الجامعة الإسلامية بغزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة
قسم المحاسبة والتمويل

أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات

دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة

The impact of the use of analytical procedures in auditing as a tool for controlling the performance and detect deviations
A field study on audit firms in the Gaza Strip

إعداد
الطالب:محمد أكرم أبو شرخ

إشراف
الدكتور:علي عبد الله شاهين

قُدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1433هـ – 2012م

بسم الله الرحمن الرحيم

(وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى عَالِمِ

الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُم بِمَا كُنتُمْ تَعْمَلُونَ)

سورة التوبة ، الآية (105)

الإهداء

إلي وطني فلسطين

إلى والدي الأعزاء

إلى زوجتي وأولادي

إلى إخوتي وأخواتي

إلى كل الأصدقاء

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد الخلق أجمعين سيدنا محمد النبي الصادق الوعد الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد، لا يشكر الله من لا يشكر الناس، فكل الشكر والتقدير و العرفان للدكتور الفاضل علي عبدا لله شاهين الذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، والذي لم يتأخر في تقديم النصح والتوجيه والإرشاد، ولم يبخل بأي جهد أو علم .

ثم أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للجامعة الإسلامية ممثلة بمجلس إدارتها وبأعضاء هيئتها التدريسية، وخاصة أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة، على ما قدموه من عطاء للحصول على هذه الدرجة العلمية، وأرجو الله أن يديم جامعتنا الغراء ذخرا للعلم والعلماء ، وأنه ليسعدني ويشرفني الحصول على درجة الماجستير منها.

كما أشكر مكاتب التدقيق لما أبدوه من عون وإلى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة ومعونة، لهم مني جميعا خالص الشكر والتقدير، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وفي الختام أسأل الله العلي القدير أن يتقبل هذا العمل خالصا لوجهه الكريم، وأن يغفر زلتي فما كان فيه صواب فمن الله وتوفيقه ، وما كان فيه من خطأ فمن نفسي والشيطان.

والله ولي التوفيق

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات،ولتحقيق ذلك تم التعرض إلى المقومات الأساسية التي تنطوي عليها عمليات القيام بالإجراءات التحليلية من خلال الأدوات والوسائل اللازمة في هذا الخصوص.

وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم إعداد استبانه وتوزيعها على مجتمع الدراسة المتمثل في مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة بعدد(71) مبحوثاً.وكان من أهم نتائج الدراسة قيام مكاتب المراجعة باستخدام كل من توقعات العميل وتوقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات تتعلق بدقة البيانات المالية، وتحديد البنود التي تتطلب بذل المزيد من الجهود لتحديد مواطن الضعف والعمل على زيادة الاختبارات اللازمة بشأنها،إلى جانب القيام بمتابعة تقييم مدى كفاية المخصصات المتعلقة بالديون المشكوك فيها والإفصاح عنها وفقاً للأصول الواجبة،فضلا عن قيام مكاتب المراجعة باستخدام البيانات غير المالية لأغراض الرقابة وتحقيق أهداف المنشأة.

وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على توفير دعائم تطبيق الإجراءات التحليلية وتعزيز وتوعية المدققين بمفهوم ومقومات تطبيق تلك الإجراءات كأداة رقابية وكمؤشر يوفر التكلفة والجهد والوقت المبذول،وضرورة قيام الجمعيات المهنية الفلسطينية بالعمل على تطوير الأداء المهني للمراجعين وفقاً لما قضت به معايير المراجعة الدولية ،والتأكيد على ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

Abstract

This study aims to show the effect of using the analytical procedures in auditing as a tool of monitoring the performance and detecting deviations. In order to achieve this, the basic information including the analytical procedures processes were dealt with through the tools and means required for this purpose.

The study followed a descriptive analytical method, a questionnaire was prepared and distributed to the population of the study of audit firms, and it was the most important results of the study is the use of audit firms using both client's expectations and the auditors' expectations for the purpose of confirming the accuracy of the financial statements and determining the items which require more efforts to define the points of weakness and work to increase the required tests in this regard, in addition to following up the assessment of the adequacy of all the allocations connected with the doubtful debts and declaring them in accordance with the proper procedures . In addition, the auditor's offices shall use the non-financial statements for the purpose of monitoring and achieving the goals of the facility .

The most important recommendations made were : The need to work to provide support for the application of the analytical procedures and making the auditors aware of the concepts and elements of applying these procedures as a monitoring tool and an indicator to save the cost, time efforts made in this respect. In addition to need that the Palestinian Provisional Societies should work to promote the professional performance of auditors in accordance with the requirement of the analytical procedures application in detecting the effectiveness of the Internal Control System.

قائمة المحتويات

المسلسل	المحتويات	رقم الصفحة
❖	**أية قرآنية**	ب
❖	**الإهداء**	ج
❖	**شكر وتقدير**	د
❖	**ملخص الدراسة**	ه
❖	**قائمة المحتويات**	ز
❖	**قائمة الجداول**	ك
	الفصل الأول:الإطار العام للبحث	
1.1	المقدمة	2
1.2	مشكلة الدراسة	3
1.3	فرضيات الدراسة	3
1.4	متغيرات الدراسة	4
1.5	أهداف الدراسة	4
1.6	أهمية الدراسة	5
1.7	الدراسات السابقة	5
1.8	التعليق على الدراسات السابقة	11
	الفصل الثاني: الإجراءات التحليلية في المراجعة المفهوم والإجراءات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية	
❖	مقدمة	13
	المبحث الأول: أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة	

❖	تمهيد	14
2.1.1	تعريف الإجراءات التحليلية في المراجعة	14
2.1.2	طبيعة الإجراءات التحليلية في المراجعة	15
2.1.3	فوائد الإجراءات التحليلية في المراجعة	15
2.1.4	أهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة	15
2.1.5	الغرض من الإجراءات التحليلية في المراجعة في مراحل التدقيق	16
2.1.6	دور وأهمية الإجراءات التحليلية في المراجعة	17
	المبحث الثاني: تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في المراجعة	
❖	تمهيد	20
2.2.1	الإعداد للإجراءات التحليلية في المراجعة	20
2.2.2	الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية	21
2.2.3	الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق	22
2.2.4	العوامل الواجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في المراجعة	22
2.2.5	العوامل التي تحدد درجة اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية في المراجعة	23
	المبحث الثالث: تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة	
❖	تمهيد	24
2.3.1	مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة	24
2.3.2	خطوات المراجعة التحليلية	26
2.3.3	أساليب تطبيق المراجعة التحليلية	27

	الفصل الثالث: الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات في المراجعة التحليلية	
❖	مقدمة	36
	المبحث الأول: مفهوم الرقابة على الأداء	
❖	تمهيد	36
3.1.1	مفهوم الرقابة على الأداء	37
3.1.2	تعريف الرقابة على الأداء	38
3.1.3	أهداف الرقابة على الأداء	39
3.1.4	مقومات الرقابة على الأداء	39
3.1.5	مراحل الرقابة على الأداء	41
3.1.6	مزايا الرقابة على الأداء	42
3.1.7	مجالات استخدام الرقابة على الأداء	42
3.1.8	نتائج تقييم الرقابة على الأداء	43
	المبحث الثاني: أساليب وأدوات الرقابة على الأداء	
❖	تمهيد	44
3.2.1	أساليب الرقابة على الأداء	44
3.2.2	أدوات الرقابة على الأداء	45
3.2.3	استخدام النسب المالية كأداة رقابية لتقييم الأداء وكشف الانحرافات	48
	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية (على مكاتب التدقيق بقطاع غزة)	
❖	**المقدمة**	51

	المبحث الأول: الإجراءات	
4.1.1	منهجية الدراسة	51
4.1.2	مجتمع وعينة الدراسة	51
4.1.3	مكونات أداة الدراسة وصدقها وثباتها	55
4.1.4	المعالجات الإحصائية	63
	المبحث الثاني: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج	
4.2.1	اختبار التوزيع الطبيعي	65
4.2.2	تحليل فقرات الدراسة واختبار فرضياتها	65
	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
أولاً	النتائج	82
ثانياً	التوصيات	83
❖	قائمة المراجع	85
❖	الملاحق	90

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
1	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	52
2	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	52
3	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص	53
4	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية	53
5	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي	54
6	توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	54
7	توزيع عينة الدراسة حسب متغير تخصص مكتب التدقيق	55
8	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	57
9	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	58
10	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	59
11	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	60
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.	61
13	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة	62
14	جدول معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)	62

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
15	جدول معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)	63
16	جدول ترميز وإدخال البيانات	63
17	اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)	65
18	تحليل الفقرات المحور الأول (استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	67
19	معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات و مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة	68
20	تحليل الفقرات المحور الثاني (استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)	70
21	معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات و مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات المالية في الفترة السابقة.	71
22	تحليل الفقرات المحور الثالث (استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)	73
23	معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات و مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات العميل(الموازنات التقديرية والتنبؤات).	74
24	تحليل الفقرات المحور الرابع (استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)	75
25	معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات و مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات المراجع	76
26	تحليل الفقرات المحور الخامس (استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)	78

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
27	معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات و مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات غير المالية(تكلفة الأجور ،عدد الموظفين	79
28	تحليل محاور الدراسة(أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات	80

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

1.1المقدمة

تُعد بيانات القوائم المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات لمستخدمي هذه القوائم، والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن ثم فإن سلامة هذه البيانات ودقتها تعد من أهم المدخلات في عملية اتخاذ القرار، وحتى تكون بيانات القوائم المالية المنشورة ملائمة لمستخدميها لابد للمراجع من القيام بعمله على أكمل وجه. ومن أهم الوسائل المستخدمة للوصول لذلك الهدف بأقل تكلفة واقل جهد واقل وقت هي قيام المراجع بالإجراءات التحليلية في المراجعة.

وتعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها في عملية التدقيق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة والتي عن طريقها يتم اكتشاف مواطن الضعف والقوة فيها، وتعتمد الإجراءات التحليلية بصورة عامة على مقارنة النسب والقيم المالية وغير المالية الحالية مع النتائج والقيم للفترات السابقة، ثم التنبؤ بعلاقات تلك النتائج وأسبابها حسب خبرة المراجع وحكمه الشخصي.

وهذه الإجراءات توفر للمراجع دليلاً جديدًا 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 ،وهو ما أكد عليه معيارا لمراجعة الدولي رقم 520 والمعيار الأمريكي رقم 56 ونشرة معايير المراجعة رقم 23.

هذا ويتم أداء الإجراءات التحليلية في المراجعة من خلال ثلاث مراحل وهي مرحلة التخطيط ثم في مرحلة الاختبارات والفحص ثم مرحلة انتهاء عملية المراجعة، حيث يتم استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لتحقيق أربعة أغراض جوهرية تتعلق بمجال عمل العميل والنشاط الخاص به،وتقدير إمكانية الاستمرار، واكتشاف التحريفات المحتملة، وتخفيض الاختبارات التفصيلية. وأما في مرحلة الفحص والاختبارات فهي أكثر فاعلية وكفاءة من اختبارات التفاصيل، فهي تتعلق بزيادة حجم العينة الخاضعة للفحص أو خفضها في ضوء نتائج المرحلة السابقة وفي مرحلة الانتهاء من المراجعة لتحديد أدلة الإثبات الملائمة والتوصل إلى رأي عن مدى عدالة العرض بالقوائم المالية.

ويتمثل الهدف من استخدام المراجعة التحليلية لتحقيق الأهداف التالية : فهم طبيعة إعمال العميل، التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرارية، الإشارة إلى تحريفات ممكنة في القوائم المالية، تخفيض الاختبارات التفصيلية. وبالتالي تخفيض تكلفة أداء المراجعة. وبالتالي إن استخدام المراجعة التحليلية يؤدي إلى اكتشاف الانحرافات الممكنة في القوائم المالية للشركة وتقييم أدائها، ولذلك تعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة أداة فعالة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات، والوصول إلى بيانات مالية تعبر عن حقيقية الوضع المالي للشركة محل المراجعة.

1.2 مشكلة الدراسة:

يتمثل الهدف من عملية المراجعة في إبداء رأي محايد من قبل المراجع على مدى عدالة عرض القوائم المالية ،ولكي يتحقق ذلك لابد للمراجع من استخدام أدوات من أبرزها الإجراءات التحليلية في المراجعة كونها من ابرز الأساليب الحديثة لتدقيق وفحص البيانات المالية خاصة بعد التحول إلى المراجعة الاختباري وباستخدام العينات فقد أصبح استخدامها أكثر فعالية من المراجعة التفصيلي لتخفيض خطر الاكتشاف ولتأكيد عدالة وموضوعية البيانات المالية كما أنها تعطي مؤشرات رقابية وتكشف الانحرافات وذلك بأقل التكاليف ، وبالتالي يستطيع المراجع تحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة ، و **تتمثل مشكلة الدراسة السؤال الرئيسي التالي** : **ما أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات** وتتفرع منه الأسئلة التالية :

١ . ما أثر مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات؟

٢ . ما أثر مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات المالية في الفترة السابقة كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات؟

3 . ما أثر مقارنة وتحليل بيانات العميل المالية الفعلية مع توقعات العميل (الموازنات التقديرية والتنبؤات) كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات؟

٤ . ما أثر مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات المراجع كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات؟

5 . ما أثر مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات غير المالية (تكلفة الأجور ،عدد الموظفين) كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات؟

1.3فرضيات الدراسة:

يوجد لهذه الدراسة فرضية رئيسية واحدة ويشتق منها عدة فرضيات فرعية للوصول إلى تحقيق هدف الدراسة.

الفرضية الرئيسية:

"يتم استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات لدى مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة".

وتشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى:

يتم مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

الفرضية الفرعية الثانية:

يتم مقارنة البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات المالية في الفترة السابقة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

الفرضية الفرعية الثالثة:

يتم مقارنة بيانات العميل المالية الفعلية مع توقعات العميل (الموازنات التقديرية والتنبؤات) كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

الفرضية الفرعية الرابعة:

يتم مقارنة البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات المراجع كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

الفرضية الفرعية الخامسة:

يتم مقارنة البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات غير المالية (تكلفة الأجور ،عدد الموظفين) كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

1.4متغيرات الدراسة:

أولا :المتغير التابع:

- الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

ثانيا :المتغيرات المستقلة:

- الإجراءات التحليلية في المراجعة:
- مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة.
- مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع ما البيانات المالية في الفترة السابقة.
- مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات العميل(الموازنات التقديرية والتنبؤات).
- مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات المراجع.
- مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات غير المالية(تكلفة الأجور ،عدد الموظفين).

1.5أهداف الدراسة:

يتركز الهدف الأساسي للدراسة في استكشاف اثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات من خلال ما يلي :

1- الوقوف على المفاهيم المرتبطة بالإجراءات التحليلية في المراجعة وآليات تطبيقها.

2 - تحليل الخطوات التطبيقية للإجراءات التحليلية في المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

3- تحليل أدوات ووسائل الرقابة على الأداء ودورها في اكتشاف الانحرافات.

4- الوقوف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في قطاع غزة.

1.6أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال تزايد الأعباء الملقاة على عاتق المراجع والواجبات المطلوب القيام بها، بسبب التطور في أنشطة الشركات وتعدد أهدافها، إذ أن تسليط الضوء على مختلف جوانب الإجراءات التحليلية في المراجعة ومدى مساهمتها في تحقيق أغراض الرقابة على الأداء، واكتشاف الانحرافات، عند قيام المراجعين باستخدامها كوسيلة رئيسية من وسائل جمع أدلة الإثبات للشركات والعملاء الذين يقومون بتدقيق حساباتهم ، سيؤدي إلى تطوير المهنة والنهوض بها إلى المستوى المطلوب، كما أن تطبيقها يعزز الاتجاه نحو تطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وبالتالي الوصول إلى أفضل النتائج الممكنة في عملية المراجعة ، وما يترتب على ذلك من تحقيق أهداف عملية المراجعة والمعلومات النافعة التي يسعى إليها مستخدمي القوائم المالية.

1.7 الدراسات السابقة:

- **أولا: الدراسات العربية:**

1. دراسة (قمصاني، 1997) بعنوان :"أساليب المراجعة التحليلية "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة.

هدفت الدراسة إلى عرض الإطار النظري للمراجعة التحليلية، والتعرف على مدى استخدامها ومدى تحقيق أهدافها في الواقع العملي، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم تطبيقها على عينة من مراجعين الحسابات في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية ،ولتحقق الدراسة أهدافها تناولت في جانبها النظري تحليل الإجراءات التحليلية في المراجعة من حيث المفهوم والأهداف و الأساليب ،أما في الجانب التطبيقي فقد تم اختبار مدى استخدام المراجعة التحليلية في تحقيق أهدافها عملياً، وتوصلت للدراسة إلى أن المراجعين يستخدمون المراجعة التحليلية لإنجاز عملية المراجعة في التخطيط وإعداد التقرير، وأن استخدامها يحقق العديد من الأهداف التي تتمثل في تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية وتعزيز نتائج المراجعة، وتخفيض وقت وتكلفة إنجاز عملية المراجعة الكلي، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام المراجعة التحليلية يؤدي إلى تحسين الأداء في عملية المراجعة، وكان من أهم توصياتها ضرورة تفعيل دور الجمعيات المهنية بتشجيع المراجعين على استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة لأداء عملية المراجعة ،كما أوصت بوضع برامج للتدريب والتعليم المستمر لممارسي المهنة لتطوير أدائهم.

2 . دراسة(الحمود، ١٩٩٩)بعنوان" : المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مراجعي الحسابات في الأردن -دراسة استقصائية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استعمال المراجعة التحليلية من قبل المراجعين في الأردن وأهميتها في تحقيق أهداف المراجعة وما هي العقبات التي تقف في وجه استعمالها، كما هدفت إلى التعرف على مدى الاسترشاد بدليل المراجعة الدولي المتعلق بالمراجعة التحليلية بشكل خاص وأدلة المراجعة ومعايير المحاسبة الدولية بشكل عام، وقد أجريت الدراسة على 135مراجع مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي ،وكانت أهم النتائج هي أن 69.3% من المراجعين يستعملون المراجعة التحليلية بشكل اكبر من المتوسط وان ما نسبته 30.7 % من المراجعين لا يصل اهتمامهم بالمراجعة التحليلية إلى المستوى المطلوب كما أشارت الدراسة إلى أن جميع الأهداف المذكورة في دليل المراجعة الدولي المتعلقة بالمراجعة التحليلية لها أهمية كبيرة لدى الممارسين للمهنة ،بينما أبدى المراجعين تحفظا نحو استعمال المراجعة التحليلية لغرض التقليل من الاختبارات الجوهرية ،كما أظهرت الدراسة أن المراجعين لا يعتمدون على المراجعة التحليلية في حالة وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية و لا يكتفون بالإجراءات التحليلية في حال كانت الأهمية النسبة لعنصر البيانات كبيرة ،كذلك أوضح المراجعين أن السبب الرئيس المتعلق بعدم استخدام المراجعة التحليلية بشكل كبير إلى عدم توفر معلومات معدلات الصناعة التي تفيد في إجراء المقارنات وقد أوصت الدراسة بضرورة أن تعمل جمعية المراجعين على توعية المراجعين بأهمية المراجعة التحليلية و حث الشركات على الالتزام بإعداد الميزانيات لغرض استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة والمتابعة وضرورة توفير المعلومات اللازمة عن معدلات الصناعة والعمل على إلزام الشركات بالاحتفاظ بالدفاتر التحليلية وببرامج الحاسوب المساعدة على تنفيذها.

3 . دراسة (المجبر، القيسي، ٢٠٠٢)، بعنوان " : المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين:"

هدفت الدراسة إلى تحديد مسار المراجعة بناءً على المؤشرات الأساسية التي يعتمد عليها المراجع قبل وضعه لبرنامج المراجعة من خلال استخدامه المراجعة التحليلية على أساس القيم المتوقعة التي يحصل عليها من القوائم المالية، كما هدفت إلى زيادة ووضوح الإفصاح في التقارير المالية، والى قياس نجاح أو فشل المؤسسة في تحقيق أهدافها، والى إبراز دور المراجع في إبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية لتكون غير مضللة لمستخدميها، وأجريت الدراسة على عينة من 10مكاتب محاسبة ومراجعة ،مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي ،وقد أظهرت نتائج الاستبانة التي تم توزيعها على مكاتب المحاسبة والمراجعة أن الإجراءات التحليلية يلجأ إليها أكثر من 50% من حالات المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير الأنظمة والقوانين الفلسطينية ،والى تفعيل دور الجمعيات المهنية في تفعيل ووضع القوانين والمعايير وكذلك الإشراف على تطبيقها.

4 . دراسة (مصطفى، ٢٠٠٤)، بعنوان" : قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة-دراسة تجريبية:"

هدفت الدراسة إلى قياس وفحص الأهمية النسبية للمعلومات المالية وغير المالية عند أداء المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، حيث إن إغفال كلا النوعين من المعلومات قد يضعف من قدرة المراجع على صياغة توقعات دقيقة لمفردات القوائم المالية، كما أن نقص بذل العناية الواجبة بالمعلومات غير المالية قد ينجم عنه الإخفاق في تعديل جهود اختبارات المراجعة تبعاً للمخاطر المحتملة، وقد تناولت الدراسة مناقشة الموضوع من خلال تحليل أداء الإجراءات التحليلية في المراجعة ،وقد أجريت الدراسة على عينة من 39 مراجع في مدينة جدة بالمملكة العربية السعودية مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي، وأشارت النتائج إلى أن المراجعين يركزون أساساً وبدرجة أكبر على المعلومات المالية في تحديد مستوى نطاق المراجعة، وفي المقابل يستفيدون من المعلومات غير المالية كأدلة ثانوية معززة، وأظهرت النتائج أيضاً حدوث توسع كبير في نطاق عملية المراجعة عندما تشير كل من المعلومات المالية وغير المالية إلى اتجاه نحو تدهور .أوضاع المؤسسة، وكان من أهم توصياتها ضرورة الاعتماد على المعلومات غير المالية بنفس القدر التي يعتمد به على المعلومات المالية في كل مراحل عملية المراجعة خاصةً في تحديد نطاق المراجعة ،و بناء الفروض حول وضع المنشأة محل المراجعة، و النظر إليها بنفس درجة الأهمية التي ينظر بها إلى المعلومات المالية .

5 . دراسة (جربوع، 2005)، بعنوان" :مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين"

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية التحليل المالي للقوائم المالية المنشورة لمستخدمي تلك القوائم للحصول على معلومات عن المنشأة ونشاطها، وأجريت الدراسة على عينة شاملة لمكاتب المراجعة في قطاع غزة مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي ،وكان من أهم نتائج الدراسة وجود قصور في نتائج التحليل المالي، منها أن النسب المالية عبارة عن علاقة بين بنود وأرصدة في تاريخ الميزانية العمومية وان التحليل بالنسب المالية عادة يكون قاصراً على استيعاب مشكلة التضخم، وبالتالي لا تظهر التغيرات الحقيقية خلال السنة، كما أن بعض النسب المالية تعالج إجماليات الأرصدة النهائية وهي غالبًا ما تكون مضللة، وكان من أهم توصيات الدراسة إن النسب المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بنسب مرجعية للصناعة، كما أشارت إلى ضرورة ربط التحليل

المالي بين قائمتي الدخل والمركز المالي و أهمية مقارنتها مع الصناعة للوصول الى مؤشرات أفضل في تشخيص الظاهرة والعمل على اجتناب مسبباتها .

6. دراسة (جربوع، 2005) بعنوان :"محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي" دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين

هدفت الدراسة إلى إظهار التحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية وأجريت الدراسة على عينة شاملة لمكاتب المراجعة في قطاع غزة مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي،وأوضحت أن هناك تحديات كبيرة تتمثل في وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات ووجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وجود غش وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدتها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المراجع الخارجي بالحصول على تأكيدات حول الإجراءات التي تستخدم بواسطة إدارة المنشأة عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة، وضرورة تقييم معقولية التقديرات المحاسبية اعتمادًا على معلوماته عن المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، ودرجة الاتساق مع الأدلة الأخرى التي يحصل عليها من خلال عملية المراجعة لأن المساهمين وأصحاب المشروع والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي اكتشاف الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية، وضرورة تقييم قدرة المنشأة حول إمكانية الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، وفي حالة الشك في هذه الاستمرارية يجب على المراجع التحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي، كما أوصت الدراسة بضرورة عمل المراجع الخارجي على اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية خاصةً عند التخطيط لإجراءات المراجعة.

7 .دراسة (ابوسمهدانة، 2006)، بعنوان" :مجالات مساهمة المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة"

هدفت الدراسة إلى تقديم الاقتراحات اللازمة لتشجيع مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة على استخدام المراجعة التحليلية عند فحص القوائم المالية لما لها من فوائد في مساعدتهم في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد مقبول، فضلاً عن زيادة الالتزام من قبل المراجعين بتطبيقها عند فحص القوائم المالية،وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لأنه يناسب الظاهرة موضع الدراسة ،وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن المجتمع المالي المكون من المستفيدين من خدمات المراجعة يجمعون على أن توافر المعرفة المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة وتوافر الخبرة الفنية لدى المراجع يسهل عليه استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة، وإن النسب المالية المستخرجة من خلال المراجعة التحليلية تقيس مدى فعالية الشركة في استخدام مواردها المالية ، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام الجمعيات المهنية على تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها المراجعة التحليلية وذلك لتطوير مهنة المراجعة في قطاع غزة ومنها في فلسطين.

8 . دراسة(نصار، بهرامي، 2008) بعنوان :" أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مراجع الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة".

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة وفقا لما جاء في دليل المراجعة العام، والتي يجب أن تشتمل على أنشطة رئيسية وهي مرحلة التخطيط التنفيذي، ومرحلة تحديد وجمع أدلة الإثبات، ومرحلة جمع وتفسير نتائج المراجعة، وكل من هذه المراحل يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية، و ذلك من خلال عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية وغير المالية وذلك بهدف تحديد الفروق أو التغيرات في تلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمراجع أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات والتي بدورها قد تكشف عن وجود أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة محل المراجعة، وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم تطبيقها على عينة من مراجعين الحسابات في مدينة **الكويت** في دولة الكويت، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود قصور في استخدام الإجراءات التحليلية لعدم الإلمام التام بمحتوى دليل المراجعة العام لديوان المحاسبة، وأن تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المراجع على تحديد مواطن الضعف والأرصدة غير العادية عند مقارنة وتحليل البيانات المالية وغير المالية، كما تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية المراجعة وذلك لأنها تساعد المراجع في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف، و كان من أهم توصيات هذه الدراسة هو ضرورة إعداد برامج تدريبية خاصة بالإجراءات التحليلية للتعريف بأهميتها وكيفية تطبيقها في المراحل المختلفة من عملية المراجعة، وذلك لضمان تطبيق هذه الإجراءات بشكل فعال، توعية الجهات الخاضعة لرقابة الديوان لإعطاء هذه الجهات مفهوم واضح عن اختصاصات وصلاحيات الديوان، وحث المراجعين على ضرورة المشاركة في العمل الرقابي من خلال تبادل الخبرات وذلك بهدف تنمية وصقل خبرات جميع المراجعين .

