

**أهمية تخطيط عملية التدقيق على وفق دليل التدقيق  
العراقي رقم/6 في تحسين جودة عملية التدقيق /  
دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات  
البتروكيمياوية**

**الباحث : مأمون علي طالب**

**ديوان الرقابة المالية الاتحادي**

أهمية تخطيط عملية التدقيق على وفق دليل التدقيق العراقي رقم/6  
في تحسين جودة عملية التدقيق / دراسة حالة في الشركة العامة  
للصناعات البتروكيمياوية

**The importance of planning the audit process according to  
the Iraqi Audit guide No. 6 in improving the quality of the  
audit process / a case study in the State Company for  
Petrochemical Industries**

**The Researcher Mammon Ali Talib**

**Email [mamonali.stu1986@gmail.com](mailto:mamonali.stu1986@gmail.com)**

تاريخ النشر

1/10/2022

تاريخ قبول النشر

29/6/2022

تاريخ استلام البحث

9/6/2022

**Abstract:**

As a result of the role of the audit profession in society, represented in assisting many parties in making rational economic decisions, The auditor must properly plan the audit process assigned to him, As this research aims to demonstrate the importance of planning the audit process according to the Iraqi Audit guide No. 6 in improving the quality of the audit process . The results of the research showed the importance of using horizontal and vertical analysis for the purposes of comparing the volume of production between two consecutive years and identifying the differences, whether they were increase or decrease. The researcher made a set of recommendations, and the most important of which was to highlight the great role of horizontal and vertical analysis in monitoring and discovering misstatement contained in the financial statements, and then reaching the validity of the occurrence of financial operations and the positive effect of this on the accuracy of the balances shown in the financial statements, which means a high quality level of the audit process implemented.

**Keywords:** audit process planning , analytical procedures , internal control system.

## المستخلص :

تعكس السياسات المالية لمنظمات الاعمال وما يتولد عنها من خطط إدارية وممارسات ميدانية مستويات الأداء المالي لتلك المنظمات، وتمثل إدارة التدفقات النقدية محورا مهما ورئيسا في قياس مستوى أدائها لدراسة وتقييم سياساتها المالية، الا ان التذبذبات المتغيرة في أبواب الصرف والإيراد تحجب النظر عن رؤية الصورة الشمولية التي يمكن ان تعكس حقيقة مستوى كفاءة الأداء لإدارة التدفقات النقدية في المنظمة.

استهدفت الدراسة توظيف إدارة التدفقات النقدية واهميتها في توحيد وتأطير حركة الإيرادات على وفق مصادر الإيرادات المتعددة وحركة المصاريف وفق أبواب الصرف المتعددة في منظمات الاعمال.

وقد تجلت أهمية الدراسة في تقديم منهجية علمية مقترحة لقياس وتقييم مستوى كفاءة إدارة التدفقات النقدية في الشركة العامة للنقل البحري، وانتهت الدراسة ببناء نموذج كمي لقياس الكفاءة الإنتاجية التقنية الكلية لإدارة التدفقات النقدية في الشركة العامة للنقل البحري يمكن توظيفه مع تحديث قاعدة البيانات المالية بشكل دوري.

**الكلمات المفتاحية:** إدارة التدفقات النقدية، الكفاءة الإنتاجية التقنية الكلية، مؤشرات قياس الأداء.

**المقدمة:**

يتمثل الهدف الأساسي من فحص وتدقيق البيانات المالية لأي وحدة اقتصادية بالتوصل الى رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية كونها تعطي صورة عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أنشطتها ، ولغرض الوصول إلى ذلك الرأي فضلاً عن تنفيذ المراحل الأخرى لعملية التدقيق طبقاً للمعايير والقواعد المهنية وفي الوقت المناسب ، يجب على مراقب الحسابات التخطيط السليم لعملية التدقيق ، إذ يُعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة و مترابطة يتم تنفيذها قبل وخلال فترة التدقيق بهدف وضع إطار عام وخطوات تفصيلية تُحدد بموجبها طبيعة وتوقيت ومديات عملية التدقيق المزمع تنفيذها ، ليتمكن مراقب الحسابات من إنجاز المهام الموكلة له بكفاءة وفاعلية ، ويمكن دراسة تلك الأهمية على وفق المنهجية الآتية :

**المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة****أولاً : منهجية البحث**

- 1- **مشكلة البحث** : يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الرئيس الذي يشكل مع التساؤلات الفرعية إطاراً لمشكلة البحث وكالاتي :-  
( ما هي أهمية التخطيط السليم لجودة عملية التدقيق ؟ )  
ينبثق عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية :-  
أ- هل يوجد لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أثر في جودة عملية التدقيق ؟  
ب- هل يوجد لتنفيذ الإجراءات التحليلية أثر في جودة عملية التدقيق ؟
- 2- **أهمية البحث** : تكمن أهمية هذا البحث كونه :-  
أ- يسلط الضوء على التخطيط بوصفه عملية مستمرة ومتكاملة و مترابطة يتم تنفيذها قبل وخلال تنفيذ عملية التدقيق .  
ب- يوضح أثر التخطيط في تنفيذ عملية التدقيق على وفق المعايير والقواعد المهنية ومن ثم ضمان تحسين جودة عملية التدقيق .
- 3- **أهداف البحث** : يسعى البحث الى تحقيق الأهداف الرئيسة الآتية :-  
أ- التعرف على عملية التخطيط لمهمة التدقيق من حيث المفهوم والأهمية والأنشطة .  
ب- التعريف بجودة وأهمية عملية التدقيق .  
ج- بيان أهمية تنفيذ عملية التخطيط في تحسين جودة مهمة التدقيق .

