مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية)
اسم الكاتب: مجد الدين الوزه
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4757
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:49 +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 للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (5) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (5) 2015

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق (دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية)

مجد الدين الوزه*

(تاريخ الإيداع 10 / 6 / 2015. قُبِل للنشر في 20 / 10 / 2015)

□ ملخّص □

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية تدقيق الحسابات باكتشاف مخاطر التدقيق وتوجيه انتباه المدقق للأخطاء المحتملة، وإظهار دور الإجراءات التحليلية في خفض تكلفة عملية التدقيق، ومن ثم تحسين إنجاز عملية التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم التعرف في الجانب النظري للبحث على المفهوم والأهمية والأساليب للإجراءات التحليلية، أما الجانب الميداني للبحث شمل عينة من مدققي الحسابات العاملين في الجمهورية العربية السورية، وبلغ العدد في العينة النهائية والمعتمدة لأغراض البحث والتحليل (60) مدققاً مزاولاً. وانتهت الدراسة إلى أهمية استخدام الإجراءات التحليلية لتخفيض مخاطر التدقيق المحتملة، إضافة إلى دورها الفعال في تخفيض تكلفة عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الإجراءات التحليلية، أداء عملية التدقيق، تخفيض التكلفة، تقليل المخاطر .

* ماجستير – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (5) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (5) 2015

The importance of using analytical procedures in improving the performance of the audit process (A field study on the audit offices in the Syrian Arab Republic)

Magd ALdeen ALwzah*

(Received 10 / 6 / 2015. Accepted 20 / 10 / 2015)

□ ABSTRACT □

This study aimed to identify the importance of the use of analytical procedures in the audit process through the discovery of the audit and the auditor to draw the attention of potential risk of errors, and to show the role of analytical procedures in reducing the cost of the audit process, thus improving the completion of the audit process. To achieve the objectives of the study have been identified in the theoretical side of the search on the concept and importance and methods of analytical procedures, and the field side to find a sample of auditors working in the Syrian Arab Republic accounts included, the number of the final sample and approved for the purposes of research and analysis (60) auditor factor. The study concluded the importance of using analytical procedures to reduce the potential risk of audit, as well as effective role in reducing the cost of the audit process.

Key words: analytical procedures, The performance of the audit process, reduce cost, minimize risk.

* **Master - Department of Accounting -Faculty of Economics -Damascus University - Syria.**

مقدمة:

إن وصول مدقق الحسابات لإبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة، والقيام بالكثير من الأعمال التي تساعده في توفير القناعة المقبولة بأن البيانات قد أعدت وسجلت بصورة صحيحة، وحتى يحقق ذلك فهو يستخدم نوعين من الإجراءات كما هو وارد في دليل التدقيق الدولي للمحاسبيين الدوليين**[1]**:

1 -**إجراءات الالتزام** : إذ تُعَدُّ إجراءات الالتزام إجراءات تصميم للحصول على تأكيد معقول بأن أنظمة الرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها.

2 -**الإجراءات الجوهرية (الأساسية)**: وهي اختبارات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة بالاكتمال والدقة للبيانات التي يقدمها النظام المحاسبي، وتتكون من نوعين هما:

أ –فحص تفاصيل العمليات والأرصدة: ولأنها تساهم في التأكد من الإجراءات السليمة في قيد العمليات في السجلات بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتحقق من صحة أرصدة الحسابات.

ب – الإجراءات التحليلية: تهدف إلى التحقق من معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية في ضوء القيمة التي يقدرها المدقق لهذا البند.

ونظرا لأهمية الإجراءات التحليلية، فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1983 دليل التدقيق الدولي رقم (12) بعنوان الإجراءات التحليلية، وعدّل بعد ذلك عام 1988 ليحل محله معيار التدقيق الدولي (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها، وأوجه الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية.

في هذا البحث سوف يتم التعرف على مفهوم وأساليب الإجراءات التحليلية، ودورها الفعال في تحسين أداء عملية التدقيق من خلال الكشف عن المخاطر المحتملة في القوائم المالية ومحاولة تخفيضها، بالإضافة لدور الإجراءات التحليلية في تخفيض الوقت والجهد اللازمين لإنجاز عملية التدقيق مما يسهم في خفض تكلفة العمل، وسيتم بيان ذلك من الدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات باللغة العربية:

-دراسة (جربوع وحلس، 2002) [2] دراسة ميدانية بعنوان "المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين" ، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قيام مدققي الحسابات في قطاع غزة في فلسطين باستخدام التحليل المالي كأحد أنواع الإجراءات التحليلية، وتم توزيع استبانة لتحقيق غرض هذه الدراسة على مجموعة من مكاتب التدقيق العاملة، وأظهرت هذه الدراسة أن المدققين يستخدمون الإجراءات التحليلية بدايةَ عملية التدقيق، وذلك لتحديد نطاق عملية التدقيق ومواضع المخاطرة. وعلى الرغم من إقرار جميع المدققين الذين شملتهم الاستبانة بأهمية الإجراءات التحليلية في إعداد برنامج التدقيق، إلا أن أكثر من نصفهم أفاد بأنه لا يمكن الاعتماد على الإجراءات التحليلية كوسيلة وحيدة في تدقيق الحسابات.

