

إجراءات الفحص التحليلي لأغراض عملية المراجعة

سعودي بلقاسم*

Résumé:

Les mesures d'examen, d'analyse utilisée dans les différentes étapes de l'étude générale des comptes des listes financières à la fin ou avant de l'opération de l'audit, ont pour but d'aider l'auditeur dans l'estimation des résultats obtenus et dans l'évaluation de son exposé général.

Dans le cas où les listes financières sont conformes reflètent ou cadrent à la connaissance de l'auditeur de l'entreprise concerné par l'examen, les résultats de ces mesures prés renforcent ceux de l'auditeur et font ressortir la crédibilité des comptes des listes financières.

Il y a plusieurs mesures dans l'examen analytique applicables aux listes financières :

- 1- Méthodes traditionnelles et méthodes simples.
- 2 - Méthodes développées.

Les résultats de l'examen nous montrent ce qu'il y'a à faire dans l'analyse et dans l'émission d'un point de vue.

* أستاذ مساعد قسم أ، جامعة محمد بوضياف - المسيلة.

ملخص:

تهدف إجراءات الفحص التحليلي المستخدمة في مختلف مراحل الدراسة العامة لصحة حسابات القوائم المالية في نهاية عملية المراجعة إلى مساعدة المراجع في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيا لأسرع وقت وأقل تكلفة وتقدير النتائج التي تم استخلاصها وتقويم العرض العام لتحقيق الكفاءة في أداء عملية المراجعة. وملائمة من قبل المراجع.

كما تشمل إجراءات الفحص التحليلي على أساليب تقليدية، بسيطة ومتطورة، تساعد على تحديد الانحرافات للقيم الفعلية المسجلة بالدفاتر لأرصدة الحسابات بالقوائم المالية والقيم المتبأ بها من قبل المراجع. ويترتب عن ذلك تحديد الحسابات التي تحتاج إلى المزيد من الاهتمام والفحص وفق أدلة إضافية كافية

مقدمة:

تزداد الدراسات والبحوث تطورا ملحوظا في أدبيات علم المراجعة والمتعلقة بإجراءات الفحص التحليلي ودورها في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة في مرحلة تخطيط مختلف أعمال المراجعة، وتحديد خطر المراجعة بمكوناته الأساسية - وبصفة خاصة خطر الاكتشاف - ودور إجراءات الفحص التحليلي لاكتشاف الأخطاء والتلاعب، وذلك من خلال اعتمادها على الأساليب الإحصائية المتطورة وغير الإحصائية سواء التقليدية أو البسيطة، واستخدام مساعدات القرار Décision Aids في بناء

نماذج هيكلية من خلال إجراءات الفحص التحليلي، والتي تعتمد على متغيرات داخلية وخارجية تساعد على زيادة دقة وإمكانية التنبؤ برصيد حسابات القوائم المالية من أجل التحقق من مدى التلاعب والغش المتعمد من جانب إدارة المؤسسة محل المراجعة عن طريق مقارنة القيم الدفترية الفعلية بالقيم المتوقعة، وتقصي أسباب الانحرافات والعلاقات غير المتوقعة.

وقد كانت بداية الاعتراف الرسمي بإجراءات الفحص (أو إجراءات المراجعة) التحليلي مع صدور قائمة المراجعة التحليلية رقم 23 (sas no.23) الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والتي حددت الإطار العام لإجراءات التحليلية في ضوء معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ولم تحدد هذه القائمة إجراءات تحليلية بعينها يلزم تطبيقها من جانب المراجعين.

