

**استعمال أسلوب التكلفة الخاص لتقويم الخطط والسياسات الإنتاجية  
وأثره في كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الاقتصادية  
(نموذج مقترح في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 4400)**

**Use of Special Engagements to Evaluation of Productive Plans and  
Policies and its Effect in Performance Efficiency and Effectiveness of  
Economic Entities  
(Proposal Model in Accordance with International Standard on Audit  
No. 4400)**

الدكتور عباس نوار كحيط الموسوي

أستاذ مساعد / قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة واسط

Assist. Professor Dr. Abbas Nawar Khait Al Musawi

University of wasit - College of Administration & Economics – Accounting Dept.

Email: abbassalmuswi1@yahoo.com

تاريخ استلام البحث: 2014/9/1 تاريخ قبول النشر: 2015/1/13

**المخلص**

إنَّ التدقيق وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص أصبح من الأساليب الحديثة في التدقيق وتقويم الأداء لأنشطة محددة، لذلك يُعدُّ فحص الخطط والسياسات الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية ذا أهمية كبيرة بالنسبة لها لتحديد مدى توافقها مع الواقع الفعلي من خلال تقويم الأداء من قبل جهة خارجية تتمثل بالمدقق الخارجي وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص، الأمر الذي يفرض معه ضرورة الاهتمام بمهارات المدققين واحتياجاتهم من التدريب والتعليم المهني المتطور، سعياً للتكيف مع متطلبات التدقيق الجديدة مثل فحص الخطط والسياسات الإنتاجية، وقد تمثلت مشكلة البحث في عدم قدرة الوحدات الاقتصادية القيام بأعمال التخطيط والتنفيذ والرقابة ورسم السياسات الإنتاجية وتقويم مدى كفاءتها وفعاليتها لذا فهي أصبحت تُعدُّ من المسؤوليات الأساسية للمدقق الخارجي في حالة التكلفة الخاص وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية لتقويم الخطط والسياسات الإنتاجية للوحدات الاقتصادية، عليه فإنَّ الهدف الأساسي للبحث هو توضيح مدى مساهمة تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية في رفع كفاءة وفعالية الوحدات الاقتصادية، وإعداد نموذج مقترح لتقرير المدقق الخارجي بالاعتماد على أسلوب التكلفة الخاص. ولغرض اختبار الفرضية الأساسية للبحث تمَّ الاعتماد على البيانات الفعلية لشركة واسط العامة للصناعات النسيجية التابعة لوزارة الصناعة والمعادن في تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية للأعوام 2010، 2011، 2012 لتوضيح الجانب العملي الخاص بالبحث، إذ توصل الباحث إلى مجموعة استنتاجات أهمها إنَّ أسلوب التدقيق وفقاً للتكلفة الخاص يساعد الإدارة في التحقق من مدى قدرتها على تنفيذ الخطط والسياسات الإنتاجية المرسومة من خلال المقارنة مع المعايير المحددة مسبقاً، كما تمَّ وضع مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج التي تمَّ التوصل إليها.

**Abstract**

The audit has become, according to method of special engagements is, one of the modern techniques in auditing and performance evaluation of specific activities. Therefore checking productive plans and policies in economic units is very necessary to determine their compatibility with actual reality through performance evaluation which do it by an external auditor according to method of special engagement. Thus it should be given attention skills of auditors and their needs to training and advanced vocational education to adaptation with requirements of the modern auditing, such as checking productive plans and policies. The problem of

research has represented inability of economic units to do planning job, implementation, auditing, putting the productive policies, and evaluation of their efficiency and effectiveness, from this point inability of economic units has become one of the basic responsibilities of an external auditor in special engagement that should be comport with international standards on auditing to evaluate productive plans and policies of economic units. The research aims to show contribution of performance evaluation of productive plans and policies to raise efficiency and effectiveness of economic units, preparing proposal model of external auditor report through dependence on method of special engagement. For purpose of testing hypotheses the research has depended on actual information of Wasit Company for Textile Industries that is followed to Ministry of Industry and Minerals to evaluate performance of productive plans and policies for years 2010, 2011, 2012. The researcher has reached to many conclusions one of the most important is audit method according to special engagement help administration to check it ability to achieve productive plans and policies through compare them with specific standards beforehand. Several recommendations were put according to the results that have been reached it.

### المقدمة ومنهجية البحث

#### Introduction & Research Methodology

تسعى الوحدات الاقتصادية في ظل البيئة التنافسية الحديثة إلى تحقيق أفضل المستويات الإنتاجية وبأساليب متطورة وفي مقدمتها تبني الخطط والسياسات الإنتاجية الناجحة التي يكون لها تأثير كبير في تطور الوحدات الاقتصادية لكي تواجه التغييرات السريعة التي تحدث في الصناعات المماثلة، عليه فإن التوجه نحو أسلوب التكلفة الخاص للمدقق لتقويم أداء تلك الخطط والسياسات الإنتاجية سوف يزيد من أهمية ومسؤولية المدقق الخارجي ويؤثر بشكل كبير في أعمال المدققين التي اتسعت لتشمل تقويم الأداء لتحديد فاعلية وكفاءة الوحدات الاقتصادية ومن ثم تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية أصبح من الأمور الهامة والمسؤوليات الأساس للمدقق الخارجي في حالة طلب إدارة الوحدة الاقتصادية تقويم تلك الخطط والسياسات، إذ إن هذا النوع من التدقيق يندرج ضمن معايير التدقيق الدولية معيار رقم 4400 الموسوم (التكلفة بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية)، لذا يعد هذا الأسلوب من أساليب التدقيق الحديثة وابتعد عن النمط التقليدي للتدقيق، عليه جاءت فكرة البحث في دراسة الدور الذي يمكن أن يلعبه المدقق الخارجي من خلال تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص في تطوير وزيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية. ومما تقدم، يمكن للباحث استعراض **منهجية البحث** وفقاً للآتي:

#### أولاً: مشكلة البحث: Research Problem:

شهدت الساحة الاقتصادية في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين توسعاً كبيراً في مجال تخطيط الإنتاج والإدارة والرقابة إذ أصبحت الشركات عابرة للقارات الأمر الذي يتطلب معه إعداد خطط ورسم سياسات إنتاجية دقيقة من قبل إدارة الوحدات الاقتصادية وتحديد مدى تحقق تلك السياسات والخطط، لذا ظهرت أساليب تدقيق حديثة تبناها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لفحص جانب من الأنشطة المختلفة للوحدات الاقتصادية وهذا الأسلوب تمثل في التكلفة الخاص الذي تطرقت له عدة معايير دولية وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم (4400). عليه، فإن **مشكلة البحث تتمثل في عدم قدرة بعض الوحدات الاقتصادية القيام بأعمال التخطيط والتنفيذ والرقابة ورسم السياسات الإنتاجية وتقويم مدى كفاءتها وفعاليتها لذا فهي أصبحت تُعَدُّ من المسؤوليات**

الأساسية للمدقق الخارجي في حالة التكلفة الخاص وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية لتقويم الخطط والسياسات الإنتاجية للوحدات الاقتصادية. وانطلاقاً مما سبق في مشكلة البحث فإن هناك ثمة تساؤلات يسعى الباحث للإجابة عنها من خلال البحث الحالي، وهي كالآتي:

1. ما مدى اعتماد إدارات الشركات الصناعية العراقية لخطط وسياسات إنتاجية توضع وفقاً لأسس علمية سليمة في ظل البيئة التنافسية الحديثة؟
2. ما مدى اجراءات الرقابة وتقويم تنفيذ الخطط والسياسات الإنتاجية التي تتبناها الشركات الصناعية العراقية؟
3. ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية للوحدات الاقتصادية في ظل التكلفة الخاص وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية (ISAs)؟
4. ما أثر تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية من قبل المدقق الخارجي وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص في رفع كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية؟
5. ما مدى توافق اجراءات المدقق الخارجي مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (4400)؟

### **ثانياً: أهمية البحث: Research Importance**

تتجلى الأهمية الخاصة بالبحث من خلال أهمية اعتماد خطط وسياسات إنتاجية واقعية في الوحدات الاقتصادية بشكل عام، والعراقية بشكل خاص، مما يترتب عليها التقويم المستمر لتلك الخطط والسياسات الإنتاجية، إذ أن ظروف المنافسة والتحويلات الاقتصادية التي شهدتها العراق في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين فرضت تحديات كبيرة على إدارات الوحدات الاقتصادية العراقية تتطلب منها القيام بخطط وبرامج تطوير مختلفة الأمر الذي ترتب عليه زيادة المهام والواجبات التي تقوم بها الإدارة في هذه الوحدات، إذ أن للمدقق الخارجي دوراً مهماً في فحص ممارسة إدارات الوحدات الاقتصادية من خطط وسياسات إنتاجية وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص، لذا فإن هذا البحث سيكون له المساهمة في دعم الوحدات الاقتصادية بتحقيق الكفاءة الإنتاجية من خلال تعديل مسار الخطط والسياسات الإنتاجية بالاستعانة بخدمات المدقق الخارجي من خلال إجراء التكاليف الخاصة بمهام تدقيقية محددة وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية وبالأخص معيار التدقيق الدولي رقم (4400).

### **ثالثاً: أهداف البحث: Research Objectives**

في ضوء مشكلة وأهمية البحث فإنه يهدف أساساً لتوضيح مدى مساهمة تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية في رفع كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية، وإعداد نموذج مقترح لتقرير المدقق الخارجي بالاعتماد على أسلوب التكلفة الخاص، فضلاً عن السعي لتحقيق الأهداف الآتية:

1. دراسة وتحليل أثر اعتماد أسلوب التكلفة الخاص على إدارات الوحدات الاقتصادية وأعمال ومسؤوليات المدققين الخارجيين من حيث الكم والنوع.
2. معرفة مدى توافق اجراءات المدقق الخارجي مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم (4400).
3. دراسة وتحليل واقع إعداد وتقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية الصناعية العراقية وتحديد مدى انسجامها مع التوجهات الحديثة في إعداد وتقويم تلك الخطط والسياسات.

### **رابعاً: فرضية البحث: Research Hypotheses**

يَسْتَنَدُ البحث في معالجة مشكلته واتساقاً مع أهدافه على فرضية أساسية مفادها الآتي:  
"إن تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية في الوحدات الاقتصادية العراقية وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص لا يتوافق مع معايير التدقيق الدولية ذات الاعتبارات الخاصة وبالأخص المعيار رقم (4400) لتحديد كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الاقتصادية".

### **خامساً: حدود البحث: Research Borders**

1. الحدود المكانية: تم اختيار شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، وهي إحدى الشركات التابعة لوزارة الصناعة والمعادن الواقعة في مدينة الكوت مركز محافظة واسط، وذلك لما يشهده القطاع الصناعي من منافسة شديدة ودخول المنافس الاجنبي إلى السوق المحلي فضلاً

عَنْ نشاط الشركة الفاعل في إنتاج العديد من المنتجات التي تُعد من المنتجات الضرورية في حياة المواطنين كونها من الشركات المعروفة في العراق في مجال الصناعات النسيجية، إذ تتميز بتنوع منتجاتها وطرحها إلى الأسواق المحلية، فضلاً عن تصديرها لمنتجات تضاهي المنتجات الأجنبية، كذلك سعي الشركة للحصول على الميزة التنافسية وتطوير منتجاتها كما ونوعاً.

2. **الحدود الزمانية:** تمّ اعتماد بيانات الشركة محل البحث وكشوفاتها فيما يتعلق بالخطط والسياسات الإنتاجية للأعوام 2010، 2011، 2012 لما شكّله من أحدث سلسلة بيانات حصل عليها الباحث وقت كتابة البحث.

### **سادساً: منهج البحث: Research Method**

في إطار محاولة تحقيق أهداف البحث واختبار فرضيته فإنّه سيتمّ اعتماد المنهج الاستقرائي الوصفي وذلك لمراجعة الأدبيات بهدف التعرف على مساهماتها في موضوع البحث، فضلاً عن دراسة وتحليل البيانات والمعلومات التي يتّهم الحصول عليها من الشركة محل تطبيق البحث بهدف التوصل إلى استنتاجات موضوعية مستندة إلى أطر نظرية وحقائق عملية واقعية.

### **سابعاً: مصادر جمع البيانات Data Cumulated Recourses**

لأجل إغناء البحث بالمعلومات اعتمد الباحث على عدة مصادر، تمثلت بالآتي:

1. الكتب والدوريات والأبحاث والرسائل العلمية العربية والأجنبية المتوفرة في المكتبات والمنشورة على شبكة الانترنت.
  2. الكتب والوثائق الرسمية الخاصة بالشركة محل البحث.
  3. مستندات وسجلات وتقارير ودراسات الشركة محل البحث.
  4. الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة في الشركة محل البحث.
- وتأسيساً على ما تقدم جاء البحث في ثلاثة مباحث رئيسية: تناول الأول الإطار النظري للبحث وذلك فيما يتعلق بتقويم الأداء والتدقيق وفقاً لأسلوب التكليف الخاص، في حين تناول المبحث الثاني الجانب العملي من البحث فيما يتعلق بإعداد تقرير أداء مقترح للشركة محل البحث وفقاً لأسلوب التكليف الخاص، بينما خصص المحور الأخير لأهم الاستنتاجات التي تمّ التوصل إليها والتوصيات التي وضعت في ضوءها.

