



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق لتعزيز ثقة
المستخدمين بالبيانات المالية
- دراسة ميدانية -

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:
آلاء حامد الشهاب

إشراف:
الدكتور عمر محمد سيدي
المدرس في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

قرار لجنة الحكم

دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية

- دراسة ميدانية -

إعداد: آلاء حامد الشهاب

إشراف: الدكتور عمر محمد سيدي

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2024/12/16 وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالب تمت الموافقة

من قبل أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
الأستاذ الدكتور حسن سليمان زكي الأستاذ في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً 
الدكتورة منى خالد فرحات الأستاذ المساعد في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً 
الدكتور عمر محمد سيدي المدرس في كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً مشرفاً 

تصريح

أصِرَّح بأن العمل الموصوف في هذه الرسالة "دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية - دراسة ميدانية" هو دراسة قامت بها المرشحة آلاء حامد الشهاب طالبة الماجستير في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق تحت إشراف الدكتور عمر محمد سيدي من قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق وهي غير مقتبسة أو منقولة أو محرّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية، كما أن الرجوع إلى الأبحاث الأخرى موثق ضمن النص.

دمشق 2024/11/5.

المشرف

د. عمر محمد سيدي

المرشحة

آلاء الشهاب

الإهداء

إلى روح والدي ووالدتي، إليكما هذا الوعد الذي وفيت به.

إلى إخوتي الأعزاء الذين صبروا معي في هذه المرحلة وأوصلوني لنهاية رحلتي هذه، أهدىكم ما يتكلل من هذا العمل من نجاح وتفوق.

وإلى كل أصدقائي وزملائي الذي شاركوني هذه الإنجاز.

شكر وتقدير

الشكر الكبير لأستاذي الدكتور عمر سيدي الذي تفضّل مشكوراً بالإشراف على هذه العمل ومتابعته المستمرة وتوجيهاته الدائمة ونصحه لي وملاحظاته القيّمة التي ساهمت في إنجاز هذه الرسالة العلمية.

وأشكر السادة أعضاء لجنة الحكم الأستاذ الدكتور حسن زكي والدكتورة منى فرحات على تفضلهم بقبول مناقشة الرسالة والحكم عليها وعلى ما سيقدمونه من ملاحظات بنّاءة تسهم في إغناء هذه الرسالة.

ويقضي واجب العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى كل من أسدى إلى نصحاء، أو قدم لي عوناً في سبيل تقديم هذا الجهد المتواضع، وأخص بالذكر الدكتورة سلوى عبد الواحد في كلية التجارة - جامعة عين شمس في جمهورية مصر الشقيقة التي لم تبخل بوقتها في تزويدي بالأبحاث والمراجع ذات الصلة بدراستي. فجزاهم الله عني خير الجزاء.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى	التسلسل
أ	قرار لجنة الحكم	
ب	التصريح	
ج	الإهداء	
د	شكر وتقدير	
هـ - ز	فهرس المحتويات	
ز	قائمة الجداول	
ح	قائمة الأشكال	
ح - ط	قائمة المصطلحات	
ي	مستخلص الدراسة	
	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	مقدمة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
4	الدراسات السابقة	3-1
17	أهمية الدراسة	4-1
17	أهداف الدراسة	5-1
18	فروض الدراسة	6-1
18	منهجية الدراسة	7-1
19	متغيرات الدراسة	8-1
19	أنموذج الدراسة	9-1
	الفصل الثاني: الإطار النظري والتاريخي لتقرير المدقق الخارجي	
31-21	المبحث الأول: تطور محتوى تقرير المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية	
22	التطور التاريخي لتقرير المدقق	1-1-2
25	دور تقرير المدقق في تقليص فجوة التوقعات	2-1-2
28	محتوى تقرير المدقق الموسع في ضوء معايير التدقيق الدولية:	3-1-2
42-32	المبحث الثاني: الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي	
33	مفهوم مسائل التدقيق الرئيسية	1-2-2
35	أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وفق معايير التدقيق الدولية	2-2-2

38	فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي	3-2-2
41	تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701 في سورية	4-2-2
	المبحث الثالث: المحتوى المعلوماتي والإعلامي لتقرير المدقق الموسع	
44	قيمة تقرير المدقق	1-3-2
45	مفهوم جودة التدقيق	2-3-2
47	مؤشرات تقييم جودة التدقيق	3-3-2
52	دور تقرير المدقق الموسع في تحسين تقييم جودة التدقيق	4-3-2
	الفصل الثالث: موثوقية البيانات المالية	
61-58	المبحث الأول: البيانات المالية (المفهوم والأهداف)	
57	مفهوم البيانات المالية والتقارير المالية وأهدافها	1-1-3
57	مستخدمو البيانات المالية	2-1-3
59	جودة البيانات المالية	3-1-3
60	مفهوم الثقة بالبيانات المالية	4-1-3
67-62	المبحث الثاني: خصائص البيانات المالية	
63	خاصية ملائمة البيانات المالية	1-2-3
65	خاصية التمثيل الصادق في البيانات المالية	2-2-3
	الفصل الرابع: الإطار العملي للمبحث	
72-69	المبحث الأول: مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية.	
70	مجتمع الدراسة وعينتها.	1-1-4
70	أداة الدراسة.	1-2-4
71	الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.	1-3-4
72	قاعدة القرار في اختبار الفرضيات.	4-1-4
99-73	المبحث الثاني: عمليات التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.	
74	اختبار (الاعتمادية) الصدق والثبات لأداة البحث.	1-2-4
76	توصيف أفراد عينة الدراسة حسب خصائصهم الديمغرافية.	2-2-4
78	الإحصاءات الوصفية لمقاييس ومتغيرات الدراسة.	3-2-4
87	اختبار فروض الدراسة.	4-2-4
102-100	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.	
101	النتائج	1-3-4
102	التوصيات	2-3-4
103	قائمة المراجع	

111	الملاحق	
118	مستخلص الدراسة باللغة الإنكليزية	

قائمة الجداول:

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1	معامل ألفا كرونباخ لاختبار الثبات	74
2	ملخص معاملات الاتساق الداخلي لمحاولات البحث	75
3	اختبار هارمان للعامل الوحيد، (Harman) لتحيز طريقة القياس	77
4	التوزيع التكراري للمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة	77
5	آلية تصنيف قيم المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي	80
6	الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة للإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية	80
7	الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لمحور توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية	82
8	الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لتقييم جودة التدقيق	84
9	الإحصائيات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لتقييم بعد تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية	86
10	معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الأولى	87
11	جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الأولى	88
12	معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الثانية	89
13	اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الثانية	89
14	معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الثالثة	91
15	اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الثالثة	92
16	معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الرابعة	93
17	اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الرابعة	94
18	معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الخامسة	95
19	اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الخامسة	96
20	اختبار الفروق في ثقة المستخدمين بالبيانات المالية حسب المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة البحث	97
21	اختبار Bonferroni للفروق في ثقة المستخدمين بالبيانات المالية حسب الخبرة	98

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	أنموذج الدراسة	19
2	فجوة التوقعات	26
3	الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الأولى	87
4	الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الثانية	89
5	الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الثالثة	91
6	الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الرابعة	93
7	الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الخامسة	95

قائمة الاختصارات:

الاختصار	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الإنكليزية
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين العاميين المعتمدين	American Institute of Certified Public Accountants
CAR	لجنة مسؤوليات المدققين (لجنة كوهين)	Commission on Auditors' Responsibilities
FASB	المجلس الدولي للمحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board
GAAP	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً	Generally Accepted Accounting Principles
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية	The International Auditing and Assurance Standards Board
IAPC	اللجنة الدولية لممارسات التدقيق	International Auditing Practices Committee
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
IESBA	مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards
ISAs	معايير التدقيق الدولية	International Standards on Auditing

The Public Company Accounting Oversight	مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة	PCAOB
Statement on Auditing Standards No. 58	بيان معايير التدقيق رقم 58	SAS. 58

المستخلص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي الجديد رقم 701 الخاص بتوصيل مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل ودوره في تقييم جودة التدقيق لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية في المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. شملت عينة الدراسة (62) مدقق حسابات خارجي من العاملين في شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من قبل هيئة الأوراق والأسواق المالية و(98) من المستثمرين والعاملين في مجال الأسواق المالية ومستخدمي البيانات المالية المدققة وقد تم تحديدها بشركات الوساطة والخدمات المالية المرخصة والمصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بإعداد استبانة شملت (34) عبارة، تم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS v.24).

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن قيام مدققي الحسابات في سورية بالإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وقيامهم بتوصيف إجراءات التدقيق المتبعة في معالجة كل مسألة في تقريره يسهمان في تقييم جودة عملية التدقيق المنفذة، وبالتالي في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية للمصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

كلمات مفتاحية: معيار التدقيق الدولي رقم 701، مسائل التدقيق الرئيسية، تقرير مدقق الحسابات المستقل،

ثقة المستخدمين بالبيانات المالية، تقييم جودة التدقيق.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1- مقدمة

1-2- مشكلة الدراسة

1-3- الدراسات السابقة

1-4- أهمية الدراسة

1-5- أهداف الدراسة

1-6- فروض الدراسة

1-7- منهجية الدراسة

1-8- متغيرات الدراسة

1-9- أنموذج الدراسة

1-1 - مقدمة:

تتمتع مهنة التدقيق في بيئة الأعمال بمكانة مميزة لما تقدمه من خدمات تأكيدية بهدف إضفاء المصداقية على البيانات المالية، كما تساعد على تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية لأغراض اتخاذ القرارات على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية المدققة، وقد كانت للأزمات المالية العالمية تأثيراً مدوياً على مدقي الحسابات من جهة وعلى مهنة التدقيق من جهة أخرى، وعلت الأصوات المطالبة بتحميل المدقق مسؤوليات أكبر عن اكتشاف التضييل والاحتيايل في البيانات المالية وبتضمين تقرير المدقق المزيد من المعلومات الإضافية حول عملية التدقيق والإجراءات المتبعة، حيث سعت مؤسسات وهيئات المحاسبة والتدقيق للبحث عن حلول توازن بين تلك المسؤوليات وتوقعات مستخدمي البيانات المالية.

في عام 2013، أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) بالتعاون مع مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) مشروعاً يقترح تعديلات على شكل تقرير المدقق، يتضمن إدراج فقرة مستقلة تدعى فقرة "مسائل التدقيق الرئيسية" في تقرير المدقق. تلتها العديد من التعليقات والردود من مختلف الهيئات المحاسبية والمؤسسات المالية في الكثير من البلدان، حتى تبلورت النسخة النهائية من إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بداية عام 2015 ومن ضمنها مشروع معيار التدقيق الدولي رقم 701 " توصيل مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل"، والذي أصبح نافذاً في عام 2016.

إن الهدف من المعيار هو تقديم معلومات إضافية في سياق عملية التدقيق تنطوي على تحديد أكثر المسائل أهمية من تلك المسائل التي يتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة والتقرير عن إجراءات التدقيق المتبعة وفق اعتبارات نصّ عليها المعيار من حيث تحديد وتوصيف وتوصيل تلك المسائل في تقرير المدقق. ويترتب على تحقيق هذا الهدف استجابة المكلفين بالحوكمة لمثل تلك المعلومات الإضافية في تقديم إفصاحات موازية فيما يتعلق بالمواضيع المحددة في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية مما يضيف خاصية الجودة على التقرير المالي ويعزز من ثقة

المستخدمين بالبيانات المالية المدققة، والمقصود بالثقة في البيانات المالية هو خلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تؤثر على خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات الواردة في البيانات المالية. لا تصب هذه الدراسة إلى اختبار الثقة المتأثرة بتقرير المدقق على نحو مباشر (نوع رأي المدقق) على ثقة المستخدمين، بل تهدف إلى قياس تأثير فقرة مسائل التدقيق الرئيسية على تقييم جودة التدقيق المدركة في تقرير المدقق وثقتهم بالبيانات المالية ذات الصلة بتلك المسائل التي تناولها المدقق أثناء تنفيذه عملية التدقيق، ومدى تحديده مسائل التدقيق الرئيسية وفق تقديره المهني وقدرته على توصيف المسائل والتزامه بإبلاغ إجراءات ونتائج معالجتها في تقرير التدقيق.

1-2- مشكلة الدراسة:

يؤدي التزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية إلى كفاءة وفعالية عملية التدقيق الذي من شأنه زيادة الاعتماد على البيانات المالية المدققة والوثوق بها، وبالتالي يمكن زيادة ثقة المستخدمين بالبيانات المالية وعملية التدقيق. وإن الدور الذي تلعبه فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في التركيز على المجالات الهامة في تدقيق البيانات المالية يؤدي إلى زيادة القيمة التواصلية لتقرير المدقق، مما قد يؤثر في ثقة المستخدمين وقراراتهم ذات الصلة.

بناءً عليه، يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات الخمس التالية:

- أ- هل يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق؟
- ب- هل يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق؟
- ج- هل يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية؟
- د- هل يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية؟

1- هل يسهم تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتوصيف إجراءات التدقيق

المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية؟

1-3- الدراسات السابقة:

تم اختيار الدراسات السابقة ذات الصلة بالبحث بحسب التسلسل الزمني من الأقدم إلى الأحدث لبيان أهمية تطور تأثير القيمة التواصلية لتقرير المدقق على قارئ ومستخدمي تقرير المدقق والبيانات المالية وعلى تقييمهم لجودة التدقيق وبالتالي على ثقتهم بالبيانات المالية المدققة:

أولاً - الدراسات باللغة العربية:

1- دراسة (أحمد، 2017)، بعنوان "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على

تضييق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر تضمين مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقق الحسابات المستقل على تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي البيانات المالية والمدققين، حيث قامت الباحثة بالتركيز على مدى التزام مدقق الحسابات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701، وبيان تأثيره على معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة في عرض تقرير المدقق والنتائج التي توصل إليها في سياق عملية التدقيق، وكذلك المعالجات التي يلجأ إليها المدقق للتخفيف من أثر فجوة التوقعات لدى قارئ ومستخدمي البيانات المالية في ضوء متطلبات تحديد مسائل التدقيق الرئيسية.

ولتحقيق أهداف الدراسة استخدمت الباحثة أداة الاستبانة حيث تم توزيعها على عينات الدراسة والتي اشتملت على مدقي الحسابات الخارجيين والمدققين الداخليين والمحاسبين الماليين والسلطات الرقابية والمتعاملين غير المتخصصين في سوق الأوراق المالية المصرية.

توصلت الدراسة إلى أن الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقق الحسابات يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات وذلك بالالتزام بأسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية، ونطاق مسائل التدقيق الرئيسية لدى مستخدمي البيانات المالية في البيئة المصرية.

2- دراسة (بخيت محمد، 2017)، بعنوان " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير

الجديد لمراقب الحسابات على تضييق فجوتي المعلومات والاتصال - دراسة تجريبية "

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقق

الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 701 على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال.

وأجريت الدراسة على عينة من المستثمرين المؤسسيين والمحللين الماليين في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة في مصر. وقد قام الباحث بتقسيم عينة الدراسة إلى عينتين فرعيتين وتم توزيع استبيان بحيث؛ تقوم العينة الأولى بالإجابة على الأسئلة المرفقة بحالة تطبيقية تتضمن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية، بينما العينة الثانية تقوم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بحالة تطبيقية تتضمن تقرير مدقق الحسابات دون تضمين فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.

توصلت الدراسة إلى أن مفردات العينة تدرك فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مدقق الحسابات، حيث يوجد اتفاق في الآراء بشأن فاعلية المعلومات الإضافية بفقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تضيق فجوتي المعلومات والاتصال. وأن تفعيل العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة مسائل التدقيق الرئيسية بتقرير المدقق وتضيق فجوتي المعلومات والاتصال يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات في التدقيق.

3- دراسة (الذنبات، 2019)، بعنوان " أثر تعديلات تقرير المحاسب القانوني حسب معيار التدقيق الدولي رقم

700 في تضيق فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية: دليل

من الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية ومدى قبول التعديلات على تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق

الدولي رقم 700 " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" سيما معيار التدقيق الدولي رقم 701. وبيان مدى

مساهمة هذه التعديلات في تحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق، وأثرها في فجوة التوقعات، ومسؤوليات المدقق

وإجراءات وتكلفة التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تم توزيعها على عينة مؤلفة من عدد من

المحاسبين القانونيين، والمديرين الماليين، والمستثمرين المؤسسيين، في الشركات المساهمة العامة الأردنية.

أظهرت نتائج الدراسة أن التعديلات التي أجريت على تقرير المحاسب القانوني، لاقت قبولاً بدرجة أعلى

من المتوسط، وأنها من وجهة نظر الفئات التي شملتها الدراسة ذات أهمية في تضيق فجوة التوقعات، وتحسن من

عملية توصيل نتيجة التدقيق، ولكنها تزيد من مسؤوليات المحاسب القانوني وإجراءات وتكلفة التدقيق. وتبين أن هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة فيما يتعلق بتأثير هذه التعديلات على فجوة التوقعات، وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق.

4- دراسة (ثامر، 2019)، بعنوان " تحليل أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للتدقيق في تقرير مدقي الحسابات وجودة قرارات المستثمرين - دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية"

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير مدقي الحسابات وجودة قرارات المستثمرين، واختبار الفروض تم تصميم استبانة وزعت على مجموعة من مدقي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية، وعلى مجموعة من مسؤولي الائتمان والاستثمار في شركات تداول الأوراق المالية، أساتذة الجامعة المتخصصين في علم المحاسبة والتدقيق في الجامعات الكويتية.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات ارتباط معنوي إيجابي بين الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية والسياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة، وأن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية للمستثمرين عن طريق فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمدقي الحسابات، يؤدي إلى علاقة إيجابية في قدرة المستثمرين على تفهم الاعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية بالمنشأة، والحصول على معلومات كافية عن الاستراتيجيات المستقبلية للمنشأة وبالتالي القدرة على ترشيد القرار الاستثماري. بالإضافة إلى وجود اتفاق معنوي بصورة إيجابية حول الحظر على مدق الحسابات الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية عند عدم إبداء رأي بالقوائم المالية.

5- دراسة (نويجي محمد، 2019)، بعنوان " أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات تضمين تقريره فقرة عن أمور المراجعة الأساسية على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية على البنوك التجارية المصرية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واختبار أثر التزام مدق الحسابات بمتطلبات تضمين تقريره فقرة عن مسائل التدقيق الرئيسية على قرار منح الائتمان، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تجريبية على عينة تتكون من عدد من مديري منح الائتمان في البنوك التجارية المصرية. من خلال استخدام تقرير مدق الحسابات القياسي المختصر

في صورته التقليدية، وتقريره وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 701 بتضمينه فقرة مسائل التدقيق الرئيسية. وقد تمت الدراسة بتقديم حالة افتراضية لمانحي الائتمان مرة مرفق بها تقرير المدقق النمطي، ومرة مرفقاً به تقرير المدقق الذي يتضمن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.

وقد خلص الباحث إلى عدة نتائج أهمها؛ وجود تأثير معنوي لالتزام مدقق الحسابات بمتطلبات التقرير عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق على قرار منح الائتمان، وقد أوضح التحليل الإضافي أن هذا التأثير على قرار منح الائتمان يكون أكثر وضوحاً بالنسبة لمبلغ القرض وليس سعر الفائدة أو منح القرض من عدمه، وأنه لا يوجد تأثير معنوي لخبرة مانحي الائتمان والتأهيل المستمر لهم على العلاقة بين التزام مدقق الحسابات بمتطلبات التقرير عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق وقرار منح الائتمان.

6- دراسة (الهواري، 2020)، بعنوان " أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تطبيق تقارير المدقق الموسعة على تحقيق الملاءمة للمعلومات المحاسبية ورفع جودة التدقيق الخارجي، تم تحليل تقرير المدقق الموسع وأهم ملامح التطوير في ضوء الإصدارات المهنية، ومعرفة أهم ملامح التطوير بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتحليل العلاقة بين تقرير المراجعة الموسع وكل من القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة التدقيق الخارجي.

وفي إطار تحليل العلاقة السابقة تم الاعتماد على عينة تتكون من مشاهدة عن مدة (4) سنوات خلال الفترة الزمنية من عام 2016 إلى عام 2019، ومن ثم كانت عينة الدراسة مقيدة بالشركات المطبقة لتقرير المدقق الموسع سواء الخاضعة للجهاز المركزي أو ذات القيد المزدوج.

وقد توصلت الدراسة إلى أن ارتفاع مستوى الإلزام بتطبيق تقرير المدقق الموسع يؤدي إلى ارتفاع مستوى القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية استناداً إلى العوائد غير العادية للأسهم، كما وجدت الدراسة أن تطبيق تقرير المراجعة الموسع يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة نتيجة اعتماد المراجع على إبداء رأي أكثر شمولية للعديد من الجوانب التي تتعلق بالشركة.

7- دراسة (عبد العال، 2020)، بعنوان " أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية - دراسة تجريبية في بيئة الأعمال المصرية"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر إفصاح مدقق الحسابات عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية بتقرير المدقق، في ضوء متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 701، على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بتدقيق تقديرات القيمة العادلة. قام الباحث بتصميم تجربة عملية (2×2) بين المجموعات تشمل اثنين من المتغيرات الرئيسية وهما الإفصاح عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية (غير موجودة / موجودة)، وضغوط العمل (منخفضة / مرتفعة)، ونتج عن ذلك وجود أربع حالات عملية. تم إرسالها إلى عينة الدراسة المؤلفة من مدقي الحسابات العاملين بمنشآت ومكاتب التدقيق المصرية.

توصلت الدراسة إلى أن الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمدقي الحسابات أكثر تحفظاً وتشدداً في ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة مسائل التدقيق الرئيسية. كما ظهرت النتيجة السابقة معنوية وبصور أكبر بالنسبة لعينة مدقي الحسابات من ذوي الخبرة والأكثر تأهيلاً وبما يعكس تأثيراً تفاعلياً بين الإفصاحات الإضافية الواردة بفقرة مسائل التدقيق الرئيسية وكل من خبرة مدقق الحسابات وتأهيله المهني. وأن ضغوط العمل تؤثر فقط على الأحكام المهنية التشككية بجعلها أكثر تحفظاً. في حين الأثر التفاعلي بين ضغوط العمل وفقرة مسائل التدقيق الرئيسية ترتب عليه إصدار مدقي الحسابات أحكاماً مهنية تشككية أقل تحفظاً.

8- دراسة (خلف، 2023)، بعنوان " التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى التشابه والاختلاف بين تصورات كل من مدقي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المدقق ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسؤولية مدقق الحسابات وجودة التدقيق وأتعب التدقيق وتأخر تقرير المدقق. ومن خلال استقصاء آراء عينة مكونة من عدد مدقي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين تصورات مدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية سيزيد من المحتوى المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير التدقيق مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية، كما أنه سيزيد من مسؤولية مدقق الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، إلا أن سيزيد من تأخر تقرير المدقق لأن كتابة تقرير المدقق الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد. كما توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات يرون أنها لن تؤثر في جودة التدقيق، في حين يرى مستخدمو التقارير المالية أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية سيؤدي إلى تحسين من جودة التدقيق لأنه سيزيد من اهتمام مدقق الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى ويزيد من مستوى الشك المهني لدى مدققي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة مسائل التدقيق الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم.

كما أظهرت الدراسة أن مدققي الحسابات يرون أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية سيزيد من أتعاب التدقيق لأنه يحتاج زيادة ساعات عمل التدقيق، في حين يرى مستخدمو التقارير المالية أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب التدقيق لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية التدقيق لأن مدقق الحسابات قام بتحديد مسائل التدقيق الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

ثانياً – الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (Kachelmeier et al. , 2014)، بعنوان " أثر التنصل عن الإفصاح عن مسائل تدقيق هامة في تقرير المدقق "

“The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor’s Report”

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر الإفصاح عن مسائل التدقيق الهامة Critical Audit Matters في تقرير المدقق كما اقترح مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة PCAOB مع إفصاحات إضافية عن إجراءات التدقيق المتبعة في كل مسألة. حيث تقدم المزيد من المعلومات لمستخدمي البيانات المالية

والتي لها تأثير على قراراتهم الاستثمارية من جهة وعلى أحكامهم على مسؤولية المدقق من جهة أخرى، وذلك عند الكشف عن أخطاء جوهرية تتعلق بتلك المسائل لاحقاً.

أجريت الدراسة على عينة اشتملت (179) مستثمراً غير متخصصاً من طلاب ماجستير في إدارة الأعمال في الولايات المتحدة ليلعبوا دور المحلفين في الحكم على مسؤولية المدقق حيث تم تطبيق التجربة على قضية مرفوعة على مدقق إحدى الشركات الصناعية بسبب اعتماد أحد المقرضين على البيانات المالية التي احتوت مبالغة كبيرة مقصودة في المخزون (عامي 2000-2001)، وتم تعديل القضية لاحقاً في عام 2010 حيث أن التحريف يعود إلى عدم بيان المسؤولية عن التجديد البيئي مما أدى إلى إفلاس الشركة.

وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن مسائل تدقيق هامة يقلل من التأكيد بمعقولية البيانات المالية ككل التي تم معالجتها من قبل المدقق كإحدى مسائل التدقيق الهامة مقارنة ببيانات مالية لم يتم الإبلاغ عنها كمسألة تدقيق هامة، كما يخفف من مسؤولية المدقق عند الكشف عن تحريفات تتعلق ببيانات مالية تم تناولها كمسألة تدقيق هامة، كما أظهرت الدراسة نتائج أكثر بأن إمكانية قيام المدقق بتناول جميع المسائل التي تواجهه أثناء التدقيق وفق الاعتبارات التي حددتها التنظيمات المهنية تثير المخاوف من المسؤولية الملقاة عليه عند الإبلاغ عن مسائل تدقيق هامة ونتائجها السلبية التي قد تحملها بغير قصد لمستخدمي البيانات المالية.

2- دراسة (Christensen et al, 2014)، بعنوان " هل تغير فقرات مسائل التدقيق الهامة في تقرير المدقق قرار المستثمرين غير المختصين بالاستثمار؟"

“Do Critical Audit Matters Paragraphs in the Audit Report Changes Nonprofessional Investors’ Decision to Invest?”

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر إدراج فقرة "مسائل التدقيق الهامة" إلى تقرير المدقق على قرارات المستثمرين غير المتخصصين. تم اختبار فروض الدراسة تجريبياً على عينة الدراسة والتي اشتملت على عدد من المستثمرين غير المتخصصين من طلاب إدارة الأعمال في إحدى الجامعات الأمريكية وممن لديهم استثمارات وقدرة على تحليل البيانات المالية، كما تم استخدام بيانات مالية لشركة افتراضية (قائمة الدخل، والإيضاحات المرفقة بتقديرات

القيمة العادلة المرفقة بالدخل الاستثماري)، وجزء من تقرير المدقق (فقرة رأي المدقق، وفقرة مسائل التدقيق الهامة المتضمنة تقييم تقديرات القيمة العادلة ذات الصلة).