9 . دراسة (المخادمة،الرشيد، 2007)بعنوان :"أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق" دارسة ميدانية

هدفت الدارسة إلى تسليط الضوء على بعض العوامل المختارة التي من المتوقع أن تؤثر في كفاءة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة الأردنية، و تتضمن هذه العوامل :أهداف المراجعة التحليلية وإجراءاتها ، والمعوقات التي تحد من تطبيقها و استخدمت الدراسة أساليب إحصائية وصفية وتحليلية لاختبار فرضيات الدراسة، وأظهرت نتائجها إن مكاتب المراجعة تعتمد بشكل أساسي على الإجراءات التحليلية في المراجعة في عملياتها، كما أكدت على أهمية هذه الإجراءات في تعزيز نتائج المراجعة .وقد أظهرت النتائج أيضا وجود علاقة بين أهداف المراجعة التحليلية و إجراءاتها وكفاءة عملية المراجعة(المتغير التابع)، أما بالنسبة لمتغير المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الإجراءات فلم يكن لها أي دلالة إحصائية وتأثير مادي على زيادة كفاءة أداء عملية المراجعة .وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات الاقتراحات تؤدي إلى زيادة كفاءة أداء الإجراءات التحليلية في المراجعة.

10. دراسة (قريط، 2009)، بعنوان :"مدى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة في الجمهورية العربية السورية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين في سوريا، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات عند إجراء المراجعة التحليلية ، وكذلك التعرف على مدى أهمية الإجراءات التحليلية في المراجعة بالنسبة للمراجعين السوريين، فضلا عن فحص درجة إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار المراجعة الدولي رقم (520) والخاص بالإجراءات التحليلية في المراجعة وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتم توزيع استبانه بهذا الخصوص، وقد توصلت الدراسة إلى تدني مستوى استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين وأن المراجعين السوريين لا يدركون بوضوح أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة في تنفيذ عملية المراجعة وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة إقامة الدورات التدريبية وورش العمل والندوات الخاصة بالإجراءات التحليلية في المراجعة لمراجعي الحسابات في سوريا لتعريفهم بإجراءاتها ووسائل تطبيقها وحثهم على استخدامها كأداء للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

- **ثانياً: الدراسات الأجنبية:**

1. دراسة (Colbert،1994) بعنوان:"الإجراءات التحليلية للمحاسبين والإداريين ومراجعين الحسابات"

"Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors"

هدفت الدراسة إلى بيان خطوات الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة الثلاثة و وإبراز فائدتها لكل من الإدارة والمحاسبين ومراجعين الحسابات، وذلك من خلال استخدامها لأدوات وأساليب أهمها: معقولية الاختبارات ، ولتحليل الاتجاهات، وتحليل نسبة. والوقوف على بيان فائدة الإجراءات التحليلية لكل فئة بالإضافة إلى شرح وتوضيح طرق تطبيقها، وتقديم أمثلة على مساعدة المحاسبين في تطبيقها على برامج المحاسبة، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وقد تم تطبيقها على عينة من المراجعين في بريطانيا ،وقد صنفت الدراسة اختبارات الإجراءات التحليلية إلى ثلاثة فئات رئيسية : اختبارات الملائمة والمعقولية واختبارات البيانات غير المالية للتنبؤ بأرصدة الحسابات واختبارات تحليل الاتجاهات وتحليل النسب المالية والمشتركة ،و توصلت الدراسة الى فعالية وكفاءة استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين لتحديد الحسابات التي قد تحتوي على أخطاء، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كتقنية فعالة في عمل المراجعين والى فائدتها كتقنية مساعدة في انجاز أهداف الشركة.

2. دراسة (Lee, Colbert, 1997) بعنوان :"الإجراءات التحليلية :أدوات إدارية للرقابة"

Analytical procedures: management tools for monitoring

هدفت الدراسة إلى بيان دور الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة إدارية فعالة من أدوات الرقابة، وفقاً لما جاء في تقرير (coso1992) ،و لتحقيق ذلك استخدمت مجموعة أساليب أهمها: معقولية الاختبارات ، وتحليل الاتجاهات، وتحليل النسب ،بالإضافة إلى بيان آلياتها و طرق تطبيقها ، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وقد تم تطبيقها على عينة من المراجعين في بريطانيا ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها فعالية الإجراءات

التحليلية كأداة رقابية إدارية تسهل مهام الإدارة ومسئولياتها المختلفة من رقابة وضبط داخلي واكتشاف انحرافات، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام الإجراءات التحليلية كأداة فعالة في تمكين الإدارة من القيام بمهامها ومسئوليتها المختلفة، وكذلك باستخدامها كأداة فعالة في حماية وتفعيل الأنظمة المالية والإدارة والرقابية الداخلية للمنشأة.

3. دراسة (2004,Koskivaara) بعنوان : "الشبكات الصناعية في الإجراءات التحليلية".

"Artificial neural networks in analytical review procedures"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء نحو أهمية دور الشبكات الصناعية وثورة تكنولوجيا المعلومات في الإجراءات التحليلية،و الأدوات التكنولوجية الحديثة في المراجعة وجوانبها التطبيقية كأداة من أدوات الإجراءات التحليلية ، وأجريت الدراسة على عينة من المراجعين الأمريكيين ،وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة وذلك لأنه يناسب الظاهرة موضع الدراسة ، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين يعملون في جميع الظروف للتوصل إلى التأكيد والموضوعية للحسابات التي يقومون بمراجعتها، وضرورة حصول المراجع على تأكيد لصحة النظام المحاسبي والنظام المحوسب في المنشآت التي يقومون بمراجعة حساباتها وذلك للحصول على أدلة معززة تدعم الأدلة الأخرى، وهو ما يسمى بالإجراءات التحليلية و تشمل المقارنات وتحديد الاتجاهات ودراسة العلاقات بين البيانات المالية، وخلصت الدراسة الى أن تطوير أدوات المراجعة أمرا بالغ الأهمية أكثر من أي وقت مضى، وأحد تلك الوسائل المطورة هي الشبكات الصناعية والتي لديها المقدرة على تحسين كفاءة الإجراءات التحليلية، لما لها من مساهمات مؤثرة في الإجراءات التحليلية، وأوصت الدراسة بتعاون كلا من الأكاديميين والممارسين لاكتشاف المزيد من مزايا الشبكات الصناعية في المراجعة ،والعمل على تطوير الأدوات التكنولوجية المساهمة في تسهيل المهام والمسئوليات الملقاة على عاتق المراجع.

4. دراسة (Law, Willett,2004) بعنوان :"قدرة الإجراءات التحليلية على الإشارة لوجود أخطاء في العمليات التجارية".

"The ability of analytical procedures to signal transaction errors"

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى فعالية الإجراءات التحليلية في المراجعة ،واستخدام الحاسوب في مقدرتها على اكتشاف الأخطاء والانحرافات ،و تمت الدراسة من خلال استخدام مجموعتين من البيانات احدهما مجموعة معيارية يتم المقارنة والاستدلال بنتائجها في الكشف عن الأخطاء والتحريفات، واستخدم في الدراسة المنهج التجريبي وذلك من خلال نموذج محاكاة محوسب يمثل المجموعة المعيارية ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها أن استخدام التقييمات المعيارية يؤدي إلى تحسن الأداء، والعكس في حال كان البيانات المعيارية عشوائية ، وان النماذج المعيارية الموضوعة على أسس علمية تصلح للبحث في بيانات مالية مستقبلية أكثر تعقيداً، وان تطبيق أسلوب النماذج وأسلوب تناول الأخطاء المحتملة بشكل أوسع سيؤدي إلى نتائج مفيدة في وقت مبكر، وأوصت الدراسة بعدم الاعتماد على الإجراءات التحليلية فقط دون اختبارات أخرى معززة للكشف عن الأخطاء والانحرافات ، كما أوصت باستخدام نماذج المحاكاة والأساليب الإحصائية الحديثة ونظرية التكلفة الاقتصادية عند إنشاء أي نشاط محاسبي حيث أن الأرقام المتولدة من العمليات الاعتيادية الضمنية تحتمل المزيد من الأخطاء .

5. دراسة (Samaha, Khaled,and Mohamed Hegazy) بعنوان :"الإجراءات التحليلية" دراسة تطبيقية على شركات المراجعة في مصر.

"analytical procedures" among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt

هدفت الدراسة إلى دراسة معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالإجراءات التحليلية وموقع الدراسات المصرية منها ،و مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مصر خلال الثلاث مراحل الرئيسية في المراجعة آخذة في الاعتبار حجم الشركات كعامل أساسي، ومدى إدراك المراجعين لفعالية الإجراءات التحليلية في تحقيق أهداف المراجعة، و لتحقيق ذلك أجريت دراسة ميدانية على 100 شركة مصرية يتم تداول أسهمها في البورصة ،وذلك من خلال 14 شركة تدقيق عاملة في مصر، وقد تم استخدام أسلوب البحث التجريبي ،وتم تصميم استبانه لمعرفة مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية، وقد تم التوصل إلى بعض النتائج أهمها الانخفاض النسبي في استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراجعي الحسابات المصريين مع تفاوت في استخدامها بين أربع شركات تدقيق كبرى مع شركات تدقيق عادية في مصر، كما وجدت الدراسة أن المراجعين في شركات المراجعة الكبرى يستخدمون إجراءات المراجعة التحليلية بشكل كبير مقارنة بشركات المراجعة العادية، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود ثقة كافية في نتائج إجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات تحقق جوهرية، كما أكدت الدراسة إلى فعالية استخدام شركات الدقيق الكبرى لمعايير المراجعة الدولية إلا انه معيار 520 كان الأقل فعالية في تغيير عمل شركات المراجعة المصرية ،وكان من أهم توصيات الدراسة ضرورة العمل على زيادة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين المصريين في جميع مراحل المراجعة، والعمل على زيادة التدريب المهني والإدراك لدى المراجعين المصريين عن الإجراءات التحليلية والياتها وأساليبها وأدواتها وتفعيل دور الجمعيات المحاسبية في مصر لأداء دورها بهذا الخصوص.

8.1 التعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة عرض ومناقشة بعض الجوانب المتعلقة بالإجراءات التحليلية في المراجعة وأساليب استخدامها وأهميتها في تحقيق أهداف المراجعة ،كما تناولت دراسات أخرى موضوع بناء المؤشرات الأساسية اللازمة للمراجعة لأغراض تصميم البرامج المتعلقة بتطبيق إجراءات المراجعة التحليلية ،في حين تناولت بعض الدراسات موضوع قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء عمليات المراجعة التحليلية لأغراض تخطيط هذه العمليات، كما تناولت دراسات أخرى أثر استخدام أدوات المراجعة التحليلية على تحديد نشاط و وضع المنشأة المالي و التحديات التي تواجه المراجع في حال وجود أحداث مستقبلية، وتأتي هذه الدراسة لاستكمال الجوانب اللازمة لقياس أثر استخدام الإجراءات التحليلية للمراجعة ودورها في الرقابة على الأداء و الكشف عن الانحرافات في بيئة محلية تتسم بوجود مخاطر عالية بسبب الظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة ،فضلا عن أهمية تطبيق هذا النوع من وسائل المراجعة لاستخدامها من قبل مكاتب المراجعة في قطاع غزة ،وبالتالي فانه من المتوقع أن تسهم هذه الدراسة في تعزيز الدور الذي يجب أن يضطلع به المراجعون لتطوير أدائهم وتعزيز نتائج عمليات المراجعة وتخفيض تكلفة ووقت انجاز هذه العمليات إلى جانب الكشف عن الانحرافات والوصول إلى نتائج أفضل في تشخيص الظواهر والعمل على ملافاة السلبيات المرتبطة بها ،الأمر الذي يعزز من دور وأهمية مهنة المراجعة في قطاع غزة.

الفصل الثاني:

المراجعة التحليلية (المفهوم والإجراءات)

وفقاً لمعايير المراجعة الدولية

الفصل الثاني:
المراجعة التحليلية (المفهوم والإجراءات)
وفقاً لمعايير المراجعة الدولية

- **مقدمة:**

تعتبر مهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة ،ولها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية التي تحددها جمعيات ونقابات المحاسبين والمراجعين ،ولقد ساهمت هذه المهنة بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب وإدارة الاقتصاد القومي.
(محمود،وآخرون، 2011،ص15).

ويطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت مماثلة ، ويعتمد مراجع الحسابات الخارجي المستقل في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناءً على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض . (جربوع،2002،ص226).

وقد ازداد الاهتمام بالمراجعة التحليلية وغيرها من الإجراءات الهادفة إلى تحليل التوافق فيما بين المعلومات المالية بواسطة التحليل الموضوعي بما في ذلك الإجراءات التحليلية ،بما يتناسب طردياً مع تضخم حجم المشروعات وتضخم خطر المراجعة في ظل تفشي ظاهرة الغش والتلاعب والاحتيال المالي.
(محمود،وآخرون، 2011،ص159).

لذلك فان هذا الفصل يعنى بتحليل مفهوم والإجراءات التحليلية في المراجعة من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة.**
- **المبحث الثاني: تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في المراجعة.**
- **المبحث الثالث: تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة.**

المبحث الأول:

أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة

- **تمهيد:**

تعد الإجراءات التحليلية في المراجعة من الأساليب الحديثة في علم المراجعة، حيث تعمل على تخفيض الجهد والتكلفة لعملية المراجعة، فهي أداة ذات كفاءة وفعالية لتحديد حجم الاختبارات التفصيلية التي يجب على المراجع القيام بها من اجل إبداء رأي سليم في القوائم المالية محل المراجعة في ضوء ثقته في نظام الرقابة الداخلي للوحدة ،وتستخدم المراجعة التحليلية بعض المؤشرات والنسب المالية، وكذلك تحليل الاتجاهات و فحص البنود والعلاقة بين تلك البنود وتطورها التاريخي، كما يتم استخدام التوقعات وكذلك بيانات الصناعة بصفة عامة، لتحديد حجم الاختبارات التي يجب على المراجع القيام بها ،وقد قامت جهود عديدة لتدعيم هذا الأسلوب باستخدام بعض النماذج الإحصائية كأسلوب الانحدار والسلاسل الزمنية وهناك من حاول تطويرها باستخدام نماذج كمية كتحليل المحاكاة من اجل زيادة فعاليتها نظراً لأهميتها في عملية المراجعة. (سلامة،1999،ص238)

وتعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة احدي الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المراجع عند قيامه بعمل برنامج المراجعة ،إذ يركز المراجع على البنود التي يتوقع أن تكون بها أخطاء جوهرية ،ويطلب أدلة إثبات إضافية عندما يكون نظام الرقابة الداخلي لا يمكن الاعتماد عليه ،أو لعدم كفاية نظام التقارير، وعدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية.

ولذلك فان تلك العوامل تجعل من الإجراءات التحليلية في المراجعة ضرورة لابد من القيام بها بالإضافة لفوائدها في تخفيض وقت وتكلفة عملية المراجعة ، فهي تعمل على زيادة كفاءة عملية المراجعة .(جربوع، 2005،ص263).

2.1.1 تعريف إجراءات المرجعة التحليلية:

عرفت المراجعة التحليلية بأنها : تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية... ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المراجع.(ارينز،لوبك، 2003).

كما عرفت بأنها:" عملية فحص المعلومات الموجودة في حسابات وسجلات المنشأة ومقارنتها مع المعلومات الأخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه المنشأة ونشاطها.(الذنيبات، 2010،ص211).

وتعرف أيضا بأنها تحليل للعلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية لفترات أخرى وذلك من أجل تحديد مدى التجانس بين المعلومات وأية فروقات أو تذبذبات أو علاقات غير متوقعة وبالتالي الخروج بنتيجة عن هذه الاختبارات.(الذنيبات،2010،ص211)

كما تعني الإجراءات التحليلية في المراجعة باستخدام المقارنات والعلاقات لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية. (محمود،وآخرون،2011،ص184).

ومما سبق يتبين أن الإجراءات التحليلية هي عملية تقييم للمعلومات المالية من خلال دراسة ومقارنة وتحليل للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية من أجل تيسير مراحل عملية المراجعة و الوصول إلى أدلة تعزز رأي المراجع في تقريره النهائي.

2.1.2 طبيعة الإجراءات التحليلية في المراجعة:

يتبين أن الإجراءات التحليلية هي دراسة وتحليل وتقييم للمعلومات المالية وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك دراسة للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية و بحث التغيرات التي لا تتفق مع المعلومات المعيارية الملائمة التي يتم التنبؤ بها ،وبذلك فان المراجعة التحليلية تختص بدراسة ومقارنة وتحليل المعلومات المالية للمنشأة المالية وتشمل العناصر التالية : (جمعة ، 2009،ص257)

- ✓ المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- ✓ النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية أو التكهنات أو توقعات المراجع كتقدير الاستهلاك.
- ✓ المعلومات المتماثلة للجهة القطاعية كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مشاريع أخرى في نفس القطاع ذات الأحجام المتقاربة.
- ✓ دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به المبني على خبرة المنشأة كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح.
- ✓ دراسة العلاقات بين المعلومات المالية غير المالية ذات العلاقة كتكلفة المرتبات مع عدد الموظفين.

2.1.3 فوائد الإجراءات التحليلية في المراجعة:

تعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة مفيدة لتحقيق العديد من الأغراض أهمها: (جربوع،2002،ص227).

- ✓ مساعدة المراجع في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- ✓ المراجعة التحليلية ذات تأثير وفعالية كإجراءات جوهرية عند استعمالها في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف .
- ✓ تعتبر المراجعة التحليلية أداة مهمة لإعطاء المراجع نظرة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة.

2.1.4 أهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة:

تهدف المراجعة التحليلية في كل مراحل المراجعة إلى البحث عن أدلة تساهم في توجيه المراجع نحو موضوعات وأدلة أخرى تمكنه من التوصل إلى نتائج وإصدار رأيه فيها . (الذنيبات ، 2010، ص211).

هذا ويتم استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة لتحقيق عدة أهداف أهمها:

- ✓ **تفهم طبيعة الصناعة التي يعمل فيها العميل**: يعتبر فهم المراجع للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة جزءً هاماً أثناء تخطيط عملية المراجعة وذلك ليتمكن المراجع من إجراء المقارنات بين معلومات لم تراجع بعد مع معلومات تمت مراجعتها في السنة السابقة أو بيانات أخرى عن الصناعة ،ورصد مدى التغير فيها فمثل هذه المقارنات قد تساعد المراجع على فهم اتجاهات معينة أو أحداث غير عادية من شأنها أن تؤثر في عملية تخطيط المراجعة. (محمود،وآخرون،2011،ص184)
- ✓ **تقييم قدرة منشأة العميل على الاستمرار:** تستخدم الإجراءات التحليلية في المراجعة كمؤشر للكشف عن المشكلات المالية التي يمكن أن تواجهها المنشأة محل المراجعة، وكمؤشر عن احتمال حدوث الفشل المالي عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة في حال وجودها، بالإضافة إلى ما يتصل باستخدام الإدارة لمفهوم الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.(ارينز،لوبك،2003،ص255)

✓ **الكشف عن حدوث مخالفات جوهرية في القوائم المالية**: يعمل المراجع على الكشف عن تلك المخالفات من خلال فحصه لأي فروقات بين البيانات المالية للسنة الحالية وبين البيانات الأخرى للوقوف على أية تقلبات غير عادية ،فالتقلبات غير العادية قد تكون من اختلافات جوهرية غير متوقعة ولكنها موجودة ،أو اختلافات جوهرية متوقعة ولكنها غير موجودة ، وعادة ما تعود أسباب التقلبات غير العادية إلى وجود خطأ أو مخالفة محاسبية وعلى المراجع أن يحدد ما إذا كانت هناك مخالفة محاسبية فعلا أم أن ذلك يرجع إلى أحداث اقتصادية أخرى. (محمود، وآخرون،2011،ص184).

✓ **تخفيض الاختبارات التفصيلية في المراجعة :** تعمل المراجعة التحليلية على تخفيض الاختبارات التفصيلية من خلال الكشف عن حدوث مخالفات جوهرية ،وعدم ظهور تقلبات جوهرية غير عادية، فإذا لم تكشف الإجراءات التحليلية في المراجعة عن وجود تقلبات غير عادية فلن ذلك يخفض من احتمال وجود مخالفات جوهرية ،الأمر الذي من شأنه أن يدفع المراجع نحو عدم التوسع في الاختبارات التفصيلية للأرصدة المعنية.(محمود، وآخرون ،2011) .

2.1.5 الغرض من الإجراءات التحليلية في المراجعة في مراحل عملية المراجعة:

- **أولا: مرحلة تخطيط عملية المراجعة:**

✓ **الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر:** يقوم المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، كما أن تطبيقها قد يدل على نواح في المنشأة لم يكن المراجع على علم بها ،و قد تساعد في تحديد وجود أحداث غير عادية لها دلالاتها بالنسبة للبيانات المالية ولعملية المراجعة ، وعند تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة كإجراءات تقييم للمخاطر يقوم المراجع بوضع توقعاته للعلاقات والنسب والقيم التي تبدو منطقية ويتوقع أن تكون موجودة و يقارن هذه التوقعات مع المبالغ أو النسب المسجلة، فان نتج عن تلك المقارنة علاقات غير عادية أو غير متوقعة فعلى المراجع الاستناد إلى هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، وذلك من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، كما يتم تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية كإجراءات تقييم إضافية لمخاطر كلا من المعلومات المالية وغير المالية. (هاييز وآخرون،2010،ص334)

- **ثانيا: مرحلة الاختبارات:**

✓ **الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية :** تتطلب تخطيط عملية المراجعة من المراجع تصميم وتطبيق إجراءات جوهرية لتستجيب للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ، ومن الممكن أن تشتق الإجراءات الجوهرية من الاختبارات التفصيلية أو من الإجراءات التحليلية أو من كليهما معا، ويكون ذلك مبنياً على حكم المراجع في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لتخفيضها إلى مستوى منخفض، لذلك فانه عند تصميم الإجراءات التحليلية في المراجعة يجب المراجع أن يأخذ في الاعتبار العوامل التالية:(جربوع،2009، ص12)

١. **مدى ملاءمة استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة:** يجب فحص الإجراءات التحليلية في المراجعة واختبار مدى ملاءمتها المعاملات المالية الكبيرة ومدى قدرتها في الكشف عن علاقات توفر أدلة تدقيق حول مدى اكتمال ودقة وحدوث العمليات المالية المسجلة، و المخاطر التي تكمن فيها.

٢. **مدى موثوقية البيانات:** تتأثر موثوقية البيانات حسب مصدرها وبطبيعتها ،وحتى تكون موثوقة لا بد من المراجع مراعاة ما يلي: (جربوع،2009،ص13)

- مصدر المعلومات المتوفرة، وتكون المعلومات عادة موثوقة أكثر عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة محل المراجعة.
- إمكانية مقارنة المعلومات المتوفرة مع بيانات الصناعة المشابهة.
- طبيعة وملاءمة المعلومات المتوفرة: تكون المعلومات ملائمة إذا تم وضع الموازنات التقديرية على أنها نتائج متوقعة وليس أهدافا يجب تحقيقها.
- مدى كفاءة أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات.

٣. **مدى دقة قيمة التوقعات للإجراءات التحليلية:** يجب تطوير توقعات الإجراءات التحليلية في المراجعة لتكون دقيقة بشكل كاف بحيث يمكن من خلالها الكشف عن أي خطأ جوهري عند مستوى التأكيد المرغوب فيه، وفي هذه الحالة يجب على المراجع اخذ العوامل التالية في الاعتبار: (جمعة،2009،ص456)

- الدقة التي يمكن بها التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية الجوهرية.
- توفر المعلومات المالية وغير المالية، فإذا كانت المعلومات متوفرة فانه يتعين على المراجع أيضاً تحديد مدى موثوقية المعلومات.
- الفرق بين المبالغ الفعلية عن القيم المتوقعة :عند تصميم وأداء إجراءات تحليلية جوهرية يجب على المراجع تحديد مقدار الفرق الذي يمكن قبوله، ويتأثر هذا الأمر بشكل رئيسي بالأهمية النسبية والاتفاق على المستوى المطلوب من التأكيد ، وعند وجود فروق جوهرية بين قيمة التوقعات وبين القيمة الفعلية فان على المراجع البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملائمة لهذه الحالات من خلال استفسار من الإدارة وإجراء المقارنات مع الصناعة المشابهة ومع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة.

- **ثالثا: مرحلة الانتهاء من عملية المراجعة:**

يـأخذ المراجع في الحسبان نتائج الإجراءات التحليلية في المراجعة من اجل الحصول على نظرة شاملة في نهاية المراجعة:

يقوم المراجع بالإجراءات التحليلية في المراجعة في المرحلة النهائية من عملية المراجعة من اجل الحصول على تأكيدات وأدلة كافية تدعم رأيه في تقرير المراجعة الذي يصدره.(هاييز،وآخرون،2010ص334)

كما يعتبر استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة الإجمالية للقوائم المالية بالقرب من نهاية عملية المراجعة يهدف إلى مساعدة المراجع على تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة ،بما في ذلك الرأي حول القوائم المالية.(حماد،2004،ص345).

2.1.6 دور وأهمية المراجعة التحليلية :

تنبع أهمية المراجعة التحليلية من أثرها في عملية المراجعة، فدورها الهام وأثرها البارز يبرر الحاجة إلي استخدامها لما توفره من تخفيض للتكلفة والجهد والوصول لنتائج أفضل بأيسر السبل الممكنة من خلال الجوانب التالية:

- **دور المراجعة التحليلية في تخطيط برنامج مراجعة الحسابات:**

إن استخدام المراجعة التحليلية في مرحلة تخطيط مراجعة الحسابات تمكِن المراجع من تحديد اتجاهات عملية المراجعة ،وتحديد الانحرافات المحتملة ، والخطوات التالية وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة. (روبرتسون،1997،ص162).

- **أهمية المراجعة التحليلية لمستخدمي القوائم المالية :**

إن مراجع الحسابات مطالب من المجتمع المالي المؤلف من مستخدمي القوائم المالية بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية في المراجعة وذلك لعدة أسباب أهمها: (وولف، 1995،ص135)

- ✓ عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية
- ✓ عدم كفاية نظام التقارير: تعتبر التقارير أداة توصيل معلومات روتينية لا تتعدى حدود التنظيم الإداري للمشروع.
- ✓ فشل إدارة الرقابة الداخلية: تعتبر المراجعة التحليلية الوسيلة الفعالة لتقييم الرقابة الداخلية وتقييم الكفاءة والفعالية في المشروع وتحديد نقاط الضعف وإجراء التصحيح المناسب.
- ✓ تبعية إدارة المراجعة الداخلية لإدارة المشروع،
- ✓ يتم تكليف المراجعين الداخليين بتقييم الكفاءة للمستويات الإدارية الدنيا والوسطى دون أن يشمل ذلك الإدارة العليا.
- ✓ تدنى التأهيل العلمي والعملي لدى المراجعين الداخلين مقارنة بمراجعي الحسابات الخارجيين.