### **المبحث الأول**

#### **Theoretical Background الإطار النظري للبحث**

#### **أولاً: لمحة تاريخية عن تطور التدقيق وتقويم الأداء:**

وجدت رقابة الأداء منذ العصور القديمة ووضعت لها الشرائع والقوانين ومنها شريعة الملك حمورابي إذ فرضت الرقابة على الحكام التابعين، وعيّن موظفاً يخبره بالعجز في الأموال والضرائب كما كان يقوم بجولات تفتيشية يصحبها فيها موظف مختص بجرد قطعان الماشية التي كانت تستلم كضرائب عينية، كذلك أهتم الآشوريون بوظيفة الرقابة فعينوا حاكماً في كل مدينة إلى جانب الحاكم المدني ليكون رقيباً على حسن إدارتها وأسلوب جباية الضرائب فيها (الجوهر، 1999: 9)، وفي العراق صدرت التشريعات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في عشرينيات القرن الماضي وكانت مستمدة من القوانين البريطانية والهندية وظلت نافذة حتى عام 1957 إذ صدر بعدها نظام مزاولة مهنة مراقبة وتدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (18) لسنة 1958 ثمّ بعد ذلك صدر نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (7) لسنة 1984 ثمّ تبعه صدور نظام رقم (3) لسنة 1999، أما الرقابة من الناحية الإدارية فهي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام والخطط والبرامج المقررة **وتقويم مستوى الأداء** الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المشروعات المختلفة، ومن الناحية المالية فالرقابة هي الأنشطة التي تركز على تحديد المتحقق ومقارنته بالخطط لتحديد الانحرافات والوقوف على أسبابها واقتراح معالجتها. وقد نشأت مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات كنتيجة طبيعية لحاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المالية والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، أما أصل

كلمة تدقيق (Audit) فهي مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، والتدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات الوحدة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للوحدة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية. ويتعلق التدقيق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المدقق الخارجي المستقل والمحايد، للتوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس، بصدق وبعادلة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة، وأن هذه البيانات المالية تم تحضيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولهذا على المدقق الخارجي أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ إذ لا يمكن أن يكون مدققاً جيداً بدون أن يكون محاسباً جيداً، فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ بعد أن ينتهي المحاسب من أداء عمله ويقوم به شخص مستقل ومحايد (الخفاجي، 2012 : 32). وهناك العديد من العوامل التي أسهمت في الحاجة لمهنة التدقيق وتقويم الأداء أهمها (Romano & Ailwood, 2002: 11):

1. التطور العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية، وما رافق ذلك من ظهور أشكال جديدة من الشركات لتلبية تنفيذ المشاريع الضخمة أدى إلى تزايد حاجة أصحاب الملكية إلى خدمات المدقق الخارجي لحمايتهم ضد مخاطر الاختلاس.
  2. اختلاف المصالح بين الإدارة التي تُعد البيانات ومستخدمي تلك البيانات، لذلك أصبح لرأي المدقق الخارجي أهمية وخاصة بعد ظهور الشركات المساهمة إذ أخذت التشريعات تلزم الوحدات أرفاق تقرير المدقق الخارجي مع البيانات المالية للوحدة.
  3. الحاجة إلى بيانات غير متحيزة، إن تعدد مستخدمي البيانات المالية واختلاف أهدافهم منهم جهات داخل الوحدة وأهدافهم تختلف عن أهداف مستخدمي البيانات المالية من خارج الوحدة الذين يسعون إلى تعظيم ثروتهم أو تقديم قروض، بينما يسعى معدو البيانات المالية إلى تحسين صورة الوحدة ومن ثم تعظيم مكافأتهم التي يحصلون عليها، إن هذا الحافز قد يؤدي إلى وجود قدر من التحيز الشخصي عند إعداد البيانات المالية لذا تفضل الجهات الخارجية الحصول على المعلومات من طرف غير متحيز.
- ونتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والتدقيق من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت منظمات عدة بهدف وضع معايير للمحاسبة والتدقيق وتهيئة المناخ المناسب لتطبيق المعايير (Flint, 1998: 61). ومن أهم هذه المنظمات:

1. المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية (INTOSAI).
2. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).
3. جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA).
4. مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB).
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
6. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).
7. منظمة التجارة العالمية (WTO).
8. الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

#### ثانياً: مفهوم تقويم الأداء، ومجالاته وقواعده الأساسية، وأهدافه:

يُعد تقويم الأداء عنصراً أساسياً للعملية الإدارية في تقديم بيانات ومعلومات تساعد في قياس مدى تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية ومن ثم التعرف على اتجاهات الأداء السابقة واللاحقة بفعاليتها وبما يمكنها من اتخاذ القرارات اللازمة لتحديد مسيرتها وأهدافها وبرامجها الإستراتيجية وكذلك بيان مدى تحقيقها لهذه الأهداف والبرامج (Steven, 2008: 237)، ويُعد تقويم الأداء بشكل عام على أنه متابعة الأداء الفعلي للتأكد من إن الأداء قد تم وفقاً لما مخطط له والكشف عن الانحرافات والوقوف على أسبابها واقتراح الحلول الموضوعية في الوقت المناسب، كما يُعد وسيلة



لتحديد الجهد المبذول في العمل وهناك مقاييس لتقويم الأداء ومعالجة الانحرافات وفقاً للكفاءة والفاعلية والاقتصادية (الجوراني، 2010: 50). ويُعرفُ تقويم الأداء على أنه "إعطاء صورة واضحة عن أداء الوحدات الاقتصادية من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المماثل أو الأداء الماضي أو الأداء المستهدف للتعرف على الانحرافات ومسبباتها واتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها وبما يحسن من أداء الوحدات الاقتصادية" (Sensoy, 2009: 25). عليه، يرى الباحث أن **تقويم الأداء** يمثل خطوة لاحقة لتنفيذ الخطط والسياسات التي تُعد من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية بهدف تحديد مدى الالتزام بها وتحديد الانحرافات عنها وتحليل تلك الانحرافات للوقوف على مسبباتها واقتراح التصحيحات اللازمة بما يمكن الوحدات الاقتصادية من المنافسة والاستمرار في ظل بيئة اقتصادية تتسم بحدّة المنافسة.

وهناك العديد من مجالات تقويم الأداء التي تسعى الوحدات الاقتصادية لتحقيقها وباعتبار كل مجال يسعى لتحقيق أهداف معينة ومن هذه المجالات ما يأتي (الحسيني، 2000: 235):

1. **الربحية**: تعتمد على مؤشرات متعددة لقياس هذا المجال متمثلة في نسب الربحية والتي تقيس فاعلية وقدرة الإدارة على توليد الأرباح وتحسين الربحية.
2. **الحصة السوقية**: تتمثل في نسبة حجم الأعمال المتوفرة لدى الوحدة الاقتصادية لكل سلعة أو خدمة مع حجم الأعمال على مستوى السوق ككل.
3. **تنمية العاملين**: يتم ذلك عن طريق الحصول على تقارير متنوعة لتقويم الأسلوب الذي تتبعه الوحدة الاقتصادية في سد الحاجة الحالية والمستقبلية من القوى العاملة.
4. **الإنتاجية**: تُعد الإنتاجية مقياس لمدى الاستعمال الأمثل لعناصر الإنتاج بما يتضمنه من موارد وطاقت للوحدة الاقتصادية وبما يكفل تحقيق أهدافها.
5. **قيادة المنتجات**: تتم من خلال تقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية التي تنتجها الوحدة الاقتصادية أو المنتجات المخطط لها مستقبلاً.
6. **المسؤولية العامة**: من خلال هذا المجال يتم وضع مقاييس تتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية وبيئتها المحيطة بهدف تقويم مدى نجاحها لتحمل مسؤولياتها تجاه العاملين والمجتمع.
7. **الموازنة بين الأهداف قصيرة وطويلة الأجل**: يتم إجراء دراسات وأبحاث معمقة لمعرفة مدى التداخل بين مجالات الأداء الرئيسة والتأكد من عدم وجود تعارض بين الأهداف الحالية والمستقبلية.

كما يمكن تصنيف الأداء إلى عدة أصناف وكما يأتي (السامرائي وآخرون، 2012: 246):

1. **الأداء المالي**: يهدف إلى تعظيم العائد وتخفيض المخاطر، ويركز على استعمال المخرجات البسيطة والمعتمدة على المؤشرات المالية.
  2. **الأداء التشغيلي**: يهدف إلى تعظيم الكفاءة الإنتاجية، ويكون أوسع من الأداء المالي ويشمل أداء العاملين والذي يمكن قياسه من خلال مؤشرات الحصة السوقية.
  3. **الأداء التنافسي**: يهدف إلى النمو وبناء المركز التنافسي ويكون ذو بُعد استراتيجي على المدى البعيد ويمكن قياسه من خلال مؤشرات توليد الطاقة.
- ومهما كانت مجالات وتصنيفات الأداء محل التقويم فإن **عملية تقويم الأداء** تستند في تنفيذها على قواعد أساسية عدة لكي تكون عملية التقويم كفوءة وفاعلة وتحقق أهدافها، إذ يمكن تلخيصها بالآتي (الموسوي، 2014: 62):

1. **تحديد الأهداف**: إن إجراء تقويم الأداء إلى أية وحدة اقتصادية يقتضي التعرف على الأهداف التي نريد تحقيقها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق ويحدد ترتيبها بحسب أهميتها ومدى ارتباطها بالأهداف الأساسية.
2. **توفير المعايير والمؤشرات**: يعتمدُ تقويم الأداء على عدد من المعايير والمؤشرات لتحديد أهم الأسس في عملية دراسة مستوى الأداء لذلك يتطلب تحديد المتطلبات الأساسية متمثلة في

- تحديد المعايير وتحديد معدلاتها واختيار المعايير والمؤشرات المناسبة لدراسة الأداء في الوحدة الاقتصادية.
3. **توفير البيانات والمعلومات:** تُعدّ البيانات والمعلومات الركيزة الأساس لعملية تقويم الأداء لذا يجب أن تكون هذه البيانات والمعلومات دقيقة كما تُعدّ القاعدة الأساس للمقارنة بين المخطط والفعل وتحدد مدى تحقيق الأهداف وبذلك فإنّ البيانات تُعدّ محور عملية تقويم الأداء.
4. **وجود نموذج للتقويم:** أي النظام الذي يجري تصميمه بشكل يتناسب مع طبيعة النشاط المراد تقويمه من خلال تهيئة الوسائل وتحديد الأساليب الواجب تطبيقها وتحديد المعايير وتحديد أسلوب معين لقياس الأداء الفعلي.
5. **وجود جهاز مستقل وكفوء لتقويم الأداء:** يساعد على تنفيذ عملية تقويم الأداء بفاعلية ودقة عالية.
6. **تحديد مراكز المسؤولية:** عملية تقويم الأداء تتطلب معرفة مراكز المسؤولية لأجل الوصول إلى تفسير ملائم وتحليل يتصف بالدقة استناداً إلى تعريف المسؤولية إذ هي تمثل الالتزام أو التعهد الذي يلتزم به المروّس تجاه رئيسه عند تنفيذ عمل ما عهد له.
- ومما سبق من مجالات وقواعد عملية تقويم الأداء يمكن تلخيص أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها عملية تقويم الأداء بالآتي (الكرخي، 2001: 40-41)؛ (Needles, et al. 2002: 987)؛ (Maher, et al. 2008: 434)؛ (الشمري، 2010: 34):
1. تحديد مدى فاعلية الوظائف المنجزة داخل الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها من خلال الاعتماد على الموارد المتاحة لها وتنفيذ الخطط والسياسات المرسومة.
  2. الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط الوحدة الاقتصادية وأجراء تحليل شامل لها وبيان مسبباتها وذلك بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها.
  3. تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك من خلال قياس إنتاجية كل قسم من أقسام العملية الإنتاجية وتحديد انجازاته سلباً أو إيجابياً الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام تجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
  4. تحقيق أفضل النتائج المالية من خلال تحسين عمليات الإنتاج وجودة المنتجات وكذلك الحصول على رضا الزبائن وولائهم.
  5. الوقوف على مدى كفاءة استعمال الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقيق عائداً أكبر بتكاليف أقل وبنوعية أجود.
  6. تطوير مقاييس الأداء من خلال بيان حاجة الوحدة الاقتصادية لمؤشرات ومقاييس جديدة تتناسب مع التطورات الحاصلة في بيئة التصنيع الحديثة.
  7. تحقيق تقويم شامل للأداء الخاص بالوحدة الاقتصادية ثم الصناعة ثم القطاع وصولاً للتقويم الشامل.
  8. تهدف عملية تقويم الأداء بتحديد مدى سلامة وفاعلية نظم الاتصالات والمكافآت والحوافز الشخصية وبيان تأثيرها في تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.
  9. تصحيح الموازنة التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانيات المتاحة حيث تُشكل نتائج تقويم الأداء قاعدة معلومات كبيرة تساعد في رسم السياسات والخطط العملية البعيدة عن المزاجية والتقدير غير الواقعية.
- ومما تقدم من مجالات وقواعد أساسية وأهداف لعملية تقويم الأداء يتبين للباحث أهميتها الكبيرة والمتزايدة للوحدات الاقتصادية في ظلّ متغيرات وتحديات بيئة الأعمال المعاصرة وما تشكّله من تحدٍ كبير لقدرة هذه الوحدات على المنافسة والبقاء في السوق مع تعدد أشكال وصور المنافسة في ظلّ ما يشهده العالم من تطورات تكنولوجية واقتصادية وسياسية.
- ثالثاً: مؤشرات تدقيق الأداء:**

