



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

"دراسة تطبيقية"

قدم هذا البحث لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد

محمد خير منير عراب

إشراف الأستاذ الدكتور

حسين يوسف القاضي

دمشق

2015-2014



﴿ فَأَمَّا الزُّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَا مَا يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُتُ فِي الْأَرْضِ ﴾

(الرعد / 17)



الإهداء

إلى من بذلت كل التضحيات لأجلي،،، أمي الغالية

إلى من دخلت حياتي لتصبح ملكتها ،،، زوجتي الحبيبة

إلى من قدم لي كل تعبها وأمضى عمره لأمضي،،، أبي العزيز

إلى من شاركوني سنيناً من عمري فكانوا لي خير شريك،،، أخوتي

إلى من لم تلده أماً لي ولكنه تميّز بالصدق والإخاء ،،، أخي مؤيد

إلى كل هؤلاء جميعاً هدنيمة هذا الجهد المتواضع...

الباحث: محمد خير عراب

الشكر والتقدير

الحمد لله حمدًا يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله وأولاً علماً أنعم به علي...

والشكر موصولاً لكمنسا عدني في إتمام الدراسة وأخص منهم:

- الأستاذ الدكتور حسين القاضي:

المشرف على هذه الرسالة الذي لم يدخر جهداً إلا وقد مهني سبباً لإنجاز هذا العمل،

- أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بمناقشتي: الأستاذ الدكتور حسين دحدوح والدكتور شوقي

كريم.

- أسانفتي في عملي المهني في مجال مراجعة الحسابات: السادة حسام الدين حسن

وأسامة رمضان.

- والجامعة متمشقة التي حددت فيها مسار حياتي للوصول إلى أهدافي.

الباحث: محمد خير عراب

قائمة المحتويات

أ	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	قائمة المحتويات
هـ	ملخص الدراسة باللغة العربية
الفصل الأول الإطار العام للدراسة	
2	أولاً: المقدمة
3	ثانياً: مشكلة الدراسة
4	ثالثاً: أهمية الدراسة
4	رابعاً: أهداف الدراسة
5	خامساً: الدراسات السابقة
13	سادساً: فرضيات الدراسة
الفصل الثاني التحريفات الجوهرية في البيانات المالية	
15	المبحث الأول: طبيعة التحريفات الجوهرية
19	المبحث الثاني: أسباب نشوء التحريفات الجوهرية في البيانات المالية
22	المبحث الثالث: أشكال التحريفات الجوهرية في البيانات المالية
25	المبحث الرابع: واجبات المدقق لمواجهة التحريفات الجوهرية
26	المبحث الخامس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى زيادة الأرباح
30	المبحث السادس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى تخفيض الأرباح

الفصل الثالث	
الإجراءات التحليلية في التدقيق	
34	المبحث الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية وخطوات تطبيقها
36	المبحث الثاني: أنواع الإجراءات التحليلية
39	المبحث الثالث: أهداف استخدام الإجراءات التحليلية
41	المبحث الرابع: أدوات الإجراءات التحليلية
43	المبحث الخامس: إجراءات المراجعة التحليلية للقوائم المالية
45	المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات
48	المبحث السابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج
50	المبحث الثامن: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة
51	المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور
52	المبحث العاشر: الإجراءات التحليلية في دورة التمويل
الفصل الرابع	
دراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في مجالات الصناعات الغذائية	
54	المبحث الأول: منهجية الدراسة
54	المبحث الثاني: التعريف بالشركة والسياسات المتبعة فيها
57	المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية قبل اختبار الحسابات في دورات التدقيق
62	المبحث الرابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات
76	المبحث الخامس: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج
102	المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة
105	المبحث السابع: إجراءات المراجعة التحليلية في دورة الرواتب والأجور
108	المبحث الثامن: إجراءات المراجعة التحليلية دورة التمويل
110	المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية بعد اختبار الحسابات في دورات التدقيق
112	النتائج

114	التوصيات
115	المراجع باللغة العربية
116	المراجع باللغة الانكليزية
118	الملاحق
124	ملخص الدراسة باللغة الانكليزية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

ثانياً: مشكلة الدراسة

ثالثاً: أهمية الدراسة

رابعاً: أهداف الدراسة

خامساً: الدراسات السابقة

سادساً: فرضيات الدراسة

أولاً: المقدمة

تقع مسؤوليتي إعداد القوائم المالية التي يتم من خلالها عرض المركز المالي للشركة ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية على عاتق إدارتها، وهذا قد يؤدي إلى العرض مبالغمة في القوائم المالية من خلال قيام الإدارة بتحويل القوائم المالية لتحقيق مصالحها التي قد تتعارض مع مصالح مستخدمي القوائم المالية الآخرين، وقد تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية بالاستناد إلى بيانات مالية محرفة نتيجة عمليات احتيالية تمت من قبل موظفي الشركة مما يؤدي للوصول إلى قوائم مالية مغللة.

إن مستخدمي القوائم المالية ومن أبرزهم مالكي الشركة ومقرضيها يعتبرون القوائم المالية قاعدة أساسية في تقييم وضع الشركة لاتخاذ قراراتهم، وعليه فإن وجود أي تحريفات جوهرية في القوائم المالية قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة مما يلحق الضرر بمتخذي القرار، ومن هنا حددت معايير الممارسة المهنية للتدقيق دور المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لحماية مستخدميها، إلا أن المدقق ينظر هذه المسؤولية التي أوكلتها إليه المعايير المهنية في حدود مصالحه فإن الإفراط في إجراءات تدقيق القوائم المالية قد يزيد من تكاليفه مما يلحق خسائر مالية به، وفي الوقت نفسه فإن تخفيضه للإجراءات التي سينفذها إلى الحد الذي لا يمكنه من اكتشاف تحريفات كان عليه أن يكتشفها يمكن أن يجعله عرضة للمقاضاة، لذا جاء هذا البحث ليتحقق ما إذا كانت الإجراءات التحليلية قادرة على كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية مما يؤدي إلى تلبية متطلبات المعايير المهنية.

ثانياً: مشكلة الدراسة

إن احتمال وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية يفرض تحدي على مدقق الحسابات يدفعه إلى تحديد إجراءاته بعناية لأغراض اكتشافها.

وقد اهتمت العديد من أدبيات التدقيق بموضوع الإجراءات التحليلية ودورها في عملية التدقيق كما أفردت معايير التدقيق معياراً خاصة بها برقم 520, إلا أنه ليس هناك إجماع حول ما إذا كان يمكن اعتبار نتائج الإجراءات التحليلية دليل إثبات مقنع يستطيع المدقق الاعتماد عليه كأساس لإبداء رأيه حول البيانات المالية إلا أن الإجراءات التحليلية تعتبر من خلال نتائجها مؤشرات لمطرح تضليل محتمل, لكن الباحث يرى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية لكشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية مما يساعد المدقق في إبداء رأي حول البيانات المالية.

إن هذه المشكلة تثير لدى الباحث الأسئلة التالية:

1. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات إلى كشف التحريفات الجوهرية الهادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح من خلال الحسابات المتعلقة بها؟
2. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج إلى كشف التحريفات الجوهرية الهادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح من خلال الحسابات المتعلقة بها؟
3. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة إلى كشف التحريفات الجوهرية الهادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح من خلال الحسابات المتعلقة بها؟
4. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور إلى كشف التحريفات الجوهرية الهادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح من خلال الحسابات المتعلقة بها؟
5. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في دورة التمويل إلى كشف التحريفات الجوهرية في الحسابات المتعلقة بها؟
6. هل يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية إلى كشف التحريفات الجوهرية فيها؟

ثالثاً: أهمية الدراسة

إن الطلب على مهنة تدقيق الحسابات في تزايد مستمر لعدة أسبابها منها تزايد حجم نشاط الشركات وزيادة عددها، أو نتيجة الزام التشريعات القانونية في الدول بتدقيق حسابات بعض أنواع الشركات في قبل مدقق حسابات مستقل بالإضافة إلى زيادة الوعي لدى المستثمرين ودرابتهم بأهمية عملية التدقيق وما لها من دور في تعزيز الثقة بالبيانات المالية....., وعند تنفيذ مهمة التدقيق في الممارسة العملية تبرز المسؤولية الأساسية التي تقع على عاتق مدقق الحسابات سواء حسب ما ورد في معايير الممارسة المهنية أم حسب ما ورد في أدبيات التدقيق (حسب ما اطلع عليه الباحث) وهي اكتشاف التحريفات الجوهرية, وعليه فإن أهمية الدراسة تظهر كونها تستخدم الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية على إحدى الشركات الصناعية كحالة عملية تمكن من معرفة ما إذا كانت الإجراءات التحليلية قادرة على كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية مما يساعد ممارسي مهنة التدقيق في تحديد إجراءات تمكنهم من أداء مهام التدقيق والقيام بمسؤولياتهم والتي أهمها اكتشاف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية, كما يمكن اعتماد هذه الدراسة من قبل الباحثين في مجال تدقيق الحسابات كمرجع يبحث في موضوع التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ودور الإجراءات التحليلية في اكتشافها.

رابعاً: أهداف الدراسة

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في دورة الإيرادات سواء أكانت هادفة إلى زيادة الأرباح أو تخفيضها.
2. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في دورة الإنتاج سواء أكانت هادفة إلى زيادة الأرباح أو تخفيضها.

3. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيتمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في دورة المشتريات والحياسة سواء أكانت هادفة إلى زيادة الأرباح أو تخفيضها.
4. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيتمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في دورة الرواتب والأجور سواء أكانت هادفة إلى زيادة الأرباح أو تخفيضها.
5. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيتمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في دورة التمويل.
6. معرفة ما إذا كان تطبيق المدقق لإجراءات المراجعة التحليلية سيتمكنه من كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

خامساً: الدراسات السابقة

(1) الدراسات باللغة العربية:

1 دراسة (السقا، 2013) بعنوان "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة".

هدف الدراسة إلى تحديد أهم الإجراءات التحليلية الواجب اتباعها من قبل المراجعين في مراجعة المخزون ورفع كفاءة المراجعين في فهم كيفية الاستفادة من المراجعة التحليلية، ولتحقيق هدف الدراسة تم تطبيقها على شركة أكبيطرة محدودة المسؤولية وتحليل بياناتها المتعلقة بالمخزون سواء مخزون المنتجات الجاهزة للبيع أو المخزون المواد الأولية أو مخزون المواد نصف المصنعة.

منهجية الدراسة: تم الحصول على بيانات أصناف المنتجات الجاهزة ومقارنة تاريخ إنتاجها بمتوسط فترة الاحتفاظ بها في المستودعات الذي بلغ لعام 2010 (54) يوماً فوجد مواد تزيد مدى الاحتفاظ بها عن (230) يوماً في المستودعات عام 2011 بسبب وجود خلل كبير في الرقابة الداخلية في الشركة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج تخص الشركة التي تم التطبيق عليها وتتلخص النتائج بأن على شركة أكبيطرة وضع إجراءات أكثر حزمًا لكل من المشتريات والمبيعات والإنتاج والمخازن توضح صلاحيات كل قسم، وكيفية التنسيق فيما بينهم مع ضرورة التزام موظفي الشركة بهذه السياسات والإجراءات وعدم مخالفتها وعلى الشركة أيضاً تشكيل مخصصات لمواجهة الخسائر المحتملة من خسارة قيمة المواد الراكدة نتيجة انتهاء الصلاحية.

2 دراسة (جبار, 2011) بعنوان "مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية".

هدف للدراسة إلى استخدام الإجراءات التحليلية المناسبة وتصميم برنامج تدقيق لكل فقرة من فقرات القوائم المالية لتؤدي إلى الكشف عن حالات التضليل المحتملة والوصول إلى نتائج عامة بمعقولية القوائم المالية.

إن المنهجية التي اتبعتها الدراسة هي البحث في موضوعي الإجراءات التحليلية والتضليل في القوائم المالية من الأدبيات المحاسبية ومن ثم تم اقتراح برنامج مراجعة بالإجراءات التحليلية لتطبيقه عند أداء عملية التدقيق لكشف التضليل في القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يتطلب استخدام الإجراءات التحليلية توفر مجموعة من المؤشرات والنسب المالية حول نشاط الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق لغرض مقارنتها مع المؤشرات والنسب المعيارية وذلك لمعرفة اتجاه نشاطها المستقبلي ومساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق, كما أن تنفيذ الإجراءات التحليلية يمكن أن يتم في كافة مراحل عملية التدقيق, بالإضافة إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية وغير المالية.

3 دراسة (العبدلي, 2011) بعنوان " أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق, وتسليط الضوء على مدى تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في دولة الكويت.

إن المنهجية التي اعتمدها الدراسة هي الأسلوب الوصفي التحليلي بهدف التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقبين الماليين في مراحل التدقيق وذلك من خلال دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت إذ تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة وذلك بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات أبرزها: إن استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق يخفف من أوجه القصور في عملية التدقيق, وإن استخدامها في مراحل مبكرة من عملية التدقيق (مرحلة التخطيط) تعطي مؤشرات للمدقق إلى المطارح التي يجب أن يزيد فحصها من خلال الإجراءات الأخرى.

4 دراسة (مهدي, 2011) بعنوان "الإجراءات التحليلية في التدقيق".

هدفت الدراسة إلى استخدام إجراءات التحليلية كأحد أبرز الأساليب الحديثة للتدقيق وفحص البيانات المالية بعد التحول إلى التدقيق الاختباري واستخدام أسلوب العينات فقد أصبح استخدامها أكثر فعالية وكفاية من التدقيق التفصيلي لتخفيض خطر الاكتشاف والتأكد عدالة وموضوعية البيانات المالية إذ يقوم مراقب الحسابات بتقييم مدى صحة وكفاية المعلومات المالية التي يجري الحصول عليها من السجلات المحاسبية للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق من خلال دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية بإجراءات الالتزام (واختيار الأرصدة والعمليات المحاسبية) الإجراءات الجوهرية وكذلك يقوم بالحصول على أدلة لإثبات إجراء الالتزام والإجراءات الجوهرية والإجراءات التحليلية.

إن المنهجية التي اعتمدها الدراسة هي الأسلوب الوصفي التحليلي الذي يقوم على جمع بيانات الظاهرة من الكتب والأدبيات السابقة وقد تم تحديد بعض النسب المالية لاستخدامها ضمن إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدقق.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أبرزها: إن استخدام الإجراءات التحليلية لاسيما تحليل الاتجاه والنسب المالية تساعد المدقق في تكريس وقته وجهده في النواحي التي حدثت فيها انحرافات وتغيرات جوهرية، وتركيز التدقيق على النقاط التي يتطلب فحصها تركيز أكبر.

5 دراسة (حسينو, 2009) بعنوان "دور المراجعة التحليلية في تخفيض خطر المراجعة"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح إمكانية الاستفادة من المراجعة التحليلية في تخفيض مخاطر المراجعة في مراحل المراجعة المختلفة.

وقد اتبعت الدراسة المنهجية التحليلية، حيث تم تحليل بيانات عينة الدراسة التي تكون من (50) مراجع حسابات مزاول موزعة على (20) مكتب، وعلى (33) عضو لجنة مراجعة موزعين على (25) شركة مساهمة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: إن استخدام برامج الحاسوب الالكترونية في تنفيذ الإجراءات التحليلية أمر هام، كما يجب الأخذ بمعايير المراجعة الدولية وتطبيق متطلباتها في البيئة المحلية في سورية.

6 دراسة (نصار, 2008) بعنوان "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق

التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة".

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدققيساعده في التحقق من المصدقية التي نص عليها دليل التدقيق العام عن طريق جمع أدلة اثبات وتحليلها بشكل موضوعي، ويتم ذلك من خلال عمل المقارنات للأرصدة والبيانات المالية والغير مالية وذلك بهدف تحديد الفروقات أو التغيرات في تلك الأرصدة والبيانات، ثم تحديد أدلة الإثبات التي من خلالها يمكن للمدقق أن يتوصل إلى أسباب هذه التغيرات والتي بدورها قد تكشف عن وجود أخطاء أو غش أو وجود أنشطة جديدة تمارسها الجهة

محل التدقيق, وهذا بالإضافة إلى أن تطبيق الإجراءات التحليلية تتيح للمدقق في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق الكشف عن مواطن الضعف والقوة في الأرصدة والتي من خلالها يقوم بتحديد البنود التي يجب أن يدققها، كما يقوم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية بالتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية في المرحلة الأخيرة من التدقيق. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج يمكن استعراض أبرزها: يرجع القصور في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل شاغلي الوظائف الرقابية في ديوان المحاسبة لعدم الإلمام التام بمحتوى دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة، بالإضافة إلى إن تطبيق الإجراءات التحليلية تساعد المدقق على تحديد مواطن الضعف والأرصدة الغير عادية عند مقارنة وتحليل البيانات المالية والغير مالية، كما تساهم الإجراءات التحليلية في تحقيق كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وذلك لأنها تساعد المدقق في تحديد الأخطاء والمشاكل المحتملة مما يترتب عليه تقليل مخاطر الاكتشاف.

(2) الدراسات باللغة الإنكليزية:

1 دراسة (Samaha, Hegazy, 2010) بعنوان "دراسة مقارنة حول تطبيق المعيار

الدولي 520 بين الشركات الأربعة الكبار والشركات غير الأربعة الكبار في مصر" هدفت الدراسة إلى دراسة مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 520 والمتعلق بالإجراءات التحليلية في سياق بيئة المراجعة المصرية بين الشركات الأربعة الكبار العاملة في مصر وشركات المراجعة من غير الأربعة الكبار. وكانت منهجية الدراسة بالبداية بالتعرف على مدى استخدام الإجراءات التحليلية في مصر خلال مراحل المراجعة الثلاثة بحسب حجم الشركات وعدد العاملين لديها. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أبرزها: إن هناك انخفاضاً نسبياً في استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراجعي الحسابات في مصر (من غير الأربعة الكبار) مقارنة مع الأربعة الكبار، وقد أوصت الدراسة بالقيام بتطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل المراجعة المختلفة من قبل مزاولي المراجعة المصريين أسوة بالأربعة الكبار لما لها من دور في مساعدة المراجع في إنجاز عملية التدقيق.

2 دراسة (Liuppold and Kida, 2009) بعنوان "أثر غموض المعلومات الأولية على دقة أحكام المراجعة التحليلية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على أسباب غموض المعلومات الأولية والتباسها مع افتراض بأن غموض المعلومات يعود إلى عاملين أساسيين هما (1) مدى كفايتها ودرجة تعقيدها و(2) مدى تأثيرها في الفرضيات الأولية التي يضعها مراجع الحسابات.

إن منهجية الدراسة بدأت بالتعرف على الأسباب التي تقلل من قدرة المراجع في التعرف على أخطاء البيانات المالية بدقة حتى بعدما يعرض عليه البيانات المالية ذات الصلة بالشركة، وقد شارك في هذه الدراسة (94) شخصاً وهم يعملون مراجعين وموظفين لدى شركات محاسبة عامة كبيرة، ومن ثم تم دراسة انعكاسات الغموض في المعلومات المالية على أحكام المراجعة التحليلية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أبرزها: إن غموض المعلومات الأولية يؤثر في قدرة المراجع على اكتشاف أخطاء البيانات المالية في نهاية عملية المراجعة التحليلية وهذا يشير إلى أن دقة الفرضية الأولية تعد جداً مهمة لدقة الحكم النهائي.

3 دراسة (Joshua Imoniana, 2008) بعنوان "إجراءات المراجعة التحليلية في التدقيق - دراسة استكشافية"

هدفت الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين هدف التدقيق واختيار إجراءات المراجعة المستخدمة من قبل المدققين لغرض إبداء رأيهم في القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدفتم الاعتماد على عينة غير احتمالية (قصدية) تتكون من 28 مدقق من خريجي وحملة شهادة الماجستير من الجامعة البرازيلية ولضمان المهارة وجودة الردود تم اختيار مدققين من ذوي خبرة لا تقل عن سنة في العمل في واحدة من الشركات الأربعة الكبار. منهجية الدراسة: اعتمدت الدراسة طريقة الترتيب النوعية وكان سؤال البحث، ما هي خصائص إجراءات المراجعة التحليلية التي تساعد المدققين في إبداء رأيهم؟ هل اختيار مزيج من الإجراءات مطلوب لتحقيق متطلبات الاختبار الجوهرية؟ وقد كان تحليل النتائج معتمد على التحليل التكراري للإجابات.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أبرزها: إن رضا المدقق بالإجراءات التي يقوم بتطبيقها يتحقق بناءً على عدة عوامل منها الأهمية النسبية للحساب أو مجموعة الحسابات التي يدققها، ومدى خطر احتواء الحسابات على تحريف جوهري، وأيضاً يفضل المدققون الإجراءات التي يتم من خلالها الحصول على معلومات من طرف ثالث أكثر من الإجراءات التحليلية أو الإجراءات الأخرى.

4 دراسة (Koskivaara, 2007) بعنوان " أثر الإجراءات التحليلية في بيئة المراجعة

المستمرة"

هدفت هذه الدراسة لإظهار كيفية تضمين إجراءات المراجعة التحليلية في بيئة المراجعة المستمرة، هذا وقد توقفت بيئة المراجعة المستمرة من خلال مراحل المراجعة المختلفة، كما هدفت هذه الدراسة للتأكيد على دور الإجراءات التحليلية في الحصول على الدليل المناسب لمراجع الحسابات.

إن منهجية الدراسة المتبعة هي استخدام خصائص مختلفة من تقنيات المراجعة التحليلية وذلك لمعرفة التوقعات حول قيم المبيعات الشهرية، فقد استخدمت الدراسة الأساليب الكمية البسيطة بالإضافة إلى التقنيات الكمية المتقدمة مثل تحليل الانحدار ونموذج الشبكة العصبية الصناعية (ANN) وتحليل الانحدار له دور حاسم في بيئة المراجعة المستمرة خاصة عند تحويل المعطيات بين الشركات إلكترونياً كما أكدت هذه الدراسة أن فهم المراجع الدقيق للتقلبات الإحصائية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة النتائج منها: إن التأهيل والتدريب المستمر للمراجع وضرورة الاهتمام باستخدام البرمجيات أمر هام جداً في بيئة المراجعة المستمرة لأنها تساهم في تحسين فعالية عملية المراجعة.

5 دراسة (Owuses-Anash et al., 2002) بعنوان "العوامل التي تزيد من احتمال

كشف التحريف والتلاعب باستخدام فيديو المخازن والمستودعات.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي تزيد من احتمال كشف التحريف والتلاعب في دورة المخازن والمستودعات.

إن منهجية الدراسة المتبعة لتحقيق أهدافها هي المنهج الوصفي التحليلي حيث تم أخذ عينة مكونة من (56) إجراء للكشف عن التحريف والتلاعب مستخدماً في دورة المخازن والمستودعات، بالإضافة إلى العوامل التي تزيد من احتمال اكتشاف التحريف والتلاعب فيها هذه الدورة في نيوزلاندا.

وأظهرت النتائج أن المدققين حسب آليات العينة الدراسية يرون أن أقل من نصفها لإجراء ات لها فاعلية أكثر في الكشف عن التحريف والتلاعب، وأن أكثر من نصفها فاعلية عالية بدرجة متوسطة في الكشف عن الغش، وأن (15) إجراء من الإجراءات التي تمت دراستها ذات فاعلية عالية بدرجة أقل في الكشف عن الغش.

ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يعتبر مفهوم الإجراءات التحليلية مفهوماً واسعاً ما أدى إلى تميّز كل دراسة من الدراسات السابقة بأهدافها عن الدراسات الأخرى بالرغم من أن بعضاً منها تلاقت في بعض النقاط.

وقد تفاوتت الدراسات السابقة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فمنها من اعتمد على تحليل بيانات تتعلق بعينة الدراسة ومنها من طبق على حالات خاصة ومنها من اكتفى باقتراح برامج مراجعة باستخدام الإجراءات التحليلية أو تحديد بعض النسب المالية المفيدة للمراجع.

إلا أن ما يميّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو اعتمادها على الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية التي تعتبر أهم مسؤوليات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية، وتطبيق الإجراءات التحليلية على شركة صناعية تعمل في ظروف تضخمية ما يتطلب تطبيق إجراءات تحليلية تعتمد على البيانات الكمية بشكل أكبر وهذا ما لم تشر إليه الدراسات السابقة، بالإضافة إلى تطبيق الإجراءات التحليلية حسب دورات المراجعة المتعارف عليها وهذا ما لم تشر إليه الدراسات السابقة وإنما اعتمدت الدراسات السابقة على الربط بين إجراءات المراجعة التحليلية ومراحل عملية التدقيق، أو التطبيق على واحدة من دورات التدقيق أو الربط بين الإجراءات التحليلية وخطر التدقيق.

سادساً: فرضيات الدراسة

يفترض الباحث خلال هذه الدراسة الفرضيات التالية:

- ❖ الفرضية الأولى: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في دورة الإيرادات سواء كانت هادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح.
- ❖ الفرضية الثانية: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في دورة الإنتاج سواء كانت هادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح.
- ❖ الفرضية الثالثة: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات في دورة المشتريات والحياسة سواء كانت هادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح.
- ❖ الفرضية الرابعة: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات في دورة الرواتب والأجور سواء كانت هادفة إلى زيادة أو إنقاص الربح.
- ❖ الفرضية الخامسة: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف التحريفات في دورة التمويل.
- ❖ الفرضية السادسة: لا يوجد دور للإجراءات التحليلية في كشف العرض المضلل في القوائم المالية.

الفصل الثاني

التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

المبحث الأول: طبيعة التحريفات الجوهرية

المبحث الثاني: أسباب نشوء التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

المبحث الثالث: أشكال التحريفات الجوهرية في البيانات المالية

المبحث الرابع: واجبات المدقق لمواجهة التحريفات الجوهرية

المبحث الخامس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى زيادة الأرباح

المبحث السادس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى تخفيض الأرباح

المبحث الأول: طبيعة التحريفات الجوهرية:

1) مفهوم التحريفات الجوهرية:

أوضح معيار المحاسبة الدولي رقم /1/ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعنوان "إعداد القوائم المالية" أن القوائم المالية تنتج من تصنيف عدد كبير من الصفقات والأحداث الأخرى المتشابهة بالطبيعة، حيث إن المرحلة الأخيرة من مراحل العمل المحاسبي هي تجميع وتصنيف العمليات ذات الطبيعة الوظيفية نفسها في بنود مستقلة، كما أن القوائم المالية يجب أن تعرض بعدالة المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة، وأن العرض العادل يتطلب العرض الصادق للأثار المالية للعمليات التي تتم في الشركة وذلك بالانسجام مع محددات اعتراف وتسجيل كل عملية وتصنيفها على أنها أصل أو التزام أو مصروف أو إيراد حسب ما حدد إطار إعداد القوائم المالية كل من هذه البنود، وقد أضاف المعيار أن العرض العادل يتحقق من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بالإضافة إلى:

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية بالانسجام مع معيار المحاسبي الدولي رقم / 8/ بعنوان "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- عرض البيانات بشكل ملائم ومؤثوق وقابل للمقارنة ومفهوم.
- تزويد إفصاح إضافي عند وجود متطلبات إضافية للمعايير.

ونظراً للمسؤوليات المناطة بالمدقق وعلى رأسها التأكد من إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعداد البيانات المالية المعمول به فعند قيامه بعملية تدقيق لقوائم معدة وفقاً لمعايير المحاسبية فإن مخالفة ما ذكر أعلاه يعتبر بمثابة تحريف، ونورد فيما يلي بعض التعريفات الخاصة بمفهوم التحريفات الجوهرية كما هو وارد في بعض معايير وأدبيات المحاسبة والتدقيق:

إذ يعرف المعيار / 200/ الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ضمن إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة بعنوان "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"،

التحريف (misstatement) على أنه "فرق بين مبلغ أو تصنيف أو عرض أو إفصاح عن بند معين في بيان مالي مبلغ عنه, وقد تنشأ التحريفات من خطأ أو احتيال".

بينما عرف (Scott, 2006: p343) التحريفات (الناجمة عن إدارة الأرباح) على أنها "اختيار المدراء للسياسات المحاسبية المتاحة بالمعايير المحاسبية والتي تساهم في تحقيق أهدافهم المتمثلة في زيادة القيمة السوقية للشركة".

أما (Belkaoui 2009: p75) فقد اعتبر أن التحريفات الجوهرية على أنها "التحريفات الناتجة عن تدخلات مدروسة من قبل الإدارة في عملية إعداد التقارير الخارجية بقصد تحقيق مصالح شخصية".

