



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**

مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



**The importance of analytical procedures in carrying out the audit
process and its role in raising the efficiency of auditors
Analytical study of a sample of academics and auditors working in the
Kurdistan Region**

Researcher: Khaween Ibrahim Mahmood

College of Administration and Economics

Salahuddin university-Erbil

Khawin.mahmood@su.edu.krd

Prof. Dr. Ghazi Othman Mahmood

College of Administration and Economics

Salahuddin university-Erbil

Ghazi.mahmood@su.edu.krd

Abstract:

This study aims to identify the concept, importance, and tools of analytical procedures in the audit process and to clarify how to use their methods in analyzing the stages of planning and implementation of the audit process. The researcher applied the descriptive approach in the theoretical aspect and the inductive approach in the practical element and collected information about the study through a questionnaire designed to achieve the study's objectives and test the hypotheses. The ready-made statistical program (SPSS) was used to analyze the study's results. The questionnaire was distributed to the study sample in the Kurdistan Region/Iraq, which consists of two categories: licensed external auditors who practice auditing and academics specialized in accounting and auditing working in institutions and the Ministry of Higher Education and Research. The study found a set of results, the most important of which are: that reliance on analytical procedures by auditors enhances the audit process and confirms the information extracted from it, which helps to develop control procedures on the performance of the economic unit on an ongoing basis and analytical methods increase the efficiency of auditors. Therefore, it is essential to apply analytical procedures during the audit process.

Keywords: Audit, analytical procedures, auditors' efficiency

أهمية الإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق ودورها في رفع كفاءة مراقبي
الحسابات: دراسة تحليلية لعينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات العاملين في
إقليم كردستان

أ.د. غازي عثمان محمود
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة صلاح الدين-اربيل

الباحثة: خه وين إبراهيم محمود
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة صلاح الدين-اربيل

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأدوات الإجراءات التحليلية في عملية
التدقيق وتوضيح كيفية استخدام أساليبها في تحليل مراحل التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وتهدف

هذه الدراسة أيضا الى بيان دور الإجراءات التحليلية في رفع كفاءة مراقبي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الاستقرائي في الجانب العملي وجمع المعلومات الخاصة بالدراسة من خلال استبانة صممت لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات. وتحليل النتائج الدراسة تم استخدام البرنامج الإحصائي الجاهز (SPSS). وتم توزيع الاستبانة على عينة الدراسة في إقليم كردستان /العراق والتي تتكون من فئتين: مدققون خارجيون مجازون والذين يمارسون مهنة التدقيق ومراقبة الحسابات وأكاديميون مختصون بالمحاسبة والتدقيق العاملين في مؤسسات ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كردستان، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج ومن أهمها: أن الاعتماد على الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات تعزز من عملية التدقيق وتأكيد المعلومات المستخرجة منها مما يساعد على تطوير إجراءات الرقابة على أداء الوحدة الاقتصادية بصورة مستمرة والإجراءات التحليلية تزيد من كفاءة مراقبي الحسابات في أثناء عملية التدقيق كونها تعد من المقومات الأساسية للتطبيق بالإجراءات التحليلية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، الإجراءات التحليلية، كفاءة مراقبي الحسابات.

المقدمة

الإجراءات التحليلية هي الأدوات الأكثر استخدامًا من قبل مراقبي الحسابات في أداء عملهم، إذ تبرز أهمية الإجراءات التحليلية من خلال عمل الفحص والتدقيق في مراحل مختلفة لما ينتج عن هذه الإجراءات من نتائج وتحليل للعلاقات والنسب والاتجاهات الهامة بين بنود البيانات المالية وغير المالية المستمدة من الفترة نفسها أو بين معلومات مقارنة لفترات مختلفة أو وحدات اقتصادية مختلفة. تساعد الإجراءات التحليلية أيضاً في تحديد وتشخيص المشكلات المحتملة والمهمة نسبياً بأقل التكاليف وبالتالي يمكن لمراقب الحسابات تحقيق كفاءة أداء التدقيق والتوقعات المستقبلية بشأنه.

تكمن أهمية الإجراءات التحليلية عن حاجة مراقب الحسابات إلى زيادة القدرة على تقليل التلاعب من أجل الحفاظ على عملية التدقيق عند مستوى منخفض مقبول، وإجراء اختبارات أكثر شمولاً في الوقت المناسب ويؤدي ذلك إلى تقليل الأخطاء في البيانات المالية.

وتتضمن الدراسة أربعة محاور، جاء في محور الأول منهجية الدراسة والدراسات السابقة، أما المحور الثاني فخصص للجانب النظري لمفاهيم التدقيق والإجراءات التحليلية وأسسها، ويتضمن محور الثالث الجانب العملي للدراسة من خلال تحليل نتائج البيانات اعتماداً على استبانة الاستبانة، والمحور الرابع يحتوي على أهم التوصيات والاستنتاجات ليكون ختاماً لهذه الدراسة.

المحور الأول: منهجية الدراسة

١-١. مشكلة الدراسة: فإن مشكلة الدراسة تتمحور حول محدودية وقصور استخدام الإجراءات التحليلية التي يمارسها مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان أثناء القيام بعملية التدقيق، وذلك بالرغم من أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق لتعزيز رأي مراقب الحسابات عن النتائج التي يتوصل إليها من عملية التدقيق. وتتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي: ما أهمية استخدام إجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق ودورها في رفع كفاءة مراقبي الحسابات، وينبثق عن السؤال الرئيسي السؤال الفرعي أدناه:

١. ما أهمية الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق؟

٢. هل يؤدي استخدام إجراءات التحليلية في عملية التدقيق إلى زيادة كفاءة مراقبي الحسابات؟
- ٢-١ أهمية الدراسة: وتتمثل أهمية الدراسة الحالية في سعيها لتسليط الضوء على فاعلية تنفيذ أحد الإجراءات الرئيسية في عملية التدقيق، وهي الإجراءات التحليلية، بسبب التطور الهائل في أنشطة الشركات وتعدد أهدافها، وبذلك تستمد الدراسة أهميته بالآتي:
١. إن استخدام الإجراءات التحليلية في تخطيط وأداء عملية التدقيق بشكل جيد مما يؤدي إلى الارتقاء بمهنة التدقيق وتطويرها وزيادة كفاءتها، ويساعد التدقيق التحليلي باختصار الوقت والكلفة التدقيق، وذلك خلال مساعدته في اختيار العينة الإحصائية المتضمنة للبند الأكثر أهمية والضرورية والتي تمثل المجتمع أصدق تمثيل.
٢. أن استخدام الإجراءات التحليلية في برامج التدقيق يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق وهذا دور هام في تقوية مراقبي الحسابات في عملهم وتأدية واجباتهم بكفاءة وفاعلية، بسبب توفر الأدلة المناسبة ببعد استخدامهم للإجراءات التحليلية.
٣. قلة الدراسات التي تناولت أهمية الإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق ودورها في رفع كفاءة مراقبي الحسابات.
- ٣-١ أهداف الدراسة: تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف الآتية:
١. التعرف على مفهوم وأهمية وأدوات الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق.
٢. توضيح كيفية استخدام أساليب التدقيق التحليلي في مراحل التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
٣. بيان دور الإجراءات التحليلية في رفع كفاءة مراقبي الحسابات.
- ٤-١ فرضيات الدراسة: بالاستناد إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات الآتية:
- أولاً. فروقات:
- H01: الفرضية الأولى: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات ومحاسبين القانونيين) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) حول أهمية استخدام إجراءات التحليلية في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق.
- H02: الفرضية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة (مراقبي الحسابات ومحاسبين القانونيين والأكاديميين) حول استخدام إجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات.
- ثانياً. فروقات الارتباط:
- H01: لا توجد علاقة ارتباط بين تطبيق الإجراءات التحليلية وبين استخدام مراقبي الحسابات لتلك الإجراءات في عملية التدقيق.
- H02: لا توجد علاقة ارتباط بين تطبيق الإجراءات التحليلية وبين كفاءة مراقبي الحسابات في عملية التدقيق وعند مستوى معنوية (0.05).
- ٥-١ الدراسات السابقة:
- أولاً. الدراسات العربية:
١. دراسة (عبدالله: ٢٠٢١) "رسالة ماجستير بعنوان "تطبيق الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي (520) في إعداد برنامج التدقيق"
- تهدف هذه الدراسة إلى بيان صلة الإجراءات التحليلية بكل من الأهمية النسبية للقوائم المالية والتحليل المالي ودورها في الوصول إلى رأي فني محايد، لغرض تحقيق هدف الدراسة

اعتمدت الباحثة الجانب التطبيقي للإجراءات التحليلية بواقع منظور لأعداد برنامج تدقيق خاص بالإجراءات التحليلية بالاعتماد على معايير التدقيق الدولي (520) للإجراءات التحليلية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تعد من الأدوات المهمة التي يستخدمها مراقب الحسابات للمساعدة في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة نسبياً لتحقيق الكفاءة في تنفيذ عملية التدقيق، وتوصى الباحثة في هذه الدراسة إلى ضرورة قيام المحاسبين القانونيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي (520) الخاص بالإجراءات التحليلية مما يساهم في إعداد برنامج التدقيق وخطة التدقيق بشكل كفوء وفعال مما ينعكس على كفاءة أداء القائم بالتدقيق وزيادة كفاءة المهام المناطة بمراقب الحسابات.

