



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة التقنية الوسطى
الكلية التقنية الإدارية – بغداد

وقائع المؤتمر العلمي التخصصي الرابع للكلية التقنية الإدارية – بغداد

للمدة من

2018 / 11/ 29 -28

تحت شعار

الإبداع الإداري لتحقيق الرؤية المستقبلية لمنظمات الأعمال

المجلد الثاني / رقم الإيداع (642)

البحوث المنشورة محكمة

الفهرست المجلد الثاني

المحور المحاسبي			
604-626	الباحث عمار فوزي عبد الله	تأثير البيئة التقنية على جودة المعلومات المحاسبية / دراسة استطلاعية لأراء عينة من منتسبي الشركة العامة للسمنت العراقية	63
627-644	أ.م.د. يوسف دولاب يوسف م.م. قيس مكي خلف	الممارسات الابداعية للمحاسبين وتأثيرها على التمثيل الصادق للقوائم المالية	64
645-664	م.د. حسن جودة شيحان	مدى استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم 520	65
665-676	م.عظيم نعيم باجي م.م. ناصر محسن جبر م.م. زينب هادي مهدي	تطبيق نظام بطاقة الاداء المتوازن في الشركات الصناعية العاملة في العراق / دراسة تطبيقية	66
677-697	د. سعدون عباس محمد م.نبراس محمد عباس	العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والاداء المالي في المصارف الاسلامية / دراسة تحليلية في عدد من المصارف الاسلامية العراقية الخاصة	67
698-719	م.د. محمد علي محمد أ.م.د. د. سلمي منصور سعد	استعمال تقنية التكلفة على أساس المواصفات كأداء لدعم الميزة السعرية / بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية	68
720-753	أ.م.د. ضياء عبد الحسين القاموسي السيد علي محمد عباس	دور خاصية التوقيت الملائم في الحد من لاتماثل المعلومات المحاسبية/دراسة تطبيقية لعينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية	69
754-767	أ.م.عروبة معين عايش	الفساد الاداري والمالي وأثارة السلبية على حجم الايرادات الضريبية في العراق وسبل معالجته	70
768-785	أ.م.د. سهاد صبيح فرج	تقويم المدقق لخطر التعاقد اساس مخاطر اعمال التدقيق/دراسة ميدانية في مصرف عراقي خاص	71
786-799	أ.م.د. فداء عدنان عبيد أ.م.د. وراق خالد عبد الجبار	دور المراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالإفصاح الالكتروني	72

مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق بالإعتماد على معيار التدقيق

الدولي رقم 520

The extent of the use of analytical procedures in the audit stages based on the International Auditing Standard No. 520

م. د. حسن جودة شيحان

معهد الإدارة الرصافة / الجامعة التقنية الوسطى

المقدمة:

تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقق في عملية التدقيق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمنظمة والتي عن طريقها يكشف مواطن الضعف والقوة فيها، وتعتمد الإجراءات التحليلية بصورة عامة على مقارنة النسب والقيم المالية والغير مالية الحالية مع النتائج والقيم المالية والغير مالية للفترات السابقة ، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المدقق وحكمه الشخصي.

وهذه الإجراءات توفر للمدقق دليلاً جديداً عن سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة ، وعند البحث عن التغيرات الهامة في تلك النتائج يتطلب على المدقق ضرورة جمع أدلة إثبات كافية تمكنه من تكوين وتعزيز رأيه الذي يظهره في تقريره .

ومن هنا يطرح هذا البحث موضوع الإجراءات التحليلية كونها عامل مهم في عملية التدقيق ، ثم يسلط الضوء على وجه الخصوص على استخدام تلك الإجراءات في عمليات تدقيق ديوان الرقابة المالية الإتحادي.

المستخلص:

جاءت أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (520) حيث أن عملية التدقيق تشتمل على أنشطة رئيسية منها مرحلة التخطيط التنفيذي، ومرحلة تحديد وجمع أدلة الإثبات، ومرحلة جمع وتفسير نتائج التدقيق، وكل من هذه المراحل تتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية ، ويتم ذلك من خلال عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية والغير مالية وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات في تلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمدقق أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات والتي بدورها قد تكشف عن وجود أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة محل التدقيق.

بالإضافة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمدقق في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يدققها، كما يقوم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية في المرحلة الأخيرة من التدقيق.

Abstract :

The importance of applying analytical procedures is in accordance with International Accounting Standard No. 520 as the audit includes key activities including the stage of operational planning, identification and collection of evidence, and the stage of collecting and interpreting the audit results. Each of these stages requires the application of analytical procedures, This is done through comparisons of balances and financial and non-financial data with a view to identifying differences or changes in those balances and data, and then identifying the evidentiary evidence through which the auditor can determine the reasons for these changes, which in turn may reveal errors, fraud or new activities Shall be exercised by the auditing authority.

In addition, the application of analytical procedures allows the auditor, at the planning stage of the audit, to identify weaknesses and strengths in the balances through which he determines the items to be audited. The auditor also performs, through analytical procedures, the integrity of balances in the financial statements in the final stage of audit.

الفصل الأول / منهجية البحث

أولاً : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في وجود قصور في استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 520، وذلك على الرغم من أهمية استخدام تلك الإجراءات في تحديد أدلة الإثبات التي يجب أن يجمعها المدقق لتعزيز رأيه عن النتائج التي يتوصل إليها من عملية التدقيق.

ثانياً : فرضيات البحث :

- (1) القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية نتيجة لعدم الإلمام التام بمحتوى دليل التدقيق الدولي رقم 520 .
- (2) تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد مواطن الخطر التي قد تعوق عملية التدقيق وذلك ببحث الأرصدة والعلاقات الغير عادية في البيانات المالية أو الغير مالية.
- (3) إن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية تساعده في تحديد ثم تشخيص المشاكل المحتملة ، وبالتالي المساهمة في تحقيق الكفاءة في التدقيق.

