جامعة الزقازيق
كلية التجارة

بسم الله الرحمن الرحيم

إستخدام وتقييم اسلوب الفحص التحليلي في مراجعة حسابات الفنادق وتقييم الأداء بها

(بالتطبيق علي قطاع الفنادق)

بحث مقدم من الطالب

عبد اللطيف محمد خليل

معيد بقسم المحاسبة بالكلية

للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

إشراف

الأستاذ الدكتور / محمد أحمد البدوى الباز

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية

ومعاونة

الدكتور / محمد يسرى طلبة عويضة

مدرس المحاسبة بالكلية

١٩٩٣ م

مقدمة :

عند النظر الى عملية المراجعة من جانب المراجع الممتهن نجد أنها تمثل عملية إقتصادية فى المقام الأول ، حيث تتمثل فى تقديم الخدمات للعملاء مقابل الإتفاق على أتعاب محددة ·

وعلى ذلك فإن المنشآت المتخصصة فى تقديم خدمة المراجعة تعتبر منشآت إقتصادية تهدف الى تحقيق الارباح من عمليات المراجعة التى تكلف بآدائها، وتتمثل تلك الأرباح فى القدر المتوفر من الأتعاب المتحصل عليها من العملاء بعد خصم كافة التكاليف اللازمة لتنفيذ العمليات الخاصة بهم ·

من هنا فإن هناك العديد من المحاولات التى تبذل بشأن تقدير تكلفة تنفيذ عمليات المراجعة قبل طلب أتعاب أداء تلك العمليات من العملاء، حتى يتم المحافظة باستمرار على بقاء تكلفة تنفيذ عمليات المراجعة فى مستوى أقل من الأتعاب المحصلة عنها بالقدر الذى يضمن تحقيق الأرباح ·

ونظراً لزيادة عدد الممتهنين فى المراجعة ، وزيادة حدة المنافسة بينهم مما أدى الى زيادة إحتمال فقدان العميل عند طلب أتعاب تزيد عن المستوى السائد بينهم هذا من جهة ، ومن جهة أخرى ماتشهده البيئة الاقتصادية فى الوضع الراهن من تغيرات سواء من حيث إتساع حجم المشروعات أو من حيث التنوع فى مجالات النشاط مما أدى إلى زيادة وتنوع وتعقد البيانات والمعلومات التى يطلب من المراجع التحقق من سلامتها ، هذا بجانب المسئوليات الجديدة التى القيت على عاتقة فى ظل الظروف المعاصرة مما يرفع من تكلفة تنفيذ عملية المراجعة التى يكلف بها حاليا ·

فإن المراجع الممتهن أصبح مسئولا فى الوقت الراهن عن تحقيق هدفين عند قبوله لأداء أى عملية مراجعة وهما :

١ ـ أداء عملية المراجعة بالأسلوب الذى يساعد على تخفيض مخاطرها الى حدها الأدنى ويساعد على تقييم الأداء، طبقا لما تفرضه عليه الظروف المعاصره للمهنة، الأمر الذى يضمن معه الحفاظ على شهرته بين العملاء وتجنب أى مساءلة عن قصوره فى الأداء

٢ ـ الحفاظ على مبدأ إقتصاديات المراجعة، بحيث يعمل باستمرار على أن تكون تكلفة أداء عملية المراجعة فى مستوى أقل من الاتعاب المحصلة عنها، الأمر الذى يضمن تحقيق الارباح التى تساعده على الإستمرار فى ممارسة المهنة .

وبالنظر إلى الهدفين السابقين يلاحظ التعارض الواضح بينهما من حيث مايتطلبه كل هدف من المراجع لتحقيقه، حيث يتطلب الأول من المراجع بذل قصارى جهده فى جمع أكبر قدر ممكن من أدلة ووسائل الإثبات ولايتأتى ذلك إلا من خلال التوسع فى الإختبارات التفصيلية التى يجب أن يجريها، وهذا الأمر مالاشك فيه يتطلب قدرا أكبر من التكاليف مايؤدى إلى زيادة تكلفة عملية المراجعة .

أما الهدف الثانى فلايتسنى للمراجع تحقيقه فى ضوء مستوى مفروضا عليه من الأتعاب إلا عن طريق محاولة الحد من الإختبارات التفصيلية أى محاولة تجنب تحمل تكاليف تزيد عن الأتعاب التى يتحصل عليها ، الأمر الذى يرفع إحتمال عدم كفاية أدلة ووسائل الإثبات مما يزيد من إحتمال مخاطر المراجعة .

ومن هذا المنطلق فإن المراجع الممتهن يكون فى حاجة شديدة إلى إستخدام أسلوب للمراجعة يساعده على أداء عملية المراجعة التى تعرض عليه فى ضوء منهج مترابط ومتكامل يضمن تخفيض مخاطرها وتكلفتها إلى حدها الأدنى ويساعده أيضا على تقييم أداء الإدارة، أى ذلك الاسلوب الذى يساعد المراجع على التوفيق بين إعتبارات جودة المراجعة واقتصادياتها، فهل يمكن لأسلوب الفحص التحليلى أن يحقق ذلك ؟

وبالتالى فإن الأمر يستلزم إختبار الفرض الأساسى لهذا البحث وهـــو أن الفحص التحليلى ومايتسم به من المساعده على تخفيض مخاطر المراجعة وتكلفتهـــا من ناحية ، وتوفير المؤشرات التى تساعد على إبداء الرأى فى أداء الإدارة مـــن ناحية أخرى هو الأسلوب المناسب للإستخدام فى هذا الصدد .

وهذا ماسوف يتناوله هذا الفصل من خلال مايلى :

المبحث الأول : مفهوم الفحص التحليلى ومجالات استخدامه .

المبحث الثانى : أدوات الفحص التحليلى

المبحث الثالث : المنهج المقترح لتطبيق أسلوب الفحص التحليلى .

المبحث الرابع : دور ومحددات الفحص التحليلى فى المراجعة وتقييم الأداء .

" المبحث الاول "

• مفهوم الفحص التحليلى ومجالات استخدامه •

أولا : مفهـوم الفحص التحليلى :

لقد ورد مفهوم الفحص التحليلى ضمن المعايير الدولية للمراجعة ، وكذلك العديد من المؤلفات التى تناولت هذا الموضوع بالإضافة إلى بعض الدوريات الصادرة عن الجهات العملية ، وقد ركزت جميعها على إبراز السمات التالية فى الفحص التحليلى (١) :

١ — هو نوع من إجراءات التحقق التى يجريها المراجع للتحقق من صحة وسلامة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبى عن طريق استخدام النسب، والاتجاهات والتغيرات ، وفحص البنود والتغيرات غير العادية •

٢ — يساعد على دراسة العلاقات القائمة بين بيانات المشروع ، للتحقق من اتفاقها مع الوضع المعتاد لها فى مجال الصناعة ، حتى يمكن الكشف عن مايحدث من تقلبات فى هذه العلاقات والعمل على تفسيرها •

٣ — يساعد على الكشف عن الأرصدة الشاذه فى الحسابات والتى تحتاج إلى فحص أكثر من جانب المراجع•

---

(١) يرجع فى ذلك إلى :

— المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين : الإرشادات العامة للمراجعة ، ارشاد رقم (١٣) ، فقرة (١)

— د • جلال الشافعى : فلسفة واساليب المراجعة الحديثة • ة المدينة ، الزقازيق ، ١٩٨٩ ، ص ٨٠ •

— مكتب شوقى وشركاه : المرجع ، أكتوبر ، ١٩٩٠ م ، ص ١٦٣ •

- AICPA : SAS, NO. 23 : "ANALYTICAL REVIEW", 1972, P. 22

- EDWARD BLOCHER & JOHN. J.WILLINGHAM, "ANALYTICAL REVIEW A, GUIDE TO EVALUATING FINANCIAL STATEMENTS", MCGRWILL BOOK COMPANY N.Y.,1985,PP.2-13

٤ — يساعد على إستخدام الأساليب الكمية والإحصائية الحديثة فى مجال المراجعة .