٢. **دراسة (العبدلي: ٢٠١١):** رسالة ماجستير بعنوان "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين" هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام الإجراءات التحليلية من قبل المراقب المالي في مراحل تدقيق الحسابات من وجهة نظر مراقبي وزارة المالية في دولة الكويت. واستخدمت الباحثة استمارة الاستبيان لتوفير المعلومات المفيدة، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج وأهمها: استخدام الإجراءات التحليلية لتحديد تأثير المشاكل المتوقعة في الكفاءة وفعالية وزارة المالية في الكويت. وتوصى الدراسة بعدد من التوصيات: التأكيد على افتراض استخدام الإجراءات التحليلية لإجراء عمليات التدقيق كما أنها تضيف أدلة لتشكيل رأي مراقب الحسابات خلال التدقيق.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

٣. **دراسة (Kritzinger & Barac: 2017) بعنوان:**

The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective

تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق منظور جنوب أفريقي الهدف من هذه الدراسة هي التحقيق في تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات في جنوب إفريقيا. هذه دراسة نوعية تم اختيار النهج باستخدام ثلاث وحدات من التحليل، وتم اختيار البيانات وجمعها من خلال المقابلات مع كبار مديري التدقيق الذين لديهم خبرة واسعة في مجال مهنة التدقيق في جنوب إفريقيا. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة الاستنتاجات ومن أهمها: أن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات في جنوب إفريقيا تضيف قيمة إلى عملية التدقيق ويعزز كفاءة وفعالية التدقيق، ويطبق مراقبو الحسابات في جنوب إفريقيا الإجراءات التحليلية في جميع مراحل عملية التدقيق.

٤. **دراسة (Ros Norita Abd Samad et al., 2014) بعنوان**

Analytical review: techniques preferred by auditors in Wilayah Persekutuan Malaysia, Journal of applied environmental and biological sciences

دور تكنولوجيا المعلومات في زيادة الأساليب المتاحة عند استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي "الهدف من هذه الدراسة هي التعرف على أساليب الإجراءات التحليلية المستخدمة من طرف مراقبي الحسابات في ولاية برسكوتوان ماليزيا، من أجل تحقيق هدف الدراسة وقد تم تصميم استمارة الاستبانة لجمع بيانات الدراسة وتم توزيعه على عينة مكونة من (116) مراقبي الحسابات المزاولين لمهنة التدقيق الخارجي في ولاية برسكوتوان، استنتجت هذه

الدراسة إلى تفضيل مراقب الحسابات باستخدام التقنيات الكمية البسيطة (المقارنات البسيطة وتحليل النسب مقارنة مع استخدام التقنيات الكمية المتقدمة مثل (نموذج الانحدار) والزيادة في استخدام الأساليب الكمية والبسيطة مقارنة مع الأساليب الكمية المتقدمة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة: تهدف الدراسة الحالية إلى أهمية الاستخدام الإجراءات التحليلية ودورها في رفع كفاءة مراقبي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق، ويلاحظ من الدراسات السابقة أن الإجراءات التحليلية قد تم استخدامها في عدة مجالات وفي رفع كفاءة وفاعلية مراقبي الحسابات، وتعد هذه الدراسة استكمالاً للجهود السابقة المبذولة في مجال استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق، بينما تناولت بعض الدراسات السابقة على استخدام الإجراءات التحليلية وفق معيار (520) كدراسة (عبدالله، ٢٠٢١)، وبعض الدراسات السابقة معتمدة على تطبيق الإجراءات في مجال التدقيق في شركات والوزارات المالية، بينما الدراسة الحالية معتمدة على استمارة الاستبانة، وفي هذه الدراسة تم أخذ آراء كل من الأكاديميين ومراقبي الحسابات على حدى وهذا يعطي للدراسة الحالية أهمية كبيرة يمكن ان تستفيد منها جهات وأطراف عدة مثل مراقبي الحسابات والباحثين وجهات الأخرى ذات صلة.

المحور الثاني: الإطار النظري

٢-١ تعريف التدقيق: هناك عدة تعاريف فيما يتعلق بتدقيق الحسابات ويمكن أن نذكر أبرزها فيما يأتي:

عرف التدقيق على أنه جمع وتقييم الأدلة من خلال المعلومات وذلك لتحديد مدى التوافق مع المعايير المحددة ثم توصيل النتائج الى الجهات المعنية ويجب أداء مهمة التدقيق عن طريق شخص كفء ومستقل (Arens, 2006: 12)

كما عرفت الجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأن التدقيق "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتأكد من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك النتائج" (رفاعة، ٢٠١٧: ١٥). ويعرف التدقيق على أنه "تعبير عن رأي إذا كانت هذه النتائج المالية لأخر السنة تعطي صورة صادقة وحقيقة عن أعمال الوحدة الاقتصادية مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة في الوحدة الاقتصادية" (نورالدين، ٢٠١٧: ١٣)

من وجهة نظر الباحثان ومن خلال التعريفات أعلاه بأن التدقيق عبارة عن عملية منظمة ومخططة لجمع الأدلة والاثبات التي تتم من قبل شخص مهني مستقل ولديه كفاءة ومؤهلات علمية وعملية من داخل أو خارج الوحدات الاقتصادية وذلك لتأكد عن صحة السجلات والدفاتر المحاسبية للحصول على أدلة والاثبات المتعلقة بأحداث الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحددة من أجل أبدأ رأي فني محايد عن صحة القوائم المالية في نهاية فترة زمنية محددة.

٢,٢ أهداف التدقيق: إن التغيرات التي تطرأ على تطور التاريخي على عملية التدقيق لاحظنا أن هناك تطور الهائل على عملية التدقيق وبالتالي على أهدافه، على أساس هذا التطور يمكن تحديد الاهداف التقليدية والحديثة فيما يأتي:

❖ **الأهداف التقليدية لعملية التدقيق:** تتكون الأهداف التقليدية لعملية التدقيق إلى نوعين من الأهداف

الرئيسية والفرعية: (نريمان، ٢٠١٤: ٩)

١. **الأهداف الرئيسية هي:**

أ. التحقق من صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها.

ب. إبداء الرأي الفني المحايد بالاستناد على أدلة قوية عن مدى عدالة البيانات المالية للمركز المالي.
 ٢. **الأهداف الفرعية لعملية التدقيق وهي:**

- أ. اكتشاف الأخطاء والغش وتلاعب وتزوير ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات.
- ب. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- ج. اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الحاضر والمستقبل.
- د. طمأنة مستخدمي البيانات المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- هـ. معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- و. تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للجهات الحكومية بمساعدة مراقب الحسابات.

❖ **الأهداف الحديثة لعملية التدقيق: (نور الدين، ٢٠١٧: ٢٥)**

١. تدقيق الخطط والسياسات ومتابعة تقييمها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
٢. تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها وتقييم مدى استمرارية الوحدة الاقتصادية.
٣. تحقيق أقصى حد ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
٤. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية التدقيق على العميل أو الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.

٥. القضاء على الأسراف من خلال تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية في جميع نواحي النشاط.

٦. إضفاء الثقة على أي معلومة (الجوهر وآخرون، ٢٠١٧: ١٠).

