الجمهورية العربية السورية
جـامعـــــة دمشـــــق
كليـــــة الاقتصـــــاد
قـــــسم المحـاسبـــــة

دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة

- دراسة ميدانية -

(رسالة أعدت لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات)

إشراف

الأستاذ الدكتور: اسماعيل اسماعيل

إعداد الطالب

مجد الدين منذر الوزه

2015/1436

بسم الله الرحمن الرحيم

{وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ}

صدق الله العظيم

[التوبة105]

لجنة الحكم

الأستاذ الدكتور: اسماعيل اسماعيل ..... عضواً مشرفاً

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

الأستاذ الدكتور: حسين دحدوح ..... عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

الدكتورة: سمر حبيب ..... عضواً

المدرسة في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

تصـــــــــريح

أصرح بأن هذه الدراسة:

"دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة –دراسة ميدانية"

غير مقتبسة من أي عمل منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أي شهادة علمية.

الطالبة

مجد الدين منذر الوزه

الإهـــداء

إلى من علمني العطاء بدون انتظار...إلى من أحمل اسمه بكل افتخار..والدي

إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب والحنان والتفاني.. والدتي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة... إلى ورود حياتي.. إخواتي

إلى من تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام .. أصدقائي

إلى من قدموا أرواحهم لنبقى ونستمر ونصمد .. شهداء سورية

مجد الدين منذر الوزه

شكـــر وتقـــــدير

قال رسول الله (صلى الله عليه وسلم): "لايشكر الله من لايشكر الناس".

يطيب لي بعد الانتهاء مـــن إعـــداد رســـالتي هـــذه أن أتقـــدم بالشـــكر الجزيـــل والاحترام والتقدير إلى أستاذي الفاضـــل الـــدكتور **اســـماعيل اســـماعيل**، أســـتاذ المحاسبة بجامعة دمشق، لما قدمه لي مـــن عـــون مســـتمر فـــي إشـــرافه علـــى هذه الرسالة.

كمـــا أتقـــدم بالشـــكر والاحتـــرام لأعضـــاء لجنـــة المناقشـــة الـــدكتور **حســـين دحدوح**أستاذ المحاسبة بجامعة دمشق، والـــدكتورة **ســـمر حبيـــب** المدرســـة فـــي قسم المحاسبة بجامعة دمشق، وذلـــك لتفضـــلهم بالموافقـــة علـــى مناقشـــة هـــذه الرسالة.

أخيراً أشكر كل من تعاون معي واســـتجاب بـــالرد علـــى جميـــع الاستفســـارات، ومد يد العون في الحصول على بعض الأبحاث.

و يا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

مجد الدين منذر الوزه

دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة

دراسة ميدانية

إعداد الطالب: إشراف الأستاذ الدكتور:

مجد الدين الوزه اسماعيل اسماعيل

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور إجراءات المراجعة التحليليةفي وضع خطة عملية المراجعة. وقد اشتمل إطار الدراسة على جانبين، الجانب الأول هو الإطار النظري للدراسة وتضمن التعرف على مشكلة وأهداف وأهمية الدراسة، بالإضافة للتعرف على مفهومي إجراءات المراجعة التحليليةوتخطيط عملية المراجعة بشكل دقيق. أما الجانب الثاني للدراسة فقد تضمن عرض وتحليل بيانات الدراسة، واختبار فرضياتها من خلال البرنامج الإحصائي **SPSS**. أعد الباحث استبانة ضمت **(20)** سؤالاً موزعة على محورين، وبعد التحقق من صدقها وثباتها وزعت تلك الاستبانة على جميع مراجعي الحسابات في محافظتي طرطوس واللاذقية وعلى عينة عشوائية بسيطة من مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في دمشق، مع العلم بأن عدد مراجعي الحسابات المزاولين للمهنة في سورية (455) مراجعاً. بلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل **(85)** استباناً، تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما استخدام الباحث اختبار **(One SampleT-test)**لاختبار الفرضيات، معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة، بالإضافة لاختبار **(One Way ANOVA)** لقياس أثر المتغيرات الديمغرافية على إجابات عينة الدراسة.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية يسهم في فهم المراجع لطبيعة أعمال منشأة العميل مكان المراجعة، وتحسين قرارات تخطيط المراجع. كما أظهرت النتائج بأن تطبيق الإجراءات التحليلية يتطلب من المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار نتائج أعمال المراجعين في السنوات السابقة، والمعلومات المالية وغير المالية.

أوصت الدراسة بأهمية التنسيق بين مكاتب المراجعة وبين جمعية المحاسبين القانونيين لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف بأهمية وأساليب الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة، وضرورة اهتمام المراجع بالاتصال بالمراجعين السابقين عند التخطيط لعملية المراجعة والاطلاع على أوراق عملهم ونوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة.

فهرس المحتويات

الموضـــــــــــــــوع	رقم الصفحة
الفصل الأول: الإطار العام للبحث	
1-1 مقدمة	2
1- 2 مشكلة الدراسة	3
1- 3 أهمية الدراسة	4
1-4 أهداف الدراسة	4
1-5 الدراسات السابقة	5
1-5-1 الدراسات باللغة العربية	5
1-5-2 الدراسات باللغة الأجنبية	9
1-6 ما يميز الدراسة	12
1-7 فرضيات الدراسة	12
الفصل الثاني: الإجراءات التحليلية	
مقدمة	14
المبحث الأول: طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية وأهميتها	
2-1-1 مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية	15
2-1-2 أهمية إجراءات المراجعة التحليلية	17
2-1-3 توقيت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	18
المبحث الثاني: أساليب الإجراءات التحليلية	
2-2-1 الأساليب غير الكمية (الوصفية)	27
2-2-2 الأساليب الكمية البسيطة	28
2-2-3 الأساليب الكمية المتقدمة	34
المبحث الثالث أغراض وخطوات تطبيق الإجراءات التحليلية	
2-3-1 خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية	38
2-3-2 مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية	41

2-3-3 معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية عند إعداد برنامج المراجعة	45
الفصل الثالث: تخطيط المراجعة	
مقدمة	47
المبحث الأول: مفهوم وأهمية تخطيط عملية المراجعة	
3-1-1 مفهوم تخطيط عملية المراجعة	49
3-1-2 أهمية عملية التخطيط	50
المبحث الثاني: عناصرتخطيط عملية المراجعة ومتطلباتها	
3-2-1 عناصرعملية تخطيط المراجعة	53
3-2-2 متطلبات عملية التخطيط	62
المبحث الثالث: برنامج المراجعة	
3-3-1 مفهوم برنامج المراجعة	68
3-3-2 أغراض وأنواع برنامج المراجعة	69
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
مقدمة	73
المبحث الأول: منهجية الدراسة	
4-1-1 أداة جمع البيانات	74
4-1-2 مجتمع الدراسة	76
4-1-3 عينة الدراسة	77
4-1-4 الأساليب الإحصائيةالمستخدمة في تحليل البيانات	78
4-1-5 صدق وثبات أداة الدراسة	78
4-1-6 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة	82
المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات	
4-2-1 تحليل بيانات الدراسة	86
4-2-2 اختبارفرضيات الدراسة	89
4-2-3 دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة	91

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات	
4-3-1 النتائج	93
4-3-2 التوصيات	94
المراجع والملاحق	
المراجع باللغة العربية	95
المراجع باللغة الأجنبية	100
ملحق استبانة الدراسة	103

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنـــــــــــــــــــــــــــوان	الصفحة
1	جدول النسب المالية الأكثر شيوعا	30
2	جدول درجات الإجابة على العبارات ودرجاتها	74
3	جدول مقاييس درجات الإجابة	76
4	جدول توزع مكاتب المراجعة في سورية	76
5	جدول نتائج توزيع قائمة الاستبيان	77
6	ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	79
7	جدول تحليل الارتباط بين المحور الأول والأسئلة المحددة له	80
8	جدول تحليل الارتباط بين المحور الثاني والأسئلة المحددة له	81
9	توزع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	82
10	توزع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	83
11	توزع عينة الدراسة حسب متغير النشاط المهني	84
12	توزع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	85
13	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي للفرضية الأولى	86
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي للفرضية الثانية	88
15	اختبار One-Sample Test للفرضية الأولى	89
16	اختبار One-Sample Test للفرضية الثانية	90
17	تأثير خاصية المؤهل العلمي على إجابات العينة وفقANOVA	91
18	تأثير خاصية المسمى الوظيفي على إجابات العينة وفقANOVA	91
19	تأثير خاصية النشاط المهني على إجابات العينة وفقANOVA	92
20	تأثير خاصية سنوات الخبرة على إجابات العينة وفقANOVA	92

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنـــــــــوان	رقم الصفحة
1	توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية	25
2	شكل لتوزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	82
3	شكل لتوزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	83
4	شكل لتوزيع عينة الدراسة حسب النشاط المهني	84
5	شكل لتوزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	85

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهمية الدراسة

1-4 أهداف الدراسة

1-5 الدراسات السابقة

1-6 مايميز الدراسة

1-7 فرضيات الدراسة

1-1 مقدمة:

إن زيادة حجم أعمال المنشآت الخاضعة للمراجعة أدى لضرورة إيجاد المراجعين طريقة تساعدهم في أداء عملهم وتوفر لهم الوقت والجهد، وتسهم بتكوين رأي حول عدالة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية. ولتنفيذ المراجعة بطريقة صحيحة ظهرت اتجاهات حديثة في المراجعة وهي استخدام أسلوب المعاينة الإحصائية، واستخدام المراجعة التحليلية التي تعتمد بشكل أساسي على استخدام التحليل المالي عن طريق النسب المالية، والتي يستند إليها المراجع الخارجي للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع من خلال مقارنتها بفترات سابقة أو مقارنتها بمنشآت أخرى مماثلة تعمل في المجال نفسه.[1]

ونظراً للأهمية التي تشغلها مهنة مراجعة الحسابات في تقديم المعلومات المالية للأطراف المستفيدة لم يعد من المنتظر من مراجع الحسابات إجراء عمليات المراجعة التقليدية، وإنما القيام بتوجيه الإدارة لنقاط القوة والضعف التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية الموجود لديها، والقيام بالاختبارات والإجراءات اللازمة والملائمة لتقدير المخاطر التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، وبيان هذه المخاطر والأخطاء في تقريره حول عدالة البيانات المالية لتلك المؤسسات. وتعتبر إجراءات المراجعة التحليلية من الإجراءات التي يلجأ إليها مراجع الحسابات في عملية المراجعة للتعرف على المؤشرات المالية الخاصة بالمشروع والتي تسهم في الكشف عن مكامن الأخطار المحتملة حيث تقدم للمراجع الاطمئنان الكافي واللازم قبل أن يعتمد تقريره، خاصة أنه مسؤول أمام الإدارة والمجتمع ومستخدمي التقارير المالية إذا ثبت عدم التزامه بالمعايير والمستويات المقبولة للمهنة.

إن تخطيط المراجع لعمله يسهم بإرشاده إلى سلوك ونطاق الفحص المتوقع أثناء عملية المراجعة، من أجل تقييم المخاطر والعمل على تخفيضها. لذلك يتوجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج عمل يحدد من خلاله الأساليب والإجراءات التي يجب القيام بها لتحديد مواطن الخطر والعمل على تخفيضها. فقد تناول المعيار الدولي(520) والمعيار الأمريكي (56) ونشرة

[1] نيفين أبو سمهدانة، **"مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة"**، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص 7.

معايير المراجعة رقم (23) المراجعة التحليلية نظرا لأهميتها، كونها تساهم في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا بأقل التكاليف، مما تمكن مراجع الحسابات من أداء عملية المراجعة بكفاءة ومهنية عالية. حيث إن المؤشرات التي تقدمها المراجعة التحليلية تسهم في توجيه انتباه مراجع الحسابات لمواطن الضعف الموجودة وبالتالي تجنبها، وإنجاز المراجعة التحليلية أثناء تخطيط عملية المراجعة قد يسهم في الحصول على جودة عالية لتخطيط وتنفيذ عمله.

1-2 مشكلة الدراسة:

يضع مراجع الحسابات خطة عن الأعمال التي يهدف لانجازها خلال عملية المراجعة بالتالي يتوجب على مراجع الحسابات القيام بالعديد من الإجراءات التي تدعم قراراته وتمكنه من توجيه عمله. من ضمن هذه الإجراءات هي إجراءات المراجعة التحليلية. وعلى الرغم من أهمية إجراءات المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة، إلا إن هناك انخفاض في استخدام هذه الإجراءات بدءاً بتخطيط عملية المراجعة وانتهاءاً بإبداء الرأي على الرغم من أهمية استخدام تلك الإجراءات، ويعود ذلك لعدم إدراك البعض بأهمية إجراءات المراجعة التحليلية من جهة، وعدم استخدام الآخرين لها بالقدر الكافي من جهة أخرى، بالإضافة لعدم التقيد بها وفق المعايير الدولية للمراجعة.[1] وهنا يمكن أن تظهر مشكلة البحث في التساؤلين التاليين:

1- هل يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تعميق فهم مراجع الحسابات لطبيعة عمل منشأة العميل؟

2- هل يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليليةفي تحسين تخطيط عملية المراجعة ؟

[1] عصام قريط ، **"مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد1، 2009، ص 446.

1-3 أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال إبراز دور إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة بشكل فعال. ففي ظل ما يشهده العالم من تغيرات متسارعة في المجالات الاقتصادية كافة، وزيادة حجم المنشآت وتعقد الأنشطة التي تقوم بممارستها، كان لابد للمراجع من مواكبة التطورات اللاحقة للمهنة والإلمام بالمعلومات والأساليب الكافية التي تمكنهم من استخدام الإجراءات التحليلية عند إعداد خطة العمل وبالتالي المساعدة في تقليل الوقت والجهد المبذولين في العمل.

فضلاً عن ذلك ترجع أهمية الدراسة من كونها مصدراً للمهتمين بالمهنة وخاصة الجمعيات المهنية ومكاتب المراجعة من أجل تطوير أدائها، كما تعتبر هذه الدراسة دراسة لمشكلة يحاول الباحث إيجاد حلول لها وتقديم النتائج الملائمة من أجل إمكانية الاستفادة منها وتطبيقها.

1-4 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى معرفة أهمية الإجراءات التحليلية للمراجعين عند تخطيط المراجعة من خلال:

1- بيان أهمية إجراءات المراجعة التحليلية في فهم المراجع لبيئة عمل العميل لمساعدته في تخطيط المراجعة بشكل أفضل.
2- إلقاء الضوء على دور الإجراءات التحليلية في مساعدة المراجع باتخاذ القرارات الملائمة للاختبارات عند وضع خطة المراجعة.

1-5 الدراسات السابقة:

1-5-1 الدراسات العربية:

1- دراسة (السقا، 2013)[1]:

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أهم الإجراءات التحليلية الواجب إتباعها من قبل المراجعين في مراجعة المخزون، ورفع كفاءة المراجعين في فهم كيفية الإفادة من المراجعة التحليلية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على شركة أكبيطرة محدودة المسؤولية وتحليل بياناتها المتعلقة بالمخزون سواء مخزون المنتجات الجاهزة للبيع، أو مخزون المواد الأولية، أو مخزون المواد نصف المصنعة. تم الحصول على بيانات أصناف المنتجات الجاهزة ومقارنة تاريخ إنتاجها بمتوسط الاحتفاظ بها في المستودعات الذي بلغ لعام 2010 (54)يوماً فوجد مواد تزيد مدة الاحتفاظ بها على المستودعات كما تبين وجود خلل كبير بالرقابة الداخلية للشركة، أما إنتاج المنتجات الجاهزة بكميات أكثر من التصريف فسيؤدي إلى تراكم المنتجات وفسادها لأنَّها تحمل تاريخ إنتهاء صلاحية، وتم التأكد من عينة من هذه المواد فتبين وجود بعضها قد شارف على انتهاء صلاحيته، وبناءاً على ذلك تم التأكد من البيانات المالية للشركة التي لم تكن تتضمن مخصصات لمواجهة هذه الخسائر المحتملة. أما متوسط الاحتفاظ بمخزون المواد الأولية فبلغ230 يوماً، وبعد مقارنتها بسجل أعمار المواد في المستودعات فقد تبين أن الشركة قامت بشراء كميات لمواد زادت مدة الاحتفاظ بها على 230يوماً، ونتيجة لغياب التنسيق بين الأقسام ظهرت تلك المشكلة.

أوصى البحث بأن على شركة أكبيطرة وضع إجراءات أكثر حزماً لكل من المشتريات والمبيعات والإنتاج والمخازن توضح صلاحيات كل قسم، وكيفية التنسيق فيما بينهم مع ضرورة التزام موظفي الشركة بهذه السياسات والإجراءات وعدم مخالفتها .وعلى الشركة أيضاً تشكيل مخصصات لمواجهة الخسائر المحتملة من خسارة قيمة المواد الراكدة نتيجة لانتهاء صلاحيتها.

---

[1] عمرو السقا، **"مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29)، العدد الثاني، 2013.

2- دراسة (بندق، 2011)[1]

هدفت هذه الدراسة التعرف على أهم المؤشرات المالية المستخدمة وبالتالي الاطلاع على أساليب إجراءات التحليلية البسيطة والمتقدمة المستخدمة من قبل مراجعي الحسابات الداخليين في النشاط المصرفي في سورية، والتعرف على المعوقات المرتبطة ببيئة عمل المراجع الداخلي وأثرها على قدرة المراجع الداخلي باستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة. مجتمع الدراسة كان جميع العاملين في مجال المراجعة الداخلية في القطاع المصرفي السوري العام والخاص، وقد تم اختيار المراقبين الداخليين التابعين إلى المفوضية الحكومية في مصرف سورية المركزي لما لهم من ارتباط وثيق في تقييم كفاءة النشاط المصرفي بالاعتماد على الإجراءات التحليلية. وتوصلت هذه الدراسة لوجود فروق في استخدام المراجعين الداخليين للإجراءات التحليلية في تقييم كفاءة النشاط المصرفي، حيث يتكافأ المراجعون الداخليون في استخدامهم للإجراءات التحليلية بغض النظر عن تخصصهم العلمي، لكن يوجد فروق حسب المؤهل العلمي. وأوصت الدراسة بضرورة إدخال برامج خاصة بالتحليل المالي، والسعي المستمر إلى تحديث وتطوير نظام الحاسوب الموجودة في المصارف.

3- دراسة (حسينو، 2009)[2]:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية الاستفادة من المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة في مراحل المراجعة المختلفة. اتبع الباحث في دراسته الأسلوب التحليلي، عينة الدراسة تكونت من (50) مراجع حسابات مزاول موزعة على (20) مكتب، وعلى (33) عضو لجنة مراجعة موزعين على (25) شركة مساهمة. توصلت هذه الدراسة إن للمراجعة التحليلية دور فعال في تخفيض مخاطر المراجعة في مراحل المراجعة الثلاثة (مرحلة الاختبارات الجوهرية، مرحلة التخطيط، مرحلة نهاية المراجعة).. وأوصت الدراسة ضرورة استخدام برامج الحاسوب الإلكتروني في تنفيذ الإجراءات التحليلية، والأخذ بمعايير المراجعة الدولية وتطبيقها على متطلبات البيئة المحلية في سورية.

---

[1] محمد بندق، **"مدى استخدام المراجع الداخلي للإجراءات التحليلية في تقييم كفاءة النشاط المصرفي"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011،.

[2] صفوان حسينو، **"دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة"**، رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ،2009 .

4- دراسة (النوايسة، 2008)[1]:

هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي في الأردن، وبيان أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، بالإضافة لدراسة أثر المركز الوظيفي، وأتعاب المراجعة وخبرة المراجع على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة تتكون من جزأين. تكونت العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل من (80) مراجع، تم اختيارهم بطريقة عشوائية من أصل (350) مراجع مزاولين للمهنة داخل المملكة ويعملون لدى مكاتب مراجعة مرخصة حتى نهاية 2004. تم استخدام بعض المقاييس الإحصائية لمعرفة أهمية كل متغير في الإستبانة، وتوصلت هذه الدراسة إلى إن المراجعين يدركون أهمية جودة المراجعة (74.8%)، كما تستخدم الإجراءات التحليلية غير الكمية بنسبة (73%)، والإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بنسبة (61.4%)، والإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة بنسبة (49%)، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار نشرات متخصصة تتعلق بمعايير الصناعة، بالإضافة لحث العملاء على الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لمنشاتهم وغير ذلك.

5- دراسة (يوسف، مهدي 2007)[2]:

هدفت هذه الدراسة لإبراز الأثر الكبير للإجراءات التحليلية في عملية المراجعة لاعتمادها على المعدلات والنسب المالية فضلاً عن الأدوات والوسائل الرياضية والإحصائية والتي تعزز الثقة في سلامة العمل الذي أجرى في عملية المراجعة، كما هدفت إلى دراسة الأرباح التي حققتها المنشأة في السنوات الماضية ليتم على ضوءها تقدير الأرباح التي سوف تتحقق للشركة في السنوات القادمة. وقد تم الاعتماد على القوائم المالية للشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية والتي تعتبر من الوحدات الإنتاجية المشمولة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد والتي تسعى إلى تغطية نفقاتها بما متوفر لها من إيراد، فقد تم تحليل البيانات الخاصة بكشف الدخل (حساب العمليات الجارية) لعشرة سنوات، وللسنوات المنتهية في 1993/12/31حتى2002/12/31. وبينت نتائج الدراسة وجود ارتباط بين الإيرادات الجارية والمصروفات الجارية، وكذلك إمكانية تقدير الربحية

---

[1] محمد ابراهيم النوايسة، **"مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في الأردن دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن"**، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد35، العدد1، 2008.

[2] زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، **"الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية دراسة تطبيقية"**، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد2، 2007.

للسنوات القادمة من خلال تطبيق معادلة الانحدار وتوصلت إلى أن الإجراءات التحليلية تبدأ مع عملية التخطيط للمراجعة وتنتهي بالتأكد من سلامة القوائم المالية، كما إن تطبيق الإجراءات التحليلية يتطلب كادر مؤهل لإمكانية تطبيقها. وقد أوصت الدراسة بعدد من المقترحات من أهمها ضرورة استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة والمتمثلة بالأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات.

6- دراسة (الخاطر والسامرائي، 2005)[1]:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام مراجعي الحسابات في قطر بالإجراءات التحليلية، وكيفية استخدامها وفق ما جاء في تعريف دليل المراجعة الدولي، وبيان العوامل التي تحد من استخدامها. فقد تم توزيع استبيان على (60) مراجع حسابات يعملون في (26) مكتب محاسبة ومراجعة في قطر، وأشارت نتائج البحث إلى أن غالبية المراجعين العاملين في قطر يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج المراجعة. وبينت الدراسة أن أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة كانت التحليل التفصيلي لبنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها للسنوات السابقة ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتماداً على خبرة المؤسسة. وتوصلت الدراسة إلى أن من الأسباب التي تؤدي لعدم الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية هي عدم توفر البيانات اللازمة وعدم وجود استيعاب كامل لما ورد في بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة، بالإضافة لضعف نظام الرقابة الداخلية، وقد أوصت الدراسة بالعديد من التوصيات منها إصدار نشرات ودوريات متخصصة في العمل المراجعي، دعم وتشجيع الدراسات والبحوث الميدانية والتطبيقية ذات العلاقة بالإجراءات التحليلية، التأكيد على أهمية استخدام الحاسب الآلي بجميع مراحل المراجعة وخاصة البرامج المحاسبية الجاهزة.

[1] خالد بن خالد الخاطر، عدنان هاشم السامرائي، **"المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر"**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول،2005.

1-5-2 الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (ALSharairi، 2011)[1]:

هدفت هذه الدراسة لبيان مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في ديوان المحاسبة الأردني والعقبات التي تواجه تطبيقها، والتعرف على أساليب وأنواع إجراءات المراجعة التحليلية المستخدمة، ومجالات استخدامها، وتقديم المقترحات اللازمة للحصول على أفضل استخدام للمراجعة التحليلية في القطاع العام. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في ديوان المحاسبة الأردني تستخدم بدرجة متوسطة، حيث تستخدم أسلوب المقارنات، أما إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة تستخدم بدرجة منخفضة لأنها تحتاج إلى مهارات عالية في التحليل الإحصائي، كما توصلت هذه الدراسة إلى إن مراجعي الحسابات في ديوان المحاسبة يستخدمون الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة الثلاث، وبدرجة متوسطة. وذلك للحد من الهدر ومنع التبذير في المال العام وزيادة الكفاءة في عملية المراجعة وتقديم الأدلة الموضوعية، وتحديد المجالات التي تتطلب المزيد من الدراسة.

