المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص: 195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

أثر الإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق

دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمدققين الخارجيين في اقليم كوردستان/ العراق

عثمان عبدالقادر حمه أمين[1]، گوڵاڵه عاصي محمد[2]

[1,2]قسم التقنيات المالية و المحاسبية، كلية التقنية الأدارية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، العراق

E-mail: Othman.amin@spu.edu.iq[2]

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى بيان أهمية الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق، وكذلك دراسة وتحليل ماهية إجراءات التدقيق التحليلية و بيان مدى مساهمة الأساليب (غير الكمية، الكمية البسيطة، والكمية المتقدمة) في تقليص فجوة التوقعات، فضلاً عن التعرف على آراء الأكاديميين و المدققين الخارجيين في مجال المحاسبة و التدقيق حول العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي النظري في جمع المعلومات الخاصة بالبحث وتم توزيع الاستبانة على عينة البحث في إقليم كوردستان/ العراق و التي تتكون من مجموعتين: مدققون خارجيون مجازون يمارسون مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات، وأكاديميون مختصون بالمحاسبة والتدقيق العاملين في مؤسسات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إقليم كوردستان(جامعات حكومية وأهلية ومعاهد)الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه، و وزعت الباحثة (150) استمارة على الفئتين بواقع (75) استبانة لكل فئة و بطريقة عشوائية. وقد تم استرداد (61) استمارة من الفئة الأولى و(68) من الفئة الثانية وكانت صالحة للتحليل. وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج(spss)، تم التوصل إلى عدد من الاستنتاجات من أهمها: إن هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق إذ بلغ معامل الارتباط بينهما(0.694)، كما وأنَ هناك تأثيراً ذا دلالة معنوية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/العراق.

كلمات مفتاحية : الإجراءات التحليلية، فجوة التوقعات، بيئة التدقيق.

پوختە:

ئامانج لەم توێژینەوەیە بریتی یە لە خستنە ڕووی گرنگی بەجێهێنانە شیکارییەکانە، وە کڕۆکی بەجێهێنانە شیکارییەکانی ووردبینی دەخاتە بەر لێکۆڵینەوە وشیکارکردن، هەروەها ڕادەی پشکداریکردن شێوازەکانی بەجێهێنانە شیکاریەکان(ناژمارەیی، ژمارەیی سادە، ژمارەیی پیشکەوتوو) لە سەر بەرتەسکردنەوەی بۆشایی پێشبینیکردن دەخاتە ڕوو. سەرەڕای ئاشنابوون بە ڕاوبۆچوونی ئەکادیمی و ژمێریارە دەرەکییەکانی بواری ژمێریاریی و ووردبینیدا دەربارەی هۆکارە کاریگەرەکانی بەرتەسبوونەوەی بۆشایی پێشبینیکردن لە ووردبینیدا. وە بۆ گەیشتن بە ئامانجەکانی ئەم توێژینەوەیە، بە پشتبە ستن بە ڕێبازی وەسفکاریی تیۆری لە کۆکردنەوەی زانیارییە تایبەتەکانی توێژینەوەکە، هەستاین بە دابەشکردنی پرسیارنامەیەک بە سەر نموونەی لێکۆڵینەوەکەدا ، کە لە دوو کۆمەڵە پێک هاتوون ئەوانیش: ووردبینانی دەرەکی ڕێگەپێدراو کە پیشەی ووردبینی پیادە دەکەن لە هەرێمی کوردستان/ عیراق دا، نمونەی توێژینەوەکە لەم کۆمەڵەیە(75) ووردبین بوو، هەروەها ئەکادیمییەکانی بواری ژمێریاریی و ووردبینین کە هەڵگری بڕوانامەی ماستەر و دکتۆران و سەر بە وەزارەتی خوێندنی باڵا و توێژینەوەی زانستین لە ناوەندە ئەکادیمیەکان (زانکۆ حکومی و ناحکومی و پەیمانگاکان)دا کاردەکەن، نمونەی توێژینەوەکە لەم کۆمەڵەیە(75) کەسایەتی ئەکادیمیی بوو. توێژەر هەستا بە دابەشکردنی (150) پرسیارنامە بە شێوەی هەرەمەکی بە سەر هەردوو کۆمەڵەکەدا، (75) پرسیارنامە بۆ هەر کۆمەڵەیەک. بەڵام لەو ژمارەیە تەنها (61) پرسیارنامە لە کۆمەڵەی یەکەم و (68) دانەی لە کۆمەڵەی دووەممان بۆ گەڕایەوە، کە بێکەم و کورتی و گونجاو بوون بۆ شیکردنەوە و بە کارهێنان. بە پشتبەستن بە دەستکەوتەکان کۆمەڵێک دەرئەنجام بەدەستهاتوون کە گرنگترینیان: دەرکەوتوە کەوا بەکارهێنانی بەجێهێنانە شیکاریەکان بە هەموو جۆرەکانیەوە کاریگەرییەکی ئاشکرایان هەیە لە سەر بەرتەسککربوونەوەی بۆشایی پێشبینیکردن لە ژینگەی ووردبینیدا لە

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

هەرێمی کوردستانی عێراقدا، هەروەها لایەنی کرداریی تۆژینەوەکە دەریدەخات کە پەیوەندی و کاریگەریی بەهێز هەیە لە نێوان بەجێهێنانە شیکاریەکان و بەرتەسککربوونەوەی بۆشایی پێشبینیکردن، کە هاوکۆلکەی پەیوەندی نیوانیان دەکاتە (0.694).

Abstract:

This research aims to explain the importance of analytical procedures, as well as studying and analyzing what analytical audit procedures are and to indicate the extent to which methods (other than quantity, simple quantity, and advanced quantity) contribute to reducing the expectations gap, as well as identifying the opinions of academics and external auditors in the field of accounting and auditing about Factors affecting narrowing the audit gap. To achieve the goals of the research, the theoretical descriptive approach was relied on in collecting information about the research and the questionnaire was distributed to the research community, which consists of two groups: licensed external auditors and those who practice the profession of auditing in the Kurdistan Region of Iraq, and academics specialized in accounting and auditing working in the institutions of the Ministry of Higher Education and Scientific Research In the Kurdistan Region (governmental and private universities and institutes) who hold a master's and doctorate degree, the researcher distributed (150) forms to the two categories (75) for each category randomly. (61) forms of the first category and (68) of the second category were retrieved and were valid for analysis. Based on the results of the statistical analysis using (spss), a number of conclusions were reached, the most important of which is that there is a significant relationship between the analytical procedures and the lowering of expectations, as the coefficient of correlation between them reached (0.694), and that there is a significant effect of the analytical procedures on reducing Expectations gap in the audit environment in the Kurdistan Region of Iraq.

Key Words: Analytical Procedures, Expectations Gap, Audit Environment.

المقدمة

تعد مهنة التدقيق مهنة اجتماعية تهدف إلى تقديم الخدمات إلى الأخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين المدققين والجهات ذات العلاقة، وبما أنَ مهنة التدقيق شأنها شأن أي مهنة، تعاصر التطورات البيئية التي تحدث تغيراً ملحوظاً في حياة المجتمعات، فقد أصبح المجتمع المالي شديد الأهمية برأي المدققين الخارجيين في نتائج أعمالهم، لاعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات، وإقليم كوردستان/ العراق هو واحد من تلك المجتمعات التي تسعى إلى تطوير مهنة التدقيق، لتكون أداة فعّالة لتنظيم العلاقة بين المدققين ومستخدمي التقارير المالية، ولغرض الارتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى المطلوب ينبغي وضع استراتيجية تفصيلية لمراحل عملية التدقيق واستخدام الإجراءات التدقيقية لتقليص فجوة التوقعات بينهما.

إنَ الإختلاف الرئيس بين المدققين و مستخدمي التقارير المالية هو الاختلاف بين ما يعتقده مستخدمو التقارير المالية من واجبات المدقق وبين ما يعتقـــده المدقق نفسه لتلك الواجبـــات، وهو ما يطلق عليـــــه مصطلح "فجوة التوقعات " والتي أخذت بالتوسع بدرجة أدت الى تقليل ثقة مستخدمي القوائم المالية واعتمادهم على رأي المدققين، وتعد إجراءات التدقيق التحليلية واحدة من المحاولات التي لها دور كبير في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية برأي المدقق. لذلك في السنوات الأخيرة أصبح موضوع فجوة التوقعات في التدقيق إحدى القضايا الحيوية في البحث المحاسبي.

تعد معلومات التقارير المالية من أهم مصادر المعلومات لمستخدمي هذه التقارير، وحتى تكون البيانات التي تتضمنها التقارير المالية صالحة و ملائمة لمستخدميها، يجب على المدقق القيام بعملية التدقيق على أكمل وجه، وأهم الوسائل المستخدمة للوصول إلى هذا الهدف بتكلفة و جهد و وقت قليل: هي قيام المدقق الخارجي بإجراءات التدقيق التحليلية، ومن هنا فإن البحث يرمي إلى تسليط الضوء على أهمية إجراءات التدقيق التحليلية وموقعها في العمل التدقيقي، وكذلك بيان دورها في تقليص فجوة التوقعات، كما يسعى الى دراسة تأثير الإجراءات التحليلية في زيادة تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية و مساعدتهم في اتخاذ القرارات.

