

العنوان:	دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	خليل، محمد أحمد إبراهيم
مؤلفين آخرين:	نوفل، زكريا محمد محمود، محمد، نجلاء طاهر محمود(م. مشارك)
المجلد/العدد:	1ع
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2022
الشهر:	يونيو
الصفحات:	667 - 698
رقم MD:	1405431
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الشركات التجارية، القوائم المالية، المراجعة المالية، إدارة المخاطر
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1405431

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

خليل، محمد أحمد إبراهيم، نوفل، زكريا محمد محمود، و محمد، نجلاء طاهر محمود. (2022). دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، ع1 ، 667 - 698. مسترجع من

<http://search.mandumah.com/Record/1405431>

إسلوب MLA

خليل، محمد أحمد إبراهيم، زكريا محمد محمود نوفل، و نجلاء طاهر محمود محمد. "دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة." مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية ع1 (2022): 667 - 698. مسترجع من

<http://search.mandumah.com/Record/1405431>

دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة

د. / محمد احمد ابراهيم خليل	د / زكريا محمد محمود نوفل	نجلاء طاهر محمود محمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة	مدرس المحاسبة	
ووكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة	كلية التجارة - جامعة بنها	

١ - الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة:

أدى التطور الذي حدث في كافة المجالات التكنولوجية والاقتصادية إلى كبر حجم الوحدات الاقتصادية وتعقد عملياتها وقد ترتب على ذلك ضغوط اقتصادية واجتماعية وتنافسية... إلخ، تم ممارستها على المنشآت المراجعة لرفع كفاءة وفعالية إجراءات المراجعة، وأيضاً تخفيض تكاليف عملية المراجعة، ونتيجة لهذا بدأ المراجع الخارجي يستخدم نظام الرقابة الداخلية وتحولت المراجعة من مراجعة شاملة لكافة العمليات والبنود إلى مراجعة عينة (مراجعة اختيارية). من هنا يطرح هذا البحث موضوع الفحص التحليلي كونه عاملاً مهماً في عملية المراجعة، ثم يسلط الضوء على وجه الخصوص على استخدامه لتخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة ككل.

٢/١ مشكلة البحث:

فإن مشكلة البحث تتمثل في استخدام الفحص التحليلي كأداة لتخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة، لما له من أهمية كبيرة عند فحص القوائم المالية حيث يعتبر من أدلة الإثبات الجوهرية في عملية المراجعة فهو يساعد على فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبياً واكتشاف الأخطاء في مرحلة التخطيط للمراجعة أو أثناء عملية المراجعة و ذلك بالتزامن مع إجراءات المراجعة الأخرى أو في نهاية عملية المراجعة للتأكد من معقولية البيانات المالية بصفة عامة، وبالتالي يساعد في تخفيض المخاطر وخفض التكاليف وتضييق فجوة التوقعات وتحقيق زيادة فعالية المراجعة ورفع كفاءة أداء عملية المراجعة، مما يحقق بالنهاية تحسين جودة عملية المراجعة.

لذلك تسعى الباحثة إلى دراسة أهمية الفحص التحليلي واستخدامه كأداة لتخفيض خطر المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال وضع منهج مترابط ومتكامل يربط بين كافة أدوات وأساليب الفحص التحليلي لتحقيق أقصى كفاءة وفعالية في عملية المراجعة. ويمكن تحديد المشكلة في السؤال الرئيسي التالي:

ما دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة؟

وينتفع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

- ١- هل يساعد الفحص التحليلي في تخفيض خطر عدم الاكتشاف؟
- ٢- هل يساعد الفحص التحليلي في تخفيض خطر الرقابة؟
- ٣- هل يساعد الفحص التحليلي في تخفيض خطر الملازمة؟
- ٤- هل يعمل استخدام الفحص التحليلي على زيادة فعالية المراجعة؟

٣/١ الدراسات السابقة:

تنوعت الجهود البحثية المرتبطة بموضوع البحث، التي قامت به الباحثة للوقوف على أهم الدراسات السابقة في موضوع الدراسة فوجدت العديد من الدراسات التي تتعرض للموضوع في إطاره العام، وفيما يلي عرض للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث مرتبة ترتيباً زمنياً للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج والاستفادة منها في استكمال جوانب البحث في هذا الموضوع، وذلك كما يلي:

١-دراسة صالح، (٢٠١٧) ^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى اثار محددات جودة المراجعة الخارجية على تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار، وقد تطرق الباحث إلى مفهوم جودة المراجعة الخارجية ووسائل تحسينها، واختبار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات الاستثمار، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها، أن اه تمام مكاتب المراجعة والمنشآت المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية يحسن كفاءة المعلومات المحاسبية ويجعل منها أداة فعالة الترشيح لقرارات الاستثمار، أن هناك أثراً للمحددات على جودة المراجعة الخارجية وتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية.

٢-دراسة سليمان، (٢٠١٨) ^(٢)

(١) بشير صالح، بعنوان " دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، ٢٠١٧، ص ص ١- ١٧٩.

(٢) يحيى سليمان، " أثر الإجراءات التحليلية في تكوين رأي المراجع - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الأسراء الخاصة، الأردن، ٢٠١٨، ص ص ١- ١٤٠.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإجراءات التحليلية وتكوين رأى المراجع، ونظرًا لأهمية المواءمة بينهما حيث إن ضعف الترابط بينهما قد يؤدي إلى صدور تقرير من قبل المراجع لا يعبر عن الواقع الحقيقي والصحيح للمنشأة محل المراجعة وبالتالي سيؤدي إلى صدور قرارات غير سليمة من قبل مستخدمى هذه التقارير، عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء عن دور الإجراءات التحليلية في تكوين رأى المراجع، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها وبذل العناية المهنية اللازمة والاجتهاد أثناء الفحص وضرورة استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية في عملية المراجعة لتساعده في ترشيده حكمه الشخصي.

٣- دراسة Zager, L. (٢٠١٨) ^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام الإجراءات التحليلية ضمن عمليات المراجعة الداخلية في مؤسسات الربح والقطاع العام في كرواتيا، لأنها تلعب دورًا رئيسيًا في مراقبة عمل المحاسب وتوفير معلومات مالية صحيحة ومساعدة عديد من الأطراف في اتخاذ قرارات سليمة بناءً على معلومات مؤكدة وصحيحة، وتوفر الثقة بين المتعاملين الاقتصاديين وبالتالي بيئة اقتصادية تمكن الاستثمار فيها بدون خوف من المخاطر.

وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة لرفع مستوى جودة المراجعة، وتحسين كفاءة المعلومات المحاسبية.

٤- دراسة سلامة، (٢٠١٩) ^(٢)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في فهم مجال عمل المنشأة، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وظهور التقلبات الجوهرية بين القيمة المتوقعة والقيمة الدفترية، الانحرافات المحتملة في البيانات المالية.

(1) Zager, L., Tusek, B., Jezovita, A. "The Level of Using Analytical Procedures within Internal Audit Engagements in Profit-and Public-sector Entities", **International Conference**, No 16, 2018.

(٢) مى محمد سلامة، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠)، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، ٢٠١٩، ص ص ١-١٧٥.

توصلت الدراسة إلى قدرة الشركة على الاستمرارية هو من أكثر المتغيرات التابعة تأثيراً باستخدام نظم معلومات المحاسبية.

تقييم عام للدراسات السابقة:

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بدور الفحص التحليلي في الحد من مخاطر عملية وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، اتضح للباحثة تدنى استخدام الفحص التحليلي من طرف مراجعي الحسابات خلال مراحل عميلة المراجعة، وكذلك انخفاض مستوى إدراك المراجعين بالمتطلبات الأساسية لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بإجراءات الفحص التحليلي، كما تشير الدراسات السابقة إلى أهمية الفحص التحليلي في تعزيز نتائج عملية المراجعة و أن استخدامه في فحص القوائم المالية يساعد في تخفيض مخاطر عملية المراجعة إلى أدنى حد مقبول، كما أشارت نتائج الدراسات السابقة إلى ضرورة اهتمام الجمعيات المهنية على تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة في عملية المراجعة ومنها الفحص التحليلي، وذلك لتطوير مهنة المراجعة، وأخيراً أكدت الدراسات السابقة على وجود علاقة بين الفحص التحليلي و الحد من مخاطر المراجعة وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة.

واستفادة الباحثة من الدراسات السابقة في بناء أداة الدراسة، وتصميم الدراسة، ووضع فرضياتها، وتحديد مشكلتها، ومناقشة نتائجها.

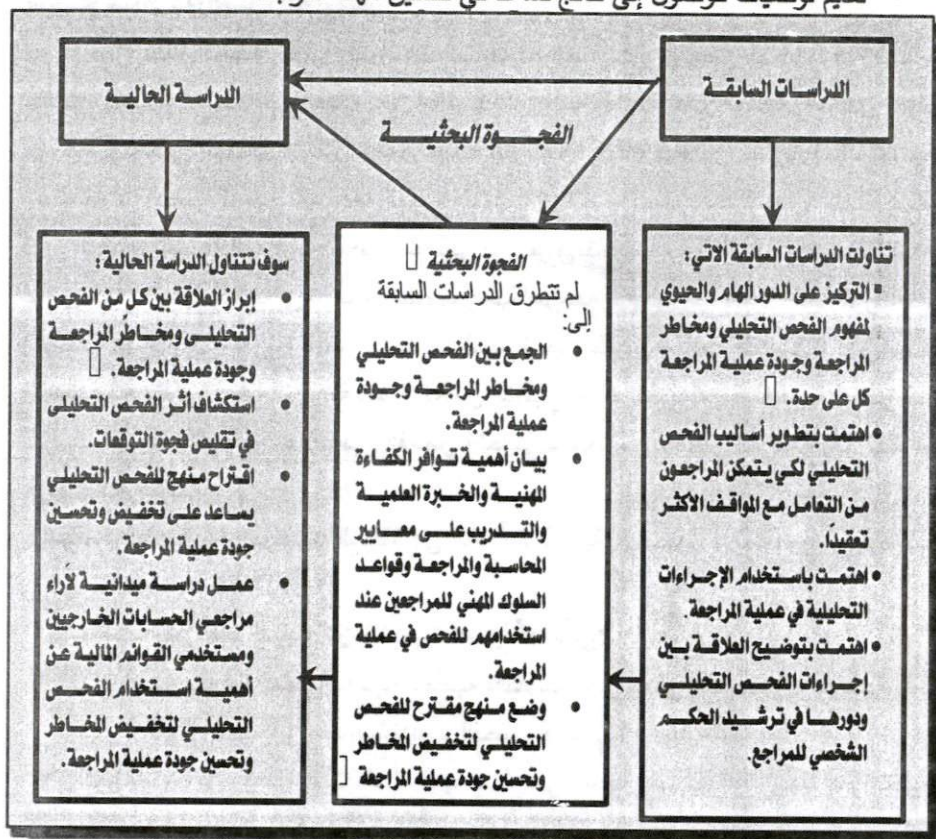
وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة ما يأتي:

- بيان أهمية الكفاءة المهنية والخبرة العلمية والتدريب على معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني للمراجعين عند استخدامهم للفحص التحليلي في عملية المراجعة.
- إلقاء الضوء على أهمية استخدام أساليب حديثة في الفحص التحليلي وأثر ذلك على تخفيض مخاطر المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة.
- ستساعد هذه الدراسة في الخروج بنتائج وتوصيات تعمل على تحسين الأداء المهني لعميلة المراجعة.

ومن هنا ترى الباحثة أن الفجوة البحثية تتمثل في:

- إبراز العلاقة بين كل من الفحص التحليلي ومخاطر المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- استكشاف أثر الفحص التحليلي في تقليص فجوة التوقعات.

- اقتراح منهج للفحص التحليلي يساعد على تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.
- محاولة الربط بين الفحص التحليلي ومخاطر المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- تقديم توصيات للوصول إلى نتائج تساعد في تحسين مهنة المراجعة.



الشكل رقم (١) الفجوة البحثية

٤/١ أهداف البحث:

يتمثل هدف البحث في دراسة أهمية الفحص التحليلي كأداة لتخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة، ويتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية: -

- ١- دراسة كيفية استخدام أساليب وإجراءات الفحص التحليلي في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.
- ٢- استكشاف أثر استخدام الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة، والعلاقة الوثيقة بينهم.
- ٣- وضع منهج مقترح لتطوير دور الفحص التحليلي للحد من المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.

٥/١ أهمية البحث:

وتنقسم أهمية البحث إلى نوعين وهي عبارة عن الأهمية العلمية والعملية لموضوع البحث على النحو التالي:

١/٥/١ الأهمية العلمية:

- مناقشة أهم المفاهيم المتعلقة بالفحص التحليلي وأساليبه وإجراءاته، ومخاطر المراجعة وأنواعها، وجودة عملية المراجعة والعوامل المؤثرة عليها.
- تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في أنه يوضح دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة والعلاقة الوثيقة بينهم، ومعرفة الآليات والمعايير التي يتم استخدامها عند تطبيق الفحص التحليلي في عملية المراجعة ومحاولة وضع منهج مقترح لتطوير دور الفحص التحليلي في الحد من المخاطر المختلفة في عملية المراجعة.

٦/١ منهج البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث سوف تعتمد الباحثة على المناهج المتنوعة للبحث العلمي مثل المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي الذي يتم من خلالها عرض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت الفحص التحليلي وأثره على مخاطر المراجعة وتحسين جودة عملية المراجعة، وذلك لتكوين الإطار النظري للبحث وتجميع المعلومات المطلوبة، واستنتاج المنهج المقترح لتطوير دور الفحص التحليلي للحد من المخاطر وتحسين جودة المراجعة.

٢- طبيعة وأساليب الفحص التحليلي:

١/٢ مفهوم الفحص التحليلي:

عرف معيار المراجعة المصري (٥٢٠) لسنة ٢٠٠٨ الفحص التحليلي بأنه: "تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أو غير المالية، كما تشمل الإجراءات التحليلية أيضاً علي الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتمشي مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تتحرف انحرافاً مؤثراً عن المبالغ المتوقعة".^(١)

وترى الباحثة: أن هذا التعريف تجاهل مقارنة المعلومات المسجلة مع السنوات السابقة أو الوحدات الأخرى أو الموازنات التقديرية.

٢/٢ أهداف الفحص التحليلي في عملية المراجعة:

يهدف الفحص التحليلي إلى مساعدة المراجع الخارجي في تحقيق الآتي:^(٢)

- ١- فهم طبيعة أعمال العميل.
- ٢- تحديد مناطق الخطورة المحتملة.
- ٣- تحديد مدي اختبار العمليات والأرصدة.
- ٤- تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص.
- ٥- تأييد النتائج التي توصل إليها.
- ٦- القيام بفحص إجمالي المعلومات المالية.

٢/٢ أهمية الفحص التحليلي في عملية المراجعة:

يساعد الفحص التحليلي المراجع بإعادة النظر في حسابات المنشأة محل المراجعة بهدف إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية، ويمكن المراجع من التنبؤ بالقيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية.^(٣)

(١) معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠)، سبق ذكره، فقرة ٣. <http://www.aliahmedali.com/PDF/Morag3a/520.pdf>

٢٠١٨/١/٢، تاريخ الدخول على النت.

(٢) محمد إبراهيم مجاهد، "مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات"، جامعة عمان، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٣٥، العدد (١)، ٢٠١١، ص ٩٣.

(٣) د. عبد الستار عبد الجبار "تقييم فعالية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، الأردن، العدد ٢، ٢٠١٠، ص ٨-٧.

- يساعد المراجع من تحديد اتجاهات عملية المراجعة عند تصميمه للبرامج، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية الواردة في القوائم المالية باستخدام أدوات التحليل المالي الإحصائي. ^(١)
- يساعد الفحص التحليلي المراجع الخارجي بتقليل حجم الاختبارات التفصيلية في حالة عدم وجود انحرافات جوهرية، أما في حالة وجود انحرافات جوهرية في الأرصدة فإنه سيوسع من أداء الاختبارات الجوهرية، واستخدام مزيج الاختبارات التفصيلية والإجراءات التحليلية من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة. ^(٢)

وتخلص الباحثة مما سبق إلى أن أهمية الفحص التحليلي تأتي من مساعدة المراجع الخارجي في تقليل الوقت اللازم لعملية المراجعة، اكتشاف البنود غير العادية والأخطاء والانحرافات، وتقليل التكلفة وزيادة فعالية عملية المراجعة بشكل عام.

٤/٢ الشروط الواجب توافرها لتطبيق أسلوب الفحص التحليلي:

هناك العديد من الشروط الواجب توافرها لإمكانية تطبيق أسلوب الفحص التحليلي من أهمها ما

يلي: ^(٣)

-
- (١) مارتين بطرس القس، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في مراجعة تكلفة المخزون لأغراض المحاسبة الضريبية-دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ٢٠١٨، ص ٩٢.
 - (٢) عمرو سقا، بعنوان "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة" مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، المجلد ٢٩-العدد الثاني، ٢٠١٣، ص ٣١٨.
 - (٣) **يراجع في ذلك :**
 - شرين مصطفى محمد، "تقييم ملائمة الشبكات العصبية الاصطناعية لتحسين إجراءات المراجعة التحليلية -دراسة علمية تطبيقية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٩-١٢.
 - مي محمد سلامة، مرجع سبق ذكره، ص ١٨.
 - Robert Libby , "Availabilitv and Generation of in Analytical Review **Journal of Accounting Research**, Vol.52No.5, December , 2016,pp.1060 -1062.
 - Lounis, Naim a Toumi, Miloud , "Application of Analytical Procedures in the Audit Process: Case Study of Biofarm Company for the Period 2014 - 2017", **Journal of Economics and Human Development**, Vol 10,No2, 2019 , pp.294-309.

- توافر معلومات عن الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.
- توافر البيانات المالية التفصيلية لأقسام المنشأة محل الفحص لعدد من الفترات المالية.
- توافر البيانات الإحصائية التفصيلية عن أنشطة المنشأة.
- وجود الموازنات التخطيطية لأوجه نشاط المنشأة.
- دقة وسلامة البيانات المالية والإحصائية التي يعتمد عليها الفاحص في بناء تقديراته.
- إمكانية المراجع اختيار إجراءات الفحص التحليلي المناسبة التي يطبقها لاكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

مما سبق تري الباحثة أن الفحص التحليلي يعتبر من أدلة الإثبات الجوهرية في عملية المراجعة فهو يساعد على فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد وتشخيص المشاكل المحتملة والهامة نسبيًا واكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة.

٥/٢ مجالات استخدام الفحص التحليلي في عملية المراجعة:

يستخدم الفحص التحليلي في جميع مراحل المراجعة المختلفة التي حددها معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) ونص على أنه يمكن أداء إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة أو أكثر من مراحل المراجعة التالية: ^(١)

- في مرحلة التخطيط للمراجعة.
 - خلال تنفيذ عملية المراجعة.
 - في المرحلة النهائية أو قبل الانتهاء من أعمال المراجعة.
- مما سبق تري الباحثة أن استخدام الفحص التحليلي في هذه المراحل يمكن أن يساهم في الحصول على تدعيم إضافي لسلامة البيانات والقوائم المالية من خلال مساهمته في اكتشاف العلاقات غير المنطقية التي لا زالت موجودة في البيانات والقوائم بعد مراجعتها، تخفيض مخاطر العينات في المراجعة إلى حدها الأدنى، خاصة إذا كانت المنشأة موضع المراجعة تتميز بكثرة البيانات.

٦/٢ أساليب الفحص التحليلي:

١/٦/٢ المجموعة الأولى- الأساليب القائمة علي الحكم الشخصي للمراجع: -

(١) معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠)، مرجع سبق ذكره، الفقرة (٧).

يعتمد المراجع وفقاً لهذا النوع من الأساليب علي استخدام نظريته الفاحصة المبنية علي خبرته الشخصية وتقديره الحكمي وما يتوافر لديه من معلومات عن المنشأة محل الفحص والمراجعة وعادة ما يتم تطبيق هذا الأسلوب في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، وكذلك في مرحلة الفحص النهائي للقوائم المالية للحكم علي مدي معقولية النتائج النهائية.^(١)

٢/٦/٢ المجموعة الثانية - الأساليب التقليدية: -

تمتاز هذه المجموعة من الأساليب باعتمادها على معلومات كمية يتم معالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلالات ذات معنى ومفيد في آن واحد لعملية المراجعة. -^(٢).

٣/٦/٢ المجموعة الثالثة - الأساليب المتقدمة أو الكمية المستحدثة:

إن الأساليب الكمية المتطورة لا تختلف عن الأساليب البسيطة من حيث الهدف، حيث إن كلا منهما يساعد المراجع في بناء توقعاته لما يجب أن تكون عليه قيم بنود القوائم المالية، إلا أن الأساليب المتطورة تقوم بالدمج بين كمية أكبر من البيانات للوصول إلى توقعات أفضل، ومن ثم فإنها أكثر دقة من الأساليب البسيطة، وتعتمد هذه الأساليب بصفه أساسية على بناء نماذج رياضية وإحصائية تستند على البيانات الماضية واستخدامها في التنبؤ بالأرصدة.^(٣)

٧/٢ خطوات تطبيق الفحص التحليلي:

يستلزم استخدام أسلوب الفحص التحليلي القيام بالخطوات التالية:^(٤)

(١) يراجع في ذلك:

- د. سناء محمد علي بدران، " الاتجاهات الحديثة في المراجعة - النظرية والتطبيقية "، بدون ناشر، مصر، ٢٠١٠، ص ص ٥١-٢٩.

- د. إبراهيم عثمان شاهين، " الاتجاهات الحديثة للاستعراض التحليلي واستخدامها لتطوير المراجعة الخارجية في مصر، مجلة التكاليف، جمعية التكاليف العربية، العدد الأول، ٢٠١٣، ص ١٧.

(٢) يراجع في ذلك:

- د. سناء محمد علي بدران، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٥-٣٣.

- Deniz A, Op.Cit, pp. 99-101.

- Mark Kosciński , Op.Cit, p290.

(٣) حسن عبد القادر حسن، مرجع سبق ذكره، ص ٨٦.

(٤) يراجع في ذلك:

- د. محمد يوسف سالم، مرجع سبق ذكره، ص ص ٥٠-٨٥.

- خالد محمد علي حسون، " أثر اختلاف صناعة العميل على مدى استخدام الإجراءات التحليلية في ضوء معايير المراجعة الدولية - بالتطبيق على مكاتب المراجعة الليبية "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٥، ص ص ٤٩-٥٣.

- زينب اسعد اسعد، مرجع سبق ذكره، ص ص ٥٧-٥٩.

- تحديد أهداف الاختبار .
- تصميم الإجراءات التحليلية.
- وضع قاعدة القرار .
- تنفيذ (تطبيق) الاختبار وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة.

٣- الفحص التحليلي ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة

١/٢ مفهوم خطر المراجعة:

يعرف خطر المراجعة بأنه: الخطر الناتج عن فشل المراجع في إبداء رأى سليم عن مدى صحة وسلامة القوائم المالية، أي عدم اكتشاف أخطاء أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية. (١)

ومما سبق ترى الباحثة خطر المراجعة: بأنه فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحتويها القوائم المالية ومن ثم الحكم الخاطئ عليها فينكر أنها سليمة على غير الحقيقة وقد يرفضها وهي سليمة إذا اعتد على نحو خاطئ أنها مشوهة.

٢/٢ مكونات مخاطر المراجعة:

طبقاً لمعيار المراجعة الأمريكي رقم (٤٧) فإن مخاطر المراجعة تحتوي على ثلاثة عناصر

وهي:

❖ الخطر الملازم Inherent Risk:

يعتبر الخطر الملازم من أهم أنواع المخاطر التي تواجه المراجع الخارجي أثناء تأديته لواجباته تجاه العميل، كما يعتبر المصدر الأساسي لمخاطر المراجعة النهائية باعتباره ينشأ نتيجة ممارسة العميل للنشاط. (١)

-
- Booth, P and Simelt, R, "Auditors Perceptions of Analytical Review Procedures", *Accounting Research Journal*, Spring, NO12, 2012, pp.4-10.
 - Dixon R and sohlman, "evaluations of financial information through Analytical Review Procedures", *Journal of Accounting Research*, Vol 44, No2, 2020, pp225-230.
 - (١) غزة حمدي عريان، " دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تخفيض مخاطر المراجعة- دراسة نظرية اختبارية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية بكلية التجارة جامعة حلوان، العدد الثاني، الجزء الثاني، ٢٠١٥، ص ص ٦٥-٨٣.

ومن التعريف السابق يمكن للباحثة ملاحظة ما يلي:-

- أن الخطر الملازم يعتبر مقياساً لتقدير المراجع لاحتمال وجود تحريفات جوهرية في رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات سواء كانت التحريفات بسبب الغش أو بسبب الأخطاء.

خطر الرقابة Control Risk:

يعتبر خطر الرقابة أحد أهم مكونات وعناصر خطر المراجعة لأنه خطر مرتبط بواقع الرقابة الداخلية لدى العميل، وكل ما هو مطلوب من المراجع أن يتعامل مع هذا الواقع ويصدر حكماً سليماً على خطر الرقابة ويحدد علاقته بمخاطر المراجعة الأخرى من ناحية ومستوى خطر المراجعة المقبول من ناحية أخرى.^(١)

ومن هنا فإن تقدير المراجع لخطر الرقابة لا يتوقف على الرقابة الداخلية إنما يتوقف أيضاً على قوة اختبارات مدي الالتزام وعلى نتيجة تلك الاختبارات، فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المراجع لخطر الرقابة سوف يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المراجع لخطر الرقابة سوف يرتفع وربما يعتذر عن الارتباط مع العميل.

❖ خطر عدم الاكتشاف Detection Risk:

خطر عدم الاكتشاف هو العنصر الثالث من عناصر خطر المراجعة فهو يتعلق بمدي فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء.

يتضح مما سبق أن خطر عدم الاكتشاف يرتبط بالإجراءات (الفحص التحليلي - اختبارات التفاصيل) التي يقوم به المراجع وأن هذا الخطر لا يمكن أن يساوى صفراً حتى ولو تم اختبار ١٠٠% من أرصدة الحسابات أو مجموعة العمليات.

٢/٣ إجراءات الفحص التحليلي كأداة لتخفيض مخاطر المراجعة:

يمكن أداء إجراءات الفحص التحليلي في جميع مراحل عملية المراجعة وذلك لتخفيض مخاطر المراجعة وهي:

(١) د. امال محمد عوض، مرجع سبق ذكره، ص ٨٨.

(٢) د. خالد عبد المنعم، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٨، ص ٣٣٥.

١/٣/٣ دور الفحص التحليلي في تخطيط عملية المراجعة وتخفيض المخاطر:

يعتبر التخطيط مرحلة جوهرية هامة في أي عملية مراجعة، وهو عملية مستمرة طوال فترة المراجعة تتضمن تحديد ما ينبغي عمله، ومن سيقوم به، وذلك من خلال وضع استراتيجية شامل ومتكاملة تتناسب مع طبيعة ونطاق العمل المتوقع ويجب أن يبدأ المراجع في التخطيط لعملية المراجعة بمجرد الاتفاق مع العميل.^(١)

٢/٣/٣ إجراءات الفحص التحليلي كإجراءات تحقق وتخفيض المخاطر عند تنفيذ عملية المراجعة. يستخدم المراجع إجراءات الفحص التحليلي أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة وزيادة في الاختبارات للعمليات، وهي تهدف لتخفيض خطر عدم الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وقد يقوم المراجع باختبارات التفاصيل وإجراءات الفحص التحليلي معاً أثناء الفحص وهذا عادة ما يبني علي الحكم الشخصي للمراجع لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الاكتشاف.^(٢)

٣/٣/٣ استخدام إجراءات الفحص التحليلي في الفحص العام في نهاية عملية المراجعة. أشار المعيار رقم (٥٦) الصادر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن إجراءات الفحص التحليلي مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتَي التخطيط والتقييم النهائي لعملية المراجعة أي النظرة الشاملة لعناصر القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة لتقييم مدى كفاية الإقصاح في القوائم المالية.

٤- الفحص التحليلي وتحسين جودة عملية المراجعة:

١/٤ مفهوم جودة المراجعة:

(١) د. علي إبراهيم طلبة وآخرون، "المراجعة المتقدمة - مدخل كمي"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٢، ص ص ٢١٦-٢١٧.

(2) Wendy Green, "Signaling fraud by using analytical Procedures", Ohio CPA Journal, Vol .53, 2013, pp.27-38.

أن جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة مثل مستخدمي القوائم المالية ومكاتب المراجعة والمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والمنشأة محل المراجعة الأهداف المتوقعة".^(١)

لذا تعرف الباحثة جودة المراجعة كمفهوم شامل بأنها خطوات منظمة لعملية المراجعة يقوم بها مراجع الحسابات من خلال اتباع إجراءات الفحص التحليلي وقواعد وإرشادات المعايير المهنية لمهنة المراجعة، وتطبيقها بدقة واستقلالية وحيادية وموضوعية ليتمكن من اكتشاف الأخطاء والتحريرات والتقرير عنها أولاً.

٢/٤ أهمية جودة المراجعة:

تتمثل أهمية جودة المراجعة في أن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ولكنها حريصة في الحصول علي مراجعة ذات مستوي عالٍ من الجودة لقوائمها المالية وذلك من أجل إضفاء الثقة والمصادقية علي هذه القوائم المالية لكافة المستفيدين لتتمكن من معرفة الوضع المالي للشركة، وزيادة حصتها السوقية بين مثيلاتها في السوق، ومعرفة أماكن الضعف واحتمالات الفشل أو التعثر من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع حدوث الفشل وتصحيحه في الوقت المناسب".^(٢)

٣/٤ دور الفحص التحليلي في تحسين جودة عملية المراجعة:

١/٣/٤ استخدام أسلوب التنقيب كإجراء تحليلي في تحسين جودة عملية المراجعة:

وضع نموذج لتطبيق أسلوب لتنقيب عن البيانات كإجراء تحليلي في عملية المراجعة من خلال الخطوات التالية: -

(١) محمد محمد مظهر أحمد، "تقييم جودة المراجعة والتنقيب لدولة قطر"، دراسة نظرية مقارنة، ٢٠٠٩، ص ١٧، متاح على الموقع www.alukah.net.

(٢) أحمد محمد جابر، مرجع سبق ذكره، ص ٢٥.

الخطوة الأولى: فهم طبيعة العمل: يعتبر المطلب الأول لتطبيق التنقيب في البيانات بصفة خاصة وفي نجاح عمل المراجع بصفة عامة هو فهم طبيعة عمل المنشأة التي يقوم المراجع بمراجعة حساباتها. (١)

الخطوة الثانية: جمع البيانات: **Data collection** يبدأ المراجع في جمع البيانات والمعلومات الأكثر تفصيلاً للتأكد من أن أساليب الرقابة التي تطبقها المنشأة دقيقة. (٢)

الخطوة الثالثة: فهم البيانات: تعتبر مسألة معرفة ماهية وطبيعة البيانات عامل مهم في نجاح تطبيق أسلوب التنقيب في البيانات في مجال المراجعة. (٣)

الخطوة الرابعة: معالجة البيانات وتنظيفها: حيث يقوم المراجع هنا ببعض المهام الفرعية مثل إلغاء البيانات المتكررة، والتصحيح الشكلي لبعض البيانات، ومعالجة البيانات الناقصة، بالإضافة إلى حذف البيانات غير الملائمة التي لا تخدم هدف المراجعة. (٤)

الخطوة الخامسة: إضافة بيانات جديدة: إن من أهم متطلبات تطبيق هذا الأسلوب أن تكون البيانات كاملة لا تحتوي على قيم مفقودة، وبالتالي يجب على المراجع استكمال البيانات الناقصة من خلال الطرق المعتادة مثل الاستفسار أو المصادقات. (٥)

الخطوة السادسة: تصنيف البيانات: **Data Classification**: التصنيف هو الوظيفة التي تعين عنصر بيانات في واحدة من عدة فئات محددة مسبقاً، ويتم من خلالها تحليل مجموعة من البيانات ووضعها على شكل أصناف أو أقسام يمكن استخدامها فيما بعد لتصنيف البيانات المستقبلية. (٦)

(١) د. محمد إبراهيم حسن، "بناء أنطولوجيات التنقيب عن البيانات: تحليل لآليات التنفيذ في بيئة مفتوحة المصدر" مجلة المكتبات والمعلومات العربية دار المريخ للنشر، المجلد ٣١، العدد ٣، السعودية، ٢٠١٥، ص ٣٨.

(٢) د. غازي جوني، "طريقة تحليلية بعقدة تنقيب البيانات لتقويم الاداء"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق، العدد ١٢٢، ٢٠١٧، ص ٢٢٥.

(٣) د. عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٥.

(٤) D,Crisan and. M,Androni, " Used Tools Mining Data Available", **Journal of Business and Social Science**,Nol.7, No. 16,2018,p.85.

(٥) Weiping, F. and Yuming, W, "The Development of Data Mining International", **Journal of Business and Social Science**, Vol .4, No. 16, 2015, p. 39.

(٦) طارق عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص ٥٨.

الخطوة السابعة: إنشاء مستودعات البيانات: يقوم المراجع في هذه الخطوة بإنشاء مستودع البيانات الذي سيحمل فيه البيانات بعد استخراجها، وتنقيتها، وتصنيفها، وتصمم مستودعات البيانات دائماً بحيث تسمح بوجود العلاقات ذات الأبعاد المختلفة: (١)

الخطوة الثامنة: تطبيق أدوات التنقيب المناسبة في البيانات المناسبة: في ظل كل من التنقيب التنبؤي، والتنقيب الوصفي، تستخدم عملية تنقيب البيانات أدوات عديدة تتمكن من خلالها من اكتشاف الاتجاهات والأنماط الخفية في حجم كبير من البيانات، والتي يمكن للمراجع الاعتماد عليها سواء مجتمعة أو بشكل منفرد في تطوير عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة والفاعلية المطلوبة. (٢)

الخطوة التاسعة: استخراج نماذج مفيدة: في ظل تطبيق الأدوات المناسبة لأسلوب للتنقيب في البيانات يظهر أمام المراجع العديد من النماذج التي يمكن أن تخدم أهدافه، فمن المهم أن يتم بناء نماذج عديدة بديلة لإيجاد النموذج الأكثر منفعة في حل مشكلة العمل. (٣)

الخطوة العاشرة: تمثيل المعرفة: ويقوم المراجع هنا بتوصيل نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية ويجب عليه توضيح استخدامه لأسلوب التنقيب في البيانات وتحديد الأدوات التي اعتمد عليها ونتائج تطبيق كل أداة على حدة ومدة اتفاق أو تعارض نتائج بعضها مع البعض ومدى تحقيق التطبيق للأهداف المرجوة، بالإضافة إلى تقديم تقرير المراجع بالشكل المتعارف عليه ومدى تطابق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليه. (٤)

وتلخص الباحثة من خلال استعراض أسلوب التنقيب في سجل الأحداث، بأنه ما يميز هذا الإجراء التحليلي عن بقية الأساليب الأخرى في بيئة أعمال يسودها التقدم التكنولوجي يتلخص بالآتي:

- تساهم عملية التنقيب كإجراء تحليلي في إضافة قيمة للمراجعين من خلال إضافة لأدواتهم الخاصة بالإجراءات التحليلية.

- هي مؤشر لتقييم مساهمة تدريجية لعملية التنقيب في الكشف عن المعلومات المتعلقة بالمراجعة والتي لم تكتشفها إجراءات المراجعة التقليدية.

(١) إبراهيم مصطفى العجب، * استخدام تقنيات تنقيب البيانات في زيادة حجم الاستثمارات الوطنية والعربية والأجنبية في السودان - دراسة تطبيقية *، رسالة ماجستير، كلية علوم الحاسوب وتقانة المعلومات، جامعة النيلين، السودان، ٢٠١٨، ص ٣٨.

(٢) طارق عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص ٦١.

(٣) إبراهيم مصطفى العجب، مرجع سبق ذكره، ص ٤٨.

(٤) غادة محمود محمد، مرجع سبق ذكره، ص ٥٧.

• لديها القدرة على تحليل البيانات الكلية بدلاً من الاقتصار على استخدام عينة واحدة من تلك البيانات.

• يحتوي على أدوات متعددة تعتبر كل منها أداة مفيدة للمراجع ويؤدي كل منها دورًا إيجابيًا في تطوير عملية المراجعة، وزيادة الكفاءة والفعالية.

٢/٣/٤ المنهج المقترح لتطوير دور الفحص التحليلي للحد من المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.

من خلال ما تم عرضه سابقًا حول دور الفحص التحليلي في تخفيض المخاطر وتحسين جودة المراجعة تقترح الباحثة منهج لتطوير تطبيق الفحص التحليلي في عملية المراجعة للحد من المخاطر من خلال ما يلي: -

أولاً: تحديد أهداف المنهج المقترح

يجب إنشاء دليل لتطبيق الفحص التحليلي في عملية المراجعة مما يتحقق من خلاله مجموعة من الأهداف هي: -

- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لتطوير أداء المراجعين باستخدام تقنيات حديثة وبرامج تدريبية مستمرة وعقد دورات ومؤتمرات لتناول أحدث ما توصل إليه في مجال المراجعة.
- اتباع الأساليب الحديثة لتطبيق نظام الفحص التحليلي في عملية المراجعة.
- وضع منهج مترابط ومتكامل يربط بين كافة أدوات وأساليب الفحص التحليلي لتحقيق أقصى كفاءة وفعالية في عملية المراجعة.
- إبراز دور الفحص التحليلي كأداة في تخفيض المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.

ثانيًا: تحديد مفهوم الفحص التحليلي

هو تحليل العلاقة بين البيانات المالية وبعضها، أو بين البيانات المالية وغير المالية عن نفس الفترة، أو مقارنة المعلومات المالية الحالية بالفترة السابقة أو الوحدات الأخرى، باستخدام مجموعة من الأساليب التحليلية الحديثة ومنها أسلوب التنقيب عن البيانات، وذلك لتحديد جوانب التوافق مع الأنماط المتنبأ بها والانحرافات الجوهرية بالإضافة إلى العلاقات غير المتوقعة ونتائج فحص تلك العلاقات.

ثالثًا: تحديد محاور المنهج المقترح

يرتكز هذا المنهج على محاور مهمة من أهمها ما يلي: -

١- فهم طبيعة أعمال العميل، وذلك من خلال:

- دراسة الأحوال الاقتصادية وأحوال الصناعة التي تعمل المنشأة في إطارها وذلك للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة المراجعة.
- دراسة وفحص السياسات والممارسات الإدارية المطبقة بالمنشأة للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة المراجعة.

٢- تحديد مناطق الخطورة المحتملة.

التعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، عندما يجد المراجع اختلافات غير متوقعة بين البيانات المالية للسنة الجارية والبيانات المالية الأخرى المستخدمة في عملية المقارنة، فإن هذه الاختلافات يشار إليها عادة بالتقلبات غير العادية، واحد الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود خطأ محاسبي أو غش أو تلاعب لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإن على المراجع تحديد سببها ويقنع نفسه ان سببها هو حدث اقتصادي مقبول وليس غشاً أو خطأ.

٣- تحديد مدى اختبار العمليات والأرصدة.

يستعين المراجع بعدة أساليب لتحليل البيانات موضوع المراجعة لأغراض الفحص التحليلي وذلك لاكتشاف الأرصدة غير العادية التي حدثت بها تقلبات غير متوقعة أو التي لم يحدث بها تقلبات وكان المتوقع ظهورها.

وتوفر هذه الأساليب أدلة إثبات للمراجع عن: -

- مدى معقولية أرصدة القوائم المالية.
- مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية والمعلومات الأخرى.
- مدى المخاطر التي تتعرض أو قد تتعرض لها المنشأة مستقبلاً.

٤- تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص.

ما يهم المراجع أثناء القيام بالفحص التحليلي هو التقلبات غير العادية ويهتم بفحصها لمعرفة أسبابها ومناقشة المسؤولين بالمنشأة عن أسباب هذه التقلبات ويجب على المراجع عدم الاكتفاء بذلك بل يجب العمل للحصول على دليل إثبات إضافي يدعم هذه الاستفسارات، ويتم الحكم على هذه

التقلبات، وبالتالي تحديد ما إذا كانت هذه التقلبات جوهرية ويجب إخضاعها للفحص من عدمه ويعتمد في ذلك على التقدير الشخصي للمراجع مع الأخذ في الاعتبار الجوانب التالية: -

١- مؤشرات الأهمية النسبية.

٢- توقعات المراجع بخصوص العناصر التالية: -

- دقة الأساليب الفنية المطبقة.
- نسبة التغير المتوقعة لأرصدة الحسابات.
- أثر الظروف المحيطة بالمنشأة على أرصدة الحسابات.
- اختبارات مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعية.
- أثر التقلبات في الحسابات على الحسابات الأخرى التي يوجد بينهما علاقة ارتباط.

٥- تأييد النتائج التي توصل إليها.

يجب على المراجع أن يوضح في أوراق المراجعة الخطة التي تم وضعها للقيام بإجراءات الفحص التحليلي وما تم الحصول عليه من نتائج، وذلك لإمكانية التعرف على طبيعة وحدود موضوعية ما تم من إجراءات، ويجب أن تشمل أوراق المراجعة على الآتي: -

- إجراءات الفحص التحليلي.
- المعلومات التي يركز عليها الفحص التحليلي.
- المعادلات أو النسب المستخدمة في الفحص التحليلي.
- التقلبات غير العادية للبنود محل المراجعة مع توضيح التفسير لهذه التقلبات والأدلة التي تدعم هذا التفسير.

رابعاً: تحديد علاقة الفحص التحليلي بمراحل عملية المراجعة الأساسية وهي:

أ- مرحلة التخطيط.

ب- مرحلة التنفيذ للمراجعة.

ج- المرحلة النهائية.

أ- مرحلة التخطيط:

يسعى المراجع في هذه المرحلة إلى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وذلك بناءً على دراسته لطبيعة العمل لدى العميل من واقع الأحداث والعمليات المختلفة وتقسيم العمل والرقابة الداخلية، وكذلك التعرف على مواطن الخطر التي قد تواجه المراجع وذلك ببحث الأرصدة والعلاقات غير العادية وغير المتوقعة في البيانات الإجمالية، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع تطبيق الفحص التحليلي في هذه المرحلة للمساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة وغير المحتملة.

ومن أساليب الفحص التحليلي المستخدمة في هذه المرحلة.

أسلوب التفتيش عن البيانات في مرحلة التخطيط يساعد المراجع في هذه المرحلة على تجميع البيانات المطلوبة وتحللها لفهم طبيعة المنشأة محل المراجعة، والتركيز على أهم المعلومات في قواعد البيانات ومعرفة المعلومات المخبأة وتحديد الأخطاء الجوهرية والتنبؤات المستقبلية وتحسين أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية.

ب- مرحلة التنفيذ للمراجعة.

أثناء تنفيذ عملية المراجعة يجب على المراجع استخدام الفحص التحليلي حيث يكون أكثر فاعلية وكفاءة من الاختبارات التفصيلية، وهناك بنود بذاتها في القوائم المالية تستخدم إجراءات الفحص التحليلي للتحقق منها، مثل: -

- الأجور المباشرة والتي قد تطلب على أساس ساعات العمل فإن اختبار عدد العاملين داخل كل قسم أو فئة وعدد ساعات العمل ومعدل الأجور يظهر قيمة الأجر عن فترة معينة بذاتها ويمكن اختبارها ومقارنتها مع القيمة المحسبة للأجور المسجلة بالدفاتر.
- الاستهلاك: تقارن القيم المسجلة دفترياً مع الاستهلاك المحسب بتطبيق معدلات الاستهلاك المستخدمة على تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك في بداية الفترة والإضافات والاستبعادات التي حدثت لتلك الأصول.
- النفقات الثابتة المضافة حيث يقارن مستوى تلك النفقات عن السنوات السابقة. والمقدر منها للسنة الحالية والقيمة الفعلية المسجلة بالدفاتر عن الفترات أو عن السنة.
- العلاقة بين أنواع من العمليات المالية حيث أن هناك متغير مستقل ومتغير أو أكثر تابع، مثلاً، حجم المبيعات متغير مستقل وعمولة المبيعات ومصروفات نقل المبيعات متغير تابع، بحيث إن أي تغير في المبيعات سيكون هناك تغير مماثل في عمولة البيع ومصروفات النقل للمبيعات.

والمراجع يستطيع أن يتنبأ بدرجة معقولة من الدقة بقيم المتغير التابع إذا عرفت قيمة المتغير المستقل.

٢- ومن أساليب الفحص التحليلي المستخدمة في هذه المرحلة.

- ١- عند تحديد الأرصدة القياسية لأكثر من بند، ومن خلال قياس العلاقة التي تربط بينهما ويفترض ثباتها، تستخدم أسلوب تحليل البيانات.
- ٢- عند تحديد الأرصدة القياسية عن طريق استغلال العلاقات بين البيانات المالية والتشغيلية، يتم استخدام النماذج الكمية البسيطة.
- ٣- عند تحديد الرصيد القياسي من خلال اتجاهات البيانات في الفترات السابقة مع الأخذ في الاعتبار عامل الزمن، يتم استخدام أسلوب تحليل الاتجاه.
- ٤- عند التنبؤ بقيمة رصيد معين من خلال العلاقة التي تربط بينه وبين متغير آخر أو متغيرات أخرى، يتم استخدام النماذج الكمية المتقدمة مثل تحليل الانحدار.

ج- المرحلة النهائية:

- عندما ينتهي المراجع من الفحص الميداني وتجميع الأدلة والتي تهدف إلى التأكد من أن القوائم المالية تتفق مع معلومات المراجع المتجمعة بالنسبة للمنشأة، وتبدو معقولة من وجهة نظر مستخدم القوائم المالية، يقوم المراجع بعد ذلك في تقييم كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- وتتمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المراجع في قراءته للقوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك بغرض:
- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عندما كان يخطط للمراجعة.
 - ان يتوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق له تحديدها.

- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط المنشأة وما تظهره من نتائج خلال الفترة المالية موضع المراجعة وحقيقة مركزها المالي في تاريخ نهاية الفترة ومدى اتفاقها مع متطلبات القوانين واللوائح التي تعمل في إطارها المنشأة.

لذلك تري الباحثة أن أسلوب الفحص التحليلي قادر على تحليل البيانات الخاصة بالمنشأة للتأكد من صحة وسلامة هذه البيانات وإذا أظهر الفحص التحليلي وجود تقلبات غير متوقعة أو اختفاء تقلبات كان متوقعًا ظهورها فإن ذلك يعتبر مؤشرًا على احتمال وجود أخطاء في هذا المجال أو وجود عوامل أخرى أدت إلى عدم ظهورها، من ثم فإنه يجب على المراجع في هذه الحالة دراسة وفحص هذه الانحرافات فقد تمكن هذه الدراسة من اكتشاف بعض الأخطاء والتحريفات أو التعرف على الأسباب التي أدت إلى ذلك.

خامسًا: متطلبات تطوير الفحص التحليلي في عملية المراجعة:

وتتضمن هذه المتطلبات ما يلي:

١- متطلبات خاصة بالقوائم على الفحص التحليلي.

- ضرورة أن يتابع المراجع باستمرار التطورات والمستجدات في مجال العلوم المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

- قيام المراجع بفهم نشاط المنشأة محل المراجعة بما في ذلك بيئة الرقابة بشكل جيد، خاصة عند التخطيط لعملية المراجعة، ودراسة هذه الخطة ومناقشتها مع إدارة المنشأة محل المراجعة، وذلك تجنبًا لأي سبب قد يؤثر بدوره على جودة عملية المراجعة.

- على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية موضوع محل المراجعة، حتى لا يكون مسؤولًا عن النتائج والأضرار المترتبة عن نقصيره في ذلك.

- ضرورة أن يمارس المراجع الخارجي الشك المهني عند القيام بعملية المراجعة والذي يتطلب منه استخدام الاستجواب العقلي، حيث إن فقد الشك المهني يزيد من احتمال احتواء القوائم المالية على أخطاء تؤثر على عملية المراجعة.

- يجب على المراجع الخارجي التأكد من تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والمحلية وقواعد السلوك المهني نظرًا لأهميتها في تحقيق جودة عملية المراجعة.

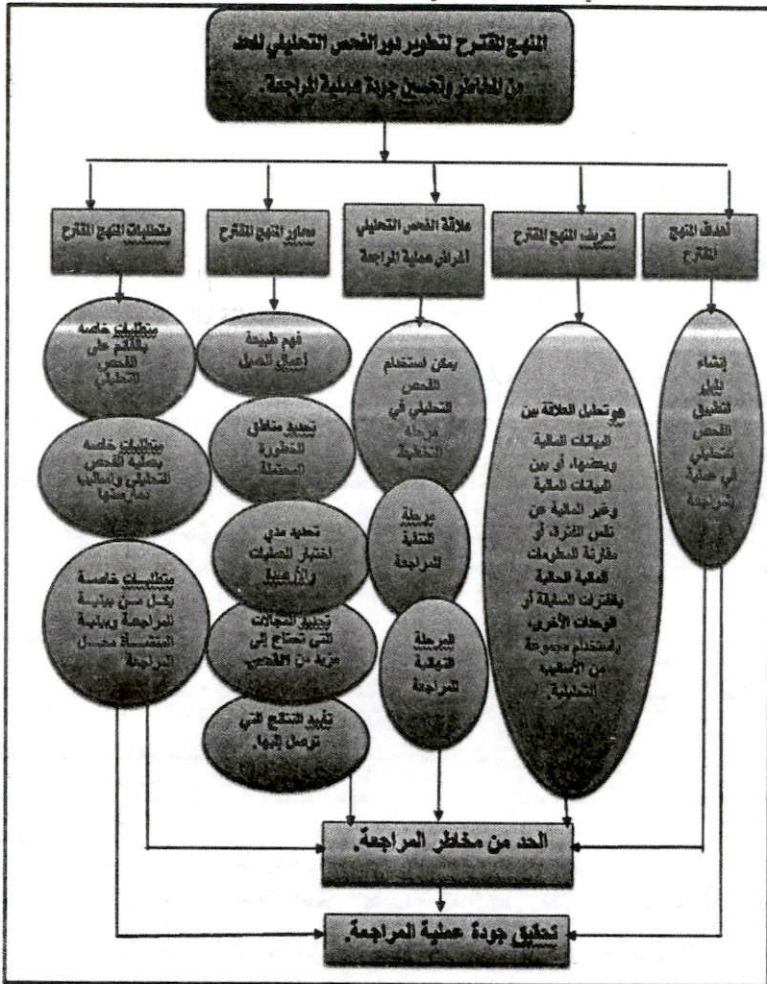
- توفر الخبرة والمعرفة لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة في التشغيل الإلكتروني للبيانات، واستخدام المراجعة بالعينات الإحصائية مع توفر التأهيل العلمي المستمر للمراجع.
- ٢- متطلبات خاصة بعملية الفحص التحليلي وأساليب ممارستها.
- اختيار المستوى الملائم من إجراءات الفحص التحليلي والتوقيت المناسب لاستخدامها وفقًا لظروف مهنة المراجعة والتقرير المهني للمراجعة، وبما يكفل تحقيق التوازن بين فاعلية المراجعة وتحقيق أهداف وكفاءة المراجعة وأدائه بأقل تكلفة.
- تصميم خطة المراجعة أن يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية، فهناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة، فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة والعكس الصحيح، ويأخذ المراجع هذه العلاقة العكسية في حسابه عند تقريره لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها.
- استخدام الأساليب الحديثة مثل أسلوب التدقيق في بيانات سجلات الأحداث كأجراء تحليلي في عملية المراجعة يعزز جودة المراجعة.
- ٣- متطلبات خاصة بكل من بيئة المراجعة وبيئة المنشأة محل المراجعة.
- ضرورة تطبيق مدخل المراجعة المبني على المخاطر كاستراتيجية لتحسين جودة المراجعة لما يحققه هذا المدخل من تخصيص لموارد المراجعة بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية.
- الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية في المنشأة محل المراجعة.
- ممارسة التقدير المهني من خلال الملاحظة والاستفسار والمعاينة، في حالة عدم الحصول على الأدلة الكافية.
- استبدال أنظمة المحاسبة من الأنظمة اليدوية إلى الأنظمة الإلكترونية.
- سادسًا: انعكاس متطلبات التطوير على مخاطر المراجعة.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في اكتشاف الثغرات غير العادية (الانحرافات الجوهرية) في قيم بنود القوائم المالية.

- تطبيق منهج المراجعة على أساس المخاطر، وتركز اختبارات وأساليب المراجعة على التأكد من فعالية أنظمة الرقابة الداخلية التي تتعامل مع المخاطر مما يحسن في أداء وظيفة المراجعة، ويخفض مخاطر عملية المراجعة.
- مساعدة مراجعي الحسابات في تحديد المناطق الأكثر خطورة والتركيز عليها ومراجعتها أكثر من مرة مقارنة بالمناطق ذات المخاطر المنخفضة التي يمكن الاكتفاء بمراجعتها مرة واحدة.
- المساهمة في إعداد نموذج للمخاطر على مستوى المنشأة ككل لتحسين عملية إدارة المخاطر ومتابعتها.
- تشجيع المراجع على استخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية عند تصميم إجراءات عملية المراجعة، مما يؤدي ذلك إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة.
- تمكين المراجع من استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة والتعرف على الأساليب الواجب القيام بها وصولاً إلى تحقيق الأداء السليم واكتشاف الانحرافات.
- تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف، واكتشاف أعمال الغش والتزوير والتعرف على مجالات الأخطاء المحتملة في القوائم المالية، مما يقلل من الاختبارات التفصيلية التي يجريها المراجع على تلك الحسابات.

سابقاً: انعكاس متطلبات التطوير على جودة المراجعة.

- تحقيق الدقة في تحليل البيانات المالية ورفع كفاءة مراجعي الحسابات في إصدار الأحكام المهنية.
- الوفاء بحاجة مستخدمي القوائم المالية مما يساعدهم في ترشيد قراراتهم، وتقليل فجوة التوقعات في بيئة المراجعة.
- تطوير أساليب عملية المراجعة باستخدام تقنيات جديدة معتمدة على تكنولوجيا المعلومات في المراجعة مما يقلل من قيود الوقت والتكلفة والحصول على أدق نتائج لعملية المراجعة.
- تشجيع مراجعي الحسابات على استخدام تقنيات حديثة في عملية المراجعة مما يحسن في أداء عملية المراجعة.

- تشجيع الجهات الإشرافية بعقد دورات تدريبية للمراجعين حول أهمية استخدام الأساليب الحديثة في الفحص التحليلي عند أداء عملية المراجعة، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.



شكل رقم (٥)

المنهج المقترح لتطوير دور الفحص التحليلي للحد من المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.

نتائج وتوصيات البحث:

أولاً: نتائج البحث:

- ضرورة استخدام الأساليب الحديثة للفحص التحليلي في عملية المراجعة، مثل أسلوب التدقيق عن البيانات له أهمية كبير في تخفيض وقت أداء عملية المراجعة وأيضاً تخفيض تكلفتها.
- يساهم المنهج المقترح لتطوير دور الفحص التحليلي في الحد من المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة، لأنه يساعد المراجع في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف وخفض التكاليف وتضييق فجوة التوقعات وتحقيق زيادة فعالية المراجعة ورفع كفاءة أداء عملية المراجعة، مما يحقق بالنهاية تحسين جودة عملية المراجعة.
- لا يوجد توقيت محددًا لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي، حيث يمكن استخدامها في جميع مراحل عملية المراجعة، في مرحلة تخطيط، ومرحلة التنفيذ، والمرحلة النهائية.
- يواجه بعض المراجعين بعض الصعوبات في الحصول على بعض البيانات اللازمة لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي بأرصدة معينة.

ثانياً: توصيات البحث:

- بناءً على ما توصلت إليه الباحثة من نتائج، يُمكن ان تُبدي التوصيات التالية:
- ١- ضرورة إعداد البرامج التدريبية الخاصة بتطوير مهارات وقدرات المراجعين لتطبيق أحدث أساليب الفحص التحليلي في المراحل المختلفة لعملية المراجعة، لضمان تطبيقه بشكل فعال.
 - ٢- تشجيع ودعم الدراسات والبحوث الميدانية في هذا المجال لمتابعة تطوير فعالية وكفاءة الفحص تحليلي في الحد من المخاطر وتحسين جودة عملية المراجعة.
 - ٣- التأكد من اعتماد التقنيات الحديثة في مجال المراجعة وخاصة البرامج الجاهزة، والأخذ بالملاحظات التي تثار خلال المؤتمرات والندوات من أجل تطوير مهنة المراجعة.
 - ٤- الاهتمام بتبادل الخبرات والأساليب الحديثة مع المنظمات الدولية، وتوفير الأنظمة واللوائح والتعليمات اللازمة لتطوير استخدام الفحص التحليلي في عملية المراجعة.

٥- ضرورة فهم طبيعة المنشأة، وتوفير المعلومات المالية والمعلومات غير المالية، ومدى ملاءمة المعلومات المتوفرة للقيام بعملية المراجعة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- سهيل أبو ميالة، "دور الإجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٥٢٠"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية، المجلد ٣١، العدد ٢، ٢٠١٧.
- د. محمد يوسف سالم، د. محمد سامي، "المراجعة مدخل معاصر"، بدون ناشر، ٢٠١٣.
- د. محمد سامي راضي، د. السيد أحمد السقا، "المراجعة المتقدمة"، الطبعة الأولى، بدون ناشر، ٢٠١٥.
- بشير صالح، بعنوان "دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية"، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان، ٢٠١٧.
- يحيى سليمان، "أثر الإجراءات التحليلية في تكوين رأي المراجع - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الأسراء الخاصة، الأردن، ٢٠١٨.
- م. محمد سلامه، "أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠)"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، ٢٠١٩.
- خدای عبد الجلیل، "أثر مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، ٢٠١٩.
- محمد ابراهيم مجاهد، "مدى تطبيق الإجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات"، جامعة عمان، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٣٥، العدد (١)، ٢٠١١.
- د. عبد الستار عبد الجبار "تقييم فاعلية الإجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة البتراء، الأردن، العدد ٢، ٢٠١٠.

- مارتين بطرس القس، "استخدام أساليب الفحص التحليلي في مراجعة تكلفة المخزون لأغراض المحاسبة الضريبية-دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط، ٢٠١٨.
- عمرو سقا، بعنوان "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة" مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، المجلد ٢٩-العدد الثاني، ٢٠١٣.
- توفيق نجم، بعنوان "مدى اعتماد المدقق الخارجي على الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات في العراق"، مجلة الاقتصاد الخليجي، ال عدد ٢١، ٢٠١٥.
- شرين مصطفى محمد، "تقييم ملاءمة الشبكات العصبية الاصطناعية لتحسين إجراءات المراجعة التحليلية -دراسة علمية تطبيقية" رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٩.
- د وفاء محمد عبد الصمد، "تقييم فعالية أساليب المراجعة التحليلية باستخدام البيانات متعددة المصادر"، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس، العدد الأول، ٢٠٠٩.
- د. إبراهيم عثمان شاهين، "الاتجاهات الحديثة للاستعراض التحليلي واستخدامها لتطوير المراجعة الخارجية في مصر، مجلة التكاليف، جمعية التكاليف العربية، العدد الأول، ٢٠١٣.

ثانيًا: المراجع باللغة الأجنبية:

- Tassadit, Bousbaine, "Analytical Procedures in the Audit Process", **Accounting Research Journal**, February 2020.
- Anass, Hamad, "Contemporary trends in external auditing and its role in reducing audit risks-A field study of external auditing offices in Sudan", **International Journal of Advanced and Applied Sciences**, Vol. 7, No. 7, 2017.
- International Auditing and Assurance Standards Board IAASB, "International Auditing Standard No. (2400)", 2017, paragraph 17. Available at

<https://www.ascajordan.org/UploadFiles/Audit/Audit%20Part%20I.pdf>, Retrieved at: 25/11/2

- Westwick k.l., "Analytical Inspection – Procedures and Techniques", ILLINOIS UN, 2012, .
- Deniz ,A; "Analytical procedures in external auditing", A comprehensive literature survey and frame work for external audit analytics, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 40, June 2018.
- Robert Libby , "Availability and Generation of in Analytical Review **Journal of Accounting Research**, Vol.52No.5, December , 2016.
- Lounis, Naim α Toumi, Miloud , "Application of Analytical Procedures in the Audit Process: Case Study of Biofarm Company for the Period 2014 - 2017", **Journal of Economics and Human Development**, Vol 10, No2, 2019.
- Charles Fun, " The auditor shall design and perform audit procedures that are appropriate in the circumstances for the purpose of obtaining sufficient appropriate audit evidence", (ISA/HKSA 500 (6)), **Student Accountant** , No .18, 2010.
- Booth, P and Simelt, R., "Auditors Perceptions of Analytical Review Procedures" ,**Accounting Research Journal**, Spring ,NO12,2012.
- Dixon R and sohlman, "evaluations of financial information through Analytical Review Procedures", **Journal of Accounting Research**, Vol 44, No2, 2020.
- Accountants .Statement on Auditing Standards No.47.", **Audit Risk and Institute of Certified Public Materiality in Conducting an Audit**, New York. AICP.1983. Available at: https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1126&context=aicp_a_news, Retrieved at: 20/2/2018.

- IFAC : "Materiality and Audit Risk", **International Auditing Practices Committee**, No.25, 1987.
- Brown William , " A proposed model for the external audit of the financial statements, focusing on the risks of fraud ", **Journal of Accounting Research**, Vol. 8, No.2, 2018.
- Dunn, L; "Advanced Financial Analysis in the Analytical Auditing ", **Accounting Research Journal**, Vol.3, 2018.