مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (520) /دراسة عملية اختبارية/
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3951
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 04:43 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (26) العدد (2)2004
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (26) No (2) 2004

مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (520) / دراسة عملية اختبارية /

الدكتور ماهر الأمين *

(قبل للنشر في 2004/10/5)

□ الملخّص □

تعتبر المراجعة التحليلية اتجاها من الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة، فهي تعتمد على إجراءات متعددة لعناصر القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، وصولاً لقناعات ودلالات حولها. فقد ازداد الاهتمام بالمراجعة التحليلية بسبب زيادة المنافسة على خدمة المراجعة وأتعابها، وانتشار نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية، ولقدرتها على تخفيض تكلفة خدمة المراجعة وزيادة فعاليتهاهذا من جهة، ومن جهة ثانية أصبحت دليل إثبات يمكن الاعتماد عليه في تكوين رأي المراجع بالبيانات المالية المقدمة له.

وهذا البحث يسلط الضوء على مدى تطبيق هذا الأسلوب والوقوف على الصعوبات التي تواجهه، وتحديد العوامل المؤثرة على استخدامه بما ينسجم مع معيار المراجعة الدولي رقم (520)، وذلك من خلال تحليل نتائج عينة إحصائية عشوائية من المراجعين المزاولين للمهنة بالاعتماد على استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة تلبي فروض البحث المصاغة.

*مدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين– اللاذقية – سوريا.

مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية المجلد (26) العدد (2)2004
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic Science Series Vol (26) No (2) 2004

The Scope of Using Reconsideration of the External Auditor at the Analytic Auditing Actions in the Light of the International Auditing Standard (520)

Dr. Maher AL-Ameen*

(Accepted 5/10/2004)

□ ABSTRACT □

Analytic auditing is one of the modern directions at the profession of auditing. It depends on different procedures concerning the elements of the financial lists at the foundation we are auditing, getting certain facts and hints about it. The concern with the analytic auditing is increasing because of the increase in competition on the auditing service and its costs, and the spread of the electronic accounting informatics and its ability to decrease the cost of the auditing service, increasing its efficiency and becoming dependable evidence on the side of the auditors in making ideas about the financial data introduced to them.

This research brings into light the range of application of this attitude and illustrates the obstacles facing it, besides determining the elements that effect its use in accordance with the international auditing range 520, all of these through analyzing the results taken from random statistic samples of auditing at this profession depending on a questionnaire that contains a group of questions that answers the needs of the research.

*** Lecturer, Department Of Accounting, Faculty Of Economic, Tishreen University, Lattakia, Syria**

مقدمة:

تشهد مهنة المحاسبة والمراجعة تزايداً ملحوظاً في صعوبة مهمة مراجع الحسابات الخارجي ،والتي تتجلى أساساً بإبداء رأيه في عدالة وصدق القوائم المالية المنشورة للمنشآت .

ولعل أسباب هذا التزايد تكمن في متطلّبات المجتمع المالي بفئاته المختلفة لمزيد من الإفصاح في تلك القوائم، بالإضافة لمخاوفه بصورة عامة من عمليات الغش والتلاعب والاحتيال المالي، والحرص على قيام المراجع بالحماية من الغش والخطأوعدم الانتظام والمخالفات بأنواعها.

يتم إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية من خلال استخدام إجراءات المراجعة المتعارف عليها والمقبولة عموماً، ومن هذه الإجراءات إجراءات المراجعة التحليلية (analytical procedures) ، حيث ازداد – في الوقت الحاضر – اهتمام المراجعين بإجراءات المراجعة التحليلية بسبب زيادة المنافسة على خدمة المراجعة وأتعابها وانتشار نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، وقدرتها على خفض تكلفة المراجعة وزيادة فعاليتها هذا من جهة ، ومن جهة ثانية أضحت المراجعة التحليلية دليل إثبات يمكن الاعتماد عليه في تكوين الرأي الفني المهني المحايد والذي يصدره مراجع الحسابات على البيانات المالية المقدمة له ، فالمراجعة التحليلية تعتبر أحد الاتجاهات الحديثة في المهنة وهي تعتمد على إجراءات مختلفة تبدأ بالاستفسار وإجراء المقارنات بين البيانات وتنتهي باستخدام وسائل كمية متطورة كتحليل الانحدار الأحادي والمتعدد وتحليل السلاسل الزمنية لبنود (عناصر) معينة وصولاً لدلائل وقناعات حول البيانات المراد مراجعتها.

