

أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي مديرية  
الرقابة المالية في النجف الاشرف

**The impact of using the analytical procedures on audit quality**

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري

رزاق صادق رزاق السهلاوي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

باحث

**المستخلص**

بسبب ظهور الأساليب الحديثة في التدقيق ومنها الإجراءات التحليلية التي تزايدت أهميتها في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً ، مما يمكن المدقق من خلالها تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء العملية التدقيقية وبالتالي توفير أدله الإثبات الفعالة التي تحقق أهداف التدقيق ، تتلخص مشكلة البحث في عدم قيام مراقبي الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية كأداة هامة عند اداءهم لعملية التدقيق ، وكذلك عدم فهمهم والمأمهم لمفهوم الإجراءات التحليلية ، هدف البحث الى التعرف على اهم التأثيرات التي يمكن ان تحدثها عملية استخدام الاجراءات التحليلية على جودة التدقيق ووصف وتشخيص متغيرات البحث المستقلة والتابعة المتمثلة بعملية استخدام الاجراءات التحليلية و جودة التدقيق وتحليل العلاقة الارتباطية والأثر بين متغيرات البحث وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تمثل أبرز الاستنتاجات: كشفت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي عن وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق) والمتغير التابع (جودة التدقيق) اذ بلغت (٠,٩٦٥) من خلال معامل الارتباط البسيط ، وقد بلغ معامل الانحدار الخطي ( $\hat{\beta} = 1,098$ ) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير متغير استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق على جودة التدقيق. اما اهم التوصيات فهي : من الضروري ان يكون لدى المدقق الدراية والخبرة الكافية حول مفهوم وأهداف وأنواع الاجراءات التحليلية وعمليات الربط والمقارنات عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وكذلك ضرورة إصدار دليل تدقيق محلي يحدد مفهوم الإجراءات التحليلية تماشياً مع معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) ، وضرورة تطوير مهارات مراقبي الحسابات في استخدام الإجراءات التحليلية من خلال اقامة الدورات التدريبية .

**Abstract**

Due to the appearance of modern methods of auditing, including analytical procedures, which have become increasingly important in identifying and diagnosing potential and relatively important problems, which enable the auditor to achieve efficiency and effectiveness in the performance of the audit process and thus provide effective evidence to achieve the audit objectives. The problem of research is that auditors do not use analytical procedures as an important tool when performing audit, as well as their lack of understanding the concept of analytical procedures. The objective of the research is to identify the most important effects that the process of using analytical procedures on quality The results of the research revealed, through statistical analysis, that there is a strong and positive correlation between the independent variable

and the correlation between the variables. (Using analytical procedures in the audit process) and the dependent variable (audit quality) reached (٠,٩٦٥) through the simple correlation coefficient. The linear regression coefficient (١,٠٩٨) was at a significant level (٥%) which indicates the effect of the variable using analytical procedures in the audit process on audit quality. The most important recommendations are: It is necessary for the auditor to have sufficient know-how and experience on the concept, objectives and types of analytical procedures, linkage and comparisons in the planning and execution of the audit process, as well as the need to issue a local audit manual that defines the concept of analytical procedures in line with International Auditing Standard No. ٥٢٠, Skills of auditors in the use of analytical procedures through the establishment of training courses.

### المقدمة

شهدت السنوات الاخيرة من العقد الماضي تطورات وتغييرات عالمية كبيرة وتزايد في حجم المسؤولية القانونية الملقاة على عاتق مراقبي الحسابات ، خصوصا بعد تزايد حوادث الغش والاحتيال والتلاعب في ظل ضخامة المشاريع وتعقيدها ، الامر الذي ادى الى احداث تغييرات جذرية في مهنة التدقيق المتمثلة باستخدام اساليب وادوات حديثة في تنفيذ مهمة التدقيق، وتعد الإجراءات التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المدقق في أداء عمله وتبرز أهميتها من خلال أعمال الفحص والتدقيق بمراحلها المختلفة وذلك لما ينتج عنها من نتائج وتحليل للعلاقات والنسب والاتجاهات بين بنود البيانات المالية ، وبين بيانات مالية وغير مالية مستمدة من نفس الفترة أو بين معلومات مقارنة لمدد مختلفة أو منشآت مختلفة ، كما أنها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا وذلك بأقل التكاليف وبالتالي يستطيع المدقق تحقيق الكفاءة في أداء عملية التدقيق وتوقعاته المستقبلية بشأنها ، وقد افردت لجنة معايير تدقيق الحسابات الدولية المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الذي حدد مدى اعتماد مراقب الحسابات على الاجراءات التحليلية.

### المبحث الاول

#### منهجية البحث

#### ١- مشكلة البحث Research Problem

تتمثل مشكلة البحث في عدم قيام مراقبي الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية كأداة هامة عند اداءهم لعملية التدقيق ، وكذلك عدم إلمامهم لمفهوم الإجراءات التحليلية وفق ما ورد بمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) .

#### ٢- أهمية البحث: Research Importance

تأتي أهمية البحث من أهمية استخدام الأساليب الحديثة في التدقيق ومنها الإجراءات التحليلية، بالإضافة إلى إنه يمكن المدقق من فهم كل ما هو متصل بمفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها ومكوناتها وكيفية تطبيقها خلال مراحل التدقيق المختلفة وكذلك يبين أهميتها في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة

والهامة نسبياً ، وبالتالي يستطيع المدقق عن طريقها تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية التدقيق وتوفير أدله الإثبات الفعالة لتحقيق هذه الأهداف.

### ٣- هدف البحث: Research Objective

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية:-

أ- التعرف على اهم التأثيرات التي يمكن ان تحدثها عملية استخدام الاجراءات التحليلية على جودة التدقيق.

ب- وصف وتشخيص متغيرات البحث المستقلة والمعتمدة المتمثلة بعملية استخدام الاجراءات التحليلية و جودة التدقيق.

ج- تحليل العلاقة الارتباطية والأثر بين متغيرات البحث.

### ٤- فرضية البحث: Research hypothesis

يعتمد البحث على فرضيتين اساسيتين :-

أ- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق.

ب- يوجد تأثير ذات دلالة معنوية لاستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق.

### ٥- عينة البحث: Research sample

تتكون عينة البحث من ٣٠ فرداً موزعة بين موظفي مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الاشرف.

### ٦- حدود البحث: Research limits

أ- الحدود المكانية:- مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الاشرف.

ب- الحدود الزمانية:- مدة التطبيق للأستبانة والمقابلات الشخصية من شهر شباط لعام/ ٢٠١٨ الى آذار لعام/٢٠١٨.

### ٧- الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:-

(١) التوزيعات التكرارية والنسب .

(٢) الاوساط الحسابية الموزونة .

(٣) الانحرافات المعيارية .