2- دراسة (Samaha, Hegazy,2010)[2]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة معيار المراجعة الدولي رقم 520 والمتعلق بالإجراءات التحليلية وتكييفها مع الإجراءات التحليلية في سياق بيئة المراجعة المصرية، كما هدفت إلى فحص مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مصر من خلال مراحل المراجعة الثلاثة بحسب حجم الشركات وعدد العاملين لديها، وقد أظهرت نتائج الدراسة انخفاضاً نسبياً في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في مصر مقارنة مع شركات المراجعة الكبرى الأربع، وأن الاعتماد على الإجراءات التحليلية يكون حسب درجة مراجعي الحسابات ودرجة مراجع الحسابات، كذلك يشير غالبية مراجعي الحسابات المصريين إلى أهمية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف المراجعة.

---

[1] Jamel Adel Alsharairi, **"The Reality and Constraints of Using Analytical Procedures in the control of public fund jordanian case",** European Journal of Economics, Finance and Administrative, ISSN, Issue34, 2011.

[2] Samaha. K. Hegazy. M , **" An empirical investigation of the use of ISA 520 "analytical procedures" among Big 4 versus non- Big 4 audit firms in Egypt**" Managerial Auditing Journal, Vol. 25 Iss: 9, 2010.

3- دراسة [1](2009, Luippold and Kida)

تناول الباحثان أسباب غموض المعلومات الأولية والتباسها بأنه يعود إلى عاملين أساسين هما مدى كفاية البيانات ودرجة تعقيد هذه البيانات ومدى تأثيرها في الفرضيات الأولية التي يضعها مراجع الحسابات لاختبارها، واعتمد الباحثان ببحثهم على فرضيتين أساسيتين هما:

أ- إن غموض المعلومات الأولية في المراجعة التحليلية سوف يقلل من قدرة المراجع في التعرف على أخطاء البيانات المالية بدقة، حتى بعد ما يعرض على المراجع من البيانات المالية ذات الصلة بالشركة.

ب- إن دقة فرضيات المراجع الأولية وحكمه النهائي في حال استخدم معلومات أولية كافية ولكن معقدة ستكون أكبر أو مساوية لدقته في حال استخدم معلومات غير كافية ولكنها سوف تكون أقل من تلك التي تستخدم معلومات كافية ولكنها غير معقدة.

شارك في هذه الدراسة (94) شخصاً وهم يعملون مراجعين وموظفين لدى شركات محاسبة عامة كبيرة، توصلت هذه الدراسة إلى أن غموض المعلومات الأولية يؤثر في قدرة المراجع على اكتشاف أخطاء البيانات المالية في نهاية عملية المراجعة التحليلية وهذا يشير إلى أن دقة الفرضية الأولية تعد جداً مهمة لدقة الحكم النهائي.

4- دراسة (Kosklivaara، 2007)[2]:

هدفت هذه الدراسة لإظهار كيفية تضمين إجراءات المراجعة التحليلية في بيئة المراجعة المستمرة، هذا وقد نوقشت بيئة المراجعة المستمرة من خلال مراحل المراجعة المختلفة، كما هدفت هذه الدراسة للتأكيد على دور الإجراءات التحليلية في الحصول على الدليل المناسب لمراجع الحسابات. استخدم الباحث في هذه الدراسة خصائص مختلفة من تقنيات المراجعة التحليلية، وذلك لمعرفة التوقعات حول قيم المبيعات الشهرية، فقد استخدم الباحث الأساليب الكمية البسيطة، بالإضافة إلى التقنيات الكمية المتقدمة مثل تحليل الانحدار ونموذج ANN (Artificial Neural Network)، وقد بينت هذه الدراسة أن استخدام نموذج ANN وتحليل الانحدار له دور حاسم في بيئة المراجعة المستمرة خاصة عند تحويل المعطيات بين الشركات الكترونياً. كما أكدت

---

[1] Luippold, Benjamin L. **"The Impact of Initial Information Ambiguity on The Accuracy of Analytical Review Judgments",** Electronic Copy available at : http://ssrn.com/abstract=1113496 ,November , 2009.

[2] Eija Koskivaara, **"Integrating analytical procedures into the continuous audit environment"**, Journal of Information System and Technology Management, Vol.3, No.3, 2007.

هذه الدراسة ان فهم المراجع الدقيق للتقلبات الإحصائية،أوصت الدراسة بأهمية التدريب والتأهيل المستمر للمراجع وضرورة الاهتمام باستخدام البرمجيات لأن ذلك سوف يساهم في تحسين فعالية عملية المراجعة.

5-دراسة (Fraser, Lin، 2003) [1]:

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجعين الخارجيين في كندا، فنتيجة لفضيحة شركة إنرون للطاقة والفضائح الأخرى التي لاحقت بها سُلِط الضوء على مسألة مداخل المراجعة التقليدية ومعرفة فيما إذا كانت أكثر ملائمة من الاختبارات الجوهرية، وقد بينت النتائج أن الإجراءات التحليلية تطبق بشكل واسع في الواقع العملي خصوصاً في الشركات الكبرى. حيث ان استعمالهم لها يركز على مرحلة المراجعة النهائية بغض النظر على حجم شركة المراجعة. كما بينت هذه الدراسة أن مراجعي الحسابات في كندا اعتمدوا على هذه الإجراءات لمساهمتها في تخفيض الاختبارات التفصيلية، ولما لها من دور هام في تحقيق كفاءة وفعالية عملية المراجعة. كما أظهرت هذه الدراسة أن شركات المراجعة ذات الحجم الأكبر تستخدم الإجراءات التحليلية بشكل أوسع مما تستخدمه شركات المراجعة المتوسطة والصغيرة.

نلاحظ من الدراسات السابقة:

أنها أظهرت مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في أداء عملية المراجعة في العديد من الدول وفي المراحل المختلفة لأداء عملية المراجعة. حيث توصلت تلك الدراسات إلى العديد من النتائج منها: وجود استخدام ضئيل للإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة، وإن الاستخدام الأكبر للإجراءات التحليلية تركز على إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، كما بينت دور المراجعة التحليلية في تقييم المخاطر ورفع كفاءة وفاعلية المراجعة وأهمية دورها في إنجاز عملية المراجعة.

[1] Kenny.Z.Lin, Ian A.M.Fraser, **"The use of analytical procedures by external auditors in Canda",** Journal of International Accounting, Auditing& Taxation12, 2003.

1-6 ما يميز هذه الدراسة:

1- تعتبر هذه الدراسة مكملة لما جاء في الدراسات السابقة التي تحدثت عن المراجعة التحليلية لكن مع اختلاف مكان وعينة الدراسة بالإضافة للتركيز على مجموعة أخرى من العوامل لمعرفة مدى تأثيرها على بيئة الأعمال السورية.

2- تركز هذه الدراسة على مساهمة المراجعة التحليلية في تخطيط عملية المراجعة لما للتخطيط من دور فعال في انجاز عملية المراجعة بكفاءة.

1-7 فرضيات الدراسة:

لتحقيق الغرض من الدراسة والتوصل إلى النتائج المتوخاة منها فقد تم صياغة فرضيتين كما يلي:

1- يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشأة العميل لمساعدته في وضع خطة المراجعة.

2- يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة.

الفصل الثاني: إجراءات المراجعة التحليلية

مقدمة

المبحث الأول: طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية وأهميتها

المبحث الثاني: أساليب إجراءات المراجعة التحليلية

المبحث الثالث: أغراض وخطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

الفصل الثاني

مقدمة:

تشهد مهنة المحاسبة والمراجعة تزايداً ملحوظاً في المهام والواجبات المُلقاة على عاتق مراجع الحسابات نتيجة التطورات المتلاحقة في مجالات الاقتصاد المختلفة. فقد توسعت المنشآت من منشآت ذات طابع فردي إلى منشآت بأحجام كبيرة وبأشكال قانونية، وظهرت الشركات المساهمة والشركات متعددة الجنسيات، الأمر الذي أدى إلى زيادة العلاقات المتداخلة بين الحسابات وتعقدها. إضافة لتزايد حاجات المجتمع المالي بمختلف فئاته للمزيد من الإفصاح حول عدالة القوائم المالية من أجل زيادة الثقة في البيانات المالية المنشورة وتخفيض مخاوف هذا المجتمع المالي من عمليات الغش والتلاعب والاحتيال المالي. بالتالي توجب على المراجع تطوير أساليب عمله والإجراءات التي يستخدمها أثناء القيام بعمله حتى يتمكن من مواجهة هذه التغييرات والتطورات والمطالب المختلفة. يسهم استخدم الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة في خفض تكلفة عملية المراجعة وزيادة فعاليتها وتوجيه عمل المراجع، حيث يمكن الاعتماد على المراجعة التحليلية كدليل إثبات في تكوين الرأي الفني والمهني المحايد.[1]

[1] ماهر الأمين، **"مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (520)"**، دراسة عملية اختباريه، مجلة جامعة تشرين، اللاذقية، المجلد 26، العدد2، 2004 ، ص 49.

المبحث الأول

طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية وأهميتها

نظراً لأهمية الإجراءات التحليلية ودورها الفعال في عملية المراجعة وما تقدمه من نتائج تسهم في تطوير عمل المراجع وتوجيهه إلى تحسين وتطوير برنامج أعماله. وسوف يتضمن المبحث الأول مايلي:

2-1-1 مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية

2-1-2 أهمية إجراءات المراجعة التحليلية

2-1-3 توقيت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

2-1-1 مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية:

حتى يتمكن مراجع الحسابات من الحصول على الأدلة والقرائن المناسبة وإبداء رأيه حول البيانات المالية، يقوم بتصميم إجراءات أو اختبارات تساعده في توفير القناعة المقبولة والمعقولة بأن البيانات قد أعدت وسجلت بصورة صحيحة وعادلة من النواحي المادية أو الجوهرية،[1] وحتى يحقق ذلك فهو يقوم باستخدام نوعين من الإجراءات كما هو وارد في دليل المراجعة الدولي للمحاسبيين الدوليين[2]:

1- الاختبارات الجوهرية : وهي اختبارات يتم تصميمها للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وتتكون من نوعين هما:

أ- فحص تفاصيل العمليات والأرصدة: (فئات المعاملات والأرصدة والإفصاحات).

ب- الإجراءات التحليلية الجوهرية.

2- اختبار أنظمة الرقابة: إجراء مصمم لاختبار لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، أو الكشف عنها وتصحيحها.

---

[1] محمود كمال مهدي، **"الإجراءات التحليلية في التدقيق"** المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2001، ص 4 .

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانويين، **"إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التاكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"**، ترجمة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين،عمان ،الأردن ،2012 ، ص325.

يتطلب من مراجع الحسابات بذل الجهد والعناية المهنية اللازمين، والقيام بالإجراءات الضرورية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية كي يعبر عن رأيه حول صحة وعدالة القوائم المالية. من أهم الإجراءات التي يجب إتباعها هي الإجراءات التحليلية التي تتكون من أعمال يقوم بها مراجع الحسابات لتقييم المعلومات المالية من خلال العلاقات المتوقعة والواضحة بين البيانات المالية وغير المالية، وهي تتراوح من المقارنات البسيطة (السنة الجارية مع السنة السابقة) إلى استخدام نماذج معقدة تتضمن علاقات وعناصر بيانات كثيرة (تحليل الانحدار).[1]

كما تتكون الإجراءات التحليلية من تحليل المؤشرات والاتجاهات الهامة التي تتضمن فحص التقلبات والعلاقات التي تتسم بأنها غير متسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تنحرف عن القيم القابلة للتنبؤ. وبعبارة أخرى فإن الإجراءات التحليلية تشتمل على استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد ما إذا كانت أرصدة الحساب والبيانات الأخرى تبدو معقولة أم لا.[2]

تم تناول المراجعة التحليلية من قبل العديد من الجهات، فقد عرفها المعيار الدولي للمراجعة **(520)** بأنها:

(هي عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، حيث تشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير).[3]

عرفها معيار المراجعة الأمريكي رقم (56) للمحاسبين القانونيين بأنها: (اختبارات جوهرية للمعلومات المالية تتم عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات)[4]. وكما عرفتها نشرة معايير المراجعة رقم (23) على أنها: (تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية، وكذلك دراسة العلاقة بين البيانات المالية غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع)[5].

---

[1] Ros Norita Abd Samad, Ithnahaini Baharuddin , Anita Che Hassan , "**Investing ting the use of analytical procedures by practicing auditors in Wilayah Persekutuan Kuala Lumpur**", university technology Mara, 2008, p10.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص334.

[3] International Standards on Auditing &,Quality Control, 2009, p 434

[4] الفين ارينز، جيمس بوك، **"المراجعة مدخل متكامل"**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 257.

[5] عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، **"المراجعة بين النظرية والتطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 139.

عرفها البعض: بأنها تقنيات التحليل المالي التي يستخدمها مراجع الحسابات في مراحل المراجعة المختلفة بهدف ترشيد عملية المراجعة، إذ تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى وفي تحديد أماكن الخطورة المحتملة بغية تقليل مخاطر المراجعة المختلفة إلى أدنى حد ممكن.[1]

بالتالي نجد إن المراجعة التحليلية عبارة عن أساليب متعددة تمتد من الأساليب البسيطة والتي تعتمد على التحليل المالي إلى الأساليب الرياضية والإحصائية المعقدة، يستخدمها مراجع الحسابات للحصول على مؤشرات عن عمل منشأة العميل والتي تساعده في اتخاذ التدابير وتحديد الإجراءات الملائمة لبرنامج عمله.

2-1-2 أهمية إجراءات المراجعة التحليلية:

تقدم الإجراءات التحليلية مؤشراً هاماً للمراجع أثناء إعداد برنامج المراجعة الذي يهدف إلى إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، فللمراجعة التحليلية أهمية خاصة من خلال استخدام إجراءاتها وأدواتها في عملية المراجعة وذلك لسببين :[2]

1- زيادة المنافسة على أتعاب المراجعة بين المراجعين وانتشار النظم المحاسبية الالكترونية التي تسهل الإجراءات التحليلية، وكذلك مسؤولية المراجعين للكشف عن أية أخطاء أو عمليات غش في القوائم المالية.
2- المراجعة التحليلية أضحت أحد أدلة الإثبات التي يعتمد عليها مراجع الحسابات في صياغة تقاريرهم لبيان عدالة القوائم المالية وما تحتويه من معلومات أو عدم عدالتها.

هذا وقد أشار المعيار الدولي رقم (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (56) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الإجراءات التحليلية تستخدم لتحقيق الأغراض التالية:[3]

1- مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى المستخدمة

---

[1] لطيف زيود ، ماهر الأمين ، نذير محمد محمد، **"المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات"**، مجلة جامعة تشرين، المجلد 25، العدد 6، 2003، ص52.
[2] ماهر الأمين ، **مرجع سبق ذكره**، ص 52.
[3] طارق عبد العال حماد، **" موسوعة معايير المراجعة"**، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004، ص 376.

في عملية المراجعة.

2- كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

3- كمراجعة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة.

كما أشار دليل المراجعة الدولي إلى إن استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية يحقق الأهداف العملية التالية:[1]

1- التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم توصل إليها خلال عملية المراجعة.

2- تقييم المراجع للمخاطر المحتملة وبالتالي تعديل إجراءات المراجعة المخطط بها لذلك.

3- زيادة فهم المراجع لمنشأة العميل وبيئتها.

4- تحديد المجالات التي تستلزم المزيد من أدلة المراجعة.

5- مساعدة المراجع في تخطيط وقت ونطاق المراجعة.

2-1-3 توقيت استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط المراجعة لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى، من خلال تحديد التقلبات غير العادية التي تتطلب عناية خاصة خلال جمع الدليل المناسب، كما تستخدم أثناء تنفيذ عملية المراجعة بجانب الإجراءات الأخرى المطبقة على القوائم المالية، ويمكن استخدامها في نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات كمراجعة شاملة للقوائم المالية. بالتالي نجد إن الإجراءات التحليلية يمكن أداؤها في المراحل الثلاثة للمراجعة (التخطيط، التنفيذ، إبداء الرأي) إلا أن استخدامها الأكبر يتجلى في مرحلة التخطيط.

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص442.

أولاً: استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة

عندما يبدأ المراجع عمله، يقوم بتجميع المعلومات التي تساعده في التخطيط من أجل وضع برنامج المراجعة الذي سيكون خطة العمل له ولفريق عمله، ويمكن أن يطلق على هذه المرحلة من عمل المراجع بالمرحلة التمهيدية للعمل. ومن الخطوات (المراحل) التي ينجزها المراجع أثناء تخطيط المراجعة هي الإجراءات التحليلية والتي تعتبر جزءاً هاماً من أجزاء عملية المراجعة، حيث أن الإجراءات التحليلية في تخطيط المراجعة موجهة من أجل:

1- تحسين فهم المراجع لطبيعة عمل العميل والمعاملات والأحداث التي وقعت منذ آخر عملية مراجعة.[1]

2- تحديد طبيعة مدى وتوقيت إجراءات المراجعة التي سيتم القيام بها للحصول على دليل يدعم رأي المراجع في القوائم المالية. حيث تشير -طبيعة الإجراءات- إلى أنواع أدلة الإثبات اللازمة التي يحصل عليها المراجع ويقوّمها، ومثال على ذلك الحصول على مصادقات عن أرصدة حسابات العملاء. أما -توقيت الإجراءات- فيشير إلى الزمن الذي يتم فيه الحصول على الدليل. ويعبر -مدى الإجراءات- عن كمية الأدلة التي يجمعها المراجع بهدف تحديد رأيه بالنسبة لكل بيان من البيانات الواردة بالقوائم المالية وبالنسبة للقوائم المالية ككل.[2] هذا ويتوقف تعقيد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المستخدمة في تخطيط المراجعة على تقدير المراجع وحكمه الشخصي ويمكن أن تتفاوت تفاوتاً كبيراً تبعاً لحجم وتعقد عمليات العميل ومجال صناعته.

3- التعرف على المجالات التي ترتفع فيها مخاطر ارتكاب الأخطاء والمخالفات، ففي مرحلة التخطيط يشير استخدام الإجراءات التحليلية للمشاكل والنواحي التي يجب معالجتها في مرحلة العمل الميداني.[3]

4- كما إن الإجراءات التحليلية المستخدمة في مرحلة التخطيط يتم استخدامها لتحديد التغيرات غير العادية في القوائم المالية أو غياب التغيرات المتوقعة والمخاطر المحددة، حيث يتم التركيز من خلال الإجراءات التحليلية على أرصدة الحسابات المجمعة عند

---

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص365.
[2] لطيف زيود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص53.
[3] Eija Koskivaara, **Op. Cit**, p334.

مستوى القوائم المالية والعلاقات بين أرصدة هذه الحسابات.[1] فالغرض الرئيسي من استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط (توجيه الانتباه) إلى مناطق الخطر والتي تتفاوت فيها القيم المسجلة عن القيم المتوقعة.[2] حيث إن التقلبات الجوهرية بين بيانات السنة المالية الجارية غير المدققة والنتائج المتوقعة يشيران إلى خطر متزايد من الخطأ المادي بالتالي تساعد الإجراءات التحليلية المراجع على تركيز اختباراته المخططة لتخفيض مناطق الخطر المالي المتوقع، وإعادة النظر في خطة عمله للتغلب على الخطر المتزايد.[3]

5- تقدير مقدرة منشأة العميل على الاستمرارية، إن مؤشرات الإجراءات التحليلية قد تشير إلى وجود مخاطر كالخسائر التشغيلية وعدم القدرة على السداد للدائنين والاستمرارية في توزيع الأرباح.[4]

تشمل الإجراءات التحليلية المستخدمة في تخطيط المراجعة ما يلي:[5]

1- حساب النسب المهمة: حيث يتم مقارنة نسب السنة الحالية بنسب السنة السابقة أو نسب الصناعة، مثل نسب دوران المخزون، الهامش الإجمالي.

2- نسب أخرى: تحسب باستخدام البيانات المالية وغير المالية.

3- تحليل الانحدار.

على الرغم من أن الإجراءات التحليلية التي تستخدم في مرحلة التخطيط كثيراً ما تقتصر على المعلومات المالية لأنها تمثل محور المسؤوليات المهنية للمراجع وتعتبر أهم عامل في الخلافات للدعاوي القضائية المقامة ضد المراجع وعمله، حيث أن بيئة المقاضاة تؤثر بشكل جوهري على تخطيط المراجعة، وعلى الرغم من أهمية المعلومات غير المالية التي ترتبط بعمل المراجع وتساعده على وضع برنامج عمله بالشكل الفعال إلا إن هناك قصور في استخدامها،

---

[1] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **Op. Cit**, p334.
[2] Ros Norita, Abd Samad, Ithna haini Baharuddin , Anita Che Hassan , **Op. Cit** , p11.
[3] Steven M.Glover, James Jiambalvo, and Jane Kennedy, "**analytical procedures and audit planning decisions",** a journal of practice &theory, vol.19,no.2, 2000 , p27.
[4] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص347.
[5] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص365 - 366

حيث أقيمت العديد من الدعاوي على مراجع الحسابات مفادها بأن المراجع قد يكشف حالات تحريف والتشويه لو أعطى اهتمام الكافي لاتجاهات عمل العميل، والصناعة التي يعمل فيها[1].

فعند وجود تقلب جوهري أو شك بقدرة المنشأة على الاستمرار بمزاولة عملها سيكون المراجع بحاجة للحصول على المعلومات غير المالية وأخذها بالاعتبار مثل عدد الموظفين، مساحة أقسام البيع، حجم الإنتاج....الخ.

كما يتوجب على مراجع الحسابات أن يعطي أهمية للعلاقات المتداخلة للحسابات، مثل (المبيعات وحساب المدينين، المخزون وتكلفة المبيعات، الأصول ومصروفات الإهلاك، الدائنين والمخزون والمشتريات، الاستثمارات وإيرادات الاستثمار، المدينين والديون المعدومة.....)، ودراسات العلاقات والأرصدة السابقة تفيد المراجع في تخطيط عملية المراجعة، حيث يقوم بتحديد مواطن الضعف التي تظهر من تحليله للعلاقات السابقة، ويعد بعد ذلك مذكرة تفصيلية بالنتائج التي يتوصل إليها من الإجراءات التحليلية، ويحتفظ بالبيانات المالية وغير المالية في ملفه الدائم ليتمكن من الرجوع إليها في أي وقت أثناء المراجعة أو في السنوات القادمة.[2]

بالتالي يتضح مما سبق أن المراجع يستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للحصول على فهم أفضل لطبيعة منشأة العميل ومجالات نشاطه، والتعرف على الأماكن التي يكمن فيها الخطر من أجل توجيه ووضع خطة تساهم في تحديد حجم وكمية الاختبارات اللازمة والوقت اللازم لأداء العمل وذلك من أجل التركيز على مواطن الخطر.

ثانياً:استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التنفيذ

يستطيع المراجع في مرحلة التنفيذ أن يستخدم الإجراءات التحليلية إلى جانب الإجراءات الأخرى، وتسهم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة على تحديد مجالات الخطر وتركيز الانتباه نحوها.[3] وتأتي أهمية المراجعة التحليلية في هذه المرحلة من خلال:

---

[1] صادق حامد مصطفى، **قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط المراجعة دراسة تجريبية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد18، العدد2، ، ص 87.

[2] مجدي محمد نصار، مريم أحمد بهرامي، **" أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة"**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص 10.

[3] Hirst, Eric D, Koonce, Lisa, "**Audit analytical procedures: Afield investigation**", contemporary accounting research, vol13, no2, 1996, p468.

1- يعتبر الفحص الذي ينجم عن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية أكثر دقة عند التحقق من معقولية القوائم المالية مما يؤدي لانجاز عملية المراجعة في وقت أقل.[1]

2- تخفيض مخاطر الاختبارات التفصيلية، فإذا وجد المراجع إن تنفيذ الإجراءات التحليلية يشير إلى احتمالية محدودة لحدوث التحريفات فإنه يقلص بالنتيجة الاختبارات الأساسية الأخرى للبند ذات العلاقة.[2]

3- كما يعمد مراجع الحسابات للإجراءات التحليلية عندما يكون استعمالها ذا فعالية أكبر من الاختبارات التفصيلية وذلك لتخفيض خطر الاكتشاف المتعلق ببيانات مالية معينة ولتمييز الحالات التي تتطلب استعمال متزايد لإجراءات المراجعة الأخرى، و يتوقف ذلك على رأي المراجع الخاص واجتهاده حول الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات عند اختياره الإجراءات التحليلية أو الاختبارات التفصيلية أو اختيار مزيج منهما.[3]

4- إضافة لاستخدام الإجراءات التحليلية كأداة لتوجيه الانتباه نحو القضايا الهامة المتعلقة بالتقرير المالي فإنها تستخدم أيضاً كدليل إثبات بشأن مدى كون حسابات القوائم المالية معروضة بعدالة.[4]

5- إن استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يسهم في خفض تكاليف عملية المراجعة من خلال تقليل الوقت اللازم للإنجاز عملية المراجعة،[5] كما إن استخدامها يزيد الثقة في سلامة بعض الأرصدة والعمليات، وبالتالي يتم تجنب الدخول بالتفاصيل.

---

[1] Albercht. William steve," **toward better and more efficient audits**", the journal of accountancy, 1997,p48.

[2] Arens, Alvin A, James K, Loebbecke," **Auditing: An Integrated Approach**". Seventh edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1997, p368.