- **أهمية المراجعة التحليلية لإدارة المشروع:**

زادت أهمية المراجعة التحليلية بالنسبة لإدارة المشروع بازدياد مهامها تعقيدا وذلك لعدة عوامل أهمها: (جمعة ، 2009،ص458)

- ✓ اتساع حجم المشروع: حيث تجاوز رقعة المشروع في أحياناً كثيرة حدود المدينة أو حتى حدود الدولة
- ✓ ازدياد المنافسة بين المشروعات: أدى زيادة حدة المنافسة بين المشروعات الاقتصادية إلى زيادة الإنتاج مما جعل من تلك المراجعة أهمية بالغة في مجال تقديم التقارير اللازمة للإدارة.
- ✓ رفع مستوى الكفاءة والفعالية في المشروع: إن تقييم الأداء من وجهة نظر الإدارة تتطلب تقسيم المشروع إلى أقسام متعددة تناط بكل قسم وظيفة معينة ويتم على هذا الأساس تقييم أداء كل قسم حسب وظيفته التي يشغلها، وكذلك تقييم أداء المشروع بشكل إجمالي وكلي، ومن أجل تحقيق هذا فلابد من تحديد مؤشرات ومعايير معينة لقياس كفاءة المشروع وفعاليته.

- **أهمية المراجعة التحليلية بالنسبة المراجعين:**

تدل المراجعة التحليلية على أماكن القصور في أنظمة الرقابة الداخلية ،مما يساعد في وضع برنامج المراجعة بشكل مناسب ،حيث لا يفضل المراجعون الأخذ بالمفهوم الشامل للرقابة الداخلية وتقييم الكفاءة والفاعلية للأداء للأسباب التالية: (جمعة، 2009،ص458)

- ✓ تكلفة المراجعة: إن قيام مراجع الحسابات بالمراجعة التحليلية ومن ثم تقييم الكفاءة والفعالية في المشروع يحتاج إلى وقت طويل وجهد أكبر، مما ينعكس على تكلفة عملية المراجعة ويجعلها غير اقتصادية.
- ✓ التأهيل العالي: إن قيام مراجع الحسابات بتقييم الكفاءة والفعالية يحتاج إلى إحاطة واسعة بقضايا غير محاسبية، بالإضافة إلى ضرورة استيعابه للعمليات الإنتاجية إلى الحد الذي يمكن المراجع من تقييم الكفاءة والفعالية، وهذا يعتمد إلى حد كبير على التخصيص بقطاعات إنتاجية معينة.
- ✓ مشكلة المعايير المقبولة :إن أهم الصعوبات التي تواجه المراجع لدى قيامه بتقييم الكفاءة هي مسألة المعايير التي تقاس الكفاءة على أساسها، ومما لا شك فيه أن تقييم الكفاءة والفعالية يقتصر على المؤشرات المالية المبنية على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، بل تتعداها إلى مؤشرات كمية وقيمية أخرى.

- ✓ الخوف من توسع نطاق المسؤولية: إن الصعوبات الفنية التي يواجهها مراجع الحسابات عند تقييم الكفاءة والفعالية وبخاصة ما يتعلق بمعايير الأداء تجعل القرارات الخاطئة التي يتخذها عرضة للمساءلة القانونية سواء من قبل الإدارة أو من قبل المجتمع المالي.

المبحث الثاني:
تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة التحليلية

- **تمهيد:**

تلعب خبرة المراجع دورا مهماً في تحديده طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة ، وترتبط إجراءات المراجعة بنتائج المراجعة في فترات سابقة، وبمعرفة المراجع بطبيعة عمل منشأة العميل والنظم المحاسبية المطبقة وكذلك المبادئ المحاسبية للقطاع الذي تنتمي له المنشأة والأهمية النسبية للحسابات والمعاملات، حيث انه يقوم المراجع بإجراءات إضافية في حالة شكه أن المعلومات محل المراجعة قد تحتوي خطأ جوهري ، ومن أهم تلك الإجراءات الإضافية الإجراءات التحليلية . (جمعة،2011،ص163).
وترتكز الإجراءات التحليلية على مبدأ مفاده أن العلاقات المعقولة بين البيانات تستمر ما لم يطرأ تغيرات غير عادية تؤدي إلى تغير تلك العلاقات ،وتشمل التغيرات الطارئة أي تغيرات محاسبية أو معاملات غير عادية أو تغيرات في العمل أو بيانات كاذبة ، ويستخدم المراجع الاختبارات التفصيلية و الإجراءات التحليلية في المراجعة أو توليفة من كل منهما في مرحلة الفحص والتحقق بناءً على تقييم المراجع للكفاءة والفعالية المتوقعة لاختبارات المراجعة. (حماد ،2004، ص343)

2.2.1 . الإعداد لإجراءات التحليلية في المراجعة :

يقوم المراجع بالإعداد لعملية المراجعة وذلك بأخذه لكافة الخطوات التي تضمن سيرها بسلاسة وتأتي بأفضل النتائج بأقل جهد وتكلفة ممكنين، وحتى يكون له ذلك لابد له من تقليل مخاطر عملية المراجعة التي من شأنها إن ازدادت أن تنزع موثوقية نتائج عملية المراجعة ،و يعتمد المراجع على إجراءات التحقق لتقليل الأخطار المتعلقة بتأكيدات معينة للقوائم المالية ،وتتكون إجراءات التحقق من الاختبارات التفصيلية، أو من الإجراءات التحليلية في المراجعة أو من الاثنين معا ،ويعتمد القرار الخاص بأي الإجراءات ُتتبع لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة على الحكم الشخصي للمراجع ،والذي يتم بناؤه على أساس الفعالية والكفاءة المتوقعة للإجراءات التحقق في تقليل الأخطار المتعلقة ببعض التأكيدات الخاصة بالقوائم المالية.
ويتحقق المراجع من مدى فعالية نظام المراجعة الداخلية في المنشأة محل المراجعة من خلال استفساراته من إدارة المنشأة والعاملين فيها عن جوانب معينة فيه تبرز مواطن قوته أو ضعفه لكي يحدد درجة الاعتماد على المعلومات المطلوبة لاستخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة ونتائج أي من هذه الإجراءات تكون المنشأة قد استخدمتها ،وقد يكون من المفيد استخدام بيانات تحليلية معدة بواسطة المنشأة شريطة أن يكون المراجع مقتنعا إن هذه البيانات معدة إعدادا سليماً. (الناغي،2000،ص347)
ويشير معيار المراجعة الدولي 520 إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية تخطيط المراجعة لفهم طبيعة العمل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة ،ويؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية إلى تسليط الضوء نحو أوجه للعمل قد لا تكون معروفة للمراجع .(معايير المراجعة الدولية،2008،ص157)
ويقرر المراجع الحاجة للإجراءات التحليلية في المراجعة بعد دراسته وتحليله للأرصدة المسجلة وتكوينه توقعات لما ينبغي أن يكون عليه رصيد حساب معين أو نسبة ما مسجلة وذلك بعد فهم المراجع للعميل والصناعة التي يعمل فيها، من خلال تحليله لموقف العميل داخل الصناعة، ونتائج أعمال السنوات السابقة ومقارنة المبالغ المدرجة في الموازنة والمحقق فعلياً، والاستفسار من المحاسبين الداخلين لعملاء آخرين يعملون في نفس الصناعة، وبناءٍ على ما سبق يتم تكوين توقع نموذجي لدى المراجع باستخدام احد أو مزيج من العناصر التالية : بيانات العام السابق معدلة وفقا للتغير المتوقع، بيانات الفترة الجارية، الموازنات، بيانات غير مالية من داخل

منشأة العميل، ويتم تقدير رصيد الحساب الجاري للعميل من خلال بيانات من خارج منشأة العميل مثل: بيانات الهيئات الحكومية، الهيئات المنظمة للصناعة. والمعلومات المالية المنشورة بشرط أن تكون أنشطة العميل مطابقة للأنشطة التي تغطيها المعلومات، والاتحادات المهنية ومسوح الصناعة بشرط ألا يشوبها تحيز وأنها تمت بدرجة من العناية.(حماد، 2004)

و يتضح انه إذا قرر المراجع تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة كإجراءات فحص وتحقق يجب عليه أن يراعي الاعتبارات التالية: (الناغي، 2000،ص347)

- ✓ **طبيعة عمل المنشأة** : يحرص المراجع على الوصول لأفضل النتائج باستخدامه إجراءات أكثر فاعلية، فيقوم بتطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة بحسب الوضع الذي تتطلبه المنشأة محل المراجعة طبقاً لطبيعة عملها وهيكلها التنظيمي، فقد تتطلب إجراء المراجعة التحليلية لكل قسم على حدا أو على القوائم المالية لوحدة من الوحدات المكملة للمنشأة ،وقد يتطلب الأمر تطبيقها على القوائم المالية للمنشأة ككل.

- ✓ **توافر المعلومات** : يتمكن المراجع من أداء مهامه من خلال المعلومات المتاحة له سواء المالية كالموازنات والتوقعات ،أو غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.

- ✓ **مدى الاعتماد على المعلومات المتاحة** : يتحقق المراجع من مدى موثوقية المعلومات المتاحة ومدي الاعتماد عليها وأنها معدَة بعناية كافية ،لكي يستطيع الاعتماد عليها .

- ✓ **ملاءمة المعلومات المتاحة:** يختبر المراجع مدى ملاءمة المعلومات التي سيعتمد عليها ليصل لنتيجة إمكانية اعتماده عليها من عدمه، فقد تكون الموازنات معدة كنتائج متوقعة وليس كأهداف يجب تحقيقها.

- ✓ **مصدر المعلومات المتاحة :** يتحرى المراجع المصادر المستقلة للمعلومات نظرا لكون المصادر المستقلة عن المنشأة أكثر اعتمادا عليها من المصادر الداخلية.

- ✓ **مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة :** فالمعلومات المتاحة عن الصناعة بوجه عام مثلا قد لا تكون قابلة للمقارنة مع تلك البيانات الخاصة بمنشأة متخصصة في إنتاج وبيع منتج معين.

- ✓ **المعلومات التي حصل عليها المراجع من اختباراته السابقة :** بالإضافة إلى تفهمه لمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وأنواع المشاكل التي ظهرت في الفترات السابقة ،وكانت محل تسويات محاسبية.

2.2.2 . الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية :

يعتمد المراجع على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف خاصة للبيانات المالية ،وترتكز الإجراءات الجوهرية على الاختبارات التفصيلية أو الاختبارات التحليلية أو على مزيج منهما ،ويعتمد ذلك على الرأي الشخصي للمراجع وتقديره لأياً من الإجراءات يمكنها تحقيق الهدف الخاص من المراجعة، وذلك وفقا للكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

ويقوم المراجع بالاستفسارات من الإدارة حول المعلومات التي يحتاجها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها ،كما يمكن للمراجع استخدام معلومات قامت بأعدادها المنشأة محل المراجعة بشرط تأكده من سلامة إعدادها وذلك لما سوف يترتب عليها من مدى صحة نتائج المراجعة ،وعند قيام المراجع باستخدام الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية فعلية مراعاة ما يلي:(معايير المراجعة الدولية، 2008،ص158)

- **الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها**.
- **طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات**:أي على المراجع تحديد مدى الفائدة إن كان في حال تطبيق الإجراءات التحليلية على المنشأة كوحدة واحدة أم إن تم تطبيقها على نشاطات المنشأة وأجزائها المختلفة.
- **توافر المعلومات المالية وغير المالية** .
- **موثوقية المعلومات المتوفرة:** أي كونها أعدت بعناية مهنية مناسبة.
- **ملاءمة المعلومات المتوفرة:** مثلا الموازنات التقديرية ليست أهدافاً فقط بل قابلة للتحقق.
- **مصادر المعلومات**: فالمعلومات من المصادر المستقلة أكثر اعتماداً من معلومات مصدرها المنشأة.
- **قابلية المعلومات للمقارنة.**
- **المعلومات المتوفرة من خلال المراجعة السابق:** مع مراعاة مدى فعالية النظام المحاسبي والنظام الرقابي الداخلي.

2.2.3 الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية المراجعة :

يشير معيار المراجعة 520 على وجوب بتطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من ، او في نهاية عملية المراجعة ،وذلك عند قيام المراجع بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل،و ذلك من اجل التوصل الى نتائج تعزز ما تم التوصل إليه مسبقاً من إجراءات تدقيق للأقسام التابعة بشكل منفرد،او من تدقيق عناصر من البيانات المالية،وذلك للوصول إلى نتيجة عامة عن معقولية البيانات المالية،ا وان كان هنالك حاجة لمزيد من الإجراءات التحليلية.

2.2.4 العوامل الواجب مراعاتها عند تخطيط وتنفيذ الإجراءات التحليلية في المراجعة:

يوجد مجموعة من العوامل ينبغي على المراجع مراعاتها عند قيامه بتخطيط و تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة وذلك من أجل ضمان نجاح وسلامة نتائجها ،وتتمثل هذه العوامل فيما يلي: (الذنيبات ، 2010، ص213)

- **مراجعة أولية شاملة :** يقوم المراجع بإجراء اختبار عام للبيانات المالية قبل البدء بالإجراءات التحليلية في المراجعة، وذلك من أجل ملاحظة أية أمور ظهرت معه أثناء الفحص الأولي، الأمر الذي يمكِنه من استخدام المؤشرات المالية كتحليل أولي للأداء المالي للمنشاة ،ومن المؤشرات التي يمكن تطبيقها في هذا الخصوص مقارنة النسب المالية مع ما يلي: (الذنيبات ،2010، ص213)

✓ النسب للسنوات السابقة.

✓ النسب المتوقعة كما في الموازنات.

✓ الأجزاء المختلفة للنشاط.

✓ المنشآت الأخرى والصناعة.

- **الحاجة إلى ربط النسب ببعضها:** يقوم المراجع بتفسير نتائج النسب المالية كمجموعة واحدة فلا ينتج عنها أي مؤشرات متناقضة .

- **مراعاة الحيطة عند تفسير نتائج التحليل:** يجب على المراجع اخذ القدر الكافي من الحيطة عند استنباط الأدلة من الإجراءات التحليلية ،وذلك بأن يكون قادرا على الحصول على أدلة تعزيزيه تدعم نتائج التحليل،مما يتطلب الربط والمقارنات واستخدام الأدلة المعززة.

2.2.5 العوامل التي تحدد درجة اعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية:

يشير معيار المراجعة الدولي رقم 520 إلى أن الاعتماد على الإجراءات التحليلية يستند إلى استمرارية العلاقة بين المعلومات الموجودة ما لم يظهر ظروف معاكسة، ووجود تلك العلاقات يوفر أدلة إثبات على دقة وصحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي ،وكذلك الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية مرتبط بالتقدير الشخصي للمراجع عن جدوى استخدامها (معايير المراجعة الدولية، 2008،ص158)وهناك العديد من العوامل التي تحدد مدى اعتماد المراجع على نتائج الإجراءات التحليلية في المراجعة أهمها :(الذنيبات ،2010،ص217)

- **الأهمية النسبية للبند موضع الفحص:** يجب مراعاة الأهمية النسبية للبند موضوع الفحص ،وتقدير مدى ضرورة الحصول على أدلة إثبات إضافية من أجل الخروج بنتيجة أدق حول الموضوع.

- **نتائج الإجراءات الأخرى:** وهي الاختبارات التفصيلية المطبقة على نفس البند أو النشاط ومعرفة مدى انسجامها مع نتائج الإجراءات التحليلية.

- **دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية:** ويقصد به مدى التوافق بين نتائج الإجراءات التحليلية والنتائج المتوقعة من هذه الإجراءات، يعتمد ذلك على طبيعة البند موضع المراجعة.

- **مخاطر الرقابة والمخاطر الملازمة:** تتحدد درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية كلما زادت تقديرات هذه المخاطر،ويتم التركيز على الإجراءات التفصيلية.

كما تتأثر اعتمادية المراجع على البيانات محل المراجعة بالعوامل التالية: (حماد،2004)

- ✓ خضوعها للمراجعة الداخلية: هل قام بمراجعتها مراجع داخلي؟
- ✓ استقلالية المصدر: تتأثر درجة موثوقية البيانات بمصدر البيانات إن كان داخلياً أم مصدراً مستقلاً؟
- ✓ تخضع لنظام رقابة داخلي موثوق: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي ؟

المبحث الثالث:
تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة

- **تمهيد:**

تعتبر الإجراءات التحليلية في المراجعة أداة مهمة وفعالة في كل مراحل عملية المراجعة،حيث يقوم المراجع باستخدامها في مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص والاختبارات وكذلك في مرحلة النظرة الشاملة لعملية المراجعة وذلك من اجل القيام بعملية المراجعة بكفاءة وفعالية .(جربوع، 2002،ص226)

و برز دور الإجراءات التحليلية في المراجعة في عملية المراجعة من خلال اعتراف مجلس معايير تدقيق الحسابات بأهميتها في كل مراحل عملية المراجعة وجعلها ملزمة للمراجعين بتطبيقها في كل من مرحلة تخطيط عملية تدقيق الحسابات والمرحلة النهائية لعملية تدقيق الحسابات (محمود، وآخرون،2011،ص184).

وتعتمد الإجراءات التحليلية في المراجعة على مجموعة من الأساليب أهمها:إجراء مقارنات،تحليل النسب،تحليل اتجاهات،تحليل تغاير،إعداد القوائم المالية ذات الحجم العادي،تحليل الانحدار،ويتم استخدام أي منها أو مزيج من عدة أساليب منها بناءً على طبيعة العمل ومدى توافر البيانات و حكم المراجع.

كما يستخدم المراجع لتطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة بيانات من النظام المحاسبي وأيضا من خارجه مثل عدد العاملين وعدد الوحدات المنتجة والمساحة ومعلومات الموازنة.

ويطبق المراجع الإجراءات التحليلية في المراجعة من خلال احتساب ومقارنة وتحليل النسب والاتجاهات والتباينات وتحليل الانحدار. (حماد،2004،ص252)

2.3.1 مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة:

يتم تطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة في كل مرحلة من عملية المراجعة،وقد بينت معايير المراجعة الدولية المراحل التي يمكن أن يستخدم فيها المراجع أدوات المراجعة التحليلية ومدى إلزامية كل مرحلة وأهدافها مع مراعاة أن يتم في كل مرحلة منها إجراء مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها المراجع وتوقعات المراجع،وهذه المراحل هي:

- **المرحلة الأولى:مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:**

يهدف المراجع من استخدامه الإجراءات التحليلية في المراجعة في تخطيط عملية المراجعة إلى زيادة فهم المراجع لمنشأة العميل وطبيعة عمله،والتعرف على مخاطر المراجعة عن طريق دراسة الأرصدة والعلاقات غير العادية ،كما تهدف الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلى معرفة وجود معاملات غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تكشف عن أمور لها تأثير على تخطيط المراجعة.(حماد،2004،ص345)

ويطبق المراجع الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة،وقد يؤشر تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه للعمل لم تكن معروفة للمراجع،و بالتالي تساعده في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى .(جربوع،2002،ص227)

وتعتبر الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة إلزامية،وأهداف المراجعة التحليلية في هذه المرحلة تشمل: (الذنيبات ، 2010،ص216).

- ✓ تمكين المراجع من فهم نشاط العميل وتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية.

- ✓ معرفة ما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات المراجع بناء على دراسته لنشاط العميل والبيئة المحيطة والصناعة.
- ✓ تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.
- ✓ توجيه موارد المراجعة إلى الأمور الأكثر أهمية.

- **المرحلة الثانية: مرحلة الاختبارات التفصيلية(الجوهرية):**

يستطيع المراجع استخدام الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو كليهما معاً لتقليل مخاطر الاكتشاف الخاصة بالبيانات المالية،ويرجع اختيار المراجع لأي من النوعين من الاختبارات أو لمزيج منهما إلى حكمه المهني حول الفعالية والكفاءة المتوقعة للنتائج المرجوَة لكل اختبار منهما ومدى مناسبته للمنشأة محل المراجعة، وذلك لتقليل مخاطر الاكتشاف لتوكيدات خاصة للبيانات المالية ،كما يقوم المراجع عادة بالاستفسار من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها، ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة،بشرط أن يكون المراجع مقتنعا بان هذه المعلومات قد تمت تهيأتها بشكل مناسب.(جربوع، 2002،ص228)

ولم تلزم معايير المراجعة الدولية المراجع بالقيام بالإجراءات التحليلية في مرحلة الفحص والاختبارات، وذلك لإفساح المجال للحكم المهني للمراجع باختبار مدى مناسبة استخدامها للمنشأة محل المراجعة ، فقد يستخدم المراجع الاختبارات تفصيلية أو مزيج من النوعين معا سيؤدي إلى نتائج أفضل لعملية المراجعة ، ومن أهم أهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة في هذه المرحلة تزويد المراجع بمستوى من الثقة ،بالإضافة إلى درجة الثقة في فعالية نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية، مما يمكِن المراجع من الاقتناع بأن إخطار المراجعة في أدنى حد لها، وبالتالي تخفيض حجم الاختبارات الجوهرية الأخرى.وقد بينت

المعايير الدولية للتدقيق انه على المراجع إذا قرر استخدام الإجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي: (الذنيبات،2010،ص 216)

- ✓ أهداف الإجراءات التحليلية وتحديد إمكانية الاعتماد على نتائجها.
- ✓ طبيعة المنشأة التي يقوم بتدقيق حساباتها، ومدى وجود أقسام وفروع ومعلومات خاصة بهذه الأقسام والفروع، وبالتالي تحديد ما إذا كان من المناسب القيام بالإجراءات التحليلية للمنشأة ككل أو للأقسام والفروع.
- ✓ مدى توافر المعلومات اللازمة للقيام بعملية التحليل سواء كانت المعلومات مالية أم غير مالية مثل المعلومات الخاصة بعدد وحدات الإنتاج أو عدد الوحدات المباعة.
- ✓ تحديد فيما إذا كانت المعلومات المتوفرة تمثل أهداف تسعى المنشأة لتحقيقها أم أنها توقعات.
- ✓ مصدر المعلومات المتوفرة، هل هي معلومات داخلية أم خارجية.
- ✓ أن يأخذ المراجع بعين الاعتبار المعلومات السابقة المتوفرة لديه من خلال تدقيقه السابق.

كما يقوم المراجع بتقييم درجة اعتماده البيانات عند استخدامه للإجراءات التحليلية في المراجعة كاختبارات تحقق وذلك من خلال: (حماد، 2004،ص343)

- ✓ مصدر البيانات من داخل المنشأة أو مصدرها مستقل.
- ✓ مدى موثوقية نظام الرقابة الداخلي.
- ✓ مدى خضوع البيانات لاختبارات مراجعة سابقا.
- ✓ التوقعات مستقاة من مصادر مختلفة.

- ✓ مقدار الفرق المقبول بدون إجراءات إضافية.
- ✓ تقييم وتفسير الفروق الهامة الغير متوقعة.

- **المرحلة الثالثة:المرحلة النهائية في المراجعة:**

يكمن الهدف في استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة في المراجعة الإجمالية للقوائم المالية محل المراجعة قرب نهاية عملية المراجعة هو تقييم سلامة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء المراجعة بما في ذلك رأي المراجع حول القوائم المالية (حماد،2004،ص345)

ويطبق المراجع الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية المراجعة من اجل تكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل ،وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها جرَاء تطبيقه للإجراءات التحليلية في المراجعة يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال مرحلة الفحص والاختبارات من عملية المراجعة،وبالتالي الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية،ومن ناحية أخرى فإنها تكون بمثابة مؤشر عن العمليات المالية التي تتطلب إجراءات إضافية.(جربوع،2002،ص229).

وقد اعتبرت معايير المراجعة الدولية هذه الخطوة إلزامية للمراجع وذلك عند قيامه بتقييم الأدلة المختلفة والخروج بالرأي النهائي،وتهدف هذه الخطوة بشكل رئيس إلى تمكين المراجع من تقدير مدى سلامة وعدالة وصدق القوائم المالية بشكل عام، بالإضافة إلى إمكانية الحكم على استمرارية المنشأة، و بالتالي تمكين المراجع من تكوين الصورة النهائية عن البيانات المالية. (الذنيبات،2010،ص216).

2.3.2 خطوات المراجعة التحليلية:

تتم عملية المراجعة التحليلية من خلال تطبيق مجموعة من الخطوات التي يقوم بها المراجع للحصول على النتائج المرجوَة،ويمكن إجمال أهم الخطوات فيما يلي: (أبوسمهدانة ،2004، ص29)

- ✓ **الإعداد والتمهيد للمراجعة التحليلية:**

يشير معيار المراجعة الدولي 520 إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية تخطيط المراجعة لفهم طبيعة العمل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة.(معايير المراجعة الدولية،2008،ص157).

وتتضمن هذه الخطوة قيام المراجع دراسة الأحوال الاقتصادية وأحوال الصناعة التي تعمل المنشأة في إطارها و دراسة وفحص السياسات والممارسات الإدارية المطبقة فيها للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة المراجعة.

- ✓ **تحليل البيانات لاكتشاف الأرصدة غير العادية :**

يستعين المراجع بعدة أساليب لتحليل البيانات موضوع المراجعة وذلك لاكتشاف الأرصدة غير العادية ،كما توفر هذه الأساليب إثباتاً للمراجع يتمثل في مدى معقولية أرصدة القوائم المالية،ومدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية والمعلومات الأخرى ومدى المخاطر التي تتعرض أوقد تتعرض لها المنشأة مستقبلاً.

- ✓ **دراسة الأرصدة غير العادية لتحديد التقلبات التي يجب إخضاعها للفحص:**

يهتم المراجع أثناء الفحص التحليلي بالتقلبات غير العادية لمعرفة أسبابها و الحكم عليها، وبالتالي تحديد ما إذا كانت هذه التقلبات جوهرية وبالتالي يجب إخضاعها للفحص أم أنها لا تتصف بالأهمية فلا داعي لزيادة الاختبارات المتعلقة بها ، ويعتمد المراجع في ذلك على التقدير الشخصي مع الأخذ في الاعتبار مؤشرات الأهمية النسبية،وكما يأخذ المراجع بعين الاعتبار توقعاته بخصوص نسبة التغير المتوقعة لأرصدة الحسابات و أثر التقلبات عليها وأثر الظروف المحيطة بالمشروع على أرصدة الحسابات و الخبرة السابقة للمراجع.

✓ **فحص التقلبات غير العادية:**

يشير معيار المراجعة الدولي إلى ضرورة البحث عن التفسيرات الملاءمة للتقلبات المهمة وللعلاقات المتضاربة بين المعلومات الوثيقة ،وعليه إيجاد أدلة معززة (معايير المراجعة الدولية،2008،ص159).

ويقوم المراجع بفحص التقلبات غير العادية عن طريق مناقشة المسئولين بالمنشأة عن أسباب هذه التقلبات ويجب على المراجع عدم الاكتفاء بذلك بل يجب العمل للحصول على دليل إثبات إضافي يدعم ذلك، وعند تقويم أدلة الإثبات الناتجة من المراجعة التحليلية يراعي المراجع دقة تطبيق الأساليب الفنية للمراجعة التحليلية،و طبيعة وكفاءة اختبارات المراجعة الأخرى ،والتي تتكون من اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية،واختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة،فإذا كانت اختبارات المراجعة الأخرى على درجة عالية من الكفاءة ولم تكشف عن وجود أخطاء غير عادية فإنه يمكن الحكم على دليل الإثبات المتحصل عليه بأنه معقول .

