الجمهوريَّة العربيَّة السوريَّة
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

أثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية /520/ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

The Impact of International Standard of Audit (No.520) For Analytical Procedures in Enhancing the Basic Characteristics of Accounting Information

(Afield Study for Companies Listed on the Damascus Stock Exchange)

رسالة مُقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الباحثة:

نور الهدى عبدربه

إشراف

الأستاذ الدكتور عصام قريط

الأستاذ الدكتور في قسم المحاسبة

جامعة دمشق، كلية الاقتصاد

٢٠٢٤

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية /520/ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

إعداد الباحثة: نور الهدى عبدربه

لجنة المناقشة والحكم

د: عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً مشرفا"
د: تيسير المصري الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً
د: أنس الدين الحناوي المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق	عضواً

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

التصريح

أصرّحُ بأنّ هذه الدراسة (أثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية /520/ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية) غير مُقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قُبِلت للحصول على أي شهادة علمية.

دمشق في ١ /١٢/ ٢٠٢٤

نور الهدى عبدربه

بسم الله الرحمن الرحيم

(يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما تعملون خبير)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة، الآية رقم ١١

الـشكـر و الـتقـديـر

لا يسعني وأنا أنهي هذا العمل إلا بالتوجه بالشكر لله سبحانه وتعالى على توفيقه ونعمه.

وأتقدم بأجمل كلمات الشكر النابعة من القلب....

للمشرف الاستاذ الدكتور: عصام قريط

كما يسعدني ويشرفني ان أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء لجنة المناقشة على تشريفهم بقبول مناقشة هذا العمل نصحوني فانتصحت وأرشدوني فاهتديت فلله الحمد وجزاهم الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر لعميد كلية الاقتصاد ورئيس قسم المحاسبة على تعاونهم مع الباحثة.

والله ولـيّ الأمـر و الـتـوفـيـق

الإهداء

الحمد لله حمداً يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، الحمد لله رب العالمين دائماً وأبداً..

إلى من منحتني حباً لم تعرفهُ البشرية..، يا ورداً نشر طيبه في الأفق فأغناه...، يا طريقاً مختصراً إلى الجنة..، يا أغلى الغاليين ونور عيوني يا حبيبة قلبي وصديقة دربي..

أمي الغالية

إلى النجم الذي تلمع في السماء... يامن احتضنني بدفء زارعاً الأمل والطموح في طريقي... إلى من علمني وقادني إلى النجاح..

أبي الغالي

إلى رياحين حياتي... إلى من يزيدني إصراراً على النجاح.. أغلى البشر وأحبهم على قلبي....

إخوتي

إلى اللواتي سرت معهن الدرب خطوة بخطوة... إلى من تقاسمت معهن أحزاني وأفراحي.... لن أنساكن وستبقين دائماً وأبداً في قلبي....

(صديقاتي)

إلى كل من دعمني من قريبٍ أو بعيد وكان سنداً لي

قـائـمـة الـمصطـلـحـات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
الإجراءات التحليلية	Analytical Procedures
معايير التدقيق الدولية	International Auditing Standards
المعلومات المحاسبية	Accounting Information
الخصائص الأساسية	Basic Characteristics
الخصائص المعززة	Enhancing Characteristics
الملاءمة	Relevance
الموثوقية	Reliability
التمثيل الصادق	Faithful Representation
قابلية التنبؤ	Predictability
قابلية المقارنة	Comparability
مدقق الحسابات	Auditor
الشركات المدرجة	Listed Companies

قائمة المحتويات

مخطط البحث	١
١- المقدمة.	٢
٢ - مشكلة الدراسة.	٣
٣- نموذج الدراسة.	٤
٤- الدراسات السابقة	٥
٥- أهمية الدراسة .	١٠
٦- أهداف الدراسة.	١٠
٧- فرضيات الدراسة.	١١
٨- منهج الدراسة .	١٢
٩- أدوات الدراسة	١٣
١٠ - مجتمع وعينة الدراسة.	١٣
الفصل الأول : الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	**١٤**
١-١: المبحث الأول : المعلومات المحاسبية.	**١٥**
١-١-١: مفهوم المعلومات المحاسبية.	١٥
١-١-٢: مستخدمي المعلومات المحاسبية.	١٦
١-١-٣: البيانات والمعلومات المحاسبية والعلاقة بينهما	١٧
١ - ١-٤: أنواع المعلومات المحاسبة.	٢٠
١-١ - ٥ :أهمية المعلومات المحاسبية.	٢٢
١-٢ :المبحث الثاني : مفهوم الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وأهميتها وفق معايير المحاسبة	**٢٤**

١-٢- ١: مفهوم خصائص المعلومات المحاسبية.	٢٤
١ - ٢-٢ : أهمية خصائص المعلومات المحاسبية .	٢٥
١ - ٢-٣: أهداف خصائص المعلومات المحاسبية	٢٦
١-٢-٤: جهود المنظمات الدولية في تطوير مفهوم خصائص المعلومات.	٢٨
١-٣ : المبحث الثالث : مكونات خصائص المعلومات المحاسبية ومشكلات واسس الاعتماد عليها والعوامل المؤثرة بها .	**٣١**
١ - ٣-١: مكونات خصائص المعلومات المحاسبية.	٣١
١ - ٣-٢ :الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.	٣٢
١-٣- ٣ : الخصائص النوعية(الداعمة والمفرزة) للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	٣٦
١ - ٣-٤ :مشاكل وحدود الاعتماد على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	٣٩
الفصل الثاني : عوامل وآليات تأثير الإجراءات التحليلية في خصائص المعلومات المحاسبية	**٤٣**
٢-١: المبحث الأول : مفهوم الإجراءات التحليلية.	**٤٤**
٢-١-١ :تعريف الإجراءات التحليلية في التدقيق .	٤٤
٢-١-٢ : أهداف استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق .	٤٧
٢-١-٣: دوافع استخدام الإجراءات التحليلية .	٤٧
٢-٢ : المبحث الثاني : الإجراءات التحليلية واستخدامها في التدقيق .	**٥١**
٢-٢-١: الإجراءات التحليلية ومراحل استخدامها في عملية التدقيق .	٥١
٢ -٢-٢ : الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية.	٥٥
٢ -٢-٣: حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية .	٥٧
٢-٣ المبحث الثالث : خطوات استخدام الإجراءات التحليلية وأنواعها وأساليبها وأهميتها في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية	**٦١**
٢-٣ -١: خطوات استخدام الإجراءات التحليلية.	٦١

٢-٣-٢ :أنواع المؤشرات المستخدمة في الإجراءات التحليلية.	٦٨
٢ - ٣-٣: أساليب الإجراءات التحليلية .	٧٢
٢ -٣-٤: أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية .	٧٩
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	**٨٤**
٣-١: أداة الدراسة	٨٥
٣ - ٢ : تصميم الاستبانة	٨٥
٣-٣:اختبار ثبات الاستبانة	٨٥
٣-٣-٤: اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي :	٨٦
٣-٣ -٥ :تحليل خصائص عينة الدراسة	٨٨
٣-٣-٦: الإحصاءات الوصفية المتغيرات الدراسة	٩١
٣-٣-٧:اختبار فرضيات الدراسة	١٠١
النتائج والتوصيات	**١١٣**
قائمة المراجع	**١١٥**
استمارة استبيان	**١٢٦**

قائمة الجداول

الجدول رقم (١) نتائج اختبار Cronbach's Alpha _____ ٨٦
الجدول رقم (٢) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة _____ ٨٧
الجدول رقم (٣) نتائج اختبار Durbin Watson _____ ٨٨
الجدول رقم (٤) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة_____ ٨٨
الجدول رقم ٥) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي _____ ٩٠
الجدول رقم (٦) الأهمية النسبية للموافقات_____ ٩١
الجدول رقم (٧) نتائج قياس مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الإجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية _____ ٩٢
الجدول رقم (٨) نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية _____ ٩٥
الجدول رقم (٩) نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية _____ ٩٧
الجدول رقم (١٠) نتائج قياس أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية _____ ٩٩
الجدول رقم (١١) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى _____ ١٠١
الجدول رقم (١٢) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية_____ ١٠٢
الجدول رقم (١٣) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة _____ ١٠٣
الجدول رقم (١٤) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية _____ ١٠٤

الجدول رقم (١٥) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية _____ ١٠٥
الجدول رقم (١٦) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة _____ ١٠٦
الجدول رقم (١٧) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية _____ ١٠٦
الجدول رقم (١٨) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها _____ ١٠٨
الجدول رقم (١٩) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة _____ ١٠٨
الجدول رقم (٢٠) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها _____ ١٠٩
الجدول رقم (٢١) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية _____ ١١٠
الجدول رقم (٢٢) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة _____ ١١١
الجدول رقم (٢٣) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية _____ ١١١

قائمة الأشكال

الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة ---------- ٥
الشكل رقم (٢) العلاقة بين المدخلات والمخرجات وآلية المعالجة _____ ١٨
الشكل رقم (٣) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية _____ ٣٢
الشكل رقم (٤) الإجراءات التحليلية _____ ٤٦
الشكل رقم (٥) مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق_____ ٥٥
الشكل رقم (٦) أنواع الإجراءات التحليلية _____ ٧١
الشكل رقم (٧)تحليل خصائص العينة وفق عدد السنوات ---------- ٨٩
الشكل رقم(٨) تحليل خصائص العينة وفق الموقع الوظيفي ---------- ٩١

المستخلص

أثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية /520/ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية دراسة ميدانية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية

إعداد الباحثة: نور الهدى عبدربه

إشراف الاستاذ الدكتور: عصام قريط

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ من قبل المحاسبين القانونين في سورية، وبيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية من خلال بيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، وتعزيز خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية .

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وقد ضم مجتمع الدراسة مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية البالغ عددهم ٢٢ مكتب وشركة معتمدة خلال عام ٢٠٢٤، وقد تم الاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات حيث تم توزيعها إلكترونياً وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة والمستردة الصالحة للتحليل (٩٦) استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وجرى اختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط واختبار One sample t test

توصلت الدراسة إلى استخدام المحاسبين القانونيين في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية، ووجود أثر لاستخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، من خلال وجود أثر لاستخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية، وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها.

الكلمات المفتاحية: الإجراءات التحليلية، الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، الملائمة، الموثوقية،الخصائص الداعمة .

مخطط البحث

١- المقدمة

في ظل التغيرات المتسارعة والتحديات التي تواجهها المنشآت في الوقت الحالي ، أصبحت الحاجة ملحة لتوفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة تلبي متطلبات فئات متعددة من المستخدمين، وحتى تحقق هذه المعلومات هدفها لا بد أن تتصف بمجموعة من الخصائص المعيارية بحيث تكون هذه المعلومات صادقة ودقيقة وكاملة ومحايدة وذات قيمة تنبؤية وتأكيدية ويتم الإفصاح عنها بالتوقيت المناسب وتفيد المستخدم في تكوين وجهة نظر معينة او تأكيد معين، وهذا ما يشكل دفعا" نحو السعي لضمان سلامة المعلومات المدرجة في القوائم والتقارير بما يضمن دعم القرارات الاقتصادية ويقلل من الفجوة المعلوماتية بين مُعدّي التقارير ومستخدميها.

وتلعب المعايير الدولية للتدقيق دوراً حيوياً في تحسين هذه المعلومات، وفي إطار هذا تأتي أهمية التدقيق الخارجي الذي يعتبر أداة للحكم على عدالة المعلومات المالية و يمثل مرجعا" لثقة المستخدمين في هذه المعلومات ، ومن هنا تبرز ضرورة استخدام المدقق الخارجي لطرق وأساليب تساعده في عمله وتوفر الوقت والجهد في ظل زيادة حجم أعمال المنشآت الخاضعة للتدقيق، وتساعد المدقق في تكوين الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وصدقها وخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، وفي هذا السياق، يظهر دور معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠، الخاص بالإجراءات التحليلية، والذي يتضمن مجموعة من الأساليب التي تهدف إلى فحص العلاقات المالية وغير المالية، واكتشاف التغيرات أو الأنماط غير المعتادة. وتساعد هذه الإجراءات في تقييم البيانات بشكل فعّال، من خلال تحليل الاتجاهات، إجراء المقارنات، واستخدام النسب المالية، ما يوفر أدلة تدعم رأي المدقق وتساعده على تحديد المخاطر المحتملة.

في الختام يعد معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ أداة قوية تسهم في رفع مستوى المعلومات المحاسبية مما يعود بالنفع على جميع الأطراف المعنية، وأن توفر هذه الإجراءات يعتبر دليلاً على سلامة النتائج والقيم المالية المسجلة

ويعزز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تم الإبلاغ عنها مما يزيد ثقة المستخدمين بهذه المعلومات.

٢- مشكلة الدراسة

في عالم الأعمال المعاصر، الذي يتسم بالديناميكية والتعقيد، تمثل المعلومات المحاسبية ركيزة أساسية تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قرارات اقتصادية حيوية. ومع ذلك يواجه إنتاج معلومات محاسبية تتسم بالخصائص الأساسية التي تجعلها مفيدة وقابلة للاعتماد عليها تحديات متزايدة، وعلى رأس هذه الخصائص تأتي **الملاءمة** في توقيتها وقدرتها على التأثير في القرارات، و**الموثوقية** في تمثيلها الصادق للواقع الاقتصادي.

إن الافتقار إلى هذه الخصائص الأساسية يجعل المعلومات المحاسبية أقل قيمة لمستخدميها، وقد يؤدي إلى قرارات غير صائبة وعواقب اقتصادية وخيمة، لذا تزداد الحاجة إلى تحديد وتطبيق أدوات وإجراءات فعالة تساهم في تحسين وتعزيز هذه الخصائص الجوهرية للمعلومات المحاسبية.

وفي هذا السياق، يبرز دور التدقيق الخارجي كعملية فحص مستقلة تهدف إلى إضفاء مصداقية على القوائم المالية، ومن بين الأدوات التي يعتمد عليها المدققون في سبيل تحقيق هذا الهدف، تحتل الإجراءات التحليلية مكانة بارزة، فهذه الإجراءات لا تساعد فقط في تحديد المخاطر المحتملة والأخطاء الجوهرية، بل إن تطبيقها المنهجي والفعال يوفر دليلاً قوياً على سلامة البيانات والقيم المسجلة، ويعزز بشكل مباشر خصائص الملاءمة والموثوقية من خلال توفير نظرة معمقة وشاملة للعلاقات والاتجاهات الهامة في البيانات المالية. إن استخدام الإجراءات التحليلية يشير إلى عمق الفحص والتحقق الذي قام به المدقق، مما يزيد من ثقة المستخدمين في المعلومات المحاسبية المنشورة

وانطلاقا من ذلك فإن مشكلة الدراسة تتمحور في الأسئلة الرئيسة التالية:

١- هل يستخدم المحاسبون القانونيون في سوريا الإجراءات التحليلية في التدقيق عند قيامهم بعمليات بتدقيق البيانات المالية.

٢- ما أثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

١- ما أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية؟

٢- ما أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها؟

٣- ما أثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية ؟

٣-نموذج الدراسة

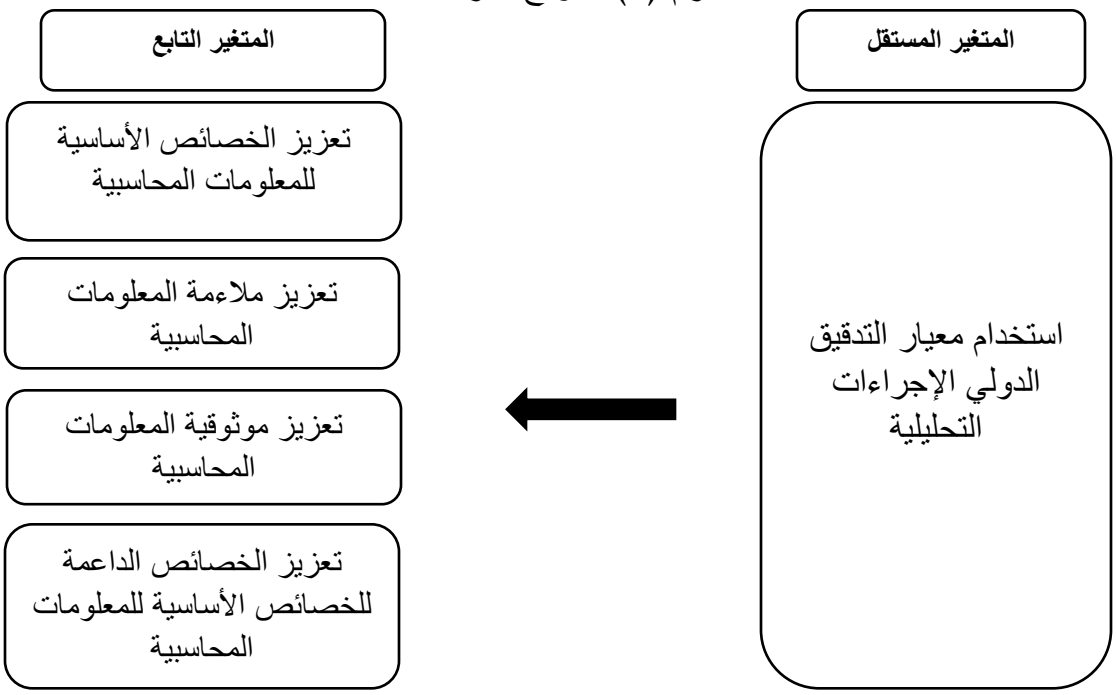
تم وضع نموذج الدراسة انطلاقا من مشكلة الدراسة وفي إطار معالجتها تم اختيار صياغتها وفق النموذج المبسط لاحتوائها على متغيرين هما:

المتغير المستقل: الإجراءات التحليلية وفق ما ورد في معيار التدقيق الدولي ٥٢٠

المتغير التابع: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

إذ أمكن تمثيل هذا النموذج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (١) أنموذج الدراسة



٤- الدراسات السابقة

أ- الدراسات باللغة العربية:

١- دراسة (الكريم، والفكي، ٢٠٢٤) بعنوان: أثر تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) على الأهمية النسبية في المراجعة

هدفت الدراسة إلى معرفة الخطوات العملية التي يتبعها المدقق لتطبيق الأهمية النسبية والتعرف على أثر تطبيق معيار التدقيق رقم ٥٢٠ الخاص بالإجراءات التحليلية على الأهمية النسبية في التدقيق ولتحقيق أهداف الدراسة

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ في وضع مؤشرات لتحديد حدود الأهمية النسبية، كما أنه يسهم بصورة واضحة في جودة مخرجات التدقيق.

٢- دراسة (محمد، ٢٠٢٣) بعنوان: أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين

هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ ولتحقيق هدف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي و تطوير استبانة وتوزيعها على عينة من المحاسبون القانونيون الأردنيون، وقد أظهرت النتائج وجود أثر ذي دلالة إحصائية لاستخدام نظم المعلومات المحاسبية بأبعاده مجتمعة (إدخال البيانات المحاسبية، معالجة البيانات المحاسبية، ومخرجات نظم المعلومات المحاسبية) في فاعلية الإجراءات التحليلية، وأن قدرة الشركة على الاستمرارية من أكثر المتغيرات التابعة تأثراً باستخدام نظم المعلومات المحاسبية، وكلما تحسن مستوى أبعاد استخدام الأنظمة المحاسبية انعكس ذلك على فاعلية الإجراءات التحليلية.

٣- دراسة (الحاج صالح، ٢٠٢١) بعنوان: أثر ممارسة معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الإجراءات التحليلية في الحد من استخدام الأسعار التحويلية كأداة للتجنب الضريبي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسة معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في الحد من استخدام الاسعار التحويلية كأداة للتجنب الضريبي، من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات وقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام برمجة الحزمة الإحصائية (SPSS) وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي لتطبيق المعيار في الحد من التجنب الضريبي.

٤- دراسة (الحساني والشمري ٢٠١٨) بعنوان: استعمال الإجراءات التحليلية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (520)في التحقق من الاستمرارية الشركات المساهمة بحث تطبيقي في "الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد للمشروبات الغازية"

هدفت الدراسة إلى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق وذلك للتحقق من إمكانية استمرار الشركات المساهمة العراقية في ممارسة نشاطها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واعتمدت الدراسة على الاستبانة في جمع البيانات، وتوصلت الدراسة إلى ارتفاع نسبة المخزون السلعي من المبيعات في الشركة العراقية للأعمال الهندسية وانخفاض نسبة المبيعات مقارنة مع نسبة المبيعات من إجمالي الموجودات وانخفاض نسبة صافي الربح بعد الفائدة والضريبة من إجمالي الموجودات، وأن نتائج تحليل الاتجاه أظهرت انخفاض مبيعات السنة الحالية عن مبيعات السنوات السابقة، مما يدل على عدم إمكانية الشركة في الاستمرار في نشاطها في الشركة العراقية للأعمال الهندسية على عكس نتائج تحليل بيانات شركة بغداد للمشروبات الغازية.

٥- دراسة (محمد ومفتاح، ٢٠١٨) بعنوان: مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ الخاص بالإجراءات التحليلية – دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق المدقق الخارجي الليبي للإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار المراجعة الدول رقم ٥٢٠ واستكشاف أهم المعوقات التي تحد من تطبيق الإجراءات التحليلية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي الليبي يستخدم الإجراءات التحليلية خلال جميع مراحل عملية التدقيق وأن المدقق يستخدم الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة بشكل أكبر من الإجراءات التحليلية الوصفية والإجراءات التحليلية الكمية المتطورة، كما تبين أن هناك عوائق تحد من استخدام المدقق للإجراءات التحليلية وخاصة تحليل الاتجاه بسبب عدم توفر إحصائيات منشورة عن نسب ومعدلات الصناعة.

٦- دراسة (قريط، ٢٠٠٩) بعنوان: "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية "

هدفت الدراسة معرفة مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل المراجعين السوريين، ومعرفة المراحل التي يستخدمون فيها تلك الإجراءات خلال مراحل المراجعة المختلفة، وكذلك تعرف مدى أهمية إجراءات المراجعة التحليلية بالنسبة إلى المراجعين السوريين، فضلاً عن فحص مدى إدراك المراجعين السوريين للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي رقم "٥٢٠ ."وفي نهاية الدراسة توصل البحث إلى نتائج مفادها تدني مستوى استخدام

الإجراءات التحليلية في المراجعة من قبل المراجعين السوريين، وأن هناك تفاوتاً في استخدام تلك الإجراءات، وذلك على الرغم من استخدامها في مراحل المراجعة جميعها، وأن المراجعين السوريين لايدركون بوضوح أهمية استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في تنفيذ عملية المراجعة التي يقومون بها، واتضح أيضاً ضعف إدراكهم للمتطلبات الأساسية لمعيار التدقيق الدولي "٥٢٠ "الخاص بإجراءات المراجعة التحليلية.

ب- الدراسات باللغة الانكليزية:

١- دراسة (Hashim, 2023) بعنوان:

The Adequacy of the Rehabilitation External Auditor's Using Analytical Procedures in Identifying and Evaluating Banking Risks: a Field Study on a Sample of Auditing Companies and Offices in Iraq..

مدى كفاية استخدام المدقق الخارجي التأهيلي للإجراءات التحليلية في تحديد وتقييم المخاطر المصرفية: دراسة ميدانية على عينة من شركات ومكاتب التدقيق في العراق

هدفت الدراسة إلى تقديم معلومات حول مدى كفاية المؤهلات العلمية والعملية وكذلك أهمية أن يكون المدقق الخارجي (مدقق الحسابات) حاصلاً على مثل هذه المؤهلات لتمكينه من القيام بعملية التدقيق بفعالية وكفاءة، مما يمكنه من استخدام الأساليب التحليلية وطرقها المتنوعة للتعرف على المخاطر المصرفية الهامة وتقييمها والتي يجب التركيز عليها، فضلاً عن تحديد المجالات التي تتطلب المزيد من البحث واختبارات التدقيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى أن توافر المؤهلات العلمية والعملية للمدقق الخارجي يساهم في توظيف الإجراءات التحليلية واستخدامها في عملية التدقيق، مما يمكنه من تقييم المخاطر المصرفية، وزيادة فرصة اكتشاف المخالفات والإبلاغ عنها، ومنع أوجه القصور في أداء مهام التدقيق.

٢- دراسة (Nguyen، 2023) بعنوان:

The application of analytical procedures in Big Four audit firms in Vietnam.

تطبيق الإجراءات التحليلية في شركات التدقيق الأربع الكبرى في فيتنام

هدفت الدراسة إلى التحقيق في تصور مدققي الشركات الأربع الكبرى في فيتنام لأهمية الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق المالي، والعوامل المؤثرة على تبني الإجراءات التحليلية، وكيف يطبق مدققو الشركات الأربع الكبرى الإجراءات التحليلية في ممارسة التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتشير النتائج إلى أن الإجراءات التحليلية كانت مهمة وضرورية في مهمة التدقيق في الشركات الأربع الكبرى. يعتبر المدققون ذوو الخبرة الإجراءات التحليلية أكثر أهمية من المدققين الأقل خبرة. كما يطبق موظفو الشركات الأربع الكبرى هذه الإجراءات بنشاط في جميع المراحل الثلاث للتدقيق.

٣- دراسة (Abdulahad et al, 2023) بعنوان:

Abdulahad, A. F., & Talib, M. A. (2023). ANALYTICAL PROCEDURES AND THEIR EFFECT ON THE QUALITY OF THE AUDIT PROCESS/A CASE STUDY IN THE STATE COMPANY FOR PETROCHEMICAL INDUSTRIES. World Economics and Finance Bulletin, 22, 33-41.

الإجراءات التحليلية وأثرها على جودة عملية التدقيق/دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات البتروكيماوية

هدفت الدراسة بيان الدور الذي تلعبه أساليب وتقنيات الإجراءات التحليلية بشقيها الوصفي والكمي في رفع مستوى جودة مخرجات التدقيق في ماليزيا المتمثلة في تقرير المدقق، وذلك لما لذلك التقرير من تأثير كبير على عمليات اتخاذ القرار الاقتصادي للأطراف الداخلية والخارجية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي وتوصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية الوصفية والكمية لها دور كبير في ضمان دقة أرصدة الحسابات وصحة وسلامة العمليات المالية التي تقوم بها شركات التدقيق الماليزية.

٥- أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذا البحث من أهمية متغيراته المدروسة حيث تسعى هذه الدراسة إلى مناقشة الجانب المفاهيمي والعملي للإجراءات التحليلية وفق ماورد في متطلبات معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ وبيان أثره على الخصائص للمعلومات المحاسبية، في ظل محاولة إثبات ضرورة اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية في كافة مراحل عملية التدقيق لما لها أثر بالغ في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية المبلغ عنها في القوائم والتقارير المالية ، وذلك بهدف تقديم معلومات أكثر فائدة ومنفعة لمستخدميها بحيث تكون ملائمة وموثوقية لتسهيل و تبسيط عملية اتخاذ القرارات المختلفة، تبرز **مبررات اختيار الموضوع** من خلال ما يلي:

- الأهمية البالغة التي تحوزها الإجراءات التحليلية التي تساعد المدقق في الوصول للمستوى المطلوب من عملية التدقيق بما يعزز الهدف من عملية التدقيق ويزيد الثقة بمهنة التدقيق عموما".
- أهمية دراسة موضوع المعلومات المحاسبية من خلال التركيز على توفير أكبر قدر ممكن من الخصائص الأساسية عند إعداد هذه المعلومات.
- دراسة أثر استخدام الاجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق مما يعزز الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية.

