



الجمهورية العربية السورية

وزارة التعليم العالي

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية

(دراسة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة)

بإشراف

الدكتور مأمون حمدان

إعداد الطالب

سامي حسين عبد الوهاب

٢٠٠٩ م

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم على رسالة الماجستير في المراجعة

التي أعدها الطالب سامي حسين عبد الوهاب بعنوان:

كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية

التوقيع

شكلت لجنة الحكم من السادة الأساتذة :

- الأستاذ الدكتور إسماعيل إسماعيل - عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

- الأستاذ الدكتور حسين دحدوح - عضواً

الأستاذ في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

- الدكتور مأمون حمدان - عضواً ومشرفاً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة بكلية الاقتصاد - جامعة دمشق

أجيزت بتاريخ: ١٥-١٠-٢٠٠٩

تصريح

أصرح بأن هذه الدراسة (كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية) غير مقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة علمية.

المرشح

سامي حسين عبد الوهاب

الاهداء
التقديم

إلى أبي

حسين عبد الوهاب

إلى أمي

مرغداً ما مر ديني

شكر وتقدير

الحمد لله تعالى كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم قدرته وسلطانه الذي ألهمني الطموح وأنعم علي بالصبر، ومنحني القدرة والعزيمة ويسر لي كل السبل لإتمام هذه الدراسة.

يطيب للباحث بعد أن انتهى من هذه الدراسة أن يتوجه بحزب الشكر والامتنان إلى:

الأستاذ الفاضل الدكتور مأمون حمدان

لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة، ولما قدمه لي من نصح وإرشاد مخلص وتوجيهات سديدة ، ولم يبخل علي بعلمه ومعرفة ووقته، وكان مثلاً للمعلم الفاضل والأخ الطيب .

كما أتوجه بالشكر والتقدير الكبير إلى جهود الأساتذة الأفاضل:

الأستاذ الدكتور حسين دحدوح ، والأستاذ الدكتور إسماعيل إسماعيل

أعضاء لجنة المناقشة والحكم لتحملهم عناء قراءة وتقويم هذه الدراسة وتقديمهم الآراء السديدة لإغنائها .

الفهرس

الموضوع	الصفحة
لجنة المناقشة	ب
تصريح	ج
الإهداء	د
شكر وتقدير	هـ
الفهرس	و
فهرس الجداول	ح
ملخص الدراسة باللغة العربية	ك

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

أولاً: تمهيد	٢
ثانياً: مشكلة الدراسة	٤
ثالثاً: أهمية الدراسة	٥
رابعاً: أهداف الدراسة	٥
خامساً: الدراسات السابقة	٦
سادساً: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة	١٥
سابعاً: فرضيات الدراسة	١٦
ثامناً: منهجية الدراسة	١٧

الفصل الثاني: مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية

أولاً: تعريف إجراءات المراجعة التحليلية.	١٩
ثانياً: طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية.	٢١
ثالثاً: اساليب إجراءات المراجعة التحليلية.	٢٥

الفصل الثالث : إستراتيجية إجراءات المراجعة التحليلية ومعوقاتها

- ٤٣ أولاً: توقيت وأهداف إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٥٠ ثانياً: خطوات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٥٦ ثانياً: معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

- ٦٠ أولاً: مهنة المراجعة وواقع الصناعات الدوائية في سوريا.
- ٦٥ ثانياً: مجتمع الدراسة وعينة الدراسة، والاستبيان المستخدم بالبحث.
- ٦٨ ثالثاً : عرض نتائج الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .
- ٧٠ رابعاً : الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.
- ٧٠ خامساً : خصائص عينة الدراسة.
- ٧٩ سادساً: تحليل نتائج الدراسة ، واختبار الفرضيات.

النتائج والتوصيات

- ١٢١ أولاً: النتائج
- ١٢٣ ثانياً: التوصيات

المراجع والملاحق

- ١٢٥ المراجع
- ١٣٢ الملاحق
- ١٦٤ Abstract

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١)	العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية	٦٥
(٢)	مجالات الإجابة عن الأسئلة وأوزان الإجابات	٦٧
(٣)	توزع جنس أفراد عينة الدراسة	٧٠
(٤)	توزع أعمار أفراد عينة الدراسة	٧١
(٥)	حاصل على شهادة محاسب قانوني	٧٢
(٦)	المؤهل العلمي لعينة الدراسة	٧٣
(٧)	عمل أفراد عينة الدراسة	٧٤
(٨)	سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة	٧٥
(٩)	القطاع الذي يتركز فيه عملاء عينة الدراسة	٧٦
(١٠)	توزع القطاع الصناعي لعملاء عينة الدراسة	٧٧
(١١)	درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة	٨٠
(١٢)	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة	٨٧
(١٣)	درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	٩٠
(١٤)	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	٩٥
(١٥)	أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	٩٧

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١٦)	اختبار t لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	٩٧
(١٧)	الفرق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع	٩٨
(١٨)	اختبار t الفرق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع	٩٩
(١٩)	معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر أفراد العينة	١٠٠
(٢٠)	اختبار t معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر أفراد العينة	١٠٥
(٢١)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير خبرة أفراد العينة	١٠٦
(٢٢)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير عمر أفراد العينة	١٠٧
(٢٣)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير عمر أفراد العينة	١٠٨
(٢٤)	اختبار (t -test) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	١٠٩
(٢٥)	اختبار (t -test) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي	١١٠
(٢٦)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير عمل أفراد العينة	١١١
(٢٧)	تحليل التباين الاتحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير عمل أفراد العينة	١١٢
(٢٨)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير القطاع	١١٣
(٢٩)	تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير النشاط الصناعي	١١٤

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(٣٠)	كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية	١١٦
(٣١)	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	١١٧
(٣٢)	مدى استخدام الحاسب، وأهمية استخدام الحاسب	١١٨
(٣٣)	نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	١١٩

ملخص الدراسة باللغة العربية

تهدف إجراءات المراجعة التحليلية الى التحقق من مدى معقولية القيمة المالية لأحد عناصر القوائم المالية في ضوء القيمة المتوقعة. وهذه الإجراءات تقوم على استخدام بعض الأساليب المالية والاحصائية مثل النسب المالية ، وتحليل الارتباط والانحدار. وتستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في تخطيط عملية المراجعة ، وكإجراءات جوهرية ، وعند نهاية عملية المراجعة.

وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المحاسبين القانونيين في سوريا ومعوقات الاستخدام، وأهمية الاستخدام من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، وبالتالي التوصل الى معرفة كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية، ومعرفة الفروق بين المحاسبين القانونيين وفقاً للقطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق ووفقاً للمواصفات العامة لمجتمع الدراسة، وبين استخدامهم للإجراءات التحليلية.

ولتحقيق هذه الأهداف تم تصميم استبيان يحتوي على عدد من الأسئلة تم توزيعها على (٢٠٠) محاسب قانوني سوري، واسترد منها (١١٩) استبيان. وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات توصل الباحث الى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها بما يلي:

- يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عامةً عند تدقيق البيانات المالية، ولا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة رغم أنهم يدركون أهمية هذا الاستخدام.
- لا يوجد فرق في أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع الذي تتم فيه عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.

- إن من أهم معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية - من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا - هو نقص خبرة المراجع وعدم توفر البيانات المالية عن المنشآت الأخرى المماثلة.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص العامة لعينة الدراسة (من حيث الجنس، العمر، الحصول على شهادة محاسب قانوني أو لا، المؤهل العلمي، العمل، سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات) وبين استخدام المحاسب القانوني في سوريا لإجراءات المراجعة التحليلية، باستثناء المؤهل العلمي ؛ إذ يزداد استخدام إجراءات المراجعة التحليلية كلما ارتفع المؤهل العلمي للمحاسب القانوني.
- لا يؤثر اختلاف القطاع - أو اختلاف النشاط الصناعي - الذي يتركز فيه عملاء التدقيق للمحاسب القانوني على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.
- يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية ، وذلك من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا.

وخلصت الدراسة الى مجموعة من التوصيات التي يرى الباحث أنها تؤدي إلى المساهمة في تطوير استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، ورفع كفاءة هذا الاستخدام، ويأمل الباحث أيضاً أن تؤدي هذه التوصيات الى تطوير مهنة المراجعة بشكل عام بالجمهورية العربية السورية. ومن أهم هذه التوصيات:

- يجب أن يحظى استخدام الإجراءات التحليلية بالإهتمام والتطبيق في الممارسة العملية من قبل المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.

- ضرورة قيام الجهات التي لها سلطة الإشراف على المهنة في الجمهورية العربية السورية - ولا سيما جمعية المحاسبين القانونيين السورية- بتنظيم دورات أو ندوات حول إجراءات المراجعة التحليلية، ولا سيما الإجراءات

المتقدمة منها ، وذلك بهدف تفعيل استخدام هذه الإجراءات ومساهمة بتطوير المهنة.

- يجب على المحاسبين القانونيين في سوريا تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية لأنها تؤدي الى زيادة كفاءة عملية المراجعة.
- يجب أن يسعى المحاسبون القانونيون في سوريا إلى تطوير معرفتهم باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية سواء البسيطة منها أم المتقدمة، وذلك عن طريق تطوير قدرات التحليل المالي لديهم، وتطوير معرفتهم بالأدوات الإحصائية التي تساعدهم على زيادة مهاراتهم، وبالتالي زيادة استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية، وزيادة كفاءة عملية المراجعة.
- ضرورة أن يتولى الأكاديميون- وذلك لكونهم جاوؤا في المرتبة الأولى في هذا البحث من حيث استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية- إصدار مقالات ودراسات توضح آلية استخدام الإجراءات التحليلية، وذلك ليستفيد المحاسبون القانونيون من هذه الإجراءات على نحو فعال.

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

أولاً: تمهيد.

ثانياً: مشكلة الدراسة.

ثالثاً: أهمية الدراسة.

رابعاً: أهداف الدراسة.

خامساً: الدراسات السابقة.

سادساً: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

سابعاً: فرضيات الدراسة.

ثامناً : منهجية الدراسة.

الفصل الاول : الإطار العام للدراسة

أولاً - تمهيد:

كان للتطور الهائل في بيئة الأعمال الاقتصادية عقب الثورة الصناعية أثره الكبير على المراجعة، إذ بدأت الصناعة تستفيد من الاختراعات العلمية، وظهرت الإمبراطوريات الصناعية التي يعجز فرد أو مجموعة محددة من الأفراد عن النهوض بأعباء تمويلها. فتكونت الشركات المساهمة التي لجأت إلى الجمهور العام واستفادت من تراكم رؤوس أموال آلاف المساهمين الذين يكاد أحدهم لا يعرف الآخر، وهذا ما حدا بالمراجعة لأن تنتقل من عملية تدقيق لكامل السجلات والبيانات والمستندات بهدف ضبط الدقة الحسابية والتأكد من عدم وجود عمليات غش واختلاس إلى اختبار جزء منها فحسب كعينة، ومن ثمّ تعميم نتائج دراسة وفحص العينة على كامل المجتمع الذي سحبت منه.

وأصبح الهدف من المراجعة الاختبارية هو التأكد من عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي وتغييراته، في حين أضحى اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش هدفاً ثانوياً محصوراً ضمن العينة المدروسة.

وقد خفف الانتقال من المراجعة الشاملة إلى المراجعة الجزئية الجهد الذي يجب على المراجع بذله إلى حدّ بعيد، إلا أنه في نفس الوقت ألقى على عاتقه مسؤوليات إضافية تتمثل في خطر المعاينة، أي خطر اختلاف نتائج دراسة المراجع للعينة بشكل جوهري عن تلك النتائج التي كان سيتوصل إليها فيما لو قام بدراسة كامل المجتمع الذي سحبت منه العينة، وقد تمخض عن ذلك :

- ١- زيادة اهتمام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية، إذ إنّ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخليّة للمنظّمة الخاضعة للتدقيق فاتحة عمل المراجع، إذ يحدد من خلالها مدى إمكانية الاعتماد على هذا النظام ويوجّه اختباره الجوهرية نحو مناطق الضعف والخلل، ويحدد حجم العينة اللازم سحبها.
- ٢- اللجوء إلى إجراءات تحليل للنسب والاتجاهات بهدف زيادة فعالية اختبارات التحقق من العمليات والأرصدة، ولفت انتباه المراجع إلى الانحرافات غير المبررة بين القيم التي تعبر عن علاقات منطقية، وإلى السلوكيات الشاذة للمتغيرات المحاسبية لكي يوجه المراجع اختباره نحوها ويكتشف إجراءاته المتعلقة بها. وقد تطورت هذه الإجراءات واتسعت وازدادت عمقاً وتعقيداً وسميت بإجراءات المراجعة التحليلية. وتطورت لها أساليب مثل دراسة السلاسل الزمنية والاتجاه العام، إضافة إلى النسب ونماذج الارتباط والانحدار والمخططات والجداول المختلفة التي تفيد المراجع بإعطائه صورة عن التطور التاريخي لعناصر القوائم المالية والترابطات فيما بينها، مما يمكنه من التنبؤ بقيمتها المتوقعة للفترة المالية الحالية، ومن خلال مقارنة القيمة المتوقعة للعنصر مع قيمته الحقيقية يمكن للمدقق ملاحظة تطابق أو تقارب القيمتين وهذا يدعم ثقته بمعقولية قيمة العنصر فيخفض من الاختبارات والإجراءات اللازمة للتأكد منه، أما إذا لاحظ تباعد القيمة الحقيقية عن القيمة المتوقعة بشكل كبير فإن هذا سيثير شكوكه بمصداقية العنصر الخاضع للمراجعة، فيكتشف من الاختبارات الموجهة نحوه، ويزيد من حجم الاختبارات والإجراءات المصممة للتأكد من عدالة عرض القوائم المالية.

ثانياً - مشكلة الدراسة :

يمكن القول إن هذه الدراسة محاولة للتعرف على مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، ومعوقات هذا الاستخدام، وكفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية في سوريا من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. لذا تأتي الدراسة لتطرح عدداً من التساؤلات أهمها:

- ١- هل يستخدم المحاسبون القانونيون في سوريا إجراءات المراجعة التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية، وما هي معوقات هذا الاستخدام؟
- ٢- هل يدرك المحاسبون القانونيون في سوريا أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وهل هناك فروق بين المحاسبين القانونيين في سوريا من حيث القطاع الذي تتركز فيه أكبر نسبة من عملاء التدقيق وبين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟
- ٣- ما مدى كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة شركات الصناعات الدوائية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين السوريين؟

ثالثاً - أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تعالج موضوعاً حيوياً بالنسبة لمراجعي الحسابات عامةً، وللمحاسبين القانونيين السوريين خاصةً ، لا سيما أن الدراسة تتناول استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المحاسبين القانونيين السوريين، وكفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وبالتالي تم تسليط الضوء على أهمية هذا الموضوع لعلّه يساهم في نهوض هذه المهنة في سوريا، والتي لازالت بحاجة إلى الكثير من الجهد من قبل الأكاديميين والممارسين للمهنة، وكذلك المشرعين للوصول بها إلى المستوى المطلوب.

وتنبع أهمية هذه الدراسة من ندرة البحوث التي تطرقت إلى استخدام الإجراءات التحليلية، وكفاءة استخدامها ، ومعوقات هذا الاستخدام من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا.

رابعاً - أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي :

- ١- دراسة إجراءات المراجعة التحليلية وتطبيقاتها في المراجعة.
- ٢- الوقوف على مدى استخدام المحاسبين القانونيين في سوريا لإجراءات المراجعة التحليلية.
- ٣- الوقوف على مدى كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في شركات الصناعات الدوائية في سوريا.
- ٤- الوصول إلى توصيات لتطوير عمل المحاسب والمراجع بما يخدم إجراءات المراجعة التحليلية.

خامساً - الدراسات السابقة :

- ١- دراسة غسان سعيد باجليدة ٢٠٠٦م بعنوان: (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية)^١. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية، ومدى إدراك أهمية هذه الإجراءات بشكل عام، والإلمام بالمتطلبات الأساسية لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية بشكل خاص، وكذلك اختبار العلاقة بين المدققين في الجمهورية اليمنية ومدى استخدامهم لهذه الإجراءات. ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، وتوصل الباحث الى مجموعة من النتائج أهمها: إن المدققين في الجمهورية اليمنية يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة، ولا يستخدمون الإجراءات التحليلية المتقدمة، وإن هناك إدراكاً بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية، وبينت الدراسة وجود العديد من العوائق التي تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. وخلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات أهمها ضرورة تعديل القانون ٢٦ للعام ١٩٩٩م الخاص بمهنة تدقيق الحسابات في الجمهورية اليمنية وذلك بتضمينه نص يلزم المدققين تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

^١ باجليدة، غسان سعيد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور عمر عيسى جهمني (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية) جامعة اليرموك - المملكة الاردنية ٢٠٠٦م

٢- دراسة خالد بن ناصر الخاطر ٢٠٠٥م بعنوان: (المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر)^١. هدفت الدراسة إلى معرفة مدى اهتمام واستخدام المراجعين في دولة قطر للمراجعة التحليلية، وقد تم تصميم استبيان يحوي عدداً من الأسئلة تم تصنيفها بما ينسجم مع التساؤلات الأساسية التي أشار إليها الباحثان في أهداف الدراسة، وتشير نتائج البحث إلى أن غالبية المراجعين في قطر يعتمدون إجراءات المراجعة التحليلية، إضافة إلى أن جميعهم قد أكد على أهمية المراجعة التحليلية في تثبيت وتعزيز نتائج التدقيق. وعرض الباحثان أهم الإجراءات التحليلية المستخدمة، وعرضا أيضاً أسباب عدم الاعتماد على أساليب وإجراءات المراجعة التحليلية حسب ما ورد في إجابات عينة الدراسة.

٣- دراسة محمد سيف الشرعي ٢٠٠٤ بعنوان: (استخدام إجراءات الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات)^٢. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في الجمهورية اليمنية، ولتحقيق هدف الدراسة صمم الباحث استبانة موجهة إلى ممارسي مهنة المراجعة في اليمن وتوصل إلى عدة نتائج من أهمها :

^١ الخاطر ، خالد بن ناصر و هاشم السامرائي، عدنان (المراجعة التحليلية : دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر)

المجلة العربية للمحاسبة - جامعة البحرين ٢٠٠٥م ، ص ٢٥-١

^٢ الشرعي، محمد سيف رسالة ماجستير بإشراف الدكتورة صباح أحمد شرف، والدكتور جمال محمد سرور (استخدام إجراءات

الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات) كلية العلوم الادارية، جامعة عدن ٢٠٠٤م

- يستخدم المراجعون المراجعة الانتقادية وبعض الإجراءات التي تعتمد على نماذج كمية بسيطة، أما الإجراءات التي تعتمد على نماذج كمية متطورة فنادرًا ما يتم استخدامها.
- هناك مجموعة من المعوقات التي تعترض استخدام إجراءات الفحص التحليلي في المراجعة، وأهمها مشكلة نقص البيانات وصعوبة تطويعها لخدمة أغراض استخدام تلك الإجراءات.
- إن ممارسي مهنة المراجعة يدركون معظم أهداف استخدام إجراءات الفحص التحليلي.
- إجراءات المراجعة التحليلية تؤدي الى زيادة فعالية المراجعة.
- توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المراجعين ذوي مستويات الخبرة المختلفة تجاه مدى استخدامهم لإجراءات الفحص التحليلي، إذ يزداد مدى الاستخدام مع زيادة الخبرة الى أن تصل الخبرة إلى (أكثر من ١٥ سنة) يقل عندها الاستخدام.

- ٤- دراسة رقية محمد مفتاح ٢٠٠٤ بعنوان: (أساليب الفحص التحليلي ودورها في الرفع من فعالية المراجعة)^١. هدفت الدراسة إلى التعريف بأساليب الفحص التحليلي وأثر استخدامها على فعالية المراجعة، وقسمت الباحثة الدراسة إلى جانبين؛ أحدهما نظري والآخر تطبيقي، واتبعت في الجانب النظري المنهج الاستقرائي، أما الجانب العملي فقد اتبعت فيه أسلوب دراسة الحالة من خلال تطبيق أساليب الفحص التحليلي على القوائم المالية للشركة العربية للإسمنت.

١ محمد مفتاح، رقية رسالة ماجستير بإشراف الدكتور علي محمد موسى والدكتور صالح ميلود خلاط (أساليب الفحص التحليلي ودورها في الرفع من فعالية المراجعة) الجماهيرية الليبية - جامعة غريان - كلية الاقتصاد ٢٠٠٤

ومن خلال هذين الجانبين يمكن عرض أهم النتائج التي توصلت إليها الباحثة بما يلي:

- إن الفحص التحليلي يحظى بإهتمام كبير من المنظمات المهنية من خلال التقارير والتبشرات التي تصدرها.
- لا يمكن الاستغناء نهائياً عن إجراءات مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة، والاستعاضة عنها كلياً بإجراءات الفحص التحليلي.
- يتطلب تطبيق أسلوب الفحص التحليلي على بنود القوائم المالية الآتي: توفر البيانات وانتظامها، وجود علاقة معنوية بين البيانات، سكون السلاسل الزمنية.
- أساليب الفحص التحليلي ليست جميعها على درجة واحدة من الدقة، إذ تعتبر الأساليب الكمية المتقدمة أكثرها دقة من بقية الأساليب.

٥- دراسة صادق أحمد مصطفى ٢٠٠٤ بعنوان: (قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة)^١.

تناولت هذه الدراسة قياس وفحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند قيام المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، ويشير الباحث إلى أن إغفال كلا النوعين من المعلومات قد يضعف من قدرة المراجع على صياغة توقعات دقيقة لمفردات القوائم المالية، وتتمثل المساهمة الأساسية لهذا البحث في أنه يناقش مرحلتين عند أداء

١ أحمد مصطفى، صادق (قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة) مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة ٢٠٠٤ م ١٨ ع ٢ ص ٨١-١١٦

الإجراءات التحليلية هما: استخدام التقلبات غير المتوقعة في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وتوليد الفروض اللازمة لتفسير هذه التقلبات، وناقشت الدراسة بعض مضامين الممارسة العملية فيما يتعلق بالإجراءات التحليلية.

٦- دراسة نذير محمد محمد ٢٠٠٤ بعنوان : (المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات - دراسة تطبيقية على بعض شركات ومؤسسات القطاع الاقتصادي في محافظة اللاذقية)^١.

تناولت هذه الدراسة عرضاً للإطار النظري للمراجعة التحليلية وكيفية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية لبعض العناصر الهامة المؤثرة على نتائج أعمال المشروع، حيث استعرض الطالب بعض الأساليب العلمية والمهنية للقيام بالمراجعة التحليلية، وعرض مدى إمكانية استخدام الحاسوب في المراجعة التحليلية، ومن ثم أنتقل إلى الجانب التطبيقي، وعرض فيه دراسة تطبيقية على شركي الكونسروة والإسفلت باللاذقية.

^١ محمد، نذير محمد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور لطيف زيود والدكتور ماهر الأمين (المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات-دراسة تطبيقية على بعض شركات ومؤسسات القطاع العام في محافظة اللاذقية) جامعة تشرين ٢٠٠٤م

٧- دراسة: Wendy J.Green and Ken T.Trotman ٢٠٠٣

بمعنوان^١: (An Examination of Different Performance Outcome in Analytical Procedures Task),

تناولت هذه الدراسة أداء مجموعة من مراجعي الحسابات بمهمة مراجعة تحليلية، ويظهر الباحثان أن أهمية الإجراءات التحليلية تنبع من الاستخدام المتزايد لها مؤخراً ، وجوهر هذه الإجراءات يظهر من خلال التحقق من التقلبات غير المتوقعة في القوائم الختامية للعميل.

حيث تناولت هذه الدراسة أداء مهمة عمل واحدة أسندت إلى كل مراجع حسابات في مجموعة من المراجعين اختيرت لدراسة أسلوب عملهم ونتائجه في المراجعة التحليلية. تفرض الدراسة هيكلية محددة للمراجعة التحليلية، وهي أن عملية المراجعة التحليلية: تبدأ بتوليد الفرضيات المعللة للتقلبات في بيانات القوائم المالية، ومن ثم اختبار تلك الفرضيات للوصول إلى اختيار الفرض المقبول.

حاولت الدراسة معرفة ما هي أساسيات نجاح فئة المراجعين ذات قرار وأسلوب العمل الصحيحين، وتحليل أخطاء العمل لدى باقي الفئات، وبالتالي تحديد السبب الرئيس لإخفاق المراجع في تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.

^١ J.Green, Wendy and T.Trotman, Ken (An Examination of Different Performance Outcome in Analytical Procedures Task) AUDITING ٢٠٠٣ Vol.٢٢No.٢pp ٢١٩-٢٣٥

٨- دراسة عدنان غرايبة ٢٠٠٣ بعنوان: (مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم

(٥٢٠) الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الأردن) ^١.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) من قبل مدققي الحسابات في الأردن ، وكذلك التعرف على معوقات تطبيق المعيار الدولي في الأردن، وكان الاستبيان أداة البحث، وخلصت الدراسة إلى أن أسلوب المقارنات من أكثر الأساليب استخداماً، يليه أسلوب تحليل النسب، وأن إجراءات المراجعة التحليلية تستخدم في كل مراحل التدقيق، وتعتبر مرحلة الإجراءات الجوهرية من أكثر المراحل استخداماً، وأن الإجراءات التحليلية تؤدي إلى اكتشاف جزء من الأخطاء، كذلك لم تظهر الدراسة علاقة بين خبرة المدقق واستخدامه للإجراءات التحليلية، ووجدت الدراسة أن ضعف كفاءة المدقق وعمل المدققين في مكاتب فردية شكلاً أهم العوائق التي تحول دون تطبيق الإجراءات التحليلية.

٩- دراسة حسن عباس محمد قضماني ١٩٩٧ بعنوان: (أساليب المراجعة

التحليلية دراسة تطبيقية على مدينة جدة) ^٢.

تناولت هذه الدراسة المراجعة التحليلية من حيث المفهوم والإجراءات وكذلك الأساليب، وهذا من خلال الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي للدراسة فقد قام الباحث باختبار مدى استخدام المراجعة التحليلية، وتوصل

^١ تركي سعيد غرايبة، عدنان رسالة ماجستير بإشراف الدكتور تركي راجي الحمود (مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠

الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الأردن) جامعة اليرموك-إربد- الأردن ٢٠٠٣ م

^٢ محمد قضماني ، حسن عباس رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمود عمر باعيس والدكتور عبد الباسط أحمد رضوان (أساليب

المراجعة التحليلية دراسة تطبيقية على مدينة جدة) جامعة الملك عبد العزيز-المملكة العربية السعودية ١٩٩٧ م

الباحث إلى أن المراجعين يستخدمون المراجعة التحليلية لإنجاز عملية المراجعة في التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير. ويوصي الباحث بتفعيل دور الجمعيات المهنية المتخصصة بتشجيع المراجعين على استخدام أكبر للمراجعة التحليلية لأداء عملية المراجعة، ووضع برامج التدريب والتعليم المستمر لممارسي مهنة المراجعة.

١٠- دراسة : (Elsie C.Ameen and Jerry R.Strawser) ١٩٩٤ بعنوان^١:
(Investigating the Use of Analytical Procedures: An
Update and Extension)

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العوامل المؤثرة في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وقد استخدم الباحث استبياناً وزع على ١٠٠ منتسب إلى شركات المراجعة الكبرى، و ٩٠ منتسب إلى شركات أصغر. إن نتائج هذه الدراسة تدل على أن المراجعين يمارسون إجراءات تحليلية بسيطة في فحص المراجعة مقارنة مع الإجراءات التحليلية الأكثر تعقيداً، بالإضافة إلى أنه يتم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط والاختبارات الجوهرية وفي نهاية عملية المراجعة، وأيضاً فإن استخدام برامج الحاسوب وزيادة ضغط أجور المراجعة تعد عوامل أساسية لاستخدام الإجراءات التحليلية. أخيراً توصلت الدراسة إلى أن المراجعين يأخذون بعين الاعتبار استخدام الإجراءات التحليلية

^١ C.Ameen, Elsie and R.Strawser, Jerry (Investigating the Use of Analytical Procedures: An Update and) Extension Auditing Ajornal of practice ana theory Vol١٣ no ٢ ١٩٩٤ pp ٦٩-٧٨

لكي تكون أكثر ملائمة من أجل إنجاز ارتباطات المراجعة عندما تكون بنية الرقابة الداخلية فعالة، وللحسابات التي تظهر مستوى خطر ضئيل.

١١- دراسة محمد خالد عشا ١٩٩٢ بعنوان: (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها)^١.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الأردن، وكذلك مدى إدراك المدققين لفوائد الإجراءات التحليلية، وتم الوصول إلى هذا الهدف عن طريق توزيع استبيان على عينة الدراسة حيث كان مجتمع الدراسة المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة. وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات غير الكمية البسيطة هي الأكثر استخداماً، بينما كان استخدام الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة متدنياً، وتوصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك إدراكاً لفوائد استخدام الإجراءات التحليلية، بينما لم تجد الدراسة ارتباطاً بين خبرة المدققين وبين استخدامهم للإجراءات التحليلية بمستوياتها المختلفة.

^١ عشا، خالد محمد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور منير موسى لطفي (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها) - الجامعة الأردنية- عمان- الاردن ١٩٩٢م

سادساً - ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمجتمع الدراسة، والذي يتمثل بالمحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، وبالتالي يوجد اختلاف بين البيئات التي تمت فيه تلك الدراسات من حيث الممارسة والتشريعات والظروف المحيطة، وبالتالي فإن هذه الدراسة تتناول استخدام المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية لإجراءات المراجعة التحليلية.
- انفردت هذه الدراسة بعرض علاقة عدة متغيرات باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية مثل الجنس، العمر، العمل، المستوى العلمي، وأيضا القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق ولا سيما قطاع الصناعات الدوائية في سوريا، وهذه العلاقات لم تتطرق لها الدراسات السابقة. فقد أجرى الباحث تحليلاً كاملاً للعلاقة بين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وبين المواصفات العامة لعينة الدراسة، وأيضا مدى كفاءة استخدام الإجراءات التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية، وبالتالي يوجد اختلاف في القطاع الذي تم التركيز عليه في جزء من البحث.

سابعاً - فرضيات البحث :

ولتحقيق أهداف الدراسة يمكن صياغة فرضياتها على الشكل التالي:

- **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية. ويندرج تحت هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:
 - لا يستخدم المحاسبون القانونيون السوريون إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية.
 - لا يستخدم المحاسبون القانونيون السوريون إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية.
 - لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص العامة لعينة الدراسة وبين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.
 - لا يجد المحاسبون القانونيون في سوريا معوقات لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية.
- **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا يدرك المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. ويندرج تحت هذه الفرضية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:
 - لا يدرك المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية.
 - لا يوجد فروق في أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع الذي تتم فيه عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.

- **الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية.

ثامناً - منهجية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد الباحث على المنهجين التاليين:

- **المنهج الاستنباطي و الذي اعتمده في دراسته النظرية التي ستعتمد على أحدث المراجع العلمية المنشورة من عربية ودولية في مجال مراجعة الحسابات، ومعاييرها والأنظمة والقوانين التي تخضع لها ، بالإضافة إلى اعتماده على مجلات المعرفة التي يراها ملائمة لهذه الدراسة، مثل الإحصاء والرياضيات والحاسوب ليشكل أساساً نظرياً يعتمد عليه.**
- **المنهج الاستقرائي الذي اعتمده الباحث من أجل تنفيذ الدراسة الميدانية باستخدام استبيان (انظر الملحق رقم ١) وذلك لجمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني للدراسة، وتنحصر أهداف هذا الاستبيان في الوصول إلى مدى استخدام أدوات المراجعة التحليلية وكفاءتها في عملية المراجعة ومعوقات استخدامها، أملاً منه بالوصول إلى نتائج تفيد مراجع الحسابات، وتقديم المقترحات والتوصيات المفيدة في هذا المجال.**

الفصل الثاني : مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية

أولاً: تعريف إجراءات المراجعة التحليلية.

