



دور الإجراءات التحليلية في تحسين أداء مراقبي ديوان الرقابة المالية الاتحادي - (دراسة ميدانية)

م.م. رفيق عبد الرزاق محمد

كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة الكوفة

المستخلص

هدفت هذه الدراسة في بيان دور الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة، وقد أجريت هذه الدراسة على عينة من مراقبي الديوان في مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف الأشرف و تم الحصول على البيانات باستخدام استبانة خطية و كذلك المقابلات الشخصية مع مراقبي الديوان و توصلت الدراسة الى عدد من النتائج اهمها عدم الإلمام التام بالمعايير الدولية الخاصة بالإجراءات التحليلية من قبل مدقي الديوان كما تبين ان القصور في استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة و التي يمارسها مراقبي الديوان يؤثر في كفاءة و فاعلية التدقيق اضافة الى أن وجود صعوبات قد تواجه مراقبي الديوان في الحصول على بعض البيانات اللازمة لقيامهم بالإجراءات التحليلية و هذا يؤثر في كفاءة و فاعلية عملية التدقيق .

و قدمت الدراسة عدد من التوصيات منها : التأكيد على الاستمرار باستخدام الإجراءات التحليلية للقيام بعمليات التدقيق كونها تسهم في اضافة أدلة اثبات لغرض تكوين رأي لدى مراقب الديوان عند القيام بعملية التدقيق ، و ضرورة ايجاد برامج توعية لمراقبي الديوان حول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية و اعداد برامج تدريبية خاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها و كيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق وكذلك لضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال ، اضافة الى توفير الأنظمة و اللوائح و التعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية و الاستمرار بتطويرها و فق القوانين و التشريعات الدولية .

Abstract

This study aimed to indicate the role of analytical procedures in the various audit stages, this study was conducted on a sample of the Court of board of supreme Audit in Najaf province data were obtained using a questionnaire in writing, as well as personal interviews with the Court monitors and study reached a number of conclusions, the most important of complete lack of familiarity with international standards analytical procedures by the auditors of the Bureau also found that deficiencies in the use of analytical procedures in the various audit stages and practiced by monitors Court affects the efficiency and effectiveness of the audit in addition to that there are difficulties you may encounter Court monitors to get some data necessary for carrying out analytical procedures and this affects the efficiency and effectiveness of the audit process.

The study came up with a number of recommendations: To stress on presuming using the analytical procedures to conduct the processes of auditing as they add evidence to form the auditor's opinion during auditing. The importance of creating and running enlightenment and education programs for the observers regarding the use of the procedures as they help provide the financial lists and



accounting reports able to give information about the process of auditing. The work on preparing special training programs for the analytical procedures to show their importance and the way of application in the different stages of the process auditing and to guarantee the effective application of these procedures. To provide the systems and regulations to organize the process of using the analytical procedures and to continue developing them in accordance with the international regulations.

المقدمة :

أن إعداد التقارير عن الأداء الحكومي يعد عامل جوهري بالنسبة للرقابة العامة والمساءلة على اعتبار أن عملية التدقيق توفر المصادقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها أو يتم الحصول عليها من الجهات الحكومية المختلفة.

وتتحقق هذه المصادقية من خلال أدلة إثبات يتم الحصول عليها وتقييمها بشكل موضوعي ومن هنا جاءت أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية وفقا لما جاء في المعيار (520) الدولي فإن عملية التدقيق تشتمل على أنشطة رئيسية منها مرحلة التخطيط التنفيذي، ومرحلة تحديد وجمع أدلة الإثبات، ومرحلة جمع وتفسير نتائج التدقيق، وكل من هذه المراحل يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية.

وقد بدأت الإجراءات التحليلية متممة لأجراءات التدقيق المعتادة بحسب المدخل المعياري أو المهني المعروف و الذي يعكس معايير التدقيق المهنية التي وضعها مجمع المحاسبين الامريكين (AICPA) أو معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث نص المعيار الدولي (520) ان على المدقق ان يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط و النظرة الشاملة لعملية التدقيق و قد تطبق الإجراءات التحليلية أيضا في المراحل الاخرى .

وهنا يجب على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية ليحقق المصادقية التي نص المعيار الدولي للتدقيق عن طريق جمع أدلة اثبات وتحليلها بشكل موضوعي، 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.

وفي هذا البحث سنتناول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى اعتماده عليها وذلك في أربعة مباحث:

المبحث الأول: يعرض منهجية البحث

المبحث الثاني يتناول أدبيات البحث المتمثلة بالمحاور الرئيسية التالية

أولاً : مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها.

ثانياً : مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ويستعين فيها بالإجراءات التحليلية وأهداف ذلك.

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



رابعاً : أهم الاعتبارات التي يجب أن يراعيها المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية. المبحث الثالث :سوف نعرض من خلاله الدراسة الميدانية عن مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في ديوان الرقابة المالية على عينة من مدقي الديوان في محافظة النجف باختلاف مسمياتهم الوظيفية، بالإضافة إلى ملخص عن المقابلات الشخصية مع بعض المراقبين في الديوان حول الموضوع المبحث الرابع :نتناول أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها من خلال إعداد هذا البحث.