ولتحقيق أهداف هذا البحث فقد تم تقسيمه على أربعة مباحث لتغطي جانبيه النظري والعملي وتمثلت بالآتي:-

اشتمل المبحث الاول على منهجية البحث و دراسات سابقة، في حين اهتم المبحث الثاني بالإطار النظري، إذ تناول الإجراءات التحليلية، وفجوة التوقعات في التدقيق، و دور الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات، وتناول المبحث الثالث الجانب العملي، أما المبحث الرابع فقد خصّص للاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول/ منهجية البحث و دراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1. مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث بعدم إعطاء أهمية كافية لأثر إجراءات التدقيق التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في إقليم كوردستان/ العراق، وضرورة تطبيق تلك الإجراءات في عملية التدقيق لضمان زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها مستخدمو التقارير المالية في قراراتهم، من خلال تضييق الفجوة بين اعتقادات المدققين و مستخدمي التقارير المالية، من نتائج عمل المدققين الخارجيين.

بناءً على ما تقدم، فان السؤال الرئيس لمشكلة البحث تتمثل في:

هل هناك أثر للإجراءات التحليلية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/ العراق ؟
و يتفرع عن السؤال أعلاه الأسئلة الفرعية الآتية:

أ. هل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإجراءات التحليلية في التدقيق و تقليص فجوة التوقعات؟
ب. هل يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات؟
ج. هل يؤدي تقليص فجوة التوقعات إلى زيادة الثقة بالمعلومات المحاسبية لمستخدميها في بيئة التدقيق؟

2. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث من خلال ما يلي:

أ. إنّه يدعم الدراسات و البحوث النظرية و التطبيقية في مجال بيئة التدقيق في اقليم كوردستان/ العراق.
ب. إنّه يمثل إضافة علمية متخصصة في محالي الإجراءات التحليلية وفجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان.
ج. يُساهم في بيان أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/العراق.
د. يستكشف مدى العلاقة بين الإجراءات التحليلية و تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/ العراق.
ه. يُسليط الضوء على أثر إجراءات التدقيق التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان.

3. **أهداف البحث:** يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

أ. إلقاء الضوء على أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/ العراق.
ب. دراسة وتحليل ماهية إجراءات التدقيق التحليلية و بيان مدى مساهمة الأساليب (غيرالكمية، الكمية البسيطة، والكمية المتقدمة) على تقليص فجوة التوقعات.
ج. التعرف على رأي المختصين من الإكاديميين و المدققين الخارجيين حول العوامل المؤثرة على تضييق فجوة التوقعات في التدقيق.
د. يسهم في توعية المجتمع، بأهمية الاستعانة بالإجراءات التحليلية في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/ العراق.
ه. يحاول إظهار أثر الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في اقليم كوردستان/العراق.
و. يحاول الوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقق الغرض والهدف من إجرائها.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

4. فرضيات البحث

أ. **الفرضية الرئيسة الأولى**: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

ب. **الفرضية الرئيسة الثانية**: لايوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية و تقليص فجوة التوقعات في التدقيق.

5. حدود البحث

أ. **الحدود الزمانية :** وتمثل فترة الدراسية 2018-2019 .

ب. **الحدود المكانية :** تتمثل الحدود المكانية للبحث في اقليم كوردستان العراق.

6. طريقة واسلوب البحث

لتحقيق أهداف البحث تم اعتماد على الأساليب الآتية: الأول: الجانب النظري:- تم الاعتماد على منهج الوصفي النظري في جمع المعلومات الخاصة بالجانب النظري من البحث على أحدث الكتب والدوريات المحلية و العربية والاجنبية، البحوث والدراسات العلمية، المواقع الإلكترونية. الثاني: الجانب العملي:-اعتمد المنهج الوصفي التحليلي الاحصائي في الجانب العملي على المشاهدة والمعايشة الميدانية ومقابلات الشخصية للباحثة مع الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق في المؤسسات الأكاديمية و التحاور مع مجموعة من المدققين في مكاتب تدقيق و عدد من المستثمرين في الشركات المختلفة الموجودة في حدود العينة البحث، إضافة الى إعداد استمارة الاستبانة لتعزيز البحث و اختبار فرضياته.

ثانياً/ دراسات سابقة

تناول العديد من الباحثين في مجال تدقيق موضوع الإجراءات التحليلية و فجوة التوقعات، وذلك بحسب وجهة نظر كل منهم إلى زاوية، حيث قام كل من (Matrood et. ,2019) بدراستهما في العراق بهدف توضيح مدى تبني شركات التدقيق العراقية لتطبيق الإجراءات المنصوص عليها في معيارالتدقيق الدولي رقم 520. وقد توصل الباحثيين الى أن مدققي الحسابات العراقيين بشكل عام مستوى الاعترافهم بأهمية إجراءات التدقيق التحليلية و متطلباتها كان جيداً، و كذلك ظهر ان إحدى العقبات امام استخدام إجراءات التدقيق التحليلية من قبل مدققي الحسابات العراقيين هي تدني مستوى الدورات التدريبية. بينما جاءت دراسة (أبو سنيدة) عام2015 كمحاولة الى التعرف على دور المراجعة التحليلية في تضيق فجوة التوقعات في بيئة عمل التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في بيئة فلسطين، حيث خلصت الدراسة إلى أن أكثر أنواع المراجعة استخداماً هي المراجعة التحليلية كأجراءات جوهرية، وأقلها استخداماً هي المراجعة التحليلية الاحصائية، وكذلك بينت الدراسة أن المراجعة التحليلية المقارنة تلعب دوراً مهماً في تضييق فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بقطاع غزة من وجهة نظر المحاسب القانوني في فلسطين. بينما هدف(Jezovita et.، 2018) من خلال دراستهما إلى تحقيق التحسين في مستويات الإجراءات التحليلية من قبل المدققين الداخليين و كذلك تحسين العمل في مجالات الأعمال في كرواتيا، وبينت النتائج أن المدققين الداخليين في كرواتيا يستخدمون الإجراءات التحليلية بطمئنينة و فضلاً عن ذلك وجدوا أن الإجراءات التحليلية لا تطبق بشكل متساوي في مراحل التدقيق المختلفة في تدقيق.

وتفاوتت بعض الدراسات السابقة بالجانب التطبيقي في بيئات عربية أو اجنبية ، وجاءت الدراسة الحالية استكمالاً لما سبق من دراسات لذا يتميز هذا البحث عن الدراسات السابقة في أنها الأولى من نوعها في أقليم كوردستان العراق، اذ بينت العلاقة بين احد مواضيع التدقيق المهمة وهو الإجراءات التحليلية و مشكلة من مشاكل محاسبية الحديثة مثل فجوة التوقعات، ومحاولة ايجاد طريقة لتقليصها و يدرس انعكاس هذه الفجوة على مستخدمي التقارير المالية، في بيئة أقليم كوردستان .

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

المبحث الثاني/ الإطار النظري

أولاً: مدخل إلى الإجراءات التحليلية

1. تعريف الإجراءات التحليلية

تعد الإجراءات التحليلية من أهم الإجراءات التي يلجأ إليها المدقق في عملية التدقيق، للتعرف على المؤشرات الخاصة بالشركة والتي عن طريقها يكشف مواطن الضعف والقوة فيها(محمد،2016: 351). لقد بدأت الإجراءات التحليلية تلقي إهتماماً وإعترافاً من قبل المنظمات المهنية، اذ أصدر معهد المحاسبين الأمريكي(AICPA) نشرة إجراءات التدقيق رقم54 لعام 1972 بإعتبار الإجراءات التحليلية ضمن أدلة الإثبات في التدقيق كما صدر عنه نشرة معايير التدقيق رقم 23 لعام 1978 بإجراءات الفحص التحليلي لمقارنة العلاقات بين البيانات(حسين، 2017: 18). ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم(520) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): الإجراءات التحليلية هي تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة(جبار، 2011: 121). وقد تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الإجراءات التحليلية، حيث عرفها أحد الباحثين بأنها" تمثل الإجراءات التحليلية عملية فحص واختبار خاصة للمعلومات الخاصة بمنشأة من خلال دفاترها وحساباتها ومقارنة معلوماتها لتحديد مدى اتساقها مع ما هو معروف عن المنشأة(قريط، 2009: 435). من التعاريف السابقة تجدر الإشارة إلى أن هناك عدداً من المسميات المستخدمة للتعبير عن إجراءات التحليلية في التدقيق إذ توجد العديد من المصطلحات مثل المراجعة التحليلية، الإجراءات التحليلية، الاستعراض التحليلي، التدقيق التحليلي، إجراءات التدقيق التحليلية، إجراءات الفحص التحليلي لكنها مسميات تستخدم للدلالة على نفس المفهوم (سهام، 2015: 7). مما سبق عرضه قامت الباحثة بأقتراح التعريف التالي للإجراءات التحليلية: انها تعتبر آلية هامة تساعد المدقق الخارجي على تخفيض الوقت، تكلفة عملية التدقيق وتحديد التقلبات غير العادية أو الانحرافات الجوهرية في القوائم المالية باستخدام تحليل العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية للوصول إلى مؤشرات معينة.

2. أغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية

الغرض الرئيس من وراء تطبيق الإجراءات التحليلية هو توقع علاقات معقولة بين البيانات واستمرارها إلا إذا وجدت ظروف خاصة تدعو لخلاف ذلك، وتشمل الظروف الخاصة التي قد تسبب تغيرات في هذه العلاقات. (سقا،2013: 442). يقوم المدقق الخارجي بأداء الإجراءات التحليلية لتحقيق مجموعة من الاغراض والتي يمكن تلخيصها بالاتي (شمالي،2013: 19):

أ. تفهم مجال عمل المؤسسة والنشاط الذي يمارسه.
ب. تقدير قدرة المؤسسة محل التدقيق على الاستمرار.
ج. الاشارة الى وجود تحريفات المحتملة في القوائم المالية.
د. تخفيض الاختبارات التفصيلية للتدقيق.

3. أنواع الإجراءات التحليلية

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، اذ يوجد خمسة أنواع رئيسة من الإجراءات التحليلية وكالآتي (الفين وجيمس,2005 : 260):

أ. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه.
ب. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في المدة السابقة.
ج. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها.
د. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق.
ه. مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غيرمالية.

وعند تتبع التقسيمات المختلفة للإجراءات التحليلية نلاحظ أنه لا يوجد اتفاق موحد على هذه التقسيمات(قريط، 2009: 436).

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

4. مراحل تطبيق الإجراءات التحليلية و التوقيت استخدامها في عملية التدقيق :

يمكن تقسيم الإجراءات التحليلية الى ثلاث مراحل كالآتي:

أ. **مرحلة التخطيط:** تعتبر مرحلة التخطيط مرحلة مهمة في مراحل عملية التدقيق، فهي تسمح للمدقق الخارجي بتقدير مخاطر أن تحتوي الأرصدة المكونة للقوائم المالية على أخطاء وتحريفات الجوهرية (إيمان، 2017: 17).
ب. **مرحلة اختبارات التدقيق:** يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية عادةً أثناء عملية التدقيق أو أثناء مرحلة الفحص والاختبار، حيث تكون الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة أكثر كفاءة وفاعلية وأكثر اقتصاداً للوقت إذا ما قورنت بالاختبارات التفصيلية(المطيري،2011: 28).
ج. **مرحلة الانتهاء من التدقيق:** ان اداء الاجراءات التحليلية في مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق يكون مفيداً في النقطة التي يتم عندها اجراء الفحص النهائي للاخطاء والتحريفات الكبيرة او المشاكل المالية إذ انها تساعد مراقب الحسابات على القاء نظرة موضوعية اخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها(البرزنجي، 2009: 19).

5. أهداف الإجراءات التحليلية

يتم أستخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق لتحقيق عدة أهداف أهمها (مطر،2015: 48)(عراب،2015: 34):

أ. تساعد في التقليل من الوقت والجهد اللازمة لاجراء عملية التدقيق.
ب. الإشارة إلى وجود تحريفات أو أخطاء محتملة في القوائم المالية.
ج. يعد استخدام الإجراءات التحليلية أحد المؤشرات الهامة في الحكم على قدرة الشركة على الاستمرارية.
د. تعتبر الإجراءات التحليلية أحد المؤشرات الهامة على الاستمرارية(SAS 56) أو وجود شك جوهري حول الاستمرارية، يتطلب ذلك المزيد من الفحص.

ثانياً: المدخل إلى فجوة التوقعات

1. مفهوم فجوة التوقعات

ورد لفظة (الفجوة) في القران الكريم في قوله تعالى((وهُم في فجوةٍ مِنهُ))(سورة الكهف :آية 17) وفي المعاجم اللغوية العربية ورد مصدر فجّ على النحو الآتي: ((الفاء والجيم أصل صحيح يدل على تفتح وانفراج ، ومن ذلك الفجّ الطري الواسع))(بن زكريا ،المجلد الرابع :437) فجا: الفجوة أو الفرجة : المتسع بين شيئين ، وتقول منه (تفاجى الشيء صار له فجوة) ، لسان العرب لـ(ابن منظور ، المجلد الثاني :1055). اما كلمة التوقع فقد ذكرت في لسان العرب لـ(ابن منظور) تحت كلمة وقع وتوقع، التوقع : تنظّر الأمر، يقال توقعت مجيئه وتنظّرته ، توقع الشيء واستوقعه :تنظّره وتخّوفه(ابن منظور ،المجلد الثاني :371). ظهرت بدايات فجوة التوقعات في التدقيق في أواخر القرن التاسع عشر في إنجلترا، اذ كان هناك تأكيداً زائداً على أن دور المدقق هواكتشاف الغش والاخطاء، وقد أدى ذلك بالعملاء والمستثمرين والعامة إلى وضع ثقة مطلقة في إمكانيات وقدرات التدقيق، ولكن حدوث العديد من حالات الفشل والإفلاس في تلك المدة تم النظر إليها على أنها فشل في عملية التدقيق. (السبعة،2016: 8).

2. تعريف فجوة التوقعات

لا يوجد تعريف محدد لفجوة التوقعات، حيث أن الباحثين في حقل التدقيق ذكروا تعريفات مختلفة وان كانت متقاربة، وذلك بناء على المنظور الذي انطلقوا منه في دراسة فجوة التوقعات في التدقيق(ترزي،2013: 48). ، يعد Lee Tom عام 1969 أول من أشار إلى وجود اختلاف في آراء افراد المجتمع حول الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي والهدف من عملية التدقيق. ولكن أول من استخدم مصطلح فجوة التوقعات في التدقيق كان (Carl D Liggo) في عام 1974، حيث عرفها بانها" الاختلافات بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصوره كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية".كما يرى الكاتب العراقي بانه الاختلاف بين توقعات هؤلاء الذين يعتمدون على تقارير التدقيق عن الذي فعله مراقبوا الحسابات وعن تصوراتهم فيما يفعلونه. (فرحان،2011: 32). وبصفة عامة تميل الباحثة إلى تبني تعريف(Salihi) سنة 2011 لفجوة التوقعات في التدقيق على أنها" الاختلاف بين توقعات المستخدمين للتقارير المالية و جودتها المدركة وخدمات التدقيق المقدمة من قبل مهنة التدقيق(مرهج،2018: 11).

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

3. سمات فجوة التوقعات: فجوة التوقعات تتميز بعدد من السمات يمكن إيجازها فيما يلي:

أ. فجوة التوقعات دائماً ماتعبر عن فائض طلب أصحاب المصلحة في الشركة على الخدمات، ومسؤولية المدقق الخارجي، ومن الصعب أن توجد الفجوة كفائض عرض لخدمات مسؤوليات المدقق الخارجي. (أحمد،2017: 92)
ب. فجوة التوقعات غير ساكنة أو ديناميكية بطبيعتها لأنها محدودة بمتغيرين هما، طلب أصحاب المصلحة عن خدمات ومسؤوليات المدقق الخارجي، وعرض خدمات ومسؤوليات المدقق الخارجي. (حمودة،2014: 53)
ج. فجوة التوقعات ضارة بالمهنة وبالمجتمع، حيث أن وجودها يعني قصور في عرض خدماتها ومسؤولياتها كماًونوعاً مما يفقد ثقة طالبي خدمات المهنة(حمودة،2014: 37).
د. فجوة التوقعات عالمية ومحلية لان جميع الدول بدون استثناء تعاني من حدوثها ونتائجها ولكن بدرجات متفاوتة (مرهج،2018: 12).

4. مكونات فجوة التوقعات: كثرت الاجتهادات في توليفة فجوة التوقعات وذلك تبعاً للدراسات التي اهتمت بها، وفيما يلي المكونات المختلفة التي تشكل فجوة التوقعات في التدقيق:

أ. **فجوة المعقولية:** التي تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية من المدقق الخارجي وما يستطيع المدقق الخارجي أدائه بصورة معقولة(السامرائي،2018: 11).
ب. **فجوة الأداء**: تنشأ نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة للمجتمع لما يجب ان يقوم به المدقق وبين ادائه الفعلي(الدوري،2010: 11).
ج. **فجوة المعايير**: هي الفجوة بين الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وبين واجباتهم وفقاً لمعايير التدقيق(صولي،2014: 35).
د. **فجوة التقرير**: وتشير الى الاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية لرأي المدقق، وبين رأي المدقق الوارد فعلاً في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم(ياسين،2011: 70).
ه. **فجوة المسؤلية القانونية**: تنشأ نتيجة التباين بين إدراك السلطات التشريعية والقضاء لتوقعات الجمهور تجاه مسؤوليات المدققين من جهة، والمسؤوليات والواجبات المناطة بالمدققين. (فرحان،2011: 42)
و. **فجوة الأستقلالية**: عندما يؤثر أصحاب المصلحة ذو النفوذ القوي على كفاية استقلال المدقق عن طريق فرض متطلبات محددة (العبيدي،2018: 189).
ز. **فجوة التوصيل**: هو عدم توصيل نتائج الفحص والتقرير إلى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يستطيعون فهم هذه النتائج بدون صعوبة(برير،2014: 70).