ثانياً: طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية.

ثالثاً: أساليب إجراءات المراجعة التحليلية.

الفصل الثاني : مفهوم إجراءات المراجعة التحليلية

أولاً- تعريف إجراءات المراجعة التحليلية:

يمكن القول، إن هناك مقدمة منطقية يركز عليها تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، وهي أن العلاقات المعقولة - ظاهرياً - بين البيانات يمكن توقع وجودها واستمرارها إلا في ظروف معينة (معاملات أو أحداث محددة غير عادية، تغيرات محاسبية، تغيرات في العمل، تقلبات عشوائية أو بيانات كاذبة)^١. وقد ورد ضمن معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠)^٢:

((الإجراءات التحليلية تعني عمليات تقييم المعلومات المالية أجرتها دراسة للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية 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))

وورد ضمن بيان معيار المراجع الأميركي (SAS ٥٦) بأن الإجراءات التحليلية^٣:

((تتألف من عمليات تقييم المعلومات المالية التي يحصل عليها مراجع الحسابات عن طريق العلاقات الموضوعية والسببية التي يمكن التنبؤ بها من خلال البيانات المالية وغير المالية، والتي تشمل المقارنات البسيطة (مقارنة السنة الحالية مع السنة السابقة) حتى استخدام النماذج المعقدة التي تتضمن العديد من العلاقات والعناصر (تحليل الانحدار)).

إن الهدف الأساس من المراجعة التحليلية كما يبين المعيار الدولي هو تحليل العلاقات بين قوائم البيانات المالية، والتعرف على تلك العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها،

^١ عبد العال حمادة ، طارق : موسوعة معايير المراجعة الدار الجامعية ٢٠٠٤ ص ٣٤٣

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وأخلاقيات المهنة ٢٠٠٨ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٨ ، ص ٤٥٨

^٣ J.Ramos, Michael Practitioner's Guide to GAAS ٢٠٠٦ JOHN WILEY & SONS, INC. ٢٠٠٦ P1٦٧

ويمكن للمراجع استخدام طرق مختلفة لتحقيق هذا الهدف، تتراوح بين المقارنات البسيطة والتحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة.

هذا ويمكن تعريف المراجعة التحليلية على أنها:

- ((إجراءات أدلة الإثبات في المراجعة، والتي يستخدمها مراجع الحسابات بهدف تحديد الأرصدة أو الحسابات التي بحاجة إلى مزيد من الفحص والتدقيق، وذلك لعدم اتساقها مع المعلومات المالية أو غير المالية للمنشأة محل المراجعة))^١.
- ((إحدى وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بقطاعات مماثلة على مستوى النشاط))^٢.
- ((تقنيات التحليل المالي التي يستخدمها مراجع الحسابات في مراحل المراجعة، إذ تساعد في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة الأخرى وتوقيتها وفي تحديد البنود التي تحتاج إلى مراجعة إضافية، بغية تقليل مخاطر المراجعة المختلفة إلى أدنى حد ممكن))^٣.
- ((إجراءات لفحص المعلومات في البيانات المالية، وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو مع أرقام السنة السابقة ، ودراسة الاختلافات والاستفسار عن أسباب الاختلافات))^٤.

^١ باجليدة، غسان سعيد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور عمر عيسى جهماي (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية) جامعة اليرموك- المملكة الأردنية ٢٠٠٦م ص ١١

^٢ الصحن ، عبد الفتاح ، درويش ، محمد المراجعة بين النظرية والتطبيق ص ١٩٠

^٣ محمد، نذير رسالة ماجستير بإشراف د.لطيف زيود و د. ماهر الامين (المراجعة التحليلية واثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات) كلية الاقتصاد ، جامعة تشرين ، اللاذقية ٢٠٠٤ ص ٩

^٤ التميمي، هادي مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر الطبعة الثانية ٢٠٠٦ ص ١٠٦

- ((تكون الإجراءات التحليلية من تحليل المؤشرات والاتجاهات المهمة التي تتضمن فحص التقلبات والعلاقات التي تتسم بأنها غير متسقة مع المعلومات الملائمة الأخرى أو تنحرف عن القيم القابلة للتنبؤ بها))^١.

ثانياً - طبيعة إجراءات المراجعة التحليلية وأنواعها:

تتكون الإجراءات التحليلية من أعمال تقييم معلومات مالية وغير مالية، وتنصب على العلاقات المتوقعة والمعقولة ظاهرياً بين البيانات المالية وغير المالية، وهي تتراوح بين المقارنات البسيطة (السنة الجارية مع السنة السابقة) واستخدام نماذج معقدة تتضمن علاقات وعناصر بيانات كثيرة (تحليل الانحدار)^٢.

والفرض الأساس وراء تطبيق الإجراءات التحليلية هو توقع وجود علاقات معقولة بين البيانات واستمرارها، إلا إذا وجدت ظروف خاصة تدعو إلى خلاف ذلك. وتشمل الظروف الخاصة التي قد تسبب تغيرات في هذه العلاقات، على سبيل المثال، وجود عمليات أو أحداث غير عادية محددة، أو التغيرات المحاسبية، أو التقلبات العشوائية، أو وجود بيانات غير صحيحة نتيجة غش وأخطاء.

وقد وردت ضمن معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) خمسة أنواع من إجراءات المراجعة التحليلية^٣:

^١ السيد أحمد لطفي، أمين التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية - الاسكندرية - مصر ٢٠٠٧ م ص ٣٣٥

^٢ عبد العال حمادة ، طارق : (موسوعة معايير المراجعة) الدار الجامعية ٢٠٠٤ ص ٣٤٣

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص ٤٥٨

أ- مقارنة معلومات المنشأة المالية مع المعلومات المالية المقارنة لفترات سابقة:

وهذه المقارنة يمكن أن تكون مع بيانات سنة سابقة أو سنوات سابقة أو مقارنة مع أشهر سابقة في السنة نفسها أو أشهر مماثلة من سنوات سابقة. ويشير بيان معيار المراجعة (١٩- ١٧, pars ١١ and SAS ٥٦) إلى أن استخدام بيانات أقل تجميعاً في إجراءات المراجعة التحليلية سوف يؤثر بشكل إيجابي على دقة نماذج التوقعات المستخدمة^١.

وهنا لابد من الإشارة إلى أنه عند إجراء مثل تلك المقارنة يجب التأكد من البيانات المالية السابقة.

وتتنوع صور الإجراءات التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من فترة أو فترات سابقة ، وفيما يلي بعض الأمثلة^٢:

- مقارنة بيانات السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة.
- مقارنة لتفاصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة
- حساب النسب المئوية والنسب المالية ومقارنتها مع سنوات سابقة.

ب- مقارنة معلومات المنشأة المالية مع النتائج المتوقعة:

(مثل المقارنة مع الموازنات التخطيطية والتنبؤات المستقبلية أو توقعات المدقق). قد يقوم المراجع بمقارنة المعلومات المالية مع البيانات المالية المتوقعة ولابد من الانتباه إلى أن تكون هذه البيانات قد أعدت بعناية كافية. ويمكن مقارنة بيانات العميل مع توقعات المراجع عندما يقوم المراجع بحسابات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم

^١ C.Dzeng, Simon (A Comparison of analytical procedure expectation models using both aggregate and disaggregate data) Auditing ١٩٩٤ vol. ١٣ no. ٢ p٢

^٢ أرنيز، ألفين ولوريك، جيمس ترجمة الدكتور محمد عبد القادر الديسيلي المراجعة مدخل متكامل دار المريخ للنشر - المملكة العربية السعودية ٢٠٠٠م ص ٢٥٩

المالية^١. وتتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة مع النتائج المتوقعة، مثل الميزانيات التقديرية. وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب الهامة التي يوجد فيها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات^٢.

ج- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به و المبني على خبرة المنشأة:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المثوية لمامش إجمالي الربح^٣. فيمكن أن يقارن المراجع بين كمية وقيمة المبيعات المقدرة من قبل المنشأة مع كمية وقيمة المبيعات الفعلية، والبحث عن أسباب الفروق - إن وجدت - والتحري عن هذه الأسباب.

ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة، بشرط أن يكون المدقق مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب^٤.

د- مقارنة معلومات المنشأة المالية مع المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية:

عند تطبيق الإجراءات التحليلية قد يرغب المراجع في مقارنة البيانات المالية للعميل بتلك الخاصة بصناعة العميل، ومعايير الصناعة أو المعايير القطاعية هي المعايير التي تصدرها الاتحادات المهنية والجهات الحكومية وغيرها لأغراض القياس أو التقييم لفرع أو أكثر من

^١ أرنيذ، ألفين ولويلث، جيس، مرجع سابق، ص ٢٦١

^٢ (المرجع سابق) ص ٢٦٠

^٣ لاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٤٥٨

^٤ (المرجع السابق) ص ٤٥٩

فروع الصناعة والنشاط^١، ومع ذلك فقد تكون المقارنات غير فعّالة - فيما يخص الكيان المنوع الأنشطة - إلا إذا قارن المراجع بيانات قطاع العميل ببيانات الصناعة المناسبة^٢. ومن أهم منافع المقارنة مع النشاط أنها تساعد على تفهم أعمال العميل و أنها تقدم مؤشراً إلى احتمال وجود الفشل المالي^٣.

هـ- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة:

تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، ككلف المرتبات مع عدد الموظفين^٤. ذلك أن المعلومات غير المالية لا تشتق مباشرة من القوائم المالية، وتشمل العديد من العوامل مثل: الظروف الاقتصادية العامة، والتغيرات التكنولوجية في صناعة العميل، وطرح منتجات جديدة بواسطة المنافسين. وبالرغم من أهمية المعلومات غير المالية، فإن البعض يرى أن المراجعين يولون اهتماماً غير كافٍ لهذه المعلومات - مثال ذلك صناعة العميل وطبيعة أعماله - عند مراجعة القوائم المالية.

ولقد أدركت منشآت المراجعة مؤخراً الحاجة إلى الأخذ بعين الاعتبار المعلومات غير المالية عند أداء عملية المراجعة، ولذلك تم تنظيم المنشآت حسب التخصص في صناعة العميل، اعتقاداً بأن ذلك سوف يشجع على معرفة أكبر بظروف عمل العميل، وبالتالي تعزيز فعالية وكفاءة عملية المراجعة^٥. وتعد العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ذات أهمية

^١ شاكر، محمد منير وسماعيل، اسماعيل ونور، عبد الناصر (التحليل المالي مدخل صناعة القرارات) مطبعة الطليعة عمان ٢٠٠٠ م ص ٨٤.

^٢ عبد العال حمادة، طارق، مرجع سابق، ص ٣٥٤.

^٣ أرنيز، ألفين ولويك، جيمس، مرجع سابق، ص ٢٥٨.

^٤ لاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق ص ٤٥٨.

^٥ حامد مصطفى، صادق، قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة، ٢٠٠٤ م ص ٨٣.

خاصة لمراجع الحسابات ، وسبب ذلك هي الحقيقة القائلة أن البيانات غير المالية تحدد أو تؤكد البيانات المالية بشكل مستقل ، وأن العلاقة من هذا النوع تزود المراجع بدرجة عالية من التأكد^١. ويتمثل الأمر الأساس في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات^٢.

ثالثاً- أساليب إجراءات المراجعة التحليلية:

من الممكن استعمال طرق عديدة لإنجاز الإجراءات التحليلية، وهذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة وصولاً إلى التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة^٣.

ويأتي في مقدمة هذه الأساليب التحليل المالي بفروعه المختلفة، لأن الركن الأساس للتحليل المالي هو عمليات المقارنة (المقارنات)، وهذه الأخيرة تمكن من اكتشاف القيم الشاذة أو غير المنسجمة مع المقاييس العامة أو مع المقاييس التاريخية، وبالتالي فإنها تلتقي مع المراجعة التحليلية ومع أهداف المراجعة التحليلية. وتحت عنوان أساليب المراجعة التحليلية يمكن أن ندرس:

- النسب المالية، التحليل الأفقي والرأسي.

(والتي تصنف ضمن الأساليب البسيطة)

- تحليل الانحدار البسيط، تحليل الانحدار المتعدد، تحليل السلاسل الزمنية.

(والتي تصنف ضمن الأساليب المتقدمة)

^١ عبده راشد الرباعي، يوسف رسالة ماجستير (استراتيجيات المراجعة-دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية)

بإشراف الدكتور حسين دحدوح جامعة دمشق-كلية الاقتصاد ٢٠٠٦ ص ٧٤

^٢ أرنيز، ألفين ولوبيك، جيس ، مرجع سابق، ص ٢٦٢

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع سابق، ص ٤٥٨

أ - تحليل النسب المالية:

يمكن تعريف النسب المالية بأنها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام أي دراسة العلاقة بين عنصريين أو عدة عناصر^١. وتمثل النسب المالية العلاقة بين الأرصدة في البيانات المالية، وهذه الطريقة ذات أهمية كبيرة عند مقارنة الشركة تحت التدقيق مع الشركة الأخرى التي تتعامل بنفس الصناعة أو التجارة والتي تؤدي إلى معرفة ما إذا كانت هذه الشركة تعمل بكفاءة وفعالية مقارنة مع الشركة الأخرى، ويتم المقارنة مع السنة السابقة أيضاً^٢.

وتعتبر النسب المالية من أقدم وأهم أدوات التحليل المالي، وتنصب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية، بهدف إضافة دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات المالية الواردة في هذه القوائم.

ويمكن القول إن تحليل النسب المالية هو الإجراء التحليلي الأكثر شيوعاً^٣، إذ تتضمن الإجراءات التحليلية استخدام النسب المالية العامة خلال مرحلة التخطيط والفحص النهائي في مراجعة القوائم المالية، إذ يؤدي ذلك إلى توفر فهمٍ مفيدٍ لمعظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية، وفحص القوائم المالية من منظور المستخدم.

ويمكن تقديم نتائج تحليل النسب المالية على أنها إشارات تحذير ومؤشرات مفيدة في اكتشاف وجود أخطاء حالية أو محتملة^٤. ويمكن أن يكون تحليل النسب فعالاً في التعرف

^١ شاكر، محمد منير وسماعيل، اسماعيل ونور، عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٢٥.

^٢ مطر، محمد (الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية) دار وائل للنشر - عمان - الأردن ٢٠٠٦ ص ١٠٨.

^٣ J.Ramos, Michael: (مرجع سابق) P١٧٣

^٤ J.Ramos, Michael: (مرجع سابق) P١٧٤

على الجوانب التي يحتمل أن يوجد فيها مشكلات وتكون بحاجة إلى تحليل إضافي وتركيز في استخدام إجراءات المراجعة فيها، كما يمكن أيضاً أن يتم من خلاله تحديد جوانب العمل التي يستطيع المراجع أن يقدم تصوراً للمساعدة على التعامل معها^١. وتهدف النسب المالية إلى تقديم مجموعة من المعلومات والمؤشرات التي تستند إليها إدارة المشروع في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وذلك من خلال تقييم أداء هذا المشروع وكشف الانحرافات والتنبؤ بالمستقبل^٢.

ويرى الباحث أنه لأغراض المراجعة التحليلية يقوم المراجع بحساب نسب مختلفة متعلقة بالعناصر أو البند الخاضع للمراجعة، وعن طريق مقارنة هذه النسب مع مثيلاتها العائدة لسنوات سابقة بالنسبة للمشروع نفسه، أو مع مثيلاتها العائدة لشركات ومشاريع مماثلة، أو مع المعايير العامة للصناعة في حال وجودها، ويمكن للمراجع أن يدعم ثقته بعدالة ومصادقية عرض العنصر الخاضع للمراجعة أو أن يلحظ خروجاً عن الحدود المعقولة للنسب المحسوبة، وفي هذه الحالة الأخيرة يضع المراجع عدة افتراضات (بدائل) يمكن أن يكون أي منها هو السبب في شذوذ النسبة عن الحدود المعقولة، وفي التدقيق والبحث في كل افتراض على حدة مع اللجوء إلى أدوات المراجعة التحليلية ومنها النسب المالية أيضاً، يستطيع المراجع أن يحدد مواطن الخلل بدقة وبالتالي يكشف إجراءات التدقيق المتعلقة به.

ويمكن الإضافة أن حساب النسب هو وسيلة لمساعدة المراجع على إنجاز مهمته، وليس حساب النسب المالية هدفاً، أي إن المراجع يقوم بحساب النسب ليس لمجرد حسابها أو الحصول على أرقام إضافية، بل لكي يستطيع مقارنة هذه النسب مع غيرها

^١ أرنيز، الفين ولوبك، حميس، مرجع سابق، ص ٢٦٤

^٢ شيخ محمد، حسين وقطيم، حسان وشحادة، زيدون (دور النسب المالية في تقييم نشاط المشروع الاقتصادي) مجلة جامعة تشرين-

المجلد ١٩ عدد ٢٠٠٧ م ص ١٣١

من النسب أو المعدلات أو المعلومات من أجل أن يتحقق من مدى معقولية القيمة الدفترية لأحد بنود القوائم المالية الخاضعة للتدقيق .
يعرض الباحث فيما يلي بعض النسب المالية وآلية استخدامها ومحاكاتها من قبل المراجع أثناء القيام بعملية التدقيق:

١- معدل دوران المخزون :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي :

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

وتظهر هذه النسبة سرعة حركة المخزون ، وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما كان ذلك مؤشراً على كفاءة المنشأة ، إلا أنه لا بد هنا من التنويه إلى أن معدل دوران المخزون يرتبط بطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة ، فمعدل الدوران في المنشآت الصناعية هو دائماً أقل من معدلات الدوران في المنشآت التجارية .

وعلى مستوى المنشآت الصناعية فمعدلات الدوران في الصناعات الاستخراجية والصناعة الثقيلة (كصناعة السفن) هو دائماً أقل من معدلات الدوران في الصناعات الغذائية والتحويلية^١. ولا بد من إتمام نسبة معدل الدوران بحساب متوسط فترة التخزين والتي يمكن حسابها كما يلي :

$$\text{متوسط فترة التخزين} = \frac{٣٦٠}{\text{معدل الدوران}}$$

^١ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل و نور ، عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٧٧

وكلما قلت فترة التخزين كلما كان ذلك أفضل للمنشأة ، فتكاليف التخزين تصبح أقل وسيولة المنشأة تتحسن وحاجة المنشأة للأموال تصبح أقل.

إن هذا المؤشر له فائدة كبيرة بالنسبة لبرنامج المراجعة ذلك أن سائر الأصناف التي بقيت في المشروع أكثر من المدة الناتجة عن متوسط الاحتفاظ في المخزون يجب أن تكون محل اهتمام المراجع ، وإن معرفة الأصناف التي لم تتحرك لمدة أكثر من مدة متوسط الاحتفاظ بالمخزون يجعل المراجع يثير أسئلة عند فحصه كل مادة من هذه المواد، فقد يجد المراجع أن بعض هذه المواد بطيئة الحركة لأسباب تعود لطبيعة المادة، وهنا يمكن أن يسأل عن سبب شراء هذه المادة رغم عدم رواجها، فقد يكون شراؤها لأسباب تتعلق بتقاضي عمولات خارجة عن السجلات تتقاضاها بعض المستويات الإدارية الخ. ولا شك أنه يمكن للمراجع هنا تقييم هذه المواد بقيمتها السوقية التي يمكن أن تقل عن التكلفة، وبالتالي زيادة شكوك المراجع حول هذه المواد.

٢- معدل دوران المدينين:

وتحسب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط المدينين}}$$

وتصبح هذه النسبة ذات دلالة أكبر من خلال حساب متوسط فترة التحصيل (فترة الائتمان الممنوحة للمدينين) وتحسب هذه النسبة كما يلي :

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{متوسط دوران المدينين}}$$

إن هاتين النسبتين متعلقتين بالسيولة ؛ فكلما ارتفع المعدل وانخفضت فترة الائتمان كلما دل ذلك على كفاءة أكبر في استخدام الموارد المالية للمنشأة ، ويشير ذلك إلى أن المنشأة تحصل ديونها بسرعة وتعيد استثمارها مرة أخرى وهذا ما يحسن سيولة المنشأة ويقلل من حاجتها للتمويل ولا سيّما الخارجي.

كما يمكننا قراءة نشاط المنشأة الإنتاجي والتسويقي على أنه يعتبر جيداً لأنها لا تضطر إلى منح المدينين فترة ائتمان طويلة^١.

ويقيس هذان المعدلان كفاءة إدارة الائتمان ومدى فعالية سياسة الائتمان والتحصيل، وكلما ازداد معدل دوران الذمم المدينة أو نقص متوسط فترة التحصيل كان ذلك مؤشراً جيداً والعكس بالعكس^٢. إن أول ما يخطر ببال المراجع هو مقارنة هذه الفترة مع فترة الإهمال المعتمدة من قبل إدارة الشركة^٣، فإذا كانت سياسة الشركة هي الزبائن إعطاء مدة شهر لتسديد ديونهم، وكانت النسبة المحسوبة مطابقةً للنسبة الموضوعة من قبل الشركة فإن المراجع يكون أكثر اطمئناناً في تقويمه لخطر الرقابة. ويمكن للمراجع أن يبحث عن العملاء الذين تزيد أعمار ديونهم عن شهر ويقوم بدراسة حساباتهم والتأكد من سلامة أرصدهم.

ومن ناحية أخرى يجب أن يلاحظ المراجع تغير معدل دوران الزبائن عند مقارنته بسنوات أخرى فإذا لاحظ وجود هذا التغير فيكون هناك إما تغير في سياسة البيع الآجل ، وإما هناك خطأ في تسجيل المبيعات الآجلة.

^١ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر ، مرجع سابق، ص ٧٨

^٢ مطر ، محمد ، مرجع سابق ص ٣٦

^٣ القاضي ، حسين وفريظ ، عصام (مراجعة الحسابات - الإجراءات -) جامعة دمشق ٢٠٠٦ م، ص ٤٩

٣- معدل دوران الدائنين

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي :

$$\text{معدل دوران الدائنين} = \frac{\text{صافي المشتريات الآجلة}}{\text{متوسط الدائنين}}$$

وتصبح هذه النسبة ذات دلالة أكبر من خلال حساب متوسط فترة التسديد ، وتحسب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{متوسط فترة التسديد} = \frac{٣٦٠}{\text{معدل دوران الدائنين}}$$

وفترة التسديد تظهر الفترة الزمنية التي يمنحها الدائنون للمنشأة^١. ويقيس هذان المعدلان مدى نجاح تحقيق الملائمة بين سياستي البيع والشراء، لذا كلما انخفض معدل دوران الذمم الدائنة وزاد عن متوسط فترة الائتمان كان ذلك مؤشراً على تخفيض الضغوط التي سوف تواجهها المنشأة من زاوية السيولة مما سيزيد من طول الفترة الزمنية التي يمنحها الموردون لتسديد فواتير المشتريات وهذا ما يخفض من ضغوطات السيولة^٢.

فإذا كانت سياسات الموردين متباينة حول فترة التسديد فإن هذه النسبة لا تقدم فائدة تذكر للمراجع، أما إذا كانت سياسات الموردين متقاربة وعددهم محدود فإن النسبة الناتجة تقارن مع عقود التوريد لمعرفة مدى وفاء المشروع لالتزاماته في الوقت المحدد ، وهل يتعرض لأزمات مالية أم لا^٣. يمكن للمراجع مقارنة متوسط فترة التحصيل مع المهلة الوسطية التي يمنحها الموردون عادةً فيطمنن المراجع لحساب المشتريات.

^١ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر ، مرجع سابق، ص ٧٨

^٢ مطر ، محمد ، مرجع سابق، ص ٣٧

^٣ د.القاضي ، حسين ود.قريط ، عصام ، مرجع سابق ص ٥٠

٤- معدل دوران رأس المال:

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{معدل دوران رأس المال} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط رأس المال المستثمر}}$$

وتظهر هذه النسبة مساهمة الأموال المستثمرة في المبيعات، ولكن ارتفاع معدل دوران رأس المال لا يعني بالضرورة زيادة أرباح المنشأة^١.

ويستطيع المراجع الحكم على هذه النسبة بعد مقارنتها مع السنوات السابقة ، أو مع المشاريع المماثلة ، أو مع المؤشر المعياري للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

٥- معدل دوران الأموال الخاصة :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{معدل دوران الأموال الخاصة} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{متوسط الأموال الخاصة}}$$

وتظهر هذه النسبة قدرة الأموال الخاصة على تحقيق مبيعات المنشأة وارتفاع هذه النسبة مؤشر على كفاءة الاستثمار.

ويستطيع المراجع الحكم على هذه النسبة بعد مقارنتها مع السنوات السابقة ، أو مع المشاريع المماثلة ، أو مع المؤشر المعياري للقطاع الذي تنتمي إليه المنشأة.

^١ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٧٦

٦- معدل العائد على الأموال المستثمرة :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{معدل العائد على الأموال المستثمرة} = \frac{\text{صافي الأرباح بعد الضرائب} \times 100}{\text{رأس المال المستثمر}}$$

وتظهر هذه النسبة ربحية الأموال المستثمرة وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً إيجابياً ، ويجب أن لا تنخفض هذه النسبة عن مستوى سعر الفائدة في السوق لأن ذلك يعتبر مؤشراً سلبياً ويكون من الأفضل استثمار الأموال في وضعها في بيوت المال والحصول على الفوائد أفضل من تحمل مخاطر العمليات الاستثمارية^١. ويمكن للمراجع أن يقارن هذه النسبة مع النسبة ذاتها في المنشآت المماثلة ، أو مع القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه المنشأة ومع السنوات السابقة ، ويستطيع المراجع أن يقارن هذه النسبة مع سعر الفائدة السائد في السوق .

٧- معدل العائد على الأموال الخاصة (حقوق الملكية) :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{معدل العائد على الأموال الخاصة} = \frac{\text{صافي الأرباح بعد الضرائب} \times 100}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وتظهر هذه النسبة ربحية الأموال الخاصة وكلما ارتفعت هذه النسبة كان ذلك مؤشراً إيجابياً^٢. ومن المفيد للمراجع أن يقارن بين معدل العائد على الأموال الخاصة ومعدل العائد على الأموال المستثمرة ، فإذا كان معدل العائد على الأموال الخاصة أقل من

^١ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر، مرجع سابق، ص٦٢

^٢ (المرجع سابق) ، ص٦٣

معدل العائد على رأس المال المستثمر فهذا يعني أن معدل الفائدة المدفوع للديون أعلى من معدل العائد على الأموال الخاصة.

٨- نسبة ربحية المبيعات :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{نسبة ربحية المبيعات} = \frac{\text{صافي الأرباح بعد الضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$$

وتظهر هذه النسبة مقدار قدرة المبيعات على توليد الأرباح ، وكلما ارتفعت هذه النسبة اعتبر ذلك مؤشراً إيجابياً للمنشأة^١.
ويستطيع المراجع الحكم على هذه النسبة من خلال مقارنتها مع نسب السنوات السابقة ، أو مع النسب المماثلة في القطاع الاقتصادي.

٩- حافة مجمل الربح :

وتحسب هذه النسبة على النحو التالي:

$$\text{حافة مجمل الربح} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

وتظهر هذه النسبة قدرة المبيعات على توليد مجمل الربح وكلما ارتفعت هذه النسبة اعتبر ذلك مؤشراً إيجابياً للمنشأة^٢.

^١ (المرجع سابق)، ص ٦٦

^٢ (المرجع سابق)، ص ٦٣

يرى الباحث أن هذه النسبة أفضل وأكثر دلالة لتقييم الأداء، ولاسيما عند المقارنة مع المنشآت المماثلة لأنها تعبر عن النشاط التشغيلي الأساسي للمنشأة، وتعتبر هذه النسبة أيضاً أكثر دلالة عند المقارنة مع السنوات السابقة وذلك لأنها لا تتضمن الضرائب التي يمكن أن تكون متغيرة بتغير القوانين وسنوات الإعفاء.

وفي نهاية عرض هذه المجموعة من النسب يشير الباحث إلى أن هذه النسب تشكل جزءاً من النسب التي يمكن أن يتم استخدامها عند تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، حيث أن على المراجع استخدام معرفته بالعمل وبالصناعة ليقوم بتطوير النسب الأكثر ملائمة والتي تكون نتائجها ذات فائدة أكبر لعملية المراجعة. وإلى أن هناك عدة محددات لاستخدام النسب في عملية المراجعة، حيث أن هنالك محددات لاستخدام تحليل النسب تتجلى في أن تحليلي النسب يركز على الماضي والمعاملات الحالية مجتمعة^١.

ب- التحليل الأفقي والتحليل الرأسي :

- التحليل الأفقي

ويعني دراسة التغيرات الحادثة في عناصر القوائم المالية على مدى فترات زمنية ولذلك يدعى بالتحليل المتحرك^٢.

ويقوم هذا الأسلوب على دراسة حركة البند على مدار فترات مالية للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة البند على مدار الفترات الزمنية المقارنة، لذلك يمتلك هذا الأسلوب الديناميكية التي تمكن المراجع من تكوين صورة أصدق عن واقع حال المنشأة.

^١ ١٧٤ (مراجع سابق) J.Ramos, Michael

^٢ د. محمد، منير شاكر ود. اسماعيل، اسماعيل ود. نور، عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٤١

وعادة ما تكون الفترة الزمنية مجال المقارنة تمتد من ٥-١٠ سنوات^١، وتحدد الإشارة إلى أن موضوعية وواقعية نتائج التحليل ترتفع كلما طال الأفق الزمني للفترات المالية المقارنة، وهنا لا بد من اختيار سنة أساس و إن لاختيار سنة الأساس أهمية كبيرة في دقة دراسة اتجاهات التطور. وعند اختيار سنة الأساس لابد من مراعاة الأمور التالية^٢:

- أن لا تخضع اختيارها للرأي الشخصي
 - أن تكون السنة التي يتم اختيارها ذات ظروف طبيعية.
 - يجب أن تكون سنة الأساس غير بعيدة زمنياً عن السنوات المراد قياس اتجاهها.
- ويمكننا تجاوز هذه المشكلة إن وجدت يجعل سنة الأساس مكونة من متوسط بيانات عدة سنوات^٣. وبالتالي يمكن للمراجع استخدام أسلوب التحليل الأفقي في مرحلة التخطيط، إذ يساعد على فهم عمليات وأنشطة المنشأة والتطورات التي حدثت فيها، ويمكن للمراجع استخدام التحليل الأفقي في المرحلة النهائية من عملية المراجعة، حتى يتمكن من إجراء فحص إجمالي شامل للقوائم المالية لتقييم مدى معقولية نتائجه.

- التحليلي الرأسي

بموجب هذا الأسلوب من أساليب التحليل المالي تتم المقارنة فيما بين أرقام القوائم المالية للفترة المحاسبية نفسها لتظهر محصلة هذه المقارنة في صورة نسب مئوية^٤. ويمكننا استخدام هذا التحليل أيضاً لتحليل قائمة الدخل إذ تنسب عناصر قائمة الدخل إلى المبيعات أو صافي المبيعات في القائمة نفسها^٥. ويطلق على التحليل الرأسي بالتحليل

^١ مطر ، محمد ، مرجع سابق، ص ٢٨

^٢ محمد حسين أبو زيد ، حسن (قوائمات في المحاسبة الإدارية) القاهرة دار الثقافة العربية ١٩٨١ ص ٨٨

^٣ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر، مرجع سابق، ص ٤٢

^٤ مطر ، محمد ، مرجع سابق، ص ٢٥

^٥ محمد ، منير شاكر واسماعيل ، اسماعيل ونور ، عبد الناصر، مرجع سابق ص ٣٩ .

