



## ANALYTICAL PROCEDURES AND THEIR EFFECT ON THE QUALITY OF THE AUDIT PROCESS/ A CASE STUDY IN THE STATE COMPANY FOR PETROCHEMICAL INDUSTRIES

Prof. Dr. Alaa Fareed Abdulahad  
Southern technical university-Iraq  
[alaabotto@stu.edu.iq](mailto:alaabotto@stu.edu.iq)  
Researcher: Mamon Ali Talib  
Federal Board of supreme Audit-Iraq  
[mamonali.stu1986@gmail.com](mailto:mamonali.stu1986@gmail.com)

Article history:	Abstract:
<p><b>Received:</b> 1<sup>st</sup> March 2023 <b>Accepted:</b> 30 March 2023 <b>Published:</b> 6<sup>th</sup> May 2023</p>	<p>This research aims to shed light on the role played by the methods and techniques of analytical procedures, both descriptive and quantitative, in raising the level of quality of the audit outputs represented by the auditor's report, because of that report's significant impact on economic decision-making processes for internal and external parties, and for the purposes of implementing research hypotheses and achieving its objectives. The financial reports of the research sample company have been qualitatively analysed, in addition to describing how the auditor chooses and uses the various analytical procedures methods and indicating the impact of each method in achieving the objectives of the audit process related to financial operations and account balances and then ensuring their quality. The research reached several results, the most important of which was The descriptive and quantitative analytical procedures have a major role in ensuring the accuracy of the account balances and the health and safety of the financial operations carried out by the company, while the research recommended the performance of the auditors for the various methods of analytical procedures in order to implement the audit process and reach the lowest acceptable level of audit risk, and then achieve the highest level of quality .</p>

**Keywords:** Descriptive analytical procedures, Quantitative analytical procedures, Audit process quality

## الإجراءات التحليلية وتأثيرها في جودة عملية التدقيق / دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية

### مستخلص الدراسة

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بنوعها الوصفية والكمية في رفع مستوى جودة مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة بتقرير مراقب الحسابات ، لما لذلك التقرير من أثر بالغ في عمليات اتخاذ قرارات اقتصادية لأطراف داخلية وخارجية ، ولأغراض تنفيذ فرضيات البحث وتحقيق أهدافه فقد تم تحليل التقارير المالية للشركة عينة البحث تحليلاً نوعياً ، فضلاً عن وصف كيفية اختيار واستخدام مراقب الحسابات لأساليب الإجراءات التحليلية المتنوعة وبيان أثر كل أسلوب منها في تحقيق أهداف عملية التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية وارصدة الحسابات ومن ثم ضمان جودتها ، توصل البحث الى عدة نتائج كان أهمها إن للإجراءات التحليلية الوصفية والكمية دور كبير في التأكد من دقة أرصدة الحسابات وصحة وسلامة العمليات المالية التي قامت بها الشركة ، بينما أوصى البحث بأداء مراقبي الحسابات للأساليب المتنوعة للإجراءات التحليلية بهدف تنفيذ عملية التدقيق والوصول لأدنى مستوى مقبول من مخاطر التدقيق ، ومن ثم تحقيق أعلى مستوى جودة .

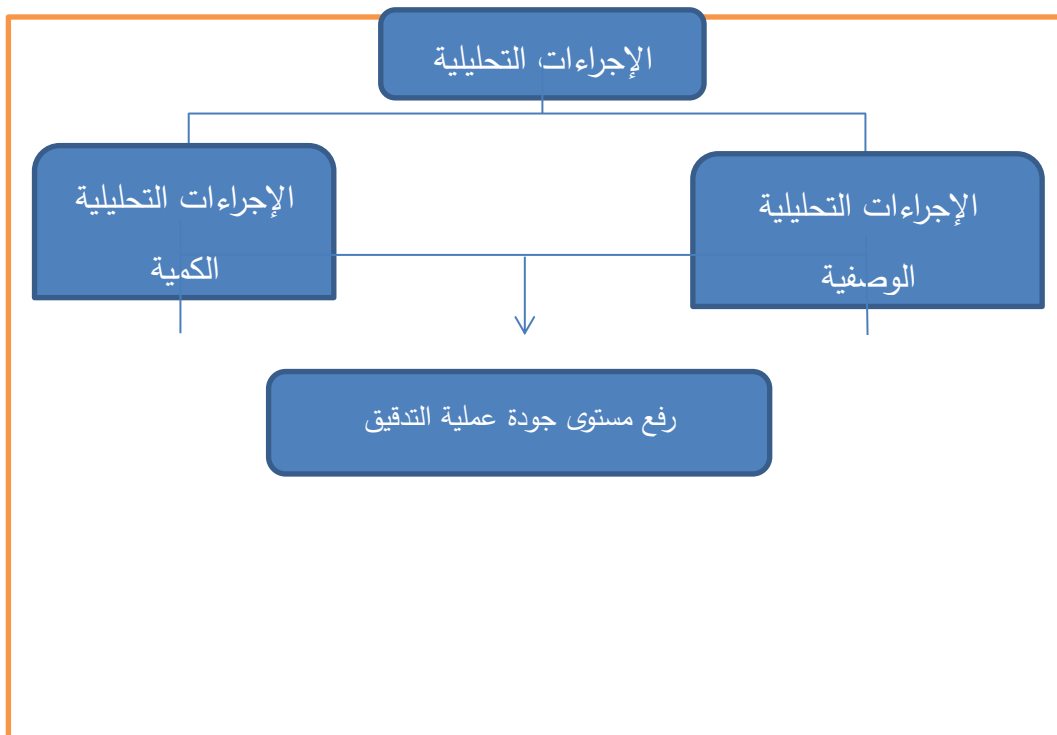
**الكلمات المفتاحية:** الإجراءات التحليلية الوصفية ، الإجراءات التحليلية الكمية ، جودة عملية التدقيق .