[3] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **Op. Cit**, p335.

[4] Brian. Ballou, Dan. Heitger, "**Revisiting Koonce's Cognitive Characterization of Audit Analytical Procedures: Ten Years Later and the Introduction of Strategic System Auditing, Working Paper",** Miami University & Auburn University, 2003, p3.

[5] عبد الستار الكبيسي، **"تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتقييم القوائم المالية للشركات المساهمة العامة- دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد2، 2008، ص26.

6- تسهم في كشف الغش لأنها تساعد في تحديد العلاقات المتناقضة، حيث أن المرتكب للغش يركز على نشاط معين دون أن يأخذ بالاعتبار البيانات المالية الأخرى، أو خصائص المنشأة التي يجب أن تتغير بالوقت نفسه.[1]

يستخدم المراجع في مرحلة التنفيذ الإجراءات التحليلية وفقا لتقديره الشخصي كعامل يؤكد اقتناعه بسلامة العمليات، فإذا كانت النتائج خلافا لما كان متوقعاً تطلب ذلك القيام بإجراءات إضافية وبالتالي توسيع عملية المراجعة لاختبار بنود إضافية.

وعند استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية يترتب على المراجع ان يأخذ بالاعتبار ما يلي:[2]

1- تحديد ملاءمة الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.

2- إمكانية الحصول على المعلومات المالية وغير المالية.

3- مصدر المعلومات المتاحة وتقييم موثوقيتها (مصادر مستقلة قد تكون قابلة للاعتماد عليها أكثر من المصادر الداخلية.

4- إمكانية مقارنة المعلومات المتاحة.

بالتالي نجد أن الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة تسهم في زيادة كفاءة المراجعة من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تقليل الاختبارات التي يقوم بها مراجع الحسابات.

ثالثاً:استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند الفحص النهائي

إن الهدف من استخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تقييم الاستنتاجات التي وصل إليها مراجع الحسابات بالإضافة لتقييم البيانات المالية ولاكتشاف الأخطاء مثل أخطاء الاحتيال.[3] بالتالي يتوجب على مراجع الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية المراجعة لتكوين رأيه العام حول عدالة القوائم المالية والحصول على الأدلة التي تعزز موثوقية النتائج التي تم التوصل إليها من المراحل السابقة.[4]

[1] صفوان حسينو، **مرجع سبق ذكره** ، ص28.
[2] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage**, Op. Cit,** p335.
[3] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **Op. Cit,** p318.
[4] Eija Koskivaara, Op. Cit, p334.

وتتضمن الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المراجع في قراءته للقوائم المالية والمذكرات والبيانات ودراسة ما يأتي:[1]

1- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها بخصوص أرصدة الحسابات التي تعتبر غير عادية أو غير متوقعة عندما كان يخطط للمراجعة أو أثناء إجراء المراجعة.

2- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي لم يتم التعرف عليها سابقاً.

3- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المنشأة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية موضع المراجعة وحقيقة مركزها المالي في تاريخ نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي يعمل في إطارها المشروع.

4- مقارنة أرقام القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية للشركة عن السنة السابقة أو بعض سنوات سابقة وكذلك بالمعلومات المالية الخاصة بنفس النشاط في شركات مثيلة.

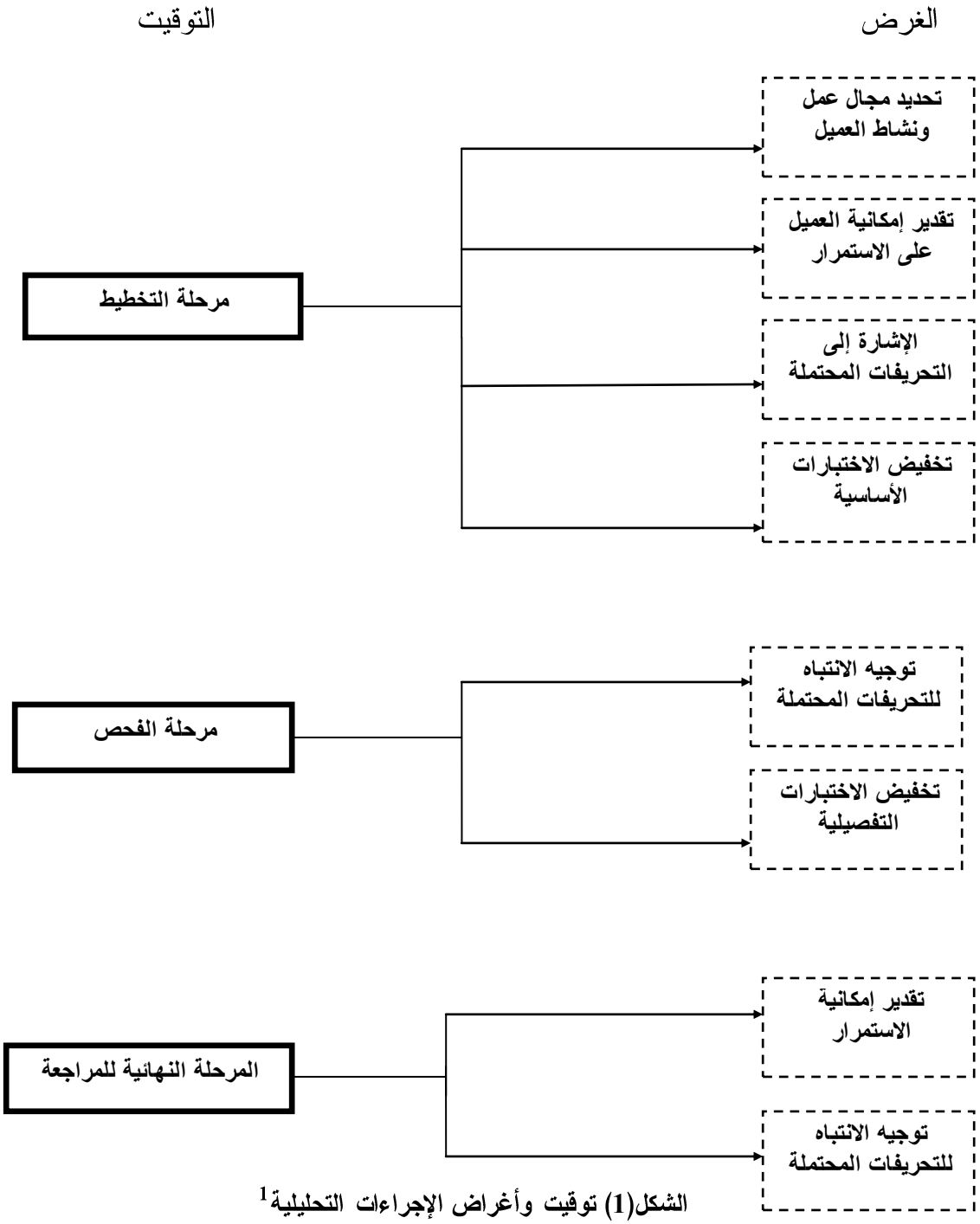
5- تحليل النسب وتحليل الاتجاهات.

6- إعداد قوائم مالية بتحويل أرقامها إلى نسب مئوية حيث تنسب قيمة كل أصل من أصول الميزانية إلى قيمة إجمالي الأصول وأيضاً بالنسبة إلى الخصوم، وكذلك قوائم الدخل معدة بحيث أن كل بند بنسب إلى المبيعات.

نستنتج بأن إجراءات المراجعة التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية المراجعة تساعد المراجع في إلقاء نظرة موضوعية شاملة على القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة عمل المنشأة.

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص 366 -367.

مخطط لتوقيت وأغراض الإجراءات التحليلية:



الشكل(1) توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية[1]

[1] الفين ارينز, جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره** ، ص 252.

المبحث الثاني

2-2أساليب الإجراءات التحليلية

إن المعيار الأمريكي(56) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميّز بين خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التحليلية:[1]

1- مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.

2- مقارنة بيانات العميل الجارية مع ما يقابلها من الفترات السابقة.

3- مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.

4- مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.

5- مقارنة بيانات العميل مع بيانات غير المالية ذات العلاقة.

ويمكن استعمال العديد من الطرق لإنجاز الإجراءات السابقة وتمتد هذه الطرق من المقارنات البسيطة حتى التحليلات الإحصائية المعقدة والمتقدمة. كما يمكن تبويب أساليب المراجعة التحليلية إلى ثلاث مجموعات رئيسة سيتم عرضها في المبحث الثاني وفقاً لما يلي :

2-2-1 الأساليب غير الكمية.

2-2-2 الأساليب الكمية البسيطة.

2-2-3 الأساليب الكمية المتقدمة.

[1] Laurence E. Johnsonm Eric N. Johnson, **"Differences in Planning-Phase Analytical Procedures Between Municipal and Commercial Clients: Initial Evidence"**, Journal of Applied Business Research, Volume 13 Number 2, 1997, p38.

2-2-1 الأساليب غير الكمية (تحليلية وصفية):

يستخدم مراجع الحسابات وفق الأساليب غير الكمية نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية وتقديره الشخصي، للحكم على مدى موثوقية الأدلة التي توصل إليها من خلال تفهمه لطبيعة عمليات المنشأة مكان المراجعة والتأثيرات المختلفة للظروف الاقتصادية وأوضاع الصناعة التي ينتمي إليها العميل.

إن فهم المراجع للخصائص والمميزات المتعلقة ببيئة عمل العميل (صناعته) والتي تميزه عن المنشآت الأخرى التي تعمل في مجال الصناعة نفسها. وتعرف المراجع على أية متطلبات قانونية أو تنظيمية خاصة بالعميل تمكنه من معرفة مدى إمكانية وجود مخالفات أو أخطاء بالإضافة لتمكنه من إجراء المقارنات الصناعية على أسس سليمة.

ويمكن عرض أهم الأساليب غير الكمية كما يلي:

1- الاستفسار: من خلال الأسئلة الموجهة للإدارة والعاملين في المنشأة حول القضايا المحاسبية وأتعاب المراجعة وغيرها، وقد تكون الإجابة شفهية أو كتابية. [1]

2- التوقعات من نتائج عملية المراجعة التي أجريت سابقاً: إن أوراق المراجعة للسنوات السابقة تفيد وتساعد في تعريف مسائل المحاسبة والمراجعة للسنة الحالية. على المراجع مراجعة برنامج تخطيط السنة السابقة والاطلاع على أية ملخصات لنتائج السنة السابقة.[2]

3- مراجعة المعلومات الداخلية ذات الطبيعة غير الكمية: حيث إن معرفة المراجع بالمعلومات التي تميز المنشأة مكان المراجعة عن غيرها في الصناعة نفسها تساعده في التعرف على الانحرافات غير العادية بالإضافة للوقوف على معقولية تأكيدات القوائم المالية الخاصة بالمنشأة مكان المراجعة من خلال توفير هذه المعلومات، ومن أهم الطرق التي يلجأ لها المراجع للحصول على المعرفة والمعلومات الداخلية هي الاطلاع على الوثائق الصادرة عن المنشأة، دراسة النظام الداخلي للمنشأة والاطلاع على تقارير المراجع الداخلية....وغيرها.[3]

---

[1] ماهر الأمين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص53.

[2] ماهر الأمين، **المرجع السابق**، ص 54.

[3] kinney Jr, William R, Felix Jr, William L, George J, Lorensen, Leonoard, "Professional Notes: Analytical Review Procedures",Journal of accountancy, 1980, p99.

مأخوذة عن يوسف عبده الراشد الرباعي، **"استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"**، رسالة دكتوراه غي ر منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2006، ص 87.

4- مراجعة المعلومات الخارجية ذات الطبيعة غير الكمية: وذلك من خلال حصول المراجع على المعلومات المتعلقة بالظروف الاقتصادية التي تتعلق بطبيعة عمل العميل مكان المراجعة، والتغيرات التقنية في مجال صناعته والمنتجات الجديدة المطروحة من قبل المنافسين للعميل, بالإضافة لمعرفة أي متطلبات قانونية وتنظيمية.[1] ومن أهم مصادر المعلومات هي المجلات المتخصصة، واللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل، والمناقشة مع المراجع السابق، بالإضافة للودائع المصرفية المحلية ومقاييس الإنتاج القومي الإجمالي، ومعدلات العمالة.[2]

2-2-2 الأساليب الكمية البسيطة:

حيث يتم معالجة البيانات الكمية للحصول على دلائل وقرائن تساهم في دعم عملية المراجعة، وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

1- **أسلوب تحليل الاتجاه والتغير:** ينفذ هذا التحليل من خلال الشكلين التاليين:

أ- **التحليل الرأسي:**

يعني التحليل الرأسي دراسة عناصر الميزانية وذلك من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر الميزانية إلى مجموع الميزانية أو إلى مجموع المجموعة التي ينتمي إليها العنصر، وبكلمة أخرى تحويل الأرقام المطلقة الواردة في الميزانية إلى نسب مئوية وهذا يعني أن مجموع الميزانية سيتحول إلى رقم مئوي مساوٍ لـــــــــــــ (100%) في كلا الطرفين، ويمكننا استخدام هذا التحليل أيضاً لتحليل قائمة الدخل حيث تنسب قائمة الدخل إلى المبيعات أو صافي المبيعات في نفس القائمة كأن تنسب تكلفة المبيعات إلى قيمة المبيعات، يعتبر هذا التحليل ساكن ولا يصبح مفيداً إلا إذا تمت مقارنته مع نسب أخرى ذات نفس الدلالة.[3]

ويمكننا القول إن استخدام المراجع للنسب المئوية للحسابات يشكل استطلاعاً أولياً يرشده إلى البنود سواء في كل من قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي التي تحتوي انحرافات يتوجب عليه أن يوليها عناية أكثر من غيرها في الفحص والمراجعة لاكتشاف الأسباب

---

[1] حامد صادق مصطفى ، **مرجع سبق ذكره**، ص111.

[2] Kinney. Jr, William. R, Felix Jr, William L, Frey, George J, **Op. Cit**, p101.

[3] محمد منير شاكر، اسماعيل اسماعيل, عبد الناصر نور، **"التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"**، الطبعة الأولى، مطبعة الطليعة، عمان، 2000، ص39.

التي أدت إلى هذه الانحرافات ومعالجتها بطريقة سليمة.[1]

ب-التحليل الأفقي:

يستخدم مراجع الحسابات التحليل الأفقي لقياس اتجاه المعلومات المالية لبعض عناصر القوائم المالية، وذلك بدراسة حركة البند أو النسبة المالية على مدار عدة فترات مالية للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة البند أو النسبة على مدار الفترة الزمنية في مجال المقارنة، ذلك ما يوفر للتحليل المالي الأفقي سمة ديناميكية يسعى إليها المراجع والتي تمكنه من تكوين صورة أدق عن واقع المنشأة.[2]ويتخذ التحليل الأفقي البيانات المالية المنشورة للمنشأة على مدار عدة فترات مالية متتالية تمتد مثلاً من (5-10 سنوات)، وتعامل السنة أو الفترة المالية الأولى كسنة أساس ليتم بعد ذلك إظهار قيم كل بند من بنود القوائم المالية في الفترات المالية التالية على شكل نسبة مئوية من قيمته في سنة الأساس،[3] وذلك لمعرفة التغير بالزيادة أو النقصان لحساب ما ليتم تبرير التغير غير العادي في ميل الاتجاه.

وهذا النوع من التحليل يلائم غرض المراجع أكثر من غرض المحلل المالي من خارج المنشأة، فإذا اكتشف المراجع أي انحرف في بعض النسب المئوية أدرك بوجود أخطاء في الحسابات وبالتالي يجب مراجعتها للوصول لأسباب الخطأ. مثلاً إذا وجد المراجع وجود انحراف في نسبة مجمل الربح موضوع المراجعة عن السنوات السابقة أدرك المراجع أن هذا الخطأ يمكن أن ينتج من خطأ في المبيعات أو المشتريات، أو بضاعة آخر المدة أو جميع هذه الحسابات مجتمعة.[4]

2- أسلوب تحليل النسب المالية:

تعتبر النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها ويعود تاريخ استخدامها لمنتصف القرن التاسع عشر، وتنصب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة في القوائم المالية.[5] **وتعرف النسبة المالية** بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية. وقد

---

[1] يوسف جربوع، **"مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000، ص 305.
[2] وليد ناجي الحيالي، **"الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي"**، الطبعة الأولى ، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص39.
[3] محمد مطر ، **"الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 28.
[4] يوسف جربوع، **مرجع سبق ذكره** ، ص304.
[5] محمد منير شاكروآخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص 52.

تتواجد هذه البنود التي تدخل في اشتقاق النسبة المالية على القائمة المالية نفسها كما قد تتواجد هذه البنود على قائمتين ماليتين.[1] إن الهدف من دراسة مراجع الحسابات للنسب المالية عبر السنوات هو ملاحظة أي انحرافات ناشئة على الحسابات المستخدمة في النسب، فإذا اكتشف المراجع تغيرات مفاجئة أو كبيرة نسبياً فإن ذلك يوجب عليه المزيد من الفحص والاستقصاء من أجل اكتشاف الأسباب التي أدت إلى هذه التغيرات الحاصلة، ويفسر هذه التغيرات إن كانت صحيحة أو يقوم بتصحيحها إن كانت غير سليمة. بالتالي نجد أن استخدام المراجع للنسب يشكل استطلاعاً أولياً عن الجوانب والحسابات التي يجب البحث فيها بعناية أكبر.

ويوضح الجدول التالي أكثر النسب شيوعاً[2]:

النسبة	الصيغة	الغرض
نسب السيولة		تقيس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها القصيرة الأجل
نسبة التداول	= الأصول المتداولة/المطلوبات المتداولة	تشير إلى ما إذا كان يمكن الوفاء بمتطلبات الدائنين القصيرة الأجل من الأصول المتداولة
نسبة السيولة السريعة	=(الأصول المتداولة- المخزون)/المطلوبات المتداولة	تقيس قدرة المنشأة على السداد للدائنين دون الاعتماد على بيع المخزون
نسب القدرة المالية		تقيس مدى تمويل المنشأة بوساطة الديون ولقياس مخاطر القروض الدائنة للمنشأة
نسبة المديونية	=إجمالي الديون/إجمالي الأصول	تقيس هذه النسبة نسبة الديون التي ساهم فيها الغير بالنسبة إلى إجمالي أصول المنشاة
الديون إلى حقوق الملكية	=(ديون طويلة الأجل+ ديون قصيرة الأجل)/ حقوق الملكية	تقيس هذه النسبة نسبة الديون إلى حقوق الملاك ودرجة اعتماد المنشاة على التمويل من مصادرها الذاتية
حقوق الملكية إلى الأصول الثابتة	=حقوق الملكية(المساهمين)/ صافي الموجودات الثابتة	تعتبر مؤشراً للمدى الذي ذهبت المنشأة إليه في تمويل أصولها من أموال الغير ومؤشراً لنوع التمويل الذي تحتاجه بالمستقبل
نسب الربحية		تقيس الربح ونجاح العملية التشغيلية للمنشأة خلال فترة من الزمن
هامش الربح الإجمالي	= مجمل الربح/صافي المبيعات	تعكس مدى كفاءة الإدارة في تحقيق الأرباح
الهامش التشغيلي الصافي	= الربح التشغيلي/صافي المبيعات	يشير إلى فعالية الإدارة في استخدام أصول المنشأة لتوليد دخل تشغيلي
العائد على حقوق الملكية	= [(صافي الربح بعد الضريبة – توزيعات الأسهم الممتازة) *100] / متوسط حقوق الملكية للأسهم العادية	تساعد هذه النسبة لقياس العائد المتحقق على أموال الملاك المستثمرة في الأسهم العادية بالمنشاة
العائد على المبيعات	=صافي الربح بعد الضريبة/ صافي	يشير لمدى قدرة المنشأة على توليد الأرباح، ارتفاع هذه النسبة

[1] محمد مطر، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.
[2] إعداد الباحث.

	المبيعات	مؤشر ايجابي
نسب الكفاءة(النشاط)	تقيس قدرة المنشأة على استغلال الموارد المتاحة لها بكفاءة وفعالية	
معدل دوران المدينين	=صافي المبيعات الآجلة/ رصيد المدينين	يشير إلى قدرة المنشأة في تحصيل الذمم من حسابات المدينين وأوراق القبض وتحويلها لنقدية
مدة التحصيل من المدينين	360/ معدل دوران المدينين	تشير لأعمار الذمم المدينة أو المبيعات اليومية غير المقارنة
معدل دوران المخزون	=تكلفة البضاعة المباعة/ رصيد المخزون	التقدير السنوي لبنود المخزون المباع
متوسط الاحتفاظ بالمخزون	360/ معدل دوران المخزون	تسير إلى المدة التي يمكن الاحتفاظ بالمخزون حتى نهاية السنة
معدل دوران الأصول	=صافي المبيعات/ إجمالي الأصول	تقديرات لحجم المبيعات فضلاً عن إجمالي الأصول
معدل دوران صافي رأس المال العامل	صافي المبيعات/ رصيد صافي رأس المال العامل	تشير إلى صافي رأس المال العامل
نسب السوق المالي	تساهم في تقييم أداء عمل المنشأة وتخدم المستثمرين والمقرضين وغيرهم	
عائد السهم العادي	=(صافي الربح بعد الضريبة-توزيعات الأسهم الممتازة)/ عدد الأسهم العادية	يشير إلى نصيب السهم الواحد من الأرباح
مضاعف سعر السهم العادي	= السعر السوقي للسهم العادي/ عائد السهم العادي	يقيس ها المؤشر فترة استرداد الأموال المستثمرة في الأسهم

إن النسب المالية السابقة لا معنى لها في حد ذاتها إلا إذا قورنت بنسب أخرى مماثلة لها وهذه المقارنة تتم بإحدى الأشكال التالية والتي يتم من خلالها مقارنة نسب الفترة المالية الجارية بواحد أو أكثر مما يلي:

- المقارنة المبنية على أساس النسب المالية المرجعية: وهي متوسط نسبة مالية في مجتمع معين لصناعة معينة، وهذه النسب مهمة جداً لكل المنشآت حيث تستخدمها لمقارنة نسبها المالية مع هذه النسب لمعرفة ما إذا كانت في مرحلة نمو أم تراجع. فمثلاً لو كانت نسبة السيولة السريعة لمنشأة الغزل والنسيج في تاريخ معين 15%، بينما نسبة السيولة المرجعية هي 20% فهذا يعني أن نسبة السيولة السريعة أقل من المتوسط.[1]
- المقارنة المبنية على النسب المالية لمنشأة مشابهة: يمكن أيضاً مقارنة النسب المالية لمنشأة مع النسب المالية لشركة مشابهة في نفس الصناعة، هذه المقارنة غير مرغوبة بالعادة وذلك لأن لكل منشأة ظروفها.[2]

[1] يوسف جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 319 320 .
[2] يوسف جربوع، **المرجع السابق**،320 .

- المقارنة المبنية على تحليل الاتجاه: من المهم أن تحلل الاتجاهات التي تأخذها النسب خلال فترات من الزمن، وذلك من خلال مقارنة الوضع المالي للمنشأة في الفترة الحالية، بالفترة أو الفترات السابقة لمعرفة التطور أو التراجع في وضعها المالي خلال فترة من الزمن.[1]
- المقارنة المبنية على النسب الصناعية (القطاعية): وهو مقارنة مجموعة من النسب مع المعيار الصناعي، حيث يمكن أن يكشف ذلك أي انحراف عن المعدل الطبيعي بالتالي من المهم جداً التحقق من الانحرافات عن معيار الصناعة سواء كان موجباً أو سالباً.[2]

3- أسلوب الموازنات التخطيطية:

يستعين المراجع في تطبيق الإجراءات التحليلية بالمعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية ليقارنها بالنتائج الفعلية المتوقعة للمعلومات المحاسبية مكان المراجعة لمعرفة الانحرافات الموجبة والسالبة التي تظهرها المقارنة. حيث يقتضي الأمر من المراجع الاهتمام بالجوهري منها ومعرفة أسبابها وتركيز معظم اهتمامه على الانحرافات الجوهرية غير معروفة الأسباب لأنه من المحتمل أن تشير إلى وجود أخطاء أو تشكل علامات حمراء نحو إمكانية حدوث غش أكثر من غيرها. وتعد هذه الأداة مفيدة للمراجع لتطبيق الإجراءات التحليلية عندما تكون معلومات الموازنات بمختلف أشكالها تعكس معايير واقعية وليست مجرد أهداف أو طموحات مرغوب تحقيقها أو الوصول إليها.[3]

4- أسلوب المقارنات :

يعتبر أسلوب المقارنات من الأساليب التقليدية إلا أنه يمتد ليشمل استخدامه ضمن الأساليب الكمية، ويستخدم هذا الأسلوب في عدة مجالات يتوقف ذلك على مدى حاجة المراجع. حيث يقوم المراجع بمقارنة البيانات الفعلية لسنة معينة ببيانات فعلية للسنوات السابقة أو مقارنة بيانات فعلية لبند ما مع بيانات معيارية مستقبلية لنفس البند، وكذلك يمكن مقارنة بيانات بند معين مع بيانات فعلية لنفس البند ولكن مع منشاة أخرى أو منشأة منافسة. يحتاج أسلوب المقارنات إلى إعداد

---

[1] يوسف جربوع، **"مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع: دراسة تطبيقية"**، مجلة الجامعة الإنسانية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، 2005، ص 273.

