



العنوان

دور أساليب الفحص التحليلي البسيطة في زيادة فاعلية عمليات التدقيق

دراسة حالة مؤسسة الأنايب والسقي الزراعي وحدة برج بوعريرج

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:
د. بلقاسم سعودي

إعداد الطالبة:
صبرينة ميمون

لجنة المناقشة

الصفة
رئيسا ومناقشا
مقررا ومشرفا

الرتبة العلمية
أستاذ محاضر - أ.
أستاذ محاضر - أ.

أعضاء اللجنة
د. حسين بلعجوز
د. بلقاسم سعودي

السنة الجامعية: 2014/2013



شكر وعرفان

في البداية نشكر الله سبحانه وتعالى ونحمده على أنه وفقنا في إنجاز هذا العمل، ويسر لنا مسعانا العلمي.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الاستاذ المشرف سعودي بلقاسم الذي لم ييخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، التي كانت عوناً لنا في اتمام هذا العمل، ونسأل الله أن يجازيه بكل خير.

كما لا ننسى أن نشكر جميع الأساتذة الذين درسونا طيلة فترة دراستنا

وإلى أفراد أسرة قسم العلوم التجارية، أساتذة، طلبة، وعمالاً...

تقديرًا واحترامًا

كما نشكر أيضا مكتبة باب الجامعة وخاصة إسمهان لمساعدتهم لنا لإنجاز هذا العمل

وأخيرا نشكر كل من ساعدنا بالقليل أو بالكثير لإنجاز هذه المذكرة.

إهداء

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقها
إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلها
إلى الشمعة التي أحرقت لتضيئ دربي
إلى ملاكي في الحياة ... إلى معنى الحب .. إلى بسملة الحياة وسر الوجود
إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى أعلى الحبايب
أمي الحبيبة أطال الله في عمرها
إلى من كلله الله بالهبة والوقار ..
إلى من علمني العطاء بدون انتظار..
إلى من أحمل أسمه بكل افتخار...
وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد..
والذي العزيز أطال الله في عمره
إلى إخوتي وجميع أقاربي

صبرينة

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	شكر
	إهداء
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
ب - و	مقدمة
الفصل الأول: الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليل	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مفهوم الفحص التحليل وأسباب استخدامه
3	المطلب الأول: مفهوم وطبيعة الفحص التحليلي
6	المطلب الثاني: أسباب استخدام الفحص التحليلي
9	المطلب الثالث: مزايا وأهداف الفحص التحليلي
10	المبحث الأول: مراحل الفحص التحليلي
10	المطلب الأول: مرحلة التخطيط للمراجعة
13	المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ
16	المطلب الثالث: مرحلة اعداد التقارير
19	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها	
21	تمهيد
22	المبحث الأول: أساليب الفحص التحليلي البسيطة.
22	المطلب الأول: أسلوب الحكم الشخصي للمراجع.
24	المطلب الثاني: أسلوب المقارنات.
26	المطلب الثالث: أسلوب تحليل النسب المالية.
32	المبحث الثاني: خطوات تطبيق الفحص التحليلي والاعتبارات الواجب

	استخدامها
32	المطلب الأول: خطوات تطبيق الفحص التحليلي.
35	المطلب الثاني: الاعتبارات الواجب استخدامها لزيادة فاعلية الفحص التحليلي.
36	المطلب الثالث: مدى الاعتماد على اجراءات الفحص التحليلي.
38	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة الأنايب لوحدة برج بوعريريج	
40	تمهيد
41	المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة الأنايب والهيكل التنظيمي لها
41	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الانايب محل الدراسة وهيكلها التنظيمي
42	المطلب الثاني: نشاط وأهداف المؤسسة
43	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة السقي الزراعي
48	المبحث الثاني: دراسة وتحليل القوائم المالية تبعا لأساليب الفحص التحليلي البسيطة
48	المطلب الأول: القوائم المالية لمؤسسة الأنايب ووسائل الري الزراعي
54	المطلب الثاني: تحليل أسلوب الحكم الشخصي للمراجع
56	المطلب الثالث: التحليل باستخدام أسلوب المقارنات
60	المطلب الرابع: التحليل باستخدام النسب المالية
66	خلاصة الفصل
68	خاتمة
71	قائمة المراجع
75	الملاحق



قائمة الجداول



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	يوضح مقارنة لبيانات جدول حسابات النتائج لمؤسسة (x) للسنتين 1999، 2000	(1-1)
42	جدول خاص بعدد العمال في المؤسسة	(1-3)
49	يبين جانب أصول مؤسسة الأنايبب لسنتي (2013-2012).	(2-3)
50	يبين جانب خصوم مؤسسة الأنايبب لسنتي (2013-2012).	(3-3)
51	يبين جدول حساب النتائج لمؤسسة الأنايبب لسنتي (2013-2012) حسب الطبيعة.	(4-3)
52	يبين جدول سيولة الخزينة لمؤسسة الأنايبب لسنتي (2013-2012) (الطريقة المباشرة).	(5-3)
53	يبين تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة الأنايبب لسنتي (2013-2012)	(6-3)
55	يوضح موازنة مبيعات سنوية لسنة 2013 لمؤسسة الأنايبب لبعض المنتجات	(7-3)
57	يوضح بيانات مؤسسة الأنايبب وبيانات الصناعة لسنتي 2012 و 201	(8-3)
58	يبين أرصدة حسابات مؤسسة الأنايبب وفقا لجدول حسابات النتائج للسنوات 2011-2012 وللجنة 2013 محل المراجعة	(9-3)
59	يظهر القيمة الفعلية والقيمة التقديرية لمشتريات المؤسسة لسنة 2012.	(10-3)



قائمة الأشكال



قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
34	يبين مدخلات ومخرجات خطوات تطبيق الفحص التحليلي	(1-2)
42	يوضح العلاقة بين الوظائف الثلاثة	(1-3)
44	يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب	(2-3)
46	يبين الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة	(3-3)



قائمة الملاحق



قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
75	أصول وخصوم المؤسسة	1
77	حساب النتائج	2
79	سيولة الخزينة	3
80	رؤوس الأموال الخاصة	4
82	موازنة المبيعات	5
84	موازنة المشتريات	6
85	أرصدة حسابات الزبائن لسنة 2012	7
87	أرصدة حسابات الزبائن لسنة 2013	8
89	تغيرات المخزون لسنة 2012	9
91	تغيرات المخزون لسنة 2013	10



مقدمة عامة



مقدمة:

يعد التدقيق عملية منتظمة للحصول على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية، ومن أهم أساليب الفحص للقوائم المالية، والسجلات والعمليات المالية وغير المالية لأي مؤسسة، إذ يهدف إلى اكتشاف الغش والتلاعبات وتحديد الأخطاء المرتكبة بصفة أساسية، لذا أصبحت عملية التدقيق تقع على عاتق المدقق إذ يتمحور جوهر عمله في تجميع أكبر قدر ممكن من القرائن والأدلة وتقييمها بشكل موضوعي، حتى يستطيع تكوين أساس معقول يستند إليه عند ابداء رأيه النهائي، عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة محل التدقيق.

نظرا للتغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية، فيما يتعلق بكبر حجم المؤسسات وظهور شركات الأموال، واستخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية، مما فرضت هذه الأمور على المدققين القيام بتطوير مهامهم من خلال الطرق والأساليب المستخدمة في عملية المراجعة. حيث أصبح استخدام أساليب الفحص التحليلي أداة رئيسية في عملية المراجعة لزيادة فاعلية التدقيق، وهذا ما أدى إلى التفكير في البحث عن استخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة، كإحدى أساليب الفحص التحليلي لتشخيص القوائم المالية بقصد إبداء الرأي في مدى صحة وعدالة الحسابات الواردة في القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

يتمثل الإشكال الذي سنعمل على بحثه ومعالجته من خلال دراستنا هاته في السؤال المحوري التالي:

- ما دور أساليب الفحص التحليلي البسيطة في زيادة فاعلية عمليات التدقيق؟

ويقودنا هذا السؤال المحوري إلى طرح مجموعة الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مفهوم الفحص التحليلي؟
2. ما هي المراحل التي يمر بها الفحص التحليلي؟
3. ما هي أهم الأساليب البسيطة المستخدمة في الفحص التحليلي؟
4. ما هي خطوات تطبيق الفحص التحليلي؟

ولمعالجة إشكالية البحث افترضنا مجموعة من الفرضيات نراها في تقديرنا أقرب استجابة لما طرح في

الإشكالية.

فرضيات البحث: وتتلخص الفرضيات فيما يلي:

الفرضية الأولى: يؤدي استخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة لزيادة فاعلية عمليات التدقيق.

الفرضية الثانية: أدلة الإثبات التي توفرها أساليب الفحص التحليلي البسيطة تساعد المدقق على ابداء الرأي حول مصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

الفرضية الثالثة: يؤدي استخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة إلى تخفيض وقت وتكلفة أداء عملية المراجعة.

أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في محاول معالجة أساليب الفحص التحليلي البسيطة من الناحية الموضوعية والذاتية.

الناحية الموضوعية: تكمن في أنه من المواضيع الحديثة كما أن هذا البحث العلمي لا يزال محدود نسبيا على المستوى المحلي، وكذا محاولة إبراز الدور الذي تلعبه أساليب الفحص التحليلي البسيطة في زيادة فاعلية عمليات التدقيق.

الناحية الذاتية: الميول الشخصي للموضوع وكذا الاهتمام المتزايد لها من قبل الباحثين والرغبة الملحة في اكتشاف خبايا وأبعاد استخدام الفحص التحليلي في عملية المراجعة. وعلاقة الموضوع بالتخصص.

أهداف البحث:

يهدف البحث أساسا إلى إبراز أساليب الفحص التحليلي البسيطة، باعتبارها أحد الوسائل الفحصية التي يمكن أن تستخدم لفحص الانحرافات، بين القيم المتوقعة والقيم الفعلية.

وهدف هذه الدراسة أيضا لتحليل الأساليب البسيطة والتعرف على الظروف الملائمة لتطبيقها.

المنهج المستخدم في البحث:

لتحقيق هدف البحث اعتمد الباحث في دراسته على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتفسير وتحليل أبعاد الدراسة، أما في الجانب التطبيقي سيتم دراسة منهج دراسة الحالة معتمدين في ذلك على تحليل بعض عناصر القوائم المالية، لمؤسسة الأنابيب ببرج بوعريريج.

الدراسات السابقة:

من بين الدراسات التي اهتمت بموضوع إجراءات الفحص التحليلي الدراسات التالية:

1- دراسة علي السعيد سنوس دراسة ميدانية، والذي تناول فيها مدى استعمال مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة التحليلية.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- قياس مدى استخدام المراجعة التحليلية من قبل المراجعين.
- تحديد الأهمية الأنسية للمراجع التحليلية في تحقيق أهداف المراجعة.
- التعرف على أهم إجراءات المراجعة التحليلية المستخدمة وتحديد نوع العلاقة بينها وبين خبرة المراجع واختبار معنوية هذه الدراسة ومن النتائج المتوصل إليها مايلي:
- أن أكثر أساليب المراجعة التحليلية التي يستخدمها المراجعون في مصر هو أسلوب المقارنات وقياس التغير.
- أساليب المراجعة التحليلية أهم وسائل الفحص في المراجعة.

2- دراسة (Hylas and Ashton (1982)¹: دراسة ميدانية عن طبيعة وأسباب الأخطاء في القوائم المالية، مدى مساهمة إجراءات الفحص التحليلي في اكتشافها.

هدف البحث إلى:

أن الأخطاء التي تحدث في البيانات والقوائم المالية يتم اكتشافها عن طريق أساليب الفحص التحليلي.

وفيما يتعلق بأساليب الفحص التحليلي المستخدمة في التطبيق الميداني تتمثل في تحليل النسب، تحليل الاتجاه البسيط واختبارات المعقولة.

خلص البحث إلى:

- أن إجراءات الفحص التحليلي من الوسائل المهمة لتحديد مجالات الأخطاء بها.

¹ Hylas, R. E and R. H. Ashton, Audit Delection of financial Statement Errors the Accounting review, October 1982, p-p 751- 765.

- إجراءات الفحص التحليلي تطبق على مستوى كل مراحل عملية التدقيق.

3- دراسة رشا حمادة سنة (1999)¹ تناول الباحث فيها استخدام إجراءات الفحص التحليلي لأغراض مراجعة الحسابات.

هدف الباحث إلى:

- تبيان كفاءة إجراءات الفحص التحليلي في تحديد البنود الممكن أن تحتوي على الأخطاء.
- تبيان المراحل التي يمكن أن تستخدم فيها إجراءات الفحص التحليلي أثناء عملية المراجعة.

خلص الباحث إلى:

- أن استخدام إجراءات الفحص التحليلي يقيم إجراءات المراجعات الأخرى.
- إن استخدام إجراءات الفحص التحليلي يبدأ من مرحلة التخطيط ويستمر إلى غاية مرحلة إعداد التقرير.

4- دراسة بلقاسم سعودي(2011)² تناول الباحث فيها نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- تحليل كل نماذج التنبؤ التي يمكن أن تستخدم لأغراض الفحص التحليلي والتعرف على الظروف الملائمة لتطبيقها.
- دراسة كل نموذج من نماذج فحص الانحرافات لتحديد أنسبها للاستخدام في تحديد معنوية انحرافات الفحص التحليلي.

خلص البحث إلى:

استخدام الفحص التحليلي في تحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات.

تناول أهم النماذج الكمية المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي.

¹ - رشا حمادة، استخدام الإجراءات التحليلية لأغراض مراجعة الحسابات، المحاسب القانوني، العدد 109، 1999، ص-ص، 11-19.

² - بلقاسم سعودي، نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات، أطروحة دكتوراه، جامعة دالي إبراهيم، الجزائر، غير منشورة، 2011، ص 5.

خطة البحث:

من أجل تحقيق الأهداف التي تخدم موضوع البحث والغايات المراد التوصل إليها في ضوء منهج البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في:

الفصل الأول: الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي: وقد تضمن هذا الفصل أهم التعاريف التي تناولت مفهوم الفحص التحليلي وأهم الأسباب التي دفعت المراجعين إلى استخدام أساليب الفحص التحليلي في عملية المراجعة، بالإضافة إلى أهم المراحل التي يستخدم فيها الفحص التحليلي.

الفصل الثاني: أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها: تضمن أهم الأساليب البسيطة، أسلوب الحكم الشخصي للمراجع، وأسلوب المقارنات وكذا أسلوب تحليل النسب، حيث تم التطرق إلى أهم الخطوات التي يطبق فيها الفحص التحليلي، والاعتبارات الواجب استخدامها.

الفصل الثالث: دراسة حالة لمؤسسة الأنابيب ووسائل الري الزراعي ببرج بوعريريج، حيث تم تطبيق أساليب الفحص التحليلي البسيطة على بعض عناصر القوائم المالية للمؤسسة محل التطبيق كالميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج...الخ.

الفصل الأول

الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

- المبحث الأول: مفهوم الفحص التحليلي وأسباب استخدامه
- المبحث الثاني: مراحل الفحص التحليلي

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

تمهيد:

يعتبر التدقيق العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية، التي تقوم بها المؤسسة، باتباع أسلوب منهجي، واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، لذا يسعى المراجعين أثناء أداء مهامهم إلى إيجاد أساليب فحصية تمكنهم من تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة الوقوع والهامة نسبيا وذلك بأسرع وقت وأقل تكاليف ممكنة، وفي الآونة الأخيرة اتجه اهتمام الباحثين إلى استخدام أساليب الفحص التحليلي والتي تعتبر من أهم أدوات عملية التدقيق، حيث تسمح للمراجع من اكتشاف الأخطاء والفروقات بين القيم المتوقعة والقيم الدفترية، ونظرا للأهمية التي تحتلها الاجراءات التحليلية سيتم دراسة الجوانب العلمية المتعلقة بالفحص التحليلي من خلال المبحثين المواليين:

- المبحث الأول: مفهوم الفحص التحليلي وأسباب استخدامه.
- المبحث الثاني: مراحل الفحص التحليلي.

المبحث الأول: مفهوم الفحص التحليلي وأسباب استخدامه.

من بين الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها، اكتشاف الأخطاء و تحديد مواطن الغش في القوائم المالية، إذ تعتبر المراجعة وليدة هذه الأهداف، لذلك اتجه اهتمام الباحثون في الآونة الأخيرة نحو موضوع الفحص التحليلي الذي يعتبر من أهم الأدوات التي تمكن المراجع من إجراء العديد من التحليلات، بالإضافة إلى توفير أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة لإبداء رأيه حول مدى صحة وسلامة أرصدة حسابات القوائم المالية .

نظرا لأهمية الفحص التحليلي في عملية المراجعة، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أهم التعاريف التي ستوضح مفهوم وطبيعة الفحص التحليلي، وكذا معرفة الأسباب التي دفعت المراجعين لاستخدام الفحص التحليلي، وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم المبحث إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: مفهوم وطبيعة الفحص التحليلي.

يحرص المراجعون أثناء أداء مهامهم بالبحث عن الوسائل التي تمكنهم من تحديد القضايا الهامة نسبيا بالمؤسسة محل التدقيق، وذلك بأسرع وقت وأقل تكلفة، بغرض الوصول إلى زيادة فعالية عمليات التدقيق، ومن خلال هذا المطلب سنعرض أهم التعاريف التي تناولت مفهوم الفحص التحليلي، ومن بين المفاهيم التي تناولت موضوع الفحص التحليلي مايلي:

المفهوم الأول: عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم 56 الإجراءات التحليلية بأنها عملية تقييم المعلومات المالية وذلك للحكم على معقولية العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية.¹

المفهوم الثاني: عرفت نشرة معايير المراجعة رقم 410 سنة 1995 إجراءات الفحص التحليلي بأنها "تحليل العلاقات بين بنود البيانات المالية أو بين بنود البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بالفترات أو الكيانات المختلفة من أجل تحديد مدى اتساق أشكال البيانات وإمكانية التنبؤ بها، وتحديد التذبذبات الجوهرية والعلاقات غير المتوقعة، ونتائج فحصها"².

¹ - باسم نعيم عوض، "الإجراءات التحليلية ودورها في دعم وتخطيط عمليات المراجعة"، مجلة المحاسب، العدد 37، أكتوبر 2010، مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مصر، ص23.

² - AICPA, "Analytical procedures", SASNO, 410, New York, 1995.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

المفهوم الثالث: عرف المعيار 12 المادة 520 الإجراءات التحليلية بأنها: تحليل النسب والاتجاهات الهامة، بما في ذلك التقصي عن التقلبات والعلاقات التي تكون متناقضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها.¹

المفهوم الرابع: كذلك يعتبر الفحص التحليلي، مفهوما أعمق من الاستعراض التحليلي، الذي قد يعني "الدراسة التحليلية، لعملية أو إجراء أو مجموعة من العمليات بقصد التأكد من سلامة المواقف المختلفة"².

وعرف John Dunn الفحص التحليلي بأنه عبارة عن " مصطلح تجمعي Collective Term يصف مجموعة من الأساليب التي تستخدم في تحديد القيم الشاذة أو غير العادية في القوائم المالية" وأوضح أن المراجع يقوم باختبار أو تقييم أرصدة بنود القوائم المالية بحثا عن العلاقات المعقولة بين بنود البيانات، فإذا لم يجد هذه العلاقات فإنه يتوقع زيادة في الخطر المتعلق بعدم صحة هذه القيم ويحاول اكتشاف أسباب ذلك³.

وقد كان أول وصف للمراجعة أو الفحص التحليلي عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي عرف ذلك الاصطلاح على النحو التالي⁴:

"هو نوعا من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات والمعلومات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات".

ينظر إلى الفحص التحليلي في المراجعة باعتباره أحد الأساليب الكشفية التي يمكن للمراجع، أن يحدد بناء على نتائج حجم اختباره التفصيلية، مستخدما في ذلك بعض المؤشرات والنسب المالية. ويرى البعض أنه يمكن وضع تعريفا إجرائيا للفحص التحليلي يتضمن العمليات التي يشملها الفحص التحليلي وهي⁵:

✓ التنبؤ بالقيم الممكنة للأرصدة محل المراجعة.

✓ مقارنة الأرصدة المتوقعة (المتنبأ بها) مع تلك التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية بغرض تحديد الانحرافات والتقلبات.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص266.

² - علي محمود عبد المتعال، المراجعة، المبادئ والأصول، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1968، ص27.

³ -Dunn J, Auditing: Theory & Practice, Second Edition, Prentice hall, New York, 1996, p 133.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1998، ص73.

⁵ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة المتقدمة، مكتبة شادي، القاهرة، مصر، 1991، ص7.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

✓ تقييم أهمية وجوهية تلك الانحرافات والتقلبات بغرض تحديد مدى ثقة المراجع في الفحص التحليلي، وامتداد إجراء اختبارات تفصيلية إضافية.

وينظر إلى الفحص التحليلي في المراجعة باعتباره أحد الأساليب الكشفية التي يمكن للمراجع أن يحدد بناء على نتائج حجم اختباره التفصيلية، مستخدماً في ذلك بعض المؤشرات والنسب المالية وكذلك تحليل الاتجاهات وفحص البنود التي تتضمنها القوائم المالية والوقوف على التقلبات غير العادية بها، كما تتعلق إجراءات ذلك الفحص التحليلي بدراسة العلاقة بين البنود المالية وتطورها التاريخي، من مقارنة الأرقام الحالية بما يقابلها في الفترات السابقة وكذلك الأرقام المتوقعة التي تظهرها الموازنات التخطيطية وغيرها من التنبؤات، أو البيانات السائدة في نفس النشاط بصفة عامة للوحدات ذات الطبيعة، والحجم والظروف المماثلة أو المشابهة¹.

كما تستخدم أساليب الفحص التحليلي، عادة للمساعدة على اكتشاف الأحداث غير العادية أو العلاقات غير العادية بالبيانات المسجلة، وقد توفر أيضاً الدليل على العلاقات غير العادية ببيانات العميل، فهو يهدف إلى لفت نظر المراجع إلى تلك الأمور غير العادية التي تتطلب مزيداً من أدلة الإثبات، كالتدعيم المستندي الإضافي لهذه العناصر².

كما يقصد بالفحص التحليلي أنه مجموعة من الفحوصات، التي تتضمن تحقيقات ومقارنات لجميع المعلومات المرتبطة بالميدان محل التدقيق³.

من طبيعة إجراءات الفحص التحليلي أنها تتضمن ما يلي⁴:

مقارنة المعلومات المالية مع:

- المعلومات المقابلة للفترة أو الفترات السابقة؛
- النتائج المتوقعة كما تحددها الموازنات التخطيطية وغيرها من التنبؤات؛
- المعلومات المقابلة لها في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى العملاء في المنشأة مع متوسط النسبة في نفس النشاط عموماً أو مع المنشآت ذات الحجم المماثل في نفس النشاط.

¹ - نبيل فهمي سلامة، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجامعة، بور سعيد، ط 1999، ص 238.

² - وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 338-339.

³ - يونس زين، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2009، ص 70، (غير منشورة).

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص - ص 78-79.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

- ودراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي كان من المتوقع تحقيقها طبقا لتنبؤات المنشأة على أساسا الخبرة السابقة مثل دراسة النسب المئوية لمجمل الربح؛
- وكذا دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المتعلقة بها مثل دراسة الأجرور وعلاقتها بعدد العاملين.

المطلب الثاني: أسباب استخدام الفحص التحليلي.

إن أهم أسباب استخدام الفحص التحليلي ترجع إلى تمكين المراجع من تحديد مناطق الخطورة المحتملة، وكذلك مساعدة المراجع في تقدير قدرة الشركة على الاستمرار وسنتطرق إلى أهم الأسباب على النحو التالي:

1. المساعدة في فهم طبيعة أعمال العميل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة:

لكي يقوم المراجع بالتخطيط السليم لعملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة الكامنة، عليه أن يتفهم طبيعة أعمال العميل لما له من تأثير على تقديره لمخاطر المراجعة واختياره لمعاونيه في عملية المراجعة وتوقيت إجراءات المراجعة.¹

وتعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الأساليب الشائع استخدامها في هذا المجال حيث أنه، بمقارنة معلومات السنة الجارية التي لم تتم مراجعتها بعد، بمعلومات السنة السابقة التي تم مراجعتها يمكنه الكشف عن التغيرات الجوهرية التي تستحق زيادة الاهتمام بها، والتوسع في فحصها وتجميع الأدلة، وبذلك يمكن للمراجع تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المراجعة.

