

استخدام الإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

دراسة تطبيقية

أ.د. عامر محمد سلمان
م.م. عماد محمد كندوري
كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد
قسم المحاسبة

المستخلص

تعد الإجراءات التحليلية من الأدوات التحليلية المهمة لكونها تعطي تأكيدات لمراقب الحسابات على خلو القوائم المالية للوحدات الاقتصادية محل التدقيق من حالات التلاعب والأخطاء والتحريفات، وبما يؤدي إلى زيادة فاعلية عملية التدقيق وتأكيد أمكانية الثقة والاعتماد على القوائم المالية التي يدققها مراقب الحسابات.

وعلى الرغم من تحديد أدلة الإثبات اللازمة لتعزيز رأي مراقب الحسابات عن النتائج التي يتم التوصل إليها في عملية التدقيق إلا أنه في الغالب لا يتم اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتي تؤدي إلى إدارة الأرباح.

وبهذا يهدف البحث إلى تعريف وتحديد الإجراءات التحليلية المناسبة التي يتطلب من مراقب الحسابات استخدامها للكشف عن تلك الأخطاء الجوهرية المحتملة في فقرات القوائم المالية للوحدات الاقتصادية محل التدقيق والتعرف على أهم العوامل المؤثرة في ذلك.



مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
العدد 73
الصفحات ٥١٢-٥٢٥

بحث مستل من أطروحة دكتوراه



أولاً : منهجية البحث

المقدمة :

يصعب اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من قبل مراقبي الحسابات عن طريق إتباع الإجراءات التقليدية عند تدقيق الكشوفات المالية للشركة إذ أن نجاح ممارسات إدارة الأرباح تكمن في صعوبة اكتشافها، ومع ذلك فقد أشارت الأدبيات المحاسبية إلى إمكانية اكتشاف تلك الممارسات من خلال إتباع الإجراءات التحليلية. فهو يمثل الهدف النهائي لعملية التدقيق ومن خلال جمع أدلة الإثبات لبيان الرأي النهائي لمراقب الحسابات عن عدالة ومصداقية ما تعبر عنه الكشوفات المالية للشركات الخاضعة للتدقيق، ومن أبرز الإجراءات المتبعة في جمع تلك الأدلة تمثل الإجراءات التحليلية Analytical Procedure لذا فإن هذا البحث يتناول الإطار النظري لمفهوم إدارة الأرباح، الإجراءات التحليلية من خلال استعراض طبيعة الإجراءات التحليلية وتعريفها وتحديد أغراضها فضلاً عن تحديد العوامل التي تحدد استخدامها وأنواعها ودورها في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

مشكلة البحث :

اتساع ظاهرة ممارسة إدارة الأرباح في الوحدات الاقتصادية المحلية على الرغم من وجود أدلة إثبات تعزز من رأي مراقب الحسابات عن النتائج التي يتم التوصل إليها في عملية التدقيق.

هدف البحث :

استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في فقرات القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

فرضية البحث :

إن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقب الحسابات يساعده على اكتشاف الأخطاء والتحريفات المحتملة التي تلجا إليها إدارة الوحدة الاقتصادية لممارسة إدارة الأرباح.

ثانياً / مدخل نظري

أولاً :- مفهوم إدارة الأرباح

لقد أوردت الأدبيات المحاسبية الكثير من التعاريف لإدارة الأرباح منها ما يأتي : يعرفوها (Nelson & etal.,2003:17) بأنها استعمال المديرين إحكامهم الشخصية في الإبلاغ المالي إما بهدف تضليل المستثمرين عن الأداء الاقتصادي للوحدة الاقتصادية ، او التأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعلن عنها. وأضاف (Scott,2003 :370) بان إدارة الأرباح تمثل اختيار المدراء للسياسات المحاسبية لتحقيق دوافع محددة. وينصب كل ذلك في رغبة الإدارة بالإبلاغ عن الأرقام المفضلة من وجهة نظرها للإطراف الخارجة من خلال الاختيار البدائل المحاسبية المتاحة ضمن المعايير المحاسبية الدولية. ونستنتج مما سبق ما يأتي :

- ١ . إدارة الأرباح شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ٢ . ممارسات إدارة الأرباح تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.
- ٣ . ممارسات إدارة الأرباح تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن ثم فهي ممارسات قانونية.
- ٤ . إن ممارسي إدارة الأرباح غالباً ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

دراسة تطبيقية

ثانياً :- مفهوم الإجراءات التحليلية :

قد تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية مع بعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات مراقب الحسابات. (Arens & Lobbecke, 2000: 189) كما عرفها المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٢٠) بأنها : تعني تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها البحث عن التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو تلك التي تنحرف عن المبالغ المتنبأ بها. (دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠١ : ٢٩٨)

بمعنى إن الإجراءات التحليلية تتضمن عمل مقارنات للمعلومات المالية للوحدة - مع (على سبيل المثال وليس الحصر) :

١. المدد السابقة.
٢. النتائج المرتقبة للوحدة مثل الموازنات وتوقعات المدقق.
٣. المعلومات عن الصناعة المماثلة.