وبالرغم من إظهار التعاريف السابقة فى مجملها لمعظم سمات أسلوب الفحص التحليلى الا أنه يؤخذ عليها مايلى :

١ — تناول كل تعريف الفحص التحليلى بمفهوم مختلف عن التعريف الأخر ، بحيث يعتبر كل تعريف فى حد ذاته قاصراً عن تقديم مفهوم كافى للفحص التحليلى يشمل كل جوانبه .

٢ — أغفلت جميع التعاريف أن أسلوب الفحص التحليلى يساعد على تخفيض مخاطر المراجعة .

٣ — أغفلت جميع التعاريف أن أسلوب الفحص التحليلى يساهم فى تقييم الأداء .

٤ — أغفلت جميع التعاريف أن الفحص التحليلى يغطى عملية المراجعة بجميع مراحلها بداية من التخطيط فالمراجعة التفصيلية ثم المراجعة النهائية أو تقييم نتائج المراجعة .

ومن ذلك يستخلص أن مفهوم الفحص التحليلى يعوزه الوضوح الكافى فى إطار الادب المحاسبي بالقدر الذى يؤهل لاستخدامه الإستخدام السليم .

وبذلك يمكن وضع مفهوم للفحص التحليلى على النحو التالى :

الفحص التحليلى هو منهج معاصر لأداء عملية المراجعة يهدف إلى زيادة فاعليتها وإقتصادياتها ، ويساعد المراجع على تقييم أداء الإدارة ، ويستند هذا المنهج إلى إستخدام مجموعة من الأدوات المترابطة والمتكاملة لتحليل البيانات موضع المراجعة ، وفى ضوء اجراءات معينة لتطبيق هذا المنهج مستندة إلى الأدوات المستخدمة فى إطار التكنيك الكمى بمايجعل من هذا المنهج أداة علمية وعملية فى آن واحد .

ومن هذا التعريف يتضح أن الفحص التحليلى يرتكز على فرضين أساسيين وهما (١) :

الفرض الاول : وجود علاقة بين بيانات المشروع ، سواء بين البيانات المالية وبعضها البعض أو بين البيانات المالية والبيانات غير المالية .

فنظراً لقيام نظام المحاسبة على أساس القيد المزدوج ، فإن العلاقات التبادلية تكون موجودة بين بيانات أى مشروع ، ولهذا فان الخطأ فى حساب معين سوف يسبب دائما خطأ فى حساب آخر ، وبالتالى يسهل على المراجع إكتشاف الأخطاء باستخدام الفحص التحليلى .

الفرض الثانى : غالبا ماتحتفظ العلاقات القائمة بين البيانات بشكل نمطى، مالم تحدث أية ظروف أخرى تؤدى الى تغييره ، ممايؤدى الى ظهور تقلبات فى تلك العلاقات.

وترجع الظروف التى يمكن أن تحدث تقلبات فى العلاقات القائمة بين البيانات الى نوعين من العوامل :

١) عوامل خارجية .
٢) عوامل داخلية .

١ ــ العوامل الخارجية :

تتمثل هذه العوامل فى المتغيرات الخارجية والتى تعرف بأنها تلك المتغيرات التى تؤثر على المنشأة وتقع بعيداً عن سيطرتها . (٢) ومثال تلك المتغيرات مايلى :

---

(1) EDWARD BLOCHER & JOHN. J.WILLINGHAM, OP. CIT, P. 5 .

(٢) د . محمد محمد فخرى مكى : مرجع سابق ، ص ١٤ــ ١٧ .

أ ـ التشريعات والقوانين واللوائح التى تعمل فى ظلها المنشأة.
ب ـ الظروف المناخية والأمنية المتعلقة بالبيئة المحيطة بالمنشأة.
جـ ـ التغيرات فى أسعار المواد الخام التى تستخدمها المنشأة.
د ـ التغيرات فى أسواق العمالة.
هـ ـ سلوك وتصرفات المنافسين.

٢ ـ العوامل الداخلية :

تتمثل هذه العوامل فى المتغيرات الداخلية التى تقع تحت سيطرة إدارة المشروع ، وتعد من مسئولياتها ومن أمثلة تلك المتغيرات مايلى :

أ ـ التطبيق غير السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
ب ـ الضعف والقصور فى نظام الرقابة الداخلية المطبق.
جـ ـ الاخطاء والمخالفات التى تقع فى الحسابات.
د ـ الإستخدام غير الأمثل للموارد المتاحة فى المنشأة.

وترجع أهمية حصر كل نوع من المتغيرات السابقة للمنشأة من جانب المراجع الى أن مسئوليته تجاه كل نوع منها تختلف عن الاخرى كمايلى :

١ ـ مسئولية المراجع تجاه المتغيرات الخارجية :

يجب أن يكون المراجع على قدر كاف من المعرفة بهذه المتغيرات ، ومدى تأثير كل منها على بيانات المشروع ، وعلى العلاقات القائمة بينها ، حتى يتمكن من تفسير مايحدث من تقلبات فى البيانات نتيجة تلك المتغيرات ، وتقييم ردود الإدارة على الإستفسارات الموجهة اليها عن أسباب تلك التقلبات.

٢ ـ مسئولية المراجع تجاه المتغيرات الداخلية :

يعد المراجع مسئولا عن التحقق من عدم وجود أى متغير من تلك المتغيرات ، والكشف عن ماقد يحدث منها خلال الفترة موضع المراجعة ، وذلك يعد التزاماً من جانبه بمعايير العمل الميدانى التى تقضى بالبدء فى فحص نظام

الرقابة الداخلية ، ثم القيام بالإختبارات الاساسية ، ثم جمع القدر الكافى من أدلة ووسائل الإثبات ، حيث يتمكن من خلالها تنفيذ مسئوليته نحو المتغيرات الداخلية .

ثانيا : مجالات استخدام أسلوب الفحص التحليلى فى المراجعة

يمكن إستخدام أسلوب الفحص التحليلى فى المراجعة فى كل مرحلة من المراحل الثلاث اللازمة لإتمام أى عملية مراجعة والتى تتمثل فيمايلى :

١ ـ مرحلة التخطيط

تبدأ مرحلة التخطيط لأى عملية مراجعة بدراسة وتحليل المخاطر العامة بالنسبة للصناعة التى تنتمى اليها المنشأة ، أى تحديد المؤثرات الخارجية التى تتأثر بها هذه الصناعة ، ثم يلى ذلك دراسة وتحليل المخاطر المصاحبة للمنشأة ، والتى تضم مخاطر التشغيل والمخاطر المالية ومخاطر نظام الرقابة الداخلية [١] .

وفى ضوء ذلك فان المراجع يستطيع أن يحدد مجال مراجعته عن طريق تحديد البنود والمجالات التى يجب التركيز عليها فى الإختبارات التفصيلية حتى يتمكن من تحقيق هدفه بتكلفة ومجهود أقل ، وهنا فان الفحص التحليلى يمكنه أن يساعد على ذلك من خلال مساعدته للمراجع فيمايلى أثناء تخطيط عملية المراجعة [٢] :

أ ـ فهم عمليات المنشأة والتعرف على التغيرات التى طرأت عليها .

ب ـ التعرف على أهم العلاقات المنطقية بين بيانات المشروع ودراستها وتحليلها .

