

الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية و أثرها على جودة المراجعة

دراسة تطبيقية على شركة سكر كنانة المحدودة

The New Directions Analytical Audit and their Impact on High Quality
Audit Applied on Study of Sugar Kenana Limited Company.

إعداد / د . صديق سبيل آدم منصور

أستاذ مساعد

كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا

كلية العلوم الإدارية

البريد الإلكتروني: Siddigs@yahoo.com.a

ت : 0918217983

مستخلص البحث:

تناول البحث الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية و أثرها على جودة المراجعة ، تمثلت مشكلة البحث في صعوبة إجراء المراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات الكبرى نظراً لكثرة وتعدد العمليات الحسابية و القيود مما يصعب مهمة إجراء المراجعة التحليلية بالصورة المطلوبة وفق المدى الزمني المحدد لفترة المراجعة .

اعتمد الباحث على اختبار عدة فرضيات منها: أن البيانات و المعلومات الموجودة في التقارير المالية الدولية و في القوائم المالية التي تعدها المنشآت و المؤسسات المالية يمكن أن تكون أساساً لإجراء المراجعة التحليلية من خلال الاتجاهات الحديثة للمراجعة التحليلية، وعند بسط المراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات الكبرى نواجه مشكلة الزمن المحدد للمراجعة و حتى يمكن إجراء المراجعة التحليلية الجيدة الأداء و ذلك نسبة لضيق فترة المراجعة المحددة تلك مع الأخذ في الاعتبار تحقيق جودة المراجعة ككل، والبيانات غير السليمة التي تعدها المنشآت تكون عائقاً أمام تطبيق المراجعة التحليلية لصعوبة تحديد فترة المراجعة لتستوعب تلك المعلومات المضللة في برنامج المراجعة، وأثبتت النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الدراسة صحة الفرضيتين الأولى و

الثانية ، و لم تثبت النتائج صحة الفرضية الثالثة وختمت الدراسة بتوصيات متعلقة بتلك النتائج .

: Abstract

the in audit analytical the maintaining of difficulty the is problem research The , records and transactions accounting numerous hold that firms and institutions big way proper a in audit analytical the achieve to difficult it make turn in may which . audit the for planned that time limited that in done be to is it if made been have hypotheses following the , objectives research the achieve To . tested and

) reports financial international the in had we which information and data The – 1 financial the and firms the by that maintained statements financial the and (S R F I a in audit analytical the adopt to a structure build should relatively , institutions . audit analytical the of directions new the forming through audit quality highly , institutions financial the and firms big in audit analytical the boosting When – 2 and obtaining for audit for planned time limited the of problem the face we the to due is that , performance executive best a in audit analytical the establishing the performing of responsibility the discharge and hold to given period short . general in audit quality highly for regard due with and audit analytical financial and firms the by prepared data untrue the-3 the to due review analytical the implementing and enhancing stop will institutions . audit the for given time the amending of difficulty 3rd the while hypotheses two first the accepted have at arrived conclusions The . result negative a giving is one of findings the to relevant recommendations with conducted is study the Finally . general in study the

: مقدمة :

تعتبر المراجعة بصفة عامة و المراجعة التحليلية بصورة خاصة منظومة مهنية تتكامل وتتسق لتحقيق أهداف المراجعة لان المراجعة تقوم بدور بارز في تحليل البيانات بأشكالها المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية بصورة تجعلها أكثر جودة و فعالية في تحقيق

عمليات المراجعة ، فإن النفاذ إلى عمق المراجعة التحليلية و دورها في تحقيق جودة المراجعة و في الحصول على أهداف المراجعة بالصورة المثلى ، يصبح هو الوسيلة الفعالة لتحقيق تلك المرامي و الأهداف .

تستطيع المراجعة التحليلية تحقيق أهداف المراجعة بالصورة المثلى لأنها تحمل في جوانحها الدقة في الحصول على المعلومات من خلال دقة آلياتها و أساليبها الحديثة المنتقاة بعناية إضافة إلى الخبرة المهنية كدافع أساسي نحو تحقيق جودة المراجعة .

إن الفحص الدقيق للبيانات وفق منهج المراجعة و فعاليتها يشكل نموذجاً فعالاً و مؤثراً يرمي لتحقيق جودة المراجعة و فعاليتها و اتساقها مع معايير المراجعة و من هنا فإن الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية تتكامل و تتسق و تتحد لتحقيق جودة المراجعة وفق المنظور ووفق التجربة التي تبث التحقق منها من خلال عمليات المراجعة .

فالمراجعة التحليلية في المنشآت الصناعية تستدعي وجود قوائم مالية معدة بصورة علمية سليمة وفق المعايير الدولية المتعارف عليها كما أنها يجب أن تحوي البيانات التحليلية اللازمة وفق معيار الإفصاح المحاسبي عن مجمل العمليات الحسابية و كل التوضيحات اللازمة للأسس التي تم بها إبراز تلك البيانات .

كما أن تحليل البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و التثبت من صدقها و صحتها و دقتها هو هدف هام تسعى المراجعة التحليلية لتحقيقه على المدين القريب و البعيد .

و تعد التقارير و القوائم المالية من المرتكزات المهمة التي يدور حولها نشاط المراجعة التحليلية ، إذ من خلال الفحص الدقيق لمحتوى تلك التقارير و القوائم و تحليل النسب و الموجهات العامة و السياسات المالية التي تتبعها المنشأة و مدى مطابقتها للأحداث المالية الجارية كل ذلك يؤخذ في الاعتبار عند المراجعة التحليلية للوصول للحقيقة بما ينعكس و يترجم تلك الأحداث المالية إلى واقع يمكن التثبت منه و الاستبيان بأنه يعطي صورة حقيقية للحالة المالية للمنشأة و عن مركزها المالي خلال فترة المراجعة .

و تعطي المراجعة التحليلية صورة بيّنة صادقة لكافة الأطراف المستفيدين من المراجعة سواء كانت إدارة المنشأة أو المستثمرين و المقرضين من التعرف على موقف المنشأة المالي و مدى قدرتها على الإيفاء بالتزاماتها تجاه الغير و على تجاوز العقبات التي تعترضها بالكفاءة المطلوبة و مدى امتلاكها قوة الدفع المطلوبة للبقاء و الاستمرارية كمؤسسة و منشأة قوية و راسخة تستطيع تحقيق الأرباح لملاكها و المساهمين فيها .

فإذا ابتدرت المنشأة موجّهات متينة و سياسات تحليلية حديثة وفق رؤى واضحة و استطاعت هذه الموجّهات و السياسات التحليلية أن تكون أساساً صادقاً يمكن الاعتماد عليه في الحصول على المعلومات اللازمة التي يمكن أن تعكس الوضع المالي للمنشأة بدقة و يساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة فان ذلك يكون صمام الأمان لبقائها واستمراريتها و قدرتها على المنافسة و اكتساب ثقة كل المتعاملين معها من داخلها أو خارجها الشيء الذي يحقق الاستقرار الإداري فيها ويهيئ مناخاً صالحاً للابتكار والنمو والازدهار وخلاصة القول أن المراجعة التحليلية تستطيع أن تقوم بدور فاعل ومثمر بما تفيضه من معلومات ثرة وإيضاحات مفيدة و بما تبرزه من سياسات ومما تثيره من معالجات في مناطق الضعف داخل المنشأة وتقديم الحلول الناجعة للمشاكل المالية داخل البيئة المحاسبية وبذا تدرا عن المنشأة مخاطر التعثر والتكسر والانهيـار

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في الآتي :

- 1- صعوبة إجراء المراجعة التحليلية لتحقيق جودة المراجعة في المنشآت والمؤسسات الكبرى نظراً لكثرة وتعدد العمليات الحسابية والقيود مما يصعب مهمة إجراء المراجعة التحليلية بالصورة المطلوبة وفق المدى الزمني المحدد لفترة المراجعة
- 2- يتفرع من هذه المشكلة الرئيسة عدة أفرع :
 - أ - صعوبة الحصول على القرائن الكافية والمناسبة لتحقيق المراجعة التحليلية .
 - ب - صعوبة تحديد مجالات المخاطر المحتملة في ظل عدم التأكد السائد آنئذ .
 - ج - صعوبة القيام بمراجعة شاملة للمعلومات المالية مع الانتهاء في المدى الزمني المخطط للمراجعة .

وعليه تكمن المشكلة الرئيسة في أن حجم المنشأة والمؤسسة المالية هو الذي يحدد درجة القدرة على الإيفاء بمتطلبات المراجعة التحليلية وبالتالي الوصول إلى جودة المراجعة المطلوبة .

أما في المنشأة والمؤسسة ذات الحجم الصغير أو المتوسط قد تكون المشكلة أكثر سهولة من سابقتها الكبرى . و عليه إذا أمكن تجاوز تلك العقبات و تم إيجاد الموازنة و المواءمة بين تحقيق المراجعة التحليلية و الحصول على جودة المراجعة الجيدة التي تحقق أهداف المراجعة بالصورة التي يتطلع إليها الجميع نكون قد حصلنا على الحل المطلوب لمراجعة تحليلية تفضي إلى جودة المراجعة و بذا تكون المراجعة التحليلية قد أسهمت إسهاماً فاعلاً

و بناءً في تحقيق جودة المراجعة و تكون أيضاً قد رسخت لمنهج حديث متطور يخدم أهداف المراجعة بصورة جيدة و يحقق ما يسعى و يخطط له الجميع و العاملون في مجال المراجعة من تحقيق الفعالية و القدرة على بناء قاعدة قوية للانطلاق بالمراجعة التحليلية إلى آفاق أرحب ربما يساهم في جودة المراجعة ككل .

