

Reflection of the principles and standards of Six Sigma on the quality of auditor performance Foundations and concepts ((An applied study in the General Tax Authority))

Assist. Prof. Dr. Faisal Sarhan About Al-Azzawi

University of Diyala/ College of Administration and Economics

faisal@uodiyala.edu.iq

Received: 30/12/2024

Accepted: 16/4/2025

Published: 30/6/2026

Abstract:

The study aims to focus on the Six Sigma technique in auditor products and services that approach the highest levels of quality and perfection at the lowest cost and in record time. The study problem can be defined by the following question: Will the use of Six Sigma principles and standards contribute to supporting the quality of auditor performance? The study problem resulted in two main hypotheses: the first: Is there a relationship between the quality of the auditor's performance and the principles of Six Sigma and its standards? The second hypothesis: Is there experience and qualifications for the auditor in auditing and studying financial data that contribute to the reliance on his reports by the beneficiary parties (the General Tax Authority)? The researcher used two study methods: the first is the inductive method in conducting a theoretical study of the study problem and its variables by reviewing relevant scientific literature as well as international and local standards, and the second is the analytical method used in the practical aspect of the study using personal interviews with auditors (offices and companies). The researcher reached the most important conclusions to prove the two hypotheses, as the Six Sigma technique is considered to reach the highest levels of quality at the lowest cost by identifying success factors using the necessary tools for improvement by following the five steps and diagnosing and treating deviations. The most important recommendations of the study were the necessity for the auditor to pay attention to the principles and standards of the six-dimensional diffraction technique in order to achieve the main goal of reducing the percentage of defects during monitoring and continuous improvement to reach the highest levels of satisfaction for the beneficiary parties through diversity, variation and independence.

Keywords: auditor, Six Sigma, General Tax Authority.

انعكاس مبادئ ومعايير الحيود السداسي (Six Sigma) على جودة أداء مراقب الحسابات الأسس والمفاهيم ((دراسة

تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب))

أ.م. د. فيصل سرحان عبود العزاوي

جامعة ديالى/ كلية الإدارة والاقتصاد

المستخلص:

تهدف الدراسة في التركيز على تقنية الحيود السداسي (Six Sigma) في منتجات وخدمات مراقب الحسابات التي تقترب من أقصى درجات الجودة والالتقان وبأقل كلفة وفي الوقت قياسي. مما يمكن تحديد مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي: هل إن استخدام مبادئ الحيود السداسي (Six Sigma) ومعاييرها ستسهم في دعم جودة أداء مراقب الحسابات؟ وانبتقت من مشكلة الدراسة فرضيتين رئيسيتين الأولى: هل توجد علاقة بين جودة أداء مراقب الحسابات ومبادئ الحيود السداسي (Six Sigma) ومعاييرها؟، والفرضية الثانية: هل توجد خبرة ومؤهلات لدى مراقب الحسابات في التدقيق ودراسة البيانات المالية تسهم في الاعتماد على تقاريره من قبل الجهات المستفيدة (الهيئة العامة للضرائب)؟، واستخدم الباحث لمنهجي الدراسة: الأول المنهج الاستقرائي في اجراء دراسة

نظرية لمشكلة الدراسة ومتغيراتها من مراجعة المؤلفات العلمية ذات الصلة فضلاً عن المعايير الدولية والمحلية، والثاني المنهج التحليلي استخدم في الجانب العملي من الدراسة باستخدام المقابلات الشخصية مع مراقبي الحسابات (مكاتب وشركات)، وتوصل الباحث لإثبات الفرضيتين الى أهم الاستنتاجات إذ تعد تقنية الحيوود السداسي للوصول إلى أعلى مستويات الجودة وبأقل تكلفة عن طريق تحديد عوامل النجاح باستخدام الأدوات اللازمة للتحسين باتباع الخطوات الخمسة وتشخيص الانحرافات ومعالجتها. وكانت أهم مقترحات الدراسة ضرورة اهتمام مراقب الحسابات بمبادئ تقنية الحيوود السداسي ومعاييرها لغرض تحقيق الهدف الرئيس والمتمثل بخفض نسبة العيوب خلال المراقبة والتحسين المستمر للوصول لأعلى مستويات القناعة للجهات المستفيدة عن طريق التنوع، التباين والاستقلالية.

الكلمات المفتاحية: الحيوود السداسي (Six Sigma)، مراقب الحسابات، الهيئة العامة للضرائب.

١- مقدمة:

أن تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) تُعدّ من التقنيات الحديثة في تحسين جودة المنتجات، والخدمات، والعمليات وتُعتبر شركة (موتورولا) من الشركات التي بدأت باستخدام هذه التقنية للتعبير خلال برنامج الجودة الخاص بها، وقد اثبتت العديد من الشركات العالمية مثل: جنرال الكتريك، وسوني، وبولاريد، وفورد وغيرها كثير نجاحاً في توفير الملايين من الدولارات نتيجة للتطبيق الصحيح لتقنية الحيوود السداسي. إذ يبرز تأثير الحيوود السداسي، في كل المجالات وهو يعمل ايضاً على الربط بين أعلى جودة وأقل كلفة سواءً كان منتج أو خدمة وتطبق الحيوود السداسي على كل المراحل الإنتاجية أو الخدمية وليس فقط على المنتج أو الخدمة النهائية. مما سبق يجد الباحث أهمية لدراسة الموضوع التي تتكون من أربعة مباحث شمل المبحث الأول منهجية الدراسة من حيث المشكلة، الأهمية وأهداف الدراسة فضلاً عن منهجها وعينة الدراسة المكانية والزمانية، وأما المبحث الثاني فتضمن مفهوم وتعريف مراقب الحسابات وإجراءات والمعايير المهنية للتدقيق، فضلاً عن تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) المبادئ ومعايير و مراحل تطبيق منهجية الحيوود السداسي، كما تضمن المبحث الثالث تحليل العلاقة بين متغيري الدراسة واختبار فرضياتها، وبيان مساهمة مبادئ تقنية الحيوود السداسي ومعاييرها في رفع مستوى جودة أداء مراقب الحسابات، وترتبط حدود الدراسة في إطار القوائم المالية الخاصة للشركات (المكلفين) والمقدمة الى الهيئة العامة للضرائب (الجهة المستفيدة) تضمنها المبحث الرابع.

٢- منهجية الدراسة وبعض الدراسات السابقة:

١-٢-١ منهجية الدراسة:

١-٢-٢. مشكلة الدراسة: إن المواجهة الأصعب أمام أداء مراقبي الحسابات تتمثل في العوائق التي تحد من قدرته على تقديم خدماته بمواصفات ترضي المستفيدين منها، وجعل توقعاتهم عن تلك الخدمات متوافقة مع ما يحصلون عليها فعلاً والاستفادة من الموارد المتاحة وعدم استخدام الأساليب العلمية في الإدارة منها الحيوود السداسي لمعرفة المستوى المقدم للخدمة، وما هي الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتزيد من الكلف، لذا سعت الدراسة الى دعم متطلبات الرقابة الخارجية باستخدام مبادئ تقنية الحيوود السداسي ومعاييرها لتمكين مكاتب مراقبي الحسابات من الاستخدام الامثل الفاعل للأدوات والاساليب الاحصائية واستنادا لذلك يمكن تحديد مشكلة الدراسة بالتساؤل الآتي:

هل أن استخدام مبادئ الحيوود السداسي ومعاييرها تسهم في دعم جودة أداء مراقب الحسابات؟

٢-٢-٢. أهمية الدراسة: تعد هذه الدراسة من الأمور المهمة في المرحلة الحالية نظراً لما يتعرض له مراقبي الحسابات من منافسة شديدة على المستوى المحلي والدولي، فتكمن أهمية هذه الدراسة في:

أ. تسليط الضوء على مبادئ ومعايير تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) .

ب. التركيز على تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) في منتجات وخدمات مراقب الحسابات التي تقترب من أقصى درجات الجودة والالتقان وبأقل كلفة وفي الوقت قياسي.

ج. تسليط الضوء على جودة أداء مراقب الحسابات وإجراءات التدقيق.

د. التعرف على المعلومات الضرورية في تقرير مراقب الحسابات وإعداده.

هـ. بيان استخدام مبادئ الحيود السداسي ومعاييرها في دعم جودة أداء مراقب الحسابات

٢-٢-٣. هدف الدراسة: تهدف هذه الدراسة الى توضيح لمبادئ الحيود السداسي (Six Sigma) ومعاييرها في تحقيق جودة أداء مراقب الحسابات من أجل النهوض بها ومجارات المستجدات البيئية المعاصرة والتركيز على كل الجوانب الايجابية لدعمها، وخاصة في المرحلة الراهنة، وكيف تسهم مبادئ الحيود السداسي ومعاييرها في دعم جودة أداء مراقب الحسابات

٢-٢-٤. فرضية الدراسة: تتبثق من مشكلة الدراسة الفرضيات الرئيسية الآتية:

أ. الفرضية الأولى: توجد علاقة بين جودة أداء مراقب الحسابات ومبادئ الحيود السداسي (Six Sigma) ومعاييرها.

ب. الفرضية الثانية: تسهم خبرة ومؤهلات مراقب الحسابات بالتدقيق ودراسة البيانات المالية في الاعتماد على تقاريره من قبل الجهات المستفيدة.

٢-٢-٥. عينة الدراسة:

أ. المكانية: الشركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة.

ب. الزمانية: السنة المالية ٢٠٢١ والتقديرية ٢٠٢٢

٢-٢-٦. منهج الدراسة: وبهدف الاجابة على المشكلة المطروحة انتهجنا المنهج الوصفي التحليلي في تحليل القوائم والتقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين الى الهيئة العامة للضرائب، لذا تم تقسيم الدراسة إلى جزئين تضمن الجزء النظري مفهوم الحيود السداسي في قياس جودة الرقابة الخارجية في الهيئة العامة للضرائب، أما الجزء الثاني فقد تضمن مراقب الحسابات، إجراءات التدقيق وإعداد التقرير.