٢-٣ **أهمية التدقيق: أن أهمية عملية تدقيق الحسابات تتضح من خلال الأتي: (المطارنة، ٢٠١٣: ٢٥)**

١. يساعد مراقبي الحسابات المستقلون على المحافظة أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال.
٢. يعمل المديرون الماليون والتنفيذيون في الإدارات المختلفة في الوحدات الاقتصادية ويسهمون باستغلال موارد الوحدات بفاعلية والكفاءة.
٣. يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
٤. يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.

وتعد مهنة التدقيق وسيلة مهمة التي تخدم أطرافاً عدة ذات مصلحة في داخل الوحدة الاقتصادية وخارجها، ويعتبر التدقيق وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة على أداء رقابة فعالة لخدمة الأطراف المختلفة لمستخدمي البيانات المالية ومن أهم هذه الأطراف التي تعكس عدالة البيانات المالية عن مركزها المالي (الجهات الحكومية، الدائنون والموردين، أهمية التدقيق للملاك والمستخدمون، إدارة الوحدة الاقتصادية، الوحدات الاقتصادية المالية والتجارية والصناعية (الجودي، ٢٠١٩: ١٢).

٢-٤. **مفهوم وتعريف الإجراءات التحليلية:** حصل مصطلح "الإجراءات التحليلية" على تغيرات عدة، حيث كان يشار إليها سابقاً بتحليل المؤشرات والاتجاهات والمقارنات، ثم أصبح يشار إليها بإجراءات الفحص التحليلي، ولكن بعد صدور توضيح معايير التدقيق من قبل الهيئة الأمريكية لجمعية المحاسبين القانونيين رقم (56) أصبح من مصطلح إجراءات الفحص التحليلي إلى مصطلح "الإجراءات التحليلية"، فيما يلي مجموعة من التعريفات التي تسلط الضوء على الجانب الإجرائي للإجراءات التحليلية:

يشير دليل المحاسبي Accounting Directory JPS 2004 أن الإجراءات التحليلية هي إحدى الأدوات المهمة لاستخدام كمية نسب المؤشرات وغيرها لمعرفة أرصدة معينة لنتائج محددة ومقارنتها بواقع المشروع الذي تم تدقيقه. والتي يستخدمها مراقبي الحسابات للمساعدة في تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة نسبياً. لتحقيق الكفاءة في تنفيذ عملية التدقيق (المطيري، ٢٠١١: ١٤). عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في نشرة معايير رقم (56) الإجراءات التحليلية على "أنها عملية تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية بعضها مع البعض ومع البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة مع توقعات مراقب الحسابات (Arens, et al., 2006: 208). كما عرفت الإجراءات التحليلية هي "عبارة عن مجموعة من الأساليب (النسب المالية، تحليل الاتجاهات، الانحدار) التي تجري على المعلومات المالية بهدف دراسة ومقارنة العلاقات المختلفة بين عناصرها وفحص البنود غير العادية والجوهرية، فإذا أظهرت هذه البنود رصيماً منطقياً ومعقولاً" (محمد وآخرون ٢٠١٦: ١٤٠). وعرفها أرثر ويلسون على أنها "عبارة عن مقارنة القيم الدفترية للبيانات المالية مع القيم التنبؤية والتي يقدرها مراقبي الحسابات لتحديد مدى معقولية هذه القيم" (فريد، ٢٠١٧: ٤٥١)، كما عرف الإجراءات التحليلية حسب معيار رقم (520) للتدقيق الدولي بأنها "تحليل نسب والمؤشرات الهامة، وبحث التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة كما تتضمن دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة" (عبدالله، ٢٠٢١: ٥٦).

بناء على ما سبق يرى الباحثان أن الإجراءات التحليلية نوع من أنواع الاختبارات التي يستخدمها مراقب الحسابات لجمع أدلة الإثبات وذلك لتحقيق مصداقية وصحة وملاءمة المعالجات المحاسبية بهدف التأكد من عدم وجود تحريفات، وطرق تنفيذها تختلف بأساليب مختلفة، بهدف الوصول إلى فهم أكثر عن الأحداث المالية المؤثرة الحالية لكسب النتائج دقيقة ورفع فاعلية وكفاءة مراقبي الحسابات.

٢-٥. أهمية الإجراءات التحليلية: وتبرز أهمية الإجراءات التحليلية من خلال ما يأتي (الباز، ٢٠١٥: ٣٧)، (فارس ونعيمة، ٢٠٢١: ١٦٩):

١. تمكين مراقب الحسابات من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عن تصميم والبرامج، وذلك بالاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ومقارنتها مع القيم الفعلية الواردة في القوائم المالية باستخدام أدوات التحليل المالي أو الإحصائي.
٢. تمكين مراقب الحسابات من تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين وبيئات حكومية وحتى الجهات الإدارية للمنشأة وغيرها.
٣. تمكين مراقب الحسابات من معرفة ما إذا كان الوحدة الاقتصادية مستدامة أو لا، وتساعد الإجراءات التحليلية وحدة الاقتصادية على اكتشاف المعوقات والمشاكل داخل الوحدة الاقتصادية من أجل معالجتها.
- ٢-٦. أهداف الإجراءات التحليلية:** إن تنفيذ عملية الإجراءات التحليلية بأساليبها المختلفة تساعد مراقب الحسابات على تحقيق الأهداف الآتية: (محمد وآخرون، ٢٠١٦: ١٤١)، (العبودي، ٢٠١٦: ١٩)، (الهندي، ٢٠١٦: ٢٠)، (راضي، ٢٠١١: ١٧٣)، (فارس ونعيمة، ٢٠٢١: ١٦٩):

١. الفهم الكامل لطبيعة اعمال الوحدات الاقتصادية محل التدقيق.
٢. تحديد المجالات التي قد ترفع فيها المخاطر ومن ثم تركيز عليها.
٣. تستعمل كمعينة شاملة أي استعراض للبيانات المالية في مرحلة العرض النهائي لمراقب الحسابات.
٤. المساعدة في اكتشاف أي التغيرات في الطرق والسياسات المحاسبية التي تؤثر في البيانات المالية، وكذلك اكتشاف التقلبات الجوهرية أو العلاقات غير العادية في البيانات المحاسبية.
٥. المساهمة في زيادة جودة عملية التدقيق وتحقيق فاعليتها.
٦. القيام بفحص الشامل للبيانات والمعلومات المالية وتعزيز النتائج التي توصل إليها مراقب الحسابات.

٢-٧. **مراحل التدقيق باستخدام الاجراءات التحليلية:** تلعب الإجراءات التحليلية دورا كبيرا في عملية التدقيق واستوجب من مراقبي الحسابات الاستعانة بها في مختلف مراحل مهمته، ويمكن لمراقب الحسابات أن يطبق الإجراءات التحليلية ومدى الزامية كل مرحلة وأهدافها، وذلك من مرحلة تخطيط عملية التدقيق وخلال مرحلة الاختبار، حتى نهاية مرحلة التدقيق تبعا للظروف المحيطة بعملية التدقيق، ومن مهم في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق ان تكون هناك مقارنة بين النتائج التي يحصل عليها مراقب الحسابات وتنبؤاته في كل مرحلة من مراحل الاجراءات التحليلية، والمراحل هي:

١. **تطبيق الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق:** يقوم مراقبو الحسابات في هذه المرحلة بتطبيق الاجراءات التحليلية لمساعدتهم على تحديد طبيعة وتوقيت اعمال عملية التدقيق التي سينجزها، مرحلة تخطيط مرحلة مهمة في عملية التدقيق، فهي تسمح لمراقبي الحسابات بتقدير مدى المخاطر التي تحتوي عليها الأرصدة المكونة للبيانات المالية على التحريفات والأخطاء الجوهرية، يهدف تطبيق الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط من عملية التخطيط الى (الجوهرو اخرون، ٢٠١٧: ٦٢)، (المطيري، ٢٠١١: ٢٦):

أ. تمكين مراقبي الحسابات من فهم نشاط العمل وتقييم مخاطر ووجود تحريفات مادية في البيانات المالية.

ب. معرفة فيما إذا كانت الأرقام الأولية متطابقة مع توقعات مراقبي الحسابات بناء على دراسة نشاط العمل والبيئة المحيطة والصناعة.

ج. تحديد نقاط الضعف المحتملة فيما يتعلق بالعمليات أو النواحي المالية بشكل عام.

