

**أهمية تحليل بيانات النتائج المالية للعملاء
(بحث تطبيقي عن التدقيق والمراجعة في سلطنة عمان)
الباحث : د. عدنان هاشم السامرائي**

الخلاصة :

البحث يهدف إلى معرفة أهمية التزام المراجعين في سلطنة عمان باستخدام الأدوات التحليلية المختلفة في تحليل النتائج المالية للحسابات التي يقومون بمراجعتها لعملائهم . سواء المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المختلفة (مكاتب المراجعة العمانية أم الأجنبية المرخصة بالعمل في السلطنة) أو ممن يعملون في مؤسسات المراجعة الحكومية. وقد تم إعداد استبانة لهذا الغرض تحتوي على عدد من الأسئلة تم تصنيفها بشكل يتناسب مع التساؤلات الأساسية لهذا البحث.

هذا وقد أشارت نتائج البحث إلى إن غالبية المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المختلفة أو ممن يعملون في مؤسسات المراجعة الحكومية يعتمدون إجراءات وأساليب مختلفة لتحليل بيانات النتائج المالية لعملائهم. كما إن غالبيتهم قد أكد على أهمية استخدام هذه المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق.

من النتائج المستقاة من تحليل استجابة المراجعين يتضح بان أهم الأدوات التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في السلطنة تتمثل بالتحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة، دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المؤسسة، مقارنة المعلومات الفعلية مع ما كان مخطط له من قبل الشركة أو المؤسسة ذاتها . أما بالنسبة لأسباب عدم الاعتماد على الأساليب والإجراءات التحليلية حسب ما أورده المستجيبين، يكمن في عدم توفير البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية وعدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة من قبل الشركات أو المؤسسات كذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في هذه المؤسسات تحديدا . وفيما يتعلق بلهم المعوقات والأسباب التي قد تحد من استخدام المراجعين والمدققين في سلطنة عمان للأساليب والأدوات التحليلية فإن العامل الأكثر تأثيرا على المراجعين في عدم استخدامهم للأساليب والأدوات التحليلية أو في الحد من استخدامهم لها يكمن في ((ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها)) يليه عامل ((قلة الخبرة والكفاءة لدى المدقق))، ثم عامل ((عدم توفير المعلومات المالية وغير المالية اللازمة)) . أما بالنسبة للعوامل الأقل تأثيرا، وحسب ما أوضحتها النتائج الواردة في الجدول العاشر فكان ((عدم وجود دورات تدريبية حول المراجعة التحليلية ومعايير التدقيق الدولية)) ثم يليه أقل

أهمية عامل ((عدم وجود وعي كامل لدى المدققين بأهمية هذه الأساليب)) وأخيرا يأتي عامل ((الاعتماد على المراجعة التحليلية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المدقق)).

Conclusion:

The main function of the auditing process is to get a financial report provide information about the activities of the economic entities. The financial report's information is intended to be useful in making decisions and planning for entities future. Such information became more effective and efficient if the auditors process analytical auditing procedures, by using those financial analysis tools, which mean more detailed indicators.

The objectives of this research are to investigate auditor's use of analytical procedures in Oman and identify the main objectives for using these procedures. A questionnaire was used to gather the data for the study. A sample of 65 auditors and the response rate was 80% (52).

The results of the study indicated that majority of auditors conducted the importance of the use of analytical procedures and other analytical tools to get useful information from that accounting data.

المقدمة :

تعتبر عملية المراجعة وتدقيق الحسابات واحدة من أدوات الرقابة المالية الأكثر أهمية لكافة النشاطات التي تمارس من قبل المشاريع الاقتصادية المختلفة، إلى جانب إنها تعتبر واحدة من القنوات الفاعلة التي تساهم في توفير عدد من المؤشرات المالية وغير المالية ذات التأثير الكبير و الفاعل في المجال التنموي والتطويري للمخططين ولمتخذي القرارات في هذه المشاريع . وقد تم إعداد استبانته لهذا الغرض تحتوي على عدد من الأسئلة تم تصنيفها بشكل يتناسب مع التساؤلات الأساسية التي أشار إليها الباحث في أهداف هذا البحث.

هذا وقد أشارت نتائج البحث إلى إن غالبية المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المختلفة أو ممن يعملون في مؤسسات المراجعة الحكومية يعتمدون إجراءات وأساليب مختلفة لتحليل بيانات النتائج المالية لعملائهم. كما إن غالبيتهم قد أكد على أهمية استخدام المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق.

كذلك من النتائج المستقاة من تحليل استجابة المراجعين يتضح بان أهم الأدوات التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في السلطنة تتمثل بمقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة، والتحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل و دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المؤسسة، ثم مقارنة المعلومات الفعلية مع ما كان مخطط له من قبل الشركة أو المؤسسة ذاتها. أما بالنسبة لأسباب عدم الاعتماد على الأساليب و بالإجراءات التحليلية حسب ما أورده المستجيبين، يكمن في عدم توفير البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية وعدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة من قبل الشركات أو المؤسسات كذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية في هذه المؤسسات تحديدا .

هدف البحث :

يهدف البحث إلى معرفة أهمية التزام المراجعين في سلطنة عمان ومدى استخدامهم للأدوات التحليلية المختلفة في تحليل النتائج المالية للحسابات التي يقومون بمراجعتها عملائهم. سواء كانوا يعملون في مكاتب المراجعة الخاصة (العمانية أو الأجنبية) أو ممن يعملون في مؤسسات المراجعة الحكومية.

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في عدم وجود قوانين وتشريعات تحدد مبادئ وقواعد عملية المراجعة والتدقيق التي يجب أن تلتزم بها الشركات العاملة ومكاتب التدقيق في السلطنة، على الرغم من ادعاء هذه الشركات ومكاتب التدقيق باتباعها لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الأمر الذي شكل دافعا مهما لإجراء مثل هذا البحث التطبيقي، إلى جانب ضعف الأنظمة المحاسبية المستخدمة في الكثير من الشركات وعدم مسابقتها للتطورات الحديثة في مجال العمل المحاسبي، ثم تأخر التعليم المحاسبي في السلطنة.

أما العامل الآخر والذي لا يقل أهمية عن السابق في تحديد مشكلة البحث يكمن في عدم وجود أي شكل تنظيمي (لجنة، غرفة، مكتب.... وغيرها) للمحاسبين والمراجعين في سلطنة عمان ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة ويحميها ويطورها من خلال إمدادها بالمستجدات ويتابع نشاطاتها بشكل علمي ومنظم وفق سياقات علمية مهنية متطورة. الأمر الذي ترك تفاصيل النشاط على مكاتب المراجعة وما يملها عليها وضعها الخاص بالعلاقة مع المستفيدين من نشاطاتهم .

أهمية البحث :

تحدد أهمية البحث والتي ترتبط بشكل مباشر بأهمية قيام المراجعين في سلطنة عمان سواء كانوا يعملون في مكاتب عمانية أم مكاتب غير عمانية، بتحليل نتائج عمليات المراجعة والتدقيق للبيانات المالية لعملائهم اعتمادا على أدوات وإجراءات تحليلية في ممارستهم لمهنة المراجعة، ابتداء من مكاتب المراجعة ذاتها ثم الجهات المعنية بشكل مباشر بعملية المراجعة و ثم المستفيدين كالمؤسسات والشركات والمنشآت المختلفة.

أسئلة البحث :

يحاول البحث الإجابة على مجموعة التساؤلات التالية :

1. أهمية قيام المراجعين في سلطنة عمان باستخدام الأدوات والإجراءات التحليلية في تحليل نتائج البيانات المالية لعملائهم.
2. مدى استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية، وفق ما جاء في تعريف دليل التدقيق الدولي لمعيار المراجعة التحليلية من قبل المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في سلطنة عمان.
3. معرفة أهم العوامل التي تحد من استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية .
4. مدى الاختلاف في وجهات النظر بين المراجعين العاملين في مكاتب عمانية والمراجعين العاملين في المكاتب غير عمانية من حيث استخدامهم لأدوات المراجعة التحليلية.

هذا وقد تم تقسيم البحث إلى عدد من المحاور، تناول المحور الأول منها، مدخلا للبحث والذي تضمن، المقدمة، أهمية البحث وهدف البحث ومشكلة البحث وأسئلة البحث. في حين تتطرق المحور الثاني منه إلى الدراسات السابقة والخلفية النظرية للبحث ومجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة . أما المحور الثالث فتمثل في تحليل البيانات ومناقشة النتائج التي حصل عليها الباحث جراء توزيعه لاستبانته البحث و المعلومات الخاصة في حين تضمن المحور الأخير على استنتاجات البحث وتوصياته و خلاصته.

الجانب النظري :

ويستند المراجع في إجراءاته التفصيلية واتخاذ قراراته وتوصياته المهنية على معايير المراجعة كونها إحدى الوسائل الهامة التي تستخدم في عمل المراجعة والتدقيق التي يؤديها المراجع. كما يعتبر معيار المراجعة التحليلية أحد هذه المعايير التي يعتمدها العديد من المراجعين في عملهم ألمراجعي والتدقيقي والتي تستخدم في تحليل نتائج البيانات المالية التي يحصل عليها المراجعين جراء تدقيقهم لحسابات عملائهم، فقد أشار المعيار رقم ٥٦ من معايير التدقيق الأمريكية لسنة ١٩٨٨ (المعايير الدولية للمراجعة، ١٩٩٨، ١)، و المعيار الدولي رقم (٥٢٠) الصادر والمعتمد عن (IFAC) والخاص بالمراجعة التحليلية والذي يشير إلى أهمية استخدام أسل وب المراجعة التحليلية، إلى جانب الإشارة إلى الأدوات التحليلية التي تستخدم في هذا الأسلوب ، بأن الإجراءات التحليلية قد تكون أكثر فاعلية من فحص التفاصيل لتحقيق بعض أهداف الاختبارات الجوهرية والأساسية.

