مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية

اسم المقال: دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار (دراسة تحليلية للتعديلات التي تمت على كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700 و 706: دليل من سورية)
اسم الكاتب: محمود عبد القادر أبو زيد آغا، هائل محمد أبو رشيد
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/1749
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 00:25 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار (دراسة تحليلية للتعديلات التي تمت على كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700 و 706: دليل من سورية)

The role of international auditing standards in improving the communication value of audit reports for investment purposes (An analytical study of amendments to IAS 700 and 706: evidence from Syria)

محمود عبد القادر أبو زيد آغا
محاضر/ جامعة حلب/ سورية

هائل محمد أبو رشيد
أستاذ مساعد/ جامعة حلب/ سورية

Mahmoud Abd Al-Khader Abu Zead Agha
Lecturer/ University of Aleppo/ Syria
mhmoud.abozeadagha@gmail.com

Hael Mohammed Abu Rasheed
Assistant professor/ University of Aleppo/ Syria
hael_aburached@hotmail.com

تاريخ الاستلام: 1/ 7/ 2019م، **تاريخ القبول:** 15/ 10/ 2019م.
E-ISSN: 2410-3349
P-ISSN: 2313-7592

Received: 1/ 7/ 2019, **Accepted:** 15/ 10/ 2019.
DOI: 10.33977/1760-005-013-006
https: //journals.qou.edu/index.php/eqtsadia

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار وذلك لما لتقرير التدقيق من أهمية على المستوى العالمي في أسواق الأوراق المالية باعتباره أحد أهم وسائل التصديق على البيانات المالية.

حيث اعتمد الباحث في إجراء الدراسة التحليلية على دراسة محتوى بيانات التقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية عن الفترات المالية الممتدة بين عامي 2012 – 2018 وعلى أساسها تم تصنيف تقارير التدقيق المنشورة إلى ثلاث مجموعات (مجموعة التقارير النظيفة – مجموعة التقارير النظيفة مع فقرة تأكيد – مجموعة التقارير المتحفظة) ومن ثم تمّ إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي واختبار تحليل الانحدار البسيط وذلك على مرحلتين قبل وبعد صدور معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة وذلك لمعرفة دور معايير التدقيق في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود دور هام لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق وذلك من خلال التعديلات الأخيرة الحاصلة معايير التدقيق الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة متابعة التغييرات المستمرة في معايير التدقيق الدولية، بالإضافة إلى التأكد من التطبيق السليم لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد تقرير التدقيق.

الكلمات المفتاحية: تقرير التدقيق – معايير التدقيق الدولية.

Abstract

The aim of this study was to investigate the role of international auditing standards in improving the communicative value of audit reports for investment purposes, this is because of the importance of the audit report globally in the stock markets as one of the most important means of certification of financial statements.

The researcher relied on analyzing the content of the financial reports data of the companies listed on the Damascus Securities Exchange for the financial periods between 2012 - 2018 and on the basis of which the published audit reports were categorized into three groups: (Clean reports group - Clean reports group with a paragraph emphasis - qualified reports group) Consequently, A single variance test and a simple regression analysis test were conducted in two phases before and after the issuance of the new and revised International Standards on Auditing. Therefore, to know the role of audit standards in improving the communicative value of audit reports for investment purposes.

The study concluded that there is an important role for the International Audit Standards in improving the communicative value of audit reports through the recent amendments to the International Standards on Auditing, in addition, ensure the proper implementation of the International Standards on Auditing for the preparation of the audit report.

***key words**: Audit Report - International Auditing Standards*

1. مقدمة:

في سوق مالية تتسم بالكفاءة، يبحث المستثمرون العقلانيون باستمرار عن تلك المعلومات المالية التي يمكن أن تقدم المؤشرات المتعلقة بتحقيق أعلى عائد مع الحد الأدنى من المخاطر، ومع احتمال وجود تشوهات كبيرة في البيانات المالية تأتي أهمية وظيفة تدقيق البيانات المالية التي تنتهي بتقديم تقرير التدقيق الذي يهدف إلى دعم قرارات المستثمرين، وكوسيلة لتحسين القيمة التواصلية لتقرير التدقيق يجب أن تكون تقارير التدقيق مفهومة وموضوعية ومقبولة من قبل المستخدمين كمصدر للمعلومات ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار.(Robu, 2015: 1)

وبما أن باقي البيانات المالية أقل شفافية من تقرير التدقيق، فإن المستثمرين يقومون بالاطلاع على تقرير التدقيق مع هذه البيانات المالية (Dogan, 2017: 12)، حيث يوضح تقرير التدقيق للمستثمرين ما إذا كانت الشركة المساهمة تقدم بياناتها المالية بنزاهة وصدق، كما يعبر التقرير عما يرغب المدقّق بإيصاله للمستثمرين من خلال المعلومات الواردة فيه.

لذلك فقد دعا المستثمرون وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية إلى تحسين عملية التواصل في تقرير التدقيق من خلال توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة استنادا إلى عملية التدقيق التي أجريت، واستجابة لهذه الدعوات فإنّ المنظمات الدولية وفي مقدّمتها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عبر مجلس المحاسبة والتأكيد الدولي (IAASB) تسعى دائماً إلى تطوير معايير التدقيق الدولية الخاصة بإعداد تقرير التدقيق وذلك لتضمين تقرير التدقيق معلومات أكثر عن الشركة ولتحسين طريقة الإبلاغ عن هذه المعلومات، حيث أن معايير التدقيق الدولية تحظى بالقبول العام الذي يمكّنها من التمتع بقوة مهنية ملزمة.

2. مشكلة الدراسة:

لقد تبنّت العديد من الدول العربية والعالمية وفي مقدمتها الجمهورية العربية السورية معايير التدقيق الدولية كون هذه المعايير تحظى بالقبول العام وتعمل على تقليل التفاوت في الأداء وذلك للاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان، حيث شهدت بيئة الأعمال السورية في الآونة الأخيرة اهتماماً متزايداً في مجال تدقيق البيانات المالية وذلك من أجل توفير المزيد من الشفافية للمستثمرين، و يعتبر تقرير التدقيق ناتج عملية التدقيق وأهم أدوات التصديق على البيانات المالية مما يجعله مصدراً مهماً من مصادر المعلومات ذات الصلة عند اتخاذ قرارات الاستثمار، ولما لتقرير التدقيق من أهمية فقد سعت المنظمات المهنية والدولية إلى تقديم رؤى وأفكار تساهم في تطوير شكل ومحتوى تقرير التدقيق

من خلال التطوير المستمر في معايير التدقيق الدولية التي تحكم إعداد هذا التقرير، حيث كان آخر هذه التعديلات على المعايير قد صدر عام 2015 عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك استجابة للمطالبات المتزايدة الداعية إلى تحسن محتوى تقرير التدقيق وتوفير المزيد من المعلومات في التقرير، وتأسيساً على ذلك يكون السؤال المثار هنا:

هل تساهم معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار؟

3. هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور المحتمل لمعايير التدقيق الدولية في تحسين عملية التواصل بين المدقّق والمستثمرين وذلك من خلال تقرير التدقيق، بالإضافة إلى تحليل الاختلافات بين معايير التدقيق الدولية القديمة الصادرة عام 2008 والجديدة الصادرة عام 2015.

4. أهمية الدراسة:

1. تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية تقرير مدقّق الحسابات من خلال ما يعكسه عن صحة وسلامة البيانات المالية بالإضافة إلى المعلومات الهامة الأخرى المتعلقة بالشركة والتي قد لا توفرها البيانات المالية والتي قد يكون لها تأثير جوهري وهام على قرارات المستثمرين.

2. تمكّن هذه الدراسة من الوقوف على الدور المحتمل الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تحسين عملية الاتصال بين المدقّق والمستثمرين من خلال تقرير التدقيق، كما تساعد هذه الدراسة على توضيح الإصلاحات الجديدة في تقرير التدقيق.

3. تمثل نتائج هذا البحث مصدراً مهما من مصادر المعلومات لمدقّقي الحسابات المهنيين، وللمعنيين بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في العديد من الدول.

5. فرضية الدراسة:

ستقوم هذه الدراسة باختبار الفرض التالي:

لا يوجد دور لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار

6. مجتمع وعينة الدراسة:

يتألف مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي يبلغ عددها/ 26/ شركة مساهمة في 30/ 6/ 2019، أما عينة الدراسة فقد شملت فقط الشركات التي كانت مدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة بعامين على الاقل واستمرت كشركة مساهمة مدرجة بعد صدور هذه المعايير بعامين على الأقل أيضاً، حيث بلغت الشركات التي حققت هذا الشرط 24 شركة، وشكلت عينة الدراسة 92% من شركات المجتمع المدروس.

