



مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بإجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق

وفق معيار المراجعة الدولي 520

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

الباحثة: سارة راجي ناجي الزبيدي
ديوان الرقابة المالية الاتحادي
العراق / النجف

أ.م.د محمد حسن خضير
جامعة الفرات الاوسط التقنية
الكلية التقنية الادارية/ كوفة

المستخلص

يهدف البحث للتعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق (قطاع خاص) ، ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي (قطاع عام) بمعيار التدقيق الدولي (520) ، وكذلك التعرف على مدى التزام مراقبي الحسابات بالإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق ، انطلاقاً من مرحلة التخطيط والتنفيذ والانتهاؤ 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 الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق . واعتمدت الباحثة الأسلوب الوصفي التحليلي ، وبهذا الإطار استخدمت الباحثة استبياناً تألف من (48) فقرة موزعة على خمس محاور ، وبعد التحقق من صدقها وثباتها تم توزيعها على عيّنة الدراسة، وبعد جمع الاستبيانات تم تفريغ بيانات الدراسة في برنامج (spss) الإحصائي واستخدام مقاييس إحصائية كالوسط الحسابي و الانحراف المعياري والنسبة المئوية ، وذلك لمعرفة الأهمية لكل متغير، ولتفسير النتائج وأختبار الفرضيات . وقد أظهر البحث مجموعة نتائج أهمها : أنه يوجد استخدام لبعض فقرات معيار التدقيق الدولي رقم 520 من قبل مراقبي الحسابات في القطاعين (العام والخاص) ، ولكن من خلال البحث و المقابلات الشخصية لأفراد عيّنة الدراسة تبين ان هذا الاستخدام لبعض فقرات المعيار جاء من خلال الخبرات المتراكمة لمراقب الحسابات في العمل الرقابي، و ليس كتطبيق للمعيار الدولي رقم 520 ، 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 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.



Abstract

The research aims 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.



منهجية الدراسة

1- مشكلة الدراسة :

من خلال عمل الباحثة في ديوان الرقابة المالية الإتحادي وبحثها عن مدى استخدام الاجراءات التحليلية ، وجدت أنّ هناك اجراءات مستخدمة من قبل افراد عينة الدراسة ولكن قد تتسجم أو لا تتسجم مع معيار التدقيق الدولي 520 ، وهنا يثار تساؤل هل يتم استخدام الاجراءات التحليلية وفق المعيار المذكور اعلاه أم لا ؟ ويتفرع عنه عدة تساؤلات :

- 1- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) في التخطيط لعملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في العراق ؟
- 2- هل يتم استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) بمرحلة التنفيذ لعملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في العراق ؟
- 3- 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 ؟

2- اهداف الدراسة :

- 1- التعرف على معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية و أهدافها ومدى استخدامها من قبل مراقبي الحسابات العراقيين سواء في (القطاع الخاص أو العام).
- 3- التعرف على الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق انطلاقاً من التخطيط والانتهاؤ بإعداد التقرير وإبداء الرأي .
- 4- التعرف على أنواعها وأساليبها والعوامل المؤثرة فيها وخطوات استخدامها .
- 5- التعرف على أهم المحددات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

3-أهمية الدراسة :

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين بالإجراءات التحليلية في عملية التدقيق على وفق معيار التدقيق الدولي (520) ، لما له من أثر كبير على مهمة مراقب الحسابات بتقديم خدماته بفاعلية وكفاءة ،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 ثغرات من الممكن أن تحول دون قيامه بتأدية مهامه بمستوى عالٍ من الجودة النوعية والسرعة المطلوبة، فيما يخص استخدام "الإجراءات التحليلية" معيار (520) في عملها .

4- فرضيات الدراسة:

- 1- 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 .



- 2- 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 .
- 3- 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
- 4- لا يوجد تأثير معنوي عند للمحددات التي تحد من استخدام الإجراءات التحليلية الواردة في معيار التدقيق الدولي (520) على عملية التدقيق.

الجانب النظري

المبحث الاول

التعريف بالإجراءات التحليلية

1- تعريف الإجراءات التحليلية :

تم تعريفها وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي (520) " 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 ، 2019: 42) .

2- أهمية الإجراءات التحليلية :

- 1- 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) .
- 2- 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 مقارنة بمراقبي الحسابات الخارجيين .
- 3- **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
- 4- **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) .
- 5- **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 العقبات أو الصعوبات التي تواجه المهنة (الجهات الرقابية) ليست بالأهمية ذاتها بالنسبة للجهاز الحكومي (صبري ، 2018 : 47) .
- 3- **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 (2018 : 109) : (Louwers & et.al) :
- 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 .
ج- كإجراءات جوهرية عندما يكون استعمالها ذات تأثير وفعالية أكثر من الإختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الإكتشاف لتأكيدات خاصة للقوائم المالية .
قيام بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق كنظرة شاملة للقوائم المالية عند مراحل الفحص النهائي لعملية التدقيق.