وقد تم التطرق إلى مفهوم المراجعة التحليلية من قبل العديد من المختصين والمهتمين في هذا المجال، إذ عرفت بأنها الاختبارات الجوهرية للبيانات المالية عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات . وعرفها (2 Hylas and Ashton 1982) بأنها الإجراء الذي يزيد من فعالية التدقيق حيث انه ذو تكلفة منخفضة نسبيا في حين انه ذو دور هام في تحديد الأخطاء وفي الاستدلال به في عملية التدقيق . كذلك عرفها اتحاد المحاسبين الدولي (International Federation of Accountants IFAC) بأنها تشتمل على دراسة النسب والاتجاهات والبحث في التغيرات والعناصر غير العادية (٤ عشا ١٩٩٢) .

كل ما تم الإشارة إليه من تعاريف لمفهوم المراجعة التحليلية تؤكد على ان المراجعة التحليلية أسلوب فعال يعزز رأي المراجع المحايد في البيانات المالية قيد التدقيق .

وقد أشارت بعض الدراسات بأن زيادة الطلب على استخدام الادوات التحليلية في عمل المراجعين ناجم عن مجموعة من الضغوط الاقتصادية والاجتماعية والتنافسية على مكاتب المراجعة، (5 Bigg, S. and G. Wild, 1985) و (٦ الرامزين ٢٠٠٠) (7 Kinney and

(Felix 1980) وعلى الرغم من العوامل التي تؤثر في تحديد مدى اعتماد المراجعين على الأدوات التحليلية في تحليل البيانات الخاصة بنتائج الاعمال المالية لعملائهم والتي أشار إليها اتحاد المحاسبين الدولي عام ١٩٩٨ (٨) ومنها الأهمية النسبية للبند المعني بالمراجعة وإجراءات المراجعة الأخرى ودقة التنبؤ ودرجة المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والتكاليف الناجمة عن استخدام المراجعة التحليلية، والوقت، وتوفير البيانات وغيرها .

وتمت الإشارة إلى المراجعة التحليلية بأنها تعتبر واحدة من إجراءات المراجعة الجوهرية وأنها تمثل، تحليل النسب ذات الأهمية والاتجاهات والتي تشمل الاستفسارات عن التقلبات والعلاقة غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الانحرافات عن المبالغ المقدرة، في دليل التدقيق الدولي (٩ أدلة التدقيق الدولية ١٩٨٧) في معيار المراجعة الدولي رقم ١٢ .
وأوضح دليل التدقيق الدولي إلى إن استخدام المراجع للأدوات والإجراءات التحليلية يحقق الأهداف العملية التالية :

- ١ . زيادة فهم المراجع لعمليات العميل .
- ٢ . قيام المراجع بتحديد المجالات التي قد تكمن فيها المخاطر .
- ٣ . تقييم مدى اختلو العمليات والأرصدة .
- ٤ . تحديد المجالات التي تستلزم مزيدا من الفحص والتدقيق .
- ٥ . تثبيت وتعزيز نتائج العمل الميداني .
- ٦ . تحديد الحاجة لإجراء المراجعة الإجمالية والشاملة للمعلومات والبيانات المالية .
- ٧ . مساعدة المراجع في تخطيط وقت ونطاق الفحص والتدقيق في مرحلته الثلاثه .
- ٨ . تخفيف مخاطر الاكتشاف لإقرارات معينة في البيانات المعلومات المالية .
- ٩ .

أما العوامل الواجب مراعاتها عند إجراء الاختبارات التحليلية فيمكن تحديد الآتي :

- ١ - طبيعة الشركة قيد تطبيق الإجراءات التحليلية.
- ٢ - رؤيا ورسالة الشركة خاصة ما يتعلق منها بالجانب المالي.
- ٣ - الخطة الإستراتيجية للشركة.
- ٤ - والخطة الإستراتيجية لهذه الشركة
- ٥ - توقيت إجراء الاختبارات التحليلية.
- ٦ - الأهداف المحددة لكل حالة تحليلية.
- ٧ - دقة البيانات المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية.
- ٨ - نوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة.
- ٩ - المدة الزمنية المتاحة للإجراءات التحليلية.
- ١٠ - الجهد المطلوب بذله للقيام بهذه الإجراءات.

مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية :

- يمكن تطبيق الإجراءات التحليلية للبيانات المالية التي يوم مكتب المراجعة بالتعامل معها من خلال قيامه بمهامه المهنية من خلال ثلاث مراحل أساسية وهي :
- ١ -مرحلة التخطيط.
 - ٢ -مرحلة الفحص المستمر للبيانات المالية.
 - ٣ -مرحلة إبداء الرأي وإظهار النتائج النهائية للعميل.

البحوث و الدراسات السابقة :

تم تقسيم البحوث و الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت موضوع قيام المراجعين و المدققين في مكاتب المراجعة المختلفة من استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية في تحليل نتائج البيانات المالية لعملائهم و استخدام المراجعة التحليلية إلى فئتين بناء على توجهها وأهدافها، وعلى النحو التالي :

الفئة الأولى من البحوث والدراسات:

- ركزت الفئة الأولى من البحوث و الدراسات على المعلومات والملاحظات وكان من اهمها:
(Cohen and Kinney، ١٩٨٧، ١٢) (Imhoff، ١٩٨١، ١٣) (Leo، ١٩٨٠، 14) (Kide، ١١)
(Nechel، ١٩٨٨، ١٥) (Loe Beecke, J.K., and P.J. Steinbart, 1987، ١٦)
(Wild، ١٩٨٧، ١٧) (Kinney، ١٩٧٩، ١٨)
(Holder ، ١٩٨٣، ١٩) (Kinney، ١٩٧٨، 20) (Mockand Watkins، ١٩٨٨، 21)
(Bigg and Ameen and Stawser) (23، ١٩٨٥)
(22، Wild)

(25 Holder and Daroca 1985) (26 Anderson and Koonce 1995)

،(24 O'Dnnell,Ed٢٠٠٢)

فقد تناولت هذه البحوث والدراسات وبشكل أساسي الطرق الإحصائية التي تعني بدراسة العلاقات بين الأرقام والبيانات من خلال النتائج التي توصلت إليها، على وفق التطبيقات التي نقت على إجراءات المراجعة التحليلية الكمية والأدوات التحليلية التي تستخدم في هذا المجال . حيث أظهرت هذه النتائج أهمية البيانات الرقمية في توجيه مؤشرات التحليلات المالية للنتائج التي

توصل إليها المدققين والمراجعين جراء عمليات التدقيق والمراجعة لحسابات عملائهم والتي يعتمدونها المراجع في وضع خطة التدقيق ومن ثم التوصيات التي يضمنها في تقريره المالي. ومن الدراسات الجديدة في هذا السياق دراسة أجريت على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المحلية في جمهورية مالطا، حيث أكد هؤلاء الأهمية الحالية والمستقبلية للإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع في عمله كما توصلت الدراسة إلى أن التطورات المستقبلية المتوقعة على هذه المكاتب من استخدامات الحاسب الآلي والتطور في الهياكل التنظيمية للمكاتب ذاتها سيكون له الأثر الإيجابي على استخدام المراجعين لهذه الإجراءات.

الفئة الثانية من البحوث والدراسات:

وتتضمن البحوث و الدراسات التي ركزت على تدقيق و مراجعة أوراق العمل المعدة من قبل المراجع ومن هذه البحوث و الدراسات (Dreutzfeldt and Wallace، ١٩٨٦، ٢٧) (Hylas and Ashton، ١٩٨٢، ٢٨) (Taylor and Willis، ١٩٨٥، ٣١) (الحمود، ١٩٩١، ٣٠) (٢٩، سنون، ١٩٩٢، ٣٢)، السامرائي والحمود، ١٩٩٨، (٣٣، الشمري، ١٩٩٤) (٣٤، خاطر والسامرائي، ٢٠٠٥) حيث أوضحت نتائج هذه البحوث و الدراسات أن الأدوات و الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة تستخدم بشكل موسع، وأن نصف الأخطاء تقريباً تكتشف بشكل أولي باستعمال هذه الأدوات و الإجراءات السهلة نسبياً. ولم تشر هذه الدراسات إلى استعمال الأدوات و الإجراءات المتقدمة كما هو الحال في الفئة الأولى من الدراسات، منها عدد من البحوث و الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث اتضح ومن خلال مراجعة أوراق عمل عدد من مكاتب المراجعة الأمريكية، بأن هناك استخدام واسع للأدوات و الإجراءات التحليلية إلى جانب تأكيد المراجعين في هذه المكاتب على فاعلية هذه الأدوات والإجراءات التحليلية في الكشف عن الأخطاء التي تتطلب التعديل حيث يتم اكتشافها في المراحل الأولية من العملية التدقيقية جراء استخدام المراجع للأدوات والإجراءات التحليلية (Hylas and Ashoton، ١٩٨٢، ٣٥) (Spires and Yardley، ٣٦، ٣) (Wright and Ashoton، ١٩٩٨، ٣٧) (Dreutzfeldt and Wallace، ١٩٨٦، ٣٨) (Lin، Fraser and Hatherly، ١٩٨٢، ٣٩، ٢٠٠٠، ٢٥) (Glover، Jiambalva and Kennedy، ٤٠).

إذ أظهرت نتائج الدراسات على عينة من المراجعين في الأردن، (٤١، الحمود ١٩٩١)، أن ٦٩،٣% من أن المدققين يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية عند القيام بعملية المراجعة أوضحت هذه الدراسة بأن أكثر إجراءات المراجعة التحليلية استعمالاً في المملكة الأردنية هي: التحليل التفصيلي للبيانات ٨٢.١%، ودراسة عناصر المعلومات المالية، واتجاهات التوقع اعتماداً

على خبرة المؤسسة ٨٢.١% ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات غير المالية ٦٩.٢% وحساب معدل الدوران للمخزون السلعي للشركات التي يتم مراجعتها من قبلهم ومعدل دوران الذمم المدني لنفس الشركات ٦٩.٢% .

في حين كانت أقل الإجراءات المستعملة من قبل المراجعين في الأردن هي : مقارنة المعلومات المالية للشركات بالمعلومات المالية للشركات المشابهة لها بنفس الصناعة، أو الشركات الأخرى ٤٦.٢%، أي الشركة التي تم مراجعة حساباتها إلى جانب صعوبة عمل التنبؤات لغرض المقارنة ، ثم عدم وجود المعلومات اللازمة والمجمعة عن الصناعات المختلفة وبالتالي صعوبة توفرها لدى المراجعين أو لدى أي مصدر من مصادر المعلومات المعنية رسمياً أو غير ذلك .
وقد قام (٤٢ عشا ١٩٩١) بدراسة مماثلة في الأردن حول مدى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية والفوائد المرجوة من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية .

أما بالنسبة للدراسة التي أجريت في مصر، ٤٣ سنون ١٩٩٢ م، فقد أظهرت النتائج التي شملت عينة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة هناك، إن ٧٢.١% من المراجعين يستعملون إجراءات المراجعة التحليلية بمعدل أعلى من المتوسط، مما يعني أن ٢٧.٩% من المراجعين لا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين خبرة المراجع ودرجة استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية .

كما بينت الدراسة أن أكثر أساليب المراجعة التحليلية استخداماً هو أسلوب المقارنة وهناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أهمية استخدم هذا الأسلوب وخبرة المراجع، كما أوضحت بأن ٨٠.٣% من المراجعين لا يعتمدون على أساليب المراجعة التحليلية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً . أما أكثر أساليب المراجعة التحليلية الأخرى استخداماً فهي قياس الأوزان النسبية، والنسب المالية، وأسلوب تحديد الاتجاهات .

وبخصوص الدراسة التي أجريت مع المراجعين في الجماهيرية الليبية، (٤٤ السامرائي والحمود ١٩٩٨ م) فقد أظهرت أن نسبة ٥٥.٥% من المراجعين المستجيبين يستخدمون المراجعة التحليلية بصورة مختلفة وبمعدل أكثر من المتوسط إذ بلغ الوسط الحسابي لدرجة استعمالهم لهذا الأسلوب ٢,٣٨٨ من ٤ درجات كما أوضحت الدراسة بأن المراجعين الليبيين سواء كانوا ممن يستخدمون المراجعة التحليلية أم يستخدموها، فإنهم جميعاً متفقون على أهمية المراجعة التحليلية خاصة فيما يتعلق بتحقيقها لجميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي رقم ١٢ سنة ١٩٨٣ (٤٥) مثل، تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة، تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة وإعطاء التوصيات للعميل ثم فهم عمليات العميل وغيرها من الأهداف .

وبخصوص الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين في ليبيا فقد أظهرت دراسة، (٤٦ السامرائي و الحمود ١٩٩٨)، بأن الإجراءات الأكثر استخداماً تتمثل في التحري الذي يقوم به

المراجع بالاستفسار من الإدارة عند اكتشاف علاقة غير متوقعة أو غير متناسقة مع الأدلة ثم يليه تقييم الحاجة إلى إجراءات تدقيق أخرى في ضوء ما يتوفر من إجابات الإدارة في حالة وجود تغييرات أو عناصر غير عادية .

كذلك مقارنة المعلومات الحالية مع النتائج المتوقعة ثم تقليل مجالات الغموض الجوهرية اعتماداً على أدلة الإثبات أما الإجراءات الأقل استخداماً فقد تمثلت بالآتي : دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهها المتوقع اعتماداً على خبرة المؤسسة، تساوي الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية في حالة ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية ثم مقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لشركة أخرى مشابهة .

وهكذا نلاحظ اختلاف نسب الإجابة من مجتمع لآخر سواء كان بحجم الاستخدام أو بالأهمية النسبية لإجراءات المراجعة التحليلية المعتمدة والمستخدم من قبل المراجعين في المجتمعات المختلفة وبالمقارنة مع بعض الدراسات السابقة التي تمت في مجتمعات أخرى فقد أوضحت الدراسة، التي قام بها كل من (47) Holder and Doroca 1985 على إجراءات المراجعة التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في الولايات المتحدة، بأن الإجراءات الأكثر استعمالاً هي النسب المالية وخاصة المتعلقة برأس المال العامل ونسب السيولة والربح الإجمالي، وهامش الربح إلى المبيعات ومقارنة أنواع البيانات المالية الحالية مع القوائم والبيانات المالية السابق، أما بالنسبة للإجراءات غير المتكررة فقد تضمنت معلومات عن التدفق النقدي وأساليب التحليل الإحصائي المتقدمة مثل تحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية في حين أوضحت الدراسة التي قام بها كل من (48) Bigg and Wild 1984 بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية لدى عدد من المراجعين العاملين في بعض شركات التدقيق والمراجعة في الولايات المتحدة حيث أكد 80% منهم استخدامهم بعض الإجراءات المتقدمة في المراجعة التحليلية وخاصة السلاسل الزمنية وهو ما يختلف عما جاء في الدراسة السابقة رغم تأكيد 40% منهم فقط على أن الأخطاء تكتشف بشكل أساسي بواسطة إجراءات المراجعة التحليلية .

كما أشارت دراسة قام بها كل من (49) Spires and Yardley 1989 في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى وجود محددات خاصة في التعامل مع إجراءات المراجعين التحليلية منها عدم قدرة بعض الباحثين على التأكد من إجابات المراجعين والأخطاء غير المكتشفة كذلك أكدت الدراسة على أن إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتقدمة هي أكثر كفاءة على اكتشاف الأخطاء من إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة إلا إنها قليلة الاستخدام بسبب تكلفة استعمالها والوقت الذي تحتاجه، ثم الجهد الذي تتطلبه، ثم هناك المشاكل الفنية في التعامل مع هذه الإجراءات .

واقع المراجعة في سلطنة عمان :

سلطنة عمان واحدة من دول مجلس التعاون الخليجي شهدت تطورا ملحوظا خلال فترة الثمانينات والتسعينات وأوائل الألفية الثالثة شمل كافة المجالات مثل زيادة عدد وحجم الشركات المساهمة وفتح أسواق الأوراق المالية والخصخصة التي شملت عدد من المؤسسات الحكومية، وكذلك المحاولات الجادة لتنويع مصادر الدخل . بحيث لا يكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة هو البترول مثلها مثل باقي دول المنطقة والتي تتجه بشكل جاد وحثيث إلى تحقيق ذلك . إلا إن هذا التطور لم يقابله تطور مماثل له في مهنة المحاسبة والمراجعة بما يتناسب وحجم التطور الذي تم أو الذي تسعى لتحقيقه أي أن هناك فجوة بين إعادة هيكلة الاقتصاد الذي شهدته السلطنة ووضع مهنة المحاسبة والمراجعة الذي ضل بعيدا عن تلبية المتطلبات المتزايدة لذلك النمو الاقتصادي. كما إن تطور مهنة المراجعة والمحاسبة لم يدرج ضمن خطط التنمية الاقتصادية في السلطنة، حيث أوضحت كثير من الدراسات أهمية مهنة المحاسبة والمراجعة في التنمية الاقتصادية في الدول النامية التي تتطلع إلى مزيدا من التقدم والازدهار (10 Wallace 1990) .

وقد صدرت في السلطنة عدد من القوانين والتشريعات المختلفة تهدف إلى تنظيم مهنة المراجعة، وقد اقتصررت مجمل هذه التشريعات على الشروط الواجب توفرها في المتقدم للحصول على ترخيص لممارسة المهنة وما يجب على المراجعين من إتباعه بعد الحصول على هذا الترخيص والعقوبات الواجب تطبيقها في حالة ارتكاب أي مخالفة لهذه التشريعات . ولكن يجب الإشارة هنا إلى هذه التشريعات لم يتطرق إلى مجالات هامة تتعلق بمهنة المراجعة والتدقيق مثل قواعد السلوك المهني، تحديد معايير للمحاسبة والمراجعة متعارف عليها، وضع برامج لمراقبة الأداء المهني للمراجعين ومكاتب المراجعة، وكذلك لم تشترط التشريعات اجتياز اختبار مهني لضمان التأهيل العلمي للمتقدم . وأيضا لم تشترط تدريب وتأهيل المراجعين بشكل مستمر لمواكبة المستجدات والتطورات المستقبلية أو المستجدة في مجال المهنة .

أما بالنسبة للتعليم المحاسبي في سلطنة عمان فإنه قد بدأ متأخرا وذلك مع افتتاح كلية

الإدارة والاقتصاد في جامعة السلطان قابوس وكان نصيب تخصص المحاسبة فيها على شكل جزئي أي أن الشهادة التي تمنح كانت إدارة واقتصاد (شعبة محاسبة)، الأمر الذي أدى إلى تأخير التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة إلى جانب النقص في الكادر المهني المتخصص في هذا المجال .

ونظرا للحاجة الماسة فإن معظم الكوادر الوطنية التي حصلت على شهادة التخصص في

هذا المجال تم انخراطهم في الوظائف الحكومية، مما اثر سلبا على تطور مهنة المراجعة في السلطنة أسوة بباقي دول المنطقة، وسيطرت المكاتب الأجنبية على سوق العمل في سلطنة عمان، مما أدى إلى تعدد المدارس المهنية المختلفة التي ينتمي إليها المراجعين العاملين بالمكاتب المهنية في السلطنة .

حتى الآن لا يوجد أي جمعية أو هيئة تشرف على تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة تتولى عقد الندوات والدورات التخصصية ونشر الكتب والبحوث والدراسات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة مما يساعد على نشر الوعي بأهمية ممارسة المهنة ودورها في تطوير وتنمية الوضع الاقتصادي للمجتمع . كما انه حتى الآن لم يتم تطوير معايير محاسبة أو مراجعة تأخذ بنظر الاعتبار البيئة الاقتصادية والمهنية في السلطنة، كما لا يوجد هناك أي إلزام للشركات في سلطنة عمان، كما في العديد من دول المنطقة، أو تلك العاملة في السلطنة بإتباع أي معايير محددة سواء كانت دولية أو أمريكية، إلا إن العرف السائد بين الشركات والمراجعين هو إتباع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية . حتى إن لوائح وتعليمات سوق عمان للأوراق المالية لم تلزم شركاته المسجلة بإتباع معايير معينة دون غيرها .

الدراسة الميدانية :

كما تمت الإشارة إليه فان هناك حاجة إلى التعرف على مدى قيام المراجعين والمدققين في سلطنة عمان باستخدام الأدوات والإجراءات التحليلية في تحليل نتائج البيانات المالية التي يحصلون عليها جراء عملية التدقيق والمراجعة لحسابات عملائهم و استخراج مؤشرات مالية تخدم متخذي القرارات فيها.

