وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعةَ كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة

التكامل بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق وتأثيره في الابلاغ المالي

أطروحة دكتوراه مقدمةٍ إلى
مجلسِ كليةِ الإدارةِ والاقتصادِ - جامعةُ كربلاءَ
وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في علوم المحاسبة

تقدم بها الطالب:
فراس عبد الامير حسين

بإشراف
ا.د. أسعد محمد علي وهاب العواد

٢٠٢٤م ١٤٤٥ هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

وَلَوْلَا فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكُمْ وَرَحْمَتُهُ فِي الدُّنْيَا وَالْآخِرَةِ لَمَسَّكُمْ فِي مَا أَفَضْتُمْ فِيهِ عَذَابٌ عَظِيمٌ

صدق الله الْعليّ العظيم- سورة النور: الآيةُ (١٤)

إقرار السيد المشرف

أقر أن إعداد أطروحة الدكتوراه الموسومة "التكامل بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق وتأثيره في الابلاغ المالي / دراسة تحليلية لآراء مجموعة من الاكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق" المقدمة من الباحث (فراس عبد الامير حسين) قد جرى تحت اشرافي في كلية الادارة والاقتصاد بجامعة كربلاء، وهي جزء من متطلبات نيل درجة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة.

أ.د. أسعد محمد علي وهاب الحلي

2023 / 12 /

توصية السيد رئيس قسم المحاسبة

بناءً على إقرار السيد المشرف، أرشح هذه الأطروحة للمناقشة.

أ.م. د. جاسم عيدان براك المحمدي

رئيس قسم المحاسبة

2023 / 12 /

إلى / جامعة كربلاء / كلية الإدارة والأقتصاد / الدراسات العليا

م/ إقرار

تحية طيبة....

أقرُ بأن الأطروحة الموسومة " التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق وتأثيره في الإبلاغ المالي التي قدمها الباحث (فراس عبد الأمير حسين)، قد جرى تقويمها لغوياً، وأصبح أسلوبها سليم من الأخطاء اللغوية والطباعية والركاكة الأسلوبية ولأجله وقعت.

أ. رافد صباح عبد الرضا

جامعة بغداد - كلية العلوم الأسلامية

/ /

اقـــــرار رئيس لجنة الدراسات العليا

بنـــاءاً علـــى اقـــرار المشـــرف العلمـــي والخبيـــر اللغـــوي علـــى اطروحـــة الـــدكتوراه / قســـم المحاســـبة للطالـــب (فـــراس عبـــد الاميـــر حســـين) الموســـومة بـــ (التكامـــل بـــين الاطـــار المفـــاهيمي للمحاســـبة والتـــدقيق وتأثيره في الابلاغ المالي)) ارشح هذه الاطروحة للمناقشة.

أ. د. علي احمد فارس

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلـــس كليـــة الادارة والاقتصـــاد/جـــامعة كـــربـــلاء على توصية لجنـــة المنـــاقشة

أ.م.د. هاشم جبار الحسيني

عميـــــد كليـــــة الادارة والاقتصـــــاد

إقرار لجنة المناقشة

نحن رئيس وأعضاء لجنة المناقشة المشكلة بموجب الأمر الإداري ذي العدد 2822 في 2023/12/21 نقر بأننا اطلعنا على منهجية ومتضمنات الأطروحة المعنونة " **التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق وتأثيره في الإبلاغ المالي**" ، وقد ناقشنا الباحث (فراس عبد الامير حسين) في منهجية ومتضمنات بحثه وفيما له علاقة به، ووجدنا انه جدير بنيل درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة.

أ.د بكر ابراهيم محمود رئيساً كلية الادارة والاقتصاد/الجامعة المستنصرية	أ.د كرار سليم عبد الزهرة عضواً كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة الكوفة	أ.م.د جاسم عيدان براك عضواً كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء
أ.م.د امل محمد سلمان عضواً كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء	أ.م.د محمد فائز حسن عضواً كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء	أ.د اسعد محمد علي العواد مشرفاً كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة كربلاء

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة كربلاء على إقرار لجنة المناقشة

أ.م.د هاشم جبار حسين

عميد كلية الإدارة والإقتصاد / جامعة كربلاء

2024 / 1 / 18

الإهداء

إلى ..

منارة الثائرين وقبلة العاشقين كربلاء الإباء

صرح العلم الشامخ في مدينة أبي الأحرار جامعة كربلاء

من علموني فأجادوا أساتذتي الأفاضل

الروح التي لم تفارقني أبداً أبي (رحمه اللّه)

من غمرتني بحبها ودعائها والدتي حفظها اللّه

رفيقة الدرب زوجتي الحبيبة

أخوتي وأخواتي الأعزاء

قرة عيني (يوسف و محمد) حباً وعطفاً

كل من ساعدني في إتمام هذا العمل المتواضع

الباحث

شكر وامتنانِ

الحمد لله ربّ العالمين وله الشكر، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء وسيد المرسلين نبيّ الرحمة محمد وعلى آله الطيبين الطاهرين وأصحابه المنتجبين الميامين. وما توفيقي إلا بالله العلي العظيم.

يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف (الأستاذ الدكتور أسعد محمد علي وهاب العواد) لتفضله بالإشراف على أطروحتي ، وبذله الجهد والوقت في ذلك، ولما قدمه من النصح والإرشاد والدعم المعنوي الذي اسهم في إتمام هذه الأطروحة وإظهارها بهذا الشكل، فله مني جزيل الشكر والامتنان.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى اساتذتي الكرام، السادة رئيس لجنة المناقشة وأعضائها المحترمين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وجهودهم المبذولة لإغنائها بملاحظاتهم القيمة واعبّر لهم عن اعتزازي واحترامي لكل آرائهم وملاحظهم.

وخالص الشكر والامتنان أتقدم به إلى الأستاذ المقوم اللغوي والأستاذ المقوم العلمي.

أتقدم بالشكر والثناء لكل أساتذتي الأفاضل في كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء لا سيما الذين تحملوا عبء تدريسنا في المرحلة التحضيرية ، ولم يدخروا جهداً لتقديم كل ما هو جديد ومفيد من معلومات قيمة وتوجيه ونصيحة أثناء دراستي إذ يسعدني تثبيت أسماءهم في متن أطروحتي وهم الأستاذ الدكتور طلال الججاوي والأستاذ الدكتور أسعد العواد والأستاذ الدكتور صلاح الكواز والأستاذ الدكتور حيدر المسعودي والأستاذ الدكتور علي عبد الحسن والأستاذ الدكتور علي احمد فارس والأستاذ الدكتور صباح واجد والأستاذ الدكتور أحمد كاظم بريس والأستاذ المساعد الدكتور محمد فاضل الياسري.

كما أخص بالشكر والامتنان أساتذتي وزملائي الهيئة التدريسية في كلية الرافدين الجامعة / قسم المحاسبة لما قدموه من تعاون وتوجيه وتشجيع خلال فترة اعداد البحث، ولا يغيب عني تقديم الشكر والإمتنان لجميع زملاء الدراسة أخوتي وأخواتي في دراسة الدكتوراه وكل من كان له دور في دعم هذه الأطروحة .

الباحث

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان تأثير التكامل والترابط بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في عملية الابلاغ المالي من خلال مساهمته في توفير معلومات مالية تتسم والشفافية والمنفعة تسهم في مساعدة المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بصورة افضل، اذ تم اعداد استبانة بثلاثة محاور، يمثل كل واحد منها متغير من متغيرات البحث، وتم توزيعها على عينة من الاكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة مجموعة من الفرضيات التي لها صلة بالتعرف على مدى تأثر شفافية وجودة الابلاغ المالي بطبيعة العلاقة التكاملية ما بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والتدقيق.

تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال اجراء التحليلات الاحصائية للبيانات المستخدمة، اذ تم قياس الارتباط والتكامل ما بين مكونات الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي ومفاهيم التدقيق وتأثيره في الابلاغ المالي من خلال استخدام في نمذجة المعادلة الهيكلية، وتحليل المسار، وتحليل المسار، واشتقاق نماذج البيانات الطولية، وتقدير نماذج الانحدار مثل الارتباط الذاتي والمتعدد واختلاف التباين.، وتوصل البحث الى ان الاطار المفاهيمي يسهم من خلال تحديد عناصره في الحد من عدم تماثل المعلومات، والتأكيد على تحقيق الموضوعية والملائمة في القياس المحاسبي من خلال اعتماد اسس القياس المختلط وتبني كلا من مقاييس التكلفة التاريخية والقيمة الحالية، ان تكامل المفاهيم المحاسبية ومفاهيم التدقيق في تعزيز الافصاح المحاسبي السليم والعادل عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في المستقبل، فضلا عن الافصاح الكافي عن الاحداث اللاحقة بهدف تخفيض حالة عدم التأكد.

ثبت المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
الآية القرآنية	أ
الإهداء	ب
الشكر والامتنان	ج
المستخلص	د
المحتويات	ه
الجداول	و - ح
الأشكال	ط
الملاحق	ط
ثبت المختصرات	ي
المقدمة	١ ـ ٢
الفصل الأول: دراسات سابقة ومنهجية الدراسة	٣ ـ ٢٠
المبحث الأول: دراسات سابقة واسهامة الدراسة	٤ ـ ١٥
المبحث الثاني: منهجية الدراسة	١٦ ـ ٢٠
الفصل الثاني: المرتكزات المعرفية للإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق	٢١ ـ ٧٥
المبحث الأولِ: الإطار المفاهيمي للمحاسبة ـ مدخل فلسفي	٢٢ ـ ٣٩
المبحث الثاني: فلسفة التدقيق	٤٠ ـ ٥٩
المبحث الثالث : التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق	٦٠ ـ ٧٥
الفصل الثالث: تأثير الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في الابلاغ المالي	٧٦ ـ ١٢٦
المبحث الاول: مدخل مفاهيمي عن الابلاغ المالي.	٧٧ ـ ٩٣
المبحث الثاني: تأثير الاطار المفاهيمي المحاسبي في عملية الابلاغ المالي.	٩٤ ـ ١١١
المبحث الثالث: تأثير التدقيق في عملية الابلاغ المالي	١١٢ ـ ١٢٦
الفصل الرابع : الجانب التطبيقي	١٢٧ ـ ١٧٢
المبحث الاول: وصف وتشخيص متغيرات الدراسة	١٢٨ـ ١٥٧
المبحث الثاني: اختبار الفرضيات	١٥٨ـ ١٧٢
الفصل الخامس: الاستنتاجات والتوصيات	١٧٣ ـ ١٧٦
المبحث الأولِ: الاستنتاجات	١٧٣ ـ ١٧٤
المبحث الثاني: التوصيات	١٧٥ ـ ١٧٦
المصادر	١٧٧ ـ ٢٠٤
الملاحق	VII - I

ثبت الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
١	الإطار المفاهيمي ١٩٨٩ والإطار المفاهيمي ٢٠١٠ لـ IASB	٢٨ ــ ٢٩
٢	مكونات الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي وفقا لنسخته المصدرة عام ٢٠١٨	٣٢ ــ ٣٧
٣	أنشطة التدقيق الأساسية ومفاهيمها	٤٣
٤	تأكيدات الإدارة	٤٣ - ٤٤
٥	مقارنة ما بين المحاسبة والتدقيق	٤٤
٦	الجهات الرئيسية المستفيدة من خدمات التدقيق واغراضها	٤٥ ــ ٤٦
٧	الصور الرئيسية لممارسات التدقيق الهدف منها	٤٦
٨	ابرز الدراسات والبحوث التي قدمت فروض نظرية للتدقيق	٥٠
٩	مفاهيم التدقيق	٥١
١٠	معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن AICPA	٥٣
١١	معايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IFAC	٥٣ــ٥٤
١٢	قواعد السلوك المهني الصادرة عن (IFAC,٢٠١٨)	٥٥
١٣	الأختلافات بين مفاهيم فشل الأعمال وفشل التدقيق وخطر التدقيق	٥٦
١٤	مكونات خطر التدقيق	٥٦ــ٥٧
١٥	مجموعة تعاريف مختارة لمفهوم الإبلاغ المالي	٨٠
١٦	ابرز الدراسات المتعلقة بوضع اهداف القوائم المالية والإبلاغ المالي	٨٢ ــ ٨٤
١٧	مقومات الإبلاغ المالي	٨٨ ــ ٨٩
١٨	أبعاد جودة الإبلاغ المالي	٩٠

١٩	الخصائص النوعية والمعززة للمعلومات المفيدة بحسب الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي	٩٦ ــ ٩٧
٢٠	مقارنة بين مفهوم التحفظ ومفهوم الحيطة	١٠١
٢١	مقارنة بين أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة العادلة	١٠٧ ــ ١٠٨
٢٢	صور الرقابة الداخلية وأهدافها ومجالات تأثيرها في جودة الإبلاغ المالي	١١٥
٢٣	أثر الافصاح عن الأحداث اللأحقة في عملية الإبلاغ المالي للجهات المستفيدة	١١٧
٢٤	المؤشرات المعتمدة لتقييم الأستمرارية وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB	١٢١
٢٥	الفقرات الاساسية في تقرير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB	١٢٣ - ١٢٤
٢٦	انواع تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB	١٢٤
٢٧	درجات مقياس ليكرت الخماسي	١٢٨
٢٨	توزيع أفراد عينة الاستبيأن حسب التحصيل الدراسي	١٢٨
٢٩	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)	١٢٩
٣٠	توزيع أفراد العينة حسب العنوأن الوظيفي او المهني	١٣٠
٣١	معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيأن	١٣١
٣٢	معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لأختبار ثبات الاستبيأن	١٣٢
٣٣	الأتساق الداخلي لفقرات المحور الأول- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	١٣٢ - ١٣٣
٣٤	الأتساق الداخلي لفقرات المحور الثأني- الإطار المفاهيمي للتدقيق	١٣٤
٣٥	الأتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث- الإبلاغ المالي	١٣٥

٣٦	استجابة افراد عينة الاستبيأن المحور الأول:- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	١٣٦ - ١٣٧
٣٧	استجابة افراد عينة الاستبيأن لفقرات محور الإطار المفاهيمي للتدقيق	١٤٤
٣٨	استجابة افراد عينة الاستبيأن لفقرات محور الابلاغ المالي	١٤٩ - ١٥٠
٣٩	ترتيب محاور الاستبيأن حسب درجة الاهمية	١٥٧
٤٠	نتائج اختبار الفرضية الاولى	١٥٨
٤١	ملخص نموذج اختبار الفرضية الثانية	١٦٠
٤٢	تباين اختبار الفرضية الثانية	١٦١
٤٣	معاملات دالة الأنحدار للفرضية الثأنية	١٦١
٤٤	ملخص نموذج اختبار الفرضية الثالثة	١٦٦
٤٥	تباين اختبار الفرضية الثالثة	١٦٧
٤٦	معاملات دالة الأنحدار للفرضية الثالثة	١٦٧
٤٧	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	١٧٢

ثبت الأشكالَ

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
١	أنموذج افتراضي للدراسة	٢٠
٢	مفهوم التدقيق	٤٢
٣	العلاقة بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بعملية التدقيق	٥٩
٤	توزيع أفراد عينة الاستبيأن حسب التحصيل الدراسي	١٢٩
٥	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)	١٣٠
٦	توزيع افراد عينة الاستبيأن حسب العنوأن الوظيفي او المهني	١٣١
٧	الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق	١٥٩
٨	العلاقة بين للاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية و الإبلاغ المالي	١٦٣
٩	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثأنية	١٦٤
١٠	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثأنية	١٦٥
١١	العلاقة بين للاطار المفاهيمي للتدقيق و الإبلاغ المالي	١٦٨
١٢	المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثالثة	١٦٩
١٣	التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثالثة	١٧٠
١٤	نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية الرابعة	١٧١

ثبت الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
١	قائمة بأسماء السادة المحكمين	I
٢	استبانة	VII - II

ثبت المختصرات

المختصر	المصطلح باللغة الإنكليزية	المصطلح باللغة العربية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
CFFIFR	Conceptual Framework For International Financial Reporting	الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي
ICFPPFS	International Conceptual Framework of Preparation and Presentation Financial Statements	الاطار المفاهيمي الدولي لاعداد وعرض القوائم المالية
ARS	Accounting Research Study	الدراسة البحثية المحاسبية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الامريكية
SFAC	Statement of Financial Accounting Concept	قائمة مفاهيم المحاسبة المالية
ASOBAT	A Statement Of Basic Accounting Theory	قائمة النظرية المحاسبية الاساسية
APB	Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبية
IAASB	International Audit & Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRSs	International Financial Reporting Standards	معايير الابلاغ المالي الدولية
IASs	International of Audit Standards	معايير التدقيق الدولية
IAPC	International Auditing Practices Committee	اللجنة الدولية لممارسات التدقيق
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين المجازين في انكلترا وويلز

المقــدمة

تمثل القوائم المالية المنشورة ثمرة ونتاج الترابط الوظيفي بين مفاهيم المحاسبة والتدقيق كونها تلعب دوراً مهماً وفعالاً في عملية الإبلاغ المالي من خلال تأثيرها في نماذج القرارات الاقتصادية المتخذة، فعلى الرغم من أنها لا تعد المصدر الوحيد للمعلومات التي تتطلبها عملية صنع القرارات، الا أنها تعد مصدراً مفيداً ورئيسياً في توفير معلومات مالية بدرجة معقولة من الموثوقية، وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة للمستخدمين فلابد أن يتم أنتاجها وتوصيلها بصورة تتوافق مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ومفاهيم التدقيق، فالتقارير المالية المقدمة لا تعد غاية بقدر ما هي وسيلة أتصال فعال ما بين الجهات المعدة والجهات المستفيدة تؤطرها ممارسات التدقيق بقدر من الثقة من خلال الإفصاح والإقرار عن مدى سلامة إعدادها وعرضها من الناحية المحاسبية والحسابية والقانونية.