-دراسة (طاهات، 2003) [3] دراسة ميدانية بعنوان "تقويم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات": توصلت هذه الدراسة إلى نتائج متقاربة بشأن مدى استخدام مدققي الحسابات لأساليب الإجراءات التحليلية، ومدى الاعتماد على دليل التدقيق الدولي ومدى وجود علاقة

بين خبرة المدقق واستخدام تلك الإجراءات وبين مراحل التدقيق، والإجراءات التحليلية تسهم في اكتشاف (21%) إلى (40%) من الأخطاء، بينما لا يؤدي المركز الوظيفي للمدقق أي دور بهذا الخصوص.

دراسة (مصطفى، 2004) [4] دراسة تجريبية بعنوان "قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة" تم استخدام هذه التجربة بمشاركة (39) مدققاً، شغل أغلبهم موقع المراجع الأول، وخلصت الدراسة إلى أن المدققين يركزون على المعلومات المالية أكثر من تركيزهم على المعلومات غير المالية (عدد العمال، مساحة الأقسام) في تحديد نطاق التدقيق، كما إن المدققين يميلون لتوليد أو إيجاد عدد أكبر من الفروض عندما يشير اتجاه المعلومات المالية وغير المالية إلى تراجع مع توليدهم للعدد الأكبر من هذه الفروض اعتمادا على المعلومات المالية.

دراسة (السامرائي والخاطر، 2005) [5] دراسة ميدانية بعنوان"المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر": هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اهتمام واستخدام المدققين في دولة قطر للإجراءات التحليلية سواء أكانوا من العاملين في مكاتب تدقيق قطرية أو ممن يعملون في مكاتب تدقيق غير قطرية تعمل في قطر، وخلصت إلى أن غالبية المدققين العاملين في قطر يعتمدون الإجراءات التحليلية، كما أن جميعهم قد أكد أهمية هذه الإجراءات في التثبيت والتعزيز لنتائج التدقيق، وبالنسبة للإجراءات التحليلية المستخدمة فكانت: التحليل الشامل لبنود قائمتي المركز المالي والدخل، ومقارنة المعلومات المالية مع المعلومات المقابلة لها في السنوات السابقة، ودراسة عناصر المعلومات المالية واتجاهاتها اعتماداً على خبرة المؤسسة مثل دراسة نسب الربحية وغيرها، كما توصلت الدراسة إلى أن من أهم أسباب عدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية الأخرى هو عدم توفر البيانات اللازمة للقيام بها، إضافة إلى ضعف أجهزة الرقابة الداخلية تحديداً.

ثانياً: الدراسات باللغة الإنكليزية:

دراسة (Heiman)،1990 [6] بعنوان "تقييم المدقق لاكتشاف الأخطاء الممكنة من خلال الإجراءات التحليلية" هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف الأخطاء المحتملة في القوائم المالية أثناء عملية التدقيق، وقد استخدم الباحث المنهج التحليلي وأجريت هذه الدراسة في أمريكا، وخلصت إلى أن المدققين، في الوقت الحالي، يكثفون من استخدامهم للإجراءات التحليلية، وذلك لتحديد التقلبات غير العادية التي قد تتضمنها القوائم المالية والبحث عن أسبابها، حيث تبين أن سبب هذه الزيادة في الاستخدام ناتج عن الضغوط الاقتصادية والاجتماعية والتنافسية على مكاتب التدقيق لتخفيض أتعابهم، وأن الإجراءات التحليلية أثبتت كفاءتها وفاعليتها في الكشف عن الأخطاء المحتملة.

دراسة (Cho and Lew،2000) [7] بعنوان :مدى تطبيق شركات التدقيق العاملة في هونج كونج للإجراءات التحليلية" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق شركات الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة، ومدى إدراك أهمية هذه الإجراءات، حيث تم توزيع (290) استبانة على المدققين، وخلصت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية المطبقة في هونج كونج تتأثر بالمعايير المحلية والدولية، كما إن هذه الإجراءات تستخدم بشكل كبير في المراحل النهائية للتدقيق، مع وجود علاقة إيجابية بين تصنيف المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، وتبين أن الإجراءات البسيطة وتحليل النسب من أكثر الأساليب تفضيلاً بدلاً من الأساليب الإحصائية المتطورة.

دراسة (Hegazy،Samaha،2010) [8] بعنوان "بحث تجريبي لمدى استخدام الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 520 بين شركات المراجعة الكبرى الأربع مقابل أربع شركات تدقيق في جمهورية مصر

العربية"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة معيار التدقيق الدولي رقم 520 والمتعلق بالإجراءات التحليلية وتكييفها مع الإجراءات التحليلية في سياق بيئة التدقيق 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 مدققي الحسابات في مصر مقارنة مع شركات المراجعة الكبرى الأربع، وأن الاعتماد على الإجراءات التحليلية يكون حسب درجة مدققي الحسابات، كذلك يشير غالبية مدققي الحسابات المصريين إلى أهمية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق.