أهداف البحث:

يمكن تلخيص الأهداف المتوخاة من هذا البحث بما يلي:

1- بيان مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات.

2- الوقوف على الصعوبات التي تواجه هؤلاء المراجعين – والتي يجب أن يدركوها – عند استخدامهم لتلك الإجراءات.

3- تحديد العوامل المؤثرة على استخدام المراجعين لإجراءات المراجعة التحليلية وتقييمها .

أهمية البحث:

إن ظهور شركات الأموال وأبرزها الشركات المساهمة ، وما نتج عنها من انفصال الملكية عن الإدارة وظهور ما يسمى بـ (نظرية الوكالة) أدّى إلى ازدياد المهام الملقاة على عاتق مراجعي الحسابات من خلال المكان المرموق الذي يتمتعون به في المجتمع المالي ، والذي ينتظر منهم إبداء رأيهم الفني المحايد في القوائم المالية للمنشآت محل المراجعة .

وبناء على ذلك فإنه يتم اتخاذ القرارات من قبل فئات المجتمع المالي جميعها ، وهذا ما دعا مراجعي الحسابات للقيام بتطوير عملهم كي يتناسب ويتماشى مع حجم التقدم في تلك المنشآت ، حيث برزت الحاجة إلى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في عملية المراجعة لمقدرتها على تحديد مكان وجود الأخطاء واكتشاف

الاختلاس والتلاعب ، وتحديد مدى صدق وصحة القوائم المالية محل المراجعة ، وتحديد عناصرها التي تحتاج لعمليات فحص تحليلية أكثر من غيرها.

مشكلة البحث:

تتجلّى مشكلة البحث بشكل أساسي في قياس مدى التطبيق والممارسة من قبل المراجعين لإجراءات المراجعة التحليلية أثناء قيامهم بعملهم ، وكذلك مدى تأثر خبرتهم العملية ومعرفة الصعوبات (المعوقات) التي تحدّ من استخدام هذه الإجراءات في عملهم .

فرضيات البحث:

لحل مشكلة البحث وتحقيق أهدافه تم صياغة الفرضيات التالية:

1- إنّ مراجعي الحسابات يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية بجميع مستوياتها (الوصفية والكمية) عند قيامهم بعملهم.

2- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مراجعي الحسابات وبين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بمستوياتها المختلفة.

3- يدرك المراجعون الصعوبات والمعوقات التي تحدّ من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ويعملون على تذليلها أو الحدّ منها ما أمكن.

محددات البحث:

إنّ البيانات التي سيتم جمعها لأغراض تحقيق أهداف البحث من خلال الاستبيان الذي سيوزع على أفراد العينة المدروسة، قد تتعرض لبعض المشاكل وذلك إما بسبب إعطاء المستجوب لمعلومات غير دقيقة ، وإما بسبب وجود مصطلحات تفهم من قبله بأكثر من معنى ، والبعد عن الموضوعية في الإجابة ، والسرعة في الإجابة وعدم الاهتمام اللازم ....

منهجية البحث:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي ، وكذلك الدراسة الميدانية لمعرفة مدى استخدام مراجعي الحسابات للإجراءات التحليلية ، وفي سبيل ذلك تم الرجوع للمصادر والأدبيات ذات العلاقة وتوزيع استبيان (قائمة استقصاء) يتضمن مجموعة من الأسئلة تخدم فرضيات البحث على عينة من المراجعين الممارسين للمهنة ، وتم اختبار تلك الفرضيات من خلال الأساليب الإحصائية المناسبة.

مخطط البحث:

جرى تقسيم البحث كما يلي:

1- مفهوم المراجعة التحليلية وأهميتها.
2- أهداف استخدام المراجعة التحليلية .
3- توقيت استخدام المراجعة التحليلية.
4- أدوات (وسائل) المراجعة التحليلية.
5- مدى الاعتماد على المراجعة التحليلية.
6- موقف المهنة من المراجعة التحليلية .
7- العوامل الواجب مراعاتها عند القيام بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية.
8- الحالة العملية الاختبارية وفيها تم جمع المعلومات من خلال الاستبيان وتحليلها وبيان نتائجها وتقديم التوصيات والاقتراحات.

