المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

نيسان ٢٠١٠ | نشرة إلكترونية

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والإمتحانات والتأهيل المعترف بها دوليا.

في هذا العدد

أخبار المجمع

إجتماع الهيئة العامة لجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المنعقد في ٣١ آذار (مارس) ٢٠١٠

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين تصدر النسخة العربية المترجمة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لعام ٢٠٠٩

امتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA لدورة ٢٠٠٩

إنضمام اعضاء جدد للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين من مختلف الدول العربية

عقد دورات محاسبية تدريبية للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين

أخبار دولية

قرّر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تمديد فترة الملاحظات على مسودة العرض(قياس الالتزامات في المعيار المحاسبي)

مقالات

دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة بحسب معيار التدقيق الدولي رقم (520)

أخبار المجمع

إجتماع الهيئة العامة لجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المنعقد في ٣١ آذار (مارس) ٢٠١٠

عقدت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إجتماع الهيئة العامة العادي يوم الأربعاء الموافق ٢٠١٠/٣/٣١ برئاسة الأستاذ محمود سعادة النائب الأول لرئيس الهيئة الإدارية.

تم في هذا الإجتماع مناقشة عدد من الأمور المالية والإدارية. حيث أظهرت نتائج الجمعية مؤشرات إيجابية عن الأعوام السابقة. وتقرر في الإجتماع رفع رسوم العضوية إلى ١٠٠ دينار تعتبر سارية المفعول من تاريخ ٢٠١١/١/١ مقابل عدد من الخدمات المهنية المتخصصة وهي:-

- توزيع نسخ من الإصدارات المهنية الحديثة للأعضاء المسددين لإلتزاماتهم المالية.
- خصم ٢٠٪ للدراسة في كلية طلال إبوغزاله لإدارة الأعمال.
- خصم ١٠٪ على الدورات التدريبية التي تعقدها الجمعية.
- سيتم تزويد الأعضاء المسددين بأحدث التطورات على المعايير المحاسبية.

ويذكر أن الجمعية تسعى دوماً لتطوير علوم المحاسبة والإدارة وما يتصل بها ويتفرع عنها من مبادئ تطبق على كل أو بعض الخدمات المهنية. وتسعى لتطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك الى أعلى المستويات المهنية من خلال الاهتمام بالإصدارات المحاسبية ومتابعة كل جديد وحديث في مهنتي المحاسبة والتدقيق.

جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين تصدر النسخة العربية المترجمة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لعام ٢٠٠٩

أصدرت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الاردن) النسخة العربية المترجمة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. والصادرة للمرة الأولى عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والذي يهدف لتلبية إحتياجات وقدرات المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم التي يُقّدر أن تزيد عن ٩٥٪ من كافة الشركات في جميع أنحاء العالم.

ووجد أن هذا المعيار أقل تعقيداً وأكثر وضوحاً من عدة نواحي:-

- تم كتابة المعيار بلغة واضحة ويمكن ترجمتها بسهولة.
- تم حذف المواضيع التي لا تمت بصلة إلى المنشآت الصغيرة والمتوسطة.
- في حين أن كافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تسمح بخيارات السياسة المحاسبية. تسمح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بالخيار الأسهل فقط.
- ويشمل هذا الكتاب مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة والقابلة للفهم والنفاذ والتي تتطلب وجود معلومات شفافة وعالية الجودة وقابلة للمقارنة.

