



دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية

"دراسة ميدانية علي ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان"

سارة محمد برمہ محمد و عبدالرحمن عادل خليل و أسعد مبارك حسين

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - عمادة البحث العلمي

جامعة النيلين - كلية التجارة

المستخلص:

تناولت الدراسة دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، وتمثلت مشكلة الدراسة في ظهور دعاوى ضد مكاتب المراجعة، وما ترتب من مسؤوليات على مهنة المراجعة والمراجعين عامة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على المراجعة التحليلية وأساليبها وأهدافها وتسلط الضوء على الأخطاء بها، وكيفية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وأساليبها، تحسيناً لجودة تقارير المراجعة الخارجية. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي معتمدة على المصادر الثانوية والأولية. توصلت الدراسة إلى نتائج منها: أن استخدام المراجعة التحليلية يقلل من أخطاء المراجعة الخارجية واستخدام المراجع اجتهاده المهني عند فحص القوائم المالية، وأن جودة المراجعة تعتمد على الحكم المهني للمراجع واجتهاده الشخصي. أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالمراجعة التحليلية بوصفها إحدى طرق المراجعة الحديثة في ظل التقدم التكنولوجي، وضرورة القيام بعمل دورات تدريبية منتظمة للمراجعين في أساليب المراجعة التحليلية صفلاً لمواهبهم وزيادة معرفتهم.

ABSTRACT:

The study dealt with the role of analytical audit in improving the quality of external audit reports. The study problem tackled the lawsuits raised by corporations against the audit firms, and the resulting responsibilities on the audit profession and auditors in general. The study aimed at identifying analytical audit, its methods, objectives, and errors; as well as the usage of its procedures and techniques in improving the quality of the external audit reports. To achieve its intended aims, the study adopted the descriptive analytical approach based on both secondary and primary sources. The study main results indicated that the use of analytical audit helps reducing the risks of external audit, particularly when the auditor applies his professional talents when

examining financial statements. Furthermore, the quality of auditing depends on the auditor's professional and personal judgment. The study calls for giving more attention for analytical audit since it has been regarded as one of the recent methods in the field of audit in the light of the technological advancement. Also, it calls for holding regular training courses in the field of analytical audit for auditors to help sharpen their skills and increase their knowledge.

الكلمات المفتاحية: المراجعة التحليلية ، تقارير المراجعة الخارجية، المصادقية .

المقدمة :

تقوم المراجعة التحليلية تقوم بدور بارز في تحليل البيانات بأشكالها المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية بصورة تجعلها أكثر جودة وفعالية في تحقيق عمليات المراجعة ، فإن الحوجة إلى المراجعة التحليلية ودورها في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية وفي الحصول على أهداف المراجعة بالصورة المثلى ، تصبح هي الوسيلة الفعالة لتحقيق تلك المرامي والأهداف .

تستطيع المراجعة التحليلية المساهمة في تخفيض اخطاء تقارير المراجعة الخارجية بالصورة المثلى لأنها تحمل في مبادئها الدقة في الحصول على المعلومات من خلال دقة آلياتها وأساليبها الحديثة المنتقاء بعنايه إضافة إلى الخبرة المهنية كدافع أساسي نحو تحقيق جودة المراجعة .

إن تقارير المراجعة الخارجية تؤثر بشكل كبير على ثقة المجتمع المالى في عملية المراجعة وتؤثر أيضاً في الخطوات العملية لتنفيذ المراجعة ويجب على المراجع أن يتقضى إحتتمالات الوقوع في اخطاء ومخاطر المراجعة الخارجية وذلك ببذل أقصى حد ممكن من العناية المهنية ، مع الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها .

مشكلة الدراسة :

تمثلت مشكلة الدراسة في ظهور الدعاوى ضد مكاتب وشركات المراجعة الأمر الذي القى بظلاله على مهنة المراجعة الخارجية في المقام الأول وعلى المسؤوليات المترتبة على المراجع في المقام الثاني ، لذلك لا بد أن يولى المراجع موضوع تحسين الجودة وبذل العناية المهنية لإكتشاف الأخطاء والحد منها .

أهمية الدراسة :

الاهمية العلمية : تتمثل في القاء الضوء على مدى تأثير إستخدام المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ، كما أنه يلقي الضوء على أنواع تقارير المراجعة الخارجية وإكتشاف العلاقة بينها والتعرف على الإجراءات والأساليب التى يتعين على المراجع القيام بها عند تقييم تقارير المراجعة الخارجية.

الاهمية العملية : قلة الدراسات التى تناولت هذا المفهوم و أهمية الخدمات التى تقدمها مهنة المراجعة لمختلف المستخدمين سواء كانوا داخليين أو خارجيين ، ويعتبر تقرير المراجع الخارجى المنتج النهائى الذى يعتمد عليه

أولئك في التعرف على موقف المنشأة المالي ومدى قدرتها على الإيفاء بالتزاماتها تجاه الغير وعلى تجاوز العقبات التي تعرضها والإستمرارية كمؤسسة ومنشأة قوية وراسخه .

أهداف الدراسة :

1. التعرف على مفهوم المراجعة التحليلية وأساليبها وأهدافها .
2. بيان مدى أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية.
3. الوقوف على أنواع ومعايير تقارير المراجعة الخارجية .
4. تأكيد أثر الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية وجودة تقارير المراجعة الخارجية .

فرضيات الدراسة :

تقوم هذه الدراسة على إختبار الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى :

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية وإكتشاف الأخطاء.

الفرضية الثانية :

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية و جودة تقارير المراجعة الخارجية .

الفرضية الثالثة :

هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية وجودة تقارير المراجعة الخارجية .

