



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

'' دراسة ميدانية ''

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تدقيق الحسابات

إعداد

خليل اسبر حموي

إشراف

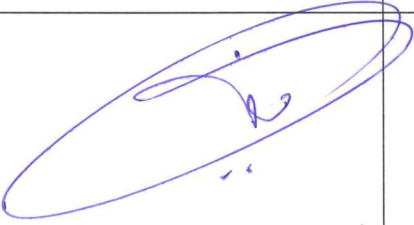
د. بطرس ميالة

أستاذ في قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

دمشق ٢٠١٧/٢٠١٨

قرار لجنة الحكم

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة "دراسة ميدانية" وأجيزت بتاريخ ٢٠١٨/٨/١٢ من قبل لجنة الحكم المؤلفة من السادة:

الاسم	الصفة	التوقيع
الدكتور محمد خالد مهاني الاستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	
الدكتور بطرس مياله الاستاذ في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً ومشرفاً	
الدكتور عقبة الرضا الاستاذ المساعد في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	

إقرار

أنا الطالب خليل أسبر حموي

أصرح بأن هذا البحث هو من إنجازي، ولم يسبق أن نشر من قبلي، أو من قبل
باحثين آخرين.

دمشق ٢٠١٨/٨/١٢

اسم الباحث

خليل حموي

شكر وتقدير

بعد أن وفقت لإتمام هذه الرسالة، فإنه من بالغ سروري أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى أستاذي الدكتور بطرس ميالة الذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة وعلى متابعته المستمرة وتوجيهاته الدائمة وملاحظاته القيّمة التي أسهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية، فقد وجهني وأرشدني وساعدني، ولم يبخل علي بوقته وجهده، فكان له الفضل الكبير والبصمة الواضحة.

كما أتقدم بعميق الشكر والتقدير إلى جميع السادة أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة على توجيهاتهم القيّمة ونصائحهم المفيدة التي أسهمت في إنجاز هذه الرسالة.

وأتوجه بالشكر والامتنان إلى الدكتور باسل شحادات من الجهاز المركزي للرقابة المالية، على المساعدة والمعلومات التي أتاحها لي.

وأتوجه بالتحية والتقدير إلى كل من ساعدني ودعمني وإلى عائلتي وإلى كافة أصدقائي وزملائي لما أحاطوني به من رعاية وتشجيع.

لكم جميعاً

أدين بواجب الشكر والوفاء

الباحث

الإهداء

إلى الذين لولاهم ما وجدت ذاتي

إلى الذين أتمنى أن لا أخيب أملهم بي

إلى من لا أستطيع مكافأتهم مهما طال الزمن

والدي العزيزين

إلى من ينبض بحبهم قلبي

إلى الدم الذي يجري في عروقي

إخوتي الأعزاء

إلى زملائي وأصدقائي وإلى كل الذين قدموا لي الدعم المعنوي والعلمي في جميع

مراحل دراستي.

إليهم جميعاً

أهدي هذا الجهد المتواضع عرفاناً بالجميل ووعداً بالمزيد.

مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

" دراسة ميدانية "

إشراف

إعداد

أ. د بطرس ميالة

خليل حموي

مستخلص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى أهم أساليب الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية عند قيامهم بتخطيط عملية المراجعة، وفحص مدى إدراك المفتشين لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، وكذلك إبراز المعوقات التي تمنع المفتشين من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث بإعداد استبانة، وتم توزيعها على المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في القطاع الاقتصادي، وقد تم تحليل بيانات الدراسة بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS). وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، يستخدم مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، باستثناء الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة وبعض الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة، ولم يتلق أغلبية المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية دورات تدريبية بشأن كيفية استخدام الإجراءات التحليلية، كما تبين وجود إدراك كاف من قبل المفتشين بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، وأيضاً تبين وجود العديد من المعوقات التي تمنع المفتشين من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها، ضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بعقد دورات تدريبية للمفتشين العاملين لديها وذلك للتعريف بالإجراءات التحليلية وأساليبها المختلفة وكيفية تطبيقها في عملية التدقيق، وضرورة العمل لإيجاد معايير – مثل النسب المالية المعيارية – معتمدة للقطاعات المختلفة وذلك لاستخدامها من قبل المفتشين في إجراء المقارنات اللازمة التي تعد عنصراً رئيسياً من الإجراءات التحليلية، والعمل على توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية في الصناعة الواحدة للمساعدة في إجراء المقارنات من قبل المفتشين مع المنشآت التي تعمل في نفس المجال.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	قرار لجنة الحكم
ب	إقرار
ج	شكر وتقدير
د	الإهداء
هـ	مستخلص باللغة العربية
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ي	قائمة الأشكال
ي	قائمة المخططات
١	المقدمة
٢	١- تمهيد
٣	٢- مشكلة الدراسة
٤	٣- أهمية الدراسة
٤	٤- أهداف الدراسة
٥	٥- فرضيات الدراسة
٥	٦- منهجية الدراسة
٦	٧- محددات الدراسة
٧	٨- الدراسات السابقة
١٢	٩- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
١٣	الفصل الأول: الإجراءات التحليلية في تخطيط المراجعة
١٣	المبحث الأول: تخطيط عملية المراجعة
١٤	١-١-١ تمهيد
١٥	١-١-٢ مفهوم تخطيط عملية المراجعة
١٦	١-١-٣ أهمية عملية تخطيط المراجعة
١٩	١-١-٤ عناصر تخطيط عملية المراجعة
٢١	١-١-٤-١ التمهيد للتخطيط
٢٢	١-١-٤-٢ الحصول على معلومات عن عمل العميل
٢٣	١-١-٤-٣ الحصول على معلومات عن الالتزامات القانونية للعميل

٢٤	١-٤-٤ تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية
٢٤	١-٤-٥ وضع حدود الأهمية النسبية
٢٦	١-٤-٦ فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
٢٦	١-٤-٧ وضع خطة المراجعة
٢٨	المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية
٢٨	١-٢-١ مفهوم الإجراءات التحليلية
٣٠	١-٢-٢ أهمية استخدام الإجراءات التحليلية
٣٣	١-٢-٣ أهداف استخدام الإجراءات التحليلية
٣٦	١-٢-٤ مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة
٣٨	١-٢-٤-١ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط
٤٦	١-٢-٤-٢ الإجراءات التحليلية في مرحلة التنفيذ
٤٨	١-٢-٤-٣ الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية المراجعة
٤٩	١-٢-٥ أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية
٥٠	١-٢-٥-١ الإجراءات التحليلية غير الكمية
٥٢	١-٢-٥-٢ الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة
٥٨	١-٢-٥-٣ الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة
٦٠	١-٢-٦ مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة
٦١	١-٢-٦-١ الأهمية النسبية للعنصر
٦٢	١-٢-٦-٢ إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لنفس أغراض المراجعة
٦٢	١-٢-٦-٣ الدقة للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية
٦٢	١-٢-٦-٤ تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة
٦٢	١-٢-٦-٥ درجة فعالية الرقابة الداخلية
٦٣	١-٢-٦-٦ قابلية التنبؤ للعلاقات فيما بين البيانات
٦٣	١-٢-٦-٧ حجم المنشأة
٦٣	١-٢-٦-٨ مدى توفر المعلومات المالية وغير المالية
٦٤	١-٢-٦-٩ التناسب ما بين الكلفة والمنفعة
٦٤	١-٢-٧ معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية عند إعداد خطة المراجعة
٦٦	الفصل الثاني: الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية
٦٧	المبحث الأول: التطور التاريخي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية
٧٢	المبحث الثاني: الجهاز المركزي للرقابة المالية وبنيته ومهامه

٧٢	١-٢-٢ مفهوم الجهاز المركزي للرقابة المالية
٧٢	٢-٢-٢ بنية الجهاز المركزي للرقابة المالية
٧٤	٣-٢-٢ مهام الجهاز المركزي للرقابة المالية
٧٦	٤-٢-٢ الجهات الخاضعة للرقابة من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية
٧٧	٥-٢-٢ إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي
٨١	المبحث الثالث: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)
٨١	١-٣-٢ تمهيد
٨٣	٢-٣-٢ أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا
٨٤	٣-٣-٢ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة (١٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية
٨٦	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
٨٧	المبحث الأول: منهجية الدراسة
٨٧	١-١-٣ منهج الدراسة المستخدم
٨٧	٢-١-٣ مجتمع الدراسة
٩٤	٣-١-٣ أدوات الدراسة
٩٥	٤-١-٣ صدق وثبات الأداة
٩٧	٥-١-٣ اختبار توزيع البيانات
٩٨	٦-١-٣ المعالجة الإحصائية
٩٩	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
٩٩	١-٢-٣ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى
١٠٢	٢-٢-٣ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية
١٠٤	٣-٢-٣ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة
١٠٧	٤-٢-٣ نتائج الاختبارات المعلمية للفرضيات
١٠٧	١-٤-٢-٣ نتيجة اختبار الفرضية الأولى
١٠٩	٢-٤-٢-٣ نتيجة اختبار الفرضية الثانية
١١٠	٣-٤-٢-٣ نتيجة اختبار الفرضية الثالثة
١١١	الخاتمة
١١٢	١- النتائج
١١٣	٢- التوصيات
١١٤	المصادر
١١٥	١- المصادر باللغة العربية

١١٨	٢- المصادر باللغة الأجنبية
١٢٠	الملحق
١٢١	قائمة الاستبانة
١٢٦	Abstract

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
١	النسب المالية الأكثر شيوعاً	٥٥
٢	توزيع أفراد المجتمع حسب الجنس	٨٨
٣	توزيع أفراد المجتمع حسب المؤهل العلمي	٨٩
٤	توزيع أفراد المجتمع حسب التخصص الأكاديمي	٩٠
٥	توزيع أفراد المجتمع حسب الموقع الوظيفي الحالي	٩١
٦	توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات الخبرة	٩٢
٧	توزيع أفراد المجتمع حسب حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية	٩٣
٨	الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية	٩٤
٩	معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ	٩٦
١٠	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	٩٧
١١	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الأولى	٩٩
١٢	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الثانية	١٠٢
١٣	نتائج الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الثالثة	١٠٤
١٤	نتائج الإحصاءات الوصفية للفرضية الأولى	١٠٨
١٥	نتائج اختبار T.test للفرضية الأولى	١٠٨
١٦	نتائج الإحصاءات الوصفية للفرضية الثانية	١٠٩
١٧	نتائج اختبار T.test للفرضية الثانية	١٠٩
١٨	نتائج الإحصاءات الوصفية للفرضية الثالثة	١١٠
١٩	نتائج اختبار T.test للفرضية الثالثة	١١٠

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
١	تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة	٢٠
٢	هدف استخدام الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل المراجعة	٣٦

قائمة المخططات

الرقم	عنوان المخطط	الصفحة
١	تكرارات مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	٨٨
٢	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	٨٨
٣	تكرارات مجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	٨٩
٤	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	٨٩
٥	تكرارات مجتمع الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي	٩٠
٦	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي	٩٠
٧	تكرارات مجتمع الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي الحالي	٩١
٨	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي الحالي	٩١
٩	تكرارات مجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	٩٢
١٠	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة	٩٢
١١	تكرارات مجتمع الدراسة حسب حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية	٩٣
١٢	النسب المئوية لمجتمع الدراسة حسب حصولهم على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية	٩٣

المقدمة

- ١ - تمهيد
- ٢ - مشكلة الدراسة
- ٣ - أهمية الدراسة
- ٤ - أهداف الدراسة
- ٥ - فرضيات الدراسة
- ٦ - منهجية الدراسة
- ٧ - صعوبات الدراسة ومحدداتها

المقدمة

١- تمهيد

كانت سورية من أوائل الدول العربية التي أحدثت جهازاً لتدقيق حسابات الحكومة منذ قانون عام ١٩٢٠م، وتالت التعديلات على هذا القانون ما أدى إلى تغيير صلاحيات ومسؤوليات الجهاز، وتسميته، وتبعيته، وحدث مثل ذلك عند صدور المرسوم التشريعي رقم ٩٣ الصادر في عام ١٩٦٧م القاضي بإحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية عن طريق إدماج ديوان المحاسبات مع مديرية التفتيش المالي في وزارة المالية، وإلحاق هذا الجهاز الناشئ بوزارة المالية، وتوجت هذه التعديلات في العام ٢٠٠٣م حيث صدر المرسوم التشريعي رقم ٦٤ متضمناً قانوناً جديداً لهذا الجهاز، وألحق الجهاز بموجبه برئيس مجلس الوزراء وعدّ رئيس الجهاز بمرتبة وزير، كما منح المفتشون العاملون في الجهاز الحصانة الممنوحة للقضاة.

وقد بيّن المرسوم ٦٤ لعام ٢٠٠٣م أن الجهاز يمارس رقابة فعالة على أموال الدولة، وبيّش مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتي الإيرادات والنفقات؛ وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة... الخ، وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها، وبحث بواعثها، وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها... الخ، والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي... الخ، ورقابة الكفاية والأداء والتحقق من استخدام الموارد المالية بأعلى درجة من الكفاية دون إسراف أو ضياع^(١). وانطلاقاً من المسؤوليات الموكلة إلى الجهاز المركزي والتي تتقاطع في كثير منها مع عمل مراجعي الحسابات المستقلين، فإن عمل مفتشي الجهاز المركزي يمكن أن يمرّ بالمراحل نفسها التي يمرّ بها عمل مراجعي الحسابات المستقلين التي تنطلق من

(١) القاضي، حسين، ٢٠١٠، "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني، ص ٢١٩.

مرحلة التخطيط، فعملية التخطيط التي يقوم بها المراجعون تعتمد بشكل كبير على الإجراءات التحليلية التي تساعد على تحديد النواحي التي يجب أن يركزوا فيها إجراءاتهم في المراحل اللاحقة لعملية المراجعة، ونظراً لأهمية عملية التخطيط في المراجعة وضرورة استخدام الإجراءات التحليلية فيها، فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار تدقيق خاص بالإجراءات التحليلية، وعدة معايير تتعلق بعملية التخطيط وهذا ما يمكن الاستفادة منه من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية وخصوصاً بعد صدور بيان "بالي" الصادر عن مجموعة المنظمات الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية "أساسي" عام ١٩٩٢ في إعلان "بكين" الذي أكد على "ضرورة أن تتبنى الأجهزة العليا للرقابة المالية استراتيجية تتضمن الأخذ بأسلوب التخطيط المسبق للرقابة المالية بغرض تركيز مواردها النادرة بشكل رئيسي على تلك الجوانب التي يمكن الوصول من خلالها إلى تحقيق نتائج بصورة أكثر فاعلية، ويقتضي ذلك تركيز مواردها على تلك الجوانب التي يبدو فيها ظهور خطر الخطأ والاحتيال وسوء الإدارة وتحريف النتائج بشكل أكثر وضوحاً".

٢- مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة التي يتناولها البحث في دراسة مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، ويمكن إبراز مشكلة الدراسة في التساؤلات الرئيسية التالية :

(١) هل يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط

عملية المراجعة ؟

(٢) هل يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في

تخطيط عملية المراجعة ؟

(٣) هل توجد معوقات تحول من دون استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

للإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية المراجعة ؟

٣- أهمية الدراسة:

يمكن بيان أهمية هذه الدراسة من خلال النقاط التالية:

- (١) تعالج هذه الدراسة موضوعاً حيوياً وهاماً لمفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، إذ إنها تسلط الضوء على مختلف الجوانب المتعلقة بإجراءات المراجعة التحليلية وخصوصاً عند مرحلة تخطيط المراجعة لذا فهي تسهم في تطوير المهنة وتنهض بها إلى المستوى المطلوب.
- (٢) تقدّم هذه الدراسة مجموعة توصيات بشأن كيفية التغلب على المعوقات التي تحول دون استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة تخطيط المراجعة من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية.

٤- أهداف الدراسة:

انسجماً مع مشكلة الدراسة، تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- (١) التعرف إلى أهم أساليب وطرق الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية عند قيامهم بالتخطيط لعملية المراجعة.
- (٢) فحص مدى إدراك مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.
- (٣) إبراز المعوقات التي تحول من دون استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية للإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية المراجعة.

٥- فرضيات الدراسة:

بناء على مشكلة الدراسة وتساؤلاتها يمكن صياغة مجموعة من الفرضيات على الشكل التالي:

- (١) لا يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة.
- (٢) لا يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.
- (٣) لا توجد معوقات تحول من دون استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية المراجعة.

٦- منهجية الدراسة:

تحقيقاً لأهداف البحث وفي ضوء طبيعته وأهميته ومفاهيمه وفروضه، وحتى يتم الإجابة عن أسئلة البحث والإلمام بكل جوانبه، واختبار صحة الفرضيات المذكورة سابقاً في ضوء ما يتوافر من بيانات، فقد استخدم المنهج الوصفي التحليلي، حيث ستعتمد هذه الدراسة على نوعين رئيسيين من البيانات:

- (١) بيانات ثانوية: يتم الاعتماد عليها في تطوير الجانب النظري للدراسة، حيث يتم جمعها من المصادر التالية :

- الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والدوريات والأبحاث والنشرات العربية والأجنبية والمعايير الدولية للمراجعة.
- القوانين والتشريعات والوثائق الحكومية والأنظمة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

(٢) بيانات أولية: تركز على الجانب الميداني لهذه الدراسة ، حيث يتم جمعها من خلال الأدوات

التالية :

• قائمة الاستبيان: بغرض إجراء الدراسة الميدانية ودعم النتائج التي تم الحصول

عليها من خلال تحليل الواقع العملي للإجراءات التحليلية والوقوف على آراء عينة

الدراسة التي تم اختيارها بخصوص الفرضيات المتعلقة بالدراسة.

• المقابلة الشخصية: مع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بغرض

الحصول على الإيضاحات المطلوبة المتعلقة بالدراسة.

٧- محددات الدراسة:

(١) حدود مكانية: اقتصرَت هذه الدراسة على المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية

في محافظة دمشق وريف دمشق والقنيطرة فقط ولم تشمل باقي المحافظات.

(٢) حدود بشرية: اقتصرَت على مجتمع الدراسة والمتمثل في المفتشين العاملين في جهاز المركزي

للرقابة المالية في القطاع العام الاقتصادي، والبالغ عددهم (٨٥) مفتشاً.

(٣) حدود زمنية: تم إجراء الدراسة الميدانية في الفترة الواقعة ما بين شهر أيار عام ٢٠١٦ وشهر

ايلول عام ٢٠١٦.

٨- الدراسات السابقة:

يتم في هذا الجزء عرض موجز لأهم الدراسات السابقة:

٨-١ دراسة بعنوان " إجراءات المراجعة التحليلية وأثرها على كفاءة الأداء المالي في القطاع

المصرفي السوداني " أمل ميرغني الماحي إبراهيم، جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا -

المجلد ٧ - العدد ٢٨ - ٢٠١٧

هدفت الدراسة إلى بيان الدور الذي يتميز به تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية مراجعة

الحسابات ومدى تأثيرها على كفاءة الأداء المالي، اختبرت الدراسة الفرضية الآتية هل هناك

علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الإجراءات التحليلية ورفع كفاءة الأداء المالي.

توصلت الدراسة إلى إثبات صحة الفرضية وهي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تفعيل

الإجراءات التحليلية ورفع كفاءة الأداء المالي، وأوصت الدراسة بضرورة أن يتولى تنفيذ

الإجراءات التحليلية مراجعون من ذوي الخبرة الكافية لأداء الإجراءات التحليلية.

٨-٢ دراسة بعنوان " دور الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام

تكنولوجيا المعلومات " سهام كردودي، ، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية، جمهورية الجزائر، ٢٠١٥.

وقد هدفت الدراسة التعرف إلى دور الإجراءات التحليلية المعتمدة على الأساليب الكمية والتقليدية

والمتطورة في تحسين أداء مدقق الحسابات من خلال إجراء دراسة ميدانية

وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تساهم في إعطاء تحذيرات مهمة حول وجود

التلاعب في القوائم المالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية.

٣-٨ دراسة بعنوان " أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين"، ساري حامد العبدلي، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، دولة الكويت، ٢٠١١.
وقد هدفت الدراسة : إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق، وذلك من وجهة نظر مراقبي دخل وزارة المالية في دولة الكويت، وتتبع أهمية هذه الدراسة من أنها تسهم في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.

وقد توصل الباحث إلى عدة استنتاجات كان أبرزها:

يوجد بعض الصعوبات التي قد تواجه المراقبين الماليين في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية، إلا أن استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق يخفف من أوجه القصور في عملية التدقيق، وإن استخدامها في مراحل مبكرة من عملية التدقيق (مرحلة التخطيط) تعطي مؤشرات للمدقق إلى الأماكن التي يجب أن يزيد فحصها من خلال الإجراءات الأخرى.

٤-٨ دراسة بعنوان " مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضييل في القوائم المالية"، ناظم شعلان جبار، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – المحور المحاسبي، ٢٠١١.

إن هدف الباحث من إجراء الدراسة هو استخدام الإجراءات التحليلية المناسبة وتصميم برنامج تدقيق لكل فقرة من فقرات القوائم المالية لتؤدي إلى الكشف عن حالات التضييل المحتملة والوصول إلى نتائج عامة بمعقولية القوائم المالية.

وقد توصل الباحث من خلال الدراسة إلى الاستنتاجات التالية:

يتطلب استخدام الإجراءات التحليلية توافر مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق لغرض مقارنتها مع المؤشرات والنسب المعيارية وذلك لمعرفة اتجاه نشاطها المستقبلي ومساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما تنفيذ الإجراءات التحليلية يمكن أن يتم في كافة مراحل عملية التدقيق، بالإضافة إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية وغير المالية.

٥-٨ دراسة بعنوان " مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية "، عصام قريط، كلية الاقتصاد - جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق - المجلد ٢٥ - العدد الأول - ٢٠٠٩

هدفت هذه الدراسة: التعرف إلى مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة، وكذلك التعرف إلى مدى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة للمراجعين السوريين، فضلا عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) والخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.

توصلت الدراسة إلى : تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، وأن هناك تفاوتاً في استخدام تلك الإجراءات، مع أنه تم استخدامها في جميع مراحل المراجعة، وأن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ عملية المراجعة التي يقومون بها، وتبين أن لديهم مستوى منخفض من إدراك المتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.

٦-٨ دراسة (سامرائي، والخاطر. ٢٠٠٥)

هي دراسة ميدانية أجريت في دولة قطر بعنوان: " المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسة مراجعي الحسابات في قطر "

هدفت الدراسة إلى : معرفة مدى معرفة واهتمام المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة القطرية وغير القطرية للمراجعة التحليلية.

توصلت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات أهمها :

- I. اعتماد أغلب المراجعين العاملين في قطر على إجراءات المراجعة التحليلية.
- II. أكد أغلبية المراجعين على أهمية الإجراءات التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج المراجعة.
- III. توجد بعض المعوقات التي تحول من دون اعتماد المراجعين على الإجراءات التحليلية مثل عدم توافر البيانات، وعدم الإلمام الكامل بما تحتويه بعض تفاصيل البيانات المالية المقدمة، بالإضافة إلى ضعف أجهزة الرقابة الداخلية.

٧-٨ دراسة (أمين. ٢٠٠٤)

هي دراسة ميدانية تمت في الجمهورية العربية السورية على عدد من مزاوли المهنة بعنوان : " مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (٥٢٠) ".

هدفت الدراسة إلى ما يلي:

- I. بيان مدى امكانية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجع الحسابات .
- II. الوقوف على الصعوبات التي تواجه المراجعين والتي يجب أن يدركوها عند استخدامهم لتلك الإجراءات .
- III. تحديد العوامل المؤثرة على استخدام المراجعين لإجراءات المراجعة التحليلية وتقييمها .

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها :

- I. لا يعمل المراجع على إيجاد علاقة حساب معين مع حساب آخر ومحاولة توقع رصيد أحد الحسابات من الآخر باستخدام تلك العلاقة.
- II. يعيق عمل المراجعين قيام المنشأة بتغيير سياساتها المتبعة.
- III. لا يثق المراجعون بالأسباب الإحصائية للتنبؤ بالأرصدة أو أي شيء آخر يتعلق بمراجعة الحسابات.

٨-٨ دراسة (مصطفى . ٢٠٠٤)

هي دراسة تجريبية تمت في المملكة العربية السعودية بعنوان: " قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة".

هدفت الدراسة إلى :

- I. دراسة أثر المعلومات المالية وغير المالية في تحديد نطاق المراجعة عند أداء الإجراءات التحليلية.
- II. فحص أثر المعلومات المالية وغير المالية على مدى توليد الفروض عندما توجد، فعندما توجد تقلبات غير متوقعة يكون من الضروري صياغة عدد من الفروض المقبولة ظاهرياً لتفسير هذه التقلبات ومن ثم تتضمن مجموعة الفروض السبب الصحيح لهذه التقلبات.

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها ما يلي :

- I. يركز المراجعون على المعلومات المالية بدرجة أكبر من المعلومات غير المالية عند قيامهم بتحديد المستوى الكلي لنطاق عملية المراجعة، ومن جانب آخر يعتمد المراجعون على المعلومات غير المالية بشكل واضح كأدلة أثبات ثانوية معززة.
- II. عدد الفروض التي تم توليدها من قبل المراجعين عندما تشير المعلومات المالية وغير المالية إلى حالة تدهور يكون أكثر مما لو كانت تشير هذه المعلومات إلى بيئة مستقرة.
- III. عدد الفروض التي تم توليدها نتيجة المعلومات المالية يكون أكبر من تلك الناتج عن المعلومات غير المالية.