1- مفهوم المراجعة التحليلية وأهميتها :

من الطبيعي لكي يقوم مراجع الحسابات بالتحقق من عدالة القوائم المالية وبياناتها المقدمة له من قبل إدارة المنشأة ، أن ينفذ إجراءات المراجعة المتعارف عليها متضمنة حكمه الشخصي وعلى ثلاثة مستويات:

المستوى الأول: ويتعلق بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة .

المستوى الثاني: وفيه يتعرف على حسابات الشركة وبياناتها ويستخدم الإجراءات التحليلية .

المستوى الثالث: وفيه يفحص التفاصيل .

وفي هذا البحث سيتم التركيز على المستوى الثاني [1] .

تم تناول المراجعة التحليلية من قبل العديد من الجهات ، فقد عرّف المعيار الدولي للمراجعة (520) المراجعة التحليلية بأنها ((النسب والمؤشرات المهمة ، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات المتعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، أو تلك التي تنحرف عن القيم المتنبأ بها)) [2].

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فقد عرفها بأنها ((الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية المقدمة للمراجع من خلال دراسة ومقارنة العلاقات فيما بين هذه البيانات)) وقد عرّفها البعض [3] بأنه يشار إليها بأسماء مختلفة منها المراجعة الإدارية ،المراجعة التشغيلية ، مراجعة الأداء ، المراجعة الوظيفية يتم فيها استخدام النسب والاعتماد على القيم المتوقعة لكل عنصر (حساب) أو لكل نسبة من خلال اعتماد المراجع علي حكمه المهني في تحديد القيم المتوقعة على أساس العلاقات التاريخية للمتغيرات المتعلقة بالقوائم المالية ، ومما تقدم نلاحظ أنّ المراجعة التحليلية تشمل جميع مستويات التحليل بدءاً من النسب البسيطة وانتهاء بطرق تحليل الانحدار ،كما أنّ لها استخدامات عديدة كالحصول على الأدلة الجوهرية والتحقق من صحّة ومعقولية بعض الأرقام ...

وتقدّم المراجعة التحليلية مؤشراً هاماً للمراجع الخارجي أثناء إعداده برنامج المراجعة الهادفة إلى إبداء الرأي في صدق وعدالة القوائم المالية ، ويستخدم المراجع في سبيل ذلك نسباً مختلفة كنسب الربحية والسيولة وغيرها ... وتشتمل هذه النسب على مؤشرات هامة تؤثر بسلوك المراجع وخاصة عند اختلاف القيم المتوقعة عن

القيم الفعلية ، فللمراجعة التحليلية أهمية خاصة من خلال استخدام إجراءاتها وأدواتها في عملية المراجعة وذلك لسببين اثنين هما:

1- زيادة المنافسة على أتعاب المراجعة بين المراجعين وانتشار النظم المحاسبية الإلكترونية التي تسهل إجراءات المراجعة 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 ....

2- أهداف استخدام المراجعة التحليلية:

لقد أشار معيار المراجعة الدولي رقم (520) إلى أنّ استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يهدف إلى مساعدة المراجع بما يلي: [2]

أ- تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

ب- إجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذا تأثير وفعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة البيانات المالية.

ت- نظرة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة حيث تمكن تلك الإجراءات المراجع من فهم العمل الذي يقوم به وتحديد مجالات المخاطرة المحتملة وتقدير نطاق اختبار العمليات والأرصدة ، وكذلك تحديد العناصر التي تتطلب المزيد من الفحص والتحقيق والقيام بعملية المراجعة الشاملة للمعلومات المالية موضع المراجعة ونحن نرى أنّ إجراءات المراجعة التحليلية تزوّد المراجع بدليل أكيد حول صحة وسلامة العناصر (البنود) ومدى عقلانيتها ، كما تمكنّه من فهم طبيعة عمل نشاط المنشأة تحت المراجعة ، فبناءً على المراجعة التحليلية يستطيع المراجع تكوين الأساس في الاقتراحات التي سوف يقدّمها للإدارة ، وكذلك فان تلك الإجراءات تخفّض تكلفة عملية المراجعة بسبب مقدرتها على تحديد مواطن الخطر بوقت قصير .

3- توقيت استخدام المراجعة التحليلية:

تستخدم أساليب المراجعة التحليلية في مراحل التخطيط للمراجعة لتحديد تلك العناصر غير العادية التي تتطلب عناية خاصّة من خلال جمع أدلة الإثبات، كما أنها يمكن أن تستخدم كاختبار أساسي أثناء الفحص الميداني وفي نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات. [4] فإذا ما نظرنا إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها الإجراءات التحليلية نستطيع تحديد ثلاث مراحل لاستخدامها كما يلي:

أ- مرحلة التخطيط: في هذه المرحلة تساعد إجراءات المراجعة التحليلية على فهم أنشطة العميل وتحديد درجة المخاطرة المحتملة ، فمعرفة أنشطة المنشأة وتطوراتها وتحديد مجالات المخاطرة المحتملة يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الأخرى الخاصة بعملية المراجعة.

