Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (2): 37-49
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.2.3

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
ISSN: 1813-1719 (Print)

The effect of using analytical auditing techniques on auditing procedures and the responsibilities of the external auditor

Shadan Hadi Salman*, Qamar Syed Ahmed
College of Administration and Economics, Jinan University

Keywords:
Analytical review techniques, audit procedures, external auditor.

A R T I C L E I N F O

Article history:
Received 25 Mar. 2023
Accepted 11 Apr. 2023
Available online 30 Jun. 2023

©2023 College of Administration and Economy, Tikrit University. THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Shadan Hadi Salman
College of Administration and Economics, Jinan University

Abstract: The study was titled "The Impact of Using Analytical Audit Techniques on Audit Procedures and Responsibilities of the External Auditor." The student distributed a questionnaire to all external audit offices operating in the governorates (Baghdad, Basra, Dhi Qar, Wasit), which are managed by auditors who have a license and a license from the Iraqi Accounts Control and Audit Profession Council, which number 150 offices and 20 companies.

The sample size was calculated using the law of large samples, where the total sample size approved in the study was 206 views.

After testing the hypotheses and analyzing the necessary tests on the program (SPSS, v.26), the researcher reached an important conclusion that "there is a significant impact of the use of analytical audit techniques on the audit procedures and responsibilities of the external auditor in Iraqi auditing offices". In turn, the student recommended "the necessity of Awareness and guidance using appropriate and necessary methods, such as preparing appropriate audit programs for each of the sectors, which take into account the various aspects of the activity and serve as a control and planning tool as it will contribute to assisting the auditor in completing the audit program.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (2): 37-49
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.2.3

أثر استخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي

شدن هادي سلمان **قمر سيد أحمد**
كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الجنان

المستخلص

هدفت الدراسة إلى "أثر استخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي"، وقد هدفت إلى "بيان مدى وجود أثر لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مراكز التدقيق العراقية"، ولتحقيق أهداف الدراسة والاجابة على أسئلتها قامت الباحثة بتوزيع استبيان على جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في المحافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط) التي تدار من قبل مدققين يمتلكون رخصة وإجازة ممنوحة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية، التي يبلغ عددها 150 مكتب و20 شركة. تم حساب حجم العينة باستخدام قانون العينات الكبيرة، حيث كان حجم العينة الكلي والمعتمد في الدراسة 206 عينة، وبعد اختبار الفرضيات وتحليل الاختبارات اللازمة على برنامج (SPSS,v.26)، توصلت الباحثة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية عند استخدام تقنيات التدقيق التحليلية في إجراءات التدقيق العراقية، وبدوره توصي الباحثة، بأهمية زيادة الوعي والتوجيه والارشاد وذلك من خلال الأساليب المناسبة والمهمة المستخدمة، مثل تطوير برامج تدقيق مناسبة لكل قطاع، والتي ستأخذ في الاعتبار الجوانب المختلفة للنشاط وستكون بمثابة أداة للمراقبة والتخطيط، لأنها ستساعد المدقق على إكمال برنامج التدقيق.

الكلمات المفتاحية: تقنيات التدقيق التحليلية، اجراءات التدقيق، المدقق الخارجي.

المقدمة

إن النمو الاقتصادي يعد في جميع انحاء العالم على مدار السنوات السابقة واستقراره قد زاد من ضرورة التدقيق على كافة الأصعدة التجارية والصناعية والخدماتية، كون التدقيق مهنة ذات طابع اجتماعي تسعى لخدمة الآخرين، وتستند على خلق الثقة القائمة بين المدققين والجهات ذات العلاقة، يؤدي مدقق الحسابات دوراً مهماً في بيئة الأعمال في المنظمات المعاصرة، إذ تعتمد أطراف متعددة على ما يقدمه من خدمات في اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المنظمات وعملها، وبسبب المشاكل المتعددة والمخالفات التي وقع بها والتي أدت إلى افلاس شركات عدة أصبح من المهم تحصيل بعض البيانات الحسابيّة موضوعية ودقيقة، ولتمكين هذه الثقة ازدادت الحاجة إلى تطوير تقنيات تضمن الحد من الوقوع في الاخطاء في مقدمتها التدقيق التحليلية كونها مؤثر ايجابي بالتدقيق الخارجي، فظهرت طرق جديدة ومتقدمة واستخدمها المدققون لتنفيذ آلياتهم المتعلقة بالتدقيق والتدقيق، وخاصة للقيام ببعض العمليات التحليلية، حيث تعد الإجراءات التحليلية من الإجراءات الأساسية التي تصاحب عملية التدقيق من بدايتها حتى نهايتها، ويقوم التدقيق التحليلية بدور بارز في تحليل البيانات بأشكالها المختلفة سواء كانت مالية أو غير مالية بصورة تجعلها أكثر جودة وفعالية في تحقيق عمليات التدقيق، فإن الحاجة إلى التدقيق التحليلية ودورها بالمساعدة على تحسين جودة تقارير التدقيق الخارجية وفي الحصول على أهداف التدقيق بالصورة المثلى، تصبح هي الوسيلة الفعالة لتحقيق تلك المرامي والأهداف، حيث يذهب هذا البحث لدراسة أثر استخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق

ومسؤوليات مدقّق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية. تضمن البحث أربعة مباحث تناول المبحث الاول منهجية الدراسة والمبحث الثاني الجانب النظري والمبحث الثالث الجانب التطبيقي للدراسة والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: الإطار المنهجي

اولاً. مشكلة البحث: تواجه مهنة التدقيق الخارجي في الوقت الراهن مشكلة ضخامة حجم المشروعات وتعقد عملياتها، وعملها في بيئة تتسم بالتطور السريع في منظمات الأعمال وفلسفة أدائها، كما أنها تواجه مشكلات عدة نتيجة تقصير بعض المدققين في أداء واجباتهم المهنية، وعدم التزامهم بتطبيق القواعد والمعايير الشركة للمهنة من جهة، فضلا عن كون هذه المهنة لا تكاد تخلو من المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى إظهار اللوائح المالية بما يخالف ما يفترض أن تكون عليه (إيمان، 2018)، لذلك ظهرت الحاجة إلى استخدام الأدوات التحليلية كأداة لتحديد مسار عملية التدقيق والتخفيض من مخاطرها والحكم على معقولية العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، كما أنها بمثابة الدليل الذي يستعمله المدقق من أجل التأكد من سلامة النتائج والقيم المسجلة وتحديد التغيرات الجوهرية عير التقليدية التي تحتاج منه الكثير من الفحص وجمع أدلة الإثبات بهدف التوصل إلى الأسباب التي أظهرتها (إيمان وحسين، 2018) ولتحديد بلورة مشكلة البحث من خلال ما سبق، تم تطرح الإشكاليّة نفسها بواسطة السؤال الأساسي وهو:

- ❖ هل يوجد أثر لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية؟

ويتفرّع من الأسئلة الآتية:

1. هل يتم توحيد العمل للمراجعة التحليلية ومهنة التدقيق؟
2. هل يوجد أثر لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية..
3. هل يوجد أثر للقصور في استعمال الإجراءات التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.؟
4. هل يوجد أثر من حيث صعوبة الوصول إلى البيانات في إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية؟

ثانياً. الأهداف:

1. التعريف بالأطر النظرية للمراجعة التحليلية ومهنة التدقيق.
2. إيضاح مدى وجود أثر لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية..
3. بيان مدى وجود أثر للقصور في استخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.
4. بيان مدى وجود أثر لصعوبات الحصول على البيانات في إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.

ثالثاً. الاهمية: يمكن تقسيم الأهمية كما يأتي:

1. **الأهمية العلمية**: وتكمن هذه الأهمية من خلال الإضاءة على الجانب النظري للمراجعة التحليلية ومهنة التدقيق مما يعد إغناءً للمكتبة العلمية العربية.

2. **الأهمية العملية**: وتكمن هذه الأهمية بإمكانية تطبيق نتائج هذه الدراسة والعمل بتوصياتها سعياً لتحديد تقنيات التدقيق التحليلية في مكاتب التدقيق العراقية بما يخدم إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي.

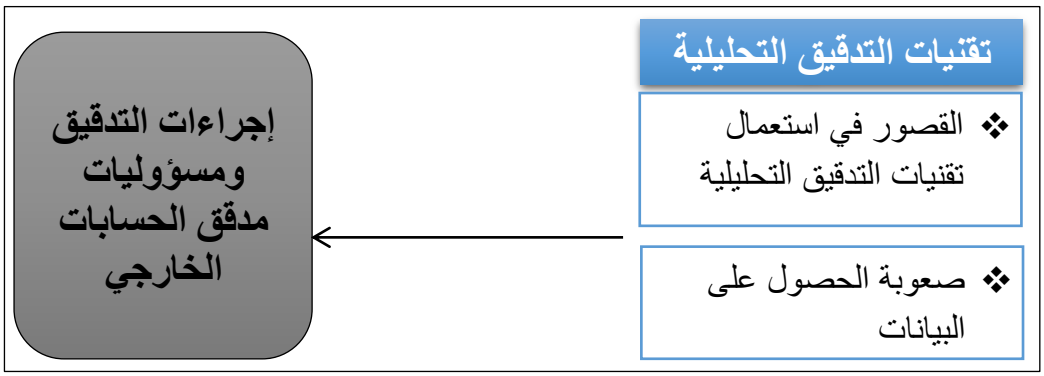
رابعاً. الفرضيات: يستند البحث الى الفرضية الرئيسية التالية:

❖ لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على اجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.