٩-٨ دراسة (Glover, Jiambalvo, And Kennedy, ٢٠٠٠)

بعنوان: " الإجراءات التحليلية وقرارات التخطيط للمراجعة "

هدفت الدراسة إلى : اختبار قرارات المراجعين لتعديل خطة المراجعة الأولية بعد عمل الإجراءات التحليلية خلال فترة الاختبار والتي كشفت تقلبات هامة غير متوقعة، وكذلك اختبرت تأثير متغيرين على قرار التعديل وهما:

- I. غياب أو وجود دافع ظاهر لدى الإدارة لتثويته أو تحريف القوائم المالية.
 - II. مدى توضيح الإدارة للأخطاء غير المفسرة للتقلبات الهامة والتي أثبتتها المدقق بشكل مستقل عن الإدارة " مع الافتراض بوجود تفاعل بين المتغيرين " .
- وتمّ اختبار المتغيرين باستخدام معلومات من ٦٧ مراجعاً، اشتركوا في التجربة، وسئلوا عن التفكير بتعديل خططهم الأولية بعد ملاحظة التقلبات الهامة غير المتوقعة.

وخلصت الدراسة إلى :

- I. إن المراجعين أكثر احتمالية لتعديل خططهم فقط عند وجود تأكيدات مبررة قليلة للتقلبات غير العادية ووجود دافع ظاهر للإدارة للتلاعب .
- II. إن نسبة عالية من المراجعين لا يقومون بتعديل خططهم حتى وإن واجهوا تغيرات اكتشفت بالإجراءات التحليلية " مخاطر المراجعة " .
- III. إن المراجعين لا يقومون بتعديل خطط المراجعة (استجابة لتقلبات غير عادية) بسبب اعتقادهم أن خططهم الأولية كافية للتعامل مع زيادة الخطر الناتج عن التقلبات غير المتوقعة.

٩- ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بما يلي :

- (١) تسعى هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام الإجراءات التحليلية ومعوقات استخدامها في مرحلة تخطيط المراجعة، من قبل مراجعين يعملون في الجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية، وليس كما هو الحال في الدراسات التي تمّ عرضها سابقاً والتي ركز الباحثون فيها على منشآت المراجعة الخاصة.
- (٢) إن إبراز المعوقات التي تحول من دون استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية للإجراءات التحليلية في التخطيط لعملية المراجعة يساعد في تحديد أسس تمكن من تلافي هذه المعوقات ما يساعد في تطوير جودة المراجعة.

الفصل الأول:

الإجراءات التحليلية في تخطيط المراجعة

المبحث الأول : تخطيط عملية المراجعة

المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية

المبحث الأول

تخطيط عملية المراجعة

١-١-١ تمهيد

إن التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المحيطة ببيئة عمل المراجع، تتطلب منه العمل بشكل يلئم هذه التطورات لتلبية متطلبات العمل والمساهمة في تطوير مهنة المراجعة. ولتحقيق ذلك توجب على المراجع القيام بتخطيط عمله بالشكل الملائم، حيث يعتبر التخطيط نقطة البداية لنجاح عمل المراجع، وبتطلب 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 استراتيجية 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، حدّد فيه النقاط الأساسية لعملية تخطيط المراجعة، وذلك لفهم أعمال العميل محل المراجعة سواء من الخبرة السابقة أم 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^(١).

(١) لطفي، أمين السيد أحمد، " التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٧، ص ١٥٥.

٢-١-١ مفهوم تخطيط عملية المراجعة

يعرّف مصطلح المراجعة بشكل عام بأنه عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة^(١). بينما يشير مصطلح تخطيط عملية المراجعة إلى الفترة الزمنية التي تلي قبول عملية التدقيق مباشرةً 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 تؤدي 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^(٢).

ويعرف مصطلح تخطيط عملية المراجعة بأنه: " وضع استراتيجية شاملة للعملية وتطوير خطة المراجعة، وذلك من أجل تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض بشكل مقبول"^(٣).

في حين عرفها آخرون بأنها وضع استراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات المراجعة المتوقعة وتوقيتها ومداهها ، وأن السبب الأساسي للتخطيط هو تحديد المخاطر المحتملة والتأكد من أن فريق العمل قادر على تجنب هذه المخاطر واتخاذ ما يلزم من إجراءات، وإن التخطيط الملائم لعملية المراجعة يساعد المراجع على^(٤):

- التعرف إلى الجوانب الهامة وإعطاؤها العناية المناسبة، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل سيتم إنجازه بالسرعة المطلوبة.
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.
- تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية.
- التحكم في تكاليف عملية التدقيق.
- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

(١) جمعة، أحمد حلمي، المدخل للتدقيق والتأكيد الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، ٢٠٠٩، ص ٢٤٩.

(٢) الحمصي، عبد الرحمن عبد المولى، " تأثير المعلومات غير المالية المرتبطة بالمشأة في التخطيط لعملية المراجعة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢٢.

(٣) جمعة، أحمد حلمي، مرجع سابق، ص ٢٤٩.

(٤) القاضي، حسين يوسف، دحود، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، اصول مراجعة، الجزء الاول، جامعة دمشق، ٢٠١٤، ص ٣٨٩.

وقد أشار المعيار (٣٠٠) 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 وإجراءات تدقيق معينة بحاجة لإكمالها قبل أداء مزيد من إجراءات المراجعة^(١). كما تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق العملية في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية المراجعة.

٣-١-١ أهمية عملية تخطيط المراجعة

أشار معيار التدقيق الدولي (٣٠٠) إلى أهمية تخطيط التدقيق في^(٢):

- ١- مساعدة المراجع في توليه الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية المراجعة.
- ٢- مساعدة المراجع بتحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- ٣- مساعدة المراجع في تنظيم وإدارة عملية المراجعة بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
- ٤- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- ٥- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء الفريق ومراجعة عملهم.
- ٦- المساعدة عند الاقتضاء في تنسيق العمل الذي أنجزه الخبراء.

^(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ٢٥٦.

^(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص ٢٥٣.

هذا ولا يمكن إنكار أهمية تخطيط المراجعة والفحص للبيانات المالية في تنظيم أعمال المراجعة والرقابة عليها بشكل أفضل وتخفيض وقت العمل، ومواجهة المفاجآت المحتملة، كما يجعل عملية المراجعة تركز على الأهداف وليست الأتعاب، كما يتضح ذلك بما يلي^(١):

١- 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 التفصيلي لعملية المراجعة يمكن المساعدين من تنفيذ إجراءات المراجعة بدقة أكبر وإجراء التعديلات الضرورية التي تتلاءم مع الخطة الموضوعية.

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

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

(١) جمعة، أحمد حلمي، مرجع سابق، ص ١٠٧-١١٠.

٤- التركيز على الأهداف وليس الأتعاب: إن التخطيط يجبر المراجع على ضرورة التأكد من أن عمله ينسجم مع خصائص وأهداف المنشأة، ومن ناحية أخرى إن المراجع الذي لم يخطط لعملية المراجعة بشكل ملائم سيعمل لجدولة عمله، ذلك أنه 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 استراتيجية المراجعة الشاملة والملائمة، وتحديد مواطن الخطر المحتملة وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، ومن ثم المناقشات مع العميل، بالإضافة إلى القيام بفحص تمهيدي لسجلات العميل وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل والقيام 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 إلى مواضع المشاكل المحتملة، والتي تتطلب من المراجع مزيداً من الاهتمام في أثناء فترة التعاقد، بالتالي حصول المراجع على الفهم التام للعميل ومجال نشاطه^(١). حيث أن التخطيط المناسب والمهني يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي. كما تبين وجود أسباب أخرى تدعو المراجع إلى تخطيط المراجعة بشكل مجدي وفعال ومن هذه الأسباب^(٢):

١- 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.

٢- مساعدة المراجع على التحكم في التكاليف.

٣- تجنب المراجع سوء فهم العميل، وتحقيق علاقة جيدة مع العميل.

(١) العميري، محمد، المعتاز، إحسان، " أثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ٢، ٢٠٠٧، ص ١٦١.

(٢) أرينز، الفين، لوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، ٢٠٠٠، ص ٢٨٦.

١-١-٤ عناصر تخطيط عملية المراجعة

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 أدلة إثبات حول المزاعم المالية والأحداث الاقتصادية وإبلاغ الأطراف المستفيدة بالنتائج، فكان لابد للمراجع عند تخطيط عمله أن يأخذ بالاعتبار جميع الحسابات والأرصدة والصفقات المتعلقة بالعمل بالإضافة إلى القيام بالإجراءات التحليلية وذلك لتقدير المخاطر وتخفيضها إلى المستوى المطلوب^(١).

ويمكن تقسيم عمل المراجع عند التخطيط إلى^(٢):

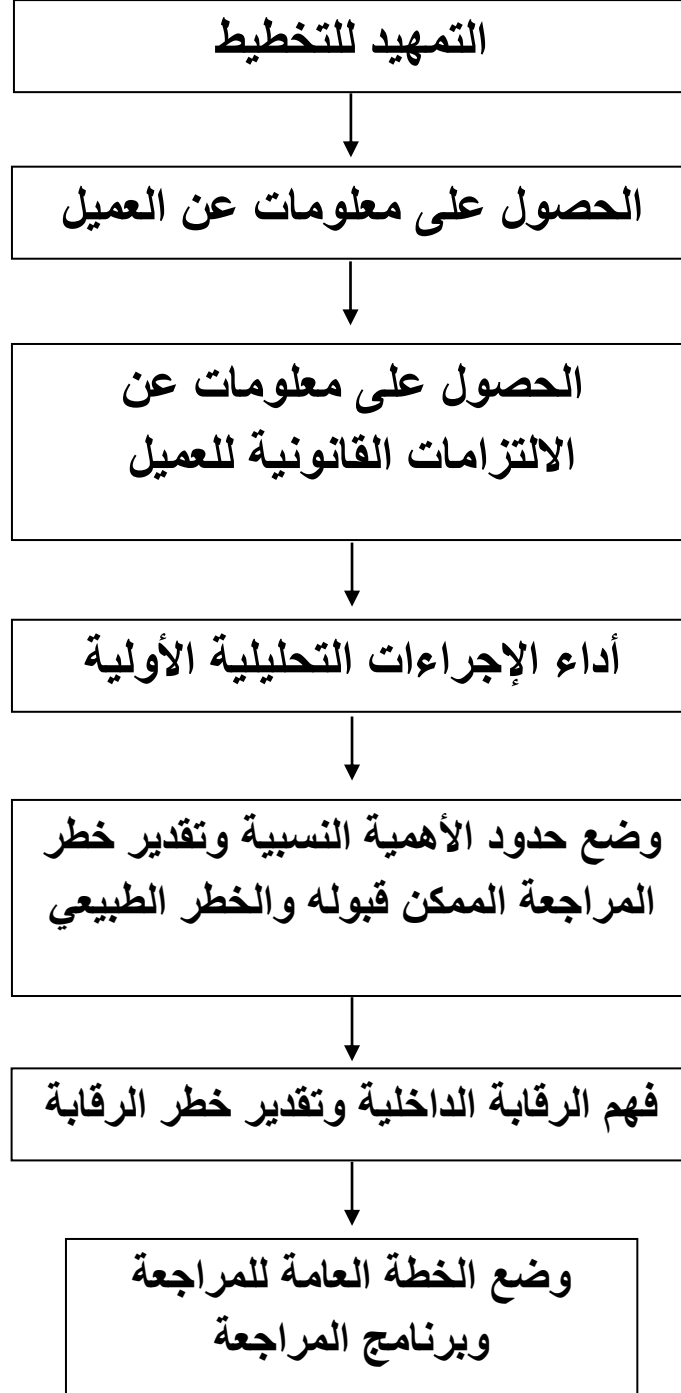
- ١- التمهيد للتخطيط.
- ٢- الحصول على معلومات عن العميل.
- ٣- الحصول على معلومات عن التزامات العميل القانونية.
- ٤- تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية.
- ٥- وضع حدود الأهمية النسبية.
- ٦- فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة.
- ٧- وضع الخطة العامة للمراجعة وبرنامج المراجعة.

^(١) Taylan Altintas, PhD, Attitudes to audit risk model and materiality: evidence from turkey, Sosyal Bilimler dergisi ٢٠١٠, (١), P ١٣١.

^(٢) أرينزو. الفين، لوبك. جيمس، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

الشكل (١)

تخطيط المراجعة وتصميم منهج المراجعة



(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

١-٤-١-١ التمهيد للتخطيط

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة لابد من أن تتوافر لديه النية في القيام بهذه العملية والتمثلة بقبوله للمهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقاً لمجموعة من العناصر كتوافر الوقت المناسب لتخطيط المراجعة، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كافٍ بما يفيد المراجع تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة العمل المتوقع^(١). هذا وقد أصدر معايير المراجعة والتأكيد الدولي المعيار الدولي (٢١٠) فيما يخص قبول مهمة المراجعة وقد هدف المعيار إلى^(٢):

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

ب- التأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المراجع والإدارة.

كما توجد هناك العديد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المراجع مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات عملية المراجعة وهي^(٣):

١- قبول عمل جديد أو الاستمرار مع العميل الحالي.

٢- فحص النظام المحاسبي للمشروع والاطلاع على الحسابات السابقة.

٣- التعرف إلى العاملين في المشروع ومسؤولية كل منهم.

٤- زيارة استطلاعية إلى المشروع والتعرف إلى النواحي الفنية.

(١) أمين مازون، محمد، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠١١، ص ٢٨.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص ١٠٣.

(٣) أمين عبدالله، خالد، " علم تدقيق الحسابات/ الناحية النظرية/" دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية، ٢٠٠٤، ص ٢٠٧.

١-٤-٢ الحصول على معلومات عن عمل العميل

إن الفهم الشامل لطبيعة عمل العميل ومجال صناعته يوفر قدراً كبيراً من المعلومات للمراجع مما يساهم بشكل هام وفعال في إجراء فحص كافٍ للعميل، وتقييم للمخاطر المالية وما ينتج عنها من خطأ واحتيال، بالتالي المساعدة في تصميم طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة. فقد بين المعيار الدولي للمراجعة (٣١٥) بأن فهم المراجع لطبيعة المنشأة بما في ذلك عملياتها، وملكيته، 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^(١). بالتالي تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة من الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية أو مستوى الإثبات الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية^(٢). 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 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^(٣).

(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص ٢٧٠.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص ٢٦٧.

(٣) طاهر صالح المقطري، معاذ، " أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة تطبيقية " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الرابع، ٢٠١١، ص ٤١٤.

ويمكن التوصل إلى هذه المعلومات من خلال مصادر متعددة، منها^(١):

- الخبرة السابقة مع المنشأة والجهة القطاعية التابعة لها.
- المناقشة مع أشخاص من المنشأة.
- المناقشة مع موظفي المراجعة الداخلية، والاطلاع على تقاريرها.
- مناقشة أشخاص ذوي خبرة من خارج المنشأة.
- الاطلاع على المنشورات المتعلقة بالقطاع (مثلاً الإحصائيات الحكومية، الصحف المالية....)
- الزيارات الميدانية إلى مباني المنشأة ومصانعها ومكاتبها.

١-٤-٣ 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 اجتماعات مجلس الإدارة وحاملي الأسهم والعقد^(٢). حيث يبين النظام الأساسي للشركة القواعد والإجراءات المتبعة، ويتم فيه تحديد السنة المالية للشركة وطرق التصويت في مجلس الإدارة، وسلطات ومسؤوليات مديري الشركات، أما قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة تمكن المراجع من معرفة العقود والاتفاقيات الجديدة، حيازة الممتلكات، القروض، أما بالنسبة للعقود فتشمل عناصر متنوعة مثل أوراق الدفع والسندات طويلة الأجل، عقود مع البائعين للتسليم المستقبلي، عقود الاستئجار^(٣).

(١) القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠١٤، مرجع سابق، ص ٣٩٥.

(٢) الحمصي، عبد الرحمن عبد المولى، مرجع سابق، ص ٣٠.

(٣) القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، "أصول المراجعة (الجزء الأول)"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ٣١٦ - ٣١٧.

١-٤-٤-١ تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية

إن الهدف الأساسي من الإجراءات التحليلية هو تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية والتعرف إلى العلاقات غير المتوقعة للتركيز عليها وفحصها، ما يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم برنامج المراجعة الملائم. بالتالي نجد بأن 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^(١). 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 المخاطر.

١-٤-٥-١ وضع حدود الأهمية النسبية

تعرف الأهمية النسبية بأنها " مبدأ محاسبي تنحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والمراجعين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي"^(٢).

بينما عرفتها لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطار تهيئة وعرض القوائم المالية بالآتي^(٣):

" تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية".

(١) جربوع. يوسف، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، ٢٠٠٠، ص ٦٨.
(٢) مجيد أحمد العلي. منهل، سالم الليلة. تغريد، "استخدام الأهمية في العمل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، ٢٠٠٧، ص ٢٢٨.
(٣) القاضي، حسين يوسف، دحوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠١٤، مرجع سابق، ص ٤٠٣.

يتطلب من المراجع مستوى مقبول من الأهمية النسبية عند إعداد خطة المراجعة لكي يكون قادراً 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 حدوث هذه الأخطاء في مستوى القيم الصغيرة نسبياً وبالتالي فإن تراكمها قد يكون ذو تأثير هام على البيانات المالية^(١). وبالتالي فإن الأهمية النسبية والمخاطر الناتجة عنها تتضح في^(٢):

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^(٣):

- كأساس للتخطيط لعملية المراجعة.
 - كموجه أو أساس لتقييم أدلة الإثبات.
 - كأساس لاتخاذ القرارات عند إعداد التقارير.
- لذا يرى الباحث في ضوء ما سبق بأنه يتوجب على المراجع عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أن يأخذ بالاعتبار الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري بمعنى آخر على المراجع تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط و أداء عملية المراجعة الأمر الذي سيؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول:

^(١) Ana Maria joldos, Ionela cornelia stanciu, gabriela grejdan, "Pillars Of The Audit Activity: Materiality And Audit Risk", *Annals of the university of petrosani, economics*, ٢٠١٠, P ٢٢٧.

^(٢) Tom Lee, "corporate audit theory", Chapman & Hall, first addition, London, uk, ١٩٩٣, P ١٧٨.

^(٣) هاني عرار، شادن، "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، ٢٠٠٩، ص ٢٨ - ٢٩.

١-٤-١-١ فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

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 وفعالية 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^(١). 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^(٢).

١-٤-١-١ وضع خطة المراجعة

إن أي عمل يراد القيام به يجب أن يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعدّ العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ بالحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق الأهداف^(٣). يقوم المراجع عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية بوضع خطة عمل له ولمساعدته لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة، وتترجم الخطة وفق برنامج مرسوم ومن بين ما يتضمنه^(٤):

١- الأهداف الواجب تحقيقها.

٢- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف.

٣- تحديد الوقت التقديري اللازم للانتهاء من كل خطوة وإجراء.

(١) هاني عرار، شادن، مرجع سابق، ص ٤١.

(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

(٣) ميلود، عزوز، "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة"، رسالة ماجستير منشورة، الجزائر، ٢٠٠٧، ص ٣٢.

(٤) أمين مازون، محمد، مرجع سابق، ص ٣٠.

٤- الوقت المستنفذ فعلاً في كل خطوة وإجراء.

٥- الملاحظات.

وبالتالي يجب على المراجع أن يبدي اهتماماً للإجراءات التحليلية عند وضع خطة العمل (خطة المراجعة) 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 للتأكد من أن القوائم المالية تعرض بعدالة، فقيام المدقق باستخدام تلك الإجراءات من شأنه أن يساعده في تخطيط عملية المراجعة بكفاءة عالية، فمثلاً في حال قيامه بتلك المرحلة باستخدام الإجراء التحليلي التالي (التحليل الرأسي) للبيانات المتوافرة لديه من شأنه ان يساعده في تحديد البنود الأكثر أهمية كمشاهدته لبند يمثل ما نسبته مثلاً ٤٠ % من مجموع عناصر الميزانية بالتالي سيولي اهتماماً أكبر لهذا البند مقارنةً مع بند آخر لا يمثل سوى ٥% من مجموع عناصر الميزانية، كما أن قيام المراجع باحتساب النسب المالية في مرحلة التخطيط من شأنه أن يعطي إشارة للمدقق حول الوضع المالي للمنشأة الخاضعة للتدقيق، كقيامه باحتساب مثلاً نسبة التداول أو السيولة السريعة وذلك لمعرفة مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها الحالية والمستقبلية أو إمكانية تعرض المنشأة مستقبلاً لتعثر مالي وعدم قدرتها على سداد ديونها الأمر الذي يجعل استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة مهمة كون من واجب المراجع إبلاغ الأطراف المستفيدة من تقريره باحتمال حدوث فشل مالي قريب، ونهايةً لا بد من الإشارة لوجود العديد من الأساليب لتلك الإجراءات منها كمية وغير كمية ومنها بسيطة ومنها متطورة ولكل منها دور هام وفعال في عملية التدقيق.

المبحث الثاني

الإجراءات التحليلية

١-٢-١ مفهوم الإجراءات التحليلية

استخدم المراجعون أساليب المراجعة التحليلية منذ فترة طويلة نسبياً في التخطيط لعملية المراجعة وكصدر من مصادر أدلة المراجعة ويعود بداية ظهورها في أدب المهنة إلى عام ١٩٧٢م^(١)، وقد تم تناول المراجعة التحليلية من قبل جهات مختلفة وبمسميات عدة تختلف باختلاف تلك الجهات تعبر جميعها عن استخدام الأساليب التحليلية في المراجعة، من هذه المسميات، المراجعة التحليلية، الاستعراض التحليلي، الإجراءات التحليلية، إجراءات الفحص التحليلي^(٢).

فقد عرفها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) والذي أطلق عليها اسم الإجراءات التحليلية بأنها "عملية تقييم للمعلومات المالية أجرتها دراسة للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل كذلك بحث التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها"^(٣).

أما مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) فقد عرف المراجعة التحليلية في الفقرة (٤) من بيان المراجعة SAS رقم (٥٦) على نحو مشابه لتعريف معيار المراجعة الدولي (٥٢٠) بأن الإجراءات التحليلية هي "تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلال مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجعين"^(٤).

كما عرفت نشرتها معايير المراجعة SAS رقم (٣٢) بأنها "دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة، والبيانات التي يمكن أن تكون عبارة عن القيم المالية أو الكميات المادية أو النسب أو المؤشرات أو المعدلات"^(٥).

^(١) Kinney. William R ,felix. William L , October ١٩٨٠ , professional notes, journal of accountancy. P ٩٨

^(٢) الرباعي، يوسف عبده راشد، ٢٠٠٦، استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ص ٥٧.

^(٣) معايير المراجعة الدولية، ٢٠٠٨، المعيار ٥٢٠، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ص ٤٦٤.

^(٤) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Analytical Procedures, Statement On Auditing Standards No ٥٦.

^(٥) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ١٩٧٩, SAS ٣٢ , journal of accountancy

وقد تم تعريفها أيضاً بأنها تقنيات التحليل المالي التي يستخدمها مراجع الحسابات في مراحل المراجعة المختلفة بهدف ترشيد عملية المراجعة، بحيث تساعده في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأخرى وتوقيتها ومداها وفي تحديد أماكن الخطورة المحتملة بغية تقليل مخاطر المراجعة المختلفة إلى أدنى حد ممكن^(١).

كما وقد تم تعريفها بأنها " الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة المالية الحكومية في دولة الكويت، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية وحسه المهني في الرقابة والتدقيق"^(٢).

من خلال دراسة هذه التعاريف يجد الباحث أن تعريف المعيار الدولي للمراجعة التحليلية أكثر شمولية من باقي التعاريف لأنه يركز على كل من طرق وأهداف المراجعة التحليلية، حيث يبين المعيار أن الهدف الأساسي من المراجعة التحليلية هو تحليل العلاقات بين البيانات في القوائم المالية، والتعرف إلى العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها الأمر الذي يساعد في تخطيط عملية المراجعة وتصميم خطة وبرنامج المراجعة الملائم، وبحسب المعيار فإن المراجعة التحليلية تتضمن عمل مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة مع، مثلاً^(٣):

- أ - المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- ب - النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو توقعات المراجع.
- ج - المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل بالمعدلات السائدة في القطاع أو بمشاريع أخرى ذات أحجام في القطاع ذاته.
- د - المعلومات غير المالية ذات العلاقة، مثل تكاليف الرواتب إلى عدد المستخدمين.
- هـ - دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبئ به والمبني على خبرة المنشأة كالنسب المئوية لهامش مجمل الربح.

(١) زيود. لطيف ، الأمين . ماهر ، محمد . نذير . ٢٠٠٣ ، المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٢٥ ، العدد ٦ ، ص ٥٢.

(٢) ديوان المحاسبة الكويتي، ٢٠٠٩، مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية.

(٣) القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠١٤، مرجع سابق ص ٤٠٢.

٢-٢-١ أهمية استخدام الإجراءات التحليلية

تعدّ إجراءات المراجعة التحليلية إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها المراجع إلى التعرّف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة محل المراجعة، وهي تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة، ويستطيع المراجع من خلالها تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم، والبحث عن أسبابها ومعالجتها^(١).

وبوجه عام تشير بعض الكتابات إلى أن زيادة أهميتها ترجع إلى زيادة مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء، وهو أسلوب ساعد المراجع على اكتشاف ٢٧% من مجموع الأخطاء، وللمراجعة التحليلية أهمية كبيرة كذلك لإدارة المنشأة حيث تساعد على اكتشاف أوجه القصور داخل المنشأة، ومن ثمّ معالجتها وقد ألزمت معايير الأداء المهني المراجع بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة.

وللمراجعة التحليلية أهمية كذلك لأصحاب المشروع فهي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر ومن ثمّ معالجة القصور وتجنب الخطر وتساعد على تقييم أداء الإدارة، كما وللمراجعة التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الطرف الثالث فيها^(٢).

ورأى آخرون ترجع أهمية المراجعة التحليلية بسبب استفادة عدة أطراف مستفيدة من نتائج المراجعة التحليلية وهم كالتالي^(٣):

(١) مراجع الحسابات:

يقوم مراجع الحسابات كما هو معروف بإعادة النظر في حسابات المشروع بهدف إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية ومدى قدرتها على تصوير واقع المشروع بشكل صحيح، وباستخدام

(١) موسى. علي محمد ، ٢٠١٣ ، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيده الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة - المجلد الثاني - العدد الخامس عشر ، ص٣١٨.

(٢) أمين السيد، احمد لطفي، "المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار"، منشورات دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٨، ص١٥٦.