د. توجيه موارد التدقيق إلى الأمور الأكثر أهمية.

هـ. تقدير قدرة الجهة محل التدقيق على الاستمرار.

٢. **تطبيق الاجراءات التحليلية في مرحلة تنفيذ لعملية التدقيق:** يطلق على هذه المرحلة بمرحلة الاختبارات التفصيلية (الجوهريه) أيضا، وتطبيق الإجراءات التحليلية في بداية عملية تدقيق الحسابات أمر أساسي لتقييم مخاطر الأخطاء الأساسية على مستوى البيانات المالية، وهدفها الرئيسي هو تزويد مراقب الحسابات بالمعلومات ودرجة الثقة في نظام الرقابة الداخلية فضلا عن أن الغرض من تطبيقها خلال هذه المرحلة هو الحد من خطر عدم اكتشاف البيانات المالية. حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفعالية وتستغرق وقتا أطول بالمقارنة مع اختبارات التفصيلية (ايمان، ٢٠١٧: ١٩).

٣. **تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق:** يطبق مراقب الحسابات الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية التدقيق وذلك من أجل تكوين قراره العام حول البيانات المالية المطابقة، وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة تطبيقه للإجراءات التحليلية في التدقيق وتهدف الى تعزيز الاستنتاجات التي تم التوصل إليها خلال مرحلة الفحص والاختبارات من عملية التدقيق، وبالتالي الوصول إلى نتائج عامة بمعقولة البيانات المالية، ومن ناحية أخرى فإنها تكون بمثابة مؤشر على العمليات المالية التي تتطلب إجراءات إضافية (يعقوب، ٢٠١٤: ٤٥).

يرى الباحثان أن استخدام الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق ضرورية وذلك من خلال تحديد طبيعة وتوقيت الإجراءات المستخدمة وفهم النشاط مراقبي الحسابات وتقدير مدى المخاطر الذي يحتوي بها الأرصدة المكونة للبيانات المالية على التحريفات والأخطاء الجوهرية وتؤكد من صحة وسلامة البيانات واستخلاص النتائج في نهاية العملية التدقيق والتي يساعد مراقبي الحسابات في ابداء رأي فني المحايد حول صحة البيانات المالية ككل.

٢-٨. **أساليب الإجراءات التحليلية:** يقوم مراقب الحسابات في الوحدة الاقتصادية، باستخدام أساليب الإجراءات التحليلية من أجل كشف عن الأخطاء أو التحريفات الجوهرية الموجودة، وهذه الأساليب تنقسم على نوعين من (الأساليب الحديثة) والتي تعتمد بدورها على الأساليب الرياضية والمالية والتكنولوجيا الحديثة و(الأساليب القديمة) التي تعتمد على النسب المالية (فارس ونعمة، ٢٠٢١: ١٧٠).

يمكن تبويب أساليب الإجراءات التحليلية على ثلاثة مستويات الرئيسية فيما يأتي (الكبيسي، ٢٠٠٨: ٩)

المستوى الأول: الإجراءات التحليلية الوصفية (غير الكمية): وفقا لهذه الإجراءات يستخدم مراقبي الحسابات وجهة نظره في الفحص استنادا إلى خبرته شخصية للحكم على معقولة الأدلة الأثبات التي حصل عليها، وتشمل هذه الإجراءات ما يأتي:

١. الاستفسار: عبارة عن مجموعة من الاسئلة الموجهة الى شخص لديه معلومات حول طبيعة عمل المنشأة تتكون من النواحي المالية والمحاسبية والتدقيقية.
٢. التوقعات من النتائج التدقيق السابقة: كالأخطاء التي اكتشفت في عملية التدقيق السابقة ومقابلة مراقبي الحسابات السابقون وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق الحالية.

٣. تدقيق المعلومات الخارجية (غير الكمية): كالاطلاع على كتب العلمية وأدلة المحاسبة والتدقيق الدولية وعلى القوانين والتشريعات الحكومية، وأية تشريعات أخرى لها تأثير على عمل المنشأة والتقارير السنوية، وما صدر من السوق المالي عن المنشأة وموضوع التدقيق والمنشأة المماثلة لها.
٤. تدقيق المعلومات الداخلية (غير الكمية): كتدقيق النظام الداخلي للمنشأة، وعقد التأسيس، وكذلك تدقيق محاضر الجلسات لمجلس الإدارة ووقائع اجتماع هيئة العامة والاطلاع على ملفات الموظفين وملفات المراسلات فضلا عن سجلات الانتاج، والتعرف على السياسات المتبعة في تسويق المنتجات وتوزيعها وعلى العقود المهمة والتي يكون لها تأثير على عملية التدقيق مثل اتفاقيات القروض والعقود طويلة الأجل.

المستوى الثاني: الإجراءات التحليلية والكمية البسيطة: تتمثل الفلسفة الرئيسية وراء استخدام هذه الإجراءات في التدقيق، في وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في

المستقبل ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الاجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتعطي دلالة في عملية التدقيق الحسابات.

٢-٩. أدوات الاجراءات التحليلية: تتمثل الاجراءات التحليلية في استخدام أدوات إحصائية ورياضية، ويمكن تعريف هذه الأدوات كما يأتي:

١. تحليل النسب المالية: يعد تحليل النسب المالية من أقدم وأهم أدوات التحليل المالي، وتركز النسب المالية على دراسة قيم العناصر الواردة في البيانات المالية والتقارير المحاسبية لإعطاء انعكاسات هادفة ومهمة على البيانات الواردة في هذه البيانات (منير محمد وآخرون، ٢٠٠٥: ٥٢).

٢. تحليل الاتجاه: يعد تحليل الاتجاه التغيرات في رصيد الحساب أو النسبة مع مرور الوقت، حيث يمكن لتحليل الاتجاه مقارنة رصيد الحساب في العام الماضي مع الرصيد الحالي غير المدقق أو في العديد من الفترات الزمنية، يعمل تحليل الاتجاه بشكل أفضل عندما يكون الحساب أو العلاقة قابلة للتنبؤ بها إلى حد ما، وهو أقل فعالية عندما يكون الكيان مراقب الحسابات قد شهد تغييرات كبيرة في التشغيل أو المحاسبة، ووظيفة استقرار العملية التي تعد عدد السنوات المستخدمة في تحليل الاتجاهات (عبد وحمدان، ٢٠١٨: ٧).

٣. اختبار المعقولة: وهي عبارة عن تحليل أرصدة الحسابات أو التغيرات في أرصدة الحسابات ضمن فترة محاسبية من حيث معقوليتها في ضوء المتوقع للعلاقات بين الحسابات، وهذا ينطوي على تطوير التوقعات القائمة على البيانات المالية والبيانات غير المالية أو كليهما في هذا النوع من اختبار يضع مراقب الحسابات لكل من العوامل الرئيسية على سبيل المثال (الصناعة والعوامل الاقتصادية) لتقدير الحساب، وتستخدم اختبارات المعقولة طريقة تحليل الانحدار الإحصائي في زيادة تحسين دقة التوقعات من خلال السماح عدد ممكن من المتغيرات (المالية وغير المالية)، ويعد تحليل الانحدار من الأساليب الإحصائية وتستخدم لإيجاد العلاقة بين كل من متغير مستقل ومتغير التابع، فضلاً عن ذلك تستخدم لمعرفة العلاقة بين متغيرين أو أكثر، وأساس استخدامه هو معرفة القيمة التنبؤية للمتغير التابع اعتماداً على البيانات القديمة أو التاريخية للمتغير المستقل (Knechel, 2007: 359).

٤. تحليل المؤشرات: تحليل المؤشرات عبارة عن مقارنة العلاقات بين الحسابات الواردة في البيانات المالية، ومقارنة أحد الحسابات ببيانات أخرى غير مالية أو مقارنة العلاقات بين الجهات التي تعمل في نفس النشاط، ويطلق تحليل المؤشرات أحياناً بتحليل الحجم العام ويتمثل في تحديد جميع أرصدة الحسابات إما في شكل نسب مئوية إلى إجمالي الموجودات أو نسب مئوية إلى إجمالي الإيرادات، ويعد تحليل الإيرادات أكثر الأساليب ملائمة عندما تكون العلاقة بين الحسابات تتميز قابليته للتنبؤ بشكل مستقر (عراب، ٢٠١٥: ٤٣).