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة تشكل مصدراً هاماً للمستثمرين غير المتخصصين لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وبالنسبة لهم كانت المعلومات الواردة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية ذات أهمية أكبر من تلك المعلومات الواردة في فقرة مسائل التدقيق الهامة المدرجة في تقرير المدقق إلا في حال تضمنت فقرة مسائل التدقيق الهامة تأكيداً على البيانات المالية ذات الصلة.

3- دراسة (Brasel et al., 2016)، بعنوان " الإفصاح عن المخاطر المستقبلية بالنتائج السلبية: تأثيرات التقرير عن مسائل التدقيق الهامة في الحكم على مسؤولية المدقق "

“Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability”

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مسؤولية المدقق تجاه الإفصاح عن مسائل التدقيق الهامة Critical Audit Matters (CAMs) في تقرير المدقق، والتي ترتبط بقدرة مستخدمي البيانات المالية على التنبؤ بالمخاطر الضمنية بوجود تحريفات جوهرية في البيانات المالية ذات الصلة. وتم اختبار فروض الدراسة على عينة اشتملت على (528) مستجيباً. حيث تناولت الدراسة مسألتين اعتبرت كمسائل تدقيق هامة للتحقق من فعالية الاختبار وهي (مبالغة في تقييم المخزون، وعدم بيان مسؤولية التجديد البيئي)، التي أدت إلى إفلاس شركة صناعية في الولايات المتحدة بحسب ادعاء أحد المقرضين في إحدى القضايا المرفوعة على مدقق الشركة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن مسائل تدقيق هامة يقلل من مسؤولية المدقق تجاه التحريفات غير المكتشفة التي يصعب التنبؤ بها، كما أن الإفصاح عن مسائل تدقيق هامة غير مرتبطة بأية تحريفات جوهرية لا تؤثر في مسؤولية المدقق كما هو الحال في تقرير المدقق السابق، ولكنها تقلل من مسؤولية المدقق إذا تم الإفصاح عن عدم وجود مسائل تدقيق هامة.

4- دراسة (Christensen et al., 2016)، بعنوان "فهم جودة التدقيق: رؤى من ممارسي مهنة التدقيق والمستثمرين"

“Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors”

تهدف هذه الدراسة إلى البحث في تعريف وقياس وتقييم جودة التدقيق، حيث يقدم مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة PCAOB في الولايات المتحدة الأمريكية معلومات بشأن جودة التدقيق من خلال إصدار تقارير التفتيش لتوفير منظور إضافي حول جودة التدقيق، إذ تناولت الدراسة آراء المدققين والمستثمرين حول تعريفات ومؤشرات جودة التدقيق.

وجدت الدراسة أن تعريفات المستثمرين لجودة التدقيق تركز بشكل أكبر على المدخلات لعملية التدقيق مقارنة بمدققي الحسابات، وأن المستثمرين ينظرون إلى عدد أوجه القصور في مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة كمؤشر على جودة الشركة بشكل عام. كما وجد إجماعاً على أن خصائص المدقق قد تكون أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق، وأن إعادة الصياغة قد تكون الإشارة الأكثر توفراً لجودة التدقيق المنخفضة. قامت الدراسة على ربط الاستجابات بإطار عام لجودة التدقيق مستمد من Franci 2004، وتحديد الإفصاحات الإضافية التي يقترح المشاركون أنها قد تشير إلى جودة التدقيق، وتم تقييم العديد من مؤشرات جودة التدقيق التي اقترحتها مجلس الإشراف على المحاسبة العامة.

5- دراسة (Kipp, 2017)، بعنوان "مدى تأثير الإفصاحات في تقرير التدقيق الموسع على ثقة المستخدمين بالتدقيق والبيانات المالية"

“The Effects of Expanded Audit Report Disclosures on Users’ Confidence in the Audit and the Financial Statements”

تهدف الدراسة إلى فحص أثر الإطار المقترح من PCAOB لتوسيع تقرير التدقيق على ثقة وقرارات المستثمرين غير المتخصصين وتقييمات جودة التدقيق، تحديداً الإفصاح عن مسائل التدقيق الهامة أو ما يعرف بمسائل التدقيق الرئيسية المصطلحة من قبل المجلس الدولي لمعايير التدقيق وخدمات التأكيد IAASB، والتي تتأثر بقضايا محددة في الشركة مع الاقتراح بتوصيف إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها خلال تناول مسألة التدقيق الرئيسية.

افتترضت الدراسة أن الإفصاح عن مسائل تدقيق رئيسية في تقرير المدقق على نحو مفصل أكثر حول وصف مسألة التدقيق وإجراءات التدقيق التي تناولتها سوف يزيد من ثقة المستثمرين بدقة وموثوقية أرصدة الحسابات ذات الصلة بتلك المسألة، وأن تقييم المستثمرين لجودة التدقيق وجودة التقرير المالي يتأثر بشكل إيجابي عند وصف إجراءات التدقيق على نحو مفصل. ولتحقيق أغراض الدراسة تم اختبار فرضيات الدراسة على عينة مؤلفة من عدد من المستثمرين غير المتخصصين لقياس تأثير حجم التداول وعند تقييمهم مستوى التفصيل في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية، إذ طبقت على إحدى شركات المقالع الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية كدراسة حالة.

وقد أظهرت النتائج أن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية التي تتناول وصفاً تفصيلياً للمسألة ولإجراءات التدقيق التي تم تنفيذها في سياق تحديدها وبين ثقة المستثمرين بدقة وموثوقية البيانات المالية ذات الصلة، وبالتالي يؤثر مستوى التفصيل لإجراءات التدقيق على تقييم المستثمرين جودة التدقيق وجودة القوائم المالية. كما توصلت الدراسة إلى أن التغييرات الجديدة على تقرير التدقيق حملت قيمة أكبر للمعلومات الإضافية المطلوبة من المدقق وتصور أكبر للمستجيبين حول جودة عملية التدقيق المنفذة.

6- دراسة (Moroney et. al, 2020)، بعنوان "متى يقوم المستثمرون بتقييم مسائل التدقيق الرئيسية؟"

“When Do Investors Value Key Audit Matters?”

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير مسائل التدقيق الرئيسية على تصورات المستثمرين لقيمة عملية التدقيق، وبالتالي مصداقية المدقق. وفيما إذا كان حجم الشركة التي تقدم التدقيق (الشركات الأربع الكبرى مقابل الشركات غير الأربع الكبرى) يؤثر على عمليات اتخاذ القرار للمستثمرين. أجريت الدراسة تجريبياً على عينة من 198 فرداً من طلاب الدراسات العليا لتمثيل المستثمرين غير المحترفين في شركة مدرجة افتراضية في أستراليا. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أن إدراج مسائل التدقيق الرئيسية يحسن القيمة والمصداقية المتصورة فقط عندما تقوم شركة غير من الشركات الأربع الكبرى بتنفيذ عملية التدقيق. أما عندما تقوم شركة من الشركات الأربع الكبرى بتنفيذ عملية التدقيق، تكون القيمة والمصداقية المتصورة مرتفعتين سواء تم تضمين مسائل التدقيق الرئيسية أم لا، وأن إدراج مسائل تدقيق رئيسية يلفت انتباه المستثمرين إلى مسائل التدقيق الرئيسية الجديدة.

7-دراسة (Abdullatif, and Al-Rahahleh, 2020)، بعنوان "تطبيق تشريع جديد في التدقيق:

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في الأردن"

“Applying a new audit regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan”

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف تطبيق تشريع جديد في التدقيق، المعيار الدولي للتدقيق رقم 701 (ISA 701) بشأن مسائل التدقيق الرئيسية، في الأردن. من خلال تحليل محتوى تقارير التدقيق الصادرة في الأردن في عامي 2017 و2018، وإجراء مقابلات مع 18 شريكاً ومديرًا للتدقيق مشاركين في إعداد تقارير تحتوي فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.

تظهر نتائج هذه الدراسة أن عدد مسائل التدقيق الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها في الأردن صغير نسبياً، وأنها تؤكد على عناصر مثل الحسابات المدينة والمخزون والممتلكات الاستثمارية والإيرادات. كما تظهر أن شركات التدقيق تختلف عمومًا حول طبيعة ومحتوى مسائل التدقيق الرئيسية، وتميل بشكل كبير إلى الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية الخاصة بالصناعة بدلاً من المسائل الرئيسية للتدقيق الخاصة بالكيان، وتتجنب الإبلاغ عن المسائل الرئيسية للتدقيق المتعلقة بالحوكمة أو الضوابط الداخلية. وتشمل مبررات المشاركين في المقابلات الغموض الذي يكتنف المعيار ISA 701 والتقدير في تطبيقه، والخوف من إثارة استياء العملاء المقربين الذين لا يطلبون عمليات تدقيق عالية الجودة، والاهتمام المحدود من جانب السلطات التنظيمية بالمحتوى التفصيلي لمبادئ التدقيق الرئيسية.

8-دراسة (Bepari. et. al, 2024) ، بعنوان "التأثيرات المتصورة للتقرير عن مسائل التدقيق الرئيسية على

جهود التدقيق، وأتعاب التدقيق، وجودة التدقيق، وشفافية تقرير التدقيق: وجهات نظر أصحاب المصلحة"

“Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality, and audit report transparency: stakeholders’ perspectives”

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تصورات المدققين والهيئات التنظيمية والمديرين الماليين حول التقرير عن مسائل التدقيق الرئيسية في بنغلاديش. وذلك من خلال دراسة التأثيرات الملموسة لمتطلبات التقرير عن مسائل التدقيق الرئيسية على جهود التدقيق وأتعاب التدقيق وفيما إذا كانت تساعد على تحسين جودة التدقيق وشفافية

تقارير التدقيق. تم إجراء الدراسة باستخدام أسلوب المقابلة على عينة اشتملت على عدد من مدقي الحسابات، ومسؤولين ماليين، وجهات تنظيمية عن الفترة من تشرين الثاني 2021 إلى كانون الثاني 2022.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن جودة التدقيق قد تحسنت في كل من مرحلتي التخطيط والتنفيذ عند التقرير عن مسائل التدقيق الرئيسية، ويمكن أن يُعزى هذا التحسن في الغالب إلى الضغوط القسرية على المدققين من الهيئات المهنية والجهات التنظيمية بينما لم يؤثر التقرير عنها في أتعاب التدقيق. كما أن قيام المدققين بالإفصاح عن توصيف لأسباب اعتبارها مسألة تدقيق رئيسية وإجراءات معالجتها في سياق عملية التدقيق والإفصاح عن عدد أكبر من مسائل التدقيق الرئيسية لا تؤثر في شفافية تقرير التدقيق. بدلاً من ذلك، قد يخفي المدققون مجالات مخاطر التحريفات الجوهرية مقارنةً بتلك التي أفصحوا عنها في مسائل التدقيق الرئيسية.

9- دراسة (Zeng. et. al, 2021) ، بعنوان " التقارير عن مسائل التدقيق الرئيسية في الصين: ووصفها

ونائجها على جودة التدقيق"

“Key Audit Matters Reports in China: Their Descriptions and Implications of Audit Quality”

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق في الشركات الصينية. تم استخدام تحليل المحتوى لتقارير التدقيق بما في ذلك عدد المسائل، وأسباب تحديدها، والخصائص النصية مثل الخصوصية والتشابه والقابلية للقراءة والطول.

خلصت الدراسة إلى أن مسائل التدقيق الرئيسية تعمل على تحسين جودة التدقيق، وأن الإفصاحات المتعلقة بها تشير إلى مخاوف المدققين بشأن جودة أرباح العملاء، وجهود التدقيق، وميلهم إلى إصدار آراء معدلة. كما وجدت الدراسة أن المدققين يستخدمون صياغة أكثر تحديداً وأقل تشابهاً وأقصر ولكن أكثر تعقيداً عند وصف مسائل التدقيق الرئيسية مقارنة بوصف إجراءات التدقيق تدقيق. كما يؤدي إلى انخفاض في الاستحقاقات التقديرية، وانخفاض في احتمالية الإبلاغ عن أرباح صغيرة لتجنب الخسائر، وزيادة في احتمالية إصدار آراء تدقيق نظيفة مع ملاحظات توضيحية أو آراء غير معدلة.

من خلال عرض ومناقشة الدراسات السابقة يمكن وضع الملاحظات التالية:

- ركزت معظم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق وتأثيرها على مسؤولية المدقق بالمقارنة مع تقرير المدقق السابق فيما يتعلق بالحكم على إهمال المدقق والنتائج المسببة باعتبار أن مسؤوليته أكبر تجاه الكشف عن التحريفات الجوهرية في البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية التي أبلغ عنها في تقريره، وقد جاءت هذه الدراسات نظراً لأن طبيعة مهنة التدقيق في مكان تطبيق الدراسة غير مستقرة نتيجة ارتفاع مخاطر المقاضاة، أما الدراسة الحالية المطبقة في سورية فإن مهنة التدقيق فيها تمتع بالاستقرار من هذه الناحية لذا جاء اهتمام الباحثة بعيداً عن تناول مسؤولية المدقق.
- اهتم أغلب الباحثين عند فحص أثر الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية بإنشاء تجربة افتراضية ودراسة ردود أفعال المستجيبين باعتبارهم عينة الدراسة مع إجراء اختبارات درجات الثقة والثبات بمستوى جيد لأغراض تحقيق أهداف التجربة، أما الدراسة الحالية يتم إجراؤها بناءً على نفاذ تطبيق من البيانات المالية المنشورة للمصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، والمستخدمين الذين يعتمدون على تقرير المدقق في تقييم البيانات المالية المدققة وجودة عمليات التدقيق وبالتالي تقييم طبيعة القرارات التي سيتخذونها.
- إن معظم الدراسات السابقة كانت تجريبية بطبيعتها، حيث تتمثل الدراسات التجريبية في الدراسات الاجتماعية بعدد كبير من القيود مثل كونها خاصة بحالة معينة، والسيطرة غير الكاملة على المشاركين، والانحرافات السلوكية للمشاركين في وقت التجربة، وحجم العينة الصغير.
- هدفت الدراسات التي تناولت محتوى تقرير المدقق والقيمة التواصلية التي يقدمها إلى دراسة مدى استجابة التنظيمات المهنية للمعلومات الإضافية المطلوبة من المدقق ومدى إدراك أصحاب القرارات الائتمانية والاستثمارية إما لجودة التدقيق أو رأي المدقق، وذلك في ضوء هذه المعلومات بهدف منح الثقة بالبيانات المالية المدققة لأغراض اتخاذ القرارات المناسبة. والدراسة الحالية تتناول أثر الترابط بين محتوى فقرة مسائل التدقيق الرئيسية والبيانات المالية ذات الصلة في جودة التدقيق التي تعد إحدى العوامل المؤثرة في ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

1-4- أهمية الدراسة:

تعود أهمية هذه الدراسة إلى وجود اهتمام تنظيمي قوي بتحسين قدرات مستخدمي البيانات المالية بمختلف فئاتهم في التعرف على حالات عدم التأكد في البيانات المالية المدققة، فقد أصبح هناك توجه متزايد من قبلهم في الوقت الراهن نحو فهم وإدراك للقيمة التواصلية لتقرير المدقق مما قد يزيد من درجة ثقتهم بالبيانات المالية المدققة، ومن هنا يكمن دور التعديلات على تقرير المدقق وعلى وجه الخصوص تلبية المدققين لمتطلبات معيار التدقيق الدولي الجديد رقم 701 المتضمن توصيل مسائل التدقيق الرئيسية للمستخدمين بهدف زيادة ثقتهم بعملية التدقيق وبالبيانات المالية المدققة.

1-5- أهداف الدراسة:

- تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استجابة مستخدمي البيانات المالية في سورية لأسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية والإبلاغ عنها في تقرير المدقق ومدى تحقيقها الهدف من توصيلها إلى المستخدمين واختبار دور ذلك في تعزيز ثقتهم بالبيانات المالية المدققة، ويمكن التعبير عن أهداف الدراسة من خلال الأهداف التالية:
1. بيان أهمية الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتوصيف إجراءات التدقيق لمعالجتها في تقرير المدقق المستقل ومدى استجابة مستخدمي البيانات المالية لفهم وإدراك اعتبارات الإبلاغ عنها وفق متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 701.
 2. اختبار دور فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم مستخدمي البيانات المالية لجودة التدقيق ومدى الثقة التي يمنحونها لتقرير المدقق في مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم بناءً على المعلومات الواردة في تقرير المدقق والإفصاحات ذات العلاقة.
 3. الوقوف على دور مسائل التدقيق الرئيسية في تحسين تقييم المستخدمين لجودة عملية التدقيق.
 4. بيان فيما لو كان الإبلاغ عن مسائل تدقيق رئيسية محددة إلى مستخدمي البيانات المالية يؤثر في استجابة معدي التقارير المالية لتقديم إفصاحات إضافية عن البيانات المالية ذات الصلة بتلك المسائل بهدف التخفيف من أي تأثير سلبي لها على ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

1-6- فرضيات الدراسة:

- في إطار طبيعة المشكلة البحثية المحددة ونظراً لأهمية توصيل إجراءات التدقيق في تقرير المدقق التي تعبر عنها مسائل التدقيق الرئيسية 701، تم صياغة فرضيات الدراسة إلى خمس فرضيات:
- 2- لا يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق.
 - 3- لا يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق.
 - 4- لا يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.
 - 5- لا يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.
 - 6- لا يسهم تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتوصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

1-7- منهجية الدراسة:

قامت الباحثة بغية التحقق من أهداف الدراسة بتحديد منهج البحث وفق خطوات منهجية تمثلت بتحديد مشكلة الدراسة وفق المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات المحاسبية التي تناولت مراحل تعديلات تقرير المدقق بهدف تحسين إدراك المستخدمين لتقرير المدقق، والتي قد تعزز ثقتهم بالبيانات المالية المدققة وبعملية التدقيق من خلال توصيل نتائج عملية التدقيق في سياق تناول أهم مسائل التدقيق، والتي يتم تحديدها كإحدى مسائل التدقيق الرئيسية والإجراءات التي تتبعها المدقق لمعالجتها بهدف إبداء الرأي حول عدالة البيانات المالية ككل. كما تم الاعتماد على أداة الاستبانة بهدف استقصاء آراء أفراد عينة الدراسة من خلال أربعة محاور تناولت عدد من العبارات تعبر عن متغيرات الدراسة ومعدة بصورة موضوعية وفق مقياس ليكرت الخماسي. تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة للوصول إلى دلالات ذات قيمة بين جودة التدقيق التي تم تقييمها من قبل أفراد عينة الدراسة في ضوء الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وتحليل النتائج وتفسيرها لأهداف اختبار فروض الدراسة وصولاً للنتائج والتوصيات.

1-8- متغيرات الدراسة:

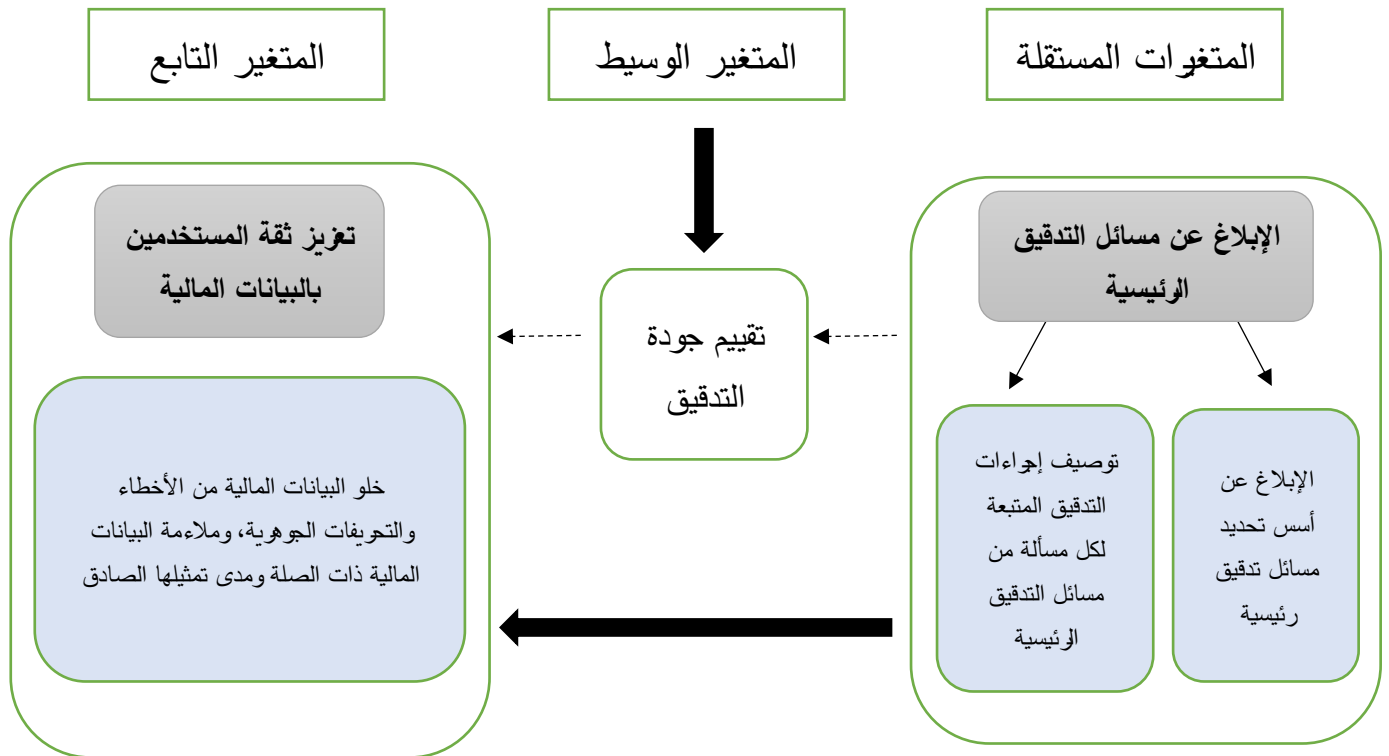
المتغير المستقل: الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، حيث يتمثل بمتغيرين وفق هذه الدراسة:

- الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق.
- توصف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية.

المتغير الوسيط: تقييم جودة التدقيق.

المتغير التابع: تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية، وتتمثل بخلو البيانات المالية من الأخطاء والتحريرات الجوهرية، وملاءمة البيانات المالية ذات الصلة ومدى صدق تمثيلها.

1-9- أنموذج الدراسة:



الشكل رقم (1): المصدر: إعداد الباحثة

الفصل الثاني

الإطار النظري والتاريخي لتقرير المدقق الخارجي

يتناول هذا الفصل للإطار النظري والتاريخي لتقرير المدقق الخارجي، مع تسليط الضوء على أهمية التطورات في المعايير والإبلاغ عن المسائل الرئيسية والمحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق. وكيف يمكن أن يساهم التقرير في تعزيز الشفافية والثقة في المعلومات المالية من خلال تقييم جودة التدقيق.

يتناول هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: تطور محتوى تقرير المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية

المبحث الثاني: الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي

المبحث الثالث: المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق الموسع

المبحث الأول

تطور محتوى تقرير المدقق الخارجي في ضوء معايير التدقيق الدولية

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

2-1-1- التطور التاريخي لتقرير المدقق.

2-1-2- دور تقرير المدقق في تقليص فجوة التوقعات.

2-1-3- محتوى تقرير المدقق الموسع في ضوء معايير التدقيق الدولية.

2-1-1- التطور التاريخي لتقرير المدقق:

ظهرت الحاجة للتدقيق مع فصل الملكية عن الإدارة. فقد كان يُعتبر تقرير المدقق نوعاً من الشهادة للمالكين أو المساهمين. ومع ذلك، مرت فترة طويلة بين التنظيم الأول لعمليات التدقيق عقب صدور قانون الشركات البريطاني عام 1844 وبين صدور أول بيان يحدد محتويات تقرير المدقق.¹ وقد بدأت محاولات توحيد تقرير المدقق في الولايات المتحدة عام 1917، لكن لم يتم الاهتمام بها بشكل كبير. وفي عام 1934، تم إصدار أول تقارير مدققي الحسابات بشكل منظم من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) وبورصة نيويورك. وكان التقرير يتكون من فترتين: فترة نطاق وفترة رأي، مع الإشارة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). وبقي هذا النموذج مستخدماً لعدة سنوات، وتم تبني أشكال مماثلة في دول أخرى حول العالم.²

اتسم تقرير المدقق بشكله القياسي لغاية ثمانينات القرن الماضي، حيث بدأ الاهتمام بتغيير تقرير المدقق مع ظهور ما يدعى بـ "فجوة التوقعات" والتي تعتبر الدافع الأقوى لدى التنظيمات المهنية في المحاسبة والتدقيق لتغيير تقرير المدقق. ويُعزى إلى كوهين رئيس لجنة مسؤوليات المدقق "Cohen Committee" في الولايات المتحدة الأمريكية الاهتمام بإيصال نتائج عمل المدقق إلى المستخدمين من خلال تقرير المدقق باعتباره الرسالة الذي يتم من خلاله إيصال نتائج عمل المدقق ومسؤولياته إلى مستخدمي البيانات المالية المدققة وأصحاب المصلحة وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة والوفاء بتوقعاتهم حول عملية التدقيق وعمل المدقق.³

وقد ناقشت لجنة كوهين أهم المجالات التي يمكن فيها تحسين التواصل بين المدقق والمستخدم، وانتهت

إلى عدد من النتائج والتوصيات. حيث أسفرت عن إصدار تقرير المدقق Statement on Auditing

¹ Watts, R. and J. Zimmerman. (1983). Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence, Journal of Law and Economics Vol. 26, No. 3, pp. 613-633.

² Coram, P. (2014). Audit Reports. In The Routledge Companion to Auditing, Edited by D. Hay, W. R. Knechel, and M. Willekens, p.292. New York: Routledge.

³ Commission on Auditors' Responsibilities (CAR) (Cohen Commission). (1978). Report, Conclusions and Recommendations. New York: American Institute of Certified Public Accountants. p. 73.

Standards (SAS No. 58) بيان معايير التدقيق: تقارير حول البيانات المالية المدققة الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، والذي تضمن تحسينات تتعلق بوصف مفاهيم أساسية في التدقيق وشرح الأدوار المختلفة للإدارة والمدققين.⁴

في عام 2005، قاد واضعو المعايير الدولية التغيير الرئيسي التالي في تقرير المدقق من خلال إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 700 "تقرير المدقق المستقل عن مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأغراض العامة". وقد تم وصفه بأنه "تقرير تدقيق موسع" يتضمن عددًا من التحسينات الجديدة "لتعزيز فهم دور المدقق وتقرير المدقق"، بما في ذلك مناقشة أكبر لمسؤوليات مدققي الحسابات، والإشارة إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بأنها "كافية ومناسبة" لتوفير أساس لرأي المدقق، وكذلك الدوافع لتقييم الرقابة الداخلية.⁵

هذا وتعتبر الأزمة المالية العالمية في عام 2008 نقطة تحول هامة استدعت إعادة النظر في تقرير المدقق، حيث يُعدّ هذا التقرير مخرجات عملية تدقيق البيانات المالية. وينبغي أن يعكس التقرير بدقة ما تم إنجازه في سياق عمل المدقق ومسؤولياته، خاصةً مع تزايد المطالب من مستخدمي البيانات المالية آنذاك للحصول على إفصاحات إضافية حول عملية التدقيق.

