AL KUT JOURNAL OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE SCIENCES
Publisher: College of Economics and Management - Wasit University

دور معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية في تحسين الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية

The role of the International Standard on Auditing (520) (analytical procedures) in improving the financial performance of public economic companies.

م. م. زينب شاكر جبير الظالمي[1] م. م. سامي حاتم مطر الزريجاوي[2] م .م. حسين أحمد عبد العزاوي[3]

Hussein Ahmed Abd Al- Azzawi[3] Sami Hatim Matar Al-Zrejawi[2] Zainab Shakir Jubair Al- Al-Zalmi[1]

hussein.abd@atu.edu.iq sami.matar.rum7@atu.edu.iq zainab.jibeer@atu.edu.iq

جامعة الفرات الاوسط التقنية/ المعهد التقني -الرميثة/ قسم تقنيات المحاسبة

المستخلص:

يتطلع البحث إلى تحليل المؤشرات والنسب المالية للتعرف على مستوى الاداء المالي للوحدات الاقتصادية عينة البحث؛ إذ استعمل عدد من المؤشرات لقياس مستوى اداء الوحدة الاقتصادية محل البحث بالاعتماد على بياناتها لسنة 2023 وسنة 2022. وتوصل البحث إلى نتيجة مفادها لمعيار التدقيق الدولي (520) الاجراءات التحليلية دور في تحسين اداء الوحدة الاقتصادية. واوصى البحث بضرورة استعمال الاجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق لفهم طبيعة اعمال الوحدة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي رقم (520) (الإجراءات التحليلية)، مؤشرات الأداء المالي.

Abstract:

The research seeks to analyze the specific financial indicators and ratios at the level of financial performance of the economic units, as a number of effective indicators were relied upon for the level of performance of the economic unit in question based on its final data for 2023 and 2022.

The research concluded that international discrimination (520) has an analytical role in improving the performance of the economic unit.

The research relied on analysis at every stage of understanding business types.

Keywords: International Standard No. (520) (Analytical procedures),

financial performance indicators.

المقدمة

يعدُّ دور الرقابة والتدقيق في الشركات الصناعية العامة وفق المعيار الدولي (520) من أهم العوامل التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مهنته للتأكد من استمرارية نشاطها وكذلك التحقق من التزامها بالشروط والمعايير الدولية التي نصت عليها جمعية المحاسبين الدولية.

معيار التدقيق الدولي (520) هو معيار محاسبة يستخدم على المستوى العالمي لتحديد إجراءات التحليل المالي وتقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية. يهدف هذا المعيار إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في تقارير الأداء المالي وتحسين فهم المستخدمين للبيانات المالية، في السياق العراقي، تعاني الوحدات الاقتصادية من تحديات عدة فيما يتعلق بتحسين أدائها المالي. ومن هذه التحديات: ضعف الإفصاح المالي، وعدم توافر المعلومات المالية الموثوقة، وقلة الشفافية في التقارير المالية. ومن ثمّ، يمكن أن يكون لمعيار التدقيق الدولي (520) دورمهم في تحسين الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية، حيث تستخدم الإجراءات التحليلية الموجودة في معيار التدقيق الدولي (520) لتقييم الأداء المالي من خلال تحليل البيانات المالية وتفسيرها. تشمل هذه الإجراءات تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاهات المالية، وتحليل العائد على الاستثمار، وتحليل القدرة على السداد، والعديد من الأدوات الأخرى التي تساعد في تقييم الأداء المالي للوحدات الاقتصادية، ومن ثم، يمكن أن يكون لمعيار التدقيق الدولي (520) دور مهماً في تحسين الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية العراقية من خلال توفير إطار تحليلي قوي وموحد لتقييم الأداء المالي وتحسين الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

المبحث الاول: المنهجية والدراسات السابقة

اولا: منهجية البحث:

1. مشكلة البحث:

يعاني القطاع الصناعي العراقي من مشاكل عديدة كبقية القطاعات الاقتصادية الاخرى في البلد، تتجلى هذه المشاكل في الانخفاض الحاد في عوائده وقيمته السوقية ويعزى ذلك إلى الهبوط المستمر في مؤشرات الأداء المالي للمصارف بشكل عام وللوحدات الاقتصادية بشكل خاص، واستنادا إلى ذلك لابد من التعرف على مدى مساهمة استخدام الاجراءات التحليلية في تحسين الاداء المالي للمصارف من خلال تزويد مراقبي الحسابات بمعلومات وبيانات تساعدهم في فهم انشطة المصارف وتحديد نقاط الضعف والاختلالات التي تواجه المصارف في نطاق عملها.

وعليه، فإن الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) تكتشف الاخطاء المحتملة في البيانات المالية وسبل معالجتها من خلال اتباع القواعد والاسس المعتمدة في هذا المعيار الدولي، ومن هنا تنبثق مشكلة البحث من الاجابة على السؤال الآتي:

- ما معوقات تطبيق الاجراءات التحليلية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث.

2. فرضية البحث:

تتمثل فرضية البحث الاساسية بالآتي:

"يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين الاداء المالي للمؤسسات المالية".

وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الاتية: -

1. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء السيولة المالية للوحدات الاقتصادية.

2. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء الربحية للوحدات الاقتصادية.

3. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء النشاط للوحدات الاقتصادية.

3. أهمية البحث

تتجلى أهمية هذه البحث من توضيح أهمية الاجراءات التحليلية في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية، وما يترتب عن استخدام هذه الوسيلة الحديثة في عملية التدقيق للأنشطة المصرفية من الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة بيانات والقوائم المالية التي تستفيد منها اطراف متعددة سواء كانت اطراف داخلية ام خارجية، ومن ثمَ، الخروج بنتائج دقيقة حول الوضع المالي للوحدات الاقتصادية عينة البحث، ومن هنا تنبع الأهمية الجوهرية في الاجراءات التحليلية هو دورها في تحديد نقاط الضعف في انظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة المالية (المصرف التجاري) ووضع برنامج تدقيقي مناسب يعزز من قدرة الوحدات الاقتصادية على الاستمرار في عملها، فضلا عن تعزيز قدرتها التنافسية مع المصارف الاخرى سواء كانت محلية ام دولية .

4. اهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

أ. التعرف على الاثراء المعرفي لكل من متغيرات البحث المتمثلة بمعايير التدقيق الدولي بشكل عام ومعيار التدقيق الدولي (520) الاجراءات التحليلية بشكل خاص، فضلا عن التعرف عن الاداء المالي للوحدات الاقتصادية وما جاء حولها في الادبيات العلمية.

ب. تحليل المؤشرات والنسب المالية للتعرف على مستوى الاداء المالي للوحدات الاقتصادية عينة البحث.

ج. استكشاف طبيعة العلاقة بين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية ودور الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي في التأثير عليها.

5. الحدود المكانية والزمانية للبحث

الحدود المكانية: تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة عينه محل البحث.

الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث بسنتي 2022 و2023.

ثانيا: الدراسات السابقة:

1. دراسة ايمن (2021):

(دور اجراءات المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية (دراسة حالة مؤسسة NCA-Rouiba خلال فترة 2010-2019))

عمدت هذه البحث إلى تسليط الضوء على دور الاجراءات التحليلية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، ويتم ذلك من خلال توضيح مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في فهم القوائم المالية واظهار الاخطاء المحتملة فيها. تناول الجانب العملي للبحث دراسة حالة مؤسسة NCA-Rouiba في الجزائر خلال الفترة (2010-2019)، فقد تم من خلال تحليل المؤشرات الخاصة بالمؤسسة فهم التغيرات الحاصلة في بنود القوائم المالية، ومن ثم توفير فهم افضل للمدقق عن طبيعة تلك القوائم المالية، وان هم ما أوصت به البحث هو ضرورة تخصيص دورات تدريبية للمدققين لاستخدام الاجراءات التحليلية ومواكبة التطور والتغييرات في اساليبها.