(٤) معاملات الاختلاف .

(٥) الاوزان النسبية .

(٦) معامل الارتباط البسيط .

(٧) معامل الانحدار البسيط .

(٨) معامل التحديد .

## المبحث الثاني

الإجراءات التحليلية. مفهومها , أهميتها وأهدافها , أنواعها

### ١ . مفهوم الإجراءات التحليلية :- Analytical procedures Concept

تعد الإجراءات التحليلية من أكثر الأدوات المستخدمة من قبل المدقق لكونها تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق ، مما تقلل من تكاليف التدقيق (Puncel , ٢٠٠٨ : ٥,٠٤) كما تعتبر احد الأدوات الرئيسية التي تستخدم في الرقابة والتدقيق كونها ترتبط بمفهوم التحليلي المالي ، حيث يمكن التعرف على الانحرافات الحاصلة في السياسات المالية الموضوعة (الشيخ ، ٢٠٠٨ : ٣)، فالإجراءات التحليلية هي مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينهما وتحديد مدى اعتماد المراجع على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الأرصدة (السقا، ٢٠١٣: ٤٤٢). وعرفها (Imoniana, et al, ٢٠١٢ : ٢٨٥) بأنها "عبارة عن اساليب او تقنيات يستخدمها مراجع الحسابات لتقييم وجمع البيانات ، والمواد المختصة ، والادلة الكافية"، كما عرفت نشرة معايير المراجعة الأمريكية رقم (٥٦) الإجراءات التحليلية بأنها "تقييم يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين بنود البيانات المالية وبينها وبين البيانات غير المالية ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع" وهنا نرى إن تعريف (Tidrick & Prentice , ٢٠١٠ : ٤٣)، كما ورد تعريف الإجراءات التحليلية في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) بأنها النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبئ بها (Wiley et al , ٢٠١٢ : ٢) .

مما تقدم نلاحظ إن تعريف المعيار الدولي (٥٢٠) يعتبر أكثر شمولية من باقي التعريفات إذ ركز على طرق وأهداف المراجعة التحليلية .

### ٢ . أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية:-

إن الهدف الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية هو لتحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية ، والتعرف على العلاقات الغير متوقعة للتركيز على فحصها مما يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم خطة وبرنامج تدقيق الملائم ، كما تهدف الاجراءات التحليلية الى تأمين تأكيد حول عدالة عرض البيانات المالية وذلك باستخدامها مع الاختبارات الجوهرية في بعض الاوقات (Glover, ٢٠٠٥: ١٩٨)، كما تفيد في الحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات معينة ترتبط بأرصدة حسابات أو أنواع من العمليات، وتتخلص أهداف الإجراءات التحليلية بما يلي (David , ٢٠٠٩, ٣):

- أ- فهم نشاط المنشأة ومجال عملها.
- ب- تقدير إمكانية المنشأة على الاستمرار.
- ج- الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية.

د- تقليل الاختبارات التفصيلية.

### ٣. أنواع الإجراءات التحليلية:-

هناك ثلاث أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية تتمثل في اختبارات المعقولة، تحليل الاتجاه، تحليل المؤشرات ، ويحدد المدقق أي نوع من الإجراءات التحليلية عند التدقيق حسب تقديره المهني، وكما يلي:

#### أ - اختبارات المعقولة: Reasonableness Test

وتعني دراسة ومقارنة رصيد حساب معين مع حساب آخر ذو علاقة بالحساب الأول في نفس السنة المالية كحسابي المبيعات والمدينين، إذ ليس من المعقول حصول زيادة في المدينين لا يقابلها زيادة في المبيعات (Kagermann, et al, ٢٠٠٧).

#### ب - تحليل الاتجاه: Trend Analysis

يقصد به تحليل التغيرات في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات بين فترة محاسبية حالية وفترات سابقة، لذا يهدف هذا النوع من التحليل الى التعرف على السياسات الادارة المختلفة بالضافة الى الاسباب التي ادت الى التغيرات الناتجة خلال سنوات المقارنة (الباز، ٢٠١٥، : ٤٨ )، ويجب على المدقق الحصول على فهم العوامل المسببة للتغيرات في الرصيد الحسابي أو مجموعة من العمليات وبناءاً على هذه المعرفة فإنه يمكن حساب ما يتوقع أن يكون عليه الرصيد في السنة الحالية استناداً إلى الاتجاهات في السنوات السابقة ومعرفة الظروف التي تسود الجهة محل التدقيق ، مما سيكون بمقدور المدقق مقارنة التنبؤات مع المبلغ المسجل ، وتحديد المشاكل المحتملة عند وجود تغيير بسيط أو عدم وجود تغيير في الرصيد الحالي عن الفترة السابقة (محمد حسن ، ٢٠١١ : ١٩).

#### ج - المؤشرات المالية: Financial ratios

وتشير المؤشرات المالية إلى التحليل النسبي للبيانات إذ تتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها ، ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي ، بالقيمة الإجمالية للبند الذي ينتمي إليه الحساب وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية ، كما يمكن أن تتم المقارنة بين رقمين يرتبطان معا بعلاقة سببية . وتكون حصيلة المقارنة نسبة مالية ، كنسبة التداول التي تشتق من خلال مقارنة قيمة الأصول المتداولة في نهاية فترة مالية معينة بقيمة المطلوبات المتداولة في نهاية الفترة المالية نفسها (الشيخ ، ٢٠٠٨ : ٨).

#### ٤- الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق

تعد الإجراءات التحليلية تقيماً للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية ، فعلى سبيل المثال ، قد يقارن أحد المدققين نسبة إجمالي الربح للسنة الحالية مع السنة السابقة. كما تستخدم الإجراءات التحليلية على نطاق اوسع في التدقيق لتشمل جميع مراحل عملية التدقيق ، فهي مطلوبة أثناء مراحل التخطيط والفحص والانتهاء من عملية التدقيق ( Arens, et al , ٢٠١٤ ) ، والاتى شرحاً مختصراً لاستخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق (١٨٣)،

## ١. استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط:

إن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية وغير المالية عند مرحلة تخطيط لعملية التدقيق هو مساعدة مراقب الحسابات على فهم نشاط المنشأة والتعرف على مخاطر التدقيق المحتملة عن طريق دراسة الأرصدة أو العلاقات غير العادية مثل دراسة العلاقة بين حسابات (المبيعات والمدينون ، المخزون وتكلفة المبيعات ، الأصول الثابتة ومصرفيات الاندثار) حيث أن هذه الدراسة تفيده في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق (معيار التدقيق الدولي ٥٢٠: ١٥٧) ، وتبين له مواطن الضعف التي ظهرت من تحليله لهذه البيانات وما تظهره من علاقات غير عادية تؤثر على القوائم المالية وبالتالي على خطة التدقيق. إضافة إلى إنها تساعده في تخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سوف تستخدم للحصول على أدلة مؤيدة لأرصدة حسابات بذاتها أو مجموعة من العمليات (David, ٢٠٠٩: ٣).