ومنها تتفرع الى فرضيات فرعية:

1. عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية لتوقيت استخدام آليات المراجعة التقنية التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للقصور في استعمال آليات المراجعة التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.
3. عدم وجود أثر ذو دلالة معنوية لصعوبات الحصول على البيانات في آليات التدقيق ومهامات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.

خامساً. نموذج الدراسة:



الشكل (1): من اعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج (Microsoft word, 2010)

سادساً. منهجية الدراسة: ستنتهج الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث سيتمّ إجراء الرجوع إلى الدراسات والبحوث والدوريات والكتب لتكوين الإطار النظري، لمعرفة ما جاءت به أبرز الدراسات السابقة، التي تشكّل رافداً حيوياً للدراسة، أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، سيتمّ إجراء المسح الميداني، وتحليل البيانات المتجمعة كافة من خلال الإجابة عن الاستبانات، واستخدام الطرق الإحصائية المناسبة.

سابعاً. حدود الدراسة:

❖ **الحدود المكانية:** مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في محافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط)

❖ **الحدود الزمانية:** خلال عام 2022.

❖ **الحدود البشرية:** العاملين مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في محافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط)

ثامناً. مجتمع وعينة الدراسة:

مجتمع الدراسة: جميع مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في المحافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط) التي تدار من قبل مدققين يمتلكون رخصة وإجازة من قبل مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقية، التي يبلغ عددها 150 مكتب و20 شركة.

عينة الدراسة: عينة عشوائية تمثّل بعض مكاتب التدقيق الخارجي العاملة في المحافظات (بغداد، البصرة، ذي قار، واسط).

المبحث الثاني: الجانب النظري

أولا. التدقيق التحليلية: إنّ التطور الذي شهدته الادوات التحليلية قد شمل من ناحية الأدوات المستخدمة، حيث كانت هذه الإجراءات تستخدم أدوات بسيطة تتمثل في إجراء المقارنات السهلة وتحليل معدلات المالية من أجل إيجاد العلاقات الشاذة وغير العادية، إلى أدوات متطورة وأكثر تعقيدا تعتمد على دراسة اتجاه متغير محدد بدلالة متغير أو متغيرات عدة أخرى، أو متابعة تطور هذا المتغير عبر الزمن، ومن ناحية أخرى فقد مس هذا التطور طريقة استعمال الإجراءات التحليلية، حيث في السابق تركت الحرية للمدقق الخارجي لاختيار ما يناسبه من إجراءات التدقيق المختلفة، أما في الوقت الحاضر فقد ألزمت معايير التدقيق الدولية تطبيق الادوات التحليلية خلال المراحل المتنوعة في عملية التدقيق وهذا نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في معرفة مناطق الاخفاق الأساسية المحتملة وبأقل تكلفة وأقصر وقت (سقا، 2014: 435).

وعليه فإن التدقيق التحليلية ما هي إلا أسلوب من أساليب التدقيق تهدف لتحليل الاتجاهات والانحرافات الجوهرية وتحديد العلاقات بين القيم في اللوائح المالية للفترة المالية ومقابلتها بالقيم المتوقعة والقيم المعيارية، بهدف تنظيم برنامج مميز لعملية التدقيق والوصول على نتائج كافية ومناسبة تتعزز الاستنتاجات الاخيرة لعملية التدقيق، وعرف مجمع المحاسبين في الولايات المتحدة هذا القانون التدقيق التحليلية بأنها نوع من اختبارات التحقق الأساسية للبيانات المالية التي يتم أداؤها عن طريق دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات التي سيتم الاعتماد عليها بالتدقيق. (التميمي، 2004: 18)

ثانياً. أهمية التدقيق التحليلية: تعد إجراءات المراجعة التحليلية إحدى الوسائل التي قد يلجأ إليها المراجع للتعرف على مواطن الضعف والقوة في المنشاة محل المراجعة، وهي تساعده على تحسين جودة عملية المراجعة، ويستطيع المراجع من خلالها تقييم أداء مساعديه والكشف عن أوجه القصور في أعمالهم، والبحث عن أسبابها ومعالجتها، ويتوقف القيام بها على التقدير والحكم الشخصي للمراجع بعد فحصه نظام الرقابة الداخلية للمنشاة محل المراجعة، وعلى مدى أهمية العنصر المراد فحصه، وبناءً على حاجته إلى أدلة إثبات إضافية تساعده على تخفيض مخاطر الاكتشاف التي قد تواجهه نتيجة اعتماده على عينة عند إبداء الرأي. وبوجه عام تشير بعض الدراسات إلى أن زيادة أهميتها ترجع إلى زيادة مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء، وهو أسلوب ساعد المراجع على اكتشاف 27% من مجموع الأخطاء، وللمراجعة التحليلية أهمية كبيرة كذلك لإدارة المنشاة حيث تساعدها على اكتشاف أوجه القصور داخل المنشاة، ومن ثم معالجتها وقد ألزمت معايير الأداء المهني المراجع بضرورة مساعدة الإدارة في التبليغ عن أماكن الضعف واقتراح التحسينات اللازمة (لطفي، 1998: 156).