المبحث الأول - منهجية البحث و الدراسات السابقة

أولاً : منهجية البحث

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة البحث في وجود قصور في استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وفقاً لما جاء في دليل الرقيب المالي لديوان الرقابة المالية الاتحادي 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.

أهمية البحث :

تعد الاجراءات التحليلية من الأدوات التي يجب أن يستعين بها المراقب المالي و ذلك لكونها تساعده في التنبؤ بالمشاكل المحتملة و الهامة و بالتالي يستطيع تحقيق الكفاءة و الفاعلية في القيام بعملية التدقيق . و هنا تكمن اهمية البحث في بيان دور الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق و ما تكشف عنه من نتائج تهم المراقب المالي ثم بيان اسباب عدم استخدام تلك الاجراءات بالشكل الأمثل في عمليات التدقيق التي يباشرها مدقي الديوان .

أهداف البحث :

- 1- التعريف بمفهوم الاجراءات التحليلية و أهمية اللجوء اليها في عملية التدقيق .
- 2- فهم أهم العوامل المؤثرة على مدى اعتمادية المراقب المالي على الاجراءات التحليلية و الوثوق بنتائجها .
- 3- توعية مراقب الديوان بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية و ذلك وفقاً لما جاء في التعليمات
- 4- التعرف على أنواع و مصادر البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية و ذلك للتنبؤ بنتائج تلك الاجراءات .

فرضيات البحث:

- 1- الفرضية الأولى: القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل موظفي ديوان الرقابة المالية نتيجة لعدم الإلمام التام بمحتوى دليل الرقيب المالي.
- 2- الفرضية الثانية : 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- الفرضية الثالثة : أن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية تساعده في تحديد ثم تشخيص المشاكل المحتملة، وبالتالي المساهمة في تحقيق الكفاءة في التدقيق.



- 4- الفرضية الرابعة: لا يوجد توقيت محدد للقيام بالإجراءات التحليلية ، وذلك بسبب إمكانية استخدامها قبل أو بعد أو أثناء فترة التدقيق.
- 5- الفرضية الخامسة : صعوبة حصول مدققي الديوان على بعض البيانات اللازمة لقيام المدقق بالإجراءات التحليلية ، والتي بتوافرها تتحقق كفاءة وفاعلية تلك الإجراءات ، ثم الوصول من خلالها إلى نتائج ذات جودة عالية.
- 6- الفرضية السادسة: تزداد فاعلية الإجراءات التحليلية كلما زادت خبرة المدقق، وذلك بسبب تأثير التنبؤ على نتائج تلك الإجراءات.

ثانيا: الدراسات السابقة

- 1- دراسة طاهات وغرابية 2003 فقد أجريتا في الأردن وتوصلت كل منهما إلى نتائج متقاربة بشأن مدى استخدام المراجعين الأردنيين لأساليب إجراءات المراجعة التحليلية، ومدى الاعتماد على دليل التدقيق الدولي ومدى وجود علاقة بين خبرة المراجع واستخدام تلك الإجراءات ومواضع أو مراحل التدقيق، وأن الإجراءات التحليلية تسهم في اكتشاف (21% إلى 40 %) من الأخطاء، بينما لا يؤدي المركز الوظيفي للمراجع أي دور في هذا الخصوص، في حين يعد عمل المدقق في مكاتب مراجعة فردية، من أهم العوائق المؤثرة، وهو ما يتفق مع ما توصلت إليه دراسة مصطفى 2004 والتي أجراها في السعودية.
- 2- هدفت دراسة (Boritz (2001 إلى فحص دور الإجراءات التحليلية في الحد من مشاكل الرقابة الداخلية وذلك بالاعتماد على نموذج تم تصميمه لهذا الغرض، وأظهرت الدراسة أن المراجعين يستخدمون المراجعة التحليلية في بداية عملية المراجعة، وذلك لتحديد نطاق عملية المراجعة، ونطاق عملية المراجعة وأن هناك علاقة موجبة بين خبرة المدقق ومدى تأثير استخدام المراجعة التحليلية بالمعايير الدولية، ولا يمكن الاعتماد على المراجعة التحليلية دون غيرها من أساليب تدقيق الحسابات من قبل عينة الدراسة والتي أفادت أن تحليل النسب المالية يسهم أكثر من غيره من الإجراءات في تحقيق نطاق المراجعة .
- 3- تناولت دراسة (Cohen (2000 تأثير الاتجاهات المالية وغير المالية في نطاق التدقيق عند القيام بالإجراءات التحليلية من قبل المراجعين الأمريكيين، حيث توصلت إلى أن المدققين في أمريكا يولون الاهتمام الأكبر للمعلومات المالية، مع استخدام المعلومات غير المالية كدليل مساعد، ويتم إنشاء عدد أكبر من الفرضيات حين تشير المعلومات المالية وغير المالية إلى حالة الانخفاض، ويتم تكوين الفرضيات بالاعتماد على المعلومات المالية أكثر من المعلومات غير المالية وقد اعتمدت الدراسة على التجربة أو دراسة الحالة بمشاركة 78 مدققاً أمريكياً.
- 4- دراسة الحمود والسامرائي 1998 فقد تناولت مدى استخدام الإجراءات التحليلية والاسترشاد بدليل التدقيق الدولي والمعوقات في استخدامها من قبل المراجعين بالاعتماد على الاستبيان، وأظهرت النتائج أن الإجراءات التحليلية تستخدم بمعدل أكبر من المتوسط، فإن نسبة من المدققين يعتمدون على المراجعة التحليلية أكثر من غيرها، في حين تعتمد النسبة الكبرى 91% على الإجراءات