دراسة (ALSharairi،2011) [9] بعنوان "واقع وقيود استخدام المراجعة التحليلية في ديوان المحاسبة العام في الأردن "هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في ديوان المحاسبة الأردني، والعقبات التي تواجه تطبيقها، والتعرف على أساليب وأنواع الإجراءات التحليلية المستخدمة، ومجالات استخدامها، وتقديم المقترحات اللازمة للحصول على أفضل استخدام للإجراءات التحليلية في القطاع العام. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في ديوان المحاسبة الأردني يتم بدرجة متوسطة، حيث يُستخدم أسلوب المقارنات، أما إجراءات الإجراءات التحليلية المتقدمة فهي تستخدم بدرجة منخفضة، لأنها تحتاج إلى مهارات عالية في التحليل الإحصائي، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن مدققي الحسابات في ديوان المحاسبة يستخدمون الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق الثلاث، وبدرجة متوسطة. وذلك للحد من الهدر ومنع التبذير في المال العام وزيادة الكفاءة في عملية التدقيق وتقديم الأدلة الموضوعية، وتحديد المجالات التي تتطلب المزيد من الدراسة.

مفهوم الإجراءات التحليلية:

لقد وردت عدة مفاهيم للإجراءات التحليلية فهناك من يُطلق عليها الفحص التحليلي، ويُطلق عليها البعض الآخر الاستعراض التحليلي. ويقصد بها "مجموعة الإجراءات الإضافية التي يقوم بها مدقق الحسابات للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي حصل عليها المدقق والإجراءات الأخرى" **[10]**.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التوصية رقم (56) **[11]** فقد عرف الإجراءات التحليلية على أنها "عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية".

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين **[12]** وفق المعيار (520) "بأنها تعنى في تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها".

وتبرز أهمية الإجراءات التحليلية بأنها تُعَدُّ إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق للتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة محل التدقيق، وهي تساعد المدقق في تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم، والبحث عن أسبابها ومعالجتها، ومن ثم تحسين جودة عملية التدقيق.

توقيت استخدام الإجراءات التحليلية:

تستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية التدقيق وذلك لتحديد الطبيعة والنطاق والتوقيت لإجراءات التدقيق الأخرى، وذلك بتحديد التقلبات غير العادية التي تتطلب عناية خاصة من خلال جمع الدليل المناسب، كما تستخدم خلال تنفيذ عملية التدقيق بجانب الإجراءات الأخرى المطبقة على القوائم المالية، ويمكن استخدامها في نهاية مرحلة جمع أدلة الإثبات كتدقيق شاملة للقوائم المالية. لذلك نجد أن الإجراءات التحليلية يمكن أداؤها في المراحل الثلاثة للتدقيق (التخطيط، ، التنفيذ، إبداء الرأي)، وسيتم عرضها في الآتي:**[13]**

أ –في مرحلة التخطيط: إن المدقق 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 تسهم في تحديد حجم وكمية الاختبارات اللازمة، والوقت اللازم لأداء العمل؛ وذلك من أجل التركيز على مواطن الخطر.

ب – في مرحلة التنفيذ: حيث استخدام المدقق للإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية التدقيق تساعد المدقق في إتمام عملية التدقيق بكفاءة وفعالية من المقارنات، وتسهم في زيادة كفاءة التدقيق من تخفيض التكلفة عن طريق تقليل نطاق الفحص والحصول على أدلة إضافية.

ت – في مرحلة إبداء الرأي: إ ن الإجراءات التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية التدقيق تُعَدُّ مرحلة نهاية للأخطاء الجوهرية أو المشاكل المالية، وذلك لمساعدة المدقق في إلقاء نظرة موضوعية شاملة على القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة.

أساليب الإجراءات التحليلية:

تم تصنيف الإجراءات التحليلية إلى ثلاثة أنواع، هي:

النوع الأول هي الأساليب غير الكمية (الوصفية): ويمكن عرض أهم الأساليب غير الكمية كما يلي:

أ –**الاستفسار**: من خلال الأسئلة الموجهة للإدارة والعاملين في المنشأة حول القضايا المحاسبية وأتعاب التدقيق.**[14]**

ب –التوقعات من نتائج التدقيق التي أجريت سابقاً : حيث إن أوراق التدقيق للسنوات السابقة تفيد وتساعد في تعريف مسائل المحاسبة والتدقيق للسنة الحالية، وعلى المدقق مراجعة برنامج تخطيط السنة السابقة، والاطلاع على أية ملخصات لنتائج السنة السابقة.**[15]**

