قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية:دراسة ميدانية

د. عمر عيسى حسن جهماتي *
غسان سعيد سالم باجليدة *

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى قياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، ومدى الإدراك بأهمية هذه الإجراءات بشكل عام، والإدراك بالمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية بشكل خاص، وكذلك اختبار العلاقة بين خبرة المدققين في الجمهورية اليمنية واستخدامهم لهذه الإجراءات، ومعرفة الفروق بين المدققين وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق ووفقاً للدورات التدريبية المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية وبين استخدامهم للإجراءات التحليلية، والتعرف على أهم المعوقات التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

ولتحقيق هذه الأهداف فقد تم تصميم استبانه تم توزيعها على 124 من المدققين المرخصين بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في كل من صنعاء وعدن وحضرموت ،أُسترد منها 82 استبانة، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها أن المدققين في الجمهورية اليمنية يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبياً عند تدقيق البيانات المالية ويستخدمون الإجراءات التحليلية المتقدمة بدرجة ضئيلة، وأن هناك إدراكاً بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية، حيث يعتقد المدققون أن الإجراءات التحليلية تساعد في اكتشاف من 20 ٪ إلى أقل من 40 ٪ من أخطاء القوائم المالية، ولم تظهر الدراسة علاقة بين خبرة المدققين واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة، وبينت الدراسة أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لا يدركون بدرجة عالية المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية ، ووجود العديد من العوائق التي تحد من استخدامهم للإجراءات التحليلية، منها عدم المعرفة الكافية بالأنواع المختلفة للإجراءات التحليلية، وكذلك عدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت محل المراجعة للمقارنة معها، وانعدام معايير القطاع الذي تنتمي إلية المنشأة محل المراجعة للمقارنة معها، وعدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء المقارنات المناسبة وغيرها من العوائق.

الكلمات المفتاحية: إجراءات المراجعة التحليلية، الإجراءات التحليلية، معيار التدقيق الدولي رقم 520، مهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية.

---

* أستاذ مشارك، كلية إدارة الأعمال، جامعة البحرين.
* مُدرس، قسم المحاسبة، جامعة حضرموت.

Assessment and Interpretation of the Patterns of Analytical Procedures by Yemeni's Auditors: A Field Study

Omar Jahmani *
Gassan BaJaleed *

Abstract

The purpose of this study is to identify the extent to which Yemeni auditors use both basic and advanced analytical review procedures, how conscious they are to its importance in general, and to essential requirements of the International Auditing Standard No (520) in particular. This study also aims to test the potential relationship between experience level of Yemeni Auditors and their use of such procedures, and to explore differences among auditors according to both sector in which auditing clients concentrate and training courses related to using analytical procedures and between their use of such procedures.

To achieve the study goals a questionnaire was designed and administered to certified auditors (n=124) working in Sana'a, Aden and Hadramout with only (82) completed and returned. Following analysis and hypotheses testing the authors concluded a number of findings the major of which where; Yemeni Auditors use basic analytical procedures more than advanced analytical procedures, there is strong awareness of the importance of using analytical procedures, where auditors believe that analytical procedures could be helpful in detecting from 20% to less than 40% of errors in financial statements. The study failed to support a relationship between auditors experience level and their use of both basic and advanced analytical review procedures. Another finding was that Yemeni Auditors are unaware of the basic requirements of the Intentional Auditing Standard No. (520) concerning analytical procedures, and that there are many barriers hindering use of the analytical procedures including lack of sufficient knowledge about various types of analytical procedures, lack of budgetary information for businesses under consideration, lack of sector standards for the businesses under revision, irrelevance of data available to make comparisons and others.

* **University of Bahrain.**
* **Hadramout University.**

المقدمة

من المعروف أن هدف المراجعة قد تحول من البحث عن الغش والخطأ إلى إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية، ومن أجل وصول المدقق إلى الرأي الموضوعي في القوائم المالية، فإنه يقوم بالكثير من الأعمال والإجراءات مثل: التخطيط لعملية التدقيق، واختبار نظام الرقابة الداخلية واختيار عينات التدقيق وغيرها من الإجراءات، وذلك للوصول إلى هذا الرأي الموضوعي في القوائم المالية .

وتعد إجراءات المراجعة التحليلية كما عرّفها (Knechel.1988) "أحد أساليب إجراءات التحقق في المراجعة والتي تختبر دقة أرصدة الحسابات دون الدخول في تفاصيل المعاملات المؤدية لتلك الحسابات وذلك لتحديد الحسابات التي تحتاج إلى اختبارات تفاصيل أو إلى معاملات إضافية" وبالتالي فإن استخدام هذه الإجراءات بمستوياتها المختلفة وخلال مراحل التدقيق المختلفة يساعد المدقق في الوصول بعملية التدقيق إلى المستوى المطلوب من الجودة، الأمر الذي يعزز الثقة بمهنة التدقيق بشكل عام.

ولأهمية موضوع إجراءات المراجعة التحليلية في التدقيق، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) والمعروف اختصاراً (IFAC) دليل المراجعة الدولي رقم 12 في عام 1983م تحت مسمى الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله في عام 1988م ليحل محله معيار المراجعة الدولي رقم 520 ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية. وقد نص المعيار الدولي 520 في الفقرة الثانية منه على ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والنظرة الشاملة لعملية التدقيق، ونصت الفقرة الثامنة من المعيار 520 على أن الهدف الرئيس من وراء استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو مساعدة المدقق في فهم الأعمال وتحديد مواقع الخطورة المحتملة الأمر الذي يساعد المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى الأمر الذي يساعد المدقق في تحديد أمور هامة تتطلب المزيد من العناية.

ونظراً لتزايد عدد الشركات المساهمة في الجمهورية اليمنية، وأيضاً فروع الشركات العالمية وتبني الدولة سياسة السوق المفتوحة خصوصا بعد تحقق الوحدة المباركة في عام 1990م، فقد تزايد الطلب على خدمات مهنة التدقيق، الأمر الذي زاد من المسؤوليات الملقاة على عاتق المدققين في اليمن، وذلك لتعزيز الثقة في خدمات العاملين في حقل المهنة في اليمن، ونتيجة لهذه الظروف وغيرها من العوامل فأنه من الضرورة بمكان التزام مراجعي الحسابات في اليمن بمعايير التدقيق الدولية وذلك للنهوض بمستوى المهنة، وتولى الجهات التشريعية والإشرافية دورها في هذا الجانب لتحسين أداء العاملين في هذا الحقل الاقتصادي الهام.

مشكلة وأهداف الدراسة

ليس من الواضح أو المعلوم كم يعي مدقق الحسابات اليمني أهمية إجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام بواجباته المهنية أو كم يطبق من هذه الإجراءات إذا كان يعيها، لذلك يمكن القول أن هذه الدراسة هي محاولة لقياس وتفسير أنماط ممارسات إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية ، ولهذا الموضوع أهمية بالغة وسيتم التطرق إلى تلك الأهمية في الفقرات التالية. وتتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية: هل يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية؟؛ في أي مراحل التدقيق يتم استخدام هذه الإجراءات؟؛ هل يدرك مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟؛ هل يدرك مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية؟؛ هل هناك علاقة بين خبرة المدققين في الجمهورية اليمنية واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة؟؛ هل هناك فروق بين المدققين من حيث القطاع الذي يتركز فيه أكبر نسبة من عملاء التدقيق وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة؟؛ هل هناك فروق بين المدققين من حيث حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة؟؛ هل هناك معوقات تحد من استخدام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب؟

بناء على مشكلة الدراسة والتساؤلات المعروضة فيها يمكن تلخيص أهداف الدراسة في الآتي :

1. التعرف على أهم طرق وأساليب إجراءات المراجعة التحليلية (البسيطة والمتقدمة) المستخدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية.
2. التعرف على مراحل التدقيق المختلفة (التخطيط، وتنفيذ عملية المراجعة، والمراجعة النهائية) التي يتم من خلالها استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
3. التعرف على مدى إدراك المدققين اليمنيين لأهمية استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية.
4. التعرف على مدى إدراك المدققين في الجمهورية اليمنية للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية.
5. التعرف على أثر خبرة مدقق الحسابات في الجمهورية اليمنية في استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية.
6. التعرف على الفروق بين المدققين من حيث القطاعات التي يتركز فيها عملاء التدقيق وكذلك الحصول على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وبين استخدامهم لهذه الإجراءات.
7. التعرف على أهم المعوقات التي تواجه المدققين في اليمن، والتي تحد من استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب.

أهمية الدراسة

يمكن إيجاز أهمية الدراسة بالأتي :-

1 - تعالج الدراسة موضوعاً حيوياً بالنسبة لممارسي مهنة تدقيق الحسابات بشكل عام وللمدققين في الجمهورية اليمنية بشكل خاص، خصوصاً أن الباحثان لم يجدا دراسة سابقة تتناول موضوع استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدققين في الجمهورية اليمنية، وبالتالي تم تسليط الضوء على أهمية هذا الموضوع للنهوض بهذه المهنة التي لازالت بحاجة إلى الجهد الكبير من قبل الممارسين وكذلك المشرعين وكل المهتمين بالمهنة للوصول بها إلى المستوى المطلوب.

2 - وتكمن أهمية الدراسة في تعدد الجهات المحتمل استفادتها من هذه الدراسة، والتي تتمثل في الجهات التالية:-

أ- المدققون الممارسون للمهنة :حيث تساهم هذه الدراسة في تسليط الضوء على أهمية المراجعة التحليلية ودورها في المساهمة في اكتشاف الأخطاء وكذلك معرفة مدى الإدراك بأهمية هذه الإجراءات، والإدراك بمتطلبات المعيار الدولي 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، وأهم المعوقات التي تحول دون استخدامهم لهذه الإجراءات .

ب- الجهات المنظمة والمشرفة على مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية (وزارة التجارة والصناعة ، ولجنة إجازة المحاسبين القانونيين اليمنيين، وجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين) وذلك لما لهذه الجهات – كل حسب مهمته- من دور كبير في رفع سوية المهنة الأمر الذي يجعل من معرفتها بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بمستوياتها المختلفة ومدى الإدراك بأهميتها والمعيار الخاص بهذه الإجراءات، وكذلك بمعوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية التي توفرها لها هذه الدراسة، أمراً هاماً يساعدها في العمل على تحسين مستوى المهنة.

الدراسات السابقة

سيتم في هذه الفقرة عرض الأدبيات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة أو جانباً منه وذلك من الأقدم إلى الأحدث.

حيث قام كل من (Biggs & Wild. 1984) بدراستهما في الولايات المتحدة الأمريكية بهدف التعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، و بدقة أكثر هدفت دراستهما للحصول على إضاءات أو معلومات عن خبرة مدققي الحسابات بالإجراءات التحليلية، ومعرفة العلاقة بين تلك الخبرة واستخدام تلك الإجراءات . وقد تم توزيع 127 استبانه على مدققي الحسابات في أربعة من مكاتب التدقيق الثمانية

الكبرى في أمريكا في ذلك الوقت، وقد بلغ عدد المستجيبين 102 مدقق أي أن معدل الاستجابة بلغ تقريبا 80 ٪. وقد أظهرت نتائج دراسة (Biggs & Wild، 1984) أن النسبة الكبرى من المستجيبين يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة التي تعتمد على الحكم الشخصي أو الأساليب الشخصية "Judgmental Procedures" مثل مسح البيانات "Scanning the Data" وتحليل النسب، حيث أظهرت النتائج أن 95.9 ٪ من المدققين يستخدمون مسح البيانات وان 89.4 ٪ يستخدمون تحليل النسب، وبينت النتائج أن ذلك الاستخدام الكبير يعود لانخفاض تكلفة تلك الإجراءات وسهولة تطبيقها. وقد توصل الباحثان إلى أن الأساليب الكمية "Quantitative Procedures" المتطورة مثل تحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية تستخدم بنسب ضئيلة، فقد كانت نسبة مستخدمي تحليل الانحدار 11.4 ٪ ونسبة مستخدمي السلاسل الزمنية 8.1 ٪ فقط، وأظهرت النتائج أن الذين يستخدمون الأساليب الكمية هم الأقل خبرة، حيث أشار المستجيبين ذوي الخبرة العالية أن الإجراءات التحليلية التي تعتمد على الحكم الشخصي لها القيمة الكبرى و أشار المستجيبين ذوي الخبرة القليلة أن الأساليب الكمية لها القيمة الكبرى. وقد توصل الباحثان إلى أن الإجراءات التحليلية لها قدرة عالية على اكتشاف أخطاء القوائم المالية بغض النضر عن تفضيل الأساليب الشخصية أم الأساليب الكمية.

