

الإجراءات التحليلية

ANALYTICAL PROCEDURES

الفقرات	المحتويات
3-1	مقدمة
7-4	طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية
9-8	الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق
12-10	الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية
13	الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق
16-14	مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية
18-17	التحقق من البنود غير الاعتيادية

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة، لتدقيق المعلومات الأخرى ذات العلاقة.

تحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية (مؤشرة ومنضدة بحرف مطبوع أسود وثخين)، كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها.

ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمواد الأخرى التي يتضمنها ذلك المعيار، وليس فقط الاعتماد على النص المنضد بالحروف المطبوعة السوداء الثخينة.

في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي المدقق بأن من الضرورة التخلي عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل أكثر فعالية. في مثل هذه الحالات، على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي.

ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية فقط.

إن وجهة نظر القطاع العام والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق، في حالة عدم وجود وجهة نظر للقطاع العام فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.

مقدمة

1. الغرض من هذا المعيار الدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق.
2. على المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط، والمراجعة الشاملة لعملية التدقيق. وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى.
3. «الإجراءات التحليلية» تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها.

طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية:

4. تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة مقارنة لمعلومات المنشأة المالية مع، مثلاً:
 - المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
 - النتائج المتوقعة، مثل الموازنات التقديرية أو التنبؤات أو توقعات المدقق، كتقدير الاستهلاك.
 - المعلومات المتماثلة للقطاع الاقتصادي، كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى حساباتها تحت التحصيل مع المعدلات السائدة في القطاع أو مع مشاريع أخرى، في نفس القطاع، ذات الأحجام المتقارنة.
5. كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات:
 - بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح.
 - بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، كتكلفة الرواتب مع عدد الموظفين.
6. من الممكن استعمال عدة طرق لإنجاز الإجراءات أعلاه. وهذه الطرق تمتد من المقارنات البسيطة لغاية التحليلات المعقدة التي تستعمل تقنيات إحصائية متقدمة. كما قد تطبق الإجراءات التحليلية في البيانات المالية الموحدة، أو في بيانات الأقسام التابعة (كالشركات الفرعية أو الأقسام أو قطاعات)، أو في العناصر المنفردة في المعلومات المالية. ويعتمد اختيار المدقق للإجراءات وطرق ومستوى التطبيق، على اجتهاده المهني.
7. تستعمل الإجراءات التحليلية للأغراض الآتية:
 - مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
 - كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير فعالية أكثر في الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.
 - كمراجعة شاملة للبيانات المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق.

الإجراءات التحليلية في تخطيط عملية التدقيق

8. على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم الأعمال وتحديد مناطق الخطورة المحتملة. وقد يشير تطبيق الإجراءات التحليلية على أوجه العمل لم تكن معروفة للمدقق، وستساعده بالتالي في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى.

9. يتم استخدام المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية التدقيق، فمثلاً يتم الربط بين المبيعات ومساحة منطقة المبيعات بالأقدام المربعة أو لحجم البضاعة المباعة.

الإجراءات التحليلية كإجراءات جوهرية

10. إن اعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية لتقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للبيانات المالية قد يكون مرتكزاً على الاختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما. ويعتمد قرار اختيار الإجراءات التي تحقق الهدف الخاص من التدقيق، على اجتهاد المدقق حول الفعالية والكفاءة المتوقعة من الإجراءات المتوفرة لتقليل مخاطر الاكتشاف لتأكيدات خاصة للبيانات المالية.

11. يقوم المدقق عادة بالاستفسار من الإدارة حول المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها، ونتائج مثل هذه الإجراءات المنجزة من قبل المنشأة. ويمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة بكفاءة، بشرط أن يكون مقتنعاً بأن هذه المعلومات قد تم إعدادها بشكل مناسب.

12. في حالة نية المدقق القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية، فإنه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل منها:

- الهدف من الإجراءات التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها (الفقرات 14-16).
- طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات ، فمثلاً قد تكون الإجراءات التحليلية أكثر فاعلية عندما تطبق على المعلومات المالية لأقسام منفردة من النشاط أو على البيانات المالية لأجزاء منشأة متنوعة النشاط بدل تطبيقها على البيانات المالية للمنشأة ككل.
- توفر المعلومات، إن كانت مالية مثل الموازنات التقديرية والتنبؤات، أو غير مالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.
- موثوقية المعلومات المتوفرة، مثلاً فيما إذا كانت الموازنات التقديرية قد أعدت بعناية كافية.
- ملائمة المعلومات المتوفرة، مثلاً هل أن الموازنات التقديرية قد وضعت كنتائج متوقعة عوضاً عن كونها أهداف ينبغي تحقيقها .
- مصادر المعلومات المتوفرة، مثلاً تكون المصادر المستقلة عن المنشأة أكثر اعتماداً من المصادر الداخلية.
- قابلية المعلومات المتوفرة للمقارنة، مثلاً قد يكون هناك حاجة لإكمال المعلومات العامة للقطاع الاقتصادي لكي يمكن مقارنتها مع معلومات المنشأة التي تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة.
- المعرفة المتحصلة من خلال التدقيق السابق، مع فهم المدقق لفعالية النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي وأنواع المشاكل التي تطلبت معالجات محاسبية في الفترات السابقة.