وهو ما يوضح أيضا مدى وجود الوعي التحليلي لمراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة والحكومية في سلطنة عمان.

أسلوب البحث :

أعد الباحث إستبانة شملت خمسة محاور، المحور الأول تناول المعلومات الشخصية عن المدققين و المراجعين من حيث العمر، الجنس، المؤهل العلمي، سنين الخبرة . المحور الثاني تطرق إلى مدى استخدام المدققين والمراجعين في سلطنة عمان للأدوات و الإجراءات التحليلية ودور نتائج هذا الاستخدام في تحقيق أهداف عملية المراجعة بحد ذاتها. و المحور الثالث تناول أهم الأهداف التي تترتب على استخدام المدققين والمراجعين للأدوات و الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة . أما المحور الرابع فقد أشار إلى أهم العوامل التي تحد من استخدام المدقق والمراجع في سلطنة عمان للأدوات و الإجراءات التحليلية . و شمل المحور الخامس استطلاع رأي المدققين و المراجعين في سلطنة عمان، في أسئلة مفتوحة عن أهم الأدوات و إجراءات المراجعة التحليلية المستعملة والمشاكل والمعوقات

التي تواجههم عند استعمالهم لها في تحليل نتائج البيانات المالية التي يحصلون عليها جراء تدقيقهم لحسابات عملاتهم.

مجتمع البحث :

لا توجد إحصائية محددة لدى الجهات المعنية عن عدد المدققين والمراجعين العاملين في مكاتب المراجعة الخاصة بشكل محدد سواء في المكاتب المحلية أو المكاتب الأجنبية. لذلك فقد تم إرسال عدد من الاستبيانات باليد من خلال الاتصال المباشر، أو بالاستعانة بعدد من الإخوة " جزيل الشكر لهم " طلبة سلطنة عمان بالجامعة حيث تم توزيعها على عدد ٦٥ مدققاً، إذ بلغ عدد الاستبيانات التي أعيدت أو استلمت مباشرة ٥٢ استمارة أي بنسبة ٨٠% من إجمالي استمارات العينة. وتم استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإدارية Statistical Package for Social SPSS لتحليل البيانات .

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية في إظهار نتائج البحث وعكس مدلولاتها كمؤشرات مالية هامة تظهر الانعكاس الواقعي لأراء المدققين والمراجعين المستجيبين للاستبيان:

١. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد أهمية كل متغير تم استخدامه في الاستبيان وإظهار مدى التفاوت في الإجابات الواردة من قبل المستجيبين.
٢. النسب المئوية والتكرار لإظهار إجابات المدققين والمراجعين المستجيبين للاستبيان العددية بشكل نسبي، أي إظهار النتائج على شكل نسب مئوية لتقريب صورة الإجابات للقارئ .
٣. اختبار كا ٢ كأحد الأساليب الإحصائية التي تستخدم في قياس التباين في إجابات المستجيبين للاستبيانات لمعرفة مدى الاختلاف في وجهة النظر بين إجابات المراجعين والمدققين العاملين في مكاتب التدقيق والمراجعة في سلطنة عمان، ولكلا المكاتب المحلية والعالمية (الأجنبية) العاملة في السلطنة.

تحليل البيانات:

تناولت الاستبانه المعدة عدد من المحاور وكما تم ذكره في متن البحث، في هذا الجزء سيتناول الباحث هذه المحاور بالتحليل لبيان أهم المؤشرات التي تم الخروج بها والحصول عليها على ضوء استجابة المدققين والمراجعين في سلطنة عمان على الأسئلة التي تناولتها محاور الاستبانه الموزعة عليهم. وكانت نتائج التحليل على النحو الآتي:

محورها الأول معلومات عامة عن المراجعين حيث كانت البيانات التحليلية للإجابات على النحو التالي :

جدول (١)

توزيع المراجعين المستجيبين حسب فئات العمر

العمر	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة المجمعة
أقل من ٣٠	٢٢	٤٢.٣	% ٤٢.٣
٣١ - ٤٠	١٨	٣٤.٦	% ٧٦.٩
٤١ - ٥٠	٨	١٥.٤	% ٩٢.٣
٥١ فما فوق	٤	٧.٧	% ١٠٠
المجموع	٥٢	١٠٠	

يتضح من الجدول رقم (١) بأن أكبر نسبة من حيث الأعمار للمراجعين المستجيبين تراوحت في الفئة أقل من ٣٠ ، إذ بلغت نسبتهم في هذه الفئة ٤٢.٣ % . وعند حصر فئة الذين تتراوح بين أقل من ٣٠ ولغاية ٤٠ سنة يتضح بأن نسبة المراجعين المستجيبين ضمن هذه المجموعة بلغت ٧٦.٩% وهو دليل على إن غالبية المراجعين والمدققين في مكاتب المراجع هم من فئة الشباب الذين لا تزيد أعمارهم عن ٤٠ سنة.

جدول (٢)

المراجعين المستجيبين حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
ذكر	٤٦	٨٨.٥	٨٨.٥
أنثى	٦	١١.٥	١٠٠.٠
المجموع	٥٢	١٠٠	

يتضح من الجدول رقم (٢) بأن نسبة المراجعين المستجيبين من الذكور يشكلون ٨٨.٥% من إجمالي العينة وإن نسبة الإناث منهم تبلغ ١١.٥% وهو ما يعكس تركيبة المراجعين والمدققين العاملين في نشاط التدقيق والمراجعة في سلطنة عمان.

جدول (٣)

المؤهلات الأكاديمية التي يحملها المراجعين المستجيبين

المؤهل	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة التراكمية
بكالوريوس	٣٧	٧١.٢	٧١.٢ %
ماجستير	٦	١١.٥	٨٢.٧ %
دكتوراه	١	١.٩	٨٤.٦ %
شهادات أخرى	٨	١٥.٤	١٠٠ %
المجموع	٥٢	١٠٠	

وحول المؤهلات الأكاديمية التي يحملها المراجعين المستجيبين فإن الجدول رقم (٣) يوضح إن ٧١.٢ % منهم يحملون شهادة البكالوريوس و ١١.٥ % يحملون شهادة الماجستير و ١.٩ % يحملون شهادة الدكتوراه ونسبة ١٥.٤ % يحملون شهادات أخرى، مثل شهادة CPA المهنية ومجموعة من الشهادات المهنية التخصصية في المحاسبة والمالية والمراجعة وغيرها.

جدول (٤)

توزيع المراجعين حسب سنوات الخبرة

الخبرة	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة التراكمية
أقل من 5 سنوات	٢٠	٣٨.٥	٣٨.٥ %
٦ - ١٢ سنوات	١٩	٣٦.٥	٧٥ %
١٣ - ١٥ سنة	٩	١٧.٣	٩٢.٣ %
١٦ سنة فما فوق	٤	٧.٧	١٠٠ %
المجموع	٥٢	١٠٠	

يوضح الجدول رقم (٤) بأن سنوات الخبرة للمراجعين المستجيبين تتركز في الفئة أقل من ٥ سنوات وهي ٣٨.٥ % من إجمالي العينة ثم يليها فئة ٦ - ١٢ سنة وبنسبة ٣٦.٥ % . كما يتضح بأن نسبة من لديهم خبرة من ٦ سنوات فما فوق تبلغ ٦١.٥ % وهو مؤشر ايجابي اتجاه نتائج التحليل الخاص بإجابة المستجيبين.

جدول (٥)

توزيع المراجعين حسب الوظيفة الحالية

الوظيفة	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة المتجمعة
شريك	٢	٣.٨	٣.٨ %
مدير التدقيق	١٨	٣٤.٦	٣٨.٤ %
مدقق	٣٢	٦١.٦	١٠٠ %
أخرى	٠	٠	
المجموع	٥٢	١٠٠	

يوضح الجدول رقم (٥) والمتعلق بالوظيفة الحالية للمراجعين المستجيبين للاستبيان بأن نسبة ٦١.٦ % يعملون بصفة مدقق . في حين بلغت نسبة ٣٤.٦ % منهم يعملون بصفة مديرتدقيق أو مسؤول مجموعة تدقيقية. في حين بلغت نسبة ٣.٨ % شركاء للمكتب الذي يعملون فيه كمراجعين.

جدول (٦)

التخصصات العلمية التي يحملها المراجعين

التخصص	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة المتجمعة
محاسبة	١١	٢١.٢	٢١.٢ %
إدارة أعمال	٢٧	٥١.٩	٧٣.١ %
غير ذلك	١٤	٢٦.٩	١٠٠ %
المجموع	٥٢	١٠٠	

يتضح من الجدول رقم (٦) بأن غالبية المراجعين المستجيبين هم من تخصص إدارة الأعمال وبنسبة ٥١.٩ % من إجمالي العينة يليهم التخصصات المختلفة غير المحاسبة وإدارة الأعمال وبنسبة ٢٦.٩ % أما المراجعين المستجيبين ممن يحملون شهادة أكاديمية في تخصص المحاسبة بلغت نسبتهم ٢١.٢ % .

جدول (٧)

نوع المكتب الذي يعمل به المراجعين المستجيبين

نوع المكتب	عدد المستجيبين	النسبة	النسبة المتجمعة
محلي	٣٣	٦٣.٥	٦٣.٥ %
أجنبي	١٩	٣٦.٥	١٠٠ %
المجموع	٥٢	١٠٠	

يتضح من الجدول رقم (٧) توزيع المراجعين المستجيبين من حيث جهة عملهم في مكاتب مراجعة محلية (عمانية) أم مكاتب مراجعة أجنبية (غير عمانية)، إذ يتضح من الجدول بان نسبة العاملين في المكاتب المحلية العمانية ٦٣.٥% من المستجيبين ونسبة العاملين في المكاتب غير العمانية الأجنبية تبلغ نسبة ٣٦.٥%.