يعزز التكامل والترابط بين مفاهيم المحاسبة والتدقيق من كفاءة المعلومات المالية من خلال مساهمته في تعزيز جودة الإبلاغ المالي، والتقليل من حالة عدم تماثل المعلومات التي قد تنتج عن ممارسات إدارة الوحدة الاقتصادية لتضليل المستخدمين بشكل ينعكس ايجاباً في تحسين فاعلية عملية الإبلاغ المالي من خلال توفير معلومات ذات جودة عالية تتسم بدرجة عالية من المنفعة والموضوعية والشفافية تلبي احتياجات أسواق المال وتدعم كفاءتها.

الترابط بين المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح من جهة، وبين مفاهيم ومعايير التدقيق يسهم في توفير معلومات تتسم بالموضوعية والشفافية والتمثيل العادل لحقيقة الوضع المالي ونتيجة النشاط الاقتصادي للوحدة، والتي ترفد الجهات المستفيدة بمعلومات ملائمة لنماذج القرارات الاقتصادية بمعلومات مفهومة وموجزة وسهلة الفهم والتحليل، فالتكامل المفاهيمي بين المحاسبة والتدقيق يوفر معلومات تتصف بخصائص معينة تراعي متطلبات الاستخدام لها من خلال خضوع عملية إعدادها والإفصاح عنها وفقاً لمبادئ وقواعد مهنية محددة وموحدة تدعم قابليتها للمقارنة والتحقق والفهم، والتي تعد متطلبات وأركان رئيسية في جودة عملية الإبلاغ المالي بشكل يؤثر بالنتيجة في كفاءة القرارات المتخذة في أسواق المال والمتعلقة بالاستثمار والتمويل.

لتحقيق أهداف الدراسة فقد تم إعدادها بخمسة فصول، أذ تم تخصيص الفصل الأول منها لعرض دراسات سابقة ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة

أعانت الباحث في تطوير أدواته البحثية من خلال التعرف على ما تناولته من موضوعات والنتائج التي توصلت إليها، وتناول المبحث الثاني منهجية الدراسة من خلال تحديد المشكلة في ظل أهمية الموضوع وأهدافه، وتناول الفصل الثاني مناقشة وعرض نظري لمجالات التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والتدقيق من خلال ثلاثة مباحث، أذ كرس المبحث الأول منها في تقديم رؤيا مفاهيمية للإطار المحاسبي الدولي وعرض مكوناته، في حين عرج المبحث الثاني على التدقيق من خلال مناقشة مفاهيمه وأهدافه وفروضه ومعاييره، وتم انهاء الفصل بالمبحث الثالث الذي تطرق لمجالات التكامل والترابط بين مفاهيم المحاسبة ومعايير التدقيق في نطاق إعداد وعرض القوائم المالية، وتم من خلال مباحث الفصل الثالث عرض المفاهيم المتعلقة بالإبلاغ المالي وعلاقته بطبيعة الوظيفة المحاسبية ومعايير التدقيق، أذ ناقش المبحث الأول منه مفهوم الإبلاغ المالي وأهدافه ومكوناته، أما المبحث الثاني فتناول مناقشة تأثير المفاهيم التي وردت في محتوى الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي في عملية الإبلاغ المالي، أما المبحث الثالث والأخير في الفصل فقد سلط الضوء على توضيح علاقة تأثير المفاهيم الواردة في المعايير الدولية للتدقيق في عملية الإبلاغ المالي، وقدم الفصل الرابع عرضاً وتحليلاً للنتائج واختبار الفرضيات المتعلقة بأثر التكامل في عملية الابلاغ المالي، في حين تضمن الفصل الخامس مبحثين، أولهما خصص للاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة، وتضمن المبحث الثاني منه مجموعة التوصيات التي تم الخروج بها.

الباحث

الفصل الأول

دراسات سابقة ومنهجية الدراسة

تمهيد

سيتم في هذا الفصل تقديم مناقشة علمية لدراسات سابقة ذات علاقة بشكل مباشر أو غير مباشر بموضوع ومحتوى الدراسة، وكما يتضمن أيضاً بياناً لما تتميز به الدراسة من جوانب معرفية ذات خصوصية مقارنةً بما قدمه باحثون تناولوا واحداً أو أكثر من متغيرات الدراسة، أذ ركزت المنهجية العلمية للدراسة الولوج في المسار المنطقي والطريقة العلمية الممنهجة في تأطير وتحديد مشكلة الدراسة وأسلوب معالجتها بصورة تؤمن إجراء الاختبار الموضوعي السليم لفرضياته وبالتالي تحقيق أهدافه. وقد حاول الباحث تركيز جهوده وإمكاناته المتواضعة في استعراض كل ما تسنى له جمعه من دراسات وأبحاث أجنبية وعربية ذات علاقة بمتغيرات الدراسة، وقد كان لتلك الدراسات دوراً كبيراً في أغناء وتدعيم الجانب النظري والتطبيقي منه من جهة، ومن جهة أخرى اعترافاً من الباحث بالسبق لجهود الباحثين الآخرين.

وفي ضوء ما سبق ذكره سيتم تقسيم الفصل الأول الى المبحثين الآتيين:-

المبحث الأول: دراسات سابقة واسهامة الدراسة.

المبحث الثاني: منهجية الدراسة .

المبحث الأولِ

دراسات سابقةُ ذات اسهامة في اعداد الدراسة

يتناول المبحث مجموعة ابحاث سابقة تناولت متغيرات الدراسة واسهمت في بلورة افكارها في مجال الاطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي ومعايير التدقيق الدولية وجودة الابلاغ المالي.

١-١-١ مناقشة دراسات سابقة

تتناول هذه الفقرة عرض مراجعة للأدبيات والاسس النظرية والمفاهيمية الرئيسة للأطروحة. اذ يقدم هذا المبحث مجموعة دراسات ناقشت موضوعات وقضايا فكرية ومهنية متعلقة بالإطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي ومعايير التدقيق الدولية وجودة الإبلاغ المالي بشكل عام.

١.١.١.١ الدراسات المتعلقة بالاطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي

قدمت دراسة (كامل،٢٠٢٢) منافشة تحليلية وانتقادية للاطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي، وقد اكدت الدراسة الى ان الاطار المفاهيمي لا معيار محاسبي وانما هو بمثابة الاساس او المرجع النظري لوضع وتطوير المعايير المحاسبية الدولية من خلال تحديده للمفاهيم المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام المقدمة الى الجهات المستفيدة الخارجية بهدف تحسين عملية الابلاغ المالي من خلال وجود مفاهيم عالية الجودة وبتفاصيل كافية تساعد IASB في تطوير المعايير المحاسبية وتساعد الجهات المستفيدة من القوائم المالية في فهمها وتفسيرها بصورة افضل.

من المتفق عليه بأن الوصول الى معايير محاسبية متسقة ذات جودة عالية في خدمات الجهات المستفيدة من عملية الابلاغ المالي يتطلب وجودة نظرية موحدة مقبولة، الا ان هذا الامر لم يتحقق على الرغم من محاولات ايجاد نظرية محاسبية واحدة منذ عشرينيات القرن الماضي في ظل صعوبة تحديد اهداف واحتياجات الجهات المستفيدة المتعددة والمتغيرة، وعدم وجود اتفاق حول تحديد المفاهيم والمصطلحات المستخدمة بالشكل الذي تم التسليم معه بعدم وجود لما يسمى بالنظرية المحاسبية، وبالتالي فأن الحل الممكن وليس البديل يتمثل في ايجاد اطار مفاهيمي متفق عليه كمرجع فكري في وضع وتطوير المعايير المحاسبية.

تناولت دراسة (الاشول،٢٠٢١) تحليل العلاقة ما بين تطوير ارشادات الاطار المفاهيمي الدولي وجودة الارباح المحاسبية في وحدات الاعمال، وقد توصلت الدراسة الى ان الاطار المفاهيمي ومن خلال معايير الابلاغ المالي يسهم في دعم وتعزيز القدرة على تفسير وتحليل جودة الارباح المحاسبية

بما يوفره من معلومات شاملة لمتخذي القرارات، وكما يسهم في الحد من عدم تماثل المعلومات ومن ممارسات ادارة الارباح، وتقديم ابلاغ مالي مناسب عن نشاط الوحدة. كما ان يمكن للاطار المفاهيمي ومن خلال استجابته للتغيرات في البيئة المحيطة بالممارسة المحاسبية من ايجاد نظرية واقعية يعتمد عليها في تطوير معايير المحاسبة.

من المتفق عليه بأن الاطار المفاهيمي لا يعد بديلا للنظرية المحاسبية، ولكن هو مرجع ودستور مهني مستند لمجموعة مفاهيم مقبولة يمكن من خلالها وضع وتطوير المعايير المحاسبية بما يسهم في تحقيق اهداف الابلاغ المالي وتلبية احتياجات الجهات المستفيدة من المعلومات بحيادية وبطريقة تراعي التغيرات في البيئة المحاسبية. فالاطار المفاهيمي يقدم ارشادات ومفاهيم تعزز من جودة المعايير المحاسبية بما يحقق قابلية الفهم والمقارنة لدى فئات المستخدمين.

اما دراسة ناقشت (Barker & Penman, ٢٠٢٠) tناقشت قضايا تتعلق بأثر تبني مفهوم عدم التأكد في الاطار المفاهيمي الدولي، والاثار المترتبة في حال تخلي الاطار المفاهيمي عن اعتماد مدخل الميزانية في عملية الاعتراف والافصاح عن الموجودات والمطلوبات، وقد اقترحت الدراسة مدخلا مختلطا بين مدخل الميزانية ومدخل الدخل بهدف تحسين المحاسبة عن الايرادات والمصروفات في ضوء المقابلة المحاسبية بما يحقق متطلبات قرارات الاستثمار من خلال توفيره معلومات تتسم بالأهمية تحتاجها فئات المستثمرين الحاليين والمستقبليين تراعي ظروف عدم التأكد.

تبني الاطار المفاهيمي لمدخل الميزانية يعكس توجهه وتركيزه في احتياجات المستثمرين كأولوية في توفير المعلومات المالية المفيدة، اذ بموجب هذا المدخل يتم وضع اسس ومبادئ الاعتراف والقياس لعناصر الموجودات والمطلوبات وفقا للمفاهيم التي حددها الاطار المفاهيمي، ويعود سبب تناول الاطار المفاهيمي لمفهوم عدم التأكد في القياس الى تبنيه استخدام مقاييس اكثر واقعية لعناصر الموجودات والمطلوبات والتي تتمثل بالقيمة الحالية التي تعد ملائمة اكثر من الكلفة التاريخية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

اما دراسة (الصاوي،٢٠٢٠) فقد قدمت دراسة تحليلية لعناصر الاطار المفاهيمي الدولي، وتوصلت الدراسة الى ان الخصائص النوعية للمعلومات تعزز من جودة معلومات القوائم المالية، وتسهم في تحقيق الشفافية من خلال توفير الاساس المنطقي للمعايير مما يعزز من قابلية المقارنة على المستوى الدولي وجودة المعلومات المالية، واشارت الدراسة الى ان الخصائص النوعية المعززة تحسن منفعة المعلومات، إلا أنها لا يمكنها أن تجعل المعلومات غير المفيدة ذات نفعية لمتخذي القرار كون ان منفعة المعلومات تتمثل في قدرتها على تحسين عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

تحديد الاطار المفاهيمي لخصائص المعلومات المفيدة النوعية والمعززة يسهم في تعزيز منفعة المعلومات المقدمة في القوائم المالية لدى الجهات المستفيدة منها لكون تقديمها يكون ملبي لمتطلبات الابلاغ المالي ويعزز من عملية اتخاذ القرارات.

اما دراسة (السيد والرشيدي،٢٠٢٠) فسلطت الضوء على علاقة تطبيق مفاهيم وارشادات الاطار المفاهيمي المتعلقة بالتعقل في حقوق الملكية وقيمة الوحدة، وتوصلت الدراسة الى اهمية مفهوم التعقل في اعداد القوائم المالية وجودة الابلاغ المالي كون المعلومات التي تراعي تطبيق مفهومه ذات منفعة لدى الجهات المستفيدة، كما كشفت عن وجود علاقة طردية ما بين تطبيق مفهوم التعقل من جهة وبين حقوق الملكية وقيمة الوحدة من جهة اخرى، اذ تزداد قيمة الوحدة عند زيادة مستوى التحفظ المحاسبي وحقوق الملكية والعكس بالعكس. يتفق هذا الرأي مع ما توصلت اليه دراسة (Lobo,٢٠١٩ & Hong) في كون تطبيق مفهوم التعقل يمكن ان يحد من مشاكل نقص التمويل من خلال زيادة فرص التمويل الخارجي، وكما تؤكد الدراسة على ان الاثار السلبية الناتجة عن التغيرات في التدفقات النقدية تكون أقل عند الالتزام بتطبيق مفهوم الحيطة والحذر.

مما تقدم يتبين بأن ادراج مفهوم التعقل Prudence كاحد محددات اعداد القوائم المالية يتناسب مع اعتماد الاطار المفاهيمي الدولي القياس على اساس القيمة العادلة كونه يسهم في تعزيز ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية ويمكن ان يؤثر ايجابا في قيمة الوحدة.

ناقشت دراسة (مسعود،٢٠٢٠) اثر تبني معايير الابلاغ المالي الدولية في جودة الابلاغ المالي، وقد توصلت الدراسة الى ان لمعايير الابلاغ المالي وفقا للاطار المفاهيمي الدولي دورا جوهريا في تخفيض خطر انهيار اسعار الاسهم من خلال دورها في تقليل تخزين او حجب الأخبار السيئة وهو ما قد يمكن الاستدلال عليه من خلال بعض المؤشرات مثل انخفاض غموض عملية اعداد القوائم المالية وزيادة مستوى الشفافية وجودة المعلومات المحاسبية ومستوى التحفظ المحاسبي وجودة التدقيق، وتخفيض ممارسة التجنب الضريبي وادارة الارباح وتكاليف الوكالة.

ان وجود معايير محاسبية متسقة وذات جودة يتحقق من خلال وجود اطار مفاهيمي يحكم عملية اعدادها وتطويرها حتى تحقق الاهداف المرجوة منها في تقديم معلومات مفيدة تلبي متطلبات واحتياجات الجهات المستفيدة منها.

اما دراسة (كعموش،٢٠١٩) فعرضت مناقشة للارشادات والمبادئ التي قدمها الاطار المفاهيمي الدولي والمتعلقة بالعرض والافصاح من خلال التطرق الى اساليب اعداد وعرض معلومات القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية ذات الفروع والاقسام وما يتعلق باندماج الوحدات الاقتصادية وتأثيرها في الابلاغ المالي. كما ناقشت الدراسة تأثير استخدام مقاييس القيمة العادلة في جودة الابلاغ المالي

وفي منفعة المعلومات المحاسبية، وقد توصلت الى ان طريقة عرض المعلومات المحاسبية يجب ان يدعم منفعتها من خلال توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة بشكل يحقق الغاية الاساسية من اعداد وعرض القوائم المالية.

اكد الاطار المفاهيمي الدولي في ارشاداته على تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة والمتمثلة بالملائمة والتمثيل الصادق كشرط مهم في توفير معلومات تلبي احتياجات الجهات المستفيدة، والتي يمكن تعزيز منفعتها من خلال توافر خصائص القابلية للفم والتحقق والمقارنة والتوقيت المناسب والتي تصب جميعها في عرض قوائم مالية ذات ابلاغ مالي مقبول. وقد اخذ الاطار المفاهيمي في الاعتبار تقديم مفهوم وحدة الابلاغ المالي وحدودها بهدف تحديد شكل القوائم المالية (قوائم منفصلة، موحدة، مدمجة) الواجب اعدادها بما يعزز من جودة الابلاغ الماليوتقديم صورة واضحة ومفهومة عن المركز المالي ونتيجة الاداء المالي.