4- أنواع الإجراءات التحليلية :

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

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

ب- **مقارنة بيانات العمل مع ما يقابلها من بيانات للفترة السابقة :**

مقارنة بيانات العمل 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 العمل (ابو زر والعنوم ، 2016: 134).

ج- **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 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 : 2017: 74).

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 ، 2016: 292).

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، و مثال ذلك : الاعتماد على عدد الطلاب كبيان غير مالي لتقدير إيرادات التعليم في الجامعات باستخدام الحساب الآتي (متوسط إيرادات التعلم للطلاب x عدد الطلاب) (Arens & et al, 2017:243).



المبحث الثاني

استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

1- 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 اقتصادية أو صناعية أو غير ذلك. وإن توفر المعلومات عن الوحدة الاقتصادية محل التدقيق يعتبر ضرورياً للقيام بالإجراءات التحليلية بكفاءة وفعالية ، ومن المهم جداً التأكد من موثوقية المعلومات المتوفرة لديه إذ تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2008: 461).

الخطوة الثانية : تكوين التوقعات :

إن 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 ، الاتجاهات أو حسابات أخرى (إيمان ، 2017: 127) .

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 الانحرافات تمثل تقلبات غير عادية ، وتحدث هذه المرحلة من عملية التدقيق عندما يقوم مراقب الحسابات بمقارنة القيمة التي يتوقعها مع القيمة المسجلة (طارق ، 2004: 349) .

الخطوة الرابعة : تقصي أسباب الانحرافات 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 ، 2002 : 255) .

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 مُقنع 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 ، 2008 : 463).

2- 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 المصادقية 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 عادةً ما يبنى على الحكم المهني لمراقب الحسابات لتحقيق الكفاءة والفعالية المتوقعة من الإجراءات ولتخفيض مخاطر الإكتشاف. يتم استخدام البيانات المالية كأحد الاختبارات الجوهرية عندما تكون أكثر فعالية من الاختبارات التفصيلية في تخفيض مخاطر الاكتشاف للتأكدات الخاصة بالبيانات المالية (الحساني ، 2018: 4).

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 ، 2015: 57) :

- 1- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بها بجمعها والتي تخص الأرصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.
- 2- التوصل إلى أرصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية والمخالفات في القوائم المالية .
- 3- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة المعنية .
- 4- الحكم على حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة التي تم تدقيقها والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.



3- محددات استخدام، الإجراءات التحليلية :

فقد أشارت دراسات عدة إلى وجود الكثير من المحددات التي تؤثر في استخدام أدوات الإجراءات التحليلية يمكن إدراجها كالتالي (إيمان، 2017: 24) :

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

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

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

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

5-قصور القدرة التنبؤية للأجراءات التحليلية مقابل،متطلبات الدقة في عملية التدقيق وحاجة مراقب الحسابات للتدريب (حسين، 2008: 54) .

الجانب العملي

المبحث الاول

1- 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 أستاذاً،للمادة (102) من دستورجمهورية العراق لسنة 2005 ، يمثلهُ رئيس الديوانأو من يخولهُ يتولى الرقابة على المال العام أينما وجد ، من خلال الرقابة،على أعمال الجهات الخاضعة لنطاق رقابته في جميع أرجاء العراق بموجب قانونه (31) لسنة 2011 (المعدل)، ويعد أحد الأجهزة الريادية في حماية المال،العام والكشف عن حالات الغش والتلاعب ومكافحة الفساد المالي والإداري والمساهمة النشيطة في دعم الاقتصاد الوطني بما يساهم في بناء عراق جديد قائم بإدارته على أسس مالية واقتصادية وقواعد علمية وقانونية رصينة وثابتة (مجلة المراقب العام، 2012: 3) .

ويعد ديوان الرقابة المالية ممثلاً بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق وقد قررالديوان في حال عدم وجود معايير محلية عراقية فعليه استخدام المعايير الدولية في جميع المؤسسات العامة الخاضعة لتدقيق الديوان (جونسون ، 2015 : 4) .

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

2- نبذة 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 (52) لسنة 1957 ، الذي عُذِّل بنظام مزاولة مهنة تدقيق حسابات الشركات والمشاريع الصناعية رقم (18) لسنة 1958 ، 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 ، 1958: 52) .

المرحلة الثانية : صدور نظام مزاولة المهنة رقم (7) في عام 1984 ، الذي نص على أن يتم منح اجازة لمدققي الحسابات وتنظيم المهنة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين بدلاً من وزارة التجارة .

المرحلة الثالثة : بدأت بصور قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 ، 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 ، 1999: 312) ، يكون ديوان الرقابة المالية هو الجهة القطاعية المختصة ذات العلاقة فيما يتعلق بمنح الإجازة للشركات المؤسسة بموجب هذا النظام لأغراض تطبيق قانون الشركات المرقم (21) لسنة 1997 .