3 - أن الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية تهدف إلى تحقيق جودة المراجعة وفق رؤى منهجية تتكامل لتحقيق ذلك الهدف وفق منظور يوفر المعلومات و القرائن و الأدلة بأيسر الوسائل و أسرعها و أدقها لتساهم بدورها الهام و الفاعل في تحقيق أهداف المراجعة الكلية .

و لذلك تسعى لتوفير النظم المحاسبية القادرة على استيعاب متطلبات المراجعة في الدقة و القابلية للتحقق و إجراء المقارنة العلمية لأكثر من فترة محاسبية أو لسنوات عدة، مع القدرة و التكيف على إمكانية إجراء النسب المئوية و تحقيقها و فحصها في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية المعدة خصيصاً للوفاء بأهداف المراجعة و تحقيق جودتها .

أهمية البحث :

إن هذه الدراسة عن الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية و أثرها على جودة المراجعة لها أهمية كبرى و ذلك للآتي :

1 - المراجعة التحليلية تعطي نتائج أكثر دقة من خلال إجراء النسب و تحليل الاتجاهات و الإحصاءات .

2 - تمكن من تتبع خطى الأرقام المحاسبية و إجراء المعالجات المطلوبة بأيسر الطرق و أعجلها .

3 - تساعد المراجعة التحليلية في ترقية البحث العلمي في مجال المراجعة الحديثة نسبة لكفاءتها و منهجها في اكتشاف الأخطاء و إجراء المعالجات اللازمة .

4 - تساعد نتائج المراجعة التحليلية من خلال ما يرد في القوائم و التقارير المصاحبة لها في تحقيق جودة المراجعة .

5 - تمكن المعلومات التي توضحها المراجعة التحليلية المستثمرين و المقرضين و المساهمين و المتعاملين و هيئات و منظمات العاملين و كافة الأطراف الأخرى من التعرف على الموقف المالي أو الشركة بسهولة و يسر و بما يحقق ما تصبو إليه من أهداف و مصالح .

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1 - إلقاء الضوء على الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية و النظم المالية و المحاسبية و النظم غير المالية التي تخضع للمراجعة و ذلك من خلال دراسة تلك الاتجاهات و الأساليب التي تتبعها في تطبيق منهج المراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات ، و تتطرق الدراسة كذلك لمدى توفر المعينات و الشروط الواجب توفرها في منشأة ما لتحقيق جودة المراجعة .

2 - تحديد المقومات و البيئة المالية و المحاسبية الصالحة لقيام المراجعة التحليلية و مدى مساهمة تلك المقومات في إرساء دعائم بنیان المراجعة بصورة راسخة على المدين القريب و البعيد .

3 - تقوم التجارب التي نهضت بها الاتجاهات الحديثة للمراجعة التحليلية في المنشآت الصناعية و المؤسسات التي تطبق سياسات المراجعة التحليلية و العلاقة بينها و بين جودة المراجعة و مدى إسهامها الحقيقي في تلك الجودة .

4 - محاولة إيجاد منهج متكامل للمراجعة التحليلية يمكن الاقتداء به و السير على هداه ووضع الإطار العام الذي بموجبه يتم التحقق من فعاليته وجدواه و من ثم يأخذ طريقة إلى حيز التنفيذ و التطبيق .

فرضيات البحث:-

حدد الباحث ثلاث فرضيات أساسية هي :

- الفرضية الأولى : البيانات و المعلومات التي تحويها التقارير و القوائم المالية التي تبرزها المنشآت و المؤسسات تعتبر أساساً متيناً لإجراء المراجعة التحليلية و تحقيق جودتها في إطار الاتجاهات الحديثة للمراجعة التحليلية .

الفرضية الثانية : عند تطبيق أو إجراء المراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات الكبرى يكون هناك تعارض للمدى الزمني لفترة المراجعة و الحصول على الممارسة الجيدة للمراجعة التحليلية نسبة لضيق الفترة عن إكمال تحقيق أهداف المراجعة التحليلية و كذلك جودة المراجعة بصفة عامة (طبيعة المنشأة) .

الفرضية الثالثة: البيانات غير السليمة و المضللة التي يتم إعدادها من قبل المنشآت و المؤسسات تصبح عائقاً كبيراً في تحقيق جودة المراجعة و تحدث حرجاً كبيراً عند تطبيقها في المراجعة التحليلية نسبة لإهدارها الوقت المحسوب لإكمال برنامج المراجعة.

منهج البحث:

لخدمة أهداف البحث انتهج الباحث منهجاً مختلطاً اشتمل على الأتي :

- 1 - المنهج الاستنباطي : الذي يعتمد على التفكير المنطقي في إبراز الحقائق .
 - 2 - المنهج الاستقرائي : لتقويم تجربة المراجعة التحليلية و اتجاهاتها الحديثة و كيفية تطبيقها و اختبار مدى صحة فرضيات البحث من خلال الأدلة و البراهين و القرائن التي تصب في ماعون التجربة .
 - 3 - المنهج التاريخي : (الدراسات السابقة للمراجعة التحليلية) : للتطرق لمدى إسهاماتها و فاعليتها في تحقيق المراجعة التحليلية بصفة عامة .
 - 4- المنهج الوصفي (أسلوب دراسة الحالة) للتأكيد على الأبعاد الكبيرة التي تضيفها المراجعة التحليلية إلى جودة المراجعة و تحقيق أهدافها .
- خطة البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة مفهوم و أهداف المراجعة التحليلية ، و الدراسات السابقة و مقومات أساليب المراجعة التحليلية و الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية . كما يتضمن توضحاً لدور التقارير و القوائم المالية في تحقيق جودة المراجعة من خلال منهج المراجعة التحليلية ، و أيضاً تقويم المراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات الكبرى و ما تؤديه من دور في ترقية و تجويد المراجعة بالتطبيق على شركة سكر كنانة المحدودة .

حدود البحث:

الحدود الزمانية: 2000م – 2007م

الحدود المكانية : شركة سكر كنانة المحدودة

متغيرات البحث

المراجع : يعتبر المراجع شخصاً مؤهلاً بالتخطيط و تنفيذ المراجعة وفقاً للمعايير المقررة و المتعارف عليها .

- المراجع القائد: هو الشخص الذي يخطط للمراجعة و يقوم بأعداد أوراق العمل النهائية وهو مراجع معتمد و يطلق عليه قائد فريق المراجعة ، ويجب توافر بعض المتطلبات الإضافية في المراجع القائد عن المراجع منها الخبرة و التدريب و تتمثل في 25 يوم مراجعة إضافية على الأقل و أن تستكمل برنامج تدريب 36 ساعة تنظمه منظمة مهنية .

- العميل: Client الذي يطلب من مؤسسة المراجعة تنفيذ المراجعة و القيام بها و يأخذ أشكالاً متعددة مثل العميل المحتمل ، إدارة المنظمة ، إدارة الجودة .

- المنشأة محل المراجعة : (الخاضعين للمراجعة) Auditee هي المنشأة أو الوحدات التي يتم إخضاعها للمراجعة .

- السجل : Register هي المنظمة التي تصدر الشهادة للخاضعين للمراجعة (2)
- التقرير السنوي : report annual : عادة ما تعد المنشأة تقريراً سنوياً يعتبر مستند يحتوي على :

أ - القوائم المالية السنوية

ب - تقرير المراجعة على القوائم المالية

- الخصوم طويلة الأجل : تمثل الاقتراض طويل الأجل و المخصصات لمواجهة التزامات تزيد عن فترة مالية و مساهمة الحكومة في شركات القطاع العام .

- الخصوم قصيرة الأجل تتمثل في الديون التي علي المنشأة وتستحق السداد خلال فتره ماليه واحده مثل القروض قصيرة الأجل حساب أوراق الدفع والسحب علي المكشوف من البنوك والمخصصات لمواجهه التزامات متوقع الفصل فيها خلال فتره ماليه واحده .

- المبيعات : sales تعبر عن المبيعات الصافية بعد خصم المردودات و من أمثلتها مبيعات الإنتاج العام و إيرادات التشغيل للغير ، والخدمات المباعة ، و مبيعات المخلفات .

- الأصول الثابتة و يقصد بها الأصول الملموسة التي يحوزها المشروع بغرض المساعدة في تدعيم طاقته الإنتاجية أو أداء خدمات و ليست بغرض البيع و تضم هذه المجموعة الأراضي و المباني و الإنشاءات و المرافق و الطرق و الآلات و المعدات و وسائل النقل و الانتقال و الأدوات و الأثاث و معدات المكاتب .

- التثبيت (التعزيز) و تطبق في التأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات الخارجية مع أطراف خارج المشروع ، و أرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات و بضائع الأمانة و غيرها .

المقارنة comparison و تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة

- التحليل analysis : و تطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقدير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني .

- الاستفسار inquiry و تطبق على سياسات المشروع المعني و الأمور و القضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة ، مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية ، و التوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع .
الدراسات السابقة :

1 - دراسة رفيعة خضر أحمد زروق (2000)

عرض الباحث في هذه الدراسة مشكلة البحث حيث أوضح أنها تتلخص في إيجاد نموذج يمكن تطبيقه في السودان لزيادة كفاءة و فعالية الفحص الضريبي باستخدام واحدة من أساليب المراجعة التحليلية ألا و هي المراجعة التحليلية و ذلك لتحقيق التوازن بين الأصول العلمية و مشاكل التطبيق العملي و اتجاهات التطوير الممكنة، و ذلك تقادياً للمشاكل والنزاعات التي تنشأ بين ديوان الضرائب و الممولين و العمل على حل هذه النزاعات عن طريق رفع كفاءة الفحص الضريبي بإتباع الأساليب الإحصائية و أساليب بحوث العمليات ، والإقلال من حالات تحديد الوعاء عن طريق التقدير ، كما أن المنازعات في الغالب لا تنتهي إلى نتيجة إيجابية فضلاً عن ضياعها للوقت و الجهد و زرعها لبذور عدم الثقة بين الإدارة الضريبية و الممولين (9)، فلا تتمكن الدولة حينئذ من تحقيق إيراداتها بصورة عادلة كما أن المنازعات قد تؤدي إلى توقف العمل تماماً لبعض الممولين .

هدف البحث إلى الآتي:

- 1- تحديد مفهوم المراجعة التحليلية و أهدافها .
- 2- اقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة و فعالية الفحص الضريبي .

3- التوجيه بتطبيق نموذج محاكاة مقترح لأداء الفحص الضريبي بالسودان .

من أهداف البحث يمكن استنباط الفروض الآتية :-

اقترحت الدراسة الفرضيات الآتية:

1- أساليب المراجعة التحليلية تؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة و الفحص و زيادة مقدرة الفاحص الضريبي على اكتشاف الأخطاء .

2- غياب أساليب المراجعة التحليلية يؤدي إلى زيادة كفاءة و فعالية الفاحص الضريبي و قد تم إثبات الفرضية الأولى و الفرضية الثانية و الفرضية الثالثة من الدراسة .

أوصى الباحث بالتالي:

1- أهمية تطبيق المراجعة التحليلية كأسلوب فعال في الفحص الضريبي و ذلك لرفع الكفاءة و الفعالية فيه .

2- أن تعمل الدولة ممثلة في ديوان الضرائب بإتباعها الفحص الضريبي حتى تتحقق فيه الفعالية و الكفاءة .

3- أن تتولى مكاتب المراجعة والمحاسبة في السودان الموضوع وذلك بدراسته والعمل علي تطوير المقترح حتى يصبح واقعا ملموسا .

4- تزداد أهمية تطبيق المراجعة التحليلية بتطبيق قانون القيمة المضافة منذ 2000/6/1م .

5- أهمية تطوير العمل في مكاتب الضرائب وذلك بإدخال الأجهزة التقنية الحديثة وان يسير العمل فيها وفقا لأنظمة الحاسوب .

دراسة صلاح الأمين الخضر عطا المنان 2002م:

هناك عدد من الإشكالات والتساؤلات التي تثار حول المراجعة التحليلية ، فهناك فريق من الملاك يعتبر المراجعة التحليلية بالدرجة التي تأخذ شكلا سياديا علي المؤسسة في اعلي قمة تنظيمية (مجلس الأمناء مجلس الإدارة) وفريق آخر يجعلها داخل الهيكل التنظيمي ، كما أن هنالك فريق ثالث من العاملين يستهجن المراجعة وممارستها والخوف من القائمين علي أمرها ، ويعتبرها امرأ بوليسيا بحتا ، ويظل التساؤل المعهود :

1/ ماهي أوجه القصور في المؤسسات المالية بدون وظيفة المراجعة ، وهل المراجعة التحليلية مهمة وضرورية للمؤسسات التي تتسم بتعدد إغراضها ووظائفها وتخصصاتها؟
2/ هل يكمن نظام المراجعة التحليلية في الازدياد المضطرد وكثرة عمليات المؤسسات المالية مع الجمهور المتزايد يوميا لتفادي الأخطاء والاختلاسات ؟ أم أن هناك قصورا يطرأ على أي تطور؟ إذا كانت الإجابة بنعم فما هو البلمس ؟

3/ هل المراجعة التحليلية في المؤسسات المالية تتفادى القصور الناتج عن الرتابة الإدارية وزيادة الأعباء ؟

4/ هل المراجعة التحليلية في المؤسسات تمحص وتدقق وتكشف البيانات المالية المضللة بعيدة الدلالة عن الواقع المالي ؟

5/ ماهي السبل والوسائل التي يمكن أن تحقق المراجعة التحليلية لتفادي الأخطاء والاختلاسات ؟

اختبرت دراسة الباحث الفرضيات التالية:

1- أهمية تطبيق المراجعة التحليلية كأسلوب فعال في فحص حسابات البنوك وشركات التأمين وذلك لرفع الكفاءة والفعالية فيها وذلك لما لتلك المؤسسات من أثر علي الاقتصاد السوداني .

2- أن تلتزم الدولة ممثلة في بنك السودان والبنوك وشركات التأمين علي إتباعها حتى تتحقق فيها الكفاءة وتتجنب عيوب المراجعة التقليدية .

3- أهمية تطوير العمل في مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وذلك بإدخال الأجهزة والتقنية الحديثة وان يسير العمل فيها وفقا لأنظمة الحاسوب .

4- تثقيف المحاسبين والمراجعين بأهمية هذا النوع من المراجعة في تطوير العمل المحاسبي والنهوض بالمؤسسات المالية .

5- التزام البنوك وشركات التأمين بإتباع لوائح وقوانين الدولة والمنشورات الصادرة من بنك السودان وفرض عقوبات عليها عند مخالفتها .

(3) دراسة ابوبكر عثمان محمد (2006م):

تتمثل مشكلة البحث التي قام بعرضها الباحث في اتساع حجم المشروعات بكافة أنواعها الأمر الذي أدى إلى تعدد أنواع الاستثمارات ووجود عدة خيارات للاستثمار لتعدد البدائل المتاحة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار البديل الذي يحقق أفضل عائد ، كان لابد من ظهور المراجعة التحليلية للاستثمارات .

اقترحت الدراسة الفرضيات التالية:-

الفرضية الأولى : إدخال وتطبيق المراجعة التحليلية في مراجعة المنشأة يؤثر عليها إيجابا في النواحي الاستثمارية والإدارية والتشغيلية .

الفرضية الثانية : تحقق المراجعة التحليلية مؤشرات صادقة إذا تمتعت مصادر المعلومات بالمعقولية والمصدقية .

الفرضية الثالثة :كفاءة الأداء بالنسبة للاستثمار تتحقق من خلال المؤشرات التحليلية المرتبطة بكفاءة عمليات المشروع الاستثمارية والتمويلية وكذلك مؤشرات المخاطرة.

الفرضية الرابعة : قائمة المركز المالي التقليدية وحدها لا تمثل أساسا سليما للمقارنة بين المشروعات وقد تؤدي إلى معلومات مضللة .

الفرضية الخامسة :يمثل فرض استمرارية المشروع مؤشرا سليماً لتمويل أي استثمار من خلال المؤشرات التي يعطيها التحليل المالي عن موقف المنشأة الطالبة للاستثمار .

الفرضية السادسة : المفاضلة بين البدائل عن طريق التحليل المالي يجنب المنشأة مخاطر الاستثمار .

من خلال النتائج توصل الباحث إلي إثبات الفرضية الأولى والثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسادسة .

التوصيات : اختتم الباحث بحثه بالتوصيات وعرض ستة عشر توصية أهمها ما يلي :

1- الاهتمام بالمراجعة التحليلية باعتبارها احدي طرق المراجعة التحليلية الحديثة في ظل التقدم الصناعي والتكنولوجي في شتي المجالات .

2- القيام بعمل دورات منظمة للمراجعين عن التحليل المالي الائتماني لإكسابهم المهارات اللازمة في التحليل .

3- تفعيل دور المراجعة التحليلية بصفة عامة ودورها في مجال الاستثمار بصفة خاصة.

4- انتهاج طرق حديثة ومدروسة في مجال تحليل الاستثمارات بالشكل الذي يخدم المنشآت العامة والخاصة بشكل مجدي .

5- اختيار كوادر متمرسه لمراجعة وتحليل الاستثمارات وذلك للمحافظة علي الموارد وتوظيفها بالشكل الأمثل .

6- عند وجود عدة بدائل استثمارية يجب اختيار البديل الأنسب من خلال التحليل دون تحيز أو محسوبية .

4- دراسة طيبة يعقوب الهادي عبد الخير (2000م) :

تتمثل مشكلة البحث كما أوردها الباحث في قصور القوائم المالية التقليدية (الدخل، المركز المالي) عن التعبير بدقة عن أرباح الأعمال ، كما أن مستخدمي التقارير المالية أو أن الأرباح التي يتم قياسها علي أساس مبدأ الاستحقاق في ظل تنوع وتشابك العمليات التي تقوم بها المنشأة يصعب تفسير مدلولها واستخدامها كمؤشر للتدفقات النقدية فضلا عن هذا فان إدارة الشركات تقوم من خلال المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها في التحكم في مستوي الإرباح المعلنة في قائمة الأعمال عن طريق تأجيل وتعجيل تحقق الإيرادات . وإزاء هذه الانتقادات وبعد دراسة متأنية وافق FASB على إصدار المعيار 95 الذي يقضي بإلزام الشركات علي إعداد قائمة التدفقات النقدية باعتبارها جزءاً مكملأ للقوائم المالية التقليدية المركز المالي – قائمة الدخل ويتطلب تطبيق المعيار 95 أن يتم تقسيم المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية إلى ثلاثة أنواع رئيسة من الأنشطة هي :

(1) التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية .

- (2) التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية .
(3) التدفقات النقدية من العمليات التمويلية .

هدفت الدراسة إلى الآتي:-

- أ/ تحديد مفهوم المراجعة التحليلية وأساليبها وأهدافها .
ب/ دراسة التطورات في عرض القوائم المالية واستخدامها في التحليل المالي وأوجه القصور في القوائم المالية التقليدية في تلبية احتياجات كلا المستخدمين لها (مغرضين ، مستثمرين) مما أدى إلى ظهور قائمة التدفقات النقدية .
ج/ إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها وفقا لما صدر من معايير محاسبية ومدى مكانية استخدام قائمة التدفقات النقدية في اختبار جودة الأرباح في قطاع الأعمال .
د/ مدى تغطية أساليب المراجعة التحليلية للتدفقات النقدية لتلبية متطلبات مستخدم هذه القوائم لاختيار مشروع معين دون غيره مع اخذ مدى ربحية هذا المشروع دون غيره في الاعتبار.

اقترحت الدراسة الفرضيات الآتية:-

- 1/ أساليب المراجعة التحليلية قد تؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة والفحص وزيادة مقدار مستخدم مخرجات عملية المراجعة في اختبار جودة الأرباح في قطاع الأعمال .
2/ القوائم المالية التقليدية (الدخل ، المركز المالي) المعدة وفقا للتكلفة التاريخية لا توفر المعلومات الملائمة لاختبار جودة الأرباح في قطاع الأعمال .
3/ قائمة التدفقات النقدية المراجعة مراجعة بتحليلية دقيقة تساعد مستخدم القوائم المالية علي التنبؤ بقدراته علي الوفاء بالتزاماته ، تقييم السيولة ، وهي أفضل مقياس لأداء المنشأة طالبة الربحية .

- 4/ معلومات التدفقات النقدية المراجعة طبقا لأساليب المراجعة التحليلية يعتمد عليها في التعرف علي مستوى جودة الأرباح في قطاع الأعمال .
أثبتت النتائج صحة الفرضية الأولى والثانية والثالثة والرابعة من الدراسة .
اقترحت الدراسة التوصيات التالية:-

- 1- أهمية المراجعة التحليلية لقائمة التدفقات النقدية كأسلوب فعال لخدمة المستثمر لاختيار مشروع معين دون غيره .

2- ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية تبعا للأنشطة المختلفة (التشغيل ، الاستثمار ، التمويل) لان لها محتوى إعلامي لنتيجة كل نشاط علي حدة .

3- أن تعمل الدولة ممثلة في البنك والمركزي وكل البنوك العاملة في السودان علي مراجعة قائمة التدفقات النقدية مراجعة تحليلية دقيقة لتمكين مستخدمي مخرجات هذه القوائم المالية من الاطمئنان علي صحة ودقة استثمار أموالهم .

4- أن تتولي مكاتب المحاسبة والمراجعة والهيئات والمجامع العربية والأجنبية الموضوع بدراسة وتطوير طرق مراجعة قائمة التدفقات النقدية مراجعة تحليلية دقيقة وتلافي أي أخطاء أو معوقات .

5- أهمية تطوير العمل في البنوك السودانية بإدخال الأجهزة الالكترونية وان يسير العمل فيها وفقا لأنظمة الحاسب الآلي .

وتتميز دراسة الباحث عن الدراسات السابقة بالاتي :

1/ تعرض الباحث لتطبيق المراجعة التحليلية في المنشآت والمؤسسات الكبرى والتي تختلف كثيرا عن سابقتها من مؤسسات ومنشآت في كبر حجمها وتعدد عملياتها المحاسبية .

2/ كبر تلك المنشآت والمؤسسات استدعي الاعتماد علي مدي قوة الضبط الداخلي في قسم المراجعة الداخلية الذي تنشئه تلك المنشآت والمؤسسات لتحقيق عمليات المنشآت الحسابية بصورة دقيقة وبالصورة المطلوبة وفق منهج المراجعة التحليلية .

3/ القوائم المالية الجيدة الإعداد والتقارير المالية المصاحبة لها التي تعدها المنشآت والمؤسسات الكبرى تصبح أساسا متينا لإجراء المراجعة التحليلية في إطار الاتجاهات الحديثة للمراجعة التحليلية .

مفهوم وأساليب الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية

و يتناول هذا الفصل الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية ، مفهومها و أهدافها ، و كذلك مقوماتها و أساليبها و ذلك كما يلي :-

أولاً مفهوم المراجعة التحليلية :

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المراجعة التحليلية بأنها : (نوعاً من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات و المعلومات بين البيانات(9)

واختبارات التحقق الأساسية فقد نص عليها التدقيق الدولي رقم(12) العناصر الأساسية للتدقيق في الفقرات 15 – 17 كالآتي

يجب على المدقق عند تنفيذه لإجراءات الالتزام و الإجراءات الجوهرية أن يحصل علي قرائن كافية ومناسبة تمكنه من التوصل إلي نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول المعلومات المالية . إجراءات الالتزام اختبارات يتم تصميمها للحصول علي قناعة معقولة بالالتزام الفعلي بإجراءات الضبط الداخلي التي سيتم الاعتماد عليها بالتدقيق. تطور مناهج المراجعة من مراجعة شاملة إلى مراجعة بالعمليات وأخيرا المراجعة عن طريق تحليل النسب والاتجاهات والمقارنات والربط بين المعلومات وهو ما يعرف بمنهج المراجعة التحليلية .

: definedas is audit Analytical

figures related compare and analyze systematically which procedures Audit support to evidence providing of aim the with data other and ratios , trends. substantive is it such as . statements financial the on opinion audit the . audit the in stage various at used be can that technique

ووفقا لتعريف مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي أعلاه وترجمته كالاتي :

إجراءات المراجعة التي تتضمن تنظيم وتحليل ومقارنة البيانات عن طريق تحليل الاتجاه والمؤشرات وغيرها من المعلومات بهدف الحصول علي دليل إثبات يدعم رأي المراجع بصحة البيانات المالية وتستخدم في مراحل المراجعة المختلفة . وعرفت المراجعة التحليلية كذلك بأنها :

عبارة عن مجموعة من الأساليب والنسب المالية ، تحليل الاتجاهات ، الانحدار ، الخ التي تجري في المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية والجوهرية فإذا أظهرت هذه البنود رصيذاً منطقياً ومعقولاً فإن هذا الوصف الذي جرى لها يعتبر مراجعة تحليلية.

ويعرف البعض الآخر المراجعة التحليلية :

with statement financial the in data the of comparisons the isanalysisof Ti then are these differences, significant indentify to order in data relevant other . identified causes and investigated

وترجمة تعريف الأستاذ محمد الحافظ كما يلي :

بهذا التعريف تحليل البيانات الموجودة بالقوائم المالية ومقارنتها مع بيانات أخرى ملائمة أو ذات صلة من اجل تحديد الانحرافات أو الاختلافات الجوهرية أو الأساسية انطباع

بالزيادة أو النقص والتحري بهدف تحديد المسببات والنسب المالية تستعمل لإيجاد السبب وراء ذلك الانحراف .

والفحص والتحقيق السريع للحسابات والقوائم المالية والنظرة التحليلية لها بهدف توكي اكتشاف النواحي أو البنود الشاذة وتتضمن إجراءات المراجعة التحليلية مما يلي:

resulting the including , trends and ratios significant of Analysis other with inconsistent are that fluctuations and relationships of investigation be can relationships amounts, predicted from deviate or information relevant and (margin fixed a is there if sales and sales of cost Between) stable very }11{.auditor the for tools powerful be therefore may

فواحدة من وسائل المراجعة التحليلية هي المقارنة بين المعلومات المالية ذات الصلة أو الملائمة أو بين المعلومات الفعلية والمنتبأ بها ومن المعلومات الملائمة كالربط بين المبيعات وتكاليف المبيعات .

الإجراءات التحليلية Procedure Analytical التي يجب أن يقوم بها مدقق الحسابات ، حيث أشار المعيار الدولي رقم (520) إلى انه يجيء علي المدقق استخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط والمراحل النهائية للتدقيق ، كما أكد المعيار السابق علي ان الإجراءات التحليلية ربما تستخدم في المراحل الاخري كما يتضح ذلك في نص الفقرة كما يلي :

all over and planning the at procedure analysis apply should Auditor The other the at be also may procedures Analytical . audit the of stages review . stages

هذا وتعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب ذات الأهمية (الضرورية) وتشمل اتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة والعلاقات المتعارضة مع المعلومات المناسبة الاخري أو الانحراف عن المبالغ المنتبأ بها .

كما يتضح ذلك في نص الفقرة (3) ما يلي :

trends and ratios significant of analytical the mean : Procedure Analytical are that relationship and fluctuation of investigation resulting the including predicted from deviate or information relevant other with inconsistent . amounts

أولا ماهي الإجراءات التحليلية وأهدافها The procedure analytical of natural :purposes and

بناء على العريف السابق ذكره والوارد في المعيار الدولي رقم (520) فقرة 3 فقد أكدت الفقرة 4 علي أن الإجراءات التحليلية تتضمن عمل مقارنات للمعلومات المالية للوحدة علي سبيل المثال :

(أ) الفقرات السابقة .
(ب) النتائج المرتقبة للوحدة مثل الموازنات أو التوقعات أو توقعات المدقق – مثل تقدير الاستهلاك .