ت –مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية : أهم مصادر المعلومات الداخلية كالاطلاع على الوثائق الصادرة عن المنشأة، ودراسة النظام الداخلي للمنشأة، والمعلومات الخارجية كالمجلات والكتب العلمية المتخصصة، واللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل، والمناقشات مع المدقق السابق. **[16]**

النوع الثاني هي الأساليب الكمية البسيطة وأهم هذه الإجراءات ما يإتي:

أ – **التحليل الرأسي**: يعني التحليل الرأسي دراسة عناصر ميزانية واحدة وذلك من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر الميزانية إلى مجموع الميزانية أو إلى مجموع المجموعة التي ينتمي إليها.**[17]**

ب – التحليل الأفقي: يستخدم مدقق الحسابات التحليل الأفقي لقياس اتجاه المعلومات المالية لبعض عناصر القوائم المالية. **[18]**

ت – تحليل النسب المالية: النسب المالية تعرف بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية. **[19]**

ث – المقارنات: حيث يقوم المدقق بمقارنة البيانات الفعلية لسنة معينة ببيانات فعلية للسنوات السابقة، أو مقارنة بيانات فعلية لبند ما مع بيانات معيارية مستقبلية لنفس البند.**[20]**

النوع الثالث هي الأساليب الكمية المتقدمة: وتشمل هذه الأساليب:

أ – تحليل الانحدار: ويعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في المراجعة التحليلية. **[21]**. يقسم تحليل الانحدار إلى نوعين هما: **[22]**

تحليل الانحدار البسيط : وذلك بإيجاد علاقة بين حساب معين وآخر، ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين من خلال الحساب الآخر باستخدام تلك العلاقة.

تحليل الانحدار المتعدد: وهو إيجاد علاقة بين عدة حسابات من جهة مع حساب آخر من جهة أخرى، وتكون تلك الحسابات مستقلة والحساب الآخر تابعاً.

ب –**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.**[23]**

ت – **استخدام برامج الحاسب الالكتروني:** يمكن استخدام برامج التدقيق التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الالكتروني لانجاز الإجراءات التحليلية بشكل مكثف كاختبار إضافي لاختبارات المراجعة الأخرى.**[24]**

مخاطر التدقيق:

يمكن تقسيم مخاطر المراجعة إلى ثلاثة أنواع هي:**[25]**

أ –**الخطر الملازم:** المتعلق باحتمال وجود التحريف والأخطاء في حال غياب الرقابة والضوابط الكافية.

ب – خطر الرقابة: المتعلق باحتمال التحريف والأخطاء على الرغم من وجود الرقابة والضوابط.

ت –خطر الاكتشاف: واحتمال التحريف سواء وجدت الرقابة والضوابط أو لم توجد، حيث يتعلق بأعمال المدقق.

إن اكتشاف العديد من المخاطر تنبه المدقق لضرورة تعديل خطة عمله. حيث إن العديد من المدققين يقومون بتعديل برنامج عملهم المخطط رداً على المخاطر المكتشفة، وذلك من أجل زيادة فعالية وكفاءة أعمالهم المخططة. من ثم يحدد المدقق مجموعة الإجراءات الملائمة التي تساعده بإنجاز عمله بشكل فعال، ومن أهمها الإجراءات التحليلية التي تسهم في الكشف عن مواطن الخطر وتحديد المشاكل المحتملة، ثم مساعدة المدقق في توجيه خطته وتعديل برنامج عمله بما يسهم في تخفيض المخاطر إلى أدنى حد ممكن، وينجم عن ذلك تخفيض الوقت اللازم لإنجاز المزيد من عمليات الفحص.

مشكلة البحث:

نظراً للأهمية التي تشغلها مهنة تدقيق الحسابات في تقديم المعلومات المالية للأطراف المستفيدة، لم يعد من المنتظر أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء عمليات التدقيق التقليدية وإنما القيام بالإجراءات الملائمة لتقدير المخاطر التي تواجهها المنشآت، وبيان تلك المخاطر في تقريره. وتُعَدُّ الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقق للكشف عن المخاطر المحتملة وللعمل على تخفيضها بغية تحسين أداء عمله. ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في التساؤلين الآتيين:

1 –هل يسهم استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مدقق الحسابات في الكشف عن المخاطر المالية التي تحيط بمنشأة العميل محل التدقيق؟

2 –هل يسهم استخدام الإجراءات التحليلية، من قبل مدقق الحسابات، في تخفيض تكاليف عملية التدقيق؟

أهمية البحث وأهدافه:

أهمية البحث:

أهمية الدور الذي تؤديه الجهات التي من المحتمل أن تستفيد من نتائج البحث، ومنها المدققون، حيث يتمكنون من خدمة فئات المجتمع المالي بشكل أفضل.

-توفير معلومات أكثر وضوحاً ومصداقية حول أهمية الإجراءات التحليلية ودورها الفعال في تحسين أداء عملية التدقيق.

