

إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع

د. على محمد موسى

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - الزاوية

جامعة الزاوية

ملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع العلاقة بين إجراءات المراجعة التحليلية والحكم الشخصي للمراجع، ونظرا لأهمية الموائمة بينهما حيث إن ضعف الترابط بينهما قد يؤدي إلى صدور تقرير من قبل المراجع لا يعبر عن الواقع الحقيقي والصحيح للمنشأة محل المراجعة وبالتالي يؤدي إلى صدور قرارات غير سليمة من قبل مستخدمي هذه التقارير، عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى تسليط الضوء عن دور إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع.

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 ترشيد حكمه الشخصي. وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع لترشيد حكمه الشخصي عند تقييم الأدلة وضرورة قيام المنظمات والجامعات بإجراء الندوات والدورات التدريبية لشرح أهمية استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية في عملية المراجعة ودورها في ترشيد الحكم الشخصي.

مقدمة:

حددت معايير المراجعة المتعارف عليها وظيفية المراجع في التحقق من عدالة وسلامة القوائم المالية المعدة من قبل المنشأة محل المراجعة، وذلك باستخدام إجراءات المراجعة التي يرى أنها ضرورية ومناسبة ويتم ذلك بناءً على حكمه وتقديره الشخصي وبناءً على الظروف المحيطة به، حيث تتمثل هذه الإجراءات للحسابات المختلفة في الفحص التفصيلي وفي إجراءات المراجعة التحليلية.

وفي الفترة الأخيرة زادت المهام الملقاة على عاتق المراجع الخارجي نتيجة لعوامل عديدة، ومنها كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسية والشركات المساهمة واستخدام أنظمة المعلومات الالكترونية، هذه الأمور فرضت على المراجعين أقيام بتطوير أنفسهم من خلال الطرق والأساليب المستخدمة في عملية المراجعة، وبناءً على ذلك أصبح استخدام إجراءات المراجعة التحليلية أداة رئيسية بدلاً من كونها فرعية مكملة وتتم بشكل مرتجل وعشوائي وكان هذا حتى سنة 1972 بعد ذلك أصبح يتم الاعتماد عليها بشكل كبير وتم الاعتراف بها مهنيًا من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽¹⁾ من خلال المعيار رقم 54 والذي تضمن توصية بضرورة استخدام

إجراءات المراجعة التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية المراجعة وأيضاً كمصدر للحصول على أدلة الإثبات، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.

مشكلة الدراسة:

على الرغم من التطور الكبير الذي شهدته ليبيا في اغلب القطاعات الاقتصادية المختلفة ومنها تزايد عدد المشروعات الكبيرة وظهور الشركات الاستثمارية وبداية لسوق الأوراق المالية لمزاولة نشاطه الأمر الذي يتطلب توفر الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وهذا لا يتأتى إلا من خلال مراجعتها من قبل شخص مسؤول محايد ألا وهو المراجع الخارجي.

وعلى الرغم من هذا التطور إلا انه لوحظ من خلال الدراسات السابقة أن المراجع مازال لم يعتمد في حكمه وتقديره الشخصي على استخدام أساليب المراجعة التحليلية بجميع أنواعها الإحصائية والرياضية والمالية والتي بلا شك لو أنها استخدمت فإنها سوف تزيد من فاعلية وكفاءة عملية المراجعة، لان المراجع عند القيام بعملية المراجعة يعتمد على بديته وخبرته في التحليل، مما قد يجعل النتائج مرتبطة بالحكم الشخصي للمراجع أكثر من ارتباطها بدقة الأسلوب المتبع.

وبالنظر إلى واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا والذي تناولته العديد من الدراسات والبحوث وأشارت جميعها إلى قصورها على جميع المستويات سواء كان ذلك على مستوى مبادئ وقواعد المحاسبة المالية أو معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني أو على المستوى التنظيمي للمهنة بشكل عام⁽²⁾.

هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على إجراءات المراجعة التحليلية باعتبارها أحد معايير المراجعة المهنية من حيث مفهومها وأهميتها وأساليبها وعلاقتها بترشيد الحكم

الشخصي للمراجع وكذلك استخدام الحكم الشخصي عند تنفيذ إجراءات المراجعة ومن ثم يتم تقديم بعض المقترحات التي قد يكون لها أثر على تطوير مهنة المراجعة في ليبيا.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من عدم تعرض الكتاب الأكاديميين والممارسين للمهنة بشكل وافى لهذا الموضوع المهم، وسوف يكون لهذه الدراسة كذلك اثر على زيادة المعرفة لدى المهنيين الممارسين لمهنة المراجعة وكذلك على تطوير المهنة في ليبيا حتى ترتقي وتصل إلى المستوى الذي يجب إن تكون عليه.

التطور التاريخي للمراجعة التحليلية:

المراجعة التحليلية ليست وليدة اليوم وليست بالجديدة ولكن الجديد فيها هو التطور في أساليبها ومفهومها حيث كان يطلق عليها قديما بالمراجعة ألانتقادية أي إلقاء نظرة خاطفة وسريعة على المستندات والسجلات وهذا لا يستطيع القيام به إلا المراجع ذو الخبرة العالية لأنه من خلال خبرته يستطيع التعرف على الأمور الشاذة وغير العادية فيقوم بالتركيز عليها وفحصها فحصا وافيا حتى يزيل الشك الذي يتبادر إلى ذهنه حيث إن معايير المراجعة ومنها معيار بذل العناية المهنية المناسبة الذي يتطلب منه عند وجود شك إن يقوم بتوسيع مجال فحصه حتى يصل إلى مرحلة الإقناع.

والمراجعة ألانتقادية المعمول بها سابقا عادة ما يقوم المراجع بها خلال المرحلة ألنهائية لعملية المراجعة ويقوم بها على عينة حكمية يختارها المراجع بناء على حكمته وخبرته ألشخصيه والهدف منها هو تخفيض مخاطر المراجعة بقدر الإمكان وعليه فان المراجعة ألانتقادية تعتبر مكتملة للمراجعة الاختبارية.

ثم تطورت أساليب المراجعة التحليلية، وأصبح المراجع يقوم بإجراء بعض المقارنات من خلال استخدام النسب المالية البسيطة مثل نسب الربحية والنشاط وكذلك من

خلال استخدام أساليب التحليل الأفقي للقوائم المالية، لاكتشاف بعض الفروق الجوهرية والتي على أساسها يقوم بتوسيع مجال فحصه، ثم تطورت هذه الأساليب وأصبح المراجع مطالباً بإبداء الرأي حتى على مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، الأمر الذي أدى به إلى تطوير أساليب المراجعة التحليلية وأصبحت بعض أساليبها تستخدم كمرشد للحكم والتقدير الشخصي بالإضافة إلى أنها توفر أدلة موضوعية.

ومن أجل ذلك أصبحت تستخدم أساليب كمية أكثر تعقيداً بل بعضها يحتاج إلى وسائل إلكترونية من أجل الوصول إلى نتيجة ما مثل أسلوب تحليل الانحدار البسيط والمتعدد وكذلك تحليل السلاسل الزمنية وغيرها من الأساليب الأخرى المتقدمة، ونتج عن هذا التطور أن النظرة الخاطفة والفاحصة ولانتقادية غير مجدية وغير كافية، الأمر الذي حتم على المراجع استخدام جميع أساليب المراجعة التحليلية البسيطة والمتوسطة والمتقدمة، وفي جميع مراحل المراجعة من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة إلى مرحلة التنفيذ ثم المرحلة النهائية لعملية المراجعة.