وجاء كل من (Healy and Wahlen 1999: p386) بالتعريف التالي للتحريفات والذي يركز الضوء على التلاعب المتعمد من قبل الإدارة فاعتبرا التحريفات على أنها "استخدام المدراء لأحكام شخصية في عمليات إعداد التقارير المالية وتسجيل المعاملات الأصلية بهدف تضليل بعض مستخدمي التقارير المالية عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة, أي تحقيق أهداف شخصية من خلال الأرقام المحاسبية".

أما معيار المحاسبة الدولي رقم / 1 / فقد حدد التحريفات بأنها أي تضليل أو حذف للبند وهذا التحريف لا يعتبر هاماً إلا إذا أثر بشكل منفصل أو مجمع على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتخذها هؤلاء بناء على القوائم المالية.

من خلال الاطلاع على التعريفات أعلاه قام الباحث باقتراح التعريف التالي للتحريفات الجوهرية: هي أي فرق في مبلغ أو تصنيف لبند أو حذف لعمليات هامة بالشكل الذي يؤدي إلى تضليل مستخدمي البيانات المالية سواء نشأ عن خطأ أو احتيال أو استخدام أحكام شخصية بعيدة عن الواقع.

(2) تحريفات البيانات المالية التي يعنى المدقق باكتشافها:

إن الخطورة الفائقة للتحريفات الجوهرية في البيانات المالية دفعت الهيئات المختلفة المسؤولة عن إصدار معايير مهنية لتدقيق الحسابات إلى إصدار معايير خاصة بالتحريفات الجوهرية تؤكد على مسؤولية المدقق عن كشف التحريفات الجوهرية والإجراءات الواجب عليه اتباعها لمواجهة هكذا تحريفات فإلى جانب معايير التدقيق الدولية الصادرة عن المجمع الدولي للمحاسبين فقد أكدت هيئة الإشراف على الشركات العامة (PCAOB) على مسؤولية المدقق عن اكتشاف التضليل الناشئ عن الاحتيال والاستجابة للتحريفات الجوهرية في المعايير الصادرة عنها وهي المعيار رقم /12/ "بعنوان تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية" والمعيار رقم / 13/ بعنوان "استجابات المدقق لمخاطر التحريفات الجوهرية", كما أن معظم أدبيات التدقيق إن لم تكن جميعها (على الأقل حسب ما اطلع عليه الباحث) أكدت على مسؤولية المدقق حيال كشف التحريفات الجوهرية كما اعتبر كل من (Mautz&Sharaf, 1961) في كتابهما (فلسفة التدقيق) الصادر عن مجمع المحاسبة الأمريكي (AAA) أن "العرض العادل للقوائم المالية يعني ضمناً استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً كأحد فروض التدقيق ما يعني أن الخروج عن المبادئ المحاسبية أمراً غير مقبولاً وهذا ما يعتبر تحريفاً بحد ذاته.

كما يحدد المعيار / 200/ بالفقرة (3) أن الهدف من إجراء عملية تدقيق القوائم المالية هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية، ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

يجب أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، وإن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الحصول على هذا التأكيد عند حصول المدقق على أدلة إثبات كافية ومناسبة للحد من خطر التدقيق والذي يعني أن يعبر المدقق عن رأيه غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على تحريفات جوهرية (معيار 200، فقرة 5).

(3) الخصائص الأساسية للتحريفات الجوهرية:

إن التحريفات الجوهرية هي التحريفات التي يجب على المدقق كشفها في نطاق الأهمية النسبية. وتعتبر التحريفات هامة نسبياً بما فيها الحذف عندما يكون من المتوقع أن يؤثر بشكل فردي أو متجمعة على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتخذونها على أساس القوائم المالية، وبما أن رأي المدقق يتعامل مع القوائم المالية ككل، لذا فهو غير مسؤول عن الكشف عن التحريفات الغير جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ككل (معيار 200، فقرة 6).

وقد حدد معيار المحاسبة الدولي رقم / 1 / مفهوم الأهمية النسبية عندما ذكر أنه يجب على الشركة أن تعرض بشكل منفصل كل صنف هام من البنود المتشابهة بمعنى أنه على الشركة أن تعرض بشكل منفصل البنود الغير متماثلة بالوظيفة ما لم تكن غير هامة، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة التضليل، ونظراً للارتباط الكبير بين مفهومي التحريفات الجوهرية والأهمية النسبية نورد تعريف مفهوم الأهمية النسبية الذي حدده مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد اعتبر الأهمية النسبية على أنها "مقدار أو كمية الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير قرار المستخدم الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الحذف أو التحريف".

المبحث الثاني: أسباب نشوء التحريفات الجوهرية في البيانات المالية:

1) التحريفات الجوهرية الناتجة عن الأخطاء غير المقصودة:

إن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية, وبالتالي هذه الأخطاء لا ترتكب عمداً أو بناءً على تصميم مسبق, وإنما تقع نتيجة تقصير أو إهمال المحاسبين في أداء واجبهم أو عدم درابتهم بمعايير المحاسبة الدولية (القاضي وآخرون, 2011: 207-208).

إن عدم الوقوع بالأخطاء أساساً أو اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية هما من المهمات الأساسية لإدارة المشروع, وفيما يلي بعض الطرق التي تساعد في اكتشاف أو الحد من الأخطاء بطريقة تلقائية (القاضي وآخرون, 2011: 209):

7. استخدام القيد المزدوج, فتسجيل عملية في دفتر اليومية وترحيل جانب منها إلى دفتر الأستاذ العام سوف يكشفه ميزان المراجعة.
8. استخدام دفاتر الأستاذ المساعدة, فتسجيل المبيعات في يومية خاصة وترحيلها بالإجمالي إلى حساب المدينين في دفتر الأستاذ العام وبالتفصيل إلى حسابات المدينين في دفتر الأستاذ المساعد يبين صحة ترحيل المبيعات من خلال المطابقة بين الدفترين.
9. إرسال الكشوف الشهرية إلى العملاء, تبين هذه الطريقة المبالغ المسجلة على حساب زبون بدل الزبون الصحيح.

2) التحريفات الجوهرية الناتجة عن الممارسات الاحتيالية لإدارة المشروع:

يعني الاحتيال (الغش) فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة, وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين, أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية, والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية (القاضي وآخرون, 2011: 217).

وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم / 240 الصادر بعنوان "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" في الفقرة / 7 منه أن خطر عدم اكتشاف المدقق

لتحريف جوهرى ناتج عن احتيال الإدارة أكبر من مخاطرة عدم كشف المدقق تحريف جوهرى ناتج عن احتيال الموظف, لأن الإدارة عادةً ما تكون في موضع يمكنها من التلاعب المباشر أو غير المباشر في السجلات المحاسبية أو عرض معلومات احتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات احتيال مشابهة من قبل موظفين آخرين.

ويمكن تحديد الخصائص التالية لاحتتيال الإدارة (حمادة, 2010):

1. يمكن أن تجري الإدارة التحريفات في البيانات المالية لتحقيق مكاسب شخصية تؤدي إلى إلحاق الضرر المباشر بالشركة مثل اختلاس الموارد والأصول, وهذا يندرج تحت هدف تخفيض الأرباح.
2. يمكن أن تجري الإدارة التحريفات في البيانات المالية لإظهار الأرباح بصورة أقل وذلك سعياً لسداد ضرائب أقل, وهذا يندرج تحت هدف تخفيض الأرباح.
3. قد تنطوي التحريفات على سعي الإدارة لإجراء التلاعب في العرض والإفصاح مما يظهر وضع الشركة بشكل أفضل عما هو عليه فعلاً, وهذا يندرج تحت هدف زيادة الأرباح.

3) التحريفات الجوهرية الناتجة عن الممارسات الاحتيالية للموظفين:

عادةً ما يتم احتيال الموظفين من خلال الثغرات الموجودة في نظام الرقابة أو التواطؤ بين موظفين أو أكثر أو بسبب تعارض المسؤوليات الموكلة إلى نفس الشخص في بيئة نظام الرقابة, إذ يجب أن تتحقق الإدارة من تطبيق القاعدة الرقابة القائمة على فصل المسؤوليات في جميع أنشطة المشروع (Hock, 2013), حيث يتم الفصل بين المسؤوليات التالية:

- 1 +إجازة: إجازة العملية.
- 2 -الحيازة: الحيازة المادية للأصول.
- 3 -التسجيل: تسجيل العملية العملية في الدفاتر المحاسبية.
- 4 -التدقيق: تدقيق العملية بالتحقق من شرعيتها والاعتراف بها وتسجيلها بشكل ملائم.

ولا تعتبر مهمة إعداد البيانات عملية متعارضة مع أي من العمليات السابقة, ومهما يكن نظام الرقابة قوي فإنه من المستحيل منع حدوث الأخطاء أو الاختلاسات وخصوصاً في حال كانت تطبيق رقابة على نشاط معين أعلى من المنفعة المتحققة من هذه الرقابة.

إن خصائص احتيال الموظفين تختلف عن تلك التي تتعلق باحتيال الإدارة, فإن ممارسة الموظفين لعمليات احتيالية يكون غالباً بهدف تحقيق مصالح شخصية تنتج في غالبها اختلاس موارد وأصول الشركة, وفيما يلي الحالات التي تشير إلى وجود احتيال مرتكب من قبل الموظفين (معيار 240, ملحق 1):

- 1 -الدوافع (الضغوط): قد تخلق الالتزامات المالية الشخصية ضغوطاً على الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى والتي تعتبر عرضة للسرقة أو إساءة الاستخدام.
- 2 -الفرص: من الممكن أن تزيد خصائص أو ظروف معينة من تعرض الأصول لسوء الاستخدام, مثل: وجود مبالغ نقدية كبيرة أو وجود عناصر مخزون صغيرة وذات قيمة عالية.....
- 3 -المواقف (التبريرات): إهمال الحاجة إلى متابعة المخاطر المتعلقة بسوء استخدام الأصول.

المبحث الثالث: أشكال التحريفات الجوهرية في البيانات المالية:

بينما تم في المبحث السابق عرض أنواع التحريفات الجوهرية حسب الغاية منها (مقصودة وغير مقصودة) ومسببها (الإدارة والموظفين)، يرى الباحث ضرورة عرض الأشكال التي يمكن أن تتم من خلالها هذه الأنواع للتحريفات الجوهرية.

(1) التحريفات بسبب حدوث أخطاء غير متعمدة نتيجة إهمال أو تقصير:

ورد في معيار التدقيق الدولي رقم / 450 الصادر بعنوان "تقييم البيانات الخاطئة المحددة من خلال عملية التدقيق" في الفقرة / 1 بعض الحالات التي يمكن أن ينتج عنها تحريفات للبيانات المالية بسبب الأخطاء موضحة كما يلي:

- أخطاء ترتكب من قبل الموظفين:
- 4. عدم الدقة في جمع ومعالجة البيانات التي يتم بناءً عليها إعداد البيانات المالية.
- 5. السهو عن قيمة أو إفصاح.
- أخطاء ترتكب من قبل الإدارة:
- 6. تقدير محاسبي غير دقيق ناجم عن تجاهل للحقائق أو تفسير خاطئ واضح لها.
- 7. تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبر المدقق غير معقولة أو اختيار تطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.

(2) التحريفات المرتبطة بتقارير مالية احتيالية:

1 ينطوي الاحتيال على شكل إعداد تقارير مالية احتيالية على دافع ما أو ممارسة ضغط لارتكاب الاحتيال وفرص ملحوظة للقيام بذلك ووجود تبرير معين لذلك، كما في حالات وجود دوافع أو ضغوط لإعداد تقارير مالية احتيالية عندما تكون الإدارة خاضعة لضغوطات من مصادر خارج المنشأة أو داخلها لتحقيق نسبة مستهدفة من الأرباح أو الدخل المالي، وخصوصاً أن عواقب إخفاق الإدارة في تلبية الأهداف المالية يمكن أن تكون كبيرة (معيار 240، فقرة: 1).

2 ينطوي إعداد التقارير المالية الاحتياطية على أخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية بسبب ضغوط في تلبية توقعات السوق أو الرغبة في زيادة التعويضات على أساس الأداء, يوجد مواقف معينة يقصد منها إعداد تقارير مالية احتياطية من خلال تحريف البيانات المالية لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضريبة أو تضخيم الأرباح لضمان تمويل البنك (معيار 240, فقرة: أ2).

3 الاحتيال المتعلق بتجاوزات أنظمة الرقابة الداخلية:

يمكن أن توجد فرصة ملحوظة لارتكاب الاحتيال حتى لو اعتقد الفرد بأنه لا يمكن تجاوز الرقابة الداخلية وذلك بسبب درايته بنقاط الضعف, ولكن بالإضافة لما سبق يمكن أن يتم تجاوز نظام الرقابة الداخلية ويقوم الأفراد بعمليات غير شرعية, وفيما يلي أمثلة على ذلك (معيار 240, فقرة: أ4):

- 1 تسجيل قيود وهمية في دفاتر اليومية وخصوصاً بالقرب من نهاية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- 2 تعديل الافتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- 3 إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- 4 إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- 5 الدخول في معاملات معقدة مهيكلة لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- 6 تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعلومات الهامة وغير العادية.

4) الاحتيال المرتبط بالتقديرات:

- 1 إن إعداد التقارير المالية تتطلب من الإدارة المسؤولة اتخاذ عدد من الأحكام أو الافتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية الهامة وعن متابعة ومراقبة هذه التقديرات على أساس مستمر.
- 2 كثيراً ما يتم إعداد البيانات المالية الاحتمالية من خلال أخطاء متعمدة في التقديرات المحاسبية، ويمكن تحقيق ذلك مثلاً من خلال التقليل من كافة المخصصات أو الاحتياطات أو المبالغة فيها بنفس الطريقة بحيث تكون مصممة إما لتحقيق الاتساق في الأرباح على مدى فترتين محاسبتين أو أكثر أو لتحقيق مستوى أرباح معين من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية بالتأثير على انطباعاتهم عن أداء وربحية المنشأة (معيار 240، فقرة: 45).

5) الاحتيال المتعلق بسوء تخصيص الأصول (سرقة أصول المنشأة):

كثيراً ما يقوم الموظفون بسرقة مبالغ صغيرة نسبياً أو غير هامة إلا أنه قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم عادةً أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء التخصيص بطريقة يصعب اكتشافها، كما يمكن للأفراد الأمناء ارتكاب الاحتيال في بيئة تفرض ما يكفي من الضغوط عليهم، ومن الممكن سوء تخصيص الأصول بطرق عدة، بما في ذلك الحالات التالية التي يترافق معها مستندات غير صحيحة (معيار 240، فقرة: 5):

- 1 سرقة المقبوضات (اختلاس تحصيلات الذمم المدينة أو تحويل المقبوضات بما يتعلق بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة).
- 2 سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية (سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع أو سرقة الخردة لإعادة بيعها أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال).
- 3 التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها (دفعات لبائعين وهميين أو رشاوى مقابل رفع أسعار لحصول وكلاء الشراء على عمولة).
- 4 استخدام أصول المنشأة لاستعمال شخصي (حصول على قروض بضمان قرض شخصي).

المبحث الرابع: واجبات المدقق لمواجهة التحريفات الجوهرية:

يشير المعيار /200/ في الفقرة (7) أن على المدقق ممارسة الحكم المهني والشك المهني وأن يقوم أثناء تخطيط وأداء عملية التدقيق بـ:

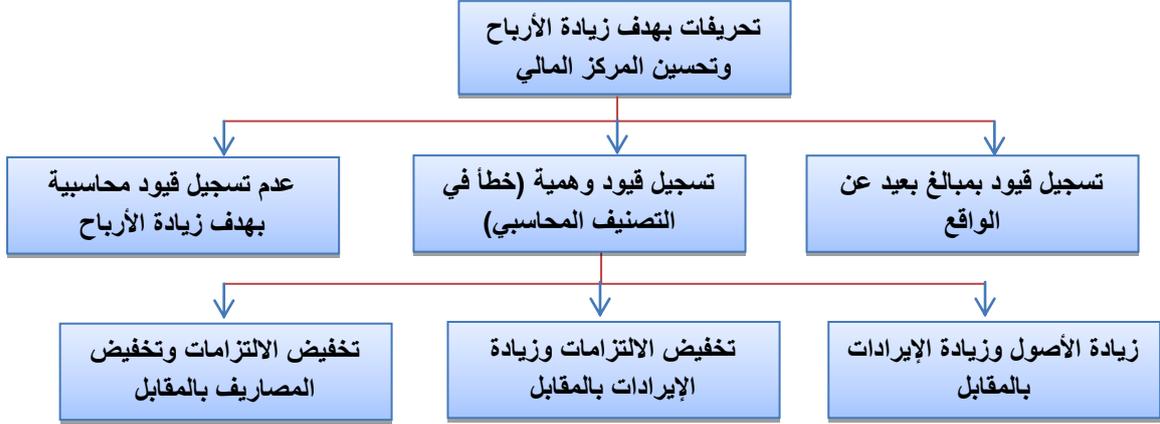
- 1 تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية, سواء كانت ناتجة عن غش أم خطأ, بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- 2 تصميم إجراءات مراجعة يحصل المدقق من خلالها على أدلة إثبات للتأكد من أن التحريفات موجودة أم لا.
- 3 تكوين رأي بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها المدقق من خلال أدلة الإثبات.

إن موقف المراجع من التحريفات هو أن يقرر فيما إذا كان هناك داعٍ لتصحيحه فإذا كان تأثير الخطأ مبلغ غير هام فقد يقرر المراجع عدم تصحيح الخطأ, وإذا كان الخطأ متعلق بالالتزام بنظام الرقابة الداخلية فإن ذلك لا يلتزم إجراء أي تعديل لأنه لا يؤثر على الأرصدة الدفترية, وإذا كان الخطأ هام فإن المدقق يأخذه بعين الاعتبار (القاضي وآخرون, 2011: 211).

ويختلف تأثير الخطأ الهام على عمل المدقق حسب المرحلة التي اكتشف المدقق بها هذا الخطأ, فإذا تم اكتشاف الخطأ أثناء مراجعة المدقق لالتزام الشركة بنظام الرقابة الداخلية فهذا الخطأ لن ينعكس بشكل مباشر على رأي المدقق في تقرير المراجعة وإنما سيؤدي به لزيادة إجراءاته الجوهرية (عما خطط له) التي سيقوم من خلالها بفحص أرصدة الحسابات الختامية, بينما إذا اكتشف الخطأ أثناء أدائه للإجراءات الجوهرية فسوف ينعكس أثر الخطأ الهام على رأي المدقق في القوائم المالية.

المبحث الخامس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى زيادة الأرباح:

يمكن للإدارة أن تقوم بتحريف القوائم المالية بهدف تضليل المستخدمين عن طريق زيادة الأرباح وتحسين المركز المالي بإحدى الطرقتالتالية:



الشكل (1-2) - أنواع التحريفات الهادفة إلى زيادة الأرباح وتحسين المركز المالي (إعداد الباحث)

وفيما يلي عرض لأشكال هذه التحريفات في بنود قائمتي المركز المالي والدخل:

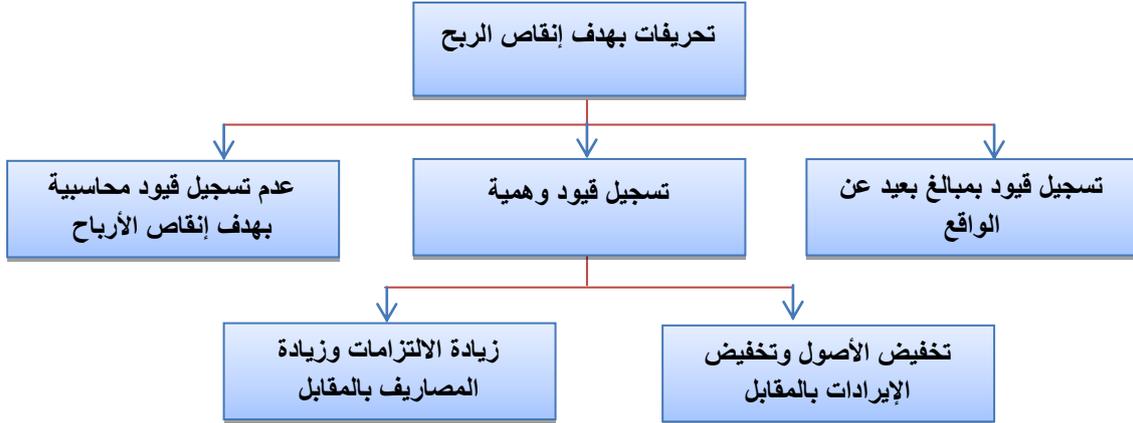
بند قائمة المركز المالي	بنود قائمة الدخل المرتبطة	تسجيل قيود بمبالغ بعيدة عن الواقع	تسجيل قيود وهمية (أخطاء التصنيف المحاسبي)	عدم تسجيل قيود محاسبية بهدف زيادة الربح
الأصول طويلة الأجل	<ul style="list-style-type: none"> - مصروف الاستهلاك. - فروق إعادة تقويم. - الأرباح والخسائر الرأسمالية. 	<ul style="list-style-type: none"> - تخفيض مصروف الاستهلاك السنوي من خلال (التلاعب بالتقديرات) إما المبالغة بالعمر الإنتاجي أو اختيار استخدام طريقة استهلاك لا تتناسب مع الاستهلاك الفعلي. - استهلاك مصاريف التأسيس على أكثر من سنة. 	<ul style="list-style-type: none"> - رسملة مصاريف إيرادية (مخالفة معايير المحاسبة). - الاعتراف بفروق إعادة التقويم ضمن الأرباح (مخالفة معايير المحاسبة). 	<ul style="list-style-type: none"> - إغفال تسجيل مصروف الاستهلاك. - عدم تسجيل عمليات بيع أصول ثابتة دون القيمة الدفترية أدت إلى تحقيق خسائر.
المخزون	<ul style="list-style-type: none"> - تكلفة البضاعة المباعة. - مؤونة هبوط أسعار. - فروق جردية. 	<ul style="list-style-type: none"> - التلاعب بسياسة تحديد تكلفة المنصرف من المخزون بهدف إظهار تكلفة مبيعات أقل وبالتالي أرباح أعلى. - اعتماد سياسات تسعير مخزون تؤدي لزيادة قيمة مخزون الشركة بشكل وهمي. 		<ul style="list-style-type: none"> - عدم تسجيل مؤونة لهبوط أسعار بضاعة عندما يكون المبلغ القابل للتحقق من المخزون دون التكلفة (مخالفة معايير المحاسبة ومبدأ الحظية والحذر). - عدم الاعتراف بفروق الجرد

عندما يكون الجرد الفعلي دون الأرصدة الدفترية لعناصر المخزون.				
-عدم تشكيل مؤونة ديون مشكوك فيها للديون الميؤوس من تحصيلها. -عدم تسجيل مردودات المبيعات.	-تسجيل عمليات بيع وهمية.	-تسجيل مؤونة ديون مشكوك فيها دون المبلغ الحقيقي للديون الميؤوس من تحصيلها. -تسجيل عمليات بيع بقيمة أعلى من قيمتها الحقيقية. -إعادة تقييم الزبائن بعملية أجنبية بأسعار صرف أعلى من أسعار الصرف الفعلية.	-المبيعات. -مردد. مبيعات. -مؤونة الديون المشكوك فيها. -فروق القطع.	الزبائن
-عدم إقفال المصاريف المدفوعة مقدماً ضمن المصاريف في السنة التي استحققت فيها (تأجيل الاعتراف بالمصاريف).	-تسجيل إيرادات مقبوضة مقدماً ضمن الإيرادات قبل استحقاقها (الاعتراف المبكر بالإيرادات)	-إقفال المصروفات التي تخص الفترة بقيمة أقل مما يجب تحميله للسنة الحالية	-حسابات المصروفات.	المقدمات
-عدم الاعتراف بفروق		-إعادة تقييم الحسابات بعملة	-عجز الصندوق.	النقدية

حسابات النقدية في حال كانت الأرصدة الفعلية دون الأرصدة الدفترية.		أجنبية بأسعار صرف أكبر من أسعار الصرف الحقيقية.	-فروق القطع.	
-عدم الاعتراف بمصاريف مستحقة.	-تسجيل إيرادات مقبوضة مقدماً كإيرادات فترة.	-تسجيل المصاريف المستحقة بأقل من القيمة الفعلية.	-حسابات المصاريف.	المستحقات
-عدم تسجيل المشتريات.		-اعتماد أسعار صرف دون أسعار الصرف الفعلية للمشتريات المستوردة. -إعادة تقييم حسابات الموردين بأسعار صرف أقل من الأسعار الفعلية.	-المشتريات. -مرد. المشتريات. -فروق القطع.	الموردون
-عدم إثبات الفوائد المصرفية على القروض والتسهيلات.	-تسجيل دفعات القروض من المصارف كإيرادات بدل تصنيفها كالتزامات. -عدم الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي.		-مصاريف الفائدة.	الالتزامات والقروض
أعدتصرف الباحث (حمادة، القاضي وقريط)				

المبحث السادس: تحريفات البيانات المالية الهادفة إلى تخفيض الأرباح:

يمكن للإدارة أن تقوم بممارسات محاسبية تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بهدف تخفيض الأرباح من أجل التهرب الضريبي, كما يمكن أن تجري ممارسات مشابهة من قبل موظفي الشركة بهدف تغطية اختلاسات وذلك وفق أحد الطرق التالية:



الشكل (2-2) - أنواع التحريفات الهادفة إلى إنقاص الربح (إعداد الباحث)

وفيما يلي عرض لأشكال هذه التحريفات في بنود قائمتي المركز المالي والدخل:

بند قائمة المركز المالي	بنود قائمة الدخل المرتبطة	تسجيل قيود بمبالغ بعيدة عن الواقع	تسجيل قيود وهمية (أخطاء التصنيف المحاسبي)	عدم تسجيل قيود محاسبية بهدف إنقاص الربح
الأصول طويلة الأجل	- مصروف الاستهلاك. - فروق إعادة تقويم. - الأرباح والخسائر الرأسمالية.		- تسجيل عمليات تخريد وهمية بناءً على قرارات إدارية شرعية.	
المخزون	- تكلفة البضاعة المباعة. - مؤونة هبوط أسعار. - فروق جردية.	- تسجيل المواد الأولية المصروفة بالإنتاج بكميات أكبر من الكميات المستهلكة فعالاً.	- تسجيل فروق جردية للمخازن دون وجود نقص فعلي للتمكين من اختلاس المخزون بموجب محاضر جرد معتمدة من لجان الجرد.	
الزبائن	- المبيعات. - مرد. مبيعات. - مؤونة الديون المشكوك فيها. - فروق القطع.	- تسجيل مؤونة ديون مشكوك فيها أكبر من المبلغ الحقيقي لليون الميؤوس من تحصيلها لاختلاس المتحصلات النقدية. - تسجيل عمليات بيع بقيمة أقل من قيمتها الحقيقية لاختلاس	- تسجيل قيود وهمية للمؤونة من أجل تحقيق احتياطات سرية لتنظيم الأرباح. - تسجيل المبيعات النقدية على حسابات الزبائن بهدف اختلاس قيمتها.	- عدم تسجيل عمليات بيع للزبائن بهدف الاختلاس.

		المتحصلات النقدية. -إعادة تقييم الزبائن بعملية أجنبية بأسعار صرف أقل من أسعار الصرف الفعلية.		
	-تسجيل عجز وهمي بناءً على محضر جرد رسمي للنقدية بهدف اختلاس النقدية. -تسجيل عمليات صرف لمصاريف وهمية.		-عجز الصندوق. -فروق القطع.	النقدية
	-تسجيل مصاريف مستحقة وهمية.	-تسجيل المصاريف المستحقة بأكبر من القيمة الفعلية لاختلاس الفرق عند الدفع.	-حسابات المصاريف.	المستحقات
	-تسجيل عمليات شراء وهمية بهدف اختلاس قيمتها.	-تسجيل عمليات شراء بمبالغ أكبر من الواقع لاختلاس قيمتها.	-المشتريات. -مرد. المشتريات. -فروق القطع.	الموردون
أعد بتصرف الباحث (حمادة, القاضي وقريط)				

الفصل الثالث

الإجراءات التحليلية في التدقيق

المبحث الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية وخطوات تطبيقها

المبحث الثاني: أنواع الإجراءات التحليلية

المبحث الثالث: أهداف استخدام الإجراءات التحليلية

المبحث الرابع: أدوات الإجراءات التحليلية

المبحث الخامس: إجراءات المراجعة التحليلية للقوائم المالية

المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات

المبحث السابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج

المبحث الثامن: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة

المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور

المبحث العاشر: الإجراءات التحليلية في دورة التمويل

المبحث الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية وخطوات تطبيقها:

1) مفهوم الإجراءات التحليلية:

جاء في معيار التدقيق الدولي رقم / 520 الصادر بعنوان "الإجراءات التحليلية" أن الإجراءات التحليلية "عبارة عن تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات الغير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير".