ثالثاً. أهداف الفحص التحليلي: يهدف الفحص التحليلي إلى مساعدة المراجع في أمور عدة أهمها (مدفوني، 2021: 16):

- ❖ الفهم الكامل لطبيعة أعمال المنشأة محل الفحص والمراجعة.
- ❖ تحديد نطاق عملية المراجعة.
- ❖ تحديد المجالات ذات المخاطر المتوقعة المرتفعة والواجب التركيز عليها.
- ❖ تحديد مدى اختبارات الارصدة والعمليات.
- ❖ تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من الفحص واختبارات المراجعة.
- ❖ المساهمة في زيادة مستوى جودة عملية المراجعة من خلال زيادة احتمال اكتشاف المخالفات، والتقرير عنها (هدف الفعالية).
- ❖ تدعيم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال عملية المراجعة.
- ❖ تخفيض تكلفة عملية المراجعة من خلال تخفيض حجم الإجراءات الواجب القيام بها عند تنفيذ عملية المراجعة، وتخفيض الوقت اللازم لتنفيذها (هدف الكفاءة).
- ❖ القيام بفحص إجمالي شامل للمعلومات المالية.

رابعاً. خطوات استخدام التدقيق التحليلية: (كردودي، 2015: 29-32):

1. تحديد دراسة طبيعة المنشأة من منظور اقتصادي وتحديد الصناعة التي تعمل فيها المنشأة، حيث يعتمد المدقق على الحكمة الشخصية والخبرة المهنية لتحديد التغييرات وتأثيرها خلال فترة التدقيق والتدقيق.
2. دراسة السياسات المعمول بها وممارسات الإدارة المتعلقة بالمؤسسة الخاضع للرقابة لمحاولة اكتشاف التغييرات التي حدثت خلال فترة التدقيق، ويستخدم المدقق بمعرفته وبخربته الشخصية وحكمته لتقييم تأثير تلك التغييرات على نتائج المنشأة، وقد تبين للمراجع ان المؤسسة قامت باستبدال الطريقة بأسلوب أكثر حداثة.
3. "تحديد الوقت الذي تسترقه إجراءات المراجعة التحليلية ونسبتها من خلال الوقت الكامل للمراجعة (المراجعة التفصيلية + المراجعة التحليلية)، حيث تتحدد نسبة كل منهما على أساس التكلفة والمنفعة المتوقعة لكل منهما، وهذا يتم على أساس الحكم الشخصي للمراجع إذ يمكن تخفيض الاختبارات التفصيلية مع زيادة الإجراءات التحليلية والعكس صحيح وهذا عادة ما يتحدد بناء على خبرة المراجع وحكمه الشخصي".

المبحث الثالث: اجراءات ومسؤوليات المدقق الخارجي

اولاً. مفهوم التدقيق: إن تعقد وتنوع الأعمال والنشاطات في الشركات وتضاعف أحجامها من الأسباب المباشرة التي أدت إلى زياد الاهتمام بالتدقيق الداخلي، فضلا عن حاجة مجلس الإدارة في الشركة إلى جهة مستقلة تقدم لها تقارير موثوقة، وقد تنوعت التعريفات التي شملت مفهوم التدقيق الداخلي، ويكمن السبب وراء ذلك إلى تطور طبيعة التدقيق الداخلي من حيث الأهداف والأدوات والإجراءات، وبالتالي واكب تطور التدقيق الداخلي تطور مفهومه وبالتالي تنوع التعريفات التي تضمنت هذا المفهوم، وبالرغم من أن التدقيق الداخلي يمارس كوظيفة منذ عدة قرون إلا أن الاعتراف به كمهنة حديثة قد بدأ في الانتشار خلال الخمسين السنة الماضية فقط، وأدى الاعتراف بالتدقيق الداخلي كمهنة إلى إقامة معهد المدققين الداخليين امريكا عام 1941. (الصحن وآخرون، 2006: 2019).

أسهمت مهنة التدقيق إسهاماً كبيراً في تطوير الدول نظراً لدورها البارز على صعيد الخدمات بما يتعلق بحماية الاستثمارات، وتوضيح حالات الإسراف والتلاعب والغش، وتقليل احتمالية حدوث الأخطاء في المعالجات المالية والمحاسبية، بما يخدم أصحاب المصالح وفي النهاية يخدم الاقتصاد القومي. (الشويكي، 2014: 176)، وأصبح ينظر للمفهوم الحديث للتدقيق الداخلي بأنه ضرورة لمواكبة التطورات المعاصرة من خلال دوره في تعزيز فعالية إدارة المخاطر المرتبطة بالأعمال وإضافة قيمة للمنشأة باستثمار الفرص وتحسين العمليات وتقليل المخاطر. (لظن، 2016: 18).