(٣) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠١، "أساسيات الإطار العلمي في مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، منشورات مكتبة الطالب الجامعي، غزة فلسطين.

المراجعة التحليلية يمكن لمراجع الحسابات أن يحدد اتجاهات عملية المراجعة عند تصميمه لبرنامج المراجعة وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة.

(٢) مستخدمو القوائم المالية:

إن مراجع الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من المساهمين والمستثمرين وحتى الجهات الإدارية المشرفة العليا بضرورة القيام بإجراءات المراجعة التحليلية.

(٣) إدارة المشروع:

إن مهمة الإدارة في تسيير ورقابة النشاط الاقتصادي للمشروع ازدادت تعقيداً نتيجة لعوامل كثيرة ما أدى إلى زيادة أهمية الإجراءات التحليلية.

(٤) موقف أصحاب المهنة:

إن المراجعة التحليلية من وجهة نظر أصحاب المهنة هي إيجاد بعض المؤشرات التي يمكن أن تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في أنظمة الرقابة الداخلية، ما يساعد في وضع برنامج المراجعة بشكل مناسب.

(٥) موقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية:

إن القيام بالمراجعة التحليلية وتقييم الكفاءة والفاعلية هي أكثر في القطاع الحكومي بجانبه الإداري والاقتصادي من القطاع الخاص.

ورأى آخرون أن أسباب الاهتمام بالمراجعة التحليلية واستخدامها يعود إلى^(١) :

(١) عدم كفاية نظام التقارير.

(٢) عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.

(٣) فشل إدارة الرقابة الداخلية.

(٤) تخفيض وقت وتكلفة المراجعة.

(١) جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٢، "مراجعة الحسابات المتقدمة"، الطبعة الأولى، منشورات مكتبة الطالب الجامعي، غزة فلسطين.

في حين رأى آخرون أن الإجراءات التحليلية تقدم 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^(١):

(١) زيادة المنافسة على أتعاب المراجعة بين المراجعين وانتشار نظم المحاسبة الالكترونية التي تسهل الإجراءات التحليلية، وكذلك مسؤولية المراجعين للكشف عن أية أخطاء أو عمليات غش في القوائم المالية.

(٢) 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. ورأى آخرون أن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية تعود إلى أنها تساعد المدقق في النواحي التالية^(٢):

(١) تفهم مجال عمل الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة.

(٢) تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار.

(٣) الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.

(٤) تقليل الاختبارات التفصيلية.

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن أهمية استخدام الإجراءات التحليلية تكمن في مساعدة المراجع في فهم مجال عمل العميل (الجهة الخاضعة للتدقيق) والتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة محل المراجعة و تقدير قدرة المنشأة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار ، كما تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة و الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، كما ويمكن استخدامها كأدلة إثبات بمدى عدالة القوائم المالية.

(١) ماهر الأمين، "مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (٥٢٠)", دراسة عملية اختبارية، مجلة جامعة تشرين، اللاذقية، المجلد ٢٦، العدد ٢، ٢٠٠٤، ص ٤٩.

(٢) نصار، مجدي وبهرامي مريم أحمد، ٢٠٠٨، " الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استناداً إلى واقع دليل التدقيق العام"، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت لعام ٢٠٠٨.

٣-٢-١ أهداف استخدام الإجراءات التحليلية

حظيت المراجعة التحليلية باهتمام كبير من قبل الكتاب وببحث المحاسبة والمراجعة نظراً لما لها من أهمية كبيرة وإلى الأهداف التي تحققها والتي يصعب حصرها، فقد أوضح المعيار الدولي رقم ٥٢٠ الخاص بالإجراءات التحليلية أن الإجراءات التحليلية تستخدم للأهداف التالية^(١):

- مساعدة المراجع في تخطيط وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
- كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مرحلة الفحص النهائي لعملية المراجعة.

أما المعيار رقم ٥٦ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين^(٢) فقد أشار إلى أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية، تتمثل في مساعدة المراجع خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، وتهدف هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط كذلك إلى التعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعه كما تهدف إلى تخفيض الوقت وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب مزيداً من التحقق.

وفي مرحلة التنفيذ تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات واكتشاف الأخطاء والغش، أما في المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير فإنها تساعد المراجع في التعرف إلى البنود التي تتطلب أكثر إفصاحاً.

^(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المراجعة الدولية، ١٩٩٨، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ص ١٥٦.

^(٢) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Analytical Procedures, Statement On Auditing standards No ٥٦.

أما (Arenas & Loebbeck)^(١) فقد أوضحا إن الغرض من استخدام المراجع لهذه الإجراءات

تتمثل في:

- فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.
- تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار.
- تخفيض الاختبارات التفصيلية لعملية المراجعة.
- التعرف إلى الانحرافات غير العادية الموجودة في القوائم المالية.

وهناك من يرى أن أسباب استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ترجع إلى مساعدة المراجع في

النواحي التالية^(٢):

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المختلفة.
- المساعدة في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر.
- تساعد إلى التعرف على مجالات الأخطاء المختلفة في القوائم المالية.
- تقليل الاختبارات الأساسية (تفاصيل العمليات والأرصدة).
- تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.

كما ورأى آخرون^(٣) أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط تتمثل في فهم

مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه، وتقدير قدرة الشركة على الاستمرار، والإشارة إلى

تحريفات محتملة في القوائم المالية، وتخفيض الاختبارات التفصيلية.

(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق ص ٢٥٤-٢٥٥.

(٢) منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، ٢٠٠٣، الاتجاهات الحديثة في المراجعة، القاهرة الدار الجامعية، ص ١٩١.

(٣) القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٨-٣١٩-٣٢٠.

أما في مرحلة الاختبار تهدف إلى توجيه الاهتمام إلى التحريفات المحتملة وتخفيض الاختبارات الجوهرية، في حين يتم استخدامها في المرحلة النهائية لعملية المراجعة بهدف تقدير إمكانية الاستمرار والإشارة إلى التحريفات.

كما أشار دليل المراجعة الدولي إلى أن استخدام المراجع لإجراءات المراجعة التحليلية يحقق الأهداف العملية التالية^(١):

- (١) التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها خلال عملية المراجعة.
 - (٢) تقييم المراجع للمخاطر المحتملة وبالتالي تعديل إجراءات المراجعة المخطط بها لذلك.
 - (٣) زيادة فهم المراجع لمنشأة العميل وبيئتها.
 - (٤) تحديد المجالات التي تستلزم المزيد من أدلة المراجعة.
 - (٥) مساعدة المراجع في تخطيط وقت ونطاق المراجعة
- وفق ما سبق يرى الباحث إن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية يكمن في مساعدة المراجع في تحديد طبيعة وحجم إجراءات المراجعة ، وفهم مجال عمل العميل (المنشأة الخاضعة للتدقيق) والنشاط الذي يمارسه، وتقدير قدرة الشركة على الاستمرار، والإشارة إلى التحريفات (الغش، الأخطاء) المحتملة في القوائم المالية، وتخفيض الاختبارات التفصيلية في حال استخدام المراجع للإجراءات التحليلية كدليل يدعم عدالة القيم الواردة في القوائم المالية.

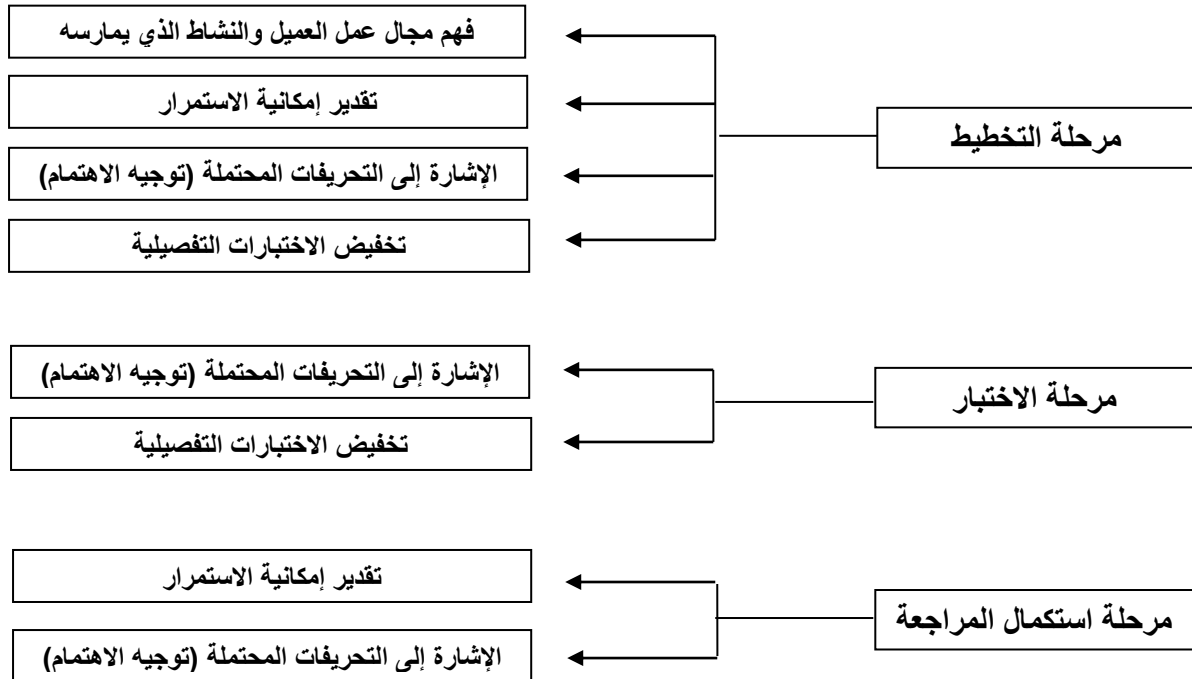
(١) الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة " ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠١٢، ص ٣٢٥.

١-٢-٤ مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة

يمكن استخدام المراجعة التحليلية في ثلاث مراحل من عملية المراجعة، بحيث يجب تنفيذ بعض من هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه وتوقيته ومداه، وهذا ما يساعد المراجع على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة، ويتم أداء الإجراءات التحليلية أيضاً خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة التحليلية، كما أنه يجب أدائها خلال مرحلة الانتهاء من المراجعة ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة أو المشكلات المالية وذلك لمساعدة المراجع على التوصل إلى حكم عن مدى عدالة البيانات في القوائم المالية، أي أنه يمكن أداء الإجراءات التحليلية في المراحل الثلاث وهي مرحلة التخطيط، مرحلة الاختبار، ومرحلة نهاية المراجعة.

ويوضح الشكل التالي أغراض الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من المراحل الثلاث^(١):

الشكل رقم (٢)



^(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٥٦-٢٥٧.

كما أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في المعيار رقم ٢٣ أن الإجراءات التحليلية يتم تطبيقها في جميع مراحل المراجعة، وهذا يتوقف على هدف المراجع من تنفيذ هذه الإجراءات حيث^(١):

(١) تساعد الإجراءات التحليلية المراجع أثناء مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية وكذلك تهدف إلى التعرف على أرصدة الحسابات التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة لتخفيض الوقت وكذلك تحديد الشخص المؤهل للقيام بها وتحديد العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

(٢) تساعد الإجراءات التحليلية المراجع في الحصول على أدلة الإثبات واكتشاف الأخطاء والغش عند تنفيذ المراجعة التفصيلية.

(٣) المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير وهي النظرة الخاطفة والشاملة إلى بنود القوائم المالية فهي تساعد المراجع في التعرف إلى العناصر والبنود التي تتطلب إفصاحاً أكثر.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين^(٢) في المعيار رقم ٥٢٠ في الفقرة الثامنة إلى أن المراجع سوف يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم نشاط العميل وتحديد عناصر المخاطر كافة، وتساعده كذلك في تحديد توقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية، ويستخدم المراجع الإجراءات التحليلية لكل المعلومات المالية وغير المالية، والهدف منها هو تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات معينة للقوائم المالية، ويتم استخدام كل من الإجراءات التحليلية والتفصيلية معاً، ويستخدم المراجع كذلك الإجراءات التحليلية كمعينة شاملة في نهاية عملية المراجعة، أي عند قرب أو نهاية المراجعة وذلك عندما يقوم بتكوين رأيه العام.

ولا بد من الإشارة أن كل من المعيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ و معيار المراجعة الأمريكي رقم ٥٦ قد اتفقا على التزام المراجع بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلتي التخطيط والمرحلة النهائية للمراجعة، مع إمكانية استخدامها في مرحلة الاختبار.

^(١) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Analytical Procedures, SAS No. ٢٣, p٤٦
^(٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨، مرجع سابق، ص ١٥٧.

وفق ما سبق يستنتج الباحث أن إجراءات المراجعة التحليلية يمكن أداؤها خلال المراحل التالية:

- مرحلة التخطيط لعملية المراجعة (الزامي بحسب المعايير المهنية).
- مرحلة تنفيذ عملية المراجعة (اختياري بحسب المعايير المهنية).
- مرحلة النهائية لعملية المراجعة (الزامي بحسب المعايير المهنية).

١-٢-٤-١ الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط

يتطلب المعيار الأول من معايير المراجعة المقبولة عموماً أن يتم التخطيط للمراجعة على نحو مناسب^(١)، ويشتمل التخطيط على وضع استراتيجية مراجعة شاملة لطبيعة عملية المراجعة المتوقعة وتوقيتها ونطاقها، ويقوم مراجع الحسابات بالتخطيط من أجل إنجاز المراجعة بالكفاءة والتوقيت المناسب، حيث تحدد استراتيجية المراجعة كلاً من طبيعة إجراءات المراجعة التي سيتم القيام بها و توقيتها ومداهما للحصول على أدلة الإثبات اللازمة وتقويم هذه الأدلة التي تعد أساس رأي المراجع في القوائم المالية^(٢).

وبالتبع يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أداؤها فضلاً عن خبرة المراجع ومعرفته بشؤون العميل (المنشأة الخاضعة للتدقيق) وظروفه، حيث تقضي معايير المراجعة المقبولة عموماً ضرورة تخطيط جميع خطوات المراجعة بشكل مناسب وكاف. حيث جاء في الفقرة (٢) و (٣) من المعيار رقم (٣٠٠) " على المراجع تخطيط عملية المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة".

إن التخطيط الملائم لعملية المراجعة يساعد المراجع على^(٣):

- التعرف إلى الجوانب الهامة وإعطاؤها العناية المناسبة، إن المشاكل المحتملة قد شخصت، وأن العمل سيتم إنجازه بسرعة.
- توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين.

(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

(٢) معايير المراجعة الدولية، ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

(٣) القاضي، حسين يوسف، دحوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٢.

- تنسيق العمل الذي تم من قبل المراجعين الآخرين والخبراء.

- الحصول على أدلة مراجعة كافية.

- التحكم في التكاليف.

- تجنب سوء التفاهم مع العميل.

ولابد للمراجع عند التخطيط لعملية المراجعة من الأخذ في الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري، حيث إن تقدير المراجع للأهمية النسبية المتعلقة بأرصدة حسابات معينة سوف يساعده في اتخاذ قراراته حول استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ مراجعته، بحيث يتيح ذلك تحديد إجراءات المراجعة اللازمة التي تمكن من تجميع نتائج كافية تسمح بتعزيز رأي المراجع حول البيانات الختامية مع مستوى منخفض ومقبول لمخاطر المراجعة.

ويوجد هناك ثلاثة أسباب أساسية للقيام بتخطيط المراجعة وهذه الأسباب هي على النحو التالي^(١):

(١) الحصول على الدليل الملائم والكافي ، وذلك حتى تتجنب منشأة المراجعة التعرض للمسؤولية القانونية.

(٢) المساعدة في الحفاظ على تكاليف معقولة للمراجعة.

(٣) تجنب سوء الفهم مع العميل (إدارة المنشأة الخاضعة للتدقيق) وذلك لتسهيل تنفيذ العمل (المراجعة) على نحو جيد وبتكلفة مناسبة.

وتمر عملية تخطيط بعدة مراحل أساسية وتشكل الإجراءات التحليلية إحدى هذه المراحل، حيث يعد تنفيذ هذه الإجراءات خلال مرحلة التخطيط جزءاً هاماً من أجزاء عملية المراجعة وتنفيذها، وهي مستخدمة في المراحل المبكرة لعملية المراجعة وتعتمد على أرصدة الحسابات في القوائم المالية السنوية،

(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٨٦.

وأقر أدب المراجعة والدراسات التجريبية الأخيرة بأن المراجعين يستخدمون الإجراءات التحليلية التمهيدية بشكل موسع ليس فقط لتوجيه الاهتمام، ولكن أيضاً كدليل جوهري في دعم مزاعم القوائم المالية، وللتأثير على تخفيض إجراءات المراجعة الجوهرية الأخرى، فبيان معايير المراجعة SAS رقم (٥٦) المعنون بـ " الإجراءات التحليلية " طلب من المراجعين استخدام الإجراءات التحليلية التمهيدية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة لغرض توجيه الاهتمام^(١)، أما معايير المراجعة الدولية فبينت أن الغرض الأساسي من الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة هو مساعدة المراجع في تقييم المخاطر للحصول على فهم نشاط المنشأة وبيئتها، وذلك من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية^(٢).

الدور الموسع لإجراءات المراجعة التحليلية خلال مرحلة التخطيط قد يسهل جمع المعلومات الإضافية لاكتشاف مناطق خطر المراجعة، ويمكن من التخصيص الأكثر كفاءة لمصادر المراجعة الجوهرية الباقية، فهي تقدم معرفة عامة حول العديد من العلاقات التي يجب أن تبقى ثابتة، بالإضافة إلى بعض العلاقات التي يجب أن تتغير خلال الفترة تحت المراجعة، فهي لا تمثل البديل لحكم المراجع في هذه المرحلة لأن تصميم، وتطبيق الإجراءات التحليلية، والتفسير المرتبط بنتائج تطبيقها يتطلب حكم استثنائي من قبل المراجع، فهي تتطلب خبرة معتبرة وحكم مفصل لتستخدم بشكل ذكي في تخصيص مصادر المراجعة^(٣).

^(١) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Analytical Procedures, Statement On Auditing standards No ٥٦.

^(٢) معايير المراجعة الدولية، ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ٤٥٩.

^(٣) Holder. William W, spring ١٩٨٣, Analytical Review Procedures in Planning the Audit : An application Study , A Journal of Practice & Theory, Vol.٢ , No.٢ , P١٠١

بشكل عام يمكن تحديد الأغراض الأساسية للمراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة على النحو التالي^(١):

- (١) فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.
- (٢) تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار.
- (٣) الإشارة إلى التحريفات في القوائم المالية (توجيه الاهتمام).
- (٤) تخفيض الاختبارات التفصيلية.

(١) فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه

تعد الإجراءات التحليلية أحد الأساليب المستخدمة لهذا الغرض، فالمراجع الذي تتوافر لديه المعرفة عن العميل وقام بمراجعة الشركة التي يديرها العميل في فترات سابقة يتمكن من تخطيط المراجعة الخاصة بهذا العام على نحو ملائم، ومن خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات غير المدققة للعام الحالي مع المعلومات المدققة نفسها للسنوات السابقة يستطيع المراجع أن يضع يده على التغييرات التي يمكن أن تتمثل في اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكن أن تؤثر في تخطيط المراجعة، فعلى سبيل المثال إذا وجد المراجع انخفاضاً لنسبة هامش الربح مع الوقت إلى زيادة حدة المنافسة في المجال الذي تعمل فيه الشركة، ينبغي عليه أن يولي طريقة تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة^(٢).
ويوجد هناك ثلاثة أسباب أساسية لمعرفة نشاط وعمل العميل وهي^(٣):

- أن المتطلبات المحاسبية تتغير من نشاط لآخر وبالتالي يجب على المراجع أن يلم بها حتى يقيم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فإذا قام المراجع بالمراجعة في الوحدات الحكومية فعليه ان يلم بمتطلبات المحاسبة الحكومية.
- لأن المراجع يستطيع من خلال هذا الغرض التعرف إلى مخاطر النشاط أو المخاطر المتأصلة للعملاء التي تؤثر في تقدير المراجع لخطر المراجعة الممكن قبوله.

(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٥٧.

(٢) القاضي، حسين يوسف، دحوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٨-٣١٩.

(٣) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

ويمكن التوصل إلى المعرفة بالنشاط الذي يعمل فيه العميل من خلال عدة طرق للمراجعة التحليلية أهم هذه الطرق الاستفسار، التوقعات من نتائج عمليات المراجعة التي أجريت سابقاً، ومراجعة المعلومات الخارجية والداخلية للعميل ذات الطبيعة غير الكمية، بالإضافة إلى الإجراءات الكمية التي تتمثل بحساب النسب المالية الرئيسية ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه العميل^(١).

٢) تقدير قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

حيث يتم استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها الشركة التي يتم مراجعتها مع الأخذ في الاعتبار احتمال الفشل المالي عند تحديد المخاطر المرتبطة بالمراجعة^(٢)، فقد يكون هناك الكثير من حالات الإفلاس التي كان من الممكن تجنبها لو كان هناك اهتمام بوضع المنشأة وكذلك إجراء التحليل المالي اللازم والذي سيساعد على التنبيه لمثل هذه المخاطر قبل حدوثها أي أن المراجعة التحليلية تساعد على التنبؤ بالمستقبل باحتمال تعرض المنشأة للمخاطر المالية أو التشغيلية، ومن المؤشرات التي تشير إلى عدم استمرارية المنشآت ما يلي:

- الارتفاع الشديد في نسبة الديون.
- الانخفاض الشديد في حقوق الملكية.
- تزايد الاعتماد على التمويل القصير الأجل لتغطية الإنفاق الرأسمالي.
- تزايد الاعتماد على المشتريات الآجلة لأن هذا يحرم المنشأة من الاستفادة من الحسومات التجارية.
- الارتفاع أو الانخفاض المفرط في مستوى المخزون.
- هبوط مستمر في كمية المبيعات وانخفاض في معدلات الربح الإجمالي.
- تخفيض أو إلغاء المشروعات الرأسمالية.
- وجود استثمارات مالية مرتفعة لا تحقق العائد المجزي.
- الاعتماد على منشآت قابضة خارجية إما في المتاجرة أو التمويل.

(١) الأمين . ماهر، مرجع سابق، ص ٥٣.

(٢) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٥٥.

- انخفاض صافي رأس المال العامل أو ظهوره بشكل سالب.
 - وجود أدلة على ضعف إدارة المنشأة وعدم قدرتها على التعامل مع المتغيرات الاقتصادية.
- لذلك اهتم الباحثون بمثل هذه الدراسات، وكان الأمريكيون أول من قام بذلك بتشجيع من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وهيئة البورصة (SEC)، نتيجة الإفلاسات التي حدثت في الولايات المتحدة بعد الحرب العالمية الثانية، وتحميل مراجع الحسابات المسؤولية عن التضليل الحاصل، وكان النقاش يدور حول مسؤولية المراجع عن إجراء اختبار الاستمرارية وإعطائه الإنذار المبكر حول فشل وإفلاس المنشآت، ويرى الباحث أن الأزمة المالية العالمية التي حدثت مؤخراً تعزز من أهمية هذه الدراسات وتدفع باتجاه تطويرها، وأنجز الباحثون العديد من النماذج لإجراء مثل هذه الدراسات وكان من أهم هذه النماذج:

- نموذج (Altman and Cough).

- نموذج (Sherrod).

- نموذج (Kida).

هذه النماذج تعتمد على النسب المالية التي يتم اشتقاقها من القوائم المالية المنشورة وأحياناً غير المنشورة، لكن هذه النماذج تختلف في الوزن النسبي المعطى لكل نسبة مالية يتم استخدامها، ولا يمكن استخدام النموذج نفسه لكل الحالات ولكل المنشآت من دون مراعاة الظروف المحيطة بكل منشأة^(١).

٣) تخفيض الاختبارات التفصيلية^(٢)

عندما لا يجد المراجع نتيجة قيامه بالإجراءات التحليلية تقلبات جوهرية، فإن ذلك يقلل من احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، بالتالي تعتبر الإجراءات التحليلية دليلاً هاماً يدعم عدالة القيمة الواردة في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويقلل من إجراء اختبارات تفصيلية.

(١) اسماعيل. اسماعيل، فلوح. صافي، مرعي. عبد الرحمن، حمزة. محي الدين، ٢٠٠٩، تحليل القوائم المالية، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ٢٢٦ - ٢٢٨.

(٢) القاضي، حسين يوسف، دحود، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣٢٠.

ويفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكناً وذلك بسبب انخفاض تكلفة هذه الإجراءات بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية فعلى سبيل المثال يكون حساب ومراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والزبائن أقل تكلفة من إرسال المصادقات للزبائن، وإذا كان ممكناً إحلال الإجراءات التحليلية محل المصادقات، فإن هذا سيحدث توفيراً ملموساً في التكلفة.

٤) الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية

نتيجة مقارنة البيانات المالية التي ستم مراجعتها مع البيانات المستخدمة للمقارنة، ينبغي عليه إذا وجد المراجع فروقاً جوهرية، أن يتعرف إلى السبب، وأن ذلك السبب يتعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ^(١)، بالتالي تخضع الاختلافات (الفروقات) الكبيرة لاهتمام متزايد، والاختلافات الكبيرة قد تكون بسبب عوامل عدة مثل :

- وجود خطأ محاسبي.
- وجود مخالفة محاسبية.
- تغييرات في المبادئ المحاسبية المتبعة.
- تغييرات في شروط العمل.
- حصول أحداث غير عادية خلال الفترة.

الاهتمام المتزايد قد يأخذ شكل اختبارات متزايدة للتفاصيل أو إجراءات مراجعة تحليلية إضافية، وفي نهاية قد يؤدي إلى تعديل للعميل، أو إفصاح إضافي، أو رأي مقيد^(٢).

(١) القاضي، حسين يوسف، دحود، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٩.

(٢) Kinney.Jr, William R ,felix. William L,Op.Cit, P٨٤

وتشمل الإجراءات التحليلية الكمية المستخدمة في تخطيط المراجعة ما يلي^(١):

- (١) حساب النسب المهمة: حيث يتم مقارنة نسب السنة الحالية بنسب السنة السابقة أو نسب الصناعة، مثل نسبة دوران المخزون، الهامش الإجمالي.
- (٢) نسب أخرى: تحسب باستخدام البيانات المالية وغير المالية.