هدف البحث:

-التعرف على الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

-بيان أهمية الإجراءات التحليلية في حصول المدقق على أدلة التدقيق الملائمة، ونوعية إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للعمل، ومن ثم تخفيض تكلفة عملية تدقيق الحسابات.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه تمكن صياغة الفروض وفق الآتي:

1 -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وبين الكشف عن المخاطر المالية التي تحيط بمنشأة العميل محل التدقيق.

2 -توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين تخفيض تكلفة عملية تدقيق الحسابات.

منهجية البحث:

لتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، بتقسيم البحث إلى قسمين تضمن الأول دراسة الإطار النظري بالاعتماد على المصادر والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع البحث، وتضمن القسم الثاني الدراسة الميدانية باستخدام استبيان توجه إلى فئة من المدققين المزاولين لمهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية العربية السورية، ومنها تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الإحصاء Spss بهدف اختبار الفروض، والحصول على النتائج، وتقديم التوصيات الملائمة.

حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات التي جمعت في الاستبيان؛ وذلك من:

-اختبار الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة.

-مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت لحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية من أجل معرفة متوسط الحسابات الخاصة بكل فرضية ولكل عبارة على حدة.

-اختبار T- test لاختبار فرضيات الدراسة.

-اختبار Anova اختبار التحليل الأحادي، لمقارنة المتوسطات لعدة مجموعات يفترض أنها تتوزع طبيعياً.

اختبار الثبات:

استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ للتحقق من ثبات كل جزء من أجزاء أداة الدراسة، ويعد اختبار المصداقية ألفا ضعيفاً إذا كان أقل من (60%)، ومقبولاً إذا كان بين (60% -70%) وجيداً إذا كان بين (70% - 80%)، ومازاد على 80% يُعَدُّ ممتازاً، وكلما اقترب المقياس من الواحد الصحيح، فإن النتائج الخاصة بالاختبار أفضل.

الجدول رقم (1) اختبار مصداقية أداة الدراسة

أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	النتيجة
	17	.886	ممتازة

إن قيمة ألفا لجميع العبارات الواردة في أداة الدراسة بلغت (0.886) وهي نسبة ممتازة، وهذا يعني وجود درجة عالية جداً من المصداقية في إجابات عينة الدراسة.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات المزاولين في الجمهورية العربية السورية –من محافظة دمشق– وعددهم حسب سجلات جمعية المحاسبين القانونيين (262)مدققاً مزاولاً **[26]**، (المقصود بالمدقق المزاول للمهنة من حصل على شهادة محاسب قانوني ويعمل بموجبها). اعتمد هذا البحث على استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية بسيطة لمكاتب التدقيق في محافظة دمشق ، وقد تكونت هذه العينة من (83) مدققاً، بلغ عدد الاستبانات المستردة (64) استبانة، وعدد الاستبانات الصالحة للتحليل (60) استبانة، وبعد تحليلها توضح وأن عينة الدراسة لها الخصائص الآتية:

1 –المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (2) أن نسبة 41.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي إجازة، وأن 36.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ماجستير، وأن 21.7% من عينة الدراسة مؤهلهم دكتوراه.

الجدول رقم (2) توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة	25	41.7%
ماجستير	22	36.7%
دكتوراه	13	21.7%
Total	60	100%

2 المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (3) أن نسبة 16.7% من عينة الدراسة في منصب وظيفي مدير مراجعة، وأن 35% من عينة الدراسة في منصب وظيفي مراجع أول، وأن 10% من عينة الدراسة في منصب وظيفي شريك بالمكتب، وأن 38.3% من عينة الدراسة في منصب وظيفي مالك مكتب مراجعة.

الجدول رقم (3) توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير مراجعة	10	16.7%
مراجع أول	21	35%
شريك	6	10%
مالك مكتب	23	38.3%
Total	60	100%

3 النشاط المهني:

يبين الجدول رقم (4) أن 20% من عينة الدراسة يعملون في النشاط الخدمي، وأن 28.3% من عينة الدراسة يعملون في النشاط الصناعي، وأن 35% من عينة الدراسة يعملون في النشاط التجاري، وأن نسبة 16.7% من عينة الدراسة يعملون في النشاط المالي.

الجدول رقم (4) توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير النشاط المهني

النشاط المهني	التكرار	النسبة المئوية
خدمي	12	20%
صناعي	17	28.3%
تجاري	21	35%
مالي	10	16.7%
Total	60	100%

4 -سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (5) أن 15% من عينة الدراسة مستوى خبرتهم أقل من 5 سنوات، وأن 38.3% من عينة الدراسة مستوى خبراتهم تتراوح من 5 سنوات إلى 10سنوات، وأن 36.7% من عينة الدراسة مستوى خبراتهم تتراوح بين 11 سنة إلى 15 سنة، وأن 10% من عينة الدراسة خبراتهم أكثر من 15سنة.