✓ **توثيق الإجراءات التحليلية في المراجعة:**

يجب على المراجع أن يوضح في أوراق المراجعة الخطة التي وضعها للقيام بالإجراءات التحليلية في المراجعة وما تم الحصول عليه من نتائج ، وذلك لإمكانية التعرف على طبيعة وحدود موضوعية الإجراءات المتخذة، ويجب أن تشمل أوراق المراجعة على إجراءات الفحص التحليلي وكذلك على المعلومات التي يرتكز عليها الفحص التحليلي،والمؤشرات أو النسب المستخدمة في الفحص التحليلي،والتقلبات غير العادية للبنود محل المراجعة مع توضيح التفسير لهذه التقلبات والأدلة التي تدعم هذا التفسير،والنتائج التي تم التوصل إليها.

2.3.3 أساليب تطبيق المراجعة التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية في المراجعة مجموعة من الأساليب أهمها:إجراء المقارنات بين بيانات العميل وبيانات الصناعة المشابهة وبياناته في فترات سابقة ومع توقعات العميل ومع توقعات المراجع وبين بياناته المالية وتوقعاته للبيانات الغير مالية،تحليل النسب،تحليل اتجاهات،تحليل تغاير، تحليل الانحدار،ويتم استخدام أي منها أو مزيج من عدة أساليب منها بناءً على طبيعة العمل ومدى توافر البيانات و حكم المراجع،كما يستخدم المراجع أيضاً بيانات من النظام المحاسبي وأيضا من خارجه مثل عدد العاملين وعدد الوحدات المنتجة ومعلومات الموازنة.

ويتضمن أسلوب **تحليل النسب** احتساب العلاقات المالية الهامة ومقارنتها بنسب الفترات السابقة وبنسب الصناعة ومن ثم تحليل الانحرافات غير المتوقعة الناتجة عن تلك المقارنات.

أما أسلوب **تحليل الاتجاهات** يتمثل في اختيار فترة أساس واحتساب البيانات المالية لفترات تالية كنسب مئوية من بيانات فترة الأساس،ومن ثم مقارنة النسب المئوية للفترة الجارية بنسب الفترات السابقة،ثم تحليل التغيرات غير المتوقعة في النسب المئوية بين الفترة الجارية والفترات السابقة.

أما أسلوب **تحليل التباين** يتمثل في تحديد المستويات المقبولة للبيانات المالية الجاري تحليلها،ومن ثم يتم مقارنة البيانات المالية للفترة الجارية مع المستويات المقبولة،و تحليل الانحرافات غير المتوقعة بين البيانات المالية للفترة الجارية والمستوى المقبول لمثل هذه البيانات.

ويستخدم المراجع بيانات الصناعة لأسلوب إجراء **المقارنة مع الصناعة** وذلك بمقارنة بيانات المالية للعميل بتلك الخاصة بالصناعة المناسبة،ويتم الحصول على بيانات الصناعة من الاتحادات المهنية بالصناعة،والمجلات المهنية الخاصة بالصناعة.

وأخيراً يستخدم المراجع **أسلوب إجراء المقارنات مع البيانات الاقتصادية القومية** مثل المؤشرات الاقتصادية،والناتج القومي الإجمالي،والدخل الممكن التصرف فيه،ومؤشر أسعار المستهلكين،مؤشر أسعار الجملة،ومعدل البطالة.والتي يتم إصدار بياناتها شهريا من الوزارة المختصة بالدولة.(حماد،2004،ص252) وفيما يلي أهم الأساليب المستخدمة من قبل المراجعين لتطبيق الإجراءات التحليلية في المراجعة:

أولا: تحليل الاتجاهات (التحليل الأفقي):

يقوم تحليل الاتجاهات على تتبع سلوك احد بنود القوائم المالية عبر الزمن لمعرفة اتجاهها والمساعدة في التنبؤ مستقبلا،ويهدف تحليل الاتجاهات إلى إبراز معدلات التغيير في قيمة كل عنصر إما بأرقام مطلقة أو نسبة مؤية،ومن خلال تحليل التغيرات التي تطرأ على البند من فترة لأخرى يصل المراجع إلى بعض المؤشرات المتعلقة بالنمو والاتجاهات الأخرى التي تؤثر على المنشأة،ويتم تحليل الاتجاهات من خلال احد بنود القوائم المالية ثابتا مع تغير الزمن بعد اتخاذ احد السنوات كسنة أساس ثم الحكم على اتجاه هذا البند خلال السنوات اللاحقة على سنة الأساس ،كما أن سنة الأساس لا تكون سنة ذات إنتاج ضعيف أو سنة إنتاجها قوي ،بل تتصف سنة الأساس بأنها سنة ذات ظروف طبيعية،كما يجب ألا تستخدم نفس سنة الأساس لفترة طويلة بل يجب تغيرها من فترة لأخرى، خاصة اذا تم تغيير نوع النشاط ويكون التغير مؤشراً أكثر فائدةً إن كان في صورة نسبة مئوية. (شبيب ، 2009، ص142)

ثانياً: تحليل التباين (التحليل الرأسي):

يعتمد تحليل التباين على إيجاد علاقة بين عنصر من عناصر القوائم المالية ومجموعة من العناصر ذات دلالة معينة ، وذلك لتحديد الأهمية النسبية لهذا العنصر نسبة إلى تلك المجموعة ذات الدلالة المعينة،حيث يكشف هذا التحليل عن علاقة كل بند بقاعدة معينة،ويقوم تحليل التباين على تحويل الأرقام المطلقة في القوائم المالية إلى نسب مئوية من خلال تحليل كل قائمة تحليلا عموديا،ثم يحدد الأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القائمة إلى إجمالي القائمة نفسها،أو نسبة كل مجموعة فرعية إلى الإجمالي أو نسبة كل عنصر في المجموعة إلى المجموعة الفرعية.

ويلاحظ أن المقارنات السابقة تشير إلى الأهمية النسبية كما يؤدي إجرائها وتحليلها إلى اكتشاف العلاقة التي تربط بين العناصر الداخلة في المقارنة واكتشاف ظواهر تثير الاهتمام أو تعطي مؤشرات سواء ايجابية أو سلبية، حيث أن التحليل الرأسي يعمل على تحليل وتفسير الدلالات للنسب التي يجريها بل ويربطها بنسب أخرى ملائمة.(احمد،2010،ص244)

ثالثا:تحليل النسب:

يعتبر أسلوب تحليل النسب هو الإجراء التحليلي الأكثر شيوعا، كما يستخدم كوسيلة رقابية مهمة ولتقييم الأداء في المشروعات الاقتصادية وذلك لسهولة احتسابها وتفسيرها واستعمالها في المقارنات، وكذلك في أنها تكشف ما لا تكشفه القوائم المالية العادية،ويشتمل تحليل النسب على التحليل ألعامودي والذي يعنى بتحليل العلاقات في تاريخ معين بين العناصر المختلفة للقوائم المالية والجانب الذي ينتمي إليه كل عنصر في الميزانية والتحليل الأفقي والذي يعنى بدراسة الاتجاه الذي يأخذه كل بند من بنود القوائم المالية وملاحظة مقدار التغير على البند مع مرور الزمن، وتصنف النسب وفقا لمصدرها إلى ثلاث أصناف :نسب الميزانية ،ونسب قائمة الدخل ونسب مختلطة،ويمكن تعريف النسبة على أنها العلاقة الرياضية بين رقمين محاسبيين لهما علاقة منطقية

يبعضهما،وتعبر النسب المالية عن علاقة بين عنصريين أو متغيرين سواءً داخل المنشأة أم خارجها،وتفيد في تحديد واستقراء التغيرات المهمة في العلاقات بين البيانات للمعاملات المالية داخل المنشأة.
(عقل، 2011،ص303)
وتطبق بإجراء المقارنات مع مصدر داخلي من خلال المقارنة مع النسب التاريخية للمنشأة، وكذلك تتم بإجراء المقارنات مع مصدر خارجي كالنسب الخاصة بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ،ويعتبر تحليل النسب بمثابة فحص عام للبيانات المالية وذلك لان التغيرات في النسب توصل المراجع إلى تحليل وتفسير سبب التغيير ونظرا لكبر عدد النسب، يختار المراجع النسب التي لها دلالة معينة بالنسبة لعملية المراجعة بعناية ومهنية.ولا بد للمراجع عند تطبيق تحليل النسب من مراعاة مجموعة من الخطوات أهمها: اختيار النسب المالية الملائمة للهدف، ملائمة البيانات ومعالجتها محاسبيا، تحليل وتفسير النتائج.
كما يقوم المراجع بتفسير وفهم العلاقات بين الأرقام المكونة للنسبة،تعتبر النسب المالية صماء بدون دراسة تحليلية لمكوناتها وهي البسط والمقام ،وتكمن قيمة النسبة في القدرة على تفسيرها،إجراء التحليل وتفسير العلاقات، حيث لا يوجد ارتباط بين البنود بدون وجود علاقات مفسرة بينها.(احمد،2010،ص244)

- **أنواع النسب المالية:**

تعد النسب المالية بمثابة محاولة لإيجاد العلاقة بين معلومتين خاصتين إما بقائمة المركز المالي أو بقائمة الدخل أو بهما معاً ، لذلك فهي تزود المعنيين بفهم أفضل لحقيقة المنشأة،(عقل،2011،ص311)
وتعمل النسب كعلاقات ومؤشرات إنذاريه تساعد في اكتشاف مخالفات قائمة أو محتملة ،وذلك عند تطبيقها في تحليل الاتجاهات أو تحليل التباين،ويوجد العديد من النسب المالية التي تختلف باختلاف القائمة المالية المستخرجة منها،والهدف من النسبة،ويمكن إجمالها في مجموعتين رئيستين كالآتي:

١. نسب مستخرجة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي:

وتشتمل على خمس أنواع رئيسية يقوم المراجع باستخدام ما يناسبه حسب البند محل المراجعة والهدف المراد التحقق منه وهي كالآتي:

- ✓ **أولا: نسب السيولة:**

وتستخدم لقياس قدرة منشأة العميل على الوفاء بالتزاماتها قصيرة المدى، من خلال قياس المقدرة على الوفاء بالديون قصيرة الأجل، باستخدام تدفقاتها النقدية العادية من المبيعات وتحصيل الذمم ونشاطها الأساسي وتحسب من خلال المقارنة بين مجموع موجوداتها قصيرة الأجل ومجموع التزاماتها القصيرة الأجل،وتشتمل على النسب الآتية:

- ▫ **نسبة التداول = الأصول المتداولة \ الخصوم المتداولة**

وتستخدم كمعيار أولي لمعرفة إمكانية الوفاء بمطالبات الدائنين القصيرة الأجل من الأصول المتداولة،وهي بمثابة مؤشر منفرد عن مدى تغطية المطلوبات المتداولة بموجودات يتوقع أن يتم تحويلها إلى نقدية في موعد استحقاق الالتزامات المتداولة،وبالتالي ينظر المراجع إلى تدني نسبة التداول كمؤشر على تعثر قد يؤدي إلى عدم الاستمرارية وبالتالي الإفلاس،والعكس في حال ارتفاعها بحيث لا يكون سببه نقدية معطلة أو زيادة في المخزون وكذلك الارتفاع غير المبرر في حجم الديون بسبب سوء سياسة تحصيلها، فتلك الأمور عبارة عن مظاهر لسوء إدارة السيولة،ويعكس مؤشر نسبة التداول المشكلات المالية التي تواجه المؤسسة من ضعف القدرة على الوفاء بالالتزامات أو ارتفاع مديونيتها والتي تؤدي إلى ارتفاع الالتزامات المتداولة وبالتالي انخفاض نسبة التداول.

- **نسبة السيولة السريعة:**

(الأصول المتداولة – المخزون- مصروفات مدفوعة مقدماً) \ الخصوم المتداولة

تستخدم لاختبار مدى كفاية الأصول النقدية وشبه النقدية لمواجهة الالتزامات قصيرة الأجل دون الاضطرار إلى تسييل أصولها المتداولة على هيئة مخزون،وتعتبر هذه النسبة مقياسا أدق من نسبة السيولة نظراً لاقتصارها على الأصول الأكثر سيولة ولأنها تستثني المدفوعات المقدمة والبضاعة.(هندي ،2000، ص84)

- ✓ **ثانيا:نسب الربحية:**

تعبر نسب الربحية عن مدى كفاءة الإدارة في اتخاذ قراراتها الاستثمارية،وهي تقيس قدرة المنشأة على توليد أرباح نتيجة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها ،وتفيد هذه النسب فئات عديدة أهمهم المستثمرين والدائنين،وتشتمل على نسبتين،وهما نسبة الربح إلى المبيعات ونسبة الربح إلى الاستثمارات.

- **نسبة الربحية إلى المبيعات:**

وتهدف هذه النسبة لقياس قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح من الأموال المستثمرة وتعتبر كمؤشر على مدى كفاءة الإدارة ويتم احتسابها كالأتي:

العائد على المبيعات = صافي الدخل \ المبيعات

وتقيس هذه النسبة هامش الربح المتولد من المبيعات ،أي قيمة صافي الدخل المتولد من كل وحدة نقد من المبيعات.

- **نسبة الأرباح إلى الاستثمارات:**

وتهدف هذه النسبة إلى قياس ربحية الأموال المستثمرة في المنشأة،وذلك في صورة أصول المنشأة وتقاس بنسبة العائد على الأصول أو في صورة أموال مقدمة من أصحاب المشروع وتعرف بنسبة العائد على حقوق الملكية.

العائد على الأصول = صافي الدخل \ إجمالي الأصول

وتقيس ربحية الأصول المتاحة أي العائد على الاستثمارات،وكلما زادت النسبة دل ذلك على كفاءة المنشأة في استخدام وإدارة أصولها،حيث تشير إلى مدى فعالية المنشأة في استخدام الموارد المتاحة لها في توليد الدخل.

العائد على حقوق الملكية = صافي الدخل \ حقوق ملكية المساهمين

وتقيس هذه النسبة العائد على الاستثمارات التي قام بها المساهمون أي ربحية المنشأة مقارنة بالمصادر التي قدمها الملاك فقط.(حماد، 2004،ص358).

- ✓ **ثالثاً:نسب الرافعة المالية:**

تعبر عن قدرة المنشأة على الاستمرارية وذلك من خلال نجاحها في العمليات التشغيلية وقدرتها على زيادة رأس المال للتوسع أو الصمود أمام المشكلات المالية ، وتعكس هذه النسبة قيمة الرفع المالي لصالح حاملي الأسهم عند تحقيق عوائد موجبة،والعكس في حال عدم تحقيق القروض أهدافها التشغيلية تؤدي إلي ارتفاع نسبة الدين وبالتالي فقد لا تستطيع مواجهة الأحداث المستقبلية،وأن الأرباح لا تؤدي إلى تدعيم احتياجات المشروع ،وفي حال انخفاض نسبة الدين يدل ذلك على إمكانية تحقيق الرفع المالي وبالتالي يمكن للمنشأة السير باتجاه التوسع المستقبلي.

ويهتم المقرضون بتقييم قدرة الشركة على سداد أقساط الفوائد كما يهتمون بتقييم مقدرتها على سداد القرض ذاته،ويتم ذلك من خلال تقدير التوقعات المستقبلية طويلة الأجل،وموقف صافي الأصول في المنشأة والقابلة للتحقق،والتي تعد بمثابة ضمان للقروض، ويمكن إجمال نسب الدين ونسب تغطية المنشأة لالتزامات والقروض في النسب التالية: (ارينز،لوبك، 2003،ص267)

- **نسبة الدين إلى حقوق الملكية= إجمالي الالتزامات \ إجمالي حقوق الملكية**

وتشير هذه النسبة إلى الأموال الموفرة من خلال الدائنين.

- **نسبة صافي الأصول الملموسة إلى حقوق الملكية =**

(إجمالي حقوق الملكية – الأصول غير الملموسة) \ إجمالي حقوق الملكية

وتقيس هذه النسبة مدى تمويل المنشأة لأصولها من الديون،وقدرة المنشأة على تحمل الخسارة دون المساس بحقوق الدائنين.

- **نسبة عدد مرات اكتساب الفائدة = الدخل من التشغيل \ مصروف الفائدة** وتقيس مدى القدرة على دفع فوائد القروض من الأرباح المحققة.

✓ رابعاً: نسب النشاط :

توفر نسب النشاط دلالة على مدى سلامة توجيه استثمارات المنشأة واستفادتها من أصولها بطريقة فعالة،وتحصل المنشأة التي تدير أصولها بكفاءة وفعالية على أرباح ومكاسب مرتفعة مقارنة بمنافسيها في نفس الصناعة،ومن النسب التي تقيس النشاط:

معدل دوران الأصول المتداولة = تكلفة البضاعة المباعة \ صافي الأصول المتداولة

وتعتبر هذه النسبة بمثابة مؤشر على مدى كفاءة إدارة المنشأة في إدارة الأصول المتداولة وتوليد المبيعات منها، ويتم الحكم على النسبة من خلال مقارنتها بنسبة الصناعة،فإذا كانت أعلى من معدل الصناعة كان استغلال الأصول من قبل الإدارة لتحقيق مبيعات ذات كفاءة عالية.

معدل دوران المخزون = تكلفة البضاعة المباعة \ المخزون

وتقيس هذه النسبة سرعة تحويل وسيولة المخزون وعدد مرات بيع المخزون خلال الفترة،وكلما ارتفع تكلفة المخزون زادت فعالية إدارة المخزون وارتفع دخل المنشأة.ويشتق من معدل دوران المخزون نسبة أخرى وهي فترة الاحتفاظ بالمخزون.

فترة الاحتفاظ بالمخزون = 365يوم \ معدل دوران المخزون.

وتقيس عدد أيام تحويل المخزون إلى أصول أكثر سيولة، فإذا قلت فترة الاحتفاظ فان ذلك قد يدل على وجود مشكلة عدم وجود كميات مناسبة من المخزون، وتقدم هذه النسبة دليلا على سيولة المخزون،وكلما زادت معدل الدوران قلت فترة الاحتفاظ

معدل دوران المدينين = صافي المبيعات \ المدينين

وتقيس مدى سيولة المدينين (حسابات المدينين + أوراق القبض) أي مدى فاعلية عمليات تحصيل المدينين خلال الفترة ،وارتفاع النسبة يدل على فعالية إدارة المدينين،وتشير انخفاض نسبة إدارة المدينين إلى وجود مشكلة في تحصيل إيرادات المبيعات.

فترة تحصيل المدينين = 365 يوم \ معدل دوران المدينين

وتقيس عدد أيام تحصيل المدينين،وتعتبر مؤشرا على جودة سياسة تحصيل النقدية من المدينين التي تتبعها المنشأة، وحينما تقل فترة التحصيل فذلك يشير إلى الإدارة الفعالة للأصول ،ويقدم دليلا على مدى سيولة المدينين،ويلاحظ انه كلما زاد معدل الدوران قلت فترة التحصيل.

معدل دوران الأصول = صافي المبيعات \ إجمالي الأصول

وتقيس هذه النسبة كفاءة المنشأة في استخدام أصولها لتوليد مبيعات ،وكلما زادت هذه النسبة فان ذلك يشير إلى فعالية إدارة المنشأة في الحصول على إيرادات من أصولها المختلفة. (عقل،2011، ص316)

✓ خامسا:نسب مستخرجة من قائمة التدفقات النقدية:

يكشف تحليل قائمة التدفقات النقدية عن بعض الجوانب التي لا يوضحها تحليل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ،كما يوفر معلومات مالية إضافية مهمة كتأثير العمليات المالية على السيولة والربحية والتدفقات النقدية المستقبلية وتوقيت التدفقات النقدية،واهم نسب قائمة التدفقات النقدية المستخدمة في كشف الغش والتلاعب في القوائم المالية : (احمد ،2010، ص252)

▫ مؤشرات الكفاءة في الحصول على تدفقات نقدية:

يقصد بكفاءة توليد النقدية هي مقدرة المنشأة على الحصول على تدفقات نقدية من عملياتها الجارية ، وتستخدم لقياس توليد النقدية مجموعة من النسب:

نسبة التدفق النقدي إلى المبيعات = صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل \إيراد المبيعات.

وتتفوق هذه النسبة على نسبة الربحية والتي تساوي صافي إيراد التشغيل إلى إيراد المبيعات في أنها تقيس صافي التدفق النقدي التشغيلي وليس الربح المكتسب لكل وحدة نقد من المبيعات.

نسبة التدفق النقدي إلى الأصول = صافي النقدية من أنشطة التشغيل \إجمالي الأصول.

وتقابل هذه النسبة من النسب التقليدية نسبة العائد على الأصول والتي تساوي صافي الدخل\إجمالي الأصول ،إلا أنها تقيس صافي التدفق النقدي الناتج عن استخدام الأصول ،وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة المنشأة في استخدام وإدارة أصولها.

نسبة عائد التدفق النقدي = صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل \ صافي الدخل

ولصحة القياس لابد من ثبات عائد التدفق النقدي للفترة الحالية مقارنة بالفترات السابقة أو مقارنتة بالمؤشر المتوسط الذي يجب أن يكون اكبر من الواحد الصحيح،فالانخفاض في معدل العائد على مدار عدة فترات زمنية يعني نمو الدخل بمعدل أسرع من التدفق النقدي التشغيلي مما قد يشير إلى احتمال ممارسة غش وتلاعب لرفع الدخل ، كما أن انخفاضه إلى اقل من واحد صحيح يشير إلى أن أنشطة التشغيل بالمنشأة لا تولد تدفقا نقديا مقبولا.

▫ مؤشرات قياس السيولة:

تستخدم مجموعة نسب لقياس السيولة من خلال التدفق النقدي التشغيلي ، وأهمها:

نسبة التدفق النقدي إلى الالتزامات المتداولة =

صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل \ الالتزامات المتداولة.

تعبر هذه النسبة عن مدى استغلال المنشأة لالتزاماتها المتداولة في تحقيق تدفقات نقدية، وتقيس هذه النسبة صافي التدفق النقدي الناتج عن استخدام الالتزامات المتداولة في العمليات التشغيلية للمنشأة ،وكلما زادت هذه النسبة دل ذلك على كفاءة المنشأة في استخدام التزاماتها المتداولة.

نسبة التدفق النقدي التشغيلي بعد التوزيعات إلى الالتزامات المتداولة:=

(صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل – التوزيعات النقدية) \ الالتزامات المتداولة.

تشير إلى مدى مقدرة التدفقات النقدية التشغيلية على تسديد الالتزامات المتداولة ولكن بعد سداد نصيب المساهمين من الأرباح الموزعة في صورة نقدية،ويشير انخفاض النسبة إلى أقل من الواحد الصحيح إلى عدم كفاية التدفقات النقدية التشغيلية لتسديد الالتزامات المتداولة وبالتالي احتمال سعي المنشأة إلى تسييل بعض الأصول أو الاقتراض من الغير لسداد الالتزامات المستحقة.

- **مؤشرات قياس المديونية:**

تقيس هذه المؤشرات درجة الاعتماد على الديون وقدرة المنشأة على الوفاء بكافة التزاماتها للغير،ومن هذه النسب ما يلي:

التدفق النقدي إلى إجمالي الديون=

صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل \ إجمالي الالتزامات.

ويشير ارتفاع النسبة إلى دلالات ايجابية حول قدرة المنشأة على الالتزام بالدفع النقدي دون صعوبات ،وتقابل هذه النسبة من النسب التقليدية نسبة إجمالي الأصول إلى إجمالي الالتزامات ،ولكن تتميز عنها في أنها أكثر ديناميكية وانطوائها على النقدية المستخدمة دون باقي الأصول.

عدد سنوات سداد الديون طويلة الأجل=

إجمالي الديون طويلة الأجل \ صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل

ويمثل هذا المؤشر عدد السنوات التي تستغرقها المنشأة لتسديد ديونها طويلة الأجل من تدفقاتها النقدية التشغيلية ،ويشير انخفاض النسبة إلى قدرة المنشأة الذاتية في توليد تدفقات موجبة يمكن توظيفها بالكامل في سداد الالتزامات طويلة الأجل، في حين تشير النسبة المرتفعة إلى ضخامة الديون مقارنة بالتدفقات النقدية الداخلة. مما يفسر حاجة المنشأة إلى وقت أطول لتسديد الدين وتدبر موارد نقدية من أنشطة أخرى غير تشغيلية للوفاء بالديون.

عدد مرات تغطية التدفقات النقدية لفوائد الديون=

(صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل + مصروف الفوائد +مصروف الضرائب) \مصروف الفوائد.

وتقيس هذه النسبة مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لتغطية أعباء الديون،ويشير ارتفاع هذه النسبة إلى انخفاض مخاطر التمويل وزيادة الطاقة الاقتراضية للمنشأة وإمكانية حصولها على قروض جديدة ، وتقابل هذه النسبة من النسب التقليدية ما يعرف نسبة تغطية الأرباح لفوائد الديون ، التي قد تحتوي على بنود غير نقدية مثل مصروفات الإهلاك واسهم الخيار لذا المنشآت تحقق أرباح منخفضة نتيجة خصم العناصر غير النقدية تبدو وكأنها غير قادرة على تحمل عبأ الديون.

- **مؤشر التغطية الرأسمالية أو مؤشرات الكفاية:**

تهدف هذه النسب إلى تقييم مدى كفاية النقدية المتولدة من عمليات التشغيل لسداد الالتزامات وذلك بعد الصرف على مشروعاتها الرأسمالية.

نسبة تغطية النفقات الرأسمالية = صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل \ النفقات الرأسمالية.

تمثل النفقات الرأسمالية التدفقات النقدية المدفوعة لشراء أصول إنتاجية والتي يمكن الحصول عليها من قائمة التدفقات النقدية في جزء الاستثمار،وتعتبر زيادة النسبة عن واحد صحيح مرغوبا فيه،حيث يعني أن المنشأة تحقق تدفقات نقدية من عملياتها التشغيلية تكفي لتمويل شراء أصولها ،ويبقى فائض نقدي متاح لتغطية وسداد التزاماتها.

ويعتبر اعتماد النسب على صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل أفضل مقياس للأداء ،حيث تشير صافي التدفقات النقدية التشغيلية الموجبة إلى قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي يفي باحتياجات المستثمرين،حيث يسعي المستثمر إلى الكسب المرتفع،ويعتبر صافي التدفق النقدي التشغيلي الأساس الملائم لتقيم المستثمر للمنشأة والمقياس السليم الذي يستخدمه الدائنون للحكم على قدرة المنشأة على سداد ديونها.

ويعتبر صافي التدفق النقدي التشغيلي أكثر دقة في قياس أداء المنشأة مقارنة بالموارد النقدية المستمدة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية. فهو المورد الذي يمد الإدارة بكل ما تحتاجه من أموال لمقابلة احتياجاتها المختلفة ،كإعادة الاستثمار وتخفيض الدين وإعادة شراء الأسهم وتوزيعات الأرباح للأسهم فهو مصدر متجدد للنقدية،ويحتوي على عمليات متكرر بخلاف النقدية المستمدة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية والتي تنتج من عمليات لا تتكرر كثيرا.