الثابت، وذلك لأنه يعبر عن دراسة كمية للعلاقات القائمة بين بنود القوائم المالية في لحظة معينة.

يستطيع المراجع أن يستفيد من التحليل الرأسي للقوائم المالية من خلال مقارنة نتائجه مع أرقام أخرى لها نفس الدلالة. ويستطيع أن يستخدم هذا الأسلوب أيضاً في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة من أجل تقييم الأهمية النسبية للحسابات والعمليات المالية المختلفة. يمكن أن يستخدم المراجع التحليل الرأسي في عملية تحليل الانحراف، والتي تعني مقارنة بيانات منشأة العميل مع مستويات مقبولة محددة مسبقاً للوصول إلى الانحراف عن هذه المستويات والتي تتطلب من المراجع التقصي عن أسبابها، عند تطبيق تحليل الانحراف فإن مراجع الحسابات قد يستخدم المستويات المقبولة من المصادر التالية^١:

- الموازنات التقديرية للمنشأة.
- توقعات المنشأة.
- بيانات الصناعة.
- بيانات فترات مالية سابقة.
-

ج- تحليل الانحدار

وهو الأسلوب الإحصائي الذي يتم فيه ربط استخدام علاقات السبب والنتيجة في إجراء استدلالات، ويعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الإحصائية استخداماً في المراجعة التحليلية^٢.

^١ P١٧٥ (مرجع سابق) J.Ramos, Michael

^٢ أرنيوز، ألفين ولويك، جيس، مرجع سابق، ص ٢٦٣

ولتحسين نموذج تحليل الانحدار يجب على المراجع أن يعرف ويحدد المتغيرات مستخدماً معرفته بالعمل وبالبيانات المالية التاريخية المدققة سابقاً إضافة إلى استخدامه متغيرات مستقلة خارجية^١. ويمكن تقسيم تحليل الانحدار إلى:

١- تحليل الانحدار البسيط

إن دراسة الانحدار البسيط تعني دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل، والبحث في القيم التي تأخذها كل منهما في الفترات الماضية، ومن ثم وضع نموذج رياضي يعبر عن علاقة الارتباط بينهما، ونستطيع من خلال هذا النموذج أن نتنبأ بالقيمة التي سيأخذها المتغير التابع من أجل قيمة معطاة للمتغير المستقل كالعلاقة مثلاً ما بين المبيعات والمبيعات الآجلة، المبيعات وتكلفة المبيعات، أرصدة الزبائن والمبيعات... الخ والشرط الأساس لهذه الدراسة هو وجود علاقة منطقية ما بين المتغيرين، ومن خلال دراسة الارتباط بين العناصر يستطيع المراجع التنبؤ بقيمة المتغير التابع فيها بدلالة قيمة معينة للمتغير المستقل، ومن ثم يقارن تنبؤاته هذه مع القيمة الحقيقية فإذا ما وجد تطابقاً أو تقارباً فسيكتفي ببعض الاختبارات البسيطة الأخرى للتحقق من العنصر الخاضع للتدقيق، أما إذا وجد اختلافاً كبيراً غير مبرر بينهما فسيصدق حول هذا العنصر بخذر وسيزيد من إجراءاته الموجهة إليه. وتأخذ المعادلة العامة للارتباط الشكل التالي :

$$ص = ج + ب س$$

حيث: ص = قيمة المتغير التابع المراد التنبؤ به

ج، ب : معاملات ثابتة (ثوابت المعادلة)

س : المتغير المستقل

^١ P١٧٦ (مرجع سابق) J.Ramos, Michael

ويمكننا استخراج قيم ثوابت المعادلة من خلال المعادلتين الطبيعيتين أو من خلال طريقة المربعات الصغرى، وبعد حصولنا على ثوابت المعادلة نستطيع الحصول على قيمة تقديرية للمتغير التابع وذلك بإعطاء المتغير المستقل س قيمته. بعد ذلك نقارن قيمة البند (العنصر) المقدرة مع قيمته الدفترية (الحقيقية): فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءً أو تلاعباً في القوائم المالية.

٢- تحليل الانحدار المتعدد

وفي هذا الأسلوب يتم التنبؤ برصيد حساب معين بمعرفة أكثر من حساب آخر، ويتم التعبير عن هذا الأسلوب بالمعادلة التالية:

$$ص = ج + ب_١ س_١ + ب_٢ س_٢ + ب_٣ س_٣ + + ب_ن س_ن$$

حيث: ص = قيمة المتغير التابع المراد التنبؤ به.

ج، ب_١، ب_٢، ب_٣، ب_ن: معاملات ثابتة (ثوابت المعادلة)

س_١، س_٢، س_٣، س_ن: المتغيرات المستقلة

فمثلاً يمكن التنبؤ بتكاليف الإنتاج عن طريق العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة والمتغير التابع المتمثل في تكاليف الإنتاج، وبالتالي يتم استنتاج تكاليف الإنتاج المقدرة من خلال تلك العلاقة، بعد ذلك نقارن القيمة المقدرة مع القيمة الدفترية (الحقيقية): (فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءً أو تلاعباً في القوائم المالية).

د- دراسة وتحليل السلاسل الزمنية :

تشكل دراسة التطور الزمني (الشهري، الربع سنوي، السنوي،) للعنصر الخاضع للتدقيق فكرةً لدى المراجع عن الاتجاه العام لنمو هذا العنصر، وتمكّنه هذه الدراسة من التنبؤ بما ستكون عليه قيمة هذا العنصر في الوقت الحالي وفي المستقبل، ومن خلال مقارنة القيمة الحقيقية مع القيمة المتوقعة يمكن للمراجع أن يكتشف إما التزام هذا العنصر بمنحاه العام أو خروجه عنه. وفي الحالة الأولى يمكن للمراجع الاكتفاء بإجراءات مراجعة بسيطة وهذا سيوفر عليه كثيراً من الوقت والجهد غير المثمر، أما في الحالة الثانية فسيلجأ المراجع إلى دراسة أسباب هذا السلوك الشاذ للعنصر ضمن الظروف المحيطة، وبعد أن يضع كل الاحتمالات التي يمكن أن تفسّر هذا السلوك المتباين وأن تبرز حدوثه سيعمل على دراسة كل احتمالٍ على حدة عائداً إلى دراسته السابقة لنظام الرقابة الداخلية وباحثاً في الضوابط الرقابية على العنصر أو البند المدروس إلى أن تتضح أمامه النقاط المشكوك فيها فيوجه اختباراته حولها ويكتشف إجراءاته مما يضيفي على هذه الإجراءات فعالية عالية وكفاية مرتفعة. ويستطيع المراجع في هذا المجال أن يستعين بالمخططات والرسوم البيانية لأنها تقدم له عرضاً إيضاحياً مبسطاً وسهلاً يستطيع من خلاله أن يقرأ قصة كاملة عن العنصر المدروس وتطوره التاريخي دون أن يفرق نفسه بالأرقام التفصيلية والسجلات والمستندات الكثيرة.

ولأغراض دراسة السلسلة الزمنية لأحد العناصر علينا أخذ قيم هذا العنصر خلال فترات زمنية متتالية معتبرين أن قيم العنصر هي متغير تابع وأن الزمن هو متغير مستقل، أي إن قيمة العنصر تتغير بتغير الزمن فهي تابعة له ، أما الزمن فهو يتغير دون أن يكون تابعاً لقيمة هذا العنصر، ومعادلة الاتجاه العام تأخذ الشكل التالي:

$$ص = جـ + ب س$$

حيث: ص: قيمة المتغير التابع المراد التنبؤ به.

ج، ب : معاملات ثابتة (ثوابت المعادلة)

س : المتغير المستقل وهو هنا عبارة عن الزمن (اليوم، الشهر، السنة، ...)

ويمكننا استخراج قيم ثوابت المعادلة من خلال المعادلتين الطبيعيين أو من خلال طريقة المربعات الصغرى، وبعد حصولنا على ثوابت المعادلة نستطيع الحصول على قيمة تقديرية للمتغير التابع (ص) وذلك بإعطاء المتغير المستقل س قيمة حسب العام أو الشهر الذي نريد التنبؤ بقيمة (ص) فيه. بعد ذلك نقارن قيمة البند (العنصر) المقدرة مع قيمته الدفترية (الحقيقية): فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصاً إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءً أو تلاعباً في القوائم المالية). وتستخدم السلاسل الزمنية لدراسة عناصر المبيعات، المشتريات، أرصدة الزبائن، المصاريف البيعية، كمية الإنتاج، ... الخ

الفصل الثالث: إستراتيجية إجراءات المراجعة التحليلية ومعوقاتها

أولاً: توقيت وأهداف إجراءات المراجعة التحليلية.

ثانياً: خطوات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

ثالثاً: معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

الفصل الثالث : إستراتيجية إجراءات المراجعة التحليلية ومعوقاتها

أولاً - توقيت وأهداف إجراءات المراجعة التحليلية:

تهدف إجراءات المراجعة التحليلية إلى استخدام النماذج الكمية من نسب ومؤشرات مهمة وغيرها لمعرفة أرصدة معينة أو نتائج محددة ومقارنتها مع واقع المشروع الذي تتم مراجعته، ثم وضع فروض تفسر الانحرافات واتخاذ إجراءات للتحقق منها^١.

ويمكن أداء إجراءات المراجعة التحليلية في ثلاث مراحل من عملية المراجعة إذ يجب إجراء بعض هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات مع باقي إجراءات المراجعة وخلال مرحلة الإنهاء من المراجعة^٢.

أي بعبارة أخرى يمكن للمراجع القيام بإجراءات المراجعة التحليلية خلال مختلف مراحل عملية المراجعة، أي في مرحلة التخطيط للمراجعة والبدء بوضع برنامج المراجعة، وبعد ذلك يمكن القيام بإجراءات المراجعة التحليلية أيضاً في مرحلة التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة وجمع قرائن الإثبات، وكذلك يمكن الاستمرار بهذه الإجراءات عند نهاية عملية المراجعة لأغراض تقويم نتائج المراجعة النهائية.

وهنا يشير الباحث إلى أن المعيار الدولي (٥٢٠) يلزم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص النهائي، ويترك حرية استخدامها في مرحلة التدقيق التفصيلي كإجراءات جوهرية.

^١ القاضي، حسين و قريط، عصام (مراجعة الحسابات الإجراءات) جامعة دمشق ٢٠٠٦ م ص ٤٥

^٢ أرنيز، ألفين ولويك، جيس ترجمة الدكتور محمد عبد القادر الديسبي (المراجعة مدخل متكامل) دار المريخ للنشر - المملكة

العربية السعودية ٢٠٠٠ م ص ٢٥٥

ووفقاً لمتطلبات نشرة معايير المراجعة (SAS) No. ٥٦ الإجراءات التحليلية مطلوبة في مرحلتي التخطيط والنظرة الشاملة للمراجعة، ومقبولة عن القيام بالإجراءات الجوهرية^١. إذاً يمكن إجراء الدراسة التحليلية في أوقات مختلفة من عملية المراجعة كالآتي:

أ- كإجراءات تقييم للمخاطر:

يجب على المدقق تطبيق إجراءات تحليلية كإجراءات تقييم المخاطر للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها^٢، حيث يعد تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزءاً هاماً من أداء عملية المراجعة بشكل كفء وفعال^٣.

وتساعد الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط المدقق على فهم نشاط العميل ومعرفة الانحرافات أو التقلبات المادية التي ربما تعتبر مؤشراً على وجود أمور يجب الانتباه لها في مرحلة التدقيق التفصيلي^٤. ففي مرحلة التخطيط يتمثل غرض الإجراءات التحليلية في إلقاء الضوء على مجالات المخاطرة لجعل تركيز مرحلة التخطيط تنصب على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة^٥.

إن هدف استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط هو زيادة فهم المراجع للعميل وتحديد مخاطر عملية المراجعة من خلال التركيز على الأرصدية والعلاقات الغير الاعتيادية أو غير المتوقعة الناتجة عن تحليل البيانات^٦.

^١ Chen, Yining and A.Letch, Robert (The error detection of structural analytical procedures: a simulation study) Aditing vol. ١٧ no. ٢ ١٩٩٨ p. ٣٧

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين (اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد واخلاقيات المهنة ٢٠٠٨) الجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠٨ ، ص ٤٦٤

^٣ أرنيو: ألفين ولويك، جيس : مرجع سابق، ص ٢٦٩

^٤ التميمي، هادي (مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية) دار وائل للنشر الطبعة الثالثة ٢٠٠٦ ص ٥٣

^٥ السيد أحمد لطفي، أمين (التطورات الحديثة في المراجعة) الدار الجامعية - الاسكندرية- مصر ٢٠٠٧ م ص ٣٣٥

^٦ J.Ramos, Michael Practitioner's Guide to GAAS ٢٠٠٦ JOHN WILEY & SONS, INC. ٢٠٠٦ P ١٦٨

فيجب على المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، ويمكن أن يستخدم هذه الغاية القوائم المالية والمقارنة ومن خلالها يستطيع أن يحدد الأرصدة ذات الأهمية النسبية ويركز في برنامج المراجعة على هذه الأرصدة، وتزيد هذه المقارنات في فهمه لطبيعة عمل المنشأة.

ويمكن أن يجري مقارنات بين أرصدة السنة الحالية والأرصدة المتوقعة (كالموازنات التقديرية) من أجل أن يسلط الضوء في برنامج المراجعة على الأرصدة التي تظهر اختلافاً جوهرياً عن الأرصدة المتوقعة.

وعلى الرغم من أن الإجراءات التي تستخدم في التخطيط كثيراً ما تقتصر على بيانات مالية، إلا أنه في بعض الأحيان قد يؤخذ بعين الاعتبار أيضاً معلومات غير مالية مرتبطة بالموضوع. ومن أمثلة ذلك عدد الموظفين، ومساحة أقسام البيع، وحجم الإنتاج، وأي معلومات مماثلة قد تساهم في تحقيق الغرض من الإجراءات، فعند استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة قد يستخدم المراجعون كلاً من المعلومات المالية وغير المالية^١.

ويساعد استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في هذه المرحلة على تخصيص وقت وموارد المراجعة الأخرى بصورة أكثر فاعلية^٢.

^١ حامد مصطفى ، صادق ، (قياس اثر المعلومات المالية وغير المالية على اداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة) ، ص ١١٣

^٢ عبده راشد الرباعي: يوسف رسالة ماجستير (استراتيجيات المراجعة-دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية) بإشراف الدكتور حسين دحدوح جامعة دمشق-كلية الاقتصاد ص ٦٠

ب- كإجراءات جوهرية.

إن المراجع يعتمد على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف ويمكن أن تكون هذه الإجراءات مرتكزة على الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية. فيجب على المراجع أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى الاستنتاجات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه حول القوائم المالية من خلال نوعين من الاختبارات هما^١:

- اختبارات الرقابة.

- اختبارات التحقق أو الإجراءات الجوهرية: وتتكون هذه الاختبارات من نوعين كما يلي : النوعي الأول: اختبارات المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة، والنوع الثاني: إجراءات الفحص التحليلي.

ويعتمد اختيار المراجع بين الإجراءات التحليلية أو اختبارات التفاصيل على خبرته المهنية وعلى فعالية وكفاءة النتائج المتوقعة من تطبيق هذه الإجراءات، ويجب على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار عند اختياره لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية طبيعة المعلومات ومدى توفرها وموثوقيتها. حيث جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (٥٢٠) أن الإجراءات التحليلية الجوهرية هي بشكل عام أكثر ملائمة للعمليات التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ بما على مدى الوقت^٢.

ومن الضروري لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية من توفر المعلومات: مثل معايير الصناعة، نتائج الشركات المماثلة والموازنات التقديرية، وأيضاً أن تكون هذه المعلومات موثوقة كأن تكون معايير الصناعة موضوعية ومصدرة من قبل هيئة موثوقة، والموازنات التقديرية أعدت على أساس علمي وفني صحيح.

^١ القاضي، حسين و حمدان، مأمون (المحاسبة الدولية) الدار العلمية ودار الثقافة عمان - الأردن ٢٠٠٠م ص ٢٥٧

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق ، ص ٤٦٠

وتأتي أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في هذه المرحلة كونها تخفض تكاليف عملية المراجعة، إذ إن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يدعم الثقة في سلامة بعض الأرصدة دون الدخول في تفاصيلها^١.

وعادة تكون الإجراءات التحليلية أقل كلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية ولذلك يفضل معظم المراجعين إحلال الإجراءات التحليلية محل الاختبارات التفصيلية كل ما كان ذلك ممكن^٢.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن بيان معيار المراجعة الأمريكي (SAS ٥٦) لا يلزم المراجع باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات جوهرية، وإنما قد يستخدم هذه الإجراءات كدليل إضافي يدعم صحة رصيد حساب معين^٣.

ج- كنظرة شاملة للبيانات عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة.

يجب أداء الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الانتهاء من عملية المراجعة ويكون ذلك مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتحريفات الكبيرة، أو المشكلات المالية ومساعدة المراجع إلى التوصل من نظرة موضوعية أخيرة عن القوائم المالية التي يتم مراجعتها^٤.

وتستعمل هذه الإجراءات في مرحلة التدقيق النهائي لمعرفة معقولية الفقرات الظاهرة في البيانات الختامية^٥. ويجب على المراجع تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في نهاية

^١ عبده راشد الرباعي، يوسف. مرجع سابق، ص ٦٢

^٢ أرنيز، ألفين ولويك، جيس. مرجع سابق، ص ٢٦٩

^٣ J.Ramos, Michael .Op.cit, P١٦٨

^٤ أرنيز، ألفين ولويك، جيس. مرجع سابق، ص ٢٦٩

^٥ التميمي، هادي مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر الطبعة الثالثة ٢٠٠٦ م ص ١٠٧

عملية المراجعة، وذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل^١.

إن الهدف من الإجراءات التحليلية عند مرحلة الفحص الشامل هو تدعيم الاستنتاجات التي تم تكوينها أثناء مراجعة المكونات الفردية للقوائم المالية، علاوة على ذلك فإنها تساعد في تحديد معقولة القوائم المالية، كما أنها أيضاً يمكن أن تحدد المجالات التي تتطلب إجراءات إضافية^٢.

وقد حدد بيان معيار المراجعة الأمريكي (SAS ٥٦) هدف استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في هذه المرحلة بأنه يساعد المراجع في الحكم على صحة الاستنتاجات التي تم الوصول إليها من عملية المراجعة متضمنة رأي المراجع في البيانات المالية^٣.
و يلخص الشكل التالي توقيت وأهداف إجراءات المراجعة التحليلية:

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق ، ص ٤٦٣

^٢ السيد أحمد لطفي، أمين التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية - الاسكندرية- مصر ٢٠٠٧ م ص ٣٤٩

^٣ J.Ramos, Michael .Op.cit, P١٦٨

توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية^١



^١ أرنيز، ألفين ولويك، جيمس، مرجع سابق، ص ٢٥٧

ثانياً: خطوات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

هناك مجموعة من الخطوات التي يتعين على المراجع القيام بها في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وهذه الخطوات هي :

الخطوة الأولى: الحصول على المعلومات :

يقوم المراجع في هذه الخطوة بالحصول على المعلومات سواءً من منشأة العميل أو من خارجها وخاصة المعلومات والبيانات المالية وغير المالية. فالبيانات والمعلومات التي يسعى المراجع للحصول عليها قد تتمثل في تلك التي خضعت للمراجعة سابقاً أو قد تكون اقتصادية أو صناعية أو غير ذلك^١.

وإن توفير المعلومات عن المنشأة محل المراجعة يعتبر عاملاً ضرورياً لإنجاز الفحص التحليلي بكفاءة عالية^٢، ومن الهام جداً للمراجع التأكد من موثوقية المعلومات المتوفرة لديه، إذ تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها^٣، حيث تقترح الدراسات البحثية أن استخدام البيانات الصناعية والاقتصادية والبيئية يمكن أن تحسن من القدرة المدركة للإجراءات التحليلية^٤. وقد أوصى معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) المراجع بأن يأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل عند تقديره لمدى موثوقية البيانات لأغراض تصميم إجراءات المراجعة التحليلية، فقد طلب المعيار أن يأخذ المراجع بعين الاعتبار ما يلي^٥:

^١ International federation of accounts (IFAC), ISA No. ٥٢٠ p٤٦٨

^٢ محمد مفتاح، رقية رسالة ماجستير بإشراف علي محمد موسى وصالح ميلود خلاط (أساليب الفحص التحليلي ودورها في الرفع من فاعلية المراجعة) الجامعة العربية الليبية جامعة غريان- كلية الاقتصاد ٢٠٠٤ ص ٢٥

^٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين مرجع سابق، ص ٤٦١

^٤ السيد أحمد لطفي، أمين مرجع سابق، ص ٣٣٨

^٥ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٤٦١

- ١- مصادر المعلومات المتوفرة. إذ تزداد ثقة المراجع بالبيانات التي تم حصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة مقارنة بالبيانات التي تم الحصول عليها من المنشأة.
- ٢- إمكانية مقارنة المعلومات المتوفرة: يجب أن تكون المعلومات والبيانات التي تم الحصول عليها قابلة للمقارنة مع معلومات وبيانات المنشأة.
- ٣- طبيعة وملائمة المعلومات المتوفرة: حيث يجب أن تتوافق المعلومات مع معلومات المنشأة.
- ٤- أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات: فكلما كانت نظم الرقابة المطبقة في المنشأة قوية زادت ثقة المراجع بالمعلومات، وبالتالي زادت ثقته في نتائج تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية.

الخطوة الثانية: تكوين التوقعات:

تتطلب الخطوة الثانية بتطوير وإعداد التوقعات إذ إن الفكرة الأساسية وراء تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية هي أن العلاقة الموجودة بين البيانات يجب أن تستمر، إلا إذا حدثت ظروف جديدة.

وبينما لا يوجد أساليب محددة يجب أن يستخدمها المراجعون لتطوير توقعاتهم يقترح (SAS No.٥٦) أمثلة لمصادر المعلومات لتطوير التوقعات مثل: المعلومات المالية للفترة السابقة، الموازنات، العلاقات بين البنود المالية، معلومات الصناعة، والعلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية^١.

^١ C.Dzeng, Simon (A Comparison of analytical procedure expectation models using both aggregate and disaggregate data) Auditing ١٩٩٤ vol. ١٢ no. ٢ p٢

فوضع التوقعات يهتم بالإجابة عن التساؤل الذي مفاده ما هو المبلغ الذي يخص بنداً أو حساباً ما من الحسابات؟ أو مالذي ينبغي أن تكون عليه مفرداته؟^١. ويرى أحد الباحثين أن تكوين التوقع يعد المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية^٢.

فالتوقعات تمثل تقديرات المراجع لأرصدة أو قيم معينة ويتطلب من المراجع تعيين حدي الثقة للقيم المتنبأ بها من خلال تحديد مدى الاختلاف المقبول بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية، ويعود تحديد هذه القيمة للحكم الشخصي للمراجع. ويستخدم المراجع حكمه على الأساليب التحليلية المختلفة لتكوين التوقعات إلى جانب مجموعة من البيانات التي يقوم المراجع بجمعها ليستخدمها كما هي باعتبارها قيم متوقعة جاهزة، وهي^٣:

- بيانات الفترة السابقة في حال اتفاق الطرف: حيث تمثل بيانات الفترة السابقة توقعات للفترة الحالية، ويمكن الأخذ بعين الاعتبار التغير المتوقع، وفي أغلب الأحيان يستطيع المراجع بسهولة أن يعرف العوامل الجارية التي تؤدي حتماً إلى تغير القيم عن تلك الفعلية للسنة الماضية^٤.
- بيانات الموازنة التخطيطية للمنشأة محل المراجعة: وتعتمد بشكل أساسي على دقة إعدادها وعلى استمرار الافتراضات والظروف المستخدمة في إعدادها.
- بيانات التكاليف المعيارية.
- الإحصاءات المعلنة خلال نفس الفترة للصناعة التي تباشرها المنشأة: وهنا لابد للمراجع من مراعاة درجة التشابه بين أعمال المنشأة وأعمال الصناعة،
- الإحصاءات التاريخية للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

^١ عبده راشد الرباعي، يوسف. مرجع سابق، ص ٧١

^٢ السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ٣٣٨

^٣ الشرعي، محمد سيف رسالة ماجستير بإشراف د. صباح أحمد شرف و د. جمال محمد سرور (استخدام إجراءات الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات) اليمن - جامعة عدن كلية العلوم الادارية ٢٠٠٤ ص ٧١

^٤ عبده راشد الرباعي، مرجع سابق، ص ٧٣

وينبغي على المراجع أن يدرس العوامل التي قد تعوق أو تحول دون استخدام معلومات خارجية^١:

- إحصائيات الصناعة قد يشوبها التحيز بسبب لاعب أو اثنين رئيسيين في داخل الصناعة.
- أنشطة العميل قد لا تكون مطابقة لتلك التي تغطيها المعلومات.
- إحصائيات الصناعة قد تعكس فقط تاريخ سنوات سابقة.
- تتوقف جودة إحصائيات الصناعة على درجة العناية التي يتوخاها المشاركون في الصناعة عند استيفاء الإقرارات الدورية.

- الخطوة الثالثة: تحديد الانحرافات غير العادية:

وتحدث هذه المرحلة من عملية الفحص التحليلي عندما يقوم المراجع بمقارنة القيمة التي يتوقعها مع القيمة المسجلة^٢، وهنا لابد من التمييز بين الفروق الطفيفة أي التي تكون ضمن حدي الثقة والفروق الكبيرة التي تتجاوز حدي الثقة، فالفروق الطفيفة تحمل والفروق الكبيرة تخضع لاهتمام المراجع للتأكد من معقولية القيم المسجلة، وبالتالي يحاول المراجع البحث عن أسباب هذه الفروق الكبيرة.

وهنا لابد من الإشارة إلى أنه سواء أسفرت المقارنة عن ظهور أو عدم ظهور تقلبات في القيم موضع المراجعة، فإن المراجع سوف يجري اختباره التفصيلية ولكن بمدى مختلفة، حيث سيكون واسعاً بالنسبة للقيم التي يظهر بها تقلبات جوهرية ومحدودة بالنسبة لباقي القيم^٣.

^١ عبد العال حماد، طارق (موسوعة معايير المراجعة) الدار الجامعية ٢٠٠٤ ص ٣٤٩

^٢ السيد أحمد لطفي، أمين، مرجع سابق، ص ٣٣٨

^٣ الشرعي، محمد سيف، مرجع سابق، ص ٧٤

وقد ورد ضمن معيار المراجعة الدولي (٥٢٠): عند تصميم وأداء إجراءات المراجعة تحليلية جوهرية على المدقق تحديد مقدار الفرق من التوقع الذي يمكن قبوله بدون مزيد من البحث، ويتأثر هذا الأمر بشكل رئيسي بالأهمية النسبية والاتفاق على المستوى المطلوب من التأكد^١، وبشكل عام تجري مقارنة البيانات والمعلومات لتحديد الانحرافات وعلى وجه الخصوص عند استخدام تحليل النسب والاتجاه على ثلاثة مستويات^٢:

- ١- مقارنة بيانات المنشأة ببيانات الصناعة.
- ٢- مقارنة بيانات المنشأة بالبيانات المناظرة لها في السنوات السابقة.
- ٣- مقارنة بيانات المنشأة بالتوقعات المطورة من اتجاهات الصناعة أو موازنات المنشأة أرصدة الحسابات الأخرى أو أي أسس أخرى للتوقعات.

- الخطوة الرابعة: فحص أسباب الانحرافات غير العادية :

في هذه المرحلة يبحث المراجع عن التوقعات المحتملة لأسباب الانحرافات غير العادية بين القيم المتوقعة والقيم الفعلية، فمن المهم أن يحدد المراجع فيما إذا كان السبب المحتمل للانحرافات ناشئاً عن تغير في الظروف أم أنه ناتج عن تحريف^٣، فربما تكون الانحرافات ناتجة عن تغير في الظروف التي تؤثر على الحساب، أو إلى العوامل المرتبطة بالبيانات المستخدمة لتطوير التوقع، أو إلى التحريف في الحسابات.

يرى الباحث أن هذه الخطوة تتطلب الكثير من المهارة والخبرة لدى المراجع، ويجب على المراجع أن يفهم تماماً طبيعة المنشأة ومدى تأثرها بالظروف المختلفة المحيطة بها، وذلك بهدف تفسير الانحرافات غير العادية وتحديد أسبابها. فقد جاء في معيار المراجعة

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٤٦٢

^٢ عبده راشد الرباعي، مرجع سابق، ص ٧٦

^٣ عبده راشد الرباعي، يوسف، مرجع سابق، ص ٨٠

الدولي رقم (٥٢٠) فقرة (١٧)^١: عندما تكتشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، فإن على المدقق البحث و الحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة و ملائمة لتلك الحالات.

- الخطوة الخامسة: توثيق الإجراءات التحليلية:

وتتطلب تلك الخطوة توثيق كل ما يتعلق بإجراءات المراجعة التحليلية مثل بقية أعمال المراجعة، ويمكن أن تتضمن أوراق العمل المستخدمة في توثيق إجراءات المراجعة التحليلية ما يلي^٢:

- المعلومات المستخدمة ومصادرها.
- أساليب الفحص التحليلي التي تم استخدامها.
- الانحرافات الهامة التي تم اكتشافها ومدى أحقية كل انحراف للفحص والدراسة.
- المستويات الادارية التي تم الحصول منها على التفسيرات المتعلقة بالانحرافات الهامة.
- النتائج التي تم التوصل إليها.
- ويجوز للمراجع أن يحتفظ بالملف الدائم بالبيانات الدورية المستخدمة في التحليل، كما يجوز للمراجع أيضاً أن يتضمن الملف الدائم ما يلي^٣:
- النسب المئوية المستخدمة في تحليلي الاتجاه.
- النسب المئوية المستخدمة في قوائم الحجم العادي المالية.

^١ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٤٦٣

^٢ محمد مفتاح، رقية ، مرجع سابق، ص ٣٠

^٣ عبد الغال حماد، طارق ، مرجع سابق، ص ٣٦٤

- النسب المستخدمة في تحليل النسب.
- بيانات الصناعة المستخدمة ومصدر البيانات.

ثالثاً - معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

يمكن القول أن هناك عدة محددات أو معوقات تحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، ويمكن تقسيمها إلى:

- معوقات تتعلق بالمراجع نفسه (معوقات ذاتية) ويمكن إجمالها بالتالي:
 - عدم المعرفة بإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة^١، فمن المنطق القول أن المراجع الذي لا يعرف أنواع إجراءات المراجعة التحليلية لا يستطيع تطبيقها.
 - نقص خبرة المراجع في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وهنا يجب التمييز بين خبرة المراجع بشكل عام وخبرته في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، فقد يكون لدى المراجع خبرة طويلة، ولكن عدم تطبيقه لإجراءات المراجعة التحليلية لم يطور مهاراته وخبرته في هذا المجال.
 - إن عدم قدرة المراجع على استخدام برامج الحاسوب والتي تساعد على تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية، إن من أسباب عدم استخدام إجراءات المراجعة التحليلية يعود إلى عدم الإلمام الكافي لاستخدام الحاسوب لدى مفتشي الحسابات^٢. فمن المعلوم أن برامج الحاسوب تساعد بشكل كبير على استخدام

^١ باجليدة، غسان سعيد رسالة ماجستير بإشراف عمر عيسى جهماي (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي

الحسابات في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية) جامعة اليرموك- المملكة الاردنية ٢٠٠٦م ص ٩٥

^٢ محمد ، نذير رسالة ماجستير بإشراف لطيف زيود وماهر الامين (المراجعة التحليلية واثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات

(كلية الاقتصاد ، جامعة تشرين ، اللاذقية ٢٠٠٤ ص ١٣١)

أدوات المراجعة التحليلية سواء البسيطة كتحليل النسب أو المعقدة كدراسة الارتباط والانحدار.