الجدول رقم (5)توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	9	15%
من 5-10 سنوات	23	38.3%
من 10-15 سنة	22	36.7%
أكثر من 15 سنة	6	10%
Total	60	100%

النتائج والمناقشة:

لقد تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من العبارات الواردة بأداة الدراسة. واستخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لاختبار فقرات الاستبانة، وهو اختبار معلمي يُستخدم في حالة البيانات التي تتبع التوزيع الطبيعي؛ وذلك لاختبار عبارات كل إيجابية، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية التي تساوي 1.98 أو(قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية والتي تساوي 1.98 أو(قيمة مستوى الدلالة أقل من 0.05). حيث تم وضع خمسة مستويات للإجابة موزعة على فقرات

الاستبيان، ويمثل كل مستوى وزناً معنوياً للإجابة تتراوح بين (5-1) حسب مقياس ليكارت، وذلك لأغراض التحليل الإحصائي كالآتي:

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

تم اعتماد وسط حسابي فرضي مقداره (3) ليمثل الحد الأدنى من نسبة التطبيق الجيدة، وعُدَّ الوسط الحسابي (3) هو الحد الأدنى للدرجة الجيدة، بمعنى كلما ارتفع الوسط الحسابي وزاد عن (3) كان جيداً، وتؤكد صحة الفرضية، وكلما قل الوسط الحسابي عن(3) أي كانت إجابات أفراد عينة الدراسة تتجه إلى عدم الموافقة وإلى الدلالة على ضعف الفرضية المختبرة.

وتم اختيار العبارات المرتبطة بكل فرضية بتحديد المؤشرات المرتبطة بكل متغير كما يلي:

المتغير المستقل	المتغير التابع
الإجراءات التحليلية	تحسين أداء عملية التدقيق

والمتغير التابع حدد من خلال متغيرين فرعيين هما:

- الكشف عن المخاطر المالية.
- تخفيض تكلفة عملية التدقيق.

وقد تم ربط كل متغير فرعي بمجموعة من العبارات التي تؤثر بشكل مباشر على كل متغير وذلك بمجموعة من التساؤلات الواردة في ملحق الدراسة(الاستبانة).

نتائج الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وبين الكشف عن المخاطر المالية التي تحيط بمنشأة العميل محل التدقيق"

تم اختبارُ هذه الفرضيةِ باستخدامِ عباراتِ الاستبانة من (9-1)المرتبطة بالفرضية الأولى، وقد وضعت من خلال معرفة العوامل التي تسهم في تخفيض مخاطر التدقيق، وتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وفق الآتي:

الجدول رقم (6) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الأولى

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تحديد مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية	3.82	.833
التعرف على المشاكل المالية التي تواجه منشأة العميل	3.90	.775
تحديد المجالات التي تستلزم المزيد من الفحص والمراجعة	4.07	.710
التقويم السليم للمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية	3.77	.963
تخفيض مخاطر الاكتشاف	4.15	.685
اكتشاف العناصر الشاذة في القوائم المالية	3.90	.730
اكتشاف حالات الغش والتصرفات غير القانونية	3.78	.865
تعزيز فهم المدقق لمجال عمل المنشأة محل المراجعة	4.23	.533

منع تسجيل أي معاملات مالية غير حقيقية	3.77	.871

من الجدول أعلاه يتبين أن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية هي في مرحلة أداء عملية التدقيق لاكتشاف الأخطاء ومن ثم تخفيض مخاطر التدقيق، حيث جاءت قيم المتوسط الحسابي جميعها دالة بشكل جيد على فاعلية الإجراءات التحليلية، حيث اجتازت جميع الفقرات المتوسط الحسابي الفرضي(3) والذي يمثل الحد الأدنى المقبول كدلالة على الفاعلية الجيدة.

حيث دلت العبارة الثالثة على فاعلية الإجراءات التحليلية في تحديد المجالات التي تستلزم مزيداً من الفحص والتدقيق بمتوسط حسابي (4.07)، كما دلت العبارة الخامسة على دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر الاكتشاف بمتوسط حسابي بلغ (4.15)، والعبارة الثامنة على دور الإجراءات التحليلية في تعزيز فهم المدقق لطبيعة نشاط عمل منشأة العميل بمتوسط حسابي بلغ(4.23).

ويوضح الجدول رقم (7) اختبار الفرضية الأولى

الجدول رقم (7) اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى	N	Mean	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)	Std. Error Mean
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وبين الكشف عن المخاطر المالية	60	4.00	.184	19.071	.000	.024

ويلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى قد بلغ (4) مما يدل على وجود علاقة قوية بين الإجراءات التحليلية وبين تخفيض مخاطر التدقيق، وأن قيمة t بلغت (19.071) وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي (1.98)، وأن مستوى الدلالة (0.000) أقل من (0.05) لذا فنحن نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، أي إن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يسهم في الكشف عن المخاطر المالية، إذ إن المؤشرات التي تقدمها الإجراءات التحليلية تعطي تصوراً للمدقق عن النواحي التي تتطلب مزيداً من الفحص والتدقيق في سبيل الحصول على الدليل المناسب.