### المقدمة

نتيجة للتغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال والمتمثلة بكبر حجم الوحدات الاقتصادية وتعدد وتنوع أنشطتها بعد أن كانت محدودة الحجم والأنشطة ، فضلاً عن التغيير الحاصل في الشكل القانوني لها ، فبعد أن كانت مشروع فردي أصبحت بشكل شركات مساهمة ومتعددة الجنسيات ، مما أدى ذلك إلى زيادة تعقيد وتعدد المهام والواجبات المسؤول عن تنفيذها مراقب الحسابات ، وللوفاء بتوقعات وتصورات مستخدمي البيانات المالية بمحتويات تقرير التدقيق كان لابد على مراقب الحسابات أن يطور من أدواته التحليلية وأساليبه لمقابلة التغيرات المذكورة آنفاً ، وهو ما يعني جودة عملية التدقيق ، وتتمثل أحد أدوات مراقب الحسابات بالإجراءات أنشطتها وتدقيقاتها النقدية ، ويمكن دراسة ذلك التأثير وفق المنهجية الآتية :

#### أولاً : منهجية البحث

- 1- **مشكلة البحث :** يمكن إيجاز مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية :-  
 أ- ما تأثير أداء الإجراءات التحليلية الوصفية في جودة عملية التدقيق ؟  
 ب- ما تأثير أداء الإجراءات التحليلية الكمية في جودة عملية التدقيق ؟
- 2- **أهمية البحث :** يستند هذا البحث أهميته من كونه :-  
 أ- يسلط الضوء على دور الإجراءات التحليلية بوصفها أحد أدوات مراقب الحسابات في جمع أدلة الإثبات والمستخدمة في جميع مراحل عملية التدقيق .  
 ب- يوضح تأثير أداء الإجراءات التحليلية على جودة عملية التدقيق .
- 3- **أهداف البحث :** يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية :-  
 أ- بيان مفهوم وغرض وأساليب الإجراءات التحليلية وتطورها التاريخي .  
 ب- توضيح مفهوم وأهمية وطرق تحسين جودة عملية التدقيق .  
 ج- معرفة كيفية تأثير الإجراءات التحليلية على جودة عملية التدقيق .
- 4- **فرضيات البحث :** يستند البحث على الفرضيتين الآتيتين:  
 الفرضية الأولى: تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الوصفية على جودة عملية التدقيق.  
 الفرضية الثانية: تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الكمية على جودة عملية التدقيق .
- 5- **حدود البحث :**  
 أ- تَمَثَلت الحدود المكانية للبحث بالشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية .  
 ب- تتضمن الحدود الزمانية للبحث تحليل البيانات المالية للشركة عينة الدراسة وللسنوات المالية (2017 و 2018 و2019) والصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
- 6- **إسلوب جمع البيانات والمعلومات :**  
 أعتمد البحث في جمع البيانات والمعلومات على استخدام 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 الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لملائمة هذا المنهج لطبيعة مشكلة الدراسة وفرضياتها .



المصدر : إعداد الباحثان  
 ثانياً : **دراسات سابقة**

شكل(1) المخطط الإجرائي للبحث

- 1- دراسة (أمين ومحمد ، 2020) بعنوان  
 (أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق/ دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين  
 والمدققين الخارجيين في اقليم كردستان العراق)  
 الهدف من هذه الدراسة هو بيان مدى مساهمة أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة  
 التدقيق في كردستان ، توصلت الدراسة الى استخدام الإجراءات التحليلية يؤدي الى زيادة ثقة مستخدمي البيانات المالية  
 بمحتوياتها ، فيما أوصت الدراسة بضرورة إيلاء الإجراءات التحليلية اهتماماً وتطبيقاً أكثر من قبل مراقبي الحسابات .
- 2- دراسة (الأنصاري ، 2021) بعنوان  
 (الإجراءات التحليلية وأثرها في الحد من مخاطر التدقيق في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة تطبيقية)  
 تهدف هذه الدراسة الى توضيح أثر الإجراءات التحليلية في الحد من المخاطر المصاحبة لعملية التدقيق في بيئة التدقيق  
 العراقية ، توصلت هذه الدراسة الى إسهم الإجراءات التحليلية في الحد من مخاطر التدقيق عند استخدامها في مرحلة التخطيط  
 والفحص وإبداء الرأي ، بينما أوصت هذه الدراسة بالتنوع في استخدام أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية خلال مراحل التدقيق  
 المختلفة.
- 3- دراسة (Dolinska ، 2019) بعنوان

(Improvement Of The Model Of Using Analytical Procedures At Internal Auditing Of A Bank)

تهدف هذه الدراسة الى توضيح أهمية تنفيذ الإجراءات التحليلية لأغراض إدارة المخاطر في المؤسسات البنكية الأوكرانية وترشيد  
 القرارات الإدارية المتخذة ، توصلت الدراسة الى وجوب تنفيذ أساليب الإجراءات التحليلية لأغراض تخفيض مستوى المخاطر الى  
 ادنى مستوى مقبول وتقليل عدد موظفي جهاز التدقيق الداخلي ، فيما أوصت الدراسة بقيام جهاز التدقيق الداخلي باستخدام  
 أساليب الإجراءات التحليلية في المراحل المختلفة لعملية التدقيق .