2. دراسة (الحساني والجابري، 2021)

يسعى هذا البحث إلى استخدام معيار التدقيق الدولي(520) في تقويم الأداء المصرفي لغرض التحقق من كفاءة اداء المصرف، للتعرف على مدى استمرارية نشاط الوحدات الاقتصادية في المستقبل، في ممارسة اعمالها بشكل صحيح، وتوصل البحث إلى ان استخدام المؤشرات المالية لتقويم الاداء المصرفي يظهر فيه ان اعلى متوسط لنسبة العائد على الاستثمار كان لمصرف عبر العراق للاستثمار نتيجة لارتفاع الارباح المتحققة من استغلال اصول المصرف وقدرة اداء الادارة واستخدامها سياسة الاستثمار والاستئمان التي تساعد على تحقيق الارباح مقارنة بمتوسط نسب العائد على الاستثمار للمصارف التجارية عينة البحث، فضلا عن ذلك فقد أظهرت نتائج تحليل الاتجاه ارتفاع السيولة المصرفية في المستقبل مقارنة بالسيولة الحالية للمصارف التجارية. اوصى البحث بتوجيه مراقب حسابات المصارف بالاهتمام في تحليل الانحدار وفق معيار الاجراءات التحليلية لدوره في تحديد النسب السيولة المصرفية اللازمة لمواجهة الظروف الطارئة .

3. دراسة (Fatah and Others, 2021)

هدفت هذه البحث إلى توضيح أهمية معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين في الأداء المالي للمصارف التجارية في العراق. فقد سعى الباحثون في البنوك التي شملتها البحث. وقام الباحثون بتصميم استبيان مسح وتسليمه للمهنيين المستهدفين لجمع البيانات.

وخلصت البحث إلى استنتاج مفاده أن الأداء المالي للبنوك التجارية له ارتباط إيجابي بمعايير التدقيق الداخلي. يشير المجيبون عن اسئلة الاستبيان ان المصارف التجارية العراقية لا تزال غير خاضعة بشكل كبير للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأن جميع أفراد عينة البحث لم يوافقوا بشدة على البيانات المتعلقة بتطبيق معايير التدقيق الداخلي في أنشطتها. وجدت نتيجة نموذج الانحدار أن الزيادة في وحدة واحدة في معايير التدقيق الداخلي يمكن أن توفر نموًا في الأداء المالي. ومن هنا يقترح هذا البحث أن على المصارف التجارية العراقية أن تنفذ عمليات تدقيق داخلي فعالة مثل معايير التدقيق الداخلي الدولية من أجل تحسين الأداء المالي للمصارف.

4. دراسة المطيري (2011):

(مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 520)

تهدف هذه البحث إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دولة الكويت بتطبيق معيار رقم 520الخاص بالإجراءات التحليلية والتعرف على أبرز النسب المالية المستخدمة في الإجراءات التحليلية في الكويت، وقد تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان لتحقيق هذه الاهداف على عينة من مدققي الحسابات في دولة الكويت.

أشارت نتائج البحث إلى أنه يتم استخدام الإجراءات التحليلية بشكل متوسط في مرحلة التخطيط للتدقيق ومرحلة الاختبارات التفصيلية، بينما يتم استخدامها بشكل مرتفع في مرحلة إنهاء التدقيق، كما وجدت البحث أنه يتم استخدام كثير من النسب المالية المعروفة في الإجراءات التحليلية .

الجانب النظري

المبحث الاول

الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي (520) "الاجراءات التحليلية"

1.مفهوم معايير التدقيق الدولية

شهدت السنوات الاخيرة وبفعل التطورات التي يشهدها العالم وارتفاع حدة المنافسة بين الشركات، ومن فرض عليها الواقع ضرورة الحد من التباينات والتناقضات في اعداد القوائم المالية من خلال توحيد الممارسات الرقابية واعتماد لغة تدقيق موحدة عالميا تعمل على تسهيل المقارنات الدولية، ومن هنا جاءت فكرة اعتماد مجموعة من المعايير والتي تبناها الاتحاد الدولي للمحاسبين وهي عبارة عن مجموعة من الارشادات أطلق عليها "معايير التدقيق الدولية" (العبيدي وعويد،2021: 78). فقد تم تعريفه من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد(IAASB)("بأنه عبارة عن سلسلة من المبادئ المنهجية والارشادية المستخدمة من المدقق الخارجي عند تنفيذ عملية التدقيق بشكل الذي يضمن دقة وملائمة وموضوعية الاجراءات المتبعة من المدقق وما يصدر عنه من تقارير" (Arens&Loebbecke,2002:40)، في حين عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين(IFAC) " بأنها تسمية تطلق على المعايير المطلوب تطبيقها عند تدقيق الكشوفات

المالية ، وضرورة الالتزام بها بخصوص الخدمات ذات العلاقة واعتمادها في اعداد تقارير عن مدى شفافية ومصداقية البيانات المالية" (هيبة وأخرون ،2017: 424).

2. أهمية معايير التدقيق الدولية

في عام 1998 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار رقم 520 الذي يشترط تطبيق المدققين للإجراءات التحليلية في جميع مراحل المراجعة او التدقيق. ويهدف ذلك إلى مساعدتهم في التخطيط لعملية المراجعة وتحديد طبيعتها وتوقيتها ونطاقها، وكذلك تقليل مخاطر عدم اكتشاف المشكلات. أصبح الفحص التحليلي جزءًا أساسيًا من مجالات المراجعة والفحص، ولا يعد مجرد فكرة يتفق عليها بعض المراجعين ويختلف عنها البعض الآخر، بل أصبح جزءًا أساسيًا يهدف إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة. (موسى،2013: 316).

وتنبع أهمية معايير التدقيق الدولية في كونها تحقق الاتي: (الشمري، 1994: 31-29)

أ. تعمل بشكل كبير على تنظيم مهنة التدقيق.
ب. تحفز المدققين على الارتقاء بعملهم وتحسين ادائهم.
ت. تعتبر هذه المعايير مستويات اداء يمكن الاحتكام اليها في الحكم على اداء المدققين سواء من حيث عمليات الرقابة على الجودة او غيرها.
ث. اعتماد هذه المعايير يلبي توقعات مستخدمي القوائم المالية عن الدور الفعال للمدقق والتزامه بمسؤولياته.
ج. امكانية تطبيق هذه المعايير في كافة القوائم المالية باختلاف احجام الشركات وطبيعة نشاطها.

وتزداد هذه الأهمية بشكل أكبر لاعتبارات اخرى (بن قارة، 2022: 6) هي:

- تخلق روح التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- دورها تكميلي للمعايير المحلية الطبقة في البلد.
- ان التطورات المتسارعة مثل العولمة ، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات تتطلب توحيد معايير التدقيق لمواكبة هذه التطورات.
- توفر هذه المعايير تجانس كبير بين الدول مقارنة بنظيراتها من المعايير المحلية في كثير من الدول.
- الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات يحتم عليها الاعتماد على معايير موحدة والمتمثلة بمعايير التدقيق الدولي لتدقيق حساباتها.