٢-٢-٧. بعض الدراسات السابقة:

٢-٢-١. دراسة عربية (شربة، ٢٠١٥) بعنوان "تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية Six

Sigma - دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الخدمية في محافظة النجف الأشرف"(رسالة ماجستير)

هدفت هذه إلى الدراسة إلى استخدام معايير تقنية (six sigma)؛ لتحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية، ولتحقيق ذلك صممت استبانة بالاعتماد على الدراسة النظرية والدراسات السابقة شملت (٤٧) فقرة لجمع المعلومات من عينة البحث المكونة من الادارات العليا والافراد العاملين في اقسام التدقيق الداخلي ومديري الحسابات ورؤساء فرق هيئات ديون الرقابة المالية بواقع (١١٦) استبانة. واعتمد المنهج الوصفي التحليلي من الاستقصاء عن المعلومات وربطها بالنتائج. ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الدراسة:

إن استخدام معايير تقنية Six Sigma يؤثر بشكل ايجابي في تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية في محافظة النجف الأشرف.

٢-٢-٢. دراسات اجنبية دراسة (Samson، 2008) بعنوان "Six Sigma Approach to Internal Auditing"

سيجما ستة منهج للتدقيق الداخلي" (بحث)

اجريت هذه الدراسة في الولايات المتحدة الامريكية على شركة رايتيون المتخصصة في أنظمة الدفاع، وتهدف إلى بيان أثر استخدام منهج سيجما في التدقيق الداخلي، واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي في التحليل والتوصل للنتائج. توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات على شكل مقارنة قبل استخدام منهج سيجما ستة، وكان من أهم النتائج السرعة في اصدار التقارير حيث كانت دورة اصدار تقرير مدقق الحسابات قبل استخدام سيجما ستة (١٨٠) يوماً في حين اصبحت دورة اصدار التقرير بعد استخدام سيجما ستة (١٤) يوماً. كما توصلت إلى إن استخدام سيجما ستة يحقق معالجة جذرية للأسباب والأخطاء كما يساهم في تقليل المخاطر.

٢-٣-٣. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة والاسهام التي تقدمها يمكن تلخيصه بالآتي:

غياب الدراسات السابقة التي تربط بين متغيرات الدراسة المعتمدة بوضوح فضلاً عن ندرة الدراسات المطبقة على الهيئة العامة للضرائب في العراق، وفي حدود علم الباحث تُعدُّ هذه الدراسة من الدراسات الأولى وعلى المستوى العربي. التي تربط بين متغيرات الدراسة المتمثلة في المتغير المستقل وهو مبادئ ومعايير تقنية الحيوود السداسي والمتغير التابع، وهو جودة أداء مراقب الحسابات، حيث إن جميع الدراسات السابقة قد تناولت المتغير التابع وهو التدقيق الداخلي وربطه بالمتغير المستقل الحيوود السداسي، زيادة على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من حيث قطاع التطبيق والمدة الزمنية (٢٠٢٣) التي تم التطبيق بها وبيئة التطبيق.

٣- مفهوم وتعريف تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) والمبادئ والمعايير ومراقب الحسابات

٣-١- مفهوم وتعريف تقنية الحيوود السداسي (Six Sigma) وأهم المبادئ والمعايير:

٣-١-١. مفهوم وتعريف تقنية الحيوود السداسي:

أ. مفهوم تقنية الحيوود السداسي: يعد الحيوود السداسي هو تقنية لتحسين العملية الاستراتيجية وتطوير منتجات وخدمات جديدة بناءً على الأساليب الإحصائية والطرق العملية من أجل تقليل نسبة العيوب التي تؤثر على الزبون بشكل ديناميكي.(٢٠١٢:٨, Sony & Naik) تقوم مبادئ تقنية الحيوود السداسي ومعاييرها بتحليل الأسباب الجذرية للمشكلات وحلها، إلى جانب تحسين النتائج، من خلال تصميم ورقابة الأنشطة اليومية للعمليات التجارية والتحكم فيها، مما يسمح بتقليل كل من الفاقد والموارد ، وفي نفس الوقت رضا الزبون. مما يعزز الربحية من خلال التطبيق الفعال لمبادئ تقنية الحيوود السداسي ومعاييرها التي تعمل على تقليل تغييرات العملية وتحسين جودة المنتجات والخدمات وتقليل التكاليف. ومن ثم ، فإن تغلغل الحيوود السداسي في مفهوم الجودة قد أعطاه الكثير من العمق والاتساع؛ لنضمين قيمة كل من الزبون والمنظمة (محمد، ٢٠١٤، ١٣٥). ويُعدُّ مفهوم الحيوود السداسي من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تتماشى مع التطور السريع، وتفعيل روح المنافسة في تقديم أفضل المنتجات أو الخدمات التي تلبي حاجات الزبائن، إلى جانب رفع مستوى جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض، وتحجيم أكبر في التكاليف، كما تساعد الوحدات الاقتصادية مع اختلاف أنواعها وأهدافها على إنتاج منتجاتها بأقصى درجة ممكنة من درجات الكمال من حيث الجودة، ومن ثمَّ تحجيم العيوب أملاً في الوصول إلى نقطة الايوب، مع استمرار تطبيق الأسلوب على سبيل التحسين المستمر لجودة المنتجات إشباعاً لرغبات الزبائن.(فايد، ٢٠٠٧، ١٣) هي استراتيجية تستخدم في الوحدات الاقتصادية المختلفة للوصول إلى مستوى عالٍ من الجودة وأقل تكلفة ممكنة عن طريق تقليل نسبة الإنتاج المعيب إلى أدنى مستوى ممكن والعمل على زيادة الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية من خلال الجودة العالية المنخفضة التكلفة، مما يؤدي إلى بناء سمعة عالية لمنتجات وخدمات الوحدة الاقتصادية، مما يعود بالفائدة على المستخدمين والزبائن والمساهمين.(ادريس ويوسف، ٢٠١٨: ١٩٨). يتضمن مفهوم الحيوود السداسي ثلاثة أبعاد أساسية: الأول هو تشخيص ومعالجة الانحراف والعيوب ، والثاني هو تحديد موقع الإنتاج ضمن المقياس السداسي ، والثالث هو تمكين المهنيين من المعالجة. (عبدالله، ٢٠١٣: ٣٥٤).

ب. تعريف تقنية الحيوود السداسي: عرفَ (Kumar,al,et.M,2006:670) الحيوود السداسي بأنها "منهجية وفلسفة إدارية تقوم على مبدأ حازم يسعى إلى تركيز الجهود للحصول على منتجات وخدمات تقترب من أقصى درجات الجودة والاثقان وباقل كلفة وفي وقت قياسي". وعرفها (Pande) بانها الطريقة الاذكي لادارة الاعمال والتي تضع الزبائن والمستفيدين من الخدمة التي تقدمها المنظمة في الترتيب الاول وتعتمد على استعمال المعلومات والحقائق من اجل الوصول الى حلول افضل (Pande&Holpp,2002:2). كما عرف (Schroeder,R,al,et,2007:5) الحيوود السداسي بأنها "منهج منظم؛ لتخفيض انحراف العمليات التشغيلية باستخدام الأساليب الاحصائية مما يؤدي إلى تحسين الأداء وتحقيق الاهداف الاستراتيجية". وقد عرف (Pyzde) الحيوود السداسي Six Sigma بانها تطبيق صارم وعالي الفاعلية لمبادئ الجودة المثبتة وتقنياتها، والذي

يَهْدَفُ بِشَكْلِ فِعْلِيٍّ إِلَى إِدَاءِ عَمَلٍ خَالٍ مِنْ الْأَخْطَاءِ (Pyzdek, ٢٠٠٣: ٣). فهي استراتيجية وتقنية تسعى إلى تحديد الأخطاء والانحرافات في منتجات وخدمات وأداء عمليات الوحدة على أساس احصائي، إذ تضمن فهم وتحقيق احتياجات الزبائن وتقليل الضياعات ومن ثم تعظيم نجاح الوحدة (نايف وياسين، ٢٠١٢: ١٣٧).

٣-١-٢. مبادئ ومعايير تقنية الحيود السداسي:

ان مبادئ ومعايير تقنية الحيود السداسي هي مجموعة من الأدوات التي تربط أهداف الوحدة، والإمكانات داخل الوحدة، وتقليل الأخطاء، والتحسين المستمر والتركيز على الجودة، وتذهب أبعد من ذلك من خلال توضيح جميع النقاط الجيدة وغير الجيدة وتقديم الحلول التي تساعد في تطوير الأداء العام، وتعتمد على عوامل متعددة، بما في ذلك تحديد وتنظيم مكان العمل، والتخطيط، والتحسين المستمر للجودة، والعلاقة الوثيقة مع الزبون (حاجم، ٢٠١٩: ١٢٥)، ومن أهم مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها التي تعد من المرتكزات الأساسية التي تميزها عن أي تقنية أخرى للجودة والتي لا يمكن لها أن تعمل من دونها هي:

أ. دعم ومساندة الإدارة العليا: يقصد به دعم الإدارة العليا لمبادرات تحسين الجودة، بما في ذلك المشاريع ذات الحيود السداسي، وتتمثل في توفير الموارد والعناصر اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع ومتابعة القائمين على التنفيذ، حيث أنها عامل الأساس لنجاح هذه المشاريع، عندما تدرك أهميتها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية. مضمون هذا رسالة موجهة إلى جميع العاملين في الوحدات الاقتصادية لدعم هذه المشاريع وعدم اهتمام الإدارة بهذه المشاريع قد يعني فشلها قبل أن تبدأ.

ب. التركيز على الزبائن: تتطلب ظروف المنافسة العالمية أن الوحدات الاقتصادية لا تكتفي عن مجرد تقديم منتج أو خدمة جيدة. وبدلاً من ذلك، أصبحت المحاولات الدائمة لكسب رضا الزبائن الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها أي وحدة اقتصادية لضمان نجاح واستمرارية نشاطها. دراسة متطلبات وتوقعات الزبون وتنتهي بدراسة رضا الزبون عن المنتج أو الخدمة (عبد اللطيف، ٢٠١٢: ١٥١). ويتسع مفهوم الزبائن في تقنية الحيود السداسي ليشمل المستثمرين والموظفين والمستفيدين من السلعة أو الخدمة، ويجب على إدارة الوحدات الاقتصادية أن تدرك أن لدى الزبون المعرفة والوعي والمهارة الكافية لتقييم المخرجات المقدمة من قبل الوحدة الاقتصادية، وله أيضاً سلطة قبول أو رفض أي منها، وله مطلق الحرية في التعامل مع الوحدات الاقتصادية المنافسة أيضاً (Banuelas, 2002: 96).