بينما جاءت دراسة الحمود (1991م) للتعرف على استخدام المدققين الأردنيين لإجراءات المراجعة التحليلية ومعرفة معوقات تطبيق هذه الإجراءات ،وقد تم توزيع استبانه على 39 مدققاً مرخصاً في الأردن، حيث خلصت الدراسة إلى أن المراجعة التحليلية تشكل أهمية فوق الوسط في جميع مراحل التدقيق وخصوصاً مرحلة نهاية التدقيق، وأن أكثر الإجراءات استخداماً هي التحليلي التفصيلي للحسابات ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها، تليها مقارنة المعلومات المالية مع غير المالية واستخدام النسب المالية، وبالنسبة لمعوقات تطبيق الإجراءات التحليلية ،فقد شكل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وصعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير لكل صناعة أهم تلك المعوقات.

وجاءت دراسة عشا (1992م) للتعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث (الإجراءات التحليلية غير الكمية ،الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة ،الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة) من قبل مدققي الحسابات المرخصين في الأردن، وكذلك معرفة مدى إدراك المدققين بفوائد الإجراءات التحليلية، وقد تم توزيع استبانة صممت لهذا الغرض على 120 مدققاً من المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة، وتوصل عشا إلى أن الإجراءات غير الكمية البسيطة هي الأكثر استخداماً، بينما كان استخدام الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة متدنياً،وهناك إدراك لفوائد استخدام الإجراءات التحليلية، بينما لم توجد علاقة ارتباط بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة.

أما سنون (1992م) فقد أراد التعرف على مدى استخدام مراقبي الحسابات في مصر للإجراءات

التحليلية ومعرفة أكثر الأساليب استخداماً وفوائدها ، حيث قام بتوزيع 80 استبياناً على المراجعين المسجلين في وزارة المالية، وبينت النتائج أن 72.1 ٪ منهم يستعملون إجراءات المراجعة التحليلية بمعدل أعلى من المتوسط، وأن هناك علاقة إيجابية بين خبرة المراجعين ودرجة استخدامهم للإجراءات التحليلية،وأن 80.3 ٪ من المراجعين لا يعتمدون على أساليب المراجعة التحليلية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً.

بينما هدف (Elsie & Strawser.1994) من خلال دراستهما إلى معرفة مدى الاستخدام لستة من الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية،وتتمثل هذه الإجراءات في (مقارنة رصيد السنة الحالية برصيد السنة السابقة، وتحليل النسب، وتحليل الاتجاهات، والمسوحات، وتحليل السلاسل الزمنية، وتحليل الانحدار) ،وقد قاما بتوزيع استبانة على 190مدققاً،وخلصت دراستهما في نهاية الأمر إلى أن نسبة الاستخدام الأكبر كانت للإجراءات البسيطة، حيث كان أسلوب مقارنة أرصدة الحسابات من أكثر الأساليب استخداماً وذلك في حالة الأرصدة قليلة التعرض للتحريف وكذلك عندما يكون نظام الرقابة الداخلي فعّالاً، وفيما يتعلق بمعوقات الاستخدام، فقد شكل ضعف نظام الرقابة الداخلية،والأهمية النسبية لأرصدة الحسابات وكذلك الاستمرارية في عملية التدقيق أهم تلك العوائق.

أما الباز (1995م) فأراد التعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها الثلاث (وصفية، وبسيطة، ومتطورة) من قبل مراقبي الحسابات في ليبيا وكذلك مدى الإدراك بالمعوقات والفوائد لاستخدام الإجراءات التحليلية،ومعرفة الفروق في استخدام الإجراءات التحليلية بين المدققين العاملين في مكاتب التدقيق الخاصة والمدققين التابعين للجان الشعبية، وتم توزيع 106 استبانة على مراجعي القطاع الخاص ومراجعي اللجان الشعبية، وبينت النتائج أن الإجراءات الوصفية تستخدم بنسبة 78 ٪، بينما تستخدم الإجراءات الكمية البسيطة بنسبة 64 ٪، وكانت نسبة الاستخدام الأقل للإجراءات الكمية المتطورة وذلك بنسبة 31 ٪، وتبين وجود علاقة إيجابية بين خبرة المراجعين واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية،ولم توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مراجعي المكاتب الخاصة ومراجعي اللجان الشعبية في استخدامهم للإجراءات التحليلية والإدراك بفوائد ومعوقات استخدام الإجراءات التحليلية.

وعاد الحمود والسامرائي (1998م) ليبحثوا مدى استخدام المدققين في ليبيا للإجراءات التحليلية،ومدى استرشادهم بدليل التدقيق الدولي المتعلق بالإجراءات التحليلية،وأهم معوقات استخدام الإجراءات التحليلية،حيث تم توزيع استبياناً على 54 مراجع حسابات، أظهروا استخدامهم للإجراءات التحليلية بشكل أكبر من المتوسط،وأن 85.1 ٪ من المراجعين يكتفون بالإجراءات التحليلية دون الحاجة إلى إجراءات أخرى، بينما أكد 93 ٪ منهم بأنهم لا يعتمدون على الإجراءات التحليلية إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً، وبالنسبة لمعوقات الاستخدام،فقد شكل ضعف الأنظمة المحاسبية،وضعف الرقابة

الداخلية في المنشآت تحت المراجعة أهم تلك المعوقات.

أما دراسة (Cho & Lew.2000) والتي أجريت في هونج كونج، فقد هدفت إلى التعرف على مدى تطبيق شركات التدقيق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة، ومدى الإدراك بأهمية هذه الإجراءات،حيث تم توزيع 290استبياناً على المدققين، وخلصت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية المطبقة في هونج كونج تتأثر بالمعايير المحلية والمعايير الدولية المتعارف عليها، وأن هذه الإجراءات تستخدم بشكل كبير في المراحل النهائية للتدقيق، وأن هناك علاقة إيجابية بين تصنيف المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، وتبين أن المسوحات البسيطة وتحليل النسب من أكثر الأساليب تفضيلاً بدلاً من الأساليب الإحصائية المتطورة.

أما دراسة جربوع وحلس (2002) فقد هدفت إلى التعرف على مدى قيام مراجعي الحسابات في قطاع غزة في فلسطين باستخدام التحليل المالي كأحد أنواع الإجراءات التحليلية، حيث قاما بإعداد استبياناً صمم لهذا الغرض تم توزيعه على مجموعة من مكاتب التدقيق في القطاع، وأظهرت الدراسة أن المراجعين يستخدمون المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة وذلك لتحديد نطاق عملية المراجعة ومواضع المخاطرة، وعلى الرغم من إقرار جميع المراجعين الذين شملهم الاستبيان بأهمية المراجعة التحليلية في إعداد برنامج المراجعة إلا أن أكثر من نصف المراجعين أفادوا بأنه لا يمكن الاعتماد على المراجعة التحليلية كوسيلة وحيدة في مراجعة الحسابات.

أما غرايبة (2003) فقد هدف من خلال دراسته إلى التعرف على مدى التزام المدققين الأردنيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية ، وكذلك علاقة حجم المكتب وخبرة المدقق وارتباط المكتب مع مكاتب تدقيق دولية على تطبيق الإجراءات التحليلية، والتعرف على معوقات تطبيق المعيار الدولي رقم 520 في الأردن ،وتم توزيع 88 استبياناً على مكاتب التدقيق ، وخلصت الدراسة إلى أن أسلوب المقارنات من أكثر الأساليب استخداماً يليه أسلوب تحليل النسب، وأن الإجراءات التحليلية تستخدم في كل مراحل التدقيق، حيث تعتبر مرحلة الإجراءات الجوهرية من أكثر المراحل استخداماً،وأن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 21 ٪ إلى 40 ٪ من الأخطاء،كذلك لم تظهر الدراسة علاقة بين خبرة المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، بينما أظهرت وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم المكتب واستخدامه للإجراءات التحليلية ووجود علاقة عكسية بين ارتباط المكتب مع شركات عالمية واستخدام الإجراءات التحليلية، وفيما يتعلق بمعوقات الاستخدام، فقد تبين أن ضعف كفاءة المدقق وعمل المدققين في مكاتب فردية شكلا أهم العوائق التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية.

وأهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن إيجازه في الآتي:

1. كل الدراسات السابقة، العربية والأجنبية منها، والتي تم استعراضها تمت في دول أخرى غير اليمن، وبالتالي فهناك اختلاف بين البيئات التي تمت فيها تلك الدراسات من حيث الممارسة والتشريعات

وغيرها من العوامل وبين البيئة التي سيتم فيها إجراء هذه الدراسة، وخصوصاً أن هذه الدراسة – حسب علم الباحثان – تعد أول دراسة تتناول موضوع الإجراءات التحليلية من جوانبها المختلفة في اليمن، وبالتالي كان لها السبق في تناول هذا الموضوع.

2. تعرضت هذه الدراسة لمتغيرات مثل القطاعات التي يتركز فيها عملاء التدقيق وعلاقتها باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة، وكذلك إلى موضوع حصول المدققين على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وعلاقتها باستخدام الإجراءات التحليلية، وهذه المتغيرات لم تتطرق إليها الدراسات السابقة.

فرضيات الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفرضيات التالية:

1. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة.
2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق.
3. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق.
4. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لحصول مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على دورات تدريبية متعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية.
5. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لحصول مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على دورات تدريبية متعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية.

منهجية الدراسة

اعتمدت هذه الدراسة على الأسلوب الميداني في اختبارها للفرضيات وذلك جنباً إلى جنب مع الأساليب الوصفية والتحليلية، وفيما يلي عرض لمنهجية الدراسة التي تتضمن أساليب جمع البيانات ومجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة .

أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحثان في هذه الدراسة على مصدرين لجمع البيانات تمثلا في الآتي :-

أ- المصادر الثانوية:

تمثلت هذه المصادر في الرسائل الجامعية و الكتب والدوريات والأوراق العلمية التي تناولت موضوع الدراسة أو جانباً منه وكذلك القوانين المتعلقة بمهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية وأيضاً معايير التدقيق الدولية وبيانات معايير التدقيق الأمريكية المتعلقة بموضوع الدراسة.

ب- المصادر الأولية:

تمثلت المصادر الأولية في الإستبانة (انظر ملحق الدراسة) التي تم إعدادها وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك لاختبار فرضيات الدراسة (انظر فقرة أداة الدراسة).