منهج الدراسة :

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي معتمدة على المصادر الأولية من خلال استمارة استبانة، أما المصادر الثانوية تمثلت في الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة والكتب العلمية المتخصصة والدوريات والبحوث العلمية .

حدود الدراسة :

تنقسم حدود الدراسة إلى قسمين :

الحدود المكانية : ديوان المراجع القومي و مكاتب المراجعة بالسودان.

الحدود الزمانية : 2016 م .

الدراسات السابقة :

دراسة : رفيعه خضر أحمد زروق ، (2000 م) :

هدفت الدراسة إلى إقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي . وتمثلت مشكلة الدراسة في إيجاد نموذج يمكن تطبيقه في السودان لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي بإستخدام أساليب حديثة وذلك لتحقيق التوازن بين الأصول العلمية ومشاكل التطبيق العملي وإتجاهات التطوير الممكنة ، توصلت الدراسة أن غياب أساليب المراجعة التحليلية تؤدي لتدني كفاءة وفعالية الفحص الضريبي .

دراسة : أبوبكر عثمان محمد ، (2006م):

تناولت الدراسة دور المراجعة التحليلية في تقييم القرارات الإستثمارية بالتطبيق على البنوك والشركات في الفترة من 1995م - 2005م : تمثلت مشكلة الدراسة في إتساع حجم المشروعات وتعدد أنواع الإستثمارات ووجود عدة خيارات للإستثمار مما أدى إلى صعوبة المفاضلة بين البدائل وإختيار البدائل الذي يحقق أفضل عائد إستثماري ، وهدفت الدراسة علي إثبات دور المراجعة التحليلية الرائد والفعال في خدمة المنشآت بشكل علمي وموضوعي ، كما توصلت الدراسة على أن التحليل الرأسي والأفقي للقوائم المالية المقدمة للإستثمار يساعد في تقييم المنشآت لفترة زمنية قصيرة أو طويله الأجل ، كما أثبتت الدراسة أن قائمة المركز المالي التقليدية والتي تعد على أساس رأس المال العامل ليست أساساً سليماً للمقارنة بين المشروعات .

دراسة : هشام فاروق مصطفى الإيبادي ، (2013م) :

هدفت الدراسة إلى تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية من خلال العمل على تحسين كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي ، وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية : ماهي طبيعة وفلسفة وآلية إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي ؟ كيف يمكن الحد من التأثير السلبي لهذه الممارسات على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي؟ تكمن أهمية الدراسة في حدائه ظاهرة البحث وبالتالي ندرة الدراسات المهمة بقضية إدارة عميل المراجعة الخارجية للفحص التحليلي ومدى تأثيرها على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي عند أداء الفحص التحليلي ، توصلت الدراسة إلى الكشف عن إنخفاض كل من مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي عند أداء الفحص التحليلي وقدرته على تحديد تقلبات القيم الدفترية الناتجة عن ممارسات إدارة عميل المراجعة الخارجية للأرباح وتحريفات التقرير المالي .

دراسة : محمد آدم أبو بكر كفو ، (2014م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في السؤال التالي : هل تلبى تقارير المراجعة حاجة مستخدمي القوائم المالية؟، هدفت الدراسة إلي استطلاع آراء فئات المجتمع حول تقارير المراجعة الخارجية في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة ودراسة تحليل مفهوم وأسباب فجوة التوقعات في المراجعة وأثرها على فعالية تقارير المراجعة ، نبعت أهمية الدراسة من التأكيد على وجود فجوة التوقعات بين المستخدمين لتقارير المراجعة وبين المراجعين . ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة كفاءة النظام المحاسبي بالمنشأة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بها يؤيدان إلي قوائم مالية تساعد في إعداد تقارير مراجعة ذات جودة عالية مما يلبي متطلبات المستخدمين، و أوصت الدراسة بضرورة فرض رقابة علي مكاتب المراجعة والتأكد من التزام المراجعين بالتشريعات الصادرة علي دعم الثقة من خلال التعريفات اللازمة حول مخرجات عملية المراجعة .

تختلف الدراسة السابقة عن الدراسة الحالية من حيث أنها تناولت دور تقارير المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة الخارجية، أما الدراسة الحالية تتناول مدى فعالية و دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية .

مقارنة الدراسة مع الدراسات السابقة :

يتضح للباحثين أن بعض الدراسات السابقة تناولت المراجعة التحليلية كمتغير وربطها مع متغيرات أخرى ، وبعضها تناولت جودة التقارير كمتغير ، في حين تناولت البعض الآخر تقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع دون ربطها بالمتغيرات السابقة ، وتأتي مساهمة الدراسة الحالية في ربط هذه المتغيرات الثلاثة ودراسة العلاقة بينهم .

مفهوم المراجعة التحليلية :

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المراجعة التحليلية (بأنها نوع من اختيارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم ادؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات) التي سيتم الاعتماد عليها بالتحقق(هاني الغنيمي ،1996 م ، ص 18).

ويري الباحثون أن الحصول على القرائن الكافية والمناسبة هي من الاجراءات المهمة التي يجب أن يسعى إليها المراجع قبل بداية عملية المراجعة وأثنائها حتى يكون تقريره وافيًا.