الإجراءات التحليلية عند المراجعة الشاملة في نهاية التدقيق

13. على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من، أو في نهاية عملية التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قراره العام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل. إن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة مثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال تدقيق الأقسام التابعة بشكل منفرد أو تدقيق عناصر من البيانات المالية، وتساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية، ومن ناحية أخرى فإنها تحدد أيضاً مناطق تتطلب إجراءات إضافية.

مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية

14. يستند تطبيق الإجراءات التحليلية على التوقع بأن العلاقة بين المعلومات الموجودة تكون مستمرة في حالة غياب ظروف معروفة معاكسة. إن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على كمال ودقة وصحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي. ومع ذلك، فإن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف يعتمد على تقدير المدقق بالمخاطر الناتجة من أن الإجراءات التحليلية قد تشخص العلاقات كما هو متوقع منها، بينما الحقيقة تشير إلى وجود أخطاء جوهرية.

15. إن مدى الاعتماد الذي يضعه المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سيعتمد على العوامل التالية :

- أ- الأهمية النسبية للبند المعني، فمثلاً في حالة كون رصيد المخزون ذو أهمية نسبية، فإن المدقق سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره. ومع ذلك، فإن المدقق قد يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لبعض بنود الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها.
- ب- إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لنفس أغراض التدقيق، مثلاً الإجراءات الأخرى المنجزة من قبل المدقق لفحص قابلية تحصيل الديون، فمثلاً أن فحص وصولات القبض اللاحقة، قد تؤكد أو تبطل الشكوك المثارة حول تطبيق الإجراءات التحليلية لمعرفة أعمار أرصدة حسابات الذمم.
- ج- الدقة التي يمكن التنبؤ بها للنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية، فمثلاً يتوقع المدقق عادة ثبات أكبر عند مقارنة هامش الربح الإجمالي بين فترة وأخرى، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والإعلانات.
- د- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، فمثلاً في حالة كون الرقابة الداخلية على عمليات طلبات المبيعات ضعيفة، فإن مخاطر الرقابة ستكون عالية، لذا فإن الاعتماد على الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة سيكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية لغرض استخلاص الاستنتاجات المطلوبة للذمم تحت التحصيل.
16. سوف يحتاج المدقق للتفكير باختبار الضوابط، إن وجدت، وذلك خلال إعداد المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية. وفي حالة كون هذه الضوابط فعالة فإن المدقق ستكون لديه ثقة أكبر في مصداقية هذه المعلومات، ومن ثم في نتائج الإجراءات التحليلية. وفي الغالب يمكن فحص ضوابط المعلومات غير المالية بالتزامن مع اختبارات الضوابط المالية. فمثلاً عند قيام المنشأة بوضع ضوابط لعملية إعداد قوائم المبيعات فإنه قد يضمنها ضوابط لعملية تسجيل عدد الوحدات المباعة. في مثل هذه الظروف، فإن على المدقق اختبار ضوابط تسجيل عدد الوحدات المباعة بالتزامن مع اختبار الضوابط لعملية إعداد فواتير المبيعات.

التحقق من البنود غير الاعتيادية

17. عندما تكشف الإجراءات التحليلية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات الوثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، فإن على المدقق البحث والحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة وملزمة لهذه الحالات.
18. وفي العادة يبدأ التحقق عن التقلبات والعلاقات غير الاعتيادية باستفسارات من الإدارة، ثم يتم اتباعها بـ:
- أ- براهين تعزز إجابة الإدارة، مثلاً بمقارنتها مع معرفة المدقق لطبيعة العمل ومع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.
- ب- تدقيق الحاجة إلى تطبيق إجراءات تدقيق أخرى تستند على نتائج مثل هذه الاستفسارات، وذلك في حالة عدم استطاعة الإدارة توفير تفسيرات، أو في حالة اعتبار التفسيرات غير مناسبة.

منظور القطاع العام:

العلاقة بين البنود المنفردة للبيانات المالية والتي تراعى عادة خلال تدقيق مشاريع الأعمال، قد لا تكون دائماً مناسبة في تدقيق مشاريع القطاع العام الحكومية أو غير التجارية الأخرى، فمثلاً في عدة مشاريع للقطاع العام من هذا النوع فإن هنالك غالباً علاقة مباشرة قليلة بين الإيرادات والنفقات. إضافة لذلك، وبسبب أن نفقات اقتناء الأصول لا ترسم غالباً، فقد لا تكون هناك علاقة بين نفقات مثلاً شراء المخزون أو الأصول الثابتة وبين مبلغ هذه الأصول المدرجة في البيانات المالية. إضافة لذلك فإن المعلومات والإحصاءات القطاعية لأغراض المقارنة قد لا تكون متوفرة في القطاع العام. ومع ذلك فإن علاقات أخرى قد تكون مناسبة، مثلاً الاختلاف في كلفة الكيلو متر الواحد لإنشاء الطرق أو عدد السيارات المضافة مقارنة بعدد السيارات المشطوبة. وعند وجود ظروف مناسبة فيجب الإشارة إلى المعلومات والإحصاءات القطاعية المتوفرة في القطاع الخاص. وفي بعض الحالات، فقد يكون من الملائم أيضاً للمدقق تكوين قاعدة بيانات داخلية كمصدر للمعلومات.