إنضمام أعضاء جدد

إنضمام اعضاء جدد للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين من مختلف الدول العربية وهم:

١. الدكتور خالد محمد الكردي. من لبنان
٢. الاستاذ بيتر اميل بشارة خوري. من فلسطين
٣.الدكتور حمدي شحدة محمود زغرب. من فلسطين
٤. الاستاذ عائد محمد سيد جبر سوداني. من المملكة العربية السعودية (سوداني الجنسية)
٥. الاستاذ عبد العزيز مطهر سعيد نعمان. من ماليزيا (يمني الجنسية)
٦. الاستاذ غسان سمير رضا سامي. من دولة الامارات العربية المتحدة (اردني الجنسية)
٧. الاستاذ محمود عبد خلف داودية. من دولة الامارات العربية المتحدة (اردني الجنسية)
٨. الاستاذ علاء فالح خلف. من العراق
٩. الاستاذ اياد حسن محمد بيومي. من سلطنة عمان
١٠. الدكتور المنتصر على التارقي خليفة. من ليبيا
١١. الدكتور زين العابدين علي احمد. من السودان

امتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ACPA لدورة ٢٠٠٩

عقد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين امتحانات شهادة محاسب عربي مهني معتمد ACPA من الفترة ٥-٢٠٠٩/١٢/١٢ في مراكز امتحاناته والمنتشرة في مختلف الدول العربية وكان سير عملية الامتحانات وفق الاسس والمعايير المعتمدة من قبل هيئة الامتحانات الدولية جامعة كامبردج CIE وبالتعاون مع المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA حيث جرت الامتحانات على الوجه الاكمل.

كما زار وفد من جامعة كامبردج مقر المجمع في عمان خلال الفترة ما بين ٢/٢٨-٢٠١٠/٣/١ حيث جرت عملية التدقيق والفحص الدوري لدفاتر الاجوبة كما هو معتاد في السنوات السابقة وكانت النتائج مرضية عن سير عملية الامتحانات والمنهجية التي يقوم عليها المجمع كسابق عهده في التنظيم والتنسيق والترتيب حيث كانت كل المؤشرات ايجابية ومرضية.

الدورات التدريبية

تسعى إدارة المجمع بشكل دؤوب ومتواصل لتحقيق رؤيته المستقبلية لرفع الكفاءات المهنية على النطاقين الإقليمي والدولي, ولتحقيق الأهداف المرجوة انسجاماً مع رسالته المهنية في إعداد وتأهيل الكوادر العاملة ينطلق النشاط التدريبي والتأهيل المهني المحاسبي المتمثلة في مؤهل محاسب عربي مهني معتمد ACPA والدورات ذات العلاقة بالتأهيل المهني لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في الدول العربية يضاف إلى ذلك الدورات المالية والمحاسبية الأخرى الداعمة للمهنة مع توفير برامج تدريبية مختلفة بالتعاون مع العديد من الجهات المهنية والأكاديمية الدولية ويقدم المجمع العديد من هذه البرامج والدورات وحلقات البحث وورش العمل في مختلف الأقطار العربية والمتعلقة بمهنة المحاسبة والتدقيق.

وعقد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دورات تدريبية تأهيلية فيما يتعلق بمزوالة مهنة المحاسبة القانونية في الاردن (JCPA) .حيث تعقد هذه الدورة في كلية طلال ابوغزاله واكاديميات طلال ابوغزاله (عمان) واربد بالتعاون مع مركز دار العلوم الثقافي تلبية لرغبة عدد كبير من المشاركين وخدمة منطقة شمال الاردن.

كما تم عقد دورات تدريبية متخصصة في التعديلات الحديثة على معايير المحاسبة الدولية, والمحاسبة لغير المحاسبين, والتحليل المالي المتقدم, واعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة.

حيث انه جاري التحضير لعقد دورات تأهيلية للحصول على شهادة محاسب عربي مهني معتمد ACPA

أخبار دولية

قرَّر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تمديد فترة الملاحظات على مسودة العرض (قياس الالتزامات في المعيار المحاسبي)

قرَّر مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماع مجلس إدارته المنعقد في اذار/ مارس لعام ٢٠١٠ تمديد فترة الملاحظات على مسودة العرض قياس الالتزامات في المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ إلى ١٩ من شهر ايار/مايو لعام ٢٠١٠. وقد جاء قرار التمديد لإعطاء المشاركين مزيداً من الوقت لفهم متطلبات الاعتراف للمعيار الذي سيحلّ محلّ المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ قبل الانتهاء من ملاحظاته على المقترحات المُنقَّحة للقياس.