ثالثاً : أهمية البحث :

تعد الإجراءات التحليلية من الأدوات التي يجب أن يستعين بها المدقق وذلك لكونها تساعده في التنبؤ بالمشاكل المحتملة والهامة وبالتالي يستطيع تحقيق الكفاءة في القيام بعملية التدقيق. وهنا تكمن أهمية البحث في بيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وما تكشف عنه من نتائج تهم المدقق ، ثم بيان أسباب عدم استخدام تلك الإجراءات بالشكل الأمثل في عمليات التدقيق.

رابعاً : أهداف البحث :

يسعى الباحث في هذا البحث على تحقيق الأهداف التالية:

- (1) التعريف بمفهوم الإجراءات التحليلية وأهمية اللجوء إليها في عملية التدقيق.
- (2) فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المدقق على الإجراءات التحليلية والوثوق بنتائجها.
- (3) توعية المدققين بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية ووفقاً لما جاء في دليل التدقيق الدولي رقم 520.
- (4) التعرف على أنواع ومصادر البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية وذلك للتنبؤ بنتائج تلك الإجراءات.

الفصل الثاني / الجانب النظري

أولاً : مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها The concept and types of analytical procedures

1- مفهوم الإجراءات التحليلية The concept of analytical procedures

تعرف الإجراءات التحليلية بأنها الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المدقق وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية والغير مالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات ، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة المدقق وحسه المهني في التدقيق.

فالإجراءات التحليلية بمثابة دليل للمدقق عن سلامة النتائج والقيم المسجلة والتغيرات الهامة في هذه النتائج والتي تتطلب منه التركيز على بنود معينة للتوصل إلى الأسباب التي أظهرتها المقارنات. وتتمثل الإجراءات التحليلية في استخدام أدوات إحصائية ورياضية مثل تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه بالإضافة إلى تحليل الانحدار وتحليل المؤشرات وفيما يلي تعريف لهذه الأدوات:

✓ تحليل النسب المالية Analysis of financial ratios

يعتبر تحليل النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها، وتنصب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم، ويمكن تعريف النسبة المالية بأنها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر أخرى (منير محمد وآخرون، 2005).

✓ تحليل الاتجاه Trend Analysis

يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر مداخل الإجراءات التحليلية شيوعاً وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال مدة محاسبية سابقة ويتركز التحليل بوجه عام على مقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية (أمين لطفي، 2005).

✓ تحليل الانحدار Regression analysis

هو عبارة عن طريقة إحصائية يتم فيها التنبؤ بمتوسط متغير عشوائي أو عدة متغيرات عشوائية اعتماداً على قيم وقياسات متغيرات عشوائية أخرى، ويعتمد دائماً على العلاقة السببية بمعنى أن يكون التغير في المتغير المستقل مسبب رئيسي للتغير في المتغير التابع.

✓ تحليل المؤشرات Analysis of indicators

يمثل تحليل المؤشرات مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين الجهات التي تعمل في نفس الصناعة، ومثال آخر على تحليل المؤشرات (الذي يشار إليه أحياناً بتحليل الحجم العام) ويتمثل في تحديد كافة أرصدة الحسابات إما في صورة نسب مئوية إلى إجمالي الموجودات أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات، ويعتبر تحليل الإيرادات أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتسم بالقابلية للتنبؤ بشكل واضح ومستقر (أمين لطفي، 2007).

2- أنواع الإجراءات التحليلية Types of analytical procedures

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، حيث يوجد خمسة أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية :

1. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه :

يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة محل التدقيق وذلك عن طريق مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة مع البيانات التي تمثل إجماليات النشاط للجهات الأخرى التي تزاوّل نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، كما أن هذه المقارنة تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة بالإضافة إلى أنها تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي إن وجد.

ولكن يوجد عيب في هذا النوع من الإجراءات التحليلية ويكمن في أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها.

2. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في المدة السابقة:

في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة محل التدقيق للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للجهة للسنة المالية الجارية، وإذا لوحظ ارتفاع أو انخفاض ملحوظ في أحد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات.

وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها في مدة أو فترات سابقة، ومن الأمثلة على ذلك:

أ- مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة:

يقوم المدقق بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسنة الحالية في عمود آخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتمام أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

ب- مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة:

يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقاً لمدة زمنية أو في مدة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية المدة الحالية مع نهاية المدة السابقة، وهنا يُمكن للمدقق أن يحدد الأرصدة التي تتطلب فحص إضافي.

ج- حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة:

وهذا النوع أفضل من النوعين السابق ذكرهما ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في نشاط عمل الجهة بالإعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية.

3. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها:

يطبق هذا النوع من الإجراءات التحليلية غالباً عند التدقيق على الوحدات الحكومية، حيث تقوم معظم الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم مقارنتها مع البيانات الفعلية، ووجود فروق بين البيانات الفعلية والتقديرية يدل على وجود تغيرات تتطلب من المدقق البحث عن أسبابها والإقتناع بها، ويجب على المدقق أن يتأكد من مدى بذل العناية من قبل الجهة محل التدقيق في إعداد هذه الموازنات التقديرية، وكذلك التأكد من احتمال تعديل الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات

التقديرية والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات، والذي بدوره يؤثر على نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها.

4. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق:

يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية وعادة ما تكون بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها.

5. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية:

ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنقط والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات الغير مالية .