**4- فرضيات البحث :** في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرضيتين الآتيتين :

**الفرضية الأولى:** هنالك أهمية لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في جودة عملية التدقيق.

**الفرضية الثانية:** هنالك أهمية لتنفيذ الإجراءات التحليلية في جودة عملية التدقيق

**5- حدود البحث :**

أ- تمثلت الحدود المكانية للبحث بالشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية .

ب- تضمنت الحدود الزمانية للبحث المجموعة المستندية والسجلات

المالية والحسابية للشركة عينة الدراسة وللسنوات المالية (2017 و 2018 و 2019) .

ج- تُمثّل الحدود البشرية للبحث مسؤولي شعب قسم الشؤون المالية في الشركة عينة الدراسة .

**6- المناهج المتبعة في البحث :**

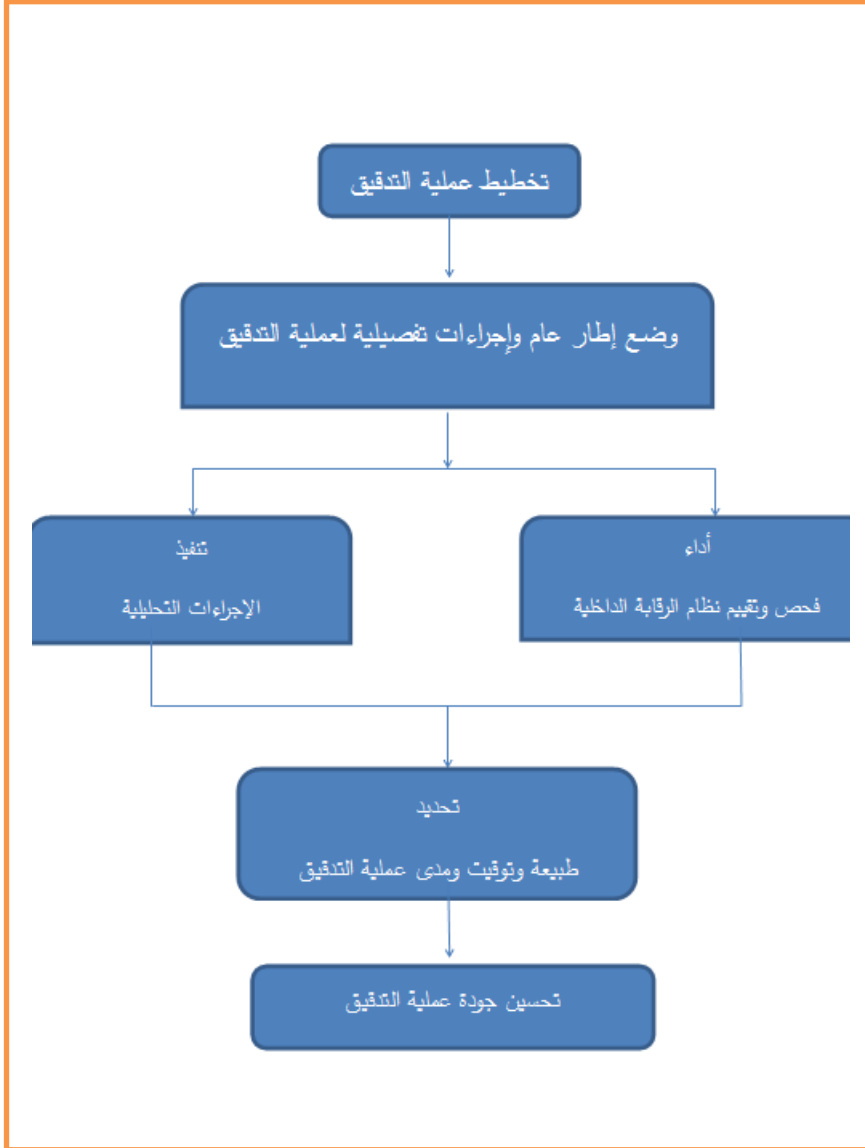
أُعتمد البحث في جمع البيانات والمعلومات على المناهج الآتية :

أ- المنهج التاريخي لغرض الاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة .

ب- المنهج الاستقرائي لغرض البحث في المصادر العلمية المختلفة من كتب وأطاريح ورسائل .

ج- المنهج الاستنباطي بهدف التعبير عن وجهة نظر الباحث واستنتاج أفكار جديدة .

د- المنهج التطبيقي بهدف تحليل المجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية للشركة عينة الدراسة .

7- المخطط الإجرائي للبحث

شكل (1) المخطط الإجرائي للبحث

المصدر : من إعداد الباحث

### ثانياً: الدراسات السابقة :

الآتي الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بموضوع البحث:

#### 1- دراسة (الربيعي ، 2021) بعنوان

(أثر استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق جودة التدقيق- بحث ميداني في عينة من الشركات العراقية)  
تهدف هذه الدراسة الى بيان تأثير أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق جودة عملية التدقيق في البيئة العراقية ، توصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة طردية بين مستوى استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة وجودة عملية التدقيق ، فيما كانت أبرز توصيات هذه الدراسة هي تعزيز ثقافة استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة بين الوحدات الاقتصادية لرفع مستوى القيمة التوكيدية لنتائج التدقيق .

#### 2- دراسة (معروف ، 2021) بعنوان

(دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي/دراسة حالة في أحد مكاتب التدقيق بدائرة عين مليلة بولاية أم البواقي )  
تهدف هذه الدراسة الى معرفة الدور الذي يؤديه التخطيط في تحقيق جودة عملية التدقيق في بيئة التدقيق الجزائرية ، أظهرت نتائج الدراسة إن مساهمة التخطيط في تحسين جودة عملية التدقيق من خلال جمع أدلة إثبات كافية وملائمة ، في حين أوصت الدراسة بإيلاء التخطيط أهمية كبيرة من أجل المساعدة في رصد واكتشاف التحريفات الجوهرية .