وكان الاعتقاد من جانب المراجعين مع صدور القائمة بعنوان (إجراءات الفحص التحليلي) أنها تستخدم فقط في مرحلة الفحص، ومن هنا صدرت القائمة رقم 56 (Sas 56) (1988) بعنوان (الإجراءات التحليلية). ولم تختلف محتويات القائمة رقم (23) كثيراً عن القائمة رقم (56)، ولكن تلك الأخيرة صدرت بصورة أكثر تفصيلاً وتحديداً لإجراءات الفحص التحليلي. وأوضحت القائمة أن الإجراءات التحليلية تعتبر جزءاً هاماً في مراحل عملية المراجعة الثلاث: التخطيط، والتنفيذ، والتقييم وإبداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة. لذا تكمن مشكلة البحث فيما إذا كان تخطيط وإنجاز إجراءات الفحص التحليلي كافية للحصول على تأكيدات معقولة بأن أرصدة حسابات القوائم المالية للمؤسسة

محل المراجعة خالية من الأخطاء الجوهرية. وفيما إذا كان تقييم أدلة الإثبات على أسس اختيارية تزيد من كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

ملخص قائمة إجراءات الفحص التحليلي¹ تنص القائمة رقم 56 (Sas N° 56) على أن إجراءات الفحص التحليلي تعد من المراحل الهامة في عملية المراجعة التي يتم فيها تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية. وينبغي على المراجع عند تطبيقها استخدام العلاقات الممكنة بين البيانات التي يتوقع لها الوجود والاستمرار. خاصة في مرحلة التخطيط وتقييم النتائج مما يؤدي إلى معرفة مختلف العمليات بالمؤسسة والتعرف على العلاقات وأنواع البيانات المستخدمة.

وتستخدم إجراءات الفحص في مساعدة المراجع على تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى، كما قد تستخدم كاختبار تحقق للحصول على أدلة إثبات وقرائن لها صلة بأساسيات إعداد القوائم المالية. وتشير قائمة معايير المراجعة رقم 56 (Sas No 56) إلى أن فعالية وكفاءة إجراءات الفحص التحليلي المتوقعة تتوقف على ما يلي:

- أ - طبيعة الحساب محل المراجعة؛
- ب - صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ؛
- ج - تحديد مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة؛
- د - دقة التوقعات بالدرجة الكافية التي توفر مستوى التأكيد المرغوب فيه؛
- هـ - الاختلافات بين الأرقام الفعلية المسجلة والأرقام التقديرية، والبحث عن الأسباب المؤدية إلى هذه الاختلافات.

¹ AICPA. 1988. SAS N° 56 .

ونظرا لأن إجراءات الفحص التحليلي تستخدم في تخطيط عملية المراجعة لتحديد مجالات الخطر المتزايد الناتجة عن الانحرافات، فإن تلك الإجراءات تعتبر اختبارات تحقق للحصول على أدلة إثبات بخصوص حساب معين، ويجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار مقدار الفرق بين القيم المسجلة والتوقعات التي يمكن قبولها دون إجراء فحص إضافي، وهذا يتأثر أساسا بمستوى الأهمية النسبية ومستوى التأكد المستهدف من هذه الإجراءات.

ملخص معيار المراجعة الدولي رقم 12:

جاء المعيار الدولي رقم 12 الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين بعنوان (الفحص التحليلي). ويتضمن الفحص التحليلي مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة محل المراجعة مع المعلومات المالية المقابلة لها في سنوات سابقة أو مع التنبؤات أو النشاط الذي تعمل فيه المؤسسة، كما يتضمن دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المؤسسة والمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بهذه الوحدة.

ويمكن استخدام عدة طرق للقيام بإجراءات الفحص التحليلي، وهي تتدرج من المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة.

ويهدف المراجع من استخدام الفحص التحليلي إلى (التعرف على طبيعة أعمال المؤسسة، تحديد مجالات المخاطر المتوقعة، تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة، تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من

الفحص، تعزيز (تدعيم) النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة، والقيام بفحص إجمالي للمعلومات المالية).

ويتم تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على أساس توقع وجود علاقة مستمرة بين البيانات. ويتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج إجراءات الفحص التحليلي على عدة عوامل تشمل:

- الأهداف المراد الوصول إليها من إجراءات الفحص التحليلي؛
- الأهمية النسبية للحسابات محل الفحص التحليلي مقارنة بالقوائم المالية ككل وإجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لتحقيق نفس الأهداف؛
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات الفحص التحليلي في ضوء تقييم نظام الرقابة الداخلية، وعندما تسفر إجراءات الفحص التحليلي عن وجود تقلبات وحسابات غير عادية، مثل وجود علاقات لم تكن متوقعة أو غير متمشية مع الأدلة التي تم الحصول عليها من المصادر الأخرى، فإنه في هذه الحالة يقوم المراجع بفحص هذه التقلبات والحسابات غير العادية، ويبدأ الفحص بالاستفسار من الإدارة، وعلى المراجع تقييم الإجابات التي يتم الحصول عليها وبحث الاستعانة بإجراءات مراجعة أخرى.