ثانياً : استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق Using analytical procedures during the audit stages

يمكن للمدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في ثلاثة مراحل من عملية التدقيق، وذلك في مرحلة تخطيط عملية التدقيق وخلال مرحلة الاختبار، بالإضافة إلى إمكانية تنفيذها عند استكمال عملية التدقيق، ويهدف المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من تلك المراحل إلى عدة أهداف موضحة بالآتي:

1. استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق :

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت أعمال التدقيق التي سينفذها، ويهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى:

- تفهم مجال الجهة محل التدقيق والنشاط الذي تزاوله.
- تقدير قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار.
- اكتشاف الأخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة والإشارة إليها.
- تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية.
- وهنا يعطي المدقق أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة التالية لتحقيق الأهداف السابقة:
- يدرس المدقق المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة ومدى انحراف المبيعات الفعلية عن المقدرة وأسبابها، ثم يقوم المدقق بمقارنة نتائج دراسته للمبيعات مع حسابات المدينين.
- يهتم المدقق بدراسة تكلفة المبيعات واتجاهاتها في السنوات السابقة بالإضافة إلى نسبة إجمالي الربح ومتوسط التكلفة المباعة، ثم يقارن ويدرس العلاقة المتداخلة بين تكلفة المبيعات مع المخزون وهنا يبحث عن نقاط الضعف التي يمكن أن يكتشفها من هذه المقارنة.

• يقوم المدقق بدراسة تطور أرصدة العملاء عند الجهة إن وجدت والتركيز على أعمار هذه الأرصدة، ثم يقوم بدراسة حسابات المدينين والديون المعدومة والمشكوك في تحصيلها ومقارنتها مع نتائج دراسته لأرصدة العملاء.

• يدرس المدقق رصيد المخزون لسنوات سابقة وذلك من حيث مكوناته ونسبة كل مكون إلى إجمالي المخزون، وكذلك يقوم بدراسة معدل دوران المخزون والمخصصات المكونة له، ثم يقوم بربط نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسة لحسابات الدائنين والمشتريات لتحديد أهم البنود التي تتطلب منه فحص وجمع أدلة إثبات.

• يقوم المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بدراسة المصروفات ومقارنتها مع الأرصدة ذات العلاقة بكل مصروف، فيقوم بمقارنة مصروف الاندثار ومصروفات الصيانة مع نتائج دراسة أرصدة الموجودات الثابتة، ومصروف الفائدة مع الفائدة المستحقة.

• إن دراسة النقدية ونسب السيولة تعتبر عنصراً مهماً عند التخطيط لعملية التدقيق ذلك بالإضافة إلى مقارنتها مع أرصدة المدينين.

ودراسة العلاقات والأرصدة السابقة تفيد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق، حيث يقوم بتحديد مواطن الضعف التي تظهر من تحليله للعلاقات السابقة، ويعد بعد ذلك ورقة بالنتائج التي يتوصل إليها من الإجراءات التحليلية، ويحتفظ بالبيانات المالية والغير مالية في ملفه الدائم ليتمكن من الرجوع إليها في أي وقت أثناء التدقيق أو في السنوات القادمة.

والخلاصة أن تطبيق الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق والتي يستخدمها للحصول على أدلة الإثبات اللازمة لبعض أرصدة الحسابات أو لمجموعة من العمليات.

2. استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق :

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصاداً للوقت إذا ما قورنت باختبارات التفصيل.

ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة ومقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومن الأمثلة على ذلك :

• يقوم المدقق بحساب الأجور المباشرة على أساس ساعات العمل، فاختبار عدد العاملين وعدد ساعات العمل ومعدل الأجور يظهر قيمة الأجر عن مدة معينة ويمكن المدقق أن يقارنها مع القيمة المحسوبة للأجور والمسجلة في الدفاتر.

• مقارنة القيم المسجلة دفترياً للاندثار مع قيمة الاندثار الذي يحسبه المدقق بتطبيق معدلات الاندثار المستخدمة على تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاندثار في بداية المدة مضافاً إليها أو مطروح منها الإضافات والاستبعادات التي حدثت على تلك الموجودات.

• يقوم المدقق بمقارنة النفقات الثابتة المضافة مع تلك النفقات عن السنوات السابقة، بالإضافة إلى مقارنة المقدّر منها للسنة الحالية مع القيمة الفعلية المسجلة في الدفاتر.

• يقوم المدقق بحسب خبرته بتقدير المتغيرات التابعة بدقة معقولة إذا عرفت قيمة المتغير المستقل وذلك من خلال استخدامه لتحليل الانحدار (مثال: المبيعات متغير مستقل وعمولة المبيعات ومصاريف نقل المبيعات متغير تابع).

ويهدف المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، حيث يقوم بتحديد الأرصدة التي يكتشف فيها انحرافات ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الانحرافات، وبالتالي يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لفحص تلك الأرصدة.

3. استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق :

يتوصل المدقق لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق.

وتتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض :

• بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.

• التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات الغير عادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.

• الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال المدة المالية محل التدقيق، بالإضافة إلى الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية المدة والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

وفي هذه المرحلة يستخدم المدقق أدوات مختلفة من أدوات الإجراءات التحليلية للتوصل إلى الأهداف السابقة، وهذه الأدوات موضحة بالتالي:

1. مقارنة الأرصدة المدرجة في القوائم المالية بالأرقام المناظرة لها في القوائم المالية للجهة محل التدقيق والتي تخص السنة السابقة.

2. تحليل النسب.

3. تحليل الاتجاهات.

4. تحويل الأرقام المالية إلى نسب مئوية حيث ينسب المدقق قيمة كل موجود من موجودات الميزانية على سبيل المثال إلى قيمة إجمالي الموجودات، وأيضاً بالنسبة للمطلوبات، وكذلك بالنسبة لبنود قائمة الدخل بحيث ينسب كل بند إلى المبيعات .. وهكذا.

ثالثاً : أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية ومدى كفاءتها وفعاليتها في تحقيق أهداف التدقيق وحدود الاعتماد عليها :

المحور الأول : أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية analytical procedures

ترجع أهمية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية في كونها تساعد في النواحي الآتية :

1. تفهم مجال عمل الجهة محل التدقيق لسنوات سابقة :

حتى يتسنى للمدقق تحديد نقاط الضعف والقوة يجب عليه أن يتفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق، وهنا يقوم المدقق بمقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يدققها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، حيث أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها، وبذلك يمكن للمدقق أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

ومن الأمثلة على ذلك إذا لاحظ المدقق زيادة كبيرة في رصيد الموجودات الثابتة فهذا يدل على أن الجهة قامت بعمل إضافات على موجوداتها خلال السنة محل التدقيق والتي تتطلب فحصها.