هناك مجموعة من مؤشرات قياس الأداء يتم من خلالها تدقيق أداء الوحدات الاقتصادية، وهي كما يأتي:

1. **الفاعلية (Effectiveness):** تعني الفاعلية قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها إذ يتطلب تحقيق الفاعلية مجموعة من الأساليب التي يجب أن تتسجم مع الأهداف المخططة المرسومة وبما يحققها وفق ما هو مطلوب (Maskell, 1989: 48)، وتتم الفاعلية من خلال بلوغ وتحقيق الأهداف والغايات من خلال طرائق العمل المعتمدة في التنفيذ ويتم ذلك بأقل التكاليف وضمن المواصفات القياسية المحددة مسبقاً (أبو ألتمن، 2005: 20).
2. **الكفاءة (Efficiency):** تعني الكفاءة أنها العلاقة بين المخرجات والمدخلات فالمخرجات تمثل السلع أو الخدمات أما المدخلات فإنها تمثل كل ما استعمل في إنتاج تلك المخرجات، إذ تهدف دراسة العلاقة بين المخرجات والمدخلات إلى انجاز الأعمال بأفضل أداء ممكن (Guan, et. Al, 2009: 269)، وكما يرتبط مفهوم الكفاءة بالاستعمال الأفضل للموارد المادية والبشرية، وتركز الكفاءة على طريقة انجاز الأهداف، كما تعني تنفيذ الخطط والسياسات المقررة لتحقيق الأهداف بأقل التكاليف وبما لا يؤثر في مستوى أو نوعية خدماتها (الجوراني، 2010: 53).
3. **الاقتصادية (Economy):** تعني الاقتصادية الأداء العلمي المنظم لشؤون الوحدة الاقتصادية والذي يسمح بتخفيض النفقات للحد الأدنى والتأكد من عدم وجود هدر بالأنفاق دون منفعة متحققة أي العلاقة بين الكلفة والمنفعة (الجوراني، 2010: 54)، ويمكن قياس هذه العلاقة بصورة أجمالية للوحدة الاقتصادية ككل أو بصورة جزئية لكل من مفاصلها ويمكن التأكيد على التركيز الجزئي الحاصل في التكلفة أو الأنفاق في الحالات التي يستند تحديد المردود الاقتصادي منها، كما يمكن التعبير عن الاقتصادية بأنها عبارة عن تقليل تكلفة المواد المستعملة في انجاز الأنشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة (الكبراتي، 2005: 88).
4. **البيئة (Environment):** تقسم بيئة الوحدات الاقتصادية على نوعين وهما: البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، فالبيئة الداخلية ترتبط بالأمور الداخلية من ظروف عمل وإنتاج وتشغيل وغيرها داخل الوحدة الاقتصادية، حيث تحلل البيئة الداخلية لتحديد مستويات الأداء ومجالات القوة والضعف بخصوص الموارد التي تتعامل معها في الوقت الحالي أو في المستقبل. أما البيئة الخارجية فإنها ترتبط بالأحداث والظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية سواء أكانت سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية والتي تؤثر في أدائها الحالي أو المستقبلي لذلك عملية تحليل البيئة الخارجية مهمة جداً للوحدة الاقتصادية لتحديد الفرص والتهديدات التي يمكن أن تتعرض لها (Naraynan & Nath, 2000: 97).

#### رابعاً: التدقيق ومسؤولية المدقق في ظل أسلوب التكلفة الخاص:

تعد معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAAS) الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وقواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين (CEPA) الصادرة من مجلس معايير الأخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين التابعان للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من أهم التشريعات الدولية التي تبين حقوق المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم منذ تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977 ولحد الآن، حيث تعد معايير التدقيق الدولية أداة للاتصال من جهة، ووسيلة لتقويم الأداء من جهة أخرى، الأمر الذي أكسبها أهميتها ودورها الفاعل في التدقيق الذي يزيد تأكيد أهمية معايير التدقيق التي نصت على وجوب امتناع العضو على إصدار تقريره عن القوائم المالية إلا إذا اتبع معايير التدقيق المتعارف عليها، وأي مخالفة لهذه المعايير يقع عبئ تسويقها على من خالفها، لذلك تتطلب معايير التدقيق من المدقق أن تكون إجراءاته مناسبة لاكتشاف التحريفات الجوهرية وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية ويجب أن يخطط المدقق هذه الإجراءات عن طريق سلوك يتسم بالشك المهني في مراحل التدقيق كافة، وقد تبني معيار التدقيق الدولي رقم 4400 الموسوم بـ (التكلفة بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية) مفهوم أسلوب التكلفة الخاص وحسب



الاتفاق المبرم مع الوحدة الاقتصادية، عليه فإن الاعتماد على معايير التدقيق توفر إرشادات مفيدة للمدقق تحدد ماهي واجباته ومسؤولياته تجاه الجهة التي كلفته (الموسوي، 2014 : 46).

فعندما يمارس المدقق عمله ويشعر في كتابة تقريره عليه أن يأخذ في الاعتبار الهدف من عملية التدقيق لأغراض خاصة مما يتطلب منه التعبير عن رأيه كخبير، ولذلك يجب أن يؤدي الفحص بأقصى درجات الدقة والعناية والتأكد من الأمور كافة لأن المسؤولية شاملة وليست في ضوء العناية المعقولة كما هو الحال بالنسبة للتدقيق لأغراض عامة، وعليه لا بد أن يكون حذراً في التعبير عن رأيه في التقرير. ويجب على المدقق الحصول على تعليمات مكتوبة من الزبون يوضح بها الغرض الأساس الذي من أجله يطلب التدقيق لأغراض خاصة ويحدد المدة الزمنية التي يستغرقها وغير ذلك من النقاط حتى يستطيع المدقق إخلاء مسؤوليته إذا حدث نزاع وعرض أمام القضاء (جمعة، 2012: 497-498). إذ أكدت معايير التدقيق والتأكد أنه يجب على المدقق أن يبين في رسالة الارتباط شروط الاتفاقية جميعها بشكل واضح سواء ما يتعلق منها بالإجراءات التي سيقوم بها أو الجهات التي ستعتمد تقريره وتحديد ماهي مسؤوليته تجاه هذه الجهات (الذنيبات، 2009: 263)، وعليه قبل الموافقة على إجراء المهمة التدقيقية لغرض خاص على المدقق أن يتأكد بأن هناك اتفاقاً مع الزبون يُحدد بدقة طبيعة المهمة وشكل التقرير ومضمونه (IFAC, 2005: 631)، حيث أن المدقق لا يقوم بإبداء أي تأكيد خلال مهمة التكليف الخاص وإنما يقدم تقرير بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، كما إن المستفيدين من التقرير يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق لأنفسهم ولهم استنتاجاتهم الخاصة من أعمال المدقق (جمعة، 2009: 154).

وحدد معيار التدقيق الدولي رقم (4400) الموسوم بـ "التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية" بأنه يجب أن يلتزم المدقق بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين وإن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق لمثل هذا النوع من التكليف هي: الأمانة، الموضوعية، الكفاءة، العناية المهنية، السرية، السلوك المهني، المعايير التقنية. أما الاستقلالية فإنها ليست من متطلبات التكليف بإجراءات متفق عليها، ومع ذلك فإن شروط وأهداف التكليف أو المعايير الوطنية قد تتطلب من المدقق الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المنوه عنها بقواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين، أما في حالة كون المدقق لا يتمتع بالاستقلالية فإن من الضروري بيان ذلك في تقرير الحقائق المكتشفة (371-372: ج2، 2010، IFAC).

#### خامساً: شروط التكليف الخاص وإجراءات التخطيط لعملية التدقيق:

حدد معيار التدقيق الدولي رقم (4400) الموسوم بـ "التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية" بأن يتأكد المدقق وممثلو الوحدة الاقتصادية والأطراف الأخرى المحددين الذين يستلمون نسخاً من تقرير الحقائق المكتشفة أن هناك فهم واضح يتعلق بالإجراءات المتفق عليها وشروطها حيث تتضمن ما يأتي (372: ج2، 2010، IFAC):

1. طبيعة التكليف متضمناً حقيقة أن الإجراءات المنفذة سوف لا تشكل عملية تدقيق أو اطلاع، عليه لا يتم أبداء أي ثقة.
  2. بيان الهدف من التكليف الخاص.
  3. تحديد المعلومات المالية التي ستشملها الإجراءات المتفق عليها.
  4. طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الخاصة المطبقة.
  5. الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة.
  6. القيود المفروضة على توزيع تقرير الحقائق المكتشفة وفي حالة تعارض تلك القيود مع المتطلبات القانونية إن وجدت فإن على المدقق عدم قبول التكليف.
- وهناك حالات يتم الاتفاق على الإجراءات بين المنظم وممثلي الجهة القطاعية وممثلي مهنة المحاسبة ففي هذه الحالة لا يستطيع المدقق مناقشة الإجراءات مع الأطراف كافة التي تستلم التقرير ففي مثل هذه الحالة يقوم المدقق بدراسة إمكانية مناقشة الإجراءات التي سيتم تطبيقها مع الممثلين

المناسبين للأطراف ذات العلاقة والاطلاع على مراسلات هذه الأطراف أو تزويدهم بمسودة لشكل التقرير الذي سوف يقوم بإصداره. كما إنَّ من مصلحة كل من الزبون والمدقق أن يقوم المدقق بإرسال كتاب الموافقة على التكاليف موثقاً فيه الشروط الرئيسية للمهمة، حيث إنَّ كتاب الموافقة على التكاليف يؤكد قبول المدقق بالمهمة ويساعد على تجنب أي سوء فهم يتعلق بأمر عدة كأهداف ونطاق المهمة ومدى مسؤوليات المدقق وشكل التقرير الذي سيتم إصداره. كما يتضمن كتاب الموافقة على التكاليف الأمور الآتية:

1. كشف بالإجراءات التي سيتم تنفيذها حسب الاتفاق الحاصل بين الأطراف المعنية.
2. بيان بأن توزيع تقرير الحقائق المكتشفة سيكون مقتصرًا على الأطراف الخاصة التي وافقت على تنفيذ الإجراءات، فضلاً عن ذلك يقوم المدقق بدراسة إمكانية إنَّ يرفع مع كتاب الموافقة على التكاليف مسودة لنموذج تقرير الحقائق المكتشفة الذي سيتم إصداره (272-273: ج 2, IFAC, 2010).

أما فيما يتعلق بإجراءات التخطيط لتنفيذ عملية التدقيق في ظل التكاليف الخاص **فيجبُ على المدقق تخطيط عمله بمجرد الاتفاق مع الزبون لكي يتم إنجاز المهمة بالشكل الفعال** (373: ج 2, IFAC, 2010)، إذ يتطلب التخطيط من المدقق ضرورة تحديد استراتيجية التدقيق الشاملة والمناسبة من خلال تحديد وتشخيص مواطن خطر التدقيق المتوقعة وحدود الأهمية النسبية للاخطاء ولاتمام هذا فإنَّ المدقق يعتمد عادة على المناقشات مع الزبون فضلاً عن الفحص التحليلي والمبدئي لسجلات الزبون وكذلك الدراسة والتقييم التمهيدي لنظام الرقابة الداخلية للزبون (توماس وهنكي، 1989: 262). كما إنَّ التخطيط لعملية التدقيق يساعد المدقق في تحقيق عدة أمور (الذنيبات، 2009: 137):

1. الحد من إمكانية حصول خلاف بين المدقق والزبون وذلك عن طريق توضيح الأمور الضرورية والمسؤوليات قبل البدء بعملية التدقيق.
  2. تمكين المدقق من الحصول على الأدلة الكافية والمناسبة وتقييم هذه الأدلة.
  3. توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة لتنفيذ عملية التدقيق بشكل مناسب مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفاعلية من خلال تقليل تكاليف التدقيق وتحديد الأمور الضرورية.
- وبعدَّ اتمام المدقق لعملية التخطيط يقوم بتلخيص نتائج إجراءات التخطيط بشكل مكتوبٍ ويطلق عادة على هذا الملخص مذكرة تخطيط التدقيق والتي تشمل على عدة أقسام منها التعرف المبدئي على نشاط الزبون والمناقشة مع المديرين المسؤولين بخصوص بعض الأمور المهمة وكذلك نتائج التقييم المبدئي لنظم الرقابة الداخلية وتقدير الأهمية النسبية المبدئية ومدى الاعتماد على العاملين في الوحدة الاقتصادية للزبون، بما في ذلك المدققين الداخليين وموازنة الوقت وتعيين مهمة كل عضو من أعضاء فريق التدقيق (توماس وهنكي، 1989: 273-274).