٦- أهداف الدراسة

١- بيان الإجراءات التحليلية وفق ما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٥٢٠.

٢- بيان مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ من قبل المحاسبين القانونيين في سورية.

٣- تفعيل استخدام الإجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق بهدف زيادة كفاءة وترشد إجراءات التدقيق وكونها من أهم أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها.

٤- تحديد أهم أساليب وطرق الإجراءات التحليلية الواجب اتباعها من قبل المدقق بهدف تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

٥- بيان الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وفق ما هو وارد في نشرات وإصدارات المنظمات المهنية والمعايير الصادرة من المنظمات الدولية.

٦- بيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في الخصائص الإساسية للمعلومات المحاسبية ويتفرع عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- بيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية.
- بيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.
- بيان أثر استخدام معيار التدقيق ٥٢٠ في الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية .

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تشابهت الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المنهجية وهو المنهجية الوصفية التحليلية، ومن حيث الهدف وهو التعريف بمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠ وأهميته في التدقيق، وقد اختلفت عنها في الحدود المكانية حيث أتت الدراسة الحالية للإسقاط على البيئة السورية، وتعد الدراسة الحالية من أوائل الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في بيئة الأعمال السورية.

٧- فرضيات الدراسة

بناء على المشكلة تم صياغة الفرضيات التالية:

H0-1-لا يستخدم المحاسبون القانونيون في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية.

2- H0-لا يؤثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

هذه الفرضية تتحقق من خلال الفرضيات الفرعية التالية:

H0-2-1-لا يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية.

H0-2-2- لا يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها.

H0-2-3- لا يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

٨- منهج الدراسة:

انطلاقاً من طبيعة الدراسة والمعلومات المراد الحصول عليها ومن الأسئلة التي تسعى الدراسة للإجابة عنها، تم في الدراسة الحالية الاعتماد على المنهجية الوصفية التحليلية من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث في مجال الإجراءات التحليلية في التدقيق وخصائص المعلومات المحاسبية في التقارير المالية وذلك لتكوين إطار معرفي واسع بمشكلة البحث، ووصف ما جاء فيها، ثم تم الاعتماد على الخطوات التالية:

١- جمع المعلومات من الأدبيات العلمية والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث.

٢- صياغة فروض الدراسة التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة الدراسة، وحددت الفروض في هذه الدراسة الفرض رئيسي هو: أثر المتغير المستقل على المتغير التابع.

٣- تجميع البيانات اللازمة التي تمكن من اختبار الفرض المحدد، حيث تم تصميم استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة التي تعكس مشكلة البحث والعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقد تم توزيعه على

مجتمع الدراسة من المدققين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القائمين على تدقيق الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

٤- اختبار فروض الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS

٥- تعميم النتائج.

٩- أدوات الدراسة

أ- المراجع والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة

ب- استبانة لبعض معطيات الواقع اللازمة لإنجاز العمل وبلوغ أهداف البحث.

ت- الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع ذوي الخبرة من المدراء الماليين والمدققين الداخلين والخارجيين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية للتحقق من مدى استخدام معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ .

ث- الأساليب الإحصائية اللازمة باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS.

١٠- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون المجتمع المستهدف من المدققين المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام ٢٠٢٤ والقائمين على تدقيق حسابات الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والبالغ عددها ٢٨ شركة مدرجة، وقد بلغ عدد المدققين المعتمدين خلال عام ٢٠٢٤ (٢٢) مكتب وشركة وتم اختيار عينة مكونة من ٩٦مدقق حسابات معتمد من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية .

الفصل الأول: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

١-١ المبحث الأول: المعلومات المحاسبية :

إن الأزمات المالية الأخيرة دفعت مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى مطالبة الشركات بالاهتمام أكثر بتقاريرها المالية، باعتبارها المصدر الأساسي المعتمد في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وبدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد حدد إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يجب على الشركات تقدمتها لمستخدمي هذه المعلومات ،كما وضع معيار المحاسبة الدولي رقم /١/أدوات لعرض البيانات المالية، إضافة إلى أن كل معيار وضع آلية عرض للبيانات وفق المعالجة التي يحددها.

١-١-١ مفهوم المعلومات المحاسبية

المعلومات المحاسبية: هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تعكس الأحداث الاقتصادية، التي يتم إنتاجها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية من خلال إدخال البيانات إليه ومعالجتها والتقرير عنها في القوائم والتقارير المقدمة إلى مستخدميها في اتخاذ القرارات (يوسف، والمصري، ٢٠١٢، ص٥٨).

كما عرفت بأنها: البيانات التي جرت معالجتها وتحويلها إلى مخرجات ذات معنى للشخص الذي يستلمها (Romney & Steinbart, 2018, p3).

إلا أن توفير هذه المعلومات ليس هدفاً في حد ذاته، بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدمي المعلومات، وإن المنفعة ترتبط بالمعلومات وفائدتها من وجهة نظر معدي التقارير والقوائم، أي أنها تلتصق بالمعلومة (حمزة، محي الدين، ٢٠٠٧، ص،١٤٧،١٤٥،١٧٤).

ولقد عرفتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة أنها: معطيات عددية مرتبطة بظاهرة اقتصادية حدثت في الماضي، الحاضر أو المستقبل لبند ما من خلال ملاحظة معينة وفقا" لقواعد معينة (Lambert, et al, 2017, p12).

١-١-٢ مستخدمي المعلومات المحاسبية

يعد المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون والموردون والعملاء وكذلك الجهات الحكومية ومؤسسات الدولة وموظفو المؤسسة ممن لهم ارتباطات حالية ومستقبلية مع المؤسسة الفئات الرئيسة التي تستخدم المعلومات المحاسبية وتشترك هذه الفئات في الهدف من استخدام هذه المعلومات والمتمثل في ترشيد القرارات الاقتصادية لذا يمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية الى طرفين رئيسين هما (العطار، وآخرون، ٢٠١٩، ص١٣١،١٣٠):

١- الأطراف الداخلية: تتضمن هذه المجموعة كل الفئات التي تعمل داخل المؤسسة والتي لها دور في اتخاذ بعض القرارات المصيرية وبذلك هم يحتاجون الى المعلومات التفصيلية حول أنشطة المؤسسة بهدف ترشيد قراراتهم.

٢- الأطراف الخارجية: يتمثل المستخدمون الخارجيون للمعلومات المحاسبية في كافة الفئات التي تتطلب المعلومات المحاسبية وهم:

أ- المستثمرون الحاليون والمرتقبون: حيث يستخدمون المعلومات المحاسبية من أجل ترشيد قراراتهم الاستثمارية والمتمثلة في امتلاك أو بيع حق من حقوق الملكية داخل المؤسسة، لذا يتطلب منهم إجراء المقارنات وتحاليل التقارير المالية التي لديهم.

ب- الموردون: يستخدم الموردون المعلومات المحاسبية من أجل معرفة مصير أموالهم وتحديد مما إذا كانوا يستطيعون الحصول عليها في أجلها المحدد، وذلك من خلال اللجوء إلى التقارير المحاسبية لهذه المؤسسة ومن ثم تحليل وضعها المالي.

ت- العملاء يحتاج العملاء المعلومات المحاسبية للمؤسسات التي تربطهم معها الصفقات خصوصاً الصفقات طويلة الأمد بهدف دراسة امكانية استمرار هذه المؤسسات في نشاطها وبالتالي بقائها كمصدر من مصادر احتياجهم سواء للمواد أو الخدمات.

ث- المقرضون يهتم المقرضون بالمعلومات المحاسبية من أجل معرفة مصير قروضهم والفوائد المترتبة عنها وإذا ما كانوا سيحصلون عليها في الوقت المحدد.

ج- المحللون الماليون: يحتاج المحللون الماليون المعلومات المالية لتحليل مختلف الوضعيات المالية للمؤسسات وبالتالي تقدم مختلف النصائح والارشادات والاستثمارات إلى مختلف الأطراف التي وكلت إليهم مهمة تحليل بيانات المؤسسة.

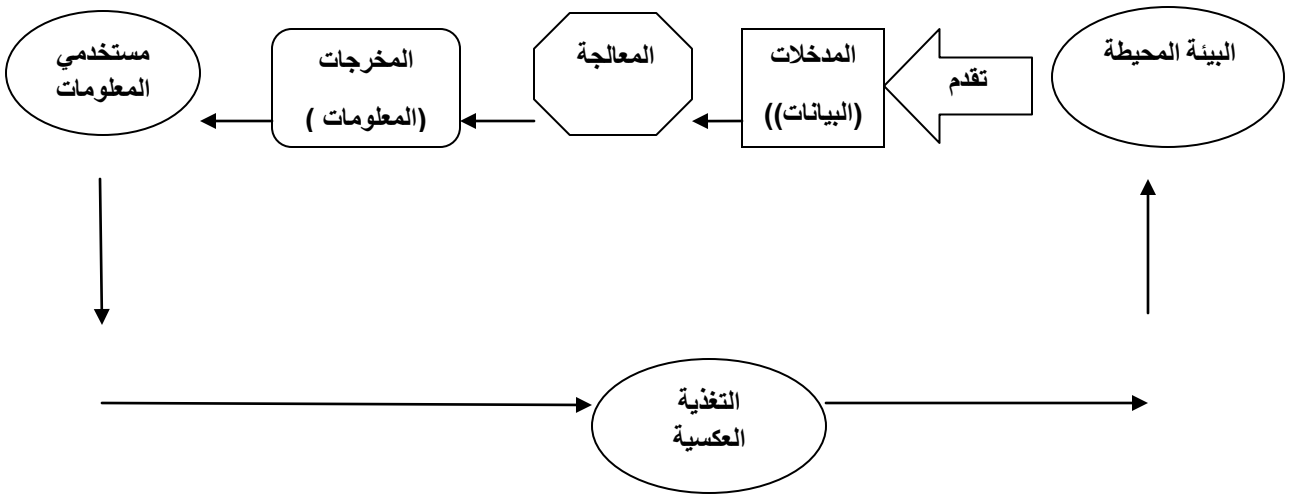
ح- الحكومات أو وكالاتها والمتمثلة بدائرة الضرائب والسلطات القضائية ومعاهد الإحصاء ودوائر الرقابة المالية

خ- الجمهور يهتم بعض من الجمهور بالوضع المالي للمؤسسات بهدف معرفة اتجاه نموها وفرص توفيرها لمناصب العمل.

١-١-٣ البيانات والمعلومات المحاسبية والعلاقة بينهما.

المعلومات المحاسبية هي نتاج معالجة البيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بتلك البيانات من البيئة المحيطة بحيث يتم إدخالها وتسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية تكون الغاية منها بمثابة توجيه الإدارة لاستخدامها في إدارة استثماراتها ويكون لها الفاعلية والأثر في قرارات الإدارة عبر ما توفره هذه المعلومات المحاسبية من مؤشرات وبيانات للتخطيط والتوجيه (الصبيحي، ٢٠١٩، ص٥٣).

الشكل رقم (٢) العلاقة بين المدخلات والمخرجات وآلية المعالجة



وتعرف البيانات بأنها حقائق مجردة تعبر عن حدث أو أحداث معينة بهيئة رموز أو حروف أو أرقام أو رسوم بيانية، تكون بصيغة غير مرتبة يتم جمعها أو الحصول عليها من مصادر مختلفة بهدف تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها بعد إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها، فهي المادة الخام (الأساسية) اللازمة لإنتاج المعلومات ، وتمثل الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية الأساس في الحصول على البيانات المحاسبية التي يمكن أن تصنف تبعا لتلك الأحداث إلى الصنفين الرئيسين الآتيين (السقا، ٢٠١١، ص٢٨،٢٩):

بيانات مالية: وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ويتبعها أثرا" ماليا" بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وهي تشمل كافة الأحداث الرئيسية الآتية:

أ. الأحداث التمويلية : المتعلقة بكيفية الحصول على الأموال اللازمة لممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها الاقتصادي الجاري والمستقبلي سواء من قبل أصحاب الملكية أو عن طريق الاقتراض قصير الأجل أو طويل الأجل.

ب. الأحداث الرأسمالية : المتعلقة بكيفية الحصول على الموجودات الثابتة واهلاكها ومجالات التصرف بها بالبيع أو الاستبدال.

ج. الأحداث الإيرادية: المتعلقة بكيفية تحقيق أرباح العمليات الجارية (أرباح النشاط الجاري).

بيانات غير مالية: وهي تتعلق بكافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية ولا يتبعها أثرٌ ماليٌ، وهي على نوعين:

أ بيانات كمية : وهي تلك البيانات التي يمكن التعبير عنها بصورة كمية مثل إعداد العاملين عدد ساعات العمل، عدد الأسهم، عدد الوحدات المباعة... وهكذا.

ب بيانات غير كمية: وهي تلك البيانات التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية و يتم التعبير عنها بصورة وصفية نظرا" لصعوبة قياسها بصورة كمية أو من أمثلتها مدى الاستفادة من البرامج التدريبية للعاملين، أذواق المستهلكين ....

أما المعلومات المحاسبية بصورة عامة فإنها ناتج العمليات التشغيلية التي تجرى على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها وبما يحقق الفائدة لهم، ليس من الضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بعد إجراء العمليات التشغيلية عليها بحيث يرتبط ذلك بتحقيق شرطين مهمين أو أحدهما على الأقل عند استخدامها من قبل متخذ القرار وهما (السقا، ٢٠١١، ص٢٩):

- إن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذ القرار.

- إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى في المستقبل.

١-١-٤ أنواع المعلومات المحاسبية:

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك تبعا" لمعايير مختلفة منها (الفالوجي، ٢٠٢١، ص٣٠،٣٢،٣١):

١. أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح:

معلومات محاسبية إخبارية: هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها من طرف المنشأة وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإخبارية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.

معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين والتقارير الخاصة الداخلية للإدارة (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل) الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

٢. أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام:

حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى:

معلومات مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة ، لتحديد وقياس نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها، وهذه المعلومات تستفيد

منها إدارة المنشأة والجهات الخارجية المختلفة. ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

معلومات عن التخطيط والرقابة: وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، فضلا" عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد، أما التكاليف المعيارية تهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة في المنشاة.

٣. **أنواع المعلومات المحاسبية من حيث ارتباطها بالزمن :**

معلومات تاريخية: وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل ..الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشاة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (أغراض ضريبية وغيرها).

معلومات حالية: وهي معلومات تعد لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة وتتوفر فيها المميزات التالية:

- ❖ تتعلق بالنشاط الجاري فقط.
- ❖ تقدم بصورة دورية منتظمة.
- ❖ تقدم بصورة فورية وفي الوقت المناسب.
- ❖ ذات طابع تحليلي يقارن الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

معلومات مستقبلية: وهي معلومات تقديرية تعد لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً أساسياً للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

٤. أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها:

معلومات داخلية: هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المنشأة نفسها، تتمثل في تقارير الأداء، الموازنات، القوائم المالية الدورية وغيرها.

معلومات خارجية: هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية، تتمثل هذه المعلومات على سبيل المثال في القوائم المالية لمنشآت أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن والمنافسيين.

١-١-٥ أهمية المعلومات المحاسبية :

لقد أصبحت المعلومات أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المنظمات الاقتصادية ويعيش العالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها والبحث عن أفضل طريقة لإعدادها واستخدامها وفقا لمبدأ التكلفة الاقتصادية (المنفعة مقابل التكلفة) ويعد النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية كما أن صنع القرار الجيد يعتمد على معلومات ملائمة لطبيعة القرار من حيث النوعية والوقت والتكلفة، وتساعد المعلومات الكاملة في صنع قرار جيد وبناء عليه فإن المعلومات المتوفرة يجب أن تكون ملائمة من حيث النوعية (الدقة – الشمول – الكمية والوقت والتكلفة) ومن هنا فإن هدف نظام المعلومات ببساطة هو توفير المعلومات المناسبة لمتخذيه، وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها (الفالوجي، ٢٠٢١، ص٣٣).

وقد ازدادت أهمية المعلومات لوجود عوامل عديدة أهمها (الشيخ، ٢٠١٢، ص٣٦):

١- النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: إن ازدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة.

٢- ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وافقية وشكلهما معاً.

٣- تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: لم يعد هدف الوحدة محصوراً بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها الأمر الذي يؤدي إلى توفير معلومات تحقق الأهداف المختلفة.

٤- التأثر بالبيئة الخارجية: من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت العلاقة نتيجة كثرة المتغيرات التي تحدث بالبيئة، وينبغي على إدارة المنشأة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها، لتتمكن من اتخاذ الخطوات الإدارية الضرورية الملائمة لعملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيرات، وهذا يتطلب قدرا" كبيراً من المعلومات.

وترى الباحثة أن اللبنة الأساسية للحصول على معلومات ذات قيمة نفعية مرتفعة في إتخاذ القرارات هو الاعتماد على نظام محاسبي يتم تغذيته ببيانات مالية وغير مالية تعكس الحقائق الإقتصادية بصورة حقيقية وواقعية بحيث تتحول هذه البيانات الخام إلى معلومات مفيدة تخدم جميع مستخدميها لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وتقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة وتزيد من القيمة المعرفية لديه بحيث يمكن أن يستفيد منها في اتخاذه لقرارات أخرى مستقبلية .

١-٢ المبحث الثاني: مفهوم الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وأهميتها وفق معايير المحاسبة .

بناء على ما ذكر سابقا" عن أهمية الدور الذي تؤديه المعلومات الواردة في التقارير المالية سواء للمستخدمين الداخليين أو الخارجيين من أجل اتخاذ قراراتهم المختلفة، حددت كثير من المنظمات والهيئات المهنية مجموعة من الخصائص والصفات التي يجب أن تتصف بها المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير حتى تكون مفيدة لمستخدميها.

١-٢-١ مفهوم خصائص المعلومات المحاسبية :

تركز الأطر المفاهيمية الخاصة بالإبلاغ المالي على توفير معلومات مفيدة لاتخاذ قرارات رشيدة من قبل أصحاب المصالح وتعده هدفاً رئيسياً فيما يتعلق بتقديم التقارير المالية وكذلك تقديم معلومات عن كيفية سير الأعمال داخل الوحدة الاقتصادية من قبل الإدارة، ومن هذا المنطق ظهرت الحاجة إلى معايير الزامية لتحديد طريقة عرض البيانات المالية لنشاطات الوحدة الاقتصادية وتقليل الاجتهاد الشخصي (سمسمية، ٢٠٢١، ص٨٢).

وعرفت IFRS الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على أنها (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٦): "الخصائص التي تميز المعلومات الأفضل "الأكثر نفعاً وفائدة" عن تلك المعلومات الأقل نفعاً لغرض اتخاذ القرارات "

وعرفت على أنها: "جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من جهة، ومفاهيم الاعتراف والقياس من جهة أخرى، (kieso, 2020, p121).

أكدت لجنة معايير المحاسبة ضرورة أن تظهر البيانات المالية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على النحو المحدد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تحدد هذه الضوابط فئات المعلومات المفيدة

والمبادئ المحاسبية المستخدمة لتقييم جودتها وتشير إلى المحتوى المعلوماتي للأرقام المبلغ عنها ومستوى الإفصاح ودرجة الامتثال بمعايير المحاسبة الدولية (القطيفان، ٢٠٢٣، ص٨٥).

وقد ورد في معيار المحاسبة (IAS NO.1) بأن الخصائص النوعية للمعلومات هي :" صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين " (مجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢٠٠٨، ص٧٨).

وعليه ترى الباحثة أنه يمكن تعريف خصائص المعلومات المحاسبية بأنها السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، بحيث تصبح هذه المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة لمستخدميها .

١-٢-٢ أهمية خصائص المعلومات المحاسبية .

إن كمية المنافع والعوائد التي يحصل عليها متخذ القرار والتي تمكنه من تحسين القرار المتخذ بسبب زيادة درجة التأكيد وانخفاض درجة المخاطرة، يظهر أهمية خصائص المعلومات المحاسبية فكلما كانت المعلومات المحاسبية تتمتع بالخصائص المفيدة والنافعة لاتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مختلف مستخدمينها أدى ذلك إلى تحقيق الهدف المرجو منها وزيادة قيمتها المعلوماتية والافصاحية والتأكيدية.

واستنباطا" من تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية لخصائص المعلومات المحاسبية بأنها "صفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين " تظهر أهمية خصائص المعلومات المحاسبية بأنها تمثل الصفات التي تضفي الفائدة على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية فهي تمثل رابطا" مهما" بين مصدر المعلومات والمستخدمين (Christensen,J, 2010,p293) .

ويشكل تحديد أهداف التقارير المالية نقطة البداية في إعداد التقارير المالية التي تستند إلى المعايير المحاسبية والتي تهدف إلى تزويد مستخدميها بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وبذلك تكون الخصائص النوعية

للمعلومات المحاسبية مهمة لكل من القائمين على وضع المعايير والقائمين على إعداد التقارير المالية باعتبارهما القنوات الرئيسة لتوريد المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها، لاستخدامها في اتخاذ القرارات (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٨). وتهدف التقارير المالية إلى تقديم معلومات عالية الجودة بحيث تعبر القوائم المالية بصدق عن الوضع الاقتصادي للمنشأة، وذلك لمساعدة مستخدمي التقارير المالية على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية، وبرزت أهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولا سيما في نطاق الأسواق المالية انطلاقاً من الحاجة الملحة لمستخدمي التقارير المالية إلى أساس يبنون عليه قراراتهم المختلفة ، إن توفير معلومات ذات جودة عالية له دور كبير في تعزيز كفاءة السوق الكلية، وإن أحد المتطلبات الأساسية لجودة التقارير المالية هو الالتزام بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، إذ تحدد هذه الخصائص سمات الجودة التي يجب أن تمتلكها المعلومات، وتمثل معايير أساسية للحكم على كفاءتها (القطيفان، ٢٠٢٣، ص٨٤) ،وتحديد أنواع المعلومات التي من المرجح أن تكون أكثر فائدة لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم حول المنشأة المعدة للتقرير (Alasbahi & Ishwara, 2021,p187).

١-٢-٣ أهداف خصائص المعلومات المحاسبية .

أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، حيث يحدد الفصل الأول من الإطار المفاهيمي للمحاسبة أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام يعد الهدف من التقارير المالية أساس الإطار المفاهيمي وتذكر أدناه أهداف التقارير المالية (السهلي ،٢٠٢٣، ص٥٢):

١- تقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان: يعد أهم أهداف التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان (Financial Accounting Standards Board, 2018, p2)

٢- تقديم معلومات مفيدة في تقييم التدفقات النقدية: توفر التقارير المالية معلومات تفيد في تقييم قدرة المنشأة على توليد صافي التدفقات النقدية الداخلة وبالتالي تحقيق عائد جيد على الاستثمار (Financial Accounting Standards Board, 2018, p2)

٣- تقديم معلومات حول المركز المالي للشركة المعدة للتقارير: توفر التقارير المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة وحقوق الغير، وتقديم معلومات حول آثار المعاملات والأحداث الأخرى (زكريا ، ٢٠١٤، ص٤٩).

٤- تقديم معلومات عن الأداء المالي للشركة خلال الدورة المالية المنقضية: مما يساعد متخذي القرارات في فهم العائد الذي حققته المنشأة على مواردها الاقتصادية (زكريا ، ٢٠١٤، ص٥٠).

ترتبط أهداف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام بمقدار الفائدة التي تحققها هذه المعلومات بالنسبة لمستخدميها، إذ إن الهدف الرئيس من تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو وجود مجموعة من المعايير التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات (Mbobo, et al, 2016, p186)

ومن هذا الهدف تنبثق مجموعة من الأهداف الفرعية (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٨):

١- تحسين قدرة إدارة المنشأة على اختيار وتغيير السياسات المحاسبية

٢- تحسين قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على المفاضلة بين البدائل المتعلقة بقراراتهم واتخاذ الأفضل بينها

٣- تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية لفوائدها و مجالات وحدود استخدامها

١-٢-٤ جهود المنظمات الدولية في تطوير مفهوم خصائص المعلومات المحاسبية

حظي مفهوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على اهتمام العديد من الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، حيث بذلت هذه المنظمات جهوداً حثيثة ومتواصلة عبر عقود من الزمن لإعداد وإصدار دراسات وأبحاث لوصفها وتحديدها، الأمر الذي أدى إلى تطور هذا المفهوم (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٦).

وأصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ست نشرات يطلق عليها بيان مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC) (Statement of Financial Accounting Concepts) من أجل تحديد طبيعة ووظيفة ، وحدود المحاسبة المالية. وقد حددت النشرة رقم (٤) من نشرات الإطار المفاهيمي أهداف التقارير المالية والتي يجب أن توفر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وكذلك تقديم معلومات مفهومة تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية، وأيضاً لتقديم المعلومات الملائمة عن المصادر الاقتصادية والصفقات أو التعاملات والأحداث والظروف المتغيرة (حمادة، ٢٠٠٤، ص٥،٦).

- في عام ١٩٧٠ أصدرت هيئة المبادئ المحاسبية البيان رقم"٤" بعنوان: المفاهيم والمبادئ المحاسبية الأساسية الخاصة بالتقارير المالية لمنشآت الأعمال"، وتضمن سبع خصائص للمعلومات المحاسبية وهي: الملاءمة، قابلية التحقق، قابلية الفهم، قابلية المقارنة، الحيادية، التوقيت المناسب، الاكتمال (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٧).
- عام ١٩٨٠، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية البيان رقم ٢ المتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ميز فيه بين الخصائص النوعية الأساسية والخصائص النوعية الثانوية، شملت الخصائص النوعية الأساسية خاصيتي الملاءمة والموثوقية ويتفرع عن كل منها ثلاث خصائص فرعية، بينما شملت الخصائص النوعية الثانوية خاصيتي قابلية المقارنة والثبات (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٧).