2. تقدير قدرة الجهة على الاستمرار :

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الجهة محل التدقيق، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق¹ باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي والتي تكشف عن قدرة الجهة على الاستمرار.

ومثال على ذلك عندما يكتشف المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية وبالأخص أداة تحليل النسب والمؤشرات المالية أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية مرتفعة مع وجود انخفاض في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الموجودات، يتضح بأن الجهة قد تواجه خطر حدوث فشل مالي والذي قد يؤثر على قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار.

¹ مخاطر التدقيق: "هي مخاطر المعلومات الخاطئة والتي تحدث في رصيد حساب أو طائفة من المعاملات على أن تكون جوهرية بمفردها أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة أو طوائف أخرى، والتي لا يمكن منعها أو اكتشافها وتصحيحها في الوقت المناسب بواسطة النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية" (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 1998). ولتحقيق ذلك على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية والتي بدورها تقلل من مخاطر الاكتشاف.

3. الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:

إن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بتدقيقها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة تسمى بالتقلبات الغير عادية، وتشير هذه الفروق الجوهرية إلى وجود أخطاء أو مخالفات.

فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة يجب عليه أن يتعرف على السبب، والتأكد من أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي أو تغير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة.

4. تقليل الاختبارات التفصيلية:

عندما لا يجد المدقق فروقات جوهرية عند القيام بالإجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة، وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص أو ترحيل زمن تنفيذ إجراءات التدقيق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى وذلك حسب خبرة المدقق المهنية. وبالتالي فإنه يمكن القول بأن الإجراءات التحليلية تعتبر دليلاً أساسياً لدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية عليها.

المحور الثاني : كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التدقيق Efficiency and effectiveness of analytical procedures in Investigation audit objectives

إن استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة تتطلب من المدقق البحث عن الفروقات الجوهرية والعلاقات الغير عادية في القوائم المالية، ويترتب على وجود هذه الفروقات أحد الاحتمالات الآتية:

1. وجود مبررات حقيقية ومقنعة تفسر هذه الفروقات، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بالإقتناع بتلك المبررات ويعاملها كمعاملة كافة البنود العادية الأخرى.
 2. عدم وجود مبررات بشكل كاف والتي تثير شك المدقق باحتمال وجود غش أو تلاعب أو أخطاء، وهنا يجب على المدقق جمع أدلة إثبات أكثر لهذه البنود وتكون موضع اهتمامه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص.
- وما هو أهم من ذلك أن تطبيق الإجراءات التحليلية بكفاءة وفاعلية تعتبر أداة فعالة لتحقيق فاعلية عملية التدقيق، حيث يحقق المدقق الهدف من عملية التدقيق ويصل إلى الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية بطريقة أسرع.
- كما أن الإجراءات التحليلية التي تتصف بالكفاءة والفاعلية تحقق لعملية التدقيق كفاءتها، حيث ينفذ المدقق عملية التدقيق بطريقة أقل تكلفة وذلك بأقل مجهود ممكن.

- وعند تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة من عملية التدقيق يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار العوامل التي تساهم في تحقيق كفاءة وفاعلية هذه الإجراءات، وهي كالاتي :
- ✓ على المدقق مقارنة بيانات ذات درجة من الثقة مع البيانات الجارية، بحيث تكون تلك البيانات قد تم مراجعتها في الفترات السابقة، أو أن تكون تلك البيانات قد تم الحصول عليها من خلال هيكل ذو نظام رقابة داخلية جيد وبذلك تكون البيانات موثوق بها وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج المقارنات بصورة أكبر.
 - ✓ يجب على المدقق أن يقارن البيانات الحالية مع بيانات لعدة سنوات سابقة، فمن الناحية المثالية يمكن استخدام بيانات أربع سنوات سابقة بشرط أن تتوفر في تلك البيانات الشروط التي تم ذكرها في النقطة السابقة.
 - ✓ إن لمستوى تجميع البيانات أثر واضح على فاعلية وكفاءة الإجراءات التحليلية ونتائجها، فكلما كانت البيانات مفصلة بدرجة أكبر كلما كانت الاختبارات التي يؤديها المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، ومثال على ذلك يمكن للمدقق أن يقسم المبيعات عند تحليلها على أساس الشهر بدلاً من تحليلها على أساس نفقة كاملة.
 - ✓ إن استخدام أساليب إحصائية متعمقة ملائمة وفعالة يساعد المدقق على إجراء تحليلات أكثر عمقاً وفائدة وبالتالي يحصل على نتائج أكثر دقة تحقق للإجراءات التحليلية كفاءتها وفعاليتها.
 - ✓ إن استخدام المدقق لبرامج الحاسب الآلي في إجراء العمليات الحسابية الضخمة وعمليات ميزان المراجعة وقيود التسويات وغيرها من المعاملات المالية تعطي المدقق نتائج أدق وبطريقة أسرع وبتكلفة محدودة.

المحور الثالث : حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية Limits the auditor's dependence of the analytical procedures

يتوقف مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في مراحل عمليات التدقيق المختلفة على تقدير المدقق بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات والتحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل الآتية :

1. مصدر البيانات :

إن درجة الثقة في البيانات التي يحصل عليها المدقق من مصادر مستقلة خارج الجهة الخاضعة للتدقيق تكون مرتفعة عن البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخل الجهة، وتختلف درجة ثقة المدقق بالبيانات الحاصل عليها من مصادر داخل المنظمة حسب مدى استقلال المصدر عن الجهات المسؤولة عن المبلغ أو الرصيد تحت التدقيق، كما أن حصول المدقق على نفس البيانات من أكثر من مصدر يزيد من درجة ثقة المدقق واعتماده عليها.