- معوقات تتعلق بالمنشأة محل المراجعة:

- عدم توفر المعلومات المالية وغير المالية عن المنشآت التي تعمل بنفس المجال. وبالتالي لا يمكن إجراء المقارنات المختلفة بين حسابات المنشأة والمنشآت التي تعمل بنفس القطاع
- اختلاف بيانات المنشآت المماثلة: فإذا توفرت البيانات المالية للمنشآت الأخرى المماثلة، ولكن يوجد اختلاف بينها وبين بيانات المنشأة محل المراجعة عائدة مثلاً إلى اختلاف السياسات فلا يمكن إجراء المقارنات المختلفة.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية: فمن المعروف أن ضعف الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة يقلل من قدرة المراجع على الاعتماد على إجراءات المراجعة التحليلية. فقد أجمعت الدراسات السابقة على أن ضعف نظام الرقابة الداخلية في المنشآت محل المراجعة يعتبر من أهم الأسباب الجوهرية التي تجعل المراجعين لا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية ولا يعتمدون على نتائجها بالشكل المطلوب^١. وأشار المعيار الدولي (٥٢٠) في الفقرة ١٢ د^٢ على أنه على المدقق اعتبار فحص أنظمة الرقابة، على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المدقق في تطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية، عندما تكون أنظمة الرقابة هذه فعالة فإنه يكون للمدقق ثقة أكبر في إمكانية الاعتماد على المعلومات وبالتالي في نتائج الاختبارات الجوهرية.

^١ باجلية، غسان سعيد ، مرجع سابق، ص ٣٢

^٢ الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سابق، ص ٤٦١

- عدم وجود معايير للصناعة: فعدم وجود معايير الصناعة يقف عائقاً أمام المراجع لإجراءا علميات المقارنة المختلفة بين بيانات المنشأة سواءً المالية أو غير المالية مع معايير الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.
- اختلاف بيانات المنشأة من سنة لأخرى بسبب التغير المستمر من قبل المنشأة لسياساتها المحاسبية من فترة لأخرى، ففي هذه الحالة تصبح المقارنات غير منطقية نتيجة لاختلاف السياسات المحاسبية من فترة لأخرى.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: مهنة المراجعة وواقع الصناعات الدوائية في الجمهورية العربية السورية.

ثانياً: مجتمع و عينة الدراسة والاستبيان المستخدم بالبحث.

ثالثاً : عرض نتائج الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

رابعاً : الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

خامساً : خصائص عينة الدراسة.

سادساً: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتناول هذا الفصل الإجراءات التي اتبعها الباحث للوصول إلى مدى استخدام المحاسبين القانونيين في سوريا لإجراءات المراجعة التحليلية، وما هي معوقات استخدام هذه الإجراءات، ومدى أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وكفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية. ويستعرض الفصل شرحاً مختصراً عن واقع مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية، ولحظة عن واقع الصناعات الدوائية، وعرض مجتمع الدراسة وخصائصه، وماهية أداة البحث وعينة الدراسة، وخطوات الحصول على البيانات المطلوبة من عينة الدراسة متضمنة خصائص مفردات عينة الدراسة، وتحليل النتائج واختبار فرضيات البحث.

أولاً- مهنة المراجعة وواقع الصناعات الدوائية في الجمهورية العربية السورية:

- مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية:

تم تنظيم مهنة المحاسبين القانونيين بالجمهورية العربية السورية بالقوانين والقرارات التالية:

٩- قرار السيد رئيس الجمهورية رقم ١١٠٩ وتعديله بالقرار ١٤٤:

حيث تضمن القرار الجمهوري رقم (١١٠٩) لسنة ١٩٥٨ نظام المحاسبين القانونيين في سوريا، وشروط ممارسة مهنة المحاسب القانوني وهي الحصول على رخصة من وزارة الاقتصاد والتجارة، وأن يسجل اسمه في جدول المحاسبين القانونيين الذي تضعه وزارة الاقتصاد والتجارة.

وأوضح القانون شروط الحصول على رخصة لممارسة مهنة محاسب قانوني، آلية تشكيل وعمل اللجنة الخاصة بدراسة طلبات الترخيص والموافقة عليها، وحقوق حامل الرخصة

وواجباته والعقوبات المطبقة. وتضمن القرار الجمهوري رقم (١٤٤) لسنة ١٩٦١ بعض التعديلات على القرار السابق أهمها الاستعاضة عن كلمة رخصة بكلمة إجازة.

٢- النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين:

الذي شهر برقم (٦٠١) وتاريخ ١٧-٥-١٩٦١ والصادر عن وزير الشؤون الاجتماعية والعمل إذ تضمن اسم الجمعية : جمعية المحاسبين القانونيين في دمشق، أغراضها: السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات والمساهمة بالأبحاث الاقتصادية والمالية ومتابعة تطورها من الناحيتين العملية والفنية وتنظيم محاضرات ثقافية وعلمية، شروط العضوية، الجمعية العمومية، مجلس الإدارة، مالية الجمعية، وحل الجمعية وتصفيتها.

٣- الميثاق المهني:

صدر بتاريخ ١٠-٤-١٩٩٠ وقد وضع موضع التطبيق في العام نفسه بعد موافقة وزير التموين والتجارة الداخلية، والذي يتضمن قواعد وآداب السلوك المهني، المعايير المهنية، والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

٤- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٤

القرار رقم (٣٩٤٤) تاريخ ٢٨/٨/٢٠٠٦ الذي تضمن نظام اعتماد مفتشي الحسابات لدى الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. وقد أوضح القرار في المادة الأولى أنه لا يجوز لأي جهة خاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق السورية تعيين أي مفتش حسابات لديها إلا من الأسماء المذكورة في قائمة مفتشي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية، وفي المادة الثانية الشروط الواجب توافرها في مفتش الحسابات لإدراج اسمه في هذه القائمة وليصبح من مفتشي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة .

- الصناعات الدوائية في الجمهورية العربية السورية

١- الصناعات الدوائية

إن الدواء مادة مهمة تلعب دور هام في الحفاظ على صحة الإنسان ورفع مستوى الصحة العامة في المجتمع. كما إن الدواء سلعة ضرورية لا يرتبط استهلاكها بمروونات سعرية أو دخلية ولا يتحدد الطلب عليها بمستوى سعر معين بل هو طلب غير قابل للإرجاء أو التريث.

والصناعة الدوائية هي أكثر صناعة مقننة بين الصناعات في العالم، فهي تخضع لأكثر عدد من القوانين والأنظمة التي تحكم مختلف مراحل أعمالها منذ وضع المخططات وبداية الإنشاء حتى بعد طرح منتجاتها في الأسواق فهي تبقى مسؤولة عن الدواء لحين استعماله بسلام من قبل المريض. والصناعات الدوائية من أهم وأضخم الصناعات العالمية، كما تؤثر و تتأثر بالتغيرات الاقتصادية العالمية وساهمت مساهمة فعالة في دعم اقتصاديات العديد من الدول الصناعية. فالصناعة الدوائية تساهم بشكل مباشر في رفع الناتج القومي الإجمالي عن طريق التصدير كما هو الحال في الدول المتقدمة أو عن طريق الإحلال كما هو الحال بالنسبة إلى كثير من الدول الأخرى^١.

٢- الصناعات الدوائية العربية

لقد وصلت قيمة الصناعات الدوائية العربية في عام ٢٠٠٧ إلى حوالي (٦٢٣٧) مليون دولار أمريكي، بعد أن كانت في عام ١٩٧٥ حوالي (٣٤٥) مليون دولار أمريكي.

ورغم أن نسبة تغطيتها من قيمة الاستهلاك ٥٠% فقط إلا أن نسبة تغطيتها من عدد الوحدات المستهلكة يمكن أن نصل إلى أكثر من ثمانين بالمائة^٢.

^١ الكيلاني ، عدنان (نشرة الإتحاد العربي لمنتجات الأدوية والمستلزمات الطبية) العدد ٣ ص ١٠ تموز ٢٠٠٨

^٢ المرجع السابق ص ١١

٣- الصناعات الدوائية في سوريا

حتى عام ١٩٨٨ لم يكن في سوريا سوى معملين يعودان للقطاع العام هما تاميكو والديماس إضافة الى ست معمل صغيرة تغطي ٦% من حاجة السوق. وقد أصبحت الصناعات الدوائية الوطنية توفر بحدود ٨٨% من المطلوب^١ وذلك عام ٢٠٠٦، أما عام ٢٠٠٧ فكانت نسبة ٩٠% تمثل نسبة التغطية بالأدوية المحلية من إجمالي الأدوية^٢. ولإدراك دور الصناعات الدوائية السورية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية على المستوى القومي لابد من ذكر بعض الإيجابيات التي تتميز بها هذه الصناعة مثل:

• وجود نواه لقاعدة صناعية: إن هذه الصناعة وضعت نواه أساسية لقاعدة صناعية قابلة للتطور والتقدم إذا توفر لها التخطيط السليم، والإدارة الحكيمة، والدعم الرسمي المناسب.

إذ بلغ عدد معامل الأدوية في الجمهورية العربية السورية (٥٩) معملاً عام ٢٠٠٧ مقارنة بـ (٤٧) معملاً عام ٢٠٠٣^٣. وبلغ عدد الأصناف المصنعة محلياً (٥٨٠٠) صنفاً عام ٢٠٠٧ مقارنة بـ (٣٨٩٥) صنفاً عام ٢٠٠٣^٤.

• وجود خبرات علمية وإدارية: تساعد هذه الصناعة على تنمية القدرات العلمية والفنية لعدد من الباحثين في الصيدلة وعلوم الكيمياء والبيولوجيا والعلوم الأخرى ذات العلاقة. كما ساعدت على تنمية الخبرات الإدارية والتسويقية الحديثة لدى العاملين في هذا القطاع مما سيكون له أثر في تطوير هذه الصناعات وغيرها علمياً وإدارياً.

^١ الحسامي، ماهر وزير الصحة رئيس اللجنة الفنية للدواء (لائحة الأدوية الوطنية في الجمهورية العربية السورية)، الطبعة السادسة كانون الثاني ٢٠٠٦

^٢ المجموعة الإحصائية المكتب المركزي للإحصاء - الجمهورية العربية السورية إحصاءات ٢٠٠٨ الفصل الثاني عشر الصحة - مقارنة الأدوية بين عامي ٢٠٠٣-٢٠٠٧ جدول ١-١٢ ٢٠٠٨

^٣ (المرجع السابق جدول ١-١٢ ٢٠٠٨)

^٤ (المرجع السابق جدول ١-١٢ ٢٠٠٨)

- توفير فرص العمل : توفر الصناعات الدوائية حوالي (١٤٠٠٠) فرصة عمل بشكل مباشر في سوريا من مختلف المستويات والتخصصات العلمية، كما ساعدت على إنشاء العديد من الصناعات المساندة.
- دعم الاقتصاد الوطني : يبلغ حجم الإنتاج الدوائي السوري لعام ٢٠٠٧ أكثر من (٨٤٩) مليون دولار تنقسم الى قسمين^١ :
 - قسم يبلغ (٦٣٩) مليون دولار يغطي (٩٠%) من حجم السوق، إن الاقتصاد الوطني يوفر أضعاف هذه القيمة حقيقةً وذلك بسبب انخفاض أسعار الأدوية المحلية مقارنة بالأدوية الأجنبية.
 - وقسم يبلغ (٢١٠) مليون دولار يصدر إلى كافة دول العالم.
- إمكانية استغلال الخامات المتوفرة : إن الصناعة الدوائية السورية مؤهلة لاستغلال بعض الخامات المتوفرة في سوريا وفي المناطق المجاورة مثل البتروكيماويات وأملاح البحر الميت، إضافة إلى إجراء الأبحاث على النباتات الطبية المتوفرة في بعض مناطق سوريا.

^١ الكيلاني ، عدنان (مراجع سابق) ص ١٤ جدول رقم ٣ (حجم سوق الادوية و حجم الصناعة الوطنية لعام ٢٠٠٧

ثانياً- مجتمع وعينة الدراسة والاستبيان المستخدم في البحث:

١-مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين السوريين المزاولين للمهنة، وقد جرى اختيارهم كونهم المعنيون بمراجعة القوائم المالية، ولبيان مدى قيام المحاسبين القانونيين في سوريا بإجراءات المراجعة التحليلية أثناء القيام بعملية المراجعة^١.

إذ بلغ عدد المحاسبين القانونيين المسجلين في الجمعية بتاريخ ٣١-١٢-٢٠٠٧ (١٧٩٣) عضواً، وبتاريخ ١-١٠-٢٠٠٨ أصبح هذا العدد (١٨٨٢) عضواً وهو عدد أفراد مجتمع الدراسة كون الاستبيان وزع وجمع في نهاية عام ٢٠٠٨.

٢- الاستبيان المستخدم في البحث وعينة الدراسة:

قام الباحث بتصميم استبيان كأداة لجمع بيانات الجانب الميداني للدراسة، وذلك من خلال توزيع (٢٠٠) استبيان (انظر الملحق رقم ١)، مرفق مع كل استبيان ظرف عليه العنوان البريدي الخاص بالباحث وطابع مالي بحيث يتم الإجابة عن الاستبيان ووضعه في أي صندوق بريد.

وتم استرداد (١١٩) استبياناً والتي تمثل الاستجابة الفعلية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (١)

العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية

عينة الدراسة	المستهدف	الاستجابة الفعلية	نسبة الاستجابة الفعلية
المحاسبون القانونيون	٢٠٠	١١٩	٦٠%

^١ تقرير مجلس الإدارة المقدم للجمعية العمومية للمحاسبين القانونيين في سوريا عن أعمال ٢٠٠٧ الجمعية لعام ٢٠٠٧ ، دمشق

تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاثة محاور رئيسية:

الأول : مقدمة توضيحية :

تضمنت المقدمة التوضيحية شرحاً عن البحث بقصد بيان معاني المفاهيم التي وردت ضمن الاستبيان.

الثاني : تضمن الخصائص العامة لعينة الدراسة :

حيث هدف الجزء الثاني من الاستبيان الحصول على بيانات تتعلق بالخصائص العامة لعينة الدراسة من حيث الجنس، العمر، الحصول على شهادة محاسب قانوني أو لا، المؤهل العلمي، العمل، سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات، وتركز عملاء التدقيق.

الثالث : تضمن البيانات العملية التي تشمل (٣٠) سؤال موزعة على النحو التالي :

- ١- أسئلة تتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية. (الأسئلة ١-٢-٣-٤-٥-٦-٧-٨).
- ٢- أسئلة تتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية. (الأسئلة ٩-١٠-١١-١٢).
- ٣- سؤال يتعلق برأي مراجعي الحسابات حول أهمية المراجعة التحليلية وضرورة استخدامها. (الأسئلة ١٣-١٤).
- ٤- أسئلة تتعلق بمعوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. (الأسئلة ١٥-١٦-١٧-١٨).
- ٥- أسئلة تتعلق باستخدام الحاسب في المراجعة. (الأسئلة ١٩-٢٠).
- ٦- سؤال مفتوح لأراء وتعليقات واقتراحات المحاسبين القانونيين حول الموضوع.
- ٧- أسئلة تتعلق بكفاءة استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية. (الأسئلة ٢١-٢٢-٢٣-٢٤-٢٥-٢٦-٢٧-٢٨-٢٩-٣٠).

ثالثاً : عرض نتائج الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS .

استخدم الباحث البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل بيانات الدراسة، وهو برنامج حاسوبي يستخدم لإدخال البيانات الإحصائية وإجراء اختبارات إحصائية عليها، واستخراج وتحليل النتائج، ويعد هذا البرنامج أحد الأنظمة المتكاملة لتحليل البيانات باستخدام الحاسوب، والذي يحوي مجموعة من العمليات الإحصائية الشاملة والمتكاملة مما يتيح للباحث أن يجري ما يناسبه من أنواع التحليلات الإحصائية. ولغرض تيسير معالجة بيانات الاستبيان تم تحديد مقاييس للإجابة عن الأسئلة الواردة فيه باستخدام مقياس ليكرت ذي الخمس درجات لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن بنود الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على النحو التالي :

جدول (٢)

مجالات الإجابة عن الأسئلة وأوزان الإجابات

الأوزان (الدرجات)	مجالات الإجابة		
٥	كبير جداً	كبيرة جداً	دائماً
٤	كبير	كبيرة	كبير
٣	حيادي	حيادي	حيادي
٢	قليل	قليلة	قليل
١	لا يؤثر	غير هام	لا يستخدم

رابعاً - الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أداة الدراسة الاستبيان باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإحصائية (Statistical Package For Social Sciences) والذي يُعرف اختصاراً (SPSS) الإصدار الرابع عشر، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية^١ التالية:

١- الإحصاء الوصفي: وذلك لعرض خصائص أفراد العينة ووصف إجاباتهم، من خلال استخدام ما يلي :

- النسب المئوية: واستخدمت لقياس التوزيعات التكرارية النسبية لخصائص أفراد العينة وإجاباتهم عن أسئلة الاستبيان.

- الوسط الحسابي: واستخدم كأحد مقاييس النزعة المركزية لقياس متوسط إجابات عينة الدراسة التي حدد لها خمس خيارات وفقاً لمقياس ليكرت. وسيكون قبول أو رفض الفرضية بالاعتماد على الوسط الحسابي (٣) والذي يعبر عن درجة استخدام أو تأثير كبيرة، فإذا كان متوسط إجابات أفراد العينة للفقرات التي تختبر الفرضية ككل تساوي أو أكبر من (٣) فسيتم في هذه الحالة رفض الفرضية العدمية أو الصفرية وقبول الفرضية البديلة، بينما إذا كان هذا

^١ يعتمد الباحث في بيان ماهية الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث على كل من :

- Argyrous, George **Statistics for Research With a Guide to SPSS** SAGE publication Ltd London Second edition published ٢٠٠٥
- محمد شاكر، جمال محمد التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS الدار الجامعية مصر الاسكندرية ٢٠٠٥
- علي نجيب، حسين و عوض صالح الرفاعي، غالب تحليل ونمذجة البيانات باستخدام الحاسوب الاحلية للنشر والتوزيع المملكة الاردنية الهاشمية-عمان ٢٠٠٦
- نخلة رزق الله، عائدة دليل الباحثين في التحليل الإحصائي جامعة عين شمس ٢٠٠٣
- غدير غدير، باسم العالم الرقمي و آلية تحليل البيانات دار الرضا للنشر ٢٠٠٣

المتوسط أقل من (٣) يتم في هذه الحالة قبول الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة.

- الانحراف المعياري: واستخدم كأحد مقاييس التشتت لقياس الانحراف في إجابات أفراد العينة عن وسطها الحسابي.

٢- اختبار (t-test): وذلك لاختبار فرضيات الدراسة التي تم قياس متغيراتها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي. ويستخدم هذا الاختبار لفحص ما إذا كان متوسط متغير ما لعينة واحدة يساوي قيمة معينة أم لا، وقد استخدمه الباحث لاختبار فيما إذا كان الوسط الحسابي للعينة يساوي قيمة معينة (٣) لأغرض هذه الدراسة أو مختلف بشكل جوهري.

٣- اختبار تحليل التباين الأحادي (One-Way ANOVA): واستخدم لاختبار الفروق الإحصائية بين متوسطات فئات المتغيرات المستقلة.

خامساً - خصائص عينة الدراسة:

توطئةً لتحليل نتائج الدراسة الميدانية، يتناول الباحث في هذه الفقرات الخصائص العامة للمستجيبين من أفراد عينة الدراسة، والتي تم استخلاصها من فقرة المعلومات العامة التي تضمنها الاستبيان، وذلك من حيث الجنس، العمر، الحصول على شهادة محاسب قانوني أو لا، المؤهل العلمي، العمل، سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات، وتركز عملاء التدقيق.

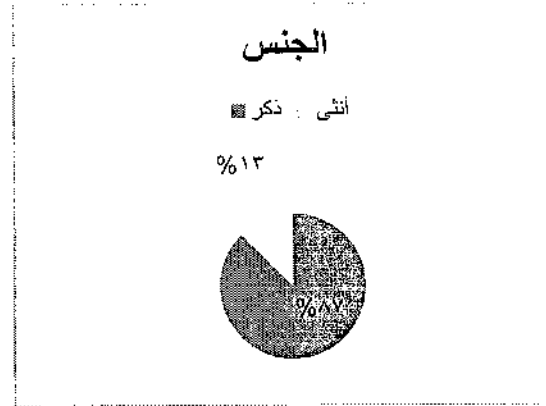
١-٥ الجنس :**جدول (٣) الجنس**

الجنس	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
ذكر	١٠٤	% ٨٧,٤	% ٨٧,٤
أنثى	١٥	% ١٢,٦	% ١٠٠,٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠,٠	

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يتبين من الجدول أن ما نسبته (% ١٢,٦) من العينة من الإناث و(% ٨٧,٤) من الذكور، وهذا يعكس ضعف مشاركة الإناث في مهنة مراجعة الحسابات في سوريا. مع العلم أن هذا ليس من موضوع البحث، لكن يرى الباحث ضرورة عرض هذه الفكرة، إذ يمكن أن تكون مفيدة في أبحاث أخرى، أو تكون مدخل لأبحاث جديدة. ويوضح المخطط رقم (١) توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

مخطط رقم (١) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



٢-٥ العمر :

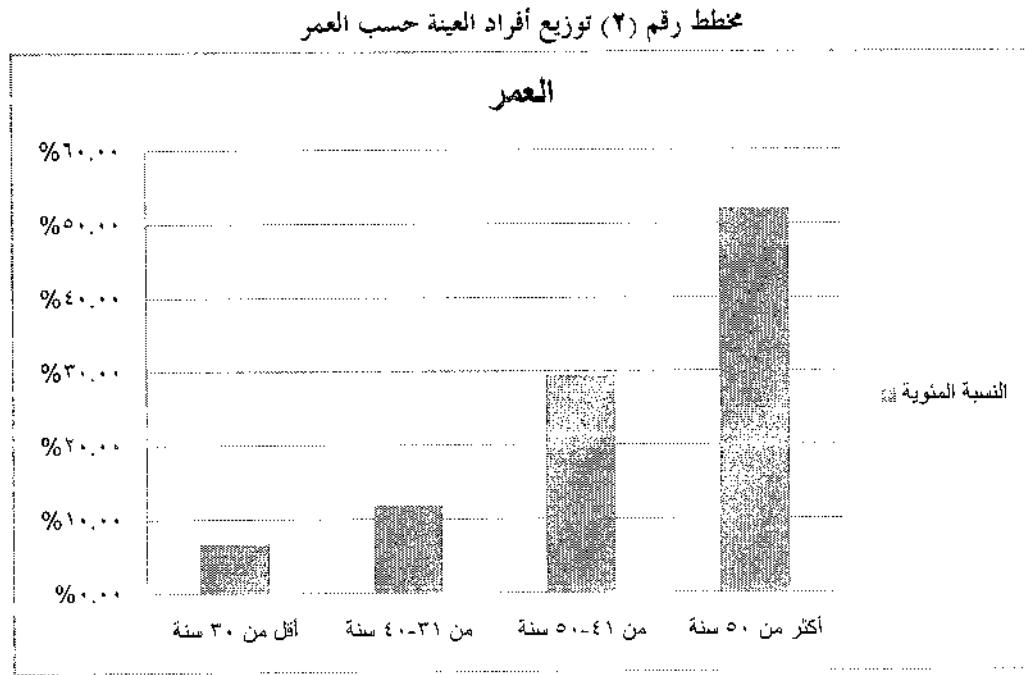
جدول (٤) العمر

الفئات العمرية	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
أقل من ٣٠	٨	% ٦,٧	% ٦,٧
٣١-٤٠	١٤	% ١١,٨	% ١٨,٥
٤١-٥٠	٣٥	% ٢٩,٤	% ٤٧,٩
أكثر من ٥٠	٦٢	% ٥٢,١	% ١٠٠,٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠,٠	

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يتبين من الجدول أن غالبية المستجيبين من أفراد عينة الدراسة من عمر (٣٠) سنة فأكثر، إذ بلغت نسبة أفراد العينة الذين يتجاوز عمرهم (٣٠) عام فأكثر (٩٣,٣%). وهي مرحلة من حياة الإنسان يتميز أفرادها بالرشد ونضج التفكير الأمر الذي يعطي مؤشراً على موضوعية إجابات أفراد عينة الدراسة.

ويوضح المخطط التالي النسب المئوية للمستجيبين من أفراد العينة حسب الفئات العمرية.



٣-٥ حاصل على شهادة محاسب قانوني:

جدول (٥) محاسب قانوني

محاسب قانوني	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
نعم	١١٩	% ١٠٠	% ١٠٠.٠٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠	% ١٠٠.٠٠

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يتبين من الجدول السابق أن ما نسبته (١٠٠%) من العينة حاصلون على شهادة المحاسب القانوني، وهذا كون مجتمع الدراسة هو المحاسبون القانونيون في سوريا، فقد استبعد الباحث الاستبيانات من خارج مجتمع الدراسة .

٥-٤ المؤهل العلمي:

جدول (٦) المؤهل العلمي

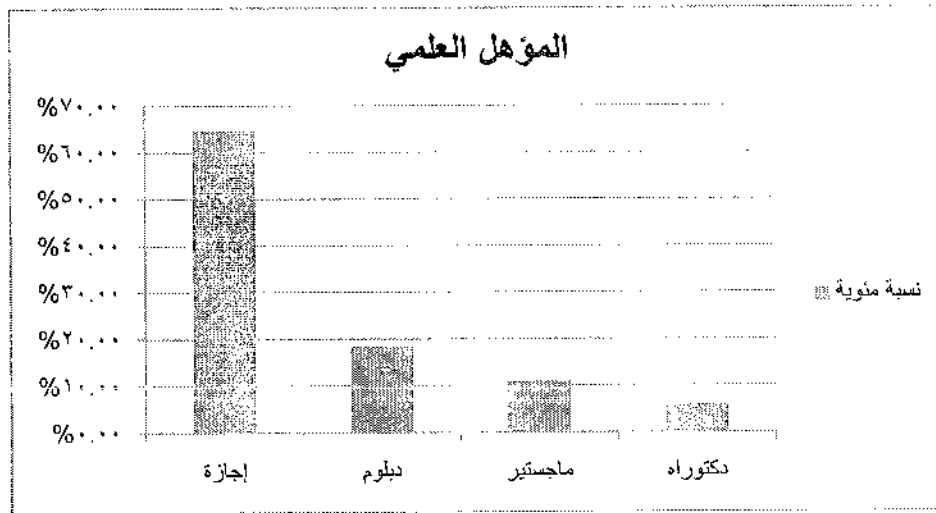
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
إجازة	٧٧	% ٦٤,٧	% ٦٤,٧
دبلوم	٢٢	% ١٨,٥	% ٨٣,٢
ماجستير	١٣	% ١٠,٩	% ٩٤,١
دكتوراه	٧	% ٥,٩	% ١٠٠,٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠,٠	

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يوضح الجدول أن أدنى مؤهل علمي لعينة الدراسة هو شهادة الإجازة الجامعية ويشكلون نسبة (%٦٤,٧) من إجمالي أفراد العينة وبقية أفراد العينة من حملة شهادات الدبلوم أو الماجستير أو الدكتوراه، (وهذا طبيعي كون الإجازة الجامعية شرطاً من شروط الحصول على شهادة المحاسب القانوني في سوريا وهذا حسب القرار رقم ١١٠٩ لسنة ١٩٥٨ والقرار ١٤٤ لسنة ١٩٦١ اللذين يتضمنان نظام المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية، وكون مجتمع الدراسة هو المحاسبون القانونيون في سوريا)، وهذا يعزز من اطمئنان الباحث بشأن مقدرة أفراد العينة على استيعاب محتويات الاستبيان ومن ثم موضوعية إجاباتهم.

يلخص المخطط التالي (مخطط رقم ٣) المؤهلات العلمية لعينة الدراسة.

مخطط رقم (٣) المؤهل العلمي لعينة الدراسة



٥-٥ العمل:

جدول (٧) العمل

العمل	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
مدير مالي	٣٢	% ٢٦,٩	% ٢٦,٩
مفتش	٢١	% ١٧,٦	% ٤٤,٥
مراقب دخل	١٦	% ١٣,٤	% ٥٨,٠
محاسب قانوني متفرغ	٤٣	% ٣٦,١	% ٩٤,١
غير ذلك	٧	% ٥,٩	% ١٠٠,٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠,٠	

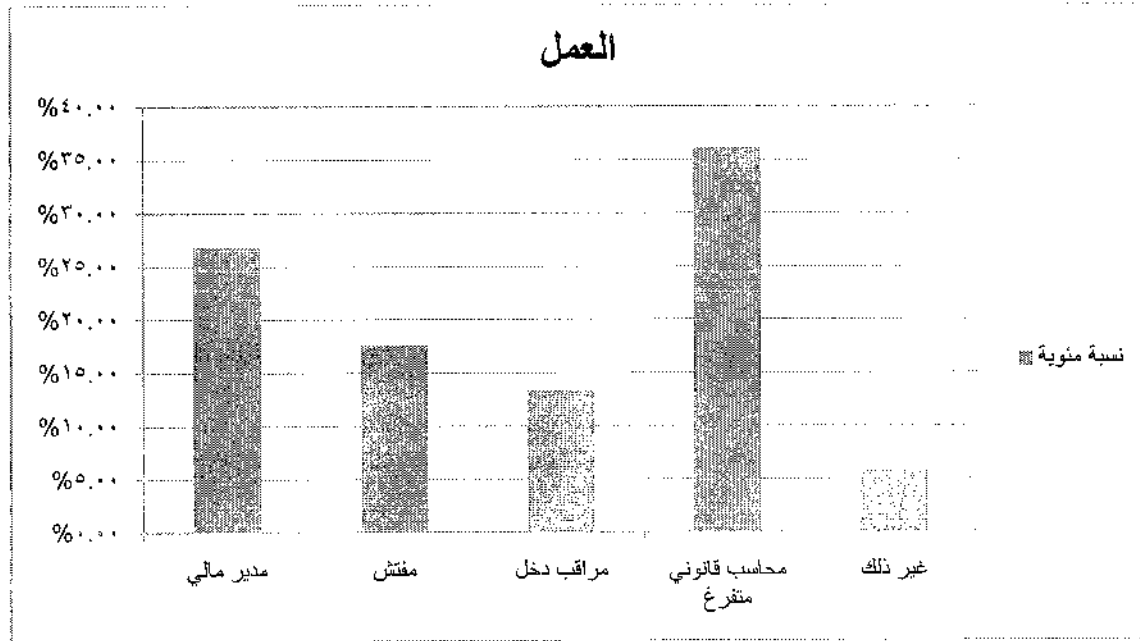
* يظهر الملحق رقم (٤) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يلاحظ من خلال الجدول أنه يوجد تنوع في أعمال أفراد العينة والنسبة الأكبر هي للمحاسبين القانونيين المتفرغين (٣٦,١%)، ثم المديرون الماليون (٢٦,٩%)، أما المفتشون سواء أكانوا في الجهاز المركزي للرقابة والتفتيش أم في الهيئة المركزية للرقابة المالية (١٧,٦%)، وبلغت نسبة مراقبي الدخل ضمن العينة (١٣,٤%).

يرى الباحث بأنه على الرغم من أن العينة تضم المحاسبين القانونيين السوريين كافة بغض النظر عن عملهم فإن هذا التمرکز للمحاسبين القانونيين المتفرغين يمكن أن يؤدي إلى طبع الإجابات بطابع المهنية.