وقد تمثل هذه التغيرات اتجاهات عامة كالانخفاض المستمر في نسبة مجمل الربح الذي قد يوضح أو يدل على زيادة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة محل المراجعة مما يجعل المراجع يهتم أثناء عملية المراجعة بتقييم المخزون.

كما أنها قد تمثل أحداث معينة كما لو وجد المراجع من المقارنة زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة، فإن هذا يجعله يستنتج أن هناك إضافات كبيرة تمت على الأصول خلال السنة محل المراجعة لذلك يجب عليه أن يقوم بفحصها.²

¹ - باسم نعيم عوض، مرجع سابق، ص23.

² - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، ط1، مصر، 2003، ص192.

2. تقدير قدرة الشركة محل المراجعة على الاستمرار:

يتم استخدام الإجراءات التحليلية على نحو مفيد، كمؤشر على الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الشركة محل المراجعة، ويجب أن يتم أخذ احتمال الفشل المالي في الاعتبار عند تقدير الأخطار المرتبطة بالمراجعة بالإضافة إلى ما يتصل باستخدام الإدارة لمفهوم الاستمرار عند إعداد القوائم المالية، وتوجد بعض أنواع الإجراءات التحليلية التي يمكن استخدامها على نحو مفيد في هذا الصدد، وإذا وجد أن هناك ارتفاعاً غير عادي في نسبة الدين طويل الأجل إلى صافي الثروة مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول، سيظهر مؤشر يعبر عن خطر كبير لحدوث فشل مالي، ولن تؤثر هذه الحالة فقط على خطة المراجعة ولكنها تثير شك كبير، عن إمكانية استمرار الشركة محل المراجعة، ويتطلب ذلك تعديلاً في تقدير المراجعة¹.

3. الإشارة إلى وجود تحريف في بعض بنود القوائم المالية:

قد تشير إجراءات المراجعة التحليلية إلى وجود تحريف (بالزيادة أو النقص) في بعض بنود القوائم المالية وقد تحدث فروق كبيرة غير متوقعة بين المعلومات أو النسب المالية عن العام الحالي (الذي لم تراجع قوائمها المالية بعد) والمعلومات أو النسب المالية في الأعوام السابقة في الوقت الذي لا يتوقع فيه حدوث هذه التقلبات غير العادية، وأحد الأسباب الهامة لوجود مثل هذه التقلبات غير العادية هو وجود أخطاء محاسبية، ومن ثم يجب على المراجع التحقق من أن التقلبات غير العادية ناتجة عن أخطاء محاسبية مقصودة أو غير مقصودة فعند مقارنة نسبة مخصص الديون المشكوك فيها إلى رصيد إجمالي العملاء مع نفس النسبة في السنوات السابقة، قد يلاحظ انخفاض هذه النسبة وفي نفس الوقت يكون هناك انخفاض في معدل دوران حسابات المدينين، والربط بين هاتين المعلوماتين قد يشير إلى احتمال تقدير مخصص الديون المشكوك فيها بأقل مما ينبغي،

وهذا الغرض من إجراءات المراجعة التحليلية يوفر معلومات لجذب انتباه المراجع (attention-direction) لأنها توفر مؤشرات على الحاجة إلى مزيد من الإجراءات التفصيلية في مجال من مجالات أو في دورة من الدورات المحاسبية والذي قد يكشف التخزين بالزيادة أو النقص².

¹ - ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل: ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005، ص255.

² - حاتم محمد الشيشيني، أساليب المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، ط2007، ص205.

4. تخفيض الاختبارات التفصيلية:

عندما لا ينتج عن أداء الإجراءات التحليلية ظهور تقلبات جوهرية فإن ذلك يتضمن انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة، وبالتالي تعد الإجراءات التحليلية دليلاً أساسياً يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها، ويمكن إجراء اختبارات تفصيلية أقل في هذا الإطار.

فإذا كانت نتيجة تنفيذ الفحص التحليلي على رصيد حساب صغير مثل حساب التأمين المدفوع مقدماً، قد يعد إجراء اختبارات تفصيلية في هذا الحساب أمراً غير ضروري، وفي بعض الحالات يمكن حذف بعض إجراءات المراجعة وتخفيض حجم العينة أو ترحيل زمن تنفيذ الإجراءات بعيداً عن تاريخ الميزانية.

وعادة ما يكون الفحص التحليلي أقل تكلفة بالمقارنة مع الاختبارات التفصيلية، وذلك بفضل معظم المراجعين لإحلال الإجراءات التحليلية محل الاختبارات التفصيلية كلما كان ذلك ممكناً، وللتوضيح أكثر يكون حساب ومراجعة النسب الخاصة بالمبيعات والمدنيين أقل تكلفة من إرسال المصادقات ألي المدنيين وإذا كان يمكن تخفيض أو الإحلال محل المصادقات عن طريق أداء الفحص التحليلي سيحدث توفير ملموس في التكلفة¹.

ويتوقف مدى توفير إجراءات الفحص التحليلي لأدلة هامة ومفيدة على مصداقيتها وجدواها وملائمتها للظروف التي تطبق فيها، فبالنسبة لبعض أهداف المراجعة وفي بعض الظروف تكون الإجراءات التحليلية أكثر الإجراءات ملائمة وفاعلية كما هو الحال بالنسبة لأهداف التصنيف السليم للعمليات، هدف الاكتمال، دقة أحكام وتقديرات الإدارة في نواحي معينة مثل: الديون المشكوك فيها².

5. تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة:

أسلوب الفحص التحليلي يعتبر أقل أنواع الاختبارات تكلفة، نظراً لإمكانية قيامه بها مكتئباً، دون الحاجة للانتقال إلى مقر المنشأة، وعلى أساس البيانات الظاهرة في القوائم المالية للسنة الحالية والسنوات السابقة، لذلك فإن التوسع إلى استخدامه يؤدي إلى تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة³.

¹ - ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 255، 256.

² - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 195.

³ - مرجع نفسه.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

المطلب الثالث: مزايا وأهداف الفحص التحليلي.

يهدف الفحص التحليلي إلى مساعدة المراجع في الأمور التالي¹:

- التعرف على طبيعة أعمال المنشأة.
- تحديد مجالات المخاطرة المتوقعة.
- تحديد مدى اختبارات العمليات وحسابات الأرصدة.
- تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص.
- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة.
- القيام بفحص إجمالي للمعلومات المالية.
- تشخيص الصعوبات المالية التي تواجه المؤسسة مستقبلاً.
- تحقيق هدف المعقولية بصفة عامة لأرصدة الحسابات.
- الفهم الأفضل لطبيعة نشاط المؤسسة.
- التنبؤ بالقيم الممكنة للأرصدة محل المراجعة.
- اكتشاف البنود غير المتوقعة.
- تعطي مؤشراً على قدرة المنشأة على الاستمرارية.²
- التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة والتعرف على مواطن القوة والضعف.³

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص79.

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة المتقدمة، مرجع سابق، ص7.

³ - بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير (غير منشورة)، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص38.

المبحث الثاني: المراحل التي يستخدم فيها الفحص التحليلي.

عملية المراجعة هي مجموعة العمليات والوسائل والأدوات التي يتم استخدامها من قبل مراجع الحسابات للحصول على أدلة الإثبات الكافية، والملائمة التي تمكنه من جمع البيانات والمعلومات محل المراجعة، مما يسمح له باختبارها والتحقق في مدى صحتها، وللقيام بهذا الأداء يتم تصميم عملية المراجعة لأغراض الفحص التحليلي من خلال العديد من المراحل التي سيتم التطرق إليها في المطالب الموالية:

المطلب الأول: مرحلة التخطيط للمراجعة.

يتم استخدام أساليب الفحص التحليلي في مرحلة التخطيط وذلك لمساعدة المراجع على تحديد طبيعة ومدى وتوقيت العمل الذي سيتم تنفيذه¹.

ففي مرحلة تخطيط عملية المراجعة يهتم المراجع بدراسة احتمال وجود الأخطاء الجوهرية في أرصدة حسابات القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، كما تساعد المراجع على التعرف على الأمور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال أداء المراجعة، كما تمكن المراجع من فهم أعمال المؤسسة وتحديد مجالات المخاطرة المتوقعة وبيان نواحي التطور في أعمال المؤسسة التي لم يكن يعلمها من قبل². كما يقوم المراجع بدراسة القضايا المحاسبية المعروفة، ومخاطر المراجعة وعلى ضوء هذه الدراسة يقوم بتحديد وتشخيص المجالات وأرصدة الحسابات التي يجب التركيز عليها في الاختبارات الجوهرية حتى يتمكن من تحقيق هدفه بأسرع وقت وأقل تكلفة وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. الجدول رقم(1-1) الموضح أدناه يبين مقارنة بيانات جدول حسابات النتائج لمؤسسة (x) للسنتين 1999، 2000:

¹-Arens Loebbecke , Auditing An integrated Approach, Prentice hall International editions, Eihth Edition, New Jarssy , 2000 , p190.

²- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص79.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

الجدول رقم (1-1): يوضح مقارنة لبيانات جدول حسابات النتائج لمؤسسة (x) للسنتين 2000،1999 .

2000		1999		السنة اسم الحساب
النسبة (%)	المبلغ	النسبة (%)	المبلغ	
100%	23000	100%	20.000	رقم الأعمال
54%	12480	60%	12000	تكلفة المبيعات
45.7%	10520	40%	8000	هامش الربح الإجمالي
20%	4600	20%	4000	أعباء المستخدمين
25.7%	5920	20%	4000	النتيجة الصافية

المصدر: منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، اتجاهات معاصرة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر، ط1، مصر، 2003، ص196.

من خلال المبالغ المدونة في الجدول أعلاه يتضح أن كل مبالغ سنة 2000 أكبر مما كانت عليه في سنة 1999 أي السنة السابقة، وقد يكون هذا هو الوضع العادي لشركة تنمو، غير أنه بإجراء تحليل أكبر يتضح أنه رغم أن تكلفة المبيعات زادت سنة 2000 عما كانت عليه سنة 1999 فإن هذه الزيادة لا تتناسب مع الزيادة في إيرادات المبيعات، إذ بينما زادت تكلفة المبيعات في سنة 2000، عما كانت عليه في 1999 بنسبة 4% نجد أن المبيعات زادت بنسبة 15% وهذا هو السبب الرئيسي لزيادة الربح أي نتيجة الدورة الصافية (كذلك يلاحظ أن نسبة أعباء المستخدمين بقيت تقريبا ثابتة على ما كانت عليه بنسبة 20%).

لذلك لا بد وأن يسأل المراجع نفسه لماذا انخفضت تكلفت المبيعات كنسبة من الإيرادات؟

وقد أرجعها الباحث لعدة أسباب منطقية وهي كالتالي:

- رفع أسعار المبيعات.
- تحقيق وفر في تكلفة الإنتاج نتيجة ارتفاع كفاءة المستخدمين.
- استخدام آلات أكثر كفاءة وإنتاجية.
- استخدام خدمات أكثر جودة.

ومع ذلك لا يزال هناك احتمال حدوث أخطاء وتلاعب مما أدى إلى زيادة الأرباح ومن بين هذه الأخطاء في نظر الباحث، تسجيل إيرادات وهمية مثل تكرار قيد بعض الفواتير في مبيعات سنة 2000

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

أو إثبات مخزون وهمي أو المغالاة في تقييم المخزون، وعلى ذلك إذا وجد المراجع انه غير قادر على أن يتأكد مستنديا من الزيادة في أسعار البيع أو انخفاض تكاليف الإنتاج فإنه قد يعتقد أن هناك مخاطر أعلى من الطبيعي للأخطاء والتلاعبات لذلك فإنه يخطط لتوسيع تطبيق إجراءات مراجعة إضافية لعناصر الإيرادات والتكاليف والمخزون¹.

زيادة رصيد الأصول الثابتة يعتبر مؤشرا على وجود عمليات حيازة هامة يجب مراجعتها، كما أن انخفاض نسبة الهامش الإجمالي مع الوقت قد يشير إلى زيادة المنافسة في المجال الذي تعمل فيه المؤسسة، وهنا يجب على المراجع أن يعطي لطريقة تسعير المخزون عناية أكثر خلال عملية المراجعة². ويستعين المراجع في مرحلة التخطيط بالبيانات المالية وغير المالية وإن كان يهتم بالبيانات غير المالية بصفة خاصة ولكن يجب عليه قبل أن يعتمد على هذه البيانات أن يتحقق من مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المتبع لإعدادها، ويمكنه التحقق من ذلك عند إجراء اختبارات مدى الالتزام في دراسة وتقييم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

كما يعتبر استخدام نموذج تحليل النسب ونموذج تحليل الاتجاه كافيا خلال مرحلة التخطيط لإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة للمؤسسة موضع المراجعة، ومقارنة الحسابات المرتبطة ببعضها البعض ونظرا لأن عمل المراجع عند تخطيط عملية المراجعة يتم عادة قبل أن تكون القوائم المالية السنوية متاحة نهائيا فإن إجراءات الفحص التحليلي التي تنفذ في هذه المرحلة سوق تتوقف بالضرورة على القوائم المالية المؤقتة أو على قوائم مالية مقدرة أعدت لأغراض إدارية داخلية³.

ويلخص الباحث مما سبق أن استخدام إجراءات الفحص التحليلي في مرحلة تخطيط عملية المراجعة يمكن أن يشير إلى ضرورة التوسع في اختبارات التفاصيل، فإذا كانت العلاقات بين البيانات المالية تتفق مع العلاقات المنطقية المتوقع وجودها بين هذه البيانات فإنه يراعى عند وضع برنامج المراجعة تخفيض إجراءات المراجعة الأخرى.

وأما إذا كانت العلاقات غير متفقة مع ما هو متوقع، فإنه يراعى عند وضع برنامج المراجعة التوسع في إجراءات المراجعة الأخرى.

¹ - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 197.

² - ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 255.

³ - محمود شوقي عطا الله، دراسات وبحوث في المراجعة، الجزء الثاني، مكتبة الشباب، المنيرة، القاهرة، مصر، 1992، ص 159.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

كما يمكن أن تعتمد القرارات المتعلقة بتوقيت اختبارات المراجعة جزئياً على أهداف المراجعة وجزئياً على عوامل أخرى¹.

القرارات المتعلقة بأهداف المراجعة مثلاً إذا كان الهدف هو تقييم النظم كما في حالة يكون نظام الرقابة الداخلية عنصراً يجب فحصه للتحقق من صحة وشرعية العمليات المالية فإنه من المرغوب إجراء الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات الضرورية للتقييم التمهيدي للنظام في بداية عمل المراجعة (قبل نهاية الفترة المحاسبية) وعليه فإن الاختبارات يجب أن تجري في أسرع وقت ممكن بعد تحديد أهداف المراجعة.

أما العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على تقدير المراجع المتعلق بتوقيت إجراء الاختبارات فتتمثل في:

- ✓ زيادة ظروف النشاط غير المواتية من مخاطر إجراء اختبارات قبل نهاية الفترة المحاسبية.
 - ✓ ما إذا كان النظام المحاسبي للعميل يتوافر له خصائص الضرورية لتشغيل المعلومات الدقيقة قبل نهاية الفترة المحاسبية.
 - ✓ ما إذا كانت أدلة الإثبات الكافية متاحة قبل نهاية الفترة المحاسبية وفي تاريخ الميزانية.
 - ✓ ما إذا كانت الاختبارات الأساسية الفعالة يمكن تصميمها في غياب نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.
- المطلب الثاني: مرحلة التنفيذ.**

يستطيع المراجع أن يطبق إجراءات الفحص التحليلي خلال تنفيذ عملية المراجعة كاختبارات تحقق مع أداء إجراءات المراجعة الأخرى على مفردات المعلومات المالية؛ لكي تساعده في تحديد عينات مجتمع المراجعة، وتصميم اختبارات التحقق الأخرى من أجل تقليل مخاطر الاكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة بالبيانات المالية محل التدقيق، وقد تتم الإجراءات الجوهرية من خلال إجراءات الفحص التحليلي أو من خلال المراجعة التفصيلية، التي تتم عن طريق مراجعة مجتمع الدراسة كله المتمثل في أرصدة حسابات القوائم المالية، وما يرافقها من جداول ملحقة أو عن طريق مراجعة اختباريه بالحصول على عينة من المجتمع لمراجعتها وفحصها، فإنه عند تحديد حجم العينة، اللازمة لاختبارات التفاصيل المرتبطة بمخزونات البضائع أو بمخزونات المواد الأولية، فإن المراجع قد يفحص التغير في معدلات دوران

¹ - وليم توماس، أمرسونهكي، مرجع سابق، ص 340.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

المخزون لمختلف مكونات المخزون، وتحديد أرصدة الحسابات التي يجب أن يعطي لها عناية واهتماما أكثر.

إن استخدام أساليب الفحص التحليلي كاختبارات تحقق خلال مرحلة التنفيذ توفر دليل إثبات عن مدى صحة المعالجة المحاسبية للعمليات المالية وما يترتب عنها من أرصدة لحسابات القوائم المالية، كما أنها تساعد على تحديد مجالات الأخطاء المتوقعة.

وتكون أكثر كفاءة وفاعلية من اختبارات التفاصيل، وهناك حسابات في القوائم المالية تستخدم إجراءات الفحص التحليلي للتحقق منها مثل الأجرور المباشرة للمستخدمين والتي تحسب على أساس ساعات العمل، ومعدل الأجرور يظهر قيمة الأجر من فترة معينة بذاتها ويمكن اختبارها ومقارنتها مع القيمة المحتسبة للأجرور المسجلة بالدفاتر.

إن مبلغ قسط الامتلاك المتوقع يقارن بالقيم المسجلة دفتريا لمبلغ قسط الإهلاك المحتسب بتطبيق معدلات الإهلاك المستخدمة على تكلفة الاقتناء خارج الرسم (التكلفة التاريخية) للأصول الثابتة الملموسة القابلة للاهلاك في بداية الفترة والإضافات والاستبعادات التي حدثت لتلك الأصول خلال الفترة؛

وهناك بعض المواقف أيضا التي تكون فيها إجراءات الفحص التحليلي هي الإجراءات الأساسية للحصول على أدلة الإثبات اللازمة للاتفاق مع معيار المراجعة الخاص بأدلة الإثبات، وذلك بعد أداء اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، مثلا: إذا قام المراجع بأداء اختبارات مدى الالتزام بعمليات المشتريات المحددة، فإن إجراءات الفحص التحليلي قد تكون إجراء التحقق الوحيد الذي يطبق على بعض حسابات الأعباء المحددة مثل مصاريف الشراء ومصاريف نقل المشتريات¹.

ومن الممكن أيضا أن تؤدي إجراءات الفحص التحليلي إلى التوسع في اختبارات التفاصيل، فإذا كان نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة محل المراجعة له كفاءة وفعالية جيدة على المبيعات مع عدم وجود نتائج غير متوقعة من اختبارات مدى الالتزام بهذه النظم، فإن المراجع يقرر عادة إرسال مصادقات لعدد قليل من المدينين، إلا أنه إذا لاحظ المراجع أن عدد الأيام تظل فيها المبيعات بدون تحصيل (متوسط فترة التحصيل) قد زاد ولم يقتنع بالتفسيرات المعطاة له من جانب الإدارة من هذا الاتجاه فقد يقرر إرسال مصادقات لعدد أكبر من المدينين للتأكد من عدم وجود مدينين وهميين، وأيضا قد يوسع اختباره

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص 81.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

عن عملية التحصيل للتأكد من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كما، قد يقوم المراجع باستخدام النوعين السابقين معا (الفحص التحليلي، المراجعة التفصيلية)¹.

وقد يتم استخدام إجراءات الفحص التحليلي خلال هذه المرحلة بالتعاون مع النماذج الفنية الأخرى لمساعدة المراجع في الحصول على دليل إثبات مادي له كفاءات عالية في تأييد الرأي الذي يبديه المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة، كما تستخدم هذه الإجراءات لتحل محل أو لتقلل من اختبارات المراجعة التفصيلية، ويعتمد على استخدام إجراءات الفحص التحليلي في حالة إمكانية التنبؤ الدقيق بقيم الحسابات محل المراجعة بالإضافة إلى وجود على الأقل واحد من العوامل الآتية²:

- دليل مراجعة مناسب تم توفيره باستخدام نماذج فنية أخرى.
 - عدم وجود خطر الغش والتزوير مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية القيم الواردة في السجلات والنظام المحاسبي المتبع والمساطر لمعايير المحاسبة الدولية، وأساليب الرقابة الداخلية المعمول بها.
- وبذلك يتوقف قرار المراجع في اختيار إجراءات الفحص التحليلي، أو اختبارات المراجعة التفصيلية، أو كلاهما معا على كل من مستوى الضمان الذي يوفره كل شكل من الاختبارات، وعلى التكاليف المرتبطة بالحصول على أدلة إثبات بطرق مختلفة³.
- وتعتبر إجراءات الفحص التحليلي أحيانا أكثر فعالية وكفاءة من اختبارات المراجعة التفصيلية لأداء اختبارات التحقق إلا أن هذه الميزة تعتمد أساسا على العوامل الآتية⁴:
- طبيعة الحساب محل المراجعة.
 - المساعدة في تحديد حجم عينة المراجعة.
 - توفر البيانات الضرورية لتحديد القيم المتوقعة للحسابات محل المراجعة ومدى الاعتماد على هذه البيانات.

¹ - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1995، ص258.

² - محمد محمود عبد المجيد، سونيا إلياس جورجي، المراجعة المتقدمة-الأساليب العلمية والإجراءات العملية، مكتبة الشباب، القاهرة، مصر، 1997، ص - ص361-362.

³ - محمود شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص120.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص76.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

- كفاءة المراجع في تحديد العلاقة الموجودة بين الحسابات المختلفة، ومدى تأثير كل منهما على الآخر (إمكانية القدرة على التنبؤ بالعلاقة)، وكذلك فائته في تحديد القيم المتوقعة (دقة التنبؤ).
 - المساهمة في إتمام عملية المراجعة بكفاءة، فمثلاً: يتم من خلال أساليب الفحص التحليلي تقدير أرصدة الإيرادات والأعباء في السنة موضح المراجعة ومقارنتها بالأرصدة الدفترية لتحديد ما إذا كانت تسير في الاتجاه الصحيح أم أن الأمر يستدعي مراجعة وفحص إضافي، مما يمكن من الحكم على مدى سلامة وصحة القوائم المالية.
 - تخفيض تكاليف عملية المراجعة¹: يتم تخفيض تكاليف المراجعة عن طريق تقليل نطاق المراجعة، اعتماداً على أن إجراءات الفحص التحليلي توفر أدلة إضافية تدعم الثقة في سلامة الأرصدة والعمليات.
 - التحليل باستخدام النسب الخاصة لمراجعة الحسابات التفصيلية الداخلة في تكوين أرصدة الحسابات.
 - إجراء المقارنات بين قيد الحسابات المختلفة محل المراجعة والفترات السابقة لها وتقديرات الموازنة.
 - اختبار تحقق أساسي الهدف منه توفير دليل إثبات.
 - اختبار تحقق إضافي يدعم نتائج اختبارات التفاصيل.
- حيث يمكن اعتبار أساليب الفحص التحليلي في هذه المرحلة كأحد اختبارات التحقق أو كبديل مكمل للتحقق بالعينة، فعندما تستهدف المراجعة تحقيق عرض محدد ومعين سلفاً، أو إذا كانت أرصدة الحسابات، صغيرة القيمة فيمكن الاكتفاء باستخدام إجراءات الفحص التحليلي كدليل لتأييد قبول القيم محل المراجعة.
- المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير.**
- تستخدم إجراءات الفحص التحليلي في هذه المرحلة لتعزيز النتائج التي توصل إليها المراجع خلال مراجعته لحسابات القوائم المالية، كما قد يؤدي استخدام هذه الإجراءات إلى التعرف على جوانب تحتاج إلى مراجعة إضافية².

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص77.

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص260.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

وعلى الرغم من أن المراجع عادة لا يتوقع أن يجد انحرافات غير متوقعة في هذه المرحلة نظرا لأن مثل هذه الانحرافات تكون قد اكتشفت في المرحلتين السابقتين لعملية المراجعة¹.