حيث تناولت الأدبيات البحثية والأكاديمية عقب الأزمة العالمية كلاً من شكل التقرير ومحتواه. وعلى الرغم من اعتبار مستخدمي البيانات المالية تقرير المدقق مهماً، لكنهم يرغبون في الحصول على مزيد من المعلومات حول المنشأة محل التدقيق وعملية التدقيق. وبالتالي، فإن الإفصاحات الإضافية قد تعمل على تحسين تقرير المدقق

⁴ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1988). "Statement on Auditing Standards (SAS) No. 58", Reports on Audited Financial Statements. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

⁵ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2005). International Standard on Auditing (ISA) 700. The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements. New York: International Federation of Accountants.

ولكنها قد تشكل تحدياً للباحثين والمنظمين حول كيفية تحسين القيمة التواصلية للتقرير دون خلق ارتباك لدى المستخدمين.⁶

وقد اتخذت التغييرات المقترحة الأخيرة نهجاً أكثر جذرية لتحسين تقرير المدقق بحيث يشرح بشكل أكثر وضوحاً ما يتم توفيره للمستخدمين من خلال عملية التدقيق، كما يوفر أيضاً معلومات يدركها المستخدمون على أنها ذات قيمة في تقييمهم للبيانات المالية.⁷ ولعل أهم المحاولات هي من المنظمات المهنية لتحسين قيمة تقرير المدقق بمزيد من المعلومات والإفصاحات التي يُعنى بها مستخدمو البيانات المالية.

إذ أطلق مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية PCAOB في عام 2011 بياناً مفاهيمياً حول التعديلات المقترحة لتحسين تقرير المدقق، ودعا القائمين على إعداد التقارير المالية لمناقشتها.⁸ وفي عام 2012، دعا بدوره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB إلى التعليق ومناقشة التعديلات المقترحة لمعايير PCAOB المتعلقة بالتقارير الخاصة بالبيانات المالية المدققة والتعديلات ذات الصلة على معايير PCAOB.⁹

انتهى كلاً من PCAOB و IAASB إلى إدخال مصطلح جديد وهو "مسائل التدقيق الهامة Critical Audit Matters" إلى تقرير المدقق، في حين ارتأى IAASB إلى استخدام مصطلح "مسائل التدقيق الرئيسية Key Audit Matters". ومع ذلك، يشير كلا المصطلحان إلى أن المدقق ينبغي أن يقوم بالإبلاغ في تقريره عن المسائل أو الأمور بالغة الأهمية التي تناولها في سياق عملية التدقيق.

بناءً ما سبق، فإنّ التعديلات التي طرأت على تقرير المدقق جاءت استجابةً لمطالب مستخدمي البيانات المالية للحصول على إفصاحات إضافية حول عملية التدقيق والمنشأة محل التدقيق، كما أنها تؤكد التزام المنظمات

⁶ Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. Warne. (2013). "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32(Supplement 1): p. 344.

⁷ Coram, P. (2014). *Mentioned Before*. p. 295.

⁸ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). **Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements**. No. 2011-003, June.

⁹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). **Invitation to Comment: Improving the Auditor's Report**. New York: International Federation of Accountants.

المهنية في التدقيق وواضعو المعايير بمسؤوليتهم تجاه توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين من خلال تحسين شكل تقرير المدقق والمحتوى التواصلية.

2-1-2 - دور تقرير المدقق في تقليص فجوة التوقعات:

يُشير مصطلح "فجوة التوقعات" إلى الاختلافات في وجهات نظر المدققين والمستخدمين فيما يتعلق بمدى التأكيد الذي تم الحصول عليه من إجراءات التدقيق. وقد كان Liggio (1974) أول من أدخل مصطلح "فجوة التوقعات" في أدبيات التدقيق. وتُعرف فجوة التوقعات بأنها الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من وجهة نظر كل من مستخدمي البيانات المالية والمدقق.¹⁰ في عام 1978، تم توسيع التعريف من قبل لجنة مسؤوليات مدققي الحسابات "لجنة كوهين" التي بحثت ما إذا كانت هناك فجوة بين ما يتوقعه الجمهور أو احتياجاته وما يمكن وينبغي للمدققين أن يتوقعوا تحقيقه بشكل معقول.¹¹

وأكدت Porter (1993) أنه حتى هذا التعريف أضيق من أن يغطي الفجوة التي تؤدي إلى انتقاد المدققين وفقدان الثقة في عملهم لأنه يفشل في إدراك أن المدققين قد لا ينجزون ما "يمكنهم وما ينبغي عليهم فعله بشكل معقول". وبناءً على ذلك، اقترحت أن يتم تعريف الفجوة - التي يطلق عليها بشكل أكثر ملاءمة "فجوة توقعات أداء التدقيق" - على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من مدققي الحسابات وتصوره لقصور الأداء من مدققي الحسابات. وبهذا تتكون الفجوة من عنصرين رئيسيين:¹²

1- فجوة المعقولة - الفجوة بين المسؤوليات التي يتوقع المجتمع من المدققين القيام بها وتلك التي من المعقول توقعها منهم؛

2- فجوة الأداء - الفجوة بين المسؤوليات التي يتوقعها المجتمع بشكل معقول من المدققين وأولئك الذين يرى أنهم يقومون بها (أو بشكل أكثر دقة، أولئك الذين يرى أنهم يؤدونها بشكل ناقص). يضم هذا المكون:

¹⁰ Liggio, C. D. (1975). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo. CPA Journal, Vol. 45, No. 7, pp 23-29.

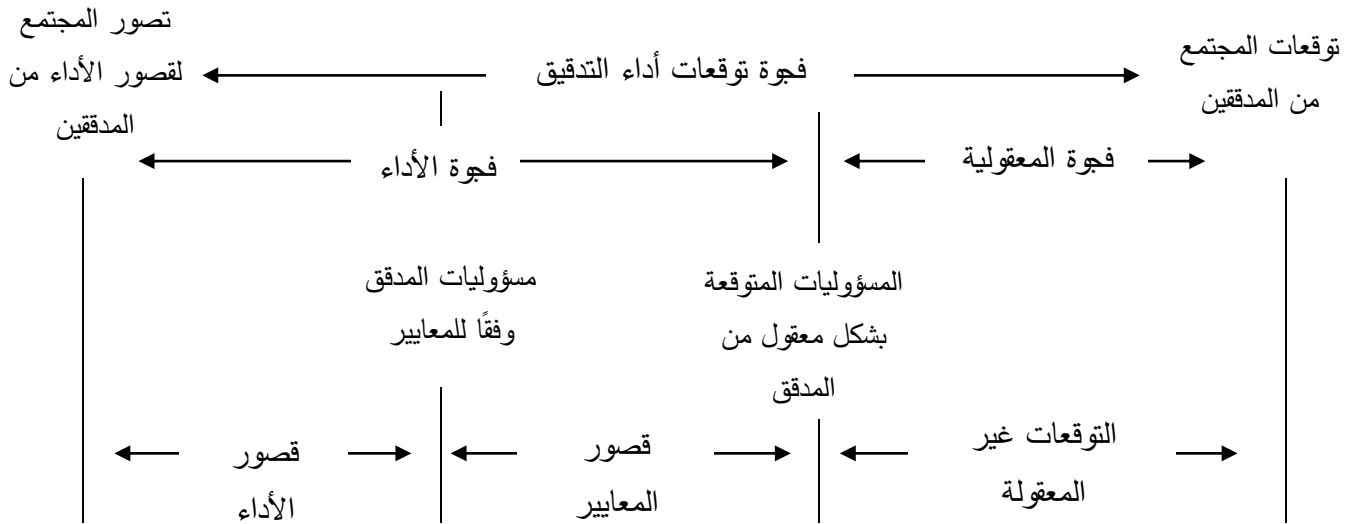
¹¹ Cohen Commission. (1978). **The Commission on Auditors' Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations**. Manuel F. Cohen, Chairman. New York: AICPA, p. xi.

¹² Porter, B. A. (1993). 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, P.50

2-1- فجوة قصور المعايير - الفجوة بين المسؤوليات المتوقعة بشكل معقول من المدققين وتلك التي يتعين على المدققين القيام بها بموجب القانون أو الضوابط القضائية أو اللوائح أو النشرات المهنية (ويتم تنفيذها وفقاً للمعايير المتوقعة)؛

2-2- فجوة قصور الأداء - الفجوة بين مستوى أداء مسؤوليات المدققين الحالية والتي يتوقع المجتمع أن

يحققها.



الشكل رقم (2): فجوة التوقعات، المصدر: Porter (1993)

عاد مصطلح فجوة التوقعات إلى الظهور مجدداً في الأدبيات الأكاديمية عقب الأزمة المالية العالمية في عام 2008، والذي أثار معه التساؤل حول مسؤولية المدققين تجاه فشلهم بتقديم الخدمات المتوقعة منهم. وقد ركزت مناقشة فجوة التوقعات بشكل مستمر على طبيعة وقيمة تقرير المدقق، والإشارة المسبقة من قبل المدقق إلى فشل الشركات، واستقلالية المدقق، ومسؤولية المدقق في الكشف عن الاحتيال والإبلاغ عنه في تقريره.¹³ ومن الجوانب التي تناولتها مسألة فجوة التوقعات هو اعتقاد الجمهور ومستخدمو البيانات المالية أن تقرير المدقق غير واضح.¹⁴ وبالتالي، أصبح يُشار إلى تقرير المدقق كمقياس لفجوة التوقعات، وأحد الأبعاد المستخدمة في قياسها.

¹³ Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap. *Zagreb International Review of Economics and Business*. Vol. 19, No. 1, p. 33.

¹⁴ Jayasena, S., Ajward, R. and Dissabandara, H. (2019), Investors' perception and audit expectation performance gap (AEG) in the context of listed firms in Sri Lanka. *CA Journal of Applied Research*. Vol. 3, pp. 1-27.

وعلى إثر وجود فجوة توقعات بين الجمهور والمدققين تُعزى إلى عدم وضوح تقرير المدقق، تزايد سعي التنظيمات المهنية إلى تقليص فجوة التوقعات من خلال تحسين تقرير المدقق والرسالة التي يتم إيصالها إلى الجمهور بما فيهم مستخدمي البيانات المالية. وهذا ما تمت مناقشته سابقاً حول دور لجنة مسؤوليات المدقق "لجنة كوهين" والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومجلس معايير التدقيق وخدمات التأكيد الدولية IAASB في تطوير معايير التدقيق ذات الصلة بتقرير المدقق بما يتوافق مع مطالب وتوقعات المستخدمين. حيث برز دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة التوقعات من خلال التعديلات التي أجريت على تقرير المدقق والتي ساهمت في تحسين الاتصال بين مستخدمي البيانات المالية وفي الحد من توقعاتهم غير المعقولة تجاه عمل المدقق. ولهذا يتوجب على الجهات النازمة لمهنة التدقيق أن تعمل على تثقيف المجتمع المالي بتعريفه على طبيعة عملية التدقيق وحدود مسؤوليات المدقق، وذلك لخفض مستوى توقعاته كي تتلاءم مع ما يمكن أن ينجزه المدقق بدرجة معقولة.¹⁵

وفي هذا الشأن، استجاب واضعو المعايير لتطوير معايير التدقيق من خلال إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 701 بهدف تحسين فهم المستخدمين لدور ومسؤوليات المدقق مما يساعد على تضيق فجوة التوقعات من خلال التزام المدققين بمتطلبات تطبيق المعيار ومعايير التدقيق الدولية ذات الصلة، وقيامهم بالإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية

وترى الباحثة أنه من الضروري أن يكون مستخدمو البيانات المالية مُدركين للمعايير المتبعة في عمليات التدقيق، من خلال اطلاعهم على تلك المعايير وتثقيفهم من أجل فهم أكبر لمسؤولية المدقق والقيود المفروضة عليهم. على الرغم من أن مسؤولية تقييم كفاية هذه المعايير تقع على عاتق المشرعين بما فيهم واضعو المعايير، مما يبرز أهمية التعاون بين مختلف الأطراف لضمان تحسين تقرير المدقق وتقليل فجوة التوقعات.

¹⁵ صوبح، محمد مروان. (2015). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية). رسالة ماجستير، الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد. ص: 40.

2-1-3 - محتوى تقرير المدقق الموسع في ضوء معايير التدقيق الدولية:

تُعرف معايير التدقيق الدولية (ISAs) International Standards on Auditing بأنها مجموعة من القواعد والإرشادات، تصدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) منبثقةً عن أعمال اللجنة الدولية لممارسات التدقيق International Auditing Practices Committee (IAPC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB. تهدف هذه المعايير إلى إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لخدمات التدقيق وغيرها من الخدمات ذات الصلة يتم تطبيقها على المستوى الدولي.¹⁶

وتعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة مقياس الأداء المهني، فهي تمثل النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي، وتحدد المسؤولية التي يتحملها نتيجة قيامه بعمله، فمن الضروري أن يتم التدقيق وفق المعايير المتعارف عليها وبذلك لا يتحمل المسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.¹⁷

ولا بدّ من أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن نتائج عمله إلى أصحاب المصلحة، حيث إنّ الهدف النهائي لعملية التدقيق يتمثل بإبداء الرأي حول عدالة عرض القوائم المالية وتمثيلها نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي والتدفقات النقدية ويُعبّر عنه في تقرير المدقق.¹⁸

على الرغم من التغيرات التي طرأت خلال العقود الماضية على تقرير المدقق إلا أنه ما زال يتسم بهيكلة وعناصره الأساسية وفق معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير المدقق المستقل ومعيار التدقيق الدولي الجديد رقم 701 ، نوضحها على النحو التالي:¹⁹

1- عنوان التقرير: يشير إلى أن العمل تم تنفيذه من قبل مدقق مستقل.

¹⁶ القاضي، حسين. دحود، حسين. وقريط، عصام. (2013). أصول المراجعة. ج: 1، منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. ص. 68.
¹⁷ حداد، أسماء. (2016). أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي. رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، الجزائر. بسكرة.
¹⁸ القاضي وآخرون. (2013). مرجع تم ذكره، ص. 117.

¹⁹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (ISA 700). New York: International Federation of Accountants.

2- **الجهة التي يوجه إليها التقرير:** ينبغي أن يُوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف ارتباط التدقيق، ويُوجّه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المنشأة محل التدقيق.

3- **فقرة الرأي:**

يجب أن يتضمن أنه تم تدقيق البيانات المالية، وتحديد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية، وتحديد عنوان كل عنصر من البيانات المالية التي تشمل المجموعة الكاملة من البيانات المالية، وتشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى، كما يجب أن تحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.

4- **أساس الرأي:**

يجب أن يذكر المدقق أن التدقيق قد تم وفق معايير التدقيق الدولية، وأن المدقق مستقل وملتزم بقواعد السلوك المهني والأخلاقي، وأنه تم تنفيذ الإجراءات الملائمة التي تم من خلالها جمع أدلة ملائمة وكافية، وأن أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق يستطيع من خلالها أن يعطي رأيه في صحة القوائم المالية.

5- **مبدأ الاستمرارية:**

يجب على المدقق الوصول إلى استنتاج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية، وذلك استناداً على أدلة التدقيق التي حصل عليها، وفيما إذا كانت هناك حالة من عدم التأكد حول استمرارية الشركة، كما يجب على المدقق أن يقوم بالتقرير عن ذلك وفق معيار التدقيق الدولي رقم 570.

6- **مسائل التدقيق الرئيسية: (إدراج فقرة مسائل التدقيق الرئيسية بموجب معيار التدقيق الدولي رقم 701)**

يجب على المدقق الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقريره وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 701، كما يحدد المعيار أنّ على المدقق أن يقوم بالتقرير عن مسائل تدقيق رئيسية عندما يكون ملزماً بموجب القوانين أو المتطلبات القانونية ذات الصلة.

7- **معلومات أخرى:**

8- **مسؤولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن إعداد البيانات المالية:**

يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً بعنوان "مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية". ويجب أن يبين تقرير المدقق أن البيانات المالية المعدة هي من مسؤولية إدارة المنشأة، وأن الإدارة هي المسؤولة عن عرض القوائم بشكل عادل وصحيح، وأنها تشهد بخلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.

9- مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق أن أهداف المدقق هي الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأي المدقق. بما في ذلك الإشارة إلى إن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضماناً بأن التدقيق الذي يتم إجراؤه وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكتشف دائماً خطأً جوهرياً عندما يكون موجوداً. يمكن أن تنشأ الأخطاء من الاحتيال أو الخطأ وتعتبر جوهرية إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر بشكل فردي أو في المجموع على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس هذه البيانات المالية.

10- التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:

تختلف محتويات هذه الفقرة باختلاف المتطلبات القانونية والتشريعية النافذة والتي ينبغي على المدقق التقرير عنها.

11- اسم المدقق (الشريك):

يجب ذكر اسم الشريك المسؤول عن عملية التدقيق بالنسبة للشركات المدرجة.

12- توقيع المدقق:

يجب توقيع تقرير المدقق.

13- عنوان المدقق:

يجب أن يُذكر في تقرير المدقق الموقع في المدينة حيث يمارس المدقق عمله.

14- تاريخ التقرير:

لا يجوز أن يكون تاريخ تقرير المدقق أقدم من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يمكن أن يستند إليها في تكوين رأيه بشأن البيانات المالية.

وقد حدد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB الحالات والظروف التي ينبغي على المدقق أن يُعبر بصدها عن رأي غير نظيف (معدّل) في تقريره وذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 705، حيث إن رأي المدقق يختلف تبعاً لنتائج تدقيق البيانات المالية ومدى قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لتكوين رأيه. إذ يصدر المدقق ثلاث أنواع من الآراء المعدلة وفق المعيار 705 وهي:²⁰

1- رأي متحفّظ (Qualified Opinion)

2- رأي سلبي أو معاكس (Adverse Opinion)

3- عدم إبداء رأي (Disclaimer of Opinion)

ومن ثم أصبح التركيز الأكبر على تلك الإفصاحات الإضافية حول عمل المدقق والتي ينبغي عليه إبصارها في تقريره، لذا تم إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 701، ويعدّ هذا المعيار التغيير الأبرز في تقرير المدقق بهدف تعزيز قيمة النتائج التي يتوصل إليها المدقق وأن عمله قد وفا بتوقعات الجمهور من مستخدمي البيانات المالية وأصحاب المصلحة.

ومما تقدم يتبين أن شكل ومحتوى تقرير المدقق يتأثر تبعاً للرأي الذي توصل إليه المدقق بنتيجة تدقيق البيانات المالية، ومع ذلك فإنّ جميع التعديلات الأخيرة التي طرأت على تقرير المدقق ركزت على الإفصاحات الإضافية حول عملية التدقيق بحد ذاتها وإجراءات التدقيق المتبعة لمعالجة كل مسألة قد تواجه المدقق أثناء تنفيذ عمله والإبلاغ عنها في تقريره. وهذا ما تم مناقشته بشكل مفصل في المبحث الثاني حول الإبلاغ عن تلك المسائل الرئيسية في التدقيق.

²⁰ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report.** (ISA 705). New York: International Federation of Accountants.

المبحث الثاني

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

2-2-1- مفهوم مسائل التدقيق الرئيسية

2-2-2- أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وفق معايير التدقيق الدولية

2-2-3- فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي

2-2-4- تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701 في سورية

2-2-1- مفهوم مسائل التدقيق الرئيسية:

تُشير الدراسات السابقة إلى أن تقرير المدقق ينقل قيمة تواصلية قليلة بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية. وعلى الرغم من التحسينات التي طرأت على تقرير المدقق والتي أدت إلى تقرير طويل، كان لا بدّ من تعزيز القيمة التواصلية من خلال تضمين معلومات إضافية²¹. حيث قام مجلس الإشراف على الشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية PCAOB بمطالبة المدققين بالإبلاغ عن "مسائل التدقيق الهامة" في تقاريرهم²². إذا عُرِفَت لأول مرة بمصطلح "مسائل التدقيق الهامة" Critical Audit Matters ضمن معيار التدقيق المقترح الصادر عن PCAOB لعام 2013 والذي عرّف "مسألة التدقيق الهامة" بأنها: "... هي تلك المسائل التي تم تناولها أثناء التدقيق والتي:"²³

1. تتضمن أحكام المدقق الأكثر صعوبة أو شخصية أو تعقيداً؛
 2. شكلت صعوبة أكبر للمدقق في الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة؛ أو
 3. شكلت صعوبة أكبر أمام المدقق في تكوين الرأي حول البيانات المالية."
- استمر استخدام هذا المصطلح حتى عام 2016 ليصبح تعريفها بأنها: "... أمر تم الإبلاغ عنه أو المطلوب إبلاغه إلى لجنة التدقيق، وهو:"²⁴

1. يتعلق بالحسابات أو الإفصاحات التي تعتبر ذات أهمية للبيانات المالية و؛
 2. تنطوي بشكل خاص على تحديات أو حكم شخصي أو معقد في تقدير المدقق.
- ثم جاء تعريف "مسائل التدقيق الرئيسية" في عام 2016 من قبل المجلس الدولي للتدقيق وخدمات التأكيد IAASB باستخدام مصطلح "Key Audit Matters" وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 701 "الإبلاغ عن

²¹ Church, B., S. Davis, and S. McCracken. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. Accounting Horizons Vol. 22, No. 1, p. 70.

²² Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). PCAOB Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. Washington D.C.: PCAOB, p 6.

²³ المرجع السابق، ص:15.

²⁴ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). PCAOB Release No. 2016-003: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards. Washington D.C.: PCAOB, p 12.

مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل" والذي عرّفها بأنها: "تلك الأمور التي وفق الحكم المهني للمدقق، كانت ذات أهمية كبيرة عند تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية من بين المسائل التي يتم التواصل بها مع المكلفين بالحوكمة".²⁵

إنّ الغرض من الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية هو تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المدقق من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول التدقيق الذي تم إجراؤه. وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين المستهدفين للبيانات المالية لمساعدتهم في فهم تلك المسائل التي، وفقاً لحكم المدقق المهني، كانت ذات أهمية بالغة في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. كما قد يُساعد الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة وجوانب اجتهادات الإدارة الهامة في البيانات المالية المدققة.²⁶

يتم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق في سياق تكوين المدقق لرأي حول البيانات المالية ككل. إن الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق ليس:²⁷

- أ- بديلاً عن الإفصاحات في البيانات المالية التي يتطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة القيام بها، أو التي تكون ضرورية لتحقيق العرض العادل؛
- ب- بديلاً عن رأي المدقق المعدل عندما يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 705 إصدار رأياً معدلاً؛
- ج- بديلاً عن التقرير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 570 (المعدل) عند وجود شك جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة؛ أو
- د- رأياً منفصلاً في المسائل الفردية.

وترى الباحثة بأنه نظراً للتبني الدولي لمعايير التدقيق الدولية فإن مصطلح "مسائل التدقيق الرئيسية" الصادر عن IAASB أصبح الأكثر شمولية فيما يتعلق بالأدلة المناسبة والحكم المهني للمدقق بشأنها، مقارنة بمصطلح "مسائل التدقيق الهامة" الصادر عن PCAOB الذي يستند إلى الحكم الشخصي للمدقق. ولأغراض هذه

²⁵ International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2022). **Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report**. ISA 701. New York, NY: IAASB, P 610, Para. 8.

²⁶ المرجع السابق، فقرة 2.

²⁷ المرجع السابق، فقرة 4.

الدراسة تم تناول المفهوم والمتطلبات استناداً إلى معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701.

2-2-2- أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وفق معايير التدقيق الدولية:

يعدّ تحديد مسائل التدقيق الرئيسية من الأمور الهامة في سياق تدقيق البيانات المالية، وقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم 701 - بدعم مجموعة من معايير التدقيق ذات الصلة- أنه يجب على المدقق تحديد، من بين الأمور التي يتم إبلاغها مع المكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المدقق في أداء التدقيق. وعند اتخاذ هذا القرار، يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:²⁸

1. مجالات التي ترتفع مخاطر التحريف الجوهرية، أو المخاطر الهامة التي تم تحديدها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 315؛

2. أحكام المدقق الهامة المتعلقة بمجالات في البيانات المالية التي تنطوي على أحكام إدارية هامة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها ذات قدر كبير من عدم التأكد في التقديرات؛

3. التأثير على عملية التدقيق بسبب الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة.

بالإضافة إلى المسائل الأكثر أهمية من وجهة نظر المدقق والتي يتطلب إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة ومناقشتهم تأثيرها على فهم مستخدمي البيانات المالية.

المجالات التي ترتفع مخاطر التحريف الجوهرية Material Misstatement:

يعرّف معيار التدقيق الدولي رقم 315 الخطر الهام على أنه خطر محدد ومُقيّم للتحريف الجوهرية الذي يتطلب، في رأي المدقق، اعتبارات تدقيق خاصة. غالباً ما يتم تحديد مجالات أحكام الإدارة الهامة والمعاملات غير العادية الهامة على أنها مخاطر كبيرة. لذلك، غالباً ما تكون المخاطر الهامة مجالات تتطلب اهتماماً كبيراً من المدقق.²⁹

²⁸ Previous Reference., Para. 9-10.

²⁹ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement**. International Standard on Auditing 315 (Revised 2019). New York, NY: IAASB, Para. 12, P 242.

كما يطلب معيار التدقيق الدولي رقم 260 من المدقق الإبلاغ مع المكلفين بالحوكمة حول المخاطر الهامة التي حددها المدقق. وقد يتم الإبلاغ أيضًا مع المكلفين بالحوكمة حول كيفية تخطيط المدقق لمعالجة المجالات ذات المخاطر الأعلى تقييماً للتحريف الجوهرى.³⁰

أحكام المدقق الهامة المتعلقة بمجالات في البيانات المالية التي تنطوي على أحكام إدارية هامة:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم 260 من المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة بآراء المدقق حول الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وإفصاحات البيانات المالية.

وتعتمد هذه التقديرات بشكل كبير على أحكام الإدارة وغالبًا ما تكون أكثر المجالات تعقيدًا في البيانات المالية. وقد أبرز المستخدمون أيضًا أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير كبير على البيانات المالية (والتغييرات الهامة في تلك السياسات) ذات صلة بفهمهم للبيانات المالية، خاصة في الظروف التي لا تتوافق فيها ممارسات المنشأة مع الممارسات الأخرى في مثل صناعتها.³¹

الأحداث أو المعاملات الهامة التي تؤثر على عملية التدقيق خلال الفترة:

قد تكون الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على تدقيق البيانات المالية من مجالات اهتمام المدقق ويمكن تحديدها على أنها تتضمن مخاطر هامة. حيث تكون الإدارة قد أصدرت أحكاماً صعبة أو معقدة فيما يتعلق بالاعتراف بهذه المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وتؤثر على نحو كبير على الاستراتيجية العامة للمدقق. كما تؤثر التطورات الاقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو غيرها من التطورات الهامة على افتراضات الإدارة أو أحكامها.³²

³⁰ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2022. **Communication with Those Charged with Governance**. International Standard on Auditing 260 (Revised). New York, NY: IAASB, Para. 16(a)i, P 211.