نتائج الفرضية الثانية:

الفرضية الثانية: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين تخفيض تكلفة عملية التدقيق"

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام عبارات الاستبانة من (17–10) المرتبطة بالثانية، والتي وضعت من معرفة العوامل التي تؤثر في تخفيض التكلفة، وقد تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يأتي:

الجدول رقم (8) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات الفرضية الثانية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
زيادة الثقة في سلامة القوائم المالية المدققة	4.10	.602
اختصار الوقت والجهد اللازمين لانجاز تدقيق البيانات المالية	3.60	.906
تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة والاقتصار على تلك التي تثير اهتمام المدقق بناءً على الاختبارات التحليلية	4.08	.787
الحصول على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة لعمل المدقق	3.97	.823
إمكانية القيام بعملية المراجعة من خلال أجهزة الكمبيوتر المتوفرة لدي المدقق	3.68	.948
القيام بعملية المراجعة بأقل عدد ممكن من المدققين	3.75	.993
زيادة المعرفة والإلمام بأصول إجراءات عملية التدقيق	3.72	.885
توفير أنظمة وتعليمات تنظم عملية التدقيق	3.63	.991

من الجدول أعلاه يتبين بأن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة أداء عملية التدقيق لتخفيض تكلفة عملية التدقيق، حيث جاءت قيم المتوسط الحسابي جميعها دالة بشكل جيد على فاعلية الإجراءات التحليلية، إذ اجتازت الفقرات جميعها المتوسط الحسابي الفرضي الذي يمثل الحد الأدنى المقبول كدلالة على الفاعلية الجيدة، فدلت العبارة الأولى على فاعلية الإجراءات التحليلية في زيادة الثقة في سلامة القوائم المالية المدققة بمتوسط حسابي (4.1)، كما دلت العبارة الثالثة على دور الإجراءات التحليلية في تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة، وفي الاقتصار على تلك التي تثير اهتمام المدقق بناءً على الاختبارات التحليلية بمتوسط حسابي بلغ (4.08).

ويوضح الجدول رقم (9) اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (9) اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية	N	Mean	t	Sig. (2-tailed)	Std. Deviation	Std. Error Mean
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام الإجراءات التحليلية وبين تخفيض تكلفة عملية التدقيق	60	3.91	18.820	.000	.374	.048

ويلاحظ من الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للفرضية الأولى قد بلغ (3.91) مما يدل على وجود علاقة قوية بين الإجراءات التحليلية وبين تخفيض مخاطر التدقيق، وأن قيمة t بلغت (18.820) وهي أكبر من t الجدولية التي تساوي (1.98)، وأن مستوى الدلالة (0.000) وهو أقل من (0.05) ومن ثم نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة. إن استخدم المدقق للإجراءات التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق؛ فالإجراءات التحليلية تغني المدقق عن الاختبارات التفصيلية، وتزيد من الثقة بالقوائم المالية.

دراسة أثر الخصائص الديمغرافية على إجابات أفراد العينة:

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

1 أثر خاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم(10) اختبار ANOVA حسب متغير المؤهل العلمي

المجال	F	Sig.	النتيجة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في الكشف عن المخاطر المالية المحيطة بمنشأة العميل	4.381	0.007	يوجد تأثير
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق	3.568	0.018	يوجد تأثير

من الجدول السابق نجد أنه يوجد أثر لخاصية المؤهل العلمي على إجابات أفراد العينة لفرضيتي الدراسة، إذ نجد أن 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(11) اختبار ANOVA حسب متغير المسمى الوظيفي

المجال	F	Sig.	النتيجة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في الكشف عن المخاطر المالية المحيطة بمنشأة العميل	0.159	0.924	لا يوحد تأثير
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق	0.177	0.911	لا يوحد تأثير

من الجدول السابق نجد أنه لايوجد أثر لخاصية **المسمى الوظيفي** على إجابات أفراد العينة لفرضيتي الدراسة، إذ نجد أن 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(12) اختبار ANOVA حسب متغير النشاط المهني

المجال	F	Sig.	النتيجة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في الكشف عن المخاطر المالية المحيطة بمنشأة العميل	0.438	0.727	لا يوحد تأثير
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق	0.277	0.991	لا يوحد تأثير

من الجدول السابق نجد أنه لا يوجد أثر لخاصية **النشاط المهني** على إجابات أفراد العينة لفرضيتي الدراسة، إذ نجد أن 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(13) اختبار ANOVA حسب متغير سنوات الخبرة

المجال	F	Sig.	النتيجة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في الكشف عن المخاطر المالية المحيطة بمنشأة العميل	4.256	0.006	يوجد تأثير
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق	4.874	0.008	يوجد تأثير

من الجدول السابق نجد أنه يوجد أثر لخاصية **سنوات الخبرة** على إجابات أفراد العينة لفرضيتي الدراسة، إذ نجد أن 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.

لذلك نجد أن المؤهل العلمي للمدقق وزيادة سنوات الخبرة، يسهمان في إدراك المدقق لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر المحتملة وفي تخفيض تكلفة عملية التدقيق، بينما لم تظهر نتائج التحليل السابق أثراً لكل من المسمى الوظيفي والنشاط المهني على استخدام الإجراءات التحليلية.