- كعناية شاملة review Overall : استعراض للقوائم المالية في مرحلة العرض النهائي للتدقيق .

يجب الإشارة الي ان تطبيق الاجراءات التحليلية يعتمد علي العلاقات بين البيانات الموحدة واستمرار هذه العلاقات في ظل غياب المعومات في الظروف المعتادة .

كما ان وجود هذه العلاقات فإنها تعطي أدلة للتدقيق مثل الكمال Completeness، الدقة Accuracy، الصحة Validity ، للبيانات المنتجة بواسطة النظام المحاسبي، ومهما يكن من امر فان أهمية نتائج الإجراءات التحليلية سوف تعتمد علي تقدير Assessment المدقق لخطر الاعتماد علي الإجراءات التحليلية والتي ربما تحدد العلاقات المتوقعة وفي الحقيقة أن الأخطاء المادية تكون موجودة . exists misstatement material A.

هذا وقد أوضحت الفقرة (15) من المعيار الدولي رقم (520) إن مدى الاعتماد علي الذي يحدده المدقق علي نتائج الإجراءات التحليلية يعتمد علي العوامل التالية :

1 – الأهمية النسبية للمفردات المعالجة- علي سبيل المثال – إذا كان رصيد البضاعة هام فان المدقق لا يعتمد علي الإجراءات التحليلية في تكوين نتائجه ومن ناحية أخرى فان المدقق ربما يعتمد علي الإجراءات التحليلية بمفرداتها للتأكيد من مفردات الدخل والمصروفات عندما لا تكون هامة منفردة .

2 – إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف التدقيق – علي سبيل المثال – الإجراءات الأخرى بالمؤادة بمعرفة المدقق لمعينة Reviewing إمكانية تحصيل الحسابات المدينة ثم معينة استلام (قبض) النقدية اللاحقة Subsequent .
ثانيا أهداف المراجعة التحليلية :

معلوم ان المراجعة التحليلية منهج يقوم بإجراء النسب المالية اللازمة لتحليل القوائم المالية ومؤشراتها والربط بين تلك المعلومات والمقارنات وتحليل الاتجاهات لبنود تلك القوائم بين فترة وأخرى بما يساعد في تحقيق جودة المراجعة ككل .

وتهدف المراجعة التحليلية إلى إجراء :

1- اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية للعمليات :

وخلال تنفيذ اختبارات الرقابة و الاختبارات الأساسية للعمليات المالية ، سيتوافر مؤشر على احتمال وجود تحريفات في كل من قائمة الدخل و قائمة المركز المالي (9) .

2- مراجعة القوائم المالية

تعتبر مراجعة القوائم المالية أقدم الخدمات التصديقية وأوسعها انتشاراً ، وتسمى الآن بالخدمة المهنية التقليدية باعتبارها الخدمة المهنية الأم ، التي انطلقت منها الخدمات التصديقية المتقدمة .

و في ظل مراجعة القوائم المالية يقوم مراقب الحسابات بعمل مستوى مرتفع من التأكيد بشأن صدق مزاعم الإدارة الموجهة للطرف الثالث ، ومستخدمي القوائم المالية .

يتم تحقيق أهداف المراجعة التحليلية من خلال النسب والتحليلات التي تقود إلى إيجاد العلاقات و الارتباطات بين البيانات المحاسبية داخل القوائم المالية .

فنسب الربحية تعطي مؤشرات قوية على مدى ربحية المنشآت حالياً – أي في تاريخ إعداد الميزانية العمومية للسنة المالية ، وعند مقارنتها بالسنة الماضية يتبين أن هنالك صعوداً أو نزولاً عن معدل الأرباح ، ومعلوم أن الأرباح هي الهدف الأساسي الذي تسعى إليه المنشآت والمؤسسات

و هنالك أمر هام لا بد منه لتحقيق المراجعة التحليلية بصورة شاملة ألا وهو إيجاد علاقة قوية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، و في هذا الصدد يقول د . عبد الوهاب نصر علي و د . شحاتة في كتابهما عن هذا الموضوع ما يلي:

تعترف معايير المراجعة المهنية بإمكانية مساهمة المراجعين الداخليين في مراجعة القوائم المالية كمساعدين تحت إشراف المراجعين أو أداء أعمال مرتبطة بالمراجعة خلال العام يمكن أن يعتمد عليها المراجع الخارجي (65. NO SAS).

من المهم معرفة العوامل التي تؤثر على قرار المراجع الخارجي لاستخدام أنشطة المراجعة الداخلية ، و بناءً على الأبحاث السابقة و المعايير المهنية تم فحص العوامل المؤثرة على مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة الخارجية ، و علاقة هذه العوامل المؤثرة بمستوى الخطر المرتبط ببيئة المراجعة ، و دور الخطر الملازم في زيادة أو تخفيض هذه العوامل (1)

وتسعى المراجعة التحليلية كذلك إلى الربط بين المراجعة وعملية إعداد التقارير المالية فالمراجعة التحليلية تساعد في توضيح الأخطاء داخل القوائم المالية ومن ثم العمل على تصحيحها قبل مرحلة التقرير ، وهذه العلاقة تربط المراجعة التحليلية و معدي القوائم المالية في تصحيح الأخطاء إن وجدت ، و في هذا الشأن يرى الأستاذ الدكتور أمين السيد أحمد لطفي ما يلي : (4)

عند أداء عملية توفير التأكيدات المتضمنة في تقرير المراجع الحيادي ، سوف يقوم المراجع بتقييم ما ذا :

1 - إن كافة المعاملات و الحسابات التي يجب أن يتم تسجيلها قد تم التقرير عنها في القوائم المالية .

2- إن الأصول و الالتزامات التي تم التقرير عنها في القوائم موجودة في تاريخ الميزانية العمومية و أن المعاملات التي تم التقرير عنها في القوائم المالية حدثت أثناء الفترة التي تغطيها تلك القوائم .

3- إن كافة الأصول التي تم التقرير عنها مملوكة عن طريق المنشأة وأن الالتزامات مستحقة على المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية .

4- إن عناصر القوائم المالية (الأصول) والالتزامات و الإيرادات والمصروفات و التدفقات النقدية و ما إلى ذلك قد تم تقييمها على نحو ملائم طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها عموماً .

5- إن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها ووصفها بشكل سليم والإفصاح عنها طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة و المتعارف عليها عموماً و يرى الباحث أن هنالك علاقة قوية بين المراجعة التحليلية و عمليات إعداد القوائم المالية لا في طبيعة العمل فحسب و إنما في تكامل الأدوار التي تؤديها المراجعة التحليلية و القوائم المالية في هدف إعطاء صورة صحيحة للوقف المالي خلال الفترة موضع المراجعة و يسهم هذا كله بدوره في تحقيق جودة المراجعة .

مراجعة دفاتر الأستاذ و ذلك بقصد التأكد من صحة ترحيل العمليات المختلفة من دفاتر القيد الأولى إلى الحسابات بدفتر الأستاذ العام و الأستاذ المساعد (٢).

و هذه المراجعة التي يوضحها دكتور عبد المنعم محمود هي مراجعة أساسية توفر ركائز الانطلاق نحو إجراء المراجعة التحليلية و لكنها لا تعتبر جزءاً منها ، لكنها بالقطع إجراءات مهمة لتحقيق صحة المراجعة بصفة عامة .

و يجرى الأستاذ دكتور عصام الدين محمد متولي مقارنة تتضمن معاني المراجعة التحليلية إذ يقول :

هذا و تجدر الإشارة إلى أن المراجعة الإدارية تختلف عن المراجعة التحليلية التي تعرف على أنها دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات و المؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقرير وفحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن : مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة ، ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بغرض مطابقتها و تكيفها مع نموذج قابل للتنبؤ به تأسيساً على خبرة المنشأة حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين و استمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغييرات جوهرية قد أدت إلى تغييره ، مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات ، و مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بالماضي أي بالنسبة السابقة، فبند الأجر له علاقة وثيقة بأجر السنة السابقة ، و كذلك بنود المصروفات الأخرى .

و يرى الأستاذ الدكتور عصام الدين محمد متولي ما يلي:

هذا ويجدر بالذكر أن اعتماد وثقة المراجع بنتائج و إجراءات المراجعة التحليلية يتوقف على مجموعة من العوامل حددها المعيار الدولي رقم (12) من معايير المراجعة الدولية هي :-

أ - الهدف م إجراءات محددة للمراجعة التحليلية حيث تساعد هذه الإجراءات التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط على طبيعة و توقيت ونطاق إجراءات تدقيق ، بينما تستعمل الإجراءات التي تتم خلال التدقيق لتعزيز القرينة التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر .

ب - الأهمية النسبية أو مادية العنصر بالمقارنة مع البيانات المالية ككل ، عند ما تكون على سبيل المثال قيمة البضاعة كبيرة بالنسبة للمعلومات المالية ، فإن المدقق (المراجع) لا يكتفي بالإجراءات المراجعة التحليلية للوصول إلى نتائجه بشأن البضاعة ، بينما قد نجده في الوقت ذاته يعتمد على إجراءات المراجعة التحليلية لبعض المصارف التي لا تعتبر

قيمتها الإفرادية هامة بالمقارنة مع المعلومات المالية ككل مع غياب ما يشير إلى وجود تقلبات غير متوقعة فيها .