كما تعرف الإجراءات التحليلية على أنها جزء مهم من عملية التدقيق، حيث أنها تتضمن تقييم المعلومات المالية، والعلاقات بين البيانات المالية وغير المالية، وهي تبدأ من المقارنات البسيطة وتصل إلى استخدام نماذج معقدة تتضمن عدة علاقات وعناصر من البيانات (SAS 56).

وتعرف الإجراءات التحليلية بأنها الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها المدقق وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير مالية ومقارنة هذه العلاقات للبحث عن وجود انحرافات، ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختيار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك حسب خبرة المدقق وحسه المهني في التدقيق (جبار، 2011).

فالإجراءات التحليلية بمثابة دليل للمدقق عن سلامة النتائج والقيم المسجلة والتغيرات الهامة في هذه النتائج والتي تتطلب منه التركيز على بنود معينة للتوصل إلى الأسباب التي أظهرتها المقارنات (العبدلي، 2011).

من خلال الاطلاع على التعريفات أعلاه قام الباحث باقتراح التعريف التالي للإجراءات التحليلية: هي تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية للوصول إلى مؤشرات تساعد في تحديد مطارح الخلل للقيام بإجراءات أكثر تفصيلاً ويتم هذا التحليل بربط البيانات ببعضها في سنة الدراسة أو بالمقارنة مع سنة سابقة أو مع توقعات محددة من قبل المدقق أو إدارة المشروع.

2) خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية:

تجسيدا لمفهوم الإجراءات التحليلية فإنه يجب على المدقق أن يتبع عدة مراحل عند تطبيق الإجراءات التحليلية وذلك بعد اطلاعه على حجم الشركة ونشاطها، وفيما يلي هذه الخطوات (العبدلي، 2011: 47):

1 تحديد أهداف الإجراءات التحليلية:

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية بغرض التوصل إلى أهداف عامة وأهداف خاصة، فالأهداف العامة تشمل توجيه اهتمام المدقق إلى المجالات والمناطق التي تحتاج إلى فحص أكثر وذلك لتوفير دليل جوهري أو للمساعدة في التقييم النهائي لعملية التدقيق، أما الهدف الخاص فقد يكون تجميع الأدلة اللازمة للتأكد من مدى ملائمة عنصر معين (مثل: كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لرصيد المبيعات).

2 تصميم الإجراءات التحليلية:

يتوقف اختبار المدقق وتصميم الإجراءات التحليلية على الهدف الذي يحدده، فمثلاً إذا كان هدف المدقق هو جمع أدلة للتأكد من ملائمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فيمكنه استخدام النسب الحالية التي تنسب المبيعات لحساب العملاء، ويجب على المدقق أن يقيم ما إذا كانت العلاقات معقولة عند تصميمه الإجراءات التحليلية.

3 وضع قاعدة القرار:

لكي يستطيع المدقق تحديد ما إذا كانت الفروقات الناتجة عن المقارنات تعتبر جوهرياً أم لا يجب عليه اتباع أحد الطريقتين التاليتين:

- **تجاوز الفرق لمبلغ معين:** وفي هذه الطريقة يضع المدقق مبلغ معين كحد مسموح به، بحيث إذا كانت الفروقات تتعدى ذلك المبلغ يعتبر فرق جوهري وعلى المدقق فحص أسباب هذا الفرق.
- **تجاوز الفرق لنسبة معينة:** وطبقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بمقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية برصيده في السنة السابقة ثم يقوم بإيجاد نسبة التغيير، فإذا تجاوزت تلك النسبة الحد الذي قام المدقق بتحديدده حسب خبرته فإنه يعتبر هذه التغيرات غير عادية مما يستدعي فحصها للتأكد من سبب التغيير.

وعلى المدقق في حالة استخدامه لحدود مختلفة بتوثيق الأساس الذي قام بالاعتماد عليه في مستوى الحد المستخدم.

4 تطبيق الإجراءات التحليلية وتحليل النتائج واستنتاج الخلاصة:

بعد تحديد المدقق للفروقات الجوهرية يقوم بتتبع تلك الفروق لمعرفة أسبابها، وتعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات الإجراءات التحليلية وذلك لأن هذا التتبع يتيح للمدقق الفرصة لكشف الأخطاء أو التلاعب.

وتبدأ عملية الفحص بالاستفسار من المسؤولين بالجهة عن الأسباب المحتملة للتغيرات الغير العادية بالإضافة للمراجعة التفصيلية للمستندات، ثم مقارنة نتائج الفحص مع تنبؤات المدقق الناتجة عن الإجراءات التحليلية، وبناءً على المقارنة يمكن للمدقق أن يحدد ما إذا كانت التوضيحات والتفسيرات والأدلة التي تم جمعها توفر دليلاً كافياً بالنسبة للمستوى المرغوب من التأكيد الذي يهدف إليه.

المبحث الثاني: أنواع الإجراءات التحليلية:

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، حيث يوجد ثلاث أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية:

1) مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه (معيار 520): يساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة محل التدقيق وذلك عن طريق مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة مع البيانات التي تمثل إجماليات النشاط للجهات الأخرى التي تزاوّل نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، كما أن هذه المقارنة تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة بالإضافة إلى أنها تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي إن وجد، ولكن يوجد عيب في هذا النوع من الإجراءات التحليلية ويكمن في أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها الجهات في نفس

النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها (جبار , 2011: 15).

2) مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترة السابقة (معيار 520), في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة محل التدقيق للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للجهة للسنة المالية الجارية، وإذا لوحظ ارتفاع أو انخفاض ملحوظ في أحد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات، ولعل أهم عيوب هذه الطريقة هو اختلاف الظروف التي تعمل بها المنشأة في السنوات السابقة عن الظروف التي تعمل بها في السنة الخاضعة للتدقيق (جبار , 2011: 15)، وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المدقق بمقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة، ومن الأمثلة على ذلك:

1 مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنة السابقة (SAS 56): يقوم المدقق بإدراج أرصدة ميزان المراجعة التي تم تسويتها في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل وأرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالسنة الحالية في عمود آخر، وهنا يمكن للمدقق أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتمام أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة (جبار , 2011: 15).

2 مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابله في السنة السابقة: يمكن للمدقق هنا أن يقارن إجمالي رصيد وفقاً لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، فيمكن أن تقارن الإجماليات الشهرية في السنة الحالية والسنة السابقة أو مقارنة إجمالي رصيد في نهاية الفترة الحالية مع نهاية الفترة السابقة، وهنا يمكن للمدقق أن تحديد الأرصدة التي تتطلب فحص إضافي (جبار , 2011: 15).

3 حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة: وهذا النوع أفضل من النوعين السابق ذكرهما ويرجع ذلك لوجود عيب في مقارنة الإجماليات أو التفاصيل مع ما يقابلها في السنوات السابقة، حيث لا يتم أخذ النمو أو النقص في

نشاط عمل الجهة بالإعتبار، فعن طريق حساب النسبة المالية ومقارنتها مع السنوات السابقة يمكن التغلب على ذلك العيب، وبذلك يستطيع المدقق أن يتوصل إلى نتائج أدق عند عمل المقارنات في الإجراءات التحليلية (جبار, 2011: 15).

4 مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها (SAS 56), يطبق هذا النوع من الإجراءات التحليلية غالباً عند التدقيق على الوحدات الحكومية، حيث تقوم معظم الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم مقارنتها مع البيانات الفعلية، ووجود فروق بين البيانات الفعلية والتقديرية يدل على وجود تغيرات تتطلب من المدقق البحث عن أسبابها والافتناع بها، ويجب على المدقق أن يتأكد من مدى بذل العناية من قبل الجهة محل التدقيق في إعداد هذه الموازنات التقديرية، وكذلك التأكد من احتمال تعديل الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات، والذي بدوره يؤثر على نتائج الإجراءات التحليلية ومدى الاعتماد عليها (جبار, 2011: 15).

5 مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق:يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية وعادة ما تكون بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها ولعل أهم عيوب هذه الطريقة هو اختلاف الظروف التي تعمل بها المنشأة في السنوات السابقة عن الظروف التي تعمل بها في السنة الخاضعة للتدقيق.

3) مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية (SAS 56):ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط والتي تتمثل ب (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات الغير مالية(جبار, 2011: 15).

المبحث الثالث: أهداف استخدام الإجراءات التحليلية:

يقوم مدقق الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة من الأهداف وفيما يلي بعضاً منها:

- 1 - مساعدة المدقق في تحديد طبيعية وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى (SAS 56).
- 2 تعتبر إجراءات جوهرية يمكن من خلالها الوصول إلى أدلة إثبات حول صحة أرصدة حسابات وعناصر قوائم مالية معينة أو أصناف محددة من الصفقات (SAS 56), وهذا ما يؤدي إلى تخفيض الاختبارات التفصيلية وخاصة عندما يقوم مدقق الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية ولا ينتج عن أدائها ظهور تقلبات جوهرية فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود خطأ أو مخالفة كبيرة وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها(جبار, 2011: 6).
- 3 يمكن من خلالها إجراء تدقيق عام للبيانات المالية في مرحلة التدقيق الأخيرة (SAS 56), وهذا يعزز تقييم مدى قدرة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق على الاستمرار إذ أن الإجراءات التحليلية تعتبر مؤشر يدل على الصعوبات المالية التي يمكن أن تواجه الوحدة الاقتصادية محل التدقيق إذ يستطيع مدقق الحسابات استخدام بعض أنواع الإجراءات التحليلية لتحديد احتمال وجود الفشل المالي, ومثال ذلك ارتفاع كبير في نسبة الديون طويلة الأجل إلى صافي الثروة مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الموجودات(جبار, 2011: 6).
- 4 +الإشارة إلى وجود تحريفات أو أخطاء محتملة في القوائم المالية (جبار, 2011: 6): يمكن أن تشير الإجراءات التحليلية إلى احتمال وجود تحريفات جوهرية وذلك حسب نوع الإجراءات المستخدم من قبل المدقق,ويمكن عرض الحالات التالية على اعتبار أنه يتم تدقيق حسابات دورة الإيرادات:
 - في حال كان المدقق يقوم بمقارنة بيانات الشركة مع بيانات الصناعة التي تعمل فيها الشركة: إن تحقيق الشركة لمبيعات أكبر من الشركات التي تعمل في نفس الصناعة

بشكل كبير مع بقاء الحصة السوقية للشركة دون تغيير عن العام الماضي فهذا يعني أن إدارة الشركة سعت إلى إظهار مبيعات بقيمة أكبر مما هي عليه.

- في حال كان المدقق يقوم بمقارنة أرصدة الحسابات نهاية السنة الحالية مع أرصدة الحسابات نهاية السنة السابقة: ينبغي أن تحقق الشركة مبيعات متجانسة على مدار سنوات عملها في حال لم يطرأ تغيير على الظروف التي تعمل بها مثل الانتشار في أسواق جديدة أو زيادة الطاقة الإنتاجية أو وجود ظروف تضخمية ففي حال لم تتغير الظروف التي تعمل بها الشركة ولوحظ ارتفاع المبيعات بشكل كبير في السنة الحالية عما كان عليه السنة الماضية فهذا يعني سعي إدارة الشركة إلى إظهار مبيعات بقيمة أكبر مما هي عليه فعلاً.
- في حال كان المدقق يقوم بمقارنة تفاصيل حسابات للسنة الحالية مع تفاصيل الحسابات في السنة السابقة: قد تخضع مبيعات الشركة إلى تقلبات فصلية خلال العام في أشهر محددة بسبب الموسمية وهذا يجب أن يتكرر من عام لآخر ما لم تغير الشركة من طبيعة منتجاتها التي تقوم ببيعها, فإذا لاحظ المدقق اختلاف في سلوك المبيعات بين العامين فهذا يشير إلى وجود خطأ في المبيعات المسجلة.
- في حال كان المدقق يقوم بمقارنة النسب المئوية لعلاقة بين حسابات في السنة الحالية مع نفس النسبة للسنة السابقة: غالباً ما تتبع الشركات سياسات محددة في عملها كأن تقوم بتسعير منتجاتها وفق سياسة تسعير محددة, وبالتالي فإن نسبة مجمل الربح يجب أن تكون متجانسة خلال السنوات المتتالية فإذا لاحظ المدقق تغير حاد في نسبة مجمل الربح دل ذلك على وجود أخطاء محتملة إما في المبيعات التي تم الإفصاح عنها أو في تكلفة المبيعات.
- في حال كان المدقق يقوم بمقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع توقعات الشركة: تقوم الشركات عادةً بوضع خطط مستقبلية بصيغة موازنات تقديرية فنقوم بتقدير المبيعات بناءً على خبراتها السابقة مع أخذ الظروف المتوقعة بعين الاعتبار, فإذا لاحظ المدقق وجود تفاوت كبير بين النتائج المخططة والنتائج المحققة فعلاً كان ذلك مؤشراً على وجود أخطاء في المبيعات وخاصة في حال كانت الظروف التي مرت بها الشركة نفس الظروف التي تم توقعها أثناء وضع الخطة.

- في حال كان المدقق يقوم بمقارنة نتائج الإجراءات التحليلية مع توقعات المدقق: ربما يتوقع المدقق قيمة مبيعات الشركة انطلاقاً من قيمة تكلفة مبيعاتها مع أخذ النسبة المئوية التي تحددها الشركة كهامش ربح عند تسعير منتجاتها بعين الاعتبار, فإذا كان هناك فارق كبير بين القيمة المتوقعة والقيمة الفعلية كان ذلك مؤشراً على وجود تضليل في المبيعات.
 - في حال كان المدقق يقوم بدراسة العلاقة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية: كأن يقوم المدقق بمقارنة نسبة تطور قيمة مبيعات الشركة مع نسبة تطور الكمية المباعة, فإذا كانت النتائج مختلفة بشكل كبير فهذا يعتبر دليل على وجود تحريف في مبيعات الشركة ما لم يكن هناك تغيرات هامة للأسعار أدت إلى عدم تجانس النسبتين واللذان يفترض أنهما مرتبطتان على نحو وثيق.
- وهذا هو الهدف الذي يتوقع تحقيقه من خلال استخدام الإجراءات التحليلية في هذا البحث.

المبحث الرابع: أدوات الإجراءات التحليلية:

تتمثل الإجراءات التحليلية في استخدام أدوات إحصائية ورياضية مثل تحليل النسب المالية وتحليل الاتجاه بالإضافة إلى تحليل الانحدار وتحليل المؤشرات, وفيما يلي تعريف هذه الأدوات (العبدلي, 2011: 31):

- (1) تحليل النسب المالية: يعتبر تحليل النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها, وتنصيب النسب المالية على دراسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم, ويمكن تعريف النسب المالية بأنها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر أخرى (منير وآخرون, 2005).
- (2) تحليل الاتجاه: يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر مداخل الإجراءات التحليلية شيوعاً وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة محاسبية ويتركز التحليل بوجه عام على مقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية (لطي, 2007).

3) تحليل الارتباط: هو عبارة عن طريقة احصائية يتم فيها التنبؤ بمتوسط متغير عشوائي يسمى متغيراً تابعاً اعتماداً على قيم وقياسات متغيرات عشوائية أخرى تسمى متغيرات مستقلة، ويعتمد دائماً على العلاقة السببية بمعنى أن يكون التغير في المتغير المستقل مسبب رئيسي للتغير في المتغير التابع.

ويعبر عن العلاقة بين المتغيرين الذي يكون أحدهما متغيراً تابعاً والآخر متغيراً مستقلاً، كما يلي (حميدان وآخرون: 2006):

$$y = a + bx$$

حيث تعبر الرموز في العلاقة السابقة عما يلي:

y: قيمة المتغير التابع, x: قيمة المتغير المستقل.

a: القيمة الثابتة التي تكون عندها قيمة المتغير التابع عندما يكون المتغير المستقل صفراً.

b: مقدار التغير في المتغير التابع عندما يتغير المتغير المستقل بمقدار 1.

ويمكن أن تكون العلاقة المدروسة بين متغير تابع وعدة متغيرات مستقلة فعندها يعبر عن العلاقة كما يلي:

$$y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + \dots + b_nx_n$$

y: قيمة المتغير التابع.

a: القيمة الثابتة التي تكون عندها قيمة المتغير التابع عندما يكون المتغيرات المستقلة صفراً.

b_n : مقدار التغير في المتغير التابع عندما يتغير المتغير المستقل (n) بمقدار 1.

x_n : قيمة المتغير المستقل (n).

ويمكن احتساب قيمة معامل الارتباط (r) بين متغيرين وذلك من أجل تحديد مدى قوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وتتراوح قيمة معامل الارتباط ضمن المجال التالي [1-,1+] وتحسب بالعلاقة التالية:

$$r = \frac{\sum (x - \bar{x})(y - \bar{y})}{\sqrt{[\sum (x - \bar{x})^2][\sum (y - \bar{y})^2]}}$$

فكلما كانت قيمة معامل الارتباط قريبة من 1 كلما دل ذلك على أن الارتباط أقوى بين المتغيرين على اعتبار أن الإشارة الجبرية تعبر عن جهة العلاقة بين المتغيرين فيما إذا كانت طردية أو عكسية.

4) تحليل المؤشرات: يمثل تحليل المؤشرات مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين الجهات التي تعمل في نفس الصناعة، ومثال آخر على تحليل المؤشرات (الذي يشار إليه أحياناً بتحليل الحجم العام) ويتمثل في تحديد كافة أرصدة الحسابات إما في صورة نسب مئوية إلى إجمالي الأصول أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات، ويعتبر تحليل الإيرادات أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتسم بالقابلية للتنبؤ بشكل واضح ومستقر (لطفي، 2007).

المبحث الخامس: إجراءات المراجعة التحليلية للقوائم المالية:

تتركز إجراءات المراجعة التحليلية للقوائم المالية ككل على:

- 1) دراسة اتجاه بنود القوائم المالية من عام لآخر: لملاحظة التغيرات الهامة التي تطرأ عليها والتي تلفت انتباه المدقق لتركيز إجراءات التدقيق على البنود التي تغيرت بشكل هام وذلك من خلال تطبيق التحليل الأفقي (مهدي، 2011).
- 2) حساب نسب التحليل المالي وذلك لملاحظة أي تغيرات جوهرية تطرأ على هذه النسب من عام إلى آخر مما يشير إلى احتمال وجود تضليل في بنود القوائم المالية التي تدخل في علاقات النسب المالية المطبقة (مهدي، 2011)، وأبرز هذه النسب (Hock, 2013):

- 1) حسب الربحية: والتي تربط أرباح المنشأة مع مجموعة متغيرات لتحديد نسبة العائد التي حققتها الشركة نتيجة أعمالها على الاستثمار في الشركة.

2 حسب السيولة: هذه النسب تربط سيولة المنشأة مع الالتزامات المترتبة عليها لتقييم درجة مخاطرة عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها في الفترة المستقبلية قصيرة الأجل.

3 حسب الكفاءة: هذه النسب تبين تطور كفاءة الشركة في إدارة أنشطتها المختلفة.

4 حسب المديونية: هذه النسب تدرس هيكل تمويل الشركة وتفيد في تقييم مخاطر التمويل وسداد الالتزامات طويلة الأجل.

نوع النسبة	النسبة	طريقة الحساب
نسب الربحية	نسبة مجمل الربح	مجمل الربح ÷ المبيعات
	نسبة صافي الربح	صافي الربح ÷ المبيعات
	نسبة العائد على الأصول	صافي الربح ÷ إجمالي الأصول
	نسبة العائدة على الأصول الثابتة	صافي الربح ÷ الأصول الثابتة
	نسبة العائد على حقوق الملكية	صافي الربح ÷ حقوق الملكية
نسب السيولة	نسبة التداول	الأصول المتداولة ÷ الالتزامات المتداولة
	نسبة السيولة السريعة	(النقدية + الزبائن) ÷ الالتزامات المتداولة
	نسبة النقدية الجاهزة	النقدية الجاهزة ÷ الالتزامات المتداولة
نسب الكفاءة	معدل دوران رأس المال العامل	المبيعات ÷ وسطي رأس المال العامل
نسب المديونية	نسبة الديون من إجمالي الأصول	الالتزامات ÷ إجمالي الأصول
	نسبة الديون إلى حقوق الملكية	الالتزامات ÷ حقوق الملكية
	تغطية الأرباح للفوائد	الأرباح قبل الفوائد ÷ مصروف الفائدة

المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات:

تختلف إجراءات المراجعة التحليلية باختلاف مجموعة الحسابات التي يقوم المدقق بفحصها وذلك حسب دورة التدقيق التي يقوم باختبارها (القاضي وقريط, 2008), وذلك لعدة أسباب نذكر منها:

- 1 - اختلاف إجراءات الرقابة الداخلية التي يتم من خلال ضبط كل نشاط في الشركة.
 - 2 - اختلاف المخاطر المرتبطة بكل دورة تدقيق.
- حيث ترتبط حسابات دورة الإيرادات بقائمة الدخل فيما يتعلق بحسابات مبيعات السلع أو الخدمات (بحسب طبيعة الشركة) والمصروفات الخاصة بنشاط البيع وبقائمة المركز المالي من خلال حسابات المدينين ذات العلاقة (القاضي وقريط, 2008).
- إن المخاطر التي قد تواجه المدقق في دورة الإيرادات هي (Louwers & Others, 2011):
- تسجيل إيرادات وهمية بهدف زيادة الربح.
 - عدم الاعتراف بالإيرادات بهدف انقاص الربح وممكن أن يتم ذلك من قبل الإدارة (بهدف التهرب الضريبي أو الاختلاس) أو من قبل الموظفين (بهدف الاختلاس).
- وفيما يلي أبرز إجراءات المراجعة التحليلية التي يمكن للمدقق أداءها في دورة الإيرادات والذمم المدينة والمصروفات ذات العلاقة (مقترحة من قبل الباحث للتطبيق على بيانات الشركة الصناعية التي تجري الدراسة عليها¹):

¹تم تعديل بعض إجراءات برنامج المراجعة وإضافة أخرى من قبل الباحث لكي تتناسب مع الدراسة التطبيقية وقد حذف من برنامج المراجعة الإجراءات التي لا تعتبر إجراءات تحليلية لأنها لا تخص الدراسة.

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
1	حسابات المبيعات	التحقق من عدم وجود إيرادات وهمية	احتساب وسطي سعر البيع الفعلي بالربط بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة ومن ثم المقارنة مع لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الإدارة.
2	حسابات المبيعات	التحقق من عدم وجود إيرادات وهمية	ربط تطور المتغيرات التالية على المستوى السنوي: - قيمة المبيعات وسعر الصرف. - قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة. - أسعار البيع وسعر الصرف.
3	حسابات المبيعات	التحقق من عدم وجود اختلاس مبيعات	تحليل المتغيرات التالية على المستوى الشهري لتحديد التقلبات الغير اعتيادية: - قيمة المبيعات. - عدد الوحدات المباعة. - أسعار البيع. ومن ثم تحليل الارتباط فيما بينها.
4	حسابات المبيعات	التحقق من عدم وجود اختلاس مبيعات	ربط عدد الوحدات المنتجة مع الوحدات المباعة مع أخذ أرصدة مخزون أول المدة وآخر المدة بعين الاعتبار.
5	حسابات المبيعات	التحقق من عدم وجود اختلاس مبيعات	ربط الحركة الدائنة لحسابات الذمم ذات العلاقة بعمليات البيع مع قيمة المبيعات.

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
6	حسابات الذمم المدينة	التحقق من عدم وجود مبالغة في الذمم المدينة (عدم السعي لتحسين صورة الشركة من خلال المبالغة بالأصول)	تحليل أعمار الذمم المدينة.
7	حسابات مصاريف البيع	التحقق من عدم وجود تخفيض في رواتب موظفي المبيعات بهدف إظهار ربح أعلى	حساب النسبة المئوية لرواتب موظفي ومدير المبيعات من إجمالي المبيعات على مستوى شهري.
8	حسابات مصاريف البيع	التحقق من عدم وجود تخفيض أو زيادة في مصروف الوقود	مقارنة كمية الوقود المستهلكة مع المسافات المقطوعة بسيارات التوزيع على مستوى شهري.
9	حسابات مصاريف البيع	التحقق من ثبات المصاريف السنوية خلال السنوات المتتالية	مقارنة المصاريف البيعية السنوية الثابتة خلال عامي 2012 و2013.

المبحث السابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج:

ترتبط حسابات دورة الإنتاج بقائمة الدخل فيما يتعلق باحتساب تكلفة البضاعة المنتجة (المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية الغير مباشرة) وقائمة المركز المالي من خلال حسابات المخزون بأشكاله المختلفة (القاضي وقريط, 2008).

إن المخاطر التي قد تواجه المدقق في دورة الإنتاج هي:

- تخفيض تكاليف الإنتاج بشكل وهمي بهدف زيادة الربح.
- تضخيم تكاليف الإنتاج بشكل وهمي بهدف القيام بعمليات اختلاس.

يمكن للمدقق تطبيق الإجراءات التحليلية التالية فيما يتعلق بدورة الإنتاج والمخزون السلعي (مقترحة من قبل الباحث للتطبيق على بيانات الشركة الصناعية التي تجري الدراسة عليها):

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
1	حسابات المخزون	الحصول على مؤشر يبين أهداف الإدارة من خلال تغيّر أرصدة المخزون	مقارنة حسابات المخزون للسنة الحالية مع حسابات المخزون للسنة السابقة.
2	حسابات المخزون	التأكد من عدم وجود مخزون راكد يتطلب تشكيل مؤونة هبوط أسعار المخزون	تحليل أعمار مواد المخزون.
3	حسابات المصروفات الصناعية	التحقق من انسجام تسجيل المصروفات الصناعية مع سياسات الإدارة للحصول على مؤشر يبين فيما إذا سعت الإدارة لإدارة الأرباح	التحليل الشهري لحسابات المصروفات الصناعية.
4	حسابات المصروفات الصناعية	التحقق من انسجام تسجيل المصروفات الصناعية مع أساس الاستحقاق	مقارنة كلفة كمية الوقود المستهلكة في الإنتاج مع مصروف الوقود الخاص بالنشاط الإنتاجي المسجل في الحسابات.
5	حسابات المصروفات الصناعية	التحقق من عدم وجود مبالغة في تكلفة الإنتاج بهدف الاختلاس	مقارنة عناصر تكلفة الإنتاج السنوية بحجم الإنتاج.
6	حسابات تكلفة الإنتاج	اكتشاف انحرافات عمليات الإنتاج والتوصل من خلالها إلى الاختلاسات في حال وجودها	تحليل بيانات تصنيع منتجات الشركة بالمقارنة مع بطاقات التكلفة المعيارية.
7	حسابات المبيعات وتكلفتها	اكتشاف التضليل في مجمل الربح	مقارنة مجمل الربح بين عامي 2013 و2012.

المبحث الثامن: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة:

ترتبط حسابات دورة المشتريات بقائمة الدخل فيما يتعلق بحسابات مشتريات السلع أو الخدمات والمصروفات الخاصة بنشاط الشراء وبقائمة المركز المالي من خلال حسابات الالتزامات ذات العلاقة (القاضي وقريط, 2008).

إن المخاطر التي قد تواجه المدقق في دورة المشتريات هي:

- تخفيض المشتريات بشكل وهمي بهدف زيادة الربح.
 - تضخيم المشتريات بشكل وهمي بهدف القيام بعمليات اختلاس (وهذا غير محتمل في حال ارتباط عمليات الشراء بإدارة الشركة التي لا تتفصل عن ملكيتها).
- يمكن للمدقق تطبيق الإجراءات التحليلية التالية فيما يتعلق بدورة المشتريات والحسابات المرتقبة الدفع (مقترحة من قبل الباحث للتطبيق على بيانات الشركة الصناعية التي تجري الدراسة عليها):

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
1	حساب مخزون المواد الأولية	التحقق من انسجام عمليات الشراء في الشركة مع عمليات الإنتاج مما يبين عدم وجود تلاعب في تسجيل المشتريات يهدف إلى التلاعب بالأرباح	مقارنة قيمة المشتريات مع حجم الإنتاج.
2	حسابات الموردون	التحقق من انسجام أرصدة الموردون مع تطور حجم عمليات الشراء التي تمت خلال العام	مقارنة أرصدة حسابات الموردون بين عامي 2012 و 2013

المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور:

ترتبط حسابات دورة الرواتب والأجور بقائمة الدخل فيما يتعلق بمصروف الرواتب المرتبطة بموظفي الشركة والأجور المرتبطة بالعمال وكافة البدلات والتعويضات الأخرى وبقائمة المركز المالي من خلال حسابات الرواتب المستحقة والضرائب المالية الخاصة بالرواتب والتأمينات الاجتماعية ومخصص تعويض نهاية الخدمة (القاضي وقريط, 2008).