تناولت دراسة (Dannis, ٢٠١٩) طبيعة الاطار المفاهيمي من حيث كونه نظرية محاسبية ذات طبيعة معيارية في الاساس يتم استعمالها في تبرير اتخاذ القرارات المتعلقة بوضع المعايير المحاسبية، وقدمت محاولة بحثية لمناقشة اثره في عملية اتخاذ القرارات واثر تبني IASB لمدخل فائدة القرار في صياغة اهداف القوائم المالية. فضلا عن مناقشة الدراسة لاشكالية اهداف مستخدمي معلومات القوائم المالية. توصلت الدراسة الى ان الاجابة على هذا الاشكاليات تقود بالنتيجة الى تحديد هدفين اساسيين لاعداد وعرض القوائم المالية: اولهما يتعلق بتقديم معلومات مالية مفيدة لفئة المستثمرين تساعدهم في اتخاذ قرارات الاستثمار، اما الهدف الثاني في تقديم معلومات مالية مفيدة لفئة المساهمين الحاليين تساعدهم في اتخاذ قرارات تتعلق بتقييم الاشراف (العهدة Stewardship) وكفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لها.

ترجع المشكلة الاساسية في تحديد اهداف القوائم المالية الى غياب التحديد المفاهيمي الكافي لمقاصد المصطلحات والتعابير المستعملة في تحديد الاهداف وما يتعلق بمعيار الفائدة للقرار، وقد ادى ذلك بالنتيجة الى عدم وجود اتفاق عام حول صياغة تعريف مقبول لمفهوم "فائدة القرار"، فضلا عن تباين مستويات الفهم للمقصود بـ "المستخدمين" والمفاهيم المرتبطة بوصف استعمالات المعلومات المالية المتعلقة بقائمة الاهداف. وعلى الرغم من ان المقصود بهدف التقييم متفق عليه بشكل عام كونه مستند الى نظرية الاستثمار الاقتصادية، الا ان المقصود بمفهوم "الاشراف او العهدة او الوصاية" فلم يتم توضيحه بشكل واضح كونه لا يستند الى مرجعية نظرية معينة.

اما دراسة (Liu et al., ٢٠١٩) فقد ناقشت العلاقة بين الالتزام بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وجودة الارباح المحاسبية. توصلت الدراسة الى ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المبنية

على اساس الاطار المفاهيمي الدولي يسهم في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات والذي يترتب عليه بالنتيجة زيادة جودة الابلاغ المالي وزيادة جودة الارباح المحاسبية، وقد اكدت الدراسة الى وجود علاقة طردية ما بين الالتزام بمعايير الابلاغ المالي وجودة الارباح المحاسبية. تتفق استنتاجات هذه الدراسة مع ما توصلت اليه دراسة (Newberry, ٢٠٠٣) في ان الاطار المفاهيمي الدولي يعد المرجع والمرشد للمعايير المحاسبية الدولية فما يتعلق بالاعتراف بالموجودات والمطلوبات، وخاصة في الحالات التي لا ينطبق فيها معيار محدد بشكل يؤدي الى ضعف قابلية الاتساق والقابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية ما بين الوحدات الاقتصادية نتيجة لاختلاف اسلوب معالجة تلك المعاملات والبنود المعتمد على تقييمات الادارة فيما يتعلق بخصائص الملاءمة والتمثيل العادل.

يمكن الاتفاق مع الدراستين السابقتين في ان اهمية وجود الاطار المفاهيمي المحاسبي مساعدة معدي المعايير المحاسبية في اعداد معايير متسقة وذات جودة، وكما تساعد معدي القوائم المالية في الحالات التي لا يمكن فيها تطبيق معيار معين من خلال ارشادهم في استعمال احكامهم الشخصية بما ينسجم مع المفاهيم الواردة في الاطار المحاسبي بشكل يتوافق توفير معلومات قابلة للمقارنة والفهم. فغياب الاطار المفاهيمي يؤدي بمعدى التقوائم المالية الى استخدام التقدير الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبي.

أكدت دراسة (Georgio,٢٠١٨) على ان تبني الاطار المفاهيمي الدولي لمفهوم الاشراف او المساءلة للادارة كأحد الاهداف الرئيسية لاعداد وعرض القوائم المالية، كما توصلت الدراسة الى ان الاتجاه نحو تطبيق القيمة العادلة ينتج عنه معلومات ذات فائدة اقل فيما يخص بمفهوم المساءلة والذي يعد من اهم احتياجات المستثمرين للمعلومات. في حين ناقشت دراسة (Pelger,٢٠٢٠) اهمية ادراج الاطار المفاهيمي لمفهوم المساءلة كهدف اساسي في اعداد وعرض القوائم المالية بما يسهم في تخفيض عدم التماثل في المعلومات، ويرفع الكفاءة الاقتصادية للوحدة، ويحسن عملية تخصيص الموارد وذلك في ضوء مدخل النظرية الإيجابية ونظرية الوكالة. الامر الذي يلزم IASB بضرورة العمل على تطوير المعايير المحاسبية بشكل يمنع الوحدة الاقتصادية من التلاعب في معلومات القوائم المالية من خلال وضع ضوابط حقيقية للرقابة والمساءلة.

من المتفق عليه في ان اعتماد الاطار المفاهيمي الدولي لاهداف التقييم والمساءلة ومراعاته التركيز في توفير معلومات حيادية لمختلف فئات المستخدمين من خلال القوائم المالية يسهم في تعزيز ثقة المستخدمين ويقلل من حالة عدم تماثل المعلومات، وهذا ما يؤكد على الطبيعة الشمولية للاطار في توجهاته نحو تطوير معايير محاسبية تلتزم بمتطلبات الملائمة والتمثيل الصادق في المعلومات المنتجة بما يعزز من قابلية المقارنة والفهم لها.

تناولت دراسة (Sutton et al.,٢٠١٥) دور الاطار المفاهيمي الدولي في وضع وتطوير المعايير المحاسبية، وقد توصلت الى ان اهمية الاطار المفاهيمى للابلاغ المالي يعد الاساس المنطقي والمرجع الفكري للمبادئ التوجيهية والارشادية في وضع وتطوير المعايير المحاسبية بطريقة تلبي متطلبات الابلاغ المالي المناسب لفئات المستخدمين، وكما اكدت على ان الاطار المفاهيمي يلعب دورا فعالا ومهما في مجال تقييد التأثيرات السياسية على المعايير المحاسبية سواء من الادارة او جهات اخرى فضلا عن مساهمته في تطوير المعايير المحاسبية عالية الجودة والمفهومة وقابلة للتطبيق.

يمكن الاتفاق على ان الاطار المفاهيمي يدعم وجود معايير محاسبية ذات جودة ويعمل على تنقيحها وتطويرها بما يحقق توفير معلومات مفيدة تراعي احتياجات الفئات المستفيدة من خلال الافصاح الذي تقدمه القوائم المالية بصورة واضحة ومفهومة تراعي مبدأ الحيادية في الاعداد والعرض للمعلومات المحاسبية والتي ستؤدي بالنتيجة الى زيادة منفعة المعلومات، فالمفاهيم الاساسية الواردة في الاطار المفاهيمي الدولي تمثل دستور تنظيم محاسبي مؤثر في الممارسة المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية التي تعنى بقضايا الاعتراف والقياس المحاسبي، والعرض والافصاح وتطبيق السياسات المحاسبية.

وفي ذات الصدد، ترى دراسة (العبد الله، ٢٠٠٧) بأن توجه IASB نحو تفضيل فئة المستثمرين والتأكيد على قرارات الاستثمار لم يأتي من فراغ، وانما هو نتاج لمضامين مهمة تتعلق بقضايا توزيع الثروة عالميا، وبما يتوافق مع التوجهات نحو العولمة واحتياجات البلدان المتقدمة اقتصاديا. الا ان هذا الامر مختلف مع البلدان ذات الاقتصاديات النامية التي لا تتوفر لها عناصر القوة والتحصين الاقتصادي ضد الهيمنة المتوفرة في البلدان المتقدمة، وبالتالي فهي تمثل ارض مناسبة لهيمنة الاستثمارات الداخلة اليها. ونفس الامر ينطبق في حال قيامها بالاستثمار في اسواق المال العالمية وهجرة رؤوس موالها في ظل ندرة مواردها الاقتصادية. اما دراسة (Joachim & Gassen, ٢٠٠٨) فقد توصلت الى ان هدف التقييم والاشراف تعد اهداف بديلة للمحاسبة المالية، فبيئة المعلومات تؤثر في دور المعلومات المحاسبية، فالوحدات التي تعمل في بيئة غنية بالمعلومات غالبا ما يكون فيها دور المعلومات المحاسبية تأكيديا، وهذه المعلومات تعد أكثر فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالاستثمار بدلاً من التقييم. في حين ان الوحدات التي تعمل في بيئة معلوماتية تتصف بالضعف فهي تفتقر الى قنوات ملائمة لتوصيل المعلومات المتعلقة بالتقييم بشكل فعال بأي وسيلة اخرى عدا المعلومات المحاسبية، والتالي تعتبر المعلومات المحاسبية مفيدة في التقييم من منظور التقييم لهذه الوحدات.

يمكن الاتفاق مع ما ذهبت اليه الدراستان فيما يتعلق بتركيز الاطار المفاهيمي الدولي نحو احتياجات قرارات الاستثمار بالدرجة الاولى كونها من وجهة نظر الباحث تعد الاكثر خطورة وبالتالي فهي بحاجة الى قدر مناسب وكافي من المعلومات التي تقلل من حالة التأكد لدى متخذي قرارات الاستثمار والتي بالنتيجة تخدم بقية فئات المستخدمين، وهذا لا يمنع من كون المستثمرين بحاجة الى معلومات تتعلق بالتقييم والاشراف والتي عادة ما يمكن استخلاصها من القوائم المالية .

٢.١.١.١ الابحاث والدراسات المتعلقة بالتدقيق ومعاييره

ناقشت دراسة (محمد،٢٠٢١) مدى مساهمة معايير التدقيق في اضفاء المصداقية على المعلومات المالية. توصلت الدراسة الى ان معايير التدقيق تسهم في تعزيز مصداقية المعلومات المالية للوحدة محل التدقيق وتقديم ابلاغ مالي مناسب عنها من خلال تناولها لواجبات ومسؤوليات المدقق بشكل مفصل عند قيامه بتنفيذ مهام التدقيق.

في ظل حاجة مستخدمي القوائم المالية الى معلومات تتسم بالمصداقية تزايد الطلب على خدمات التدقيق المبنية في الاساس على مجموعة من المعايير المهنية المتسقة والمترابطة التي تنظم الممارسة في مهنة تدقيق الحسابات، فالمعايير تسهم في تحسين اداء المدققين والارتقاء به،مثل مقاييس للحكم على أدائهم كونها تمثل مستويات اداء مهنية تحدد جودة الاداء المهني ومسؤوليات المدقق امام الجهات المستفيدة من تقريره.

ناقشت دراسة (العمري،٢٠٢١) تأثير الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية المتعلقة بأدلة الاثبات عند تدقيق القوائم المالية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المفيدة. توصلت الدراسة الى ان وجود اثر لتطبيق معايير التدقيق الدولية الخاصة بأدلة الاثبات في جودة المعلومات المحاسبية، كما ان لتطبيقها تأثير في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اكبر من تأثيرها في الخصائص المعززة.

ان تقييم ادلة الاثبات المتحصل عليها خلال تنفيذ مرحلة العمل الميداني من عملية التدقيق تعد الاساس في ابداء الرأي المهني للمدقق في القوائم المالية، اذ يركز المدقق على مدى ملائمة وصدق تمثيل المعلومات المدرجة في القوائم المالية عن الاحداث والظروف الاقتصادية ومدى كفاية الافصاح عنها بما يلبي احتياجات الجهات المستفيدة من تقريره والتي تعد الخصائص المفيدة التي حددها الاطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي، اما الخصائص المعززة فتوافرها يحسن من عملية اتخاذ القرارات.

تناولت دراسة (المصري،٢٠٢١) تقييم أثر تلبية متطلبات تكوين رأي المدقق حول القوائم المالية في تعظيم قيمة تقرير التدقيق وتقليل فجوة المعايير ذات الصلة، وتوصلت الدراسة ان يعتبر تقرير التدقيق هو المخرج الرئيسي للمعالجة النهائية المعلومات الخاصة بعملية التدقيق، وان الالتزام بتطبيق معايير

التدقيق الدولية في اعداده يحسن من مصداقية المعلومات في القوائم المالية المدققة، ومن شفافية المعلومات المفصح عنها بما يعزز من ثقة المستخدمين فيها، وفي رفع مستوى الاتصال ما بين الادارة والجهات المستفيدة.

من المتفق عليه بأن المعايير ٧٠٠ ISA و ٧٠٠ ISA و ٧٠٥ ISA تعد مهمة كونها تحكم عملية اعداد التقرير عن عملية التدقيق المؤداة بشكل يجنبه المساءلة في حال تقصيره المهني وعدم التزامه بالاستقلالية عن تنفيذ مهمته تجاه الجهة التي كلفته بعملية التدقيق والطرف الثالث والجهات المهنية المنظمة للمهنة، ويتحقق ذلك من تقديمه تقرير يفصح بشكل مناسب عن مدى سلامة الاعداد والعرض للقوائم المالية.

ناقشت دراسة (بهلولي،٢٠٢٠) العلاقة التكاملية ما بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية. توصلت الدراسة الى ان IAS/IFRS تتكامل مع ISAs بصورة شكلية واخرى وظيفية. اذ تسهم العلاقة التكاملية الشكلية بين IAS/IFRS و ISA في تحسين جودة معلومات القوائم المالية وفي اضفاء الموثوقية عليها، اما فيما يتعلق بالعلاقة التكاملية الوظيفية فيمكن من خلال الترابط الوظيفي بين IAS/IFRS وISAs، بالاضافة الى علاقة الترابط بين الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الذي تعد بموجبه معايير IFRS ومتطلبات تطبيق ISA.

تشترك المحاسبة والتدقيق بكونهما نشاطين خدميين يسهمان في تحقيق هدف واحد هو الابلاغ عن المعلومات المفيدة لغرض اتخاذ القرارات من قبل الجهات المهتمة بالقوائم المالية، الا ان الاختلاف يكمن في كون المحاسبة ممارسة ذات طبيعة انشائية لانتاج المعلومات المحاسبية، اما التدقيق فهو ممارسة ذات طابع انتقادي يضفي الثقة والتأكيد المعقول حول حيادية وسلامة اعداد وعرض القوائم المالية التي تنتجها مهنة المحاسبة، وبالتالي فاتدقيق هو حلقة مكملة للمحاسبة في عملية الابلاغ المالي.

اما دراسة (حليمي وكرمية،٢٠٢٠) فقد ناقشت اثر التكامل بين المحاسبة والتدقيق من خلال التكامل بين IAS/IFRS و ISA في تحقيق جودة المعلومات المالية. توصلت الدراسة الى ان هذه العلاقة التكاملية بين معايير المحاسبة والتدقيق تسهم في تعزيز جودة الافصاح المحاسبي من خلال وجود علاقة تكاملية مباشرة واخرى غير مباشرة بين مجموعة من IAS/IFRS وISA والتي بالنتيجة في انتاج قوائم مالية تتصف بجودة وموثوقية معلوماتها وذات افصاح ملبي لاحتياجات الجهات المستفيدة.

يمكن تفسير العلاقة التكاملية بين حقلي المحاسبة والتدقيق سواء في المجال الاكاديمي او العملي من خلال طبيعة التأثير الذي تشهده البيئة حولهما، فأي تغير او تطوير في المحاسبة يزامنه تطوير في التدقيق، وعليه فأن تبني معايير محددة مثل IAS/IFRS في اعداد وعرض القوائم المالية

سيؤدي بالنتيجة الى انتاج قوائم مالية تتسم معلوماتها بقدر عالي من الجودة والشفافية والافصاح الكافي وبما يلبي احتياجات مستخدميها من المعلومات، وفي المقابل فأن مهنة التدقيق هي مهنة تستند في وجودها على مدخلات الممارسة المحاسبية لكي تعزز موثوقية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.

تطرقت دراسة (عمروش ودواح،٢٠٢٠) الى دور معايير التدقيق الدولية في تحقيق العرض الصادق للمعلومات في للقوائم المالية من خلال الالتزام بارشادات المعيار ٧٠٠ ISA المتعلق بالمحتوى الاعلامي لتقرير المدقق ونتائجه. توصلت الدراسة ال ان المعيار ٧٠٠ ISA يسهم بشكل كبير في زيادة فاعلية الاتصال وتحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات المدقق، وكل ما يتعلق بالعناصر الاساسية في تقريره مما يساعد في زيادة درجة الثقة لمستخدمي القوائم المالية من خلال إبداء رأي فني محايد حول مصداقيتها ومدى انعكاسها للوضعية المالية للوحدة.