ب- أثناء عملية المراجعة: يستطيع المراجع في هذه المرحلة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية إلى جانب الإجراءات الأخرى على عناصر القوائم المالية المختلفة .

ت- بعد إنجاز عملية المراجعة: بعد تكوين النتيجة النهائية التي تشير إلى أنّ المعلومات المالية تتطابق مع أعمال العميل وظروفه الاقتصادية الملائمة ، يستطيع المراجع تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية أو قبل إتمام عملية المراجعة ، والغاية من الاستنتاجات المشتقة من نتائج تلك الإجراءات هي تعزيز تلك الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء عملية المراجعة حول عناصر المعلومات المالية والمساعدة في الوصول إلى استنتاج شامل حول معقولية المعلومات المالية[5] .

4- <u>أدوات المراجعة التحليلية :</u>

هناك العديد من الأدوات أو الأساليب التي يمكن للمراجع الاعتماد عليها في تنفيذ المراجعة التحليلية أشار إليها معيار المراجعة الدولي (520)[3]: ويمكن دراسة مقارنة للمعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات المقارنة للفترات السابقة لها كما يلي:

أ- دراسة مقارنة للمعلومات المالية للمنشأة مع النتائج المتوقعة ، كالموازنات التقديرية أو التوقعات أو تقديرات الإهتلاك .

ت- دراسة مقارنة للمعلومات المالية للمنشأة مع المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية.

ث-دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية ، والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة.

ج – دراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية ، كمبالغ المرتبات والأجور مع عدد العمال والموظفين مثلاً.

ومن الممكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات السابقة، وتمتد هذه الطرق من المقارنات البسيطة وحتى التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة.

نلاحظ أنّ هذه الإجراءات يمكن أن تستخدم من خلال مقاييس نقدية أو مقاييس كمية أو معدلات (نسب) مطبقة على المعلومات المالية للمنشأة أو على أقسامها كل على حده ، ونستطيع تصنيف إجراءات المراجعة التحليلية كما يلي:

1- الإجراءات غير الكمية: تمتاز هذه الإجراءات بانخفاض تكلفتها وسهولة تطبيقها على كافة المنشآت وأهم هذه الإجراءات:

أ- الاستفسار: وذلك من خلال الأسئلة الموجهة للإدارة والعاملين في المنشأة حول القضايا المحاسبية وأتعاب المراجعة وغيرها ..... وقد تكون الإجابة على تلك الأسئلة كتابية أو شفهية.

ب- التوقعات من نتائج عملية المراجعة التي أجريت سابقاً: إنّ أوراق المراجعة للسنوات السابقة تفيد وتساعد في تعريف مسائل المحاسبة والمراجعة للسنة الحالية ، وعلى المراجع مراجعة برنامج تخطيط السنة السابقة والاطلاع على أية ملخصات لنتائج المراجعة للسنة السابقة وردود العمل عليها ، ومراجعة أية دراسات سابقة تساعده في إجراءات عملية المراجعة للسنة الحالية [6] .

ت- مراجعة المعلومات الخارجية ذات الطبيعة غير الكمية: يجب الحصول على معرفة شاملة وكافية للأمور الاقتصادية المهمة التي تتعلق بطبيعة عمل المنشأة تحت المراجعة من أجل القيام بعملية المراجعة

بشكل فعال. فهذه المعرفة تساعد المراجع على تقييم معقولية الإدارة لأية مخصصات إضافة إلى معرفة أية أخطار أو مخالفات.

2- الإجراءات الكمية البسيطة: حيث تتم معالجة المعلومات الكمية بطريقة سهلة للحصول على دلائل ذات معنى وتفيد في عملية المراجعة ، وأهم هذه الإجراءات ما يلي:

أ- تحليل النسب (المعدلات): والنسبة هي علاقة رياضية بين متغير وآخر ويجب أن تكون هذه العلاقة ذات أهمية ومدلول ، تمكّن من الحصول على معلومات ودلالات ضمن ظروف معينة ، وتحليل النسب يتم عن طريق مقارنتها بالنسب السابقة للمنشأة نفسها ، أو بمعدلات (نسب) الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ، أو بمعايير معدة مسبقاً بشكل تقديري أو معياري.