ثانياً. ماهية المدقق الخارجي: ويقصد بمفهوم التدقيق الخارجي: الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة والذي ليس لديه أية علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع الشركة وعرف هذا الجانب من التدقيق المحايد أو المستقل وإنّ الغرض الرئيس من التدقيق هو منح وجهة نظر فنية محايدة حول عدالة تصوير الميزانية والمحصلات النهائية لنتائج أعمال التدقيق عن المدة المالية المحددة. وقد قام هذا المدقق بخدمات مهنية لفئة الأعمال ومع تطور الوظيفة زادت خدمات مدقق الحسابات بمعدلٍ مرتفع وصار يمنح خدمات عديدة أخرى كالتدقيق في اللوائح المالية، وصنع أنظمة البيانات، بالإضافة للخدمات ضريبية، والقيام بعدد من دراسات الجدوى الاقتصادية (عمري، 2013: 23) ويعرف بأنه فحص البيانات المالية للمنظمة من قبل محاسب مؤهل ومستقل، الهدف الرئيسي من التدقيق الخارجي هو اختبار صلاحية المستندات المستخدمة لدعم الافصاحات الواردة والمبالغ في البيانات المالية للمنظمة وبشكل دوري ومحدد كما تتم عمليات إجراء التدقيق المخصصة من قبل جهات خارجية ومستقلة ومؤهلة محاسبون أو مدققون معتمدون، (Subhani, 2016: 13) ويقدم المدقق الخارجي خدمة عامة ينتفع من مخرجاتها فئات مخرجاتها فئات مختلفة من المجتمع، إذ إن المدقق الخارجي لا يقدم خدماته فقط للعميل أو صاحب العمل ولا تنحصر مسؤولياته اتجاه العميل وإنما تتسع مسؤولياته على اتساع مستخدمي التقارير المالية المدققة من قبله، أي بمعنى كلما اتسعت دائرة الاستفادة والاعتماد على رأي المدقق الخارجي كلما أدى ذلك إلى اتساع محيط المسألة التي يتعرض لها (باسردة، 2017: 80).

ثالثاً. أهداف التدقيق الخارجي: تتضمن عملية التدقيق الخارجي مجموعة من الأهداف التي يجب تحقيقها كلها أو بعضها من خلال أعمال التدقيق (الشمام والحمداني، 2022: 489):

1. التحقق من صحة ودقة عرض البيانات المالية وتحديد هل هي تعبر بعدالة وصدق عن نتيجة نشاط الشركة ودرجة الإفصاح في صلب البيانات المالية والملاحظات التابعة لها.
2. العمل على ضمان سلامة آلية الشئون المالية للشركة واختبار دقة الأنشطة والمعلومات المالية الواردة في السجلات مع إبداء رأي محايد بشأن التزامها بالقواعد والإجراءات والأنظمة والتعليمات المعمول بها في الشركة.
3. التحقق من ملكية الأصول الخاضعة لسيطرة المؤسسة والالتزامات الناتجة عنها، وذلك بمعاينة الأصول شخصيًا والسعي إلى المستندات الأصلية التي تثبت ملكية موضوع التدقيق. وبالرغم من أن الحيازة قد تكون دليلاً مقبولاً على ملكية الموجودات إلا أن المدقق الخارجي ينبغي أن يتبع الإجراءات التي تؤكد أن الموجودات المسجلة بالدفاتر تمتلكها الوحدة فعلاً وفيما يخص الالتزامات ينبغي على المدقق الخارجي التأكد من مدى حقيقة الالتزامات المسجلة بالدفاتر مثل الحصول على المصادقات من الدائنين.

4. تقييم نظام الرقابة الداخلية بالشركة لتحديد حجم الاختبارات الموضوعية التي يجب على المدقق الخارجي إجراؤها ومستوى الإثبات اللازم. يتم إجراء هذا التقييم للتحقق من دقة تقييم عناصر النشاط لأن أساس عمل الاختبارات التحليلية للمعلومات يعتمد على درجة الثقة والدقة بنظام الرقابة الداخلية فإذا كان رصيناً فإن الأمر يؤدي إلى تخفيض خطر الأخطاء.

رابعاً. تعريف التدقيق الداخلي: عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين التدقيق الداخلي ضمن معيار التدقيق الدولي استخدام عمل المدققين الداخليين (معيار التدقيق الدولي 610) بأنه نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة، وتشمل وظائفه من أمور أخرى، فحص وتقييم ومراقبة وفعالية الرقابة الداخلية، ويقوم المدققون الداخليون بهذه النشاطات (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2013: 630) وأعاد إصدار معيار التدقيق الدولي 610، والذي يسري مفعوله عند تدقيق القوائم المالية للفترات التي تنتهي في أو بعد 2014/12/15، وعدل ضمنه التعريف، حيث عرف التدقيق الداخلي نشاط تقويمي مُؤسس أو مقدم كخدمة للمنشأة، وتتضمن وظائفه من بين أمور أخرى اختبار وتقويم ومتابعة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية (IAASB, 2017: 677) وعرف القاضي وآخرون، 2014: 107) التدقيق الداخلي: نشاط مستقل استشاري موضوعي ومطمئن، يهدف إلى زيادة عائد عمليات المنشأة وتحسينها، ويساعد التدقيق الداخلي المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتحسين فعاليتها، وايضاً عرف التدقيق الداخلي عمل عصامي ممنهج يهدف لإضافة قيمة المجموعة الاقتصادية وتعزيز عملياتها من أجل الظفر بأهدافها عن طرق انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر (صبحي، 2016: 18).