حيث يتوجب على مراجع الحسابات أن يعطي أهمية للعلاقات المتداخلة للحسابات، مثل (المبيعات وحساب المدينين، المخزون وتكلفة المبيعات، الأصول ومصروفات الإهلاك، الدائنون والمخزون والمشتريات، الاستثمارات وإيرادات الاستثمار، المدينون 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 في أثناء المراجعة أو في السنوات القادمة^(٢).

بالتالي يتضح مما سبق أن المراجع يستخدم الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للحصول على فهم أفضل لطبيعة منشأة العمل ومجالات نشاطه من خلال قيامه مثلاً بالاستفسار من المراجعين السابقين والاطلاع على أوراق عملهم السابقة، أو القيام بزيارة مصنع المنشأة للاطلاع على طبيعة العمل، ومناقشة رؤساء الأقسام في المنشأة والاطلاع على النظام الداخلي للمنشأة، كما تستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لتقدير قدرة المنشأة على الاستمرار من خلال احتساب نسب مالية محددة تبين ما إذا كانت المنشأة ستعرض لمشاكل سيولة مثلاً، أو القيام بمقارنة هذه النسب مع السنوات السابقة، كما تستخدم للتعرف إلى 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، بالإضافة فائدة استخدامها في كشف التحريفات من خلال القيام بمقارنة حسابات محددة في سنة التدقيق مع السنوات السابقة مثلاً والتعرف إلى اسباب الفروقات أو التغيرات إن وجدت.

(١) حماد، طارق عبد العال، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الدار الجامعية، ٢٠٠٤، ص ٣٧٦.

(٢) نصار، مجدي وبهرامي مريم أحمد، ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ١٠.

٢-٤-٢-١ الإجراءات 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^(١)، حيث الغرض الاساسي من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يكمن في تخفيض الاختبارات التفصيلية وتوجيه الاهتمام إلى التحريفات المحتملة^(٢).

وتأتي أهمية المراجعة التحليلية في هذه المرحلة من خلال:

(١) يعتبر الفحص الذي ينجم عن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية أكثر دقة عند التحقق من

معقولية القوائم المالية ما يؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة في وقت أقل^(٣).

(٢) تخفيض مخاطر الاختبارات التفصيلية، فإذا وجد المراجع أن تنفيذ الإجراءات التحليلية يشير إلى

احتمالية محدودة لحدوث تحريفات فإنه يقلص بالنتيجة الاختبارات الأساسية الأخرى للبند ذات

العلاقة^(٤).

(٣) تسهم في ضبط مخاطر المراجعة وذلك على أساس ان مسؤولية تخفيض مخاطر الاكتشاف تقع

على عاتق المراجع، ويعتمد في ذلك على عدة إجراءات من بينها زيادة فعالية الإجراءات

التحليلية، وذلك لأن المراجعة باستخدام العينات تحتل بقاء التلاعب والأخطاء بحيث تحتل عدم

دخول بعض الأرصدة والعمليات في العينة المختارة بالرغم من أهميتها النسبية وتأثيرها في

نتائج النشاط والمركز المالي، لذلك يتم اللجوء إلى الإجراءات التحليلية لتوجيه النظر إلى احتمال

وجود أخطاء ومخالفات إضافية^(٥).

(١) Hirst, Eric D, Koonce, Lisa, " Audit analytical procedures Afield investigation", contemporary accounting research, vol ١٣, no٢, ١٩٩٦, P٤٦٨.

(١) القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٨.

(٢) Albercht. William steve, "Toward better and more efficient audits", the journal of accountancy, ١٩٩٧, P٤٨.

(٤) Arens, Alvin A, James K, Loebbecke, " Auditing: An Integrated Approach", Seventh edition Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, ١٩٩٧, P٣٦٨.

(٥) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٦٢.

٤) 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^(١).

٥) إن استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يسهم في خفض تكاليف عملية المراجعة من خلال تقليل الوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة، كما استخدامها يزيد الثقة في سلامة بعض الأرصدة والعمليات، وبالتالي يتم تجنب الدخول بالتفاصيل^(٢).

٦) تساعد في كشف الغش لأنها تساعد في تحديد العلاقات المتناقضة، حيث أن المرتكب للغش يركز على نشاط معين من دون الأخذ بعين الاعتبار البيانات المالية الأخرى، أو خصائص الشركة التي يجب أن تتغير بالوقت نفسه^(٣).

وعندما يستخدم المراجع الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية يترتب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار^(٤):

- ١) تحديد ملائمة الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.
 - ٢) إمكانية الحصول على المعلومات المالية غير المالية.
 - ٣) مصدر المعلومات المتاحة وتقييم موثوقيتها (مصادر مستقلة قد تكون قابلة للاعتماد عليها أكثر من المصادر الداخلية).
 - ٤) إمكانية مقارنة المعلومات المتاحة.
- بالتالي نجد أن أهمية استخدام المراجعة التحليلية في مرحلة التنفيذ كأهمية استخدامها في مرحلتها التخطيط ونهاية المراجعة، لما تحققه من مزايا توفير وقت، ووفرة في التكاليف، وإمكانية تخفيضها للمخاطر، ولطالما أن المعايير المهنية أشارت إلى ضرورة استخدام المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط ومرحلة نهاية المراجعة وجعلت استخدامها اختيارياً ومتروكاً للمراجع نفسه (بحسب تقديره الشخصي) في مرحلة التنفيذ.

(١) 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, ٢٠٠٣, P٣.

(٢) الكبيسي. عبد الستار، " تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتقييم القوائم المالية للشركات المساهمة العامة – دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد ٢، ٢٠٠٨، ص ٢٦.

(٣) Felming. John M, winter ٢٠٠٤, " Analytical Procedures Are a Helpful Tool", Pennsylvania CPA journal, P٤.

(٤) Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, " Principles OF Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing", Prentie Hall, second edition, ٢٠٠٤, P٣٣٥.

١-٢-٤-٣ الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية المراجعة

إن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة تقييم الاستنتاجات التي وصل إليها مراجع الحسابات بالإضافة لتقييم البيانات المالية واكتشاف الأخطاء مثل أخطاء الاحتيال^(١)، فالغاية من استخدامها تقدير إمكانية الاستمرار والإشارة إلى التحريفات (توجيه الاهتمام)^(٢).
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^(٣).

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

- (١) بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عندما كان يخطط للمراجعة^(٤).
- (٢) أن يتوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية والتي لم يسبق له تحديدها^(٤).
- (٣) الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المنشأة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية قيد المراجعة وحقيقة مركزها المالي في تاريخ نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي يعمل المشروع في إطارها^(٤).
- (٤) مقارنة أرقام القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية للشركة عن السنة السابقة أو بعض سنوات سابقة وكذلك بالمعلومات المالية الخاصة بالنشاط نفسه في شركات مثيلة^(٥).
- (٥) تحليل النسب وتحليل الاتجاهات^(٥).

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.

(١) Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Op. Cit, P٣١٨.

(١) القاضي، حسين يوسف، دحود، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣١٨.

(٣) Eija. Koskivaara, "Integrating analytical procedures into the continuous audit environment", Journal of Information System and Technology Management, Volume ٣, Issue ٣, ٢٠٠٧, P٣٣٤.

(٤) معايير المراجعة الدولية، ٢٠٠٨، مرجع سابق، ص ٤٦٣.

(٥) حماد، طارق عبد العال، ٢٠٠٤، مرجع سابق، ص ٣٦٧.

١-٢-٥ أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية

إن المعيار الأمريكي (٥٦) الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ميّز بين خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التحليلية^(١):

(١) مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه.

(٢) مقارنة بيانات العميل الجارية مع ما يقابلها من الفترات السابقة.

(٣) مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل.

(٤) مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع.

(٥) مقارنة بيانات العميل مع بيانات غير مالية ذات علاقة.

يقسم الباحثون في مجال المراجعة الإجراءات التحليلية إلى ثلاثة مستويات، وهذه المستويات ينطوي كل منها على عدد من الأساليب لتطبيق الإجراءات التحليلية في وضع التوقعات أو تحديد الانحرافات غير العادية وفي الأغراض الأخرى للإجراءات التحليلية، وهذه المستويات هي:

(١) الإجراءات التحليلية غير الكمية.

(٢) الإجراءات الكمية البسيطة.

(٣) الإجراءات الكمية المتقدمة.

^(١) 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 ١٣, Number ٢, ١٩٩٧, P٣٨.

١-٥-٢-١ الإجراءات التحليلية غير الكمية (التقدير الشخصي)

تمتاز هذه الإجراءات بانخفاض تكلفتها وسهولة تطبيقها على كافة المنشآت وقدرتها على استخدام أية بيانات متاحة، وهذه الإجراءات مستخدمة على نحو واسع اليوم من قبل المراجع، وذلك من خلال استعمال البصيرة والحكم المهني والمعرفة ببيانات البيئة المحيطة بالعمل وهنا يستطيع المراجع أن يحدد المستوى المعقول لقيم الرصيد المدقق، ولطالما أن معرفة المراجع الجيدة بالعمل يمكن أن تدخل في حكمه المهني فإن المراجع سيكون مرتاحاً جداً للمستوى المقيم للقيم المدققة^(١)، وتلعب خبرة المراجع وأحكامه الشخصية الناجحة دورها في تقييم أدلة الإثبات من ناحية الكفاية أو الملائمة باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية، ويمكن تطبيق هذه الإجراءات بطرق متنوعة وذلك على النحو التالي:

(١) الاستفسار: وذلك من خلال الأسئلة الموجهة للإدارة ولجنة المراجعة والعاملين في المنشأة حول القضايا المحاسبية وغيرها.....، وقد تكون الإجابة عن تلك الأسئلة كتابية أو شفوية^(٢).

(٢) التوقعات من نتائج عملية المراجعة التي أجريت سابقاً: إن أوراق المراجعة للسنوات السابقة تفيد وتساعد في تعريف مسائل المحاسبة المراجعة للسنة الحالية، ويتم الحصول على المعلومات الخاصة بنتائج مراجعة السنوات السابقة من خلال الآتي^(٣):

○ الاطلاع على تقارير المراجعة الصادرة عن المراجع السابق للسنوات السابقة في حالة

مراجعة المنشأة لأول مرة.

^(١) Kinney, Jr, William R ,felix. William L, Op. Cit, P ١٠١.

^(٢) الأمين . ماهر، مرجع سابق، ص ٥٣.

^(٣) الأمين . ماهر، مرجع سابق، ص ٥٤.

○ الرجوع إلى أوراق العمل الخاصة بعمليات المراجعة للسنوات السابقة إذا كان المراجع مستمراً بمهمة المراجعة للمنشأة.

○ متابعة تقارير المراجعة الداخلية والمناقشة مع موظفي جهاز المراجعة الداخلية.

○ الاتصال بالمراجع السابق بعد أخذ موافقة العميل.

٣) مراجعة المعلومات الخارجية ذات الطبيعة غير الكمية: بحيث يجب الحصول على معرفة شاملة وكافية بالأمور الاقتصادية التي تتعلق بطبيعة عمل المنشأة من أجل القيام بعملية المراجعة على نحو فعال ومناسب، وللحصول على المعرفة والمعلومات الخارجية الخاصة بالنشاط يلجأ المراجع إلى عدة طرق أهمها ما يلي^(١):

○ المناقشة مع المراجع الذي كان مسؤولاً عن عملية المراجعة في السنة السابقة والمراجعين الذين يعملون حالياً في عمليات مراجعة مماثلة.

○ اللقاءات التي يتم عقدها مع أفراد العميل.

○ المطبوعات والمجلات المتخصصة المتاحة للمراجع لدراسة معظم الأنشطة الرئيسية.

○ الأشخاص ذو الخبرة والمعرفة من خارج المنشأة، مثل خبراء الصناعة، والجهات النازمة، والعملاء، والموردون، والمنافسون^(٢).

○ الودائع المصرفية المحلية، مقاييس الإنتاج القومي الإجمالي، معدلات العمالة^(٣).

(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

(٢) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٨٥.

(٣) Kinney, Jr., William R, felix. William L, Op.Cit, P ١٠١

٤) مراجعة المعلومات الداخلية ذات الطبيعة غير الكمية: معرفة المراجع بالمعلومات الداخلية تساعده

في التعرف إلى الانحرافات غير العادية، والوقوف على معقولية تأكيدات القوائم المالية الخاصة

بالمنشأة قيد المراجعة من خلال توفير أسس سليمة لعقد المقارنة مع المنشآت الأخرى المثيلة، ويتم

ذلك عن طريق:

- الاطلاع على الوثائق الصادرة عن المنشأة^(١).
- دراسة النظام الداخلي للمنشأة والاطلاع على تقارير المراجعة الداخلية وغيرها من السجلات والعقود المهمة والمناقشة مع أشخاص من داخل المنشأة^(٢).
- الرجوع إلى سجلات الإنتاج وأرصدة الحسابات ذات العلاقة والكميات الموضوعة في الموازنة والمعرفة بعمليات المراجعة السابقة التي قد تشير إلى الأرصدة التي تحتوي على أخطاء^(٣).

٢-٥-٢-١ الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة

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

(١) أسلوب تحليل الاتجاه والتغيير: ينفذ هذا التحليل من خلال الشكلين التاليين:

أ- التحليل الرأسي:

يعني التحليل الرأسي دراسة عناصر الميزانية وذاك 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

(١) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٨٦.

(٢) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٩٥.

(٣) Kinney, Jr., William R, felix. William L, Op.Cit, P ١٠١.

إلى رقم مئوي مساوٍ لـ (١٠٠%) في كلا الطرفين، ويمكننا استخدام هذا التحليل أيضاً لتحليل قائمة الدخل حيث تنسب قائمة الدخل إلى المبيعات أو صافي المبيعات في القائمة نفسها كأن تنسب تكلفة المبيعات إلى قيمة المبيعات، يعتبر هذا التحليل ساكناً ولا يصبح مفيداً إلا إذا تمت مقارنته مع نسب أخرى ذات الدلالة نفسها^(١).

والهدف من التحليل الرأسي هو إظهار الأهمية النسبية لأحد العناصر أو لكل من العناصر التي تشكل مجموعة معينة في القائمة، أو للمجموعات الفرعية التي تتكون منها القائمة^(٢).

ب- التحليل الأفقي:

يستخدم مراجع الحسابات التحليل الأفقي لقياس اتجاه المعلومات المالية لبعض عناصر القوائم المالية، وذلك بدراسة حركة البند أو النسب المالية على مدار عدة فترات مالية للتعرف إلى 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^(٣). ويتخذ التحليل الأفقي البيانات المالية المنشورة للمنشأة على مدار عدة فترات مالية متتالية تمتد مثلاً من (٥-١٠ 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^(٤)، وذلك لمعرفة التغير بالزيادة أو النقصان لحساب ما ليتم تبرير التغير غير العادي في ميل الاتجاه.

(١) شاكر. محمد منير، اسماعيل. اسماعيل، نور. عبد الناصر، " التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"، الطبعة الأولى، مطبعة الطليعة، عمان، ٢٠٠٠، ص ٣٩.

(٢) اسماعيل. اسماعيل، فلوح. صافي، مرعي. عبد الرحمن، حمزة. محي الدين، مرجع سابق، ص ٤٩.

(٣) الحياي. وليد ناجي، " الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي"، الطبعة الأولى، الدار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٤، ص ٣٩.

(٤) مطر. محمد، " الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والانتماني"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦، ص ٢٨.

وهذا النوع من التحليل يلائم غرض المراجع أكثر من غرض المحلل المالي من خارج المنشأة، فإذا اكتشف المراجع أي انحراف 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 عن خطأ في المبيعات أو المشتريات، أو بضاعة آخر المدة أو جميع هذه الحسابات مجتمعة^(١).

(٢) 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 معزى وأهمية على البيانات الواردة في القوائم المالية^(٢). وتعرف النسبة المالية بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية. وقد تتواجد هذه البنود التي تدخل في اشتقاق النسبة المالية على القائمة المالية نفسها كما قد تتواجد هذه البنود على قائمتين ماليتين^(٣).

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 أكثر.

(١) جربوع. يوسف، مرجع سابق، ٢٠٠٠، ص ٣٠٥.

(٢) شاكر. محمد منير، اسماعيل. اسماعيل، نور. عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٥٢.

(٣) مطر. محمد، مرجع سابق، ص ٣١.

يوضح الجدول رقم (١) أكثر النسب شيوعاً^(١)

النسبة	الصيغة
القدرة على سداد الديون قصيرة الأجل	نسبة التداول
	الأصول المتداولة
	الالتزامات المتداولة
	نسبة السيولة السريعة
	الأصول المتداولة - أصعبها تحول إلى النقدية
	الالتزامات المتداولة
نسب السيولة قصيرة الأجل	الجاهزية النقدية
	الأصول النقدية وشبه نقدية
	الالتزامات المتداولة
	معدل دوران المدينين
	صافي المبيعات الآجلة
	متوسط حساب المدينين و أوراق القبض
نسب السيولة قصيرة الأجل	فترة التحصيل
	معدل دوران المدينين
	تكلفة البضاعة المباعة
	معدل دوران المخزون
	متوسط الاحتفاظ بالمخزون
	متوسط الاحتفاظ بالمخزون
القدرة على مقابلة الالتزامات طويلة الأجل والتوزيعات الممتازة	نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية
	إجمالي حقوق الملكية - الأصول غير الملموسة
	إجمالي حقوق الملكية
	تغطية الفائدة
	الدخل من التشغيل
	مصروف الفائدة
نسب التشغيل والأداء	نسبة هامش الربح
	نسبة القدرة على تحقيق الأرباح
	نسبة العائد على إجمالي الأصول
	نسبة العائد على حقوق الملكية العادية
	نسبة التمويل الخارجي
	نسبة الديون إلى حقوق الملكية
	القيمة الدفترية للسهم العادي
	معدل دوران الأصول
	الدخل من التشغيل
	صافي المبيعات
	الدخل من التشغيل
	الأصول الثابتة الملموسة الخاصة بالتشغيل
	الدخل قبل الفوائد + الضرائب
	إجمالي الأصول
	الدخل قبل الضرائب - (التوزيعات/١ - معدل الضريبة)
	حقوق الملكية العادية
	إجمالي الديون طويلة الأجل
	مجموع الأصول
	مجموع الديون طويلة وقصيرة الأجل
	مجموع حقوق الملكية
	حقوق الملكية العادية
	عدد الأسهم العادية
	صافي المبيعات
	إجمالي الأصول

^(١) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٦٤-٢٦٥-٢٦٦-٢٦٧.

إن النسب المالية السابقة لا معنى لها في حد ذاتها إلا إذا قورنت بنسب أخرى مشابهة لها وهذه

المقارنة تتم بإحدى الأشكال التالية والتي تتم من خلالها مقارنة نسب الفترة المالية الجارية بواحد أو أكثر

مما يلي:

أ) 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 رحلة نمو أم تراجع. فمثلاً لو كانت نسبة السيولة السريعة لمنشأة الغزل والنسيج في تاريخ معين ١٥%، بينما نسبة السيولة المرجعية هي ٢٠% فهذا يعني أن نسبة السيولة السريعة أقل من المتوسط^(١).

ب) المقارنة المبنية على النسب المالية لمنشأة مشابهة: يمكن أيضاً مقارنة النسب المالية لمنشأة مع النسب المالية لشركة مشابهة في الصناعة نفسها، هذه المقارنة غير مرغوبة بالعادة وذلك لأن لكل منشأة ظروفها^(١).

ت) المقارنة المبنية على تحليل الاتجاه: من المهم أن تحلل الاتجاهات التي تأخذها النسب خلال فترات من الزمن، وذلك خلال مقارنة الوضع المالي للمنشأة في الفترة الحالية، بالفترة أو الفترات السابقة لمعرفة التطور أو التراجع في وضعها المالي خلال فترة من الزمن^(٢).

ث) 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 أم سالباً^(٣).

(١) جربوع، يوسف، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٣٢٠.

(٢) جربوع، يوسف، "مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبيه بفشل المشروع: دراسة تطبيقية"، مجلة الجامعة الإنسانية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ٢٧٣.

(٣) Lawrence J. Gitman, "Principles of Managerial Finance", person Education Inc, ٢٠٠٣, P ٥٠.

٣) 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^(١).

٤) 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، كذلك يمكن مقارنة بيانات بند معين مع بيانات فعلية للبند نفسه ولكن مع منشأة أخرى أو منشأة منافسة.

يحتاج أسلوب المقارنات إلى إعداد جدول خاص يسمى بجدول المقارنات وعدد حقول هذا الجدول يعتمد على طبيعة البيانات المراد تحليلها وطول الفترة الزمنية المراد إجراء تحليل لها^(٢).

(١) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٩٣.

(٢) الحياي. وليد ناجي، مرجع سابق، ص ١١٨.

١-٢-٥-٣ الإجراءات التحليلية 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^(١)، وهذه الطرق والأساليب تكون أكثر دقة من الأساليب التقليدية بالإضافة إلى السرعة في الوصول إلى النتائج. وتشمل هذه الأساليب ما يلي:

(١) تحليل الانحدار:

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^(٢). 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^(٣).

(٢) نماذج هيكلية :

حيث يتم استخدام النماذج الإحصائية والاقتصادية التي تربط رصيد الحساب بالتغيرات البيئية التي تكون سبباً في تغيير 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^(٤).

^(١) Rani Hoitash, Alexandar Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, "Peer- Based Approach for Analytical Procedures", Auditing: A journal of practice & theory, Vol ٢٥, no ٢, ٢٠٠٦

^(٢) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

^(٣) الحيايى. وليد ناجي، مرجع سابق، ص ١٣٥.

^(٤) الأمين . ماهر، مرجع سابق، ص ٥٤.

٣) 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 بمنزلة 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 واستخراج النسب المالية التي يمكن أن تظهر مقارنات قد لا تظهرها القيم المالية نفسها^(١)، 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 رسوم بيانية بحيث يمثل المحور الأفقي الزمن، في حين يمثل المحور العمودي قيم الحساب أو النشاط، ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية^(٢).

٤) استخدام برامج الحاسب الآلي:

يمكن استخدام برامج المراجعة التي يتم تشغيلها بواسطة الحاسب الإلكتروني لإنجاز الإجراءات التحليلية بشكل مكثف كاختبار إضافي لاختبارات المراجعة الأخرى، وتتمتع هذه البرامج بقدرتها على دمج الحسابات بدقتر الأستاذ العام للعميل في نظام الحاسب الإلكتروني للمراجع وبالتالي يمكن التوصل إلى نسخة الكترونية من قيود التسوية والقوائم المالية، ما 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^(٣).

(١) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٩٤.

(٢) جمعة. أحمد حلمي، " التدقيق الحديث للحسابات" الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ١٩٩٩.

(٣) أرينز، ألفين، لوبك، جيمس، ٢٠٠٠، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

يرى الباحث أن استعمال إجراءات المراجعة التحليلية الكمية المتقدمة أكثر كفاءة على اكتشاف الأخطاء من استعمال الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة، ويحتاج مستخدموها إلى خبرات فنية ومهنية، وإن استخدامها إلى جانب استخدام برامج الحاسب الإلكتروني يحقق مزايا تزيد من كفاءة وفعالية المراجعة التحليلية، لكن هذا لا يعني إهمال الإجراءات الكمية البسيطة المعتمدة على الاتجاه والنسبة لأنها لازالت تشكل الركيزة الأساسية في أداء الإجراءات التحليلية ولا يمكن الاستغناء عنها.

١-٢-٦ مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة

يتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية التي توصل إليها إلى عدة عوامل، فقد بين المعيار الدولي (٥٢٠) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، أن تطبيق الإجراءات التحليلية يستند إلى 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 تشخص العلاقات كما هو متوقع منها. ويمكن إيجاز أهم العوامل التي تؤثر على مدى اعتماد المراجعين على نتائج المراجعة التحليلية كما يلي^(١):

- ١- الأهمية النسبية للبند المعني.
- ٢- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لأغراض المراجعة نفسها.
- ٣- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٤- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

(١) زيود، لطيف وآخرون، مرجع سابق، ص ٦٠.

٥- قابلية التنبؤ للعلاقات بين البيانات.

٦- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

٧- حجم المنشأة^(١).

٨- التناسب بين التكلفة والمنفعة.

٩- مدى توافر المعلومات المالية وغير المالية^(٢).

تعرض العوامل السابقة كما يلي بالتفصيل:

١-٦-٢-١ الأهمية النسبية للعنصر^(٣).

الإجراءات التحليلية لا توافر مستوى تأكيد كالذي توافره الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة، لذلك فإنه لا يجب أن يعتمد المراجع على الإجراءات التحليلية فقط عند مراجعة بنود تتسم بالأهمية النسبية وإنما يجب عليه أن يقوم باختبارات تفصيلية تدعم الإجراءات التحليلية، مثلاً إذا كان رصيد المخزون يتسم بالأهمية النسبية، فإن المراجع لن يعتمد على الإجراءات التحليلية فقط لتشكيل قراره، بينما قد يعتمد المراجع على الإجراءات التحليلية فقط بالنسبة لبعض بنود قائمة الدخل عندما لا تتمتع بالأهمية النسبية بمفردها.

(١) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٦٥.

(٢) يوسف. زينب جبار، مهدي. صالح فاطمة، " الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية دراسة تطبيقية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ٧.

(٣) الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨، مرجع سابق، ص ٤٦٦.

٢-٦-٢-١ إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لأغراض المراجعة نفسها^(١)

على سبيل المثال الإجراءات الأخرى المنفذة من قبل المراجع لفحص قابلية الديون للتحصيل، فإن فحص إيصالات القبض اللاحقة قد تؤكد أو تبديد الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الزبائن.

٣-٦-٢-١ الدقة للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية^(١)

على سبيل المثال يتوقع المراجع عادةً ثباتاً أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات.