كما عرفت المراجعة التحليلية كذلك بأنها :- "عبارة عن مجموعة من الأساليب و النسب المالية ، تحليل الاتجاهات ، الانحدار . التي تجري علي المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية و الجوهرية ، فإذا اظهرت هذه البنود رصيذاً منطقياً ومعقولاً فإن هذا الوصف الذي جرى لها يعتبر مراجعة تحليلية

إجراءات المراجعة التحليلية هي عبارة عن مساعدة المدقق على تحديد وفهم طبيعة المنشأة ومدى توقيت العمل الذي سوف يتم إنجازه ، كذلك التعرف إلي العناصر الهامة ، التي تتطلب عناية مهنية خاصة خلال أداء عملية التدقيق ، بالإضافة إلي التقديرات الهامة لاستمرارية العمل،(Glover S . and James J. 2001)

ثانياً :أهمية المراجعة التحليلية:

تظهر أهمية المراجعة التحليلية من حيث علاقتها ببرنامج المراجعة ومستخدمي القوائم المالية وإدارة المشروع وموقف أصحاب المهنة وأجهزة الرقابة العليا الحكومية كما يلي:

فمن حيث علاقة المراجعة التحليلية بمراجعة الحسابات ، تمكن المراجعة التحليلية مراجع الحسابات أن يحدد اتجاهات عملية المراجعة عند تقييمه لبرنامج المراجعة وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة. أما من حيث علاقة المراجعة التحليلية بمستخدمي القوائم المالية فإن مراجع الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من المستثمرين والمساهمين بضرورة القيام بإجراءات المراجعة التحليلية وذلك للأسباب التالية:

(يوسف جربوع ،2000م ، ص 296 - 298) .

1. عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية .
2. عدم كفاية نظام التقارير .
3. فشل إدارة الرقابة الداخلية.

وترتبط المراجعة التحليلية بإدارة المشروع لمعالجة المشاكل الآتية:

اتساع حجم المشروع مما اضطر الإدارة إلي الاعتماد على التقارير والإحصائيات بدلا من الملاحظة المباشرة وذلك لتحديد مستوي الكفاءة والفعالية في المشروع، وازدياد شدة المنافسة بين المشروعات نتيجة لبروز الاختراعات الحديثة وزيادة الإنتاجية، و رفع مستوي الكفاءة والفعالية في المشروع .

ثالثاً : أهداف المراجعة التحليلية :

وتهدف المراجعة التحليلية كما نص المعيار الدولي رقم (12) من أدلة التدقيق الدولية الي مساعدة المراجع في المجالات الآتية: (احمد عبدالرحمن، 2007م ، ص 487).

- 1- الفهم الكامل لطبيعة أعمال المنشأ محل المراجعة .
- 2- تحديد المجالات التي قد ترتفع فيها المخاطر ومن ثم التركيز عليها .
- 3- تقييم مدى اختبارات العمليات و الأرصدة .
- 4- تحديد المجالات التي تستلزم تدقيقاً وتفويضاً اضافياً .

مقومات وأساليب المراجعة التحليلية

تقوم المراجعة التحليلية على ركيزتين أساسيتين هما أن تكون : (صديق سبيل، 2007م ، ص 31) .

- 1- كمية : لتحليل الانحدار المتعدد ، نماذج الدليل ، ونموذج المحاكاة
 - 2- حكمية : الحكمية كتحليل النسب وتحليل الاتجاه ، و التمعن واختبار المعقولة وهي تؤدي للمقارنة الجيدة وقياس العلاقة بين البيانات ومعرفة كفاءة وفاعلية نظام الضبط الداخلي ، ومعرفة مكامن الأخطاء وتخطيط برنامج الفحص والحكم النهائي على القوائم المالية وبالتالي إعطاء ثقة اضافية في صحة وسلامة القوائم المالية .
- أساليب المراجعة التحليلية : (حسن عبد الحميد، 2004م ، ص 110) .

يمكن تقسيم أساليب المراجعة التحليلية الي مجموعتين ويندرج تحت كل مجموعة أساليب فرعية وذلك على النحو التالي:

1. أساليب المراجعة التحليلية البسيطة (التقليدية):

هذه الأساليب هي أساليب احصائية وتشمل :

أ] الحكم الشخصي لمراقبي الحسابات: حيث يعتمد هذا الأسلوب على النظرة الفاحصة لمراقبي الحسابات المبنية على خبرته الشخصية وتقديره الحكمي ويطبق هذا الأسلوب في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة و كذلك في مرحلة الفحص النهائي للقوائم المالية للحكم على مدى معقولة النتائج الكلية ، كما يمكن تطبيقه ايضاً خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة ، ومن المتوقع ان يتعرض مراقبي الحسابات لمجموعة من الأخطاء عند الأخذ بهذا الأسلوب .

ب] التحليل باستخدام النسب المالية : وينطوي ذلك على تحليل نسبة رصيد حساب ما إلي رصيد حسابات أخرى ، ثم مقارنتها بالنسب المماثلة لها للفترة أو الفترات السابقة ويسمى ذلك تحليلاً داخلياً أو مقارنتها بنسب نفس الصناعة التي تعمل بها المنشأة ويسمى ذلك تحليلاً خارجياً.

2. أساليب المراجعة التحليلية المتقدمة :

تعتمد الأساليب المتقدمة على بناء معادلات رياضية واحصائية تستند على البيانات الماضية واستخدامها في التنبؤ بالأرصدة .

[أ] أسلوب الانحدار: هو أساليب الفحص الأكثر استخداماً في الممارسة العلمية و تحليل الانحدار يقيس التغير في المتغير التابع نتيجة للتغير في المتغير المستقل ويسمى تحليل الانحدار في هذه الحالة بسيطاً ، أما اذا كان هناك أكثر من متغير مستقل فيعتبر أسلوب تحليل الانحدار متعدداً ويساعد تحليل الانحدار المراجع في تحديد قيم عناصر مجهولة بمعرفة عناصر أخرى معلومة .

[ب] أسلوب (X-11) : هو عبارة عن أحد أساليب تحليل السلاسل الزمنية الي مكوناتها الفرعية من اتجاه عام وتغيرات موسمية وعرضيه ويسهل استخدامه عن طريق الاستعانة بأجهزة الكمبيوتر . (هاني الغنيمي ، 1996 م ، ص 32) .