ثالثاً :- الغرض من الإجراءات التحليلية :

إن الغرض من الإجراءات التحليلية Purpose Of Analytical Procedures يمكن تلخيصه بالاتي : (أرينزو ولوبك، ٢٠٠٥ : ٢٥٥)

١- تفهم مجال عمل الزبون والنشاط الذي يمارسه Understanding The Client Industry Business

بوجه عام يمكن للمدقق الذي تتوفر له المعرفة بمجال عمل الزبون ونشاطه في مدد سابقة من القيام بالتخطيط لعملية التدقيق لهذا العام على نحو ملائم، فمن خلال مقارنة المعلومات التي يتم تدقيقها وهي تخص العام الحالي مع المعلومات نفسها التي تم تدقيقها في السنوات السابقة فإنه يستطيع تحديد التغيرات فيها.

٢- تقدير قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار Assessment Of The Entity Ability To Continues A Going Concern

يستطيع المدقق استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر يدل على الصعوبات المالية التي يمكن إن تواجه الشركة محل التدقيق، ومثال ذلك ارتفاعاً غير عادي في نسبة الدين طويل الاجل إلى صافي الثروة.

٣- الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية Indication Of The Presence Of Possible Misstatements In The Financial Statement

يستطيع المدقق من خلال الإجراءات التحليلية أن يحدد التقلبات غير العادية Unusual Fluctuations في البيانات المالية التي لم يتم مراجعتها والتي تخص السنة الحالية ومقارنتها مع البيانات المستخدمة في إجراء المقارنة، ويعزى سبب هذه التقلبات إلى وجود أخطاء أو مخالفات وأنه يجب على المدقق أن يحدد أسباب الفروقات الكبيرة ومثال ذلك وجود انخفاض في نسبة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى إجمالي المدينين في السنة الحالية مقارنة مع السنة السابقة، ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية توجيه الاهتمام Attention Directing حيث ينتج عنه تنفيذ المزيد من الإجراءات التفصيلية في جوانب محددة خلال عملية التدقيق مما قد يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات.

٤- تخفيض الاختبارات التفصيلية للتدقيق Reduction Of Detailed Audit Tests

عندما لا ينتج عن استخدام الإجراءات التحليلية تقلبات جوهرية، فإن ذلك يشير إلى انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة ومن ثم فإن الإجراءات التحليلية تدعم صدق عرض الحسابات في القوائم المالية التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها كما ويمكن إجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار. وعادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية.

رابعاً :- العوامل التي تحدد الاعتماد على الإجراءات التحليلية :

- أن مدى الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية تحدده العوامل الآتية : (جمعة، ١٩٩٩ : ٢٦٠)
١. الأهمية النسبية للمفردات محل التدقيق : على سبيل المثال إذا كانت البضاعة مفردة مهمة فإن المدقق لا يعتمد على الإجراءات التحليلية فقط في تكوين نتائجه (يمكن اعتماده على التدقيق الشامل للمفردة)، ومن ناحية أخرى فإن المدقق ربما يعتمد على الإجراءات التحليلية بمفردها للتأكد من مفردات الدخل والمصروفات عندما لا تكون المفردة مهمة.
 ٢. إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة لأغراض التدقيق نفسها : ومثال ذلك الإجراءات التدقيقية الأخرى التي ينجزها المدقق للتأكد من قابلية الديون للتحصيل، إذ أن الإجراءات الخاصة بفحص وصولات القبض ربما تؤكد أو تبعد الشكوك فيما يتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية للتعرف على أعمار أرصدة حسابات العملاء.
 ٣. دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية : ومثال ذلك قد يتوقع المدقق عادة الثبات عند مقارنة مجمل هامش الربح بين فترة وأخرى أكبر من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والتطوير.
 ٤. تقديرات المدقق للمخاطر الجوهرية ومخاطر الرقابة : إذا كانت الرقابة الداخلية على عمليات أوامر البيع ضعيفة فإن مخاطر الرقابة تكون عالية وبالتالي فإن اعتماد المدقق على الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة يكون أكبر من اعتماده على الإجراءات التحليلية في توصله للنتائج المطلوبة عن الحسابات المدينة.
- تزداد أهمية الإجراءات التحليلية في تحديد التقلبات **Fluctuations** غير العادية عن المعلومات الملانمة الأخرى التي تم الحصول عليها أو المبالغ المتنبأ بها وفي هذه الحالة فإن المدقق سوف يفحص ويحصل على تفسيرات كافية للتأكد من هذه التقلبات.
- ويعد فحص التقلبات غير العادية يبدأ بالاستفسار من الإدارة لمتابعة ما يأتي :
- (حماد، ٢٠٠٤ : ٣٨٠)

١. تأكيد ردود الإدارة من خلال مقارنة هذه الردود مع المعلومات عن النشاط والأدلة التي حصل عليها المدقق أثناء تنفيذ برنامج التدقيق.
٢. الأخذ في الحسبان الحاجة لتطبيق إجراءات التدقيق الأخرى المبنية على نتائج هذه الاستفسارات وذلك في حالة عدم إمكانية الإدارة على إمداد المدقق بالإيضاحات أو إذا كانت الإيضاحات غير كافية.