7. منهجية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى قسمين:

- الدراسة النظرية: قام الباحث باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لوصف المحتوى الإعلامي لتقارير التدقيق والمعدّة وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية ومدى استجابة المستثمرين لهذا المحتوى، وذلك بالاطلاع على الأدبيات النظرية للدراسة بالاعتماد على الكتب والدوريات والنشرات والمقالات والبحوث والدراسات العربية والأجنبية.
- الدراسة العملية: لجأ الباحث في الدراسة التحليلية إلى دراسة حدث وذلك من أجل معرفة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق وذلك بالاعتماد على اختبار تحليل التباين الأحادي، واختبار تحليل الانحدار البسيط.

8. حدود الدراسة:

تتمثل محددات الدراسة في المحددات التالية:

- ما يختبر فقط دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير مدقّق الحسابات عن تدقيق البيانات المالية السنوية التاريخية، وبالتالي لا يدخل ضمن الدراسة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية للتقارير التي يصدرها مدقّق الحسابات عن الخدمات المهنية الأخرى بخلاف خدمة تدقيق البيانات المالية السنوية، مثل تقرير فحص البيانات المالية المرحلية.
- في الجانب النظري اقتصرت الدراسة على دراسة التعديلات الصادرة عام 2015 على المعيارين 700 و 706 وذلك لأهمية هذه التعديلات على المحتوى الاعلامي لتقرير التدقيق.

9. الدراسات السابقة:

دراسة (Wallin Anna - 2016) بعنوان: أثر معايير التدقيق الدولية على التواصل بين مدقّقي الحسابات ومستخدمي التقرير في السويد.

هدفت هذه الدراسة إلى فهم الإصلاحات في تقرير التدقيق والتي يتم تنفيذها على المستوى الدولي وعلى مستوى الاتحاد الأوروبي، وتحليل تأثيرها على جودة التواصل بين مدقّقي الحسابات السويديين ومستخدمي التقرير، كما تهدف إلى معرفة الأسباب الكامنة وراء التنقيحات في تقرير التدقيق من قبل مجلس المحاسبة والتأكيد الدولي وكيف ستأثر هذه التنقيحات في عملية التواصل بين المدقّقين والمستثمرين، حيث اعتمدت هذه الدراسة على استقصاء آراء المدقّقين وأصحاب المصلحة في السويد (مستثمرين – مقرضين – بنوك – شركات تأمين) وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك حاجة إلى تقرير التدقيق الجديد، وإن تقرير التدقيق الجديد سيكون معقداً وطويلاً جداً ومع ذلك فإنّ المستثمرين يسعون للحصول على مزيد من المعلومات من خلال تقرير التدقيق، كما أن تقرير التدقيق المنقّح ربّما يقلل من فجوة المعلومات والذي بدوره يساهم في تحسين عملية الاتصال، وأوصت الدراسة بضرورة توفير المزيد من المعلومات في تقرير التدقيق، وذلك من خلال إرفاق مستندات أخرى كمكمل لتقرير التدقيق.

دراسة (Fakhfakh Mondher - 2015) بعنوان: التوضيح الدولي لتقرير مدقّق الحسابات: دراسة متقدمة للتسوية بين معايير التدقيق الدولية والمتطلبات اللغوية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الانطباع الحالي لدى مستخدمي التقرير ودور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق بالإضافة إلى إيجاد تسوية مناسبة بين معايير التدقيق الدولية والمتطلبات اللغوية الواجب توفرها في تقرير التدقيق، حيث تضمّنت هذه الدراسة تحليل المحتوى لنماذج تقارير التدقيق واستخدام العديد من الاختبارات مثل اختبار One sample Student's t Test - لمتوسط طول الكلمة ولمؤشر سهولة القراءة وغيرها من الاختبارات، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تقرير التدقيق الحالي يترك انطباعاً غير كافٍ بالنسبة للمستخدمين وإن معايير التدقيق الدولية توفر تقرير تدقيق لا يمكن قراءته من قبل جميع المستخدمين، وهناك عدة عوامل تؤثر في قابلية تقرير التدقيق الموحد للقراءة منها: تأثير ترجمة معايير التدقيق الدولية، كما أظهرت نتائج الدراسة أن الامتثال للمبادئ اللغوية يساهم في تحسين تقرير التدقيق، وإن النقص في معايير التدقيق الدولية يؤثر على محتوى وشكل تقرير التدقيق الموحد، وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون هناك نموذج واضح ومقروء لتقارير التدقيق، كما يجب أن تراعي معايير التدقيق الدولية القواعد اللغوية لتحسين قابلية قراءة تقارير التدقيق، وضرورة إيجاد تسوية مناسبة بين متطلبات المعايير والمتطلبات اللغوية.

دراسة (Silviu George - 2015)بعنوان: آثار مشروع العرض الحالي لتقرير التدقيق.

تتجسد هذه الدراسة في دراسة ميدانية أجريت حول مشروع العرض الجديد لتقرير التدقيق المقدم من قبل مجلس المحاسبة والتأكيد الدولي، وذلك من خلال نشر الاستبانة على صفحة الويب الخاصة بمجلس المحاسبة والتأكيد الدولي والتركيز على الردود الواردة من شركات التدقيق و الهيئات المحاسبية المهنية ومستخدمي التقرير (مستثمرين – بنوك – محللين) ومنظمات القطاع العام والأكاديميين في دول الاتحاد الأوربي، وتوصلت الدراسة إلى أن مقترحات مجلس المحاسبة والتأكيد الدولي ستضيف قيمة إلى المستخدمين من خلال قسم مسائل التدقيق الرئيسية الجديد وقسم الاستمرارية، كما أن نتائج الدراسة أظهرت أن المستجيبين أبدَو رغبتهم بتضمين تقرير التدقيق معلومات إضافية ولكنّهم عبروا عن مخاوفهم من طريقة تنفيذ ذلك، وقد أوصت الدارسة بضرورة تحليل الاختلافات بين معايير التدقيق الجديدة والقديمة لاعتبار ذلك ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمستجيبين.

دراسة (نقولا ترزي سهيل – 2013) بعنوان: أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقّق على تضييق فجوة التوقّعات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التعديلات التي أجريت على معيار التدقيق الدولي رقم 700 في تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق، بالإضافة إلى معرفة مدى مساهمة التعديلات المتعلقة بمسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المدقّق في تضييق فجوة التوقّعات، وذلك من وجهة نظر كل من مدقّقي الحسابات، ومعدّي البيانات المالية والأكاديميين في فلسطين، وأظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقّق الحسابات ساهمت في الإشارة بوضوح إلى مسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المدقّق وطبيعة ونطاق ومحددات عملية التدقيق، وبالتالي في تضييق فجوة التوقّعات، بالإضافة إلى تحسين توصيل نتيجة عملية التدقيق، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة المحافظة على تقرير المدقّق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل مما قد يساعد على إقبال مستخدمي البيانات المالية على قراءته، وضرورة سن قوانين وأنظمة من قبل المشرع الفلسطيني تتطلب تبني تقرير مدقّق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل.

دراسة (خداش حسام الدين، الزوري إبراهيم، نصار محمود – 2013) بعنوان: أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقّق على تضييق فجوة التوقّعات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل ومدى مساهمتها في تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقّق الحسابات، بالإضافة إلى معرفة مدى وجود توافق بين متطلبات المعيار رقم 700 وقانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997م وتعديلاته وذلك من وجهة نظر كل من مدقّقي الحسابات، ومعدي البيانات المالية، والمستثمرين، والأكاديميين في الاردن، وأظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن التعديلات التي أجريت على تقرير مدقّق الحسابات ساهمت في تضييق فجوة التوقّعات، وأدت إلى تحسين مستوى الإبلاغ في تقرير مدقّق الحسابات، وإن الفئات المشمولة بالدراسة أبدت رغبتها في إضافة معلومات إلى تقرير التدقيق عن نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية ومدى اعتماد المدقّق عليه، ومستوى المادية الذي اعتمده المدقّق أثناء قيامة بعملية التدقيق، ومستوى الحاكمية المؤسسية، والتلاعب في إدارة الأرباح، كما بيّنت الدراسة أن هناك تعارضاً بين متطلبات كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل ومتطلبات قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 وتعديلاته حول ما يجب أن يشمله تقرير مدقّق الحسابات، وبناءً على النتائج التي تم التوصل إليها أوصت الدراسة بضرورة العمل على توحيد متطلبات قانون الشركات الأردني مع متطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 700، ونظراً لأن الفئات الأربعة التي شملتها الدراسة ترى أنه من المفيد إضافة معلومات جديدة في تقرير التدقيق فقد، أوصت الدراسة الجهات ذات العلاقة العمل على إضافة هذه المعلومات إلى التقرير، وذلك من خلال إضافة فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي.