ج - إجراءات تهدف إلى تحقيق أهداف تدقيق (المراجعة) أخرى . على سبيل المثال فإن إجراءات التدقيق الأخرى التي أنجزها المراجع لفحص مدى تحصيل الذمم المدينة بمراجعة المتحصلات النقدية اللاحقة قد تعزز أو تزيل بعض الاستفسارات الناشئة عن إجراءات المراجعة التحليلية عن طريق دراسة تقادم الذمم المدينة .

د - دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات المراجعة التحليلية إذ يستطيع المدقق على سبيل المثال أن يتوقع تناسقاً في مقارنة الربح الإجمالي بين فترة أو أخرى تفوق في درجة مقارنة المصاريف الاختيارية غير المحددة كالأبحاث و الإعلان .

الفرق بين التشغيل الإلكتروني و التشغيل اليدوي: (3)

تختلف الكثير من الإجراءات الأخرى للرقابة في بيئة تشغيل البيانات الكترونياً عن تلك المطبقة في النظم اليدوية .

من الممكن تطبيق مسار المراجعة Trail Audit التقليدي والمألوف في النظام اليدوي على نظم تشغيل البيانات الكترونياً لوقت قصير أو بشكل يمكن للكمبيوتر قراءته .

ويمكن القول أن مسار المراجعة هو سلسلة من الأدلة التي يمكن للمراجع أن يحصل عليها خلال عملية التصنيف Coding References والتوثيق الذي يربط الأرصدة المحاسبية مع النتائج التلخيصية مع العمليات المحاسبية الأصلية .

ولخص الفروق في الآتي في نظم تشغيل البيانات إلكترونياً :-

1- يتم تحويل بيانات المقبوضات النقدية إلى شكل تقرأه الأدلة .

2- تقوم تعليمات برمجة الكمبيوتر بتشغيل العمليات المشابهة لما سبق بنفس الأسلوب ولا

توجد الأخطاء العشوائية الموجودة في التشغيل اليدوي .

3- كل الإجراءات التي يؤديها عدة أفراد في النظام اليدوي يقوم بإتمامها شخص واحد .

4- البيانات المخزونة على وسائل تخزين بشكل تقرأه الآلات بدلاً من الشكل المرئي .

5- يستطيع نظام تشغيل البيانات إلكترونياً إنتاج معلومات كثيرة ومتنوعة تستخدمها الإدارة و تساعد على الإشراف الأفضل على عمليات المشروع .

6- في النظام اليدوي يتم التصريح بالعمليات قبل تنفيذها و قيدها ، أما في بيئة تشغيل

البيانات إلكترونياً يتم تنفيذها و قيد العمليات ولكن قد يكون التأكيد متضمناً بعض البنود

الهامة و الأساسية التي ترى الإدارة ضرورة الإفصاح عنها بذلك القدر الذي أبرزته بداخلها .

وإذا لم يقتنع المدقق (المراجع) بكفاية تلك التأكيدات الملائمة عليه أن يقوم بإجراء الاختبارات اللازمة للوصول للحقيقة و حتى يتسنى له القيام بواجبه في القيام بعمليات المراجعة على وجهها المطلوب .

و هذه التأكيدات الملائمة هي واحدة من أساليب المراجعة التحليلية الحديثة الهامة فهي تمهد للقيام بإجراءاتها على الوجه الصحيح .

مدى توافر خدمات المراجعة الداخلية:

ترتكز المراجعة التحليلية الحديثة على مدى توافر خدمات المراجعة الداخلية فالمراجعة الداخلية تشكل أساساً هاماً لأداء المراجعة التحليلية الحديثة ، بحكم أنها أي المراجعة الداخلية الأقرب إلى فهم عمليات و معاملات المنشآت و المؤسسات ، لأنها مكتملة لبيئتها المحاسبية ، فهي شريكة في القيام بأداء خدمة المراجعة لأنشطة تلك المؤسسات و المنشآت و إعطاء صورة للإدارة عن أي انحرافات تحدث بشأنها أولاً بأول و حتى يتم التخطيط لعلاجها ووضعها في نصابها السليم .

من أهم العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند تحديد مدى مساهمة المراجعة الداخلية في المراجعة هو توافر المراجعة الداخلية ، فكلما زاد الوقت المستخدم في تلك الخدمة ، كلما زادت خدمة المراجع الداخلي و زيادة احتمال التعاون بين المراجع الداخلي و الخارجي و مساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة .

ويرى الباحث أن توافر خدمات المراجعة الداخلية عامل أساسي و هام من مرتكزات الاتجاهات الحديثة في المراجعة التحليلية ، بل تشكل المراجعة الداخلية الجيدة و التي تمتاز بجودتها أكبر الضمانات لإنفاذ برنامج المراجعة التحليلية خلال فترة المراجعة المحددة التوقيت خاصة في المنشآت و المؤسسات الكبرى .

مفهوم جودة المراجعة :

1- مقياس من المقاييس المستخدمة في تحديد قدرة المنشأة على الاستمرار في إنتاج السلعة أو الخدمة و الاستمرار بها في المنافسة في الأسواق المحلية و العالمية .

يوضح التعريف السابق الذي أورده صلاح الدين عبد الرحمن فهمي أن الجودة تختص بجودة السلعة و الخدمة التي تقوم بها المنشأة .

2- الرقابة بمفهومها العام هو تطبيق مستويات المعايير المهنية المطلوبة من الناحيتين المهنية و الأخلاقية . و الرقابة على النوعية (الجودة) هي إجراءات و سياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات قد طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة ولهذا فإن الجمعيات المهنية في أمريكا وبريطانيا تتطلب من مؤسسات التدقيق إيجاد هذه السياسات و الإجراءات التي توفر تأكيداً معقولاً (وليس مؤكداً) من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت .

يوضح هذا التعريف لارينز ولوبيك أن وجود المراجعة تعني التطبيق الكامل للإجراءات الموضوعية من قبل مؤسسات التدقيق وهي المعايير الخمسة التي أوردها ألفين لارينز و جيمس لوبيك و هي:

أ- الحياد ، الأمانة ، الموضوعية

ب - الإدارة الأفراد .

ج - قبول الاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة .

د - أداء عملية المراجعة .

هـ - المتابعة والمراقبة .

3-تعريف من فلينت لجودة المراجعة عام (1988م) كالاتي :

المراجعون عليهم مسؤولية قانونية والتزام مهني لأداء أعمالهم وفق المعايير الدولية للمراجعة لتحقيق المسؤولية الملقاة علي عاتقهم .

أن المفتاح لتحقيق جودة المراجعة هو تقليل فشل المراجعة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في داخل القوائم المالية الخاضعة للمراجعة .

وهذا يوضح أن جودة المراجعة تهدف إلي تقليل فشل المراجعة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية .

يرجح الباحث التعريف الذي أورده ألفين لارينز و جيمس لوبيك في ضرورة الالتزام بالمعايير الخمسة وذلك لتحقيق جودة المراجعة .

عناصر رقابة الجودة Control Quality of Elements:

لم يحدد المعهد الأمريكي للمحاسبين إجراءات معينة لرقابة الجودة في منشآت المحاسبة وتتوقف مثل هذه الإجراءات علي جوانب مثل حجم المنشأة ، عدد المكاتب التي تملكها المنشأة ، طبيعة الممارسة بداخلها .

وعلى سبيل المثال ، تختلف إجراءات رقابة الجودة في منشأة دولية لديها 150 شخص عن الإجراءات في منشأة محاسبة تضم 5 أشخاص فقط يقومون بإعمال المراجعة في منشأة واحدة أو اثنين ، وقد عرفت لجنة معايير رقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة يجب أن تأخذها منشأة المحاسبة في الاعتبار عند وضع السياسات والإجراءات الخاصة بها. وفي يناير خفضت إلى خمس .

الدراسة التطبيقية:-

تناولت الدراسة التطبيقية فحص الجداول الآتية والتي تعكس المركز المالي للمنشأة من خلال القوائم المالية التي تم إعدادها. وتم اختبار النسب المالية في نهاية القوائم المالية لتوضيح اتجاهات الأرباح وتحصيل الديون المقدرة على دفع الالتزامات من خلال المبيعات.