ويقوم المجلس بمراجعة متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٧, والذي يُنوى أن يتم استبداله بمعيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية. وفي ٣ من شهر آذار / مارس لعام ٢٠١٠, أجرى روبرت غارنيت وهو عضو في مجلس معايير المحاسبة الدولية, وجوان براون وهو مدير مشاريع, بثاً حياً عبر الإنترنت حول المعيار المحاسبي الدولي ٣٧ بما في ذلك جلسة للأسئلة والأجوبة. وركَّز البث الذي أُجري عبر الإنترنت على المقترحات المنقحة للقياس وتطرَّق إلى تفاعلها مع المتطلبات الأخرى المقترحة في مسودة عمل.

International Accounting Standards Board®

مقالات

دور المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة بحسب معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠

تمهيد

مما لا شك فيه أن الوصول إلى الرأي السليم حول عدالة القوائم المالية من قبل المدقق يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة، ونظراً لأنه لا يوجد نشاط تدقيق خال من المخاطر فإن الوصول إلى ذلك الرأي لا يخلو أيضا من المخاطر التي أصبحت أمرا واقعا يهدد المدقق في كافة مراحل عمله، وتؤثر على سلامة التقارير المالية التي يقر المدقق بعدالتها أو عدم عدالتها، ويحاول المدققون العمل على تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى مستوى ممكن من خلال استخدام أساليب ووسائل مراجعة مناسبة، من هذه الأساليب أسلوب المراجعة التحليلية لكونها تساعد في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا بأقل التكاليف، و تعتمد على تحليل العلاقات والنسب والاتجاهات بين البيانات المالية وبين بيانات مالية وغير مالية مستمدة من نفس الفترة، أو بين معلومات مقارنة لمدد مختلفة أو منشآت مختلفة لتحديد أية تقلبات غير متوقعة، مع تقصي أسباب هذه التقلبات غير المتوقعة.

ويستخدم المدقق طرق مختلفة في سبيل تحقيق ذلك تتراوح بين المقارنات البسيطة للقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة والتحليلات المعقدة التي تستخدم تقنيات احصائية متقدمة، ونظراً لأهمية المراجعة التحليلية فقد أوجبت المعايير الدولية للمراجعة على المدققين استخدامها في مرحلتي التخطيط والمراجعة النهائية للقوائم المالية و لأغراض مختلفة.

وكان معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ قد عرف المراجعة التحليلية والذي أطلق عليها اسم «الإجراءات التحليلية» بأنها عملية تقييم للمعلومات المالية أجرتها دراسة للعلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية و غير المالية، و تشمل كذلك بحث التقلبات و العلاقات التي تم تحديدها والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى المناسبة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ التي يتم التنبؤ بها.

أولاً: مراحل المراجعة التحليلية

تستخدم المراجعة التحليلية في مراحل المراجعة الثلاث وهي مرحلة التخطيط ومرحلة الاختبارات الجوهرية ومرحلة نهاية المراجعة.

١- مرحلة التخطيط للمراجعة: تستخدم الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة للمساعدة في تخطيط طبيعة إجراءات المراجعة، و توقيتها، ومجالها ، و تتطلب هذه المرحلة من المدقق أن يركز في إستخدامه للإجراءات التحليلية على عدة محاور أهمها تحسين فهم المدقق لعمل العميل والأحداث والعمليات التي تمت منذ تاريخ آخر مراجعة، وذلك من أجل تقييم المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة، وتعتمد الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة على خبرة المدقق وحكمه المهني.