³¹ IAASB. (2022). ISA 701. **Mentioned Before**, Para. A24, P 616.

³² IAASB. (2022). ISA 701. **Mentioned Before**, Para. A25-A26, P 616.

تشمل الاعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة لتحديد الأهمية النسبية للأمر الذي يتم إبلاغ المكلفين

بالحوكمة بها وما إذا كان هذا الأمر من مسائل التدقيق الرئيسية ما يلي:³³

- أهمية الأمر بالنسبة لفهم المستخدمين المستهدفين للبيانات المالية ككل، ولا سيما أهميتها النسبية للبيانات المالية.

- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالمسألة أو التعقيد أو الذاتية التي ينطوي عليها اختيار الإدارة لسياسة مناسبة مقارنة بالمنشآت الأخرى داخل صناعتها.

- طبيعة التحريفات المصححة والمجمعة غير المصححة الناتجة عن الغش أو الخطأ المتعلق بالمسألة، إن وجدت، وأهميتها الكمية أو النوعية.

- طبيعة ومدى جهود التدقيق اللازمة لمعالجة الأمر، بما في ذلك:

- مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات التدقيق لمعالجة الأمر أو تقييم

نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت.

- طبيعة المشاورات خارج فريق الارتباط فيما يتعلق بالمسألة.

- طبيعة وشدة الصعوبات في تطبيق إجراءات التدقيق، وتقييم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ذات صلة وموثوق بها يمكن أن يبني عليها رأي المدقق، لا سيما عندما تصبح أحكام المدقق أكثر ذاتية.

- شدة أي أوجه قصور رقابية محددة ذات صلة بالموضوع.

- ما إذا كان الأمر يتعلق بعدد من اعتبارات المدقق المنفصلة، ولكن ذات الصلة. على سبيل المثال، قد تنطوي العقود طويلة الأجل على اهتمام كبير من المدقق فيما يتعلق بإقرار الإيرادات أو التقاضي أو غير ذلك من الاحتمالات، وقد يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

وبناءً على ما سبق، فإن على المدقق خلال تحديده مسائل التدقيق الرئيسية الإبلاغ عن المجالات في

البيانات المالية التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية والمخاطر الهامة والتي تؤثر على فهم مستخدمي البيانات

³³ IAASB. (2022). ISA 701. Mentioned Before, Para. A29, P 616.

المالية. وإن فهم المستخدمين لهذا الأمر يعد إشارة هامة من أجل إبلاء المزيد من الاهتمام بهذه المجالات (البنود المالية/غير المالية) وتعبئها من سنة لأخرى للتأكد من أن عمل المدقق ذو كفاءة، سيما وأنه يُتوقع من الأخير كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية والإبلاغ عنها في تقريره.

2-2-3- فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق الخارجي:

وفي سياق الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية يُطلب من المدقق أن يصف كل مسألة تدقيق رئيسية، باستخدام عنوان فرعي مناسب، في قسم منفصل من تقرير المدقق تحت عنوان "مسائل التدقيق الرئيسية". ويجب أن تنص اللغة التمهيدية في هذا القسم من تقرير المدقق على ما يلي:³⁴

أ- مسائل التدقيق الرئيسية هي تلك الأمور التي، وفقاً للحكم المهني للمدقق، كانت ذات أهمية كبيرة في تدقيق البيانات المالية (للفترة الحالية)؛ و

ب- وقد تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيق البيانات المالية ككل، وفي تكوين رأي المدقق فيها، ولا يقدم المدقق رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

قد يُودي وضع قسم مسائل التدقيق الرئيسية المنفصل بالقرب من رأي المدقق إلى إبراز هذه المعلومات والإقرار بالقيمة المتصورة للمعلومات الخاصة بالمهمة للمستخدمين المستهدفين. ومن ثم يعتبر ترتيب عرض المسائل الفردية في قسم "مسائل التدقيق الرئيسية" أمراً يتعلق بالحكم المهني. على سبيل المثال، قد يتم تنظيم هذه المعلومات حسب الأهمية النسبية، بناءً على حكم المدقق، أو قد تتوافق مع الطريقة التي يتم بها الإفصاح عنها في البيانات المالية.³⁵

ومما لا شك فيه أن الإبلاغ عن مسائل تدقيق رئيسية يعني نقل معلومات وتفاصيل حول عملية التدقيق المتبعة من قبل المدقق. بما في ذلك الإشارة إلى الإفصاحات والبيانات المالية ذات الصلة التي تناولتها المسألة، مما ينبغي على المدقق أن يذكر ما يلي:³⁶

³⁴ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. 11, P 611.

³⁵ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. A31 – A33, P 617.

³⁶ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. 13, P 611.

(أ) لماذا تم اعتبار المسألة على أنها من أكثر الأمور أهمية في التدقيق وبالتالي تم تحديدها على أنها من مسائل التدقيق الرئيسية؛ و

(ب) كيف تم معالجة المسألة في التدقيق.

إن كفاية وصف مسألة التدقيق الرئيسية تتعلق بتقدير مهني من قبل المدقق. وهو تقديم شرح موجز ومتوازن لتمكين المستخدمين المستهدفين من فهم سبب كون الأمر الأكثر أهمية في التدقيق وكيفية معالجة الأمر في التدقيق. ويساعد الحد من استخدام مصطلحات التدقيق عالية التقنية أيضًا على تمكين المستخدمين المقصودين الذين ليس لديهم معرفة معقولة بالتدقيق من فهم الأساس الذي يقوم عليه المدقق لتركيزه على أمور معينة أثناء التدقيق. وعلى المدقق تجنب تقديم معلومات لم تعلن عنها الإدارة في سياق مسؤوليتها التي ربما توصل إليها من خلال مناقشته مع الأطراف المعنية. ومع ذلك، عندما يقرر المدقق أن هذه المعلومات ضرورية، فقد يشجع المدقق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلاً من تقديم المدقق هذه المعلومات في تقريره.³⁷

كما يجب الأخذ بعين الاعتبار أنه قد تواجه المدقق مسائل تعدّ من مسائل التدقيق الرئيسية ولكن لا ينبغي الإبلاغ عنها في تقريره، كوجود قانون أو لوائح تمنع الإفصاح العلني عن مسألة التدقيق هذه. وفي حالات نادرة للغاية، يقرر المدقق أنه لا ينبغي الإبلاغ عن المسألة في تقريره لأن العواقب السلبية للقيام بذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة لمثل هذا الإبلاغ. ولا ينطبق هذا إذا كانت المنشأة قد قامت بالإفصاح علناً عن معلومات حول هذه المسألة.³⁸

ومن الجدير ذكره، أن المدقق قد يبدي رأياً معدياً يتعلق بمسألة تدقيق رئيسية أو حالة عدم يقين جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تنثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 570 وهي بحكم طبيعتها مسألة تدقيق رئيسية. ومع ذلك، يجب على المدقق عدم إدراجها في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية وإنما تطبق معايير التدقيق الدولية ذات الصلة، على سبيل المثال، إدراج فقرة خاصة بحالة عدم اليقين حول قدرة

³⁷ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. A34 – A35, P 617.

³⁸ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. 13, P 611.

المنشأة على الاستمرارية بمعزل عن فقرة مسائل التدقيق الرئيسية. ويتم الإشارة إلى قسم (أقسام) أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو عدم اليقين الجوهرى المتعلق بالاستمرارية في قسم أمور التدقيق الرئيسية.³⁹

عندما يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو سلبياً، فإن إبلاغ مسائل التدقيق الرئيسية الأخرى سيظل ملائماً لتعزيز فهم المستخدمين المقصودين للتدقيق. ومع ذلك، حيث يتم التعبير عن رأي مخالف في الظروف التي يستنتج فيها المدقق أن التحريفات، منفردة أو مجتمعة، هي جوهرية ومنتشرة في البيانات المالية، يكون:⁴⁰

- اعتماداً على أهمية المسألة (المسائل) التي تثير رأياً سلبياً، قد يقرر المدقق أنه لا توجد مسائل أخرى تمثل مسائل تدقيق رئيسية.

- إذا تم تحديد مسألة واحدة أو أكثر من المسائل الأخرى بخلاف المسألة (المسائل) التي أدت إلى رأي سلبي على أنها مسائل تدقيق رئيسية، فمن المهم بشكل خاص أن توصيفات مسائل التدقيق الرئيسية الأخرى لا تعني ضمناً أن البيانات المالية ككل أكثر مصداقية فيما يتعلق بهذه المسائل مما قد يكون مناسباً في ظل الظروف، في ضوء الرأي المعاكس.

وترى الباحثة في هذا الصدد، أنّ تناول مسألة ضمن مسائل التدقيق الرئيسية والتي أدت إلى تعديل رأيه قد يشير إلى مسؤوليته كمدقق في الرأي المعدّل (لأن الرأي المعدّل يقوم على أساس مسؤولية الإدارة وعدم كفاية الأدلة التي جمعها المدقق لإبداء رأيه فيها). وهذا الأمر مغاير للهدف من فقرة "مسائل التدقيق الرئيسية" التي تشير إلى أن المدقق توخى بذل العناية المهنية المطلوبة من قبله لجهة جمع الأدلة وتنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة ليصل إلى قناعة بأن تناوله المسائل بالغة الأهمية وقد أولى عنايته المهنية بها وأبدى رأيه حولها في سياق تدقيق البيانات المالية ككل.

³⁹ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. 14, P 611.

⁴⁰ IAASB. 2022. ISA 701. **Mentioned Before**, Para. A7, P 613.

2-2-4 - تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701 في سورية:

بعد صدور معيار التدقيق الدولي رقم 701 الخاص بالإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل، توجهت الهيئات النازمة لمهنة التدقيق ومنشآت التدقيق في سورية إلى عقد اجتماعات ولقاءات وورش عمل لمناقشة أهمية تطبيق هذا المعيار.

وقد صدر عن مجلس المحاسبة والتدقيق لدى وزارة المالية السورية قراراً بجلسته رقم 1/ لعام 2017 والذي يقضي بإلزام المحاسبين القانونيين ومنشآت التدقيق تطبيق المعيار الدولي رقم 701 اعتباراً من البيانات المالية المنتهية لعام 2017.⁴¹

ولأغراض هذه الدراسة التي أجريت على المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، تم الاطلاع على تقارير مدقي الحسابات خلال الفترة الممتدة من عام 2017 لعام 2024، حيث تبين خلو بعض التقارير من فقرة مسائل التدقيق الرئيسية عند تدقيق البيانات المالية المنتهية في عام 2016، ويعزى ذلك إلى عدم إلزامية تطبيق المعيار المذكور عن تلك الفترة.

ومن ثم تم إجراء تحليل على مستوى تقارير المدققين للأعوام المتتالية من عام 2017 لعام 2024، وعلى مستوى الشركة الخاضعة للتدقيق لذات السلسلة الزمنية. وذلك بهدف معرفة المسائل التي تناولتها فقرة مسائل التدقيق الرئيسية وكذلك المعلومات الواردة فيها المتضمنة في تقارير المدققين، بحيث تعدّ مؤشراً لفهم قدرة مستخدمي البيانات المالية على تقييم تقارير المدققين من ناحية الصياغة والشكل والمحتوى. وعلى إثر ذلك لوحظ في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية الفردية ما يلي:⁴²

1. تباين تسمية فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقارير المدققين بين أمور تدقيق رئيسية أو الأمور الهامة في التدقيق، وتعزى ذلك إلى بداية تطبيق المعيار وتباين المصطلح المستخدم من قبل مدقي الحسابات في سورية.

⁴¹ التعميم رقم (16) الصادر عن هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، المتعلق بتاريخ تطبيق معيار التدقيق الدولي 701 في سورية، 2017.

⁴² الموقع الإلكتروني لهيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية: <https://scfms.sy/ar/declaration>

2. يتم الإشارة في كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية إلى الحسابات/ الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية.
3. إن عدد مسائل التدقيق الرئيسية متشابهة إلى حد ما بين تقارير المدققين على مستوى المنشأة الخاضعة للتدقيق وعلى مستوى منشأة أو مكتب التدقيق.
4. يتم الأخذ بعين الاعتبار إدراج أسباب اعتبار كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.
5. إن اللغة المكتوبة في فقرة مسائل التدقيق الرئيسية لوصف إجراءات التدقيق المتبعة في معالجة كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية بسيطة ومنطقية وغير معقدة.
6. عدم تحديث مسائل التدقيق الرئيسية من عام لآخر على مستوى المنشأة الخاضعة للتدقيق، بالإضافة إلى تشابه بعضها في الفترة المالية نفسها على مستوى منشأة أو مكتب التدقيق، ويعزى ذلك إلى ارتباط ذات مدقق الحسابات بأكثر من منشأة خاضعة للتدقيق في الفترة التي تشابهت خلالها مسائل التدقيق الرئيسية. وترى الباحثة أن القراءة التحليلية السابقة تساعد على تحسين تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701 في سورية، إذ يمثل خطوة مهمة نحو تعزيز الشفافية والمصداقية في تقارير مدققي الحسابات. ومع ذلك، فإن عدم تحديث المسائل يشير إلى الحاجة إلى مزيد من المناقشة في سياق فهم الظروف التي أدت إلى ذلك. كما قد تمتد إلى مناقشة تدريب وتوجيه مدققي الحسابات لضمان فهم موحد وتطبيق فعال للمعيار.

المبحث الثالث

المحتوى المعلوماتي والإعلامي لتقرير المدقق الموسع

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

2-3-1- قيمة تقرير المدقق

2-3-2- مفهوم جودة التدقيق

2-3-3- مؤشرات تقييم جودة التدقيق

2-3-4- دور تقرير المدقق الموسع في تقييم جودة التدقيق

2-3-1 - قيمة تقرير المدقق:

يعدّ تقرير المدقق بالنسبة لغالبية مستخدمي البيانات المالية الدليل الملموس الوحيد لعملية التدقيق وبالتالي يجب توفير لهم معلومات ذات قيمة حول ما قام به المدقق وكيف أن التأكيد الذي تقدمه عملية التدقيق يُعزز من موثوقية التقارير المالية المرافقة.⁴³

وتُعزى قيمة تقارير المدقق إلى قيمة التدقيق بحد ذاتها. حيث أن الغرض من التدقيق هو تزويد بعض الأطراف المعنية بشهادة على مصداقية بعض المعلومات المقدمة من قبل أولئك الموكلين بممتلكات الآخرين، مما يوفر دليلاً حاسماً على أن تقارير التدقيق لها قيمة.⁴⁴

ويمثل نوع التقرير (الرأي) الذي يقدمه المدقق الدليل الحاسم بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بتقييم تقريره، إلا أنه يكون لديهم صعوبة في إدراك المفاهيم الأساسية الواردة في التقرير، حيث لا يقومون بقراءة المعلومات الواردة في التقرير، وبدلاً من ذلك يقومون فقط بالتحقق منه للتأكد مما إذا كان يقدم رأياً نظيفاً (Unqualified Opinion) أم لا.⁴⁵ ويعود السبب في عدم اهتمام المستخدمين بالمعلومات الواردة في تقرير المدقق إلى القصور في كيفية إيصال نتائج التدقيق، ناهيك عن مطالب بتقديم تقارير تدقيق مخصصة لبعض الأمور الهامة. إذ إن القيمة التواصلية لتقرير المدقق ترتبط بتقييم مستخدمي البيانات المالية لجودة عملية التدقيق في أحد التصورين، الأول: أن تقرير المدقق يقدم احتمال أقل لفشل العميل عندما يقدم المدقق تقريراً نظيفاً، وبالتالي فإن جودة التدقيق مرتفعة، أما الثاني: أن تقرير المدقق يقدم لهم تأكيدات بأن المعلومات الواردة في البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية وبالتالي فإن جودة التقارير المالية مرتفعة وجودة التدقيق مرتفعة.⁴⁶

لذا زاد الاهتمام بتعظيم قيمة تقارير المدققين وتحسين جودة التدقيق المُدركة من خلال تقديم معلومات إضافية حول كيفية الوصول لنتائج التدقيق، مما دفع واضعو المعايير إلى إصدار معيار التدقيق الدولي رقم 701

⁴³ Coram, P. (2014). Audit Reports. *The Routledge Companion to Auditing*. Edition, 1st, p. 289.

⁴⁴ Mautz, R. K., H. A. Sharaf. 1961. The Philosophy of Auditing. Sarasota, FL: *American Accounting Association*. P. 243.

⁴⁵ Gray, G., J. Turner, P. Coram, and T. Mock. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons* Vol. 25. No. 4. pp 659-684.

⁴⁶ Coram, J. P., J. T. Mock, L. J. Turner, and L. G. Gray. (2011). The Communicative Value of the Auditor's Report. *Australian Accounting Review*, Vol. 21, Issue 3, pp. 235-252.

"توصيل مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل" بهدف تعزيز الاتصالات مع المستخدمين وفهم أكبر لمسؤوليات المدققين، ومستوى التأكيد الذي يقدمه تقرير المدقق وبالتالي إدراك أكبر لجودة التدقيق.

2-3-2 - مفهوم جودة التدقيق:

تُمثل جودة التدقيق محل جدل كبير فيما يتعلق بتحديد مفهوم موحد لها نظراً لتباين وجهات نظر المشاركين والمستفيدين من عملية التدقيق، وحيث لا يزال هناك إجماع ضئيل في العقود الثلاث الماضية من البحث حول تعريف جودة التدقيق، ناهيك عن كيفية قياسها.

كان DeAngelo (1981) أول من قام بتعريف جودة التدقيق من حيث مكونين: احتمالية أن يقوم المدقق باكتشاف التحريف الموجود؛ والإبلاغ بشكل مناسب عن التحريف في حالة اكتشافه. ويربط المكون الأول جودة التدقيق بكفاءة المدقق ومستوى جهده، بينما يشير الأخير إلى جودة التدقيق من حيث استقلال المدقق وشكوكه المهنية.⁴⁷ في حين يُنظر إلى جودة التدقيق من ناحية فنية بأنها: "الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل التدقيق وقوائمها والتقرير عنها". أما الجودة الوظيفية (المهنية) فتُعرف على أنها: الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك، أي أن هذا الجانب من جودة التدقيق لا يمثل النتيجة فقط بل طريقة الوصول إليها أيضاً.⁴⁸

هذا ويُعزى إلى Francis وضع أول إطار عام لتحديد وفحص العوامل المؤثرة في جودة التدقيق على مستوى المشاركين في عملية التدقيق، حيث يصنّف من خلاله عناصر جودة التدقيق إلى مدخلات ومخرجات وتتخللها عمليات التدقيق المتبعة وتأثير الجهات التنظيمية لمهنة التدقيق والمحاسبة.⁴⁹ وتأسيساً للإطار المقدم من قبل Francis، قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بتطوير إطار لجودة التدقيق مؤكداً على

⁴⁷ Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(Special Issue): 385-421

⁴⁸ القاضي، حسين. دحدوح، حسين. قريط عصام. (2013). أصول المراجعة. (الجزء الأول). منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. ص: 465.

⁴⁹ Francis, J. R. 2011. "A framework for understanding and researching audit quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp 125-152.

العناصر الأساسية التالية: (مدخلات عملية التدقيق ومخرجاتها وعملية التدقيق)، إلى جانب مسألة التواصل مع أصحاب المصلحة. ويهدف هذا الإطار إلى تعزيز جودة التدقيق من خلال معالجة جوانب مختلفة من عملية التدقيق، من المدخلات والمخرجات إلى العوامل السياقية (البيئية) وتفاعلات أصحاب المصلحة.⁵⁰

وكنتيجة ملحوظة لعملية التدقيق، فإنه غالباً ما تُستخدم البيانات المالية المدققة للمنشأة محل التدقيق للإشارة إلى جودة التدقيق. ومع ذلك، ونظراً لعدم وجود مقياس شامل أو مقبول عموماً لجودة التقارير المالية، يتم استخدام مقاييس مختلفة لجودة الأرباح المرتبطة بالاستحقاقات التقديرية ومستوى التحفظ المحاسبي. حيث أن لهذه المقاييس مقيدة بمؤشرات جودة التدقيق مثل (تخصص المدقق، مدة بقاء المدقق، شركات التدقيق الكبرى)، لذا فإنّ عمليات التدقيق ذات الجودة المرتفعة تكون أكثر قدرة على منع محاولات العملاء لإدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات التقديرية و/أو المعالجات المحاسبية العدوانية.⁵¹

وتعتقد الباحثة أنّ الاستدلال على جودة التدقيق من خلال جودة التقارير المالية يتمثل بدور عملية التدقيق في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية وإضفاء المزيد من الثقة بالبيانات المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى يستدعي تقييم جودة التدقيق تحديد المشاركين المستهدفين من عملية التدقيق وهم المستثمرون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية.

ولكي تضمن الجهات النازمة لمهنة التدقيق بأن عملية التدقيق المنفذة ذات جودة مرتفعة، قام مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB بإصدار المعيار رقم 220 "إدارة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، الذي يهدف إلى توفير تأكيد معقول بأن عملية التدقيق تمت في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وأخلاقيات المهنة، وأن التقرير الذي يصدره المدقق ينطبق مع النتائج التي توصل إليها. هذا الجانب من إدارة

⁵⁰ International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). **A Framework for Audit Quality**. International Federation of Accountants (IFAC). p. 5.

⁵¹ Knechel, W. R., L. B. Shefchik. (2014). Audit Quality. **The Routledge Companion to Auditing**. pp. 139. Edition. 1st. New York: USA. Routledge.

الجودة بشكل تحقيقاً لعناصر مدخلات عملية التدقيق فيما يتعلق بالمدقق ومسؤوليته المهنية والذي يقع على عاتق مكتب التدقيق.⁵²

ولكل ما سبق، يتبين أن الصعوبة في قياس جودة التدقيق مردها إلى تباين وجهات النظر حول تعريف جودة التدقيق. فقد حُددت بدائل مختلفة لقياس جودة التدقيق وفقاً لوجهات نظر المشاركين (المدققون وأصحاب المصلحة) كما تم مناقشته. لذا ولأغراض هذه الدراسة التي تسعى إلى معرفة ما يتوقعه المستخدمون من عملية التدقيق والمعلومات التي يريدونها الكشف عنها فيما يخص إجراءات التدقيق من خلال تقييمهم لجودة التدقيق، فإن المؤشرات المستخدمة لقياس جودة التدقيق تستند إلى تصور مستخدمي البيانات المالية المدققة لجودة التدقيق وإدراكهم لها من خلال تقرير المدقق الموسع وانعكاسه على جودة البيانات المالية ذات الصلة.

2-3-3 - مؤشرات تقييم جودة التدقيق:

إن قياس جودة التدقيق له أوجه متعددة من وجهة نظر الأطراف المشاركة في عملية التدقيق. ويعتبر قياس جودة التدقيق من المسائل المعقدة في مهنة التدقيق، حيث أن العوامل التي تشير إلى جودة مرتفعة أو منخفضة تختلف بحسب المشاركين في عملية القياس.⁵³ فقد ركزت الدراسات الأخيرة على تعريف وقياس جودة التدقيق من وجهة نظر كلاً من المدققين ومستخدمي البيانات المالية بصفتهم الأطراف الرئيسة المشاركة في عملية التدقيق التي هدفت إلى تقليص فجوة توقعات التدقيق وتحسين ثقة المستخدمين بالتدقيق، مما أدى إلى ظهور مفهومين لجودة التدقيق وهما: جودة التدقيق الفعلية وجودة التدقيق المدركة. حيث تعبر جودة التدقيق الفعلية عن أداء عملية التدقيق بما يتوافق مع معايير التدقيق المهنية، أما جودة التدقيق المدركة فهي مدى إدراك وتصور مستخدمي البيانات المالية لعمل المدقق واكتشافه التحريفات الجوهرية.⁵⁴

⁵² International Auditing and Assurances Standards Board. 2022. Quality Management for an Audit of Financial Statements. International Standard on Auditing 220 (Revised). New York, NY: The International Federation of Accountants.

⁵³ Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 32. (Special Issue) pp: 2-6.

⁵⁴ Christensen, B.E., S. M., Glover, T. C., Omer, M. K., Shelley. (2016). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors *Contemporary Accounting Research*. Vol. 33 No. 4. p. 1675.

وقد حاول العديد من الباحثين قياس جودة التدقيق الفعلية سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة، وفيما يتعلق

بجودة أداء عملية التدقيق فقد ظهر في الأدبيات منهجان شائعان لقياس جودة عملية التدقيق وهما كما يلي:⁵⁵

1. المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة غير مباشرة ويكون عن طريق استخدام وسائل بديلة من خلال ربط جودة التدقيق بمكون تتحدد بموجبه مثل حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وفترة التعاقد مع العميل وتقديم خدمات أخرى خلاف التدقيق والخبرة في الصناعة ومعدل الدعاوى القضائية؛
2. المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي) ويرتبط بمخرجات عملية التدقيق إذا يقوم على افتراض أن احتمالية الكشف والإبلاغ عن أي انتهاكات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق كمنتج نهائي.

وعلى الرغم من إيجاد مقاييس عديدة للجودة، تبقى جودة التدقيق الفعلية غير قابلة للملاحظة؛ وبالتالي، فإن تصورات جودة التدقيق لدى مستخدمي البيانات المالية هي التي تؤثر على أحكامهم وقراراتهم.⁵⁶ وهكذا يتم تحديد مقاييس جودة التدقيق من خلال تصورات المستخدمين حول الخصائص الفردية للمدقق (فريق العمل الذي يقوم بعملية التدقيق) والتي تشكل جزءاً من مدخلات وعمليات التدقيق المحددة في سياق أطر الجودة. وهذا يشير إلى أن الإفصاحات الإضافية المطلوبة من المدقق في تقريره والمرتبطة بالمدخلات وعملية التدقيق قد تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في تقييم جودة التدقيق. أما تصوراتهم حول خصائص نتائج عملية التدقيق المتمثلة برأي المدقق والتعديلات كمقاييس لمخرجات عملية التدقيق، فهي متاحة علناً للمستخدمين - من خلال تقرير المدقق - والتي قد تشير إلى جودة التدقيق مقارنة بمقاييس المدخلات والعمليات.⁵⁷

ومن الجدير بالذكر، أن التركيز على تقييم مستخدمي البيانات المالية لجودة التدقيق يأتي من أهمية جودة التدقيق في تقييم فعالية عملية التدقيق المنفذة، وذلك من خلال عدة جوانب أبرزها: التأكيد على الالتزام بالمعايير

⁵⁵ بربر، أحمد. (2014). *جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات - حالة الجزائر*. رسالة

ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية. جامعة قاصدي مرباح - ورقلة. ص:10.

⁵⁶ Kipp, P. (2017). The Effects of Expanded Audit Report Disclosures on Users' Confidence in the Audit and the Financial Statements. *(Doctoral Dissertation of Accounting)*. University of South Florida. pp. 3-4.

⁵⁷ Christensen et al. (2016). *Mentioned Before*. p.1650.