---

(1) [illegible]DER W.W. "ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES IN PLANNING THE AUDIT", AUDITING ; A JOURNAL OF PRACTICE AND THEORY, VOL.7.NO.2, SPRING ,1985, P.P.100 - 107.

(2) BIGGS.S.F. MOCK, AND P.R. WATKINS, "AUDITORS'USE OF ANALYTICAL REVIEW IN AUDIT PROGRAM DESIGN, "THE ACCOUNTING REVIEW, VOL , 111, N.2 JANUARY, 1988,P P 148 - 161.

جـ ـ تحديد أكثر البنود والفترات تعرضا للمخاطر والتى تستوجب إهتماماً أكثر من غيرها لإحتمال وجود أخطاء بها .

أى أن الفحص التحليلى يمكن أن يساعد المراجع فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازمة أو التى يجب اتباعها .

٢ ـ مرحلة المراجعة التفصيلية

يقصد بها الاختبارات الأساسية التى يقوم بها المراجع لحسابات المنشأة للتحقق من سلامتها ، ويمكن إستخدام الفحص التحليلى جنبا الى جنب مع اجراءات المراجعة الأخرى فى تلك المرحلة بما يضمن التحقق من سلامة النتائج المتحصل عليها من إجراءات المراجعة المطبقة باستمرار (١) .

فى عام ١٩٨٨ م أصدرت لجنة المعايير الدولية للمراجعة ضمن توصياتها أن استخدام الفحص التحليلى كنوع من اختبارات التحقق يكون أكثر فاعلية من الإختبارات التفصيلية فى تحقيق أهداف اختبارات التحقق (٢) .

٣ ـ مرحلة المراجعة النهائية :

يقصد بها الإختبارات النهائية التى يجريها المراجع على بيانات المنشأة ككل بعد الإنتهاء من عملية المراجعة للتحقق من صحة وسلامة نتائج مراجعته ، ويمكن استخدام الفحص التحليلى فى تلك المرحلة حيث يساعد المراجع فيمايلى (٣) :

أ ـ الحصول على تدعيم إضافى لسلامة البيانات والقوائم المالية من خلال مساهمته فى اكتشاف العلاقات غير المنطقية التى لازالت موجودة فى البيانات والقوائم بعد مراجعتها .

ب ـ تخفيض مخاطر استخدام العينات فى المراجعة الى حدها الادنى ، خاصة اذا كانت المنشأة موضع المراجعة كثيرة البيانات .

---

(1) JAMES K.LOEBBECKE AND PAUL J,"AN INVESTIGATION OF THE USE OF PRELIMINARY ANALYTICAL REVIEW TO PROVIDE SUBSTANTIVE AUDIT EVIDENCE", AUDITING:A JOURNAL OF PRACTICE &THEORY,VOL.6,NO.2,SPRING,1987,P.110

(2) AICPA :SAS, NO.56:"ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES",1988,P.57.

(٣) د. ابراهيم عثمان شاهين : الاتجاهات الحديثة للأستعراض التحليلى وأستخداماتها لتطوير المراجعة الخارجية فى مصر ، مجلة التكاليف ، يناير ١٩٨٨ ، ص ١٧ .

٨ ــ القدرة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل :

* نسبة الأصول المتداولـــة الى الخصوم المتداولة .
* نسبة الأصول المتداولة مطروحا المخزون الى الخصوم المتداولة .

٩ ــ المقدرة الايراديـــة :

* نسبة صافى الربـــح الى اجمالى الأصول .

وبالتالى فان المراجع يمكنه حساب هذه النسب من واقع البيانات الفعليـــة للمنشأة وعن طريق مقارنتها مع المتوسط السائد لها والمتعارف عليه على مستـــوى الصناعة يستطيع أن يحصل على المؤشرات الدالة على مدى كفاءة الإدارة فـــى كل جانب من الجوانب السابق الإشارة اليها ، حيث أن انحراف أى نسبة مـــن النسب السابقه عن المتوسط السائد لايعنى الا عدم كفاءة الإدارة فى الجانـــب الذى تشير النسبة الى تقييمه والعكس صحيـح .

حـــدود استخـــدام النســـب فى المراجعـــة :

بالرغم من أهمية النسب فى مراجعة الحسابات وإمداد المراجع بالمؤشـــرات الهامة التى تمكنه من إبداء الرأى عن مدى كفاءة الإدارة فى الجوانب المختلفـــة للنشاط ، الا أن هناك العديد من العوامل التى تحد من هذه الأهميـــة وتدعو إلى الحذر الشديد عند استخدام المراجع لها فى تحقيق أهدافه ومـــن أهم تلك العوامل مايلى : (١)

١ ــ تعدد الطرق والسياسات المحاسبية :

فمن المعروف أن تحليل النسب يعتمد بشكل أساسى على البيانـــات المحاسبية التى تعتمد فى إعدادها على العديد من الطرق والسياسات المحاسبية

---

(١) د. أحمد محمد موسى : د. سمير بياوى فهمى ، مشاكل وحدود استخدام النســـب فى تقييم الاداء ، مجلة التكاليف ، مايو ، ١٩٧٨ ، ص ٤٠ ــ ٤٢ .

الامر الذى يترتب عليه اختلاف قيمة البند الواحد لنفس المنشأة باختلاف السياسات والطرق المحاسبية المتبعة .

وبالتالى فانه لكى يتمكن المراجع من الاستفادة القصوى من أسلوب تحليل النسب يجب التحقق من الثبات فى اتباع نفس السياسات والطرق المحاسبية سواء على مستوى المنشأة موضع المراجعة من فترة الى أخرى أو على مستوى المنشآت المثيلة التى يتم قياس أداء المنشأة عليها .

وفى الواقع فإنه وإن تمكن المراجع من تحقيق ذلك على مستوى المنشأة موضع المراجعة ، فانه يكون فرضا صعب التحقيق على مستوى المنشآت المثيلة مما يحد من أهمية النسب .

٢ ـ طبيعة الصناعة :

يتطلب الاستخدام الكفء لتحليل النسب التشابه التام بين مفردات المجموعة التى تنتمى الى صناعة معينه ، حيث يتم مقارنة النسب المحسوبة لكل منشأة من المجموعة مع النسب المحسوبة فى المنشآت الأخرى ، أو المتوسط السائد على مستوى الصناعة ، وبالتالى تعتبر النسب المحسوبة لكل منشأة معيارا للمقارنة بالنسبة لمنشأة أخرى مثيلة .

ونظرا لأنه نادرا مايحدث أن تتسق منشأة مع أخرى على مستوى الصناعة اتساقا كاملا من حيث الحجم والموقع والمزج البيعى والإدارة ، فان فرض التشابه على مستوى الصناعة يكون صعب التحقيق ، ويدعو الى زيادة الاهتمام من جانب المراجع ، وتوخى الحذر عند اختياره للنسب المعيارية التى يتم قياس الاداء الفعلى عليها ، حتى يتفادى تضليل النتائج .

٣ ـ ثبات العلاقة بين مفردات النسبة :

يعتمد المراجع عند استخدامه لتحليل النسب على فرض أساسى وهو أن هناك علاقة ثابته بين عنصرى النسبة ، بمعنى أنه اذا حدث تغير فى البسط يتبعه تغير فى المقام بنفس النسبة .

وفى الواقع فإن هذا الفرض ليس موجوداً باستمرار وعلى مستوى جميع النسب، وذلك لتعدد واختلاف العوامل التى تؤثر فى كل بند من بنود النسبة عن البنود الأخرى، وكذلك اختلاف درجات التغير من عوامل الى أخرى ومن ثم اختلاف درجات التأثير على كل بند من البنود مايؤثر على مصداقية الفرض السابق .