## ٢. استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والتدقيق:

يقوم المدقق أثناء تنفيذه لعملية التدقيق ببعض نواحي الإجراءات التحليلية التي تفيده في الحصول على أدلة مؤيدة لسلامة تأكيد رصيد حساب معين حيث تكون أكثر فاعلية واقتصاداً في الوقت والتكلفة من الاختبارات التفصيلية ؛ وذلك لتخفيض مخاطر الاكتشاف المتعلقة بالقوائم المالية . ومن أمثلة الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق في هذه المرحلة التحقق من بند الاندثار : حيث يقارن قيمة الاندثار المسجلة في الدفاتر مع تلك القيمة المحسوبة بتطبيق طريقة الاندثار مع الأخذ في الاعتبار أية إضافات أو إستبعادات حدثت خلال الفترة لتلك الأصول (صالح محمد القرا , ٢٠٠٦).

## ٣. الإجراءات التحليلية في التدقيق الشامل للقوائم المالية خلال مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق:

إن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق الشامل للقوائم المالية بالقرب من أو في نهاية عملية التدقيق هو مساعدة المدقق على تقييم سلامة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء عملية التدقيق . ومن أمثلة الإجراءات التحليلية التي يجب أن يستخدمها مراقب الحسابات في هذه المرحلة (INTOSAI, ISSAI ١٥٢٠: ٦٦٦):

- مقارنة أرقام القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في السنة أو بعض السنوات السابقة.
- تحليل النسب المالية .
- تحليل الاتجاهات .
- إعداد قوائم مالية بتحويل أرقامها إلى نسب مئوية .

## المبحث الثالث

### مفهوم وعناصر جودة التدقيق

نتطرق في هذا المبحث الى مفهوم واهمية وعناصر جودة التدقيق , وكما يلي:-

#### ١- مفهوم جودة التدقيق:

بالرغم من الاهتمام الواسع من قبل الجمعيات المهنية والدراسات التي اجراها الباحثين في مفهوم جودة التدقيق ، الا انه لم يتم تحديد مفهوم واضح وصريح لجودة التدقيق كما لم توضح المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية مفهوم جودة التدقيق (٤ : ٢٠٠٠، Reisch) وذلك لان خدمات التدقيق تختلف عن السلع المادية التي تقدم للزبائن، كما انه لا يمكن اختبار خدمات التدقيق مقدما، اما السبب الاخير فيمكن في وجود صعوبات في قياس جودة التدقيق وخاصة بعد إتمام عملية التدقيق وذلك لعدم وجود مقاييس محددة لها، إضافة إلى عدم توفر الخبرات لدى المستفيد من هذه الخدمة.

وقد تناول الباحثون عدة تعاريف لجودة التدقيق، فعرفها (DE Angelo) بانها " احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريف الجوهرى والاطفاء بالكشوفات المالية في النظام المحاسبى للعميل والقيام بالابلاغ عنها" (١٠ : ٢٠١٣، Tritschler) ، كما عُرِفَت جودة التدقيق بأنها "العملية التي تهدف الى بذل العناية المهنية المطلوبة من مراقب الحسابات باستخدام طرائق تقنيات حديثة للتدقيق من اجل الكشف والابلاغ عن اي تحريف او اغفال جوهرى بالكشوفات المالية في ضوء الاهمية النسبية والتأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند اعدادها لتلك الكشوفات وانها قد تم تطبيقها باتساق من سنة لأخرى ، وذلك من اجل اضاء المصدقية على تقارير الابلاغ المالي المقدمة من الشركات" (التميمي والساعدي ، ٢٠١٥ : ٩١) ، ويرى البعض ان مفهوم جودة التدقيق ما هو الا "الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق، وقواعد وآداب السلوك المهني ، وإرشادات التدقيق ، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة التدقيق ، والمحافظة على استقلالية ونزاهة المدقق" ( عبد الرحيم واخرون ، ٢٠١٤ : ٦) ، في حين عرفها (Arens) بأنها "الوسائل التي يتبعها مكتب التدقيق للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية" (٣٣ : ٢٠٠٠، Arens).

مما تقدم نرى انه لا يوجد تعريف محدد ومتفق عليه بين الباحثين لمفهوم جودة التدقيق

## ٢ - عناصر جودة التدقيق:

تتضمن عناصر جودة التدقيق كافة السياسات والإجراءات التي على المدقق القيام بها اثناء اداءه بالمهام المكلف بها في شركات التدقيق وذلك لضمان تقديم افضل الخدمات للزبائن بشكل يتفق مع معايير التدقيق، وتفاوت طبيعة ومدى سياسات وإجراءات جودة التدقيق بحسب اختلاف (حجم مكتب التدقيق ، وطبيعة الأعمال التي يمارسها، والموقع الجغرافي، ومدى تفرع الأعمال) وتضم عناصر جودة التدقيق عدة جوانب وكما يلي: (الذنيبات، ٢٠٠٢ : ١٠٨-١٢٧).

أ- الاستقلالية والأمانة والموضوعية: يجب ان تتوفر الاستقلالية في الحقيقة والمظهر لدى كافة المدققين الذين ينفذون عملية التدقيق عند اداء عملهم، وكذلك عدم التحيز لأي جهة، كما يجب مراعاة قواعد السلوك المهني والوظيفي لمهنة التدقيق، مثل عدم امتلاك المدقق لأسهم في الشركة محل التدقيق، أو عدم انتسابه كعضو في مجلس إدارة الشركة.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

- ب- أدارة الأفراد: وهي كافة السياسات والإجراءات الموضوعة لتوفر تأكيداً مناسباً عن مدى توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب لكل مدقق لضمان أداء عمله على نحو جيد، وكذلك توزيع المهام والاعمال على الأفراد الذين تتوفر فيهم المهارات الفنية الملائمة والذين حصلوا على قدر ملائم من التدريب، والعمل على تدريب وتأهيل كافة الأفراد من خلال اشراكهم في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من انجاز الأعمال المحددة لهم (عبد الرحيم وآخرون ، ٢٠١٤ : ٩).
- ج- أداء عملية التدقيق: تقوم مكاتب التدقيق بوضع السياسات والإجراءات للتحقق من أن العمل الذي قام به المدققين قد تم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكاتب التدقيق.
- د- المتابعة: وهي وضع السياسات والإجراءات للتحقق من تطبيق كافة عناصر جودة التدقيق.
- هـ- الاستشارات: تعني الحصول على الاستشارات من داخل مكتب التدقيق أو خارجه عن طريق أشخاص لديهم الخبرة العملية في مجال موضوع الاستشارة.