3.الهدف من اصدار معايير التدقيق الدولية

يعزى التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية عند القيام بعمله لكونها تحقق له مجموعة من الاهداف منها:

1.توفر التعليمات والتوجيهات التي ينبغي ان يلتزم بها المدقق بهدف الالتزام بالمبادئ الاساسية الخاصة بمنح السلطة لمساعديه في مهنة التدقيق ، والتعليمات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير القناعة المقبولة بنوعية التدقيق بشكل عام من خلال الالتزام بتطبيق المعايير المهنية(دهمش،1987: 41).

2. تزيد من ثقة المستفيدين من عملية التدقيق لكونها تؤدي إلى زيادة الثقة والانتباه إلى التفاصيل اثناء العمل.

3.تعمل على تخفيض التكاليف التشغيلية الخاصة بتدفق العمليات وبالتالي تزيد من الكفاءة والفاعلية في اداء المهام، كذلك تقلل من تعرض المدققين للمشاكل والمسائلات القانونية وتقييهم من التعرض إلى الاتهام بالتقصير في واجباتهم المهنية (خضير،2009: 77).

4. يحتوي كل معيار من معايير التدقيق في مضمونه على هدف او جملة من الاهداف تبين السياق الذي يتم بموجبه وضع شروط هذا المعيار، ويتم تحقيق هذه الاهداف بعمل المدقق مع الاخذ بنظر الاعتبار العلاقات التبادلية بين معايير التدقيق الدولية، يتبين لنا من ذلك استخدام المدقق للأهداف ليعرف مدى تقيده بمعايير التدقيق الدولية في حالة الحصول على الادلة الكافية والمناسبة، الذي يستطيع من خلاله القيام بعمله واعطاء رأيه الفني في عدالة القوائم المالية (جمعة،2009: 17).

4. مكونات معايير التدقيق الدولية

تحتوي معايير التدقيق الدولي على عدة مجموعات وبالإمكان استعراض مكونات معايير التدقيق الدولية بالجدول الاتي:

جدول رقم (1) قائمة معايير التدقيق الدولية

المجموعة الاولى		معايير التدقيق			
ت	رقم المجموعة	اسم المجموعة	ت	رقم المعيار	اسم المعيار
1	(100-199)	قضايا تمهيدية	1	100	مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العالقة
			2	110	أطار المصطلحات
			3	120	اطار المعايير الدولية للتدقيق
2	(200-299)	المبادئ العامة والمسؤوليات الاساسية للمدقق	4	200	الاهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق طبقا لمعايير التدقيق
			5	210	الاتفاق على شروط ارتباطات التدقيق
			6	220	رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
			7	230	توثيق أعمال التدقيق

			8	240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية
			9	250	مراعاة اللوائح والانظمة عند تدقيق القوائم المالية
			10	260	الاتصال بالمكلفين بالحوكمة
			11	265	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة
3	(300-499)	التخطيط وتقييم المخاطر والاستجابة لها	12	300	التخطيط لتدقيق القوائم المالية
			13	315	تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها (تمت مراجعته سنة 2019)
			14	320	الأهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ التدقيق
			15	330	استجابة المدقق للمخاطر المقدرة
			16	402	اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية
			17	450	تقييم التحريفات الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
4	(500-599)	أدلة التدقيق	18	500	أدلة التدقيق
			19	501	أدلة التدقيق – اعتبارات خاصة حول بنود محددة-
			20	505	المصادقات (التأكيدات) الخارجية
			21	510	عمليات التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية
			22	520	الاجراءات التحليلية
			23	530	العينات في التدقيق
			24	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
			25	550	الاطراف ذات العلاقة

		26	560	الاحداث اللاحقة	
		27	570	استمرارية المنشأة (تمت مراجعته سنة 2016)	
		28	580	الاقرارات المكتوبة	
5	(600-699)	الاستفادة من اعمال الاخرين	29	600	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعات (بما فيها الاتصال مع مدققي مكونات المجموعة)
			30	610	استخدام عمل المدقق الداخلي (تم مراجعته في سنة 2013)
			31	620	استخدام عمل الخبير
6	(700-799)	نتائج وتقارير التدقيق	32	700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية
			33	701	الابلاغ عن الامور الرئيسية للتدقيق في تقرير المدقق المستقل
			34	705	تعديلات الرأي الواردة في تقرير المدقق المستقل
			35	706	فقرات التأكيد والفقرات الاخرى في تقرير المدقق المستقل
			36	710	المعلومات المقارنة – مقارنة الارقام والقوائم المالية المقابلة_
			37	720	مسؤوليات المدقق عن المعلومات الاخرى المفصح عنها في القوائم المالية
7	(800-899)	الاعتبارات الخاصة بتدقيق عناصر وبنود محددة	38	800	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقا لأطراف ذات غرض خاص
			39	805	اعتبارات خاصة – عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، او عناصر او حسابات او بنود محددة في قائمة مالية.
			40	810	مهام اعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة
المجموعة الثانية		معايير مهام الفحص (الاطلاع)			

8	(2000-2699)	معايير مهام الفحص والاطلاع	41	2400	مهام فحص القوائم المالية
			42	2410	فحص المعلومات المالية الاولية بالتنفيذ بمعرفة المدقق المستقل للمنشأة.
المجموعة الثالثة		معايير مهام التأكيد			
9	(3000-3699)	معايير مهام التأكيد	43	3000	مهام تأكيدية اخرى بخلاف عمليات التدقيق او فحص المعلومات المالية التاريخية
			44	3400	فحص المعلومات المالية المستقبلة
			45	3402	تقارير التأكيد عن ادوات الرقابة في المنظمة الخدمية
			46	3410	مهام التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري
			47	3420	مهام التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية الضمنية في نشرات الاكتتاب
المجموعة الرابعة		معايير الخدمات ذات العلاقة			
10	(4000-4600)	معايير الخدمات ذات العلاقة	48	4400	ارتباطات لتنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بالمعلومات المالية
			49	4410	ارتباطات التجميع
المجموعة الخامسة		معايير رقابة الجودة			
11	(1-99)	معايير رقابة الجودة	50	1	رقابة الجودة على المكاتب التي تؤدي خدمات التدقيق او فحص القوائم المالية وخدمات التأكيد والخدمات الاخرى ذات العلاقة

المصدر:- من اعداد الباحثين بالاعتماد على:

-IAASB,(2020): **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**, volume 1, New York, USA, IAASB, PP 80-1001. Publication for web site: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1 et 2 et 3.pdf

5. مفهوم المعيار الدولي رقم 520 (الاجراءات التحليلية)

عرف معيار التدقيق الدولي **(520)** المعروف باسم (الاجراءات التحليلية) من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** بانه تصنيف وتحليل المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية ، فضلا عن التأكد من المتغيرات والعلاقات المتناقضة مع المعلومات ذات العلاقة بها او التي تنحرف انحرافا كبيرا عن المبالغ المتنبئ بها **. (IFAC,2016:466)**

في حين يرى (خميس ومحمود، 78:2023) هي أدلة اضافية خاصة بالإثباتات ولا يمكن الحصول عليها من اطراف خارجية بل امكانية الحصول عليها مرهونة بجهود المدقق وكفاءته ،والمتمثلة بتحليل بيانات المنشاة ومقارنتها مع بيانات اخرى والهدف من ذلك هو السعي لإيجاد علاقة بينها لمعرفة البيانات التي تحتاج إلى تدقيق اكثر من غيرها لغرض التحقق من صحتها.

