

«المراجعة التحليلية :

دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر»

(بحث ميداني)

خالد بن ناصر الخاطر

جامعة قطر

عدنان هاشم السامرائي

معهد التنمية الإدارية

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام وإستخدام المراجعين في دولة قطر للمراجعة التحليلية، سواء كانوا من العاملين في مكاتب المراجعة القطرية أو ممن يعملون في مكاتب مراجعة غير قطرية تعمل في قطر .

وقد تم تصميم استمارة استبيان معدة لهذا الغرض تحتوي على عدد من الأسئلة تم تصنيفها بشكل ينسجم مع التساؤلات الأساسية التي أشار إليها الباحثان في أهداف هذه الدراسة، هو موضح في الجانب التحليلي لبيانات الدراسة.

وتشير نتائج البحث الى إن غالبية المراجعين العاملين في قطر يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية. كما إن جميعهم قد أكد على أهمية المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق . أما أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة فكانت : التحليل التفصيلي لنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة، دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتمادا على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسب الربحية وغيرها، مقارنة المعلومات الفعلية مع ما كان مخطط له. ومن أمثلة الأسباب وراء عدم الاعتماد على اساليب وإجراءات المراجعة التحليلية حسب ما أورده المستجيبين، عدم توفر البيانات اللازمة للقيام بإجراءات المراجعة التحليلية و عدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة كذلك ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديدا.

مقدمة

تمثل المراجعة واحدة من أدوات الرقابة البالغة الأهمية، على الأنشطة الاقتصادية التي تمارس من قبل المنشآت المختلفة، إلى جانب كونها واحدة من القنوات التي تساهم في توفير و تقديم عدد من المؤشرات ذات التأثير الفاعل في المجال التنموي والتطويري للمخططين و لمتخذي القرارات في هذه المنشآت .

وتعتبر معايير المراجعة إحدى الوسائل الهامة التي يستخدمها المراجع في عمله، بل يستند إليها في إجراءاته التفصيلية واتخاذها لقراراته وتوصياته المهنية. ومعيار المراجعة التحليلية أحد هذه المعايير فقد أشار المعيار رقم ٥٦ من معايير التدقيق الأمريكية لسنة ١٩٨٨ بأن الإجراءات التحليلية قد تكون أكثر فاعلية من فحص التفاصيل لتحقيق بعض أهداف الاختبارات الجوهرية .

وتم تناول مفهوم المراجعة التحليلية من عدة جوانب حسب التعريفات الواردة لهذا المفهوم، إذ عرفها (Carmich and Hom 1987) بأنها الاختبارات الجوهرية للبيانات المالية عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات . وعرفها (Hylas and Ashton 1982) بأنها الإجراءات الذي يزيد من فعالية التدقيق حيث انه ذو تكلفة منخفضة نسبيا في حين انه ذو دور هام في تحديد الأخطاء وفي الاستدلال به في عملية التدقيق. وعرفه كذلك اتحاد المحاسبين الدولي (International Federation of Accountants IFAC) بأنها تشتمل على دراسة النسب والاتجاهات والبحث في التغيرات والعناصر غير العادية (عشا ١٩٩٢).

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

هذا وقد أشار (Kinney and Felix 1980) بأن زيادة الطلب على استخدام المراجعة التحليلية ناجم عن الضغوط الاقتصادية والاجتماعية والتنافسية على مكاتب المراجعة ، وقد أيد ذلك كل من (Biggs and Wild 1984) و (Bigggs 1982) (الرامزين ٢٠٠٠) وعلى الرغم من العوامل التي تؤثر في مدى الاعتماد على المراجعة التحليلية والتي أشار إليها اتحاد المحاسبين الدولي ١٩٩٨ ومنها الأهمية النسبية للبند المعني بالمراجعة وإجراءات المراجعة الأخرى ودقة التنبؤ ودرجة المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة والتكاليف الناجمة عن استخدام المراجعة التحليلية، والوقت، وتوفر البيانات وغيرها .

وقد أشار دليل التدقيق الدولي (1 أدلة التدقيق الدولية 1987) في معيار المراجعة الدولي رقم ١٢، إلى المراجعة التحليلية بأنها تمثل واحدة من إجراءات المراجعة الجوهرية وبأنها (تحليل النسب المهمة والاتجاهات والتي تشمل الاستفسارات عن التقلبات والعلاقات غير المتطابقة مع المعلومات ذات العلاقة أو الانحرافات عن المبالغ المقدرة) .

كما أشار دليل التدقيق الدولي إلى إن استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية يحقق الأهداف العملية التالية :

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

واقع المراجعة في قطر :

دولة قطر كسائر دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية شهدت تطورا ملحوظا خلال فترة الثمانينات والتسعينات شمل كافة المجالات مثل زيادة عدد وحجم الشركات المساهمة وفتح أسواق الأوراق المالية والخصخصة التي شملت عدد من المؤسسات الحكومية، على سبيل المثال خصخصة شركة قطر للاتصالات (كيوتل)، وكذلك المحاولات الجادة لتنويع مصادر الدخل. بحيث لا يكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة هو البترول . إلا إن هذا التطور لم يقابله تطور مماثل في مهنة المحاسبة والمراجعة أي ان هناك فجوة بين إعادة هيكلة الاقتصاد الذي شهدته الدولة ووضع مهنة المحاسبة والمراجعة الذي ضل بعيدا كل البعد عن تلبية المتطلبات المتزايدة لذلك النمو الاقتصادي، خاصة إذا علمنا بأن دولة قطر تعتبر من اقل دول المنطقة تطورا في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة . كما إن تطور مهنة المراجعة والمحاسبة لم يدرج ضمن خطط التنمية الاقتصادية في الدولة، حيث أوضحت كثير من الدراسات أهمية مهنة المحاسبة و المراجعة في التنمية الاقتصادية في الدول النامية التي تتطلع إلى مزيدا من التقدم والازدهار .(Wallace 1990)

يعتبر قانون تنظيم مهنة المراجعة لسنة ١٩٧٤ م هو التشريع الأول الذي أشار مباشرة إلى تنظيم مهنة المراجعة في دولة قطر . وقد اقتصر هذا القانون على الشروط الواجب توفرها في المتقدم للحصول على ترخيص لممارسة المهنة وما يجب على المراجع اتباعه بعد الحصول على هذا الترخيص والعقوبات الواجب تطبيقها في حالة ارتكاب أي مخالفة لهذه القوانين . ولكن يجب الإشارة هنا إلى إن هذا القانون لم يتطرق إلى مجالات هامة تتعلق بمهنة المراجعة مثل وجود جمعية للمحاسبين والمراجعين القطريين ، قواعد السلوك المهني ، تحديد معايير للمحاسبة والمراجعة

متعارف عليها ، وضع برامج لمراقبة الأداء المهني ، وكذلك لم يشترط القانون اجتياز اختبار مهني لضمان التأهيل العلمي للمتقدم . وأيضا لم يشترط القانون تدريب وتأهيل المراجعين بشكل مستمر لمواكبة المستجدات والتطورات المستقبلية أو المستجدة في مجال المهنة.

وعلى الرغم من صدور قانون تنظيم مهنة المراجعة، في بداية السبعينات، إلا إنه حتى الآن لم يطرأ على هذا القانون أي تغيير أو تعديل أو إضافة خاصة وان الدولة تشهد حالة من النمو الاقتصادي الكبير .

في عام ١٩٨١ م صدر قانون الشركات التجارية الرقم ١١ لسنة ١٩٨١ ، حيث ألزم هذا القانون الشركات المساهمة بإعداد القوائم المالية وتقديمها إلى مراجع خارجي مصرح له حتى يقوم بمراجعتها وإبداء الرأي حول تلك القوائم المالية .