4- دراسة (Tusek Etal,2021) بعنوان

(The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between  
 external and internal auditors in Croatia)

تهدف هذه الدراسة الى بيان الاختلاف بين مراقبي الحسابات والمدققين الداخليين عند أدائهم للإجراءات التحليلية والمستخدمة  
 لتدقيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات المتضمنة (blockchain technology) في بيئة التدقيق الكرواتية ، توصلت الدراسة الى أهمية  
 أداء الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة عند تدقيق تكنولوجيا الاتصالات والمعلومات ، أوصت الدراسة باستمرار إقامة الدورات  
 التطويرية لمراقبي الحسابات والمدققين الداخليين فيما يتعلق بأساليب الإجراءات التحليلية المتنوعة .  
 المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي

### أولاً : الإجراءات التحليلية . المفهوم ، التطور التاريخي ، الغرض ، الأساليب

- 1- مفهوم الإجراءات التحليلية  
 يمكن النظر الى الإجراءات التحليلية على إنها أساليب وتقنيات متنوعة تساعد في التحقق من صحة أرصدة الحسابات  
 والعمليات المالية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية (Tusek Etal ، 2020 : 1390) . ويمكن أن يشار إليها على إنها علم اكتشاف  
 وتحليل النماذج المختلفة ، وتحديد الأرصدة الشاذة ، والمساعدة في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق (Ramona Etal ، 2020 : 761) .
- 2- التطور التاريخي للإجراءات التحليلية  
 يطلق على الإجراءات التحليلية سابقاً بالتدقيق الانتقادي ، ثم تطورت أساليبها وأصبح مراقب الحسابات يستخدم النسب المالية  
 البسيطة ، وبعد ذلك ازدادت أهمية تلك الأساليب بحيث ساعدت مراقب الحسابات في إبداء رأيه عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية  
 على الاستمرار (Fujianti & Satria ، 2020 : 62) . ونتج عن هذا التطور الأخير مطالبة مراقب الحسابات باستخدام الإجراءات  
 التحليلية في مراحل التدقيق كافة (IFAC ، ISA NO.520) .
- 3- الغرض من تنفيذ الإجراءات التحليلية  
 تساعد الإجراءات التحليلية مراقب الحسابات في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات التدقيق ، ويمكن إحلالها محل  
 الاختبارات الجوهرية (SAS NO.56 ، AICPA) . وكنظرة شاملة وموضوعية للبيانات المالية في مرحلة استكمال عملية التدقيق  
 وإبداء الرأي (IFAC ، ISA NO.520) . ولتقييم كفاءة وفعالية اختبارات التدقيق المصممة والمنفذة من قبل مراقب الحسابات (SAS  
 NO.122 ، AICPA) . فضلاً عن توفير مقارنات بين ما يتوقعه مراقب الحسابات من حجم أرصدة الحسابات في ضوء حكمه المهني  
 وبين أرصدة الحسابات الظاهرة فعلاً في البيانات المالية (Nichilo ، 2020 : 108) .
- يرى الباحثان أن هناك تعدد للأغراض المنحقة من تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بتعدد الجوانب والمراحل  
 المتنوعة لتخطيط واداء عملية التدقيق والتي يلائم مع تنفيذها استخدام الإجراءات التحليلية ، ولعل أهمها هي التعرف على  
 طبيعة أنشطة وبرامج الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق مما يساعد ذلك في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم  
 تقييم مستوى المخاطر المصاحبة لتنفيذ الأنشطة والبرامج تلك ، فضلاً عن ضمان كفاءة عملية التدقيق المنفذة باعتبار إن  
 الإجراءات التحليلية ذات تكلفة تنفيذ أوطأ بالمقارنة مع أدوات مراقب الحسابات الأخرى .
- 4- أساليب الإجراءات التحليلية

- هناك أساليب متنوعة للإجراءات التحليلية ندرج منها الآتي :
- أ- الإجراءات التحليلية الوصفية : يُقسم هذا النوع من الإجراءات الى الآتي :
- (1) الاطلاع على المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والتشريعات والقوانين ذات العلاقة ، والنظام الداخلي وعقد التأسيس للوحدة الاقتصادية ، (IFAC ISA NO.315) .
- (2) الاطلاع على نتائج عملية التدقيق السابقة لتلافي الصعوبات والمعوقات التي قد تواجه عملية التدقيق الحالية (172) : (Albitar Etal ، 2020) .
- (3) الاستفسار من موظفي الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق عن نواحي مالية ومحاسبية ، والتعرف على طبيعة الأنشطة والعمليات(61 : 2020 ، Fujianti & Satria) .
- ب- الإجراءات التحليلية الكمية : يُقسم هذا النوع من الإجراءات الى الآتي :
- (1) التحليل الأفقي والعمودي : يتضمن التحليل الأفقي إجراء مقارنة بند معين من بنود البيانات المالية عبر عدة سنوات مع سنة الأساس لمعرفة مدى الاستقرار أو التراجع أو التطور لهذا البند (عدوس ، 2019 : 12) . بينما يهتم التحليل العمودي بقياس نسبة بند معين الى مجموعة متجانسة من البنود (فارس ونعيمة ، 2021 : 170) .
- (2) تحليل الاتجاه : يقصد بتحليل الاتجاه الشكل أو النموذج الذي تأخذه التغييرات الحاصلة في رصيد أحد البنود(214 : 2020 ، Balios Etal) ، إذ يهدف الى تحديد التغييرات التي تطرأ على بند معين في البيانات المالية ، ثم القيام بتفسير وتحليل تلك التغييرات عن طريق مقارنة رصيد ذلك البند للعام الحالي مع رصيد نفس البند للعام الماضي (5 : 2021 ، Werner & Etal) .
- (3) تحليل انحراف الموازنة : يقصد بهذا النوع من التحليل قيام مراقب الحسابات بالمقارنة بين النتائج الفعلية المتحققة وما هو مثبت في الموازنة التخطيطية ، ويتم تحديد الانحرافات بعد ذلك إن وجدت والاستفسار عن أسباب حدوث الجوهرية منها(88 : 2021 ، Abbas & Jaafar) .