#### 3- دراسة (عمر ، 2019) بعنوان :

(فاعلية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق/ دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر)  
تهدف هذه الدراسة الى توضيح دور فاعلية تخطيط عملية التدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في الجزائر ، توصلت الدراسة الى إن التخطيط يعمل على زيادة موثوقية ومعقولية عملية التدقيق من خلال قيام مراقب الحسابات بإعداد تقرير يعكس مستوى افصاح ملائم للمعلومات التي تتضمنها البيانات المالية ، في حين أوصت الدراسة بضرورة اتباع منهجية محكمة عند التخطيط لعملية التدقيق لضمان الوصول الى الأهداف المرجوة .

#### 4- دراسة (Samra Etal ، 2022) بعنوان

Planning Quality – A The Impact of Joint Audit on Audit-Field Study(

تهدف هذه الدراسة الى بيان أثر أسلوب التدقيق المشترك في جودة عملية التخطيط

لمهمة التدقيق في بيئة التدقيق المصرية ، توصلت هذه الدراسة الى نتيجة مفادها إن للتدقيق المشترك أثراً إيجابية في عملية تخطيط مهمة التدقيق ، فيما أوصت بتطبيق أسلوب التدقيق المشترك في الوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق .

### 5- دراسة (ALsolamy & Taha ، 2021) بعنوان

(The Use of the Ant Algorithm in the Audit Planning of Multi-Branch Organizations)

تهدف هذه الدراسة الى تحديد المتغيرات التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار من قبل مراقبي الحسابات عند تنفيذ مرحلة التخطيط لمهمة التدقيق في الوحدات الاقتصادية متعددة الفروع في بيئة التدقيق السعودية ، توصلت الدراسة الى استنتاجات عدة أبرزها إن تقدير وتقييم كل من الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق له أثر كبير في عملية التخطيط لمهمة التدقيق ، في حين أوصت الدراسة بتكثيف عقد الندوات والمؤتمرات العلمية حول الأساليب الحديثة في عملية التخطيط لمهمة التدقيق.

### المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي

#### أولاً : مفهوم التخطيط لعملية التدقيق

يمكن تحديد مفهوم للتخطيط بأنه الاستراتيجية العامة لمهمة التدقيق التي تحدد فيها طبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق وتعد مرشداً لوضع خطة لتلك العملية ، بهدف تخفيض مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول (ISA NO.300 ، IFAC) . وتقع مسؤولية التخطيط لعملية التدقيق على عاتق مراقب الحسابات وله مناقشة أجزاء منها أو بعض اختبارات التدقيق مع إدارة الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق لتحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وتنسيق إجراءاتها مع واجبات ومهام موظفي الوحدة الاقتصادية (دليل التدقيق العراقي رقم/6 ، 2002) . ومن الممكن إشراك مراقب الحسابات أعضاء فريق التدقيق بإعداد وتنظيم خطة التدقيق لغرض تعزيز كفاءة وفاعلية مهمة التدقيق (Section no.300 : 278 ، AICPA) . وتعتمد طبيعة ومدى أنشطة التخطيط الواجب القيام بها على حجم الوحدة الاقتصادية ومدى تعقيد العمليات والأنشطة فيها وكذلك خبرة مراقب الحسابات السابقة مع الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق فضلاً عن التغييرات التي قد تطرأ في أثناء تنفيذ عملية التدقيق (PCAOB ، AS NO.9) .

#### ثانياً : أهمية التخطيط لعملية التدقيق

يرى (أرينز ولوبك ، 2002 : 286) إن أهمية التخطيط لمهمة التدقيق تكمن في النقاط الثلاث الآتية:

1- لمساعدة مراقب الحسابات من الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية



وملائمة ويُعد هذا الجانب من مهمة التدقيق أمراً ضرورياً للحيلولة دون التعرض للمساءلة القانونية والحفاظ على سمعة طيبة في مجتمع الأعمال.

2- لمساعدة مراقب الحسابات في التحكم بتكلفة مهمة التدقيق حتى يعمل بشكل تنافسي في سوق العمل ومن ثم الاحتفاظ بقاعدة من الزبائن الذين يتعامل معهم أو توسيع تلك القاعدة .

3- لتجنب سوء الفهم الذي قد يحصل مع الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وهو من الأمور الضرورية لتسهيل تنفيذ مهمة التدقيق على نحو جيد وديمومة العلاقات الجيدة مع الزبائن .

في حين يمكن تحديد أهمية التخطيط لعملية التدقيق بالنقاط الآتية (ذنون والبكوع ، 2021 : 28) :

- 1- المساعدة بإنجاز مهمة التدقيق بمستوى عالٍ من الكفاءة والفاعلية .
- 2- التأكد من وجود العناية المهنية اللازمة وإنها قد أعطيت للجوانب الضرورية من مهمة التدقيق .
- 3- تساعد مراقب الحسابات بالتكليف المناسب لكل عضو من فريق التدقيق والإشراف عليه .
- 4- تشخيص العوائق والمشكلات المحتملة التي قد تواجه مهمة التدقيق ووضع الحلول المناسبة لها.