ومن وجهة نظر الباحث أن الغرض الأساسي في الإجراءات التحليلية هي التحليل المالي للبيانات المالية أو الختامية من خلال مجموعة من الأدوات الأساسية لتوضيح العلاقات بين العناصر هذه البيانات الواردة في البيانات المالية أو تنبؤ بها القيمة المتوقعة في المستقبل مع القيمة الحقيقية لهذه البيانات، وتهتم بتحليل القوائم المالية تحليلاً منفصلاً وذلك لتحديد جانب السلبي والإيجابي لهذه البيانات.

٢-١٠: خطوات تطبيق الإجراءات التحليلية: يقوم مراقب الحسابات بمجموعة من الخطوات المهمة من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية في سبيل تحقيق النتائج المرجوة من استخدام هذه العملية ومن أهم هذه الخطوات التي يمكن الإشارة إليها فيما يأتي:

الخطوة الأولى: الإعداد والتمهيد للإجراءات التحليلية: يشير معيار التدقيق الدولي (520) إلى إمكانية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التخطيط التدقيق لفهم طبيعة العمل وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، وتتضمن هذه الخطوة قيام مراقب الحسابات بدراسة الأحوال الاقتصادية والأحوال الصناعية التي تعمل الوحدة الاقتصادية في إطارها ودراسة وفحص السياسات والممارسات المطبقة للتعرف على التقلبات التي طرأت عليها خلال فترة التدقيق (أبوشرخ، ٢٠١٢: ٢٦).

الخطوة الثانية: تحليل البيانات لاكتشاف الأرصد غير العادية أو تكوين التوقعات: تمثل التوقعات القيم التي يتوقع أن تظهر بها القوائم المالية، ويقوم مراقب الحسابات بتطوير توقعاته بأساليب عدة لتحليل البيانات التي من شأنها أن تشير إلى أن الاختلاف فيما بين القيم المتوقعة والقيم الفعلية المسجلة في الدفاتر يعود إلى أحد التحريفات، وتعد هذه المرحلة الأكثر أهمية لعملية الإجراءات التحليلية (أيمن، ٢٠٢١: ١٤).

الخطوة الثالثة: دراسة الأرصد غير العادية لتحديد التقلبات التي يجب إخضاعها للفحص: يمكن تحديد الأرصد الشاذة من خلال خبرة مراقب الحسابات، وذلك بقيام مراقب الحسابات بطلب ميزان المراجعة من أجل تحديد الأرصد التي حدثت بها تقلبات غير متوقعة أو التي لم يحدث بها تقلبات كان المتوقع ظهورها فعلى سبيل المثال (في حساب مجمع استهلاك الأثاث المتوقع حصول تغير بين رصيد أول المدة وآخر المدة، ولكن هذا التغير لم يحدث مع العلم الأصل مازال موجوداً قيد الاستخدام ولم ينتهي من عمره الإنتاجي (سقا، ٢٠١٣: ٤٤٤)).

الخطوة الرابعة: فحص التقلبات غير العادية (أسباب الفروق): يشير نص معيار الدولي في فقرة (٢) من معيار (520) عندما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التحقيق من وجود تقلبات المهمة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة إلى ضرورة البحث عن التفسيرات الملائمة للتقلبات المهمة والعلاقات غير المتسقة بين المعلومات الوثيقة أو المرتبطة، فعلى مراقب الحسابات الاستفسار عن أسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة " عن طريق مناقشة المسؤولين بالوحدة الاقتصادية ويجب على مراقب الحسابات عدم الاكتفاء بذلك بل يجب العمل للحصول على دليل اثبات اضافي يدعم ذلك، وعند تقويم أدلة الأثبات عن الإجراءات التحليلية يراعي مراقب الحسابات دقة تطبيق الأساليب الفنية للإجراءات التحليلية وطبيعة كفاءة اختبارات التدقيق الأخرى. والتي تتكون من اختبارات الالتزام بالإجراءات الرقابية، واختبارات تفاصيل العمليات الأرصد، فإذا كانت اختبارات التدقيق على درجة عالية من الكفاءة ولم تكشف عن وجود أخطاء غير عادية فإنه يمكن الحكم على دليل الأثبات المتحصل عليه بأنه معقول (عبدالله، ٢٠٢١: ٦٥).

الخطوة الخامسة: توثيق الإجراءات التحليلية في التدقيق: في هذه الخطوة تتطلب توثيق كل ما يتعلق بالإجراءات التحليلية كبقية أعمال التدقيق، أن أوراق العمل المستخدمة في توثيق الإجراءات التحليلية يمكن أن تتضمن المعلومات المستخدمة ومصادرها وأساليب الفحص التحليلي التي تم استخدامها واكتشاف الانحرافات الهامة ومدى أحقيه كل انحراف للفحص والدراسة، وتحديد

المستويات الادارية التي تم الحصول منها على التفسيرات المتعلقة بتلك الانحرافات، والنتائج التي تم التوصل إليها (سهام، ٢٠١٥: ٣٢).

برأي الباحثان أن من أجل تحقيق نتائج أكثر أهمية لمراقب الحسابات هي عن طريق مجموعة من الخطوات الأساسية لتطبيق الإجراءات التحليلية وفهم طبيعة ونطاق العمل حسب أنواع البيانات التي يقوم مراقب الحسابات بمقارنتها ويتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر الملائمة منها، وذلك يمكن لمراقبي الحسابات أن يقارن بسهولة أرصدة السنة الحالية مع أرصدة السنوات السابقة في بداية عملية التدقيق وذلك لتحديد الأرصدة التي يجب أن يعطيها اهتمام أكبر بسبب وجود تغيرات كبيرة في تلك الأرصدة.

المحور الثالث: الجانب العملي

وصف مجتمع الدراسة والعينة وتحليل نتائج الدراسة في هذا المحور جانب العملي للدراسة لمعرفة أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق ودورها في رفع كفاءة أداة مراقبي الحسابات من خلال آراء عينة من الأكاديميين ومراقبي الحسابات العاملين في إقليم كردستان، ولغرض اختبار فرضيات الدراسة اعتمدت الباحثة في جانب العملي على استمارة الاستبانة ونظراً لكبر مجتمع الدراسة فإنه تم اختيار عينة عشوائية منهم ممثلة للمجتمع الدراسة، حيث بلغت (170) مبحوث، واسترد منها (163) استمارة صالحة للتحليل من خلال البرنامج الإحصائي الجاهزة (SPSS Version 26).

٣-١. وصف متغير استخدام الإجراءات التحليلية: تم قياس هذا المتغير بالعبارات (X1-X10) حيث يتضح من نتائج الوصف في الجدول رقم (١) بأن نسبة الاتفاق (موافق بشدة و موافق) لآراء أفراد العينة حول هذا المتغير كانت مساوية إلى (79.8%) وبموجب المؤشر الكلي، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (غير موافق، وغير موافق بشدة) مساوية إلى (6.6%)، وجاءت هذه القيم بوسط حسابي (3.97) وبانحراف معياري (0.802)، كما تشير نسبة الاستجابة والبالغة (79%) إلى مستويات الاتفاق في إجابات العينة تجاه عبارات هذا المتغير، إذ إنه كلما ارتفعت قيمة هذا المؤشر واقتربت من النسبة المئوية الكاملة (100%) يستدل منها على الاتفاق العالي بين العينة على مضمون تلك العبارة أو المتغير وبالعكس. وبذلك نستنتج بأن عملية استخدام مراقبي الحسابات للإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق تعد من المقومات الأساسية لتطبيق المتغير المستقل والمتمثل بالإجراءات التحليلية. ولمعرفة تفاصيل العبارات التي أسهمت في تعزيز أو تخفيض مستويات الاتفاق حول هذا المتغير فقد تبين الآتي:

١. تبين أن العبارة (X1) كانت هي الأعلى تعزيزاً للمؤشر الكلي على الاتفاق حيث أسهمت بأعلى نسبة اتفاق (موافق بشدة و موافق) والتي كانت نسبتها مساوية إلى (93.2%) وبوسط حسابي (4.29) وانحراف معياري (0.645)، ويؤكد نسبة الاتفاق العالية قيمة نسبة الاستجابة والتي كانت تساوي (86%)، إذ تنص هذه العبارة على أن الاعتماد على الاجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات تعزز من عملية التدقيق وتأكيد المعلومات المستخرجة منها.