وقد اهتمت المنظمات المهنية بهذا الموضوع وطالبت بضرورة استخدامه عند أداء عملية المراجعة، نظراً لقدرته الكبيرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وكذلك لانخفاض تكاليفه، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽³⁾ في سنة 1972 المعيار رقم 54 والذي تضمن ضرورة استخدام المراجعة التحليلية كأداة مساعدة في التخطيط لعملية المراجعة وأيضاً كمصدر للحصول على المعلومات، وفي سنة 1978 أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽⁴⁾ المعيار رقم 23 بعنوان إجراءات المراجعة التحليلية في التعرف على كافة المشاكل المتوقعة والتي يمكن إخضاعها لاختبارات المراجعة، وتتضمن التوصية كذلك تعديل المعيار الثالث من معايير العمل الميداني والذي بمقتضاه يتم الحصول على أدلة الإثبات من خلال مجموعة من إجراءات المراجعة وهي:

1. اختبارات التفاصيل للعمليات والأرصدة.
 2. إجراءات المراجعة التحليلية للمعلومات المالية.
- وفي سنة 1988 أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽⁵⁾ التوصية رقم 56 بعنوان الإجراءات التحليلية والتي بناءً عليها أصبح على المراجع ضرورة استخدامها في مرحلتي التخطيط و المرحلة النهائية لعملية المراجعة.
- وفي سنة 1998 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽⁶⁾ المعيار رقم 520 والذي يتضمن ضرورة تطبيق المراجع للإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة، وذلك لأنها تساعده على التخطيط لعملية المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وكذلك تخفيض مخاطر الاكتشاف، عليه (فانه يمكن القول بأن الفحص التحليلي لم يعد نوعاً من الإلهام يوافق عليه بعض المراجعين دون البعض الآخر بل أصبح مجالاً أساسياً من مجالات المراجعة والفحص والتي تهدف إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة⁽⁷⁾).

مفهوم المراجعة التحليلية:

لقد وردت عدة مفاهيم للمراجعة التحليلية حيث هناك من يطلق عليها الفحص التحليلي ويطلق عليها البعض الآخر المراجعة التحليلية ثم هناك من يسميها الاستعراض التحليلي ويقصد بها (مجموعة الإجراءات الإضافية التي يقوم بها مراجع الحسابات للحصول على درجة ثقة من خلال توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي حصل عليها المراجع من الإجراءات الأخرى)⁽⁸⁾.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽⁹⁾ في التوصية رقم 56 فقد عرف الإجراءات التحليلية على أنها عملية تقييم للمعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية.

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽¹⁰⁾ وفق المعيار رقم 520 بأنها تعنى تحليل النسب والمؤشرات المهمة وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تلك التي تتحرف عن المبالغ المتتبا بها.

كما تتضمن الإجراءات التحليلية دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، وقد عرفت الإجراءات التحليلية أيضا على أنها عبارة عن⁽¹¹⁾ دراسة تهدف إلى تحليل الاتجاهات والمؤشرات الجوهرية التي تهتم بتقريب فحص التقلبات والبنود غير العادية حيث تتضمن تلك الإجراءات:

- مقارنة المعلومات المالية الحالية للشركة مع المعلومات المالية المرتبطة بفترة أو فترات سابقة (التحليل الأفقي)
 - مقارنة المعلومات المالية الحالية مع معلومات مالية تتعلق بالنتائج المتوقعة أو المستهدفة عن طريق الموازنات أو التنبؤات.
 - دراسة العلاقة بين عناصر المعلومات المالية المتوقعة بغرض مطابقتها وتكييفها مع نموذج قابل للتنبؤ تأسيسا على خبرة المنشأة حيث يتوقع وجود هذه العلاقة بنمط معين واستمرارها عليه إذا لم يكن هناك تغيرات جوهرية قد أدت إلى تغييره.
 - مقارنة المعلومات المالية مع معلومات مالية مماثلة ترتبط بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة
 - دراسة علاقة المعلومات المالية مع معلومات مالية غير ملائمة أخرى.
- علية فان إجراءات المراجعة التحليلية ما هي إلا أسلوب من أساليب المراجعة تهدف لتحليل الاتجاهات والانحرافات الجوهرية وتحديد العلاقات بين القيم في القوائم المالية للفترة المالية ومقارنتها بالقيم المتوقعة والقيم المعيارية، بهدف إعداد برنامج جيد لعملية المراجعة والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية المراجعة.

وفي ضوء ما تقدم يتضح أن اصطلاح الإجراءات التحليلية يقصد به مجموعة الإجراءات التحليلية التي تتضمن العمليات التالية (12):

- أ- التنبؤ بالأرصدة المتوقعة للبنود محل المراجعة أو الفحص.
- ب- مقارنة هذه الأرصدة المتوقعة مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية بهدف تحديد الاختلافات بينها.
- ت- تقييم الأهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات بهدف تحديد مدى الثقة في المراجعة أو الفحص التحليلي ومدى إمكانية التوسع في إجراء اختبارات تفصيلية إضافية.

أي أن إجراءات المراجعة التحليلية تعني مطابقة الأرصدة الواردة بالقوائم المالية مع أرصده توقعها المراجع في ضوء خبرته المهنية وحكمة الشخصي والأحوال الاقتصادية السائدة، وهذا يوفر للمراجع إثبات معقولة أرصدة القوائم المالية، فالأرصدة التي تتطابق مع توقعات المراجع تعتبر معقولة وتتطلب اختبارات تفصيلية محددة، أما الأرصدة التي تختلف بشكل كبير مع توقعات المراجع فإنها تتطلب اختبارات تفصيلية مكثفة، في حين أن بعض الكتاب (13) يرى أن مفهوم الإجراءات التحليلية هي مطابقة المبالغ التي تتضمنها القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة بمبالغ متوقعة من جانب المراجع في ضوء خبراته وحكمة الشخصي والظروف الأخرى السائدة مما يوفر إثبات مفيد في أغراض المراجعة.

أما West wick (14) فقد عرف إجراءات المراجعة التحليلية بأنها فحص ومقارنة الأرقام الخاصة بالمنشأة سواء كانت أرقام مالية أم غير مالية مع البيانات والمعلومات الأخرى الداخلية والخارجية، وذلك لغرض مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني عن صحة وصدق وعدالة أرصدة الحسابات، أي ترشيده في حكمه الشخصي على القوائم المالية ونتائج الأعمال.

في حين أن Thomas & Henk⁽¹⁵⁾ عرفا إجراءات المراجعة التحليلية بأنها دراسة للعلاقات القائمة بين البيانات المسجلة بالدفاتر ومقارنتها ببيانات فترات سابقة، أو مقارنتها ببيانات متوقّعه والكشف عن الانحرافات والتعرف على أسبابها ومن خلال هذا التعريف يلاحظ أن:

- إجراءات المراجعة التحليلية تتطلب إجراء مقارنة بين الأرصدة الفعلية الواردة في القوائم المالية والأرصدة التي توقعها المراجع، بنا على خبرته وحكمه الشخصي عن المنشأة والبيئة التي تعمل فيها.

- إجراءات المراجعة التحليلية تكشف عن التغيرات غير العادية في أرصدة الحسابات والتي تتطلب اختبارات تفصيلية أعمق.

- المراجعة التحليلية تمثل دليل إثبات في معقولية الأرصدة واتساقها مع بعضها البعض من جهة واتساقها مع الظروف المساندة من جهة أخرى.