### **ثالثاً : أنشطة التخطيط لعملية التدقيق**

تتنوع أنشطة التخطيط لعملية تدقيق معينة تبعاً لطبيعة أهداف تلك العملية ونوع الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق(394 : 2019 ، Rianti & Susanto) . فضلاً عن التمييز بين عملية التدقيق الجديدة وعملية التدقيق المتكررة (ISA NO.300 ، IAASB) ، وفيما يأتي أهم تلك الأنشطة :

- 1- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية : تتبع أهمية نظام الرقابة الداخلية من كونه أحد الأركان الأساسية في الإدارة العلمية الحديثة(علي ، 2013 : 20) . وإنه الذراع الرئيس للإدارة المتطورة للنهوض بالوحدات الاقتصادية وتحقيق مستويات عالية من الكفاءة والفاعلية عند تنفيذ برامجها(ذو النون ، 2018 : 25) . وأوضحت نشرة معايير التدقيق رقم(55.NO) الصادرة من مجلس معايير التدقيق(ASB) المنبثق من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) ، بوجوب قيام مراقب الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمساعدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التدقيق (SAS NO.55 ، AICPA) . فضلاً عن تحقيق الأهداف الآتية:

أ- الإبلاغ عن نقاط الضعف والخلل في هيكل نظام الرقابة الداخلية الى لجنة التدقيق ، والذي من شأنه أن يؤدي الى تصحيح مسار ذلك النظام

ومن ثم تعزيز قدرة النظام المحاسبي في توليد معلومات يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية(طالب ، 2021 : 75) .

ب- التأكد من مدى التزام الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق بالسياسات والإجراءات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المصمم من قبلها عند تشغيل النظام المحاسبي ، وهذا ما يساعد مراقب الحسابات بالتوصل الى قناعة بكفاية عناصر نظام الرقابة الداخلية(عبد الفتاح ، 2019 : 65) .

ج- تضيق نطاق اختبارات التدقيق المصممة والمنفذة من قبل مراقب الحسابات ، إذا ما تأيد لمراقب الحسابات بفاعلية عناصر نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تتضمنها البيانات المالية(ISA NO.610 ، IFAC) .

2- الإجراءات التحليلية : يسعى مراقب الحسابات إلى تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية لتحديد طبيعة وتوقيت ومديات اختبارات التدقيق التي تساعد في تحديد حجم العينة الخاضعة للتدقيق(SAS NO.56 ، AICPA) . وتساعد الإجراءات التحليلية مراقب الحسابات في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيد وهذا ما أوضحه معيار التدقيق الدولي رقم (ISA NO315) (Kritzinger & Barac ، 2017 : 248) . وثمَّكن مراقب الحسابات من تقييم العلاقات الممكنة بين المعلومات المالية وغير المالية لأغراض تحديد نطاق عملية التدقيق ، فإذا ما أشارت نتائج هذا التقييم إلى وجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية فعلى مراقب الحسابات في مثل هذه الحالة أن يقوم بتوسيع نطاق اختبارات التدقيق والعكس صحيح (IFAC ، ISA NO.520) . وللاطلاع على نتائج عملية التدقيق السابقة أثر ايجابي لتلافي المشكلات والصعوبات التي قد تواجه عملية التدقيق الحالية ، لهذا السبب يلجأ مراقب الحسابات لتنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية (Jezovita Etal ، 2018 : 17).

#### رابعاً : التعريف بجودة عملية التدقيق :

تُعد جودة عملية التدقيق من المفاهيم المعقدة ومتعددة الأوجه وتخضع للكثير من التأثيرات المباشرة منها وغير المباشرة(المصدر ، 2013 : 40) . وتشير الى مدى الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن المنظمات الراعية للمهنة(هويرف ومحمد ، 2015 : 53) . ويتحقق ذلك الالتزام من خلال توافر مجموعة من الخصائص الشخصية في مراقب الحسابات كالنزاهة والموضوعية وبذل العناية المهنية اللازمة(طالب ، 2021 : 52) . في حين أشار معهد المحللين

الماليين المعتمدين إلى أن عملية التدقيق المنفذة بجودة عالية لها القدرة على تقليل مساع الإدارة على إخفاء الواقع المالي للوحدة الاقتصادية ، من خلال ضمان توصيل مخرجات عملية التدقيق والتميزه بقدرتها على التنبؤ بمستقبل الوحدة الاقتصادية الى أصحاب المصالح(4 : 2018 ، CFA) . وتقع على عاتق مراقب الحسابات مسؤولية تحقيق جودة عملية التدقيق المكلف بها(ISA NO.220 ، IAASB) . في حين تم تعريف جودة عملية التدقيق بأنها فريق تدقيق متمرس ومهني مزود بموارد اقتصادية ملائمة يُظهر قدراً كافياً من الشك المهني ويتميز بالاستقلالية والنزاهة عند تأدية مهام عملية التدقيق ويعمل في بيئة تدقيق ذات حوكمة عالية المستوى(41 : 2019 ، Brydon) .

#### **خامساً : أهمية جودة عملية التدقيق :**

تتمثل أهمية جودة عملية التدقيق بتحقيقها للأهداف الآتية:

- 1- تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية يقود الى تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى الإثبات ، مما يساعد ذلك في تصميم وتنفيذ اختبارات تدقيق تستجيب لمستوى تقييم تلك المخاطر(ISA NO.315 ، IAASB) .
- 2- يؤدي تنفيذ عملية التدقيق بجودة عالية الى التوصل الى تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كان ذلك بسبب الغش أم الخطأ ، ومن ثم تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية ( ISA NO.200 ، IAASB) .
- 3- تساعد عملية التدقيق المنجزة بمستوى جودة عال في تلبية متطلبات واحتياجات مستخدمي البيانات المالية ، والمتمثلة بصياغة قرارات اقتصادية سليمة ، وتعد مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية من الأمور الأساسية للأطراف الداخلية والخارجية من مستخدمي البيانات المالية(15 : 2019 ، Kesimli) .

