

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية

التدقيق (معياري التدقيق ٥٢٠)

((دراسة استطلاعية لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق))

الأستاذ المساعد الدكتور

محمد حسن خضير

جامعة الفرات الأوسط التقنية

الكلية التقنية الإدارية - الكوفة

الباحثة

سارة راجي ناجي الزبيدي

Sararaje0@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

العراق - النجف الأشرف

**The importance of analytical procedures during the
stages of the audit process (Audit Standard 520)**

(An exploratory study of the opinions of a sample of auditors in Iraq)

Asst. Prof. Dr.

Muhammad Hassan Khudair

**Al-Furat Al-Awsat Technical University
Administrative Technical College - Kufa**

Researcher

Sara Raji Naji Al-Zubaidi

**Federal Financial Supervision Office
Iraq - The Najaf**

Abstract:-

The propes of research to identify the extent of commitment of auditors in audit offices (private sector), and auditors in the Federal Office of Financial Supervision (public sector) with the international auditing standard (520), as well as to identify the extent of commitment of auditors to analytical procedures in all stages of the audit process, based on From the stage of planning and implementation and ending with preparing the report and expressing an opinion, as well as identifying its types, methods, factors that affect them and the steps for their use. The research also aims to identify the most important determinants that prevent auditors from using analytical procedures in the audit process. The researcher adopted the descriptive analytical method, and in this framework, the researcher used a questionnaire consisting of (48) items distributed over five axes, and after verifying its validity and stability, it was distributed to the study sample, and after collecting the questionnaires, the study data was unloaded in the statistical program (spss) and using statistical measures such as the mean Arithmetic, standard deviation and percentage, in order to know the importance of each variable, and to interpret the results and test the hypotheses. The research showed a set of results, the most important of which: that there is a use of some paragraphs of the International Auditing Standard No. 520 by auditors in the (public and private) sectors. But through research and personal interviews with the members of the study sample, it was found that this use of some paragraphs of the standard came through the accumulated experiences of the auditor in the supervisory work, and not as an application of the international standard No. 520, because there is no interpretation of the standard or a local guide that is compatible with the work in the Iraqi environment obligating him to use This standard. The research presented a set of recommendations, perhaps the most important of which are: the necessity of indicating the importance of using analytical procedures at each stage during the audit process, which helps the auditor in understanding the business, and thus determining the nature, timing and extent of the audit procedures to be carried out.

Keywords: the international auditing, standard No. (520).

المخلص:-

الغرض من البحث لبيان مدى استخدام مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق (قطاع خاص)، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي (قطاع عام) الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق انطلاقاً من مرحلة التخطيط والتنفيذ والانهاء بإعداد التقرير وإبداء الرأي، وأيضاً التعرف على أنواعها وأساليبها والعوامل التي تؤثر فيها وخطوات استخدامها، كما يروم البحث للتعرف على أهم المحددات التي تمنع مراقبي الحسابات من استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق. واعتمدت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي، وبهذا الإطار استخدمت الباحثة استبياناً تألف من (٤٨) فقرة موزعة على خمس محاور، وبعد التحقق من صدقها وثباتها تم توزيعها على عينة الدراسة، وبعد جمع الاستبيانات تم تغريغ بيانات البحث في برنامج (spss) الإحصائي واستخدام مقاييس إحصائية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية، وذلك لمعرفة الأهمية لكل متغير، وتفسير النتائج واختبار الفرضيات. وقد أظهر البحث مجموعة نتائج أهمها: أنه يوجد استخدام لبعض فقرات معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ من قبل مراقبي الحسابات في القطاعين (العام والخاص)، ولكن من خلال البحث تبين ان هذا الاستخدام لبعض فقرات المعيار جاء من خلال الخبرات المتراكمة لمراقب الحسابات في العمل الرقابي، وليس كتطبيق للمعيار الدولي رقم ٥٢٠، لعدم وجود تفسير للمعيار او دليل محلي يتلاءم مع العمل بالبيئة العراقية يلزمه باستخدام هذا المعيار. وقدم البحث مجموعة من التوصيات لعل أهمها: ضرورة بيان أهمية استخدام الاجراءات التحليلية في كل مرحلة خلال عملية التدقيق، والتي تساعد مراقب الحسابات في فهم الأعمال، وبالتالي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات، التدقيق الواجب القيام بها.

الكلمات المفتاحية: الاجراءات التحليلية، معيار رقم (٥٢٠).

منهجية البحث

١- مشكلة البحث:

من خلال عمل الباحثة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي وبحثها عن مدى استخدام الاجراءات التحليلية، وجدت أن هناك اجراءات مستخدمة من قبل افراد عينة البحث ولكن قد تنسجم أو لا تنسجم مع معيار التدقيق الدولي ٥٢٠، وهنا يثار تساؤل هل يتم استخدام الاجراءات التحليلية وفق المعيار المذكور اعلاه أم لا؟ ويتفرع عنه عدة تساؤلات:

١- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) في التخطيط لعملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في العراق؟

٢- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) بمرحلة التنفيذ لعملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في العراق؟

٣- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) بمرحلة الإنهاء من عملية التدقيق وإعداد التقرير وإبداء الرأي من قبل مراقبي الحسابات في العراق؟

٢- اهداف البحث:

١- التعرف على الإجراءات التحليلية وأهدافها ومدى استخدامها من قبل مراقبي الحسابات العراقيين سواء في (القطاع الخاص أو العام).

٢- التعرف على الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق انطلاقاً من التخطيط والانتهاؤ بإعداد التقرير وإبداء الرأي.

٣- التعرف على أنواعها وأساليبها والعوامل المؤثرة فيها وخطوات استخدامها.

٣- أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق لما له من أثر كبير على مهمة مراقب الحسابات بتقديم، خدماته بفاعلية، وكفاءة،

(١٧٠) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

وقد تم التركيز، على العوامل التي، تلعب دوراً مباشراً في تقبله لاستخدام "الاجراءات التحليلية"، وذلك استناداً للأنظمة والتشريعات المأخوذ، بها في تطوير خدماته، بالإضافة لأهمية آراء، مراقبي الحسابات فيما يخص، هذا الموضوع بالتحديد. لسد، لثغرات من الممكن أن، تحول دون قيامه بتأدية مهامه بمستوى عالٍ، من الجودة النوعية والسرعة المطلوبة، فيما يخص، استخدام "الإجراءات التحليلية" معيار (520) في عملها.

٤- فرضيات البحث:

١- لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) في مرحلة التخطيط من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق.

٢- لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (٥٢٠) في مرحلة التنفيذ من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق.

٣- لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في المعيار الدولي (٥٢٠) في مرحلة الانتهاء من التدقيق وأبداء الرأي من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق

الجانب النظري

المبحث الاول

التعريف بالإجراءات التحليلية

١- تعريف الاجراءات التحليلية:

تم تعريفها وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي (٥٢٠) " بأنها نوع مهم من أنواع أدلة التدقيق التي تتألف من تقييم للمعلومات المالية من خلال تحليل علاقات معقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، كما تشمل الإجراءات التحليلية التحقيق فيما هو ضروري في التقلبات والعلاقات المحددة التي تتعارض مع غيرها، من المعلومات ذات الصلة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير" (IAS 520,2009:434). وتُعرف الإجراءات

التحليلية " بأنها نوع مهم من الأدلة أو طريقة جمع الأدلة للمراجعة. وهي تتكون من تقييمات المعلومات المالية، من خلال التحليل أو العلاقات المعقولة، بين البيانات المالية وغير المالية " (Eilifsen,2010:5). وكذلك عرفت أيضاً " بأنها أسلوب من الأساليب المتطورة المعتمدة في عملية، تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة ومقارنة وتحليل العلاقات المقنعة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، من أجل تيسير مراحل عملية التدقيق والوصول إلى أدلة إثبات تعزز رأي مراقب الحسابات في تقريره النهائي " (مصطفى، ٢٠١٩: ٤٢) .

٢- أهمية الإجراءات التحليلية:

١- أهمية الإجراءات التحليلية وبرنامج تدقيق الحسابات: وهذه الإجراءات تمكنه من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه برنامج التدقيق، من خلال الاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها، ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أساليب التحليل المالي، كالنسب المالية المعروفة (جربوع، 2009: 299).