إن المخاطر التي قد تواجه المدقق في دورة الرواتب والأجور هي:

- تخفيض مصاريف الرواتب والأجور بشكل وهمي بهدف زيادة الأرباح.
- تضخيم مصاريف الرواتب والأجور بشكل وهمي بهدف القيام بعمليات اختلاس (وهذا غير محتمل في حالات الفصل بين مسؤوليات التعيين, متابعة الدوام, احتساب الرواتب, الموافقة على جدول الرواتب, سداد الرواتب).

يمكن للمدقق تطبيق الإجراءات التحليلية التالية فيما يتعلق بدورة الرواتب والأجور كما يلي

(مقترحة من قبل الباحث للتطبيق على بيانات الشركة الصناعية التي تجري الدراسة عليها):

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
1	حسابات الرواتب والأجور والالتزامات ذات العلاقة	التحقق عدم وجود تغيرات جوهرية في الأرصدة تشير إلى تلاعب بمصروف الرواتب (زيادة المصروف: اختلاس - إنقاص المصروف: زيادة الأرباح)	مقارنة أرصدة حسابات الرواتب والأجور بين عامي 2012 و 2013.
2	مصروف الرواتب	التحقق من ثبات القيمة المسجلة كمصروف رواتب على المستوى الشهري	التحليل الشهري لرواتب الإداريين

المبحث العاشر: الإجراءات التحليلية في دورة التمويل:

ترتبط حسابات دورة التمويل بقائمة الدخل فيما يتعلق بمصروف الفائدة (الناتجة عن الاقتراض) وقائمة المركز المالي فيما يتعلق بحسابات الالتزامات (الناتجة عن الاقتراض) وحسابات حقوق الملكية (القاضي وقريط, 2008).

إن المخاطر التي قد تواجه المدقق عند دراسة حسابات دورة التمويل هي:
- تخفيض الالتزامات بشكل وهمي بهدف تحسين صورة الشركة مما يوحي أن مخاطر عجز الشركة عن سداد التزاماتها منخفضة.
يمكن للمدقق تطبيق الإجراءات التحليلية التالية فيما يتعلق بدورة التمويل (مقترحة من قبل الباحث للتطبيق على بيانات الشركة الصناعية التي تجري الدراسة عليها):

رقم الإجراء	الحسابات المختبرة	هدف الإجراء	الإجراء
1	حسابات التسهيلات المصرفية والفائدة المرتبطة بها	التحقق من انسجام مصروف الفوائد مع الالتزامات وعدم وجود مبالغة في مصروف الفوائد أو تخفيض في الالتزامات	التحليل الشهري لرصيد التسهيلات المصرفية ومصروف الفائدة المقابل لها.

الفصل الرابع

دراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في مجال الصناعات الغذائية

المبحث الأول: منهجية الدراسة

المبحث الثاني: التعريف بالشركة والسياسات المتبعة فيها

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية قبل اختبار الحسابات في دورات التدقيق

المبحث الرابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات

المبحث الخامس: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج

المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحياسة

المبحث السابع: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور

المبحث الثامن: الإجراءات التحليلية في دورة التمويل

المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية بعد اختبار الحسابات في دورات التدقيق

المبحث الأول: منهجية الدراسة:

تم بدايةً الحصول على البيانات المالية للشركة (القوائم المالية - ميزان المراجعة - بيانات المبيعات - بيانات الإنتاج) وكافة المعلومات التي أثرت في حسابات الشركة من قرارات إدارية وغيرها وقد تم التعرف على طبيعة نشاط الشركة وسياساتها الإدارية وفهم الرقابة الداخلية فيها من خلال المقابلة مع رئيس الحسابات.

ثم تم تقسيم حسابات ميزان مراجعة إلى دورات المراجعة حسب الأنشطة التي يتم ممارستها في الشركة وذلك لتحديد الإجراءات التحليلية الخاصة بكل دورة مراجعة.

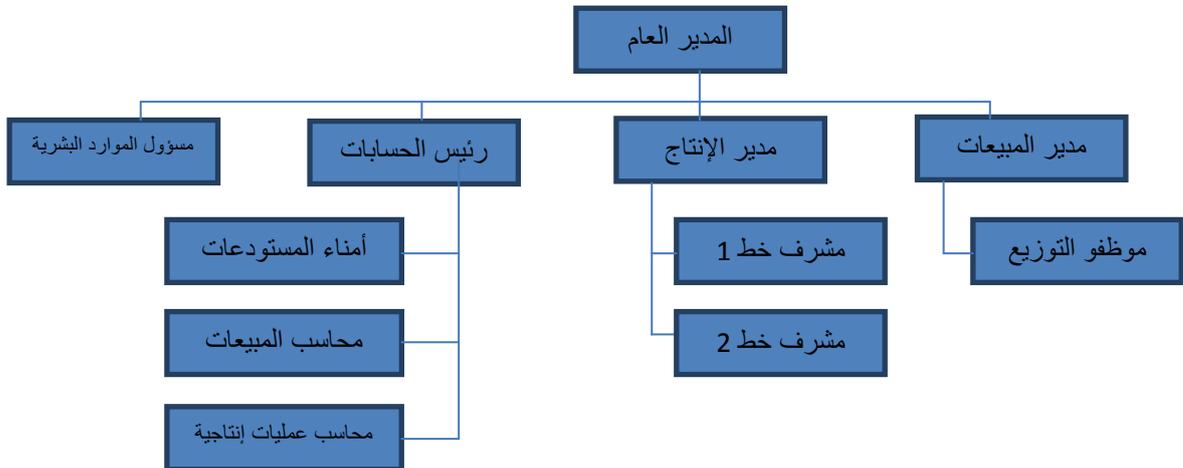
ثم تم تطبيق الإجراءات التحليلية التي تم تحديدها من قبل الباحث على القوائم المالية وبيانات الشركة في دورات المراجعة المختلفة وذلك للتحقق مما إذا كانت الإجراءات التحليلية قادرة على كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية.

المبحث الثاني: التعريف بالشركة والسياسات المتبعة فيها:

1) التعريف بالشركة والهيكل التنظيمي:

شركة محدودة المسؤولية تعمل في مجال صناعة المقبلات الغذائية في الجمهورية العربية السورية - ريف دمشق.

إن الهيكل التنظيمي للشركة يمكن عرضه كما يلي:



(2) منتجات الشركة:

تقوم الشركة بإنتاج ثلاث منتجات غذائية بشكل رئيسي ، يتطلب إنتاج كل منها ثلاث مواد استهلاكية وثلاث مواد أخرى تستخدم للتعبئة والتغليف.

(3) عمليات التصنيع:

لدى الشركة خطين إنتاجيين الأول يقوم بإنتاج ثلاث مواد استهلاكية تستخدم كل واحدة منها في إنتاج أحد المنتجات النهائية، حيث تبدأ العملية الإنتاجية بمزج المواد الأولية وتنتهي بتعبئة الإنتاج ضمن علب كل منها 20 كغ، بينما يتم في الخط الإنتاجي الثاني مزج مادة أولية مصنعة في الخط الأول مع مادتين استهلاكيتين مشتراة من السوق لتنتهي العملية بتغليف المنتج وتعبئته وفق المواصفات المطلوبة في علب تحوي كل منها 40 قطعة.

(4) السياسات الإدارية في الشركة:

- البيع والتوزيع: تقوم الشركة بتوزيع منتجاتها إلى زبائنها من خلال سيارات التوزيع التي تملكها.
- سياسة التسعير:
 - منتجات الخط الثاني: تقوم الإدارة بتسعير منتجاتها على أساس 300% من تكلفة المواد الأولية.
 - منتجات الخط الأول: تقوم الإدارة بتحويل منتجات الخط الأول إلى خط الإنتاج الثاني من أجل الاستخدام في الإنتاج بأسعار السوق غالباً وقد تكون أسعار التحويل في بعض الحالات أعلى أو أقل من أسعار السوق حسب ما تقتضيه مصلحة الشركة.
- سياسة البيع: تعتمد الشركة سياسة البيع النقدي.
- سياسة الشراء: تقوم الشركة بتصنيع ثلاث مواد أولية داخلياً (بدلاً من شرائها من السوق) في خط الإنتاج الأول وتحولها بأسعار تحويل محددة من قبل الإدارة عند استخدامها في

الإنتاج في خط الإنتاج الثاني, وتشتري باقي المواد من السوق المحلي أو تستوردها من الخارج عن طريق وكلاء على الحساب.

• سياسات القبض والدفع:

- تقوم الشركة بقبض قيمة مبيعاتها في الصندوق, وتسدد مصاريفها من الصندوق بشكل يومي ويتم بعدها إيداع الرصيد المتبقي في المصرف.
- تنحصر عمليات صناديق العملات الأجنبية بيد الإدارة لأغراض المصاريف المتعلقة بالسفر والتنقلات الخارجية.
- تنحصر عمليات السداد للموردين وتعاملات الشركاء النقدية والمسحوبات الخاصة بالاستثمارات عن طريق المصرف, ولدى الشركة عدة حسابات مصرفية في عدة مصارف وتحصل على تسهيلات مصرفية بسقف ائتماني محدد.

المبحث الثالث: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية قبل اختبار الحسابات في دورات التدقيق:

(1) تحليل النسب المالية:

فيما يلي قائمة بنتائج نسب التحليل المالي (تم حساب هذه النسب على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل المرفقتين في الملاحق قبل أن تجري عليهما أي تسوية):

2012	2013	البيان
22.65%	34.65%	نسبة مجمل الربح
12.58%	26.29%	نسبة صافي الربح
22.24%	52.81%	نسبة العائد على الأصول
29.17%	63.27%	نسبة العائد على الأصول الثابتة
30.86%	63.23%	نسبة العائد على حقوق الملكية
0.91	1.10	نسبة التداول
0.26	0.07	نسبة السيولة السريعة
0.16	0.05	نسبة النقدية الجاهزة
7.44	12.15	معدل دوران رأس المال العامل
26.02%	15.05%	نسبة الديون من إجمالي الأصول
36.09%	18.02%	نسبة الديون إلى حقوق الملكية
14.21	29.95	تغطية الأرباح للفوائد

• النتائج:

- زيادة مجمل الربح من 23% إلى 35% وهذا بسبب الارتفاع في أسعار المبيعات نتيجة التضخم مع بقاء حساب تكلفة المبيعات حسب التكلفة التاريخية (التي يجب أن تكون أدنى من التكلفة الاستبدالية) المثبتة في الدفاتر المحاسبية.
- زيادة نسبة صافي الربح من 13% إلى 26% وهذا طبيعي نتيجة ارتفاع مجمل الربح.
- زيادة العائد على الأصول والأصول الثابتة وحقوق الملكية في عام 2013 نتيجة تحسن الأرباح وانخفاض الأصول نتيجة انخفاض الالتزامات.

- أظهرت نسب السيولة تحسناً فقط بنسبة التداول وهذا نتيجة زيادة المخزون في 2013 أما باقي النسب فكان في 2012 أفضل لاستخدام الشركة النقدية في الاستثمار وسداد التسهيلات المصرفية والتمويل الإضافي من الشركاء.
- ارتفاع نسب الكفاءة (دوران رأس المال العامل) في 2013 أمر منطقي بسبب زيادة المبيعات.
- انخفاض نسب المديونية في 2013 أمر منطقي نتيجة استخدام النقدية المحصلة من المبيعات في سداد الالتزامات.
- الاستنتاج: يجب التأكد من منطوية ارتفاع صافي الربح بشكل عام ومجمل الربح بشكل خاص بسبب التحسن الملحوظ في نسب العائد، وذلك للتحقق من عدم وجود تحريفات في القوائم المالية هادفة إلى إظهار تحسن وهمي في وضع الشركة.

(2) تحليل الاتجاه (التحليل الأفقي):

قائمة المركز المالي 2013-12-31

2012	2013	
100%	88.49%	الموجودات طويلة الأجل
-	-	الأصول الثابتة
-	-	الاستثمارات في الشركة التابعة
100%	140.51%	
100%	117.12%	الموجودات المتداولة
100%	12.37%	المخزون
100%	24.61%	الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى
100%	24.61%	النقدية
100%	89.40%	
100%	128.37%	إجمالي الموجودات
		الالتزامات وحقوق الملكية

		حقوق الملكية
100%	100.00%	رأس المال
100%	0.00%	تمويل إضافي من الشركاء
100%	404.80%	الأرباح المحتجزة
100%	404.80%	الاحتياطي القانوني
100%	147.23%	جاري الشركاء
-----	-----	
100%	148.74%	
-----	-----	
		الالتزامات طويلة الأجل
100%	96.67%	تعويض نهاية الخدمة
-----	-----	
100%	96.67%	
-----	-----	
		الالتزامات قصيرة الأجل
100%	192.39%	الموردون والأرصدة الدائنة الأخرى
100%	55.40%	سحب على المكشوف
-----	-----	
100%	74.28%	
-----	-----	
100%	75.80%	إجمالي الالتزامات
-----	-----	
100%	128.37%	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
=====	=====	

• النتائج: أبرز النتائج التي يمكن الوصول إليها من التحليل أعلاه:

- انخفاض الأصول الثابتة 11.51% وهذا يجب أن يكون نتيجة الاستهلاك وعدم وجود أي إضافات عام 2013.
- زيادة الأصول طويلة الأجل 40% نتيجة الاستثمار في شركة تابعة من قبل الشركة في 2013.
- زيادة المخزون 17% في 2013 وهذا طبيعي نتيجة لزيادة عمليات الشراء والسعي للحفاظ بمستوى مرتفع من المخزون في ظروف التضخم.
- انخفاض الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى 78% في 2013 وهنا لا بد من الاطلاع على مكونات هذا البند بشكل تفصيلي للتحقق من مدى صحة هذا الانخفاض.

- انخفاض النقدية 75% في 2013 وهنا لا بد من ربط تطور عنصر النقدية مع تطور العناصر الأخرى مثل المبيعات والمشتريات والاستثمارات والقروض للتأكد من موضوعية هذا الانخفاض.

- زيادة الموردون والأرصدة الدائنة الأخرى 92% وهنا لا بد من ربط هذا العنصر مع المشتريات للتأكد من صحة هذا الارتفاع.

- انخفاض الالتزامات تجاه البنوك 45% في 2013 وهذا بسبب انخفاض الالتزامات تجاه البنوك حسب ما يشير إليه تطور نسبة بند النقدية وهنا لا بد من ربط حركة الالتزامات خلال العام مع حركة الفوائد للتأكد من الانخفاض الحقيقي في الالتزامات.

• الاستنتاج: يجب التأكد خلال دراسة دورات المراجعة وجود أسباب موضوعية لتغير البنود التالية بشكل هام:

- زيادة المخزون.

- انخفاض الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى.

- انخفاض النقدية.

- زيادة أرصدة الموردين.

- انخفاض رصيد الالتزامات المصرفية.

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013-12-31

2012	2013	
100%	145.88%	المبيعات
100%	123.24%	تكلفة المبيعات
-----	-----	
100%	223.20%	مجمل الربح
-----	-----	
100%	111.56%	المصاريف الإدارية
100%	128.83%	المصاريف البيعية
-----	-----	
100%	122.45%	إجمالي المصاريف
-----	-----	
		الإيرادات الأخرى

100%	130.81%	فروق أسعار الصرف
-----	-----	
100%	286.09%	صافي الربح قبل الفوائد والضرائب
-----	-----	
100%	140.61%	فوائد مصرفية
-----	-----	
100%	295.95%	صافي الربح قبل الضرائب
-----	-----	
100%	63.20%	ضرائب الدخل
-----	-----	
100%	304.80%	صافي الدخل
=====	=====	

• النتائج:

- زيادة المبيعات حوالي 46% وهي نسبة هامة في عام 2013 يجب أن يكون بسبب التضخم الذي تعمل في ظلّه المنشأة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أسعار المبيعات.
- زيادة تكلفة المبيعات بنسبة أقل من نسبة زيادة المبيعات في 2013 يجب أن يكون سببه وجود مخزون مثبت بالدفاتر بتكلفة منخفضة نتيجة وجود فاصل زمني بين تاريخ الشراء وتاريخ البيع.
- زيادة المصاريف الإدارية يجب أن يكون بسبب ارتفاع قيمة المصاريف نتيجة التضخم.
- زيادة المصاريف البيعية يجب أن يكون بسبب ارتفاع المبيعات, إذ يوجد علاقة بين المبيعات ومصروف المبيعات.
- الاستنتاج: يجب التأكد من انسجام زيادة المبيعات مع ظروف التضخم التي تعمل في ظلّها الشركة, وكذلك الأمر بالنسبة لتكلفة المبيعات وعناصر قائمة الدخل الأخرى.

المبحث الرابع: الإجراءات التحليلية في دورة الإيرادات:

(1) الحسابات ذات العلاقة بدورة المبيعات:

ميزان المراجعة

اعتباراً من 2013-1-1 ولغاية 2013-12-31

الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن	دورة المراجعة
12201	الزبون 1	125,000	دورة المبيعات
12311	ترسيم سيارات مدفوع مقدما	216,000	دورة المبيعات
12342	مخزون زيت سيارات	15,000	دورة المبيعات
2335	رواتب مندوبي توزيع مستحقة	387,525	دورة المبيعات
23403	مؤونة الديون المشكوك فيها	125,000	دورة المبيعات
510	ديون معدومة	125,000	دورة المبيعات
601	رواتب موظفي التوزيع	3,775,220	دورة المبيعات
602	رواتب اداريي المبيعات	2,098,480	دورة المبيعات
603	وقود سيارات التوزيع	1,101,045	دورة المبيعات
604	صيانة سيارات التوزيع	184,400	دورة المبيعات
607	اعلان	1,225,000	دورة المبيعات
609	اهتلاك سيارات توزيع	1,200,000	دورة المبيعات
610	رسوم سنوية سيارات التوزيع	348,000	دورة المبيعات
711	مبيعات الخط 1	73,701,209	دورة المبيعات
712	مبيعات انتاج جاهز	129,180,650	دورة المبيعات

(2) إجراءات الرقابة على عمليات البيع والتحصيل النقدي ومصروفات المبيعات:

(1) إجراءات الرقابة على عمليات البيع والتحصيل النقدي:

1 يقوم موظفو المبيعات بالحضور إلى الشركة لسداد قيمة مبيعاتهم، وذلك بعد إجراء جرد لمحتويات سيارة كل موظف والمقارنة مع كميات المنتجات التي خرجت بها السيارة من الشركة في اليوم السابق، تضبط هذه العملية مستندياً من خلال "تقرير مبيعات" الذي يحدد الكمية المباعة بمقارنة جرد السيارة والأسعار من خلال لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الإدارة.

ويسجل وفق إجراء الرقابة هذا قيدين في النظام المحاسبي:

مدین	دائن	البیان
ذمة المندوب	مبيعات الإنتاج الجاهز	يتولد بشكل آلي عند إدخال
تكلفة مبيعات الخط 2	مخزون الإنتاج الجاهز	فاتورة المبيعات
الصندوق	ذمة المندوب	يتولد بشكل آلي عند تسجيل يومية الصندوق

2 يقوم مدير المبيعات بالإشراف على حمولة السيارات وتحديد الأصناف المطلوب بيعها وفقاً لخطة المبيعات وأرصدة المنتجات في المستودع, تضبط هذه العملية مستندياً من خلال "طلبات التحميل".

ويسجل وفق إجراء الرقابة هذا عملية مناقلة للمنتجات من المستودع إلى سيارات المندوبين.

(2 إجراءات الرقابة على مصروفات المبيعات:

يرى الباحث إمكانية دراسة المصاريف المتعلقة بالمبيعات عند دراسة دورة المبيعات لأن العديد من مصاريف المبيعات تكون مرتبطة بقيمة المبيعات وتحدد على أساس نسبة منها, ومن خلال إجراء المقابلة مع رئيس حسابات الشركة تم الحصول على المعلومات والقرارات الإدارية التالية والتي يفترض بها أن تكون أساس تحديد مصاريف المبيعات:

1 -رواتب موظفي المبيعات ومدير المبيعات:

- رواتب موظفي المبيعات: تغيرت طريقة احتساب رواتب موظفي المبيعات خلال العام عدة مرات (حيث كانت تحسب رواتب موظفي المبيعات كنسبة 4% من قيمة المبيعات من شهر 1 وحتى شهر 5, ثم أصبح نظام رواتب موظفي المبيعات على أساس راتب ثابت وعمولة عن أهداف بيع محددة من قبل الإدارة في شهري 6 و7, ثم أصبح نظام رواتب موظفي المبيعات وفق نظام الشرائح المحددة من قبل الإدارة).

- رواتب إداريي المبيعات: تغيرت طريقة احتساب راتب مدير المبيعات خلال العام مرتين (حيث كان راتب مدير المبيعات يحسب على أساس نسبة 2% من قيمة البيعات من

- شهر 1 وحتى شهر 8, وأصبح يحتسب نسبة 1% في حال كانت مبيعات الشركة دون 10 مليون و1.5% في حال كانت مبيعات الشركة فوق 10 مليون).
- 2 مصروف وقود التوزيع: سياسة احتساب مصروف وقود التوزيع من شهر 1 وحتى شهر 9 كانت وفق القرار التالي "يحتسب مصروف الوقود حسب عدد اللترات المستهلكة وسعر الليتر بناءً على كشف شهري معتمد من مدير المبيعات لكل مندوب على حدى, مع مراقبة المسافات المقطوعة والاستهلاك المقدر لهذه المسافات لكل مندوب شهرياً مع السماح بفروق الاستهلاك الفعلي عن المقدر بما لا يتجاوز 2%, ولكن نتيجة تذبذب أسعار الوقود والمعوقات أمام الحصول على المادة فقد قررت الإدارة بالاتفاق مع مدير المبيعات بتحديد مصروف الوقود بنسبة 1% من قيمة المبيعات حيث تدفع الشركة قيمة 1% من مبيعاتها كمصروف وقود لمدير المبيعات على أن يقوم بتأمينه وتوزيعه على المندوبين بالطريقة التي يراها مناسبة.
- 3 مصروف الصيانة: يتم تشكيل مخصص شهري 10,000 ل.س كمصروف صيانة للسيارات, وفي الشهر 12 تقوم الشركة بإقفال مصاريف الصيانة المدفوعة زيادة عن المخصص في حساب مصروف الصيانة.
- 4 استهلاك السيارات: تقوم الشركة بتسجيل مصروف استهلاك شهري لسيارات التوزيع 100,000 ل.س. أي بنسبة 10% سنوياً من التكلفة التاريخية للسيارات.
- 5 رسوم سنوية لسيارات التوزيع: يتم تشكيل مخصص شهري 10,000 ل.س كمصروف رسوم سنوية للسيارات, وفي الشهر 12 تقوم الشركة بإقفال قيمة الرسوم المدفوعة زيادة عن المخصص في حساب مصروف الرسوم السنوية.

(3) إجراءات المراجعة التحليلية للحسابات المرتبطة بعمليات البيع:

الإجراء رقم (1) احتساب وسطي سعر البيع الفعلي بالربط بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة ومن ثم المقارنة مع لوائح الأسعار المعتمدة من قبل الإدارة:

إيرادات الشركة	كمية الوحدات المباعة	وسطي سعر البيع الفعلي حسب السجلات المحاسبية	أسعار المبيعات حسب لوائح الأسعار
202,881,859	157,910	1,284.80	1,200 ... 650

- النتيجة: بالمقارنة بين وسطي السعر المحسوب والأسعار في لوائح الأسعار, يظهر أن هناك إيرادات وهمية.
- الإجراء التفصيلي: الاستفسار (عند قيام الباحث بإجراء المقابلات لفهم نظام العمل في الشركة وسياساتها تبيّن أن الشركة تقوم بتسجيل المواد الأولية المحوّلة من الخط الإنتاجي الأول إلى الخط الإنتاجي الثاني كمبيعات "وهذا مخالف لشروط الاعتراف بالإيراد").
- الاستنتاج: يجب استبعاد قيمة مبيعات الخط الإنتاجي الأول من إيرادات الشركة وإعادة تصنيف الحساب (والتكاليف المقابلة له) لتظهر إيرادات قائمة الدخل كما هي عليه فعلاً.

الإجراء رقم (2) ربط تطور المتغيرات التالية على المستوى السنوي:

أ - قيمة المبيعات وسعر الصرف.

ب - قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة.

ت - أسعار البيع وسعر الصرف.

أ - قيمة المبيعات وسعر الصرف:

نظراً لظروف التضخم في الاقتصاد الذي تعمل فيه الشركة يرى الباحث ضرورة ربط المبيعات مع الرقم القياسي للأسعار وسيتم اعتماد سعر صرف العملة المحلية كبديل عن الرقم القياسي للأسعار.

نسبة الارتفاع	2012	2013	
68.76%	76,545,000	129,180,650	المبيعات
68.23%	64.66 ²	108.78 ¹	سعر الصرف

• النتيجة (أ): يلاحظ ارتفاع المبيعات بنسبة 69%³ وارتفاع سعر الصرف 68% ما يعني

مبدئياً عدم ارتفاع مبيعات الشركة عن العام الماضي بصورة حقيقية (عدم زيادة عدد

الوحدات المباعة).

ب - ربط المبيعات السنوية مع كمية الوحدات المباعة:

نسبة الارتفاع	2012	2013	
68.76%	76,545,000	129,180,650	المبيعات
23.95%	127,395	157,910	الكمية
36.15%	601	818	وسطي السعر

¹ وسطي سعر الصرف في عام 2013 حسب نشرة أسعار مصرف سورية المركزي

² وسطي سعر الصرف في عام 2012 حسب نشرة أسعار مصرف سورية المركزي

³ تم متابعة تطبيق الدراسة بعد استبعاد المبيعات الداخلية للمخزون المحول من الخط الإنتاجي الأول إلى الخط الإنتاجي الثاني كونها إيرادات وهمية حسب الاستنتاج الذي تم التوصل إليه عند تطبيق الإجراء رقم 1/، ولهذا السبب تظهر نسبة تطور المبيعات حوالي 69% بينما ظهرت بداية عند إجراء التحليل الأفقي لقائمة الدخل أنها تساوي 46% تقريباً.

- النتيجة (ب): يلاحظ ارتفاع المبيعات الحقيقية 24% عكس ما أظهره الربط السابق بين قيمة المبيعات وسعر الصرف (عدم زيادة المبيعات بشكل حقيقي).

ت - ربط أسعار البيع مع سعر الصرف:

نسبة الارتفاع	2012	2013	
36.15%	601	818	وسطي السعر
68.23%	64.66	108.78	سعر الصرف

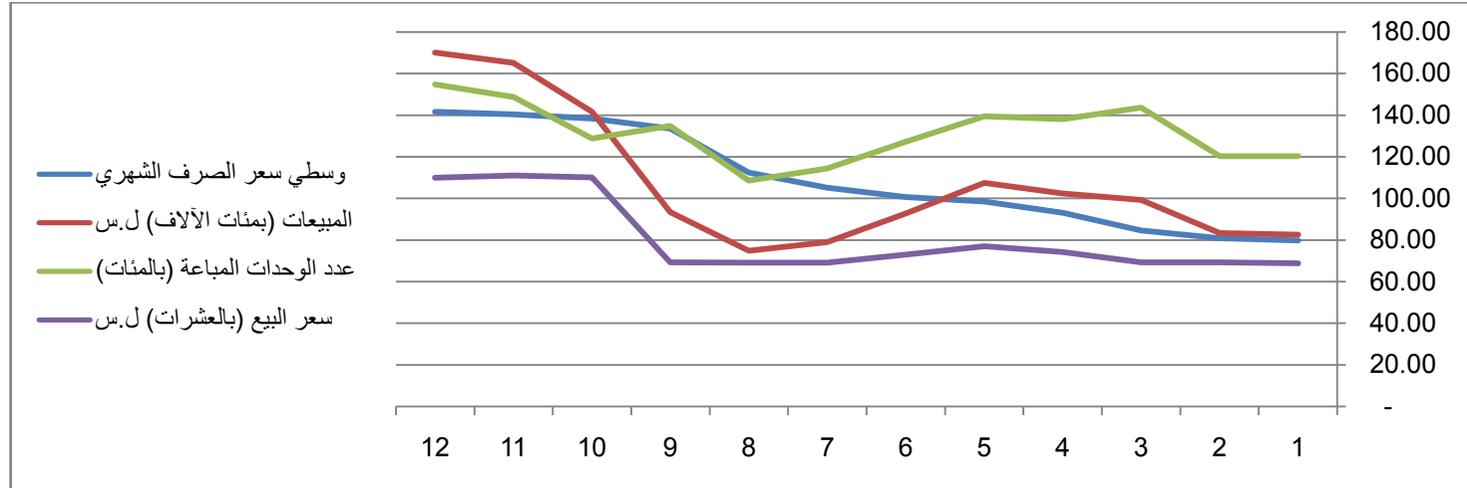
- النتيجة (ت): بما أن أسعار البيع زادت بنسبة 36% وهذه النسبة أقل من نسبة التضخم التي بلغت 68% فإن مبيعات الشركة الحقيقية زادت بنسبة 24%.
- الإجراء التفصيلي: يمكن تطبيق إجراءات تحليلية أخرى لتؤكد حقيقة كمية المبيعات مثل الربط مع بيانات الإنتاج.
- الاستنتاج: لا تربط الشركة أسعار البيع لديها بتغير سعر الصرف, وقد ازداد المبيعات لعام 2013 بنسبة 24% عما كانت عليه عام 2012.