ويستخدم المراجع أساليب الفحص التحليلي أثناء هذه المرحلة حتى يتمكن من القيام بالتقييم النهائي للقوائم المالية محل المراجعة، حيث أنه يهتم في هذه المرحلة بالبحث عن وجود أية مؤشرات تدل على وجود أخطاء مادية أو مخالفات لم يتم الكشف عنها، كما يكون معنيا بالحصول على الملائمة اللازمة عما إذا كانت القوائم المالية الكلية معقولة ومقبولة وبياناتها منسقة ومتماثلة وعلاقتها مع بعضها البعض واضحة ومتسقة مع فهم المراجع للأحداث خلال الفترة محل المراجعة، ويعتبر نموذج تحليل النسب ونموذج تحليل الاتجاهات ذو أهمية بالغة لإجراء التقييم النهائي والكشف عن أي تضارب أو عدم اتساق بين البيانات المالية ذات العلاقة، إذ قد يكون هناك ما يدعو للتوضيح أكثر، كما أن المقارنات مع السنوات السابقة والمؤسسات الشبيهة في نفس النشاط من شأنها أن توفر القناعة المستهدفة من التقييم النهائي وتتشابه إجراءات الفحص التحليلي المستخدمة في هذه المرحلة إلى حد كبير مع الإجراءات التي تستخدم في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، إلا أن الهدف من استخدامها أثناء هذه المرحلة هو الكشف عن وجود حسابات غير عادية أو متوقعة من القوائم المالية التي تم اعتمادها دون تأخذ الاهتمام الكافي أثناء تنفيذ المراجعة، وكمثال على ذلك قد تسفر مراجعة حسابات النقديات والمدينين والمخزون وأوراق القبض من قبول القيم المذكورة فيها، ولكن عند فحصها مجتمعة قد تظهر تقلبات هامة في رأس المال العامل لم يسبق اكتشافها وتوضيح أسبابها².

وفي الحالة العامة فإن المراجع يسعى من وراء تطبيق إجراءات الفحص التحليلي في هذه المرحلة إلى القيام بالفحص العام للقوائم المالية بغرض تحقيق مايلي³:

- إبداء الرأي النهائي الشامل بشأن مدى تماشي المعلومات المالية مع ما توفر له من بيانات عن المنشأة والظروف الاقتصادية المتعلقة بها.

- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مراجعة مفردات القوائم المالية.

¹ - محمود شوقي عطا الله، مرجع سابق، ص 162.

² - محمد محمود عبد المجيد، سونيا إلياس جرجي، مرجع سابق، ص - ص 364-365.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص 80.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

- الحصول على تفسيرات ملائمة وكافية من الإدارة عن أي تغييرات جوهرية في حسابات القوائم المالية وإخضاع هذه التفسيرات تقييم دقيق في ضوء أدلة الإثبات الأخرى.
- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي جمعها المراجع بخصوص أرصدة الحسابات التي اعتبرها غير عادية أو غير متوقعة عندما كان يخطط لعملية المراجعة.
- إن أرصدة الحسابات التي تظهرها القوائم المالية تتطابق مع نتائج عملية المراجعة.
- الاقتناع بأنه تم تنفيذ إجراءات الفحص التحليلي الكافي والمناسب لطبيعة العينة محل المراجعة.
- إظهار النواحي التي تحتاج إلى إجراءات إضافية أخرى حتى يمكن تكوين الرأي بشأنها خاصة إذا تم اكتشاف أخطاء جوهرية في هذه المرحلة المتأخرة من عملية المراجعة.
- تقييم معقولة أرصدة القوائم المالية ككل عن طريق اكتشاف العلاقات الغير منطقية إلى جانب تقييم مبدأ كفاية الإفصاح في تلك القوائم عن حقيقة نشاط المؤسسة.

الفصل الأول ----- الأسس العلمية لتطبيق الفحص التحليلي

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم استعراض الفحص التحليلي بدراسة الجوانب التي تشمل مفهوم الفحص التحليلي؛ بالنسبة للمبحث الأول تناولنا فيه جملة من التعاريف، والتي جاء في مضمونها أن الفحص التحليلي عبارة عن مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات ومقارنات لجميع العلاقات بين مختلف المعلومات في القوائم المالية، والتي تكون محل التدقيق.

وتوجد جملة من الاسباب التي تدفع المراجع إلي استخدام الفحص التحليلي والتي تمحورت في

النقاط التالية :

- مساعدة المراجع في فهم طبيعة أعمال المؤسسة وتحديد مناطق الخطورة.
- مساعدة المراجع في التعرف على مجالات الأخطاء في القوائم المالية.
- مساعدة المراجع في تقدير قدرة المؤسسة على الاستمرار.

كما استعرضنا في المبحث الثاني أهم المراحل التي يستخدم فيها الفحص التحليلي واستنتجنا إلى أنه يمكن استخدام الفحص التحليلي في أي مرحلة من مراحل التدقيق، سواء كان في مرحلة التخطيط للمراجعة أو في مرحلة التنفيذ أو في مرحلة إعداد التقرير.

كما أن للفحص التحليلي مزايا واهداف يسعى المراجع من خلالها، الحصول على أدلة إثبات كافية لتأييد الرأي الذي يبديه حول صدق القوائم المالية لإعداد التقرير.

الفصل الثاني

أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

- المبحث الأول: أساليب الفحص التحليلي البسيطة.
- المبحث الثاني: خطوات تطبيق الفحص التحليلي والاعتبارات الواجب استخدامها.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

تمهيد:

سيتم من خلال هذا الفصل التطرق إلى أساليب الفحص التحليلي البسيطة والتي لها علاقة بموضوع البحث من أجل تحديد القيم المتوقعة لأرصدة حسابات القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، والتي تعتمد في استخدامها لأغراض الفحص التحليلي على التمعن والدراسة الانتقادية والمقارنة والربط بين المعلومات وتحليل الاتجاهات للنسب.

وبالتالي فإن المراجع يرغب في استخدام أساليب بسيطة ومثلى يعتمد عليها وموثوق فيها، فالوصول إلى الحلول المنشودة والدقيقة تتطلب وقتا وجهدا كبيرا، كما تتطلب عمليات ادارية معقدة نسبيا وبالتالي فإن الاختيار الأفضل لتطبيق أسلوب ما يظهر مشكلة القرارات التقليدية والتي تتمثل في المواءمة بين الكفاءة وتكلفة الأدلة المتاحة، وبالتالي على المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار التكلفة، والعائد بالنسبة لكل أسلوب من الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات محل التدقيق، ودراسة العلاقات بين بعضها البعض، من أجل اكتشاف ما قد يظهر بها من انحرافات؛ وسيتم تقسيم هذا الفصل حسب المبحثين الموليين:

- **المبحث الأول:** أساليب الفحص التحليلي البسيطة.
- **المبحث الثاني:** خطوات تطبيق الفحص التحليلي والاعتبارات الواجب استخدامها.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

المبحث الأول: أساليب الفحص التحليلي البسيطة.

من خلال هذا المبحث سيتم تصنيف أساليب الفحص التحليلي البسيطة إلى أساليب حكمية والتي تعتمد على التمعن والحكم الشخصي للمراجع، وأسلوب المقارنات، وأسلوب تحليل النسب المالية، وعلى هذا الأساس يتم تقسيم المبحث إلى المطالب الموالية:

المطلب الأول: أساليب قائمة على الحكم الشخصي للمراجع

وفقا لهذه الأساليب فإن المراجع يستخدم، حكمه الشخصي المبني على خبراته المهنية، في تقدير أمور معينة في عملية التدقيق ويرى البعض أن الحكم المهني للمراجع هو مفهوم متأصل في موضوع الفحص التحليلي، وفي كل الأحوال فإن الحكم المهني يكون مستندا إلى معقولة أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها، وتتضمن الأساليب القائمة على الحكم الشخصي للمراجع مايلي:

1- أسلوب المراجعة الانتقادية:

المراجعة الانتقادية هي نوع من الانتقاد والتمعن بالعين المجردة للقوائم المالية محل المراجعة لتحديد مدى معقوليتها، وذلك من خلال اعتماد المراجع على نظراته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية وتقديره الحكمي¹.

بحيث أصبح المراجع يعتمد على هذا النموذج من المراجعة الانتقادية عن طريق الفحص السريع بالانتقاد والتمعن للبيانات والمعلومات التي تحتويها المستندات، الدفاتر والسجلات وما ينتج عنها من قوائم مالية، وملاحق مع التركيز على العناصر غير العادية، والتي لم يتمكن المراجع من اكتشافها خلال الفحص الحسابي والفحص المستندي (من حيث الشكل القانوني والموضوعي)، والتي قد ترجع إلى وجود غش وأخطاء بها.

لذلك فإن المراجعة الانتقادية أداة مساعدة في التخطيط لعملية المراجعة ومصدر للحصول على الاثباتات التي يتطلبها معيار العمل الميداني من معايير المراجعة، وذلك من خلال اجراءات الفحص التحليلي للعمليات والأرصدة.

¹ - أحمد عبد المولى أحمد الصباغ، استخدام الأساليب التحليلي الاحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، مصر، 1988، ص- ص133- 135.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

وبذلك يمكن القول أن نموذج المراجعة الانتقادية أصبح مجالاً أساسياً من مجالات المراجعة للاعتبارات التالية:¹

- مقارنة مبالغ أرصدة الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، مع المبالغ المتوقعة من قبل المراجع بناءً على خبراته، والظروف الاقتصادية السائدة مما يؤدي لتوفير دليل اثبات مفيد لأغراض الفحص التحليلي، فمبالغ الأرصدة التي تتوافق مع توقعات المراجع تعتبر مقبولة أما مبالغ الأرصدة التي تتحرف عن توقعات المراجع فإنها تتطلب البحث عن الأسباب المؤدية لذلك، وإجراء اختبارات تفصيلية إضافية أكثر عمقاً لها.

- فحص ومقارنة الأرقام الخاصة بالمؤسسة سواء كانت أرقام مالية أو غير مالية، مع البيانات والمعلومات الأخرى الداخلية والخارجية، وذلك بهدف مساعدة المراجع في إبداء الرأي الفني عن معقولية أرصدة الحسابات.

- دراسة العلاقة القائمة بين البيانات المسجلة بدفاتر يومية المؤسسة، ومقارنتها بما يقابلها من بيانات الفترة المحاسبية السابقة أو مقارنتها ببيانات نموذجية متوقعة، والكشف عن الانحرافات والتعرف على أسبابها، وبالتالي يمكن استخدام أسلوب مقارنة البيانات وهو أحد أنواع الاختبارات التحليلية والأكثر شيوعاً واستخداماً من قبل مراجعي الحسابات عند فحص البيانات المالية لمعرفة مدى معقوليتها.

ويستخدم المراجع أسلوب مقارنة البيانات بأشكال متعددة تخدم أغراض الفحص التحليلي.

2- أسلوب التنبؤات الحكيمة القائمة على الحكم الشخصي:

يستند المراجع على خبراته الشخصية في بناء توقعات لقيم الأرصدة محل المراجعة، ثم يقارن الأرصدة الفعلية بالقيم المتوقعة لهذه الأرصدة لتحديد مدى معقوليتها، ويمكن استخدام النموذج الموالي:²

نموذج المدخل الحكي: يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع استناداً على خبرته الشخصية فيما يتعلق بتحديد حجم العينة، واختبار أرصدة الحسابات بالقوائم المالية وتقييم نتائجه.³

ومن عيوب هذا النموذج عدم وجود طريقة علمية أو موضوعية فيما يتعلق باتخاذ القرارات التي تسبق عملية المراجعة أو تقييم النتائج التي يحصل عليها بعد عملية المراجعة لغرض التحقق من مدى

¹- يرجع إلى : عباس أحمد رضوان، دور اجراءات الفحص التحليلي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، فرع بنها، العدد الأول، مصر، 1990، ص516.

² - بلقاسم سعودي، مرجع سابق، ص77.

³- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003، ص25.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

تمثل العينة للمجتمع، القوائم المالية، الذي اخذت منه، فهذه الطريقة لا تعتمد على أيه أسس علمية سليمة، مما يجعل العينة لا تمثل المجموع تمثيلا سليما ومن هذه الطرق ما يلي¹:

- مراجعة جميع أرصدة الحسابات التي تنتمي إلى مجموعة معينة مثل أرصدة حسابات الزبائن التي تبدأ أسماء أصحابها بالحرف الأبجدي "أ".
- مراجعة جميع أرصدة الحسابات التيزيد مبلغها عن مبلغ معين يحدده المراجع.
- مراجعة جميع العمليات التي تمت في شهور معينة دون الأخرى.
- كما يستخدم نموذج المدخل الحكمي في الحالات التالية:
 - عدم توفير بيانات عن السنوات الماضية.
 - في حالة وجود عدد كبير من التغيرات، التي تؤثر في الحساب محل التنبؤ بحيث لا يستطيع القائم بالتنبؤ حصر هذه المتغيرات أو تجميع البيانات عنها.
 - كون البيانات المتوفرة غير دقيقة (عدم توفر بيانات).

المطلب الثاني: أسلوب المقارنات.

يعتبر أسلوب المقارنات من أكثر أساليب الفحص التحليلي البسيطة، استخداما من قبل مراجعي الحسابات عند فحص البيانات المالية، لمعرفة مدى معقولية هذه البيانات، فطبقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع بمقارنة أرقام الفترة الحالية بأرقام الفترة أو الفترات السابقة، للتحقق من أن القيم تسير في نفس الاتجاه، وبالتالي سيتم التطرق إلى مداخل المقارنات الأكثر استخداما لأغراض الفحص التحليلي كمايلي:

1- مقارنة بيانات المؤسسة للسنة الحالية بالسنوات السابقة:

على الرغم من بساطتها فإن هذه المقارنات تساعد المراجع على تحديد أرصدة الحسابات، التي يكون من المحتمل انها تتضمن اخطاء أو مخالفات، وبالتالي فإنها تتطلب اهتمام أكبر من المراجع بسبب وجود تغيرات غير عادية في قيمتها بالمقارنة مع الفترات السابقة، وذلك عن طريق إدراج أرصدة ميزان المراجعة المعد للسنة السابقة، في عمود منفصل بورقة العمل لميزان المراجعة ليقرر المراجع ما إذا كان يوجد حساب يحتاج اهتمام أكثر من باقي الحسابات بسبب وجود تغير جوهري في رصيده، فإذا لاحظ المراجع زيادة كبيرة في رصيد حساب المهمات، ففي هذه الحالة على المراجع أن يحدد ما إذا كان سبب

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص26.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

هذه الزيادة يرجع إلى الاستخدام المتزايد لحساب المهمات أم إلى خطأ في الحساب بسبب التصنيف أو في مخزون المواد و المهمات.¹

لذلك فمبالغ الأرصدة التي تنحرف عن الأرصدة المتوقعة، تتطلب البحث عن الأسباب المؤدية لذلك، وإجراء اختبارات تفصيلية إضافية أكثر عمقا.²

2- مقارنة تفاصيل الرصيد الإجمالي مع ما يقابلها في السنة السابقة: إذا لم يحدث تغيير كبير في العمليات التشغيلية لدى المؤسسة في العام الحالي، يجب أن يظل جانب كبير من اجماليات القوائم المالية أيضا دون تغيير.

ومن خلال المقارنة الموجزة لتفاصيل الفترة الحالية مع ما يقابلها في الفترة السابقة، يمكن تحديد المعلومات التي يجب فحصها على نحو إضافي، ويمكن أن تتم المقارنة وفقا لفترة زمنية أو في فترة ما من الزمن، مثل مقارنة الاجماليات الشهرية في السنة الحالية باجماليات نفس الشهور في السنة السابقة، مثل اقتناء معدات وأدوات صناعية لشهر مارس 2012 مع اقتناء معدات وأدوات صناعية لشهر مارس 2013... الخ أو قد يتم مقارنة تفاصيل القروض التي يجب سدادها في نهاية الفترة الحالية أي في نهاية سنة 2013، مع ما يقابلها في نهاية الفترة السابقة أي في نهاية سنة 2012.³

إن هذه المقارنة لا تأخذ في الحسبان النمو أو التدهور في العمليات كما أنها تتجاهل العلاقات بين البيانات مثل العلاقة بين المبيعات وتكلفة المبيعات، لذلك فإن استخدام طريقة مقارنة النسب المالية تنفادي هذين العيبين.⁴

3- مقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية:

ويتم هذا النوع من المقارنات من خلال مقارنة بيانات المؤسسة محل المراجعة مع بيانات الصناعة التي تعمل فيها لفترات محددة، بحيث توفر هذه المقارنة معلومات مفيدة عن اداء المؤسسة. ومن أهم الفوائد التي تعود على المراجع من مقارنة بيانات المؤسسة مع بيانات الصناعة أنها تساعد في فهم طبيعة اعمال المؤسسة، وبيانات احتمالات الفشل المالي الذي قد يواجهها في المستقبل القريب.

¹ - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص202.

² - يرجع إلى: عباس أحمد رضوان، " دور إجراءات الفحص التحليلي "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، العدد الأول ، مصر، 1990 ، ص 516.

³ - ألفين أرينز وجيمس لوبك، مرجع سابق، ص261.

⁴ - منصور أحمد البديوي وآخرون، مرجع سابق، ص203.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

غير أنه يعاب على نسبة الصناعة أنها عبارة عن متوسطات عامة لذلك فإن المقارنة معها قد لا تكون ذات فائدة معتبرة، بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات المختلفة والتي قد تؤثر على امكانية قابلية البيانات للمقارنة، فإذا كانت معظم مؤسسات الصناعة تستخدم طريقة FIFO لتقييم المخزون وطريقة الإهلاك الثابت لحساب مبلغ قسط الإهلاك، بينما كانت المؤسسة تستخدم طريقة LIFO وطريقة الإهلاك المتناقض على التوالي فإن المقارنة في هذه الحالة لن تكون مفيدة لذلك، يجب الحذر عند تفسير النتائج في هذه الحالة.¹

المطلب الثالث: أسلوب تحليل النسب المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي.

تعتبر النسب المالية من أهم الأساليب استخداماً لأغراض الفحص التحليلي لكونها أكثر قدرة من القيم المطلقة في تحديد التغيرات غير العادية في العلاقات القائمة بين أرصدة حسابات القوائم المالية، ومن خلال هذا المطلب سنعرض بعض النسب المالية المستخدمة لأغراض الفحص التحليلي. النسب باعتبارها علاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام، تستخدم في إضفاء دلالات على محتويات القوائم المالية والتقارير المحاسبية بحيث تساعد المراجع في التعرف على مواطن الاتجاهات غير العادية.²

ولهذا فإن أهمية التحليل بالنسب المالية يساعد المراجع على³:

- مقارنة هذه العلاقات بالنتائج المتوقعة، وكذلك مقارنة الأداء الحالي للمؤسسة بالأداء السابق، لأن هذه العلاقات غالباً ما تظل ثابتة خلال الزمن.
- مقارنة ميزانية المؤسسة بميزانيات مؤسسات أخرى، أي مقدرتها على تحديد كل من العلاقات الثابتة داخل المؤسسة خلال الزمن والعلاقات العامة بين المؤسسات داخل مجال نشاط معين.
- التعرف من خلال هذه المقارنة على مدى تساير النسب التي تحققها المؤسسة وضع المراجعة مع النسب المعيارية (القياسية)، والجوانب التي يحتمل ان تتواجد بها بعض المشكلات، والتي تتطلب استخدام اجراءات مراجعة اضافية.

¹- منصور أحمد البديوي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص201.

²- صادق الحسني، التحليل المالي والمحاسبي، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، درا مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، ط 1998، ص227.

³- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص21.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

- تحديد الانحرافات وتقصي أسبابها والحكم على ما تدل عليه هذه النسب وما تفصح عنه من حقائق واتجاهات تتعلق بنتيجة نشاط المؤسسة وميزانيتها، مما يجعل من الأسلوب التحليلي دليل اثبات إضافي مؤيد لرأي المراجع بشأن مدى سلامة حسابات القوائم المالية، بحيث توجد العديد من النسب المالية التي يستطيع المراجعون استخدامها كإجراءات لأغراض الفحص التحليلي، ويمكن تصنيفها إلى:¹

أولاً- نسب محاسبية لقوائم مالية معمول بها: هي عبارة عن نسب محاسبية من واقع القوائم المالية المعمول بها بحيث يتم تصنيفها على النحو التالي:

- نسب أرصدة حسابات الميزانية.
- نسب أرصدة حسابات النتائج.
- نسب قائمة التدفقات النقدية.

هذه النسب تتميز بالخصائص التالية:

- تترجم الأعمال التي تقوم بها المؤسسة.
- تبين التغيرات التي تحدث خلال فترتين ماليتين.
- تبين مصادر الأموال واستخداماتها.
- تزود المستثمرين والدائنين بمعلومات تساعد على تقييم أعمال المؤسسة.

ثانياً- نسب الربحية أو (مؤشرات الربحية): وهي تتضمن نسب مجمل ربح النشاط، نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول، نسبة العائد إلى الأصول المستثمرة.²

ومن أهم نسب الربحية التي يستخدمها المراجع لأغراض الفحص التحليلي نجد:

1- معدل العائد على حقوق الملكية: يشير إلى العائد المحقق على استثمارات حملة الأسهم العادية ويعبر عنه بالعلاقة التالية:³

$$\text{معدل العائد على حقوق الملكية} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{حقوق حملة الأسهم}}$$

¹ - بلقاسم سعودي، مرجع سابق، ص 96.

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص 87.

³ - جورج دانيال غالي وآخرون، المراجعة المتقدمة، مدخل كمي، جامعة عين شمس، مصر، 2007، ص 418.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

2 - معدل العائد على اجمالي الأصول: هو عبارة عن العائد المكتسب على الموارد المستثمرة في المؤسسة والتي يتم تمويلها من جملة الأسهم ويتم حسابه بالعلاقة التالية:¹

$$\text{معدل العائد على اجمالي الأصول} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

3- نسبة صافي الربح إلى المبيعات: تشير إلى العائد المحقق من المبيعات ويتم حسابه بالعلاقة التالية:²

$$\text{نسبة صافي الربح إلى المبيعات} = 100 \times \frac{\text{صافي الربح بعد الضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$$

4- نسبة مجمل الربح: من خلال نسبة مجمل الربح إلى صافي المبيعات يتمكن المراجع من تحديد مدى صحة أو عدم صحة الحسابات الختامية فهي تعتبر مؤشرا جيدا لتوقع احتمال وجود أخطاء أو تعريفات الحسابات وتحسب الصيغة الموالية:³

$$\text{نسبة مجمل الربح} = 100 \times \frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$$

ثالثا- نسب السيولة:

هي نسب تستخدم للحكم على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل عند استحقاقها وهذه النسب تتكون من:

1- نسبة التداول: تعبر هذه النسبة على قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها وتحسب بالصيغة التالية:⁴

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

2- نسبة السيولة السريعة: وتسمى أيضا بنسبة التداول السريع يتم حاسبها بالصيغة التالية:⁵

¹ خميسي شبيحة، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2013.

² مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط2011، ص87.

³ جورج دانيال غالي وآخرون، مرجع سابق، ص417 .

⁴ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص207.

⁵ جورج دانيال غالي وآخرون، مرجع سابق، ص413.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{إجمالي القيم الجاهزة وغير الجاهزة}}{\text{الخصوم الجارية}}$$

أو يتم حسابها بالصيغة التالية:

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول الجارية} - (\text{المخزون السلعي} + \text{الأعباء المدفوعة})}{\text{الخصوم الجارية}}$$

3- نسبة النقدية: هي نسبة الأرصدة النقدية إلى الخصوم الجارية، بحيث تقيس هذه النسبة قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها قصيرة الأجل من النقدية ويتم حسابها بالصيغة التالية:¹

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{(\text{النقدية} + \text{الأوراق المالية القابلة للبيع})}{\text{الخصوم الجارية}}$$

4- رأس المال العامل: يعتبر رأس المال العامل مؤشرا على قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الجارية عن طريق أصولها الجارية.²

رأس المال العامل = الأصول الجارية - الخصوم الجارية.

رابعا- نسب النشاط أو (معدلات الدوران):

وهي تبين كفاءة الإدارة في استغلال مواردها المتاحة كما تساعد المراجع في الحكم على معقولية حسابات معينة، وتتضمن نسب النشاط العديد من النسب أهمها مايلي:³

1- معدل دوران حسابات المدينين: يشير معدل دوران حسابات المدينين إلى عدد مرات تحصيل حسابات المدينين في السنة، ويتم حسابها بالصيغة التالية:

$$\text{معدل دوران حسابات المدينين} = \frac{\text{صافي المبيعات على الحساب}}{\text{متوسط حسابات المدينين}}$$

بحيث:

$$\text{متوسط حسابات المدينين} = \frac{\text{رصيد حسابات المدينين في بداية الدورة} + \text{رصيد حسابات المدينين في نهاية السنة}}{2}$$

¹ - جورج دانيال غالي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 414 .