المبحث الثاني

تصميم استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة

1- إعداد استمارة الاستبيان

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في مدى التزام مراقبي الحسابات العراقيين باستخدام الاجراءات التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار التدقيق الدولي (520) ، قامت الباحثة بإعداد استمارة استبيان مستفيدة من ذوي الخبرة في هذا المجال، وفقاً للأصول المتبعة علمياً وأهمها :

- 1- اعتماد أسلوب بسيط ولغة مفهومة في إعداد اسئلة الاستبيان.
- 2- توافق الترتيب والتدرج في الاستبيان مع الإطار النظري للدراسة .
- 3- إجراء بعض التعديلات مثل (إضافة , حذف , تغيير) بعد إستشارة محكمين وأساتذة متخصصين في هذا المجال وطرح أستمارات أولية لمعرفة سهولة التعامل معها.
- 3- 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) .

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

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

1. اختبارات الصدق والثبات .
2. مقاييس الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة .
3. تحليل الانحدار الخطي البسيط .



4- العرض الوصفي للخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

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

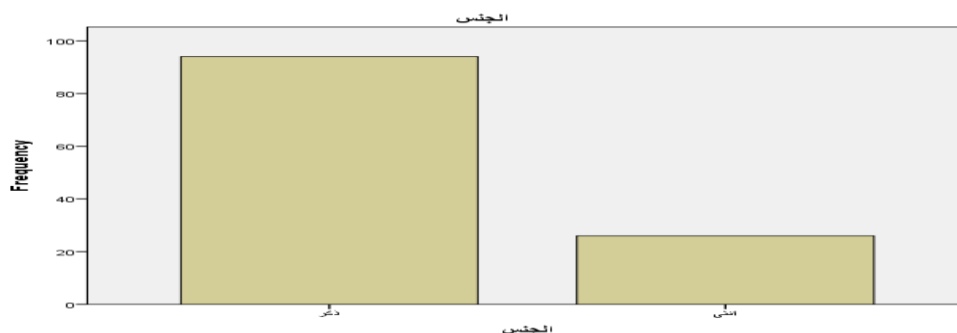
1. الجنس: الجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية الخاصة بتوزيعات أفراد عينة الدراسة وذلك حسب الجنس :

الجدول عينة الدراسة موزعة حسب الجنس

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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss
من خلال النتائج من الجدول أعلاه ، أتضح أن عدد الذكور من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (94) ونسبة (78.3%) وهي النسبة الأكبر، فيما كان عدد الإناث (26) ، ونسبة بلغت (21.7%) ، وهذا يدل على أن أغلبية القوى العاملة في مجال التدقيق في العراق هم من الذكور .

الشكل عينة الدراسة موزعة حسب الجنس



الشكل من إعداد الباحثة

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

الجدول عينة الدراسة موزعة حسب العمر

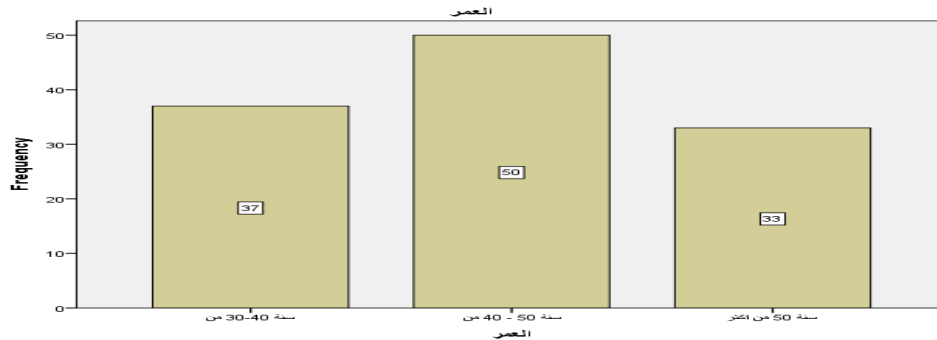
النسبة المئوية	التكرار	الفئات العمرية
30.8%	37	40-30 سنة
41.7%	50	50-40 سنة
27.5%	33	50 فأكثر
100%	120	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss
من خلال النتائج من الجدول أعلاه ، أتضح أن عينة الدراسة تتكون من ما نسبته (30.8%) أفراد تتراوح أعمارهم ما بين (30-40 سنة) ، بينما تمثل نسبة (27.5%) أفراداً تتراوح أعمارهم ما بين (50 فأكثر) ، في حين نسبة الفئة العمرية (40-50 سنة) من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (41.7%) وهي النسبة الأكبر، حيث انها فئة تتميز بالنضوج والخبرة في



مجال التخصص وأكتساب خبره والكفاءة و القيام بمهام التدقيق المختلفة ،تؤهّلها للإجابة على الاستبيان وتحقيق أهداف الدراسة .