٤ — فرض توافر البيانات :

بالرغم من أن تحليل النسب يعتمد على البيانات النهائية والتى تكون فى صورة مختصرة جدا، الا أن نجاح المراجع فى تحليل نتائج مقارنة تلك النسب وتفسيرها ومن ثم الحصول على المؤشرات المفيدة والصحيحة عن أداء الادارة فى الجوانب المتعددة للنشاط يعتمد فى كثير من الأحيان على توافر العديد من البيانات التفسيرية عن النشاط .

وفى الواقع فان معظم هذه البيانات التفسيرية تقع تحت سلطة وسيطرة الإدارة، ويكون من الصعب على المراجع الحصول عليها، خاصة وأنه يقدم تقريره للمساهمين مما يزيد من حرص الإدارة على عدم اظهار مثل تلك البيانات أو التضليل فيها، مما يجعل فرص توافر البيانات صعب التحقيق، وهذا مادفع البعض[1] الى القول بأنه لايمكن تحقيق الاستفادة القصوى من تحليل النسب الا اذا استخدمت من جانب الإدارة نفسها كأسلوب لتقييم الأداء وتحقيق الرقابة الذاتية .

٥ — محددات تتعلق بالمراجع :

يعتمد إستخدام تحليل النسب بشكل مفيد فى عملية المراجعة وتقييم الأداء على بعض المهارات التى يجب توافرها فى شخص مراجع الحسابات ومنها:

---

(١) د/ ادريس مرعى ابراهيم : تطوير التحليل المالى باستخدام النسب لخدمة أهداف الادارة ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، فرع جامعة الازهر للبنات، العدد الخامس، يناير ، ١٩٨٨، ص ١٨١ــ ٢٣٠ .

أ) الإلمام الكامل بطبيعة نشاط المنشأة والعوامل التى يتأثربها.

ب) القدرة على إختيار النسب الملائمة للغرض من التحليل .

حـ) القدرة على تفسير النتائج التى يتحصل عليها من مقارنة النسب .

د) القدرة على الربط بين اكثر من نسبة .

ثالثا : إختبـارات المعقولية :

من خلال استعراض الأدوات السابقة للفحص التحليلى (تحليل الاتجـاه ، تحليل النسب) ، يلاحظ أن هذه الأدوات تعتمد بشكل أساسى على حكم المراجع وتقديره الشخصى فى تقييم مدى معقولية الارصدة،الذى يعتمد بدوره على مـدى خبرة المراجع وإلمامه بكافة المعلومات المتعلقة بطبيعة النشاط موضع التحليل.

ونظرا لتباعد الحكم الشخصى فى معظم الأحوال عن الموضوعية ، فقد ظهرت الحاجة الى الأساليب التى تعتمد أكثر على التفكير المنطقى فى تقييم مـدى معقولية الأرصدة ، واستخدامها من جانب المراجع لتدعيم وترشيد حكمه الشخصى ، حيث يتمكن من خلال استخدامها من التنبؤ بقيمة الارصدة موضع المراجعة بقيمة تقترب الى حد كبير من الواقع ، بالاضافة الى أنه يستطيع تحديد مخاطر عـدم التأكد فى ضوء تلك الأساليب. (١)

وتندرج الأساليب التى تعتمد على التفكير المنطقى تحت مسمى" اختبـارات المعقولية " والتى يمكن اجراؤها باستخدام نوعين من النماذج كمايلى :

النوع الأول : نماذج كمية بسيطة :

تعتمد هذه النماذج على استخدام العمليات الحسابية البسيطة فى تقديـر قيمة الرصيد التى يجب أن يكون عليها خلال فترة المراجعة ، عن طريـق

---

(١) أ. أحمدعبدالمولى أحمد الصباغ : استخدام أساليب التحليل الاحصائى فى ترشيـد الحكم الشخصى للمراجع ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة القاهـرة ، ١٩٨٨ ، ص ٢٥ .

" المبحث الرابـع "
دور ومحددات الفحص التحليلى فى المراجعة وتقييم الاداء

بعد أن تم توضيح مفهوم الفحص التحليلى بمايتفق وجوهره ومضمونـــه ، وعرض الإطار الذى يربط بين أدواته فى ظل منهج متكامل ومترابط فى شكـــل منهج مقترح لتطبيق أسلوب الفحص التحليلى . يكون من الضرورى إختبار الفـــرض القائل بأن الفحص التحليلى يساعد على تخفيض مخاطر المراجعة وتكلفتهـــا ويساعد أيضاً على تقييم الأداء .

وسوف يتم إجراء ذلك من خلال النقاط التالية :

١ ــ دور الفحص التحليلى فى زيادة فاعلية المراجعة .
٢ ــ دور الفحص التحليلى فى تقييم الأداء .
٣ ــ محددات الفحص التحليلى فى المراجعة وتقييم الأداء .

أولا : دور الفحص التحليلى فى زيادة فاعلية المراجعة :

فى البداية يستلزم الأمر ــ قبل توضيح مدى مساهمة الفحص التحليلـــى فى زيادة فاعلية المراجعة ــ التعرف على مفهومى الكفاءة والفاعلية كما يتضـــح مما يلـــى : (١)

* الكفـــاءة

تتعلق الكفاءة فى أى نشاط إقتصادى بالكيفية التى يتم بها إستخـــدام الموارد المتاحة والتى تضمن تعظيم العائد من هذا الإستخدام ، وبالتالـــى لكى يتم الحكم على مدى الكفاءة فى هذا النشاط فإنه يتم الربط بين المدخلات والمخرجات الخاصة به ، والتعرف على مدى مساهمة المدخلات فى تحقيـــق المخرجات ، ومن ثم الحكم على طريقة استخدام المدخلات فى انجاز المخرجات أى الحكـــم على طريقـة الأداء .

(١) د. أحمد هانى بحيرى : دراسة علية لمشاكل ومقومات تقييم الأداء فى الوحدات الادارية واتجاهات تطويرة بالتطبيق على جمهورية مصر العربية ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، الزقازيق ، العدد التاسع والعاشر ، ١٩٨٦ ، ص ٢٣٠ .

* **الفاعليـــــة :**

تتعلق الفاعلية فى أى نشاط إقتصادى بتخصيص الموارد المتاحة بحيـــث تحقق أفضل النتائج ، وبالتالى فإن الفاعلية تربط بين ناتج الإستخدام للموارد والأهداف المرجوه من وراء إستخدامها والتى تمثل أهداف النشاط ، وعلـــى ذلك فانه لإمكانية الحكم على مدى فاعلية أى نشاط لابد من التعرف علـــى مدى مساهمة مخرجات هذا النشاط فى تحقيق أهدافه .

ويستخلص من ذلك أن الكفاءة أو الفاعلية ماهى إلا علاقة بين ثلاثـــة أطراف مختلفة وهى المدخلات والمخرجات والأهداف ، وأنه كلما إقتربـــت المخرجات من مستوى الأهداف المحددة كلما أمكن الحكم بالفاعلية ، هـــذا ولايتسنى للمخرجات أن تقترب من الأهداف إلا من خلال الإستخدام الأمثـــل للمدخلات ، وبالتالى فإن الحكم بالفاعلية لابد أن يعنى ضمنا الحكم بالكفـاءة أيضـا .

ولإمكانية الحكم على مدى مساهمة الفحص التحليلى فى زيادة فاعليـــة المراجعة فإنه يلزم تحديد الأطراف الثلاثة التى يتم من خلالها هذا الحكـــم وهـــى :

أ ـ الأهداف :

تتمثل أهداف المراجع من وراء إستخدام الفحص التحليلى فى المراجعـــة فيما يلـى :

* ابداء رأى فنى محايد وعادل فى القوائم المالية موضع المراجعة .
* تخفيض تكلفة الوصول الى هذا الرأى الى أقل حد ممكن .