ب- تحليل الاتجاه: ويتم باحتساب سلسلة من الأرقام القياسية لعدة سنوات مقارنة بنسبة الأساس ، حيث يتم اختيار إحدى السنوات كسنة أساس ، ومن ثم مقارنة السنوات التالية (اللاحقة) بنسبة الأساس لمعرفة التغير (التزايد أو التناقص) في حساب ما ليتم تبرير التغيّر غير العادي في ميل الاتجاه يهدف هذا الإجراء إلى معرفة العوامل التي أدت إلى تلك التغيّرات خلال السنوات والوقوف على أسبابها .

ت- الاختبارات التنبئية: وبموجبها يتم توقع معلومات مالية من خلال الاطلاع على معلومات غير مالية كالتنبؤ بتكلفة المبيعات مثلاً بالرجوع إلى كمية البضاعة المشحونة ومعدّل تكلفة الوحدة ...

3- الإجراءات الكمية المتطورة: وهي تشمل أساليب متطورة ومتعددة تعتمد على معلومات كمية تتميز بالتركيز على التنبؤ بالقيم الدفترية لعناصر القوائم المالية وتقسم إلى الأنواع التالية:

أ- تحليل الانحدار: وهو بدوره يقسم إلى نوعين :

1- تحليل الانحدار الأحادي: وذلك بإيجاد علاقة بين حساب معين وآخر ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من خلال الحساب الآخر باستخدام تلك العلاقة ، بمعنى آخر أن تكون العلاقة خطية بين متغير مستقل وآخر تابع.

2- تحليل الانحدار المتعدد: وهو إيجاد علاقة بين عدة حسابات من جهة مع حساب آخر وتكون تلك الحسابات مستقلة والحساب الآخر تابعاً [7].

ب- نماذج هيكلية: حيث يتم استخدام النماذج الإحصائية والاقتصادية التي تربط رصيد الحساب بالمتغيرات البيئية التي تكون سبباً في تغيّر 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 محل المراجعة.

ت- تحليل السلاسل الزمنية: وهي مجموعة مشاهدات لحساب معين تؤخذ على مدى فترات من الزمن في أوقات محددة ، وتكون تلك الفترات متساوية ، حيث توضح النتائج على شكل مخططات أو رسومات بحيث يمثل المحور الأفقي الوقت في حين يمثل المحور العمودي قيم الحساب أو نشاط معين ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية [6] .

5- مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية: [2]

يستند تطبيق الإجراءات التحليلية على التوقع بأنّ العلاقة بين المعلومات الموجودة تكون مستمرة في حالة غياب الظروف المعاكسة ، إنّ وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على كمال ودقة وصحة المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي ، ومع ذلك فإن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف تعتمد على تقدير المراجع بالمخاطر الناتجة من أنّ تلك الإجراءات قد تشخّص العلاقات كما هو متوقّع منها ، بينما قد تشير الحقيقية إلى وجود معلومات خاطئة أساسية ، إنّ اعتماد مراجع الحسابات على نتائج المراجعة التحليلية يتوقف على العوامل التالية:

أ – الأهمية النسبية للعنصر (البند): ففي حال كان رصيد حساب 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.

ب–إجراء المراجعة الأخرى الموجّهة لنفس أغراض المراجعة كالإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المراجع لفحص قابلية تحصيل الديون مثلاً ، إذ أنّ فحص إيصالات القبض اللاحقة ، تؤكد أو تبدّد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات المدينين.

ت – الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية: فمثلاُ يتوقع المراجع عادة ثباتاً أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى ، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلان.

ث – تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة: فمثلاً في حال كون الرقابة الداخلية على المبيعات ضعيفة ، تكون مخاطر الرقابة عالية ، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة للمبالغ تحت التحصيل.

نلاحظ أن فعالية المراجعة التحليلية في قدرتها على التنبؤ مرتبطة بفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق لدى العميل ، إذ أنّ تطبيق الإجراءات التحليلية يعتمد على وجود علاقة بين البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي ، ومثل هذه العلاقة تعطي المراجع دليلاً كافياً على دقة واكتمال وسلامة البيانات المستخرجة من ذلك النظام.