الاستنتاجات والتوصيات:

1 يسهم استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في فهمه لطبيعة نشاط عمل منشأة العميل، وفي تحديد مجالات الأخطاء المحتملة، وفي تحديد الانحرافات ونقاط الضعف التي تتطلب جمعَ الأدلة وتوسعاً في فحصها.

2 الاعتماد على الإجراءات التحليلية يسهم في التقليل من المخاطر وعلى رأسها خطر الاكتشاف؛ لأنه يعتمد على الأساليب المتبعة في الإجراءات التحليلية، مما يسهم في توجيه المدقق إلى مناطق الخطر، ومن ثم جمع الأدلة الكافية التي تسهم في تخفيض مخاطر التدقيق.

3 استخدام الإجراءات التحليلية يسهم في تخفيض تكلفة عملية التدقيق، حيث تسهم نتائج الإجراء التحليلي في تحديد مدى حاجة المدقق لمزيد من الفحص وجمع الأدلة، ومن ثم زيادة الاختبارات التفصيلية وزيادة فريق العمل، ومن ثم تسهم في تخفيض الوقت والجهد.

4 استخدام الإجراءات التحليلية يرتبط إيجاباً بالمؤهل العلمي للمدقق وبخبرته، في حين لا يوجد تأثير لكل من النشاط المهني والمسمى الوظيفي على استخدام الإجراءات التحليلية.

ثانياً: التوصيات

على ضوء استنتاجات الدراسة يوصي الباحث:

1 على المدقق استخدام الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق لأنها تسهم في تقديم أدلة إثبات على خلو القوائم المالية من الأخطاء، و تسهم في تخفيض مخاطر عملية التدقيق.

2 على مدققي الحسابات تطوير المهارات والقدرات لاستخدام الإجراءات التحليلية لما لها من دور فعال في توفير الوقت والجهد ومن ثم تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق.

3 السعي الدائم، لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية، لإقامة دورات تدريبية في مجال الإجراءات التحليلية وتحديد أهدافها بما يخدم عملية التدقيق.

المراجع:

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

2 -جربوع، يوسف وسالم عبدالله حلس، *"المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين"*، تنمية الرافدين، العدد 2002،24.

3 -طاهات، ياسين عبد الرحمن، "" *تقويم الإجراءات التحليلية للقوائم المالية للشركات المساهمة العامة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات"*، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن2003.

4 -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، العدد2، مجلد8، 2004.

5 -سامرائي، عدنان هاشم وخالد بن ناصر الخاطر، *"المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر"*، المجلة العربية للمحاسبة، العدد الأول، المجلد الثامن، قطر، 2005.

6- HEIMAN. B. Vicky، *"Auditors' Assessments of the Liklihood of Error Explanation in Analytical Review*". The Accounting Review، 65 (4): 875 – 890،1990.

7- CHO. S.، LEW. A.Y، *"Analytical Review Applications among Large Audit Firms in Hong Kong"*. Managerial Auditing Journal، 15 (8): 431–438، 2000.

8- 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، pp. 882 –911، 2010.

9- ALSHARAIRI. J. 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.

10 - زكريا، محمد اسماعيل، " *مراجعة الحسابات- مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها"*، مكان ودار النشر غير معروفة، 1986، ص74.

11- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، SAS، No56، p1.

12 - الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، منشورات المجمع، 1998، ص156.

13 -موسى، علي، *"إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع "*، كلية الاقتصاد، جامعة الزاوية، مجلة الجامعة، العدد الخامس عشر، المجلد الثاني، 2013، ص 328-331.

14 -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، ص 49.

15 -الأمين، ماهر، *المرجع السابق*، ص49.

16 -مصطفى ، صادق حامد، *مرجع سابق*، ص111.

17 -شاكر، محمد منير اسماعيل، اسماعيل، نور، عبد الناصر ، *"التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"*، الطبعة الأولى، مطبعة الطليعة، عمان، 2000، ص39.

18 - مطر، محمد، "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني" الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، 2006، ص 31.

19 -الحيالي، وليد ناجي، " *الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي* "، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004،، ص118.

20 - ألفين أرينز، جيمس لوبك، *"المراجعة مدخل متكامل"*، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، محمد محمد الديسيطي، دار المريخ، الرياض، 2002، ص263 .

21 - الحيالي، وليد ناجي، مرجع *سابق* ، ص135.

22 -الكبيسي، عبد الستار، *"تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية*"، جامعة البتراء، العدد الثاني، 2008، ص10.

23 -الرباعي، يوسف عبده الراشد ، " *استراتيجيات المراجعة دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية"* ، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد،2006، ص93.

24 -ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع *سابق*، ص 263.

25- Tom Lee، "corpoarte audit theory"، Chapman& Hall، first adition، London، uk، 1993.، p177.

26 - جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، http:www.asa.sy