ب ـ المخرجـــات :

تتمثل فى إجراءات المراجعة من خلال إستخدام الفحص التحليلى ، وهى الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف ، حيث يتم تحديدها وتلخيصها فى برنامـج

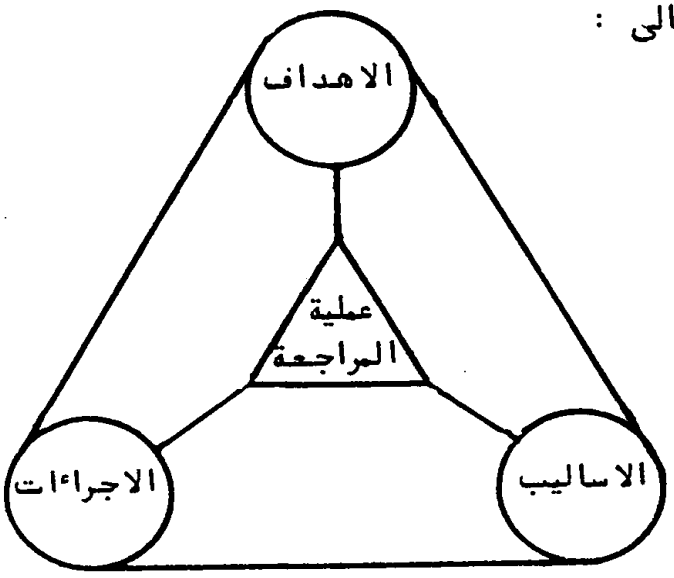
المراجعة ، لتبين مايجب أن يلتزم به المراجع من تصرفات وممارسات لتحقيق أهدافه المحددة .

جـ ـ المدخلات :

تتمثل فى كافة الأساليب المتاحة أمام المراجع لتنفيذ الإجراءات السابق تحديدها ، بجانب تكلفة إستخدام تلك الأساليب والمتمثله فى وقت إتمام المراجعة وبعض التكاليف الأخرى .

وبالتالى فان أول مايبدأ به المراجع هو تحديد الأهداف التى يرجو تحقيقها ، ثم صياغة وتحديد الإجراءات التى تلزم لتحقيق هذه الأهداف ، وأخيرا إختيار الأساليب المناسبة لتنفيذ الإجراءات المحددة بمايضمن تحقيق أعلى مساهمة لتلك الإجراءات فى تحقيق الأهداف المرجوة .

وهذا مادفع البعض[1] الى القول بأن الأهداف والإجراءات والأساليب هى ثلاثة محاور أساسية يدور حولها المراجع عند تنفيذه لأى عملية مراجعة ، حيث تشكل أركان المثلث التالى :



(شكل رقم ٤)
أركان عملية المراجعة

---

(١) د . محمد أحمد البدوى الباز : دراسة فى الأساليب الفنية للمراجعة والتدقيق ، مرجع سابق ، ص ٢ .

ومن ذلك يتضح أن نجاح المراجع فى تحقيق أهدافه يتوقف على أمرين :

الأول : القدرة على صياغة التصرفات والممارسات اللازمة للقيام بعملية المراجعة فى شكل خطوات محددة (إجراءات) يجب الإلتزام بها لتحقيق الأهداف.

الثانى : القدرة على إختيار الأساليب المناسبة لتنفيذ الخطوات السابقة، بمايضمن زيادة مساهمتها فى تحقيق الأهداف.

أى أنه كلما كان التوفيق حليف المراجع فى تحديد الإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف ، والتزامه بها ، وكذلك فى إختيار ماينا سب تنفيذها من أساليب ، كلما كان أكثر قدرة وتوفيقاً فى إلحصول على أكبر قدر من أدلة ووسائل الإثبات التى تمكنه من ابداء الرأى العادل فى القوائم المالية ، الأمر الذى يمكن من خلاله الحكم بفاعلية المراجعة .

ولايبقى الآن وبعد توضيح أهداف وإجراءات وأساليب المراجعة بإستخدام الفحص التحليلى سوى الإجابة على التساؤل التالى :

كيف يمكن الإستدلال على زيادة الفحص التحليلى لفاعلية المراجعة ؟

لقد سبق إيضاح أن الفاعلية تتعلق بمدى قدرة النشاط على تحقيق أهدافه ، بمعنى قدرة المراجع بإستخدام الفحص التحليلى على إبداء الرأى العادل فى القوائم المالية مع تخفيض التكلفة اللازمة لذلك الى أقل حد ممكن.

وحيث أن مدى العدالة فى إبداء الرأى يتوقف على حجم مخاطر الإكتشاف التى يحتويها ، وتخفيض التكاليف اللازمة يتوقف على مدى الإختبارات التفصيلية التى يجريها المراجع. فإنه يمكن الإستدلال على زيادة الفحص التحليلى لفاعلية المراجعة من خلال التعرف على مدى اسهامه فى شقين متلازمين :

الشق الأول : تخفيض مخاطر الاكتشاف .

الشق الثانى : تخفيض تكاليف المراجعة .

الشق الاول : تخفيض مخاطر الاكتشـاف

ترجع مخاطر الإكتشاف التى يتعرض لـهاالمراجع عند إستخدامه لأسلـوب العينات فى المراجعة إلى صعوبة إختيار عينة ممثلة تمثيلاً تاماً للمجتمع موضـع المراجعة،وبالتالى ليس هناك مايضمن التطابـق التام بين نتائج المراجعة لعينـة من المجتمع ونتائج المراجعة للمجتمع بأكمله حتى عند إختيار المراجع لعينـات أخرى إضافية فليس هناك مايضمن أيضاً التطابق التام بين نتائج المراجعـة لهذه العينات . (١)

ويساهم الفحص التحليلى فى تخفيض تلك المخاطر إلى حدها الأدنـى عن طريق ترشيد حجم العينة بمعنى إختيار البنود التى تظهر بها تقلبـات جوهرية فقط(والتى تكتشف من خلال المنهج المقترح السابق)، وبالتالى لفت نظر المراجع وتركيز جهده على المواضع التى تحتاج الى توسع فى مستوى الإختبارات التفصيلية والـتى تحوى درجة عالية لإحتمال وجود أخطاء بها ، ممايؤدى بدون شك الى تخفيض مخاطـر الإكتشاف الناجمة عن استخدام العينات فى المراجعة الى أدنى حد ممكن .

وبجانب ذلك فقد أشارت الارشادات العامة للمراجعة فى الفقـرة (١٥) من الارشاد رقم (٢٥) ، الى أن العينات ليست هى السبب الوحيد فـى إحداث مخاطر الإكتشاف ، وانما ترجع أيضا الى الأداء غير الجيد من جانـب المراجع والذى يتمثل فـى :

* تحديد إجراءات مراجعة غير مناسبة لتحقيق الأهداف.
* إختيار أساليب غير مناسبة لتنفيذ الإجراءات.
* التفسير غير الصحيح لنتائج المراجعة.

---

(١) د. حلمى عبد الفتاح البشبيشى : مشاكل تطبيق أسلوب العينات الإحصائية فـى المراجعة وأساليب علاجها ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجـارة ، جامعة القاهرة ، ١٩٨٦ ، ص ٧٦ـ ٨٦.