أشار القانون أيضا، إلى الإجراءات الواجب اتباعها عند اختيار وتعيين المراجع الخارجي. وقد عدل هذا القانون بصدور قانون الشركات التجارية الرقم ٥ لسنة ٢٠٠٢ م والذي لم يتغير كثيرا عن القانون السابق فيما يتعلق بالأمور الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة .

أما بالنسبة للتعليم المحاسبي لدولة قطر فإنه قد بدأ متأخرا وذلك مع افتتاح كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة قطر عام ١٩٨٥ م وكان نصيب تخصص المحاسبة فيها على شكل جزئي أي أن الشهادة التي تمنح كانت إدارة واقتصاد (شعبة محاسبة) ، الأمر الذي أدى إلى تأخر التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة إلى جانب النقص في الكادر المهني المتخصص في هذا المجال . ونظرا للحاجة الماسة فإن معظم الكوادر الوطنية التي حصلت على شهادة التخصص في هذا المجال تم انخراطهم في الوظائف الحكومية ، مما اثر سلبا على تطور مهنة المراجعة في الدولة ، وسيطرت المكاتب الأجنبية على سوق العمل في قطر ، مما أدى إلى تعدد المدارس المهنية المختلفة التي ينتمي إليها المراجعين العاملين بالمكاتب المهنية في الدولة .

حتى الآن لا يوجد أي جمعية (*) أو هيئة تشرف على تطوير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وتتولى عقد الندوات والدورات التخصصية ونشر الكتب والبحوث والدراسات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة مما يساعد على نشر الوعي بأهمية ممارسة المهنة ودورها في تطوير وتنمية الوضع الاقتصادي للمجتمع . كما انه حتى الان لم يتم تطوير معايير محاسبة أو مراجعة تأخذ بنظر الاعتبار البيئة الاقتصادية والمهنية في الدولة ، كما لا يوجد هناك أي إلزام للشركات القطرية أو تلك العاملة في الدولة باتباع أي معايير محددة سواء كانت دولية أو أمريكية، إلا إن العرف السائد بين الشركات والمراجعين هو اتباع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية . حتى إن لوائح وتعليمات سوق الدوحة للأوراق المالية لم تلزم شركاتها المسجلة باتباع معايير معينة دون غيرها .

(*) قدمت مجموعة من المهتمين في دولة قطر اقتراحا لإنشاء جمعية مهنية تتولى تنظيم المهنة وتشرف عليها والارتقاء بمستواها. حيث لم تتم الموافقة على إنشاء تلك الجمعية من قبل الجهات الحكومية المعنية حتى الان.

أهمية البحث وأهدافه:

مما سبق تتضح أهمية البحث والتي ترتبط بشكل مباشر بأهمية اعتماد المراجعين في دولة قطر سواء كانوا يعملون في مكاتب قطرية أم مكاتب غير قطرية، على معايير المراجعة الدولية وتحديداً اعتماد إجراءات المراجعة التحليلية كأحد معايير المراجعة الدولية الهامة لممارسة مهنة المراجعة ابتداء من مكاتب المراجعة ذاتها ثم الجهات المعنية بشكل مباشر بعملية المراجعة و ثم المستفيدين كالمؤسسات والشركات والمنشآت المختلفة اخذين بنظر الاعتبار ما تم ذكره من قبل من حيث عدم وجود قوانين وتشريعات تحدد مبادئ وقواعد عملية المراجعة التي يجب أن تلتزم بها الشركات العاملة ومكاتب التدقيق في الدولة ، رغم ادعاء هذه الشركات ومكاتب التدقيق باتباعها لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية الأمر الذي شكل دافعا مهما وأساسيا لإجراء مثل هذا البحث، إلى جانب ضعف الأنظمة المحاسبية المستخدمة في الكثير من الشركات وعدم مسيرتها للتطورات الحديثة في مجال العمل المحاسبي و المراجعي ، ثم تأخر التعليم المحاسبي في الدولة وكما تم ذكره سابقا . والعامل الآخر والذي لا يقل أهمية عن السابق يكمن في عدم وجود أي شكل تنظيمي (لجنة , غرفة , جمعية , مكتب وغيرها) للمحاسبين والمراجعين القطريين ينظم المهنة ويحميها ويمدها بالمستجدات ويتابع نشاطاتها.

الأمر الذي ترك تفاصيل النشاط على عاتق مكاتب المراجعة وما يملئها عليها وضعها الخاص بالعلاقة مع المستفيدين من نشاطاتهم .

يحاول البحث الإجابة على مجموعة التساؤلات التالية :

- ١ . مدى أهمية أهداف المراجعة التحليلية من وجهة نظر هؤلاء المراجعين.
- ٢ . مدى استخدام الإجراءات التحليلية وفق ما جاء في تعريف دليل التدقيق الدولي لمعيار المراجعة التحليلية من قبل المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في دولة قطر .
- ٣ . معرفة أهم العوامل التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٤ . مدى الاختلاف في وجهات النظر بين المراجعين العاملين في المكاتب القطرية والمراجعين العاملين في المكاتب غير القطرية من حيث استخدامهم لأدوات المراجعة التحليلية ، وأهمية أهداف المراجعة التحليلية التي يقومون بها و العوامل التي تحد من استخدامهم للإجراءات التحليلية.

هذا، وقد قسم البحث إلى أربعة محاور، تناول المحور الأول منها، مدخلاً للبحث والذي تضمن، المقدمة ، وأهمية البحث وهدف البحث. في حين يتطرق المحور الثاني منه إلى الدراسات السابقة و مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة. أما المحور الثالث فتمثل في تحليل ومناقشة النتائج التي حصل عليها الباحثان جراء توزيعهما لاستبانته المعلومات الخاصة بالبحث في حين تضمن المحور الرابع على استنتاجات البحث وتوصياته .

الدراسات السابقة :

يمكن تقسيم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المراجعة التحليلية إلى مجموعتين بناء على توجهها وأهدافها . وهاتين المجموعتين يمكن تناولهما على النحو التالي :

المجموعة الأولى :

وتشمل الدراسات التي تركز على المعلومات والملاحظات، والتي أطلق عليها «الدراسات التجريبية» والتي من أهمها:

(6, Cohen adn Kide, 1989) (7, Kinney 1987) (8, Imhoff, 1981) (9, Leo, 1980) (10, Wild, 1987) (11, Kinney, 1979) (12, Nechel, 1988) (13, Loebeecke and steinbart, 1987) (14, Kinney, 1978) (15, Mock and Watkins, 1988) (16, Holder and Daroca, 1985) (17, Bigg and Wild, 1985) (18, Ameen and Stawser) (19, O'Donnell, Ed, 2002, 23) (Anderson and Koonce, 1985).

إذ تناولت هذه الدراسات و بشكل أساسي الطرق الإحصائية التي تعنى بدراسة العلاقات بين الأرقام والبيانات المالية التي ترد في القوائم والكشوفات المالية مع مرور الوقت، أي أنها ركزت، ومن خلال النتائج التي توصلت إليها، على إجراءات المراجعة التحليلية الكمية. حيث أظهرت هذه النتائج أهمية البيانات الرقمية في توجيه مؤشرات التحليلات المالية والتي يعتمدها المراجع في وضع خطة التدقيق ومن ثم التوصيات التي يضمنها في تقريره .

ومن الدراسات الجديدة في هذا السياق دراسة (Jeanette Borg, 2003,22) حيث أجريت هذه الدراسة على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة المحلية في جمهورية مالطا، حيث أكد هؤلاء الأهمية الحالية والمستقبلية للإجراءات التحليلية التي يقوم بها المراجع في عمله كما توصلت الدراسة الى ان التطورات المستقبلية المتوقعة على هذه المكاتب من استخدامات الحاسب الالي والتطور في الهياكل التنظيمية للمكاتب ذاتها سيكون له الأثر الايجابي على استخدام المراجعين لهذه الاجراءات.

المجموعة الثانية :

وتشمل الدراسات التي ركزت على مراجعة أوراق العمل المعدة من قبل المراجع ومن هذه الدراسات (4,Hylas and Ashton,1982) (5,Dreutzfeldt and Wallace,1986) (26,Taylor and Willis,1985) (26، الحمود،1991) (27، سنون،1992) (28، السامرائي والحمود،1998) (29، الشمري، 1994) إذ أظهرت نتائج هذه الدراسات أن إجراءات المراجعة

التحليلية الكمية البسيطة تستعمل بشكل موسع، وأن نصف الأخطاء تقريباً تكتشف بشكل أولي باستعمال هذه الإجراءات السهلة نسبياً. ولم تشر هذه الدراسات إلى استعمال الإجراءات المتقدمة كما هو الحال في النوع الأول من الدراسات، منها عدد من الدراسات أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث اتضح ومن خلال تدقيق أوراق عمل عدد من المراجعين الأمريكيين اتضح بأن هناك استخدام واسع للمراجعة التحليلية إلى جانب تأكيد هؤلاء على فاعلية هذا المعيار في الكشف عن الأخطاء التي تتطلب التعديل حيث يتم اكتشافها في المراحل الأولية من العملية التدقيقية جراء استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية (2, Wright and Ashton, 1998,) (3, Spires and Yardley, 1989) (4, Hylas and Ashton, 1982) (5, Dreutzfeldt and Wallace, 1986) (Lin, Fraser and Hatherly, 2000, 24), (Glover, Jiambalvo and Kennedy, 2000, 25)

من جانب آخر اهتم قسم آخر من هذه الدراسات بمسح آراء ممارسي مهنة المراجعة حول مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وهو ما أشارت إليه الدراسة التي أجريت في الأردن (26 الحمود 1991)، والدراسة التي أجريت في مصر (27 سنون 1992)، والدراسة التي أجريت في ليبيا (28 السامرائي و الحمود 1998)

إذ أظهرت نتائج الدراسة على عينة من المراجعين في الأردن، الحمود ١٩٩١، أن ٦٩,٣٪ من المدققين يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية عند القيام بعملية المراجعة وذلك كما أوضحت هذه الدراسة بأن أكثر إجراءات المراجعة التحليلية استعمالاً في المملكة الأردنية هي: التحليل التفصيلي للبيانات ٨٢,١٪، ودراسة عناصر المعلومات المالية، واتجاهات التوقع اعتماداً على خبرة المؤسسة ٨٢,١٪ ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات غير المالية ٦٩,٢٪ وحساب معدل الدوران للمخزون السلعي للشركات التي يتم مراجعتها من قبلهم معدل دوران الذم المدينة لنفس الشركات ٦٩,٢٪.

في حين كانت أقل الإجراءات المستعملة من قبل المراجعين في الأردن هي: مقارنة المعلومات المالية للشركات بالمعلومات المالية للشركات المشابهة لها بنفس الصناعة، أو الشركات الأخرى ٤٦,٢٪، أي الشركات التي تم مراجعة حساباتها إلى جانب صعوبة عمل التنبؤات لغرض المقارنة، ثم عدم وجود المعلومات اللازمة والمجمعة عن الصناعات المختلفة وبالتالي صعوبة توفرها لدى المراجعين أو لدى أي مصدر من مصادر المعلومات المعنية رسمياً أو غير ذلك. وقد قام (عشا 1991) بدراسة مماثلة في الأردن حول مدى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية والفوائد المرجوة من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

أما بالنسبة للدراسة التي أجريت في مصر، سعيد ١٩٩٢، فقد أظهرت النتائج التي شملت عينة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة هناك، إن ٧٢,١٪ من المراجعين يستعملون

إجراءات المراجعة التحليلية بمعدل أعلى من المتوسط، مما يعني أن ٢٧,٩٪ من المراجعين لا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية، وأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين خبرة المراجع ودرجة استخدامه لإجراءات المراجعة التحليلية.

كما بينت الدراسة أن أكثر أساليب المراجعة التحليلية استخداماً هو أسلوب المقارنة وهناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أهمية استخدام هذا الأسلوب وخبرة المراجع، كما أوضحت بأن ٨٠,٣٪ من المراجعين لا يعتمدون على أساليب المراجعة التحليلية عندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً. أما أكثر أساليب المراجعة التحليلية الأخرى استخداماً فهي قياس الأوزان النسبية، والنسب المالية، وأسلوب تحديد الاتجاهات.

وبخصوص الدراسة التي أجريت مع المراجعين في الجماهيرية الليبية، السامرائي ١٩٩٨، فقد أظهرت أن نسبة ٥٥,٥٪ من المراجعين المستجيبين يستخدمون المراجعة التحليلية بصور مختلفة وبمعدل أكثر من المتوسط إذ بلغ الوسط الحسابي لدرجة استعمالهم لهذا الأسلوب ٢,٣٨٨ من ٤ درجات كما أوضحت الدراسة بأن المراجعين الليبيين سواء كانوا ممن يستخدمون المراجعة التحليلية أم لم يستخدموها، فإنهم جميعاً متفوقون على أهمية المراجعة التحليلية خاصة فيما يتعلق بتحقيقها لجميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي رقم ١٢ سنة ١٩٨٣ مثل، تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة، تقييم مدى اختبار العمليات والأرصدة وإعطاء التوصيات للعميل ثم فهم عمليات العميل وغيرها من الأهداف.

وبخصوص الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين في ليبيا فقد أظهرت دراسة، السامرائي و الحمود ١٩٩٨، بأن الإجراءات الأكثر استخداماً تمثل في التحري الذي يقوم به المراجع بالاستفسار من الإدارة عند اكتشاف علاقة غير متوقعة أو غير متناسقة مع الأدلة ثم يليه تقييم الحاجة إلى إجراءات تدقيق أخرى في ضوء ما يتوفر من إجابات الإدارة في حالة وجود تغييرات أو عناصر غير عادية.

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

وهكذا نلاحظ اختلاف نسب الإجابة من مجتمع لآخر سواء كان بحجم الاستخدام أو بالأهمية النسبية لإجراءات المراجعة التحليلية المعتمدة والمستخدم من قبل المراجعين في المجتمعات المختلفة وبالمقارنة مع بعض الدراسات السابقة التي تمت في مجتمعات أخرى فقد أوضحت الدراسة، التي قام بها كل من (16) Holder and Daroca 1985 على إجراءات المراجعة

التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في الولايات المتحدة، بأن الإجراءات الأكثر استعمالاً هي النسب المالية وخاصة المتعلقة برأس المال العامل ونسب السيولة والربح الإجمالي، وهامش الربح إلى المبيعات ومقارنة أنواع البيانات المالية الحالية مع القوائم والبيانات المالية السابقة، أما بالنسبة للإجراءات غير المتكررة فقد تضمنت معلومات عن التدفق النقدي وأساليب التحليل الإحصائي المتقدمة مثل تحليل الانحدار وتحليل السلاسل الزمنية في حين أوضحت الدراسة التي قام بها كل من (17) Bigg and Wild بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية لدى عدد من المراجعين العاملين في بعض شركات التدقيق والمراجعة في الولايات المتحدة حيث أكد ٨٠٪ منهم استخدامهم بعض الإجراءات المتقدمة في المراجعة التحليلية وخاصة السلاسل الزمنية وهو ما يختلف عما جاء في الدراسة السابقة رغم تأكيد ٤٠٪ منهم فقط على أن الأخطاء تكشف بشكل أساسي بواسطة إجراءات المراجعة التحليلية.

كما أشارت دراسة قام بها كل من (3) Spires and Yardley 1989 في الولايات المتحدة الأمريكية، إلى أن هناك محددات خاصة في التعامل مع إجراءات المراجعين التحليلية منها عدم قدرة بعض الباحثين على التأكد من إجابات المراجعين والأخطاء غير المكتشفة كذلك أكدت الدراسة على أن إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتقدمة هي أكثر كفاءة على اكتشاف الأخطاء من إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة إلا إنها قليلة الاستخدام بسبب تكلفة استعمالها والوقت الذي تحتاجه، ثم الجهد الذي تتطلبه، ثم هناك المشاكل الفنية في التعامل مع هذه الإجراءات.

الدراسة الميدانية :

كما أشرنا سابقاً، تبدو هناك حاجة إلى التعرف على الممارسات المهنية لمراجعي الحسابات في دولة قطر حيث تظهر العديد من التساؤلات بشأن مدى وجود وعي لدى المراجعين بأهمية استخدام المراجعة التحليلية، وأهم الإجراءات والأساليب والأدوات التحليلية التي تستخدم من قبل المراجعين خلال عملية المراجعة.

منهجية البحث :

أعد الباحثان إستبانة شملت خمسة محاور، المحور الأول تناول المعلومات الشخصية عن المراجعين من حيث العمر، الجنس، المؤهلات العلمية، سنوات الخبرة. المحور الثاني يتعلق بمدى استخدام الإجراءات التحليلية ودورها في تحقيق أهداف عملية المراجعة. أما المحور الثالث فقد تناول أهم الأهداف التي تترتب على استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع في عمله المراجعة. وشمل المحور الرابع أهم العوامل التي تحد من استخدام المراجع للإجراءات التحليلية في دولة قطر. أما المحور الخامس والأخير فقد تطرق إلى استطلاع رأي المراجع في دولة قطر، سواء

كان يعمل في مكتب مراجعة قطري أو مكتب مراجعة غير قطري، في أسئلة مفتوحة عن أهم إجراءات المراجعة التحليلية المستعملة من قبل المراجعين والمشاكل والمعوقات التي تواجه المراجعين عند استعمالهم وتطبيقهم للمراجعة التحليلية .

مجتمع البحث :

تم توزيع الاستبانة على (٦٠) مدقق حسابات يعملون في ٢٦ مكتب محاسبة وتدقيق حسابات في دولة قطر إستناداً على البيانات المسجلة في السجل التجاري القطري بوزارة التجارة والإقتصاد.

وقد تم إرسال عدد من الاستبيانات الخاصة بالدراسة عن طريق البريد كما تم إيصال غالبية الاستبيانات باليد من خلال الاتصال المباشر بالأخوة المراجعين سواء كانوا في مكاتب المراجعة القطرية أو مكاتب المراجعة الأجنبية العاملة في دولة قطر. حيث تم توزيع (٦٠) ستون استبانة وبلغ عدد الاستبيانات التي أعيدت أو تلك التي استلمت مباشرة (٤١) استبانة أي ما نسبته ٦٨,٣٪ من إجمالي الاستبيانات الموزعة على العينة . وتم استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإدارية Statistical Package for Social Sciences SPSS لتحليل البيانات .

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في إظهار نتائج البحث وعكس مدلولاتها للقارئ :

١. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة أهمية كل متغير استخدم في الاستبيان ولاظهار مدى التفاوت في الإجابات الواردة .

٢. التكرار والنسب المؤوية لاظهار الإجابات العددية بشكل نسبي .

٣. اختبار كا٢ كأحد الاساليب الاحصائية التي تستخدم في قياس التباين في اجابات المستجيبين على الاستبانة العلمية لمعرفة مدى الاختلاف في وجهة النظر بين إجابات المراجعين في المكاتب القطرية والمراجعين العاملين في المكاتب غير القطرية في الدولة .

تحليل البيانات :

تناولت الاستبانة بمحورها الأول معلومات عامة عن المراجعين حيث كانت البيانات التحليلية للإجابات على النحو التالي :

جدول (١)

توزيع المراجعين حسب فئات العمر

النسبة	عدد المستجيبين	العمر
٪٦١	٢٥	أقل من ٣٠
٪٢٤,٤	١٠	٣١ - ٤٠
٪٩,٨	٤	٤١ - ٥٠
٪٤,٩	٢	٥١ فما فوق
٪١٠٠	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم (١) بأن النسبة العظمى لاعمار المراجعين المستجيبين تتراوح في الفئة أقل من ٣٠ ، إذ بلغت نسبتهم في هذه الفئة ٦١٪. وعند حصر فئة الشباب التي تتراوح بين أقل من ٣٠ ولغاية ٤٠ سنة يتضح بان نسبة المراجعين المستجيبين ضمن هذه المجموعة تساوي ٨٥,٤٪. وهو مؤشر على ان غالبية مراجعي مكاتب المراجعة القطرية وغير القطرية هم من فئة الشباب.

جدول (٢)

توزيع الشهادات الأكاديمية التي يحملها المراجعين

النسبة	عدد المستجيبين	المؤهل
٪٧٨	٣٢	بكالوريوس
٪١٧,١	٤	ماجستير
٪٢,٤	١	دكتوراه
٪٢,٤	١	شهادات أخرى
٪١٠٠	٤١	المجموع

وحول الشهادات الأكاديمية التي يحملها المراجعين والموضحة في الجدول رقم (٢) فإن النسب الواردة توضح إن ٧٨٪ منهم يحملون شهادة البكالوريوس و ١٧,١٪ يحملون شهادة الماجستير و ٢,٤٪ يحملون شهادة الدكتوراه ونفس النسبة ٢,٤٪ يحملون شهادات أخرى، كانت شهادة CPA المهنية .

جدول (٣)

توزيع المراجعين حسب سنوات الخبرة

النسبة	عدد المستجيبين	الخبرة
٥٣,٧٪	٢٢	٥ سنوات فما فوق
٢٦,٨٪	١١	١٢-٦ سنوات
٩,٨٪	٤	١٥-١٣ سنة
٩,٨٪	٤	١٦ سنة فما فوق
١٠٠٪	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم (٣) بأن سنوات الخبرة للمراجعين المستجيبين تتركز في الفئة ٥ سنوات فما دون وهي ٥٣,٧٪ من إجمالي العينة يليها فئة ١٢٦ سنة ونسبة ٢٦,٨٪.

جدول (٤)

توزيع المراجعين حسب الوظيفة الحالية

النسبة	عدد المستجيبين	الوظيفة
١٤,٦٪	٦	شريك
٢٢٪	٩	مدير التدقيق
٥٨,٥٪	٢٤	مدقق
٤,٩٪	٢	أخرى
١٠٠٪	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم (٤) والمتعلق بالوظيفة الحالية للمراجعين المستجيبين للاستبيان بأن نسبة ٥٨,٥٪ يعملون بصفة مدقق. في حين بلغت نسبة ٢٢٪ منهم ممن يعملون بصفة مدير تدقيق. في حين بلغت نسبة ١٤,٦٪ شركاء لنفس مكتب المراجعة.

جدول (٥)

التخصصات العلمية التي يحملها المراجعين

النسبة	عدد المستجيبين	التخصص
٪٩٠	٣٧	محاسبة
٪٧,٣	٣	إدارة أعمال
٪٢,٤	١	غير ذلك
٪١٠٠	٤١	المجموع

يتضح من الجدول رقم (٥) بان الغالبية العظمى للمراجعين المستجيبين هم من تخصص المحاسبة وبنسبة ٪٩٠ من إجمالي العينة يليهم تخصص إدارة الأعمال وبنسبة ٪٧,٣ .

جدول (٦)

نوع المكتب الذي يعمل به المراجعين المستجيبين

النسبة	عدد المستجيبين	نوع المكتب
٪٥١,٤	٢١	قطري
٪٤٨,٨	٢٠	غير قطري
٪١٠٠	٤١	المجموع

أما الجدول رقم (٦) فهو يوضح توزيع المراجعين المستجيبين من حيث جهة عملهم في مكاتب مراجعة قطرية أم مكاتب مراجعة غير قطرية ، إذ تبين من الجدول بان نسبة العاملين في المكاتب القطرية ونسبة العاملين في المكاتب غير القطرية متساوية إلى حد ما ٪٥١,٤ (١٢) للعاملين في مكاتب قطرية و ٪٤٨,٦ للعاملين في مكاتب غير قطرية .

محاور البحث الرئيسية :

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

أولاً : سعت الاستبانة إلى التعرف على مدى أهمية أهداف المراجعة التحليلية والتي تسعى مكاتب المراجعة في قطر إلى تحقيقها، ولقد تم توجيه مجموعة من التساؤلات استرشاداً بالأهداف الواردة ضمن معايير المراجعة الدولية؛ ويظهر الجدول رقم (٧) ترتيب الأهداف والمتوسط الحسابي للإجابات مع توضيح للانحراف المعياري لكل منها.

جدول (٧)

الأهداف المرجوة من الاعتماد على المراجعة التحليلية

الهدف	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الإجابة	٢ ك	٢ كا
			مهم جدا + أهمية قصوى	SIG	القيمة
تثبيت وتعزيز نتائج الثوابت التي توصل لها	٤,٦٠	٠,٤٩	٪١٠٠	٠,٩٠	٠,٠١٦
تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي	٤,٦٠	٠,٥٨٦	٪٩٥,٢	٠,٠٧	٥,١٢
تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة بصورة كبيرة	٤,١٤	١,١٥	٪٧٨,١	٠,١٤٤	٧,٤٤
تحديد حجم العينة المدروسة	٤	٠,٩٢	٪٧٣,٢	٠,٩٧	٠,٢١٠
التحقق من معقولية الأرقام	٤,٢١	٠,٨٥	٪٧٨,٨	٠,٢٩١	٢,٤٦
المراجعة الإجمالية الشاملة للمعلومات المالية	٤,٢٤	٠,٧٩	٪٦٨,٣	٠,١٦٥	٥,٠٩
المقارنة بين سنوات مختلفة	٣,٩٢	٠,٧٨	٪٨٠,٥	٠,٦٠٥	١,٨٤
استخدام المراجعة التحليلية للوقوف على قبول تدقيق العملية أو رفضها	٤,٤٣ ٤,٠٢	١,٢٦	٪٨٠,٥	٠,٥١٤	٣,٢٦
نتائج المراجعة التحليلية يمكن أن تعطي نتائج يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات		٠,٩٠	٪٥١,٢	٠,٢٩١	٢,٤٦
إعطاء الأساس لتقديم المقترحات للإدارة	٤,٠٥	٠,٩٠	٪٧٠,٧	٠,٠٥٤	٩,٢٨
استخدام المراجعة التحليلية يمكن أن يوفر رأياً يمكن الاعتماد عليه لإبداء الرأي	٣,٧٥	١,٠٦	٪٦٨,٣	٠,٥٩٢	٠,٢٧٩

توضح بيانات الجدول رقم (٧) جميعها بأن المراجعة التحليلية مهمة في تحقيق جميع الأهداف الواردة في دليل التدقيق الدولي المشار إليه إذ تبين الأرقام بأن معدل المتوسط الحسابي لمدى أهمية هذه الأهداف التي تترتب على استخدام الإجراءات التحليلية يتراوح بين (٤,٦٠ - ٣,٧٥)، وكما يتضح من الجدول الذي يسلسل الأهداف وحسب الأهمية من وجهة نظر المراجعين، إذ يتضح بأن هدف «تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق التي تم التوصل إليها» يأتي بالمرتبة الأولى وبمتوسط حسابي مقداره ٤,٦٠ وانحراف معياري ٠,٤٩ ونسبة أهمية ٪١٠٠ من وجهة نظر المراجعين المستجيبين والتي توضح أهمية هذا الهدف والدور الذي يلعبه في الإجراءات التحليلية .

يليه هدف «تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي» وبمتوسط حسابي قدرة ٤,٦٠ وانحراف معياري ٠,٥٨٦ ونسبة إجابة ٪٩٥,٢ توضح أهمية هذا الهدف من وجهة نظر المراجعين المستجيبين. ثم هدف «تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة بصورة كبيرة» وبمتوسط حسابي مقداره ٤,١٤ وانحراف معياري ١,١٥ ونسبة أهمية ٪٧٨,١ من إجمالي

المراجعين المستجيبين .

أما الأهداف التي كان ترتيبها في آخر الجدول فهي «نتائج المراجعة التحليلية يمكن أن تعطي نتائج تمكن الإدارة من الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات». بمتوسط حسابي ٤,٠٢ و انحراف معياري ٠,٩٠، ونسبة أهمية ٥١,٢٪ من إجمالي المستجيبين . ثم يليه بند «إعطاء الأساس لتقديم المقترحات للإدارة». بمتوسط حسابي ٤,٠٥ و انحراف معياري ٠,٩٠، ونسبة أهمية من وجهة نظر المراجعين المستجيبين ٧٠,٧٪. ويأتي أخيراً هدف ز استخدام المراجعة التحليلية يمكن أن يوفر رأياً يمكن الاعتماد عليه في إبداء الرأي ز بمتوسط حسابي ٣,٧٥ و انحراف معياري ١,٠٦ ونسبة أهمية ٦٨,٣٪ .

كذلك يتضح وبشكل جلي، من كافة النتائج الواردة في الجدول، عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب مراجعة قطرية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة غير قطرية وفقاً لنتائج تحليل الفروقات من خلال استخدام معيار كا ٢ لقياس اختلافات النتائج و كما هو مبين في الجدول رقم (٧).

ثانياً : يتناول المحور الأول مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفق ما جاء في تعريف دليل التدقيق الدولي : يظهر الجدول التالي مدى استعمال المراجعين في دولة قطر، لإجراءات محددة من المراجعة التحليلية، وتم ترتيبها داخل الجدول حسب درجة استعمالها وأهميتها من وجهة نظر المراجعين وبشكل تنازلي كما هو موضح في أدناه :

جدول (٨)

مدى استخدام المراجعين في دولة قطر لإجراءات المراجعة التحليلية

نسبة الإجابة غالباً + دائماً	كا ٢		الانحراف المعياري	التوسط الحسابي	الإجراءات
	القيمة	SIG.			
٩٧,٦٪	١,٣٧	٠,٥٠٢	٠,٥٢	٤,٨٦	التحليل التفصيلي لنبود قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل لمعرفة مدى التغيرات التي تطرأ من سنة لأخرى.
٩٧,٦٪	٢,٦٣	٠,٤٥١	٠,٧٤	٤,٤١	مقارنة البيانات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة.
٧٣,٢٪	٢,٥٧	٠,٤٦٢	٠,٨٤	٤,٠٧	دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهها اعتماداً على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسبة الربح الإجمالي ومقارنة البيانات المالية مع غير المالية.
٦٣,٤٪	٣,٥١	٠,٤٧٦	١,٠٧	٣,٧٠	مقارنة المعلومات الفعلية مع النتائج المتوقعة (أرقام الموازنات).
٣٤,٢٪	١,٤٠	٠,٨٤٤	١,١٦	٢,٥٩	دراسة العلاقات لنبود المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع ما يتم التنبؤ به بالاعتماد على المعرفة الجيدة للمؤسسة.
٣٤,١٪	٢,٢١	٠,٦٩٧	١,٠٣	٣,٠٧	مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة لها في الصناعة أو شركات أخرى.

يتضح من الجدول بأن أكثر إجراءات المراجعة التحليلية استخداماً من قبل المراجعين في دولة قطر هو «التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لمعرفة مدى التغيرات التي تطرأ من سنة لأخرى». بمتوسط حسابي ٤,٨٦ وانحراف معياري ٠,٥٢. حيث أفاد ٩٧,٦٪ من المراجعين المستجيبين بأنهم يستعملون هذا الأسلوب، (غالباً وبشكل دائم). ثم يليه إجراءات «مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة». بمتوسط حسابي ٤,٤١ وانحراف معياري ٠,٧٤. ونسبة استخدام تبلغ ٩٧,٦٪. أي أن هذه النسبة من المراجعين يعتمدون على مقارنة المعلومات المالية لنفس المشروع مع مثيلاتها في السنوات السابقة لإظهار التطور الحاصل في الفعاليات المالية خلال السنة المالية الحالية. ثم يليه «دراسة عناصر المعلومات المالية و اتجاهها اعتماداً على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسبة الربح الإجمالي و مقارنة المعلومات المالية مع غير المالية». بمتوسط حسابي ٤,٠٧ وانحراف معياري ٠,٨٤. ونسبة استخدام ٧٣,٢٪. أما أضعف الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل المراجعين في قطر فقد كانت «دراسة العلاقات لبنود المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع ما يتم التنبؤ به بالاعتماد على المعرفة الجيدة للمؤسسة». بمتوسط حسابي ٢,٩٥ و انحراف معياري ١,١٦ ونسبة اعتماد ٣٤,٢ فقط. يليه إجراء «مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المشابهة لها في الصناعة أو شركات أخرى». بمتوسط حسابي ٣,٠٧ و انحراف معياري ١,٠٣ ونسبة استخدام ٣٤,١٪.

يتضح من كافة النتائج الواردة في الجدول، عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب مراجعة قطرية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة غير قطرية وفقاً لنتائج تحليل الفروقات من خلال كا ٢ لقياس اختلافات النتائج و كما هو موضح في الجدول رقم (٨).

إن استخدام الإجراءات المختلفة للمراجعة التحليلية التي وردت في دليل معايير المراجعة الدولية من قبل المراجعين في قطر ووفق النسبة الواردة في الجدول لا تبعد كثيراً عن تلك النسب التي أشارت لها العديد من الدراسات السابقة وخاصة تلك التي أجريت في المنطقة العربية والمشار إليها سابقاً في هذا البحث وربما يعود ذلك إلى الخبرة التي يتطلبها هذا النوع من الإجراءات التحليلية أو ربما لتعقيده أو للوقت والجهد والتكلفة التي يتطلبها.

وهو ما جاء تأكيداً للدراسة التي تمت على المراجعين في الأردن (حمود ١٩٩١) والمراجعين في ليبيا (لسامرائي و حمود ١٩٩٨) ولو بنسب أقل إلى حد ما.

ثالثاً: تناول المحور الرابع من الاستبانة مجموعة من التساؤلات التي تسعى إلى التعرف على أهم المعوقات والأسباب التي قد تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر المراجعين العاملين في دولة قطر: أوضحت إجابات المراجعين العاملين في الدولة وكما هو مبين في الجدول

رقم (٩) بأن العامل الأكثر تأثيراً على المراجعين في عدم استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية أو في الحد من استخدامهم لها يكمن في «ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات والمؤسسات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها». بمتوسط حسابي ٤,٣٦ و انحراف معياري ٠,٩٠٧. ونسبة أهمية لهذا العامل بلغت ٧١٪ من إجمالي المراجعين المستجيبين. يليه عامل «قلة الخبرة والكفاءة لدى المدقق» و بمتوسط حسابي ٤,٤ و انحراف معياري ١,٠ ونسبة أهمية ٨٠,٥٪ من إجمالي المراجعين، ثم عامل «عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة» أي المطلوبة لإجراء المراجعة التحليلية و بمتوسط حسابي يبلغ ٤,٤ و انحراف معياري ٠,٨١٦ ونسبة أهمية تبلغ ٨٠,٤٪ من إجمالي المراجعين المستجيبين .

جدول (٩)

العوامل التي تحد من استخدام المراجعين العاملين بدولة قطر
من إجراءات المراجعة التحليلية

نسبة الإجابة مهم + أهمية قصوى	٢ كا		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	أهم العوامل
	القيمة	SIG.			
٧١٪	٤,١٥	٠,٢٤٥	٠,٩٠٧	٤,٣٦	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها يؤدي إلى تحديد استخدام المراجعة التحليلية
٨٠,٥٪	٣,٦٣	٠,٤٥٧	١,٠	٤,٤	قلة الخبرة والكفاءة لدى المدققين
٨٠,٤٪	٢,٩٨	٠,٥٦	٠,٨١٦	٤,٤	عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة
٧٣,٢٪	٠,٩٣٨	٠,٦٢٦	٠,٨١٦	٤,٤	عدم وجود وعي كامل لدى المدققين بأهمية هذه الإجراءات
٧٠,٧٪	٣,٣٧	٠,٤٩٧	١,١٦٦٢	٣,٨٨	الاعتماد على المراجعة التحليلية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المدقق
٧٣,٢٪	٣,٢٥	٠,٥١٧	٠,٨٢٢٦	٤,٤٨	نقص القدرة التنبئية للإجراء مقابل متطلبات الدقة في التدقيق
٧٠,٧٪	٢,٣٠	٠,٥١١	٠,٨٢٢٦	٤,٥٢	عدم وجود دورات تدريبية حول المراجعة التحليلية ومعايير التدقيق الدولي

أما العوامل الأقل تأثيراً ، وحسب ما أوردته النتائج الواردة في الجدول رقم (٩) فهي «الاعتماد على المراجعة التحليلية يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجع» بمتوسط حسابي ٣,٨٨ و انحراف معياري ١,١٦٦ ونسبة أهمية ٧٠,٧٪ ، يليه أقل أهمية عامل «نقص القدرة التنبئية للإجراء مقابل متطلبات الدقة في التدقيق» بمتوسط حسابي ٤,٤٨ و انحراف معياري ٠,٨٢٢٦ ونسبة أهمية ٧٣,٢٪ . وأخيراً يأتي عامل «عدم وجود دورات تدريبية حول المراجعة التحليلية

ومعايير التدقيق الدولية». بمتوسط حسابي ٤,٥٢ و انحراف معياري ٠,٨٢٢٦، ونسبة أهمية ٧٠,٧٪ من إجمالي المراجعين المستجيبين .

يتضح بشكل عام من الجدول بأن جميع العوامل الواردة فيه ذات تأثير معنوي وتحد من استخدام المراجعين، العاملين في دولة قطر، للمراجعة التحليلية وإجراءاتها. ومن أكثر هذه العوامل أهمية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات والمؤسسات قيد التدقيق ثم قلة خبرة وكفاءة المدققين أنفسهم، ومن وجهة نظرهم، وهي بذات الوقت مؤشرات تعكس تصور عن بيئة العمل المراجعي وتوضح واقعة الذي تتعايش معه مكاتب المراجعة سواء كانت قطرية أو غير قطرية تعمل في دولة قطر. وهو ما يتضح و بشكل جلي، من كافة النتائج الواردة في الجدول، والتي توضح عدم وجود اختلاف في وجهات النظر بين المدققين العاملين في مكاتب مراجعة قطرية والمدققين العاملين في مكاتب مراجعة غير قطرية وفقا لنتائج تحليل الفروقات من خلال استخدام معيار كا ٢١ لقياس اختلافات النتائج و كما هو مبين في الجدول رقم (٩) .

رابعا: وأخيرا تناول الجزء الخامس من الاستبانة استطلاعاً آراء المراجعين بشأن المقترحات التي يرونها ضرورية لتفعيل استخدام المراجعة التحليلية وإجراءاتها من قبل المراجعين العاملين بمكاتب المراجعة القطرية وغير القطرية بدولة قطر والتي تمثل المشاكل التي يعاني منها العمل المراجعي بالدولة فيما يلي بعض الآراء التي حصلت عليها :

- * ضرورة اعتماد معايير مراجعة موحدة على مستوى الدولة بدل أن يستخدم كل مكتب مراجعة لمعايير خاصة به تحدد بشكل أو آخر اعتماده لإجراءات المراجعة التحليلية .
- * ضرورة استخدام النسب المالية للسيولة والربحية في تحليل البيانات المالية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وباقي القوائم المالية المختلفة .
- * اعتماد أدوات التحليل المالي المختلفة ومقارنة النتائج مع الإجراءات التدقيقية الاعتيادية.
- * توفير المراجع والنشرات والدوريات العلمية المتخصصة في العمل المراجعي .
- * التأكيد على الدورات التدريبية وحاجة المراجعين لهذه الدورات وخاصة التخصصية منها .
- * تكييف معايير مراجعة خاصة بمنطقة الخليج العربي تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية بيئتها الاجتماعية والاقتصادية والمالية .

وفي هذا السياق فقد شرعت بعض الدول العربية ومنها بعض دول مجلس التعاون الخليجي مثل المملكة العربية السعودية حيث قامت بإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٢ والتي أصدرت معايير محاسبة ومراجعة سعودية تنسجم وظروف بيئة المهنة في المملكة العربية السعودية (٣٣، الخاطر، ٤٠٠٢) وكذلك تم انشاء هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي عام ١٩٩٨ والتي سيكون لها دورا بارزا في تطوير وتوحيد أنظمة وقوانين ممارسة المهنة في دول مجلس التعاون الخليجية.

إذ من المتوقع مشاركة دولة قطر في دعم ومساندة الهيئة والاستفادة من خبرات الاعضاء المتميزين بها حيث من المتوقع ان يكون لها دورا واضحا في المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة والنهوض بمستواها (٢٤، الشمري ١٩٩٤). والباحثان يأملان أن يصار إلى توحيد هذه الجهود على المستوى العربي من خلال تبني أحد الأجهزة العلمية التخصصية المعنية التابعة لجامعة الدول العربية لهذا الأمر والخروج بمعايير للمحاسبة ومعايير للمراجعة عربية ، مستندة لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية ، تنسجم وتناسب والبيئة العربية واتجاهات العولمة الواضحة التأثير على اقتصاديات هذه الدول.

- * وجود مفتشين معينين بمراقبة العمل المراجعي ومكاتب المراجعة بالدولة .
- * عقد ندوات عامة لكافة المهتمين بموضوع المراجعة والعمل المراجعي .
- * ضرورة وجود تشكيل تنظيمي، ودعم وحماية، لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة لتوفير بيئة مهنية سليمة .
- * ضرورة وجود لوائح مالية وإدارية متكاملة لدى الشركات والمؤسسات وباقي الوحدات الاقتصادية المختلفة العاملة في الدولة .
- * ضرورة توفير الخبرات العلمية والعملية في نطاق عمل المراجعة .
- * ضرورة الأخذ بنظر الاعتبار بالملاحظات الواردة في التقارير المالية، المنجزة والمقدمة من المراجعين (من خلال مكاتب المراجعة)، من قبل المستفيدين وهو ما يؤكد العديد من النقاط التي توضح العلاقة بين العناصر البيئية لعملية التدقيق والتمثلة بالمراجع والمستفيد والتقرير المالي .
- * ضرورة إدخال نظم المعلومات الحديثة و استخدام أحواسيب في العمل المراجعي رغم الاعتقاد بتسهيله لعمليات المراجعة، إلا إن الأمر يواجه بعض الصعوبات التي يمكن إيجازها بالآتي:

١. صعوبة الحصول على كادر متخصص في العمل المراجعي ويتقن التعامل مع الأنظمة المحوسبة ذات العلاقة .
٢. مشاكل فنية في الأنظمة المحوسبة ترتبط بطبيعة النشاط المراجعي وجوانبه الفنية .
٣. تكلفة التعامل مع هذه التقنيات تجعل مكاتب المراجعة تميل إلى العزوف عنها إلا في نطاق محدود .

الخلاصة والتوصيات :

أولا : الخلاصة :

مما سبق ذكره يمكن أن نخلص إلى النقاط التالية التي تمثل خلاصة نتائج البحث :

١. اتضح من خلال البحث بأن المراجعين في دولة قطر العاملين في مكاتب مراجعة قطرية وغير القطرية يستعملون إجراءات المراجعة التحليلية الواردة في دليل المراجعة الدولي الرقم ١٢ وبشكل أكثر من المتوسط إذ بلغ متوسط نسبة الإجابات ٦٦,٦٨٪.
٢. بخصوص إجراءات المراجعة التحليلية الأكثر استعمالاً من قبل المراجعين في دولة قطر فقد كانت حسب الأهمية التحليل التفصيلي لنبود القوائم المالية ثم مقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة بعد ذلك جاءت دراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتماداً على خبرة المؤسسة ثم مقارنة المعلومات الفعلية مع النتائج المتوقعة.
٣. فيما يتعلق بمدى أهمية الأهداف التي تترتب على استخدام الإجراءات التحليلية. فقد جاءت أهمية تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي أولاً ثم تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق ثم تلي ذلك تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة كذلك تحديد حجم العينة المدروسة ثم التحقق من معقولية الأرقام.
٤. بلغت نسبة أهمية استعمال إجراءات المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق التي توصل إليها برنامج المراجعة ١٠٠٪ من المراجعين المستجيبين. كما أكد ٩٥,٢٪ من المراجعين المستجيبين أكدوا بأن إجراءات المراجعة التحليلية تعزز عملية تحديد نقاط الضعف التي تستلزم تدقيق وتفتيش إضافي. كذلك أوضح ٨٧,٨٪ من المراجعين المستجيبين على إن إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي إلى التحقق من معقولية الأرقام والبيانات الواردة في القوائم والكشوف المالية المشمولة بخطة وبرنامج المراجع.
٥. كذلك فقد أكد ٨٠,٥٪ من المراجعين على أهمية مقارنة البيانات المالية لعدد من السنوات. كما أكد ٧٨,١٪ منهم على الدور الكبير لإجراءات المراجعة التحليلية في تحديد المجالات التي تكمن فيها المخاطرة. ثم جاءت نسبة ٧٣,٢٪ من المراجعين لتؤكد أهمية هذه الإجراءات في تحديد حجم العينة المدروسة.
٦. أكد المراجعين العاملين بدولة قطر على إن عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية ونقص القدرة التنبؤية لإجراءات المراجعة تمثلان أهم العوامل التي تحد من استخدام المدقق للإجراءات التحليلية. ثم يلي ذلك ضعف أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات وبنسبة ٧٣,٢٪ في حين بلغت نسبة من يؤمن بأن عدم وجود وعي كامل لدى المدققين بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية ٧٣,١٪.
٧. أكد البعض على أهمية تدريب المراجعين على إجراءات المراجعة التحليلية ومعايير المراجعة الدولية. بجانب ضعف الكوادر المراجعين والمتخصصة ذات المعرفة والدراية الكافية باستخدام البرمجيات الحوسبة والمستخدمة في مجال العمل المراجعي.
٨. يمكن تلخيص أهم المشاكل التي تؤثر سلباً في عملية المراجعة والتي يتم التطرق إليها في الاستبانة الموزعة على النحو التالي :