بينما عرفها اخرون بأنها مجموعة من الطرق والاساليب التي يتبناها المدقق للتحقق من صحة البيانات المالية وغير المالية من خلال المقارنات مع بيانات لسنوات سابقة او مع القطاعات الاقتصادية الاخرى، او مع النتائج المتوقع الحصول عليها للوصول إلى الادلة المناسبة (جخيور وفرج، 2022: 70)

ومن خلال ما استعرضناه من مفاهيم اعلاه يرى الباحثين ان الاجراءات التحليلية تشمل النظر في طبيعة العلاقات بين المعلومات المالية المتوقع حدوثها ويجب ان تتوافق مع نمط يمكن التنبؤ به بناءا على خبرة المنشاة مثل نسب هامش الربح الاجمالي، او بين المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة مثل تكاليف الرواتب مقارنة بعدد الموظفين .

ويعني ذلك امكانية استخدام طرق مختلفة في تنفيذ اجراءات التدقيق تتراوح من المقارنات البسيطة إلى التحليلات المعقدة باستخدام الاحصائيات التقنية المتقدمة ، وبالتالي فأن اختيار اجراءات التدقيق وطرقه ومستوى التطبيق هو قرار يعتمد على مهنية المدقق.

6. نطاق تطبيق المعيار الدولي رقم (520)الاجراءات التحليلية

يتناول هذا المعيار الدولي المعروف بالإجراءات التحليلية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات اساس (الاجراءات التحليلية الجوهرية)، كما يتناول ايضا مسؤولية المدقق عن تنفيذ الاجراءات التحليلية في المراحل النهائية من عملية التدقيق، والتي بدورها تساعد المدقق في تكوين استنتاج عام حول ما اذا كانت القوائم المالية متوافقة مع فهم المدقق للمنشاة ، فضلا عن استخدام الاجراءات التحليلية مع معايير التدقيق الدولية الاخرى حيث يتناول معيار التدقيق (315) (المحدث في عام 2019) استخدام الاجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر، فضلا عن ذلك يحتوي معيار التدقيق (330) على متطلبات وارشادات بشأن طبيعة اجراءات التدقيق وتوقيتها ومدياتها المنفذة استجابة للمخاطر المقيمة . نستنتج من ذلك ان الاجراءات التحليلية يمكن ان تطبق في عملية التدقيق مع معايير التدقيق الدولية الاخرى، كما انها غير محددة في التطبيق على مرحلة معينة من عملية التدقيق بل امكانية تطبيقها على كل مراحل التدقيق بدءا من مرحلة التخطيط إلى مرحلة التنفيذ وصولا إلى مرحلة الاستنتاجات النهائية (الحساني والجابري،2021: 65).

7. متطلبات تطبيق المعيار الدولي (520)

عند قيام المدقق بتطبيق الاجراءات التحليلية يجب ان يأخذ بنظر الاعتبار ما يأتي : (دردار ولرقم، 2021: 47-48) ،(عميرش،2018: 226)

أ. الاجراءات التحليلية الجوهرية:

يمكن اعتبار الاجراءات الاساسية الخاصة بالمدقق هي الاجراءات التحليلية الجوهرية مضاف اليها اختبار التفاصيل او مزيج بينهما، لذلك يجب على المدقق:

- تحديد ملائمة الاجراءات التحليلية من خلال الاخذ بعين الاعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري واختبار التفاصيل.
- تقييم مدى موثوقية البيانات وذلك من خلال الالمام بالمصدر وقابلية المقارنة وطبيعة المعلومات المتوفرة.
- وضع توقعات للقيم او النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت هذه التوقعات دقيقة.
- تحديد قيمة اي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة القبول.

ب. الاجراءات التحليلية المساعدة في تكوين الاستنتاج الكلي

يقصد بالاستنتاجات التأكد من صحة الاستنتاجات التي تم التوصل اليها خلال عملية تدقيق العناصر والمكونات الفردية للقوائم المالية اثناء تطبيق الاجراءات التحليلية الجوهرية، وهذا ما يوجب على المدقق اداء الاجراءات التحليلية قرب نهاية العملية لمساعدته في تكوين استنتاج كلي حول طبيعة القوائم المالية للمنشاة.

ت. نتائج التحقق من الاجراءات التحليلية:

بعد انتهاء المدقق من اداء الاجراءات التحليلية يقوم بتحليل النتائج غير المتسقة مع القيم المتوقعة عن طريق الاستفسار من الادارة والحصول على ادلة تدقيق مناسبة وكافية وبردود الادارة، والقيام بإجراءات تدقيق اخرى.

المبحث الثاني

الاطار النظري لتقييم الأداء المالي في الوحدة الاقتصادية

1.مفهوم تقييم الاداء المالي

هناك عدة مفاهيم لتقييم الاداء المالي تختلف باختلاف اساليب القياس المستخدمة فقد عرف بأنه عملية قياس للنتائج المتحققة من قبل الوحدة الاقتصادية وفق الخطط الموضوعة مسبقا لتحديد عملية القياس ومعرفة ما مدى تحقق الاهداف الاستراتيجية وقياس مستوى الفاعلية وتحديد النتائج (الغني،2006 : 40).

كما عرف بكونه اسلوب متكامل يتولى مقارنة النتائج الفعلية للمؤشرات المختارة بالتي تقابلها من المؤشرات المستهدفة او بالمؤشرات التي توضح نتائج الاداء خلال فترات سابقة او بنتائج الاداء لمثيلاتها من الوحدات الاقتصادية مع مراعاة الظروف التاريخية والهيكلية او إذا كانت المؤشرات يتم استخراج معدلاتها طبقا لمتوسط نتائج مجموعة من الوحدات الاقتصادية مع الاخذ بنظر الاعتبار مدى تقارب احجام هذه الوحدات (فهد،2009: 27).

في حين عرف دليل الرقيب المالي تقييم الاداء بأنه نوع من انواع الرقابة الذي يسلط الضوء على تحليل النتائج التي تم الوصول اليها من خلال كافة الجهود المبذولة وعلى جميع المستويات الادارية لغرض التعرف على مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على بلوغ اهدافها باستخدام الموارد المالية المتاحة بأحسن صورة وترشيد القرارات الادارية المتخذة في اعداد الخطط المستقبلية لها (دليل الرقيب المالي، 2012: 44).

بينما يشير الاداء المالي في المصارف إلى الوضع المالي لها خلال مدة معينة تشمل جميع مصادر واستخدامات الاموال المختبرة بعدة مؤشرات لنسبة كفاية راس المال والسيولة والرافعة المالية والملاءة المالية والربحية، يتضح لنا من ذلك ان الاداء المالي هو مدى قدرة المصرف على ادارة موارده والسيطرة عليها(Fatihudin et al,2018:554)

ومن خلال التعاريف السابقة يجد الباحثين ان عملية تقييم الاداء المالي هي الجوهر في عملية تقييم اداء اي وحدة اقتصادية من خلال مقارنة نتائج الاداء الفعلي بما هو مخطط له مسبقا او مقارنتها مع الوحدات المماثلة لها ومن ثم فأنها تحقق مجموعة من الاغراض أهمها تحديد مواطن القوة والضعف في اداء الوحدة وتقديم الحلول اللازمة لمواجهة الاخفاقات في عملها وصولا إلى الاداء الافضل ، كما انه يساعد على بيان قدرة الوحدة على تحقيق الاستخدام الامثل للموارد المتاحة بأفضل صورة ممكنة ، فضلا عن دوره الفعال في مساعدة الادارة في اعداد الخطط المستقبلية لها .

2. أهمية تقييم الاداء المالي

يحظى الاداء المالي بأهمية متزايدة لأغلب الوحدات الاقتصادية سواء تلك الهادفة للربح منها او غير الهادفة للربح وفي عدة جوانب نوضح بعضها بالآتي: (عباس وعبد الكاظم،2020: 297-298) و(حسين،2020: 167)

1.يؤدي تقييم الاداء المالي إلى رفع مستوى المنافسة بين كافة اقسام الوحدة والذي ينتج عنه تحسن في مستوى الادارة فيها.