5.أسباب نشوء فجوة التوقعات في التدقيق

أن معرفة أسباب أي مشكلة سيساهم وبشكل إيجابي في إيجاد الحلول المناسبة لها. ويمكن تقسيم الأسباب والعوامل لحدوث فجوة التوقعات في التدقيق كالآتي:

أ. **أسباب تتعلق بأداء المدقق وتشمل**(القضاة،2013: 33):
- الشك في استقلالية وحيادية المدقق الخارجي
- نقص الكفاءة المهنية للمدقق
- انخفاض جودة الأداء

ب. **أسباب تتعلق ببيئة التدقيق وتشمل** (عبدالله،2017: 46):
- عدم التحديد الواضح لدور مسؤوليات المدقق؛
- التواصل غير الفعال في بيئة التدقيق؛
- قصور نظام الرقابة الذاتية لمهنة التدقيق؛
- القصور في التقارير المالية المنشورة؛
- عدم كفاية التشريعات والإصدارات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق؛

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

ج. أسباب تتعلق بمستخدمي التقارير المالية وتشمل (الصبوح،2015: 36):

- مدى مسؤلية التدقيق عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية
- تصور مستخدمي القوائم المالية ان تقرير التدقيق الإيجابي يضمن قدرة الشركة على الاستمرار.
- نقص الثقافة عن المحاسبة والتدقيق بين المستخدمين
- طبيعة التغيير في توقعات المجتمع

مما سبق عرضه يتضح للباحثة أن وجود تباين بين توقعات كل من المدققين و مستخدمي التقارير المالية ، و انه من ضروري دراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية عن عمل المدقق و التعرف على مدى معقوليتها، ذلك من اجل تقليص هذه الفجوة في التدقيق، والتي تؤدي الى تحسين عملية الاتصال بين المدققين و مستخدمي التقارير المالية و التي تساعد المستخدمين في مجالات كثيرة.

ثالثا:دور الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة توقعات

1. دور الإجراءات التحليلية الوصفية في تقليص فجوة التوقعات

أن استخدام الإجراءات التحليلية الوصفية في التدقيق يُمكّنه من جمع العديد من المعلومات والاستفسار حول طبيعة الشركة و مراجعة الأنظمة الداخلية لها كالنظام الداخلي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات الخاصة بمجلس الإدارة، واتّباع جميع الإجراءات الوصفية في عملية التدقيق، وان ذلك يُعطي فكرة واضحة للمدقق عن الشركة وطبيعة عملها وعن السياسات المُتّبعة داخليا، ويُمكن للمدقق أن يتوصل إلى طبيعة التعاملات بين الإدارة والموظفين داخل الشركة، وعلاقة الشركة بمنافسيها والعديد من الأمور، كل ذلك يُساعد المدقق في التخطيط السليم لعملية التدقيق وأداء عمله بجودة عالية، الأمر الذي يُساعد في تقليص فجوة التوقعات(الباز، 2015: 87).

2. دور الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة في تقليص فجوة التوقعات

يستخدم المدقق الخارجي أسلوب إجراء مقارنة بيانات الشركة مع بيانات الاقتصادية القومية، مثل المؤشرات الاقتصادية، والناتج القومي الإجمالي، والدخل الممكن التعرف فيه، ومؤشر أسعار المستهلكين ، ومؤشر أسعار الجملة ، ومعدل البطالة . والتي يتم إصدار بياناتها شهرياً من وزارة المختصة بالدولة(أبو شرخ،2012: 26). وهناك من يرى بأنها وسيلة من وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بشركات أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال إذ يعتمد عليها في تحديد القيمة المتوقعة لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية بعضها ببعض(جربوع : 2002: 60). أن الإجراءات التحليلية تمكن المدقق الخارجي من إجراء مقارنات بين البيانات الحالية و البيانات السابقة، بناءاً على ذلك فأن أي تغيير في حساب معين سواء كان كبيراً أو قليلاً يكون مثيراً للانتباه مما يتطلب من المدقق إعادة النظر في ذلك الحساب، من خلال التدقيق اكثر مع توسيع حجم العينة، وحسب النتيجة التي يتوصل إليها المدقق الخارجي من التدقيق في ذلك الحساب. اذا كانت حقيقة التغير فيه ناتجة عن غش أو اختلاس يجب أن يكون واضحاً ذلك في تقريره النهائي المقدم لمستخدمي التقارير المالية مما يعزز ذلك الثقة بين المجتمع المالي والمحاسبين القانونين(أبوسنيدة، 2015: 52).

3. دور الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة في تقليص فجوة التوقعات

استخدام أدوات المجموعة السابقة في الإجراءات التحليلية يعتمد على التقدير الشخصي للمدقق، وافتقارها إلى أساس منهجي دقيق على مدى معقولية الأرصدة موضع التدقيق، فظهر الحاجة إلى استخدام أساليب موضوعية بحيث يتمكن المدقق من خلال استخدامها التنبؤ بقيمة تقترب إلى حد كبير من الواقع. لذلك اتجه المدققون إلى استخدام بعض الأساليب الإحصائية في تنبؤ بقيمة الأرصدة موضع التدقيق(سهام و صابر، 2013: 8). فأن هذه المؤشرات و الدلالات الاحصائية تكون دقيقة ومحددة، وتفرق بين أنواع الأخطاء المكتشفة سواء كان تلاعب او غش أو أخطاء أو سهو، كما تسمح الأساليب الاحصائية بالتركيز على الأخطاء المشكوك فيها لكي يتم معالجتها بالشكل الصحيح وهذا كله يكون واضحاً في تقرير مدقق الخارجي النهائي مما يعزز ذلك ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير مدقق مما يساعد في تضييق فجوة التوقعات(أبوسنيدة، 2015: 50).

مما سبق يتضح إن الإجراءات التحليلية (الوصفية، الكمية البسيطة، والكمية المتقدمة) لها دوراً مهماً للمدقق الخارجي وأن استخدامها ضروري ويساعده في حل العديد من المشكلات، وأيضاً تعد إجراءات التدقيق التحليلية مهمة لمستخدمي التقارير المالية، حيث إنها تساعدهم في فهم القوائم و التقارير المالية بشكل أكثر وضوحاً وأكثر تفصيلاً، لذلك يمكن القول بأن استخدام إجراءات

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

التدقيق التحليلية يقرب وجهات النظر و التوقعات بين المدقق و مستخدمي التقارير المالية ، مما يساعد ذلك في تقليص الفجوة الموجودة بين المدقق الخارجي ومستخدمي التقارير رالمالية والتي هي تسمى "فجوة التوقعات " في التدقيق(الباز، 2015: 90).
وترى الباحثة ان من الطرق تقليص فجوة التوقعات في التدقيق بين المدقق و مستخدمي التقارير المالية هي تحسين التقارير، لأن يقوم المدقق بأبداء رأء الفني المحايد على القوائم المالية و الشركة في تقريره، فأذا كانت التقرير المدقق تم اعدادها حسب المعايير التدقيق الدولية، وكانت واضحة و ركز على المتطلبات مستخدمي التقارير المالية، فهذا يساهم في تقليص الفجوة في التدقيق. وكذلك يجب أن يكون هناك تأكد على تطبيق الإجراءات التحليلية في التدقيق من قبل المدقق لحل كثير من مشاكل موجودة في المهنة و من بينهم فجوة التوقعات كالأحد من مشاكل معاصرة في مهنة التدقيق.

المبحث الثالث/ الجانب العملي

أولاً: وصف مجتمع وعينة البحث: يتكون مجتمع البحث من مجموعتين هما: مدققين الخارجيين المجازين والذين يمارسون مهنة تدقيق الحسابات في اقليم كوردستان العراق، والاكاديميين المختصيين بالمحاسبة والتدقيق العاملين في مؤسسات وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في اقليم كوردستان(جامعات حكومية وأهلية ومعاهد) الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه، و وزعت الباحثة (150) استمارة على الفئتين(75) لكل فئة بطريقة عشوائية. وقد تم استرداد (61) استمارة من الفئة الأولى و(68) من الفئة الثانية وكانت صالحة للتحليل. وبالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي باستخدام البرنامج(spss).

ويبين الجدول(1) التوزيع الجغرافي لمجتمع البحث.