² - باسم نعيم عوض ، مرجع سابق، العدد 38، أبريل 2011، ص 19.

³ - منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 205.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

2- معدل دوران المخزون: يبين عدد مرات دوران خلال الدورة المالية ويتم حساب هذا المعدل بالصيغة التالية:¹

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

ويتم حساب متوسط المخزون بالكيفية التالية:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{رصيد المخزون في بداية السنة} + \text{رصيد المخزون في نهاية السنة}}{2}$$

كما يمكن حساب مدة الاحتفاظ بالمخزون والتي تشير إلى عدد الأيام التي يكون فيها رصيد المخزون متاحا لتلبية طلبات الزبائن ويعبر عنه بالصيغة التالية:²

$$\text{مدة الاحتفاظ بالمخزون} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

3- معدل دوران إجمالي الأصول: هذه النسبة تين مدى كفاءة الإدارة في استخدام أصولها، أي قياس قدرة الأصول المستثمرة على توليد المبيعات، وكلما زادت هذه النسبة كلما دل ذلك على كفاءة الإدارة في استخدام أصولها، ويتم حسابها بالصيغة التالية:³

$$\text{نسبة دوران إجمالي الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

ويشير الارتفاع غير العادي في هذه النسبة إلى احتمال وجود بعض المشاكل المرتبطة بتسجيل المبيعات أو الأصول.

خامسا- نسب الرافعة المالية أو نسب التغطية:

وتسمى كذلك بنسب المديونية وتقيس مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها طويلة الأجل، وتوفر هذه النسب المعلومات عن الوضعية المالية في الأجل الطويل وتعتبر مؤشرا هاما عن مدى قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار، من بين أهم هذه النسب ما يلي:⁴

¹- فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر، 2012، ص65.

²- باسم نعيم عوض، مرجع سابق، ص20.

³- جورد دانيال غالي وآخرون، مرجع سابق، ص416.

⁴- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط2011، ص212.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

1- نسبة الديون إلى حقوق الملكية: وتشير هذه النسبة إلى نسبة الأموال التي تأتي للمؤسسة من الخارج كديون بالمقارنة مع حقوق اصحاب المؤسسة، أي أن هذه النسبة تعكس مصادر التمويل في المؤسسة مع تقسيمها إلى مصادر تمويل خارجية ومصادر تمويل داخلية، كلما انخفضت هذه النسبة كلما قل ضغط الدائنين على المؤسسة ويتم حساب هذه النسبة كما يلي:¹

$$\text{نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي حقوق الملكية}}$$

2- نسبة الديون إلى إجمالي الأصول: تشير هذه النسبة على حجم الأموال التي يوفرها الدائنون للمؤسسة من جملة الأموال المتاحة له والموظفة في الأصول، ويشير ارتفاع هذه النسبة في حالة وجود ركود اقتصادي إلى مخاطر أكبر بالنسبة للدائنين ويتم حساب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} = \frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

3- نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية: تشير هذه النسبة إلى مقدار مساهمة الديون الطويلة الأجل في مصادر التمويل طويلة الأجل بالمؤسسة، وذلك بالمقارنة مع حقوق الملكية باعتبارها مصدر آخر من مصادر التمويل الطويل، وتعكس هذه النسبة حجم المخاطرة التي تتعرض لها الديون طويلة الأجل، حيث كلما ارتفعت هذه النسب كلما ارتفعت درجة المخاطرة التي تتعرض لها هذه الديون ويتم حساب هذه النسبة كما يلي:²

$$\text{نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية} = \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{إجمالي حقوق الملكية}}$$

¹ - جورج دانيال غالي وآخرون، مرجع سابق، ص 420 .

² - ألفين أرينز ، جيمس لوبك ، مرجع سابق، ص 266.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

المبحث الثاني: خطوات تطبيق الفحص التحليلي والاعتبارات الواجب استخدامها.

يشتمل الفحص التحليلي على دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية ويستخدم في تحديد مدى الحاجة إلى إجراءات المراجعة الأخرى مثل التوسع في اختبارات التفاصيل، وعند تطبيق الفحص التحليلي يقوم المراجع بإعداد توقعات لما يجب أن تكون عليه القيم الدفترية، ثم يحدد مدى الانحراف عن القيم المتوقعة.

كما يجب الأخذ بعين الاعتبار ملاءمة البيانات المالية للأهداف المسطرة ومصادقيتها للتمكن من الاعتماد عليها وزيادة كفاءة وفعالية الفحص التحليلي.

المطلب الأول: خطوات تطبيق الفحص التحليلي.

تتطلب خطوات الفحص التحليلي من المراجع القيام بمقارنة القيم المتوقعة مع القيم الدفترية، مع الأخذ في الاعتبار الاختلافات الجوهرية، لتوجيه الانتباه إلى حسابات أو بنود معينة، حيث يحاول المراجع من خلال ذلك الإجابة على السؤال التالي: هل تبدو القيم الدفترية المسجلة معقولة أم أنها تتطلب عناية خاصة في ضوء المعرفة المتعلقة بالمؤسسة والبيئة المحيطة بها؟¹

وبناء على ذلك يمكن القول أن تطبيق إجراءات الفحص التحليلي يمر بالخطوات التالية:

- القيام بإعداد توقعات لأرصدة الحسابات أو النسب.
- تحديد مدى انحراف أرصدة بنود القوائم المالية أو النسب عن المتوقع والذي يمكن قبوله بدون فحص أو دراسة.
- مقارنة أرصدة الحسابات أو النسب مع ما هو متوقع.
- فحص وتقييم الاختلافات الجوهرية عن المتوقع.

وسنتناول هذه الخطوات فيما يلي:

1- تكوين التوقعات Formulating Expectation:² يتم تطوير التوقعات عن طريق تحديد

العلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول تأسيساً على فهم المراجع للمؤسسة والنشاط الممارس بها.

¹-Kinney,w, « the predictive power of limited information in preliminary analytical review : An Empirical Study », journal of accounting Research, Supplement, 1979 , p148.

²- أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ط 2007، ص339-340.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

كما يقوم المراجع بإعداد التوقعات الخاصة بقيم التوقعات التي ستظهر في أرصدة حسابات القوائم المالية تأسيسا على القوائم المالية السابقة أو الموازنات أو معلومات النشاط والمعلومات غير المالية فالتوقعات تمثل تقديرات المراجع للقيم المسجلة.

كما يتم تكوين التوقعات في ضوء مجموعة من المصادر، حيث تقترح الدراسات البحثية إلى استخدام البيانات الصناعية، والاقتصادية، والبيئية إذ يمكن أن تحسن من كفاءة وفعالية اجراءات الفحص التحليلي.

كما يقوم المراجع بتحديد أرصدة الحساب التي قد تغيرت جوهريا ببساطة عن طريق مقارنة البيانات الحالية للمؤسسة مع بيانات الفترة السابقة، حيث يقوم بمقارنة أرصدة حساب السنة الحالية مع أرصدة حساب السنة السابقة.

إن أحد الأسس المعيارية للمقارنة تتمثل في وجود مؤسسات مماثلة تعمل في نفس النشاط كمقارنة هامش الربح للصناعة مع هامش الربح للمؤسسة محل المراجعة.

2- التحديد Identification: تحدث المرحلة الثانية من خطوات الفحص التحليلي، عندما يقوم المراجع بمقارنة القيمة التي يتوقعها مع القيمة الدفترية، تعتمد فعالية التدقيق على الكفاية في الاعتراف بأنماط الأخطاء في البيانات المالية، وفي افتراض الأسباب المحتملة لتلك الأنماط بحيث تمثل مرشد لأي اختبار إضافي.

يجب على المدقق دراسة مدى ضخامة الاختلاف فيما بين القيمة المتوقعة والقيمة الدفترية التي سوف تقبلها، بمعنى آخر أي البحث عن نقطة الاختلاف الجوهرية.

في ظل اختبارات التحقق الأساسية فإن اختبار المراجع المرتبط بالتعريف المحتمل للقيمة الدفترية لأحد أرصدة الحساب، يحدد ما إذا كان فرق المراجعة أقل من حد الأهمية النسبية للمراجع، وإذا كان الفرق أقل من الحد المقبول فإن المراجع يقبل القيمة الدفترية بدون إجراء أي فحص إضافي، أما إذا كان الفرق أكبر فإن الخطوة التالية تتمثل في فحص هذا الفرق.

3- الفحص Investigation: يعتبر الفحص المرحلة الثالثة من خطوات الفحص التحليلي إذ يقوم المراجع بفحص التوقعات المحتملة للفرق بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة، إن هذا الفرق الناتج الذي لا

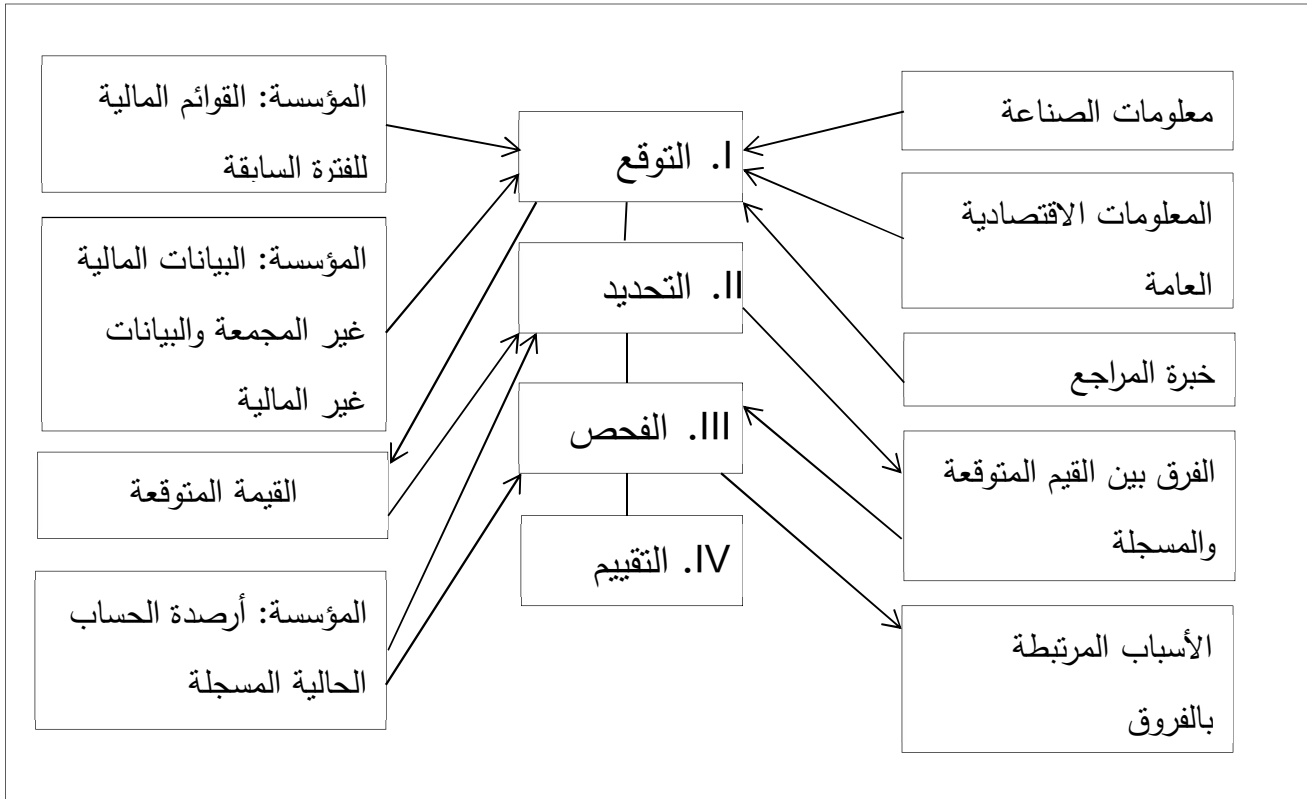
¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص338.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

يخضع لإجراءات المراجعة يمكن أن يعود إلى التحريفات وإلى العوامل الكامنة التي تؤثر على الحساب محل التدقيق، بالإضافة إلى العوامل المرتبطة بإمكانية الاعتماد على البيانات المستخدمة لتطوير التوقع. وبالتالي المراجع يفحص هذه الاختلافات أو الفروق بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة ويطلب تفسيرات وتوضيحات من الإدارة، ليتمكن من معرفة أسبابا وجود هذه التحريفات.

4- التقييم Evaluation¹: تتضمن الخطوة الرابعة من عملية الفحص التحليلي مرحلة التقييم إذ يتم تقييم أثر الفرق بين القيمة المتوقعة للمراجع والقيم المسجلة على القوائم المالية، وعادة لا يكون عمليا أن يتم تحديد العوامل التي تفسر القيمة الدقيقة للفرق الذي يمكن الحصول على تفسيرات واضحة بشأنه وحيثما يكون ذلك ملائما يتم تدعيمه، فإذا كانت القيمة محل الاختلاف التي يمكن تفسيرها صغيرة تماما فعندئذ يستنتج المراجع عدم وجود تحريف جوهري، نقوم بتلخيص خطوات تطبيق الفحص التحليلي في الشكل رقم (2-3) الموالي:

الشكل رقم (2-1) يبين مدخلات ومخرجات خطوات تطبيق الفحص التحليلي.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ط 2007، ص339

¹ - أمين السيد أحمد لطفى، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص339.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

من خلال الشكل السابق سنحاول إعطاء توضيح عن مدخلات ومخرجات خطوات التدقيق، أي أن في مرحلة التوقع يقوم المراجع بتكوين القيم المتوقعة بناء على خبرته الشخصية، ومعلومات الصناعة، وإجراء المقارنة بين بيانات القوائم المالية للفترة الحالية والفترة السابقة، وفي مرحلة التحديد تعتبر القيم المتوقعة مدخلات يقوم المراجع من خلالها بتحديد الفروقات بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة، وفي مرحلة الفحص تعتبر الفروقات التي تم تحديدها مدخلات لفحص الأسباب المرتبطة بهذه الفروقات، وفي المرحلة الأخيرة تعتبر المراحل السابقة مدخلات لتقييم النتائج المتوصل إليها، واستنتاج وجود أو عدم وجود تحريفات جوهرية يعتبر كمخرجات لهذه المراحل.

المطلب الثاني: الاعتبارات الواجب استخدامها لزيادة فاعلية الفحص التحليلي.

قبل التطرق إلى الاعتبارات الواجب استخدامها يلزم التعرف على مفهوم الكفاءة والفاعلية:¹

- **مفهوم الكفاءة:** تركز الكفاءة في أي نشاط اقتصادي على مفهوم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بأقل تكلفة.

- **مفهوم الفعالية:** تتعلق الفعالية بتحقيقي الأهداف المسطرة، والتأكد من ان استغلال الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيقي الأهداف المرجوة منها.

من بين الاعتبارات الواجب استخدامها ما يلي:

أولاً- ملائمة البيانات:

لكي تكون المقارنات مفيدة يجب أن تكون البيانات المستخدمة في عملية المقارنة ملائمة للهدف من عملية المقارنة، كما تتطلب الملاءمة أن تكون العلاقات المستخدمة في الفحص التحليلي معقولة ويمكن التنبؤ بها، وتكون العلاقات معقولة عندما توجد علاقة سببية واضحة بين الحسابات المقارنة فإذا كانت مصاريف نقل المبيعات الذي سيتم اختبار صحتها ومعقوليتها بتحليل اتجاه رصيدها كنسبة مئوية من المبيعات فإن ذلك يعني أن نفترض أن التغيير في مستوى المبيعات يؤدي في الواقع إلى التغيير في مصاريف نقل المبيعات.

وكقاعدة عامة فإن العلاقات في بيئة مستقرة تكون أكثر قابلية للتنبؤ من تلك العلاقات في بيئة

غير مستقرة.²

¹ - حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي، تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق، ط 2000 ، ص280 .

² - منصور أحمد البديوي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص220.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

ثانيا- مصداقية البيانات وإمكانية الاعتماد عليها:¹

مما يساعد على قابلية وفاعلية المقارنة هو أن تتم المقارنة بين بيانات السنة الجارية محل المراجعة وبيانات سنوات سابقة موثوق بها وإلا كانت نتيجة عملية المقارنة محل الشك، وعدم الثقة ولذلك يجب على المراجع أن يدرس مصداقية البيانات التي سيقارن بها بيانات السنة الجارية ولا شك أن بيانات السنة السابقة التي تمت مراجعتها تعتبر موثوق فيها.

كذلك فإن البيانات التي يحصل عليها من مصادر خارجية تكون أكثر مصداقية من البيانات التي يحصل عليها من مصادر داخلية.

ثالثا- المقارنة بين بيانات عدة سنوات:

لتحديد الاتجاهات التي يمكن من خلالها القيام بتحليلات ذات مغزى، ويكون عادة من المرغوب فيه مقارنة النسب والمبالغ لعدة سنوات، على الأقل أربع فترات لكل نسبة او معدل مستخدم، ولتسهيل ذلك يجب على المراجع أن يحتفظ بجدول النسب وحسابات الاتجاهات في الملف الدائم.

رابعا- إجراء المقارنات باستخدام بيانات تفصيلية بدلا من البيانات المجمعة:

إن تطبيق الاجراءات التحليلية على البيانات التفصيلية (أي غير المجمعة) يكون عادة أكثر فاعلية مما لو استخدمت البيانات المجمعة فمثلا يمكن تقسيم المبيعات على أساس الأقسام أو على أساس مناطق البيع أو على أساس الشهر.²

المطلب الثالث: مدى الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي.

يتم تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على أساس توقع وجود علاقة مستمرة بين البيانات طالما لا توجد ظروف تثبت عكس ذلك، ووجود هذه العلاقة يعطي دليل للمراجع على اكتمال وصحة وسلامة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي المالي، ومع هذا فإن الاعتماد على نتائج اجراءات الفحص التحليلي تتوقف على تقييم المراجع للمخاطرة في أن تظهر إجراءات الفحص التحليلي العلاقات طبقا للمتوقع بينما قد تكون البيانات التي حددت على أساس هذه العلاقة بيانات مضللة، يتوقف مدى اعتماد المراجع على نتائج اجراءات الفحص التحليلي على العوامل التالية:³

¹ - منصور أحمد البديوي، وشحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص220.

² - باسم نعيم عوض، مرجع سابق، العدد 37، ص27.

³ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، مرجع سابق، ص81.

الفصل الثاني-----أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

- أهداف اجراءات معينة للفحص التحليلي، فمثلا نتائج اجراءات الفحص التحليلي خلال مرحلة التخطيط تساعد على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الأخرى في حين أن الاجراءات التي تتم في المرحلة الأخيرة من المراجعة عادة ما تكون لتعزيز الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى.
- الأهمية النسبية للبنود موضوع الفحص التحليلي مقارنة بالمعلومات المالية ككل، فمثلا عندما يكون لأرصدة المخزون أهمية بالنسبة للمعلومات المالية فعادة لا يكفي المراجع بإجراء الفحص التحليلي لاستخلاص نتائج مراجعته، ومن ناحية أخرى فقد يعتمد المراجع إلى حد كبير على إجراءات الفحص التحليلي لبعض بنود المصروفات إذا كان كل منها لا يشكل أهمية بالنسبة للمعلومات المالية ككل ولم تحدث تقلبات غير متوقعة.
- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة لتحقيق نفس الأهداف، فمثلا الاجراءات الأخرى التي يقوم بها المراجع عند فحصه لمدى امكانية تحصيل ارصدة المدينين ومراجعة المتحصلات اللاحقة لتاريخ الميزانية، هذه الإجراءات قد تؤكد أو تنفي التساؤلات التي أثرت عند تطبيق إجراءات الفحص التحليلي على أعمار أرصدة حسابات العملاء.
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من إجراءات الفحص التحليلي، ويتوقع المراجع عادة درجة أكبر من الثبات عند مقارنة نسبة مجمل الربح من فترة لأخرى كمقارنة مصاريف الأبحاث التي قد تختلف من فترة إلى أخرى طبقا لسياسة الإدارة.
- تقييم نظم الرقابة الداخلية وإذا ثبت للمراجع ضعف الرقابة الداخلية على تنفيذ أوامر البيع فيجب أن يكون اعتماده الأكبر على الاختبارات التفصيلية للعمليات والأرصدة بدلا من الفحص التحليلي للوصول إلى رأي بخصوص المبيعات.

الفصل الثاني----- أساليب الفحص التحليلي البسيطة ومعايير تطبيقها

خلاصة الفصل:

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى أساليب الفحص التحليلي، بحيث تم عرض الأساليب التقليدية والبسيطة ومن أهمها أسلوب الحكم الشخصي للمراجع وأسلوب المقارنات وأسلوب تحليل النسب، من أجل التعرف على كفاءتها وقدرتها في التنبؤ بوجود انحرافات في القوائم المالية، كما تتميز هذه الأساليب بانخفاض تكاليف استخدامها، لكونها تعتمد على عدد قليل من البيانات وتتصف بسهولة التطبيق وهذا راجع إلى بساطة تراكيبها الرياضية والعمليات الحسابية كما تعتمد على التحليلي الاحصائي المعروف لدى المستخدم العادي من حيث دقة التنبؤات والمقارنات، وتعتبر أساليب الفحص التحليلي كتليل المقارنات وتحليل النسب المالية مفيدة في العديد من مراحل عمليات المراجعة، خصوصا في مرحلة تخطيط عملية المراجعة.

كما تم عرض خطوات تطبيق الفحص التحليلي التي بدورها تؤدي إلى اكتشاف الاختلافات الجوهرية، وتوقع مواطن الانحرافات وتحديد الفروقات بين القيم المتوقعة والقيم المسجلة، وبالتالي يتمكن المراجع من خلال هذه الخطوات من استنتاج عدم وجود تحريف جوهري في القوائم المالية، أي الخروج بإبداء رأي حول صحة وصدق حسابات القوائم المالية التي تزيد من فاعلية عمليات التدقيق.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة الأنابيب لوحة برج

بوعريج

- المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة الأنابيب والهيكل التنظيمي لها
- المبحث الثاني: دراسة وتحليل القوائم المالية تبعا لأساليب الفحص التحليلي البسيطة

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحدة برج بوعريريج

تمهيد:

تعد أساليب الفحص التحليلي البسيطة، من أهم أساليب المراجعة إذ تتطلب من المراجع استخدامها في تحليل القوائم المالية للمؤسسة محل التطبيق لتجميع أدلة الإثبات، والقرائن الملائمة، لإبداء الرأي حول صدق أرصدة حسابات القوائم المالية.

من خلال هذا الفصل سنحاول تحليل القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب باستخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة، من خلال المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول:** لمحة عامة عن مؤسسة الأنايبب والهيكل التنظيمي لها.
- **المبحث الثاني:** دراسة وتحليل القوائم المالية تبعا لأساليب الفحص التحليلي البسيطة.

المبحث الأول: لمحة عامة عن مؤسسة الأنايبب والهيكل التنظيمي لها

إن للجزائر عدة مؤسسات اقتصادية ساهمت في ازدهار اقتصادها السوقي وكان لها الدور الإيجابي على مستواها الدولي، ومن بين هذه المؤسسات نجد المؤسسة الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة.

المطلب الأول: التعريف بمؤسسة الأنايبب محل الدراسة وهيكلها التنظيمي¹

بعد إعادة هيكلة مؤسسة الحديد والصلب التابعة لوزارة الصناعة انفصلت عنها عدة شركات أهمها: صيدال كوسيدار، بيتاميتال، وكانت من إحدى هذه المؤسسات المؤسسة "ANABIB" الوطنية للأنايبب وتحويل المنتجات المسطحة.

أولاً- التعريف بالمؤسسة الأم

أنشأت هذه المؤسسة بموجب مرسوم وزاري رقم 83/627 المؤرخ في 1983/11/05 مقرها الاجتماعي: ص ب 131 طريقة المحطة الصناعية الرغاية ولاية بومرداس وهي شركة مساهمة من خمسة أقسام كل قسم يضم مجموعة من الوحدات وتتنوع وحداتها حسب كل منطقة إلى ما يلي:

1. المنطقة الغربية: المنطقة الصناعية لحاسي عمار "وهران" وحدة الأنايبب والصفائح المشكلة جانبياً.
2. المنطقة الشرقية: وتتضمن:

- المنطقة الصناعية لبرج بوعريريج: وحدة الأنايبب ووسائل الري عن طريق الرش.
- المنطقة الصناعية لتبسة: أنايبب الغاز.