٢- أهمية الإجراءات التحليلية لمستخدمي القوائم المالية: إن تقارير المراجعة يستوجب أن توفر متطلبات مستخدمي القوائم المالية وضرورة القيام بالإجراءات التحليلية لأسباب عدة منها: (أبو شرخ، 2012: 18).

أ - عدم (كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية بسبب ظهور المنافسة الحرة.

ب - عدم كفاية نظام التقارير

ت - فشل إدارة الرقابة

ث - تدني التأهيل العلمي والعملية لدى المدققين الداخليين إذا ما تم مقارنتهم بمراقبي الحسابات الخارجيين؛.

٣- الإجراءات التحليلية وإدارة الوحدة الاقتصادية:

ازدادت أهمية الإجراءات التحليلية لإدارة الوحدة الاقتصادية بسبب تعقيد مهامها المتمثلة بتمشية ورقابة نشاط الوحدة الاقتصادية وبسبب عوامل عدة منها: (الريضي، 2013: 35).

أ- إتساع حجم الوحدة الاقتصادية

ب- ازدياد المنافسة بين الوحدات الاقتصادية

ج- المساعدة في تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الإستمرار

د- رفع مستوى الكفاءة والفعالية في المشروع

٤- الإجراءات التحليلية وموقف أصحاب مهنة تدقيق الحسابات:

إنّ للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل، فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق، ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث بها، لأنها تعد وسيلة مستخدمة، لإيجاد بعض المؤشرات الوظيفية التي تدل على وجود بعض الثغرات و القصور في نظام الرقابة الداخلي، مما يساهم في وضع برنامج تدقيقي بشكل مناسب (موسى، 2013: 318).

٥- الإجراءات التحليلية وموقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية:

تزداد أهمية الإجراءات التحليلية وتقييم الكفاءة والفاعلية في القطاع الحكومي، بجانبه الإقتصادي والإداري بالمقارنة مع، القطاع الخاص، بسبب أن العقوبات أو الصعوبات التي تواجه المهنة (الجهات الرقابية) ليست بالأهمية، ذاتها بالنسبة، للجهاز الحكومي (صبري، 2018: 47).

٣- أهداف الإجراءات التحليلية:

من أهم المحاولات العلمية التي بذلت لتحديد أهداف الإجراءات التحليلية، تلك المحاولة التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي (520)، وكذلك مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وذلك بحسب ما جاء في المعيار "56" أن استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مراقب الحسابات ومكتب التدقيق يساعد في تحقيق الأهداف الآتية (Louwers & et.al , 2018:109):

أ- عند الانتفاع من الإجراءات التحليلية يتم الحصول على أدلة تدقيق موثوقة.

ب- مساعدة مراقب الحسابات في التخطيط وطبيعة، توقيت ومدى الإجراءات الأخرى المستخدمة في عملية التدقيق؛.

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (١٧٣)

ج- كإجراءات جوهرية عندما يكون؛ استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الإكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية؛.

القيام بالإجراءات التحليلية قرب نهاية؛ عملية التدقيق كنظرة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق.

٤- أنواع الإجراءات التحليلية :

إن الجانب الأهم في استخدام، الإجراءات التحليلية هو اختيار النوع الأكثر ملاءمة منها، وهناك خمس أنواع رئيسة من، الإجراءات التحليلية هي:

أ - مقارنة بيانات، العميل مع بيانات، النشاط الذي يعمل به: حيث أن الإجراءات التحليلية المتعلقة بمقارنة بيانات العميل مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه يعد أمراً ضرورياً، فإذا تم النظر فقط للنسب الخاصة بالعميل فسيبدو أن الشركة تتمتع بالإستقرار، لكن عند المقارنة مع النسب المالية للنشاط فيمكن أن تتضح صورة وموقف العميل بشكل أوضح، حيث يمكن أن تؤدي المقارنات بين النشاط إلى توفير معلومات مفيدة عند الأداء الخاص بالعميل، على سبيل المثال: يمكن أن يوضح التحليل أن الشركة قد فقدت جانباً من حصتها السوقية. ويمكن أن تساعد المقارنات والتحليل مع النشاط على تفهم أعمال العميل، وتقديم مؤشراً على احتمال وجود الفشل المالي. (Arens & et al, 2014:22).

ب - مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات للفترة السابقة:

مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات للفترة السابقة باستخدام النسب المالية للعام الحالي ومن ثم مقارنتها مع ما يقابلها من السنوات السابقة بنفس أنواع، النسب المالية للمقارنة مع بيانات، النشاط الذي يعمل فيه، العميل (ابوزر والعتوم، 2016: 134).

أ - مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها:

يطبق هذا النوع من الإجراءات التحليلية غالباً عند التدقيق، على الوحدات الحكومية حيث تقوم أكثر الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية، ثم مقارنتها مع البيانات الفعلية، وإذا وجدت فروق بين البيانات الفعلية والمقدرة يدل على وجود تغيرات

(١٧٤) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

تتطلب من مراقب الحسابات البحث عن أسبابها والاقتناع بها، ويجب عليه أن يتحقق من مدى بذل العناية من قبل الجهة محل التدقيق في إعداد هذه الموازنات التقديرية، (أبكر: ٢٠١٧، ٧٤).

د- مقارنة بيانات الجهة، محل التدقيق مع توقعات مراقب الحسابات:

تمثل توقعات مراقب الحسابات القيمة التي يجب أن تكون عليها أرصدة الحسابات في ضوء علاقة كل رصيد مع الأرصدة الأخرى في الميزانية أو قائمة الدخل أو من خلال تصور قيمة الرصيد بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية (عندما يقوم مراقب الحسابات بعمليات حسابية للتوصل للقيم المتوقعة لأرصدة القوائم المالية) (محمد، ٢٠١٦، ٢٩٢).

هـ - مقارنة بيانات الجهة، محل التدقيق مع توقعات، باستخدام بيانات غير مالية:

إذ يتمثل الأمر الأساسي باستخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات، ومثال ذلك: الاعتماد على عدد الطلاب كبيان غير مالي لتقدير إيراد التعليم في الجامعات باستخدام الحساب الآتي (متوسط إيراد التعلم للطلاب x عدد الطلاب) (Arens & et.al, 2017: 243).

المبحث الثاني

استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

١- خطوات الإجراءات التحليلية:

الخطوة الأولى: الحصول على المعلومات:

يقوم مراقب الحسابات في هذه الخطوة بالحصول على المعلومات سواء من داخل الوحدة الاقتصادية للزبون أو من خارجها خاصة المعلومات والبيانات المالية وغير المالية، فالبيانات والمعلومات التي يسعى لحصوله عليها قد تتمثل في تلك التي خضعت للتدقيق مسبقاً أو سواء كانت معلومات إقتصادية أو صناعية أو غير ذلك. وإن توفر المعلومات عن الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يعتبر ضرورياً للقيام بالإجراءات التحليلية بكفاءة وفاعلية، ومن المهم جداً التأكد من موثوقية المعلومات المتوفرة لديه إذ تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨: ٤٦١).

الخطوة الثانية: تكوين التوقعات:

إنّ عملية تطوير التوقعات بشكل دقيق ومناسب هي أهم خطوة للاستخدام الفعال للإجراءات التحليلية، ويعبر التوقع عن التنبؤ بالمبلغ المسجل، يمكن أن يكون هذا التنبؤ عبارة عن مبلغ محدد "أو نسبة أو اتجاه أو قيمة مقربة اعتماداً على الدقة المطلوبة، ويقوم مراقب الحسابات بتطوير هذه التوقعات من خلال تحديد العلاقات المعقولة التي من المتوقع أن توجد بناء على معرفته للوحدة الاقتصادية، طبيعة نشاطها، الإتجاهات أو حسابات أخرى (إيمان ، ٢٠١٧: ١٢٧).

الخطوة الثالثة: تحديد الفروقات الجوهرية

في الواقع أن تتبع الفروقات الجوهرية تعتبر من أهم نواحي المراجعة التحليلية، وذلك لأن هكذا تتبع يتيح الفرص لكشف التلاعب أو الأخطاء، ولهذا السبب يعتبر أن مراقب الحسابات فشل في بذل العناية المهنية الواجبة إذا لم يقوم بفحص سبب التقلبات الجوهرية التي كشفت عنها الإجراءات التحليلية. وبمعنى آخر تحديد ما إذا كانت الإنحرافات تمثل تقلبات غير عادية، وتحدث هذه المرحلة من عملية التدقيق عندما يقوم مراقب الحسابات بمقارنة القيمة التي يتوقعها مع القيمة المسجلة (طارق، ٢٠٠٤: ٣٤٩).