خامساً :- أنواع الإجراءات التحليلية :

وان الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية هو اختيار النوع الأكثر ملائمة منها، حيث توجد خمس أنواع رئيسية من الإجراءات التحليلية هي : (لطي، ٢٠٠٧ : ٣٤٢)

١- تحليل الاتجاه Trend Analysis

يعبر تحليل الاتجاه عن تحليل التغيرات في احد أرصدة الحسابات أو تحليل النسب المالية عبر الزمن، وهذا التحليل يعتمد على مقارنة رصيد الحساب في السنة الحالية مع رصيد الحساب في المدة (المدد) السابقة كما انه يستخدم فترات زمنية لا تقل عن خمس سنوات لتحليل حسابات الشركة. (Barry & etal., 2006 :539)

٢- تحليل المؤشرات Ratio Analysis

يمثل هذا التحليل مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية في لحظة زمنية معينة أو مقارنة العلاقات بين الشركات التي تعمل في القطاع نفسه. (الزبيدي، ٢٠١١ : ٧١)

ويعد تحليل المؤشرات من أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتسم بالقابلية على التنبؤ بشكل واضح ومستقر على سبيل المثال العلاقة بين المبيعات وحسابات المدينين.

(لطي، ٢٠٠٧ : ٢٤٣)



دراسة تطبيقية

وهناك خمسة أنواع لتحليل المؤشرات حسب ما جاء بالمعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٢٠) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والتي تتمثل في :

أ. مقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه **Compare Client And Industry Data** تتمثل أهم منافع المقارنة مع النشاط في أنها تساعد على تفهم أعمال العميل وإنها تقدم مؤشرا على احتمال وجود الفشل المالي، في حين العيب الرئيسي فيها بإتباع المنشآت الأخرى طرائق محاسبية مختلفة مما يؤثر على إمكانية الاعتماد على البيانات.

ب. مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات المدة السابقة **Compare Client Data With Similar Prior Period Data**

وفق هذه الطريقة يقوم المدقق باختيار سنة أساس والتي يجب إن تكون من سنوات الاستقرار المالي والاقتصادي ثم يتم قياس عناصر التقارير في السنوات التالية للسنة الأساس، وبالنسبة للعناصر الجوهرية أو العناصر التي تخضع لنظام رقابة داخلية غير سليم وغير فعال (مثل تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة بضاعة آخر المدة، إيراد المبيعات، صافي الربح وتكلفة رأس المال ... الخ) فيجب على المدقق بعد إجراء التحليل السابق ومن النتائج التي يتم التوصل إليها تحليل أسباب هذه العلاقة الجوهرية بين كل من إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة لكي يتأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية. (جمعة، ١٩٩٩ : ٢٦٩-٢٧٠)

ج. مقارنة بيانات العميل مع توقعات العميل **Compare Client Data With Client Determined Expected Results**

تعد الشركات موازنات بنتائج العمليات التشغيلية والمالية التي ستقوم بها وتمثل تلك الموازنات توقعات الزبون عن الفترة المحاسبية، وان وجود فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات. ويرى (عزيز، ٢٠١٠ : ٣٥) انه يوجد أمرين يجب الاهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات : انه يجب إن يقيم المدقق مدى واقعية الموازنة، وإمكانية قيام محاسبي الشركة بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنات.

د. مقارنة بيانات العميل مع توقعات المدقق **Compare Client Data With Auditor Determined Expected Results**

يستطيع المدقق القيام بعملية مقارنة بيانات الزبون مع توقعاته بعد إن يقوم المدقق بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لأرصدة القوائم المالية. وتتمثل توقعات المدقق في القيمة التي يجب إن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية. (ارنيز و لوبك، ٢٠٠٥ : ٢٦١)

هـ. مقارنة بيانات العميل مع التوقعات باستخدام بيانات غير مالية **Compare Client Data With Results Using Nonfinancial Data**

يقوم المدقق باستخدام كافة المعلومات سواء المالية أو غير المالية في بناء توقعاته للحسابات المقيدة بالدفاتر. (الغزي، ٢٠٠٤ : ٣٢) وان الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية هو في مدى دقة هذه البيانات، فعلى فرض إن عملية التدقيق تتم في احد الفنادق، فيمكن للمدقق إن يحدد عدد الغرف في الفندق، معدل الغرفة الواحدة، معدل استخدام الغرفة الواحدة، فباستخدام هذه المعلومات يستطيع الوصول إلى إجمالي الإيرادات. (ارنيز و لوبك، ٢٠٠٥ : ٢٦١)

وسيقوم الباحث باحتساب العديد من المؤشرات (النسب) المالية في الجانب العملي كما مبينة في الملحق رقم (١) لاكتشاف وجود (أو عدم وجود) ممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركة عينة البحث.

دراسة تطبيقية

٣- التحليل الإحصائي Statistical Analysis

يعني قيام المدقق باستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية منها (أسلوب تحليل الانحدار، المسار الحرج، السلاسل الزمنية و نظم الخبير) من اجل الكشف عن بعض المؤشرات أو علامات التحذير في أرصدة حسابات الشركة موضوع الدراسة.