مجتمع وعينة الدراسة:

تكوّن مجتمع الدراسة من جميع مراجعي الحسابات المرخص لهم بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، والبالغ عددهم حسب سجلات إدارة المحاسب القانوني بوزارة التجارة والصناعة 246 مراجعاً وذلك حتى تاريخ 2005/12/31م ، وقد تم اختيار المراجعين الموجودين في العاصمة صنعاء، وذلك لأنها تحتوي على معظم المراجعين نظراً لتركز معظم النشاط التجاري فيها ، وتم كذلك اختيار المراجعين الموجودين في مدينة عدن لكونها المدينة الحرة والعاصمة الاقتصادية للجمهورية اليمنية وتأتي في المرتبة الثانية من حيث النشاط الاقتصادي بعد العاصمة صنعاء، وأخيراً تم اختيار محافظة حضرموت لسهولة الوصول إلى معظم المراجعين الموجودين فيها، وبالتالي فعينة الدراسة على هذا النحو تكون عينة قصديه أو عمديه أختارها الباحثان من المراجعين المرخصين والمزاولين للمهنة الموجودين في المناطق الثلاث بواقع استبانه واحدة لكل مراجع ، ويجب التنويه هنا إلى أن إدارة المحاسب القانوني في وزارة التجارة و الصناعة لا تحتفظ بعناوين محدده لجزء كبير من هؤلاء المراجعين، وكذلك وجد الباحثان أن عدداً كبيراً من هؤلاء المراجعين لا توجد لهم مكاتب يزاولون من خلالها أعمالهم والبعض منهم موظفون في بعض الشركات الخاصة أو حتى في القطاع الحكومي ، الأمر الذي شكل صعوبة كبيرة في الوصول إلى عدد كبير من هؤلاء المراجعين ، وقد تم توزيع 124 استبانه أُسترد منها 82 استبانه بنسبة ردود بلغت 66 ٪ من الاستبانات الموزعة،وشكلت نسبة الردود 33 ٪ من مجتمع الدراسة وهي نسبة مقبولة لأغراض البحث العلمي وتعميم النتائج في حقل البحوث النوعية (Sekaran.2000، عليان وغنيم،2004)

أداة الدراسة :

تُعد الاستبانه الموجودة في ملحق الدراسة هي الأداة التي اعتمد عليها الباحثان لاختبار فرضيات الدراسة، وقد تم الاسترشاد بعدد من الاستبانات الموجودة في دراسات سابقة (عشا،1992؛ والباز،1995؛ وغرايبة، 2003) مع تكييف هذه الاستبانه لتلبية أهداف الدراسة الحالية، وقد تم عرضها على عدد من الأكاديميين والمهنيين الموجودين في الأردن واليمن لإبداء أرائهم وملاحظاتهم عليها ،وقد تم الأخذ بتلك الملاحظات وأُجريت التعديلات اللازمة حتى ظهرت في شكلها النهائي الوارد في ملحق الدراسة، وقد تم اعتماد مقياس من أربع درجات حسب مقياس ليكرت الرباعي وذلك لتجنب خيار محايد في الجزء الرابع من الاستبانه، حيث كان الوزن الأكبر(4 درجات) للإجابة كبير جداً في بعض أجزاء الإستبانة وموافق بشدة في أجزاء أخرى من الاستبانه، ثم تدرج المقياس حتى وصل إلى درجة واحدة للإجابة لا يستخدم ولا يؤثر ولا يساعد في بعض الأجزاء وغير موافق بشدة في أجزاء أخرى من الإستبانة.

وقد تكونت الاستبانه من خمسة أجزاء كما يلي :

الجزء الأول :

وقد اشتمل الجزء الأول على معلومات عامة أو ما يُعرف بالخصائص الديموغرافية للمستجيبين (عينة الدراسة) من حيث المؤهل العلمي والتخصص العلمي وكذلك المركز الوظيفي وسنوات الخبرة في مراجعة الحسابات والقطاع الذي يتركز فيه معظم عملاء التدقيق وأخيراً حصول المراجع على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من عدمه .

الجزء الثاني:

يشمل هذا الجزء على المجموعات التالية :

المجموعة الأولى: تكونت من 10 بنود وهي تقيس مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية .

المجموعة الثانية: تكونت من 5 بنود وذلك لقياس مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية .

المجموعة الثالثة: تكونت من ثلاث بنود وذلك لقياس مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل التدقيق الثلاث (التخطيط- التنفيذ- المراجعة النهائية)

الجزء الثالث:

وقد شمل الجزء الثالث على المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: تكونت من 14 بند وذلك لقياس مدى إدراك المراجعين لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية .

المجموعة الثانية:وتقيس نسبة أخطاء القوائم المالية – حسب وجهة نظر المراجعين- والتي يتم اكتشافها باستخدام الإجراءات التحليلية.

الجزء الرابع:

تكونّ هذا الجزء من 7 بنود وذلك لقياس مدى إدراك المراجعين في الجمهورية اليمنية للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية والصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .

الجزء الخامس:

وهو الجزء الأخير من الاستبانه، وقد تكونّ هذا الجزء من 13 بند لقياس المحددات أو المعوقات التي تعيق مراجعي الحسابات في اليمن من تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية .

ثبات الأداة :

للتحقق من ثبات الأداة تم استخدام معامل كورنباك ألفا (Cronback-Alpha) وذلك لقياس مدى الاتساق الداخلي (Internal Consistency) لبنود الإستبانة، وتكون القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا هي 60 ٪ فأكثر وذلك لغايات البحث العلمي وتعميم النتائج (Sekaran.2000) ويجب التنويه إلى أنه تم تطبيق معامل كورنباك ألفا على كل بنود الإستبانة باستثناء الجزء الأول الخاص بالمعلومات العامة حول المستجيبين، وقد تراوحت قيمة ألفا للمجالات ما بين 0.79 – 0.91 وللأداة ككل 0.86 وهي نسبة جيدة، والجدول رقم (1) يوضح معامل ألفا لكل مجالات الإستبانة .

جدول رقم (1) معامل ألفا لأسئلة أداة الدراسة

المجال	عدد الأسئلة	معامل ألفا
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة	10	0.80
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	8	0.91
أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	14	0.83
المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي520	7	0.79
محددات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية	13	0.84
الأداة ككل	52	0.86

الخصائص العامة لعينة الدراسة :

هدف الجزء الأول من الاستبانه إلى الحصول على بيانات تتعلق بالخصائص العامة أو ما يُعرف بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من حيث المؤهل، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، وكذلك

سنوات الخبرة والقطاع الذي يتركز فيه معظم عملاء التدقيق وأخيراً حصول أفراد العينة على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وسيتم عرض نتائج وتحليل تلك البيانات في البنود التالية:

1 - المؤهل العلمي:

يتبين من الجدول رقم (2) والذي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، أن معظم أفراد العينة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس ، حيث بلغ عددهم 64 مراجعاً بما نسبته 78 ٪ من إجمالي أفراد العينة ، ثم يليهم الحاصلين على درجة الدكتوراه إذ بلغ عددهم 10 مراجعين بنسبة 12.2 ٪ من أفراد العينة ثم الحاصلين على درجة الماجستير إذ بلغ عددهم 8 مراجعين بما نسبته 9.8 ٪ من إجمالي أفراد العينة، والملاحظ هو عدم وجود مؤهل علمي أقل من درجة البكالوريوس بين أفراد العينة وذلك لأنه حسب متطلبات قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات رقم 26 لعام 1999م تعتبر درجة البكالوريوس هي الحد الأدنى لحصول المراجعين على ترخيص مزاولة المهنة في الجمهورية اليمنية.

جدول رقم (2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	64	٪ 78
ماجستير	8	٪ 9.8
دكتوراه	10	٪ 12.2
الإجمالي	82	٪ 100

2 - التخصص العلمي:

يبيّن الجدول رقم (3) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، تركز معظم أفراد العينة في تخصص المحاسبة إذ بلغ عددهم 75 مراجعاً بنسبة 91.5 ٪ من إجمالي أفراد العينة، ويعود ذلك لأن تخصص المحاسبة أصبح شرطاً للحصول على ترخيص مزاولة المهنة في اليمن حسب القانون رقم 26، وجاء تخصص إدارة الأعمال في المرتبة الثانية بنسبة ضئيلة 4.9 ٪ وتخصص الاقتصاد في المرتبة الثالثة بنسبة 3.6 ٪ من إجمالي أفراد العينة، ووجود تخصصي إدارة الأعمال والاقتصاد بين أفراد العينة قد يعود لحصول بعض أفراد العينة على ترخيص مزاولة المهنة في ظل القوانين القديمة.

جدول رقم (3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	75	٪ 91.5
إدارة اعمال	4	٪ 4.9
اقتصاد	3	٪ 3.6
الإجمالي	82	٪ 100

3 - المركز الوظيفي:

يبيّن الجدول رقم (4) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي، أن وظيفة مدير المراجعة جاءت بأعلى نسبة من إجمالي أفراد العينة إذ شكلوا نسبة 36.6 ٪ من الإجمالي، ثم وظيفة مراجع رئيس في المرتبة الثانية بنسبة 34.1 ٪ تلتها شريك ومالك المكتب بنسب 22 ٪ و 7.3 ٪ على التوالي من إجمالي أفراد العينة،وبشكل عامً يمكن القول أن المستجيبين كانوا إمّا من ذوي المراكز العليا في مكاتبهم أو من أصحاب هذه المكاتب أو شركاء فيها مما يعطي مصداقية عالية لإجاباتهم على أداة الدراسة .

جدول رقم (4) : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير مراجعة	30	٪ 36.6
مراجع رئيس	28	٪ 34.1
شريك	18	٪ 22
مالك المكتب	6	٪ 7.3
الإجمالي	82	٪ 100

4 - عدد سنوات الخبرة:

يظهر الجدول رقم (5) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة،أنه لا يوجد بين أفراد العينة من تقل خبرتهم عن 5 سنوات، فإذا تم استثناء 18 مراجعاً والذين يشكلون نسبة 22 ٪ من إجمالي أفراد العينة، والذين يشكلون مستوى خبرة من 5إلى أقل من 10 سنوات وتم جدلاً اعتبار هذا المستوى من الخبرة ليس عالياً، فإن النسبة المتبقية والتي تمثل 78 ٪ من العينة ككل تمثل مستوى خبرة من 10 سنوات فما فوق

وهو مستوى خبرة عال، وهذا يعتبر مؤشراً إيجابياً على أن المستجيبين لديهم المعرفة والقدرة على الإجابة على أسئلة الاستبانه مما يزيد من الثقة في إجاباتهم.

جدول رقم (5): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة في مراجعة الحسابات

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	-	-
من -5 أقل من 10 سنوات	18	٪ 22
من -10 أقل من 15 سنة	30	٪ 36.6
من -15 أقل من 20 سنة	26	٪ 31.7
20 سنة فأكثر	8	٪ 9.7
الإجمالي	82	٪ 100

5 - القطاع الذي يتركز فيه معظم عملاء التدقيق:

يظهر الجدول رقم (6) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق، أن القطاع التجاري جاء في المرتبة الأولى من حيث تركز أكبر نسبة من العملاء وذلك بنسبة 36.6 ٪ وبواقع 30 مراجعاً من إجمالي أفراد العينة، بينما حلّ القطاع الصناعي في المرتبة الثانية وذلك بنسبة 34.1 ٪ من إجمالي أفراد العينة، بينما جاء القطاع المالي في المرتبة الأخيرة وذلك بنسبة 11 ٪ من إجمالي أفراد العينة.