### ٣- قياس جودة التدقيق:

يعد تقرير المدقق هو المنتج الوحيد والمرئي لعملية التدقيق وهو عبارة عن قالب عام، وغالبية هذه التقارير التي يصدرها المدقق هي تقارير نمطية تحمل أراء غير متحفظة (نظيفة) مما يصعب قياس جودة التدقيق، وأن هناك طريقتين لقياس جودة أي منتج، أحدهما مباشرة والأخرى غير مباشرة عن طريق استخدام وسائل بديلة ( كشهرة المنتج أو شهرة المصنع ) ، اما فيما يتعلق بجودة التدقيق هنالك طريقتان شائعان لقياس جودة التدقيق وهما (١٨ : ٢٠٠٠: Krishan & Schaur):

- أ - الطريقة مباشرة : وتسمى بالمنهج السلوكي وهي عملية قياس جودة التدقيق من خلال افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات أو مخالفات لعقد التدقيق سوف تنعكس في مخرجات عملية التدقيق مثل الأخطاء التي يرتكبها المدققين.
- ب - الطريقة غير مباشرة: وتتم من خلال قياس جودة التدقيق عن طريق استخدام وسائل بديلة من خلال بحث العلاقات المرتبطة بجودة التدقيق، وتتضمن الوسائل البديلة (حجم مكتب التدقيق، سمعة المدقق، وفترة التعاقد مع الزبون، وتقديم الخدمات الأخرى خلاف عملية التدقيق، ونسبة معدلات الدعاوى القضائية ذات العلاقة بعمل المدقق، ...الخ).

### ٤- العوامل المؤثرة في جودة التدقيق:

- هناك عدة عوامل تؤثر في جودة التدقيق أهمها:
- أ- جودة التدقيق الداخلي: وتتمثل العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، في أن المدقق الخارجي يعتمد في تحديد إجراءاته ووسائله على مدى ضعف أو قوة جودة التدقيق الداخلي، فكلما كان التدقيق الداخلي أكثر جودة، كلما انعكس ذلك على جودة التدقيق الخارجي.

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

ب- سمعة مراقب الحسابات: أن هنالك علاقة وثيقة بين جودة التدقيق وسمعة شركة التدقيق، حيث أن سمعة شركة التدقيق ترتبط مع جودة العمل الرقابي، ورفع جودة الخدمات سوف يؤدي إلى تحسين سمعة شركة التدقيق.

ج- حجم شركة التدقيق: أن جودة التدقيق غير مستقلة عن حجم شركة تدقيق حتى وان امتلك مراقبو الحسابات الخبرات والتقنيات ذاتها، وبصفة خاصة، عندما يكون للمدققين عدد كبير من الزبائن، فأنهم سوف يفقدون الكثير عندما يفشلون في التقرير عن الانتهاكات المكتشفة في سجلات الزبون ، وان هذا يزيد من ضمان جودة التدقيق الذي تقوم به شركات التدقيق الكبيرة .

د- أجور التدقيق ومخاطر مقاضاة المدققين: توجد علاقة عكسية بين الجهود التي يبذلها مراقب الحسابات مع انخفاض في الخسائر المتوقعة عن مقاضاته بسبب تقصيره في عمله، وعلاقة ايجابية بينها وبين زيادة الأجر، وكلما زادت هذه الجهود ، زادت من إمكانية اكتشاف التحريفات المادية في الكشوفات المالية والالتزام بمعايير التدقيق ، مما ينعكس إيجاباً على جودة التدقيق .

هـ- أثر زيادة التعليم: إن للتعليم أثراً ايجابياً في جودة التدقيق، إذ كلما ارتفع مستوى التعليم للمدقق كلما زادت خبرته المهنية وقدرته في كشف الأخطاء والتحريفات، مما ينعكس إيجاباً على جودة التدقيق.

و- أثر الاستقلالية: تعد استقلالية مراقب الحسابات عن الإدارة عاملاً رئيسياً في تعزيز نوعية التدقيق كما ويجب أن يستند إليهما مراقب الحسابات الى ركنين أساسيين في عمله هما: الحياد والأستقلال، لأنه يجب ان يتم الافصاح في تقريره وفقاً لإجراءات التدقيق المتعارف عليها، كما ان هذه الإجراءات تستلزم منه اتخاذ موقف مستقل في التفكير الذهني وفي تنفيذه لعمله، فهو يفكر ويعمل ما يراه مناسباً وضرورياً لأداء مهمته (التميمي والساعدي ، ٢٠١٥ : ١٠٠-١٠٣).

ز- الخبرة مع العميل والمعرفة في مجال النشاط والتخصص فيه: أن شركات التدقيق المتخصصة في مجال النشاط تستثمر الوقت والمصادر المالية والتكنولوجيا في تطوير الموظفين في خبرات محددة لتحسين جودة التدقيق، وهكذا، فإن المدققين الذين يعملون في شركات التدقيق التي تتخصص في مجال النشاط، هم في الحقيقة يملكون فرصاً أكثر في تطوير خبراتهم مقارنة بأولئك الذين يعملون في شركات غير تخصصية (التميمي ، ٢٠١٣ : ٢٠٧).

#### المبحث الرابع

#### الجانب التحليلي للمبحث (عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات)

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاجابة على اسئلة البحث في الاستبانة المقدمة الى افراد عينة البحث ، واستعراض ابرز نتائج التي تم التوصل اليها من خلال

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

تحليل فقرات الاستبانة والوقوف على المعلومات الشخصية التي اشتملت على (الجنس ، التحصيل الدراسي ، التخصص العلمي ، العنوان الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة في مجال التدقيق) ، ومن ثم اختبار فرضيات البحث ، لذا تم استخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) في معالجة البيانات المتجمعة من استبانة البحث للتوصل الى نتائج البحث التي سوف يتم عرضها في هذا المبحث.

١- الوصف الاحصائي لعينة البحث:-

تم توزيع استبانة البحث الى (٣٠) مدقق في مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف وسيتم عرضها حسب الخصائص الاتية:

أ- توزيع عينة البحث حسب الجنس:

جدول رقم (١)

توزيع عينة البحث حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة المئوية%
ذكر	٢١	٧٠
أنثى	٩	٣٠
المجموع	٣٠	١٠٠

يتضح من الجدول اعلاه ان ما نسبته (٧٠%) من عينة البحث ذكور، وان (٣٠%) اناث، حيث يعود سبب انخفاض نسبة الاناث الى الذكور بسبب طبيعة المجتمع العراقي الذي غلب عليه سيادة الرجال على النساء.