6– موقف المهنة من المراجعة التحليلية: [8]

المراجعة التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة هي إيجاد بعض المؤشرات التي يمكن أنّ تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في نظم الرقابة الداخلية ، مما يساعد على وضع برنامج المراجعة بشكل مناسب لكنّهم لا يفضّلون عند القيام بها الأخذ بالمفهوم الشامل (الواسع) للرقابة الداخلية وتقييم الأداء وذلك للأسباب التالية:

أ– تكلفة المراجعة.

ب– التأهيل العالي.

ت– مشكلة المعايير المقبولة.

ث– الخوف من اتساع نطاق المسؤولية.

أما في القطاع العام (أجهزة الرقابة الحكومية) فيمكن القيام بإجراءات المراجعة التحليلية بسهولة، نظرا لأن الأسباب السابقة تكون أقل أهمية ويمكن التغلب عليها .

7- العوامل الواجب مراعاتها عند القيام بالإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية :[2]

في حال قيام مراجع الحسابات بإجراءات المرجعة التحليلية كإجراءات جوهرية لا بد له من مراعاة العوامل التالية:

أ- الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.

ب- طبيعة نشاط المنتشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات .

ت- توفر المعلومات المالية وغير المالية .

ث- موثوقية وملاءمة المعلومات المتوفرة.

ج- مصادر المعلومات المتوفرة (خارجية أم داخلية).

ح- قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة.

خ- معرفة المراجعات السابقة وفهم فعالية النظام المحاسبي والرقابة الداخلية والمشاكل التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة.

8- الحالة العملية :

تشمل الحالة العملية التحليل الإحصائي لعينة الدراسة واستخلاص النتائج والتوصيات ، وعينة الدراسة هي مجموعة من المحاسبين القانونيين في سورية ، والذين يمارسون فعلياً المهنة من خلال مكاتبهم المرخصة من قبل وزارة الاقتصاد والتجارة (وزارة التموين والتجارة الداخلية سابقاً) بلغ عددهم (25) خمسة وعشرين محاسباً قانونياً تم اختيارهم بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة دون الاعتماد على أي متغير آخر في عملية الاختبار.

وبعد أن قمنا بوضع البيانات على برنامج التحليل الإحصائي / SPSS / حصلنا على النتائج من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (1) يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس :

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	25	% 100
أنثى	0	0
مجموع	25	% 100

نلاحظ أنّ كل أفراد العينة كانوا من الذكور حيث بلغ عددهم (25) ونسبتهم (100 %) من أفراد العينة محل الدراسة.

جدول رقم (2) يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
بكالوريوس	19	% 76

ماجستير	6	% 24
عدا ذلك	0	0
المجموع	25	% 100

يبين الجدول أنّ معظم أفراد العينة كانوا من ذوي المؤهل العلمي (البكالوريوس) حيث كانت نسبتهم (76 %) من أفراد العينة.

جدول رقم (3) يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية :

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
5 – 2	5	% 20
9 – 6	12	% 48
13 – 10	6	% 24
أكثر من 13	2	% 8
المجموع	25	% 100

يبين الجدول أنّ معظم أفراد العينة كانوا من ذوي الخبرة (6 – 9) سنوات .

وبعد أن قمنا بتوضيح التوزيعات التكرارية والنسب المئوية للعوامل الديموغرافية لأفراد العينة ، سنقوم باختبار الفرضيات موضوع الدراسة حيث توصلنا لما يلي:

أولاً: الفرضية الأولى وتبيّن مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات: وقد قمنا بتجميع إجابات أفراد العينة على المجموعة الأولى من الأسئلة المتعلّقة بهذه الفرضية واستخراج المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه الإجابات فكانت كما يلي:

جدول رقم (4) يبيّن توزيع إجابات أفراد العينة على المجموعة الأولى من أسئلة الفرضية الأولى :

الرقم	السؤال	لا أقوم بذلك	أقوم بذلك أحياناً	أقوم بذلك دائماً	المتوسط الحسابي
1	عند قيامك بمراجعة حسابات منشأة جديدة تستفسر من المراجع السابق حول الأمور التي تعتقد بأهميتها وأثرها على فحصك	0	2	23	2.9
2	تقوم بزيارة أماكن العميل ومراكز الخدمة	7	3	15	2.3
3	تقوم بالتعرف على معقولية الأرصدة الافتتاحية لحسابات الميزانية عند تعيينك لأوّل مرة	1	6	18	2.6
4	عند تعيينك لأول مرة تستفسر عن أصل الحسابات	3	7	15	2.48