الخطوة الرابعة: تقصي أسباب الإنحرافات غير العادية (أسباب الفروق)

إذا أظهرت الإجراءات التحليلية وجود تقلبات غير عادية وتحريفات هامة جوهرية يتوجب على مراقب الحسابات تحديد أسباب تلك الفروقات وأن السبب يتعلق بحدث إقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة (أرينز ولوبك، ٢٠٠٢: ٢٥٥).

الخطوة الخامسة: تقييم وتوثيق الإجراءات التحليلية

في هذه المرحلة يقوم مراقب الحسابات بتقييم الأثر المتوقع لتلك الفروقات على ملاءمة وصحة القوائم المالية في ضوء التفسيرات التي حصل عليها من الإدارة، وإذا كانت الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير مقنع لأسبابها، وإذا فشلت الإدارة في دعم هذا التفسير فإنّ عليه في هذه الحالة أن يفترض وجود احتمال كبير بوجود خطأ أو غش، وعليه في هذه الحالة أن يقوم بتصميم إجراءات تحليلية أخرى تكون ملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء أو الغش موجودة فعلاً أو لا (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨: ٤٦٣).

٢- مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

أ - مرحلة التخطيط: يستخدم مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لأجل تقييم المخاطر، والمساعدة في تحديد، البنود التي تكون أكثر أهمية من غيرها والتي تتطلب اهتماماً خاصاً، كما تساعد أيضاً في فهم طبيعة نشاط الوحدة محل التدقيق وتقييم قدرتها على الاستمرار، ويحقق استخدام مراقب الحسابات للإجراءات التحليلية المصدقية وهدف التدقيق الذي ينص على، قيامه بجمع أدلة التدقيق الكافية والمناسبة وتحليلها بشكل موضوعي وإعطاء الرأي على أساس ذلك. (Essner & Scharin, 2013:62).

ب - مرحلة التنفيذ: يستخدم مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية أثناء قيامه بعملية الفحص والتحقق من صحة العمليات والأرصدة (زيادة في الاختبارات للعمليات) وهي تهدف لتخفيض مخاطر الإكتشاف المرتبطة بالقوائم المالية، وقد يقوم باختبارات التفاصيل وإجراءات المراجعة التحليلية معاً أثناء الفحص، وهذا عادة ما يبنى على الحكم المهني لمراقب الحسابات لتحقيق، الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الإكتشاف. يتم استخدام البيانات المالية كأحد الإختبارات الجوهرية عندما تكون أكثر فعالية من، الاختبارات التفصيلية في تخفيض، مخاطر الاكتشاف للتأكيدات الخاصة بالبيانات، المالية (الحساني، ٢٠١٨:٤).

ت - مرحلة إعداد التقرير وإبداء الرأي: يستخدم المراقب الإجراءات التحليلية عند نهاية عملية التدقيق من أجل تكوين رأيه العام وتتمثل في المرحلة الأخيرة من عمل التدقيق في قراءة القوائم المالية والملاحظات والبيانات الملحق بها وذلك بغرض تحقيق الاهداف والغايات التالية (الباز، ٢٠١٥: ٥٧):

١- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بها بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.

٢- التوصل إلى ارصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية والمخالفات في القوائم المالية.

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (١٧٧)

٣- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة المعنية.

٤- الحكم على حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة التي تم تدقيقها والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

٣- محددات استخدام، الإجراءات التحليلية:

فقد أشارت دراسات عدة إلى وجود الكثير من المحددات التي تؤثر في استخدام أدوات الإجراءات التحليلية يمكن إدراجها كالتالي (إيمان، ٢٠١٧: ٢٤):

١- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة وهذا ما يحد من إجراء المقارنات.

٢- تغيير الوحدة الاقتصادية المستمر لسياستها (المحاسبية، التسويقية، الانتاجية).

٣- طبيعة وخصائص الوحدة الاقتصادية وتقليص أو توسيع حجم أعمالها.

٤- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.

٥- قصور القدرة التنبئية للإجراءات التحليلية مقابل، متطلبات الدقة في عملية التدقيق وحاجة مراقب الحسابات للتدريب (حسين، ٢٠٠٨: ٥٤).

الجانب العملي

المبحث الأول

١- نبذة عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي

ديوان الرقابة المالية الإتحادي: هيئة مستقلة إدارياً ومالياً، له شخصية معنوية وهو أعلى هيئة رقابة مالية يرتبط بمجلس، النواب العراقي استناداً، للمادة (١٠٢) من دستور جمهورية العراق لسنة ٢٠٠٥، يمثل رئيس الديوان أو من يخوله يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد، من خلال الرقابة، على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته في جميع أرجاء العراق بموجب قانونه (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل)، ويعد أحد الأجهزة الريادية في حماية المال، العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري والمساهمة النشيطة

(١٧٨) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

في دعم الاقتصاد الوطني بما يساهم في بناء عراق جديد قائم بإدارته على أسس مالية واقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة (مجلة المراقب العام، ٢٠١٢: ٣).

ويعد ديوان الرقابة المالية ممثلاً بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق وقد قرر الديوان في حال عدم وجود معايير محلية عراقية فعليه استخدام المعايير الدولية في جميع المؤسسات العامة الخاضعة لتدقيق الديوان (جونسون، ٢٠١٥: ٤).

وقد تبنى الديوان في عمله على المعايير المحاسبية والتدقيقة في عمله مع محاولات جادة في تعريب وتعريف قسم من هذه المعايير بما يتلاءم مع البيئة العراقية.

٢- نبذه عن مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات

لقد مر مجلس مهنة مراقبة تدقيق الحسابات منذ تاريخ تأسيسه بثلاث مراحل ارتبطت بتطور التشريعات في العراق وهي كالتالي:

المرحلة الأولى: صدور نظام مزاولة مهنة تدقيق الحسابات، رقم (٥٢) لسنة ١٩٥٧، الذي عدل بنظام مزاولة مهنة تدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (١٨) لسنة ١٩٥٨، وقد ساعدت النصوص القانونية الواردة فيه على تنظيم عمل التدقيق، اذ يكون المدقق مجازاً من قبل وزارة التجارة وإدراج اسمه في سجل مدققي الحسابات المجازين من وزارة التجارة (جريدة الوقائع العراقية، ١٩٥٨: ٥٢).

المرحلة الثانية: صدور نظام مزاولة المهنة رقم (٧) في عام ١٩٨٤، الذي نص على أن يتم منح اجازة لمدققي الحسابات وتنظيم المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين بدلاً من وزارة التجارة.

المرحلة الثالثة: بدأت بصدور قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧، والخاص بتنظيم ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وقد أوكل مهمة التدقيق الى مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، بعد أن كانت نقابة المحاسبين والمدققين تتولى هذه المهنة (الوقائع العراقية، ١٩٩٩: ٣١٢)، يكون ديوان الرقابة المالية هو الجهة القطاعية المختصة ذات العلاقة فيما يتعلق بمنح الإجازة للشركات المؤسسة بموجب هذا النظام لأغراض تطبيق قانون الشركات المرقم (٢١) لسنة ١٩٩٧.

المبحث الثاني

تصميم استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة

١- إعداد استمارة الاستبيان

لتحقيق هدف البحث المتمثل في مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين باستخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي (٥٢٠)، قامت الباحثة بإعداد استمارة استبيان مستفيدة من ذوي الخبرة في هذا المجال، وفقاً للأصول المتبعة علمياً وأهمها:

١- اعتماد أسلوب بسيط ولغة مفهومة في إعداد اسئلة الاستبيان.

٢- توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري للدراسة.

٣- إجراء بعض التعديلات مثل (إضافة، حذف، تغيير) بعد إستشارة محكمين وأساتذة متخصصين في هذا المجال وطرح أستمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.