الإجراء رقم (3) تحليل قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة ووسطي سعر البيع على المستوى الشهري لملاحظة التقلبات الغير عادية بالربط مع سعر

الصرف:

البيان	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
مبيعات انتاج جاهز (بالآلاف)	8,263	8,331	9,929	10,236	10,742	9,278	7,897	7,487	9,339	14,166	16,510	17,001
وسطي سعر الصرف الشهري	79.78	80.92	84.58	93.11	98.48	100.66	105.15	112.46	133.66	138.33	140.49	141.65
عدد الوحدات المباعة	12,018	12,031	14,360	13,807	13,952	12,725	11,436	10,847	13,486	12,884	14,882	15,482
وسطي سعر البيع الشهري	687.59	692.48	691.46	741.38	769.93	729.15	690.55	690.23	692.49	1,099.52	1,109.39	1,098.09

ويمكن تمثيل البيانات الموضحة في الجدول أعلاه بيانياً كما يلي:



الشكل (4-2) - العلاقة بين المبيعات, عدد الوحدات المباعة, أسعار المبيعات, سعر الصرف

• النتيجة (1): يظهر من الرسم البياني السابق الملاحظات التالية:

- منحى وسطي سعر الصرف الشهري صاعد دوماً.
- الاتجاه العام لمنحى المبيعات صاعد مع وجود هبوط في أشهر 6-7-8.
- الاتجاه العام لمنحى أسعار المبيعات صاعد (وهذا طبيعي نتيجة التضخم) مع وجود هبوط طفيف في أشهر 6-7-8, أي أن أسعار المبيعات تسلك نفس سلوك قيمة مبيعات الشركة تقريباً.
- الاتجاه العام لمنحى الكميات صاعد ولكن بصورة غير منتظمة وفيه هبوط لأشهر 6-7-8 أي أنه قريب في السلوك من سلوك منحى المبيعات.

وللحصول على نتائج ذات معنى أكبر من التحليل السابق يمكن احتساب معامل الارتباط (r) لكل متغيرين من المتغيرات أعلاه⁴ والتحقق أنها تتسجم مع الرسم البياني:

تحديد قيمة معامل الارتباط لكل متغيرين (r):	
0.73	الارتباط بين المبيعات وسعر الصرف:
0.96	الارتباط بين المبيعات وسعر البيع:
0.78	الارتباط بين المبيعات وعدد الوحدات:
0.78	الارتباط بين سعر الصرف وسعر البيع:
0.59	الارتباط بين عدد الوحدات وسعر البيع:

• النتيجة (2): إن أكثر المتغيرات تأثيراً في قيمة المبيعات هو سعر البيع, حيث تظهر قيمة معامل الارتباط $+0.96$ وكون الإشارة الجبرية لهذا المعامل هي موجبة فهذا يعني أنه كلما ازداد سعر البيع زادت قيمة مبيعات الشركة, كما يظهر من النتائج أعلاه أن الارتباط بين عدد الوحدات المباعة وسعر البيع ضعيف وهذا ما يمكن تفسيره أنه لا علاقة لعدد الوحدات المباعة بسعر البيع.

ويمكن احتساب معامل التفسير (r^2) لحساب نسبة التغير التي تحدث في المتغير التابع نتيجة التغير في المتغير المستقل:

⁴تم حساب قيمة معامل الارتباط من خلال دالة correl في برنامج MS Excel وهي تعطي نفس نتائج تطبيق قانون حساب الارتباط (r) المذكور في الجانب النظري من هذه الدراسة.

تحديد قيمة معامل التفسير لكل متغيرين (r ²):	
53.50%	مدى التغير في المبيعات نتيجة التغير في سعر الصرف:
92.03%	مدى التغير في المبيعات نتيجة التغير في سعر البيع:
61.54%	مدى التغير في المبيعات نتيجة التغير في عدد الوحدات المباعة:
60.16%	مدى التغير في سعر البيع نتيجة تغير سعر الصرف:
34.24%	مدى التغير في كمية الوحدات المباعة نتيجة التغير في سعر البيع:

- النتيجة (3): من خلال النتائج المبينة أعلاه يتضح أن 92% من التغير في المبيعات سببها التغير في سعر البيع وهذا سببه الارتباط القوي بين المتغيرين.
- الإجراء التفصيلي: الاستفسار (لدى الاستفسار من الإدارة عن سبب الهبوط في المبيعات في أشهر 6-7-8 بيّنت أن نشاط الشركة يعاني من الموسمية في أشهر فصل الصيف مما يدفعها لتخفيض الأسعار للحد من آثار الموسمية وبيع كميات من منتجاتها أكبر مما ستكون عليه فيما لو لم يتم تخفيض الأسعار).
- الاستنتاج: إن السياسة التي تتبعها الإدارة بتخفيض أسعار البيع في الأشهر التي تمر بها المبيعات بالانخفاض الموسمي خاطئة حسب النتائج التي تمال توصل إليها عند احتساب كل من معاملي الارتباط والتفسير إذ تبين أنه لا علاقة لسعر البيع مع عدد الوحدات المباعة، وبالتالي إن تخفيض سعر البيع في أشهر الانخفاض الموسمي للطلب على منتجات الشركة لن يؤدي لزيادة عدد الوحدات المباعة وإنما سيؤدي لتخفيض إيرادات الشركة، ولا حاجة لزيادة الإجراءات التفصيلية للتحقق من أن الانخفاض حقيقي في عدد الوحدات المباعة وليس اختلاس وذلك لأن الإجراءات التحليلية التالية ستربط بين الكميات المباعة والكميات المنتجة.

الإجراء رقم (4) الربط بين الكميات المنتجة والكميات المباعة مع أخذ تغير أرصدة المخزون بداية ونهاية المدة بعين الاعتبار:

الفرق	المبيعات الفعلية	المبيعات (النظرية)	رصيد مخزون آخر المدة	إجمالي الإنتاج	رصيد مخزون أول المدة
0	157,910	157,910	10,721	162,781	5,850

- النتيجة: تتطابق كمية المبيعات الفعلية مع كمية المبيعات المحسوبة على أساس بيانات الإنتاج مع أخذ أرصدة مخزون بداية ونهاية المدة بعين الاعتبار.
- الاستنتاج: لا يوجد مبيعات وهمية أو اختلاس في المبيعات.

الإجراء رقم (5) ربط الحركة الدائنة لحسابات الذمم ذات العلاقة بعمليات البيع مع قيمة المبيعات:

بما أن مبيعات الشركة نقدية بالكامل في سنة الدراسة فإن النقدية المحصلة من المبيعات يجب أن تتساوى مع قيمة المبيعات.

الفرق	مجموع المبالغ المسجلة في الطرف الدائن لذمم الموزعين	قيمة المبيعات
0	129,180,650	129,180,650

- النتيجة: تتطابق قيمة المتحصلات النقدية من الموزعين مع قيمة المبيعات.
- الاستنتاج: لا يوجد مبيعات وهمية أو اختلاس في المبيعات.

4) إجراءات المراجعة التحليلية لحسابات مصاريف المبيعات:

الإجراء رقم (6) تحليل أعمار الذمم المدينة:

يجب أن يتم التحقق من تشكيل مؤونة لديون الزبائن المشكوك في تحصيلها, ويمكن تحديد المبلغ المشكوك في تحصيله من خلال تحليل أعمار ديون الزبائن, حيث إن بقاء الديون دون تحصيل لفترة طويلة يعتبر مؤشراً واضحاً لعدم قدرة الزبائن على السداد, وفيما يلي تحليل لأعمار ذمم الزبائن في الشركة:

أعمار الذمم (المدينة) اسم الحساب: الزبائن

عدد الفترات: 4 طول الفترة: 90 يوم

التاريخ: 2013-12-31

الحساب	مجموع الدين الكلي	90 يوم	180 يوم	270 يوم	أكثر من 360 يوم
الزبون 1	125,000	-	-	-	125,000
إجمالي الدين العام	125,000	-	-	-	125,000

تم تحليل أعمار الذمم لأربع فترات خلال العام كل فترة 90 يوم, حيث يلاحظ أنه يترتب على الزبون مبلغ 125,000 ل.س. كرصيد مدور من عام 2012 لم يقوم بسداده.

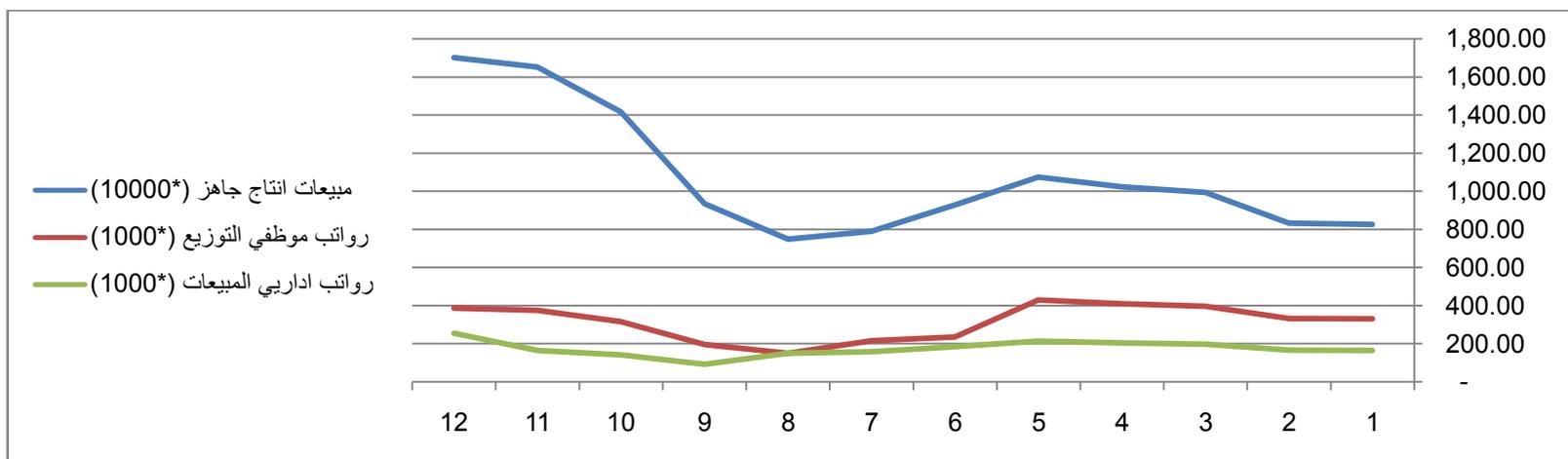
- النتيجة: يوجد زبون وحيد له رصيد مدور من عام 2012 لم يقم بسداده خلال عام 2013 وقامت الشركة بتشكيل مؤونة ديون مشكوك في تحصيلها.
- الاستنتاج: لا يوجد مبالغة في أرصدة الذمم المدينة.

5) إجراءات المراجعة التحليلية لمصاريف المبيعات:

الإجراء رقم (7) حساب النسبة المئوية لرواتب موظفي ومدير المبيعات من إجمالي المبيعات على مستوى شهري:

12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	اسم الحساب
1,700.07	1,651.00	1,416.62	933.89	748.70	789.71	927.85	1,074.20	1,023.63	992.94	833.12	826.34	مبيعات انتاج جاهز (10000*)
387.53	375.26	316.66	195.99	149.69	215.00	235.00	429.68	409.46	397.18	333.25	330.54	رواتب موظفي التوزيع (1000*)
255.02	165.10	141.67	93.39	149.74	157.95	185.57	214.84	204.73	198.59	166.63	165.27	رواتب اداري المبيعات (1000*)
2.28%	2.27%	2.24%	2.10%	2.00%	2.72%	2.53%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	4.00%	رواتب موظفي التوزيع
1.50%	1.00%	1.00%	1.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	2.00%	رواتب إداري التوزيع

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بيانياً كما يلي:



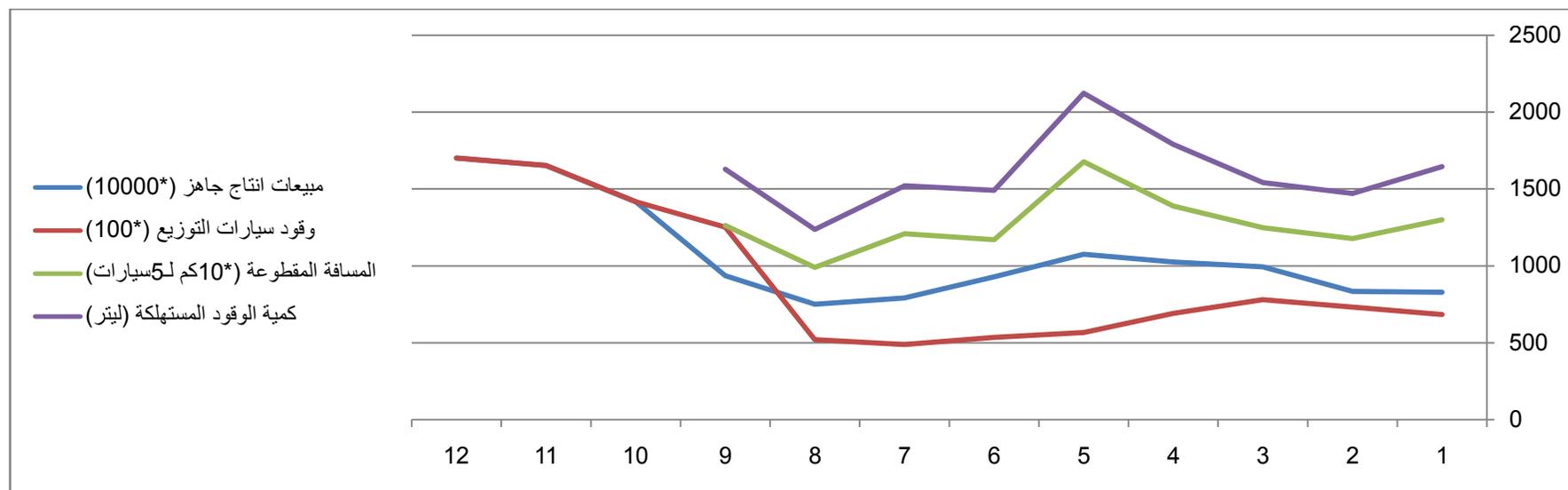
الشكل (3-4) - العلاقة بين مصروف رواتب موظفي المبيعات والمبيعات

- النتيجة: تغيّر سياسة حساب رواتب موظفي المبيعات خلال العام وقد ظهرت النسب متوافقة مع قرارات الإدارة في الأشهر التي كانت تحسب فيها الرواتب كنسبة ثابتة من المبيعات ومن ثم أبدت النسب انسجاماً على مستوى الأشهر المتتالية عند تغيير سياسة حساب الرواتب إلى نظامي الأهداف والشرائح.
- الاستنتاج: لا يوجد تخفيض في مصروف رواتب موظفي ومدير المبيعات.

الإجراء رقم (8) مقارنة كمية الوقود المستهلكة مع المسافات المقطوعة بسيارات التوزيع على مستوى شهري:

الحساب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
مبيعات انتاج جاهز (*10000)	826.34	833.12	992.94	1,023.63	1,074.20	927.85	789.71	748.70	933.89	1,416.62	1,651.00	1,700.07
وقود سيارات التوزيع (*100)	682.80	731.40	780.00	690.50	565.60	533.20	487.60	520.00	1,251.60	1,416.65	1,651.00	1,700.10
المسافة المقطوعة (*10كم ل5سيارات)	1,300	1,176	1,248	1,388	1,250	1,170	1,109	989	1,263			
كمية الوقود المستهلكة (البيتر)	1,646	1,470	1,541	1,790	1,590	1,490	1,380	1,236	1,629			
نسبة وقود سيارات التوزيع	0.83%	0.88%	0.79%	0.67%	0.53%	0.57%	0.62%	0.69%	1.34%	1.00%	1.00%	1.00%

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بياناً كما يلي:



الشكل (4-4) - العلاقة بين كمية الوقود المستهلكة والمسافة المقطوعة لسيارات التوزيع والمبيعات

- النتيجة: إن قيمة معامل الارتباط بين المسافة المقطوعة والكمية المستهلكة تساوي 0.99 ما يعني أن الارتباط تام.
- الإجراء التفصيلي: لا داعي للقيام بإجراءات تفصيلية سوى مقارنة وسطي سعر ليتر المازوت في كل شهر مع الأسعار السائدة.
- الاستنتاج: لا يوجد مبالغة (اختلاس) في مصروف الوقود على مستوى الكميات.

الإجراء رقم (9) مقارنة المصاريف البيعية السنوية الثابتة خلال عامي 2012 و2013:

اسم الحساب	2013	2012
اهتلاك سيارات توزيع	1,200,000	1,200,000
رسوم سنوية سيارات التوزيع	348,000	345,000

- النتيجة: إن المصاريف الثابتة كالاهلاك والرسوم السنوية هي نفسها بين العامين (مع وجود تغير غير جوهري في قيمة الرسوم السنوية).
- الاستنتاج: لا يوجد تخفيض في المصاريف الثابتة البيعية بهدف إظهار أرباح أعلى.

المبحث الخامس: الإجراءات التحليلية في دورة الإنتاج:

(1) الحسابات ذات العلاقة في دورة المخزون والإنتاج والمصروفات الصناعية:

ميزان المراجعة

اعتباراً من 2013-1-1 ولغاية 2013-12-31

الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن	دورة المراجعة
1211 مخزون المواد الأولية	2,541,345	-	دورة الإنتاج والمخزون
1212 مخزون انتاج جاهز 1	6,289,052	-	دورة الإنتاج والمخزون
1213 مخزون انتاج جاهز 2	6,816,752	-	دورة الإنتاج والمخزون
2331 كهرباء مستحقة الدفع	-	400,000	دورة الإنتاج والمخزون
311 تكلفة مبيعات خط 1	21,077,355	-	دورة الإنتاج والمخزون
312 تكلفة المواد المستخدمة في الانتاج 2	26,658,608	-	دورة الإنتاج والمخزون
32 تكلفة مبيعات خط 2	68,643,346	-	دورة الإنتاج والمخزون
401 اجور عمال	2,926,600	-	دورة الإنتاج والمخزون

402	رواتب اداريي ومشرفي الانتاج	1,193,775	-	دورة الإنتاج والمخزون
403	نقل عمال	666,600	-	دورة الإنتاج والمخزون
404	تامينات اجتماعية	334,900	-	دورة الإنتاج والمخزون
405	وقود ومحروقات تشغيل	3,120,000	-	دورة الإنتاج والمخزون
406	زيوت وشحوم	32,400	-	دورة الإنتاج والمخزون
407	قطع غيار	121,300	-	دورة الإنتاج والمخزون
408	عدد وادوات مستهلكة	17,500	-	دورة الإنتاج والمخزون
409	كهرباء تشغيل	2,384,900	-	دورة الإنتاج والمخزون
410	صيانة الات	262,800	-	دورة الإنتاج والمخزون
411	صيانة المباني	40,000	-	دورة الإنتاج والمخزون
412	مصروف استهلاك الات	3,840,000	-	دورة الإنتاج والمخزون
413	مصروف استهلاك مباني	1,263,500	-	دورة الإنتاج والمخزون
81	وسيط انتاج 1	-	-	دورة الإنتاج والمخزون
82	وسيط انتاج 2	-	-	دورة الإنتاج والمخزون

2) إجراءات الرقابة على عمليات الإنتاج ومصروفات العمليات الإنتاجية:

1) إجراءات الرقابة على عمليات الإنتاج:

❖ عمليات إنتاج خط الإنتاج الثاني:

- 1 يقوم رئيس الحسابات بإصدار "أمر تشغيل" الكترونياً عند وصول المنتجات إلى حد إعادة الطلب في المستودع بعد التنسيق مع إدارة الإنتاج والمبيعات.
- 2 ثم يقوم بإصدار "أوامر إخراج المواد" الكترونياً إلى أمناء المستودعات.
- 3 يقوم أمين مستودع المواد الأولية بتسليم المواد الأولية إلى أمين صالة خط الإنتاج / 2 / ويسجل "مذكرة تسليم" على النظام المحاسبي.
- 4 يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 2 / باستلام المواد الأولية من أمين مستودع المواد الأولية ويسجل "مذكرة استلام" على النظام المحاسبي.
- 5 أثناء الإنتاج يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 2 / بما يلي:
 1. إعداد "تقرير الإنتاج" ورقياً حيث يقوم بتسجيل المواد التي تم استهلاكها ضمن العملية الإنتاجية والإنتاج الجاهز وهدر الإنتاج.
 2. إعداد "تقرير الأوقات" ورقياً حيث يقوم بتسجيل توقيتات البدء والانتهاء والتوقفات أثناء الإنتاج.

ويسلم هذه التقارير إلى محاسب العمليات الإنتاجية.

6 عند الانتهاء من الإنتاج يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 2 / بما يلي:

1. تسليم المنتج الجاهز إلى أمين مستودع المنتجات الجاهزة ويسجل "مذكرة تسليم" على النظام المحاسبي.

2. إعداد "تقرير جرد" لمحتويات صالة خط الإنتاج / 2 / إلكترونياً ويوجهه إلى رئيس الحسابات ومحاسب العمليات الإنتاجية.

7 يقوم أمين مستودع المنتجات الجاهزة ب استلام الإنتاج و تسجيل "مذكرة استلام" على النظام المحاسبي.

8 بعد انتهاء عملية الإنتاج يقوم محاسب العمليات الإنتاجية بما يلي:

1. مطابقة مذكرات التسليم مع مذكرات الاستلام التي سجلها أمناء المستودعات، والتحري عن أسباب الفروقات إن وجدت.

2. مقارنة جرد صالة خط الإنتاج / 2 / من المواد الأولية قبل الإنتاج وبعده ويقوم بإعداد "تقرير المواد المستهلكة خط / 2 /" يوجهه إلى الإدارة ورئيس الحسابات.

3. تسجيل المواد المستهلكة في النظام المحاسبي.

9 بعد انتهاء عملية الإنتاج يقوم رئيس الحسابات بما يلي:

1. مطابقة "تقرير المواد المستهلكة" الذي قام أمين صالة خط الإنتاج / 2 / بإعداده مع "تقرير المواد المستهلكة" الذي قام محاسب العمليات الإنتاجية بإعداده، والتحري عن أسباب الفروقات إن وجدت.

2. إعداد "تقرير التكاليف" إلكترونياً وتوجيهه إلى الإدارة بعد بيان أسباب الانحرافات.

3. تثبيت تكلفة الإنتاج حسب المذكرات المسجلة من أمين صالة الإنتاج ومحاسب الإنتاج.

ويسجل وفق إجراءات الرقابة هذين في النظام المحاسبي:

البيان	دائن	مدين
يتولد بشكل آلي عند إدخال فاتورة إخراج المواد الأولية	مبيعات خط الإنتاج / 1 / مخزون المواد الأولية مخزون الإنتاج الجاهز /1/	وسيط الإنتاج / 2 / تكلفة المواد المستخدمة ... تكلفة مبيعات خط / 1 / .
يتولد بشكل آلي عند إدخال فاتورة إدخال الإنتاج الجاهز	وسيط الإنتاج / 2 /	مخزون الإنتاج الجاهز /2/

• الخصائص الفنية لمنتجات الخط الإنتاجي الثاني: تستخدم منتجات الخط الإنتاجي

الثاني ثلاث مواد أولية تمزج مع بعضها لتدخل في تركيب المنتج النهائي، ليتم بعدها تغليف المنتج ومن ثم تعبئته في علب كرتونية ليصبح جاهزاً للبيع إلى المستهلك.

❖ عمليات إنتاج خط الإنتاج الأول:

- 1 يقوم رئيس الحسابات بإعداد تقرير شهري يوجهه للإدارة يحدد فيه مدى كفاية المواد الأولية لإنتاج منتجات الخط الثاني بناءً على حجم المبيعات المتوقعة (تحدد المبيعات المتوقعة بالتنسيق مع إدارة المبيعات).
- 2 يقوم المدير العام بتقييم الحاجة لتشغيل خط الإنتاج / 1 / بناءً على معلومات التقرير.
- 3 في حال الحاجة لتشغيل خط الإنتاج / 1 / يقوم المدير العام بإصدار "أمر تشغيل" الكترونياً.
- 4 يقوم رئيس الحسابات بإصدار "أوامر إخراج المواد" الكترونياً لأمناء المستودعات.
- 5 يقوم أمين مستودع المواد الأولية بتسليم المواد الأولية إلى أمين صالة خط الإنتاج / 1 / ويسجل "مذكرة تسليم" على النظام المحاسبي.
- 6 يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 1 / باستلام المواد الأولية من أمين مستودع المواد الأولية ويسجل "مذكرة استلام" على النظام المحاسبي.
- 7 أثناء الإنتاج يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 1 / بما يلي:
 1. إعداد "تقرير الإنتاج" ورقياً حيث يقوم بتسجيل المواد التي تم استهلاكها ضمن العملية الإنتاجية والإنتاج الجاهز وهدر الإنتاج.
 2. إعداد "تقرير الأوقات" ورقياً حيث يقوم بتسجيل توقيتات البدء والانهاء والتوقفات أثناء الإنتاج.

ويسلم هذه التقارير إلى محاسب العمليات الإنتاجية.

8 - عند الانتهاء من الإنتاج يقوم أمين صالة خط الإنتاج / 1 / بما يلي:

1. تسليم المنتج الجاهز إلى أمين مستودع المنتجات الجاهزة ويسجل "مذكرة تسليم" على النظام المحاسبي.

2. إعداد "تقرير جرد" لمحتويات صالة خط الإنتاج / 1 / إلكترونياً ويوجهه إلى رئيس الحسابات ومحاسب العمليات الإنتاجية.

9 - يقوم أمين مستودع المواد الأول باستلام الإنتاج وتسجيل "مذكرة استلام" على النظام المحاسبي.

10 - بعد انتهاء عملية الإنتاج يقوم محاسب العمليات الإنتاجية بما يلي:

1. مطابقة مذكرات التسليم مع مذكرات الاستلام التي سجلها أمناء المستودعات، والتحري عن أسباب الفروقات إن وجدت.

2. مقارنة جرد صالة خط الإنتاج / 1 / من المواد الأولية قبل الإنتاج وبعده ويقوم بإعداد "تقرير المواد المستهلكة خط / 1 /" يوجهه إلى الإدارة ورئيس الحسابات.

3. تسجيل المواد المستهلكة في النظام المحاسبي.

11 - بعد انتهاء عملية الإنتاج يقوم رئيس الحسابات بما يلي:

4. مطابقة "تقرير المواد المستهلكة" الذي قام أمين صالة خط الإنتاج / 1 / بإعداده مع "تقرير المواد المستهلكة" الذي قام محاسب العمليات الإنتاجية بإعداده، والتحري عن أسباب الفروقات إن وجدت.

5. إعداد "تقرير التكاليف" إلكترونياً وتوجيهه إلى الإدارة بعد بيان أسباب الانحرافات.

6. تثبيت تكلفة الإنتاج حسب المذكرات المسجلة من أمين صالة الإنتاج ومحاسب الإنتاج.