ما يميز هذه الدراسة:

- من حيث الزمان فإن الدراسات السابقة تم إجراؤها قبل سريان مفعول التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عام 2015 على تقارير التدقيق، حيث شكلت هذه الدراسات نقطة البداية بالنسبة للباحث وجاءت هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة من أجل معرفة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق وذلك بعد سريان مفعول هذه التعديلات على تقارير التدقيق في أسواق الأوراق المالية.
- في الجانب النظري تعد من أوائل الدراسات العربية – في

حدود علم الباحثين – التي تناولت بالدراسة والتحليل التعديلات الجديدة في معايير التدقيق الدولية الصادرة عام 2015، حيث جاءت هذه التعديلات شاملة وساهمت في تغيير شكل ومحتوى تقرير التدقيق بشكل ملحوظ.

- في الجانب العملي إن هذه الدراسة تعتمد على أسعار الأسهم الفعلية من أجل معرفة دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق، وهو أسلوب لم تتناوله سوى الدراسات الأجنبية الحديثة ما يجنبها عيوب الدراسة الميدانية.

10. ادبيات الدراسة:

1. المحتوى الإعلامي لتقرير التدقيق:

يعد تقرير التدقيق بيان مكتوب من قبل مدقّق حسابات مستقل يتضمن رأيه المهني حول صحة وعدالة الحسابات والبيانات المالية التي يدرسها، وغيرها من المعلومات المحددة التي يقدمها المدقّق إلى موكله في ختام التزام التدقيق (Baus, 2007: 285).

وبالتالي يمكن النظر إلى تقرير التدقيق من زاويتين: (أبو زيد الشحنة، 2015: 381).

- التقرير كمنتج نهائي: أي أن التقرير يمثل المنتج النهائي لعملية تدقيق البيانات المالية السنوية.

- التقرير كأداة اتصال: حيث يمثل التقرير وسيلة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمدقّق الحسابات عن البيانات المالية للشركة المساهمة تحت التدقيق إلى مستخدمي هذه البيانات.

ويمكن تعريف المحتوى الاعلامي لتقرير التدقيق بأنه إطار إعلامي يتضمن العديد من المعاني والمؤشرات المقبولة والتي يمكن الوثوق بها واستخدامها في صنع القرارات المالية من قبل مستخدمي التقرير (Kabajeh & al shanti & dahmash & hardan, 2012: 94)

وبالتالي فإن جودة تقرير التدقيق من وجهة نظر الباحث تعبر عما يتسم به التقرير من شفافية وإفصاح جيد عن المعلومات التي تعطي تأكيد معقول عما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من تحريفٍ جوهري، وذلك بما يلبي أهداف واحتياجات المستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقرير لترشيد قراراتهم.

2. التعديلات والإضافات الجديدة على معايير التدقيق الدولية:

لكي يتمكن المستخدمين من الوصول إلى الفهم الافضل لتقرير التدقيق فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين واللجان التابعة له المختصة بخدمات التدقيق والتأكيد الأخرى يسعون إلى توفير أفضل الصياغات الموحدة لتقرير التدقيق وذلك من خلال التعديلات المتلاحقة على معايير التدقيق الدولية، حيث كان آخر هذه التعديلات قد صدر عام 2015 وأصبحت سارية المفعول على تقارير التدقيق المعدة عن تدقيق البيانات المالية التاريخية عن الفترة المنتهية في 31/ 12/ 2016.

- 2 – 1 التعديلات والإضافات الجديدة على معيار التدقيق الدولي رقم (700) ISA NOالرامية إلى تحسين القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق:

فيما يأتي بيان لأهم التعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم (700) الصادرة عام 2015:

- 2 – 1 – 1 التعديلات الخاصة بفقرة الرأي والفقرة التمهيدية:

تشير الفقرة التمهيدية إلى أن شركة التدقيق قد قامت بإجراء التدقيق، كما تميز هذه الفقرة تقرير التدقيق عن تقارير الإعداد أو الفحص، كما تتضمن هذه الفقرة البيانات المالية التي تم تدقيقها والملاحظات عليها مثل تاريخ إعداد قائمة المركز المالي والفترة المحاسبية التي تغطيها قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية. (Arens & Elder & Beasley, 2014: 48).

ووفق معيار التدقيق الدولي رقم (700) الصادر عام 2008 فقد كان تقرير المدقّق يبدأ بالفقرة التمهيدية أما بعد صدور التعديلات على هذا المعيار فقد تم دمج هذه الفقرة مع فقرة الرأي وأصبح تقرير التدقيق يبدأ بفقرة الرأي مباشرةً.

ويمكن عرض هذه الفقرة بشكلها الجديد كما يأتي:

الرأي:

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ..... والتي تشمل قائمة المركز المالي كما هي في 12/31/ 20 وقائمة الدخل الشامل وقائمة التغييرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المرفقة مع البيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة.

وفي رأينا، أن البيانات المالية المرفقة تعرض بعدل، من جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة كما هو في 12/31/ 20 وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في الجمهورية العربية السورية، والمعايير والاصدارات الأخرى التي تعتمدها ... (الجهات القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق في سورية في حال وجود معايير أخرى معتمدة من قبل هذه الجهات).

الشكل رقم (1) نموذج لفقرة الرأي في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

وهنا يلاحظ أن التعديل السابق جعل من تقرير التدقيق أكثر اتساقاً فيما يخص فقرة الرأي، وذلك من خلال تحديد البيانات المالية التي يشملها رأي التدقيق والايضاحات المرفقة ومن ثم إدراج الرأي الخاص بهذه البيانات بعد تحديدها مباشرةً، مما يساعد المستثمرين على الفهم المتواصل للبيانات المالية التي يشملها رأي التدقيق، حيث أن فقرة الرأي تعتبر من أهم عناصر تقرير التدقيق والذي على أساسه يمكن للمستخدمين الحكم على مدى صحة ومصداقية البيانات المالية وإن توفر الاتساق في هذه الفقرة سوف يحسن من القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق.

- 2 – 1 – 2 الفقرات الجديدة في تقرير التدقيق:

إن من أبرز التعديلات الحاصلة على معيار التدقيق الدولي رقم (700) هي إدراج فقرتين جديدتين في تقرير التدقيق:

1. فقرة جديدة بعنوان أساس الرأي:

توفر هذه الفقرة للمستخدمين سياقاً مهماً عن عملية التدقيق، كما توفر الأساس الذي استند عليه المدقّق في إبداء رأيه، ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل أن يتم إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي.

حيث أن هذه فقرة أساس الرأي يجب أن تتضمن النقاط التالية لتوضح للمستخدمين سياق عملية التدقيق:

- أن عملية التدقيق تم القيام بها طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة.
- الإشارة إلى قسم (مسؤوليات المدقّق) في تقرير التدقيق.
- إن المدقّق مستقل عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بعملية التدقيق، وأنه قد أوفي بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى طبقاً لتلك المتطلبات، ويجب أن يشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة.

أما بالنسبة لتوضيح الأساس الذي استند عليه المدقّق في إبداء رأيه فيجب أن تنص هذه الفقرة على ما إذا كان المدقّق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تُعَد كافية ومناسبة لتوفير أساساً لرأيه، وتأخذ هذه الفقرة الشكل الجديد الآتي:

أساس الرأي:

لقد قمنا بالتدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الجمهورية العربية السورية، ومسؤوليتنا بموجب تلك المعايير تم توضيحها في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقريرنا، ونحن مستقلون عن الشركة طبقاً " لقواعد وآداب السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين" المعتمدة في الجمهورية العربية السورية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية، كما وفينا أيضاً بمتطلبات سلوك وآداب المهنة الأخرى طبقاً لتلك القواعد، ونعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا في التدقيق.

الشكل رقم (2) نموذج لفقرة أساس الرأي في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

والجدير بالذكر أن فقرة أساس الرأي ليست جديدة تماماً على تقرير التدقيق حيث أن هذه الفقرة كانت تدرج في تقرير التدقيق في حال ابدى المدقّق رأياً معدلاً فقط، أما عند إبداء رأي غير معدل فلم يكن مطلوب من المدقّق إدراج هذه الفقرة ضمن التقرير، ولكن جاءت التعديلات على معايير التدقيق الدولية لتتطلب من المدقّق إدراج هذه الفقرة سواءً أبدى المدقّق رأياً معدلاً أم غير معدلاً، وذلك لتوفير مزيد من الاتساق في تقرير التدقيق ولمساعدة المستثمرين على فهم الأساس الذي استند عليه المدقّق في إبداء رأيه.