تقييم قائمة معايير المراجعة رقم 56 (Sas N° 56):

في دراسة انتقادية لقائمة معايير المراجعة رقم 56 (Sas No 56)، تم التوصل إلى مجموعة من النقاط التي تحتاج إلى تعديل وتشمل ما يلي²:

² Edward. and , Leobbecke . 1992 . p 140.

- يجب أن يحتوي تعريف إجراءات الفحص التحليلي على التأكيد بأهمية دقة التوقعات التي يعتمد عليها في عملية المقارنة والتوصل إلى رأي عن منطقية الرصيد المسجل وتحديد الإجراء الذي يلي ذلك؛
- يجب النص صراحة على أن استخدام إجراءات الفحص التحليلي هو تطبيق لنموذج أو منهج للتقدير يجب أن يكون فعالاً؛
- لم تنطرق القائمة إلى تفاصيل هامة مثل العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية ودقة إجراءات الفحص؛
- التأكيد على ضرورة الشك المهني في استخدام إجراءات الفحص؛
- إجراء تعديل على الفقرة (21) من قائمة معايير المراجعة رقم 56 بحيث يؤخذ في الاعتبار مقدار التحيز الإحصائي والسلوكي للنموذج والعوامل المستخدمة في التوقعات على الأداء الفعال لإجراءات الفحص التحليلي وبذلك فإن سؤال الإدارة وتوثيق إجاباتها قد يساعد في تصحيح التوقعات. توصلت الدراسة بخصوص مشاكل التطبيق لإجراءات الفحص التحليلي إلى أنه:
- توجد حالياً أدلة إثبات وقرائن على أن إجراءات الفحص التحليلي يتم تطبيقها بواسطة المراجع بدون أن يقوم أولاً بالتوصل إلى التوقعات أو العلاقات السببية التي تعد ضرورية للتطبيق الفعال؛
- ينبغي التركيز أكثر على دور إجراءات الفحص التحليلي في كشف الغش والتلاعبات من طرف معد المعلومات بالقوائم المالية؛
- ضرورة تحديد العلاقة بين إجراءات الفحص التحليلي ونموذج خطر المراجعة.

العلاقة بين إجراءات الفحص التحليلي واختبارات المراجعة:

- 1 - تمثل إجراءات الفحص التحليلي أحد أنواع اختبارات التحقق (الأساسية) Substantive Tests وتشمل هذه الاختبارات:
 - الإجراءات التحليلية؛
 - اختبارات التفاصيل للعمليات المالية وغير المالية؛
 - اختبارات التفاصيل للأرصدة.
 - 2 - يتمثل دور إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة تخطيط عملية المراجعة في تحديد مجالات الخطر الهام (الجوهري) المترتب عن الانحرافات.
 - 3 - يمكن أن تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة الفحص والمراجعة كأنها اختبارات تحقق للحصول على دليل إثبات عن حساب معين.
 - 4 - يمكن أن تستخدم إجراءات الفحص التحليلي كأنها بديل لاختبارات التفاصيل، وعندما تتفق نتائج إجراءات الفحص مع التوقعات، ومستوى خطر الاكتشاف المقبول لحساب معين يكون مرتفعا ربما لا يكون من الضروري أداء اختبارات التفاصيل.
- وعموما تعتبر إجراءات الفحص التحليلي اختبارات ذات تكلفة أقل عند أدائها، وبالتالي يجب أن تعطى حيزا كبيرا بالمقارنة بالاختبارات الأخرى حيث أن هذه الإجراءات يمكن أن تساهم في تحقيق مستوى مقبول من خطر الاكتشاف قبل تحديد اختبارات التفاصيل.
- جدير بالإشارة إلى أنه ينبغي أن يحدث تنسيق بين إجراءات الفحص التحليلي واختبارات المراجعة الأخرى من أجل تحقيق كفاءة وفعالية عملية

المراجعة، حيث بالرغم من أن إجراءات الفحص هي الوحيدة التي تشير إلى وجود تقلبات غير عادية في الحساب، إلا أنها لا توفر تحقق كامل من أن الحساب به انحرافات أو به تلاعب، وبالتالي يجب الحصول على أدلة كافية لتبرير التسويات أو التعديلات في القوائم المالية، ولذلك فإن الفعالية العامة لخطة المراجعة تعتمد على التفاعل بين إجراءات الفحص التحليلي واختبارات المراجعة اللاحقة لها.

تشير نتائج الدراسات النظرية إلى أن إجراءات الفحص التحليلي تفرز فعالية المراجعة خاصة عندما يتم توظيفها وربطها بمستوى منخفض من إجراءات التحقق التقليدية، وكذلك تشير إصدارات الهيئات المهنية إلى أن ربط إجراءات الفحص التحليلي مع إجراءات المراجعة الأخرى يساهم في كشف العلاقات غير العادية والتغيرات الهامة في هذه العلاقات، كما أنها تمكن المراجع من كشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية في ضوء التكلفة المحددة لهذه الإجراءات.

وتشير دراسات أخرى إلى الدور الواسع لها ضمن تخطيط المراجعة وأنه قد يسهل جمع معلومات إضافية لكشف مناطق خطر المراجعة، ويمكن من التخصيص الفعال لباقي موارد المراجعة الخاصة بالتحقق.

أسباب استخدام إجراءات الفحص التحليلي لأغراض المراجعة:

- توفير مؤشرات غير مرئية بتكلفة منخفضة نسبياً عن ما إذا كان هناك تقلبات غير عادية بالقوائم المالية، الأمر الذي يساعد المراجع على تحديد المناطق التي بها مشكلات في بداية المراجعة؛
- توفير منهج مراجعة أفضل في المؤسسات ذات الوحدات المتعددة؛

- العمل على تأكيد احتمال وجود أخطاء بالقوائم المالية، أو نفي هذا الاحتمال؛
 - العمل على تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية؛
 - تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في مساعدة المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى؛
 - تستخدم كاختبار تحقق للحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات معينة ترتبط بأرصدة حسابات أو أنواع من العمليات؛
 - تستخدم كمراجعة عامة- أو استعراض عام- للمعلومات المالية في مرحلة الدراسة الشاملة في نهاية عملية المراجعة.
- مزايا تطبيق إجراءات الفحص التحليلي:**
- يحقق تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في المراجعة مزايا عديدة ومنها:
 - أنها تمثل طريقة سريعة وبسيطة للتعرف على المشاكل، ويجب على المراجع تنفيذ إجراءات الفحص وبعد ذلك يقرر ما إذا كان يحتاج إلى المزيد من الإجراءات؛
 - تساعد على عدم المبالغة في المراجعة للحسابات غير الهامة في العمليات؛
 - توفر أساسا لتخفيض حجم العينة؛
 - تساعد المراجع على فهم المؤسسة محل الفحص بشكل عام دون التطرق إلى التفاصيل؛
 - تعزيز تفهم المراجع لديناميكية أعمال المؤسسة بما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وتقديم النصائح للمؤسسة؛

- تعد أداة فعالة في اكتشاف الأخطاء؛
- توفر أدلة عن مزاعم الإدارة شكل متزامن مع الاختبارات التفصيلية التي تقدم أدلة عن تلك المزاعم.
- أهداف إجراءات الفحص التحليلي:**
- الحصول على المعلومات التي تساهم في فهم المراجع لطبيعة أعمال المؤسسة؛
- توجيه انتباه المراجع إلى الحسابات غير العادية أو غير المتوقعة أو إلى العلاقات بين مختلف الحسابات؛
- الحصول على دليل يؤيد أهدافا معينة بدلا من الاختبارات التفصيلية المكلفة أو الأقل كفاءة؛
- تقييم احتمال إفلاس المؤسسة محل المراجعة، واحتمال استمرارها في النشاط؛
- الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس منطقي لرأي المراجع عن القوائم المالية محل الفحص.
- طبيعة إجراءات الفحص التحليلي:**
- تتضمن إجراءات الفحص التحليلي مايلي³:
- أ- مقارنة المعلومات المالية مع:
- المعلومات المقابلة للسنة أو السنوات السابقة؛
- النتائج المتوقعة كما تحددتها الموازنات التخطيطية وغيرها من التنبؤات؛

³ أمين السيد لطفي، 1991، ص7.

- المعلومات المقابلة لها في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى العملاء في المؤسسة مع متوسط النسبة في نفس النشاط بصفة عامة أو مع المؤسسات ذات الحجم المماثل في نفس النشاط.
 - ب- دراسة العلاقات والتي عادة ما تتم من خلال عدة أشكال منها:
 - دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من الممكن تحقيقها طبقا لتنبؤات المؤسسة على أساس الخبرة السابقة مثل دراسة النسب المئوية لإجمالي الربح؛
 - دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المتعلقة بها مثل دراسة الأجور وعلاقتها بعدد العاملين.
- يتم استخدام عدة طرق لأداء إجراءات الفحص التحليلي، حيث تتدرج هذه الطرق -كما سبق أن ذكرنا- من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة، كذلك يمكن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على المعلومات المالية للوحدات بشكل مجمع أو منفرد (مثال ذلك الشركات التابعة أو الفروع أو الأقسام أو أجزاء من المؤسسة) وكذلك على أي من مفردات المعلومات المالية، حيث يخضع أمر اختيار الإجراءات وطرقها ومستوى تطبيقها لأحكام المهنة.

دور إجراءات الفحص التحليلي في مراحل المراجعة⁴:

يتمثل الدور الذي تؤديه إجراءات الفحص التحليلي في مراحل المراجعة فيما يلي:

أ - إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة التخطيط :

خلال هذه المرحلة يتعرف المراجع على المناطق التي يحتمل وجود أخطاء بها مما يساعده على تحديد مدى وتوقيت باقي الإجراءات التي تستخدم للحصول على أدلة إثبات لأرصدة حسابات معينة أو لأنواع معينة من العمليات ولتحديد نواحي مخاطر المراجعة التي تتطلب من المراجع عناية خاصة.

ولتحقيق ذلك، يجب أن تركز إجراءات الفحص التحليلي التي تستخدم في تخطيط عملية المراجعة على:

- تعزيز فهم المراجع لمختلف أعمال المؤسسة محل المراجعة، والعمليات والأحداث التي وقعت منذ تاريخ آخر عملية مراجعة.

- تحديد أهم نواحي التطور في أعمال المؤسسة والتي لم يكن على علم بها من قبل، بالإضافة إلى أنها تساعد المراجع على تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.

ب - إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة:

يتم خلال هذه المرحلة التحقق من أرصدة معينة بالاشتراك مع إجراءات المراجعة الأخرى، حيث يمكن للمراجع أن يطبق إجراءات

⁴ هاني الغنيمي، 1996، ص20.

الفحص التحليلي جنباً إلى جنب مع أداء إجراءات المراجعة الأخرى على مفردات المعلومات المالية.

ج - إجراءات الفحص التحليلي في المرحلة النهائية لعملية المراجعة:

عادة ما يتم خلال هذه المرحلة التحقق من نتائج الاختبارات التي أجريت في المراحل السابقة والخاصة بأرصدة الحسابات والقوائم المالية ككل، وقد ينتج عن هذه المرحلة تعديل في الأرصدة أو اعتبارها صحيحة. هذا وتساهم المرحلة النهائية للمراجعة في مساعدة المراجع في إبداء رأيه النهائي في مدى تساير المعلومات المالية مع ما توفر له من بيانات عن المؤسسة محل المراجعة والظروف الاقتصادية المتعلقة بها، كما تؤدي نتائج الفحص التحليلي إلى تأكيد النتائج التي تم التوصل إليها من خلال حسابات القوائم المالية ومدى سلامتها وتحديد الجوانب التي تكون بحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية.

التخطيط لأداء إجراءات الفحص التحليلي:

يستقر المراجع من الإدارة عن مدى توافر المعلومات المطلوبة لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي قبل القيام بتلك العملية، وقد يكون من المفيد استخدام البيانات المعدة بواسطة المؤسسة عندما يقتنع المراجع بسلامة إعدادها ولتطبيقها.

هذا وعند التخطيط لأداء عملية الفحص التحليلي، فإن الأمر يستلزم من المراجع مراعاة ما يلي:

- أهداف الفحص التحليلي والمدى الذي يمكنه أن يعتمد فيه على نتائج الفحص؛

- طبيعة المؤسسة، فقد تكون إجراءات الفحص التحليلي أكثر فعالية عند تطبيقها على المعلومات المالية لكل قسم من أقسام المؤسسة أو عند تطبيقها على القوائم المالية لوحدة من وحدات المؤسسة المتعددة الوحدات، كما لو طبقت على القوائم المالية للمؤسسة ككل؛

- توافر المعلومات سواء المالية كالموازنات والتوقعات المالية أو غير المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة؛

- مدى الاعتماد على المعلومات المتاحة، فقد تكون الموازنات لم يتم إعدادها بعناية كافية؛

- مدى ملائمة المعلومات المتاحة، فقد تكون الموازنات معدة في شكل أهداف مطلوب تحقيقها أكثر من كونها أرقام متوقعة؛

- مدى قابلية الأرقام المتاحة للمقارنة، فالمعلومات المتاحة عن الصناعة بشكل عام قد لا تكون قابلة للمقارنة مع البيانات الخاصة بمؤسسة متخصصة في إنتاج أو بيع منتج معين؛

- المعلومات التي حصل عليها المراجع من اختباره السابقة، علاوة على تفهمه لمدى فعالية نظم الرقابة الداخلية وأنواع المشاكل التي ظهرت في الفترات السابقة وكانت محل تسويات محاسبية.

خطوات تنفيذ إجراءات الفحص التحليلي:

تتمثل نتائج تنفيذ إجراءات الفحص التحليلي في تقييم مدى معقولية Reasonableness افتراض عدم وجود تحريف جوهري في الكميات (القيم) الإجمالية المسجلة في ضوء ما يعرفه المراجع من جوانب أخرى ويبدأ تنفيذها بالتنبؤ للمتغير التابع من خلال المتغير المستقل، وبمجرد التوصل إلى التنبؤ يتم حساب خطأ التنبؤ الذي يمثل الفرق بين الرصيد الدفترى

والرصيد المقدّر أو المتّوقع. ويتمّ تفسير هذا الفرق واتخاذ قرار الفحص بناءً على مستوى الأهمية النسبية الذي يحدده المراجع. ولتحقيق ذلك يتمّ ما يلي:

– تصميم نموذج توقع للتنبؤ بالرصيد المقدّر لرصيد الحساب أو النسبة المالية؛

– مقارنة القيمة المشاهدة التي لم تراجع بعد بالقيمة المتوقعة؛

– توظيف قاعدة للقرار تحتوي على معيار للأهمية النسبية لتحديد ما إذا كان الفرق بين المشاهدة المسجلة والتوقع معنوياً؛

4 – اتخاذ قرار بفحص الفروق المعنوية غير متوقعة والتي يطلق عليها التقلبات غير العادية، وأحد أسباب هذه الفروق قد يرجع إلى وجود خطأ جوهري متعمد أو غير متعمد، وإذا حدث ووجد مثل هذا الخطأ يكون المراجع مطالباً بالقيام بفحص آخر، وإذا لم يوجد يشير إلى تقلبات غير عادية فإن الاستنتاج يكون احتمال عدم وجود أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، وبالتالي قد يخفض المراجع الاختبارات التفصيلية لحساب معين.

وتستخدم الإجراءات بواسطة المراجع لاستنتاج التوقعات عن الأرصدة المحاسبية محل الفحص، فإذا كان الانحراف في الأرصدة محل المراجعة عن الأرصدة المحاسبية المتوقعة لا يتجاوز حد الفحص المحدد مقدماً، فإن المراجع سوف يستنتج أن الأرصدة المسجلة لا يبدو بها تحريف كبير، وبالتالي يتم تعديل اختبارات التحقق للعمليات والتفاصيل، أما إذا تجاوز الانحراف حد الفحص المحدد مقدماً فإن المراجع يستنتج أن الأرصدة المسجلة بها تحريف كبير، وبالتالي يقوم بإجراء اختبارات تحقق مكثفة

- لصياغة توقع صحيح للرصيد المقدر، وهذا الرصيد المصحح يقارن بعد ذلك بالرصيد المسجل لتحديد ما إذا كان الرصيد المسجل يبدو ملائماً.
- من أسباب وجود الفرق بين القيم المتنبأ بها والقيم الفعلية (المسجلة):
- وجود أخطاء محاسبية متعمدة أو غير متعمدة؛
 - التغيير في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعمول بها؛
 - التغيير في ظروف المؤسسة محل المراجعة من الناحية الاقتصادية والقانونية؛
 - وقوع أحداث غير عادية خلال الفترة موضع المراجعة والفحص.

الخاتمة:

من خلال هذا البحث تم استعراض إجراءات الفحص التحليلي لأغراض المراجعة بالدراسة والتحليل، وذلك بالتأكيد على أهمية ودقة التوقعات التي يعتمد عليها المراجع في عملية المقارنة بين القيم الدفترية المسجلة والقيم المتوقعة يختبر من خلالها منطقية الأرقام المحاسبية في ضوء تاريخ المؤسسة الماضي والظروف الاقتصادية المعاصرة. وبالتالي فإن كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي تبنى على التنبؤ الدقيق بالأرقام المحاسبية، والتوصل إلى رأي محايد عن منطقية الرصيد المسجل وتحديد الإجراء الذي يلي ذلك.

النتائج والتوصيات:

وتعتبر إجراءات الفحص التحليلي إحدى الفحوصات الجوهرية التي يقوم بها المراجع في عملية المراجعة خاصة عند إعداد برنامج المراجعة حيث يركز فيها على معرفة الحسابات التي يتوقع أن تكون بها أخطاء جوهرية تتطلب أدلة إثبات إضافية خاصة عندما يكون نظام الرقابة الداخلي المطبق بالمؤسسة محل المراجعة ضعيف لا يمكن الاعتماد عليه.

تعتبر إجراءات الفحص التحليلي من الوسائل الهامة لعملية المراجعة التي يلجأ إليها المراجعون والمحاسبون للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمؤسسة لإجراء المقارنات بين الدورة المالية الحالية والدورات السابقة ولذا يوصي الباحث بتوسيع مجالات البحث في موضع إجراءات الفحص التحليلي وأساليب الفحص التحليلي لأغراض عملية المراجعة لما تحققه من نتائج مرضية لمعرفة الانحرافات التي تقع بين القيم الفعلية بدفاتر المؤسسة والمتوقعة للمؤسسة محل المراجعة.

مراجع البحث:

1- المراجع باللغة العربية

- أحمد عبد المولي الصباغ، استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة 1988.
- جريوع يوسف محمود، أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتب الطالب الجامعي، فلسطين 2003.
- منصور أحمد البدوي، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2003. ص 115.
- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.

2- المراجع باللغة الأجنبية

- Gill, G. S ; Modern Auditng. New York. John Willy et Sons Ltd.2002.
- Kinny,w, The Predictive Power Of Limited Information In Preliminary Analytical Review. An Empirical Study, Journal Of Accounting Research, Supplement , 1979.
- G,J,And G. Gezen, Analytical Auditing Procedures Internal Auditor. February, 1997.

3- دوريات

- إبراهيم عثمان شاهين، الاتجاهات الحديثة للاستعراض التحليلي واستخداماتها لتطوير المراجعة الخارجية في مصر، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، جانفي 1988.
- عباس احمد رضوان، دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، فرع بنها، العدد الأول، 1990.
- محمد رشاد محمد يوسف مهنا، إستراتيجية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، فرع بنها، العدد الثاني، 1993.