ويسجل وفق إجراءات الرقابة هذين في النظام المحاسبي:

البيان	دائن	مدين
يتولد بشكل آلي عند إدخال فاتورة إخراج المواد الأولية	مخزون المواد الأولية	وسيط الإنتاج / 1 /
يتولد بشكل آلي عند إدخال فاتورة إدخال الإنتاج الجاهز	وسيط الإنتاج / 1 /	مخزون الإنتاج الجاهز /1/

- الخصائص الفنية لمنتجات الخط الإنتاجي الأول: تستخدم منتجات الخط الإنتاجي الأول عدد من المواد الأولية (حسب المنتج) تمزج مع بعضها لتدخل في تركيب المنتج النهائي, ليتم بعدها تعبئة المنتج يدوياً في علب ليصبح جاهزاً للاستخدام في الخط الإنتاجي الثاني.

(2) إجراءات الرقابة على مصروفات العمليات الإنتاجية:

تقوم الشركة باتباع نظرية التكاليف المباشرة إذ تسجل كافة مصاريف الإنتاج الغير مباشرة (كافة المصاريف عدا تكلفة المواد الأولية) كمصاريف فترة ضمن تكلفة المبيعات, كما أنها لا تلتزم بأساس الاستحقاق لبعض عناصر التكلفة وتتبع الأساس النقدي في التسجيل, وفيما يلي كيفية احتساب وتسجيل أبرز المصروفات الصناعية حسب المعلومات التي تم الحصول عليها من رئيس الحسابات:

- رواتب اداريي ومشرفي الانتاج : تحسب على أساس شهري حسب عدد ساعات العمل التي يتم الرقابة عليها إلكترونياً من خلال تثبيت العمال لدوامهم من خلال جهاز البصمة, وبحسب للعمال والمشرفين أجر إضافي عند العمل لمدة تتجاوز (8) ساعات وهذا عادةً ما يحدث عند تشغيل الخط الإنتاجي الأول وقد تم تشغيل الخط الإنتاجي الأول 6 أيام في كل من الأشهر 2 و 7 و 8, وقد ازدادت الرواتب بنسب تتراوح بين 12% و 20% ابتداءً من شهر 9.

- نقل عمال : تحسب على أساس عدد مرات نقل العمال في الشهر عن كل مرة حسب بيانات باب الشركة إذ يقوم موظف الباب بمتابعة حركة السيارات الداخلة والخارجة إلى ومن الشركة, وقد ازدادت أجور النقل حوالي 20% ابتداءً من شهر 9.

- تأميمات اجتماعية: تسجل عند دفعها نقداً إلى مدير الإنتاج الذي يقوم بتوريدها إلى التأميمات الاجتماعية خلال المهلة المسموح بها قانوناً.
- الوقود: يسجل حسب المبلغ المدفوع لسادكوب عند استلام الكمية المرسله إلى الشركة.
- مصاريف الصيانة والمبالغ المدفوعة لأغراض عمل الآلات: تسجل عند دفعها حسب قيمة الفواتير.
- مصروف الكهرباء: يسجل حسب الفواتير المدفوعة, ويشكل مخصص في نهاية كل عام تماشياً مع أساس الاستحقاق عن الأشهر التي لم تصدر عنها فواتير الكهرباء حيث يقدر مصروف الكهرباء عن هذه الأشهر حسب وسطي مصروف الكهرباء الشهري للأشهر التي دفع فيها مصروف الكهرباء في نفس السنة.
- مصروفات الاستهلاك: تسجل بقيد في نهاية كل سنة وفق قسط الاستهلاك الثابت.

3) إجراءات المراجعة التحليلية للحسابات المرتبطة بحسابات المخزون والعمليات

الإنتاجية:

الإجراء رقم (1) مقارنة حسابات المخزون للسنة الحالية مع حسابات المخزون للسنة السابقة:

التغير	2012	2013	اسم الحساب	الحساب
-107.76%	1,223,225	2,541,345	مخزون المواد الأولية	1211
39.40%	10,377,400	6,289,052	مخزون انتاج جاهز 1	1212
-202.31%	1,758,890	5,317,316	مخزون انتاج جاهز 2	1213

- النتيجة: يتبين من الإجراء السابق أن الإدارة سعت إلى زيادة مخزونها من المواد الأولية من خلال القيام بزيادة مشتريات المواد الأولية وهذا طبيعي في ظروف التضخم, كما يشير التحليل إلى أن الإدارة سعت إلى تخفيض مخزونها من منتجات الخط الإنتاجي الأول وزيادة مخزونها من منتجات الخط الإنتاجي الثاني مما يشير إلى سعي الإدارة لزيادة الأرباح من خلال زيادة مخزون آخر المدة لمنتجات الخط الإنتاجي الثاني لديها.

- الإجراء التفصيلي: إعادة احتساب صحة تكلفة مخزون آخر المدة لمنتجات الخط الإنتاجي الثاني، وقد تم ذلك فكانت قيمة الزيادة الوهمية في مخزون آخر المدة 1,499,436 ل.س.
- الاستنتاج: سعت الإدارة إلى زيادة الأرباح من خلال تضخم مخزون منتجات الخط الإنتاجي الثاني كون أسعار تحويل منتجات الخط الإنتاجي الأولى إلى الخط الإنتاجي الثاني تزيد عن التكلفة.

الإجراء رقم (2) تحليل أعمار مواد المخزون:

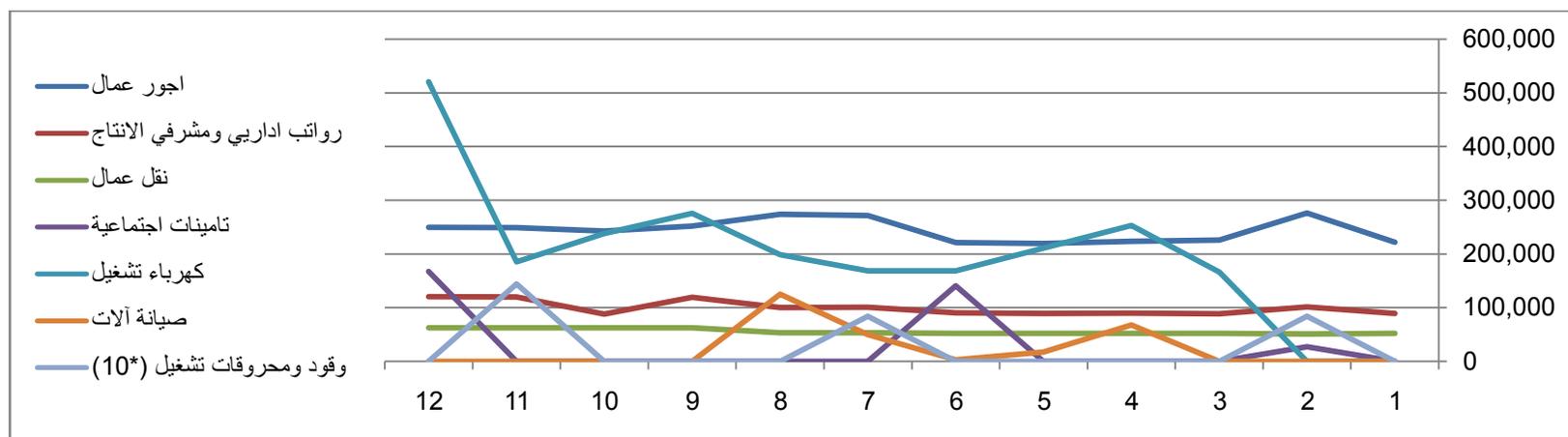
- إن معدل دوران المخزون في عام 2013 بلغ 3.21 مرة، وبالتالي يبلغ متوسط فترة التخزين 114 يوم، ونتيجة طبيعة نشاط الشركة إن أقل فترة تخزين للمواد الأولية والإنتاج هو 180 يوم.
- النتيجة: يفترض ألا يكون هناك مخزون تالف (بسبب التقادم) ويمكن التحقق من ذلك من خلال تحليل أعمار المواد كل على حدى.
 - الاستنتاج: لا يوجد سعي لزيادة الأرباح من خلال إغفال تسجيل مؤونة للمخزون الراكد.

الإجراء رقم (3) التحليل الشهري لحسابات المصروفات الصناعية:

- تم استبعاد الحسابات التي أرصدها دون مبلغ 150,000 ل.س لعدم أهميتها نسبياً واستبعاد مصاريف الاستهلاك السنوية لتسجيلها في نهاية السنة.

اسم الحساب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
اجور عمال	221,500	276,300	226,000	223,450	219,450	221,375	271,600	273,925	252,140	242,500	248,760	249,600
رواتب اداريي ومشرفي الانتاج	89,000	100,850	88,750	89,550	88,875	90,000	100,600	100,200	118,650	87,900	119,400	120,000
نقل عمال	52,000	51,000	52,000	52,000	52,000	52,000	53,000	53,000	62,400	62,400	62,400	62,400
تامينات اجتماعية	-	27,300	-	-	-	140,500	-	-	-	-	-	167,100
كهرباء تشغيل	-	-	166,000	253,000	210,500	168,700	168,700	198,800	275,600	237,800	185,400	520,400
صيانة آلات	-	-	-	67,500	17,500	2,800	50,000	125,000	-	-	-	-
وقود ومحروقات تشغيل	-	840,000	-	-	-	-	840,000	-	-	-	1,440,000	-

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بيانياً كما يلي:



الشكل (4-5) - التحليل الشهري للمصروفات الصناعية الهامة

• النتائج:

- يلاحظ ارتفاع الأجور العمالة 2 و 7 و 8 وهي حسب الإدارة الأشهر التي عمل فيها خط الإنتاج الأول.

- ويلاحظ ارتفاع أجور العمالة ونقل العمال من الشهر 9 وحتى نهاية العام وذلك بسبب زيادة الأجور حسب الإدارة ابتداءً من شهر 9.

- بالنسبة للتأمينات الاجتماعية فهي تورد شهرياً إلى مؤسسة التأمينات الاجتماعية من قبل مدير الإنتاج ويتم محاسبته بها عند مطالبته للشركة بالمبالغ المدفوعة من قبله والتي يمكن أن تكون مجمعة لعدة أشهر وبالتالي لا يمكن التحقق من صحتها وفق الإجراءات التحليلية.

- بالنسبة للكهرباء فهي تدفع شهرياً وقد لوحظ عدم تسجيل مصروف كهرباء في الأشهر 1 و 2 وذلك بسبب صدور فواتير الكهرباء وإمكانية دفعها بمهلة 30 يوماً بعد استحقاقها وهذا يفسر ارتفاع المصروف في الأشهر 4 و 9 و 10 نتيجة سداد فواتير عن أشهر 2 و 7 و 8 التي كان فيها النشاط مرتفعاً، أما بالنسبة لشهر 12 فيلاحظ ارتفاع مصروف الكهرباء بشكل كبير لتسجيل الشركة مصروف مقدر للكهرباء المستحقة عن شهري 11 و 12 وهذا متوافق مع ادعاءات الإدارة.

- بالنسبة لمصروف الوقود فهو مرتبط بالتعبئة والتي كانت ثلاث مرات حسب ما يظهره التحليل الشهري.

• الإجراء التفصيلي: اختيار عينة من فواتير المصاريف المرتبطة بالصيانة والكهرباء

والوقود للتأكد من صحة الإثبات المحاسبي.

• الاستنتاج: لا يوجد ما يدعي للشك حول وجود زيادة أو تخفيضات متعمدة في

المصاريف الصناعية.

الإجراء رقم (4) مقارنة كلفة كمية الوقود المستهلكة في الإنتاج مع مصروف الوقود الخاص
بالنشاط الإنتاجي المسجل في الحسابات:

نسبة الفرق	الفرق	كلفة الوقود المستهلكة	كمية الوقود المستهلكة (ليتر)	المصروف المسجل في الحسابات	رصيد نهائية المدة (ليتر)	الكمية المستلمة (ليتر)	رصيد بداية المدة (ليتر)
45.86%	1,430,785	1,689,215	39,590	3,120,000	38,660	72,000	6,250

- النتيجة: يلاحظ اختلاف مصروف الوقود المحسوب وفق أساس الاستحقاق المحاسبي 46% عما هو مسجل وفق الأساس النقدي والسبب في ذلك هو اختلاف رصيد الوقود بين بداية المدة ونهاية المدة وعدم استهلاك كامل الكميات المستلمة في عام 2013.
- الإجراء التفصيلي: جرد مخزون الوقود في الشركة.
- الاستنتاج: لا تلتزم الشركة بأساس الاستحقاق المحاسبي فيما يخص الوقود المستخدم في الإنتاج وهذا يسبب اختلاف جوهري في تكلفة الإنتاج وخاصة في حال تفاوت نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية وعدد أيام التشغيل من عام لآخر، ويرى الباحث عدم ضرورة إجراء تسوية لإثبات مخزون الوقود وذلك للحفاظ على البيانات قابلة للمقارنة بين عامي 2012 و 2013 بسبب عدم توفر البيانات الخاصة بالوقود المستهلك ورصيد بداية عام 2012.

الإجراء رقم (5) مقارنة عناصر تكلفة الإنتاج السنوية بحجم الإنتاج:

تطور التكاليف	2012	2013	اسم الحساب
-41.25%	28,918,693	16,989,008	تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتجات الخط الإنتاجي الأول
24.95%	38,204,705	47,735,963	تكلفة المواد الأولية المستهلكة لإنتاج منتجات الخط الإنتاجي الثاني
-7.06%	5,510,880	5,121,875	أجور ومزايا مشرفي وعمال الإنتاج
0%	5,103,500	5,103,500	مصاريف صناعية غير مباشرة الثابتة
-33.66%	9,004,770	5,978,900	مصاريف صناعية غير مباشرة تتأثر بحجم الإنتاج
-6.70%	86,742,548	80,929,246	المجموع

تغير حجم الإنتاج	2012	2013	حجم الإنتاج
-50.55%	256,043	126,620	إجمالي إنتاج خط (1)
22.90%	132,450	162,781	إجمالي إنتاج خط (2)

• النتائج:

- يلاحظ انخفاض تكلفة المواد المستهلكة للخط الإنتاجي الأول بنسبة 40% فقط بالرغم من انخفاض حجم الإنتاج بنسبة 50% وهذا بسبب الارتفاع في تكلفة شراء المواد الأولية نتيجة التضخم.

- يلاحظ زيادة تكلفة المواد المستهلكة للخط الإنتاجي الثاني بنسبة 25% وهذا طبيعي نتيجة زيادة حجم الإنتاج 23%, لكن يلاحظ أن التكاليف في هذا الخط لم ترتفع بنسبة كبيرة كما هو الحال بالنسبة لتكاليف الخط السابق, وهذا بسبب وجود مخزون مرتفع من منتجات الخط الأول في مخزون بداية المدة (بتكلفة منخفضة) وهي تستخدم في عمليات إنتاج الخط الثاني.

- يلاحظ انخفاض مصروف أجور العمال والمشرفين والمزايا المرتبطة بهم من عام 2012 إلى 2013 نسبة 7% فقط, ويمكن مقارنة هذا الانخفاض للتأكد من صحته بالمؤشرات التالية:

✓ انخفاض النشاط 50% في الخط الأول والذي يتطلب العمل فيه احتساب أجر لساعات عمل إضافية يدل أن نسبة انخفاض الأجر 7% فقط يدل على المبالغة في مصروف الأجر عام 2013.

✓ زيادة النشاط في الخط الإنتاجي الثاني نسبة 23% وزادت الأجر ابتداءً من شهر 9 نسبة 20% يوحي أن انخفاض الأجر نسبة 7% فقط أمر طبيعي.

✓ السمة الأساسية للأجر في الشركة أنها ثابتة أي أن الشركة تدفع أجر مقطوعة لمشرفي وعمال الخط الأول حتى لو لم يكن به نشاط وبالتالي الانخفاض 7% طبيعي نتيجة عدم وجود أجر عن ساعات عمل إضافية وزيادة الأجر 20% ابتداءً من الشهر 9.

- يلاحظ عدم تأثر المصاريف الغير مباشرة الثابتة بانخفاض حجم الإنتاج وهذا ما يجب أن يكون الوضع عليه.

- يلاحظ انخفاض المصاريف الغير مباشرة المرتبطة بحجم الإنتاج نسبة 34%، ويمكن مقارنة هذا الانخفاض للتأكد من صحته بالمؤشرات التالية:

- ✓ انخفاض النشاط في الخط الإنتاجي الأول 50% سيؤدي حتماً إلى انخفاض المصاريف الصناعية المرتبطة به بنسبة جوهرية بالرغم من اتباع الشركة الأساس النقدي لإثبات مصاريف الوقود المرتبطة به.
- ✓ زيادة النشاط في الخط الإنتاجي الثاني 23% ستؤدي حتماً إلى زيادة المصاريف الصناعية المرتبطة به بنسبة جوهرية.
- ✓ إن محصلة نسبة انخفاض النشاط في كلا الخطين هي 27% تقريباً قابلها انخفاض في المصاريف الصناعية الغير مباشرة المرتبطة بحجم الإنتاج 34%، ولكن المقارنة بين النسبتين لا تمكن من الحكم بوجود تخفيض في هذه المصاريف لزيادة الأرباح لأن الطاقة اللازمة لتشغيل كل خط مختلفة عن الخط الآخر كما أن الوقود الذي يستهلكه كل خط يختلف عن الكمية التي يستهلكها الخط الإنتاجي الآخر ولو أن الشركة تفصل البيانات المالية الخاصة بالمصاريف الصناعية الغير مباشرة لكل خط لكان ذلك أفضل وكان عندها ممكناً الحكم على مدى منطقية المصاريف الصناعية الغير المباشرة المرتبطة بحجم الإنتاج.
- ✓ في ظروف الضبط المحاسبي الحالي للمصاريف الصناعية الغير مباشرة المرتبطة بحجم الإنتاج ستظهر نتائج الإجراءات التحليلية وجود تضليل في عرض البيانات المالية وهذا ما تأكد في الإجراء السابق.

• الإجراءات التفصيلية: يمكن إيجازها بما يلي:

- بالنسبة لتكلفة المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج: فهي تتألف من:
 - ✓ كمية المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج: سيتم في الإجراء التحليلي التالي مقارنة كميات المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج بشكل فعلي مع ما يجب استهلاكه بشكل معياري للتأكد من عدم وجود اختلاسات في المواد الأولية أو الإنتاج وأن الزيادة في التكلفة ناتجة عن التضخم في أسعار شراء المواد الأولية.

✓ أسعار المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج: يجب التحقق من صحة التسعير الآلي للمواد الأولية المستهلكة في الإنتاج عند إثبات العمليات في النظام المحاسبي.

- بالنسبة لتكاليف تحويل المواد الأولية إلى إنتاج جاهز (الأجور والتكاليف الصناعية الغير مباشرة): الاكتفاء بالإجراءات التفصيلية التي تمت التوصية بها عند القيام بالإجراء رقم (3).

• الاستنتاجات:

- تكلفة المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج:

✓ بالنسبة لكمية المواد الأولية المستهلكة سيتم التحقق من عدم وجود اختلاسات من خلال الإجراء التحليلي التالي.

✓ بالنسبة لتسعير المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج: لا يوجد ما يدعي للشك بصحة أسعار المواد الأولية المستهلكة في الإنتاج كون التسعير آلي.

- أجور ومزايا العمال والمشرفين: لا يوجد ما يدعي للشك بوجود تخفيض أو تضخيم متعمد في التكاليف الصناعية الغير مباشرة وإنما تقوم الشركة باتباع معالجة محاسبية مخالفة للمعايير المحاسبية (اتباع نظرية التكاليف المباشرة) وهذا سيؤدي إلى اختلاف نسبة مجمل الربح بين السنوات المتتالية.

- التكاليف الصناعية الغير مباشرة الثابتة: لا يوجد تخفيض أو تضخيم متعمد في التكاليف الصناعية الغير مباشرة وإنما تقوم الشركة باتباع معالجة محاسبية مخالفة للمعايير المحاسبية (اتباع نظرية التكاليف المباشرة) وهذا سيؤدي إلى اختلاف نسبة مجمل الربح بين السنوات المتتالية.

- التكاليف الصناعية الغير مباشرة المرتبطة بحجم الإنتاج: لا يوجد ما يدعي للشك بوجود تخفيض أو تضخيم متعمد في التكاليف الصناعية الغير مباشرة وإنما السياسة المتبعة في المعالجة المحاسبية خاطئة (اتباع الأساس النقدي في معالجة مصروف الوقود وتطبيق نظرية التكاليف المباشرة أيضاً).

الإجراء رقم (6) تحليل بيانات تصنيع منتجات الشركة بالمقارنة مع بطاقات التكلفة المعيارية:

سيتم بيان بطاقة التكلفة المعيارية ويليها تحليل انحراف التكلفة لكل منتج من منتجات الشركة على حدى, علماً أن الشركة تقوم بإعداد بطاقة التكلفة المعيارية بناءً على خبرتها السابقة (البيانات السابقة) وحسب التحليل الفني للمنتج, علماً أن الإدارة قامت بتقدير قيمة الأسعار المعيارية حسب توقعاتها إلا أن تقدير أسعار المواد في ظل التضخم قد يكون بعيد عن الدقة.

(1) منتجات الخط الإنتاجي الأول:

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / 1 /

المادة	نوع المادة	الكمية	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
مادة 1	مزج	0.514	50%	90	46
مادة 2	مزج	0.257	25%	142	36
مادة 3	مزج	0.257	25%	155	40
مادة 5	تعبئة	0.050		45	2
الإجمالي		1.028			124

الإنتاج الفعلي 47,480 كغ

التكاليف الفعلية

المادة	نوع المادة	الكمية	النسبة	السعر الفعلي	الكلفة الفعلية
مادة 1	مزج	24,477	50%	100.60	2,462,386
مادة 2	مزج	12,238	25%	139.45	1,706,589
مادة 3	مزج	12,238	25%	169.12	2,069,691
مادة 5	تعبئة	2,374		48.51	115,163
الإجمالي		48,953			6,353,829

الكلفة المعيارية لحجم إنتاج فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
مادة 1	مزج	24,405	50%	90.00	2,196,425
مادة 2	مزج	12,202	25%	142.00	1,732,735
مادة 3	مزج	12,202	25%	155.00	1,891,366
مادة 5	تعبئة	2,374		45.00	106,830
الإجمالي		48,809		119.25	5,927,356

انحراف المواد 426,472.88 ل.س

انحراف الغلة	انحراف المزج	إجمالي الانحراف	انحراف الكميات	انحراف السعر	المادة
17,119.53	45.00	265,961	6,505	259,456	مادة 1
	35.50-	26,146-	5,061	31,207-	مادة 2
	38.75-	178,325	5,524	172,801	مادة 3
	-	8,333	-	8,333	مادة 5
	29.25-	426,473	17,090	409,383	

إن انحراف تكلفة المواد يبلغ حوالي 426,500 ل.س (انحراف غير ملائم), ويمكن تقسيمه إلى:

- انحراف سعر: 409,500 ل.س (وسببه زيادة الأسعار الفعلية عن الأسعار المعيارية لكمية المواد الأولية المستخدمة فعلاً في الإنتاج).

- انحراف كمية: 17,000 ل.س (وسببه زيادة كميات المواد الأولية المستخدمة فعلاً في الإنتاج عن الكميات المعيارية).

- نتيجة تحليل انحراف التكلفة الفعلية عن المعيارية للمنتج (1): إن أساس وضع الأسعار المعيارية للمواد الأولية تقديري في ظل ظروف التضخم وارتفاع أسعار المواد بشكل مستمر ولهذا ظهر انحراف كبير, وسيهمل الباحث انحرافات السعر نتيجة ارتباط عمليات الشراء بالمدير العام (المالك) وعدم وجود أساس موضوعي لتقدير الأسعار المعيارية, أما بالنسبة لانحراف الكمية فهو مبلغ غير هام.

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / 2 /

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	التكلفة المعياري
مادة 1	مزج	0.615	60%	90	55
مادة 2	مزج	0.410	40%	142	58
مادة 5	تعبئة	0.050		45	2
الإجمالي					115

الإنتاج الفعلي 39,620 كغ

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر الفعلي	الكلفة الفعلية
مادة 1	مزج	24,509	60%	82.53	2,022,846
مادة 2	مزج	16,338	40%	125.01	2,042,383
مادة 5	تعبئة	1,981		38.85	76,954
الإجمالي		42,828			4,142,183

الكلفة المعيارية لحجم إنتاج فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
مادة 1		24,366	60%	90	2,192,967
مادة 2		16,244	40%	142	2,306,676
مادة 5		1,981		45	89,145
الإجمالي		40,611		111	4,588,788

انحراف المواد -446,605 ل.س

المادة	انحراف السعر	انحراف الكميات	إجمالي الانحراف	انحراف المزج	انحراف الغلة
مادة 1	-182,964	12,843	-170,121	75	
مادة 2	-277,613	13,320	-264,293	-119	
مادة 5	-12,191	-	-12,191	-	
	-472,768	26,163	-446,605	-44	26,204

يبلغ انحراف تكلفة المواد حوالي 446,600 ل.س (انحراف ملائم) وهذا مرده إلى شراء المواد الأولية بأسعار أقل من الأسعار المعيارية فظهر انحراف السعر ملائماً بقيمة 472,800 ل.س. أما انحراف الكمية الناتج عن استخدام كمية مواد أكبر من الكمية المعيارية فبلغ 26,100 ل.س.

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / 3 /

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
مادة 1	مزج	0.254	25%	90	23
مادة 2	مزج	0.254	25%	142	36
مادة 3	مزج	0.254	25%	155	39
مادة 4	مزج	0.254	25%	180	46
مادة 5	تعبئة	0.050		45	2
الإجمالي		0.508			146

الإنتاج الفعلي 39,520 كغ

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر الفعلي	الكلفة الفعلية
مادة 1	مزج	10,186	25%	103	1,045,421
مادة 2	مزج	10,186	25%	143	1,457,319
مادة 3	مزج	10,186	25%	178	1,809,923
مادة 4	مزج	10,186	25%	205	2,084,735
مادة 5	تعبئة	1,976		49	95,846
الإجمالي		42,720			6,493,244

الكلفة المعيارية لحجم إنتاج فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
مادة 1		10,038	25%	90	903,427
مادة 2		10,038	25%	142	1,425,407
مادة 3		10,038	25%	155	1,555,902
مادة 4		10,038	25%	180	1,806,854
مادة 5		1,976		45	88,920
الإجمالي		40,152		142	5,780,511

انحراف المواد 712,733 ل.س

المادة	انحراف السعر	انحراف الكميات	إجمالي الانحراف	انحراف المزج	انحراف الغلة
مادة 1	128,681	13,313	141,994	-	
مادة 2	10,907	21,005	31,912	-	
مادة 3	231,093	22,928	254,020	-	
مادة 4	251,255	26,626	277,880	-	
مادة 5	6,926	-	6,926	-	
	628,862	83,871	712,733	-	83,871

يبلغ انحراف تكلفة المواد حوالي 712,700 ل.س (غير ملائم) منها 629,000 ل.س

نتجت بسبب استخدام مواد بأسعار أعلى من الأسعار المعيارية أما باقي الانحراف 83,900

ل.س، فهو نتيجة استخدام مواد أولية بشكل أكبر مما يجب استهلاكه وهذا يوحى إلى وجود اختلاساتكون

عمليات الإنتاج مسجلة بشكل صحيح وبناءً على تقارير جرد فعلي لصالات الإنتاج.