2. ظروف إعداد البيانات:

يزداد اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية التي يستخدم فيها بيانات خاضعة لرقابة داخلية فعالة وذات درجة عالية من الجودة.

3. اختبار البيانات:

تعتمد درجة ثقة المدقق واعتماده على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية على مدى خضوع هذه البيانات للتدقيق، فالبيانات التي سبق أن اختبرها المدقق في سنوات أو مراحل سابقة أثناء التدقيق تكون ذات درجة أعلى من الثقة في البيانات التي لم يسبق تدقيقها.

رابعاً : أهم الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية :

على المدقق أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية وذلك بعد اطلاعه على حجم المنظمة ونشاطها بشرط أن يأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات، وفيما يلي هذه الخطوات والإعتبارات:

1- تحديد أهداف الإجراءات التحليلية :

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، فالأهداف العامة تشمل توجيه اهتمام المدقق إلى المجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر وذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق، أما الهدف الخاص فقد يكون تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من مدى ملائمة وكفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المبيعات.

2- تصميم الإجراءات التحليلية:

يتوقف اختبار المدقق وتصميم الإجراءات التحليلية على الهدف الذي يحدده، فمثلاً إذا كان هدف المدقق هو جمع أدلة للتأكد من ملائمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فيمكنه استخدام النسب الحالية التي تتسبب المبيعات لحساب العملاء، ويجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت العلاقات معقولة عند تصميمه الإجراءات التحليلية.

3- وضع قاعدة القرار:

لكي يستطيع المدقق تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهريّة أم لا يجب عليه اتباع إحدى الطريقتين التاليتين:

- أ- تجاوز الفرق لمبلغ معين: وفي هذه الطريقة يضع المدقق مبلغ معين كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرق جوهري وعلى المدقق فحص أسباب هذا الفرق.
- ب- تجاوز الفرق لنسبة معينة: وطبقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بمقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام المدقق بتحديدده حسب خبرته فإنه يعتبر هذه التغيرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغير.

4- تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة:

بعد تحديد المدقق للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية وذلك لأن هذا التتبع يتيح للمدقق الفرصة لكشف الأخطاء أو التلاعب.

وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة عن الأسباب المحتملة للتغيرات الغير العادية بالإضافة للتدقيق التفصيلي للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية، وبناءً على المقارنة يمكن للمدقق أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليل كافياً بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه. وعلى المدقق أن يراعي عدة اعتبارات عند اتباع الخطوات السابقة في تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة تخدم المدقق في عملية التدقيق، ونوضح هذه الاعتبارات في النقاط التالية:

- على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار مدى كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية التي يقوم بتطبيقها ومدى اعتماده عليها من حيث استقلالية وتنوع مصادر البيانات وغيرها من العوامل التي تؤثر في درجة ثقة المدقق بتلك البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية، حيث أن تلك العوامل تساهم بدرجة كبيرة في مدى دقة تنبؤات المدقق ومن ثم درجة الثقة والاعتماد على أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها من هذه الإجراءات.

- عند قيام المدقق بمقارنة تنبؤاته مع المبالغ الفعلية المسجلة والتي تأكد من صحتها عن طريق الفحص ينبغي عليه أن يأخذ في الاعتبار أن تكون العلاقة بين تلك المبالغ المسجلة وتنبؤاته معقولة، بحيث تعطي العلاقات التي يتم تحليلها مؤشر جيد عن البند الذي يتم اختبارها، فكلما زادت درجة استطاعة المدقق بالتنبؤ بالعلاقات التي يقوم بمقارنتها كلما كانت الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية، وهنا على المدقق أن يراعي درجة تعقيد العلاقة من حيث عدد المتغيرات المؤثرة، فكلما زاد عدد المتغيرات في العلاقة كلما زادت درجة الصعوبة بالتنبؤ بكفاءة وفاعلية.

- إن لدقة توقعات المدقق أثر بالغ على توفير المستوى المرغوب من الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية، فعلى المدقق هنا أن يراعي درجة دقة التوقعات بحيث تكون كافية وعليه تحديد الرصيد المناسب بإطار الكفاءة والفاعلية لأن زيادة درجة دقة التوقعات عن المستوى المرغوب في———وب في———ه سيكون غير ضروري وغير فعال.

كما توجد عدة عوامل أخرى تؤثر على دقة التوقعات، فكلما زادت درجة اعتماد المدقق على عناصر جوهرية وبيانات تفصيلية وذات درجة عالية من الثقة كلما زادت درجة الدقة في التوقعات ونتائج تحليلها.

الفصل الثالث / الجانب العملي

تطبيقاً لمنهجية البحث وبهدف جمع المعلومات عن الإجراءات التحليلية وأهميتها، تم توزيع استبانة على شريحة المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي (مجتمع الدراسة) بالإضافة إلى عمل مقابلات شخصية مع بعض المدققين وذلك نظراً لما تتطلبه طبيعة عملهم من خبرة في عملية التدقيق.

أولاً : التحليل الوصفي للاستبانة :

تم توزيع استبانة على القطاعات الرقابية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي والتي تقوم بمهام الرقابة على الجهات الخارجية، وقد شارك في تعبئة الاستبانة عدد (63) مدقق باختلاف مسمياتهم الوظيفية. وقد تم تقسيم أسئلة الاستبانة عند تحليلها كالاتي :