عينة الدراسة موزعة حسب العمر



الشكل من إعداد الباحثة

3- التأهيل العلمي

الجدول والشكل أدناه يوضحان التكرارات والنسب المئوية موزعة حسب المؤهل العلمي

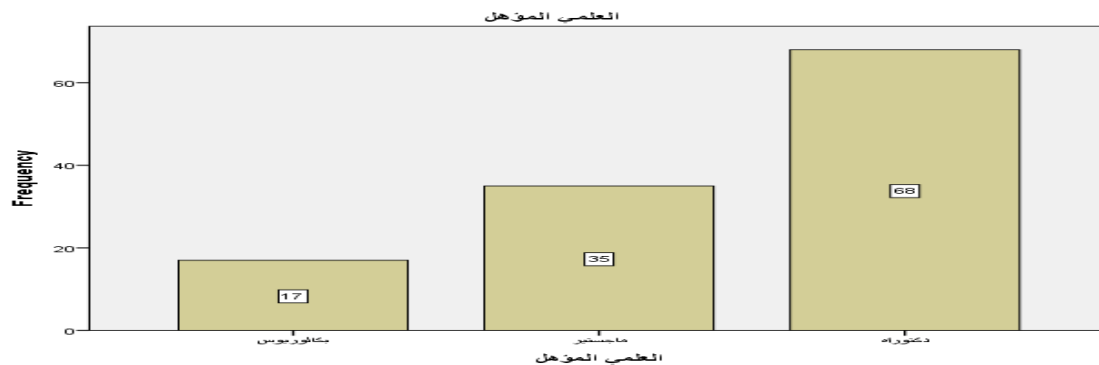
عينة الدراسة موزعة حسب المؤهل العلمي

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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال النتائج من الجدول أعلاه ، أتضح أن عدد الحاصلين على شهادة بكالوريوس هم (17) فرداً وبنسبة (14.2%)، وبلغ عدد الحاصلين على شهادة الماجستير (35) فرداً وبنسبة (29.2%)، بينما عدد الحاصلين على شهادة الدكتوراه من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (68) وبنسبة (56.7%) وهي النسبة الأكبر، وهذا يدل على جودة عينة المستجيبين وقابليتهم العلمية إضافة إلى الخبرة في مجال التخصص فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

عينة الدراسة موزعة حسب المؤهل العلمي



الشكل من إعداد الباحثة



4- التخصص العلمي الدقيق:

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

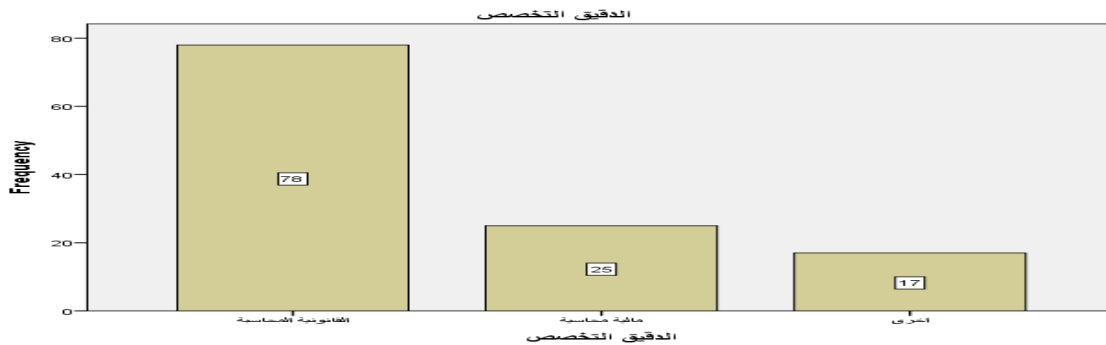
عينة الدراسة موزعة حسب التخصص الدقيق

النسبة المئوية	التكرار	التخصص الدقيق
65.0%	78	محاسبة قانونية
20.8%	25	محاسبة مالية
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 (17) وبنسبة (14.2%) وهي النسبة الأدنى ، وبلغ عدد من لديهم تخصص محاسبة مالية (25) وبنسبة (20.8%) وهي نسبة متوسطة ، في حين كان عدد من لديهم تخصص محاسبة قانونية من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (78) وبنسبة (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 الدراسة موزعة حسب التخصص الدقيق



الشكل من إعداد الباحثة

5- عدد سنوات الخبرة العملية:

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

عينة الدراسة موزعة حسب عدد سنوات الخبرة

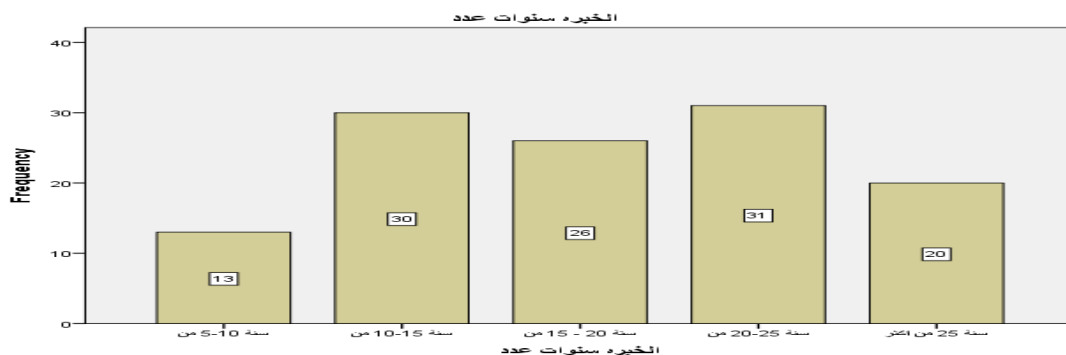
النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
10.8%	13	10-5
25.0%	30	15-10
21.7%	26	20-15
25.8%	31	25-20
16.7%	20	25 فأكثر
100.0%	120	المجموع