الجدول (1) عدد المدققين الخارجيين و الأكاديميين في أقليم كوردستان حسب العينة

ت	المحافظة	المدققين الخارجين	النسبة	عدد الأكاديميين	النسبة
1	أربيل	59	%78.7	32	%42.7
2	سليمانية	13	%17.3	27	% 36
3	دهوك	3	% 4	16	% 21.3
	المجموع	75	%100	75	%100

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS)

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

إن أساليب التحليل الاحصائي تختلف باختلاف الهدف من إجرائها ودرجة تعقيدها، ومن أجل الوصول الى مؤشرات معتمدة، تدعم أهداف وفرضيات البحث، وبناءاً على ذلك قامت الباحثة باستشارة متخصصين في الجوانب الاحصائية، لمعالجة البيانات لغرض اختبار أنموذج البحث وفرضياتها. وتم إستخدام الادوات الاحصائية الآتية:

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

1. استخدام مقياس ليكارت الخماسي(Liekert) في قياس الاجابات عن فقرات الاستبانة وتنحصر الاجابات المستخدمة بالآتي:

الجدول(2) مقياس الإجابة عن فقرات الاستبانة

التصنيف	لاأتفق تماما	لاأتفق	اتفق الى حد ما	أتفق	أتفق تماماً
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS)

2. اختبار مصداقية البيانات: تم تحليل مدى توافر الثبات الداخلي(المصداقية في استبانة الدراسة الذي يبين قوة الترابط او التماسك بين فقرات الاستبانة. وكانت وفقاً للجدول رقم (3).
3. النسب المئوية والتكرارات:تستخدم النسب المئوية والتكرارات لوصف عينة البحث ولمعرفة تكرار فئات متغير ما.
4. الوسط الحسابي: وهو المقياس الاوسع استخداما، لأنه يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة، ويتم استخدام الوسط الحسابي لإجابات عينة البحث عن الاستبانة.
5. الانحراف المعياري: هذا المقياس من مقاييس التشتت، ويستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات أفراد عينة البحث حول وسطها الحسابي، فكلما كان الانحراف المعياري قليلا كلما دل ذلك على أن هناك اتفاقا بين أفراد العينة على فقرة معينة.

الجدول (3) اختبار مصداقية اداة البحث

المتغيرات		عدد العبارات	الثبات/معامل الفا كرونباخ	الصدق
المتغير الاول	الإجراءات التحليلية	14	0.81	0.90
المتغير الثاني	تقليص فجوة التوقعات	13	0.77	0.88
المجموع		27	0.87	0.93

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي (SPSS)

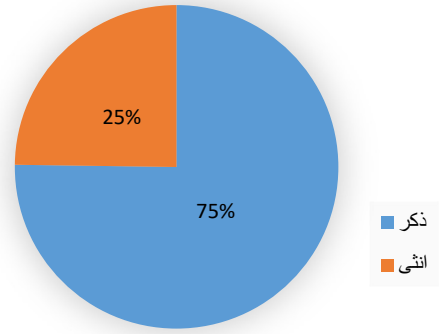
ويتضح من الجدول (3) توفر الثبات و الصدق في اداة البحث، والذي بلغ و لجميع اسئلة الاستبانة بنسبة حوالي (87% و93%) على التوالي، و لجميع اسئلة متغير الاول **(الإجراءات التحليلية)** بنسبة حوالي(81% و 90%) على التوالي، وايضا لجميع اسئلة متغير الثاني **(تقليص فجوة التوقعات)** بنسبة حوالي (77% و88%) على التوالي، مما يعني ان الاداة تتصف بقيمة ثبات وصدق عالية جدا بمجموعها وهي كذلك في تفاصيلها وكما مبين في الجدول المذكور، ويلاحظ من الجدول(3)أن قيم معامل كرونباخ الفا قد تراوحت بين (0.81 – 87.0) وهي قيم مقبولة إحصائيا في البحوث الإدارية والمحاسبية لان قيمتها اكبر من (0.70) .

ثالثا: تحليل المتغيرات الديموغرافية:

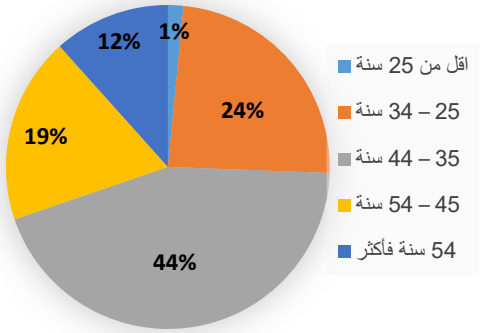
1. **الجنس:** يشير الشكل(1) الى أن (75%)من أفراد عينة،هم من الذكور، بينما نسبة الإناث هي(25%)، وهذا يدل على أن قلة إقبال المرأة على عمل في مجال التدقيق.
2. **العمر:** يوضح الشكل(2)إن(25%)من عينة البحث تقل اعمارهم من**35**سنة، في حين أن(99%)من أفراد العينة تزيد اعمارهم على سن**25**سنة، الأمر الذي يعني أن عينة البحث لديها المقدرة بصورة أكبر على تفهم مشكلة البحث.

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

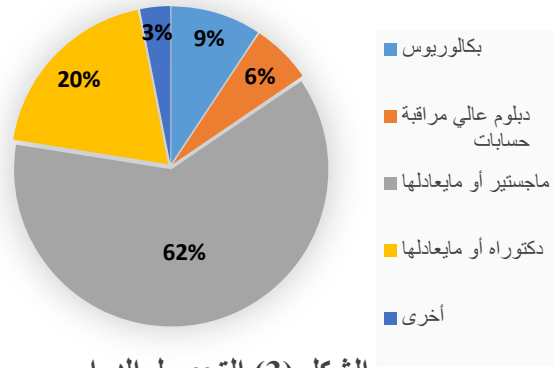
3. **التحصيل الدراسي:** يشير الشكل(3)الى أن(97%)من أفراد العينة هم من حملة الشهادة الجامعية، مما يدل على أن غالبية يتمتعون بمستوى مناسب من التأهيل العلمي للإجابة عن أسئلة الاستبانة.
4. **التخصص العلمي:** يوضح الشكل(4)الى أن (78%)متخصصون في المحاسبة و التدقيق و المالية، وبذلك يفترض أنهم على قدر مناسب من التعليم في علم التدقيق.
5. **عدد السنوات الخبرة:** يبين الشكل(5) أن معظم أفراد العينة تقع خبرتهم ضمن الفئة(5 الى10 سنوات)، كما أن (86%)من أفراد العينة خبرتهم العملية اكثر من5سنوات، الأمر الذي قد يعني أنهم يمتلكون خبرة كافية لفهم طبيعة المهام الموكلة اليهم فيما يتعلق بإجابة بنود الاستبانة.
6. **مجال العمل:** يلاحظ من الشكل(6)أن الأكاديميين والمدققين الخارجين يشكلون نسبة(53%)، (47%)على التوالي.
7. الشهادات المهنية: يشير الشكل(7)الى ان نسبة(44%)من افراد العينة الحاصلين على شهادات مهنية، وهذا يؤكد على أهمية تلازم الخبرة العلمية والمهنية مع الكفاءة العلمية.
8. **مشاركة في الدورات:** يوضح الشكل(8)ان نسبة(94%)من افراد العينة البحث التحقوا بدورات، فهذا يعني أن هذا النسبة يتمتعون بخبرة جيدة من خلال استفادتهم من الدورات.



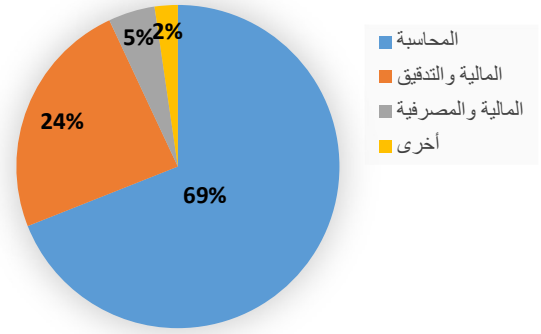
الشكل (1) الجنس



الشكل (2) العمر



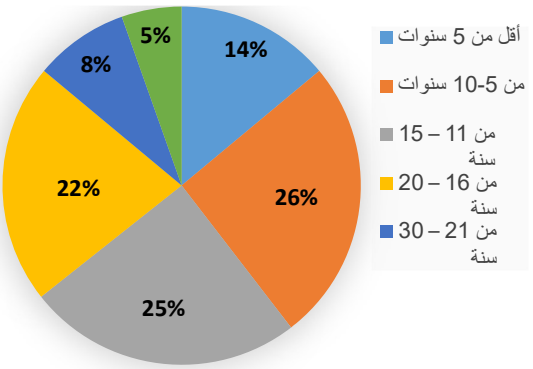
الشكل (3) التحصيل الدراسي



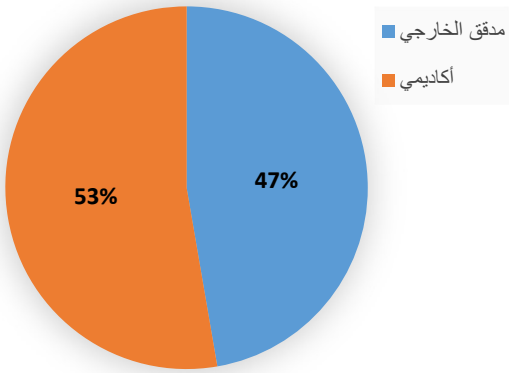
الشكل (4) التخصص العلمي

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

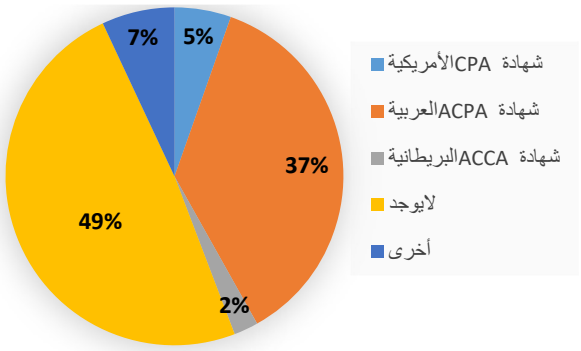
المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)