[2] Lawrence J. Gitman , "**Principles of Managerial Finance** " ,Pearson Education Inc , 2003, p50.

[3] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 93.

جدول خاص يسمى بجدول المقارنات[1] وعدد حقول هذا الجدول يعتمد على طبيعة البيانات المراد تحليلها وطول الفترة الزمنية المراد إجراء تحليل لها. غالباً ما يتكون هذا الجدول من أربعة حقول هي حقل للتفاصيل وحقل للبيانات التاريخية وهذا الحقل يتكون من خانات تعتمد على طول الفترة الزمنية، وحقل ثالث يظهر التغيرات المطلقة فيه خانتين خانة للتغيرات الموجبة والخانة الثانية للتغيرات السالبة، وحقل رابع للتغيرات النسبية وأيضا فيه خانتين خانة للتغيرات النسبية الموجبة وآخر للسالبة، ويمكن إضافة حقلين آخرين للجدول إذا ما أريد مقارنة النسب الفعلية مع النسب المعيارية فيكون حقل للتغيرات المعيارية المطلقة، وحقل للتغيرات المعيارية النسبية. وهذه الجداول تعتمد على المراجع وأسلوب عمله.

يرى الباحث أن المقارنات الرأسية لها فائدة كبيرة في مجال الرقابة باعتبارها ستحدد الانحرافات بصورة واضحة ومن ثم نستطيع دراسة الأسباب الكامنة وراء هذه الانحرافات سيما إذا أجريت هذه المقارنات بالمقارنة مع نسب معيارية مستهدفة.

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص118.

2-2-3 الأساليب الكمية المتقدمة:

يعتمد هذا النوع من الأساليب بصفة أساسية على بناء معادلات رياضية إحصائية معتمدة أساساً على البيانات الماضية واستخدامها في تحسين التنبؤ بأرصدة الحسابات،[1] وهذه الطرق والأساليب تكون أكثر دقة من الأساليب التقليدية بالإضافة إلى السرعة في الوصول للنتائج. و تشتمل هذه الأساليب ما يلي:

1- **تحليل الانحدار:** هو الوسيلة التي يتم بواسطتها استخدام علاقة السبب والنتيجة في إجراء الاستدلالات. ويتم التعبير عن تلك العلاقة في صورة متغير تابع، وواحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة.[2] بمعنى أخر هو أسلوب إحصائي يتم من خلاله ربط استخدام علاقة السبب والنتيجة في إجراءات الاستدلال، ويعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في المراجعة التحليلية.[3] حيث يعتبر هذا الأسلوب طريقة مثلى لحل أعقد المشاكل بأقل جهد وبأسرع وقت كدراسة العلاقة بين الأرباح والمصروفات، أو العلاقة بين المبيعات والعاملين وغيرها من العلاقات التي تبحث أثر أحد المتغيرات المستقلة أو جميعها على المتغير التابع وأثر أحدهما على الآخر.[4]

وتحليل الانحدار يقسم بدوره لنوعين:

أ- **تحليل الانحدار البسيط:** يعني إيجاد علاقة بين حساب معين وحساب آخر، وبالتالي محاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من خلال الحساب الآخر باستخدام تلك العلاقة، بمعنى آخر أن تكون العلاقة خطية بين متغير مستقل وآخر تابع.[5] ومن خلال دراسة الارتباط بين العناصر يستطيع مراجع الحسابات التنبؤ بقيمة المتغير التابع بدلالة قيمة معينة للمتغير المستقل ثم يقارن هذه التنبؤات مع القيمة الحقيقية فإذا ما كان هناك تطابق أو تقارب يكتفي المراجع ببعض الاختبارات البسيطة، أما إذا وجد اختلافاً كبيرا فلابد من قيام المراجع بالعمل بحذر وانتباه والقيام بالعديد من الإجراءات، فعلى سبيل المثال لو فرضنا أن تكلفة الإنتاج هي المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته وأن

---

[1] Rani Hoitash, Alexander Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, , " **Peer-Based Approach for Analytical Procedures**", Auditing: A journal of practice& theory, vol25,no2, 2006.

[2] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، ص362.

[3] الفين ارينز, جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص263 .

[4] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص135.

[5] ماهر الأمين، **مرجع سبق ذكره**، ص54.

عدد الوحدات المنتجة هي المتغير المستقل، بالتالي يمكن حساب قيم معاملات الانحدار من خلال دراسة العلاقة بين حجم الإنتاج وتكاليف إنتاج هذا الحجم لعدة سنوات ماضية، وبناء على ذلك يمكن التنبؤ بتكاليف الإنتاج عند حجم إنتاج هذه السنة من خلال تطبيق معادلة الانحدار. وصيغة الانحدار الخطي (المستقيم) والتي تمثل معادلة متغير على متغير أخر،[1] تعطى بالعلاقة:

$$y = a + bx + e$$

حيث:

y المتغير التابع.

x المتغير المستقل.

e الخطأ المعياري.

a، b معاملات ثابتة، ويمكن حساب الثوابت العددية من خلال طريقة المربعات الصغرى كما يلي:

$$b = \frac{\sum xy - n\bar{x}\,\bar{y}}{\sum x^2 - n\bar{x}}$$

$$a = \bar{y} - b\bar{x}$$

ب-تحليل الانحدار المتعدد: هو إيجاد علاقة بين عدة حسابات من جهة مع حساب آخر من جهة أخرى، وتكون تلك الحسابات مستقلة والحساب الآخر تابعاً. فعلى سبيل المثال يمكن اعتبار تكلفة الإنتاج المتغير التابع المراد التنبؤ بقيمته واعتبار العناصر المكونة لها متغيرات مستقلة مثل المواد الخام المباشرة، العمل المباشر، عناصر تكاليف الإنتاج الصناعية غير المباشرة، ومن خلال دراسة العلاقة بين تكاليف الإنتاج والعناصر المكونة لها لعدة سنوات ماضية يمكن تحديد معاملات الانحدار ثم يتم استخدام معادلة الانحدار للتنبؤ بتكلفة الإنتاج للسنة الحالية. بالتالي نجد أن هذا الأسلوب تم تطويره بالاعتماد على العلاقة الخطية بين رصيد الحساب مكان

[1] محمد صبحي أبو صالح، **"مبادئ الإحصاء، الطبعة العربي"**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007، ص229.

المراجعة وعدد من المتغيرات المالية، أو المتغيرات غير المالية والتي تأخذ الشكل التالي:[1]

$$y= a_0+ a_1x_1+ a_2x_2+a_3x_3\ldots\ldots+a_ix_i$$

حيث:

a_0 قيمة ثابتة.

$x_1, x_2, \ldots\ldots, x_I$: متغيرات مستقلة.

$a_1, a_2, \ldots\ldots, a_I$: ميل الانحدار y على المتغيرات المستقلة على التوالي.

y : المتغير التابع.

2- نماذج هيكلية:

حيث يتم استخدام النماذج الإحصائية والاقتصادية التي تربط رصيد الحساب بالتغييرات البيئية التي تكون سبباً في تغيَر رصيد ذلك الحساب، كإيجاد العلاقة بين تكلفة البضاعة المباعة وعدد الوحدات المباعة خلال الفترة، وسعر مكونات المواد الخام لذلك المنتج ومعدلات الأجور. فعند قياس تلك العلاقة يستطيع المراجع استخدامها في عملية المراجعة للفترة مكان المراجعة.[2]

3- تحليل السلاسل الزمنية:

تعرف السلسلة الزمنية: بأنها مجموعة من القيم أو المؤشرات التي تظهر تغير ظاهرة معينة خلال فترة من الزمن (سنة، شهر، فصل)، وتعد كل قيمة من قيم السلسلة بمثابة متغير خاضع لعدة عوامل متضمنة عنصر الزمن. وتمثل السلاسل الزمنية مدخلاً متطوراً لتحليل الاتجاه وتقوم على استخدام معلومات مالية لعدة سنوات وتقيس اتجاهاتها، بالإضافة إلى مقارنة التقارير المالية لهذه السنوات واستخرج النسب المالية التي يمكن أن تظهر مقارنات قد لا تظهرها القيم المالية نفسها،[3] ويعبر عن السلاسل الزمنية بأنها مشاهدات حساب معين تؤخذ على مدى فترات من الزمن في أوقات معينة بحيث تكون تلك الفترات متساوية، ويتم توضيح النتائج على شكل مخططات أو رسومات بيانية بحيث يمثل المحور الأفقي الزمن، في حين يمثل المحور العمودي قيم الحساب أو النشاط، ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية.[4]

---

[1] محفوظ جودة، **"التحليل الاحصائي المتقدم باستخدام SPSS"** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان، 2008، ص57.

[2] ماهر الأمين، **مرجع سبق ذكره** ، ص54.

[3] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره**، ص94.

[4] أحمد حلمي جمعة ، **"التدقيق الحديث للحسابات"**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص .

4- استخدام برامج الحاسب الالكتروني:

يمكن استخدام برامج المراجعة التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الالكتروني لانجاز الإجراءات التحليلية بشكل مكثف كإختبار إضافي لاختبارات المراجعة الأخرى، وتتمتع هذه البرامج بقدرتها على دمج الحسابات بدفتر الأستاذ العام للعميل في نظام الحاسب الالكتروني للمراجع وبالتالي يمكن التوصل إلى نسخة الكترونية من قيود التسوية والقوائم المالية، مما يؤدي إلى توفير الوقت وتخفيض تكاليف المراجعة وعرض المعلومات التحليلية بشكل بيانات ورسوم وخرائط تساعد المراجع في تفسير البيانات ومقارنتها وسهولة تحديث العمليات الحسابية عند قيام العميل بإجراء قيود التسوية للقوائم المالية، فإذا ما تم إجراء العديد من قيود التسوية في دفاتر العميل فإنه يمكن إجراء العمليات الحسابية للإجراءات التحليلية بما يؤدي إلى تعديلها لتتلاءم مع التسويات بسرعة[1].

يرى الباحث أن استعمال إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتقدمة أكثر كفاءة على اكتشاف الأخطاء من استعمال إجراءات المراجعة التحليلية الكمية البسيطة، إلا إن استخدام الأساليب الكمية المتقدمة أكثر صعوبة ويحتاج لخبرات مهنية وفنية، كما إن التطورات في استخدام الحاسب الآلي والهياكل التنظيمية لمكتب المراجعة قد يسهل استخدام الأساليب المتقدمة.

[1] الفين ارينز, جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 263.

المبحث الثالث

2-3 أغراض وخطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

يتضمن :

2-3-1 خطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.

2-3-2 مدى الاعتماد على المراجعة التحليلية.

2-3-1 خطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية:

يطلق على عملية تخطيط وتنفيذ والتوصل إلى النتائج من الإجراءات التحليلية مصطلح الفحص التحليلي، حيث تمر عملية تطبيق الإجراءات التحليلية بالخطوات التالية[1]:

1- الحصول على البيانات والمعلومات.

2- وضع التوقعات.

3- تقدير دقة التوقع.

4- تحديد الانحرافات غير العادية.

5- البحث عن أسباب الانحرافات غير العادية.

6- توثيق الإجراءات التحليلية.

ونوجز الخطوات السابقة كما يلي:

1- **الحصول على البيانات والمعلومات:**

يشكل الحصول على المعلومات والبيانات المناسبة المرحلة الأولى لتطبيق أي نوع من أنواع إجراءات المراجعة التحليلية، يشمل ذلك حصول مراجع الحسابات على المعلومات المالية وغير المالية بالإضافة للتعرف على المعلومات المتعلقة بعمليات المراجعة السابقة، والظروف الاقتصادية والصناعية للعميل مكان المراجعة، ومن المصادر (الداخلية والخارجية) التي يلجأ إليها مراجع الحسابات للحصول على المعلومات هي الوثائق الصادرة عن المنشأة، بالإضافة للاطلاع على الكتب والمجلات ونتائج المراجعات السابقة واتجاهات الصناعة من فحص لنظام الرقابة الداخلية.[2]

---

[1] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره**، ص67.

[2] William W. Holder, **Op. Cit** , p101.

2- وضع التوقعات:

التوقع يتمثل بوضع مراجع الحسابات تقديرات للقيم الدفترية أو المؤشرات، حيث يقوم المراجع بتطوير التوقع بطريقة من شأنها أن تشير للاختلاف الجوهري فيما بين تلك التوقعات والقيم الدفترية التي أدت إلى أحد التحريفات.[1] يتم تكوين التوقعات في ضوء مجموعة من المصادر، حيث تقترح العديد من الدراسات البحثية إلى أن استخدام البيانات الصناعية والاقتصادية والبيئية يمكن أن تحسن من القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية. وتتضمن المصادر الأخرى بيانات الصناعة والبيانات الخاصة بالأعمال المتماثلة بالإضافة لخبرة المراجع، كما يمكن أن تستند التوقعات أيضاً على القوائم المالية السابقة للمنشأة والبيانات غير المالية والموازنات والتقارير العامة.[2]

3- تقدير دقة التوقعات:

يقيس مراجع الحسابات الفعالية المحتملة من الإجراء التحليلي من أجل معرفة مدى الاعتماد على هذا الإجراء وتأكيد الناتج منه، وحتى تكون الدقة معتبرة من قبل المراجع فهي بحاجة إلى توقع، حيث يعتمد تقييم دقة التوقع على:[3]

أ- الدقة في عمليات المحاسبة الأصلية.

ب- الطرق التحليلية المطبقة.

ت-البيانات المستخدمة في تحديد التوقعات.

فإذا كان الإجراء التحليلي ينتج توقعات لا تختلف بشكل ملحوظ عن الأعداد غير المدققة، فإنه يتم الاعتماد على الإجراء الذي ينتج توقعات تختلف بشكل ملحوظ على الأعداد غير المدققة، حتى أن درجة الاعتماد على الإجراء التحليلي تتغير من إجراء إلى آخر.[4]

4- تحديد الانحرافات غير العادية:

في هذا المرحلة يقوم مراجع الحسابات بفحص التوقعات المحتملة للفرق بين القيم المتوقعة والدفترية من أجل تحديد الانحرافات للمبالغ والقيم الدفترية عن التوقعات، ويتم ذلك من خلال

---

[1] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, **Op. Cit**, p322.

[2] Carol A. Knapp, Michael C. Knapp, "**The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedure",** Accounting, Organizations and Society26, 2001,p27.

[3] William R, Kinney Jr Lind S, McDaniel, **"How to improve effectiveness of substantive analytical procedures"**, CPA journal, 07328435, vol66, Issue4, 1996, p55.

[4] صفوان حسينو، **مرجع سبق ذكره**، ص59.

المقارنة بين التوقعات أو النسب المتنبأ بها من قبل المراجع والنتائج والنسب الفعلية المستمدة من القوائم المالية الخاصة بالمنشاة وسجلاتها.[1] وهذه الانحرافات يمكن أن تقاس بعدة طرق كاستخدام النماذج الرياضية أو الحكم المهني، لكن في الواقع إن معظم المراجعين يستخدمون الحكم المهني في تحديد الانحرافات التي يجب أن تختبر، والهدف من هذه الطرق تحديد الانحرافات التي تنتج عن الأخطاء أو المخالفات أو عدم الكفاءة. هذه المعرفة ضرورية لأداء الإجراءات التحليلية حيث أن قدرة مراجع الحسابات على تمييز الانحرافات غير العادية بدقة وتقييم الأخطاء من خلال الإجراءات التحليلية يعطي أثر ايجابي على جودة عمل المراجع.[2]

5- البحث عن أسباب الانحرافات غير العادية:

يضع مراجع الحسابات تفسير واضح للفروق والانحرافات الناتجة بشكل ملائم، فإذا دلت النتائج عل فروق صغيرة تماماً، يستنتج المراجع عدم وجود تحريف جوهري.[3] في هذه المرحلة يتطلب استخدام أساليب الإجراءات التحليلية قدراً كبيراً من الخبرة المهنية إذ يعتمد تفسير نتائجها على مهارة وخبرة المراجع.[4] كما أشارت العديد من الدراسات بأن الإجراءات التحليلية تؤثر على قرارات مراجع الحسابات حول الاختبارات والفحوصات اللاحقة للكشف عن الانحرافات الناتجة، فإذا كانت الإجراءات التحليلية غير كافية قد يؤدي ذلك لتخفيض الاختبار الجوهري بالتالي تخفيض النتائج المقنعة والجيدة حول الانحرافات الناتجة وينعكس ذلك على جودة عملية المراجعة،[5] بالتالي يتوجب على مراجع الحسابات البحث عن أسباب الانحرافات ويحتاج في سبيل ذلك أن يدرك المشاكل في العمل ويتمعن بالأسواق والأحوال الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة مكان المراجعة سعياً للوصول لمعرفة الانحرافات غير العادية.[6]

6- توثيق الإجراءات التحليلية:

تعتبر الإجراءات التحليلية إحدى أدلة الإثبات الهامة في المراجعة، ولتحقيق مطلب استخدامها كدليل إثبات على جودة المراجعة إلى جانب كونها دليل إثبات على مدى عدالة عرض القوائم

---

[1] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره** ، ص 77.

[2] Leslie Berger, "**The Importance of Information Order and Management Explanation when Performing Analytical Procedures in Audit Planning",** University of Waterloo, 2005, p5.

[3] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Op. Cit, p324.

[4] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره**، ص79.

[5] Leslie Berger, **Op. Cit**, p5.

[6] صفوان حسينو، **مرجع سبق ذكره** ، ص48.

المالية يجب على المراجع توثيق أساليب وخطوات تطبيقها استجابة لمتطلبات المهنة التي تقتضي بتوثيق أعمال المراجعة، فضلاً عن استخدام التوثيق كدليل على جودة الأداء وبذل العناية المهنية الواجبة ووسيلة للمراجع للدفاع عن نفسه عند ما تثار شكوك أو اتهامات بالإهمال والتقصير ودرء مخاطر الدعاوي القضائية.[1] بالتالي يتوجب على المراجع أن يوضح في أوراق المراجعة الخطة التي وضعها للقيام بالإجراءات التحليلية وما تم الحصول عليه من نتائج، ويجب أن تتضمن أوراق المراجعة على إجراءات الفحص التحليلي والمعلومات التي ارتكز عليها المراجع أثناء هذا الفحص بالإضافة للنسب والمعادلات التي استخدمها المراجع والنتائج التي توصل إليها.

2-3-2 مدى الاعتماد على المراجعة التحليلية:

بيّن المعيار الدولي (520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، أن تطبيق الإجراءات التحليلية يستند على التوقع بوجود علاقة قائمة بين المعلومات، إن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على صحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي، مع ذلك فإن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف تعتمد على تقرير مراجع الحسابات بالمخاطر الناتجة بأن تلك الإجراءات قد تشخّص العلاقات كما هو متوقع منها. ويمكن إيجاز أهم العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المراجعين على نتائج المراجعة التحليلية كما يلي[2]:

1-الأهمية النسبية للبند المعني.

2-إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة.

3-الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية.

4-تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

5-قابلية التنبؤ للعلاقات بين البيانات.

6-تقييم نظام الرقابة الداخلية.

7- حجم المنشأة.[3]

8-التناسب بين التكلفة والمنفعة.

---

[1] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره** ، ص83.
[2] لطيف زيود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 60.
[3] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره** ، ص65.

9- مدى توافر المعلومات المالية وغير المالية.[1]

نعرض العوامل السابقة كما يلي بالتفصيل:

1- **الأهمية النسبية للعنصر (البند المعني):**

تعطي إجراءات المراجعة التحليلية مستوى تأكيد أقل من الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة، لذا يجب ألا يعتمد المراجع على إجراءات المراجعة التحليلية فقط فيما يتعلق بالبنود الهامة (الأساسية)، بل يجب أيضا عليه أن ينجز اختبارات تفصيلية فيما يتعلق بتلك البنود. ففي حال كون رصيد المخزون مثلاً ذا أهمية نسبية، فإنّ المراجع لن يكتفي فقط بإجراءات المراجعة التحليلية لتكوين قراره، بينما لو كان العنصر قليل الأهمية كحسابات الدخل والمصاريف مثلاً فيكتفي بإجراءات المراجعة التحليلية.

2- **إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة:**

فعلى سبيل المثال، قد تظهر الإجراءات الأخرى التي ينجزها المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون، إذ أنّ فحص إيصالات القبض اللاحقة قد يؤكد أو يبدد الشكوك المُثارة جراء تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية لمعرفة إعسار أرصدة حسابات الزبائن.

3- **الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية:**

فعلى سبيل المثال يتوقع مراجع الحسابات عادة ثبات أكبر عند مقارنة هامش مجمل الربح بين فترة وأخرى، عما يجده عند مقارنته لبنود المصروفات الاختيارية والتي تتغير من فترة إلى أخرى وفقاً للسياسات الإدارية المتبعة كمصاريف البحث والإعلان والدعاية.

4- **تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة:**

في حال كون نظام الرقابة الداخلية على المبيعات ضعيفة، فإن مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة للذمم المدينة.

5- **درجة فعالية الرقابة الداخلية:**

فعندما يتصف هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة بالفاعلية ستتوفر للمراجع فرصة أكبر لاستخدام الإجراءات التحليلية بسبب ضآلة إمكانية وجود الأخطاء في بيانات القوائم المالية، وفي غياب

[1] زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي ، **مرجع سبق ذكره**، ص 7.

فاعلية الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على تنفيذ اختبارات أساسية تفصيلية للحصول على تأكيد كافي بخصوص رصيد الحساب.[1]

6- قابلية التنبؤ للعلاقات فيما بين البيانات:

من أجل تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، فإنه من الجوهري أن تكون هناك إمكانية للتنبؤ بالعلاقات بين المعلومات المالية، للكشف عن أية انحرافات ذات دلالة تفيد في الكشف عن بيان غير صحيح محتمل. إن العلاقات فيما بين عناصر حساب الأرباح والخسائر تكون عادة أكثر قابلية للتنبؤ من العلاقات فيما بين أرصدة الحسابات في الميزانية، نظراً لأن بنود حساب الأرباح والخسائر تمثل عمليات (معاملات) خلال فترة من الزمن في حين أن بنود الميزانية تمثل الأرصدة كما هي في لحظة من الزمن. وبالتالي فإن مراجع الحسابات يستطيع أن يتوقع اتساق أكبر في مقارنة الربح الإجمالي من فترة مالية إلى أخرى من مقارنة نسبة رصيد حساب النقدية (حساب المصرف والصندوق) إلى إجمالي الأصول المتداولة بين لحظتين مختلفتين من الزمن. إن العلاقات فيما بين العمليات التجارية الخاضعة لحرية تصرف الإدارة (مثل: البحث والتطوير، الإعلانات) تكون أحياناً أقل قابلية للتنبؤ.[2]

7- حجم المنشأة:

"في الغالب يؤثر حجم المنشأة على مدى اعتماد مراجع الحسابات على الإجراءات التحليلية، إذ يرتبط حجم المنشأة بشكل كبير بالعديد من العوامل مثل قوة الرقابة الداخلية، وحجم العمليات وتخصيص السجلات وتعقد العمل".[3]

8- مدى توفر المعلومات المالية وغير المالية:

هنالك بعض المعلومات يتطلب توفرها لغرض القيام بعملية الفحص التحليلي، مثل المعلومات الخاصة بالموازنات سواء المرنة منها أو الثابتة أو المعلومات المتعلقة بالإنتاجية وعدد الوحدات المنتجة وغير ذلك من المعلومات الأخرى، فكلما توفرت تلك المعلومات كلما أمكن استخدام الإجراءات التحليلية بسهولة ويسر.[4]

---

[1] Hirst, Eric D, Koonce, Lisa,1996, **Op. Cit** , p469.

[2] لطيف زيود وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، ص61.

[3] يوسف عبده الراشد الرباعي، **مرجع سبق ذكره** ، ص65.

[4] زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص 7.

9- التناسب مابين الكلفة والمنفعة:

قد يتطلب القيام بالإجراءات التحليلية تكاليف معينة، لأن استخدام الأساليب الكمية والإحصائية والرياضية يتطلب أفراداً ذوي خبرة وكفاءة في تلك الأمور وهذا ينعكس بدوره على التكاليف، ولكن يجب القيام دائماً بأجراء موازنة مابين الكلفة والمنفعة حتى تؤدي الإجراءات التحليلية الغرض المنشود منها.[1]

بالتالي نجد وجود العديد من العوامل التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار عند القيام باستخدام الإجراءات التحليلية، حيث إن قوة نظام الرقابة الداخلية وتوافر المعلومات المالية وغير المالية يمكن المراجع من استخدام الإجراءات التحليلية بسهولة ويسر، كما يجب على المراجع أن يأخذ بالاعتبار عند تطبيق الإجراءات التحليلية حجم منشأة العميل وتكاليف القيام بها.