٤- تقنيات استخراج البيانات Data Mining Techniques

إن هذا التحليل يمثل مجموعة من الأساليب المسندة بالكمبيوتر والتي تستخدم تحليل إحصائي معقد متضمنا أساليب الذكاء الاصطناعي لغرض فحص الإحجام الضخمة من البيانات بهدف الإشارة إلى المعلومات أو الأنماط المخفية أو غير المتوقعة، وفي ضوء قاعدة البيانات يتم الإشارة إلى مدخل استخراج البيانات بالكشف المعرفي في قواعد البيانات Knowledge Discovery In Database (KDD) (لطي، ٢٠٠٧ : ٣٥٦)

٥- اختبارات المعقولية Reasonableness Testing

يمثل اختبار المعقولية تحليل أرصدة الحساب أو التغيرات في أرصدة الحساب في احد الفترات المحاسبية من حيث معقوليتها في ضوء العلاقات المتوقعة بين الحسابات، ويتضمن ذلك تطوير احد التوقعات على أساس بيانات مالية أو غير مالية أو كلاهما. (لطي، ٢٠٠٧ : ٣٤٣)

وكذلك أكد (Giroux,2004/;676-156) انه يمكن اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال الإجراءات التحليلية.

وهذا ما أكده (Amat,etal.,2004:7) بان يتم اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال عدة تقنيات هي :-

- مقارنة المعيار المحاسبي المستخدم مع السنوات السابقة ومع المنافسين.
 - مراجعة تقرير المدقق الذي يمكن إن يتضمن أية ملاحظات تشير إلى تغيرات في المعيار فيما يتعلق بالسنوات السابقة أو إلى احتمالات أخرى لم تضمن في الحسابات.
 - تحليل العمليات المرتبطة بشركات أخرى التي يمكن إن تنفذ عمليات وهمية بأسعار تختلف عن الأسعار السوقية.
 - تحليل الصلاحيات الممنوحة للمدراء بتنفيذ معالجات خاصة على سبيل تحديد نسبة مخصص ديون المشكوك في تحصيلها بالإضافة إلى مراجعة الدفاتر المحاسبية Accounting Books لملاحظة التغيرات التي نفذت من قبل المدققين.
- ويذكر (Spathis etal.,2002:510) انه يتم اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من خلال تحليل النتائج غير الاعتيادية ونتائج السنوات السابقة بالإضافة إلى مقارنة النتائج مع المنافسين.

سادسا / الجانب العملي

١. نبذة تاريخية عن الشركة موضوع الدراسة

تأسست شركة بغداد للمشروبات الغازية (مساهمة مختلطة) عام ١٩٨٩ وفق قانون الشركات رقم (٣٦) لسنة ١٩٨٣ وتعديلاته برأسمال قدره (٧٠) مليون دينار لممارسة نشاطها الرئيسي وهو إنتاج المشروبات الغازية واستثمر رأس المال بكامله لشراء موجودات اكبر مصانع المنشأة العامة للمشروبات والمعلبات الغذائية (الملغاة) وهي :

- مصنع الزعفرانية للمشروبات الغازية.
- مصنع بغداد للمشروبات الغازية وبضمنه خط تعبئة المشروبات الغازية بالعلب المعدنية.

٢. نبذة تاريخية عن الشركة المنافسة لشركة بغداد للمشروبات الغازية

تأسست شركة المشروبات الغازية والمعدنية للمنطقة الشمالية (مساهمة خاصة)-نينوى وفق لإحكام قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ وبموجب شهادة التأسيس رقم (٣٠٧٧) في ١٠ / ١١ / ١٩٨٥ وبموجب كتاب مسجل الشركات رقم ٦٦ / ٣٤٦٠ في ٧ / ٢ / ١٩٨٩ .
وان عنوان الشركة ومركز إدارتها هو الموصل - مجاور الجسر الثالث وتتكون الشركة من مصنعين ، الأول في الموصل والثاني في كركوك ومقدار رأسمالها يبلغ (٣١٨٧٥٠) مليون دينار عراقي.

٣. تحليل الكشوفات المالية للشركة عينة البحث باستخدام الإجراءات التحليلية والمؤشرات

المالية لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح

سوف نتناول في هذا الجانب تحليل الموجودات الثابتة لشركة بغداد للمشروبات الغازية (شركة مختلطة) ومنافستها باستخدام الإجراءات التحليلية والمؤشرات المالية لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح **Detecting Earning Management** في تلك الموجودات وسوف يقوم الباحث بإجراء المقارنة الرمانية للسنوات السابقة مع سنة الأساس ونتائج النسب المالية في شركة بغداد للمشروبات الغازية (ش. م) للمدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩).

وتم اعتبار سنة (٢٠٠٥) سنة أساس وذلك لمعرفة التغيرات الحاصلة بين النسب المالية لتلك المدة وبين سنة الأساس التي تم اختيارها، وقد جرى اختيار شركة المشروبات الغازية والمعدنية/ المنطقة الشمالية - نينوى (ش. خ) التي تشابه شركة بغداد في طبيعة الإنتاج بغية إن تكون عملية المقارنة أقرب للدقة والموضوعية للوصول إلى حكم عادل ومناسب لأداء الوحدة الاقتصادية.
وأدناه أهم النتائج الخاصة بالموجودات الثابتة لشركة بغداد (ش. م) :

الموجودات الثابتة :

أ- مقارنة الكلف التاريخية للموجودات الثابتة للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس تلك الأرصدة في السنوات السابقة : وذلك حسب ما يتطلبه الفقرة (٤ - ٥) من المعيار الدولي (٥٢٠) الإجراءات التحليلية، وبالرجوع إلى القوائم المالية للوحدة الاقتصادية عينة البحث للمدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) فقد تم إعداد الكشف رقم (١) الآتي :