(2) منتجات الخط الثاني:

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / أ /

المادة	نوع المادة	الكمية المعيارية	النسبة	الكلفة المعيارية	الكلفة الفعلية
منتج 1	مزج	0.810	67.78%	150	122
مادة ز	مزج	0.335	28.03%	150	50
مادة م	مزج	0.050	4.18%	335	17
مادة أ	تغليف	0.150		400	60
مادة ك	تعبئة	1.000		60	60
مادة ل	تعبئة	0.003		300	1
		1.195		158	309

حجم إنتاج فعلي 67,646 علبة

المادة	نوع المادة	الكمية الفعلية	النسبة	الكلفة الفعلية	الكلفة الفعلية
منتج 1	مزج	56,044	68.06%	134	7,499,856
مادة ز	مزج	22,862	27.77%	136	3,115,177
مادة م	مزج	3,435	4.17%	284	975,970
مادة أ	تغليف	10,231		387	3,962,867
مادة ك	تعبئة	67,646		55	3,701,850
مادة ل	تعبئة	213		245	52,087
		82,341			19,307,808

إجمالي الكمية المعياري لحجم فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
منتج 1	مزج	54,793	67.78%	150	8,218,989
مادة ز	مزج	22,661	28.03%	150	3,399,212
مادة م	مزج	3,382	4.18%	275	930,133
مادة أ	تغليف	10,147		400	4,058,760
مادة ك	تعبئة	67,646		60	4,058,760
مادة ل	تعبئة	203		300	60,881
		80,837		155	20,726,734

انحراف المواد -1,418,926 ل.س

انحراف الغلة	انحراف المزج	إجمالي الانحراف	انحراف الكميات	انحراف السعر	المادة
	34,724	719,133-	187,665	906,798-	منتج 1
	33,115-	284,034-	30,138	314,172-	مادة ز
	2,950-	45,838	14,358	31,480	مادة م
233,502	-	95,893-	33,440	129,333-	مادة أ
	-	356,910-	-	356,910-	مادة ك
	-	8,794-	2,890	11,684-	مادة ل
	1,341-	1,418,926-	268,490	1,687,417-	

إن قيمة الانحراف الإجمالي تبلغ حوالي 1,419,000 ل.س (انحراف ملائم) ويمكن تقسيمه

إلى 1,687,400 ل.س انحراف ملائم للأسعار نتيجة استخدام مواد مشتتة بأسعار أقل من الأسعار المعيارية، وانحراف غير ملائم للكميات يبلغ 268,500 ل.س وهذا الانحراف يقسم بشكل رئيسي إلى:

- 33,400 ل.س استهلاك مادة التغليف (أ) أكثر من الكمية المعيارية: وقد يكون سبب زيادة الاستهلاك إما زيادة في الهدر أو تغيير في نوعية مواد التغليف المستخدمة أو وجود اختلاس ناتج عن عدم الاعتراف بالإنتاج.
- 233,500 ل.س استهلاك مواد أكبر في العمليات الإنتاجية أكثر من الكمية المعيارية، يمكن التوسع في التحليل ليشمل كل مادة من المواد الأولية المستهلكة فنلاحظ أن المادة الأولية المحولة من الخط الإنتاجي الأول تظهر انحرافاً غير ملائماً لكمية الاستهلاك يبلغ 187,700 ل.س وهو بسبب تغيير نسبة المزج (أدى لانحراف بمقدار 34,700 ل.س) وبسبب استهلاك كميات زيادة عن الكميات المعيارية (أدى لانحراف بمقدار 153,000 ل.س أي 66% من إجمالي انحراف الغلة وهو ما يعادل 1000 كغ تقريباً من المادة)، وقد يكون سبب هذا الانخفاض في الإنتاجية إلى واحد أو أكثر من الأسباب التالية:

- **الخطأ في بطاقة التكلفة المعيارية:** لدى الاستفسار من الإدارة أكدت أن البطاقات المعيارية موضوعة على أسس فنية وتحاليل مخبرية دقيقة، وهي منسجمة مع الخبرات السابقة للشركة.

- **الخطأ في وزن التعبئة الآلي:** وقد أكدت الإدارة أن هامش الخطأ يكون بالزيادة والنقصان وبالتالي فإن الأخطاء الآلية (لا يمكن التحكم بها) عادةً ما تلغي بعضها البعض ولا تؤدي إلى فروق كبيرة ويتم المتابعة المستمرة لأوزان المنتج بشكل مستمر أثناء عملية الإنتاج لتخفيف الخطأ إلى حده الأدنى.
- **عدم الاعتراف بالإنتاج:** وهذا وارد نظراً لوجود انحراف غير مرغوب به بكمية مادة التغليف (أ) المستهلكة حيث يوجد 80 كغ مستهلكة زيادة من هذه المادة.
- **الخطأ في وزن المادة المحولة من الخط الإنتاجي الأول:** عند دراسة أنشطة الشركة تم ذكر أن التعبئة تتم يدوياً للمنتجات وهذا ما قد يعني وجود اختلاس في الخط الأول انعكس سلباً على الإنتاجية في الخط الثاني (حيث يعتبر وزن العبوة المنتجة في الخط الأول على أنه 20 كغ عند الاستخدام في الخط الإنتاجي الثاني) ولا يوجد تدقيق على أوزان المنتجات في الخط الأول وهذا ضعف في الرقابة الداخلية في الشركة, وهذا يؤدي إلى الشك برصيد المخزون في الشركة.

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / ب /

المادة	نوع المادة	الكمية المعيارية	النسبة	الكلفة المعيارية	الكلفة المعيارية
منتج 2	مزج	0.840	71.79%	105	88
مادة ز	مزج	0.280	23.93%	150	42
مادة م	مزج	0.050	4.27%	275	14
مادة ب	تغليف	0.114		400	46
مادة ك	تعبئة	1.000		60	60
مادة ل	تعبئة	0.003		300	1
					250

المادة	نوع المادة	الكمية الفعلية	النسبة	الكلفة الفعلية	الكلفة الفعلية
منتج 2	مزج	25,645	72.84%	105	2,680,948
مادة ز	مزج	8,125	23.08%	134	1,089,542
مادة م	مزج	1,439	4.09%	284	408,968
مادة ب	تغليف	3,467		364	1,263,653
مادة ك	تعبئة	28,715		54	1,546,273
مادة ل	تعبئة	89		242	21,598
		35,209			7,010,982

إجمالي الكمية المعياري لحجم فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية/كغ	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
منتج 2	مزج	24,120.60	71.79%	105	2,532,663
مادة ز	مزج	8,040.20	23.93%	150	1,206,030
مادة م	مزج	1,435.75	4.27%	275	394,831
مادة ب	تغليف	3,273.51		400	1,309,404
مادة ك	تعبئة	28,715.00		60	1,722,900
مادة ل	تعبئة	86.15		300	25,844
		33,597		123	7,191,672

انحراف المواد 180,690- ل.س

المادة	انحراف السعر	انحراف الكميات	إجمالي الانحراف	انحراف المزج	انحراف الغلة
منتج 2	11,797-	160,082	148,285	38,516	
مادة ز	129,160-	12,672	116,488-	45,217-	
مادة م	13,163	973	14,137	17,978-	
مادة ب	123,215-	77,464	45,751-	-	
مادة ك	176,627-	-	176,627-	-	
مادة ل	5,153-	908	4,246-	-	
	432,789-	252,099	180,690-	24,679-	198,406

بيدي تحليل انحراف تكلفة المنتج / ب / نتائج مشابهة لتحليل انحراف تكلفة المنتج / أ / .

بطاقة التكلفة المعيارية للمنتج / ج /

المادة	نوع المادة	الكمية المعيارية	النسبة	الكلفة المعيارية	الكلفة المعيارية
منتج 2	مزج	1.100	70.97%	170	187
مادة ز	مزج	0.405	26.13%	150	61
مادة م	مزج	0.045	2.90%	275	12
مادة ج	تغليف	0.122		300	37
مادة ك	تعبئة	1.000		60	60
مادة ل	تعبئة	0.003		300	1
					358

المادة	نوع المادة	الكمية الفعلية	النسبة	الكلفة الفعلية	الكلفة الفعلية
منتج 3	مزج	80,165	72.57%	13,171,119	164
مادة ز	مزج	27,268	24.68%	3,682,537	135
مادة م	مزج	3,039	2.75%	841,007	277
مادة ج	تغليف	8,177		2,356,533	288
مادة ك	تعبئة	66,420		3,588,131	54
مادة ل	تعبئة	211		52,415	248
		110,473		23,691,742	

إجمالي الكمية المعياري لحجم فعلي

المادة	نوع المادة	الكمية	النسبة	السعر المعياري	الكلفة المعياري
منتج 3	مزج	73,062	70.97%	170	12,420,540
مادة ز	مزج	26,900	26.13%	150	4,035,015
مادة م	مزج	2,989	2.90%	275	821,948
مادة ج	تغليف	8,103		300	2,430,972
مادة ك	تعبئة	66,420		60	3,985,200
مادة ل	تعبئة	199		300	59,778
		102,951		168	23,753,453

انحراف المواد -61,711 ل.س

المادة	انحراف السعر	انحراف الكميات	إجمالي الانحراف	انحراف المزج	انحراف الغلة
منتج 3	-456,941	1,207,520	750,579	300,085	
مادة ز	-407,702	55,224	-352,478	-239,571	
مادة م	5,227	13,832	19,059	-46,218	
مادة ج	-96,582	22,143	-74,439	-	
مادة ك	-397,069	-	-397,069	-	
مادة ل	-10,957	3,594	-7,363	-	
	-1,364,025	1,302,314	-61,711	14,296	1,262,281

إن إجمالي انحراف تكلفة المواد الأولية لإنتاج المنتج / ج / تبلغ 61,700 ل.س (انحراف

ملائم) ولكن بالرغم من انخفاض قيمة هذا الانحراف إلا أنه تحليله يؤدي إلى نتائج قد تفيد في

نقض صحة البيانات المالية للشركة، إذ يقسم هذا الانحراف إلى:

- 1,364,000 ل.س انحراف ملائم للسعر بسبب انخفاض أسعار المواد المشتراة عن الأسعار المعيارية.

- 1,302,300 ل.س انحراف غير ملائم للكميات المستهلكة, منها 1,262,300 ل.س بسبب انخفاض إنتاجية المواد وهو ما يعني استهلاك 7.5 طن من المواد الأولية (منها 5.2 طن تقريباً من المادة المحولة من الخط الأول) زيادة في العمليات الإنتاجية عند إنتاج المنتج / ج /, وهو ما يعني أن أوزان مخزون إنتاج الخط الأول موضع شك.

• النتيجة: من التحليل أعلاه يتم التوصل إلى النتائج التالية:

- يوجد مبالغة في تكلفة الإنتاج نتيجة اختلاسات في الإنتاج (سواء في الخط الأول أو الثاني بنسب متفاوتة), وهذه التكاليف لا يمكن التأكد منها من إجراء تفصيلية وكفي التحليل الذي تم القيام به.

- يوجد مبالغة في قيمة مخزون الشركة نتيجة نقص الأوزان الفعلية لمنتجات الخط الأول عن الأوزان المثبتة في سجلات المخزون.

• الإجراء التفصيلي: إجراء جرد غير نمطي يتم من خلاله وزن عينة من وحدات مخزون منتجات الخط الأول لتقييم مدى صحة أوزان وحدات المخزون وصحة رصيد المخزون الذي يظهر في قائمة المركز المالي للشركة.

• الاستنتاجات: يمكن التوصل إلى الاستنتاجين التاليين:

- يوجد تخفيض في أرباح الشركة نتيجة ارتفاع تكاليف الإنتاج لكلا خطي الإنتاج:

✓ الخط الإنتاجي الأول: تقارير إنتاج شرعية من خلال إثبات الإنتاج بوزن وهمي نتيجة التلاعب بوحدة قياس الإنتاج (كل 1 كرتونة = 20 كغ) دون التدقيق على أوزان تعبئة الإنتاج في الكرتون نتيجة ضعف الرقابة.

✓ الخط الإنتاجي الثاني: تقارير إنتاج شرعية من خلال إثبات الإنتاج من خلال مقارنة

الجرد لصالة الإنتاج الذي كان صحيحاً حسب الوحدات الافتراضية للمواد الأولية (أي لم يتم التدقيق على أوزان وحدات الإنتاج المحولة من الخط الإنتاجي الأول)

ولم يكن يؤخذ بعين الاعتبار الانحرافات البسيطة التي يمكن أن تكون ناتجة عن اختلاسات في إنتاج الخط الإنتاجي الثاني نتيجة ضعف الرقابة.

- يوجد تضخيم في أرباح الشركة نتيجة تضخيم مخزون آخر المدة من منتجات الخط الإنتاجي الأول على اعتبار أن الجرد يتم بعد الكراتين الموجود في المخازن واعتبار كل منها 20 كغ وليس بوزن الإنتاجي الفعلي الذي تحويه.

الإجراء رقم (7) مقارنة مجمل الربح بين عامي 2013 و2012:

2012	2013	2012	2013	2012	2013	
عمودي		أفقي				
100%	100%	100%	69%	76,545,000	129,180,650	المبيعات
33%	34%	100%	74%	25,430,590	44,177,536	تكلفة المواد للإنتاج المباع
26%	13%	100%	-17%	19,619,150	16,204,275	تكاليف التحويل الصناعية
59%	47%	100%	34%	45,049,740	60,381,811	إجمالي تكلفة المبيعات
41%	53%	100%	118%	31,495,260	68,798,839	مجمل الربح

- النتيجة: ارتفاع المبيعات 69% في عام 2013 قبله ارتفاع تكلفة المبيعات 34% (ارتفاع في تكلفة المبيعات الناتجة عن المواد الأولية المستخدمة في الإنتاج 74% وانخفاض في تكلفة المبيعات الناتجة عن مصاريف التحويل 17%)، وهذا نتيجة الأسباب التالية:
- بالنسبة للمبيعات (حسب الإجراء رقم " 2 " في دورة الإيرادات): زادت الكمية المباعة 24% بينما زادت الأسعار 36% بالرغم من أن نسبة التضخم بلغت 68%.

- بالنسبة لتكلفة المبيعات (مواد): يلاحظ زيادة تكلفة المبيعات 74% في عام 2013 وهي أكبر من زيادة المبيعات بمقدار 5% وهذا غير منطقي، حيث يجب أن تزداد تكاليف المبيعات نتيجة زيادة حجم المبيعات ونتيجة ارتفاع أسعار مشتريات بسبب التضخم بالرغم من وجود مخزون في بداية المدة بتكلفة منخفضة، ولكن ما يفسر زيادة تكلفة المبيعات بنسبة أعلى من زيادة المبيعات هو وجود اختلاسات في الإنتاج حسب ما أوضحه (إجراء رقم "6" في دورة الإنتاج).

- بقراءة التحليل الأفقي لنسبة لتكلفة المبيعات (مصاريف الإنتاج التحويلية): يلاحظ انخفاضها نسبة 17% في عام 2013 وهذا بسبب الأخطاء في المعالجات المحاسبية حسب ما أوضحت (إجراء رقم "4" في دورة الإنتاج).

- بقراءة التحليل العمودي لنسبة تكلفة المبيعات (مصاريف الإنتاج التحويلية): يلاحظ أنها تشكل 13% من المبيعات في عام 2013 بينما كانت تشكل 26% من المبيعات في عام 2012 وهذه النتيجة كانت متوقعة نتيجة استخدام الشركة لنظرية التكاليف المباشرة في تحميل التكاليف الصناعية.

● الاستنتاج: يوجد تضليل في نسبة مجمل الربح نتيجة اتباع نظرية التكاليف المباشرة في تحميل تكاليف الإنتاج والخروج عن أساس الاستحقاق المحاسبي في معالجة بعض بنود المصاريف الصناعية الغير مباشرة، ولتلافي هذه المشكلة يجب إعادة بناء النظام المحاسبي للشركة بحيث يتيح لها تطبيق نظرية التكاليف الكلية المعتمدة في معايير المحاسبة الدولية ما يؤدي إلى الحصول على نسبة مجمل الربح أكثر تجانساً خلال السنوات المتتالية.

المبحث السادس: الإجراءات التحليلية في دورة المشتريات والحيازة:

(1) الحسابات ذات العلاقة في دورة المشتريات:

ميزان المراجعة

اعتباراً من 1-1-2013 ولغاية 31-12-2013

الحساب	مورد	رصيد مدين	رصيد دائن	دورة المراجعة
231001	مورد مواد الخط 1	-	360,620	دورة المشتريات
231003	مورد 1 مواد الخط 2	-	1,262,020	دورة المشتريات
231004	مورد 2 مواد الخط 2	-	445,000	دورة المشتريات
231005	مورد 3 مواد الخط 2	-	1,449,500	دورة المشتريات
231007	مورد 4 مواد الخط 2	-	170,160	دورة المشتريات

(2) إجراءات الرقابة على المشتريات:

❖ شراء مواد خط الإنتاج الثاني:

- 1 يقوم رئيس الحسابات بتوجيه "طلبات شراء" الكترونياً إلى الإدارة عند وصول المواد إلى حد إعادة الطلب.
 - 2 يقوم المدير العام بالتواصل مع الموردين المعتمدين وطلب المواد منهم، ويعلم رئيس الحسابات بالسعر في حال وجود تغيرات للأسعار.
 - 3 بعد إرسال المورد للمواد ووصولها إلى مخازن الشركة يقوم أمين مستودع المواد الأولية باستلام المواد وإعداد "تقرير استلام" الكتروني ويسجل "مذكرة استلام" في النظام المحاسبي.
 - 4 يقوم رئيس الحسابات بتسجيل "فاتورة مشتريات" في النظام المحاسبي حسب الكميات الواردة في "مذكرة الاستلام" والأسعار المتفق عليها مع المورد.
- ويسجل وفق إجراءات الرقابة هذه القيد التالي في النظام المحاسبي:

مدين	دائن	البيان
مخزون المواد الأولية	المورد	يتولد بشكل آلي عند إدخال فاتورة المشتريات

❖ شراء مواد الخط الأول:

- 1 عندما يخطط المدير العام لتشغيل الخط الأول يقوم بطلب المواد الأولية المطلوبة لتشغيل كمية الإنتاج المخططة.
- 2 وتأخذ عمليات الاستلام والتسجيل نفس الإجراءات المتبعة عند شراء مواد خط الإنتاج الثاني.

(3) إجراءات المراجعة التحليلية لتدقيق حسابات دورة المشتريات:

إجراء رقم (1) مقارنة الأرصدة العائدة للموردين مع الربط بقيمة المشتريات:

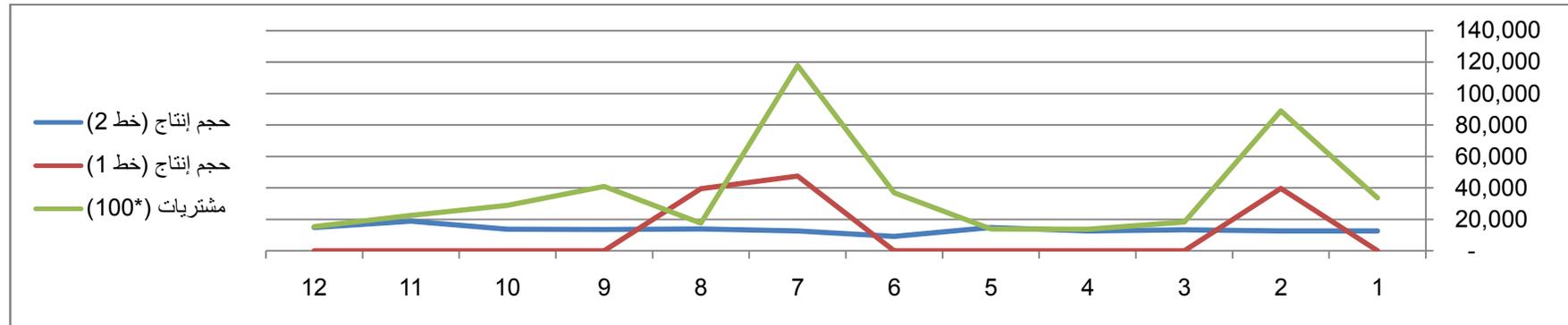
2012		2013		
دائن	مدين	دائن	مدين	
1,196,555	-	3,687,300	-	الموردون
-	1,536,448	-	-	مدفوعات مقدماً للموردين
25,884,315		44,965,735		مشتريات

- النتيجة: يلاحظ زيادة أرصدة الموردين (الدائنة) في عام 2013 مقارنة مع عام 2012 وهذا منطقي نتيجة زيادة مشتريات الشركة 74%.
- الإجراء التفصيلي: إرسال مصادقات للموردين النشطين (حيث إن الأرصدة الكبيرة في الالتزامات لا تحمل مخاطر وجود خطأ محتمل وخاصة في حال مطابقة أرصدة النقدية).
- الاستنتاج: لا يوجد سعي من قبل الإدارة لإظهار الالتزامات بقيمة أقل مما هي عليه.

إجراء رقم (2) مقارنة قيمة المشتريات مع حجم الإنتاج:

الشهر	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
حجم إنتاج (خط 2)	12,580	12,579	13,404	12,634	14,760	9,123	12,581	14,003	13,575	13,789	18,900	14,853
حجم إنتاج (خط 1)	-	39,620	-	-	-	-	47,480	39,520	-	-	-	-
المشتريات	3,369,575	8,909,000	1,833,500	1,380,000	1,398,000	3,702,510	11,789,650	1,770,000	4,110,000	2,899,500	2,259,000	1,545,000

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بياناً كما يلي:



الشكل (4-6) - علاقة المشتريات المسجلة بحجم الإنتاج في الخطوط الإنتاجية

- النتيجة: ترتبط عمليات شراء المواد الأولية بعمليات الإنتاج بشكل مباشر، حيث يلاحظ أن سلوك المشتريات كان بنفس سلوك الإنتاج.
- الإجراء التفصيلي: يمكن القيام بفحص عينة من فواتير المشتريات للتأكد من سلامة تسجيلها.
- الاستنتاج: لا يوجد سعي لزيادة الأرباح من خلال عدم تسجيل مشتريات.

المبحث السابع: إجراءات المراجعة التحليلية في دورة الرواتب والأجور:

أولاً: الحسابات ذات العلاقة في دورة الرواتب والأجور:

ميزان المراجعة

اعتباراً من 2013-1-1 ولغاية 2013-12-31

الحساب	رصيد مدین	رصيد دائن	دورة المراجعة
123202	سلف موظف 2	25,000	-
222	تعويض نهاية الخدمة	-	1,450,000
2332	التأمينات الاجتماعية	-	28,900
2333	الدوائر المالية	-	3,200
2334	رواتب واجور مستحقة	-	920,415

✓ تمت دراسة أجور العمال والمشرفين في دورة الإنتاج

✓ تمت دراسة رواتب مندوبي المبيعات ومدير المبيعات في دورة المبيعات.

✓ لم يبقى سوى تحليل رواتب الإداريين لتقييم مدى صحتها.

ثانياً: الإجراءات التحليلية في دورة الرواتب والأجور:

الإجراء رقم (1) مقارنة أرصدة حسابات الرواتب والأجور بين عامي 2012 و2013:

دورة المراجعة	2012	2013	اسم الحساب	الحساب
	الأرصدة المدينة			
دورة الرواتب والأجور	1,978,650	2,169,450	رواتب اداريين	501
دورة الرواتب والأجور	154,000	167,900	نقل موظفين	502

دورة المراجعة	2012	2013	اسم الحساب	الحساب
	الأرصدة الدائنة			
دورة الرواتب والأجور	1,500,000	1,450,000	تعويض نهاية الخدمة	222
دورة الرواتب والأجور	-	28,900	التأمينات الاجتماعية	2332
دورة الرواتب والأجور	2,900	3,200	الدوائر المالية	2333
دورة الرواتب والأجور	685,670	920,415	رواتب واجور مستحقة	2334

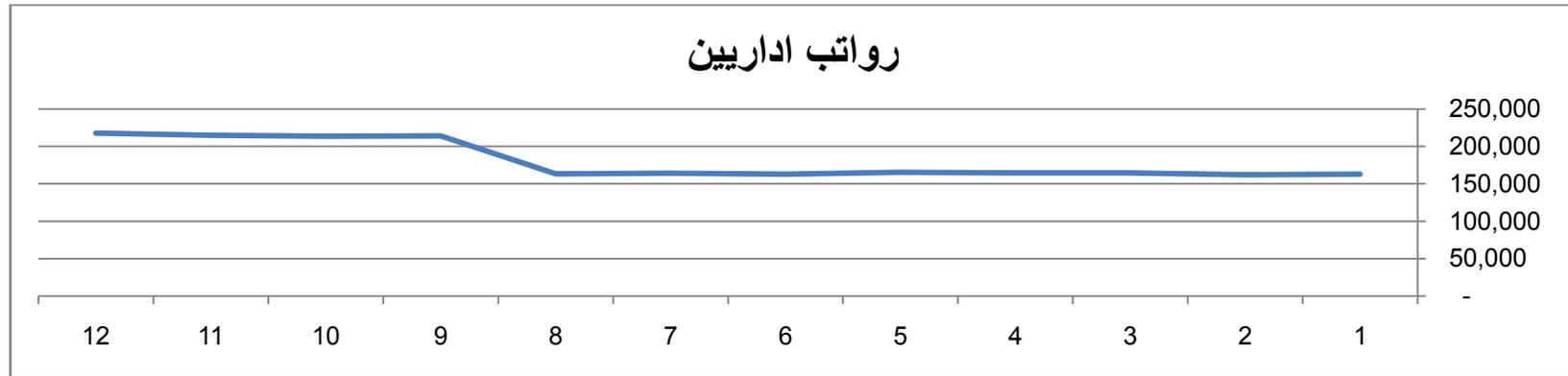
• النتيجة:

- يلاحظ عدم وجود اختلافات جوهرية بين العامين ولكن يلاحظ عدم ظهور التزام تجاه مؤسسة التأمينات الاجتماعية في عام 2012 سيؤدي إلى تحميل عام 2013 بمصروف التأمينات الاجتماعية الخاص بشهر 12 من العام 2012.
- يلاحظ زيادة معظم الأرصدة في عام 2013 عن العام 2012 وهذا بسبب زيادة الرواتب في شهر 9 من عام 2013.
- الإجراء التفصيلي: ممكن القيام بفحص جداول الرواتب والأجور لثلاث أشهر للتأكد من سلامة حساب الرواتب.
- الاستنتاج: لا يوجد سعي لزيادة الأرباح من خلال تخفيض متعمد لمصاريف الرواتب والأجور.

الإجراء رقم (2) التحليل الشهري لرواتب الإداريين:

الحساب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
رواتب اداريين	163,000	162,000	164,600	164,275	165,200	162,700	164,000	163,225	214,000	213,650	215,000	217,800
نقل موظفين	13,000	12,500	13,000	13,000	13,000	13,000	14,000	14,000	15,600	15,600	15,600	15,600

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بياناً كما يلي:



الشكل (4-7) - الرواتب الإدارية الشهرية

- النتيجة: يلاحظ ارتفاع الرواتب في شهر 9.
- الإجراء التفصيلي: لا داعي لإجراء أي إجراءات تفصيلية.
- الاستنتاج: لا يوجد سعي لزيادة الأرباح من خلال تخفيض متعمد لمصاريف الرواتب والأجور.

المبحث الثامن: إجراءات المراجعة التحليلية دورة التمويل:

أولاً: الحسابات ذات العلاقة بدورة التمويل:

ميزان المراجعة

اعتباراً من 2013-1-1 ولغاية 2013-12-31

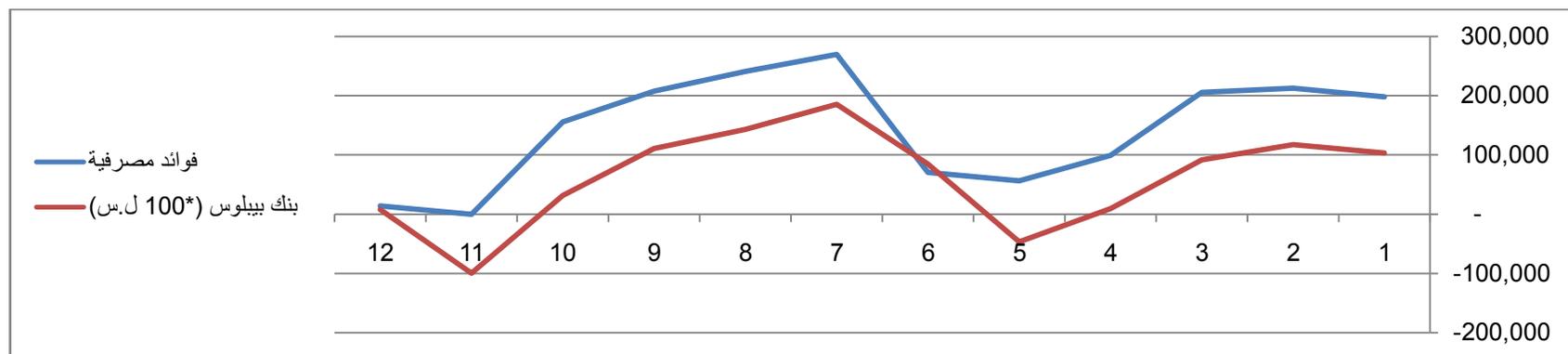
الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن	دورة المراجعة
23501 بنك بيبيلوس	777,775	-	دورة التمويل
512 فوائد مصرفية	1,731,220	-	دورة التمويل

ثانياً: الإجراءات التحليلية تدقيق الحسابات ذات العلاقة بدورة التمويل:

الإجراء رقم (1) التحليل الشهري لرسيد التسهيلات المصرفية ومصروف الفائدة المقابل لها:

الحساب	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
فوائد مصرفية	198,300	212,500	205,700	99,150	56,650	70,800	269,700	240,870	207,600	155,800	-	14,150
بنك بيلوس (100* ل.س)	102,795	116,898	91,625	9,303	46,895-	84,234	185,210	142,619	110,564	31,572	99,694-	7,778

ويمكن تمثيل البيانات أعلاه بياناً كما يلي:



الشكل (4-8) - العلاقة بين مصروف الفائدة ورصيد الالتزامات الناتج عن التسهيلات المصرفية

- النتيجة: يتبين مما سبق أن سلوك مصروف الفوائد مشابه لسلوك التزامات الشركة وهذا دليل على عدم وجود التزامات غير مسجلة.
- الإجراء التفصيلي: يمكن التحقق من مطابقة رصيد التسهيلات المصرفية بالمقارنة مع مصادقة المصرف.
- الاستنتاج: لا يوجد سعي لزيادة الأرباح من خلال تخفيض مصروف الفائدة، كما لا يوجد سعي لإخفاء التزامات الشركة وقد سعت الشركة إلى سداد الالتزامات المترتبة عليها تجاه المصرف.