محاور البحث الأساسية:

بالنسبة للمحاور الأساسية للبحث والتي سيتم تناول أجوبة الأسئلة الواردة بخصوصها في الاستبانة فكانت على النحو الآتي :

أولاً : توضح إجابة المستجيبين على السؤال المباشر الخاص بأهمية تحليل بيانات النتائج التي يتوصل إليها المراجع والمدقق (من خلال مكتب التدقيق والمراجعة) عند تدقيقه لحسابات عملائه حيث أكد ٩٢,٣% (٤٨ مستجيب من مجموع ٥٢) على أهمية قيام المراجع بتحليل البيانات التي يحصل عليها كنتائج تدقيق حسابات عملاءه وتقديمه مؤشرات مالية مهمة وأساسية وحساسة في العديد من العناصر المالية. في حين أكد ٥٤% فقط من المستجيبين بأنهم يقومون بتحليل بيانات النتائج التي تحصل عليها جهة التدقيق التي يعملون معها ويقدمون هذه النتائج التحليلية إلى العملاء للاستفادة منها في قراراتهم الداخلية.

هذه النتائج جاءت مطابقة للعديد من نتائج الدراسات والبحوث السابقة والتي أنجزت في العديد من دول العالم حيث يؤكد المدققين والمراجعين على أهمية تحليل النتائج المالية المستقاة من عمليات التدقيق والمراجعة التي تقوم بها مكاتب التدقيق، إلا أن الواقع لا يؤيد قيام هذه المكاتب بهذه التحليلات ولأسباب عدة. نوضح في أدناه باقي نتائج استجابة المدققين والمراجعين في سلطنة عمان على أسئلة الاستبانة الموزعة.

ثانياً: تم توجيه سؤال في الاستبانة يهدف إلى التعرف على مدى أهمية استخدام المراجع للأدوات التحليلية والتي تسعى مكاتب المراجعة في سلطنة عمان إلى تحقيقها، كما تم توجيه مجموعة من التساؤلات مستندة إلى الأهداف الواردة في بعض معايير المراجعة الدولية، حيث

يظهر الجدول رقم (٨) المتوسط الحسابي للإجابات ترتيب الأهداف و توضيح الانحراف المعياري لكل إجابة:

جدول (٨)

الأهداف المرجوة من الاعتماد على المراجعة التحليلية

الهدف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الإجابة	ك ٢	ك ٢
			مهم جدا + أهمية قصوى		القيمة
المراجعة الإجمالية الشاملة للمعلومات المالية	٤.٤٥	٠.٤٧	٩٦ %	٠.٨٧	٠.٠١٤
تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي	٤.٦٢	٠.٥٤٧	٩٣.٢ %	٠.٠٧	٥.١١
تثبيت وتعزيز نتائج الثوابت التي توصل لها	٤.١٤	١.١٥	٧٨.١ %	٠.١٤٤	٧.٤٤
تحديد حجم العينة المدروسة	٤.١١	٠.٩٢	٧٢.٢ %	٠.٩٧	٠.٢١٠
التحقق من معقولية الأرقام	٤.٢١	٠.٨٥	٧٤.٨ %	٠.٢٧٨	٢.٤٢
نتائج العمليات التحليلية يمكن أن تعطي نتائج يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات	٤.٢٤	٠.٨٤	٦٨.٣ %	٠.٢١١	٥.٠٢
المقارنة بين سنوات مختلفة	٤.١٢	٠.٨٨	٨٢.٥ %	٠.٦٠٥	١.٨٤
استخدام الأساليب التحليلية للوقوف على قبول تدقيق العملية أو رفضها	٣.٥٣	١.٢٦	٨٠.٥ %	٠.٥١٤	٣.٢٦
استخدام الأساليب التحليلية يمكن أن يوفر رأيا يمكن الاعتماد عليه لإبداء الرأي	٤.١٧	٠.٩٠	٥١.٢ %	٠.٢٩١	٢.٤٦
إعطاء الأساس لتقديم المقترحات للعميل	٤.٢٦	٠.٩٠	٧٠.٧ %	٠.٠٥٤	٩.٢٨

٠.٢٦٧	٠.٥٨٩	% ٦٩.٣	١.١٦	٣.٦٣	تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة بصورة كبيرة
-------	-------	--------	------	------	--

توضح البيانات والنتائج الواردة في الجدول رقم (٨) بان قيام مكاتب المراجعة بتحليل بيانات نتائج التدقيق الذي يقوم به لحسابات عملاءه مهم ويحقق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المشار إليه سابقاً، إذ تشير النتائج بأن المتوسط الحسابي لمدى أهمية هذه الأهداف التي تترتب على استخدام المراجعين والمدققين للتحليلات المالية يتراوح بين (٤.٦٢ - ٣.٥٣)، وكما يتضح من الجدول بأن هدف ((تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي)) يأتي بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي مقداره ٤.٦٢ وانحراف معياري ٠.٥٤٧ ونسبة أهمية ٩٣,٢ % من وجهة نظر المراجعين المستجيبين والتي توضح أهمية هذا الهدف والدور الذي يلعبه في استخدام الأساليب التحليلية، يليه هدف ((المراجعة الإجمالية الشاملة للمعلومات المالية)) وبمتوسط حسابي قدرة ٤.٤٥ وانحراف معياري ٠.٤٧ ونسبة إجابة ٩٦% توضح أهمية هذا الهدف من وجهة نظر المراجعين المستجيبين . ثم هدف ((إعطاء الأساس لتقديم المقترحات للعميل)) وبمتوسط حسابي مقداره ٤.٢٦ وانحراف معياري ٠.٩٠ ونسبة أهمية ٧٠.٧% من إجمالي المراجعين المستجيبين .

أما الأهداف التي كان ترتيبها في آخر الجداول فهي ((تحديد حجم العينة المدروسة)) بمتوسط حسابي ٤.١١ وانحراف معياري ٠.٩٢ ونسبة أهمية ٧٢.٢% من إجمالي المستجيبين . ثم يليه بند ((تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة بصورة كبيرة)) بمتوسط حسابي ٣.٦٣ وانحراف معياري ١.١٦ ونسبة أهمية من وجهة نظر المراجعين المستجيبين ٦٩.٣% ويأتي أخيراً هدف ((استخدام الأساليب التحليلية للوقوف على قبول تدقيق العملية أو رفضها)) بمتوسط حسابي ٣.٥٣ وانحراف معياري ١.٢٦ ونسبة أهمية ٨٠.٥% .

وبشكل واضح يتضح من كافة النتائج الواردة في الجدول، عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب مراجعة محلية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة دولية غير محلية وفقاً لنتائج تحليل الفروقات من خلال استخدام معيار كا ٢ لقياس اختلافات النتائج.

ثالثاً: يتناول المحور الأول مدى استخدام المراجعين والمدققين في سلطنة عمان للأدوات والأساليب التحليلية بعد انجاز عملهم المرجعي وحصولهم على نتائج عملية التدقيق وعلى وفق ما جاء في تعريف دليل التدقيق الدولي، حيث يظهر الجدول التالي مدى استعمال المراجعين في سلطنة عمان لإجراءات معينة من الأدوات والأساليب التحليلية، وتم ترتيبها داخل الجدول حسب درجة استعمالها من قبل المراجعين المستجيبين للاستبيان وأهميتها من وجهة نظرهم وبشكل تنازلي كما هو موضح في الجدول :

جدول رقم (٩)

أهمية الأدوات والأساليب التحليلية المستخدمة

نسبة الإجابة غالبا + دائما	القيمة	٢ ك SIG	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الأدوات والأساليب التحليلية
%٩٨.٤	١.٢٦	٠.٤٩٨	٠.٥٤	٤.٧٩	مقارنة البيانات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة
%٩٧.٩	٢.٧٢	٠.٤٤٣	٠.٧٥	٤.٥٤	دراسة العلاقة لبنود المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع ما يتم التنبؤ به بالاعتماد على المعرفة الجيدة للمؤسسة
%٧٦.٤	٢.٦٤	٠.٤٧٥	٠.٧٩	٤.٣٢	التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل لمعرفة التغيرات التي تطرأ من سنة لأخرى
%٦٩.٥	٣.٧٨	٠.٤٩٨	١.٠٩	٣.٨٩	مقارنة المعلومات الفعلية مع النتائج المتوقعة
%٥١.٨	١.٣٤	٠.٨٢٣	١.٢١	٢.٣٤	دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهها اعتمادا على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسبة الربح الإجمالي ومقارنة البيانات المالية مع غير المالية
%٤٩.٣	٢.١٢	٠.٧٦٥	١.٠١	٣.١٩	مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة لها في الصناعة أو شركات أخرى

يوضح الجدول بان أكثر إجراءات المراجعة التحليلية استخداما من قبل المراجعين في سلطنة عمان هو ((مقارنة البيانات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة)) حيث بلغ المتوسط الحسابي ٤.٧٩ والانحراف المعياري ٠.٥٤ حيث أوضحت إجابات المستجيبين بان ٩٨.٤% من المراجعين يستعملون هذا الأسلوب. كما جاء ((دراسة العلاقة لبنود المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع ما يتم التنبؤ به بالاعتماد على المعرفة الجيدة للمؤسسة)) بمتوسط حسابي ٤.٥٤ وانحراف معياري ٠.٧٥ وبنسبة تبلغ ٩٧.٩%. أي إن هذه النسبة من المراجعين يعتمدون على دراسة علاقة بنود المعلومات المالية مع ما متوقع أن تكون عليه هذه البنود في البيانات التخطيطية للمشروع لإظهار التطور الحاصل في الفعاليات المالية خلال السنة المالية ذاتها. ثم يليه أسلوب ((التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل لمعرفة التغيرات التي تطرأ من سنة لأخرى)) بمتوسط حسابي ٤.٣٢ وانحراف معياري ٠.٧٩. ونسبة استخدم ٧٦.٤%.

وبالنسبة لأقل الأساليب والأدوات التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في سلطنة عمان فقد كانت ((مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة لها في الصناعة أو شركات أخرى)) إذ بلغ المتوسط الحسابي ٣.١٩ والانحراف المعياري ١.٠١ وبنسبة اعتماد ٤٩.٣ فقط من قبل المستجيبين. ثم يأتي أسلوب ((دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهها اعتمادا على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسبة الربح الإجمالي ومقارنة البيانات المالية مع غير المالية)) بمتوسط حسابي ٢.٣٤ وانحراف معياري ١.٢١ وبنسبة استخدام ٥١.٨% من قبل المستجيبين.