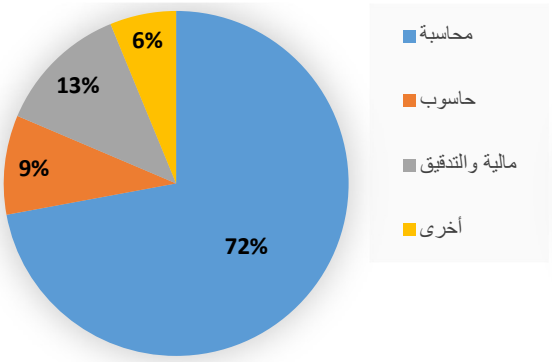
الشكل (5) عدد سنوات الخبرة



الشكل (6) مجال العمل



الشكل (7) الشهادات المهنية



الشكل(8) مشاركة في الدورات

رابعاً: تحليل نتائج البيانات و اختبار الفرضيات

خصص هذا الجزء لعرض نتائج تحليل البيانات، وذلك من خلال تحليل آراء عينة البحث و الإجابات عن الأسئلة وعرض أبرز نتائج الاستبانة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات البحث، لذا تم استخدام الوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الاختلاف والأهمية النسبية وتحليل فقرات الإستبانة وحسن المطابقة في البحث من خلال تحديد فئة الاستجابة التي تركزت نحوها استجابات عينة البحث في كل فقرة من فقرات المقياس .

ويتم تفسير الاستجابات في ضوء الأهمية النسبية بحيث تكون الفقرة إيجابية أي بمعنى " أن أفراد العينة يوافقون على محتواها " إذا كان مستوى الدلالة (القيمة الإحتمالية) أقل من "0.05"، والوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي الذي يساوي 3، وتكون الفقرات سلبية بمعنى " أن أفراد العينة لايوافقون على محتواها " إذا كان مستوى الدلالة اكبر من "0.05" والأهمية النسبية أقل من "60%"، والوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي الذي يساوي 3 ، وتكون آراء العينة في الفقرة اتفق الى حد ما إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من "0.05"، وهذا يطبق على فقرات الإستبانة جميعها، وكذلك تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة للوصول إلى نتائج البحث وعرضها.

1. **عرض نتائج البيانات**

أ. **عرض النتائج المتعلقة بالفقرات الخاصة بالإجراءات التحليلية:**

الجدول (4)الأوساط الحسابية والنحرافات المعيارية و معامل الاختلاف لفقرات متغير الإجراءات التحليلية

الفقرة	لا أتفق تماما	لا أتفق	اتفق الى حد ما	أتفق	أتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
	%	%	%	%	%				
X1.1	0.00	1.00	7.00	76.00	45.00	4.28	0.60	13.95	85.58
	0.0	0.8	5.4	58.9	34.9				
X1.2	0.00	3.00	12.00	72.00	42.00	4.19	0.69	16.50	83.72
	0.0	2.3	9.3	55.8	32.6				
X1.3	0.00	4.00	25.00	49.00	51.00	4.14	0.83	20.12	82.79
	0.0	3.1	19.4	38.0	39.5				
X1.4	0.00	3.00	7.00	54.00	65.00	4.40	0.70	15.88	88.06
	0.0	2.3	5.4	41.9	50.4				
X1.5	0.00	5.00	12.00	70.00	42.00	4.16	0.74	17.84	83.10
	0.0	3.9	9.3	54.3	32.6				
X1.6	0.00	2.00	29.00	68.00	30.00	3.98	0.72	18.11	79.53
	0.0	1.6	22.5	52.7	23.3				
X1.7	1.00	1.00	28.00	58.00	41.00	4.06	0.79	19.57	81.24
	0.8	0.8	21.7	45.0	31.8				
X1.8	1.00	12.00	40.00	55.00	21.00	3.64	0.89	24.36	72.87
	0.8	9.3	31.0	42.6	16.3				
X1.9	0.00	11.00	32.00	63.00	23.00	3.76	0.84	22.41	75.19
	0.0	8.5	24.8	48.8	17.8				
X1.10	0.00	3.00	22.00	80.00	24.00	3.97	0.67	16.88	79.38
	0.0	2.3	17.1	62.0	18.6				
X1.11	0.00	5.00	25.00	67.00	32.00	3.98	0.77	19.42	79.53

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

				24.8	51.9	19.4	3.9	0.0	
75.35	20.77	0.78	3.77	21.00	64.00	37.00	7.00	0.00	X1.12
				16.3	49.6	28.7	5.4	0.0	
78.14	18.97	0.74	3.91	24.00	75.00	24.00	6.00	0.00	X1.13
				18.6	58.1	18.6	4.7	0.0	
74.26	23.04	0.86	3.71	19.00	66.00	35.00	6.00	3.00	X1.14
				14.7	51.2	27.1	4.7	2.3	
79.91	**10.26**	**0.41**	**4.00**	**480.0**	**917.0**	**335.0**	**69.0**	**5.0**	**مجموع**
				26.6	**50.8**	**18.5**	**3.8**	**0.3**	

يتضح من الجدول (4)، خاص بالأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و معامل الاختلاف لكل الفقرات المتعلقة بمتغير **الإجراءات التحليلية**، أن نسبة الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغ (4.00) والانحراف المعياري (0.41) ومعامل الاختلاف (10.26%) والأهمية النسبية (79.91%)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو(أتفق). وتبين أن الوسط الحسابي على المستوى العام في هذا المتغير اكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس(3)، وهذا يدل على اتفاق أفراد العينة البحث على أن **متطلبات إجراءات التدقيق التحليلية** له أهمية كبيرة، وإذ بلغت الإجابة عند مستوى (اتفق واتفق تماما) نسبة (77.4%) وفقاً لوجهة نظرهم. كما أن نسبة (18.5%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (4.1%) عند مستوى (لااتفق ولااتفق تماما). أما بالنسبة لكل سؤال على حدة ضمن هذا المتغير يمكن تلخيص شرحه في الآتي: بالنسبة للفقرة (X1.4) يظهر اعلى نسبة للوسط الحسابي إذ بلغ (4.40) وانه اكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس (3) وهذا يعني ان هناك أتفاق عليها، أما بالنسبة للأنحراف المعياري بلغ (0.70) ومعامل الاختلاف (15.88%) والأهمية نسبية لهذه الفقرة يساوي (86.29%)، وأشارت هذه الفقرة الى أن نسبة (92.3%) عند مستوى (أتفق وأتفق تماما) من إستجابات أفراد عينة البحث، وكما أن نسبة (5.4%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك.، وأن نسبة (2.1%) عند مستوى (لااتفق ولااتفق تماما). وأيضاً بالنسبة للفقرة (X1.8) وهي ادنى نسبة للوسط الحسابي إذ بلغت (3.64)، وهذا يعني موافقة أفراد العينة البحث واكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس (3)، ونسبة الأنحراف المعياري بلغت(0.89) ومعامل الاختلاف (24.36%) والأهمية النسبية لهذه الفقرة يساوي (72.87%)، وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (58.9%) عند مستوى (أتفق وأتفق تماما)، ونسبة (31%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، كما ان نسبة (10.1) عند مستوى (لا أتفق و لا أتفق تماما). وهكذا بالنسبة للفقرات الاخرى بنفس ترتيب الفقرتين السابقتين في ضوء اعلى نسبة للوسط الحسابي الى اقل نسبة وكذلك الحالبالنسبة للإنحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

ب. عرض النتائج المتعلقة بالفقرات الخاصة بالإجراءات التحليلية تقليص فجوة التوقعات:

الجدول (5): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و معامل الاختلاف لفقرات متغير تقليص فجوة التوقعات

المحور	لا أتفق تماما	لا أتفق	اتفق الى حد ما	أتفق	أتفق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد				
	%	%	%	%	%				
X2.1	3.00	10.00	31.00	62.00	23.00	3.71	0.93	24.91	74.26
	2.3	7.8	24.0	48.1	17.8				
X2.2	1.00	2.00	13.00	54.00	59.00	4.30	0.77	17.98	86.05
	0.8	1.6	10.1	41.9	45.7				
X2.3	0.00	3.00	20.00	40.00	66.00	4.31	0.81	18.90	86.20
	0.0	2.3	15.5	31.0	51.2				
X2.4	10.00	32.00	35.00	37.00	15.00	3.12	1.14	36.54	62.33
	7.8	24.8	27.1	28.7	11.6				
X2.5	1.00	3.00	18.00	70.00	37.00	4.08	0.76	18.73	81.55
	0.8	2.3	14.0	54.3	28.7				
X2.6	1.00	5.00	21.00	62.00	40.00	4.05	0.83	20.61	80.93
	0.8	3.9	16.3	48.1	31.0				
X2.7	2.00	2.00	14.00	38.00	73.00	4.38	0.86	19.53	87.60
	1.6	1.6	710.	29.5	56.6				
X2.8	1.00	12.00	18.00	56.00	42.00	3.98	0.95	23.94	79.53
	0.8	9.3	14.0	43.4	32.6				
X2.9	0.00	1.00	34.00	69.00	25.00	3.91	0.69	17.72	78.29
	0.0	0.8	26.4	53.5	19.4				
X2.10	0.00	4.00	19.00	63.00	43.00	4.12	0.77	18.61	82.48
	0.0	3.1	14.7	48.8	33.3				
X2.11	6.00	4.00	22.00	66.00	31.00	3.87	0.97	25.01	77.36
	4.7	3.1	17.1	51.2	24.0				