كشف رقم (١) تفاصيل أرصدة الموجودات الثابتة ونسب الزيادة فيها للمدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩)

(مليون دينار)

السنة	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	البيان
الكلفة في ٣١ / ١٢	٤٩٠٩٢	٨١١٢٦	٨٨٢٥٥	٨٨٧٥٤	١٠٢٣١٠	
المشتريات خلال السنة	-	٣٢١٠٧	٨٦٢٨	٧٨٣	١٤٠١٣	
الموجودات المشطوبة	-	٧٣	١٤٩٨	٢٨٤	٤٥٨	
مبالغ الزيادة في كلف الموجودات الثابتة مقارنة بسنة ٢٠٠٥	-	٣٢٠٣٤	٣٩١٦٣	٣٩٦٦٢	٥٣٢١٨	
نسب الزيادة % مقارنة بسنة ٢٠٠٥	-	%٦٥	%٨٠	%٨١	%١٠٨	

(الكشف من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية لشركة بغداد)

ويلاحظ من الكشف أعلاه :

أولاً: حصول زيادة في الكلف التاريخية للموجودات الثابتة خلال سنوات التقويم مقارنة بسنة ٢٠٠٥ بلغت (٣٢٠٣٤) و (٣٩١٦٣) و (٣٩٦٦٢) و (٥٣٢١٨) مليون دينار في السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) على التوالي .

دراسة تطبيقية

ثانياً: حصول زيادة كبيرة في نسب الموجودات الثابتة بلغت (٦٥%) ، (٨٠%) ، (٨١%) ، (١٠٨%) خلال السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) على التوالي إذ يلاحظ إن نسبة الزيادة متفاوتة من سنة إلى أخرى .

ثالثاً: وجود موجودات ثابتة مشطوبة بلغت (٧٣) و (١٤٩٨) و (٢٨٤) و (٤٥٨) مليون دينار خلال السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) على التوالي .

لما كان هناك تقلبات كبيرة في نسب زيادة تلك الموجودات بين سنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ وبين سنوات ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ فينبغي على مراقب الحسابات بذل عناية مهنية وأداء أعمال تدقيق إضافية للتأكد من تلك الزيادات والتي من المحتمل أن تكون : موجودات ثابتة غير مثممة، موجودات ثابتة مشطوبة وتسويات قيديه بالأخطاء في احتساب كلف الموجودات الثابتة.

ب - مقارنة معدل دوران الموجودات الثابتة للسنة الحالية مع ما يقابلها من نفس المعدل في السنوات السابقة : وبالرجوع إلى القوائم المالية للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة فقد تم إعداد الكشف رقم (٢) الآتي :

كشف رقم (٢) معدل دوران الموجودات الثابتة للمدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) (مليون دينار)

السنة	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
البيان					
صافي المبيعات	٣٨٠٥٢	٧٩٥١١	٥٣٤٩٤	٨٠٨٥٣	١٢٨٦٤٧
صافي الموجودات الثابتة (القيمة الدفترية)	٤٥٢٠٣	٧٥٢٣٧	٧٧٨٤٧	٧٠٤٥٣	٧٨٠٤٥
معدل دوران الموجودات الثابتة	٠,٨٤٢	١,٠٥٧	٠,٦٨٧	١,١٤٨	١,٦٣٦
مؤشرات الصناعة في الشركات المناظرة/ الشمالية	٤,٥٦٩	٤,٣٧٤	١,٤٩٦	١,٨٨٢	١٥٢٣
نسبة زيادة صافي الموجودات	-	٦٦%	٧٢%	٥٦%	٧٣%
نسبة زيادة صافي المبيعات	-	١٠٩%	٤١%	١١٢%	٢٣٨%

(الكشف من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية لشركة بغداد)

أولاً: يتضح من الكشف أعلاه وجود زيادة في معدل دوران الموجودات الثابتة خلال سنوات التقويم ، إذ كان المعدل في سنة ٢٠٠٥ هو (٠,٨٣٢) مرة ثم ازداد سنة (٢٠٠٦) إلى (١,٠٥٧) مرة ثم انخفض عام ٢٠٠٧ إلى (٠,٦٨٧) مرة ونظراً لكون المعدل قد زاد في السنوات (٢٠٠٦ ، ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩) عن سنة الأساس لذا يبدو ملائم ، وان ملائمة المعدل في السنوات أعلاه ناتج عن التغيرات التي طرأت على قيم المبيعات وصافي الموجودات الثابتة فقد ازدادت قيمة صافي الموجودات الثابتة في سنة ٢٠٠٦ بمقدار (٣٠٠٣٤) مليون دينار وبنسبة (٦٦%) بينما ازدادت في عام ٢٠٠٧ بمقدار (٣٢٦٤٤) مليون دينار وبنسبة (٧٢%) وازدادت في سنة ٢٠٠٨ بمقدار (٢٥٢٥٠) مليون دينار وبنسبة (٥٦%) وازدادت في سنة ٢٠٠٩ بمقدار (٣٢٨٤٢) وبنسبة (٧٣%) مقارنة بسنة الأساس ٢٠٠٥ .