2.يعمل تقييم الاداء المالي على ابراز المركز الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية وفي حدود البيئة القطاعية التي تعمل فيها وبالتالي تحديد الاولويات ومجالات التغيير اللازمة لتعزيز مركزها الاستراتيجي.

3. ان تقييم الاداء المالي للمصارف يسعى لمعرفة مدى قدرة المصرف على تحقيق اهدافه من خلال مقارنة المتحققة مع المستهدفة والوقوف على الانحرافات ومعالجتها لتعزيز قدرة المصرف على البقاء والاستمرار.

4.يظهر تقييم الاداء حجم مساهمة المصارف في تحقيق عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية بواسطة تحقيق اكبر العوائد وباقل التكاليف الممكنة في محاولة للقضاء على العوامل المسببة للهدر والضياع للوقت والجهد والمال.

5. يسهم تقييم الاداء المالي في ترشيد الانفاق للوحدة الاقتصادية بغض النظر عن طبيعة عملها من خلال مراقبتها لمواردها المتاحة.

3. مؤشرات تقييم الاداء المالي

تعد مؤشرات الاداء المالي او ما تعرف بتحليل النسب المالية من اشهر الطرق المستخدمة في قياس مستوى الاداء المالي لأي وحدة اقتصادية ، حيث تستخدم النسب المالية ضمن الاجراءات التحليلية اثناء مرحلة التخطيط والفحص النهائي في عملية تدقيق القوائم المالية ، اذ تعطي صورة واضحة المعالم لأغلب الاوضاع والاحداث المالية الجارية والتحقق من القوائم المالية من وجهة نظر المستخدم ويسهم هذا التحليل في اظهار الجوانب التي من المحتمل وجود مشكلات بها والتي تحتاج إلى تحليل وتركيز اضافي في استخدام الاجراءات التحليلية بها ، فضلا عن دوره في تحديد الجوانب التي يمكن للمدقق ان يقدم حلول للتعامل معها (الفين وجيمس ، 2002: 264).

ويمكن تصنيف هذه المؤشرات إلى الاصناف الرئيسية الاتية:

1. **مؤشر السيولة المالية**
2. **مؤشر الربحية**
3. **مؤشر النشاط (معدلات الدوران)**

ومن الجدير بالذكر ان هذه المؤشرات الرئيسية تتضمن مؤشرات او نسب فرعية والتي تعتبر جوهر عملية تقييم الاداء المالي وبالأخص في الصناعات التحويلية، وسوف نتناول ادناه تفسير وافي للنسب الفرعية لكلا من المؤشرات الرئيسية المذكورة اعلاه:

1.مؤشر السيولة المالية

يقيس هذا المؤشر مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على توفير الاموال اللازمة لمواجهة الالتزامات المالية قصيرة الاجل والمتعلقة بدائني الشركة من موردون ومصرفيون والذين يركزون على هذه النسبة لتقييم السيولة المالية ولتجنب الوقوع في الضائقة المالية (Abdi,2010: 29) ، ويتم ذلك من خلال مجموعة من النسب الفرعية الاتية : و (جخيور والصفار،2022: 46-48) ، (محمود ،2021: 207- 208) (داوود وامين ، 2020: 247)

أ. **نسبة التداول**

وتقيس هذه النسبة قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية التزاماتها قصيرة الأجل من اصولها المتداولة ويحتسب من قسمة الاصول المتداولة على الالتزامات المتداولة وكالاتي:

$$\textbf{نسبة التداول} = \frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

ب. نسبة السيولة السريعة

وتقيس هذه النسبة سرعة تحويل الاصول المتداولة إلى نقد من خلال استبعاد المخزون منها لصعوبة تحويله إلى نقد مقارنة بالأصول المتداولة الاخرى وذلك لمواجهة الالتزامات المالية للوحدة الاقتصادية علما ان نسبتها المعيارية هي(1/1) وتحتسب هذه النسبة من خلال الصيغة الاتية:

$$\textbf{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الاصول المتداولة}-\text{المخزون}}{\text{المطلوبات المتداولة}}$$

2. مؤشر الربحية

يقيس هذا المؤشر الاداء الكلي للوحدة الاقتصادية والتي تعني مدى قدرتها على توليد الارباح في حين تقيس النسب الاخرى محاور معينة من ادائها، فالأرباح هي مقياس لمدى فعالية سياسات ادارة الوحدة الاقتصادية الاستثمارية والتمويلية والتشغيلية والقرارات المتعلقة بهذه السياسات.

وأكثر المؤشرات استعمالا هي:

أ. نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات

يعكس هذا المؤشر كفاءة الادارة في تخفيض عناصر النفقات باعتبار ان صافي الدخل هو اجمالي الايرادات مطروحا منه اجمالي النفقات، ويشير إلى قدرة الوحدة الاقتصادية على ضبط النفقات، وبالتالي كلما كبر هامش الربح كلما دل على كفاءة الوحدة في تقليص النفقات، ويمكن احتسابه من خلال الصيغة الاتية:

$$\textbf{نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{صافي المبيعات}}$$

ب. معدل العائد على الاستثمار

يقيس هذا المؤشر معدل الربحية العام للوحدة الاقتصادية بغض النظر عن نوع الاصول المستخدمة في تحقيق هذه الربحية من خلال قسمة صافي الدخل بعد الفائدة والضريبة على اجمالي الاصول وبالصيغة الاتية:

$$\textbf{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الدخل}}{\text{اجمالي الاصول}}$$

ت. معدل العائد على حق الملكية

يقيس هذا المؤشر مدى كفاءة وقدرة الوحدة الاقتصادية على تعظيم ارباح المساهمين ويتم احتساب هذه النسبة بالصورة الآتية:

معدل العائد على حق الملكية = $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{حق الملكية}}$

3.مؤشر النشاط (معدلات الدوران)

ويقيس مستوى نشاط الوحدة الاقتصادية هل هو في حالة زيادة ام نقصان، ومدى كفاءتها في استخدام اصولها لإنتاج أكبر قدر ممكن من السلع او الخدمات حسب طبيعة نشاطها، ويتم احتسابه من خلال المعدلات الاتية:

أ. دوران اجمالي الموجودات

ويتم احتسابه من خلال قسمة صافي المبيعات على اجمالي الموجودات على افتراض وجود حالة توازن بين الايرادات المتحققة وحجم الاستثمارات القائمة في الموجودات الثابتة والمتداولة ، وكلما انخفض هذا المعدل دل على انخفاض الايرادات المتحققة للوحدة الاقتصادية مقارنة بحجم استمارتها ، بينما تدل زيادتها على الاستخدام الامثل للموارد المتاحة ، وتحتسب كالاتي:

دوران اجمالي الموجودات= $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{اجمالي الموجودات}}$

ب. دوران المخزون

يوضح هذا المؤشر عدد مرات شراء الوحدة الاقتصادية لمنتجاتها وبيعها، او كم المدة التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية لكي تبيع المخزون وتحوله إلى سيولة نقدية، وتحتسب كالاتي:

دوران المخزون= $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$

ومن الجدير بالذكر انه لا يمكن الاعتماد على مؤشرات الاداء المالي للتعرف على نقاط قوة وضعف الاداء المالي للوحدة الاقتصادية مالم تقارن النتائج المستخرجة بـ**(معيار مرجعي)**، لكون النتائج المستخرجة لا تمكن المحلل من الحكم على اداء الوحدة الاقتصادية مالم تقارن بمعايير قياسية او ما تسمى **بالمعيار المرجعي** وهما نوعان: **المعيار الصناعي او القطاعي ، والمعيار الاتجاهي او التاريخي** (العامري،2010: 76).