الأخرى حين تكون الرقابة الداخلية ضعيفة وأن هناك عدداً من المعوقات التي تحول دون استخدام الإجراءات التحليلية من قبل أفراد عينة الدراسة .

5- أما دراسة (Elsie 1994), فقد سعت إلى معرفة مدى الاستخدام لسة من الإجراءات التحليلية من قبل مدققي الحسابات في أمريكا، حيث قام الباحثان بتوزيع استبانة على (90)مراجعاً أمريكياً لمعرفة آرائهم بشأن مدى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة، وخلصت الدراسة إلى أن نسبة الاستخدام الكبرى كانت للإجراءات البسيطة، حيث كان أسلوب مقارنة أرصدة الحسابات وذلك في حالة الأرصدة قليلة التحريف وكذلك عندما يكون نظام الرقابة الداخلية أكثر فعالية، أما معوقات استخدام المراجعة التحليلية فقد أظهرت الدراسة عدداً من المعوقات منها ضعف نظام الرقابة الداخلية، والأهمية النسبية والاستمرارية في عملية التدقيق

6- دراسة (Al. et, Kaplan 1992) التي هدفت إلى التعرف على قدرة مدققي الحسابات في أمريكا على تقييم معقولية الفرضيات التي تقدمها المراجعة التحليلية، وأثر الاختلاف في خبرة المدققين على ذلك .وقد تم استخدام أسلوب التجربة بمشاركة عدد من المراجعين بمستويات مختلفة من الخبرة. وتوصلت الدراسة إلى أن للخبرة دور كبير في الوصول إلى الدقة المطلوبة، في حين لم تؤثر الخبرة في الفصل بين الأخطاء المتكررة بصورة كبيرة، والأخطاء قليلة التكرار، في حين يعتقد المشاركون من أصحاب الخبرات العالية أن حالة عدم وجود أخطاء بحاجة إلى إيضاح أكثر من حالة وجود أخطاء .

وما يميز الدراسة الحالية من الدراسات السابقة ما يأتي :

- 1- دراسة و تسليط الضوء على ما يقدمه مدققي ديوان الرقابة المالية من تقارير مالية و مدى الاعتماد عليها وما سيترتب على ذلك.
- 2- تقويم عمل ديوان الرقابة المالية من خلال إعداد التقارير عن الأداء الحكومي باعتبار أن عملية التدقيق توفر المصادقية في المعلومات التي يتم التقرير عنها أو يتم الحصول عليها من الجهات الحكومية المختلفة .
- 3- على مدقق الديوان أن يطبق الإجراءات التحليلية ليحقق المصادقية عن طريق جمع أدلة اثبات وتحليلها بشكل موضوعي .

المبحث الثاني

اولاً : مفهوم الإجراءات التحليلية وأنواعها.

تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقق في عملية التدقيق ، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالوحدة الاقتصادية 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 و حكمه الشخصي.



وهذه الإجراءات توفر للمدقق دليلاً جديداً عن سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة، وعند البحث عن التغيرات الهامة في تلك النتائج يتطلب على المراجع ضرورة جمع أدلة إثبات كافية تمكنه من تكوين وتعزيز رأيه الذي يظهره في تقريره (نصار، بهرامي، 2008).

وهناك عدة تعريفات للإجراءات التحليلية منها مايلي :

عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم 56 - الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين - المراجعة التحليلية " بأنها عبارة عن دراسة للعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية متضمناً مقارنة القيم المسجلة والتوقعات التي يصل إليها المراجع ".

كما عرفها المعيار الدولي للمراجعة رقم 520 بأنها " تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة او تلك تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها . كما تتضمن المراجعة التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة.

وعرفت نشره معايير المراجعة رقم 23 بأنها دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المسجلة ، والبيانات يمكن ان تكون عبارة عن القيم المالية او الكميات المادية او النسب او المؤشرات والمعدلات. كما تعرف الإجراءات التحليلية بأنها الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المدقق وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير 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: 1- تحليل النسب المالية :

"يعتبر تحليل النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها، وتتصب 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) .

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



3- تحليل الانحدار: 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 مسبباً رئيسياً للتغير في المتغير التابع.

4- تحليل المؤشرات :

"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 الأصول أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات، ويعتبر تحليل الإيرادات أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تنسجم بالقابلية للتنبؤ بشكل واضح ومستقر" (أمين لطفي، 2007)

أنواع الإجراءات التحليلية: 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 ان وجد.