يعد تقرير المدقق هو المحصلة النهائية لعملية التدقيق وملخص للنتائج التي توصل اليها المدقق من خلال تقييمه لادلة الاثبات المتحصل عليها والمتعلقة باجراءات الفحص والتحقق التي يقوم بها المدقق للتوصل الى مدى سلامة الاعداد والعرض للمعلومات في القوائم المالية، ونظرا لاهمية تقرير المدقق بالنسبة للجهات المستفيدة وكونه عنصر من عناصر الابلاغ المالي فلا بد ان يتصف بشكلية ومحتوى مفهوم وواضح حتى يتم الاستفادة منه.

تناولت دراسة (Boumediene et al. ٢٠١٧) التحديات التي تواجه المدقق فيما يتعلق باجراءات الفحص والتحقق لتقديرات البنود المقيمة وفقا لمحاسبة القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد والتي تعد احدى اكثر المشاكل التي تواجه ممارسات التدقيق ، وقد هدفت الدراسة الى التحقق من كيفية امتثال المدققين للاجراءات التي حددها تتطلبها٥٤٠ ISA عند تدقيق حالات عدم التأكد في التقديرات المحاسبية بالاضافة الى قياس القيمة العادلة والافصاحات في القوائم المالي. توصلت الدراسة الى ان التزام المدقق بمتطلبات ٥٤٠ ISA عند فحص سلامة اجراءات التقديرات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد في تقديرات المحاسبة مع مستوى في تخفيض مخاطر التدقيق.

تعد التقديرات المحاسبية من القضايا التي تتطلب من المدقق بذل العناية الكافية للتحقق من صحة اعدادها والافصاح عنها كونها تؤثر في سلامة اعداد وعرض القوائم المالية، وتتمثل مخاطر التدقيق المتعلقة بها في التأثير في النتائج التي تقدمها القوائم المالي وصحة الابلاغ المالي الذي يعكس بالنتيجة في سلامة القرارات المتخذة من قبل الجهات المهتمة بتقرير المدقق، وقد قدم ISA ٥٤٠ الارشادات والاجراءات الواجب اتخاذها من قبل المدقق لاخلاء مسؤوليته المهنية.

تناولت دراسة (بهلولي،٢٠١٧) علاقة معايير التدقيق الدولية في تطوير الاداء المهني للمدقق، وتوصلت الى ان تبني معايير التدقيق الدولية ISAs المهنة من خلال اسهامه في الارتقاء بمستوى الممارسة المهنية من خلال ما تقدمه المعايير من ارشادات تساعد المدقق في تنفيذ مهامه المهنية بشكل مقبول مهنيا ويجنبه التعرض للمساءلة القانونية الناجمة عن التقصير والاهمال في اداء واجباته المهنية، وبالتالي فهي تسهم في رفع جودة الاداء المهني وترتقي بالخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الى المجتمع المالي.

تتصف معايير التدقيق الدولية بكونها مقاييس لجودة الاداء المهني للمدقق، وهي بنفس الوقت تمثل ارشادات لتوجيه المدقق عند قيامه باداء واجباته، وبالتالي فهي تمثل اطار مهني متكامل ومترابط يغطي كافة مراحل عملية التدقيق بما يسهم في الارتقاء بالخدمات المقدمة الى الجهات المستفيدة من مخرجات عملية التدقيق. لكي تنال مهنة التدقيق ثقة الجمهور المهتم بخدماتها فلابد من وجود مجموعة معايير فنية وقواعد سلوكية تحكم ممارسيها.

ناقشت دراسة (بدوي،٢٠١٧) العلاقة بين جودة التدقيق وجودة القوائم المالية مقاسة بخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل للمعلومات المحاسبية. توصلت الدراسة الى وجود أثر معنوى لجودة التدقيق في خاصية الملاءمة سواء كانت من خلال قيمتها التنبؤية او التوكيدية، ولم تجد الدراسة أثراً جوهريا لجودة التدقيق في خاصية التمثيل الصادق، قلم تؤثر جودة التدقيق في نوع تقرير المدقق او في مستوى الافصاح عن الحوكمة، على الرغم من اثرها الواضح في حيادية معلومات القوائم المالية.

ترتبط عملية التدقيق في التحقق من الافصاح المحاسبي في القوائم المالية من خلال توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة فيها والتي يعد توافرها مهما بالنسبة للجهات المستفيدة، الا ان طبيعة القرارات المتخذة من الجهات المستفيدة تتعلق بخاصية الملائمة بشكل اكبر من خاصية التمثيل الصادق، وهذا يعود الى ان عملية القرارات تتطلب وجود معلومات مالية ملائمة تتمتع بالقدرة التنبؤية والتوكيدية، ومع ذلك فأن خاصية التمثيل الصادق هي الاخرى تعد مهمة الا ان تباين احتياجات المستخدمين من المعلومات هي التي ترجح اهمية احدى الخاصيتين على الاخرى.

اما دراسة (الخرابشة والقضاة،٢٠١٦) فقد ناقشت تأثير تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تدفق الاستثمار الخارجي. وقد توصلت الى ان تطبيق معايير التدقيق الدولية يسهم في جذب الاستثمارات الخارجية للبلد لما تمثله تلك المعايير من مصدر ثقة للمستثمرين حول مصداقية معلومات القوائم المالية.

تتطلب قرارات الاستثمار بشكل عام قدر كاف من المعلومات، والتي يمكن الحصول عليها من عدة مصادر احدها يتمثل بالقوائم المالية، الا ان معلومات تلك القوائم لا تعد ذات قيمة واعتمادية بالنسبة

للمستخدمين مالم تكون مدققة من قبل طرف مهني محايد وفقا لقواعد واسس محددة صادرة من جهة مخولة تسهم في التقليل من المخاطرة المرتبطة بالقرار.

اما فيما يتعلق باستمرارية الوحدة الاقتصادية، فقد تناولت دراسة (Chen et al. ٢٠١٦) و(Dong et al. ٢٠١٥) اثر افصاح المدقق في تقريره عن الاستمرارية واثره في جودة الابلاغ في تقريره، وقد توصلت الدراستين الى اهمية الافصاح الذي يقدمه المدقق كونه يساعد في ترشيد قرارات اصحاب المصالح وبالخصوص الدائنين والمقرضين منهم فيما يتعلق بمدى قدرة الوحدة على الاستمرار في نشاطها مستقبلا ومدى احتمالية حدوث حالة تعسر مالي في حال كان هنالك شك اوتأكد جوهري حول عدم قدرة الوحدة في الاستمرار مستقبلا.

من المتفق علية في الاوساط المهنية والاكاديمية للتدقيق بأن سلامة رأي المدقق يعد من مؤشرا هاما في التعبير عن جودة اداء عملية التدقيق وتقييمه السليم لمخاطر التدقيق ومن خلال الالتزام بارشادات المعيارين ISA ٣١٥ و ISA ٥٧٠، ومن ثم فالبحث في الاجراءات التي تمكن المدقق من الوصول إلى رأى سليم بشأن صدق وعدالة القوائم المالية والافصاح بشكل كافي عن مدى تعرض الوحدة محل التدقيق لتعسر مالي في المستقبل القريب سيضيف مزيداً من الثقة والمصداقية في المحتوى الاعلامي لتقرير المدقق، وسيؤثر بشكل ايجابي في مستوى جودة عملية التدقيق.

اما دراسة (Madalinaa et al., ٢٠١٤) فتناولت اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تطوير الاداء المالي. توصلت الدراسة الى وجود علاقة ايجابية ما بين الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية وتحسين الاداء الاقتصادي المستقبلي من خلال مساعدة عملية التدقيق في ايجاد حلول مبتكرة لمعالجة الصعوبات التي تعترض الممارسة المالية للوحدات التجارية يمكن قياس تأثيرها في القوائم المالية التي تعد مصدر معلومات للجمهور المهتم بالنشاط الاقتصادي والمالي.

طبيعة التدقيق تتمثل في التحقق من سلامة الاداء المالي للوحدات الاقتصادية المعبر عنه من خلال القوائم المالية لغرض مساعدة مختلف الجهات المهتمة بنتائج عملية التدقيق في اتخاذ قراراتها، ومن هذه الجهات هي ادارة الوحدة والاطراف المكلفة بالحوكمة فيها من خلال تعرفها على جوانب الخلل والاخطاء في نظامها المحاسبي بما يسهم في تلافيها خلال الفترات المالية اللاحقة.

٢.١.١ مجالات الإفادة من دراسات سابقة

تحققت للباحث إفادة معرفية و قيمة من خلال الاطلاع على الدراسات التي سبق الاشارة لها في هذا المبحث والتي اسهمت في توسيع مدارك الباحث جوانب عدة، ومنها:

١. اسهمت في تحديد نقطة الشروع في موضوع الدراسة ورسم صور لمحتوياتها، بالاضافة الى الاستفادة من طروحاتها ومناقشاتها في صياغة لغة الدراسة.
٢. اسهمت في رفد واغناء الجانب النظري للبحث بصورة مباشرة كمصادر علمية رصينة دعمت محتوى الدراسة، وبصورة غير مباشرة من خلال ما طرحته من افكار مفيدة اسهمت في تطوير صياغة متغيرات الدراسة.
٣. اسهمت في بلورة الافكار والرؤى وتوسيع فهم وادراك الباحث نحو اكمال بعض الابعاد الخاصة بالمتغيرات وربطها في بيئة الدراسة.
٤. اسهمت في قياس التأثير والارتباط بين متغيرات في تصميم نموذج خاص بالدراسة.

٣.١.١ اسهامة الدراسة وموقفها من الدراسات السابقة

يمكن ادراج مجموعة من الملاحظات تتعلق بموقف الدراسة من الدراسات التي تم استعراضها ومناقشتها في هذا المبحث، وكما يأتي :

١. عدم وجود دراسة اجنبية او عربية بوجه عام، او عراقية بوجه خاص على حسب اطلاع الباحث ولحين اتمام كتابة الدراسة قد جمع متغيرات الدراسة سوية، الامر الذي حفز الباحث للخوض في موضوعها.
٢. يكمن جوهر الاختلاف الجوهري ما بين الدراسة وبين الدراسات المشار اليها في هذا المبحث في عدم تطرقها الى فكرة ربط الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي مع معايير مهنية بصورة تكاملية، ومن ثم قياس ذلك التأثير في عملية الابلاغ المالي، فالدراسات السابقة التي تطرقت الى الابلاغ المالي لم تتطرق الى ربطه الاطار المفاهيمي الدولي بعلاقة وظيفية.
٣. الدراسة تعد اول محاولة اكاديمية على حسب اطلاع الباحث تبحث في علاقة الارتباط التكاملي بين عناصر الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي بنسخته المكتملة لعام ٢٠١٨ مع ما يوافقها من معايير التدقيق الدولية وقياس تأثيرها في الابلاغ المالي.

المبحث الثاني

منهجية الدراسة Methodology of study

يتناول المبحث الحالي المنهجية العلمية للدراسة والمتمثلة بالمسار الميداني له والأسلوب الفكري والعلمي المنظم في تشخيص المشكلات البحثية بهدف دراستها، وصياغة الحلول والمعالجات لها بشكل يضمن إجراء الأختبار الموضوعي لفرضياتها وصولاً لتحقيق أهدافها، وفي ضوء ذلك ستتضمن هيكلية المبحث التعريف بأهمية البحث، مشكلته، أهدافه، فرضياته وأسلوب إجراء البحث النظري والتطبيقي، بالإضافة إلى التعريف بأساليب ووسائل جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع البحث وعينته، ومتغيراته، ووفقاً للآتي:

١-١-١ أهميةُ الدراسة: Importance of study

تتأتى أهمية الدراسة من خلال تناولها موضوعًا يعد من الموضوعات الحيوية في الفكر المحاسبي المعاصر التي تندر الكتابة فيها باللغة العربية، وبالتالي فأنه يمكن أن يضيف معلومات جديدة إلى الفكر المحاسبي من خلال دراسته لأبعاد العلاقة التكاملية بين مفاهيم المحاسبة ومفاهيم التدقيق بما يعزز من تشجيع الباحثين على تناول قضايا ومشكلات بحثية مرتبطة بالآطر المفاهيمية والفكرية في مجال المحاسبة والتدقيق، وبالشكل الذي ينتج معه تقديم مساهمات علمية ذات طابع فلسفي يواكب التطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال على المستوى الدولي في ظل الإتهامات الموجهة لمهنتي المحاسبة والتدقيق والمتعلقة بعدم كفاية فاعليتهما في الحد من الآثار السلبية الناتجة عن الآزمات الاقتصادية في ظل ضعف مستوى الافصاح في القوائم والتقارير المالية بما ينعكس سلباً في قدرة المستخدمين على أتخاذ القرارات السليمة.

أما من الناحية العملية فتتركز أهمية الدراسة في كونها محاولة للبحث في مجالات التقارب والتكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق لتعزيز جودة الإبلاغ المالي الذي يعد الركيزة الأساسية في أتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال توفير معلومات تتسم بالوضوح والفهم والملائمة والموضوعية، فضلاً عن مساهمته في دعم كفاءة التعاملات في أسواق المال من خلال توفير معلومات مالية تراعي الإفصاح الكافي والحد من حالة عدم تماثل المعلومات وتتسم بقدر معقول من العدالة في التمثيل والموضوعية، فضلاً عن مساهمته في تغيير التصور الشائع عن مدى سلامة ودقة المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية وتعزيز الثقة فيها، والمساهمة ولو جزئياً في تحسين

وتطوير أساليب الإفصاح في القوائم التقارير المالية للوحدات الاقتصادية وزيادة جودتها من خلال الالتزام بمفاهيم الإطار الدولي للمحاسبة المالية.

١-١-٢ أهدافُ الدراسة: Objective of study

تسعى الدراسة بشكل رئيسي إلى دراسة تأثير التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والتدقيق في عملية الإبلاغ من خلال توفير معلومات مفيدة وملائمة لقرارات المستخدمين، فضلاً عن تحقيق مجموعة أهداف فرعية، هي:

١. عرض مناقشة فلسفية وتاريخية لنشوء وتطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتعريف بمكوناته.
٢. تسليط الضوء على مفاهيم التدقيق ومعاييره من منهج دولي.
٣. تحليل البحث في جوانب العلاقة التكاملية بين المفاهيم المحاسبية التي تناولها الإطار الدولي ومفاهيم التدقيق.
٤. مناقشة مفهوم وأبعاد الإبلاغ المالي واهدافه ومكوناته.
٥. معرفة آثر التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في جودة الإبلاغ المالي.

١-١-٣ مشكلة الدراسة: problem of study

تتمثل جودة عملية الإبلاغ المالي في تقديم معلومات مفيدة من خلال القوائم والتقارير المالية إلى المستخدمين في اسواق المال بهدف تحسين عملية اتخاذ القرارات، والتي يمكن تعزيزها من خلال التكامل ما بين مفاهيم المحاسبة والتدقيق، وبالتالي فقصور التكامل ما بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق يؤدي بالنتيجة إلى تحديات تواجه عملية الإبلاغ المالي، وهذا ما أبرزته الازمات المالية العالمية التي أشرت قصور القوائم المالية المنشورة عن توفير المعلومات المفيدة. الأمر الذي أنعكس سلباً في قدرة مستخدمي القوائم والتقارير المالية على إتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. ولذلك تتمثل مشكلة الدراسة الرئيسة بالآتي:

(هل تواجه عملية الإبلاغ المالي اليوم تحديات بسبب غياب التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق؟)، وتتفرع منها التساؤلات البحثية الاتية:-

١. ما مدى وجود علاقة ذات دلالة معنوية للارتباط بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق؟
٢. ما مدى تأثير الإطار المفاهيمي للمحاسبة في جودة الابلاغ المالي؟
٣. ما مدى تأثير مفاهيم التدقيق في جودة الإبلاغ المالي؟

١-١- ٤ فرضيات الدراسة: Hypotheses of Study

استنادا إلى التساؤلات المثبتة من خلال مشكلات الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، تم صياغة فرضياتها بالشكل الاتي:

- **الفرضية الرئيسة الاولى** :" ليس هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والإطار المفاهيمي للتدقيق".
- **الفرضية الرئيسة الثانية :"** لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية للاطار المفاهيمي للمحاسبة في الإبلاغ المالي".
- **الفرضية الرئيسة الثالثة :"** ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية للاطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي".
- **الفرضية الرئيسة الرابعة :"** ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعلاقة بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والإطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي".

١-١- ٥ متغيرات الدراسة: Variables of study

تم تحديد متغيرات الدراسة استنادا لأهدافها ومشكلاتها وفرضياتها، وقد تضمنت ما يأتي:

١. **المتغير المستقل الاول: الإطار المفاهيمي الدولي للمحاسبة المالية:** ويتضمن مكوناته الثمانية الآتية:

١.١ أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام.
١.٢ خصائص المعلومات المفيدة.
١.٣ مفهوم وحدة الإبلاغ المالي، مفهوم الحيطة ، ومفهوم تغليب الجوهر على الشكل.
١.٤ مفاهيم عناصر القوائم المالية.
١.٥ مفاهيم الاعتراف والغاء الاعتراف.
١.٦ مفاهيم القياس.
١.٧ مفاهيم العرض والإفصاح.
١.٨ مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

٢. **المتغير المستقل الثاني: إطار مفاهيمي عن التدقيق:** ويتضمن الأركان الآتية:

٢.١ أهداف التدقيق.
٢.٢ فروض ومفاهيم التدقيق.
٢.٣ معايير التدقيق.