جدول رقم (6): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع الذي يتركز فيه أكبر نسبة من العملاء

القطاع	العدد	النسبة المئوية
الصناعي	28	٪ 34.1
التجاري	30	٪ 36.6
المالي	9	٪ 11
الخدمات	15	٪ 18.3
الإجمالي	82	٪ 100

6 - الدورات التدريبية:

يظهر الجدول رقم (7) المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية، أن الغالبية العظمى من أفراد العينة 71 مراجعاً والذين يشكلون 86.6 ٪ من إجمالي أفراد العينة لم يحصلوا على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، بينما بلغت نسبة الذين حصلوا على دورات 13.4 ٪ فقط، ومن خلال المقابلات الشخصية التي أجريت مع نسبة ليست قليلة من المستجيبين، لوحظ أن كل الحاصلين على دورات تدريبية هم من المراجعين الموجودين في العاصمة صنعاء، ولم يوجد بينهم أحد من المراجعين في عدن أو في حضرموت، وكذلك عند السؤال عن كيفية الحصول على الدورات التدريبية أجابوا بأنهم حصلوا عليها إما عن طريق معاهد خاصة، أو بواسطة إداراتهم الحكومية عندما كانوا موظفين في الحكومة ، ولم نجد من بين الحاصلين على دورات تدريبية من حصلوا على هذه الدورات عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين، مما يعني ضعف الجمعية في هذا الجانب وقد تأكد لنا ذلك من خلال الرجوع إلى الجمعية حيث وجدنا أن هناك شحاً يصل إلى درجة الانعدام في مجال تنظيم الجمعية للدورات التدريبية حيث أفادونا أنهم لم ينظموا منذ فترة كبيرة سوى بعض المحاضرات (ليست دورات) حول تعديلات ضريبة الدخل وبرّروا ذلك بشح الموارد، إذ لا يوجد للجمعية في الوقت الراهن من مصادر إلا المبالغ التي يدفعها المراجعون عند تجديد رخصهم، وكذلك عدم تجاوب المراجعين مع الجمعية ، بينما لاحظنا أن معظم المراجعين يحملون على الجمعية بأنها جهة جابية للرسوم فقط وليس لها أي مساهمات للنهوض بمهنة مراجعة الحسابات في اليمن، ويرى الباحثان أن مهنة مراجعة الحسابات في اليمن بحاجة إلى جهود كبيرة من قبل المهنيين والمشرّعين والأكاديميين من ذوي العلاقة وكل الجهات الأخرى ذات الصلة للنهوض بها وتطويرها.

جدول رقم (7): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية

الحصول على دورات تدريبية	العدد	النسبة المئوية
نعم	11	٪ 13.4
لا	71	٪ 86.6
الإجمالي	82	٪ 100

نتائج الدراسة

بعد أن تم عرض الخصائص العامة لعينة الدراسة، فيما يلي عرض لنتائج الدراسة.

مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة :

لقياس مدى استخدام مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة فقد تم تحليل البنود من 1 إلى 10 الموجودة في المجموعة الأولى من الجزء الثاني من الاستبانه، والجدول رقم (8) يبين درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة مرتبة تنازلياً حسب المتوسط الحسابي.

بعد استعراض النتائج الظاهرة في جدول رقم (8) يمكن الخروج بالملاحظات التالية:

1. جاء الإجراء المتعلق بـ"مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة" في المرتبة الأولى من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي 3.76 وانحراف معياري 0.49،حيث أفاد 78 ٪ من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً، بينما أفاد 19.5 ٪ منهم أنهم يستخدمونه بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة 97.5 ٪ بدرجة من كبير جداً إلى كبير، وهي نسبة استخدام عالية جداً، بينما أفاد 2.5 ٪ من أفراد العينة أنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل،ولم يفد أحد من المستجيبين بأنهم لا يستخدمون هذا الإجراء.
2. جاء الإجراء المتعلق بفحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة في المرتبة الثانية من حيث درجة الاستخدام، وذلك بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.55، حيث أفاد 76.8 ٪ من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً، وأفاد 20.7 ٪ منهم بأنهم يستخدمونه بشكل كبير، وبطبيعة الحال يتميز هذان الإجراءان بسهولتهما وعدم حاجتهما إلى المعرفة بالوسائل الإحصائية، الأمر الذي جعلهما يأتيان في مقدمة الإجراءات المستخدمة.
3. جاء الإجراءان المتعلقان بالتحليل الرأسي والتحليل الأفقي في المرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي من حيث درجة الاستخدام، وهذا أمر ايجابي في أن يكون هناك استخدام للتحليل الرأسي والأفقي، وذلك لأهمية هذين الإجراءين في المقارنات بين البيانات.
4. يلاحظ أنه من الإجراء المتعلق بـ" مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات غير المالية لها " والذي جاء في المرتبة السادسة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري 0.61 ، حتى الإجراء المتعلق بـ" مقارنة الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية" والذي جاء في الترتيب الأخير من حيث الاستخدام،وذلك بمتوسط حسابي 1.81 وانحراف معياري 0.90 ، جاءت هذه الإجراءات بمتوسط حسابي أقل من الحد الأدنى (2.50)، الأمر الذي يعني أن هذه الإجراءات تستخدم بدرجة قليلة، وسيتم استعراض الأسباب التي جعلت من المراجعين يستخدمون هذه الإجراءات بهذا الشكل المتدني، وذلك عند مناقشة الفرضية الأخيرة المتعلقة بمحددات أو معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
5. بما أن المتوسط الحسابي لجميع هذه البنود هو 2.53، وهو أكبر من الحد الأدنى (2.50) فإننا في هذه

الحالة نستنتج أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبيا عند تدقيق البيانات المالية.

و جاءت هذه النتيجة متوافقة مع ما توصل إليه كل من (Biggs & Wild.1984) في أن الاستخدام الأكبر كان للإجراءات البسيطة ، وكذلك ما توصلت إليه دراسة (الحمود،1991) من جهة أن أكثر الإجراءات التحليلية البسيطة المستخدمة هي التحليل التفصيلي للحسابات، وكذلك ما جاء في دراسة (Elsie & Strawser.1994) ودراسة (عشا،1992) ودراسة (الباز،1995) وأخيراً ما جاء في دراسة (غرايبة،2003) من أن أسلوب المقارنات للفترات السابقة هو أكثر الأساليب استخداماً.

جدول (8): درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة مرتبة تنازليا حسب الوسط الحسابي

نص الفقرة	درجة الاستخدام %				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم		
مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة.	78	19.5	2.5	0	3.76	0.49
فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة للمنشأة للتعرف على الأرصدة غير العادية.	76.8	20.7	1.2	1.2	3.73	0.55
التحليل الرأسي	3.7	57.3	37.8	1.2	2.63	0.58
التحليل الأفقي أو تحليل الاتجاهات	3.7	56.1	35.4	4.9	2.59	0.65
تحليل النسب المالية للمنشأة لمقارنتها مع النسب المالية لسنوات سابقة.	4.9	47.6	47.6	0	2.57	0.59
مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات غير المالية لها.	2.4	47.6	46.3	3.7	2.49	0.61
مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة في القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.	0	13.4	64.6	22	1.92	0.59
مقارنة النسب المالية للمنشأة مع نفس النسب لمنشأة أخرى في نفس القطاع.	1.2	8.5	68.3	22	1.89	0.59

مقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لمنشأة أخرى في نفس القطاع.	1.2	9.8	64.6	24.4	1.88	0.62
مقارنة أرقام الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية .	6.1	13.4	35.4	45.1	1.81	0.90
البنود ككل					2.53	0.36

مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة:

لقياس مدى استخدام مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية فقد تم تحليل البنود من 1إلى 5 الموجودة في المجموعة الثانية من الجزء الثاني من الاستبانه، والجدول رقم (9) يبين درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وترتيب هذه الإجراءات تنازليا حسب الوسط الحسابي لهذه الإجراءات.

جدول رقم (9): درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة مرتبة تنازليا حسب الوسط

نص الفقرة	درجة الاستخدام %				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم		
تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال إيجاد العلاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الآخر).	1.2	15.9	62.2	20.7	1.98	0.65
تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال إيجاد علاقة بين أرصدة مجموعة من الحسابات ورصيد حساب آخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	0	12.2	51.2	36.6	1.76	0.66
تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب).	0	7.3	28	64.7	1.43	0.63

نموذج التخطيط المالي (على سبيل المثال استخدام رصيد حساب المبيعات الفعلية وذلك للتنبؤ بأرصدة الحسابات الأخرى المتعلقة بالمبيعات مثل تكلفة البضاعة المباعة والمشتريات والمدينون وغيرها).	1.2	11	9.8	78	1.35	0.73
نموذج التدفق النقدي (على سبيل المثال استخدام التدفقات النقدية وذلك للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة).	1.2	8.5	11	79.3	1.32	0.68
البنود ككل					1.57	0.49

من خلال استعراض النتائج الظاهرة في جدول رقم (9) يمكن الخروج بالملاحظات التالية:-

1 - أفاد 20.7 ٪ من أفراد العينة بأنهم لا يستخدمون الإجراء المتعلق بتحليل الانحدار البسيط ، بينما أفاد 62.2 ٪ من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل،فيما أفاد 1.2 ٪ منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً، و 15.9 ٪ من أفراد العينة هم الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي جاء المتوسط الحسابي لهذا الإجراء متدنياً جداً وذلك بقيمة 1.98 ،وبانحراف معياري 0.65.

2 - كذلك الحال بالنسبة للإجراءات المتقدمة الأخرى، فكلها كما هو مبين في الجدول رقم (9) جاءت بنسب استخدام متدنية جداً، ومتوسطات حسابية منخفضة، وغني عن القول أن هذه الإجراءات المتقدمة، تتطلب من المراجع معرفة بطرق الإحصاء المختلفة وذلك لكي يتمكن من استخدامها بالشكل المطلوب.

3 - بما أن المتوسط الحسابي للبنود ككل هو 1.57 وهو أقل من 2.50، نستنتج أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية ولكن بنسبة قليلة أو ضئيلة مقارنة باستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة.

وهذا الأمر ليس شيئا تفرّدت به هذه الدراسة عن مثيلاتها من الدراسات السابقة، ففي دراسة كل من (Biggs&Wild.1984) و (عشا،1992) و (الباز،1995) ظهر الاستخدام الضئيل لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، و في دراسة (غرايبة،2003) فقد جاء الانحدار المتعدد والانحدار البسيط في أخر القائمة من حيث درجة الاستخدام من قبل مدققي الحسابات في الأردن .

مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ومرحلة التنفيذ و مرحلة المراجعة النهائية:

أما فيما يتعلق بمدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة خلال المراحل الثلاث من مراحل التدقيق وهي مرحلة التخطيط لعملية المراجعة ومرحلة التنفيذ وأخيرا مرحلة المراجعة النهائية فقد تم قياسها من خلال تحليل البنود من 1إلى 3 الموجودة في المجموعة الثالثة من الجزء الثاني من الاستبانه، والجدول رقم (10) يوضح مدى استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق الثلاث مرتبة تنازلياً حسب المتوسط الحسابي للاستخدام

جدول رقم (10): مراحل استخدام الإجراءات التحليلية مرتبة تنازلياً حسب المتوسط الحسابي

نص الفقرة	نسبة الاستخدام ٪				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم		
مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.	19.5	65.9	14.6	0	3.05	0.59
مرحلة المراجعة النهائية.	20.7	42.7	35.4	1.2	2.83	0.77
مرحلة تنفيذ عملية المراجعة.	7.3	24.4	68.3	0	2.39	0.62
البنود ككل					2.76	0.52

يمكن من خلال النتائج الظاهرة في جدول رقم (10) الخروج بالملاحظات التالية :

1 - تستخدم الإجراءات التحليلية خلال المراحل الثلاث ،إذ بلغ المتوسط الحسابي للثلاث المراحل 2.76، والانحراف المعياري غير كبير بقيمة 0.52، حيث جاءت مرحلة التخطيط في الترتيب الأول من حيث الاستخدام، بمتوسط حسابي 3.05 وانحراف معياري 0.59، حيث أفاد 19.5 ٪ من أفراد العينة بأنهم يستخدمون الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط بشكل كبير جداً، بينما أفاد 65.9 ٪ منهم بأنهم يستخدمون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة بشكل كبير، فيما أفاد 14.6 ٪ من أفراد العينة بأنهم يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية خلال هذه المرحلة بشكل قليل، ولم يفد أحد من أفراد العينة بأنه لا يستخدم الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة.