أما DePaul & Atwood⁽¹⁶⁾ فقد أوضحا أن المراجعة التحليلية هي فحص انتقادي للعلاقات القائمة بين أرصدة القوائم المالية وذلك بغرض التأكد من اتساق الأرصدة مع بعضها واتساقها مع الاتجاهات الاقتصادية السائدة، وأيضا اتساقها مع معرفة المراجع وخبرته وحكمه الشخصي، وهي توفر للمراجع إثباتا في مجالات كانت نتائج اختباراتها غير مقنعة.

من خلال التعريفات السابقة جميعا نلاحظ أن الهدف من إجراءات المراجعة التحليلية هي مساعدة المراجع في إبداء الرأي المستند على أدلة قوية ومساعدته على ترشيد حكمه وتقدير الشخصي على بعض الأمور التي لم يصل المراجع فيها إلى درجة إقناع عالية من خلال إجراءات المراجعة التفصيلية.

أهمية المراجعة التحليلية:

تعتبر إجراءات المراجعة التحليلية إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها المراجع للتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشأة محل المراجعة، وهي تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة، ويستطيع المراجع من خلالها تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم، والبحث عن أسبابها ومعالجتها.

ويتوقف القيام بها على التقدير والحكم الشخصي للمراجع بعد فحصه نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، وعلى مدى أهمية العنصر المراد فحصه، وبناءً على حاجته إلى أدلة إثبات إضافية تساعد على تخفيض مخاطر الاكتشاف التي قد تواجهه نتيجة اعتماده على عينة عند إبداء الرأي.

وبوجه عام تشير بعض الكتابات⁽¹⁷⁾ إلى أن زيادة أهميتها ترجع إلى زيادة مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء، وهو أسلوب ساعد المراجع على اكتشاف 27% من مجموع الأخطاء، وللمراجعة التحليلية أهمية كبيرة كذلك لإدارة المنشأة حيث تساعدها على اكتشاف أوجه القصور داخل المنشأة، ومن ثم معالجتها وقد ألزمت معايير الأداء المهني المراجع بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة.

وللمراجعة التحليلية أهمية كذلك لأصحاب المشروع فهي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على الاستمرار ومعرفة أماكن الخطر ومن ثم معالجة القصور وتجنب الخطر وتساعدهم كذلك على تقييم أداء الإدارة.

وأخيراً فإن للمراجعة التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة ثقة الطرف الثالث فيها.

أهداف المراجعة التحليلية:

لقد حظيت المراجعة التحليلية باهتمام كبير من قبل الكتاب وبحاث المحاسبة والمراجعة نظرا لما لها من أهمية كبيرة والى الأهداف التي تحققها والتي يصعب حصرها، فقد أوضح المعيار الدولي رقم 520 أن إجراءات المراجعة التحليلية تستخدم للأغراض الآتية⁽¹⁸⁾:

- مساعدة المراجع في تخطيط وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة
 - كإجراءات جوهرية عندما يكون استخدامها ذا تأثير وفعالية أكثر من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف.
 - كنظرة شاملة للبيانات المالية عند مرحلة الفحص النهائي لعملية المراجعة.
- أما المعيار رقم 56 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽¹⁹⁾ فقد أشار إلى أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية، تتمثل في مساعدة المراجع خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة، وتهدف هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط كذلك إلى التعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعه كما تهدف إلى تخفيض الوقت وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب مزيدا من التحقق.
- وفي مرحلة التنفيذ تساعد المراجع في الحصول على أدلة إثبات واكتشاف الأخطاء والغش، أما في المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير فإنها تساعد المراجع في التعرف على البنود التي تتطلب أكثر إفصاحاً.
- إما Arenas & Loeb beck⁽²⁰⁾ فقد أوضحوا إن الغرض من استخدام المراجع لهذه الإجراءات تتمثل في:
- فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يمارسه.
 - تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار.

- تخفيض الاختبارات التفصيلية لعملية المراجعة.
 - التعرف على الانحرافات غير العادية الموجودة في القوائم المالية.
 - وفى دراسة لطفي أمين (21) فقد أوضح أن الهدف من استخدام إجراءات المراجعة التحليلية هو مساعدة المراجع في الأمور الآتية:
 - التعرف على طبيعة أعمال المنشأة.
 - تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.
 - تحديد مدى الاختبارات للعمليات والأرصدة.
 - تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيداً من الفحص.
 - تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة التفصيلية.
 - القيام بفحص إجمالي للمعلومات المالية.
- وهناك من يرى (22) أن أسباب استخدام إجراءات المراجعة التحليلية ترجع إلى

مساعدة المراجع في النواحي التالية:

- المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المختلفة.
 - المساعدة في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار كمشروع مستمر.
 - تساعد في التعرف على مجالات الأخطاء المختلفة في القوائم المالية.
 - تقليل الاختبارات الأساسية (تفاصيل العمليات والأرصدة).
 - تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة.
- أما Cook & Winkle (23) فقد أشارا إلى أن استخدام المراجعة التحليلية في عملية المراجعة تساعد المراجع في الكشف عن التقلبات الجوهرية والعمليات غير العادية والجوهرية في البيانات المالية و تساعد في الحصول على القدر الكافي من أدلة الإثبات التي تدعم الرأي الذي وصل إليه كما تساعد في الكشف على الأخطاء والمخالفات التي قد يصعب كشفها باستخدام إجراءات المراجعة التفصيلية.

مما سبق يلاحظ أن المراجعة التحليلية تساعد المراجع في ترشيد حكمه الشخصي فهي تهدف إلى تحسين أداء عملية المراجعة من خلال ترشيد التخطيط للمراجعة وكذلك العمل الميداني وإعداد التقارير.

ولتحقيق الأهداف السابقة فإن الأمر يتطلب من المراجع القيام بالخطوات الآتية:

1- دراسة طبيعة المنشأة من الناحية الاقتصادية وكذلك التعرف على الصناعة التي

تعمل المنشأة في إطارها حيث يعتمد المراجع على حكمه الشخصي وخبرته

المهنية في التعرف على التغيرات وأثرها خلال فترة المراجعة.

2- دراسة السياسات والممارسات الإدارية المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة لمعرفة

التغيرات التي حدثت خلال فترة المراجعة، ويستعين المراجع بخبرته وحكمه

الشخصي في تقدير اثر تلك التغيرات على نتائج الأعمال حيث قد يتبين للمراجع

أن المنشأة غيرت الأسلوب بأسلوب آخر أكثر حداثة.

3- تحديد الوقت الذي تسترقه إجراءات المراجعة التحليلية ونسبتها من خلال الوقت

الكامل للمراجعة (المراجعة التفصيلية + المراجعة التحليلية)، حيث تتحدد نسبة

كل منهما على أساس التكلفة والمنفعة المتوقعة لكل منهما، وهذا يتم على أساس

الحكم الشخصي للمراجع إذ يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية مع زيادة

الإجراءات التحليلية والعكس صحيح وهذا عادة ما يتحدد بناء على خبرة

المراجع وحكمه الشخصي.