جدول رقم (1)

- قائمة المركز المالي في 30 سبتمبر 2001 م :

: (Dinar Sudan Thousand) 2001 September 30 At As Sheet Balance

Employed Assest	٢٠٠١	٢٠٠٠
Assests Fixed	٣٣.٣٨٨.٠٤٦	٣٤.٣٠٥.٠٨٥
progress in Work Capital	٤.٥٨٧.٠٣٦	٢.٦٢٩.٠٠٢
Investment	٣٥.٠٢٥	٣٠.٠٢٥
TaxPrepayments	١٥.٦٠٠.٠٠٠	١٩.١٠٠.٠٠٠
: CurrentAssests		

prepayment tax of portion Current	٣.٥٠٠.٠٠٠	-----
Inventories	١٦.٦٤٣.٤٨٥	١٣.٦٤٩.٤١٨
Receivables other and Trade	١٣.٨٢٧.٥٤١	١٢.٢٦٥.٩٣٥
hand on Cash	<u>٣.٦٢٣.٦٤٣</u>	-----
	٣٧.٥٩٤.٦٦٩	٣١.٥٩٥.٩٩٦
Liabilities Current		
accruals and payables Accounts	٥.١١١.١٦١	٣.٢٠٦.٩٢٢
loans term long of portion Current	١٨٠.٤٩٥	٧١٥.٣٩٤
(suspended) loans credit Export	<u>١٧.٧٩٥.٦٣٨</u>	<u>١٨٥٢٥.٧٧٠</u>
	٢٣.٠٨٧.٣٧٥	٢٢.٤٤٨.٠٨٦
: Assets current Net	<u>١٤.٥٠٧.٣٧٥</u>	<u>٩.١٤٧.٩١٠</u>
liabilities current less Assets Total	٦٨.١١٧.٤٨٢	٦٥.٢١٢.٠٢٢
: employed Funds		
resaves Capital		
Capital Share	١٨٣.٧٤٦.٨٩٦	١٨٣.٧٤٦.٨٩٦
resave General	١.٦٤٩.٨٨٢	١.٠٩٥.٨٤٨

reserve difference Exchange	(١٧٣.٩٨١.٣١٠)	(١٧٠.٣٧٩.٠٧١)
Earnings Retained	<u>٤٧.٦٧٣.٠٤٩</u>	<u>٤٣.٩٠١.٦٧٧</u>
	٦٠.٤٩٢.٢٥٧	٥٩.٣٥٥.٩٣٨
liabilities Noncurrent		
loans term Long	١.٦٢٤.٤٥٥	١.١١٣.٨٣١
liabilities Tax Deferred	٤٣٤.٠٠٠	٤٣٤.٠٠٠
obligation benefit Retirement	٥.٥٦٦.٧٧٠	٤.٣٠٨.٢٥٣
	٧.٦٢٥.٢٢٥	٥.٨٥٦.٠٨٤
	٦٨.١١٧.٤٨٢	٦٥.٢١٢.٠٢٢

الجدول أعلاه يوضح المركز المالي لشركة سكر كنانة المحدودة في 2001/9/30م
جدول رقم (2)

2- قائمة التدفقات النقدية في 30 سبتمبر 2001م

Activities Operating	٢٠٠١	٢٠٠٠
tax before Profit	٦.٢٣٠.٧٢٧	٩.٧٧٤.٤٥٦
Adjustments		
Depreciation	٥.٧٩١.٥٦٩	٥.٦٣٥.٦٣١

(gains) exchange Foreign	(٦٥٩.٢٩٤)	(٩٩٠.٥٨٨)
assets fixed of sale on Profit	(١٣.٢٨٠)	(٤.٤٢٦)
charges (income) interest Net	٣٨.٧٥٤	(٣٦.٤٦٠.٢١٧)
prepayment tax for Provision	-----	٣٥.٥٢٩.٨٩٢
capital working in Changes		
Inventories	(٢.٩٩٤.٠٦٧)	(١.٩٤٦.٩٢٤)
receivable other and Trade	(١.٥٦١.٦٠٦)	١.٠٨٢.٨٥٥
Paybals	١.٤٢٧.٩٦٠	(١.٥٦٥.١١٥)
benefits terminal employees from Provision	١.٢٥٨.٥١٧	٥٠٣.١٩٣
operations from generated Cash	٩.٥١٩.٢٨٠	١١.٥٥٨.٧٥٧
received Interest	١٢٣.٠٣١	٨٤.٤٦٧
paid Tax	(٧٢.٨٨٨)	(٣٧٨.٣٤٣)
activities operating from cash Net	٩.٥٦٩.٤٢٣	١١.٢٦٤.٨٨١
Activities Investment		
equipment and plant property of Purchase	(٦.٨٣٦.٤٧١)	(٥.٥٥٧.٦٨٨)
and plant ' property from Proceeds equipment	١٧.١٩١	٣.٥٠٠

interest in Increase	(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)
activities investing in used cash Net	(٦.٨٢٤.٢٨٠)	(٥.٥٥٩.١٨٨)
activities Financial		
borrowings term long from Proceeds	٦٩١.١١٩	١.١١٣.٨٣١
borrowings term long of Repayment	(٧١٥.٣٩٤)	(٧٠٩.٣٧٦)
paid Dividends	<u>(٧٠٦.٠٦٧.٤)</u>	<u>(٤١٢.٩١٠)</u>
	٤٧.٣١٢.٢٤٢	(٣٧.١٧٤.٤٥٥)
cash and cash in increase (Decrease) equivalent	(١.٩٨٦.٠٩٩)	١.٩٨٨.٢٣٨
equivalentat cash and cash in Movement year the of start	٥.٦٨٠.٦٤٣	٤.٢٢٨.٣٦١
year the in increase / (Decrease)	(١.٩٨٦.٠٩٩)	١.٩٨٨.٢٣٨
changes rate exchange of Effects	<u>(٧٠.٩٠١)</u>	<u>(٥٣٥.٩٥٦)</u>
	٣.٦٢٣.٦٤٣	٥.٦٨٠.٦٤٣ ^١

يقوم الباحث بإجراء مراجعة تحليلية كالتالي :

3 – حساب الأرباح والخسائر في 30 سبتمبر 2001 م year account loss and Profit
(Dinar Sudanese Thousand) 2001 September 30 ended

جدول رقم (3)

٢٠٠٠	٢٠٠١	
٣٧.٨٣٤.٣٠٨	٣٩.٩٥٥.٠٣٦	Sales
		Sale of Cost
(٥.٦٣٥.٦٣١)	(٥.٧٩١.٥٦٩)	Depreciation
<u>(١٧.١٥١.٧٩٦)</u>	<u>(٢٠.٠٤٩.٧٦٤)</u>	expense operation Other
(٢٢.٧٨٧.٤٢٧)	(٢٥.٨٤١.٣٣٣)	
١٥.٠٤٦.٨٨١	١٤.١١٣.٧٠٣	profit Gross
		expenses administration and General
(٢.٤٥٧.٧٢٣)	(٢.٥٣١.٤٣١)	others and Services
<u>(٣.٣٣٢.٠٢٤)</u>	<u>(٣.٤٧٣.١٤٧)</u>	expenses administration Other
(٥.٧٨٩.٧٤٧)	(٦.٠٠٤.٥٧٦)	
(١.٤٩٠.٨٢٨)	(٢.٥٥٣.٩٦٥)	expenses distribution and Selling
<u>٨٧.٢٣٧</u>	<u>٥٤.٩٦٧</u>	income operating Other
<u>(٧.١٩٣.٣٣٨)</u>	<u>(٨.٥٠٣.٥٧٦)</u>	
٧.٨٥٣.٢١٧	٥.٦١٠.١٢٧	activities operating from Profit
٣٦.٤٦٠.٢١٧	١٨٤.٩٩٣	income Finance

	(٢٢٣.٦٨٧)	cost Finance
(٣٥.٥٢٩.٨٩٢)		prepayments Tax
<u>٩٩٠.٥٨٨</u>	<u>٦٥٩.٢٩٤</u>	difference exchange foreign Net
<u>١.٩٢٠.٩١٣</u>	<u>٦٢٠.٦٠٠</u>	
٩.٧٧٤.٤٥٦	٦.٢٣٠.٧٢٧	activities ordinary on Profit
(٣٧٨.٣٤٣)	(٧٢.٨٨٨)	tax Development
<u>٩.٣٩٦.١١٣^٢</u>	<u>٦.١٥٧.٨٣٩</u>	year the for profit Net

الجدول أعلاه يوضح حساب الأرباح والخسائر لشركة سكر كنانة 2001م .

تحليل نسب مؤشرات قياس الربحية من خلال القوائم المالية الملائمة كما يراها الباحث .

1- نسبة الربح إلى المبيعات :

تقيس العلاقة بين المبيعات و التكاليف ، فكلما كانت النسبة مرتفعة كلما دل ذلك على انخفاض التكاليف ، و على العكس من ذلك كلما كانت النسبة منخفضة كان ذلك دليلاً على ارتفاع التكاليف .

$$\begin{array}{rcl}
 9,396,113 & = & \text{أ/ في العام 2000م الربح} \\
 37,834,308 & = & \text{المبيعات} \\
 \%24,83 = 9,396,113 & = & \text{الربح} \\
 37,834,308 & & \text{المبيعات}
 \end{array}$$

هذه النسبة مرتفعة جداً و هذا يعني انخفاض التكاليف في شركة سكر كنانة في العام 2000م من خلال ميزان المراجعة في 30 سبتمبر 2000م .

$$\begin{array}{rcl}
 6,157,839 & = & \text{ب/ الربح العام 2001م}
 \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} 036.955.39 & = & \text{المبيعات} \\ \%15,45 = 6,157,839 & = & \text{الربح} \\ 036.955.39 & & \text{المبيعات} \end{array}$$

هذه النسبة أيضاً مرتفعة و ذلك يعني انخفاض التكاليف بشركة سكر كنانة في العام 2001م من خلال ميزان المراجعة في 30 سبتمبر 2001م .
هذه النسبة أيضاً تعني ربحية مبيعات الشركة من سلعة السكر وتعكس أيضاً كفاءة الإدارة في رفع معدلات الإنتاج وكفاءة التسويق وقدرتها على تحقيق الأرباح بصورة جيدة.