2 - جاءت مرحلتا المراجعة النهائية وتنفيذ عملية المراجعة في الترتيب الثاني والثالث على التوالي من حيث درجة الاستخدام، وذلك كما هو مبين في الجدول رقم (9-5)

ويعتقد الباحثان أنه من المنطقي أن تأتي مرحلة تنفيذ عملية المراجعة في الترتيب الأخير من حيث درجة الاستخدام، وذلك لأن مرحلة التنفيذ تتطلب استخدام إجراءات تحليلية متقدمة،ولكون المراجعين في الجمهورية اليمنية لا يستخدمون هذه الإجراءات بشكل إجمالي، فمن الطبيعي أن تأتي هذه المرحلة في آخر القائمة من بين المراحل الثلاث، و يجب التنويه إلى أن ما تم التوصل إليه في هذا السياق جاء متوافقاً مع المعيار 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، الذي جعل من استخدام الإجراءات التحليلية إجبارياً في مرحلتي التخطيط والمراجعة النهائية، وترك الحرية للمراجع باستخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التنفيذ.

مدى إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية:

لقياس مدى إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية فقد تم تحليل البنود من 1إلى14 الموجودة في المجموعة الأولى من الجزء الثالث من الاستبانه، والجدول رقم (11) يوضح ترتيب أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب المتوسط الحسابي.

جدول (11): أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	درجة المساعدة %				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم		
تحديد البنود أو الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والمراجعة.	24.4	67.1	8.5	0	3.16	0.55
التعرف على الأرصدة غير العادية.	23.2	67.1	9.8	0	3.13	0.56
تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.	19.5	57.3	23.2	0	2.69	0.66
التقليل من الوقت والجهد اللازم لعملية المراجعة.	9.8	50	39	1.2	2.68	0.66
تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة.	13.4	43.9	40.2	2.4	2.67	0.74
اكتشاف الأخطاء المختلفة.	1.2	56.1	42.7	0	2.60	0.52
فهم عمليات المنشأة محل المراجعة.	9.8	40.2	48.8	1.2	2.59	0.68

التقليل من اختبارات التدقيق الأخرى	4.9	43.9	51.2	0	2.54	0.59
تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.	4.9	41.5	53.6	0	2.51	0.59
كونها مراجعة شاملة للقوائم المالية.	8.5	35.4	53.7	2.4	2.50	0.69
زيادة فعالية المراجعة بشكل عام.	6.1	37.8	54.9	1.2	2.49	0.63
اختيار حجم عينة المراجعة المناسبة.	7.3	24.4	61	7.3	2.32	0.72
التنبؤ بأرصدة بعض الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية.	6.1	15.9	58.5	19.5	2.09	0.77
حكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية.	4.9	13.4	54.9	26.8	1.96	0.87
البنود ككل					2.59	0.45

من خلال النتائج الظاهرة في جدول رقم (11) يمكن الخروج بالملاحظات التالية:

1 - يعتقد 91.5 ٪ من عينة الدراسة أن الإجراءات التحليلية تساعد في تحديد البنود أو الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والمراجعة بدرجة من كبيرة جداً إلى كبيرة، وهي نسبة عالية جداً من الإدراك، ولم يفد أحد من أفراد العينة بأن الإجراءات التحليلية لا تساعد في تحديد البنود أو الحسابات التي تتطلب مزيداً من الفحص والمراجعة، الأمر الذي جعل من هذه الفقرة تأتي بمتوسط حسابي مرتفع بلغ 3.16 وانحراف معياري قيمته 0.55، وهذا الانحراف يظهر توافق المستجيبين على هذه الفقرة بشكل جيد.

2 - أفاد 90.3 ٪ من أفراد العينة أن الإجراءات التحليلية تساعد على التعرف على الأرصدة غير العادية بدرجة من كبيرة جداً إلى كبيرة، مما جعل الفقرة المتعلقة بالتعرف على الأرصدة غير العادية تأتي في المرتبة الثانية من حيث الإدراك بأهميتها، وذلك بمتوسط حسابي 3.13 وانحراف معياري 0.56،

3 - الملاحظ أن الفقرتين الأولى والثانية تتعلقان بشكل رئيس بإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، الأمر الذي يعطي مؤشراً بأن الإدراك العالي كان لأهمية الإجراءات التحليلية البسيطة، وهذا الأمر برر الاستخدام الأكبر لهذه الإجراءات.

4 - يلاحظ أن الفقرة التي تنص على : "التنبؤ بأرصدة بعض الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية" قد جاءت بمتوسط حسابي متدنٍ قيمته 2.09 وهو أقل من الحد الأدنى 2.50، الأمر الذي يعني أن الإدراك بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية في التنبؤ بالحسابات جاء متدنياً، ومن المعروف أن هذه

الفقرة تتعلق بشكل مباشر بإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة ،وهذا يعني أن الإدراك المتدني بأهمية الإجراءات التحليلية، كان من نصيب إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة ،الأمر الذي أظهره عدم الاستخدام لهذه الإجراءات والذي خلُص إليه الباحثان في اختباره للفرضية الثانية.

5 - يتبين أنه من الفقرة التي تنص على : "زيادة فعالية المراجعة بشكل عام " إلى الفقرة الأخيرة والتي تنص على : "الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية"، (انظر الجدول رقم 11) قد جاءت بمتوسطات حسابية أقل من الحد الأدنى 2.50)، مما يعني أن الإدراك بأهمية الإجراءات التحليلية في المساعدة في كل تلك الأمور التي أشارت إليها تلك البنود تحديداً كان متدنياً، وقد بلغ قيمة الوسط الحسابي لكل البنود الأربع عشر والتي تقيس مدى إدراك مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية 2.59، وبانحراف معياري قيمته 0.45 يعكس الانسجام في مجمل الإجابات، وبما أن الوسط الحسابي للبنود أكبر من الحد الأدنى (2.50)، نستنتج أن هناك إدراك من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية.

وما توصل إليه الباحثان حول الإدراك بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، جاء متوافقاً مع ما توصلت إليه دراسة (عشا،1992) وكذلك ما جاء في دراسة (الحمود والسامرائي،1998) من حيث النسبة العالية للإدراك بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في ليبيا.

دور إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء:

أما بالنسبة لدور إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء – حسب وجهة نظر مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية – والتي تم قياسها من خلال الفقرة الموجودة في المجموعة الثانية من الجزء الثالث من الاستبانه، فالجدول رقم (12) يوضح نسبة أخطاء القوائم المالية التي تساهم الإجراءات التحليلية في اكتشافها.

يُلاحظ من خلال النتائج الظاهرة في جدول رقم (12) أن ما نسبته 37.8 ٪ من أفراد العينة، يعتقدون بأن إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 20 ٪ إلى أقل من 40 ٪ من أخطاء القوائم المالية، ومثلت هذه النسبة الأعلى من عينة الدراسة، بينما 26 مراجعاً - يمثلون 31.7 ٪ من إجمالي أفراد العينة- يعتقدون بأن إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف أقل من 20 ٪ من أخطاء القوائم المالية ، فيما أفاد 17 مراجعاً - يمثلون 20.7 ٪ من إجمالي أفراد العينة - بأنهم يعتقدون بأن إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 40 ٪ إلى أقل من 60 ٪ من أخطاء القوائم المالية، بينما أفاد 5 مراجعين فقط بأنهم يعتقدون أن المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 60 ٪ إلى أقل من 80 ٪ من الأخطاء،

بينما أشار 3 مراجعين فقط – يمثلون 3.7 ٪ من إجمالي أفراد العينة– بأن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 80 ٪ إلى 100 ٪ من أخطاء القوائم المالية، وهي نسبة ضئيلة جدا بالنسبة للعينة ككل، إجمالاً فالنسبة الأعلى من أفراد العينة تعتقد بأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 20 ٪ إلى أقل من 40 ٪ من أخطاء القوائم المالية، وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع ما توصلت إلية دراسة (غرايبة،2003) في أن الإجراءات التحليلية فعّالة في اكتشاف 21 ٪ – 40 ٪ من أخطاء القوائم المالية.

جدول رقم (12): دور إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف أخطاء القوائم المالية

نسبة أخطاء القوائم المالية	العدد	النسبة المئوية
أقل من 20 ٪	26	٪ 31.7
من20 ٪ – أقل من 40 ٪	31	٪ 37.8
من 40 ٪ – أقل من 60 ٪	17	٪ 20.7
من 60 ٪ – أقل من 80 ٪	5	٪ 6.1
من 80 – 100 ٪	3	٪ 3.7
الإجمالي	82	٪ 100

مدى إدراك مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520:

لقياس مدى إدراك مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، فقد تم تحليل البنود من 1 إلى 7 الموجودة في الجزء الرابع من الاستبانه، والجدول رقم (13) يوضح ترتيب مستوى الإدراك للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية وذلك حسب الوسط الحسابي.

يمكن من خلال النتائج الظاهرة في جدول رقم (13) الخروج بالملاحظات التالية:-

1- أكّد أكثر من 97٪ من عينة الدراسة أن اختيار المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية يعتمد على الحكم المهني للمراجع، وكذلك وافق أكثر من 95٪ من هؤلاء المراجعين على أنه يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في حالة المنشآت ذات أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة، وهذا يمثل مستوى عالياً من الإدراك المتعلق بالمتطلبات الأساسية للإجراءات التحليلية

2- الملاحظ أن الفقرة التي نصت على "يعتبر تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إجبارياً في مرحلتي التخطيط لعملية المراجعة والمراجعة النهائية" قد جاءت بمتوسط حسابي متدن وهو2.04، وانحراف

معياري 0.91،وعلى الرغم من أن هذه الفقرة هي من البنود التي شدّد عليها المعيار 520، فقد أكّد 47.6 ٪ من أفراد العينة بأنهم غير موافقين على اعتبار أن تطبيق الإجراءات التحليلية إجبارياً في مرحلتي التخطيط والمراجعة النهائية ،وكذلك الحال بالنسبة للفقرة التي نصت على" يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية المنخفضة"،فقد جاءت بمتوسط حسابي متدن بشكل كبير وهو 1.88، حيث أفاد أكثر من 79 ٪ من المراجعين بأنهم لا يوافقون على أن الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية يكون بشكل أساسي في حالة الأرصدة ذات الأهمية النسبية المنخفضة، وهذا يشكل أمراً سلبياً بالنسبة للإدراك بالمتطلبات الأساسية للمعيار 520.

3 - بما أن المتوسط الحسابي للبنود السبع المتعلقة بالإدراك بالمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي 520 الخاص بالإجراءات التحليلية، قد جاء بقيمة 2.43، وكذلك الانحراف المعياري جاء بقيمة 0.56 عكست الاتساق في إجابات مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، ولكون الوسط الحسابي أقل من الحد الأدنى يمكننا أن نخلص إلى أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لا يدركون بدرجة عالية المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي الخاص بالإجراءات التحليلية.