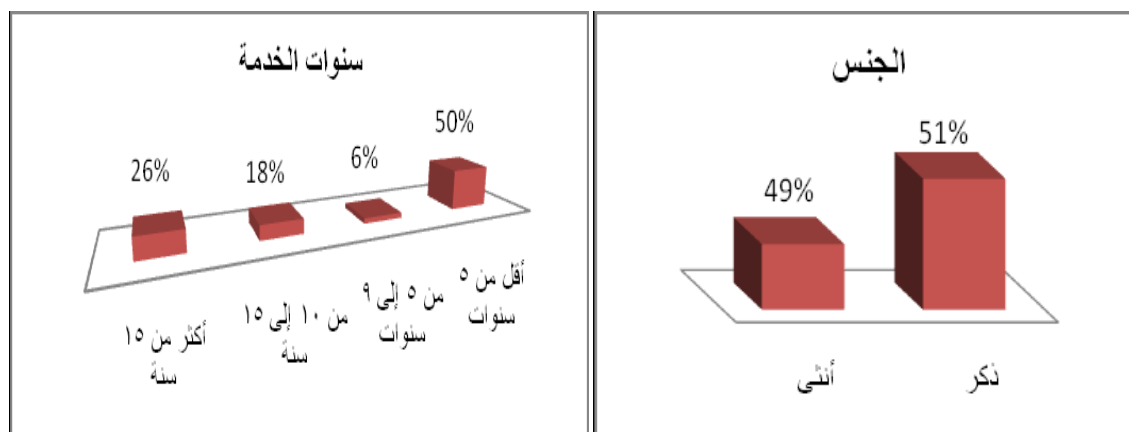
أ- المعلومات العامة.

ب- مدى إلمام المدققين في ديوان الرقابة المالية الإتحادي بمفهوم الإجراءات التحليلية.

ج- مدى تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق المختلفة ومدى تحقيق الهدف من تطبيق هذه الإجراءات في كل مرحلة من تلك المراحل.

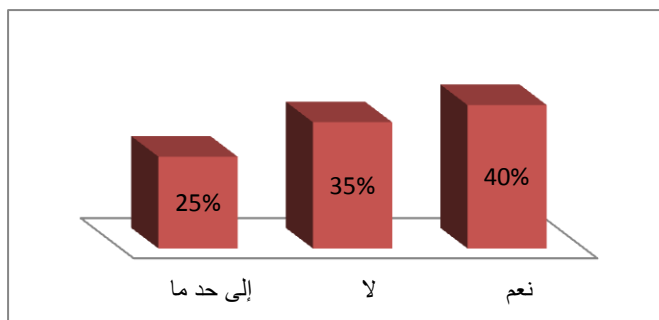
أ- المعلومات العامة للاستبانة:

تتضمن المعلومات العامة للاستبانة كل من الجنس وسنوات الخبرة والمسمى الوظيفي الذي شارك في تعبئة الاستبانة بالإضافة إلى القطاعات الرقابية التي ينتمي لها المدقق. وتوضح الأشكال البيانية الآتية نتائج تحليل المعلومات العامة للاستبانة :



ب- مدى الإلمام بمفهوم الإجراءات التحليلية :

أظهرت نتائج الاستبانة عند السؤال عن إلمام المدقق بمفهوم الإجراءات التحليلية بأن نسبة 40% من مدققين عينة البحث ملمين بمفهوم الإجراءات التحليلية ونسبة 25% ملمين بالمفهوم إلى حد ما، بينما مثلت نسبة 35% من المدققين الغير ملمين بمفهوم الإجراءات التحليلية.

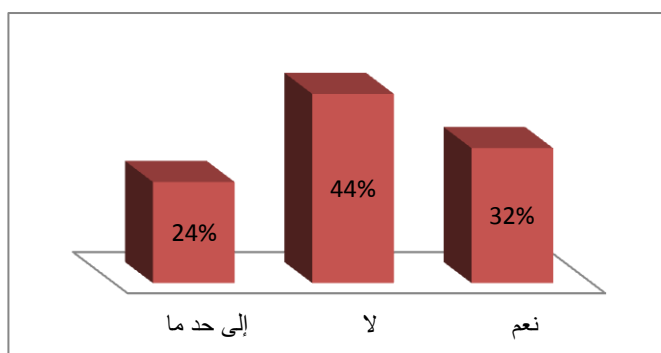


الإجابة	التكرار
نعم	25
لا	22
إلى حد ما	16
الإجمالي	63

ج- مدى تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة من عملية التدقيق ومدى تحقيق الهدف من تطبيق هذه الإجراءات في كل مرحلة من تلك المراحل:

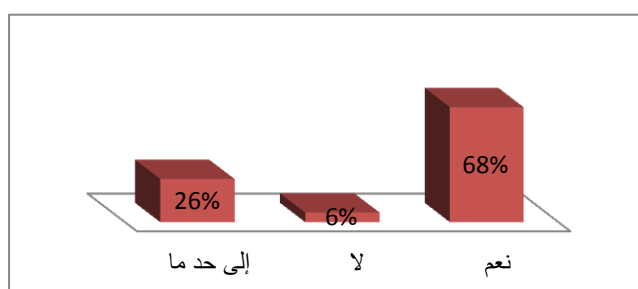
عند تحليل هذا الجزء من الاستبانة التي تم توزيعها على عينة البحث والذي يهدف محور الأسئلة فيها إلى قياس مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ومرحلة الفحص ونهاية مرحلة التدقيق بالإضافة إلى قياس مدى تحقيق كل هدف من أهداف تطبيق هذه الإجراءات في تلك المراحل فقد أظهرت النتائج التالية:

1- إن 44% من المدققين الذين شملهم الاستبيان لا يطبقون الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية التدقيق، بينما بلغت نسبة المدققين الذين يطبقون هذه الإجراءات في نفس المرحلة 32% و 24% ممن يطبقها إلى حد ما .