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 ان 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. (نصار، 2008، 11)

2- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترة 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 فترة أو فترات سابقة، (نصار، 11، 2008) 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 لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، وهنا يمكن للمدقق أن تحديد الأرصدة التي تتطلب فحص اضافي .

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 (لطفی، 39، 2004).

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 للنفط والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل $\times$ كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات الغير مالية.

ثانياً : مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ويستعين فيها بالإجراءات التحليلية وأهداف ذلك.

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 كما يلي (نصار، 2008، 14):

المرحلة الأولى : استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدته على تحديد طبيعة و توقيت اعمال التدقيق التي سينفذها و يهدف تطبيق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة الى :

- تفهم مجال الجهة محل التدقيق و النشاط الذي تزاوله .
- تقدير قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار .
- اكتشاف الاخطاء الممكنة في القوائم المالية للجهة و الاشارة اليها .
- تقليل الاختبارات التفصيلية للأرصدة التي لم يلاحظ فيها فروقات جوهرية .

المرحلة الثانية : استخدام الإجراءات التحليلية اثناء عملية التدقيق :

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية عادة اثناء عملية التدقيق أو اثناء مرحلة الفحص و الاختبار حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة و فاعلية و أكثر اقتصاداً للوقت اذا ما قورنت باختبارات التفصيل . و يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة و مقارنة بعض البنود المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها ومن الأمثلة على ذلك :

- يقوم المدقق بحساب الأجور المباشرة على أساس ساعات العمل فاختيار العاملين و عدد ساعات العمل و معدل الأجور يظهر قيمة الأجر عن فترة معينة و يمكن للمدقق أن يقارنها مع القيمة المحتسبة للأجور و المسجلة في الدفاتر .
- يقوم مراقب الحسابات بمقارنة القيم للاندثار مع قيمة الاندثار الذي يحسبه المدقق بتطبيق معدلات الاندثار المستخدمة على تكلفة الموجودات الثابتة القابلة للاندثار في بداية الفترة مضافاً اليها أو مخصوم منها الاضافات أو الاستبعادات التي حدثت على تلك الموجودات .

المرحلة الثالثة : استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق

يتوصل الرقيب المالي لنظرة موضوعية اخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق و تتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل مراقب في قراءة القوائم المالية و الملاحظات و البيانات الملحقه بهدف :

- 1- التأكد من مدى كفاية أدلة الاثبات التي قام بجمعها و التي تخص الارصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التخطيط .



- 2- التوصل الى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية و المخالفات في القوائم المالية التي يسبق له تحديدها .
 - 3- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل و كفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الوحدة الاقتصادية و ما أظهرته من نتائج خلال الفترة المالية التي شملتها عملية التدقيق .
 - 4- الحكم على حقيقة المركز المالي في نهاية الفترة و التأكد من امكانية الجهة التي يتم التدقيق عليها على الاستمرار .
- ان مراقب الحسابات في هذه المرحلة يقوم باستخدام أدوات مختلفة من أدوات الاجراءات التحليلية للتوصل الى الاهداف السابقة و هذه الادوات تتمثل بما يلي : (الفيومي، 304، 2003).
- 1- مقارنة الارصدة المدرجة في القوائم المالية بالارقام المشابهة لها في القوائم المالية للجهة التي يتم تدقيقها و التي تخص السنة السابقة .
 - 2- تحليل النسب .
 - 3- تحليل الاتجاهات .
 - 4- تحويل الارقام المالية الى نسب مئوية حيث ينسب المدقق قيمة كل موجود من موجودات الميزانية الى قيمة اجمالي الموجودات و كذلك بالنسبة للمطلوبات و لبند كشف الدخل بحيث ينسب كل بند الى المبيعات .
- ثالثاً : أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية ومدى كفاءتها وفاعليتها في تحقيق أهداف التدقيق وحدود الاعتماد عليها.**
- أولاً: ان الاعتماد على الإجراءات التحليلية و الذي يحدده المراجع يعتمد على العوامل التالية (جمعة، 26، 1999،
- 1- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة .
 - 2- اجراءات المراجعة الأخرى الموجهه مباشرة لنفس أهداف المراجعة .
 - 3- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية .
 - 4- تقديرات مراقب الحسابات للمخاطر الجوهرية و مخاطر الرقابة .
- و يشترط (نصار و اخرون ، 19، 2008) الى أن أهمية استخدام المدقق للاجراءات التحليلية في كونها تساعد في النواحي التالية :
- 1- تفهم مجال عمل الجهة المراد تدقيقها لسنوات سابقة
- حتى يتسنى لنا للمدقق تحديد نقاط الضعف و القوة يجب عليه ان يتفهم طبيعة عمل الجهة محل التدقيق و هنا يقوم المدقق بمقارنة معلومات السنة الجارية و التي لم يدققها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها حيث أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية و نقاط الضعف التي تتطلب جمع ادلة اثبات و التوسع في فحصها و بذلك يمكن للمدقق أن يخطط و يحدد طبيعة و توقيت و مدى اجراءات التدقيق .
- ومن الأمثلة على ذلك اذا لاحظ المدقق زيادة في رصيد الموجودات الثابتة فهذا يدل على أن الجهة قامت بعمل اضافات على موجوداتها خلال السنة محل التدقيق و التي تتطلب فحصها .