ب- توزيع عينة البحث حسب التحصيل الدراسي:-

من الجدول ادناه يتضح ان غالبية عينة البحث ممن يحمل شهادة البكالوريوس حيث شكلت نسبتهم (٧٦,٦%)، اما البقية فهم من حملة الشهادات العليا، حيث شكلت نسبة (٦,٨%) لحملة شهادة الدكتوراه، و (١٦,٦%) لحملة شهادة الماجستير.

جدول رقم (٢)

توزيع عينة البحث حسب التحصيل الدراسي

التحصيل الدراسي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	٢٣	٧٦,٧
ماجستير	٥	١٦,٦

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

٦,٧	٢	دكتوراه
١٠٠	٣٠	المجموع

ج- توزيع عينة البحث حسب التخصص العلمي:-

الجدول رقم (٣)

توزيع عينة البحث حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	التخصص العلمي
٨٣,٣	٢٥	محاسبة
٦,٧	٢	علوم مالية ومصرفية
٦,٧	٢	ادارة اعمال
٣,٣	١	اقتصاد
١٠٠	٣٠	المجموع

يتضح من الجدول اعلاه ان غالبية الافراد عينة البحث هم من تخصص المحاسبة والعلوم المالية والمصرفية ، مما يعطي مصداقية عالية لإجاباتهم على اسئلة الاستبيان.

د- توزيع عينة البحث حسب العنوان الوظيفي:

الجدول رقم (٤)

توزيع عينة البحث حسب العنوان الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	العنوان الوظيفي
٢٦,٧	٨	معاون رقيب مالي
٣٦,٧	١١	رقيب مالي
٣٣,٣	١٠	رقيب مالي اقدم
٣,٣	١	معاون رئيس هيئة
١٠٠	٣٠	المجموع

من الجدول اعلاه يتضح التنوع في العناوين الوظيفية للافراد عينة البحث حيث شكلت ٣٦,٧% منهم ممن يحملون عنوان (رقيب مالي) ، يليها عنوان (رقيب مالي اقدم) بنسبة ٣٣,٣% ، وثم عنوان (معاون رقيب مالي) بنسبة ٢٦,٧% ، اما النسبة الاقل فكانت لعنوان (معاون رئيس هيئة) حيث بلغت ٣,٣%.

هـ- توزيع عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة.

الجدول رقم (٥)

توزيع عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	العنوان الوظيفي
٣٦,٧	١١	أقل من ٥ سنوات

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

٢٠	٦	٥ سنوات - أقل من ١٠ سنوات
٣٣,٣	١٠	١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة
١٠	٣	١٥ سنة فأكثر
١٠٠	٣٠	المجموع

نلاحظ من الجدول اعلاه ان النسبة الاعلى للافراد عينة البحث ممن لديهم خبرة (أقل من ٥ سنوات) حيث بلغت نسبتهم ٣٦,٧%، ويليهما الافراد ممن لديهم خبرة (١٠ سنوات - أقل من ١٥ سنة) بنسبة ٣٣,٣%.

## ٢- تحليل إجابات الأفراد عينة البحث:-

سيتم عرض وتحليل البيانات التي تضمنتها الاستبانة المقدمة من خلال تحليل آراء وإجابات الافراد عينة البحث من مجتمع الدراسة المتمثل بـ (موظفي مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الاشرف) , وسيتم وصف وتشخيص أهم متغيرات البحث من اجل التعرف على اختلاف آراء الافراد عينة البحث وقياس العلاقات الارتباطية بين متغيرات البحث التي تضمنتها الفرضيات , وقد صُنفت متغيرات الدراسة الى متغير مستقل (Independent Variable) هو: (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق) ومتغير تابع (Dependent Variable) هو (جودة تقارير مراقبي الحسابات) , وقد استخدم الباحث اسلوب (Likert) الخماسي الذي يتضمن خمسة مستويات للاجابة وقد تم اعطاء درجة لكل مستوى وكالاتي :-

المستوى	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

وبعد ذلك تحدد اعداد التكرارات الخاصة بكل متغير في الاستبانة, ثم حساب الوسط الحسابي الموزون  $(\bar{X}_w)$  والانحراف المعياري (Si) ومعامل الاختلاف (C.V.) والوزن النسبي (نسبة المساهمة لكل مؤشر او متغير) , وذلك لغرض تحديد درجة الانسجام في اجابات الافراد عينة البحث . وقد تم اعتماد الوسط الفرضي البالغ (٣) كمعيار لتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال اجابات الافراد عينة البحث , وهذا الوسط الفرضي يمثل معدل أوزان المقياس، أي ان :- الوسط الفرضي =  $(١+٢+٣+٤+٥) / ٥ = ٣$  والاتي توضيحاً للتحليل الإحصائي لإجابات الافراد عينة البحث لمتغيرات البحث , وكما يلي :-

أ) المتغير المستقل (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق):- Independent Variable

### الجدول رقم (٦)

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

إجابات عينة البحث حول متغير (استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوزن النموي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si
١.	هل لديك معلومات كافية عن مفهوم وأهداف وأنواع الإجراءات التحليلية	٥٩.٣٤%	٣٧.٠٠٧%	١.٠٩٨
٢.	هل لديك معلومات عن معيار التدقيق الدولي بخصوص الاجراءات التحليلية	٤٤%	٤٥.٦٩٩%	٠.٩٩٧
٣.	هل تتفق مع عدم وجود معايير التدقيق المحلية أو الأدلة الأسترشادية بخصوص الإجراءات التحليلية بالقدر الكافي الذي يتناسب وأهميتها	٧٨.٦٦%	١٨.٣١٨%	٠.٧٤٠
٤.	هل يتم الاستفادة من الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط للتدقيق والتنفيذ وإعداد التقرير (المرحلة النهائية لعملية التدقيق)	٧٨.٦٦%	١٩.٣٦٩%	٠.٧٨٥
٥.	هل ان استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد المدقق على معرفة وتحديد النقاط الهامة التي سيتم التركيز عليها في المراحل التالية لعملية التدقيق	٨٢%	١٣.٣٦٩%	٠.٥٤٨
٦.	هل ان استخدم الإجراءات التحليلية في تحليل العلاقات بين بنود البيانات المالية تساعد المدقق في الحصول على ادلة أثبات وقرائن	٧١.٣٤%	٢٧.٢٢٢%	٠.٩٧١
٧.	هل تستخدم برامج وأساليب إحصائية في عمل التحليلات المالية	٥٢.٦٦%	٢٩.٠٥٤%	٠.٧٦٥
٨.	هل استخدامك للإجراءات التحليلية يمنحك التعرف على مواطن الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة	٧٤%	٢٣.٧٠٣%	٠.٨٧٧
٩.	هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند إعداد تقارير تقييم الأداء	٧٩.٣٤%	١٨.٠٩٩%	٠.٧١٨
١٠.	هل ان الاجراءات التحليلية وتحليل النسب تساعد المدقق في تحديد المخاطر والمشاكل المحتملة	٧٨.٦٦%	٢٥.٨٠٧%	١.٠١٥
	المعدل العام لمتغير استخدام الاجراءات التحليلية	٦٩.٨٦٦%	٢٥.٨٢٤%	٠.٨٥١