وعن مدى مساهمة الفحص التحليلى فى تخفيض مخاطر الإكتشاف الناتجة عن الأداء غير الجيد فانه يمكن توضيحها من خلال الجدول التالى :

جدول رقم (١٦) : اجراءات الفحص التحليلى والاساليب المناسبه لها

اجراءات الفحص التحليلى	الأساليب المناسبة
١ ـ مقارنة البيانات المالية للعميل مع : * البيانات المقابلة بالفترة أو الفترات السابقة * البيانات المقابلة للمنشآت المثيلة . * توقعات العميل (الموازنة التخطيطية) . * المتوسط العام للصناعة	* تحليل النسب * المقارنات
٢ ـ دراسة الإتجاه المتوقع لبيانات العميل من خلال الفترات السابقة .	تحليل الإتجاه
٣ ـ مقارنة البيانات أو الأرصدة الفعلية بتنبوءات المراجع	النماذج المتقدمة لإختبارات المعقولية * تحليل الانحدار * نموذج اريما * تحليل المحتويات
٤ ـ التعرف على العلاقات القائمة بين البيانات المالية وبعضها البعض.	تحليل النسب
٥ ـ التعرف على العلاقات القائمة بين البيانات المالية والبيانات التشغيلية أو الإحصائية ودراستها.	* النماذج الكمية البسيطة لإختبارات المعقولية * تحليل النسب

ومن خلال هذا الجدول يمكن الإستدلال على مايلى :

أ ـ تكمن ملاءمة اجراءات الفحص التحليلى لتحقيق الأهداف المرجوه من إستخدامه فى أن جميع إجراءاته تنتهى بالمراجع الى تحديد الأرصده التى يجب أن يركز عليها بأن يوليهاعنايته الخاصة من خلال التوسع فى فحصها ، وبذلك فان تركيز مجهوده فى فحص تلك الأرصدة سوف يؤدى

إلى اتاحة الفرصة أمامه للحصول على القدر الكافى والملائم من أدلة ووسائل الإثبات التى تمكنه من إبداء الرأى العادل فى القوائم.

ب ـ أما عن مدى ملاءمة الأساليب لتنفيذ الإجراءات المحددة فبالرجوع الى المبحث الثانى من هذا الفصل (حيث تناول تفصيلا أدوات الفحص التحليلى) ، بجانب الجدول السابق ، يتضح أن الاجراءات المقابلة لكل أسلوب ماهى إلا الأهداف التى يرجى الحصول عليها من وراء استخدامه ، وهذا دليل على ملاءمة أساليب الفحص التحليلى لتنفيذ إجراءاته.

جـ ـ وعن تفسير نتائج المراجعة :

إنطلاقاً من الإعتراف بأن هناك العديد من العلاقات القائمة بين البيانات وبعضها البعض نظراً لأنها ناتجة عن المعاملات المالية التى تتميز بأثرها المزدوج على الحسابات ، وأن إستخدام الفحص التحليلى فى المراجعة يرتكز على فرض أساسى وهو وجود علاقات بين البيانات حتى تحقق الفائدة المرجوة من إستخدامه.

وبذلك يمكن أن يؤدى إستخدام الفحص التحليلى فى المراجعة الى تخفيض إحتمال وقوع المراجع فى خطأ التفسير غير الصحيح للنتائج التى يتحصل عليها خاصة فى ضوء ملاءمة أساليبه المستخدمة لإجراءاته اللازمة ، بجانب أنه يساعد على مايلى : (١)

أ ـ لفت نظر المراجع وجذب انتباهه الى المواضع غير العادية فى أرصدة الحسابات.

ب ـ زيادة تفهم المراجع لطبيعة البيانات موضع التحليل مايفيد فى مدى اقتناعه بتلك البيانات.

---

(١) د. محمد نصر الهوارى : د. محمد توفيق محمد : دراسات فى المراجعة ، عرض لموضوعات متقدمة فى المراجعة ، مكتبة الشباب، القاهرة، ١٩٨٧ م ، ص ٢١٠

جـ ـ زيادة قدرة المراجع على تكوين وجهة نظره على مستوى البيانات المالية موضع المراجعة ككل .

د ـ زيادة قدرة المراجع على إكتشاف التلاعب فى البيانات ، حيث يصعب فى ظل التركيز على العلاقات بين البيانات اخفاء التلاعب بها ، وبالتالى اتاحة الفرصة أمام المراجع لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التى يصعب اكتشافها باستخدام أساليب المراجعة الأخرى . (١)

ومماسبق يتضح أن إستخدام الفحص التحليلى يساهم فى تخفيض مخاطر الاكتشاف سواء الناتجة عن إستخدام العينات ، أو عن الأداء غير الجيد لعملية المراجعة إلى حدها الأدنى ، وهذا هو الشق الأول من مساهمة الفحص التحليلى فى زيادة فاعلية المراجعة .

الشق الثانى : تخفيض تكلفة المراجعة

من منطلق أن جميع اجراءات الفحص التحليلى تنتهى إلى تحديد الأرصدة غير العادية التى تزيد إحتمالات وجود الأخطاء بها ، ومن ثم فإن المراجع يقتصر فى التوسع فى الإختبارات التفصيلية على تلك المواضع فقط .

فإن هذا ليس معناه إلا إختصار مدى الفحص التفصيلى إلى أضيق الحدود اللازمة وبمايخدم الأهداف المحددة ، مايترتب عليه من إختصار الوقت اللازم لهذا الفحص ، وبالتالى توفير فى حجم التكاليف اللازمة لتحقيق الأهداف الى حدها الأدنى ، وهذا هو الشق الثانى من مساهمة الفحص التحليلى فى زيادة فاعلية المراجعة .

وبالتالى يمكن القول بأن الفحص التحليلى يساهم فى زيادة فاعلية المراجعة .

---

(١) د . زكريا محمد الصادق : استخدام اجراءات المراجعة التحليلية فى الفحص الضريبى ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد العاشر ، العدد الخامس ، ١٩٨٦ ، ص ٤٠٨ .

ثانيا : دور الفحص التحليلى فى تقييم الاداء

يعتبر تقييم أداء الإدارة فى إدارة وتشغيل كافة أنشطة المنشأة أمراً ضرورياً ، حتى يمكن التحقق من إستغلال الإدارة لما هو متاح لديها من موارد بطريقة مثلى تؤدى إلى تعظيم العائد منها الى أقصى حد ممكن ، بمايضمن تحقيق الأهداف الموضوعة ، وبالتالى فإن تقييم الأداء يعنى الحصول على المؤشرات التى تدل على مدى كفاءة وفاعلية أداء الإدارة فى النواحى المختلفة لأنشطة المنشأة . (١)

ولايتسنى إلقيام بتقييم الأداء إلا إذا توافرت نماذج محددة للمؤشرات الدالة على الأداء النموذجى أو المستهدف والذى يمثل فى مجموعه الأهداف التى تسعى الإدارة إلى تحقيقها على مستوى كل نشاط بالمنشأة ، وبهذا يتمكن القائم بعملية تقييم الأداء من مقارنة المستوى الفعلى بالمستوى المستهدف للأداء والتعرف من خلال مايحصل عليه من مؤشرات على مدى كفاءة أداء الإدارة .

وعندما يطلب من المراجع الخارجى أن يُطمئن من يهمه الأمر عن أداء الإدارة فى الجوانب المختلفة لأنشطة المنشأة ، بجانب ابداء رأيه فى القوائم المالية ، فإنه يكون بحاجة إلى تحديد الأداء القياسى الذى يجب قياس الأداء الفعلى عليه حتى يتمكن من إلحصول على المؤشرات التى تمكنه من ابداء الرأى فى أداء الإدارة .

وهنا يبرز دور الفحص التحليلى فى مساعدة المراجع على الحصول على تلك المؤشرات ، حيث يتمكن المراجع من خلال تحديده للأرصدة التى تحتاج إلى التوسع فى الاختبارات التفصيلية ، أن يحصل على المؤشرات التى يمكن من خلالها تقييم أداء الادارة .