ج. التركيز على العمليات: بعد تحديد احتياجات وتوقعات الزبائن والعمل على التحسين المستمر للعمليات بما يتماشى مع تلك الاحتياجات والتوقعات لغرض الحفاظ على رضا الزبائن، يمكن تمثيل مشاريع التحسين في تحسين معدل التسليم في الوقت المحدد، وتقليل وقت تنفيذ العملية وتحسين جودة خدمة الزبائن.

د. التركيز على الإدارة بالاعتماد على الحقائق وتقليل الاختلافات: ويتم ذلك من خلال وجود جهاز متطور لأنظمة المعلومات في الوحدة الاقتصادية يهدف إلى توفير البيانات والإحصاءات عن أداء العمليات في الأنشطة المختلفة، بغرض دعم اتخاذ القرار بشأن عمليات التحسين والتطوير لأداء هذه العمليات مبنية على الحقائق وليس الآراء الشخصية لصناع القرار، حيث أن هذه التكنولوجيا تضع الزبون في المقام الأول وتستخدم الحقائق والبيانات المتاحة. لاشتناق الحلول.

هـ. التركيز على الجدوى الاقتصادية: حيث أن تنفيذ أي من مشاريع الوحدات الاقتصادية لا يبدأ إلا بعد تحديد الفوائد والتكاليف المرتبطة به في ضوء تحليل التكلفة والعائد. (Zu,X, et. Al, 2008: 633)

و. الإدارة الفاعلة المبنية على التخطيط المسبق: تُعدّ الحيود السداسي أداة مهمة في يد إدارة الوحدة الاقتصادية تساعد على مواجهة التحديات المستقبلية. حيث تعمل على تحويل إدارة الوحدة الاقتصادية من (إدارة رد فعل) إلى إدارة (معالجة المشكلات قبل وقوعها)، وجعلها إدارة يقظة تسعى إلى معالجة المشكلة قبل حدوثها على وفق إجراءات إدارية وفنية يتم اتخاذها قبل حدوث المشكلة وذلك من أجل العمل على تفاديها، ومن ثم اتخاذ قرارات مهمة مثل تلك المتعلقة بالتوقف عن إنتاج معين أو التوسع في إنتاجه وتعيين أو عدم تعيين موظفين جدد، ثم خفض التكلفة وتجنب الاسراف والعدم (Eckes, 2002:4).

ز. التعاون اللامحدود: وهذا يعني نشر روح التعاون بين الإدارات والهياكل الإدارية في شكل فريق واحد، والابتعاد عن زرع روح المنافسة الفردية، حيث أن الهدف زرع روح العمل التعاوني، للتنافس في تقديم أفضل خدمة خالية من العيوب والتفكير لسبب واحد هو توفير أفضل ما يمكن للزبائن. (Zu,X, et. Al, 2008: 633).

٣-١-٣. مراحل تطبيق منهجية الحيود السداسي:

أن منهجية الحيود السداسي تطبق عبر خمس مراحل مترابطة يسمى انموذج (DMAIC) لحل المشكلات، وهو اختصار للمكونات الخمسة لهذا الانموذج. هذا الانموذج هو الأكثر شهرة والأكثر استخداماً في تطبيق منهجية الحيود السداسي، حيث يتمتع بالعديد من المزايا ، بما في ذلك القياس الدقيق للمشكلة، والتركيز على الزبائن، وإدارة المخاطر، واستمرارية التطوير. (النجار وجواد، ٢٠١٧: ٣٢٢)، (البرواري وباشوية، ٢٠١١: ٣٦٦)

أ. مرحلة التعريف: يبدأ المختصون في تطبيق هذا المدخل بتعريف العمليات بطرح الأسئلة الآتية: من هم الزبائن؟ وما هي مشاكلهم؟ يتم أيضاً تحديد الخصائص المهمة للزبون جنباً إلى جنب مع العمليات التي تدعم تلك الخصائص، ثم يتم تقييم حالة المخرجات الحالية وعناصر العمليات. الهدف من هذه الخطوة هو تحديد الفجوات بين الخصائص المطلوبة من قبل الزبون وقدرات العمليات. تحدد هذه الثغرات فرص التحسين، حيث قد يكون هناك عدم توافق بين متطلبات الزبون في واحدة أو أكثر من عمليات المنظمة.

ب. مرحلة القياس: يتم التركيز في هذه الخطوة على قياس العمليات، حيث يتم تصنيف الخصائص، والتحقق من أنظمة القياس وجمع البيانات، بمعنى آخر، تحديد القيم الكمية للعمليات التي تؤثر على الفجوة، وتحديد ما يجب قياسه، وتحديد مصادر البيانات والتحضير للتحليل.

ج. مرحلة التحليل: بعد جمع البيانات تأتي مرحلة التحليل بهدف تحويل تلك البيانات إلى معلومات توفر رؤية واضحة للعمليات، وتشمل هذه الخطوة تحديد الأسباب الجذرية والأهمية المسببة للمعيب. يمكن أن تركز هذه الخطوة على عملية التحسين الإضافي أو إجراء إعادة تصميم أساسية للعملية أو العمليات.

د. مرحلة التحسين: في هذه الخطوة، يتم توجيه التركيز نحو تحسين العملية من خلال تطوير حلول للمشاكل وإجراء تغييرات على العمليات لإزالة فجوات العملية. قد يكون هناك العديد من البدائل للتغيير، لذلك يجب على المنظمة تقييم ما إذا كان التغيير مريحاً أم أنه من الضروري دراسة التغييرات الأخرى في العملية.

هـ. مرحلة الرقابة: التأكد من أن الحلول الواردة في الخطوة السابقة سيتم تنفيذها بالفعل وتفعيلها، والتأكد من أن جميع الأجواء المحيطة ستكون موجودة من أجل استدامة الحل وعدم ظهور المشكلة مرة أخرى لضمان عدم وجود انحرافات عن الأهداف المرجوة من تلك العمليات وإمكانية حدوث العيوب. تتضمن هذه الخطوة أيضاً إعداد آلية للضبط في العملية ومراقبتها بشكل مستمر.

٣-١-٤. أهم متطلبات مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها:

أن من أهم متطلبات مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها هي:

أ. تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة من خلال تحديد الجوانب المهمة لعملية التدقيق (السعيد، ٢٠٢٢: ٨٠).

ب. دعم الإدارة العليا والتزامها: يعتبر دعم والتزام الإدارة العليا بتبني مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها " شرطاً أساسياً. لإنجاح تطبيقه يتطلب تطبيقه التزام الإدارة بنشر مفاهيم الحيود السداسي ومبادئه بين العاملين وإقناعهم بأهمية هذا المدخل في تحسين الأداء والتخلص من العيوب والتزامها بإعادة هيكلة الوحدة الاقتصادية وتطوير ثقافتها التنظيمية، وتغيير اتجاهات وأفكار الأفراد، وتوفير المناخ المناسب للقيام بالتطوير الإداري المناسب، والتواصل الدائم مع العاملين، وتوفير الموارد المادية والبشرية اللازمة، وإنشاء بعض أنظمة الحوافز والمكافآت. التي تشجع العاملين على تطبيق تقنية الحيود السداسي.

ج. التحسين المستمر: يتطلب تطبيق مبادئ ومعايير تقنية الحيود السداسي في توفير البرامج والدورات التدريبية المناسبة، وتوفير احتياجاتها المادية، والتزام العمال بحضورها من أجل تدريبهم على آليات تطبيق هذا المدخل، للوحدات الاقتصادية وأدائها الإحصائية وكيفية الاستفادة منها في تحليل المعلومات والبيانات المتوفرة، وكذلك تزويدها بالمعرفة والمعلومات التي تمكنها من حل المشكلات المختلفة التي تواجهها. في مجال العمل، تدريبهم على كيفية أداء العمل بشكل صحيح في المرة الأولى؛ لتلافي الأخطاء وكذلك تدريب رؤساء الأقسام على كيفية تشكيل فرق العمل وتحديد مهامهم وتخصصاتهم المختلفة. (محمد، ٢٠١٤: ١٣٧).

د. الموارد البشرية اللازمة والتدريب: عنصر مهم وحيوي قبل وأثناء تطبيق الحيود السداسي في الوحدة الاقتصادية، من أجل توفير الكفاءات والمهارات التي تحتاجها الوحدة؛ لتطبيق هذه التقنية، والتأكد من أن الجميع يتحدث لغة واحدة، ومن بين هذه المهارات التدريب على إدارة العمليات، والتحليل، وتحليل متطلبات الزبائن، والأدوات الإحصائية في التعامل مع المشكلات. يظل مستوى ومحتوى التدريب مرتبطين بالمستويات الإدارية ومسؤوليات العاملين. (ابو ناهية، ٢٠١٢: ٣٠).

هـ. العمليات والأنظمة: يتطلب تطبيق مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها إنشاء أنظمة وقواعد إلكترونية لتسجيل البيانات والإحصاءات الخاصة بالعمليات المختلفة في الوحدة الاقتصادية، وكذلك البيانات والمعلومات التي يستفيد منها المستفيدون في اتخاذ القرار الفاعل. تسهل هذه القواعد أيضاً عملية تبادل المعلومات وتدفعها بين العاملين وفرق العمل، وتوفر فرصاً للإرشاد والتوجيه. الانموذج الإلكتروني للعاملين، ومعلومات عن الأساليب والتقنيات والمعايير الحديثة التي يمكن استخدامها في تطبيق هذه التقنية في الوحدة الاقتصادية. (محمد، ٢٠١٤: ١٣٨).

و. أدوات وتقنيات للتحسين المستمر لإجراءات مراقب الحسابات، التدقيق وتطوير الخبرات وقياس مخرجات التدقيق (السعيد، ٢٠٢٢: ٨٠).