#### ثانياً : مفهوم وأهمية وطرق تحسين جودة عملية التدقيق

- 1- مفهوم جودة عملية التدقيق
- الجودة هي مصطلح عام وتعني مدى ملائمة المنتج للاستخدام(عمر ، 2019 : 144) . ويمكن تحديد مفهوم جودة عملية التدقيق على إنها مستوى قدرة مراقب الحسابات في رصد واكتشاف التحريفات في البيانات المالية والإبلاغ عنها ، (31 : 2021 ، Abu saleem) . ونستطيع أن نقول إن جودة عملية التدقيق هي قيام مراقب الحسابات بدراسة وفحص العوامل التي تؤدي الى انتهاكات مالية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، فضلاً عن مستوى الفائدة المتحققة لمستخدمي البيانات المالية عند استخدام المعلومات المحاسبية التي يتضمنها تقرير مراقب الحسابات(الربيعي ، 2021 : 251) .
- 2- أهمية جودة عملية التدقيق
- تكمن أهمية جودة عملية التدقيق في تحقيقها للجوانب الآتية :
- أ- ترى المنظمات المهنية إن تنفيذ عملية التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة يحقق متطلبات واحتياجات جميع مستخدمي البيانات المالية ، في حين تسعى الوحدات الاقتصادية الى تأكيد تمتع بياناتها المالية بالموثوقية (مصطفى ، 2019 : 5) .
- ب- يُعد تقديم خدمات التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة شرط أساسي لحفاظ مكاتب وشركات التدقيق على حصتها السوقية لا سيما في البلدان النامية والتوسع نحو السوق العالمية من خلال تحسين قدرتها التنافسية في مواجهة مكاتب وشركات التدقيق الكبرى(عبدالله ، 2019 : 58) .
- ج- تنفيذ عملية التدقيق بمستوى عالٍ من الجودة يرفع من مستوى عملية رصد واكتشاف المخالفات والتحريفات التي تتضمنها البيانات المالية (IAASB ISA NO.220) .
- 3- طرق تحسين جودة عملية التدقيق : هناك عدة طرق لاداء أي عملية تدقيق بجودة عالية ندرج منها الآتي :
- أ- استقلالية مراقب الحسابات : تُعد الاستقلالية الركن الأساس في عملية التدقيق ، إذ تؤدي الى رفع مستوى الثقة بمخرجات عملية التدقيق ، لذلك أهتمت المنظمات المهنية بوضع معايير وتوفير قواعد تتعلق باستقلالية مراقبي الحسابات (الشافعي وعبد القادر ، 2019 : 411) .
- ب- التزام مراقب الحسابات بالمعايير والقواعد المهنية : على مراقب الحسابات التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها ومن ثم إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة وصدق العرض في البيانات المالية ، ولا يتم ذلك إلا عند الالتزام بالمعايير والقواعد المهنية (معروف ، 2021 : 25) .
- ج- الانحياز مقابل الخدمات المهنية : يؤثر مستوى الانحياز المحددة لمراقب الحسابات على جودة عملية التدقيق ، لذلك عند البدء بمفاوضات تحديد الانحياز يحدد مراقب الحسابات الاجور التي يراها مناسبة (4 : 2022 ، Mohapatra) .

#### المبحث الثالث : الجانب التحليلي للبحث

##### أولاً : مجتمع وعينة البحث

يتألف مجتمع البحث من شركات القطاع الصناعي في جنوب العراق ، 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 الباحثان باستخدام وسيلتي (التوثيق ، إعادة التشغيل ، الاستفسار) للمجموعة المستندية والسجلات المالية والحسابية ، فضلاً عن تحليل البيانات المالية للشركة المذكورة آنفاً تحليلاً نوعياً .

##### ثانياً : المناقشة واختيار الفرضيات

الفرضية الأولى: **تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الوصفية على جودة عملية التدقيق** .  
 لإثبات أو نفي الفرضية الأولى قام الباحثان بتحليل أهم التحفظات والإيضاحات والملاحظات الواردة في تقرير مراقب الحسابات المرفق بالبيانات المالية والصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، فضلاً عن استخدام وسائل كل من الاستفسار وإعادة

التشغيل والتوثيق للسجلات المالية والحسابية للشركة عينة الدراسة ضمن الحدود الزمانية للبحث ، للتحقق بصورة عملية من وجود تأثير لأساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الوصفية على جودة عملية التدقيق وكما موضح في الآتي :

1- لم تلتزم الشركة بأحكام المادة(5) الواردة في تعليمات الاندثار رقم(11) لسنة/1988 ، بشأن الاندثار وإطفاء الموجودات الثابتة في الوحدات الاقتصادية ، وكما مبين في الجدول الآتي :

اسم الموجود	قيمة الموجود (الف دينار)	تاريخ الاستخدام	تاريخ احتساب الاندثار	تاريخ احتساب الاندثار حسب التعليمات
مضخة وقود	255000	2018/11/11	2019/4/1	2018/12/1
مضخة افقية	4900	2019/3/20	2019/5/1	2019/4/1
جهاز فحص الغازات	44900	2019/6/20	2019/8/1	2019/7/1

2- جرى تقييم ما قيمته(601331) ألف دينار بالقيمة التحصيلية الصافية من مخزون الإنتاج التام البالغ رصيده (633879) ألف دينار كما في 2018/12/31 ، أما المتبقي من مخزون الإنتاج التام والبالغ بحدود(32548) ألف دينار فقد تم تقييمه بالكلفة استناداً للقاعدة المحاسبية رقم(5) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية .

3- لم نلاحظ دور للجنة اعتدال الأسعار على مشتريات الشركة للسنة المالية/2018 ، والتي تزيد مبالغها عن (10) مليون دينار من خلال التوقيع على قوائم الشراء أو إعداد مطالعات تؤكد عدم وجود مغالاة في الشراء ، خلافاً لأحكام قانون الموازنة العامة الاتحادية لسنة/2018 .

الأثر في جودة التدقيق : تضمنت الإجراءات التحليلية المذكورة آنفاً إجراءات تحليلية وصفية(غير كمية) والتي تمثلت بفحص المعلومات الخارجية ، فقيام مراقب الحسابات بالتأكد من مدى التزام الشركة بمتطلبات القواعد المحاسبية الصادرة عن المنظمات المهنية والقوانين ذات العلاقة بنشاط الشركة ، فضلاً عن الالتزام بأحكام قانون الموازنة العامة الاتحادية عند الصرف من الاعتمادات السنوية من شأنه أن يؤدي إلى رفع مستوى جودة عملية التدقيق .

4- استمرار الشركة باستغلال مبلغ الدفعة والبالغة(250) ألف دينار في السنة المالية/2019 ، والتي تمثل الدفعة الثانية من القرض المستلم من الشركة العامة لصناعة الأسمدة، إذ يتم الإنفاق من القرض على المصاريف الإيرادية بدلاً من المصاريف الرأسمالية ، خلافاً للمادة(8) من العقد المبرم مع الشركة المذكورة آنفاً ، على الرغم من الإشارة لذلك بموجب تقرير مراقب الحسابات السابق .

5- لم يتضمن تقرير الإدارة كمية ونوع المبيعات المخططة والمتحققة وأقيامها خلال السنة المالية/2017 ونسب تحققها والطاقات الإنتاجية للوحدات التوليدية لمحطة كهرباء الشركة ، خلافاً لأحكام النظام الداخلي للشركة الذي أشار إلى وجوب أن يتضمن تقرير الإدارة لتلك الخطط.

الأثر في جودة التدقيق : تمثل أساليب الإجراءات التحليلية المنفذة في أعلاه إجراءات تحليلية وصفية والمتضمنة الاطلاع على المعلومات الداخلية كال عقود المبرمة مع جهات أخرى والاطلاع على بنود النظام الداخلي والتي لها أثر في تحسين جودة عملية التدقيق .

6- لم تقم الشركة بتحديد مقدار الطاقة الكهربائية المستهلكة من قبل المجمع السكني وعزلها عن الطاقة الكهربائية المستهلكة من قبل معامل الشركة خلال السنة المالية/2018 ، وتم الاستفسار عن ذلك وقد أجابت الشركة بعدم نصب عدادات في المجمع السكني التابع للشركة .

7- لم يتم إبرام عقود إيجار مع مستأجري المحلات التجارية العائدة للشركة والبالغ عددها (81) محل والواقعة في مصنع ورق البصرة وميسان ، وقد تم الاستفسار عن ذلك وكانت إجابة الشركة لعدم مصادقة وزارة الصناعة والمعادن على محاضر التثمين المرسله إليها .

الأثر في جودة التدقيق : يقوم مراقب الحسابات بتوجيه استفسارات إلى موظفين معينين بجوانب محددة من نشاط الشركة وموظفين لديهم المعرفة الكافية بطريقة تشغيل النظام المحاسبي ، وتؤدي المعرفة الكافية بتلك الأمور إلى المساهمة في جودة عملية التدقيق .

8- لم تقم الشركة بالإجابة على مراسلات ديوان الرقابة المالية الاتحادي خلال السنة المالية/2018 ، وكما موضح في الجدول الآتي :

رقم وتاريخ الكتاب	مضمون الكتاب
122) في 2020/2/25	السند القانوني الذي تم بموجبه تيوب مبلغ منحة الخزينة العامة .
141) في 2020/5/10	شراء مضخات وتبويبها على حساب مشروعات تحت التنفيذ وعدم تحويلها على حساب الموجودات الثابتة واحتساب الاندثار عليها .
147) في 2020/5/10	عدم تحويل ملكية السيارات والآليات العائدة لمصانع الشركة وتسجيلها باسم الشركة .

الأثر في جودة التدقيق : يهتم مراقب الحسابات باطلاع وفحص نتائج عملية التدقيق السابقة من خلال مدى قيام الشركة بتصفية الملاحظات المكتشفة فضلاً عن دراسة طبيعة المعوقات التي واجهت عملية التدقيق السابقة وبوصفها أحد أساليب الإجراءات التحليلية الوصفية والتي تؤدي إلى رفع مستوى جودة عملية التدقيق .

9- بلغت إيرادات تأجير المحلات التجارية العائدة للشركة غير المستحصلة (36240) ألف دينار لغاية2017/12/31 ، وهي مبالغ كبيرة قياساً بإيرادات تأجير المحلات التجارية المستحصلة حيث لم تقم الشركة بتوجيه إنذار للمستأجر لحثهم على تسديد المبالغ التي بذمتهم .