3. المنطقة الجنوبية: المنطقة الصناعية لغرداية وحدة الأنايبب والإنشاء القاعدي.

4. المنطقة الوسطى: تتمثل في المنطقة الصناعية بالرغاية وفيها:

- وحدة الأنايبب ذات الحجم الكبير.
- وحدة الأنايبب الصغير الملحمة.
- وحدة التشكيل في البرودة.

ثانياً- التعريف بالمؤسسة الوطنية للسقي الزراعية (وحدة برج بوعريريج)

هي وحدة اقتصادية مختصة في صناعة الأنايبب ومرشات ذات أقطار مختلفة بدأ أشغال بنائها بقرار وزاري رقم 87/75 في 1987/10/21 من طرف مؤسستي كوسيدار وبيتاميتال واللذان تنشطان في

¹ - مؤسسة الأنايبب ووسائل الري الزراعي.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

مجال المقاولات، أما التجهيزات فقد انفردت بـ "BAUER" الشركة النمساوية" وانتهت عملية التجهيز سنة 1989.

تم الانطلاق الجزائري في العمل بمراقبة فرقة نمساوية للتجهيزات ونقل الخبرة في 1989/12/12 وتم الاستلام النهائي في 1990/12/16.

تقع الوحدة جنوب الولاية ومقرها: المنطقة الصناعية طريق المسيلة ص، ب رقم 501 برج بوعريريج، تحتل مساحة تقدر بـ: 11 هكتار و يبلغ رأسمالها الاجتماعي 16877800000 دج. توفر هذه المؤسسة 160 منصب شغل حاليا موزعين كما يلي:

- 41 عمال مؤقتين.

- 118 عامل دائم.

جدول رقم (3-1): جدول خاص بعدد العمال في المؤسسة

المجموع	عون تنفيذ	عامل ماهر	إطار	
42	30	-	12	مؤقت
118	45	35	38	دائم

المصدر: مؤسسة الأنايبب ووسائل الري الزراعي -وحدة برج بوعريريج-

تبلغ طاقتها الإنتاجية 31 ألف هكتارا موزعة كالتالي:

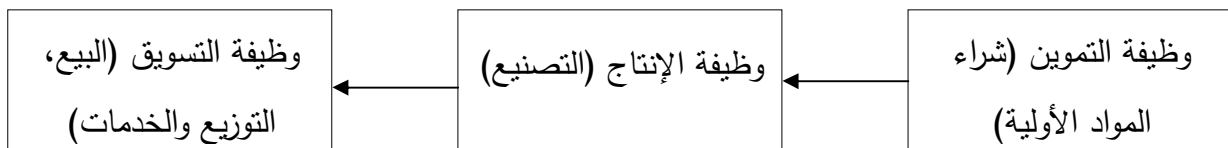
- 11000 هكتار (حديد مكلفن).

- 10000 هكتار ألمنيوم.

المطلب الثاني: نشاط وأهداف المؤسسة

1- نشاط المؤسسة: تقوم الشركة الوطنية للسقي الزراعي كأى مؤسسة صناعية على مبدأ: التصنيع، التوزيع، الخدمات، ومن منطلق هذه الوظيفة تشكيل حلقة وصل بين وظيفة التموين، وظيفة الإنتاج، ووظيفة التسويق الموضحة في الشكل رقم (3-1) التالي:

الشكل رقم (3-1) يوضح العلاقة بين الوظائف الثلاثة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريريج

تقوم هذه المؤسسة على صنع عتاد الري الحديث والمتمثل في الأنابيب ذات أقطار مختلفة منها: 0.152، 0.127، 0.89، 0.76، 0.50 ملم بطول يبلغ 06 متر من الفولاذ المكلف والألمنيوم بالإضافة إلى مختلف الملحقات (وصلات..)، كما تقوم بصنع وتركيب الرشاشات بمختلف أنواعها بالإضافة إلى تركيب المحور الذي يستعمل لسقي المساحات الكبيرة، ومن مميزات هذا العتاد أنه سهل التركيب مع أحدث تقنيات السقي.

2- أهداف المؤسسة: إن الهدف الرئيسي للشركة هو وضع كافة أنظمة السقي المعروفة حاليا في متناول الجميع (الأنابيب، الوصلات، المرشات، نظام السقي في البيوت البلاستيكية) والتي استطاعت بواسطتها تشجيع الفلاحين وتحفيزهم على استعمال تقنيات الرش من أجل تطوير القطاع الفلاحي والحفاظ على الثروة المائية من جهة ورفع مقدار مبيعاتها من جهة أخرى، وتسعى المؤسسة في إطار مخطط التنمية إلى:

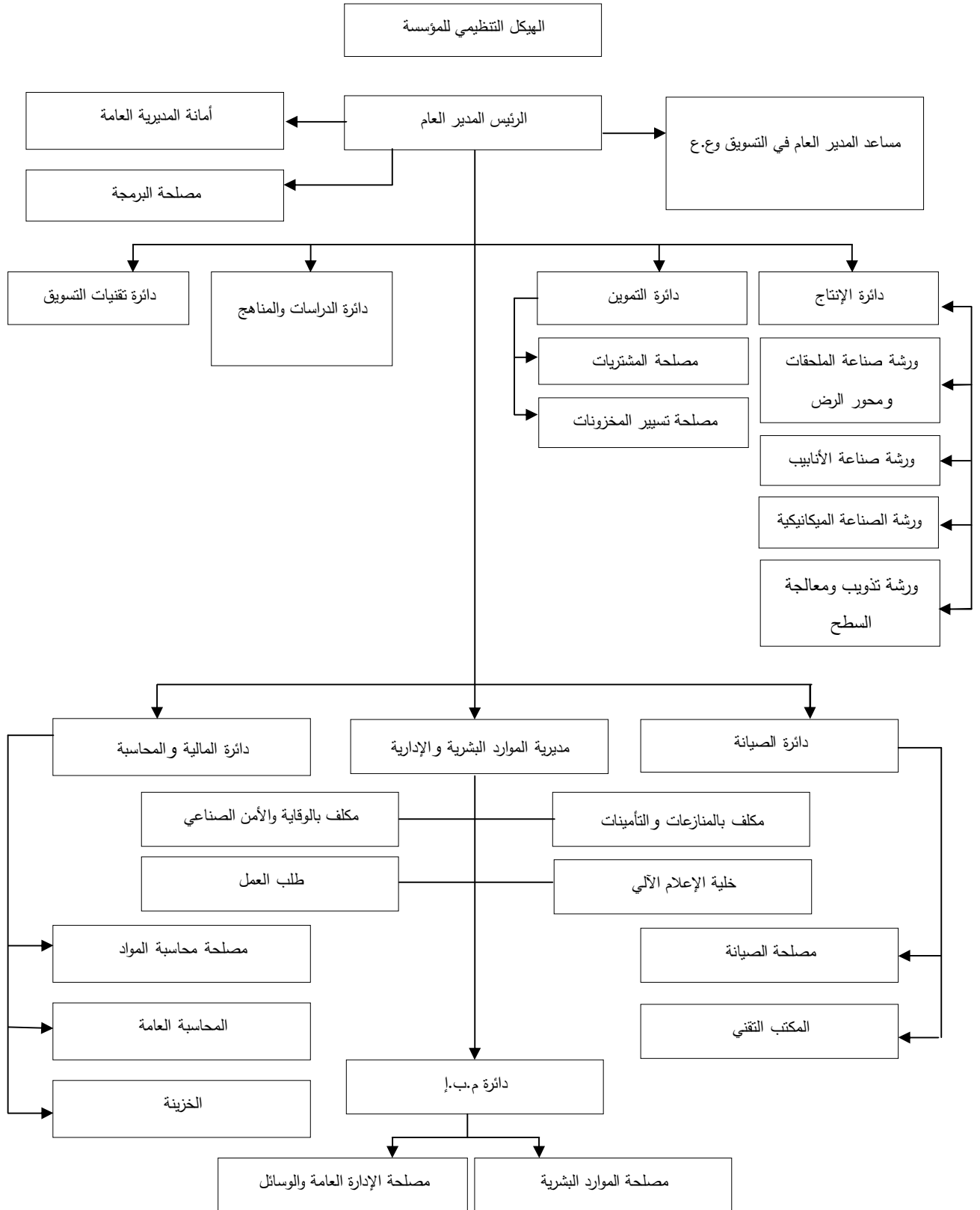
- تغطية حاجات السوق بعتاد الري لمختلف الأنظمة.
- تحسين وتطوير القطاع الفلاحي في ما يخص تقنيات الري.
- تحقيق الأرباح بما يهدف إلى توسيع النشاط وتوفير مناصب شغل جديدة.
- التوجه إلى الأسواق العالمية وتمثيل الجزائر بالخارج.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة السقي الزراعي

من خلال هذا المطلب تم التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة المستقبلية وتم تقديم شرح تفصيلي لهذا الهيكل، كما تم التطرق للهيكل التنظيمي للمصلحة التي تفيد موضوع الدراسة كما يلي:

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريريج

الشكل رقم (3-2) يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب



المصدر: مؤسسة الأنابيب والسقي الزراعي - وحدة برج بوعريريج-

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحدة برج بوعريريج

أولاً- شرح الهيكل التنظيمي السابق لمؤسسة الأنايبب:

1. مديرية التصنيع: تعتبر من أهم المديريات في المؤسسة بحيث تعتبر المشرفة الوحيدة على العملية

الإنتاجية في المؤسسة وتنقسم إلى:

- دائرة التموين
- دائرة الإنتاج كلفة الخدمات.
- دائرة الصيانة.
- مصلحة البرمجة.
- مصلحة الدراسات والأبحاث.
- مشروع المحور.

2. المديرية التجارية: تعتبر هذه الأخيرة من المديريات الهامة في المؤسسة بحيث هي التي تشرف على

مسؤوليات منها بيع المنتج، تحديد استراتيجية التسويق، استقبال المشتري.

3. المديرية التقنية: هي المسؤولة عن التعرّيق ووضع السياسة فيما يلي:

- تأمين النوعية.
- التخطيط الاستراتيجي.
- تطوير المنتجات والخدمات.

و تضم هذه الدائرة:

- ✓ دائرة التأمين النوعية.
- ✓ دائرة التقنيات الفلاحية.

4. مديرية الموارد البشرية والإدارة: وتعمل على تسيير عمل دائرة المؤسسة حيث تقوم بدراسة ملفات

المستخدمين وتوجيه العمال إلى مناصب العمل التي يشغلونها وفقاً للمعايير المطلوبة، وتضم هذه

المديرية كل من:

- ✓ دائرة الموارد البشرية.
- ✓ دائرة الإدارة والعتاد.
- ✓ خلية الإعلام الآلي.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحدة برج بوعريريج

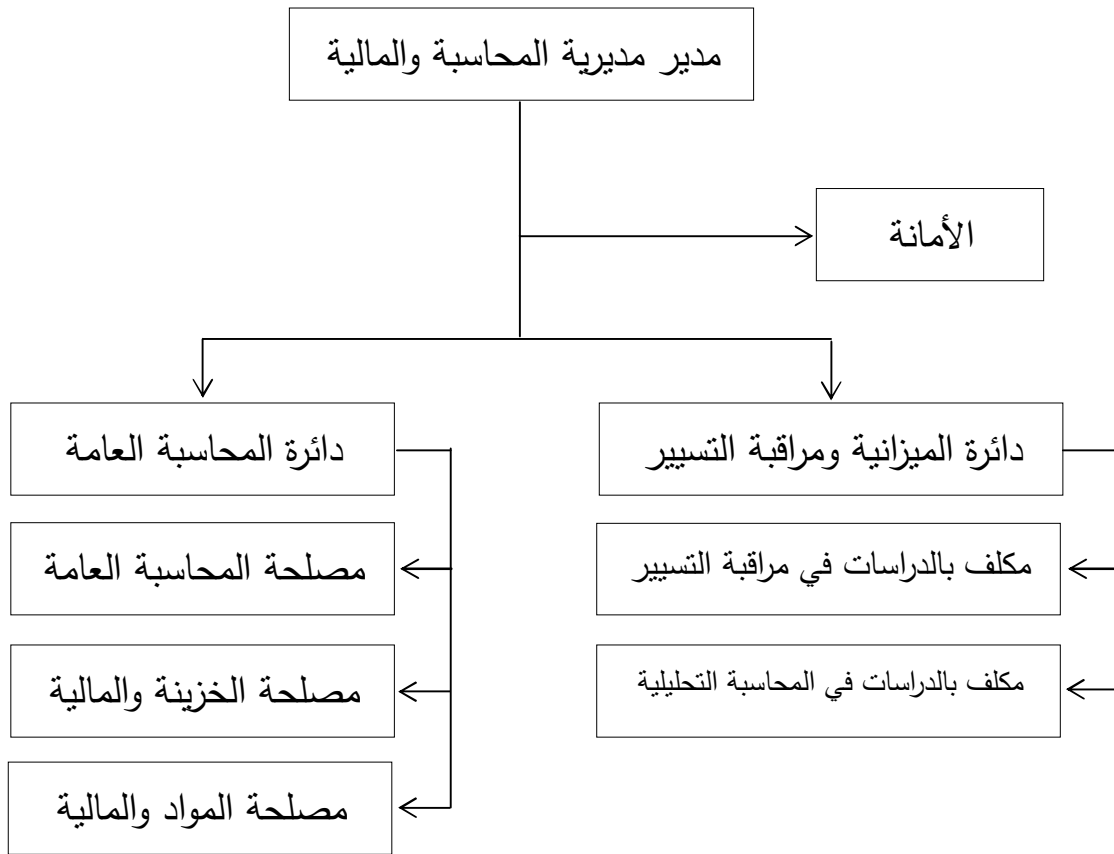
5. مديرية المحاسبة والمالية:

إن مسؤولية هذه المصلحة تكمن في أنها المسؤولة عن تسيير ومراقبة جميع العمليات المحاسبية للحفاظ على أموال المؤسسة كما تقوم بمتابعة العملية الإنتاجية ومقارنتها مع البرامج المسطرة على الميزانية التقديرية وتتم العملية عبر عدة مصالح مبينة فيما يلي:

- دائرة المحاسبة العامة: تلعب هذه الدائرة دورا هاما في محاسبة المؤسسة من الناحية المالية حيث تقوم بدراسة وتحليل كل القرارات التي تتخذها المؤسسة في إطار مالي وكذا تنفيذ العمليات المالية بعد التأكد من صحتها.

ثانيا-الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية فهو كالتالي:

الشكل رقم (3-3) يبين الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة



المصدر: مؤسسة الأنابيب والسقي الزراعي - وحدة برج بوعريريج-

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحدة برج بوعريريج

وتنقسم هذه الدائرة إلى المصالح التالية:

1- مصلحة المحاسبة العامة: تكمن مهام هذه المصلحة في أنها تقوم بتسجيل مختلف العمليات التي تقوم بتسجيل مختلف مصالح المؤسسات (مشتريات، مبيعات)، والتي تكون مبررة بوثائق محاسبية تنقسم هذه الأخيرة إلى:

أ. قسم محاسبة المواد: والتي تعمل على:

- مراقبة الموردين وتحليل حساباتهم.
- تنظيم الوثائق المحاسبية والدفاتر اليومية.
- مراقبة القيود لتسجيل العمليات الجبائية قبل تقديمها إلى مصالح الخزينة.

ب. قسم محاسبة الزبون: تعمل على:

- مسك الملف الشخصي للزبون.
- تسجيل عمليات البيع في الدفاتر اليومية.
- ترتيب وحفظ الوثائق المحاسبية والجدول المالية.

2- مصلحة الخزينة والمالية: لها دور هام في محاسبة المؤسسة من الناحية المالية حيث أنها تقوم بدراسته وتحليل كل القرارات المتعلقة بالحركات المالية بالبنك والصندوق كما أن لها علاقة قوية مع مصلحة المحاسبة العامة حيث تستلم منها جميع البيانات المتعلقة بكل العمليات المالية.

3- مصلحة المواد والمالية: هي المصلحة المسؤولة عن مراقبة المخزونات محاسبيا، حيث أنها تعمل على تقريب ملف المخازن للمحاسبة كما أنها تقوم بتقييم الجرد ومراقبة ودراسة الفروقات.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل بعض القوائم المالية تبعا لأساليب الفحص التحليلي البسيطة لمؤسسة الأنايب

من خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل القوائم المالية لمؤسسة الأنايب باستخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة، ولأكثر تفاصيل في مجال تطبيق هذه الأساليب تم تقسيم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: القوائم المالية لمؤسسة الأنايب ووسائل الري الزراعي

تعتبر القوائم المالية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة في نهاية كل دورة محاسبية من المهام الأساسية للمؤسسة، ومن بين القوائم المالية التي يتم عرضها ما يلي:
أولا الميزانية: تحتوي الميزانية على عمودين، العمود الأول خاص بالنسبة الحالية 2013 والعمود الثاني خاص بالسنة السابقة 2012 (تحتوي على الأرصدة فقط)، والجدول أدناه يبين أصول مؤسسة الأنايب:

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايب لوحدة برج بوعريرج

الجدول رقم (3-2) يبين جانب أصول مؤسسة الأنايب لسنتي (2012-2013).

1- جانب أصول المؤسسة (الوحدة: دج)

2012	2013	الأصول
		أصول غير جارية
		فارق الاقتناء
375000.01	3233801.19	تثبيات معنوية
1660078429.65	1876075840.92	-تثبيات عينية
1589956213.85	1589956213.85	✓ أراضي
-	473572.13	✓ مباني
-	258202982.25	✓ تركيبات تقنية
-	27443072.69	-تثبيات عينية أخرى
-	-	-تثبيات ممنوح امتيازها
1400000.00	1255653.14	-تثبيات جاري انجازها
193717.63	3671217.63	تثبيات مالية
22477006.57	22687182.70	ضرائب مؤجلة على الأصول
1684521154.86	1909923696.58	مجموع الأصول غير الجارية
		الأصول الجارية
374299653.38	457370536.05	مخزونات ومنتجات قيد الإنجاز
774464703.44	772758995.85	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة :
89666001.93	163398769.48	الزبائن
259928057.34	256696984.92	مدينون آخرون
424870644.17	352663241.45	الضرائب وما شابهها
-	-	حسابات دائنة أخرى
119607524.51	29780355.01	الموجودات وما شابهها:
-	-	التوظيفات والأصول المالية الجارية
119607524.51	297803557.01	الخزينة
1268371881.33	1527933088.91	مجموع الأصول الجارية
2952896036.19	3434856785.49	المجموع العام للأصول

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الأنايب لوحدة برج بوعريرج ، أنظر الملحق رقم (1).

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

2- جانب خصوم المؤسسة

الجدول رقم (3-3) يبين جانب خصوم مؤسسة الأنايبب لسنتي (2012-2013).

الوحدة (دج)

الخصوم	2013 (N) صافي	2012 (N-1) صافي
رؤوس الأموال الخاصة	1687780000.00	1687780000.00
رأس المال الصادر	1687780000.00	1687780000.00
علاوات واحتياطات ، احتياطات مدمجة	1127911	1127911
-فارق إعادة التقييم	110575016.83	38137099.26
فارق المعادلة(1)	106599088.28	70775201.97
رؤوس أموال خاصة أخرى/تحويل من جديد	59293502.58	80837917.57
النتيجة الصافية	1964258886.80	1735991093.97
حصة الشركة المدمجة (1)		
حصص ذوي الأقلية (1)		
المجموع I	1964258886.80	1375991093.97
الخصوم غير الجارية	651375553.26	651375553.26
قروض وديون مالية	651375553.26	651375553.26
ضرائب مؤجلة على الخصوم	38504999.76	-
ديون أخرى غير جارية	47554441.38	64973178.63
مجموع الخصوم الغير جارية II	737434994.40	716348731.89
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحقة	29976577.50	52914643.31
ضرائب	31343643.47	25804794.60
ديون أخرى	598647843.45	372120383.08
خزينة الخصوم	73194839.87	49716389.34
مجموع الخصوم الجارية III	733162904.29	500556210.33
المجموع العام للخصوم	3434856785.49	2952896036.19

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب أنظر الملحق رقم 1.

ثانيا- جدول حساب النتائج: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على

أرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريبرج

الجدول رقم (3-4) يبين جدول حساب النتائج لمؤسسة الأنابيب لسنتي (2012-2013) حسب الطبيعة.

سنة 2012	سنة 2013	حساب النتائج حسب الطبيعة
977914667.98	1.100117194.77	رقم الأعمال
11729931.83	19977974.85	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
206727.26	10704513.88	الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
966391463.41	1130799683.50	إنتاج السنة المالية
617493687.61	700401299.69	مشتريات مستهلكة
44548292.41	55440316.85	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
662014980.02	755841616.54	2- استهلاك السنة المالية
304349483	374958066.96	3- القيمة المضافة للاستهلاك (1-2)
20640081561	221640211.49	أعباء المستخدمين
19039726.34	23575393.37	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
78908941.35	129742462.10	4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
6532271.29	4825257.54	المنتجات العملياتية الأخرى
2549827373	18403559.69	الأعباء العملياتية الأخرى
39789027.15	83424573.47	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
25001861.31	47780800.57	استتاف عن خسائر القيمة والمؤونات
45155773.07	80520381.05	5- النتيجة العملياتية
-	660052.54	المنتجات المالية
43167709.06	5929632.63	الأعباء المالية
43167709.06	5269580.09	6- النتيجة المالية
1988064.01	75250800.96	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
23481260.60	22584974.47	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
3374288.03	6627676.09	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
997925596.01	1184065794.15	مجموع منتجات الأنشطة العادية
1019418792.60	1131399967.66	مجموع أعباء الأنشطة العادية
18118908.56	59293502.58	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
126804155.06	-	العناصر غير العادية (المنتجات)
27847328.93	-	العناصر غير العادية (الأعباء)
98956826.13		9- النتيجة غير العادية
80837917.57	59293502.58	10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الأنابيب، أنظر الملحق رقم 2.

ثالثا- جدول سيولة الخزينة: ويتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة الخاصة بالميزانية و جدول حساب النتائج، ويهدف جدول السيولة إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة، وتعتمد مؤسسة الأنايبب على الطريقة المباشرة في إعداد جدول سيولة الخزينة.

الجدول رقم (3-5) يبين جدول سيولة الخزينة لمؤسسة الأنايبب لسنتي (2012-2013) (الطريقة المباشرة).

سنة 2012 م	سنة 2013م	البيان
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية
038215024.48	1121150360.63	التحصيلات المقبوضة من الزبائن
108780548.58	139487434.96	مقبوضات أخرى
-810108502.70	-1194676136.05	المبالغ المدفوعة للموردين
-187805287.14	-165774217.97	المبالغ المدفوعة للمستخدمين
-299460200	-4170065.71	الفوائد
-480004.68	-3998473.41	المصاريف المالية الأخرى المدفوعة
-10347742.55	-31048255.88	الضرائب عن النتائج المدفوعة
-44137313.00	-67717843.50	ضرائب أخرى مدفوعة
-13645000	-2863292.50	سحوبات أخرى على تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
90989670.99	-209610489.43	تدفقات الخزينة الصافية المتأتية من الأنشطة التشغيلية (A)
		تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار
-16816144.71	-24705494.61	المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية
		التحصيلات من عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية
		التحصيلات الأخرى على أنشطة الاستثمار
		التحصيلات على عمليات التنازل عن التقييدات المالية
		الفوائد المحصلة عن التوظيفات المالية
		الحصص والأقساط المقبوضة عن النتائج المستلمة
-16816144.71	-24705494.61	صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (B)
-	-	التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم
-6260175.50	-8260175.50	الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها.
-5000175.50	-	التحصيلات المتأتية من القروض
651175553.26	200.000000.00	تحصيلات القروض
-518498.53	-	تسديدات القروض
1156165.89	23478450.53	تحصيلات القروض أو الديون المماثلة
640552869.62	168261373.97	صافي مرفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل
-148374.01	163297.54	تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيوليات وشبه السيوليات
714722395.90	-66054610.07	تغيرات أموال الخزينة في الفترة (A+B+C)
-661584103.49	52989918.40	أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
52989918.40	-12901394.13	أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
-65507236.33	-65891312.53	تغيرات أموال الخزينة خلال الفترة

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب، أنظر الملحق رقم 3.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريريج

رابعاً- جدول تغيرات الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلاً للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية، وفي الجدول الموالي يتم عرض جدول تغيرات الأموال الخاصة.