#### **سادساً: أهداف ونطاق التدقيق بتكاليف خاص:**

إنَّ الهدف من التكاليف بإجراءات متفق عليه قيام المدقق بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية وحسب الاتفاق المبرم بين المدقق والوحدة الاقتصادية أو أي أطراف أخرى ذات علاقة وتقديم تقريره بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، كما إنَّ المدقق لا يقوم بإبداء أي ثقة وبدلاً من ذلك فإنَّ المستفيدين من التقرير يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق لأنفسهم ويستنتجون استنتاجاتهم الخاصة من خلال أعمال المدقق، ولا بد أن يقتصر التقرير على الأطراف التي اتفقت على الإجراءات المطلوب إنجازها إذ إنَّ الآخرين الذين لا يدركون أسباب هذه الإجراءات قد يسيئون تفسير النتائج (371، ج 2: IFAC, 2010). وكان النظر للتدقيق على أنه وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتلاعب الموجود في الدفاتر والسجلات وإنَّ مهمة المدقق منحصرة في هذا المجال لكن في الوقت الحاضر تطورت الأهداف من عملية التدقيق وأصبحت أوسع وأشمل وأصبح ما يسمى بتقويم الأداء والتدقيق الشامل أو تدقيق الأداء ويركز الاتجاه الحديث على مفاهيم الكفاءة والمردود الاقتصادي وفاعلية الأداء بوصفها عناصر مترابطة

لتحقيق أفضل نتائج (الجعفري ، 2006 : 30). ويمكن تحديد جملة الأهداف الحديثة للتدقيق كالاتي (القاضي ودحود، 1999 : 15)؛ (عبد الله، 2004 : 40)؛ (المطارنة، 2006 : 19):

1. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد الانحرافات ومحاولة إيجاد الحلول لها من خلال تقديم المقترحات للزبون.
2. تقويم الأداء للوحدة الاقتصادية من خلال دراسة نتائج الوحدة بالمقارنة مع وحدات اقتصادية مماثلة لها أو مقارنة النشاط مع السنوات السابقة أو معايير موضوعية.
3. تحقيق أقصى منافع اقتصادية من خلال تطوير الوحدة الاقتصادية وزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تخفيض أو انعدام خطر التضليل في القوائم المالية.
4. المساهمة في تحقيق الرفاهية لجميع أفراد المجتمع، لأن هدف استمرار الوحدة الاقتصادية تحول من تعظيم الربحية إلى تحقيق الرفاهية الاجتماعية.

وبالنسبة لتحديد نطاق عمل المدقق في ظل التكلفة الخاص فإنه يحدد نطاق وفق الإجراءات التي تم الاتفاق عليها في التكلفة الخاص وبيبين المدقق في تقريره كل إجراء قام به ونتيجة ذلك الإجراء الذي قام به وإعطاء رأي محدد عن الإجراء المتفق عليها وفقاً للإجراءات المحددة سلفاً، وعند قيام المدقق بهذه الإجراءات عليه الالتزام بقواعد السلوك المهني كافة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين باستثناء الاستقلالية، إلا إذا نصت الاتفاقية على غير ذلك وعلى المدقق الإشارة في تقريره في حالة عدم الاستقلالية وأن يبين كذلك في رسالة الارتباط شروط الاتفاقية كلها بشكل واضح لاسيما ما يتعلق منها بالإجراءات التي سيقوم بها أو الأطراف التي سوف تعتمد تقريره ومسؤوليته تجاه تلك الأطراف (الذنيبات، 2009 : 264). ومن الضروري أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقتصر في القيام بتدقيق بند أو جزء لم يعهد إليه أصلاً تدقيقه وبذلك يحمي نفسه بوساطة العقد من أية مسؤولية قد تنسب إليه كهذه (عبد الله، 2004 : 33). وهناك حالات يتم فرض تغييرات على نطاق التدقيق من قبل الزبون وذلك حسب الظروف المحيطة والمتعلقة بالتكلفة، وهنا لابد للمدقق أن يحذر عندما يفرض الزبون قيود على نطاق التكلفة لأنه في مثل هذه الحالة قد يسعى تجاه منع أو إعاقة المدقق من اكتشاف تقديرات خاطئة ذات أهمية نسبية (William & Steven, 2008 : 632). عليه فإن نطاق التدقيق في التكلفة الخاص يحدد من خلال العقد بين الطرفين (رسالة الارتباط) بإجراءات متفق عليها سلفاً ويخضع المدقق في عمله لقواعد سلوك المهنة والمعايير التي تنظم عمل المهنة.

#### سابعا: إجراءات التدقيق وكتابة تقرير المدقق وفقاً للتكلفة الخاص:

تتضمن الإجراءات المطبقة في التكلفة الخاص بإنجاز إجراءات متفق عليها ما يأتي (الموسوي، 2014 : 53):

1. **الاستفسار والتحليل:** عملية توجيه أسئلة محددة إلى أشخاص لديهم معلومات حول جانب معين من جوانب نشاط الوحدة الاقتصادية وتوجه عادة إلى العاملين لدى الزبون كما أنها تتكرر عادة في كل خطوة من خطوات عملية التدقيق بدءاً من التخطيط التمهيدي للعملية إلى الاختبارات النهائية.
2. **إعادة الاحتساب والمقارنة والطرائق الكتابية الأخرى للتأكد من الدقة:** مراجعة العمليات الحسابية في المستندات والكشوفات لكي يتأكد المدقق من الدقة الحسابية للسجلات، حيث يقوم المدقق بعدة عمليات منها إعادة الجمع للتحقق من الإجماليات بأنها تتفق مع التفاصيل الواردة بها وغالباً ما يقتصر هذا الإجراء بأساليب جمع أدلة الإثبات الأخرى كفحص المستندات والمصادقات.
3. **الملاحظة:** تُعد طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات فغالبية العناصر أو الأمور الملموسة التي تهم المدقق يمكن ملاحظتها وغالباً ما يستعمل هذا الإجراء من إجراءات التدقيق في تحقيق واستيفاء أهداف التدقيق المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية وكذلك الوجود الفعلي من خلال مقارنة ما تم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر الزبون.

4. **الفحص:** يُعدّ الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة التدقيق الموثوق فيها والمفيدة ويمثل الفحص وسيلة موضوعية للتحقق من كمية ووصف الأصل، كما يكون وسيلة مفيدة لتقييم حالة أو جودة الأصل مع ذلك لا يُعدّ الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من الأصول مملوكة فعلاً من قبل الزبون.
5. **الحصول على المصادقات:** تُمثّل المصادقات إصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق، ونظراً للحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المدقق ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استعماله كثيراً بوساطة المدققين وبرغم ذلك تكون المصادقات دليلاً مكلفاً نسبياً عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائماً أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات، ولذلك لا يتم استعمال المصادقات في كل الحالات التي يصلح تطبيقها فيها (آرنز ولوبك، 2005: 246).

أما فيما يتعلق بكتابة التقرير، فيجب على المدقق أن يقوم بأعداد تقرير مكتوب يوضح الملاحظات والاستنتاجات بشكل ملائم على أن يكون التقرير سهل الفهم وخالي من اللبس والغموض ويتضمن المعلومات ذات الصلة بالموضوع ومؤيدة بإثباتات كافية، كما يجب أن تكون محتويات التقرير معروضة بأمانة وموضوعية ودقة وتكامل وبايجاز، ويمكن تحديد الصفات الأساسية لتقرير المدقق بما يأتي (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، 1999: 2):

1. شمولية تقرير المدقق على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف التدقيق.
  2. الدقة في البيانات المعروضة في التقرير وأن تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد وموثوق بها.
  3. الموضوعية في صياغة التقرير بشكل متوازن من حيث المحتوى والأسلوب، إذ ينبغي على المدقق أن يعرض الحقائق في تقريره بأمانة وبعيد عن أي تضليل.
  4. صياغة التقرير بشكل واضح وسهل القراءة والفهم واستعمال لغة مباشرة مفهومة لدى الطرف المستفيد من التقرير.
  5. لجعل التقرير مفيد يجب أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز بحيث لا يؤثر على الوضوح وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور التي تم ملاحظتها.
  6. انجاز تقرير المدقق في الوقت المحدد والمناسب لكي يتيح للأطراف المعنية الاستفادة منه.
  7. متابعة المدقق لتقريره للتأكد من اتخاذ الإجراءات من قبل الزبون لمعالجتها.
- كما إن من الضروري أن يتضمن تقرير التكاليف بإجراءات متفق عليها وصفاً للهدف من هذا التكاليف بتفصيل كافٍ وواضح لكي يتمكن القارئ من فهم طبيعة ومدى العمل المنجز. أما بالنسبة لعناصر تقرير المدقق فهي كالآتي<sup>1</sup>:
- ❖ عنوان التقرير واسم الجهة التي يوجه إليها التقرير.
  - ❖ تحديد المعلومات المالية وغير المالية المعنية التي طبقت عليها الإجراءات المتفق عليها.
  - ❖ بيان بأن الإجراءات المنفذة هي تلك التي تم الاتفاق عليها مع مستلم التقرير.
  - ❖ بيان بأن التكاليف قد أنجز وفقاً للمعيار الدولي القابل للتطبيق على التكاليف بإجراءات متفق عليها أو وفقاً للمعايير أو الممارسات الوطنية ذات العلاقة.
  - ❖ في حالات الملائمة، بيان بأن المدقق ليس مستقلاً عن الوحدة الاقتصادية.
  - ❖ تحديد الهدف من انجاز التكاليف بإجراءات متفق عليها، وتقديم كشف بالإجراءات المحددة التي تم انجازها.
  - ❖ تقديم وصفاً للحقائق المكتشفة من قبل المدقق وبضمنها تفاصيل وافية عن الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها.

1 - المصدر: معيار التدقيق الدولي رقم 4400 (B2: 374) (IFAC، 2010).

- ❖ بيان بأن الإجراءات المنجزة لا تشكل عملية تدقيق أو اطلاع لذا فإنه لم يتم أبداء أي ثقة.
  - ❖ بيان بأنه لو قدر للمدقق القيام بإنجاز إجراءات إضافية أو قيامه بعملية التدقيق أو الاطلاع، لكان من الممكن اكتشاف أموراً أخرى قد يكون من الواجب إظهارها في التقرير.
  - ❖ بيان بأن التقرير يقتصر على تلك الأطراف التي اتفقت على إنجاز الإجراءات.
  - ❖ بيان (وحسب الحالة)، أن التقرير يتعلق فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية وغير المالية وإن التقرير لا يشمل البيانات المالية للوحدة الاقتصادية.
  - ❖ تاريخ وعنوان التقرير وتوقيع المدقق.
- قد لا يقتصر تقرير المدقق في حالة التكاليف الخاص من قبل القطاع العام على تلك الأطراف التي اتفقت على إنجاز الإجراءات بل يكون أيضاً تحت متناول عدد واسع من الوحدات الاقتصادية للاستفادة منها مثل تقارير تقييم الأداء (375: 2 ج، 2010، IFAC).

### المبحث الثاني

### الدراسة التطبيقية Practical Study

سيتم في هذا المبحث تقييم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية لشركة واسط العامة للصناعات النسيجية باستعمال أسلوب التكاليف الخاص بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم (4400) في تحديد نطاق التدقيق وطريقة عرض تقرير المدقق عن الحقائق المكتشفة، عليه تم تقسيم هذا المبحث على الفقرات الآتية:

#### أولاً: التعريف بالشركة محل تطبيق البحث:

تُعَدُّ شركة واسط العامة للصناعات النسيجية واحدة من أهم الشركات الرئيسة التابعة لوزارة الصناعة والمعادن المتخصصة في مجال الصناعات النسيجية في العراق، إذ تأسست الشركة بموجب الاتفاقية العراقية السوفيتية بتاريخ 1959/3/16 وبدأ الإنتاج الفعلي في 1966/10/1، وقد تكونت من معملين هما: معمل الحياكة، ومعمل الغزل والنسيج، حيث بدأ معمل الحياكة في الإنتاج عام 1966 ومعمل الغزل والنسيج عام 1970<sup>2</sup>. وقد مرت الشركة بمراحل تطور عديدة كان آخرها في 2001/7/1 وهو استحداث شركة واسط العامة للصناعات النسيجية بموجب قرار من مجلس الوزراء آنذاك. وتُعَدُّ الشركة شركة عامة لأغراض قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1997، وهي وحدة اقتصادية إنتاجية مملوكة ذاتياً ومملوكة للدولة بالكامل تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية والاستقلال المالي والإداري وتعمل على وفق أسس اقتصادية تهدف إلى المساهمة في دعم الاقتصاد الوطني وتنميته لإنتاج سلع معتدلة الثمن بما يتفق مع سياسة التصنيع وأهداف خطة التنمية لسد الاحتياج وتوفير مصادر التمويل والعملات الأجنبية لتغطية احتياجات النشاط الصناعي، إذ تتمثل منتجاتها بالأقمشة والغزول القطنية والتركيبية والملابس الخارجية والداخلية المحاكاة القطنية والتركيبية فضلاً عن الفانيلات والجواريب<sup>3</sup>.