---

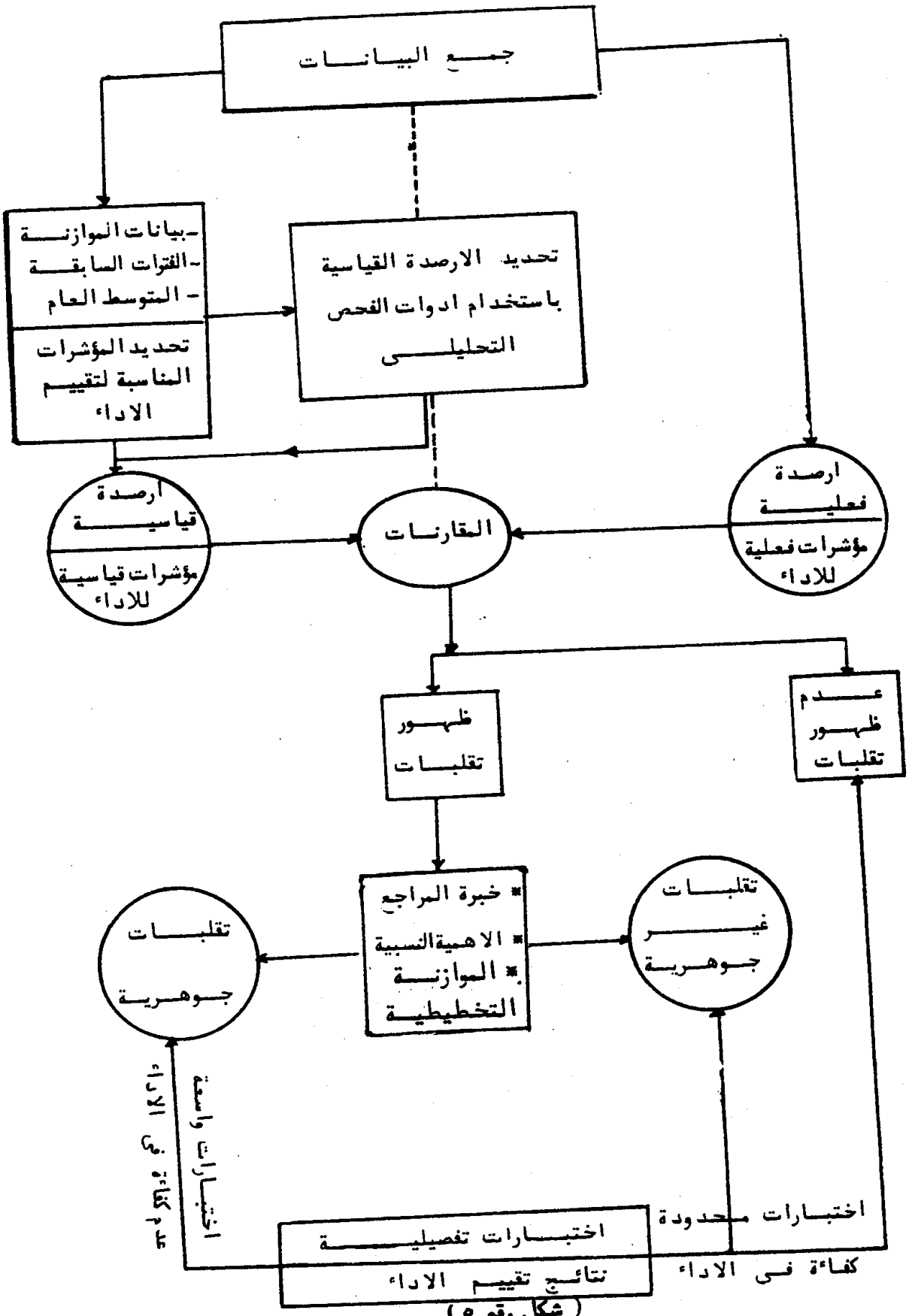
(١) د . جلال الشافعى : دراسات فى المحاسبة الادارية ، مرجع سابق ، ص ٦٠ ــ ٧٠ .

وبالتالى فإنه يمكن للمراجع من خلال تطبيق منهج الفحص التحليلى فى مراجعة الحسابات (السابق عرضه فى المبحث السابق) أن يقوم بعمل الترتيبات اللازمة التى تمكن من التأكد من رشد تصرف الإدارة فى الأموال المستثمرة . تلك الترتيبات التى تكون فى مجموعها عملية تقييم الأداء بالنسبة للإدارة والعاملين بكافة أقسام المنشأة ، وذلك تحقيقا لما يطلب منه من أهداف اضافية يرجى تحقيقها من خلال عمله فى مراجعة الحسابات ، كمايلى :

جدول رقم (١٧) : ملاءمة اجراءات الفحص التحليلى لاجراءات تقييم الأداء

تحقيق هدف أساسى (مراجعة الحسابات)	تحقيق هدف اضافى (تقييم الأداء)
١ ــ مرحلة جمع البيانات	١ ــ تحديد المؤشرات التى يمكن أن تخدم فى تقييم أداء الادارة والعاملين فى الجوانب التى يرجى الإهتمام بها . ٢ ــ القياس الفعلى لتلك المؤشرات .
٢ ــ تحديد الأرصدة القياسية ٣ ــ مقارنة الأرصدة الفعلية مع الارصدة القياسية المقابلة لها . وتحديد التقلبات غير المتوقعة .	٣ ــ تحديد القيمة القياسية للمؤشرات المزمع إستخدامها . ٤ ــ مقارنة القيمة إلفعلية للمؤشرات مع القيمة القياسية لها وتحديد الإنحرافات .
٤ ــ تحديد التقلبات الجوهرية التى يتم التوسع فى فحصها .	٥ ــ تحليل الإنحرافات للتعرف على أسبابها .
٥ ــ اجراء الإختبارات التفصيلية بمدى واسع على الأرصدة موضع التقلبات الجوهرية ومدى محدود على باقى الأرصدة للتحقق من سلامتها أو اكتشاف مابها من أخطاء	٦ ــ استخلاص نتائج التقييم وابداء الرأى فى أداء الإدارة والعاملين .

وفيما يلى شكل توضيحى لبيان المنهج المقترح لتطبيق أسلوب الفحص التحليلى فى المراجعة وتقييم الاداء :



(شكل رقم ٥)

(المنهج المقترح للفحص التحليلى فى المراجعة وتقييم الاداء)

ثالثا : محددات الفحص التحليلى

بالرغم من النتيجة التى تم الوصول إليها بخصوص مساهمة أسلوب الفحص التحليلى فى زيادة فاعلية مراجعة الحسابات وتقييم أداء الإدارة والعاملين بالاقسام المختلفة للمنشأة ، الا أن تلك النتيجة ليست مضمونة بإستمرار وفى جميع الاحوال ، وإنما تعتمد على توافر مجموعة من العوامل التى ينظر اليها كعوامل محددة لكفاءة الفحص التحليلى فى قيامه بهذا الدور .

والتعرض لتلك العوامل عن طريق حصرها والتعرف عليها وبذل الجهد فى توفيرها بالدرجة الملائمة لمن الأهمية بمكان بالنسبة للمراجع الذى ينوى الإعتماد على الفحص التحليلى ، حتى لايخيب أمله فيما يرغب فى تحقيقه من وراء استخدام ذلك الأسلوب ، حيث أن إهمال أو تجاهل بعض هذه العوامل أو عدم توافرها بالدرجة الملائمة لهو أمر كفيل بتضليل النتائج ، وتتمثل تلك المحددات فيمايلى :

١ ✓ ـ محددات تتعلق بالمنشأة التى يتم مراجعتها .
٢ ✓ ـ محددات تتعلق بالبيانات موضع المراجعة .
٣ ✓ ـ محددات تتعلق بأدوات الفحص التحليلى .