- وفي عام ١٩٨٢، حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC(International Accouting Standards Committee) أربع خصائص رئيسة يتفرع عنها خصائص ثانوية كما يلي:(قابلية الفهم، قابلية المقارنة، الملاءمة الموثوقية يتفرع عنها: الحيادية، الحيطة والحذر، الاكتمال، التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل .
- قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IACS) في العام (١٩٨٩) بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية وعرضها، وذلك محاولة لتوحيد العمل المحاسبي كما أن اللجنة ذكرت الخصائص النوعية للمعلومات المالية حتى تكون ملائمة في اتخاذ القرارات (سهلي، ٢٠٢٣، ص٥٢،٥٣).
- عام ١٩٩٦، نشرت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA(American Accounting Association) بيان النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT(A Statement of Basic Accounting Teory) قد تناولت فيه أربعة معايير أساسية يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وهي: الملاءمة، قابلية التحقق، الحيادية، القدرة على التعبير الكمي (القياس) (الكفا، ٢٠٢١، ص٤٦).
- عام ٢٠٠٢، اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** (Financial Acounting Standards Board) ومجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** (International Acounting Standards Board)على تطوير إطار مفاهيمي مشترك، يتضمن أهداف التقارير المالية ذات الأغراض العامة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة التي يجب أن تستند إليها المعايير المحاسبية (IFRS Foundation, 2010)

- عام ٢٠٠٦، نشرت ورقة مناقشة تتضمن تطوير أهداف التقارير المالية ذات الأغراض العامة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (IFRS Foundation, 2010)

- عام ٢٠٠٨، نشرت مسودة تعرض الإطار المفاهيمي المشترك، بعد النظر في التعليقات الواردة على المسودة (IFRS Foundation, 2010)
- وعام ٢٠١٠ تم إصدار الإطار المفاهيمي المشترك والذي تضمن تطوير المسوتيين الأول والثاني والإبقاء على ما تبقى من إطار عام ١٩٨٩ دون تغيير (IFRS Foundation, 2010)
- عام ٢٠١٨، تم إدخال تغييرات محدودة على الإطار المفاهيمي في المستويين الأول والثاني.

وقد استكملت التعديلات على الإطار المفاهيمي في العام (٢٠١٨) ويبين الإطار المفاهيمي الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المالية حتى تكون هذه المعلومات أكثر فائدة لمستخدمي هذه المعلومات في عملية اتخاذ قرارات حول المنشأة (سهلي، ٢٠٢٣، ص٥٢،٥٣).

وترى الباحثة أن مايظهر أهمية خصائص المعلومات المحاسبية هو كمية المنافع والعوائد التي يحصل عليها متلقي هذه المعلومات التي تتمتع بهذه الخصائص ، بحيث تمكنه من اتخاذ القرار المناسب وانخفاض درجة المخاطرة ، وهذه الأهمية تظهر جليا" في أهداف التقارير المالية التي حددها الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، بحيث تعتبر هذه الأهداف نقطة البداية في أعداد التقارير المالية التي تستند الى المعايير المحاسبية والتي تهدف بصورة عامة الى تزويد مستخدميها بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم المختلفة مما يجعل هذه الخصائص جسر يربط بين كلا" من القائمين على وضع المعايير والقائمين على إعدادها من جهة وبين مستخدمي هذه المعلومات من جهة أخرى، لذلك لابد من السعي وبذل جهود متواصلة من قبل جميع المنظمات والهيئات المهنية بهدف تطوير هذا المفهوم لتحديد ووصف هذه الخصائص بدقة وجودة عالية .

١-٣ المبحث الثالث: مكونات خصائص المعلومات المحاسبية ومشكلات وأسس الاعتماد عليها والعوامل المؤثرة بها:

١-٣-١ مكونات خصائص المعلومات المحاسبية

تعد الخصائص النوعية رابطاً مهماً بين مصدر المعلومات والمستخدمين ، ووفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB.٢٠١٥) حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة وتمثل بصدق ما تدعي أنها تمثله، وتعزز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم (كشور، ٢٠٢١، ص٥٨،٥٧).

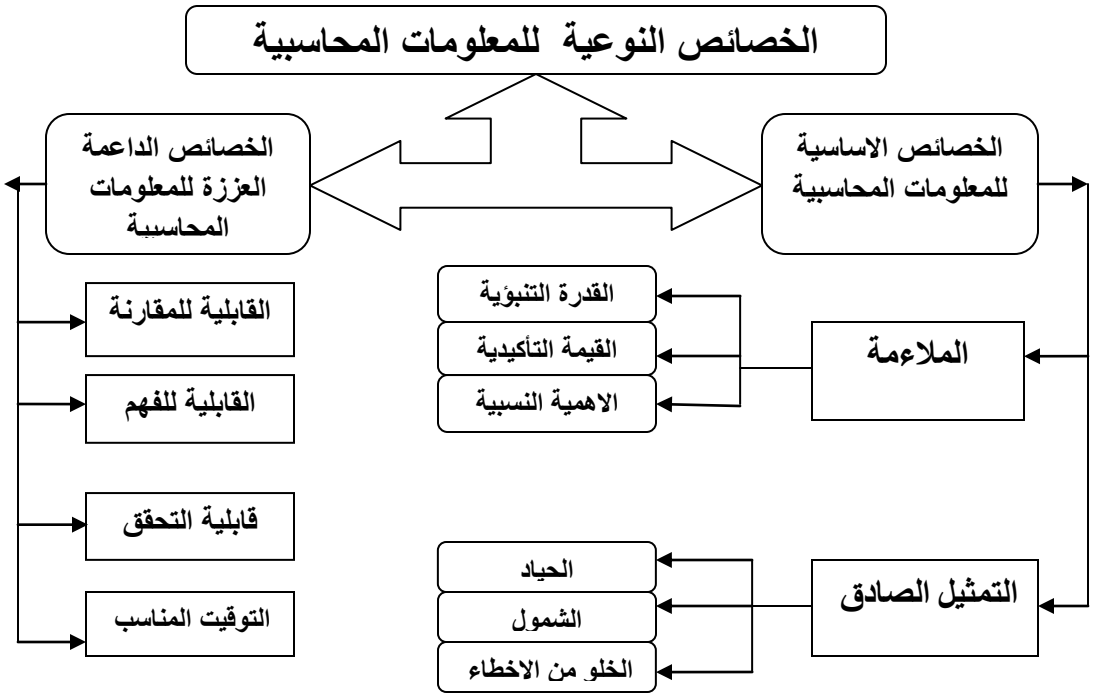
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في آذار ٢٠١٨، أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) تغييرات محدودة على الفصل ٢ من الإطار المفاهيمي، الذي تناول فيه الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المالية لكي تكون مفيدة. حيث تم تطوير النسخة الأولى من هذا الفصل بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وتم إصدارها في أيلول ٢٠١٠ كفصل ثالث من الإطار المفاهيمي لعام ٢٠١٠ (سمسمية، ٢٠٢١، ص٨٣).

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المعدل. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد ميز بدوره بين الخصائص النوعية الأساسية التي هي أكثر أهمية وبين الخصائص النوعية الداعمة التي هي أقل أهمية لكنها لا تزال مرغوباً بها للغاية، وفق التالي: (BASIS FOR CONCLUSIONS ,2018,p30)

١-٣-٢ الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية

الشكل رقم (٣) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



وتشمل الخصائص الاساسية كلا ممايلي:

١-**الملاءمة:**

المعلومات المالية الملائمة هي المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون (الزعبي، ٢٠٢٢، ص٧١)، وتعتبر من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي، وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما

تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية (رفاعه، ٢٠١١، ص١٢٥)، وتتحدد درجة الملاءمة بدرجة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة.

والمعلومات الملائمة تمكن مستخدميها مما يلي (جقميري، ٢٠١٢، ص٨٤).

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

وتكون المعلومات المالية ملائمة إذا توفرت فيها الخصائص الفرعية الآتية (العنزي، ٢٠٢١، ص٧٢،٧٣):

أ- القدرة التنبؤية: يكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية، إذا كان من الممكن استخدامها من قبل متخذي القرارات كمدخلات للتنبؤ بالنتائج المستقبلية،

ب- القيمة التأكيدية: يكون للمعلومات المحاسبية قيمة تأكيدية، إذا ساعدت متخذ القرار في تقييم نتائج قراراته السابقة ويلاحظ أن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلان، فالمعلومات تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية والتي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية. وهذه المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في توقع النتائج المستقبلية (العنزي، ٢٠٢١، ص٧٣).

ت- – الأهمية النسبية: تكون المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي التقارير المالية اعتماداً على تلك التقارير، وتعتمد الأهمية

النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وعليه، يعتبر مفهوم الأهمية النسبية نقطة قطع أو عتبة وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة. وتتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات لوحدها كافية لتحديد ملاءمتها (يوسف، ومحمد، ٢٠١٥، ص٤٨٠).

٢-التمثيل الصادق:

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) خاصية التمثيل الصادق على أنها: "أن تكون المعلومات تصور الواقع وتعكس الظواهر الاقتصادية وتمثلها تمثيلاً صادقاً وخالياً من الأخطاء سواء المتعمدة أو غير المتعمدة " (سهلي، ٢٠٢٣، ص٥٥). وورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) أن التقارير المالية تمثل الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة ،لاينغي لها أن تمثل الظواهر ذات الصلة فحسب بل يتعين عليها أيضا"أن تمثل بأمانة جوهر الظاهرة التي تزعم أنها تمثلها ،وفي العديد من الظروف يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية وشكلهاالقانوني متماثلين، وإذا لم يكن كذلك فإن تقديم معلومات حول الشكل القانوني فقط لن يمثل الظاهرة الاقتصادية بأمانة .

(BASIS FOR CONCLUSIONS ,2018,p26)

وتعرف خاصية الموثوقية بأنها: " قدرة المعلومات المحاسبية في إيجاد الاطمئنان لدى مستخدميها لكي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا يعني وجود دلائل إثبات تعزز ثقة المستخدم بهذه المعلومات" (جقميري، ٢٠١٢، ص٨٦).

وتعد الموثوقية خاصية متأصلة في المعلومات المحاسبية و تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، وإن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ، ولكي تكون المعلومات مفيدة لابد أن تكون محل ثقة من قبل المستخدم وتكون

المعلومات محل ثقة عندما تصور للمستخدم فحوى ما تمثله، وبالتالي ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية، لكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها (رفاعه، ٢٠١١، ص١٢٨)، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

١- الحياد تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى أو لتحقيق غرض أو هدف محدد. وإنما للاستخدام العام لخدمة كافة الأطراف ودون أي تحيز (جقميري، ٢٠١٢، ص٨٧).

٢- الشمول أي تغطية المعلومات المحاسبية لكل الجوانب، وعدم وجود نقص في المعلومات المقدمة إلى متخذي القرارات، والتي يمكن أن تجعلها خاطئة أو مضللة، ما يخفض بذلك من درجة ملاءمتها لاتخاذ القرارات وتصبح غير معبرة بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى بمنشأة الأعمال، مع مراعاة عدم زيادة حجم تلك المعلومات إلى الحد الذي تصبح عنده غير اقتصادية وغير مفيدة ما يعيق الوصول إلى القرار المناسب، وبحيث تكون التكلفة التي يتحملها متخذ القرار في سبيل الحصول عليها أقل من العائد المتوقع من استخدام تلك المعلومات (الكفا، ٢٠٢١، ص٥٢).

٣- الخلو من الأخطاء: إن هذه الخاصية تعني أن تكون المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء أكانت متعمدة أو غير متعمدة، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها (سهلي، ٢٠٢٣، ص٥٥).

أن التمثيل الصادق لا يعني الدقة الكاملة من الجوانب كلها عند وصف الظواهر الاقتصادية ،فالخلو من الأخطاء تعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة ، وأن الأداة المستخدمة لقياس الظاهرة قد اختيرت وطبقت بشكل صحيح تماماً، بالنظر إلى حالة عدم التأكد المحيطة بالقياس فإن استخدام التقديرات المعقولة يمثل

جزءاً أساسياً من إعداد التقارير المالية، ولا تقلل تلك التقديرات من منفعة المعلومات ما دامت موصوفة ومشروحة بشكل واضح ودقيق (القطيفان، ٢٠٢٣، ص٩٠).

١-٣-٣ الخصائص النوعية الداعمة (المعززة) للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

الخصائص النوعية الداعمة تعزز من فائدة المعلومات وتوفر تمثيلا" صادقا"لما تدعي أنها تمثله ، واعتبر أن الخصائص الأساسية تجعل المعلومات مفيدة، بينما الخصائص الثانوية فتعزز منفعة المعلومات، حيث اعتبر أن منفعة المعلومات المحاسبية تكون معززة إذا كانت هذه المعلومات قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وجاءت بالتوقيت المناسب وقابلة للفهم، حيث تساعد الخصائص المعززة في الاختيار بين طريقتين مختلفتين تستخدمان لتمثيل نفس الظاهرة، كلاهما تقدمان معلومات ملائمة ولهما تمثيل صادق متماثل وبالتالي تعزز أي من الطرق يجب أن تستخدم (الموصللي، ٢٠٢٤، ص٥٢،٥٣)، وتعد الغاية من هذه الخصائص هو تعزيز الخصائص الأساسية.

حيث حدد IASB أربع خصائص معززة وهي :

القابلية للمقارنة: تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار من بين البدائل ،و تعد المعلومات عن المنشأة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى، أو لتاريخ آخر وترتبط هذه الخاصية مع مبدأ الاتساق الذي يشير إلى استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية نفسها سواء من فترة إلى أخرى داخل المنشأة أم خلال فترة واحدة بالنسبة لعدة منشآت (كشور، ٢٠٢١، ص٥٩).

لكي تكون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية قابلة للمقارنة حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) جانبان هما (جقميري، ٢٠١٢، ص٨٨،٨٩):

أ- إمكانية المقارنة بين نتائج الفترات المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية ونعني بذلك " الثبات أو الاستمرارية ".

ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توفرت الشروط التالية:

- إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم: بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضاً من فترة لأخرى.

- إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة: أي أن الوحدات النقدية المستخدمة في أي مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى.

- إمكانية مقارنة نماذج العرض، حيث يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.

- إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية: بمعنى أن تكون مدد هذه الفترات متماثلة.

- إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى؛ أي ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات.

- الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى.

ب – إمكانية المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة، وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة.

ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية:

١- الشروط السابقة الذكر للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية.

٢- إلغاء الطرق البديلة للقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.

٣- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

٢ – **القابلية للفهم:**

هي أحد الخصائص النوعية للمعلومات، وتتطلب هذه الخاصية قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين للمعلومات المحاسبية، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة، كما يجب أن تكون للمعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة (الغربي، ٢٠١٥، ص٣٤).

٣– **قابلية التحقق:**

تساعد قابلية التحقق في طمأنة مستخدمي التقارير المالية في أن المعلومات المالية تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها، وتعني قابلية التحقق أنه بإمكان القائمين على عملية القياس الذين يكونون على قدر من المعرفة والاستقلال التوصل إلى توافق في الآراء، وليس بالضرورة أن يكون اتفاقاً كاملاً على أن قيم التقارير المالية تمثل بدقة الظواهر الاقتصادية التي تدعي أنها تمثلها، وأن عملية القياس تمت دون أخطاء أو تحيز (القطيفان، ٢٠٢٣، ص٩٣).

قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة، فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية، أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب. ومثال على ذلك التحقق من القيمة المدرجة للمخزون من خلال مراجعة والتحقق من الكمية والتكلفة وهما يمثلان المدخلات لقيمة المخزون وكذلك إعادة احتساب قيمة مخزون آخر المدة باستخدام نفس طريقة تحديد التكلفة (الفالوجي، ٢٠٢١، ص٤١).

٤- **<u>التوقيت المناسب أو الملائم</u>:** يقصد بالتوقيت المناسب بأن تتوفر المعلومة في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في اتخاذ القرار، فإذا لم تتوفر المعلومة في وقت الحاجة لها فإنها تصبح عديمة الفائدة، فالقرار محدد بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار، فبعضها يتطلب توفير المعلومة الملائمة بسرعة أكثر من غيرها، وقد يكون من المفيد أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد من أجل التوقيت الملائم، فتوفر المعلومة في الوقت الملائم أمر مفيد ومرغوب فيه ولو على حساب شيء من الدقة (مرعي، ٢٠٠٦، ص١٩٠).

١-٣-٤ مشاكل وحدود الاعتماد على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

يمكن تقسيم المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية إلى مجموعتين:

١- مجموعة المشاكل والمحددات التي قد تنشأ عند المفاضلة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتضح فيما يلي (صالح، ٢٠٠٩، ص٣٨،٤٠):

- أن احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملاءمة والموثوقية)، إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً أو تمثيلاً للواقع الفعلي.
- احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية، والسرعة في إعداد المعلومات غالباً ما يكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد، وكذلك يجب الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الدقيقة. فلكي يتم

تقدم معلومات دقيقة يتطلب ذلك التعرف على كل الأوجه والتأكد من جميع البيانات ودقتها، مما قد ينجم عنه تأخير وعدم إنتاج المعلومات بالوقت المناسب. في هذه الحالة تكون المعلومات موثوقة بشكل كبير، ولكن ذات فائدة متدنية للمستخدمين.

- احتمال التعارض بين خاصية قابلية المقارنة وخاصية التماثل والاتساق، فيهتم مستخدمو المعلومات المحاسبية بمقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة. إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عند الالتزام بسياسة التماثل أو الاتساق كتغيير الطرق المحاسبية على سبيل المثال، فالحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب ألا تتعارض مع مفهوم الاتساق أو التماثل، حيث لا يمنع هذا من تغيير المبادئ أو السياسات المحاسبية إذا كان ذلك أفضل وأكثر نفعاً وأكثر ملاءمة وموثوقية، ولكن شريطة وجود ما يبرر هذا التغيير والإفصاح عن ذلك، ويجب توضيح سبب تفضيل الأسلوب الجديد والإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير في فترة حدوثه وكذلك أثره المتراكم على الفترات السابقة لتحقيق خاصية التماثل والاتساق.
- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أن مستخدميها يواجهون صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في اتخاذ القرار المطلوب. على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب. لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

٢- مجموعة المشاكل والمحددات التي تنشأ نتيجة القيود الكمية (رفاعه، ٢٠١١، ص١٣٦،١٣٧):

اختبار الأهمية النسبية ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر ذات أهمية نسبية تذكر، حيث يشير اختبار مستوى الأهمية النسبية أن البند يعد مفيداً وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنة بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار، وتختلف أهمية المعلومات من مستخدم لآخر فقد تكون المعلومات ذات أهمية نسبية منخفضة للبعض ولكنها بالنسبة للبعض الآخر مهمة لأسباب معينة، قد تكون عقائدية أو اجتماعية فمثلاً قد يكون مبلغ الفائدة المدينة أو الدائنة غير مهم نسبياً كرقم، إلا أن بعض مستخدمي القوائم المالية يكون مهتماً بأن تفصح الشركة عن تلك المبالغ بشكل منفصل مما قد يغير قراره في الاستثمار أو التعامل مع ذلك المصرف الأسباب دينية.

اختبار التكلفة – العائد: يجب الموازنة بين تكلفة المعلومات والمنافع التي يمكن الحصول عليها، أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات (أبو نصار، وحميدات، ٢٠١٧، ص١٢).

إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة ، ومهما يكن فإن تقييم المنافع والتكاليف عملية اجتهادية تعتمد بشكل رئيسي على عملية اتخاذ الأحكام، وفوق ذلك فإن التكاليف قد لا تقع بالضرورة على أولئك الذين يستفيدون من المنافع، كما أن المنافع قد يستفيد أيضاً منها آخرون غير الذين أعدت من أجلهم المعلومات، (رفاعه، ٢٠١١، ص١٣٦،١٣٧)

الفصل الثاني: عوامل وآليات تأثير الإجراءات التحليلية في خصائص المعلومات المحاسبية

٢-١ المبحث الأول: مفهوم الإجراءات التحليلية

نظراً لأهمية استخدام المدقق للإجراءات التحليلية فقد أصدرت المنظمات المهنية معياراً خاصاً يبين أهمية اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية وبيان الهدف منها، حيث تم إصدار معيار ٥٢٠ (الإجراءات التحليلية) وكان الغرض من المعيار هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول تطبيق الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق وعلى المدقق أن يطبق الإجراءات التحليلية في مراحل التخطيط والتدقيق الشاملة لعملية التدقيق وقد تطبق الإجراءات التحليلية أيضاً في المراحل الأخرى. (العجمي، ٢٠٢٤، ص ١٩)

٢-١-١ تعريف الإجراءات التحليلية في التدقيق

إن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٧٢أول من وصف مفهوم المراجعة التحليلية، وذلك عند تضمينها كأحد الاختبارات التي يستخدمها المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي يستلزمها المعيار الثالث من معايير المراجعة الأمريكي والذي استخدم اصطلاح إجراءات المراجعة التحليلية وعرفها بأنها تحليل النسب المالية والاتجاهات الهامة وفحص أي تغيرات غير عادية (كرودي، وبن قدور، وتركي، ٢٠١٨، ص١٧١).

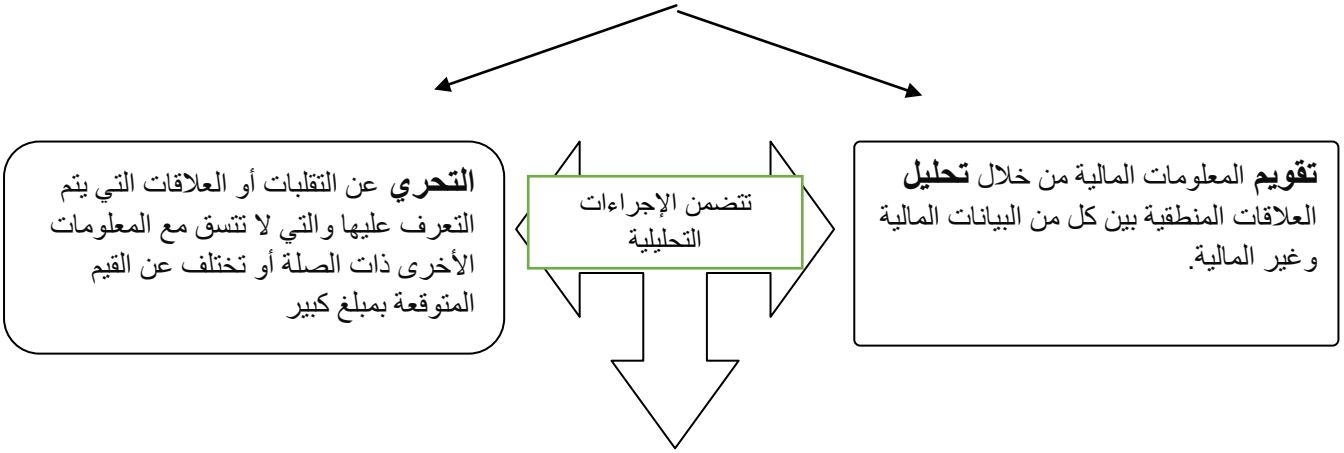
وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في بيان معيار التدقيق (SAS 23) الصادر سنة ١٩٧٩ إلى أن إجراءات المراجعة التحليلية عبارة عن مجموعة من الاختبارات التي تم تطبيقها على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقات بين هذه البيانات، وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الجوهرية الأساسية والتي تتكون من خلال اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة أو من خلال الإجراءات التحليلية أو من خلال الجمع بينهما (النوايسة، ٢٠٠٨، ص٩٢).

وفي أدبيات الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC تم استخدام مصطلح (الإجراءات التحليلية) في عام ١٩٨٣ عندما قام IFAC بإصدار معيار التدقيق الدولي ISA12 .

وفي عام ١٩٨٨ قام المعهد الأمريكي باستخدام اصطلاح الإجراءات التحليلية من خلال معيار التدقيق SAS 56 والذي حل محل SAS 23 وبموجبه تم تعريف الإجراءات التحليلية على أنها " تقييم للمعلومات المالية ويتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ويتم مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق (الفين ارنيزو، ٢٠٠٥، ص٢٥٤).

وفي سنة ١٩٨٨ قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتعديل معيار التدقيق الدولي رقم ١٢ليصبح معيار التدقيق الدولي (ISA.NO.520) تحت نفس المسمى(كرودي، وبن قدور، وتركي، ٢٠١٨، ص١٧٢).، وعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الإجراءات التحليلية من خلال (ISA.NO.520) بأنها " عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا" التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٢، ص٤٨٥).

وبناء على تعريف الإجراءات التحليلية وفق المعيار الدولي للتدقيق ٥٢٠ يمكن توضيح تعريفها وفق ماورد في نص المعيار بالشكل التالي:الشكل رقم (٤) الإجراءات التحليلية



مقارنة المعلومات المالية للمنشأة مع :

١. المعلومات المقارنة للفترات السابقة
٢. النتائج المرتقبة للمنشأة مثل الموازنات ،التنبؤات ، توقعات المدقق
٣. معلومات الصناعات المماثلة

النظر في العلاقات بين :

١. عناصر المعلومات المالية التي يمكن التنبؤ بها بناء على خبرة المنشأة كنسبة هامش الربح الإجمالي
٢. العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة مثل العلاقة بين تكاليف الأجور إلى عدد العاملين

استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات التحليلية تتراوح بين

١. تنفيذ مقارنات بسيطة
٢. القيام بتحليلات معقدة باستخدام أساليب إحصائية متقدمة

ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة والمكونات وعناصر المعلومات الفردية

٢-١-٢ أهداف استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق .

إن الهدف الأساسي من التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة البيانات المالية ولتحقيق هذا الهدف يستخدم المدقق مجموعة من الاختبارات الجوهرية (الإجراءات الأساس) تتمثل في اختبارات التفاصيل للعمليات والأرصدة والإجراءات التحليلية الأساس حيث تعد المراجعة التحليلية أحد أهم الأساليب التي تساعد على بناء خطة مراجعة والبرنامج التنفيذي لهذه الخطة على أساس استراتيجية معتمدة على أساس خطر المراجعة وفهم ظروف المشروع العامة مقارنة بعدة مؤشرات (القاضي، وقريط، ٢٠٠٦، ص٤٥).

"وقد بين معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ أن أهداف المدقق من استخدام الإجراءات التحليلية هو:

أ- الحصول على أدلة مراجعة ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس

ب- تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة "(معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٢، ص٤٨٥).

٢-١-٣ دوافع استخدام الإجراءات التحليلية:

يمكن تعداد دوافع استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كالتالي:

١. **زيادة فهم نشاط المنشأة محل التدقيق وتحديد المجالات التي تستلزم تدقيقا" إضافيا" وتحديد مناطق الخطورة المحتملة .**

يقع على عاتق المدقق الخارجي أن يتفهم طبيعة عمل الجهة المراد التدقيق عليها، حتى يستطيع تحديد نقاط الضعف والقوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يقم بتدقيقها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، إذ إن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم التدقيق عليها مسبقاً فإنه يتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، (هندية، ٢٠١٩، ص٣٠)، وفي حال وجود اختلافات جوهرية فإن المدقق يسعى لفهم هذه

الاختلافات والأسباب الداعية لها مما يتيح له المجال على التعرف والاطلاع الدقيق على نشاطات المنشأة المختلفة بشكل أكبر وأوسع ،وهذه الإختلافات تسمى بالتقلبات غير العادية وقد تكون هذه التقلبات سببها خطأ محاسبي أو غش أو تلاعب وهذا ما يستدعي من المدقق جمع أدلة إثبات إضافية والتوسع في فحصها.