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 الدراسة (13) ونسبة (10.8%)، ومن لديهم سنوات خبرة من (10 – 15) من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (30) ونسبة (25.0%) ، بينما بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (15-20) من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (26) ونسبة (21.7%) ، في حين بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (20-25) من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (31) ونسبة (25.8%) وهي النسبة الأكبر ، وأيضاً بلغ عدد من لديهم سنوات خبرة تتراوح ما بين (25 فأكثر) من مراقبي الحسابات في عينة الدراسة (20) ونسبة (16.7%) . وهذا يدل على أن من لديهم سنوات خبرة عملية كافية وفرت لهم القدرة والقابلية في عملهم الرقابي ، مما جعلهم أفضل من غيرهم للإجابة على فقرات الاستبيان لتحقيق اهداف الدراسة .

عينة الدراسة موزعة حسب عدد سنوات الخبرة العملية



الشكل من إعداد الباحثة

4- مقاييس الإحصاء الوصفي لفقرات متغيرات الدراسة:

تم استخلاص ردود المستجيبين على فقرات متغيرات الاستبيان حول الإجراءات 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: الإجراءات التحليلية:



**جدول مستوى اجابات عينة الدراسة والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير
(الاجراءات التحليلية) (N=120)**

ت	الفقرات	الفقرات	الفقرات	الفقرات	الفقرات	الفقرات	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي
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	0	4.39	.555
2	توجد أمكانية لتحديد مواقع الانحرافات والأخطاء الجوهرية خلال عملية التدقيق .	57	61	1	1	0	4.45	.563
3	يمكن تقدير المعلومات المالية ومقارنتها، وذلك من خلال ترابطها مع معلومات مالية أو غير مالية لوحات اقتصادية أخرى من نفس القطاع لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.	45	61	11	3	0	4.23	.719
4	الكشف عن الصعوبات المالية التي قد تتعرض لها الوحدة الاقتصادية عبر حساب النسب المالية المختلفة.	58	60	1	1	0	4.46	.564
5	الأطلاع على الأساليب المتطورة في الإجراءات التحليلية وتفسير النتائج المتوصل اليها باستخدام الاساليب المختلفة للإجراءات التحليلية .	62	56	1	1	0	4.49	.565
6	التقليل من حجم عينة التدقيق وكذلك تخفيض الوقت والكلفة في عملية التدقيق	53	57	1	9	0	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	0	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	0	4.27	.710
9	يستخدم مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية لاكتشاف العناصر غير العادية الموجودة في القوائم المالية .	73	41	5	1	0	4.55	.620
10	تساعد الاجراءات التحليلية في تخفيض المخاطر التي تتعلق على سبيل المثال :خطر وجود احتيال مقصود او غير مقصود في البيانات المالية .	55	60	3	2	0	4.40	.627
المجموع							4.40	.525

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 :-

1- 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، علماً بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماماً) كان بمقدار صفر ، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير.



2- كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي ، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.55) لفقرة (يستخدم مراقب الحسابات الاجراءات التحليلية لأكتشاف 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 لوحدة اقتصادية أخرى من نفس القطاع لأكتشاف الأخطاء والانحرافات).

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

ثانياً: مراحل عملية التدقيق:

1. مرحلة التخطيط

جدول مستوى إجابات عينة الدراسة والإحصاءات الوصفية لفقرات متغير

(مراحل عملية التدقيق/ مرحلة التخطيط) (N=120)

ت	الفقرات	71	49	0	0	0	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التأكد من صحة تعيينه كمرقب للحسابات والتحقق من شروط التعيين وإجراءاته لممارسة مهامه وفقاً للصيغ القانونية التي تنظم المهنة.	71	49	0	0	0	4.59	.494
2	التعرف على طبيعة عمل الوحدة الاقتصادية ومختلف الجوانب التي تتعلق بنشاطها بالإضافة إلى القطاع الذي تنتمي إليه.	74	46	0	0	0	4.62	.488
3	الإتفاق مع الإدارة حول مستوى مخاطر التدقيق المقبولة خلال عملية التدقيق .	70	45	4	1	0	4.53	.607
4	فهم مبدئي لمكونات نظام الرقابة الداخلية عند التخطيط لعملية التدقيق .	75	45	0	0	0	4.62	.486
5	تحديد مناطق و مكان المخاطر المحتملة في الاجراءات المحاسبية.	77	43	0	0	0	4.64	.482
6	الاطلاع على نتائج التدقيق للسنوات السابقة للتعرف على طبيعة المخاطر التي اعترضت المنشأة محل التدقيق .	81	39	0	0	0	4.67	.470
7	تحديد الأهمية النسبية لمختلف البنود والأرصدة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق .	73	47	0	0	0	4.61	.490
8	تقييم ومناقشة إجراءات عملية التدقيق المخطط لها مع فريق العمل	75	45	0	0	0	4.63	.486
9	العمل على تصميم برنامج تدقيق ملائم للوحدة الاقتصادية محل التدقيق .	82	38	0	0	0	4.68	.467
المجموع							4.62	.402

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 :-

1. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.62) بانحراف معياري قدره (.402) ، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص



Al-Ghari Journal of Faculty of Administration and Economics



مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة علما بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماما) كان بمقدار صفر ، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة .

2. 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).

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

2. مرحلة التنفيذ

جدول مستوى إجابات عينة الدراسة والإحصاءات الوصفية لفقرات متغير

(مراحل عملية التدقيق/ مرحلة التنفيذ) (N=120)

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	تتماثل	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	الأطلاع 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 :-

1. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.52) بانحراف معياري قدره (4.76) ، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علماً بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماماً) كان بمقدار صفر ، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة .

2. 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).

3. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق تماماً) يليه تقدير (اتفق).

3- مرحلة اعداد التقرير

جدول مستوى أجابات عينة الدراسة والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير

(مراحل عملية التدقيق/ مرحلة اعداد التقرير) (N=120)

ت	الفقرات	تتفق تماماً	تتفق	لا تتفق	لا تتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق بدقة ووضوح.	70	49	0	1	4.57	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	4.62	536.
3	الالتزام بالوقت اللازم والمتفق عليه لإنجاز مهمته وتقديم تقريره.	65	54	0	1	4.53	549.
4	التأكد خلال المرحلة النهائية التدقيق من سلامة الأرصدة المعروضة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.	66	53	0	1	4.53	549.
5	الالتزام بمعايير إعداد تقارير إبداء الرأي والإفصاح بشكل كامل عن جميع المعلومات المالية بصورة دقيقة لا تقبل التأويل أو التعميه لمستخدميها.	64	55	0	1	4.52	550.
6	مقارنة القوائم المالية للفترة التي تم مراجعتها بالقوائم المالية للفترة السابقة وملاحظة أهم التغيرات غير العادية التي قد تطرأ على مختلف البنود.	57	61	0	2	4.44	591.
7	تتبع نتائج الأحداث اللاحقة التي تلي إعداد القوائم المالية .	60	59	0	1	4.48	550.
8	استخدام الاجراءات التحليلية لتضييق فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات والجهات المستفيدة من تقريره .	64	51	4	1	4.48	608.
9	استخدام الإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لمساعدته في تقييم كفاءة الاختبارات الاساسية التي تم ادائها .	50	57	12	1	4.30	681.
10	استخدام الإجراءات التحليلية في تقييم مدى صحة النتائج التي تم التوصل اليها	57	53	8	2	4.37	687.
	المجموع					4.48	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:-

1. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.48) بانحراف معياري قدره (488)، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علماً بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماماً) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.

2. 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).

3. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق تماماً) يليه تقدير (اتفق).

4- محددات الإجراءات التحليلية

جدول مستوى اجابات عينة الدراسة والاحصاءات الوصفية لفقرات متغير

(محددات الإجراءات التحليلية) (N=120)

ت	الفقرات	تتفق تماماً	تتفق	لا تتفق	لا تتفق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من استخدام الإجراءات التحليلية على مستوى المنشأة .	60	57	3	0	4.48	.549
2	سوء تفسير المدقق للأستنتاجات الناتجة من عملية التدقيق عند استخدام الاجراءات التحليلية	54	64	2	0	4.43	.530
3	عدم توفر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية يؤدي الى صعوبة استخدام الإجراءات التحليلية .	56	62	2	0	4.45	.532
4	عدم تعاون الإدارة مع مراقب الحسابات بشأن تقديم البيانات المالية وغير المالية الضرورية لانجاز عمله يحد من استخدام الإجراءات التحليلية .	55	63	2	0	4.44	.531
5	التغيير المستمر للسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية يؤثر على عملية التدقيق	51	57	12	0	4.33	.650
6	ضعف الكفاءة المهنية وخبرة مراقب الحسابات حول كيفية استخدام الإجراءات التحليلية .	56	60	3	1	4.43	.589
7	ضعف التدريب المستمر لمراقب الحسابات على استخدام الأساليب الحديثة المطبقة بالأجراءات التحليلية	46	70	3	1	4.34	.572
8	سوء تفسير النتائج المتوصل اليها عند استخدام الإجراءات التحليلية.	52	64	3	1	4.39	.584
9	عدم دقة التقديرات الموضوعية من قبل مراقب الحسابات حول وجود الاخطاء الجوهرية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق .	39	70	7	4	4.20	.693
المجموع						4.38	.487



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

1. بلغ الوسط الحسابي الإجمالي (4.38) بانحراف معياري قدره (4.87)، ويعد الوسط الحسابي الإجمالي أعلى من الوسط الفرضي للمقياس البالغ (3) المعول عليه لتفحص مستويات استجابة المستجيبين لعينة الدراسة، علماً بأن الوسط الحسابي لتقدير (لا اتفق تماماً) كان بمقدار صفر، وهذا يدل على ميل عينة الدراسة الى الاتفاق حول جميع فقرات المتغير في هذه المرحلة.
 2. كانت الأوساط الحسابية لفقرات المتغير أعلى من الوسط الفرضي، وتراوحت بين حد أعلى قدره (4.48) لفقرة (عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية من استخدام الإجراءات التحليلية على مستوى المنشأة)، وحد أدنى قدره (4.20) لفقرة (عدم دقة التقديرات الموضوعية من قبل مراقب الحسابات حول وجود الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق).
 3. جاءت أعلى الإجابات على معظم الفقرات ضمن تقدير (أتفق) يليه تقدير (اتفق تماماً).
- تحليل الانحدار الخطي البسيط:**

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

- 1- الفرضية الاولى: 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.