١ ـ محددات تتعلق بالمنشأة :

تنقسم تلك المحددات الى قسمين :

أ ـ طبيعة نشاط المنشأة وعمرها فى ممارسة ذلك النشاط .

ب ـ حجم المنشأة .

فمن حيث طبيعة نشاط المنشأة فإنه نظراً لإرتكاز الفحص التحليلى على فرض وجود علاقات منطقية بين البيانات وبعضها البعض ، فإن درجة كفاءته فى تحقيق الهدف من إستخدامه سوف تزيد عندما تمثل المنشأة موضع المراجعة شركة قابضة لمجموعة من الشركات التى تتسم بتماثل نشاطها لتحقق الغرض

السابق ، بينما تنخفض كفاءة الفحص التحليلى إذا ماكانت هذه الشركات (التابعة) تعمل فى مجالات مختلفة من الأنشطة ، وذلك لإختفاء العلاقات المنطقية . (١)

أما من حيث عمر المنشأة فى ممارسة النشاط ، فإنه يشترط أن تكون المنشأة قد مر عليها فترة معقولة فى ممارسة نشاطها حتى يتمكن المراجع من تطبيق أدوات الفحص التحليلى عند تحديده للأرصدة القياسية التى تعتمد معظمها على الفترات السابقة عند التنبؤ بها ، بجانب ذلك ضمان تخلص المنشأة من مخاطر البدء فى التشغيل ، وأخيرا حتى يتمكن المراجع من دراسة المخاطر العامة والخاصة التى تتعرض لها المنشأة والتى يجب أن تكون موضع إعتبار المراجع فى كثير من المواضع .

وبخصوص حجم المنشأة ، فبالرغم من أنه قد سبق الإشارة إلى أن الفحص التحليلى يساعد على تخفيض تكلفة المراجعة إلى حدها الأدنى ، إلا أن ذلك ليس معناه أن تكاليف إستخدام الأسلوب منخفضه ، بل على العكس ، إن عملية إعداد البيانات اللازمة لتطبيقه ، وتخزينها ، وتحليلها ، وتفسير نتائج التحليل كل ذلك يحتاج الى قدر كبير من الوقت والجهد والتكلفة ، والذى يرفع من تكلفة تطبيق الفحص التحليلى . (٢)

وبالتالى فان مساهمة الفحص التحليلى فى تخفيض تكلفة المراجعة الى حدها الأدنى ليست على مستوى كافة المنشآت ، وإنما يقتصر ذلك على المنشآت التى يبرر حجم أعمالها إستخدام مثل هذا الأسلوب ، حتى يتمكن المراجع من تحقيق أهدافه بأقل درجة من المخاطر فى ظل حجم عمليات يتسم بالكبر لدرجة يصعب معها تحقيق تلك الأهداف بنفس درجة الدقة إذا ماإتبع أسلوب آخر ، وبجانب ذلك أن تبرر حجم العمليات الأتعاب التى يمكن أن تتحملها المنشأة فى سبيل تطبيق هذا الأسلوب ، وعندئذ يمكن أن يحقق المراجع أهدافه من خلال استخدام أسلوب الفحص التحليلى بكفاءة وفاعلية .

(١) د . ناجى نجيب يوسف : مرجع سابق، ص ٢٤٧ .

(2) EDWARD BLOCHER & JOHN. J.WILLINGHAM, OP.CIT., P.P.150-158

٢ ـ محددات تتعلق بالبيانات موضع المراجعة :

تنحصر تلك المحددات فيما يلى :

أ ـ توافر البيانات اللازمـــة .

ب ـ درجة الثقة المتوفرة فى تلك البيانات .

أ ـ توافر البيانـــات :

قد سبق الإشارة الى أنه من أهم العوامل التى تساعد على تحقيـــق الفائدة المرجوة من إستخدام الفحص التحليلى فى المراجعة أن يلتزم المراجـــع بالإجراءات اللازمة لتحقيق الأهداف ، وأن تلك الاجراءات يلزمها إختيـــار الأساليب الملائمة والتى يلزمها توافر كافة البيانات بالحجم والنوعية الملائمـــين حتى تحقق فاعليتها فى تحقيق الأهداف.

وبالنسبة لحجم ونوعية البيانات اللازم توافرها لتحقيق الكفاءة والفاعليـــة من إستخدام الفحص التحليلى لهما من أهم المشكلات التى يواجهها المراجـــع الذى يعتمد على الفحص التحليلى فى مراجعة الحسابات ، فقد يواجه المراجع عند جمعه للبيانات بمايلى :

* صعوبة الحصول على بيانات المنشآت المثيلة أو المتوسط العام للصناعـــة بالنوعية والحجم المطلوبين .
* صعوبة الحصول على بعض البيانات التى قد تكون ضرورية بالنسبة للمراجـــع عن الفترات السابقة بالنسبة للمنشأة ولاتحتفظ بها المنشأة بعد فـــترة حدوثهـــا .
* عدم وجود موازنة تخطيطية لدى بعض المنشآت.
* عدم وجود بيانات تفصيلية عن الأقسام فى بعض المنشآت.
* عدم وجود بيانات تشغيلية فى بعض المنشآت بالقدر الكافى لإجراء التحليلات المختلفة عن طريق علاقتها بالبيانات المالية المرتبطه بها .

وكل هذه العوامل من شأنها الحد من كفاءة الفحص التحليلى فى تحقيق الهدف المرجو من استخدامه ، وكلما بذل المراجع الجهد فى تذليل هذه الصعوبات كلما تمكن من زيادة درجة كفاءة إستخدامه للفحص التحليلى .

ب ـ ألثقة فى البيانات :

إنطلاقاً من القاعدة المنطقية المشهورة التى تقول " مابنى على باطل بالضرورة أن يكون باطلاً " ، فكيف يحق لأى مراجع أن يتوقع تحقيق الفحص التحليلى للهدف المبتغى من إستخدامه إذا ماكانت البيانات موضع الإستخدام يشوبها الخطأ أو التحريف ، ومن هنا قررت المعايير الدولية للمراجعة أنه على أى مراجع ينوى إستخد ام الفحص التحليلى فى مراجعة الحسابات ، أن ينظر بعين الإعتبار الى مأمونية البيانات عند تخطيطه وتنفيذه لإجراءات هذا الأسلوب ، حتى لاتخيب آماله المرجوه من وراء استخدامه لذلك الأسلوب ، اذا ما اتسمت تلك البيانات بدرجة ضعيفة من المأمونية .(1)

وغالبا ماتمثل درجة الثقة أو المأمونية للبيانات مشكلة ليست بالهينة أمام المراجع ، خاصة بالنسبة لما يعتمد عليه من بيانات عن فترات سابقة لم يتم مراجعتها ، وكذلك البيانات الخاصة بالمنشآت المثيلة ، أو المتعلقة بالمتوسط السائد علي مستوى الصناعة ، أو البيانات التقديرية للعميل ، الأمر الذى يفرض على المراجعين توخى الحذر عند الإعتماد عليها ، وبذل أقصى جهد فى رفع درجة المأمونية الخاصة بها قبل إستخدامها .

٣ ـ محددات تتعلق بأدوات الفحص التحليلى :

تم التعرض لها من خلال العرض التفصيلى لأدوات الفحص التحليلى فى المبحث الثانى من هذا الفصل ، ويجب أن يراعيها المراجع ويبذل أقصى جهد فى توفير كل مامن شأنه يزيد من درجة كفاءة تلك الأدوات فى الاستخدام .

(1) AICPA , SAS NO. 56, OP.CIT., P.62.