خامساً. أهداف التدقيق الداخلي: إن غاية التدقيق الداخلي العمل على تحقيق رقابة شاملة إدارية ومحاسبية وتشغيلية على المنشأة، لذا تقع على عاهل إدارة التدقيق الداخلي مسؤولية كبيرة في المنشأة عن طريق تأمين البيانات وإجراء التحليل والتقييم وتقديم الاقتراحات للإدارة، والمساهمة في تحديد وتقييم المخاطر والعمل على تحسين إدارتها وبالتالي مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها (محمود، 2016: 19).

ولكن أهداف التدقيق الداخلي ليست موحدة في كل الشركات، حيث تختلف بشكل كبير، وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة وحيثما أمكن المكلفين بالحوكمة (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، 2013: 632).

سادساً. العوامل التي ساعدت على تطور التدقيق الداخلي: لقد اتضح معنى التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة بشكل أكثر ملائمة للتطورات الحديثة لمواكبة زمن التقدم والثورة التكنولوجيا، فضلا عن ضغوط العولمة، والحوادث الأخيرة للفضائح المالية (مراد، 2015: 42).

ويمكن عرض أهم الأسباب التي ساهمت على تحسين التدقيق الداخلية على تطور التدقيق الداخلي على الشكل الآتي: (القاضي وغيره، 2015: 102).

- اتساع حجم الشركة وتعقد عملياتها: زاد دور المدققين الداخلين بقدر ملحوظ في العقدين الأخيرين، ويرجع ذلك بصفة أساسية إلى زيادة حجم ودرجة تعقيد للعديد من الشركات (ارنيز ولوبك، 2009: 1032). واتسع نشاط الشركات في الآونة الأخيرة وتعددت أقسامها وفروعها، بغية المحافظة على رؤوس الأموال المستثمرة في الشركات المعنية وتأكيد تطورها بما يتعلق بوظيفتها والمساعدة في تحسين معدل مستحقات المشاركين والمستثمرين فيها وللاحتفاظ بالأصول بصورة سليمة تضمن حقوق الدائنين، وبالتالي برزت الحاجة الملحة لوظيفة التدقيق الداخلي للمساهمة في تحقيق تلك الأغراض

بعدها تمثل عنصراً رئيسياً من مهام الرقابة الداخلية الساعية لتامين تلك الأهداف جنباً إلى جنب مع الاغراض والمسؤوليات الأخرى (العمري، 2006: 343).

- ❖ حاجة الإدارة العليا المتزايدة إلى التقارير الدورية الدقيقة: تحتاج إدارة الشركة إلى بيانات دورية دقيقة تساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات ورسم سياسية المنشأة في المستقبل (كنعان، 2014: 29)، ولمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ويتطلب ذلك وجودة إدارة تدقيق كي تتأكد الإدارة من خلالها من دقة هذه البيانات (بجيرمي، 2011: 49). حيث إن حاجة مجلس الإدارة إلى التقارير دورية من قبل جهة مستقلة غير تابعة للإدارة التنفيذية، ساعد في دعم مجلس الإدارة لوظيفة التدقيق الداخلي.

المبحث الرابع: الجانب الميداني

استخدم الباحث أداة الدراسة المستخدمة في (أثر استخدام تقنيات التدقيق التحليلية على إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) وتم إنشاء استبيان من قبل الباحث وتم إعطاؤه لعينة من المبحوثين. استندت الاستطلاعات إلى مقياس LIKERT المكون من خمس نقاط، وتراوحت درجات المقياس كما هو موضح في الجدول الآتي:

لست موافق بشدة	لست موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

الإحصاءات الوصفية واختبار الفروق عن الاجابة المحايدة (3):

"تتضمن هذه الفقرة الإحصاء الوصفي، حيث تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل من المتغير المستقل وابعاده والمتغير التابع، وتم اختبار فرق هذه المتوسطات عن القيمة المحايدة هي" (3).