2- تقدير قدرة الجهة المراد تدقيقها على الاستمرار.

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الجهة المراد تدقيقها حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق التي تحدث باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي و التي تكشف عن قدرة الجهة المراد تدقيقها على الاستمرار . ومثال ذلك عندما يكتشف المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية و بالأخص اداة تحليل النسب و المؤشرات المالية أن نسبة الديون طويلة الأجل الى حقوق الملكية مرتفعة مع وجود انخفاض في متوسط نسبة الأرباح الى اجمالي الموجودات يتضح بأن الجهة المراد تدقيقها تواجه خطر حدوث فشل مالي و الذي قد يؤثر على الجهة المراد تدقيقها على الاستمرار .

3- الاشارة الى الاخطاء المحتملة في القوائم المالية .

حيث أن الفروق الجوهرية ووجود الأخطاء أو المخالفات و كذلك وجود فروق كبيرة متوقعة و غير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بمراجعتها و تخص السنة المالية و البيانات المستخدمة في اجراء المقارنة تسمى بالتقلبات غير العادية فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة يجب عليه ان يتعرف على السبب و التأكد من ان هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي أو تغيير السياسات المحاسبية و ليس نتيجة لوجود خطأ أو مخالفة .

4- تقليل الاختبارات التفصيلية .

عندما لا يجد المدقق فروقاً جوهرية عند اجراء الاجراءات التحليلية فأن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة و بذلك يتطلب عمل اجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصد و في حالات اخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص أو ترحيل زمن تنفيذ اجراءات التدقيق على تلك الأرصد التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها أو يمكن حذف بعض تلك الاجراءات في حالات اخرى و ذلك حسب خبرة المدقق المهنية ثانياً:حدود اعتماد مراقب الحسابات على الاجراءات التحليلية :

يتوقف مدى الاعتماد على الاجراءات التحليلية في مراحل عملية التدقيق المختلفة على تقرير المدقق بشأن درجة الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات و التحليلات الأحصائية المختلفة و درجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية :

1- مصدر البيانات :

أن 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 الوحدة الاقتصادية 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 درجة ثقة المدقق و اعتماده .

2- ظروف اعداد البيانات :

يزداد اعتماد مراقب الحسابات على الإجراءات التحليلية التي يستخدم فيها البيانات خاضعة لرقابة داخلية فعالة و ذات درجة عالية من الجودة .



3- اختبار البيانات

تعتمد درجة ثقة المدقق و اعتماده على البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية على خضوع هذه البيانات للتدقيق فالبيانات التي سبق أن اختبرها المدقق في سنوات أو مراحل سابقة اثناء التدقيق تكون ذات درجة اعلى من الثقة من البيانات التي لم يسبق تدقيقها .

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

على مراقب الحسابات أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية و ذلك بعد اطلاعه على حجم الشركة و نشاطها بشرط أن يأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات و هي: (نصار ،2008، 28) .

1- تحديد أهداف الإجراءات التحليلية : يستخدم مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية لغرض

الوصول الى أهداف عامة و أهداف خاصة و تشمل الأهداف العامة توجيه اهتمام مراقب الحسابات الى المجالات و المناطق التي تحتاج الى فحص أكثر و ذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق أما الأهداف الخاصة لتجميع الأدلة اللازمة فيكون للتأكد من مدى ملائمة و كفاية الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المبيعات .

2- تصميم الإجراءات التحليلية : يتوقف اختبار مراقب الحسابات و تصميم الإجراءات التحليلية على

الهدف الذي يحدده فمثلاً اذا كان هدف مراقب الحسابات هو جمع ادلة للتأكد من ملائمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها فيمكن استخدام النسب المالية مثلاً نسبة المبيعات الى العملاء و يجب على مراقب الحسابات أن يقيم ما اذا كانت العلاقات معقولة عند تصميمه الإجراءات التحليلية .

3- وضع قاعدة القرار: لكي يتمكن مراقب الحسابات من تحديد ما اذا كانت الفروق الناتجة عن

المقارنات تعتبر جوهريه أم لا يجب عليه أن يتبع احد الطريقتين :

أ- تجاوز الفرق لمبلغ معين : وفي هذه الحالة يضع مراقب الحسابات مبلغ معين كحد مسموح به

بحيث اذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرق جوهري و على مراقب الحسابات فحص اسباب هذا الفرق .

ب- تجاوز الفرق لنسبة معينة : و طبقاً لهذه الطريقة يقوم مراقب الحسابات بمقارنة رصيد الحساب

في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ثم يقوم بايجاد نسبة التغير فاذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام مراقب الحسابات بتحديدده حسب خبرته فانه يعتبر هذه التغيرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغير .

وعلى مراقب الحسابات في هذه الحالة استخدامه لحدود مختلفة بتوثيق الأساس الذي قام بالاعتماد عليه في مستوى الحد المستخدم.

المبحث الثالث

سوف نعرض من خلال الدراسة الميدانية عن مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في ديوان الرقابة المالية على عينة من مدققي الديوان في محافظة النجف باختلاف مسمياتهم الوظيفية بالإضافة الى ملخص المقابلات الشخصية مع بعض المراقبين في ديوان الرقابة المالية حول موضوع البحث .



تطبيقاً للمنهج الميداني المذكور في خطة البحث بهدف جمع المعلومات عن الإجراءات التحليلية و أهميتها تم توزيع استبانة على شريحة من المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية بالإضافة الى عمل مقابلات شخصية مع بعض المراقبين و ذلك نظراً لما تتطلبه طبيعة عملهم من خبرة في عملية التدقيق .
أولاً : التحليل الوصفي للاستبانة.

تم توزيع الاستبانة على العاملين في ديوان الرقابة المالية و قد قسمت اسئلة الاستبانة عند تحليلها الى:
أ- المعلومات العامة .

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

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

أ- المعلومات العامة :

تتضمن المعلومات العامة للاستبانة كل من الجنس و المسمى الوظيفي و عدد سنوات الخدمة

1- الجنس :

جدول رقم (1)

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	3	10
انثى	27	90
المجموع	30	100

2- المسمى الوظيفي

يبين جدول رقم (2) أن 10 % من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم " رئيس هيئة"، و 13.4 % من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم " معاون رئيس هيئة" ، و 26.6 % من عينة البحث المسمى الوظيفي لهم " رقيب مالي اقدم" ، و 50 % من عينة الدراسة المسمى الوظيفي لهم " رقيب مالي" ، مما يشير إلى تنوع أفراد العينة للحصول على أكبر قدر من مصداقية النتائج .

جدول رقم(2)

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة
رقيب مالي	15	50
رقيب مالي اقدم	8	26.6
معاون رئيس هيئة	4	13.4
رئيس هيئة	3	10
المجموع	30	100

3- عدد سنوات الخدمة :

يبين جدول رقم (3) أن 40 % من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 5 إلى أقل من 10 سنوات "، و 40 % من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " من 10 إلى أقل من 15 سنة" ، و 20 % من عينة



الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة " 15 سنة فأكثر " ، وهذا يشير إلى أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال عملهم.

جدول رقم (3)

عدد سنوات الخدمة	التكرار	النسبة
من (5) الى اقل من (10) سنة	12	40
من (10) الى اقل من (15) سنة	12	40
(15) سنة فأكثر	6	20
المجموع	30	100

ب- مفهوم الإجراءات التحليلية :-

أظهرت نتائج الاستبانة عند السؤال عن مفهوم الإجراءات التحليلية بأن نسبة (56.66%) من مدقي العينة ملمين بمفهوم الإجراءات التحليلية و نسبة (23.33%) ملمين بالمفهوم الى حد ما و لا يوجد احد من افراد العينة غير ملم بمفهوم الإجراءات التحليلية

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

مدى تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة من عملية التدقيق و مدى تحقيق الهدف من تطبيق هذه الإجراءات في كل مرحلة من تلك المراحل ، عند تحليل هذا الجزء من الاستبانة التي تم توزيعها على عينة البحث و الذي يهدف محور الأسئلة فيها الى قياس مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق و مرحلة الفحص و نهاية مرحلة التدقيق بالإضافة الى قياس مدى تحقيق كل هدف من أهداف تطبيق هذه الإجراءات في تلك المراحل أظهرت النتائج التالية :

اولاً : ان (60%) من المدققين الذي شملهم الاستبيان يطبقون الإجراءات التحليلية عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق بينما (26.66%) يطبقون الإجراءات التحليلية الى حد ما و ان (13.33%) لا يطبقون الإجراءات التحليلية اثناء عملية التخطيط لعملية التدقيق ، و ان تطبيق الإجراءات التحليلية للمدققين في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق تساعد (63.33%) من المدققين في تحديد البنود التي يجب على المدقق ان يفحصها و يبحث اسباب التغير فيها ، و ان (30%) تساعدهم الى حد ما بينما (6.66%) من المدققين لا تساعدهم في تطبيق الإجراءات التحليلية بهذه المرحلة في تحديد تلك البنود .

ثانياً: ان نسبة (63.33%) من المدققين يطبقون الإجراءات التحليلية اثناء مرحلة الفحص بينما (26.66%) يطبقونها الى حد ما و نسبة (10%) من المدققين لا يطبقونها ، و ان (66.66%) الذين يطبقون الإجراءات التحليلية اثناء مرحلة الفحص تضيف لهم أدلة اثبات تساعدهم في تكوين رأيهم و نسبة (26.66%) تضيف لهم ذلك الى حد ما و (6.66%) لا تضيف لهم تطبيق هذه الإجراءات أدلة اثبات التي تساعدهم في تكوين الرأي .