٢- مرحلة الاختبار الجوهرية: يتم الإعتماد في مرحلة الإختبارات الجوهرية على نوعين من الاختبارات و هي الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة وإجراءات المراجعة التحليلية، فالإجراءات التحليلية تتضمن رسم استنتاجات معتمدة على الكميات المتوقعة المحسوبة من قبل المدقق، وهو عند استخدامه لها في هذه المرحلة يكون بحاجة لتحديد عدة عوامل منها مدى ملائمة استخدامها في هذه المرحلة، ومدى موثوقية البيانات المستخدمة من حيث مصدرها وقابليتها للمقارنة وأنظمة الرقابة على عملية إعدادها، وما إذا كان التوقع لرصيد الحساب دقيقا بشكل كاف، ومقدار الفرق بين القيم المسجلة والقيم المدققة.

٣- مرحلة نهاية المراجعة: تتمثل الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة بقراءة المدقق للقوائم المالية و الملاحظات والبيانات المرفقة بها و ذلك للأغراض التالية:

١-بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعت بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرت غير عادية في مرحلة التخطيط.

٢-الوصول إلى أرصدة الحسابات و التي لم يسبق له تحديدها .

٣-الحكم على عدالة القوائم المالية ككل ومدى كفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المنشأة و ما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية قيد المراجعة و حقيقة مركزها المالي في تاريخ نهاية الفترة، ومع اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي يعمل المشروع في إطارها.

ثانياً: مستويات الإجراءات التحليلية

تقسم الإجراءات التحليلية إلى ثلاثة مستويات، وهذه المستويات ينطوي كل منها على عدد من الأساليب في وضع التوقعات وتحديد الانحرافات غير العادية، و هذه المستويات هي على النحو التالي:

١-الإجراءات التحليلية غير الكمية (التقدير الشخصي):
تمتاز هذه الإجراءات بانخفاض تكلفتها وسهولة تطبيقها على كافة المنشآت و قدرتها على استخدام أية بيانات متاحة و يعتمد المدقق في أدائها على خبرته وحكمه الشخصي، وتشتمل هذه الإجراءات على عدد من الأساليب من أهمها ما يلي:

١- الاستفسار من الإدارة ولجنة المراجعة والعاملين في المنشأة حول القضايا التي تخص عمل المدقق.
٢- التوقعات من نتائج عمليات المراجعة السابقة.
٣- مراجعة المعلومات الداخلية والخارجية للمنشأة ذات الطبيعة غير الكمية.

٢-الإجراءات الكمية البسيطة: يتم في هذا الاسلوب معالجة المعلومات الكمية بطرق مبسطة و سهلة للحصول على دلائل ذات معنى تفيد في عملية المراجعة. من هذه الأساليب ما يلي:

١-تحليل النسب:
يتضمن تحليل النسب مقارنة البيانات ضمن أرصدة الحسابات وهو ما يتم إجراؤه على سلسلة زمنية أو بشكل مقطعي (مقارنة نسب أرصدة الحسابات الخاصة بالمنشأة مع نسب المنشآت الأخرى لنفس الفترة). وهي غالباً ما تكون عبارة عن نسب عامة في عملية المراجعة في مرحلتي التخطيط ونهاية المراجعة (كاستخدام نسبة التداول للسنة الحالية و مقارنه بنفس النسبة للسنوات السابقة). لكنها تكون أكثر تفصيلاً بالنسبة لمرحلة الاختبارت الجوهرية (مثلا حساب نسبة مصروف مستحق إلى إجمالي المصاريف المستحقة ومقارنتها بنفس النسبة لعدة فترات سابقة)

٢- تحليل الإتجاه:
ويأخذ شكل التحليل الأفقي للبيانات المالية للمنشأة على مدار عدة فترات مالية متتالية، بحيث تعمل السنة الأولى كسنة أساس ليتم بعد ذلك إظهار قيمة كل بند من بنود القوائم المالية على شكل نسبة مئوية من قيمته في سنة الأساس.