#### **سادساً : أهمية التخطيط في جودة عملية التدقيق**

نتيجة لاعتماد أطراف عديدة على تقرير مراقب الحسابات في صياغة واتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ، كان لابد على مراقب الحسابات من التخطيط لعملية التدقيق للمساعدة في الحصول على أدلة إثبات وقرائن كافية ملائمة لغرض التوصل إلى استنتاجات يبني عليها رأياً فنياً محايداً عن مدى تمثيل البيانات المالية للوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية وصولاً الى تحقيق أعلى مستوى فائدة لمستخدمي البيانات المالية ، وهو ما يعني جودة عملية التدقيق ، ويتحقق ذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى تضيق نطاق اختبارات التدقيق المصممة والمنفذة من مراقب الحسابات ، فضلاً عن تنفيذ الإجراءات التحليلية بهدف تحديد وتقييم

مخاطر التحريفات الجوهرية .

### المبحث الثالث : الجانب التحليلي للبحث

لتحقيق الهدف الثالث من أهداف البحث المتعلق بتوضيح أهمية تنفيذ عملية التخطيط في تحسين جودة مهمة التدقيق ، فقد تم اجراء الآتي :

#### 1- مجتمع وعينة البحث

يتألف مجتمع البحث من شركات القطاع الصناعي في المنطقة الجنوبية ، أما عينة البحث فقد تمثلت بالشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية وهي إحدى شركات وزارة الصناعة والمعادن الكائنة في محافظة البصرة والمتخصصة بالصناعات البتروكيمياوية ، ولأغراض إثبات الفرضيتين قام الباحث باستخدام وسيلتي (الملاحظة ، إعادة التشغيل) من خلال توزيع سبع قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية باليد على شعب قسمي الشؤون المالية والتدقيق والرقابة الداخلية في الشركة عينة البحث ، فضلاً عن استخدام وسيلتي (الإجراءات التحليلية ، الاستفسار) للمجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية للشركة .

#### 2- المناقشة واختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: هنالك أثر لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في جودة عملية التدقيق .

لإثبات أو نفي الفرضية الأولى قام الباحث بشرح وبيان طبيعة الأسئلة التي تضمنتها قوائم الاستقصاء والغرض منها للمستويات الإدارية المختلفة بعد توزيعها على الشعب المختلفة للشركة عينة الدراسة من خلال تحقيق مقابلات شخصية وزيارات ميدانية ، وقد تناولت أسئلة قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية جوانب وصفية وكمية ، وتم تحديد الأهمية النسبية لكل سؤال من أسئلة قوائم الاستقصاء بالاستناد الى النسب المئوية لأهمية كل سؤال من أسئلة قوائم الاستقصاء وكما مثبت في دليل الرقيب المالي الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ إن الهدف من توجيه تلك القوائم هو الإجابة عن السؤال الآتي:(هل يتضمن نظام الرقابة الداخلية عناصر يستطيع مراقب الحسابات الاعتماد عليها عند تحديد نطاق الاختبارات الجوهرية ؟) ، والجدول الآتي يوضح نتائج التقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية محددة حسب النسب المئوية لجودة ذلك النظام بعد تجميعها على مستوى كل شعبة وجّهت لها قائمة استقصاء استناداً إلى طبيعة إجابة تلك الشعب :

**جدول (1) يوضح النسب المئوية للتقييم الأولي والنهائي لنظام الرقابة الداخلية**

ت	اسم الشعبة	التقييم الأولي لجودة نظام الرقابة الداخلية %	التقييم النهائي لجودة نظام الرقابة الداخلية %
1	الموجودات الثابتة	94	69
2	أمانة الصندوق	83	62
3	الاعتمادات المستندية	100	56
4	الموازنة الاستثمارية	87	61
5	الحسابات المدينة والدائنة	84	57
6	التكاليف	91	91
7	المخزون	91	63
	المجموع	90 %	73 %

- النسبة المئوية للتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية =  $100 * 700/630 = 90\%$
- النسبة المئوية للتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية =  $630/459 * 100 = 73\%$

من خلال إجابات الشعب المختلفة لقسم الشؤون المالية في الشركة عينة الدراسة على أسئلة قوائم الاستقصاء ، وبعد تنفيذ وسيلتي (الملاحظة وإعادة التشغيل) على تلك الإجابات لغرض التأكد من مصداقيتها ومدى حقيقة تنفيذ عناصر نظام الرقابة الداخلية في أثناء تشغيل النظام المحاسبي ، تبين إن النسبة المئوية لقوة ورسانة نظام الرقابة الداخلية في الشركة عينة الدراسة قد بلغت (73%) وهي نسبة عالية ، مما يعني ذلك وجود عناصر في نظام الرقابة الداخلية تمنع انتقال التحريفات الجوهرية الى البيانات المالية أو يمكن اكتشافها بعد حدوثها في الوقت المناسب ، مما يساعد ذلك مراقب الحسابات في التخطيط لعملية التدقيق من خلال تحديد نطاق الاختبارات الجوهرية ، وينعكس ذلك إيجاباً في تحسين جودة عملية التدقيق عند تنفيذها ، واستناداً إلى ما ورد آنفاً يمكن إثبات صحة الفرضية الأولى التي مفادها ((هنالك أهمية لأداء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في جودة عملية التدقيق)).