ويرى الباحثان أن هذه النتيجة منطقية، وذلك لأن عدم وجود نص صريح في قانون مهنة مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية رقم 26 لعام 1999م يُلزم المراجعين بتبني أو الالتزام بمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، هو الذي جعل من عدم الإدراك بالمتطلبات الأساسية لمعيار المراجعة الدولي رقم 520 أمراً متوقعاً، ويرى الباحثان أنه يمكن الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية في هذا الجانب، وخصوصاً تجربة المملكة العربية السعودية التي تبنت المعايير الدولية وكيّفت بعض هذه المعايير مع ظروف المهنة في المملكة.

جدول رقم (13): المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي 520 الخاص بالإجراءات التحليلية

نص الفقرة	درجة الموافقة ٪				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم		
يعتمد اختيار المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية وطرقها ومستوى تطبيقها على الحكم المهني للمراجع واجتهاده.	20.7	76.8	2.4	0	3.18	0.45

يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في حالة المنشآت ذات نظام رقابة داخلي فعّال.	20.7	74.4	4.9	0	3.16	0.48
يمكن تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على البيانات المالية الموحدة والفروع والأقسام.	8.5	46.3	41.5	3.7	2.60	0.70
يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في ظل الظروف الاعتيادية مع عدم وجود تقلبات أو ظروف تؤثر على البيانات المالية للمنشأة.	6.1	22	46.3	25.6	2.09	0.85
يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في حالة الأرصدة التي تتمتع بدرجة عالية من الثبات أو الاستقرار.	12.2	15.9	39	32.9	2.07	0.99
يعتبر تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إجبارياً في مرحلتي التخطيط لعملية المراجعة والمراجعة النهائية.	9.8	13.4	47.6	29.2	2.04	0.91
يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية المنخفضة.	2.4	18.3	43.9	35.4	1.88	0.79
البنود ككل					2.43	0.56

اختبار الفرضيات

فيما يلي عرض لاختبار فرضيات الدراسة إحصائيا:

الفرضية الأولى:

أراد الباحثان من خلال هذه الفرضية تسليط الضوء على العلاقة بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة، وقد نصت هذه الفرضية على انه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة".

لاختبار هذه الفرضية تم حساب معامل الارتباط (بيرسون) وذلك لقياس العلاقة بين خبرة مدقي الحسابات في الجمهورية اليمنية والتي تقيسها الفقرة 4 الموجودة في الجزء الأول من الاستبانه، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة، والجدول رقم (14) يظهر الارتباط بين الخبرة واستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة والمتقدمة.

جدول رقم (14)

معامل ارتباط بيرسون بين الخبرة واستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة والمتقدمة

المجـــــال	استخدام الإجراءات البسيطة	استخدام الإجراءات المتقدمة
الخبرة	0.109-	0.124-
استخدام الإجراءات البسيطة		0.449

يتضح من خلال الجدول رقم (14) أنه لم تكن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، بل على العكس أظهرت علاقة ارتباط سلبي -0.109 بين خبرة المدققين ودرجة استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، وكذلك الحال بالنسبة للعلاقة بين الخبرة ودرجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، فالجدول رقم (14) أظهر علاقة سلبية بقيمة -0.124 بين المتغيرين، وقد ظهرت علاقة إيجابية بين إجراءات المراجعة المتقدمة والبسيطة، بمعنى أن الذين يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، ولكن ليس هذا بيت القصيد، وبناء على تلك النتائج ولعدم ظهور علاقة ارتباط بين الخبرة ودرجة استخدام الإجراءات التحليلية البسيطة والمتقدمة ، يتم القبول بالفرضية العدمية الأولى ، الأمر الذي يؤكد أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية واستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة.

ولا تتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (Biggs & Wild. 1984)، ولكن تتفق مع نتائج كل من دراسة (Cohen & Kida.1989)، وكذلك دراسة (عشا،1992) ودراسة (غرايبة، 2003)، فكل هذه الدراسات توصلت إلى عدم وجود علاقة ارتباط بين خبرة المدققين واستخدامهم للإجراءات التحليلية وخاصة المتقدمة منها.

الفرضية الثانية:

هدف الباحثان من خلال هذه الفرضية تسليط الضوء على الاختلاف في القطاعات التي يتركز فيها عملاء التدقيق بالنسبة لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية، وعلاقتها باستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، وقد نصت هذه الفرضية على انه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق "، والجدول رقم (15) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق.

جدول رقم (15)

استخدام الإجراءات البسيطة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

المجال	القطاعات	العدد	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة	القطاع الصناعي	28	٪ 34.1	2.60	0.39
	القطاع التجاري	30	٪ 36.6	2.41	0.34
	القطاع المالي	9	٪ 11	2.49	0.33
	قطاع الخدمات	15	٪ 18.3	2.53	0.26
الإجمالي ككل		82	٪ 100	2.53	0.36

يظهر من خلال الجدول رقم (15) أن النسبة الأكبر من عملاء التدقيق تركزوا في القطاع التجاري، وذلك بنسبة 36.6 ٪ من بين القطاعات الأربعة الأخرى، ولكن المتوسط الحسابي لاستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة من قبل مدققي هذا القطاع جاء بقيمة متدنية وهي (2.41)، بينما جاء عملاء القطاع الصناعي في المرتبة الثانية وذلك بنسبة 34.1 ٪ من بين القطاعات الأخرى وبمتوسط حسابي (2.60) وانحراف معياري يظهر توافق كبير في الإجابات قيمته 0.39، و جاء عملاء القطاع المالي في المرتبة الأخيرة من بين القطاعات الأربعة بنسبة 11 ٪ من القطاعات الأخرى وبمتوسط حسابي (2.49) ، ولكن لا نستطيع من خلال الجدول رقم (15) أن نحدد هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية من عدمه؟ ولكون متغير القطاع ذو مستويات أربعة، فقد تم تطبيق تحليل التباين الأحادي

(ANOVA) وذلك لحساب مستوى الدلالة الإحصائية الذي يمكن من الوصول إلى وجود الفروق ذات الدلالة الإحصائية من عدمها، كما هو موضح في الجدول رقم (16).

جدول رقم (16)

نتائج تحليل التباين الأحادي(ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لمتغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة الإحصائية
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة	بين المجموعات	0.919	3	0.306	2.51	0.640
	داخل المجموعات	9.497	78	0.122		
	الكلي	10.416	81			

يتضح من خلال النتائج في الجدول رقم (16) أن مستوى الدلالة الإحصائية يساوي 0.640، وهو أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، وهذا يعني القبول بالفرضية العدمية التي تنفي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقاً لمتغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة. بمعنى أن تركز عملاء التدقيق في قطاع دون أخر من القطاعات السابقة، لا يؤثر على استخدام المراجعين لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة.

الفرضية الثالثة:

كما هو الحال بالنسبة للفرضية الثانية، فالفرضية الثالثة تسلط الضوء على الاختلاف في تركز عملاء التدقيق بين القطاعات المختلفة، وعلاقته باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، وقد نصت هذه الفرضية على انه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق "، والجدول رقم (17) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستخدام الإجراءات التحليلية المتقدمة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق .

جدول رقم (17)

استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

المجال	القطاعات	العدد	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	القطاع الصناعي	28	34.1%	1.76	0.39
	القطاع التجاري	30	36.6%	1.53	0.34
	القطاع المالي	9	11%	1.56	0.33
	قطاع الخدمات	15	18.3%	1.27	0.26
الإجمالي ككل		82	100%	1.57	0.49

كما يظهر من خلال الجدول رقم (17) فالمتوسط الحسابي لاستخدام الإجراءات التحليلية المتقدمة لكل القطاعات جاء متدنياً وذلك بقيمة (1.57)، وبانحراف معياري قيمته 0.49، وقيمة الانحراف المعياري عكست التوافق في الآراء بين مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية بالنسبة لهذه البنود، ولكن المتوسط الحسابي المتدني لاستخدام الإجراءات التحليلية المتقدمة والذي يدل على الاستخدام الضئيل لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة لا يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية وفقاً لمتغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق ، ومن أجل الوصول إلى وجود فروق من عدمها، فقد تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، والجدول رقم (18) يوضح نتائج تحليل التباين الأحادي للفروق بين متوسطات أفراد العينة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وذلك حسب متغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق.

جدول رقم (18)

تحليل التباين الأحادي(ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لمتغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة الإحصائية
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	بين المجموعات	2.478	3	0.825	3.75	0.014
	داخل المجموعات	17.187	78	0.220		
	الكلي	19.664	81			

يظهر من خلال الجدول رقم (18) أن مستوى الدلالة الإحصائية يساوي 0.014، وهو مستوى عال من الدلالة الإحصائية، الأمر الذي يبين أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية عالية تعزى لمتغير القطاع وبين استخدام مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، وبناء على ذلك يتم رفض الفرضية العدمية الثالثة والقول أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية وفقاً لمتغير القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق وبين استخدام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة.

ولتحديد مصادر تلك الفروق تم استخدام اختبار شيفيه (Scheffe)، واتضح من خلال هذا الاختبار أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين المدققين الذين يتركز عملائهم في القطاع الصناعي من جهة، والمدققين الذين يتركز عملائهم في القطاع التجاري من جهة أخرى، وذلك لصالح مدققي القطاع

الصناعي ، بمعنى أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية الذين يتركز معظم عملائهم في القطاع الصناعي هم أكثر استخداماً لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة من مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية الذين يتركز معظم عملائهم في القطاع التجاري رغم قلة ذلك الاستخدام كما ذكر سابقا ، بينما لم يظهر الاختبار أية فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة للقطاعين الآخرين المالي وقطاع الخدمات.

الفرضية الرابعة:

وتتعلق هذه الفرضية بالفروق بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية وفقاً للدورات التدريبية المتعلقة باستخدام الإجراءات التحليلية وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، وقد نصت هذه الفرضية على انه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لحصول مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على دورات تدريبية متعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية "، والجدول رقم (19) يبين المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستخدام الإجراءات التحليلية البسيطة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية.

جدول رقم (19)

استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية

المجال	الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
استخدام الإجراءات البسيطة	نعم	11	13.4%	2.76	0.33
	لا	71	86.6%	2.49	0.35
الاجمالي		82	100%		

كما يوضح الجدول رقم (19) فالمتوسط الحسابي لمدققي الحسابات الذين استخدموا الإجراءات التحليلية البسيطة والذين حصلوا على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية بلغ (2.76)، وبانحراف معياري جيد قيمته 0.33، بينما كان المتوسط الحسابي لمراجعي الحسابات اليمنيين الذين لم يحصلوا على دورات تدريبية متدنياً بلغت قيمته 2.49، وبانحراف معياري أعلى قيمته 0.35، و لمعرفة الدلالة الإحصائية فقد تم استخدام اختبار (t-test) وذلك لكون متغير الدورات التدريبية ينقسم إلى فئتين، والجدول رقم (20) يوضح نتائج اختبار (t-test) للفروق بين أفراد العينة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية.

جدول رقم (20)

اختبار (t-test)لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية

المجال	الدورات التدريبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة ت	الدلالة الإحصائية
استخدام الإجراءات البسيطة	نعم	2.76	0.33	80	2.437	0.017
	لا	2.49	0.35			

أظهر الجدول رقم (20) مستوى دلالة عالياً بقيمة 0.017 ، وهذا يبين أن مستوى الفروق كان عالياً، ولذلك تُرفض الفرضية العدمية الرابعة مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية وفقاً لمتغير الدورات التدريبية وبين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة.