- * عدم وجود لوائح مالية متكاملة .
- * ضعف تعاون الأطراف المعنية بالعمل المراجعي .
- * عدم الاهتمام بملاحظات المراجع الواردة في التقرير المالي .
- * عدم توفير الجوائز للملائم للعمل المراجعي .
- * نقص الخبرات والكفاءة وعدم توفرها أحياناً .
- * صعوبة الحصول على البيانات المالية وغير المالية لأغراض المقارنة .
- * عدم وجود جهة تنظيمية، هيئة أو جمعية أو غيرها ترعى مثل هذا النشاط الحيوي والهام.

ثانياً : التوصيات :

بناء على كل ما تقدم وفي ضوء النقاط المختلفة التي تم توضيحها في البحث نستطيع طرح التوصيات التالية :

- ١ . ضرورة أن يكون هناك تعاون وتنسيق بين هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي والجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة مثل وزارة التجارة والاقتصاد، ديوان المحاسبة، وزارة المالية والمؤسسات التعليمية والتدريبية، بالشكل الذي يساعد في تحقيق الهدف الاساسي من تأسيسها وهو النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدول المجلس.
- ٢ . ضرورة تأسيس هيئة أو جمعية أو اتحاد (أياً كان المسمى) الغرض منه توضيح وتحديد مرجعية مهنة المراجعة لوضع أسس التعامل والواجبات وتنظيم فعاليات المهنة إضافة إلى إعطائها الدعم المعنوي الذي تستحقه هذه المهنة لما لها من تأثير وإطلاع على واحدة من أهم معلومات المجتمع القطري والمتمثلة بالبيانات المالية للمنشآت والوحدات الاقتصادية المختلفة في المجتمع ثم لتتحمل مسؤولية التوصية بإصدار التشريعات اللازمة لتنظيم وإرشاد العمل المراجعي داخل الدولة إلى جانب تحقيقها للدعم اللازم والمطلوب لمكاتب المراجعة الوطنية ودفعها باتجاه الاستفادة من بعض الخبرات التي تتواجد في المكاتب الأجنبية العاملة بالدولة . ثم إشراك الكوادر الوطنية ذات المؤهلات الجيدة في العمل المراجعي في المكاتب الأجنبية أو الوطنية وتشجيعها ودعمها وتطويرها من خلال هذه التشريعات.
- ٣ . ضرورة وضع معايير مراجعة وكذلك معايير محاسبة تأخذ بنظر الاعتبار ظروف البيئة المحلية، لخصوصية هذه البيئة مع الأخذ بنظر الاعتبار عدم تجاهل البيئة الخارجية وذلك انسجاماً مع متطلبات العولمة وشروط منضمة التجارة العالمية .
- ٤ . إيجاد صيغ تشريعية لالزام الجهات ذات العلاقة والمستفيدة من العمل المراجعي بضرورة متابعة ما يرد بالتقارير المالية والأخذ بما يرد من ملاحظات مالية وغير مالية هامة في التقرير المالي المرفوع من قبل مكتب المراجعة .

- Bigg, S. and G. Wild, 1985. An Auditor Judgement in Investigation of Review, *The Accounting Analytical Review* (October): 607-633.
- Borg, Jeanett , (2003), “ Analytical Review Procedures and Local Auditing Practices “, Dissertation, University of Malta.
- Cohen, J., and T. Kide, 1989. The Impact of Analytical Review Results, Internal Control Reliability, and Experience on Auditors Use of Analytical Review, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 80-92.
- Dreutzfeldt, R., and W. Wallace, 1986. Error Characteristics in Audit Populations: Their Profile and Relationship to Environmental Factors, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Fall): 20-43.
- Glover, Steven M., Jiambavo, James and Kennedy, June, 2000,” Analytical Procedures and Audit-Planning Decisions”, *Auditing*, Vol. 19, Iss. 2, P. 27.
- Holder, W., Daroca W., 1985. Analytical Review Procedures in Planning the Audit: An Application Study, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 100-107.
- Hylas. R.E., and R. H. Ashton, 1982. Audit Detection of Financial Statement Errors, *The Accounting Review*, (October): 707-751.
- Imhoff, E.A. 1981. Analytical Review of Income Elements, *Journal of Accounting, Auditing and Finance* (Summer): 333-351.
- Kinney. W., 1979. The Predictive Power of Limited Information Preliminary Analytical Review: An empirical Study. *Studies on Auditing Selections from the “Research Opportunities in Auditing” Program*, (Supplement to *Journal of Accounting Research*): 148-165.
- Kinney, W.R., 1978. ARIMA and Regression Analytical: An Empirical Test, *The Accounting Review* (January): 48-60.
- Kinney, W.R. 1987. Attention - directing Analytical Review Using Accounting Ratios: A Case Study, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 59-73.
- Leo., B., 1980. On the Use of Index models in Analytical Reviews by Auditors, *Journal of Accounting Research* (Autumn): 524-550.
- Lin, Kenny Z., Fraser, Ian AM., and Hetherly, David J., 2000,”An experimental Study of Auditor Analytical Review Judgments”, *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 27, Iss.718, P.821.
- Loebbecke, J.K., and P.J. Steinbart, 1987. An Investigation of the Use of Preliminary Analytical Review to Provide Substantive Audit Evidence, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 74-89.

- Mock, Bigg, S., T., and P.R. Watkins, 1988. Auditor's Use of Analytical Review in Audit Program Design, *The Accounting Review* (January): 148-160.
- Nechel, W., 1988. The Effectiveness of Statistical Analytical Review as a Substantive Auditing Procedure: A Simulation Analysis (*The Accounting Review* (January): 74-95 .
- O'Donnell, Ed, 2002, "Evidence of an Association Between Error-Specific Experience and Auditor Performance During analytical Procedures", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, P.179.
- Spires E. and J. Yardley, 1989. Empirical Studies on the Reliability of Auditing Procedures, *Journal of Accounting Literature*: (vol. 8): 49-75.
- Talor, R. J., and J.T. Willis, 1985. Empirical Evidence on Changing Role of ARP, *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 93-109.
- Wallace, R.S., (1990), " Accounting in Developing Countries: A Review of the literature", *Research in Third World Accounting*, Vol. 1, pp. 3-54.
- Wild, J., 1987. Prediction Performance of a Structural Model of Accounting Numbers, *Journal of Accounting Research* (Spring): 139-160.
- Wright, A., and R.H. Ashton, 1988. Identifying Audit Adjustment with Attention - Directing Procedures. Working paper, Duke University, October.