يتضح من كافة النتائج الواردة في الجدول، عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب المراجعة المحلية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة غير المحلية في سلطنة عمان وفقا لنتائج تحليل الفروقات من خلال كا ٢ لقياس اختلافات النتائج وكما هو موضح في الجدول السابق.

إن استخدام الأساليب والأدوات التحليلية المختلفة من قبل المراجعين في سلطنة عمان ووفق النتائج الواردة في الجدول السابق لا تبتعد كثيرا عن تلك النسب والنتائج التي أشارت لها العديد من الدراسات السابقة وخاصة تلك التي أجريت في المنطقة العربية والمشار إليها سابقا في هذا البحث وربما يعود ذلك إلى الخبرة التي يتطلبها هذا استخدام هذا الأساليب والأدوات التحليلية أو ربما لتعقيدها أو للوقت والجهد والتكلفة التي تتطلبها عملية استخدامها.

إن هذه النتائج تدعم ما جاء في الدراسة التي تمت على المراجعين في دولة قطر (الخاطر و السامرائي ٢٠٠٥) والدراسة التي تمت في الأردن (حمود ١٩٩١) وتلك التي تمت على المراجعين في ليبيا (السامرائي و حمود ١٩٩٨).

جدول (١٠)

العوامل التي تحد من استخدام المراجعين العاملين بسلطنة عمان
من الأساليب والأدوات التحليلية

أهم العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	٢ ك	القيمة	نسبة الإجابة مهم + أهمية قصوى
عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة	٤.٢٩	٠.٩٢٤	٠.٢٤٨	٤.٣٢	%٨٥,٥
الاعتماد على المراجعة التحليلية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المدقق	٤,٥	١	٠,٤٨٧	٣,٥٨	%٧٤
ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها يؤدي إلى تحديد استخدام المراجعة التحليلية	٤.٣٦	٠,٩٠٧	٠,٥٤٩	٢,٨٨	%٧١
قلة الخبرة والكفاءة لدى المدققين	٤,٤	١,٠	٠,٦٤٤	٠,٩٥١	%٨٠,٥
عدم وجود دورات تدريبية حول المراجعة التحليلية ومعايير التدقيق الدولية	٤,٠١	١,١١	٠.٥٠١	٣,٤٥	%٧٥,٩
عدم وجود وعي كامل لدى المدققين بأهمية هذه الأساليب والأدوات	٤,٦٥	٠,٩٠٨	٥,٢١	٣,٤٤	%٧٨,١
نقص القدرة التنبؤية للإجراء مقابل متطلبات الدقة في التدقيق	٤,٦٥	٠,٨٣٣	٠,٥٢٣	٢,٤٥	%٧٥,٥

رابعاً : لقد تناولت مجموعة الأسئلة الأخرى التي وردت في الاستبانة الموزعة على المستجيبين إلى التعرف على أهم المعوقات والأسباب التي قد تحد من استخدام المراجعين والمدققين في سلطنة عمان للأساليب والأدوات التحليلية حيث أوضحت إجابات المراجعين العاملين

في السلطنة وكما هو مبين في الجدول رقم (١٠) بان العامل الأكثر تأثيرا على المراجعين في عدم استخدامهم للأساليب والأدوات التحليلية في الحد من استخدامهم لها يكمن في ((ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها)) بمتوسط حسابي ٤.٥٦ وانحراف معياري ٠.٧٩٨. ونسبة أهمية لهذا العامل بلغت ٨٥.٩% من إجمالي المراجعين المستجيبين. يليه عامل ((قلة الخبرة والكفاءة لدى المدقق)) بمتوسط حسابي ٤.٥٢ وانحراف معياري ٠.٨٢٣. ونسبة أهمية ٨٥.٨% من إجمالي المراجعين، ثم عامل ((عدم توفير المعلومات المالية وغير المالية اللازمة)) أي المطلوب لإجراء المراجعة التحليلية، بمتوسط حسابي يبلغ ٤.٢٩ وانحراف معياري ٠.٩٢٤. ونسبة أهمية تبلغ ٨٥.٥% من إجمالي المراجعين المستجيبين. بالنسبة للعوامل الأقل تأثيرا، وحسب ما أوضحتها النتائج الواردة في الجدول العاشر فكان ((عدم وجود دورات تدريبية حول المراجعة التحليلية ومعايير التدقيق الدولية)) بمتوسط حسابي ٤.٠١ وانحراف معياري ١.١١ ونسبة أهمية ٧٥.٩%، ثم يليه اقل أهمية عامل ((عدم وجود وعي كامل لدى المدققين بأهمية هذه الأساليب)) بمتوسط حسابي ٤.٦٥ وانحراف معياري ٠.٨٣٣ ونسبة أهمية ٧٥.٥%. وأخيرا يأتي عامل ((الاعتماد على المراجعة التحليلية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المدقق)) بمتوسط حسابي ٤.٥ وانحراف معياري ١ ونسبة أهمية ٧٤% من إجمالي المراجعين المستجيبين وهي نسبة جيدة. نستطيع و بشكل عام الاستيضاح من الجدول بان كافة العوامل التي ذكرت فيه ذات تأثير معنوي وتحد من استخدام المراجعين، العاملين في الجهات المختلفة والمعنية بالتدقيق والمراجعة على الحسابات، لمختلف الأساليب والأدوات التحليلية في تحليل بيانات نتائج عملهم المراجعي. ومن هذه العوامل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات والمؤسسات قيد التدقيق ثم قلة خبرة وكفاءة المدققين أنفسهم في مجال استخدام هذه الأساليب والأدوات التحليلية، ومن وجهة نظرهم وهي بذات الوقت مؤشرات تعكس تصور عن بيئة العمل المراجعي والتدقيقي وتوضح الواقع الذي تتعايش معه مكاتب المراجعة سواء كانت محلية أو غير محلية تعمل في سلطنة عمان. وهو ما يتضح وبشكل جلي، من كافة النتائج الواردة في الجدول، والتي توضح عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب مراجعة المحلية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة غير المحلية وفقا لنتائج تحليل الفروقات من خلال استخدام معيار كا ٢ لقياس اختلافات النتائج وكما هو مبين في الجدول رقم (١٠) في أعلاه.

خامسا : يتناول الجزء الآخر من الاستبانة استطلاعاً لآراء المراجعين والمدققين بشأن المقترحات التي يرونها ضرورية لتفعيل استخدام المراجعين للأساليب والأدوات التحليلية المختلفة في تحليل البيانات التي يحصلون عليها جراء عملهم لتقديم الصورة المالية الحقيقية لعملائهم وبالتالي مساعدتهم على اتخاذ العديد من القرارات المالية ذات التأثير على الرؤيا المستقبلية لمؤسساتهم، والتي تمثل المشاكل التي يعاني منها العمل المراجعي في سلطنة عمان. وفيما يلي

بعض الآراء التي وردت في إجابة المستجيبين للاستبيان بالإضافة إلى بعض النقاط والتي تمثل توصيات البحث للترابط وللأهمية ولعدم التكرار فقد أوردتها الباحث على هذه الصيغة:

- اعتماد أساليب وأدوات مختلفة في مجال التحليل المالي ومقارنة النتائج التي يحصل عليها المراجعين مع نتائج عملية المراجعة.
- توفير المراجع والنشرات والدوريات العلمية المتخصصة في مجال الأساليب والأدوات التحليلية (التحليل المالي) والموجهة للمراجعين والمدققين في مكاتب التدقيق والمراجعة.
- تأكيد المراجعين على أهمية الدورات التدريبية و ورش العمل المستمرة وحاجة المراجعين والمدققين لها.
- الاتفاق على ضرورة وأهمية تكييف معايير مراجعة خاصة بمنطقة الخليج العربي تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية بيئتها الاجتماعية والاقتصادية ذات التأثير على الأوضاع المالية والتعاملات الاقتصادية المختلفة والتي تتم في العديد من جوانبها وفق سياقات خاصة تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية البيئة المحلية.
- كذلك أهمية اعتماد معايير مراجعة موحدة على مستوى مكاتب التدقيق والمراجعة العاملة في سلطنة عمان بدل أن يستخدم كل مكتب مراجعة معايير خاصة به تحدد بشكل أو آخر الأساليب والأدوات التحليلية لإظهار نتائج التحليلات بشكل يمكن اعتماده في عمليات المقارنة ويسهل عملية فهم النتائج المالية ومؤشراتها التحليلية.
- أهمية وضرورة وجود جهة حكومية مهنية متخصصة تتولى عملية الرقابة على العمل والأداء المهني للمراجعين والمدققين في مكاتب المراجعة بسلطنة عمان.
- العمل على عقد ندوات علمية عامة لكافة الأطراف المعنية بالتدقيق و المراجعة أي الأطراف المعنية بعمل مكاتب المراجعة والتدقيق.
- ضرورة وجود تشكيل تنظيمي ودعم وحماية لمهنة المحاسبة والمراجعة في سلطنة عمان لتوفير بيئة مهنية سليمة.
- أهمية إعداد وتوفير لوائح مالية وإدارية متكاملة لدى الشركات والمؤسسات وكافة الوحدات الاقتصادية المختلفة العاملة في سلطنة عمان توضح حدود التعاملات المالية وتقرض الشفافية والإفصاح.
- ضرورة توفير الخبرات العلمية والعملية في نطاق مهنة المراجعة والتدقيق والتأكد من ذلك من خلال آلية محددة لمتابعة الكوادر المهنية في مكاتب المراجعة والتدقيق.
- التأكيد على أهمية الأخذ بنظر الاعتبار بالملاحظات الواردة في التقارير المالية المنجزة والمقدمة من المراجعين (من خلال مكاتب المراجعة) من قبل المستفيدين وهو ما يؤكد

العديد من النقاط التي توضح العلاقة بين العناصر البيئية لعملية التدقيق والمتمثلة بالمراجع والمستفيد والتقرير المالي، من خلال آلية معينة للمتابعة.

• ضرورة إدخال نظم المعلومات الآلية الحديثة واستخدام الحواسيب في العمل المرجعي.