يلخص المخطط التالي (مخطط رقم ٤) توزيع المستجيبين من أفراد العينة حسب العمل:

مخطط رقم (٤) توزع المستجيبين حسب العمل



٦-٥ سنوات الخبرة (في تدقيق الحسابات):

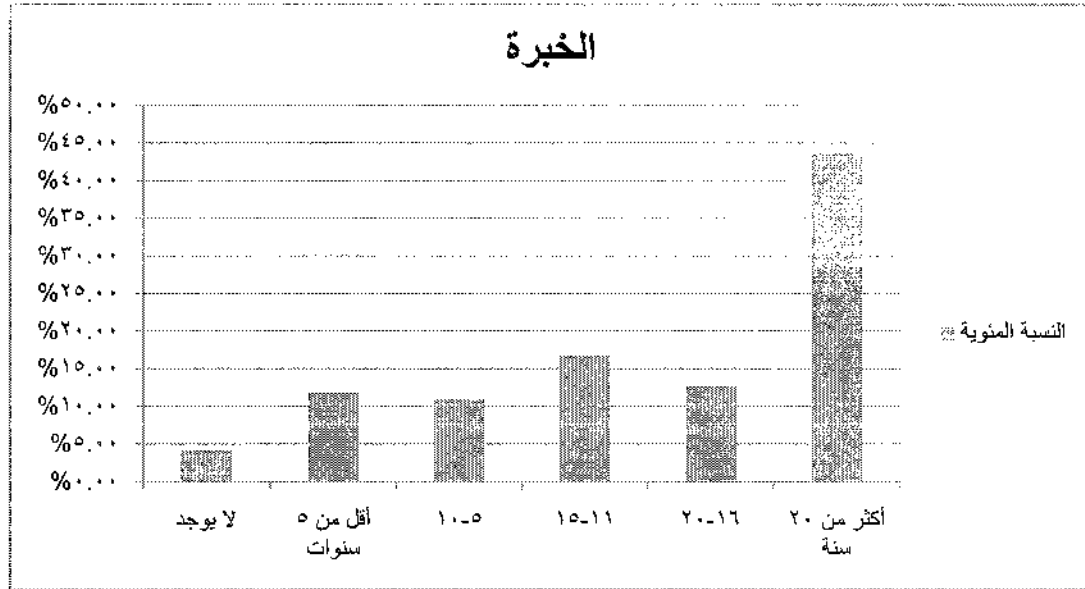
جدول (٨) سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
لا يوجد	٥	٤,٢ %	٤,٢ %
أقل من ٥	١٤	١١,٨ %	١٦,٠ %
١٠-٥	١٣	١٠,٩ %	٢٦,٩ %
١٥-١١	٢٠	١٦,٨ %	٤٣,٧ %
٢٠-١٦	١٥	١٢,٦ %	٥٦,٣ %
أكثر من ٢٠	٥٢	٤٣,٧ %	١٠٠,٠ %
إجمالي	١١٩	١٠٠,٠ %	

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يبين المخطط التالي (مخطط رقم ٥) توزيع المستجيبين من أفراد العينة حسب سنوات الخبرة في مراجعة الحسابات:

مخطط رقم (٥) توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة



يوضح المخطط سنوات خبرة أفراد العينة في مجال مراجعة الحسابات، ومن الملاحظ أن غالبية أفراد عينة الدراسة ما نسبته (٨٤%) تقع مدة خبرتهم في الفترة ٥ سنوات فأكثر، وهذا يشير إلى تمتع أفراد العينة بالخبرة المناسبة، مما يولد الاطمئنان للإجابات التي حصل عليها الباحث كونها مبنية على تجربة عملية مناسبة.

٥-٧ القطاع الذي يتركز فيه معظم عملاء التدقيق :

جدول (٩) القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

القطاع	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية المتراكمة
الصناعي	٥١	% ٤٢,٩	% ٤٢,٩
التجاري	٤٠	% ٣٣,٦	% ٧٦,٥
المالي	٥	% ٤,٢	% ٨٠,٧
الخدمات	٢٣	% ١٩,٣	% ١٠٠,٠
إجمالي	١١٩	% ١٠٠,٠	

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدمة في إعداد الجدول.

بظهر الجدول السابق (جدول رقم ٩) والمتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق، أن القطاع الصناعي جاء في المرتبة الأولى من حيث تركيز أكبر نسبة من عملاء التدقيق بنسبة (٤٢,٩%) من إجمالي أفراد العينة، بينما حلّ القطاع التجاري في المرتبة الثانية وذلك بنسبة (٣٣,٦%)، ثم قطاع الخدمات بنسبة (١٩,٣%)، وأخيراً جاء القطاع المالي بنسبة (٤,٢%) من إجمالي أفراد العينة. إن هذا التوزيع يبين أن أفراد العينة موزعون على كافة القطاعات الاقتصادية، وبالتالي يعكس تنوعاً في الإجابات وعدم التمرکز في قطاع معين. الشكل التالي (الشكل رقم ٦) يوضح توزيع أفراد العينة حسب القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق

مخطط رقم (٦) توزيع افراد العينة حسب اقطاع



- تقسيم القطاع الصناعي حسب النشاط:

جدول (١٠) توزيع القطاع الصناعي

النسبة المئوية المتراكمة	النسبة المئوية	التكرار	توزيع القطاع الصناعي
٩,٨ %	٩,٨ %	٥	صناعات ثقيلة
٢٧,٥ %	١٧,٦ %	٩	صناعات غذائية
٨٤,٣ %	٥٦,٩ %	٢٩	صناعات دوائية
٩٤,١ %	٩,٨ %	٥	صناعات نسيجية
١٠٠,٠ %	٥,٩ %	٣	غير ذلك
	١٠٠,٠ %	٥١	اجمالي

* يظهر الملحق رقم (٢) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يظهر الجدول السابق (جدول رقم ١٠) توزيع أفراد العينة الذين يتركز عملهم في القطاع الصناعي حسب نوع الصناعة. ويهدف الباحث من هذا التقسيم:

- التأكد من توزيع نشاط أفراد العينة بشكل عشوائي بين كافة القطاعات الاقتصادية، إذ يزيد هذا التوزيع من القدرة على تعميم نتائج البحث على كافة القطاعات.

- البحث عن الفروقات بين إجابات أفراد العينة العائدة إلى طبيعة نشاط المراجع ومعرفة أسبابها - إن وجدت - وهذا ما سوف يتم تحليله بشيء من التفصيل لاحقاً.

سادساً: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

بغية معرفة مدى تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المحاسبين القانونيين في سوريا ومعوقات هذا التطبيق، ومدى أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وكفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية سيقوم الباحث بتحليل آراء عينة الدراسة من واقع إجاباتهم عن أسئلة الاستبيان على النحو التالي:

٦-١ بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة:

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص (لا يستخدم المحاسبون القانونيون السوريون إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية) فقد تم تحليل الأسئلة من (٧ إلى ١٤) من الاستبيان والجدول التالي رقم (١١) يبين درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة مرتبة تنازلياً حسب المتوسط الحسابي:

جدول رقم (١١) *

درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة مرتبة تنازلياً حسب المتوسط

المتوسط الحسابي	درجة الاستخدام (نسبة مئوية من العينة)					نص الفقرة
	كبير جداً	كبير	محايد	قليل	قليل جداً	
٤,٤٦	%٨٦,٦	%٤,٢	%١,٧	%١,٧	%٥,٩	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة الماضية
٤,٣٧	%٧١,٤	%١٤,٣	%١,٧	%٥	%٧,٦	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع الأرصدة المتوقعة كالموازنات التقديرية
٤,١٨	%٦٣	%١٧,٦	%١,٧	%١٠,١	%٧,٦	التعرف على معقولة الأرصدة الافتتاحية عند تعيينك لأول مرة.
٤,١٥	%٦٨,١	%١٠,٩	%٢,٥	%٥	%١٣,٤	مقارنة النسب المالية مع مثيلاتها من أعوام سابقة.
٤,٠٧	%٦٨,٩	%٨,٤	%٠,٨	%٤,٢	%١٧,٦	حساب النسب المالية.
٣,٨٧	%٥٤,٦	%١٣,٤	%٥	%٩,٢	%١٧,٦	إيجاد علاقة بين حسابين وتحاول التنبؤ برصيد أحدهما باستخدام تلك العلاقة.
٣,٧١	%٥٨	%٨,٤	%٢,٥	%٨,٤	%٢٢,٧	إيجاد علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية.
٢,١١	%٥٠,٤	%٢٢,٧	%٥	%٩,٢	%١٢,٦	تجري مقارنة بين وضع المنشأة ومنشأة أخرى مماثلة.

* يظهر الملحق رقم (٣) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

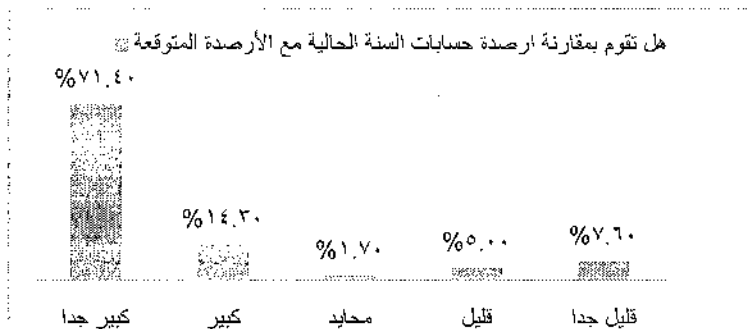
بعد استعراض الجدول رقم (١١) يمكن التوصل إلى ملاحظات التالية:

- ١- جاء الإجراء المتعلق بـ (مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة الماضية) في المرتبة الأولى من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,٤٦)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



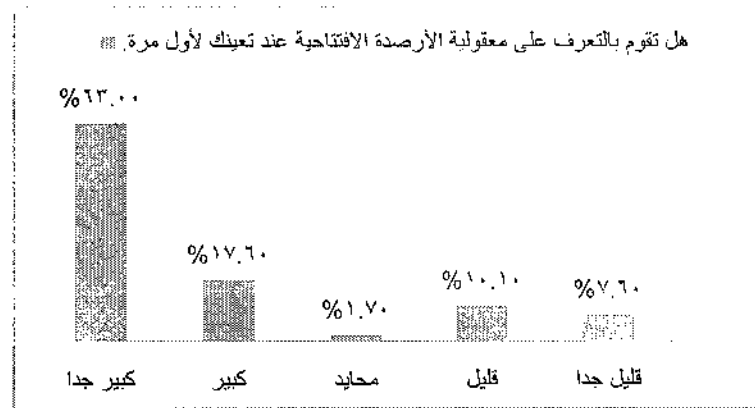
حيث أجاب (٨٦,٦%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً، وأجاب (٤,٢%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٩٠,٨%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام عالية جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

- ٢- جاء الإجراء المتعلق بـ (مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع الأرصدة المتوقعة كالموازنات التقديرية) في المرتبة الثانية من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,٣٧)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



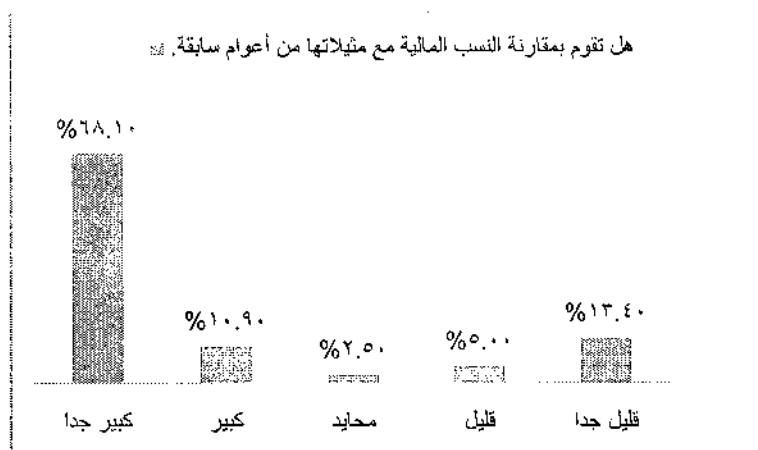
حيث أجاب (٧١,٤%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (١٤,٣٠%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٨٥,٧%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام عالية جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

٣- جاء الإجراء المتعلق بـ (التعرف على معقولة الأرصدة الافتتاحية عند تعيينك لأول مرة) في المرتبة الثالثة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,١٨)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



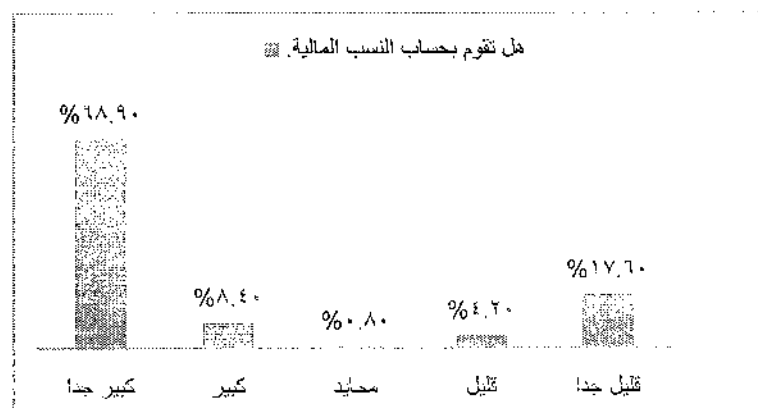
حيث أجاب (٢٣%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (١٧,٦%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٨٠,٦%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام عالية جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

٤- جاء الإجراء المتعلق بـ (مقارنة النسب المالية مع مثيلاتها من أعوام سابقة) في المرتبة الرابعة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,١٥)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٦٨,١٠%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (١٠,٩٠%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٧٩%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام عالية جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

٥- جاء الإجراء المتعلق بـ (حساب النسب المالية) في المرتبة السادسة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,٠٧)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٦٨,٩٠%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (٨,٤٠%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٧٧,٣%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي

نسبة استخدام عالية جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

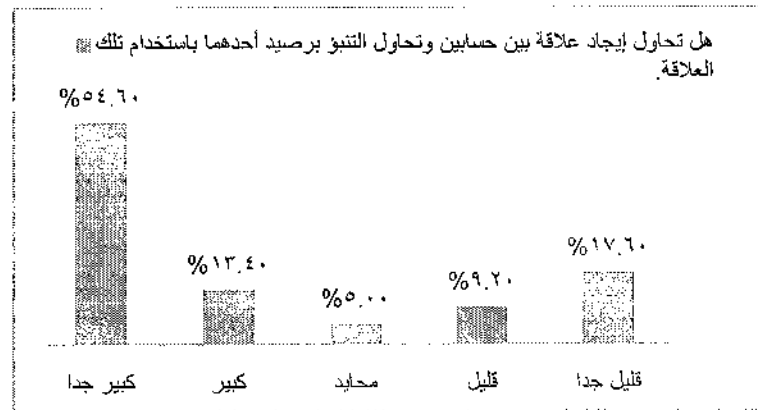
وهنا لابد من الإشارة إلى أن إجراء حساب النسب المالية جاء بالترتيب بعد إجراء مقارنة هذه النسب مع مثيلاتها من أعوام سابقة من حيث درجة الاستخدام من قبل أفراد العينة وهذا يعود لكون بعض المحاسبين القانونيين يعتمدون على النسب المالية المحسوبة من قبل الشركة.

وبطبيعة الحال إن الإجراءات السابقة تتميز بسهولة وعدم حاجتها لمعرفة المراجع بالوسائل الإحصائية، وسهولة الحصول على المعلومات اللازمة لتطبيق تلك الإجراءات، وهذا أدى إلى أن تأتي في مقدمة الإجراءات التحليلية المستخدمة من قبل المحاسبين القانونيين.

٦- جاء الإجراء المتعلق بـ (إيجاد علاقة بين حسابين وتحاول التنبؤ برصيد أحدهما

باستخدام تلك العلاقة) في المرتبة السادسة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي

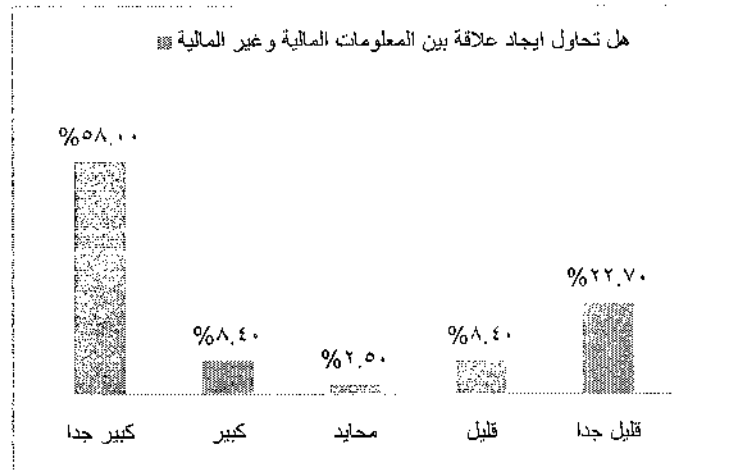
(٣,٧٨)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٥٤,٦%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً، وأجاب (١٣,٤%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٦٨%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً،

وهي نسبة استخدام عالية مقارنة مع نسبة المحايدين والذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

٧- جاء الإجراء المتعلق بـ (إيجاد علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية) في المرتبة السابعة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٣,٧١)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:

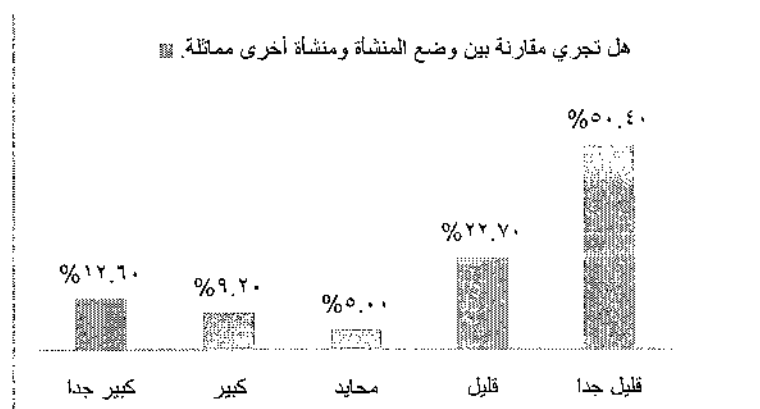


حيث أجاب (٥٨%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (٨,٤%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٦٦,٤%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام عالية مقارنة مع نسبة المحايدين والذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

إن هذا الإجراء (إيجاد علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية) جاء في المرتبة الأخيرة من حيث الاستخدام وهذا الاستنتاج جاء متوافقاً مع ما وجدته أحد الباحثين: (إن المراجعين يركزون بدرجة أكبر على المعلومات المالية من المعلومات غير المالية في تحديد المستوى الكلي لنطاق المراجعة. وإن عدد الفروض الذي يتم

توليدته نتيجةً للمعلومات المالية يكون أكبر من تلك الناتجة عن المعلومات غير المالية)^١.

٨- جاء الإجراء المتعلق بـ (تجري مقارنة بين وضع المنشأة ومنشأة أخرى مماثلة) في المرتبة الثامنة من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٢,١١)، وكانت النسب كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (١٢,٦%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير جداً وأجاب (٩,٢%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل كبير، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٢١,٨%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام منخفضة جداً مقارنة مع نسبة المحايدين والذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل.

الأمر الذي يعني أن هذا الإجراء يستخدم بصورة قليلة جداً من قبل المحاسبين القانونيين وسيتم استعراض الأسباب التي جعلت المراجعين يستخدمون هذا الإجراء بهذا الشكل المتدني، وذلك عند مناقشة معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

^١حامد مصطفى، صادق قياس اثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء إجراءات المراجعة التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة ص١١٢ عام ٢٠٠٤

جدول رقم (١٢) *

نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T	نسبة المتوسط الحسابي**	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نص الفقرة
٣	٠,٠٠٠	٩,٨٨١	%٨٣,٦	١,٣٠٨	٤,١٨٥	التعرف على معقولة الأرصدة الافتتاحية
٢	٠,٠٠٠	١٢,٢٤٤	%٨٧,٤	١,٢٢٠	٤,٣٧٠	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع الأرصدة المتوقعة
١	٠,٠٠٠	١٧,١٩٩	%٩٢,٧٨	١,٠٣٩	٤,٦٣٩	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة الماضية
٨	٠,٠٠٠	-٦,٧٦٣	%٤٢,١٨	١,٤٣٧	٢,١٠٩	مقارنة وضع المنشأة مع شركات أخرى مماثلة
٦	٠,٠٠٠	٥,٣٦٢	%٧٥,٦٤	١,٥٩٠	٣,٧٨٢	إيجاد علاقة بين حسابين للتنبؤ برصيد أحدهما من خلال تلك العلاقة
٧	٠,٠٠٠	٤,٥٠٥	%٧٤,١٢	١,٧٠٩	٣,٧٠٦	إيجاد علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية
٥	٠,٠٠٠	٧,٤٠٨	%٨١,٣٤	١,٥٧٢	٤,٠٦٧	حساب النسب المالية
٤	٠,٠٠٠	٨,٦٤١	%٨٣,٠٢	١,٤٥٣	٤,١٥١	مقارنة النسب مع مثيلاتها من أعوام سابقة
	٠,٠٠٠	١٥,١٩٦	%٧٧,٥٢	٠,٦٦٤	٣,٨٧٦	الإجمالي

* يظهر الملحق رقم (٣) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

**نسبة المتوسط الحسابي = (المتوسط الحسابي ÷ القيمة العظمى للمقياس المستخدم ٥ درجات) × ١٠٠.

ومن خلال مراجعة الفقرات السابقة والجدول السابق (جدول رقم ١٢) الذي يظهر أن المتوسط الحسابي لإجمالي البنود المتعلقة بالفرضية (٣,٨٧٦) وبما أن قيمة t موجبة فهذا يعني أن وسط إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه الفرضية أعلى من وسط الاختبار المفترض البالغة قيمته (٣) وهذا الاختلاف ذو دلالة معنوية لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من (٠,٠٥) وبالتالي يتم رفض الفرضية العدمية التي نصت على: (لا يستخدم المحاسبون

القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية) ويعني ذلك قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية)، لجميع البنود الواردة في الجدول باستثناء البند المتمثل في: مقارنة وضع المنشأة مع شركات أخرى مماثلة، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا البند (٢,١٠٩) وبالتالي لا يستخدم أفراد العينة هذا الإجراء لعدم إمكانية استخدامه.

وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع ما توصل إليه غسان سعيد سالم باجليدة^١ حيث وجد أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية يستخدمون الإجراءات التحليلية البسيطة عند تدقيق البيانات المالية. وكذلك دراسة خالد محمد عشا^٢ الذي وجد أن الإجراءات التحليلية غير الكمية البسيطة هي الأكثر استخداما. وكذلك وجد نذير محمد محمد^٣ أنه تعد المقارنات ودراسة العلاقات بين البيانات والأرصدة من أهم الإجراءات التحليلية التي يستخدمها مفتشو الحسابات أثناء قيامهم بمراجعة حسابات شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي. ومع دراسة^٤ (Elsie C.Ameen and Jerry R.Strawser) حيث كانت نتائج هذه الدراسة تدل على إن المراجعون يمارسون إجراءات تحليلية بسيطة في فحص المراجعة مقارنة مع الإجراءات التحليلية الأكثر تعقيدا.

^١ سالم باجليدة ، غسان سعيد رسالة ماجستير بعنوان (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية) جامعة اليرموك- الأردن ٢٠٠٦م

^٢ عشا، خالد محمد رسالة ماجستير باشراف الدكتور منير موسى لطفي (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها) - الجامعة الأردنية- عمان- الأردن ١٩٩٢م

^٣ محمد محمد ، نذير رسالة ماجستير باشراف الدكتور لطيف زيود وماهر الأمين (المراجعة التحليلية وآثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات دراسة تطبيقية على بعض شركات ومؤسسات القطاع الاقتصادي في محافظة اللاذقية) جامعة تشرين-اللاذقية- الجمهورية العربية السورية ٢٠٠٤م

^٤ C.Ameen, Elsie and R.Strawser, Jerry (Investigating the Use of Analytical Procedures: An Update and Extension Auditing Ajournal of practice ana theory Vol1٣ no ٢ ١٩٩٤ pp ٦٩-٧٨

٦-٢ بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة:

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على (لا يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند مراجعة البيانات المالية) وتقيس هذه الفرضية الأسئلة (٩-١٢). والجدول التالي يبين درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة والتي تتضمن استخدام أساليب إحصائية للتنبؤ برصيد حساب معين ومقارنة الرصيد المتنبأ به مع الرصيد الفعلي للحساب :

جدول رقم (١٣) *

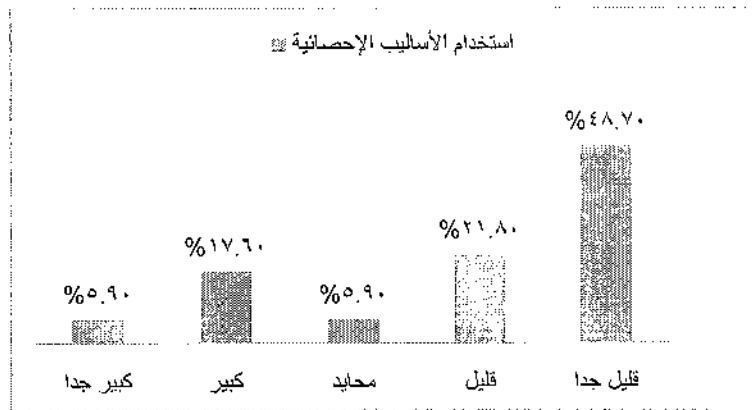
درجة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة مرتبة تنازلياً حسب المتوسط

نص الفقرة	درجة الاستخدام (نسبة مئوية من العينة)					المتوسط الحسابي
	كبير جداً	كبير	محايد	قليل	قليل جداً	
استخدام الأساليب الإحصائية للتنبؤ بحساب معين لمقارنته مع الرصيد الفعلي أو إيجاد علاقة إحصائية بين مجموعة من الحسابات	٥,٩ %	١٧,٦ %	٥,٩ %	٢١,٨	٤٨,٧ %	٢,١٠١
استخدام تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب)	٥,٩ %	١٦,٨ %	٥,٩ %	١٤,٣	٥٧,١ %	٢,٠٠٠
استخدام تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال إيجاد علاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين عن طريق الحساب الآخر)	١,٧ %	١٨,٥ %	٥ %	١٦,٨	٥٨ %	١,٨٩١
استخدام تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال إيجاد العلاقة بين مجموعة من الحسابات ورصيد حساب آخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الآخر)	٠,٨ %	١٢,٦ %	٦,٧ %	١٨,٥	٦١,٣ %	١,٧٣١

* يظهر الملحق رقم (٤) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

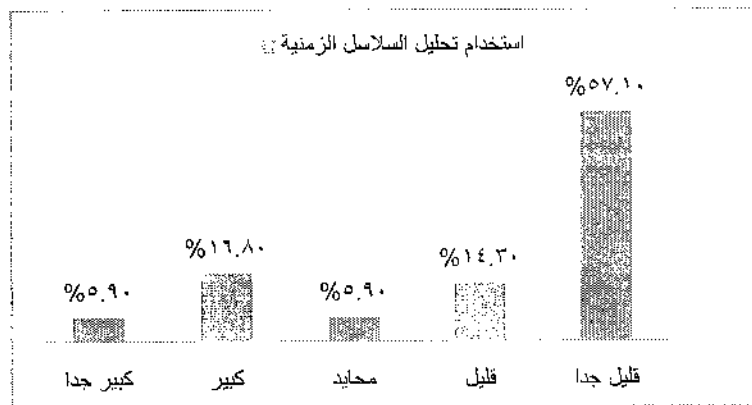
من خلال مراجعة الجدول رقم (١٣) يمكن الخروج بالملاحظات التالية :

١- يلاحظ من الإجراء المتعلق بـ (استخدام الأساليب الإحصائية للتنبؤ بحساب معين لمقارنته مع الرصيد الفعلي أو إيجاد علاقة إحصائية بين مجموعة من الحسابات) جاء في المرتبة الأولى من حيث الاستخدام بالنسبة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة بمتوسط حسابي (٢,١٠١)، وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٤٨,٧%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل جداً وأجاب (٢١,٨%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٢٣,٥%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام منخفضة جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل وقليل جداً، وبالتالي جاء المتوسط الحسابي لهذا الإجراء متدنياً جداً بقيمة (٢,١٠١). و بالرجوع إلى السؤال الذي ينص على (إذا كنت تستخدم الأساليب الإحصائية فيرجى ذكر بعضها)، وجد الباحث عند مراجعته الإجابات بعدها عن الأساليب الإحصائية فقد تم ذكر بعض برامج الحاسوب وبعض الأساليب الحسابية أي أن نسبة كبيرة من أجاب بنعم في السؤال السابق لم يكن يعلم ماهية الأساليب الإحصائية.

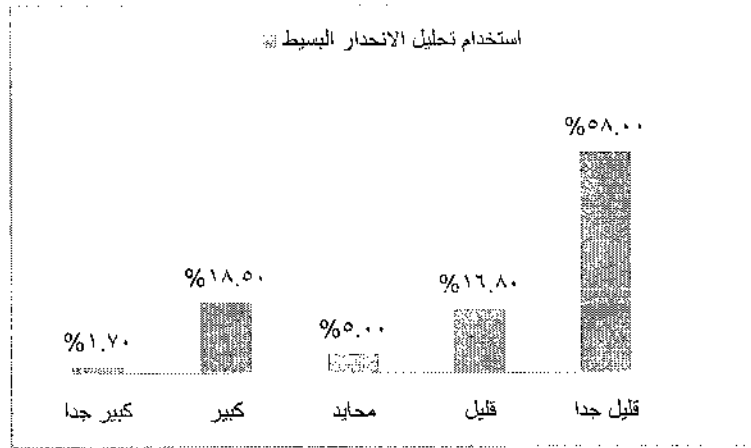
٢- يلاحظ من الإجراءات المتعلقة بـ (استخدام تحليل السلاسل الزمنية، على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب) جاء في المرتبة الثانية من حيث الاستخدام بالنسبة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة بمتوسط حسابي (٢)، وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٥٧,١٠%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل جداً وأجاب (١٤,٣%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٢٢,٧%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام منخفضة جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل وقليل جداً، وبالتالي جاء المتوسط الحسابي لهذا الإجراء متدنياً جداً بقيمة (٢) .

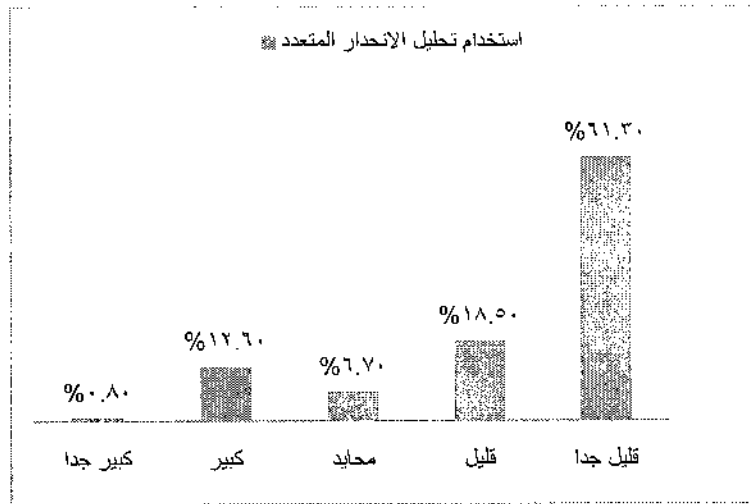
٣- يلاحظ من الإجراءات المتعلقة بـ (استخدام تحليل الانحدار البسيط على سبيل المثال إيجاد علاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين عن طريق الحساب الآخر) جاء في المرتبة الثالثة من حيث الاستخدام بالنسبة لإجراءات

المراجعة التحليلية المتقدمة بمتوسط حسابي (١,٨٩١)، وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٥٨%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل جداً وأجاب (١٦,٨%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٢٠,٢%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام منخفضة جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل وقليل جداً، وبالتالي جاء المتوسط الحسابي لهذا الإجراء متدنياً جداً بقيمة (١,٨٩١) .