٤-٦-٢-١ تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة

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

٥-٦-٢-١ درجة فعالية الرقابة الداخلية

فعندما يتصف هيكل الرقابة الداخلية للمنشأة بالفاعلية ستتوافر للمراجع فرصة أكبر لاستخدام الإجراءات التحليلية بسبب ضالة إمكانية وجود الأخطاء في بيانات القوائم المالية، وفي غياب فاعلية الرقابة الداخلية يعتمد المراجع على تنفيذ اختبارات أساسية تفصيلية للحصول على تأكيد كافي بخصوص رصيد الحساب^(٢).

(١) القاضي، حسين يوسف، دحوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦، مرجع سابق، ص ٣٢١.

(٢) Hirst, Eric D, Koonce, Lisa, ١٩٩٦, Op. Cit, p٤٦٩.

٦-٢-٢-١ قابلية التنبؤ للعلاقات فيما بين البيانات^(١)

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 إلى أن بنود الميزانية تمثل الأرصدة كما هي في لحظة من الزمن. بالتالي 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.

٧-٦-٢-١ حجم المنشأة^(٢)

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.

٨-٦-٢-١ مدى توافر المعلومات المالية وغير المالية^(٣)

هناك بعض المعلومات يتطلب توافرها لغرض القيام بالفحص التحليلي، مثل المعلومات الخاصة بالموازنات سواء المرنة منها أم الثابتة أو المعلومات المتعلقة بالإنتاجية وعدد الوحدات المنتجة وغير ذلك من المعلومات الأخرى، فكلما توافرت تلك المعلومات كلما أمكن استخدام الإجراءات التحليلية بسهولة ويسر.

(١) زيود، لطيف وآخرون، مرجع سابق، ص ٦١.

(٢) الرباعي، يوسف عبده راشد، مرجع سابق، ص ٦٥.

(٣) يوسف. زينب جبار، مهدي. صالح فاطمة، مرجع سابق، ص ٧.

٩-٦-٢-١ التناسب ما بين الكلفة والمنفعة^(١)

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 بإجراء الموازنة ما بين الكلفة والمنفعة حتى تؤدي الإجراءات التحليلية الغرض المنشود منها.

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 منشئة العمل وتكاليف القيام بها.

٧-٢-١ معوقات تطبيق الإجراءات التحليلية عند إعداد خطة المراجعة

١- ضعف نظام الرقابة الداخلية وعدم توافر الدفاتر التحليلية، بالإضافة لصعوبة عقد المقارنات مع الصناعة بسبب عدم توافر المعلومات^(٢).

٢- انخفاض مستوى الدورات التدريبية وانخفاض مستوى إدراك المراجعين لأهمية استخدام المراجعة التحليلية، وتدني مستوى إدراكهم لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) والخاص بالإجراءات التحليلية واستخدامها من قبل المراجعين^(٣).

٣- 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^(٤).

(١) يوسف. زينب جبار، مهدي. صالح فاطمة، مرجع سابق، ص ٨.
(٢) الحمود، تركي راجي، "المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات في الأردن دراسة استقصائية"، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلة العلمية، العدد ٢، الأردن، عمان، ١٩٩١.
(٣) قريط، عصام، "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٥، العدد الأول، ٢٠٠٩.
(٤) محمد، نذير، "المراجعة التحليلية وأثرها على عملية المراجعة العامة للحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، ٢٠٠٤.

٤- اختلاف بيانات 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 أيضاً أن يجعل المقارنات غير منطقية^(١).

٥- 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^(٢).

وفق ما سبق يرى الباحث العديد من المعوقات التي تمنع المراجعين من استخدام الإجراءات التحليلية عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، حيث أنّ تلك المعوقات قد تعود لعوامل خاصة بالمنشأة الخاضعة للتدقيق كضعف نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وبالتالي عدم إمكانية الاعتماد على البيانات المالية المتاحة أو قيام المنشأة بالتغيير في سياساتها المحاسبية من فترة لأخرى، وعدم توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية في الصناعة الواحدة كما في حالة تقييم المخزون السلعي أو تقدير المخصصات أو طرق تحديد الاستهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات، كما أن صغر حجم المنشأة يؤدي إلى استغناء المراجع عن هذه الإجراءات وذلك لإمكانية إجراء تدقيق شامل على كافة البيانات، وقد تعود المعوقات أيضاً إلى عوامل خارجية كعدم توافر النسب المالية المعيارية للصناعة الواحدة لإجراء المقارنات والتغير في الظروف الاقتصادية، كما وقد تعود المعوقات إلى عوامل خاصة بالمراجع بحد ذاته كعدم توافر الخبرة والمعرفة الكافية من قبل المراجعين في كيفية تطبيق تلك الإجراءات والاستفادة منها وذلك قد يعود لعدم كفاية الدورات التدريبية حول الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة.

^(١) Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, Op. Cit, P٣٣٦.

^(٢) الخاطر، خالد بن خالد، السامرائي، عدنان هاشم، "المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول، ٢٠٠٥.

الفصل الثاني:

الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

المبحث الأول : التطور التاريخي للجهاز المركزي للرقابة المالية

المبحث الثاني: الجهاز المركزي للرقابة المالية وبنيتة ومهامه

المبحث الثالث: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي)

المبحث الأول

التطور التاريخي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

تعد سورية من أوائل الدول العربية التي اهتمت بالرقابة المالية، ولا سيما الرقابة المالية العليا القضائية. فقد تبني الدستور السوري لعام /١٩٢٠/ إيجاد هيئة رقابة مالية عليا قضائية، أطلق عليها اسم " ديوان المحاسبات"، ونظم الخطوط العريضة لهذه الهيئة، والتي تتعلق بتعيين أعضاء الديوان، وحصاناتهم، وعلاقات الديوان بكل من السلطتين التشريعية والتنفيذية^(١).

لم ينفذ هذا الدستور بسبب الاستعمار الفرنسي الغاشم على سورية، حتى صدور دستور عام /١٩٣٠/ الذي نصت المادة /١٠٣/ منه على عرض الحسابات النهائية لكل سنة مالية على المجلس النيابي في غضون سنتين على الأكثر من انتهاء السنة، ونص أيضاً على وضع قانون خاص لإنشاء ديوان المحاسبة للنظر في جميع المداخل والمصاريف وأكد ان يكون هذا الديوان مستقلاً لا يعزل أعضاؤه إلا في الأحوال التي ينص عليها القانون بعد موافقة مجلس النواب. غير أن كفاح الشعب السوري ضد الاستعمار والأحداث السياسية التي مرت فيها سورية خلال الفترة ما بين (١٩٣٠-١٩٣٨) والتي كثيراً ما تعطلت فيها الحياة النيابية تعذر معها اصدار قانون ديوان المحاسبات.

في عام /١٩٣٨/ وبعد أن تشكلت الحكومة الوطنية صدر قانون ديوان المحاسبات برقم /٣٨/ حيث نص هذا القانون على^(٢):

(١) الموقع الرسمي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية "http://www.coca.gov.sy/"

(٢) كريم، شوقي عفيف، ١٩٩٤ " مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص ١٠٣.

(١) اعتبار الديوان هيئة رقابية مستقلة واعتبار رئيسه وأعضائه ينفذون مهامهم نيابةً عن السلطة التشريعية وجعلهم مسؤولين أمامها.

(٢) جعل تعيين رئيس وأعضاء الديوان منوطاً بمرسوم يصدر عن رئيس الجمهورية بناءً على اقتراح مجلس الوزراء، وقرر لهم حصانة عدم قابلية العزل وإنما محاكمتهم أمام الهيئة العامة لمحكمة التمييز، وهي الهيئة المختصة بمحاكمة القضاة تأديبياً، ولا يكون حكمها نافذاً بحقهم إلا بعد موافقة مجلس النواب.

(٣) أضاف إلى الديوان مهمة القيام بالرقابة المسبقة على العقود والقرارات علاوةً على منحه الكثير من المؤيدات القانونية التي تساعده في ممارسة مهمته الرقابية.

وبموجب المرسوم التشريعي /١٥٣/ تاريخ ١٩٤٠/١٢/٨ بدأ العمل بالقانون /٣٨/ اعتباراً من أول عام /١٩٤١/، وفي عام /١٩٥٢/ صدر المرسوم التشريعي رقم /١٠٧/ والذي تضمن^(١):

(١) اعتبار الديوان هيئة عليا مرتبطة بمجلس النواب مباشرةً واعتبر رئيسه وأعضاؤه عاملين بالنيابة عن هذا المجلس.

(٢) أعطى رئيسي الديوان الحق بإرسال تقارير إلى مجلس النواب عندما تستدعي الضرورة اطلاع مجلس النواب على المسائل الهامة، بالإضافة إلى التقريرين اللذين يقدمهما الديوان عن أعماله وعن الحساب الختامي.

(١) كريم، شوقي عفيف، مرجع سابق، ص ١٠٥.

(٣) أكد مبدأ انتخاب رئيس وأعضاء الديوان وقرر لهم حصانة عدم قابلية العزل ولم يجز نقلهم

إلى وظائف أخرى إلا بموافقتهم الخطية وبعد أخذ موافقة مجلس النواب.

(٤) منح رئيس الديوان صلاحيات تعيين موظفي الديوان عدا النائب العام والمحامي العام.

وفي عام /١٩٦٠/ نتيجة لإعلان الوحدة بين سورية ومصر عام /١٩٥٨/ صدر القانون رقم /٢٣٠/

الذي وحد بين ديوان المحاسبة المصري وديوان المحاسبة السوري وجعل منهما ديواناً واحداً أسماه "

ديوان المحاسبات" واعتبر هذا القانون^(١):

(١) الديوان هيئة مستقلة مرتبطة برئاسة الجمهورية.

(٢) تعيين رئيس وأعضاء الديوان من اختصاص رئيس الجمهورية.

(٣) جعل رئيس الديوان خاضعاً لنظام تأديب الوزراء وأجاز لرئيس الجمهورية إحالة الأعضاء

إلى المعاش بعد أخذ موافقة الهيئة التي تتألف منها المحكمة التأديبية المختصة بمحاكمتهم.

وفي عام /١٩٦١/ بعد الانفصال عن الوحدة مع مصر، أعيد ارتباط ديوان المحاسبات بمجلس النواب

بدلاً من مجلس الأمة^(٢).

وفي عام /١٩٦٧/ صدر المرسوم التشريعي رقم /٩٣/ الذي أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية

وذلك بدمج جهتين رقابيتين هما ديوان المحاسبات ومديرية التفتيش المالي التي كانت إحدى مديريات

وزارة المالية^(٣).

(١) كريم، شوقي عفيف، مرجع سابق، ص ١٠٦.

(٢) الموقع الرسمي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية "http://www.coca.gov.sy/"

(٣) كريم، شوقي عفيف، مرجع سابق، ص ١٠٧.

نصت المادة الأولى من قانون أحداث الجهاز على ما يلي^(١):

" الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة تتبع وزير المالية ويهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في هذا القانون".

بينما نصت المادة الثانية من مرسوم تحديد ملاك الجهاز على ما يلي^(٢):

" الجهاز المركزي للرقابة المالية هو هيئة مستقلة تتبع وزير المالية".

أي أن هذا المرسوم عدل تسمية الجهاز في قانون إحداثه من " هيئة تتبع وزير المالية" إلى " هيئة مستقلة تتبع وزير المالية " إلا أن هذا التعديل لا يحول من دون أن تنظر إليه الجهات العامة على أنه إحدى الإدارات التابعة لوزارة المالية.

وفق ما سبق يرى الباحث أن المرسوم التشريعي رقم ٩٣/ الذي أحدث الجهاز المركزي للرقابة المالية قد نفى عن الجهاز الصفة العليا و الاستقلالية وذلك باعتبار الجهاز هيئة تتبع إلى وزير المالية إحدى وزارات السلطة التنفيذية بدلاً من ارتباطه بمجلس النواب أي السلطة التشريعية.

كما وقد نصت المادة الثانية من قانون إحداث الجهاز^(٣):

يمارس الجهاز اختصاصاته بالنسبة للجهات التالية:

أ- الوزارات والإدارات والمؤسسات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية.

ب- المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي والشركات والمنشآت التابعة لها.

^(١) قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ٩٣/ تاريخ ١٩/٧/١٩٦٧.

^(٢) المرسوم رقم ٢٥٧١/ تاريخ ١٢/١١/١٩٦٨ المتضمن ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية.

^(٣) قانون إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، مرجع سابق.

ت- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.

كما نصت المادة ٨/ من مرسوم تحديد ملاك الجهاز على أن^(١):

" يتألف الجهاز المركزي من ثلاث إدارات فنية:

١- إدارة الرقابة المالية على الجهاز الإداري للدولة.

٢- إدارة الرقابة المالية على هيئات القطاع العام الاقتصادي.

٣- إدارة الدراسات ومتابعة المخالفات.

وقد تم إصدار المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ المتضمن قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية بتاريخ

٢٠٠٣/٩/٢٩، حيث اتسم هذا المرسوم بالعديد من المزايا أهمها^(٢):

١- تضمن تكوين الجهاز المركزي وتشكيل المجلس الأعلى للرقابة المالية.

٢- تم إعطاء صفة الرقابة والاستقلالية عندما عرف الجهاز المركزي بأنه هيئة رقابية مستقلة

ترتبط برئيس مجلس الوزراء.

٣- أعاد ارتباط الجهاز المركزي برئيس مجلس الوزراء بدلاً من وزير المالية.

٤- يتم تعيين رئيس الجهاز بمرسوم ويعامل معاملة الوزير.

٥- منح الحصانة القضائية للمفتشين (العاملين الفنيين بالجهاز).

٦- نص صراحةً على تولي الجهاز صلاحيات التحقيق في المخالفات المالية المكتشفة، إضافةً

إلى المخالفات الإدارية والاقتصادية والجزائية التي ينجم منها آثار مالية.

كما وقد نص صراحةً على ممارسة الجهاز لرقابة الكفاية والأداء والتحقيق من استخدام الموارد

المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية من دون إسراف أو ضياع، وذلك إضافةً إلى مراقبة مشروعية

التصرفات المالية، كما أعاد إلى الجهاز دور المراقبة المسبقة على صكوك العاملين كافةً.

(١) المرسوم رقم ٢٥٧١/ تاريخ ١٢/١١/١٩٦٨، مرجع سابق.

(٢) الموقع الرسمي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، مرجع سابق.

المبحث الثاني

الجهاز المركزي للرقابة المالية وبنيته ومهامه

٢-٢-١ مفهوم الجهاز المركزي للرقابة المالية

عرّف المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ الجهاز المركزي للرقابة المالية بأنه " هيئة رقابية مستقلة ترتبط برئيس مجلس الوزراء وتهدف أساساً إلى تحقيق رقابة فعالة على أموال الدولة ومتابعة أداء الأجهزة التنفيذية الإدارية والاقتصادية لمسؤولياتها من الناحية المالية ويختص بتدقيق وتفتيش حساباتها وذلك على الوجه المبين في المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ (١).

٢-٢-٢ بنية الجهاز المركزي للرقابة المالية

يتألف الجهاز المركزي للرقابة المالية من: (٢)

(١) المجلس الأعلى للرقابة المالية: هو السلطة العليا في الجهاز ويتولى مهامه وصلاحياته وفق أحكام قانون الجهاز ونظامه الداخلي ويرأسه رئيس الجهاز وتصدر قراراته عن رئيسه، حيث يتألف المجلس من رئيس الجهاز (رئيساً) ووكلاء الجهاز وثلاثة من المديرين في الجهاز يسمون بقرار من رئيس الجهاز (أعضاء) ويقوم بأمانة السر أحد العاملين الفنيين يسميه رئيس الجهاز، وينعقد المجلس بناءً على دعوة من رئيس الجهاز ولا يعتبر انعقاده صحيحاً إلا بحضور الرئيس وأكثريّة الأعضاء، وتتخذ قرارات المجلس بأكثريّة الحاضرين وعند التساوي يكون صوت رئيس الجهاز مرجحاً (٣).

(١) المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٩ المادة ٢.

(٢) المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٩ المادة ٥.

(٣) النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الصادر بتاريخ ٢٠١٥/٣/٢ ص ٥.

(٢) الإدارات الفنية: تتألف الإدارات الفنية من ثلاث إدارات وهي^(١)

- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الإداري وتتألف من الإدارات الفرعية الفنية والأقسام الفنية لدى فروع الجهاز والتي تراجع حسابات جهات القطاع العام الإداري.
- إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي وتتألف من الإدارات الفرعية الفنية والأقسام الفنية لدى فروع الجهاز والتي تراجع حسابات جهات القطاع العام الاقتصادي.
- إدارة الرقابة على صكوك العاملين في الدولة وتتألف من الإدارات الفرعية الفنية والأقسام الفنية لدى فروع الجهاز والتي تراقب كافة الصكوك الخاضعة لرقابة الجهاز المحددة بقانون الجهاز والنظام الداخلي.

(٣) المديريات الفرعية: تتألف من خمس مديريات وهي^(٢)

- مديرية التحقيق.
 - مديرية الموارد البشرية والشؤون الإدارية.
 - مديرية الدراسات والمتابعة.
 - مديرية العلاقات العامة والتأهيل والتدريب.
 - مديرية الرقابة على مشروع الحساب الختامي للموازنة.
- (٤) فروع الجهاز بالمحافظات: يتبع للجهاز المركزي للرقابة المالية أحد عشر فرعاً موزعين على الشكل التالي^(٣):

- فرع الجهاز المركزي في حلب.
- فرع الجهاز المركزي في حماة.
- فرع الجهاز المركزي في إدلب.
- فرع الجهاز المركزي في اللاذقية.
- فرع الجهاز المركزي في طرطوس.
- فرع الجهاز المركزي في حمص.
- فرع الجهاز المركزي في دير الزور.
- فرع الجهاز المركزي في الحسكة.
- فرع الجهاز المركزي في الرقة.

(١) النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق، ص ٦.

(٢) النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق، ص ٧.

(٣) النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق، ص ٨.

• فرع الجهاز المركزي في درعا.

• فرع الجهاز المركزي في السويداء.

تعتبر فروع الجهاز في المحافظات من الإدارات الفرعية، ويرأس كل فرع مدير ويكون مسؤولاً عن جميع أعماله أمام رئيس الجهاز ويمارس جميع الصلاحيات المخولة لمديري الإدارات الفرعية في مركز الجهاز ويعاونه معاون مدير أو أكثر وتكون صلتته بوكيل الجهاز المختص تبعاً لنوع العمل وطبيعته^(١).

٣-٢-٢ مهام الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية

يباشر الجهاز في مجال الرقابة الاختصاصات التالية^(٢):

- ١- مراقبة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية وفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
- ٢- المراقبة المسبقة لقرارات وحسابات المعاشات وتعويضات التسريح ومبالغ التأمين والإعانات والضمان الاجتماعي والتثبت من مطابقتها للقوانين والأنظمة الخاصة بها.
- ٣- الرقابة المسبقة للمراسيم والقرارات الخاصة بشؤون العاملين بالجهات العامة المشار إليها في المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٦٤/، فيما يتعلق بصحة التعيينات والعلاوات والنقل والإعادة للعمل وما في حكمها والتثبت من مطابقتها للموازنة العامة وللقوانين والأنظمة وذلك خلال شهر من تاريخ صدورها وبالشكل الذي تعتبر فيه رقابة الجهاز قاطعة لمدة الحصانة الإدارية للمرسوم أو القرار.

- ٤- مراقبة الصكوك المتعلقة بالترفيعات الدورية للعاملين في الدولة وذلك خلال سنة من تاريخ

صدورها.

(١) المرسوم التشريعي رقم /٦٤/ تاريخ ٢٩/٩/٢٠٠٣ المادة "٩".

(٢) المرسوم التشريعي رقم /٦٤/ تاريخ ٢٩/٩/٢٠٠٣ المادة "٤".

- ٥- مراجعة جميع الحسابات خارج الموازنة من امانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- ٦- مراجعة القروض والتسهيلات الانتمانية التي عقدتها الدولة، وما يقتضيه ذلك التأكد من توريد اصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.
- ٧- مراقبة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس بها.
- ٨- فحص سجلات ودفاتر مستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية والتحقيق بها وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجها.
- ٩- مراجعة الحساب العام لموازنة الدولة والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الاوقاف والحسابات والميزانيات الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف إلى حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة على أن يبدي ملاحظاته بشأنها إلى هذه الجهات كما يبلغ الجهاز هذه الملاحظات في الوقت نفسه إلى الوزير المختص وعلى المعنيين إبلاغ الجهاز عن الإجراءات التي اتخذتها لتصحيح الخلل وذلك خلال شهر من تاريخ ورود ملاحظات الجهاز.
- ١٠- تدقيق المنح والإعانات والهبات المقدمة من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية.
- ١١- رقابة الكفاية والأداء والتحقق من ان استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية من دون إسراف أو ضياع.

١٢- مراجعة السجلات المقرر إمساكها للخطط الاقتصادية والاجتماعية ومتابعة تنفيذها بما يحقق أهدافها.

١٣- يمارس الجهاز اعماله بطريق التدقيق والمراجعة وبطريق التفتيش وفقاً للأحكام المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم ٦٤/، ويقوم الجهاز بأعمال التفتيش من تلقاء نفسه أو بناءً على طلب الجهات العامة أو بناءً على إخبار صريح مقدم من قبل المخبر.

٢-٢-٤ الجهات الخاضعة للرقابة من قبل الجهاز المركزي للرقابة المالية

يمارس الجهاز اختصاصاته على الجهات التالية^(١):

أ- الوزارات والإدارات والهيئات العامة ذات الطابع الإداري والجهات التابعة لها والوحدات الإدارية المحلية ومديريات الاوقاف والوحدات الحسابية المستقلة.

ب- المؤسسات والشركات والمنشآت العامة ذات الطابع الاقتصادي والوحدات الاقتصادية التابعة لها.

ت- أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها.

ث- المؤسسات والشركات التي تساهم الدولة في رأسمالها بما لا يقل عن ٢٥% كحد أدنى وبما لا يتعارض مع صكوك إحداثها.

ج- الجهات التي تنص صكوك إحداثها على خضوعها لرقابة الجهاز.

تحدثنا سابقاً عن اختصاصات الجهاز المركزي للرقابة المالية بشكل عام، ويرى الباحث أنه من الواجب

إظهار اختصاصات إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي خصوصاً وذلك لكون

الدراسة تتمحور حول ذلك القطاع.

(١) المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ تاريخ ٢٩/٩/٢٠٠٣ المادة "٣".

٢-٢-٥ إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي

تمارس الإدارة الفنية في الجهاز اختصاصاتها بالنسبة لجميع جهات القطاع العام الاقتصادي من هيئات ومؤسسات عامة وشركات ومنشآت تابعة لها وكذلك أية جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو تساهم في رأسمالها بما لا يقل عن ٢٥% كحد أدنى^(١).

اختصاصات إدارة الرقابة المالية على جهات القطاع العام الاقتصادي^(١)

- ١- مراجعة حسابات مختلف أجهزة الدولة في ناحيتي الإيرادات والنفقات وذلك بمراجعة مستندات ودفاتر وسجلات المتحصلات والمستحقات العامة والنفقات العامة والتثبت من أن التصرفات المالية والقيود الحسابية الخاصة بالتحصيل أو الصرف تمت بصورة نظامية وفقاً للقوانين والنظم المحاسبية والمالية المقررة وللقواعد العامة للموازنة العامة للدولة.
- ٢- مراجعة جميع الحسابات من أمانات وسلف وحسابات جارية والتثبت من صحة العمليات الخاصة بها ومن أن أرقامها مقيدة في الحسابات وأنها مؤيدة بالمستندات القانونية.
- ٣- مراجعة قيود المستودعات وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة أسباب ما يتلف أو يتكدس بها وصحة الإدخالات والإخراجات ومطابقة الموجود الفعلي للمستودعات مع الموجود الدفترى والمؤيد بالوثائق.
- ٤- تفتيش الصناديق والتأكد من صحة المبالغ المقبوضة والمدفوعة ومن مطابقة الموجود الفعلي للصناديق مع الرصيد القيدي وتدقيق حساب المصرف من سحب وإيداع والتأكد من مطابقة الرصيد القيدي لرصيد الكشف المصرفي.
- ٥- تفتيش المرائب والاطلاع على محاسبة الآليات والمحروقات وحركتها والسجلات الممسوكة لهذه الغاية وذلك وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بذلك الشأن.

^(١) النظام الداخلي للجهاز المركزي للرقابة المالية، مرجع سابق، ص ١٢-١٣.

٦- تدقيق المنح والإعانات والهبات والقروض المقدمة من خزانة الدولة أو من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية إلى جهات القطاع العام الاقتصادي.

٧- تفتيش الصناديق والتأكد من صحة المبالغ المقبوضة والمدفوعة ومن مطابقة الموجود الفعلي للصناديق مع الرصيد القيدي وتدقيق حساب المصرف من سحب وإيداع والتأكد من مطابقة الرصيد القيدي لرصيد الكشف المصرفي.

٨- تفتيش المرائب والاطلاع على محاسبة الآليات والمحروقات وحركتها والسجلات الممسوكة لهذه الغاية وذلك وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بذلك الشأن.

٩- تدقيق المنح والإعانات والهبات والقروض المقدمة من خزانة الدولة أو من الدول والمنظمات الدولية والإقليمية إلى جهات القطاع العام الاقتصادي.

١٠- فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس والإهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وأنظمة العمل التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل علاجه.

١١- مراجعة القروض والتسهيلات الائتمانية التي عقدتها الدولة وما يقتضيه ذلك من التأكد من توريد أصل القرض وفوائده إلى خزانة الدولة في حالة الإقراض وكذلك سداد الدولة في حالة الاقتراض.

١٢- مراجعة الحسابات والميزانيات والقوائم المالية الختامية لمؤسسات وشركات ومنشآت القطاع العام الاقتصادي للتعرف إلى حقيقة المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية السليمة ومعايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة وإبداء الملاحظات بشأن الأخطاء والمخالفات والقصور في تطبيق القوانين والأنظمة.

١٣- رقابة الكفاية والأداء والتحقق من استخدام الموارد المالية قد تم بأعلى درجة من الكفاية من دون اسراف أو ضياع فضلا عن مراقبة مدى كفاية استعمال وإدارة الأموال الموضوعة تحت تصرف هذه الجهات العامة ومراجعة حسابات تكاليف الأعمال على ما كان مقدراً لها وتقييم النتائج

ومقارنتها بالاستثمارات وتكلفتها والموارد المستخدمة فيها والتحقق من أن تلك الأعمال قد تم تنفيذها بالمصروفات التي قدرت لها من دون إسراف أو ضياع أو تبذير.