٣. **المتغير التابع: الإبلاغ المالي:** ويتضمن الأبعاد الآتية:

٣.١ الدقة.
٣.٢ الشفافية.
٣.٣ المنفعة.

١-١- ٦ حدود الدراسة: Boundaries of study

تمثلت الحدود المكانية Spatial boundaries للدراسة بشركات ومكاتب التدقيق وأقسام الدراسات المحاسبية الأولية والعليا في جامعات ومعاهد جمهورية العراق كونها الكيانات الأنسب بما يمتلكه أفرادها من معرفة ودراية بموضوع ومشكلة الدراسة وفرضياتها. أما الأبعاد الزمانية Temporal boundaries فتمثلت بالفترة الزمنية لإنجاز البحث والممتدة من عام ٢٠٢٢ ولغاية ٢٠٢٣. اما الأبعاد البشرية Human boundaries للبحث فقد تمثلت بعينة الدراسة المستهدفة من المستجيبين لفقرات الاستبانة الخاصة بالجانب العملي، والمتمثلة بفئة الأكاديميين من حملة شهادات الماجستير والدكتوراه في حقل المحاسبة المالية، وفئة المهنيين المتمثلين بمراقبي الحسابات المجازين الحاصلين على شهادات مهنية معادلة للماجستير والدكتوراه الأعضاء في الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين كون موضوع الدراسة يتطلب آراء أكاديمية ومهنية مقدمة من ذوي التخصص العلمي والتخصص المهني.

١-١-٧ منهج الدراسة: Methodology of study

تتبنى الدراسة في الجانب النظري منها المنهج الاستقرائي في مسح وتحليل ما متوافر من المراجع والمصادر والأدبيات العلمية من كتب وأطاريح ورسائل ودوريات ذات العلاقة، والتي كان لها الأثر الكبير في إثراء الجانب النظري للبحث سعياً من الباحث في تناول مشاكل البحث وأثبات فرضياته، أما في الجانب العملي فسيتم اعتماد المنهج الاستقرائي لغرض تحقيق التوافق ما بين الواقع العملي والمفهوم النظري، ومحاولة معرفة مدى ملائمة المفاهيم المشار إليها وصولاً لتحقيق أهداف البحث.

١-١- ٨ أساليب جمع البيانات: Methods of collecting data

تم انجاز الدراسة من خلال الاعتماد على البيانات والمعلومات اللازمة، ووفقاً للآتي:

أولاً: الجانب النظري: تم الاعتماد فيه على:

١. الاطلاع والاستفادة من المراجع والمصادر والرسائل والأطاريح والبحوث العربية والأجنبية.
٢. مصادر المعلومات ذات العلاقة بموضوع الدراسة كالإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي ومعايير التدقيق الدولية والتقارير الصادرة من منظمات ومعاهد مهنية في مجال المحاسبة والتدقيق وطنية ودولية.
٣. الاعتماد على بعض منشورات المعاهد والمنظمات المهنية التي تبنت مفاهيم الإبلاغ المالي مثل (IASB، IFAC، ACCA).

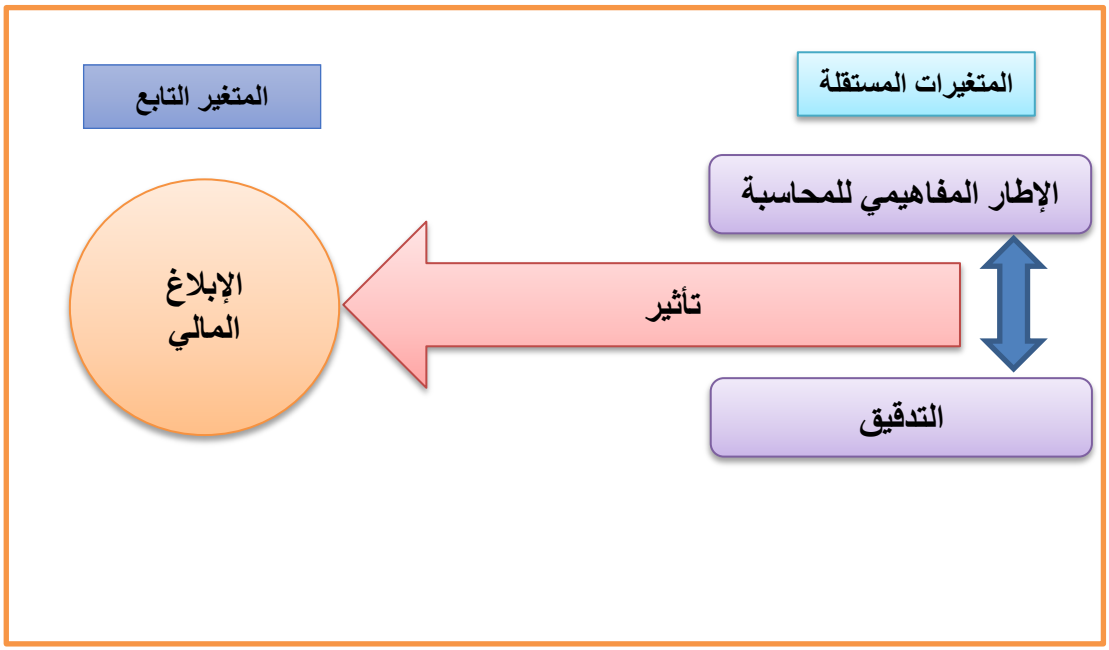
ثانيا: الجانب العملي: إعداد استبانة وتحديد مضمون فقراتها وفقاً لأهداف ومشكلات الدراسة وفرضياتها، ومن ثم توزيعها على مجموعة من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والتدقيق والإحصاء لغرض تصويبها وتعديلها بشكل يتوافق مع مفاهيم المحاسبة والتدقيق والإبلاغ المالي ، وقياس ملائمتها لإجراء التحليلات والمعالجات الإحصائية اللازمة في قياس مستوى ونوع علاقة الارتباط ودرجة التأثير بين متغيرات البحث وصولاً إلى تحليل نتائجها.

١-١- ٩ الأساليبُ والبرامجُ الأحصائيةُ: Statistical Methods & Programs

لتحقيق أهدافِ البحث والوصول إلى النتائجِ الخاصة بعينة البحثِ فقدْ تَم استخدام مجموعة من الأساليب والبرامج الإحصائية منها برنامج SPSS وبرنامج Microsoft Office (Excel) وبرنامج Eviews في إجراء التحليلات التي تشمل تحليل البيانات وتحليل المسار.

١-١- ١٠ الأنموذج الأفتراضي للدراسة: Default model of study

في ضوء فرضيات الدراسة وأهدافها ومتغيراتها تم صياغة الأنموذج الافتراضي لها بالشكل الآتي:



شكل (١) أنموذج افتراضي للدراسة

المصدر: اعداد الباحث

الفصل الثاني

المرتكزات المعرفية للإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق

تمهيد

تتصف العلاقة ما بين مهنة المحاسبة والتدقيق بأنها علاقة ذات طبيعة تكاملية من حيث أهداف تقديم معلومات على قدرٍ من المصداقية إلى الجهات المستفيدة، أذ تنتج المحاسبة المعلومات المالية المتعلقة بالمركز المالي ونتيجة النشاط والتي تعد معلومات ذات قيمة محدودة من حيث المصداقية بها كونها معدة من قبل الإدارة التي يمكن أن تتدخل في عملية إعدادها بطريقة تؤدي إلى انتاجها بطريقة معينة ووفقاً لأحكام تقديرية غير حيادية، وهنا يبرز دور التدقيق في تعزيز شفافية وموثوقية معلومات القوائم المالية من خلال ما يتضمنه من إجراءات للتحقق من سلامة إعدادها والإفصاح عنها وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة بهدف تحقيق ضمان معقول عن مدى توافر الملائمة والتمثيل للظواهر والأحداث الاقتصادية، وبالتالي يمكن القول بأن المحاسبة والتدقيق يؤديان خدمة تقديم المعلومات المالية المفيدة إلى المجتمع المالي وجميع الجهات المهتمة بمخرجات الممارسة المحاسبية.

يتناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمتمثل بالإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي، وكذلك مفاهيم التدقيق، فضلاً عن البحث في أبعاد التكامل بينهما، والتي يمكن أن تسهم في تعزيز الأسس العامة للعرض والإفصاح في القوائم المالية في ظل ضمان توافر الخصائص المفيدة في المعلومات المحاسبية وبالشكل الذي يعزز من جودة الإفصاح عنها.

وعليه سيناقش هذا الفصل العديد من القضايا المذكورة أنفاً من خلال المباحث الثلاثة الآتية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة ـ مدخل فلسفي.

المبحث الثاني: فلسفة التدقيق.

المبحث الثالث: التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق.

المبحث الأول

الاطار المفاهيمي للمحاسبة - مدخل فلسفي

The Conceptual Framework of Accounting – A Philosophical Introduction

لا يقتصر وجود الاطر المفاهيمية على مجالات علمية ومعرفية معينة، بل توجد في مختلف التخصصات ومجالات البحث، وبالتالي فمفهوم الاطار المفاهيمي قد يختلف من حيث طبيعة واهمية وجوده من حقل لاخر ومن مجال لاخر، فقد يمكن للاطار المفاهيمي ان يسهم في تقديم مجموعة افكار متماسكة أو مفاهيم أو مبادئ منظمة بطريقة تسهل التواصل مع الآخرين، وقد يمكن اعتباره أسلوبا للتفكير والإجابة عن تساؤلات حول كيفية واسباب حدوث انشطة معينة لغرض فهمها، وكما يمكن ان يتخذ دور الموجه للقرارات او الابحاث التي يتم اجراؤها من خلال توضيح بعض الافتراضات الرئيسية المرتبطة بنطاق الاهتمام والتي تم تطويرها على الارجح خلال عدد كبير من السنوات. اما في مجال المحاسبة فتبرز الطبيعة المعيارية للأطر المفاهيمية من خلال تحديدها لقواعد الاعتراف والقياس والعرض لعناصر القوائم المالية.

سيتم في هذا المبحث القاء الضوء على الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي الذي يمثل الاطار المفاهيمي للمحاسبة والذي صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB باحدث نسخة مكتملة منه عام ٢٠١٨، كونه المعترف به دوليا والاساس في وضع وتطوير المعايير الدولية للابلاغ المالي في الوقت الحاضر.

٢-١-١ مفهوم مصطلح الاطار المفاهيمي: Meaning of conceptual framework term

تتباين الاراء وتختلف وجهات نظر المهتمين في تحديد تعريف موحد متفق عليه لمصطلح الاطار المفاهيمي، وفي اغلب الاحيان يتم توصيفه بشكل يدل على انه يمثل نظرية.

يعرف قاموس Macquarie الاطار المفاهيمي بأنه :"مجموعة متناسقة من الاقتراحات العامة المستخدمة كمبادئ لتفسير فئة من الظواهر". ويتوافق هذا التعريف مع مفهوم Hendriksen الذي اقترح تعريفا للنظرية عام ١٩٧٠ بأنها : " مجموعة متناسقة من المبادئ الافتراضية والمفاهيمية والعملية التي تشكل الاطار المرجعي العام لمجال التحقق" . (Deegan,٢٠١٤:١٣٤-١٣٥)

يرى (الشيرازي،١٩٩٠) بأن الاطار المفاهيمي يمثل الفكر الاساسي الذي يقف وراء النظرية. (الشيرازي،١٩٩٠: ٣٨- ٣٩)

أن المفهوم العام للاطار المفاهيمي كمصطلح متداول في حقول معرفية مختلفة يشير الى الهيكل الأساسي المنظم لافكار مجموعة من الأفراد لتحديد كيفية والية تنفيذ عمل او مهمة ما. (Obradovic et al,٢٠١٢: ١١٤)

يتفق (Colasse,٢٠٢٢) مع رأي (Platet, ٢٠١٠) الذي يرى بأن الاطار المفاهيمي ما هو الا هيكل نظري محدد مسبقا يسمح لـ FASB باضفاء الشرعية على خياراته من وجهة نظر علمية. (هجيرة،٢٠٢٣: ١٢)

يلاحظ مما تقدم بأن مصطلح الاطار المفاهيمي تتعدد مفاهيمه باختلاف زوايا التمعن بمضمونه، الا أن التصور العام له يتمثل بكونه هيكل من الاهداف والمفاهيم المترابطة المتفق عليها والتي تعكس نتاج توافق فكري ورؤيا عامة لصياغة مرجعية نظرية في حقل معرفي معين.

يعد Storey اول من تطرق الى مفهوم الاطار المفاهيمي كبديل للنظرية في مجال المحاسبة منذ ستينيات القرن الماضي من خلال دراسة بعنوان "البحث في المبادئ المحاسبية"، اذ توصل من خلالها الى ان المبادئ المستخلصة من الممارسة قادرة على القيادة والتوجيه لغاية وقت تطبيقها وليس اكثر من ذلك، وبالتالي فعملية التوصل الى مبادئ من هكذا نوع تصبح بلا معنى ما لم يتم تطوير اطار مفاهيمي يقدم معنى للإجراءات المتبعة. (Zeff,٢٠١٣:٣٥-٣٨)

يشير (Tan,٢٠١٥) الى أن الاطار المفاهيمي يعد مصدرا اساسيا لتطوير معايير ذات جودة في التطبيق العملي تلبي متطلبات الممارسة والتنظيم المحاسبي. (Tan,٢٠١٥:٢٧)

ربما يتقارب مفهوم الاطار المفاهيمي مع مفهوم النظرية في المحاسبة، وهذا ما يتفق عليه بعض الباحثين، أذ أن تعريف النظرية المقدم من Hendriksen يتماثل الى حد بعيد مع التعريف الذي اورده FASB لمصطح الاطار المفاهيمي على انه : " نظام متماسك من الاهداف والاساسيات المترابطة التي تحدد طبيعة ووظيفة وحدود الابلاغ المالي" (FASB, ٢٠٠٤: ١)، وبالتالي فالنظرة الى الاطار المفاهيمي على أنه نظرية. (Platet, ٢٠١٠: ٣٧)

يقدم (Nobes and Stadler: ٢٠١٤) تصور للاطار المفاهيمي في المحاسبة على انه "نظام متماسك من المفاهيم نابع من اهداف محددة، يستخدم كمرجع ومرشد في وضع وتطوير المعايير المحاسبية التي تنظم الممارسات المحاسبية في الواقع العملي". (Nobes and Stadler,٢٠١٤;١٦)

أما IASB فيورد تعريفا لمفهوم الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي بأنه "نظام متكامل ومترابط ومتسق من الاهداف والمبادئ الاساسية التي تحدد طبيعة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية يسهم في انتاج معايير متسقة" (IASB, ٢٠١٨).

يتفق (Kvatashidze,٢٠١٩) مع هذا تصور(Nobes and Stadler: ٢٠١٤) لطبيعة الاطار المفاهيمي للمحاسبة، أذ يرى بأن للاطار المفاهيمي يتميز بطبيعته ذات الدور المزدوج في خدمة كلاً من واضعي المعايير المحاسبية ومعدي القوائم المالية، فالاطار المفاهيمي يعد الاساس في صياغة وتفسير المعايير المحاسبية، وبنفس الوقت يزود معدي القوائم المالية بالاساس الفكري لصياغة الحلول للمشاكل التي لم تتطرق لها المعايير المحاسبية بشكل مباشر(Kvatashidze,٢٠١٩;٢٩-٣٠) ، ويمكن الذهاب في ذلك لابعاد اعمق في الواقع العملي تتمثل في توفيره هيكلا لعملية تطوير المعايير المحاسبية يضمن مرجعية صياغتها واصدارها وفقا لمبادئ اساسية بطريقة تجعلها قابلة لمعالجة قضايا محاسبية متعددة وفي مواقف مختلفة دون حصرها بموضوع محدد. (عارف ،٢٠٢٢: ١٤)

مما تقدم يمكن القول بأن الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي يمثل نظام متسق منطقيا يتضمن مجموعة من الاهداف المتناسقة والمتماسكة التي تعكس اهداف إعداد القوائم المالية، ومجموعة من المفاهيم الاساسية التي تمثل مبادئ وقواعد تحكم اعداد القوائم المالية من خلال توفير معايير متسقة تحكم وتوجه الممارسات والتطبيقات المحاسبية يمكن تطويرها وفقاً للمتغيرات في البيئة المحيطة بمهنة المحاسبة.

٢-١-٢ أهمية واهداف الاطار المفاهيمي للمحاسبة:

Importance & Objectives of the conceptual framework in accounting

تزايدت الحاجة الى الاهتمام بشكل اكبر في تحسين عملية تنظيم اعداد القوائم المالية في ظل تزايد دور وتأثير المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل فئات المستخدمين الذين تعددت وتنوعت احتياجاتهم من المعلومات في ظل ظروف عدم التأكد والتغيرات والتطورات المتسارعة التي تشهدها بيئة الاعمال.