2. فقرة جديدة بعنوان مسائل التدقيق الرئيسية:

يتطلب معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل من المدقّق الإفصاح عن المسائل الرئيسية في التدقيق حسب حكمه المهني، ويتم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (701)، حيث إن توصيل مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير التدقيق سيجعل التقرير أكثر فائدة للمستخدمين، ويتم إدراج هذه الفقرة بالقرب من نهاية فقرة الرأي، حيث أن ذلك يعطي أهمية لمثل هذه المسائل والشعور بأهميتها بالنسبة للمستخدمين المستهدفين.

- 2 – 1 – 3 التعديلات الخاصة بمسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية:

إن هذه الفقرة من تقرير المدقّق توضح الافتراض المتعلق بمسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة والذي بناءً عليه تم إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، حيث حدد معيار التدقيق الدولي رقم (700) الصادر عام 2008 أن مسؤولية الإدارة تتمثل في إعداد البيانات المالية طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق، كما تتحمل الإدارة مسؤولية الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد بيانات مالية خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وقد جاءت التعديلات الأخيرة على هذا المعيار لتضيف إفصاحات جديدة حول مسؤوليات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة يتم إدراجها ضمن تقرير التدقيق حيث تم إضافة (المطلب 33 ب) للمعيار الذي ينص على مسؤولية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة عن

تقدير قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية.

كما تم إضافة إفصاح آخر على هذه الفقرة وذلك من خلال إضافة مطلب جيد على معيار التدقيق (المطلب 34) حيث يؤكد هذا المطلب على ضرورة تضمين تقرير التدقيق فقرة تشير إلى المسؤوليات عن الاشراف على البيانات المالية عندما يختلف هؤلاء المسؤولون عن الإشراف عن البيانات المالية عن أولئك الذين أوفوا بمسؤولياتهم بإعداد البيانات المالية وتحمل المسؤولية عن الرقابة الداخلية وتقدير قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة، وبالتالي فإن هذه الفقرة من تقرير المدقّق أصبحت تشتمل على المسؤولية عن إعداد البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية الإشراف عليها،

وتأخذ هذه الفقرة الشكل الجديد الآتي:

مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية:

الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها العادل طبقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة في الجمهورية العربية السورية والمعايير والاصدارات الأخرى التي تعتمدها ..... (الجهات القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق في سورية في حال وجود معايير أخرى معتمدة من قبل هذه الجهات). وأحكام نظام (الأنظمة والقوانين التي يخضع لها عميل التدقيق) وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكنها من إعداد بيانات مالية خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ.

وعند إعداد البيانات المالية فإن الإدارة هي المسؤولة عن تقدير قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة وعن الإفصاح بحسب مقتضى الحال عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية واستخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة ما لم تكن هناك نية لتصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس هناك خيار ملائم بخلاف ذلك، وللمكلفون، بالحوكمة هم المسؤولون عن الاشراف على عملية الابلاغ المالي في الشركة (وهذا يسمى المدقق من هم المكلفون بالحوكمة وفق معيار التدقيق 260).

الشكل رقم (3) نموذج لفقرة مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

وبالتالي فإن التعديل السابق سيجعل مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة أكثر تحديداً بالنسبة للمستثمرين وخاصة فيما يتعلق بالاستمرارية.حيث يعتبر موضوع الاستمرارية من أهم المواضيع التي تؤثر على القرارات الاقتصادية بالنسبة للمستثمرين (Chang & lin & li & wu, 2009: 52)

- 2 – 1 – 4 التعديلات الخاصة بمسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية:

أولاً: التعديلات الخاصة بالقسم الأول من فقرة مسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية:

لقد جاءت التعديلات الصادرة عام 2015 لتوضح مسؤوليات المدقّق للمستخدمين بشكل أكبر في تقرير التدقيق، حيث تم إضافة المطلبين 37 ب و 37ج على نص المعيار ليتم العمل بهما وإدراجهما في متن التقرير ضمن الفقرة الأولى من قسم مسؤولية المدقّق، حيث سيساعد ذلك على زيادة فهم المستخدمين لمسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية وتنص هذه المتطلبات على:

37 ب) إن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن عملية التدقيق التي تم القيام بها طبقا لمعايير التدقيق ستكشف دائماً عن تحريف جوهري عندما يكون موجوداً.

37 ج) إن التحريفات تُعَد جوهرية إذا كان يمكن أن تؤثر بمفردها أو في مجموعها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون، كما أنه يتوجب على المدقّق تقديم تعريف أو وصف للأهمية النسبية طبقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

ويمكن عرض هذا القسم بشكله الجديد كما يأتي:

تتمثل أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من تحريف جوهري سواءً بسبب غش أو خطأ وإصدار تقرير تدقيق يتضمن رأينا، والتأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، إلا أنه ليس ضماناً على أن التدقيق الذي تم تنفيذه طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الجمهورية العربية السورية سيكشف دائماً تحريفاً جوهرياً عندما يكون موجوداً، ويمكن أن تنشأ التحريفات عن غش أو خطأ وتعد جوهرية إذ يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

الشكل رقم (4) نموذج للقسم الأول من فقرة مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

ثانياً: التعديلات الخاصة بالقسم الثاني من فقرة مسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية:

إن هذا القسم يتضمن الوصف التفصيلي لمسؤوليات المدقّق وقد تم إضافة توصيف جديد لمسؤوليات المدقّق، حيث تم إضافة المطلبين 38 ب وَ 38 ج على نص المعيار ليتم العمل بهما وإدراجهما ضمن تقرير التدقيق، حيث أن:

المطلب 38 ب والمتعلق بمسؤولية عن الاستمرارية ينص على:

يجب على المدقّق استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية، وفي حال وجود شكوك جوهرية بشأن قدرة الشركة على الاستمرار يكون مطلوباً من المدقّق لفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في البيانات المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم إبداء رأي متحفظ.

المطلب 38 ج والمتعلق بمسؤولية المدقّق في حال تدقيق البيانات المالية للمجموعة:

ويهدف هذا المطلب إلى إدراج توضيح إضافي لمسؤولية المدقّق في متن التقرير عندما ينطبق معيار التدقيق الدولي رقم (600) الذي يتضمن مسؤولية المدقّق عن عمل مدقّقي الحسابات الآخرين، في حال تدقيق البيانات المالية للمجموعة.

ويمكن عرض هذه الفقرة كما يأتي بشكلها الجديد:

وكجزء من التدقيق طبقاً لمعايير التدقيق المعتمدة في الجمهورية العربية السورية، فإننا نمارس الحكم المهني ونحافظ على نزعة الشك المهني خلال التدقيق وعلينا ايضاً:

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية في البيانات المالية وتقديرها سواء بسبب غش أو خطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق استجابةً لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا، وبعد خطر عدم اكتشاف تحريف جوهري ناتج عن غش أعلى من الخطر الناتج عن خطأ، نظراً لأن الغش قد ينطوي على تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو إفادات مضللة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق، من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة للظروف، وليس بغرض إبداء رأي في فاعلية الرقابة الداخلية للشركة.
- تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- استنتاج مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، واستناداً إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري ذا علاقة بأحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة الشركة على البقاء كشركة مستمرة. وإذا خلصنا إلى وجود عدم تأكيد جوهري، يكون مطلوباً منا لفت الانتباه في تقريرنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في البيانات المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتم تعديل رأينا، وتستند استنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير التدقيق، ومع ذلك فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تتسبب في توقف الشركة عن الاستمرار.
- تقويم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تعبر عن المعاملات والأحداث التي تمثلها بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

الشكل رقم (5) نموذج للقسم الثاني من فقرة مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

ثالثاً: التعديلات الخاصة بالقسم الثالث من فقرة مسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية:

جاءت هذه التعديلات لتوضح للمستثمرين المواضيع المرتبطة بعملية التدقيق والتي يتم التواصل بشأنها بين المدقّق والمكلفين بالحوكمة، حيث تم إضافة المتطلبات 39أ/ 39ب/ 39ج التي تنص على:

إن المدقّق يتصل بالمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالنطاق والتوقيت والنتائج المهمة للتدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفها المدقّق أثناء التدقيق.

بالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة يجب توضيح أن المدقّق يزود المكلفين بالحوكمة ببيان بأنه قد التزم بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلال.

بالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة التواصل مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بمسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق رقم (701)

أما بالنسبة للمطلبين 30 و33 من معيار التدقيق الصادر عام 2008 فقد تم تغيير القسم الذي تعرضان فيه حيث أصبحتا تعرضان في فقرة أساس الرأي بدلاً من فقرة مسؤولية المدقّق عن تدقيق البيانات المالية.