[1] زينب جبار يوسف، فاطمة صالح مهدي، **المرجع السابق** ، ص8.

2-3-3 معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية عند إعداد برنامج المراجعة:

1- ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم توافر الدفاتر التحليلية، بالإضافة لصعوبة عقد المقارنات مع الصناعة بسبب عدم توافر المعلومات.[1]

2- انخفاض مستوى الدورات التدريبية وانخفاض مستوى إدراك المراجعين لأهمية استخدام المراجعة التحليلية، وتدني مستوى إدراكهم لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (520) والخاص بالإجراءات التحليلية واستخدامها من قبل المراجعين.[2]

3- عدم قدرة المراجع على استخدام برامج الحاسوب والتي تساعد في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، وبالتالي إن عدم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يعود إلى عدم الإلمام الكافي لاستخدام الحاسوب لدى مراجعي الحسابات.[3]

4- اختلاف ببيانات المنشأة من سنة إلى أخرى بسبب التغير من قبل المنشأة في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، في هذه الحالة تصبح المقارنات غير منطقية، بالإضافة للتغير في الظروف الاقتصادية والصناعية للمنشأة مكان المراجعة من شأنه أيضا أن يجعل المقارنات غير منطقية.[4]

5- معوقات مرتبطة بالبيانات والمعلومات: يشكل الحصول على هذه المعلومات والبيانات نقطة البداية لتطبيق أي نوع من الإجراءات التحليلية، فإن صعوبة الحصول على المعلومات المتعلقة بالعميل سوف يعيق انجاز الإجراءات التحليلية.[5]

---

[1] تركي الحمود، **مرجع سبق ذكره**، ص275.

[2] عصام قريط، **مرجع سبق ذكره**، ص 446.

[3] نذير محمد محمد ، 2004، **"المراجعة التحليلية و أثرها على عملية المراجعة العامة للحسابات"**، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة تشرين كلية الاقتصاد، ص131.

[4] Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage**, Op. Cit**, p336.

[5] خالد بن خالد الخاطر، عدنان هاشم السامرائي، **مرجع سبق ذكره**، ص 21.

الفصل الثالث: تخطيط عملية المراجعة

مقدمة

المبحث الأول: مفهوم وأهمية تخطيط عملية المراجعة.

المبحث الثاني: عناصر تخطيط عملية المراجعة ومتطلباتها.

المبحث الثالث: برنامج المراجعة.

مقدمة:

إن مراجعة الحسابات عملية تبدأ بطلب العميل من المراجع القيام بفحص البيانات المالية لمنشأته، وتقديم رأيه حول عدالة تلك البيانات المالية، وبالتالي فإن عملية المراجعة تمر بالمراحل التالية:

1- قبول مهمة المراجعة: يقبل المراجع مهمة عملية المراجعة على ضوء نتائج الدراسة المبدئية للمنشأة محل المراجعة.

2- تخطيط عملية المراجعة: حيث يحصل المراجع على معلومات أكثر تفصيلاً حول منشأة العميل ومجال صناعاته، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة لقيام المراجع بالإجراءات التحليلية الأولية، وبناءاً على ما سبق يتم إعداد خطة عمل مناسبة.

3- إجراء الاختبارات: يقوم المراجع بتنفيذ اختبارات تتوافق مع خطة المراجعة.

4- إبداء الرأي وإعداد التقرير: يقدم المراجع رأيه حول البيانات المالية على ضوء نتائج عملية المراجعة.

وفي هذا الفصل سيتم مناقشة المرحلة الثانية من عمل المراجع وهي تخطيط المراجعة. حيث سيتم التعرف على مفهوم تخطيط المراجعة، وأهداف وأهمية تخطيط عملية المراجعة، بالإضافة للتعرف على خطوات ومتطلبات التخطيط.

المبحث الأول

3-1 مفهوم وأهمية تخطيط عملية المراجعة

إن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المحيطة ببيئة عمل المراجع، تتطلب منه العمل بشكل يلاءم هذه التطورات لتلبية متطلبات العمل والمساهمة في تطوير مهنة المراجعة. ولتحقيق ذلك توجب على المراجع القيام بالتخطيط عمله بالشكل الملائم، حيث يعتبر التخطيط نقطة البداية لنجاح عمل المراجع، ويتطلب ذلك اختيار فريق عمل يتصف بالمهارات الفنية والخبرات المطلوبة لمساعدته أثناء القيام بعمله. كما يتوجب على المراجع دراسة طبيعة المنشأة ونظامها المحاسبي والأدلة المتوفرة، والتقارير المالية المعدة من الإدارة حتى يتمكن من تقييم تأثير ذلك على إجراءات المراجعة. وتنطوي عملية تخطيط المراجعة على وضع إستراتيجية عامة يحدد بموجبها المراجع أهداف عمله وطبيعته، ونطاق إجراءات المراجعة وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة والترتيبات والمستلزمات الأخرى كافة.

ونظراً لأهمية عملية التخطيط في عملية المراجعة فقد وضعت لجنة معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتخطيط، حُدِّد فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط المراجعة، وذلك لفهم أعمال العميل محل المراجعة سواء من الخبرة السابقة أو من مصادر المعرفة المتوفرة، كما أكدت اللجنة مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف والتحريف في البيانات المالية على القرار الاقتصادي، وأهمية معرفة مفهوم مخاطر المراجعة واستخدامه في أثناء عملية التخطيط.[1] ويعرض هذا المبحث ما يلي:

3-1-1 مفهوم تخطيط عملية المراجعة

3-1-2 أهمية عملية تخطيط المراجعة

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، ص115.

3-1-1 مفهوم تخطيط عملية المراجعة:

يعرّف مصطلح المراجعة بشكل عام بأنه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة.[1] بينما يشير مصطلح تخطيط عملية المراجعة إلى الفترة الزمنية التي تلي قبول عملية التدقيق مباشرة والاتفاق مع العميل، وهي تشمل ما يقوم به المراجع في المراحل الأولى من عملية التعاقد. ويعتبر التخطيط من أهم مراحل عملية المراجعة فيما لو أريد لها أن تؤدى بكفاءة مهنية اقتصادية، وكذلك لضبط الوقت المخصص والتكلفة المحددة. هذا ويتوجب على المراجع فهم عميله ونوع صناعته والظروف المحيطة به، والتي يلزم فهمها من قبل جميع أفراد طاقم المراجعة.[2]

ويعرف مصطلح تخطيط عملية المراجعة بأنه: "وضع إستراتيجية شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة، وذلك من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول".[3]

يرى الباحث وجود العديد من الأمور التي تستدعي من المراجع أن يقوم بالتخطيط بالشكل المناسب ذلك من أجل:

1- اختيار الإجراءات الملائمة من أجل الحصول على أدلة المراجعة الكافية لتدعم رأيه في القوائم المالية.
2- ضمان أن تكون جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت إشراف كاف من أفراد تتوافر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.
3- معرفة الأحداث الهامة التي تؤثر على عمل العميل.
4- تحديد المجالات التي تكمن فيها الأخطار.

وقد أشار المعيار (300) بأن تخطيط عملية المراجعة ليس مرحلة منفصلة من المراجعة، بل هو عملية مستمرة، وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير أو فيما يتعلق بإكمال عملية المراجعة السابقة ويستمر حتى إكمال عملية المراجعة الحالية. إلا أن التخطيط يشمل دراسة توقيت أنشطة التخطيط

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل للتدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص249.
[2] عبد الرحمن عبد المولى الحمصي، **"تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمنشأة في التخطيط لعملية المراجعة- دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا، القاهرة، 2010، ص22.
[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**, ص249.

وإجراءات تدقيق معينة بحاجة لإكمالها قبل أداء مزيد من إجراءات المراجعة.[1] كما تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشاة والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسين في فريق العملية في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية المراجعة.

3-1-2 أهمية عملية تخطيط المراجعة:

أشار معيار التدقيق الدولي (300) إلى أهمية تخطيط التدقيق في:[2]

1- مساعدة المراجع في تولية الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية المراجعة.
2- مساعدة المراجع بتحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
3- مساعدة المراجع في تنظيم وإدارة عملية المراجعة بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
4- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
5- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق ومراجعة عملهم.
6- المساعدة عند الاقتضاء في تنسيق العمل الذي أنجزه مراجعو العناصر والخبراء.

هذا ولا يمكن إنكار أهمية تخطيط التدقيق والفحص للبيانات المالية في تنظيم أعمال المراجعة والرقابة عليها بشكل أفضل وتخفيض وقت العمل، ومواجهة المفاجآت المحتملة، كما يجعل عملية المراجعة ترتكز على الأهداف وليست الأتعاب، كما يتضح ذلك بما يلي:[3]

1- تنظيم أعمال المراجعة والرقابة عليها بشكل أفضل: تكمن أهمية التخطيط في تخفيض خطر المراجعة لأدنى مستوى مقبول، لذا على المراجع أن يأخذ بالحسبان المخاطر المرتبطة بمختلف البنود التي تحتوي عليها البيانات المالية، حيث إن التخطيط المناسب يساعد المراجع في التشديد على عنصر الخطر المتعلق بكل بند، كما أن التخطيط

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 256.
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **المرجع السابق**، ص 253.
[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 107-110.

التفصيلي لعملية المراجعة يمكّن المساعدين من تنفيذ إجراءات المراجعة بدقة أكبر وإجراء التعديلات الضرورية التي تتلاءم مع الخطة الموضوعة.

2- تخفيض وقت عملية المراجعة: حيث أن التخطيط غير المنظم والضعيف من شأنه أن يعرض المراجع لخطر زيادة الوقت في تنفيذ عملية المراجعة، وذلك لأن المساعدين قد تنقصهم المعلومات الكافية.

3- مواجهة المفاجآت المحتملة: حيث أن التخطيط المناسب يمكّن المراجع من تحديد مواطن الخطر ومنع أو تقليل حدوثها، وبالتالي تنفيذ العمل بسهولة كبيرة وتجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.

4- التركيز على الأهداف وليس الأتعاب: إن التخطيط يجبر المراجع على ضرورة التأكد من أن عمله ينسجم مع خصائص وأهداف المنشاة، ومن ناحية أخرى إن المراجع الذي لم يخطط لعملية المراجعة بشكل ملائم سيعمل لجدولة عمله، ذلك انه سيكون غير قادر على مواجهة الحد الأدنى من معايير الأداء المهني.

يبدأ المراجع بالتخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق مع العميل، حيث يقوم المراجع عند التخطيط بتحديد إستراتيجية المراجعة الشاملة والملائمة، وتحديد مواطن الخطر المحتملة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، ومن ثم المناقشات مع العميل، بالإضافة للقيام بفحص تمهيدي لسجلات العميل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل و القيام بالعديد من الاختبارات للتحقق من نظام العميل. فقد أوضحت العديد من الدراسات بأن أهداف مرحلة التخطيط تتلخص في الحصول على معلومات أولية عن العميل، ورفع كفاءة وفعالية مهنة المراجعة، والتعرف على مواضع المشاكل المحتملة، والتي تتطلب من المراجع مزيداً من الاهتمام أثناء فترة التعاقد، بالتالي حصول المراجع على الفهم التام للعميل ومجال نشاطه.[1] حيث أن التخطيط المناسب والمهني يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي.

كما تبين وجود أسباب أخرى تدعو المراجع لتخطيط المراجعة بشكل مجدي وفعال ومن هذه الأسباب:[2]

---

[1] محمد العميري، إحسان المعتاز، 2007، **"أثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة : دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد21، العدد2، ص161.

[2] الفين ارينز, جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص286.

1- تمكين المراجع من الحصول على أدلة مراجعة كافية، تمكن المراجع من أداء عمله بكفاءة عالية وتجنبه الدعاوي القضائية وتوفر له قاعدة عملاء يتعامل معهم من خلال سمعة المراجع الجيدة.

2- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف.

3- تجنب المراجع سوء فهم العميل: وتحقيق علاقة جيدة مع العميل.

المبحث الثاني

3-2 عناصر تخطيط عملية المراجعة ومتطلباتها

في البيئة التنافسية للمراجعة ركزت العديد من مكاتب المراجعة انتباهها على العمل بشكل فعال من أجل تحقيق النجاح في العمل، فقد تبنت هذه المكاتب نظرة أساسها خطر المراجعة، بالتالي توجب عليها تمييز وتقييم خطر البيانات المالية وتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، والعمل بموضوعية للحصول على دليل إثبات حول المزاعم المالية والأحداث الاقتصادية وإبلاغ الأطراف المستفيدة بالنتائج. فكان لابد للمراجع عند تخطيط عمله أن يأخذ بالاعتبار جميع الحسابات والأرصدة والصفقات المتعلقة بالعميل بالإضافة للقيام بالإجراءات التحليلية وذلك لتقدير المخاطر وتخفيضها للمستوى المطلوب.[1] **وسيعرض هذا المبحث ما يلي:**

3-2-1 عناصر عملية تخطيط المراجعة

3-2-2 متطلبات التخطيط

3-2-1 عناصر عملية تخطيط المراجعة:

ويمكن تقسيم عمل المراجع عند التخطيط كما يلي:[2]

1- التمهيد للتخطيط.
2- الحصول على معلومات عن العميل.
3- الحصول على معلومات عن التزامات العميل القانونية.
4- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
5- وضع حدود الأهمية النسبية.
6- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
7- وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة.

---

[1] Taylan Altıntaş, Ph.D, **Attitudes to audit risk model and materiality: evidence from turkey,** Sosyal Bilimler Dergisi 2010, (1), p131.

[2] الفين ارينز، جيمس لوبك، مرجع سبق ذكره، ص 286.

ويتم تفصيل ما سبق بالتالي:

أولاً: التمهيد للتخطيط

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة بقبوله للمهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر كتوفر الوقت المناسب لتخطيط المراجعة أي معرفته بالمهمة قبل وقت كافي بما يفيد المراجع تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.[1] هذا وقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي المعيار الدولي (210) فيما يخص قبول مهمة المراجعة وقد هدف المعيار إلى:[2]

أ- تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية المراجعة متوفرة أم لا.

ب- التأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة وحيث يكون مناسباً.

كما إن هناك العديد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة وهي:[3]

1- قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العميل الحالي.

2- فحص النظام المحاسبي للمشروع والاطلاع على الحسابات السابقة.

3- التعرف على العاملين في المشروع ومسؤولية كل منه.

4- زيارة استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية.

وسنعرض ذلك بالتفصيل:

1- **قبول عميل جديد أو الاستمرار مع العميل الحالي:** قبل أن يتم قبول عميل جديد تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة بفحص المنشآت لتحديد إمكانية التعامل معها وتقييم الاستقرار المالي للعميل. وعند قبول عميل يتوجب على المراجع الاتصال بمراجع

---

[1] محمد أمين مازون، **"التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسيير، الجزائر، 2011، ص28.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 103.

[3] خالد أمين عبد الله، **"علم تدقيق الحسابات /الناحية النظرية/"** دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2004، ص 207.

الحسابات السابق والاستفسار منه عن عدم قبوله العمل لكي يتأكد من أنه لا يوجد أسباب تجعل قبوله للعمل غير لائق، فكثيراً ما يرشد المراجع القديم زميله الجديد إلى الصعوبات التي واجهته في الماضي بخصوص علاقته بالمديرين أو أصحاب المشروع.[1] كما تساعد المعلومات التي يحصل عليها المراجع الحالي من المراجع السابق في تكوين رأي وفهم عام يمكنه من تخطيط عمله وتنفيذه بشكل فعال. أما الاستمرار مع العملاء الحاليين فإن المراجع يقيم مدى إمكانية الاستمرار بالعمل معهم بتقديم خدمات المراجعة.

2- **فحص النظام المحاسبي للمشروع والاطلاع على الحسابات السابقة:** القيام بدراسة النظام المحاسبي المتبع دفترياً أم آلياً، والاطلاع على سجلات المشروع ودفاتره الإلزامية منها والاختيارية، والإلمام بكل خطوات التسجيل والترحيل وما إلى ذلك لأنه ملزم للمراجع بالنهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.[2] كما يتعرف المراجع على نوعية التقارير السنوية والمركز المالي للمشروع، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المراجع السابق أو تقرير مجلس الإدارة.[3]

3- **التعرف على العاملين في المشروع ومسؤولية كل منهم:** حيث يقوم المراجع بالتعرف على مراكز عملهم والحصول على صور عن تواقيع كل منهم.

4- **زيارة استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية:** على المراجع القيام بزيارة استطلاعية للمشروع مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.[4]

بذلك نجد أنه يتوجب على المراجع قبل البدء الفعلي لعملية المراجعة أن يتفق مع إدارة المنشأة المطلوب مراجعة حساباتها على عدة نقاط، على أن تتضمن هذه النقاط عقد مكتوب، ومن بين هذه النقاط الاتفاق على طبيعة المراجعة والفترة الزمنية التي تغطيها عملية المراجعة، الأتعاب، تاريخ الانتهاء من العمل الميداني وتقديم التقرير، وغيرها من الأمور التي يراها

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحق المصرف، **"تدقيق ومراجعة الحسابات"** دار الكندي للنشر، الاردن، اربد، الطبعة الأولى، الطبعة الاولى، 1991، ص96.

[2] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص209.

[3] محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، ص29.

[4] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص209.

المراجع ضرورية. كما يقوم المراجع بإعداد رسالة القبول وإرسالها للإدارة ويوضح فيها الأشخاص المكلفين بعملية المراجعة عند استخدامه للمساعدين في عمله، وأي معلومات أخرى يراها المراجع.[1]

ثانياً: الحصول على معلومات عن عمل العميل

إن الفهم الشامل لطبيعة عمل العميل ومجال صناعته يوفر قدر كبير من المعلومات للمراجع مما يساهم بشكل هام وفعال في إجراء فحص كافي للعميل، وتقييم المخاطر المالية وما ينتج عنها من خطأ واحتيال، بالتالي المساعدة في تصميم طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة. فقد بين المعيار الدولي للمراجعة (315) بأن فهم المراجع لطبيعة المنشأة بما في ذلك عملياتها، وملكيتها، والهيكل الإداري فيها، وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها أو تخطط لتنفيذها، من شأنه أن يؤدي لفهم المراجع لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية.[2] بالتالي تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية أو مستوى الإثبات الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.[3] كما أن فهم طبيعة عمل منشأة العميل سيشكل إطاراً مرجعياً يقوم من خلاله المراجع بالتخطيط للمراجعة وممارسة الحكم المهني فيما يخص تقييم التحريف الهام المؤثر في القوائم المالية والتعامل معه بشكل ملائم طيلة عملية المراجعة. فعند القيام بمراجعة القوائم المالية ينبغي على المراجع أن يكون لديه معرفة أولية كافية بطبيعة عمل منشأة العميل حتى يتمكن من تحديد وتقييم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة، وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق عملية المراجعة. يساعد فهم المراجع لنشاط العميل ومجال عمله في معرفة مكامن وجود الأخطار وتكرارها في تلك الصناعات وبالتالي تخطيط أفضل لعملية المراجعة وأداء عمله بأكمل وجه.[4] يمكن أن نلاحظ بأن مسألة التخصص المهني للمراجع تفرضها البيئة الاقتصادية الحالية، حيث يفترض على المراجع أن يتخصص في نشاط مهني معين للتخفيف من إخفاقات عملية المراجعة. والمقصود بـــــــــــــــــــ(التخصص الصناعي) قيام المراجع بأداء

---

[1] ادريس عبد السلام اشتيوي، **"المراجعة معايير واجراءات"**، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع،1991 ، ص98.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 270.

[3] **المرجع السابق**، ص 267.

[4] معاذ طاهر صالح المقطري، **"أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة تطبيقية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد4 ، 2011، ص414.

خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى نشاط صناعي واحد بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.[1]

يحصل المراجع على المعلومات عن العميل من محاضر اجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الإدارة واللجان العامة، التقارير المالية والإدارية الداخلية للسنة الحالية والسنوات السابقة، أوراق عمل المراجعة للسنة السابقة وجميع الملفات الأخرى المتعلقة بها، الزيارات لمكاتب العميل ومواقع الإنتاج، المناقشة مع مديري وموظفي العميل: كمناقشة اللوائح الحكومية السارية التي تؤثر على نشاط العميل، والتغير في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية، وغير ذلك من التطورات الحاصلة في بيئة عمل المنشأة والمشاكل التي قد تظهر.

ثالثاً: الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل

إن معرفة المستندات والسجلات القانونية عند البدء بالمراجعة تمكن المراجع من تفسير الأدلة المرتبطة بها خلال مراحل المراجعة والتأكد من وجود الإفصاح المناسب في القوائم المالية، حيث يجب على المراجع اختبار ثلاثة أنواع من المستندات والسجلات القانونية في مرحلة التخطيط للمراجعة وهي عقد الشركة، النظام الأساسي للشركة، محاضر واجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم والعقد.[2]

حيث يمثل عقد التكليف التزام قانوني تجاه العميل وبالعكس التزام العميل تجاه المراجع بالإضافة للمسؤولية المكافئة. كما إن إطلاع المراجع على محاضر الاجتماعات في السجلات الرسمية لاجتماعات مجلس الإدارة والمساهمين وملخصات أهم الموضوعات التي تم مناقشتها في هذه الاجتماعات والقرارات التي تم اتخاذها بواسطة أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين،[3] يعتبر أجراء تحليلي وصفي يسهم في تخطيط العمل بالشكل الملائم.

---

[1] أمال محمد محمد عوض، **"دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006، ص68.

[2] عبد الرحمن عبد المولى الحمصي، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

[3] عبد الرحمن عبد المولى الحمصي، **المرجع سابق** ، ص30.

رابعاً:تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية

إن الهدف الأساسي من الإجراءات التحليلية هو تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية والتعرف على العلاقات غير المتوقعة للتركيز عليها وفحصها، مما يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم برنامج المراجعة الملائم. بالتالي نجد بان الغرض الأساسي وراء تطبيق الإجراءات التحليلية الأولية هو توقع وجود علاقات بين البيانات ووجود تقلبات تؤثر على عملية المراجعة, وعند فحص المراجع لهذه التقلبات الهامة يجب عليه أن يكون يقظاً لآثار النتائج المحتملة التي توصل إليها.[1] وقد أكدت العديد من الدراسات أهمية الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحديث المعرفة بعمليات الوحدة الاقتصادية وتحديد الجوانب المهمة لإعطائها المستوى الملائم من التركيز والفحص، حيث تساهم الإجراءات التحليلية في فهم العميل وتقييم مخاطره.

خامساً: وضع حدود الأهمية النسبية

لقد لقي مفهوم الأهمية النسبية اهتمام واسع النطاق من قبل المنظمات والهيئات الدولية لترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها وإعداد برامج عملهم بشكل ملائم.

وقد تم **تعريف الأهمية النسبية:**

"مبدأ محاسبي تتحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والمراجعين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي"[2].

يتطلب من المراجع مستوى مقبول من الأهمية النسبية عند إعداد خطة المراجعة لكي يكون قادر على اكتشاف الأخطاء الهامة من منظور كمي أو نوعي، ومن الأمثلة على الأخطاء النوعية يمكن أن تكون الوصف الناقص أو غير الصحيح لسياسة محاسبية، أي من المحتمل أن تستعمل بيانات مالية تكون مضللة وتقود إلى خطأ بالوصف أو فشل بالتعليمات، فعلى المراجع أن يعتبر

[1] يوسف جربوع، **مرجع سبق ذكره** ، ص68.
[2] منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **"استخدام الأهمية في العمل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"**، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، 2007، ص228.

حدوث هذه الأخطاء في مستوى القيم الصغيرة نسبياً وبالتالي فإن تراكمها قد يكون ذو تأثير هام على البيانات المالية.[1] بالتالي فأن الأهمية النسبية والمخاطر الناتجة عنها تتضح في:[2]

أ- مخاطر الأخطاء المحاسبية التي لم يتم الكشف عنها بواسطة مراجعي الحسابات وذلك بسبب العوامل المرتبطة بالرقابة لدى المنشأة ومستوى كفايتها.

ب- الطبيعة الكمية أو النوعية للأخطاء وأثرها على البيانات المالية المدققة وتقرير المراجعة.

ويستخدم المراجعون الأهمية النسبية في المراجعة:[3]

- كأساس للتخطيط لعملية المراجعة.
- كموجه أو أساس لتقييم أدلة الإثبات.
- كأساس لاتخاذ القرارات عند إعداد التقارير.

يتوجب على المراجع عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أن يأخذ بالاعتبار الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري بمعنى أخر على المراجع تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، وعند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق وأثر الأخطاء غير المصححة إن وجدت على البيانات المالية وعند تكوين الرأي في تقرير المراجع. إن فهم المراجع للمنشاة وبيئتها يحدد إطاراً مرجعياً يخطط المراجع ضمنه لعملية المراجعة ويمارس الحكم المهني بشان تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والاستجابة لتلك المخاطر طيلة عملية المراجعة، كما يساعد المراجع في تحديد الأهمية النسبية وتقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسباً أثناء سير عملية المراجعة. وإن تقرير المراجع للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات تساعده في اتخاذ قرار بمسائل فيها، إن ذلك يساعد المراجع على اختبار إجراءات المراجعة، وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول.[4]

---

[1] Ana Maria Joldos, Ionela Cornelia Stanciu, Gabriela Grejdan, "**Pillars Of The Audit Activity: Materiality And Audit Risk",** Annals of the University of Petroşani, Economics, 2010, p227.