مشاكل استخدام المراجعة التحليلية :

وقد رأي بعض المفكرين و الكتاب أن المشاكل التي تصاحب عملية المراجعة التحليلية يمكن تصنيفها تبعاً لسبب حدوثها على النحو الآتي:(زكريا محمد الصادق ، 2012م ، ص 45-46).

1-مشاكل مرتبطة بالمراجعين أنفسهم وهي :

- عدم اقتناع بعض المراجعين بأهمية أساليب الفحص التحليلي وأهمية الدور الذي يلعبه في تحقيق كفاءة و فعالية عملية المراجعة .
- عدم توفر الخلفية الرياضية و الاحصائية التي يتطلبها تطبيق أساليب الفحص التحليلي ، ولاسيما الأساليب المتطورة لدى بعض المراجعين .
- عدم تناسب الأتعاب أحياناً مع الجهد المبذول في سبيل تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية .

2-مشاكل مرتبطة بأساليب المراجعة التحليلية مثل :

تنوع وتعدد الأساليب المستخدمة وعدم وجود أسلوب محدد يصلح للتطبيق على كافة القوائم المالية ، التكاليف الزائدة المصاحبة لاستخدام بعض الأساليب المتقدمة ، بالإضافة لعدم وجود معايير متعارف عليها بين المراجعين لتقييم كفاءة وفعالية الأساليب المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي .

3-مشاكل مرتبطة بالبيانات مثل :

تمثلت في عدم توفر البيانات اللازمة لأجراء المقارنات بشكل كاف وملائم ، عدم توفر بعض البيانات اللازمة في الوقت المناسب مثل الأرقام القياسية ، عدم إمكانية الاعتماد على البيانات المتاحة نظراً لعدم توفر الدقة المطلوبة ، الأمر الذي ينعكس على طبيعة البيانات المتاحة للفحص التحليلي .

يتوقع زيادة استخدام المراجعة التحليلية في المستقبل و يرجع ذلك للآتي:

إن استخدام أجهزة الكمبيوتر أصبحت اسهل وأقل تكلفة ، توفر أنظمة الرقابة الداخلية الجيدة خاصة بين كبار العملاء مما يسمح باستخدام أساليب مراجعة تحليلية أكثر كفاءة ، ومن المتوقع انتشار تحليل الانحدار واختبارات التنبؤ لتلعب دوراً أكبر في المستقبل.

جودة تقارير المراجعة الخارجية

مفهوم تقارير المراجعة الخارجية:

عرف التقرير بأنه وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً ، يبدى فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية ، لعرض استخدامه من طرف جهات خارجة عن المؤسسة لاتخاذ على ضوءه قرارات تؤثر على وضعيتهم المالية " (محمد سمير الصبان ، 2002 م ، ص 6) .

عرف تقرير المراجع الخارجي بأنه : خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات ومن خلال مراجعته أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية ، (هادي التميمي ، 2004م ، ص 23) .

خصائص تقارير المراجعة الخارجية:

- تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص منها ما يلي : (احمد نور، 1990م ، ص 6) .
- أ- وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصلحة في المؤسسة .
- ب- إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.
- ت- ان يكون التقرير منظماً ومعروضاً بطريقة سليمة ، وينطوي على الحقائق الهامة والمعبرة والمفيدة .

أهمية تقارير المراجعة الخارجية :

تختلف أهمية استخدام تقرير مراجع الحسابات باختلاف وتعدد مستخدميه ، الا ان اهمهم ما يلي (عبدالوهاب نصر ، 2002م ، ص6) : المساهمون: يحتاج المساهمون إلي المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة ، والمستثمرون المحتملون يحتاجون إلي معلومات كثيرة ، خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم والعائد الحالي والمتوقع للسهم . اتحادات ونقابات العمال : تلعب دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق ، وذلك من خلال البيتي التفاوض والمساومات الاجتماعية . المؤسسات التمويلية والاستثمارية : تعتمد المؤسسات التمويلية والاستثمارية على المعلومات الخاصة بالبنوك على المعلومات المالية التي توفرها القوائم المالية ، للشركات المقترضة أو المستثمر في أوراقها المالية ، لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية. هيئة سوق المال: هي مستخدم هام لتقرير مراجع الحسابات ، لها دور إشرافي على سوق الأوراق المالية ، والشركات العاملة تكون ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها لهيئة سوق المال. الإدارة : يمثل تقرير مراجع الحسابات أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك ، لذلك فهو ذا تأثير ملموس في

إثبات ان الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة . المجتمع : هو الذي يمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها ، ويكون على المؤسسة في مقابل ذلك أن تساهم في رفاهية هذا المجتمع من ناحية ، ولا تتسبب في أدنى ضرر اجتماعي وبيئي له .

أنواع تقارير المراجعة:

تقسم تقارير مدقق الحسابات إلي الأقسام التالية : (سعود كايد ، 2010م ، ص 48) .

1. من حيث حق النشر :

تشمل التقارير الغير منشورة : وهي تقارير التي لم يعلن عنها في السجلات وتعتمد ايضا علي التقارير المنشورة: وهي التقارير التي تنشر في الصحف للجميع .

2. من حيث محتوياتها: تتناول التقارير مطلقة : و هي التقارير التي لا تتضمن أي ملاحظات علي سلامة الإدارة وتقارير مقيدة: وهذه توضح تحقيقات أو ملاحظات واعتراضات المدقق و لكن لا يحق للمدقق التدخل وإنما إبداء الرأي فقط . منتمثلة في :

• **التقرير المختصر** : يعتبر هذا هو الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المراجع، والذي يدقق بالقوائم المالية المنشودة .