المهنية؛ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية؛ زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية.⁵⁸ إذ يدل الترابط الوثيق بين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية على أن تقييم المستخدمين لجودة التدقيق يؤثر بشكل محتمل على ثقتهم بجودة المعلومات الواردة في التقارير المالية؛ أي أنه كلما كانت جودة التدقيق مرتفعة من وجهة نظرهم كلما كانت البيانات المالية والمعلومات الواردة فيها موثوقة وذات جودة مرتفعة.

وانطلاقاً من الإطار العام لجودة التدقيق الذي وضعه Francis وقام بتطويره مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB، يمكن تقسيم المؤشرات على تقييم المستخدمين لجودة التدقيق إلى المؤشرات التالية:⁵⁹

مؤشرات التقييم المتعلقة بمدخلات عملية التدقيق: Inputs

تتطلب عمليات التدقيق من المدققين إظهار القيم والأخلاقيات والمواقف المناسبة؛ وأن يكونوا على دراية ومهارة وخبرة كافية وأن يكون لديهم الوقت الكافي المخصص لهم لأداء عمل التدقيق. لذا يجب أن يتمتع فريق التدقيق بالموضوعية والنزاهة، والاستقلال، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة، والشك المهني.

مؤشرات التقييم المتعلقة بعملية التدقيق المنفذة: Process

التزام فريق التدقيق بمعايير التدقيق والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات الرقابة على الجودة وهذا المطلوب يعزز من جودة التدقيق وثقة المستخدمين بالتدقيق، حيث تم وضع معايير التدقيق الدولية لدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول وتتطلب من المدقق ممارسة الحكم المهني والحفاظ على الشك المهني طوال التخطيط وأداء التدقيق، ومن بين أمور أخرى:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ، بناءً على فهم الكيان وبيئته، بما في ذلك الرقابة الداخلية للكيان؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية موجودة، من خلال تصميم وتنفيذ الاستجابات المناسبة لتلك المخاطر؛

⁵⁸ بربر، أحمد (2014). مرجع تم ذكره. ص 6.

⁵⁹ IAASB. (2014). Mentioned Before. p.6.

- تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

مؤشرات التقييم المتعلقة بمخرجات عملية التدقيق: Outputs

تشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يتم إعدادها رسميًا وتقديمها من قبل طرف إلى آخر، فضلاً عن المخرجات التي تنشأ عن عملية التدقيق والتي لا تكون مرئية بشكل عام لأولئك خارج المنظمة الخاضعة للتدقيق. على سبيل المثال، قد تشمل هذه المخرجات تحسينات على ممارسات إعداد التقارير المالية للكيان والرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، والتي قد تنتج عن نتائج المدقق. وبالنسبة لبعض أصحاب المصلحة، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة، فإن تقرير المدقق هو المخرج الأساسي. يتلقى أصحاب المصلحة المختلفون مخرجات مختلفة من التدقيق تتمثل بتقارير المدقق لمستخدمي البيانات المالية المدققة. من المرجح أن يتم تقييم هذه المخرجات من حيث فائدتها وتوقيتها، وأن يُنظر إليها على أنها جوانب لجودة التدقيق.

إن الناتج الأساسي لعملية التدقيق هو رأي المدقق الذي يمنح المستخدمين الثقة فيما يتعلق بموثوقية البيانات المالية المدققة. بالنسبة لغالبية المستخدمين، فإن غياب رأي المدقق المعدل Qualified Opinion هو إشارة مهمة حول موثوقية المعلومات المالية.

وتأسيساً لما سبق، فإن مؤشرات جودة التدقيق تعتمد على أربعة أبعاد ناجمة عن تقارب وجهات نظر كلاً

من المدققين ومستخدمي البيانات المالية على النحو التالي:⁶⁰

1. **استقلالية المدققين:** تعد أحد الأبعاد الأساسية لجودة التدقيق التي يؤكد عليها المشاركون في عملية التدقيق. وتشير إلى نزاهة وموضوعية المدققين في أداء مسؤولياتهم، بعيداً عن أي تضارب في المصالح أو تأثير غير مبرر من العملاء. ويلعب المدققون دوراً هاماً في حماية استقلاليته من خلال الالتزام بالأخلاقيات والمعايير المهنية، مثل تلك التي حددها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين

⁶⁰ Surya, D., E. Pratiwi, G. Wijaya, H. Permadi, I. Suryani. (2021) Golden Ratio of Auditing Research, Vol. 1, Issue. 1. pp. 38-39.

AICPA ومجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين International Ethics Standards
(IESBA) Board for Accountants.

2. **الكفاءة والخبرة:** تشير الكفاءة إلى المعرفة والمهارات والخبرة التي يمتلكها المدققون لأداء عملية التدقيق بفعالية عالية. كما تتطوي على الكفاءة الفنية اللازمة في الصناعة لدى المدققون من أجل تحديد ومعالجة القضايا المحاسبية المعقدة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. إذ تُوفر كفاءة المدقق وخبرته ضمانات من شأنها تعزيز جودة التقارير المالية وسلامة إفصاحات الشركات من خلال تقييم معقولية أحكام وتقديرات الإدارة. وبالتالي تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في موثوقية المعلومات المالية.

3. **الموضوعية والشك المهني:** يعدان جانبان متكاملان لجودة التدقيق يساهمان في صرامة وشمول إجراءات التدقيق. حيث يعمل الشك المهني كحماية ضد تحيز الإدارة أو التلاعب، مما يمكن المدققين من الحفاظ على الاستقلال والنزاهة طوال عملية التدقيق من خلال الكشف عن مخاطر الاحتيال المحتملة التي قد تؤثر على موثوقية التقارير المالية.

4. **الالتزام بالمعايير المهنية:** توفر هذه المعايير إطاراً لإجراء عمليات التدقيق وتقييم مخاطر التدقيق وإبلاغ نتائج التدقيق لأصحاب المصلحة من خلال التزامهم بمعايير التدقيق الصادرة عن الهيئات التنظيمية سواء على المستوى الدولي - مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB - أو على مستوى محلي كما هو الحال بالنسبة للمعايير الصادرة عن مجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة PCAOB. إن التزام المدققين بالمعايير المهنية يؤكد على اتساق وموثوقية ممارسات التدقيق. مما يعزز قابلية المقارنة وتناسق تقارير التدقيق، وتمكين أصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على معلومات مالية موثوقة. كما أن الالتزام بالمعايير المهنية يشكل معياراً لتقييم جودة التدقيق وتحديد مجالات التحسين في عمليات وإجراءات التدقيق.

وتعتقد الباحثة أن مؤشرات تقييم جودة التدقيق لدى مستخدمي البيانات المالية تركز على مؤشرات التقييم ذات العلاقة بمدخلات التدقيق المتمثلة بخصائص فريق التدقيق كما تم ذكرها سابقاً، بينما تركز عند المدققين على

جزء كبير من المؤشرات ذات العلاقة بعملية التدقيق المتمثلة بتحديد والإبلاغ عن مجالات مخاطر التحريفات الجوهرية وما يرتبط بها من تنفيذ وتخطيط وإجراءات لعملية التدقيق وفقاً للإطار العام لجودة التدقيق، وبالتالي يمكن استخدامها في تصميم أداة الدراسة لتقييم جودة التدقيق.

2-3-4- دور تقرير المدقق الموسع في تحسين جودة التدقيق:

لما كان الهدف من توسيع تقرير المدقق تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات مفيدة حول عملية التدقيق لاتخاذ القرارات الملائمة، حيث يوفر تقرير المدقق فرصة لتقديم معلومات للمستخدمين حول عمل المدقق ونتائجه وجودة التدقيق الذي تم إجراؤه. ومع ذلك، لا ينتهز المدققون هذه الفرصة دائماً. بالإضافة إلى أن المعلومات الواردة في تقرير المدقق الموسع قد يزيد من فائدته إذا كان يحتوي على تأكيد إضافي بشأن مسائل محددة كما هو مطلوب بموجب القانون أو اللوائح.⁶¹

وإن الاهتمام بنوعية المعلومات في تقرير المدقق الموسع يكشف عن مدى تصور أصحاب المصلحة وإدراكهم فائدة الإبلاغ عن مثل هذه المسائل الهامة في اتخاذ القرارات الملائمة وذات الصلة بتلك المعلومات. ففي دراسة أجريت على عينة من المصارف الألمانية من أجل تحليل تأثير الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية لصناديق الاستثمار على تصورات مديري المصارف لجودة البيانات المالية والتدقيق وتقرير التدقيق، وكذلك على قرارات منح الائتمان. حيث أظهرت نتائج التجربة إلى أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية لا يؤثر على تصورات وقرارات مديري المصارف.⁶²

وخلال مناقشات عديدة تناولتها الدراسات التجريبية لتأثير فقرة مسائل التدقيق الرئيسية على قرارات المستثمرين، حيث أظهرت النتائج أن المستثمرين الذين يتلقون مسائل تدقيق رئيسية ذات صلة بمسائل تدقيق القيمة

⁶¹ IAASB. (2014). **Mentioned Before**. p.25.

⁶² Boolaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. **International Journal of Auditing**, Vol. 20. No. 2, pp. 158–174.

العادلة تؤثر على أحكامهم في الاستثمار وقد يعيدوا النظر عن الاستثمار مقارنةً بتلقيهم تقرير المدقق القياسي.⁶³

في حين أنها لم تؤثر على قرارات المستثمرين، أو جودة التدقيق عند تبني الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية.⁶⁴

ويؤخذ على الآثار السلبية/عدم التأثير لفقرة مسائل التدقيق الرئيسية في الدراسات التجريبية أنها إما أجريت قبل نفاذ الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقارير المدققين، أو أنها أجريت في السنة الأولى من التطبيق وبالتالي لم يتنسى دراسة تأثيرها على المدى الطويل على اعتبار أن قيد التنقيح من قبل واضعو المعايير.

وفي سياق تقييم جودة التدقيق، فإن تقديم إفصاحات موسعة في تقرير المدقق حول عمله يجعل عملية التدقيق أكثر وضوحاً للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى المدققين والإدارة ولجان التدقيق - الأطراف المشاركة في عملية التدقيق - لتغيير سلوكهم لتحسين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية. حيث أن الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية يزيد من مستوى الشك المهني لدى المدققين مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص مسائل التدقيق الرئيسية وجمع مزيد من أدلة التدقيق الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، مما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة التدقيق وجودة التقارير المالية.⁶⁵

أما بالنسبة لمستوى الإفصاح عن إجراءات التدقيق واللغة المستخدمة في وصفها، فإن التفاصيل في وصف إجراءات التدقيق ذات الصلة المستخدمة لمعالجة مسألة التدقيق الرئيسية تزيد من تصورات المستثمرين لجودة التدقيق. كما تم تقديم دليل على تأثير لغة الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية وإجراءات التدقيق على قرارات الاستثمار. علاوة على ذلك، زيادة الثقة في دقة وموثوقية البيانات المالية مقارنة بالوصف العام لمسألة التدقيق الرئيسية.⁶⁶

⁶³ Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wolfe, C.J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 33, No. 4, pp.71-93

⁶⁴ Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K.W. et al. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. **Review of Accounting Studies**, Vol. 23, No. 3, pages 1543-1587.

⁶⁵ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2017). **The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards**, PCAOB Release No. 2017-001. pp. 80-81.

⁶⁶ Kipp, P. (2017). **Mentioned Before**. p.p. 49-51.

وقد تم مناقشة تأثير تبني الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقارير المدققين في تحسين جودة التدقيق من خلال دراسة أجريت على الشركات المدرجة في الأسواق الناشئة والمتقدمة، حيث لم يُظهر تبني الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية تحسناً في جودة التدقيق. بل أكدت أن جودة التدقيق في الأسواق الناشئة أقل من تلك الموجودة في الأسواق المتقدمة بعد الاعتماد على تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701.⁶⁷ في حين زعمت الأدبيات السابقة أن مسائل التدقيق الرئيسية مجرد تغيير في الأسلوب دون أي فوائد إضافية لأصحاب المصلحة. ومع ذلك، قد توفر الصيغة المطولة معلومات إضافية لأصحاب المصلحة.⁶⁸

ومن المثير للاهتمام أن عدد وطبيعة مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم إبلاغها في تقرير المدقق قد لا ترتبط بجودة التدقيق. فمثلاً إن الإفصاح عن مسائل تدقيق رئيسية متعلقة بالاستحواذ هو الأكثر إفادة، لأن وجود هذا النوع من المسائل يشير إلى احتمال أكبر لإجراء تعديلات مالية في عام لاحق. حيث لم يستخدم مؤشر الاستحقاقات التقديرية كمقياس لجودة التدقيق كون طبيعة مسألة التدقيق الرئيسية ذات الصلة تختلف عن طبيعة حساب الأصول ذي الصلة.⁶⁹

ترى الباحثة أن إيصال نتائج عملية التدقيق إلى المستفيدين من البيانات المالية بلغة مفهومة وقابلة للقراءة وواضحة دون صعوبات في فهم دور المدقق ومسؤولياته من جهة، ومن جهة أخرى فهم الإجراءات المنفذة ومدى كفاية الأدلة التي استند إليها المدقق في تكوين رأيه حول البيانات المالية محل التدقيق. بالإضافة إلى أن عدد وطبيعة وتفاصيل الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية تساعد على تصميم نموذج لتقييم جودة التدقيق كماً ونوعاً مما يؤدي إلى أبحاث مستقبلية في هذا الصدد.

⁶⁷ Pain, P., and V. A. Marques, (2023). **Key Audit Matters and Audit Quality: Evidence on Emerging and Developed Markets**. Conference: 15th Accounting Congress of Minas Gerais. Belo Horizonte

⁶⁸ Abdullatif, M. and Al-Rahahleh, A.S. (2020) Applying a new audit regulation: reporting key audit matters in Jordan. **International Journal of Auditing**, Vol. 24, No. 2, pp.268–291.

⁶⁹ Pain and Marques, **Mentioned Before**, p. 4.

الفصل الثالث

موثوقية البيانات المالية

تعتبر موثوقية البيانات المالية من العناصر الأساسية التي تعزز ثقة المستخدمين في المعلومات المقدمة. يتم تحقيق الموثوقية من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة، والشفافية، والموضوعية في إعداد البيانات المالية وتتمثل بتوافر خصائص نوعية. وفي هذا الفصل يتم معرفة طبيعة البيانات المالية ودورها في تزويد المستخدمين بمعلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات ملائمة، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: البيانات المالية (المفهوم والأهداف)

المبحث الثاني: خصائص البيانات المالية.

المبحث الأول

البيانات المالية (المفهوم والأهداف)

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

3-1-1- مفهوم البيانات المالية والتقارير المالية وأهدافها.

3-1-2- مستخدمو البيانات المالية.

3-1-3- جودة البيانات المالية.

3-1-4- مفهوم الثقة بالبيانات المالية.

3-1-1 - مفهوم البيانات المالية والتقارير المالية وأهدافها:

قد يكون من المفيد التمييز بين البيانات المالية Financial Statements والتقارير المالي Financial Reporting. حيث يمثل التقرير المالي مجالاً أكثر اتساعاً من البيانات المالية، فقد تُعنى البيانات المالية بعرض نتائج أعمال المنشأة والقيم المحاسبية لأصولها والتزاماتها كونها شكل وطريقة عرض هذه النتائج والقيم. بينما يهتم التقرير المالي بقضايا محاسبية أكثر شمولية، تتضمن أهداف المحاسبة ومستخدمي المعلومات المحاسبية وقضايا الاعتراف والقياس.⁷⁰

كما حدد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية لعام 2010 والمعدّل في عام 2018 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board مفهوم كلاً من التقارير المالية والبيانات المالية للأغراض العامة بشكل منفصل، إذ توفّر البيانات المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان المقدم للتقارير والتزاماته، والتغيرات في تلك الموارد والالتزامات التي تلبي تعريف مكونات البيانات المالية.⁷¹

إنّ الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات مالية حول أصول الكيان المقدم للتقارير، والتزاماته، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات والتي تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية في تقييم آفاق التدفقات النقدية الصافية المستقبلية للكيان المقدم للتقارير، وفي تقييم إدارة الموارد الاقتصادية للكيان.⁷²

3-1-2 - مستخدمو البيانات المالية:

إنّ تحديد مستخدم محدد أو مفترض للبيانات المالية يتطلب معرفة احتياجات هذا المستخدم من المعلومات ومن ثم تحديد السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تقديم معلومات تلبي احتياجاته. وبالتالي؛ معرفة طبيعة القرارات

⁷⁰ القاضي، حسين. حمدان، مأمون. يوسف، علي. المصري، تيسير. (2016). نظرية المحاسبة. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد. ص:

⁷¹ IASB. (2018). Conceptual Framework for Financial reporting. IFRS Foundation. para.3.1, p. A33.

⁷² IASB (2018). Mentioned Before. para.3.2, p. A33.

المتوقعة من هذا المستخدم ومداخلات تلك القرارات. وهذا بدوره يتطلب تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تحقق أفضل منفعة لذلك المستخدم.⁷³

ففي سياق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، يشير IASB إلى المستخدمين بناءً على هدف التقارير المالية للأغراض العامة، إذ عدّهم مستخدمون رئيسيون Primary Users يتم توجيه التقارير المالية لهم وهم: "المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون والدائنون الآخرون". حيث لا يستطيع العديد منهم أن يطلبوا من الكيانات التي تقدم التقارير تقديم المعلومات إليهم بشكل مباشر، ويجب عليهم الاعتماد على التقارير المالية ذات الأغراض العامة للحصول على قدر كبير من المعلومات المالية التي يحتاجون إليها.⁷⁴

وفي سياق آخر، تهتم إدارة المنشأة المعدة التقارير المالية بالمعلومات المالية الواردة فيها. ومع ذلك، لا تحتاج إلى الاعتماد على التقارير المالية ذات الأغراض العامة كونها قادرة على الحصول على المعلومات التي تحتاجها داخلياً. وقد تجد أطراف أخرى، مثل الهيئات التنظيمية وأفراد من الجمهور وأصحاب المصلحة بخلاف المستخدمين الرئيسيون المحددون، أن التقارير المالية للأغراض العامة مفيدة أيضاً. ومع ذلك، لا يتم توجيه هذه التقارير إليها في المقام الأول. كما أنه لدى المستخدمين الأفراد احتياجات ورغبات مختلفة ومتضاربة فيما يتعلق بالمعلومات، على سبيل المثال، إن قرار المستثمر الراغب في السيطرة على المنشأة يختلف عن قرار المستثمر الراغب في الحصول على عائد دوري وقد يختلف عن قرار المقرض.⁷⁵ ولذلك يسعى IASB من خلال تطوير المعايير إلى توفير مجموعة المعلومات التي تلبي احتياجات العدد الأقصى من المستخدمين الرئيسيين. ومع ذلك، فإن التركيز على احتياجات المعلومات المشتركة لا يمنع من تضمين معلومات إضافية مفيدة للغاية لمجموعة فرعية معينة من المستخدمين الرئيسيين.⁷⁶

⁷³ القاضي وآخرون. 2016. مرجع تم ذكره. ص. 188.

⁷⁴ IASB. **Mentioned Before**. p. A20.

⁷⁵ القاضي وآخرون. 2016. مرجع تم ذكره. ص. 191.

⁷⁶ IASB (2018). **Mentioned Before**. p.A20

3-1-3 - جودة البيانات المالية:

عقب الأزمة المالية العالمية في عام 2008 وحالة عدم الاستقرار التي سادت الأسواق المالية، اتخذت المنظمات المهنية النازمة لمهنة المحاسبة المتمثلة بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB منهجاً مشتركاً في التعامل مع قضايا التقارير المالية الناشئة عن الأزمة. حيث أكد المجلسان على دور التقارير المالية عالية الجودة في المساعدة على تعزيز الثقة في الأسواق المالية من خلال الاستجابة في الوقت المناسب مما يحسن الشفافية ويوفر اتساقاً عالمياً أكبر في إعداد التقارير المالية.⁷⁷

وتُعرف جودة التقارير المالية بمدى توافر الخصائص النوعية في المعلومات المفصح عنها، حيث عرّفها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأنها صفات تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين ولصانعي القرارات. ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة، فلا بد أن تكون ذات صلة وتمثل ما تدعي أنها تمثله بصدق. إذ يُحدد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الخصائص النوعية (Qualitative Characteristics) للمعلومات المالية المفيدة وهي: الملاءمة (Relevance) والتمثيل الصادق (Faithful Representation). وتزداد فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وفي الوقت المناسب ومفهومة.⁷⁸

وعلى الرغم من أن كل من IASB و FASB يؤكدان على أهمية جودة التقارير المالية، فإن إحدى المشكلات الرئيسية التي وجدت في الأدبيات السابقة هي كيفية تعريف هذه الجودة وقياسها. نظرًا لأن مختلف فئات المستخدمين سيكون لها تفضيلات متباينة لمكونات التقارير المالية، فإن الجودة المُدرّكة ستختلف بين تلك المكونات. بالإضافة إلى ذلك، قد يدرك المستخدمون داخل إحدى الفئات أيضًا فائدة للمعلومات المتشابهة بشكل مختلف نظرًا لسياقها. ونتيجة لهذا السياق وخصوصية المستخدم، يقيس العديد من الباحثين جودة التقارير المالية بشكل غير

⁷⁷ IASB, FASB. (2008). IASB and FASB Commit to a Global Approach to Enhance Market Confidence. **Press Release**. p.1-3

⁷⁸ IASB. **Mentioned Before**. Para.2.3-2.4, p.A25

مباشر من خلال التركيز على الخصائص التي يُعتقد أنها تؤثر على الجودة، مثل إدارة الأرباح وإعادة إصدار البيانات المالية والتوقيت.⁷⁹

3-1-4 - مفهوم الثقة في البيانات المالية:

الثقة بمفهومها المجرد هي استعداد أحد الأطراف للاعتماد على تصرفات طرف آخر في موقف ينطوي على مخاطر.⁸⁰ وفي سياق إعداد التقارير المالية، تعكس ثقة أصحاب المصلحة الاعتقاد بأن البيانات المالية تمثل بدقة الواقع الاقتصادي للمنظمة وخالية من الأخطاء الجوهرية أو التلاعب. كما أن الثقة ضرورية للحفاظ على ثقة المستثمرين والحد من عدم التماثل في المعلومات وتعزيز العلاقات طويلة الأمد بين الشركات وأصحاب المصلحة.⁸¹

تعدّ المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية والتقارير المالية غير كافية للمستخدمين لاتخاذ القرارات الملائمة ذات الصلة، إذ يتعيّن على هؤلاء المستخدمين النظر في المعلومات ذات الصلة من مصادر أخرى، على سبيل المثال، الظروف الاقتصادية العامة والتوقعات، والأحداث السياسية والمناخ السياسي، وتوقعات الصناعة والشركات.⁸² وهذا يقودنا إلى أن إدراك الثقة لا يتعلق فقط بالمعلومات التي يقدمها الكيان معد التقارير المالية، بل قد تنطوي على الثقة بالمعلومات الأخرى التي يقدمها طرف آخر أو قد تتعلق بظروف معينة تحتاج إلى التأكيد.

وانطلاقاً من ضرورة أن تكون المعلومات المالية ذات صلة وفي الوقت المناسب وموثوقة لتلبية احتياجات المستخدمين كما تم مناقشته، لذا غالباً ما تتطلب القوانين واللوائح الوطنية، وكذلك أصحاب المصلحة في المنشأة، إجراء تدقيق خارجي لبعض عناصر المعلومات المالية لمنح المستخدمين الثقة في إمكانية الوثوق بالمعلومات. ولكي يحقق التدقيق الخارجي هدفه، يجب أن يكون لدى مستخدمي البيانات المالية المدققة ثقة في أن المدقق قد عمل وفق معيار مناسب وأنه تم إجراء "تدقيق ذا جودة".⁸³

⁷⁹ Beest F., B., Geert., S. Boelens. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. *NiCE Working Paper*, pp. 1-27.

⁸⁰ Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709-734

⁸¹ Surya et al. *Mentioned Before*. p. 36.

⁸² IASB. *Mentioned Before*. p. A20.

⁸³ IAASB. (2014). *Mentioned Before*. p. 2.

وقد أوضحت معايير التدقيق الدولية أن الغرض من التدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتحقق ذلك من خلال التعبير عن رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حالة معظم أطر الأغراض العامة، فإن هذا الرأي يتعلق بما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل، من جميع النواحي الجوهرية، أو تعطي رؤية حقيقية وعادلة وفقاً للإطار. إن التدقيق الذي يتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة يمكن المدقق من تكوين هذا الرأي. وبالتالي فإن هدف المدقق هو الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأيه بعدالة عرض البيانات المالية للوضع المالي للمنشأة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.⁸⁴

⁸⁴ IAASB. (2022). **Mentioned Before**. p. 101. para. 3-5.

المبحث الثاني

خصائص البيانات المالية

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

3-2-1- خاصية ملائمة البيانات المالية.

3-2-2- خاصية التمثيل الصادق في البيانات المالية.

3-2-1 خاصيّة ملائمة البيانات المالية:

لما كان الهدف من البيانات المالية هو توفير معلومات تكون مفيدة لمستخدمي البيانات المالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، فقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أن إحدى الخصائص النوعية الأساسية لكي تكون المعلومات المالية مفيدة هي خاصيّة الملاءمة.

تكون المعلومات المالية ملائمة عندما يكون لها القدرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. وتكون قادرة على إحداث فرق في القرار حتى لو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم بها بالفعل من مصادر أخرى. والمعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كليهما.⁸⁵

1- القيمة التنبؤية:

تكون المعلومات لها قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن استخدامها كمدخلات للعمليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتعتبر القيمة التنبؤية أهم مؤشر على الملاءمة من حيث فائدة القرار والتي يتم قياسها باستخدام العناصر التالية:⁸⁶

1. مدى تقديم التقارير السنوية لبيانات حول توقعات الإدارة للسنوات المستقبلية، وهذه المعلومات ملائمة لأن الإدارة لديها إمكانية الوصول إلى معلومات خاصة لتكوين توقعات غير متاحة لأصحاب المصلحة الآخرين.

2. مدى إفصاح التقارير السنوية عن المعلومات من حيث الفرص والمخاطر التجارية، لأنها توفر نظرة ثاقبة عن السيناريوهات المستقبلية المحتملة للشركة.

⁸⁵ IASB. Mentioned Before. p. A25.

⁸⁶ Beets et al. Mentioned Before. p. 3.

3. مدى استخدام الشركة للقيمة العادلة، حيث أن محاسبة القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية. وقد أثبتت العديد من الدراسات أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة تقدم لمستخدمي البيانات المالية معلومات أكثر ملاءمة.