يلاحظ مما سبق مدى العلاقة ما بين إجراءات المراجعة التحليلية والحكم

الشخصي للمراجع، ولكن ما المقصود بالحكم الشخصي للمراجع؟ وما هي أهمية

استخدامه في المراجعة؟ وكيف يتم ترشيده؟ وللإجابة على هذه الأسئلة فإن الباحث

يقول:

إن الحكم الشخصي حتى وقت قريب مصطلح غير واضح يكتنفه الغموض وغير مفهوم رغم أنه أحد المقومات الأساسية في أي عمل مهني وله دور لا يمكن التقليل من شأنه أو الاستغناء عنه في كثير من مجالات المراجعة فهناك من المراجعين من يرى أن الحكم الشخصي مرتبط بالأهمية النسبية للعنصر وبناءً عليه يتحدد الحكم الشخصي للمراجع، وهناك فريق ثان يرى إن الحكم الشخصي له أهمية خاصة في المراجعة نظراً لعدم وجود قواعد دقيقة تحكم عملية اتخاذ القرار، فقد أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽²⁴⁾ في التوصية رقم 1 والمتعلقة بتدريب المراجعين أنه على المراجع أن يولي عناية كبيرة بتدريب مساعديه حتى يصبحوا قادرين على التفكير بموضوعية وممارسة الحكم الشخصي بشكل سليم وأوضح المعهد كذلك أن بعض البيانات المحاسبية ليست قابلة للقياس مما يتطلب من المراجع الحكم الشخصي المهني وذكر أن تحديد درجة الدقة ومستوى الثقة عند استخدام أسلوب العينات يتحدد في ضوء الحكم الشخصي للمراجع، وأوضح كذلك أنه في مجال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أن المراجع عليه أن يستخدم حكمه الشخصي في الحكم على سلامة نظام الرقابة الداخلية.

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽²⁵⁾ فقد أوضح في المعيار رقم 510 المتعلق بجمع أدلة الإثبات أنه على المراجع أن يتحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة لمساعدته عند إبداء الرأي ويتحدد مقدار ونوع أدلة الإثبات من خلال حكمه وتقديره الشخصي، وبناءً على دراسته للظروف المحيطة بالحالة.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽²⁶⁾ في المعيار رقم 530 أن المراجع مطالب باستخدام حكمه الشخصي عند تحديد حجم العينة ومعدل الخطأ المسموح به ومستوى الدقة والثقة المطلوبين وقد أوضح كذلك بعض الكتاب⁽²⁷⁾ أن المراجع عادة ما يعتمد على حكمه الشخصي عن مدى سلامة وصحة التقديرات المختلفة وخاصة فيما يتعلق بالمخصصات والاحتياطات.

ويلاحظ مما سبق اعتراف المنظمات المهنية وكتاب المحاسبة بالحكم الشخصي إلا أنه لم يتم تحديد تعريف دقيق ومحدد للحكم الشخصي فهناك من يرى⁽²⁸⁾ أن الحكم الشخصي هو اجتهاد من جانب المراجع بناء على خبرته ومعرفته في حالة وجود غموض بهدف اتخاذ القرار والتي تساعده على تكوين رأي فني محايد عن مدى عدالة وسلامة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، ويلاحظ من خلال التعريف السابق أن خصائص الحكم الشخصي تتمثل في الآتي:

- 1- اجتهاد المراجع وبذل ما في وسعه عند إصدار الحكم الشخصي.
 - 2- يقوم الحكم الشخصي للمراجع على أساس من ألمعرفه العلمية والخبرة العملية وهذا يتفق مع معيار التأهيل العلمي والعملية للمراجع.
 - 3- تنشأ الحاجة للحكم الشخصي للمراجع في حالة عدم وجود فائدة أو توصية معينة تلائم موقف المراجعة.
 - 4- يهدف الحكم الشخصي إلى مساعدة المراجع في اتخاذ قرارات أكثر ملائمة لموقف المراجعة والتي تسهم في تكوين الرأي الفني.
- أما Micheal⁽²⁹⁾ فقد ذكر أن الحكم المهني هو حكم شخصي لأفراد لديهم خبره ومعرفة في مجال معين ويتطلب مزاولتهم لأنشطتهم الاعتماد على تلك الخبرة والمعرفة. وهناك من يعرفه⁽³⁰⁾ على أنه عملية اتخاذ قرار من قبل مراجع مؤهل أثناء مزاولته لعمله المهني ويتم اتخاذ القرار من خلال المبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد السلوك المهني.
- والحكم الشخصي يمارسه المراجع في جميع مراحل عملية المراجعة ابتداءً من التخطيط لها ومروراً بتنفيذها وعند الانتهاء من عملية المراجعة وإعداد وإصدار التقرير ويتم ذلك من خلال الالتزام بمبادئ المحاسبة ومعايير الأداء المهني للمراجعة وقواعد السلوك المهني.

ويعتمد المراجع في حكمه الشخصي بناء على تأهيله العلمي وخبرته العملية، لأجل إبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة وعدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال.

فللحكم الشخصي أهمية كبيرة في جميع مراحل المراجعة وتتحدد أهميته من الهدف من المراجعة وهو إبداء الرأي الفني، فالمراجع مطالب بإبداء رأي وهو نسبي وليس مطلقاً وهذا يتطلب من المراجع حكمه وتقديره الشخصي.

ولكن رغم أهمية الحكم الشخصي في المراجعة واعتماد المهنة بشكل كبير عليه نظراً لما له من فوائد ومزايا مثل المرونة وإتاحة الفرصة إمام مزاوولي المهنة لإبراز طاقاتهم وقدراتهم في المعارف التي لم يرد بشأنها توصية من المنظمات المهنية فقد ظهرت الحاجة لترشيد الحكم الشخصي في المراجعة نظراً للتباين الكبير في أحكام المراجعين الشخصية عند القيام بالعمل المهني وصعوبة إجراء المقارنات بين أداء المراجعين المختلفين، وترتب على ذلك ظهور مشاكل كبيرة ومنها فقدان الثقة في المهنة ككل من قبل مستخدمي القوائم المالية وانعكس هذا على كفاءة عملية المراجعة وصعوبة تحديد مسؤولية المراجع إذا ما تعرض للمسألة المهنية اتجاه أصحاب المنشأة أو اتجاه الطرف الثالث الذي قد يتضرر نتيجة اعتماده على تقرير المراجع.

ولتحقيق ترشيد الحكم الشخصي بذلت جهود كبيرة من قبل المنظمات المهنية والباحث والكتاب في مجال المراجعة، ونتيجة لهذه الجهود أصبح هناك مداخل متعددة تهدف إلى وجود قدر من الاتفاق بين أحكام المراجعين الشخصية، ومن أهم هذه المداخل هو مدخل معايير الأداء المهني للمراجعة لترشيد الحكم الشخصي بأقسامها الثلاثة، وهي المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والمدخل السلوكي لترشيد الحكم الشخصي وذلك من خلال مفهومي المشاركة والإدراك، حيث يعني مفهوم المشاركة هو أن الحكم الشخصي يأتي نتيجة تفاعل واشتراك فريق متكامل من الخبراء مما يقلل من

الاختلافات الفردية ويعتبر هذا ترشيحاً للحكم الشخصي أما مفهوم الإدراك فيعني إدراك المراجع للمواقف السليمة من خلال التفسير والتأويل السليم للحدث، وأخيراً مدخل استخدام أساليب التحليل الكمي لترشيد الحكم الشخصي للمراجع وهو ما يعرف بإجراءات المراجعة التحليلية وتنقسم هذه الأساليب إلى أساليب رياضية وأساليب إحصائية.

وترشيد الحكم الشخصي يعني تحسين الحكم الشخصي وتهذيبه حتى تصبح القرارات التي يتخذها المراجع على درجة عالية من الموضوعية، وتحقق أقصى المنافع الممكنة وبأقل التكاليف، ويلاحظ إن للخبرة والاستشارة دوراً هاماً وفعالاً في اتخاذ أي قرار سليم وهذا لا يتأتى إلا من خلال مجموعة من المعايير يجب أخذها في الاعتبار، حتى يكون هناك ترشيد للحكم الشخصي ومنها:

- وجود تقارب واتساق في وجهات نظر المراجعين اتجاه موضوع معين وعدم وجود اختلاف جوهري في الأحكام الشخصية بين المراجعين حول موضوع معين والذين يستخدمون نفس البيانات والمعلومات.

ويتم استخدام الإجراءات التحليلية داخل مكتب المراجعة الواحد لتقليل الاختلافات الجوهرية بين المراجعين، ويستخدم فحص النصير كوسيلة لتحقيق درجة من الاتساق والتوحيد في ممارسة المهنة.

- عدم وجود مخالفة للمعايير والقواعد والتوصيات المتفق عليها مهنيًا.
- يجب أن يكون هناك تناسب بين الحكم الشخصي والتأهيل العلمي والعملية للمراجع، حيث إن الحكم الشخصي يتوقف بدرجة كبيرة على الخبرة المهنية.

عليه فإن للإجراءات التحليلية دوراً هاماً وأساسياً في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، وذلك عند تحديد مدى قدرة المنشأة على الاستمرار أو عند تحديد طبيعة عمل المنشأة أو عند معرفة أماكن وجود المخاطر المتوقعة، كل ذلك يحتاج إلى المعرفة الشخصية من قبل المراجع والى استخدام حكمه وتقديره الشخصي.

مراحل تطبيق إجراءات المراجعة التحليلية:

أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين⁽³¹⁾ في المعيار رقم 23 أن إجراءات المراجعة التحليلية يتم تطبيقها في جميع مراحل المراجعة، وهذا يتوقف على هدف المراجع من تنفيذ هذه الإجراءات حيث:

1- تساعد الإجراءات التحليلية المراجع اثنا مرحلة التخطيط لعملية المراجعة على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية وكذلك تهدف إلى التعرف على أرصدة الحسابات التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة لتخفيض الوقت وكذلك تحديد الشخص المؤهل للقيام بها وتحديد العناصر ذات الأهمية النسبية الكبيرة.

2- تساعد الإجراءات التحليلية المراجع في الحصول على أدلة الإثبات واكتشاف الأخطاء والغش عند تنفيذ المراجعة التفصيلية.

3- المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير وهي النظرة الخاطفة والشاملة إلى بنود القوائم المالية فهي تساعد المراجع في التعرف على العناصر والبنود التي تتطلب إفصاح أكثر.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين⁽³²⁾ في المعيار رقم 520 في الفقرة 8 إلى أن المراجع سوف يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدته في فهم نشاط العميل وتحديد عناصر المخاطرة المختلفة، وتساعده كذلك في تحديد توقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية، ويستخدم المراجع الإجراءات التحليلية لكل المعلومات المالية وغير المالية، والهدف منها هو تخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بتأكيدات معينة للقوائم المالية، ويتم استخدام كل من الإجراءات التحليلية والتفصيلية معاً، ويستخدم المراجع كذلك إجراءات المراجعة التحليلية كمعينة شاملة في نهاية عملية المراجعة، أي

عند قرب أو في نهاية المراجعة وذلك عندما يقوم بتكوين رأيه العام عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة العمل.

وقد بين Arens & Loebbecke⁽³³⁾ أنه يمكن تنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية في جميع مراحل المراجعة تبعاً للظروف المحيطة بعملية المراجعة إلا أن أغلب الإجراءات تتم بعد إعداد قائمة المركز المالي حيث إن هذه الاختبارات تعتبر جوهرية والاهتمام عادة ما يكون حول أرصدة الحسابات، وتتم بعض إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى العمل الذي سيتم تنفيذه، ويساعد ذلك المراجع على معرفة الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء عملية المراجعة، ويتم كذلك تنفيذ هذه الإجراءات خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى، وتتم إجراءات المراجعة التحليلية كذلك عند الانتهاء من عملية المراجعة ويكون ذلك مفيداً عند إجراء الفحص النهائي للتحريفات الجوهرية أو المشكلات المالية، ومساعدة المراجع على إلقاء نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم مراجعتها.

أستنتج مما سبق أن إجراءات المراجعة التحليلية يمكن أداؤها خلال مراحل عملية المراجعة وهي:

- مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
- مرحلة تنفيذ عملية المراجعة.
- المرحلة النهائية لعملية المراجعة وإعداد التقرير.

أولاً - إجراءات المراجعة التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:

إن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة تمكن المراجع من المعرفة الشاملة لأنشطة المنشأة محل المراجعة والبيئة التي يعمل بها والنظام

المحاسبي المتبع وطبيعة الإحداث الاقتصادية والعمليات المالية المرتبطة بموضوع المراجعة بهدف تحديد وتقدير المخاطر المختلفة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية واستخلاص النتائج المرتبطة بالعلاقات بين الأرصدة المختلفة للمقارنة بين الفترة الحالية والفترات السابقة، وكذلك المقارنة بين توقعات الإدارة المعيارية والفعلية ومقارنة بيانات الإدارة وتوقعات المراجع ومقارنة بيانات المنشأة محل المراجعة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس النشاط ثم مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام البيانات غير المالية.

وعند التخطيط لعملية المراجعة على المراجع دراسة إمكانية حدوث الأخطاء في كل بند من البنود وما هي المشاكل المحاسبية التي قد تعترض المراجع أثناء عمله حيث إن استخدام هذه الإجراءات عند التخطيط تساعد المراجع على فهم أفضل للمنشأة وأنظمتها البيئية التي تعمل بها، ويمكن القول إن استخدام هذه الإجراءات في مجال التخطيط لعملية المراجعة تحقق العديد من الأهداف ومنها تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المراجعة التفصيلية وكذلك تحديد المجالات التي تتطلب من المراجع دراسة خاصة، وهذا يهدف إلى تقدير المخاطر الجوهرية وتحديد مدى الاعتماد على نطاق الرقابة الداخلية لمساعدة المراجع في تقدير ما إذا كانت هناك تغيرات غير عادية في أرصدة البنود المالية التي تستوجب فحوصاً متعمقة وبأساليب متقدمة.

وقد أشار المعيار الدولي رقم 520⁽³⁴⁾ إلى أن استخدام المراجع للإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة تساعده على فهم النشاط وتحديد مناطق الخطر المختلفة وتؤدي إلى دلائل على اتجاهات النشاط التي يجهلها المراجع والتي سوف تساعده في تحديد جوهر التخطيط والوقت والنطاق لإجراءات المراجعة الأخرى، كما أشار المعيار الدولي في الفقرة 9 إلى أنه يتم استخدام المعلومات المالية وغير المالية في

الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة وعلى سبيل المثال المقارنة بين المبيعات ورقم الإنتاج وحجم البضاعة المباعة.

عليه يتضح أن المراجع يستخدم إجراءات المراجعة التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة بهدف التعرف على الحسابات التي يجب أن تولى عناية خاصة، وعليه فإن الهدف هو ترشيد الحكم الشخصي للمراجع وتخفيض الوقت ومن ثم التكلفة ومساعدة المراجع في تحديد الشخص المؤهل للقيام بهذه المهمة.

ثانيا - إجراءات المراجعة التحليلية عند تنفيذ عملية المراجعة:

يستخدم المراجع إجراءات المراجعة التحليلية أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة - زيادة في الاختبارات للعمليات - وهي تهدف لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وقد يقوم المراجع باختبارات التفاصيل وإجراءات المراجعة التحليلية معا أثناء الفحص وهذا عادة ما يبنى على الحكم الشخصي للمراجع لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الاكتشاف.

وقد ورد في الفقرة 11 من المعيار الدولي رقم 520 أن المراجع عادة ما يستفسر من الإدارة حول توفر المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها ونتائج هذه الإجراءات المنجزه من قبل المنشأة حيث يمكن استخدام المعلومات التحليلية المعدة من قبل المنشأة، بكفاءة بشرط أن يكون المراجع مقتنعا بان هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب، وأشارت الفقرة 12 إلى انه في حالة نية المراجع القيام بإجراءات تحليلية كإجراءات جوهرية فإنه سوف يحتاج لمراعاة عدة عوامل ومنها:

1- الهدف من إجراءات المراجعة التحليلية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائجها.

2- طبيعة المنشأة ومدى إمكانية تجزئة المعلومات.

3- توفر المعلومات المالية وغير المالية مثل الموازنات التقديرية وعدد الوحدات المنتجة أو المباعية.

4- موثوقية المعلومات المتوفرة.

5- فاعلية المعلومات المتوفرة للمقارنة.

6- المعلومات المتوفرة من خلال المراجعات السابقة.

والمراجع عند استخدامه للإجراءات التحليلية خلال قيامه بعملية المراجعة يضيف أدلة إثبات جديدة تساعده في تكوين رأيه.

ولخبرة المراجع دور كبير وفعال في تقييم الإجراءات التحليلية وتحليل نتائجها وتفسيرها بطريقة سليمة، فالمراجع مطالب أثناء تنفيذ عملية المراجعة بالإجراءات التحليلية، لما لها من أهمية كبيرة في زيادة فاعلية وكفاءة المراجعة، واختصاراً للوقت والتكلفة، فعلى المراجع ضرورة الحصول على البيانات اللازمة للقيام بالإجراءات التحليلية من جميع المصادر، سواء من خلال الموازنات التقديرية أو من خلال القوائم المالية للسنوات السابقة، أو من خلال المعلومات الواردة في السجلات المالية وغير المالية، أو من خلال المصادر المتوفرة عن الأنشطة المالية للمنشآت المماثلة، وكذلك المعلومات الإحصائية مثل الأرقام القياسية للأسعار، ولكن درجة الثقة في المعلومات المتاحة لها اثر كبير في دقة وسلامة الإجراءات التحليلية، فعلى المراجع أن يأخذ في اعتباره مصدر البيانات ودرجة الثقة فيها، والتأكد منها ومن درجة مصداقيتها.

مما سبق نلاحظ أن الإجراءات التحليلية خلال مرحلة تنفيذ عملية المراجعة تساهم في المساعدة في إتمام عملية المراجعة بكفاءة من خلال المقارنات، وتساهم في زيادة فاعلية المراجعة من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تقليل نطاق الفحص والحصول على أدلة إثبات إضافية.

ثالثاً - إجراءات المراجعة التحليلية في المرحلة النهائية لعملية المراجعة:

أشار المعيار رقم 56 الصادر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية مطلوبة بشكل جوهري في مرحلتي التخطيط والتقييم النهائي لعملية المراجعة أي النظرة الشاملة لعناصر القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة لتقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية، ويتضح أن الغرض الأساسي من استخدام الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة يتمثل في الآتي:

1- تقييم مدى معقولية أرصدة القوائم المالية ككل وذلك من خلال العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة والتي لم يسبق للمراجع تحديدها.

2- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير العادية أو غير متوقعة عند مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.

3- مقارنة درجة المخاطرة الفعلية مع درجة المخاطرة المحددة مسبقاً.

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

عليه نلاحظ أن إجراءات المراجعة التحليلية خلال المرحلة النهائية لعملية المراجعة تعتبر مراجعة نهائية للأخطاء الجوهرية أو المشاكل المالية، وذلك لمساعدته في إلقاء نظرة موضوعية شاملة على القوائم المالية وتكوين الرأي النهائي عما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المراجع بطبيعة عمل المنشأة.

أساليب المراجعة التحليلية:

أوضح المعيار⁽³⁵⁾ رقم 56 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1988 أن الدليل الذي يمكن الحصول عليه يجب أن يتم من خلال نوعين من الإجراءات: أولهما - المراجعة التفصيلية والتي تشمل العمليات والأرصدة. وثانيها - الإجراءات التحليلية للمعلومات المالية، والتي يقصد بها قيام المراجع باستخدام بعض الأساليب العلمية والمهنية الحديثة في تحليل الاتجاهات والتغيرات، ومن هذه الأساليب، النسب المالية ونماذج التنبؤ بالمركز المالي والأساليب الرياضية والأساليب الإحصائية، مثل أسلوب تحليل الانحدار والسلاسل الزمنية وتقييم الخبرة، حيث إن هذه الإجراءات تفيد المراجع في الكشف عن بعض المؤشرات التي تساعد في ترشيده حكمه الشخصي.

أما المعيار الدولي رقم 520 فقد أوضح في الفقرات 13,14,15 أنه على المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال أدائه لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق التي تمكنه من الوصول إلى النتائج التي يبدي على أساسها رأيه عن القوائم المالية.

حيث يقصد بإجراءات مدى الالتزام هو الاختبارات التي يمكن بواسطتها التأكد من مدى مطابقة أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة للواقع العملي، أما إجراءات التحقق فيقصد بها المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة، أما الإجراءات التحليلية فيقصد بها استخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية. ولذلك فإن أساليب المراجعة التحليلية بعضها يعتمد على البيانات المالية، والبعض الآخر يعتمد على البيانات غير المالية، وتسمى بإجراءات المراجعة التحليلية الوصفية، أي غير الكمية وأهمها⁽³⁶⁾ الاستفسارات من العميل عن بعض جوانب النشاط التي قد تكون شفوية أو مكتوبة، وكذلك الإطلاع على نتائج المراجعات السابقة ومقارنة بيانات العميل، مع

توقعات المراجع باستخدام البيانات غير المالية،⁽³⁷⁾ مثل توقعات إجمالي الإيراد من تأجير الغرف في الفندق من خلال عدد الحجرات ومعدل التأجير ومعدل الاستعمال، ثم مقارنته مع الإيراد الحقيقي، وكذلك مراجعة المعلومات غير الكمية مثل الإطلاع على النظام الداخلي للعمليات، وعلى محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية، والإطلاع على سياسات العميل وعلى العقود والاتفاقيات، أما الأساليب التي تعتمد على البيانات المالية والتي يستخدمها المراجع في جميع مراحل المراجعة فهي التي تساعد على ترشيد حكمه الشخصي، والحصول على أدلة إضافية وهي كالاتي:

أولا - أساليب التحليل المالي:

تتنوع أساليب التحليل المالي الممكن استخدامها من قبل المراجع، فعليه أن يختار الأسلوب الذي يساعده في التعرف على نشاط المنشأة محل المراجعة، ومعرفة الصعوبات والمخاطر التي قد تعترضها في المستقبل، وذلك يساعد المراجع بشكل كبير في معرفة مدى اتساق العلاقات بين أرصدة القوائم المالية من ناحية، ومن ناحية أخرى معرفة العلاقات بين البيانات المالية والبيانات غير المالية.

وتتمثل أساليب التحليل المالي في التحليل الأفقي والتحليل الراسي والتحليل باستخدام النسب المالية.