10- لم يتم تسديد رصيد حساب استقطاعات لحساب الغير البالغ بحدود(4182) مليون دينار كما في 2017/12/31 إلى الجهات ذات العلاقة ، وكما موضح في الجدول الآتي :

اسم الحساب	الرصيد/ ألف دينار
------------	-------------------

3578	استقطاعات من المنتسبين لحساب الغير
604	استقطاعات من غير المنتسبين لحساب الغير

الأثر في جودة التدقيق : يقوم مراقب الحسابات بأداء مقارنات بين أرصدة الحسابات الظاهرة في البيانات المالية ، وبين ما يجب أن تكون عليه تلك الأرصدة من خلال إجراء عمليات حسابية للتوصل إلى الأرصدة الواجب إظهارها في البيانات المالية وتؤدي تلك المقارنات إلى رفع مستوى جودة عملية التدقيق .  
يمكن تلخيص الإجراءات التحليلية المذكورة آنفاً بالآتي :

تم تحليل واستقراء تقارير مراقب الحسابات الواقعة ضمن الحدود الزمانية للبحث ، وتبين أن هناك علاقة طردية بين أداء مراقب الحسابات لأساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الوصفية وبين مستوى جودة عملية التدقيق المنفذة ، فكلما استخدمت الإجراءات التحليلية الوصفية بأنواعها المختلفة كلما ساهمت في رفع مستوى جودة عملية التدقيق وهذا من شأنه أن يحقق فرضية البحث الأولى والتي نصت على (تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الوصفية على جودة عملية التدقيق) .  
الفرضية الثانية : **تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الكمية على جودة عملية التدقيق** .

بهدف إثبات أو نفي فرضية البحث الثانية قام الباحثان بأداء أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية على السجلات المالية والحسابية للشركة عينة البحث وضمن الحدود الزمانية له ، فضلاً عن تحليل تقارير مراقبي الحسابات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي ، إذ إن الهدف من تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الكمية هو لتحقيق أعلى مستوى من الفاعلية لعملية التدقيق ومن ثم رفع مستوى جودتها ، وكما موضح في الآتي :

1- انخفاض كمية وكلفة الطاقة المستوردة من الشبكة الوطنية خلال السنة المالية/2019 ، إذ بلغت نسبة التغير (95%) مقارنة بالسنة المالية/2018 بسبب دخول وحدات إنتاجية جديدة خلال السنة/2019 .

2- انخفاض كلفة الطاقة الكهربائية المستهلكة بنسبة (38%) خلال سنة/2017 مقارنةً بالعام السابق/2016 ، ويعود السبب في ذلك إلى انخفاض سعر وحدة الطاقة من (100) دينار للكيلو واط إلى (70) دينار للكيلو واط .

الأثر في جودة التدقيق : تتضمن الإجراءات التحليلية المنفذة في أعلاه أسلوب التحليل المالي الأفقي ، والذي يهدف مراقب الحسابات من تنفيذه إلى تكوين فكرة صحيحة عن واقع الشركة الخاضعة للتدقيق واتجاهاتها المستقبلية ، ما يؤدي ذلك إلى تحسين جودة عملية التدقيق .

3- تجاوزت الشركة بالصرف على المبالغ المخططة لبعض الحسابات الظاهرة في الموازنة التخطيطية للشركة وللسنة المالية/2019 ، وكما موضح في الجدول الآتي :

اسم الحساب	المبلغ المخطط (ألف دينار)	المصرف الفعلي (ألف دينار)	نسبة التجاوز %
لوازم ومهمات	156000	189862	22
السفر والإيفاد لأغراض النشاط	140000	172208	23
اتصالات عامة	26000	28010	8

4- لم تتمكن الشركة من تحقيق موازنتها التخطيطية للإيرادات للسنة المالية/2017 إذ تراوحت نسبة التحقق ما بين (35-%) ، وكما موضح في الجدول الآتي :

اسم الحساب	الإيراد المخمن (مليون دينار)	الإيراد المتحقق (مليون دينار)	نسبة التحقق %
إيراد نشاطات الصناعات تحويلية	101552	153	0.2
إيجار الآت ومعدات	30	صفر	صفر
إيجار أراضي	170	59	35

الأثر في جودة التدقيق : تشير الإجراءات التحليلية المذكورة آنفاً إلى أسلوب تحليل انحراف الموازنة والتي تقضي بإجراء مقارنات بين الأرصدة الظاهرة في الموازنات التخطيطية والأرصدة المتحققة في النتائج الفعلية لتلك الموازنة ، ويساعد ذلك الإجراء في رفع مستوى جودة عملية التدقيق .

5- شكلت الأرصدة المدينة والدائنة الموقوفة لأكثر من سنة بنسبة (66% و 87%) من إجمالي أرصدة حسابي المدينون والدائنون على التوالي للسنة المالية/2019 ، وهي نسبة عالية مما يؤشر إلى عدم قدرة الشركة على متابعة تحصيل وتسديد ديونها ، وكما موضح في الجدول الآتي :

اسم الحساب	الرصيد كما في 2019/12/31 (مليون دينار)	المبلغ الموقوف لأكثر من سنة (مليون دينار)	النسبة المئوية %
المدينون	20610	13545	66
الدائنون	331479	287572	87

6- يبلغ رصيد حساب بضائع لدى الغير للسنة المنتهية في 2017/12/31 (45731) ألف دينار ، ضمن رصيد الحساب أعلاه مبلغ بمقدار (8519) ألف دينار ، يمثل قيمة (14) طن من مادة (كبريتات الالمنيوم) المعارة إلى الشركة العامة لصناعة الأسمدة/ المنطقة الجنوبية بتاريخ 2017/8/21 ، إذ لم تقم الجهة المستعيرة بإعادة المادة المذكورة إلى الشركة .