٢. توقع قدرة المنشأة على الاستمرار.

وفقاً لمتطلبات المعيار ٥٧٠ (الاستمرارية) عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر على النحو الذي يتطلبه معيار المراجعة (315) على المدقق أن ينظر فيما إذا كانت هناك **أحداث أو ظروف** قد تثير شكوكا" كبيراً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٢، ص٥٨٨)، والحصول على ما يكفي من الأدلة فيما يتعلق بمدى استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية وبالاعتماد على أدلة التدقيق بما في ذلك استخدام الإجراءات التحليلية كمؤشر لمعرفة الصعوبات المالية الشديدة التي تواجهها المنشأة يساعد المقق بتقدير مخاطر التدقيق المرتبطة بالفشل المالي وعلى رأسها مخاطر الإكتشاف كون هذه المؤشرات توجه المدقق إلى مناطق الخطر المحتمل فهي من أدلة الأثبات التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق في استنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري له علاقة بأحداث قد تثير الشك بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار.

وهنا قد يستخدم المدقق النسب المالية، فعندما يجد المدقق أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق الملكية أعلى من مؤشرات الصناعة أو مرتفعة من سنة لأخرى، مقرونة في ذلك الوقت بإنخفاض مستمر في متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول وانخفاض نسبة السيولة فإن كل ذلك يبين وجود شك كبير بشأن قدرة الشركة على الاستمرار (المطيري، ٢٠١١، ص٢٣).

٣. تخفيض اختبارات التفاصيل

إذا اكتشف المدقق عدم وجود تقلبات غير عادية بالبيانات المالية وذلك من خلال استخدام إجراءات المراجعة التحليلية، يقوم المدقق بتخفيض إجراءات المراجعة التفصيلية عن طريق حذف بعضها أو تأجيلها لما بعد

تاريخ إعداد الميزانية العمومية.ويمكننا اعتبار الإجراءات التحليلية دليلا" اساسيا" يدعم صدق عرض أرصدة الحسابات التي تم تنفيذ الإجراءات التحليلية في نطاقها ،وذلك عندما لا ينتج عن تطبيقها ظهور تقلبات جوهرية، ويعكس ذلك انخفاض احتمال وجود خطأ كبير أو مخالفة كبيرة وهذا يؤدي إلى إجراء اختبارات تفصيلية أقل ضمن هذا النطاق (المطيري، ٢٠١١، ص٢٤).

٤. تساعد في التقليل من الوقت والجهد والتكلفة اللازم لعملية التدقيق

عادة ما تكون الإجراءات التحليلية أقل تكلفة بالمقارنة مع إختبارات التفاصيل لأن الإجراءات التحليلية يمكن القيام بها مكتبياً دون الحاجة للانتقال إلى مقر المنشأة محل التدقيق ،فعلى سبيل المثال يكون حساب وتدقيق النسب الخاصة بالمبيعات والمدينين أقل كلفة من إرسال المصادقات إلى المدينين (المطيري، ٢٠١١، ص٢٤).

٥-تخفيض مخاطر الاكتشاف والتحقق من عدم وجود انحرافات جوهرية في البيانات المالية.

ترجع مخاطر الاكتشاف إلى صعوبة اختيار عينة ممثلة تمثيلا" صادقاً للمجتمع الذي سحبت منه، ويساهم الفحص التحليلي في تخفيض تلك المخاطر إلى حدها الأدنى عن طريق ترشيد حجم العينة، بمعنى اختيار البنود التي تظهر بها تقلبات جوهرية فقط، وبالتالي تركيز الجهد على تلك النقاط التي تحتاج إلى توسع في مستوى الاختبارات التفصيلية، والتي تحتوي درجة عالية لاحتمال وجود أخطاء بها.

وإن من الأسباب المحتملة لهذه التقلبات هو وجود أخطاء أو مخالفات لذلك إذا كانت التقلبات غير العادية كبيرة فإنه يجب على المدقق تحديد أسبابها ويقنع نفسه أن السبب هو حدث اقتصادي مقبول وليس خطأ او مخالفة ويطلق على هذا النوع من الإجراءات التحليلية "**توجيه الاهتمام**" وهو يتمحور في تنفيذ المزيد من الإجراءات التحليلية مما يؤدي ذلك إلى اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية (المطيري، ٢٠١١، ص٢٣).

وكذلك يسهم الفحص التحليلي في تخفيض لمخاطر الاكتشاف الناتجة عن الأداء غير الجيد، حيث أن الإجراءات تنتهي بالمدقق إلى تحديد الأرصدة التي يجب أن يركز عليها فبالتالي يوليها عنايته الخاصة من خلال التوسع في فحصها، مما يتيح الفرصة أمام المدقق من الحصول على القدر الكافي والملائم من أدلة الإثبات.

وترى الباحثة أنه يمكن استخلاص الهدف الأساسي للإجراءات التحليلية من خلال ماهو وارد في نص معيار المراجعة ٥٢٠ بأنها عملية تحليلية استقصائية حيث يتم تحليل العلاقات المنطقية بين عناصر القوائم المالية وبين البيانات المالية والبيانات الغير مالية والتحري والتقصي عن المعلومات والتقلبات التي لاتتسق أو تختلف عن القيم المتوقعة بشكل كبير بهدف التركيز على فحصها والتأكد منها مما يسهم في توجيه اهتمام المدقق إلى مواطن المخاطر المحتملة وتقليل خطر الاكتشاف الأمر الذي يؤدي الى زيادة كفاءة وفاعلية عملية التدقيق ويزيد ثقة المستخدمين بالمعلومات المالية التي تم تدقيقها .

٢-٢ المبحث الثاني: الإجراءات التحليلية واستخدامها في التدقيق

تواجه عملية التدقيق في الوقت الراهن مشكلة ضخامة حجم المنشآت وتعقد عملياتها ،كما يواجه المدققون العديد من الدعاوى القضائية نتيجة فشل مهمة التدقيق الأمر الذي جعل الأساليب التقليدية في التدقيق غير كافية لجمع أدلة الأثبات والقرائن المتعلقة بعناصر القوائم المالية لذلك تبرز أهمية الإجراءات التحليلية في إنجاز عملية التدقيق . وتؤدي الإجراءات التحليلية دورا" مهما" في مدخل تدقيق الحسابات القائم على المخاطر فهي تعمل على توجيه الاهتمام نحو المناطق ذات الخطورة المرتفعة. و تساعد في تحديد المسائل المتعلقة بتدقيق الحسابات التي لم تتمكن الإجراءات التفصيلية من اكتشافها كما تساعد في تقيم نتائج التدقيق النهائية وتقديم الأدلة الموضوعية (Hirst, Koonce, 1996, p457).

٢-٢-١ الإجراءات التحليلية ومراحل استخدامها في عملية التدقيق

إن للإجراءات التحليلية دور بارز في جميع مراحل عملية التدقيق حيث يمكن استخدام المقارنة بين المعلومات المالية مع بعضها البعض ومع المعلومات غير المالية في تحديد الإنحرافات الجوهرية في القوائم المالية، كما يمكن استخدام التحليل الإحصائي في عملية التنبؤ، فضلا" عن تخفيض اختبارات التفصيلية للأرصدة في بنود القوائم المالية، عند المطابقة مع توقعات المدقق المتنبئ بها مسبقاً (الحساني، وحمدان، والشمري، ٢٠١٨، ص٣).

يمكن للمدقق القيام بالإجراءات التحليليّة خلال مختلف مراحل عملية التدقيق ، ولكن لا يمكنه استخدام هذه الإجراءات في دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية. ويلزم المعيار الدولي (520) المدقق باستخدام إجراءات المراجعة التحليلّية في مرحلة التخطيط ومرحلة الفحص النهائي، ويترك حرية استخدامها في مرحلة التدقيق التفصيلي كإجراءات جوهرية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٤٤).

حيث وفقا" لمتطلبات نشرة معيار التدقيق No.56(SAS) إن الإجراءات التحليليّة مطلوبة في مرحلة التخطيط ومرحلة النظرة الشاملة لعملية التدقيق ، ومقبولة عند القيام بالإجراءات الجوهرية (Chen, A.Letch, 1998, p37).

ويهدف المدقق عند تطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من تلك المراحل إلى عدة أهداف موضحة بالتالي (المطيري، ٢٠١١، ص٢٦):

المرحلة الأولى: استخدام الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق(كإجراء تقييم المخاطر).

*يشير معيار التدقيق الدولي "٣١٥" إلى أن الإجراءات التحليلية قد تساعد في تحديد وجود معاملات او أحداث غير عادية ، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للبيانات المالية ،وعند أداء الاجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر يقوم المدقق بتطوير توقعات خاصة بالعلاقات تبدو منطقية يتوقع بشكل معقول أن تكون موجودة ، وعندما تنتج مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ والنسب المسجلة التي تم تطويرها من مبالغ مسجلة علاقات غير عادية أو غير متوقعة ،على المدقق اعتبار هذه النتائج عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية ،ذلك أنه عندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال فإن نتائج هذه الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما اذا كان هناك خطأ جوهري ، وتبعا" لذلك على المدقق الأخذ بعين الاعتبار نتائج هذه الإجراءات التحليلية إلى جانب المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية (عياط، ٢٠١٥، ص٣٧).

المرحلة الثانية: استخدام الإجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق (كإجراءات جوهرية)

على المدقق أن يحصل على الأدلة الكافية والملائمة بهدف التوصل إلى الاستنتاجات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه حول صدق وعدالة البيانات المالية من خلال نوعين من الاختبارات هما (القاضي، وحمدان، ٢٠٠٠، ص٧٥٢):

- ✓ اختبارات الرقابة الداخلية.
- ✓ اختبارات التحقق أو الإجراءات الجوهرية: و هذه الاختبارات تنقسم الى نوعين : النوع الأول: اختبارات التدقيق التفصيلي للعمليات والأرصدة، والنوع الثاني: الإجراءات التحليلية .

ويبنى اعتماد المدقق بين الإجراءات التحليليّة أو اختبارات التفاصيل على خبرته المهنية وعلى فعالية وكفاءة النتائج المتوقعة من تطبيق هذه الإجراءات، ويجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار عند اختياره لاستخدام الإجراءات التحليلّية كإجراءات جوهرية طبيعة المعلومات ومدى توفرها وموثوقيتها. حيث جاء في المعيار الدولي للمراجعة رقم (520) أن الإجراءات التحليلّية الجوهرية هي بشكل عام أكثر ملاءمة للعمليات التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ بها على مدى الوقت (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٥، ص٤٦٥).

وتأتي أهمية استخدام الإجراءات التحليلّية في هذه المرحلة كونها تخفض تكاليف عملية التدقيق، إذ إن استخدام الإجراءات التحليلّية يدعم الثقة في سلامة بعض الأرصدة دون الدخول في تفاصيلها (الرباعي، ٢٠٠٦، ص٦٢).

ووفقا" لبيان معيار التدقيق الأمريكي (SAS 56) لا يلزم المدقق باستخدام الإجراءات التحليلّية كإجراءات جوهرية، وإنما قد يستخدم هذه الإجراءات كدليل إضافي يدعم صحة رصيد حساب معين (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٤٨).

فعندما يقوم المدقق باستخدام العينات الاحصائية في عملية التدقيق ينصرف الاهتمام إلى إمكانية عدم اكتشاف جميع الأخطاء التي تتضمنها القوائم المالية موضوع التدقيق وبالتالي يواجه المدقق مخاطر تتمثل في إبداء رأي سليم عن المعلومات المالية تتضمن تحريفات جوهرية وتكون هذه المخاطر من نوعين:

١- مخاطر تتعلق باحتمال حدوث أخطاء هامة خلال مراحل العملية الحسابية

٢- مخاطر تتعلق باحتمال عدم اكتشاف أخطاء هامة من تلك التي حدثت فعلا" (الكبيسي، ٢٠٠٨، ص١١).

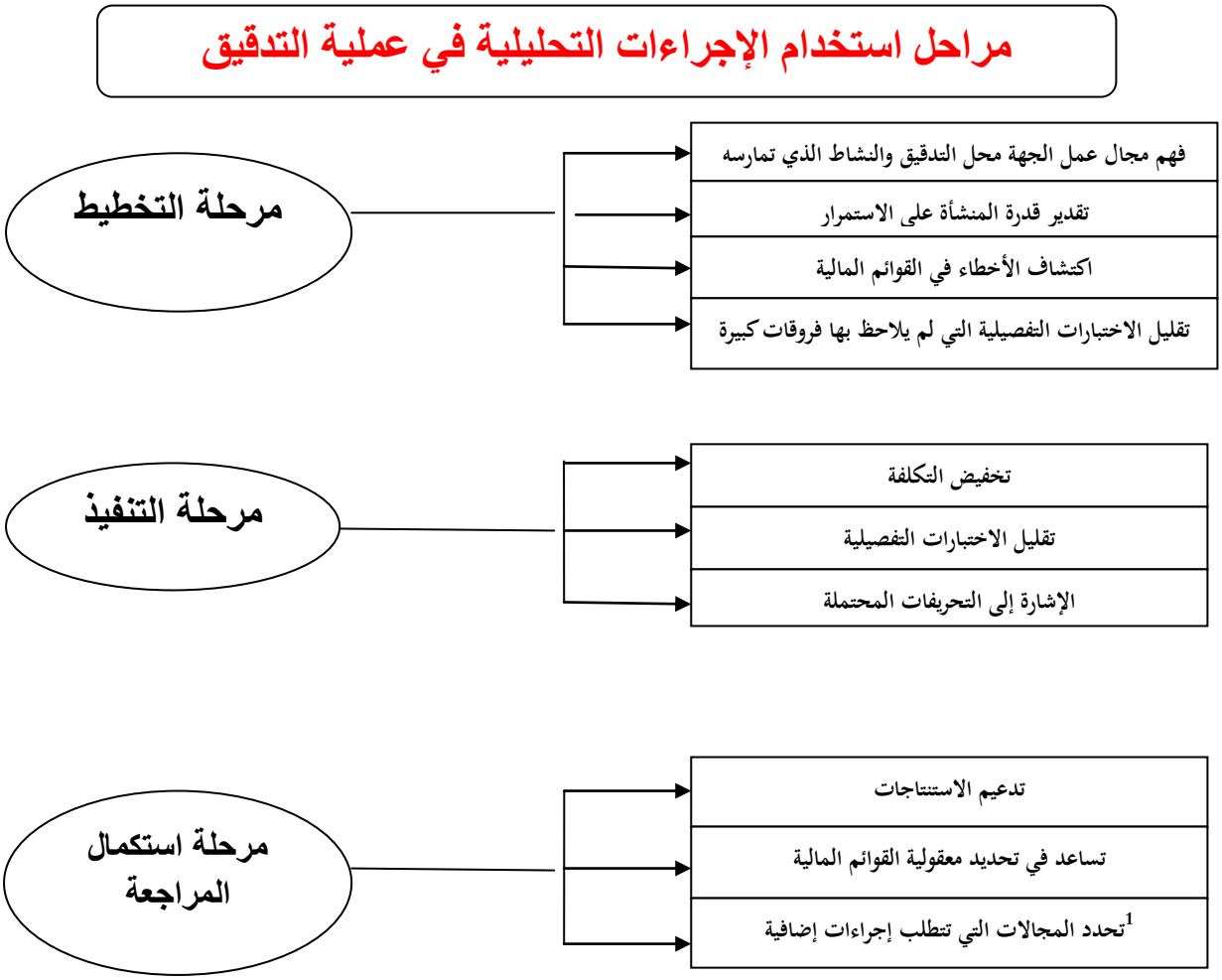
المرحلة الثالثة: الإجراءات التحليلية كنظرة شاملة للبيانات عند مراحل الفحص النهائي لعملية المراجعة:

إن الهدف من الإجراءات التحليلّية في هذه المرحلة الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية وتقييم سلامة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء التدقيق، وأيضاً تحديد أماكن تتطلب إجراءاتٍ إضافية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٤٩).

يشير معيار التدقيق "٥٢٠" إلى أنه يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند اقتراب نهاية عملية التدقيق، وذلك عندما يقوم بتكوين قرار عام فيما إذا كانت البيانات المالية ككل مطابقة لمعرفة المدقق بطبيعة العمل، حيث أن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها نتيجة لمثل هذه الإجراءات يراد بها تعزيز الاستنتاجات المتكونة خلال تدقيق عناصر من البيانات المالية، وتساعد كذلك على الوصول إلى نتيجة عامة بمعقولية البيانات المالية غير أنه يمكن للنظرة الشاملة أن تحدد مخاطر غير معروفة سابقاً للأخطاء الجوهرية وفي هذه الحالات قد يحتاج المدقق أن يعيد تقييم إجراءات التدقيق المخططة بناء على الاعتبار المعدل للمخاطر المقيمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات او الإفصاحات والتأكيدات ذات العلاقة (عياط، ٢٠١٥، ص٣٩).

ويلخص الشكل التالي مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق

الشكل رقم (٥) مراحل استخدام الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق



٢-٢-٢ الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية:

يستند تطبيق الإجراءات التحليلية على التوقع بأن العلاقة بين المعلومات الموجودة تسير على نفس الاتجاه في حالة غياب ظروف تدل على العكس، إن وجود هذه العلاقات يوفر أدلة إثبات على اكتمال ودقة وصحة المعلومات الناتجة من النظام المحاسبي. ومع ذلك فإن الثقة بنتائج الإجراءات التحليلية سوف يعتمد على تقدير المدقق للمخاطرة التي تكمن في أن الإجراءات التحليلية قد تحدد العلاقات كما هي متوقعة، بينما في

الواقع توجد بيانات خاطئة. ومن الاعتبارات المهمة التي ذكرها المعيار الدولي رقم ١٢ والتي تؤثر على مدى اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية (كردودي، ٢٠١٥، ص٢٨،٢٩):

١- الهدف من الإجراءات التحليلية: يكمن الدور الكبير للإجراءات التحليلية في تحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق الأخرى، في حين أن الإجراءات التي يتم تطبيقها في مرحلة التدقيق النهائية تساعد في تأييد الأدلة وتعزيز النتائج التي تم التوصل إليها من المصادر الأخرى.

٢- الأهمية النسبية للبند مقارنة بالقوائم المالية ككل: إذا كانت الأهمية النسبية للبند عالية فلا بد من الاعتماد على أمور أخرى من أجل الخروج بنتيجة عن البند موضع التدقيق. فعلى سبيل المثال، في حالة كون رصيد المخزون ذا أهمية نسبية، فإن المدقق سوف لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لتكوين قراره، ومع ذلك، فإنه قد يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية لبعض بنود الدخل والمصاريف عندما لا تكون ذات أهمية نسبية بمفردها، وبتعبير بسيط بجب أن تكون منفعة المعلومات أكثر من التكلفة المضحى بها، وهذا ما يفرض تطبيق مبدأ الأهمية النسبية.

٣- نتائج إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف التدقيق: أي الأخذ بعين الاعتبار نتائج الإجراءات الأخرى المطبقة على نفس البند أو النشاط ومعرفة مدى انسجامها مع نتائج الإجراءات التحليلية.

٤- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية: وهذا يعني مدى التوافق بين نتائج الإجراءات التحليلية والنتائج المتوقعة من هذه الإجراءات، وهذا قد يعتمد على طبيعة البند موضع التدقيق، على سبيل المثال يتوقع المدقق عادة ثبات أكبر عند مقارنة حدود مجمل الربح بين فترة وأخرى، من مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث أو الإعلانات

٥- تقدير المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة: حيث كلما زادت تقديرات هذه المخاطر تقل درجة الاعتماد على الإجراءات التحليلية، ويتم التركيز على اختبارات التفاصيل.

٦- معرفة المدقق لطبيعة عمل العميل والظروف المحيطة به: فقد لا يعتمد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية في بعض الحالات، وذلك في ضوء معرفته لطبيعة عمل العميل والظروف المحيطة به، فمعرفة المدقق لطبيعة وظروف عمل العميل قد تجعل من الاعتماد على الإجراءات التحليلية تتم بشكل قليل، فمثلا قد يتبين للمدقق أن المنشأة قد مرت بظروف صعبة خلال السنة نتيجة" لإضراب العمال عن العمل، وهذا ينفي التساؤلات التي قد تثيرها نتائج الإجراءات التحليلية عن انخفاض حجم المبيعات لتلك السنة.

٢-٢-٣ حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية.

إن مدى الاعتماد على الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق المختلفة، يتوقف على تقدير المدقق بشأن الثقة بتلك البيانات المستخدمة في المقارنات والتحليلات الإحصائية المختلفة، ودرجة الثقة تتأثر بالعوامل التالية:

مصدر البيانات: تشكل طبيعة مصدر البيانات أحد العوامل الحاسمة التي تحد من مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية. فكلما زادت موثوقية مصدر البيانات، زادت إمكانية استخدام هذه الإجراءات كدليل تدقيقي قوي. وتبعًا لمعيار AS 2305 الصادر عن مجلس الرقابة على المحاسبة العامة، فإن المدقق مطالب بتقييم موثوقية البيانات من خلال فحص مصدرها، ومدى استقلاليته، وظروف جمعها، بالإضافة إلى معرفة المدقق السابقة بهذه البيانات. وتُعد البيانات المستمدة من مصادر خارجية مستقلة أكثر موثوقية من تلك الناتجة داخليًا، ما لم تكن هذه الأخيرة قد خضعت لضوابط داخلية قوية أو مراجعة سابقة. وتشير الدراسات إلى أن الاعتماد غير المدروس على تفسيرات الإدارة دون استناد إلى بيانات موثوقة قد يؤدي إلى تقليل فعالية الإجراءات التحليلية. وبالتالي، فإن فهم خصائص مصدر البيانات يُعد عنصرًا جوهريًا في تحديد مدى الاعتماد المهني على الإجراءات التحليلية كوسيلة لتجميع أدلة المراجعة.

ظروف اعداد البيانات: تُعد حدود اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بظروف إعداد البيانات، لا سيما في البيئات التي تشهد معدلات تضخم مرتفعة. ففي ظل التضخم، تصبح البيانات

التاريخية أقل تمثيلاً للواقع الحالي، مما يقلل من دقة التقديرات ويزيد من احتمالية الوقوع في أخطاء تحليلية. وتشير المعايير المهنية مثل مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة PCAOB إلى أهمية تقييم موثوقية البيانات ومصدرها والظروف التي أُعدّت فيها، مع عدم الاعتماد فقط على التمثيلات الإدارية (PCAOB, 2022). كما أظهر تقرير صادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) أن التضخم يؤثر في تقييم الأصول والخصوم، مما يتطلب تحديثاً مستمراً للبيانات التحليلية ومزيداً من الحذر من جانب المدققين (ICAEW, 2022). وبناءً على ذلك، يُوصى بأن يدعم المدقق الإجراءات التحليلية بأدلة إضافية ومحدثة خاصة في البيئات ذات التضخم المرتفع (Zampa Partners, 2022). لذا، فإن قدرة المدقق على الاعتماد على الإجراءات التحليلية تظل محدودة ما لم تُراعَ جودة وواقعية البيانات في ضوء تقلبات الاقتصاد، وعلى رأسها التضخم.

ويعد التضخم إحدى المشكلات الاقتصادية التي تعانيها الإقتصاديات المتقدمة والنامية ، لذلك فإن ظاهرة التضخم أو التغير في مستوى الأسعار له آثار سلبية على موضوعية البيانات والمعلومات المحاسبية .وعليه يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم الختامية (المركز المالي قائمة الدخل)، مما يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها، وإن ظاهرة التضخم لها تأثير سلبي على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، والذي يظهر من خلال بيان أثر التضخم على الإطار المفاهيمي للمحاسبة لما يتضمنه من أهداف للقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المتضمنة في هذه القوائم، وبالنظر إلى أثر التغير في الأسعار على الإطار المفاهيمي للمحاسبة نجد أن المعلومات المحاسبية تفقد مصداقيتها في فترات التضخم إذا لم يتم الإفصاح عن أثر هذه التغيرات على موارد المشروع وعلى نتيجة الأعمال في القوائم المالية، حيث تعتبر منفعة المعلومات المحاسبية الخاصية الرئيسية التي تتحقق بتوافر خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وبإعتبار أن خاصية الملاءمة تعبر عن القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عن الأحداث المستقبلية فإن التضخم يؤثر سلبا على إمكانية التنبؤ بأسعار الأسهم ويؤدي إلى فقدان الربح المحاسبي لصفة الاستقرار ويضعف ارتباطه بالتغيرات في

أسعار الأسهم ، كما أن خاصية الموثوقية تتمثل أساسا في الصدق في العرض وإظهار الحقائق الإقتصادية لعناصر القوائم المالية وما لا يتوفر في فترات التضخم نتيجة ظهور هذه المعلومات بالتكلفة التاريخية وغياب القوة الشرائية الحقيقية أو الأسعار الجارية لعناصر القوائم المالية مما يصعب عملية إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية.(قيسي ،٢٠١١ ،ص ١+٥١).

و بسبب التضخم سوف يصعب من عملية إتخاذ القرارات الدقيقة التي تبنى على أساس القوائم المالية نظرا ل:(قيسي،٢٠١١ ،ص ٥٦+٦٠+٦١)

١- عدم دقة نتائج الأعمال والمراكز المالية التي تظهرها القوائم المالية حيث تتم المقابلة بين الإيرادات الجارية وبين التكلفة التاريخية لتلك الإيرادات مع التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد في تاريخ القياس

-٢- عدم دقة المؤشرات المستخدمة في قياس الأداء حيث تستخدم في هذا المجال العديد من المؤشرات و النسب المالية

وعليه فإن على المدقق أن يكون يأخذ ظروف التضخم والارتفاع العام بمستوى الأسعار بعين الاعتبار وأن يدرك تأثير هذا الظروف على موضوعية ومصداقية البيانات المالية التي يعتمد عليها عند قيامه بالإجراءات التحليلية وذلك لعدم دقة المؤشرات التي تعطيها هذه الإجراءات في ظل هذه الظروف.

اختبار البيانات: يعتمد مدى اعتماد المدقق على الإجراءات التحليلية بشكل كبير على درجة اختبار البيانات المستخدمة ومدى موثوقيتها. فكلما كانت البيانات قد خضعت لاختبارات تدقيقية سابقة أو تم جمعها من مصادر موثوقة، زادت إمكانية الاعتماد عليها في التحليل وفقًا المعيار التدقيق الدولي ٥٠٠ ISA ، يعتبر اختبار البيانات أحد العوامل الأساسية في تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق، حيث يشير إلى أن البيانات التي تم اختبارها مسبقًا توفر أساسا أقوى للاعتماد عليها في الإجراءات التحليلية (٢٠٠٩ ،٥٠٠ ISA) بالإضافة إلى ذلك، يؤكد معيار ٥٢٠ ISA على أهمية استخدام البيانات التي تم اختبارها بشكل كاف، حيث أن الاعتماد على بيانات غير مختبرة أو غير موثوقة قد يؤدي إلى استنتاجات غير دقيقة ٥٢٠

ISA 2009). لذا، فإن قدرة المدقق على الاعتماد على الإجراءات التحليلية ترتبط ارتباطًا وثيقًا بجودة واختبار البيانات المستخدمة مما يستدعي توخي الحذر في اختيار البيانات المناسبة للتحليل.