## الفرضية الثانية : هناك أهمية لتنفيذ الإجراءات التحليلية في جودة عملية التدقيق.

لإثبات أو نفي الفرضية الثانية قام الباحث بتنفيذ أساليب الإجراءات التحليلية على المجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية للشركة ، فضلاً عن اختيار الباحث لتقنيات الإجراءات التحليلية التي تضمنتها تقارير البيانات المالية للشركة عينة الدراسة وضمن الحدود الزمانية للبحث ، ويتم تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية لغرض جمع أدلة إثبات وقرائن كافية وملائمة لرفع فاعلية عملية التدقيق وصولاً الى تحسين جودتها والآتي توضيح لتنفيذ أساليب الإجراءات التحليلية :

أولاً : المجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية وتقرير البيانات المالية للسنة /2019 :

1- تجاوزت الشركة عينة الدراسة بالصرف على المبالغ الظاهرة في الموازنة التخطيطية للسنة المالية/2019 ولبعض الحسابات ، وكما موضح في الجدول الآتي :

### **جدول(2) يوضح نسب تجاوز المصرف عن التخصيص السنوي**

نسبة التجاوز %	ألف دينار		اسم الحساب
	المصرف الفعلي	المبلغ المخطط	
22	189862	156000	اللوازم والمهمات
37	8912	6500	مصاريف المعارض
23	172208	140000	السفر والإيفاد لأغراض النشاط
108	28010	26000	اتصالات عامة

اسلوب الإجراء التحليلي : يمثل الإجراء التحليلي المتبع في الفقرة المذكورة آنفاً (تحليل انحراف الموازنة) وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة المتمثل بالموازنات التخطيطية .

الأثر في جودة التدقيق : تساعد المقارنة بين النتائج الفعلية لعمليات الصرف وما هو مثبت في الموازنة التخطيطية في تشخيص الانحرافات المتمثلة بالصرف بأكثر مما تم تخصيصه لبعض الحسابات والاستفسار عن أسباب حدوث تلك الانحرافات ، مما يسهم ذلك في تحسين جودة عملية التدقيق .

2- لم تقم الشركة عينة الدراسة بتنظيم كشف تحليلي برصيد الحسابات المتقابلة والبالغة بحدود (117425) ألف دينار ، كما في 2019/12/31

خلافاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد.  
أسلوب الإجراء التحليلي : يمثل الإجراء التحليلي المستخدم في الفقرة السابقة (الاطلاع على المعلومات الخارجية الوصفية) وهو احد أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية المتمثل بالنظام المحاسبي الموحد المتبع في الشركة .  
الأثر في جودة التدقيق : التأكد من مدى تطبيق الشركة لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق .

3- استمرار الشركة عينة الدراسة بصرف مبلغ الدفعة الثانية من القرض البالغة (250) مليون دينار والمقدم من الشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية على المصروفات الإيرادية بدلاً من المصروفات الرأسمالية ، خلافاً لشروط اتفاقية القرض المبرم بين الطرفين وكما موضح في الجدول الآتي :

**جدول (3) يوضح طبيعة المصاريف من القرض المستلم**

رقم مستند القيد وتاريخه	المبلغ/ ألف دينار	البيان
2158) في 2019/12/22	4500	عن استئجار حفار
2194) في 2019/12/26	48000	عن أجور تصليح كرين
2144) في 2019/12/31	10260	عن صرف مكافآت

اسلوب الإجراء التحليلي : يمثل الإجراء التحليلي المنفذ في الفقرة المذكورة آنفاً (الاطلاع على المعلومات الداخلية الوصفية) وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية المتمثل باتفاقيات القروض .  
الأثر في جودة التدقيق : التحقق من تطبيق شروط اتفاقية القرض وأوجه الصرف يساعد في تحسين جودة عملية التدقيق .  
ثانياً : المجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية وتقرير البيانات المالية لسنة /2018 :

1- انخفاض كميات وكلف الطاقة الكهربائية المشتراة من الشبكة الوطنية خلال السنة المالية/2018 مقارنةً بالسنة المالية/2017 ، وبالنسب المالية المدرجة في الجدول الآتي :

**جدول (4) يوضح نسب التغير في كميات وكلف الطاقة المشتراة**

السنة المالية	الكمية المشتراة ميكا واط (1)	كلف الكمية المشتراة مليون دينار (2)	نسبة التغير % (1-2/2)
2018	18962	45265	(58)
2017	1138	3168	(64)

اسلوب الإجراء التحليلي : الإجراء التحليلي المتَّبَع في الفقرة السابقة (تحليل الاتجاه) هو أحد اساليب الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة والمتمثل بتحديد نسب انخفاض كميات وكلف الطاقة الكهربائية المشتراة خلال السنة الخاضعة للتدقيق . الأثر في جودة التدقيق : يقود اكتشاف الانخفاض الذي حدث في كميات وكلف الطاقة الكهربائية المشتراة خلال السنة الخاضعة للتدقيق ومقارنتها بالسنة السابقة ومعرفة أسبابها ومعالجتها إلى تحسين جودة عملية التدقيق .

2- عدم تصفية الملاحظات الواردة في التقرير الرقابي السابق ، خلافاً لأحكام قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم(31) لسنة/2011 (المعدل) ، وكما موضح في الجدول الآتي :

#### جدول(5) يوضح الملاحظات الواردة في تقرير مراقب الحسابات السابق

مضمون الملاحظة	تسلسل الملاحظة في التقرير	نوع التقرير الرقابي
عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن الموجودات المخزنية الراكدة .	5-ب-اولاً	البيانات المالية لسنة/2017
عدم إبرام عقود ايجار مع بعض مستأجري المحلات التجارية العائدة للشركة .	9-أ	
عدم تنظيم استمارة الإيفاد (محاسبية27) والاعتماد على الأوامر الإدارية في احتساب وصرف نفقات الإيفاد .	3-أ-ثانياً	نتائج أعمال الرقابة والتدقيق على حسابات الشركة لسنة/2017

اسلوب الإجراء التحليلي : يعكس الإجراء التحليلي المتخذ في الفقرة المذكورة آنفاً (الاطلاع على نتائج عملية التدقيق السابقة) ، وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية المتمثل بمدى قيام الشركة بتصفية الملاحظات الواردة في تقرير عملية التدقيق السابقة .