٣- اختبار صلاحية الاستبيان (الثبات والصدق) بهدف التحقق من صلاحية المقياس (الاستبيان) المصمم من قبل الباحثة، تم اجراء اختبار الثبات بطريقة (الفا كرونباخ) بهدف معرفة قيمة الثبات للمقياس والتي تعني مدى استقرار النتائج التي يتم الحصول عليها وان يعطي المقياس نفس النتائج اذا اعيد تطبيقه. وايضا تم اختبار الصدق بطريقة الصدق الذاتي بهدف معرفة صدق المقياس، الذي يعني هل يقيس المقياس ما وضع لقياسه (مدى تمثيل الاختبار للسلوك المراد تمثيله).

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم استخدام البرنامج الاحصائي باسم الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.23) (Statistical Package for Social Sciences) لغرض تحليل استجابات المستجيبين للإستبيانات، وكانت الأساليب الاحصائية المستخدمة هي ما يأتي:

١. اختبارات الصدق والثبات.

٢. مقاييس الاحصاء الوصفي لمتغيرات البحث.

٣. تحليل الانحدار الخطي البسيط.

٤- العرض الوصفي للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

للتعرف على الخصائص الديموغرافية للمستجيبين من عينة البحث، فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لتلك الخصائص وكما يأتي:

١. الجنس: الجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية الخاصة بتوزيعات أفراد عينة البحث وذلك حسب الجنس:

الجدول

عينة البحث موزعة حسب الجنس

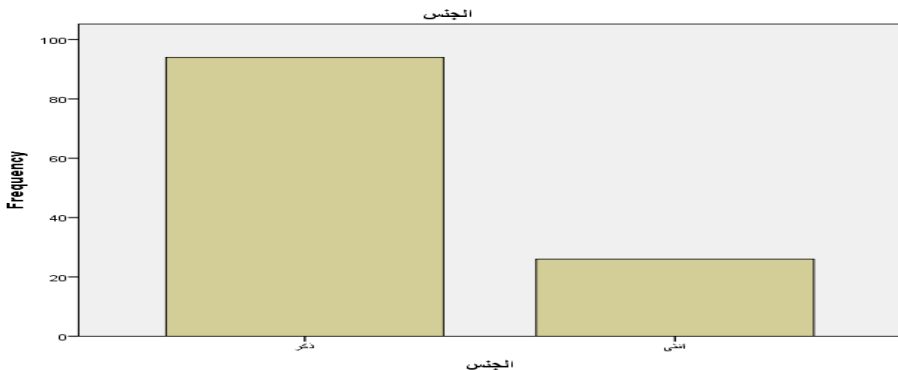
الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	94	%78.3
انثى	26	%21.7
المجموع	120	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه، أتضح أن عدد الذكور من مراقبي الحسابات في عينة البحث (٩٤) ونسبة (%٧٨.٣) وهي النسبة الأكبر، فيما كان عدد الإناث (٢٦)، ونسبة بلغت (%٢١.٧)، وهذا يدل على أن أغلبية القوى العاملة في مجال التدقيق في العراق هم من الذكور .

الشكل

عينة البحث موزعة حسب الجنس



الشكل من إعداد الباحثة

٢. العمر: الجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية وفقاً للعمر:

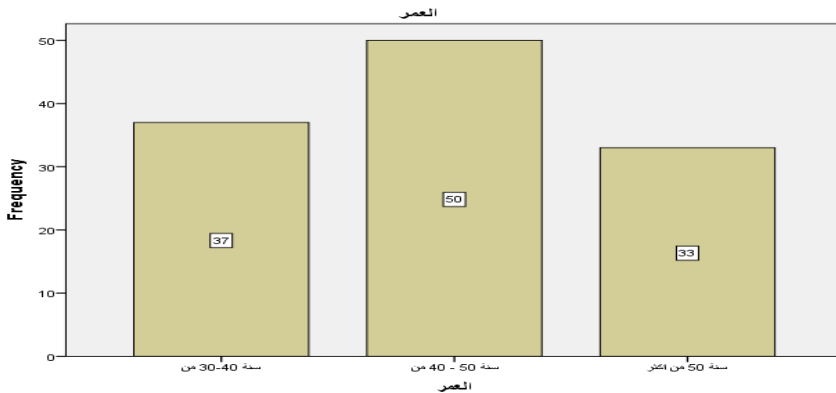
الجدول عينة البحث موزعة حسب العمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئات العمرية
%30.8	37	40-30 سنة
%41.7	50	50-40 سنة
%27.5	33	50 فأكثر
%100	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه، أتضح أن عينة البحث تتكون من ما نسبته (٣٠.٨٪) أفراد تتراوح أعمارهم ما بين (٣٠-٤٠ سنة)، بينما تمثل نسبة (٢٧.٥٪) أفراداً تتراوح أعمارهم ما بين (٥٠ فأكثر)، في حين نسبة الفئة العمرية (٤٠-٥٠ سنة) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (٤١.٧٪) وهي النسبة الأكبر، حيث انها فئة تتميز بالنضوج والخبرة في مجال التخصص وأكتساب الخبرة والكفاءة و القيام بمهام التدقيق المختلفة، تؤهلها للاجابة على الاستبيان وتحقيق أهداف البحث.

عينة البحث موزعة حسب العمر



الشكل من إعداد الباحثة

٣- التأهيل العلمي

الجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية موزعة حسب المؤهل العلمي

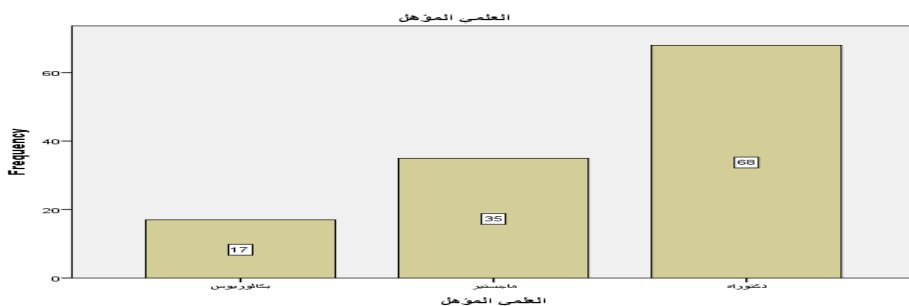
عينّة البحث موزعة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
%14.2	17	بكالوريوس
%29.2	35	ماجستير
%56.7	68	دكتوراه
%100.0	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه، أتضح أن عدد الحاصلين على شهادة بكالوريوس هم (١٧) فرداً ونسبة (%14.2)، وبلغ عدد الحاصلين على شهادة الماجستير (٣٥) فرداً ونسبة (%29.2)، بينما عدد الحاصلين على شهادة الدكتوراه من مراقبي الحسابات في عينّة البحث (٦٨) ونسبة (%٥٦.٧) وهي النسبة الأكبر، وهذا يدل على جودة عينّة المستجيبين وقابليتهم العلمية إضافة الى الخبرة في مجال التخصص فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

عينّة البحث موزعة حسب المؤهل العلمي



الشكل من إعداد الباحثة

٤- التخصّص العلمي الدقيق:

والجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية موزعة حسب التخصّص الدقيق:

عينّة البحث موزعة حسب التخصّص الدقيق

النسبة المئوية	التكرار	التخصّص الدقيق
%65.0	78	محاسبية قانونية
%20.8	25	محاسبية مالية

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (١٨٣)

14.2%	17	اخرى
100.0%	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه، اتضح أن عدد من لديهم تخصصات أخرى هو (١٧) ونسبة (14.2%) وهي النسبة الأدنى، وبلغ عدد من لديهم تخصص محاسبة مالية (٢٥) ونسبة (20.8%) وهي نسبة متوسطة، في حين كان عدد من لديهم تخصص محاسبة قانونية من مراقبي الحسابات في عينة البحث (٧٨) ونسبة (65%) وهي النسبة الأكبر، وهذا يدل على أن من هم بتخصص المحاسبة أفضل من غيرهم للعمل في مجال الرقابة والتدقيق والعمل كمراقبي حسابات، وان هذه النسبة تتميز بامتلاك المؤهلات العلمية بدرجة كبيرة مما سيوفر نتائج دقيقة لاجاباتهم حول محاور الاستبيان.