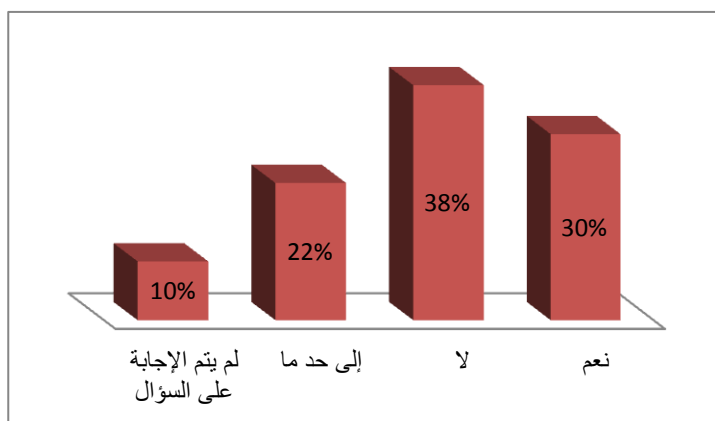
الإجابة	التكرار
نعم	20
لا	28
إلى حد ما	15
الإجمالي	63

2- وأن تطبيق الإجراءات التحليلية للمدققين في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق تساعد 68% من المدققين في تحديد البنود التي يجب على المدقق أن يفحصها ويبحث عن أسباب التغير فيها، و26% تساعدهم إلى حد ما، بينما 6% من المدققين لا تساعدهم تطبيق الإجراءات التحليلية بهذه المرحلة في تحديد تلك البنود.



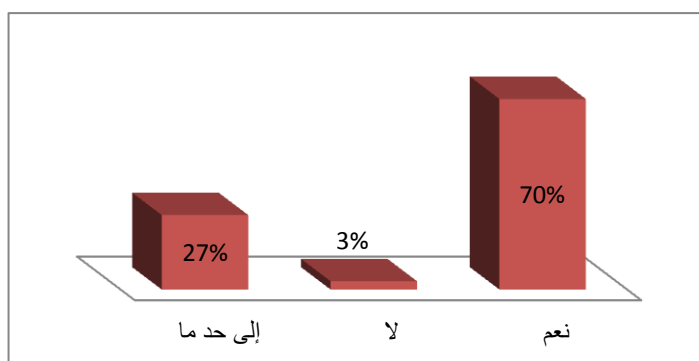
الإجابة	التكرار
نعم	43
لا	4
إلى حد ما	16
الإجمالي	63

3- إن نسبة 38% من المدققين لا يطبقون الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص بينما 30% من المدققين يطبقونها و 22% يطبقونها إلى حد ما .



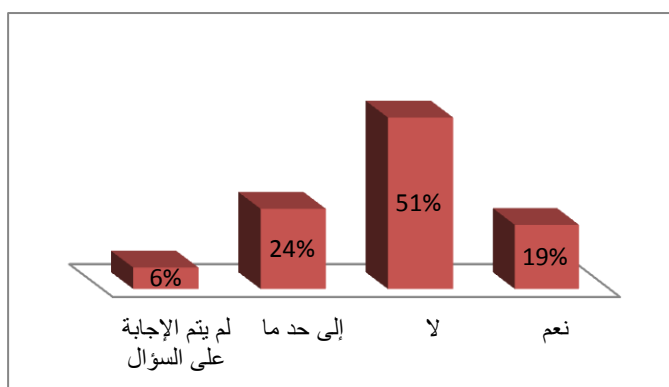
الإجابة	التكرار
نعم	19
لا	24
إلى حد ما	14
لم يتم الإجابة على السؤال	6
الإجمالي	63

4- وأن 70% من المدققين الذين يطبقون الإجراءات التحليلية أثناء مرحلة الفحص تضيف لهم أدلة إثبات تساعد في تكوين رأيهم، ونسبة 27% تضيف لهم ذلك إلى حد ما، بينما 3% لا تضيف لهم تطبيق هذه الإجراءات أدلة الإثبات التي تساعد في تكوين الرأي.



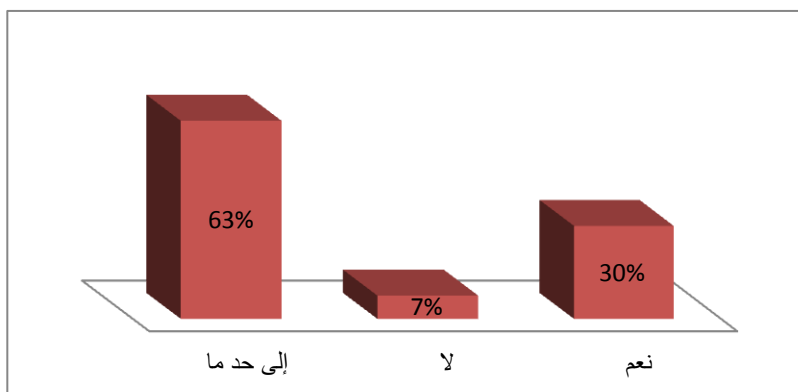
الإجابة	التكرار
نعم	44
لا	2
إلى حد ما	17
الإجمالي	63

5- عند تحليل نتائج السؤال عن تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية مرحلة التدقيق تبين أن 51% من المدققين لا يطبقون الإجراءات التحليلية في نهاية مرحلة التدقيق، بينما كانت نسبة المدققين الذين يطبقونها بنفس المرحلة 19% و 24% يطبقونها إلى حد ما .



الإجابة	التكرار
نعم	12
لا	32
إلى حد ما	15
لم يتم الإجابة على السؤال	4
الإجمالي	63

6- وأن تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية من التدقيق يساعد 30% في التأكد من مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المدقق للتحقق من سبب التغيرات التي اعتبرها غير عادية عندما كان يخطط لعملية التدقيق، بينما لا تساعد 7% وتساعد 63% إلى حد ما.



التكرار	الإجابة
40	نعم
19	لا
4	إلى حد ما
63	الإجمالي

ثانياً: ملخص المقابلات الميدانية مع المسؤولين داخل ديوان الرقابة المالية الإتحادي :

بعد الإطلاع على تعريف الإجراءات التحليلية وبعد تفريغ الاستبانة التي تم توزيعها وتحليل نتائجها، تم تحديد أسئلة المقابلات الشخصية وذلك بهدف الحصول على معلومات من واقع الخبرة العملية، وكانت تدور الأسئلة حول النقاط التالية:

■ أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، ومرحلة الفحص، ومرحلة التدقيق الكلية للقوائم المالية في نهاية مرحلة التدقيق، ومدى تحقيق تطبيق الإجراءات التحليلية لأهداف عملية التدقيق وكيفية تطبيق هذه الإجراءات بكفاءة وفاعلية.