وقد أشارت الدراسة التي قام بها كل من د. خالد الخاطر و د. عدنان السامرائي (٥٠ الخاطر و السامرائي، ٢٠٠٥) إلى إن هناك بعض الدول العربية قد شرعت، ومنها بعض دول مجلس التعاون الخليجي مثل المملكة العربية السعودية حيث قامت بإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٢ والتي تولت عملية إصدار معايير محاسبة ومراجعة سعودية تتسجم وظروف بيئة مهنة التدقيق والمراجعة في المملكة العربية السعودية (٥١ الخاطر، ٢٠٠٤) وكذلك تم إنشاء هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي عام ١٩٩٨ والتي تسعى لوضع قدم لها في تطوير وتوحيد أنظمة وقوانين لممارسة مهنة التدقيق والمراجعة في دول مجلس التعاون الخليجية ومن بينها سلطنة عمان.

هذا ومن المتوقع مشاركة سلطنة عمان كغيرها من دول المنطقة في دعم ومساندة الهيئة والاستفادة من خبرات الأعضاء المتميزين بها حيث من المتوقع أن يكون لها دورا واضحا في المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في سلطنة عمان والنهوض بمستواها (٥٢ أشمري، ١٩٩٣) والباحث يأمل بأن يصار إلى توحيد هذه الجهود على المستوى العربي من خلال تبني احد الأجهزة العلمية التخصصية المعنية التابعة لجامعة الدول العربية لهذا الأمر والخروج بمعايير للمحاسبة ومعايير للمراجعة عربية، مستندة لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، تتسجم وتتاسب والبيئة العربية واتجاهات العولمة الواضحة التأثير على اقتصاديات هذه الدول ولاسيما التأثيرات التي تجر على المنطقة العديد من الأمور وخير دليل ما يحصل من تأثير واضح للارزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة على اقتصاديات المنطقة وما جنته المنطقة من ذلك بسبب ارتباطاتها الاقتصادية وتحالفاتها في العديد من المجالات الاقتصادية وتحديدًا المالية منها.

الاستنتاجات :

يمكننا من خلال ما تم ذكره التطرق إلى نقاط الخلاصة التالية:

١. تتضح أهمية الأهداف التي تترتب على استخدام المراجعين والمدققين للأدوات والإجراءات التحليلية.

٢. بلغت نسبة أهمية استعمال إجراءات المراجعة الشاملة ٩٦%. كما أكد ٩٣,٢% من المراجعين المستجيبين أكدوا بأن إجراءات المراجعة التحليلية تعزز عملية تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي . كذلك أوضح ٨٢,٥% من المراجعين المستجيبين على إن المقارنة بين السنوات السابقة بالنسبة للنتائج المالية التي يحصل عليها مكتب المراجعة أمر في غاية الأهمية.

٣. أكد جميع المستجيبين على أهمية تدريب المراجعين على استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية المختلفة.

٤. اتضح من خلال البحث بأن ما نسبته ٥٤% فقط من المدققين و المراجعين في سلطنة عمان العاملين في مكاتب مراجعة المحلّية وغير المحلّية يستعملون الأدوات و إجراءات التحليلية لنتائج البيانات التي يحصلون عليها جراء مراجعة وتدقيق حسابات عملائهم.

٥. أما بالنسبة لأهم المشاكل التي تؤثر سلبا في عملية المراجعة واستخدام الأدوات والإجراءات التحليلية والتي تطرق لها المراجعين والمدققين المستجيبين للاستبانة فيمكن ذكرها على النحو الآتي:

- ❖ عدم وجود بيئة ملائمة للعمل ألمراجعي.
 - ❖ نقص في الخبرات والكفاءات من المراجعين والمدققين من ذوي المعرفة في الأدوات والإجراءات التحليلية.
 - ❖ الصعوبة والتعقيدات الروتينية في الحصول على البيانات المالية وغير المالية للأغراض التحليلية.
 - ❖ عدم وجود جهة تنظيمية حكومية تحديدا، تتابع مسؤولية مكاتب المراجعة في مجال تحليلها لبيانات عملائها.
 - ❖ ضعف اللوائح المالية والإدارية في العديد من المؤسسات الاقتصادية.
 - ❖ ضعف متابعة ما يرد في التقرير الختامي للعمل ألمراجعي والتركيز على بيانات بعينها، مثل الأرباح وتوزيعها وإهمال النتائج التحليلية، رغم أهميتها.
٦. كما أكد العديد من المستجيبين على أهمية استخدام المراجع للأدوات والإجراءات التحليلية لبيانات عملاءه ودور هذه العملية التحليلية في تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة المالية تحديدا.

توصيات البحث:

يستطيع الباحث وعلى ضوء ما تم توضيحه من تفاصيل تتعلق بأهمية ومدى استخدام المراجعين والمدققين في المكاتب والمؤسسات المعنية بالعمل ألمراجعي في سلطنة عمان من أدوات وإجراءات تحليلية لنتائج البيانات التي يحصلون عليها جراء عملهم ألمراجعي وتقديم نتائج هذه التحليلات لعملائهم المستفيدين منها، من كل ذلك ندرج هنا بعض أهم التوصيات التي يراها الباحث أهميتها بالخصوص:

١. أهمية استخدام البرمجيات المتطورة في كافة مراحل وإجراءات العمل ألاجري وتكيفها بما يتناسب وخصوصية الأنشطة والفعاليات التي تنسجم وبيئة العمل في مكتب المراجعة وطبيعة وأسلوب النظام المالي المعتمد من قبل عملاءهم.
٢. تشريع وتفعيل لوائح قانونية تشريعية تهدف إلى إلزام عملاء مكاتب المراجعة والتدقيق بضرورة متابعة ومراجعة ما يرد بالتقارير المالية والأخذ بالملاحظات المالية وغير المالية الهامة والواردة في هذه التقارير.
٣. ضرورة وضع برنامج تدريبي تتبناه إحدى المؤسسات الحكومية ذات العلاقة تركز على تطوير قدرات ومهارات المراجعين والمدققين العاملين في مؤسسات التدقيق والمراجعة العاملة في سلطنة عمان. إلى جانب تبني مكاتب المراجعة والتدقيق عملية التطوير هذه وإلحاق منتسبيها ببرامج تدريبية تتناول استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية للنتائج المالية التي يحصل عليها المدققين والمراجعون جراء عملهم في تدقيق ومراجعة حسابات عملائهم. ولا ضير من أن تكون هذه البرامج حتى على مستوى الهيئات التخصصية في عمل المحاسبة والمراجعة والتدقيق في دول مجلس التعاون الخليجي.
٤. أهمية وجود آلية لانسياب المعلومات وعلى مستوى كافة القطاعات الاقتصادية العاملة في سلطنة عمان وخاصة منها البيانات المالية وغير المالية مع التأكيد على ضرورة وجود جهة رسمية (حكومية أو شبه حكومية) مسؤولة عن تجميع هذه البيانات والمعلومات وتقديمها عند الحاجة إليها وحث المراجعين بالتعامل معها وتأشير ذلك عليها للأهمية الوارد ذكرها.
٥. ضرورة وضع معايير مراجعة وكذلك (معايير محاسبة) تأخذ بنظر الاعتبار ظروف البيئة المحلية (على مستوى سلطنة عمان وكذلك منطقة الخليج العربي)، لخصوصية هذه البيئة مع الأخذ بنظر الاعتبار عدم تجاهل البيئة الخارجية وذلك انسجاما مع متطلبات العولمة وشروط منظمة التجارة العالمية وغيرها من المؤسسات ذات العلاقة.
٦. من الأهمية بمكان وضع مناهج علمية تطبيقية تتناسب والمستويات التعليمية خاصة ما تتعلق منها بالمراجعة والمحاسبة ومعايير المحاسبة والمراجعة المحلية، والدولية والتركيز على الجوانب العلمية التطبيقية منها كاستخدام الأدوات والإجراءات التحليلية.
٧. تشجيع إجراء البحوث العلمية المختلفة في موضوعات المراجعة ونتائج استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية المقارنة بين المجتمعات ذات العوامل البيئية المشتركة، مثل دول مجلس التعاون الخليجي أو دول شرق البحر الأبيض المتوسط وغيرها، للوقوف على مدى مطابقة نتائج هذه الدراسات ودراسة إمكانية تعميم توصياتها بين دول المجموعة.

٨. صياغة عدد من التعليمات الموحدة للشكل النهائي لتقرير مكاتب المراجعة المحلية منها أو الأجنبية. كذلك وضع صياغة موحدة لطريقة عرض البيانات والجداول والكشوف الملحقة والمعدة والمقدمة من قبل المراجعين لتوحيد نظرة التعامل مع هذه التقارير ولإعطاء صورة متميزة للعمل المراجعي في سلطنة عمان وبذلك يمكن تجاوز العديد من المشاكل التي تعيق عملية التعامل واستيعاب ما يرد في هذه التقارير وتوحد مخرجاتها.

٩. التأكيد على أهمية وضرورة إصدار نشرات ودوريات متخصصة في العمل المراجعي توضح إنجازات المراجعين والمدققين العاملين في مكاتب المراجعة المحلية منها والأجنبية إلى جانب الفقرات والبنود والمواد العلمية من الناحية التوضيحية والتحليلية والتطبيقية لتساعد المراجعين في إنجاز أعمالهم ولتكون لهم كدليل عمل في انجازهم لمهامهم المهنية.

١٠. أهمية التوجيه والتوعية، باستخدام عدة وسائل على ضرورة قيام المشاريع الاقتصادية المختلفة بإعداد الموازن التقديرية في بداية الفترة المالية، لمختلف جوانب النشاطات التي تمارسها واستخدامها كأداة تخطيطية ورقابية لمساعدة المراجعين والمدققين في مهامهم وخاصة تلك التي تتطلب استخدام الأدوات والإجراءات التحليلية لنتائج البيانات التي يحصلون عليها جراء تدقيق حسابات عملائهم.

١١. من الأهمية بمكان أن يكون هناك تعاون وتنسيق بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي والجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة في سلطنة عمان مثل ديوان المحاسبة، وزارة المالية، والمؤسسات التعليمية والتدريبية، بالصورة التي تساعد في تحقيق الهدف الأساسي من تأسيسها وهو النهوض، بمهنة المحاسبة والمراجعة بدول مجلس التعاون الخليجي.