٣-التحليل الرأسي :
ويتم من خلال المقارنة فيما بين أرقام القوائم المالية للفترة المالية نفسها، كحساب نسبة الأصول النقدية إلى مجموع الأصول.

٤-الاختبارات التنبؤية:
تتضمن هذه الاختبارات حساب الكمية المتوقعة لرصيد الحساب بالاعتماد على البيانات غير المالية التي تخص الفترة المالية الحالية أو الفترات السابقة، كالرجوع إلى عدد الوحدات المباعة و سعر بيع المنتج لتحديد مبلغ المبيعات لأكثر من سنة.

٥-اختبارات المعقولية:
وتتضمن حساب الكمية المتوقعة لرصيد الحساب بالاعتماد على البيانات غير المالية التي تخص الفترة المالية الحالية فقط، كالرجوع إلى نسبة عمولة البيع و قيمة المبيعات لتحديد قيمة مصروف عمولة المبيعات.

٣-الإجراءات الكمية المتطورة: تشتمل الإجراءات الكمية المتطورة على أساليب متعددة و متطورة تتميز بالتركيز على التنبؤ بالقيم الدفترية لعناصر القوائم المالية كاستخدام تحليل الإنحدار الخطي البسيط أو المتعدد، أو تحليل السلاسل الزمنية، واستخدام برامج الحاسب الإلكتروني.

وأظهرت العديد من الدراسات أن الإجراءات التحليلية التي تستخدم النماذج الإحصائية أكثر كفاءة وفعالية من الإجراءات التحليلية غير الإحصائية لأن العديد من التقنيات غير الإحصائية امتلكت مستويات عالية من أخطاء النوع I (خطأ الرفض الخاطئ للقوائم المالية المدققة) وأخطاء النوع II (خطأ القبول الخاطئ للقوائم المالية المدققة على أنها تظهر عدالة المركز المالي للمنشأ).

ثالثاً: خطوات تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية

تمر عملية تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية بالخطوات التالية:
١-الحصول على البيانات و المعلومات.
٢-وضع التوقع بشأن الرصيد محل المراجعة.
٣-تقدير دقة التوقع.
٤-تحديد الإنحرافات أو الإختلافات بين القيم المسجلة والمتوقعة لرصيد الحساب.
٥-تحديد أسباب الإنحرافات وتحريها.
٦-توثيق الإجراءات التحليلية.

رابعاً: العوامل التي تحكم استخدام المراجعة التحليلية

يتوقف استخدام إجراءات المراجعة التحليلية على عدة عوامل يمكن تصنيفها على النحو التالي:
١-تقييم المدقق لخطر الرقابة الداخلية: عندما يكون نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يتمتع بالقوة فإنه سيمنح المدقق فرصة أكبر للاعتماد على الإجراءات التحليلية لأن قوة الرقابة الداخلية تشير إلى ضآلة إمكانية وجود الأخطاء في القوائم المالية.
٢-الخبرة السابقة بالمنشاة: بحيث تعد الخبرة السابقة للمدقق بالمنشأة أمراً داعماً لاعتماده بصورة أكبر على الإجراءات التحليلية أكثر من أي إجراءات أخرى.
٣-حجم المنشأة: زيادة حجم المنشأة سيتبعه زيادة في قوة الرقابة الداخلية و حجم العمليات و درجة تعقدها وبالتالي زيادة الإعتماد على الإجراءات التحليلية.
٤-الدقة و النتيجة من الإجراء التحليلي: إذا كان الإجراء التحليلي ينتج توقعات لا تختلف بشكل ملحوظ عن القيم غير المدققة فإنه سيتم الإعتماد عليه أكثر من الإجراء الذي ينتج توقعات تختلف بشكل ملحوظ عن القيم غير المدققة.