٢. كما تبين أن العبارة (X6) كانت هي الأقل تعزيزاً للمؤشر الكلي على الاتفاق حيث أسهمت بأقل نسبة اتفاق (موافق بشدة و موافق) والتي كانت نسبتها مساوية إلى (63.9%) وبوسط حسابي (3.67) وانحراف معياري (0.895)، ويؤكد نسبة الاتفاق تلك أنها جاءت بأقل قيمة لنسبة

الاستجابة والتي كانت تساوي (73%)، إذ تنص هذه العبارة على أن مراقب الحسابات يقوم بتطوير إجراءات الرقابة على أداء الوحدة الاقتصادية بصورة مستمرة.

٣. في حين أن باقي عبارات هذا المتغير وقعت في مستويات اتفاقها بين (93.2%) و(63.9%) مما يدل على أن هناك اختلاف واسع بين آراء أفراد العينة تجاه وصف العلاقة بين الإجراءات التحليلية وعملية استخدامها من قبل مراقبي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق، وهذا يمثل الإجابة على تساؤل المحور الأول في استمارة الاستبيان للدراسة الحالية.

الجدول (١): وصف متغير استخدام الإجراءات التحليلية

العبارات	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الانحراف المعياري		نسبة الاستجابة %
	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
X1	61	37.4	91	55.8	8	4.9	3	1.8	0.0	0.0	4.29	0.645	86%
X2	51	31.3	91	55.8	15	9.2	5	3.1	1	.6	4.14	0.753	83%
X3	42	25.8	81	49.7	29	17.8	10	6.1	1	.6	3.94	0.858	79%
X4	36	22.1	89	54.6	23	14.1	12	7.4	3	1.8	3.88	0.901	78%
X5	38	23.3	89	54.6	22	13.5	10	6.1	4	2.5	3.90	0.911	78%
X6	26	16.0	78	47.9	40	24.5	18	11.0	1	.6	3.67	0.895	73%
X7	31	19.0	109	66.9	15	9.2	7	4.3	1	.6	3.99	0.716	80%
X8	33	20.2	80	49.1	28	17.2	21	12.9	1	.6	3.75	0.943	75%
X9	40	24.5	96	58.9	22	13.5	5	3.1	0.0	0.0	4.05	0.710	81%
X10	42	25.8	97	59.5	20	12.3	4	2.5	0.0	0.0	4.09	0.689	82%
المعدل		24.5		55.3		13.6		5.8	0.7		3.97	0.802	79%
المؤشر الكلي		79.8				13.6			6.6				

المصدر: اعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من الشكل رقم (١) أن مستويات الأهمية للعبارات التي استخدمت في قياس هذا المتغير جاءت مختلفة لتعبر عن أهمية الإجراءات التحليلية وعملية استخدامها في تنفيذ التدقيق من قبل مراقبي الحسابات حيث يتضح التدرج في مستويات تركيز أفراد العينة حول مضمون كل عبارة من عبارات هذا المتغير.

٢-٣. وصف متغير كفاءة مراقبي الحسابات: تم قياس هذا المتغير بالعبارات (M10-M1) حيث يتضح من نتائج الوصف في الجدول رقم (٢) بأن نسبة الاتفاق (موافق بشدة و موافق) لآراء أفراد العينة حول هذا المتغير كانت مساوية إلى (85%) وبموجب المؤشر الكلي، في حين كانت نسبة عدم الاتفاق (غير موافق، وغير موافق بشدة) مساوية إلى (4.5%)، وجاءت هذه القيم بوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري (0.740)، كما تشير نسبة الاستجابة والبالغة (81%) إلى مستويات الاتفاق في إجابات العينة تجاه عبارات هذا المتغير، إذ إنه كلما ارتفعت قيمة هذا المؤشر واقتربت من النسبة المئوية الكاملة (100%) يستدل منها على الاتفاق العالي بين العينة على مضمون تلك العبارة أو المتغير وبالعكس. وبذلك نستنتج بأن الإجراءات التحليلية تزيد من كفاءة مراقبي الحسابات في أثناء عملية التدقيق كونها تعد من المقومات الأساسية لتطبيق المتغير المستقل

والمتمثل بالإجراءات التحليلية. ولمعرفة تفاصيل العبارات التي أسهمت في تعزيز أو تخفيض مستويات الاتفاق حول هذا المتغير فقد تبين الآتي:

١. تبين أن العبارة (M1) كانت هي الأعلى تعزيزاً للمؤشر الكلي على الاتفاق حيث أسهمت بأعلى نسبة اتفاق (موافق بشدة وموافق) والتي كانت نسبتها مساوية إلى (92.1%) وبوسط حسابي (4.22) وانحراف معياري (0.720)، ويؤكد نسبة الاتفاق العالية قيمة نسبة الاستجابة والتي كانت تساوي (84%)، إذ تنص هذه العبارة على أنه باستخدام الإجراءات التحليلية تكون نتائج عملية التدقيق فعالة وملائمة.

٢. كما تبين أن العبارة (M6) كانت هي الأقل تعزيزاً للمؤشر الكلي على الاتفاق حيث أسهمت بأقل نسبة اتفاق (موافق بشدة وموافق) والتي كانت نسبتها مساوية إلى (78.5%) وبوسط حسابي (3.98) وانحراف معياري (0.828)، ويؤكد نسبة الاتفاق تلك أنها جاءت بأقل قيمة لنسبة الاستجابة والتي كانت تساوي (80%)، إذ تنص هذه العبارة على أنه من خلال استخدام الإجراءات التحليلية يمكن لمراقبي الحسابات التحقق من صحة وعدالة القوائم المالية.

٣. في حين أن باقي عبارات هذا المتغير وقعت في مستويات اتفاقها بين (92.1%) و(78.5%) مما يدل على أن هناك اختلاف واسع بين آراء أفراد العينة تجاه وصف العلاقة بين الإجراءات التحليلية وكفاءة مراقبي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق، وهذا يمثل الإجابة على تساؤل المحور الثاني في استمارة الاستبيان للدراسة الحالية.

الجدول (٢): وصف متغير كفاءة مراقبي الحسابات

العبارات	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة %
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت			
M1	56	34.4	94	57.7	7	4.3	5	3.1	1	.6	4.22	0.720	84%
M2	50	30.7	97	59.5	10	6.1	6	3.7	0.0	0.0	4.17	0.699	83%
M3	37	22.7	103	63.2	18	11.0	4	2.5	1	.6	4.05	0.701	81%
M4	36	22.1	100	61.3	17	10.4	9	5.5	1	.6	3.99	0.778	80%
M5	41	25.2	94	57.7	18	11.0	10	6.1	0.0	0.0	4.02	0.782	80%
M6	43	26.4	85	52.1	24	14.7	11	6.7	0.0	0.0	3.98	0.828	80%
M7	42	25.8	100	61.3	17	10.4	4	2.5	0.0	0.0	4.10	0.672	82%
M8	42	25.8	92	56.4	27	16.6	2	1.2	0.0	0.0	4.07	0.686	81%
M9	34	20.9	106	65.0	17	10.4	5	3.1	1	.6	4.02	0.702	80%
M10	38	23.3	96	58.9	17	10.4	10	6.1	2	1.2	3.97	0.835	79%
المعدل		25.7		59.3		10.5		4.1		0.4	4.06	0.740	81%
المؤشر الكلي		85.0				10.5		4.5					

المصدر: اعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.

٣-٣. تحليل الارتباط: لاختبار فرضيات الارتباط تم الاعتماد على الارتباط البسيط (Simple Correlation) حيث تبين من نتائج هذا التحليل بروز حالات الارتباط التالية:

أولاً. الفرضية الأولى للارتباط: تنص هذه الفرضية على أنه (لا توجد علاقة ارتباط بين تطبيق الإجراءات التحليلية وبين استخدام مراقبي الحسابات لتلك الإجراءات في عملية التدقيق وعند

مستوى معنوية (0.05). إذ تبين من النتائج في الجدول رقم (٣) وجود علاقة ارتباط معنوية وموجبة بين الإجراءات التحليلية وبين استخدام مراقبي الحسابات لتلك الإجراءات والتي بلغت (0.841) عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على أن هناك تلازم معنوي وطردى بين المتغيرين، وبالتالي نستنتج بأنه كلما التزم مراقبي الحسابات باستخدام الإجراءات التحليلية فإن ذلك يؤدي إلى تحسين مستويات عملية التدقيق وبالعكس.