1- التحليل الأفقي:

يساعد التحليل الأفقي المراجع على تكوين فكرة صحيحة عن واقع المنشأة واتجاهاتها المستقبلية، ويتم استخدامه من خلال دراسة عدة سنوات سابقة، واختيار إحدى السنوات كسنة أساس وقد يتم استخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية نفسها ومقارنتها بالسنوات السابقة، أو يتم المقارنة باستخدام النسب المالية، أو قد يكون باستخدام بيانات التوزيع النسبي،⁽³⁶⁾ وهي تهدف إلى الحكم على مدى اتزان هذه العلاقات واتساقها،

حيث يتم إعداد قائمة توزيع نسبي لكل أرصدة قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ومقارنتهما بقائمة التوزيع النسبي المعياري، ومعرفة الانحرافات وتفسير أسبابها.

ب- التحليل الراسي:

وهي تحديد الأوزان النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية، وكذلك تحديد الوزن النسبي لكل مجموعة متجانسة إلى إجمالي العناصر، وعادة ما يستخدم المراجع هذا الأسلوب في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة وذلك لمعرفة وتحديد الخطر الملازم والأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية.

ج- التحليل باستخدام النسب المالية:

وهو من أكثر وأقدم الأساليب الكمية استخداما من قبل المراجع، وهي تعبر عن العلاقات بين عنصرين أو أكثر، وتفيد المراجع في معرفة التغيرات الهامة وهي لا تعتبر ذات جدوى إلا بعد مقارنتها مع نسب أخرى قد تكون تاريخية من داخل المنشأة، أو نسب من خارج المنشأة تتعلق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل المراجعة وتنقسم النسب المالية إلى أربعة أقسام وهي نسب النشاط ونسب الربحية ونسب السيولة ونسب حقوق الملكية وينقسم كل قسم إلى عدة أنواع من النسب بحيث تدل كل نسبة على مدلول معين.

وبالرغم من بساطة تطبيق هذا الأسلوب وانخفاض تكلفته إلا أنه يشوبه بعض العيوب والتي قد تحد من كفاءة وكفاية أدلة الإثبات، وتتمثل أهم هذه العيوب في أن نتائج المقارنة لا تكون سليمة، لأن أرصدة الحسابات للسنوات السابقة لا تخلو من الأخطاء ولا يستطيع هذا الأسلوب كشف الأخطاء التي تكون على فترات متلاحقة، ولا يستطيع هذا الأسلوب اكتشاف التغيرات التي كان متوقعا حدوثها ولكنها لم تحدث فعلا بسبب الأخطاء والغش، وهي لا توفر أساسا موضوعيا للحكم على معنوية الانحرافات بين الأرصدة الفعلية والأرصدة التي حددها المراجع كأساس للمقارنة، وقد تكون الظروف التي تمر بها المنشأة خلال عدة سنوات غير ثابتة فقد تختلف من سنة إلى أخرى، وللتغلب على العيوب

السابقة على المراجع أن يستخدم إجراءات تحليلية أخرى أكثر عمقا، وهي الأساليب الإحصائية والرياضية.

ثانيا - أسلوب تحليل الاتجاه:

يعتبر من الأساليب الأكثر شيوعا بين المراجعين، ويستخدم بهدف التعرف على التغيرات التي حدثت على أرصدة الحسابات خلال الفترة محل المراجعة من خلال مقارنتها بأرصدة حسابات الفترات السابقة، ومعرفة الانحرافات وتحديد اتجاهاتها وتفسير هذه التغيرات ومعرفة الأسباب.

وعند استخدام هذا الأسلوب لا بد من معرفة المدخل السببي والمدخل التشخيصي، حيث إن المدخل السببي يستخدمه المراجع لتحديد قيمة مثلى متنبأ بها لكل بند من بنود القوائم المالية في ضوء تحليل اتجاه البيانات والمتغيرات، وذلك بناء على خبرة المراجع وحكمه الشخصي، ثم مقارنة القيم الفعلية للبند بالقيمة المثالية المتنبأ بها.

أما المدخل التشخيصي فيقوم المراجع من خلاله بتحليل يعتمد على مقارنة أرصدة حسابات الفترة الحالية بأرصدة حسابات الفترات السابقة، لغرض التحقق من سيرها في الاتجاه الصحيح ويفضل استخدام المدخل السببي حيث يمكن من خلاله اكتشاف أي مشكلة موجودة في حساب معين نتيجة لسبب عرضي.

وحيث إن تحليل الاتجاه يعتمد على التنبؤ بدرجة كبيرة فإنه عرضة للخطأ، وهذا يتطلب من المراجع تحديد هذا الخطأ من خلال نموذج التنبؤ الذي يعتمد على فهم جيد لأنشطة المنشأة.

إن دقة تحليل الاتجاه تتأثر بدرجة الثقة في البيانات التي يستند عليها المراجع في تحليل الاتجاه وخاصة البيانات من المصادر الخارجية.

ولضمان فاعلية التحليل يتوجب على المراجع القيام بالمتابعة السليمة للحالات التي تشير فيها عملية التحليل إلى ضرورة إجراء فحوص إضافية، بهدف الحصول على دليل إثبات يتميز بالملائمة والموضوعية. ولتحليل الاتجاه عدة نماذج منها:

نموذج المتغير الوحيد حيث يتم استخدامه بالاعتماد على السلاسل الزمنية لذلك الحساب عن الفترات السابقة، والذي يعتبر من أهم النماذج لسهولة استخدامه وقلة تكلفته، ومن ضمن أساليب هذا النموذج الأسلوب البياني وأسلوب المتوسط المرجح، أما النموذج الثاني لتحليل الاتجاه هو نموذج المتغيرات المتعددة، وهو يعتمد على التنبؤ بمتغير وحيد ولكن من واقع سلاسل زمنية مرتبطة بأكثر من متغير في عملية التنبؤ.

ويعتبر التنبؤ بالاتجاه العام للسلاسل الزمنية أكثر العناصر أهمية في مجال المراجعة التحليلية مع ضرورة الأخذ في الاعتبار إن هذا النموذج يحقق درجة عالية من الكفاءة، ولكن على المراجع أن يستخدم خبرته وحكمه الشخصي لمعرفة مقدار خطأ التنبؤ، لأن تحليل الاتجاه قد يكون مقياساً غير موضوعي نتيجة خطأ التنبؤ مع أهميته الكبيرة للمراجع لأنه يحدد له مدى معقولية الأرصدة محل الفحص.

ثالثاً - أسلوب تحليل الانحدار:

يستخدم أسلوب تحليل الانحدار لتقييم معقولية رصيد أو بند ما، أي يستخدم في التنبؤ عندما تتوفر بيانات تاريخية عن البنود موضوع الفحص، ومتى كان بالإمكان اشتقاق علاقات بين ذلك البند والعوامل الأخرى المؤثرة فيها، سواء كان من داخل المنشأة محل المراجعة أو من خارجها لأن وجود هذه العلاقات تمكن المراجع من تمثيلها بمعادلة رياضية يمكن استخدامها في تقدير قيمة البند محل التنبؤ.

ويستخدم المراجع أسلوب تحليل الانحدار للتوصل إلى توقعات لأرصدة الحسابات من خلال استخدام معادلة المربعات الصغرى، والتي يمكن للمراجع أن يستخدمها كأساس للحكم الشخصي على معقولية الأرصدة الدفترية.

ومن ضمن أسلوب تحليل الانحدار أسلوب يوكس وجنكيز، وهو يهدف إلى إيجاد أفضل خط اتجاه توفيقى لمجموعة من المشاهدات، ويساعد هذا التحليل على تخفيض أخطاء التنبؤ ومن ثم فإن أسلوب تحليل الانحدار يمتاز بالدقة لعملية التنبؤ.