2- القيمة التأكيدية:

يشير الإطار المفاهيمي إلى أن المعلومات المالية لها قيمة تأكيدية إذا قدمت ملاحظات حول (تأكيد أو تغيير) التقييمات السابقة، أي تتمتع المعلومات بقيمة تأكيدية "إذا أكدت أو غيّرت التوقعات الماضية (أو الحالية) بناءً على التقييمات السابقة. حيث أن المعلومات الواردة في البيانات المالية تقدم ملاحظات للمستخدمين حول المعاملات أو الأحداث السابقة، ويساعدهم هذا على تأكيد توقعاتهم أو تغييرها. مما يجعلهم يولون الاهتمام بالبيانات المالية ذات الصلة والإفصاحات المقدمة من قبل الإدارة حولها ويزيد إدراكهم بأن المعلومات ذات قيمة تأكيدية. ولعل أهم الأمثلة التي يمكن تقديمها كمؤشر على القيمة التأكيدية للبيانات المالية هي مقارنة معلومات الإيرادات للسنة الحالية، والتي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المستقبلية، بتوقعات الإيرادات للسنة الحالية التي تم إجراؤها في السنوات الماضية.

3- الأهمية النسبية:

كما تنطوي ملاءمة المعلومات المالية على خاصية الأهمية النسبية، وقد عرّفها IASB من حيث أن المعلومات تكون ذات أهمية نسبياً إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن يؤثر حذفها أو تحريفها أو حجبها على القرارات التي يتخذها المستخدمون الأساسيون للتقارير المالية. بعبارة أخرى، إن الأهمية النسبية هي جانب من جوانب الملاءمة خاص بالمنشأة التي يتولى تحديدها والإبلاغ عنها على أساس طبيعة البنود أو حجمها أو كلاهما. وعند النظر فيما إذا كانت التحريفات في الإفصاحات النوعية يمكن أن تكون جوهرية، فقد يحدد المدقق

العوامل ذات الصلة مثل: ⁸⁷

1. ظروف الكيان للفترة (على سبيل المثال، قد يكون الكيان قد قام بدمج أعمال كبيرة خلال الفترة).

⁸⁷ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). Materiality in Planning and Performing an Audit. International Standard on Auditing 320. New York, NY: IAASB, Para. A2, p. 321.

2. إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك التغييرات فيه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار إعداد التقارير المالية الجديد إفصاحات نوعية جديدة مهمة للكيان).

3. الإفصاحات النوعية المهمة لمستخدمي البيانات المالية بسبب طبيعة الكيان (على سبيل المثال، قد تكون الإفصاحات المتعلقة بمخاطر السيولة مهمة لمستخدمي البيانات المالية لمؤسسة مالية).

2-2-3 خاصية التمثيل الصادق في البيانات المالية:

يُعرّف التمثيل الصادق بأن تُمثل التقارير المالية الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام. ولكي تكون المعلومات مفيدة، لا ينبغي للمعلومات المالية أن تكون ملائمة فقط، وإنما تمثل بصدق جوهر الظواهر والأحداث التي تريد التعبير عنها، بل يجب أن تمثل أيضًا جوهر الظاهرة التي تدعي تمثيلها بصدق.⁸⁸

ومن الجدير ذكره أن خاصية التمثيل الصادق Faithful Representation حلت محل خاصية الموثوقية Reliability والتي تم استخدام الأخيرة في الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ما قبل عام 2010. وبحسب العديد من الدراسات والأبحاث فقد كانت تشكّل لغطاً في مفاهيم المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها (الموثوقية) عن المعلومات التي تمثل جوهر الظاهرة الاقتصادية بصدق (التمثيل الصادق) في ظروف حالة عدم اليقين.⁸⁹ ناهيك عن أن هذا اللغط أعاد مفهوم الموثوقية للظهور في عام 2014 من خلال ورقة عمل أطلقها IFRS خلال الاجتماع السنوي للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB بهدف مناقشة ما إذا كان ينبغي تضمين الإشارة إلى "الموثوقية" في الفصل الثالث "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة" من الإطار المفاهيمي الصادر عام 2010.⁹⁰

ولكي يكون التمثيل صادقاً تماماً، يجب أن يتمتع بثلاث خصائص. يجب أن يكون كاملاً ومحايداً وخالياً من الأخطاء، وفيما يلي مناقشة لهذه الخصائص:⁹¹

⁸⁸ IASB, Mentioned Before. Para. 12.2, p. A26.

⁸⁹ أحمد، إبراهيم، محمد رمضان. (2018). نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS - دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراه. جامعة المنوفية. كلية التجارة. ص.ص: 87-88.

⁹⁰ IFRS. (2014). Conceptual Framework – Reliability. Staff Paper, para.20, p.8.

⁹¹ IASB. Mentioned Before. p.p. A26-27, para. 2.12-2.19.

1- الكمال:

ويُقصد بالكمال أن تعبر البيانات المالية عن جميع المعلومات الضرورية للمستخدم لفهم الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك جميع المعلومات الوصفية والإيضاحات الضرورية، مثل:

- وصفًا لطبيعة الأصول في المجموعة،
- وتصويرًا رقميًا لجميع الأصول في المجموعة،
- ووصفًا لما يمثله التصوير الرقمي (على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة)

على الرغم من أن الكمال نادرًا ما يتحقق بحسب الإطار المفاهيمي الصادر عن IASB، إلا أن التركيز يبقى على جودة وطبيعة العناصر التي يجب أن تمثل بصدق ما تريد تمثيله.

2- الحياد:

ويُقصد بالحياد أن تكونا المعلومات المالية غير متحيزة. ويشمل مفهوم الحياد على ألا يكون مرجحًا أو مؤكدًا أو غير مؤكد أو يتم التلاعب به بطريقة أخرى لزيادة احتمالية تلقي المعلومات المالية بشكل إيجابي أو سلبي من قبل المستخدمين. ولا تعني المعلومات المحايدة أنها بدون غرض أو تأثير على سلوك المستخدمين. على العكس من ذلك، فإن المعلومات تتصف بالملاءمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين. ومن جهة أخرى، فإن الحياد يعتمد على ممارسة الحصافة والحذر وعدم المبالغة في تقدير الأصول والدخل وعدم التقليل من قيمة الالتزامات والمصروفات. والتي ستؤثر حكماً على قيمتها في الفترات المستقبلية.

3- الخلو من الخطأ:

يعني عدم وجود أخطاء أو حذف في وصف الأحداث الاقتصادية، وعدم وجود أخطاء في عملية إنتاج المعلومات المالية والتقرير عنها قد تم اختيارها وتطبيقها دون أخطاء في العملية. حيث تتضمن بعض الممارسات المحاسبية إصدار أحكام تقديرية عند القياس في ظل ظروف عدم اليقين وهذا ما يعرف بـ (عدم اليقين في القياس). ويمكن أن يكون تمثيل هذا التقدير صادقًا إذا تم وصف المبلغ بوضوح ودقة باعتباره تقديرًا، وتم شرح طبيعة وقيود عملية التقدير، ولم يتم ارتكاب أي أخطاء في اختيار وتطبيق عملية مناسبة لتطوير التقدير. بالإضافة إلى أن

استخدام التقديرات المعقولة يشكل جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض فائدة المعلومات إذا تم وصف التقديرات وشرحها بوضوح ودقة. حتى عند مستوى مرتفع من عدم اليقين في القياس لا يمنع بالضرورة مثل هذا التقدير من تقديم معلومات مفيدة.

كما يمكن قياس خاصية التمثيل الصادق من خلال أربعة عناصر توفرها التقارير المالية:⁹²

1. مراجعة المناقشات المتعلقة بالتقديرات والافتراضات التي تم استخدامها عند إعداد التقارير .
 2. فحص الإفصاحات والنقاشات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المعتمدة، مما يزيد من احتمالية فهم معدي القوائم المالية لأساليب القياس بشكل كامل، مما يقلل من احتمالية حدوث أخطاء غير متعمدة.
 3. الاطلاع على مدى المعلومات التي تقدمها التقارير حول الأحداث السلبية والإيجابية.
 4. تقييم ما إذا كان مدقق الحسابات يلاحظ أي معلومات مقدمة من الشركة حول حوكمة الشركات.
- ترى الباحثة أن الإطار المفاهيمي وما يمثل من خصائص نوعية للمعلومات المالية هو المقياس الأمثل لمدى جودة المعلومات وبالتالي جودة التقارير المالية. سيّما وأنّ جهود واضعي المعايير ملحوظة في سياق تحديد الخصائص النوعية والاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.

⁹² Beets et al. **Mentioned Before**. p.8.

الفصل الرابع

الجانب العملي للبحث

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمجتمع الدراسة وعينتها وأداة الدراسة المستخدمة ومدى صدق تمثيلها وثباتها والأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، ويعتبر منهج الدراسة وإجراءاته محورياً رئيسياً يتم من خلاله إنجاز الجانب العملي من الدراسة وعن طريقه يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي والتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية.

المبحث الثاني: عمليات التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

4-1-1-مجتمع الدراسة وعينتها.

4-1-2- أداة الدراسة.

4-1-3- الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

4-1-4- قاعدة القرار في اختبار الفرضيات.

4-1-1- مجتمع الدراسة وعينتها:

يمثل مجتمع الدراسة مدققو الحسابات في شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة من هيئة الأوراق والأسواق المالية لتدقيق بيانات الشركات المساهمة الخاضعة لسوق دمشق للأوراق المالية لعام 2024، وقد بلغ عدد هذه الشركات والمكاتب حسب البيانات المنشورة على موقع الهيئة (7، 17) على التوالي، أي بإجمالي بلغ (24) شركة ومكتب. والمستثمرين والعاملين في مجال الأسواق المالية ومستخدمي البيانات المالية المدققة، وقد تم تحديد هذه الفئة بشركات الوساطة والخدمات المالية المرخصة والبالغ عددها بحسب موقع سوق دمشق للأوراق المالية 7 شركات بالإضافة إلى المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي بلغ عددها بتاريخ إعداد البحث (15) مصرف، أي بإجمالي (22) شركة ومصرف.

شملت عينة الدراسة بالنسبة لمدققي الحسابات (7) شركات و (14) مكتب تدقيق، أي بلغ إجمالي العينة المختارة (21) شركة ومكتب تدقيق، أي بنسبة (87.5%) من شركات ومكاتب التدقيق المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية لعام 2024، وقد تم تحديد عدد المدققين العاملين لدى شركات ومكاتب التدقيق وفق الأنظمة المعتمدة لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية على الشكل التالي بالنسبة للشركة 6 مدققين وبالنسبة للمكاتب 3 مدققين، حيث تم توزيع (75) استبانة وتم استرداد (62) استبانة صالحة جميعها للدراسة. وبالنسبة للمستثمرين والعاملين في مجال الأسواق المالية ومستخدمي البيانات المالية المدققة، فقد تم اختيار (18) شركة ومصرف موزعة على النحو التالي (7) شركات وساطة وخدمات مالية، و(11) مصرف من المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، أي ما نسبته (82%) من إجمالي شركات الوساطة والخدمات المالية والمصارف المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، حيث تم توزيع 3 إلى 4 استبانات لكل شركة ومصرف، وبلغ إجمالي الاستبانات الموزعة (106) استبانة، تم استرداد (98) استبانة جميعها صالحة للدراسة.

4-1-2- أداة الدراسة:

تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة باعتباره من أهم أدوات البحث العلمي لجمع البيانات والتي تساعد في تقييم وتحليل معطيات هذه الظواهر، وقامت الباحثة باستقصاء آراء أفراد العينة

على بنود الاستبيان المعد بصورة موضوعية وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج من (1 حتى 5) المقابلة للمفردات (غير موافق تماماً حتى موافق تماماً)، ووفق هذا الترميز تم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي لاستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS-v24) لتنفيذ عمليات التحليل الإحصائي للبيانات واستخلاص النتائج المرجوة من الدراسة.

وكانت أداة الدراسة تتكون من الأقسام التالية:

القسم الأول: يمثل المتغيرات الشخصية لأفراد عينة البحث.

القسم الثاني: يمثل المتغيرات المستقلة وهو مكون من محورين الأول يهدف لقياس الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية تم قياسها وفق (10) عبارات، والمحور الثاني يمثل توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية تم قياسها وفق (6) عبارات.

القسم الثالث: يمثل المتغير الوسيط ويهدف لتقييم جودة التدقيق وتم قياسه وفق (10) عبارات.

القسم الرابع: يمثل المتغير التابع ويهدف لتقييم تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية وتم قياسه وفق (8) عبارات.

4-1-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم استخدام المقاييس والاختبارات المعلمية (البارامترية) في تحليل البيانات هذا البحث واستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS.v.24)، وهي:

1- المتوسط الحسابي: الذي يعتبر أهم مقياس للنزعة المركزية للبيانات حيث يعبر عن رأي أفراد العينة عن

مستوى كل محور من محاور أداة البحث.

2- الانحراف المعياري: كأهم مقياس لتشتت البيانات.

3- التوزيعات التكرارية والنسب المئوية: لإظهار الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

4- اختبار الاعتمادية وصدق أداة البحث: وفق معامل الثبات حسب ألفا كرونباخ ومعامل ارتباط بيرسون

(Person)، واختبار (Harman) لتحيز طريقة القياس لموثوقية وثبات أداة البحث.

5- اختبار ستودنت T الأحادي (One Sample T-Test) لمعرفة إذا ما كان متوسط إجابات أفراد عينة

الدراسة يختلف عن قيمة المتوسط الحسابي المعياري لأداة القياس (3).

6- اختبار الانحدار الخطي البسيط (Samples Regression) لتحديد أثر كل متغير مستقل على حده

على المتغير التابع.

7- اختبار ستودنت T المستقل (T-Test for Independent Samples) لاختبار الفرق بين

مجموعتين.

8- اختبار تحليل التباين وحيد الاتجاه (ANOVA One Way Analysis of Variance) لاختبار

الفروق في متغيرات الدراسة لأكثر من مجموعتين فرعيتين.

4-1-4 قاعدة القرار في اختبار الفرضيات:

عندما تكون قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) يتم قبول فرضية العدم، وعندما

تكون قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أصغر من مستوى الدلالة (0.05) يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل.

المبحث الثاني

عمليات التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

يتألف هذا المبحث من العناوين الرئيسية التالية:

4-2-1- اختبار (الاعتمادية) الصدق والثبات لأداة البحث.

4-2-2- توصيف أفراد عينة الدراسة حسب خصائصهم الديمغرافية.

4-2-3- الإحصاءات الوصفية لمقاييس ومتغيرات الدراسة.

4-2-4- اختبار فرضيات الدراسة.

4-2-1- اختبار (الاعتمادية) الصدق والثبات لأداة الدراسة:

1- اختبار الصدق الظاهري (صدق المحتوى):

تم عرض مقياس أداة البحث على محكمين من أساتذة المحاسبة ومنهجية البحث العلمي، ومتخصصين في العمل المصرفي، للتحقق من مدى صدق فقرات الاستبانة، حيث قدموا ملاحظاتهم وتم الأخذ بها وإجراء التعديلات المطلوبة بما يحقق التوازن بين عبارات الاستبانة، ثم تمت المصادقة على توافق أداة الدراسة لموضوع الدراسة من خلال عرضها على عينة اختيارية قوامها (15) مبحوثاً من أفراد العينة بغرض التعرف على درجة استجابتهم.

2- اختبار ثبات أداة الدراسة وفق معادلة ألفا كرونباخ:

تم اختبار الثبات وفق معامل ألفا كرونباخ على كل محور من محاور أداة الدراسة وكذلك الأداة ككل فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) معامل ألفا كرونباخ لاختبار الثبات

المتغيرات	المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المتغيرات المستقلة	الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية	10	0.90	0.95
	توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية	6	0.83	0.91
المتغير الوسيط	تقييم جودة التدقيق	10	0.87	0.93
المتغير التابع	ثقة المستخدمين بالبيانات المالية	8	0.88	0.94

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS.v24).

يبين جدول معامل ألفا كرونباخ أن معاملات الثبات لجميع محاور أداة الدراسة هي معاملات ثبات مرتفعة وهي مقبولة إحصائياً لأنها أكبر من (0.60) وفق معيار (كرونباخ)، كما كانت جميع معاملات الصدق مرتفعة، مما يدل على تحقق ثبات مقياس أداة الدراسة لقياس ما يعبر عنه فعلاً من محاور وبالتالي صلاحيته للتطبيق في ظل بيئة الدراسة واعتماد نتائجها.

3- اختبار الاتساق الداخلي (صدق البناء) لأداة الدراسة:

لقياس الاتساق الداخلي تم استخدام معامل ارتباط بيرسون بين عبارات كل متغير من متغيرات المقياس والكلية

كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (2) جدول ملخص معاملات الاتساق الداخلي لمحاولات البحث

المتغيرات	المحور	عدد العبارات	معاملات ارتباط بيرسون	القيم الاحتمالية .sig
المتغيرات المستقلة	الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية	10	** (0.34 ، 0.93)	(0)
	توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية	6	** (0.67 ، 0.79)	(0)
المتغير الوسيط	تقييم جودة التدقيق	10	** (0.41 ، 0.81)	(0)
المتغير التابع	ثقة المستخدمين بالبيانات المالية	8	** (0.26 ، 0.90)	(0.001 - 0)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS.v24).

تراوحت قيم معاملات الارتباط بين العبارات وبين المحور الكلي لكل منها ما بين الحدين (0.26) ،

** (0.93) وكانت جميعها ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ، مما يؤكد وجود اتساق داخلي مقبول

إحصائياً داخل كل محور من محاور أداة الدراسة وبالتالي صلاحيتها للتطبيق في ظل بيئة الدراسة وتعميم نتائجها.

4- اختبار ثبات أداة الدراسة وفق أسلوب (Harman) لتحيز طريقة القياس:

تم استخدام اختبار هارمان (Harman) للعامل الوحيد، وذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء في القياس سواء

أخطاء عشوائية أو أخطاء منتظمة من المحتمل أن تؤدي إلى ارتفاع أو انخفاض في قيم معاملات الارتباط بين

متغيرات الدراسة، أي التأكد من أن الارتباط والآخر بين متغيرات الدراسة هو واقعي يعود للعلاقة الحقيقية بين

المتغيرات وليست زائفة ومتأثرة بعوامل تحيز طرق القياس العشوائية أو المنتظمة، وتعتمد طريقة هارمان على

التحليل العاملي للعامل الوحيد بإدخال جميع عبارات متغيرات الدراسة في التحليل العاملي ضمن مكون واحد والنظر

إلى قيمة التباين المشترك المفسر وفق المفاضلة التالية:

إذا كان التباين المشترك المفسر أكبر من (50%) فالنتيجة: هناك تحييز في طريقة القياس المشتركة، أما إذا كان التباين المشترك المفسر أصغر من (50%)، فالنتيجة: ليس هناك تحييز في طريقة القياس المشتركة، والجدول التالي يوضح نتيجة الاختبار:

الجدول رقم (3) اختبار هارمان للعامل الوحيد، (Harman) لتحيز طريقة القياس

Total Variance Explained					
Extraction Sums of Squared Loadings		Initial Eigenvalues			Factor
% of Variance	Total	Cumulative %	% of Variance	Total	
41.62	14.15	41.62	41.62	14.15	1
Extraction Method: Principal Component Analysis.					

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS.v24).

يظهر الجدول السابق أن قيمة التباين المشترك المفسر بلغت (41.62%) وهي أصغر من (50%)، فالنتيجة: ليس هناك تحييز في طريقة القياس المشتركة في البيانات، مما يدل على جودة طريقة جمع البيانات وبالتالي صلاحيتها للتحليل وتعميم النتائج.

4-2-2- توصيف البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حسب خصائصهم الديمغرافية:

الجدول رقم (4) جدول التوزيع التكراري للمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغيرات	العدد	النسبة المئوية %
الجهة المتعاملة مع البيانات المالية	Frequency	Percent %
مدققو الحسابات	62	38.8
مستخدمو البيانات المالية	98	61.3
المؤهل التعليمي	Frequency	Percent%
معهد متوسط وما دون	20	12.5
جامعة	91	56.9
ماجستير	32	20.0

10.6	17	دكتوراه
Percent%	Frequency	التخصص
48.1	77	محاسبة
21.9	35	إدارة أعمال
30.0	48	مالية ومصارف
Percent%	Frequency	عدد سنوات الخبرة
12.5	20	أقل من 5 سنوات
15.6	25	من 5 الى 10 سنوات
43.8	70	من 10 الى 15 سنة
28.1	45	أكثر من 15 سنة
100.0	160	الكلي

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS.v24).

يُظهر جدول التوزيع التكراري النسبي للمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة رقم (4) ما يلي:

1. **متغير الجهة المتعاملة مع البيانات المالية:** أن نسبة مدقي الحسابات في عينة البحث بلغت

(38.8%) في حين بلغت نسبة مستخدمي البيانات المالية (61.3%) وهذه النسب تتوافق مع النسب

التقديرية للجهات المتعاملة مع البيانات المالية في المجتمع الأصلي للدراسة.

2. **متغير المؤهل العلمي:** تبين أن نسبة حملة الشهادة الجامعية في عينة البحث هي الأكبر بين الفئات

حيث بلغت نسبته (56.9%) أي أن غالبية المتعاملين مع البيانات المالية هم من حملة الشهادة

الجامعية، ثم تليها فئة حملة شهادة الماجستير بنسبة (20%) وأخيراً فئة حملة شهادة الدكتوراه بنسبة

(10.6%) مما يعكس ارتفاع المستوى التعليمي للمتعاملين مع البيانات المالية.

3. **متغير التخصص:** أن نسبة اختصاص المحاسبة هي الأعلى في عينة الدراسة حيث بلغت

نسبتهم (48.1%)، في حين كانت نسبة اختصاص المالية والمصارف (30%) ، واختصاص إدارة

الأعمال (21.9%)، وتدل هذه النسب على مواءمة العينة لغرض الدراسة حيث أنها شملت مختلف

التخصصات المتعاملة مع البيانات المالية.

4. متغير عدد سنوات الخبرة: أن غالبية المتعاملين مع البيانات المالية لديهم سنوات خبرة ما بين (11-15)

سنة حيث بلغت نسبتهم (43.75%)، في حين بلغت نسبة فئة سنوات الخبرة (أكثر من 15 سنة) بنسبة

(28.13%)، وأخيراً من فئة سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات) بنسبة (12.50%).

4-2-3 - الإحصاءات الوصفية لمقاييس ومتغيرات الدراسة:

لمتغيرات ومحاور الدراسة من خلال تحليل اتجاهات أفراد عينة الدراسة حولها باستخدام الإحصاء الوصفي

واختبار ستودنت T الوحيد، وفق تقسيم مقياس ليكرت الخماسي لثلاث فئات وذلك لمقارنة متوسط كل محور من

محاور الدراسة بالمتوسط الحيادي المعدل لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) كما يلي:

حساب طول الفئة:

$$1.333 = 3/4 = 1-5$$

الجدول رقم (5) آلية تصنيف قيم المتوسطات حسب مقياس ليكرت الخماسي

المتوسط المرجح للإجابات	تصنيف الإجابة	منخفض	متوسط	مرتفع
	المدى	2.333 - 1	3.667 - 2.334	5 - 3.668
	الوزن النسبي	% 46.66 - 20	% 73.34 - 46.67	% 100 - 73.35

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الدراسات السابقة

1- المحور الأول: الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية:

الجدول رقم (6) الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة المحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الوزن النسبي	مستوى الدلالة Sig
يتم تحديدها من المجالات الأكثر تقييماً للتحريفات الجوهرية، أو المخاطر الهامة	4.21	0.440	26.236	89.20%	0.000

0.000	78.40%	26.780	0.434	3.92	يتم تحديدها من المسائل التي تخضع لتقديرات الإدارة، ومن ثم تقديرات هامة من مدقق الحسابات.
0.000	77.80%	26.383	0.428	3.89	يتم تحديدها من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية في الفترة الحالية.
0.000	78.20%	25.716	0.446	3.91	إن عنوان كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية واضح ومفهوم.
0.000	67.20%	26.236	0.440	3.36	يتم ذكر أسباب اعتبار كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية مع الإشارة إلى البيانات المالية والإفصاحات ذات الصلة.
0.000	78.40%	27.721	0.419	3.92	إن مسائل التدقيق الرئيسية ليست بديلاً عن إفصاحات الإدارة ذات الصلة في البيانات المالية عن الفترة.
0.000	91.20%	33.321	0.591	4.56	لا يعني الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية إبداء رأياً منفصلاً حولها.
0.033	60.80%	2.145	0.221	3.04	لا يمثل الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية بديلاً لقيام مدقق الحسابات بإبداء رأياً غير نظيف.
0.000	79.80%	35.535	0.325	3.99	إن عدد مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها يتأثر بحجم ومدى تعقد عمل المصرف وطبيعة نشاطه والبيئة المحيطة بها.
0.000	45.80%	-18.25	0.494	2.29	يقوم مدققو الحسابات بتحديث مسائل التدقيق الرئيسية من عام إلى آخر.
0.000	74.18%	29.188	0.315	3.709	الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية ككل

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول رقم (6) من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لتقييم الواقع الراهن لبعد الإبلاغ عن

أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تدقيق البيانات المالية ما يلي:

1- أن أعلى عبارات محور الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية من حيث المستوى كانت العبارة (لا يعني الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية إبداء رأياً منفصلاً حولها) بأعلى أهمية نسبية بلغت (91.2%) التي تدل على نسبة الموافقين، وبأعلى متوسط حسابي بلغت قيمته وفق مقياس ليكرت الخماسي (4.56)، بفرق دال إحصائياً عن المتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة المقابلة لإحصائية الاختبار (T) المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة القياسي المستخدم في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر. وبالتالي؛ فإن مستوى هذه العبارة كان بمستوى مرتفع، وقد كان الانحراف المعياري منخفض حيث بلغ (0.591) مما يدل على تجانس إجابات أفراد عينة البحث في تقييم المستوى المرتفع لهذه العبارة.

2- كما حصلت عبارة (يتم تحديدها من المجالات الأكثر تقييماً للتحريفات الجوهرية، أو المخاطر الهامة) بأهمية نسبية بلغت (91.2%) التي تدل على نسبة الموافقين، وبأعلى متوسط حسابي بلغت قيمته وفق مقياس ليكرت الخماسي (4.21)، بفرق دال إحصائياً عن المتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) حيث كانت قيمة مستوى الدلالة المقابلة لإحصائية الاختبار (T) المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة القياسي المستخدم في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر. وبالتالي؛ فإن مستوى هذه العبارة كان بمستوى مرتفع، وقد كان الانحراف المعياري منخفض حيث بلغ (0.440) مما يدل على تجانس إجابات أفراد عينة البحث في تقييم المستوى المرتفع لهذه العبارة.

3- في حين تجلّت نقطة ضعف بعد الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية بالعبارة (يقوم مدققو الحسابات بتحديث مسائل التدقيق الرئيسية من عام إلى آخر) على أهمية نسبية بلغت (45.8%)، بمتوسط حسابي بلغت قيمته (2.29) مما يدل على المستوى المنخفض لهذه العبارة.

4- وحصلت العبارة (لا يمثل الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية بديلاً لقيام مدقق الحسابات بإبداء رأياً غير نظيف) على أهمية نسبية بلغت (60.8%)، بمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.04) مما يدل على المستوى المتوسط لهذه العبارة.

5- في حين كانت باقي عبارات بعد الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية بمستوى مرتفع، وذلك من وجهة نظر المتعاملين مع البيانات المالية.

6- كما بلغ المتوسط العام لمحور الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية (3.709) وفق مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على المستوى المرتفع لمحور الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية ككل.

2- المحور الثاني: توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية:

الجدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لمحور توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الوزن النسبي	مستوى الدلالة Sig
يقوم مدققو الحسابات بعرض واضح لإجراءات التدقيق التي تمت حول كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية.	3.92	0.434	26.780	78.40%	0.000
يتم الأخذ في الاعتبار كيفية معالجة المسألة في الإفصاح (الإفصاحات) ذات الصلة في البيانات المالية، إن وجدت.	3.90	0.423	26.937	78.00%	0.000
يوجد صعوبة في فهم إجراءات التدقيق المتبعة من قبل مدقق الحسابات.	2.40	0.585	-12.97	48.00%	0.000
اللغة المستخدمة في توصيف إجراءات التدقيق المتبعة بسيطة وواضحة.	3.10	0.451	2.802	62.00%	0.006
تمثل درجة الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية طبيعة ومدى جهود التدقيق اللازمة لمعالجة المسألة.	3.94	0.415	28.579	78.80%	0.000
يقوم مدققو الحسابات بتحديث الإجراءات من عام إلى آخر بحسب المستجدات في الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية.	3.14	0.474	3.838	62.80%	0.000

0.000	67.96%	14.704	0.343	3.398	توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية ككل
-------	--------	--------	-------	-------	---

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول اختبار ستودنت رقم (7) من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لتقييم الواقع الراهن لبعد توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تدقيق البيانات المالية ما يلي:

1- أن أعلى عبارات بعد توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في

تدقيق البيانات المالية من حيث المستوى كانت العبارة (تمثل درجة الإفصاح عن مسائل التدقيق

الرئيسية طبيعة ومدى جهود التدقيق اللازمة لمعالجة المسألة) بأعلى أهمية نسبية بلغت (78.8%)

التي تدل على نسبة الموافقين، وبأعلى متوسط حسابي بلغت قيمته وفق مقياس ليكرت الخماسي

(3.94)، بفرق دال إحصائياً عن المتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) حيث كانت

قيمة مستوى الدلالة المقابلة لإحصائية الاختبار (T) المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة القياسي

المستخدم في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر. وبالتالي؛ فإن مستوى هذه العبارة

كان بمستوى مرتفع، وقد كان الانحراف المعياري منخفض حيث بلغ (0.419) مما يدل على تجانس

إجابات أفراد عينة الدراسة في تقييم المستوى المرتفع لهذه العبارة.

2- في حين تجلّت نقطة ضعف بعد توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق

الرئيسية بالعبارة (يوجد صعوبة في فهم إجراءات التدقيق المتبعة من قبل مدقق الحسابات) على أهمية

نسبية بلغت (48%)، بمتوسط حسابي بلغت قيمته (2.4) مما يدل على المستوى المتوسط لهذه العبارة.

3- كما جاءت كل من العبارتين (اللغة المستخدمة في توصيف إجراءات التدقيق المتبعة بسيطة وواضحة)

و(يقوم مدققو الحسابات بتحديث الإجراءات من عام إلى آخر بحسب المستجدات في الإفصاحات ذات

الصلة في البيانات المالية) بمستوى متوسط.

4- كما بلغ المتوسط العام لمحور توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية

(3.398) وفق مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على المستوى المتوسط لمحور توصيف إجراءات

التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية ككل.

3- المحور الثالث: تقييم جودة التدقيق.

الجدول رقم (8) الإحصاءات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لتقييم جودة التدقيق

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الوزن النسبي	مستوى الدلالة Sig
إن مدقق الحسابات مستقل عن إدارة المصرف فيما يتعلق بتحديد مسائل التدقيق الرئيسية.	3.90	0.437	26.035	78.00%	0.000
يقوم مدقق الحسابات ببذل جهد معقول في إجراءات التدقيق الخاصة به لمعالجة مسألة التدقيق الرئيسية.	3.97	0.426	28.770	79.40%	0.000
يقوم مدقق الحسابات بعمل عالي الجودة في التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تناولت مسألة تدقيق رئيسية.	3.95	0.417	28.842	79.00%	0.000
إن تحديد مسائل تدقيق رئيسية يزيد من كفاءة جمع أدلة أكثر صلة بالمسألة وجعلها أكثر موثوقية.	3.98	0.396	31.337	79.60%	0.000
يوجد صعوبة في قابلية قراءة محتوى تقرير المدقق عند تضمين فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.	3.06	0.302	2.357	61.20%	0.020
أوافق على إبداء مدقق الحسابات رأياً نظيفاً حول البيانات المالية ككل في ضوء قيامه بالإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.	3.17	0.492	4.341	63.40%	0.000
يوفر تقرير المدقق المتضمن مسائل تدقيق رئيسية معلومات كافية عن اكتشافه للتحريفات وكيفية معالجتها مما يقلل احتمالية تعرضه لمخاطر التقاضي والمساءلة القانونية.	3.18	0.496	4.464	63.60%	0.000

0.000	78.60%	24.018	0.490	3.93	يهدف مدقق الحسابات من عرض فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقريره تقديم معلومات وفائدة لمستخدم البيانات المالية.
0.000	78.40%	23.186	0.501	3.92	يقدم مدقق الحسابات مستوى تأكيد معقول حول البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية.
1.000	60.00%	0.000	0.336	3.00	يوجد صعوبة في مقارنة تقارير المدقق نظراً لاختلاف مسائل التدقيق الرئيسية من شركة لأخرى.
0.000	72.10%	25.831	0.2963	3.605	تقييم جودة التدقيق ككل

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول اختبار ستودنت رقم (8) من خلال تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لتقييم الواقع الراهن

لمحور تقييم جودة التدقيق ما يلي:

1- أن أعلى عبارات تقييم جودة التدقيق من حيث المستوى كانت العبارة (إن تحديد مسائل تدقيق رئيسية

يزيد من كفاءة جمع أدلة أكثر صلة بالمسألة وجعلها أكثر موثوقية) بأعلى أهمية نسبية بلغت (79.6%)

التي تدل على نسبة الموافقين، وبأعلى متوسط حسابي بلغت قيمته وفق مقياس ليكرت الخماسي (3.98)،

بفرق دال إحصائياً عن المتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) حيث كانت قيمة مستوى

الدلالة المقابلة لإحصائية الاختبار (T) المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة القياسي المستخدم في

اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر ، وبالتالي فإن مستوى هذه العبارة كان بمستوى

مرتفع، وقد كان الانحراف المعياري منخفض حيث بلغ (0.396) مما يدل على تجانس إجابات أفراد

عينة البحث في تقييم المستوى المرتفع لهذه العبارة.

2- في حين تجلت نقطة ضعف محور تقييم جودة التدقيق بالعبارة (يوجد صعوبة في مقارنة تقارير المدقق

نظراً لاختلاف مسائل التدقيق الرئيسية من شركة لأخرى) على أهمية نسبية بلغت (60%)، بمتوسط

حسابي بلغت قيمته (3) مما يدل على المستوى المتوسط لهذه العبارة.

3- كما حصلت عدة عبارات على المستوى المتوسط كما يتضح بالجدول السابق.

4- في حين بلغ المتوسط العام لمحور تقييم جودة التدقيق (3.605) وفق مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل

على المستوى المتوسط لمحور تقييم جودة التدقيق ككل.

4- المحور الرابع: تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

الجدول رقم (9) الإحصائيات الوصفية واختبار ستودنت لعينة واحدة لتقييم محور تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T المحسوبة	الوزن النسبي	مستوى الدلالة Sig
إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية موثوقة وملائمة لاتخاذ القرار المناسب.	3.84	0.470	22.717	76.80%	0.000
إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.	3.83	0.452	23.277	76.60%	0.000
إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية.	3.09	0.385	3.078	61.80%	0.002
أصبح الاعتماد على التقارير المالية أكبر بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقرير المدقق.	3.88	0.440	25.350	77.60%	0.000
إن مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم عرضها في تقارير المدققين هي ذات أهمية لمستخدم البيانات المالية وتخلق قيمة مضافة للبيانات المالية.	3.85	0.478	22.471	77.00%	0.000
أصبحت إدارة المصرف أكثر شفافية في الإفصاحات بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقارير المدققين.	3.04	0.361	1.534	60.80%	0.127
أصبحت البيانات المالية أقل صعوبة في المقارنة بين المصارف نظراً لتشابه مسائل التدقيق الرئيسية من مصرف لآخر.	3.85	0.407	26.386	77.00%	0.000

0.000	76.60%	26.817	0.392	3.83	إن مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم عرضها في تقارير المدققين تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.
0.000	73.08%	26.152	0.3165	3.654	تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية ككل

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول اختبار ستودنت رقم (9) من خلال تحليل إجابات أفراد عينة البحث لتقييم الواقع الراهن لمحور

تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية ما يلي:

1- أن أعلى عبارات تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية من حيث المستوى كانت العبارة (أصبح الاعتماد

على التقارير المالية أكبر بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقرير المدقق) بأعلى أهمية نسبية

بلغت (77.6%) التي تدل على نسبة الموافقين، وبأعلى متوسط حسابي بلغت قيمته وفق مقياس ليكرت

الخماسي (3.88)، بفرق دال إحصائياً عن المتوسط الحيادي لمقياس ليكرت الخماسي البالغ (3) حيث

كانت قيمة مستوى الدلالة المقابلة لإحصائية الاختبار (T) المحسوبة أصغر من مستوى الدلالة القياسي

المستخدم في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر، وبالتالي فإن مستوى هذه العبارة كان

بمستوى مرتفع، وقد كان الانحراف المعياري منخفض حيث بلغ (0.44) مما يدل على تجانس إجابات

أفراد عينة البحث في تقييم المستوى المرتفع لهذه العبارة.

2- في حين تجلت نقطة ضعف محور تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية بالعبارة (أصبحت إدارة

المصرف أكثر شفافية في الإفصاحات بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقارير المدققين) على

أهمية نسبية بلغت (60.8%) بمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.04) مما يدل على المستوى المتوسط

لهذه العبارة.

3- كما حصلت العبارة (إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية) على

أهمية نسبية بلغت (61.8%)، بمتوسط حسابي بلغت قيمته (3.09) مما يدل على المستوى المتوسط

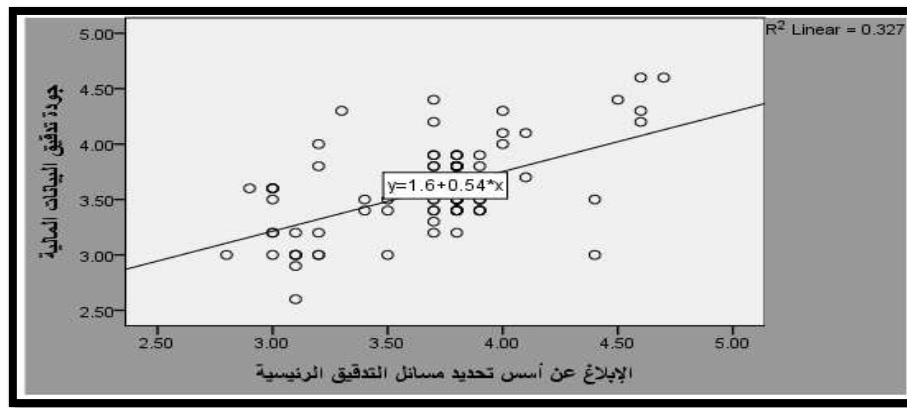
لهذه العبارة أيضاً.

4- كما بلغ المتوسط العام لمحور تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية (3.654) وفق مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على المستوى فوق المتوسط لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية ككل.

4-2-4 اختبار فروض الدراسة:

1- الفرضية الأولى: (لا يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق).

الشكل رقم (3) الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الأولى



يُظهر الرسم البياني لشكل الانتشار أن غالبية النقاط تتجمع على شكل حزمة صاعدة حول خط مستقيم مما يدل على علاقة خطية طردية بين متغيري نموذج الانحدار.

جدول رقم (10) جدول معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الأولى

مستوى الدلالة Sig	F المحسوبة	معامل التحديد المعدل R^2	معامل الارتباط R	نموذج الانحدار للعلاقة بين الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتقييم جودة التدقيق
0.000	76.8	0.323	0.572	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول رقم (10) أن معامل ارتباط بيرسون للانحدار البسيط بلغ (0.572) مما يدل على وجود علاقة ارتباط ايجابية فوق متوسطة القوة بين الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتقييم جودة التدقيق وقد بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.323) والتي تدل على أن التغير في مستوى محور الإبلاغ عن أسس

تحديد مسائل التدقيق الرئيسية كمتغير وحيد يُفسّر (32.3%) من التغير في مستوى تقييم جودة التدقيق ، والباقي يعود تفسيره لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الحالي ، كما تبين أن قيمة إحصائية فيشر (F) المحسوبة لتحليل تباين الانحدار بلغت (76.8) وأن مستوى المعنوية المقابل لها كان أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على جودة نموذج الانحدار في تفسير وجود دلالة معنوية لهذا الارتباط عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (11) جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الأولى

Coefficients					
مستوى الدلالة Sig	T المحسوبة	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		معاملات الانحدار للنموذج
		Beta	Std. Error	B	
0.000	6.960		0.230	1.599	(Constant)
0.000	8.763	0.572	0.061	0.538	الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

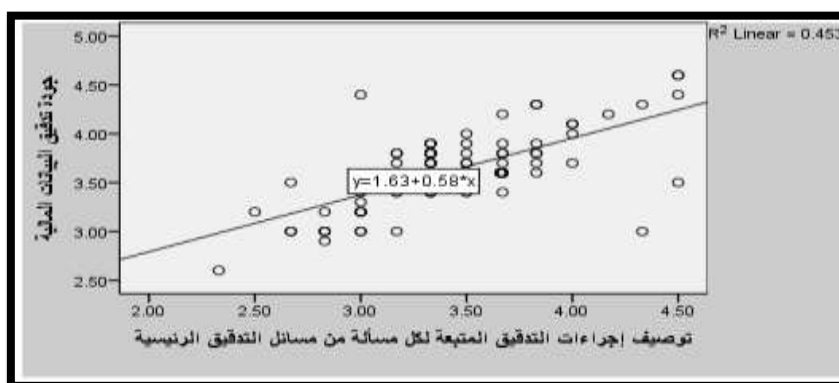
يُظهر جدول تحليل الانحدار البسيط رقم (11) أن قيمة ثابت الانحدار الخطي بلغت (1.599) التي تدل على قيمة المتغير التابع عندما تنعدم قيمة المتغير المستقل، كما تبين أن قيمة معامل الانحدار الخطي بلغت (0.538) والتي تدل على الارتفاع في مستوى تقييم جودة التدقيق كلما ارتفع مستوى الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية بمقدار درجة واحدة وقد بلغت قيمة إحصائية ستودنت (T) المحسوبة المتعلقة باختبار معنوية معامل الانحدار (8.763) وكان مستوى المعنوية المقابل لها أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على وجود أهمية إحصائية لمعامل الانحدار.

نجد أن المؤشرات الإحصائية السابقة تدعونا لرفض الفرضية المختبرة الأولى وقبول الفرضية البديلة

التالية: يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق.

2- الفرضية الثانية: (لا يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق).

الشكل رقم (4) الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الثانية



يُظهر الرسم البياني لشكل الانتشار أن غالبية النقاط تتجمع على شكل حزمة صاعدة حول خط مستقيم مما يدل على علاقة خطية طردية بين متغيري نموذج الانحدار.

الجدول رقم (12) جدول معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الثانية

مستوى الدلالة Sig	F المحسوبة	معامل التحديد المعدل R^2	معامل الارتباط R	نموذج الانحدار للعلاقة بين توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية وجودة التدقيق
0.000	130.7	0.449	0.673	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول رقم (12) أن معامل ارتباط بيرسون للانحدار البسيط بلغ (0.673) مما يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية بين توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية وجودة التدقيق، وقد بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.449) والتي تدل على أن التغير في مستوى محور توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية كمتغير وحيد يفسر (44.9%) من التغير في مستوى تقييم جودة التدقيق، والباقي يعود تفسيره لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الحالي. كما تبين أن قيمة مستوى المعنوية المقابل لإحصائية فيشر (F) المحسوبة لتحليل تباين الانحدار كان أصغر من مستوى الدلالة

المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على جودة نموذج الانحدار في تفسير وجود دلالة معنوية لهذا الارتباط عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم (13) جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الثانية

Coefficients					
مستوى الدلالة Sig	المحسوبة T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		معاملات الانحدار للمنموذج
		Beta	Std. Error	B	
0.000	9.378		0.174	1.629	(Constant)
0.000	11.431	0.673	0.051	0.581	توصيف إجراءات التدقيق المتبعة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول تحليل الانحدار البسيط رقم (13) أن قيمة ثابت الانحدار الخطي بلغت (1.629) التي تدل على قيمة المتغير التابع عندما تنعدم قيمة المتغير المستقل، كما تبين أن قيمة معامل الانحدار الخطي بلغت (0.581) والتي تدل على الارتفاع في مستوى تقييم جودة التدقيق كلما ارتفع مستوى توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية بمقدار درجة واحدة وقد بلغت قيمة إحصائية ستودنت (T) المحسوبة المتعلقة باختبار معنوية معامل الانحدار (11.43) وكان مستوى المعنوية المقابل لها أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على وجود أهمية إحصائية لمعامل الانحدار.

نجد أن المؤشرات الإحصائية السابقة تدعونا لرفض الفرضية المختبرة الثانية وقبول الفرضية البديلة التالية:

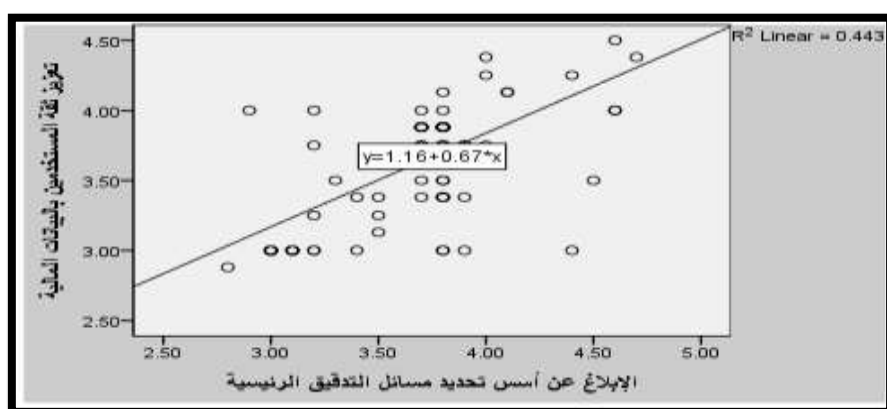
يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تقييم جودة التدقيق.

2- الفرضية الثالثة:

(لا يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات

(المالية).

الشكل رقم (5) الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الثالثة



يُظهر الرسم البياني لشكل الانتشار أن غالبية النقاط تتجمع على شكل حزمة صاعدة حول خط مستقيم مما يدل على علاقة خطية طردية بين متغيري نموذج الانحدار.

الجدول رقم (14) جدول معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الثالثة

معامل الارتباط R	معامل التحديد المعدل R^2	F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	نموذج الانحدار للعلاقة بين الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية
0.665	0.439	125.6	0.000	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يظهر الجدول رقم (14) أن معامل ارتباط بيرسون للانحدار البسيط بلغ (0.665) مما يدل على وجود علاقة ارتباط ايجابية قوية بين الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية وقد بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.439) والتي تدل على أن التغير في مستوى محور الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية كمتغير وحيد يفسر (43.9%) من التغير في مستوى تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية، والباقي يعود تفسيره لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الحالي، كما تبين أن قيمة إحصائية فيشر (F) المحسوبة لتحليل تباين الانحدار بلغت (125.6)، وأن مستوى المعنوية المقابل لها كان أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على جودة نموذج الانحدار في تفسير وجود دلالة معنوية لهذا الارتباط عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم (15) جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الثالثة

Coefficients					
مستوى الدلالة Sig	المحسوبة T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		معاملات الانحدار للمنموذج
		Beta	Std. Error	B	
0.000	5.196		.223	1.160	(Constant)
0.000	11.207	0.665	0.060	.669	الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول تحليل الانحدار البسيط رقم (15) أن قيمة ثابت الانحدار الخطي بلغت (1.16) التي تدل على قيمة المتغير التابع عندما تتعدى قيمة المتغير المستقل ، كما تبين أن قيمة معامل الانحدار الخطي بلغت (0.669) والتي تدل على الارتفاع في مستوى تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية كلما ارتفع مستوى الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية بمقدار درجة واحدة وقد بلغت قيمة إحصائية ستودنت (T) المحسوبة المتعلقة باختبار معنوية معامل الانحدار (11.207) وكان مستوى المعنوية المقابل لها أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على وجود أهمية إحصائية لمعامل الانحدار .

نجد أن المؤشرات الإحصائية السابقة تدعونا لرفض الفرضية المختبرة الثالثة وقبول الفرضية البديلة التالية،

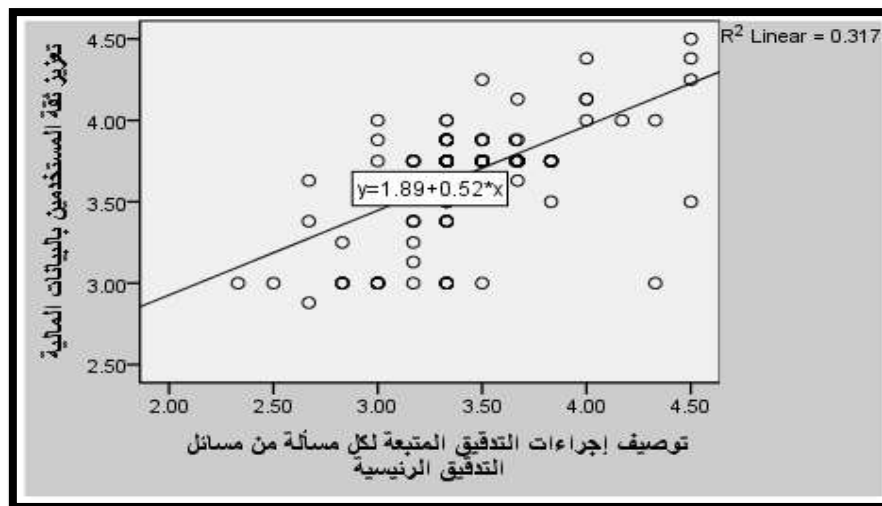
يسهم الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية

4- الفرضية الرابعة:

(لا يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة

المستخدمين بالبيانات المالية)

الشكل رقم (6) الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الرابعة



يُظهر الرسم البياني لشكل الانتشار أن غالبية النقاط تتجمع على شكل حزمة صاعدة حول خط مستقيم مما يدل على علاقة خطية طردية بين متغيري نموذج الانحدار.

الجدول رقم (16) جدول معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الرابعة

مستوى الدلالة Sig	F المحسوبة	معامل التحديد المعدل R^2	معامل الارتباط R	نموذج الانحدار للعلاقة بين توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية
0.000	130.7	0.313	0.563	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول رقم (16) أن معامل ارتباط بيرسون للانحدار البسيط بلغ (0.563) مما يدل على وجود علاقة ارتباط ايجابية متوسطة القوة بين توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية وقد بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.313) والتي تدل على أن التغير في مستوى محور توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية كمتغير وحيد يفسر (31.3%) من التغير في مستوى تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية ، والباقي يعود تفسيره لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الحالي كما تبين أن قيمة مستوى المعنوية المقابل لإحصائية فيشر (F) المحسوبة لتحليل تباين الانحدار كان أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على جودة نموذج الانحدار في تفسير وجود دلالة معنوية لهذا الارتباط عند مستوى دلالة (0.05).

جدول رقم (17) جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الرابعة

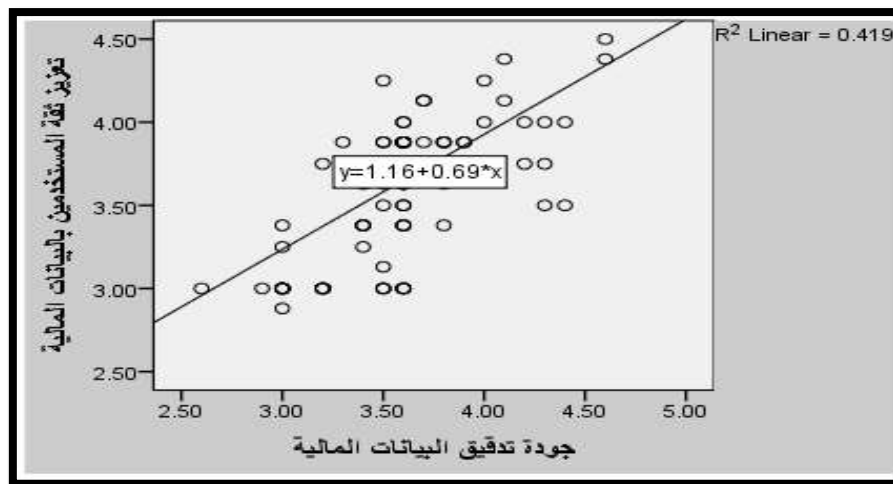
Coefficients					
مستوى الدلالة Sig	المحسوبة T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		معاملات الانحدار للمنموذج
		Beta	Std. Error	B	
0.000	9.105		.207	1.888	(Constant)
0.000	8.564	0.563	0.061	0.520	توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية

يُظهر جدول تحليل الانحدار البسيط رقم (17) أن قيمة ثابت الانحدار الخطي بلغت (1.888) التي تدل على قيمة المتغير التابع عندما تنعدم قيمة المتغير المستقل، كما تبين أن قيمة معامل الانحدار الخطي بلغت (0.52) والتي تدل على الارتفاع في مستوى تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية كلما ارتفع مستوى توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية بمقدار درجة واحدة وقد بلغت قيمة إحصائية ستودنت (T) المحسوبة المتعلقة باختبار معنوية معامل الانحدار (8.56) وكان مستوى المعنوية المقابل لها أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على وجود أهمية إحصائية لمعامل الانحدار.

نجد أن المؤشرات الإحصائية السابقة تدعونا لرفض الفرضية المختبرة الرابعة وقبول الفرضية البديلة التالية، يسهم توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

5- الفرضية الخامسة: (لا يسهم تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية).

الشكل رقم (7) الرسم البياني لشكل الانتشار للفرضية الخامسة



يُظهر الرسم البياني لشكل الانتشار أن غالبية النقاط تتجمع على شكل حزمة صاعدة حول خط مستقيم مما يدل على علاقة خطية طردية بين متغيري نموذج الانحدار.

الجدول رقم (18) جدول معاملات الارتباط للانحدار الخطي البسيط واختبار النموذج للفرضية الخامسة

مستوى الدلالة Sig	F المحسوبة	معامل التحديد المعدل R^2	معامل الارتباط R	نموذج الانحدار للعلاقة بين تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية
0.000	114.3	0.416	0.648	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول رقم (18) أن معامل ارتباط بيرسون للانحدار البسيط بلغ (0.648) مما يدل على وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية بين تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية وتوصيف إجراءات التدقيق المتبعة وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية وقد بلغت قيمة معامل التحديد المعدل (0.416) والتي تدل على أن التغير في مستوى تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية كمتغير وحيد يفسر (41.6%) من التغير في مستوى ثقة المستخدمين بالبيانات المالية ، والباقي يعود تفسيره لمتغيرات أخرى لم يتضمنها نموذج الانحدار الحالي، كما تبين أن قيمة مستوى المعنوية المقابل لإحصائية فيشر (F) المحسوبة لتحليل تباين الانحدار كان أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على جودة نموذج الانحدار في تفسير وجود دلالة معنوية لهذا الارتباط عند مستوى دلالة (0.05).

الجدول رقم (19) جدول اختبار معنوية معاملات الانحدار البسيط للفرضية الخامسة

Coefficients					
مستوى الدلالة Sig	المحسوبة T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		معاملات الانحدار للمنموذج
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.952		0.234	1.160	(Constant)
0.000	10.683	0.648	0.065	0.692	تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن أسس تحديد وتوصيف إجراءات

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر جدول تحليل الانحدار البسيط رقم (19) أن قيمة ثابت الانحدار الخطي بلغت (1.16) التي تدل على قيمة المتغير التابع عندما تتعدم قيمة المتغير المستقل ، كما تبين أن قيمة معامل الانحدار الخطي بلغت (0.692) والتي تدل على الارتفاع في مستوى تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية كلما ارتفع مستوى تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية بمقدار درجة واحدة وقد بلغت قيمة إحصائية ستودنت (T) المحسوبة المتعلقة باختبار معنوية معامل الانحدار (10.683) وكان مستوى المعنوية المقابل لها أصغر من مستوى الدلالة المعتمد في اختبار الفرضيات البالغ (0.05) حسب معيار فيشر مما يدل على وجود أهمية إحصائية لمعامل الانحدار.

نجد أن المؤشرات الإحصائية السابقة تدعونا لرفض الفرضية المختبرة الخامسة وقبول الفرضية البديلة التالية، يسهم تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

6- تحليل إضافي حول اختبار الفروق في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية تبعاً للمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

لاختبار الفروق في الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق ودورها في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية حسب المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة البحث تم استخدام اختبار ستودنت للعينات المستقلة لمتغير

الجهة المتعاملة مع البيانات المالية واختبار تحليل التباين وحيد الاتجاه لباقي المتغيرات وتم تلخيص النتائج كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (20) اختبار الفروق في الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق ودورها في تعزيز ثقة

المستخدمين بالبيانات المالية حسب المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة البحث

المتغيرات الديمغرافية	إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig	النتيجة عند مستوى الدلالة 0.05
الجهة المتعاملة مع البيانات المالية	T= 2.6	0.01	يوجد فرق جوهري لصالح مدققي الحسابات
التخصص العلمي	F= 1.01	0.36	لا يوجد فرق تبعاً للتخصص العلمي
المؤهل التعليمي	F= 0.904	0.44	لا يوجد فرق تبعاً للمؤهل التعليمي
عدد سنوات الخبرة	F= 5.39	0.001	يوجد فرق جوهري لصالح فئة الخبرة لأكثر من 15 سنة

الإبلاغ عن
مسائل التدقيق
الرئيسية في
تقرير المدقق

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

يُظهر الجدول السابق النتائج التالية:

- 1- يوجد فرق جوهري بين آراء أفراد العينة تجاه دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية تبعاً لجهة التعامل مع البيانات المالية لصالح مدققي الحسابات، مما يدل على وجود فجوة بين تقييم مستخدمي البيانات المالية ومدققي الحسابات.
- 2- لا يوجد فرق جوهري بين آراء أفراد العينة في تقييم الإبلاغ عن مسائل التدقيق في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية تبعاً للتخصص العلمي.
- 3- لا يوجد فرق جوهري بين آراء أفراد العينة في تقييم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق ودوره في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية تبعاً للمؤهل التعليمي.

4- يوجد فرق جوهري بين آراء أفراد العينة في تقييم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية تبعاً لعدد سنوات الخبرة، ولتحديد جهة الفروق تم استخدام اختبار بنفوريوني Bonferroni للمقارنات الثنائية المتعددة كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (21) اختبار Bonferroni للفروق في ثقة المستخدمين بالبيانات المالية حسب الخبرة

Multiple Comparisons- Bonferroni						
Dependent Variable: ثقة المستخدمين بالبيانات المالية						
95% Confidence Interval		Sig.	Std. Error	Mean Difference (I-J)	سنوات عدد (J) الخبرة	سنوات عدد (I) الخبرة
Upper Bound	Lower Bound					
.2144	-.2734-	1.000	.09125	-.02950-	10 الى 5 من سنوات	سنوات 5 من أقل
.0975	-.3147-	.965	.07712	-.10864-	15 الى 11 من	
-.0511-	-.4879-	.007	.08175	-.26950-*	سنة 15من أكثر	
.2734	-.2144-	1.000	.09125	.02950	سنوات 5 من أقل	10 الى 5 من سنوات
.1102	-.2685-	1.000	.07087	-.07914-	15 الى 11 من	
-.0372-	-.4428-	.011	.07588	-.24000-*	سنة 15من أكثر	
.3147	-.0975-	.965	.07712	.10864	سنوات 5 من أقل	15 الى 11 من
.2685	-.1102-	1.000	.07087	.07914	10 الى 5 من سنوات	
-.0055-	-.3162-	.038	.05812	-.16086-*	سنة 15من أكثر	
.4879	.0511	.007	.08175	.26950*	سنوات 5 من أقل	سنة 15من أكثر
.4428	.0372	.011	.07588	.24000*	10 الى 5 من سنوات	
.3162	.0055	.038	.05812	.16086*	15 الى 11 من	
*. The mean difference is significant at the 0.05 level.						

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات تحليل البيانات وفق برنامج (SPSS-v.24).

تبيّن من خلال اختبار Bonferroni للمقارنات الثنائية المتعددة وجود فرق دال إحصائياً بين آراء أفراد العينة تجاه دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق ودوره في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية لصالح فئة سنوات الخبرة (أكثر من 15 سنة).

المبحث الثالث

النتائج والتوصيات

النتائج -1-3-4

التوصيات -2-3-4

4-3-1- النتائج:

اعتماداً على الجانب العملي للبحث توصلت الباحثة للنتائج التالية:

(1) إن الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق يسهم بدرجة فوق المتوسطة في تقييم جودة التدقيق.

(2) إن توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية يسهم بدرجة قوية في تقييم جودة التدقيق.

(3) إن الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق يسهم بدرجة قوية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

(4) إن توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية يسهم بدرجة متوسطة في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

(5) إن تقييم جودة التدقيق عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية يسهم بدرجة قوية في تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية

(6) وكان هناك فروق جوهرية بين آراء افراد العينة تبعاً لجهة المتعاملة مع البيانات المالية لصالح مدققي الحسابات، مما يدل على وجود فجوة بين تقييم مستخدمي البيانات المالية ومدققي الحسابات للإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية، ويفسر المساهمة المنخفضة لها.

(7) وكان هناك فروق جوهرية في تقييم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية تبعاً لعدد سنوات الخبرة وذلك لصالح فئة سنوات الخبرة (أكثر من 15 سنة) مقارنة بباقي سنوات الخبرة وهذه النتيجة تدل على أهمية الخبرة في القدرة على تقييم ثقة المستخدمين بالبيانات المالية.

4-3-2- التوصيات:

- (1) زيادة اهتمام مدققي الحسابات في سورية بتحديث مسائل التدقيق الرئيسية من عام إلى آخر، حيث بيّنت نتائج الدراسة أن تقييمها كان بدرجة ضعيفة.
- (2) زيادة اهتمام مدققي الحسابات باستخدام لغة بسيطة وواضحة في توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لمعالجة مسائل التدقيق الرئيسية وتحديث هذه الإجراءات من عام إلى آخر بحسب المستجدات في الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية، فقد بيّنت نتائج الدراسة أن تقييمها كان بدرجة متوسطة.
- (3) دعوة الجهات التشريعية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق في سورية لإصدار تعليمات فيما يتعلق بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 701 لجهة توحيد مسائل التدقيق الرئيسية في بيئة عمل المصارف الخاصة في سورية التي ينبغي الإبلاغ عنها، ليتمكن مستخدمو البيانات المالية من أصحاب المصلحة المقارنة الفعالة بين تقارير المدققين وبالتالي بين الشركات الخاضعة للتدقيق لاتخاذ القرارات الملائمة.
- (4) إعداد ندوات ومحاضرات دورية تهدف إلى تثقيف مستخدمي البيانات المالية لمتطلبات الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفق معايير التدقيق الدولية، وتعزيز فهمهم لأهمية عمل مدققي الحسابات في سورية والجهود المبذولة في تقديم إفصاحات حول عملية التدقيق.

قائمة المراجع:

أولاً - المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. القاضي، حسين. دحدوح، حسين. وقريط، عصام. (2013). أصول المراجعة. ج: 1، منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد.
2. القاضي، حسين. حمدان، مأمون. يوسف، علي. والمصري، تيسير. (2016). نظرية المحاسبة. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد.

ب- الرسائل الجامعية:

1. أحمد، إبراهيم، محمد رمضان. (2018). نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية في ضوء IFRS - دراسة تطبيقية. أطروحة دكتوراه. جامعة المنوفية. كلية التجارة. ص.ص.: 87-88.
2. بربر، أحمد. (2014). جودة المراجعة مدخلاً لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات - دراسة حالة الجزائر. رسالة ماجستير غير منشورة. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية. جامعة قاصدي مرياح - ورقلة.
3. حداد، أسماء. (2016). أهمية معايير التدقيق الدولية في تحديد جودة تقرير المراجع الخارجي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، الجزائر.
4. صبوح، مروان. (2015). دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق (دراسة ميدانية في سورية). رسالة ماجستير، الجمهورية العربية السورية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
5. صيرفي، خالد. (2018). تأثير المحتوى الإعلامي لتقرير التدقيق على قرارات المستثمرين في سوق دمشق للأوراق المالية - دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير. منشورات جامعة دمشق. كلية الاقتصاد.

ج- الدوريات العلمية:

1. القنّامي، فلوّه عبيدالله سويد، آل عباس، ومحمد عبدالله. (2023). أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي. مجلة البحوث التجارية، المجلد: 46، العدد: 1، ص-ص: 381-422.
2. الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطى . (2020). أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، مجلد الثاني - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو 2020 ، كلية التجارة، جامعة دمياط.
3. الذنيبات، خالد علي. (2019). أثر تعديلات تقرير المحاسب القانوني حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700 في تضيق فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية دليل من الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 15، العدد 3، 2019.
4. بخيت محمد، حمد عبد النبي. (2017). أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال - دراسة تجريبية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية. المجلد 54، العدد 1، 2017، الصفحة 391-420
5. ثامر، رائد متعب. (2019). تحليل أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مدققي الحسابات وجودة قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - جامعة عين شمس، كلية التجارة، المجلد، 49، العدد، 3 ، ص.ص. 507 - 558.
6. خلف، محمد سامي سلامه . (2023). التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الاعمال المصرية ، مجلة جامعة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد 7، العدد 1، ص-ص: 484-556

7. عبد العال، محمد موسى . (2020). أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة

كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشكيكية - دراسة تجريبية. مجلة

جامعة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 2 - الرقم

المسلسل للعدد 2، ص-ص: 487-562

8. مطاوع، أحمد كمال ، الفقي، مصطفى إبراهيم ، فهد فرج صالح البطاطي. (2024). العوامل المؤثرة

على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي - دراسة

تطبيقية . المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، المجلد 48 العدد

1، ص.ص. 191-239

9. نويجي محمد، حازم محفوظ. (2019). أثر إلزام مراقب الحسابات بمتطلبات تضمين تقريره فقرة عن

أمور المراجعة الأساسية علي قرار منح الإنتمان - دراسة تجريبية - دراسة تجريبية. كلية التجارة

جامعة الإسكندرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 3، العدد 2 - الرقم المسلسل للعدد

2، مايو 2019، الصفحة 174-227

10. يوسف، وفاء أحمد. (2017). أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات

على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي - جامعة عين

شمس، المجلد 21، العدد 1، ص. ص. 455-530.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية:

A. Books:

1- Coram. P. (2014). Audit Reports. **In The Routledge Companion to Auditing**, Edited by D. Hay, W. R. Knechel, and M. Willekens. New York: Routledge, pp.289-299.

2- Knechel, W. R., L. B. Sefchik. (2014). Audit Quality. **The Routledge Companion to Auditing**.. Edition. 1st. New York: USA. Routledge. pp. 130-147.

- 3- Mautz, R. K., H. A. Sharaf. 1961. The Philosophy of Auditing. Sarasota, FL: **American Accounting Association**. p.p: 309.

B. Thesis:

- 1- Kipp, P. (2017). **The Effects of Expanded Audit Report Disclosures on Users' Confidence in the Audit and the Financial Statements**. (Doctoral Dissertation of Accounting). University of South Florida.

C. Periodicals:

- 1- Abdullatif, M. and Al-Rahahleh, A.S. (2020) Applying a new audit regulation: reporting key audit matters in Jordan. **International Journal of Auditing**, Vol. 24, No. 2, pp.268–291.
- 2- Boolaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. **International Journal of Auditing**, Vol. 20. No. 2, pp. 158–174.
- 3- Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wolfe, C.J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? Auditing: **A Journal of Practice and Theory**, Vol. 33, No. 4, pp.71–93
- 4- Christensen, B.E., S. M., Glover, T. C., Omer, M. K., Shelley. (2016). Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 33 No. 4. p. 1675.
- 5- Church, B., S. Davis, and S. McCracken.)2008(. The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. **Accounting Horizons** Vol. 22, No. 1, p. 70.
- 6- Coram, J. P., J. T. Mock, L. J. Turner, and L. G. Gray. (2011). The Communicative Value of the Auditor's Report. **Australian Accounting Review**, Vol. 21, Issue 3, pp. 235-252.

- 7- Francis, J. R. 2011. "A framework for understanding and researching audit quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 2, pp 125–152.
- 8- Gray, G., J. Turner, P. Coram, and T. Mock. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. **Accounting Horizons** Vol. 25. No. 4. pp 659–684.
- 9- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K.W. et al. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. **Review of Accounting Studies**. Vol. 23, No. 3, pages 1543-1587.
- 10- Jayasena, S., Ajward, R. and Dissabandara, H. (2019), Investors' perception and audit expectation performance gap (AEG) in the context of listed firms in Sri Lanka. **CA Journal of Applied Research**. Vol. 3, pp. 1-27.
- 11- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32(Special Issue): 385–421
- 12- Liggio, C. D. (1975). The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo. **CPA Journal**, Vol. 45, No. 7, pp 23-29.
- 13- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). An integrative model of organizational trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709-734
- 14- Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. Warne. (2013). "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32(Supplement 1): p. 344.
- 15- Porter, B. A. (1993). 'An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap', **Accounting and Business Research**, Vol. 24, No. 93, P.50

- 16- Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap. *Zagreb International Review of Economics and Business*. Vol. 19, No. 1, p.p: 34-44.
- 17- Surya, D., E. Pratiwi, G. Wijaya, H. Permadi, I. Suryani. (2021). Audit Quality and Its Influence on Stakeholder Trust: A Qualitative Analysis. **Golden Ratio of Auditing Research**, Vol. 1, Issue. 1. pp. 38-39.
- 18- Watts, R. and J. Zimmerman. (1983). Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence, **Journal of Law and Economics** Vol. 26, No. 3, pp. 613–633.

D. Professional Issues:

- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1988). **“Statement on Auditing Standards (SAS) No. 58”, Reports on Audited Financial Statements**. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- 2- Cohen Commission. (1978). **The Commission on Auditors’ Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations**. Manuel F. Cohen, Chairman. New York: AICPA.
- 3- IASB, FASB. (2008). **IASB and FASB Commit to a Global Approach to Enhance Market Confidence**. Press Release. p.1-3
- 4- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Invitation to Comment: Improving the Auditor’s Report. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 5- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2005). **International Standard on Auditing (ISA) 700. The Independent Auditor’s Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).

- 6- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). **Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements (ISA 700)**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 7- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. (ISA 705)**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 8- International Auditing and Assurance Standards Board. (2014). **A Framework for Audit Quality**. International Federation of Accountants (IFAC).
- 9- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2022). **Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report. ISA 701**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 10- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2022). **Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. International Standard on Auditing 315 (Revised 2019)**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 11- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2022). **Materiality in Planning and Performing an Audit. International Standard on Auditing 320**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 12- International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB). (2022). **Communication with Those Charged with Governance. International Standard on Auditing 260 (Revised)**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 13- International Auditing and Assurances Standards Board. 2022. **Quality Management for an Audit of Financial Statements. International Standard on Auditing 220 (Revised)**. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- 14- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2017). **The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor**

Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards', PCAOB Release No. 2017-001. Washington D.C.: PCAOB.

- 15- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). **Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements. No. 2011-003**, Washington D.C.: PCAOB.
- 16- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). **PCAOB Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion**. Washington D.C.: PCAOB.
- 17- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). **PCAOB Release No. 2016-003: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards**. Washington D.C.: PCAOB.

E. Working Papers:

- 1- IFRS. (2014). Conceptual Framework – Reliability. **Staff Paper**, p.p: 1-9
- 2- Beest F., Geert, Suzanne," Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics " , **NiCE Working Paper** , April 2009, pp. 1-27
- 3- Bens, D., Chang, W.J. and Huang, S. (2019) The Association between the Expanded Audit Report and Financial Reporting Quality, **Working Paper**.
- 4- Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes in the Standard Audit Report **Working Paper**.

F. Conferences:

- 1- Pain. P., and V. A. Marques, (2023). Key Audit Matters and Audit Quality: Evidence on Emerging and Developed Markets. **Conference: 15th Accounting Congress of Minas Gerais. Belo Horizonte**

الملاحق:

ملحق 1



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

الاستبانة

السادة المجيبون الكرام،

تحية طيبة وبعد،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة بعنوان:

"دور الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق لتعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية - دراسة ميدانية"، تم إجراؤها على المصارف الخاصة العاملة في سورية والمدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في مراجعة الحسابات.

ولغرض إكمال هذه الدراسة، ترحو الباحثة من حضرتكم التكرم بإبداء الرأي في العبارات الواردة في هذا الاستبانة المرفقة بدقة وموضوعية من أجل تحقيق أهداف البحث والخروج بنتائج وتوصيات واقعية تسهم في خدمة المجتمع والمهتمين في مجال التدقيق.

وتؤكد الباحثة أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير . . .

الباحثة

آلاء الشهاب

القسم الأول: معلومات عامة:

■ **المؤهل العلمي:**

- | | | | | |
|--------------------------|------------------------|--------------------------|-----------------|--------------------------|
| ☐ | 1- معهد متوسط وما دون. | ☐ | 2- إجازة جامعية | ☐ |
| ☐ | 3- ماجستير | ☐ | 4- دكتوراه | ☐ |

■ **سنوات الخبرة:**

- | | | | | |
|--------------------------|-------------------|--------------------------|-------------------|--------------------------|
| ☐ | 1- أقل من 5 سنوات | ☐ | 2- من 5-10 سنوات | ☐ |
| ☐ | 3- من 10 - 15 سنة | ☐ | 4- 15 سنة فما فوق | ☐ |

■ **التخصص:**

- | | | | | |
|--------------------------|----------------|--------------------------|------------------|--------------------------|
| ☐ | 1- محاسبة | ☐ | 2- مالية ومصرفية | ☐ |
| ☐ | 3- إدارة أعمال | ☐ | 4- أخرى | ☐ |

■ **الجهة المتعاملة مع البيانات المالية:**

- | | | | | |
|--------------------------|--------------------|--------------------------|------------------------|--------------------------|
| ☐ | 1- مدقق حسابات | ☐ | 2- مستخدم بيانات مالية | ☐ |
| ☐ | 4- آخر (يرجى ذكره) | ☐ | | ☐ |

القسم الثاني: يرجى وضع إشارة (✓) أمام الإجابة التي ترونها مناسبة لكل عبارة مما يلي:

المحور الأول: الإبلاغ عن أسس تحديد مسائل التدقيق الرئيسية					
م	العبارة	غير موثق تماماً	غير موثق	محايد	موثق تماماً
1	يتم تحديدها من المجالات الأكثر تقييماً للتحريفات الجوهرية، أو المخاطر الهامة.				
2	يتم تحديدها من المسائل التي تخضع لتقديرات من قبل الإدارة، ومن ثم تقديرات هامة من مدقق الحسابات.				
3	يتم تحديدها من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية في الفترة الحالية.				
4	إن عنوان كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية واضح ومفهوم.				
5	يتم ذكر أسباب اعتبار كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية مع الإشارة إلى البيانات المالية والإفصاحات ذات الصلة.				
6	إن مسائل التدقيق الرئيسية ليست بديلاً عن إفصاحات الإدارة ذات الصلة في البيانات المالية عن الفترة.				
7	لا يعني الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية إبداء رأياً منفصلاً حولها.				
8	لا يمثل الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية بديلاً لقيام مدقق الحسابات بإبداء رأياً غير نظيف.				
9	إن عدد مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها يتأثر بحجم ومدى تعقد عمل المصرف وطبيعة نشاطه والبيئة المحيطة بها.				

10	يقوم مدققو الحسابات بتحديث مسائل التدقيق الرئيسية من عام إلى آخر.				
المحور الثاني: توصيف إجراءات التدقيق المتبعة لكل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية					
م	العبارة	غير موفق تماماً	غير موفق	محايد	موافق تماماً
1	يقوم مدققو الحسابات بعرض واضح لإجراءات التدقيق التي تمت حول كل مسألة من مسائل التدقيق الرئيسية.				
2	يتم الأخذ في الاعتبار كيفية معالجة المسألة في الإفصاح (الإفصاحات) ذات الصلة في البيانات المالية، إن وجدت.				
3	يوجد صعوبة في فهم إجراءات التدقيق المتبعة من قبل مدقق الحسابات.				
4	اللغة المستخدمة في توصيف إجراءات التدقيق المتبعة بسيطة وواضحة.				
5	تمثل درجة الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية طبيعة ومدى جهود التدقيق اللازمة لمعالجة المسألة.				
6	يقوم مدققو الحسابات بتحديث الإجراءات من عام إلى آخر بحسب المستجدات في الإفصاحات ذات الصلة في البيانات المالية.				
المحور الثالث: تقييم جودة التدقيق					
م	العبارة	غير موفق تماماً	غير موفق	محايد	موافق تماماً

1	إن مدقق الحسابات مستقل عن إدارة المصرف فيما يتعلق بتحديد مسائل التدقيق الرئيسية.				
2	يقوم مدقق الحسابات ببذل جهد معقول في إجراءات التدقيق الخاصة به لمعالجة مسألة التدقيق الرئيسية.				
3	يقوم مدقق الحسابات بعمل عالي الجودة في التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق التي تناولت مسألة تدقيق رئيسية.				
4	إن تحديد مسائل تدقيق رئيسية يزيد من كفاءة جمع أدلة أكثر صلة بالمسألة وجعلها أكثر موثوقية.				
5	يوجد صعوبة في قابلية قراءة محتوى تقرير المدقق عند تضمين فقرة مسائل التدقيق الرئيسية.				
6	أوافق على إبداء مدقق الحسابات رأياً نظيفاً حول البيانات المالية ككل في ضوء قيامه بالإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.				
7	يوفر تقرير المدقق المتضمن مسائل تدقيق رئيسية معلومات كافية عن اكتشافه للتحريفات وكيفية معالجتها مما يقلل احتمالية تعرضه لمخاطر التقاضي والمساءلة القانونية.				
8	يهدف مدقق الحسابات من عرض فقرة مسائل التدقيق الرئيسية في تقريره تقديم معلومات وفائدة لمستخدم البيانات المالية.				
9	يقدم مدقق الحسابات مستوى تأكيد معقول حول البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية.				
10	يوجد صعوبة في مقارنة تقارير المدقق نظراً لاختلاف مسائل التدقيق الرئيسية من شركة لأخرى.				
المحور الرابع: تعزيز ثقة المستخدمين بالبيانات المالية					

م	العبارة	غير موفق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1	إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية موثوقة وملائمة لاتخاذ القرار المناسب.					
2	إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ذات الصلة بمسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.					
3	إن المعلومات الواردة في البيانات المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية.					
4	أصبح الاعتماد على التقارير المالية أكبر بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقرير المدقق.					
5	إن مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم عرضها في تقارير المدققين هي ذات أهمية لمستخدم البيانات المالية وتخلق قيمة مضافة للبيانات المالية.					
6	أصبحت إدارة المصرف أكثر شفافية في الإفصاحات بعد إضافة فقرة مسائل التدقيق الرئيسية إلى تقارير المدققين.					
7	أصبحت البيانات المالية أقل صعوبة في المقارنة بين المصارف نظراً لتشابه مسائل التدقيق الرئيسية من مصرف لآخر.					
8	إن مسائل التدقيق الرئيسية التي يتم عرضها في تقارير المدققين تقدم معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة.					

مع خالص الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

ملحق 2

قائمة بأسماء الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	الأستاذ الدكتور عصام قريط	جامعة دمشق - كلية الاقتصاد
2	الأستاذ الدكتور طالب العلي	جامعة دمشق - كلية الاقتصاد

Abstract

The study aimed to identify the role of reporting key audit matters through the application of the new International Auditing Standard No. 701 on communicating key audit matters in the independent auditor's report. It also seeks to study its role in assessing the quality of the audit to enhance users' confidence in the financial statements in private banks listed on the Damascus Securities Exchange.

The study sample included (62) external auditors working in auditing companies and offices accredited the Syrian Commission on Financial Markets and Securities, and (98) investors and workers in the field of financial markets and users of audited financial statements. They were identified as licensed brokerage and financial services companies and private banks listed on the Damascus Securities Exchange. To achieve the study objectives, the researcher prepared a questionnaire which included (34) statements, and was analyzed using the statistical package program (SPSS v.24) and the program.

The study reached several results. The most important of which is: That the auditors in Syria reporting on the bases for determining the key audit matters and describing the audit procedures followed in addressing each matter in their report contribute to assess the quality of the audit process implemented. This enhances the confidence of users in the financial statements of private banks listed on the Damascus Stock Exchange.

Keywords: International Standard on Auditing 701, Independent Auditor's Report, Key Audit Matters, Users' Confidence in Financial Statements, Audit Quality.

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting**



**The Role of Reporting Key Audit Matters in the Auditor's Report
to Enhance Users' Confidence in Financial Statements
- A Field Study -**

A Thesis Proposed for Obtaining a Master's Degree in Auditing

Prepared by:

Alaa Hamed Alshehab

Supervised by:

Dr. Omar Muhammed Sidi

2024