وفي الجانب العملي تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة كعينة للبحث وتم اختيارها لكونها احد الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وبما انها الشركة الوحيدة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تعمل في قطاع تعبئة المشروبات الغازية ، لذلك سيتم تحليل بيانتها بشكل افتراضي لوجود شركة اخرى تعمل في نفس القطاع.

المبحث الثالث: - الجانب التطبيقي للبحث

تم استعمال أحد الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية (شركة بغداد للمشروبات الغازية/ مساهمة خاصة) كعينة محل البحث.

أولا: - نبذة تعريفية عن الوحدة الاقتصادية محل البحث

شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تقع في بغداد /الحي الصناعي-الزعفرانية 62/1م2 الرستمية، لها مواقع ومصانع تابعه لها منها مصنع الشركة في حي الزعفرانية وكذلك مصنع الوركاء ومصنع زاكي في التاجيات .

تأسست سنة 1989م وفق قانون الشركات رقم 36 لسنة 1983 م برأس مال مقداره (70,000,000) دينار لممارسة نشاطها الرئيسي تعبئة المشروبات الغازية وأضيف اليها حاليا انتاج وتعبئة المياه المعدنية بعلامة (أكوافينا) والعصائر بعلامة (يومي).

في 2021/3/29 اندمجت شركة مجموعة زاكي للتجارة العامة والصناعات الغذائية المحدودة بشركة بغداد للمشروبات الغازية ،ونتيجة للاندماج تم تعديل عقد تأسيس شركة بغداد للمشروبات الغازية المساهمة ليصبح رأسمالها بعد التعديل (204,335,333,333) سهما وهذا يمثل رأسمال الشركتين المندمجتين موزع كالاتي:-

نسبة القطاع الحكومي	9%	18,391,385,400	سهم
نسبة القطاع المختلط	%0,348	710,095,774	سهم
نسبة القطاع الخاص	% 90,652	185,233,852,159	سهم
المجموع	**%100**	**204,335,333,333**	**سهم**

ثانيا:- القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل البحث

سيتم عرض القوائم المالية الاتية لشركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة كما جاء في تقرير مراقب الحسابات بتاريخ 2023/12/31 المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية:-

1. قائمة الميزانية العامة.

2.قائمة حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع.

1. قائمة الميزانية العامة

جدول (2)

الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية /مساهمة خاصة

كما في 2023/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	البيان	2023/12/31 دينار	2022/12/31 دينار
	1	**الموجودات الثابتة**		
1	11	الموجودات الثابتة(بالقيمة الدفترية)	279,334,266,530	282,322,511,105
2	118	النفقات الايرادية المؤجلة	20,054,235,892	27,227,192,692
3	12	مشروعات تحت التنفيذ	60,303,250,809	41,325,612,199
5	15	الاستثمارات المالية	13,096,376,642	13,096,376,642
		مجموع الموجودات الثابتة	**372,788,129,873**	**363,971,692,638**
		الموجودات المتداولة		
4	13	المخزون	95,100,986,975	93,308,909,929
6	16	المدينون	45,324,445,054	25,386,560,039
	18	النقود	129,403,643,980	76,846,034,461
		مجموع الموجودات المتداولة	**269,829,076,009**	**195,541,504,429**
		مجموع الموجودات	**642,617,205,882**	**559,513,197,067**
	2	**مصادر التمويل طويلة الاجل**		
7	211	رأس المال المدفوع	204,335,333,333	204,335,333,333

8	21	الاحتياطيات	354,616,446,915	292,116,188,316
		مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	**558,951,780,248**	**496,451,521,649**
		مصادر التمويل قصيرة الاجل		
		التخصيصات		
9	23	الدائنون	12,914,966,150	6,869,326,735
10	26	**مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل**	70,750,459,484	56,192,348,683
		مجموع مصادر التمويل	**83,665,425,634**	**63,061,675,418**
			642,617,205,882	**559,513,197,067**

المصدر :- اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

2. حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع

جدول (3)

قائمة حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع

لشركة بغداد للمشروبات الغازية /مساهمة خاصة

كما في 2023/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	البيان	2023/12/31 دينار	2022/12/31 دينار
	(45-41)	**ايرادات النشاط الجاري**	**743,833,221,183**	**679,082,827,368**
		تنزل:- كلفة النشاط الجاري		
20	5	كلفة الانتاج	529,525,878,730	548,226,308,152
20	6	كلفة الخدمات الانتاجية	39,277,955,043	34,460,372,343

(13,832,554)	(29,596,774)	التغير في مخزون الانتاج غير التام (بالكلفة)	4123	17
(2,327,851,230)	(1,725,688,572)	ينزل:- عوائد مخلفات الانتاج		
580,344,996,711	**567,048,548,427**	**صافي كلفة الانتاج**		
1,389,184,790	(670,700,752)	التغير في مخزون الانتاج التام	4122	17
581,734,181,501	**566,377,847,675**	**صافي كلفة النشاط الجاري**		
97,348,645,867	**177,455,373,508**	**فائض النشاط الجاري**		
(30,033,380,776)	(50,288,512,067)	تنزل كلفة الخدمات التسويقية	7	20
67,315,265,091	**127,166,861,441**	**فائض الانتاج والمتاجرة**		
(6,633,942,753)	(11,910,173,404)	تنزل :- كلفة الخدمات الادارية والتمويلية	8	20
60,681,322,338	**115,256,688,037**	**فائض العمليات الجارية**		
		يضاف:- الايرادات التحويلية والاخرى		
269,821,015	59,029,470	الايرادات التحويلية		
		الايرادات الاخرى		
		صافي الربح قبل الضريبة	48	18
109,538,734	54,354,936	تنزل:- ضريبة الدخل 5%	49	19
61.060,682,087	**115,370,072,443**	**صافي الربح بعد الضريبة**		
(6,869,326,735)	(12,914,966,150)	احتياطي التوسعات		
54,191,355,352	**102,455,106,293**	الاحتياطي القانوني 5%		
15,265,170,522	28,842,518,111		2211	

	1/231	الفائض المتراكم	3,680,629,409	1,946,309,242
	224		69,931,958,773	36,979,875,588
			102,455,106,293	**54,191,355,352**

المصدر :- اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة

ثالثا:- مؤشرات تقييم الاداء المالي

سيتم استخدام المؤشرات الاتية لتحليل بيانات الوحدة الاقتصادية محل البحث: (العامري، 2010: 78-89)

1. مؤشر السيولة :- سيتم استخدام المؤشرات الآتية:-

أ) نسبة التداول = $\frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$ ، المعيار الصناعي 2 :1مرة

ب) نسبة التداول السريعة= $\frac{\text{الاصول المتداولة–المخزون}}{\text{المطلوبات المتداولة}}$ ، المعيار الصناعي 1:1 مرة

2. مؤشر الربحية:- سيتم استخدام المؤشرات الآتية:-

أ) نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات= $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{صافي المبيعات}}$ ، المعيار الصناعي 5%

ب) معدل العائد على الاستثمار= $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{اجمالي الاصول}}$ ، المعيار الصناعي 8%

ج) معدل العائد على حق الملكية = $\frac{\text{صافي الدخل}}{\text{حق الملكية}}$ ، المعيار الصناعي 10%