ز. القياس وتقييم الأداء: تقديم التغذية العكسية على برامج الجودة وأدائها للعاملين والمديرين في الوقت المناسب وبشكل مستمر مما يساعد في تحسين العمليات ومن ثم رفع مستويات الجودة مما يساهم في زيادة فرص النجاح والإبداع والتميز للوحدة الاقتصادية (ابو ناهية، ٢٠١٢: ٣٠).

٢-٢-٢-٢ مراقب الحسابات وطبيعة عمله

٢-٢-٢-١ مفهوم وتعريف مراقب الحسابات:

أ. مفهوم مراقب الحسابات: لغوياً: الرقيب على وزن فعيل، وهي الصيغة المبالغ فيها للفعل الثلاثي رقيب، أي أنه ركز على أمر للتحقق منه. (الأندلسي، ٧٥٤ هـ: ٦٢٤) معنى "المراقبة" هو مراجعة الأداء الفعلي لمقارنته بالمعايير والأهداف الموضوعية سابقاً، فالرقابة من ضروريات الحياة. يجب أن يخضع كل شيء في هذا العالم للرقابة حتى يكون الإنسان حريصاً ويقظاً ولا يرتكب أخطاء.

ب. اصطلاحاً: لقد حظيت الرقابة في الإسلام باهتمام كبير، إذ أن الله سبحانه وتعالى أنزل في كتابه الكريم آيات واضحة تدل على الرقابة، وأن الرقابة الأولى هي التي تُفرد بها الرقيب جل في علاه سبحانه وتعالى على هذا الكون وهي رقابة الله عز وجل ﴿وَكَانَ اللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ رَّقِيبًا﴾ (الأحزاب: ٥٢)، وقال تعالى ﴿إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا﴾ (النساء: ١). وأنه من منطلق الحاجة، نشأت مهنة مراقب الحسابات لفحص حيادي للقوائم المالية، ووجود تضارب بين مصلحة الإدارة والمساهمين، بالإضافة إلى أهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار، في بالإضافة إلى المسافة الجغرافية لمستخدمي ومعدني هذه القوائم. وأن من أولى الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات خدمات التأكيد في البيانات المالية، وهذا يتطلب من مراقب الحسابات امتلاك مؤهلات ومهارات خاصة. يجب أن يتم إجراؤها من قبل شخص مستقل ومختص من أجل فهم معايير التدقيق المستخدمة وللتمكن من جمع أدلة تدقيق مناسبة وكافية للتوصل إلى استنتاجات مناسبة. (أرنز وآخرون، ٢٠١٣: ٤٦) الجدير بالذكر أن مراقب الحسابات المؤهل المرخص له بتدقيق القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد

فيها يسمى مراقب الحسابات في العراق ، لذلك اعتمد الباحثون على تسمية مراقب الحسابات بناء على ما ورد في نظام ممارسة المهنة والرقابة على الحسابات رقم (٣) لسنة ١٩٩٩ (المعدل). فنحن نعيش في مجتمع يتميز بوجود العديد من الشركات ذات الأنشطة الاقتصادية الكثيرة والمتعددة التي تعتمد على الأسواق المالية ومن خلال كل التغيرات السريعة التي حدثت. (واكد، ٢٠٠٣: ١١) ومن بين هذه الشركات: شركات النفط (شركات جولات التراخيص، والمقاولين الثانويين). الشركات المساهمة الخاصة المختلطة والبنوك وشركات الاتصالات والإنترنت ومكاتب وفروع الشركات الأجنبية ويتولى مراقب الحسابات مهمة استكمال التقدير الضريبي على أرباح تلك الشركات. (كتاب وزارة المالية بالعدد ٤٥٩٠٠ في ٢٠١٧/١٢/٧)

٢-٢-٢. تعريف مراقب الحسابات: يُعرّف مراقب الحسابات بأنه "شخص مؤهل أكاديمياً ومهنياً ، ومرخص له رسمياً بمزاولة المهنة ، ويعينه الملاك لتدقيق حساباتهم". (الآلوسي، ٢٠٠٣: ١٢٧). إلى جانب ذلك يُعرف مراقب الحسابات هو "شخص المرخص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات" (شداد، ٢٠٠٠: ٢٨)، كما عرفه (Tandon, 2009: 33) بأنه "شخص يقوم بعملية التدقيق، ملتزم بمعايير تدقيق متعارف عليها وهو مسؤول عن نتائج التدقيق".

٢-٢-٣. إجراءات التدقيق: هناك إجماع على أنه من الصعب إيجاد إجراءات موحدة لعملية التدقيق يمكن اتباعها في جميع الظروف وأنواع التدقيق لأن الإجراءات تمثل الخطوات التي يجب اتباعها لتحقيق هدف التدقيق وهي ملخصة في برنامج التدقيق ، ومن ثم فهي متغيرة حسب التغيير في هدف التدقيق. ويفصح مراقب الحسابات من خلال خطاب التكليف عن اشتغاله على الاختبارات والإجراءات اللازمة لإبداء رأيه ، وأن الفحص يعتمد على عينات مختارة من المعاملات المالية ، ولا يوجد ضمان مطلق باكتشاف جميع الأخطاء والمخالفات. (توماس وهنكي، ٢٠٠٧: ٢٦١)

٢-٢-٤. تقرير مراقب الحسابات: يمثل تقرير مراقب الحسابات المنتج الرئيسي لعملية التدقيق ، حيث أنه يمثل المعلومات التي أبلغ عنها مراقب الحسابات لمعظم المستخدمين ، ومن ثم فإن توفير جميع المعلومات الضرورية في هذا التقرير قدر الإمكان ، ولتحقيق ذلك ، وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير لإعداد التقرير هي:

أ. ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: من المفترض أن يتأكد مراقب الحسابات من استقرار المبادئ والإجراءات المحاسبية المطبقة من قبل الشركة المدققة ، وأن التغييرات التي تطرأ عليها تتطلب من مراقب الحسابات الإفصاح عنها وتأثيرها على البيانات المالية. (الآلوسي، ٢٠٠٣: ٩٦).

ب. إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: تتطلب معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير فيما إذا كانت القوائم المالية قد عُرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمناً أنّ المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معياراً يُقاس عليه أو يُحكّم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم فيما إذا كانت تصور المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ٦٢).

ج. الإفصاح الكافي: توفر القوائم المالية معلومات لمجموعات مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية. لذلك ، يجب إعداد هذه القوائم بطريقة لا تضلل أياً من هذه الفئات، وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة وسهلة الفهم. إذا تبين لمراقب الحسابات أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فعليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يسجل رأيه. لا يشمل الإفصاح المناسب نوع المعلومات المقدمة فحسب ، بل يشمل أيضاً كيفية تقديمها (بشير ، ٢٠٠٤: ١٣). أما بالنسبة لوجهة النظر المعاصرة، فيرى أن الغرض الأساسي من الإفصاح هو (توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة أو عقلانية من قبل أولئك الذين يستخدمون هذه المعلومات في التقارير المالية). (Gody, 2002: 4)

د. رأي مراقب الحسابات: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير مراقب الحسابات عن رأيه في القوائم المالية ككل أو رأيه في بعض العناصر التي أثرت في عدم إبداء رأيه. وعندما يتعذر إبداء الرأي في البيانات المالية المصاحبة للتقرير ، يجب

تحديده في التقرير بطريقة قاطعة ، مع توضيح طبيعة عمل مُراقب الحسابات ودرجة مسؤوليته.(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨: ١٥).

٢-٢-٥. معايير المراجعة الدولية: وأن ما يتعلق بمعايير المراجعة الدولية فقد تم إصدار عدة معايير:

أ. المعيار (٧٠٠) تكوين الرأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية. (IFAC,2009:٦٧٠) حيث ينظم هذا المعيار شكل ومحتوى التقرير ويعبر عن رأي مُراقب الحسابات النهائي فيه ، ومن ثم يوضح هذا المعيار مسؤولية وواجب المدقق تجاه المستفيدين. يجب على مُراقب الحسابات تكوين رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية ، من جميع النواحي الهامة ، وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

ب. المعيار رقم (٧٠١) للإبلاغ عن قضايا التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل. يوفر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية معلومات إضافية للمستخدمين المستهدفين للبيانات المالية (المستخدمين المعينين) لمساعدتهم على فهم تلك الأمور التي ، وفقاً لتقدير المدقق المهني ، كانت ذات أهمية قصوى عند تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. كما أنه يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم الوحدة الاقتصادية ومجالات الحكم التي تعتبر مهمة للإدارة عند تدقيق البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.

ج. معيار (٧٠٥) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير مدقق الحسابات المستقل. (IASB 2012: 699) يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤولية المدقق عن إصدار تقرير مناسب في الظروف التي يكون فيها رأي المدقق متوافقاً مع المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ ، ويخلص المدقق إلى أن تعديل رأي المدقق في البيانات المالية أمر ضروري. الهدف من المدقق هو التعبير بوضوح عن رأي مدقق بشكل مناسب على البيانات المالية المطلوبة.

د. المعيار رقم (٧٠٦) التأكيدات وفقرات أخرى في تقرير المدقق المستقل. (IFAC,2009:727) يتناول هذا المعيار توضيحاً إضافياً في تقرير المدقق عندما يرى المدقق أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين إلى مسألة معروضة أو مفسح عنها في البيانات المالية تجعل أهميتها ضرورية لفهم المستخدم للبيانات المالية، أو لفت انتباه المستخدم إلى أي مسألة أخرى. لم يتم إظهارها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو معلومات المدقق أو تقريره.

هـ. المعيار رقم (٧١٠) المعلومات المقارنة - الأرقام والبيانات المالية المقارنة. (IFAC,2009:739) يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق البيانات المالية. وعندما يتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق ، أو عندما لا يتم تدقيقها.

