

دور الاتجاهات الحديثة للمراجعة في تحقيق جودة التقارير المالية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في العراق

م. أشرف هاشم فارس العبدون أ. د. عبدالرحمن منصور امبدي أ. م. د. سطم صالح حسين
كلية الادارة والاقتصاد كلية التجارة كلية الادارة والاقتصاد
جامعة تكريت جامعة النيلين جامعة تكريت
ashrafalabdoon@gmail.com Albakre@gmail.com satamhusien@yahoo.com

المستخلص :

تتمتع مهنة المراجعة بمكانة كبيرة نظراً لاعتماد العديد من الاطراف المرتبطة بمصلحتها مع المنشأة على تقرير المراجع الخارجي الخاص بها من مستثمرين ومقرضين فضلاً عن الجهات الحكومية والتي تعتمد على تقرير المراجع لأمرين اساسيين الاول ان تلك المنشآت لها ارتباط وثيق ومباشر مع الاقتصاد القومي للبلد ، اما الثاني فيتمثل بمسألة الضرائب نظراً لما تلعب من دور حيوي كونها تعد مصدر تمويل اساسي من مصادر تمويل الموازنة وخصوصاً في الفترة الراهنة ، نظراً لما يمر به البلد من ازمة مالية نتيجة لانخفاض اسعار النفط واعتماد الاقتصاد العراقي عليه بصورة شبه تامة في مسألة التمويل ، كما ركزت هذه الدراسة في التعرف بصورة شاملة على الدور الذي يلعبه تطبيق الاتجاهات الحديثة في المراجعة (الاجراءات التحليلية ، مراجعة النظر) من قبل مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في العراق في تحقيق جودة المراجعة وهل ينعكس ذلك بصورة ايجابية على تحقيق جودة التقارير المالية الخاصة بالمنشآت المالية محل الفحص والمراجعة . تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على استمارة الاستبانة والت تم توزيعها على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في العراق بعد عرضها على مجموعة من المحكمين والذين يتمتعون بالخبرة العالية اذ اكدوا صلاحيتها لقياس متغيرات وابعاد الدراسة ، تم تحليل النتائج بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS) من تحليل الارتباط والانحدار فضلاً عن تحليل المسار . توصلت الدراسة ان تطبيق الاتجاهات الحديثة (الاجراءات التحليلية ، مراجعة النظر) دور ايجابي في تحقيق جودة المراجعة مما ينعكس بصورة ايجابية على تحقيق جودة التقارير المالية بما يضمن حقوق جميع الاطراف التي تعتمد على تقرير المراجع الخارجي ، توصي الدراسة بضرورة التوسع في تطبيق تلك الاتجاهات وتذليل كافة المصاعب و المحددات التي تؤثر على تطبيقها في الواقع العملي نظراً لدورها الايجابي في اعطاء نتائج تتصف بالدقة والمصداقية وتكون كلفتها اقل.

The role of Modern Trends of audit in Achieving the Quality Financial Reporting -field study of external audit office in Iraq

Abstract :

The Review profession has a great place because many parties involved in its interest with the institute rely on the report of its external Auditor from investor and lender as well as a government agencies , which rely on auditor's report from main reasons .These establishment have a direct and direct link with the national economy of the country . The second is the issue of taxes because of the vital role played by it as a sources of funding essential sources of funding budget , especially in the current period , given the country's financial crisis due to the decline in oil prices and the dependence of the Iraqi economy on its almost the study also focused comprehensively identifying the role of application of recent trends

in the review (Analytical procedure & Peer review)by the external review Bureau offices operating in Iraq to achieving review Quality and whether This is reflected positively on the quality of the financial reports for financial institutions under review and review .The questionnaire was distributed to the external review offices operating in Iraq after presented to a group of experts who are highly experienced . the confirmed their validity to measure the variables and dimension of the study . for the federal financial control Bureau for 2016 responses were obtained .The results were analyzed based on the statistical program (spss) correlation an regression as well as path analysis .The study found that the application of modern trends (Analytical procedure & Peer review) has positive role in achieving the quality of the review , which is reflected positively on the quality of the financial reports to ensure the right of all parties that depend on the reports of the external auditor . Difficulties and determinants that affect their application in practice due their positive role in given results that are accurate and reliable and cost less.

المقدمة :

خلال ما شهده العالم من تطورات وتحولات خصوصاً في النصف الثاني من القرن المنصرم وبعد حدوث اكبر فضيحة مالية في الولايات المتحدة الامريكية والخاصة بإفلاس منشآت (Global Quest &Tyco –Grossing) فضلاً عن منشأة (Enron) اذ لحقت اضرار بمختلف الاطراف التي لها مصالح مع تلك المنشآت من خلال الافصاح المضلل للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية الخاصة بها، وكذلك الازمات المالية المتعددة التي عصفت بالعالم فضلاً عن التوسع في عملية الافصاح الاختياري للمنشآت المالية واتباع الاساليب الخاصة بالمحاسبة الابداعية وعملية ادارة الارباح من قبل تلك المنشآت بما يحقق مصالحها ، فضلاً عن عدم الرضا من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية عن الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة. كل ذلك اثر بصورة كبيرة على عمل منشآت الاعمال وعلى مختلف جوانب المحاسبة والمراجعة ، مما اعطى مهنة المراجعة اهمية بالغة و ذلك لاعتماد مستخدمي التقارير المالية (الداخليين والخارجيين) على تقرير المراجع الخارجي الذي يبين خلو تلك التقارير المالية للمنشآت من اي اخطاء سواء كانت متعمدة او غير معتمدة وانها تعكس واقع عملها المالي .هناك العديد من الاساليب والاجراءات التي يمكن للمراجع استخدامها والتي تعتبر من ضمن الاتجاهات الحديثة ومن افضل الاساليب لتحقيق تلك الاهداف هي الاجراءات التحليلية وبرنامج مراجعة النظير في المراجعة وسيتم تناولها بالتفصيل بالمبحث الاول .

منهجية البحث

أولاً : مشكلة الدراسة :

من خلال اطلاع الباحث على الاساليب الخاصة بعملية المراجعة هي الاجراءات التحليلية في المراجعة وبحث دورها في تحقيق جودة التقارير المالية الخاصة بالمنشآت العاملة في العراق ، وكذلك الرقابة على تحقيق جودة عملية المراجعة من خلال تطبيق نظام مراجعة النظير مما ينعكس على تحقيق جودة التقارير المالية ،استناداً على ما تقدم يمكن طرح اشكالية البحث بالسؤال الجوهرى الاتي (هل ان ادراك القائمين على ادارة المنشآت المالية لأهمية الاجراءات التحليلية في المراجعة و برنامج مراجعة النظير (كأحد الاتجاهات الحديثة في المراجعة) يؤثر ايجاباً في

تحقيق جودة عملية المراجعة مما ينعكس بصورة ايجابية في تحسين جودة التقارير المالية)
ويتفرع منه مجموعة من الاسئلة يمكن عرضها بالشكل الاتي :

١. هل هناك تأثير ذو دلالة احصائية للإجراءات التحليلية في جودة المراجعة ؟
٢. هل هناك تأثير ذو دلالة احصائية لجودة المراجعة في جودة التقارير المالية؟
٣. هل يزداد تأثير الإجراءات التحليلية في جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة؟
٤. هل هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمراجعة النظر في جودة المراجعة ؟
٥. هل هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمراجعة النظر في جودة التقارير المالية ؟
٦. هل يزداد تأثير مراجعة النظر في جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة؟

ثانياً : اهمية الدراسة :

تتمثل اهمية الدراسة من خلال محاولة ايجاد العلاقة ما بين تطبيق الاجراءات التحليلية و برنامج مراجعة النظر وما لها من اثر مباشر وغير مباشر تحقيق جودة عملية المراجعة وبيان انعكاس ذلك في تحقيق جودة التقارير المالية

ثالثاً: أهداف الدراسة :

تهدف الدراسة الى بيان امكانية تأثير الاتجاهات الحديثة في المراجعة ممثلة بالإجراءات التحليلية ومراجعة النظر في تحقيق جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة ، وتتمثل الاهداف بما يلي:

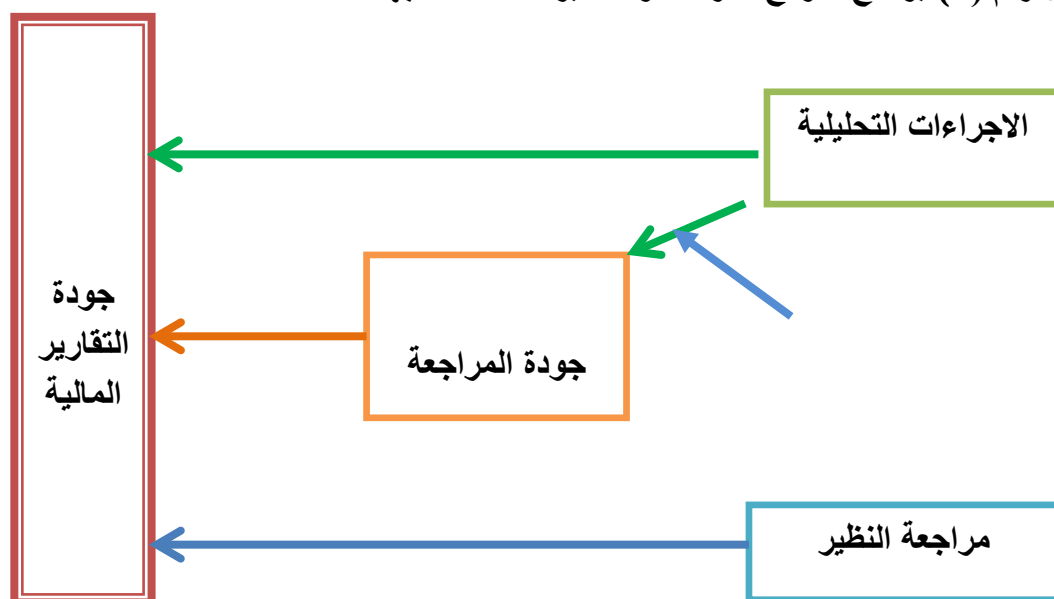
١. التعريف بالاتجاهات الحديثة للمراجعة واسس تصنيفها وماهيتها بالتركيز على الاجراءات التحليلية ومراجعة النظر

٢. اضافة دراسة الى المكتبة المحاسبية لبيان ما هو الواقع الفعلي لعملية المراجعة واثرها على تحقيق جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة .

رابعاً : نماذج وفرضيات الدراسة :

تقوم الدراسة على فرضية مفادها ان هناك تأثير ذو دلالة احصائية للاتجاهات الحديثة في المراجعة (الاجراءات التحليلية ، مراجعة النظر) في تحقيق جودة التقارير المالية وذلك في ظل جودة المراجعة .

الشكل رقم (١) يوضح نموذج الدراسة والمتغيرات الخاصة بها :



الشكل (١) الشكل العام للدراسة

(المصدر : اعداد الباحث)

من الشكل السابق يمكننا صياغة الفرضيات الآتية :

١. هناك تأثير ذو دلالة احصائية للإجراءات التحليلية في جودة المراجعة ؟
٢. هناك تأثير ذو دلالة احصائية لجودة المراجعة في جودة التقارير المالية؟
٣. يزداد تأثير الإجراءات التحليلية في جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة ؟
٤. هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمراجعة النظير في جودة المراجعة ؟
٥. هناك تأثير ذو دلالة احصائية لمراجعة النظير في جودة التقارير المالية ؟
٦. يزداد تأثير مراجعة النظير في جودة التقارير المالية من خلال جودة المراجعة؟

سادساً : منهجية الدراسة

اعتمدت الدراسة على المناهج التالية :

١. **المنهج الوصفي التحليلي :** الذي يتعلق بالجانب النظري من خلال الاستعانة ببعض المصادر والكتب والمجلات العلمية العربية والاجنبية والمواقع الالكترونية اضافة الى الاطاريح العلمية ذات العلاقة بالإجراءات التحليلية في عملية المراجعة ونظام مراجعة النظير وكذلك تحقيق جودة التقارير المالية

٢. **المنهج التطبيقي الاحصائي :** يتمثل بالاستبانة المعدة من قبل الباحث والتي تم تحكيمها من قبل ذوي الاختصاصات للحصول على المعلومات المطلوبة من عينة الدراسة واشتملت الدراسة على الاطار المنهجي والنظري والدراسات التطبيقية في مكاتب المراجعة الخارجية في العراق لتحديد ادق النتائج ومسببات المشكلة والخروج بمجموعة من التوصيات والمقترحات .

سابعاً : ادوات جمع البيانات والمعلومات

تم جمع البيانات والمعلومات من خلال الاعتماد على الآتي :

١. **المصادر الأولية :** وتتمثل باستمارة الاستبيان التي تم توجيهها الى افراد عينة الدراسة من مدراء مكاتب المراجعة الخارجية .
٢. **المصادر الثانوية :** تتمثل بالدراسات والبحوث و الاطاريح والكتب والمجلات وكذلك بالاعتماد على التقارير وجميع الوثائق ذات العلاقة بالدراسة .

ثامناً : حدود البحث

وقد تمثلت حدود الدراسة بالآتي :

١. الحدود المكانية : مكاتب المراجعة الخارجية في العراق .
٢. الحدود الزمنية : ٢٠١٧ - ٢٠١٨ .

مجتمع الدراسة يتمثل مجتمع الدراسة بمراجعي الحسابات الخارجيين (في القطاع العام والقطاع الخاص) في بيئة المراجعة العراقية والذين يمثلون بمراجعي الحسابات العاملين في ديوان الرقابة المالي الاتحادي والذي يعد من اهم جهات المراجعة الخارجية الحكومية فضلاً عن مراجعي الحسابات العاملين في مكاتب المراجعة الخارجية (القطاع الخاص) ، وبناء على النشرة الصادرة من امانة سر مجلس المهنة مراقبة ومراجعة الحسابات ذي العدد (١٧) في (٢٠١٦/٢/١٤) ، اما عينة الدراسة فتمثلت بمكاتب المراجعة في محافظة بغداد

المبحث الاول

الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومداخلها

زاد الاهتمام بعملية المراجعة وكذلك مسؤوليات المراجع الخارجي نتيجة للفضائح المتكررة لمنشآت المراجعة الكبيرة، وايضاً توسع اعمال وحجم المنشآت المالية، فضلاً عن تطبيق المحاسبة الابداعية وعملية ادارة الارباح بصورة اوسع لخدمة مصلحة اصحاب تلك المنشآت. ادى كل ذلك الى حدوث ارباك في اسواق المال مما استلزم من اصحاب القرار خصوصاً في الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الامريكية ودول واروبا واستراليا وايضاً دول شرق اسيا في اتخاذ مجموعة من الاجراءات القانونية والتنظيمية المتعلقة بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بصورة اساسيه .

(١-٢) مفهوم الاتجاهات الحديثة في المراجعة :

عرفت الاتجاهات الحديثة في عملية المراجعة على انها من الامور الهامة التي يجب على المراجع ان يواكبها ويطبقها اثناء قيامه بعملية المراجعة على المنشآت المالية محل الفحص والمراجعة، لأنها تساعد في زيادة الكفاءة المهنية في عمله فضلاً عن تقليل الوقت والكلفة الى ادنى حد ممكن مما ينعكس ايجاباً على نجاح عملية المراجعة (النعامي ، ٢٠١٠ : ٢٨٥)
توصل الباحث ان من اهم الاساليب المعاصرة في عملية المراجعة الخارجية هي استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة (Analytical procedure) فضلاً عن تطبيق برنامج مراجعة النظير (peer review program). تهدف الاساليب السابقة الى تحقيق جودة المراجعة و ينعكس ذلك بالنتيجة على تحسين جودة التقارير المالية الخاصة بالمنشآت محل الفحص والمراجعة مما يحقق الاهداف المنشودة من تطبيق عملية المراجعة ، وبذلك قبل الخوض بأساليب الاتجاهات الحديثة سوف نستعرض جودة المراجعة بشيء من التفصيل :

أولاً: جودة المراجعة (المفهوم ، الاهمية ، الابعاد)

الهدف من اعداد وتطبيق معايير المراجعة هو رفع مستوى الاداء المهني لعملية المراجعة من خلال التزام مكاتب المراجعة والمراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية ،اذ اختلفت المفاهيم الخاصة بجودة المراجعة نتيجة لتعارض المصالح للأطراف المهتمة بمخرجات عملية المراجعة وسوف نستعرض المفاهيم الخاصة بها وكما تناولها الباحثين .

أ. مفهوم جودة المراجعة

عرفها (عيسي ، ٢٠٠٨ : ٧) احتمالية اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية في التقارير المالية من قبل المراجع اثناء القيام بعملية المراجعة والافصاح عن تلك الاخطاء في تقريره النهائي. فيما عرفت من قبل (حسن ، ٢٠٠٨ : ٥٠-٥١) على انها العمل على تحقيق التكامل بين المفهوم العام لجودة المراجعة والمفهوم التشغيلي الخاص بها بما يضمن تحقيق الجودة في سلسلة تجهيز التقارير المالية بصورة عامة ، ويتم ذلك من خلال القيام بالبحوث والدراسات التي يتمكن من خلالها تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية فضلاً عن ترجمتها الى معايير ممكن تطبيقها ، وكذلك الرقابة على تنفيذها وايضا السعي الى تطويرها من خلال توفير فريق مراجعة مهني مختص مواكب للتطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة مع مراعاة حجم نشاط الزبون و المخاطر الخاصة به كل ذلك ينعكس بصورة ايجابية على تقليل مخاطر عدم اكتشاف الاخطاء والتحريفات في التقارير المالية .

خلص الباحث مما سبق ان جودة المراجعة تتمثل باتباع معايير المراجعة الدولية لتحسين الاداء المهني لمكاتب المراجعة بما ينعكس على ضمان تحقيق جودة التقارير المالية للمنشأة الخاضعة للفحص لتلبي احتياجات مستخدميها فضلاً عن امكانية تقييم اداء المنشأة المالي ، لتحقيق ذلك يتطلب اجراء البحوث والدراسات المستفيضة لتحديد تلك الاحتياجات و اتباع الاساليب المتطورة في المراجعة ومواكبة التطور الذي تشهده بيئة الاعمال الحديثة فضلاً عن توفير فريق مراجعة يتحلّى بخصائص مهنية وعملية تساعد في تقليل مخاطر اكتشاف التلاعب والتحريفات في تلك التقارير والافصاح عنها .

ب. اهمية جودة المراجعة :

ان اهمية جودة المراجعة مستمدة من اهمية اعمال المراجعة نفسها وهناك العديد من الجهات التي تستفيد منها وكما موضح في الجدول الاتي (الجابر ، ٢٠١٣ : ١٥)

الجدول (١) أهمية جودة المراجعة

ت	الجهة المستفيدة منها	اهميتها
١	المراجعين ومكاتب المراجعة	- التقليل من العقوبات المالية والقضائية ، تحسين سمعة المكتب ، خلق بيئة تشجيعية للعمل ، تقليل مخاطر المراجعة ، رضا مستخدمي التقارير المالية.
٢	المصارف	- زيادة الثقة في التعامل مع المنشأة ، منح قروض وتسهيلات جديدة للمنشأة.
٣	مستخدمي التقارير المالية	- زيادة الثقة بتقارير المنشأة وارتياحهم للتعامل معها ، التأكد من حماية مصالحهم .

(الجدول : من اعداد الباحث بالاعتماد على المصدر اعلاه).

ج. اهداف جودة المراجعة :

تتمثل الاهداف الخاصة بجودة المراجعة بالاتي (حسن ، ٢٠٠٨:٥٢):

١. التأكيد على الالتزام من قبل المراجعين ومكاتب المراجعة بالمعايير الدولية الخاصة بالمراجعة التي صدرت عن منظمات وهيئات معتمدة مهنيًا.
٢. تحسين مستوى الاداء المهني للمكاتب المراجعة من خلال اضاء الثقة والمصادقية على تقرير المراجع و العمل على توفير ادوات رقابة فعالة تضمن تطبيق معايير الجودة ضمن اطار رسمي فضلاً عن توفير كافة الارشادات والنصائح العملية لمكتب المراجعة بالاعتماد على الملاحظات التي نتجت عن عملية الفحص .