إما المبيعات فقد ازدادت في السنوات (٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨) بمقدار (٤١٤٥٩) و (١٥٤٤٢) و (٤٢٨٠١) و (٩٠٤٤٤) مليون دينار وبنسب (١٠٩%) و (٤١%) و (١١٢%) و (٢٣٨%) على التوالي مقارنة بسنة الأساس ٢٠٠٥ .

دراسة تطبيقية

ثانياً: يلاحظ حدوث طفرة كبيرة في صافي المبيعات لعام ٢٠٠٩ مقارنة مع بقية السنوات على الرغم من أن نسبة زيادة صافي الموجودات للسنوات أعلاه نوعاً ما متقاربة خصوصاً بين عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٩ الأمر الذي يستدعي وقفة من قبل مراقب الحسابات لوجود شك في إدارة الأرباح.

ثالثاً: لدى مقارنة معدلات دوران الموجودات الثابتة للوحدة عينة البحث مع مثيلاتها من معدلات دوران الموجودات الثابتة في الصناعة (لشركة الشمالية) تبين ما يأتي : (١) إن معدلات دوران الموجودات الثابتة للوحدة عينة البحث (٠,٨٢٤، ٠,٥٧، ٠,٦٨٧، ٠,١٤٨، ١,٦٣٦) الصناعة، إذ كانت معدلات الوحدة عينة البحث (٤,٥٦٩، ٤,٣٧٤، ١,٤٩٦، ١,٨٨٢، ١,٥٢٣) مرة خلال سنوات التقويم (٢٠٠٥-٢٠٠٩) على التوالي، من ثم فإن معدل الوحدة الاقتصادية يعد منخفضاً لكن على الرغم من تحقق صافي مبيعات لا بأسه به مما يعزز الشك لدى مراقب الحسابات بوجود ممارسة في إدارة الأرباح مما ينبغي عليه التحقق في اكتشاف أخطاء أو تحريفات محتملة في كلف الإضافات والاستبعادات (المشطوبة) من الموجودات الثابتة

ج- مقارنة نسب اندثار الموجودات الثابتة لهذه السنة مع ما يقابلها من نفس النسب في السنوات السابقة، بالرجوع إلى القوائم المالية للوحدة الاقتصادية موضوع البحث ومؤشرات الصناعة فقد تم إعداد الكشف رقم (٣) الآتي :

كشف رقم (٣) نسب الاندثار للشركتين عينة البحث خلال المدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩)

الموجودات الثابتة	شركة نينوى	شركة بغداد	سياسة شركة بغداد
الأبنية	٣-٢,٥%	٥-٣%	الحد الأعلى
آلات والمعدات	١٠-٨%	١٠%	الحد الأعلى
وسائل نقل وانتقال	١٢٥-١٠%	١٠%	الحد الأدنى
عدد وقوالب	٢٠%	٥٠-٢٠%	الحد الأعلى
أثاث وأجهزة مكاتب	٢٥-١٠%	١٥-١٠%	الحد الأدنى
الحصيلة النهائية			الحد الأعلى

(الكشف من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية لشركة بغداد والشركة الشمالية) لذا فإن شركة بغداد مقارنة بشركة الشمالية تستخدم سياسة متفائلة فيما يتعلق بنسب الاندثار وبالتالي إدارة الأرباح من خلال هذا المؤشر. ومن الكشف رقم (٣) نلاحظ ما يلي :-

- عدم وجود تعديلات على نسب الاندثار لكافة أنواع الموجودات الثابتة خلال السنوات (٢٠٠٥-٢٠٠٦) مقارنة بسنة ٢٠٠٥ بسبب أنها ملزمة بموجب النظام المحاسبي الموحد.
 - لدى مقارنة نسب اندثار الوحدة عينة البحث مع مؤشرات الصناعة تبين :-
- (١) إن احتساب نسب اندثار كل من (أبنية، إنشاءات، طرق، آلات ومعدات، وسائل نقل، عدد وقوالب، أثاث وأجهزة مكاتب) والبالغة (٣ - ٥) %، (١٠) %، (١٠) %، (١٥-٢٠) % خلال السنوات (٢٠٠٥-٢٠٠٩) على التوالي للوحدة الاقتصادية عينة البحث هي غير مطابقة لنسب القطاع .
- (٢) وجود اختلاف في نسب اندثار الموجودات وطريقة الاندثار للوحدة عينة البحث عن نسب الصناعة.

دراسة تطبيقية

(٣) لم تفصح كلا الشركتين عن نسب الاندثار ولا طريقة الاندثار المستخدمة في السنوات التالية