[2] Tom Lee, "corpoarte audit theory", Chapman& Hall, first adition, london, uk, , 1993,p178.

[3] شادن هاني عرار، **"مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"** رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009، ص28 .

[4] شادن هاني عرار إشراف محمد مطر، **المرجع السابق**، ص29.

حيث يقوم المراجع قبل البدء بعملية المراجعة المكلف بها تحديد علاقة مخاطر المراجعة بالتحديد الأولي لحدود الأهمية النسبية، ولابد من تحديد العلاقات الخاصة بمخاطر المراجعة الواجب مراعاتها لتقدير الأهمية النسبية.[1] ويكون المراجع مسؤول عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية للقوائم المالي، وإذا رأى المراجع أن هناك تحريفاً جوهرياً يجب عليه أن يوجه انتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف وإذا رفض العميل القيام بالتصحيح يجب على المراجع أن يصدر رأي مقيد أو رأي سلبي بناءاً على مقدار التحريف، لذلك يجب على المراجع أن يكون ملماً بالمعرفة الخاصة بتطبيق الأهمية النسبية.[2] لذلك عند تخطيط المراجعة، يجب أن يفكر المراجعون بالأهمية النسبية كمجال لأعظم الأخطاء الكمية في القيم غير الصحيحة التي يمكن أن توجد في البيانات المالية المنشورة، كما إن السبب الرئيسي للتفكير بالأهمية النسبية أثناء خطوات تخطيط عملية المراجعة هو إيجاد التناغم اللازم بين الكفاية والفاعلية في عملية المراجعة، مما يجنب المراجعين إجراء عمليات أقل مما يجب أو أكثر مما يجب وإضاعة الوقت والجهد[3]. حيث يتوجب على المراجع أن يأخذ بالاعتبار الأهمية النسبية للدليل وذلك لتقييم البيانات المالية، هذا من شأنه أن يساعد المراجع لانجاز العمل الضروري وتلبية احتياجات مستخدمي البيانات المالية.[4] تمكن المراجعة التحليلية مراجع الحسابات من التقدير المبدئي لمستوى الأهمية النسبية لأغراض المراجعة ومدى تطلب البند المعني لمزيد من الفحص والاختبارات أثناء عمل المراجع. كما أن الإجراءات التحليلية غير الكمية كالاستفسار تعتمد على التقدير والحكم الشخصي للمراجع حول الأمور ذات الأهمية والتي تؤثر على اختبار أي بند من بنود القوائم المالية محل المراجعة، من شأنه أن يسهم في تقديم مؤشرات حول أهمية هذه البنود وضرورة القيام بمزيد من الفحص والاختبارات اللازمة لتقدير مواطن الأخطار المحتملة. هذه الإجراءات توجه المراجع لضرورة تعديل خطة وبرنامج العمل بالشكل الملائم والمناسب والذي يضمن مراعاة أهمية البند محل المراجعة وضرورة القيام بالاختبارات الملائمة له، والتي تسهم في تخفيض الخطر إلى أدنى مستوى ممكن.

---

[1] منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، **مرجع سبق ذكره** ، ص176.

[2] عبد الرحمن عبد المولى الحمصي، **مرجع سبق ذكره** ، ص32.

[3] Audit program planning using a belief function frame work.

[4] Fawzi Al Sawalqa, Atala Qtish, "**Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan",** International Business Research; Vol. 5, No. 9, , 2012, p130.

سادساً: فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر المراجعة

تعرف الرقابة الداخلية:

"بأنها العملية المصممة والمنفذة من قبل المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية تقديم التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة، ويتبع ذلك أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف".[1]

يساعد الفهم الكافي للرقابة الداخلية في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر في مخاطر الأخطاء الجوهرية، ومساعدة المراجع في تصميم مدى وتوقيت وطبيعة إجراءات المراجعة.[2]

سابعاً: وضع خطة المراجعة

إن أي عمل يجب القيام به يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ بالحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق الأهداف.[3] يقوم المراجع عقب انتهاءه من كافة الخطوات التمهيدية بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم الخطة وفق برنامج مرسوم ومن بين ما يتضمنه:[4]

1- الأهداف الواجب تحقيقها.
2- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.
3- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء.
4- الوقت المستنفذ فعلاً في كل خطوة وإجراء.
5- الملاحظات.

---

[1] شادن هاني عرار، **مرجع سبق ذكره** ، ص41.
[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 286.
[3] عزوز ميلود ، **"دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة"**، الجزائر، جامعة 20أوت 1955، 2007، ص32.
[4] محمد أمين مازون، **مرجع سبق ذكره**، ص30.

وبالتالي يجب على المراجع أن يبدي اهتمام للإجراءات التحليلية عند وضع خطة العمل وذلك لأهمية المؤشرات التي تقدمها حول صحة ودقة وموثوقية البيانات المالية لمنشأة العميل، ومدى إمكانية الاعتماد عليها، حيث تظهر مواطن الضعف والخطر والتي تتطلب بحث وعناية خاصة، وبالتالي إعادة النظر بخطة العمل لمواجهة جميع الأخطاء والمخاطر المحتملة، والحصول على الأدلة الملائمة والكافية.

3-2-2 نشاطات التخطيط (متطلبات التخطيط):

صنف المعيار الدولي للتخطيط المعيار(300) نشاطات التخطيط على أنها:[1]

1- إستراتيجية المراجعة الشاملة.
2- خطة المراجعة.
3- التغيرات في قرارات التخطيط خلال عملية المراجعة.
4- التوجيه والإشراف والمتابعة.
5- توثيق عملية المراجعة.

ومن المعروف أن عملية المراجعة ما هي إلا عملية منتظمة لجمع وتقويم الأدلة للوصول إلى رأي حول عدالة القوائم المالية في المنشأة، حيث تتكون عملية المراجعة من خطوات محسوبة لذلك تتلخص أنشطة المراجعة كما جاء في معيار المراجعة الدولي (300) كما يلي:

أولاً: إستراتيجية المراجعة الشاملة

المقصود **بإستراتيجية المراجعة:**

"الخطة التي تضعها منشأة المراجعة بهدف إنجاز عملية المراجعة خلال الفترة المحددة، ويعمد المراجع الخارجي إلى تقسيم العمل بين فريق المراجعة بحسب طبيعة المشروع، عن طريق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة على شكل إجراءات عملية يمكن متابعتها والإشراف عليها"[2].

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 255.
[2] سامي صوفي، **"دور البنية الرقابية في بناء استراتيجية المراجعة"** رسالة ماجستير في المحاسبة منشورة، جامعة نشرين، كلية الاقتصاد، 2008، ص 15.

فقد أوجب المعيار الدولي (300) ضرورة وضع إستراتيجية مراجعة شاملة والتي بموجبها يتم تحديد أهداف المراجعة وطبيعة ونطاق إجراءات المراجعة، وتوقيت تنفيذها والموارد المادية والبشرية اللازمة وكافة الترتيبات الأخرى ابتداءاً من معرفة طبيعة عمل العميل حتى تحضير التقرير، وكلما كانت الإستراتيجية مفصلة أدى ذلك لمساعدة المراجع في وضع خطة المراجعة.[1]

ونظراً لأهمية موضوع الإجراءات التحليلية في المراجعة والتي تعتبر جزءاً مهماً من إستراتيجية المراجعة فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) دليل المراجعة الدولي رقم (12) في عام 1983 تحت مسمى الإجراءات التحليلية، وتم بعد ذلك تعديله عام 1988 ليحل محله المعيار (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها ودرجة الاعتماد عليها. وتساهم إستراتيجية الإجراءات التحليلية في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، حيث إن الإجراءات التحليلية تبدأ من مرحلة الاستفسار وإجراء المقارنات وتنتهي باستخدام وسائل متطورة مثل تحليل الانحدار والسلاسل الزمنية بهدف الوصول إلى أدلة وقرائن وقناعات حول البيانات المراد مراجعتها، بالتالي تعتبر الإجراءات التحليلية اختبار جوهري مساير لكافة مراحل عملية المراجعة ابتدءاً من مرحلة التخطيط مروراً بتقييم نظام الرقابة الداخلية واختبار العمليات والأرصدة، وانتهاءاً بتقديم تقرير المراجع بهدف توفير الأدلة الكافية خلال هذه المراحل لتأكيد نتائج المراجعة.

ثانياً: خطة المراجعة

بعد وضع إستراتيجية المراجعة الشاملة يجب وضع خطة المراجعة بناء على المعلومات التي تم الحصول عليها، وطبقاً لمعيار المراجعة (300)، يتعين على المراجع تطوير خطة المراجعة من أجل تقليل مخاطر المراجعة بالشكل المقبول وتطبيق الإستراتيجية الشاملة للمراجعة، ويجب أن تشمل خطة المراجعة توضيحاً للإجراءات التفصيلية التي تتعلق بكل هدف من أهداف عملية المراجعة.[2] إن خطة المراجعة تكون أكثر تفصيلاً من إستراتيجية المراجعة الشاملة وهي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى وإجراءات المراجعة التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من أجل

[1] غسان فلاح المطارنة، **"مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني –دراسة ميدانية"**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد33، العدد2، 2011، ص 18.

[2] غسان فلاح المطارنة، **المرجع السابق**، ص 18.

الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطر المراجعة لمستوى منخفض.[1] وعلى المراجع في حال وضع خطة المراجعة الشاملة مراعاة ما يلي:[2]

1- تحديد خصائص العملية ونطاقها.

2- التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالعملية للتخطيط لتوقيت المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة.

3- دراسة العوامل التي تعتبر وفق تقديرات المراجع المهني هامة في توجيه جهود فريق المراجعة.

4- تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية، ما إذا كان من الممكن الاستفادة من المعرفة المكتسبة من العمليات الأخرى المؤداة على منشآت تشابه منشأة العميل.

5- التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء العملية.

والمقصود بطبيعة إجراءات المراجعة الإجراءات الخاصة التي سيتم استخدامها وتطبيقها على عناصر ومفردات معينة، أما نطاق إجراءات المراجعة عدد العناصر والمفردات التي سيتم تطبيق الإجراءات عليها (حجم العينة)، وتوقيت إجراءات المراجعة فهو الوقت المناسب للقيام بإنجاز كل إجراء من إجراءات المراجعة.

إن المراجع يقوم باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية الملائمة أثناء وضع خطة المراجعة لتقدير المخاطر الجوهرية وتخفيض هذه المخاطر ومراعاة الأماكن التي تتطلب مزيد من الفحص والعناية و تقدير ما إذا كانت هناك تغييرات غير عادية في أرصدة البنود المالية التي تستوجب فحوصاً متعمقة وبأساليب متقدمة، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى، وبالتالي تحسين عمل المراجع وترشيد الحكم الشخصي للمراجع وتخفيض الوقت والجهد ومن ثم التكلفة كما تساهم بمساعدة المراجع في تحديد الشخص المؤهل لمساعدته في مراجعة وتنفيذ العمل.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص268.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 254.

ثالثاً: التغيرات في قرارات التخطيط خلال عملية المراجعة

يتوجب على المراجع تحديث إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة وتغييرهما حسب الضرورة أثناء سير عملية المراجعة، وذلك نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغييرات في الظروف أو أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة، فقد يحتاج المراجع أن يعدل إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة الإضافية الناجمة المخطط لها، وذلك على أساس الدراسة المعدلة للمخاطر المقيمة.[1] حيث أنه من الممكن أن يحصل المراجع على أدلة تتعارض مع الأدلة التي حصل عليها أثناء قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية، وبناء على ما سبق يجب عليه إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخططة بناء على التقييم المعدل للمخاطر، وتعديل طبيعة وتوقيت وإجراءات المراجعة نتيجة للظروف المستجدة.[2]

فقد تدل بعض مؤشرات الإجراءات التحليلية على وجود انحرافات وتغييرات معينة لبعض البنود المالية، بالتالي يتوجب على المراجع أن يعدل عمله من أجل العمل على تخفيض المخاطر والأخطاء الظاهرة، فقد يعمد المراجع لتغيير إستراتيجية المراجعة لمواجهة التغييرات الناتجة والعمل على تصحيحها بالشكل الملائم، مما يتطلب من المراجع وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج عمل يلاءمان هذه التغيرات.

رابعاً: التوجيه والإشراف والتدقيق

إن الإشراف على المساعدين من الأمور الضرورية لكي يتفهم القائمون على العمل بمختلف مستوياتهم أهداف عملية المراجعة والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، كما يجب اطلاع المساعدين على جزء كبير من المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء فترة التخطيط لعملية المراجعة والمتعلقة بالصناعة التي يعمل بها العميل وتنظيم منشآته والشريك المسؤول بصفة نهائية عن عملية المراجعة. كما يتوجب على المساعدين اطلاع المشرف على أية مشكلات محاسبية يتم اكتشافها أثناء الفحص.[3] فعندما ما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في مجال مخاطر المراجعة فإنه على المراجع زيادة مدى واستمرارية توجيه وإشراف على أعضاء

[1] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص 259.
[2] غسان فلاح المطارنة، **مرجع سبق ذكره**، ص19.
[3] لقليطي الأخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص58.

فريق المراجعة وأداء تدقيق أكثر تفصيلاً لعملهم.[1] كما على المراجع مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه، وفي هذا المجال يجب أن يأخذ بالاعتبار:[2]

أ- إشراك المساعدين في وضع خطة المراجعة وبرنامج المراجعة وتعديلاته.

ب- مناقشة المساعدين بالمشاكل الجوهرية.

ت- توفير فرص الترقية أمام المرؤوسين وشمولية معايير تقييم أداء المساعدين لكافة جوانب الأداء وذلك لدفع المساعدين على العمل بنشاط، وتوفير رضاهم عن العمل.

ث- المتابعة والتوجيه المستمرين للمساعدين أثناء تأدية مهامهم.

يتوجب على فريق المراجعة التمتع بالخبرة والمهارة العلمية والعملية من أجل أداء عملهم بالشكل الفعال، ومساعدة المشرف في تخطيط وإنجاز العمل بالشكل المطلوب، كما أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يتطلب خبرة ومهارة علمية وعملية من قبل فريق المراجعة من أجل انجازها بالشكل المطلوب والمساهمة في إعداد خطة المراجعة.

خامساً: توثيق عملية المراجعة

يجب على المراجع توثيق إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة الشاملة، بما في ذلك التغيرات الجوهرية التي تتم أثناء عملية المراجعة، فقد بين المعيار الدولي رقم (300) على:[3]

1- أن يقوم المراجع بتلخيص إستراتيجية المراجعة الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية المراجعة.

2- ينبغي على المراجع تسجيل التخطيط السليم لإجراءات المراجعة التي يمكن مراجعتها والمصادقة عليها قبل أدائها، كما يمكن للمراجع استخدام برامج مراجعة موحدة أو قوائم فحص لاكتمال المراجعة على أن تكون مصممة كما يلزم لتعكس الظروف المحددة للعملية.

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص270.
[2] لقليطي الأخضر، **مرجع سبق ذكره**، ص58.
[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص256-257.

3- أن يسجل التغيرات الهامة التي تطرأ على إستراتيجية المراجعة الشاملة وخطة المراجعة، والتغييرات الناجمة عن طبيعة وإجراءات المراجعة وتوقيتها ونطاقها المخطط له.

بالتالي نجد إنه على المراجع عند جمع الأدلة المؤيدة لرأيه استخدام وسيلة للرجوع إلى هذه الأدلة، هذه الوسيلة هي توثيق عملية المراجعة ويتم ذلك من خلال أوراق العمل والتي تعتبر الوسيلة التي يستخدمها المراجع لتجميع الأدلة التي يحتاج إليها لتأييد رأيه في القوائم المالية.[1] حيث إن أوراق المراجعة للسنوات السابقة تساعد المراجع في التعرف على جميع أعمال السنة الحالية وتمكنه من الاطلاع على برنامج تخطيط السنة السابقة وملخصات نتائج السنة السابقة، بالتالي يستطيع استخدام المراجعة التحليلية بالشكل الملائم وبما يناسب سير خطة العمل.

[1] مصطفى عيسى خضر، **"المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات"**، جامعة الملك سعود، الرياض،السعودية، 1991، ص 259.

المبحث الثالث

3-3 برنامج المراجعة

إن مراجع الحسابات يعمل على وضع النقاط الأساسية لعمله بشكل ملائم وواضح، ليسهل عليه تنفيذها بفاعلية وكفاءة، ويكون ذلك من خلال برنامج عمله الذي يضعه المراجع لتوضيح سير خطته، ويتضمن هذا المبحث:

3-3-1 مفهوم برنامج المراجعة

3-3-2 أغراض وأنواع برنامج المراجعة

3-3-1 مفهوم برنامج المراجعة:

من الواضح أن المراجع لا يستطيع بمفرده القيام بمهمة تدقيق منشأة سواء كانت صغيرة أو متوسطة، ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه. ولكي يتمكن موظفو المكتب بالقيام بالمهام الموكلة لهم بالمراجعة، ويستطيع مراقبة تنفيذه لخطته، يجب عليه أن يعد برنامجاً للعمل يسمى برنامج المراجعة.[1]

برنامج المراجعة:

"عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها".[2]

ويحقق برنامج المراجعة العديد من الأهداف منها:[3]

1- يبين ما يجب القيام به من أعمال المراجعة، وحصر العمليات الواردة بالدفاتر والسجلات.
2- يبين تعليمات فنية تفصيلية صادرة من المراجع لمساعديه.

---

[1] عزوز ميلود، **مرجع سبق ذكره**، ص40.
[2] خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص210.
[3] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص272.

3- يكشف عن الانحرافات الوقت إن وجدت والتحري عن أسبابها لاتخاذ الإجراء اللازم لمعالجتها.

وأهم الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم برنامج المراجعة ما يلي:[1]

1- التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها.

2- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمنشأة حيث على ضوء درجة الكفاية يتحدد نطاق عملية المراجعة.

3- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليست غاية بحد ذاتها فيجب على المراجع أن يتبع البرنامج من أجل تحقيق تلك الأهداف.

4- استخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجتها.

5- إتباع طرق المراجعة التي تلاءم ظروف كل حالة، فلكل منشأة ظروفها الخاصة والتي على ضوئها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة الملائم.

3-3-2 أغراض وأنواع برنامج المراجعة:

أغراض برنامج المراجعة:[2]

1- تعرف المراجع على العمل الذي أنجز.

2- يقدم دليل على إطار عملية المراجعة وأسلوب تنفيذها.

3- شهادة على العمل الذي قام به المراجع ومساعديه إذا احتاج في أي وقت لهذه الشهادة. حيث يعتبر برنامج المراجعة من أهم المستندات بين أوراق العمل.

4- يعتبر استخدام برنامج المراجعة أسلوباً للتخطيط والرقابة يستطيع من خلاله المراجع تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي بذلت فيها الجهود في كل عملية وعدد الساعات التي أمضاها كل مراجع حسب درجته.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحق المصرف، **مرجع سبق ذكره**، ص98.

[2] عبد الفتاح الصحن، كمال أبو زيد، **"المراجعة علماً وعملاً"** مؤسسة شباب الجامعة، مصر، الإسكندرية، 1991، ص 145.

أنواع برامج المراجعة:

من غير الممكن وضع برنامج موحد للمراجعة بكافة أنواعه بحيث يطبق على المنشآت المختلفة أو حتى المتماثلة، وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة لكل منشأة والتي تميزها عن غيرها ومن أنواع برامج المراجعة:

1- البرامج النموذجية:

وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة الممكن تطبيقها في نوع معين من المنشآت المتماثلة فيضع برنامج نموذجي يمكنه من التحضير لعملية المراجعة وإجراء التعديل لما يحصل عليه من معلومات، ميزنه أنه يضمن منع السهو في اتخاذ إجراء ضروري لازم. [1]

ويعاب عليه:

أنه يتصف بالجمود وعدم مسايرة التطورات في المنشأة أو في علم التدقيق، لذلك ينصح الجميع بعدم إتباع هذا النوع من البرامج.

2- برامج المراجعة الثابتة أو المرسومة مسبقاً:

هي برامج تحوي كافة الإجراءات والخطوات التي تدخل في كافة عمليات المراجعة، ويتقيد بها المراجع ومساعده أثناء أدائهم لمهامهم. غير أنها تخلو من بعض التعديلات التي تعتبر ثانوية، والتي يضيفها المراجع بناء على قيامه بالخطوات التمهيدية وما تمنحه له من خصوصيات المنشأة المدققة دون غيرها عن المنشآت السابقة، ولهذا البرامج مزايا منها:[2]

1- تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
2- أنها ضرورية في المشاريع الكبيرة لأحكام خطة العمل.
3- تساعد في تقسيم العمل بين المراجع ومساعديه كل حسب خبرته، كفاءته، تخصصه.
4- تطمئن المراجع لعدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات الضرورية.
5- تمكن المساعد أن يتمم العمل دون ضياع للوقت أو عناء في حال غياب المساعد الأخر المنوط به العمل.

---

[1] يوسف جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص69.
[2] خالد أمين العبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص212.

6- يعتبر البرنامج سجل كامل لما قام به المراجع ويستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

7- يعتبر أساساً لعمليات المراجعة في الأعوام المقبلة ونواة لها.

يعاب عليه:

أنه يحول خطوات المراجعة إلى عمليات روتينية ومحدة لقدرة المتدرب على الإبداع والتجديد، ويمكن تلافي ذلك من خلال تشجيع المراجع للمتدربين للإبداع والابتكار وإجراء التعديلات المناسبة.

3- برامج المراجعة الجارية:

تعد أثناء التنفيذ يحتوي هذا النوع على الخطوط العريضة لعملية المراجعة، وميزة هذا النوع من البرامج يترك لموظفي المكتب المجال لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية ويمكن إضافة أي نقطة جديدة أثناء القيام بالعمل.[1]إن برنامج المراجعة يساعد المراجع في تحديد خطوات العمل والإجراءات الواجب إتباعها من أجل الحصول على الأدلة والقرائن اللازمة التي تجنب المراجع السهو بالعمل وتدعم وتنظم عمله بالشكل المطلوب، وتمكنه من إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وتخفيض المخاطر بالصورة المناسبة. إن الإجراءات التحليلية تساعد المراجع في تحديد اتجاهات عملية المراجعة عند تصميمه لبرنامج المراجعة، والأعضاء الملائمين لتنفيذ هذه الإجراءات، والتي تسهم في تحديد مناطق الخطر المحتملة والكشف عن وجود المخاطر بالتالي زيادة اختبارات التفاصيل، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية الواردة في القوائم المالية.

[1] توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي اسحق المصرف، **مرجع سبق ذكره**، ص99.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات

مقدمة

يتناول هذا الفصل وصفا لمجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وصدقها وثباتها، كما يتضمن وصفاً للإجراءات التي استخدمت في تطبيق أدوات الدراسة، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

المبحث الأول : منهجية الدراسة

يتبع الباحث في مناقشة الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدم الباحث مصدرين أساسين للمعلومات هما:

1. **المصادر الثانوية:** حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للبحث إلي مصادر البيانات الثانوية وتتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقـــالات، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدارسة، والبحث في مواقـــع الإنترنـــت المختلفة.
2. **المصادر الأولية:** لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث إلي جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسية للبحث، صممت خصيصا ًلهذا الغرض، ووزعـــت على مكاتب وشركات المراجعة.

ويمكن تلخيص خطوات العمل كما يلي:

1- دراسة وتحليل مشكلة الدراسة لمعرفة العلاقة بين الإجراءات التحليلية وتخطيط عملية المراجعة.

2- وضع فروض تمثل حلول مقدمة لمشكلة الدراسة.

3- تجميع البيانات اللازمة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تنسجم مع مشكلة وأهداف الدراسة لاختبار الفروض من خلال الاعتماد على استبيان يغطي فرضيات الدراسة، وتم توزيعه على عينة من المراجعين المزاولين في سورية.

4- تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفروض باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.

5- استخلاص النتائج وتقديم التوصيات اللازمة.

4-1-1 أداة جمع البيانات:

تم الاعتماد على الاستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة للقيام بالدراسة الميدانية. وقد قام الباحث بتصميم الاستبانة (ملحق رقم 1)، بدأت بمقدمة توضيحية تبين طبيعة الدراسة وتأكد ضمان سرية الإجابات، تبعتها مجموعة من العبارات شملت المحاور الأساسية للدراسة وفرضياتها على النحو التالي:

القسم الأول: تضمن معلومات عامة عن المتغيرات الشخصية لعينة الدراسة وهي (المؤهل العلمي، المسمى الوظيفي، النشاط المهني، سنوات الخبرة).