الجدول رقم (3-6) يبين تغيرات الأموال الخاصة لمؤسسة الأنابيب لسنتي (2012-2013)

رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر 2011	1687780000		11279.11	26238102.71
-تغيير الطريقة المحاسبية -تصحيح الأخطاء الهامة -إعادة تقييم التثبيتات -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج -الحصص المدفوعة -زيادة رأس المال -صافي نتيجة السنة المالية				-6400000.00 80837917.57
الرصيد في 31 ديسمبر 2012	1687780000.00		11279.11	48199814.86
-تغيير الطريقة المحاسبية -تصحيح الأخطاء الهامة -إعادة تقييم التثبيتات -الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج -الحصص المدفوعة -زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية				191511709.36 -14137419.11 -8400000.00 59293502.58
الرصيد في 31 ديسمبر 2013	1687780000.00		11279.11	27646760769

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على القوائم المالية لمؤسسة الأنابيب، أنظر الملحق رقم 4.

المطلب الثاني: تحليل أسلوب الحكم الشخصي للمراجع

وفقا لهذا الأسلوب يقوم المراجع باستخدام خبراته الشخصية عن المؤسسة محل المراجعة للحكم على مدى مصداقية النتائج إذ يقوم المراجع بفحص أرصدة الحسابات بالقوائم المالية معتمدا في ذلك على ما حدث من عمليات مالية بمؤسسة الأنايبب والسقي الزراعي وتسجيلها في المراحل المختلفة للدورة المحاسبية انطلاقا من دفتر اليومية وصولا إلى القوائم المالية، إذ يقوم المراجع بفحص الاختلافات الجوهرية بين أرصدة الحسابات بالقوائم المالية للسنة الحالية وأرصدة حسابات القوائم المالية للسنة السابقة.

إذ يقوم المراجع بعمل توقعات لقيم الأرصدة محل المراجعة، معتمدا في ذلك على خبرته الشخصية، أو يستخدم توقعات أعدها آخرون اعتمادا على حكمهم الشخصي، ثم يقارن الأرصدة الفعلية بالقيم المتوقعة لهذه الأرصدة لتحديد مدى معقوليتها، ومن بين نماذج التنبؤ الحكمي التي يعتمد عليها المراجع في تقدير التوقعات لقيم الأرصدة محل المراجعة مايلي :

1- النموذج الذي يعتمد على خبرة رجال البيع: من خلال هذه النموذج يقوم المراجع بالتنبؤ بقيمة المبيعات، بحيث توضع التقديرات الخاصة بالمبيعات الانفرادية لكل بائع وما يحققه على مستوى كل منطقة بيع ثم يتم مقارنة هذه التقديرات بالمبيعات المماثلة في الدورة السابقة وتحديد التغيرات المتوقعة ومناقشتها مع رجال البيع ، ثم تجمع التقديرات الفردية من أجل الحصول على تقديرات المبيعات الإجمالية للمؤسسة.

2- نموذج المسيرين: يعتمد فيه على مجموعة من المسيرين في تحديد القيمة المتوقعة للحساب الذي يتم التنبؤ به حسب خبرتهم، والبيانات المتاحة عن الظروف الاقتصادية والاجتماعية فهذا النموذج يمتاز بالسرعة في التنفيذ والبساطة وكافة الخبرات الموجودة وانخفاض تكلفتها إذ يعتبر من النماذج سهلة التطبيق العملي والمقبولة من طرف إدارة المؤسسة.

3- نموذج دلفي: يعتبر هذا النموذج من النماذج الشائعة الاستخدام في المؤسسات وهو من النماذج غير الكمية، حيث يتجمع مجموعة من الخبراء يتمتعون بخبرة واسعة في مجال معين ويقومون بوضع توقعاتهم حول قيمة الحساب المراد التنبؤ به بشكل فردي ودون أن يحدث اتصال فيما بين الخبراء ثم تجمع هذه التوقعات باستخدام قائمة استقصاء محضرة مسبقا.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريرج

ووفقا لهذا النموذج يقوم خبير بوضع توقعاته بشكل مستقل عن الخبراء الآخرين وإن نجاح هذا النموذج مرتبط بمهارة ومعرفة الخبراء في عملية التنبؤ، ومهارة المديرين في اختيار الخبراء فهذا النموذج يستخدم بشكل خاص في التنبؤ بقيمة الحسابات التي تخضع للتطور التكنولوجي .
ومن خلال هذه النماذج فإن مؤسسة الأنايبب محل الدراسة قامت بوضع التقديرات السنوية لمبيعات سنة 2013 كالتالي:

تقديرات مبنية على تقديرات سابقة لسنتي 2011 و 2012 والجدول رقم(3-7) الموالي يوضح موازنات تقديرية لمبيعات 2013، لمؤسسة الأنايبب.

الجدول رقم (3-7) يوضح موازنة مبيعات سنوية لسنة 2013 لمؤسسة الأنايبب لبعض المنتجات

الوحدة: (دج).

السنة	2011	2012	2013
القيمة الحقيقية	926436	683297	
القيمة المقدرة	1010651	1018305	1240465

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على موازنة المبيعات، أنظر الملحق (رقم5) توقعات موازنة مبيعات مؤسسة الأنايبب لبعض المنتجات.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن القيمة التقديرية لسنة 2011 كانت أكبر من قيمة المبيعات الحقيقية لسنة 2011 بينما كانت القيمة التقديرية في سنة 2012 أكبر بكثير من القيمة الحقيقية لقيمة المبيعات في سنة 2013.

وعليه نقوم بحساب قيمة الانحراف من خلال الفرق بين القيمة الفعلية والقيمة التقديرية كالتالي:

قيمة الانحراف لسنة 2011: القيمة المقدرة - القيمة الحقيقية (الفعلية)

$$926436 - 1010651 = \frac{83815}{926436} \text{ دج أي بنسبة } 9.04\%$$

قيمة الانحراف لسنة 2012:

$$683297 - 1018305 = \frac{335008}{683297} \text{ دج أي بنسبة } 49.02\%$$

من خلال هذه الفروقات نلاحظ أن نسبة الانحراف لسنة 2011 هي 9.04 % بينما نسبة الانحراف لسنة 2012 كانت 49.02 % وهذا يعني أن القيمة التقديرية لسنة 2012 أكبر من القيمة الحقيقية بنسبة 49 % وهذا قد يرجع إلى عدة أسباب تتعلق بتقدير قيمة المبيعات وما هو مباع في سنة

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريريج

2013 أي أن تقديرات الخبراء كانت كبيرة بدرجة أدت إلى عدم إمكانية وضع أي قدر من الثقة في هذه التنبؤات.

وعليه يتضح أن هذا النوع من النماذج تعتمد على الخبرة الشخصية للمراجع أي القائم بالتنبؤ مما يؤدي إلى وجود التحيز الشخصي نتيجة لاختلاف فترة ونوعية الخبرة، حيث قد يستخدم أكثر من شخص نفس النموذج وفي نفس الموقف والظروف ولكنهم يصلون إلى تنبؤات مختلفة، وهذا ما تم التوصل إليه من خلال القيم التقديرية لمبيعات سنة 2011 وسنة 2012 وخاصة بالنسبة لسنة 2012 الذي كان فيه الاختلاف كبيراً جداً مما أدى إلى عدم إمكانية وضع أي قدر من الثقة في التنبؤات.

ونظراً لسهولة هذه النماذج في التنبؤ وانخفاض تكاليفها وعدم احتياجها لبيانات كثيرة فإن نماذج التنبؤ الحكمي تبقى أهميتها قائمة الاستخدام في التنبؤ لأغراض الفحص التحليلي.

المطلب الثالث: التحليل باستخدام أسلوب المقارنات

من خلال هذا الأسلوب يقوم المراجع بمقارنة أرقام الفترة الحالية بأرقام الفترة السابقة، ليتم التحقق من أن القيم تسير في نفس الاتجاه، ولمتطلبات موضوع الدراسة يركز الباحث على مداخل المقارنات الأكثر استخداماً لأغراض الفحص التحليلي ومنها:

أولاً - مقارنة بيانات مؤسسة الأنابيب محل المراجعة بالنتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية من خلال هذه المقارنة وكحالة عملية نقوم بحساب معدل دوران المخزون ونسبة هامش الربح الإجمالي لبيانات الصناعة وبيانات المؤسسة محل التطبيق لسنة 2012-2013.

1- حساب بيانات الصناعة:

معدل دوران المخزون لسنة 2012 = $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}} = 2.05$ مرة وسنة 2013 تساوي 3.5 مرة.

نسبة هامش الربح الإجمالي لسنة 2012 = $\frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} = 4.20\%$ وسنة 2013 تساوي 6.84%.

2- حساب بيانات المؤسسة محل التطبيق:

معدل دوران المخزون لسنة 2012 = $\frac{10237848}{48863481422} = 2.09$ مرة لسنة 2013 = $\frac{1108814989}{506301650} = 2.19$

مرة.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريبرج

ثانيا : مقارنة بيانات المؤسسة للسنة الحالية بالسنوات السابقة

على الرغم من بساطة هذه المقارنات إلى أنها تساعد المراجع في تحديد أرصدة الحسابات التي يكون من المحتمل أنها تتضمن أخطاء أو مخالفات، وبالتالي تحتاج من المراجع اهتمام أكبر بسبب وجود تغيرات غير عادية في قيمتها بالمقارنة مع الفترات السابقة.

ويمكن استخدام هذه المقارنة للسنوات 2011-2013 كما هو مبين في الجدول رقم (3-10) أدناه:

الجدول رقم:(3-9) يبين أرصدة حسابات مؤسسة الأنابيب وفقا لجدول حسابات النتائج للسنوات

2011-2012 وللسنة 2013 محل المراجعة

2013	2012	2011	السنة البيان
1184065794	997925596	967724669	منتجات النشاط (الإيرادات)
1131399967	101941879	948756663	-أعباء النشاط (التكاليف)
%95.55	%10.21	%98.03	نسبة التكاليف في الإيرادات
%11.86	%10.31	-	نسبة الزيادة في الإيرادات
%11.09	%10.74	-	نسبة الزيادة في التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات جدول حساب النتائج لمؤسسة الأنابيب للسنوات 2011، 2012، 2013، انظر الملحق رقم (2).

من خلال مراجعة المبيعات واختبارها من طرف المراجع، يمكن أن نلاحظ عند إجراء المقارنة بين نسبة تكلفة مبيعات المنتجات إلى مبيعات المنتجات في السنتين السابقتين للسنة محل المراجعة أنها في سنة 2011 تقدر ب 98.03 % بينما في سنة 2012 كانت النسبة 10.21 % مما يدل على ارتفاع نسبة التكاليف بينما في السنة محل المراجعة قد انخفضت هذه النسبة إلى 95.55 % ، وهذا الانخفاض يلفت نظر المراجع إلى احتمال وجود أخطاء وانحرافات جوهرية في حساب تكلفة البضاعة المباعة ، مما يتطلب إجراء فحص إضافي والتوسع في اختبارات المراجعة عند فحص حساب البضاعة المباعة ومن بين الأسباب التي قد تؤدي إلى وجود الانحراف مايلي:

- عدم تسجيل جزء من المخزونات مثل عدم تسجيل بعض المشتريات من البضائع أو المواد الأولية.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريرج

- تغيير سياسة تسعير المخزون.
 - إجراءات تحسينات في عمليات الصناعة أدت إلى حدوث انخفاض في تكلفة المنتجات المباعة بالمقارنة بالسنوات السابقة (مثل العمالة أصبحت أكثر كفاءة وأقل تكلفة).
- ثالثا: مقارنة بيانات مؤسسة الأنابيب مع النتائج المتوقعة (الموازنات التقديرية).
- ووفقا لهذا النوع من المقارنات نقوم بمقارنة المشتريات الفعلية مع القيمة المقدرة بموازنات المؤسسة للمشتريات لسنة 2012 والجدول رقم (3-10) التالي يبين القيمة الفعلية والقيمة التقديرية لمشتريات 2012.

الجدول رقم (3-10) يظهر القيمة الفعلية والقيمة التقديرية لمشتريات المؤسسة لسنة 2012.

الوحدة (دج)

القيمة التقديرية	القيمة الفعلية	سنة 2012
528766	445674	

المصدر: بالاعتماد على الموازنة التقديرية للمشتريات لمؤسسة الأنابيب أنظر الملحق (رقم 6).

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن القيمة التقديرية أكبر من القيمة الفعلية للمشتريات وهذا ما يدل على أنه هناك انحراف بين القيمة الفعلية والقيمة الحقيقية إذ يقودنا هذا التباين بين القيم إلى حساب قيمة الانحراف ومعرفة ما إذا كان هذا الانحراف معقول أم جوهري ولذلك نقوم بحساب قيمة الانحراف من خلال العلاقة التالية :

قيمة الانحراف = القيمة الفعلية - القيمة التقديرية.

$$= 528766 - 445674 = (-83092 \text{ دج }) .$$

وتعليقا على هذه النتيجة فإن قيمة الانحراف جوهري وقد يعود هذا الاختلاف الجوهري إلى وجود أسباب مؤدية لذلك، ومن بين هذه الأسباب ما يلي:

إعداد الموازنات دون بذل عناية كافية وبالتالي لا تمثل الموازنات توقعات واقعية إذ تكون الموازنات ذات قيمة قليلة كدليل إثبات في المراجعة.

تعديل البيانات المالية الحالية لكي تتوافق مع الموازنات، وبالتالي يؤدي هذا السبب إلى وجود تحريفات في القوائم المالية.

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

المطلب الرابع: أسلوب التحليل بالنسب

يعتبر أسلوب التحليل بالنسب من أهم أساليب للفحص التحليلي والذي يستخدمه المراجعون خلال مرحلتي التخطيط لعملية المراجعة وخلال مرحلة الفحص النهائي للقوائم المالية حيث يساعد هذا الأسلوب في فهم معظم الأوضاع والأحداث المالية الجارية في المؤسسة محل الفحص، كما يساعد في التعرف على الجوانب التي يحتمل أن توجد بها بعض المشكلات وتساعد المراجع في استخلاص بعض الحقائق على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي:

ومن خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب باستخدام أسلوب النسب وكذا إبداء الرأي بخصوص نتائج التحليل:

أولاً : نسب السيولة لمؤسسة الأنايبب لسنتي 2012- 2013

$$1- \text{نسبة التداول} : \frac{\text{الأصول الجارية}}{\text{الخصوم الجارية}}$$
$$\text{سنة 2012} = \frac{1268371881.33}{500556210.33} = 2.53\%$$
$$\text{سنة 2013} = \frac{1527933088.91}{733162904.29} = 2.08\%$$

من خلال هذه النتائج نلاحظ أن نسبة التداول في سنة 2012 أي سنة المقارنة أكبر من نسبة التداول في سنة 2013 أي السنة الحالية محل الفحص مما يدل على أن المؤسسة في السنة السابقة 2012 كانت لها قدرة عالية في سداد ديونها بنسبة 2.53% بينما في السنة الحالية 2013 انخفضت النسبة ب 2.08%.

على الرغم من اختلاف نسبة التداول بين السنتين محل المقارنة إلا أنها تعتبر بصورة عامة أكبر من النسبة المعيارية (1.2) وهذا ما يدل على أن المؤسسة لها قدرة عالية على سداد التزاماتها في الأجل القصير بواسطة أصولها الجارية.

$$2- \text{نسب السيولة السريعة} = \frac{\text{الأصول الجارية} - (\text{المخزون} + \text{الأعباء})}{\text{الخصوم الجارية}}$$

$$\text{سنة 2012} = \frac{894072226.95}{500556210.33} = 1.78\%$$
$$\text{سنة 2013} = \frac{107056252.85}{733162904.29} = 1.46\%$$

نلاحظ على أن هذه النسبة في سنة المقارنة 2012 أكبر بنسبة 1.78% بينما في سنة المراجعة 2013 أقل منها بنسبة 1.46% بينما كلا النسبتين أكبر من النسبة المعيارية 1 مما يؤكد ذلك أن

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

الأصول السائلة لمؤسسة الأنايبب تكفي للوفاء بالتزاماتها الجارية في الأجل القصير وهذا الأمر حقيقي حسب ما ورد في القوائم المالية. أنظر الملحق رقم (1، 2، 3، 4، 5)

3- نسبة النقدية: تقيس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها الجارية من النقدية المتوافرة لديها.

وتحسب بالصيغة التالية:

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية+الاوراق المالية القابلة للبيع}}{\text{الخصوم الجارية}}$$
$$\text{سنة 2012} = \frac{119607524.51}{50055621.33} = 0.23 \%$$
$$\text{سنة 2013} = \frac{297803557.01}{733162904.29} = 0.40 \%$$

تبين هذه النسبة أن كل 1 دينار جزائري من الديون قصيرة الأجل يقابله 0.40 دج نقدية سائلة وذلك في السنة محل المراجعة أي 2013 وهذا يشير إلى عدم اليسر المالي لمؤسسة الأنايبب محل المراجعة والى احتمال مواجهتها لبعض الصعوبات عند الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

ثانيا- نسب النشاط : تقيس هذه النسب مدى فعالية المؤسسة في استغلال مواردها المتاحة وفي إدارة أصولها من أهمها مايلي :

$$\mathbf{1- \text{ معدل دوران المخزون}} = \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{مخزون أول المدة+مخزون آخر المدة}}{2}$$

$$\text{مدة الاحتفاظ بالمخزون} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

سنة 2012:

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{476181064.24+501088564.20}{2} = 488634814.22 \text{ دج}$$

أنظر الملاحق رقم (9) ملحق خاص ببطاقة المخزون لسنة 2012

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{10237848}{488634814.22} = 2.09 \text{ مرة}$$

$$\text{مدة الاحتفاظ بالمخزون} = \frac{360 \text{ يوم}}{2.09 \text{ مرة}} = 172 \text{ يوم}$$

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايب لوحدة برج بوعريرج

سنة 2013 :

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{536422236+476181064}{2} = 506301650 \text{ دج}$$

أنظر الملحق رقم (9) الخاص بطاقة المخزون لسنة 2013

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{1108814989}{506301650} = 2.19 \text{ مرة}$$

$$\text{معدل الاحتفاظ بالمخزون} = \frac{360 \text{ يوم}}{2.19} = 164 \text{ يوم}$$

على الرغم من تقارب معدل دوران المخزون في سنة 2013 محل المراجعة مع سنة مقارنة 2012 من هذه المؤسسة إلا أنه يجب على المراجع مقارنة هذه المعدلات مع معدلات الصناعة حتى يتمكن من معرفة ما إذا كان المخزون يتضمن أصناف متقادمة أو بطيئة الحركة.

2- معدل دوران المدينين: صافي المبيعات الآجلة
متوسط حساب المدينين

$$\text{متوسط حسابات المدينين} = \frac{\text{رصيد المدينين في أول المدة} + \text{رصيد المدينين في آخر المدة}}{2}$$

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران المدينين}}$$

سنة 2012:

$$\text{متوسط حسابات المدينين} = \frac{231237260.8+254453562.1}{2} = 242845411.5$$

أنظر الملحق رقم (6) ملحق خاص بحسابات المدينين لسنة 2012.

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{977914667.98}{242845411.5} = 4.02 \text{ مرة}$$

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{4.02} = 89.5 \text{ يوم}$$

سنة 2013 :

$$\text{متوسط حسابات المدينين} = \frac{376983458.3+231237260.8}{2} = 304110359.6 \text{ دج}$$

أنظر الملحق رقم (6) ملحق خاص بحسابات المدينين لسنة (2013).

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{1100117194.77}{304110359.6} = 3.61 \text{ مرة}$$

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360 \text{ يوم}}{3.61} = 99.72 \text{ يوم}$$

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايبب لوحة برج بوعريريج

يتضح من هذه النتائج أن معدل دوران المدينين في السنة محل المراجعة لسنة 2013 أقل منه في السنة السابقة أي سنة 2012 وانعكس ذلك على زيادة فترة التحصل في السنة محل المراجعة ويمكن مقارنة فترة التحصيل التي تم حسابها بشروط البيع المتفق عليها في المؤسسة.

$$\text{3- حساب معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}}$$
$$\text{سنة 2012} = \frac{977914667.98}{2952896036.19} = 0.33 \text{ مرة}$$
$$\text{سنة 2013} = \frac{1100117194.77}{3434856785.49} = 0.32 \text{ مرة.}$$

نلاحظ أن المعدلين متقاربين إلى حد كبير في كلا السنتين أي سنة 2013 محل المراجعة تقارب إلى حد كبير معدل دوران الأصول في سنة المقارنة 2012 وكلما ارتفع هذا المعدل دل ذلك على كفاءة الإدارة في استخدام أصولها مما يدل ذلك على أنه لا يوجد اختلافات بين السنة محل المراجعة وسنة المقارنة.

ثالثا: نسب الربحية

تشير هذه النسب إلى مدى نجاح أو فشل المؤسسة خلال فترة معينة وعلى هذا الأساس سنقوم بتحليل القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب بحساب نسب الربحية لتحديد الانحرافات غير العادية في هذه النسب ومن بين هذه النسب مايلي:

$$\text{1- نسبة مجمل الربح} = \frac{\text{إجمالي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$$
$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{19880664.01}{977914667.98} = 0.20 \%$$
$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{75250800.96}{1100117194.77} = 6.84 \%$$

نلاحظ أن نسبة مجمل الربح قد ارتفعت ارتفاعا كبيرا عن نسبة مجمل الربح في سنة المقارنة سنة 2012 وهذا يعني أن المؤسسة حققت أرباحا من المبيعات وهذا مما يدل على أن القوائم المالية لمؤسسة الأنايبب تخلوا من التحريفات في حساباتها خاصة فيما يخص بتسجيل المبيعات.

$$\text{2- نسبة هامش الربح على المبيعات} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$$
$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{80837917.57}{977914667.98} = 8.26 \%$$
$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{59293502.58}{1100117194.77} = 5.39 \%$$

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنايب لوحدة برج بوعريبرج

نلاحظ أن نسبة هامش الربح في السنة محل المراجعة 2013 انخفضت عن نسبة هامش الربح في سنة المقارنة وغالبا ما تشير التقلبات الجوهرية في هذه النسبة إلى وجود تحريفات وأخطاء في حسابات المصاريف البيعية والإدارية العامة.

$$3- \text{ معدل العائد على إجمالي الأصول} = 100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الأصول}}$$

$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{80837917.57}{2952896036.19} = 2.74\%$$

$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{59293502.58}{3434856785.49} = 1.73\%$$

يشير الانخفاض في معدل العائد على إجمالي الأصول في السنة محل المراجعة 2013 عنه في سنة المقارنة 2012 إلى أن المؤسسة لا تحسن استغلال أصولها في تحقيق الأرباح.

$$4- \text{ معدل العائد على حقوق الملكية} = 100 \times \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الأصول}}$$

$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{80837917.57}{1687780000.00} = 4.78\%$$

$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{59293502.58}{1687780000} = 3.51\%$$

نلاحظ أيضا انخفاض هذا المعدل في السنة محل المراجعة 2013 عنه في سنة المقارنة 2012 ويرجع السبب في هذا الانخفاض إلى انخفاض صافي الربح في السنة محل المراجعة 2013 هم سنة المقارنة 2012 ويجب على المراجع معرفة الأسباب التي أدت إلى انخفاض صافي الربح في سنة 2013.

رابعاً: نسب الرافعة المالية

من خلال حساب هذه النسب يتمكن المراجع من معرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار وفي مايلي أهم هذه النسب:

$$1- \text{ نسبة الديون إلى حقوق الملكية} = 100 \times \frac{\text{اجمالي الديون}}{\text{اجمالي حقوق الملكية}}$$

$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{1216904942}{1687780000} = 72.10\%$$

$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{1470597899}{1687780000} = 87.13\%$$

نلاحظ أن هذه النسبة كلما انخفضت قل ضغط الدائنين على المؤسسة وارتفاع هذه النسبة قد يؤدي إلى عدم قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها في الأجل الطويل وعلى المراجع مقارنة هذه النسبة مع

الفصل الثالث----- دراسة حالة بمؤسسة الأنابيب لوحة برج بوعريريج

نسب الصناعة حيث أن الارتفاع غير العادي في هذه النسبة قد يشير إلى احتمال وجود بعض الأخطاء والانحرافات في تسجيل الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية بدفاتر المؤسسة.

$$2- \text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} = 100 \times \frac{\text{اجمالي الديون}}{\text{اجمالي الأصول}}$$

$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{1216904942}{2952896036.19} = 41.21\%$$

$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{1470597899}{3434856785.49} = 42.81\%$$

تشير هذه النسبة إلى حجم الأموال الموظفة في الأصول والتي يوفرها الدائنون للمؤسسة من جملة الأموال المتاحة لها وارتفاع هذه النسبة يشير إلى وجود مخاطر أكبر بالنسبة للدائنين، وانخفاضها يشير إلى عدم وجود مخاطر بالنسبة للدائنين.

$$3- \text{نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية} = 100 \times \frac{\text{الديون طويلة الأجل}}{\text{اجمالي حقوق الملكية}}$$

$$\text{سنة 2012} = 100 \times \frac{716348731.63}{1687780000} = 42.44\%$$

$$\text{سنة 2013} = 100 \times \frac{737434994.40}{1687780000} = 43.69\%$$

وتقيس هذه النسبة حجم المخاطرة التي تتعرض لها الديون طويلة الأجل فكلما ارتفعت هذه النسبة ارتفعت درجة المخاطرة التي تتعرض لها هذه الديون، وتعتبر هذه النسبة أفضل في سنة المقارنة عنها في السنة محل المراجعة.