٤- يلاحظ من الإجراء المتعلق بـ (استخدام تحليل الانحدار المتعدد على سبيل المثال إيجاد العلاقة بين مجموعة من الحسابات ورصيد حساب آخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الأخر) جاء في المرتبة الرابعة من حيث الاستخدام بالنسبة لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة بمتوسط حسابي (١,٧٣١)، وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



حيث أجاب (٦١,٣%) من أفراد العينة بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل جداً وأجاب (١٨,٥٠%) منهم بأنهم يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (١٣,٤%) بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة استخدام منخفضة جداً مقارنة مع نسبة الذين يستخدمون هذا الإجراء بشكل قليل وقليل جداً، وبالتالي جاء المتوسط الحسابي لهذا الإجراء متدنياً جداً بقيمة (١,٧٣١) .

من مراجعة ما سبق يتبين: أن إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة جاءت بنسب استخدام متدنية جداً ومتوسطات حسابية منخفضة، وغني عن البيان أن هذه الإجراءات المتقدمة، تتطلب من المراجع المعرفة بطرق وأساليب الإحصاء المختلفة وذلك لكي يتمكن من استخدامها على النحو المطلوب.

جدول رقم (١٤) *

نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط الحسابي**	قيمة T	مستوى الدلالة	الترتيب
استخدام تحليل الانحدار البسيط	١,٨٩١	١,٨٩١	%٣٧,٨٢	-٩,٨٠٩	٠,٠٠٠	٣
استخدام تحليل الانحدار المتعدد	١,٧٣١	١,٧٣١	%٣٤,٦٢	-١٢,٦٤٥	٠,٠٠٠	٤
استخدام تحليل السلاسل الزمنية	٢,٠٠٠	٢,٠٠٠	%٤٠,٠٠	-٨,٠٢٦	٠,٠٠٠	٢
استخدام الأساليب الإحصائية	٢,١٠١	٢,١٠١	%٤٢,٠٢	-٧,٣٣٩	٠,٠٠٠	١
مجموع	١,٩٣٠	١,١٥٢	%٣٨,٦٢	-١٠,١٢١	٠,٠٠٠	

* يظهر الملحق رقم (٤) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

**نسبة المتوسط الحسابي = (المتوسط الحسابي ÷ القيمة العظمى للمقياس المستخدم ٥ درجات) × ١٠٠.

ومن خلال مراجعة ما سبق والجدول السابق (جدول رقم ١٤) الذي يظهر أن المتوسط الحسابي العام للفرضية الفرعية الثانية (١,٩٣٠) وبما أن t سالبة فهذا يعني أن وسط إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه الفرضية أقل من وسط الاختبار المفترض والبالغة قيمته (٣)، وهذا الاختلاف ذو دلالة معنوية لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من (٠,٠٥) وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية و التي نصت على: (لا يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية).

وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع ما توصل إليه غسان سعيد سالم باجليلة^١ إذ وجد أن مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لا يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية

^١ سالم باجليلة ، غسان (مراجع سابق)

المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية، وكذلك مع دراسة خالد محمد عشا^١ الذي وجد أن استخدام الإجراءات التحليلية الكمية المتطورة متدن، وجاء متوافقاً مع نتائج نذير محمد محمد^٢ الذي وجد أن هناك قصور في تنفيذ الإجراءات التحليلية لدى مفتشي الحسابات ولا سيما فيما يتعلق بالأساليب الإحصائية والرياضية المتقدمة. ومع دراسة^٣ (Elsie C.Ameen and Jerry R.Strawser) إذ كانت نتائج هذه الدراسة تدل على أن المراجعون يمارسون إجراءات تحليلية بسيطة في فحص المراجعة مقارنة مع الإجراءات التحليلية الأكثر تعقيداً.

٦-٣ بشأن أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

و الهدف من وضع هذه الفرضية هو اختبار مدى إدراك المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية لأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند القيام بعملية المراجعة، واختبار مدى الفرق بأهمية استخدام هذه الإجراءات حسب القطاع من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا.

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص (لا يدرك المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية) والفرضية الفرعية الثانية والتي تنص (لا يوجد فرق في أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع الذي تتم فيه عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية) فقد تم تحليل الأسئلة من (١٣ و ١٤) من الاستبيان والجدولين التاليين رقم (١٥ و ١٦) يظهران نتيجة التحليل :

^١ عشا، خالد محمد (مرجع سابق)

^٢ محمد محمد ، نذير (مرجع سابق)

^٣ C.Ameen. Elsie and R.Strawser. Jerry (مرجع سابق)

جدول رقم (١٥) *

أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	درجة الأهمية (نسبة مئوية من العينة)					المتوسط الحسابي
	كبير جداً	كبير	محايد	قليل	قليل جداً	
هل من الضروري استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟	٦٨,١%	٢١%	٢,٥%	٤,٢%	٤,٢%	٤,٤٥

* يظهر الملحق رقم (٥) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

حيث أجاب حيث أجاب (٦٨.١%) من أفراد العينة بأن أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية كبير جداً وأجاب (٢١%) منهم بأنها ذات أهمية كبيرة، وبالتالي فإن هذا الإجراء يستخدم بنسبة (٨٩.١%) هام بدرجة من كبير إلى كبير جداً، وهي نسبة أهمية عالية مقارنة مع نسبة الذين وجدوا أن درجة أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية قليلة.

جدول رقم (١٦) *

أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
هل من الضروري استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟	٤,٤٥	١,٠٣	١٥,٢٩٥	٠,٠٠٠

* يظهر الملحق رقم (٥) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

ومن خلال مراجعة الفقرة السابقة والجدول السابق (جدول رقم ١٦) الذي يظهر أن المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بالفرضية الفرعية الأولى (٤,٤٥) وبما أن قيمة t موجبة فهذا يعني أن وسط إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه الفرضية أعلى من وسط الاختبار البالغة قيمته (٣) وهذا الاختلاف ذو دلالة معنوية لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من (٠,٠٥) وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية التي نصت على أنه: (لا يدرك المحاسبون

القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية) ويعني ذلك قبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه: (يدرك المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية).

وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع ما توصل إليه غسان سعيد سالم باجليدة^١ إذ وجد أن هناك إدراكاً من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية لأهمية استخدام الإجراءات التحليلية عند تدقيق البيانات المالية. وكذلك مع دراسة خالد محمد عشا^٢ الذي وجد أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات المرخصين في الأردن لفوائد استخدام الإجراءات التحليلية.

جدول رقم (١٧) *

الفرق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع

المتوسط الحسابي	الفرق بالأهمية (نسبة مئوية من العينة)					نص الفقرة
	كبير جدا	كبير	محايد	قليل	لا يوجد فرق	
١,٧٨	٧,٦%	١٠,٩%	٣٣,٦%	٤٧,٩%		هل تجد فروقات بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع

* يظهر الملحق رقم (٥) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

حيث أجاب حيث أجاب (٤٧.٩%) من أفراد العينة بأنه لا يوجد فروق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع وأجاب (٣٣.٦%) منهم بأن الفروق قليلة، وبالتالي فإن بنسبة (٨١.٥%) من أفراد العينة يرون أن لا يوجد فروق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية.

^١ سالم باجليدة ، غسان سعيد (مرجع سابق)

^٢ عشا، خالد محمد (مرجع سابق)

جدول رقم (١٨) *

الفرق بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
هل من الضرورية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	١,٧٨	٠,٩٩٢	-١٤,٤١٦	٠,٠٠٠

* يظهر الملحق رقم (٥) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS، والمستخدم في إعداد الجدول.

ومن خلال مراجعة الفقرة السابقة والجدول السابق (جدول رقم ١٨) الذي يظهر أن المتوسط الحسابي للسؤال المتعلق بالفرضية الفرعية الثانية (١,٧٨) وبما أن قيمة t سالبة فهذا يعني أن وسط إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه الفرضية أقل من وسط الاختبار البالغة قيمته (٣) وهذا الاختلاف ذو دلالة معنوية لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ وبالتالي يتم قبول الفرضية الصفرية التي نصت على أنه: (لا يوجد فرق في أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع الذي تتم فيه عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية).

وهذا يتطابق إلى حد كبير مع ما جاء في فقرة سابقة حيث تم الاستنتاج (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقاً لمتغير النشاط الصناعي الذي يتركز فيه عملاء التدقيق فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) إن هذا التطابق يزيد من مصداقية إجابات الاستبيان إذ تم استنتاج نتائج مقارنة من أسئلة وأدوات إحصائية مختلفة.

٦-٤ بشأن معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

لمعرفة المعوقات التي تحد من استخدام مراجعي الحسابات في الجمهورية العربية السورية لإجراءات المراجعة التحليلية تم تحليل الأسئلة من ١٥ إلى ١٨ والجدولان رقم (١٩-٢٠) يوضحان ترتيب هذه المعوقات حسب المتوسط الحسابي لكل فقرة حسب الأهمية من وجهة نظر أفراد العينة:

جدول رقم (١٩) *

معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر أفراد العينة

نص الفقرة	درجة الاستخدام (نسبة مئوية من العينة)					المتوسط الحسابي
	كبير جدا	كبير	محايد	قليل	قليل جدا	
عدم توفر البيانات المالية عن المنشآت المماثلة التي تعمل بنفس المجال	٥٠,٤%	٢١,٨%	٥,٩%	١٨,٥%	٣,٤%	٣,٩٧٥
نقص خبرة المراجع	٣٨,٧%	٢٩,٤%	٤,٢%	٢٠,٢%	٧,٦%	٣,٧١٤
اختلاف بيانات المنشآت المماثلة	٢,٥%	٢,٥%	١٥,١%	٣٧,٨%	٤٢%	١,٨٥٧
اختلاف بيانات المنشأة من سنة لأخرى	٠,٨%	١,٧%	١٢,٦%	٤٤,٥%	٤٠,٣%	١,٧٨٢

* يظهر الملحق رقم (٦) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

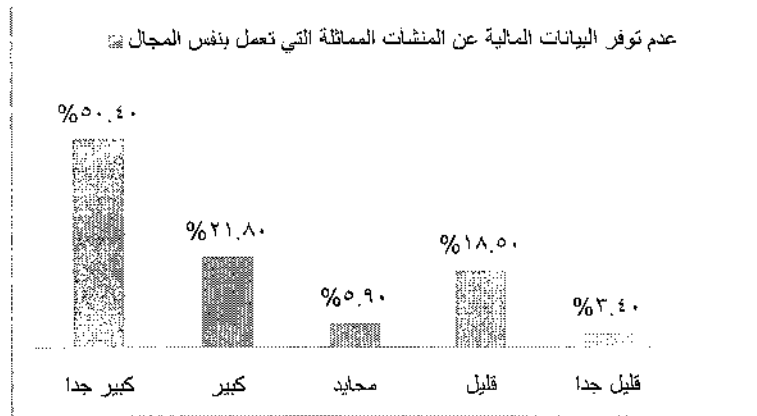
يمكن من خلال الجدول استنتاج التالي :

١- إن بند (عدم توفر البيانات المالية عن المنشآت المماثلة التي تعمل بنفس المجال)

جاء في المرتبة الأولى من بين معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

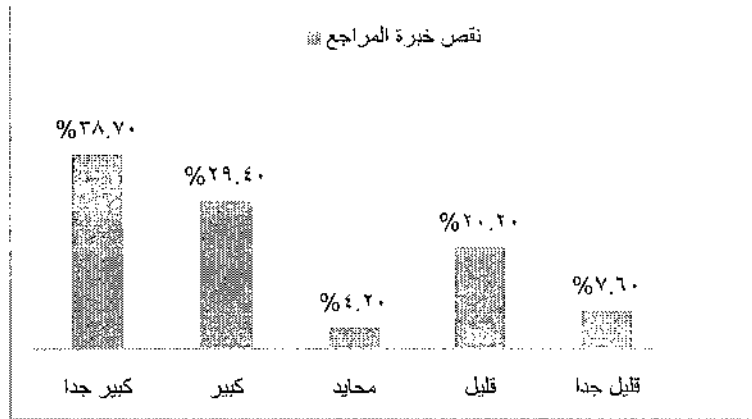
و.بمتوسط حسابي (٣,٩٧٥) وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط

التالي:



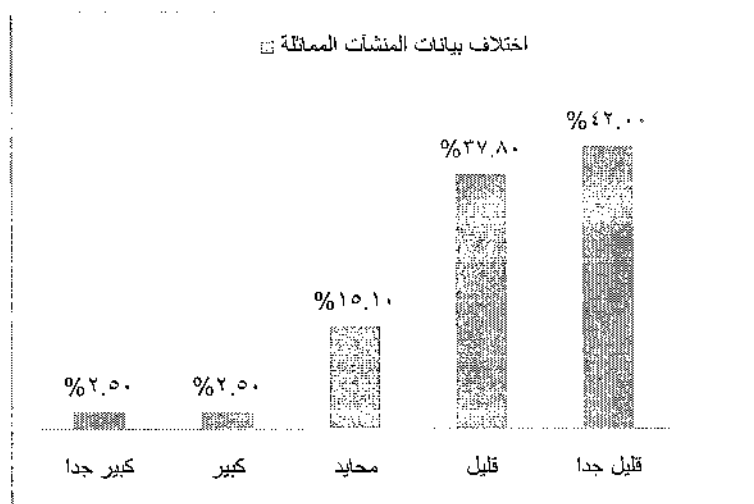
حيث وجد (٤, ٥٠%) من أفراد العينة أن هذا البند يعتبر هام وبدرجة كبيرة جدا ووجد (٨, ٢١%) أن هذا البند هام وبشكل كبير، أي أنه ما نسبته (٢, ٧٢%) من أفراد العينة وجدوا أن هذا البند له تأثير كبير وكبير جدا على الحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. وهذا يتفق مع واقع الحال في سوريا فمن الصعب جدا الحصول على البيانات المالية للمنشآت والشركات باستثناء بعض الشركات التي يفرض القانون عليها نشر بياناتها المالية، وأن تم الحصول على هذه البيانات المالية يصعب الحصول على بيانات تفصيلية. وهذا الاستنتاج يتوافق مع ما جاء في الفقرة السابعة سابقا حيث أفاد (٣, ٧٢%) من أفراد العينة بأنهم لا يستخدمون الإجراء المتعلق (بمقارنة وضع المنشأة ومنشأة أخرى مماثلة) مع أنه من الإجراءات التحليلية البسيطة وهذا الإجراء هو الإجراء الوحيد من بين الإجراءات البسيطة الذي لا يستخدم من قبل أفراد العينة، ويعود سبب عدم استخدامه إلى عدم توفر البيانات المالية عن المنشآت الأخرى.

٢- إن بند (نقص خبرة المراجع) جاء في المرتبة الثانية من بين معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وبمتوسط حسابي (٤, ٣٧) وكانت النسب المئوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



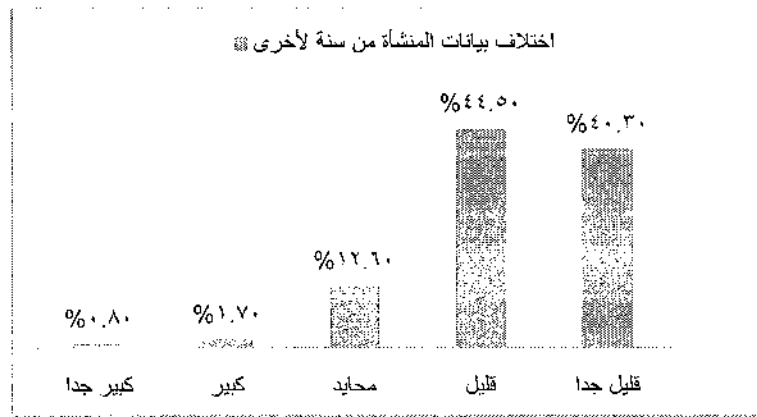
حيث وجد (38,7%) من أفراد العينة أن هذا البند هام بشكل كبير جدا ووجد (29,40%) أن هذا البند هام بشكل كبير، أي أنه ما نسبته (68,1%) من أفراد العينة وجدوا أن هذا البند له تأثير كبير وكبير جدا على الحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية. الأمر الذي يشكل اعترفا من قبل المحاسبين القانونيين في سوريا بعدم معرفتهم بكثير من إجراءات المراجعة التحليلية مما يشكل عائق أمام استخدامهم للإجراءات التحليلية المختلفة، ويعتبر هذا العائق من المحددات التي تعود لمراجع الحسابات نفسه، مما يسلب الضوء على كفاءة وتأهيل المحاسبين القانونيين في سوريا، وعلى الرغم من أن معظم أفراد عينة الدراسة يملكون سنوات خبرة طويلة في مهنة تدقيق الحسابات (أنظر الجدول رقم ٣) ، فالخبرة التي أشار الكثير من مراجعي الحسابات إلى إفقارها، هي خبرة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وخاصة المتقدمة منها.

٣- أما بالنسبة لبند (اختلاف بيانات المنشآت التي تعمل بنفس المجال بسبب تنوع الطرق والسياسات المحاسبية) جاء في المرتبة الثالثة من بين معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وبمتوسط حسابي (1,857) وكانت النسب المثوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



وجد (٢,٥%) من أفراد العينة أن هذا البند هام بشكل كبير جدا ووجد (٢,٥%) أن هذا البند هام بشكل كبير، أي أنه ما نسبته (٥%) من أفراد العينة وجدوا أن هذا البند له تأثير كبير وكبير جدا على الحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من أفراد العينة أن هذا البند يعتبر من أهم معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وبالتالي لا يعتبر بند (اختلاف بيانات المنشآت التي تعمل بنفس المجال بسبب تنوع الطرق والسياسات المحاسبية) من معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب رأي عينة الدراسة، وهذا يتوافق مع ما جاء في الفقرة الأولى حيث أن البيانات المالية للمنشآت المماثلة غير متوفرة بالأصل.

٤- وأخيرا بالنسبة لبند (اختلاف بيانات المنشأة ذاتها من سنة لأخرى بسبب تغير السياسات والطرق المحاسبية) جاء في المرتبة الرابعة والأخيرة من بين معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية وبمتوسط حسابي (١,٧٨٢) وكانت النسب المثوية للاستخدام كما في المخطط التالي:



حيث وجد (٠,٨%) من أفراد العينة أن هذا البند هام بشكل كبير جدا ووجد (١,٧%) أن هذا البند هام بشكل كبير، أي أنه ما نسبته (٢,٥%) من أفراد العينة وجدوا أن هذا البند له تأثير كبير وكبير جدا على الحد من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، وبالتالي لا يعتبر بند (اختلاف بيانات المنشأة ذاتها من سنة لأخرى بسبب تغير السياسات والطرق المحاسبية) من معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب رأي عينة الدراسة، وهذا يتوافق مع ما جاء في الفقرة المتعلقة بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة حيث جاء الإجراء المتعلق بـ (مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة السنة الماضية) في المرتبة الأولى من حيث الاستخدام بمتوسط حسابي (٤,٤٦)، وينسب استخدام كبيرة جدا.

جدول رقم (٢٠) *

ترتيب معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب الأكثر تأثيراً

الترتيب	مستوى الدلالة	قيمة T	نسبة المتوسط إلى مجموع المتوسطات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نص الفقرة
٢	٠,٠٠٠	٥,٧٢٩	%٣٢,٧٩	١,٣٦٠	٣,٧١٤	نقص خبرة المراجع
١	٠,٠٠٠	٨,٣٦٠	%٣٥,٠٩	١,٢٧٢	٣,٩٧٥	نقص البيانات المالية عن المنشآت المماثلة
٣	٠,٠٠٠	-١٣,٢٤٣	%١٦,٣٩	٠,٩٤١	١,٨٥٧	اختلاف بيانات المنشآت المماثلة
٤	٠,٠٠٠	-١٦,٧٤٩	%١٥,٧٣	٠,٧٩٤	١,٧٨٢	اختلاف بيانات المنشأة من سنة لأخرى

* يظهر الملحق رقم (٦) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

ومن خلال مراجعة ما سبق والجدول السابق (جدول رقم ٢٠) يمكن استنتاج التالي: (إن من أهم معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر أفراد العينة هو نقص خبرة المراجع وعدم توفر البيانات المالية عن المنشآت الآخرة المماثلة) وهذه النتيجة جاءت متوافقة مع ما توصل إليه غسان سعيد سالم باجليدة^١ حيث وجد أنه يواجه مدققو الحسابات في اليمن الكثير من العوائق التي تحد من استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية، وأظهرت نتائج الدراسة أن عدم المعرفة الكافية بإجراءات المراجعة التحليلية المختلفة كان من أهم المعوقات.

^١ سالم باجليدة ، غسان سعيد رسالة ماجستير بعنوان (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدقق الحسابات في الجمهورية اليمنية) جامعة اليرموك- الأردن ٢٠٠٦م

٥-٦ العلاقة بين الموصفات العامة لعينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

حيث هدف الباحث على التعرف على العلاقة بين الخصائص العامة لعينة الدراسة (من حيث الجنس، العمر، الحصول على شهادة محاسب قانوني أو لا، المؤهل العلمي، العمل، سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات، وتركز عملاء التدقيق) وبين استخدام المحاسب القانوني في سوريا لإجراءات المراجعة التحليلية.

وقد نصت الفرضية (لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص العامة لعينة الدراسة وبين استخدام إجراءات المراجعة التحليلية)

١-٥-٦ العلاقة بين جنس أفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على العلاقة بين جنس أفراد عينة الدراسة وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية وقد نصت الفرضية الفرعية على: (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقاً لمتغير الجنس فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٣٩)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقاً لمتغير جنس أفراد العينة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٢١,٩٥٨	١	٢١,٩٥٨	٠,٣٩٨	٠,٥٢٩
	داخل المجموعات	٦٤٥٧,٤٣٧	١١٧	٥٥,١٩٢		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

*يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (٢١,٩٥٨) والتباين غير المفسر يساوي (٥٥,١٩٢) وقيمة f تساوي (٠,٣٩٨)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٥٢٩) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أنه: (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير الجنس فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية). بمعنى أن اختلاف جنس المحاسبين القانونيين في سوريا (بين الذكور والإناث) لا يؤثر على استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبلهم. يعود الباحث ليذكر أن هذه النتائج ليست من صلب بحثه ولكن فضل ذكرها لعلها تكون مدخل لبحوث جديدة أو إحصائيات ونتائج ربما تستخدم في بحوث أخرى.

٦-٥-٢ العلاقة بين عمر أفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية: أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على العلاقة بين عمر أفراد عينة الدراسة، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة وقد نصت الفرضية الفرعية على (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير الخبرة فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٢٢)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير عمر أفراد العينة

انجاء	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	١٠,٩٠٨	٣	٣,٦٣٦	٠,٠٦٥	٠,٩٧٨
	داخل المجموعات	٦٤٦٨,٤٨٧	١١٥	٥٦,٣٤٨		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

* يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

(يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (٣,٦٣٦) والتباين غير المفسر يساوي (٥٦,٣٤٨) وقيمة f تساوي (٠,٩٧٨)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٩٧٨) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٥٠) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير العمر فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية). بمعنى أن اختلاف عمر المحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.

٦-٥-٣ العلاقة بين المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على العلاقة بين المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة وقد نصت الفرضية الفرعية على (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٢٣)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير عمر أفراد العينة

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٢١٩٨,٢٧١	٣	٧٣٢,٧٥٧	١٩,٦٨٣	٠,٠٠٠
	داخل المجموعات	٤٢٨١,١٢٤	١١٥	٣٧,٢٢٧		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

*يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS المستخدمة في إعداد الجدول.

يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (٧٣٢,٧٥٧) والتباين غير المفسر يساوي (٣٧,٢٢٧) وقيمة F تساوي (١٩,٦٨٣)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص (يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير المؤهل العلمي فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) بمعنى أن اختلاف المؤهل العلمي الذي يحمله المحاسب القانوني في سوريا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.

سيحلل الباحث هذه مصدر هذه الفروقات وذلك عن طريق تقسيم عينة الدراسة على أساس المؤهل العلمي ومن ثم إجراء الدراسات الإحصائية المناسبة:

جدول رقم (٢٤)

اختبار (t-test) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة t	الدالة الاحصائية	نسبة الاستخدام
٣٠,٦٢	٤,٨٥	٧٦	١١,٩٨	٠,٠٠	٧٦,٦%
٢٨,٦٤	٤,٨٣	٢١	٤,٥٠	٠,٠٠	٧١,٦%
٣٤,٠٠	٣,٦٧	١٢	٩,٨١	٠,٠٠	٨٥%
٣٧,١٤	٢,٢٧	٦	١٥,٣٣	٠,٠٠	٩٢,٩%

*يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

أظهر الجدول رقم (١٨) الاختلاف بين استخدام أفراد العينة الإجراءات التحليلية البسيطة وفقا لمتغير المؤهل العلمي حيث أن أفراد العينة الحاصلين على شهادة الدكتوراه هم الأكثر استخداما لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة ونسبة استخدام (٩٢,٩%) يليهم الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة استخدام (٨٥%) ومن ثم الحاصلين على الإجازة الجامعية بنسبة استخدام (٧٦,٦%) وأخيرا الحاصلين على الدبلوم بنسبة (٧١,٦%).

جدول رقم (٢٥)

اختبار (t-test) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

المجال	المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	قيمة t	الدالة الاحصائية	نسبة الاستخدام
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة	إجازة	٧٧	٦,٦٥	٣,٥٠	٧٦	١٣,٤١-	٠,٠٠	%٣٣,٢
	دبلوم	٢٢	٦,٨٦	٣,٤١	٢١	٧,٠٦-	٠,٠٠	%٣٤,٣
	ماجستير	١٣	١٢,٠٨	٥,٧٤	١٢	٠,٠٥	٠,٩٦٢	%٦٢,١
	دكتورا	٧	١٤,١٤	٧,٠٣	٦	٠,٨٠	٠,٥٤١	%٧٠,٧

* يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

أظهر الجدول رقم (٢٥) الاختلاف بين استخدام أفراد العينة لإجراءات التحليلية المتقدمة وفقا لمتغير المؤهل العلمي، حيث أن أفراد العينة الحاصلين على شهادة الدكتوراه هم الأكثر استخداما لإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة وبنسبة استخدام (٧٠,٧%) يليهم الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة استخدام (٦٢,١%) ومن ثم الحاصلين على الدبلوم بنسبة استخدام (٣٤,٣%) وأخيرا الحاصلين على الإجازة الجامعية بنسبة (٣٣,٢%). ويشير الباحث هنا إلى أن هذه النتيجة لا تتعارض مع ما استنتج في الفقرة (٤-٢) التي تنص (لا يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة عند تدقيق البيانات المالية) فقد قارن الباحث هنا بين المستخدمين لهذه للإجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة.

٤-٣-٤ العلاقة بين عمل أفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية: أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على العلاقة بين عمل أفراد عينة الدراسة، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية البسيطة والمتقدمة وقد نصت الفرضية الفرعية على (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير العمل فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار

اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٢٦)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير عمل أفراد العينة

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٣٩١,٧٧٨	٤	٩٧,٩٤٥	١,٨٣٤	٠,١٢٧
	داخل المجموعات	٦٠٨٧,٦١٧	١١٤	٥٣,٤٠٠		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

*يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

(يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (٩٧,٩٤٥) والتباين غير المفسر يساوي (٥٣,٤٠٠) وقيمة f تساوي (١,٨٣٤)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,١٢٧) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير العمل فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية). بمعنى أن اختلاف عمل المحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.

٦-٥-٥ العلاقة بين خبرة أفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية: أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على العلاقة بين سنوات الخبرة لإفراد عينة الدراسة، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية وقد نصت الفرضية الفرعية على (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير الخبرة فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٢٧)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير عمل أفراد العينة

الجمال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٥٧٨,٨٦٤	٥	١١٦,٧٧٣	٢,٢١٧	٠,٠٥٧
	داخل المجموعات	٥٩٠٠,٥٣١	١١٣	٥٢,٢١٧		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

*يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

(يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (١١٦,٧٧٣) والتباين غير المفسر يساوي (٥٢,٢١٧) وقيمة f تساوي (٢,٢١٧)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٠٥٧) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن: (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير سنوات الخبرة فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) بمعنى أن اختلاف سنوات خبرة المحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية. وهذا متوافق مع دراسة خالد محمد عشا^١ الذي وجد أنه لا توجد علاقة ارتباط بين خبرة المدققين واستخدامهم إجراءات المراجعة التحليلية بمستوياتها المختلفة.

٦-٥-٦ العلاقة بين القطاعات التي يتركز فيها عملاء التدقيق لأفراد عينة الدراسة واستخدام إجراءات المراجعة التحليلية:

أراد الباحث من خلال هذه الفقرة تسليط الضوء على الاختلاف بين القطاعات التي يتركز فيها عملاء التدقيق بالنسبة لأفراد العينة، وبين استخدامهم لإجراءات المراجعة

^١ عشا، خالد محمد رسالة ماجستير باشراف الدكتور منير موسى لطفي (استخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها) - الجامعة الأردنية- عمان- الاردن ١٩٩٢م

التحليلية وقد نصت الفرضية الفرعية على (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير القطاع الذي يتمركز فيه عملاء التدقيق فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية) لاختبار تلك الفرضية تم اختيار اختبار تحليل التباين (ANOVA) وهدف هذا الاختبار مقارنة متوسطات عدة مجموعات.

جدول رقم (٢٨)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير القطاع

الجمال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٣٢,٤٣٧	٣	١٠,٨٢٤	٠,١٩٣	٠,٩٠١
	داخل المجموعات	٦٤٤٦,٩٢٢	١١٥	٥٦,٠٦٠		
	مجموع	٦٤٧٩,٣٩٥	١١٨			

* يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

(يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (١٠,٨٢٤) والتباين غير المفسر يساوي (٥٦,٠٦٠) وقيمة f تساوي (٠,١٩٣)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٩٠١) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير القطاع الذي يتمركز فيه عملاء التدقيق فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية). بمعنى أن اختلاف القطاع الذي يتمركز فيه عملاء التدقيق للمحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.

تقسيم القطاع الصناعي حسب النشاط:

جدول رقم (٢٩)

تحليل التباين الاحادي (ANOVA) لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية وفقا لمتغير النشاط الصناعي

الجمال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
استخدام إجراءات المراجعة التحليلية	بين المجموعات	٢١٨,٠٥٧	٤	٥٤,٥١٤	١,١٦٦	٠,٣٤٢
	داخل المجموعات	١٦٨٣,٧٤٨	٣٦	٤٦,٧٧١		
	مجموع	١٩٠١,٨٠٥	٤٠			

* يظهر الملحق رقم (٧) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

(يظهر من الجدول إن قيمة التباين المفسر يساوي (٥٤,٥١٤) والتباين غير المفسر يساوي (٤٦,٧٧١) وقيمة f تساوي (١,١٦٦)، كما أن مستوى الدلالة = (٠,٣٤٢) أكبر من مستوى الدلالة (٠,٠٥) وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تنص على أن (لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة وفقا لمتغير النشاط الصناعي الذي يتركز فيه عملاء التدقيق فيما يتعلق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية). بمعنى أن اختلاف النشاط الصناعي الذي يتركز فيه عملاء التدقيق للمحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.

إن هاتين النتيجةين السابقتين تشكل مدخل هام جدا للباحث يستطيع من خلاله تعميم ما استنتجه من قطاع معين على باقي القطاعات، وبالتالي تعميم ما سيتم استنتاجه بالنسبة للصناعات الدوائية على باقي الصناعات وبالتالي على القطاعات الأخرى. وبالعكس تماما يمكن تخصيص ما تم استنتاجه بشكل عام على أي قطاع وبالتالي على الصناعات الدوائية.