عينة البحث موزعة حسب التخصص الدقيق



الشكل من إعداد الباحثة

٥- عدد سنوات الخبرة العملية:

والجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية موزعة حسب عدد سنوات الخبرة:

عينة البحث موزعة حسب عدد سنوات الخبرة

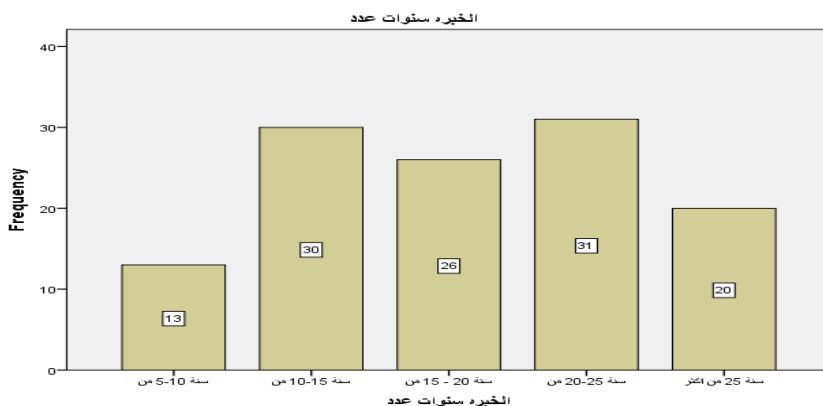
النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
10.8%	13	10-5
25.0%	30	15-10
21.7%	26	20-15

25.8%	31	25-20
16.7%	20	25 فأكثر
100.0%	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه، أتضح أن عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (5-10) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (13 وبنسبة 10.8%)، ومن لديهم سنوات خبرة من (10 - 15) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (30) وبنسبة (25.0%)، بينما بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (20-15) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (26) وبنسبة (21.7%)، في حين بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (20-25) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (31) وبنسبة (25.8%) وهي النسبة الأكبر، وأيضاً بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (25 فأكثر) من مراقبي الحسابات في عينة البحث (20) وبنسبة (16.7%). وهذا يدل على أن من لديهم سنوات خبرة عملية كافية وفرت لهم القدرة والقبالية في عملهم الرقابي، مما جعلهم أفضل من غيرهم للاجابة على فقرات الاستبيان لتحقيق اهداف البحث.

عينة البحث موزعة حسب عدد سنوات الخبرة العملية



الشكل من إعداد الباحثة

٤- مقاييس الإحصاء الوصفي لفقرات متغيرات الدراسة:

تم استخلاص ردود المستجيبين على فقرات متغيرات الاستبيان حول الإجراءات

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (١٨٥)

التحليلية ومحدداتها والمراحل الثلاث لعملية التدقيق (التخطيط، التنفيذ، اعداد التقرير وإبداء الرأي)، وذلك وفق درجة المقياس للإستبيان والمقاييس الاحصائية الوصفية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الالتواء، التفرطح) لكل فقرة من فقرات متغيرات الدراسة، وكما يأتي:

أولاً: الاجراءات التحليلية:

جدول مستوى اجابات عينة البحث والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير

(الاجراءات التحليلية) (N=120)

ت	الفقرات	تقاً تماماً	تقاً	تقاً	تقاً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	هناك امكانية للتنبؤ بأرصدة الحسابات لمقارنتها مع الأرصدة الفعلية مما يعزز من فرص اكتشاف الأخطاء التي قد تطرأ على الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية.	50	68	1	1	4.39	.555
2	توجد أمكانية لتحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية خلال عملية التدقيق.	57	61	1	1	4.45	.563
3	يمكن تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لوحدة اقتصادية أخرى من نفس القطاع لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	45	61	11	3	4.23	.719
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية عبر حساب النسب المالية المختلفة.	58	60	1	1	4.46	.564
5	الأطلاع على الأساليب المتطورة في الإجراءات التحليلية وتفسير النتائج المتوصل اليها باستخدام الأساليب المختلفة للإجراءات التحليلية.	62	56	1	1	4.49	.565
6	التقليل من حجم عينة التدقيق وكذلك تخفيض الوقت والكلفة في عملية التدقيق	53	57	1	9	4.28	.822
7	تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها المنشأة ونوع النشاط الذي تعمل به ومختلف المراحل لإعداد برنامج التدقيق.	60	58	1	1	4.47	.565
8	الإجراءات التحليلية عامل مؤثر في تعديل الجدول الزمني لإنجاز عملية التدقيق توسعاً أو تقييداً استناداً الى نتائج الفحص.	49	57	12	2	4.27	.710
9	يستخدم مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.	73	41	5	1	4.55	.620
10	تساعد الاجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر التي تتعلق على سبيل المثال: خطر	55	60	3	2	4.40	.627

						وجود احتيال مقصود او غير مقصود في البيانات المالية.	
525.	4.40	المجموع					

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

ويتضمن الجدول نتائج ردود المستجيبين حول متغير الاجراءات التحليلية، وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية بشكل عام:-

١- بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.40) بانحراف معياري قدره (525)، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علما بان الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماما) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة البحث الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير.

٢- كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.55) لفقرة (يستخدم مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية)، وحد أدنى قدره (4.23) لفقرة (يمكن تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لوحداث اقتصادية أخرى من نفس القطاع لاكتشاف الأخطاء والإنحرافات).

٣- جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أنفق) يليه تقدير (اتفق تماما).

ثانياً: مراحل عملية التدقيق:

١. مرحلة التخطيط

جدول مستوى إجابات عينة البحث والإحصاءات الوصفية لفقرات متغير (مراحل عملية التدقيق / مرحلة التخطيط) (N=120)

ت	الفقرات	١ ٢ ٣ ٤ ٥	١ ٢ ٣ ٤ ٥	لا اتفق	لا اتفق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التأكد من صحة تعيينه كمراقب للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته	71	49	0	0	4.59	.494

							لممارسة مهامه وفقاً للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	
488.	4.62	0	0	0	46	74	التعرف على طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	2
607.	4.53	0	1	4	45	70	الإتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر التدقيق المقبولة خلال عملية التدقيق.	3
486.	4.62	0	0	0	45	75	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند التخطيط لعملية التدقيق.	4
482.	4.64	0	0	0	43	77	تحديد مناطق و أماكن المخاطر المحتملة في الاجراءات المحاسبية.	5
470.	4.67	0	0	0	39	81	الاطلاع على نتائج التدقيق للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر التي اعترضت المنشأة محل التدقيق.	6
490.	4.61	0	0	0	47	73	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	7
486.	4.63	0	0	0	45	75	تقييم ومناقشة إجراءات عملية التدقيق المخطط لها مع فريق العمل	8
467.	4.68	0	0	0	38	82	العمل على تصميم برنامج تدقيق ملائم للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	9
402.	4.62						المجموع	

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

يتضمن الجدول نتائج ردود المستجيبين حول متغير عملية التدقيق في مرحلة التخطيط ، وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية بشكل عام:-

١. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.62) بانحراف معياري قدره (4.02) ، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة البحث علماً بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماماً) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة البحث الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.

٢. كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.68) لفقرة (العمل على تصميم برنامج تدقيق ملائم للوحدة الاقتصادية محل التدقيق)، وحد أدنى قدره (4.53) لفقرة (الاتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر التدقيق المقبولة خلال عملية التدقيق).

(١٨٨) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

٣. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق تماما) يليه تقدير (أتفق).