7- بلغت أرصدة الحسابات المدينة الموقوفة بحدود (16594) مليون دينار للسنة المالية المنتهية في 2017/12/31 ، وهي تشكل نسبة (90%) من إجمالي رصيد حساب المدينون وهي نسبة عالية تؤشر عدم وجود قدرة للشركة على متابعة تحصيل ديونها ، وكما موضح في الجدول الآتي :

اسم الحساب	الرصيد كما في 2017/12/31 (مليون دينار)	المبلغ الموقوف قبل سنة 2003 (مليون دينار)	المبلغ الموقوف لأكثر من سنة (مليون دينار)	إجمالي المبالغ الموقوفة (مليون دينار)
المدينون	18537	11794	4800	16594

الأثر في جودة التدقيق : تسمى الإجراءات التحليلية الكمية المنفذة في أعلاه التحليل المالي العمودي ، والذي يهدف إلى تحديد انحراف عنصر أو بند معين عن مجموعة متجانسة أو متشابهة من البنود ، فضلاً عن تحديد الوزن النسبي لذلك البند بالنسبة لمجموعة بنود متجانسة ، ويساهم ذلك الإجراء في تحسين جودة عملية التدقيق .  
 8- انخفاض الطاقة الإنتاجية التصميمية لخطوط المنتجات المبينة في الجدول الآتي خلال السنة المالية/2019 مقارنة بالعام/2018

السنة/المنتج	الدفاتر المدرسية (مليون ورقة)	مخلفات ورقية مكبوسة (طن)
2019	2640	21000
2018	3000	60000

9- بلغت نسبة الكميات المباعة إلى الإنتاج المتحقق (14%) وهي نسبة متدنية إذ لم تحقق الشركة إيراداً يغطي إجمالي التكاليف التي تكبدتها الشركة خلال السنة المالية/2017 اللازمة لإنتاج (163) ألف قنية وبكلفة إجمالية بلغت(145922) ألف دينار .

الأثر في جودة التدقيق : يطلق على الإجراءات التحليلية الكمية المنفذة في أعلاه بتحليل الإتجاه ، إذ يقوم مراقب الحسابات بأداء هذا النوع من الإجراءات التحليلية بهدف التعرف على طبيعة البرامج والخطط التي تبنتها الوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق وحجم المتحقق منها ، ويؤدي الإجراء السابق إلى رفع مستوى جودة عملية التدقيق.

يتضح من الإجراءات التحليلية الكمية المشار إليها سابقاً بأنه :  
 عند قيام مراقب الحسابات باستخدام التحليل المالي الأفقي والعمودي وتحليل الإتجاه فضلاً عن استخدام تحليل انحراف الموازنة بوصفهم من أنواع الإجراءات التحليلية الكمية ، بغرض التوصل إلى أعلى مستوى من فاعلية عملية التدقيق ، ومن ثم ضمان تنفيذها بجودة عالية ، ويتضح من ذلك بأن هناك تأثير إيجابي لأساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الكمية على جودة عملية التدقيق ، وبهذا نستطيع إثبات الفرضية الثانية من البحث والتي مفادها(تؤثر أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية الكمية على جودة عملية التدقيق) .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

تمكن الباحثان من التوصل الى الاستنتاجات والتوصيات الآتية :

### 1- الاستنتاجات

أ- هناك أهمية كبيرة للإجراءات التحليلية الوصفية في تنفيذ أي عملية تدقيق بجودة عالية ويتجلى ذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بالتأكد من مدى مراعاة الشركة عينة الدراسة للتشريعات والقوانين ذات العلاقة عند تنفيذ أنشطتها المختلفة ما يؤدي ذلك الى رفع جودة عملية التدقيق .

ب- يُستخدم التحليل الأفقي والعمودي بشكل واسع في تحديد اتجاه أرصدة الحسابات وتطورها من خلال المقارنة مع سنة الأساس ، بالإضافة الى أهمية دراسة رصيد حساب معين الى إجمالي أرصدة الحسابات التي ينتمي اليها ذلك الحساب في البيانات المالية ، وبالتالي رفع مستوى جودة عملية التدقيق .

ج- من خلال أداء الإجراءات التحليلية الكمية/ تحليل الاتجاه يتم فحص طبيعة البرامج والخطط المرسومة من قبل الوحدة الاقتصادية عينة البحث ونسبة المتحقق من تلك الخطط ومن ثم تحديد أسباب الانحرافات .

### 2- التوصيات

أ- التأكيد على تنفيذ أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بنوعيتها الوصفية والكمية ، لدورها الكبير في رصد واكتشاف التحريفات ومن ثم رفع مستوى جودة عملية التدقيق .

ب- قيام مراقبي الحسابات بأداء أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بدلاً من الاختبارات التفصيلية لأرصدة الحسابات(كلما كان ذلك ممكناً) ، بغية رفع مستوى كفاءة عملية التدقيق .

ج- توضيح الأهمية الكبيرة للتحليل الأفقي والعمودي والمتمثلة بالمساعدة في رصد واكتشاف الغش والأخطاء التي قد تتضمنها البيانات المالية ، ومن ثم التوصل لمدى تحقق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات المالية ، وتأثير ذلك إيجاباً في دقة الأرصدة الظاهرة في البيانات المالية .