ومن هذه النتيجة يتم رفض الفرضية الأولى وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط بين الإجراءات التحليلية وبين استخدام مراقبي الحسابات لتلك الإجراءات في عملية التدقيق وعند مستوى معنوية (0.05).

الجدول (٣): نتائج الفرضية الأولى للارتباط

المتغيرات	استخدام مراقبي الحسابات	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
الإجراءات التحليلية	0.841 **	0.01	ارتباط معنوي وطردى

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.
ثانياً. **الفرضية الثانية للارتباط:** تنص هذه الفرضية على أنه (لا توجد علاقة ارتباط بين تطبيق الإجراءات التحليلية وبين كفاءة مراقبي الحسابات في عملية التدقيق وعند مستوى معنوية (0.05). إذ تبين من النتائج في الجدول رقم (٤) وجود علاقة ارتباط معنوية وموجبة بين تطبيق الإجراءات التحليلية وبين كفاءة مراقبي الحسابات في عملية التدقيق والتي بلغت (0.866) عند مستوى معنوية (0.01)، مما يدل على أن هناك تلازم معنوي وطردى بين المتغيرين، وبالتالي نستنتج بأنه كلما تحسن تطبيق الإجراءات التحليلية فإن ذلك يؤدي إلى تحين مستويات كفاءة مراقبي الحسابات في عملية التدقيق وبالعكس.

ومن هذه النتيجة يتم رفض الفرضية الثانية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أنه (توجد علاقة ارتباط بين الإجراءات التحليلية وبين كفاءة مراقبي الحسابات في عملية التدقيق وعند مستوى معنوية (0.05).

الجدول (٤): نتائج الفرضية الثانية للارتباط

المتغيرات	كفاءة مراقبي الحسابات	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
الإجراءات التحليلية	0.866 **	0.01	ارتباط معنوي وطردى

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.
٣-٤. **تحليل الفروقات:** لتحليل فروقات تم الاعتماد على التحليل الإحصائي التباين أحادي الاتجاه (One-Way ANOVA) ومن خلال المقارنة بين الأوساط الحسابية (Compare Means) وذلك على وفق الفقرات الآتية:

أولاً. الفرضية الأولى للفروقات: تنص هذه الفرضية على أنه (لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) حول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق)، حيث كانت نتائج التحليل والمذكورة في الجدول (٥) تشير إلى أنه لا توجد فروقات في تقدير أفراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) تجاه أهمية استخدام الإجراءات التحليلية وذلك بموجب نتائج التحليل والمذكورة في الجدول رقم (٥) والتي تدل على أن قيمة (F) المحسوبة لتحليل الفروقات كانت تساوي (2.387) وهي أقل من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي (3.053) وبدرجات حرية

(2، 160). ويؤكد عدم معنوية الفروقات قيم مستوى المعنوية المحسوبة لتلك المتغيرات والتي بلغت (0.095) وهي أكبر من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة (0.05)، وبذلك نستنتج أنه لا توجد فروقات بين المهنيين (مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) حول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق.

ومن نتائج تحليل الفرضية الأولى للفروقات يتضح لنا صحة الفرضية المذكورة والتي تشير إلى أنه (لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) في تقدير أفراد العينة من المهنيين (مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة) حول أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تنفيذ إجراءات عملية التدقيق).

الجدول (٥): نتائج الفرضية الأولى الفروقات

المتغيرات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة F المحسوبة	Sig.
بين المجاميع	1.237	2	0.619	2.387	0.095
خلال المجاميع	41.481	160	0.259		
المجموع	42.718	162	-		
قيمة F الجدولية بدرجات حرية (2، 160) = 3.053					
N=163					

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.

ثانياً. **الفرضية الثانية للفروقات:** تنص هذه الفرضية على أنه (لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة (مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين والأكاديميين) حول استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات)، حيث كانت نتائج التحليل والمذكورة في الجدول رقم (٦) تشير إلى أنه توجد فروقات في تقدير أفراد العينة من مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين والأكاديميين تجاه أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات وذلك بموجب نتائج التحليل والمذكورة في الجدول رقم (٦) والتي تدل على أن قيمة (F) المحسوبة لتحليل الفروقات كانت تساوي (3.554) وهي أكبر من قيمة (F) الجدولية والتي تساوي (3.053) وبدرجات حرية (2، 160). ويؤكد معنوية الفروقات قيم مستوى المعنوية المحسوبة لتلك المتغيرات والتي بلغت (0.031) وهي أقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة (0.05)، وبذلك نستنتج أنه توجد فروقات بين أفراد العينة من مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين والأكاديميين تجاه أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات.

الجدول (٦): نتائج الفرضية الثانية الفروقات

المتغيرات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مربع المتوسطات	قيمة F المحسوبة	Sig.
بين المجاميع	1.746	2	0.873	3.554	0.031
خلال المجاميع	39.307	160	0.246		
المجموع	41.053	162	-		
قيمة F الجدولية بدرجات حرية (2، 160) = 3.053					
N=163					

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.

وللتعرف على مصدر الفروقات بين أفراد العينة تجاه الفرضية الثانية تم الرجوع للاختبارات البعدية وبطريقة شيفيه (Scheffe) والخاصة بالبيانات التي جمعت عن طريق الاستبيان حيث تشير نتائج الاختبارات البعدية في الجدول رقم (٧) أن الفروقات بين مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين والأكاديميين حول استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات قد انحصرت بين مراقبي الحسابات وبين المدققين القانونيين وذلك حسب قيمة مستوى المعنوية لمعيار شيفيه والتي بلغت (0.031) بينهما كونها أقل من مستوى المعنوية الافتراضي للدراسة (0.05). ولمعرفة أي من تلك الفئات هي الأفضل في استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات وأنها السبب في هذه الفروقات فإنه يتم العودة للأوساط الحسابية لتلك الفئات، وبما أن الوسط الحسابي لفئة (مراقبي الحسابات) والبالغ قيمته (4.114) أكبر من الوسط الحسابي لفئة (المدققين القانونيين) والبالغ قيمته (4.019) لذلك فإن مصدر تلك الفروقات يعود لمراقبي الحسابات أولاً ومن ثم للمدققين القانونيين ثانياً بينما لا يوجد اختلاف بين فئة الأكاديميين تجاه استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات. مما يعني أن مراقبي الحسابات هم أفضل من يؤكد أهمية أن استخدام الإجراءات التحليلية يساهم في تحسين عملية التدقيق وزيادة كفاءتهم.

الجدول (٧): الاختبارات البعدية شيفيه لفرضية الفروقات الثانية

الفئة	مراقب حسابات	محاسب قانوني	أكاديمي	الوسط الحسابي
مراقب حسابات	-			4.114
محاسب قانوني	0.031	-		4.019
أكاديمي	0.996	0.067	-	3.823

المصدر: إعداد الباحثان من نتائج التحليل الإحصائي.

ومن نتائج تحليل الفرضية الثانية للفروقات يتضح لنا عدم صحة الفرضية المذكورة وقبول الفرضية البديلة والتي تشير إلى أنه (توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية $(\alpha \leq 0.05)$ بين آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة من مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين والأكاديميين حول استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق وزيادة كفاءة مراقبي الحسابات).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

خلص البحث إلى جملة من الاستنتاجات والمقترحات التي يمكن استعراضها على النحو

الآتي:

أولاً. الاستنتاجات:

١. تبين بأن الإجراءات التحليلية تلعب دوراً مهماً في نجاح أداء مراقبي الحسابات وذلك لأن استخدام أدوات تلك الإجراءات يساهم في توفير الوقت الكافي من عملية التدقيق الذي بدوره يؤدي إلى تخفيض التكلفة.
٢. ظهر أن الاعتماد على الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات تعزز من عملية التدقيق وتأكيد المعلومات المستخرجة منها مما يساعد على تطوير إجراءات الرقابة على أداء الوحدة الاقتصادية بصورة مستمرة.