٦-٦- بشأن كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية:

لاختبار الفرضية التي تنص على أنه: (لا يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا) فقد تم تحليل الأسئلة من (١٧ إلى ٢٦) من الاستبيان والجدولان التاليان رقم (٣٠-٣١) يبينان كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية:

جدول رقم (٣٠) *

كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية

نص الفقرة	درجة المساهمة (نسبة مئوية من الإجابات)					المتوسط الحسابي
	كبير جدا	كبير	محايد	قليل	لا تساهم	
تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بوقت أقل وكفاءة أعلى	٥٣,١%	٤٣,٨%	٣,١	٠,٠٠%	٠,٠٠%	٤,٥٠
تخصيص موارد المراجعة الأخرى (مادية، مالية، بشرية، معلوماتية... الخ) بصورة أكثر فعالية وكفاءة	٥٦,٣%	٣٤,٤%	٩,٤	٠,٠٠%	٠,٠٠%	٤,٤٧
تحديد الأرصدة أو العلاقات الشاذة	٦٢,٥%	٢١,٩%	٩,٤	٦,٣%	٠,٠٠%	٤,٤١
تخصيص وقت المراجعة بصورة أكثر كفاءة وفعالية	٦٢,٥%	١٨,٨%	٣,١	١٥,٦%	٠,٠٠%	٤,٢٨
تخفيض تكاليف عملية المراجعة	٤٠,٦%	٣٤,٤%	٢٥	٠,٠٠%	٠,٠٠%	٤,١٦
تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية	٥٣,١%	١٨,٨%	١٥,٦	٩,٤%	٣,١%	٤,٠٩
تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الأخرى	٤٦,٩%	٢١,٩%	١٥,٦	١٥,٦%	٠,٠٠%	٤,٠٠
تحديد المجالات التي يجب على المراجع أن يوجه لها عناية مهنية خاصة	٤٦,٩%	٦,٣%	٢١,٩	٠,٠٠%	٠,٠٠%	٣,٧٥
فهم عمل المنشأة محل المراجعة	٣١,٣%	١٨,٨%	١٨,٨	٢١,٩%	٩,٤%	٣,٤٠
تحديد مدى فعالية وكفاءة الأدلة التي يتم جمعها	١٨,٨%	٢٥%	٣١,٣	١٥,٦%	٩,٤%	٣,٢٨

* يظهر الملحق رقم (٨) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

جدول رقم (٣١) *

نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط الحسابي**	قيمة T	مستوى الدلالة
تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بوقت أقل وكفاءة أعلى	٤,٥٠	٠,٥٦٧	%٩٠	١٤,٩٤٠	٠,٠٠
تخصيص موارد المراجعة الأخرى (مادية، مالية، بشرية، معلوماتية .. الخ) بصورة أكثر فعالية وكفاءة	٤,٤٧	٠,٦٧١	%٨٩,٤	١٢,٣٧٧	٠,٠٠
تحديد الأرصد أو العلاقات الشاذة	٤,٤١	٠,٩١٠	%٨٨,٢	٨,٧٣٤	٠,٠٠
تخصيص وقت المراجعة بصورة أكثر كفاءة وفعالية	٤,٢٨	١,١١٤	%٨٥,٦	٦,٥٠٦	٠,٠٠
تخفيض تكاليف عملية المراجعة	٤,١٦	٠,٨٠٨	%٨٣,٢	٨,٠٩٩	٠,٠٠
تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية	٤,٠٩	١,١٧٤	%٨١,٨		
تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الأخرى	٤,٠٠	١,١٣٦	%٨٠	٤,٩٨٠	٠,٠٠
تحديد المجالات التي يجب على المراجع أن يوجه لها عناية مهنية خاصة	٣,٧٥	١,٠٧٨	%٧٥	٣,٩٣٧	٠,٠٠
فهم عمل المنشأة محل المراجعة	٣,٤٠	١,٣٨٨	%٦٨	١,٦٥٦	٠,١٠٨
تحديد مدى فعالية وكفاءة الأدلة التي يتم جمعها	٣,٢٨	١,٢٥٦	%٦٥,٦	١,٢٩٩	٠,٢٠٣
المجموع	٤,٠٣	٠,٨٢٥	%٨٠,٦	١١,٠٦٧	٠,٠٠

* يظهر الملحق رقم (٨) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

**نسبة المتوسط الحسابي = (المتوسط الحسابي ÷ القيمة العظمى للمقياس المستخدم ٥ درجات) × ١٠٠.

ومن خلال مراجعة الجدولين السابقين (جدول رقم ٣٠ و ٣١) اللذين يظهران أن المتوسط الحسابي لإجمالي البنود المتعلقة بالفرضية (٤,٠٣) وبما أن قيمة t موجبة فهذا يعني أن وسط إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بهذه الفرضية أعلى من وسط الاختبار المفترض

البالغة قيمته (٣) وهذا الاختلاف ذو دلالة معنوية لأن قيمة مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ وبالتالي يتم رفض الفرضية الصفرية التي نصت على: (لا يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا) ويعني ذلك قبول الفرضية البديلة التي تنص على: (يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا)

٦-٦- بشأن مدى استخدام الحاسب في أداء إجراءات المراجعة التحليلية:

و الهدف من هذه الفقرة معرفة مدى أهمية استخدام الحاسب عند القيام بإجراءات المراجعة التحليلية، وذلك من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا. ومدى استخدام الحاسب من قبل المحاسبين القانونيين في سوريا عند قيامهم بعملية مراجعة حسابات المنشأة. ولقد تم تحليل الأسئلة (١٥ و ١٦) من الاستبيان والجدولان التاليان رقم (٣٢-٣٣) يبينان مدى استخدام الحاسب وأهمية استخدام الحاسب:

جدول رقم (٣٢) *

مدى استخدام الحاسب، وأهمية استخدام الحاسب

نص الفقرة	درجة المساهمة (نسبة مئوية من الإجابات)					المتوسط الحسابي
	كبير جدا	كبير	محايد	قليل	لا يستخدم	
هل ترى انه من المهم استخدام الحاسب في المراجعة التحليلية بما تشمله من تحليل النسب و إجراءات المقارنات المختلفة؟	٢٦,٩%	٤٢%	٥%	١٧,٦%	٨,٤%	٣,٦١
هل تستخدم الحاسب أثناء قيامك بمراجعة حسابات المنشأة؟	٤,٢%	٣١,١%	٨,٤%	٣٤,٥%	٢١,٨%	٢,٦١

* يظهر الملحق رقم (٩) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

جدول رقم (٣٣) *

نتائج اختبار t لعينة الدراسة بشأن كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية

نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة المتوسط الحسابي**	قيمة T	مستوى الدلالة
هل ترى انه من المهم استخدام الحاسب في المراجعة التحليلية بما تشمله من تحليل النسب و إجراء المقارنات المختلفة؟	٣,٦١	١,٢٨	%٧٢,٢	٥,٢١٦	٠,٠١
هل تستخدم الحاسب أثناء قيامك بمراجعة حسابات المنشأة؟	٢,٦١	١,٢٥	%٥٢,٢	-٣,٣٧٥	٠,٠٠

* يظهر الملحق رقم (٩) نتائج تشغيل البيانات باستخدام برنامج SPSS والمستخدم في إعداد الجدول.

** نسبة المتوسط الحسابي = (المتوسط الحسابي ÷ القيمة العظمى للمقياس المستخدم ٥ درجات) × ١٠٠.

من خلال مراجعة الجدولين السابقين يتبين لنا: يرى المحاسبون القانونيون في سوريا أنه يوجد أهمية لاستخدام الحاسب عند القيام بإجراءات المراجعة التحليلية. ولكنهم بنفس الوقت لا يستخدمونه أثناء قيامهم بمراجعة حسابات المنشأة. وهذه النتيجة تفتح الأفق لوضع توصيات متعددة تتعلق بضرورة تأهيل المحاسبين القانونيين في سوريا ليتمكنوا من استخدام الحاسب عند قيامهم بمراجعة الحسابات

الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات.

ثانياً: التوصيات.

أولاً - الاستنتاجات

من سير الدراسة النظرية وتفصيلها واعتمادا على تحليل البيانات المرتبطة بالجانب الميداني والمناقشات والتحليلات التي تضمنها، وبعد أن تم اختبار فرضيات الدراسة إحصائياً، خلص الباحث في هذه الدراسة الى العديد من الاستنتاجات المتعلقة بالاجراءات التحليلية ومهمة المراجعة في الجمهورية العربية السورية وسيتم في هذا البحث عرض هذه النتائج بإيجاز على اعتبار ان النتائج التفصيلية وردت في طيات الدراسة:

- ١- يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية البسيطة، بشكل عام عند تدقيق البيانات المالية.
- ٢- لا يستخدم المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية إجراءات المراجعة التحليلية المتقدمة، بشكل عام عند تدقيق البيانات المالية.
- ٣- يدرك المحاسبون القانونيون في الجمهورية العربية السورية أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند تدقيق البيانات المالية
- ٤- لا يوجد فرق في أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع الذي تتم فيه عملية التدقيق، من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.
- ٥- إن من أهم معوقات استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من وجهة نظر أفراد العينة، هو نقص خبرة المراجع وعدم توفر البيانات المالية عن المنشآت الأخرى المماثلة.
- ٦- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخصائص العامة لعينة الدراسة (من حيث الجنس، العمر، الحصول على شهادة محاسب قانوني أو لا، العمل، سنوات الخبرة في تدقيق الحسابات) وبين استخدام المحاسب القانوني في سوريا لإجراءات المراجعة التحليلية، باستثناء المؤهل العلمي حيث يزداد

استخدام إجراءات المراجعة التحليلية كلما إرتفع المؤهل العلمي للمحاسب القانوني.

- ٧- اختلاف القطاع الذي يتركز فيه عملاء التدقيق للمحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٨- اختلاف النشاط الصناعي الذي يتركز فيه عملاء التدقيق للمحاسب القانوني في سوريا لا يؤثر على استخدامه إجراءات المراجعة التحليلية.
- ٩- يوجد كفاءة لاستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في سوريا
- ١٠- يرى المحاسبون القانونيون في سوريا أنه يوجد أهمية لاستخدام الحاسب عند القيام بإجراءات المراجعة التحليلية. ولكنهم بنفس الوقت لا يستخدمونه أثناء قيامهم بمراجعة حسابات المنشأة.

ثانياً - التوصيات

بناءً على نتائج البحث يضع الباحث جملة من التوصيات التي يأمل أن تؤدي إلى المساهمة في تطوير استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ورفع كفاءة هذا الاستخدام، ويأمل الباحث أيضاً أن تؤدي هذه التوصيات إلى تطوير مهنة المراجعة في الجمهورية العربية السورية، وتتلخص هذه التوصيات بمايلي:

- ١- يجب أن يحظى استخدام الإجراءات التحليلية بالاهتمام والتطبيق في الممارسة العملية من قبل المحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية.
- ٢- قيام الجهات التي لها سلطة الإشراف على المهنة في الجمهورية العربية السورية، ولاسيما جمعية المحاسبين القانونيين السورية، بتنظيم دورات أو ندوات حول إجراءات المراجعة التحليلية، ولا سيما الإجراءات المتقدمة منها وذلك بهدف تفعيل استخدام هذه الإجراءات وكمساهمة بتطوير المهنة.
- ٣- يجب على المحاسبين القانونيين في سوريا تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية لأنها تؤدي إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة.
- ٤- يجب أن يسعى المحاسبون القانونيون في سوريا إلى تطوير معرفتهم باستخدام إجراءات المراجعة التحليلية سواء البسيطة منها أم المتقدمة، وذلك عن طريق تطوير قدرات التحليل المالي، ومعرفتهم بالأدوات الإحصائية التي تساعدهم على زيادة مهاراتهم، وبالتالي زيادة استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية وزيادة كفاءة عملية المراجعة.
- ٥- ضرورة أن يتول الأكاديميون - وذلك لكونهم جازؤ في المرتبة الأولى في هذا البحث من حيث استخدامهم لإجراءات المراجعة التحليلية - إصدار مقالات ودراسات توضح آلية استخدام الإجراءات التحليلية ليتمكن المحاسبون القانونيون من الاستفادة من هذه الإجراءات بشكل كفاء.

المراجع

المراجع العربية:

أ-الكتب العلمية:

- ١- أرنيز، ألفين ولوبك، جيمس، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٠م.
- ٢- الإتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة ٢٠٠٨م، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، ٢٠٠٨م.
- ٣- التميمي، هادي مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية دار وائل للنشر الطبعة الثانية ٢٠٠٦م.
- ٤- حمادة، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية ، مصر ٢٠٠٥م.
- ٥- حمادة، طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الثاني، الدار الجامعية ، مصر ٢٠٠٥م.
- ٦- حميدان، عدنان عباس ومخول، مطانيوس والجاعوني، فريد وأغا، عمار ناصر الإحصاء التطبيقي، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٦م.
- ٧- السيد أحمد لطفي، أمين التطورات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية - الاسكندرية- مصر ٢٠٠٧م.
- ٨- شاكر ، محمد منير وإسماعيل ، إسماعيل ونور ، عبد الناصر التحليل المالي مدخل صناعة القرار مطبعة الطليعة عمان ٢٠٠٠م.
- ٩- علي نجيب، حسين و عوض صالح الرفاعي، غالب تحليل ونمذجة البيانات باستخدام الحاسوب الاهلية للنشر والتوزيع المملكة الاردنية الهاشمية-عمان ٢٠٠٦م.
- ١٠- غدير غدير ، باسم العالم الرقمي و آلية تحليل البيانات دار الرضا للنشر ٢٠٠٣م.

- ١١- القاضي، حسين ودحدوح، حسين، مراجعة الحسابات الأساسية، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢م.
- ١٢- القاضي، حسين و قريط، عصام مراجعة الحسابات الإجراءات جامعة دمشق ٢٠٠٥-٢٠٠٦م.
- ١٣- محمد شاكر، جمال محمد التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام SPSS الدار الجامعية مصر الاسكندرية ٢٠٠٥م.
- ١٤- مطر، محمد الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والإئتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية دار وائل للنشر -عمان - الأردن ٢٠٠٦م.
- ١٥- نخلة رزق الله ، عايدة دليل الباحثين في التحليل الإحصائي جامعة عين شمس ٢٠٠٣م.

بـ الرسائل الجامعية:

- ١- باجليدة، غسان سعيد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور عمر عيسى جهماني (مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية - دراسة ميدانية) جامعة اليرموك- المملكة الاردنية ٢٠٠٦م.
- ٢- تركي سعيد غرايبة، عدنان رسالة ماجستير بإشراف الدكتور تركي راجي الحمود (مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الأردن) جامعة اليرموك-إربد- الأردن ٢٠٠٣م
- ٣- الشرعي، محمد سيف رسالة ماجستير بإشراف الدكتورة صباح أحمد شرف والدكتور جمال محمد سرور (استخدام إجراءات الفحص التحليلي في مراجعة الحسابات) كلية العلوم الادارية، جامعة عدن، ٢٠٠٤م
- ٤- عبده راشد الرباعي، يوسف رسالة ماجستير (استراتيجيات المراجعة-دراسة تطبيقية على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية) بإشراف الدكتور حسين دحدوح جامعة دمشق-كلية الاقتصاد ٢٠٠٦م.

- ٥- عشا، خالد محمد رسالة ماجستير بإشراف الدكتور منير موسى لطفي (إستخدام الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في الأردن: مداها وفوائدها وعوائقها) - الجامعة الأردنية- عمان- الاردن ١٩٩٢م.
- ٦- محمد قضماني ، حسن عباس رسالة ماجستير بإشراف الدكتور محمود عمر باعيس والدكتور عبد الباسط أحمد رضوان (أساليب المراجعة التحليلية دراسة تطبيقية على مدينة جدة) جامعة الملك عبد العزيز-المملكة العربية السعودية ١٩٩٧م.
- ٧- محمد مفتاح، رقية رسالة ماجستير بإشراف الدكتور علي محمد موسى والدكتور صالح ميلود خلاط (أساليب الفحص التحليلي ودورها في الرفع من فعالية المراجعة) الجماهيرية الليبية - جامعة غريان - كلية الاقتصاد ٢٠٠٤.
- ٨- محمد، نذير رسالة ماجستير بإشراف د.لطيف زيود و د. ماهر الأمين (المراجعة التحليلية وأثارها على عملية المراجعة العامة للحسابات) كلية الاقتصاد ، جامعة تشرين ، اللاذقية ٢٠٠٤م.

ج- الدوريات والبحوث والمؤتمرات:

- ١- تقرير مجلس الإدارة المقدم للجمعية العمومية للمحاسبين القانونيين في سوريا عن اعمال ٢٠٠٧ الجمعية لعام ٢٠٠٧ ، دمشق ١-١٠-٢٠٠٨
- ٢- حامد مصطفى ، صادق ، قياس اثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والادارة، ٢٠٠٤م.
- ٣- الخاطر ، خالد بن ناصر و هاشم السامرائي، عدنان (المراجعة التحليلية : دراسة ميدانية لممارسات مدققي الحسابات في قطر) المجلة العربية للمحاسبة - جامعة البحرين ٢٠٠٥م.
- ٤- شيخ محمد، حسين وقطيم، حسان وشحادة، زيدون دور النسب المالية في تقويم نشاط المشروع الاقتصادي مجلة جامعة تشرين - المجلد ١٩ عدد ٢ ٢٠٠٧ م.

- ٥- الكيلاني ، عدنان (نشرة الإتحاد العربي لمنتجي الادوية والمستلزمات الطبية) العدد ٣ ص ١٠ تموز ٢٠٠٨م.
- ٦- المجموعة الإحصائية المكتب المركزي للإحصاء - الجمهورية العربية السورية إحصاءات ٢٠٠٨ الفصل الثاني عشر الصحة -مقارنة الادوية بين عامي ٢٠٠٣-٢٠٠٧ جدول ١-١٢-٢٠٠٨م.
- د - القوانين والأنظمة:
 - ١- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٤ تاريخ ٢٨/٨/٢٠٠٦
 - ٢- قرار السيد رئيس الجمهورية رقم ١١٠٩ وتعديله بالقرار ١٤٤ لعام ١٩٥٨.
 - ٣- الميثاق المهني للمحاسبين القانونيين في الجمهورية العربية السورية صدر بتاريخ ١٠-٤-١٩٩٠م.
 - ٤- النظام الداخلي لجمعية المحاسبين القانونيين أشهر برقم (٦٠١) وتاريخ ١٧-٥-١٩٦١
- الصادر عن وزير الشؤون الاجتماعية والعمل

قائمة المراجع الأجنبية:

A- Books :

- ١- Arens, Alvin A, and James K. Ioebbecke "Auditing: An Integrated Approach", ٨rd ed, Prentice – Hall, Inc. New Jersey, ٢٠٠٠.
- ٢- Arens, Alvin A, and James K. Ioebbecke., "Auditing: An Integrated Approach", ٧rd ed., Prentice – Hall, Inc. New Jersey, ١٩٩٧.
- ٣- Argyrous, George **Statistics for Research With a Guide to SPSS** SAGE publication Ltd London Second edition published ٢٠٠٥
- ٤- J.Ramos, Michael **Practitioner's Guide to GAAS** ٢٠٠٦ JOHN WILEY & SONS, INC. ٢٠٠٦

B- Periodicals:

- ١- Anderson, Urton and Koonce, Lisa (Evaluating the sufficiency of causes in audit analytical procedures) ADITING A journal of practice ١٩٩٨
- ٢- C.Ameen, Elsie and R.Strawser, Jerry (Investigating the use of analytical procedures: an updat and extension) ADITING A journal of practice ١٩٩٤
- ٣- C.Dzeng, Simon (A Comparison of analytical procedure expectation models using both aggregate and disaggregate data) Auditing ١٩٩٤
- ٤- C.Dzeng, Simon (A Comparison of analytical procedure expectation models using both aggregate and disaggregate data) ADITING A journal of practice ١٩٩٤
- ٥- Chen, Yining and A.Letch, Robert (The error detection of structural analytical procedures: a simulation study) Aditing vol. ١٧no.٢ ١٩٩٨

- ٦- Chen,Yining and A.Letch,Robert (**An analysis of the relative power characteristics of analytical procedures**) ADITING A journal of practice ١٩٩٩
- ٧- Chen,Yining and A.Letch,Robert (**The erroe detection of structural analytical procedures: asimulation study**) ADITING A journal of practice ١٩٩٨
- ٨- J.Green, wendy and T.Trotman (An examination of **different performance outcomes in an analytical procedures task**) ADITING A journal of practice ٢٠٠٢

قائمة مواقع الانترنت:

- ١- www.aicpa.com
- ٢- www.asca-sy.com
- ٣- www.ifac.org
- ٤- www.kpmg.com
- ٥- www.sbsonline.com
- ٦- www.scfms.sy
- ٧- www.syrecon.org
- ٨- www.alhuraauniversity.org

الملاحق

جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة - الدراسات العليا

استبيان

السيدة/ السيد.....

تحية وبعد

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به من أجل الحصول على درجة الماجستير في قسم المحاسبة، جامعة دمشق، تحت إشراف الدكتور مأمون حمدان.

يهدف هذا الاستبيان إلى معرفة مدى استخدام مراجع الحسابات في سورية لإجراءات المراجعة التحليلية والتي تعرف بأنها (تحليل النسب و المؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها).

لذا نرجو من حضرتكم - مع إدراكي لقيمة وقتكم الثمين - تخصيص بعض الوقت (فقط عشرة دقائق) لملء هذا الاستبيان، ومن جهة ثانية أؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الإدلاء بها سوف تعامل بالسرية التامة وإغراض البحث العلمي فقط، أما في حال النشر فإن ذلك يتم للنتائج المجمعة من هذا الاستبيان ولن يتم الإفصاح عن أي معلومات تتعلق بالأفراد بتاتا .

وأخيرا إذا كنت ترغب في الحصول على نسخة من نتائج هذه الدراسة أو مناقشة أي قضية أخرى يطرحها الاستبيان يرجى الاتصال بالهاتف أو البريد الإلكتروني المذكورين أدناه، مرحبا بأي قضية يتم مناقشتها.

شاكرين لكم حسن تعاونكم سلفا، و تفضلوا بقبول كامل الاحترام.

سامي حسين عبد الوهاب

E-mail: sami100@scs-net.org

Tel : ٠١١٥٧٥٠٥٤٥ - ٠٩٣٢٠٧٢٩٤

Fax: ٠١١٥٧٣٥٥٤٤

ملاحظة هامة: مرفق مع الاستبيان ظرف بريدي عليه عنوان الباحث وطابع بريدي، يرجى الإجابة على الاستبيان ووضعه في الظرف ووضع الظرف في أي صندوق بريد.

(يرجى التكرم بوضع إشارة ضمن الإجابة المناسبة بالنسبة لكم مستخدما واحد فقط من الاختيارات المتاحة)

القسم الأول : معلومات شخصية

١- الجنس

☐ ذكر ☐ انثى

٢- العمر

☐ اقل من ٣٠ سنة ☐ ٣٠-٣١ سنة

☐ ٤١-٥٠ سنة ☐ فوق ٥٠ سنة

٣- حاصل على شهادة محاسب قانوني

☐ نعم ☐ لا

٤- المؤهل العلمي

☐ إجازة جامعية ☐ دبلوم دراسات عليا

☐ ماجستير ☐ دكتوراه

٥- العمل

☐ مدير مالي ☐ مفتش في الجهاز المركزي للرقابة المالية

☐ مراقب دخل ☐ محاسب قانوني متفرغ

☐ غير ذلك حدد :

٦- سنوات الخبرة

☐ اقل من ٥ سنوات ☐ ٦-١٠ سنة

☐ ١١-١٥ سنة ☐ ١٦-٢٠ سنة

☐ أكثر من ٢٠ سنة

٧- في أي من القطاعات التالية يتركز معظم عملك (أكبر نسبة من العملاء)

☐ القطاع الصناعي ☐ القطاع التجاري

☐ القطاع المالي ☐ قطاع الخدمات ☐ غير ذلك

٨- في أي من النشاطات الصناعية التالية يتركز معظم عملك (أكبر نسبة من العملاء الصناعيين)

☐ الصناعات الثقيلة ☐ الصناعات الغذائية

☐ الصناعات الدوائية ☐ الصناعات التسيحية ☐ غير ذلك

الجزء الأول : إلى أي مدى يتم استخدامكم لإجراءات التحليلية التالية عند تدقيق البيانات المالية؟

رقم	نوع الإجراء	درجة الاستخدام			
		كبير جدا	كبير	محايد	قليل لا يستخدم
١	التعرف على معقولية الأرصدة الافتتاحية لحسابات الميزانية عند تعيينك لأول مرة				
٢	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع الأرصدة المتوقعة (كالموازنات التقديرية).				
٣	مقارنة أرصدة حسابات السنة الحالية مع أرصدة حسابات السنة الماضية.				
٤	تجري مقارنة بين وضع المنشأة مع شركات أخرى مماثلة.				
٥	إيجاد علاقة بين حسابين و تحاول التنبؤ برصيد أحد الحسابين باستخدام تلك العلاقة.				
٦	تحاول إيجاد علاقة بين المعلومات المالية وغير المالية.				
٧	تقوم بحساب النسب المالية.				
٨	تقارن هذه النسب مع مثيلاتها من أعوام السابقة لمعرفة الانحرافات إن وجدت.				
٩	استخدام الأساليب الإحصائية للتنبؤ بحساب معين لمقارنته مع الرصيد الفعلي، أو إيجاد علاقة إحصائية بين مجموعة من الحسابات				
١٠	استخدام تحليل السلاسل الزمنية (على سبيل المثال تحليل حساب معين خلال فترات زمنية متساوية وتحديد أثر المتغيرات المختلفة على هذا الحساب وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب)				
١١	استخدام تحليل الانحدار البسيط (على سبيل المثال إيجاد علاقة بين حسابين ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين عن طريق الحساب الآخر)				
١٢	استخدام تحليل الانحدار المتعدد (على سبيل المثال إيجاد العلاقة بين مجموعة من الحسابات ورصيد حساب آخر وذلك للتنبؤ به لمقارنته مع الرصيد الفعلي لهذا الحساب ومحاولة التنبؤ برصيد أحد الحسابين بمعرفة الرصيد الآخر)				

الجزء الثاني : أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية؟

رقم	أهمية استخدام اجراءات المراجعة التحليلية	درجة الأهمية				
		كبيرة جدا	كبيرة	محايد	قليلة	غير هام
١٣	هل من الضروري استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب اعتقادك؟					

رقم	الفروقات باستخدام حسب القطاع	الفروقات				
		كبيرة جدا	كبيرة	محايد	قليلة	لا يوجد
١٤	هل تجد فروقات بأهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية حسب القطاع (تجاري، صناعي، مالي، خدمي.... إلخ)					

الجزء الثالث : معوقات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

تؤثر مجموعة من المعوقات على استخدام إجراءات المراجعة التحليلية بالشكل المطلوب

رقم	المعوقات	درجة التأثير				
		كبير جدا	كبير	محايد	قليل	لا تؤثر
١٥	عدم توفر البيانات المالية عن المنشآت المماثلة التي تعمل بنفس المجال					
١٦	نقص خبرة المراجع					
١٧	اختلاف بيانات المنشآت المماثلة					
١٨	اختلاف بيانات المنشأة من سنة لأخرى					

الجزء الرابع: استخدام الحاسب

رقم	السؤال	درجة الاستخدام			
		كبير جدا	كبير	محايد	قليل
١٩	هل ترى انه من الممكن استخدام الحاسب في المراجعة التحليلية بما تشمله من تحليل النسب و إجراء المقارنات المختلفة؟				
٢٠	هل تستخدم الحاسب أثناء قيامك بمراجعة حسابات المنشأة؟				

إذا كان لديكم أي تعليق أو رأي عن الموضوع بشكل يرجى إضافته:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الجزء الخامس: إذا كان أحد زبائنك أحد شركات الصناعات الدوائية فيرجى الإجابة على الأسئلة التالية

عند القيام بعملية تدقيق لشركة صناعات دوائية إلى أي مدى تسهم إجراءات المراجعة التحليلية في :

رقم	نوع المساهمة	درجة الاسهام			
		كبير جدا	كبير	محايد	قليل
٢١	تحديد طبيعة ومدى إجراءات المراجعة الأخرى				
٢٢	فهم عمل المنشأة محل المراجعة				
٢٣	تحديد المخالات التي يجب على المراجع أن يوجه لها عناية مهنية خاصة				
٢٤	تخصيص وقت المراجعة بصورة أكثر كفاءة وفعالية				
٢٥	تخصيص موارد المراجعة الأخرى (مادية، مالية، بشرية، معلوماتية .. الخ) بصورة أكثر فعالية وكفاءة				
٢٦	تؤدي إلى إنجاز عملية المراجعة بوقت أقل وكفاءة أعلى				
٢٧	تخفض تكاليف عملية المراجعة				
٢٨	تحدد الأرصد أو العلاقات الشاذة				
٢٩	تحدد مدى فعالية وكفاءة الأدلة التي يتم جمعها				
٣٠	تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية				

إذا كان لديكم أي تعليق أو رأي عن هذه الفقرة يرجى إضافته:

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق رقم (٢)

Frequency Table

الجنس

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٨٧,٤	٨٧,٤	٨٧,٤	١٠٤	ذكر Valid
١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٥	أنثى
			١١٩	Total

العمر

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٦,٧	٦,٧	٦,٧	٨	٣٠ من أقل Valid
١٨,٥	١١,٨	١١,٨	١٤	٣١-٤٠
٤٧,٩	٢٩,٤	٢٩,٤	٣٥	٤١-٥٠
١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	٦٢	٥٠ من أكثر
			١١٩	Total

قانوني محاسب

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	نعم Valid

العلمي المؤهل

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٦٤,٧	٦٤,٧	٦٤,٧	٧٧	إجازة Valid
٨٣,٢	١٨,٥	١٨,٥	٢٢	دبلوم
٩٤,١	١٠,٩	١٠,٩	١٣	ماجستير
١٠٠,٠	١٠٠,٠	١٠٠,٠	٧	دكتوراه
			١١٩	Total

العمل

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٢٦.٩	٢٦.٩	٢٦.٩	٣٢	Valid مالي مدير
٤٤.٥	١٧.٦	١٧.٦	٢١	مفتش
٥٨.١	١٣.٤	١٣.٤	١٦	دخل مراقب
٩٤.١	٣٦.١	٣٦.١	٤٣	مقرع قانوني محاسب
١٠٠.٠	٥.٩	٥.٩	٧	ذلك غير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

الحسابات تدقيق في الخبرة سنوات

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤.٢	٤.٢	٤.٢	٥	Valid يوجد لا
١٦.٠	١١.٨	١١.٨	١٤	٥ من أقل
٢٦.٩	١٠.٩	١٠.٩	١٣	٥-١٠
٤٣.٧	١٦.٨	١٦.٨	٢٠	١١-١٥
٥٦.٣	١٢.٦	١٢.٦	١٥	١٦-٢٠
١٠٠.٠	٤٣.٧	٤٣.٧	٥٢	٢٠ من أكثر
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

العلام فيه يتركز الذي القطاع

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤٢.٩	٤٢.٩	٤٢.٩	٥١	Valid الصناعي
٧٦.٥	٣٣.٦	٣٣.٦	٤٠	التجاري
٨٠.٧	٤.٢	٤.٢	٥	المالي
١٠٠.٠	١٩.٣	١٩.٣	٢٣	الخدمات
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

الصناعي القطاع نوع

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٩,٨	٩,٨	٤,٢	٥	Valid ثقيلة صناعات
٢٧,٥	١٧,٦	٧,٦	٩	غذائية صناعات
٨٤,٣	٥٦,٩	٢٤,٤	٢٩	دوائية صناعات
٩٤,١	٩,٨	٤,٢	٥	نسيجية صناعات
١٠٠,٠	٥,٩	٢,٥	٣	ذلك غير
	١٠٠,٠	٤٢,٩	٥١	Total