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 الإجراءات 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:

$$\text{الإجراءات التحليلية} = 2.405 + 0.504 \times \text{التخطيط}$$

2- 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

القرار	Sig.	احصاءة F المحسوبة	Sig.	احصاءة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معاملات النموذج β	النموذج Model	معامل التحديد R^2	المتغير التابع
رفض الفرضية	.000	109.842	.000	6.576	.266	1.752	الجزء الثابت	.482	مرحلة التنفيذ من عملية التدقيق
			.000	10.481	.060	.694	الاجراءات التحليلية		

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:

$$\text{الاجراءات التحليلية} = 1.752 + 0.694 \times \text{التنفيذ}$$

3- 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



القرار	Sig.	احصاءة F المحسوبة	Sig.	احصاءة T المحسوبة	الخطأ المعياري Std.E rror	معاملات النموذج β	النموذج Model	معامل التحديد R^2	المتغير التابع
رفض الفرضية	.000	165.366	.000	5.542	.245	1.357	الجزء الثابت	.584	مرحلة اعداد التقرير من عملية التدقيق
			.000	12.859	.055	.764	الاجراءات التحليلية		

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:

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

4- 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

القرار	Sig.	احصاءة F المحسوبة	Sig.	احصاءة T المحسوبة	الخطأ المعياري	معاملات النموذج β	النموذج Model I	معامل التحديد R^2	المتغير التابع
رفض الفرضية	.000	113.776	.000	7.511	.251	1.883	الجزء الثابت	.491	عملية التدقيق
			.000	10.667	.057	.701	المحددات		

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. يساوي (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:

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

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 الدراسة) 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 الدراسة ، 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 (520) في ظل وجود هذه المحددات .

الاستنتاجات

اولاً: استنتاجات الجانب النظري للدراسة

1. 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 .
2. إن الإجراءات التحليلية تعد إحدى الأدوات المهمة التي تساعد مراقب الحسابات في تشخيص وتحديد الإشكاليات خلال عملية التدقيق والتي تكون هامة نسبياً.
3. ليس هناك دليل تدقيق محلي خاص بالإجراءات التحليلية يمكن لمراقب الحسابات في مكاتب مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية الرجوع اليه .
4. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يساهم في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة للإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات .
5. استخدام الإجراءات التحليلية ، من قبل مراقبي الحسابات خلال المراحل المختلفة لعملية التدقيق : (تخطيط ، تنفيذ ، إعداد تقرير وإبداء الرأي) ، وتحقق في كل مرحلة عدة أهداف مُحدده لها، إذ تختلف مستويات أهدافها وأهميتها من مرحلة لأخرى .
6. استخدام اسلوب النسب المالية والمقارنات بشكل محدود ، والتي تعد من اهم ادوات الإجراءات التحليلية التي يتم إعتمادها من قبل مراقب الحسابات في عملية التدقيق وإعداد التقرير وإبداء الرأي ، حيث تساعد على تحويل البيانات والمعلومات الهائلة التي



تحويلها القوائم المالية ، لنسب تُعتبر ذات فائده أكبر لتفسير النتائج ، والمساعدة في اتخاذ القرارات .

7. وجود بعض المحددات التي تحد من استخدام معيار التدقيق الدولي 520 ، ومن أهمها وضع البلد الاستثنائي الذي يمر به .

ثانياً: استنتاجات الجانب التطبيقي للدراسة

1. أظهرت الدراسة اتجاهاً إيجابياً من خلال اتفاق المستجيبين حول فقرات الاستبيان ، مما يعني، أنه يوجد استخدام لبعض فقرات معيار التدقيق الدولي رقم 520 من قبل مراقبي الحسابات في القطاعين (العام والخاص) ، ولكن من خلال البحث و المقابلات الشخصية لأفراد عينة الدراسة تبين ان هذا الاستخدام لبعض فقرات المعيار جاء من خلال الخبرات المتراكمة لمراقبي الحسابات في العمل الرقابي و ليس كتطبيق للمعيار الدولي رقم 520 ، لعدم وجود تفسير للمعيار او دليل محلي يتلاءم مع العمل بالبيئة العراقية يلزمه باستخدام المعيار .
2. اتفق أفراد عينة الدراسة على ضرورة الالتزام 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.
3. اتفق كذلك أفراد عينة الدراسة على أن استخدام أسلوب المقارنات يساعد في تحقيق أهداف مراقب الحسابات التي يسعى اليها .
4. 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 .
5. اتفق أفراد العينة على وجود عدة محددات تحول دون استخدام الإجراءات ومن أبرز هذه المحددات وأهمها و التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق هي :
 - أ. الضعف في نظام الرقابة الداخلي.
 - ب. قلة التعاون من قبل الأطراف المعنية في التقرير مع مراقب الحسابات .
6. أظهرت الدراسة بأن افراد العينة متفقون تماماً على استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق ، لتحقيق الغرض من عملية التدقيق .