وبطبيعة الحال فالفروق هي لصالح الذين التحقوا بدورات تدريبية، بمعنى أن الدورات التدريبية ساعدت مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على تطبيق الإجراءات التحليلية البسيطة المستخدمة، وهذا الأمر يبين مدى حاجة المراجعين في اليمن لمثل هذه الدورات وذلك لأهميتها في مجال استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

الفرضية الخامسة:

كما هو الحال في الفرضية الرابعة، فالفرضية الخامسة تتعلق بالفروق بين أفراد العينة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية وعلاقتها باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، ونصت هذه الفرضية على انه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في استخدام أفراد العينة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لحصول مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية على دورات تدريبية متعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية "، والجدول رقم (21) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية.

جدول رقم (21)

استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية

المجال	الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
استخدام الإجراءات المتقدمة	نعم	11	13.4%	2.36	0.51
	لا	71	86.6%	1.44	0.36
الإجمالي		82	100%		

بعد أن تم قياس مدى استخدام مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية فقد أظهرت النتائج كما ذكر سابقاً أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية كان ضئيلاً ، لكن هذا الأمر لا يعني أن يتساوى مدققي الحسابات الحاصلين على دورات مع غير الحاصلين على دورات تدريبية متعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة في مدى استخدامهم لتلك الإجراءات في عملية التدقيق، وللوصول إلى كلمة الفصل في هذا الأمر، فقد تم تحديد مستوى الدلالة الإحصائية وذلك من خلال القيام باختبار (t-test) ويظهر الجدول رقم (22) نتائج ذلك الاختبار.

جدول رقم (22)

اختبار (t-test) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لمتغير الدورات التدريبية

المجال	الدورات التدريبية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة ت	الدلالة الإحصائية
استخدام الإجراءات المتقدمة	نعم	2.36	0.51	80	7.474	0.000
	لا	1.44	0.36			

أظهرت النتائج في جدول رقم (22) مستوى عالياً من الدلالة الإحصائية، ليس عند مستوى الدلالة الإحصائية 0.05، ولكن حتى عند مستوى دلالة إحصائية 0.01، وهذا مؤشر كبير على قوة الفروق بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية الحاصلين على دورات تدريبية وغيرهم من غير الحاصلين، الأمر الذي يجعل نفي الفرضية الخامسة أمراً حتمياً، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، وذلك لصالح المدققين الذين التحقوا بدورات تدريبية تتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

المعوقات التي تحد من استخدام مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية:

لتسليط الضوء على المعوقات التي تحد من استخدام مراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة فقد تم تحليل البنود من 1 إلى 13 والموجودة في الجزء الخامس من الاستبانه، والجدول رقم (23) يوضح ترتيب هذه المعوقات من حيث المتوسط الحسابي لكل فقرة. ويمكن

من خلال النتائج الظاهرة في جدول رقم (23) ملاحظة الآتي :

1 - كل البنود السابقة باستثناء البند الأخير والذي نص على: "تأخير الإدارة في توفير بعض البيانات المطلوبة"، قد جاءت بمتوسطات حسابية أعلى من الحد الأدنى (2.50) ، وهذا دليل على أن تلك المعوقات الإثنى عشرة، ساهمت بشكل أو بآخر في الحد من استخدام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة.

2 - أفاد 61 ٪ من عينة الدراسة أن عدم معرفتهم بإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة،أثرت بشكل كبير جداً على استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية، بينما أشار 28 ٪ من عينة الدراسة إلى أن عدم المعرفة بالإجراءات التحليلية ساهمت بشكل كبير في الحد من استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية،الأمر الذي جعل من فقرة عدم المعرفة بإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة تأتي في المرتبة الأولى من حيث معوقات الاستخدام، وذلك بمتوسط حسابي 3.50، وانحراف معياري 0.69، الأمر الذي يشكل اعترافاً من قبل المراجعين اليمنيين بعدم معرفتهم بكثير من أنوع الإجراءات التحليلية مما شكل عائقاً أمام استخدامهم للإجراءات التحليلية المختلفة،ويعتبر هذا العائق من المحددات التي تعود لمراجع الحسابات نفسه،مما يسلط الضوء على كفاءة وتأهيل المراجعين أنفسهم،وقد تطابقت هذه النتيجة مع ما جاء في دراسة (غرايبة،2003) من أن ضعف كفاءة المدقق شكل عائقاً مهماً من عوائق استخدام الإجراءات التحليلية في الأردن.

3 - جاء البند المتعلق بعدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت لإجراء المقارنات المناسبة في المرتبة الثانية من حيث دورها في التأثير على استخدام الإجراءات التحليلية، وذلك بمتوسط حسابي عال بقيمة 3.43، وانحراف معياري 0.63، وهذا يفسر لماذا جاء استخدام أسلوب مقارنة الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية في الترتيب الأخير من بين الإجراءات التحليلية البسيطة المستخدمة على الرغم من سهولة هذا الإجراء، فحوالي 92.7 ٪ من أفراد العينة أفادوا بأن عدم توفر الميزانيات التقديرية لدى المنشآت محل المراجعة أثرت على استخدامهم للإجراءات التحليلية بشكل من كبير جداً إلى كبير.

4 - جاء العائق المتعلق بصعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع الذي تنتمي إلية المنشأة في الترتيب الثالث من بين المعوقات الأخرى، وذلك بمتوسط حسابي 3.42، وانحراف معياري 0.68، فأكثر من نصف العينة أكدوا على أن هذا العائق أثر على استخدامهم للإجراءات التحليلية بشكل كبير جداً، بينما جاء العائق المتعلق بعدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة في الترتيب الرابع من حيث التأثير وذلك بمتوسط حسابي 3.28، وانحراف معياري 0.57، وهذا العائق يفسر لماذا أصبحت الإجراءات المتعلقة بالمقارنات في المرتبات الأخيرة من حيث درجة الاستخدام،وقد

جاء هذان العائقان المتعلقان بصعوبة عمل المقارنات وعدم وجود معايير للصناعة متوافقاً مع ما جاءت به دراسة (الحمود،1991) من حيث العوائق التي تواجه مراجعي الحسابات في الأردن عند استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة.

5 – على الرغم من أن معظم أفراد عينة الدراسة يعملون في حقل التدقيق من سنوات عديدة إلا أن العائق المتعلق بعدم وجود الخبرة الكافية التي تمكن من استخدام الإجراءات التحليلية جاء في الترتيب الخامس وبمتوسط حسابي 3.02، وانحراف معياري 0.62، فالخبرة التي أشار الكثير من مراجعي الحسابات اليمنيين إلى افتقارها، هي خبرة الاستخدام لإجراءات المراجعة التحليلية بمختلف أنواعها.

6 – جاءت العوائق المتعلقة بضعف الأنظمة المحاسبية بشكل خاص في المنشآت الخاضعة للمراجعة، وأنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام، في الترتيب السابع والثامن على التوالي من حيث درجة تأثيرهما على استخدام الإجراءات التحليلية،إذ أفاد 72 ٪ من عينة الدراسة أن ضعف الأنظمة المحاسبية أثر على استخدامهم للإجراءات التحليلية بدرجة من كبير جداً إلى كبير، بينما أكد أكثر من 70 ٪ من عينة الدراسة أن ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام في المنشآت محل المراجعة أثر على استخدامهم للإجراءات التحليلية بدرجة من كبير جداً إلى كبير،ومن المعروف أن هذين العاملين يعتبران من العوائق التي تتعلق بالمنشآت الخاضعة للمراجعة، وقد جاءت هذه النتيجة متوافقة مع دراسات كل من (Cohen & Kida،1989) و دراسة (الحمود،1991، وسنون،1992، و1994،Elsie & Jerry، والحمود والسامرائي، 1998)، فكل هذه الدراسات أشارت إلى أن ضعف نظام الرقابة الداخلية في المنشآت الخاضعة للمراجعة شكل عائقاً كبيراً أمام استخدام الإجراءات التحليلية بأنواعها المختلفة.

7 – بالنسبة للعوائق المتعلقة بعدم توفر المعلومات غير المالية بشكل كاف وعدم القدرة على استخدام برامج الحاسوب التي تساعد على تطبيق الإجراءات التحليلية، وطبيعة المنشآت وخصائصها وكذلك تدني الأتعاب الممنوحة، فقد جاءت كل تلك المعوقات في آخر الترتيب من حيث درجة تأثيرها على استخدام الإجراءات التحليلية،وإن كان جميعها قد أثر على الاستخدام بشكل أو بآخر.

8 – بما أن المتوسط الحسابي لكل البنود الثلاث عشر بلغ 2.98، وبانحراف معياري 0.41 عكس الانسجام في أراء عينة الدراسة، نستنتج أن هناك معوقات كثيرة تحد من استخدام مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية للإجراءات التحليلية.

جدول رقم (23): معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	درجة التأثير٪				المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
	كبير جدا	كبير	قليل	لا تؤثر		
عدم المعرفة الكافية بأنواع إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة.	61	28	11	0	3.50	0.69
عدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت لإجراء المقارنات المناسبة .	50	42.7	7.3	0	3.43	0.63
صعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع التي تنتمي إليه المنشأة.	51.2	40.2	7.3	1.3	3.42	0.68
عدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة.	34.1	59.8	6.1	0	3.28	0.57
عدم وجود الخبرة الكافية التي تمكن من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.	17.1	69.5	11	2.4	3.02	0.62
التقلبات المستمرة في الأسعار مما يؤدي إلى صعوبة عمل المقارنات .	13.4	75.6	9.8	1.2	3.01	0.51
ضعف الأنظمة المحاسبية بشكل خاص في المنشآت، الأمر الذي يضعف من الاعتماد على البيانات المالية لهذه المنشآت.	18.3	53.7	28	0	2.90	0.68
ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام في المنشآت.	15.9	54.9	29.2	0	2.87	0.66
عدم توفر المعلومات غير المالية بشكل كافي.	1.2	46.3	47.6	4.9	2.83	0.91
عدم القدرة على استخدام برامج الحاسوب التي تساعد على تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.	12.2	61	23.2	3.6	2.82	0.69
طبيعة المنشآت وخصائصها من حيث حجمها وعدد الأقسام أو الفروع.	6.1	68.3	25.6	0	2.81	0.53
تدني الأتعاب الممنوحة للمراجع .	11	37.8	43.9	7.3	2.52	0.79
تأخير الإدارة في توفير بعض البيانات المطلوبة .	6.1	24.4	68.3	1.2	2.35	0.61
البنود ككل					2.98	0.41

الاستنتاجات

بعد أن تم عرض نتائج الدراسة و اختبار فرضيات الدراسة إحصائياً، يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

1 - يستخدم مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة بدرجة عالية نسبيا عند تدقيق البيانات المالية ، وأكثر الأساليب استخداما هو مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة يليها فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة، بينما جاء استخدام الأساليب المتعلقة بمقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لمنشأة أخرى في نفس القطاع و مقارنة الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية للمنشأة محل المراجعة في آخر القائمة من حيث درجة الاستخدام.

2 - يستخدم مدققو الحسابات في الجمهورية اليمنية إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة ولكن بدرجة ضئيلة مقارنة باستخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة.

3 - يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في كل مراحل التدقيق، حيث جاءت مرحلة التخطيط لعملية المراجعة في المرتبة الأولى من حيث درجة الاستخدام، بينما حلّت مرحلة المراجعة النهائية في المرتبة الثانية وأخيراً جاءت مرحلة تنفيذ عملية المراجعة في المرتبة الأخيرة من حيث درجة الاستخدام.

4 - يدرك مدققو الحسابات في اليمن أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملهم، وخصوصاً تلك الفوائد المحققة من استخدام الإجراءات البسيطة، بينما كان الإدراك متدنياً فيما يتعلق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة.