الفصل الثالث:

الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

في ظل الإجراءات التحليلية في المراجعة

- **مقدمة:**

تعتبر الرقابة على الأداء من ابرز نشاطات المراجعة الإداري الذي يهدف إلى خدمة الإدارة والارتقاء بأدائها،ويكتسب منهج تدقيق الأداء أهميته من احتوائه على أسلوب عام يمكن تطبيقه في جميع المجالات،ويشمل على مجموعة خطوات عامة هي التخطيط وتجميع الأدلة وتحديد الانحرافات بين الأداء الفعلي ومعايير الأداء و اقتراح الإجراءات التصحيحية الملائمة وأخيراً التقرير عن النتائج . (جمعة،2009،ص121)

وتمثل الرقابة على الأداء جزءاً أساسيا من عملية الرقابة لما لها من دور أساسي في نجاح واستمرارية المنشأة،لذلك حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المختصة بتطوير المهنة والتي سعت لتطوير مفهوم الرقابة بصورة مستمرة. (سلامة، 2010،ص12)

و ينظر إلى كلاً من التخطيط والرقابة المالية وتقييم الأداء المالي على أنها جوهر العمل الاستراتيجي في منشآت الأعمال المعاصرة لدوره في تحقيق أهداف المنشأة ، حيث أن التخطيط هو تقدير لنواحي النشاط المالي للمنشأة بهدف تجنب الانحراف عن الأهداف والسياسات الموضوعة، ويقصد بالرقابة المالية متابعة تنفيذ الخطط وتقييم القرارات من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة واتخاذ الإجراءات اللازمة عند اكتشاف الانحرافات، ولذلك فالتخطيط المالي والرقابة المالية مرتبطتان معاً، فلا بد عند قيام الإدارة بالتخطيط المالي أن تضع معالم الرقابة المالية، وتنتج عملية تقييم الأداء المالي كنتيجة ملازمة للعلاقة بينهما.(الزبيدي ،2000،ص79)

لذلك يتم تناول هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول: مفهوم الرقابة على الأداء.**
- **المبحث الثاني: أدوات الرقابة على الأداء.**

المبحث الأول:
مفهوم الرقابة على الأداء

- **تمهيد:**

تهدف أي منشأة إلي تحقيق أهدافها من خلال خطط وسياسات وإجراءات تم وضعها لتلك المهمة، ويبرز دور الرقابة في التحقق من تنفيذ تلك الأهداف بكفاءة وفعالية،ومن هنا ترتبط وظيفة الرقابة بالتخطيط والتنظيم واكتشاف الانحرافات وتحديد المسئول عنها بتحديدها خطوط واضحة للمسؤوليات والواجبات،وتزداد الحاجة إلى الرقابة بزيادة دور العنصر البشري في أداء العمل وذلك لتحديد الانحرافات عن المعايير الموضوعة ومدى خطورتها،نظراً لاختلاف الظروف والأدوات المستخدمة من منشأة لأخرى ،والهدف الرئيس للرقابة هو ضمان أن الأداء يتم وفقاً للخطط الموضوعة.(محمود وآخرون،ص2011,211).

و تعد عملية تقييم الأداء احد الموضوعات الرئيسية في الفكر الإداري،ونظراً للتغيرات المستمرة في محيط المنشأة تعمل الإدارة على مواكبتها من خلال التعديل المستمر لخططها وسياساتها وقراراتها وذلك وفقا لنتائج عملية تقييم الأداء،لذلك أصبحت عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء تشكل المتغيرات الأساسية في العمل الاستراتيجي لإدارة منشآت الأعمال.(الزبيدي ،2000،ص79)

و تعتبر الرقابة من أهم أعمال الإدارة لضمان تنفيذ الأهداف الموضوعة،وتتم عملية الرقابة على الأداء من خلال عدة مراحل تبدأ بمرحلة تحديد الأهداف وتليها مرحلة البرامج والخطط المناسبة لتحقيق تلك الأهداف ومن ثمً مرحلة فحص عينات للتأكد من سلامة الانجازات وأخيراً تقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج المتحققة بالأهداف وتحديد الانحرافات لمختلف المستويات الإدارية وعلاجها.(سلامة،2010،ص31)

3.1.1 مفهوم الرقابة على الأداء:

يركز المراجعة الإداري على مسائل يتجاهلها المراجعة المالي من اختبار مدي استخدام موارد المنشأة بكفاءة وفعالية وبشكل اقتصادي في تحقيق الأهداف الموضوعة، فيعمل على إمداد الإدارة بمنافع عدة تتعلق بزيادة قدرة المنشأة على تحقيق الإرباح والتخصيص الأمثل لمواردها وتحديد المشكلات في وقت مبكر في كل مرحلة، وبهذا يكون مكملاً للتدقيق المالي . ويهدف المراجعة الإداري إلى هدفين أولهما تحقيق الفعالية في أداء كل نشاط بان يحقق النشاط أهدافه ضمن سياسات المنشأة ،والهدف الثاني للتدقيق الداخلي هو تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة ، ولتحقيق تلك الأهداف يقوم المراجع بعملية الفحص والتقييم لكل من أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها ونظمها وإمكانياتها وأساليبها الرقابية والأداء الفعلي فيها ونتائجه،ويستخدم مجموعة أساليب منها: أسلوب الفحص والمصادقات والملاحظة والإجراءات التحليلية. (جمعة،2009،ص121)

ولمعرفة وفهم الرقابة على الأداء لا بد من معرفة المقصود **بتقويم الأداء** ،وينظر إلى تقويم الأداء على انه مجموعة الدراسات التي تهدف إلي التعرف على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الاقتصادية من خلال إدارة نشاطها في مختلف جوانبه خلال فترة زمنية محددة ومدى مهارتها في تحويل المدخلات إلى مخرجات بالكمية والنوعية والجودة المطلوبة،وبيان مدى قدرتها في تطوير كفاءتها سنة تلو الأخرى بالإضافة إلى تغلبها على الصعوبات التي تعترضها وابتداع أساليب أكثر تطور في مجال عملها.(الكرخي،2007،ص31)

وتعتبر عملية تقييم الأداء جزء هام من الرقابة الكلية على المنشأة ، والغاية منها هي تحديد المشكلة التي قد تعترض أداء المنشأة،ولذلك يركز مستخدم هذه الأداة الرقابية على تحليل النتائج على مختلف المستويات بهدف الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة،وللوصول إلى أفضل استخدام للموارد وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية.

ولكي تحقق عملية تقييم الأداء الهدف الموضوعة لأجله لابد أن تكون كنظام شامل يتضمن مجموعة من العناصر أهمها:توفر المعلومات الموثوقة في الوقت الملائم،وان يكون أهداف محددة للمنشأة،وبالتالي وجود معايير محددة للتقييم،وان يوجد كيان مستقل مسئول عن تقييم الأداء،كما يجب على الإدارة اتخاذ القرارات بناءً على نتائج التقييم،وإيجاد برنامج للحوافز.

ويحفِز تقييم الأداء المالي على تحقيق أقصى قدر من العوائد من خلال استغلال امثل للموارد، وتعتمد عملية تقييم الأداء المالي على القوائم المالية وذلك من خلال تحليل معلوماتها المالية لتتمكن من تحديد مناطق القوة والضعف،وفرص الاستثمار،وتقديم المعلومات لمستخدمي التقارير المالية.

وتعتبر وسيلة تحليل النسب المالية من الوسائل الأكثر استخدام في هذا المجال لتحديد مدى نجاح واستمرارية المنشأة وتحديد كفاءتها وفعاليتها،وتحتوي القوائم المالية على تلك العناصر السابقة، حيث تعتبر نظام متكامل للمعلومات المالية ووسيلة لتقييم الأداء وتعمل النسب المالية على تفسير العلاقة بين متغيرات القوائم المالية لتعطي نتائج أكثر تفسيراً. (الزبيدي، 2000 ، ص80).

3.1.2 تعريف الرقابة على الأداء:

تعتبر الرقابة على الأداء جزءً أساسياً من عملية الرقابة لما لها من دور أساسي في نجاح واستمرارية المنشأة،لذلك حظيت باهتمام الهيئات المحاسبية المختصة بتطوير المهنة والتي سعت لتطوير مفهوم الرقابة بصورة مستمرة،لذلك تعددت تعاريف مفهوم الرقابة إلا إنها كانت متفقة في المضمون والأهداف بالرغم من بعض الاختلافات ،ومن أهم تلك التعريفات ما يلي :

عرفت الرقابة على الأداء بأنها الإجراءات الرقابية على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية الأصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة. (سلامة، 2010،ص12)

وعرفها كاتب آخر على أنها الإشراف والفحص للتأكد من حسن استخدام الأموال في الأغراض المخصصة لها طبقا للقوانين ،والتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية وفعالية بغرض المحافظة على أمواله،والتأكد من سلامة نتائج الأعمال والمركز المالي وتحسين معدلات الأداء والكشف عن الانحرافات وأسبابها وإيجاد وسائل تصحيحية لها وتفادي وقوعها مستقبلاً (الكفراوي ، 1998 ، ص21)

وعرفت الرقابة على أنها العملية التي تسعى إلى التأكد من أن الأهداف المحددة والسياسات المرسومة والخطط والتعليمات الموجهة إنما تنفذ بدقة وعناية،كما تعنى الرقابة من أن النتائج المحققة تطابق تماما ما تتوقعه الإدارة وتصبوا إليه.

وعرفها آخر بأنها وظيفة إدارية تعمل على قياس وتصحيح أعمال المساعدين والمرؤوسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط المرسومة قد نفذت. (عباس،2008، ص25)

ويمكن تعريف الرقابة على الأداء على أنها عملية المتابعة وتقييم ما تم من أعمال بقصد العرف على مدى تحقق الوحدات للأهداف الموضوعة وفقا للخطة العامة وتعتبر أداة تخطيط مستقبلي. (الكفراوي ،1998 ، ص37)

ومن خلال ما سبق نجد أن التعريفات السابقة لمفهوم الرقابة أجمعت على:

- ✓ الرقابة تهتم بقياس الأداء ومقارنته بالمعايير و الأهداف المحددة مسبقا في الخطة، وكذلك تعنى بتصحيح الانحرافات السلبية عن تلك المعايير.
- ✓ الرقابة وظيفة مكمِلة للعملية الإدارية من بدايتها إلى نهايتها.
- ✓ لتتم عملية الرقابة لا بد من وجود خطة وأهداف تعمل الرقابة على تحقيقهما.

- ✓ الرقابة عملية ضرورية لجميع أنشطة المنشأة للتأكد من سير العمل بدقة نحو تحقق تلك الأهداف.

3.1.3 أهداف الرقابة:

يتمثل الهدف الرئيس للرقابة في خدمة الإدارة ومساعدتها في ضمان سير الأداء وفقا للخطط الموضوعة،كما أن للرقابة أهداف فرعية وهي المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط وتخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط وكذلك تحديد مراحل التنفيذ ومتابعتها وأيضا تحقيق التعاون بين الوحدات والأفراد المنفذين للخطة في المنشأة.(محمود وآخرون، 2011، ص212)

وتهدف الرقابة إلى تنظيم المشروع لتوضيح الصلاحيات والمسؤوليات والالتزام بها في جميع المستويات الإدارية كما تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يبنى عليها القرارات الإدارية ورفع الكفاية الإنتاجية .

ومما سبق يتضح أن للرقابة أهداف اقتصادية تتمثل في زيادة الكفاية الإنتاجية والاستغلال الأمثل للموارد وأهداف إدارية تتمثل في الالتزام بالسياسات الموضوعة،وأهداف محاسبية تتمثل في حماية الأصول وصحة البيانات والأساليب التخطيطية من موازنات تقديرية وتكاليف معيارية وتحديد أسباب الانحراف وأسبابها وسبل معالجتها .(سلامة،2010،ص12)

وعليه فانه يمكن إيجاز أهداف الرقابة في الأهداف التالية:

- ✓ المحافظة على الأموال وحمايتها من العبث والضياع.
- ✓ التحقق من إتباع القوانين المالية السليمة ومدى ملاءمتها في التحصيل للإيرادات وإنفاق المصروفات وحسن استخدام الأموال كما هو مخطط والكشف عن أي مخالفات.
- ✓ متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات طبقاً للخطط والأهداف والكشف عن الانحرافات وأسبابها من اجل اتخاذ الخطوات التصحيحية الملائمة والتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلا.

3.1.4 مقومات الرقابة على الأداء:

تعتبر الرقابة على الأداء جانب رئيس من الرقابة،وبالتالي فان مقومات الرقابة على الأداء تشتق من مكونات الرقابة،وفيما يلي نتعرض إلى مقومات نظام الرقابة من اجل الوصول إلى مقومات الرقابة على الأداء.

- **المقومات الأساسية لنظام الرقابة:**

يجمع الباحثون في المراجعة على ضرورة توفر مقومات رئيسية في نظام الرقابة الداخلي السليم،ويمكن إيجازها في العناصر التالية: (سلامة،2010،ص17)

- ✓ **خطة تنظيمية:** يقوم أي مشروع ناجح على خطة تنظيمية واضحة ومرنة توضح السلطات والمهام،ويمثل الاستقلال التنظيمي عامل أساسي ومهم في أي خطة تنظيمية ناجحة لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول و المحاسبة عنها والرقابة الداخلية،وذلك حتى يستطيع المراجع الاعتماد على مخرجات النظام من سجلات كوسيلة رقابة فعالة.

✓ **نظام محاسبي سليم:** يستند النظام المحاسبي السليم إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة المستندات المؤيدة للعمليات المالية،كما يعتمد على وجود دورات مستنديه تحقق رقابة فعالة،كما يعتمد على دليل محاسبي يدقق آليات إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة،وان يشتمل الحسابات اللازمة لتمكين أداء المهام الرقابية.

✓ **الفصل بين المهام:** ويقصد به تقسيم العمل بالطريقة التي تضمن الحفاظ على الأصول حتى من الاستغلال الشخصي للأصول من قبل العاملين،من خلال مراقبة الموظف المسئول عن أصل ما من قبل موظف آخر ومتابعة الأصل من خلال سجل خاص بهذا الأصل.

✓ **كفاءة العاملين:**يدعم هذا العنصر نظام الرقابة حتى إن وجد به مناطق ضعف،وذلك لان العاملين الأكفاء سيقومون بالعمل بأقل قدر من الأخطاء والعكس حتى في حال جود نظام رقابة قوي، وكذلك توفير البرامج التدريبية لهم لأداء مهامهم .

✓ **الوسائل الالكترونية:**ويقصد بها الأجهزة التي من شأنها تسهيل انجاز الأعمال المحاسبية وتقليل الأخطاء ورفع الكفاءة للعمل المحاسبي والتي تعمل على إعطاء نتائج أدق.

✓ **تقييم الأداء:** تعتمد عملية تقييم الأداء على آلية تنفيذ كل عملية مالية،ولذلك لابد من وجود تعليمات واضحة عن تلك الآليات المستخدمة في تنفيذ العمليات المالية،ومهما بلغت دقة تلك التعليمات فإنها لا تضمن الأداء الجيد نظرا لان الالتزام بالتعليمات يكون نسبيا بين العاملين لذلك يتوجب تحديد أسباب عدم الالتزام التام واتخاذ إجراءات مناسبة لتصحيح الانحراف عن التعليمات في جميع المستويات الإدارية.

- **مقومات تقييم الأداء:**

تعتمد فعالية أسلوب تقويم الأداء كوسيلة للرقابة على مدى توفر مقومات ترتكز عليها في المنشأة محل تطبيق الرقابة،ومن أهم تلك المقومات التي تتطلبها الرقابة على الأداء هي توفر ما يلي: (الكفراوي ، 1998 ، ص37)

✓ **أهداف واضحة:**

ويقصد بها وجود أهداف واضحة للمنشأة محل الرقابة تعمل على تحقيقها،وقد تكون تلك الأهداف مترابطة وأحيانا متعارضة،لذلك لابد من وجود الأهداف مرتبة حسب أولوياتها لتفادي التعارض إن وجد.

✓ **معايير محددة مسبقاً:**

تستند عملية تقييم الأداء على أساس علمي سليم على وجود معايير محددة مسبقا،ومستهدف تحقيقها ليتم مقارنتها بما تم أدائه فعلاً.

✓ **قياس الأداء الفعلي:**

يتم قياس الأداء الفعلي عادة باستخدام المعلومات المحاسبية والأساليب الإحصائية مما توفره النظم المحاسبية ،ويتوجب توفر المهنية والكفاءة بالجهة الموكلة اليها تلك المهمة،و استخدام التكنولوجيا الحديثة من اجل سرعة انجاز المهمة وذلك ليكون القرار المتخذ بشأن نتائج تقييم الأداء ملائما وتوقيته صحيح.

- ✓ **مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف:**

تتم عملية مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لتحديد الأخطاء والانحرافات ،ولتمكين الإدارة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية لجعلها قادرة على تفادي الأخطاء في المستقبل وإجراء التصحيح اللازم،ويركز الرقابة على الانحرافات الهامة ويتم ذلك من خلال ان يكون القائمين عليها ذوي كفاءة وتدريب مهني عالٍ ليتمكنوا من سرعة كشف الانحرافات. وسهولة المقارنة بين الأهداف الموضوعة والنتائج المحققة.

- ✓ **اتخاذ قرارات إجراءات وتصحيح الانحرافات:**

يتوقف اتخاذ قرار تصحيح انحراف ما على المعلومات عن الأهداف المحددة مسبقا وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأهداف،من اجل تحليل الانحراف وبيان أسبابه لكي يتسنى للإدارة اتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب حتى يكون قرارا فعال في تصحيح الانحراف

وتتطلب عملية تقييم الأداء تواجد مجموعة عناصر لتكون أكثر دقة وموثوقية واهم تلك العناصر يتمثل في:(الكرخي، 2007،ص42)

- ✓ وجود هيكل تنظيمي واضح تتحدد فيه الصلاحيات والمسؤوليات.
- ✓ وجود أهداف واضحة وقابلة للتنفيذ.
- ✓ وجود كيان مستقل متمرس متفهم لطبيعة المنشأة وعملها وظيفته تقويم الأداء.
- ✓ توفر نظام معلومات متكامل في جميع المستويات الإدارية.
- ✓ وضوح وتناسق إجراءات ومسار عمليات تقويم الأداء.
- ✓ نظام حوافز فعال مرتبط بالأهداف الموضوعة.

3.1.5 مراحل الرقابة على الأداء .

تمر الرقابة الفعالة بمراحل مختلفة هي تحديد المعايير أو المقاييس الرقابية وتقييم الأداء ثم معرفة الاختلافات وتحديد أسبابه ووضع وسائل العلاج المقترحة ، ولتنفيذ هذه الخطوات السابقة على كافة المستويات يلزم وجود أساليب رقابية تمكن المسئولين من أداء وظيفة الرقابة .

أولا: مرحلة إعداد المعايير الرقابية:

تحتاج الإدارة إلي بيانات مختلفة عن الماضي والحاضر والمستقبل ، وتستسقي تلك البيانات من خلال البيانات المالية التاريخية والمعايير الرقابية المختلفة المعتمدة علي التكاليف المعيارية ، أو التكاليف التقديرية و بيانات عن أبحاث الأسواق والعمليات الإنتاجية .

ثانيا: مرحلة تقييم وقياس الأداء:

تستخدم أساليب مختلفة في مرحلة تقييم وقياس الأداء عن طريق المتابعة والإشراف والتوجيه من أهمها : الملاحظة المباشرة .و التقارير الرقابية التي تتضمن بيانات مقارنة عن الأداء المخطط والأداء الفعلي والانحرافات.

ثالثا:مرحلة التحليل للانحرافات:

في مرحلة التحليل للانحرافات تستخدم أساليب عديدة أهمها : (الكرخي،2007،ص43)

- ✓ التحليل باستخدام أسلوب تحليل التعادل .
- ✓ التحليل باستخدام أسلوب القوائم المالية المقارنة .
- ✓ التحليل باستخدام النسب المالية .
- ✓ التحليل باستخدام أساليب الإحصاء والرياضة .

ويمكن تقسيم أساليب الرقابة السابق الإشارة إليها إلي أساليب محاسبية وأخري غير محاسبية ومن أهم الأساليب المحاسبية التقليدية ما يلي : -(الكرخي،2007،ص43)

- ✓ التكاليف المحددة مقدماً ، كأداة لوضع الخطط والمعايير الرقابية .
- ✓ التكاليف الفعلية كأحد طرفي القياس .
- ✓ التحليل باستخدام تحليل التعادل .
- ✓ التحليل المالي باستخدام أسلوب المقارنات لمعرفة أسباب وأنواع الانحرافات .
- ✓ التحليل المالي باستخدام أسلوب النسب المالية لمعرفة أسباب وأنواع الانحرافات .

3.1.6 مزايا أسلوب تقييم الأداء:

يحقق تطبيق أسلوب تقييم الأداء العديد من المزايا أهمها: (وقاد وديان،2010 ، ص 197)

- ✓ التحقق من قيام مراكز المسئولية في المنشأة من تنفيذ الأهداف المخططة،والتي تم ربطها بهم من خلال ربط مسؤولياتهم في الموازنات بتحقق تلك الأهداف.
- ✓ الاطمئنان على كفاءة نظم الرقابة الداخلية المطبقة وكشف نقاط القوة والضعف في أداء المراكز.
- ✓ التأكد من الترابط بين الوظائف الإدارية في المستويات المختلفة والنظام المحاسبي القائم،وأثره على الأداء كما وكيفا.
- ✓ ضمان أو متابعة تطوير الأداء وتحقيق نتائج ايجابية ترفع الكفاءة والإنتاجية .
- ✓ الكشف عن أوجه الخلل والانحرافات ،وتحديد الانحرافات القابلة للتحكم والرقابة ووسائل علاجها.
- ✓ تطبيق مبدأ المساءلة وخلق التقييم الذاتي لدى العاملين في مراكز المسئولية.

3.1.7 مجالات استخدام الرقابة على الأداء:

يتم الرقابة على الأداء للمنشأة محل المراجعة في جميع مجالات أنشطتها الداخلية والخارجية،وتشتمل مجالات الرقابة على الأداء على مجال الإنتاج،ومجال الشراء ومجال التخزين ومجال الأموال ومجال السلوك الأفراد والتسويق.

ويتم الاستفادة من نتائج الرقابة في المجالات السابقة في المنشأة من اجل: استخدام نتائج العملية الرقابية كتغذية عكسية في تعديل الخطط،وكذلك تستخدم في الحكم على أداء الأفراد كما تستخدم في تحديد قدرة إدارة المنشأة

على إدارة الأموال ومدى نجاحها في تحقيق أهدافها وسياساتها.والتأكد من أن الأهداف تنجز طبقا للمقاييس المحددة. (محمود وآخرون، ص215 ،2011)

3.1.8 نتائج تقييم الأداء:

لا بد أن ينتج عن عملية تقييم الأداء إجابات حول تساؤلات معينة أهمها: (وقاد وديان،2010،ص198)

- ✓ هل تحققت النتائج المرغوب فيها حسب ما تم تخطيطه كما وكيفا.
- ✓ هل يوجد توازن بين الأداء الفعلي وما هو مخطط من أعمال.
- ✓ هل التكاليف تمت وفقا ما تم تخطيطه.

- **عوامل الانحراف في تحقيق الأهداف:**

تهدف عملية الرقابة اكتشاف الانحرافات عن الأهداف الموضوعة ، وتنطوي تلك الانحرافات على مجموعة من العوامل أهمها: (الكرخي ، 2007، ص42)

- ✓ نقص عناصر الإنتاج يؤدي إلى الانحراف في العملية الإنتاجية وبالتالي الانحراف عن الأهداف.
- ✓ عدم اكتمال الهيكل الإداري للوحدة الاقتصادية.كنتيجة لوضعه لمتطلبات العملية الإنتاجية فقط
- ✓ عدم واقعية الخطط الموضوعة
- ✓ عدم تناسق الإجراءات التنفيذية للخطط الموضوعة.
- ✓ الظروف الخارجية المفاجئة.
- ✓ افتقار الوحدة لنظام حوافز فعال.
- ✓ ضعف نظام الرقابة على الأداء وعدم فعاليته في الكشف عن الانحرافات
- ✓ التغيرات الحادثة بين تاريخ وضع الخط وتاريخ تنفيذها.
- ✓ التغيرات في الأسس والقواعد المحاسبية المتبعة.

المبحث الثاني:
أدوات وأساليب الرقابة على الأداء

- **تمهيد:**

تتعدد الأساليب الرقابية المطبقة من منشأة لأخرى ،إلا انه هناك أساليب عامة للرقابة تعتبر كأدوات أساسية للعمل الرقابي،وتختلف الأساليب المطبقة من منشأة لأخرى وقد تختلف كذلك الأساليب الرقابية المطبقة في نفس الوحدة من عام لآخر وذلك وفقا لحجم وطبيعة نشاط المنشأة.

هذا ومع ازدياد الاهتمام بأساليب تنفيذ العملية الرقابية بالنظر إلى أهميتها في حماية أموال وموارد المنشأة، وتم العمل على تطوير أساليب وإجراءات المراجعة الهادفة إلى تحقيق أهداف الرقابة بأفضل الطرق واقل التكاليف ،ومن أهم الأدوات الرقابية وأكثرها استخداما الملاحظة والمشاهدة، الفحص والمراجعة ،الحوافز والجزاءات،النظم والقوانين . (الكفراوي ،1998، ص 78)

كما تشتمل أساليب الرقابة على ثلاث مجموعات رئيسية وذلك وفقاًلنوع الرقابة المطبقة ،حيث تنقسم الرقابة من حيث التطبيق إلى الرقابة على المخزون والرقابة المالية والرقابة على الجودة، وتستخدم كلا منها أدوات رقابية مختلفة، فتستخدم الرقابة على المخزون كلا من الجداول والخرائط والمعادلات والنماذج،وأما الرقابة المالية فهي تستخدم كلا من نموذج ديون والنسب المالية والموازنات وقوائم العمليات المالية، وأما الرقابة على الجودة فتشمل أدواتها خرائط الجودة ودوائر الجودة والآيزو (محمود، وآخرون،2011،ص226).

3.2.1 أساليب الرقابة على الأداء

يوجد عدة أساليب وإجراءات متبعة لتقييم الأداء،ومنها ما يقوم على أساس المقارنة التاريخية ، وآخر على أساس مقارنة نشاط مركز بأداء آخر، وأسلوب ثالث يستند إلى الموازنات التخطيطية ،ويقوم المراجع باختيار أسلوب أو أكثر حسب ما تتطلبه المنشأة محل المراجعة. (وقاد وديان،2010،ص193)

- **أولا:أسلوب تقييم الأداء على أساس تقييم الأداء في الماضي:**

يعتمد هذا الأسلوب على مقارنة الأداء الحالي للمنشأة بأداء المنشأة نفسها في فترات سابقة ، غير انه يؤخذ عليه انه لا يمكن الاعتماد عليه دون استخدام أساليب إضافية لتقييم الأداء لتأكيد نتائج التقييم ،وذلك لعدة أسباب أهمها: (وقاد وديان،2010،ص193)

- ✓ تقييم الأداء في الفترات السابقة قد يكون محتوي على انحرافات لم تعالج.
- ✓ البيانات التاريخية توضح ما كان عليه الأداء وليس ما يجب أن يكون عليه الأداء.
- ✓ صعوبة معرفة مدي التحسن في الأداء وان كان هذا التحسن مقبولا أم ليس بعد.

- **ثانياً: أسلوب تقييم الأداء على أساس المقارنة بالصناعة المشابهة:**

يقوم أسلوب تقييم الأداء بناءً على المقارنة بالصناعة المشابهة على أساس مقارنة أداء مراكز معينة بأداء مراكز أخرى في ظروف متشابهة،وكذلك لا يتم الاعتماد عليها دون أساليب تقييم أداء إضافية نظرا للصعوبات التي

ستواجهها والتي تؤثر على جودة تطبيقها مثل صعوبة إيجاد المراكز أو المنشات المشابهة للمنشأة محل التقييم في جميع النواحي ،وذلك من اجل صحة عملية المقارنة.