و. المعيار رقم (٧٢٠) مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة. بعد قراءة المعلومات الأخرى ، يهدف المدقق إلى: مراعاة ما إذا كان هناك تضارب مادي بين المعلومات والقوائم المالية، مع الأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة. الاستجابة بشكل مناسب عندما يقرر المدقق وجود مثل هذه التناقضات الجوهرية، أو عندما يعلم المراجع بخلاف ذلك أن المعلومات الأخرى تبدو محرفة بشكل جوهري. وبحسب ما ورد في دليل التدقيق العراقي رقم (٢) في تقرير المدقق فقد نصت عدة فقرات على ما يأتي:

• فقرة رقم (٦): عند إبداء الرأي المتحفظ يجب على المدقق أن يذكر في تقريره بوضوح "ما لم يكن ذلك مستحيلاً عملياً"، جميع الأسباب الجوهرية لذلك وتأثيرها على البيانات المالية، وهذا مذكور في فقرة سابقة للرأي أو تمتنع عن ذلك. إبداء الرأي فقرة. إن وجدت ، يتم تضمينها في الملاحظات على البيانات المالية.

• فقرة رقم (٩) -: "يجب على المدقق إعداد تقرير مكتوب يوضح الملاحظات والاستنتاجات بشكل مناسب ، شريطة أن يكون التقرير سهل الفهم وخالي من الغموض وأن يتضمن فقط المعلومات ذات الصلة المدعومة بأدلة كافية. يجب أيضاً تقديم محتويات التقرير بأمانة وموضوعية ودقة ونزاهة وإيجاز قدر الإمكان."

- فقرة رقم (١٩):- "رأي المدقق هو تعبير عن اقتناعه بأن هناك التزاماً بالأمر الموضحة أدناه: إعداد البيانات المالية وفقاً للسياقات المحاسبية المقبولة (المناسبة لطبيعة الشركة) وتطبيقها بشكل مشابه للسنة السابقة ، والامتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها في إعداد البيانات المالية ، والاتفاق بين الصورة العامة لعرض البيانات المالية ، وبين ما يعرفه المدقق عن أعمال الشركة، والإيضاحات المرفقة تعبر عن جميع الموضوعات الهامة التي يجب عرضها. في البيانات المالية ، يتم تحديد وتوضيح التغيير في مبادئ المحاسبة أو طريقة تطبيقها ونتائج ذلك في البيانات المالية.(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، ١٩٩٩: دليل التدقيق رقم(٢)).
 - أما المادة(٤٠) من الباب الخامس من قواعد السلوك المهني الصادرة بموجب قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين رقم(١٨٥) لسنة/١٩٦٩ "المعدل"، فقد تضمنت عدداً من الفقرات بشأن تقرير مراقب الحسابات، ونصت بما يأتي:
 - الفقرة رقم (هـ): " للحصول على اقتباسات واختبارات تدقيق كافية ليتمكن من إبداء رأيه في المعلومات المالية وفق الضوابط التالية ، وتوثيق عمله بأوراق عمل أصلية: تم إعداد المعلومات المالية على أساس مبادئ المحاسبة المقبولة ، و تم تطبيقها بشكل مستمر وفقاً لمبدأ الاستمرارية في المعالجات المحاسبية: المعلومات المالية تتوافق مع متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة. تتوافق الصورة التي تقدمها المعلومات والبيانات المالية ككل مع ما يعرفه المدقق عن أعمال الشركة ، والذي يجب أن يكون على دراية به. هناك عرض كاف لجميع الأمور الأساسية اللازمة لتقديم المعلومات والبيانات بشكل صحيح وعادل.
 - الفقرة رقم (و): يجب أن يتضمن تقريره رأياً واضحاً في القوائم المالية ، والرأي الذي لا يحتوي على تحفظات يعني أنه راضٍ عن جميع الجوانب الجوهرية المذكورة في الفقرة رقم (هـ) من هذه المادة".
 - الفقرة رقم (ز): "عند إبداء تحفظ في تقريره ، أو إبداء رأي سلبي ، أو عدم إبداء رأي ، يجب عليه أن يوضح بوضوح الأسباب التي أدت إلى ذلك".
 - الفقرة رقم (ح): " أنه لم يبدي رأياً إيجابياً بشأن البيانات المحاسبية في تقريره ، وفي نفس الوقت أبدى تحفظات كافية لجعل هذه الموافقة بلا معنى.
- في ضوء ما تقدم يتضح أن عملية التدقيق تقوم على مجموعة من المعايير المقبولة بشكل عام من مختلف الأنواع ، والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة للمستخدمين لأنها توضح لهم كيفية تنفيذ عملية التدقيق ، مما يؤدي إلى إعطاء ثقة ومصداقية البيانات المالية المدققة ، كما تظهر مسؤولية المدقق. الحسابات في حالة أن هذه القوائم تقتقر إلى جوانب الدقة والمصداقية والوضوح.
- ٢-٢-٦. أنواع التدقيق: **تدقيق القوائم المالية:** يتم تدقيق البيانات المالية الشاملة للتأكد من أن المعلومات متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام ، ويمكن تدقيق البيانات المالية وفقاً للأساس النقدي أو أي أساس آخر مناسب للمنظمة. وبعد الانتهاء من المراجعة يتم رفع توجيهات للإدارة للعمل على تحسين التشغيل. بالنسبة لتدقيق الالتزام: الهدف من تدقيق الالتزام هو تحديد ما إذا كان الزبون قد التزم لإجراءات وقواعد محددة وموضوعية من قبل المدير المالي، أي السلطة الأعلى. (Brenda Porter, 2008:84)، أما إجراءات التدقيق فهي عديدة، وبعضها يلخصها بالفحص والتحقق والاطلاع والاستعلام والتحليل والتأكيدات. يمكن تقديم هذه الإجراءات كالاتي:
- ٢-٢-٦-١ **التدقيق المستندي:** توضح المستندات والسجلات أشياء ملموسة وغير ملموسة، ومعاملات مالية، يتم من خلالها تسجيل المعاملات المالية وتلخيصها، على سبيل المثال فواتير الشراء والبيع، ومحاضر استلام المواد والبضائع، وقوائم الإيداع النقدي، والإيصالات، وقسائم الدفع النقدية. المستندات ، بمعنى آخر، يتم إعداد المستندات الداعمة لحدوث المعاملات المالية المتبادلة والخارجية. المبالغ المقيدة في السجلات وإعداد التقارير المالية دون دعمها بالوثائق الداعمة لا يعني أنها تمثل البيانات المالية بأمانة. (ارتز وآخرون، ٢٠١٣: ٤٨) ما عبّر عنه أحد الكتاب عن أهمية المستندات في النظام المحاسبي أنها تشبه عدسة

الكاميرا (نظام المحاسبة) ، فلتنقط العدسة الصورة أولاً، ثم تعكسها للكاميرا لإجراء بعض العمليات حتى تظهر الصورة. كاملة وواضحة. تلتقط المستندات الحركة اليومية للعمليات المالية داخل أقسام المشروع ، وتحولها إلى الدائرة المالية ، من أجل تجميعها في حسابات، وإثباتها في السجلات، ومن ثم ترجمتها إلى تقارير مالية. (الحسون، القيسي، ١٩٩١: ٥١). لذلك، يمثل التدقيق المستندي أحد الإجراءات الأساسية للتحقق من صحة العمليات المالية وقياسها ولتمثيل عدالة الأحداث الاقتصادية. يتضمن التدقيق المستندي أيضاً إجراءات جمع الأدلة الاستدلالية المناسبة وتتمثل بالآتي: (الجوهر ١٩٩٩: ٦٦)

أ. التأييدات والمصادقات: هي وسيلة للتحقق من صحة المعلومات من جهات خارجية ، وهناك عوامل تؤثر على هذه المعلومات منها درجة الثقة بالجهة الخارجية ووقت الحصول على المعلومات، وهي في شكل كتب موجهة إلى تلك الأطراف وهي من ثلاثة أنواع :

- التأييد الإيجابي: حيث يطلب من الأطراف الخارجية التأكد من صحة أو خطأ الرصيد القائم فيها.
 - التأييدات على شكل فراغ: في هذا النوع من التأييدات لا يسجل رصيد ، بل يطلب من الطرف الخارجي تثبيت الرصيد المبين في سجلاته.
 - التأييد السلبي: حيث يُطلب من الأطراف الخارجية إرسال رد فقط في حالة وجود اختلاف في الرصيد.
- ب. المعاينة والجرد الفعلي: ويقصد به إجراء عملية عد وقياس الأصول للتحقق من صحة وجودها وكميتها وجودتها، وتوجه إلى المخزون العديد من العيوب منها عدم القدرة على استخدامها لكافة الأصول مثل الأصول غير الملموسة، و الوجود الفعلي لا يعني الملكية في جميع الأحوال ، بالإضافة إلى أنها تتطلب خبرة ومعرفة مدقق الحسابات للشيء الذي يقوم بحصره.
- ج. الفحص المستندي: ويعد من أهم إجراءات التدقيق في الوقت الحاضر، ويهتم بفحص القيود والمستندات والدفاتر والسجلات والكشوفات التحليلية والبيانات المالية ويسند إلى أشخاص من ذوي الخبرة في التدقيق ويركز أساساً على فحص المستندات من الجوانب الآتية: التأكد من صحة القيود الافتتاحية، التأكد من صحة عرض الحسابات في البيانات المالية، التأكد من صحة السجلات المسوكة وقانونيتها والتحقق من طريقة التسجيل فيها، التحقق من قانونية العمليات التي تحتويها المستندات، التأكد من وجود علاقة بين العمليات المثبتة بالسجلات وطبيعة عمل الوحدة، التأكد من صحة إعداد ميزان المراجعة والكشوفات التحليلية.

د. الفحص الحسابي: يعني فحص الإدخالات والوثائق والدفاتر والسجلات والبيانات التحليلية والبيانات المالية. يمكن تخصيص هذا الاختبار للمتدربين الجدد ، ويتضمن ما يلي: التحقق من الجوانب الشكلية مثل التسلسل وعدد النسخ ، التحقق من صحة جمع وتوزيع صفحات السجل اليومية ، التحقق من صحة الجمع والموازنة للحسابات، مطابقة السجلات الفرعية مع السجلات الشاملة ، والتدقيق في الجوانب المحاسبية والرياضية الواردة في الوثائق.