الشركة	سنة عدم الإفصاح
شركة بغداد	٢٠٠٩
الشركة الشمالية	٢٠٠٧, ٢٠٠٨, ٢٠٠٩

على مراقب الحسابات البحث عن أسباب الاختلاف في نسب الاندثارات فقد يرجع ذلك إلى :-

- وجود تغيير في طريقة حساب الاندثارات من القسط الثابت إلى القسط المعجل .
 - إعادة النظر في معدلات الاندثارات .
 - إعادة النظر في تقدير العمر الافتراضي للموجودات الثابتة .
 - عدم قيام الوحدة الاقتصادية بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية .
- وبالرجوع إلى القوائم المالية لشركة المشروبات الغازية والمعدنية / المنطقة الشمالية - نينوى تبين أنها غيرت طريقة الاندثار من قسط متناقص إلى قسط ثابت في سنة ٢٠٠٩ .
- لذا فعند قيام مراقب الحسابات بمطابقة نسب الاندثارات المحتسبة للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق مع الوحدات الاقتصادية المماثلة في الصناعة وعند ظهور اختلاف في احتساب نسب الاندثارات بينهما فإنها تعطي مؤشرات لمراقب الحسابات عن وجود الأخطاء والتحرقات المحتملة في تلك النسب المحتسبة من قبل الوحدة محل التدقيق والتي تتطلب من مراقب الحسابات القيام بإجراءات تدقيقية إضافية للتأكد من تلك الحالات ومعرفة أسبابها .
- ج - مقارنة مبالغ وأرصدة الاندثارات المتراكمة لهذه السنة مع ما يقابلها في السنوات السابقة : وبالرجوع إلى القوائم المالية للوحدة الاقتصادية موضوع الدراسة فقد تم إعداد الكشف رقم (٤) الآتي :

كشف رقم (٤) أرصدة الاندثارات المتراكمة للمدة (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) مليون دينار

السنة	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
البيان					
الرصيد كما في ١٢/ ٣١	٣٨٨٩	٥٨٨٨	١٠٤٠٨	١٨٣٠٠	٢٤٢٦٤
مبالغ الزيادة في أرصدة الاندثارات المتراكمة	-	١٩٩٩	٦٥١٩	١٤٤١١	٢٠٣٧٥
نسب الزيادة	-	%٥١	%١٦٨	%٣٧١	%٥٢٤

(الكشف من إعداد الباحث بالاعتماد على القوائم المالية لشركة بغداد)

ومن الكشف أعلاه يتبين وجود زيادة في أرصدة الاندثارات المتراكمة خلال السنوات (٢٠٠٥-٢٠٠٩) بمقدار (١٩٩٩) و (٦٥١٩) و (١٤٤١١) و (٢٠٣٧٥) مليون دينار وينسب زيادة (%٥١) و (%١٦٨) و (%٣٧١) و (%٥٢٤) على التوالي ، إن الزيادة غير المنتظمة في مبالغ الاندثارات المتراكمة تعطي مؤشر لمراقب الحسابات عن وجود حالات من الأخطاء في مبالغ مصاريف الاندثارات ونسب الاندثارات التي تم احتسابها من قبل الوحدة الاقتصادية.



دراسة تطبيقية

وبالرجوع إلى القوائم المالية والتقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية والتقارير الإدارية المرفقة بالحسابات الختامية للوحدة عينة البحث تبين:
لم تقم الشركة باحتساب الاندثار على خطوط الإنتاج المتوقفة عن العمل لفترة لا تقل عن (٣) أشهر خلافاً للتعليمات المالية عدد (١٠) لسنة ١٩٨٤ التي تقضي باحتساب نسبة ٥٠% من قسط الاندثار السنوي وأدناه تفاصيل هذه الخطوط :-

الخطوط	الكلفة / إلف دينار	فترة التوقف
خط العلب العائلي	٤١٣٧٤٦٢	٢,٦ سنة
خط العلب المعدنية	٩٣٢٩١٤٠	٧ أشهر
مولدات كهربائية مختلفة	٥٠٤١١٠	٦ أشهر
قالب النفخ	٧٠٤٩٦١١٧٦	٣ سنة
وحدة التصفية	١٥٠٠٠٠٠	٣ سنة
الخط الخامس الزجاجي	٣٩٩١١٧٧١	٣ سنة
وحدة العصير	٢٠٦٩١١٠	٣ سنة

ولدى الرجوع إلى تقارير ديوان الرقابة المالية الصادرة وتقارير الإدارة للوحدة عينة البحث خلال سنوات التقويم تبين الآتي :

- ضمن الموجودات الثابتة لسنة ٢٠٠٧ مبلغ (٨٠٢٠٦) إلف دينار عن قيمة ارض مشتراة وغير مستغلة ولم تستكمل إجراءات تملكها لغاية إعداد التقرير.
- قامت الشركة ببيع أربع سيارات بمبلغ (٣٦٤٣٢٠٠٠) استنادا إلى قرار مجلس إدارة الشركة الذي يشير إلى عدم كفاءة تلك السيارات للعمل في حين إن مدير النقل وقرار لجنة التتمين يشير إلى إن تلك السيارات بحالة جيدة جدا.
- قامت الشركة بشراء سيارة نوع هونداي سوناتا بكلفة (١٨١٤٧٨٠٠) علما إن السيارة لم يتم تسجيلها لدى دوائر المرور لكون المالك الشرعي لها بها غير موجود في العراق وان الرقم المثبت عليها غير أصولي ولا يمكن استخدامها.

الخلاصة :

- تضمنت القوائم المالية للشركة عينة البحث العديد من الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمكن تلخيصها بالتالي :
١. احتساب نسب اندثار مختلفة للموجودات الثابتة من سنة لأخرى ضمن الحد الأعلى والأدنى المسموح به.
 ٢. اختلاف نسب اندثار الموجودات الثابتة للشركة عينة البحث عن معدلات القطاع الذي تعمل فيه (الشركة الشمالية).
 ٣. اختلاف طريقة الاندثار للشركة عينة البحث (قسط ثابت) عن طريقة الاندثار للقطاع الذي تعمل به (قسط متناقص).
 ٤. عدم قيام الشركة عينة البحث باحتساب الاندثار على الخطوط الإنتاج المتوقفة كما اشرنا سابقا.
 ٥. قيام الشركة عينة البحث بشطب العديد من الموجودات بالوقت التي تراه مناسبا من وجه نظرها.