### المراجع والمصادر

#### أولاً : المصادر العربية

- 1- أمين ، عثمان عبد القادر حمة . محمد ، كولالة عاصي(2020) . ((أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق /دراسة استطلاعية لأراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في إقليم كوردستان/ العراق)) ، المجلة العلمية لجامعة جيهان \_ السليمانية ، المجلد(4) ، العدد(2) .
- 2- الانصاري ، سوسن فاضل جاسم(2021) . (( الإجراءات التحليلية وأثرها في الحد من مخاطر التدقيق في تقرير مراقب الحسابات/ دراسة تطبيقية)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/الجامعة التقنية الجنوبية ، العراق .

- 3- الربيعي ، نجلاء سادة حسون(2021) . ((أثر استخدام أسلوب محاسبة السجلات المفتوحة في تحقيق جودة التدقيق/ بحث ميداني في عينة من الشركات العراقية)) ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد(13) ، العدد(41) ، العراق .
- 4- الشافعي ، ياسر زكريا . عبد القادر ، سمر حسن طه(2019) . ((أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات /دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية)) ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة/ مصر ، العدد(8) .
- 5- عبدالله ، عوضية أحمد عبد الحمن(2019) . (( دور معايير المراجعة الدولية في زيادة جودة المراجعة والحد من فجوة التوقعات)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا/ جامعة النيلين/ السودان .
- 6- عدوس ، ساهر محمد محمود(2019) . (( دور تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال في شركات الوساطة المالية الأردنية)) ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، الأردن ، المجلد(6) ، العدد(1) .
- 7- عمر ، مسعودي (2019) . ((فاعلية تخطيط التدقيق وفق النعاير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق/ دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق في الجزائر)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أحمد دراية- أدرار/ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .
- 8- فارس ، صحراوي . نعيمة ، زعرور(2021) . ((استخدام أساليب الإجراءات التحليلية في تحسين عملية التدقيق/ دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان- المركب الصناعي- القنطرة)) ، مجلة أبحاث ودراسات التنمية/الجزائر ، المجلد(8) ، العدد(1) .
- 9- مصطفى ، سارة مولاي(2019) . ((أثر تطبيق تكنولوجيا المعلومات على تحقيق جودة التدقيق ومخاطر استخدامها)) ، مجلة إرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية/الجزائر ، المجلد(2) ، العدد(1) .
- 10- معروف ، عواطف(2021) . (( دور التخطيط في تحقيق جودة التدقيق الخارجي/ دراسة حالة في أحد مكاتب التدقيق بدائرة عين مليلة بولاية أم البواقي)) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة العربي بن مهيدي في أم البواقي/ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر .

#### ثانياً : المصادر الأجنبية

1. Abbas, Nazar . Jaafar , Ali(2021) (**Assessment of Deviations in Iraqi Banks' Balance Sheet Budgets: A Case Study of Iraqi Islamic and Commercial Banks**) , Journal of Humanities and Social Sciences , Vol.(V) , No.(1) .
2. Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*.
3. American Institute of Certified Public Accountants (1989), **Analytical Procedures**, AU Section 329.
4. American Institute of Certified Public Accountants (2012), **Analytical Procedures**, AU-C Section 520.
5. Balios, D., Kotsilaras, P., Eriotis, N., & Vasiliou, D. (2020). Big data, data analytics and external auditing. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 16(5), 211-219.
6. De Nichilo, S. (2021). Substantive Analytical Procedures in Sharia Compliant as Agreed-Upon Procedures Service in Italian Corporate Governance. *Indonesian Interdisciplinary Journal of Sharia Economics (IIJSE)*, 3(2), 96-112 .
7. Dolinska , Oksana (**Improvement Of The Model Of Using Analitical Procedures At Internal Auditing Of A Bank**) .
8. Fujianti, L., & Satria, I. (2020). Firm size, profitability, leverage as determinants of audit report lag: Evidence from Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 61-67.
9. International Standard on Auditing (2009), ISA No (520) **Analytical Procedures**, International Federation of Accountants.
10. International Standard on Auditing (2019), ISA No (315) **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement**, International Federation of Accountants.
11. International Federation of Accountants , (2019) , The International Auditing and Assurance Standards Board , ISA No.220 , Quality Management for an Audit of Financial Statements , Final Pronouncement .
12. Lacurezeanu, R., Tiron-Tudor, A., & Bresfelean, V. P. (2020). Robotic process automation in audit and accounting. *Audit Financiar*, 18(4), 752-770.
13. Mohapatra, P. S., Elkins, H., Lobo, G. J., & Chi, W. (2022). The impact of PCAOB international registration on audit quality and audit fees: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 106947.
14. Saleem, K. S. (2021). The impact of the coronavirus pandemic on auditing quality in Jordan. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 15(4), 31-40.
15. Tušek, Boris. Ježovita , Ana & Halar , Petra(2021) (**The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between external and internal auditors in Croatia**) , Economic Research-Ekonomska Istraživanja , Vol.(34) , No.(1) .
16. Werner, M., Wiese, M., & Maas, A. (2021). Embedding process mining into financial statement audits. *International Journal of Accounting Information Systems*, 41, 100514.





**World Economics & Finance Bulletin (WEFB)**  
**Available Online at:** <https://www.scholarexpress.net>  
Vol. 22, May 2023  
**ISSN: 2749-3628,**

17. Tušek, B., Ježovita, A., & Halar, P. (2021). The importance and differences of analytical procedures' application for auditing blockchain technology between external and internal auditors in Croatia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 34(1), 1385-1408.