هـ. الشهادات التي يتم الحصول عليها من داخل الوحدة: يحتاج مراقب الحسابات إلى معلومات من الموظفين داخل الوحدة الاقتصادية ، وهو يقوم بإجراء المقابلات وتوجيه الاستفسارات مباشرة إلى الموظفين ويفضل أن تكون هذه المعلومات في شكل مكتوب، وهو ما يسمى (نظام الشهادة) من أجل تحديد مسؤولية الإدارة عن المعلومات التي تم توفيرها لمُراقب الحسابات.

و. الإجراءات التحليلية: وتعني الإجراءات التحليلية ، وفق ما جاء في المعيار الدولي للتدقيق (٥٢٠) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، تحليل النسب والمؤشرات المهمة، وهي: (معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠) (ارينز ولوبك، ٢٠٠٥: ٢٥٧): مقارنة بيانات الوحدة الاقتصادية مع بيانات القطاع الذي تعمل فيه، ومقارنة بيانات الوحدة مع البيانات المقابلة للفترة السابقة، ودراسة العلاقة بين عناصر القوائم المالية لنفس الفترة، ومقارنة بيانات الوحدة. مع توقعات المدقق أو توقعات الوحدة نفسها مثل الميزانيات والتقديرات ، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية.

ز. كفاية وملائمة أدلة الإثبات: أن الكفاية والملاءمة هما مصطلحان مترابطان، والكفاية هي مقياس لمقدار أدلة تدقيقية التي تم

الحصول عليها، والملاءمة مرتبطة بكونها موثوقة ومرتبطة بموضوع التدقيق، وغالباً ما يستخدم مُراقب الحسابات خبرته المهنية لتحديد حجم أدلة التدقيق، وأن حجم الأدلة يتأثر بالعوامل الآتية: (التميمي، ٢٠٠٦: ١٠٥) (معيان التدقيق الدولي رقم ٥٠٠). يمثل الدليل الأساس المعقول للتعبير عن رأي المدقق في البيانات المالية. كما أنها تمثل الأساس لعملية التدقيق فيما يتعلق بقواعد الدراسة الميدانية، حيث يستخدمها المدقق كأساس لاتخاذ قرارات معينة، والتي توفر له بعد ذلك الأساس المنطقي والعقلاني لأحكامه وتقديراته حول الحقيقة، وعدالة عرض البيانات المالية. لذلك، يجب أن يكون المراجع دقيقاً في اختيار الطريقة أو الطرق المناسبة للحصول على الدليل المناسب واختيار واحد أو أكثر من المصادر التي يراها مناسبة. ومن أهم هذه المصادر الوثائق والسجلات والسياسات والإجراءات اللقاءات، الملاحظات الشخصية ونظام الرقابة الخارجية والتحليل المالي. (سرايا، ٢٠٠٧: ٢٧٣): طبيعة الفترة وهل هناك مخاطر كامنة في هذه الفترة، على سبيل المثال، يحمل النقد معه مخاطر متصلة أكثر من الأصول الثابتة، بالإضافة إلى الحركة الكبيرة في هذه الفترة، وإجراءات التدقيق التي سيتم اتباعها، والأهمية المادية للفترة، أن الأهمية تعني مدى تأثير العنصر في الرأي صانع القرار يعني أيضاً تأثير العنصر مقارنة ببقية العناصر، مثل مقدار أحد عناصر المركز المالي ومقارنته بالأرصدة الأخرى. إذا كان المبلغ كبيراً، يجب على مُراقب الحسابات الحصول على أدلة مقنعة أكثر من غيرها، في وقت إجراءات المراجعة من بعده.

تعتمد درجة اعتماد وموثوقية الأدلة ومصداقيتها على مصدرها. وبحسب اعتقاد التميمي، يمكن ترتيب درجة مصداقيتها واقناعتها لمُراقب الحسابات على كما يأتي: (التميمي، ٢٠٠٦: ١٠٥)

أ. الأدلة التي يتم الحصول عليها من خارج الوحدة والتي تحتفظ بها مثل قوائم الشراء.
ب. الأدلة التي حصل عليها المراجع نفسه، بشكل مباشر، أكثر إقناعاً من الأدلة التي تم الحصول عليها بشكل غير مباشر، مثل جرد النقد أو الاستثمارات.

ج. التأييدات التي يتم إعدادها داخل الوحدة والتي تتوفر نسخ منها، مثل قوائم المبيعات.
د. الأدلة التي حصل عليها مراقب الحسابات مباشرة من مصادر خارجية ومستقلة، مثل تأكيدات المستحقات أو تأكيدات البنك. تعتبر الأدلة والمعلومات التي يتم الحصول عليها بموجب نظام رقابة داخلي جيد وفاعل أكثر موثوقية من المعلومات التي تم الحصول عليها بموجب نظام رقابة داخلي ضعيف، والأدلة المكتوبة أكثر موثوقية من الأدلة الشفوية.

٢-٢-٢-٢ إختبارات الالتزام: وتسمى أيضاً إختبارات الرقابة، وهي إختبارات يتم تطبيقها للحصول على تأكيد معقول بأن نظام الرقابة الخارجي يمكن الاعتماد عليه وتحديد درجة الامتثال له من قبل الوحدة، لأن النتيجة تحدد الإجراءات الأساسية التي يجب أن تكون ويجب على مُراقب الحسابات تقسيم النظام إلى عدد من المكونات ثم دراسة وتقييم كل منها بالتفصيل، قد تقتصر بعض هذه الإختبارات على مجرد الملاحظة للتأكد من وجود إجراءات رقابية، مثل إختبار الفصل بين الوظائف (إجراءات الضبط الداخلي)، حيث تتطلب إختبار بعض العمليات التي لها مسار تدقيق مدعوم بأدلة وثائقية بواسطة أخذ عينة من كل نوع من العمليات (معيان التدقيق الدولي رقم ٤٠٠)

٢-٢-٢-٣ مسؤولية مُراقب الحسابات في ظل الأنظمة والقوانين التي تنظم مهنة التدقيق في العراق: تحتل المسؤولية الصدارة في مصلحة المهنة، حيث يجب على المهنيين دائماً أداء عملهم وفقاً لمستوى مناسب من الاهتمام عند تقديم الخدمات للآخرين، ويتحمل مُراقب الحسابات المسؤولية المنصوص عليها في القوانين واللوائح المتعلقة بالمهنة فيما يتعلق بالعقود المبرمة مع الزبائن والمسألة القانونية مبنية على ادعاء قلة العناية أو الإهمال أو الإخلال بالعقد. (Pomeranz, 2002:30). وأن مسؤولية مراقب الحسابات في ضوء الأنظمة والقوانين المنظمة لمهنة التدقيق في العراق تخضع لمجموعة من القوانين تتمثل في الآتي: قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) المعدل، قانون العقوبات رقم (١١١) لسنة ١٩٦٩ المعدل، قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل. تنص المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل على ما يلي: 'يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على (١) سنة كل من ثبت أمام القضاء المختص بارتكاب أحد الأفعال الآتية:

أ. كل من قدم عمداً بيانات أو معلومات كاذبة متضمنة في تقرير ضريبي أو بيان أو حساب أو أخفى معلومات كان من المفترض الإفصاح عنها بقصد الحصول على تخفيض أو بدل أو تخفيض مبلغ ضريبي مفروض عليه أو على غيره ، أو استرداد ما تم دفعه مقابل ذلك.

ب. من أعد أو قدم بياناً أو تقريراً أو حساباً غير مكتمل كان ينبغي إعداده أو تقديمه وفقاً لأحكام هذا القانون أو ساعد أو حرض أو شارك في ذلك.

كما تشمل المادة (٥٨) ما يأتي: (يعاقب كل من تثبت إدانته بالسجن مدة لا تقل عن (٣) أشهر ولا تزيد على (٢) سنة من يثبت أمام المحاكم المختصة أنه استخدم الغش أو الاحتيال للتخلص من دفع الضريبة المفروضة بموجب هذا القانون كلها أو بعضها).
نلاحظ أن المادتين (٥٧ و ٥٨) من قانون ضريبة الدخل أعلاه قد أكدت على دور مراقب الحسابات، سواء من خلال اتباع إجراءات التدقيق المناسبة والحصول على أدلة الإثبات المناسبة التي تساعد في الوصول إلى رأي سليم وتعتبر بصدق عن دقة القوائم المالية وبياناتها الملائمة للقواعد والمعايير المحاسبية ، أو من حيث التركيز على تقرير مراقب الحسابات الذي يمثل نتيجة عملية التدقيق التي يجب أن تتسم بالدقة والموضوعية والحيادية ، وينعكس ذلك في العلاقة بين السلطة المالية ومراقب الحسابات. مما سبق يتضح أن المراجع يجب أن يكون موضوعياً وحيادياً في تقريره. وعليه أن يتوقع أنه إذا قدم بلاغاً كاذباً أو كان ناقصاً عما يجب أن يعده، فسيتم ملاحقته ، ومن ثم يجب عليه أن يتوخى الدقة والحذر والالتزام بالحياد والنزاهة عند تقديم تقريره. وينعكس ذلك في البيانات المالية المدققة لأن أي تحريف فيها أو تناقض مع القواعد والمعايير سيتم الإبلاغ عنه من قبله ، مما يعني أن البيانات المالية المدققة موثوقة.(الخرسان، بلا، ١٢).

٣- الجانب التطبيقي تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات

١-٣ نبذة تعريفية عن الشركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة:

أسست الشركة (X) كشركة محدودة بتاريخ ٢٥/٧/٢٠٠٧ وتحوّلت الى شركة مساهمة خاصة بتاريخ ٢/١١/٢٠١١، حصلت الشركة على رخصة العمل ولمدة ١٥ سنة بقيمة ١.٢٥ مليار دولار امريكي (مليار ومائتان وخمسون مليون دولار امريكي مدفوعة بالكامل)، ودرجت في سوق العراق للأوراق المالية بتاريخ ٢٤/٧/٢٠١٢.

٢-٣ أهداف فرع الشركة:

أ. تهدف الشركة (X) من خلال رؤيتها لتكون الشركة الأولى في مجال توفير خدمات الاتصالات في العراق.
ب. تقديم خدمات متميزة للمشاركين وبأداء مالي جيد، إذ تركز الشركة على تعزيز حصتها السوقية من الإيرادات بدلاً من الاكتفاء بزيادة حصتها السوقية من المشاركين.

٣-٣ الفحص والتحاسب الضريبي للشركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة:

قامت الهيئة العامة للضرائب بتقدير صافي الربح الشركة (تقديراً احتياطياً) بعد تعديل الربح المحاسبي الى الربح الضريبي في تصريح ضريبة الدخل الخاضع للضريبة بمبلغ (٧٤٤ ٥٩٥ ٠٠٠ ٠٠٠) سبعمائة واربعه واربعون مليار وخمسمائة وخمسة وتسعون مليون دينار وعليه تحقق مبلغ الضريبة مقداره (١١١ ٦٨٩ ٢٥٠ ٠٠٠) مائة واحد عشر مليار وستمائة وتسعة وثمانون مليون ومائتان وخمسون الف دينار بنسبة ضريبية بلغت ١٥٪ من الدخل الخاضع للضريبة وكان نوع التقدير احتياطياً أولاً لأغراض استلام الصك ولحين استكمال دراسة البيانات المالية.

١-٣-٣ ظهر في تقرير مراقب الحسابات ضمن الايضاحات والملاحظات الآتي:-

أ. بأنه قد اشترك في جرد الموجودات الثابتة والمتداولة كما في ٣١/١٢/٢٠٢١.

ب. بلغ رصيد السلف الممنوحة (١,٧٦٠) مليار دينار كما في ٣١/١٢/٢٠٢١.

٣-٣-٢ المطلوبات المحتملة على الشركة الآتي:-

- أ. بتاريخ ٢٠٢٠/٤/١٢ أبلغت الهيئة العامة للضرائب ادارة الشركة (X) بأن عليها مستحقات ضريبية تقدر بمبلغ (٨٢,٤) مليار دينار تعود للسنوات ٢٠٠٨, ٢٠٠٩, ٢٠١٠, ٢٠١١, وقد قدمت الشركة (X) اعتراضاً على ذلك كونها قد دفعت ما عليها من مستحقات في حينها .
- ب. بتاريخ ٢٠١٧/١٢/٧ ابلغت الهيئة العامة للضرائب إدارة الشركة (X) بمطالبة أخرى بمبلغ (٤٧,٣) مليار دينار وذلك كضريبة اضافية على الضريبة المدفوعة عن حسابات السنة ٢٠١٣ وعلى وفق الحسابات الختامية لها لذات السنة وقد قدمت الشركة اعتراضاً على ذلك كونها قد دفعت في حينها مبلغ الضريبة المستحق عليها.
- ج. وقد بينت الشركة (X) ان الاعتراضات الواردة في الفقرتين (أ, ب) اعلاه هي قيد التدقيق والمراجعة لدى الجهات المختصة في الهيئة العامة للضرائب ولم تحسم لغاية تأريخه .
- د. على الشركة تسع دعاوى قضائية لازالت قائمة أمام المحاكم وغير محسومة تقدر بمبلغ (١,١٧٥) مليار دينار. ولها دعوتين على الغير لم تحسما بعد تقديراً بمبلغ (٣٠٠) مليون دينار .
- هـ. تحتفظ الشركة (X) بسجلات منتظمة وهي متفقة مع البيانات المالية المثبتة في الحسابات الختامية التي بدورها متفقة مع القواعد المحاسبية الدولية.

مذكرة تخمين

اسم الفرع : الشركات		رقم المخمن : بلا	السنة : ٢٠٢٢ التقديرية
اسم المكلف : شركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة			
المهنة ومصدر الدخل : خدمات اتصالات			
رقم الاضارة : بلا			
نوع التقدير : احتياطي أولي لغرض استلام الصك خاضع للتدقيق اللاحق بموجب المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل			
المقتبسات : بلا			
المبلغ	نوع العمل	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
٢ ٢٣١ ٩٨٨ ٠٠٠ , ٠٠٠	الايرادات بموجب	الحسابات	
٧٤٤, ٥٩٥ ٠٠٠ ٠٠٠	الفائض بموجب	الحسابات	
إحتساب الدخل الخاضع للضريبة : ٧٤٤ ٥٩٥ ٠٠٠ ٠٠٠ x ١٥% = ١١١ ٦٨٩ ٢٥٠ ٠٠٠			
مبلغ الدخل دينار	السماح	الدخل الصافي د.	مبلغ الضريبة دينار
٧٤٤ ٥٩٥ ٠٠٠ ٠٠٠			١١١ ٦٨٩ ٢٥٠ ٠٠٠
موافقات الدائرة السيد مدير القسم /السيد الوكيل : للتفضل بالاطلاع وامرهم بالموافقة على تقدير الشركة احتياطي أولي لغرض استلام الصك لسنة ٢٠٢٢ التقديرية بموجب نتائج البيانات المالية المقدمة وخاضع للتدقيق اللاحق بموجب المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل... مع التقدير			
اسم المخمن المختص وتوقيعه والتاريخ			
مدير القسم:			
ل امانع أن يكون التقدير احتياطي أولي لغرض إستلام الصك ولحين استكمال دراسة البيانات المالية.			
اسم وتوقيع مدير القسم والتاريخ			
١. تبليغ وتوافق على التقدير وسادف خلال المدة القانونية:			
اسم المدير المفوض وتوقيعه والتاريخ في حقل الموافقة على التقدير			
٢. تبليغ ولا وافق على التقدير وساعترض خلال المدة القانونية			

المصدر: من إعداد الباحث إتماداً على البيانات المالية المأخوذة من عينة البحث.

٣-٤ نتائج فحص وتدقيق مراقب الحسابات القوائم المالية للشركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة:

٣-٤-١ تحتفظ الشركة بسجلات منتظمة وهي متفقة مع البيانات المالية المثبتة في الحسابات الختامية التي بدورها متفقة مع القواعد والمعايير المحاسبية الدولية.

٣-٤-٢ ظهر في تقرير مراقب الحسابات ضمن الايضاحات والملاحظات الآتي:

٣-٤-٣ بأنه قد اشترك في جرد الموجودات الثابتة والمتداولة كما في ٢٠٢١/١٢/٣١ .

٣-٤-٤ رصيد السلف الممنوحة (١,٧٦٠) مليار دينار كما في ٢٠٢١/١٢/٣١ .

٣-٤-٥ ضمن المطلوبات على الشركة اعترضت عليها الشركة من قبل مراقب الحسابات الآتي:

- أ. بتاريخ ٢٠٢٠/٤/١٢ أبلغت الهيئة العامة للضرائب ادارة الشركة بأن عليها مستحقات ضريبية تقدر بمبلغ (٨٢,٤) مليار دينار تعود للسنوات ٢٠٠٨, ٢٠٠٩, ٢٠١٠, ٢٠١١ وقد قدمت الشركة من قبل مراقب الحسابات اعتراضاً على ذلك كونها قد دفعت ما عليها من مستحقات في حينها.
- ب. بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٧ أبلغت الهيئة العامة للضرائب إدارة الشركة بمطالبة أخرى بمبلغ (٤٧,٣) مليار دينار وذلك كضريبة اضافية على الضريبة المدفوعة عن حسابات السنة ٢٠٠٨ وعلى وفق الحسابات الختامية لها لذات السنة وقد قدمت الشركة من قبل مراقب الحسابات اعتراضاً على ذلك كونها قد دفعت في حينها الضريبة المستحقة عليها.
- ج. أثبتت الشركة ان الاعتراضات الواردة في الفقرتين (٣, ٤) اعلاه هي قيد التدقيق والمراجعة لدى الجهات المختصة في الهيئة العامة للضرائب ولم تحسم لغاية تأريخه.
- د. على الشركة تسع دعاوى قضائية لازالت قائمة أمام المحاكم وغير محسومة تقدر بمبلغ (١,١٧٥) مليار دينار. ولها دعوتين على الغير لم تحسما تقدر بمبلغ (٣٠٠) مليون دينار .
- هـ. اظهرت الحالة أعلاه بأن الهيئة العامة للضرائب قد طبقت تقرير مراقب الحسابات إذ قام المخمن المختص بأعداد مذكرة التخمين في ضوء نتائج البيانات المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات في الدخل الخاضع للضريبة.

٣-٥ اختبار الفرضيات:

بعد فحص وتدقيق مراقب الحسابات القوائم المالية للشركة (X) للاتصالات مساهمة خاصة ومذكرة التخمين يتبين لنا تحقق صحة الفرضيات الأولى علاقة مبادئ ومعايير الحيود السداسي مجتمعة وجوده أداء مراقب الحسابات، وبشكل إيجابي، من خلال تقرير مراقب الحسابات الذي وضح فيه الايضاحات والملاحظات بأنه قد اشترك في جرد الموجودات الثابتة والمتداولة، ورصيد السلف الممنوحة (١,٧٦٠) مليار دينار في ٢٠٢١/١٢/٣١، وكذلك، رفض المطلوبات المقدمة على الشركة أعلاه فضلاً عن تحقق الفرضية الثانية: من وجود خبرة ومؤهلات مراقب الحسابات في التدقيق ودراسة البيانات المالية والتي تسهم في اعتماد الهيئة العامة للضرائب، على تقارير مراقب الحسابات والتي بينت نتائج فحص وتدقيق القوائم المالية للشركة.

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

- أ. تعد تقنية الحيود السداسي فلسفة وأداة للإصلاح تساعد على تحقيق جودة عالية وتحسين مستمر، وذلك بعزل المستويات الجيدة عن المستويات الرديئة للوصول إلى أعلى المستويات لقناعة الجهات المستفيدة ممثلة ب(مخمن الضرائب).
- ب. تعد جودة أداء مراقب الحسابات مقياس لدرجة توافق خصائص جودة الأداء الحقيقي للخدمة المقدمة التي تلي حاجات ورغبات وتوقعات الجهات المستفيدة سواء أكانت ظاهرية أم ضمنية.
- ج. إن مبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها تعتمد الحقائق والبيانات للوصول إلى أفضل الحلول عن طريق استخدام الأدوات الإحصائية، التي تضمن التحسين المستمر على مستوى جودة أداء مراقب الحسابات (مكتب أو شركة).
- د. تعد تقنية الحيود السداسي للوصول إلى أعلى مستويات الجودة وبأقل تكلفة عن طريق تحديد عوامل النجاح باستخدام الأدوات اللازمة للتحسين باتباع الخطوات الخمسة وتشخيص الانحرافات ومعالجتها.