3.مؤشر النشاط (معدلات الدوران):- سيتم استخدام المؤشرات الآتية:-

أ) دوران اجمالي الموجودات= $\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{اجمالي الموجودات}}$ ، المعيار الصناعي 2 مرة

ب) دوران المخزون= $\frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$ ، المعيار الصناعي 6 مرة

رابعا:- تحليل البيانات

سيتم تحليل بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية /مساهمة خاصة للفترة المنهية في 2023/12/31 والفترة المنتهية في2022/12/31 باستعمال مؤشرات تقييم الاداء التي تم ذكرها سابقا وكالآتي: -

جدول (4)

1. مؤشر السيولة	
سنة 2023	**سنة 2022**
المؤشر	**المؤشر**
أ) نسبة التداول = الاصول المتداولة / الالتزامات المتداولة = 83,665,425,634/269,829,076,009 **= 3,2 مرة**	**أ) نسبة التداول** = الاصول المتداولة / الالتزامات المتداولة = 63,061,675,418/195,541,504,429 **= 3,1 مرة**
ب) نسبة التداول السريعة= (الاصول المتداولة–المخزون) / المطلوبات المتداولة = (95,100,986,975-269,829,076,009) / 83,665,425,634 = 174,728,089,034 / 83,665,425,634 **= 2,08 مرة**	**ب) نسبة التداول السريعة**= (الاصول المتداولة–المخزون) / المطلوبات المتداولة = (93,308,909,929-195,541,504,429) / 63,061,675,418 = 102,232,594,500 / 63,061,675,418 **= 1,6 مرة**

المصدر :- من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية .

جدول (5)

2. مؤشر الربحية	
سنة 2023	**سنة 2022**
المؤشر	**المؤشر**

أ) نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات= صافي الدخل / صافي المبيعات 743,833,221,183/102,455,106,293 = **%13,7 =**	**أ) نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات=** صافي الدخل / صافي المبيعات 679,082,827,368/54,191,355,352 = **%7,9 =**
ب) معدل العائد على الاستثمار= صافي الدخل / اجمالي الاصول 642,617,205,882/102,455,106,293 = **%15,9 =**	**ب) معدل العائد على الاستثمار=** صافي الدخل / اجمالي الاصول 559,513,197,067/54,191,355,352 = %9,6 =
ج) معدل العائد على حق الملكية = صافي الدخل / حق الملكية 558951,780,248/102,455,106,293 = %18,3 =	**ج) معدل العائد على حق الملكية =** صافي الدخل / حق الملكية 496,451,521,649 /54,191,355,352 = %10,9

المصدر :- من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية .

جدول (6)

3. مؤشر النشاط (معدلات الدوران)	
سنة 2023	**سنة 2022**
المؤشر	**المؤشر**
أ) دوران اجمالي الموجودات= صافي المبيعات / اجمالي الموجودات 642,617,205,882/743,833,221,183 = **1,15 = مرة**	**أ) دوران اجمالي الموجودات=** صافي المبيعات / اجمالي الموجودات 559,513,197,067/679,082,827,368 = **1,2 = مرة**
ب) دوران المخزون= تكلفة المبيعات / متوسط المخزون *94,204,948,452/566,377,847,675 =	**ب) دوران المخزون=** تكلفة المبيعات / متوسط المخزون *89,212,021,279.5/581,734,181,501 =

6,01 = مرة	**6,5 = مرة**
*متوسط المخزون = مخزون اول المدة+ مخزون اخر المدة /2	*متوسط المخزون = مخزون اول المدة+ مخزون اخر المدة /2
2/95,100,986,975+93,308,909,929 =	2/93,308,909,929+85,115,132,630** =
2/188,409,896,904 =	2/178,424,042,559 =
94,204,948,452 = دينار	89,212,021,279.5 = دينار
	** تم استخراج مخزون اول المدة لسنة 2022 من بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية لسنة 2021

المصدر :- من اعداد الباحثين بالاعتماد على بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية .

جدول (7)

نتائج تحليل البيانات					
البيانات		سنة 2023		سنة 2022	
المؤشرات الرئيسة	المؤشرات الفرعية	نتائج التحليل	المعيار	نتائج التحليل	المعيار
مؤشر السيولة	نسبة التداول	3,2 مرة	1:2 مرة	3,1 مرة	1:2 مرة
	نسبة التداول السريعة	2,08 مرة	1:1 مرة	1,6 مرة	1:1 مرة
مؤشر الربحية	نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات	%13,7	%5	%7,9	%5
	معدل العائد على الاستثمار	%15,9	%8	%9,6	%8
	معدل العائد على حق الملكية	%18,3	%10	%10,9	%10
مؤشر النشاط (معدلات الدوران)	دوران اجمالي الموجودات	1,15	2 مرة	1,2	2 مرة
	دوران المخزون	6,01 مرة	6 مرة	6,5 مرة	6 مرة

المصدر:- اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج تحليل البيانات.

خامسا:- اثبات الفرضيات

نلاحظ من خلال نتائج تحليل بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة لسنة 2023 وسنة 2022 باستعمال الاجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي (520) ان نسبة التداول (3,2مرة) لسنة 2023 مقارنة بالسنة السابقة (3,1 مرة) وهي نسبة تعتبر ممتازة لغرض المقارنة مع القطاعات المشابهة كون ان المعيار الصناعي (1:2مرة) وتعتبر ممتازة للتحليل والمقارنة بين فترة واخرى لنشاط الشركة كونها حققت ارتفاع في النسبة مقداره (0,1مرة)، ونسبة تداول سريعة (2,08 مرة) مقارنة بالسنة السابقة (1,6 مرة) بنسبة ارتفاع (0,48 مرة) وتعتبر نسبة ممتازة للمقارنة بين القطاعات المشابهة كون ان المعيار الصناعي (1:1مرة) وكذلك في حال المقارنة بين فترات مختلفة لنشاط الشركة، وحققت الشركة ارتفاع بنسب ممتازة مقارنة مع المعيار الصناعي في مؤشرات الربحية (نسبة هامش صافي الدخل إلى المبيعات ،معدل العائد على الاستثمار، معدل العائد على حق الملكية) بمقدار(13,7%، 15,9%، 18,3%) على التوالي مقارنة بالمعيار الصناعي (5%،8%،10%) ،وتعتبر نسب ممتازة لتحليل نشاط الشركة بين فترة واخرى كونها حققت ارتفاع في بمؤشرات الربحية الثلاث بمقدار (5,8%، 6,3%، 7,4%) على التوالي، في حين حققت انخفاض في مؤشر دوران اجمالي الموجودات (1,15 مرة) مقارنة بالمعيار الصناعي (2مرة) للسنتين، الا انها حققت انخفاض في نسبة المؤشر نفسه في سنة 2023 مقارنة مع سنة 2022 بمقدار(0,05 مرة) ، وحققت ارتفاع في مؤشر دوران المخزون لسنة 2023 وسنة 2022 بمقدار (6,01، 6,5 مرة) على التوالي مقارنة بمعيار القطاع (6مرة) الا ان الشركة حققت انخفاض في المؤشر مقارنة بالعام السابق بمقدار (0,49 مرة).