٢. مرحلة التنفيذ

جدول مستوى إجابات عينة البحث والإحصاءات الوصفية لفقرات متغير
(مراحل عملية التدقيق / مرحلة التنفيذ) (N=120)

ت	الفقرات	توافق مطلق	توافق نسبي	معدل	لا توافق	لا توافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	جمع الأدلة الكافية، والملائمة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية .	80	39	0	1	0	4.65	.529
2	تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	77	42	0	1	0	4.63	.536
3	الاطلاع على محاضر مجلس الادارة للوحدة الاقتصادية قيد التدقيق.	62	57	0	1	0	4.50	.550
4	الاطلاع على تقارير مراقبي الحسابات الذين سبقوا والاطلاع على نتائج التدقيق السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر السابقة.	70	49	0	1	0	4.57	.546
5	التأكد من ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية.	69	50	0	1	0	4.56	.547
6	مقارنة المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية والخاصة بالفترة الحالية مع المعلومات المتعلقة بالفترات السابقة.	60	59	0	1	0	4.48	.550
7	مقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية المالية مع النتائج المتوقعة كالموازنات التقديرية.	57	54	8	1	0	4.39	.652
8	مقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية المالية محل التدقيق مع القطاعات المماثلة من نفس الصناعة.	65	54	0	1	0	4.53	.549
9	تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار في ممارسة نشاطها في المستقبل.	59	60	0	1	0	4.47	.549
10	مقارنة المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية المالية مع التوقعات التي يقوم بوضعها.	57	62	0	1	0	4.46	.548
	المجموع						4.52	.476

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

يتضمن الجدول نتائج ردود المستجيبين حول متغير عملية التدقيق في مرحلة التنفيذ ،
وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية بشكل عام:-

١- بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.52) بانحراف معياري قدره (4.476)، ويعد

الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علما بان الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماما) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة البحث الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.

٢- كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.65) لفقرة (جمع الأدلة الكافية، والملائمة حول الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية)، وحد أدنى قدره (4.39) لفقرة (مقارنة معلومات الوحدة الاقتصادية المالية مع النتائج المتوقعة كالموازنات التقديرية).

٣- جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق تماما) يليه تقدير (اتفق).

٣- مرحلة اعداد التقرير

جدول مستوى إجابات عينة البحث والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير
(مراحل عملية التدقيق/ مرحلة اعداد التقرير) (N=120)

ت	الفقرات	متفق تماما	اتفق	لا اتفق	لا اتفق تماما	الانحراف المعياري
1	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق بدقة ووضوح.	70	49	0	1	0.546
2	إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن ما امكن من الأخطاء والانحرافات بشرط بذل العناية المهنية الكافية.	77	42	0	1	0.536
3	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	65	54	0	1	0.549
4	التأكد خلال المرحلة النهائية التدقيق من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	66	53	0	1	0.549
5	الالتزام بمعبير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التويه لمستخدميها.	64	55	0	1	0.550
6	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للقرات السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف البنود.	57	61	0	2	0.591
7	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية.	60	59	0	1	0.550
8	استخدام الاجراءات التحليلية لتضييق فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات والجهات	64	51	4	1	0.608

(١٩٠) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

							المستقيده من تقريره.	
9	50	57	12	1	0	4.30	استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدته في تقييم كفاءة الاختبارات الأساسية التي تم أدائها.	.681
10	57	53	8	2	0	4.37	استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل إليها	.687
						4.48	المجموع	.488

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)

يتضمن الجدول نتائج ردود المستجيبين حول متغير عملية التدقيق في مرحلة اعداد التقرير، وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية:-

١. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.48) بانحراف معياري قدره (4.88)، وبعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علما بان الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماما) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة البحث الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.

٢. كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.62) لفقرة (إبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات والكشف عن ما امكن من الأخطاء والانحرافات بشرط بذل العناية المهنية الكافية)، وحد أدنى قدره (4.30) لفقرة (استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدته في تقييم كفاءة الاختبارات الأساسية التي تم أدائها).

٣. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق تماما) يليه تقدير (اتفق).

٤- محددات الاجراءات التحليلية

جدول مستوى اجابات عينة البحث والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير (محددات الاجراءات التحليلية) (N=120)

ت	الفقرات	رقبة م	رقبة ب	رقبة ج	رقبة د	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
1	عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من استخدام الإجراءات التحليلية على مستوى المنشأة.	60	57	3	0	0	4.48
2	سوء تفسير المدقق للأستنتاجات الناتجة من عملية التدقيق عند استخدام الاجراءات التحليلية	54	64	2	0	0	4.43

3	56	62	2	0	0	4.45	.532	عدم توفر المتطلبات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى صعوبة استخدام الاجراءات التحليلية.
4	55	63	2	0	0	4.44	.531	عدم تعاون الإدارة مع مراقب الحسابات بشأن تقديم البيانات المالية وغير المالية الضرورية لانجاز عمله يحد من استخدام الاجراءات التحليلية.
5	51	57	12	0	0	4.33	.650	التغيير المستمر للسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية يؤثر على عملية التدقيق
6	56	60	3	1	0	4.43	.589	ضعف الكفاءة المهنية وخبرة مراقب الحسابات حول كيفية استخدام الاجراءات التحليلية .
7	46	70	3	1	0	4.34	.572	ضعف التدريب المستمر لمراقب الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة المطبقة بالاجراءات التحليلية
8	52	64	3	1	0	4.39	.584	سوء تفسير النتائج المتوصل اليها عند استخدام الاجراءات التحليلية.
9	39	70	7	4	0	4.20	.693	عدم دقة التقديرات الموضوعة من قبل مراقب الحسابات حول وجود الاخطاء الجوهرية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
المجموع								.487

يتضمن الجدول نتائج ردود المستجيبين حول متغير محددات الاجراءات التحليلية، وينظر فيه المعطيات التحليلية الآتية:-

١. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.38) بانحراف معياري قدره (487)، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علما بان الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماما) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة البحث الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.

٢. كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.48) لفقرة (عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من استخدام الاجراءات التحليلية على مستوى المنشأة)، وحد أدنى قدره (4.20) لفقرة (عدم دقة التقديرات الموضوعة من قبل مراقب الحسابات حول وجود الاخطاء الجوهرية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق).

٣. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أنفق) يليه تقدير (اتفق تماما).

تحليل الإنحدار، الخطي البسيط:

(١٩٢) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

لغرض اختبار فرضيات البحث تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، وكانت النتائج كما يأتي:

١- الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الاجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) في مرحلة التخطيط من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق.

جدول

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستخدام الاجراءات التحليلية عند مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

القرار	Sig.	احصاءة F المحسوبة	Sig,	احصاءة T المحسوبة	الخطأ المعياري Std. Error	معاملات النموذج β	النموذج Model	معامل التحديد R ²	المتغير التابع
رفض الفرضية	.000	90.073	.000	10.226	.235	2.405	الجزء الثابت	.433	مرحلة التخطيط من عملية التدقيق
			.000	9.491	.053	.658	الاجراءات التحليلية		

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أظهرت نتائج الجدول أن قيمة معامل متغير الاجراءات التحليلية بلغت (0.658). وهو مقدار الزيادة التي تطرأ على المتغير التابع وهو مرحلة التخطيط من عملية التدقيق عند زيادة متغير الاجراءات التحليلية وحدة واحدة، فيما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.433) وهي القيمة التفسيرية للنموذج، حيث ان متغير الاجراءات التحليلية يفسر ما نسبته (43.3%) من التغير الحاصل على مرحلة التخطيط، أما النسبة المتبقية فانها تعود الى متغيرات أخرى لم تذكر في النموذج، أما من خلال قيمة F المحسوبة ومستوى الدلالة Sig. يساوي (0.000). وهو اقل من (0.05)، فإنه يعني رفض فرضية العدم، وقبول الفرضية البديلة مما يدل على وجود اثر معنوي لاستخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط من عملية التدقيق. وبذلك يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط هو:

التخطيط = 2.405 + 0.504 * الاجراءات التحليلية

أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (١٩٣)

٢- الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) في مرحلة التنفيذ من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق

جدول نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستخدام الاجراءات التحليلية عند مرحلة

التنفيذ لعملية التدقيق

المتغير التابع	معامل التحديد R2	النموذج Model	معاملات النموذج β	الخطأ المعياري	احصاءة T المحسوبة	Sig,	احصاءة F المحسوبة	Sig.	القرار
مرحلة التنفيذ من عملية التدقيق	.482	الجزء الثابت	1.752	266.	6.576	.000	109.842	.000	رفض الفرضية
		الاجراءات التحليلية	.694	.060	10.481	.000			

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أظهرت نتائج الجدول ان قيمة معامل متغير الاجراءات التحليلية بلغت (0.694). وهو مقدار الزيادة التي تطرأ على المتغير التابع وهو مرحلة التنفيذ من عملية التدقيق عند زيادة متغير الاجراءات التحليلية وحدة واحدة، فيما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.482) وهي القيمة التفسيرية للنموذج، حيث ان متغير الاجراءات التحليلية يفسر ما نسبته (48.2%) من التغير الحاصل على مرحلة التنفيذ، اما النسبة المتبقية فانها تعود الى متغيرات اخرى لم تذكر في النموذج، اما من خلال قيمة F المحسوبة ومستوى الدلالة Sig. يساوي (0.000). وهو اقل من (0.05)، فإنه يعني رفض الفرضية، وقبول الفرضية البديلة مما يدل على وجود اثر معنوي لاستخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التنفيذ من عملية التدقيق. وبذلك يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط هو:

التنفيذ = 1.752 + 0.694 * الاجراءات التحليلية

١- الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير معنوي عند استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في المعيار الدولي (520) في مرحلة الانتهاء من التدقيق وأبداء الرأي من قبل مراقبي الحسابات العراقيين على عملية التدقيق.