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

78.29	21.34	0.84	3.91	32.00	61.00	30.00	5.00	1.00	X2.12
				24.8	47.3	23.3	3.9	0.8	
83.26	19.57	0.81	4.16	47.00	62.00	16.00	2.00	2.00	X2.13
				36.4	48.1	12.4	1.6	1.6	
79.86	**11.27**	**0.45**	**3.99**	**533.0**	**740.0**	**291.0**	**85.0**	**28.0**	**مجموع**
				31.8	**44.1**	**17.4**	**5.1**	**61.**	

يتضح من الجدول (5)خاص بالأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و معامل الاختلاف لكل الفقرات المتعلقة بمتغير **فجوة التوقعات في التدقيق**، أن نسبة الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغت (3.99) والانحراف المعياري بلغ (0.45) ومعامل الاختلاف (11.27%) والأهمية النسبية (79.86%)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو(أتفق). وتبين أن الوسط الحسابي على المستوى العام في هذا المتغير اكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس (3)، وهذا يدل على اتفاق أفراد العينة البحث على أن **فجوة التوقعات في التدقيق** لها أهمية كبيرة، والنسبة (75.9%) كانت عند مستوى (اتفق واتفق تماما)، وفقاً لوجهة نظرهم، وكما أن نسبة (17.4%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (6.7%) عند مستوى (لااتفق ولااتفق تماما). أما بالنسبة لكل السؤال على حدة ضمن هذا المتغير يمكن تلخيص شرحه في الآتي: اظهرت الفقرة (X2.7) اعلى نسبة للوسط الحسابي اذ بلغت (4.38) ويعد هذا اكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس (3) وهذا يعني أن هناك على الفقرة، أما بالنسبة للأنحراف المعياري فقد بلغت (0.86) ومعامل الاختلاف (19.53%) والأهمية النسبية لهذه الفقرة يساوي (87.60%)، وأشارت هذه الفقرة الى أن نسبة (86.1%) عند مستوى (أتفق وأتفق تماما) من إجابات أفراد عينة البحث. كما أن نسبة (10.7%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وأن نسبة (3.2%) عند مستوى (لااتفق ولااتفق تماما). وأيضاً بالنسبة للفقرة (X2.4) وهي ادنى نسبة للوسط الحسابي اذ بلغت (3.12)، وهذا يعني اتفاق بين أفراد عينة البحث وهذه النسبة اكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس (3)، ونسبة الأنحراف المعياري بلغت (1.14) ومعامل الاختلاف (36.54%) واهمية نسبية لهذه الفقرة هي (62.33%)، وأشارت هذه الفقرة إلى أن نسبة (40.3%) عند مستوى (أتفق وأتفق تماما)، وان نسبة (27.1%) من أفراد عينة البحث غير متأكدين من ذلك، وكما ان نسبة (32.6) عند مستوى (لا أتفق و لا أتفق تماما). وهكذا للفقرات الاخرى بنفس الترتيب الفقرتين السابقتين في ضوء اعلى نسبة للوسط الحسابي الى اقل نسبة وهكذا الحال بالنسبة للإنحراف المعياري ومعامل الاختلاف.

2. **اختبار فرضيات البحث:**

أ. **الفرضية الاولى :** بناءً على ماتقدم من نتائج تحليل الارتباط التي اظهرت وجود ارتباط معنوي بين متغيرات البحث، وكانت النتائج كما يلي:

الجدول (6) نتائج الارتباط بين الإجراءات التحليلية وفجوة التوقعات

المتغيرات		تقليص فجوة التوقعات
الإجراءات التحليلية	مقدار العلاقة	694.
	مستوى المعنوية	.000

يتضح من الجدول (6)، مقدار العلاقة او الارتباط بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، في اقليم كوردستان العراق، ومستوى المعنوية المتعلقة بهذا الاختبار، نلاحظ ان مقدار العلاقة بين المتغيرين يساوي (0.694) بمستوى معنوي (0.000) وهو اقل من الدلالة الاحصائية الذي تم اعتماده لغرض هذه الدراسة وهو (0.05)، لذلك نرفض فرضية العدم (H_0) والتي تنص على "لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإجراءات التحليلية وفجوة التوقعات في بيئة التدقيق" في اقليم

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:195-215
المجلد (4) – العدد(2) , كانون الأول 2020
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

كوردستان العراق، ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص على " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإجراءات التحليلية وتقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق" في اقليم كوردستان العراق.

ب. **الفرضية الثانية:** بناءً على ماتقدم من نتائج تحليل الانحدار والتي اكدت على وجود تأثير معنوي لمتغير (الإجراءات التحليلية) على متغير فجوة التوقعات في بيئة التدقيق كما مبين في النتائج ادناه.

جدول (7) تاثير الإجراءات التحليلية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق.

المتغير	R^2	اختبارt		اختبارF		Beta معلمة
		المحتسبة	مستوى المعنوي	المحتسبة	مستوى المعنوي	
الإجراءات التحليلية	48%	10.87	0.000	118.24	0.000	0.694

تشير نتائج التحليل في الجدول (7) الخاص بتحليل أنموذج التأثيرية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، وكما يشير الجدول (7) الى وجود تاثير معنوى للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، واظهرت نتائج التحليل الاحصائي الى وجود تأثير ذو دلالة احصائية لإجراءات التحليلية على فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، بمعامل تحديد (R^2) قدره (0.48)، وتؤكد معنوية هذا التاثير بقيمة F المحسوبة والتي بلغت (118.24)، وبمستوى المعنوي (P-value) يساوي (0.000) وهو اصغر من قيمة الدلالة الاحصائية المقبولة (0.05)، وهذا يعني ان هناك تأثير للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق. ويستخدم اختبار t لتقيم معنوية هذا التأثير، نلاحظ ان قيمة اختبار (t) معنوي المحتسبة للإجراءات التحليلية يساوي (10.87)، وهذا يعني وجود تاثير معنوي للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق، بلغت درجة هذا التأثير (0.694)؛ إذ أنه كلما زادت الإجراءات التحليلية بما نسبته مئة في المئة زادت فجوة التوقعات في بيئة التدقيق بمقدار(69%). لذلك نرفض فرضية العدم (H_0) والتي تنص على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية و تقليص فجوة التوقعات في التدقيق." ونقبل الفرضية البديلة (H_1) والتي تنص على " لايوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية و تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق" في اقليم كوردستان العراق، وبهذا نرفض الفرضية الثانية .

المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

في ضوء ما تقدم، يمكن تحديد أهم الاستنتاجات التي توصل إليها البحث وهي كالآتي:

1. هناك تأثيرُ واضحٌ لتطبيق و استخدام الإجراءات التحليلية بجميع أنواعها(غير الكمية، الكمية البسيطة ،الكمية المتقدمة)على تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/ العراق.
2. إنّ استخدام المدقق للإجراءات التحليلية يؤدي الى زيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية في إقليم كوردستان/العراق.
3. إنّ استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق(التخطيط و الفحص أو مرحلة اختبارات و مرحلة الانتهاء) تسهّل عملية التدقيق و تقلص فجوة التوقعات بين المدققين و مستخدمي التقارير المالية في بيئة التدقيق في إقليم كوردستان/العراق.
4. أظهر الجانب العملي للبحث أنّ هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات التحليلية و تقليص فجوة التوقعات، و بلغ معامل الارتباط بينهما(0.694).
5. أظهر الجانب العملي للبحث أنّ هناك تأثيراً قوياً ذو دلالة إحصائية للإجراءات التحليلية على تقليص فجوة التوقعات، وبمعامل التحديد (R^2) بلغ(0.48).
6. هناك عدة أسباب تؤدي الى حدوث فجوة التوقعات في التدقيق: منها يتعلق بالمدققين الخارجيين نفسهم ومنها مايتعلق بمستخدمي القوائم المالية.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

ثانياً: التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها نوصى بالآتي:

1. ضرورة إيلاء الإجراءات التحليلية اهتماماً أكثر و تطبيقها من قبل المدققين لزيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في إقليم كوردستان/العراق.
2. العمل على توعية مستخدمي التقارير المالية لتقليص فجوة التوقعات في إقليم كوردستان/ العراق.
3. التعليم و التدريب المستمر للمدققين الخارجيين في إقليم كوردستان/ العراق بحيث يكونوا على قدرٍ عالٍ من الكفاءة والخبرة في مجال الإجراءات التحليلية والالمام بالاساليب الإحصائية.
4. ضرورة وضع مجموعة من المعايير التدقيقية بما ينسجم مع واقع بيئة إقليم كوردستان /العراق.
5. تعزيز وسائل الاتصال بين المدققين والاطراف المستفيدة من خدماته خلال تحسين الصياغة المستخدمة في تقرير المدقق.