#### ثانياً: تقييم الخطط والسياسات الإنتاجية للشركة محل البحث للسنوات (2010، 2011، 2012):

تنتج الشركة في مصنعها (مصنع الغزل والنسيج، ومصنع الحياكة) منتجات عديدة ومتنوعة، إذ ينتج مصنع الغزل والنسيج أقمشة البازة بأنواعها البيضاء والمطبوعة والخام الأسمر وأقمشة البوبلين الأبيض والأسود والمطبوع، كذلك أقمشة البازة مبرد وقماش السراشق والكتيم وقاعدة الناموسية وشرشف مخدة وغيرها من الأقمشة المختلفة، علماً إن غالبية هذه المنتجات تنتج بدرجتين من النوعية (أولى، وثانية)، فضلاً عن إنتاج الغزول القطنية والحبال القطنية بمختلف النمر، أما مصنع الحياكة فينتج مختلف أنواع الأقمشة والملابس الخارجية المحاكاة الرجالية والنسائية والولادية فضلاً عن الألبسة الداخلية (الفانيلات) وغطاء الرأس (البيريه العسكرية) وأقمشة البرلون والدايولين والنجرس والدريس وغيرها. ومن خلال الزيارات الميدانية والاطلاع على واقع الخطط والسياسات الإنتاجية للشركة محل البحث تبين أن العديد من منتجاتها أصبح

2 المصدر: (وزارة الصناعة، المؤسسة العامة لصناعة الغزل والنسيج، تقرير المسح الصناعي، 1972، ص 3).

3 المصدر: (شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، النظام الداخلي، 2004، ص 2 - 4).



يُعاني من التدهور والتدني في مستويات الإنتاج والمبيعات، بينما توقف إنتاج بعضها الآخر بسبب التأثيرات السلبية المفاجئة الناجمة عن التدهور الهيكلي للبنى التحتية في عموم الصناعة العراقية وما تواجهه من منافسة قوية للمنتجات الأجنبية من حيث الجودة والسعر خصوصاً بعد التحولات السياسية والاقتصادية التي أعقبت أحداث نيسان 2003 في العراق.

اذ يوضح الجدول رقم (1) الطاقات الإنتاجية ونسب استغلالها خلال السنوات (2010، 2011، 2012)، والإنتاج الفعلي ونسب التغير خلال تلك السنوات، إذ يتضح من هذا الجدول التدني الكبير في نسب استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة مقارنةً بالطاقات المخططة، فضلاً عن الانحراف الكبير جداً في نسب الإنتاج الفعلي مقارنةً بالإنتاج المخطط ولجميع منتجات الشركة التي تُنتج في معملها مما يؤثر عن وجود خلل كبير في وضع الخطط والسياسات الإنتاجية للشركة الأمر الذي يستلزم إجراء عملية تقويم لهذه الخطط والسياسات بتكليف خاص لمدقق خارجي للوقوف على مدى كفاءتها وفعاليتها.

الجدول رقم (1): الطاقات الإنتاجية ونسب استغلالها خلال السنوات (2010، 2011، 2012)<sup>4</sup>

| السنة | نوع المنتج            | وحدة القياس | الطاقة التصميمية (1) | الطاقة المتاحة (2) | الطاقة المخططة (3) | الإنتاج الفعلي (4) | نسب الاستغلال % |     |     |     |     |
|-------|-----------------------|-------------|----------------------|--------------------|--------------------|--------------------|-----------------|-----|-----|-----|-----|
|       |                       |             |                      |                    |                    |                    | 1/4             | 2/4 | 3/4 | 1/3 | 2/3 |
| 2010  | أقمشة قطنية منسوجة    | الف / متر   | 23000                | 16100              | 4127               | 2636               | 11              | 16  | 64  | 18  | 26  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 1684               | 7               | 10  | 25  | 29  | 41  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 2739               | 12              | 17  | 46  | 26  | 37  |
| 2010  | أقمشة خارجية محاكاة   | الف / متر   | 5878                 | 4115               | 790                | 363                | 6               | 9   | 46  | 13  | 19  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 189                | 3               | 5   | 24  | 13  | 19  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 300                | 5               | 7   | 44  | 11  | 16  |
| 2010  | أقمشة البرلون         | الف / متر   | 5770                 | 4039               | 200                | 28                 | 0.49            | 1   | 14  | 3   | 5   |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 20                 | 0.35            | 1   | 10  | 3   | 5   |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 100                | 0.4             | 0.5 | 22  | 2   | 2   |
| 2010  | ملابس خارجية محاكاة   | الف / قطعة  | 2128                 | 1490               | 477                | 342                | 16              | 23  | 72  | 22  | 32  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 88                 | 4               | 6   | 18  | 4   | 32  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 200                | 3               | 4   | 35  | 9   | 13  |
| 2010  | البسة داخلية (فانيلا) | الف / قطعة  | 6252                 | 4265               | 1560               | 690                | 11              | 16  | 44  | 25  | 37  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 815                | 13              | 19  | 39  | 33  | 49  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 1034               | 17              | 24  | 47  | 35  | 51  |
| 2010  | الجواريب              | الف / زوج   | 2500                 | 1750               | 1225               | 436                | 17              | 25  | 36  | 49  | 70  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 128                | 5               | 7   | 10  | 49  | 70  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 270.1              | 11              | 15  | 27  | 40  | 57  |
| 2010  | البيرية               | الف / قطعة  | 500                  | 350                | 240                | 178                | 36              | 51  | 74  | 48  | 69  |
| 2011  |                       |             |                      |                    |                    | 44                 | 9               | 13  | 18  | 48  | 69  |
| 2012  |                       |             |                      |                    |                    | 143.5              | 29              | 41  | 60  | 48  | 69  |

كما يوضح الجدول رقم (2) الإنتاج الفعلي ونسب التغير فيه على مدى سنوات الدراسة الثلاث، إذ يتبين التغير الكبير في نسب الأداء بالارتفاع والانخفاض من سنة إلى أخرى الأمر الذي يستدعي نوعاً خاصاً من الدراسة والتحليل بأسلوب مناسب.

الجدول رقم (2): الإنتاج الفعلي ونسب التغير للمنتجات خلال السنوات (2010، 2011، 2012)<sup>5</sup>

| نوع المنتج         | وحدة القياس | كمية الإنتاج الفعلي |          |          |          |  | نسب التغير % |          |          |
|--------------------|-------------|---------------------|----------|----------|----------|--|--------------|----------|----------|
|                    |             | السنة السابقة (1)   | 2010 (2) | 2011 (3) | 2012 (4) |  | 1-2<br>1     | 2-3<br>2 | 3-4<br>3 |
| أقمشة قطنية منسوجة | متر         | 4514000             | 2636000  | 1684400  | 2739000  |  | (42)         | (36)     | 62       |

4 المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة / شعبة التكاليف.

5 المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة / شعبة التكاليف.

|      |      |      |         |        |        |         |      |                       |
|------|------|------|---------|--------|--------|---------|------|-----------------------|
| 58   | (48) | (32) | 300000  | 189200 | 363000 | 534000  | متر  | أقمشة خارجية محاكاة   |
| 10   | (29) | (79) | 22000   | 20000  | 28000  | 135000  | متر  | أقمشة البرلون         |
| (63) | (45) | 3    | 69900   | 189200 | 342000 | 332000  | قطعة | ملابس خارجية محاكاة   |
| 27   | 18   | (34) | 1034000 | 814500 | 690000 | 1040000 | قطعة | ألبسة داخلية (فانيلا) |
| 226  | (75) | 9    | 143500  | 44000  | 178000 | 163000  | قطعة | البيرية               |
| 112  | (71) | (47) | 270100  | 127500 | 436000 | 820000  | زوج  | الجواريب              |

بينما يوضح الجدول رقم (3) كمية الخامات الرئيسية المستعملة في الإنتاج لسنوات الدراسة الثلاث، إذ يبين الكميات المستعملة من المواد الخام (مقاسة بالكيلو غرام) لإنتاج الأصناف المختلفة من منتجات الشركة، كما يتضح من الجدول تفاوت معدلات استعمال الخامات من سنة إلى أخرى. الجدول رقم (3): كمية الخامات الرئيسية المستعملة في الإنتاج خلال السنوات (2010، 2011، 2012)<sup>6</sup>

| معدل استعمال الخامات إلى الإنتاج الفعلي / كغم |       |       | كمية الخامات الرئيسية المستعملة / كغم |          |          | كمية الإنتاج الفعلي / كغم |          |          | الخامات الرئيسية المستعملة           | وحدة القياس | نوع المنتج            |
|-----------------------------------------------|-------|-------|---------------------------------------|----------|----------|---------------------------|----------|----------|--------------------------------------|-------------|-----------------------|
| 3/6                                           | 2/5   | 1/4   | 2012 (6)                              | 2011 (5) | 2010 (4) | 2012 (3)                  | 2011 (2) | 2010 (1) |                                      |             |                       |
| 0.181                                         | 0.180 | 0.173 | 495460                                | 303170   | 456477   | 2739000                   | 1684400  | 2636000  | غزل قطنية وقطن شعر                   | متر         | أقمشة قطنية منسوجة    |
| 0.153                                         | 0.146 | 0.089 | 3367                                  | 2911     | 2482     | 22000                     | 20000    | 28000    | غزل نايلون برلون                     | متر         | أقمشة البرلون         |
| 0.094                                         | 0.078 | 0.082 | 13520                                 | 3426     | 14658    | 143500                    | 44000    | 178000   | غزل صوف خام                          | قطعة        | البيرية               |
| 0.074                                         | 0.067 | 0.062 | 5180                                  | 12749    | 21123    | 69900                     | 189200   | 342000   | غزل اكريلك وغزل قطنية محررة          | قطعة        | ملابس خارجية محاكاة   |
| 0.244                                         | 0.212 | 0.232 | 252667                                | 172979   | 159893   | 1034000                   | 814500   | 690000   | غزل قطنية ممشطة وأقمشة قطنية مستوردة | قطعة        | ألبسة داخلية (فانيلا) |
| 0.047                                         | 0.048 | 0.046 | 12730                                 | 6178     | 19923    | 270100                    | 127500   | 436000   | غزل اكريلك وغزل قطن محرر وغزل قطن    | زوج         | الجواريب              |

### ثالثاً: نموذج مقترح لتقرير تقويم الأداء وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص:

في ضوء البيانات والمعلومات الواردة في الجداول (1، 2، 3) من الفقرة ثانياً أعلاه، يقوم الباحث بصياغة مقترح تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية وفقاً لأسلوب التكلفة الخاص بهدف تطوير وزيادة كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية.

#### 1- نموذج مقترح لكتاب (عقد) التكلفة الخاص:

يضع الباحث صيغة مقترحة لكتاب التكلفة الخاص بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم (4400) كما يأتي:

إلى مجلس إدارة شركة واسط العامة للصناعات النسيجية، إن هذا الكتاب يؤكد فهمنا لشروط وأهداف مهمتنا وطبيعة وحدود الخدمة التي سوف نقدمها، سنقوم بإنجاز مهمتنا وفقاً للمعايير الدولية والمحلية المعتمدة القابلة للتطبيق على تقويم أداء الخطط والسياسات الإنتاجية وسوف نشير لها في تقريرنا.

لقد وافقنا على انجاز الإجراءات الآتية وتقديم تقرير إليكم بالحقائق المكتشفة نتيجة عملنا:

6 المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة / شعبة التكاليف.

- أ. التأكد من إعداد الخطط والسياسات الإنتاجية في الشركة وفقاً للمعايير والمواصفات المحلية المعتمدة من قبل وزارة الصناعة والمعادن العراقية.
- ب. الاطلاع على السجلات والمستندات والوثائق كافة وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال التدقيق يتم طلبها.
- ج. ينبغي على الشركة تقديم الوثائق كافة المتعلقة بالإجراءات التي سيتم تنفيذها.
- د. تحديد مدى تطبيق الخطط والسياسات الإنتاجية خلال السنوات/2010، 2011، 2012 من خلال المقارنة وتحديد نسب التطور ونسب استغلال الطاقات.
- هـ. يتم إجراء المقابلات مع مسؤولي الأقسام والإدارة والعاملين داخل الشركة. إن الإجراءات التي سنقوم بإنجازها مقصورة لمساعدتكم في بيان مدى تطبيق الشركة الخطط والسياسات الإنتاجية وتحديد المقترحات والحلول لتطبيق الخطط والسياسات الإنتاجية بشكل صحيح، ولا يكون استعمال تقريرنا لأي هدف آخر وإنه لمعلوماتكم فحسب.
- كما إن الإجراءات التي سنقوم بإنجازها سوف لأتشكل عملية تدقيق أو اطلاع وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير المحلية المعتمدة القابلة للتطبيق على تقويم الخطط والسياسات الإنتاجية، وبناءً عليه فسوف لا يتم إبداء أي ثقة.
- أننا نتطلع للتعاون مع موظفيكم ونحن واثقون بأنهم سوف يقومون بتزويدنا بأية سجلات أو مستندات أو معلومات أخرى يتم طلبها ولها علاقة بمهمتنا.
- إن أتعابنا والتي سيتم المطالبة بها حسب تقدم العمل مبنية على أساس الوقت الذي يحتاجه الأشخاص المكلفون بالمهمة إضافة للمصاريف الأخرى علماً بأن أتعاب الساعة الواحدة للشخص تختلف حسب درجة المسؤولية والخبرة والمهارة المطلوب تقديمها.
- يرجى توقيع وإعادة النسخة المرفقة من هذا الكتاب للدلالة على أنه يتفق مع فهمكم لشروط التكليف ومن ضمنها الإجراءات الخاصة التي تم الاتفاق على قيامنا بإنجازها.
- الشركة (X) للتدقيق أو مكتب التدقيق (X): (المدقق)
- توقيع ممثل الشركة أو المكتب (X): (المدقق)
- نفيد استلامه وقبوله عن شركة واسط العامة للصناعات النسيجية
- التوقيع:
- الاسم وعنوان الوظيفة: (المدير العام)
- التاريخ: 20XX/X/X

## 2- نموذج مقترح لكتابة التقرير:

يمكن كتابة التقرير عن شركة واسط العامة للصناعات النسيجية وكما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 4400 بشكل الآتي:

الموضوع: تقويم الخطط والسياسات الإنتاجية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية إلى: شركة واسط العامة للصناعات النسيجية

لقد قمنا بإنجاز الإجراءات المتفق عليها معكم والمذكورة أدناه والمتعلقة بتقويم الأداء للخطط والسياسات الإنتاجية لشركة واسط العامة للصناعات النسيجية للسنوات (2010، 2011، 2012) والمبينة في الكشوفات المرفقة، لقد باشرنا مهمتنا وفقاً للمعايير الدولية والمعايير المحلية المعتمدة القابلة للتطبيق على تقويم الأداء للخطط والسياسات الإنتاجية، وقد اقتصر إنجاز الإجراءات على مساعدتهم في تقييم صحة تقويم الخطط والسياسات الإنتاجية وأدناه ملخصاً لها:

1. بعد الحصول على معلومات الأداء للخطط والسياسات الإنتاجية للسنوات (2010، 2011، 2012)، والمعد من قبل شركة واسط العامة للصناعات النسيجية قمنا بالتحقق من صحة تلك المعلومات.