القسم الثاني: يتكون من (20) عبارة يناقش فيها دور الإجراءات التحليلية في رسم خطة المراجعة، وهو ينقسم بدوره محورين أساسين كالتالي:

المحور الأول: يبين مدى تأثير استخدام الإجراءات التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشأة العميل لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة، ويتضمن (10) عبارات.

المحور الثاني: يبين مدى تأثير استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة ويتضمن (10) عبارات.

بالإضافة لذلك استخدم الباحث المقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة من أجل الرد على الاستفسارات، وإيضاح المفردات الواردة بقائمة الاستبيان، وضمان الحصول على أكبر قدر ممكن من الردود.

ولإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة فقد تم استخدام مقياس Likert الخماسي بدرجاته الخمسة بحيث تم تحديد درجات الإجابة على العبارات وأوزانها كما هو موضح في الجدول رقم (2).

الجدول رقم (2) درجات الإجابة على العبارات وأوزانها

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الترميز	5	4	3	2	1

ولتحديد بداية منطقة غير موافق في مقياس ليكرت الخماسي تم عمل الآتي:[1]

تم حساب المدى وذلك بطرح أصغر قيمة من أعلى قيمة في المقياس (5-1=4)

تم قسمة المدى (4) على أكبر قيمة في المقياس (5) والهدف من ذلك تحديد الطول الفعلي لكل خلية، وكانت (4÷5= 0.8).

ولأن المقياس لا يبدأ من الصفر بل من العدد (1) فإن نهاية الخلية الأولى تكون (**1+0.8 = 1.8**)، وهذا يعني أن أي وسط حسابي يقع بين القيمة (1) والقيمة (1.8) يعد ضمن الخلية الأولى "غير موافق بشدة".

بالتالي تكون بداية الخلية الثانية في مقياس ليكرت أكبر من (1.8) ونهايتها تكون (**1.8 + 0.8 = 2.6**)، ولهذا يعد أي وسط حسابي أكبر من 1.8 وأقل من 2.6 على أنه ضمن الخلية الثانية "غير موافق".

تكون بداية الخلية الثالثة في مقياس ليكرت أكبر من (2.6) ونهايتها تكون (**2.6+0.8 = 3.4**)، ولهذا يعد أي وسط حسابي أكبر من 2.6 وأقل من 3.4 على أنه ضمن الخلية الثالثة "محايد".

وعلى هذا تكون بداية الخلية الرابعة في مقياس ليكرت أكبر من (3.4) ونهايتها تكون (**3.4 + 0.8 = 4.2**) ولهذا يعد أي وسط حسابي أكبر من 3.4 وأقل من 4.2 على أنه ضمن الخلية الرابعة "موافق".

وتكون بداية الخلية الخامسة في مقياس ليكرت أكبر من (4.2) ونهايتها تكون (4.2 + 0.8 = 5) ولهذا يعد أي وسط حسابي أكبر من 4.2 وأقل من 5 على أنه ضمن الخلية الخامسة "موافق بشدة".

[1] شلبي، عثمان، **"الإحصاء الاجتماعي"**، القاهرة: مكتبة النهضة، 2001، ص 43، نقلاً من فيصل الجابري، **"**أثر الثقافة التنظيمية على أداء الموظف في الإدارة الإلكترونية**"**، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية، 2010، ص 60-62.

بذلك يكون الوزن المرجح لإجابات كل عبارة من العبارات كما هو موضح في الجدول رقم (3):

الجدول رقم (3) مقاييس درجات الإجابة

درجة الإجابة	مدى المتوسط الحسابي
موافق بشدة	4.21 – 5.00
موافق	3.41 – 4.2
محايد	2.6 – 3.4
غير موافق	1.81 – 2.6
غير موافق بشدة	1.00 – 1.8

4-1-2 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة بفئة من المحاسبين القانونيين (المراجعين الخارجيين) ممن يزاولون مهنة مراجعة الحسابات في المكاتب والشركات المهنية، نظراً لما تتمتع به تلك الفئة من معرفة وخبرات فنية، بالإضافة لقربها وملامستها للواقع العملي السائد في سوق المراجعة. وقد بلغ عدد المحاسبين القانونيين المعتمدين من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق والمصرح لهم مزاولة مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية (455) مراجعاً مزاولاً، كما هو موضح بالجدول رقم (4).[1]

الجدول رقم (4) توزع مكاتب المراجعة في سورية

المحافظة	عدد المكاتب
دمشق	**262**
ريف دمشق	**10**
القنيطرة	**1**
حلب	**62**
اللاذقية	**25**
طرطوس	**16**
حماة	**23**

[1] جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، httpwww.asca.sy.

حمص	38
دير الزور	2
السويداء	10
الحسكة	2
ادلب	3
درعا	1
المجموع	455

4-1-3 عينة الدراسة:

نظراً لكبر مجتمع الدراسة وعدم القدرة على استخدام أسلوب الحصر الشامل لكافة المكاتب والشركات المهنية في المحافظات، اتبع الباحث طريقة الحصر الشامل في محافظتي اللاذقية وطرطوس، كما تم أخذ عينة عشوائية بسيطة لمكاتب المراجعة في محافظة دمشق، ويبرر الباحث طريقة سحب العينة نتيجة للأوضاع السائدة في الجمهورية العربية السورية، وإمكانية الحصر الشامل لمكاتب المراجعة في محافظتي اللاذقية وطرطوس بسبب قربها من مكان عمل الباحث.

بناءً عليه فقد تم توزيع (124) استبياناً على مفردات العينة المختارة، استعيد منها (94) استبياناً شكلت ما نسبته (75.8%) من عدد الاستبانات الموزعة، وقد استبعد (9) من الاستبانات المستعادة لعدم صلاحيتها للتحليل، وبذلك يكون عدد الاستبانات القابلة للتحليل (85) استبياناً بنسبة (68.54%) من الاستبانات الموزعة، ويبين الجدول رقم (5) نتائج توزيع قائمة الاستبيان.

جدول رقم (5) بيان نتائج توزيع قائمة الاستبيان

الفئة	عدد الاستبانات الموزعه	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات غير صالحة للتحليل	عدد الاستبانات القابلة للتحليل	نسبة الاستجابة
مراجعو الحسابات	124	94	9	85	%68.54

4-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية متمثلة بمقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، بالإضافة للنسب المئوية بهدف تحليل البيانات بشكل عام، كما تم استخدام اختبار one sample t- test لاختبار الفروض ودراسة العلاقات، وذلك على النحو التالي:

- اختبار الثبات والصدق: لقياس مدى موثوقية البيانات وثباتها وبنائها الداخلي.
- مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل فرضية وكل عبارة على حدا.
- اختبار t للعينة الواحدة (one sample t test) علماً أن قيمة متوسط القياس تساوي (3)، ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة إذا كانت المتوسطات الناتجة عن العينة تختلف عن المتوسط المفترض.
- اختبار تحليل التباين الأحادي (one way anova)، حيث يستخدم هذا الاختبار لمقارنة متوسطات عدة مجموعات يفترض أنها تتوزع توزيعاً طبيعياً.

4-1-5 اختبار صدق وثبات أداة الدراسة:

يعتبر الثبات والصدق في أداة الدراسة من الأمور الواجب توافرها في الأداة قبل البدء بتحليل البيانات واختبار الفروض.

أولاً: اختبار ثبات أداة الدراسة:

إن المهارة في تصميم أداة الدراسة ليست مهمة سهلة بل تحتاج إلى دراية ومعرفة كافية، من هذا المنطلق فإنه يجب قياس جودة ثبات الأداة المختارة، والثبات هو مفهوم إحصائي يقصد به بأن تعطي أداة القياس في حال تطبيقها على نفس العينة وفي نفس الظروف النتائج نفسها.[1]

ويمكن إجراء اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ كمايلي:

[1] باسم غدير غدير، 2012**"تحليل البيانات المتقدم"**، الجزء الثاني، جامعة حلب، ص234.

- **معامل ألفا كرونباخ:**

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات كل جزء من أجزاء الاستبانة، ويعد اختبار المصداقية ألفا ضعيفاً إذا كان أقل من (70%) ومقبولاً إذا تجاوز بين (70%) حتى يقال إن القياس قد اجتاز اختبار الثبات وأنه يمكن الوثوق في نتائجه.[1]

جدول رقم (6) نتائج اختبار ألفا كرونباخ للمحاور الثلاثة والأسئلة مجتمعة

المحور	عدد الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ	الثبات
محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل	10	0.870	0.93
محور تحسين قرارات تخطيط المراجع	10	0.843	0.92
مجمل أسئلة الاستبانة	30	0.940	0.96

نلاحظ من الجدول رقم (5) أن قيم معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول بلغ (0.870) وللمحور الثاني بلغ (0.843)، وقد بلغت قيمة المعامل (0.940) لكامل عبارات الاستبيان، مما يدل على أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان مما يؤكد صلاحية استخدام الاستبانة لإجراء الدراسة.

ثانياً: مقياس صدق أداة الدراسة:

لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة فقد تم استخدام صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان.

صدق **الاتساق الداخلي لفقرات** الاستبيان: يقصد بالاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة بأنها قوة الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية المحددة لفقراته، وللتأكد من توافره في استبانة الدراسة فقد تم استخدام معامل الارتباط بيرسون.

قام الباحث بالتأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط لكل فقرة والدرجة الكلية للمجال التابع لها.

[1] أحمد عبد المجيد، **"مفاهيم التقويم والقياس والأداء"**، كلية التدريب، قسم البرامج التدريبية، الرياض، 2013- ص16.

الجدول رقم (7) نتيجة تحليل الارتباط بين محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل والأسئلة المحددة له

التسلسل	الفقـــــــــــــــــــــــــرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
1	تحسين فهم المراجع للمؤشرات العامة لمنشأة العميل	0.452	0.000
2	فهم المراجع للوضع المالي لمنشأة العميل	0.719	0.000
3	تحليل الأداء المالي وغير المالي لمنشأة العميل	0.875	0.000
4	تقدير المخاطر المحتملة	0.635	0.000
5	تحسين القدرات المهنية للمراجع	0.604	0.000
6	تحديد النواحي التي تتطلب عناية خاصة وتحتاج لتوسيع نطاق عملية المراجعة	0.493	0.000
7	الاستفسار حول الأمور ذات الأهمية والتي تؤثر بشكل أساسي على اختبار البند محل المراجعة	0.797	0.000
8	مناقشة الإدارة حول أية عوامل مهمة تؤثر بأعمال المنشأة	0.823	0.000
9	وضع برنامج عمل يلاءم طبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة	0.784	0.000
10	اختيار الإجراء التحليلي المناسب لطبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة	0.695	0.000

يتبين من نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (7) وجود علاقة ارتباط جيدة القوة بين محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل والأسئلة المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) قد بلغ (0.00) وهو أقل من (0.01).

الجدول رقم (8) نتيجة تحليل الارتباط بين محور تحسين قرارات تخطيط المراجعة والأسئلة المحددة له

التسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
11	مراجعة مذكرة تخطيط السنة السابقة والنظام الداخلي للمنشأة وعقد التأسيس	0.422	0.000
12	قبول مهمة المراجعة أو رفضها	0.761	0.000
13	تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى	0.702	0.000
14	تحديد التغيرات غير العادية الموجودة في القوائم المالية	0.741	0.000
15	اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية وتشير إليها	0.750	0.000
16	الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لعمل المراجع	0.719	0.000
17	تحديد حجم عينة الاختبار	0.658	0.000
18	تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار خلال الفترة القادمة	0.477	0.000
19	توجيه انتباه المراجع للتغييرات الهامة التي يجب القيام بها بما بخدم خطة عملية المراجعة	0.585	0.000
20	تصميم برنامج المراجعة وتحديد الإجراءات التفصيلية للعمل والأفراد الذين سيقومون بها	0.616	0.000

كما أشارت نتيجة تحليل الارتباط والتي يوضحها الجدول رقم (8) وجود علاقة ارتباط جيدة القوة بين محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل والأسئلة المحددة له، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة معنوية (0.01)، حيث أن مستوى الدلالة (Sig) قد بلغ (0.00) وهو أقل من (0.01). بالنتيجة يمكن القول أنه توجد علاقة ارتباط بين أسئلة الاستبانة والمحاور التي ترتبط بها، حيث تراوحت شدة معاملات الارتباط بين القوية وجيدة القوة، الأمر الذي يشير إلى توافر الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

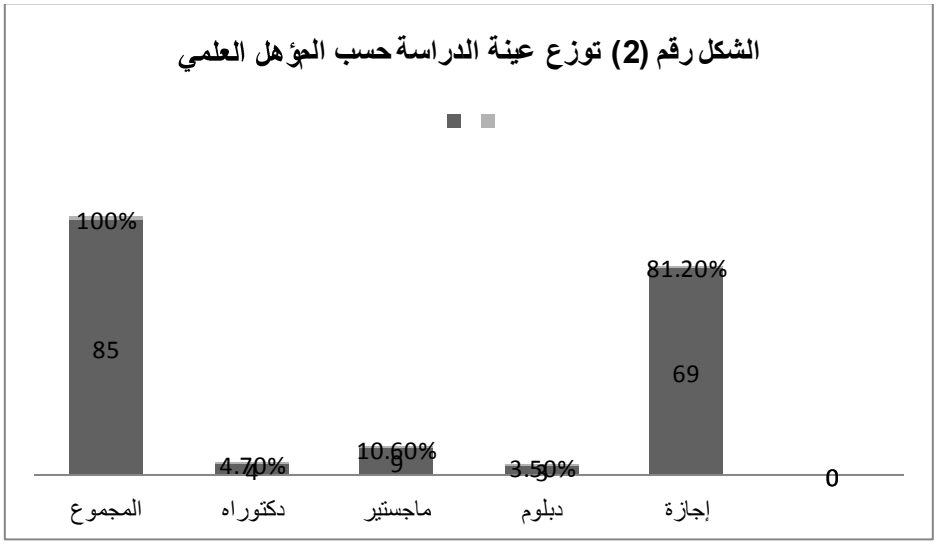
4-1-6 عرض وتحليل خصائص عينة الدراسة:

1- المؤهل العلمي:

يشير الجدول رقم (9) والشكل رقم (2) إلى أن عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الإجازة الجامعية بلغ (69) مراجعاً بنسبة بلغت (81.2%)، في حين بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الدبلوم (3) مراجعين بنسبة بلغت (3.5%)، كما بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الماجستير (9) مراجعين بنسبة بلغت (10.6%)، بالمقابل بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن حصلوا على درجة الدكتوراه (4) مراجعين بنسبة بلغت (4.7%)، الأمر الذي يشير إلى أن غالبية أفراد العينة المدروسة هم من مراجعي الحسابات الذين لم يتعد تحصيلهم العلمي الإجازة الجامعية.

الجدول رقم (9) توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة	69	%81.2
دبلوم	3	%3.5
ماجستير	9	%10.6
دكتوراه	4	%4.7
المجموع	85	%100

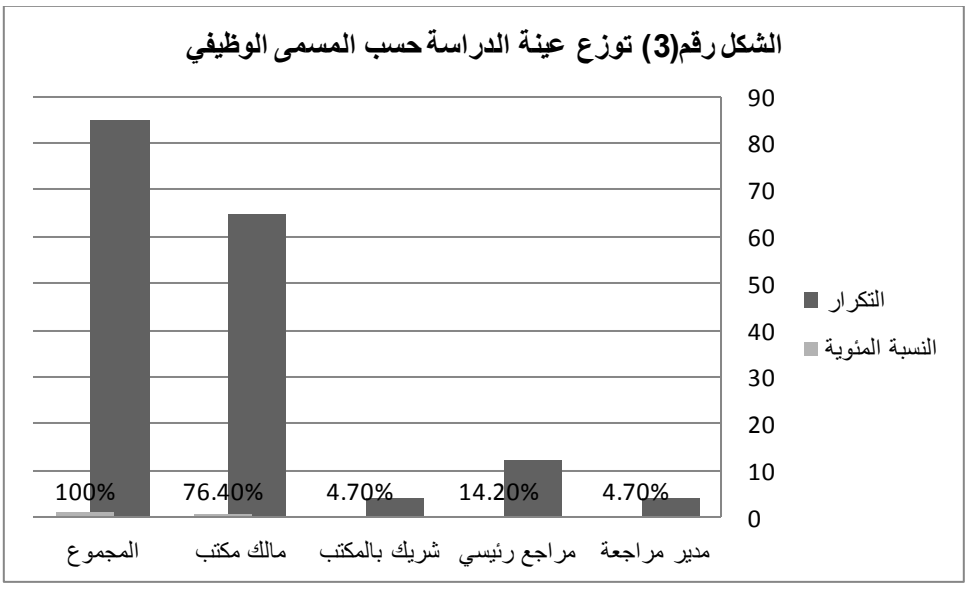


2- المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (10) والشكل رقم (3) بأن عدد مراجعي الحسابات الذين يعملون كمدير مراجعة بلغ (4)مراجعين بنسبة بلغت (4.7%)، وبلغ عدد مراجعي الحسابات الذين يعملون كمراجع رئيسي (12)مراجع بنسبة بلغت (14.2%)، بينما بلغ عدد مراجعي الحسابات ممن يعملون كشريك بالمكتب (4)مراجعين بنسبة بلغت (4.7%)، كما بلغ عدد مراجعي الحسابات كمالك مكتب مراجعة (65)مراجع بنسبة بلغت (76.4%) .

جدول رقم (10) توزع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير مراجعة	4	%4.7
مراجع رئيسي	12	%14.2
شريك بالمكتب	4	%4.7
مالك مكتب	65	%76.4
المجموع	85	%100

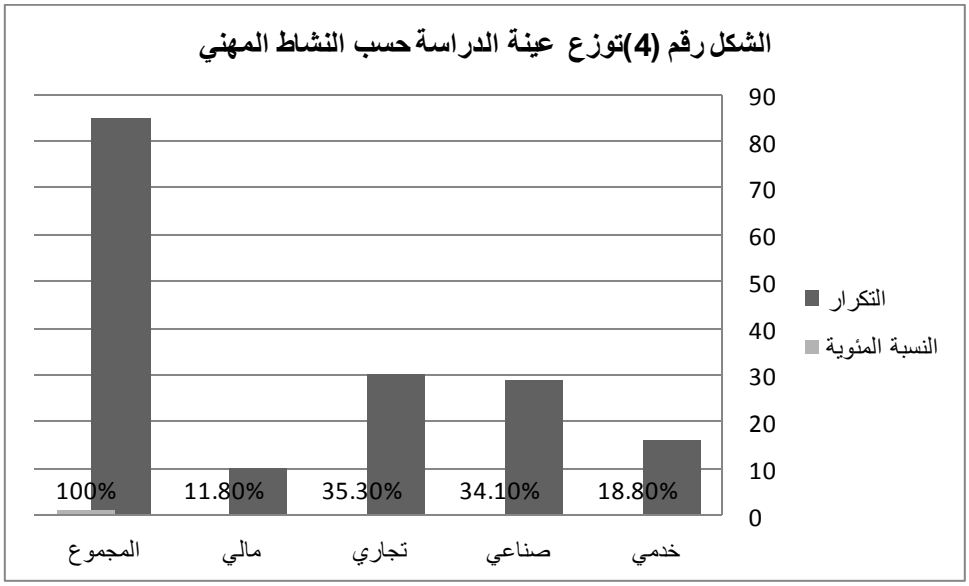


3- النشاط المهني:

يبين الجدول رقم (11) والشكل رقم (4) بأن عدد مراجعي الحسابات الذين يقدمون خدماتهم المهنية للقطاع الخدمي بلغ (16) مراجعاً بنسبة بلغت (18.8%)، بينما بلغ عدد مراجعي الحسابات الذين يقدمون خدماتهم المهنية للقطاع الصناعي (29) مراجعاً بنسبة بلغت (34.1%)، كما بلغ عدد مراجعي الحسابات الذين يقدمون خدماتهم المهنية للقطاع التجاري (30) بنسبة بلغت (35.3%)، وبلغ عدد مراجعي الحسابات الذين يقدمون خدماتهم المهنية للقطاع المالي بلغ (10) بنسبة بلغت (11.8%).

جدول رقم (11)توزع عينة الدراسة حسب النشاط المهني

النشاط المهني	التكرار	النسبة المئوية
خدمي	16	%18.8
صناعي	29	%34.1
تجاري	30	%35.3
مالي	10	%11.8
المجموع	85	%100

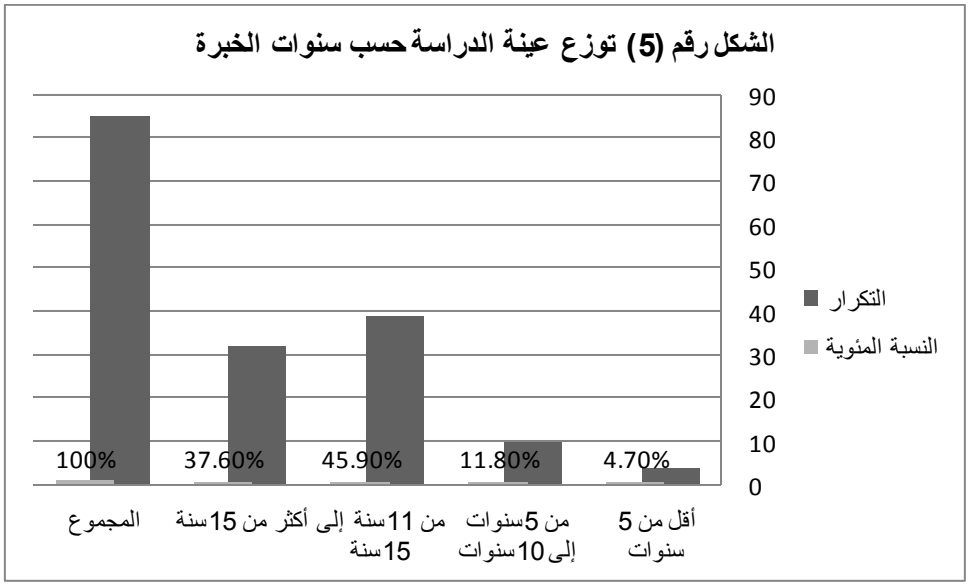


4-سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (12) والشكل رقم (5) إلى أن عدد مراجعي الحسابات حديثي الخبرة والتي تقل عن (5) سنوات بلغ (4) مراجعين بنسبة بلغت (4.7%)، وبلغ عدد مراجعي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم بين (5-10) سنوات (10) مراجعين بنسبة بلغت (11.8%)، كما بلغ عدد مراجعي الحسابات الذين تتراوح خبرتهم بين (11- 15) سنة (39) مراجع بنسبة بلغت (45.9%)، وبلغ عدد مراجعي الحسابات الذين خبرتهم أكثر من (15)سنة (32) مراجع بنسبة بلغت (37.6%).

جدول رقم (12) توزع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

مستوى سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	%4.7
من 5سنوات إلى 10سنوات	10	%11.8
من 11سنة إلى 15سنة	39	%45.9
أكثر من 15سنة	32	%37.6
المجموع	85	%100



المبحث الثاني

تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات

4-2-1 تحليل بيانات الدراسة:

لقد تم تحليل النتائج ومناقشتها في ضوء الفرضيات التي حددها الباحث وذلك بإيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وحساب الوزن النسبي لكل عبارة من العبارات الواردة بأداة الدراسة. والجداول التالية تبين المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل فقرة.

تحليل عبارات المحور الأول:"يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشأة العميل"

الجدول رقم (13) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي للفرضية الاولى

التسلسل	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	النتيجة
1	تحسين فهم المراجع للمؤشرات العامة لمنشأة العميل	4.01	0.24	%80.2	موافق
2	فهم المراجع للوضع المالي لمنشأة العميل	4.26	0.66	%85.2	موافق بشدة
3	تحليل الأداء المالي وغير المالي لمنشأة العميل	3.94	0.93	%78.8	موافق
4	تقدير المخاطر المحتملة	4.39	0.69	%87.8	موافق بشدة
5	تحسين القدرات المهنية للمراجع	4.06	0.56	%81.2	موافق
6	تحديد النواحي التي تتطلب عناية خاصة وتحتاج لتوسيع نطاق عملية المراجعة	4.11	0.49	%82.2	موافق
7	الاستفسار حول الأمور ذات الأهمية والتي تؤثر بشكل أساسي على اختبار البند محل المراجعة	4.00	0.58	%80	موافق
8	مناقشة الإدارة حول أية عوامل مهمة تؤثر بأعمال المنشأة	3.92	0.68	%78.4	موافق
9	وضع برنامج عمل يلاءم طبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة	4.09	0.57	%81.8	موافق
10	اختيار الإجراء التحليلي المناسب لطبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة	4.20	0.51	%84	موافق
	المجموع العام لعبارات المحور الأول	4.10	0.42	%82	موافق

يبين الجدول رقم (13) الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية، والوزن النسبي لإجابات عينة الدراسة لكل عبارات الفرضية الأولى، وذلك من أجل تحليل النتائج الخاصة بالفرضية الأولى يتضح من الجدول السابق:

أن العبارة الرابعة احتلت المرتبة الأولى حيث اتضح من الجدول أن (87%) من أفراد العينة يعتقدون أن الإجراءات التحليلية تسهم في تقدير المخاطر المحتملة بمتوسط حسابي (4.39) وهو أعلى من المتوسط الحسابي المحايد(3)، وبانحراف معياري (0.56)، في حين يلاحظ بأن العبارات والثانية والعاشرة حصلت على وسط حسابي متقارب وقيمته (4.26)، (4.2) لكل واحدة منهم وبانحراف معياري بلغ (0.66)، (0.51) لكل منهم، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون بأن الإجراءات التحليلية تسهم في فهم المراجع للوضع المالي لمنشأة العميل واختيار الإجراء التحليلي المناسب لمساعدته في تخطيط المراجعة.