٣. ظهر بأن عملية استخدام مراقبي الحسابات للإجراءات التحليلية في تنفيذ عملية التدقيق تعد من المقومات الأساسية لتطبيق الإجراءات التحليلية تلك.
٤. نستنتج بأن الإجراءات التحليلية تزيد من كفاءة مراقبي الحسابات في أثناء عملية التدقيق كونها تعد من المقومات الأساسية لتطبيق المتغير المستقل والمتمثل بالإجراءات التحليلية.
٥. تبين أن أهمية العبارات التي استخدمت في قياس كفاءة مراقبي الحسابات جاءت بمستويات مختلفة لتعبر عن أن الإجراءات التحليلية تزيد من كفاءة مراقبي الحسابات في أثناء عملية التدقيق.
٦. أكدت العينة أن أهمية العبارات التي استخدمت في قياس الإجراءات التحليلية جاءت بمستويات مختلفة لتعبر عن أهمية تلك الإجراءات وعملية استخدامها في تنفيذ التدقيق من قبل مراقبي الحسابات.
٧. تبين أنه باستخدام الإجراءات التحليلية تكون نتائج عملية التدقيق فعالة وملائمة إذ إنه من خلال استخدام تلك الإجراءات يمكن لمراقبي الحسابات من التحقق من صحة وعدالة القوائم المالية.

ثانياً. التوصيات:

١. من الضروري أن يعتمد مراقبي الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل عملية التدقيق وذلك من أجل الارتقاء بدقة وموثوقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المقدمة من قبلهم وبالتالي انعكاس ذلك في تحسين جودة تلك التقارير.
٢. ضرورة أن يمتلك مراقبي الحسابات المعرفة والخبرات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية في مراحل عملية التدقيق واعتبار ذلك من شروط ممارسة المهنة.
٣. أن يكون الأفراد ممن يمارسون مهنة مراجعة الحسابات من ذوي الشهادات المهنية في مجال التدقيق ولا يكفي الحصول على شهادة جامعية لهذا الغرض مهما كانت مستويات المؤهل العلمي لتلك الشهادة الجامعية.
٤. لا يكفي الإلمام بالإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين بل لابد من أن يرتبط ذلك بالتعرف على أهداف الوحدة الاقتصادية لغرض تحقيق المواءمة بين غايات الطرفين من عملية التدقيق.
٥. يجب أن يكون تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات في مراحل عملية التدقيق مرتبطاً بتحقيق عدد من الإيجابيات التي يعود نفعها على مراقبي الحسابات وتقاريرهم والجهات ذات العلاقة وبخلافه تكون عملية التطبيق فاشلة.
٦. ضرورة أن يتم تطبيق واستخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق التي يقوم بها مراقبي الحسابات وذلك للحد من أو تخفيف الآثار السلبية لإجراءات وعمليات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. أبو شرح، محمد أكرم، ٢٠١٢، رسالة الماجستير، أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء واكتشاف الانحرافات، دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
٢. إيمان، عميرش، ٢٠١٧، أطروحة دكتوراه بعنوان، مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي: دراسة مقارنة بين كل جزائر وفرنسا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، - جامعة فرحات عباس- سطيف ٠١.

٣. أيمن، مدفوني، ٢٠٢١، رسالة ماجستير، دور المراجعة التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية: دراسة حالة مؤسسة أن سي روبية خلال فترة (٢٠١٠/٢٠١٩)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير.
٤. الباز، علاء جواد، ٢٠١٥، رسالة الماجستير، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة.
٥. الجودي، مني أحمد، ٢٠١٩، رسالة ماجستير، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية لدى مكتب محافظ الحسابات، جامعة محمد خيضر-بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.
٦. الجوهري، د. كريمة على كاظم، البلداوي، د. شاكر عبدالكريم هادي، عبد، د. احسان ذياب، المحاسب القانوني حمودي، احمد جاسم، ٢٠١٧، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، بغداد، العراق
٧. راضي، محمد سامي، ٢٠١١، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، مصر.
٨. رفاعة، د. تامر مزيد، ٢٠١٧، أصول تدقيق الحسابات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٩. سهام، كرودي، ٢٠١٥، أطروحة دكتوراه بعنوان، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات: دراسة جالة مركب تكرير ملح لوطاية بسكرة، جامعة محمد خيضر -بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
١٠. سقا، عمرو، ٢٠١٣، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أليطيرة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٩، العدد الثاني، ٤٣٣-٤٦١.
١١. العبدلي، ساري حامد، ٢٠١١، رسالة ماجستير بعنوان أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين: دراسة ميدانية وزارة المالية في دولة الكويت، جامعة شرق الأوسط، كلية الأعمال.
١٢. العبودي، احمد صباح عبدالله، ٢٠١٦، رسالة ماجستير، بعنوان برنامج تدقيق المقترح باستعمال الإجراءات التحليلية في احالة المشاريع الاستثمارية لقطاع الخدمات، وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، بحث تطبيقي في وزارة البلديات والاشغال العامة/مديرية البلديات العامة.
١٣. المطيري، محمد عايش عيد، ٢٠١١، رسالة ماجستير، مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠)، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، دولة الكويت.
١٤. عبدالله، الاء خليل، ٢٠٢١، رسالة ماجستير، بعنوان تطبيق الإجراءات التحليلية وفق معيار التدقيق الدولي (٥٢٠) في إعداد برنامج التدقيق: دراسة تطبيقية على مصرف كوردستان الدولي الإسلامي للاستثمار والائتمية، المعهد العالي للمحاسبين القانونيين، اقليم كوردستان، العراق
١٥. عراب، محمد خير منير، ٢٠١٥ رسالة ماجستير، بعنوان دور الاجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية: دراسة تطبيقية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.

١٦. فارس، صحراوي، نعيمة، زعرور، ٢٠٢١، استخدام أساليب الاجراءات التحليلية في تحسين عملية التدقيق: دراسة حالة الشركة التابعة حبوب الزيبان المركب الصناعي القطرة، مجلة ابحاث ودراسات التنمية، المجلد ٨، العدد ١، جامعة محمد خيضر بسكرة، جزائر.
 ١٧. فريد، بولجبال، ٢٠١٧، دور أساليب المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية المراجعة، مجلة معارف، العدد (٢٣).
 ١٨. الكبيسي، د. عبالستار عبدالجبار، ٢٠٠٨، تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، جامعة البتراء، قسم المحاسبة، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد الثاني.
 ١٩. المطارنة، غسان فلاح، ٢٠١٣، المدخل الى تدقيق المعاصر، زمزم للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى.
 ٢٠. محمد، سارة محمد برمة و خليل، عبدالرحمن عادل واسعد، مبارك حسين، ٢٠١٦، البحث بعنوان دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعين الخارجيين بالسودان، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧.
 ٢١. منير، محمد، وإسماعيل، اسماعيل، ونور، عبد الناصر، ٢٠٠٥، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، دار وائل للنشر، ع عمان، لأردن.
 ٢٢. نريمان، تومي، ٢٠١٤، رسالة ماجستير، دور التدقيق المحاسبي ومراجعة الحسابات في ترشيد القرارات: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري بسكرة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
 ٢٣. نورالدين، قايد أحمد، ٢٠١٧، التدقيق المحاسبي، دار الاغصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان.
 ٢٤. الهندي، سيف الدين فوزي، ٢٠١٦ رسالة ماجستير، بعنوان مدى استخدام مدقي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية، قسم محاسبة والتمويل، كلية التجارة في الجامعة الاسلامية، غزة.
 ٢٥. يعقوب، ريبوار شمعون، ٢٠١٤ رسالة ماجستير في محاسبة القانونية، دور المعلومات المالية وغير المالية في الإجراءات التحليلية للتخطيط لعملية التدقيق الخارجي، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
- ثانياً. المصادر الأجنبية:**

1. Arenas, A., Elder, R. & Beasley, M., 2006, Auditing and Assurance Service, An Integrated Approach 16th Edition, Person Education International New Jersey, USA.
2. Kritzing, J. & Barac, K. 2017, The application of analytical procedures in the audit process: A South African perspective, Journal of Southern African Business Review, volume 21
3. Knechel, W, robert, Salterio, Steven E., & Ballou, Brain, 2007, Auditing Assurance & Risk” Thomson Higher Education, U.S.A.
4. Ros Norita Abd Samad and others, 2014, Analytical review techniques preferred by auditors in Wilayah Persekutuan Malaysia, Journal of applied environmental and biological sciences, Text Road publication.