وترى الباحثة أن على المدقق أن يراعي عدة اعتبارات عند تطبيقه للإجراءات التحليلية، وذلك بهدف استخلاص نتائج دقيقة تخدم المدقق في عملية التدقيق وتزيد من درجة الثقة بالمعلومات التي تم دقيقها ،

وهذه الاعتبا رهي :

١- مدى كفاءة وفاعلية المؤشرات التحليلية التي يقوم بتطبيقها ومدى اعتماده عليها .

٢- استقلالية وتنوع مصادر البيانات وظروف إعدادها والاختبارات التي خضعت لها ،وغيرها من العوامل التي تؤثر في درجة ثقة المدقق بتلك البيانات المستخدمة في الإجراءات التحليلية.

حيث أن تلك العوامل تساهم بدرجة كبيرة في مدى دقة تنبؤات المدقق ومن ثم درجة الثقة والاعتماد على أدلة الإثبات التي يمكن للمدقق الحصول عليها من هذه الإجراءات.

٢-٣ المبحث الثالث:خطوات استخدام الإجراءات التحليلية وأنواعها وأساليبها وأهميتها في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية :

٢-٣-١ خطوات استخدام الإجراءات التحليليّة: يتعين على المدقق القيام بمجموعة من الخطوات في سبيل تحقيق أهداف استخدام الإجراءات التحليليّة في المراجعة، وهذه الخطوات هي:

<u>الخطوة الأولى: (الإعداد والتمهيد لاستخدام الإجراءات التحليلية) الحصول على المعلومات:</u>

في هذه الخطوة يقوم المدقق بالحصول على المعلومات سواءً من المنشأة محل التدقيق أو من خارجها وخاصة المعلومات والبيانات المالية وغير المالية. فالبيانات والمعلومات قد تكون تلك التي خضعت للتدقيق سابقا" أو قد تكون اقتصادية أو صناعية أو غير ذلك (International federation of accounts (IFAC), p46) وإن توفير المعلومات عن المنشأة محل التدقيق يعتبر أمرا" ضروريا" لإنجاز الفحص التحليلّيّ بكفاءة عالية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٠)، ولابد للمدقق التأكد من موثوقية المعلومات المتوفرة لديه، إذ تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٦٢)

حيث أشار معيار التدقيق رقم ٥٢٠ في الفقرة(٥ – ب) أنه عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواء بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقا لمعيار المراجعة (٣٣٠) يجب على المدقق (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٢، ص٤٨٨،٤٨٧،٤٨٥):

"تقويم مدى إمكانية الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المراجع توقعاته بشأن النسب أو المبالغ المسجلة، مع الأخذ في الحسبان مصدر المعلومات المتاحة وقابليتها للمقارنة وطبيعتها وملاءمتها وأدوات الرقابة على إعدادها."

وجاء في الفقرة ١٢ من المعيار (٥٢٠) أنه تتأثر إمكانية الاعتماد على البيانات بمصدرها وطبيعتها، وتتوقف على الظروف التي تم في ظلها الحصول على البيانات. وبناء عليه، يعد مايلي ذا صلة عند تحديد ما إذا كانت البيانات يمكن الاعتماد عليها لأغراض تصميم الإجراءات التحليلية الأساس:

١- مصدر المعلومات المتاحة فعلى سبيل المثال، قد تزيد إمكانية الاعتماد على المعلومات إذا تم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.

٢- مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة. فعلى سبيل المثال، قد تكون بيانات الصناعة العامة بحاجة لأن يتم استكمالها حتى تصبح قابلة للمقارنة بالبيانات الخاصة بمنشأة تقوم بإنتاج وبيع منتجات متخصصة.

٣- طبيعة وملاءمة المعلومات المتاحة، ومثال ذلك الموازنات قد تم إعدادها كنتائج يتم توقعها وليس كأهداف يتم السعي لتحقيقها.

٤- أدوات الرقابة المطبقة على إعداد المعلومات والمصممة لضمان اكتمال المعلومات وضمان دقتها وصحتها. ومثال ذلك، أدوات الرقابة على إعداد الموازنات وفحصها والحفاظ عليها.

الخطوة الثانية: تكوين التوقعات:

إن وجوب استمرار العلاقة بين البيانات هي الفكرة الأساسية وراء تطبيق الإجراءات التحليلّيّة، إلا إذا حدثت ظروف جديدة.

وتشير الفقرة (5) من نشرة معايير التدقيق SAS.NO.56 بأنه يمكن للمراجع تكوين توقعاته وفيما يلي: مجموعة الأمثلة لمجموعة المصادر للمعلومات لتطوير التوقعات) (مدفوني، ٢٠٢١، ص١٤):

- المعلومات المالية لفترة أو فترات سابقة مع الأخذ بالاعتبار أي تغيرات معلومة.
- المبالغ المتوقعة مثل الموازنات والتنبؤات.
- استخدام المعلومات التي تتعلق بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
- تحليل العلاقات بين عناصر المعلومات المالية وبعضها البعض للفترة.

- العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية المناسبة.

حيث ورد في الفقرة ٥–ت من المعيار ٥٢٠ انه يجب على المدقق عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواء بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقا لمعيار التدقيق (٣٣٠) (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٢، ص ٤٨٥).

"وضع توقع للنسب او المبالغ المسجلة، وتقويم ما إذا كان التوقع دقيقا" بشكل كاف لتحديد أي تحريف قد يسبب، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري "

ويستخدم المدقق حكمه على الأساليب التحليلّية المختلفة لتكوين التوقعات إلى جانب مجموعة من البيانات التي يقوم المدقق بجمعها ليستخدمها كما هي باعتبارها قيم متوقعة جاهزة، وهي (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٢،٥٣):

١) بيانات الفترة السابقة في حال اتفاق الظرف: حيث تمثل بيانات الفترة السابقة توقعات للفترة الحالية، ويمكن الأخذ بعين الاعتبار التغيير المتوقع، وفي أغلب الأحيان يستطيع المدقق بسهولة أن يعرف العوامل الجارية التي تؤدي حتماً إلى تغير القيم عن تلك الفعلية للسنة الماضية.

٢) بيانات الموازنة التخطيطّية للمنشأة محل التدقيق وتعتمد بشكل أساسي على دقة إعدادها وعلى استمرار الافتراضات والظروف المستخدمة في إعدادها.

٣) بيانات التكاليف المعيارية.

٤) الإحصاءات المعلنة خلال نفس الفترة للصناعة التي تباشرها المنشأة: وهنا لابد للمدقق من مراعاة درجة التشابه بين أعمال المنشأة وأعمال الصناعة.

٥) الإحصاءات التاريخية للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة:

الخطوة الثالثة: تحديد الانحرافات غير العادية:

إن تتبع الفروق الجوهرية يعتبر أهم ناحية من نواحي الفحص التحليلي، ذلك لأن هذا التتبع، يتيح الفرصة لكشف الأخطاء أو التلاعب، ولهذا السبب يعتبر أن المدقق فشل في بذل العناية المهنية الواجبة إذا لم يقم بفحص سبب التقلبات الجوهرية التي كشفت عنها الإجراءات التحليلية (مدفوني، ٢٠٢١، ص١٤).

وتحدث هذه المرحلة من عملية الفحص التحليلي عندما يقوم المدقق بمقارنة القيمة التي يتوقعها مع القيمة المسجلة وهنا لابد من التمييز بين الفروق الطفيفة أي التي تكون ضمن حدود الثقة والفروق الكبيرة التي تتجاوز حدود الثقة(عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٤).

وقد ورد في الفقرة ٥– د من المعيار ٥٢٠ أنه يجب على المدقق عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواء بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقا لمعيار التدقيق (٣٣٠):

"تحديد مبلغ أي فرق يمكن قبوله بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة، دون إجراء المزيد من التحري وفقا" لمتطلبات الفقرة(٧)"، ويتأثر تحديد المدقق للمبلغ الذي يمكن قبوله للاختلاف عن القيمة المتوقعة دون الحاجة لإجراء المزيد من التحري، بمبدأ الأهمية النسبية والاتساق مع مستوى التأكيد المطلوب، مع الأخذ في الحسبان احتمالية أن يتسبب تحريف ما، بمفرده أو عند اقترانه بغيره، في أن تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري. ويتطلب معيار التدقيق (٣٣٠) أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق أكثر إقناعا" كلما ارتفع تقييم المدقق للخطر، وبناء عليه كلما زاد الخطر المقيم، انخفض مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون إجراء المزيد من التحري لبلوغ المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٣، ص ٤٨٥،٤٨٨،٤٨٩).

وبشكل عام تجري مقارنة البيانات والمعلومات لتحديد الانحرافات وعلى وجه الخصوص عند استخدام تحليل النسب والاتجاه على ثلاثة مستويات (الرباعي، ٢٠٠٦، ص٧٢):

١- مقارنة بيانات المنشأة ببيانات الصناعة.

٢- مقارنة بيانات المنشأة بالبيانات المناظرة لها في السنوات السابقة.

٣- مقارنة بيانات المنشأة بالتوقعات المطورة من اتجاهات الصناعة أو موازنات المنشأة أرصدة الحسابات الأخرى أو أي أسس أخرى للتوقعات.

الخطوة الرابعة: فحص أسباب الانحرافات غير العادية:

في هذه المرحلة يبحث المدقق عن التوقعات المحتملة لأسباب الانحرافات غير العادية بين القيم المتوقعة والقيم الفعلية، فمن المهم أن يحدد المدقق فيما إذا كان السبب المحتمل للانحرافات ناشئا" عن تغير في الظروف أم أنه ناتج عن تحريف (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٥).

ويجب على المدقق أن يقوم بتحديد هل كان السبب وراء هذه الانحرافات ناتجاً عن ظروف (مثلا التغير في ظروف عشوائية مثل حالات الكساد أو التضخم) (سقا، ٢٠١٣، ص٤٤٤).

فربما تكون الانحرافات ناتجة عن تغير في الظروف التي تؤثر على الحساب، أو إلى العوامل المرتبطة بالبيانات المستخدمة لتطوير التوقع (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٥).

أم أنه ناتج عن تحريف متعمد بقصد الغش والتلاعب أو أنه ناتج بسبب خطأ غير مقصود، وعليه يستطيع المدقق أن يحدد الأرصدة التي يجب إخضاعها إلى فحص تفصيلي (سقا، ٢٠١٣، ص٤٤٤).

إن هذه الخطوة تتطلب الكثير من المهارة والخبرة لدى المدقق، ويجب على المدقق أن يتفهم تماماً طبيعة المنشأة ومدى تأثرها بالظروف المختلفة المحيطة بها، وذلك بهدف تفسير الانحرافات غير العادية وتحديد أسبابها (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٥).

فقد جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (520) فقرة (7): عندما تكتشف الإجراءات التحليلّية وجود تقلبات مهمة، أو إظهارها لعلاقات متضاربة مع المعلومات وثيقة الصلة، أو كشفها لانحرافات عن المبالغ المتنبأ بها، فإن على المدقق البحث و الحصول على تفسيرات مناسبة وأدلة معززة و ملائمة لتلك الحالات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٦٨).

حيث ورد في الفقرة٧ من المعيار ٥٢٠ التحري عن نتائج الإجراءات التحليلية (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٣، ص٤٨٦).

إذا حددت الاجراءات التحليلية المنفذة وفقا" لهذا المعيار تقلبات أو علاقات لا تتسق مع معلومات أخرى ذات صلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير، فيجب على المدقق التحقق من تلك الاختلافات عن طريق:

(أ)- الاستفسار من الادارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة ذات صلة بردود الادارة .

(ب) - تنفيذ إجراءات تدقيق أخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة.

الخطوة الخامسة: توثيق الإجراءات التحليليّة:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتقدير الأثر المتوقع لتلك الفروق على ملائمة وصحة القوائم المالية في ضوء التفسيرات التي حصل عليها من الإدارة، واذا كانت الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير **مقنع لأسبابها**، أو أن الفحص وراء شرح وتفسير الإدارة فشل في دعم هذا التفسير فإن على المدقق في هذه الحالة أن يفترض وجود احتمال كبير في أن هناك خطأ أو غش، وعليه في هذه الحالة أن يصمم إجراءات تدقيق أخرى ملائمة لتحديد ما إذا كانت هذه الأخطاء أو الغش موجودة فعلا" أو لا؟ (مدفوني، ٢٠٢١، ص١٤).

وقد ورد في الفقرة (٥) من معيار التدقيق ٥٢٠: عند تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية أساس، سواء بمفردها أو مقترنة باختبارات التفاصيل، كإجراءات أساس وفقا لمعيار التدقيق (٣٣٠) يجب على المدقق (معايير المراجعة الدولية، ٢٠٢٣، ص٤٨٥):

"تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الاساس المحددة للإقرارات قيد النظر، مع الاخذ في الحسبان مخاطر التحريف الجوهري المقيمة واختبارات التفاصيل، إن وجدت، الخاصة بهذه الاقرارات".

وتتطلب تلك الخطوة توثيق كل ما يتعلق بالإجراءات التحليلّيّة مثل بقية أعمال التدقيق، ويمكن أن تتضمن أوراق العمل المستخدمة في توثيق الإجراءات التحليلّيّة ما يلي (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٥٦):

- المعلومات المستخدمة ومصادرها.
- أساليب الفحص التحليلي التي تم استخدامها.
- الانحرافات الهامة التي تم اكتشافها ومدى أحقية كل انحراف للفحص والدراسة.
- المستويات الإدراية التي تم الحصول منها على التفسيرات المتعلقة بالانحرافات الهامة.
- النتائج التي تم التوصل إليها.

ويجوز للمدقق أن يحتفظ بالملف الدائم بالبيانات الدورية المستخدمة بالتحليل، كما يجوز للمدقق أيضا أن يتضمن الملف الدائم ما يلي (حماد، ٢٠٠٤، ص٣٦٤):

- النسب المئوية المستخدمة في تحليل الاتجاه.
- النسب المئوية المستخدمة في قوائم الحجم العادي المالية.
- النسب المستخدمة في تحليل النسب.
- بيانات الصناعة المستخدمة ومصدر البيانات.

٢-٣-٢ أأنواع المؤشرات المستخدمة في الإجراءات التحليلية :

تتنوع الإجراءات التحليلية حسب أنواع البيانات التي يقوم المدقق بمقارنتها، وهنا يتمثل الجانب الأهم في استخدام الإجراءات التحليلية في اختيار النوع الأكثر ملاءمة منها.

والفرض الأساس وراء تطبيق الإجراءات التحليلّية هو توقع وجود علاقات معقولة بين البيانات واستمرارها، إلا إذا وجدت ظروف خاصة تدعو إلى خلاف ذلك. وتشمل الظروف الخاصة التي قد تسبب تغيرات في هذه العلاقات، على سبيل المثال، وجود عمليات أو أحداث غير عادية محددة، أو التغيرات المحاسبية، أو التقلبات العشوائية، أو وجود بيانات غير صحيحة نتيجة غش وأخطاء (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٢١).

وقد وردت ضمن معيار التدقيق الدولي رقم (520) خمسة أنواع من الإجراءات التحليلّية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٥٧):

١- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه:

عند تطبيق الإجراءات التحليلّيّة قد يرغب المدقق في مقارنة البيانات المالية للعميل بتلك الخاصة بصناعة العميل، ومعايير الصناعة أو المعايير القطاعية هي المعايير التي تصدرها الاتحادات المهنية والجهات الحكومية وغيرها لأغراض القياس أو التقييم (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٢٥). ويساعد هذا النوع من الإجراءات التحليلية في توفير معلومات مفيدة عن الأداء الخاص بالجهة محل التدقيق وذلك عن طريق مقارنة الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للجهة مع البيانات التي تمثل إجماليات النشاط للجهات الأخرى التي تزاول نفس النشاط الذي تعمل فيه الجهة، كما أن هذه المقارنة تساعد المدقق في تفهم أعمال الجهة بالإضافة إلى أنها تقدم مؤشراً عند احتمال حدوث فشل مالي إن وجد .

ولكن يوجد عيب في هذا النوع من الإجراءات التحليلية ويكمن في أن بيانات النشاط التي يتم مقارنتها مع البيانات الخاصة بالجهة عبارة عن متوسطات عامة بالإضافة إلى اختلاف الطرق المحاسبية التي تتبعها

الجهات في نفس النشاط والذي بدوره قد يؤثر على دقة النتائج وبالتالي يؤثر على مدى الاعتماد عليها. (تميم،٢٠١١ص٣٨).

٢- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها من بيانات في الفترات السابقة .

في هذا النوع من الإجراءات التحليلية يقوم المدقق بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للجهة محل التدقيق للسنوات السابقة مع النسب والمؤشرات المالية للجهة للسنة المالية الجارية، وإذا لوحظ ارتفاع أو انخفاض ملحوظ في أحد هذه النسب والمؤشرات فعليه أن يتنبأ بالأسباب التي قد تؤدي إلى ذلك الارتفاع أو الانخفاض حسب خبرته، ومن ثم يحدد أدلة الإثبات التي يجب عليه أن يجمعها للتأكد من تلك الاحتمالات،وتتنوع الإجراءات التحليلية التي يقوم فيها المراجع بمقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع ما يقابلها في فترة أو فترات سابقة ومن الأمثلة على ذلك : (العبدلي، ٢٠١١، ص٣٨،٣٩).

- **مقارنة رصيد السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة.**
- **مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة.**
- **حسابات النسب المئوية والنسب المالية للعلاقات ومقارنتها مع السنوات السابقة.**

٣- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعاتها:

حيث تقوم معظم الشركات بإعداد موازنات بنتائج التشغيل والنتائج المالية، وتمثل بعض الموازنات توقعات العميل عن الفترة المحاسبية، وقد يشير إجراء فحص معظم الجوانب المهمة التي يوجد بها فروق بين الموازنة والنتائج الفعلية إلى احتمال وقوع تحريفات، وأيضاً إذا لم توجد فروق فيمكن أن يشير إلى عدم وجود احتمال بوقوع تحريفات؛ ويوجد أمران يجب الاهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات:

١- يجب أن يقيم المدقق مدى واقعية الموازنة.

٢- يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة (الباز، ٢٠١٥، ص٣٩).

٤- دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية التي يتوقع أن تتطابق مع نمط يمكن التنبؤ به: (مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق:

تتضمن الإجراءات التحليليّة دراسة العلاقات بين عناصر المعلومات المالية والتي يتوقع أن تتماثل مع النموذج المتنبأ به والمبني على خبرة المنشأة، كالنسب المئوية لهامش إجمالي الربح (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٥٨). فيمكن أن يقارن المدقق بين كمية وقيمة المبيعات المقدرة من قبل المنشأة مع كمية وقيمة المبيعات الفعلية، والبحث عن أسباب الفروق – إن وجدت – والتحري عن هذه الأسباب.

ويمكن استخدام المعلومات التحليليّة المعدة من قبل المنشأة بكفاءة، بشرط أن يكون المدقق مقتنعا" بأن هذه المعلومات قد تمت تهيئتها بشكل مناسب (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٥٩).

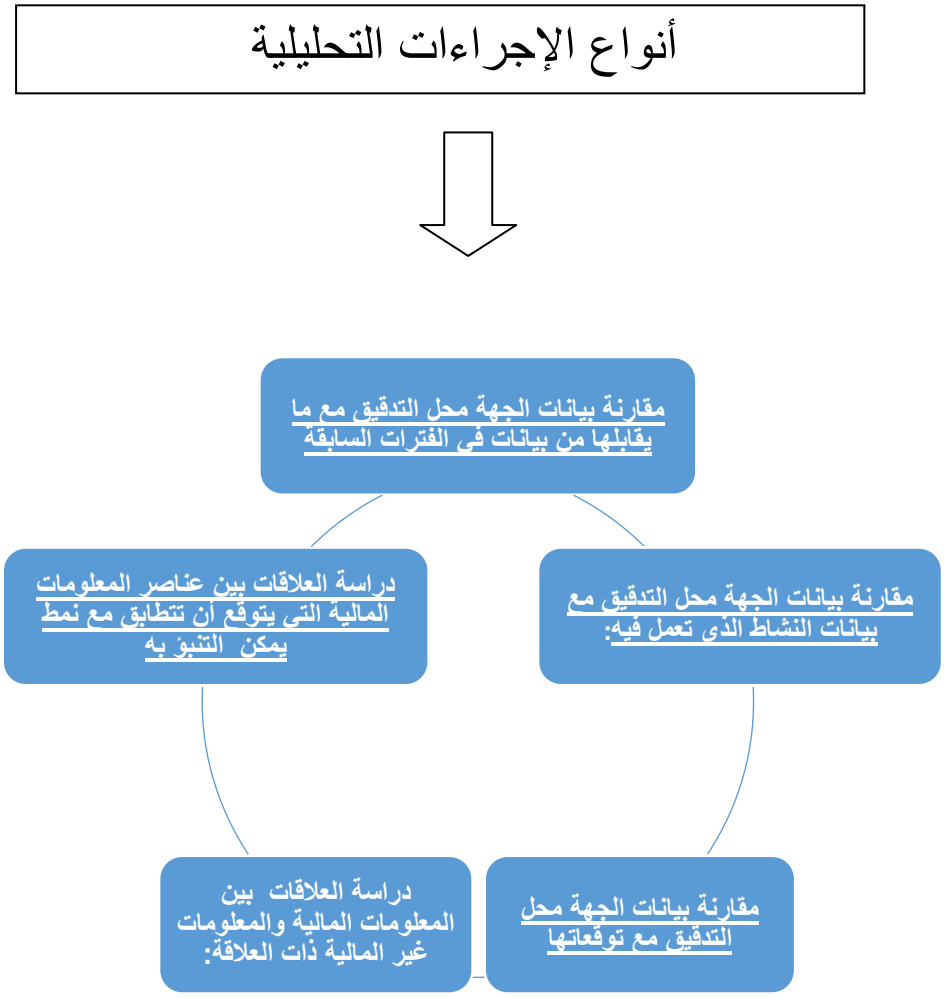
ويمكن أن يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في القوائم المالية، وعادة ما تكون بناءً على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب م فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها (العبدلي، ٢٠١١، ص٤٠).

٥- دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة:

ويتمثل الأمر الأساسي في استخدام البيانات غير المالية في مدى دقة هذه البيانات، ويستخدم هذا النوع للتأكد من أرصدة بعض الحسابات أو لتقدير بعض الأرصدة مثل تكلفة الإنتاج للنفط والتي تتمثل بـ (تكلفة إنتاج البرميل × كمية الإنتاج)، ولا يمكن للمدقق أن يعتمد على هذا النوع من الإجراءات التحليلية إلا إذا كان متأكد من دقة البيانات الغير مالية (الباز، ٢٠١٥، ص٤٠).

تتضمن الإجراءات التحليليّة دراسة العلاقات بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات العلاقة، ككلف الرواتب مع عدد الموظفين (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٧، ص٤٥٨)، ذلك أن المعلومات غير المالية لا تشتق مباشرة من القوائم المالية، وتشمل العديد من العوامل مثل: الظروف الاقتصادية العامة، والتغيرات التكنولوجية في صناعة العميل، وطرح منتجات جديدة بواسطة المنافسين. وبالرغم من أهمية المعلومات غير المالية، فإن البعض يرى أن المدققين يولون اهتماما" غير كافٍ لهذه المعلومات (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٢٤).

الشكل رقم (٦) أنواع الإجراءات التحليلية



٢ -٣-٣ أساليب الإجراءات التحليليّة:

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة كافية ومناسبة تمكنه من التوصل إلى نتائج معقولة يعتمد عليها في إبداء رأيه حول القوائم المالية، ويمكن الحصول على هذه القرائن من خلال مجموعتين من إجراءات التدقيق وهما (الطويل، والباز، ٢٠١١):

١) إجراءات الالتزام بأنظمة الرقابة الداخلية: وهي اختبارات مصممة للحصول على ضمان معقول بالالتزام الفعلي بإجراءات الضبط الداخلي التي سيتم الاعتماد عليها في عملية التدقيق.
٢) الإجراءات الجوهرية (الأساسية): وهي اختبارات يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة باكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي.

ويُوضح المعيار الدولي رقم ٥٢٠ في الفقرات ١٥,١٤,١٣ أنه على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة خلال أدائه لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق التي تمكنه من الوصول إلى النتائج التي يبدي على أساسها رأيه عن القوائم المالية؛ حيث يقصد بإجراءات مدى الالتزام أنها "الاختبارات التي يمكن بواسطتها التأكد من مدى مطابقة أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة للواقع العملي"، أما إجراءات التحقق فيقصد بها انها" المراجعة التفصيلية للعمليات والأرصدة"، أما الإجراءات التحليلية يقصد بها أنها " استخدام النسب والعلاقات والاتجاهات بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية" (موسى، ٢٠١٣، ص٣٣٢).

وهناك العديد من الطرق التي يمكن استخدامها لتنفيذ هذه الإجراءات باستخدام المقاييس النقدية أو الكمية أو النسبية وذلك من خلال المعلومات المالية للمنشأة، وقد تم تصنيف هذه الإجراءات إلى **ثلاث مستويات** وهي (الكبيسي، ٢٠٠٨، ص٨):

المستوى الأول: الإجراءات التحليلية غير الكمية (الوصفية):

وفقاً لهذه الإجراءات يستخدم المدقق نظرته الفاحصة المبنية على خبرته الشخصية للحكم على مدى معقولية أدلة الإثبات التي حصل عليها، وتشمل هذه الإجراءات:

الاستفسار: عندما يكون هناك اختلافات بين توقعات المدقق وبين القيم المسجلة يلجأ المدقق إلى الاستفسار من الإدارة عن هذه الأمور، ويجب على المدقق ألا يقبل الإجابات إلا بعد التأكد منها، ويشمل الاستفسار الأسئلة التي يتم توجيهها من قبل المدقق لشخص لديه معلومات عن الأمور المالية والمحاسبية للمنشأة تحت التدقيق (فاكهاني، ٢٠٢٣، ص٣٠).

التوقعات من نتائج التدقيق السابقة: كالأخطاء التي اكتشفت في عملية التدقيق السابقة ومقابلة المدقق السابق وذلك لتحديد المواقع التي يمكن أن تسبب صعوبات وعراقيل لعملية التدقيق الحالية (الباز، ٢٠١٥، ص٤٠).

مراجعة المعلومات الخارجية (غير الكمية): على المدقق الحصول على المعرفة الكافية عن الأمور القانونية والاقتصادية والتنظيمية المتعلقة بالمنشأة، والاطلاع على القوانين والتشريعات التي تؤثر على عمل المنشأة والاطلاع أيضاً على التقارير السنوية، فذلك يساعد المدقق على القيام بعملية التدقيق بفعالية أكبر وتقييم معقولية تقديرات الإدارة للمخصصات والاحتياطيات، وهذه المعرفة تساعده أيضا فيما إذا كان هناك أخطاء أو مخالفات (فاكهاني، ٢٠٢٣، ص٣١).

مراجعة المعلومات الداخلية: على المدقق التعرف على الخصائص والصفات المميزة لدى العميل بما فيها التغيرات البارزة في السنوات السابقة، ومن الوسائل التي تساعده في معرفة ذلك ما يلي:

- رؤية عقد تأسيس المنشأة ونظامها الداخلي، ومراجعة محتوى اجتماع الهيئة العامة ومحاضر جلسات مجلس الإدارة.
- معرفة السياسات المتخذة لتسويق المنتجات وتوزيعها.
- رؤية ملفات المراسلات وسجلات الإنتاج وملفات الموظفين.

- رؤية العقود الهامة التي من الممكن أن تؤثر على عملية التدقيق مثل العقود طويلة الأجل (فاكهاني، ٢٠٢٣، ص٣١).

المستوى الثاني: الإجراءات التحليلية الكمية البسيطة:

تتمثل الفلسفة الرئيسة وراء استخدام هذه الإجراءات في التدقيق على وجود علاقات بين البيانات بنمط معين واستمرارها على هذا النمط في المستقبل ما دامت الظروف المحيطة لم تتغير، ويمتاز هذا النوع من الإجراءات باعتماد المعلومات الكمية ومعالجتها بطريقة سهلة لتغطي دلائل في عملية تدقيق الحسابات (الباز، ٢٠١٥، ص٤٠)، واهم هذه الإجراءات مايلي:

١. **<u>التحليل الأفقي والتحليل الرأسي:</u>**

- <u>التحليل الافقي</u>: ويعني دراسة التغيرات الحادثة في عناصر القوائم المالية على مدى فترات زمنية ولذلك يدعى بالتحليل المتحرك. حيث يساعد المدقق على تكوين فكرة صحيحة عن واقع المنشأة واتجاهاتها المستقبلية، ويتم استخدامه من خلال عدة سنوات سابقة، واختيار إحدى السنوات كسنة أساس (موسى، ٢٠١٣، ص٣٣٢).

وعند اختيار سنة الأساس لابد من مراعاة الأمور التالية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٣٥):

- أن لا تخضع اختيارها للرأي الشخصي .
- أن تكون السنة التي يتم اختيارها ذات ظروف طبيعية.
- يجب أن تكون سنة الأساس غير بعيدة زمنيا" عن السنوات المراد قياس اتجاهها.

- <u>التحليل الرأسي:</u>

بموجب هذا الأسلوب من أساليب التحليل المالي تتم المقارنة فيما بين أرقام القوائم المالية للفترة المحاسبية نفسها لتظهر محصلة هذه المقارنة في صورة نسب مئوية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٣٦).

ويسمى هذا التحليل بالتحليل الساكن وايضا" التحليل العامودي فهو يركز على القوائم المالية المعدة بتاريخ معين (علاوي، ٢٠١٦، ص٦٧).

٢-التحليل المقارن للقوائم المالية:

١- تحليل الاتجاه: ويعتبر أسلوب تحليل الاتجاه من أكثر الأساليب شيوعاً بين المدققين، ويستخدم بهدف التعرف على التغيرات التي حدثت على أرصدة الحسابات خلال الفترة محل التدقيق من خلال مقارنتها بأرصدة حسابات الفترات السابقة، ومعرفة الانحرافات وتحديد اتجاهاتها وتفسير هذه التغيرات ومعرفة الأسباب (موسى، ٢٠١٣، ص٣٣٤).

٢- تحليل التغير عام بعد عام : عادة مايتم استخدام تحليل التغير عام بعد عام عند مقارنة بنود الحسابات الفردية للقوائم المالية لفترات قصيرة الأجل، ومن ميزات هذا الأسلوب أنه قابل للفهم حيث يعطي مقدار التغير كرقم وكنسبة مئوية (حمدان، ومرعي، ٢٠١١، ص٥٤).

٣-تحليل انحراف الموازنة:

وهو القيام بالمقارنة بين النتائج الفعلية والموازنات التخطيطية لمعرفة الانحرافات إن وُجدت والاستفسار عن أسبابها، وعلى المدقق الاهتمام بالانحرافات الجوهرية منها (غير معروف الأسباب) لأنها قد تشير إلى وجود أخطاء أو مخالفات معينة في المعلومات المالية (الباز، ٢٠١٥، ص٤٩).

٤-تحليل المؤشرات:

وهو يمثل مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية مع العلاقات بين المنشآت التي تعمل في نفس الصناعة، كما أنه يسهل إجراء المقارنات بين أداء المنشأة في الفترة الحالية وأدائها في الفترة أو الفترات السابقة (سعيد، وهندية، ٢٠١٩، ص٣٨).

٥-التحليل باستخدام النسب المالية:

يعد التحليل باستخدام النسب المالية مدخلاً تقليدياً لكشف التحريفات في البيانات المالية، حيث يمكن استخدام النسب المالية لكشف التحريفات من خلال كشف التعارض الجوهري بين النسب (بدوي، ٢٠٢٣، ص ٥٠)

وتفيد هذا التحليل المدقق في معرفة التغيرات المهمة، وهي لا تعتبر ذات جدوى إلا بعد مقارنتها مع نسب أخرى قد تكون تاريخية من داخل المنشأة، أو نسب من خارج المنشأة تتعلق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق (موسى، ٢٠١٣، ص٣٣٤).

وتقسم هذه النسب إلى خمس مجموعات: نسب الربحية ، نسب السيولة، ، نسب المديونية ، نسب النشاط، نسب النمو، نسب التقييم (فاكهاني، ٢٠٢٣، ص٣٢).

أولًا : نسب الربحية: وتعبّر نسب الربحية عن مدى كفاءة الإدارة في اتخاذ قراراتها الاستثمارية، وتقيس قدرة المنشأة على توليد أرباح نتيجة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها، وتفيد هذه النسب فئات عديدة أهمها المستثمرين والدائنين، وتشتمل على نسبة الربح إلى المبيعات، ونسبة الربح إلى الاستثمار (الباز، ٢٠١٥، ص٤٤).

حيث تعد الربحية الهدف الأساسي لجميع منظمات الأعمال، وكما تعدُّ أمراً ضرورياً لبقائها واستمرارها، وهي غاية يتطلع إليها المستثمرون، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع المنظمة، وهي أيضاً أداة مهمة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لديها (بدوي، ٢٠٢٠، ص ١٢٠).

ثانياً: نسب السيولة: وتتضمن نسبة التداول ، نسبة السيولة السريعة ونسبة النقدية

أثناء السعي للكشف عن أي احتيال محتمل يمكن أن تكون نسبة التداول مؤشراً رئيسياً على التلاعب بالحسابات، فالاختلاس على سبيل المثال سيؤدي إلى انخفاض النسبة، وفي المقابل سيؤدي إخفاء جزء من

الالتزامات إلى زيادة النسبة وجعلها تبدو في صورة أفضل مما هي عليه في الواقع (Al-Hashimy, 2022,p 120)

وفي الفترات المضطربة اقتصادياً والتي يسودها عدم اليقين يستخدم المحللون نسبة السيولة السريعة للتعرف على حالة رأس المال العامل للمنشأة ، وقد يكون النشاط الاحتيالي الذي يسبب انخفاض هذه النسبة هو حسابات وهمية مستحقة تمت إضافتها لتخفيض المبيعات(Huang, 2024, p 55)

في حين تعبر نسبة النقدية عن قدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها قصيرة الأجل من استخدام النقدية المتاحة لديها ودون الحاجة لبيع الأوراق السوقية أو تحصيل الذمم المدينة لديها .

ثالثاً: نسب تتعلق بالمديونية : حيث أن زيادة هذه النسب يصاحبها ارتفاع قيمة الحسابات مستحقة الدفع، وأن هذه التغيرات المفاجئة يجب أن تدفع المستثمر للشك في أمرها، وعليه فحص كل بند من البنود المكونة للنسبة، وهي إحدى النسب التابعة لمعدل الاقتراض ويتم استخدامها لتقييم الرافعة المالية للمنشأة. (Huang, 2024, p 55)

رابعاً: نسب النشاط : تسمى: نسب الكفاية، وتستخدم نسب هذه المجموعة لتقويم مدى نجاح إدارة المنشأة في إدارة الأصول والالتزامات، وكذلك تقيس كفاءتها في استخدام مواردها المتاحة، واقتناء أصولها، ومن ثم مدى قدرتها في الاستخدام الأمثل لهذه الأصول. (بدوي، ٢٠٢١، ص ١١٠)

خامساً: نسب النمو: وتعكس نسب هذه المجموعة التطور الحاصل لعناصر القوائم المالية من سنة لأخرى، فهي مجموعة المؤشرات التي تقيس مدى نمو المنشأة في إطار نمو الاقتصاد الوطني ، أو نمو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة (العامري، والركابي، ٢٠٠٧، ص١٢١):

سادسا": نسب التقييم: وتعكس نسب هذه المجموعة تقييم السوق المالي لأداء المنشأة، ويعد هذا التقييم هو المعيار الأدق لقيمة المنشأة (العامري، والركابي، ٢٠٠٧، ص١٢١،١٢٠)

المستوى الثالث: الإجراءات التحليلية الكمية المتقدمة:

تظهر أهمية الإجراءات التحليلية المتقدمة بدرجة كبيرة جداً في بناء المعادلات الرياضية والإحصائية عن طريق استخدام البيانات السابقة والاعتماد عليها في التنبؤ بالأرصدة المستقبلية، حيث تتميز هذه الإجراءات بالموضوعية ودقة حسابات القيم المتنبّأ بها، ومدى قبول تلك البيانات (الباز، ٢٠١٥، ص٤٩،٥٠).

١) تحليل الانحدار:

يستخدم هذا الأسلوب من أجل التنبؤ، وذلك عندما تتوفر بيانات تاريخية عن البنود التي يجب فحصها وإذا كان بالإمكان اشتقاق علاقات بين البند والعوامل الأخرى التي تؤثر فيها، إن كانت من داخل المنشأة أو خارجها (فاكهاني، ٢٠٢٣، ص٣٤).

وهو الأسلوب الإحصائي الذي يتم فيه ربط استخدام علاقات السبب والنتيجة في إجراء استدلالات، ويعد تحليل الانحدار من أكثر الأساليب الإحصائية استخداما" في المراجعة التحليلية (الفين، ولويك، ٢٠٠٥، ص٢٦٣).

ويمكن تقسيم تحليل الانحدار إلى:

- **تحليل الانحدار البسيط:** إن دراسة الانحدار البسيط تعني دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل، والبحث في القيم التي تأخذها كل منهما في الفترات الماضية، ومن ثم وضع نموذج رياضي يعبّر عن علاقة الارتباط بينهما، ونستطيع من خلال هذا النموذج أن نتنبأ بالقيمة التي يمكن أن يكون عليها المتغير التابع .فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا إضافياً للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاء أو تلاعبا" في القوائم المالية.

- **تحليل الانحدار المتعدد** :وهو عبارة عن إيجاد علاقة بين عدّة حسابات من جهة (متغيرات مستقلة) وحساب آخر (متغير تابع) للاستدلال بالمتغيرات المستقلة في إيجاد قيمة المتغير التابع للتحقق من صحة الحساب أو التنبؤ برصيده(الباز، ٢٠١٥، ص٥٠،٥١). فإذا اقتربت القيمة الدفترية من القيمة المقدرة دل ذلك على أن القيمة الدفترية معقولة، أما إذا تباعدت القيمتان دل ذلك على وجود تقلبات تستلزم فحصا" إضافيا" للتحقق من أسبابها والتأكد من أنها لا تخفي أخطاءً أو تلاعباً في القوائم المالية (عبد الوهاب، ٢٠٠٩، ص٤٠).

٢) تحليل السلاسل الزمنية:

السلاسل الزمنية عبارة عن مجموعة من البيانات المتعلقة بفترات زمنية معينة، عادة على فترات متساوية ومن ثم تحليل البيانات لتحديد مكونات سلوك السلاسل الزمنية، مثل الاتجاه بفترات طويلة الأجل، التغيرات الموسمية، والتغيرات العشوائية، (الكبيسي، ٢٠٠٨، ص١٠)

ويعتبر الهدف الأساسي من دراسة السلاسل الزمنية هو استخدامها في عملية التنبؤ، ومن خلال تحليل السلسلة الزمنية إلى عناصرها الأربعة، والسلسلة الزمنية قائمة على افتراض أن المتغيرات الاقتصادية للسلاسل الزمنية تسلك نفس النمط الذي كانت تسلكه في الماضي، وهذا الأمر يعتبر المعوق الوحيد في السلاسل الزمنية، فقد لا تسلك المتغيرات الاقتصادية نفس النمط السابق، لذلك يجب على المدقق عند استخدام هذا الأسلوب التعامل مع المعلومات المتاحة بحذر كبير، وأن يستخدم خبرته الشخصية عند إجراء عملية التنبؤ (الطويل، والباز، ٢٠١١).

٢-٣-٤ أهمية الإجراءات التحليلية في تحسين خصائص المعلومات المحاسبية :

نظرًا للأهمية التي تحتلها الإجراءات التحليلية، فقد أصدر الأتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1983 م دليل المراجعة الدولي رقم (12) بعنوان (الإجراءات التحليلية)، وعُدِّل بعد ذلك في عام 1988 م ليحل محله معيار

التدقيق الدولي رقم (520) ليشمل مفهوم الإجراءات التحليلية وأهميتها ومراحل تطبيقها، ودرجة الاعتماد عليها، وغيرها من الأمور المتعلقة بالإجراءات التحليلية (أبو ميالة، وزيانية، ٢٠١٣، ص٢٨٢).

إن مفهوم الإجراءات التحليلية كما ورد في المعيار الدولي للمراجعة ISA 520 يُعرَّف بأنه " تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية والتحقيق في الانحرافات المختلفة عن المبالغ المتوقعة" (IAASB, 2009, para. 4, p. 4). من جهته، يحدد الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) صفة الملاءمة بأنها "القدرة على إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية" (IFRS Foundation, 2018, para. 2.6, p. A25)، وصفة التمثيل الموثوق بأنها "اكتمال، وحياد، وخلو من الخطأ" (IFRS Foundation, 2018, para. 2.12, p. A26). وبناءً على هذا، يُعتبر استنتاج العلاقة السببية بين تطبيق الإجراءات التحليلية ورفع مستوى الملاءمة والتمثيل الموثوق للمعلومات المحاسبية استنتاجًا منطقيًا يستند إلى الوظائف الموصوفة لكل من المعيارين ISA 520 و Conceptual Framework، ولكنه لم يرد ذكره صراحة فيهما وإنما هو استدلال مبني على دور الإجراءات التحليلية في كشف الانحرافات والأخطاء التي تؤثر على جودة المعلومات.

حيث أن الاستخدام السليم للإجراءات التحليلية يعزز من قدرة المدققين على إصدار أحكام مهنية دقيقة، ويقلل من احتمالية الوقوع في أخطاء ناتجة عن الاعتماد على أدلة تدقيقية محدودة أو تقليدية .Knechel et al (2013,p117).

تُعتبر الإجراءات التحليلية أداة مهمة في العديد من المجالات المحاسبية، حيث تُسهم في تحسين فعالية العمليات المالية وتعزيز دقة التقييمات. تتعدد أهمية استخدام هذه الإجراءات، بدءاً من تعزيز قدرة المحاسبين على اكتشاف الانحرافات والتحقق من صحة البيانات المالية، وصولاً إلى تسهيل عملية اتخاذ القرارات المالية المدعمة بالبيانات الدقيقة (الوزه، ٢٠١٥، ص. ٤٤٨).

تتنوع وتتعدد أهمية الإجراءات التحليلية وفق الأطراف المستفيدة منها وهي:

١- **الإجراءات التحليلية وإدارة المنشأة الاقتصادية:** ازدادت أهمية الإجراءات التحليلية لإدارة المنشأة ،بسبب تعقيد مهامها، بسبب عوامل عدة منها اتساع حجم المنشأة ، وبسبب التقدم الاقتصادي, و ازدياد أيضاً شدة المنافسة بين الوحدات (الربضي، ٢٠١٣، ص٣٥). ويمكن استخدام الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي من اكتشاف الصعوبات المالية التي تمر بها المنشأة محل التدقيق، ذلك من خلال استخدام النسب المالية التي تعد مؤشراً هاماً للإشارة إلى احتمال تعرض المؤسسة للفشل المالي في المستقبل، هذا ما سيؤثر على عدم إمكانية استمرارها وعدم قدرتها على الوفاء بمستحقاتها اتجاه دائنيها، ولا يعتبر استخدام النسب المالية لوحده مؤشرا لتقييم أداء المنشأة إلا إذا تمت مقارنتها بالنسب المالية للمنشأة في السنوات السابقة، أو بالنسب المالية للمنشآت المماثلة والعاملة في نفس قطاع الصناعة(العجمي، ٢٠٢٤، ص١٢٠)

٢- **الإجراءات التحليلية و مهنة تدقيق الحسابات** :إن للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل، فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث بها، لأنها تعد وسيلة لإيجاد بعض المؤشرات التي تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في نظام الرقابة الداخلي، مما يساهم في وضع برنامج تدقيقي بشكل مناسب (صبري، ٢٠١٨، ص٤٧).

أصبحت الإجراءات التحليلية ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة واعتبر مدقق الحسابات مجبرا" على الاعتماد على أساليبها بما يتناسب وهذين العنصرين، الأمر الذي أدى إلى استخدام الإجراءات التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية التدقيق بناء على مؤشرات أساسية يحددها المدقق قبل وضع برنامجه، ولقبول أدلة اختبارات الإجراءات التحليلية على المدقق أن يأخذ بالنقاط التالية (لخضر، ولحسن، ٢٠١٧، ص١٢٥):

- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.
- دقة البيانات المستخدمة في التنبؤ.

- الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، فإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الاختلافات.

٣- الإجراءات التحليلية و مستخدميي المعلومات المحاسبية .

تُعد الإجراءات التحليلية أحد الأعمدة الرئيسة في بيئة المحاسبة والمراجعة الحديثة حيث تعتبر من أبرز الأدوات التي يعتمد عليها المحاسبون والمدققون في تحليل البيانات المحاسبية، ومن الدوافع الجوهرية لاستخدام هذه الإجراءات السعي إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، إذ تُمكّن من اكتشاف الأخطاء أو التلاعب المحتمل قبل حدوثه أو عند مراجعته، مما يعزز من موثوقية التقارير المالية (Arens, Elder, & Beasley, 2017,p).

حيث تساهم الإجراءات التحليلية بدور فاعل في دعم جودة المعلومات المالية من حيث الدقة، والمصداقية، والقدرة على التفسير. فهي تمكّن المدقق من فحص العلاقات المتوقعة بين عناصر القوائم المالية، ومقارنتها مع الأداء الفعلي أو معايير الصناعة، مما يسهم في كشف المؤشرات غير الاعتيادية التي قد تعكس تحريفات أو تجاوزات محاسبية. وتبرز فعالية هذه الإجراءات في المراحل المختلفة من عملية المراجعة، سواء في مرحلة التخطيط لتحديد بؤر المخاطر، أو أثناء تنفيذ الاختبارات الجوهرية، أو حتى في مرحلة التقييم النهائي لاستنتاجات المراجعة (Hay et al., 2014.p144) علاوة على ذلك، تُستخدم الإجراءات التحليلية كمؤشر على كفاءة النظم المحاسبية والرقابية داخل المنشأة، وذلك عند التحقق من اتساق البيانات الداخلية مع الاتجاهات المتوقعة أو الأحداث الاقتصادية العامة (Louwers et al., 2015).

ومن الناحية النظرية، ترتبط الإجراءات التحليلية بإطار نظرية الوكالة، حيث أن تحسين المعلومات المحاسبية يُقلل من فجوة المعلومات بين الإدارة والمستخدمين الخارجيين، مما يعزز من مستوى الثقة والاعتمادية في القرارات الاقتصادية (Whittington & Pany, 2016). وعليه، فإن استخدام الإجراءات التحليلية لا يقتصر على فحص الأرقام، بل يمتد ليشمل بناء صورة شاملة عن الوضع المالي والتشغيلي للمنشأة، بما يُمكّن أصحاب

المصلحة من اتخاذ قرارات أكثر استنارة. وتخدم الإجراءات التحليلية أهداف الحوكمة الجيدة، خاصة في البيئات التي تعاني من فجوة معلوماتية بين الإدارة والمستثمرين. فهي تُعتبر وسيلة للحد من مخاطر المعلومات غير المتماثلة، وتعزيز الثقة في القوائم المالية باعتبارها أداة لاتخاذ القرارات من قبل الأطراف الخارجية (Whittington & Pany, 2016). كما أن دورها في تعزيز الرقابة الداخلية لا يقل أهمية، إذ تُستخدم أحيانًا كآلية رقابية مستمرة لرصد الانحرافات التشغيلية أو المالية.

ومع التقدم التكنولوجي، أصبحت الإجراءات التحليلية أكثر دقة بفضل تطبيقات الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الضخمة، ما مكن المدققين من إنشاء نماذج تنبؤية والتعرف على الأنماط غير الظاهرة بالطرق التقليدية. هذا يعزز من قيمة المعلومة المحاسبية ويمنح أصحاب القرار القدرة على التنبؤ بالمخاطر وتوجيه السياسات المالية بدقة أكبر (Alles, 2021,p6).

وترى الباحثة: أنه مما سبق الحديث عنه أن الإجراءات التحليلية يمكن استخدامها لهدفين أساسين: **توجيه الاهتمام وتقليص الاختبار** حيث يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر وبالتالي توجيه اهتمامه كوسيلة للتشخيص وللتعرف على احتمال وجود أخطاء جوهرية وتقليص الاختبار يعني أن الإجراءات التحليلية تستخدم كاختبارات جوهرية لتبرير الزيادة أو النقصان في إجراءات التدقيق الاخرى.

وبالتالي أنه على المدقق استخدام أساليب الإجراءات التحليلية ولاسيما المتقدمة منها كونها تساعده في اكتشاف مواطن التحريفات الجوهرية التي تتطلب مزيدا" من أدلة الاثبات، ومما يوفر له الوقت والجهد والتكلفة وتعطي نتائج واضحة وأقرب إلى الدقة وتسهم في تحقيق الهدف من عملية التدقيق بأبداء الرأي الفني بصدق البيانات المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية مما يساعد قي زيادة ثقة مستخدمي هذه المعلومات بها بحيث تصبح أكثر فائدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، لذا لابد على المدقق أن يزيد من استخدامه لهذه الإجراءات في كافة مراحل عملية التدقيق .

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

٣-١ أداة الدراسة

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل بيانات استبانة تم توزيعها الكترونياً على مدققي الحسابات المعتمدين من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وقد بلغ عدد الاستبانات الموزعة الصالحة للتحليل (٩٦) استبانة تم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الإصدار الخامس والعشرون وعند مستوى دلالة ٠,٠٥. تم استخدام عدد من المقاييس الإحصائية الوصفية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم فرضيات الدراسة وتخدم أهدافها، وهي التكرارات والنسب المئوية، وعرض الاحصاءات الوصفية باستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار الفرضيات باستخدام الانحدار الخطي البسيط واختبار One sample t test.

٣-٢ تصميم الاستبانة

صممت الاستبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي (٥) موافق بشدة، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق بشدة، وذلك في قسمين أساسيين: القسم الأول: مُخصص للأسئلة العامة ويشمل المعلومات الشخصية عن أفراد عينة البحث، وهي: عدد سنوات الخبرة، الموقع الوظيفي وقد ضم القسم الثاني متغيرات الدراسة.

٣-٣ اختبار ثبات الاستبانة

تم اختبار ثبات الاستبانة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha وذلك لقياس الاتساق الداخلي بين عباراتها.

الجدول رقم (١) نتائج اختبار Cronbach's Alpha

المحور	اختبار الثبات معامل ألفا كرونباخ	اختبار الصدق معامل ارتباط بيرسون
مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية	٠,٧٩٨	٠,٨٩٣
أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية	٠,٨٤١	٠,٩١٧
أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية	٠,٨١٢	٠,٩٠١
أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية	٠,٧٣٩	٠,٩٢٤

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (١) نتائج التحليل لمعامل Cronbach's Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث ظهرت بقيم أكبر من ٠,٧ وهي ما يمكن اعتبارها قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي، كما ظهرت قيمة معامل الصدق بقيم أكبر من ٠,٠٥ وبالتالي فإن الاستبانة تتمتع بالصدق إلى جانب الثبات ويمكن الاعتماد على استجابات أفراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

٣-٣-٤ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي:

٣-٣-٤-١ اختبار التداخل الخطي

تعتمد قوة النموذج الخطي أساساً على فرضية استقلال كل متغير من المتغيرات؛ ونتيجةً ذلك تم استخدام اختبار التداخل الخطي لاختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، الذي تم اقتراحه من قِبل العالم (marquardt,1970). وقد تم فحص التداخل الخطي من خلال مقياس (Variance Inflation Factor–

(VIF، حيث يمكن التكهن بوجود التداخل الخطي عند زيادة قيمة مقياس معالم تضخم التباين (VIF) عن ١٠، فقد تم فحص التداخل الخطي من خلال احتساب معامل (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة والتابعة، ومن ثم إيجاد معامل (Variance Inflation Factor-VIF) حيث يعدُّ بمثابة قياس لتأثير الارتباط بين المتغيرات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (٢) اختبار التداخل الخطي لمتغيرات الدراسة

Coefficients[a]			
Collinearity Statistics		Model	
VIF	Tolerance		
1.٣٥٩	0.٧٣٦	الإجراءات التحليلية	١
٢,١٥١	0.٤٦٥	ملائمة المعلومات المحاسبية	2
٢,٩٨٧	٠,٦٨٥	مصداقية المعلومات المحاسبية	٣

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يتبين من خلال الجدول رقم (٢) أن قيمة (VIF) لم تتجاوز قيمة (١٠) للمتغيرات الخاضعة للدراسة لذلك فإنّ نموذج الدراسة لا يعاني من مشكلة التداخل الخطي، والارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية.

٣-٣-٤-٢ اختبار الارتباط الذاتي (Autocorrelation Test)

يتم إجراء هذا الاختبار للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) حيث تظهر المشكلة إذا كانت القيم المتجاورة للمتغيرات مترابطة مما يؤثر في صحة النموذج، حيث سيظهر أثر غير حقيقي للمتغير المستقل في المتغير التابع بدرجة كبيرة جراء ذلك الارتباط، حيث

تتراوح قيمة هذا الاختبار ما بين (٠- ٤)، فإذا اقتربت قيمة (D.W) من الصفر يكون هناك ارتباط ذاتي موجب، والعكس إذا اقتربت قيمته من (٤) فإنه يكون هناك ارتباط سالب قوي، وينعدم وجوده عند القيمة الوسطية للمعاملة. وتم التأكد من عدم وجود ارتباط ذاتي بين المتغيرات، وذلك بإجراء اختبار (Durbin Watson) وقد أظهرت نتائج الاختبار كما يلي:

الجدول رقم (٣) نتائج اختبار Durbin Watson

Model Summary
Durbin-Watson
1.84

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (٣) أن قيمة Durbin-Watson قد بلغت (١,٨٤) وهي قيمة قريبة من القيمة الوسطية لمعاملة داربن (٢) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي يؤثر في صحة النتائج.

٣-٣-٥ تحليل خصائص عينة الدراسة

١- عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (٤) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير عدد سنوات الخبرة

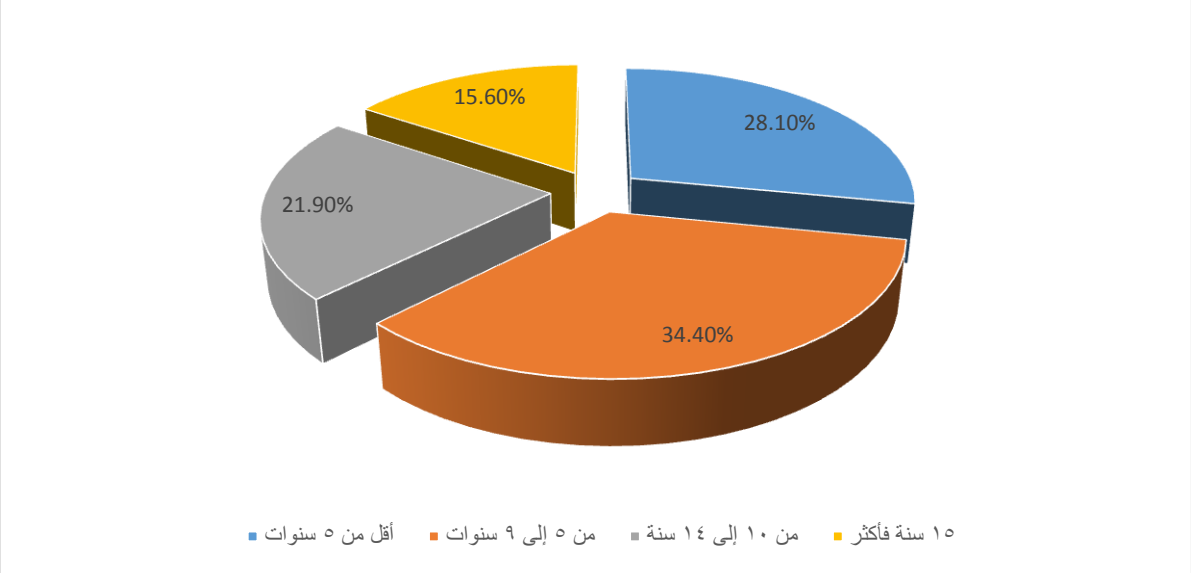
عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٢٧	%٢٨,١
من ٥ إلى ٩ سنوات	٣٣	%٣٤,٤
من ١٠ إلى ١٤ سنة	٢١	%٢١,٩

١٥ سنة فأكثر	١٥	%١٥,٦
المجموع	٩٦	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (٤) إن ما نسبته ٣٤,٤% من أفراد العينة من ذوي الخبرة من ٥ إلى ٩ سنوات ويليه ما نسبته ٢٨,١% من أفراد العينة من ذوي الخبرة أقل من ٥ سنوات ويليه ما نسبته ٢١,٩% من أفراد العينة من ذوي الخبرة من ١٠ إلى ١٤ سنة ويليه ما نسبته ١٥,٦% من أفراد العينة من ذوي الخبرة ١٥ سنة فأكثر مما يدل على الخبرة الجيدة لأفراد العينة.

الشكل رقم (٧) تحليل خصائص العينة وفق عدد سنوات الخبرة



٢- الموقع الوظيفي

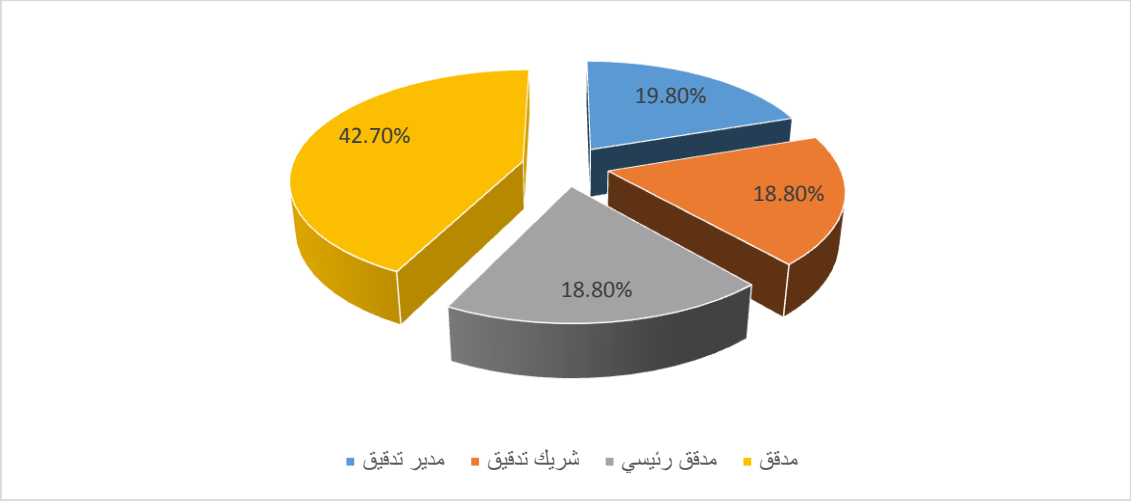
الجدول رقم (٥) توزع أفراد العينة وفقاً لمتغير الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير تدقيق	١٩	%١٩,٨
شريك تدقيق	١٨	%١٨,٨
مدقق رئيسي	١٨	%١٨,٨
مدقق	٤١	%٤٢,٧
المجموع	٩٦	%١٠٠

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (٥) إن ما نسبته ٤٢,٧% من أفراد العينة من المدققين ويليه ما نيبته ١٩,٨% من أفراد العينة من مدراء التدقيق ويليه ما نسبته ١٨,٨% من أفراد العينة من مدققين رئيسيين وشركاء التدقيق.

الشكل رقم (٨) تحليل خصائص العينة وفق الموقع الوظيفي



٣-٣-٦ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة ولإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة ٣,٤.

الجدول رقم (٦) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من ١ الى ١,٧٩	درجة موافقة منخفضة جدا
من ١,٨ الى ٢,٥٩	درجة الموافقة منخفضة
من ٢,٦ الى ٣,٣٩	درجة الموافقة متوسطة
من ٣,٤ الى ٤,١٩	درجة الموافقة مرتفعة
من ٤,٢ الى ٥	درجة الموافقة مرتفعة جدا

المصدر: إعداد الباحثة

١- نتائج قياس مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٧) نتائج قياس مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق التي يقوم بها	١٢	٧٥	٩	٠	٠	4.0313	0.46911	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية كإحدى اهم أدلة الاثبات التي يعتمد عليها في تكوين الرأي العام حول صدق وعدالة القوائم المالية	٢٧	٦٣	٦	٠	٠	4.2188	0.54682	موافقة مرتفعة جداً
يلقى المدقق تعاوناً من إدارة الشركة التي يقوم بتدقيقها في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية	١٨	٧٥	٣	٠	٠	4.1563	0.44315	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في فهم طبية المنشأة وتقييم قدرتها على الاستمرارية	١٨	٦٩	٩	٠	٠	4.0938	0.52472	موافقة مرتفعة
تفهم إدارة الشركات التي يتم تدقيقها أهمية الإجراءات التحليلية ودورها في عملية التدقيق	١٢	٦٠	٢٤	٠	٠	3.8750	0.60263	موافقة مرتفعة
تسهم الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف ومخاطر المراجعة	١٢	٧٨	٦	٠	٠	4.0625	0.43073	موافقة مرتفعة

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق	٣	٨٧	٦	٠	٠	3.9688	0.30619	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق	١٢	٧٨	٦	٠	٠	4.0625	0.43073	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية كنظرة شاملة للبيانات عند مراحل الفحص النهائي	١٥	٧٢	٩	٠	٠	4.0625	0.49868	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق كإجراءات جوهرية	٢٤	٦٠	١٢	٠	٠	4.1250	0.60263	موافقة مرتفعة
تؤثر تعقيدية عمليات الشركات التي يقوم المدقق بتدقيقها على قدرته على تطبيق الإجراءات التحليلية	١٢	٧٥	٩	٠	٠	4.0313	0.46911	موافقة مرتفعة
يتم تحديث المعارف والمهارات حول التطورات والتغييرات التي تطرأ على معيار التدقيق الدولي ٥٢٠	١٢	٨١	٣	٠	٠	4.0938	0.38602	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق تحليل الاتجاهات، مقارنة الأداء، تحليل العلاقات في القيام بعملية التدقيق	٣	٨٤	٩	٠	٠	3.9375	0.34981	موافقة مرتفعة
يعتمد المدقق على أدوات تكنولوجية (برامج التحليل) لتسهيل تطبيق الإجراءات التحليلية	٢١	٦٦	٩	٠	٠	4.1250	0.54772	موافقة مرتفعة
لدى المدقق الموارد الكافية (الوقت، التدريب، البرامج) لتطبيق الإجراءات التحليلية بشكل فعال	٢١	٧٢	٣	٠	٠	4.1875	0.46595	موافقة مرتفعة
يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في تخفيض اختبارات التفاصيل	٢٧	٥٧	١٢	٠	٠	4.1563	0.62117	موافقة مرتفعة
يتعمق المدقق في تطبيق الإجراءات التحليلية على مستوى الحسابات الفردية، مستوى الأرصدة، مستوى البيانات المالية	١٢	٨٤	٠	٠	٠	4.1250	0.33245	موافقة مرتفعة

المجمعة							
يشعر المدقق بضغط الوقت مما يؤثر على قدرته على تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كامل	٢١	٦٣	١٢	٠	٠	4.0938	0.58180	موافقة مرتفعة
يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية مهارات وخبرات خاصة من المدقق	٢٤	٦٩	٣	٠	٠	4.2188	0.48565	موافقة مرتفعة جداً
مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية	٩٦					4.0855	0.11282	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يوضح الجدول رقم (٧) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ ٤,٠٨ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠,١١ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣,٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يتم **تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية** وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٢- نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٨) نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يساعد تطبيق الاجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التقارير المالية بتقديم معلومات مفيدة لمستخدميها بهدف إتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة	٢١	٧٢	٣	٠	٠	4.1875	0.46595	موافقة مرتفعة
يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وإحداث فرق في قرارات المستخدمين لهذه المعلومات	١٨	٧٥	٣	٠	٠	4.1563	0.44315	موافقة مرتفعة
يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في زيادة كفاءة عملية التدقيق وتقليل الوقت والجهد المبذول	١٢	٧٥	٩	٠	٠	4.0313	0.46911	موافقة مرتفعة
يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التقديرات المحاسبية التي تتطلب تقديرات ذاتية	٢١	٦٩	٦	٠	٠	4.1563	0.50945	موافقة مرتفعة
يساعد تطبيق الاجراءات التحليلية في تحسين قدرة إدارة المنشأة على اختيار وتغيير السياسات المحاسبية	٩	٨١	٦	٠	٠	4.0313	0.39612	موافقة مرتفعة
تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق التفصيلي.	٦	٨١	٩	٠	٠	3.9688	0.39612	موافقة مرتفعة
تساعد الإجراءات التحليلية في تحسين فهم المدقق للأسباب الكامنة وراء الأرقام الواردة في القوائم المالية.	١٥	٨١	٠	٠	٠	4.1563	0.36500	موافقة مرتفعة
يسهم تطبيق الاجراءات التحليلية في تحديد الأهمية النسبية للمعلومات الواردة في	١٨	٧٢	٦	٠	٠	4.1250	0.48666	موافقة مرتفعة

التقارير المالية							
ساعدت الاجراءات التحليلية في التنبؤ بالمخاطر المحتملة التي تواجه المنظمة بشكل أكثر فعالية	١٢	٧٨	٦	٠	٠	4.0625	0.43073	موافقة مرتفعة
ساعدت الاجراءات التحليلية في تعزيز القدرة التنبؤية بالنتائج المستقبلية للمعلومات المالية الواردة في التقارير .	٢١	٧٥	٠	٠	٠	4.2188	0.41557	موافقة مرتفعة جداً
أصبحت المعلومات المالية أكثر دقة في توقعاتها للأرباح والخسائر المستقبلية بعد تطبيق المعيار الدولي ,٥٢٠	١٥	٨١	٠	٠	٠	4.1563	0.36500	موافقة مرتفعة
ساعدت الاجراءات التحليلية في تعزيز القيمة التأكيدية للمعلومات المحاسبية بحيث تمكن متخذ القرار من تقييم نتائج قراراته السابقة	٢٤	٦٦	٦	٠	٠	4.1613	0.51690	موافقة مرتفعة
يسهم تطبيق الاجراءات التحليلية في تحديد التوقيت الملائم لإصدار المعلومات المحاسبية قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في القرار المتخذ.	٦	٨١	٩	٠	٠	3.9688	0.39612	موافقة مرتفعة
يؤثر تطبيق الإجراءات التحليلية على توقيت إصدار تقارير التدقيق	١٥	٧٢	٩	٠	٠	4.0625	0.49868	موافقة مرتفعة
تم تقليل الفجوة الزمنية بين حدوث الأحداث المالية وتسجيلها في البيانات المالية بعد تطبيق المعيار الدولي ٥٢٠	٢٤	٦٩	٣	٠	٠	4.2188	0.48565	موافقة مرتفعة جداً
أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية	٩٦					4.1104	0.15228	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (٨) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور قد بلغ ٤,١١ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠,١٥ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣,٤، وبالتالي فإن المستقصى آرائهم موافقون في حكمهم على مضمون هذه العبارات، وبالتالي يؤثر تطبيق معيار التدقيق الدولي٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٣- نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (٩) نتائج قياس أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تطبيق الإجراءات التحليلية يزيد من الثقة في صحة الرأي الصادر في تقرير التدقيق	٣٦	٥٧	٣	٠	٠	4.3438	0.53955	موافقة مرتفعة جداً
تسهم الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية بأنها تصور الواقع الاقتصادي تصويرا" حقيقيا" وصادقا".	٣٠	٦٦	٠	٠	٠	4.3125	0.46595	موافقة مرتفعة جداً
أصبحت البيانات المالية أكثر قدرة على تمثيل الوضع المالي الحقيقي للشركة بعد تطبيق المعيار ٥٢٠	٦	٧٥	١٥	٠	٠	3.9063	0.46062	موافقة مرتفعة
تساعد الاجراءات التحليلية في تعزيز الادلة الموضوعية وطرق القياس التي بنيت عليها المعلومات الواردة في التقارير	١٨	٧٢	٦	٠	٠	4.1250	0.48666	موافقة مرتفعة

المالية							
تسهم الاجراءات التحليلية في زيادة شمولية واكتمال المعلومات المالية بحيث تغطي جميع الجوانب دون نقص يمكن ان يجعلها مضللة او خاطئة	١٨	٦٠	١٨	٠	٠	4.0000	0.61559	موافقة مرتفعة
يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية في تقدير مخاطر التدقيق بشكل أكثر دقة	٢١	٦٦	٩	٠	٠	4.1250	0.54772	موافقة مرتفعة
تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن أخطاء مادية جوهرية قد تؤثر بشكل كبير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين	١٥	٧٨	٣	٠	٠	4.1250	0.41675	موافقة مرتفعة
تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن حالات الاحتيال المحتملة	٩	٨٤	٣	٠	٠	4.0625	0.34981	موافقة مرتفعة
تطبيق الإجراءات التحليلية يزيد من ثقة المستثمرين والائتمانيين في المعلومات المحاسبية	١٢	٨١	٣	٠	٠	4.0938	0.38602	موافقة مرتفعة
تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن أنواع من الأخطاء المحاسبية التي يصعب اكتشافها باستخدام إجراءات التدقيق التقليدية	١٢	٧٥	٩	٠	٠	4.0313	0.46911	موافقة مرتفعة
قللت الاجراءات التحليلية من تأثير التحيزات الشخصية في إعداد البيانات المالية بحيث تخدم جميع الأطراف المستفيدة منها.	١٢	٧٥	٩	٠	٠	4.0313	0.46911	موافقة مرتفعة
ساعد تطبيق المعيار الدولي ٥٢٠ في الكشف عن أي ممارسات محاسبية غير سليمة	٦	٨٧	٣	٠	٠	4.0313	0.30619	موافقة مرتفعة
ساعد تطبيق المعيار ٥٢٠ مدققي الحسابات في اكتشاف أخطاء أو	١٢	٦٦	١٨	٠	٠	3.9375	0.55843	موافقة مرتفعة

اختلالات في البيانات المالية							
أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية	٩٦			4.0865	0.13772	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ ٤,٠٨ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠,١٣ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣,٤، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يؤثر تطبيق معيار التدقيق الدولي٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة.

٤- نتائج قياس أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الاساسية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الاساسية وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (١٠) نتائج قياس أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الاساسية

الفقرة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
تسهم الاجراءات التحليلية في تعزيز الإتساق للمعلومات المحاسبية والذي ينطوي على استخدام السياسات والاجراءات المحاسبية نفسها سواء من فترة لأخرى داخل المنشأة أو	١٥	٧٥	٦	٠	٠	4.0938	0.46062	موافقة مرتفعة

خلال فترة واحدة لعدة منشآت							
تساعد الاجراءات التحليلية في تعزيز امكانية مقارنة المعلومات المالية للمنشآت المشابهة ومقارنة المعلومات المالية للمنشأة خلال فترات مختلفة	١٥	٦٩	١٢	٠	٠	4.0313	0.53219	موافقة مرتفعة
تطبيق الاجراءات التحليلية يزيد من امكانية فهم المستخدمين للمعلومات الواردة في التقارير المالية	٦	٨٤	٦	٠	٠	4.0000	0.35541	موافقة مرتفعة
تطبيق الاجراءات التحليلية يزيد من طمأنينة مستخدمي التقارير المالية بأن قيم التقارير المالية تمثل بدقة الظواهر الاقتصادية التي تدعي تمثيلها	٢٤	٦٦	٦	٠	٠	4.1875	0.52940	موافقة مرتفعة
تساعد الاجراءات التحليلية في تحسين عملية القياس دون تحيز او أخطاء	٢٤	٦٩	٣	٠	٠	4.2188	0.48565	موافقة مرتفعة جداً
أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الاساسية	٩٦					4.1063	0.18111	موافقة مرتفعة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يشير الجدول رقم (١٠) أن المتوسط الحسابي لكامل المحور بلغ ٤,١٠ بموافقة مرتفعة وبانحراف معياري ٠,١٨ حيث حظيت معظم العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها ٣,٤، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يؤثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

٣-٣-٧ اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى

لا يستخدم المحاسبون القانونين في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية.

لغرض التحقق من الفرضية تم استخدام اختبارT لعينة واحدة (One sample T – test) الذي يقوم على مقارنة المتوسط المحسوب مع المتوسط المحايد (٣) ويتم قبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى الدلالة Sig أكبر من قيمة a=٥% ويتم قبول الفرضية البديلة إذا كان مستوى الدلالة Sig أصغر من قيمة a=٥%.

الجدول رقم (١١) نتائج تحليل نتائج اختبار One sample T – test للفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية	96	3.3457	0.52754	٠.03478

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية	9.937	95	٠.000	٠.34565	0.2771	0.4142

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

يبين الجدول رقم (١١) أن مستوى دلالة الاختبار Sig يساوي ٠,٠٠ وهو أصغر من ٥% كما جاءت قيمة t ستودنت (٩,٩٣٧) وبما أن متوسط الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة موجب، الأمر الذي يعني موافقة أفراد العينة على **استخدام المحاسبون القانونين في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية،** الأمر الذي يدعو إلى قبول الفرضية البديلة وبالتالي **يستخدم المحاسبون القانونين في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية.**

الفرضية الرئيسية الثانية:

لا يؤثر استخدام معيار التدقيق الدولي الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٢) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.11999	0.412	0.432	0.658

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (١٢) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠,٦٥٨)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وأن معامل التحديد هو (٠,٤١٢)، أي إن استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية يفسر (41.2%)، من التغيرات الحاصلة في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (١٣) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.008[b]	7.256	0.104	1	0.104	Regression	1
		0.014	94	1.353	Residual	
			95	1.458	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول رقم (١٣) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (7.256)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=٠,٠٠٨)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (١٤) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	6.497		0.446	2.898	(Constant)	
0.008	2.694	0.658	0.109	0.498	استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول رقم (١٤) إلى أن (استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (٥%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

وبالتالي **يؤثر استخدام معيار التدقيق الدولي الاجراءات التحليلية إيجاباً في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.**

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

لا يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٥) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.15041	0.272	0.275	0.525

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (١٥) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠,٥٢٥)، وهو ما يبين وجود ارتباط متوسط بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية وأن معامل التحديد هو (٠,٢٧٢)، أي إن استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية يفسر (٢٧,٢%)، من التغيرات الحاصلة في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية.

الجدول رقم (١٦) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.002	3.377	0.076	1	0.076	Regression	1
		0.023	94	2.127	Residual	
			95	2.203	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول رقم (١٦) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (3.377)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=٠,٠٠٢)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (١٧) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.516		0.559	3.083	(Constant)	
0.002	3.838	0.525	0.137	0.422	استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول رقم (١٧) إلى أن (استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (٥%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

وبالتالي **يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية إيجاباً في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية.**

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

لا يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها كمتغير تابع.

الجدول رقم (١٨) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.13308	0.371	0.373	0.611

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (١٨) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠,٦١١)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها وأن معامل التحديد هو (٠,٣٧١)، أي إن استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية يفسر (٣٧,١%)، من التغيرات الحاصلة في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها.

الجدول رقم (١٩) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.007[b]	7.731	0.137	1	0.137	Regression	1
		0.018	94	1.665	Residual	
			95	1.802	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول رقم (١٩) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (7.731)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=٠,٠٠٧)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (٢٠) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	5.482		0.495	2.712	(Constant)	
0.007	2.780	0.511	0.121	0.430	استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول رقم (٢٠) إلى أن (استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (٥%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

وبالتالي يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية إيجاباً في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

لا يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية كمتغير تابع.

الجدول رقم (٢١) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.17629	0.251	0.254	0.504

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول رقم (٢١) أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (٠,٥٠٤)، وهو ما يبين وجود ارتباط متوسط بين استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وأن معامل التحديد هو (٠,٢٥١)، أي إن استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات

التحليلية يفسر (٢٥,١%)، من التغيرات الحاصلة في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (٢٢) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.014[b]	6.273	0.195	1	0.195	Regression	1
		0.031	94	2.921	Residual	
			95	3.116	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول رقم (٢٢) تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (6.273)، ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=٠,٠١٤)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (٢٣) الدلالة الاحصائية لنموذج الدراسة لأثر استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	3.763		0.655	2.466	(Constant)	
0.014	2.505	0.504	0.160	0.402	استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول رقم (٢٣) إلى أن (استخدام معيار التدقيق الدولي الإجراءات التحليلية وتعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (٥%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

وبالتالي **يؤثر استخدام اجراءات المراجعة التحليلية إيجاباً في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.**

النتائج:

نتيجة اختبار الفرضيات تم التوصل إلى الآتي:

١- يستخدم المحاسبون القانونين في سوريا الإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق البيانات المالية، تشير هذه النتيجة إلى أن المحاسبين في سوريا على دراية بأهمية هذه الأساليب ويستخدمونها بشكل فعلي عند تدقيق البيانات المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

٢- أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الإجراءات التحليلية) قد أحدث تأثيراً ملحوظاً على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، فقد ساهم المعيار في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية من خلال زيادة دقتها وموثوقيتها ومقارنتها، مما أدى إلى تعزيز ثقة المستثمرين في البيانات المالية للشركات.

٣- يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية إيجاباً في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وتكوين الرأي لمستخدمي القوائم المالية. أي أن المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها باستخدام الإجراءات التحليلية تساعد المستخدمين وأصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات أفضل. وأن المستخدمين يمكنهم تكوين رأي أكثر دقة حول أداء المنشأة وحالتها المالية.

٤- يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية إيجاباً في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية وصدق عرضها والإفصاح عنها، أي أن المعلومات المحاسبية أصبحت أكثر صدقًا، أي أنها تعكس الحقيقة المالية للمنشأة بشكل دقيق، وأن المعلومات التي يتم تقديمها للمستخدمين كاملة وصحيحة وخالية من الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة ولا تخفي أي معلومات هامة.

٥- يؤثر استخدام الإجراءات التحليلية إيجاباً في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية أي أن المعلومات المحاسبية أصبحت أكثر قابلية للمقارنة بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى

وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى ،واكثر قابلية للفهم للأطراف المستفيدة منها ،وأصبحت تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تهدف إلى تمثيلها،

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة، توصي الدراسة بالآتي:

١- التأكيد على ضرورة التزام المدققين الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ خلال تنفيذ مهامهم، نظرًا لدوره الفعّال في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وزيادة دقتها وموثوقيتها، والعمل على تطوير مهاراتهم في تطبيق الإجراءات التحليلية.

٢- دعوة الجهات الرقابية والمهنية إلى وضع تعليمات تنفيذية واضحة وملزمة لمدققي الحسابات حول تطبيق الإجراءات التحليلية، بما ينعكس إيجابًا على جودة المخرجات المحاسبية،و بما يساهم في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، خصوصًا الملاءمة والموثوقية.

٣- استخدام مجموعة واسعة من أساليب الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك التي تعتمد على تقنيات التحليل الكمي والنوعي، لتحقيق نتائج أكثر دقة وشمولية.

٤- اعتماد الإجراءات التحليلية من قبل المدققين كوسيلة رئيسية لتقييم مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية، وتوجيه ملاحظاتهم بناءً على نتائج هذه التحليلات.

٥- ضرورة توثيق نتائج الإجراءات التحليلية في تقارير المدققين بشكل واضح ومنهجي، بما يعزز موثوقية الإفصاح وصدق عرض المعلومات المالية، ويضمن تقديم معلومات دقيقة وخالية من التضليل

٦- يجب التركيز على تحسين نوعية البيانات الأولية التي يتم استخدامها في الإجراءات التحليلية، وذلك من خلال ضمان دقة وكفاءة عمليات تسجيل البيانات.

قائمة المراجع

أ- المراجع العربية

الكتب

١. أرنيز، الفين، ولوك، جيمس .(٢٠٠٥). "**المراجعة مدخل متكامل**"، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي السعودية الطبعة الثانية ، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.

٢. تميم، احمدأبو الفتوح (٢٠١١) "المراجعة التحليلية "، جريدة المحاسبين، جامعة أسيوط، مصر.

٣. أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة (٢٠١٧) ،"**معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية –الجوانب النظرية والعملية** "،الطبعة الثالثة، عمان، الأردن.

٤. حمادة، طارق عبد العال .(٢٠٠٥). **موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والامريكية والعربية** (ط: ١)،.الدار الجامعية، القاهرة، مصر.

٥. القاضي، حسين ودحدوح حسين .(٢٠٠٢). **مراجعة الحسابات الأساسية**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.

٦. القاضي، حسين، وقريط، عصام .(٢٠٠٦). **مراجعة الحسابات الإجراءات**، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.

٧. القاضي، حسين، وقريط عصام .(٢٠٠٨). "**مراجعة الحسابات –الإجراءات**، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٨. المصري، تيسير يوسف علي (٢٠١٢) **نظم المعلومات المحاسبية**، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٩. السقا، زياد هاشم (٢٠١١) "**نظام المعلومات المحاسبية** "الطبعة الثانية، دار الطارق للنشر والتوزيع، الموصل العراق.

المؤلفات والأبحاث العلمية

١. أبو ميالة، سهيل، وزبانية، سعيد (٢٠١٣) "دور الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر التدقيق وفقا"لمعيار التدقيق الدولي ٥٢٠"، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات**، العدد الواحد والثلاثون، المجلد ٢، فلسطين.

٢. الحساني، وعد هادي عبد، وحمدان، خولة حسين، والشمري، حسين كريم .(٢٠١٨). استعمال الاجراءات التحليلية وفقا" لمعيار التدقيق الدولي (٥٢٠)في التحقق من الاستمرارية الشركات المساهمة – بحث تطبيقي في الشركة العراقية للأعمال الهندسية وشركة بغداد لمشروبات الغازية، **مجلة دراسات مالية ومحاسبية**، مج ١٢، العدد ٢، العراق.

٣. صبري، زينة فاضل (٢٠١٨) "دور الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للادارة الضريبية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد الثالث عشر، العدد٤٣، الفصل الثاني، الجزائر.

٤. قريط عصام.(٢٠٠٩). "مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية".**مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، مج: 25 ، العدد:1 ، دمشق، سوريا

٥. لخضر ، لقيطي، ولحسن، دردوري (٢٠١٧) "أهمية تطبيق الاجراءات التحليلية في عملية المراجعة "، **مجلة الاقتصاد الصناعي**، المجلد ٣، العدد ١٢، الجزائر.

٦. النوايسة، محمد ابراهيم .(٢٠٠٨). مدى تطبيق الاجراءات التحليلية في تدقيق الحسابات دراسة ميدانية من وجهة نظر المدقق الخارجي في الأردن، **دراسات العلوم الإدارية**، المجلد ٣٥، العدد١،عمان، الأردن.

٧. سقا، عمرو .(٢٠١٣). "مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع تطبيق على شركة أكبيطرة " **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد ٢٩، العدد الثاني، دمشق، سورية.

٨. معايير المراجعة الدولية، معيار المراجعة (٥٢٠) الاجراءات التحليلية ، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ٢٠٢٣

٩. الاتحاد الدولي للمحاسبين (**اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيد واخلاقيات المهنة 2007**) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2007.

١٠. العامري، زهرة حسن، والركابي السيد علي خلف .(٢٠٠٧). ،"أهمية النسب المالية في تقويم الأداء – دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية، **مجلة الادارة والاقتصاد**، العدد الثالث والستون، العراق.

١١. كرودي ،سهام ، و بن قدور، علي، وتركي، راجي الحمود (٢٠١٨). "**فعالية أساليب المراجعة التحليلية ودورها في تحسين أداء عملية المراجعة دراسة ميدانية** " مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة ، N07 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم الجزائر

١٢. الكبيسي، عبد الستار عبد الجبار (٢٠٠٨) "تقييم فعالية الاجراءات التحليلية لتدقيق القوائم المالية للشركات المساهمة العامة –دراسة ميدانية في مكاتب وشركات التدقيق في الأردن، **مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية**، العدد الثاني، الأردن.

١٣. موسى ،علي محمد علي (٢٠١٣) "**اجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع**" المجلة الجامعية ،جامعة الزاوية ،مركز البحوث والراسات ،ليبيا ،العدد ١٥ ،المجلد الثاني،

١٤. الطويل، أحمد والباز، عماد (٢٠١١) ،"دور المراجعة التحليلية في رفع كفاءة عملية المراجعة"، **مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات** ،العدد١ ، غزة ، فلسطين.

١٥. حمزة، محي الدين (٢٠٠٧) " دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للأوراق المالية دراسة تطبيقية". **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد ٢٣، العدد الأول، دمشق، سورية.

١٦. العطار، حيدر عباس، وآخرون (٢٠١٩) "دور مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحقيق رضا الزبون في ظل استخدام المحاسبة الرشيدة (دراسة عملية في الشركات الصناعية المسجلة في سوق الاوراق المالية "**مجلة كلية مدينة العلم**، المجلد ١١، العدد٢، العراق.

١٧. مجلس معايير المحاسبة الدولية، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ". ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبيين القانونين (الاردن) عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

١٨. يوسف، علي، ومحمد، صفاء. (٢٠١٥). دور الإفصاح القطاعي في تعزيز ملائمة التقارير المالية (دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية). **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد : ٣٧، العدد: ٤، دمشق، سورية.

١٩. مرعي، عبد الرحمن (٢٠٠٦)" دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، دمشق، سورية.

٢٠. صالح ، رضا إبراهيم (٢٠٠٩) أثر توجه المعايير المحاسبية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيطل الأزمة المالية العالمية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد رقم ٢، المجلد رقم ١٩، مصر.

٢١. الكريم، عبد الحق مكي الهادي، و الفكي، الفاتح الأمين عبد الرحيم، (٢٠٢٤) أثر تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٥٢٠) على الأهمية النسبية في المراجعة، المجلة الدولية للعلوم المالية والإدارية والاقتصادية، الإصدار (٣)، العدد (٥)، السودان.

٢٢. محمد الشارف احمد، ومفتاح محمد نجاح (٢٠١٨) مدى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم ٥٢٠ الخاص بالإجراءات التحليلية – دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجع الخارجي الليبي. مجلة الاقتصاد والتجارة – جامعة الزاوية، العدد ١، ليبيا.

٢٣. محمد سلامة عبد الفتاح (٢٠٢٣) أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في فاعلية الإجراءات التحليلية في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) من وجهة نظر المحاسبيين القانونيين الأردنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية وتكنولوجيا المعلومات، المجلد ١٠، العدد١، الأردن.

رسائل جامعية

١. الرباعي، يوسف عبده راشد .(٢٠٠٦)._**استراتيجيات المراجعة–دراسة تطبيقة على مراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية**. رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. دمشق، سورية.

٢. عياط، أسماء .(٢٠١٥). "**استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة وجودة التقارير المالية دراسة حالة مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس**، جامعة ام البواقي، الجزائر

٣. عبد الوهاب، سامي حسن. (٢٠٠٩). **كفاءة استخدام إجراءات المراجعة التحليلية في مراجعة حسابات شركات الصناعات الدوائية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٤. الربضي ،كناري سعيد. (٢٠١٣) "دور الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الاردني " رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا، الأردن.

٥. المطيري، محمد عايش عيد (٢٠١١) **مدى إلتزام مكاتب التدقيق في دولة الكويت بالإجراءات التحليلية المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠)**، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط الكويت.

٦. كردودي ،سهام (٢٠١٥) **دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة**، جامعة محمد بن خضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية ،الجزائر.

٧. مدفوني، ايمن .(٢٠٢١). "**دور الاجراءات التحليلية في الرفع من جودة المراجعة الخارجية –جراسة حالة مؤسسة أن سي روبية خلال الفترة ٢٠١٠–٢٠١٩**"، رسالة ماجستير، جامعة ام البواقي، الجزائر

٨. العبدلي، ساري حامد .(٢٠١١). "**اهمية استخدام الاجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين –دراسة ميدانية في وزارة المالية في دولة الكويت**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، الأردن.

٩. علاوي، حمزة .(٢٠١٦)."**دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق** ".كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف .المسيلة، الجزائر.

١٠. الباز، علاء جواد (٢٠١٥) **مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة المراجعة الفلسطينية –دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

١١. فاكهاني، زبيدة محمد (٢٠٢٣) **دور الاجراءات التحليلية في تضيق فجوة التوقعات –دراسة ميدانية** رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية

١٢. الشيخ، عبد الرزاق (٢٠١٢) "**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم –دراسة تطبيقية على المنشأة المساهمة العامة في فلسطين**، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

١٣. الصبيحي، علاء (٢٠١٩) "**دور المدقق الخارجي في إضفاء الثقة لدعم كفاءة نظم المعلومات المحاسبية للحد من مخاطر الاعمال –دراسة ميدانية في بيئة الاعمال السورية** " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٤. زكريا، نائلة (٢٠١٤) **استخدام التقارير المالية لتقييم الشركات بغرض الاستثمار**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٥. غصن، سلمى حسن (٢٠١٨) "**أثر مستوى شفافية الافصاح في جودة التقارير المالية –دراسة تطبيقية في سوق دمشق للاوراق المالية** " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٦. الزعبي، إياد عدنان (٢٠٢٢) "**أثر متطلبات تقييم الاستمرارية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ في اجراءات التدقيق التحليلية –دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٧. سمسمية، محمود (٢٠٢١) ،"**أثر عدم تطبيق المعيار المحاسبي ٢٩ في جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية –دراسة تطبيقية** " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٨. العنزي، مريم (٢٠٢١) **أثر تطبيق مداخل تقييم الاصول في ظل التضخم المرتفع في ملاءمة القوائم المالية لاتخاد القرارات –دراسة تطبيقية في المنشآت السياحية السورية**، اطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

١٩. جقميري، وائل محمد عادل (٢٠١٢) "**أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢٠. رفاعه، تامر فريد (٢٠١١) **متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية في المصارف واثرها على جودة المعلومات المحاسبية –دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في سوق دمشق المالي**، رسالة ماجستير جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢١. سهلي، يزن أسامة (٢٠٢٣) "**أثر خصائص مجلس الادارة في تحسين جودة التقارير المالية للشركات –دراسة تطبيقية** " رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية

٢٢. الغربي، السماح (٢٠١٥) **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البنوك التجارية دراسة حالة – ولاية مسيلة**، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف– المسيلة، الجزائر.

٢٣. الفالوجي، شفاء (٢٠٢١) **دور جودة المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي –دراسة ميدانية** رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

٢٤. القطيفان، ساجدة أحمد (٢٠٢٣) **أثر مفاهيم الدخل المتعددة على جودة التقارير المالية –دراسة تطبيقية على المنشآت المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

٢٥. الكفا، آلاء حسن (٢٠٢١) **دور لغة التقرير المالي الالكتروني الموسع (XBRL) في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية** "، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢٦. كشور، شذى أيمن (٢٠٢١) **دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية –دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢٧. الموصللي، ريما علاء الدين (٢٠٢٤) **تعزيز جودة التقارير المالية باستخدام تقنية سلاسل الكتل الرقمية –بناء نموذج مقترح للتطبيق على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**، اطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢٨. العجمي، محمد ماجد (٢٠٢٤) دور تطبيق النظم الخبيرة في تحسين جودة التدقيق الإلكتروني، إطار مقترح، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٢٩. بدوي، نور (٢٠٢٣) أثر تطبيق نظم تخطيط موارد المنشآت في رفع كفاءة الأداء –دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٣٠. بدوي، نور (٢٠١٩) أثر ممارسات إدارة الأرباح في تقييم أداء الشركات المساهمة العامة السورية بالتطبيق على الشركات الصناعية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.

٣١. الحاج صالح، بهاء محمد (٢٠٢١) **أثر ممارسة معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الإجراءات التحليلية في الحد من استخدام الأسعار التحويلية كأداة للتجنب الضريبي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في الأردن** رسالة ماجستير، جامعة الزقاء، الأردن.

٣٢. الوزه، م. (٢٠١٥). "**أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية.**" مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، ٣٧(٥)، ٤٤٥-٤٦١.

٣٣. قيسي،محمد (٢٠١١)."**آثار التضخم المالي على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"،رسالة ماجستير ،جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،أرشيف جامعة بسكرة

المواقع الالكترونية

١. **https://www.lasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-focus/2008/ed-cf-objective-and-qualitative characteristics**
٢. **https://www.ifrs.org/projects/2010/conceptual framework-2010/**
٣. **https://www.iasPlus.com/en/standards/other/framework**
٤. **www.aicpa.com**
٥. **www.ifac.org**
٦. **www.asca-sy.com**
٧. **www.alhuraauniversity.org**
٨. **https://www.researchgate.net/publication/329915971**

المراجع الأجنبية

BOOK

1- Romney, M., P. & Steinbart, P. (2018), "**Accounting Information Systems**", 14 edition, Pearson Education, Inc. USA

2- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2017**). "Auditing and Assurance Services"**: An Integrated Approach (16th ed.)..

3- Becker CPA review.(2009) **"Auditing & Attestation 2",** Becker Educational DevelopmentCorp, part2.

4- Standards ,Condification of statements on Auditing ,2003,AICPA ,NewYork

5- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). International Standard on Auditing (ISA) 520: **Analytical Procedures**. Retrieved from https://www.ifac.org

6- Public Company Accounting Oversight Board. (2010). AS 2305: Substantive**Analytical Procedures**. Retrieved from https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2305

7- ICAEW. (2022)." **Auditing with inflation on the rise"**. Retrieved from https://www.icaew.com

8- PCAOB. (2022). AS 2305" **Substantive Analytical Procedures**". Retrieved from https://pcaobus.org

9- Zampa Partners. (2022). **Auditing with inflation on the rise**. Retrieved from https://zampapartners.com

10- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2009). International Standard on Auditing (ISA) 500: **Audit Evidence**. Retrieved from https://www.ifac.org

11- Louwers, T. J., Ramsay, R. J., Sinason, D. H., Strawser, J. R., & Thibodeau, J. C. (2015). **Auditing & Assurance Services** (6th ed.). McGraw-Hill Education

12- Whittington, O. R., & Pany, K. (2016) **"Principles of Auditing and Other Assurance Services"** (20th ed.). McGraw-Hill Education.

Article

1- Alasbahi, A. H. M. A., & Ishwara, P. (2021). Qualitative Characteristics As A Reliable Tool For Assessing The Quality Of Accounting Information: An Overview Study. International **Journal Of Research-Granthaalavah**, 9(5)

2- BASIS FOR CONCLUSIONS ON THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING, IFRS Foundation, march,2018

3- Chen, Yining and A.Letch, Robert (1998) **(The error detection of structural analytical procedures: a simulation study)** Aditing vol. 17 no.2

4- Christensen,J.,(2010),"Conceptual framework of accounting from an information perspective Accounting and Business Research ,40(3)

5- IFRS Foundation. (2010). Conceptual framework for financial reporting 2010. IFRS

6- Financial Accounting Standards Board-Conceptual Framework for Financial Reporting (2018)

7- Hirst, E. , and L. Koonce (1996) . Audit analytical procedures: a field investigation. **Contemporary Accounting Research** 13 (2) :45

8- International Federation of Accountants, ISA 520, Analytical Procedure

9- International Standards on Auditing &, Quality Control, IFAC, 2010

10- kieso, D. et al. (2020), "In**termediate Accounting: IFRS Edition" 4th Edition, John wiley and sons Inc**. , NewYork, U.S.A

11- Lambert. R. Leur. C. & Verrecchia,R (2017), Accounting Information, Disclosure, and the Cost of Capital, **Jurnal of Accounting Research**

12- Mbobo, M., M. & Ekpo, N., B.(2016), "Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting", **International Journal of Finance and Accounting**, Vol.5, No.4

13- Huang, C. K., & Cheng, Y. H. (2024**)." Assessing firm performance in digital transformation":** a preliminary analysis using financial indicators. Managerial Finance, 50(9), 1641-1661.

14- Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2014). **"The Role of Auditing in Corporate Governance: A Synthesis of the Literature. Auditing"** A Journal of Practice & Theory, 33(1), 127–165

15- Alles, M. (2021)" **The Impact of Big Data and Artificial Intelligence on Audit Evidence"** Journal of Emerging Technologies in Accounting, 18(1), 1–10

16- Knechel, W. R., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2013)." **Predicting audit outcomes with analytical procedures A comparison of linear models and machine learning algorithms. Auditing**" A Journal of Practice & Theory, (4), 105–130.

استمارة استبيان

الأخوة الأعزاء تحية طيبة وبعد...

تقوم الباحثة بإعداد بحث يستهدف معرفة **أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الإجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية،** وفي سبيل ذلك تم إعداد هذا الاستبيان لأخذ رأيكم، وذلك لإغناء البحث حيث أن إجاباتكم على الأسئلة ستساعد الباحثة في الوصول إلى نتائج قيمة علما بأن إجاباتكم ستُستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

ولكم مني فائق الاحترام والتقدير.....

أولاً: البيانات العامة:

الرجاء وضع علامة (x) أمام الإجابة المناسبة:

١. سنوات الخبرة:

سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى ٩ سنوات	من ١٠ إلى ١٤ سنة	١٥ سنة فأكثر

٢. الموقع الوظيفي:

الموقع الوظيفي	مدير تدقيق	شريك تدقيق	مدقق رئيسي	مدقق

القسم الثاني: متغيرات الدراسة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية) من قبل مدققي الحسابات في سورية						
١	يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في عمليات التدقيق التي يقوم بها					
٢	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية كإحدى اهم أدلة الاثبات التي يعتمد عليها في تكوين الرأي العام حول صدق وعدالة القوائم المالية					
٣	يلقى المدقق تعاوناً من إدارة الشركة التي يقوم بتدقيقها في توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتطبيق الإجراءات التحليلية					
٤	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في فهم طبية المنشأة وتقييم قدرتها على الاستمرارية					
٥	تفهم إدارة الشركات التي يتم تدقيقها أهمية الإجراءات التحليلية ودورها في عملية التدقيق					
٦	تسهم الاجراءات التحليلية في تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف ومخاطر المراجعة					
٧	يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق					
٨	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في مرحلة					

	التخطيط لعملية التدقيق					
٩	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية كنظرة شاملة للبيانات عند مراحل الفحص النهائي					
١٠	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية أثناء تنفيذ عملية التدقيق كإجراءات جوهرية					
١١	تؤثر تعقيدية عمليات الشركات التي يقوم المدقق بتدقيقها على قدرته على تطبيق الإجراءات التحليلية					
١٢	يتم تحديث المعارف والمهارات حول التطورات والتغييرات التي تطرأ على معيار التدقيق الدولي ٥٢٠					
١٣	يستخدم المدقق تحليل الاتجاهات، مقارنة الأداء، تحليل العلاقات في القيام بعملية التدقيق					
١٤	يعتمد المدقق على أدوات تكنولوجية (برامج التحليل) لتسهيل تطبيق الإجراءات التحليلية					
١٥	لدى المدقق الموارد الكافية (الوقت، التدريب، البرامج) لتطبيق الإجراءات التحليلية بشكل فعال					
١٦	يستخدم المدقق الاجراءات التحليلية في تخفيض اختبارات التفاصيل					
١٧	يتعمق المدقق في تطبيق الإجراءات التحليلية على مستوى الحسابات الفردية، مستوى الأرصدة، مستوى البيانات المالية المجمعة					

١٨	يشعر المدقق بضغط الوقت مما يؤثر على قدرته على تطبيق الإجراءات التحليلية بشكل كامل					
١٩	يتطلب تطبيق الإجراءات التحليلية مهارات وخبرات خاصة من المدقق					
أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على ملاءمة المعلومات المحاسبية						
١	يساعد تطبيق الاجراءات التحليلية في تحقيق أهداف التقارير المالية بتقديم معلومات مفيدة لمستخدميها بهدف إتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة					
٢	يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية وإحداث فرق في قرارات المستخدمين لهذه المعلومات					
٣	يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في زيادة كفاءة عملية التدقيق وتقليل الوقت والجهد المبذول					
٤	يسهم تطبيق الإجراءات التحليلية في تحسين جودة التقديرات المحاسبية التي تتطلب تقديرات ذاتية					
٥	يساعد تطبيق الاجراءات التحليلية في تحسين قدرة إدارة المنشأة على اختيار وتغيير السياسات المحاسبية					
٦	تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد المجالات التي تحتاج إلى مزيد من التدقيق التفصيلي.					
٧	تساعد الإجراءات التحليلية في تحسين فهم المدقق					

	للأسباب الكامنة وراء الأرقام الواردة في القوائم المالية.					
٨	يسهم تطبيق الاجراءات التحليلية في تحديد الأهمية النسبية للمعلومات الواردة في التقارير المالية					
٩	ساعدت الاجراءات التحليلية في التنبؤ بالمخاطر المحتملة التي تواجه المنظمة بشكل أكثر فعالية					
١٠	ساعدت الاجراءات التحليليلة في تعزيز القدرة التنبؤية بالنتائج المستقبلية للمعلومات المالية الواردة في التقارير .					
١١	أصبحت المعلومات المالية أكثر دقة في توقعاتها للأرباح والخسائر المستقبلية بعد تطبيق المعيار الدولي ٥٢٠.					
١٢	ساعدت الاجراءات التحليلية في تعزيز القيمة التأكيدية للمعلومات المحاسبية بحيث تمكن متخذ القرار من تقييم نتائج قراراته السابقة					
١٣	يسهم تطبيق الاجراءات التحليلية في تحديد التوقيت الملائم لإصدار المعلومات المحاسبية قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في القرار المتخذ.					
١٤	يؤثر تطبيق الإجراءات التحليلية على توقيت إصدار تقارير التدقيق					
١٥	تم تقليل الفجوة الزمنية بين حدوث الأحداث المالية وتسجيلها في البيانات المالية بعد تطبيق المعيار					

	الدولي ٥٢٠					

أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ على موثوقية المعلومات المحاسبية						
١	تطبيق الإجراءات التحليلية يزيد من الثقة في صحة الرأي الصادر في تقرير التدقيق					
٢	تسهم الاجراءات التحليلية في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية بأنها تصور الواقع الاقتصادي تصويرا" حقيقيا" وصادقا".					
٣	أصبحت البيانات المالية أكثر قدرة على تمثيل الوضع المالي الحقيقي للشركة بعد تطبيق المعيار ٥٢٠					
٤	تساعد الاجراءات التحليلية في تعزيز الادلة الموضوعية وطرق القياس التي بنيت عليها المعلومات الواردة في التقارير المالية					
٥	تسهم الاجراءات التحليلية في زيادة شمولية واكتمال المعلومات المالية بحيث تغطي جميع الجوانب دون نقص يمكن ان يجعلها مضللة او خاطئة					
٦	يساعد تطبيق الإجراءات التحليلية في تقدير مخاطر التدقيق بشكل أكثر دقة					
٧	تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن أخطاء مادية جوهرية قد تؤثر بشكل كبير على القرارات					

	الاقتصادية للمستخدمين					
٨	تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن حالات الاحتيال المحتملة					
٩	تطبيق الإجراءات التحليلية يزيد من ثقة المستثمرين والائتمانيين في المعلومات المحاسبية					
١٠	تساعد الإجراءات التحليلية في الكشف عن أنواع من الأخطاء المحاسبية التي يصعب اكتشافها باستخدام إجراءات التدقيق التقليدية					
١١	قللت الاجراءات التحليلية من تأثير التحيزات الشخصية في إعداد البيانات المالية بحيث تخدم جميع الأطراف المستفيدة منها.					
١٢	ساعد تطبيق المعيار الدولي ٥٢٠ في الكشف عن أي ممارسات محاسبية غير سليمة					
١٣	ساعد تطبيق المعيار ٥٢٠ مدققي الحسابات في اكتشاف أخطاء أو اختلالات في البيانات المالية					

أثر معيار التدقيق ٥٢٠ الاجراءات التحليلية في تعزيز الخصائص الداعمة للخصائص الاساسية						
١	تسهم الاجراءات التحليلية في تعزيز الإتساق للمعلومات المحاسبية والذي ينطوي على استخدام السياسات والاجراءات المحاسبية نفسها سواء من فترة لأخرى داخل المنشأة أو خلال فترة واحدة لعدة منشآت					

٢	تساعد الاجراءات التحليلية في تعزيز امكانية مقارنة المعلومات المالية للمنشآت المشابهة ومقارنة المعلومات المالية للمنشأة خلال فترات مختلفة					
٣	تطبيق الاجراءات التحليلية يزيد من امكانية فهم المستخدمين للمعلومات الواردة في التقارير المالية					
٤	تطبيق الاجراءات التحليلية يزيد من طمأنينة مستخدمي التقارير المالية بأن قيم التقارير المالية تمثل بدقة الظواهر الاقتصادية التي تدعي تمثيلها					
٥	تساعد الاجراءات التحليلية في تحسين عملية القياس دون تحيز او أخطاء					

The Impact of International Standard of Audit (No.520) For Analytical Procedures in Enhancing the Basic Characteristics of Accounting Information

(Afield Study for Companies Listed on the Damascus Stock Exchange)

Prepared by: **Nour El Hoda Abd Rabbo** Supervisor: Dr. **Issam Qrit**

Abstract

The study aimed to demonstrate the extent of application of International Auditing Standard 520 by certified public accountants in Syria, and to demonstrate the impact of using Auditing Standard 520 in enhancing the basic characteristics of accounting information by demonstrating the impact of using Auditing Standard 520 in enhancing the characteristic of the appropriateness of accounting information, and enhancing the characteristic of honest representation of accounting information).

The descriptive analytical approach was adopted, and the study community included auditors accredited by the Syrian Securities and Markets Commission, numbering 22 offices and companies accredited during the year 2024. The questionnaire was relied upon to collect data, as it was distributed electronically.

The number of returned questionnaires valid for analysis was (96) questionnaires that were analyzed using the SPSS statistical program, and the hypotheses were tested using simple linear regression and One sample t test.

The study concluded that chartered accountants in Syria use analytical procedures when auditing financial statements, and that there is an effect of using the International Auditing Standard on analytical procedures in enhancing the basic characteristics of accounting information for companies listed on the Damascus Stock Exchange, through the existence of an effect of using analytical review procedures in enhancing the suitability of accounting information for decision-making and forming an opinion for users of financial statements, and enhancing the reliability of accounting information and the truthfulness of its presentation and disclosure.

Keywords: analytical procedures, basic characteristics of accounting information, relevance, reliability**.**

Syrian Arab Republic

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Damascus university

Faculty of Economics

Department of Accounting

The Impact of International Standard of Audit (No.520) For Analytical Procedures in Enhancing the Basic Characteristics of Accounting Information

(Afield Study for Companies Listed on the Damascus Stock Exchange)

A thesis submitted to obtain a master's degree in auditing

Prepared by:

Nour El Hoda Abd Rabbo

Supervisor:

Dr. Issam Qrit

Professor in the Department of Accounting

Damascus University - Faculty of Economics

2024