يمكن ارجاع اسباب ومبررات الحاجة الى التنظيم المحاسبي الى تعاظم اهمية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية في اسواق المال نتيجة لاتساع نطاقها وتعاملاتها وانتشارها دوليا في ظل العولمة، فضلا عن الفشل الذي يرافق آليات السوق الحر في توفير معلومات عالية الجودة للجهات المستفيدة. (Obradovic et al,٢٠١٢: ١١٢-١١٣)

(البلقاوي،٢٠٠٩) بأن عملية التنظيم المحاسبي تتطلب وجود معايير محاسبية تشتق من مجموعة فروض نظرية، وفي حال الفشل في تحديد تلك الفروض، فلابد من تبني بديل لها يتمثل بهيكل او اساس

مفاهيمي يكون بمثابة مرجع ودليل يحكم اصدارها، فبدون المعايير تصبح عملية اعداد وعرض القوائم المالية غير سليمة كونها سوف تخضع لأحكام وتقديرات شخصية من الجهات المعدة وبما يحقق مصالحها ومصالح جهات معينة. (البلقاوي،٢٠٠٩: ٢٦)

يتمثل الهدف الرئيسي للاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في تحديد المفاهيم التي يستند عليها اعداد وعرض القوائم المالية، وبحسب ما اتفق عليه IASB وFASB يعد الاطار "اداة عملية تساعد في صياغة المعايير الدولية للإبلاغ المالي وتنقيحها" (IASB, ٢٠١٤:١)، وتتبلور اهميته من خلال توفيره مجموعة مفاهيم ومصطلحات اساسية تدعم تلك المعايير بما يضمن جعلها متسقة مع نظرية محاسبية موحدة (Gore & Zimmerman, ٢٠٠٧: ٣٠)، فالنتائج التي ترتبت على غياب الاطار المفاهيمي المحاسبي في الماضي تمثلت في اصدار معايير محاسبية تشوبها عيوب عديدة، منها: عدم اتساقها الخارجي وحدوث التعارض فيما بينها، وبكونها معايير غامضة ومعقدة لا يفهمها سوى معديها، بالإضافة الى ان انتاج معايير غير متسقة داخلياً تعطي أهمية أكبر للاثر في قائمة المركز المالي منه في قائمة الدخل، وفي كون ان عملية اصدارها كانت وفقاً لمنهج ردة الفعل بدلا من ان تكون بهدف وضع سياسات جيدة، واخيرا وليس اخرا هو وجود الشك في مدى حيادية واستقلالية اعضاء مجالس وضع المعايير بالشكل الذي يؤثر في نوعيتها واتجاهاتها وتكرار المناقشة النظرية لقضايا وحالات متشابهة لعدة مرات. (الاشول، ٢٠٢١: ١٣-١٤)

تتجلى اهمية وجود الاطار المفاهيمي في منعه خضوع عملية صياغة المعايير لمفاهيم فردية متباينة تعكس وجهة نظر كل طرف من معديها بشكل يصعب معه الاتفاق بشأن وضع الحلول للقضايا المحاسبية (Boyle, ٢٠١٠: ٣٠١-٣٠٢)، وكما يسهم وجوده في الحد من الضغوط والتأثيرات السياسية التي قد يتعرض لها واضعو المعايير المحاسبية من خلال تبرير مرجعية عملهم الى اسس ومبادئ ارشادية متفق عليها بشكل واسع. (الصاوي، ٢٠٢٠: ٩)، فضلا عن دوره في تطوير معايير مفهومة قابلة للتطبيق (Sutton et. Al, ٢٠١٥:١٢٥-١٢٨) وتسهيل الاتصال ما بين الهيئات المعدة للمعايير على المستوى الدولي. (Kvatashidze, ٢٠١٩:١٩)

كما يساعد وجود الاطار المفاهيمي معدي القوائم المالية في معالجة الاحداث والحالات والمعاملات المالية التي لا ينطبق عليها معيار محدد وبالشكل الذي يفتح الباب لاحتمال ظهور ممارسات ومعالجات متباينة وغير متسقة تنعكس سلبا في التطبيق المحاسبي مما يضطر المحاسبون لاستخدام احكامهم وتقديراتهم الشخصية في تفسير وضع وتطبيق السياسات والتقديرات المحاسبية (Nobes & Stadler, ٢٠١٤:١٥٦-١٥٧)، وكما يسهم في حل مشاكل التطبيق والممارسات العملية الناتجة عن

تطبيق المعايير الجديدة او المعدلة بصورة سريعة من خلال الرجوع الى مفاهيم الاطار. (Tomaszewski & Choi,٢٠١٨;٥٣)

يسهم وجود الاطار المفاهيمي في مساعدة الجهات المستخدمة لمعلومات القوائم المالية في فهم وتفسير وتحليل معلوماتها (Mirza et al., ٢٠١٩:١٢)، وكما يساعد مدققو الحسابات في إبداء رأيهم المهني حول مدى سلامة وعدالة إعداد وعرض القوائم المالية (صالح، ٢٠١٥: ٤٧-٤٨)، وتقديم تبريرات للممارسات المحاسبية عند حدوث المنازعات القضائية. (Pelger,٢٠١٩:٢)

على الرغم من الجوانب المختلفة التي تم ذكرها سابقا لأهمية الاطار المفاهيمي، الا ان هناك من يوجه الانتقادات إلى تبني اطار مفاهيمي معين في المحاسبة مبررا ذلك بوجود اوجه قصور فيه، منها: (ACCA,٢٠١٥;٢٨-٢٩) ، (اسماعيل، ٢٠١٢: ٢٨٦)

١. الغرض من إعداد القوائم المالية هو خدمة مجموعة متنوعة من المستخدمين لمعلوماتها، وبالتالي فليس من المؤكد ان اطارا مفاهيميا واحدا يكون مناسبا لهم جميعا.
٢. تنوع احتياجات المستخدمين من المعلومات يمكن ان يولد الحاجة لمجموعة معايير متنوعة لكل منها اغراض ومفاهيم مختلفة الاساس.
٣. ليس هناك دليل على ان وجود اطار مفاهيمي يمكن ان يسهل مهمة وضع او تطبيق المعايير كما هو في حال عدم وجوده.
٤. طبيعة الاطار المفاهيمي تراعي مصالح القوى الفاعلة في السوق بشكل اكبر من مصالح معدي او مدققي القوائم المالية بشكل يجعل منه وثيقة سياسية اكثر من كونه جهدا مفاهيميا خالصا لخدمة الممارسات المحاسبية من خلال معايير لا يشوبها البعد السياسي في اعدادها.

يرى الباحث بأن الانتقادات السابقة وعلى الرغم من تحليها بقدر من الموضوعية الا انها لا تعد مهمة نسبيا في مقابل المنافع التي يحققها وجود اطار مفاهيمي يرشد ويوجه عملية اعداد القوائم المالية والقياس والافصاح فيها بما يسهم في تقديم معلومات ذات منفعة وتتمتع بقدر معقول من عدم تماثل المعلومات وتحد من تدخلات واجتهادات الادارة في طريقة اعتدادها وعرضها بشكل يوفر الحماية للجهات المستفيدة من تلك المعلومات عند اتخاذ قراراتها.

٢-١-٣ خصائص الاطار المفاهيمي للمحاسبة :

Characteristics of the conceptual framework of accounting

يتصف الاطار المفاهيمي للمحاسبة بمجموعة خصائص تدعم مقبوليته، ومنها: (حسن، ٢٠١٧: ٨)

١. تناغمه مع مضامين المعايير المحاسبية وعملية تطويرها كونه المرجعية الفكرية لوجودها.

٢. مرشد للتطبيق العملي بما يتضمنه من تعاريف للأهداف، المصطلحات، والمفاهيم التي تستخدم في الممارسة المهنية من خلال تحديده لمجالات وحدود المحاسبة وعملية إعداد القوائم المالية.
٣. مرجع عام لإيجاد الحلول السريعة للمشاكل والقضايا المحاسبية.
٤. أداة للربط بين الجانب النظري للمحاسبة والجانب التطبيقي، فضلاً عن كونه موجه لتعزيز قابلية المفاضلة والاختيار بين البدائل المحاسبية في نطاق محدد، وبالتالي تضييق فجوة الاختلاف في الممارسة العملية.
٥. عامل مساعد في تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة وتقليص فجوة الثقة بين معدي القوائم المالية من جهة، والمستثمرين والدائنين من جهة اخرى من خلال مساهمته في اعداد وتطوير معايير متسقة للتطبيق تمنع غالباً ممارسات الإدارة في ممارسات جودة الأرباح.
٦. مصدر داعم لثقة فئات المستخدمين وزيادة الكفاءة الاقتصادية وقدرة الفهم والتفسير لمعلوماتها، فضلاً عن المساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية وتحديد الفرص والمخاطر من خلال جودة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية.
٧. أداة للاتساق من خلال تعزيزه قابلية المقارنة بين القوائم المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية المختلفة في نفس الفترة المالية، او التي تصدرها الوحدة الاقتصادية خلال فترات متتالية كونها معدة وفقا لمعايير وقواعد متسقة.

٢-١-٤ نبذة عن نشأة وتطور الاطار المفاهيمي للمحاسبة على المستوى الدولي :

An overview of the emergence and development of the conceptual framework for accounting at the international level

تاريخيا تم اصدار الإطار المفاهيمي للمحاسبة على المستوى الدولي بعنوان " الاطار المفاهيمي الدولي لإعداد وعرض القوائم المالية" لأول مرة عام ١٩٨٩ من قبل IASC، وفي عام ٢٠٠١ تم هيكلة IASC وتشكيل IASB كهيكل دولي جديد يحقق درجة مقبولة من التوافق الدولي يتولى مسؤولية إعداد ونشر معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية باسم معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRs بدلاً من تسمية المعايير المحاسبية الدولية IASs، وعلى ان تحتفظ IASs السابقة التي لم تخضع لتعديلات بتسميتها القديمة.

تمتع IASB باستقلالية اكبر وتحولت اهدافه من التركيز في اعداد المعايير المحاسبية الى الاهتمام بالمعايير المتعلقة بأعداد وعرض المعلومة المالية، وقد قام IASB بتعديل وتنقيح اطار IASC واعادة اصداره عام ٢٠١٠ في ظل المشروع المشترك ما بين IASB و FASB. (الميهي وآخرون، ٢٠١٣: ٤٨)

في اعقاب الانهيارات المالية مطلع القرن الحالي، تم عقد لقاء بين FASB وIASB تمخضت عنه اتفاقية Norwalk عام ٢٠٠٢ للعمل على التقارب بين المجلسين بهدف موحد يتمثل بالتوصل إلى معايير عالية الجودة، أذ تم الاتفاق على تطوير اطار فكري مشترك كبديل لاطار ١٩٨٩ ، كونه لا يتمتع بدرجة مقبولة من الاتساق في مكوناته وبالشكل الذي انعكس عنه انحراف المعايير المصدرة عن الاطار المفاهيمي، وفي عام ٢٠٠٤ وافق كلا المجلسين(IASB وFASB) على اضافة مشروع خاص على مفكرة التقارب بينهما يهدف الى تطوير اطار مشترك يستخدم في تطوير معايير المحاسبة الدولية يحل محل اطار ١٩٨٩ ومحل قوائم المفاهيم المحاسبية الامريكية. (Cotter, ٢٠١٢:٩-١٠)

اثمرت الجهود المبذولة في التقارب بين المجلسين عن اصدار الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بصورته غير المكتملة عام ٢٠١٠ بعنوان "الاطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي" بهدف تعزيز وجود مفاهيم عالية المستوى وبتفاصيل كافية تساعد IASB في تطوير المعايير المحاسبية وتساعد في فهم وتفسيرالمعايير بشكل افضل (IASB, ٢٠١٠)، فضلا عن تضييق فجوة الاختلافات في اسس ومفاهيم اعداد وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يسهل عملية المقارنة وتحقيق الاتساق الدولي وبما يحقق توجهات كلا المجلسين فيما يتعلق بما يجب ان يكون عليه الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. (Geoffrey, ٢٠٠٨: ٢٩٦)

الجدول (١) يعرض مكونات الإطار الدولي الصادر عام ١٩٨٩ والاطار المفاهيمي الدولي الصادر عن المشروع المشترك عام ٢٠١٠.

جدول (١)

الإطار المفاهيمي ١٩٨٩ والإطار المفاهيمي ٢٠١٠ لـ IASB

الإطار المفاهيمي ١٩٨٩	الإطار المفاهيمي ٢٠١٠
عنوان الإطار: الاطار المفاهيمي لأعداد وعرض القوائم المالية	**عنوان الإطار: الاطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي.**
النطاق: **المعلومات المقدمة تتعلق بالمركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للوحدة.**	**النطاق:** **المعلومات المالية تتعلق بالمركز المالي للوحدة (الكيان) مقدم التقارير، وهي معلومات حول الموارد الاقتصادية للكيان الذي يعود التقرير والمطالبات عليه، ومعلومات تتعلق بآثار المعاملات والأحداث الأخرى التي تغير الموارد والمطالبات الاقتصادية للوحدة التي تقدم التقارير كمدخلات مفيدة لقرارات بتوفير الموارد لوحدة ما.** **تم استبدال تسمية "قائمة الدخل" في الإطار السابق، بتسمية "قائمة الدخل الشامل".**
المستخدمون واحتياجاتهم من المعلومات: **- مجموعة المستخدمين "مجموعة واسعة من المستخدمين" (تشمل "المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء**	**المستخدمون:** **المستخدمون الأساسيون بـ "المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون" بالاضافة إلى المستثمرين الآخرين.** **حدد قائمة بالمستخدمين المحتملين الآخرين مثل**

والحكومات ووكالاتهم والجمهور") دون أي تركيز على فئات معينة.	الزبائن والحكومة ووكالاتها والجمهور الذين قد يكونون مهتمين بالتقارير المالية لكنهم ليسوا مستخدمين اساسيين.
أهداف القوائم المالية: الهدف هو "أعداد القوائم المالية"، والتي تتضمن على: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الايضاحات والسياسات المحاسبية. وفي الاطار الجديد	الفصل الأول: اهداف الإبلاغ المالي ذي الغرض العام: الهدف هو "الابلاغ المالي". الان، لقد تم إعداد التقارير المالية وليس فقط القوائم المالية. مفهوم الابلاغ المالي يمتد الى التقارير الاضافية التي يتم اعدادها مثل تقرير مجلس الادارة، تقرير المدير المفوض، تقرير مراقب الحسابات وغيرها. أضاف الإطار الجديد عبارة "الابلاغ المالي للغرض العام" للاشارة الى "الوحدة التي تعد التقرير او وحدة الابلاغ" استخدام مصطلح "الابلاغ المالي" لعنوان المعيار باعتباره IFRS بدلاً من IAS.
الفصل الثاني: لا يوجد تحديد كامل لمفهوم وحدة الابلاغ - تعريف وحدة الابلاغ المالي: عرفت "وحدة الابلاغ" ضمن بأنها: الجهة التي يعتمد عليها مستخدمو القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية. (ذكرت ضمنيا في المعيار المحاسبي ٢٧، وليس بشكل صريح)	الفصل الثاني: مفهوم وحدة الابلاغ المالي (تمت اضافته للمناقشة مستقبلا ولم يستكمل): تضمن الإطار الجديد تعريفاً لـ "وحدة الإبلاغ" لعدم الانتهاء من نصوص الفصل الثاني لغاية ٢٠١٠ من خلال معيار الابلاغ المالي رقم ١٠، وليس بشكل صريح
الفصل الثالث: الخصائص النوعية لمعلومات القوائم المالية: الخصائص النوعية هي السمات التي تجعل المعلومات المقدمة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين. الخصائص النوعية الرئيسية هي: قابلية الفهم، الملاءمة، الموثوقية، وقابلية المقارنة. الموثوقية تتضمن: الجوهر فوق الشكل، التعقل، إمكانية التحقق. تشمل القيود: التوقيت المناسب، التوازن بين الفائدة والتكلفة، والتوازن ما بين الخصائص النوعية.	الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة تنطبق على المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية، وكذلك على المعلومات المالية المقدمة بطرق أخرى. الخصائص النوعية الأساسية هي: الملاءمة، والتمثيل العادل. مع اضافة خصائص نوعية معززة هي: قابلية المقارنة، إمكانية التحقق، التوقيت المناسب، وقابلية الفهم بما يعزز فائدة المعلومات الملاءمة والممثلة بصدق. الابقاء على قيد التكلفة واعتبار التوازن بين الفائدة والتكلفة من محتوياته.
الفصل الرابع: القضايا المتبقية - الافتراضات الأساسية: الاستحقاق، الاستمرارية. - الاعتراف بعناصر القوائم المالية - القياس لعناصر القوائم المالية - مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه	الفصل الرابع: القضايا المتبقية (اطار ١٩٨٩) - الفروض الاساسية: الابقاء على فرض الاستمرارية مع الافصاح عن مفهوم الاستحقاق ضمنيا في الفصل الاول. - الاعتراف بعناصر القوائم المالية - القياس لعناصر القوائم المالية - مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات (IASB، ٢٠١٠ d) و (IASB، ٢٠١٠ b)