يتضح من التحليل السابق أن على الشركة المحافظة على النتائج التي تحققها بصورة ممتازة مقارنة مع المعيار القطاعي او التي تحققها بين فترة واخرى لنشاطها من خلال تعزيز نقاط القوة لديها للمؤشرات التي حققت ارتفاع مقارنة مع المعيار الصناعي وبين فترة واخرى لنشاط الشركة، في حين عليها معالجة نقاط الضعف والاسباب التي جعلت نسب بعض المؤشرات منخفضة عن المعيار الصناعي ، وعليها معرفة اسباب انخفاض بعض مؤشرات 2023 عن سنة 2022 رغم بقائها اعلى من المعيار الصناعي، وذلك لأجل تحسين ادائها المالي والبقاء في المنافسة والحذر من انخفاضها بنسب أعلى في السنوات القادمة ، ومما سبق يثبت صحة فرضية البحث الرئيسة:-

"يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين الاداء المالي للوحدات الاقتصادية"

ويثبت صحة الفرضيات الفرعية الآتية: -

1. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء السيولة المالية للوحدات الاقتصادية.

2. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء الربحية للوحدات الاقتصادية.

3. يوجد دور لاستعمال الاجراءات التحليلية لمعيار التدقيق الدولي (520) في تحسين اداء النشاط للوحدات الاقتصادية.

المبحث الرابع :- الاستنتاجات والتوصيات

أولا: - الاستنتاجات

1. لمعيار التدقيق الدولي (520) الاجراءات التحليلية دور في تحسين اداء الوحدة الاقتصادية.

2. استعمال الاجراءات التحليلية من قبل الوحدة الاقتصادية يساعدها في تحليل بياناتها ومقارنتها مع بيانات وحدة اقتصادية تعمل في نفس القطاع وتحليل بياناتها بين مدة واخرى لمعرفة نشاطها .

3. تستطيع الوحدة الاقتصادية التي تستعمل معيار التدقيق الدولي (520) من معرفة نقاط القوة وتعزيزها والضعف ومعالجتها عند تحليل بياناتها.

ثانيا:- التوصيات

1. ضرورة استعمال الاجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق لفهم طبيعة اعمال الوحدة الاقتصادية.

2. تستعمل الوحدة الاقتصادية الاجراءات التحليلية لمعرفة قدرتها على الاستمرارية او المنافسة.

3. ينبغي على الوحدة الاقتصادية مواكبة التطور الحاصل في بيئة الاعمال وتطبيق الممارسات والاجراءات المحاسبية الحديثة التي من شأنها تحسين الاداء بشكل عام ،وذلك بتطبيق النظم المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وغيرها اذا ما اريد ان تستمر الوحدة بالعمل بكفاءة وفاعلية.

المصادر

1.المطيري، محمد عايش عيد، (2022) ،**" مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520)"**، (أطروحة ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن.

2. جمعة، احمد حلمي ، (2009)، **" تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية و قواعد اخلاقيات المهنة"** ، الطبعة1 ،دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان .

3. جخيور ، زهراء قيس ، فرج، سهاد صبيح ، (2022)، **"استعمال الاجراءات التحليلية في تقدير مخاطر اعمال التدقيق"** ، بحث منشور ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، المجلد (1) ، العدد(68).

4. الحساني ، وعد هادي، الجابري ، اماني جواد كاظم، (2021)،**" أنموذج وبرنامج مقترح لتقويم الأداء المصرفي وفق معيار التدقيق الدولي(520) الإجراءات التحليلية: بحث تطبيقي على عينة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"** ، بحث منشور ، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 17، العدد55، العراق.

5. عميرش ، ايمان، (2018) ،**" مدى استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا- "** ،بحث منشور ، مجلة ابعاد اقتصادية ، المجلد8 ، العدد 1، الجزائر.

6. العامري ، محمد علي ابراهيم، (2010)، " الادارة المالية المتقدمة" ، اثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، الاردن.

6.دردار ، زهية ، لرقم ، خيرة،(2021)، **" دور استخدام الاجراءات التحليلية (معيار المراجعة الدولي رقم 520) في دعم فعالية المراجعة الخارجية – دراسة حالة المؤسسة المينائية (سكيكدة)"** ، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي في علوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحيى –جيجل- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة ، الجزائر.

7. فهد ، نصر محمود (2009) ، **"اثر السياسات الاقتصادية في اداء الوحدات الاقتصادية"** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان.

8. ديوان الرقابة المالية الاتحادي ،(2012)، **"دليل الرقيب المالي"**.

9، عباس ، فراس خضير ، وعبد الكاظم، فراس عبد الامير،(2020)، **" استخدام الاجراءات التحليلية في تقييم الاداء المالي للنشاط المصرفي(دراسة تطبيقية لعينة من الوحدات الاقتصادية العراقية)"**، مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية ، جامعة بابل ، المجلد 1، العدد .3

10. حسين ، احمد عباس ، (2020)، **"تقييم الاداء المالي للمصارف الخاصة المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية (دراسة تحليلية)"** ، جامعة ميسان للدراسات الاكاديمية ، المجلد 19، العدد .39

11. الفين ارينز ، جيمس لوبك، (2002) ، **" المراجعة مدخل متكامل"** ، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ،المملكة العربية السعودية ، دار المريخ للنشر ، الرياض .

12. موسى ،على محمد، (2013)، **" إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع"**، المجلة الجامعية، المجلد 02(15).

13. محمود ، لؤي علي ،(2021)، **" تحليل وقياس مؤشرات الاداء المالي للشركات الصناعية بحث مقارن لعينة من الشركات العراقية والاماراتية للفترة من 2015-2020 "** ،مجلة العلوم المالية والمحاسبية، المجلد1، العدد 3.

14. الجخيور، زهراء قيس ، والصفار، سهاد صبيح،(2022) ،**" استعمال مؤشرات الاجراءات التحليلية في تقليل خطر التعاقد "**، مجلة كلية مدينة العلم ، المجلد 14، العدد.1

15. داوود ، بلال محمد ، وامين، نور ساطع ،(2020)، **" تقييم مؤشرات الاداء المالي للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية –دراسة تحليلية (شركة الحمراء للتأمين نموذجا)"**،مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية،المجلد16،العدد49.

16. العبيدي وعويد، علي قاسم حسن ، وعلي كريم ،(2021) ،**"جودة اداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية"** ، بحث منشور ، مجلة الريادة للمال والاعمال ، المجلد 2 ،العدد(3).

17. هيبة ، صنهاجي ، وعبدالقادر ، عوادي،(2017) ،**" أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي"** ، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد (1) ، العدد (1).

18." **معايير التدقيق الدولية الصادرة من ديوان الرقابة المالية والادارية في مملكة البحرين"** ، 5-6

19. الشمري، عيد حامد معيوف ،(1994) ،**" معايير المراجعة الدولية ومدى امكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية "** ، دراسة تحليلية مقارنة ، معهد الادارة العامة ، الرياض ، السعودية.

20. بن قارة ، ايمان ،(2022) ، **" معايير المراجعة الدولية "** ،محاضرة منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير"، جامعة باجي مختار، عنابة ، الجزائر.

21. خضير، مصطفى عيسى ، (2009)، **" المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات السعودية"**، فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية للطباعة والنشر.

22. دهمش، رلى نعيم حسني، (1987) ،**"مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في الاردن "**،الأردن، الجامعة الأردنية.

https://www.nao.gov.bh/uploads/kxwibxn2_xz4.pdf فبراير 2020 وعلى الموقع

23.Arens , Alvin , James Loebbecke ,(2002), "**Auditing An Integrated Approach"** ,7th ed. , prentice Hall , Inc. , New Jersey.

24. International Federation of Accountants (IFAC), (2016),"Handbook of International Auditing, Assurance,and Ethics Pronouncements", IFAC International Publications.

25. Fatihudin, Didin & Jusni & Chklas, Mochamad,(2018**)," How measuring financial performance ",** International Journal of Civil Engineering and Technology (IJCIET), Vol.9, No.6.