٣. انخفاض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ومطالب التعويضات ضد المكتب . ان تحقيق جودة المراجعة يتم من خلال الاساليب الحديثة في المراجعة والمتمثلة بالإجراءات الحديثة في المراجعة وبرنامج مراجعة النظر والذان سيتم تناولها بالتفصيل كما يلي :

ثانياً : مداخل الاتجاهات الحديثة في المراجعة

يعتبر اسلوب الاجراءات التحليلية في المراجعة ومراجعة النظر من اهم الاتجاهات الحديثة في المراجعة ، حيث ازداد اهتمام المراجعين بتطبيقها نتيجة للتوسع في استخدام انظمة المعلومات الالكترونية، مما يخفض تكلفة عملية المراجعة مع زيادة الكفاءة والفاعلية لها اضافة الى عدم كفاية نظام التقرير والافصاح في التقارير المالية التقليدية والقصور في نظام الرقابة الداخلية ، حيث ان تطبيقها في عملية المراجعة يمكن المراجع من تحديد كافة المشاكل التي من المتوقع حدوثها وينعكس ذلك ايجاباً للتوصل لرأي فني محايد حول عدالة التقارير المالية الخاصة بالمنشآت المالية محل الفحص والمراجعة .

ركزت هذا البحث بصورة رئيسة للتعرف على مدى فاعلية وكفاءة الاجراءات التحليلية للمراجعة ومراجعة النظر من قبل مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الخارجية العراقية كمجال للدراسة الميدانية ، وستناولهما بالتفصيل كما يلي:

اولاً: الاجراءات التحليلية في المراجعة (المفهوم ، الاهمية ، الاهداف ، التوقيعات ، الاساليب ، المحددات)

تتباين الدراسات الخاصة بالمراجعة التحليلية من حيث تباين العينة والهدف والاسلوب المستخدم. وبذلك سنستعرض الاجراءات التحليلية وكما يلي :

أ. مفهوم الاجراءات التحليلية :

اختلفت التعريفات والمفاهيم المتعلقة بالاجراءات التحليلية في المراجعة باختلاف توجهات الباحثين لمعالجة المشاكل المحاسبية التي من الممكن معالجتها باستخدام إجراءات المراجع الخارجي المطبقة على المنشآت المالية محل الفحص والمراجعة فقد عرفت من قبل (Byron et Al, 2013: 416) ، (Mieke et Al, 2014: 1752) ، (William et Al, 2013: 140) : على انها دراسة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية والنتائج المخططة للتعرف على مؤشرات

عمل المنشآت للوقوف على مواطن الضعف والخلل من خلال تسخير الإمكانيات والطرق الرياضية والاحصائية والوصفية ومعالجة الانحرافات الشاذة .

كما انها تمكن المحاسب القانوني من ابداء رأيه الفني المحاييد حول المعلومات التي تحتويها التقارير المالية حيث يصمم اختبارات توفر لديه القناعة المعقولة عن حقيقة المركز المالي للمنشأة ، ومن الكتاب الذين ناقشوا هذا المفهوم (ابراهيم ، ٢٠١٢ : ١١) ، (موسى ، ٢٠١٣ : ٣١٧) ، (لطي ، ٢٠٠٤ : ٩٢) . كما عرفت على أنها من أبرز الأساليب الحديثة في مراجعة التقارير المالية، حيث تساعد المراجع في تحقيق أهدافه بكل كفاءة وفاعلية مما يحقق تضيقاً ملحوظاً لفجوة التوقعات في اعمال المراجعة ، ومن الباحثين الذين عرفوا بهذا التعريف كل من (Robson .et. 2007:430)، (الربضي ، ٢٠١٣ : ٣٢)، (مطر ، ٢٠١٥ : ٣٤).

بناءً على ما تقدم من مفاهيم فإن الدراسة عرفت الإجراءات التحليلية في المراجعة على انها مجموعة من الاختبارات الجوهرية باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية التي تكون معبرة لحقيقة الوضع للمنشأة لتحقيق جودة المراجعة مما يزيد الثقة لدى مستخدمي التقارير المالية ومن خلال تلك المؤشرات.

ب. أهمية الإجراءات التحليلية في المراجعة:

اختلف الباحثون في تناول أهمية الاجراءات التحليلية للمراجعة حسب طبيعة الاستفادة منها وكما مبين في الجدول الاتي:

الجدول (٢) أهمية الاجراءات التحليلية

ت	الأهمية	الباحثين
١	أ. تمكن المراجع من اعادة النظر في عملية المراجعة بصورة شاملة. ب. من خلال تطبيقها يمكن ان تعطي مؤشرات عن عدم امكانية استمرار المنشأة في نشاطها.	(الجربوع ، ٢٠٠٠ : ٣٣-٣٤)
٢	أ. معالجة القصور الذي قد يحدث في الافصاح المحاسبي في التقارير المالية التقليدي. ب. زيادة اهتمام المراجعين بها نتيجة لاستخدام أنظمة المعلومات الالكترونية في تطبيقها مما يحقق افضل نتائج لعملية المراجعة بأحسن كفاءة وفاعلية	(الكبيسي ، ٢٠٠٨ : ٨)

(الجدول : من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة في اعلاه)

بناءً على ما تم عرضه فإن الباحث يرى ان أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة تتضمن اكتشاف اوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة والتي قد تلفت نظر الادارة لذلك وكذلك ادخال بعض التحسينات من قبله ، فضلاً عن اكتشاف التحريفات الجوهرية في التقارير المالية من خلال المقارنات التي يجريها باستخدام النسب المالية .

أ. أهداف الإجراءات التحليلية في المراجعة:

اختلف الباحثين في تحديد الهدف من تطبيق الاجراءات التحليلية وسنوضح اراء الباحثين حول الاهداف العامة من خلال الجدول الاتي:

الجدول (٣) اهداف الاجراءات التحليلية

ت	الهدف من استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة	الباحثين
١	أ. الفهم الكافي لطبيعة اعمال المنشأة فضلاً عن تقييم المخاطر الجوهرية للبيانات المالية . ب. تمكن المراجع من التعرف على الاخطاء الجوهرية . ب. تخفيض تكاليف عملية المراجعة . ت. تخفيض مخاطر الاكتشاف في عملية المراجعة.	(Arenas & et.al,2006,206-208) (الشحنة، ٢٠١٥ : ١٨٨-١٨٩)
٢	حصول على ادلة اثبات قوية ومقبولة ومساعدته في تكوين فكرة و استنتاج حول اتساق البيانات المالية الخاصة بالمنشأة	(Joshua & Et.al,2012:284)

(الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة في اعلاه)

مما سبق خلص الباحث الى ان الاهداف العامة من استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة تتمثل بتحديد البنود التي تحتاج الى عمليات فحص اضافي وكذلك الاتساق بين المعلومات المالية والفهم الكافي للمراجع لنشاط المنشأة .

د. انواع الاجراءات التحليلية في المراجعة :

تتمثل الانواع الخاص بالاجراءات التحليلية بما يلي : (علي ، ٢٠٠٩ : ١٧٧-١٨٠) :

١. **مقارنة بيانات المنشأة مع بيانات الصناعة :** وفقاً لهذا الاجراء سيتم مقارنة الحسابات والنسب المالية الخاصة بالمنشأة مع الحسابات والنسب المالية الخاصة بالصناعة التي تنتمي لها المنشأة ، حيث انها تساعد على الفهم الكافي لطبيعة اعمال المنشأة فضلاً عن انها تعمل كمؤشر لاحتمال التعثر المالي للمنشأة، الا انه هناك اوجهه ضعف لهذا الاجراء وتتمثل باحتمال عدم وجود تطابق للبيانات المالية فيما بين المنشأة و الصناعة التي تنتمي لها وكذلك قد تستخدم معالجات وطرق محاسبية مختلفة مما يؤثر سلباً على قابلية المقارنة بين البيانات والنسب المالية.

2. **مقارنة بيانات المنشأة عن الفترة الحالية مع الفترة سابقة :** وفقاً لهذا الاجراء تتم المقارنة بين الارصدة والحسابات للمنشأة الخاصة بالسنة محل الفحص والمراجعة مع نفس البيانات لسنوات سابقة حيث ان هذا الاجراء يعمل كمؤشر اتجاه لعمل المنشأة لعدة سنوات من مزايا هذا الاجراء انه يعالج عيوب الاجراء السابق الا انه لا يراعي النمو او التدهور بعمل المنشأة فضلاً عن تجاهل واهمال العلاقات بين البيانات .

٣. **مقارنة بيانات المنشأة مع توقعات المراجع الخارجي للمنشأة نفسها :** ان قيام المراجع الخارجي بحساب الرصيد المتوقع يعتبر احد انواع المقارنات التي يجب ان يقوم بها بين البيانات الخاصة بالمنشأة والنتائج التي من المتوقع الحصول عليها .

٤. **مقارنة بيانات المنشأة مع توقعات المراجع الخارجي باستخدام البيانات غير المالية :** استخدام البيانات المالية قد لا يعطي نتائج كافية ودقيقة، وكذلك صعوبة الحصول على تقديرات في بعض الحالات مما يستوجب استخدام البيانات غير المالية للحصول على تقديرات اكثر دقة واقل كلفة ووقت ممكن .

و. اسلوب التنقيب كأجراء تحليلي في المراجعة

عرف اسلوب التنقيب على انه من الاساليب الحديثة التي تدعم نظم القرار في منظمات الاعمال الحديثة حيث تقوم بتوفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة من قبل الادارة وتقدم معلومات جديدة لم تكن معروفة في ظل تطبيق نظم المعلومات التقليدية ، اصبح الدور الذي تلعبه نظم المعلومات ممارسة الدور المعرفي كنظام متكامل اضافة الى الادوار التقليدية في ظل هذه البيئة الجديدة ، اذ تعمل على توفير معلومات ومعرفة واسعة مما ينعكس على اتخاذ قرارات افضل (الشحادة ، ٢٠١٣ : ١٧٨)، اذ اعتبر اسلوب التنقيب بانه يقدم الحلول للمشاكل المتمثلة بالكم الهائل من البيانات المخزنة في مستودعاتها فهي تكنولوجيا حديثة لتحليل وايجاد العلاقات بين تلك البيانات والحصول على معلومات منها لم تكن معروفة من قبل لغرض استخدامها في القرارات الادارية لترشيدها لتجنب المنظمة أي خسائر محتملة في المستقبل مما ينعكس على ادائها (الدوري و احمد ، ٢٠٠٧ : ٤٠).