- **ثالثا:أسلوب تقييم الأداء على أساس معايير أداء وموازنات تخطيطية:**

يتم تقييم الأداء في هذه الطريقة من خلال توافر نظام للمعايير ومعدلات أداء،ومقارنة الأداء الفعلي المنفذ في ضوء ما تحتويه الموازنات التخطيطية.،وتنتقد تلك الطريقة في أنها لا تصلح لمعظم المنشآت لأنها ترتكز على الجانب الصناعي والتكاليف،وان كان ممكن تطويرها لتشمل المنشات الأخرى.

- **رابعا: أسلوب تقييم الأداء من خلال المراجعة الداخلي للحسابات:**

يعتبر المراجعة الداخلي للحسابات من أهم الأدوات الفعالة لتحقيق فعالية الرقابة الإدارية ، كما أنها تعمل أداة تدقيق الحسابات الداخلية كأداة للتقييم داخل المنشأة لخدمة الإدارة في مجال الرقابة من خلال فحص واختبار مدى كفاية الأساليب المحاسبية والمالية والتشغيلية المطبقة،فهي أداة رقابية مهمتها تقييم مدى فعالية وكفاءة المستويات الرقابية الأخرى،وبذلك يكون المراجع الداخلي مسئول عن فحص أي من نواحي النشاط في المنشأة طالما كان ذلك يخدم الإدارة.

وحول كل ما سبق يتبين أهمية تطوير أسلوب تقييم الأداء ودوره في تغطية كافة جوانب الأداء في المنشأة وان يعكس النواحي الكيفية والكمية للأداء من اجل الوصول إلى نتائج تحسن الأداء وترفع الكفاءة والفعالية،كما انه من الضروري أن تستند عملية التقييم على مبادئ محاسبة المسؤولية لتشمل تقييم أداء شامل للمؤسسة وربطه مع جوانب المسؤولية وصولاً إلى نظام كفء لتقييم الأداء من خلال ذلك الربط لكلا التنظيمين المحاسبي والإداري.

ويعتبر أسلوب تقييم الأداء الذي يعتمد على مقارنة الأداء الحالي بالمعايير المحددة مسبقا والمرتبطة بالخطط العملية للمنشأة من أفضل أساليب تقييم الأداء وأكثرها قدرة على اكتشاف الانحرافات،ويفضل أن تتم المقارنات على أساس التبويب النوعي والوظيفي لعناصر النشاط المرتبط بكل مركز مسئولية في ضوء الموازنات التخطيطية الفرعية والتي توضح العناصر القابلة للرقابة في كل مركز مسؤولية.

ويتم تحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها وتتبعها وتحديد المسؤولية عنها والعمل على تصحيحها.

3.2.2 أدوات الرقابة على الأداء:

تعتبر أدوات الرقابة على الأداء أساسية للعمل الرقابي ، فهي لا تختلف في مضمونها عند استخدامها في الرقابة على وحدات القطاع العام للدولة أو في الرقابة على وحدات القطاع الخاص،و قد يتم استخدام أداة أو أكثر من الأدوات الرقابية في وحدة ما ولا يتم استخدامها في وحدة أخرى ويرجع ذلك إلي طبيعة وظروف كل وحدة على حده وما يناسب تطبيقه فيها من أدوات وأساليب رقابية،كما انه قد تختلف الأدوات الرقابية المطبقة على الوحدة ذاتها بين عام وآخر وذلك تبعا لحجم الوحدة وطبيعة نشاطها ،وقد اهتمت الجهات الرقابية بتطوير أساليب وأدوات تنفيذ العملية الرقابية الهادفة لتحقيق أهداف الرقابة بأفضل الطرق وبأقل التكاليف،وفيما يلي أهم الأدوات و الأساليب التي تتبعها الجهات الرقابية:

- **أولا: الملاحظة والمشاهدة:**

يتم تطبيق هذا الأسلوب الرقابي من خلال مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل ،والذي يقوم بهذا العمل الرقابي هم من الرؤساء والمشرفين على العمل في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعه وللوقوف على أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة.(الخطيب ،2010،ص114)

وتقوم الإدارة باستخدام أسلوب الملاحظة والمشاهدة كأحد أساليب الرقابة الداخلية كون الرقابة الفورية من خلال الملاحظة متاحة للمراقبين الداخليين بحكم طبيعة عملهم ووجودهم في المنشأة،ونظرا لطبيعة هذا الأسلوب من أساليب الرقابة الفورية غير متاح لجهات الرقابة الخارجية . (الكفراوي،1998،ص78)

- **ثانيا: المراجعة:**

يعتبر أسلوب المراجعة أداة رقابية مهمة،وطريقة موضوعية لتقييم البيانات والتي تختبر مدى صدقها ، بالإضافة إلى كونها أداة تجبر الإدارة على حماية الموارد المالية،وتشتمل المراجعة على مفهومين وهما المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية،ويهدف من كلا النوعين إلى الحصول على تأكيد معقول عن صدق نتائج الأعمال وموثوقية البيانات المالية للمنشأة ، وتقوم بالمراجعة الداخلية جهة تابعة للإدارة ويعتبر بمثابة أداة ذاتية للرقابة الإدارية والمالية معا إن كانت الرقابة عليه تتم بصورة فعالة ،أما المراجعة الخارجية فهي المراجعة المكمِلة لعملية الرقابة ويأتي بمثابة مرحلة ثانية بعد المراجعة الداخلية ويعتبر أداة رقابية غير مباشرة، وتتكون الصورة النهائية عن نتائج مراجعة وفحص حسابات المنشأة و مدى صحة ودقة بياناتها المالية من نتائج كلا من المراجعة الداخلية والخارجية معا ،وفيما يلي عرضاً لكل منهما :

- **المراجعة الخارجية:**

تعتبر المراجعة الخارجية أداة تقوم بها جهات خارجية من اجل التأكد من مدى دقة البيانات المالية للمنشأة،ويعتبر أداة رقابية غير مباشرة. (عباس،2008،ص90)

كما يستخدم هذا الأسلوب للوصول إلى درجة من الثقة عن سلامة المركز المالي ويتم من خلال مراقب حسابات خارجي ،وتتم عمليات الفحص والمراجعة من خلال جهات تدقيق ورقابة خارجية ،ويطبق هذا الأسلوب بطرق عديدة أهمها:(الخطيب،2010،ص114)

- المراجعة الاختيارية: من خلال اخذ عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للمنشأة.
- المراجعة المستمرة:أي تتم عملية المراجعة بصفة مستمرة للمستندات والعمليات المحاسبية للمنشأة.
- مراجعة دورية:تتم على فترات دورية خلال السنة يحددها المراقب الخارجي.
- مراجعة نهائية:يقصد بها المراجعة بعد انتهاء السنة المالية والانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية بهدف الوقوف على حقيقة تلك القوائم المالية.
- المراجعة الشاملة:وتعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة وبعضها البعض في نظام واحد متناسق متضمناً الرقابة المحاسبية والاقتصادية أو الإدارية.

- **المراجعة الداخلية:**

تتفق المراجعة الداخلية في أهدافها مع المراجعة الخارجية ولكنها تخالفها من حيث الجهة القائمة بها ، وتعتبرنتائجها أساسية ويمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها في حال فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلي،والمراجعة الداخلية كأداة للرقابة لها عدة فوائد أهمها: (عباس،2008،ص90)

- التأكد من صلاحية السياسات والإجراءات المستخدمة في تحقيق الأهداف الموضوعة.
- وضع التوصيات المناسبة لتحسين الخطط والسياسات لتكون اكثر فعالية في تحقيق الأهداف.
- تنظيم خطوط الصلاحيات والمسؤوليات لتفعيل الرقابة على جميع المستويات الإدارية وبالتالي تحسين الأداء.

- **المراجعة الإدارية:**

وهو الذي يهتم بتحديد مدى الالتزام بالسياسات والخطط والأهداف الموضوعة وتقييم الأداء الكلي للمنشأة ووضع التوصيات للتغلب علي الأخطاء والانحرافات.

وتقييم الأداء أداة للحكم على كفاءة الإدارة من خلال مقارنة نتائج أداء المنشأة مع متوسط الصناعة العاملة فيها ومع نتائجها في السنوات السابقة ومع توقعات الإدارة ومع توقعات المراجع ،ويعتبر تقييم الأداء أداة رئيسية من برنامج الرقابة الشامل وذلك لما له من فوائد وأهمها:(عباس،2008،ص92)

- تقييم أداء الإدارة في جميع المجالات والجوانب.
- قياس الأداء الإداري والنتائج المحققة من الأهداف الموضوعة.
- تكوين مؤشرات سليمة للأداء في المستقبل ووسيلة لتقدير مختلف فئات الأداء.

وتتم عملية تقييم الأداء باختيار المعايير الملائمة وتخطيط المؤشرات المرغوب قياسها وتحديد الوزن النسبي لكل مؤشر منها ومن ثم دراستها، وإعطاء التوصيات بناءً على ذلك.

- **ثالثا: الحوافز والجزاءات:**

يعتبر أسلوب الحوافز والجزاءات أسلوباً غير مباشر من أساليب الرقابة وبوجود هذا الأسلوب وتطبيقه تتحقق أهداف الرقابة حيث يندفع الفرد ذاتيا لتحقيق أهداف الرقابة إما طمعا في الحوافز أو خوفا من الجزاءات فيقوم بانجاز المطلوب منه على أكمل وجه فيتجنب الوقوع في الأخطاء ما أمكن ويعمل على الالتزام بالقوانين و السياسات كما يعمل على رفع معدلات الأداء للوصول لأفضل مكافأة. (الخطيب،2010،ص114)

- **رابعا: القوانين والتعليمات:**

تعتبر القوانين والتعليمات من أهم وسائل الرقابة ،والتي يتعين الالتزام بها والتي يعتبر الخروج عليها مخالفة تستوجب المساءلة،وعدم الالتزام قد يؤدي إلى عدم تنفيذ الخطط الموضوعة.

ومن أهم تلك القوانين التي تستخدم كوسائل رقابية هي الموازنات ،فالموازنات العامة تستخدم كأداة رقابية على الأنشطة المالية للدولة ،كذلك الموازنة التقديرية او التخطيطية تستخدم كوسيلة رقابية على الشركات والمنشآت(الخطيب،2010،ص116)

- **خامسا: تحليل النسب المالية:**

تعتبر النسب المالية أداة فعالة للرقابة المالية والإدارية معاً،ويقصد بها قيام المنشأة بالبحث التفصيلي المعمق عن المعلومات التي تفسر العلاقات بين البنود في قائمتي الميزانية العمومية والدخل،وتوضيح موقف الشركة من عملياتها في الفترة السابقة وتحديد مدى وجود انحرافات سلبية ومعالجتها،وتهتم النسب المالية بدراسة العلاقات الرقمية بين بندين أو متغيرين والتي تعبر عن حقيقة رياضية،ويعتمد استخدام النسب المالية كأداة رقابية على تفسير العلاقات والنتائج المتحصل عليها ،وتظهر أهمية استخدامها في قدرتها على إجراء المقارنة بين متغيرين واكتشاف الانحرافات،مما يمكن المراقب من فهم وتفسير هذه العلاقات،حيث أن اختلاف رقماً لبند بمفرده لا يعني الشيء الكثير إلا إذا تمت مقارنته وتنسيبه لرقم آخر لتصبح له دلالة ومعنى.

لذلك فان المقارنة والتفسير هما أساس استخدام النسب المالية في الرقابة،فالمقارنة تقيس مدى التطابق بين الأداء الفعلي والمعيار الموضوع،وتظهر الانحرافات إن وجدت،وأما التفسير فيبين الأسباب المؤدية إلى حدوث الانحراف أوالتطابق،وتستخدم ثلاث طرق للمقارنة وهي: (سلامة،2008،ص103)

- **تحليل الاتجاه العام:**

تستخدم هذه الطريقة لتحديد مدى التقدم أو التراجع في أي نشاط من أنشطة المنشأة خلال فترة زمنية محددة، وتطبق بمقارنة النسب المالية لهذه السنة مع السنوات السابقة.

- **معيار الصناعة:**

ويقصد بها مقارنة نتائج حساب النسب المالية للمنشأة مع متوسط النسب المالية للشركات الأخرى العاملة في نفس المجال ،وتفيد في تحديد المركز التنافسي للمنشأة بالنسبة للقطاع الذي تنتمي له وكذلك قدرتها على الاستمرارية.

- **المقارنة بمنشأة مماثلة:**

ويقصد بها إجراء مقارنة بين نسب المنشأة مع منشأة أخرى مماثلة في الحجم والنشاط ولنفس العدد من السنوات،وتستخدم تلك المقارنة لتحديد إي المنشأتين اقوي واقدر على الاستمرارية.

أما فيما يتعلق بتفسير نتائج المقارنات السابقة ،فانه يمكن استخدام النسب المالية كأداة رقابية لتقييم الأداء وكشف الانحرافات.

3.2.3 استخدام النسب المالية كأداة رقابية لتقييم الأداء وكشف الانحرافات:

يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخداما وأكثرها كفاءة في اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية، ويستطيع المراجع من خلال حساب النسب والمؤشرات المالية للبيانات الحالية ومقارنتها بما هو متوقع معتمداً على بيانات السنوات السابقة أو مؤشرات الصناعة أو على الموازنات الحصول على رؤية واضحة للبنود ذات المخاطر المرتفعة ، ويقوم المراجع بالبحث عن تحريفات كمؤشرات على وجود غش واحتيال في القوائم المالية، و عن أسبابها ما إذا كانت ناتجة عن تحريف في واحد أو أكثر من المتغيرات المستخدمة في حساب النسب والمؤشرات المالية،ويتم استخدام النسب المالية كأسلوب من أساليب الإجراءات التحليلية في المراجعة في الكشف عن الغش والتلاعب كما يلي: (احمد، 2010،ص255)

- ✓ **اكتشاف التقييم غير الملائم للأصول:**

يستطيع المراجع اكتشاف تضخيم الأصول والتقييم غير الملائم لها من خلال استخدام النسب المالية الملائمة، فالتقييم غير الملائم للمخزون يتم من خلال نسبة معدل دوران المخزون، ويستطيع المراجع اكتشاف مصاريف بيع المخزون المخفية لتضخيم الأرباح باستخدام نسبة تكلفة المبيعات إلى صافي المبيعات.

و تستخدم نسبة مجمل الربح لاكتشاف التحريفات في تكلفة المبيعات وفي تقييم المخزون و المصروفات المتعلقة به التي يتم احتسابها ضمن المخزون،ويقوم المراجع باستخدام معدل دوران المدينين لاكتشاف أي تحريفات كالمبالغة في تقييم المدينين و زيادة فترة التحصيل، والتي يؤدي إلى مشكلة سيولة و شك في الاستمرارية.

- ✓ **اكتشاف التبويب الخاطئ للأصول:**

تقيس نسبة التداول قدرة المنشأة على سداد التزاماتها المتداولة عن طريق أصولها المتداولة ، ويكتشف التبويب الخاطئ للأصول باستخدام نسبة التداول وكذلك نسبة التدفق النقدي الى الالتزامات المتداولة ومقارنتها بالقيمة

المتوقعة لها ،كما يكتشف التبويب الخاطئ من خلال نسبة الأصول الثابتة إلى إجمالي الأصول فان حدث انخفاض كبير مقارنة بالقيمة المتوقعة دل ذلك على وجود تبويب خاطئ.

- ✓ **اكتشاف تسجيل الإيرادات والمصروفات في فترات مختلفة:**

إن تسجيل الإيرادات في فترة لا تخصها يؤدي إلى ارتفاع غير حقيقي للأرباح وكذلك الأمر بالنسبة للمصروفات ،ولاكتشافها يتم فحص المصاريف ومقارنتها بالفترات السابقة مع التأكد من عدم الاعتراف المبكر بالإيراد وعدم تأجيل الاعتراف بالمصروفات،فانخفاض نسبة مصروف الإهلاك إلى الأصول مقارنة بالقيمة المتوقعة يدل على احتمال وجود تأجيل للاعتراف بالمصروفات، والعكس إن قامت المنشأة باحتساب مصروف الإهلاك على فترات قصيرة نسبيا يؤدي إلى تحميل الفترة بقيمة اكبر من المصروفات ،وتستخدم نسبة معدل دوران الأصول لاكتشاف المصروفات الايرادية التي تم رسملتها من اجل تأجيل الاعتراف بها فان قل معدل دوران الأصول عن النسبة المتوقعة دل ذلك على زيادة كبيرة في الأصول وبالتالي مؤشر على تأجيل الاعتراف بالمصروفات الايرادية وتحويلها إلى رأسمالية.ويستخدم المراجع نسبة المصروفات الرأسمالية إلى الأصول كذلك من اجل كشف المصروفات الايرادية المحولة إلى رأسمالية ،وذلك إن ارتفعت هذه النسبة مقارنة بالقيمة المتوقعة دل ذلك على رسملة المصروفات الايرادية.

- ✓ **اكتشاف إخفاء الالتزامات والمصروفات:**

إن حدوث ارتفاع وهمي في صافي الدخل يدل على إخفاء التزامات وما قد يخصها من المصروفات ، وتستخدم نسبة التداول أو نسبة التدفق النقدي إلى الالتزامات المتداولة لاكتشاف إخفاء تلك الالتزامات،فان زادت تلك النسبة بدرجة كبيرة مقارنة بالقيمة المتوقعة ،فان ذلك يدل على إخفاء التزامات، كما تستخدم نسبة التداول إلى حقوق الملكية أي نسبة إجمالي الديون إلى حقوق المساهمين،فان قلت هذه النسبة بدرجة كبيرة دل ذلك على إخفاء التزامات،حيث تقل إجمالي الالتزامات وتزيد حقوق الملكية. وكذلك نسبة التدفق النقدي إلى إجمالي الديون ،فان ارتفعت هذه النسبة بدرجة كبيرة بالمقارنة بالقيمة المتوقعة دل ذلك على إخفاء بعض الالتزامات.
(احمد، 2010،ص255)

مما سبق يتضح أهمية استخدام أسلوب تحليل النسب كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في المراجعة في الكشف عن الغش والتلاعب في القوائم المالية

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

على مكاتب التدقيق بقطاع غزة

- **المقدمة:**

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة ، و مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك الأداة المستخدمة وطرق إعدادها ، وصدقها وثباتها ، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تم القيام بها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، وأخيرا المعالجات الإحصائية المستخدمة في هذا الخصوص .

4.1.1 منهجية الدراسة

يعنى بمنهجية الدراسة الطريقة التي يتم استخدامها لحل مشكلة البحث والوصول إلى النتائج،وهو الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعني بكيفية إجراء البحوث العلمية، وحيث أن الباحث إطلع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث وبالتالي يستطيع تحديد المنهج الملائم من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها وقد يتم استخدام أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة (مناهج البحث العلمي، 2003،جامعة القدس المفتوحة) .

ويسعى الباحث للوصول إلى معرفة أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات ، و هذا يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، وحيث أن المنهج الوصفي التحليلي يتم من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي يثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث (Saunders,2000,p:84)، فإن الباحث سيعتمد على هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة، كما أنه سيستخدم أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختياره لعينة الدراسة، وسيستخدم الاستبانة في جمع البيانات الأولية .

- **طرق جمع البيانات:**

تعتمد الدراسة على نوعين من البيانات:

أولا : المصادر الأولية: Primary Sources

وهي البيانات التي ترتبط بالجانب الميداني حيث يتم توزيع استبيانه على مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة حول الموضوع، ومن ثم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج (Statistical SPSS Package for Social Science)الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة .

ثانياً : البيانات الثانوية.Secondary Sources

ويتم الحصول عليها من خلال مراجعة الكتب و الدوريات و المنشورات الخاصة والدراسات السابقة والمجلات العلمية والمقالات والوثائق علي الشبكة العنكبوتية (الانترنت) المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، حيث يتم من خلالها التعرف على الأسس و الطرق العلمية اللازمة لأغراض تحقيق أهداف الدراسة .

4.1.2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة في قطاع غزة والذي يبلغ عددهم (70) مراجعاً، وقد تم استخدام المسح الشامل لتحديد عينة الدراسة لتشمل كافة أفراد المجتمع ،هذا وقد تم توزيع العدد المذكور واسترد منه عدد (61) استبانة، وبعد تفحص الاستبانات لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط

المطلوبة ، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة(61) استبانة وهي تمثل ما نسبته (86%) من العينة محل الدراسة والجداول التالية تبين خصائص عينة الدراسة كما يلي:

- **الجزء الأول: البيانات الشخصية**

1- العمر:

يبين الجدول رقم (1) أن 32.8% من عينة الدراسة كانت أعمارهم " أقل من 30 سنة " ، و 24.6% من عينة الدراسة كانت أعمارهم "30الى اقل من 40 سنة " ، و13.1% من عينة الدراسة تراوحت أعمارهم من " 40 إلى أقل من 50 سنة " ، و 29.5% من عينة الدراسة كانت أعمارهم " أكثر من50 سنة " .وتعكس هذه البيانات أن الفئة العمرية للمراجعين كانت في معظمها ممن يبلغون 30 عاماً فأكثر ،الأمر الذي يعطي مؤشرا ايجابيا حول اهتمامهم بموضوع الاستبيان وبأي وسيلة أو جهد يعمل على النهوض بالمهنة مما يؤدي إلى دقة إجاباتهم .

جدول رقم (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
30 سنة فأقل	**20**	**32.8**
30الى اقل من 40 سنة	**15**	**24.6**
40 إلى أقل من 50 سنة	**8**	**13.1**
أكثر من50 سنة	**18**	**29.5**
المجموع	**61**	**100.0**

2- المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (2) أن 3.3% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " دبلوم " ، و 86.9% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " بكالوريوس " ، و 9.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي " ماجستير " . وتشير تلك البيانات إلى أن النسبة الغالبة من المبحوثين هم من الحاصلين على درجة علمية مناسبة لا تقل عن بكالوريوس مما يعني أنهم مؤهلين لممارسة المهنة وبالتالي الاطمئنان إلى قدرتهم وموضوعيتهم في تعبئة الاستبانة.

جدول رقم (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم	**2**	**3.3**
بكالوريوس	**53**	**86.9**
ماجستير	**6**	**9.8**
المجموع	**61**	**100.0**

3- التخصص:

يبين الجدول رقم (3) أن جميع أفراد عينة الدراسة تخصصهم محاسبة،الأمر الذي يعتبر مفيداً في إطار تعزيز موضوعية إجابات المبحوثين.

جدول رقم (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	**61**	**100.0**
علوم مالية ومصرفية	**0**	**0.0**
اقتصاد	**0**	**0.0**
إدارة أعمال	**0**	**0.0**
المجموع	**61**	**100.0**

4 - الشهادة المهنية:

يبين الجدول رقم (4) أن 52.5% من عينة الدراسة يمتلكون شهادة مهنية من " المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA "، و 16.4% من عينة الدراسة يمتلكون شهادة مهنية " CPA الأمريكية " ، في حين النسبة الأقل والبالغة 31.1% ممن لا يحملون شهادات مهنية أخرى مما يعد مؤشراً على مهنية المراجعين حيث أن نسبة من يحملون شهادات مهنية بلغ 68.9% الأمر الذي يساهم في موضوعية الإجابة على فقرات الاستبانة .

جدول رقم (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير الشهادة المهنية

الشهادة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
المجمع العربي للمحاسبين القانونيينACPA	**32**	**52.5**
CPAالأمريكية	**10**	**16.4**
شهادات مهنية أخرى	**19**	**0**
المجموع	**61**	**68.9**

5 -المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (5) أن 47.5% من عينة الدراسة أن مسماهم الوظيفي هو" صاحب أو شريك مكتب المراجعة " ، و 1.6% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي " مدير دائرة المراجعة " ، و 19.7% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي " مراجع حسابات رئيسي " ، و 31.1% من عينة الدراسة مسماهم الوظيفي " مراجع حسابات مساعد " ، وتشير النتائج السابقة إلى أن الفئة المستهدفة من الاستبانة هم من المتخصصين والمهنيين،الأمر الذي يتوقع منه دقة الإجابات مما ينعكس إيجابا على نتائج هذه الدراسة.

جدول رقم (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
صاحب أو شريك مكتب المراجعة	**29**	**47.5**
مدير دائرة المراجعة	**1**	**1.6**
مراجع حسابات رئيسي	**12**	**19.7**
مراجع حسابات مساعد	**19**	**31.1**
المجموع	**61**	**100.0**

6 -عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (6) أن 3.3% من عينة الدراسة تراوحت عدد سنوات الخبرة " أقل من 5سنوات " ، و18.0% من عينة الدراسة تراوحت عدد سنوات الخبرة " من 5 – 10 سنوات " ، و 14.8% من عينة الدراسة تراوحت عدد سنوات الخبرة " من11 15سنة " ، و 29.5% من عينة الدراسة تراوحت عدد سنوات الخبرة " من 16-20سنة " ، و 34.4% من عينة الدراسة تراوحت عدد سنوات الخبرة " 21سنة فأكثر " . وتشير تلك النتائج إلى أن الشريحة الأكبر من عينة الدراسة هم ممن يمتلكون خبرة طويلة تتجاوز الستة عشر سنة ،الأمر الذي ينعكس إيجاباً على مصداقية و نتائج الاستبيانة.

جدول رقم (6)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5سنوات	**18**	**3.3**
من 5 – 10 سنوات	**11**	**18.0**
من11 15سنة	**9**	**14.8**
من16-20سنة	**2**	**29.5**
21سنة فأكثر	**21**	**34.4**
المجموع	**61**	**100.0**

7- تخصص مكتب المراجعة:

يبين الجدول رقم (7) أن 42.6% من مكاتب المراجعة تخصصهم " قطاع مالي " ، و 16.4% من مكاتب المراجعة تخصصهم " قطاع صناعي " ، و 24.6% من مكاتب المراجعة تخصصهم " قطاع خدمات " ، و 3.3% من مكاتب المراجعة تخصصهم " NGOS " ، و 13.1% من مكاتب المراجعة تقدم خدمات مراجعة متنوعة ، الأمر الذي يعكس اشتمال عينة الدراسة على جميع مجالات المراجعة،مع زيادتها في القطاع المالي وهو القطاع الأوسع نشاطاً في قطاع غزة مما ينعكس إيجاباً على نتائج الاستبيانة.

جدول رقم (7)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير تخصص مكتب التدقيق

تخصص مكتب التدقيق	التكرار	النسبة المئوية
قطاع مالي	**26**	**42.6**
قطاع صناعي	**10**	**16.4**
قطاع خدمات	**15**	**24.6**
قطاع تأمين	**0**	**0.0**
NGOS	**2**	**3.3**
متنوع	**8**	**13.1**
المجموع	**61**	**100.0**

4.1.3 مكونات أداة الدراسة وصدقها وثباتها :

- **مكونات الاستبانة:**

تشتمل الاستبانة على المكونات التالية:

✓ **الجزء الأول** : يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 8 فقرات

✓ **الجزء الثاني** : يتكون من المحاور التالية:

- **المحور الأول :** يناقش استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ويتكون من 10 فقرات.
- **المحور الثاني** : يناقش استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ويتكون من 13 فقرة.
- **المحور الثالث** : يناقش استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ويتكون من11 فقرة.
- **المحور الرابع** : يناقش استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ويتكون من 10 فقرات.
- **المحور الخامس** : يناقش استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ويتكون من 10 فقرات.

وقد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حيث الدرجة " 5 " تعني **موافق بشده** والدرجة " 1" تعني **غير موافق بشده** .

- **صدق وثبات الاستبيانة:**

يعني صدق الاستبانة التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995: 429) ، كما يقصد بالصدق " شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"(عبيدات وآخرون 2001، 179) ، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

- **صدق فقرات الاستبيانة** : تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين:

١) الصدق الظاهري للأداة (صدق المحكمين)

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (6) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة بالجامعة الإسلامية جامعة الأزهر وجامعة القدس المفتوحة متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقدُطلب من المحكمين من إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه،ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكارت المستخدم في الاستبانة.
وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.
واستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

٢ - صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيانة على عينة الدراسة البالغة حجمها30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول : استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**

يبين الجدول رقم (8) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الأول** والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المحور الأول** صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (8)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	توافر المعرفة المهنية تساعد المراجع في استخدام الإجراءات التحليلية للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.	0.520	0.003
2	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض فهم الأبعاد المتعلقة بأداء المنشأة.	0.612	0.000
3	يتم استخدام بيانات الصناعة المشابهة لأغراض الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية.	0.499	0.005
4	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.	0.631	0.000
5	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية.	0.482	0.007
6	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف المخاطر المتعلقة بحجم الديون .	0.525	0.003
7	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى تقدم أو تراجع أعمال الشركة مع مثيلاتها التي تعمل في نفس المجال .	0.613	0.000
8	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى النمو الاقتصادي للمنشأة من خلال نمو نسب صافي المبيعات،وصافي الدخل، وربح السهم، وتوزيع الأرباح للسهم.	0.381	0.038
9	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.	0.678	0.000
10	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية .	0.625	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**

يبين الجدول رقم (9) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الثاني** والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المحور الثاني** صادقة لما وضعت لقياسه

جدول رقم (9)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض المتابعة والتقييم.	0.400	0.029
2	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض اكتشاف التحريفات التي تؤثر على أداء المنشأة.	0.566	0.001
3	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض متابعة التغيرات في الأداء.	0.588	0.001
4	يتم الاعتماد على البيانات المالية للفترة السابقة لاكتشاف التغيرات غير العادية.	0.608	0.000
5	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة للتحقق من مدى سلامة الأرصدة ومتابعة التطورات.	0.505	0.004
6	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لمتابعة التغيرات الهامة التي طرأت على الموجودات والالتزامات الطويلة والقصيرة وهيكل رأس المال والتغير في هيكلية ملكية أسهم الشركة والتغيرات في الصفقات الكبيرة.	0.564	0.001
7	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض التحقق من الثبات في استخدامه السياسات المحاسبية وأثر أي تغيرات على القوائم المالية للفترة الحالية.	0.502	0.005
8	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الوقوف على مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، والإفصاح عنها.	0.548	0.002
9	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلا.	0.446	0.014
10	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تدقيق ومراقبة جودة الأداء ومتابعة التكلفة الحقيقية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية.	0.565	0.001
11	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض متابعة الأداء المالي و المحاسبي وسلامة تنفيذ آليات الرقابة والضبط الداخلي.	0.674	0.000
12	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي وتقويم أداء النظام المحاسبي المستخدم ومدى دقته في اكتشاف الانحرافات.	0.469	0.009
13	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تقويم و اكتشاف الانحرافات.	0.615	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**

يبين الجدول رقم (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات **المحور الثالث** والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل

من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات **المحور الثالث** صادقة لما وضعت لقياسه

جدول رقم (10)
الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الموضوعة.	0.538	0.002
2	يتم استخدام توقعات العميل للتأكد من سلامة تخصيص الموارد في ضوء النتائج الفعلية.	0.397	0.030
3	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التخطيط للموارد المتاحة والمتوقعة .	0.665	0.000
4	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الحكم على الإدارة وتقييم أداء مراكز المسؤولية.	0.490	0.006
5	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحفيز العاملين وتحديد المكافآت التي من شأنها تحقيق أهداف المنشأة.	0.405	0.026
6	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مجالات المخاطرة.	0.685	0.000
7	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض توضيح الخطوط العريضة للمسؤوليات وتقييم أداء مراكز المسؤولية.	0.482	0.007
8	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض ربط أهداف الإدارة لتحقيق أفضل أداء ممكن .	0.586	0.001
9	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مدى تحقيق الأهداف في ضوء الإمكانات المتاحة.	0.420	0.021
10	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الرقابة المالية وغير المالية.	0.498	0.005
11	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد الانحرافات عن الأهداف الموضوعة بعد صدور نتائج الأعمال الفعلية.	0.700	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**

يبين الجدول رقم (11) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه

جدول رقم (11)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من سلامة الأداء.	0.636	0.000
2	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية .	0.400	0.029
3	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .	0.457	0.011
4	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تخفيض الاختبارات التفصيلية و التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة.	0.633	0.000
5	يتم استخدام توقعات المراجع كمقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.	0.509	0.004
6	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد البنود التي تتطلب المزيد من الفحص .	0.582	0.001
7	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة حول دقة البيانات المالية.	0.629	0.000
8	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة بشأن المحاسبة عن الأصول، و الالتزامات.	0.581	0.001
9	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من توفي إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني.	0.627	0.000
10	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من مدى ملاءمة نتائج العمليات وسلامة المؤشرات المالية.	0.535	0.002

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**

يبين الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس والمعدل الكلي لفقراته ، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361، وبذلك تعتبر فقرات المحور الخامس صادقة لما وضعت لقياسه

جدول رقم (12)

الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد نطاق المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات.	0.624	0.000
2	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .	0.448	0.013
3	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تدعيم وتقوية نظام الرقابة.	0.780	0.000
4	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تقييم الأداء من خلال قياس عوامل النجاح الموضوعة.	0.679	0.000
5	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية التي يصعب قياسها في صورة مالية.	0.732	0.000
6	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية.	0.682	0.000
7	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التقييم والتنبؤ بالأحداث المستقبلية.	0.615	0.000
8	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحديد مدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.	0.833	0.000
9	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنشأة.	0.652	0.000
10	**يتم استخدام البيانات غير المالية لتقييم أداء المنشأة بحيث لا تكون المخرجات على حساب الجودة.**	0.678	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة**

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين **معدل كل محور من محاور الدراسة** مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة اقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.355

جدول رقم (13)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	0.777	0.000
الثاني	استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	0.889	0.000
الثالث	استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	0.692	0.000
الرابع	استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	0.782	0.000
الخامس	استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	0.870	0.000

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

- **ثبات فقرات الاستبانة Reliability:**

يعني ثبات أداة الدراسة هو التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات (العساف، 1995، ص 430). وقد تم اجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

1- طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient: تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث ر معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (14) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبيا لفقرات الاستبيان مما يطمئن على استخدام الاستبانة .

جدول رقم (14)

معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية			
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	**استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**	**10**	**0.782**	**0.878**	**0.000**
الثاني	**استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**	**13**	**0.792**	**0.884**	**0.000**
الثالث	**استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**	**11**	**0.755**	**0.860**	**0.000**
الرابع	**استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**	**10**	**0.821**	**0.902**	**0.000**

الخامس	**استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات**	**10**	**0.853**	**0.921**	**0.000**
	جميع المحاور	**54**	**0.799**	**0.888**	**0.000**

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "28" تساوي 0.361

2- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدم طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات ويبين الجدول رقم (15) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث فاقت النسبة المقبولة البالغة (60%) مما يطمئن على استخدام الاستبانة .

جدول رقم (15)
معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	0.889
الثاني	استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	13	0.905
الثالث	استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	11	0.873
الرابع	استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	0.935
الخامس	استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	0.940
	جميع الفقرات	54	0.894

4.1.4 المعالجات الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال برامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية(Statistical Package for Social Science (SPSS وفق التالي:

١ - تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي (1 **غير موافق بشده** ، 2 **غير موافق** ، 3 **محايد** ، 4 **موافق** ، 5 **موافق بشده**)، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى(5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (5/4=0.8) ، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا وجدول رقم (16) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول رقم(16)

الفترة	1.80-1	2.60-1.80	3.40-2.60	4.20-3.40	5.0-4.20
درجة الموافقة	**موافق بشده**	**موافق**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشده**
الوزن	**5**	**4**	**3**	**2**	**1**

٢ - تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة

٣ - المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك ، 1996، 89).

٤ - تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها)

٥. استخدام اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

٦. استخدام معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات .

٧. استخدام معادلة سبيرمان براون للثبات.

٨. استخدام اختبار كولومجروف-سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه. (1- Sample K-S)

٩. اختبار t لمتوسط عينة واحدة One sample T test لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3" .

المبحث الثاني:
نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها

4.2.1 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف (1- Sample K-S))

تم استخدام هذا الاختبار لأغراض الوقوف على ما اذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.
ويوضح الجدول رقم (17) نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور اكبر من 0.05 ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

جدول رقم (17)
اختبار التوزيع الطبيعي(1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	القيمة الاحتمالية
الأول	استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	0.716	0.685
الثاني	استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	13	0.905	0.386
الثالث	استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	11	0.503	0.962
الرابع	استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	0.756	0.617
الخامس	استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	10	1.127	0.158
	جميع الفقرات	54	0.452	0.987

4.2.2 تحليل فقرات الدراسة واختبار فرضياتها:

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات الاستبانة ، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0(أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60 %)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي - 2.0(أو مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اقل من 60 %)، وتكون آراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها اكبر من 0.05

أولا: تحليل فقرات المحور الأول : يقوم المراجع باستخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات "

لتحليل فقرات المحور تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (18) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول وتشير النتائج أن **أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي لكل منها إلى ما يلي:**

١. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 87.21%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " أن توافر المعرفة المهنية تساعد المراجع في استخدام الإجراءات التحليلية للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات "، وبالتالي يقتضي الأمر استمرارية قيام المراجع بتعزيز وتطوير هذه المعرفة حتى يستطيع مواكبة التطورات في مجال عمله

٢. في الفقرة رقم " 4 " بلغ الوزن النسبي " 81.31%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع يعتمد على نتائج الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية " ، وهو إجراء طبيعي يجب أن يتبناه المراجع للكشف عن مواطن الضعف والقصور في أداء الجهات الخاضعة للمراجعة

٣. في الفقرة رقم " 7 " بلغ الوزن النسبي " 80.00%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى تقدم أو تراجع أعمال الشركة مع مثيلاتها التي تعمل في نفس المجال "،وبالتالي الإجراءات التحليلية أداة فعالة لقياس الوضع التنافسي والمالي للشركة محل المراجعة وبالتالي تقييم قدرتها عي النمو والمنافسة.

كما يتبين أن اقل ثلاث فقرات حازت على اقل وزن نسبي هي:

٤. في الفقرة رقم " 3" بلغ الوزن النسبي " 75.41%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام بيانات الصناعة المشابهة لأغراض الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية "، وذلك كمؤشر فعال للحكم على الوضع المالي والتنافسي للشركة لاتخاذ الإجراءات الاحترازية الوقائية من أجل النهوض بها أو لاتخاذ الخطوات التوسعية .

٥. في الفقرة رقم " 10" بلغ الوزن النسبي " 73.77%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية "،الأمر الذي يعني اتخاذ الإجراءات التحليلية كأداة معززة بدرجة متوسطة،الأمر الذي يشير إلى ضرورة توعية المراجعين إلى أهمية هذه الأداة وقوة الاعتماد على هذا الدليل كأحد أدلة المراجعة.

٦. في الفقرة رقم " 6" بلغ الوزن النسبي " 68.20%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.001" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف المخاطر المتعلقة بحجم الديون "، وبالتالي تبرز أهمية استخدام الإجراءات التحليلية كوسيلة فعالة لمقارنة الشركة محل المراجعة بمثيلاتها وذلك لأن مقدرة المنشأة على السداد ومواجهة مخاطر الديون تعكس جودة مركزها المالي .

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات) تساوي 3.89 ، و الوزن النسبي يساوي 77.77 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.648 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع يقوم باستخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

جدول رقم (18)

تحليل الفقرات المحور الأول (استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	توافر المعرفة المهنية تساعد المراجع في استخدام الإجراءات التحليلية للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.	4.36	0.659	87.21	16.123	0.000
2	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض فهم الأبعاد المتعلقة بأداء المنشأة.	3.92	0.781	78.36	9.182	0.000
3	يتم استخدام بيانات الصناعة المشابهة لأغراض الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية.	3.77	0.844	75.41	7.126	0.000
4	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.	4.07	0.793	81.31	10.494	0.000
5	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية.	3.92	0.802	78.36	8.940	0.000
6	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف المخاطر المتعلقة بحجم الديون .	3.41	0.955	68.20	3.351	0.001
7	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى تقدم أو تراجع أعمال الشركة مع مثيلاتها التي تعمل في نفس المجال .	4.00	0.775	80.00	10.083	0.000
8	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى النمو الاقتصادي للمنشأة من خلال نمو نسب صافي المبيعات،وصافي الدخل، وربح السهم، وتوزيع الأرباح للسهم.	3.97	0.816	79.34	9.260	0.000
9	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.	3.79	0.777	75.74	7.909	0.000
10	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية .	3.69	0.786	73.77	6.840	0.000
	جميع الفقرات	3.89	0.549	77.77	12.648	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

- **اختبار الفرضية الفرعية الأولى** و التي تنص على الأتي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين قيام المراجع بمقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار بيرسون لاختبار العلاقة المذكورة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في الجدول رقم (19) والذي يشير الى أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.847 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين قيام المراجع بإجراء مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة واستخدامها كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات ، وبالتالي يتم قبول الفرضية المذكورة.

جدول رقم (19)

معامل الارتباط بين مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع بيانات الصناعة المشابهة و الرقابة واكتشاف الانحرافات

المحور	الإحصاءات	استخدام البيانات المالية الفعلية للعميل ومقارنتها مع بيانات الصناعة المشابهة
الرقابة واكتشاف الانحرافات	معامل الارتباط	0.847
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	61

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

ثانيا: تحليل فقرات المحور الثاني : يقوم المراجع باستخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

لتحليل فقرات المحور تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (20) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني وتشير النتائج أن **أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي لكل منها كانت كما يلي:**

١. في الفقرة رقم " 3" بلغ الوزن النسبي " 83.61%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ".وبالتالي تمثل الإجراءات التحليلية أداة رقابية فعالة يعتمد عليها لتحقيق الأغراض الرقابية المذكورة.

٢. في الفقرة رقم " 1 " بلغ الوزن النسبي " 82.95%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات "، الأمر الذي يعكس أهمية استخدام الإجراءات التحليلية كأداة تقييم للخطط والأهداف الموضوعة و الوقوف على ما تم تحقيقه في هذا الخصوص.

٣. في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 81.97%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة للتحقق من مدى سلامة الأرصدة ومتابعة التطورات "،وتؤكد هذه النتيجة على الدور الذي تلعبه الإجراءات التحليلية أداة فعالة لاكتشاف الانحرافات.

كما يتبين أن اقل ثلاث فقرات حازت على اقل وزن نسبي هي:

٤. في الفقرة رقم "12 " بلغ الوزن النسبي " 76.72%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي وتقويم أداء النظام المحاسبي المستخدم ومدى دقته في اكتشاف الانحرافات ".

٥. في الفقرة رقم "13 " بلغ الوزن النسبي " 75.08%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تقويم و اكتشاف الانحرافات "مما يؤكد على مدى اعتماد هذه الأداة لدى المراجعين عند أدائهم لمهامهم في المراجعة،الأمر الذي يعكس أهمية وضرورة استمرار العمل نحو تطوير أساليبهم العلمية والعملية ليتم الاستفادة من هذا المؤشر بشكل اكبر.

٦. في الفقرة رقم " 8 " بلغ الوزن النسبي " 73.44%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الوقوف على مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، والإفصاح عنها " وبالتالي فان قيام المراجعين بهذا الأمر يعد مؤشراً على التزامهم بأصول المهنة ومتابعة التطورات التي تحدث على تلك الديون وأثرها على الوضع المالي للشركة محل المراجعة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات) تساوي 3.95 ، و الوزن النسبي يساوي 79.07 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 15.646وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن المراجع يقوم باستخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

جدول رقم (20)

تحليل الفقرات المحور الثاني (استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض المتابعة والتقييم.	4.15	0.628	82.95	14.269	0.000
2	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض اكتشاف التحريفات التي تؤثر على أداء المنشأة.	4.02	0.764	80.33	10.396	0.000
3	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض متابعة التغيرات في الأداء.	4.18	0.719	83.61	12.822	0.000
4	يتم الاعتماد على البيانات المالية للفترة السابقة لاكتشاف التغيرات غير العادية.	4.00	0.753	80.00	10.375	0.000
5	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة للتحقق من مدى سلامة الأرصدة ومتابعة التطورات.	4.10	0.651	81.97	13.182	0.000
6	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لمتابعة التغيرات الهامة التي طرأت على الموجودات والالتزامات الطويلة والقصيرة وهيكل رأس المال والتغير في هيكلية ملكية أسهم الشركة والتغيرات في الصفقات الكبيرة.	4.02	0.826	80.33	9.605	0.000
7	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض التحقق من الثبات في استخدامه السياسات المحاسبية وأثر أي تغيرات على القوائم المالية للفترة الحالية.	3.97	0.856	79.34	8.828	0.000
8	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الوقوف على مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، والإفصاح عنها.	3.67	0.851	73.44	6.169	0.000
9	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً.	3.95	0.717	79.02	10.356	0.000
10	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تدقيق ومراقبة جودة الأداء ومتابعة التكلفة الحقيقية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية.	3.89	0.839	77.70	8.245	0.000
11	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض متابعة الأداء المالي و المحاسبي وسلامة تنفيذ آليات الرقابة والضبط الداخلي.	3.87	0.718	77.38	9.448	0.000
12	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي وتقويم أداء النظام المحاسبي المستخدم ومدى دقته في اكتشاف الانحرافات.	3.84	0.840	76.72	7.771	0.000

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
13	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تقويم و اكتشاف الانحرافات	3.75	0.850	75.08	6.932	0.000
	جميع الفقرات	3.95	0.476	79.07	15.646	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

- **اختبار الفرضية الفرعية الثانية** والتي تنص على الأتي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين قيام المراجع بم قارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات المالية في الفترة السابقة كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار بيرسون لإختبار العلاقة المذكورة والنتائج مبينة في الجدول رقم (21) والذي يشير أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.845 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين قيام المراجع بمقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات المالية في الفترة السابقة واستخدامها كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات .

جدول رقم (21)

معامل الارتباط بين قيام المراجع باستخدام البيانات المالية للعميل في الفترة السابقة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

المحور	الإحصاءات	استخدام البيانات المالية للعميل للفترة السابقة
الرقابة واكتشاف الانحرافات	معامل الارتباط	0.845
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	61

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

ثالثا: تحليل فقرات المحور الثالث : يقوم المراجع باستخدام توقعات العميل(الموازنات التقديرية ،والتنبؤات) كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (22) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث المذكور ،وتبين النتائج أن **أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي لكل منها كما يلي:**

١. في الفقرة رقم "9 " بلغ الوزن النسبي " 70.16%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مدى تحقيق الأهداف في ضوء الإمكانات المتاحة "مما يؤكد على ضرورة استمرارية قيام المراجع باستخدام هذه الأداة لأغراض مراجعة وتطوير الخطط الموضوعة للعميل.

٢. في الفقرة رقم "8 " بلغ الوزن النسبي " 69.51%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحقيق أهداف الإدارة وفق أفضل أداء ممكن " ويعد ذلك مؤشراً مهماً لمتابعة تطور الأداء مما يترتب عليه الوصول لأداء أفضل في حال الاهتمام به ومتابعة مدى تطور الشركة محل المراجعة وإبداء ملاحظاتهم بشأنه.

٣. في الفقرة رقم "3 " بلغ الوزن النسبي " 68.85%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التخطيط للموارد المتاحة والمتوقعة "وبالتالي تعتبر أداة إدارية فعالة للتخطيط وتطوير أداء المنشأة .

كما يتبين أن **اقل ثلاث فقرات حازت على اقل وزن نسبي كما يلي:**

٤. في الفقرة رقم "6 " بلغ الوزن النسبي " 67.21%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.003" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مجالات المخاطرة "،وبالتالي تعتبر أداة جيدة تعطي مؤشرات مستقبلية مفيدة للمراجع لتحديد التوقعات حول استمرارية المنشأة .

٥. في الفقرة رقم "10 " بلغ الوزن النسبي " 65.25%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.073" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الرقابة المالية وغير المالية بصورة متوسطة "،وبالتالي فإنها تعد أداة رقابية يتوجب على المراجع الاعتماد عليها بشكل اكبر لتحقيق الأغراض الرقابية اللازمة في هذا الشأن.

٦. في الفقرة رقم "11" بلغ الوزن النسبي " 63.93%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.096" وهي أكبر من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد الانحرافات عن الأهداف الموضوعة وذلك بصورة متوسطة " مما يتعين على المراجع الاعتماد بشكل افضل على هذه الاداة لأغراض الكشف عن الانحرافات المرتبطة بالاهداف الموضوعة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات) تساوي 3.39 ، و الوزن النسبي يساوي 67.78 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 4.633 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه المراجع يقوم باستخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات

جدول رقم (22)

تحليل الفقرات المحور الثالث (استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الموضوعة.	3.39	0.881	67.87	3.488	0.001
2	يتم استخدام توقعات العميل للتأكد من سلامة تخصيص الموارد في ضوء النتائج الفعلية.	3.39	0.881	67.87	3.488	0.001
3	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التخطيط للموارد المتاحة والمتوقعة .	3.44	0.827	68.85	4.179	0.000
4	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الحكم على الإدارة وتقييم أداء مراكز المسؤولية.	3.38	0.860	67.54	3.426	0.001
5	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحفيز العاملين وتحديد المكافآت التي من شأنها تحقيق أهداف المنشأة.	3.44	0.847	68.85	4.081	0.000
6	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مجالات المخاطرة.	3.36	0.895	67.21	3.147	0.003
7	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض توضيح الخطوط العريضة للمسؤوليات وتقييم أداء مراكز المسؤولية.	3.43	0.939	68.52	3.545	0.001
8	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحقيق أهداف الإدارة وفق أفضل أداء ممكن .	3.48	0.993	69.51	3.738	0.000
9	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مدى تحقيق الأهداف في ضوء الإمكانات المتاحة.	3.51	0.906	70.16	4.381	0.000
10	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الرقابة المالية وغير المالية.	3.26	1.124	65.25	1.823	0.073
11	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد الانحرافات عن الأهداف الموضوعة بعد صدور نتائج الأعمال الفعلية.	3.20	0.910	63.93	1.689	0.096
	جميع الفقرات	3.39	0.656	67.78	4.633	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

- **اختبار الفرضية الفرعية الثالثة** والتي تنص على الأتي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين قيام المراجع بمقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع توقعات العميل(الموازنات التقديرية والتنبؤات) كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار بيرسون لاختبار العلاقة المذكورة عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) والنتائج مبينة في الجدول رقم (23) والذي يشير إلى أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.755 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250 ، مما يدل على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام توقعات (الموازنات التقديرية والتنبؤات) كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

جدول رقم (23)

معامل الارتباط بين استخدام توقعات العميل(الموازنات التقديرية والتنبؤات)كأداة للرقابة واكتشاف الانحرافات

المحور	الإحصاءات	استخدام توقعات العميل(الموازنات التقديرية والتنبؤات)
الرقابة واكتشاف الانحرافات	معامل الارتباط	0.755
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	61

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

رابعا: تحليل فقرات المحور الرابع: يتم استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (24) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور المذكور وتشير النتائج أن **أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي لكل فقرة كما يلي:**

١. في الفقرة رقم " 7" بلغ الوزن النسبي " 79.34%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة حول دقة البيانات المالية "وكونه مؤشراً على مدى فعالية الأنظمة الرقابية والمحاسبية في المنشأة.

٢. في الفقرة رقم " 6" بلغ الوزن النسبي " 78.03%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد البنود التي تتطلب المزيد من الفحص " مما يفيد المراجع كأداة لتحديد مواطن الضعف وزيادة الاختبارات فيها.

٣. في الفقرة رقم " 10" بلغ الوزن النسبي " 77.70%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من مدى ملاءمة نتائج العمليات

وسلامة المؤشرات المالية " ويعد ذلك مؤشراً يعطي المراجع المزيد من الثقة بنتائج اختباراته،وبالتالي الاعتماد على الإجراءات باعتبارها أداة مهمة في هذا الخصوص .

كما يتبين أن اقل ثلاث فقرات حازت على اقل أوزان نسبية كما يلي:

٤. في الفقرة رقم " 4" بلغ الوزن النسبي " 75.74%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تخفيض الاختبارات التفصيلية و التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة " .

٥. في الفقرة رقم " 2" بلغ الوزن النسبي " 75.41%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية " مما يعطي مؤشرات للمراجع عن الوضع المستقبلي للمنشأة وبالتالي تمكنه من إبداء الرأي المهني في هذا الخصوص.

٦. في الفقرة رقم " 9" بلغ الوزن النسبي " 75.41%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من توفير إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني."الأمر الذي يعد مفيداً في متابعة التطورات باعتبار أن ذلك يدخل ضمن مسؤولية المهنية التنبيه إلى المخاطر التي تؤدي إلى حدوث الفشل المالي.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع تساوي 3.85، و الوزن النسبي يساوي 76.95 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 11.560 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

جدول رقم (24)

تحليل الفقرات المحور الرابع (استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من سلامة الأداء.	3.85	0.853	77.05	7.804	0.000
2	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية .	3.77	0.783	75.41	7.685	0.000
3	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .	3.84	0.688	76.72	9.498	0.000
4	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تخفيض الاختبارات التفصيلية و التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة.	3.79	0.878	75.74	7.002	0.000

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
5	يتم استخدام توقعات المراجع كمقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.	3.85	0.813	77.05	8.188	0.000
6	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد البنود التي تتطلب المزيد من الفحص .	3.90	0.907	78.03	7.760	0.000
7	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة حول دقة البيانات المالية.	3.97	0.836	79.34	9.036	0.000
8	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة بشأن المحاسبة عن الأصول، و الالتزامات.	3.85	0.749	77.05	8.887	0.000
9	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من توفي إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني.	3.77	0.824	75.41	7.299	0.000
10	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من مدى ملاءمة نتائج العمليات وسلامة المؤشرات المالية.	3.89	0.896	77.70	7.714	0.000
	جميع الفقرات	3.85	0.573	76.95	11.560	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

- **اختبار الفرضية الفرعية الرابعة** والتي تنص على الأتي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين فيام المراجع باستخدام توقعاته كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات .

تم استخدام اختبار بيرسون لإختبار العلاقة المذكورة والنتائج مبينة في الجدول رقم (25) والتي تشير إلى أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.814 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250 ، مما يدل على وجود علاقة بين قيام المراجع باستخدام توقعاته عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$) لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

جدول رقم (25)

معامل الارتباط بين قيام المراجع باستخدام توقعاته لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

المحور	الإحصاءات	استخدام توقعات المراجع
الرقابة واكتشاف الانحرافات	معامل الارتباط	0.814
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	61

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

خامسا: تحليل فقرات المحور الخامس : يتم استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (26) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول فقرات المحور **المذكور** وتبين النتائج أن **أعلى ثلاث فقرات حسب الوزن النسبي لكل منها كانت كما يلي:**

١. في الفقرة رقم " 3" بلغ الوزن النسبي " 76.39%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تدعيم وتقوية نظام الرقابة "، مما يؤكد على ضرورة استمرارية المراجعين في تفعيل استخدام البيانات غير المالية على صعيد واسع كأداة مهمة من أدوات الرقابة.

٢. في الفقرة رقم " 5 " بلغ الوزن النسبي " 75.41%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية التي يصعب قياسها في صورة مالية "،ويدل ذلك على الدور التكميلي الذي تلعبه البيانات غير المالية لتغطي ما لا تغطيه البيانات المالية من أهداف وانجازات وغير ذلك مما لا يمكن التعبير عنه بصورة مالية.

٣. في الفقرة رقم " 2 " بلغ الوزن النسبي " 74.43%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها "،ويبرز هنا الدور الإداري و الرقابي حيث تعمل بمثابة أداة رقابية تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها .

كما يتبين أن اقل ثلاث فقرات التي حازت على اقل وزن نسبي كما يلي:

٤. في الفقرة رقم " 9" بلغ الوزن النسبي " 71.15%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض الوقوف على القيمة الحالية للأصول غير الملموسة للمنشأة .

٥. في الفقرة رقم " 7" بلغ الوزن النسبي " 70.82%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التقييم والتنبؤ بالأحداث المستقبلية ".مما يعكس أهمية البيانات غير المالية كأداة فعالة من أدوات التخطيط والرقابة.

٦. في الفقرة رقم " 8 " بلغ الوزن النسبي " 70.49%" والقيمة الاحتمالية تساوي " 0.000" وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه " يتم استخدام البيانات غير المالية لتحديد مدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات ". وذلك كون البيانات غير المالية تدعم البيانات المالية ،واستخدامها كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات) تساوي 3.64 ، و الوزن النسبي يساوي 72.79 % وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 7.327 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.0 ، و القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أنه يتم استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.

جدول رقم (26)

تحليل الفقرات المحور الخامس (استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات)

مسلسل	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد نطاق المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات.	3.56	0.866	71.15	5.024	0.000
2	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .	3.72	0.897	74.43	6.281	0.000
3	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تدعيم وتقوية نظام الرقابة.	3.82	0.827	76.39	7.743	0.000
4	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تقييم الأداء من خلال قياس عوامل النجاح الموضوعة.	3.62	0.897	72.46	5.421	0.000
5	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية التي يصعب قياسها في صورة مالية.	3.77	0.716	75.41	8.401	0.000
6	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية.	3.64	0.817	72.79	6.111	0.000
7	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التقييم والتنبؤ بالأحداث المستقبلية.	3.54	1.026	70.82	4.119	0.000
8	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحديد مدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.	3.52	0.868	70.49	4.720	0.000
9	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنشأة.	3.56	0.992	71.15	4.388	0.000
10	يتم استخدام البيانات غير المالية لتقييم أداء المنشأة بحيث لا تكون المخرجات على حساب الجودة.	3.69	0.941	73.77	5.717	0.000
	جميع الفقرات	3.64	0.682	72.79	7.327	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

- **اختبار الفرضية الفرعية الخامسة** والتي تنص على الأتي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ بين استخدام البيانات غير المالية(تكلفة الأجور ،عدد الموظفين) لأغراض الرقابة واكتشاف الانحرافات

تم استخدام اختبار بيرسون لاختبار العلاقة المذكورة والنتائج مبينة في الجدول رقم (27) والتي تشير أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 ، كما أن قيمة r المحسوبة تساوي 0.876 وهي اكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.250 ، مما يدل على وجود علاقة بين استخدام البيانات غير المالية لأغراض الرقابة واكتشاف الانحرافات عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha = 0.05$).

جدول رقم (27)

معامل الارتباط بين الرقابة واكتشاف الانحرافات **و** مقارنة وتحليل البيانات المالية الفعلية للعميل مع البيانات غير المالية(تكلفة الأجور ،عدد الموظفين)

المحور	الإحصاءات	استخدام البيانات غير المالية (تكلفة الأجور ،عدد الموظفين)
الرقابة واكتشاف الانحرافات	معامل الارتباط	0.876
	القيمة الاحتمالية	0.000
	حجم العينة	61

قيمةr المحسوبة عند درجة حرية " 59" ومستوى دلالة "0.05" يساوي 0.250

تحليل محاور الدراسة:

استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم (28) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة حول محاور الدراسة ، و يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسة تساوي 3.75 ، و الوزن النسبي يساوي 75.01% وهي اكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 12.254 وهي اكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.00، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي اقل من 0.05 مما يدل على أن استخدام الإجراءات التحليلية له أثراً ايجابيا كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات وبالتالي قبول الفرضية.

جدول رقم (28)
تحليل محاور الدراسة
(أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات)

	أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية
الأول	استخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	3.89	0.549	77.77	12.648	0.000
الثاني	استخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	3.95	0.476	79.07	15.646	0.000
الثالث	استخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	3.39	0.656	67.78	4.633	0.000
الرابع	استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	3.85	0.573	76.95	11.560	0.000
الخامس	استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات	3.64	0.682	72.79	7.327	0.000
	جميع المحاور	3.75	0.478	75.01	12.254	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "106" تساوي 1.98

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

- النتائج
- التوصيات

- **أولا :النتائج:**

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. تبين أن توافر المعرفة المهنية كان لها دوراً بارزا في تمكين المراجع من استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة والتعرف على الأساليب الواجب القيام بها وصولا إلى تحقيق الأداء السليم واكتشاف الانحرافات،وهو ما أكدت عليه الدراسات السابقة.

٢. تعمل مكاتب المراجعة في قطاع غزة على استخدام بيانات الصناعة المشابهة عند القيام بأعمال المراجعة لأجل تمكين المراجع من عقد المقارنات وتحقيق الرقابة على الأداء والكشف عن الانحرافات.

٣. يعتبر استخدام بيانات الصناعة المشابهة من قبل مكاتب المراجعة في قطاع غزة أمراً مهماً لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات في كافة المجالات المتعلقة بالكشف عن الانحرافات والحكم على مقدرة الشركة على الاستمرارية،وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

٤. تعمل مكاتب المراجعة نحو استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف المخاطر المتعلقة بحجم الديون المنشأة ومقارنتها بمثيلاتها من أجل تحديد جودة مركزها المالي.

٥. تقوم مكاتب المراجعة باستخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الرقابة و كأداة تقييم للخطط والأهداف الموضوعة و الوقوف على ما تم تحقيقه في هذا الخصوص،هذه النتيجة تتفق مع تم التوصل إليه من نتائج في دراسات سابقة.

٦. يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مكاتب المراجعة كأداة فعالة للتحقق من مدى سلامة الأرصدة ومتابعة التطورات واكتشاف الانحرافات، فضلاً عن الكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي.

٧. تقوم مكاتب المراجعة على تقييم مدى كفاية الديون المشكوك فيها والإفصاح عنها وفقا للقواعد والمبادئ الواجب مراعاتها في هذا الخصوص .

٨. يعتبر استخدام توقعات العميل من قبل مكاتب المراجعة أداة فعالة لأغراض الرقابة المالية وغير المالية ولاختبار كفاءة الإدارة في تخطيط الموارد المتاحة والمتوقعة وتحقيق أهداف المنشأة وتقييم القدرة على الاستمرارية وهي ما أكدته دراسة سابقة.

٩. تستخدم مكاتب المراجعة توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة حول دقة البيانات المالية وتحديد البنود التي تتطلب المزيد من الفحص لتحديد مواطن الضعف وزيادة الاختبارات فيها و تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية، وتوفير إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني.

١٠. تعمل مكاتب المراجعة على استخدام البيانات غير المالية كأداة رقابية هامة للتحقق من الأهداف التي يصعب قياسها في صورة مالية وتحديد مدى الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، ومدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات وهذا ما أكدت عليه ايضاً دراسات سابقة.

- **ثانيا :التوصيات:**

١. ضرورة توعية مكاتب المراجعة بأهمية الإجراءات التحليلية لاستخدامها كأداة فعالة لتقييم الوضع المالي والتنافسي للمنشأة والقدرة على الاستمرارية .

٢. ضرورة تعميق وتطوير الأساليب العلمية والعملية للمراجعين واستخدامها لأغراض تقويم و اكتشاف الانحرافات وتطبيق برامج إحصائية ومحوسبة ليتم الاستفادة منها في تطوير الأداء.

٣. ضرورة قيام الجمعيات المهنية بالعمل على تطوير الكفاءات المهنية للمراجعين وتدريبهم على استخدام البيانات غير المالية في جميع مراحل عملية المراجعة بغرض الرفع من فاعلية وكفاءة أدائهم.

٤. العمل على استخدام نتائج الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية ، و للكشف عن مواطن الضعف والقصور في أداء نظام الرقابة والضبط الداخلي في المنشأة.

٥. العمل على تفعيل رقابة الجودة على أعمال المراجعين والتأكد من مدى كفاية الإجراءات والأساليب التحليلية المستخدمة في مجال المراجعة كأداة حديثة وفعالة وحث المراجع على مواكبة التطورات في هذا الخصوص.

٦. يوصي الباحث بتفعيل دور الجمعيات المهنية بالعمل على متابعة تحفيز المراجعين على استمرارية التدريب والتأهيل المستمر وتوعيتهم نحو ضرورة استخدام معايير المراجعة الدولية واستخدام الأساليب الحديثة كالإجراءات التحليلية المراجعة لما لها من أثر في تخفيض الوقت والتكلفة والجهد المبذول في عملية المراجعة.

٧. ضرورة الاعتماد على استخدام البيانات غير المالية لأغراض الرقابة والمراجعة والتأكد من سلامة القياس والإفصاح المحاسبي والتحقق من مدى تحقيق أهداف الإدارة وتطوير أدائها.

٨. استخدام بيانات الصناعة المشابهة منن قبل المراجعين لأغراض الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية و للحكم على الوضع المالي والتنافسي من أجل التطوير وتقييم الأداء.

٩. استخدام كل من توقعات المراجع وتوقعات العميل (المنشأة محل المراجعة) لأغراض تقييم الأداء والقدرة على الاستمرارية و التحقق من توفير إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني .

١٠. ضرورة قيام الجمعيات المهنية بالعمل نحو تطوير الأساليب الإحصائية والتحليلية والمالية لدى المراجعين لكي يتسنى لهم فهم واعتماد نتائج الإجراءات التحليلية وغيرها من الأساليب الحديثة في المراجعة مما نصت عليه معايير المراجعة الدولية.

١١. وأخيرا يوصي الباحث الدارسين والباحثين بإجراء المزيد من الدراسات حول الإجراءات التحليلية في المراجعة ،إذ يمكن اقتراح المواضيع التالية:

- ✓ دراسة مدى استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجعين الداخليين في الشركات العاملة في قطاع غزة.
- ✓ دراسة دور الإجراءات التحليلية في تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلي.
- ✓ دراسة التقنيات الحديثة في المراجعة وسبل تسخيرها في خدمة المراجع والنهوض بالمهنة.

المراجع

قائمة المراجع

- **أولا :القرآن الكريم.**

- **ثانيا :المراجع العربية:**

١ -أحمد، سامح محمد، **اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية** ، الناشر معهد الإدارة العامة، الرياض،السعودية، 2010.

٢ -أرينز ألفين، لوبك جيمس, (٢٠٠٣) ، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

٣ -جربوع،يوسف محمود، **أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات** ، الطبعة الأولى،الناشر مكتبة الطالب الجامعي،غزة،فلسطين، 2001.

٤ - جربوع،يوسف محمود، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية** ، الطبعة الأولى،غزة، 2002.

٥ -جمعة،احمد حلمي، **التدقيق الحديث للحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان ،الأردن ،1999.

٦ -جمعة،احمد حلمي، **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** ، دار صفاء، عمان،الأردن، 2008.

٧ -جمعة،احمد حلمي، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد** ،دار صفاء، عمان،الأردن، 2009.

٨ - جمعة،احمد حلمي ، **التدقيق والتأكيد الحديث – المشاكل والمسؤوليات- الأدوات والخدمات** ، دار الصفا للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2009.

٩ - حماد، عبد العال ، **موسوعة معايير المراجعة،الجزء الثاني**، دار الجزيرة للنشر والتوزيع ،الإسكندرية، 2004.

١٠ -الخطيب، خالد راغب، **الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، الأردن، 2010.

١١ -دياب ، سهيل، **مناهج البحث العلمي**،الناشر جامعة القدس المفتوحة،عمان،الأردن، 2003.

١٢ -الذنبيات،علي عبد القادر ، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق** ، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2011.

١٣ -الزبيدي، حمزة محمود، **التحليل المالي تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل** ، مؤسسة الوراق للنشر،عمان، الأردن، 2000.

١٤ - سلامة، مصطفى صالح، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، دار البداية،عمان، الأردن، 2010.

١٥ - آل شبيب، دريد كامل، **مقدمة في الإدارة المالية المعاصرة**، الطبعة الثانية، دار المسيرة ،عمان، 2009.

١٦ - عباس، علي، **الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال** ، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، 2008.

١٧ - عبيدات، ذوقان، و عبد الرحمن عدس ، و كايد عبد الخالق،، **البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه**، دار الفكر، عمان، 2001.

١٨ - العساف، صالح حمد ، **المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية** ، مكتبة العبيكان، الرياض،السعودية، 1995.
١٩ - عقل، مفلح محمد، **مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي** ، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي للنشر،عمان،الأردن، 2011.
٢٠ - الكرخي، مجيد، **تقويم الأداء باستخدام النسب المالية** ، دار المناهج للنشر والتوزيع،عمان،الأردن، 2007.
٢١ - كشك، محمد بهجت، **مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية** ، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية،مصر، 1996.
٢٢ - الكفراوي، عوف محمود، **الرقابة المالية النظرية والتطبيق** ، مطبعة الانتصار،الإسكندرية،مصر ، 1998.
٢٣ - محمود،رأفت سلامة، واحمد كلبونة،وعمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات العملي**، الطبعة الأولى، دار المسيرة ،عمان ،الأردن ، 2011 .
٢٤ - محمود،رأفت سلامة، واحمد كلبونة،وعمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الأولى، دار المسيرة ،عمان ،الأردن ، 2011.
٢٥ - الناغي، محمود السيد ، **دراسات في المعايير الدولية للمراجعة** ، الطبعة الأولى ، الناشر المكتبة العصرية، المنصورة،مصر، 2000.
٢٦ - هندي، منير إبراهيم، **الإدارة المالية:مدخل تحليلي معاصر** ، الطبعة الرابعة، الناشر المكتب العربي الحديث، الإسكندرية،مصر، 2000.
٢٧ - الوقاد، سامي، ولؤي وديان، **تدقيق الحسابات (1)**، الطبعة الأولى، مكتبة المجمع العربي، عمان، الأردن، 2010.

- **ثالثاً :المجلات والدوريات العلمية:**

١. جربوع، يوسف محمود ، **مدى قدرة المراجع الخارجي من خلال التحليل المالي على اكتشاف الأخطاء غير العادية والتنبؤ بفشل المشروع – دراسة تطبيقية على مراجعي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، فلسطين**،مجلة الجامعة الإسلامية،المجلد الثالث عشر،العدد الأول، 2005 ص263 : 295، يناير، 2005.
٢. جربوع، يوسف محمود ، **محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي" دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين**، المؤتمر العلمي الأول الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، بكلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ،غزة فلسطين، 2005 .
٣. شحاتة،حسين، **منهج وأساليب الرقابة وتقييم أداء الأفراد** ،دار المشورة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر، 2005.
٤. قريط ،عصام، **مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية** ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول ، 2009.
٥. المخادمة،أحمد عبد الرحمن،وحاكم الرشيد، **أهمية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق"**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد4، 2007.

٦. نصار،مجدي محمد،ومريم أحمد بهرامي، **أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مراجع الديوان ومدى الاعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة،** مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة لعام 2008،دولة الكويت،2008.

7. Colbert**,** janet**, Analytical Procedures for Management Accountants and Auditors**, Managerial Auditing Journal, Emerald Article,1994.

8. Koskivaara **,** Eija **, Artificial neural networks in analytical review procedures,** Managerial Auditing Journal, Emerald Article,2004.

9. Law**,** Shee Boon ,and Roger Willett. "**The ability of analytical procedures to signal transaction errors**" Managerial Auditing Journal, Emerald Article,2004.

10. Lee, Minwoo , and Janet L. Colbert, **Analytical procedures: management tools for monitoring**", Managerial Auditing Journal, Emerald Article,1997.

11. Samaha, khaled,and Mohamed Hegazy, **"analytical procedures" among Big 4 versus non-Big 4 audit firms in Egypt**, Managerial Auditing Journal, Emerald Article,2010.

- **رابعاً :الرسائل العلمية:**

١. أبو سمهدانة، نفين، **مجالات مساهمة استخدام المراجعة التحليلية في تخطيط وأداء عملية المراجعة**،رسالة ماجستير في المحاسبة،الجامعة الإسلامية،غزة،فلسطين.2006.

٢. الحمود، تركي راجي، **المراجعة التحليلية ومدى استعمالها من قبل مراجعي الحسابات في الأردن،** رسالة ماجستير في المحاسبة،جامعة اليرموك،اربد،الأردن،1999.

٣. قمصاني،حسن عباس، **أساليب المراجعة التحليلية دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة بمدينة جدة**،رسالة ماجستير في المحاسبة،جامعة الملك عبد العزيز،السعودية،1997.

٤. المجبر، القيسي، **المراجعة التحليلية ومدى استخدامها من قبل مراجعي الحسابات القانونيين بدولة فلسطين** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ،2002

٥. مصطفى،صادق حامد ، **قياس أثر المعلومات المالية وغير المالية على أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تخطيط عملية المراجعة**، رسالة ماجستير في المحاسبة،جامعة الملك عبد العزيز،السعودية،2004.

- **خامساً :المراجع الأجنبية:**

1. Hayes, Rick, and others **, principles of auditing,** Prentice-Hall, Inc., London, 2010.

2. Jarbou, yousef**, auditing between theory and application, first edition,** the Islamic university , gaza,palistine,2008**.**

3. Jarbou, yousef**, auditing between theory and application, first edition,** the Islamic university , gaza,palistine,2009**.**

4. Robertson, jack, **auditing**, the university of texas ,Austin ,usa,1997.

5. Woolf ,emile, **auditing today**, third edition ,Prentice-Hall, Inc., London, 1995.

الملاحق

الجامعة الإسلامية – غزة
عمـادة الدراســـات العليا
كـلـيــة الـتـجـــــــارة
قسـم المحاسبة والتـمويل

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانه لبيان أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات

الأخ الكريم عضو مكتب المحاسبة(المراجعة)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...وبعد

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء ووجهات نظر المراجعين ومساعديهم فيما يتعلق **بأثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات** والى **أي مدى يتم الاستفادة منها عمليا في مكاتب المحاسبة والتدقيق في قطاع غزة**.نشكر لك مقدماً حسن مساعدتك ونرجو منك التكرم بتعبئة هذه الاستبانة المكونة من خمس محاور حسب ما هو موضح.

الباحث /محمد أكرم أبو شرخ

❖ **معلومات عامة:**

يرجى التكرم بوضع (√) حول البديل المناسب لكل عبارة من العبارات التالية–:

1- العمر:

❐ أقل من ٣٠ سنة ❐ 30الى اقل من 40 سنة ❐ ٤٠إلى أقل من ٥٠ سنة

❐ أكثر من50 سنة

2- المؤهل العلمي:

❐ دبلوم ❐ بكالوريوس ❐ ماجستير ❐ دكتوراه

3- التخصص:

❐ محاسبة ❐ علوم مالية ومصرفية ❐ اقتصاد ❐ إدارة أعمال

❐ أخرى حددها _____

4 - الشهادة المهنية:

❐ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA ❐ CPA الأمريكية

❐ ACCA البريطانية ❐ أخرى حددها _____

5 -المسمى الوظيفي:

❐ صاحب أو شريك مكتب المراجعة ❐ مدير دائرة المراجعة ❐ مراجع حسابات رئيسي ❐

مراجع حسابات مساعد ❐ أخرى حددها _____

6 -عدد سنوات الخبرة:

❐ أقل من ٥سنوات ❐ من 5 – 10 سنوات ❐ من١١- 15سنة

❐ من16-20سنة ❐ 21سنة فأكثر

7- تخصص مكتب المراجعة:

❐ قطاع مالي ❐ قطاع صناعي ❐ قطاع خدمات

❐ قطاع تأمين ❐ NGOS

المحور الأول " يقوم المراجع باستخدام بيانات الصناعة المشابهة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات "						
	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	توافر المعرفة المهنية تساعد المراجع في استخدام الإجراءات التحليلية للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.					
02	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض فهم الأبعاد المتعلقة بأداء المنشأة.					
03	يتم استخدام بيانات الصناعة المشابهة لأغراض الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرارية.					
04	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية في الكشف عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.					
05	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية.					
06	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض اكتشاف المخاطر المتعلقة بحجم الديون .					
07	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى تقدم أو تراجع أعمال الشركة مع مثيلاتها التي تعمل في نفس المجال .					
08	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض قياس مدى النمو الاقتصادي للمنشأة من خلال نمو نسب صافي المبيعات،وصافي الدخل، وربح السهم، وتوزيع الأرباح للسهم.					
9	يتم استخدام بيانات الصناعة لأغراض تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.					
10	يتم الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية بالنسبة للبنود ذات الأهمية النسبية .					
المحور الثاني : " يقوم المراجع باستخدام البيانات المالية للفترة السابقة كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات"						
	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض المتابعة والتقييم.					
02	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض اكتشاف التحريفات التي تؤثر على أداء المنشأة.					
03	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة					

	لأغراض متابعة التغيرات في الأداء.					
04	يتم الاعتماد على البيانات المالية للفترة السابقة لاكتشاف التغيرات غير العادية.					
05	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة للتحقق من مدى سلامة الأرصدة ومتابعة التطورات.					
06	**يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لمتابعة التغيرات الهامة التي طرأت على الموجودات والالتزامات الطويلة والقصيرة وهيكل رأس المال والتغير في هيكلية ملكية أسهم الشركة والتغيرات في الصفقات الكبيرة.**					
07	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض التحقق من الثبات في استخدامه السياسات المحاسبية وأثر أي تغيرات على القوائم المالية للفترة الحالية.					
08	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الوقوف على مدى كفاية مخصصات الديون المشكوك فيها، والإفصاح عنها.					
.9	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف والإفصاح عن الانحرافات التي حدثت واقتراح الحلول التي تؤدي إلى تصحيح الأوضاع مستقبلاً.					
.10	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تدقيق ومراقبة جودة الأداء ومتابعة التكلفة الحقيقية ومقارنتها بالتكلفة المعيارية.					
.11	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض متابعة الأداء المالي و المحاسبي وسلامة تنفيذ آليات الرقابة والضبط الداخلي.					
.12	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض الكشف عن مواطن القصور والضعف في الأداء المالي وتقويم أداء النظام المحاسبي المستخدم ومدى دقته في اكتشاف الانحرافات.					
.13	يتم استخدام البيانات المالية للفترة السابقة لأغراض تقويم و اكتشاف الانحرافات.					

المحور الثالث: " يقوم المراجع باستخدام توقعات العميل كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات".

	الفقرة	**موافق بشدة**	**موافق**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
01	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الموضوعة.					
02	يتم استخدام توقعات العميل للتأكد من سلامة					

	تخصيص الموارد في ضوء النتائج الفعلية.					
03	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض التخطيط للموارد المتاحة والمتوقعة .					
04	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الحكم على الإدارة وتقييم أداء مراكز المسؤولية.					
05	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحفيز العاملين وتحديد المكافآت التي من شأنها تحقيق أهداف المنشأة.					
06	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مجالات المخاطرة.					
07	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض توضيح الخطوط العريضة للمسؤوليات وتقييم أداء مراكز المسؤولية.					
08	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض ربط أهداف الإدارة لتحقيق أفضل أداء ممكن .					
09	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد مدى تحقيق الأهداف في ضوء الإمكانات المتاحة.					
10	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض الرقابة المالية وغير المالية.					
11	يتم استخدام توقعات العميل لأغراض تحديد الانحرافات عن الأهداف الموضوعة بعد صدور نتائج الأعمال الفعلية.					

المحور الرابع: **" يتم استخدام توقعات المراجع كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات"**.

	الفقرة	**موافق بشدة**	**موافق**	**موافق بدرجة متوسطة**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
01	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من سلامة الأداء.					
02	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية .					
03	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .					
04	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تخفيض الاختبارات التفصيلية و التقليل من الوقت والجهد اللازمين لعملية المراجعة.					
05	يتم استخدام توقعات المراجع كمقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.					
06	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض تحديد البنود التي تتطلب المزيد من الفحص .					
07	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير					

	تأكيدات معقولة حول دقة البيانات المالية.					
08	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض توفير تأكيدات معقولة بشأن المحاسبة عن الأصول، و الالتزامات.					
.9	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من توفي إرشادات تحذيرية مبكرة حول مخاطر الفشل المالي والفني.					
.10	يتم استخدام توقعات المراجع لأغراض التحقق من مدى ملاءمة نتائج العمليات وسلامة المؤشرات المالية.					

المحور الخامس : **" يتم استخدام البيانات غير المالية كأداة لأغراض الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات"**

	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد نطاق المراجعة اللازمة لاكتشاف الانحرافات.					
02	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها .					
03	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تدعيم وتقوية نظام الرقابة.					
04	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تقييم الأداء من خلال قياس عوامل النجاح الموضوعة.					
05	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التحقق من الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية التي يصعب قياسها في صورة مالية.					
06	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحقيق الرقابة على العمليات التشغيلية الحالية والمستقبلية.					
07	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض التقييم والتنبؤ بالأحداث المستقبلية.					
08	يتم استخدام البيانات غير المالية لتحديد مدى دقة المقاييس المالية التقليدية في الرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات.					
09	يتم استخدام البيانات غير المالية لأغراض تحديد القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمنشأة.					
10	**يتم استخدام البيانات غير المالية لتقييم أداء المنشأة بحيث لا تكون المخرجات على حساب الجودة.**					

قائمة بأسماء المحكمين

	الاسم	مكان العمل
1	د. علي عبدالله شاهين	أستاذ المحاسبة والمراجعة_ الجامعة الإسلامية
2	د. علي سليمان النعامي	رئيس قسم المحاسبة_جامعة الأزهر
3	د.عصام البحيصي	أستاذ المحاسبة_ الجامعة الإسلامية
4	د. حمدي زعرب	أستاذ المحاسبة_ الجامعة الإسلامية
5	د .ماهر درغام	رئيس قسم المحاسبة_الجامعة الإسلامية
6	د. صبري مشتهى	أستاذ المحاسبة والمراجعة_ جامعة القدس المفتوحة