• **التقرير المطول** : يوجد في قد يري المراجع في بعض الحالات أن يقدم توضيحاً تفصيلياً لإدارة المنشأة عن بعض جوانب المراجعة التي يقوم بها. أن هذا التقرير قد يعد في بعض الحالات بناء على طلب أصحاب المشروع أو إدارته. ولعل هذه السمات توضح أن التقرير لا يحتاج بالضرورة إلي وجود معايير محددة لإعداده كما أنه يعد للاستخدام الداخلي بالمنشأة بصفة أساسية (حامد طلبة ، 2012 م، ص 162).

• **التقارير الخاصة**: تعد التقارير الخاصة في حالة المنشآت التي تهدف إلي تحقيق الربح والتي تستخدم إجراءات محاسبية تختلف عن الإجراءات التي تستخدمها المنشآت التجارية والصناعية ، كما أن التقارير الخاصة قد تكون في صورة خطاب مثال ذلك التقرير الخاص بفحص الأصول طويلة الأجل أو التقرير الخاص بفرص عقود المشاركة في الربح (أحمد نور، 1984م، ص 583).

ويمكن أن يأخذ تقرير المراجعة أحد الأشكال الآتية :

أ- **تقرير المراجع الخارجي المستقل** : ويقوم المراجع فيه بالإفصاح عن النتائج التي توصل إليها بعد انتهاء عملية المراجعة والفحص من خلال تقريره الذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وبإصدار هذا التقرير يختم المراجع عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله وتقصيره في أداء واجباته المهنية ، يبين مدي ضخامة المسؤولية الملقاه على عاتق المراجع والذي نشأ عنها أهمية مراجعة التقارير وتطورها في الوقت الحاضر ،(فايز أبو مهد ، 2005 م، ص 60).

ب- **التقرير برأي متحفظ (مقيد)** : هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة (الشرط الأول) أو الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية (الشرط الثاني)، ويمكن إصدار تقرير متحفظ بفقرتي النطاق والرأي عندما يستطيع المراجع أن يجمع كافة الأدلة بما يتفق مع معايير المراجعة المعمول بها

وبالتالي يتم استخدام هذا النوع من التقرير المتحفظ عندما يقوم العميل بتقييد نطاق عمل المراجع أو عند وجود ظروف تمنع المراجع من إجراء مراجعة كاملة (الشرط الأول) ، ويجب أن يتم التحفظ في الرأي فقط في المواقف التي لا يتم فيها إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها (الشرط الثاني) ، وعندما يقوم المراجع بإصدار تقرير متحفظ ، يجب عليه استخدام مصطلح "ماعدًا" أو "باستثناء" ويعني ذلك أن المراجع يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة عدا جانب محدد بها .

ت- **تقرير المراجعة النظيف (غير المتحفظ):** يطلق علي التقرير النظيف المطلق أو التقرير بدون تحفظات ، ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية بالانسجام مع المعيار المتبع سواء كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموماً ، أو معايير المحاسبة الدولية أو المعايير المحلية .

ويصدر المراجع تقريره النظيف غير متحفظ إذا توفرت كافة الشروط التالية :

- حصول المراجع علي أدلة إثبات كافية وذات صلاحية، حتي يتأكد من الوفاء بمعايير المراجعة الثلاثة للعمل الميداني .

- أثبتت الأدلة عدم وجود مخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لم يتم تصحيحها.

- لم تحدث أي تغيرات محاسبية هامة من شأنها أن تؤثر على إمكانية عمل مقارنات بين الأعوام المالية المختلفة .

ح - **التقرير السلبي (المعارض) :** التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف ، فالتقرير السلبي يقرر بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية وأنها تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (الشرط الثاني) .

ويصدر المراجع رأياً سلبياً إذا كانت القوائم المالية من القصور من ناحية العدالة بحيث يعطي رأياً متحفظاً لا يعتبر تحذيراً كافياً ، (مصطفى حسنين خضير ، ص604).

تعريف جودة تقارير المراجعة:

تشير جودة التقارير بمصطلح (الخلو) تلك التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة ، وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة، وأستخدام تقرير المراجع الخارجي للحسابات يعتبر متغيراً وكيلاً للتعبير عن جودة التقارير المالية ، حيث يشير حصول الشركة أو المؤسسة على تقرير نظيف إلي ارتفاع جودة تقاريرها المالية ، وايضاً يشير إلي مدي قدرة المراجع علي إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها (محمد موسى حمدان، 2011م ، ص418) .

مقاييس جودة تقارير المراجعة الخارجية:

يمكن أن تحدد جودة تقارير عملية المراجعة الخارجية العديد من المقاييس المتمثلة في هذا المجال علي النحو التالي:-

- **حجم منشأة المراجعة:** وتقاس في ذلك بعدد عملائها حيث تشير الأبحاث عن وجود علاقة ايجابية بين حجم منشأة المراجعة و جودة تقارير عملية المراجعة الخارجية ، فكلما كبر حجم منشأة المراجعة كلما قلت الحوافز لدي المراجع للتصرف بصورة انتهازية ومن ثم يتحسن مستوي المراجعة الداخلية والخارجية.
- **سمعة منشأة المراجعة :** حيث توجد علاقة ايجابية بين سمعة منشأة المراجعة وجودة تقارير المراجعة الخارجية، بما يساهم في تفسير نسبة مخفضة من إجمالي التغير في عملية المراجعة نظراً لقلّة شركات المراجعة التي تهتم بالسمعة ، والتي من بينها الشركات التي ترتبط بمنشآت دولية ، وتقوم بمراجعة البنوك والشركات المساهمة والإستثمارية الكبرى.
- **مراقبة أداء المراجعين الخارجيين والتفتيش الداخلي:** وهو يمثل متغير إيجابي مع جودة تقارير عملية المراجعة الخارجية بما تمثله الرقابة من دافع للمراجعين الخارجيين نحو الإلتزام بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة الخارجية وهو ما ينعكس إيجابياً علي جودة تقارير عملية المراجعة الخارجية.
- **تخصص المراجع الخارجي أو معرفته بالصناعة:** حيث أن توفر المعرفة التخصصية للمراجع الخارجي في النشاط أو الصناعة التي يعمل بها العميل محل المراجعة تمكنه من بناء أحكام قوية ومتميزة بما ينعكس علي ايجاباً علي جودة تقارير عملية المراجعة الخارجية.

مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في ديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين ، وأهداف الدراسة هي التعرف على كفاءة وفعالية المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية ، تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية البسيطة من مجتمع الدراسة حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (120) استبانة علي المبحوثين واستجاب (110) فرد بصورة تامة وتم ملء الاستبانات بكل المعلومات المطلوبة اي بنسبة (92%).

تحليل البيانات :

تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات التخصص العلمي ، المؤهل العلمي، المؤهل المهني ، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة.

جدول رقم (1) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	88	80.0%
إدارة أعمال	5	4.5%
علوم مصرفية	4	3.6%
محاسبة إدارية وتكاليف	2	1.8%
أخرى	11	10.0%

المجموع 110 %100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

جدول رقم (2) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
بكالوريوس	71	%64.5
دبلوم عالي	5	%4.5
ماجستير	26	%23.6
دكتوراه	6	%5.5
أخرى	2	%1.8
المجموع	110	%100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

جدول رقم (3) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

المؤهل المهني	العدد	النسبة المئوية
زمالة أمريكية	2	%1.8
زمالة عربية	3	%2.7
زمالة سودانية	32	%29.1
لاتوجد زمالة	67	%60.9
أخرى	6	%5.5
المجموع	110	%100.0

المصدر: إعداد الباحثة من الدراسة الميدانية، 2016م

جدول رقم (4) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير مراجعة	13	%11.8
كبير مراجعين	11	%10.0
مساعد مدير المراجعة	20	%18.2
مراجع داخلي	5	%4.5
مراجع قانوني	5	%4.5
مفتش مراجعة	31	%28.2
أخرى	25	%22.7
المجموع	110	%100.0

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

جدول رقم (5) : التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	27	24.5%
من 5-10 سنوات	14	12.7%
من 11-15 سنة	21	19.1%
أكثر من 15 سنة	48	43.6%
المجموع	110	100.0%

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

مناقشة واختبار الفرضيات :

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم إيجاد التوزيع التكراري لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية.

1.3 التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الأول لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الأول:

جدول رقم (6) :التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
تحديد طبيعة الأختبارات التي يجب تنفيذها في برنامج المراجعة.	33	53	10	14	0
أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية يستوجب تفتيش ومسؤولية قانونية.	34	47	17	9	3
تفهم اعمال المنشأة وتحديد مجالات المخاطر المتوقعة.	35	47	15	9	4
إثبات كافة الأدلة المتاحة لضمان استمرارية الوحدة الاقتصادية .	28	55	13	14	0

2	4	8	53	43	توضيح أسباب الأختيار الإداري للسياسات المحاسبية بالوحدة الاقتصادية .
2	9	19	48	32	مراجعة تقارير الأداء الفعلي للبيانات المالية.
5	10	11	53	31	مراقبة أداء المراجعين الخارجيين والتفتيش الداخلي
3	23	24	45	15	تقييم ملائمة معلومات التقارير المالية للأطراف ذات العلاقة بالبيانات المالية .
5	8	24	47	26	توطین العلاقة الإيجابية لسمعة المنشأة .

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثاني:

يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثاني لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (7) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة	لا أوافق بشدة
الأشراف الإداري ومتابعة التقارير والألتزام بالقوانين.	47	46	13	4	0
إكتشاف التصرفات والأخطاء من قبل العاملين أو المديرين التي يتم ارتكابها دون علم مجلس الإدارة.	44	58	5	3	0
التزام المراجعين الخارجين بالمعايير المتعارف عليها عند تنفيذ عملية المراجعة.	26	63	15	4	2
وجود عدالة وموضوعية في البيانات المالية بدقة من قبل المراجع.	34	64	11	1	0
الانسحاب من عملية المراجعة التحليلية لعدم وجود مصداقية في القوائم المالية.	20	58	24	5	2
اكتشاف نقاط الخلل والضعف في نظام الرقابة الداخلية.	26	68	11	3	2
يتم الفصل السليم بين اخصاصات الموظفين القائمين بتنفيذ هذه العمليات.	22	49	25	9	5
يجب التأهيل الكافي للمراجع الخارجي في إكتشاف الإختلاسات المالية .	18	45	35	5	7
التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية بشأن قياس احداث معينة أو الإفصاح عنها.	20	45	31	14	0
تعتمد التزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم ظهورها.	19	53	24	11	3

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الثالث:

يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الثالث لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (8) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثالث

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
توضيح نظرية القيد المزدوج وفقاً للنظام المحاسبي	32	59	7	9	3
يجب فحص وتدقيق الأرصدة غير العادية من خلال الفحص الانتقادي أو المستندي .	28	55	15	6	6
يجب التأكد من صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ .	31	54	16	9	0
تحديد مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.	30	53	12	9	6
إثبات الفحص من خلال دراسة العلاقة بين المبيعات وحسابات المدينون.	28	49	10	19	4
يجب البحث عن الأسباب التي أدت إلى الاختلافات بين الأرقام الفعلية والتقديرية .	21	53	17	16	3
تحديد العلاقات بين أنواع البيانات والنتائج المستخدمة عند مقارنة القيمة والمبالغ المسجلة بالتوقعات.	17	56	24	9	4
إثبات الأصول الثابتة ومصروفات الاستهلاك في البيانات المالية.	27	49	12	18	4
عدم الدقة في مراجعة المعلومات المحاسبية.	27	55	18	7	3

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

التحليل الوصفي لعبارات المتغير الرابع:

يتم حساب التوزيع التكراري لعبارات المتغير الرابع لمعرفة آراء عينة الدراسة على كل عبارة كما يلي:

جدول رقم (9) : التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الرابع

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
توفير نظام رقابة قوي يمنع حدوث الخطأ والغش	59	43	6	2	0
إعداد تقرير المراجعة في إطار مستوي الشك المهني .	45	57	6	2	0
اكتشاف التصرفات والأخطاء التي ترتكب لتضليل الجهات الضريبية أو أي طرف آخر.	44	59	6	1	0
إعداد تقارير المراجعة وفقاً للمتطلبات المهنية .	41	54	10	4	1
ظهور عجز أو اختلاس أو سوء استعمال أصل من أصول المنشأة .	28	28	23	25	6
الثقة في التقارير المالية والتحقق من صحة الإجراءات التحليلية.	29	65	15	1	0
إصدار تقارير المراجعة الخارجية بدرجة مخاطرة أقل .	29	69	7	5	0

0	2	22	54	32	إعداد تقارير المراجعة بدرجة عالية من الاستقلالية.
0	1	3	44	62	توفير قدر من الحماية ضد مخاطر الأخطاء والغش .
0	0	5	41	64	توفر الخبرة المهنية و المالية الكافية لمهمة المراجعة.

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

مناقشة واختبار الفرضيات:

إختبار الفرضية الأولى: تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي:
" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية ".
هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء علي قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء كمتغير مستقل (X_1)، وقياس جودة تقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	9.016	1.231	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	4.318	0.258	$\hat{\beta}_1$
			0.38	معامل الارتباط (R)
			0.15	معامل التحديد (R^2)
النموذج معنوي			18.64	إختبار (F)

$$Y = 1.231 + 0.258X_1$$

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالاتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء كمتغير مستقل، وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.38).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.15)، وهذه القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء كمتغير مستقل يؤثر بـ(15%) على قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (18.64) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
- 1.231: متوسط قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية عندما تكون إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء تساوي صفرًا.
- 0.258: وتعني ان زيادة إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء وحدة واحدة يزيد قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية بـ26%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء " قد تحققت.
- إختبار الفرضية الثانية: تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي:
" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية ".
- هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية علي قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم إستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم كمتغير مستقل (X_2)، وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (11) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثانية

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	9.814	1.322	$\hat{\beta}_0$
معنوية	0.000	3.682	0.222	$\hat{\beta}_1$
			0.33	معامل الارتباط (R)
			0.11	معامل التحديد (R^2)
			13.56	إختبار (F)

$$Y = 1.322 + 0.222 X_2$$

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كآلآتي:

• أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم كمتغير مستقل، وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.38).

• بلغت قيمة معامل التحديد (0.11)، وهذه القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم كمتغير مستقل يؤثر بـ(11%) على قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية (المتغير التابع).

• نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (13.56) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

• 1.322: متوسط قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية عندما تكون إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم يساوي صفرًا.

• 0.222: وتعني ان زيادة إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم وحدة واحدة يزيد قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية بـ22%.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة التحليلية في الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية " قد تحققت.

إختبار الفرضية الثالثة:تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي:

" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية وقياس جودة تقارير المراجعة الخارجية ".

هدف وضع هذه الفرضية إلى بيان أثر المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية علي قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية سيتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية كمتغير مستقل (X_3)، وقياس جودة التقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (12) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط على عبارات الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار
معنوية	0.000	4.864	0.771
معنوية	0.000	6.636	0.487
			0.54
			0.29
النموذج معنوي			44.03

$Y = 0.771 + 0.487 X_3$

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية كمتغير مستقل، وقياس جودة التقارير الخارجية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.54).
 - بلغت قيمة معامل التحديد (0.29)، وهذه القيمة تدل على المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية كمتغير مستقل يؤثر بـ(29%) على قياس جودة التقارير الخارجية (المتغير التابع).
 - نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (44.03) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).
 - 0.771: متوسط قياس جودة التقارير الخارجية عندما تكون المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية يساوي صفرًا.
 - 0.487: وتعني ان زيادة المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية وحدة واحدة يزيد قياس جودة التقارير الخارجية الخارجية بـ49%.
- مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على : انه" توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية وقياس جودة تقارير المراجعة الخارجية " قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الإنحدار المتعدد:

نجد أن متغيرات الدراسة هي:

X_1 : إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء.

X_2 : الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية .

X_3 : المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية.

Y : قياس جودة التقارير الخارجية.

جدول رقم (13) : نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد على جميع عبارات الفرضيات

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	أختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.000	3.732	0.632	$\hat{\beta}_0$
غير معنوية	0.193	1.309	0.112	$\hat{\beta}_1$
غير معنوية	0.778	0.283	0.024	$\hat{\beta}_2$
معنوية	0.000	5.147	0.412	$\hat{\beta}_3$

معامل الارتباط (R)	0.57
معامل التحديد (R^2)	0.32
إختبار (F)	16.69

النموذج معنوي

$$Y = 0.632 + 0.112 X_1 + 0.024 X_2 + 0.412 X_3$$

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء، الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية، المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية، قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية كمتغير تابع حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.57).
- بلغت قيمة معامل التحديد (0.32)، وهذه القيمة تدل على أن إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء، الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية، المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية كمتغيرات مستقلة تؤثر بـ(32%) على قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية (المتغير التابع).
- نموذج الإنحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (16.69) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000).

الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة:

تم استخدام نموذج المقدرات القياسية لبيان الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة (إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء، الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية، المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية) على المتغير التابع (قياس جودة التقارير المراجعة الخارجية) كما يلي:

جدول رقم (14): نموذج المقدرات القياسية

المتغير المستقل	الأهمية النسبية	الترتيب من حيث الأهمية النسبية
إجراءات المراجعة التحليلية في إكتشاف الأخطاء	0.167	الثاني
الأعداد السليم لبرنامج المراجعة التحليلية	0.035	الثالث
المتطلبات المهنية للمراجعة التحليلية	0.455	الأول

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

النتائج :

توصل الباحثون الى مجموعة من النتائج وهي :

1. تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية تساعد المراجع الخارجي علي التنفيذ الصحيح لعملية المراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية .
2. يساهم استخدام المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عدم مراعاة الفترة الزمنية للمراجعة .
3. يساعد استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تقييم ملائمة معلومات التقارير المالية ذات العلاقة بالبيانات المالية.
4. تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية تساعد المراجع الخارجي في اكتشاف القصور في التحليل الغير سليم للعمليات المحاسبية .
5. يساعد استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة الأداء الفعلي للبيانات المالية بدرجة مخاطرة أقل .
6. يساهم إتباع المراجع للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في تقارير المراجعة الخارجية .
7. التأهيل العلمي والمهني المستمر للمراجع يقلل من أخطاء المراجعة الخارجية وزيادة جودته.

التوصيات :

وفقاً للنتائج توصى الدراسة بالآتي :

1. ضرورة الإهتمام بالمراجعة التحليلية باعتبارها إحدى طرق المراجعة الحديثة في ظل التقدم التكنولوجي في شتى المجالات .
2. ضرورة القيام بعمل دورات منتظمة للمراجعين في كيفية تطبيق أساليب المراجعة التحليلية المتقدمة لإكتسابهم المهارات اللازمة .
3. علي المنظمات المهنية تشديد إجراءات الرقابة علي جودة المراجعة لضبط ممارسة مهنة المراجعة .
4. علي المراجع القيام بإصدار تقرير متحفظ في حالة وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية .

المراجع :

1. محمد سمير الصبان و عبدالوهاب نصر ،(2002م) ،المراجعة الخارجية ، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق ، وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، والمعايير الدولية ، الدار الجامعية ،الاسكندرية .
2. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب راشد ، محمود ناجي درويش ، (2000م) ، أصول المراجعة ، القاهرة : الدار الجامعية ،الإسكندرية .
3. احمد نور ، (1990م) ، مراجعة الحسابات ، من النظرية إلي التطبيق ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،الأسكندرية .
4. أحمد نور ، (1984م) ، مراجع الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية ، بيروت ، الدار الجامعية.

5. أحمد حماد حجاج ، و كمال الدين سعيد ، (1989م) المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الرياض : دار المريخ للنشر .
6. أحمد حماد حجاج ، كمال الدين سعيد، (2009م) ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الرياض ، دار المريخ للنشر .
7. هادي التميمي ، (2004م) ، مدخل إلي التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ، الطبعة الثانية ، داروائل للنشر ، عمان .
8. يوسف محمود جربوع، (2000م) ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
9. عبد الوهاب نصر علي ، (2000م) ، خدمات مراقب الحسابات بسوق المال ، المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية ، الإسكندرية : الدار الجامعية .
10. سعود كايد ، (2010م) ، تدقيق الحسابات ، الأردن ، عمان ، دارزمزم للنشر.
11. حامد طلبية محمد أبو هيبية، (2012م) ، أصول المراجعة ، عمان ، دارزمزم للنشر .
12. هاني الغنيمي ، (1996م) ، إستخدام أساليب المراجعة الداخلية لترشيد أداء الفحص المحدود في التقارير الدورية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ببني سويف ، جامعة القاهرة.
13. زكريا محمد الصادق ، وآخرون ، (2011م- 2012م) ، المراجعة المتقدمة (مدخل معاصر) ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
14. هشام فاروق مصطفى الأبياري ، (2013م) ، نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية.
15. احمد عبدالرحمن المخادمة وحاكم الرشيد ، (2007م) ، أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية المجلة الأردنية ، العدد 4 .
16. فايز أبو مهد ، (2005م) ، مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي علي قرارات الاستثمار والتمويل لرجال الأعمال ، مجلة تنمية الرافدين ، جامعة الشرق الاوسط .
17. رفيعة خضر أحمد زروق ، (2000م) ، المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي (نموذج مقترح للتطبيق في السودان) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية.
18. صديق سبيل آدم منصور ، (2007م) ، الإتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية وأثرها على جودة المراجعة (دراسة تطبيقية تحليلية على شركة سكر كنانة المحدودة) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية .
19. مصطفى حسنين خضير ، (1996م) ، المفاهيم والمعايير والإجراءات ، مطابع جامعة الملك ، المملكة العربية السعودية .
20. ACCA.Auditingfourth.Bpp.Publishinglnted. London. 1991. Pp(73- 75).

21. Glover S . and James J. 2001 . Analytical Procedures and Auditing Planning Decisions Fed . Journal of Accountancy.