5 - يعتقد الجزء الأكبر من عينة الدراسة أن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى اكتشاف من 20 ٪ إلى أقل من 40 ٪ من أخطاء القوائم المالية.

6 - مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لا يدركون بدرجة عالية المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم 520 الخاص بالإجراءات التحليلية.

7 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة و المتقدمة.

8 - لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية من حيث القطاع الذي يتركز فيه أكبر نسبة من عملاء التدقيق وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة.

9 - توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية من حيث القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، وذلك لصالح مدققي القطاع الصناعي حيث كانوا أكثر استخداماً لهذه الإجراءات.

10 – توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مدققي الحسابات اليمنيين الحاصلين على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ، وأولئك غير الحاصلين على هذه الدورات لصالح الحاصلين على هذه الدورات، حيث كانوا أكثر استخداما لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة.

11 – يواجه مدققو الحسابات في اليمن الكثير من العوائق التي تحد من استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية، وأظهرت النتائج أن عدم المعرفة الكافية بإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة كان أهم المعوقات، ويليه في المرتبة الثانية عدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت محل المراجعة ، وكذلك عدم توفر معايير للقطاع الذي تنتمي إليه المنشآت محل المراجعة، غير أن جميعها شكلت عوائق مهمة تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية المختلفة، بينما جاءت العوائق المتعلقة بضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمنشآت الخاضعة للمراجعة وتدني أتعاب التدقيق في الترتيب الأخير من حيث دورها في الحد من استخدام الإجراءات التحليلية المختلفة.

المراجع

المراجع العربية:

الباز،عماد محمد.(1995). "إجراءات المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراقبي الحسابات في ليبيا".رسالة ماجستير، جامعة قار يونس ،ليبيا.

الحمود، تركي راجي والسامرائي، عدنان. (1998) "مدى التزام مراقبي الحسابات في الجماهيرية الليبية بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية– دراسة ميدانية"، التعاون الصناعي، العدد73: ص ص .63–39

الحمود، تركي راجي. (1991) "المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مدققي الحسابات في الأردن: دراسة استقصائية"، المجلة العلمية، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قطر، العدد 2: ص ص .278–257

القانون رقم 26 للعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، صنعاء، الجمهورية اليمنية.

جربوع، يوسف محمود وحلس ،سالم عبدالله (2002). "المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونية". تنمية الرافدين، العدد 24: ص ص .231–209

عشا، خالد محمد.(1992) " استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها". رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية،عمّان، الأردن.

عليان، ربحي مصطفى و غنيم، عثمان محمد (2004). "أساليب البحث العلمي الأسس النظرية والتطبيق العملي". دار صفاء للنشر والتوزيع، عمّان، المملكة الأردنية الهاشمية.

غرايبة،عدنان (2003)."مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 520 "الإجراءات التحليلية" من قبل مدققي الحسابات الأردن". رسالة ماجستير،جامعة اليرموك، إربد،الأردن.

مصطفى،صادق حامد (2004) ."قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة: دراسة تجريبية" ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 2، المجلد 8: ص ص .116-81

سنون، علي سعيد (1992) "مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية"، أفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد 2: ص ص .94-58

المراجع الأجنبية

Biggs. S. and J. Wild. (1984) "A note on the practice of Analytical Review". Auditing: A journal of Practice & Theory. Vol 3. No 2. pp 68- 79.

Cho. S. and A. Lew. (2000) "Analytical Review Applications among large Audit Firms in Hong Kong" Managerial Auditing Journal. Vol 15. No 8 : pp 431- 438.

Elsie C. A. and J. Strawser (1994). "Investigating the use of Analytical Procedures: An update and Extension: Auditing: A journal of Practice and Theory. Vol 13. No 2: pp 6976-

Knechel R. (1988), "The Effectiveness of Statistical Analysis Review as a substantive Auditing Procedures: A simulation Analysis", The Accounting Review . Vol 1 :pp 7495-

Sekaran. U. (2000). "Research Methods for Business". Third Edition. John Wiley&Sons. Inc.USA.

ملحق الدراسة:

استبانة الدراسة

الجزء الأول: معلومات عامة

يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية وذلك بوضع إشارة (√) في المربع المناسب

1 – المؤهل العلمي:

☐ بكالوريوس ☐ ماجستير

☐ دكتوراه ☐ أخرى (يرجى ذكرها) .....

2 – التخصص العلمي:

☐ محاسبه ☐ علوم مالية ومصرفية ☐ إدارة أعمال

☐ إحصاء ☐ اقتصاد ☐ قانون

☐ أخرى (يرجى ذكرها) .....

3 – المركز الوظيفي:

☐ مدير مراجعة ☐ مراجع رئيس

☐ شريك ☐ أخرى (يرجى ذكرها) .....

4 – عدد سنوات الخبرة العملية في مراجعة الحسابات:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 إلى أقل من 20 سنة ☐ 20 سنة فأكثر

5 – في أي من القطاعات التالية يتركز معظم عملك (أكبر نسبة من العملاء)

☐ القطاع الصناعي ☐ القطاع التجاري

☐ القطاع المالي ☐ قطاع الخدمات

6 – هل حصلت على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

☐ نعم ☐ لا

الجزء الثاني : إلى أي مدى يتم استخدامكم لإجراءات المراجعة التحليلية التالية ؟

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الأمور التالية مستخدما واحدا فقط من الاختيارات المتاحة.

أولا : استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية:

نوع الإجراء	درجة الاستخدام			
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم
1 - فحص أرصدة الحسابات وموازين المراجعة للمنشأة للتعرف على الأرصدة غير العادية.				
2 - مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة السابقة.				
3 - مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات غير المالية لها.				
4 - مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة في القطاع الذي تنتمي إلية.				
5 - مقارنة المعلومات المالية مع نفس المعلومات لمنشأة أخرى في نفس القطاع.				
6 - تحليل النسب المالية للمنشأة لمقارنتها مع النسب المالية لسنوات سابقة.				
7 - مقارنة النسب المالية للمنشأة مع نفس النسب لمنشأة أخرى في نفس القطاع .				
8 - التحليل الرأسي.				
9 - التحليل الأفقي أو تحليل الاتجاهات.				
10 - مقارنة الموازنات التقديرية مع النتائج الفعلية.				

ثانيا: استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية:

نوع الإجراء	درجة الاستخدام			
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم
1 - تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال إيجاد العلاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الآخر)				
2 - تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال إيجاد علاقة بين أرصدة مجموعة من الحسابات ورصيد حساب آخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب)				
3 - تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب)				
4 - نموذج التخطيط المالي (على سبيل المثال استخدام رصيد حساب المبيعات الفعلية وذلك للتنبؤ بأرصدة الحسابات الأخرى المتعلقة بالمبيعات مثل تكلفة البضاعة المباعة والمشتريات والمدينون وغيرها)				
5 - نموذج التدفق النقدي (على سبيل المثال استخدام التدفقات النقدية وذلك للتنبؤ بقيم البنود المرتبطة بالنشاط العادي للمنشأة)				

أساليب أخرى (يرجى ذكرها مع درجة استخدامها) .....

.....

.....

ثالثا: يتم استخدامكم لإجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة التالية:

المرحلة	درجة الاستخدام			
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم
1 - مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.				
2 - مرحلة تنفيذ عملية المراجعة.				
3 - مرحلة المراجعة النهائية.				

الجزء الثالث : أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية .

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الأمور التالية مستخدما واحدا فقط من الاختيارات المتاحة.

أولا : أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وذلك لأنها حسب اعتقادكم تساعد في :

	درجة المساعدة			
	كبير جدا	كبير	قليل	لا يستخدم
1 -تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.				
2 - فهم عمليات المنشأة محل المراجعة.				
3 - التقليل من الوقت والجهد اللازم لعملية المراجعة.				
4 - التنبؤ بأرصدة بعض الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية.				
5 - تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة.				
6 - التعرف على الأرصدة الغير عادية.				
7 - اكتشاف الأخطاء المختلفة.				
8 - اختيار حجم عينة المراجعة المناسبة.				

9 - التقليل من اختبارات التدقيق الأخرى.				
10 - تحديد البنود أو الحسابات التي تتطلب المزيد من الفحص والمراجعة.				
11 - تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.				
12 - كونها مراجعة شاملة للقوائم المالية.				
13 - الحكم على قدرة المنشأة على الاستمرارية.				
14 - زيادة فعالية المراجعة بشكل عام.				

أخرى(يرجى ذكرها مع درجة مساعدتها) .....

.....

.....

ثانيا : دور إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء .

يؤدي استخدام إجراءات المراجعة التحليلية (حسب وجهة نظرك) إلى اكتشاف أخطاء القوائم المالية بنسبة تقدر بـ :.

☐ أقل من 20 ٪ ☐ من 20 – أقل من 40 ٪ ☐ من 40 – أقل من 60 ٪

☐ من 60 – أقل من 80 ٪ ☐ من 80 ٪ - 100 ٪

الجزء الرابع: المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي 520 الخاص بالإجراءات التحليلية .

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الأمور التالية مستخدما واحدا فقط من الاختيارات المتاحة.

حسب وجهة نظرك هل تعتبر الأمور التالية من المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي 520 الخاص بالإجراءات التحليلية:

	موافق بشدة	موافق	غير موافق	غير موافق بشدة
1 - يعتبر تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية إجباريا في مرحلتي التخطيط لعملية المراجعة والمراجعة النهائية.				

2 - يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في ظل الظروف الاعتيادية مع عدم وجود تقلبات أو ظروف تؤثر على البيانات المالية للمنشأة.				
3 -يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية المنخفضة.				
4 - يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في حالة المنشآت ذات نظام رقابة داخلي فعّال.				
5 - يمكن تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية على البيانات المالية الموحدة والفروع و الأقسام.				
6 - يتم الاعتماد على نتائج إجراءات المراجعة التحليلية في حالة الأرصدة التي تتمتع بدرجة عالية من الثبات أو الاستقرار.				
7 - يعتمد اختيار المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية وطرقها ومستوى تطبيقها على الحكم المهني للمراجع واجتهاده.				

الجزء الخامس: محددات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) مقابل الأمور التالية مستخدما واحدا فقط من الاختيارات المتاحة.

تؤثر مجموعة من العوامل على استخدامك لإجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب منها:

	درجة التأثير			
	كبير جدا	كبير	قليل	لا تؤثر
1 - عدم المعرفة الكافية بأنواع إجراءات المراجعة التحليلية المختلفة.				
2 - ضعف أنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام في المنشآت.				
3 - ضعف الأنظمة المحاسبية بشكل خاص في المنشآت، الأمر الذي يضعف من الاعتماد على البيانات المالية لهذه المنشآت.				
4 - طبيعة المنشآت وخصائصها من حيث حجمها وعدد الأقسام أو الفروع.				

5 - صعوبة عمل المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع التي تنتمي إليه المنشأة.				
6 - عدم توفر ميزانيات تقديرية لدى المنشآت لإجراء المقارنات المناسبة.				
7 - عدم توفر المعلومات غير المالية بشكل كافٍ.				
8 - تدني الأتعاب الممنوحة للمراجع.				
9 - تأخير الإدارة في توفير بعض البيانات المطلوبة.				
10 - عدم القدرة على استخدام برامج الحاسوب التي تساعد على تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.				
11 - عدم وجود الخبرة الكافية التي تمكن من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.				
12 - عدم ملائمة المعلومات المتوفرة لإجراء التحليلات والمقارنات المطلوبة.				
13 - التقلبات المستمرة في الأسعار مما يؤدي إلى صعوبة عمل المقارنات.				

أخرى(يرجى ذكرها مع درجة تأثيرها .....

.....

.....