يمكن القول بأن الاطارين متشابهان من حيث هيكل المحتويات، ولكن يلاحظ بأن الاطار الجديد قد تمت مراجعة محتوياته بشكل كبير في الفصلين الاول والثالث، وبشكل اقل في فصله الرابع، ويمكن ايجاز اهم التعديلات التي تضمنها اطار ٢٠١٠ بما يأتي:

١. **تغيير عنوان الاطار السابق في ٢٠١٠ ليعكس توجه الاهتمام نحو اعداد تقارير الابلاغ المالي المتكامل الذي يضم مؤشرات مالية وغير مالية لتقييم اداء الوحدات الاقتصادية وقياس قدرتها على الاستدامة.**
٢. **صنف الاطار الجديد المستخدمين الى اساسيين ومحتملين، واشار الى ان المعلومات التي تلبي احتياجات المستخدمين الاساسيين منهم من المرجح ان تلبي احتياجات المستخدمين الاخرين.**
٣. **تعديل اهداف القوائم المالية وجعلها ذات نطاق مرتبط بتوفير معلومات مفيدة وملبية لاحتياجات المستخدمين الاساسيين من مستثمرين وممولين ومقرضين حاليين ومتوقعين.**
٤. **اجراء التعديلات والتنقيحات على مكونات الاطار الجديد بما يتناسب وتحقيق اهداف المشروع المثبتة من قبل المجلسين (FASB،IASB) في توفير معايير محاسبية متسقة تصلح للتطبيق العملي واعداد قوائم مالية قابلة للمقارنة في مختلف اسواق المال حول العالم.**
٥. **اضافة فصل جديد بعنوان "وحدة الابلاغ المالي" قيد البحث في جدول اعمال المشروع المشترك بين المجلسين .**
٦. **اجراء تعديلات واسعة ومختلفة على خصائص معلومات القوائم المالية ابتداءا من تسمية المعلومات بالمعلومات المالية المفيدة ومروراً بتنقيح الخصائص الاساسية (النوعية) واختصارها بخاصيتين مع اضافة مجموعة خصائص محسنة(ساندة او معززة)، فضلا عن تعديل بعض مفاهيم القيود التي تحكم اعداد معلومات القوائم المالية.**
٧. **التركيز قي الاطار الجديد على تحقيق التوازن ما بين الخصائص النوعية والمعززة ظهر تحت عنوان "تطبيق الخصائص النوعية الاساسية والمعززة(المحسنة).**
٨. **مراجعة خاصية الموثوقية في الاطار القديم واستخدام مصطلح التمثيل العادل بدلا عنها فضلا عن استبعاد مفهومي الجوهر فوق الشكل والحيطة والحذر من مكونات التمثيل العادل.**
٩. **اعتماد افتراض اساسي واحد هو "الاستمرارية" واستبعاد "اساس الاستحقاق" كونه يعد فرضا ضمنياً عند تحقيق المقابلة السليمة للايرادات والمصروفات بين الماضي والحاضر والمستقبل وبما يلبي مستلزمات الابلاغ المالي المناسب الذي يلبي احتياجات المستخدمين الاساسيين.**

١٠. تنقيح "قائمة الدخل الشامل" لتشمل جزئيين، الاول يخدم تقديم الافصاح الكافي للمستخدمين من تعديلها الى الدخل الشامل، والثاني متعلق بالدخل الشامل الاخر الذي يتضمن المكاسب والخسائر غير المتحققة وبما يسهم في الوصول الى قياس الدخل الحقيقي في قائمة النتيجة.

١١. استبعاد الحيطة والحذر كاحد مكونات الموثوقية من اطار ٢٠١٠ كونها تتناقض مع الحيادية وتفتح الباب امام تدخلات الادارة في فرض احكامها وتقديراتها في القوائم المالية بحسب وجهة نظر IASB.

على الرغم من ما قدمه الاطار المفاهيمي الدولي الصادر في ٢٠١٠ من تعديلات وتنقيحات واضافات عدت بمثابة نقلة نوعية في توجيه الفكر المحاسبي نحو الابلاغ المالي المتكامل من خلال تأكيده على اهمية وجود مؤشرات مالية وغير مالية تراعي ابعاد البيئة والمجتمع والحوكمة والاستدامة بهدف تقديم صورة واضحة عن الوحدة الاقتصادية المبلغ عنها ومساهمته في تطوير معايير الابلاغ المالي IFRS، الا انه لم يسلم من توجيه اصابع الانتقاد اليه من جهات مهنية واكاديمية وتعالت الاصوات المطالبة بضرورة تنقيحه وتعديله، فقد تضمنت تلك الانتقادات الاشارة الى قصوره عن تغطية بعض المحتويات المهمة في اطار ١٩٨٩ وضبابية الارشادات التي تضمنها، فضلا عن تقادم بعض جوانبه. (zeff,١٩٩٩; ٤٠-٤١)

اسهمت تلك المطالبات في شروع IASB بمراجعة اطار ٢٠١٠ والعمل على تطويره بهدف ازالة فجوة التناقضات ما بين المعايير المصدرة والاطار المفاهيمي، وقد اثمرت تلك الجهود المبذولة عن اعلان اصدار نسخته الكاملة عام ٢٠١٨، والتي وضح IASB فيها بأن المغزى من عملية التعديل والتطوير هو تحقيق مجموعة اهداف، هي: (IASB, ٢٠١٨)

١. تحديث وتنقيح المفاهيم لتعكس التغيرات في الأسواق وممارسات الاعمال والبيئة الاقتصادية.
٢. تحسين بعض محتويات الاطار المتعلقة بالاعتراف والقياس.
٣. معالجة الثغرات ونقاط الضعف في محتويات الاطارالسابق.

حدد IASB اهداف اطاره المعدل الذي صدر في آذار ٢٠١٨ بالاتي: (IASB, ٢٠١٨)

١. مساعدة IASB في اجراء عمليات التحسين والتطوير لمعايير الابلاغ المالي الدولي بالاستناد إلى مجموعة من المفاهيم المترابطة والمتسقة.
٢. مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير سياسات محاسبية متسقة للمعاملات والاحداث الاخرى التي لا ينطبق عليها معيار معين، او في حال وجود معيار يجيز البدائل المتعددة في القياس المحاسبي.
٣. مساعدة كافة الاطراف المعنية على فهم وتفسير المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

من الملاحظ بأن IASB قد اعاد صياغة اهداف الاطار المفاهيمي واختزالها بثلاثة اهداف محددة وواضحة، وركز اهتمامه في تقليل حالة عدم تماثل المعلومات المقدمة بما يوفر اسساً فعالة لمساءلة الادارة، ومع التأكيد على مسؤولية IASB في تقديم التوضيحات والشروحات اللازمة في حال انحراف المعايير المصدرة عن مفاهيم الاطار.

٢-١-٤ محتويات الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي ٢٠١٨:

قام IASB بتعديل وتنقيح الاطار المفاهيمي لعام ٢٠١٨ واصداره بثمانية اجزاء او فصول بدلا من اربعة كما كان معمولا به في اطار ٢٠١٠، والجدول (٢) يوضح بشكل موجز المكونات الرئيسية للاطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي بنسخته المعدلة والمكتملة لعام ٢٠١٨.

جدول (٢)

مضمون الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي وفقا لنسخته المصدرة عام ٢٠١٨

الفصل	العنوان والمحتوى
الأول	**عنوان الفصل: هدف التقارير المالية ذات الغرض العام** **- الهدف الرئيسي للتقارير المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات مالية مفيدة الى فئات المستخدمين الرئيسيين (الاساسيين) والمتمثلون بـ (المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين) والتي يمكن ان يستفاد منها بقية الجهات المهتمة للتقارير المالية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بموارد الوحدة الاقتصادية.** **- تستفاد فئات المستخدمين من معلومات التقارير المالية لغرض اتخاذ قرارات تتعلق بـ:** **١. شراء او تبع او الاحتفاظ بالأدوات المالية (سواء ادوات حقوق الملكية او ادوات الدين)** **٢. تقديم او تسوية القروض والاشكال الاخرى من الائتمان.** **٣. ممارسة حقوق التصويت او التأثير في عمل الادارة والمتعلقة باستخدام موارد الوحدة.** **ولاتخاذ القرارات السابقة الذكر، يقوم مستخدمو المعلومات المالية بتقييم الجوانب الاتية:** **أ- حجم وتوقيت التدفقات النقدية الداخلة للوحدة الاقتصادية.** **ب- الإشراف المتعلق بتقييم كفاءة واقتصادية الإدارة في استغلال موارد الوحدة الاقتصادية.** **ت- المعلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة معدة التقارير والالتزامات عليها، والتغيرات فيها.** **ولغرض تقييم صافي التدفقات النقدية الواردة المتوقعة للوحدة الاقتصادية وتقييم اشراف الادارة (تقييم كفاءة وفعالية ادارة الوحدة) يحتاج مستخدمو المعلومات المالية الى ما يأتي:** **- معلومات حول الموارد والالتزامات المالية للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة والتي توفرها قائمة المركز المالي.** **- معلومات حول التغيرات التي طرأت على موارد والتزامات الوحدة والتي تمثل نتيجة الاداء المالي خلال فترة معينة لغرض معرفة العوائد المتحققة من خلال التغيرات في الموارد، وفي تقييم اشراف الإدارة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في استخدام موارد الوحدة والتي توفرها قائمة الدخل الشامل.** **- معلومات حول التغيرات في التدفقات النقدية خلال فترة معينة والتي تعرضها قائمة التدفقات النقدية.** **- معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الاقتصادية للوحدة والالتزامات عليها (باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي)، مثل عمليات اصدار اسهم او توزيعات الأرباح النقدية او العينية على المالكين والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت**

	على موارد الوحدة والتزاماتها خلال فترة مالية معينة من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية. يشير الاطار المفاهيمي إلى أن المعلومات المالية التي يتم إعدادها وفقا لاساس الاستحقاق المحاسبي التعبير عن المعاملات والاحداث والظروف الاقتصادية الاخرى التي تطرأ على الموارد والالتزامات المالية للوحدة خلال فترة معينة بشكل افضل لغرض: - تقييم الاداء المالي السابق والحالي والمستقبلي للوحدة الاقتصادية. - مساعدة فئات المستخدمين في تحديد نقاط القوة والخلل في الاداء المالي للوحدة. - تقييم مستوى السيولة النقدية ومدى الحاجة إلى تمويل اضافي، ومدى قدرة الادارة في الحصول على تمويل إضافي. كما يشير الاطار المفاهيمي الى ان القوائم المالية ذات الغرض العام لا يمكن ان توفر الى المستخدمين كافة المعلومات التي قد يحتاجونها لاتحاد القرارات الاقتصادية، والتي يمكن الحصول عليها من مصادر أخرى.
الثاني	عنوان الفصل: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة تناول هذا الفصل خصائص المعلومات المالية المفيدة والتي يجب ان تتسم بخاصيتين اساسيتين، هما: أولا: الملائمة: عرفها IASB بأنها "المعلومات المفيدة لقرارات مستخدمي معلومات القوائم المالية الاساسيين كالمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين بما تمتلكه من قيمة توكيدية او تنبؤية او كليهما"، فضلا عن قدرتها في احداث فرق في نوع القرار المتخذ من خلال مساهمتها في عمل تنبؤات حول الاداء المستقبلي للوحدة او في تقديم ملاحظات تأكيدية لتقييم احداث ماضية. وحتى تكون المعلومة ملائمة، فيجب ان تتصف بـ: ١. القيمة التوكيدية: تكون المعلومات ملاءمة اذا كانت لها قيمة تنبئية ويمكن استخدامها كمدخل في عمليات اتخاذ القرار من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، ويقصد بالقيمة التنبؤية ان المعلومات المحاسبية تقدم تغذية راجعة لتأكيد أو تغيير تقييمات سابقة للمعلومات التي تم التنبؤ بها. (ابو نصار وعميدات، ٢٠١٤: ٨) ٢. القيمة التنبؤية: ويقصد بها قدرة المعلومة المحاسبية على مساعدة متخذي القرارات في التنبؤ بالنتائج وتخفيض درجة عدم التأكد بالشكل الذي يسهم في عمل تغذية امامية لمنع الاختلالات في المستقبل. (Nobles,٢٠١٤;٣١) ٣. الاهمية النسبية: تعد المعلومات مهمة اذا كان من المتوقع بشكل معقول ان يؤدي حذفها او تحريفها او حجبها للتأثير في القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام والتي توفر معلومات مالية عن الوحدة المعدة لها، فالاهمية النسبية تشير الى ما اذا كان مبلغ معين كبير بما يكفي او مهما للتأثير في اصدار حكم معقول من قبل صانع القرار. (IASB,٢٠١٠) ثانياً: التمثيل العادل: ويقصد به التناسق بين المقياس والظاهرة التي يمثلها، فالمعلومة تعود مفيدة عند تعبيرها العادل عن الظاهرة الى جانب كونها ملائمة، ويتطلب التمثيل العادل تغطية المعلومات لكافة الجوانب الضرورية للأحداث والظواهر الاقتصادية بالشكل الذي يتحقق معه فهم مستخدمي التقارير المالية بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية (٢٠١٣:١٣، Burlaud). فالتمثيل الصادق يركز بشكل واضح على جوهر الظاهرة الاقتصادي بدلاً من الشكل القانوني لها من خلال معالجة العملية المالية بشكل سليم واستخدام التقديرات بشكل صحيح في ظل ظروف عدم التأكد(IFRS,٢٠١٥) . تتضمن خاصية التمثيل العادل ثلاث صفات، هي: ١. الاكتمال: ويقصد به ان يقدم وصف الظاهرة الكامل كافة المعلومات المهمة عنها حتى يتمكن المستفيد من فهم الحدث، فاكتمال الوصف يتضمن شرحا عن الحقائق المهمة حول نوعية وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على نوعية الظاهرة وطبيعتها، فمثلاً يتضمن الوصف الكامل للموجودات من حيث الطبيعة، العدد، الكلفة المبدئية والمعدلة، والقيمة العادلة. (Liana,٢٠١٢,١٢٦) ٢. الحيادية: ويقصد بها عدم التحيز عند الاعتراف والقياس والعرض للمعلومات (Mora & Walker ٢٠١٥؛٢٤٠)، فهدف المحاسبة هو تقديم معلومات مفيدة

	لفئات واسعة من الجهات المستفيدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية (ASC,١٩٨٩) مع مراعاة بأن الحيادية لا تعني تأثير المعلومات بشكل متساوي في جميع المستفيدين. (احمد، ٢٠١٤: ٣١) ٣. الخلو من الأخطاء: ويقصد بها عدم وجود اخطاء او سهو في وصف الظاهرة الاقتصادية وفي ظل وجود اختبار للممارسة المحاسبية المستخدمة في انتاج المعلومات المفصح عنها. حدد IASB في الاطار المفاهيمي الدولي ثلاثة اسس لتقييم منفعة او فائدة المعلومات، هي: - التعقل: تشير إلى الموضوعية وممارسة العقلنة عند اصدار الاحكام والتقديرات في ظل ظروف عدم التأكد، ففي مثل هذه الحالات يجب ان تعتمد التقديرات والاحكام الشخصية على المنطق السليم في اختيار الطريقة او الاسلوب المحاسبي التي لا تؤدى الى المبالغة او المغالاة بالزيادة والتخفيض عند تقييم قيمة الموجودات او المطلوبات او الايرادات او المصروفات بما يدعم الحيادية، مع مراعاة عدم المغالاة في الحيطة والحذر. - عدم التأكد في القياس المحاسبي: اوضح IASB بأن حالة عدم التأكد التي ترافق القياس لا تعد مانعا من ان تكون المعلومات المالية مفيدة في ظل وجود تقدير معقول لها، فيمكن في كثير من الحالات ان يشوب المعلومات الاكثر ملاءمة مستوى مرتفع من عدم التأكد في القياس المحاسبي على الرغم من انها لا تتصف بمستوى عال من التمثيل الصادق، ولكن المعلومات المفيدة بشكل عام تتمتع بمستوى منخفض من عدم التأكد. - تغليب الجوهر على الشكل: لتحديد كون المعلومة مفيدة يجب ان يتم تغليب الجوهر والمضمون الاقتصادي على شكلها القانوني بحيث تعكس المعلومة الظروف والاوضاع الاقتصادية التي تعبر عنها بشكل حقيقي.
الثالث	عنوان الفصل: القوائم المالية والوحدة الاقتصادية المبلغ عنها تمت اضافة هذا الفصل في إطار ٢٠١٠ كعنوان فقط فيما يتعلق بوحدة الإبلاغ المالي وعلى أن يتم استكمال دراسته فيما بعد وفقا لمشروع الإطار المشترك ما بين IASB & FASB، الا انه بعد توقف التعاون بين المجلسين عام ٢٠١٢ أخذ IASB على عاتقه استكمال هذا الفصل. ويمكن ايجاز القضايا التي تناولها الفصل الثالث بالاتي: ١. حدد IASB في اطاره المفاهيمي بأن وحدة الابلاغ المالي (المبلغ عنها) هي الجهة التي تم اختيارها لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام وبالتالي فهي مسؤولة عن توفير معلومات حول الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والايرادات والمصروفات المتعلقة بمجموعة الانشطة الاقتصادية التي تحدث فيها، ولم يحدد الاطار المفاهيمي الدولي الوحدة المبلغ عنها وفقا لشكلها القانوني فقط فيمكن ان تكون وحدة الابلاغ وحدة تابعة او فرعا من الوحدة الام. ٢. يعتمد تحديد وحدة الإبلاغ المالي وفقا لطريقة السيطرة أو الاستحواذ التي تتعلق بقدرة الوحدة في التحكم بمواردها الاقتصادية في حال كونها تضم وحدات تابعة أو فرعية، فاذا كانت السيطرة او الاستحواذ تاما على تلك الوحدات الفرعية فهنا يتم اعداد قوائم مالية مدمجة تتضمن بنود موحدة لنشاط الوحدة الأم وفروعها. اما اذا كانت الاستحواذ غير تام أو غير مباشر ولا ترتبط الوحدات الفرعية بعلاقة التبعية مع الوحدة الام فهنا تقوم كل وحدة فرعية بإعداد قوائم مالية موحدة بصورة منفصلة يتم الافصاح بشكل قوائم مالية موحدة بشكلها العام وتفصيلية في محتواها. ٣. يتطلب تحديد وحدة الابلاغ المالي مراعاة شرطين، اولهما وجوب توفير القوائم المالية للمعلومات الملاءمة التي يحتاجها المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الاخرون الذين يحمي على القوائم المالية، اما الشرط الثاني فهو التمثيل الصادق للأحداث والانشطة الاقتصادية المتعلقة بالوحدة المبلغ عنها يجب تعكس القوائم المالية كافة المعلومات المالية المتعلقة بالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات.
الرابع	عنوان الفصل: عناصر القوائم المالية يتناول هذا الفصل المفاهيم الاساسية لعناصر القوائم المالية والتي تشتمل على الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات، فالقوائم المالية توفر معلومات حول الاثار