١٤- التأكد من صحة إجراءات المطابقة مع صندوق الدين العام.

١٥- مسك سجل خاص لدى كل إدارة فرعية أو فرع يتضمن جهات القطاع العام الخاضعة لرقابتها وفتح إضبارة لكل جهة عامة تتضمن كافة الأنظمة التي تحكم عملها وأوضاعها المحاسبية والرقابية.

١٦- إصدار قرارات القبول والتقارير الختامية وتنظيم تقارير الإنجاز الدورية فيما يتعلق بأعمال الإدارة.

١٧- فحص أي مستند أو سجل أو أوراق يراها لازمة للقيام باختصاصاته على الوجه الأكمل.

١٨- تقوم الإدارة المختصة بتتبع تنفيذ الملاحظات الواردة في التقارير الأولية تمهيداً لإعداد تقرير ختامي للجهة العامة وإصدار قرار قبول وتكلف الإدارة بالتأكيد على الجهات العامة للرد على تقارير الجهاز وفي حال التأخر بالرد أو التسويف بتنفيذ الملاحظة وجب على الإدارة المختصة إحالة الموضوع إلى مديرية التحقيق، وموافاة مديرية الدراسات والمتابعة بجدول يتضمن الجهات التي لم تنفذ الملاحظات الواردة في تقارير الإدارة خلال المدة القانونية في نهاية كل سنة لتقديمها لرئيس الجهاز لاتخاذ الإجراء القانوني المناسب بشأنها.

١٩- فحص النظم والعمليات المالية اليدوية والالكترونية والتحقق من أنها مبنية وفق نظام مالي سليم من حيث التسجيل والقيود والترحيل والقوائم المالية.

٢٠- تدقيق الخطة الاستثمارية من اعتمادات ونفقات ونسب التنفيذ وأسباب عدم التنفيذ.

٢١- دراسة أسباب الخسائر والتحقيق فيها.

٢٢- تمارس الإدارة الفنية والفروع بالمحافظات اختصاصاتها بالتحقيق بأسباب الخسائر والعجوزات

التي تحدث في أي من الجهات العامة وفي حالات التقصير في تحصيل مواردها أو سداد

التزاماتها، وللجهاز أوسع الصلاحيات لممارسة مهامه ومحاسبة المسؤولين عن تلك الخسائر أو

التقصير وفقاً لأحكام القوانين والأنظمة النافذة بما في ذلك محاسبة الجهات الوصائية المسؤولة

عنها ويحدد بقرار من رئيس الجهاز بناء على اقتراح الوكيل الاقتصادي كيفية تشكيل بعثات

التحقيق بأسباب الخسائر في الإدارات الفرعية والفروع وآلية عملها.

٢٣- تقوم الإدارة الفرعية لمراجعة الحسابات ورقابة الكفاية بأرشفة كافة التقارير الأولية وقرارات

القبول والتقارير الختامية لكل جهة عامة ويتم الاحتفاظ بهذه التقارير إلى السنة العاشرة بعد

اجتماع الهيئة العامة وإبراء ذمة أعضاء اللجنة الإدارية أو مجلس إدارة الجهة العامة.

ويرى الباحث أن عملية التدقيق التي يقوم بها مفتشو الجهاز في القطاع الاقتصادي ذات مسؤوليات أكبر من عملية التدقيق التي يقوم بها المراجعون المستقلون، فعملية التدقيق أوسع في القطاع الحكومي الاقتصادي من القطاع الخاص كما هو مبين في الاختصاصات المذكورة سابقاً، ونظراً للمسؤوليات التي تقع على عاتق المفتشين التي لا تقل أهمية عن المسؤوليات التي تقع على عاتق المراجعين المستقلين، من الممكن على المفتشين اتباع أساليب مشابهة لأساليب المراجعين عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، ومن هذه الأساليب هي الإجراءات التحليلية، التي ألزمت معايير المراجعة الدولية وخاصةً المعيار الدولي الخاص بها رقم (٥٢٠) على استخدامها في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، لما لها من دور كبير في فهم مجال عمل المنشأة الخاضعة للتدقيق والنشاط الذي تمارسه، و توجيه الاهتمام أي الإشارة إلى التحريفات في القوائم المالية، و تخفيض الاختبارات التفصيلية عند عدم وجود تقلبات جوهرية عند إجراء المقارنات، و تقدير قدرة المنشأة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار، بالتالي إن استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية لهذه الإجراءات في مرحلة التخطيط ستساعدهم في انجاز عملية التدقيق بكفاءة وجودة عالية وفي التعرف إلى العديد من الأمور الهامة في المنشأة الخاضعة للتدقيق.

المبحث الثالث

المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)

٢-٣-١ تمهيد

حظي موضوع الرقابة المالية على الجهات الخاضعة لرقابته باهتمام معظم دول العالم فأُنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات دولية تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة المالية العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المسائلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة، وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة، ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي^(١)، ومن أهم هذه المنظمات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) التي عرفت بأنها " منظمة مستقلة وغير سياسية أنشئت كمؤسسة دائمة حتى يتسنى تعزيز تبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة الرقابية العليا حول الرقابة الحكومية"^(٢)، وبسبب المتغيرات والظواهر السلبية التي تحيط بيئة عمل أجهزة الرقابة المالية، فمن الممكن أن تؤثر تلك الظواهر والمتغيرات في كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية وبالشكل الذي يتسبب في تدني مستوى جودة الخدمات التي تقدمها للمجتمع ولاسيما ما يتصل بكشف حالات الفساد والفسل في رقابة المال العام وضمان استخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومن هنا تأتي الأهمية في توفير معايير للرقابة المالية تكون ملزمة للعاملين في أجهزة الرقابة المالية كونها دليلاً لتنفيذ أعمال الرقابة بكفاءة وفاعلية وبالشكل الذي يكشف ويحد من حالات الفساد والقصور في تأدية الواجبات والمهام المناطة بالعاملين في الوحدات الخاضعة لرقابة تلك الأجهزة والوصول بالأداء إلى المستوى المطلوب، وتمتلك المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية دوراً مهماً في هذا السياق، إذ أنها تعد بمنزلة إرشادات تفصيلية توافر إطاراً عاماً للتأكد من أن المراقبين لديهم الكفاءة والنزاهة والموضوعية

(١) فروانة، رامي أحمد، ٢٠١١، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ص ٥١.

(٢) الموقع الرسمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانتوساي " www.intosai.org "

والاستقلالية في التخطيط والتنفيذ والإبلاغ عن نتائج أعمالهم وبما يؤدي إلى الكشف عن مجالات القصور في أداء الوحدات الحكومية والتوصية بالتحسين مستقبلاً، إذ حددت المعايير الرقابية الشروط الواجب توافرها في المراقب والجهاز الرقابي لممارسة العمل بكفاءة وفاعلية، فهي تصف المؤهلات العلمية والخبرة العملية فضلاً عن الاختصاص وشروط الاستقلالية والموضوعية والعناية اللازمة التي ينبغي أن تتوفر لدى المراقب والجهاز الأعلى للرقابة حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام الرقابية بكفاءة وفاعلية، وبما يضمن المحافظة على الأموال العامة وبلوغ متطلبات الشفافية والمساءلة وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من خلال الاستغلال الأمثل للأموال العامة.^(١)

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) معايير الرقابة الدولية وهي تسمى المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI)، وقد صدرت هذه المعايير سنة ١٩٩٢م وذلك في المؤتمر السادس عشر المنعقد في دولة الأرجواي، وتم إعادة هيكلتها وصياغتها في المؤتمر السابع عشر للإنتوساي المنعقد في دولة كوريا الجنوبية سنة ٢٠٠١م، وفي المؤتمر الدولي العشرين المنعقد في جنوب أفريقيا سنة ٢٠١٠م، أقرت منظمة الإنتوساي المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا. والمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI) هي إطار للإجراءات والممارسات التي يجب اتباعها عند القيام بعملية الرقابة، وهي أيضاً عبارة عن القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء، وهي بمنزلة معايير إرشادية للأجهزة العليا الرقابية للأعضاء بالمنظمة للاسترشاد بها عند وضع معايير وطنية للرقابة الحكومية تلائم بيئة العمل في كل دولة وفق ظروف أنظمتها.^(٢)

وحددت المنظمة الدولية (INTOSAI) مفهوم المعايير الرقابية بأنها " هي تلك المعايير التي توافر حداً أدنى لتوجيه المراجع ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة.^(٢)

(١) عبد الله، بشرى نجم، "دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد ٢٤، العدد ١٠٢، ٢٠١٨، ص ٤٥٧.

(٢) خلاط، صالح ميلود، "مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (٣١٠٠)"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، جامعة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد الثالث، ٢٠١٤، ص ٣٣٣.

٢-٣-٢ أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا:

أشار العديد من الباحثين إلى أن المعايير الرقابية الحكومية تكتسب أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية لعمل الأجهزة الحكومية للرقابة المالية والعاملين فيها، وتتمثل أهمية المعايير في الآتي^(١):

١- تعتبر أداة رئيسية لممارسة العمل الرقابي وتطبيقها من شأنه تحسين كفاءة عمل المراجع وتقوية دور الجهاز المركزي للرقابة في المجتمع وتعزيز الثقة في نتائج المراجعة.

٢- تعتبر مصدراً هاماً لإثراء العمل الرقابي ووضع الأسس العامة لإرساء إجراءات ومهامات عمليات التدقيق وتوافر الحد الأدنى من التوجيه للمراجع.

٣- يمكن الاستناد إليها كمقياس هام يتم على أساسه تقويم جودة نتائج العملية الرقابية من حيث المسار والهدف.

٤- تحدد المستلزمات التي يقتضي توافرها في المراجع وديوان المحاسبة لممارسة العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية، كما أنها توفر الأساس الموضوعي لتقييم مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية

٥- تحقق وضع مفاهيم مشتركة لعملية المراجعة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي وبيان أهدافها ونطاقها ومسؤولياتها.

٦- تساعد على تحسين جودة نتائج المراجعة بما يحقق زيادة الثقة والاطمئنان لدى الجهات والأفراد الذين يستفيدون أو يستخدمون تلك البيانات.

٧- تساعد على تنظيم العلاقة بين الرقابة الخارجية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة والرقابة الداخلية التي تمارسها الوحدات والمؤسسات التنفيذية.

٨- تضع أهم المبادئ والقواعد الأساسية لصياغة التقارير الرقابية بما يحقق صدور هذه التقارير بالصورة التي تتحقق بها الأهداف الرقابية وتحظى بالثقة.

(١) مصلح، صالح، إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية، مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، فلسطين، ٢٠١٣.

٢-٣-٣ المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (١٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية

أصدرت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) العديد من المعايير من ضمنها المعيار الدولي رقم (١٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية حيث وافر هذا المعيار إرشادات إضافية حول المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية، فقد وضّح أن المعيار يعالج استخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية، كما يعالج أيضاً مسؤولية المدقق عن القيام بالإجراءات التحليلية عند قرب نهاية العملية الرقابية للمساعدة في الوصول إلى استنتاجات شاملة حول البيانات الآلية الخاضعة للتدقيق، وبين المعيار (١٥٢٠) بالفقرة رقم (٢) " أن يتم تطبيق المعيار رقم ٥٢٠ من قبل مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية على هيئات القطاع العام باعتبارهم مدققين للبيانات المالية"، كما وبين المعيار رقم (١٥٢٠) في الفقرة رقم (٤) "أن أهداف عملية التدقيق في البيانات المالية في القطاع العام، غالباً ما تتجاوز إبداء رأي بخصوص ما إذا كانت البيانات المالية معدّة من كافة الجوانب المادية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الجاري العمل به، ويمكن أن يؤدي التفويض الرقابي أو الالتزامات بالنسبة إلى هيئات القطاع العام، والناجمة من تشريعات أو تنظيمات أو عن توجيهات وزارية أو عن متطلبات السياسة الحكومية، أو عن قرارات السلطة التشريعية، إلى أهداف إضافية. ويمكن أن تشمل هذه الأهداف الإضافية على سبيل المثال القيام بإجراءات والإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالصلاحيات وعن فعالية نظم الرقابة الداخلية، لكن حتى عدم وجود مثل هذه الأهداف الإضافية، فقد تكون هناك توقعات لدى العموم بخصوص هذه الأهداف. لذلك يمكن لمدقق القطاع العام أن يقوم بتصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية في ضوء هذه المسؤوليات الإضافية، إلا أن هذه الإجراءات وحدها يمكن ألا تكون فعالة لمواجهة هذه المسؤوليات الإضافية."

ووضح أيضاً المعيار بخصوص التحقق من نتائج استخدام الإجراءات التحليلية في الفقرة رقم (١١) من المعيار رقم (١٥٢٠) أن " على مدقق القطاع العام أن يأخذ في الاعتبار إمكانية أن تكون له مسؤوليات

لجنة الإنٹوساي للمعايير المهنية " المعيار الدولي للتدقيق الحكومي رقم (١٥٢٠) " (ISSAI)، ٢٠٠٩.

إضافية عندما تكون الإدارة غير قادرة على توفير توضيحات بالنسبة إلى الفروق التي تم تحديدها عند تنفيذ الإجراءات التحليلية"، كما وضّح المعيار في الفقرة رقم (١٢) " يمكن لمدقق القطاع العام عند استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية وإجراءات المساعدة أن يدرس أيضاً علاقات مثل:

١- النفقات مقابل الميزانية أو الاعتمادات.

٢- دفعات الإعانات مثل رواتب المتقاعدين مقابل المعلومات الديمغرافية.

٣- إيرادات ضريبة مقابل معلومات ديمغرافية أو شروط اقتصادية أو مؤشرات اقتصادية.

٤- الفائدة كنسبة مئوية من الدين العام مقابل معدل الاقتراض الحكومي.

ووفق ما سبق يرى الباحث أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) أوصت المدققين العاملين في القطاع الحكومي بتطبيق الإرشادات الموجودة في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية لما تقدمه هذه الإجراءات من مؤشرات هامة في تحديد الجوانب الهامة عند القيام بعملية التدقيق، ولما لها من أهمية في تقدير قدرة المنشأة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار، كما وأضافت منظمة (INTOSAI) إرشادات إضافية تتناسب مع عمل مدققي القطاع الحكومي فيما يتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية في القطاع الحكومي وذلك بإصدارها المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة رقم (١٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية، ورأى الباحث من خلال قيامه بالمقابلات الشخصية مع بعض المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية، أن التشريعات النافذة في سورية ألزمت بتطبيق المعايير الدولية وذلك وفقاً لأحكام قانون الشركات رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ وقانون مهنة المحاسبة والتدقيق رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٩ والنظام المحاسبي الأساسي الصادر بالمرسوم (٤٩٠) لعام ٢٠٠٧، حيث إن الجهاز وفقاً للمعلومات التي تم الحصول عليها لا يلتزم حالياً بتطبيق المعايير الدولية إلا من حيث شكل القوائم المالية للمؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي (قائمة مركز مالي، قائمة دخل، قائمة تدفقات نقدية، قائمة تغيرات في حقوق الملكية) كما وردت في المرسوم (٤٩٠) بدلاً من القوائم التقليدية من دون أي تدقيق لمدى تقيد هذه المؤسسات والشركات العامة بمعايير المحاسبة الدولية ومن دون أي تقيد من قبل الجهاز المركزي بمعايير التدقيق الدولية، فضلاً عن أن المشرع السوري لم يطبق حتى الآن معايير مراجعة الحسابات الحكومية الصادرة عن (GAO) أو الإنتوساي. وهذا يعد قصوراً في عمليتي إعداد الحسابات الحكومية وتدقيقها من قبل الجهاز المركزي.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول

منهجية الدراسة

٣-١-١ منهج الدراسة المستخدم

تعد هذه الدراسة من الدراسات الميدانية التي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف التعرف إلى مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، ومعرفة مدى إدراكهم لأهمية استخدامها في مرحلة التخطيط و إبراز المعوقات التي تمنع المفتشين من استخدامها في مرحلة التخطيط، وذلك من خلال دراسة ميدانية في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتوزيع الاستبيانات (Questionnaire) على كامل المفتشين العاملين في القطاع الاقتصادي في محافظة دمشق و محافظتي ريف دمشق والقنيطرة، إذ تم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (Statistical Package For Social Science) وذلك للتحقق من فرضيات الدراسة.

٣-١-٢ مجتمع الدراسة

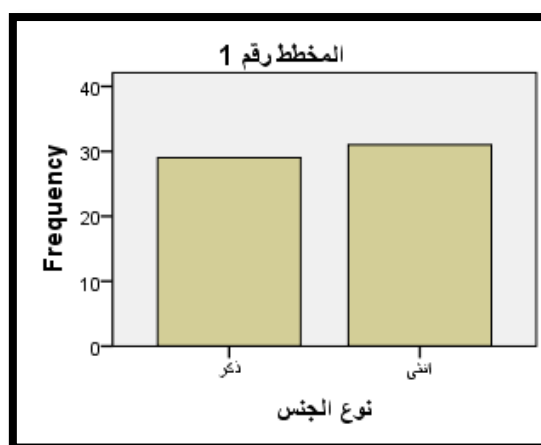
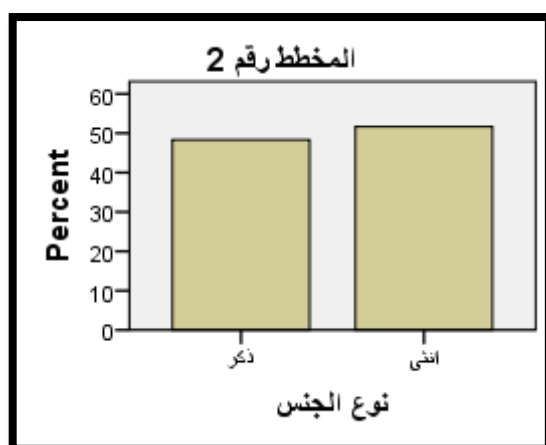
يتكون مجتمع الدراسة من جميع المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في القطاع الاقتصادي في مدينة دمشق وريف دمشق والقنيطرة والبالغ عددهم (٨٥) مفتشاً، حيث تم توزيع الاستبيانات على جميع المفتشين وبطريقة المسح الشامل، وتم استرداد (٦٣) بنسبة (٧٤.١) % من إجمالي الاستبيانات الموزعة، وبعد فرزها تم استبعاد (٣) استبيانات لعدم اكتمال تعبئتها، وبذلك استقرت العينة على (٦٠) مفتش التي خضعت للتحليل وبنسبة (٧٠.٦) % من المجتمع الكلي.

وفيما يلي عرض لنتائج التكرارات والنسب المئوية لوصف المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة:

جدول رقم (٢)

مجتمع الدراسة موزعة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	٢٩	%٤٨.٣
أنثى	٣١	%٥١.٧
المجموع	٦٠	%١٠٠

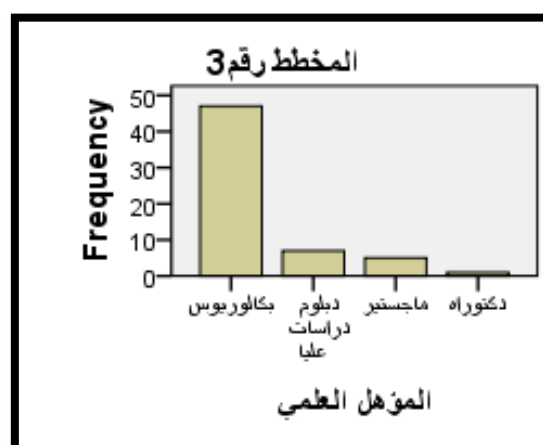
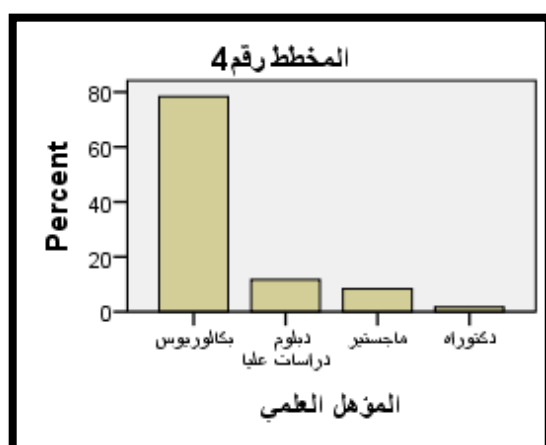


يشير الجدول (٢) والمخططات رقم (١) و (٢) إلى أن النسبة الأكبر في مجتمع الدراسة من المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في القطاع الاقتصادي هم من الإناث إذ بلغ عددهم (٣١) بنسبة (٥١.٧%)، في حين كان عدد الذكور (٢٩) بنسبة (٤٨.٣%).

جدول رقم (٣)

مجتمع الدراسة موزعة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
٧٨.٣%	٤٧	بكالوريوس
١١.٧%	٧	دبلوم دراسات عليا
٨.٣%	٥	ماجستير
١.٧%	١	دكتوراه
١٠٠%	٦٠	المجموع



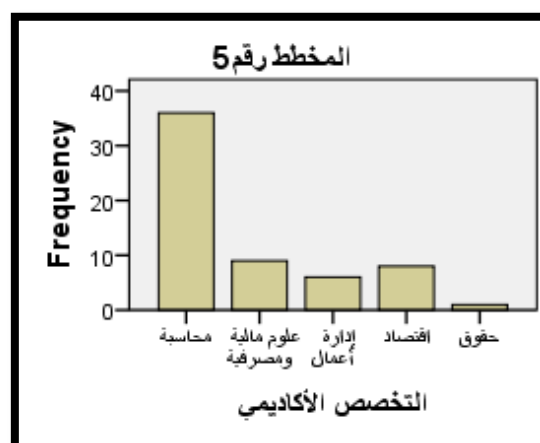
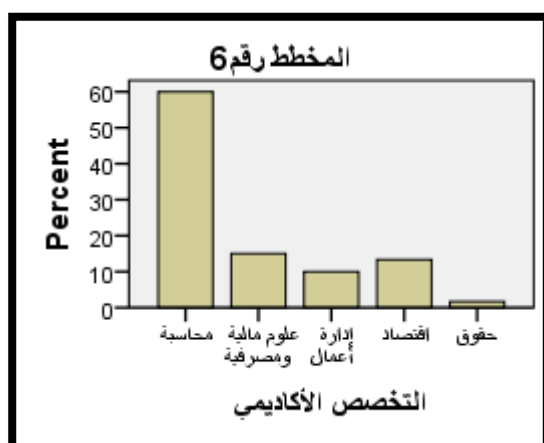
يشير الجدول رقم (٣) والمخططات رقم (٣) و(٤) إلى أن النسبة الأكبر في مجتمع الدراسة من مفتشين هم من حملة درجة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (٤٧) وبنسبة (٧٨.٣%) من المجتمع، وهي النسبة الأكبر بين مستويات التحصيل العلمي الأخرى، وقد تلاها في المرتبة الثانية نسبة الحاصلين على شهادة دبلوم دراسات عليا حيث بلغ عددهم (٧) وبنسبة (١١.٧%)، أما حملة شهادة الماجستير فقد كان عددهم (٥) حيث شكلت نسبتهم (٨.٣%)، وحملة الدكتوراه كان عددهم (١) بنسبة (١.٧%) من إجمالي مجتمع الدراسة.

التخصص الأكاديمي

جدول رقم (٤)

مجتمع الدراسة موزعة حسب التخصص الأكاديمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
٦٠%	٣٦	محاسبة
١٥%	٩	علوم مالية ومصرفية
١٣.٣%	٨	اقتصاد
١٠%	٦	إدارة أعمال
١.٧%	١	حقوق
١٠٠%	٦٠	المجموع



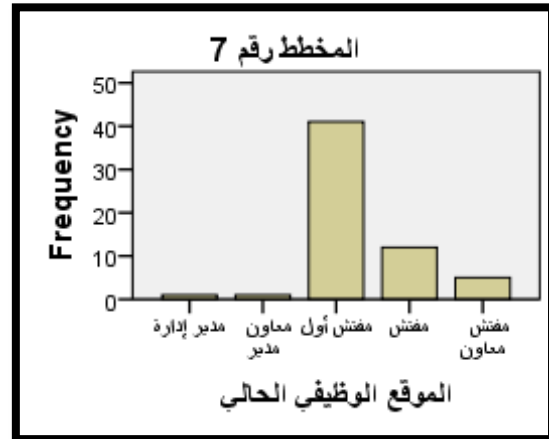
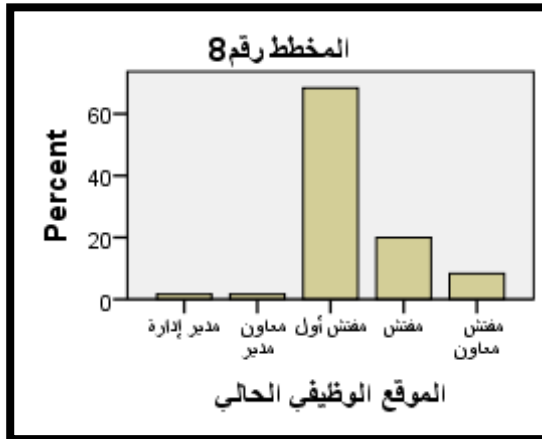
نلاحظ في الجدول رقم (٤) والمخططات رقم (٥) و(٦) أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة من مفتشين هم من تخصص محاسبة إذ بلغ عددهم (٣٦) بنسبة (٦٠%) من المجتمع ، في حين كان عدد المفتشين المختصين في العلوم المالية والمصرفية (٩) بنسبة (١٥%)، أما في الاقتصاد كان عددهم (٨) بنسبة (١٣.٣%) ، وفي تخصص إدارة الأعمال كان عددهم (٦) بنسبة (١٠%)، وأخيراً كانت النسبة الأصغر من المفتشين (١.٧%) في تخصص الحقوق والبالغ عددهم (١).