جدول نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاستخدام الاجراءات التحليلية عند مرحلة اعداد التقرير لعملية التدقيق

المتغير التابع	معامل التحديد R2	النموذج Model	معاملات النموذج β	الخطأ المعياري Std.Error	احصاءة T المحسوبة	Sig,	احصاءة F المحسوبة	Sig.	القرار
مرحلة اعداد التقرير من عملية التدقيق	.584	الجزء الثابت	1.357	.245	5.542	.000	165.366	.000	رفض الفرضية
		الاجراءات التحليلية	.764	.055	12.859	.000			

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أظهرت نتائج الجدول ان قيمة معامل متغير الإجراءات التحليلية بلغت (0.764). وهو مقدار الزيادة التي تطرأ على المتغير التابع وهو مرحلة اعداد التقرير من عملية التدقيق عند زيادة متغير الإجراءات التحليلية وحدة واحدة، فيما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.584) وهي القيمة التفسيرية للنموذج، حيث أن متغير الاجراءات التحليلية يفسر ما نسبته (58.4%) من التغير الحاصل على مرحلة اعداد التقرير، اما النسبة المتبقية فانها تعود الى متغيرات أخرى لم تذكر في النموذج، اما من خلال قيمة F المحسوبة ومستوى الدلالة Sig. يساوي (0.000). وهو اقل من (0.05)، فإنه يعني رفض الفرضية، وقبول الفرضية البديلة مما يدل على وجود أثر معنوي لاستخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد التقرير من عملية التدقيق. وبذلك يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط هو:

$$\text{إعداد التقرير} = 1.357 + 0.764 \times \text{الإجراءات التحليلية}$$

٢- الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير معنوي عند للمحددات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) على عملية التدقيق.

جدول

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للمحددات التي تحد من استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق

المتغير التابع	معامل التحديد R2	النموذج Model	معاملات النموذج β	الخطأ المعياري Std.Error	احصاءة T المحسوبة	Sig,	احصاءة F المحسوبة	Sig.	القرار
عملية التدقيق	.491	الجزء الثابت	1.883	.251	7.511	.000	113.776	.000	رفض الفرضية
		المحددات	.701	.057	10.667	.000			

الجدول من اعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

أظهرت نتائج الجدول أن قيمة معامل متغير المحددات بلغت (0.701). وهو مقدار الزيادة التي تطرأ على المتغير التابع وهو عملية التدقيق عند زيادة متغير المحددات وحدة واحدة، فيما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.491) وهي القيمة التفسيرية للنموذج، حيث ان متغير المحددات يفسر ما نسبته (49.1%) من التغير الحاصل على عملية التدقيق، اما النسبة المتبقية فانها تعود الى متغيرات اخرى لم تذكر في النموذج، اما من خلال قيمة F المحسوبة ومستوى الدلالة Sig. (0.000) وهو اقل من (0.05)، فإنه يعني رفض الفرضية، مما يدل على وجود اثر معنوي للمحددات التي تحد من استخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق. وبذلك يكون نموذج الانحدار الخطي البسيط هو:

$$\text{عملية التدقيق} = 1.883 + 0.701 \times \text{المحددات}$$

بالرغم من وجود المحددات والتي من اهمها وضع البلد الاستثنائي الذي يمر به، و الضعف في نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية الخاضعة للتدقيق، وكذلك قلة التعاون من قبل الأطراف المعنية في التقرير مع مراقب الحسابات، وحسب ما جاء بردود المستجيبين (عينة البحث) ادى الى نفي الفرضية الرابعة وقبول الفرضية البديلة اي يوجد تأثير للمحددات يحد من استخدام الاجراءات التحليلية وبشكل سلبي على عملية التدقيق . الا أن الفرضيات الثلاثة (الاولى والثانية والثالثة) دلت على استخدام الاجراءات التحليلية من قبل افراد عينة البحث، مما يعني قدرة افراد العينة من خلال سنوات الخبرة المهنية والعمل في مجال الرقابة والتدقيق على تجاوز هذه المحددات واستخدام ما يمكن استخدامه من الاجراءات التحليلية وفق المعيار الدولي (٥٢٠) في ظل وجود هذه المحددات.

الاستنتاجات:-

أولاً: استنتاجات الجانب النظري للدراسة

١- توفر المعرفة والخبرة المهنية، والإلمام في مجال التدقيق والمعايير الدولية من خلال إستمرارية التدريب لمراقبي الحسابات، تساعد في نجاح، عملية التدقيق، واختصار الجهد والوقت وضمان دقة انجاز عملية التدقيق.

٢- إن الإجراءات التحليلية تعد إحدى الأدوات المهمة التي، تساعد مراقب، الحسابات في تشخيص وتحديد الإشكاليات خلال عملية التدقيق والتي تكون هامة نسبياً.

٣- ليس هناك دليل تدقيق، محلي خاص بالإجراءات التحليلية يمكن لمراقب الحسابات في مكاتب مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية الرجوع اليه.

٤- دراسة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يساهم في تحديد طبيعة، وتوقيت ومدى الحاجة للإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات.

٥- استخدام الإجراءات التحليلية، من قبل مراقبي الحسابات خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق: (تخطيط، تنفيذ، إعداد تقرير وإبداء الرأي)، وتحقق في كل مرحلة عدة أهداف محدده لها، إذ تختلف مستويات أهدافها وأهميتها من مرحلة لأخرى.

٦- استخدام، اسلوب النسب المالية والمقارنات بشكل محدود، والتي تعد من اهم أدوات الإجراءات التحليلية التي يتم إعتماؤها من قبل مراقب الحسابات في عملية التدقيق وإعداد التقرير وإبداء الرأي، حيث تساعد على تحويل البيانات والمعلومات الهائلة التي تحويها القوائم المالية، لنسب تعتبر ذات فائدة أكبر لتفسير النتائج، والمساعدة في إتخاذ، القرارات.

٧- وجود بعض المحددات التي تحد من استخدام معيار التدقيق الدولي ٥٢٠، ومن أهمها وضع البلد الاستثنائي الذي يمر به.

ثانياً: استنتاجات الجانب التطبيقي للدراسة

١- أظهرت البحث اتجاهاً إيجابياً من خلال اتفاق المستجيبين حول فقرات الاستبيان، مما يعني، أنه يوجد استخدام لبعض فقرات معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ من قبل مراقبي الحسابات في القطاعين (العام والخاص)، ولكن من خلال البحث و المقابلات الشخصية لافراد عينة البحث تبين ان هذا الاستخدام لبعض فقرات المعيار جاء من خلال الخبرات المتراكمة لمراقب الحسابات في العمل الرقابي وليس كتطبيق للمعيار الدولي رقم ٥٢٠، لعدم وجود تفسير للمعيار او دليل محلي يتلاءم مع العمل بالبيئة العراقية يلزمه باستخدام المعيار.

٢- اتفق أفراد عينة الدراسة، على ضرورة الإلتزام، بمعيار الإجراءات التحليلية، حيث تساعد مراقب الحسابات في:

أ - تحقيق فهم لمختلف العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، ونوع النشاط

الذي تعمل به، ومختلف المراحل لإعداد برنامج تدقيق ملائم.

ب - اكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية.

ت - الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية عبر حساب النسب المالية المختلفة.

ث - تقليل حجم عينة التدقيق، وكذلك تخفيض الوقت والكلفة في "عملية التدقيق.