متغيرات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة sig	درجة الموافقة
توقيت استخدام تقنيات التدقيق	3.439	0.86241	0.00	عالية
القصور في استخدام تقنيات التدقيق	2.8778	0.80552	0.03	متوسطة
محور صعوبة الحصول على البيانات	3.2319	0.88823	0.00	عالية
إجراءات التدقيق ومسؤوليات	3.3784	0.90459	0.00	عالية

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول السابق أن أغلب المتغيرات وابعادها والتي مثلت فقرات الأبعاد ككل حيث جاءت قيمة "SIG" أقل من 0.05 وذلك يعني أن إجابات افراد العينة في غالبها قد اختلفت عن متوسط الحياد (3). وأيضا نلاحظ أن أغلب متوسطات الحسابية للمتغيرات والأبعاد كانت أكبر من 3 وبالتالي تميل الإجابات العينة إلى الموافقة على عبارات هذا البعد، أي إن مستوى فقرات الدراسة التي تمثل المتغيرات أعلاه في المجتمع المبحوث، جاءت بمستوى عالي ومقبول من قبل اجوبة أفراد العينة.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لاستخدام تقنيات التدقيق التحليلية على اجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي في مكاتب التدقيق العراقية.

لاختبار هذه الفرضية، استخدم الباحث أسلوب تحليل الانحدار البسيط للتعرف على العلاقة بين المتغير المستقل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) والمتغير التابع (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) والنتائج مبينة في الجدول الآتي:

المتغيرات	معامل الارتباط	معامل التحديد R2	قيمة B	قيمة F	قيمة sig
توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية	0.818	0.667	0.858	413.237	0.000
إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي					

المصدر اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق (اعلاه) نجد أن قيمة معامل الارتباط بلغ 0.818 مما يعني وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) والمتغير التابع (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كما أن قيمة معامل التحديد 0.667 مما يعني أن المتغير المستقل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) يفسر 66.7% من تغيرات المتغير التابع. وأيضا نجد قيمة (F) تساوي (413.237) وأن قيمة SIG تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية البالغ 0.05 ونستنتج أن معامل الارتباط معنوي. مما سبق نرفض فرضية العدم التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) على (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) في مكاتب التدقيق العراقية. ونقبل الفرضية "يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) على (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) في مكاتب التدقيق العراقية."

أما قيمة (B) فنستنتج ان زيادة (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) بدرجة واحدة ستزيد فعالية (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كانت بمقدار 0.858 درجة، وإن هذه الزيادة معنوية ودالة احصائياً، لأن قيمة sig الخاصة بميل معادلة الانحدار أقل من 0.05.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولاً. الاستنتاجات:

1. وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) والمتغير التابع (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كما أن قيمة معامل التحديد 0.667 مما يعني أن المتغير المستقل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) يفسر 66.7% من تغيرات المتغير التابع.
2. يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) على (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) في مكاتب التدقيق العراقية."
3. زيادة (توقيت استخدام تقنيات التدقيق التحليلية) بدرجة واحدة ستزيد فعالية (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كانت بمقدار 0.858 درجة، وان وهذه الزيادة معنوية ودالة احصائياً، لأن قيمة sig الخاصة بميل معادلة الانحدار أقل من 0.05..

4. وجود علاقة متوسطة بين المتغير المستقل (القصور في استخدام تقنيات التدقيق) والمتغير التابع (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كما أن قيمة معامل التحديد 0.566 مما يعني أن المتغير المستقل (القصور في استخدام تقنيات التدقيق) يفسر 56.6% من تغيرات المتغير التابع.
5. يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل (القصور في استخدام تقنيات التدقيق) على (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) في مكاتب التدقيق العراقية."
6. زيادة (القصور في استخدام تقنيات التدقيق) بدرجة واحدة ستزيد فعالية (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كانت بمقدار 0.847 درجة، وإن هذه الزيادة معنوية ودالة احصائياً، لأن قيمة sig الخاصة بميل معادلة الانحدار أقل من 0.05.
7. وجود علاقة متوسطة بين المتغير المستقل (صعوبة الحصول على البيانات) والمتغير التابع (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كما أن قيمة معامل التحديد 0.511 مما يعني أن المتغير المستقل (صعوبة الحصول على البيانات) يفسر 51.1% من تغيرات المتغير التابع.
8. يوجد أثر ذو دلالة معنوية ل (صعوبة الحصول على البيانات) على (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) في مكاتب التدقيق العراقية."
9. زيادة (صعوبة الحصول على البيانات) بدرجة واحدة ستزيد فعالية (إجراءات التدقيق ومسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي) كانت بمقدار 0.730 درجة، وإن هذه الزيادة معنوية ودالة احصائياً، لأن قيمة sig الخاصة بميل معادلة الانحدار أقل من 0.05.