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS)

تشير النتائج الواردة في الجدول اعلاه والذي يتضمن (١٠) اسئلة الى أن المعدل العام لشدة الإجابة لأفراد عينة البحث قد بلغت (٦٩,٨٦٦%) وبوسط حسابي موزون قدره (٣,٤٩٣) وأنحراف معياري قدره (٠,٨٥١) ومعامل اختلاف قدره (٢٥,٨٢٤)%, كما ان اهم الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الخامسة ( هل ان استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد المدقق على معرفة وتحديد النقاط الهامة التي سيتم التركيز عليها في المراحل التالية لعملية التدقيق), حيث كانت شدة الاجابة (٨٢%) بوسط حسابي موزون مقدره (٤,١) وأنحراف معياري قدره (٠,٥٤٨) ومعامل اختلاف (١٣,٣٦٩)%, اما العنصر الذي يليه , فهو الفقرة التاسعة ( هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند إعداد تقارير تقييم الأداء), حيث بلغت شدة الاجابة (٧٩,٣٤) % ووسط حسابي موزون قدره (٣,٩٦٧) وأنحراف معياري قدره (٠,٧١٨) ومعامل اختلاف (١٨,٠٩٩)%, بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثانية:( هل لديك معلومات عن معيار التدقيق الدولي بخصوص الاجراءات التحليلية), حيث بلغت شدة الاجابة (٤٤) % ووسط حسابي موزون قدره (٢,٢)

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

وأنحراف معياري قدره (٠,٩٩٧) ومعامل اختلاف قدره (٤٥,٦٩٩%).

ب- المتغير التابع (جودة التدقيق):- Dependent Variable

(الجدول رقم (٧))

الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

لاستجابات عينة البحث حول متغير (جودة التدقيق)

الفقرات	المؤشرات الإحصائية	الفقرات		
		المتوسط الحسابي الموزون $\bar{X}$	الانحراف المعياري $S_i$	معامل الاختلاف C.V. المئوي %
١. هل يتمتع رئيس فريق العمل ومساعديه بالاستقلالية المهنية المطلوبة لأداء المهام الموكلة اليهم .		٤,٧٦٧	٠,٥٦٨	%٢٠,٣٠٦
٢. هل يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءات العملية والشهادات العلمية وكذلك الصلاحيات المناسبة لإنجاز أعمال التدقيق المكلف بها.		٤,٥٣٣	٠,٩	%١٩,٨٥٤
٣. هل يتم تخصيص وقت كافي للإشراف في مراحل أداء مهام التدقيق بما يكفل حل الأمور الجوهرية التي قد تواجه فريق عمل التدقيق أولاً بأول وفي الوقت المناسب.		٣,٦	١,١٦٣	%٣٢,٣٠٦
٤. هل يتم مراعاة المرونة في تعديل البرامج والخطط الموضوعية للتنفيذ.		٤,٢٣٣	٠,٩٧١	%٢٢,٩٣٩
٥. هل يتم وضع إجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف وفق معايير الجودة المطلوبة.		٤,٤٣٣	٠,٦٧٩	%١٥,٣١٧
٦. هل يتولى رئيس الفريق عملية توزيع المهام على فريق العمل لتمكينه من إنجاز أعماله بكفاءة.		٣,٩٣٣	١,٠٤٨	%٢٦,٦٤٦
٧. هل يتم الاطلاع على القوانين والتشريعات والتعليمات التي تنظم عمل المنشأة قيد التدقيق من قبل المدققين.		٣,٥	١,٠٤٢	%٢٩,٧٧١
٨. هل يتم اعتماد التوصيف الوظيفي في تحديد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية .		٣,٢٦٧	١,١٤٣	%٣٤,٩٨٦
٩. هل يتم الاطلاع على ائنة ومعايير التدقيق القوانين والتشريعات الخاصة بمهنة مراقبة الحسابات من قبل المدققين بشكل دوري.		٤,١٣٣	٠,٩٣٧	%٢٢,٦٧١
١٠. هل يتم تحديد الوقت حسب الفقرات والكفاءات المناسبة والتي تؤخذ في عين الاعتبار عند تكليف فريق العمل فضلاً عن مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم بها المنشأة قيد التدقيق.		٣,٦٦٧	١,١٥٥	%٣١,٤٩٧
المعدل العام لمتغير جودة التدقيق		٤,٠٠٧	٠,٩٦١	%٢٥,٦٢٩

المصدر : اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (٧) بأن المعدل العام لشدة إجابة افراد العينة قد بلغت (٨٠,١٣٢%) بوسط حسابي موزون مقداره (٤,٠٠٧) وبأنحراف معياري مقداره (٠,٩٦١) ومعامل اختلاف مقداره (٢٥,٦٢٩%), اذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الاولى: (هل يتمتع رئيس فريق العمل ومساعديه بالاستقلالية المهنية المطلوبة لأداء المهام الموكلة اليهم), اذ كانت شدة الاجابة (٩٥,٣٤%) بوسط حسابي موزون مقداره (٤,٧٦٧) وبأنحراف معياري مقداره (٠,٥٦٨) مقابل معامل اختلاف (٢٠,٣٠٦%), اما العنصر الذي يليه هي الفقرة الثانية: (هل يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءات العملية والشهادات العلمية وكذلك الصلاحيات المناسبة لإنجاز أعمال التدقيق المكلف بها), اذ كانت شدة الاجابة (٩٠,٦٦%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤,٥٣٣) وبأنحراف معياري مقداره (٠,٩) مقابل معامل اختلاف (١٩,٨٥٤%), بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثامنة: (هل يتم اعتماد التوصيف الوظيفي في تحديد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية), اذ كانت

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

شدة الاجابة (٦٥,٣٤%) بوسط حسابي موزون مقداره (٣,٢٦٧) وبأنحراف معياري مقداره (١,١٤٣) مقابل معامل اختلاف (٣٤,٩٨٦%).

٣- اختبار فرضيات البحث :-

لغرض التعرف على طبيعة العلاقة بين عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق, تم اختبار فرضيات البحث الرئيسية, ومن ثم قياس الأثر بين متغيرات البحث بأستخدام معامل الارتباط الخطي البسيط والانحدار الخطي البسيط لغرض اختبار صحة الفرضيات , وأعتمد الباحث على التحليل الإحصائي بين متغيرات البحث على النحو الآتي:-

أ) اختبار الفرضية الاولى :-

١) فرضية العدم ( $H_0$ ):- عدم وجود ارتباط موجب ذات دلالة معنوية عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق.