وكخلاصة يجد الباحث انه من الضرورة تأسيس هيئة أو جمعية أو اتحاد (أيّاً كان المسمى) يؤطر مهنة المحاسبة والمراجعة في سلطنة عمان، الغرض منه توضيح وتحديد مرجعية مهنية للمحاسبة والمراجعة و لوضع أسس التعامل والواجبات وتنظيم فعاليات المهنة إضافة إلى إعطاءها الدعم المعنوي الذي تستحقه لما لهذه المهنة (المحاسبة و المراجعة) من تأثير وإطلاع على واحدة من أهم معلومات المجتمع في سلطنة عمان والمتمثلة بالبيانات المالية للمشاريع والوحدات الاقتصادية المختلفة في المجتمع وبمختلف تبعيتها (عام و خاص ومختلط) ثم لتتحمل هذه الجهة مسؤولية التوصية بإصدار التشريعات اللازمة لتنظيم وإرشاد العمل المحاسبي و المراجعي داخل سلطنة عمان إلى جانب تحقيقها للدعم اللازم والمطلوب لمكاتب المراجعة الوطنية المحلية تحديداً ودفعها باتجاه الاستفادة من بعض الخبرات التي تتواجد في المكاتب الأجنبية العاملة في سلطنة عمان. ثم إشراك الكوادر الوطنية ذات المؤهلات الجيدة في العمل المراجعي في

المكاتب الأجنبية أو الوطنية وتشجيعها ودعمها وتطويرها من خلال هذه التشريعات القانونية المختلفة.

مصادر البحث :

- ١ - المعايير الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي والمنشور من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨.
- ٢ - Hylas. R.E., and R. H. Ashton, 1982. Audit Detection of Financial Statement Errors, The accounting Review, (October): 707-751 .
- ٣ - المعايير الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي والمنشور من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨.
- ٤ - عشا، خالد محمد ١٩٩٢ (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات) أطروحة ماجستير قدمت لكلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة الأردنية، عمان الأردن . Bigg, S. and G. Wild, 1985 . An Auditor Judgement in Investigation og Review, The Accounting Analytical Review (October): 607 – 633 .
- ٥ - الرامزين، رائد ٢٠٠٠ (رزمة تدريبية عن التحليلية في تدقيق الحسابات) عمان، الأردن . Kinney. W., 1979 . The Predictive Power of Limited Information Preliminary Analytical Review: An empirical Study . Studies on Auditing Selections from the “Reserch Opporunities in Auditing” Program, (Supplement to Journal of Accounting Research): 148 – 165 .
- ٦ - المعايير الدولية الصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي والمنشور من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨.
- أدلة التدقيق الدولية اتحاد المحاسبين الدولي تعريب د. عصام مرعي، تقديم مجموعة سابا وشركاهم ١٩٨٧ .
- Wallace, R.S., (1990), “Accounting in Developing Countries: A Review of the literature”, Research in Third World Accounting, Vol. 1, pp. 3 – 54 .
- ٨ - Cohen, J., and T. Kide, 1989. The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors Use of Analytical Review, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 80 – 92 .
- ٩ - Imhoff, E.A. 1981 . Analytical Review of Income Elements, Journal of Accounting, Auditing and Finance (Summer): 333-351 .

- ١٠
- Kinney, W.R. 1987 . Attention – directing Analytical Review Using Accounting Ratios: A Case Study, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 59 – 73 .
- ١٣
- Leo., B., 1980. On the Use of Index models in Analytical Reviews by Auditors, Journal of Accounting Research (Autumn): 524 – 550 .
- ١٤
- Nechel, W., 1988. The Effectiveness of Statistical Analytical Review as a Substantive Auditing Procedure: A Simulation Analysis (The Accounting Review (January): 74 – 95 .
- ١٥
- Loebbecke, J.K., and P.J. Steinbart, 1987. An Investigation of the Use of Preliminary Analytical Review to Provide Substantive Audit Evidence, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 74 – 89 .
- ١٦
- Wild, J., 1987 . Prediction Performance of a Structural Model of Accounting Numbers, Journal of Accounting Research (Spring): 139 – 160 .
- ١٧
- Kinney. W., 1979 . The Predictive Power of Limited Information Preliminary Analytical Review: An empirical Study . Studies on Auditing Selections from the “Research Opportunities in Auditing” Program, (Supplement to Journal of Accounting Research): 148 – 165 .
- ١٨
- Holder, W., Daroca W., 1985. Analytical Review Procedures in Planning the Audit: An Application Study, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 100 – 107.
- ١٩
- Kinney, W.R., 1978 . ARIMA and Regression Analytical: An Empirical Test, The accounting Review (January): 48 – 60 .
- ٢٠
- Mock, Bigg, S., T., and P.R. Watkins, 1988 . Auditor’s Uses of Analytical Review in Audit Program Design, The Accounting Review (January): 148 – 160 .
- ٢١
- Bigg, S. and G. Wild, 1985 . An Auditor Judgement in Investigation og Review, The Accounting Analytical Review (October): 607 – 633 .
- ٢٢

Ameen, Elsie, and Strawser, Jerry R., 1994 . Investigating the Use of Analytical Practice and Theory, Vol, 13, No. 2, p. 69 . -٢٣

O'Donnell, Ed, 2002, "Evidence of an Association Between Error-Specific Experience and Auditor Performance During analytical Procedure", Behavioral Research in Accounting, Vol. 14, P. 179 . -٢٤

Holder, W., Daroca W., 1985. Analytical Review Procedures in Planning the Audit: An Application Study, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 100 – 107. -٢٥

Anderson, Urton, and Koonce, Lisa, (1995) . Explanation as a Method for Evaluating Client – suggested Causes in Analytical Procedures, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol., 14, No. 2, p. 124 . -٢٦

Dreutzfeldt, R., and W. Wallace, 1986. Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationship to Environmental Factors, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall): 20 – 43 . -٢٧

Hylas. R.E., and R. H. Ashton, 1982. Audit Detection of Financial Statement Errors, The accounting Review, (October): 707-751. -٢٨

٢٩- سنون، علي سعيد، ١٩٩٢، مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد الثاني، أبريل ص ٩٤٥٨ .

٣٠- الحمود، تركي راجي، ١٩٩١، المراجعة التحليلية، ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن، المجلة العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد الثاني .

Talor, R. J., and J.T. Willis, 1985. Empirical Evidence on Changing Role of ARP, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 93 – 109 . -٣١

٣٢- السامرائي، عدنان هاشم والحمود، تركي راجي، ١٩٩٨، دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية - دراسة ميدانية، التعاون الصناعي العدد ٧٣ الدوحة ؟ قطر .

٣٣- الشمري، عيد حامد معيوف ١٩٩٤ معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، (دراسة تحليلية) معهد الإدارة العامة المملكة العربية السعودية .

٣٤- خاطر، خالد بن ناصر و السامرائي، عدنان هاشم، " المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر، بحث ميداني)، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثامن، العدد الاول، ٢٠٠٥ مايو ص ص ١-٢٥ .

٣٥- Hylas. R.E., and R. H. Ashton, 1982. Audit Detection of Financial Statement Errors, The accounting Review, (October): 707-751.

٣٦- Spires E. and J. Yardley, 1989. Empirical Studies on the Reliability of Auditing Procedures, Journal of Accounting Literature: (Vol. 8): 49 – 75 .

٣٧- Wright, A., and R.H. Ashton, 1988. Identifying Audit Adjustment with Attention – Directing Procedures . Working paper, Duke University, October.

٣٨- Dreutzfeldt, R., and W. Wallace, 1986. Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationship to Environmental Factors, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Fall): 20 – 43 .

٣٩- Lin, Kenny Z., Fraser, Ian AM., and Hetherly, David J., 2000, " An experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments", Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 27, Iss.718, P.821 .

٤٠- Glover, Steven M., Jiambavo, James and Kennedy, June, 2000, " Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions", Auditing, Vol. 19, Iss. 2, P. 27 .

٤١- الحمود، تركي راجي، ١٩٩١، المراجعة التحليلية، ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن، المجلة العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد الثاني .

- ٤٢- عشا، خالد محمد ١٩٩٢ (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات)
 أطروحة ماجستير قدمت لكلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة الأردنية، عمان الأردن .
- ٤٣- سنون، علي سعيد، ١٩٩٢، مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، السنة الرابعة، العدد الثاني، أبريل ص ٩٤٥٨ .
- ٤٤- السامرائي، عدنان هاشم والحمود، تركي راجي، ١٩٩٨، دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية - دراسة ميدانية، التعاون الصناعي العدد ٧٣ الدوحة ؟ قطر .
- ٤٥- المعايير الدولية للمراجعة الصادر عن اتحاد المحاسبين الدولي والمنشور من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٨ .
- ٤٦- السامرائي، عدنان هاشم والحمود، تركي راجي، ١٩٩٨، دراسة مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية - دراسة ميدانية، التعاون الصناعي العدد ٧٣ الدوحة ؟ قطر .
- ٤٧- Holder, W., Daroca W., 1985. Analytical Review Procedures in Planning the Audit: An Application Study, Auditing: A Journal of Practice and Theory (Spring): 100 – 107.
- ٤٨- Biggs, S. and J. Wild, 1984, A note on the practice of analytical review, Auditing: A Journal of practice and theory (Spring): 68-78.
- ٤٩- Spires E. and J. Yardley, 1989. Empirical Studies on the Reliability of Auditing Procedures, Journal of Accounting Literature: (Vol. 8): 49 – 75 .
- ٥٠- خاطر، خالد بن ناصر و السامرائي، عدنان هاشم، " المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر، بحث ميداني)، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الثامن، العدد الاول، ٢٠٠٥ مايو ص ص ١-٢٥ .
- ٥١- خاطر، خالد ٢٠٠٤، (سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة قطر) ورقة مقدمة الى ورشة العمل التي عقدها كلية الادارة والاقتصاد، جامعة قطر تحت عنوان، (سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة قطر) .
- ٥٢- الشمري، عيد حامد معيوف ١٩٩٤ معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، (دراسة تحليلية) معهد الإدارة العامة المملكة العربية السعودية .