ثانياً. التوصيات:

1. "ضرورة وجود التعاون والتنسيق بين الهيئتين التدقيق والمحاسبة وأيضاً الجهات المعنية مثل ديوان المحاسبة، وزارة المالية، والمؤسسات التعليمية، مما يساعد ذلك في تحقيق أهداف هذه المهنة والنهوض بها".
2. استخدام أساليب مناسبة وضرورية للتوعية والتوجيه لإعداد برامج تدقيق مناسبة لكل قطاع من القطاعات والتي تأخذ بعين الاعتبار مختلف جوانب النشاط وتكون بمثابة أداة رقابة وتخطيط حيث ستسهم في مساعدة المدقق في إتمام برنامج التدقيق.
3. دعم وتشجيع الباحثين والدارسين لإجراء بحوثهم ودراساتهم في مجال إجراءات التدقيق التحليلية واجراء المقابلات واللقاءات والحلقات العلمية معهم لطرح النتائج التي توصلت إليها بحوثهم ودراساتهم، وعقد دورات متخصصة في الأساليب التحليلية وخاصة في الأساليب الكمية منها، عن طريق الاستعانة بالخبرات العربية والعالمية في مجال التدريب على استخدام هذه الأساليب.
4. محاولة استخدام اجراءات التدقيق التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق للاستفادة منها إلى أقصى حد ممكن.
5. التشجيع على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية في العراق من أجل رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق.
6. عدم التركيز في نشاط التدقيق وفي الأمور المالية فقط، بل يتعدى ذلك إلى التدقيق الاداري والمحاسبة استخدام أساليب مناسبة وضرورية والأهداف وغيرها من الأمور غير المالية.

المصادر

اولاً. المصادر العربية:

1. مدفوني أيمن، (2021)، دور اجراءات التدقيق التحليلية في الرفع من جودة التدقيق الخارجية (دراسة حالة مؤسسة أن سي رويبة خلال الفترة من 2019-2010)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي
2. أمين، عبد القادر حمه؛ عثمان ومحمد، عاصي، (2020)، أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في اقليم كوردستان/ العراق. المجلة العلمية لجامعة جيهان-السليمانية، المجلد (4) – العدد (2).
3. النعسان، أسامة؛ سماح، (2018)، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة.
4. سقا، عمرو، (2013)، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد الثاني.
5. التميمي، هادي، (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع.
6. لطفي، أمين السيد أحمد، (1998)، التدقيق باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، القاهرة: دار النهضة العربية.
7. مدفوني، أيمن، (2021)، دور إجراءات التدقيق التحليلية في الرفع من جودة التدقيق الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي-أم البواقي، قسم المحاسبة والمالية، الجزائر.
8. كردودي سهام، (2015)، دور التدقيق التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة.
9. الصحن، عبد الفتاح سريا، محمد السيد السوافيري، فتحي رزق، (2006)، الرقابة والتدقيق الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، مصر – الإسكندرية
10. الشوبكي، يونس، (2014)، أهمية التدقيق الداخلي في الشركات الأردنية المساهمة العامة في الحد من مخاطر الأحكام الشخصية لمعدي القوائم المالية – دراسة ميدانية على البنوك الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 30 – العدد الأول، ص 175-194.
11. لظن، هيا، (2016)، مدى فعالية التدقيق الداخلي في تقويم إدارة المخاطر وفق اطار coso- دراسة تطبيقية، رسالة ماجيستير منشورة الجامعة الإسلامية غزة – كلية التجارة.
12. باسردة، علي محسن محسون، (2017)، العوامل المحددة لموقف مراجع الحسابات الخارجي من اختيارات الإدارة للسياسات المحاسبية البديلة، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
13. الشمام، ماهر علي؛ الحمداني، أسماء سالم؛ (2022)، مهام المدقق الخارجي في ظل جائحة كورونا- الأدوات والتحليل-، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد /34/، العراق.
14. الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، (2013)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والتدقيق وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين – الأردن.
15. القاضي، حسين دحدوح، حسين قريط، عصام، (2015)، التدقيق الداخلي، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

16. مراد، درويش، (2015)، استخدام إدارة التدقيق الداخلي لأسلوب التقييم الذاتي للرقابة للحد من المخاطر المصرفية، رسالة دكتوراه منشورة، كلية الاقتصاد-جامعة دمشق.
17. أريز، ألفين ولوبك، جميس، (2009)، التدقيق مدخل متكامل، ترجمة دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
18. العمري، أحمد وعبد المغني، فضل، (2006)، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال - المجلد 2 - العدد3.
19. كنعان، أماني، (2014)، أثر عناصر الرقابة الداخلية في جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
20. بجيرمي، شادي، (2011)، دور التدقيق الداخلية في إدارة المخاطر: دراسة ميدانية في المصارف السورية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Subhani, K M Numanul Hoque Subhani, (2016), Continuous Process Auditing (CPA): an Audit Rule Ontology Approach to Compliance and Operational Audits, Dissertation Doctor, Windsor, Ontario, Canada.
2. Hussein, A. I., & Mahmood, S. M. (2021). Accounting for the future: Technology contributions from a local perspective. Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, 17(54 part 2).
3. Qushtom, T. F., (2020), The Effect of Applying Analytical Procedures on Understanding Business Environment in Light of Using Accounting Information Systems in Auditing. Research in World Economy, Vol. 11, No. 6.