ثالثاً: ان (46.66%) يطبقون الإجراءات التحليلية في نهاية مرحلة التدقيق و ان (23.33%) لا يطبقونها بينما (10%) يطبقونها الى حد ما ، و ان تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية من التدقيق يساعد (63.33%) في التأكد من مدى كفاية أدلة الأثبات التي جمعها المدقق للتحقق من سبب التغيرات



التي اعتبرها غير عادية عندما كان يخطط لعملية التدقيق بينما (26.66%) لا تساعد و (10%) تساعد الى حد ما .

رابعاً : تم استخدام معامل التوافق لبيان العلاقة بين الأجابات و مدى تطابقها في عينة البحث حيث تم اختيار السؤالين التاسع و العاشر و بحساب معامل التوافق تبين أن قيمته موجبة و هي (0.37) أي أن العلاقة احصائياً طردية و ضعيفة مما يدل على ضعف الأجابة بين السؤالين وهذا انطباع غير جيد .
خامساً: ملخص المقابلات الميدانية مع موظفي ديوان الرقابة في مديرية الرقابة المالية في محافظة النجف.

بعد الإطلاع على تعريف الإجراءات التحليلية و بعد تفريغ الاستبانة التي تم توزيعها و تحليل نتائجها تم تحديد اسئلة المقابلات الشخصية و ذلك بهدف الحصول على معلومات من واقع الخبرة العملية و كانت تدور الأسئلة حول النقاط التالية :

- 1- أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في كل من مرحلة التخطيط لعملية التخطيط لعملية التدقيق و مرحلة الفحص و المرحلة الكلية للتدقيق للقوائم المالية في نهاية مرحلة التدقيق ومدى تحقيق تطبيق الإجراءات التحليلية لأهداف عملية التدقيق و كيفية تطبيق هذه الإجراءات بكفاءة و فاعلية .
- 2- مدى استخدام و تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية على مستوى الهيأت الرقابية في ديوان الرقابة و كيفية تأثير كل من مدى الإلمام بالمعيار الدولي (520) و دليل الرقيب المالي و خبرة المدقق العملية بالإضافة الى توفر البيانات للمدقق على كفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية.
بعد طرح المحاور السابقة الذكر اثناء المقابلات تم الحصول على المعلومات الملخصة كما يلي:
- 1- ان استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق تساعد المدقق في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق المطلوبة من المدقق و توقيتها و ان استخدام الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الفحص تحقق للمدقق التأكد من سلامة العمليات المالية و المحاسبية التي تطبقها الجهة محل التدقيق بالإضافة الى إضافة أدلة أثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه عن الأرصدة التي يراها غير عادية .
ان تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من التدقيق و هي مرحلة التدقيق الكلية للقوائم المالية تحقق للمدقق الحكم على كفاية الإفصاح في القوائم المالية محل التدقيق .
- 2- ان كل من مصادر البيانات و مستوى تجميعها من حيث التفصيل بالإضافة الى تحليل البيانات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية عن طريق برامج الحاسوب الآلي دور كبير في تحقيق كفاءة و فاعلية الإجراءات التحليلية و التي بدورها تؤثر على درجة اعتمادية و ثقة المدقق على نتائج هذه الإجراءات ومن ثم يمكن للمدقق ان يحقق الأهداف المرجوة من عملية التدقيق .
- 3- ان المعيار الدولي (520) الإجراءات التحليلية و دليل الرقيب المالي متاح للجميع و كذلك الدورات التي التي يقيمها ديوان الرقابة المالية الاتحادي لجميع مدققي الديوان ولكن بالرغم من ذلك يوجد عدم الامام لدى بعض المدققين بمفهوم الإجراءات التحليلية وهذا يرجع الى قصورهم في تطبيق ما جاء في المعيار الدولي (520) الإجراءات التحليلية و دليل الرقيب المالي .



- 4- ان البيانات الأساسية متاحة للمدقق و يمكن الحصول عليها بسهولة مثل البيانات المالية و البيانات الخاصة بالأنشطة الأساسية للجهة محل التدقيق بينما توجد بيانات أخرى قد يواجه المدقق صعوبة في الحصول عليها مثل بعض البيانات الغير المالية أو البيانات التي تخص توجهات جديدة لأنشطة الجهة محل التدقيق بالإضافة الى البيانات التي تتطلب درجة عالية من التفصيل و ذلك قد يسبب صعوبة للمدقق في التوصل الى اسباب التغيرات أو الأخطاء في تلك الأرصدة .
- 5- ان لخبرة المدقق أثر واضح على دقة نتائج الإجراءات التحليلية و ذلك لأن تطبيق هذه الإجراءات يتطلب وجود تفسير لأسباب التغيرات الجوهرية و التي لا يمكن التنبؤ بها إلا اذا توفرت الخبرة العملية للمدقق .