حيث ينص المطلب 30 على:

أن المدقّق مستقل عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بعملية التدقيق، وأنه قد أوفي بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى طبقاً لتلك المتطلبات.ويجب أن يشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة المعتمدة.

أما المطلب 33 فينص على:

ينبغي أن ينص تقرير التدقيق على ما إذا كان المدقّق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تُعَد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

ويمكن عرض هذه الفقرة كما يأتي بشكلها الجديد:

لقد أبلغنا المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق والتوقيت المخطط للتدقيق والنتائج المهمة للتدقيق، بما في ذلك أية أوجه قصور مهمة في الرقابة الداخلية اكتشفناها خلال التدقيق، لقد زودنا أيضاً المكلفين بالحوكمة ببيان يفيد أننا التزمنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، وأبلغناهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى، التي قد يعتقد تأثيرها بشكل معقول على استقلالنا، وعندما يكون ذلك منطبقاً، الضمانات ذات العلاقة.

ومن المسائل التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، نحدد تلك المسائل التي كانت لها الأهمية البالغة عند تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية، وبناءً على ذلك تعتبر مسائل تدقيق رئيسية. ونوضح هذه المسائل في تقريرنا ما لم يمنع نظام أو لائحة الإفصاح العلني عن تلك المسائل، أو عندما وفي ظروف نادرة للغاية نرى أن المسألة ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنها في تقريرنا بسبب أن التبعات السلبية لفعل ذلك من المتوقع أن تفوق فوائد المصلحة العامة من ذلك الإبلاغ بشكل معقول.

الشكل رقم (6) نموذج للقسم الثالث من فقرة مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة الصادرة عام 2015

وبالتالي فإن الوصف الواضح لمسؤوليات المدقّق يساهم تحسين القيمة الاتصالية للتقرير وتضييق فجوة التوقّعات (Dogan, 2017: 36)، وهنا يرى الباحث أن التعديلات السابقة في وصف مسؤوليات المدقّق كانت جوهرية وهامة من حيث الشكل والمحتوى، فمن حيث الشكل تم تغيير طريقة العرض لفقرة مسؤولية المدقّق من خلال توزيع هذه المسؤوليات على ثلاث أقسام فرعية وذلك من خلال الفصل الواضح بين هذه الفقرات، مما يساعد على تحسين أسلوب القراءة والفهم الأفضل لمسؤوليات المدقّق، **أما من حيث المحتوى فقد كانت التعديلات كما يأتي:**

- تعديلات الفقرة الأولى تساعد على توضيح درجة المخاطرة التي يتحملها المدقّق في حال عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية، حيث ان التأكيد الذي يقدمه المدقّق في تقريره هو تأكيد معقول وليس مطلق وذلك بسبب طبيعة عمل المدقّق التي تقوم على أسس اختيارية (أسلوب العينات) وعلى الأحكام الشخصية، كما توضح الاثار السلبية للتحريفات الجوهرية غير المكتشفة على القرارات الاقتصادية للمستثمرين.

- تعديلات الفقرة الثانية وفرت إفصاح إضافي للمستثمرين فيما يتعلق بمسؤوليات المدقّق، وخاصةً من خلال توضيح طريقة الإبلاغ في تقرير التدقيق عن الأحداث المتعلقة باستمرارية الشركة سواءً من خلال فقرة (تأكيد) أو من خلال الرأي المتحفظ حسب الحال، الأمر الذي سيساعد المستثمرين على الفهم الصحيح لهذه الاحداث والظروف.

- تعديلات الفقرة الثالثة تؤكد للمستثمرين على التواصل الهام الذي جرى بين المدقّق والمكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية التدقيق، مما يزيد ثقة المستثمرين في نتائج التدقيق ويكسب تقرير التدقيق أهمية أكبر في عملية اتخاذ القرار، حيث أن المستثمرين يبدون اهتمامهم بهذه الاتصالات.

كما يلاحظ أن التعديلات السابقة في قسم مسؤولية المدقّق لا تضيف مسؤوليات جديدة يتحملها المدقّق، وإنّما أضافت إفصاحات إضافية عن هذه المسؤوليات مما يساعد المستثمرين على فهم المسؤوليات بشكل أوضح، حيث أن الإدارة تبقى مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعن إقامة نظام سليم للرقابة، أما المدقّق يبقى مسؤولاً عن بذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية التدقيق بطريقة صحيحة وكتابة التقرير النهائي لعمله.

- 2 – 2 التعديلات والإضافات الجديدة على معيار التدقيق الدولي رقم (706) الرامية إلى تحسين القيمة الاتصالية لتقرير التدقيق:

فيما يأتي بيان لأهم التعديلات على معيار التدقيق الدولي رقم (706) الصادرة عام 2015:

- 2 – 2 – 1 التعديلات الهامة الخاصة بفقرة التأكيد:

لقد تطلّب معيار التدقيق الدولي رقم (706).الصادر عام 2008 في المطلب (7 a) تضمين تقرير التدقيق فقرة التأكيد بعد فقرة الرأي مباشرة، ولكن جاءت التعديلات الصادرة عام 2015 لتلغي هذا المطلب، وتركت مهمة اختيار مكان إدراج فقرة التأكيد للحكم المهني للمدقّق حيث ورد في التعديلات الجديدة في المطلب (16 a) أن اختيار مكان فقرة التأكيد يعتمد على طبيعة المعلومات التي سيتم ابلاغها، وحكم المدقّق فيما يتعلق بالأهمية النسبية لتلك المعلومات للمستخدمين المعنيين وذلك مقارنة مع عناصر التقرير الأخرى وذلك لتوفير المزيد من الاتساق في تقرير التدقيق.

كما أن معيار التدقيق (706) الصادر عام 2008 ينص في المطلب (a3) على أن فقرة التأكيد ليست بديلاً عن إبداء رأي معدل وفق معيار التدقيق الدولي (705)، كما أنها ليست بديلاً

عن الافصاحات في البيانات المالية المطلوبة من الإدارة، وجاءت التعديلات الصادرة عام 2015 وتم إضافة مطلب جديد a7 (ج) الذي يوضح أن فقرة التأكيد ليست بديلاً عن الافصاحات المطلوبة من مدقّق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (570) "الاستمرارية ".

- 2 – 2 – 2 الإضافات الجديدة على معيار التدقيق الدولي رقم .(706) ISA NOالمرتبطة بمعيار التدقيق الدولي .(701) ISA NO:

إن إصدار معيار التدقيق الدولي الجديد رقم (701) تطلب إجراء العديد من الإضافات على معيار التدقيق الدولي رقم (706) ومن أهم هذه الاضافات:

1. المطلب 8 (ب) الذي يشترط على المدقّق في حال رغب بتضمين التقرير فقرة تأكيد من أجل التأكيد على مسألة تم الإفصاح عنها في البيانات وتشكل حسب حكم المدقّق أساساً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، ألا تكون هذه المسألة قد تم تحديدها على أنها مسألة تدقيق رئيسية.

2. المطلب 10 (ب) الذي يشترط على المدقّق في حال رغب بتضمين التقرير فقرة أمر آخر من أجل الإبلاغ عن مسألة لم يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تكون حسب حكم المدقّق ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقّق أو تقرير التدقيق، ألا تكون هذه المسألة قد تم تحديدها على أنها مسألة تدقيق رئيسية.

3. المتطلبات (a1 و a2 و a3) التي توضح العلاقة بين فقرة التأكيد وقسم مسائل التدقيق الرئيسية حيث توضح هذه الفقرات أن فقرة التأكيد لا تعد بديلاً عن قسم مسائل التدقيق الرئيسية.

ومن خلال ما سبق فإن التعديلات السابقة على نص معيار التدقيق الدولي (706) تقدم المزيد من الارشادات في إعداد تقرير التدقيق مما ينعكس على جودة التقرير، وتوفر المزيد من الاتساق الضروري من أجل الفهم الأفضل لمحتوى التقرير.

ولكن كي تحقق فقرات التأكيد الهدف المرجو منها يجب على المدقّقين الإبلاغ عن هذه الفقرات بصورة منظمة وفق متطلبات الإبلاغ المحددة في معيار التدقيق الدولي .(706) ISA NO، حيث أن تقصير المدقّق الخارجي في الالتزام بمعايير التدقيق الدولية يقلل من ثقة المستثمرين في تقرير التدقيق (يس بريمة، 2012: 17).

11 ـ الدراسة التحليلية:

من خلال دراسة محتوى تقارير التدقيق التي حصلت عليها الشركات عينة الدراسة يمكن تصنيف هذه التقارير إلى ثلاث مجموعات:

- المجموعة الأولى: مجموعة تقارير التدقيق النظيفة، ويرمز لها بالرمز (1).
- المجموعة الثانية: مجموعة تقارير التدقيق النظيفة مع فقرة تأكيد، ويرمز لها بالرمز (2).
- المجموعة الثالثة: مجموعة تقارير التدقيق المتحفظة، ويرمز لها بالرمز (3).