2. قمنا بمقارنة العديد من أنشطة الشركة وكما موضحة أدناه للسنوات (2010، 2011، 2012) وتحديد نسب التطور ونسب استغلال الطاقات وقياس مدى تحقيق الأهداف الخطط والسياسات الإنتاجية.

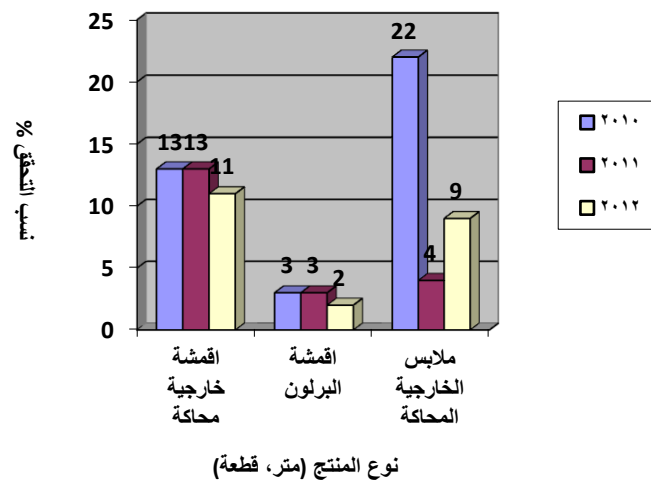
3. لقد قمنا بالحصول على المعلومات الكافية من العاملين والأقسام المعنية عن نتائج نشاط الشركة للسنوات (2010، 2011، 2012).

وأدناه تقريراً بما تم اكتشافه:

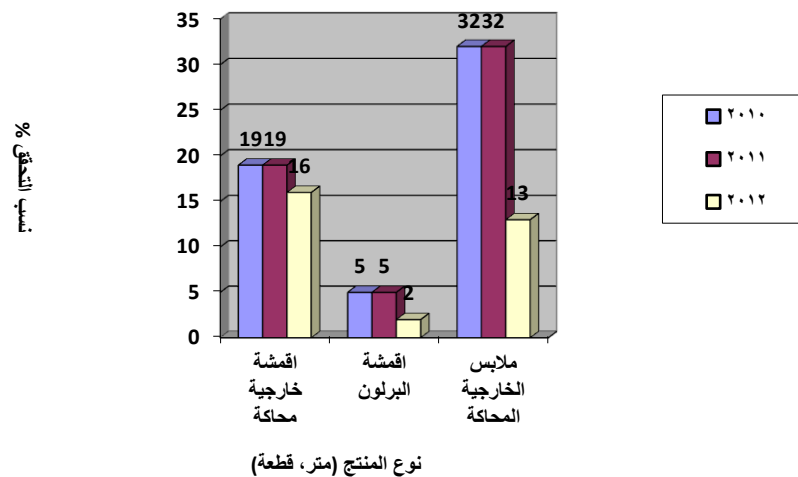
لم تُحقق شركة واسط العامة للصناعات النسيجية خلال سنوات التقويم السياسات والخطط الإنتاجية وكذلك أهدافها المتمثلة برفع الكفاءة الإنتاجية بنسبة 4% وزيادة طاقاتها الفعلية، وتم دراسة ذلك كما يأتي:

1. عدم اعتماد الشركة على أسس علمية لتحديد الطاقات المتاحة للإنتاج حيث تم تحديدها بنسبة (70%) تقريباً من الطاقات التصميمية خلال سنوات التقويم دون الأخذ بالعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على نشاط الشركة لكل سنة من سنوات التقويم، وقد بررت الشركة ذلك إلى اعتمادها على خبرتها العملية وموافقة الوزارة على تحديد الطاقات، وانخفاض نسبة الطاقات المخططة مقارنة بالطاقات التصميمية والمتاحة وخاصة منتجات (الأقمشة الخارجية المحاكاة، أقمشة البرلون، الملابس الخارجية المحاكاة) خلال سنوات التقويم وكما موضح في المخططات رقم (1، 2) بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (1):

المخطط رقم (١)  
نسب الطاقات المخططة الى التصميمية

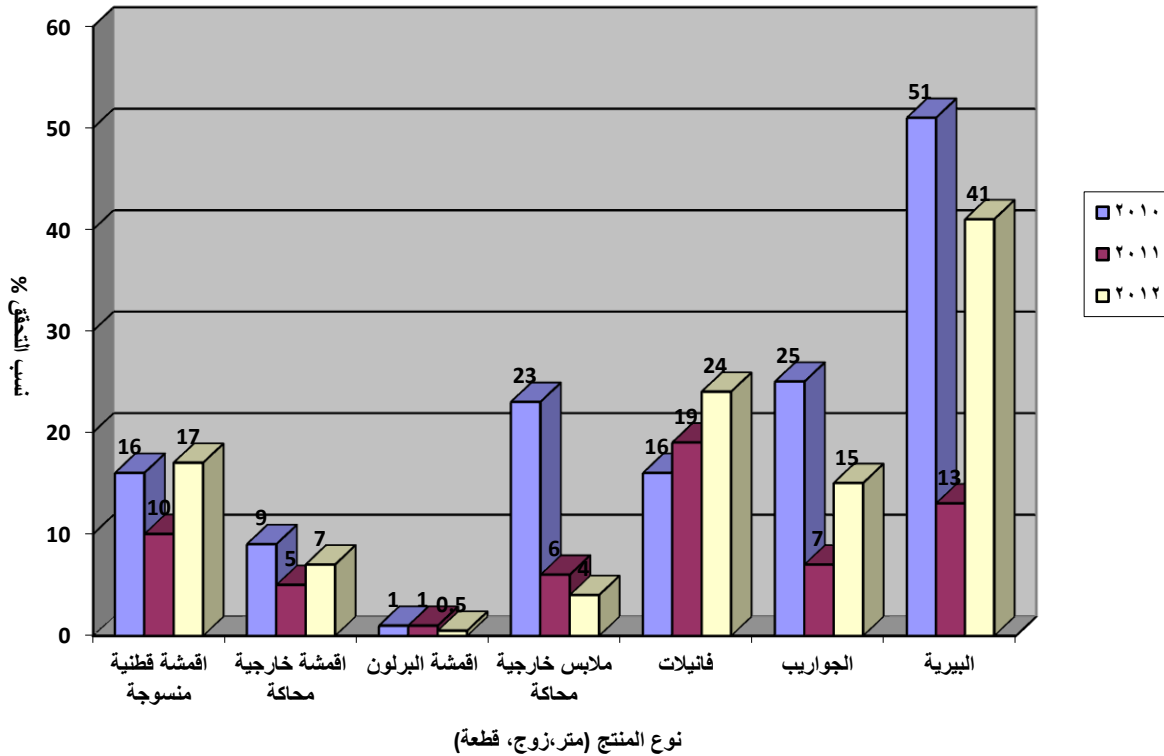


المخطط رقم (٢)  
نسب الطاقات المخططة إلى المتاحة

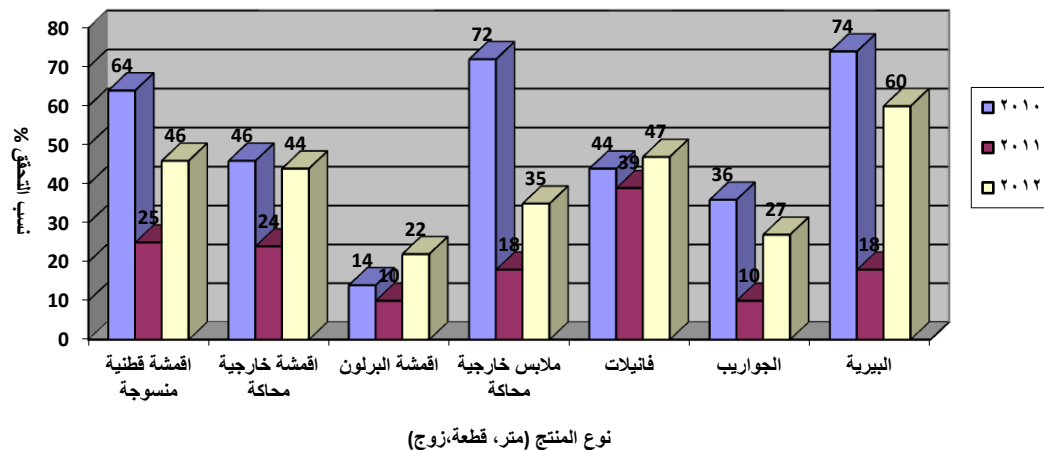


2. التفاوت الكبير بنسب استغلال الطاقات الإنتاجية الفعلية مقارنة بالطاقات المتاحة والمخططة للشركة وعلى مستوى كل منتج وكما موضح في المخططات رقم (3،4) بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (1):

المخطط رقم (٣)  
نسب تحقق الانتاج الفعلي إلى الطاقة المتاحة



المخطط رقم (٤)  
نسب تحقق الانتاج الفعلي إلى الطاقة المخططة



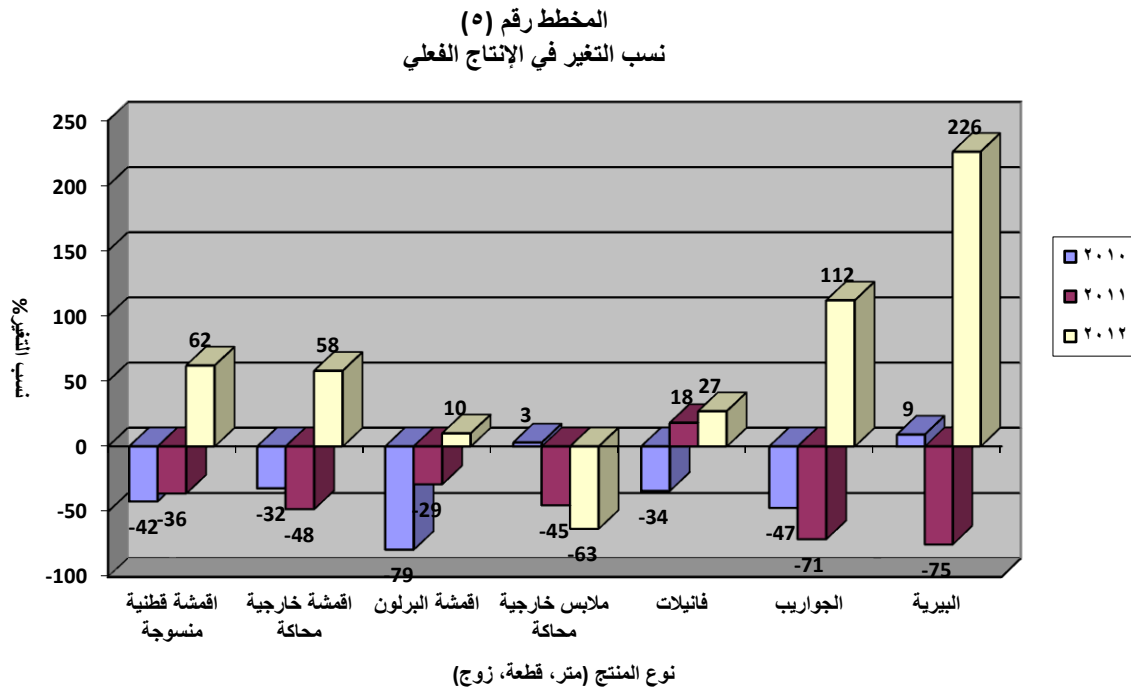
ومن خلال ما تقدم يتضح للباحث أنَّ سبب التفاوت والانخفاض بنسب استغلال الطاقات يعود إلى الآتي:

- تذبذب الحصول على المواد الأولية بسبب عدم ضبط عملية الشراء وتحديد المتطلبات اللازمة للإنتاج والتنسيق مع الموردين وفق برامج توريد منتظمة.