الموقع الوظيفي الحالي

جدول رقم (٥)

مجتمع الدراسة موزعة حسب الموقع الوظيفي الحالي

النسبة المئوية	التكرار	الموقع الوظيفي
١.٧%	١	مدير إدارة
١.٧%	١	معاون مدير
٦٨.٣%	٤١	مفتش أول
٢٠%	١٢	مفتش
٨.٣%	٥	معاون مفتش
١٠٠%	٦٠	المجموع

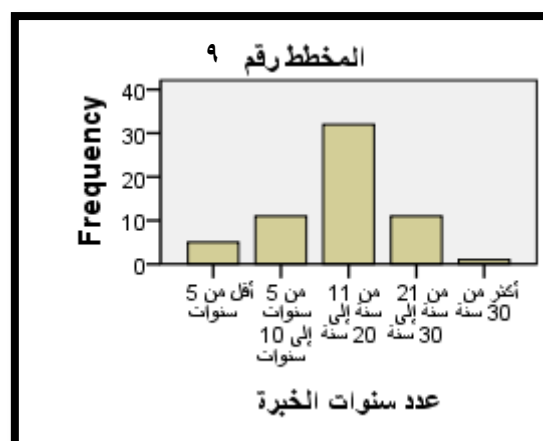
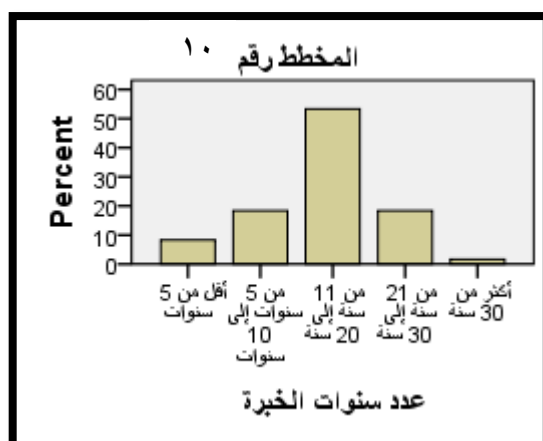


نلاحظ من الجدول رقم (٥) والمخططات رقم (٧) و (٨) أن النسبة الأكبر من مجتمع الدراسة هم من مفتش أول حيث بلغ عددهم (٤١) بنسبة (٦٨.٣%)، ثم يليهم مفتش بعدد (١٢) وبنسبة بلغت (٢٠%) ومن ثم معاون مفتش والبالغ عددهم (٥) وبنسبة (٨.٣%)، وأخيراً كان العدد والنسبة الأصغر في كل من مدير إدارة والبالغ عددهم (١) وبنسبة (١.٧%) ومعاون مدير بعدد (١) وبنسبة (١.٧%).

عدد سنوات الخبرة

جدول رقم (٦)
مجتمع الدراسة موزعة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أكثر من ٣٠ سنة	١	١.٧%
من ٢١ سنة إلى ٣٠ سنة	١١	١٨.٣%
من ١١ سنة إلى ٢٠ سنة	٣٢	٥٣.٣%
من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	١١	١٨.٣%
أقل من ٥ سنوات	٥	٨.٣%
المجموع	٦٠	١٠٠%

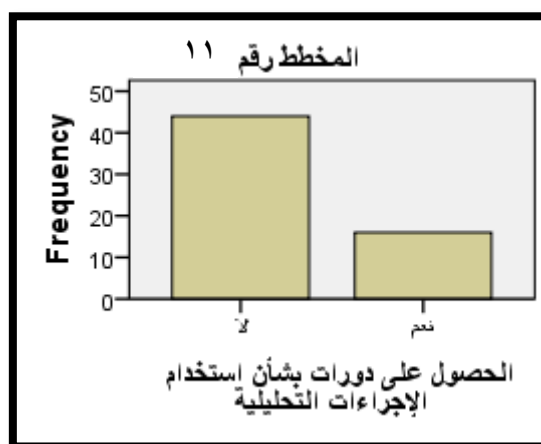
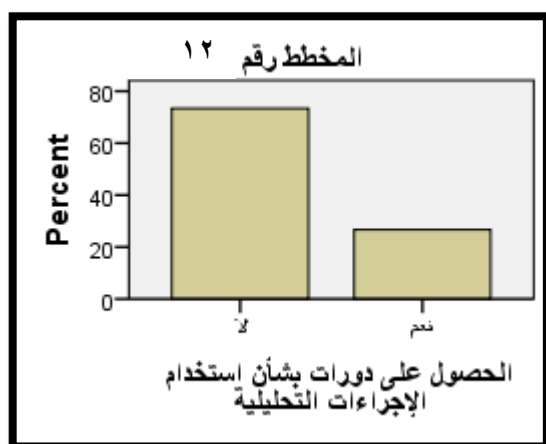


يشير الجدول رقم (٦) والمخططات رقم (٩) و (١٠) إلى أن أكثر من نصف أفراد المجتمع هم من ذوي الخبرة التي تتراوح بين ١١ سنة إلى ٢٠ سنة حيث بلغ عددهم (٣٢) مفتشاً بنسبة (٥٣.٣%) من مجتمع الدراسة ، في حين بلغ عدد المفتشين ذوي الخبرة التي تتراوح بين ٢١ سنة إلى ٣٠ سنة (١١) مفتشاً وبنسبة (١٨.٣%)، كما وأيضاً المفتشين ذوي الخبرة التي تتراوح بين ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات كان عددهم أيضاً (١١) وبنسبة (١٨.٣%)، أما المفتشين الذين تقل خبرتهم عن ٥ سنوات فقد بلغ عددهم (٥) وبنسبة (٨.٣%) وأخيراً بلغ عدد المفتشين ذوي الخبرة فوق ٣٠ سنة (١) وبنسبة (١.٧%) من عينة الدراسة.

جدول رقم (٧)

مجتمع الدراسة موزعة حسب الحصول على دروات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية

الحصول على دورات تدريبية	التكرار	النسبة المئوية
نعم	١٦	٢٦.٧%
لا	٤٤	٧٣.٣%
المجموع	٦٠	١٠٠%



يتضح من الجدول رقم (٧) والمخططات رقم (١١) و (١٢)، أن (١٦) مفتشاً فقط من المجتمع حصلوا على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية وبنسبة (٢٦.٧%)، في حين أن هناك (٤٤) مفتشاً وبنسبة (٧٣.٣%) لم يحصلوا على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية، وهو ما يعني أن هناك مشاكل ومعوقات تتعلق بتطبيق تلك الإجراءات من قبل معظم أفراد مجتمع الدراسة.

٣-١-٣ أدوات الدراسة

قام الباحث بتصميم استبانة غطت جميع فرضيات الدراسة، وقد تكونت الاستبانة من جزئين رئيسيين

هما:

الجزء الأول:

يحتوي على ٦ فقرات تناولت سمات وخصائص مجتمع الدراسة مثل الجنس والمؤهل العلمي والتخصص الأكاديمي والموقع الوظيفي الحالي وعدد سنوات الخبرة و الحصول على دورات تدريبية بشأن استخدام الإجراءات التحليلية.

الجزء الثاني:

يتكون من ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: يتكون من ١٥ فقرة، وتهدف فقراته إلى قياس مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية غير الكمية والبسيطة والمتطورة في تخطيط عملية المراجعة.

المحور الثاني: يتكون من ١٠ فقرات، وتهدف فقراته إلى قياس مدى إدراك مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

المحور الثالث: يتكون من ١٤ فقرة، وتهدف فقراته إلى إبراز المعوقات التي تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية استخدام الإجراءات التحليلية بكافة أنواعها في تخطيط عملية المراجعة.

وبذلك بلغ عدد فقرات أداة الدراسة ٤٥ فقرة، وقد كانت إجابات كل فقرة من محاور الاستبانة وفق

معيار ليكارت الخماسي (Likert Five point Scale) كالتالي :

جدول رقم (٨) الصيغة الكمية المستخدمة في تحويل الإجابات الوصفية

التصنيف	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
الترميز	٥	٤	٣	٢	١

ويتضح من الجدول رقم (٨) تحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية باستخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert) إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تم تحديد أوزانٍ للإجابات كما هو موضح بالجدول رقم (٨).

وعند التعليق على المتوسط الحسابي للمتغيرات في نموذج الدراسة، قام الباحث بتحديد ثلاثة مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) لتحديد درجة التأييد وذلك بناءً على المعادلة التالية:

طول الفئة = (الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل) / عدد المستويات

$$= \frac{3}{(1-0)} = \frac{3}{4} = 0.75 \text{ وبذلك تكون المستويات كالتالي:}$$

المستوى المنخفض من (١) – أقل من (٢.٣٣).

المستوى المتوسط من (٢.٣٣) – (٣.٦٦).

المستوى المرتفع من (٣.٦٧) – (٥).

٣-١-٤ صدق وثبات الأداة

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

(١) صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من أربعة أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق متخصصين في المحاسبة والمراجعة و الإحصاء، بالإضافة إلى مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية يعمل في القطاع الاقتصادي، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية كما هو مبين في الملحق رقم (١).

٢) طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha):

للتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية، قام الباحث بتطبيق معادلة ألفا، حيث إن أسلوب ألفا يعتمد على اتساق أداء الفرد من فقرة إلى أخرى، وهو يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس، وتقع قيمة معامل ألفا كرونباخ بين (صفر إلى واحد) وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما دل على قوة الثبات والترابط الداخلي للمقياس، وإمكانية الاعتماد عليه. بحيث يمكن الاعتماد على المقياس كلما بلغت قيمة معامل ألفا (٦٠% أو أكثر)، أما إذا بلغت قيمة هذا المعامل أقل من (٦٠%) فإنها تعتبر ضعيفة ولا يمكن الاعتماد على المقياس نتيجةً لضعف مستوى الثبات والترابط الداخلي الخاص به. وقد بلغ معامل ألفا لهذه الاستبانة (٨٩.٨%) وهو معامل اتساق داخلي عالٍ لاعتماد نتائج هذه الدراسة، والجدول رقم (٩) يوضح معامل ألفا لكل محور من محاور الاستبانة و للمحاور مجتمعة.

جدول رقم (٩)

يبين معاملات الثبات لأبعاد الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	١٥	٨٤.٩%
الثاني	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	١٠	٩٢.١%
الثالث	معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	١٤	٨١.١%
جميع المحاور		٣٩	٨٩.٨%

٣-١-٥ اختبار توزيع البيانات

للتحقق فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا قام الباحث بإجراء اختبار (One Sample Kolmogorov - Smirnov)، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن الاختبارات المعلمية الاحصائية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (١٠) نتائج الاختبار.

جدول رقم (١٠)

اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

المحور	عنوان المحور	قيمة مستوى المعنوية (Sig)
الأول	استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	٠.٤١٦
الثاني	أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	٠.٣٢٨
الثالث	معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.	٠.١٨١
جميع المحاور		٠.٦٤٠

يلاحظ من الجدول رقم (١٠) أن قيمة احتمال المعنوية (Sig) في اختبار كولمجروف - سميرونوف تساوي (٠.٦٤٠) لكل المتغيرات أي أكبر من (٠.٠٥) المستوى المعتمد للدراسة وهذا يعني أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ولذلك تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة المتعلقة بهذه المحاور.

٣-١-٦ المعالجة الإحصائية

قام الباحث بعملية جمع البيانات والمعلومات اللازمة حول متغيرات هذه الدراسة ثم قام بترميزها وإدخالها إلى الحاسب الآلي لتحليلها واستخراج النتائج الإحصائية، إذ تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) "Statistical Package for Social Sciences" ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، وبالتحديد فإن الباحث استخدم الأساليب الإحصائية التالية:

(١) **مقاييس النزعة المركزية:** مثل الوسط الحسابي والتكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبيان، وكذلك الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.

(٢) **اختبار ألفا كرونباخ :** وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

(٣) **اختبار (One Sample Kolmogorov - Smirnov):** وذلك لمعرفة فيما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. حيث إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) < من (٠.٠٥) فإن هذا يعني أنه لا يوجد اختلاف في توزيع البيانات ويكون توزيع البيانات طبيعي، الأمر الذي سيساعد في تحديد الاختبارات المستخدمة في فحص الفرضيات سواء كانت اختبارات معلمية في حال التوزيع الطبيعي للبيانات أم الاختبارات اللامعلمية في حال توزيع غير الطبيعي للبيانات.

(٤) **اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample test):** وذلك لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي لإجابات المفتشين والوسط الحسابي المعياري والذي يمثل الحياد من خلال حساب مستوى الدلالة (Sig) ومقارنتها بمستوى الدلالة المعنوية (٠.٠٥) المعتمدة.

المبحث الثاني

نتائج الدراسة الميدانية

١-٢-٣ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى

تنص الفرضية على أنه لا يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، وللتعرف إلى مدى استخدام المفتشين للإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، قام الباحث باستخدام أسلوب الاحصاء الوصفي وذلك في حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الأول ، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (١١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول

ترتيب العبارة	درجة التأييد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	رقم العبارة
١١	مرتفعة	١.٠٢	٣.٨٠	أقوم بالاستفسار من المفتش السابق عن أمور تبدو لي بأن لها أثراً على التدقيق الحالي.	١
٧	مرتفعة	١.٠٧	٤.١٢	أقوم بالاطلاع على أوراق عمل مفتشي السنة السابقة.	٢
٥	مرتفعة	٠.٩٠	٤.٤٢	أقوم بزيارة مصنع أو مركز خدمات المنشأة الخاضعة للتدقيق للاطلاع على طبيعة العمل.	٣
٤	مرتفعة	٠.٧٥	٤.٦٣	أقوم بمناقشة المدير المالي ورؤساء الأقسام في المنشأة الخاضعة للتدقيق حول أمور هامة تؤثر على تدقيق السنة الحالية.	٤
٢	مرتفعة	٠.٦٦	٤.٨٣	أقوم بالاطلاع على القوانين والتشريعات الحكومية التي تتأثر بها أنشطة المنشأة الخاضعة للتدقيق.	٥

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
٦	أقوم بالاطلاع على النظام الداخلي في المنشأة الخاضعة للتدقيق.	٤.٦٧	٠.٧٢	مرتفعة	٣
٧	أقوم بالاطلاع على وقائع جلسات مجلس الإدارة.	٤.٠٣	٠.٩٩	مرتفعة	٩
٨	أقوم بمقارنة الأرصدة الافتتاحية للسنة الحالية مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة.	٤.٨٧	٠.٥٣	مرتفعة	١
٩	أقوم بمقارنة أرصدة الحسابات الختامية للسنة الحالية مع أرصدة الحسابات الختامية للسنة السابقة.	٤.٦٧	٠.٧٩	مرتفعة	٣
١٠	أقوم بدراسة عناصر الميزانية من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر الميزانية إلى مجموع الميزانية أو إلى مجموع المجموعة التي ينتمي إليها العنصر.	٤.١٥	١.٠٢	مرتفعة	٦
١١	أقوم بدراسة حركة بند أو النسب المالية على مدار عدة فترات مالية للتعرف على مقدار التغيير الحادث في حركة البند أو النسبة.	٤.٠٥	١.٠٩	مرتفعة	٨
١٢	أقوم بمقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع معلوماتها غير المالية.	٣.٩٣	١.٠٢	مرتفعة	١٠
١٣	أقوم باحتساب نسب مالية معينة للتنبؤ بالأرباح أو المشاكل التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً كما في حالة التنبؤ بأزمة السيولة مثلاً.	٣.٧٢	١.١٩	مرتفعة	١٢
١٤	أقوم باستخدام أساليب متطورة في الإجراءات التحليلية مثل تحليل الانحدار أو السلاسل الزمنية أو برامج المراجعة بالحاسوب.	٢.٨٣	١.٣٨	متوسطة	١٣
١٥	أقوم بمقارنة بعض النسب المالية في المنشأة مع النسب المماثلة لمنشآت تعمل في النشاط نفسه أو مع الإحصائيات المنشورة عن النسب المالية للصناعة الواحدة.	٢.٧٥	١.٣٩	متوسطة	١٤
العبارات مجتمعة (المحور الأول)		٤.٠٩	٠.٥٦	مرتفعة	

من الجدول رقم (١١) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الأولى من (١) إلى (١٥) يتراوح بين (٢.٧٥) و (٤.٨٧) وأن العبارة رقم (٨) التي تنص " أقوم بمقارنة الأرصدة الافتتاحية للسنة الحالية مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، هذا يعني أن هناك

درجة تأييد كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، في حين أن العبارة رقم (١٥) التي تنص " أقوم بمقارنة بعض النسب المالية في المنشأة مع النسب المماثلة لمنشآت تعمل في النشاط نفسه أو مع الإحصائيات المنشورة عن النسب المالية للصناعة الواحدة." كانت الأقل بين متوسطات الإجابات بانحراف معياري عالٍ ، وكانت متوسطات الفقرات التالية (١) ، (٢) ، (٣) ، (٤) ، (٥) ، (٦) ، (٧) ، (٩) ، (١٠) ، (١١) ، (١٢) ، (١٣) أعلى من القيمة المعيارية (٣) حسب مقياس ليكرت وبالتالي هناك موافقة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات.

أما الفقرات التالية (١٤) ، (١٥) كانت قيمة متوسطاتها على التوالي (٢.٨٣) ، (٢.٧٥) أقل من القيمة المعيارية (٣) حسب مقياس ليكرت وبانحرافات معيارية عالية ما يدل على تشتت إجابات مفتشين عن الوسط الحسابي المعياري (٣) لهذه الفقرات، وبالتالي فإن أفراد المجتمع لا يوافقون على هذه الفقرات وبالتالي لا يقومون باستخدام هذا النوع من الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة والمتطورة (أسلوب المقارنات مع المنشآت المماثلة تعمل في النشاط نفسه أو مع النسب المنشورة للصناعة الواحدة أو استخدام الأساليب المتطورة مثل تحليل الانحدار أو السلاسل الزمنية)، ونعرض الفقرات كما يلي:

- أقوم باستخدام أساليب متطورة في الإجراءات التحليلية مثل تحليل الانحدار أو السلاسل الزمنية أو برامج المراجعة بالحاسوب.

- أقوم بمقارنة بعض النسب المالية في المنشأة مع الإحصائيات المنشورة عن النسب المالية للصناعة الواحدة.

بشكل عام يبين الجدول رقم (١١) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول بلغ (٤.٠٩)، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد المجتمع على فقرات المحور الأول كانت إيجابية وبدرجة تأييد مرتفعة، وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية والتي تشير إلى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا للإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

٣-٢-٢ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية

تنص الفرضية على أنه لا يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة. وللتعرف إلى مدى ادراك المفتشين لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة، قام الباحث باستخدام أسلوب الاحصاء الوصفي وذلك في حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثاني، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (١٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

الترتيب العبارة	درجة التأييد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الترتيب العبارة
١	مرتفعة	٠.٧٦	٤.٣٨	تساعد الإجراءات التحليلية في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية.	١٦
٢	مرتفعة	٠.٨٨	٤.٣٠	تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد حجم عينة التدقيق.	١٧
٧	مرتفعة	٠.٨٩	٤.١٣	تعمل على تحديد عناصر القوائم المالية التي تتطلب تركيزاً أكثر في أثناء مراحل التدقيق اللاحقة والاختبارات التفصيلية.	١٨
٧	مرتفعة	٠.٨٧	٤.١٣	تساعد في كشف العديد من التحريفات في القوائم المالية.	١٩
٥	مرتفعة	١.٠٠	٤.٢٠	تساعد في تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	٢٠
٨	مرتفعة	١.٢٢	٤.٠٢	تساعد في تحديد أثر التغير المالي عند الانتقال من طريقة أو مبدأ محاسبي إلى آخر.	٢١
٦	مرتفعة	٠.٩٨	٤.١٥	تعريف المفتش على مجالات المخاطر المحتملة.	٢٢
٣	مرتفعة	٠.٩١	٤.٢٧	تساعد في فهم طبيعة نشاط المنشأة الخاضعة للتدقيق.	٢٣

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التأييد	ترتيب العبارة
٢٤	تساعد في تقدير قدرة المنشأة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار.	٤.٢٣	٠.٨٥	مرتفعة	٤
٢٥	تساعد في تخفيض الاختبارات التفصيلية عندما لا يجد المفتش تقلبات جوهرية.	٣.٦٨	١.٠١	مرتفعة	٩
العبارات مجتمعة (المحور الثاني)		٤.١٥	٠.٧٢	مرتفعة	

من الجدول رقم (١٢) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الثانية من (١٦) إلى (٢٥) يتراوح بين (٣.٦٨) و (٤.٣٨) وأن العبارة رقم (١٦) التي تنص " تساعد الإجراءات التحليلية في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، هذا يعني أن هناك درجة تأييد كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، في حين أن العبارة رقم (٢٥) التي تنص " تساعد في تخفيض الاختبارات التفصيلية عندما لا يجد المفتش تقلبات جوهرية " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، وكانت متوسطات الفقرات التالية (١٧)، (١٨)، (١٩)، (٢٠)، (٢١)، (٢٢)، (٢٣)، (٢٤) أعلى من القيمة المعيارية (٣) حسب مقياس ليكرت وبالتالي هناك موافقة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات.

بشكل عام يبين الجدول رقم (١٢) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني بلغ (٤.١٥)، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد المجتمع على فقرات المحور الثاني كانت إيجابية وبدرجة تأييد مرتفعة، وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية والتي تشير إلى إدراك مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

٣-٢-٣ المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة

تنص الفرضية على أنه لا توجد معوقات تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة. وللتعرف إلى تلك المعوقات التي تمنع المفتشين من استخدام الإجراءات التحليلية بمختلف أنواعها في تخطيط عملية المراجعة، قام الباحث باستخدام أسلوب الاحصاء الوصفي وذلك في حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور الثالث، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (١٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثالث

الترتيب العبارة	درجة التأييد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	الترتيب العبارة
٧	مرتفعة	٠.٩٣	٣.٩٨	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الخاضعة للتدقيق.	٢٦
٣	مرتفعة	٠.٨٧	٤.٢٠	عدم المعرفة الكافية بأنواع الإجراءات التحليلية المختلفة.	٢٧
٤	مرتفعة	٠.٨٢	٤.١٧	التغيرات في الظروف الاقتصادية والصناعية للمنشأة الخاضعة للتدقيق.	٢٨
٢	مرتفعة	٠.٩٤	٤.٢٣	قيام المنشأة بالتغيرات في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى.	٢٩
٥	مرتفعة	٠.٨٩	٤.١٥	عدم توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية في الصناعة الواحدة كما في حالة تقييم المخزون السلعي أو تقدير المخصصات أو طرق تحديد الاستهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات.	٣٠
٨	مرتفعة	١.١٦	٣.٩٧	عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية التي يحتاجها المفتش.	٣١

ترتيب العبارة	درجة التأييد	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات	العبارة
١٠	مرتفعة	١.١٧	٣.٨٢	عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المفتش حول تسهيل حصول المفتش على البيانات التي يحتاجها.	٣٢
٦	مرتفعة	٠.٨٣	٤.١٠	عدم توافر النسب المالية المعيارية للصناعة الواحدة.	٣٣
١١	متوسطة	١.٢٧	٣.٢٧	النتائج المتوقعة عند قيام المفتش بالإجراءات التحليلية غير دقيقة.	٣٤
١٣	متوسطة	١.٢٨	٣.١٠	كلفة القيام بالإجراءات التحليلية أكبر من المنفعة المرجوة منها.	٣٥
١٢	متوسطة	١.٣٢	٣.٢٢	صغر حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.	٣٦
٩	مرتفعة	١.٢٢	٣.٨٣	عدم المقدرة على استخدام برامج الحاسوب في الإجراءات التحليلية.	٣٧
٤	مرتفعة	٠.٩٢	٤.١٧	عدم كفاية الدورات التدريبية حول اساليب الإجراءات التحليلية في التدقيق للمفتشين.	٣٨
١	مرتفعة	٠.٧٨	٤.٣٠	صعوبة إجراء المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.	٣٩
مرتفعة		٠.٥٦	٣.٨٩	العبارات مجتمعة (المحور الثالث)	

من الجدول رقم (١٣) يلاحظ أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الثالثة من (٢٦) إلى (٣٩) يتراوح

بين (٣.١٠) و (٤.٣٠) وأن العبارة رقم (٣٩) التي تنص " صعوبة إجراء المقارنات بسبب عدم وجود

معايير للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات، هذا يعني أن هناك درجة

تأييد كبيرة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرة، ويوضح سبب قيام أفراد المجتمع برفضها للفقرة رقم (١٥) في المحور الأول، في حين أن العبارة رقم (٣٥) التي تنص " كلفة القيام بالإجراءات التحليلية أكبر من المنفعة المرجوة منها " كانت الأقل بين متوسطات الإجابات، وكانت متوسطات الفقرات التالية (٢٦)، (٢٧)، (٢٨)، (٢٩)، (٣٠)، (٣١)، (٣٢)، (٣٣)، (٣٧)، (٣٨) أعلى من القيمة المعيارية (٣) حسب مقياس ليكرت وبالتالي هناك موافقة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات.

أما الفقرات التالية (٣٤)، (٣٥)، (٣٦) كانت قيمة متوسطاتها على التوالي (٣.٢٧)، (٣.١٠)، (٣.٢٢)، وبالتالي فإن أفراد المجتمع محايدون على هذه الفقرات حسب مقياس ليكرت وهذا يعني أن هناك موافقة متوسطة على هذه الفقرات وهي كما يلي:

- النتائج المتوقعة عند قيام المفتش بالإجراءات التحليلية غير دقيقة.
- كلفة القيام بالإجراءات التحليلية أكبر من المنفعة المرجوة منها.
- صغر حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.

بشكل عام يبين الجدول رقم (١٣) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث بلغ (٣.٨٩)، وهذا يشير إلى أن استجابات أفراد المجتمع على فقرات المحور الثالث كانت إيجابية وبدرجة تأييد مرتفعة، وأن هذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة وبالتالي قبول هذه الفرضية والتي تشير إلى وجود معوقات تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

٣-٢-٤ نتائج الاختبارات المعلمية للفرضيات

لإجراء اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة سيتم مقارنة الوسط الحسابي لإجابات أفراد المجتمع على عبارات كل محور من محاور الاستبيان مع الوسط الحسابي المعياري (٣) لتحديد فيما إذا كان الوسط الحسابي المحسوب للعينة يختلف عن الوسط الحسابي المعياري بشكل دال إحصائياً أم لا.