وبشكل عام فإن أغلب الدراسات (39) تشير إلى أن معظم أساليب المراجعة التحليلية تعتمد على وسائل حكمية، وهي تعتمد على التمعن مثل تحليل الاتجاه أو تحليل النسب واختبار المعقولية وأساليب كمية مثل تحليل الانحدار البسيط والمتعدد، وقد خلصت تلك الدراسات إلى أن 95% من المراجعين يستخدمون وسائل تعتمد على التمعن، و89.4% من المراجعين يستخدمون أساليب التحليل المالي و8% من المراجعين يستخدمون السلاسل الزمنية و11.4% من المراجعين يستخدم أسلوب تحليل الانحدار، ويرجع هذا التفاوت بين المراجعين إلى سهولة وانخفاض تكلفة استخدام الوسائل الحكمية، مع مراعاة الموازنة بين تكلفة ومنفعة الوسائل الحكمية

استهدف هذا البحث معرفة دور إجراءات المراجعة التحليلية في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع والتي من خلالها يتم تحسين جودة الأداء المهني، ولتحقيق هذا الهدف فقد تعرض إلى مفهوم المراجعة التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها وأساليبها، وكذلك إلى المقصود بالحكم الشخصي وأهميته للمراجع، وكيف يتم ترشيده من خلال أساليب المراجعة التحليلية، وقد اتضح من خلال البحث أن للحكم الشخصي دوراً كبيراً وهاماً لكل المهن والتي من بينها مهنة المراجعة، وخاصة في تحديد البيانات الملائمة لاتخاذ القرار وطريقة الحصول على تلك البيانات، والتي تهدف بالأساس إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية.

والمراجع مطالب بالاجتهاد أثناء الفحص، بسبب عدم وجود قواعد ثابتة تصلح لكافة أنواع المنشآت، ولجميع الأنشطة والمواقف التي قد يواجهها، وذلك باستخدام الأساليب مثل الأساليب الرياضية والإحصائية والمالية، لتساعده على ترشيد حكمه الشخصي عليه نود تقديم بعض التوصيات التي يأمل الباحث أن تسهم في الرقع من مستوى المهنة وهي:

- 1- ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراجع لترشيد حكمه الشخصي عند فحص وتقييم الأدلة، وهذا سوف يؤدي إلى اتخاذ القرار الصحيح من قبل المراجع.
- 2- استخدام الإجراءات التحليلية تؤدي إلى موضوعية حكم المراجع على نتائج المقارنة بين الأرصدة الفعلية والأرصدة المعيارية، وهذا يؤدي إلى ترشيد الحكم الشخصي للمراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة.
- 3- ضرورة قيام المنظمات المهنية والجامعات والمعاهد العليا بإجراء الندوات والدورات التدريبية، لتوضيح وشرح أهمية استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية في عملية المراجعة، ودورها في ترشيد الحكم.

هوامش البحث:

- 1 – Ki nney, William R. , Analytical Review Procedures , Journal Of Accounting , Oct 1980 , pp.98-102.
- 2 - يرجى الرجوع في هذا الشأن الى:
- بشير محمد عاشور ، عبدالمولى علي محمد " العوامل المؤثرة في تطوير مهنة المحاسبة في ليبيا " ، (ورقة غير منشوره) مقدمة إلى المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة ، (طرابلس: 2006) ، ص 2.

- سالم محمد بن غربية (1989)، معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز البحوث الاقتصادية، المجلد الاول، العدد الاول ، ص 35.

- محمد عبدالله بيت المال (1990)، حصر وتقييم المبادي المحاسبية في الجماهيرية، مركز البحوث الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الاول ، ص 64.

- يوسف المحروق، امكانية استخدام النظم الخبيرة في ترشيد الحكم الشخصي في المراجعة، (رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية المحاسبة - غريان 2005) ، ص 11.

3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No 54 , "The Auditor s study and Evolution of Internal Control " , (New York: AICPA, Inc , 1972) p 70.

4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 23 , "Analytical Review Procedures " ,(Newyork:Inc,1978) ,p318.

5-American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 56, Analytical Procedures", (Newyork:Inc,1988) , p 1.

6- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، تعريب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (عمان:منشورات المجمع،1998).ص 156.

7- احمد عبدا لمولى الصباغ،الاتجاهات الحديثة في ممارسة المراجعة الخارجية الداخلية(القاهرة:دار الثقافة العربية 1990)،ص 110.

8- زكريا محمد إسماعيل ، مراجعة الحسابات - مع دراسة لبعض المشاكل المحاسبية وموقف مراقب الحسابات منها، (بدون مكان ودار نشر ، 1986).ص 74.

9- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 56, op,cit, p 1.

- 10- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 10156.
- 11- Blucher , E ,Esposito , R. S. & Willingham , J. J , A, Auditors Review Judgments for Payroll Expense Auditing A Journal of Practice and Theory , VOL 3 NO. 11, Fall 1983, p.201 .
- 12- Lev , B. , On The Use of index Model in Analytical Review By Auditors , Journal of Accounting Research , Vol.18, No.2 Autumn 1980.p524.
- 13- Stringer , Kenneth W. , "A Statistical Technique for Analytical Review", Journal of Accounting Research , Supplement , (1975),p 5.
- 14- West wick, A , Do the Figures Make Sense? , The Institute of chartered Accountants in England and Wales (1981) ,p 1 >
- 15- Thomas , C. William Henk , Auditing Theory and Practice, Kent publishing Company , Boston (1984) ,p 105.
- 16- Depaula, F.C. AND Attwood, A , Auditing: principles and practice , sixteenth ed , The English Language Book Society and Pitman, (1982),p 225.
- 17- أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، (القاهرة:دار النهضة العربية ، 1998)، ص 156.
- 18- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 156.
- 19- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 56, op,cit, p 49.
- 20- الفين ارينز، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب محمد محمد الديسيطي، احمد حامد حجاج (الرياض:دار المريخ للنشر ،2002)، ص 79.
- 21-امين السيد احمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 79.
- 22- منصور احمد البديوي ، شجاته السيد شحاته ، الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، القاهرة الدار الجامعية ،:2003) ، ص 191.

- 23-John W.Cook and Gary M. Winkle , Auditing – philosophy and Techniques ,(Boston:Miffin Company , 1980) p. 513.
- 24- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No.1 op,cit, p 49.
- 25- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 144-150.
- 26- نفس المرجع السابق ، ص 160.
- 27- أمين السيد احمد لطفي،الأهمية النسبية والمخاطر والمعايينة في المراجعة ، (القاهرة:المؤسسة الفنية للطباعة والنشر،2004) ، ص 346.
- 28- احمد عبد لمولى الصباغ ، " استخدام أساليب التحليل الإحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، 1988 ، ص 25.
- 29- Michael Gibbins ," Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting " , Journal of Accounting Research , (spring , 1984) ,p105.
- 30- جورج دانيال غال ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ، (الإسكندرية:الدار الجامعية ، 2001) ، ص 236.
- 31- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No.23, op,cit, p 46
- 32- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص157.
- 33- الفين ارينز، جيمس لوبك ،مرجع سبق ذكره ، ص 256.
- 34- الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره، ص 156.
- 35- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) , SAS No. 56, op,cit, p315.
- 36- وليم توماس ، وامرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد (الرياض: دار المريخ ، 1989) ، ص 336.

- 37- نفس المرجع السابق ، ص 261.
- 38- أمين السيد احمد لطفي ، إرشادات المراجعة - إرشادات العمل الميداني (القاهرة: دار النهضة العربية ، 1993) ، ص68.
- 39- أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم أقرار مرجع سبق ذكره ، ص83.