٣- اتفق كذلك أفراد عينة البحث على أن استخدام أسلوب المقارنات يساعد في تحقيق أهداف مراقب الحسابات التي يسعى إليها.

٤- تم اتفاق أفراد العينة تماماً على أن استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة إعداد التقرير وإبداء الرأي بكل استقلالية والتجرد من كل الضغوطات، والكشف عما أمكن من الأخطاء والانحرافات بشرط بذل العناية المهنية الكافية، يساعد في تقديم مقترحات للمستفيدين من تقرير مراقب الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق.

٥- اتفق أفراد العينة على وجود عدة محددات تحول دون استخدام الإجراءات ومن أبرز هذه المحددات وأهمها والتي تتعلق بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق هي:
أ - الضعف في نظام الرقابة الداخلي.

ب - قلة التعاون من قبل الأطراف المعنية في التقرير مع مراقب الحسابات.

٦- أظهرت البحث بأن افراد العينة متفقون تماماً على استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق، لتحقيق الغرض من عملية التدقيق.

التوصيات:-

١- تطوير أداء مراقبي الحسابات فيما يتعلق بالإجراءات، التحليلية من خلال التدريب المستمر، والمشاركة في الندوات وورش العمل والدورات التطويرية التي تقام في المنظمات المهنية (المحلية، الدولية)، اضافة إلى مناقشة التطورات التي تحصل في المعايير الدولية وملائمتها لبيئة العمل المحلية .

٢- تفعيل دور تعريب المعايير التدقيق الدولية بما يتلاءم والبيئة العراقية سواء بتطويره أو إنشاء أدلة تدقيق محلية جديدة.

٣- من الضروري على (ديوان الرقابة المالية الإتحادي و مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، المنظمات المهنية الاكاديمية الاخرى) بإعتبارها الجهات العليا القائمة على التدقيق في العراق، القيام بتصميم وإعتماد برنامج موحد للتدقيق، على وفق الإجراءات، التحليلية، وحث مراقبي الحسابات على استخدامه.

٤- إعداد، دليل تدقيق، محلي خاص بالإجراءات التحليلية، يتم إعداده من قبل مجلس المعايير المحاسبية، والرقابية بالتعاون مع مجلس مهنة المحاسبة والتدقيق، والجهات المختصة، في هذا المجال.

٥- ضرورة بيان أهمية استخدام الإجراءات، التحليلية في كل مرحلة خلال عملية التدقيق، والتي تساعد مراقب الحسابات في فهم الأعمال، وبالتالي تحديد طبيعة" وتوقيت ومدى إجراءات، التدقيق الواجب القيام بها".

٦- ضرورة تحديد الأهداف من الأجراءات التحليلية، ومدى امكانية الإعتماد على نتائجها، قبل القيام باستخدام تلك الإجراءات.

٧- ضرورة تطوير مهارات مراقبي الحسابات سواء في القطاع (الخاص او العام) على الحاسوب وبالأخص برامج التحليل الإحصائي والمالي، لكي تيسر عليه عملية استخدام الإجراءات التحليلية، والتحليل المالي بشكل أسرع وأسهل.

٨- ضرورة التأكيد على تفعيل وبيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق، وتعزيز أدلة الإثبات، إضافة لكونها تساعد، في تقليل العقوبات التي تعترض عملية التدقيق.

٩- ضرورة عمل خطة استراتيجية لإلزام مراقبي الحسابات العراقيين في القطاعين (الخاص والعام)، بتطبيق معايير التدقيق الدولية وخصوصاً معيار التدقيق الدولي ٥٢٠.

١٠- ضرورة الحث على التعاون بين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق (أفراد وشركات) ومراقبي الحسابات في ديوان، الرقابة المالية الإتحادي، وذلك لتبادل الخبرات بين الطرفين.

١١- ضرورة تجاوز المحددات التي تحد من استخدام الاجراءات التحليلية، وذلك من خلال العمل على توفير نظام رقابة داخلية سليم والتطوير والتعليم المستمر.... الخ.

قائمة المصادر

المصادر العربية:

- ١- ابكر، صالح عثمان محمد، (٢٠١٧)، " دور المراجعة التحليلية في زيادة جودة التقارير المالية - دراسة ميدانية بديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة الخارجية بالسودان " رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين، السودان.
- ٢- أبو زر، عفاف إسحق، والعنوم، راضي عقله، (٢٠١٦)، " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج " المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ١٢(١)، الجامعة الأردنية عمان، الأردن.
- ٣- ابو سنيده، نادية عبد المجيد، (٢٠١٥)، " دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الاسلامية، غزة.
- ٤- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٠٨)، "اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكد واخلاقيات المهنة"، (ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان، الاردن.
- ٥- الاتحاد الدولي للمحاسبين A، (٢٠١٠)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بالأردن)، الجزء الثاني، نيويورك.
- ٦- أرينز، ألفين، ولوبك، جيمس، (٢٠٠٢) " المراجعة مدخل متكامل"، (ترجمة محمد عبد القادر)، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.

(٢٠٠) أهمية استخدام الاجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق

٧- أرينز، ألفين وإلدر، راندال وبيسلي، مارك، (٢٠١٣) " المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد" الجزء الأول، (ترجمة محمد عبد الفتاح العشماوي)، دار المريح للنشر، الرياض.

٨- ايمان، عميرش، (٢٠١٧)، " مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي" أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه تخصص: مالية محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، الجزائر.

٩- الباز، علاء جواد، (٢٠١٥)، "مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة" رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين.

١٠- جريوع، يوسف محمود، (٢٠٠٩)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن

١١- الحساني، وعد هادي، (٢٠١٨)، " استعمال الاجراءات التحليلية وفق المعيار ٥٢٠ للتحقق من الاستمرارية في الشركات المساهمة - بحث تطبيقي في الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد للمشروبات الغازية"، بحث منشور في مؤتمر كربلاء الدولي بتاريخ ٢٠١٨/٢/٢.

١٢- حسين، محمد حبيب، (٢٠٠٨)، " دور معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها - دراسة تحليلية في عينة من مدققي ديوان الرقابة المالية ومكاتب التدقيق في جمهورية العراق"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين كجزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد.

١٣- الرضي، كناري سعيد، (٢٠١٣)، "دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الأردني"، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا أربد، الأردن.

١٤- صبري، زينة فاضل، (٢٠١٨)، "دور الإجراءات التحليلية في تعزيز، ثقة ومصداقية، القوائم المالية المقدمة، للإدارة الضريبية" مجلة دراسات محاسبية ومالية / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد، ١٣(٤٣).

١٥- مجلة المراقب العام، جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية الإتحادي - تاريخ التأسيس، العدد (صفر) بتاريخ ١/ حزيران ٢٠١٢.

١٦- محمد، رفيق عبد الرزاق محمد، (٢٠١٦)، " دور الاجراءات التحليلية في تحسين اداء مراقبي ديوان الرقابة المالية " بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، ١٣(٤٠).

أهمية استخدام الإجراءات التحليلية خلال مراحل عملية التدقيق (٢٠١)

١٧- مصطفى، بواطبة محمد، (٢٠١٩)، "أثر الإجراءات التحليلية في فعالية تدقيق القوائم المالية - دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المراجعة"، رسالة ماجستير، (منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بن خضيرة - بكسرة.

١٨- موسى، علي محمد، (٢٠١٣)، "إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع" بحث منشور في المجلة الجامعة، ١٥(٢).

المصادر الاجنبية:

- 1- Eilifsen , A. (2010). Auditing and assurance services 2nd edition New York. London: McGraw - Hill Higher Education.
- 2- IAS520 (2009) International Standard on Auditing 520 (Analytical Procedures) International Federation of Accountants.
- 3-Arens, Alvin A. rAndAl J. Elder, MArk s. BeAsley, Chris e. hogAnm. (2017). " Auditing And AssurAnce services", sixteenth edition.
- 4- Arens, A.; Elder, R., and Beasley, M. (2014). Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, Fourteenth Edition (Global Edition), Pearson,.
- 5-Essner, Nichlas. Scharin, Erik Unander, (2013), " Analytical procedures -A practice based approach" Thesis Submitted to gain the degree of master in accounting.
- 6-Louwers Timothy J., Allen D. Blay, David H. Sinason,.(2018). "Auditing &Assurance Services", 7th edition New York.