ويتضح من التحليل السابق لأهم النسب المالية أن الحسابات التي تحتاج إلى اهتمام المراجع عند

الفحص تتمثل في:

- حسابات المخزون.
- حسابات العملاء ومخصصات الديون المشكوك في تحصيلها.
- حسابات المبيعات.
- حساب المشتريات.
- حسابات المصاريف البيعية والإدارية العامة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل الخاص بالجانب التطبيقي تم التطرق إلى مؤسسة الأنابيب ووسائل الري الزراعي بولاية برج بوعريريج، لدراسة وتحليل قوائمها المالية بواسطة أساليب الفحص التحليلي البسيطة، إذ تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة من خلال التعريف بالمؤسسة حيث تم التطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، والهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة التي تقيّد موضوع الدارسة، وتم عرض القوائم المالية لمؤسسة الأنابيب خلال سنتي 2012-2013، إذ تم تحليل بعض عناصر القوائم المالية باستخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة.

تبين أن هذه الأساليب تتسم بانخفاض تكاليف استخدامها، وتطبيقها، وهذا راجع إلى الاعتماد على عدد قليل من البيانات، كما تتصف بسهولة التطبيق وهذا بسبب بساطة تراكيبها الرياضية، وبساطة العمليات الحسابية، كما اتضح أنها لا تحتاج إلى وقت طويل في التطبيق، كما يمكن القول أن هذه الأساليب لا تحتوي على مستوى عالي من الدقة لتدخل الحكم الشخصي في جوانب كثيرة من عمليات التطبيق، لاستخدام هذه الأساليب، مما قد يؤدي إلى تحيز نتائجها، خاصة إذا كان القائم بالتنبؤ يستخدم الحكم الشخصي، على الرغم من انخفاض مستوى الدقة في التنبؤات الناتجة عن استخدامها إلا أنها تكون هي البديل الوحيد المتاح أمام المراجع في حالة عدم توفر البيانات الكافية، والمناسبة لاستخدام أساليب الفحص التحليلي البسيط، كما أنها توفر للمراجع أدلة اثبات عن مدى صحة ومعقولية العمليات والأرصدة، وتوفر دليل إثبات إضافي يدعم ويؤيد ما تم التوصل إليه من أدلة إثبات أثناء القيام بعملية المراجعة.



الخاتمة



الخاتمة العامة:

تتمحور الإشكالية الرئيسية حول دور أساليب الفحص التحليلي البسيطة في زيادة فاعلية عمليات التدقيق، وبغرض الإجابة عن هذا التساؤل والأسئلة الفرعية المندرجة تحته، بالإضافة إلى اختبار مدى صحة أو خطأ الفرضيات التي اعتمدها في بداية هذا البحث فقد قسمنا الدراسة التي بين أيدينا إلى ثلاثة فصول، وقد ترتب عن معالجتنا لهذه الدراسة نتائج متعددة تنوعت بين:

أ. نتائج اختبار الفرضيات:

لقد وضعنا في بداية عملنا ثلاث فرضيات أساسية وأدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى: يؤدي استخدام إجراءات الفحص التحليلي البسيطة لزيادة فاعلية عمليات التدقيق، ولقد تحققت من خلال أدلة الإثبات الناتجة عن استخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة والتي تمكن المراجع من إعداد تقريره حول مدى صحة وصدق حسابات القوائم المالية.
- بخصوص الفرضية الثانية: أدلة الإثبات التي يوفرها أساليب الفحص التحليلي البسيطة تساعد المراجع على إبداء الرأي حول أرصدة حسابات القوائم المالية و ثبت صحتها من خلال نتائج أساليب التحليل بالنسب المالية.
- بخصوص الفرضية الثالثة: يؤدي استخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة إلى تخفيض وقت وتكلفة أداء عملية المراجعة ولقد تحققت من خلال معرفة الأساليب البسيطة المستخدمة لكونها تتسم بانخفاض تكاليف استخدامها، كذلك يعتبر الحكم الشخصي للمراجع عاملاً هاماً في تخفيض تكلفة عملية المراجعة بالإضافة إلى الاعتماد على البيانات الحالية وبيانات السنوات السابقة يؤدي إلى تخفيض وقت و تكلفة انجاز عملية المراجعة.

ب. النتائج العامة للدراسة:

لقد ساقنا هذا البحث إلى جملة من النتائج أهمها:

1. تعتبر إجراءات الفحص التحليلي البسيطة أحد إجراءات المراجعة المنخفضة التكاليف التي يمكن استخدامها في مراحل عملية المراجعة.
2. لا يوجد أسلوب واحد يصلح لجميع أرصدة حسابات القوائم المالية.
3. توفر أساليب الفحص التحليلي البسيطة دليل إثبات يؤكد وجود الخطأ.

4. تتوقف نوعية إجراءات نموذج الفحص التحليلي على نوعية رصيد الحساب محل المراجعة و على الأهداف التي يرغب المراجع في تحقيقها من تطبيق هذه الأساليب.

ج. اقتراحات:

بالنظر إلى النتائج المتوصل إليها سابقا ارتأينا أن نقترح الاقتراحات التالية:

1. يجب على كل مؤسسة أن تنشئ قاعدة بيانات تضم بيانات مالية تفضيلية و بيانات صناعية.
2. على مكاتب المراجعة القيام بتصميم وتنفيذ برامج التدريب لرفع درجة الوعي لدى المرجعين عن استخدام أساليب الفحص التحليلي.
3. على المراجع أن يختار أسلوب لبيانات رصيد الحساب محل المراجعة و مرحلة المراجعة التي تستخدم فيها هذه الإجراءات.

د. آفاق البحث:

وبعدما تم التطرق إلى أساليب الفحص التحليلي البسيطة استخلصنا أنها تخلو بنوع من الدقة إذ اقترحنا أن تكون هناك بحوث لاحقة تتطرق إلى أساليب الفحص التحليلي الكمية المتطورة التي تتميز بنوع من الدقة في النتائج.



قائمة المراجع



قائمة المراجع

أولا :المراجع باللغة العربية

• الكتب

1. أرينز ألفين ، لوبك جيمس ، المراجعة مدخل متكامل: ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2005.
2. البديوي منصور أحمد ، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، ط1، مصر، 2003.
3. بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية، دار الهدى، الجزائر.
4. جمعة أحمد حلمي، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1995.
5. دهاوي كمال الدين، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
6. الزبيدي حمزة محمود ، التحليل المالي، تقييم الاداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق، ط 2000 .
7. الزبيدي حمزة محمود ، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ط2011.
8. زغيب مليكة ، بوشنقير ميلود ، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ،الجزائر، ط2011.
9. الحسني صادق ، التحليلي المالي والمحاسبي، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، دار مجدلاوي للنشر، عمان، الأردن، ط 1998.
10. لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة المتقدمة، مكتبة شادي، القاهرة، 1991.
11. لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
12. لطفي أمين السيد أحمد، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، ط 2007.
13. سلامة نبيل فهمي، بحوث متقدمة في المحاسبة والمراجعة، مكتبة الجامعة، بور سعيد، ط 1999.
14. عبد المجيد محمد محمود، جورجى سونيا إلياس، المراجعة المتقدمة-الأساليب العلمية والإجراءات.

15. عطا الله محمود شوقي، دراسات وبحوث في المراجعة، الجزء الثاني، مكتبة الشباب، المنيرة، القاهرة، 1992 .
16. عبد المتعال علي محمود ، المراجعة، المبادئ والأصول، بدون ناشر، القاهرة، 1968.
17. الصبان محمد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
18. القاضي حسين ، حمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2000 .
19. شيحة خميسي، التسيير المالي للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2013
20. الشيشيني حاتم محمد ، أساليب المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر، مصر، ط2007.
21. توماس وليم امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
22. غالي جورج دانيال وآخرون، المراجعة المتقدمة، مدخل كمي، جامعة عين شمس، مصر، 2007.
- **المذكرات**
23. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011 .
24. زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009.
25. سعودي بلقاسم، نماذج الفحص التحليلي المستخدمة لتحسين كفاءة وفعالية مراجعة الحسابات، أطروحة دكتوراه، الجزائر، 2011.
26. الصباغ أحمد عبد المولى أحمد ، استخدام الأساليب التحليل الاحصائي في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع، أطروحة دكتوراه، مصر، 1988.
- **المجلات**
27. عوض باسم نعيم ، "الإجراءات التحليلية ودورها في دعم وتخطيط عمليات المراجعة"، مجلة المحاسب، العدد 37، مجلة علمية متخصصة تصدرها جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مصر ، 2010 .
28. رضوان عباس أحمد ، " دور إجراءات الفحص التحليلي "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، العدد الأول ، مصر ، 1990 .

ثانيا: المراجع باللغة الاجنبية

- 29.AICPA, "Analytical Procedures", SASNO, 410, New York, 1995.
- 30.Arens Loebbecke , Auditing An Integrated Approach, Prentice hall International éditions, Eihth Edition, New Jarssy, 2000.
- 31.Dunn J, Auditing: Theory & Practice, Second Edition, Prentice hall, New York, 1996.
- 32.Kinney,w, « the predictive power of limited information in preliminary analytical review : An Empirical Study », journal of accounting Research, supplement, 1979.

الملاحق

الملحق رقم 01: يوضح جانب أصول وخصوم المؤسسة

BILAN ACTIF

11/03/2014

Exercice 2013

ACTIF	N ote	N Brut	N Amort./Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecarts d'acquisition (goodwill positif)					
Immobilisations incorporelles	1	11 564 410.00	8 330 608.81	3 233 801.19	375 000.01
Immobilisations corporelles	2	4 457 551 556.69	2 581 475 715.77	1 876 075 840.92	1 660 078 429.65
Terrains		1 589 956 213.85		1 589 956 213.85	1 589 956 213.85
Constructions		598 937 362.65	598 463 790.52	473 572.13	
Installations techniques, matériels et outillages industriels		2 117 778 364.20	1 859 575 381.95	258 202 982.25	
Autres Immobilisation Corporelles		150 879 615.99	123 436 543.30	27 443 072.69	
Immobilisation en concession					
Immobilisations en cours		2 990 653.14	1 735 000.00	1 255 653.14	1 400 000.00
Equipements de Production Reformés		230 479.89	230 478.89	1.00	1.00
Immobilisations financières	3	3 671 217.63	-	3 671 217.63	193 717.63
Impot différé Actif		22 687 182.70		22 687 182.70	22 477 006.57
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 498 695 500.05	2 591 771 803.47	1 906 923 696.58	1 684 524 154.86
ACTIF COURANT :					
Stocks et en cours	4	536 422 236.87	79 051 700.82	457 370 536.05	374 299 653.38
Créances et emplois assimilés:	5	831 357 456.02	58 598 460.17	772 758 995.85	774 464 703.44
Clients		221 997 229.65	58 598 460.17	163 398 769.48	89 666 001.93
Autres débiteurs		256 696 984.92	-	256 696 984.92	259 928 057.34
Impôts		352 663 241.45	-	352 663 241.45	424 870 644.17
Autres actifs courants		-	-	-	-
Disponibilités et assimilés:	6	297 803 557.01		297 803 557.01	119 607 524.51
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		297 803 557.01	-	297 803 557.01	119 607 524.51
TOTAL ACTIF COURANT		1 665 583 249.90	137 650 160.99	1 527 933 088.91	1 268 371 881.33
TOTAL GENERAL ACTIF		6 164 278 749.95	2 729 421 964.46	3 434 856 785.49	2 952 896 036.19

جانب الخصوم

BILAN PASSIF

11/03/2014

Exercice 2013

PASSIF	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES:			
Capital émis	7	1 687 780 000.00	1 687 780 000.00
CAPITAL EMIS(CAPITAL SOCIAL OU FOND DE DOTATION.OU FOND EXP)		1 687 780 000.00	1 687 780 000.00
Primes et réserves /(Réserves consolidées (1))			
ECART DE RÉÉVALUATION		11 279.11	11 279.11
RESERVES(LÉGALE,STATUTAIRE,ORDINAIRE,RÉGLEMENT		110 575 016.83	38 137 099.26
Autres capitaux propres – Report à nouveau		106 599 088.28	70 775 201.97
Résultat net		59 293 502.58	80 837 917.57
Part de la société consolidante (1)		1 964 258 886.80	1 735 991 093.97
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 964 258 886.80	1 735 991 093.97
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières	8	651 375 553.26	651 375 553.26
		651 375 553.26	651 375 553.26
Impot différé Passif		38 504 999.76	-
Autres dettes non courantes		47 554 441.38	64 973 178.63
TOTAL PASSIFS NON-COURANTS II		737 434 994.40	716 348 731.89
PASSIFS COURANTS :			
Fournisseurs et comptes rattachés	9	29 976 577.50	52 914 643.31
Impôts		31 343 643.47	25 804 794.60
Autres dettes		598 647 843.45	372 120 383.08
Trésorerie Passif		73 194 839.87	49 716 389.34
TOTAL PASSIFS COURANTS III		733 162 904.29	500 556 210.33
TOTAL GENERAL PASSIF		3 434 856 785.49	2 952 896 036.19

الملحق رقم 02: يوضح حساب النتائج

IRRAGRIS SPA

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)

18/03/2013

Exercice 2012

	Note	N	N - 1
COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)			
Chiffre d'affaires		977 914 667.98	926 436 293.99
Variation stocks produits finis et en cours		- 11 729 931.83	- 12 510 470.11
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		206 727.26	1 309 143.78
I - Production de l'exercice		966 391 463.41	915 234 967.66
Achats consommés		617 493 687.61	573 767 378.52
Services extérieurs et autres consommations		44 548 292.41	43 699 175.13
II - Consommation de l'exercice		662 041 980.02	617 466 553.65
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		304 349 483.39	297 768 414.01
Charges de personnel	10	206 400 815.61	162 779 341.38
Impôts, taxes et versements assimilés		19 039 726.43	17 637 799.17
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		78 908 941.35	117 351 273.46
Autres produits opérationnels		6 532 271.29	34 336 955.21
Autres charges opérationnelles		25 498 273.73	19 911 033.12
Dotations aux amortissements et aux provisions		39 789 027.15	78 926 243.89
Reprise sur pertes de valeur et provisions		25 001 861.31	17 638 249.10
V RESULTAT OPERATIONNEL		45 155 773.07	70 489 200.76
Produits financiers		-	514 497.79
Charges financières		43 167 709.06	43 037 655.30
VI RESULTAT FINANCIER		- 43 167 709.06	- 42 523 157.51
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		1 988 064.01	27 966 043.25
Impôts exigibles		23 481 260.60	8 998 037.24
Impôts différés (Variations)		- 3 374 288.03	- 809 389.72
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		997 925 596.01	967 724 669.76
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		1 019 418 792.60	948 756 663.75
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 18 118 908.56	19 777 395.73
Eléments Extraordinaires (Produits)	11	126 804 155.06	2 826 036.10
Eléments Extraordinaires (Charges)	12	27 847 328.93	4 027 569.16
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		98 956 826.13	- 1 201 533.06
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	13	80 837 917.57	18 575 862.67

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)

11/03/2014

Exercice 2013

COMPTES DE RESULTATS (Par Nature)	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires		1 100 117 194.77	977 914 667.98
Variation stocks produits finis et en cours		19 977 974.85	11 729 931.83
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		10 704 513.88	206 727.26
I - Production de l'exercice		1 130 799 683.50	966 391 463.41
Achats consommés		700 401 299.69	617 493 687.61
Services extérieurs et autres consommations		55 440 316.85	44 548 292.41
II - Consommation de l'exercice		755 841 616.54	662 041 980.02
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		374 958 066.96	304 349 483.39
Charges de personnel	10	221 640 211.49	206 400 815.61
Impôts, taxes et versements assimilés		23 575 393.37	19 039 726.43
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		129 742 462.10	78 908 941.35
Autres produits opérationnels		4 825 257.54	6 532 271.29
Autres charges opérationnelles		18 403 559.69	25 498 273.73
Dotations aux amortissements et aux provisions	11	83 424 579.47	39 789 027.15
Reprise sur pertes de valeur et provisions		47 780 800.57	25 001 861.31
V RESULTAT OPERATIONNEL		80 520 381.05	45 155 773.07
Produits financiers		660 052.54	-
Charges financières	12	5 929 632.63	43 167 709.06
VI RESULTAT FINANCIER		- 5 269 580.09	- 43 167 709.06
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		75 250 800.96	1 988 064.01
Impôts exigibles		22 584 974.47	23 481 260.60
Impôts différés (Variations)		- 6 627 676.09	- 3 374 288.03
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		1 184 065 794.15	997 925 596.01
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		1 131 399 967.66	1 019 418 792.60
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES		59 293 502.58	- 18 118 908.56
Eléments Extraordinaires (Produits)		-	126 804 155.06
Eléments Extraordinaires (Charges)		-	27 847 328.93
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	98 956 826.13
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	13	59 293 502.58	80 837 917.57

الملحق رقم 3: يوضح سيولة الخزينة

Tableau des Flux de Trésorerie
(Méthode Directe)
Exercice 2013

	Not e	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles :			
Encaissement recus des clients		1 121 150 360,63	1 038 215 024,48
Autres Encaissement		139 487 434,96	108 780 548,58
Sommes versées aux fournisseurs		- 1 194 676 136,05	- 810 108 502,70
Sommes versées aux personnel		- 165 774 217,97	- 187 805 287,14
Frais de Missions		- 4 170 065,71	- 2 994 602,00
Intérêts et autres frais financiers payés		- 3 998 473,41	- 480 004,68
Impôts sur les résultats payés		- 31 048 255,88	- 10 347 742,55
Autres Impôts payés		- 67 717 843,50	- 44 137 313,00
Autres Décaissements		- 2 863 292,50	- 136 450,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		- 209 610 489,43	90 985 670,99
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		- 24 705 494,61	- 16 816 144,71
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Autres encaissements sur Activité d'investissement			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financière:			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		- 24 705 494,61	- 16 816 144,71
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués		- 8 260 175,50	- 6 260 175,50
Remboursement Emprunts Intra Groupe			- 5 000 175,50
Encaissements provenant d'emprunts		200 000 000,00	651 175 553,26
Décaissements provenant d'emprunts			- 518 498,53
Agios, Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		- 23 478 450,53	1 156 165,89
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		168 261 373,97	640 552 869,62
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi		163 297,54	- 148 374,01
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 66 054 610,07	714 722 395,90
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		52 989 918,40	- 661 584 103,49
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		- 12 901 394,13	52 989 918,40
Variation de trésorerie de la période		- 65 891 312,53	- 65 507 236,33
Rapprochement avec le résultat comptable		- 12 901 394,13	52 989 918,40
BANQUES COMPTES COURANTS B E A		55 813 668,62	98 108 673,60
B E A DEVICES EURO		4 449 452,12	4 264 773,14
CONCOURS BANCAIRES COURANTS		- 73 194 839,87	- 49 716 389,34
CAISSE PRINCIPALE		30 325,00	332 861,00

الملحق رقم 4: يوضح رؤوس الأموال الخاصة

Etat de Variation des Capitaux Propres

Exercice 2012

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre 2010		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	- 40 328 965.38
Changement de méthode comptable						-
Correction d'erreurs significatives						- 405 000.00
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés						- 4 080 000.00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						18 575 862.67
Solde au 31 décembre 2011		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	- 26 238 102.71
Changement de méthode comptable						-
Correction d'erreurs significatives						-
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						
Dividendes payés et Tantièmes						- 6 400 000.00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						80 837 917.57
Solde au 31 décembre 2012		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	48 199 814.86

Etat de Variation des Capitaux Propres

Exercice 2013

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
Solde au 31 décembre 2011		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	26 238 102.71
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives						-
Réévaluation des immobilisations						-
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						-
Dividendes payés						- 6 400 000.00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						80 837 917.57
Solde au 31 décembre 2012		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	48 199 814.86
Changement de méthode comptable Correction d'erreurs significatives						-
Réévaluation des immobilisations						191 511 709.36
Profit ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat						- 14 137 419.11
Dividendes payés et Tantièmes						- 8 400 000.00
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						59 293 502.58
Solde au 31 décembre 2013		1 687 780 000.00	-	-	11 279.11	276 467 607.69

الملحق رقم 5: يوضح موازنة المبيعات

5

PROGRAMME VENTES

V. en KDA

Désignations	Um	T1		T2		T3		T4		TOTAL 2013	
		Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
1. Produits											
Rampes d'aspersion	Ha	6 685	286 987	7 869	352 036	5 856	270 012	6 355	302 050	26 765	1211 085
Pivot 50 ha	Ha	6 533	274 909	7 466	314 169	5 350	225 128	5 651	237 794	25 000	1052 000
Pivot 01 ha	U	3	9 000	8	24 000	10	30 000	14	42 000	35	105 000
Goutte à goutte	Ha	2	678	3	1 017	6	2 034	4	1 356	15	5 085
Canons d'arrosage	P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Serre tunnel	U	20	2 400	80	9 600	80	9 600	120	14 400	300	36 000
Enrouleur	U	0	0	5	3 250	5	3 250	10	6 500	20	13 000
Autres											
2. Prestations											
Galvanisation	t	150	6 750	150	6 750	100	4 500	100	4 500	500	22 500
Refendage	t	150	6 750	150	6 750	100	4 500	100	4 500	500	22 500
Autres			0		0		0		0		0
3. Marchandises											
		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
4. Sous produits											
Déclassé	t	200	1 000	130	1 850	0	0	270	4 030	600	6 880
Ferraille	t	200	1 000	100	500		0	200	1 000	500	2 500
Matte de zinc	t	0	0	30	1 350	0	0	30	1 350	60	2 700
Cendre de zinc	t	0	0	0	0	0	0	40	1 680	40	1 680
Autre	t	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL			294 737		360 636		274 512		310 580		1240 465

3

البيانات الواردة في الجدول أعلاه هي مقبولة

VENTES TOTALES

339 V. en KDA

Désignations	Um	2011				2012				2013				Ratios %					
		Réalisations		Objectifs		Réalisations 30.09		Objectifs clôture		Objectifs		Objectifs		3/2		4/3		4/1	
		Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	Q	V
1. Produits		20 151	913 443	20 015	958 771	14 649	666 586	21 583	952 680	26 765	1 211 085	108	104	124	122	133	133		
Rampes d'aspersion	Ha	18 540	810 035	18 500	797 140	13 997	625 806	20 318	908 418	25 000	1 052 000	110	114	123	116	135	130		
Pivot 50 ha	U	32	86 580	30	90 000	13	36 340	25	69 885	35	105 000	83	78	140	150	109	121		
Pivot 01 ha	U	11	6 515	15	5 131	2	1 242	15	9 315	15	5 085	100	182	100	55	136	78		
Goutte à goutte	Ha	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Canons d'arrosage	P	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Serre tunnel	U	0	0	500	60 000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Enrouleur	U	0	0	10	6 500	0	0	0	0	20	13 000	0	300	36 000	0	0	0		
Autres		0	10 313	0	0	0	3 198	0	5 062	0	0	0	0	0	0	0	0		
2. Prestations		237	11 023	1 000	45 000	206	7 324	400	13 622	500	22 500	40	30	125	165	211	204		
Galvanisation	t	237	10 417	1 000	45 000	206	6 612	400	12 839	500	22 500	40	29	125	175	211	216		
Refendage	t	0	0	0	0	0	150	0	165	0	0	0	0	0	0	0	0		
Autres		0	606	0	0	0	562	0	618	0	0	0	0	0	0	0	0		
3. Marchandises		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
divers	t	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
4. Sous produits		113	1 970	600	6 880	220	9 387	230	12 003	600	6 880	38	174	261	57	531	349		
Déclassé	t	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
Ferraille	t	93	1 970	500	2 500	114	3 324	150	4 374	500	2 500	30	175	333	57	538	127		
Matte de zinc	t	0	0	60	2 700	106	6 063	50	6 669	60	2 700	83	247	120	40	0	0		
Cendre de zinc		20	0	40	1 680	0	0	30	960	40	1 680	75	57	133	175	200	0		
Autre		0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
TOTAL			926 436		1010 651		683 297		1018 305		1240 465		101	0	122	0	134		