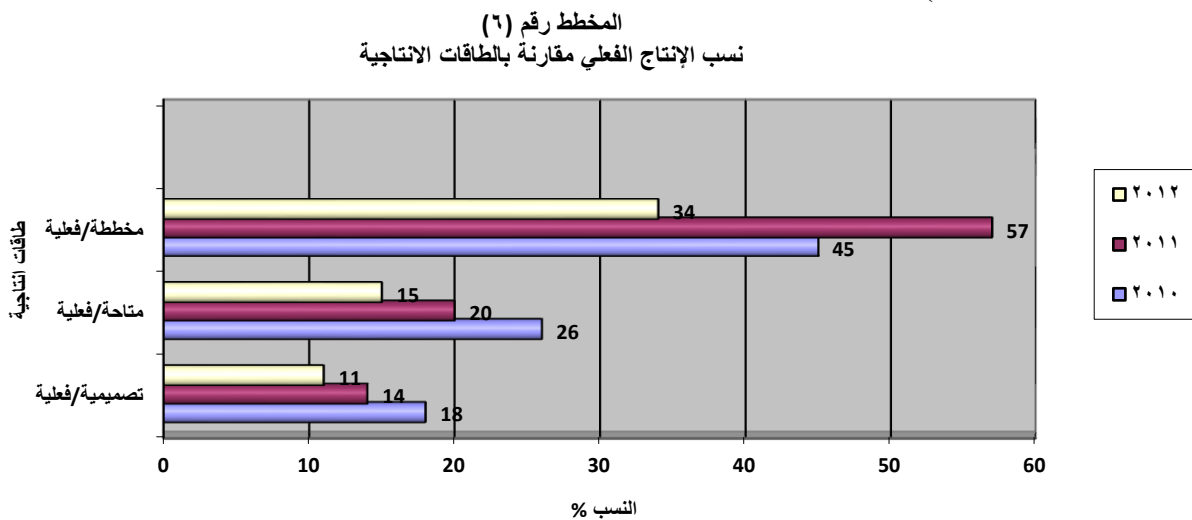


- التغيير بمستوى الطلب على منتجات الشركة بسبب عدم دراسة المنتجات المنافسة وتحديد رغبات الزبون.
- تأثير العوامل الخارجية مثل انقطاع التيار الكهربائي على مستوى الطاقات الإنتاجية.

3. انخفاض نسبة التغيير لمعظم المنتجات الفعلية خلال السنتين / 2010، 2011 وارتفاعها بشكل جيد لغالبية المنتجات خلال سنة / 2012 مقارنة بالسنوات السابقة حيث لم تشهد الشركة أي تطور بالإنتاج وكما موضح في المخطط رقم (5) بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (2):



4. المخطط رقم (6) يوضح نسبة الإنتاج الفعلي مقارنة بقيمة الطاقات الإنتاجية (التصميمية، المتاحة، المخططة) لسنوات الدراسة:

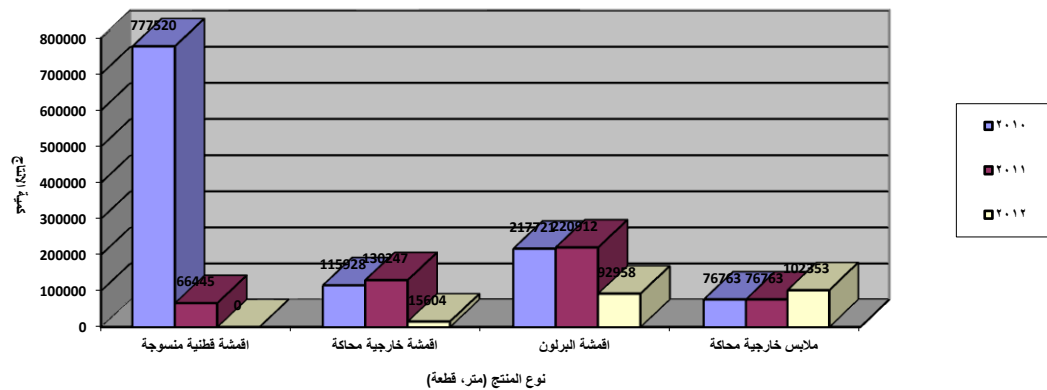


- ومن المخطط رقم (6) الموضحة تفاصيله في الملاحق المرفقة يتضح ما يأتي:
- انخفاض نسبة الطاقة الإنتاجية الفعلية مقارنة بالطاقة التصميمية حيث بلغت (18%، 14%، 11%) على التوالي خلال سنوات الدراسة.

- انخفاض نسبة الطاقة الإنتاجية الفعلية مقارنة بالطاقة المتاحة حيث بلغت (26% ، 20% ، 15%) على التوالي خلال سنوات الدراسة.
- انخفاض نسبة الطاقة الإنتاجية الفعلية مقارنة بالطاقة المخططة حيث بلغت (45% ، 57% ، 34%) على التوالي خلال سنوات الدراسة.

5. المخطط رقم (7) يوضح كميات الإنتاج الجاهز (الراكد) خلال سنوات التقويم كما يلي:

المخطط رقم (٧)  
الإنتاج الراكد



ومن المخطط رقم (7) أعلاه يتضح ما يأتي:

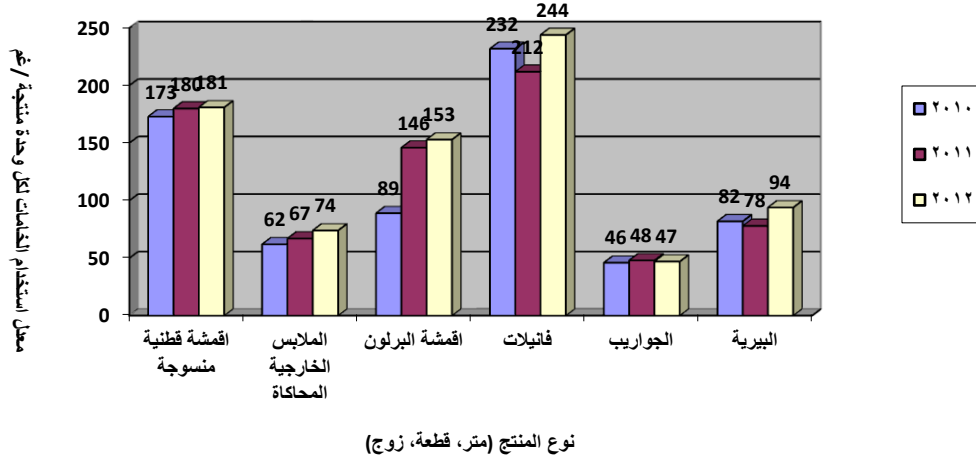
- ارتفاع كميات الإنتاج الراكد في مخازن الشركة خلال سنوات التقويم مما يظهر عدم قدرة الشركة على تصريف منتجاتها.
- عدم وجود إنتاج راكم من الأقمشة القطنية المنسوجة خلال سنة/2012 وذلك لانخفاض إنتاجها.

تكدس الخزين لدى الشركة وذلك يعود لعدم دراستها للطلب بشكل صحيح.

6. المخطط رقم (8) يوضح ارتفاع معدل استعمال الخامات (المواد الأولية) المستعملة في الإنتاج

خلال سنوات التقويم وعدم وجود محددات (أوزان معيارية) للخامات المستعملة لكل منتج لدى الشركة بالاعتماد على البيانات الواردة في الجدول رقم (3):

المخطط رقم (٨)  
معدل استخدام الخامات

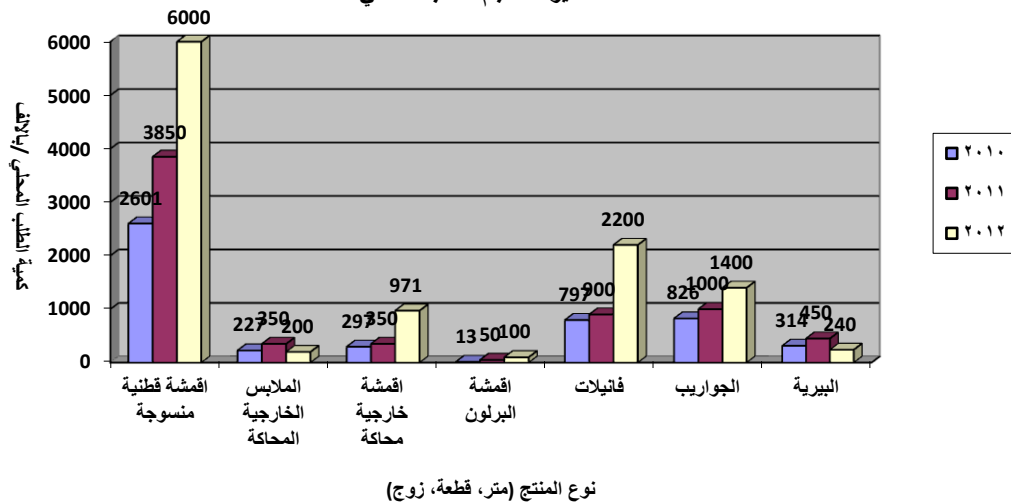


من المخطط رقم (8) أعلاه يُلاحظ:

- عدم الدقة في اعتماد معدل استعمال الخامات لكل وحدة منتجة.

7. • يؤثر ذلك تفاوت في جودة المنتج وعدم ثباتها.  
قيام الشركة بإعداد دراسة حول تقديرات الطلب وحجم السوق على منتجاتها ومدى مساهمة الشركة في تغطية الحاجة المحلية خلال سنوات التقويم والمخطط أدناه يوضح ذلك:

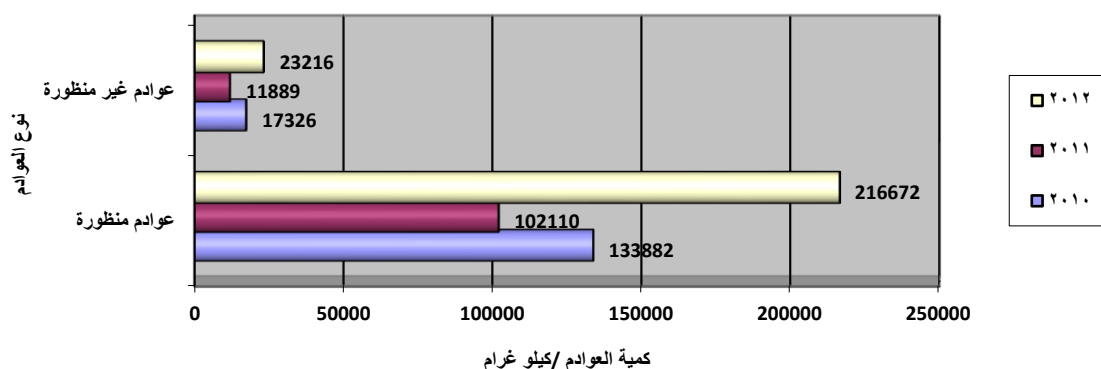
المخطط رقم (٩)  
تقديرات حجم الطلب المحلي



وَمِنْ خِلالِ تَحْلِيلِ الْمَخْطُوطِ رَقْمَ (9) أَعْلَاهُ يَتَضَحُّ مَا يَأْتِي:

- اعتماد الشركة في تقديراتها على أساس بعض شرائح السوق المستفيدين والذين تم إبرام عقود معهم خلال سنوات التقويم وهم (وزارة الدفاع 35%، وزارة الداخلية 10%، السوق المحلي 55%).
  - عدم وجود بيانات عن تفضيلات شرائح المجتمع.
  - عدم وجود تقديرات للطلب في الأسواق العالمية.
  - عدم وجود معلومات دقيقة عن حجم الطلب المحلي وعدم وجود دراسات ميدانية لتقديرات السوق المستقبلية.
8. المخطط رقم (10) يمثل كميات مخلفات الإنتاج المنظورة وغير المنظورة بموجب تقارير الإنتاج لسنوات التقويم:

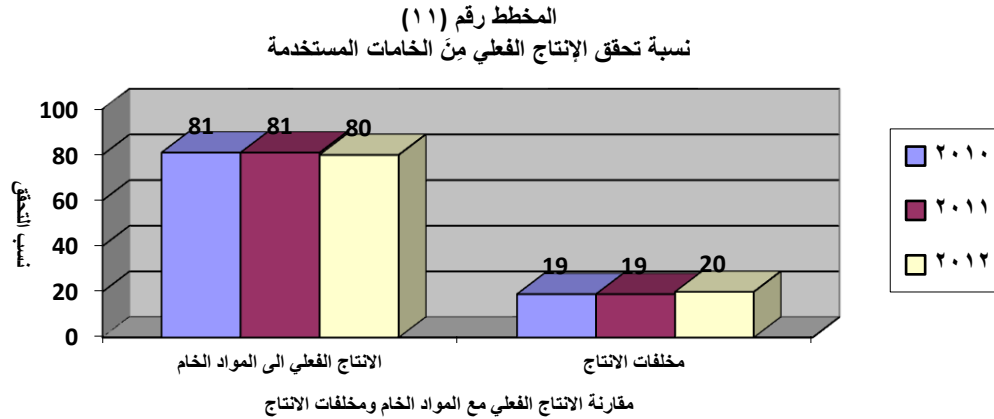
المخطط رقم (١٠)  
مخلفات الإنتاج المنظورة وغير المنظورة



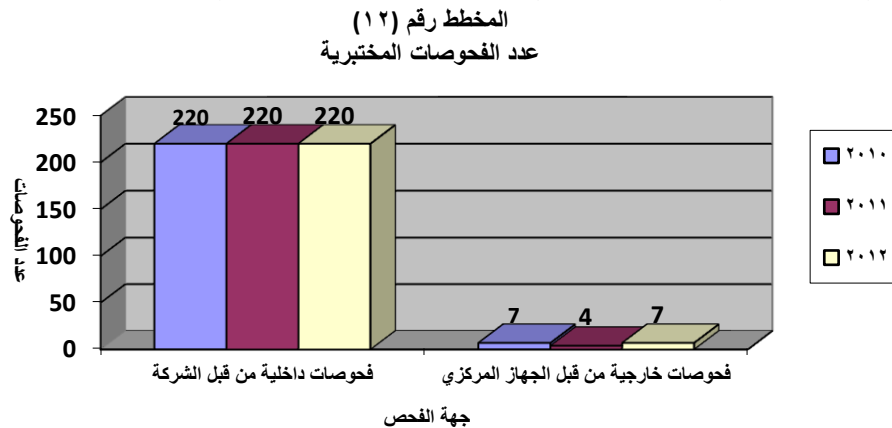
مِنَ المخطط رقم (10) أعلاه يتضح ما يأتي:

- الزيادة المستمرة في كمية مخلفات الإنتاج للعوادم المنظورة وغير المنظورة لسنوات التقويم بسبب قدم المكائن.