وقد بلغ إجمالي عدد تقارير التدقيق للشركات التي حققت شرط العينة 157 تقرير منها 101 تقرير نظيف و 48 تقرير نظيف مع فقرات تأكيد و 8 تقارير متحفظة.

وفيما يتعلق بتقارير التدقيق النظيفة مع فقرة تأكيد فقد رغب المدقّقون بعد تكوين الرأي بإدراج إبلاغ إضافي في التقرير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 706، حيث أن هذا الإبلاغ الإضافي كان بحسب الحكم المهني للمدقّقين يعتبر ضرورياً من أجل لفت انتباه المستخدمين لأمر أو مسائل تم عرضها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي تحظى بأهمية بحيث تشكل أساساً لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

ولكن من خلال دراسة فقرات التأكيد الواردة في تقارير التدقيق ومطابقة مدى الالتزام فيها بمتطلبات الإفصاح الواردة في معيار التدقيق الدولي 706 (خاصة المطلب رقم 7 بالنسبة لتقارير التدقيق القديمة والمطلب رقم 9 بالنسبة لتقارير التدقيق الجديدة) يتضح عدم الالتزام بهذه المتطلبات من قبل جميع المدقّقين الذين أبلغوا عن فقرات تأكيد، حيث يتضح التباين في طرق الإبلاغ عن هذه الفقرات بين المدقّقين سواءً من حيث عناوين هذه الفقرات أو من حيث محتواها، فمن حيث العناوين فقد استخدم المدقّقون عناوين مختلفة منها (فقرات إيضاحية – التركيز على نقاط هامة – أمور أخرى هامة – أمور هامة) وذلك للإبلاغ عن الأمور والمسائل التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تشكل أساساً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أما من حيث المحتوى فيلاحظ ما يأتي:

1. بعض هذه الفقرات تضمنت كلاً الأمور والمسائل التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية أم لم يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية دون التمييز بينها بعناوين مستقلة.

2. عدم تضمين بعض هذه الفقرات إشارة واضحة للأمر الذي يود لفت الانتباه إليه والإفصاحات الملائمة التي تصف هذا الأمر والموجودة في البيانات المالية.

3. عدم تضمين بعض هذه الفقرات إشارة إلى أن رأي المدقّق لم يتم تعديله بناء على لفت الانتباه هذا.

أي أن المدقّقين لم ينجحوا في الالتزام بمتطلبات الافصاح الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 706، وذلك قبل وبعد صدور التعديلات على هذا المعيار، وبناءً على ما سبق فإن عدم الإبلاغ الجيد لهذه الفقرات سواءً من حيث العنوان أم من حيث المحتوى سوف يضعف تركيز المستثمرين ويقلل من إدراكهم للمسائل التي تحتويها هذه الفقرات.

أما بالنسبة لمدة الدراسة فهي تتألف من سلسة زمنية مداها سبع سنوات تم تقسيمها إلى مرحلتين كما يأتي:

- المرحلة الأولى: حيث شملت الاختبارات في هذه المرحلة تقارير التدقيق المنشورة قبل صدور معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة بأربعة أعوام، حيث تم فيها إجراء الاختبارات عن الفترات المالية 2013 و 2014 وَ 2015 وَ 2016 وهي الفترات التي صدرت فيها تقارير التدقيق عن أعوام 2012 وَ 2013 وَ 2014 وَ2015 وهي التقارير تم إعدادها وفق معايير التدقيق الدولية قبل صدور المعايير الجديدة والمنقحة.

▪ المرحلة الثانية: حيث تم إجراء الاختبارات فيها عن الفترات المالية 2017 وَ 2018 وَ 2019 وهي الفترات التي صدرت فيها تقارير التدقيق عن أعوام 2016 وَ 2017 وَ 2018 وهي التقارير التي يسري عليها مفعول التعديلات على معايير التدقيق الدولية.

اختبار فرضية الدراسة:

سيتم اختبار الفرضية الآتية:

لا يوجد دور لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار

ولاختبار ردود أفعال المستثمرين على المعلومات الواردة في تقرير التدقيق ومعرفة القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق قام الباحث بدراسة نسب التغير في أسعار الأسهم والتي تحسب كما يلي:

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{سعر السهم الجديد} - \text{سعر السهم المرجعي}}{\text{سعر السهم المرجعي}} \times 100$$

وقد تم احتساب نسب التغير لأسعار الأسهم على مدى خمس عشرة جلسة تداول بعد إصدار تقرير التدقيق أي ما يقارب 30 يوم حقيقي وهي فترة كافية لانتشار المعلومات في السوق المالية بما يتناسب مع كفاءة سوق دمشق للأورق المالية، أما السعر المرجعي فتم احتسابه على أساس متوسط أسعار الأسهم في آخر عشر جلسات تداول قبل إصدار تقرير التدقيق.

ومن ثم تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي لاكتشاف هل يوجد اختلاف جوهري في نسبة التغير لأسعار الأسهم بين الشركات تعزى لمتغير تقارير التدقيق، وذلك للمجموعات الثلاث وفي كلا المرحلتين (قبل وبعد صدور معايير التدقيق الجيدة والمنقحة)، حيث ويوضح الجدول رقم (1) نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية:

الجدول رقم (1)

جدول نتائج تحليل التباين الأحادي عن كلا المرحلتين

تقرير التدقيق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية sig	الدلالة الإحصائية
المرحلة الأولى: قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة					
نظيف	6.2644201	22.40880523			
نظيف مع فقرة تأكيد	4.4056473	16.66518873	1.048	.351	غير دال احصائياً
متحفظ	5.9824984	12.61574500			
المرحلة الثانية: بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة					
نظيف	1.970644	7.297076			
نظيف مع فقرة تأكيد	0.440201	3.410052	10.017398	.000	دال احصائياً
متحفظ	- .537125	5.069554			

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS)

التعليق على الجدول:

يوضح الجدول رقم (1) في المرحلة الأولى نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه ومنه نستنتج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تغيرات أسعار الأسهم بين الشركات تبعاً لتقارير التدقيق المنشورة وذلك قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة، حيث جاءت قيمة F = 1.048 بقيمة احتمالية 351. وهي غير دالة احصائياً لأنها أكبر من مستوى الدلالة المقترح 05..

وعليه فإنه من خلال ما سبق من نتائج المرحلة الأولى نلاحظ عدم وجود اعتماد من قبل المستثمرين على تقارير التدقيق في اتخاذ قرارات الاستثمار وذلك قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة، ما يدل على عدم وجود إدراك لدى المستثمرين لمحتوى تقارير التدقيق.

كما يوضح الجدول رقم (1) في المرحلة الثانية نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في نسب تغيرات أسعار الأسهم بين الشركات تبعاً لتقارير التدقيق المنشورة وذلك بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة، حيث جاءت قيمة F = 10.017398 بقيمة احتمالية 000. وهي دالة احصائياً لأنها أصغر من مستوى الدلالة المقترح 05..

كما يوضح الجدول السابق أن إصدار تقرير التدقيق النظيف أحدث تذبذباً كبيراً (حركة عشوائية) في أسعار الأسهم، وهو ما تؤكده القيمة الكبيرة للانحراف المعياري التي بلغت 7.297076 كما أن حصول الشركات على تقرير تدقيق نظيف شجع المستثمرين على الاستثمار في هذه الشركات بشكل كبير والعزوف عن الاستثمار في الشركات الأخرى، مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأسهم في هذه الشركات حيث بلغت قيمة المتوسط لنسبة التغير في أسعار الأسهم 1.970644 وهي أعلى من قيمة المتوسط مقارنة بالشركات الأخرى.

كما إن إصدار تقرير التدقيق النظيف مع فقرة تأكيد لم يحدث

تذبذباً كبيراً في أسعار الأسهم، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري 3.410052 وهي قيمة منخفضة وبالتالي لم يحدث تغير كبير في أسعار الأسهم حيث يلاحظ أن قيمة المتوسط لنسبة التغير في أسعار الأسهم بلغت 440201.، مما يدل على عدم استجابة المستثمرين للأمور التي يرغب المدقّق بالإبلاغ الإضافي عنها والتي تشكل أساساً لفهم المستخدمين للبيانات المالية حسب حكم المدقّق، ويعزي الباحث ذلك إلى أن محتوى فقرات التأكيد لم يتم عرضه بشكل مناسب في تقارير التدقيق بالإضافة إلى تباين طرق عرض هذه الفقرات بين المدقّقين مما جعل المستثمرين وخاصة الذين لديهم معرفة محدودة بأمور المحاسبة والتدقيق غير قادرين على إدراك الأمور والمسائل التي يرغب المدقّق بالإفصاح الإضافي عنها.