خامساً: مخاطر المراجعة

وهي مخاطر أن يبدي مدقق الحسابات رأي ملائم بالقوائم المالية بينما هي في الواقع تحوي على بيانات مهمة غير صحيحة. ولقد فرق الباحثين في هذا المجال بين شكلين لمخاطر المراجعة وهي المخاطر المخططة و المخاطر النهائية. فالمخاطر المخططة يتم تحديدها قبل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل. أما المخاطر النهائية فهي تعبر عن الشكل النهائي للمخاطر والذي يقدره مدقق الحسابات بعد قيامه بجمع الأدلة وتنفيذه لإجراءات المراجعة.

والمخاطر النهائية تتوقف على ثلاثة عناصر هي طبيعة الرصيد،

وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية للعميل، وفاعلية إجراءات المراجعة التحليلية والتفصيلية، ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية تتكون من ثلاثة عناصر هي :

١-الخطر المتلازم: وهو قابلية رصيد الحساب أو نوع معين من العمليات للخطأ الجوهري ولا يكون هذا الخطأ راجعاً إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل.

٢-خطر الرقابة : وهو عبارة عن وجود خطأ في رصيد الحساب أو نوع معين من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة.

٣-خطر الإكتشاف: وهو خطر توصل مراجع الحسابات إلى نتيجة مؤداها عدم وجود أخطاء جوهرية في أرصدة معينة أو نوع معين من العمليات في الوقت الذي تكون فيه هذه الأخطاء موجودة وتكون جوهرية إذا ما اجتمعت مع أخطاء أخرى في أرصدة أخرى أو عمليات أخرى.

و ينتج خطر المراجعة من تداخل تلك المخاطر الثلاث مع بعضها، و قد تم وضع معادلة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين توضح العلاقة بين تلك المخاطر وقد أخذت المعادلة الشكل التالي:

خطر المراجعة = الخطر المتلازم × خطر الرقابة × خطر الإكتشاف

وقد بينت الدراسات أن كل من الخطر المتلازم و خطر الرقابة يتناسبان طرداً مع حجم الأدلة التي يجمعها المدقق حيث أنه كلما زادت أدلة المراجعة كلما زاد خطر الرقابة والخطر المتلازم، بينما يحدث العكس بالنسبة لخطر الإكتشاف حيث أنه كلما زاد حجم الأدلة كلما انخفض خطر الإكتشاف والعكس من ذلك صحيح.

وحتى يخفض المدقق الخطر إلى أدنى مستوى فإنه لا بد من أن يبدأ أولا بتقدير تلك المخاطر بعد أن يقيم المعلومات والعوامل التي تؤثر بها، و أول ما يبدأ بتقديره المدقق هو الخطر المتلازم والذي يأتي بعد أداء الإجراءات التحليلية الأولية، حيث يوجد هناك العديد من العوامل التي تؤثر في تقديره كالمناقشة مع العميل لمعرفة مجال عمله وزيارة المكاتب والمصانع بالإضافة إلى الاختبارات الأخرى خلال عملية المراجعة، بعد ذلك يقوم المدقق بتقدير خطر الرقابة بشكل أولي بعد أن يصل إلى فهم كاف عن بنية الرقابة الداخلية باستخدام أساليب مختلفة كالاستجوابات والعودة إلى التقارير المكتوبة، والمراجع يكون أمام خيارين إما أن يقرر أنه من غير الفعال إجراء عمل رقابة داخلية إضافي وبالتالي سيقيم خطر الرقابة بالاعتماد فقط على الدليل المكتسب من عملية فهم بنية الرقابة الداخلية أو أن يقرر بأنه من الفعال الحصول على دليل إضافي عن الرقابة الداخلية بالتالي سيزيد من اختباراته المخططة ليدعم المستوى المخطط لخطر الرقابة، فإذا كشفت النتائج بأن الرقابة الداخلية لا تعمل بشكل يتمتع بالكفاءة فإن المدقق سيعدل مستوى خطر الرقابة، ولا بد من الإشارة إلى أن الخطر المتلازم وخطر الرقابة هما خطران موجودان في المنشأة ولا علاقة للمدقق في وجودهما ولا يستطيع تخفيضهما وإنما يتحكم في عملية تقييمهما بناء على خبرته وحكمه المهني وإجراءاته المتبعة في عملية المراجعة، أما بالنسبة لخطر الإكتشاف فإن تقييم و تخفيض هذا الخطر هو من مهمة المدقق لأنه يرتبط بعمل المدقق، فعند تقدير وتخفيض هذا الخطر لابد من التمييز بين خطر الاكتشاف المخطط وخطر الاكتشاف المحقق، فخطر الاكتشاف المخطط يعتمد في تقديره على العوامل الثلاثة الأخرى في معادلة الخطر الخاصة بتخطيط المراجعة وهي خطر المراجعة المقبول وخطر الرقابة والخطر المتأصل حيث أنه يمكن تغيير قيمة هذا الخطر بتغيير قيمة أحد العوامل في المعادلة، و تأخذ هذه المعادلة الشكل التالي:

خطر الاكتشاف المخطط = خطر المراجعة المقبول ÷ (الخطر المتأصل × خطر الرقابة)

مثلا إذا كان لدينا الخطر المتلازم يساوي ١٠٠٪ و خطر الرقابة يساوي ١٠٠٪ أيضا و خطر المراجعة المقبول كان عند ٥٪ فإن خطر الإكتشاف المخطط سيكون وفقاً للمعادلة ٠,٠٥وتعني هذه النتيجة أنه على المدقق أن يخطط لجمع الأدلة حتى ينخفض خطر زيادة التحريفات عن التحريف المقبول إلى ٥٪.

وهذا الخطر يتناسب عكساً مع حجم الأدلة التي يخطط المدقق لجمعها، بينما خطر الاكتشاف المحقق يتم تقييمه من خلال استخدام معادلة الخطر الخاصة بتقييم النتائج والتي تأخذ الشكل التالي:

خطر المراجعة المحقق = الخطر المتأصل × خطر الرقابة × خطر الاكتشاف المحقق

أما تخفيض هذا الخطر فإنه يتم من خلال اللجوء إما إلى تجميع الأدلة الأساسية، أو زيادة الخطر المتأصل أو خطر الرقابة أو تخفيض خطر الإكتشاف المخطط من خلال زيادة الاختبارات التفصيلية واستخدام الإجراءات التحليلية.

سادساً: دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة

جاء في معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ أن المراجعة التحليلية تستخدم لتحقيق عدة أغراض منها تقييم المخاطر للحصول على فهم بالمنشأة و بيئتها، و كإجراءات جوهرية لتخفيض مخاطر الاكتشاف عندما يتميز استخدامها بالكفاءة و الفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية.

ويمكن للإجراءات التحليلية أن تخفض مخاطر المراجعة من خلال تحقيق الأغراض الأساسية للمراجعة و التي تختلف باختلاف كل مرحلة من مراحل المراجعة و تتمثل تلك الأغراض بما يلي:

١-فهم مجال عمل المنشأة و النشاط الذي تمارسه: فالمدقق الذي تتوفر لديه المعرفة عن العميل و قام بمراجعة منشأة العميل في فترات سابقة يستطيع من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية أن يضع يده على التغيرات التي يمكن أن تتمثل في اتجاهات هامة أو أحداث محددة، و بالتالي يتمكن من التقييم السليم و القريب إلى الواقع للمخاطر المتلازمة و المخاطر الرقابية و يستطيع بذلك أن يخطط لطبيعة و توقيت و مجال إجراءات المراجعة الأخرى.