الأثر في جودة التدقيق : متابعة التقرير الناتج عن عملية التدقيق السابقة والتأكد من مدى تصفية الملاحظات الواردة فيه يؤدي الى تحديد أماكن الصعوبات والعراقيل التي يمكن أن تحدث في عملية التدقيق الحالية ، مما يسهم ذلك في تحسين جودتها .



3- لم تتم مصادقة مجلس الإدارة على الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي الجديد للشركة عينة الدراسة لغاية 2018/12/31 بالرغم من مرور ثلاث سنوات على اندماج الشركة العامة للصناعات الورقية مع الشركة عينة الدراسة . اسلوب الإجراء التحليلي : يوضح الإجراء التحليلي المتبع في الفقرة السابقة (الاطلاع على المعلومات الداخلية الوصفية) وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية المتمثل بالتأكد من وجود مصادقة على الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للشركة .

الأثر في جودة التدقيق : يؤدي التحقق من مدى وجود مصادقة للهيكل التنظيمي والنظام الداخلي الى تحديد شعب وأقسام الشركة ومن ثم تحديد الصلاحيات والمسؤوليات المنوطة بهم وصولاً الى تحسين جودة عملية التدقيق .  
ثانياً : المجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية وتقرير البيانات المالية للسنة /2017 :

1- بلغت كلفة الموجودات المخزنية الراكدة (372913) ألف دينار وهي تشكل نسبة(2%) من إجمالي رصيد حساب المخزون البالغ بحدود (23123066) ألف دينار في 2017/12/31 ، ولم تقم الشركة باتخاذ الإجراءات اللازمة بشأن تلك المواد الراكدة .

2- لدى الشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية مادة كبريتات الألمنيوم (مادة الشب) مستعارة من الشركة عينة الدراسة وبكلفة(8519) ألف دينار ، وهي تشكل نسبة (19%) من رصيد حساب بضائع لدى الغير البالغ(45731) ألف دينار في 2017/12/31 ، ولم يتم اتخاذ الإجراءات الكفيلة لاسترداد تلك المادة على الرغم من أهميتها في تصفية الماء الخام .

اسلوب الإجراء التحليلي : تُبين الإجراءات التحليلية المنفذة في الفقرتين المذكورتين أنفاً (التحليل العمودي) وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة المتمثل بقياس الوزن النسبي لبند معين إلى مجموعة متجانسة من البنود الظاهرة في البيانات المالية .

الأثر في جودة التدقيق : قياس نسبة كلفة المواد الراكدة إلى إجمالي رصيد المخزون ، فضلاً عن تحديد كلف الموجودات المخزنية المعارة إلى جهات أخرى والمستخدمه من قبلها ، من شأنه أن يساعد في تحديد مدى قدرة الشركة في التصرف بتلك المواد ، وقدرتها على استرداد المواد التي بحوزة جهات أخرى ما يؤدي ذلك إلى تحسين جودة عملية التدقيق .

3- انخفاض الكمية المنتجة من النيتروجين المسال خلال السنة المالية/2017 وبنسبة (71%) مقارنة بالسنة المالية/2016 ، ويرجع السبب في ذلك الى شمول مصانع الشركة كافة بالقطع المبرمج للطاقة الكهربائية خلال السنة/2017 ، وكما موضح في الجدول الآتي :

## جدول (6) يوضح كميات الإنتاج الفعلي من النتروجين المسال

نسبة التغير %	الإنتاج الفعلي / طن		اسم المنتج
	السنة/2016 (2)	السنة/2017 (1)	
(2/2-1)	1175	345	نيتروجين مسال
(71)			

اسلوب الإجراء التحليلي : يمثّل الإجراء التحليلي المتخذ في الفقرة المذكورة آنفاً (التحليل الأفقي) وهو أحد أساليب الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة ، المتمثل بقياس كمية إنتاج السنة الخاضعة للتدقيق ومقارنتها بكمية إنتاج السنة التي سبقتها. الأثر في جودة التدقيق : توضّح مقارنة الكميات المنتجة بين سنتين متتاليتين الفروقات بحجم الإنتاج سواء كانت بالزيادة أم بالنقصان واستخراج نسب مئوية بتلك الفروقات وتحديد الأسباب ذلك ما يؤدي إلى تحسين جودة عملية التدقيق . يتضح مما سبق أن التنوع في استخدام أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية المختلفة يسهم بشكل كبير في جمع عدد أكبر من أدلة الإثبات والقرائن حول مدى صحة العمليات التجارية والأحداث الاقتصادية التي قامت بها الشركة عينة الدراسة ، وهذا بدوره يؤدي الى تحسين جودة عملية التدقيق ، مما تحقّق للباحث صحة الفرضية الثانية التي مفادها (هنالك أهمية لتنفيذ الإجراءات التحليلية في جودة عملية التدقيق) .

## المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

تمكن الباحث من التوصل إلى الاستنتاجات والتوصيات الآتية :

### 1- الاستنتاجات

- أ- تُستخدم أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية للتأكد من مدى استيفاء الشركة لمتطلبات النظام المحاسبي المعتمد لديها واتفاقيات القروض المبرمة ، فضلاً عن التحقق من إجراءات الشركة المتخذة بخصوص تصفية الملاحظات الواردة في تقرير عملية التدقيق السابقة .
- ب- يُستخدم التحليل الأفقي لأغراض مقارنة الكميات المنتجة بين سنتين متتاليتين وتحديد الفروقات بالزيادة أو بالنقصان ، في حين يُستخدم التحليل العمودي في قياس نسبة الموجودات المخزنية الراكدة الى إجمالي رصيد المخزون .
- ج- يساعد استخدام تحليل انحراف الموازنة في تحديد الفروقات التي تحصل بين المصروف الفعلي وبين ما هو مخطط له والبحث عن أسباب تلك الفروقات وتلافيها مستقبلاً ، ما يؤدي ذلك الى تحقيق مستوى جودة عالٍ لعملية التدقيق .