٢) الفرضية البديلة ( $H_1$ ):- وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق.

جدول رقم (٨)

علاقة الارتباط بين عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق

استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق	متغير مستقل
	متغير تابع
٠,٩٦٥	جودة التدقيق
تغيرات معاملات الارتباط عند مستوى معنوية (٥%)	مستوى المعنوية
معنوية	الدلالة الاحصائية

المصدر : اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

وبناءً على نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي :-

توجد علاقة موجبة وقوية بين عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق , اذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠,٩٦٥) وهو ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (٥%), وتشير تلك العلاقة الى ان مراعاة استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق من شأنه يزيد من جودة العملية التدقيقية من خلال توفر المعرفة الكافية والدراية لفريق التدقيق حول مفهوم وأهداف وأنواع الإجراءات التحليلية واستخدامها في عملية تدقيق , سواء تدقيق البيانات المالية أو تدقيق الاداء للمنشأة قيد التدقيق , وبالتالي النتيجة رفض

فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) أي (وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية عملية استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق).

(ب) اختبار الفرضية الثانية:-

(١) فرضية العدم ( $H_0$ ):- عدم وجود تأثير ذو دلالة معنوية لإستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق.

(٢) الفرضية البديلة ( $H_1$ ):- وجود تأثير ذو دلالة معنوية لإستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق.

جدول رقم (٩)

نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس  
إستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق

إستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق	متغير مستقل متغير تابع
مستوى معنوية ٥%	جودة التدقيق
١,٠٩٨	$\hat{\beta} (X)$
٠,٩٣١	معامل التحديد $R^2$

المصدر : اعداد الباحث اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

وبناءً على نتائج الجدول السابق يتضح ما يلي :-

من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط والبالغ ( $\hat{\beta} = 1,098$ ) للمتغير المستقل (إستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير عملية إستخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدققين على جودة التدقيق وبالتالي قبول هذه الفرضية , كما تعني قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) البالغة (٠,٩٣١) بأن عملية إستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق قادرة على تفسير ما نسبته (٩٣,١%) من التغيرات التي تطرأ على جودة التدقيق, اما النسبة المتبقية والبالغة (٦,٩%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى لم تدخل في مجال هذا البحث, وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين عملية إستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق وجودة التدقيق وبالتالي رفض فرضية العدم ( $H_0$ ) وقبول الفرضية البديلة ( $H_1$ ) أي (وجود تأثير ذو دلالة معنوية لإستخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق).

المبحث الخامس

## الاستنتاجات والتوصيات

### ١- الاستنتاجات:-

- توصل هذا البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي:-
- أ- أظهرت نتائج البحث من خلال التحليل الإحصائي أن متغير استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق حصل على وزن نسبي مقداره (٦٩,٨٦٦%) ومعامل اختلاف (٢٥,٨٢٤%) بينما حصل متغير جودة التدقيق على وزن نسبي (٨٠,١٣٢%) ومعامل اختلاف (٢٥,٦٢٩%) وظهر هذا واضحاً من خلال إجابات أفراد عينة البحث.
- ب- كشفت نتائج البحث عن وجود علاقة ارتباط قوية وموجبة بين المتغير المستقل (استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق) والمتغير التابع (جودة التدقيق), اذ أظهرت نتائج البحث ان علاقة ارتباط قوية بين متغير استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ومتغير جودة التدقيق حيث بلغت (٠,٩٦٥) من خلال معامل الارتباط البسيط , وتشير تلك العلاقة الى ان مراعاة استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق من شأنه يزيد من جودة العملية التدقيقية.

ج- من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط والبالغ ( $\beta = 1,098$ ) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير متغير استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق على جودة التدقيق وبالتالي قبول الفرضية الثانية, بينما بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (٠,٩٣١) والتي تفسر نسبة (٩٣,١%) من التغيرات التي تطرأ على جودة التدقيق, اما النسبة المتبقية والبالغة (٦,٩%) فتعزى الى مساهمة متغيرات اخرى لم تدخل في مجال هذا البحث, مما يعني وجود علاقة انحدار بين متغيرات البحث.

- د- يجب على مراقبي الحسابات الحصول على الفهم لمفهوم وأهداف وأنواع الإجراءات التحليلية.
- هـ- يجب على مراقبي الحسابات استخدام الاجراءات التحليلية والربط والمقارنات عند التخطيط والتنفيذ لعملية تدقيق .

### ٢- التوصيات:-

- أ- من الضروري ان يكون لدى المدقق الدراية والخبرة الكافية حول مفهوم وأهداف وأنواع الاجراءات التحليلية والربط والمقارنات عند التخطيط لعملية التدقيق.
- ب- ضرورة قيام المدقق باستخدام الاجراءات التحليلية والمقارنات والربط عند تنفيذ عملية التدقيق.
- ج- ضرورة قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بإصدار دليل تدقيق محلي يحدد مفهوم الإجراءات التحليلية تماشياً مع معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠).
- د- ضرورة تطوير مهارات مراقبي الحسابات في استخدام الإجراءات التحليلية من خلال اقامة الدورات التدريبية .
- هـ- نوصي الباحثين بإجراء دراسات بخصوص اقتراح برامج التدقيق لتتضمن الإجراءات التحليلية .



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

### المصادر

#### أولاً- المصادر العربية :-

١. معايير التدقيق الدولية , معيار رقم (٥٢٠) , الإجراءات التحليلية ، ص١٥٧.
٢. صالح محمد القرا ، مدونة العلوم المالية والإدارية و محاسبة و تدقيق حسابات, ٢٠٠٦
٣. السقا ، عمرو ، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في مراجعة المخزون ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة دمشق ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٩) العدد الثاني، ٢٠١٣.
٤. الشيخ ، فهمي مصطفى، التحليل المالي ، الطبعة الأولى، رام الله ، ٢٠٠٨.
٥. محمد حسن ، التخطيط المستند للمخاطر وإعداد التقرير الأولي للتدقيق ، مجموعة الجهود المشتركة ، الأردن ، عمان ٢٠١١، ص١٩.
٦. الباز ، علاء جواد ، مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠١٥.
٧. التميمي، جمانة حنظل، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية ، مجلة الدراسات الإدارية ، جامعة البصرة ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠١٣ .
٨. الذنبيات، علي. (( بنية فجوة التوقعات في التدقيق وأسبابها )) ، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، المجلد ( ٣٠ ) العدد ( ١ ) ، ٢٠٠٢ .
٩. التميمي ، عباس حميد يحيى والساعدي ، حكيم حمود فليح ، إدارة الارياح-عوامل نشوئها واساليبها وسبل الحد منها ، الطبعة الاولى ، دار غيداء للنشر والطباعة ، بغداد ، ٢٠١٥.
١٠. عبد الرحيم ، عبد الكريم و صالح ، جليل إبراهيم و عبد الرحمن ، نهلة غالب ، قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية ،مجلة جامعة ذي قار ، المجلد التاسع ، العدد الاول ، اذار ، ٢٠١٤.