- قلة كفاءة العاملين وعدم الخبرة الكافية والتدريب أدى إلى ظهور كميات كبيرة من مخلفات الإنتاج.
  - عدم تنمية روح المبادرة والابتكار لدى العاملين لتفادي تلك المخلفات.
9. المخطط رقم (11) يمثل مقارنة كمية الخامات المستخدمة وكمية الإنتاج الفعلي المتحقق خلال سنوات التقويم وتحديد نسبة تحقق المنتج (الإنتاج الفعلي) من المواد الخام وطرح المتبقي كمخلفات إنتاج:



- من المخطط رقم (11) أعلاه يتضح ما يأتي:
- بلغت نسبة الإنتاج إلى المواد الخام خلال سنوات الدراسة بحدود (81%).
  - بلغت نسبة مخلفات الإنتاج خلال سنوات الدراسة بحدود (19%).
  - إن نسبة المخلفات المسموح بها هي (21%).
  - عدم وجود خطط لدى الشركة لخفض نسب مخلفات الإنتاج من خلال رفع مستوى جودة العمل.
10. المخطط رقم (12) يمثل أعداد الفحوصات المختبرية لمنتجات الشركة داخلية (مختبرات الشركة) وخارجية (الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية):



- من المخطط رقم (12) أعلاه يتضح ما يأتي:
- ثبات عدد الفحوصات المختبرية الداخلية من قبل مختبرات الشركة.
  - وانخفاض فحوصات الجهاز المركزي للتقييس والسيطرة النوعية خلال سنة 2011 مقارنة بالسنوات الأخرى.
  - نتائج الفحوصات أعلاه كانت مطابقة ومستوفية للمتطلبات الأساسية.
  - عدم تأثير نتائج الفحص المختبري بجودة المنتج ومعالجة الخلل.

**خلاصة الرأي:**

لقد وجدنا أن شركة واسط العامة للصناعات النسيجية قد قامت بإعداد الخطط والسياسات الإنتاجية إلا أنه لم يكن التطبيق بشكل فاعل ومؤثر على أنشطة الشركة وذلك لعدة أسباب تم تبريرها في الجداول والمخططات المرفقة وتحليلها.

إن تقريرنا هذا هو للهدف المشار إليه بالفقرة الأولى من هذا التقرير حصراً ولمعلوماتكم، على أن لا يستعمل لأي هدف آخر أو يوزع على أطراف أخرى، إن هذا التقرير يتعلق فقط بتقويم الخطط والسياسات الإنتاجية المشار إليها أعلاه ولا يمتد إلى أية معلومات مالية أو غير مالية لشركة واسط العامة للصناعات النسيجية مأخوذة ككل.

المدقق  
(اسم المدقق وتوقيعه)

التاريخ: 20xx/x/x  
العنوان: (عنوان المدقق)

**المبحث الثالث****الاستنتاجات والتوصيات****أولاً: الاستنتاجات:**

1. في ختام هذا البحث توصل الباحث إلى مجموعة استنتاجات يمكن إدراج أهمها بالنقاط الآتية:  
1. لغرض قبول مهمة العمل بالتكليف الخاص لابد أن يكون لدى المدقق المؤهلات الكافية العلمية والعملية والفهم الواضح لطبيعة المهمة المكلف بها وحصوله على تعليمات مكتوبة من الزبون توضح الغرض من التكليف، كما يجب على المدقق الالتزام الكامل بمعايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد السلوك الأخلاقي.
2. إن المدقق ملزم في تقرير الإجراءات المتفق عليها بجميع العناصر الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم (4400) وحسب شروط العقد المبرم بين الطرفين.
3. إمكانية مساهمة المدقق في تحقيق الخطط والسياسات الإنتاجية من خلال تقويم أدائها مما يساعد على التطبيق الصحيح لها ومساعدة الوحدات الاقتصادية على تطوير أدائها وبيان مركز قوتها وضعفها.
4. لم تحقق الشركة محل تطبيق البحث خلال سنوات الدراسة الخطط والسياسات الإنتاجية المنشودة وكذلك أهدافها لعدم قدرتها على رفع الكفاءة الإنتاجية بنسبة (4%) وزيادة طاقاتها الفعلية.
5. اعتماد الشركة محل البحث خلال سنوات الدراسة في تقديراتها لحجم السوق على بعض شرائح المستفيدين والذين تم أبرام عقود معهم دون الأخذ بنظر الاعتبار حاجة السوق المحلية وأذواق الزبائن والارتفاع الحاصل بالقوة الشرائية المحلية.
6. ضعف منافسة منتجات الشركة محل تطبيق البحث للمنتجات المستوردة المماثلة التي تتمتع بالجودة العالية وانخفاض الأسعار قياساً بمنتج الشركة ذو الجودة المنخفضة وأسعار عالية.
7. عدم اعتماد الشركة على أسس علمية لتحديد الطاقات الإنتاجية (المتاحة، المخططة، الفعلية) خلال سنوات الدراسة ودون الأخذ بالعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على نشاط الشركة.

**ثانياً: التوصيات:**

1. في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، يضع الباحث التوصيات الآتية:  
1. استعانة الوحدات الاقتصادية بالمدقق الخارجي لغرض تقويم أدائها وتحديد نقاط القوة والضعف في الخطط والسياسات الإنتاجية والعمل معاً على إيجاد الحلول المناسبة بالاعتماد على أسلوب التدقيق وفق التكليف الخاص.
2. تطوير مهارات المدقق العملية والعلمية في جميع مجالات التدقيق والتأكد من قدراته ومؤهلاته التي تساعد على إنجاز المهمة المكلف بها قبل قبول تلك المهمة وحصوله على



- كتاب من الزبون يوضح فيه نوعية المهمة وما هو العمل المطلوب بالتحديد والالتزام الكامل بمعايير التدقيق والتأكد العامة وقواعد السلوك المهني الأخلاقي عند تنفيذ عملية التدقيق.
3. على المدقق الالتزام بجميع العناصر التي وردت في المعيار الدولي رقم (4400) وعند كتابته لتقرير الإجراءات المتفق عليها وحسب شروط العقد المبرم بين الطرفين.
4. على الشركة محل تطبيق البحث معالجة الإخفاق في تحقيق الخطط والسياسات الإنتاجية لغرض زيادة المبيعات وتحقيق الأرباح وتخفيض التكاليف وكميات الإنتاج التالف.
5. وضع أسس علمية تُعتمد في تحديد الطاقات الإنتاجية (المتاحة، والمخططة، والفعلية) حيث تُعتمد في تحديدها على الخطط والسياسات الإنتاجية وضمن القدرات المتاحة للشركة محل البحث.

### مصادر البحث

- أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات والوثائق الرسمية:
1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (IFAC)، (2005)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة، ترجمة أبو غزالة للترجمة والنشر، عمان، الأردن.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (IFAC)، (2010)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد وأخلاقيات المهنة، ترجمة أبو غزالة للترجمة والنشر، عمان، الأردن.
3. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، (1999)، ديوان الرقابة المالية، دليل التدقيق رقم (3)، المعايير الأساسية للتدقيق، بغداد، العراق.

### ثانياً: الكتب:

1. أرينز، ألفين وجيمس لوبك، (2005)، "المراجعة مدخل متكامل"، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، الرياض، الطبعة السابعة.
2. توماس، وليم وهنكي، امرسون، (1989)، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، تعريب حجاج، احمد حامد وسعيد، كمال الدين والسلطان، سلطان محمد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
3. جمعة، احمد حلمي، (2009)، "تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية"، دار الطباعة للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
4. جمعة، احمد حلمي، (2012)، "التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
5. الجوهر، كريمة علي كاظم، (1999)، "الرقابة المالية"، بغداد، الجامعة المستنصرية.
6. الحسيني، فلاح حسن، (2000)، "الإدارة الاستراتيجية مفاهيمها مدخلها وعملياتها المعاصرة"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
7. الذنيبات، علي عبد القادر، (2009)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، دار أفنان للطباعة والنشر، عمان، الأردن.
8. السامرائي، منال جبار والسامرائي، مهند مجيد والزامل، علي عبد الحسين، (2012)، "تكاليف الجودة والتقنيات الكلفوية المعاصرة"، الطبعة الأولى، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد، العراق.
9. عبد الله، خالد أمين، (2004)، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
10. القاضي، حسين ودحدوح، حسين، (1999)، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن.
11. الكرخي، مجيد عبد جعفر، (2001)، "مدخل إلى تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام البيانات المالية"، دار الشؤون الثقافية العالمية، الطبعة الأولى، بغداد، العراق.
12. مطارنة، غسان فلاح، (2006)، "تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

ثالثاً: الدوريات والرسائل ومصادر شبكة المعلومات (الانترنت):

1. ابو التمن، نضال عزيز مهدي، (2005)، " تدقيق الأداء في القطاع الصناعي بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الجلدية"، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
2. الجعفري، وسن عبد الصمد نجم، (2006)، " دور مراقب الحسابات ومسؤولية في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية"، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق.
3. الجوراني، محمد فريخ، (2010)، " اداء مراقب الحسابات لواجباته في المنشآت التي تطبق الايزو"، بحث مقدم لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
4. الخفاجي، حسين علي، (2012)، " أثر تطبيق نظام ادارة الجودة في أداء عمل المدقق الخارجي"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
5. الشمري، خولة هاشم خلف، (2010)، " تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة - دراسة حالة في مصرف الرشيد"، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
6. الكبراتي، حنان صحبت عبد الله، (2005)، " استعمال معلومات إدارة الكلفة الاستراتيجية في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية - بالتطبيق في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
7. الموسوي، رضا نوار، (2014)، " مسؤولية المدقق الخارجي عن تقويم ضبط الجودة"، بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.

رابعاً: المصادر باللغة الانكليزية

أ- الكتب

1. Flint ، D. (1998), "**Philosophy and principles of Auditing an introduction**" Mac mill, An Education, London.
2. Guan, Liming, Hansen, Don R. & Mowen Maryanne M., (2009), "**Cost Management**", 5th ed., South-Western Cengage Learning, USA.
3. Maher, Michael W., Stickney, Clyde P. & Weil, Roman L., (2008), "**Managerial Accounting : An Introduction to Concept, Methods Uses**", 10th ed., South-Western Cengage Learning, USA .
4. Naraynan, V. & Nath, R., (2000), "**Organizational Theory: A Strategic Approach**", Boston & Richard , Irwin McGraw-Hill Boston, New York.
5. Needles, Belverd E., Powers, Marian & Grosson, Susan V., (2002), "**Financial & Managerial Accounting**", Houghton Mifflin Co., New York.
6. Romano, F. Clive, & Ail wood, frank A., (2002), "**Auditing principles and practice**", London.
7. William, Meessier F & steven, Gloven M. & Prowitt, Douglas F.,(2008), "**Auditing & Assurance Services**" , Georgia state University.

ب- البحوث والدوريات ومصادر شبكة المعلومات

1. Maskell, Brian H., (1989), "**Performance Management for World Class Manufacturing**", *Management Accounting Journal*, Vol.(8), No.(3).
2. Sensoy, Berk A., (2009), "**performance Evaluation and Self-Designated Benchmark Indexes in the Mutual Fund Industry**", *Journal of Financial Economic*, Vol. (95), No.(1).
3. Steven, H., Nadeau, David & Cyr, Michael, (2008), "**Performance Evaluation in Mat-rix Organization**", *Journal of Industrial & Commercial Training*, Vol.(40), No.(5).