2/ نسبة الربح إلى قيمة الأصول

$$\text{أ / في العام 2000م الربح} = 9,396,113$$

$$34,305,085 = \text{الأصول الثابتة}$$

$$31,595,996 = \text{الأصول المتداولة}$$

$$65,901,081 = \text{مجموع الأصول}$$

$$32,950,541 = \frac{65,901,081}{2} = \text{متوسط الأصول}$$

2

$$\text{الربح} = 9,396,113 = \%52.28$$

$$\text{متوسط الأصول} = 32,950,541 \quad \text{هذه النسبة مرتفعة و هي}$$

تعكس كفاءة الإدارة في استثمار الأصول التي في حوزة المنشأة في العام 2000م .

$$\text{ب/ الربح في العام 2001م} = 6,157,839$$

$$388,046.33 = \text{الأصول الثابتة}$$

$$594,669.37 = \text{الأصول المتداولة}$$

$$70,982,715 = \text{مجموع الأصول}$$

$$35,491,358 = \frac{70,982,715}{2} = \text{متوسط الأصول}$$

2

$$\text{الربح} = 6,157,839$$

$$\text{متوسط الأصول} = 35,491,358 = \%17,11$$

بالرغم من أن هذه النسبة في عام 2001م أقل من نسبتها في عام 2000م إلا أنها تعكس كفاءة الإدارة في استثمار الأصول التي في حوزة المنشأة بصورة جيدة نظراً لإرتفاع هذه النسبة .

$$\begin{aligned} & 3/ \text{نسبة الربح إلى حقوق أصحاب المشروع} \\ & \text{أ / في العام 2000م} \\ & \text{الربح في العام 2000م} = 9,396,113 \\ & \text{رأس المال} = 183,746,896 \\ & \text{الاحتياطيات} = 1,095,848 \\ & \text{الأرباح المحتجزة} = 43,901,677 \\ & \text{مجموع رأس المال و الاحتياطيات و الأرباح المحتجزة} = 228,744,421 \\ & \text{الربح} \\ & \text{مجموع رأس المال و الاحتياطيات و الأرباح المحتجزة} = \\ & \underline{9.396.113} \\ & 228,744,421 = 4,11\% \end{aligned}$$

هذه النسبة تدل على كفاءة الإدارة في تحقيق الربح لأصحاب المشروع بصورة جيدة

$$\begin{aligned} & \text{ب/ الربح في العام 2001م} \\ & \text{الربح في العام 2001م} = 6,157,839 \\ & \text{رأس المال} = 183,746,896 \\ & \text{الاحتياطيات} = 1,649,882 \\ & \text{الأرباح المحتجزة} = 47,673,049 \\ & \text{مجموع رأس المال و الاحتياطيات و الأرباح المحتجزة} = 233,096,827 \\ & \text{مجموع رأس المال و الاحتياطيات و الأرباح المحتجزة} = 839.157.6 \\ & 233,096,827 = 2,64\% \end{aligned}$$

و رغم أن نسبة الربح إلى حقوق الملاك في عام 2001م تقل عن نسبتها في عام 2000م إلا أن هذه النسبة تدل على كفاءة الإدارة في تحقيق الربح لصالح الملاك بصورة جيدة أيضاً .

4/ نسبة الربح إلى عدد العاملين هذه النسبة تفيد في قياس كفاءة الإدارة في استخدام مواردها البشرية لان الموارد البشرية هي شكل آخر من أشكال الأصول التي تستخدم بواسطة الإدارة بشكل كفؤ شأنها شأن الأصول المادية.

الربح في عام 2000م 9,396,113
عدد العاملين (بالخدمة المستديمة) و الموسمين = 12000

الربح 9,396,113
عدد العاملين 12000 = 78,301

الربح في عام 2001م 6,157,839
عدد العاملين 12000 = 51,315

ومن خلال هذه النسبة يتبين لنا أن المنشأة تستخدم مواردها البشرية بكفاءة .
عدد العاملين في الخدمة المستديمة 6000 عاملاً و عدد الموسمين 6000 عامل تقريباً .
وانتهى الباحث إلى مجموعة من النتائج وتتمثل في الآتي:-

1- القوائم المالية كمجموعة متكاملة تسهم في إعطاء صورة واضحة في المنشآت الصناعية الكبرى بما يساهم في اعتبارها مشكلة البحثية الرئيسة لتحقيق المراجعة التحليلية -أولاً لكبر حجمها وثانياً لمحدودية فترة المراجعة مقروناً ذلك بالوصول إلى جودة المراجعة.

2- الإيضاحات والمؤشرات التي تبرزها النسب المئوية في تحليل العمليات الحسابية من داخل القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة للموقف المالي للمنشأة ، ومقاييس الأداء الإداري من خلال القيمة الاقتصادية المضافة (eva) لقياس الكفاءة التشغيلية للشركة أو المنشأة .

3 - الرقابة الداخلية القادرة على أداء التحليل المناسب لبنود العمليات المحاسبية في المنشأة ، تعتبر جسراً يختصر المسافة بينها وبين فترة عمل المراجع الخارجي المحدودة لانجاز المراجعة بالطريقة المثلى وبالتالي تسهم في تحقيق المراجعة التحليلية على الوجه الأكمل في المؤسسات الكبرى التي تتعدد فيها العمليات الحسابية بصورة تحتاج لعامل الزمن. وتستطيع الرقابة الداخلية ان توفر ذلك الزمن وتحقق جودة المراجعة.

4 - تحقق المراجعة التحليلية جودة المراجعة بإعلانها قيم الإفصاح والشفافية وكافة الإيضاحات المناسبة ، وتساعد تلك القيم المراجع الخارجي على تحقيق مهمة المراجعة في الفترة المحددة بالصورة الصحيحة المطلوبة.

- هذه النتائج من (1 4-) جاءت لتثبت صحة الفرضية الأولى.
- 5- قائمة المركز المالي تمكن المستخدمين من الحصول على معلومات جيدة عن المنشأة.
- 6- قائمة الدخل تعطي تفاصيل مفيدة لدخول المنشأة و مدى قدرتها على الإيفاء بالتزاماتها تجاه الغير .
- 7- قائمة التغييرات في حقوق الملكية توضح التغييرات من سنة لأخرى و تمكن المستفيدين من معرفة الوضع المالي للمنشأة .
- 8- قائمة التدفقات النقدية توضح موقف النقدية و قدرة المنشأة على الدفعيات النقدية و السيولة .
- ان هذه النتائج التي تم التوصل إليها سابقاً (5- 8) تثبت صحة الفرضية الثانية.
- 9- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد لم توضح الميزانية أي نوع من التلاعب و حسب تقرير المراجعين .
- 10- تسجيل إيرادات وهمية ليس هنالك إيرادات وهمية يتم تسجيلها .
- 11- تقديم أموال من الشركة للغير لاستخدامها في شراء منتجاتها لم يتم تقديم أموال لأي جهة
- 12- تسجيل الإيرادات بأزيد من قيمتها ، لا توجد ممارسة من هذا النوع حسب الميزانية المراجعة .
- 13- رأسملة و تأجيل المصروفات لفترات لاحقة ، لم تمارس المنشأة هذا النوع من الممارسات .
- و هذه النتائج التي توصل إليها الباحث فيما سبق (9-13) لم تثبت صحة الفرضية الثالثة من الدراسة .

ثانياً التوصيات :

- من خلال النتائج التي توصل إليها الباحث في الفصول السابقة يوصي بالآتي:
- 1- يجب تقوية بنیان المراجعة الداخلية في المؤسسات و المنشآت الكبرى كما و كيفاً حتى يؤدي دوره الهام و يساهم في تحقيق المراجعة التحليلية بها على الوجه الأكمل .
- 2- يجب تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها تطبيقاً كاملاً في المنشآت و المؤسسات الكبرى لتسهم في ترقية إعداد البيانات و المعلومات المحاسبية بصورة دقيقة و سليمة .

3- يجب تطبيق منهج متكامل للمراجعة التحليلية في المنشآت و المؤسسات الكبرى وفق رؤية محاسبية صحيحة تخضع البيانات والقوائم المالية للتدقيق الكفؤ لتحقيق أهداف المراجعة ككل

المصادر المراجع

أولاً القرآن الكريم

ثانياً الكتب

- أحمد حلمي جمعة ،التوقيت الحديث للحسابات عمان الاردن جامعة الزيتونة الأردنية ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، 1999م ، ص ص 255- 258 .
- الفين أرينز ، جيمس لوبيك المراجعة مدخل متكامل ، الرياض ، دار المريخ للنشر 2004م ، ص ص 282 – 283 .
- أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة الدولية و عولمة أسواق المال ، القاهرة : مؤسسة التنمية للطباعة و النشر 2004م ، ص ص 241-242.
- أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين القاهرة ، دار النهضة العربية 1991م , ص 123.
- ثناء علي القباني الرقابة المحاسبية الداخلية في النظامين اليدوي و الالكتروني ، الإسكندرية الدار الجامعية ، 2002م ، ص ص 221 – 223 .
- عبد الوهاب نصر علي ، وشحاتة اليد شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة سوق المال ، ص 545.
- عصام الدين محمد متولي ، دراسات في الاتجاهات المعاصرة في المراجعة ، الخرطوم مكتبة جامعة ام درمان الإسلامية المركزية ، 2003م .
- عبد المنعم محمود المراجعة و أصولها العلمية ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1985 ، ص ص 173 – 174 .

عيسى أبوظبل ، المحاسبة الضريبية أصولها ومشاكلها الفنية الجزء الثاني مطبعة جامعة
القاهرة فرع الخرطوم ، 1988م ، ص 193 .

.Feb2005 (Accountant Student) magazine Acca
thed 6 Accounting International “Compensative Barker Robert ChirstopherNobes, -
. 2000p457 London :Hall prentice

, opcit No520 (IASC’s) Auditing on Standards International IASC , Book Hand , IFA –
. 166-pp161

. 166 , pp bid I

(Footnotes)

.2001 accounts and reports annual Kenana - 1

. PI 2001, accounts & reports annual Kenana - 2