#### ثانياً- المصادر الأجنبية:-

١. David chow, Analytical procedures a powerful tool for auditors, April ,٢٠٠٩.
٢. INTOSAI , ISSAI ١٥٢٠ , Analytical procedures , ٢٠٠٩.P٦٦٦
٣. Tritschler, Jonas , Audit Quality: Association between published reporting errors and audit firm characteristics , Springer Science & Business Media , Innsbruck , Austria ٢٠١٣.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

٤. Arens, Loebecke. “ Auditing An Integrated Approach “, prentice – Hell International, USA, ٢٠٠٠.
٥. Wiley, John & Sons , Analytical Procedures: Audit Guide , American Institute of certified public Accountant Inc., New york, ٢٠١٢.
٦. Kirshna, J & Schaur, P. “ The Siffertation of Quality Among Auditors : Evidence from Non- Profit Sector “, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol (١٩), ٢٠٠٠.
٧. Reisch, John. “ Ideas for Future Research on Audit Quality “, The Auditor s Report, Vol ( ٢٤ ), ٢٠٠٠.
٨. Puncel , Luis , Audit Procedures , CCH, Chicago , United State of America., ٢٠٠٨.
٩. Glover, Steven M., Prawitt, Douglas F., and others; “Why Do Auditors Over-Rely on Weak Analytical Procedures? The Role of Outcome and Precision”;; Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. ٢٤, supplement, ٢٠٠٥, p ١٩٨.
١٠. Kagermann Henning, Kinney William, Küting Karlheinz, Weber Claus-Peter , Internal Audit Handbook: Management with the SAP-Audit Roadmap, Springer Science & Business Media, Germany, ٢٠٠٧.
١١. Arens A. Alvin & Randal J. Elder & Mark S. Beasley " Auditing & Assurance services", An Integrated Approach, ١٥<sup>th</sup> ed, Pearson, Boston Columbus Indianapolis New Jersey, ٢٠١٤ .
١٢. Tidrick, Donald E. and Prentice , Robert A. , Auditing and attestation , Efficient learning system, USA., ٢٠١٠.
١٣. Imoniana, Joshua Onome, Antunes, Maria Thereza P., Mattos, Stephanie Martins, Maciel, Ernani, THE ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES IN AUDIT: AN EXPLORATORY STUDY, Advances in Scientific and Applied Accounting, Sao Paulo, v. ٥, No. ٢, ٢٠١٢, pp. ٢٨٢-٣٠٣.

### الإستبانة

عزيزي المجيب الكريم ....

تحية طيبة .....

أضع بين يديك استمارة الاستبانة التي أعدت لإكمال متطلبات البحث الموسوم (أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق) دراسة تحليلية لآراء عينة من موظفي مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الاشرف.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

لذا نرجو الإجابة على التساؤلات التي تضمنتها الاستبانة بوضع علامة ( ) في المربع الذي يمثل الإجابة المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج أكثر دقة. علماً أن هذه المعلومات سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق الشكر والتقدير ...

الباحث

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

ت	الفقرات	سلم القياس				
		١	٢	٣	٤	٥
		لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً
١	هل لديك معلومات كافية عن مفهوم وأهداف وأنواع الإجراءات التحليلية					
٢	هل لديك معلومات عن معيار التدقيق الدولي بخصوص الاجراءات التحليلية					
٣	هل تتفق مع عدم وجود معايير التدقيق المحلية أو الأدلة الأسترشادية بخصوص الإجراءات التحليلية بالقدر الكافي الذي يتناسب وأهميتها					
٤	هل يتم الاستفادة من الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط للتدقيق والتنفيذ وإعداد التقرير (المرحلة النهائية لعملية التدقيق)					
٥	هل ان استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد المدقق على معرفة وتحديد النقاط الهامة التي سيتم التركيز عليها في المراحل التالية لعملية التدقيق					
٦	هل ان استخدم الإجراءات التحليلية في تحليل العلاقات بين بنود البيانات المالية تساعد المدقق في الحصول على ادلة اثبات وقرائن					
٧	هل تستخدم برامج وأساليب إحصائية في عمل التحليلات المالية					
٨	هل استخدامك للإجراءات التحليلية يمنحك التعرف على مواطن الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة					
٩	هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية عند إعداد تقارير تقويم الأداء					
١٠	هل ان الاجراءات التحليلية وتحليل النسب تساعد المدقق في تحديد المخاطر والمشاكل المحتملة					
١١	هل يتمتع رئيس فريق العمل ومساعديه بالاستقلالية المهنية المطلوبة لأداء المهام الموكلة اليهم .					

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثالث لـ ٢٠١٨ سنة لطلبة الدراسات العليا  
أثر استخدام الإجراءات التحليلية على جودة التدقيق / بحث تطبيقي على عينة من موظفي  
مديرية الرقابة المالية في النجف الاشرف

ت	الفقرات	سلم القياس				
		١	٢	٣	٤	٥
		لا أتفق تماماً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً
١٢	هل يتمتع رئيس فريق العمل بالكفاءات العملية والشهادات العلمية وكذلك الصلاحيات المناسبة لإنجاز أعمال التدقيق المكلف بها.					
١٣	هل يتم تخصيص وقت كافي للإشراف في مراحل أداء مهام التدقيق بما يكفل حل الأمور الجوهرية التي قد تواجه فريق عمل التدقيق أولاً بأول وفي الوقت المناسب.					
١٤	هل يتم مراعاة المرونة في تعديل البرامج والخطط الموضوعة للتنفيذ.					
١٥	هل يتم وضع اجراءات التخطيط والتنفيذ والإشراف وفق معايير الجودة المطلوبة.					
١٦	هل يتولى رئيس الفريق عملية توزيع المهام على فريق العمل لتمكينه من إنجاز أعماله بكفاءة.					
١٧	هل يتم الاطلاع على القوانين والتشريعات والتعليمات التي تنظم عمل المنشأة قيد التدقيق من قبل المدققين.					
١٨	هل يتم اعتماد التوصيف الوظيفي في تحديد المسؤوليات والأداء المطلوب والمؤهلات الضرورية للترقية .					
١٩	هل يتم الاطلاع على ادلة ومعايير التدقيق القوانين والتشريعات الخاصة بمهنة مراقبة الحسابات من قبل المدققين بشكل دوري.					
٢٠	هل يتم تحديد الوقت حسب القدرات والكفاءات المناسبة والتي تؤخذ في عين الاعتبار عند تكليف فريق العمل فضلاً عن مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم بها المنشأة قيد التدقيق.					