٤-٢ التوصيات

- أ. ضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بمبادئ تقنية الحيود السداسي ومعاييرها لغرض تحقيق الهدف الرئيس والمتمثل بخفض نسبة العيوب من خلال المراقبة والتحسين المستمر للوصول إلى أعلى المستويات لقناعة الجهات المستفيدة عن طريق التنوع، التباين والاستقلالية.
- ب. ضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بتنمية وتطوير متطلباتهم واستثمار مواردهم لتقديم خدمة للجهات المستفيدة من تقارير مراقبي الحسابات وتخفيض نسبة الهدر والحد من الأخطاء، باستخدام التقنيات الحديثة.
- ج. ضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بتدعيم المدخلات الأساسية والضرورية، والتأكد من استخدامها بفاعلية في تقديم الخدمات اللازمة للجهات المستفيدة.
- د. ضرورة اهتمام مراقبي الحسابات بدراسة وتحليل التكاليف والبيانات المحاسبية لمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة واستغلال الموارد والاستغلال الأمثل لها.

REFERENCES

١. أ. إدريس، و م. يوسف، (2018). مفهوم تقنية الحيود السداسي مجلة العلوم الهندسية والدراسات التطبيقية.
٢. ابن حيان الأندلسي، البحر المحيط - مكتبة النصر الحديثة - الرياض، ٧٥٤ هجرية.
٣. ابو ناهية، جيهان صلاح الدين، "٢٠١٢، مدى استخدام معايير منهج سيجماس ستة Six Sigma لتحقيق جودة التدقيق الداخلي - دراسة حالة الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
٤. ادريس، أسامة محمد علي، ٢٠١٨، دور الحيود السداسي في تخفيض تكاليف الجودة، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد ١٢.
٥. أرينز، ألفين ولوبك، جيمس، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبيطي، المريخ للنشر، السعودية، ٢٠٠٥.
٦. الالوسي، حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، ليبيا، ٢٠٠٣.
٧. البرواري، نزار عبد المجيد، وباشوية، لحسن عبدالله، (2011) ادارة الجودة مدخل للتميز والريادة مفاهيم واسس تطبيقية، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى. عمان.
٨. بشير، محمد عبد الله، (2004). المحاسبة المالية: الإفصاح والقياس المحاسبي. الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
٩. التميمي، حاتم عبد الله. (٢٠٠٦) التدقيق المعاصر: الإطار النظري والتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.
١٠. توماس، وليم وهنكي، أمرسون، ١٩٨٩، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج وسلطان محمد العلي، ط ١، السعودية.
١١. الجبوري انتصار صابر ومحمد زينة فتحي، ٢٠٢٠، استخدام المحاسبة عن الانجاز والحيود السداسي لخفض التكلفة وتحسين الاداء التشغيلي، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ١٢، العدد ٢٩
١٢. الجبوري، ميسر ابراهيم، احمد زيد خليل، ٢٠٢٢ منهجية الحيود السداسي وفقاً لامتودج (DMAIC) ودورها في تحقيق امتودج التميز الاوربي (EFQM) دراسة استطلاعية لأراء عينة من القيادات الادارية في مديرية بلدية الموصل مجلة اقتصاديات الاعمال، المجلد ٢، العدد ٢.
١٣. الجوهر، خالد عبد الله. (١٩٩٩). (التدقيق والمراجعة: النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
١٤. حاجم ياسر، مولود، ٢٠١٩، دراسة امكانية تطبيق متطلبات (Six Sigma) في المنظمات الصحية دراسة استطلاعية لآراء المديرين في مستشفى تكريت التدقيقي مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٥، العدد ٤٦، ج ٢.
١٥. الحسون، عبد الكريم، القيسي، فلاح مهدي، ١٩٩١، نظم المعلومات المحاسبية، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد.
١٦. سرايا، حسين علي. (٢٠٠٧). (التدقيق: إطار نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
١٧. السعيد، حميد مظلوم كاظم، ٢٠٢٢، تأثير معايير الحيود السداسي في تحسين الخدمات المصرفية، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد ١٣٢، آذار.
١٨. شداد، عبد الكريم محمود. (٢٠٠٠)، تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان.
١٩. شربة، علي هاتق عبد علي (٢٠١٥). تحسين جودة التدقيق الداخلي في الوحدات الحكومية باستخدام معايير تقنية Six Sigma دراسة تطبيقية في عينة من الوحدات الخدمية في محافظة النجف الأشرف. رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية، العراق.

٢٠. عبد الحي، اسماء الهادي، ابراهيم، ٢٠١٧، جودة الرقابة الخارجية في الدراسات العليا بكلية التربية جامعة المنصورة دراسة ميدانية مجلة التطوير الجامعي، المجلد ٥، العدد ٣
٢١. عبد اللطيف، محمد يس، "إطار مقترح للتكامل بين منهجية الإنتاج الخالي من الفاقد ومنهجية ستة سيجما بغرض تطوير أداء المنشآت الصناعية"، مجلة كلية التجارة
٢٢. عبد الله، عادل محمد، (٢٠١٣)، مدى امكانية تبني منهجية الحيويد السداسي في السيطرة على نوعية الادوية المطلوبة وفقا لانموذج DMAIC: دراسة تحليلية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في نينوى، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٥، العدد ١٠.
٢٣. عبد الله، هبه محمود حسين، (٢٠١٢) "مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة (Six Sigma) في ضبط جودة التدقيق الداخلي - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة.
٢٤. عبدالله حسين دواس سعيد والخلف، نضال محمد رضا، ٢٠٢١، أثر تطبيق منهجية الحيويد السداسي (Six Sigma) في تحسين الجودة وتخفيض تكاليف الفشل الداخلي دراسة حالة مجلة الادارة والاقتصاد، العدد ١٣٠
٢٥. عزت، حسين نور الدين، ٢٠١٧، امكانية توافر متطلبات Six Sigma استطلاعية على عينة من الكلية التقنية مجلة جامعة كركوك للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد (٧)، العدد (٢).
٢٦. عطية، بتول وحاتم، اوس و صالح محمد عبد الرزاق محمد ٢٠١٩، تطبيق Six Sigma في تحسين جودة المشاريع بمساعدة نظام خبير بحث تطبيقي مجلة الاقتصاد والعلوم الادارية، المجلد ٢٥، الرقم ١١.
٢٧. علاونة، عقبة نواف راغب، ٢٠١٩، واقع جودة الخدمات المقدمة من المؤسسات الخاصة في مدينة سلفيت من وجهة نظر متلقي الخدمة، رسالة ماجستير، جامعة القدس، فلسطين.
٢٨. فايد، عادل طه أحمد، "مدخل محاسبي مقترح لتكامل أسلوب (lean/sigma) وبطاقة الأداء المتوازن للارتقاء بمستوي الكفاءة والجودة"، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، الجزء (١)، العدد (٢)، (٢٠٠٧).
٢٩. محمد اياد طاهر وسعيد هشام مسلم ٢٠٢٠، إدارة المخاطر وانعكاسها على جودة الخدمة البلدية: دراسة استطلاعية الآراء عينة من الموظفين في مديرية مجاري صلاح الدين مجلة تكريت للعلوم والاقتصادية، المجلد ١٦، العدد ٥١.
٣٠. محمد، ماهر أحمد حسن، ، "استخدام مدخل ستة سيجما (six sigma) لتلبية متطلبات اقتصاد المعرفة بالجامعات المصرية"، مجلة كلية التربية بنها، كلية التربية، جامعة بنها، الجزء (٢)، العدد (١٠٠)، (٢٠١٤).
٣١. النجار، صباح مجيد، وجواد مها كامل، (2017) ادارة الجودة مبادئ وتطبيقات، الطبعة/١، بغداد، الذاكرة للنشر.
32. Banuelas Coronado, R., & Antony, J. (2002). "Critical success factors for the successful implementation of six sigma projects in organizations". The TQM Magazine, Vol.14, No.2
33. Brenda Porter (2008). An Introduction to Auditing and Assurance (2nd ed.). London: Pearson Education.
34. E ckes, G. (2002). The Six Sigma revolution: How General Electric and others turned process into profits. John Wiley & Sons.
35. Gody, C. (2002). Accounting disclosure and decision usefulness. New York, NY: McGraw-Hill.
36. kumar, M., Antony, J., & Rae Cho, B. (2009). "Project selection and its impact on the successful deployment of Six Sigma". Business Process Management Journal, Vol.15, No.5.
37. Pande, P. S., & Holpp, L. (2002). What is six sigma? New York, NY: McGraw-Hill Professional.
38. Pomeranz, J. L. (2002). Auditing (2nd ed.). New York, NY: McGraw-Hill.
39. Pyzdek, Thomas, (2003), six sigma hand book, New York, McGraw-Hill Companies.
40. Samson, D. (2008). Six Sigma approach to internal auditing. Raytheon Company. Retrieved from (or internal company documentation).



41. Schroeder, R. G., Linderman, K., Liedtke, C., & Choo, A. S. (2008). "Six Sigma: Definition and underlying theory". Journal of Operations Management, Vol.26, No4.
42. Sony, Michael & Naik, Subhash', 2012, Six Sigma, organizational learning and innovation An integration and empirical examination International Journal of Quality & Reliability Management Vol.29 No.8.
43. Sujar, balachandran & Rammsamy, (2008), Six Sigma and level quality characteristics A study on Indian software, industries, AIMS international journal of management, Vol, No.1.
44. Tandon, B. N. (2009). *Auditing: Principles and practices* (3rd ed.). New Delhi: S. Chand & Company Ltd.
45. Zu, X., Fredendall, L. D. & Douglas, T. J. (2008). "The evolving theory of quality management: the role of Six Sigma". Journal of Operations Management. Vol.26, No.5.
46. Zu, Xingxing, Fredendall, L., and Robbins, T., 2006, Organizational Culture and Quality Practices in Six Sigma, The 2006 Annual Meeting of the Academy of Management.