	المستمرة ونشأتها كحسابات الأصول غير الملموسة والحسابات المؤجلة				
5	تقوم بالتعرف على معقولية المستحقات وملاحظة وجود أية مستحقات غير اعتيادية	9	6	10	2.04
6	تقوم بإجراء مناقشات مع المدير المالي والمدير التشغيلي	5	3	14	2.36
7	تقوم بمراجعة قيود التسويل (التعديل)	4	13	8	2.16
8	تقوم بمراجعة النظام الداخلي للمنشأة وعقد تأسيسها	6	10	9	2.13
9	تقوم بمراجعة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة حسابات السنة السابقة	5	5	15	2.4
10	تقوم بحساب النسب المالية للشركة موضع المراجعة ومقارنتها مع معدلات القطاع أو الصناعة التي تنتمي إليها تلك المنشأة	5	7	13	2.32
11	تقوم بمقارنة النسب المالية الخاصة المستخرجة من بيانات المنشأة مع تلك التي تخصها بالسنوات الماضية	7	3	15	2.32
12	تعمل على إيجاد علاقة حساب معين مع آخر ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين مع الآخر باستخدام تلك العلاقة	14	1	10	1.8
13	تقوم بدراسة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والإجراءات الإدارية الأخرى	7	5	13	2.24
14	تقوم باستخدام وسائل إحصائية أخرى للتنبؤ بأرصدة معينة أو أي شيء آخر يتعلق بالمنشأة محل المراجعة	16	3	6	1.6

من الجدول السابق يتضح لنا ما يلي:

1- لم تتفاوت إجابات أفراد العينة في هذه المجموعة من الأسئلة ، ولكنّها كانت تدور حول الإجابتين (أقوم بذلك أحياناً – أقوم بذلك دائماً) ونلاحظ أنّها تركّزت حول " القيام بذلك دائماً ".

2- لا يوجد اختلاف كبير في الإجابة على هذه المجموعة من الأسئلة ، عدا السؤال الرابع عشر الذي يبين عدم توافق إجابات هذا السؤال مع الأسئلة الأخرى ، حيث كانت معظم الإجابات فيه نحو " لا أقوم بذلك " ، وقد يُعزى ذلك لعدم معرفة بعض المراجعين باستخدام الوسائل الإحصائية الأخرى أو عدم الثقة بها.

3- تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة بين (1.6 – 2.9) مما يؤكد إجماع أفراد العينة على مستوى واحد من الإجابات، مما سبق يتضح إثبات الفرضية الأولى وعدم نفيها .

ثانياً: الفرضية الثانية وتبيّن وجود علاقة ذات مدلول إحصائي بين خبرة المراجعين العملية وبين استخداماتهم لإجراءات المراجعة التحليلية بمستوياتها المختلفة باستخدام مقياس الارتباط عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وقد قمنا بتجميع إجابات أفراد العينة على الأسئلة ومقياس الارتباط كمجموعات فكانت كما يلي:

جدول رقم (5) يبيّن اختبار الارتباط بين خبرة المراجعين والأسئلة :

أسئلة الدراسة	قيمة α	دلالة α
خبرة المراجعين	0.42	0.046

ويتضح من الجدول أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجعين العملية وأسئلة الدراسة التي تقيس استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية بجميع مستوياتها وهذه العلاقة إيجابية وغير قوية تماماً مما يؤكد إثبات الفرضية الثانية وعدم نفيها.

ثالثاً: الفرضية الثالثة وتبيّن إدراك المراجعين لصعوبات ومعوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ويعملون على تذليلها أو الحدّ منها ما أمكن.

وقد قمنا بتجميع إجابات أفراد العينة المدروسة على المجموعة الثانية من الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية واستخراج المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه تلك الإجابات فكانت كما يلي:

جدول رقم (6) يبين توزيع إجابات أفراد العينة على المجموعة الثانية من الأسئلة :

الرقم	السؤال	لا يؤثر أبداً	يؤثر أحياناً	يؤثر دائماً	المتوسط الحسابي
1	تقوم المنشأة بتغيير سياستها المتبعة في مراجعة عملياتها	1	7	17	2.6
2	التكلفة المرتفعة للحصول على البيانات المالية	2	12	11	2.36
3	حاجة المراجعين لخبرة كافية أو أدوات تخصصية (تأهيلية) لتمكينهم من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	1	9	15	2.56
4	اختلاف بيانات المنشآت التي تعمل في نفس النشاط بسبب تنوع الطرق المحاسبية المستخدمة	13	9	3	1.6

يتضح من الجدول ما يلي:

1- لم تتفاوت إجابات أفراد العينة على هذه المجموعة من الأسئلة ، ولكنها كانت تتركز على الإجابة " يؤثر دائماً ".