حيث قام الباحث بتحديد العبارات المتعلقة بكل فرضية ومن ثم الاعتماد على الاختبار (T) للعينة الواحدة (One Sample test) لدراسة وجود فروق بين الوسط الحسابي لإجابات المفتشين والوسط الحسابي المعياري والذي يمثل الحياد من خلال حساب مستوى الدلالة (Sig) ومقارنتها بمستوى الدلالة المعنوية (٠.٠٥) المعتمدة وتكون قاعدة القرار وفق هذا الاختبار كما يلي:

قبول فرضية العدم إذا كانت قيمة دلالة (Sig) أكبر أو تساوي مستوى الدلالة (٠.٠٥)، بمعنى عدم وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

قبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة دلالة (Sig) أقل من مستوى الدلالة (٠.٠٥)، بمعنى وجود فروق جوهرية بين الوسط الحسابي للعينة والوسط الحسابي المعياري.

٣-٢-٤-١ اختبار الفرضية الأولى:

والتي تنص على أنه:

H₁ : لا يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

H_{A1} : يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

الجدول رقم (١٤)

الإحصاءات الوصفية للفرضية الأولى

One-Sample Statistics

المحور الأول	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	٦٠	٤.٠٩٧٨	.٥٦٧٢١	.٠٧٣٢٣

الجدول رقم (١٥)

اختبار T-test للفرضية الأولى

One-Sample Test

المحور الأول	Test Value = ٣					
	T	Df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	٩٥% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	١٤.٩٩٢	٥٩	.٠٠٠	١.٠٩٧٧٨	.٩٥١٣	١.٢٤٤٣

من خلال الجدول رقم (١٤) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الأولى بلغ (٤.٠٩٧٨) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (٣) مما يدل على موافقة (أفراد المجتمع) المفتشين على عبارات المحور الأول وبانحراف معياري يصل إلى (٠.٥٦٧٢)، وبالنظر للجدول رقم (١٥) يلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية ($t=14.992$) تقابل مستوى دلالة ($Sig=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ($Sig=0.05$) وعليه يمكن قبول الفرضية البديلة الأولى (H_A) والقائلة " يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة ".

٣-٢-٤-٢ اختبار الفرضية الثانية:

والتي تنص على أنه:

H_2 : لا يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

H_{A2} : يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

الجدول رقم (١٦)

الإحصاءات الوصفية للفرضية الثانية

One-Sample Statistics				
المحور الثاني	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	٦٠	٤.١٥٠٠	.٧٢٦١٥	.٠٩٣٧٥

الجدول رقم (١٧)

اختبار T-test للفرضية الثانية

One-Sample Test						
المحور الثاني	Test Value = ٣					
	T	Df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	٩٥% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	١٢.٢٦٧	٥٩	.٠٠٠	١.١٥٠٠٠	.٩٦٢٤	١.٣٣٧٦

من خلال الجدول رقم (١٦) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الثانية بلغ (٤.١٥٠٠) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (٣) مما يدل على موافقة (أفراد المجتمع) المفتشين على عبارات المحور الثاني وبانحراف معياري يصل إلى (٠.٧٢٦١٥)، وبالنظر للجدول رقم (١٧) يلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية ($t=12.267$) تقابل مستوى دلالة ($Sig=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ($Sig=0.05$) وعليه يمكن قبول الفرضية البديلة الثانية (H_{A2}) والقائلة " يدرك مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة ".

٣-٤-٢-٣ اختبار الفرضية الثالثة:

والتي تنص على أنه:

H_3 : لا توجد معوقات تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

H_{A3} : توجد معوقات تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

الجدول رقم (١٨)

الإحصاءات الوصفية للفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

المحور الثالث	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	٦٠	٣.٨٩٢٩	.٥٦٥١١	.٠٧٢٩٦

الجدول رقم (١٩)

اختبار T-test للفرضية الثالثة

One-Sample Test

المحور الثالث	Test Value = ٣					
	T	df	Sig. (٢-tailed)	Mean Difference	٩٥% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة	١٢.٢٣٨	٥٩	.٠٠٠	.٨٩٢٨٦	.٧٤٦٩	١.٠٣٨٨

من خلال الجدول رقم (١٨) يلاحظ أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد المجتمع على عبارات الفرضية الثالثة بلغ (٣.٨٩٢٩) وهو أعلى من الوسط الحسابي المعياري البالغ (٣) ما يدل على موافقة (أفراد المجتمع) المفتشين على عبارات المحور الثالث وبانحراف معياري يصل إلى (٠.٥٦٥١١)، وبالنظر لجدول رقم (١٩) يلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية ($t=12.238$) تقابل مستوى دلالة ($Sig=0.000$) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية ($Sig=0.05$) وعليه يمكن قبول الفرضية البديلة الثالثة (H_{A3}) والقائلة " توجد معوقات تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة ".

الخاتمة

١ - النتائج

٢ - المقترحات

١- النتائج:

بناءً على تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يمكن تلخيص النتائج كما يلي:

- (١) يستخدم مفتشو الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بمستوى عالٍ الإجراءات التحليلية عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، باستثناء الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة وبعض الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة التي تعتمد على إجراء المقارنات مع المنشآت التي تعمل في مجال العمل نفسه أو مع النسب المالية المنشورة (المعيارية) للصناعة الواحدة، حيث كان مستوى استخدامها متوسطاً، فقد تبين أن المتوسط الحسابي لفقرات الفرضية الأولى يتراوح بين (٢.٧٥) و(٤.٨٧)، وأن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات المحور الأول قد بلغ (٤.٠٩).
- (٢) إن غالبية المفتشين العاملين في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية لم يخضعوا لدورات تدريبية بشأن كيفية استخدام الإجراءات التحليلية والتعريف بأنواعها المختلفة.
- (٣) يوجد إدراك كاف من قبل مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية عند القيام بتخطيط عملية المراجعة، حيث كان المستوى الكلي للإدراك من قبل المفتشين مرتفعاً.
- (٤) تبين وجود العديد من المعوقات التي تمنع مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية من استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة ومن أهمها عدم وجود معايير للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة إجراء المقارنات مع المنشآت التي تعمل في المجال نفسه وهذا ما يفسر عدم استخدام المفتشين لأسلوب المقارنات في الإجراءات التحليلية مع المنشآت التي تعمل في النشاط نفسه كما هو مبين في الفقرة رقم (١) بالإضافة إلى عدم المعرفة الكافية لدى المفتشين بأنواع الإجراءات التحليلية المختلفة الأمر الذي يمنعهم من استخدام الإجراءات التحليلية المتطورة التي تحتاج إلى خبرات ومهارات عالية.

٢- التوصيات:

بناءً على النتائج السابقة يقترح الباحث ما يلي:

(١) ضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بتنظيم ندوات ودورات تدريبية للمفتشين العاملين لديها، للتعريف بالإجراءات التحليلية وأساليبها المختلفة المتطورة وأهميتها وأهدافها وكيفية تطبيقها في عملية التدقيق وذلك لعدم وجود معرفة كافية من قبل المفتشين بأنواع الإجراءات التحليلية المختلفة.

(٢) ضرورة قيام الجهاز المركزي للرقابة المالية بتوفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية، والاستمرار أيضاً بتطويرها وفق القوانين والمعايير الدولية.

(٣) ضرورة وجود معايير – مثل النسب المالية المعيارية – معتمدة للقطاعات المختلفة وذلك لاستخدامها من قبل المفتشين في إجراء المقارنات اللازمة التي تعد عنصراً رئيسياً من الإجراءات التحليلية.

(٤) العمل على توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية في الصناعة الواحدة للمساعدة في إجراء المقارنات من قبل المفتشين مع المنشآت التي تعمل في المجال نفسه.

قائمة المصادر

أولاً: المصادر العربية

١- الكتب:

- لطفي، أمين السيد أحمد، ٢٠٠٧ " التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- جمعة، أحمد حلمي، ٢٠٠٩ " المدخل للتدقيق والتأكد الحديث "، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠١٣ "أصول مراجعة"، الجزء الاول، منشورات جامعة دمشق.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٢ " إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة " ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- أرينز. الفين، لوبك. جيمس، ٢٠٠٠ "المراجعة مدخل متكامل"، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.
- أمين عبدالله، خالد، ٢٠٠٤ " علم تدقيق الحسابات/ الناحية النظرية/" دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية.
- القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة، ٢٠٠٦ "أصول المراجعة" الجزء الأول ، منشورات جامعة دمشق.
- جربوع. يوسف، ٢٠٠٠ " مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، عمان.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨ "معايير المراجعة الدولية" ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان.
- أمين السيد، احمد لطفي، ١٩٩٨ "المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار"، منشورات دار النهضة العربية، القاهرة.
- جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠١، "أساسيات الإطار العلمي في مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، منشورات مكتبة الطالب الجامعي، غزة فلسطين.
- جربوع، يوسف محمود، ٢٠٠٢، " مراجعة الحسابات المتقدمة"، الطبعة الأولى، منشورات مكتبة الطالب الجامعي، غزة فلسطين.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ١٩٩٨ "معايير المراجعة الدولية"، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان
- منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، ٢٠٠٣، "الاتجاهات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، القاهرة.
- اسماعيل. اسماعيل، فلوح. صافي، مرعي. عبد الرحمن، حمزة. محي الدين، ٢٠٠٩، "تحليل القوائم المالية"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- حماد، طارق عبد العال، ٢٠٠٤ "موسوعة معايير المراجعة " ، الجزء الثاني، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، الدار الجامعية.
- شاكر. محمد منير، اسماعيل. اسماعيل، نور. عبد الناصر، ٢٠٠٠ " التحليل المالي مدخل صناعة القرارات"، الطبعة الأولى، مطبعة الطليعة، عمان،

- الحياي. وليد ناجي، ٢٠٠٤ "الاتجاهات المعاصرة في التحليل المالي"، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- مطر. محمد، ٢٠٠٦ "الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- جمعة. أحمد حلمي، ١٩٩٩ "التدقيق الحديث للحسابات" الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

٢- الرسائل العلمية

- الرباعي، يوسف عبده راشد، ٢٠٠٦، استراتيجيات المراجعة: دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- الحمصي، عبد الرحمن عبد المولى، ٢٠١٠ "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.
- أمين مازون، محمد، ٢٠١١ "التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر.
- هاني عرار، شادن، ٢٠٠٩ "مدى التزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الاخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية"، رسالة ماجستير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال.
- ميلود، عزوز، ٢٠٠٧ "دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة"، رسالة ماجستير منشورة، الجزائر.
- نصار، مجدي وبهرامي مريم أحمد، ٢٠٠٨ "الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استناداً إلى واقع دليل التدقيق العام"، بحث مقدم إلى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت لعام ٢٠٠٨.
- محمد، نذير، ٢٠٠٤ "المراجعة التحليلية وأثرها على عملية المراجعة العامة للحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة تشرين، كلية الاقتصاد.
- كريم، شوقي عفيف، ١٩٩٤ "مقومات استقلال مراجع الحسابات في الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- فروانة، رامي أحمد، ٢٠١١، تقويم وتطوير الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية في الرقابة على أداء الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

٣- الدوريات

- القاضي، حسين، ٢٠١٠، "مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية على تقييم الرقابة المالية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني.
- العميري. محمد، المعتاز. إحسان، ٢٠٠٧ "أثر التجارة الالكترونية على تخطيط أعمال المراجعة- دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد الثاني.

- طاهر صالح المقطري، معاذ، ٢٠١١ "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة تطبيقية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الرابع.
- مجيد أحمد العلي. منهل، سالم الليلة. تغريد، ٢٠٠٧ "استخدام الأهمية في العمل التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، جامعة الموصل، مجلة تنمية الراغبين.
- زيود. لطيف ، الأمين . ماهر ، محمد . نذير، ٢٠٠٣ "المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد ٢٥ ، العدد السادس.
- موسى. علي محمد ، ٢٠١٣ ، إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، المجلة الجامعة – المجلد الثاني - العدد الخامس عشر
- ماهر الأمين، ٢٠٠٤ "مدى استخدام مراجع الحسابات الخارجي لإجراءات المراجعة التحليلية في ظل معيار المراجعة الدولي (٥٢٠)"، دراسة عملية اختبارية، مجلة جامعة تشرين، اللاذقية، المجلد ٢٦، العدد ٢.
- الكبيسي. عبد الستار، ٢٠٠٨ "تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتقييم القوائم المالية للشركات المساهمة العامة – دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني.
- جربوع. يوسف، ٢٠٠٥ "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.
- يوسف. زينب جبار، مهدي. صالح فاطمة، ٢٠٠٧ "الفحص التحليلي لحسابات الشركة العامة لإنتاج الطاقة الكهربائية للمنطقة الجنوبية دراسة تطبيقية"، مجلة التقني، المجلد العشرون، العدد الثاني.
- الحمود، تركي راجي، ١٩٩١ "المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات في الأردن دراسة استقصائية"، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلة العلمية، العدد ٢، الأردن، عمان.
- قريط، عصام، ٢٠٠٩ "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٥، العدد الأول.
- الخاطر، خالد بن خالد، السامرائي، عدنان هاشم، ٢٠٠٥ "المراجعة التحليلية دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثامن، العدد الأول.
- مصطفى. صادق حامد، ٢٠٠٤ " قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة "، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية.
- مصلح، صالح، ٢٠١٣، " إعداد التقارير الرقابية وفق المعايير الدولية"، مؤتمر مكافحة الفساد للعاملين في الرقابة الداخلية في وزارة التعليم، ديوان الرقابة المالية والإدارية، فلسطين.
- عبد الله، بشرى نجم، ٢٠١٨، "دور تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تحقيق الإصلاح الإداري وتحسين الأداء"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد ٢٤، العدد ١٠٢.
- خلاط، صالح ميلود، ٢٠١٤، " مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (٣١٠٠)"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، جامعة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد الثالث.

٤- القوانين والتشريعات والإرشادات:

- ديوان المحاسبة الكويتي، ٢٠٠٩ "مفكرة المصطلحات الرقابية والمالية"، دولة الكويت.

- المرسوم التشريعي رقم ٩٣/ تاريخ ١٩٦٧/٧/١٩ "إحداث الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية" الجمهورية العربية السورية.
- المرسوم رقم ٢٥٧١/ تاريخ ١٩٦٨/١١/١٢ "ملاك الجهاز المركزي للرقابة المالية"، الجمهورية العربية السورية.
- المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ تاريخ ٢٠٠٣/٩/٢٩ " قانون الجهاز المركزي للرقابة المالية"، الجمهورية العربية السورية.
- الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية "النظام الداخلي" الصادر بتاريخ ٢٠١٥/٣/٢.
- لجنة الإنتوساي للمعايير المهنية، ٢٠٠٩، " المعيار الدولي للتدقيق الحكومي رقم (١٥٢٠)" (ISSAI).

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Tom Lee, ١٩٩٣ "**corpoarte audit theory**", Chapman & Hall, first adition, London, uk.
- Lawrence J. Gitman, ٢٠٠٣ "**Principles of Managerial Finance**" , person Education Inc .
- Taylan Altintas, PhD, ٢٠١٠ "**Attitudes to audit risk model and materiality: evidence from turkey**", Sosyal Bilimler dergisi.
- Ana Maria joldos, Ionela cornelia stanciu, gabriela grejdan, ٢٠١٠ "**Pillars Of The Audit Activity: Materialilty And Audit Risk**", Annals of the university of petrosani, economics.
- Kinney. William R ,felix. William L , October ١٩٨٠ , **professional notes**, journal of accountancy.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Analytical Procedures**", Statement On Auditing standards No ٥٦
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), ١٩٧٩ "**SAS ٣٢**", journal of accountancy,.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "**Analytical Procedures**", SAS No.٢٣
- Holder. William W, spring ١٩٨٣, **Analytical Review Procedures in Planning the Audit : An application Study** , A Journal of Practice & Theory, Vol.٢ , No.٢
- Hirst, Eric D, Koonce, Lisa, ١٩٩٦ "**Audit analytical procedures Afield investigation**", contemporary accounting research, vol ١٣, no٢.
- Albercht. William steve, ١٩٩٧ "**Toward better and more efficient audits**", the journal of accountancy,

- Arens, Alvin A, James K, Loebbecke, ١٩٩٧ “ **Auditing: An Integrated Approach**”, Seventh edition Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall,
- Brian. Ballou, Dan. Heitger, ٢٠٠٣ “**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.
- Felming. John M, winter ٢٠٠٤, “ **Analytical Procedures Are a Helpful Tool**”, Pennsylvania CPA journal.
- Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage, ٢٠٠٤ “ **Principles OF Auditing: An Introduction To International Standards On Auditing**”, Prentie Hall, second edition.
- Eija. Koskivaara, ٢٠٠٧ “**Integrating analytical procedures into the continuous audit environment**”, Journal of Information System and Technology Management, Volume ٣, Issue ٣.
- Laurence E. Johnsonm, Eric N. Johnson, ١٩٩٧ “ **Differences in planning-phase analytical procedures between municipal and Commercial Clients: Initial Evidence**”, Journal of Applied Business Research, Volume ١٣, Number ٢.
- Rani Hoitash, Alexandar Kogan, Miklos A. Vasarhelyi, ٢٠٠٦ “ **Peer-Based Approach for Analytical Procedures**”, Auditing: A journal of practice & theory, Vol ٢٥, no٢.
- Glover, S.M., Jiambalvo. J., And Kennedy, ٢٠٠٠, **Analytical Procedures and Audit-Planning Decision**, Auditing: A Journal or practice and theory, Vol. ١٩, No٢

ثالثاً: المواقع الالكترونية

- الموقع الرسمي للجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية العربية السورية " <http://www.coca.gov.sy/>
- الموقع الرسمي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإنتوساي " www.intosai.org "

الملحق



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

الاستبانة

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإعداد دراسة بعنوان "مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سورية الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة". 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 آرائكم حول موضوع البحث.

يأمل الباحث من حضرتكم التكرم بالإجابة عن 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
خليل حموي

E-Mail: Khalil.Hamwi.89@Gmail.com

Mobile: ٠٩٣٣٤٤٩٦٦٦

الجزء الأول: البيانات عامة: (يرجى التكرم بوضع إشارة x أمام العبارة التي تراها مناسبة)

١- الجنس:

ذكر	أنثى

٢- المؤهل العلمي:

بكالوريوس	دبلوم دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه

٣- التخصص الأكاديمي

محاسبة	علوم مالية ومصرفية	إدارة أعمال	اقتصاد	أخرى (يرجى تحديدها)
				

٤- الموقع الوظيفي الحالي:

مدير إدارة	معاون مدير	رئيس قسم	مفتش أول	مفتش	مفتش معاون	أخرى (يرجى تحديدها)
						

٥- عدد سنوات الخبرة العملية:

أقل من ٥ سنوات	من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	من ١١ سنة إلى ٢٠ سنة	من ٢١ سنة إلى ٣٠ سنة	أكثر من ٣٠ سنة

٦- هل حصلت على دورات تدريبية بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

نعم	لا

الجزء الثاني: مدى استخدام مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية للإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة.

(يرجى التكرم بوضع إشارة ✓ مقابل العبارة التي تراها مناسبة).

المحور الأول: استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

الرقم	العبارات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١	أقوم بالاستفسار من المفتش السابق عن أمور تبدو لي بأن لها أثراً على التدقيق الحالي.					
٢	أقوم بالاطلاع على أوراق عمل مفتشي السنة السابقة.					
٣	أقوم بزيارة مصنع أو مركز خدمات المنشأة الخاضعة للتدقيق للاطلاع على طبيعة العمل.					
٤	أقوم بمناقشة المدير المالي ورؤساء الأقسام في المنشأة الخاضعة للتدقيق حول أمور هامة تؤثر على تدقيق السنة الحالية.					
٥	أقوم بالاطلاع على القوانين والتشريعات الحكومية التي تتأثر بها أنشطة المنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٦	أقوم بالاطلاع على النظام الداخلي في المنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٧	أقوم بالاطلاع على وقائع جلسات مجلس الإدارة.					
٨	أقوم بمقارنة الأرصدة الافتتاحية للسنة الحالية مع الأرصدة الختامية للسنة السابقة.					
٩	أقوم بمقارنة أرصدة الحسابات الختامية للسنة الحالية مع أرصدة الحسابات الختامية للسنة السابقة.					
١٠	أقوم بدراسة عناصر الميزانية من خلال إظهار الوزن النسبي لكل عنصر من عناصر الميزانية إلى مجموع الميزانية أو إلى مجموع المجموعة التي ينتمي إليها العنصر.					
١١	أقوم بدراسة حركة بند أو النسب المالية على مدار عدة فترات مالية للتعرف إلى مقدار التغيير الحادث في حركة البند أو النسبة.					
١٢	أقوم بمقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع معلوماتها غير المالية.					
١٣	أقوم باحتساب نسب مالية معينة للتنبؤ بالأرباح أو المشاكل التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً كما في حالة التنبؤ بأزمة السيولة مثلاً.					

الرقم	العبارات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١٤	أقوم باستخدام أساليب متطورة في الإجراءات التحليلية مثل تحليل الانحدار أو السلاسل الزمنية أو برامج المراجعة بالحاسوب.					
١٥	أقوم بمقارنة بعض النسب المالية في المنشأة مع النسب المماثلة لمنشآت تعمل في النشاط نفسه أو مع الإحصائيات المنشورة عن النسب المالية للصناعة الواحدة.					

المحور الثاني: أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

الرقم	العبارات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
١٦	تساعد الإجراءات التحليلية في التحقق من معقولية الأرقام في القوائم المالية.					
١٧	تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد حجم عينة التدقيق.					
١٨	تعمل على تحديد عناصر القوائم المالية التي تتطلب تركيزاً أكثر في أثناء مراحل التدقيق اللاحقة والاختبارات التفصيلية.					
١٩	تساعد في كشف العديد من التحريفات في القوائم المالية.					
٢٠	تساعد في تقييم ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
٢١	تساعد في تحديد أثر التغير المالي عند الانتقال من طريقة أو مبدأ محاسبي إلى آخر.					
٢٢	تعريف المفتش على مجالات المخاطر المحتملة.					
٢٣	تساعد في فهم طبيعة نشاط المنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٢٤	تساعد في تقدير قدرة المنشأة الخاضعة للتدقيق على الاستمرار.					
٢٥	تساعد في تخفيض الاختبارات التفصيلية عندما لا يجد المفتش تقلبات جوهرية.					

المحور الثالث: معوقات استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية المراجعة

الرقم	العبارات	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
٢٦	ضعف نظام الرقابة الداخلية للمنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٢٧	عدم المعرفة الكافية بأنواع الإجراءات التحليلية المختلفة.					
٢٨	التغيرات في الظروف الاقتصادية والصناعية للمنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٢٩	قيام المنشأة بالتغيرات في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى.					
٣٠	عدم توحيد طرق التعامل مع البيانات المالية في الصناعة الواحدة كما في حالة تقييم المخزون السلعي أو تقدير المخصصات أو طرق تحديد الاستهلاك للمساعدة في إجراء المقارنات.					
٣١	عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية التي يحتاجها المفتش.					
٣٢	عدم تعاون الأطراف المعنية بتقرير المفتش حول تسهيل حصول المفتش على البيانات التي يحتاجها.					
٣٣	عدم توافر النسب المالية المعيارية للصناعة الواحدة.					
٣٤	النتائج المتوقعة عند قيام المفتش بالإجراءات التحليلية غير دقيقة.					
٣٥	كلفة القيام بالإجراءات التحليلية أكبر من المنفعة المرجوة منها.					
٣٦	صغر حجم المنشأة الخاضعة للتدقيق.					
٣٧	عدم القدرة على استخدام برامج الحاسوب في الإجراءات التحليلية.					
٣٨	عدم كفاية الدورات التدريبية حول الإجراءات التحليلية في التدقيق للمفتشين.					
٣٩	صعوبة إجراء المقارنات بسبب عدم وجود معايير للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.					

شاكرين ومقدرين تعاونكم،،

The extent to which the inspectors of the Central Agency for Financial Supervision in Syria used analytical procedures in planning the audit process

" A field study "

Prepared by: Khalil Isper Hamwi

Supervisor by: Dr. Botros Mayaleh

Abstract

This study aimed at identifying the most important analytical methods used by the inspectors of the Central Auditing Organization in planning the audit process, examining the extent of the inspectors' understanding of the importance of using analytical procedures in planning the audit process, and also the obstacles that prevent the inspectors from using analytical procedures in planning a process. In order to achieve the objectives of this study, the researcher prepared a questionnaire and distributed it to the inspectors working in the Central Agency for Financial Supervision in the economic sector. The data of the study were analyzed by the Statistical Package Program (SPSS). The results of the study are mainly due to the fact that the inspectors of the Central Agency for Financial Supervision in Syria use analytical procedures when planning the audit process, except for advanced quantitative analytical procedures and some simple quantitative analytical procedures. Most of the inspectors in the Central Auditing Organization did not receive training courses on how to use the procedures Analytical analysis also shows that there is sufficient awareness by inspectors of the importance of using analytical procedures when planning the audit process, and also indicates that there are many constraints that prevent inspectors from using procedures Analytical analysis of the audit process. The study presented a number of proposals, the most important of which is the need for the Central Agency for Financial Supervision to hold training courses for its inspectors to introduce the analytical procedures and their various methods and how to apply them in the audit process. The necessity of working to find standards such as the standard financial ratios approved for different sectors Making necessary comparisons, which is a key element of analytical procedures, and working to standardize the methods of dealing with financial data in a single industry to assist in making comparisons with companies that work in the same field by inspectors .

Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting



The extent to which the inspectors of the Central Agency for Financial Supervision in Syria used analytical procedures in planning the audit process

"A Field Study"

This thesis is an update of the requirements for obtaining a
master's degree in auditing

Prepared By

Khalil Isper Hamwi

Supervisor By

Dr. Botros Mayaleh

Professor

Department of Accounting

Faculty of Economics – Damascus University

Damascus 2017/2018