التوصيات

1. 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 .
2. تفعيل دور تعريف المعايير التدقيق الدولية بما يتلاءم والبيئة العراقية سواء بتطويره أو إنشاء أدلة تدقيق محلية جديدة .
3. 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 .
4. 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 .
5. 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 .
6. ضرورة تحديد الأهداف من الإجراءات التحليلية ، ومدى امكانية الإعتداد على نتائجها قبل القيام باستخدام تلك الإجراءات .
7. ضرورة تطوير مهارات مراقبي الحسابات سواء في القطاع (الخاص او العام) على الحاسوب وبالإخص برامج التحليل الأحصائي والمالي ، لكي تيسر عليه عملية استخدام الإجراءات التحليلية ، والتحليل المالي بشكل أسرع وأسهل .
8. ضرورة التأكيد على تفعيل وبيان دور الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق ، وتعزيز أدلة الإثبات ، إضافةً لكونها تساعد في تقليل العقبات التي تعترض عملية التدقيق .
9. ضرورة عمل خطة استراتيجية لإلزام مراقبي الحسابات العراقيين في القطاعين (الخاص والعام) ، بتطبيق معايير التدقيق الدولية وخصوصاً معيار التدقيق الدولي 520 .



10. ضرورة الحث على التعاون بين مراقبي الحسابات في مكاتب التدقيق (أفراد وشركات) ومراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الإتحادي، وذلك لتبادل الخبرات بين الطرفين .
11. ضرورة تجاوز المحددات التي تحد من استخدام الاجراءات التحليلية ، وذلك من خلال العمل على توفير نظام رقابة داخلية سليم والتطوير والتعليم المستمر الخ .

المصادر

المصادر العربية :

- 1- ابكر، صالح عثمان محمد، (2017) ، " 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 .
- 2- أبو زر، عفاف إسحق، والعنوم ، راضي عقله،(2016)، " مدخل لمراجعة الاستدامة المحاسبية باستخدام الاجراءات التحليلية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في دول الخليج "المجلة الأردنية في إدارة الأعمال 12(1) ، الجامعة الأردنية عمان ، الأردن .
- 3- ابو سنيده ، نادية عبد المجيد،(2015)، " 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 .
- 4- الاتحاد الدولي للمحاسبين ،(2008) ، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيـد واخلاقيات المهنة" ،(ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان ، الاردن.
- 5- الاتحاد الدولي للمحاسبين A ،(2010) ، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ، (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بالأردن) ، الجزء الثاني ، نيويورك.
- 6- أرينز ، ألفين ، ولوبك ، جيمس، (2002) " المراجعة مدخل متكامل " ، (ترجمة محمد عبد القادر) ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .
- 7- أرينز ، ألفين و إلدر ، راندال و بيسلي ، مارك ، (2013) " المراجعة المحاسبية وخدمات التاكيـد" الجزء الأول ،(ترجمة محمد عبد الفتاح العشماوي) ، دار المريخ للنشر ، الرياض .
- 8- ايمان ، عميرش، (2017)، " 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 .



- 9- الباز ، علاء جواد ،(2015)، "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 .
- 10- جربوع، يوسف محمود، (2009)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان -الأردن
- 11- الحساني ، وعد هادي،(2018)، " استعمال الاجراءات التحليلية وفق المعيار 520 للتحقق من الاستثمارية في الشركات المساهمة – بحث تطبيقي في الشركة العراقية لأعمال الهندسية وشركة بغداد للمشروبات الغازية " ، بحث منشور في مؤتمر كربلاء الدولي بتاريخ 2018/2/2 .
- 12- حسين ، محمد حبيب ،(2008)، " دور معيار التدقيق الدولي 520 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 .
- 13- الرضي، كناري سعيد ،(2013)، "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.
- 14- صبري، زينة فاضل ، (2018)، "دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية" مجلة دراسات محاسبية ومالية / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية /جامعة بغداد، 13(43) .
- 15- مجلة المراقب العام ، جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية الإتحادي - تاريخ التأسيس ، العدد (صفر) بتاريخ 1/ حزيران /2012 .
- 16- محمد ، رفيق عبد الرزاق محمد، (2016) ، "دور الاجراءات التحليلية في تحسين اداء مراقبي ديوان الرقابة المالية " بحث منشور في مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة ، 13(40) .
- 17- مصطفى، بواطبة محمد ، (2019)، "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 خضير – بكسرة .
- 18- موسى ، علي محمد ،(2013)، " إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع " بحث منشور في المجلة الجامعة ، 15(2) .



المصادر الأجنبية :

- 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 .