أما بالنسبة لتقارير التدقيق المتحفظة فإن إصدار مثل هذه التقارير أحدث تذبذباً في أسعار الأسهم ولكن بنسبة أقل من التقارير النظيفة وأكبر من التقارير النظيفة مع فقرة تأكيد حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري 5.069554، كما إن التقرير المتحفظ ساهم في تخفيض الأسعار عمّا كانت عليه سابقاً قبل إصدار تقرير التدقيق وهو ما تؤكده قيمة المتوسط المنخفضة التي بلغت – 537125. مما يدل على استجابة المستثمرين للتحفظات التي يبديها المدقّق في تقريره.

ولاستكمال نتائج المرحلة الثانية ومعرفة سبب الفروقات في رارات المستثمرين تم اختبار المقارنات البعدية Multiple Com-parisons (Dunnett C) والتي توضح سبب وماهيّة الفروق الدالة احصائياً في المرحلة الثانية، بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة.

الجدول رقم (2)

نتائج اختبار المقارنات البعدية دونت س

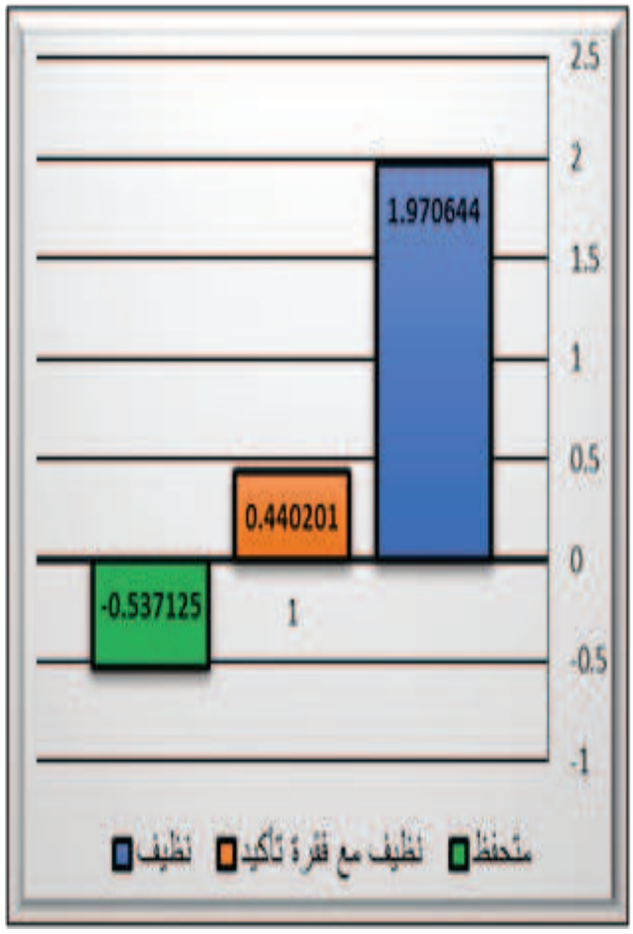
تقرير التدقيق	الفرق في المتوسطات	الدلالة الاحصائية
نظيف – نظيف مع فقرة	1.530442	دال احصائياً
نظيف – متحفظ	2.507769	دال احصائياً
نظيف مع فقرة تأكيد – متحفظ	0.977326	غير دال احصائياً

(المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS)

يتضح من الجدول رقم (2) أن سبب الفروق الدالة إحصائياً في أسعار الأسهم بين الشركات تبعاً لمتغير تقرير التدقيق يعود إلى الفروق بين الشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة والشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة مع فقرة تأكيد بفارق معنوي 1.530442 ولصالح الشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة، كما أن سبب الفروق يعود أيضاً إلى الفروق بين الشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة والشركات التي حصلت على تقارير تدقيق متحفظة بفارق معنوي 2.507769 ولصالح الشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة، أما الفروق بين الشركات التي حصلت على تقارير تدقيق نظيفة مع فقرة تأكيد والشركات التي حصلت على تقارير تدقيق متحفظة فهي فروق غير دالة احصائياً.

وبناءً على ما سبق يتضح أن المستثمرين أصبحوا أكثر اعتماداً على تقارير التدقيق في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وذلك بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة.

والشكل الآتي يوضح الفروق في تغيرات نسب أسعار الأسهم بين الشركات تبعاً لمتغير تقرير التدقيق اعتماداً على قيم المتوسطات



الشكل رقم (7)

التغيرات في أسعار الاسهم تبعاً لتقارير التدقيق

ولتدعيم النتائج السابقة ومعرفة مدى اعتماد المستثمرين على تقارير التدقيق في اتخاذ قرارات الاستثمار قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار البسيط لنسب التغير في أسعار الأسهم وفي كلا المرحلتين (قبل وبعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة)، فتمّ الحصول على النتائج الموضحة في الجدول رقم (3) :

الجدول رقم (3)

نتائج تحليل الانحدار البسيط عن كلا المرحلتين

	النتائج	المرحلة الأولى: قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة	المرحلة الثانية: بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة
تحليل التباين	قيمة F	1.136	19.769
	القيمة الاحتمالية sig	.287	.000
	الدلالة الإحصائية	غير دال احصائياً	دال احصائياً

		النتائج	المرحلة الأولى: قبل صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة	المرحلة الثانية: بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة
المعاملات	b_0	القيمة	7.198	3.335
		قيمة t	4.872	6.712
		sig	.000	.000
		الدلالة	دال احصائياً	دال احصائياً
	b_1	القيمة	- 1.066	- 1.395
		قيمة t	- 1.066	- 4.446
		Sig	.287	.000
		الدلالة	غير دال احصائياً	دال احصائياً
معامل الارتباط		معامل الارتباط	- .029	- .137
		القيمة الاحتمالية sig	.143	.000
		الدلالة الإحصائية	غير دال احصائياً	دال احصائياً
		معامل التحديد	.001	.019

(المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS)

التعليق على الجدول:

يوضح الجدول رقم (3) نتيجة تحليل التباين لاختبار دلالة معادلة مستقيم الانحدار بالإضافة إلى معاملات معادلة مستقيم الانحدار، ومعامل الارتباط بيرسون.

حيث يلاحظ من نتائج المرحلة الأولى أنه لا يوجد تأثير جوهري لتقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية القديمة على نسبة التغير لأسعار الأسهم حيث كانت قيمة F = 1.136 وبقيمة احتمالية 287. وهي غير دالة احصائياً لأنها أكبر من مستوى الدلالة المقترح 05.، كما انه لا يوجد ارتباط معنوي بين تقارير التدقيق ونسبة التغير في أسعار الأسهم، حيث كانت قيمة معامل الارتباط – 029. بقيمة احتمالية 143. وهي غير دالة احصائياً لأنها أكبر من مستوى الدلالة المقترح 05..

وعليه فإنه من خلال ما سبق من نتائج المرحلة الأولى نلاحظ عدم وجود تأثير لتقارير التدقيق على قرارات المستثمرين، ما يدل على عدم وجود قيمة اتصالية لتقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق القديمة.

كما يوضح الجدول رقم (3) في المرحلة الثانية وجود تأثير جوهري لتقارير التدقيق المعدة وفق معايير الجديدة على نسب التغير في أسعار الأسهم حيث كانت قيمة F = 19.769 وبقيمة احتمالية 000. وهي دالة احصائياً لأنها أصغر من مستوى الدلالة المقترح 05.، وبالتالي فإن العلاقة بين تقارير التدقيق وقرارات المستثمرين تعتبر علاقة خطية ويمكن تمثيلها من خلال معادلة مستقيم الانحدار.