المبحث الرابع

أولاً : الاستنتاجات

- 1- يرجع القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية في ديوان الرقابة المالية لعدم الإلمام التام بالمعيار الدولي (520) الإجراءات التحليلية .
- 2- ان تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد مواطن الضعف و الارصدة الغير العادية عند مقارنة و تحليل البيانات المالية و غير المالية .
- 3- تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة و فاعلية عملية التدقيق و ذلك لأنها تساعد في تحديد الاخطاء و المشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف .
- 4- لا يوجد توقيتاً محدداً لتطبيق الإجراءات التحليلية حيث يمكن استخدامها في المراحل المختلفة للتدقيق و هذه المراحل هي مرحلة التخطيط لعملية التدقيق و خلال مرحلة الفحص و مرحلة التدقيق الكلية للقوائم المالية أي نهاية مرحلة التدقيق .
- 5- يواجه بعض مدققي الديوان صعوبة في الحصول على بعض البيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية و الخاصة بأرصدة معينة بالإضافة الى صعوبة توفر درجة ثقة عالية بهذه البيانات و الذي بدوره يؤثر على فاعلية و كفاءة تطبيق الإجراءات التحليلية و درجة الاعتماد على نتائج هذه الإجراءات .
- 6- يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية بفاعلية قدرة المدقق على التنبؤ بشكل صحيح حول الأرصدة و التغيرات الغير عادية و التي تتطلب من المدقق ايضا تحديد أدلة الإثبات المطلوبة للتحقق من اسباب التغيرات و يعتمد كل ذلك على خبرة المدقق فكلما زادت خبرة المدقق كان تحديد العلاقات و التغيرات الغير العادية و أدلة الإثبات المطلوبة بشكل أدق و أفضل و الذي بدوره يزيد من فاعلية تطبيق الإجراءات التحليلية .

ثانياً : التوصيات

- 1- اعداد البرامج التدريبية الخاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها و كيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية التدقيق و لضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال .



- 2- توعية الجهات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية عن طريق لقاءات و زيارات لإعطاء هذه الجهات مفهوم واضح عن مفهوم واضح عن اختصاصات و صلاحيات الديوان استناداً لقانون الديوان و الذي بدوره يؤثر على مدى توفير و تزويد الجهات الخاضعة للرقابة بالبيانات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية بدرجة اعتمادية عالية .
- 3- حث المدققين على ضرورة المشاركة في العمل الرقابي لتبادل الخبرات و ذلك بهدف حصول المدققين ذو الخبرة القليلة على خبرة أكبر في مجال التدقيق و ذلك بأقل وقت ممكن .
- 4- ضرورة التزام ديوان الرقابة المالية بالمعايير الدولية فيما يخص استخدام الإجراءات التحليلية حيث أن هذه المعايير تمثل حصيلة خبرات و تجارب متقدمة في هذا المجال .
- 5- الاهتمام بتبادل الخبرات و الأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية في مجال الإجراءات التحليلية .
- 6- توفير الأنظمة و اللوائح و التعليمات اللازمة لتنظيم عملية استخدام الإجراءات التحليلية و الاستمرار ايضاً بتطويرها و فق القوانين و التشريعات الدولية .
- 7- أن تكون هناك حوافز مادية أو معنوية للمراقبين الذين يتقيدون باستخدام الإجراءات التحليلية لأهميتها في المساهمة في كشف الانحرافات و الأخطاء.



المصادر

المصادر العربية:

1. جمعة ،احمد علي،(1999) "التدقيق الحديث للحسابات " ، عمان ، دار الصفاء للنشر و التوزيع .
2. الفيومي،احمد ،(2003) "مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب " دار الأشعاع للنشر ،الاسكندرية ،مصر .
3. لطفي ، امين،(2004)، " مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية و اختبارات التفاصيل "، الدار الجامعية ، القاهرة .
4. لطفي ، امين (2005)،"مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة " ، الدار الجامعية ، القاهرة
5. لطفي ، امين (2007)،"التطورات الحديثة في المراجعة " ، الدار الجامعية ، القاهرة .
6. نصار ، مجدي محمد و بهرامي ، مريم احمد،(2008) " الإجراءات التحليلية التي يباشرها مدقق ديوان المحاسبة استناداً الى واقع دليل التدقيق العام ، بحث مقدم الى مسابقة البحوث التاسعة على مستوى قطاعات ديوان المحاسبة في دولة الكويت لعام 2008 .
7. منير محمد و اخرون ،(2005) ،" التحليل المالي مدخل صناعة القرار" دار للنشر ،عمان .
8. الاتحاد الدولي للمحاسبين ،(1998) ، "المعايير الدولية للمراجعة " المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان.

المصادر الأجنبية:

9. Elsie. C, Ameen; and Jerry, Strawser, investigating the use of Analytical procedures: An update and extension; Auditing A journal of practice and theory; No. 2; 1994.
10. Kaplan, Steven. E., and Moeckel, Cindy; and Williams, Joanne; Auditors Hypothesis plausibility Assessments in an Analytical Review settings; Auditing : A Journal of practice and theory, Vol. 11; No. 20; 1992.
11. Cohen, Jeffery and krishnamoorthy, Ganesh, and wright Arnold, Evidence on the Effect of financial and Non financial Trends on Analytical Review; Auditing: A journal of practice and theory; Vol. 19; No. 1,2000.