ان اهم ما يميز تطبيق هذا الاسلوب عن الاساليب الاخرى باعتباره كأساس للإجراءات التحليلية هو ان البيانات التي يتم تحليلها لا تكون مدخلة من قبل الجهة الخاضعة للمراجعة بل تكون بيانات فوقية (بيانات مشتقة من البيانات) مسجلة بصورة اوتوماتيكية فضلاً عن انها مستقلة عن الاشخاص، هناك احتمال كبير ان عملية المراجعة لاتقف الى هذا الحد وانما تمتد الى ما وراء تحليل البيانات القياسي وهي بذلك تقدم نماذج جديدة لاختبارات الاجراءات التحليلية مما ينتج عنه نظره ثاقبة تذهب ابعد من استخدامات ادوات المراجعة الاكثر شيوعاً (جبر : ٢٠١٦ : ٦٧).

مما سبق يمكننا ان نعطي مفهوم لأسلوب التدقيق في البيانات والذي يتضمن باستكشاف المعلومات من البيانات المكسدة في مستودعات التخزين والعمل على الربط وايجاد علاقة بين المتغيرات التي لا يوجد أي اساس منطقي للعلاقة فيما بينها فضلاً عن انها تعتبر من تقنيات ذكاء الصناعي اذ ان تطبيقه يساعد على اكتشاف الحالات الشاذة التي لم تكشف من قبل المراجع الداخلي.

٥. المحددات ومشاكل تطبيق الاجراءات التحليلية :

هناك العديد من المشاكل والمحددات متمثلة بالصعوبات والعقبات التي تصاحب عملية لتطبيق الاجراءات التحليلية ، ان من المعوقات والمحددات التي تصاحب عملية تطبيق الاجراءات التحليلية هي عدم وجود معيار متفق عليه لتحديد معنوية الانحرافات بين القيم الفعلية والقيم المتوقعة لرصد البنود محل المراجعة والفحص وكذلك عدم التناسب لبيانات الصناعة الخاصة بقطاع المنشأة لأغراض اجراء المقارنة ، فضلاً ان هناك العديد من المعوقات والمحددات التي تواجه المراجع في تطبيق الاجراءات التحليلية تتمثل بحدوث العديد من الازمات الاقتصادية لفترة مالية او لفترات سابقة مما يعيق عملية المقارنة و احتمالية تغير المنشأة المستمر لسياساتها الانتاجية والمحاسبية والتسويقية وكذلك الادارية (البنا ، ٢٠٠٤ : ٢٦).

ثانياً : (مراجعة النظر) (المفهوم ، الدوافع ، الاهمية ، الاهداف ، السمات ، الانواع ، المتطلبات ، العيوب)

تتباين الدراسات الخاصة بمراجعة النظر من حيث تباين العينة والهدف والاسلوب المستخدم. وبذلك سنستعرض الاجراءات التحليلية وكما يلي

أ. مفهوم مراجعة النظر

اختلفت وجهات نظر الباحثين في تعريف مراجعة النظر حسب توجهاتهم فمنهم من عرفها على انها على انها قيام مكتب مراجعة بعملية الفحص الخاصة بالسياسات والاجراءات لرقابة الجودة المطبقة بمكتب مراجعة اخر فضلاً عن فحص عينات من مهام المراجعة التي قام بها المكتب الخاضع للفحص ، ويتم ذلك تحت اشراف هيئات مختصة بإعلان النتائج في موقعها وتفرض عقوبات تأديبية وغرامات على المكاتب التي لا تلتزم بمعايير جودة المراجعة، ومن الباحثين الذين تناولوا هذا التعريف (النواس ، ٢٠١٦ : ١٦) ، (اللهبي و خلف ، ٢٠١٣ : ٢٧٠)، (العبد ، ٢٠١٣ : ٤٠).

فيما اضافة (الهماي ، ٢٠١٥ : ٨٥) انها تعد احد الادوات الهامة لفحص وتقييم السياسات والاجراءات الخاصة برقابة الجودة المطبقة في مكتب المراجعة الخاضع لعملية الفحص فضلاً عن معرفة مدى ملائمتها والالتزام بها ، مما ينعكس بصورة ايجابية على تحسين الجودة الخاصة بعملية المراجعة كلياً وان عملية الفحص المتعلقة بأوراق العمل وكذلك ملفات وتقارير العمليات تساعد على الالمام الشامل بطبيعة المهام المنجزة مما يعطي ضماناً معقولاً بالالتزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية واداء عملية المراجعة بكفاءة عالية، وينتج عنها الالتزام الاضافي بالإصدارات المهنية وتدريب وتأهيل المراجعين. واتفق مع هذا المفهوم كل من (عبد العزيز ، ٢٠١٦ : ٤٧)، (بو زنادة ، ٢٠١٦ : ٤٦).

مما سبق خلص الباحث ان المقصود بمراجعة النظر يتمثل بالعمل الجاد للهيئات المهنية عن طريق تخطيط وتصميم برنامج لمراجعة مكاتب المحاسبة والمراجعة من قبل مكاتب مراجعة اخرى وتحت اشراف تلك الهيئات لتحقيق الرقابة على تطبيق جودة عملية المراجعة في المكاتب الخاضعة لعملية الفحص ، ان جودة المراجعة تزداد من خلال تطبيق هذا البرنامج والذي ينعكس بصورة ايجابية على تحقيق جودة التقارير المالية الخاصة بالمنشأة المالية.

٢. اهمية تطبيق برنامج مراجعة النظر:

يمكن توضيح اهمية تطبيق مراجعة النظر من خلال الجدول الاتي :

الجدول (٤) اهمية مراجعة النظر

ت	الاهمية	الباحثين
١	أ. يعد برنامج مراجعة النظر كأداة تأكيد لجودة المراجعة . ب. تساعد في التحقق من تطبيق مكتب المراجعة لمعايير الاداء المهني . ت. تحسن من فاعلية الاجراءات الخاصة بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة	(محمود ، ٢٠١٤ : ٨٠)
٢	أ. تحسين اداء مراجعة المنشآت المالية ومصالح المتعاملين معها. ب. تمكين المنشآت المالية من حسن اختيار مكتب المراجعة . ت. استعادة الثقة بمكاتب المراجعة من قبل مستخدمي التقارير المالية .	(الهمل ، ٢٠١٤ : ١٣) (هاشم ، ٢٠١٠ : ١٦٤)

(الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة في اعلاه)

مما سبق خلص الباحث ان اهمية تطبيق برنامج مراجعة النظر انه يعمل على تحسين جودة المراجعة من خلال اتباع الاساليب الحديثة في المراجعة ومتابعة الارشادات الحديثة الخاصة بمعايير المراجعة ، العمل على تحسين اداء المراجعين مما ينعكس على الاهتمام بمصالح مستخدمي التقارير المالية فضلاً عن مساعدة لجان المراجعة اختيار مكاتب المراجعة ، تساعد المراجع بالحصول على مؤشرات يمكن من خلالها التنبؤ بالأزمات المالية التي قد تواجه المنشأة مستقبلاً.

٣. اهداف برنامج مراجعة النظر:

يمكن تلخيص الاهداف المنشودة من تطبيق برنامج مراجعة النظر والتي تتمثل بالاتي(احمد ، ١٩٩٩ : ١٢٥-١٢٧):

١. ابداء الرأي الفني المحايد من قبل فريق مراجعة النظر عن نظام الجودة المطبق بمكتب المحاسبة والمراجعة الخاضع للفحص وبيان اتساقه مع معايير المراجعة الدولية .
٢. تقييم مدى ملائمة السياسة الخاصة بمكتب المراجعة وكذلك الاجراءات التي تخص كل عنصر من العناصر الخاصة بجودة المراجعة .
٣. يمكن فريق مراجعة النظر من الحكم على الاطار التنظيمي لالتزام مكتب المراجعة بالاداء المهني .

٤. تحديد ملائمة نظام رقابة الجودة مع تصميم المكتب بصورة شاملة ومناسبة.
٥. تحديد مدى كفاية سياسات التوثيق فضلاً عن اجراءات رقابة الجودة وتقييم مدى التزام المراجعين العاملين في المكتب بها والتي يقيم على اساسها مدى الالتزام بالمعايير المهنية.

4. سمات تطبيق برنامج النظر :

يمكن بلورة العديد من السمات الخاصة بتطبيق برنامج مراجعة النظر وكما يلي(علي ، ٢٠٠٧ : ٢):

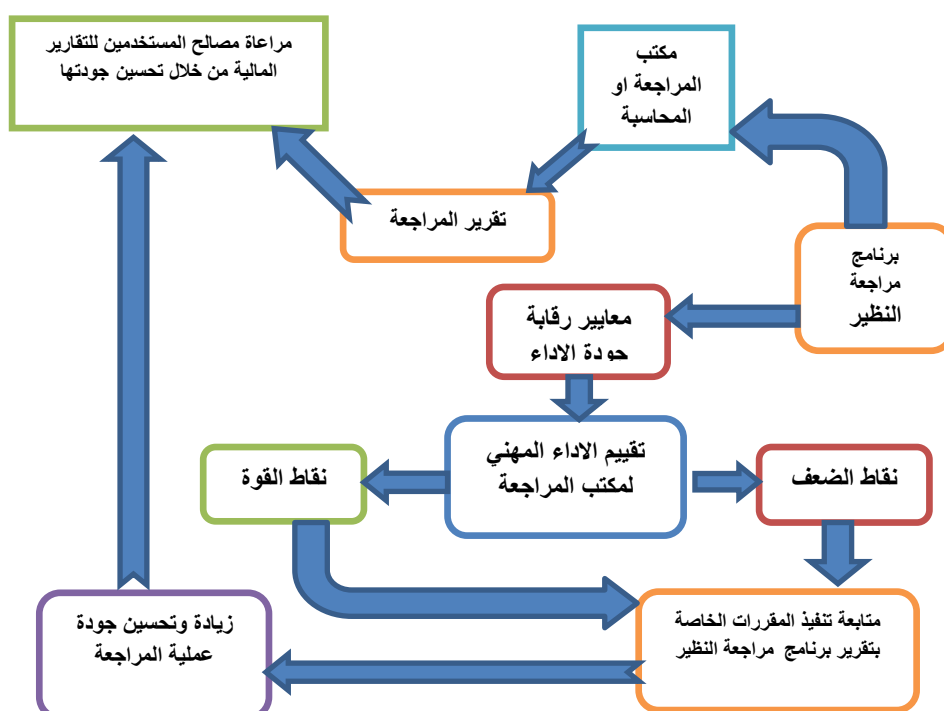
١. ان تطبيق برنامج مراجعة النظر يتم بواسطة فريق عمل حيث يشكل بمعرفة الجهة المنظمة .
2. ان فريق العمل يتكون من بعض مراجعي الحسابات العاملين بمكاتب مراجعة اخرى التي تتميز بالكفاءة والمهنية والسمعة الجيدة فضلاً عن بعض الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والممارسين للمهنة .
٣. يباشر فريق العمل بتطبيق البرنامج على مكتب المراجعة ليتم فحصه اذ تتمثل الاجراءات بعملية فحص ودراسة نظام الاجراءات الرقابية التي يعمل بها لمراقبة جودة عمل المكتب فضلاً عن فحص بعض السجلات واوراق العمل والملفات وكذلك المناقشة مع ادارة المكتب عن اوجه القصور ان وجدت من خلال الفحص .
٤. ان من الامور الاكثر اهمية التي يجب ان يناقشها فريق الفحص مع ادارة مكتب المراجعة تتمثل بسوء توزيع المهام على المراجعين و التأخر بالرد عن ما يواجهه المراجعين من مشاكل خلال تأديتهم للمهام المكلفين بأدائها فضلاً عن عدم ملائمة خطط وبرامج المراجعة وتوزيع الوقت لبعض

من هذه المهام، القصور في الاهتمام الكافي بصورة موازية بين الاستقلال الظاهري والاستقلال الحقيقي.

٥. تقارير برنامج مراجعة النظر :

تقسم التقارير الى ثلاثة انواع الاول التقرير غير المقيد وهي تعطي تأكيد على التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة والرقابة عليها ام الثاني يطلق عليه التقرير المتحفظ اي ان برنامج الرقابة على الجودة يحتاج الى تعديلات وتحسينات اذ لا يعتبر كافياً اما الاخير يطلق عليه بالتقرير العكسي يقصد به عدم تطبيق ادنى مستوى من برنامج الرقابة على الجودة وعد الالتزام به اساساً (هاشم ، ٢٠١٠ : ١٦٤).

الشكل رقم (٢) يوضح التأثير الايجابي لمراجعة النظر في تحسين جودة عملية المراجعة مما ينعكس على تحسين جودة التقارير المالية:



الشكل (٢)

دور برنامج مراجعة النظر في تحسين جودة التقارير من خلال تحقيق جودة المراجعة

(محمد، ٢٠١٤ : ٨٨) بتصرف من الباحث .

اصدر مجلس المهنة لمراقبة ومراجعة الحسابات التابع لديوان الرقابة المالية القانون رقم (٣) اذ يعمل هذا القانون على تنظيم ممارسة المهنة حيث اعتبر بمثابة معيار لرقابة الجودة لتقييم اداء مكاتب المحاسبة والمراجعة (واثق ، ٢٠٠٩ : ٢٢).

٨. الانتقادات والمحددات لبرنامج مراجعة النظر

رغم كل المنافع من استخدام هذا البرنامج والتي ذكرها سابقاً الا ان هذا البرنامج لم يسلم من الانتقادات وهي تتمثل بالاتي (الوكيل ، ٢٠٠٤ : ١٠٠)

١. ان عملية مراجعة على مكتب مراجعة اخر فان هناك مخاوف من حدوث تواطؤ بينهم .
٢. ان قيام المكتب الخاضع للفحص باختيار المكتب الذي يطبق النظر احياناً ممكن ان يؤثر على التقرير الخاص بعملية الفحص ..
٣. الاطلاع المتزايد على اسرار مكاتب المراجعة و اسرار العملاء الذين راجع المكتب حساباتهم من المحتمل ان تصل هذه المعلومات الى المنافسين.

المبحث الثاني

تعزيز جودة التقارير المالية من خلال تطبيق الاتجاهات الحديثة في المراجعة .

نتيجة لحدوث اكبر فضحية مالية في الولايات المتحدة الامريكية والخاصة بإفلاس منشآت (Quest & Tyco – Global Grossing) فضلاً عن منشأة (Enron) اذ لحقت اضراراً بمختلف الاطراف التي لها مصالح مع تلك المنشآت من خلال الافصاح المضلل للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية الخاصة بها، انعكست تلك الفضائح المالية على عمل المنشآت فضلاً عن الضغوط الناتجة عن قلق حملة الاسهم وكذلك التأثير السلبي على كفاءة وفاعلية سوق الاوراق المالية مما سلط الاضواء على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية وجودة الارباح المحاسبية من قبل الباحثين والهيئات والمنظمات المهنية .

اولاً : مفهوم جودة التقارير المالية:

تعد التقارير المالية ^(٥) على درجة عالية من الاهمية في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين نظراً لما تحتويه من معلومات محاسبية تساعد في تكوين فكرة كاملة عن المنشأة لأجل التنبؤ والتخطيط واتخاذ القرارات الرشيدة ، ونتيجة للتطور في المجال الاقتصادي والمالي استلزم ذلك تحسين جودة تلك التقارير .

اما في الادبيات المحاسبية لا يوجد اتفاق على مفهوم محدد لجودة التقارير المالية وما زال هذا الجدل مستمر حول هذا المفهوم وبذلك ظهرت مداخل متعددة لقياسها وسنقوم باستعراضها في هذا المبحث .

عرفت جودة التقارير المالية من قبل (قداري ، ٢٠١٥ : ٤٠) ، (فاضل ، محمود ، ٢٠١٥ : ١٤) ، على انها توفير معلومات حقيقية وعادلة وخالية من الاخطاء والتحريف في القوائم المالية عن الاداء التشغيلي والمركز المالي الخاص بالمنشأة المالية للأطراف التي لها مصالح معها، مما يحقق الاهداف المرجوة من التقارير المالية ضمن معايير المحاسبة الدولية الموضوعية من قبل المنظمات المهنية ، من خلال تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الاساسية يؤدي بصورة عامة تقليل عدم التماثل في المعلومات بين مستخدمي التقارير المالية والادارة

بين حسين نقلاً عن (Mcfie,2006) الذي قام بالاطلاع على كافة البحوث التي تناولت مصطلح الجودة وايجاد طرق الاستخدام الخاصة بها وتوصل الى ثلاثة مداخل ، الأول يتمثل بمدخل التميز بعملية المراجعة ، اما الثاني يتمثل بمدخل جودة الارباح المحاسبية ، اما المدخل الاخير فيقوم على اساس جودة الافصاح المحاسبي فضلاً عن جودة الابلاغ المالي (حسين ، ٢٠١٦ : ٤٠) . اتفق (سبع ، ٢٠١٥ : ٥٥) مع هذه المداخل .

من ما تقدم يتضح وجود اختلاف في وجهات النظر لإعطاء مفهوم محدد لجودة التقارير المالية من قبل الباحثين ، يمكن التوصل في اعطاء مفهوم شامل من خلال تحقيق التكامل بين وجهات نظر الباحثين السابقة اذ تتمثل جودة التقارير المالية على انها المعلومات المحاسبية التي تتسم بالخصائص النوعية والتي يستفاد منها مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم .

ثانياً: أهمية جودة التقارير المالية:

اختلف الباحثون في تناول اهمية تحقيق جودة التقارير المالية حسب طبيعة الاستفادة منها وكما مبين في الجدول:

* (يشتمل مصطلح التقارير المالية على القوائم المالية الاساسية (قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية ، قائمة التغيرات في حقوق الملكية) فضلاً عن تقرير المراجع وكذلك تقرير مجلس ادارة المنشأة المالية وتقرير الادارة التنفيذية) - (عبد الحكيم ، ٢٠١٥ : ١٨) .

الجدول (٦) أهمية جودة التقارير المالية

ت	الأهمية	الباحثين
١	أ. توفير معلومات مالية ذات جودة عالية يستفاد منها في اتخاذ القرارات ب. تعد شريان الحياة إذ بدونها تتزعزع ثقة المستثمرين . ت. العلاقة الايجابية بين تحقيق الجودة والارباح المستقبلية المتوقعة من قبل والمستثمرين ث. تحقيق العلاقة الايجابية بينها وبين دخول المنشأة في اسواق رأس المال .	(السيد ، ٢٠١٢ : ٤٧)
٢	أ. وسيلة يستطيع من خلالها المراجع التعبير عن رأيه . ب. زيادة الافصاح والشفافية مما يحسن الاداء المالي للمنشأة. ت. تخفيض عدم التماثل في المعلومات والمخاطر المتعلقة بالأسهم .	(فوزي ، ٢٠١٥ : ٢٣٩)

(الجدول : من اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المذكورة في اعلاه)

مما سبق توصل الباحث ان اهمية جودة التقارير المالية تتمثل بتقليل عدم التماثل بالمعلومات بين ادارة المنشأة ومستخدمي التقارير المالية فضلاً عن تقليل تكاليف الوكالة بين الاطراف ذات المصلحة مع المنشأة ، وكذلك تخفيض تكلفة رأس المال وحث الادارة على الاستخدام الامثل لموارد المنشأة مما ينعكس على كفاءة رأس المال وتحسين الاداء المالي للمنشأة .

ثالثاً: أهداف جودة التقارير المالية:

ان الاهداف الرئيسية من وراء تحقيق جودة التقارير المالية تتمثل

بالاتي (WW.FASB.ORG,2015):

١. تزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات قيمة يستفادون منها في اتخاذ قراراتهم .
٢. المساعدة في تقييم اداء ادارة المنشأة وفعاليتها وكفاءتها فضلاً عن التحقق من الامكانيات والخبرات الخاصة بهم في الاستغلال الامثل للموارد المتاحة.
٣. العمل على توفير معلومات عادلة دون التحيز لأي طرف .
٤. تنمية القدرة على التنبؤ بنجاح المنشأة .

رابعاً: مداخل قياس جودة التقارير المالية :

تتمثل مداخل قياس جودة التقارير المالية بالاتي :

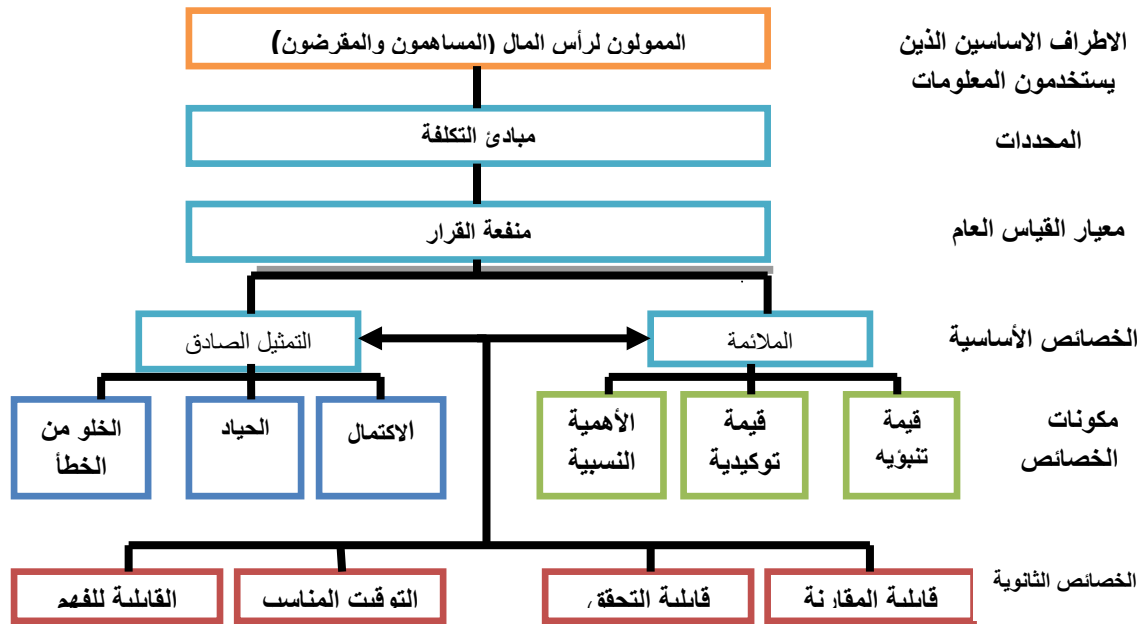
الاول : ويتمثل بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والذي يمكن ان يقاس من خلال استمارة الاستبانة .

الثاني : يتمثل بتطبيق المعايير المحاسبية ويقاس ايضاً باستخدام استمارة الاستبانة .

الثالث : يتمثل باستخدام جودة الارباح المحاسبية ويتم قياسه من خلال النماذج الرياضية .

بما ان بعض متغيرات الدراسة (مراجعة النظير) لا يمكن قياسها من خلال النماذج الرياضية لذا سيتم استبعاد الجانب الرياضي من الجانب العملي ، كما ان تطبيق المنشآت المالية لمعايير المحاسبة يؤدي الى انتاج معلومات ذات خصائص نوعية ، اذن بالإمكان الاستعانة بالمدخل الثاني بدل من الاول في الجانب العملي .

قسم (Kieso) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الى نوعين هما الخصائص الاساسية والخصائص الثانوية وكما في الشكل رقم (٢) :



الشكل (٣) التسلسل الهرمي لخصائص المعلومات المحاسبية

وبتصرف الباحث (Kieso, 2013: 46) (Resource:-)

يلاحظ من الشكل اعلاه ان هناك خصائص نوعية وخصائص ثانوية يجب توفرها في المعلومات المحاسبية المفصح عنها فضلاً عن وجود محدد وهو الكلفة والتي تعني انه يجب ان تكون الفائدة من المعلومة تبرر تكلفتها ، كما ان المعيار العام لقياس جودة تلك المعلومات هو مقدار منفعتها في اتخاذ القرار من قبل الاطراف المستخدمة لتلك المعلومات ، كما نستنتج ان التمثيل الصادق اصبح بمكان الموثوقية فضلاً عن ان التوقيت المناسبة اصبح خاصية ثانوية من ضمن الخصائص النوعية فيما عدت الاهمية النسبية خاصية فرعية للملائمة: فيما يلي شرح مفصل للخصائص النوعية الاساسية والثانوية :

اولاً: الخصائص الاساسية : والتي تتمثل بما يلي :

١. **الملائمة** : يقصد بها يجب ان تكون المعلومات ذات صلة وثيقة بالقرارات التي سوف تتخذ على اساسها، كما يجب ان يكون لها تأثير في احداث فروقات جوهرية في عملية اتخاذ القرار مما يعطي المستفيد قدرة تنبؤية بالمستقبل (خليل ، ٢٠١٥ : ٩٨).

٢. **التمثيل الصادق** : ويقصد بها ان تكون المعلومات معبره عن الواقع الحقيقي للمنشأة ، ويجب ان تتصف كذلك بالحيادية وتعني عدم وجود ادنى نية او تدبير للتلاعب او التحريف في البيانات مما ينعكس في التأثير على التقارير المالية لخدمة مصلحة جهة معينة على حساب جهة اخرى كما يجب ان تكون المعلومة معبر عن الواقع بكل شفافية . (العوام واخرون ، ٢٠١٣ : ١٥٤٨-١٥٤٩).

ثانياً: الخصائص الثانوية : والتي تتمثل بما يلي :

١. **قابلية المقارنة** : ويقصد بها توفر الامكانية لدى المستخدمين في اجراء مقارنة للتقارير المالية الخاصة بالمنشأة مع السنوات السابقة لتحديد الانحرافات وبيان فيما اذا كانت مفضلة ام غير مفضلة ذلك يساعدهم في تقييم الاداء المالي الخاص بها (مرعي ، ٢٠١٢ : ١٤٨٩).

٢. **قابلية التحقق** : قابلية التحقق في ان المعلومة تعطي نتيجة واحدة بغض النظر عن الشخص الذي قام بعملية اعدادها واستخدامها ، مما يعطي مؤشر ان المعلومات تمثل الواقع بكل موضوعية (الباز ، ٢٠١٢ ، ١٣٧).

٣. **التوقيت المناسب** : ان الحاجة الى المعلومات تكون بصورة فورية فضلاً عن ان الكثير من المعلومات المحاسبية تتغير بسرعة كبيرة نتيجة للظروف المحيطة بالمنشأة ، لذا يجب ان تتوفر

المعلومة بالوقت المناسب للاستفادة منها لان اذا تأخر فقدت قيمة الفائدة منها في اتخاذ القرار بالنسبة للأطراف المستخدمة لها (ليلو ، ٢٠١٤ : ٣٥).

٤. **قابلية الفهم:** يقصد بها انه يجب مراعاة قابلية الفهم من قبل المستخدم للمعلومات المحاسبية عند اعداد التقارير المالية من قبل معديها ، كما في المقابل يجب على المستخدمين ان تكون لديهم رغبة في الاطلاع ودراسة المعلومة بقدر كافي من العناية وبافتراض انهم يمتلكون قدر معقول من المعلومات التي تخص نشاط المنشأة المالي والتشغيلي (الطنملي ، ٢٠٠١ : ٣٥٨).

خامساً: اوجه القصور والمحددات الخاصة بجودة التقارير المالية :

هناك العديد من اوجه القصور فضلاً عن المعوقات التي تواجه المحاسبين في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وكما يلي (سرور ، ٢٠١٥ : ٣٤٣ - ٣٤٤):

١. عوامل خاصة بكل دولة سياسية واقتصادية .
٢. الصعوبات في عملية استبدال المعايير الوطنية بالمعايير الدولية .
٣. التضارب في التطبيق بين معايير المحاسبة الدولية وبين قوانين وتشريعات الدولة المعنية .
٤. الصعوبة في عملية تطبيق المعايير على المنشآت الصغيرة .
٥. صعوبة عملية التنسيق بين الاختلافات الموجودة في معايير المحاسبة بين الدول ليتم تطبيقها بصورة مماثلة .

المبحث الثالث

اختبارات فرضيات البحث

تم الاعتماد على الاستبانة بعد تحكيمها من قبل محكمين من ذوي الخبرة وذلك لوجود بعض ابعاد هذا البحث لا يمكن قياسها في العراق الا عن طريق الاستبانة كمراجعة النظير والتي لا يتسع المجال لذكرها في هذا البحث ، حيث تناول البحث في الجانب التطبيقي تحليل بيانات الاجابات الخاصة بالاستبانة الموزعة على مكاتب المراجعة الخارجية العاملة في العراق (محافظة بغداد) بالاعتماد على نشرة مراقبي الحسابات الصادرة من مجلس المهنة التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي لعام ٢٠١٦ ، اذ تم توزيع ١٨٩ استبانة وتم جمع ١٣٩ استبانة اهل منها ٣٠ استبانة لعدم مطابقتها لمعايير التحلي الاحصائي وحللت ٩٩ استبانة كونها صالحة للتحليل . ولاختبار فرضيات البحث اعتمد على برنامج (spss) الاصدار ٢٣ لاستخراج معامل الارتباط والانحدار وتحليل المسار كمدلول لاختبار الفرضيات، علماً ان جميع البيانات تم اختبارها وتبين بوجود علاقة خطية بين متغيرات الدراسة .

من خلال الاطار النظري المقترح فان جودة التقارير المالية تتأثر بجودة المراجعة والإجراءات التحليلية من جهة و كذلك تتأثر جودة التقارير المالية بجودة المراجعة ومراجعة النظير من جهة أخرى، وعليه فان نموذج الدراسة يتضمن بالاتي:

$$RQ = CQ B1 + AP B2 + e \dots\dots\dots 1$$

$$RQ = CQ B1 + PR B2 + e \dots\dots\dots 2$$

ان هاتين المعادلتين هما عبارة عن مجموعة واحدة من المعادلات التي يستلزم استخدامها لتحليل المسار حيث ان تفسير العلاقات يتم عن طريق مجموعة من المعادلات المكملية لبعضها البعض ، وتم قياس جميع المتغيرات والابعاد الخاصة بهذا البحث عن طريق استبانة محكمة نظراً لوجود بعض متغيرات البحث وكما تم ذكره سابقاً لا يمكن قياسها الا عن طريق الاستبانة ، فضلاً عن عدم وجود مجال لسردها في البحث.

حيث ان : RQ = جودة التقارير المالية

CQ = جودة المراجعة

PR = مراجعة النظير

AP = الاجراءات التحليلية

علماً ان مصفوفة الارتباط مبينة بالجدول (٧)

الجدول (٧) مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة				
	AP	PR	CQ	RQ
AP	1			
PR	.426**	1		
CQ	.735**	.523**	1	
RQ	.797**	.045	.475**	1

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (Spss)

يلاحظ من مصفوفة الارتباط بان جميع متغيرات الدراسة لها علاقة معنوية ما عدا علاقة مراجعة النظرير وجودة التقارير المالية اذ كانت قيمتها (٠,٠٤٥) وهذا يؤيد ما ذهب اليه الباحث في توسيط متغير جودة المراجعة بين مراجعة النظرير وجودة التقارير المالية ، وكانت العلاقات بين المتغيرات تتراوح ما بين (0.797) و (0.045) ، حيث ان العلاقة ما بين جودة التقارير (RQ) والمراجعة التحليلية (AP) كانت اعلى العلاقات المدروسة بمستوى (0.797) تليها العلاقة ما بين (CQ with AP)، ومن جانب اخر فان العلاقة ما بين (PR with RQ) قد سجلت أدنى مستوى غير معنوي بقيمة (0.045).

اما نتائج تحليل الانحدار فكانت كما في الجدول رقم (٨) :

الجدول (٨) نتائج تحليل الانحدار					
R2	المعنوية	قيمة T	قيمة B	المتغير المستقل	المتغير المعتمد
0.661	0.000	13.723	0.239	CQ	RQ
	0.000	15.123	0.973	AP	
0.241	0.931	٠,٠٨٧	0.551	PR	

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (Spss)

يلاحظ من جدول نتائج تحليل الانحدار بان جميع المتغيرات لها تأثير معنوي فيما بينها عدا العلاقة بين مراجعة النظرير وجودة التقارير المالية وهذا ينفي فرضية البحث رقم (٦) اي عدم وجود تأثير لمراجعة النظرير على جودة التقارير المالية اي لا يوجد تأثير لمراجعة النظرير في جودة التقارير المالية . بينما يوجد اثر للإجراءات التحليلية على جودة التقارير المالية وبتأثير قوي بقيمة (0.973) بمستوى معنوية (١%) وهذا ما يثبت فرضية البحث رقم (٢) اي كلما طبقت الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة ادا ذلك الى تحسين جودة التقارير المالية ، في حين كان تأثير جودة المراجعة على جودة التقارير بمستوى (0.239) وذلك يثبت فرضية البحث رقم (٣) اي كلما ازادة جودة المراجعة ادى ذلك بالنتيجة الى تحسين جودة التقارير المالية . بالرغم من هذه النتائج فانه لا يمكن اغفال بان جميع المتغيرات كانت معنوية بمستوى ١%.

الجدول (٩) نتائج تحليل المسار			
العلاقة بين متغيرين	التأثير الكلي	التأثير المباشر	التأثير غير المباشر
RQ-CQ	.475**	0.239	0.236
RQ-AP	.797**	0.973	0
CQ-AP	.735**	.735	0
RQ-PR	.045	٠,٠٨٧	0
CQ-PR	.523**	.523	0

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (Spss)

يلاحظ من جدول نتائج تحليل المسار بان التأثير المباشر للمتغيرات (RQ-AP) كان (0.087) للمتغيرات (CQ-AP) كان بقيمة (0.735). اما التأثير المباشر ما بين (RQ-PR) و (CQ-PR) كان (0.551) و (0.523) على التوالي ويلاحظ عدم وجود تأثير غير مباشر للمتغيرات مما يبين ان كل التأثير كان سببه العلاقة المباشرة ما بين المتغيرات. بالإضافة الى ذلك فان التأثير المباشر للمتغيرات (RQ-CQ) كان (0.239) مع وجود تأثير غير مباشر نتيجة لمتغيرات أخرى غير مدروسة بقيمة (0.236).

من النتائج السابقة نستنتج ما يلي :

بما ان مقدار التأثير بين الاجراءات التحليلية وجودة التقارير المالية كان (٠,٩٧٣) بينما كان التأثير من خلال توسط جودة المراجعة (٠,٩٧٤) اذن مقدار التأثير قد ازداد وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٤) .و بما ان التأثير بين مراجعة النظير وجودة التقارير المالية غير معنوي في حين يكون مقدرا التأثير من خلال توسط جودة المراجعة بمقدار (٠,٧٦٢) فأن ذلك يدعم فرضية البحث رقم (٧) ، ومما سبق يتضح لنا ان جودة المراجعة قد حقق الشروط الواجب توافرها كتغير وسيط وفق (Baron & Kenny,1986).

كما انه يوجد هناك تأثير بين مراجعة النظير وجودة المراجعة بمقدار (٠,٥٢٣) فأن ذلك يدعم فرضية البحث رقم (٥) ، في حين بلغت التأثير بين الاجراءات التحليلية وجودة التقارير المالية (٠,٧٣٥) وذلك يدعم فرضية البحث رقم (١) .

الاستنتاجات :

- في ضوء تحليل الدراسات التطبيقية التي توصلت اليها البحث تم الخروج بالاستنتاجات التالية :
١. توجد علاقة معنوية بين الاجراءات التحليلية وجودة المراجعة وهذا يدعم فرضية البحث رقم (١) ويتفق مع دراسة ، (عبد الخير ، ٢٠٠٧)، (سقا ، القاضي : ٢٠١٣)
 ٢. توجد علاقة معنوية بين الاجراءات التحليلية وجودة التقارير المالية وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٢) ، وهذا يتفق مع دراسة (مهيرة، ٢٠١٣)، (العاني القيسي ، ٢٠١٦) .
 ٣. يزداد تأثير الاجراءات التحليلية على جودة التقارير المالية من خلال تحقيق جودة المراجعة وهذا يعني ان جودة المراجعة تكون بمثابة متغير وسيط وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٤) ويتفق مع دراسة (الروبي، ٢٠٠٥) ، (زعر ، ٢٠٠٩).
 ٤. توجد علاقة معنوية بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٣) ويتفق مع دراسة ، (حسن ، ٢٠٠٨) .
 ٥. توجد علاقة معنوية بين مراجعة النظير وجودة المراجعة وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٥) ويتفق مع دراسة ، (محمد ، ٢٠١٤) .
 ٦. لا توجد علاقة معنوية بين مراجعة النظير وجودة التقارير المالية وهذا ينفي فرضية البحث فرضية البحث رقم (٦) ويبرر قيام الباحث بتوسط جودة المراجعة كمتغير وسيط .
 ٧. بالرجوع الى الاستنتاج رقم (٦) نلاحظ عدم وجود تأثير لمراجعة النظير على جودة التقارير ، بينما عند توسط جودة المراجعة نجد ان هناك تأثير لمراجعة النظير على جودة التقارير وهذا يدعم فرضية البحث رقم (٧) باعتبار جودة المراجعة كمتغير وسيط .

التوصيات :

- من خلال الاستنتاجات التي توصل اليها البحث فأن الباحث يوصي بما يلي :
١. التأكيد على مراجعي الحسابات على تطبيق الاجراءات التحليلية في المراجعة كأحد الاتجاهات الحديثة فضلاً عن احدث اساليبها والتي تم تناولها في الجانب النظير ، لما لذلك من دور في الحصول على افضل النتائج وادقها ومن ثم انعكاسها بصورة ايجابية على تحقيق جودة التقارير المالية .

٢. تدريب المراجعين وتأهيلهم على تطبيق اساليب الاجراءات التحليلية ، فضلاً عن منح مكاتب المراجعة التي تطبق تلك الاساليب ميزات اضافية سواء كانت مادية ام معنوية .
٣. التأكيد على المنظمات والهيئات المهنية على ضرورة الحث بصورة جدية على اخضاع مكاتب المراجعة الخارجية لبرنامج مراجعة النظير وذلك للرقابة على جودة المراجعة في تلك المكاتب ، مما ينعكس بصورة ايجابية على عملية المراجعة وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية مما يعطي ارتياح اكثر لدى مستخدمي تلك التقارير .
٤. ضرورة قيام تلك المنظمات بترجمة معايير المراجعة الدولية وخصوصاً فيما يتعلق بالرقابة على جودة عملية المراجعة بمعايير مراجعة محلية تتلائم مع البيئة العراقية بما يكفل بحل المشاكل والصعوبات التي تواجه عملية المراجعة بصورة شاملة .
٥. التأكيد على تطبيق الاتجاهات الحديثة في المراجعة لأن ذلك يضمن حقوق جميع الاطراف التي تعتمد على تقرير عملية المراجعة وبالتالي يقلل ذلك من عدد الدعاوي القضائية على مكاتب المراجعة والمراجعين .

المصادر :

- أ. المصادر باللغة العربية : وتتمثل مصادر اللغة العربية بما يلي :
١. ابراهيم ، احمد علي ، ٢٠١٢ ، المراجعة المتقدمة ، مركز التعليم المفتوح جامعة بنها ، الطبعة الاولى ، مصر .
 ٢. احمد ، عادل عبدالرحمن ، ١٩٩٩ ، دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة اعمال المراجعة، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر .
 ٣. الباز ، ماجد مصطفى على ، ٢٠١٢ ، جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، المجلد الثالث ، العدد الاول ، مصر .
 ٤. البنا ، ابو بكر عبدالعزيز ، ٢٠٠٤ ، دور الاجراءات التحليلية نحو تطوير وتحسين اداء الفحص الضريبي ، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة الازهر كلية البنات ، العدد الثاني والعشرون ، مصر .
 ٥. التميمي ، جمانة حنظل ، ٢٠١٢ ، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية – دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، المجلد الخامس ، العدد العاشر ، البصرة .
 ٦. الجابر ، علي محسن فاضل ، ٢٠١٣ ، تقييم تطبيق رقابة جودة التدقيق الخارجي في ضوء معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ – بحث تطبيقي في عينة من مكاتب مراقبي الحسابات رسالة محاسبة قانونية غير منشورة ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة الدول العربية ، الاتحاد العام للمحاسبين العرب ، بغداد .
 ٧. جبر ، كريم كاظم ، ٢٠١٦ ، دور الاجراءات التحليلية في تحقيق جودة المراجعة في بيئة الاعمال الحديثة مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر .
 ٨. جربوع ، يوسف محمود ، ٢٠٠٠ ، مراجعة الحسابات بين النظرية التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان .
 ٩. حسن ، بشرى عبد الوهاب محمد ، ٢٠٠٨ ، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق . نموذج مقترح لتضيق فجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
 ١٠. حسين ، سطم صالح ، ٢٠١٦ ، تأثير جودة الإبلاغ المالي في سياسات توزيع الأرباح وانعكاسه على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، اطروحة دكتوراه غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق .
 ١١. خليل ، رشا حسن زكي ، ٢٠١٥ ، تقييم دور المراجع السابق للمنشأة كأحد اعضاء لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر .
 ١٢. الدالي ، انتصار عصام حسين ، ٢٠١٤ ، مرونة المعايير المحاسبية واثرها على جودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مصر .
 ١٣. النوري ، زكريا مطلق ، داليا عبد الحسين احمد ، ٢٠٠٧ ، دور تقنية البيانات (Data Mining) في تحسين اداء المنظمة – دراسة تحليلية في المصرف الصناعي ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثامن والاربعون ، بغداد .

١٤. سيع ،محمد السعيد علي ،٢٠١١، نحو اطار فكري للمحاسبة من منظور اسلامي لتحسين جودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير غير منشورة ،، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، مصر.
١٥. سرور ،عاصم محمد احمد ،٢٠١٥، اطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (AIS - IFRS) في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية – دراسة تحليلية ،، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد الثاني – الجزء الثاني ، مصر.
١٦. السيد ،زكريا عبده ،٢٠١٢، أثر القدرة المالية لدى اعضاء لجنة المراجعة على جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المصرية المقيدة بسوق الاوراق المالية ، مجلة افاق جديدة ، العدد الرابع ، مصر.
١٧. الطنملي ، سهير ، ٢٠٠١ ، دور الحاكمية المؤسسية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، المجلد الثاني ، العدد الاول ، مصر .
١٨. عبد الخير ، طيبة يعقوب الهادي ، ٢٠٠٧ ، المراجعة التحليلية للتدفقات النقدية ودورها في اختبار جودة الارباح في قطاع الاعمال ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية الدراسات العليا ،، جامعة ام درمان الاسلامية، الخرطوم .
١٩. عبد الرحيم بوزنادة ، ٢٠١٦ ، متغيرات البيئة الداخلية للمراجعة الخارجية وتأثيرها على جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات – دراسة ميدانية ميدانية لعينة من محافظي الحسابات وخبراء ومحاسبين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خضير – ورقلة ، الجزائر .
٢٠. عبد العزيز ، جعفر عثمان الشريف ، ٢٠١٦ ، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة – دراسة ميدانية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد السابع عشر ، العدد الاول، الخرطوم .
٢١. عبدالرزاق الشحادة ، ٢٠١٣ ، تأثير تقنية التدقيق عن البيانات في ادارة العمليات المصرفية – دراسة ميدانية في البنوك التجارية الاردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٩ ، العدد الثاني ، سوريا .
٢٢. علي ، عبد الوهاب نصر، ٢٠٠٩، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية الأمريكية ، الدار الجامعية للنشر ، الجزء الاول ، القاهرة .
٢٣. العوام ،عاطف محمد، محمد أحمد شاهين ، معزز عبدالحميد علي كبلان ، ٢٠١٣، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق الاوراق المالية الليبي – دراسة ميدانية ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، مصر.
٢٤. العيد ،خير اني ، ٢٠١٣ ، مدى مساهمة عوامل جودة الاداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة – دراسة حالة الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة الجزائر .
٢٥. عيسى ،سمير كامل محمد ، ٢٠٠٨، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الارباح – دراسة تطبيقية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية ، المجلد الخامس والاربعون ، العدد الثاني ، الاسكندرية .
٢٦. فاضل ،عدي صفاء الدين ، فيحاء عبد الخالق محمود ، ٢٠١٥، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية ، مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، المجلد السابع ، العدد الرابع عشر ، العراق .
٢٧. فوزي ،مجدي شكوري ، ٢٠١٥، تأثير جودة الارباح على الاداء السوقي للمنشأة – دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات التجارية والمالية ، المجلد الثالث ، العدد الاول ، مصر.
٢٨. الكبيسي ،عبد الستار عبد الجبار ، ٢٠٠٨، تقييم فاعلية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة (دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الاردن)، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد الثاني ، العراق.
٢٩. لطفي ، امين السيد احمد ، ٢٠٠٤ ، مراجعة القوائم المالية باستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات
٣٠. لنده قداري ، ٢٠١٥، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم علوم التسيير ،، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ،الجزائر .
٣١. اللهبي ،اسراء كاظم عبيد حسن ، صلاح نوري خلف ، نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المهنية التدقيق في تحقيق جودة المراجعة، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجد الثامن ، العدد الثالث والعشرون، العراق.
٣٢. ليلو ،رائد محمد علي ، ٢٠١٤ ، أثر مستوى التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، رسالة محاسبة قانونية غير منشورة ،، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد، العراق.

٣٣. محمد، حسن شلقامي ، ٢٠١٤، مقومات تفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة – دراسة ميدانية ، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الثاني ، العدد الاول ، مصر.
٣٤. مطر ، اسماعيل محمد ، ٢٠١٥، مدى استخدام اجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدققين الداخليين في المصارف العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة والتمويل ، عمادة كلية الدراسات العليا ، الجامعة الاسلامية ، غزة .
٣٥. موسى ،علي محمد ، ٢٠١٣، اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع ، المجلة الجامعة ، المجلد الثاني العدد الاول غزة.
٣٦. نشرة مراقبي الحسابات الصادرة من مجلس المهنة التابع لديوان الرقابة المالية الاتحادي لعام ٢٠١٦ لعام ٢٠١٧ .
٣٧. النعماني ،علي سليمان ، ٢٠١٠، مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة في زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي ، جامعة بنها ،كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، العدد الاول ، مصر
٣٨. النواس ،رافد عبيد، ٢٠١٦، اثر حوكمة الشركات على جودة اداء مراقب الحسابات انموذج مقترح في ظل الازمات الاقتصادية العالمية ، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية و التدقيقية ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الخامس والاربعون ، بغداد.
٣٩. هاشم ،محمد صالح ، ٢٠١٠ ، تقييم مدى قبول اسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة الخارجية على جودة الاداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الثاني ، مصر .
٤٠. الهمالى ،احمد على محمد ، ٢٠١٥، تقييم مدى فاعلية استخدام اسلوب مراجعة النظير لتحسين جودة اداء عملية المراجعة في ليبيا – دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة وادارة الاعمال ، جامعة حلوان ، القاهرة .
٤١. الهمالى ،احمد على محمد، ٢٠١٤ ، تقييم مدى فاعلية استخدام اسلوب مراجعة النظير لتحسين جودة اداء عملية المراجعة في ليبيا – دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، المجلد الثامن والعشرون ، العدد الرابع ، مصر.
٤٢. واثق ، الهام محمد ، ٢٠٠٩، مدى التزام مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني واثره على جودة مهنة التدقيق ، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق.
٤٣. الوكيل ،حسام السعيد ، ٢٠٠٤، تقييم اساليب الرقابة على جودة اداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية ، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة ، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، القاهرة .

المصادر باللغات الاجنبية: وتتمثل مصادر باللغات الاجنبية بما يلي :

1. Arenas , Alvin A , Randal J. Elder Marks .Beasley , 2006; Auditing and Assurance Service An Integrated Approach , Eleven Edition Prentice Hall .
2. Arens ,A. Elder , R,and Beasley ,M.; 2014; Auditing and Assurance services: An integrated Approach ,Global Edition , Pearson , fourteenth Edition
3. Byron J. Pike' Mary B. Curtis 'Lawrence Chui;2013; How Does an Initial Expectation Bias Influence Auditors' Application and Performance of Analytical Procedures?;(THE ACCOUNTING REVIEW; Vol. 88, No. 4.
4. Joshua Onome Imoniana, Maria Thereza P. Antunes, Stephanie Martins Mattos, Ernani Maciel;2012;(THE ANALYTICAL REVIEW PROCEDURES IN AUDIT: AN EXPLORATORY STUDY(Advances in Scientific and Applied Accounting, V5, N 2.
5. Kieso , Donald E. ,Wegandt, Jerry J.,& Warfield, Terry D.2013 ;**Intermediate Accounting"** ,(15th ed , John Wiley and Sons Inc , U.S.A .
6. Mieke Jans 'Michael G. Alles 'Miklos A. Vasarhelyi :2014; A Field Study on the Use of Process Mining of Event Logs as an Analytical Procedure in Auditing(THE ACCOUNTING REVIEW; Vol. 89, No. 5.
7. Robson, K., C. Humphrey, R. Khalifa , and J. Jones;2007; Transforming audit technologies: business risk audit methodologies and the audit field;(Accounting, Organizations and Society; N.32.
8. William F. Messier, Jr., Chad A. Simon, and Jason L. Smith; 2013;Two Decades of Behavioral Research on Analytical Procedures :What Have We Learned?(A Journal of Practice & Theory 'Vol. 32, No. 1.
9. WW.FASB.ORG,2015.