■ مدى استخدام وتطبيق المدققين للإجراءات التحليلية على مستوى القطاعات الرقابية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي ، وكيفية تأثير كل من مدى الإلمام بدليل التدقيق الدولي رقم 520 العام وخبرة المدقق العملية بالإضافة إلى توفر البيانات للمدقق على كفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية.

وبعد طرح المحاور سابقة الذكر أثناء المقابلات تم الحصول على المعلومات الملخصة في النقاط التالية:

✓ إن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة من المدقق وتوقيتها، وأن استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الفحص تحقق للمدقق التأكد سلامة العمليات المالية والمحاسبية التي تطبقها الجهة بالإضافة إلى إضافة أدلة إثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه عن الأرصدة التي يراها غير عادية.

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من التدقيق وهي مرحلة التدقيق الكلية للقوائم المالية تحقق للمدقق الحكم على كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن حقيقة نشاط المنظمة وما تظهره من نتائج خلال المدة المالية محل التدقيق.

- ✓ إن لكل من مصادر البيانات ومستوى تجميعها من حيث التفصيل بالإضافة إلى تحليل البيانات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية عن طريق برامج الحاسب الآلي دور كبير في تحقيق كفاءة وفاعلية الإجراءات التحليلية والتي بدورها تؤثر على درجة اعتمادية وثقة المدقق على نتائج هذه الإجراءات، ومن ثم يمكن للمدقق أن يحقق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق.
- ✓ إن دليل التدقيق الدولي رقم 520 متاح لجميع مدقي الديوان ولكن عدم إلمام بعض المدققين بمفهوم الإجراءات التحليلية يرجع إلى قصورهم في تطبيق ما جاء في هذا الدليل.
- ✓ إن البيانات الأساسية متاحة للمدقق ويمكنه الحصول عليها بسهولة مثل البيانات المالية والبيانات الخاصة بالأنشطة الأساسية للجهة محل التدقيق، بينما توجد بيانات أخرى قد يواجه المدقق صعوبة في الحصول عليها مثل بعض البيانات الغير مالية أو البيانات التي تخص توجهات جديدة لأنشطة الجهة بالإضافة إلى البيانات التي تتطلب درجة عالية من التفصيل وذلك قد يسبب صعوبة للمدقق في التوصل إلى أسباب التغيرات أو الأخطاء في تلك الأرصدة.
- ✓ أن لخبرة المدقق أثر واضح على دقة نتائج الإجراءات التحليلية وذلك لأن تطبيق هذه الإجراءات يتطلب وجود تفسير لأسباب التغيرات الجوهرية والتي لا يمكن التنبؤ بها إلا إذا توفرت الخبرة العملية للمدقق.

الفصل الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً : الاستنتاجات

1. يرجع القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية في ديوان الرقابة المالية الإتحادي لعدم الإلمام التام بمحتوى معيار التدقيق الدولي رقم 520.
2. إن تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد مواطن الضعف والأرصدة الغير عادية عند مقارنة وتحليل البيانات المالية والغير مالية.
3. تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف.
4. لا يوجد توقيتاً محدداً لتطبيق الإجراءات التحليلية، حيث يمكن استخدامها في المراحل المختلفة للتدقيق وهذه المراحل هي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وخلال مرحلة الفحص ومرحلة المراجعة الكلية للقوائم المالية .
5. يواجه بعض مدقي الديوان صعوبة في الحصول على بعض البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية والخاصة بأرصدة معينة، بالإضافة إلى صعوبة توفر درجة ثقة عالية بهذه البيانات والذي

بدوره يؤثر على فاعلية وكفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية ودرجة الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات.

6. يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية قدرة المدقق على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة والتغيرات الغير عادية والتي تتطلب من المدقق أيضاً تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من أسباب التغيرات، ويعتمد كل ذلك على خبرة المدقق فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات والتغيرات الغير عادية وأدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق وأفضل والذي بدوره يزيد من فاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية.

ثانياً : التوصيات

1. على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الاعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة .
2. ضرورة تطبيق الاجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق وذلك عندما يكون قراره العام فيما اذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل .
3. إعداد البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق، ولضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال.
4. توعية الجهات الخاضعة لرقابة الديوان عن طريق عمل لقاءات وزيارات لإعطاء هذه الجهات مفهوم واضح عن اختصاصات وصلاحيات الديوان استناداً لقانون رقم(31) لسنة 2011 (المعدل) والذي بدوره يؤثر على مدى توفير وتزويد الجهات الخاضعة للرقابة بالبيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية بدرجة اعتمادية عالية.
5. ضرورة قيام الأكاديميين والمتخصصين في مجال التدقيق بإجراء دراسات تطبيقية على استخدام بعض الاساليب التحليلية لبيان مدى فعالية تلك الاساليب في تحقيق أغراض التدقيق .

قائمة المصادر

- 1-الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار التدقيق رقم (520) لسنة 2010 .
- 2- أحمد جمعة، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 3- علي طلبة، "المراجعة من منظور المعايير الدولية"، الطبعة الأولى ، 2016.
- 4- محمد حسن، "المراجعة العلمية والنظرية"، دولة الكويت، 2014 .
- 5- ثناء قباني، "المراجعة"، الدار الجامعية، 2007.

- 6- عبد الفتاح الصحن وآخرون، "المراجعة الخارجية (موضوعات متخصصة)"، 2001.
- 7- مؤيد خنفر وغسان المطارنة، "تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011.
- 8- أمين لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، 2007.
- 9- منير محمد وآخرون، "التحليل المالي مدخل صناعة القرار"، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 10- أمين لطفي، "مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، القاهرة، 2003-2004.
- 11- هشام السيد، "مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية الجزء الأول"، دار النهضة العربية، 2004.
- 12- منصور البدوي و شحاته شحاته، "دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية"، الدار الجامعية، 2002-2003.
- 13- عبدالفتاح الصحن ومحمود درويش، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، 1998.