البحوث المستقبلية المقترحة

لقد افرز البحث الحالي ضرورة تبني دراسات آخرى مستقبلية مكملة في نفس المجال نذكر منها الآتي:

1. مدى مساهمة تطبيق إجراءات التدقيق التحليلية لحل المشاكل المعاصرة.
2. دور جودة التدقيق في الحد من فجوة التوقعات في بيئة التدقيق في اقليم كوردستان/العراق.

المراجع والمصادر

ثبت المراجع: القرآن الكريم.

أولاً: المصادر العربية

أ. الرسائل و الاطاريح:

1. أبوشرخ، محمد أكرم، 2012، أثر استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الأداء و اكتشاف الانحرافات دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة/ رسالة ماجستير، كلية التجارية، جامعة الإسلامية بغزة - غزة – فلسطين

2. أبو سنيدة، نادية المجيد، 2015، دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة/ رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

3. أحمد، محمد فرج يس محمد، 2017، دور حوكمة المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة(دراسة ميدانية)/ رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، جمهورية السودان.

4. إيمان، عميرش، 2017، مدى استخدام افجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي (دراسة مقارنة بين كل من الجزائر و فرنسا)/ أطروحة دكتوراه، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة فرحات عباس– سطيف01-، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

5. الباز، علاء جواد، 2015، مدى مساهمة الإجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية(دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة/ رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

6. البرزنجي، عزيز إبراهيم عزيز أحمد، 2009، الإجراءات التحليلية ودورها في إكتشاف الاخطاء الجوهرية(بحث تطبيقي في شركة نفط الشمال: شركة العامة)، رسالة مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة بغداد ، العراق

7. برير، أحمد، 2014، جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات(حالة الجزائر)/ رسالة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي-ورقلة، ورقلة ، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

8. ترزي، المنتصر بالله سهيل نقولا، 2013، اثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم(700) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على فجوة التوقعات(دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية و الأكاديميين في قطاع غزة- فلسطين)/ رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الأسلامية- غزة، غزة، فلسطين.

9. حسين، فدوى ميرغني عثمان، 2017، أثر إستخدام المراجعة التحليلية في تقليل مخاطر قرارات الإئتمان المصرفي(دراسة ميدانية على مصرف المزارع التجاري)/ رسالة ماجستير، جامعة النيلين ، الخرطوم ، السودان.

10. حمودة، مازن عوني، 2014، مدى تأثير تبني إستراتيجية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات(دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة)/ رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الأسلامية- غزة، غزة، فلسطين.

11. السبعة، علياء عادل عنتر، 2016، أثر الممارسات الاحتيالية في المحاسبة على فجوة التوقعات في المراجعة(دراسة ميدانية)/ رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.

12. سهام ، كردودي، 2015 ، دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات (دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة)، أطروحة دكتوراه ، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

13. شمالي، محمد جهاد، 2013، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدقق الحسابات في قطاع غزة(دراسة استقطائية لمراجعين الحسابات في قطاع غزة)/ رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين.

14. صولي، ليندة، 2014، أثر جودة المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية(دراسة ميدانية)/ رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

15. عبدالله، منى عوض آدم. (2017). أثر الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية على فجوة التوقعات في المراجعة (دراسة ميدانية على بنك فيصل الاسلامي)/ كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنلوجيا، الخرطوم ، جمهورية السودان.

16. فرحان، سامي علوان، 2011، فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات و مستخدمي التقارير المالية(بحث تطبيقي في مكاتب مراقبي الحسابات و مستخدمي التقارير المالية)/ المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، بغداد، العراق.

17. القضاء، محمد عبدالرحمن، 2013، فجوة التوقعات وسبل من وجهة نظر المدققين الخارجيين و وحدات الإستثمار في البنوك التجارية الأردنية(دراسة ميدانية)/ رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن.

18. مطر، اسماعيل محمد، 2015، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المدققين الداخلين في المصارف العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.

19. المطيري، محمد عايش عيد،2011، مدى التزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات الحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (520)/ رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، مدينة الكويت، الكويت.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9

البحوث المنشورة في الدوريات والمؤتمرات العلمية :

20. جبار، ناظم شعلان، 2011، مدى استخدام افجراءات التحليلية في التدقيق و دورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الاقتصادية- المحور المحاسبي، العدد 2، ج13، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، العراق.

21. جربوع، يوسف محمود، 2004، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مراجعي الحسابات القانونيين و طرق معالجة تضييق هذه الفجوة/ مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، العدد2، ج 12 ، ص367-389، يونيو 2004، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.

22. الدوري، د.عمر علي كامل، 2010، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقيع/ مجلة المنصور، العدد 14 خاص (الجزء الاول)2010، كلية المنصور الجامعة، بغداد، العراق.

23. السامرائي، د. عمار عصام عبدالرحمن، 2018، دور تقارير مراقبي الحسابات في تضييق فجوة التوقعات/ Rearch Gate، جامعة بغداد، العراق.

24. سقا، عمرو، 2013، مدى مساهمة الإجراءات التحليلة في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة أكبيطرة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، العدد2، ج29، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.

25. **سهام**، كردوي و صابر، عباسي، **2013**، تقييم فعالية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المحاسبي دراسة تطبيقية في المؤسسة الاقتصادية -جيجل الكاتمية للفلين، لاملتقي الدولي الاول : الطرق و الأدوات الكمية المطبقة في لاتسيير، يومي 19-20 نوفمبر 2013، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

26. الصبوح، محمد مروان، 2015، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات التدقيق(دراسة ميدانية في سورية)/ رسالة ماجستير، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد، جامعة الدمشق، الجمهورية العربية السورية.

27. العبيدي، د. صبيحة برزان. (2018). العوامل التي تؤدي إلى حدوث فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وأداء المدققين الخارجيين وطرق تضييق تلك الفجوة/ Research Gate، اذار-2018، الكلية التقنية الإدارية، بغداد، العراق.

28. عراب، محمد خير، 2015، دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية(دراسة تطبيقية)/ رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية.

29. قريط، عصام، 2009، مدى استخدام إجراءات المراجعة التحلية في الجمهورية العربية السورية، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، ج25، العدد 1، جامعة دمشق،الجمهورية العربية السورية.

30. محمد، خليل، حسين، سارة محمد برمه، عبدالرحمن عادل، 2016، دور المراجعة التحليلية في تحسين جودة تقارير المراجعة الخارجية(دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي و مكاتب المراجعيين الخارجيين بالسودان)/ مجلة العلوم الاقتصادية، لاعدد2،ج 17، جامعة السودان للعلوم و التكنلوجيا، جامعة النيلين، جمهورية السودان.

31. مرهج، باسم محمد، 2018، العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات(دراسة استطلاعية لآراء عينه من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي)/ مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 4، ج8، كلية الآداب، جامعة المثنى، العراق.

32. ياسين، سمير طه، 2011، فجوة التوقعات و دور رقابة جودة أعمال التدقيق في تضييقها (دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين في محافظة نينوى)/ البحوث الادارية، المؤتمر العلمي الثاني عشر في بغداد 2011، المعهد التقني نينوى، العراق.

ج.الكتب

1. ارينزولوبك ، الفين و جيمس ، 2005، **المراجعة مدخل متكامل**. دار المريخ للنشروالتوزيع،الجزء الأول،الرياض،المملكة العربية السعودية.د.محمد محمد عبدالقادر الدسيطي و د.أحمد حامد حجاج.
2. ابن منظور المتوفي (711)هـ ، لسان العرب ، تقديم عبد الله العلايلي ، اعداد وتصنيف ، يوسف الخياط ، دار لسان العرب ، د – ت ، بيروت .
3. بن زكريا ، ابو الحسن احمد بن فارس، " معجم اللغة العربية " ، تحقيق عبد السلام محمد هارون ، المجلد الرابع ، دار الفكر ، بيروت ، لبنان .

ثانياً: المصادر باللغة الاجنبية

1. Jezovita, Ana. Tusek, Boris. Zager, Lajos. (2018), "The State Analytical Procedures in the Internal Auditing as A Corporate Governance Mecganism". Research Gate December 2018, DOI: 10.30924/mjcmi/2018.23.2.15, Journal of Contemporary Management Issues. Vol. 23, No.2, pp. 15-46, 2018.

2. Matrood, Adnan kadhum. Abd alrazaq, Diana Naeemah. Khilkhal, Naeem Sabah. (2019). "The Impact of Applying Analytical Procedures by External Auditor in Accordance with ISA 520 on Audit performance improvement: An Exploratory Story in the Iraqi Audit Firms and Companies" Vol.23, Issue1, 2019.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/4.2.9