2- تراوحت متوسطات الإجابات بين (1.6 – 2.56) وهذا يدل على إجماع أفراد العينة على مستوى واحد من الإجابات ، وهكذا نلاحظ أيضاً إثبات هذه الفرضية وليس نفيها.

ويمكننا القول إنّ استخدام المراجع للنسب المحاسبية يشكل استطلاعاً أولياً يرشده إلى البنود (العناصر) الواردة في القوائم المالية والتي يوجد فيها أية انحرافات وبالتالي يجب إيلاؤها عناية أكثر من غيرها في الفحص والمراجعة لاكتشاف أسباب تلك الانحرافات ومعالجتها بطريقة سليمة.

النتائج:

من خلال اختبار فرضيات البحث نستنتج ما يلي:

1- يقوم مراجعو الحسابات دائماً بزيارة أماكن العميل ومراكز الخدمة لديه .

2- لا يعمل المراجعون على إيجاد علاقة حساب معين مع آخر ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من الآخر باستخدام تلك العلاقة.

3- إنّ قيام المنشأة بتغيير سياساتها المتّبعة (المطبقة) يعيق عمل المراجعين.

4- إنّ اختلاف بيانات المنشآت التي تعمل في نفس النشاط بسبب تنوع الطرق المحاسبية يعيق عمل المراجعين أيضاً.

5- لا يثق المراجعون بالأساليب الإحصائية للتنبؤ بالأرصدة أو أي شيء آخر يتعلّق بمراجعة حسابات المنشأة تحت المراجعة.

التوصيات:

بناء على ما سبق نوصي بما يلي:

1- التعرف على معقولية وصحة الأرصدة الافتتاحية لحسابات الميزانية لأول مرة للمنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

2- القيام بمقارنة النسب المالية المستخرجة الخاصة بالمنشأة مع تلك التي تخصها عن سنوات سابقة ، مما يضعه أمام التغيرات الحاصلة وتفسيرها ومعالجتها .

3- ضرورة إجراء المراجع مناقشات مبكّرة مع المدير المالي للمنشأة والمدراء الآخرين مما يسهل له عمله.

4- معرفة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والإجراءات الإدارية الأخرى في المنشأة للوقوف على حجم الاختبارات اللازم القيام بها وأخذها بعين الاعتبار.

5- مراجعة النظام الداخلي والعقد التأسيسي وقيود التسوية (التعديل) لأنها أمور هامة من الواجب إتباعها.

6- الاهتمام بالمراجعة التحليلية حيث أضحت في وقتنا الحاضر ضرورة ملحة ومطلباً أساسياً لمختلف الأطراف متمثلة في مراجع الحسابات وغيره من الأطراف الأخرى ...

7- ضرورة قيام المراجعين بتطوير أنفسهم بشكل مستمر من خلال الدورات والتعليم

المراجـع:

.....

1- الحمود ، تركي، 1996 – المراجعة التحليلية في تدقيق الحسابات. الطبعة الثانية ، منشورات دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان

2- معايير المراجعة الدولية ، 1998 – الطبعة الأولى ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان .

3- القاضي ، حسين ، 1997 – مراجعة الحسابات (الإجراءات). طبعة ثانية معدلة ، منشورات جامعة دمشق ، دمشق .

4- توماس ، وليم ، إمرسون ، هنكي، 1989 – المراجعة بين النظرية والتطبيق مترجم عن الإنكليزية ، منشورات دار المريخ ، الرياض .

5- الناغي، محمود السيد ، 1995 – المراجعة – إطار النظرية والممارسة. الطبعة الأولى ، منشورات الدار الجامعية ، القاهرة.

6- جمعة ، أحمد ، 1999 – التدقيق الحديث للحسابات. الطبعة الأولى ، منشورات دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان.

7- السيد لطفي ، أمين ، 1994 – الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات. الطبعة الأولى ، منشورات دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان.

8- جربوع ، يوسف ، 2000 – مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. الطبعة الأولى ، منشورات مؤسسة الوراق للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان.