

الإجراءات التحليلية و أثرها في تحديد المخاطر

يتمثل أحد أهداف عملية التدقيق في جمع أدلة كافية ومناسبة لتكوين رأي حول البيانات المالية، ومن أهم الإجراءات والوسائل الفنية لجمع أدلة التدقيق هي الإجراءات التحليلية، حيث تعد من الأدوات التي يستعين بها مدقق الحسابات في كافة مراحل التدقيق وذلك لكونها تساعده على فهم نشاط المنشأة وتحديد المخاطر المحتملة، كما تساهم في عملية التنبؤ واكتشاف الأخطاء والتحريرات المحتملة في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

وتكمن أهداف المدقق عند استخدام الإجراءات التحليلية في:

- أ- الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية .
- ب- وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الاستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متفقة مع فهم المدقق للمنشأة .

وتتناول الورقة البحثية الأطر التالية:

- 1- تعريف الإجراءات التحليلية.
- 2- أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية.
- 3- مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية.

أولاً : تعريف الإجراءات التحليلية :

عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم (56) الإجراءات التحليلية بأنها عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية

فيما عرف المعيار الدولي للتدقيق (520) المراجعة التحليلية بأنها تتضمن مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للسنوات السابقة.
- النتائج المرتقبة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق.
- المعلومات عن الصناعة المشابهة.

ثانياً:- أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية :

يقوم مدقق الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة من الأغراض وهي:

- 1- فهم نشاط العمل
- 2- تقدير قدرة العمل أو المؤسسة على الاستمرار
- 3- الإشارة إلى وجود تحريفات أو أخطاء محتملة في القوائم المالية.
- 4- تخفيض الاختبارات التفصيلية للتدقيق.

توقيت الإجراءات التحليلية :

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في مرحلة أو أكثر من المراحل الأساسية التالية:

- الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق.
- الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية.
- الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الاستنتاج الكلي.

وفيما يلي بيان مراحل أداء الإجراءات التحليلية بشكل تفصيلي:

مرحلة التخطيط:

على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحله التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة وقد يشير تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه للعمل لم تكن معروفة للمدقق وستساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى ، يتم استخدام المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية التدقيق

إن تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحله التخطيط تساعد في تحقيق الأغراض التالية :

- 1- تحديد التطورات والتغيرات التي حدثت في أعمال ونشاطات المؤسسة التي لم يكن يعلم عنها مدقق الحسابات

- 2- توفير دلائل عن اتجاهات النشاط التي يجملها مدقق الحسابات والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط للوقت والنطاق لإجراءات التدقيق الأخرى
- 3- زيادة فهم مدقق الحسابات للمؤسسة والتعرف على مناطق الخطر المحتملة عن طريق دراسة العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة في البيانات والقوائم المالية
- 4- الحصول على أدلة مؤيدة لصحة أرصدة حسابات معينة أو فئات معينه من المعاملات
- 5- مساعدة مدقق الحسابات في تخطيط طبيعة ومدى الإجراءات الجوهرية التي سوف تشتمل على استخدام الإجراءات التحليلية

مرحلة تنفيذ إجراءات التدقيق :

تهدف الإجراءات التحليلية في مرحلة الاختبارات الجوهرية إلى تزويد المدقق بمستوى مناسب من الثقة في نظام الرقابة الداخلية ونتائج الاختبارات التفصيلية، مما يمكن المدقق من الاقتناع بأن مخاطر التدقيق في أدنى حد لها، وقد بينت المعايير أنه على المدقق إذا قرر استخدام الإجراءات التحليلية من ضمن الاختبارات الجوهرية أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- 1- مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الجوهرية للتأكدات التي يتم التحقق منها، حيث تطبق الإجراءات التحليلية عادة عندما تكون المعلومات المتاحة للتطبيق ذات حجم كبير وهناك قابلية للتنبؤ بها عبر الزمن، وحتى يقرر المدقق مناسبة استخدام الإجراءات التحليلية كإجراء جوهري فإن ذلك يعتمد على عدة عوامل منها:
 - مدى فهم المدقق للدائرة أو المنشأة وللرقابة الداخلية والمادية بها، واحتمالية وجود تحريف مادي في البند ذي العلاقة، حيث أنه كلما زادت المخاطر وضعفت الرقابة وزادت مادية البند كلما أصبح الاعتماد على هذه الإجراءات غير مناسب أو غير كافي القيام بهذه الإجراءات بمفردها.
 - مدى مناسبة الإجراءات التحليلية عندما يتم تنفيذ الاختبارات التفصيلية على نفس التأكيد المحدد (مثلا: عند تدقيق مدى قابلية الذمم للتحصيل فإن المدقق قد يطبق الإجراءات التحليلية على أعمار المدينين، بالإضافة للاختبارات التفصيلية على المتحصلات النقدية اللاحقة).
- 2- مدى مصداقية البيانات المالية التي سيتم الاعتماد عليها في احتساب النسب وتطوير التوقعات عن البيانات المالية.

3- دقة التوقعات الخاصة بتحديد التحريف المادي عند مستوى ثقة مرغوب، ومن أجل تحديد مستوى الدقة في التوقعات فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار:

- دقة التنبؤ بنتائج الإجراءات التحليلية.
- درجة امكانية تجزئة المعلومات.
- مدى توفر المعلومات سواء كانت مالية أو غير مالية.

كما يجب أخذ عوامل أخرى بعين الاعتبار عند تصميم وأداء الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية وهي:

- مدى ملاءمة استخدام إجراءات تحليلية (الحكم المهني للمدقق).
- مدى موثوقية البيانات / سواء كانت داخلية أو خارجية.
- بيان فيما إذا كان التوقع دقيقاً بشكل كافي لتحديد خطأ جوهرية عند مستوى ثقة (95%).
- مقارنة الكلفة والمنفعة.
- وجود العلاقات الملائمة بين البيانات المالية وغير المالية.
- التأكد من وجود الخبرة السابقة والمهارات المهنية.

مرحلة المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق:

يعد القيام بالإجراءات التحليلية في نهاية التدقيق ضرورياً لمدقق الحسابات، لان إجراء مثل هذه الاختبارات يساعده في معرفه كون القوائم المالية مضللة نسبياً وتحديد المشاكل المالية التي تواجه المؤسسة ووضع نظرة موضوعية نهائيه عن القوائم المالية التي تم تدقيقها حيث يجب على مدقق الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق للوصول إلى النتائج العامة عما إذا كانت البيانات المالية ككل متفقه مع معرفة مدقق الحسابات بالمعلومات عن النشاط وذلك لان مدقق الحسابات يعتمد على النتائج التي يحصل عليها من خلال استخدام الإجراءات التحليلية لدعم النتائج الأخرى المتكونة لديه إثناء قيامه في عمليات التدقيق حيث تساعده في الوصول إلى النتيجة العامة لمدى معقولية النتائج المالية

ثالثاً:- مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية:

حددت الفقرة(15)من المعيار الدولي رقم (520) عدة عوامل لمدى اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية

أ-الاهميه النسبية للبند المعني.

ب- إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق

ج- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية

د- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة

إعداد

مصطفى عربيات

علاء الشديفات

ديوان المحاسبة الأردني