رابعاً / الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات :

١. أن استخدام الإجراءات التحليلية يساعد في معرفة اتجاه نشاط الوحدة الاقتصادية المستقبلي ومساعدة مراقب الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق الخاص من خلال مقارنة المؤشرات والنسب المالية حول نشاطها مع المؤشرات والنسب للفترات السابقة والقطاعية.
٢. إن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقب الحسابات يساهم في زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق في الوقت والكلفة وذلك لأنها تساعد مراقب الحسابات في تحديد الأخطاء والتحريفات والبنود غير العادية المحتملة وتوفير أدلة عن اتجاهات النشاط للوحدة الاقتصادية محل التدقيق خصوصاً فيما يتعلق بإدارة الأرباح.
٣. وجود زيادة كبيرة في نسب أرصدة الاندثرات المتراكمة خلال السنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩) مما يعطي مؤشر لمراقب الحسابات عن وجود حالات من الأخطاء في هذه المبالغ.

التوصيات :

١. ضرورة قيام مراقبي الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية في كافة مراحل التدقيق بما يساهم في تحقيق أهداف التدقيق .
٢. قيام المنظمات المهنية والجامعات بإعداد البرامج التدريبية والدراسات والأبحاث للتعريف بأهميته الإجراءات التحليلية وكيفية تطبيقها في كافة مراحل التدقيق لضمان تطبيقها بشكل فعال لتحقيق أهداف التدقيق.
٣. ضرورة قيام المنظمات المهنية باعتماد الإجراءات التحليلية ضمن برامجها لاكتشاف الأخطاء والتحريفات والتلاعب في القوائم المالية مع بيان أسباب ارتكابها وأنواعها وكيفية الحد منها خصوصاً تلك التي تستخدم في ممارسة إدارة الأرباح.
٤. ضرورة تضمين المعايير العراقية معيار يتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية.

المصادر : أولاً : المصادر العربية

الوثائق الرسمية

١. الكشوفات المالية لشركة بغداد للمشروبات الغازية للسنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩).
٢. الكشوفات المالية لشركة نينوى للمشروبات الغازية/المنطقة الشمالية للسنوات (٢٠٠٥ - ٢٠٠٩).

الكتب

١. أبو غزالة، " معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٠ " ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، ٢٠٠١.
٢. أرينز، الفين و لوبك، جيمس " المراجعة : مدخل متكامل لترجمة الديسطي، محمد محمد عبد القادر وحجاج، احمد حامد، دار المريخ ٢٠٠٥.
٣. جمعة ، أحمد حلمي ، " المدخل إلى التدقيق الحديث " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، ١٩٩٩ .
٤. حماد ، طارق عبد العال ، "موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية" الجزء الاول، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٤ .
٥. لطفى، أمين السيد احمد " التطورات الحديثة في المراجعة" الدار الحامعية ، ٢٠٠٧ .



دراسة تطبيقية

البحوث

١. ألغزي، الاء ياسر حسين، " الإجراءات التحليلية ودورها في عملية التدقيق " بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٤ .
٢. الزبيدي، خالد سالم محمد" أثر المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات على جودة عملية التدقيق " بحث مقدم إلى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٠ .
٣. البرزنجي، عزيز إبراهيم "الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية" بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩ .

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. Arens, Alrin & Loe bbecke,James "Auditing An Integrated Approach, 8nd Ed.,hall international inc.,2000.
- 2.Barry,Elliot & Jamie Elliot " Financial Accounting Reporting and Analysis "2nd Ed., Prentice hall,2006.
3. Giroux,Gary," Detecting Earnings Management"John Wiley & Sons, Inc,2004.
4. Amat,Oriol & Gowthorpe,Catherine : Creative Accounting : Nature, Incidence & Ethical Issues "Journal of economic Literature Classification, M41, 2003.
- 5.Spatis,Doumpos & Zopounidis " Detecting Falsified Financial Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analsis "The European Accounting Review, vol. 11,No3,oct,2000 :509-535.
6. Scott & William P."Financial Accounting Theory" 3th edition,
7. Nelson, Mark W.,John A. Elliott and Robin L. Tarpley,. "How Are Earnings Managed? Examples from Auditors", Accounting Horizons (Supplement): 2003.



The use of analytical procedures to detect Earning Management Practices

Abstract

That analytical procedures are of analytical tools important because it gives assurance to the auditor-free financial statements of the economic units replace the audit of cases offraud and errors and distortions, and thereby to increase the effectiveness of the audit process and confirm the possibility of trust and reliance on the financial statements that Adfgaha auditor.

In spite of identify evidence of proof necessary to enhance the auditor's opinion the results reached in the audit process but it often does not include the evidence on the discovery of material misstatement of the financial statements that lead to earning management.

In this research aims to identify and define the appropriate analytical procedures that require the auditor to use to detect potential errors in the paragraphs of the core financial statements of the economic units replace the audit and to identify the most important factors that influence this.