أما العبارات الأولى والخامسة والسادسة والسابعة والتاسعة حصلت على وسط حسابي (4.01)، (4.06)، (4.11)، (4)، (4.09) لكل منهم وبانحراف معياري (0.24)، (0.56)، (0.49)، (0.58)، (0.57) لكل منهم مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون أن الإجراءات التحليلية تسهم في فهم المراجع للمؤشرات العامة لمنشأة العميل، وتحديد النواحي التي تتطلب عناية خاصة.

حصلت باقي العبارات على وسط حسابي أقل وهي الثالثة والثامنة حيث بلغ (3.94)، (3.92) لكل منهما، بانحراف معياري (0.93)، (0.68).

بالتالي نجد أن المجموع الإجمالي لإجابات أفراد العينة من الموافقين والموافقين بشدة بنسبة بلغت (82%) بمتوسط حسابي (4.1) مما يدل على ميل أفراد العينة نحو تأكيد الدور الهام لاستخدام الإجراءات التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشأة العميل لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة.

تحليل عبارات المحور الثاني:" يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة"

الجدول رقم (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي للفرضية الثانية

التسلسل	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	النتيجة
11	مراجعة مذكرة تخطيط السنة السابقة والنظام الداخلي للمنشأة وعقد التأسيس	4.00	0.35	%82	موافق
12	قبول مهمة المراجعة أو رفضها	3.99	0.68	%80	موافق
13	تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى	4.47	0.57	%91.8	موافق بشدة
14	تحديد التغيرات غير العادية الموجودة في القوائم المالية	4.35	0.57	%89.4	موافق بشدة
15	اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية وتشير إليها	4.31	0.58	%87	موافق بشدة
16	الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لعمل المراجع	3.69	0.74	%68.2	موافق
17	تحديد حجم عينة الاختبار	3.82	0.77	%73.8	موافق
18	تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار خلال الفترة القادمة	3.89	0.60	%76.4	موافق
19	توجيه انتباه المراجع للتغييرات الهامة التي يجب القيام بها بما بخدم خطة عملية المراجعة	4.01	0.50	%77.8	موافق
20	تصميم برنامج المراجعة وتحديد الإجراءات التفصيلية للعمل والأفراد الذين سيقومون بها	4.04	0.50	%80.2	موافق
	عبارات المحور الثاني	4.06	0.38	%80.8	موافق

نلاحظ من الجدول رقم (14):

أن العبارة الثالثة عشرة احتلت المرتبة الأولى حيث اتضح من الجدول أن (91.8%) من أفراد العينة يعتقدون أن الإجراءات التحليلية تسهم في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى بوسط حسابي (4.47) وهو أعلى من الوسط الحسابي المحايد(3)، وبانحراف معياري (0.57)، في حين يلاحظ بأن العبارات الرابعة عشرة والخامسة عشرة بلغ الوسط الحسابي (4.35)، (4.31) لكل واحدة منهم وبانحراف معياري بلغ (0.57)، (0.58) لكل منهم، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يعتقدون بأن الإجراءات التحليلية تسهم تحديد التغيرات غير العادية واكتشاف الأخطاء المحتملة.

أما باقي العبارات فقد حصلت على وسط حسابي أقل، حيث حصلت العبارة السادسة عشرة حصلت على أقل وسط حسابي وبلغ (3.69) بانحراف معياري (0.74).

بالتالي نلاحظ أن المجموع الإجمالي لإجابات أفراد العينة من الموافقين والموافقين بشدة بنسبة بلغت (80.8%) بمتوسط حسابي (4.06) مما يدل على أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في تحسين قرارات تخطيط المراجع.

4-2-2 اختبار فرضيات الدراسة:

استخدم الباحث لاختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لاختبار فقرات الاستبانة، وهو اختبار معلمي يستخدم في حالة تكون البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لاختبار فقرات كل محور من محاور الاستبانة، ومعرفة آراء العينة في محتوى كل فقرة. وتكون قاعدة القرار وفق هذا الاختبار كما يلي:

- قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة دلالة (t) أكبر أو تساوي مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى عدم وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.
- قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة دلالة (t) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، بمعنى وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

اختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (15) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار t-test للفرضية الأولى

One-Sample Test

الفرضية الأولى	N	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	t
يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشاة العميل	85	84	.000	4.0976	.41661	.04519	24.291

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الأولى مجتمعة بلغ (4.0976) وهو أعلى من المتوسط الحسابي المعياري البالغ (3) مما يدل على أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة، والوزن النسبي بلغ (82%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وأن قيمة (t) بلغت (24.291) وهي أكبر من (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، وتقابل مستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05) بالتالي ترفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة "يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تعميق فهم المراجع لطبيعة عمل منشاة العميل".

اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (16) نتائج الإحصاءات الوصفية واختبار t-test للفرضية الثانية

One-Sample Test

الفرضية الثانية	N	df	Sig. (2-tailed)	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	t
يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة	85	84	.000	4.0576	.38464	.04172	25.351

يبين الجدول رقم (16) بأن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على عبارات الفرضية الثانية مجتمعة بلغ (4.06) والوزن النسبي بلغ (80%) وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد (60%) وأن قيمة (t) بلغت (25.35) وهي أكبر من (t) الجدولية والتي تساوي (1.98)، تقابل مستوى دلالة (0.000) وهو أقل من (0.05) وعليه نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة: "يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة".

4-2-3 دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة:

للقيام بتحديد مدى إمكانية وجود أثر محتمل لتلك الخصائص على إجابات أفراد العينة، سيتم استخدام اختبار تحليل التباين لمعيار واحد (One Way ANOVA) كما يلي:

1- أثر خاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم(17) تأثير خاصية المؤهل العلمي على إجابات العينة وفق ANOVA

المجال	F	Sig.	النتيجة
محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل	4.377	0.007	يوجد تأثير
محور تحسين قرارات تخطيط المراجع	3.568	0.018	يوجد تأثير

من الجدول رقم (17) نلاحظ بأنه يوجد أثر لخاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة لمحوري الدراسة، حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يدل على وجود تأثير لخاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة.

2- أثر خاصية المسمى الوظيفي على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (18) تأثير خاصية المسمى الوظيفي على إجابات أفراد العينة وفق ANOVA

المجال	F	Sig.	النتيجة
محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل	2.200	0.076	لا يوجد تأثير
محور تحسين قرارات تخطيط المراجع	1.824	0.132	لا يوجد تأثير

من الجدول رقم (18) نلاحظ بأنه لا يوجد أثر لخاصية المسمى الوظيفي على إجابات أفراد العينة لمحوري الدراسة، حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يدل على عدم وجود تأثير لخاصية المسمى الوظيفي على إجابات أفراد العينة.

3- أثر خاصية النشاط المهني على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (19) تأثير خاصية النشاط المهني على إجابات أفراد العينة وفق ANOVA

المجال	F	Sig.	النتيجة
محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل	0.159	0.924	لا يوحد تأثير
محور تحسين قرارات تخطيط المراجع	0.177	0.911	لا يوحد تأثير

من الجدول رقم (19) نلاحظ بأنه لا يوجد أثر لخاصية النشاط المهني على إجابات أفراد العينة لمحوري الدراسة، حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أكبر من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يدل على عدم وجود تأثير لخاصية النشاط المهني على إجابات أفراد العينة.

4- أثر خاصية سنوات الخبرة على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (20) تأثير خاصية سنوات الخبرة على إجابات أفراد العينة وفق ANOVA

المجال	F	Sig.	النتيجة
محور فهم طبيعة نشاط منشأة العميل	11.213	0.000	يوجد تأثير
محور تحسين قرارات تخطيط المراجع	7.500	0.000	يوجد تأثير

من الجدول رقم (20) نلاحظ بأنه يوجد أثر لخاصية سنوات الخبرة على إجابات أفراد العينة لمحوري الدراسة، حيث نجد بأن قيمة مستوى الدلالة المقابلة للدرجة الإحصائية (F) هي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (0.05)، مما يدل على وجود تأثير لخاصية سنوات الخبرة على إجابات أفراد العينة.

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

4-3-1 النتائج

1- إن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يساعد في تعميق فهم المراجع للوضع المالي والمؤشرات العامة لمنشأة العميل محل المراجعة، كما تساعد المراجع في تحليل الأداء المالي وغير المالي لمنشأة العميل.

2- يسهم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تقدير مخاطر المراجعة المحتملة وتحديد النواحي التي تتطلب عناية خاصة وتحتاج لتوسيع نطاق عملية المراجعة وبالتالي وضع برنامج عمل يلائم طبيعة نشاط منشأة العميل.

3- إن المؤشرات التي تقدمها إجراءات المراجعة التحليلية تسهم في تحديد التغيرات غير العادية الموجودة في القوائم المالية لمنشأة العميل، مما يمكن المراجع من تحديد الاختبارات والإجراءات التي يجب القيام بها لتحسين العمل واتخاذ القرارات السليمة، بالتالي تصميم برنامج المراجعة الملائم.

4- يسهم استخدام الإجراءات التحليلية في تخفيض الوقت والجهد اللازم لإنجاز عملية المراجعة من خلال تخفيض الاختبارات الجوهرية.

4-3-2 التوصيات

1- التنسيق بين مكاتب المراجعة وبين جمعية المحاسبين القانونيين لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف بضرورة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة.

2- يجب على المراجع الاهتمام بالاتصال بالمراجعين السابقين عند التخطيط لعملية المراجعة والاطلاع على أوراق العمل السابقة ونوعية الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل المراجع السابق.

3- ضرورة استخدام أساليب الإجراءات التحليلية المناسبة لإعداد برامج المراجعة المناسبة لكل قطاع من القطاعات المهنية، بحيث تأخذ بعين الاعتبار جوانب النشاط وتسهم في مساعدة المراجع لأداء عملية المراجعة.

المـــراجـــــــــع

أولاً: المراجـــــع العربيـــــة

1- الكتب:

- أبو رقبة توفيق مصطفى، المصرف عبد الهادي اسحق، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، دار الكندي للنشر، الأردن، اربد، الطبعة الأولى،1991.
- أبو صالح، محمد صبحي، **مبادئ الإحصاء، الطبعة العربي**، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2007.
- ارينز الفين, لوبك جيمس، **المراجعة مدخل متكامل**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، محمد الديسيطي، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية،2002 .
- اشتيوي، ادريس عبد السلام، **المراجعة معايير واجراءات**، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، بنغازي، ليبيا، 1991.
- جربوع، يوسف، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- جمعة، أحمد حلمي، **المدخل للتدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009.
- جمعة، أحمد حلمي، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- جودة، محفوظ، **التحليل الإحصائي المتقدم باستخدام SPSS** ، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
- حماد، طارق عبد العال، **موسوعة معايير المراجعة**، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004.
- الحيالي، وليد ناجي، **الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي**"، الطبعة الأولى ، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- خضر، مصطفى عيسى، **المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات**، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ،الرياض ، السعودية، 1996.
- عبد الله، خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات /الناحية النظرية/**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2004.

- عبد المجيد، أحمد، "**مفاهيم التقويم والقياس والأداء**"، كلية التدريب، قسم البرامج التدريبية، الرياض، 2013.
- غدير، باسم، "**تحليل البيانات المتقدم**"، الجزء الثاني، جامعة حلب، 2012.
- شاكر محمد منير، اسماعيل اسماعيل, نور عبد الناصر، **التحليل المالي مدخل صناعة القرارات**، الطبعة الأولى، مطبعة الطليعة، عمان، الأردن، 2000.
- الصحن، عبد الفتاح، أبو زيد، كمال، "**المراجعة علماً وعملاً**" مؤسسة شباب الجامعة، مصر، الإسكندرية، 1991.
- الصحن، عبد الفتاح، درويش، محمد ناجي، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، الأردن، 2012.
- لطفي، أمين السيد أحمد، **التطورات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- مطر، محمد، **الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

2-<u>الدوريات</u>

- الأمين، ماهر، **مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (520)**، دراسة عملية اختباريه، مجلة جامعة تشرين، اللاذقية، المجلد 26، العدد 2 ، 2004.
- جربوع، يوسف، "**مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع: دراسة تطبيقية**"، مجلة الجامعة الإنسانية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، 2005.
- زيود، لطيف ، الأمين، ماهر ، محمد، نذير محمد ، **المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات**، مجلة جامعة تشرين، المجلد 25، العدد 6 ، 2003.
- الحمود، تركي راجي، **المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات في الأردن دراسة استقصائية**، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلة العلمية، العدد2، الأردن، عمان، 1991.

- الخاطر، خالد بن خالد ، السامرائي، عدنان هاشم ، **المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر**، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول، 2005.
- العلي، منهل مجيد أحمد ، الليلة، تغريد سالم ، **استخدام الأهمية في العمل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، 2007.
- العميري محمد، المعتاز إحسان ، **أثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة : دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والادارة، المجلد21، العدد2، 2007.
- عوض، أمال محمد، **دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، 2006.
- السقا، عمرو، "**مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (29)، العدد الثاني، 2013.
- قريط ،عصام، "**مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد1، 2009.
- الكبيسي، عبد الستار، "**تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتقييم القوائم المالية للشركات المساهمة العامة– دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد2، 2008.
- مصطفى، صادق حامد ، **قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط المراجعة دراسة تجريبية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد18، العدد2، 2004.
- المطارنة، غسان فلاح، "**مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعيار التدقيق الدولي (300) في ظل التدقيق الإلكتروني –دراسة ميدانية**"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد33، العدد2، 2011.
- المقطري، معاذ طاهر صالح، **أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة دراسة تطبيقية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد4، 2011.

- نصار، مجدي محمد، بهرامي، مريم أحمد، " **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة**"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008.

- النوايسة، محمد ابراهيم ، **مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في الأردن دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن**، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد35، العدد1، 2008.
- يوسف، زينب جبار ، صالح مهدي، فاطمة، "**الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية دراسة تطبيقية**"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد2، 2007.

3- <u>الرسائل العلمية:</u>

- أبو سمهدانة، نيفين، "**مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**"، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
- بندق، محمد، "**مدى استخدام المراجع الداخلي للإجراءات التحليلية في تقييم كفاءة النشاط المصرفي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- الجابري، فيصل "**أثر الثقافة التنظيمية على أداء الموظف في الإدارة الإلكترونية**"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، السعودية، 2010.
- حسينو، صفوان، 2009، **دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011.
- الحمصي، عبد الرحمن عبد المولى ، **تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمنشأة في التخطيط لعملية المراجعة (دراسة ميدانية)**" رسالة ماجستير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا، القاهرة ،2010.
- الرباعي، يوسف عبده الراشد ، **استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،2006.

- عرار، شادن هاني، **مدى التزام المدقق الخارجي في الاردن باجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009.
- صوفي، سامي، **دور البنية الرقابية في بناء استراتيجية المراجعة**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2008.
- قضماني، حسين عباس محمد ، **أساليب المراجعة التحليلية دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، 1997.
- مازون، محمد أمين، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسيير، الجزائر،2011.
- محمد نذير، **المراجعة التحليلية وأثرها على عملية المراجعة العامة للحسابات**، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2004.
- مسلم، خالد تيسير، **مدى فعالية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة استطلاعية**، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2011.
- ميلود، عزوز، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة**،رسالة ماجستير منشورة، الجزائر، جامعة 20أوت ، 1955،2007.

4-موقع الانترنت:

- مهدي، محمود كمال، **الإجراءات التحليلية في التدقيق، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين**، جامعة بغداد، 2001. ***www.d-raqaba-m.iq/pdf/analysis.pdf***

المراجع باللغة الإنكليزية:

1- Books:

- Alvin A, Arens, Loebbecke James K," **Auditing: An Integrated Approach**". Seventh edition. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall-International, London, 1997.

- Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage**, Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing,** Prentie Hall**,** second adition**,** 2004.

- Tom Lee, **corpoarte audit theory,** Chapman& Hall, first adition, London, uk, 1993.
- International Standards on Auditing &,Quality Control, 2009.

2- Articles:

- Abd Samad, Ros Norita. Baharuddin , Ithnahaini. Che Hassan Anita, **Investing the use of analytical procedures by practicing auditors in Wilayah Persekutuan Kuala Lumpur**, university technology Mara, 2008.
- Albercht, William steve, **toward better and more efficient audits**, the journal of accountancy , 1997.
- Alsawalqa, Fawzi. Qtish, Atala, **Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan,** International Business Research; Volume 5, Issue 9, 2012.
- Alsharairi, Jamel Adel, **The Reality and Constraints of Using Analytical Procedures in the control of public fund jordanian case,** European Journal of Economics, Finance and Administrative, ISSN, Issue34, 2011.
- Ballou, Brian. Heitger, Dan., **Revisiting Koonce's Cognitive Characterization of Audit Analytical Procedures: Ten Years Later and the Introduction of Strategic System Auditing**, Working Paper, Miami University & Auburn University, 2003.
- Davidson, Ronald A. Gistf, Wlliee E., **Empirical Evidence on the Functional Relation between Audit Planning and Total Audit Effort,** Journal of Accounting Research, Volume 34, Issue 1, 1996.

- Hirst, Eric, Koonce, Lisa**, Audit Analytical Procedures: Afield Investigation**, Contemporary Accounting Research, Volume 13, Issue2, 1996.
- Hoitash, Rani, Kogan, Alexander, Vasarhelyi, Miklos A.**" Peer-Based Approach for Analytical Procedures**", Auditing: A journal of practice& theory, Volume 25, Issue 2, 2006,.
- Holder, William W., **Analytical Review Procedures in Planning the audit: An Application study**, Auditing: Journal of Practice& Theorym Volume 2, Issue 2, 1983.
- Johnsonm, Laurence E. Johnson, Eric N. **Differences in Planning-Phase Analytical Procedures Between Municipal and Commercial Clients: Initial Evidence,** Journal Applied Business Research, Volume 13 Number 2.
- Kinney William R, McDaniel, Lind S, **How to improve effectiveness of substantive analytical procedures**, CPA journal, 07328435, Volume 66, Issue4, 1996.
- Knapp, Carol A. Knapp, Michael C.,**The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedure,** Accounting, Organizations and Society, Volume 26, Issue1, 2001.
- Koskivaara, Eija, **Integrating analytical procedures into the continuous audit environment**, Journal of Information System and Technology Management, Volume 3, Issue 3, 2007.
- Lin, Kenny.Z, Fraser, Ian A.M,**The use of analytical procedures by external auditors in Canda,** Journal of International Accounting, Auditing& Taxation12, Volume 12, Issue 2, 2003 .
- Samaha. K. Hegazy. M, **An empirical investigation of the use of ISA 520 "analytical procedures" among Big 4 versus non- Big 4 audit firms in Egypt**, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 Iss: 9, 2010.
- M.Glover, Steven, Jiambalvo, James and Kennedy, Jane, **analytical procedures and audit planning decision,** *Auditing:* a journal of practice &theory, Volume 19, Issue2, 2000.

3- Web site:

- Berger, Leslie, **The Importance of Information Order and Management Explanation when Performing Analytical**

Procedures in Audit Planning, University of Waterloo, 2005. http://accounting.uwaterloo.ca/seminars/old_papers/berger.pdf.

- Altintas, Taylan, **Attitudes to audit risk model and materiality: evidence from turkey**, Istanbul University School of Business Accounting Department, Sosyal Bilimler Dergisi,130-136, 2010. www.journals.istanbul.edu.tr/iusosbil/article/download../1023001693

- Joldos, Ana Maria. Stanciu, Ionela Cornelia. Grejdan, Gabriela, **Pillars Of The Audit Activity: Materiality And Audit Risk,** Annals of the University of Petroşani, Economics, 2010. www.upet.ro/anale/economie/pdf/20100221.pdf.

- Luippold, Benjamin L. **"The Impact of Initial Information Ambiguity on The Accuracy of Analytical Review Judgments",** Electronic Copy available at : http://ssrn.com/abstract=1113496, November 2009

\

الملاحق

الجمهورية العربية السورية **ملحق (1)**

جامعة دمشق **الاستبانة**

كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة" في الجمهورية العربية السورية. هذه الدراسة هي جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة دمشق، ولإنجاز هذه الدراسة تم تصميم الاستبانة هذه والتي تهدف إلى استطلاع أرائكم حول موضوع البحث.

يأمل الباحث من حضرتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية لما في ذلك من دور في تحقيق أهداف هذه الدراسة، مع العلم بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكراً لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

مجد الدين الوزه

أولاً: بيانات عامة: الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة

1- المؤهل العلمي:

بكالوريوس	دبلوم	ماجستير	دكتوراه

2- المسمى الوظيفي:

مدير مراجعة	مراجع رئيسي	شريك	أخرى يرجى ذكرها

3- النشاط المهني:

خدمي	صناعي	تجاري	مالي

4- عدد سنوات الخبرة:

أقل من 5سنوات	من سنوات5 إلى 10سنوات	من11سنة إلى 15سنة	أكثر من 15سنة

ثانياً: بيانات الدراسة:

1- يرجى أن تحدد من وجهة نظرك، ما مدى موافقتك على أن استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية سيساعده في :

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تحسين فهم المراجع للمؤشرات العامة لمنشأة العميل					
2	فهم المراجع للوضع المالي لمنشأة العميل					
3	تحليل الأداء المالي وغير المالي لمنشأة العميل					
4	تقدير المخاطر المحتملة					
5	تحسين القدرات المهنية للمراجع					
6	تحديد النواحي التي تتطلب عناية خاصة وتحتاج لتوسيع نطاق عملية المراجعة					
7	الاستفسار حول الأمور ذات الأهمية والتي تؤثر بشكل أساسي على اختبار البند محل المراجعة					
8	مناقشة الإدارة حول أية عوامل مهمة تؤثر بأعمال المنشأة					
9	وضع برنامج عمل يلاءم طبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة					
10	اختيار الإجراء التحليلي المناسب لطبيعة نشاط منشأة العميل محل المراجعة					

2- يرجى أن تحدد من وجهة نظرك، ما مدى موافقتك على أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية سيؤثر في:

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11	مراجعة مذكرة تخطيط السنة السابقة والنظام الداخلي للمنشأة وعقد التأسيس					
12	قبول مهمة المراجعة أو رفضها					
13	تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى					
14	تحديد التغيرات غير العادية الموجودة في القوائم المالية					
15	اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية وتشير إليها					
16	الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لعمل المراجع					
17	تحديد حجم عينة الاختبار					
18	تقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار خلال الفترة القادمة					
19	توجيه انتباه المراجع للتغييرات الهامة التي يجب القيام بها بما بخدم خطة عملية المراجعة					
20	تصميم برنامج المراجعة وتحديد الإجراءات التفصيلية للعمل والأفراد الذين سيقومون بها					

Abstract:

This study aimed to identify the role of analytical review procedures in the development of the audit plan. Part of the study involved the two sides, the first side is a theoretical framework for the study included to identify the problem and the objectives and importance of the study, as well as to learn about the concepts of analytical review procedures and audit planning process accurately. The second aspect of the study has included a presentation and analysis of the study data, and test hypotheses through the SPSS statistical program. The researcher developed a questionnaire included 20 questions divided into two axes, and after verifying the validity and reliability of such questionnaire was distributed to all auditors in the provinces of Tartous and Latakia and a simple random sample of auditors practicing accounts for a career in Damascus, with the knowledge that the number of auditors practicing in Syria (455) auditor. The number of valid questionnaires for analysis (85) Astbana, the averages and standard deviations account, as the use of the researcher test (One Sample T-test) to test hypotheses, alpha Cronbach's coefficient to measure the reliability of study tool, in addition to the test (One Way ANOVA) to measure the impact of demographic variables the study sample answers.

The study found a number of results, including: that the use of references to analytical procedures contributes to the understanding of the nature of the references to the work of the audit client's facility location, and improve references planning decisions. The results also showed that the application of analytical procedures require the auditor to take into account the results of the work of auditors in previous years,

and the financial and non-financial information. The study recommended the importance of coordination between the audit firms and the Society of Chartered Accountants to develop and implement training programs for its members to get to know the importance and methods of analytical procedures at the audit planning process, and the need for attention to the references to contact former auditors when planning the audit and look at their work papers and the quality of the analytical procedures used.