### 2- التوصيات

- أ- التأكيد على استخدام أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية ، لما لها من دور في خفض مخاطر التدقيق وانعكاس ذلك في رفع مستوى فاعلية عملية التدقيق .
- ب- تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق كافة ، ودون اقتصار تنفيذها في مرحلة معينة دون أخرى .
- ج- قيام مراقبي الحسابات بأداء أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بدلاً من الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات بغية رفع مستوى كفاءة عملية التدقيق .
- د- إبراز الدور الكبير للتحليل الأفقي والعمودي في رصد واكتشاف التحريفات التي تتضمنها البيانات المالية ، ومن ثم التوصل إلى صحة حدوث العمليات المالية وتأثير ذلك إيجاباً في دقة الأرصدة الظاهرة في البيانات المالية .

المراجع والمصادراولاً : المصادر العربية

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين /معايير التدقيق الدولية المرقمة(300 و 315 و 520 و 610).
- 2- أرينز ، ألفين . لوبك ، جيمس (2009). ((المراجعة مدخل متكامل)) ، ترجمة الديسبيطي ، محمد محمد عبدالقادر ، تدقيق حجاج ، أحمد حامد ، دار المريخ للنشر /المملكة العربية السعودية .
- 3- المصدر ، مرشد عيد (2013). ((أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق / دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، الجامعة الاسلامية – غزة ، فلسطين .
- 4- ذنون ، رأفت باسم . البكوع ، فيحاء عبد الخالق (2021). ((عمل التدقيق في ظل الأوبئة والكوارث وانعكاسه في تخطيط عملية التدقيق/ دراسة لأراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق)) ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد(17) ، العدد(56) ، العراق .
- 5- ذو النون ، محمد العدوي (2018). ((أثر نظام الرقابة الداخلية على كفاءة المراجعة بالعينات الإحصائية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ جامعة النيلين ، السودان .
- 6- الربيعي ، نجلاء سادة حسون (2021) . (( أثر استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق جودة التدقيق- بحث ميداني في عينة من الشركات العراقية)) ، مجلة الكون للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد(13) ، العدد(41) ، العراق .
- 7- طالب ، مأمون علي (2021). ((فجوة التوقع في بيئة التدقيق وانعكاسها في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة حالة في شركة مصافي الجنوب \_شركة عامة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ الجامعة التقنية الجنوبية ، العراق .
- 8- عبد الفتاح ، لعود (2019). ((دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية/ دراسة ميدانية لشركة ذات اسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة محمد خيضر\_ بسكرة ، الجزائر .
- 9- علي ، ميثاق هاشم (2013). ((أثر هيكلية أنظمة الرقابة الداخلية في تقليل

- فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية في ظل قانون ساربينز- اوكسلي/ بحث تطبيقي في شركة أبن ماجد العامة- بصرة)) ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد ، العراق .
- 10- عمر ، مسعودي (2019) . (( فاعلية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق/ دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير/ جامعة أحمد دراية \_أدرار ، الجزائر .
- 11- مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة/معيار التدقيق رقم(9).
- 12- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية/ معيار التدقيق الدولي رقم(200 و220 و300 و315) .
- 13- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق/دليل التدقيق رقم (6) لسنة/ 2002.
- 14- معروف ، عواطف (2021) .((دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي/ دراسة خالة في أحد مكاتب التدقيق بدائرة عين مليلة ولاية أم البواقي)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير/ جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر .
- 15- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين /نشرة معايير التدقيق رقم(55 و56 و300 والقسم 300) .
- 16- هويرف ، شيماء عباس . محمد ، موفق عبد الحسين (2015) .((تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها باستخدام أساليب إدارة الوقت وأثره في جودة عملية التدقيق )) ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد(10) ، العدد(33) ، العراق .

### ثانيا : المصادر الأجنبية

- 1- Alsolamy , Majed . Taha , Gihan (2021) .( **The Use of the Ant Algorithm in the Audit Planning of Multi-Branch Organizations** ) , Scientific Research Publishing , Vol.(13) , No.(4) .
- 2- Brydon , Sir Donald (2019) (**Assess, Assure And Inform Improving Audit Quality And Effectiveness**) , Third version , Crown .
- 3- Cristin , Dolghii (2021) .( **The Impact Of Performance Audit Planning On The Generation Of Added Value**), Management Of

- Public Financial Resources And Heritage. Theoretical Aspect And Practical Approach) .
- 4- Ježovita , Ana . Tušek , Boris & Žager , Lajoš (2018) .( **The State Of Analytical Procedures In The Internal Auditing As A Corporate Governance Mechanism** ) , Journal of Contemporary Management Issues , Vol.(23) , No.(2,pp) .
  - 5- Kesimli , Iffet (2019) (**External Auditing and Quality**) , Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application, Lüleburgaz Vocational School , Kırklareli University , springer .
  - 6- Kritzinger , Barac (2017) .( **The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective** ) , Southern African Business Review , Vol.(21) .
  - 7- Rianti , Azza Nadia Mustika . Susanto , Dwi Setiawan (2021) . ( **Staff Assignment Planning Design for Audit of Non-Profit and Public Institutions** ) , Advances in Social Science, Education and Humanities Research , Vol.(558) .
  - 8- SFA Institute member survey report(2018) ، audit value , quality , & priorities .
  - 9- Samra , Yasser Mohamed Abdel-Aziz . Elzahar , Hany Mohamed Aziz & Fayed , Hadeer Musaad Ahmed (2022).( **The Impact of Joint Audit on Audit- Planning Quality – A Field Study** ) , Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches , Vol.(3) , No.(1,1) .