٢-تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار: تستخدم هنا الإجراءات التحليلية كمؤشر على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجهها المنشأة قيد المراجعة، فقد يكون هناك الكثير من حالات الإفلاس

أو الفشل المالي التي كان من الممكن تجنبها لو كان هناك اهتمام بإجراء التحليل المالي اللازم. فالإعتماد على المؤشرات التي تنتج عن الإجراءات التحليلية يؤدي إلى التقليل من المخاطر و على رأسها مخاطر الاكتشاف كون تلك المؤشرات توجه المدقق إلى مناطق الخطر العالي و بالتالي يعمل على زيادة الأدلة بشأن تلك المناطق وهذا من شأنه أن يخفض من مخاطر الاكتشاف ومن أهم تلك المؤشرات ما يلي:

مؤشرات تشير إلى وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، حيث أن القوائم المالية قد تحوي على بعض الأرصدة التي هي بحاجة إلى تعمق في مستوى تدقيقها، أو أن المعلومات الواردة بها تختلف عن نسبة الصناعة، ويعد تحليل النسب من الوسائل التي توضح وجود هذه التحريفات.

- مؤشرات عن وجود مشاكل في السيولة .
- مؤشرات تتطلب ضرورة الإفصاح السليم .
- مؤشرات تشير إلى ضرورة التوسع في عملية المراجعة، هذا ما يؤدي بالمدقق إلى توسيع نطاق الفحص من حيث تعديل برنامج المراجعة أو في إجراءات المراجعة أو إستخدام ممارسات محاسبية خاصة، بالتالي يقلل من مخاطر المراجعة.
- مؤشرات تشير إلى عدم أمانة إدارة المنشأة محل المراجعة.

٣-تخفيض الاختبارات التفصيلية: عندما تشير الإجراءات التحليلية إلى عدم ظهور تقلبات جوهرية بين القيمة المتوقعة لرصيد الحساب و القيمة الدفترية فإن ذلك يعني انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو جوهري وبالتالي تخفيض الاختبارات التفصيلية وهذا ما يؤدي بدوره إلى تقييم خطر الرقابة و الخطر المتلازم عند مستوى منخفض ما ينعكس بدوره أيضا على تخفيض الخطر الكلي للمراجعة.

٤-الإشارة إلى الانحرافات المحتملة أو ما يسمى بتوجيه الاهتمام: تستخدم الإجراءات التحليلية هنا لتوجيه اهتمام المدقق نحو الاختلافات الكبيرة بين القيم المتوقعة والرصيد الدفتري، والاهتمام هنا قد يأخذ شكل اختبارات متزايدة للتفاصيل أو أداء إجراءات مراجعة تحليلية إضافية ما يعني زيادة الأدلة و بالتالي تخفيض خطر الاكتشاف.

لابد من الإشارة إلى أن الأغراض الأربعة السابقة تستخدم جميعها في مرحلة التخطيط للمراجعة، بينما يتم استخدام الغرضين الثالث والرابع فقط في مرحلة الاختبار الجوهرية، أما بالنسبة لمرحلة نهاية المراجعة فإنه يتم استخدام الغرضين الثاني والرابع.

سابعاً: الإجراءات التحليلية من وجهة نظر المشرع السوري

لا يوجد معايير مراجعة خاصة بالبيئة السورية إذ أن المشرع السوري قد أغفل هذا الجانب و خاصة الإجراءات التحليلية إلا أنه حالياً يتم الاعتماد على معايير المراجعة الدولية من قبل الممارسين للمهنة و بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة السورية، وقد تم البدء مؤخراً بوضع التشريعات اللازمة التي ستنظم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية و تمثل ذلك بصدور القانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة السيد وزير المالية والذي يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية والرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيما للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق و إدخال المفاهيم والأساليب المحاسبية المتطورة ومنها معايير المحاسبة الدولية إلى النظام المحاسبي السوري

صفحات النشرة متوفر لمن يرغب في نشر مقالات أو أبحاث أو أخبار عن مهنة المحاسبة والتدقيق. ويسر أدارة التحرير أن تستقبل الموضوعات المهنية التي تثري مادة النشرة وإرسالها إلى محررة النشرة ليلى القريني على البريد الالكتروني التالي : info@ascasociety.org