المبحث التاسع: الإجراءات التحليلية للقوائم المالية بعد اختبار الحسابات في دورات التدقيق:

(1) تحليل النسب المالية:

فيما يلي قائمة بنتائج نسب التحليل المالي (تم حساب هذه النسب على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل المرفقة بالملاحق بعد إجراء التسويات المطلوبة):

2012	2013	البيان
41.15%	53.26%	نسبة مجمل الربح
22.86%	40.13%	نسبة صافي الربح
22.24%	52.10%	نسبة العائد على الأصول
29.17%	61.49%	نسبة العائد على الأصول الثابتة
30.86%	62.57%	نسبة العائد على حقوق الملكية
0.91	1.00	نسبة التداول
0.26	0.07	نسبة السيولة السريعة
0.16	0.05	نسبة النقدية
4.10	8.50	معدل دوران رأس المال العامل
26.02%	15.28%	نسبة الديون من إجمالي الأصول
36.09%	18.35%	نسبة الديون إلى حقوق الملكية
14.21	29.95	تغطية الأرباح للفوائد

• النتائج:

- زيادة مجمل الربح من 41% إلى 53% وهذا متوافق مع النتائج التي تم التوصل إليها عند تطبيق إجراء رقم "7" في دورة الإنتاج (هذه النسب اختلفت عن النسب المحسوبة قبل اختبار الحسابات في دورات المراجعة وإعادة عرض الإيرادات وقيمة مخزون آخر المدة).

- نسبة صافي الربح زادت إلى 40% مقارنة مع 23% في عام 2012 ويجب أن يكون هذا صحيحاً بسبب عدم وجود ما يدعي للشك بصحة المصروفات الإدارية والبيعية عند اختبارها في دورات المراجعة.

- زيادة العائد على الأصول والأصول الثابتة وحقوق الملكية في عام 2013 نتيجة تحسن الأرباح وانخفاض الأصول نتيجة انخفاض الالتزامات.
- نسب السيولة أظهرت تحسناً فقط بنسبة التداول وهذا نتيجة زيادة المخزون في 2013 أما باقي النسب فكان في 2012 أفضل لاستخدام الشركة النقدية في الاستثمار وسداد التسهيلات المصرفية⁵.
- ارتفاع نسب الكفاءة (دوران رأس المال العامل) في 2013 أمر منطقي بسبب زيادة المبيعات.
- انخفاض نسب المديونية في 2013 أمر منطقي نتيجة استخدام النقدية المحصلة من المبيعات في سداد الالتزامات.
- الاستنتاج: النسب متناسبة مع الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء دراسات دورات المراجعة المختلفة.

(2) تحليل الاتجاه:

1 تحليل الاتجاه (التحليل الأفقي) لقائمة المركز المالي:

قائمة المركز المالي 2013-12-31

2012	2013	الإيضاح	البيان
100.00%	88.49%		الموجودات طويلة الأجل
-	-		الأصول الثابتة
			الاستثمارات في الشركة التابعة
100.00%	140.51%		
			الموجودات المتداولة
100.00%	105.90%		المخزون
100.00%	12.37%		الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى
100.00%	24.61%		النقدية
100.00%	81.37%		

⁵ حسب ما تظهره قائمة المركز المالي (الملحق) ونتائج دراسة دورة التمويل.

-----	-----	
100.00%	126.47%	إجمالي الموجودات
=====	=====	
		الالتزامات وحقوق الملكية
		حقوق الملكية
100.00%	100.00%	رأس المال
100.00%	0.00%	تمويل إضافي من الشركاء
100.00%	396.23%	الأرباح المحتجزة
100.00%	396.23%	الاحتياطي القانوني
100.00%	147.23%	جاري الشركاء
-----	-----	
100.00%	146.09%	
-----	-----	
		الالتزامات طويلة الأجل
100.00%	96.67%	تعويض نهاية الخدمة
-----	-----	
100.00%	96.67%	
-----	-----	
		الالتزامات قصيرة الأجل
100.00%	192.39%	الموردون والأرصدة الدائنة الأخرى
100.00%	55.40%	سحب على المكشوف
-----	-----	
100.00%	74.28%	
-----	-----	
100.00%	75.80%	إجمالي الالتزامات
-----	-----	
100.00%	126.47%	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
=====	=====	

• النتائج: أبرز النتائج التي تظهر من التحليل أعلاه:

- انخفاض الأصول الثابتة 12% وهذا نتيجة الاستهلاك وعدم وجود أي إضافات عام 2013.

- زيادة الأصول طويلة الأجل 40% نتيجة الاستثمار في شركة تابعة من قبل الشركة في 2013.

- زيادة المخزون 5% في 2013 وهذا طبيعي نتيجة زيادة عمليات الشراء كما تم التوصل إليه عند دراسة دورة المشتريات.
- انخفاض الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى 88% في 2013 وهذا طبيعي نتيجة زيادة عمليات الشراء والاستفادة من المبالغ المدفوعة مقدماً إلى الموردين وكذلك بسبب تشكيل مؤونة ديون مشكوك فيها لأرصدة الزبائن.
- انخفاض النقدية 75% في 2013 بالرغم من زيادة المبيعات 69% وهذا طبيعي نتيجة الاستثمار في الشركات التابعة وسداد الالتزامات المصرفية والتمويل الإضافي من الشركاء.
- زيادة الموردين والأرصدة الدائنة الأخرى 92% نتيجة زيادة عمليات الشراء ويمكن فهم عدم السداد للموردين بسبب إعطاء الأولوية للتسهيلات المصرفية التي تدفع عنها الشركة فائدة.
- انخفاض الالتزامات تجاه البنوك 45% في 2013 وهذا بسبب انخفاض الالتزامات تجاه البنوك حسب ما تم التوصل إليه عند دراسة دورة التمويل.
- الاستنتاجات (بالربط مع استنتاجات نتائج دراسة الحسابات في دورات التدقيق المختلفة):
لا يوجد عرض مضلل لبنود قائمة المركز المالي باستثناء ما يخص المخزون إذ أن تحريف بند المخزون ناتج عن:
- الخطأ في طريقة الجرد المتبعة لمنتجات الخط الإنتاجي الأول.
- الخطأ في تكلفة المخزون باتباع نظرية التكاليف المباشرة.

2 تحليل الاتجاه (التحليل الأفقي) لقائمة الدخل:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013-12-31

2012	2013	
100.00%	168.76%	المبيعات
100.00%	134.03%	تكلفة المبيعات
100.00%	218.44%	مجمّل الربح
100.00%	111.56%	المصاريف الإدارية
100.00%	128.83%	المصاريف البيعية
100.00%	122.45%	إجمالي المصاريف
100.00%	130.81%	الإيرادات الأخرى فروق أسعار الصرف
100.00%	278.36%	صافي الربح قبل الفوائد والضرائب
100.00%	140.61%	فوائد مصرفية
100.00%	287.70%	صافي الربح قبل الضرائب
100.00%	63.20%	ضرائب الدخل
100.00%	296.23%	صافي الدخل

• النتائج:

- زيادة المبيعات منسجمة مع نتائج دراسة دورة المبيعات.
- زيادة تكلفة المبيعات ومجمّل الربح منسجمة مع نتائج دراسة دورة الإنتاج.
- الاستنتاجات (بالربط مع استنتاجات نتائج دراسة الحسابات في دورات التدقيق المختلفة):
- يوجد تحريف ناتج عن ضعف نظام الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى حدوث اختلاسات في الإنتاج تتعكس بزيادة تكلفة الإنتاج.

- يوجد خلل في نظام التكاليف المتبع الذي يخرج عن أساس الاستحقاق المحاسبي في معالجة بعض بنود التكلفة (تكلفة الوقود)، والذي يطبق نظام التكاليف المباشرة وهذا لا ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية (معياري رقم 2 /) والذي يؤدي إلى عدم تجانس مجمل الربح من عام لآخر.

- كان يتوقع الباحث زيادة مجمل الربح في عام 2013 نتيجة تأثر أسعار المبيعات بالزيادة نتيجة التضخم وعدم تأثر تكلفة المبيعات بالتضخم بشكل كلي نتيجة وجود مخزون بتكلفة تاريخية منخفضة مقارنة مع التكلفة الجارية مدور من العام السابق إلا أن هذا لم يحدث نتيجة عدم تأثر أسعار المبيعات بالتضخم بنفس نسبة التضخم حسب ما تم التوصل إليه عند دراسة دورة الإيرادات.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- 1) يبيّن التحليل القائم على دراسة العلاقة بين البيانات المالية الخاصة بحسابات المبيعات والبيانات الكمية المتعلقة بها الزيادات الوهمية في الإيرادات الناتجة عن أخطاء في السياسات المحاسبية ومخالفة شروط الاعتراف بالإيراد.
- 2) لا تفيد مقارنة تطور المبيعات من سنة لأخرى مع تطور الرقم القياسي للأسعار في كشف وجود زيادة وهمية في الإيرادات فقد لا تكون زيادة الأسعار بنفس نسبة التضخم ما يعني الحاجة إلى الربط مع البيانات الكمية ذات العلاقة.
- 3) يفيد التحليل الشهري للمبيعات ودراسة ارتباط المبيعات الشهرية مع المتغيرات التي تؤثر بها (سواء أكانت كمية المبيعات أو أسعار المنتجات) في تحديد مطارح الخلل في السياسات الإدارية بالرغم من عدم وجود تحريفات في القوائم المالية.
- 4) تؤكد مقارنة بيانات تقارير المبيعات عن الفترة مع البيانات المحاسبية المرتبطة بها على عدم وجود تخفيضات (اختلاسات) في المبيعات.
- 5) تؤكد مقارنة المتحصلات النقدية من المبيعات مع رصيد حساب المبيعات على عدم وجود تخفيضات (اختلاسات) في المبيعات أو تسجيل مبيعات وهمية.
- 6) الاعتماد على تحليل أعمار الذمم كأساس موضوعي لتحديد مؤونة الديون المشكوك فيها لما له من دور في تحديد قابلية الديون للتحصيل.
- 7) مقارنة سلوك الحسابات التي لها علاقة ثابتة فيما بينها خلال العام يعطي تأكيد على صحة تلك الحسابات بمجرد التأكد من صحة أحدها وهذا يساعد في تخفيض حجم الإجراءات الأخرى.
- 8) مقارنة أرصدة حسابات المصاريف الثابتة من عام لآخر يوفر دليل كافي على عدم وجود زيادة أو تخفيض وهمي في هذه المصاريف ما لم يطرأ تبدلات في الأصول التي تتعلق بها تلك المصاريف خلال السنوات المتتالية.
- 9) تعطي دراسة تطور حسابات المخزون وربطها مع السياسات الإدارية مؤشرات حول وجود تضخيم متحمل في حسابات المخزون.

- (10) يعطي تحليل أعمار المخزون وربطه مع طبيعة النشاط مؤشراً حول ما إذا هناك تضخيم محتمل في حسابات المخزون لعدم تشكيل مؤونة هبوط أسعار المخزون.
- (11) يحدد التحليل الشهري لحسابات المصروفات الصناعية الخلل في المعالجة المحاسبية لبعض بنود المصروفات التي تتطلب فحص أكثر تفصيلاً دون سواها.
- (12) يؤدي الربط بين المصروفات الصناعية المتغيرة وحجم استغلال الطاقة الإنتاجية إلى مؤشرات حول ما إذا كان هناك تضخيم متعمد في المصروفات الصناعية بهدف الاختلاس.
- (13) يؤدي تحليل بيانات الإنتاج على أساس بيانات بطاقات التكاليف المعيارية إلى تحديد مواضع الخلل في عمليات الإنتاج وتوضيح الاختلاسات وخاصة في حال وجود ضعف أو قصور في نظام الرقابة الداخلية.
- (14) يؤدي تحليل مكونات مجمل الدخل إلى إيضاح التحريف الناتج عن مخالفة متطلبات المعايير المحاسبية مما يجعل البيانات غير قابلة للمقارنة.
- (15) يعطي ربط بيانات الأنشطة المترابطة كالشراء والإنتاج مؤشراً حول معقولية عمليات الشراء وعدم وجود تحريف جوهري فيها.
- (16) يعطي تحليل بيانات الرواتب شهرياً مؤشراً حول ما إذا كان هناك تحريفات جوهريّة في بيانات الرواتب سواء أكانت هذه التحريفات هادفة إلى زيادة أو إنقاص الأرباح.
- (17) يعطي تحليل مصروف الفائدة ورصيد الالتزامات تجاه المصارف على المستوى الشهري مؤشراً حول عدم سعي الإدارة لإظهار مركزها المالي بشكل أفضل من خلال تخفيض الالتزامات أو زيادة الأرباح من خلال تخفيض المصروفات.
- (18) تعطي نسب التحليل المالي التي يتم تطبيقها على القوائم المالية نهاية عملية التدقيق مؤشرات يمكن ربطها مع نتائج الإجراءات التحليلية في دورات التدقيق المختلفة للتحقق من تجانس النتائج وعدم وجود تحريفات جوهريّة.

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة يمكن التوصية بما يلي:

- 1) على مدققي الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه الشركة وذلك لتحديد معالم الأنشطة التي تؤثر في حساباتها وذلك لتقسيم ميزان المراجعة حسب دورات التدقيق المختلفة, ليتم بعدها تحديد الهدف من الإجراءات التحليلية وتصميمها.
- 2) استخدام الإجراءات التحليلية بما في ذلك ربط البيانات المالية بالبيانات الكمية وإجراء المقارنات ودراسة الاتجاه والتحليل الشهري والارتباط عند تدقيق دورة الإيرادات لما لها من دور في كشف التحريفات الجوهرية فيها سواء كانت ناتجة من اتباع سياسات محاسبية خاطئة أو مخالفة للمعايير.
- 3) استخدام الإجراءات التحليلية بما في ذلك ربط البيانات المالية بالبيانات الكمية ومستوى النشاط وإجراء المقارنات ودراسة الاتجاه ودراسة بيانات الإنتاج الفعلية من خلال بطاقات التكاليف المعيارية عند تدقيق دورة الإنتاج لما لها من دور في كشف التحريفات الجوهرية فيها وعمليات الاختلاس وخاصة في حال وجود قصور في نظام الرقابة الداخلية.
- 4) استخدام الإجراءات التحليلية بما في ذلك المقارنات ودراسة الاتجاه والربط مع بيانات الأنشطة ذات العلاقة عند تدقيق دورة المشتريات لأنها تعطي مؤشرات حول معقولية عمليات الشراء وانسجامها مع أنشطة الشركة الأخرى التي ترتبط بها.
- 5) استخدام الإجراءات التحليلية بما في ذلك المقارنات والتحليل الشهري عند تدقيق الرواتب والأجور للتحقق من معقولية مصاريف الرواتب المثبتة وعدم وجود تحريفات جوهرية فيها.
- 6) استخدام الإجراءات التحليلية في دورة التمويل لما لها من دور في تقييم البيانات المالية المتعلقة وخلوها من التلاعب والتحريفات الجوهرية.
- 7) تطبيق نسب التحليل المالي على القوائم المالية بعد الانتهاء من تدقيق دورات المراجعة المختلفة والتحقق من انسجام النتائج للحصول على مؤشر إضافي حول عدالة البيانات في القوائم المالية.

المراجع باللغة العربية:

- 1 +الاتحاد الدولي للمحاسبين (2013)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، مجموعة طلال أبو غزالة، المعايير: 200 و 240 و 450 و 520.
- 2 -القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة (2013)، "أصول المراجعة (الجزء الثاني)"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- 3 -القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة (2008)، "مراجعة الحسابات (الإجراءات)"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- 4 -القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد، قريط، عصام نعمة (2011)، "تدقيق الحسابات"، منشورات جامعة دمشق - نظام التعليم المفتوح.
- 5 حمادة، رشا، (2010)، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 26 - العدد الثاني.
- 6 حميدان، عدنان عباس، وزملاءه (2006)، "الإحصاء التطبيقي"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- 7 جبار، ناظم شعلان (2011)، "مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية"، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة القادسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية - المحور المحاسبي.
- 8 -العبدلي، ساري حامد (2011)، "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين"، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، دولة الكويت.
- 9 لطفي، أمين، (2007)، "مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل، القاهرة: الدار الجامعية.
- 10 - مهدي، محمد كمال (2011)، "الإجراءات التحليلية في التدقيق"، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين - جامعة بغداد.

- 11 - نصار, مجدي محمد, بهرامي, مريم أحمد (2008), "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة", مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة, دولة الكويت.
- 12 - منير, محمد, وآخرون, "التحليل المالي مدخل صناعة القرار", دار وائل للنشر, عمان, 2005.

المراجع باللغة الإنكليزية:

- 1- IASB (2013), "International financial accounting standards", IAS No. 1, UK.
- 2- IACPA, "Analytical procedures" (2012), SAS No. 56; SAS No. 96, USA.
- 3- Moore Stephens International audit program.
- 4- BCAOB (2010), Auditing standards related to the auditor's assessments of and response to risk, and related amendments to PCAOB standards, USA.
- 5- Timothy J. Louwers, PhD, & Others (2011), "Auditing & Assurance Services", McGraw – Hill.
- 6- R.K. Mautz, PhD, Hussein A. Sharaf, PhD (1961), "The Philosophy Of Auditing", American Accounting Association.
- 7- HockBrin, RobenLynn, FairchildDave (2013), "CMA Part II Fifth Edition", Hock International, LLC.
- 8- Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz (2010), "Wiley IFRS", JOHN WILLEY & SONS, INC.

- 9– MeilaniPurwanti, AcengKurniawan (2013), "The effect of earnings management and disclosure on information asymmetry", international; journal of scientific & technology research Volume 2, Issue 8, August 2013.
- 10– Scott, WR (2003), "Financial Accounting Theory" Third Ed, University of Waterloo, Prentice Hall Canada Inc.
- 11– Belkaoui, Ahmed Riahi,(2006)"Accounting Theory" Fifth Edition, Jakarta.
- 12– Healy and WahlenMessod, B. (1999),"The Detection of Earning Manipulation", Working Paper.

الملاحق القوائم المالية للشركة التي إجراء الدراسة التطبيقية على بياناتها:

قائمة المركز المالي 2013-12-31 (قبل التسويات)

2012	2013	الإيضاح	
			الموجودات طويلة الأجل
60,003,589	53,100,089	1	الأصول الثابتة
-	31,211,960		الاستثمارات في الشركة التابعة
-----	-----		
60,003,589	84,312,049		
-----	-----		
			الموجودات المتداولة
13,359,515	15,647,149	2	المخزون
2,069,648	256,000		الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى
3,257,089	801,484		النقدية
-----	-----		
18,686,252	16,704,633		
-----	-----		
78,689,841	101,016,682		إجمالي الموجودات
=====	=====		
			الالتزامات وحقوق الملكية
			حقوق الملكية
60,000,000	60,000,000		رأس المال
10,788,966	-		تمويل إضافي من الشركاء
15,750,810	63,759,574		الأرباح المحتجزة
1,750,090	7,084,397		الاحتياطي القانوني
31,571,370-	46,482,404-		جاري الشركاء
-----	-----		
56,718,496	84,361,567		
-----	-----		
			الالتزامات طويلة الأجل
1,500,000	1,450,000		تعويض نهاية الخدمة
-----	-----		
1,500,000	1,450,000		
-----	-----		
			الالتزامات قصيرة الأجل
2,820,945	5,427,340	3	الموردون والأرصدة الدائنة الأخرى

17,650,400	9,777,775	سحب على المكشوف
-----	-----	
20,471,345	15,205,115	
-----	-----	
21,971,345	16,655,115	إجمالي الالتزامات
-----	-----	
78,689,841	101,016,682	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
=====	=====	

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2013-12-31 (قبل التسويات)

2012	2013		
139,073,365	202,881,859	4	المبيعات
107,578,105	132,583,584	5	تكلفة المبيعات
-----	-----		
31,495,260	70,298,275		مجمّل الربح
-----	-----		
4,513,180	5,034,890	6	المصاريف الإدارية
7,709,585	9,932,145	7	المصاريف البيعية
-----	-----		
12,222,765	14,967,035		إجمالي المصاريف
-----	-----		
125,025	163,551		الإيرادات الأخرى فروق أسعار الصرف
-----	-----		
19,397,520	55,494,791		صافي الربح قبل الفوائد والضرائب
-----	-----		
1,231,220	1,731,220		فوائد مصرفية
-----	-----		
18,166,300	53,763,571		صافي الربح قبل الضرائب
-----	-----		
665,400	420,500		ضرائب الدخل
-----	-----		
17,500,900	53,343,071		صافي الدخل
=====	=====		

قائمة المركز المالي 2013-12-31 (بعد التسويات)

2012	2013	الإيضاح	البيان
60,003,589	53,100,089	1	الموجودات طويلة الأجل
-	31,211,960		الأصول الثابتة
			الاستثمارات في الشركة التابعة
-----	-----		
60,003,589	84,312,049		
-----	-----		
13,359,515	14,147,713	2	الموجودات المتداولة
2,069,648	256,000		المخزون
3,257,089	801,484		الزبائن والأرصدة المدينة الأخرى
			النقدية
-----	-----		
18,686,252	15,205,197		
-----	-----		
78,689,841	99,517,246		إجمالي الموجودات
=====	=====		
			الالتزامات وحقوق الملكية
			حقوق الملكية
60,000,000	60,000,000		رأس المال
10,788,966	-		تمويل إضافي من الشركاء
15,750,810	62,410,081		الأرباح المحتجزة
1,750,090	6,934,454		الاحتياطي القانوني
31,571,370-	46,482,404-		جاري الشركاء
-----	-----		
56,718,496	82,862,131		
-----	-----		
1,500,000	1,450,000		الالتزامات طويلة الأجل
			تعويض نهاية الخدمة
-----	-----		
1,500,000	1,450,000		
-----	-----		
			الالتزامات قصيرة الأجل
2,820,945	5,427,340	3	الموردون والأرصدة الدائنة الأخرى
17,650,400	9,777,775		سحب على المكشوف
-----	-----		

20,471,345	15,205,115	
-----	-----	
21,971,345	16,655,115	إجمالي الالتزامات
-----	-----	
78,689,841	99,517,246	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية
=====	=====	

قائمة الدخل 2013-12-31 (بعد التسويات)

2012	2013	الإيضاح	البيان
76,545,000	129,180,650	4	المبيعات
45,049,740	60,381,811	5	تكلفة المبيعات
-----	-----		
31,495,260	68,798,839		مجمل الربح
-----	-----		
4,513,180	5,034,890	6	المصاريف الإدارية
7,709,585	9,932,145	7	المصاريف البيعية
-----	-----		
12,222,765	14,967,035		إجمالي المصاريف
-----	-----		
125,025	163,551		الإيرادات الأخرى فروق أسعار الصرف
-----	-----		
19,397,520	53,995,355		صافي الربح قبل الفوائد والضرائب
-----	-----		
1,231,220	1,731,220		فوائد مصرفية
-----	-----		
18,166,300	52,264,135		صافي الربح قبل الضرائب
-----	-----		
665,400	420,500		ضرائب الدخل
-----	-----		
17,500,900	51,843,635		صافي الدخل
=====	=====		

التدفقات النقدية عن الفترة المنتهية في 31-12-2013 (بعد التسويات)

2012	2013	الإيضاح	البيان
17,500,900	51,843,635		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية صافي الأرباح
6,903,500	6,903,500		استهلاك الأصول الثابتة
-	925,459		فروق أسعار صرف الموردين والأرصدة الدائنة
-	125,000		الديون المعدومة
-----	-----		
24,404,400	59,797,594		الربح قبل تعديلاته بتغيرات رأس المال العامل
-----	-----		
2,033,441-	788,198-		النقص (الزيادة) في المخزون
434,200-	1,638,648	8	النقص (الزيادة) في الزبائن والأرصدة المدينة
944,030	1,680,936	9	الزيادة (النقص) في الموردين والأرصدة الدائنة
5,645,000	7,872,625-		الزيادة (النقص) في السحب على المكشوف
-----	-----		
4,121,389	5,341,239-		صافي التدفقات النقدية من التغيرات في رأس المال العامل
-----	-----		
28,525,789	54,456,355		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
-----	-----		
-	31,211,960-		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية بيع (شراء) الأصول الاستثمارات
-----	-----		
-	31,211,960-		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
-----	-----		
-	10,788,966-		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية زيادة (نقص) التمويل الإضافي
26,543,000-	14,911,034-		مسحوبات الشركاء
-----	-----		
26,543,000-	25,700,000-		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
-----	-----		
1,982,789	2,455,605-		إجمالي التدفقات النقدية
1,274,300	3,257,089		رصيد النقدية بداية المدة
-----	-----		
3,257,089	801,484		رصيد النقدية نهاية المدة
=====	=====		

قائمة التغير في حقوق المالكين عن الفترة المنتهية في 2013-12-31 (بعد التسويات)

المجموع	مسحوبات الشركاء	الاحتياطي القانوني	الأرباح المحتجزة	التمويل الإضافي	رأس المال القانوني	البيان
56,718,496	31,571,370-	1,750,090	15,750,810	10,788,966	60,000,000	الرصيد بداية المدة
10,788,966-	-	-	-	10,788,966-	-	التمويل الإضافي
51,843,635	-	-	51,843,635	-	-	أرباح العام الحالي
-	-	5,184,364	5,184,364-	-	-	الاحتياطي القانوني
14,911,034-	14,911,034-	-	-	-	-	مسحوبات الشركاء
-----	-----	-----	-----	-----	-----	
82,862,131	46,482,404-	6,934,454	62,410,081	-	60,000,000	الرصيد نهاية المدة
=====	=====	=====	=====	=====	=====	

قائمة التغير في حقوق المالكين عن الفترة المنتهية في 2012-12-31

المجموع	مسحوبات الشركاء	الاحتياطي القانوني	الأرباح المحتجزة	التمويل الإضافي	رأس المال القانوني	البيان
65,760,596	47,265,200-	-	42,236,830	10,788,966	60,000,000	الرصيد بداية المدة
-	42,236,830	-	42,236,830-	-	-	المحول إلى جاري الشركاء
17,500,900	-	-	17,500,900	-	-	أرباح العام الحالي
-	-	1,750,090	1,750,090-	-	-	الاحتياطي القانوني
26,543,000-	26,543,000-	-	-	-	-	مسحوبات الشركاء
-----	-----	-----	-----	-----	-----	
56,718,496	31,571,370-	1,750,090	15,750,810	10,788,966	60,000,000	الرصيد نهاية المدة
=====	=====	=====	=====	=====	=====	

**The roll of analytical procedure in discovering material misstatements
in the financial data
"Applied study"**

**Prepared by.
Mohammad KhairArrab**

**Supervised by professor.
Hussain Al-Kadi**

Abstract

This study aims to clarify the role of analytical procedures in discovering the material misstatements of any financial data. The concept of the material misstatements, and their forms have been illustrated at the beginning. Then, a distinction between the misstatements seeking to increase the profit and those seeking to decrease it has been set, either if they have been committed by the management of the company or by its employees. Giving a definition for the analytical procedures, their types and tools was the next . Finally the analytical procedures of each audit cycle have been shown.

To fulfill the objectives of study, the analytical procedures were applied on the data of an industrial company, to clarify the role of them in discovering the misstated financial data if they are found.

The main results of the study were: first, the analytical procedures can discover which material misstatements account for higher profit or higher inventory value caused by either wrong accounting policies or violations in the accounting standards. Secondly they can uncover any unreal production costs resulted from weakness in internal controlsystems which allows stealing. In addition, when they are applied in the different auditing cycles, they can assure the fairness of financial data by removing the doubts about intended increasing or decreasing profits in any accounts .

At the end the study suggested that, an auditor should apply analytical procedures in his work since they play an important role in discovering illusory profits resulted from either adopting wrong accounting policies or violations of accounting bases and principles. Also they help auditor to discover stealing, and to assure that data are free from material misstatements.