الملحق رقم (٣)

Frequency Table

تقوم بالتعرف على معقولية الأرصدة الافتتاحية

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٧,٦	٧,٦	٧,٦	٩	لايستخدم Valid
١٧,٦	١٠,١	١٠,١	١٢	قليل
١٩,٣	١,٧	١,٧	٢	محايد
٣٧,٠	١٧,٦	١٧,٦	٢١	كبير
١٠٠,٠	٦٣,٠	٦٣,٠	٧٥	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

المتوقعة الأرصدة مع الحالية السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٧,٦	٧,٦	٧,٦	٩	لايستخدم Valid
١٢,٦	٥,٠	٥,٠	٦	قليل
١٤,٣	١,٧	١,٧	٢	محايد
٢٨,٦	١٤,٣	١٤,٣	١٧	كبير
١٠٠,٠	٧١,٤	٧١,٤	٨٥	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

الماضية السنة أرصدة مع الحالية السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٥,٩	٥,٩	٥,٩	٧	لايستخدم Valid
٧,٦	١,٧	١,٧	٢	قليل
٩,٢	١,٧	١,٧	٢	محايد
١٣,٤	٤,٢	٤,٢	٥	كبير
١٠٠,٠	٨٦,٦	٨٦,٦	١٠٣	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

مماثلة أخرى شركات مع المنشأة وضع مقارنة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٥٠.٤	٥٠.٤	٥٠.٤	٦٠	Valid لا يستخدم
٧٣.١	٧٣.٧	٧٣.٧	٢٧	قليل
٧٨.٢	٥٠.٠	٥٠.٠	٦	محايد
٨٧.٤	٩.٢	٩.٢	١١	كبير
١٠٠.٠	١٢.٦	١٢.٦	١٥	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

العلاقة تلك خلال من أحدهما برصيد للتنبؤ حسابيين بين علاقة إيجاد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٧.٦	١٧.٦	١٧.٦	٢١	Valid لا يستخدم
٢٦.٩	٩.٢	٩.٢	١١	قليل
٣١.٩	٥.٠	٥.٠	٦	محايد
٤٥.٤	١٣.٤	١٣.٤	١٦	كبير
١٠٠.٠	٥٤.٦	٥٤.٦	٦٥	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

المالية وغير المالية المعلومات بين علاقة إيجاد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٢٢.٧	٢٢.٧	٢٢.٧	٢٧	Valid لا يستخدم
٣١.١	٨.٤	٨.٤	١٠	قليل
٣٣.٦	٢.٥	٢.٥	٣	محايد
٤٢.٠	٨.٤	٨.٤	١٠	كبير
١٠٠.٠	٥٨.٠	٥٨.٠	٦٩	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

المالية النسب حساب

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٧,٦	١٧,٦	١٧,٦	٢١	Valid لا يستخدم
٢١,٨	٤,٢	٤,٢	٥	قليل
٢٢,٧	,٨	,٨	١	محايد
٣١,١	٨,٤	٨,٤	١٠	كبير
١٠٠,٠	٦٨,٩	٦٨,٩	٨٢	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

سابقة أعوام من مثيلاتها مع النسب مقارنة

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٣,٤	١٣,٤	١٣,٤	١٦	Valid لا يستخدم
١٨,٥	٥,٠	٥,٠	٦	قليل
٢١,٠	٢,٥	٢,٥	٣	محايد
٣١,٩	١٠,٩	١٠,٩	١٣	كبير
١٠٠,٠	٦٨,١	٦٨,١	٨١	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.١٢٠	١,٣٠٨	٤,١٨	١١٩	الأرصدة معقولة على التعرف تقوم الإقتناحية
.١١٢	١,٢٢٠	٤,٣٧	١١٩	السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم المتوقعة الأرصدة مع الحالية
.٠٩٥	١,٠٣٩	٤,٦٤	١١٩	السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم الماضية السنة أرصدة مع الحالية
.١٣٢	١,٤٣٧	٢,١١	١١٩	أخرى شركات مع المنشأة وضع مقارنة مماثلة
.١٤٦	١,٥٩٠	٣,٧٨	١١٩	للتنبؤ حسابين بين علاقة إيجاد العلاقة تلك خلال من أحدهما برصيد
.١٥٧	١,٧٠٩	٣,٧١	١١٩	المالية المعلومات بين علاقة إيجاد المالية وغير
.١٤٤	١,٥٧٢	٤,٠٧	١١٩	للمالية النسب حساب
.١٣٣	١,٤٥٣	٤,١٥	١١٩	أعوام من مثيلاتها مع النسب مقارنة سابقة

One-Sample Test

Test Value = ٣,٠٠						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
١,٤٢	.٩٥	١,١٨٥	.٠٠٠	١١٨	٩,٨٨١	الأرصدة معقولة على التعرف تقوم الإقتناحية
١,٥٩	١,١٥	١,٣٧٠	.٠٠٠	١١٨	١٢,٢٤٤	السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم المتوقعة الأرصدة مع الحالية
١,٨٣	١,٤٥	١,٦٣٩	.٠٠٠	١١٨	١٧,١٩٩	السنة حسابات أرصدة بمقارنة تقوم الماضية السنة أرصدة مع الحالية
-.٦٣	..١,١٥	-.٨٩١	.٠٠٠	١١٨	-٦,٧٦٣	أخرى شركات مع المنشأة وضع مقارنة مماثلة
١,٠٧	.٤٩	.٧٨٢	.٠٠٠	١١٨	٥,٣٦٢	للتنبؤ حسابين بين علاقة إيجاد العلاقة تلك خلال من أحدهما برصيد
١,٠٢	.٤٠	.٧٠٦	.٠٠٠	١١٨	٤,٥٠٥	المالية المعلومات بين علاقة إيجاد المالية وغير
١,٣٥	.٧٨	١,٠٦٧	.٠٠٠	١١٨	٧,٤٠٨	للمالية النسب حساب

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.٤٦١٢١	٥.٣١٢٥	٣١.٠٠٨٤	١١٩	١-١ الفرضية

One-Sample Test

Test Value = ٢٤						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
٧.٩٢١٧	٦.٠٩٥١	٧.٠٠٨٤٠	.٠٠٠	١١٨	١٥.١٩٦	١-١ الفرضية

الملحق رقم (٤)

Frequency Table

البسيط الاتحاد تحليل استخدام

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٥٨.٠	٥٨.٠	٥٨.٠	٦٩	لايستخدم Valid
٧٤.٨	١٦.٨	١٦.٨	٢٠	قليل
٧٩.٨	٥.٠	٥.٠	٦	محايد
٩٨.٣	١٨.٥	١٨.٥	٢٢	كبير
١٠٠.٠	١.٧	١.٧	٢	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

المتعدد الاتحاد تحليل استخدام

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٦١.٣	٦١.٣	٦١.٣	٧٣	لايستخدم Valid
٧٩.٨	١٨.٥	١٨.٥	٢٢	قليل
٨٦.٦	٦.٧	٦.٧	٨	محايد
٩٩.٢	١٢.٦	١٢.٦	١٥	كبير
١٠٠.٠	.٨	.٨	١	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

الزمنية السلاسل تحليل استخدام

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٥٧.١	٥٧.١	٥٧.١	٦٨	لايستخدم Valid
٧١.٤	١٤.٣	١٤.٣	١٧	قليل
٧٧.٢	٥.٩	٥.٩	٧	محايد
٩٤.١	١٦.٨	١٦.٨	٢٠	كبير
١٠٠.٠	٥.٩	٥.٩	٧	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

معين برصيد للتنبؤ الإحصائية الأساليب استخدام

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	Valid
٤٨,٧	٤٨,٧	٤٨,٧	٥٨	لايستخدم
٧٠,٦	٢١,٨	٢١,٨	٢٦	قليل
٧٦,٥	٥,٩	٥,٩	٧	محايد
٩٤,١	١٧,٦	١٧,٦	٢١	كبير
١٠٠,٠	٥,٩	٥,٩	٧	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.١١٣	١,٢٣٤	١,٨٩	١١٩	البسيط الانحدار تحليل استخدام
.١٠٠	١,٠٩٥	١,٧٣	١١٩	المتعدد الانحدار تحليل استخدام
.١٢٥	١,٣٥٩	٢,٠٠	١١٩	الزمنية السلاسل تحليل استخدام
.١٢٣	١,٣٣٧	٢,١٠	١١٩	للتنبؤ الإحصائية الأساليب استخدام معين برصيد

One-Sample Test

Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
-.٨٩	-١,٣٣	-١,١٠٩	.٠٠٠	١١٨	-٩,٨٠٩	البسيط الانحدار تحليل استخدام
-١,٠٧	-١,٤٧	-١,٢٦٩	.٠٠٠	١١٨	-١٢,٦٤٥	المتعدد الانحدار تحليل استخدام
-.٧٥	-١,٢٥	-١,٠٠٠	.٠٠٠	١١٨	-٨,٠٢٦	الزمنية السلاسل تحليل استخدام
-.٦٦	-١,١٤	-.٨٩٩	.٠٠٠	١١٨	-٧,٣٣٩	للتنبؤ الإحصائية الأساليب استخدام معين برصيد

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.٤٢٢٦١	٤.٦١٠٠٩	٧.٧٢٢٧	١١٩	١-٢ الفرضية

One-Sample Test

Test Value = ١٢						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	١ الفرضية -٢
Upper	Lower					
-٣.٤٤٠٤	-٥.١١٤٢	-٤.٢٧٧٣١	.٠٠٠	١١٨	-١٠.١٢١	

الملحق رقم (٥)

Frequency Table

التحليلية المراجعة بإجراءات القيام الضروري من

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤.٢	٤.٢	٤.٢	٥	لايستخدم Valid
٨.٤	٤.٢	٤.٢	٥	قليل
١٠.٩	٢.٥	٢.٥	٣	محايد
٣١.٩	٢١.٠	٢١.٠	٢٥	كبير
١٠٠.٠	٦٨.١	٦٨.١	٨١	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

القطاع حسب التحليلية المراجعة اجراءات استخدام باهمية فرق تجد هل

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤٧.٩	٤٧.٩	٤٧.٩	٥٧	لا فرق يوجد Valid
٨١.٥	٣٣.٦	٣٣.٦	٤٠	قليل
٩٢.٤	١٠.٩	١٠.٩	١٣	محايد
١٠٠.٠	٧.٦	٧.٦	٩	كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.٠٩٤	١.٠٣١	٤.٤٥	١١٩	بإجراءات القيام الضروري من التحليلية المراجعة
.٠٨٥	.٩٢٢	١.٧٨	١١٩	اجراءات استخدام باهمية فرق تجد هل القطاع حسب التحليلية المراجعة

One-Sample Test

Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	Df	t	
Upper	Lower					
١,٦٣	١,٢٦					
-١,٠٥	-١,٣٩	١,٤٤٥	,٠٠٠	١١٨	١٥,٢٩٥	بإجراءات القيم الضروري من التحليلية المراجعة
		-١,٢١٨	,٠٠٠	١١٨	-١٤,٤١٦	لجرات استخدام باهمية فرق تجد هل القطاع حسب التحلية المراجعة

الملحق رقم (٦)

Frequency Table

المراجع خبرة نقص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٧,٦	٧,٦	٧,٦	٩	Valid جدا قليل
٢٧,٧	٢٠,٢	٢٠,٢	٢٤	قليل
٣١,٩	٤,٢	٤,٢	٥	محايد
٦١,٣	٢٩,٤	٢٩,٤	٣٥	كبير
١٠٠,٠	٣٨,٧	٣٨,٧	٤٦	Valid جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

المماثلة المنشآت عن المالية البيانات نقص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٣,٤	٣,٤	٣,٤	٤	Valid جدا قليل
٢١,٨	١٨,٥	١٨,٥	٢٢	قليل
٢٧,٧	٥,٩	٥,٩	٧	محايد
٤٩,٦	٢١,٨	٢١,٨	٢٦	كبير
١٠٠,٠	٥٠,٤	٥٠,٤	٦٠	Valid جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

لاخرى سنة من المنشأة بيانات اختلاف

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤٠,٣	٤٠,٣	٤٠,٣	٤٨	Valid جدا قليل
٨٤,٩	٤٤,٥	٤٤,٥	٥٣	قليل
٩٧,٥	١٢,٦	١٢,٦	١٥	محايد
٩٩,٢	١,٧	١,٧	٢	كبير
١٠٠,٠	,٨	,٨	١	Valid جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

المماثلة المنشآت بيانات اختلاف

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٤٢,٠	٤٢,٠	٤٢,٠	٥٠	Valid جدا قليل
٧٩,٨	٣٧,٨	٣٧,٨	٤٥	قليل
٩٥,٠	١٥,١	١٥,١	١٨	محايد
٩٧,٥	٢,٥	٢,٥	٣	كبير
١٠٠,٠	٢,٥	٢,٥	٣	جدا كبير
	١٠٠,٠	١٠٠,٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,٠٧٣	,٧٩٤	١,٧٨	١١٩	سنة من المنشأة بيانات اختلاف لاخرى
,٠٨٦	,٩٤١	١,٨٦	١١٩	المماثلة المنشآت بيانات اختلاف
,١١٧	١,٢٧٢	٣,٩٧	١١٩	المنشآت عن المالية البيانات نقص المماثلة
,١٢٥	١,٣٦٠	٣,٧١	١١٩	المراجع خبرة نقص

One-Sample Test

Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
-١,٠٧	-١,٣٦	-١,٢١٨	,٠٠٠	١١٨	-١٦,٧٤٩	سنة من المنشأة بيانات اختلاف لاخرى
-,٩٧	-١,٣١	-١,١٤٣	,٠٠٠	١١٨	-١٣,٢٤٣	المماثلة المنشآت بيانات اختلاف
١,٢١	,٧٤	,٩٧٥	,٠٠٠	١١٨	٨,٣٦٠	المنشآت عن المالية البيانات نقص المماثلة
,٩٦	,٤٧	,٧١٤	,٠٠٠	١١٨	٥,٧٢٩	المراجع خبرة نقص

الملحق رقم (٧)

Oneway

ANOVA

فرضية ١

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.٥٢٩	.٣٩٨	٢١,٩٥٨	١	٢١,٩٥٨	Between Groups
		٥٥,١٩٢	١١٧	٦٤٥٧,٤٣٧	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

ANOVA

فرضية ٢

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
.٩٧٨	.٠٦٥	٣,٦٣٦	٣	١٠,٩٠٨	Between Groups
		٥٦,٢٤٨	١١٥	٦٤٦٨,٤٨٧	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

ANOVA

فرضية ٣

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
.٠٠٠	١٩,٦٨٣	٧٣٢,٧٥٧	٣	٢١٩٨,٢٧١	Between Groups
		٣٧,٢٢٧	١١٥	٤٢٨١,١٢٤	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	العلمي المؤهل
.٥٥٢٧٧	٤,٨٥٠٥٠	٣٠,٦٢٣٤	٧٧	إجازة ١-١ الفرضية
١,٠٣١٠٠	٤,٨٣٥٨٣	٢٨,٦٣٦٤	٢٢	دبلوم ١-١ الفرضية
١,٠١٩٠٥	٣,٦٧٤٢٣	٣٤,٠٠٠٠	١٣	ماجستير ١-١ الفرضية
.٨٥٧١٤	٢,٢٦٧٧٩	٣٧,١٤٢٩	٧	دكتوراه ١-١ الفرضية

One-Sample Test

Test Value = ٢٤						العلمي المؤهل
9٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
٧,٧٢٤٣	٥,٥٢٢٤	٦,٦٢٣٣٨	,٠٠٠	٧٦	١١,٩٨٢	إجازة ١-١ الفرضية
٦,٧٨٠٥	٢,٤٩٢٣	٤,٦٣٦٣٦	,٠٠٠	٢١	٤,٤٩٧	دبلوم ١-١ الفرضية
١٢,٢٢٠٣	٧,٧٧٩٧	١٠,٠٠٠٠٠	,٠٠٠	١٢	٩,٨١٣	ماجستير ١-١ الفرضية
١٥,٢٤٠٢	١١,٠٤٥٥	١٣,١٤٢٨٦	,٠٠٠	٦	١٥,٢٣٣	دكتوراه ١-١ الفرضية

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	العلمي المؤهل
,٣٩٨٩٨	٣,٥٠١٠٠	٦,٦٤٩٤	٧٧	إجازة ١-٢ الفرضية
,٧٢٧٦١	٣,٤١٢٨٠	٦,٨٦٣٦	٢٢	دبلوم ١-٢ الفرضية
١,٥٩١٠٩	٥,٧٣٦٧٥	١٢,٠٧٦٩	١٣	ماجستير ١-٢ الفرضية
٢,٦٥٨٥٨	٧,٠٣٣٩٣	١٤,١٤٢٩	٧	دكتوراه ١-٢ الفرضية

One-Sample Test

Test Value = ١٢						العلمي المؤهل
9٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
-٤,٥٥٦٠	-٦,١٤٥٣	-٥,٣٥٠٦٥	,٠٠٠	٧٦	-١٣,٤١١	إجازة ١-٢ الفرضية
-٣,٦٢٣٢	-٦,٦٤٩٥	-٥,١٣٦٣٦	,٠٠٠	٢١	-٧,٠٥٩	دبلوم ١-٢ الفرضية
٣,٥٤٣٦	-٣,٣٨٩٨	,٠٧٦٩٢	,٩٦٢	١٢	,٠٤٨	ماجستير ١-٢ الفرضية
٨,٦٤٨٢	-٤,٣٦٢٤	٢,١٤٢٨٦	,٤٥١	٦	,٨٠٦	دكتوراه ١-٢ الفرضية

Oneway

ANOVA

فرضية ١

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.١٢٧	١,٨٣٤	٩٧,٩٤٥	٤	٣٩١,٧٧٨	Between Groups
		٥٣,٤٠٠	١١٤	٦٠٨٧,٦١٧	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

ANOVA

فرضية ١

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.٠٥٧	٢,٢١٧	١١٥,٧٧٣	٥	٥٧٨,٨٦٤	Between Groups
		٥٢,٢١٧	١١٣	٥٩٠٠,٥٣١	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

ANOVA

فرضية ١

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.٧٧٦	.٣٦٨	٢٠,٥٥٦	٣	٦١,٦٦٨	Between Groups
		٥٥,٨٠٦	١١٥	٦٤١٧,٧٢٧	Within Groups
			١١٨	٦٤٧٩,٣٩٥	Total

ANOVA

الفرضية

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.٧٨٢	.٤٣٦	٢٢,٣٣٣	٤	٨٩,٣٣٤	Between Groups
		٥١,٢٠٢	٤٦	٢٣٥٥,٢٩٣	Within Groups
			٥٠	٢٤٤٤,٦٢٧	Total

الملحق رقم (٨)

Frequency Table

الافرى المراجعة اجراءات وطبيعة مدى تحديد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٥.٦	١٥.٦	٤.٢	٥	Valid قليل
٣١.٣	١٥.٦	٤.٢	٥	Valid محايد
٥٣.١	٢١.٩	٥.٩	٧	Valid كبير
١٠٠.٠	٢٦.٩	١٢.٦	١٥	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total

المراجعة محل المنشأة عمل فهم

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٩.٤	٩.٤	٢.٥	٣	Valid تساهم لا
٣١.٣	٢١.٩	٥.٩	٧	Valid قليل
٥٠.٠	١٨.٨	٥.٠	٦	Valid محايد
٦٨.٨	١٨.٨	٥.٠	٦	Valid كبير
١٠٠.٠	٣١.٣	٨.٤	١٠	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

خاصة مهنية غاية لها بوجه ان المراجع على يجب التى المجالات تحديد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٢١.٩	٢١.٩	٥.٩	٧	Valid قليل
٢٨.١	٦.٣	١.٧	٢	Valid محايد
٧٥.٠	٤٦.٩	١٢.٦	١٥	Valid كبير
١٠٠.٠	٢٥.٠	٦.٧	٨	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

وكفاءة فعالية أكثر بصورة المراجعة وقت تخصيص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
١٥.٦	١٥.٦	٤.٢	٥	Valid قليل
١٨.٨	٣.١	.٨	١	Valid محايد
٣٧.٥	١٨.٨	٥.٠	٦	Valid كبير
١٠٠.٠	٦٢.٥	١٦.٨	٢٠	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

وكفاءة فعالية أكثر بصورة الأخرى المراجعة موارد تخصيص

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٩.٤	٩.٤	٢.٥	٣	Valid محايد
٤٣.٨	٣٤.٤	٩.٢	١١	Valid كبير
١٠٠.٠	٥٦.٣	١٥.١	١٨	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

أعلى وكفاءة أقل بوقت المراجعة عملية انجاز الى تؤدي

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٣.١	٣.١	.٨	١	Valid محايد
٤٦.٩	٤٣.٨	١١.٨	١٤	Valid كبير
١٠٠.٠	٥٣.١	١٤.٣	١٧	Valid جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

المراجعة عملية تكاليف تخفيض

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
٢٥.٠	٢٥.٠	٦.٧	٨	محايد	Valid
٥٩.٤	٣٤.٤	٩.٢	١١	كبير	
١٠٠.٠	٤٠.٦	١٠.٩	١٣	جدا كبير	
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total	
		٧٣.١	٨٧	System Missing	
		١٠٠.٠	١١٩	Total	

الشاذة العلاقات أو الارصدة تحديد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
٦.٣	٦.٣	١.٧	٢	قليل	Valid
١٥.٦	٩.٤	٢.٥	٣	محايد	
٣٧.٥	٢١.٩	٥.٩	٧	كبير	
١٠٠.٠	٦٢.٥	١٦.٨	٢٠	جدا كبير	
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total	
		٧٣.١	٨٧	System Missing	
		١٠٠.٠	١١٩	Total	

جميعها تم التي الادلة وكفاءة فعالية مدى تحديد

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
٩.٤	٩.٤	٢.٥	٣	تساهم لا	Valid
٢٥.٠	١٥.٦	٤.٢	٥	قليل	
٥٦.٣	٣١.٣	٨.٤	١٠	محايد	
٨١.٣	٢٥.٠	٦.٧	٨	كبير	
١٠٠.٠	١٨.٨	٥.٠	٦	جدا كبير	
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total	
		٧٣.١	٨٧	System Missing	
		١٠٠.٠	١١٩	Total	

التفصيلية الاختبارات حجم تخفيض

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٣.١	٣.١	٨	١	Valid تساهم لا
١٢.٥	٩.٤	٢.٥	٣	قليل
٢٨.١	١٥.٦	٤.٢	٥	محايد
٤٦.٩	١٨.٨	٥.٠	٦	كبير
١٠٠.٠	٥٣.١	١٤.٣	١٧	جدا كبير
	١٠٠.٠	٢٦.٩	٣٢	Total
		٧٣.١	٨٧	System Missing
		١٠٠.٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.٢٠٠٨٠	١.١٣٥٩٢	٤.٠٠٠٠	٣٢	المراجعة إجراءات وطبيعة مدى تحديد الأخرى
.٢٤٥٣٦	١.٣٨٧٩٥	٣.٤٠٦٣	٣٢	المراجعة محل المنشأة عمل فهم على يجب التي المجالات تحديد مهنية عناية لها يوجه ان المراجع خاصة
.١٩٠٥٠	١.٠٧٧٦٣	٣.٧٥٠٠	٣٢	اكثر بصورة المراجعة وقت تخصيص وكفاءة فعالية
.١٩٦٩٢	١.١١٣٩٧	٤.٢٨١٣	٣٢	الأخرى المراجعة موارد تخصيص وكفاءة فعالية أكثر بصورة
.١١٨٦٧	.٦٧١٢٧	٤.٤٦٨٨	٣٢	بوقت المراجعة عملية انجاز الى تزدى اعلى وكفاءة أقل
.١٠١٤٠	.٥٦٧٩٦	٤.٥٠٠٠	٣٢	المراجعة عملية تكاليف تخفيض
.١٤٢٧٦	.٨٠٧٦٠	٤.١٥٦٣	٣٢	الشادة العلاقات أو الارصدة تحديد
.١٦١٠٢	.٩١٠٨٤	٤.٤٠٦٣	٣٢	تم التي الالة وكفاءة فعالية مدى تحديد جمعها
.٢١٦٤٣	١.٢٢٤٣٣	٣.٢٨١٣	٣٢	التفصيلية الاختبارات حجم تخفيض
.٢٠٧٥٢	١.١٧٣٨٩	٤.٠٦٣٨	٣٢	

One-Sample Test

Test Value = ٣							
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t		
Upper	Lower						
١,٤٠٩٥	,٥٩٠٥	١,٠٠٠٠٠	,٠٠٠	٣١	٤,٩٨٠	المراجعة إجراءات وطبيعة مدى تحديد الأخرى	
,٩٠٦٧	-,٠٩٤٢	,٤٠٦٢٥	,١٠٨	٣١	١,٦٥٦	المراجعة محل المنشأة عمل فهم	
١,١٣٨٥	,٣٦١٥	,٧٥٠٠٠	,٠٠٠	٣١	٣,٩٣٧	على يجب التي المجالات تحديد مهنية عنابة لها يوجه ان المراجع خاصة	
١,٩٨٢٩	,٨٧٩٦	١,٢٨١٢٥	,٠٠٠	٣١	٦,٥٠٦	اكثر بصورة للمراجعة وقت تخصيص وكفاءة فعالية	
١,٧١٠٨	١,٢٢٦٧	١,٤٦٨٧٥	,٠٠٠	٣١	١٢,٣٧٧	الأخرى المراجعة موارد تخصيص وكفاءة فعالية اكثر بصورة	
١,٧٠٤٨	١,٢٩٥٢	١,٥٠٠٠٠	,٠٠٠	٣١	١٤,٩٤٠	بوقت المراجعة عملية انجاز الى تؤدي اعلى وكفاءة أقل	
١,٤٤٧٤	,٨٦٥١	١,١٥٦٢٥	,٠٠٠	٣١	٨,٠٩٩	المراجعة عملية تكاليف تخفيض	
١,٧٣٤٦	١,٠٧٧٩	١,٤٠٦٢٥	,٠٠٠	٣١	٨,٧٣٤	الشاكلة العلاقات أو الارصدة تحديد	
,٧٢٢٧	-,١٦٠٢	,٢٨١٢٥	,٢٠٣	٣١	١,٢٩٩	تم التي الادلة وكفاءة فعالية مدى تحديد جمعها	
١,٥١٧٠	,٦٧٠٥	١,٠٩٣٧٥	,٠٠٠	٣١	٥,٢٧١	التفصيلية الاختبارات حجم تخفيض	

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,٩٣٣٩١	٥,٢٨٣٠٢	٤٠,٣٤٣٨	٣٢	فرضية

One-Sample Test

Test Value = ٣٠						فرضية
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
١٢,٢٤٨٥	٨,٤٣٩٠	١٠,٣٤٣٧٥	٠,٠٠٠	٣١	١١,٠٧٦	

الملحق رقم (٩)

Frequency Table

التحليلية المراجعة في الحاسب استخدام الممكن من

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٨.٤	٨.٤	٨.٤	١٠	لايستخدم Valid
٢٦.١	١٧.٦	١٧.٦	٢١	قليل
٣١.١	٥.٠	٥.٠	٦	محايد
٧٣.١	٤٢.٠	٤٢.٠	٥٠	كبير
١٠٠.٠	٢٦.٩	٢٦.٩	٣٢	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

المنشأة حسابات مراجعة عند الحاسوب تستخدم هل

Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency	
٢١.٨	٢١.٨	٢١.٨	٢٦	لايستخدم Valid
٥٦.٣	٣٤.٥	٣٤.٥	٤١	قليل
٦٤.٧	٨.٤	٨.٤	١٠	محايد
٩٥.٨	٣١.١	٣١.١	٣٧	كبير
١٠٠.٠	٤.٢	٤.٢	٥	جدا كبير
	١٠٠.٠	١٠٠.٠	١١٩	Total

T-Test

One-Sample Statistics

Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
.١١٥	١.٢٤٩	٢.٦١	١١٩	مراجعة عند الحاسوب تستخدم هل المنشأة حسابات
.١١٨	١.٢٨٣	٣.٦١	١١٩	في الحاسب استخدام الممكن من التحليلية المراجعة

One-Sample Test

Test Value = ٣						
٩٥% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (٢-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
-.١٦	-.٦١	-.٣٨٧	.٠٠١	١١٨	-٣.٣٧٥	مراجعة عند الحاسوب تستخدم هل المنشأة حسابات
.٨٥	.٣٨	.٦١٣	.٠٠٠	١١٨	٥.٢١٦	في الحاسب استخدام الممكن من التحليلية المراجعة

Abstract

Abstract

The Efficiency of Using analytical Procedures in The Audit of Pharmaceutical Companies' Financial Statements

Supervisor: Dr. Mamoun Hamdan

Prepared by: Sami Husein Abdulwahab

The analytical procedures help in verifying the reasonability of the book value of the financial statements' elements in the light of their expected values. These procedures depend on using some financial and statistical methods like the financial ratios and correlation and regression analysis. The analytical procedures are used during all the steps of the audit process: in planning the process, as substantive procedures, and at the end of the audit.

The purpose of this study is to investigate the different aspects of using the analytical procedures by the Syrian auditors. These aspects include the scope of using this kind of procedures, the importance and the difficulties of using the analytical procedures from the auditors' point of view. This enables us to identify the advantages of using the analytical procedures in the audit of Pharmaceutical companies' financial statements and the influence of two variables on this using: the concentration of audit clients in a specific sector and the general characteristics of the study population.

In order to achieve these objectives, a questionnaire has been prepared and distributed to ٢٠٠ Syrian auditors of which ١١٩ replies were retrieved.

The results of analyzing the collected data can be summarized in the following points:

- The auditors in Syria generally use simple analytical procedures in the audit of the financial statements, and they do not use advanced analytical procedures in spite of their awareness of the importance of these procedures
- The auditors in Syria believe that there is no influence of the client sector on the importance of using certain analytical procedures
- The lack of experience and the inaccessible financial statements of similar establishments are the major difficulties of using the analytical procedures, according to the Syrian auditors
- There is no statistically significant relation between the general characteristics of the questioned auditors (in terms of gender, age, procurement of professional certificate, and the audit experience) and between the using of analytical procedures by Syrian auditors, excluding the academic qualification where analytical procedures are more used by the auditors of higher academic qualification
- The clients' sector (the industrial activities) has no impact on using the analytical procedures
- Using the analytical procedures is useful in the audit of the pharmaceutical companies' financial statements, according to the Syrian auditors' point of view

This study concludes a set of recommendations which are believed to contribute to the development of using analytical procedures, and improve their efficiency. The researcher hopes that these recommendations would help improve the audit profession in the Syrian Arab Republic. The principal recommendations are:

- Procedures of analytical review should be given a certain interest and should be applied in practical practice by auditors in the Syrian Arab Republic
- The authorities in charge of this profession in the Syrian Arab Republic, particularly the Syrian Society of Auditors, should organize courses or symposiums about the analytical procedures, particularly the advanced procedures, in order to activate their application by the auditors and to upgrade the profession of auditing
- The auditors in Syria should apply these procedures because they increase the efficiency of the audit process
- The auditors in Syria should do their best to enhance their knowledge about using the analytical procedures, the simple and the advanced ones, through upgrading their capabilities of financial analysis, and to develop their knowledge of statistical tools which can improve their skills, and consequently, increase their usage of analytical procedures and the efficiency of the audit process
- Academics, (being the first who use procedures of analytical review) should conduct and publish studies to highlight the mechanism of using these procedures so that auditors can make use of them efficiently



Syrian Arab Republic
Ministry of Higher Education
Damascus University
Faculty of Economic
Accountancy Dept.

The Efficiency of Using the Analytical Audit Procedures
In the Audit of Pharmaceutical Companies' Financial Statements

(A Thesis Presented for a Master's Degree in Accountancy)

Supervised by
Dr. Mamoun Hamdan

Prepared by
Sami Hussain Abd Alwahab

٢٠٠٩ م