الملحق رقم 6: يوضح موازنة المشتريات

PROGRAMME ACHATS PAR PRODUIT ET

Origine/ nature	2011		2012				2013				TOTAL	
	Réalisations	Objectifs	Réal.30.9		Objectifs clôture		T1	T2	T3	T4		TOTAL
			Objectifs	Objectifs	Objectifs	Objectifs						
A. TOTAL LOCAL:	555 447	572 741	420 279	488 605	179 411	179 350	154 300	179 350	692 411			
1.1 Acier	3 557	3 900	3 649	3 800	1 400	1 400	1 200	1 400	5 400			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	266 467	288 600	270 724	281 200	103 600	103 600	88 800	103 600	399 600			
PU(DA le KG)	75	74	74	74	74	74	74	74	74			
1.2 Zinc	874	1 040	529	750	250	250	200	250	950			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	179 000	210 080	108 266	153 750	51 250	51 250	41 000	51 250	194 750			
PU(DA le KG)	205	202	205	205	205	205	205	205	205			
2. Tubes pour serre	0	550	0	0	550	0	0	0	550			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	0	61	0	0	61	0	0	0	61			
3. Consommables (KDA)	7 999	54 000	12 298	15 000	14 500	14 500	14 500	14 500	58 000			
4. PdR (KDA)	5 999	10 000	17 093	22 791	5 000	5 000	5 000	5 000	20 000			
5. Autres (KDA)	95 981	10 000	11 898	15 864	5 000	5 000	5 000	5 000	20 000			
B. TOTAL IMPORT:	98 197	37 000	25 395	40 161	5 100	12 500	4 900	12 500	35 000			
1. Acier	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
1. Alu	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
2. Tubes nus	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
- Quantité (t)												
- Valeur (KDA)	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
3. Consommables (KDA)	16 671	0	0	1 356	0	0	0	0	0			
4. PdR (KDA)	2 131	10 000	15 511	15 511	5 100	5 100	4 900	4 900	10 000			
5. Autres (KDA)	79 395	27 000	9 884	23 294	0	12 500	0	12 500	25 000			
TOTAL GENERAL (A+B)	653 644	609 741	445 674	528 766	184 511	191 850	159 200	191 850	727 411			

الملحق رقم 7: يوضح أرصدة حسابات الزبائن لسنة 2012

18/03/2013

DATE:
HEURE:

PAGE:1

Exercice 2012
Balance Générale
Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		M		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	D	C	Débit	Crédit	Débit	Crédit
41100	CLIENTS LOCAUX VENTES DE BIEN	95 938 443.68	-	-	-	1 049 452 375.16	1 055 724 816.91	89 666 001.93	-
4111	Clients ventes de produits finis	95 938 443.68	-	-	-	1 049 452 375.16	1 055 724 816.91	89 666 001.93	-
41170	CLIENTS LOCAUX RETENUE DE GARANTIE	-	-	-	-	-	-	-	-
4117	Clients retenus de garanties	-	-	-	-	-	-	-	-
411	Clients	95 938 443.68	-	-	-	1 049 452 375.16	1 055 724 816.91	89 666 001.93	-
4160	CLIENTS DOUTEUX NATIONALS	54 833 301.97	-	-	-	10 426 140.36	12 643 675.74	52 615 766.59	-
4161	CLIENTS DOUTEUX ETRANGERS	13 424 896.80	-	-	-	-	451 357.20	12 973 539.60	-
416	Clients douteux	68 258 198.77	-	-	-	10 426 140.36	13 095 032.94	65 589 306.19	-
4160	CLIENTS - FACTURES À ÉTABLIR	-	-	-	-	-	-	-	-
418	Clients- produits non encore facturé	-	-	-	-	-	-	-	-
4190	CLIENTS CRÉDITEURS AVANCES R	-	5 681 524.05	-	-	5 681 524.08	13 684 049.28	-	13 684 049.25
419	CLIENTS CRÉDITEURS AVANCES R	-	5 681 524.05	-	-	5 681 524.08	13 684 049.28	-	13 684 049.25
41	Clients et comptes rattachés	164 196 642.45	5 681 524.05	-	-	1 065 560 039.60	1 082 503 899.13	155 255 308.12	13 684 049.25

DATE: 18/03/2013
 HEURE:
 PAGE:1

Exercice 2012
 Balance Générale
 Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		M		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	D	C	Débit	Crédit	Débit	Crédit
4910	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES	-	54 833 301.97			12 544 658.64	10 327 123.26	-	52 615 766.59
49101	PERTES DE VALEUR SUR AUTRES COMPTES	-	13 424 896.80			451 357.20	-	-	12 973 539.60
491	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES	-	68 258 198.77			12 996 015.84	10 327 123.26	-	65 589 306.19
49	Perte de valeur sur comptes de tiers	-	68 258 198.77			12 996 015.84	10 327 123.26	-	65 589 306.19

الملحق رقم 8: يوضح أرصدة حسابات الزبائن لسنة 2013

11/03/2014

DATE:
HEURE:

PAGE:1

Exercice 2013
Balance Générale
Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		M		Cumul à ce jour		Solde	
		Débit	Crédit	DIC	Débit	Crédit	Débit	Crédit	
41100	CLIENTS LOCAUX .PUBLICS	89 666 001.93	-	-	1 148 214 849.14	1 113 650 441.23	124 230 409.84	-	
41101	CLIENTS LOCAUX .PRIVES	-	-	-	36 896 486.09	2 360 989.80	34 535 496.29	-	
41102	CLIENTS LOCAUX .INTER FILIALES /	-	-	-	4 632 863.35	-	4 632 863.35	-	
4110	#NA	89 666 001.93	-	-	1 189 744 198.58	1 116 011 431.03	163 398 769.48	-	
411	CLIENTS	89 666 001.93	-	-	1 189 744 198.58	1 116 011 431.03	163 398 769.48	-	
4160	CLIENTS DOUTEUX LOCAUX PUBLIC	52 615 766.59	-	-	25 367 894.58	10 309 787.04	16 938 084.97	-	
41601	CLIENTS DOUTEUX LOCAUX PRIVES	-	-	-	28 190 080.60	-	28 190 080.60	-	
4161	CLIENTS DOUTEUX .ETRANGERS	12 973 539.60	-	-	496 755.00	-	13 470 294.60	-	
416	CLIENTS DOUTEUX	65 589 306.19	-	-	3 318 941.02	10 309 787.04	58 598 460.17	-	
4180	CLIENTS - FACTURES A ETABLIR	-	-	-	-	-	-	-	
418	CLIENTS- PRODUITS NON ENCORE	-	-	-	-	-	-	-	
4190	CLIENTS CRÉDITEURS- AVANCES R	-	13 684 049.25	-	11 216 347.85	12 313 735.71	-	14 781 437.11	
419	CLIENTS CRÉDITEURS- AVANCES RI	-	13 684 049.25	-	11 216 347.85	12 313 735.71	-	14 781 437.11	
41	CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS	155 255 308.12	13 684 049.25	-	1 204 279 487.45	1 138 634 953.78	221 997 229.65	14 781 437.11	

11/03/2014

DATE:
HEURE:

PAGE1

Exercice 2013
Balance Générale

Arrêté au : 31 Décembre < Etat Provisoire >

Compte	Intitulé	A/Nouveau		M	Cumul à ce jour		Solde		
		Débit	Crédit		D	C	Débit	Crédit	
4910	PERTES DE VALEUR CLIENTS. LOCA	-	52 615 766.59		13 359 742.52	-	22 317 939.10	-	16 938 084.97
49101	PERTES DE VALEUR SUR CLIENTS	-	12 973 539.60		-	-	15 216 541.00	-	28 190 080.60
4911	CLIENTS DOUTEUX. ETRANGERS	-	-		-	-	13 470 294.60	-	13 470 294.60
491	PERTES DE VALEUR SUR COMPTES	-	65 589 306.19		13 359 742.52	-	6 368 896.50	-	58 598 460.17
49	PERTE DE VALEUR SUR COMPTES	-	65 589 306.19		13 359 742.52	-	6 368 896.50	-	58 598 460.17

الملحق رقم 9: يوضح تغيرات المخزون لسنة 2012

TABLEAU DES VARIATIONS DE STOKS

Exercice 2012

RUBRIQUES ET POSTES	NOTES	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
302075	STOCKS DE MARCHANDISES	768 032.88	-	746.74	767 286.14
302	STOCKS DE MARCHANDISES	768 032.88	-	746.74	767 286.14
30	STOCKS DE MARCHANDISES	768 032.88	-	746.74	767 286.14
31110		137 191 073.84	321 731 901.51	336 307 251.59	122 615 723.76
31117		-	7 087 534.47	7 087 534.47	-
31125	MATIERES ET FOURNITURES	553 436.48	316 757.92	318 351.00	551 843.40
31130	MATIERES ET FOURNITURES	9 196 821.35	5 664 505.01	5 677 966.29	9 183 360.07
31141	MATIERES ET FOURNITURES	22 422 207.40	158 195 152.49	164 178 337.01	16 439 022.88
31143	MATIERES ET FOURNITURES	7 175 754.96	1 819 757.51	2 491 124.09	6 504 388.38
31160	MATIERES ET FOURNITURES	18 012 595.30	21 833 429.68	20 627 650.42	19 218 374.56
31196	MATIERES ET FOURNITURES	27 728 459.49	42 376 593.93	39 256 873.99	30 848 179.43
31199	MATIERES ET FOURNITURES	6 347 757.01	11 585 967.10	12 125 184.88	5 808 539.23
311	MATIERES ET FOURNITURES	228 628 105.83	570 611 599.62	588 070 273.74	211 169 431.71
312035	MATIERES ET FOURNITURES	9 128 471.48	1 555 358.94	661 803.85	10 022 026.57
312082	MATIERES ET FOURNITURES	154 678.28	7 429 220.02	7 507 407.71	76 490.59
312	MATIERES ET FOURNITURES	9 283 149.76	8 984 578.96	8 169 211.56	10 098 517.16
31	MATIERES PREMIERES ET	237 911 255.59	579 596 178.58	596 239 485.30	221 267 948.87
322090	MATIERES ET FOURNITURES	9 171 339.21	2 711 146.86	2 068 189.72	9 814 296.35
322095	MATIERES ET FOURNITURES	7 194 211.60	903 088.30	1 119 448.29	6 977 851.61
3220	PETIT OUTILLAGE	16 365 550.81	3 614 235.16	3 187 638.01	16 792 147.96
322101	PIECES DE RECHANGES T	1 051 567.87	887 213.03	782 542.33	1 156 238.57
322102	PIECES DE RECHANGES T	2 781 585.54	196 959.60	399 286.63	2 579 258.51
322103	PIECES DE RECHANGES T	15 566.99	82 000.00	82 000.00	15 566.99
322104	PIECES DE RECHANGES T	20 080.00	-	280.00	19 800.00
322105	PIECES DE RECHANGES T	845 620.30	17 300.00	163 567.72	699 352.58
322106	PIECES DE RECHANGES T	58 078 324.16	17 584 659.97	13 252 212.13	62 410 772.00
3221	PIECES DE RECHANGES T	62 792 744.86	18 768 132.60	14 679 888.81	66 880 988.65
322380	CARBURANT ET LUBRIFIANTS	1 296 606.69	2 090 744.61	2 386 342.25	1 001 009.05
3223	CARBURANT ET LUBRIFIANTS	1 296 606.69	2 090 744.61	2 386 342.25	1 001 009.05
322400	PNEUMATIQUES	216 292.22	133 100.00	117 816.00	231 576.22
3224	PNEUMATIQUES	216 292.22	133 100.00	117 816.00	231 576.22
322600	FOURNITURES DE BUREAU	373 091.97	732 571.47	667 083.95	438 579.49
3226	FOURNITURES DE BUREAU	373 091.97	732 571.47	667 083.95	438 579.49
322700	PRODUITS D'ENTRETIEN	15 281.51	44 400.00	22 522.81	37 158.70
3227	PRODUITS D'ENTRETIEN	15 281.51	44 400.00	22 522.81	37 158.70
322800	TENU DE TRAVAIL	561 473.16	861 260.00	1 070 048.83	352 684.33
3228	TENU DE TRAVAIL	561 473.16	861 260.00	1 070 048.83	352 684.33
322	FOURNITURES CONSOMMEES	81 621 041.22	26 244 443.84	22 131 340.66	85 734 144.40
32	AUTRES APPROVISIONNEMENTS	81 621 041.22	26 244 443.84	22 131 340.66	85 734 144.40
3350	TRAVAUX EN COURS	1 772 914.69	2 113 237.00	-	3 886 151.69
335	TRAVAUX EN COURS	1 772 914.69	2 113 237.00	-	3 886 151.69
33	EN COURS DE PRODUCTION	1 772 914.69	2 113 237.00	-	3 886 151.69
351020	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	19 007 907.67	257 839 302.46	249 151 295.60	27 695 914.53
351024	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	24 202 288.83	77 798 226.53	68 404 326.31	33 596 189.05
351050	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	67 652 987.96	284 452 260.31	307 081 838.47	45 023 409.80
351097	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	5 091 061.06	12 550 232.24	12 718 601.37	4 922 691.93
351	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	115 954 245.52	632 640 021.54	637 356 061.75	111 238 205.31
355055	PRODUITS FINIS CONFORMES	45 699 774.79	61 927 403.65	70 537 235.13	37 089 943.31
355070	PRODUITS FINIS CONFORMES	631 738.93	668 415 491.92	667 805 062.99	1 242 167.86
355098	PRODUITS FINIS CONFORMES	4 058 587.38	26 649 242.74	25 853 311.14	4 854 518.98
355098	PRODUITS FINIS CONFORMES	6 313 701.90	5 550 937.57	5 390 112.72	6 474 526.75
355	PRODUITS FINIS	56 703 803.00	762 543 075.88	769 585 721.98	49 661 156.90
358000	PRODUITS RÉSIDUELS OU	5 766 131.37	9 397 519.74	12 188 336.68	2 975 314.43
358	PRODUITS RÉSIDUELS OU	5 766 131.37	9 397 519.74	12 188 336.68	2 975 314.43
35	STOCKS DE PRODUITS	178 424 179.89	1 404 580 617.16	1 419 130 120.41	163 874 676.64

TABLEAU DES VARIATIONS DE STOKS

Exercice 2012

RUBRIQUES ET POSTES		NOTES	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
3710	STOCKS À L'EXTÉRIEUR DE		339 955.15	213 271.97	153 555.40	399 671.72
371	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		339 955.15	213 271.97	153 555.40	399 671.72
3780	STOCKS À L'EXTÉRIEUR DE		251 184.78	-	-	251 184.78
378	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		251 184.78	-	-	251 184.78
37	STOCKS À L'EXTÉRIEUR(E		591 139.93	213 271.97	153 555.40	650 856.50
			501 088 564.20	2 012 747 748.55	2 037 655 248.51	476 181 064.24

الملحق رقم 10: يوضح تغيرات المخزون لسنة 2013

TABLEAU DES VARIATIONS DE STOKS

Exercice 2013

RUBRIQUES ET POSTES	NOTES	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
302075	STOCKS DE MARCHANDISES	767 286.14	-	4 274.35	763 011.79
302	STOCKS DE MARCHANDISES	767 286.14	-	4 274.35	763 011.79
30	STOCKS DE MARCHANDISES	767 286.14	-	4 274.35	763 011.79
31110		122 615 723.76	282 869 106.67	303 069 202.32	102 415 628.11
31117		-	7 074 793.69	7 074 793.69	-
31125	MATIERES ET FOURNITURES	551 843.40	2 102 141.56	1 188 860.10	1 465 124.86
31130	MATIERES ET FOURNITURES	9 183 360.07	10 483 363.54	8 145 137.43	11 521 586.18
31141	MATIERES ET FOURNITURES	16 439 022.88	227 008 698.40	225 061 017.22	18 386 704.06
31143	MATIERES ET FOURNITURES	6 504 388.38	7 661 402.38	6 414 193.19	7 751 597.57
31160	MATIERES ET FOURNITURES	19 218 374.56	27 837 047.43	28 152 620.17	18 902 801.82
31196	MATIERES ET FOURNITURES	30 848 179.43	51 438 635.83	51 093 397.96	31 193 417.30
31199	MATIERES ET FOURNITURES	5 808 539.23	54 991 622.65	32 892 503.25	27 907 658.63
311	MATIERES ET FOURNITURES	211 169 431.71	671 466 812.15	663 091 725.33	219 544 518.53
312035	MATIERES ET FOURNITURES	10 022 026.57	10 363 295.87	903 751.48	19 481 570.96
312082	MATIERES ET FOURNITURES	76 490.59	11 430 259.00	10 816 398.60	690 350.99
312	MATIERES ET FOURNITURES	10 098 517.16	21 793 554.87	11 720 150.08	20 171 921.95
31	MATIÈRES PREMIÈRES ET	221 267 948.87	693 260 367.02	674 811 875.41	239 716 440.48
322090	MATIERES ET FOURNITURES	9 814 296.35	4 758 212.84	2 937 202.56	11 635 306.63
322095	MATIERES ET FOURNITURES	6 977 851.61	1 392 882.33	1 182 806.94	7 187 927.00
3220	PETIT OUTILLAGE	16 792 147.96	6 151 095.17	4 120 009.50	18 823 233.63
322101	PIECES DE RECHANGES T	1 156 238.57	2 922 211.04	1 694 898.95	2 383 550.66
322102	PIECES DE RECHANGES T	2 579 258.51	584 543.22	499 867.49	2 663 934.24
322103	PIECES DE RECHANGES T	15 566.99	-	-	15 566.99
322104	PIECES DE RECHANGES T	19 800.00	184 410.00	184 410.00	19 800.00
322105	PIECES DE RECHANGES T	699 352.58	394 685.93	234 673.91	859 364.60
322106	PIECES DE RECHANGES T	62 410 772.00	19 984 535.19	13 966 823.20	68 428 483.99
3221	PIECES DE RECHANGES T	66 880 988.65	24 070 385.38	16 580 673.55	74 370 700.48
322380	CARBURANT ET LUBRIFIANTS	1 001 009.05	2 188 613.15	1 843 640.94	1 345 981.26
3223	CARBURANT ET LUBRIFIANTS	1 001 009.05	2 188 613.15	1 843 640.94	1 345 981.26
322400	PNEUMATIQUES	231 576.22	341 615.82	234 615.91	338 576.13
3224	PNEUMATIQUES	231 576.22	341 615.82	234 615.91	338 576.13
322600	FOURNITURES DE BUREAU	438 579.49	897 153.57	870 942.84	464 790.22
3226	FOURNITURES DE BUREAU	438 579.49	897 153.57	870 942.84	464 790.22
322700	PRODUITS D'ENTRETIEN	37 158.70	25 020.00	30 539.37	31 639.33
3227	PRODUITS D'ENTRETIEN	37 158.70	25 020.00	30 539.37	31 639.33
322800	TENUE DE TRAVAIL	352 684.33	2 024 133.32	1 955 173.14	421 644.51
3228	TENUE DE TRAVAIL	352 684.33	2 024 133.32	1 955 173.14	421 644.51
322	FOURNITURES CONSOMMABLES	85 734 144.40	35 698 016.41	25 635 595.25	95 796 565.56
32	AUTRES APPROVISIONNEMENTS	85 734 144.40	35 698 016.41	25 635 595.25	95 796 565.56
3350	TRAVAUX EN COURS	3 886 151.69	-	-	1 062 637.44
335	TRAVAUX EN COURS	3 886 151.69	-	-	1 062 637.44
33	EN COURS DE PRODUCTION	3 886 151.69	-	-	1 062 637.44
351020	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	27 695 914.53	233 619 337.87	240 638 554.97	20 676 697.43
351024	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	33 596 189.05	70 023 002.71	67 601 282.35	36 017 909.41
351050	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	45 023 409.80	355 971 126.67	347 498 398.64	53 496 137.83
351097	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	4 922 691.93	17 313 318.08	16 533 402.06	5 702 607.95
351	PRODUITS INTERMÉDIAIRES	111 238 205.31	676 926 785.33	672 271 638.02	115 893 352.62
355055	PRODUITS FINIS CONFORMES	37 089 943.31	102 556 950.08	94 552 387.21	45 094 506.18
355070	PRODUITS FINIS CONFORMES	1 242 167.86	727 699 088.33	724 916 445.80	4 024 810.39
355098	PRODUITS FINIS CONFORMES	4 854 518.98	61 550 230.21	51 189 546.41	15 215 202.78
355098	PRODUITS FINIS CONFORMES	6 474 526.75	6 964 083.93	7 228 246.06	6 210 364.62
355	PRODUITS FINIS	49 661 156.90	898 770 352.55	877 886 625.48	70 544 883.97
358000	PRODUITS RÉSIDUELS OU	2 975 314.43	13 820 469.67	14 862 779.82	1 933 004.28
358	PRODUITS RÉSIDUELS OU	2 975 314.43	13 820 469.67	14 862 779.82	1 933 004.28
35	STOCKS DE PRODUITS	163 874 676.64	1 589 517 607.55	1 565 021 043.32	188 371 240.87

TABLEAU DES VARIATIONS DE STOKS

Exercice 2013

RUBRIQUES ET POSTES		NOTES	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
3710	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		399 671.72	10 450 495.93	389 011.70	10 461 155.95
371	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		399 671.72	10 450 495.93	389 011.70	10 461 155.95
3780	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		251 184.78	-	-	251 184.78
378	STOCKS À L'EXTÉRIEUR D		251 184.78	-	-	251 184.78
37	STOCKS À L'EXTÉRIEUR(E)		650 856.50	10 450 495.93	389 011.70	10 712 340.73
			476 181 064.24	2 326 102 972.66	2 265 861 800.03	536 422 236.87
0.00						



تم بحمد الله



الملخص:

تهتم هذه الدراسة بإبراز الدور الذي تلعبه أساليب الفحص التحليلي في زيادة فاعلية عمليات التدقيق، إذ حاولنا في الفصل الأول توضيح الفحص التحليلي من خلال عدة مفاهيم والتعرف على الأسباب الدافعة لاستخدام أساليب الفحص التحليلي، حيث تبين أن الفحص التحليلي يستخدم في جميع مراحل التدقيق، ومن خلال تطرقنا في الفصل الثاني لأساليب الفحص التحليلي تبين أن هذه الأساليب، وسيلة لتجميع أدلة الإثبات بأسرع وقت وأقل تكلفة ممكنة، ومن خلال الفصل الثالث كدراسة تطبيقية تم تحليل القوائم المالية لمؤسسة الأنايب باستخدام أساليب الفحص التحليلي البسيطة وذلك من خلال إجراء مقارنات بين البيانات الحالية والبيانات السابقة وتبين أنها وسائل إثبات لاكتشاف الأخطاء والانحرافات عند مرحلة إعداد التقرير، كما تبين أنه لا يوجد أسلوب واحد يصلح لجميع أرصدة حسابات القوائم المالية، كما أن لها الدور الفعال في زيادة كفاءة عمليات التدقيق.

Résumé

Cette étude porte en soulignant le rôle des méthodes d'analyse de dépistage pour accroître l'efficacité des audits, comme nous avons essayé dans le premier chapitre illustrer l'analyse analytique par plusieurs concepts et identifier les raisons de l'utilisation des méthodes de l'analyse analytique, il a été constaté que l'analyse analytique est utilisé à toutes les étapes de l'audit, et Grâce a parlé dans le deuxième trimestre de l'méthodes de dépistage spectacle d'analyse de ces méthodes et les moyens de recueillir des preuves dès que possible et au moindre coût possible, et dans le troisième chapitre, une étude appliquée ont été analysés états financiers pour les tuyaux de la Fondation en utilisant des méthodes de dépistage Mini analytique et par des comparaisons entre les données actuelles et les données précédentes et montrent que cela signifie pour prouver à la découverte d'erreurs et les écarts en scène élaboration du rapport, il s'avère qu'il n'y a pas une seule méthode fonctionne pour tous les soldes des états financiers.