حيث أن ثابتة مستقيم الانحدار b_0 تساوي 3.335 وهي دالة إحصائياً حيث بلغت قيمة t 6.712 وبقيمة احتمالية 000. وهي أصغر من مستوى الدلالة المقترح 05.، وإن هذه القيمة (3.335) تعبر عن قرارات المستثمرين في حال عدم إصدار تقارير تدقيق، أما المعلمة b_1 فهي تساوي – 1.395 وهي دالة إحصائياً حيث بلغت قيمة t – 4.446 وبقيمة احتمالية 000. وهي أصغر من مستوى الدلالة المقترح، وإن هذه القيمة (– 1.395) تعبر عن مقدار التغير في قرارات المستثمرين الذي يعزى لتقارير التدقيق كما أن الإشارة السالبة لهذه القيمة تعبر عن العلاقة العكسية بين رتب تقارير التدقيق في هذه الدراسة وقرارات المستثمرين حيث تم إعطاء الرتبة رقم (1) لتقارير التدقيق النظيفة والرتبة رقم (2) لتقارير التدقيق النظيفة مع فقرة تأكيد والرتبة رقم (3) لتقارير التدقيق المتحفظة، أي أن حصول الشركة على تقرير تدقيق نظيف (ذو رتبة منخفضة) يؤدي إلى تشجيع الاستثمار في هذه الشركة أما إذا حصلت الشركة على تقرير تدقيق متحفظ (ذو رتبة مرتفعة) يؤدي إلى انخفاض الاستثمار في هذه الشركة، وبالتالي يمكن كتابة معادلة مستقيم الانحدار كالآتي:

$$y = -1.395\ x + 3.335$$

كما يوضح الجدول رقم (3) في المرحلة الثانية وجود ارتباط بين قرارات المستثمرين وتقارير التدقيق المعدة وفق معايير التدقيق الدولية الجديدة والمنقحة حيث بلغت قيمة معامل الارتباط بيرسون – 137. بقيمة احتمالية 000. وهي دالة احصائياً لأنها أصغر من مستوى الدلالة المقترح 05.، وإن إشارة معامل الارتباط تتوافق مع إشارة المعلمة b_1 لتعبر عن العلاقة العكسية بين رتب تقارير التدقيق في هذه الدراسة وقرارات المستثمرين، كما أن قيمة معامل التحديد بلغت 019. أي أن 1.9% من التغيرات في قرارات المستثمرين تعزى لمحتوى تقارير التدقيق الجديدة أما باقي النسبة فتعود لباقي المتغيرات الموجودة في بيئة الاستثمار السورية والتي تؤثر في قرارات المستثمرين.

وعليه فإنه من خلال ما سبق من النتائج يتضح أن المستثمرين أصبحوا أكثر اعتماداً على تقارير التدقيق في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وذلك بعد صدور معايير التدقيق الجديدة والمنقحة، وهذا يؤكد وجود دور هام لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق ومنه نرفض الفرضية التي تنص على:

لا يوجد دور لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار

12 ـ النتائج:

بناءً على ما سبق فإن هذه الدراسة تتفق مع ما توصلت إليه كافة الدراسات السابقة والتي تؤكد على أن معايير التدقيق الدولية ستضيف قيمة إلى تقرير التدقيق وستساهم في تحسين مستوى

الإبلاغ في تقرير التدقيق، وبالتالي تضييق فجوة التوقّعات، حيث توصل الباحث الى النتائج التالية:

1. إن تقرير المدقّق بشكله الجديد أصبح أكثر شفافية بالنسبة للمستثمرين حيث أن التعديلات التي جاءت على شكل تقرير التدقيق وترتيب فقراته وطريقة عرضها المتسلسل ساعد المستخدمين على الفهم المترابط لهذه الفقرات.

2. وجود دور هام لمعايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق وذلك من خلال التعديلات الأخيرة الحاصلة معايير التدقيق الدولية.

3. عدم الالتزام بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم 706 من قبل المدقّقين المعتمدين لتدقيق البيانات المالية للشركات المساهمة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية أدى إلى إضعاف تركيز المستثمرين وبالتالي التقليل من إدراكهم للمسائل والأمور التي يرغب المدقّق بالإبلاغ الإضافي عنها.

13 ـ التوصيات:

يوصي الباحثان مدقّقي الحسابات المستقلين بما يأتي:

1. متابعة التغييرات المستمرة في معايير التدقيق الدولية، حيث إن طريقة الإبلاغ في تقرير التدقيق أمر بالغ الأهمية بالنسبة لفهم المستثمرين وتخضع لتغييرات مستمرة في معايير التدقيق التي تحكم هذا الإبلاغ.

2. التخطيط الجيد والتنفيذ بعناية للتغيرات في معايير التدقيق الدولية وتعديل إجراءات التدقيق بما يتناسب مع هذه التغيرات، والعمل على عقد ندوات وإصدار نشرات تعريف بكل ما هو جديد فيما يتعلق بمعايير التدقيق الدولية.

3. التأكد من التطبيق السليم لمعايير التدقيق الدولية المتعلقة بإعداد تقرير التدقيق وخاصة معيار التدقيق الدولي رقم 706 بحيث يتم تضمين فقرة التأكيد في قسم منفصل تحت عنوان مناسب يتضمن مصطلح (تأكيد)، بالإضافة إلى تضمين هذه الفقرة إشارة واضحة للمعلومات في البيانات المالية التي تصف الأمر الذي يتم التأكيد عليه، وعدم إهمال أهمية الإشارة في فقرة التأكيد إلى أن رأي المدقّق لم يتم تعديله بناءً على الا الأمر.

4. المتابعة اللاحقة لردود أفعال المستثمرين تجاه تقارير التدقيق المنشورة، بهدف تحسين عملية الإبلاغ بما يتلاءم مع احتياجات المستثمرين المتزايد من المعلومات، وتقديم التوصيات الخاصة بذلك، وإجراء المزيد من الأبحاث في المستقبل.

المراجع:

أولا: المراجع العربية

- أبو زيد الشحنة، رزق، (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. الطبعة الأولى، عمان: درار وائل للنشر.
- خداش حسام الدين، الزوري إبراهيم، نصار محمود. (2011). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقّق الحسابات على تضييق فجوة التوقّعات، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، الجامعة الأردنية، 7 (4) : 594 – 624.
- نقولا ترزي، المنتصر بالله. (2013). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 الخاص بتقرير مدقّق الحسابات على تضييق فجوة التوقّعات (رسالة ماجستير غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- يس بريمة، زين العابدين. (2012). تقرير المراجع الخارجي ودوره في تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية لمنشآت الأعمال في السودان، بحث مقدم إلى المنتدى المصرفي السابع والثمانون، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، السودان أيار 2012م.

ترجمة المراجع العربية:

Translated References

- *Abu Zeid consignment, Rizk, (2015). Audit is a contemporary approach in accordance with International Standards on Auditing. First Printing, Amman: Darar Wael Publishing.*
- *Khedash Hossam Al - Din, Al - Zuri Ibrahim and Nassar Mahmoud. (2011). The Impact of Amendments to IAS 700 on the Auditor's Report on Narrowing the Expectations Gap, Jordan Journal of Business Administration, Jordan, University of Jordan, 7 (4) : 594 - 624.*
- *Nicola Tarzi, the victor in God. (2013). The Impact of Amendments to IAS 700 on the Auditor's Report on Narrowing the Expectations Gap (Unpublished Master Thesis) , Faculty of Commerce, Islamic University, Gaza, Palestine.*
- *Yassin Burima, Zine El Abidine. (2012). Report of the External Auditor and its role in enhancing the confidence of users of financial statements of business enterprises in Sudan, research presented to the 87th Banking Forum, Sudan Academy of Banking and Finance, Sudan, May 2012.*

ثانياً: المراجع الأجنبية

- *Arens, A. , & Elder R. , & Beasley. (2014). Auditing & Assurance Services. Fifteenth Edition, Michigan State: Pearson Education.*
- *Baus, S. k. (2007). Auditing Principles And Techniques. India: Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd.*
- *Chang Lai, S. , & Lin, C. , & Li, H. , & Wu, F. , (2009). The Information Contents of Modified Unqualified Audit Opinions Under the Control Of Concurrent Information: The Case of Taiwan. Journal Of Accounting And Corporate Governance, 6 (1) : 31 - 56.*
- *Dogan, B, (2017) The Implementation Of ISA 701 - Key Audit Matters, Master Thesis That is Not Published, Department Of Business Studies, Uppsala University, Sweden.*
- *Fakhfakh, M. (2015). The Readability Of International Illustration Of Auditor's Report. Journal Of Economics, Finance And Administrative Science,20 (2015) : 21 - 29.*
- *International Federation Of Accountants. (2017). Hand Book Of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance And Related Services Pronouncement. Edition Volume I, New York: IFAC.*
- *Kabajeh, M. , & Al shanti, A. , & Dahmash, F. , & Hardan, A. , (2012) Informational Content of Auditor's Report And Its Impact On Making Decisions From Lenders And Management's View in The Jordanian Industrial Public Firms. International Journal Of Humanities And Social Science, 2 (12) : 93 - 103.*

- *Robu, M. & Robu, I. (2015). The Influence Of The Audit Report On The Relevance Of Accounting Information Reported By Listed Romanian Companies. Procedia Economics And Finance, 20 (2015) : 562 - 570.*
- *Silviu, G. (2015) Implications Of The Current Exposure Draft On Audit Reporting. Management Intercultural, 17 (33) : 91 - 70.*
- *Wallin, A. (2016) The Revised Audit Report: Revision Of International Standards And its Impact On Communication Between Auditors And Users in Sweden. Master Thesis That is Not Published, Department Of Business Administration, Lund University.*