	المالية للمعاملات والأحداث الاقتصادية المختلفة المجمعة ضمن عناصر القوائم المالية. صنف الاطار المفاهيمي هذه العناصر في مجموعتين، المجموعة الاولى تتضمن عناصر المركز المالي وتشتمل على الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية، اما المجموعة الثانية فتضم عناصر متعلقة بالأداء المالي للوحدة الاقتصادية وتشمل الدخل والمصروفات، وفيما يأتي تعريفات عناصر القوائم المالية الخمسة بحسب الاطار المفاهيمي الدولي. -الموجود: مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه الوحدة الاقتصادية نتيجة لاحداث ماضية. ويمثل المورد الاقتصادي حقا يمنح القدرة على تحقيق منافع اقتصادية. -المطلوب: تعهد حالي للوحدة الاقتصادية بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لاحداث ماضية ولا يمكن للوحدة الاقتصادية تجنبه. -حقوق الملكية: القيمة المتبقية للوحدة الاقتصادية بعد استبعاد كافة المطلوبات المستحقة عليها. -الدخل: الزيادة في موجودات الوحدة الاقتصادية او النقص في مطلوباتها والتي تؤدي الى الزيادة في حقوق الملكية باستثناء الإضافات من قبل المالكين. -المصروف: النقصان في موجودات الوحدة الاقتصادية او الزيادة في مطلوباتها والتي تؤدي الى النقصان في حقوق الملكية باستثناء توزيعات الأرباح على المالكين.
الخامس	عنوان الفصل: الاعتراف والغاء الاعتراف: تناول هذا الفصل ارشادات الاطار المفاهيمي الدولي لادراج عنصر معين في القوائم المالية (الاعتراف) او الغاء الاعتراف من خلال الغاء ادراجه، فيما يأتي ملخص محتويات هذا الفصل: ١- الاعتراف: يقصد به تضمين او ادراج عنصر او بند في قائمة المركز المالي او في قائمة الاداء المالي في حال استيفائه لتعريف الموجود او المطلوب او حقوق الملكية او الدخل او المصروف، ويكون الاعتراف مناسبا اذا نتج عنه معلومات تتصف بالملاءمة لفئات المستثمرين والمقرضين الدائنين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في ظل مراعاة خاصية التمثيل الصادق للمعلومة وقيد التكلفة في انتاجها. ٢- الغاء الاعتراف: ويقصد به حذف او الغاء لكامل او لجزء من موجود او مطلوب تم الاعتراف به سابقا من قائمة المركز المالي، ويحدث الغاء الاعتراف بالنسبة للموجود عند فقدان الوحدة الاقتصادية لكامل ولجزء من السيطرة عليه، اما بالنسبة للمطلوب فيحدث الغاء الاعتراف به عندما لم يوجد على الوحدة الاقتصادية التزام حالي لكامل أو جزء من الالتزام المعترف به، ويهدف الغاء الاعتراف الى تحقيق التمثيل الصادق لكل من الموجودات والمطلوبات المحتفظ بها بعد المعاملة او الحدث الذي ادى الى الغاء الاعتراف.
السادس	عنوان الفصل: القيــاس يتناول هذا الفصل من الاطار المفاهيمي الدولي اسس القياس المختلفة لعناصر القوائم المالية والعوامل الواجب مراعاتها عند تحديد أساس القياس المناسب. فالقياس هو عملية تحديد كمي في صورة نقدية للمعلومات المتعلقة بموجودات الوحدة الاقتصادية او مطلوباتها او حقوق ملكيتها او دخلها او مصروفاتها وفقا لقياس محدد، وقد صنف الاطار المفاهيمي الدولي اسس القياس المحاسبي الى ما يأتي: ١. اساس التكلفة التاريخية: توفر التكلفة التاريخية معلومات مستمدة من سعر المعاملة او حدث اخر ادى لوجود العنصر الذي يتم قياسه في وقت اقتنائه، وتنخفض التكلفة التاريخية للموجودات اذا حدث تدني في قيمتها وتزداد التكلفة التاريخية للمطلوبات اذا ما اصبحت محملة بالاعباء، وتعد التكلفة المستنفذة احدى طرق تطبيق مقياس التكلفة التاريخية على الموجودات والمطلوبات. ٢. اساس القيمة الحالية: توفر القيمة الجارية معلومات مقاسه بوحدة النقد حول الموجودات والمطلوبات والدخل والمصروفات باستخدام معلومات يتم تحديثها لكي تعكس الظروف السائدة في تاريخ القياس. يتضمن مقياس القيمة الجارية كلا من: - القيمة العادلة: تمثل السعر الذي يتم استلامه من بيع الموجود أو دفعه لتسوية الالتزام من خلال معاملة منظمة بين اطراف في السوق في تاريخ القياس، وبالتالي فالقيمة العادلة تعكس وجهات نظر المشاركين في السوق حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية. - القيمة في الاستخدام (بالنسبة للموجود) وقيمة الوفاء (بالنسبة للمطلوب) : تعكس

	التوقعات الحالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد في التدفقات النقدية المستقبلية. - التكلفة الحالية: تعكس التكلفة الحالية المبلغ الحالي الذي سوف يدفع للحصول على موجود مماثل او المبلغ المستلم لتحمل التزام مماثل. كما حدد الاطار المفاهيمي مجموعة من العوامل الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد اساس القياس وبالاضافة لاسس القياس، اذ تعتمد هذه العوامل على الخصائص النوعية للمعلومات لتلبية الهدف الرئيسي للاطار المتمثل بتوفير معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين والمقرضين وغيرهم من فئات المستخدمين، وفيما يأتي توضيح لهذه العوامل: ١. الملائمة: تتأثر ملائمة المعلومات التي يوفرها اساس القياس بخصائص الموجودات والمطلوبات من حيث تفاوت التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق او المخاطر الاخرى ومدى المساهمة في التدفقات المستقبلية، وما اذا كانت التدفقات النقدية يتم انتاجها بشكل مباشر أو غير مباشر مع مزيج من الموارد الاقتصادية الاخرى. ٢. طبيعة انشطة أعمال الوحدة الاقتصادية. ٣. التمثيل الصادق: يجب أن يوفر اساس القياس المستخدم التمثيل الصادق للظاهرة التي يقوم بقياسها ويتأثر بعدم الاتساق وعدم التأكد في القياس.
السابع	عنوان الفصل: العرض والافصاح تضمن هذا الفصل على مفاهيم العرض والافصاح وارشادات حول ادراج الدخل والمصروفات في قائمة الربح (الخسارة) او في قائمة الدخل الشامل الاخر. يحدد الاطار المفاهيمي العرض والافصاح كأدوات للاتصال، اذ يتم توصيل المعلومات عن الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المعترف بها من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الاداء المالي، ويعزز الاتصال الفعال من منفعة المعلومات ويسهم في التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية، كما يحسن من فهم المعلومات وقابلية المقارنة في القوائم المالية. يوضح الاطار المفاهيمي الدولي بأن التواصل الفعال يتحقق من خلال: أ- تصنيف المعلومات بطريقة منظمة يتم الافصاح بموجبها عن العناصر المتشابهة معا والعناصر المختلفة بشكل منفصل. ب- تجميع المعلومات مع مراعاة عدم تحميلها بتفاصيل غير ضرورية. ت- استخدام اهداف ومبادئ العرض والافصاح بدلاً من القواعد. يشير الاطار المفاهيمي الدولي الى ان القواعد المتعلقة بالعرض والافصاح تتأثر بقيد التكلفة كما هو الحال في جميع مجالات الإبلاغ المالي الأخرى، وبالتالي يجب ان تكون منافع المعلومات المقدمة من العرض والافصاح كافية لتبرير تكلفة توفير تلك المعلومات. كما تناول الفصل السابع ارشادات الافصاح والتوصيل للمعلومات المتعلقة بالاداء المالي بصورة اكثر كفاءة وفعالية بأنه يتم خلال تصنيف بنود الدخل والمصروفات في قائمتين، الاولى قائمة الربح او الخسارة، والثانية هي قائمة الدخل الشامل الآخر. ويمكن توضيح ذلك على النحو الاتي: - قائمة الربح او الخسارة: الغرض من قائمة الربح او الخسارة هو تصوير العائد الذي حققته الوحدة الاقتصادية على مواردها الاقتصادية خلال فترة مالية معينة وتقديم معلومات مفيدة لتقييم التدفقات النقدية المستقبلية وفي تقييم اشراف الادارة على موارد الوحدة الاقتصادية، وتعد هذه القائمة المصدر الرئيسي للمعلومات حول الاداء المالي للوحدة عن الفترة، ومن حيث المبدأ يتم تصنيف جميع بنود الدخل والمصروفات وادراجها في قائمة الربح او الخسارة. - قائمة الدخل الشامل الأخر: في ظروف استثنائية، قد يقرر IASB استبعاد الدخل والمصروفات من قائمة الربح او الخسارة والتي تنشأ من التغير في القيمة الحالية للموجود او المطلوب وادراجها ضمن قائمة الدخل الشامل الاخر، ويجيز IASB اتخاذ هذا القرار عندما يؤدى ذلك الى قائمة الربح او الخسارة طالما انها ستوفر معلومات اكثر ملاءمة واكثر صدقا في التمثيل للظواهر والاحداث الاقتصادية. كما تناول هذا الفصل مفهوم اعادة التدوير لبنود الدخل والمصروفات المدرجة في قائمة الدخل الشامل الاخر للفترة الحالية الى قائمة الربح او الخسارة لفترة مالية قادمة حتى تكون المعلومات اكثر ملاءمة وصدقا في التمثيل، وفي حال عدم تحقيق عملية اعادة التدوير الى

	قائمة الربح أو الخسارة هدف توفير معلومات أكثر ملاءمة وصدقا فهنا يشير IASB في اطاره إلى ضرورة عدم تدويرها والابقاء عليها في قائمة الدخل الشامل الاخر.
الثامن	**عنوان الفصل: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال** **يشير الاطار المفاهيمي الدولي الى وجود مفهومين لرأس المال، الاول هو رأس المال الذي يتمثل بصافي الموجودات او حقوق الملكية، والمفهوم الاخر هو رأس المال المادي الذي يتمثل بالطاقة التشغيلية الانتاجية المقاصة بوحدات الانتاج اليومية او ساعات تشغيل الماكنات. وبشكل عام تتبع معظم الوحدات الاقتصادية تتبع المفهوم المالي لرأس المال. المفهوم المالي لرأس المال اذا كان المبلغ المالي او النقدي لصافي الموجودات في نهاية الفترة المالية اكبر من صافي الموجودات في بدايتها بعد استبعاد اية اضافات من الملاك او اية توزيعات ارباح لهم، ويمكن تحديد اساس قياسه وفقا لمفهوم رأس المال المراد تحديده. ويتم الاعتراف بموجب هذا المفهوم بارباح الحيازة الناشئة عن الزيادة في الأسعار السوقية للموجودات، وبموجب اساس التكلفة التاريخية يتم الاعتراف بالربح عند بيع أو استبدال الموجودات. اما بموجب المفهوم المادي لرأس المال فالربح يتحقق عند زيادة الطاقة الإنتاجية نهاية الفترة المالية بشكل اكبر من الطاقة الإنتاجية في بدايتها، ويتم قياسه بموجب اساس لتكلفة الجارية، اما التغير في الطاقة الإنتاجية فيتم قياسه من خلال التغير في الاسعار المؤثرة على موجودات ومطلوبات الوحدة الاقتصادية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال والتي تعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس الارباح.**

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على محتوى ومضمون نسخة الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي الصادرة في ٢٠١٨ من قبل IASB.

من خلال الجدول السابق المتعلق بعرض مكونات الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي بنسخته الصادرة عام ٢٠١٨ يمكن ملاحظة ما يأتي:

١. **ركز الاطار المفاهيمي الجديد في فصله الاول على تحديد هدف القوائم المالية ذات الغرض العام كونه يعد الركيزة الاساسية في البناء المنطقي والفكري لتطوير معايير الابلاغ المالي الدولية، وفي توفير المعلومات المالية المفيدة الى المستخدمين الاساسيين لغرض مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية من خلال توفير معلومات تتعلق بالموارد والالتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها وفي تقييم الكفاءة الاقتصادية للادارة بهدف تخفيض عنصر عدم التماثل في المعلومات والتي تعد احدى مشاكل الوكالة التي عالجها الاطار من خلال تبنيه للمنهج الاقتصادي في تحديد الاهداف.**
٢. **تناول الفصل الثاني خصائص المعلومات المالية المفيدة في ظل مراعاة الشروط التي حددها الاطار لتقييم المعلومات المفيدة وقيد التكلفة.**
٣. **حدد محتوى الفصل الثالث من الاطار المفاهيمي الدولي ابعاد وصفات وحدة الابلاغ المالي من خلال التركيز على الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني في توفير المعلومات المالية المفيدة وبيان الحالات التي تتطلب اصدار قوائم مالية موحدة او قوائم مالية مدمجة في ظل مراعاة الملاءمة والتمثيل الصادق.**

٤. حدد الفصل الرابع من الاطار المفاهيمي عناصر القوائم المالية وتعريفاتها مركزا في ذلك على تعريف الموجود بأنه مورد اقتصادي تماشيا مع تبني الاطار للمنهج الاقتصادي في صياغة المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية فضلا عن تركيز عل عبارة "عدم امكانية تجنب الالتزام" في تعريف المطلوبات ليكون أحد المحددات الاساسية للاعتراف بها.

٥. تبنى الاطار في فصله الخامس أسس القياس لعناصر القوائم المالية وحددها باساسي التكلفة التاريخية والقيمة الحالية، وبذلك فإن توجه الاطار كان نحو القياس المختلط لعناصر القوائم المالية في ظل مراعاة خصائص المعلومات المفيدة وطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية كشروط واجب مراعاتها في تحديد اسلوب القياس الاكثر ملاءمة.

٦. مراعاة الاطار المفاهيمي للترابط والاتساق في مكوناته من خلال الربط ما بين شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية والغائه وبين الخصائص النوعية (الاساسية) للمعلومات المالية المفيدة والمتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق.

٢-١-٥ خصائص أصدار الاطار المفاهيمي للمحاسبة بنسخته لعام ٢٠١٨ :

Characteristics of ٢٠١٨ version of the Conceptual Framework for Accounting

تناول الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي بنسخته الصادرة في عام ٢٠١٨ هدف الابلاغ المالي ذو الغرض العام وخصائص المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية التي تعدها وحدة الابلاغ المالي في ظل تبني اسلوب القياس المختلط لعناصر القوائم المالية ومراعاة معايير الاعتراف والعرض الافصاح، ويعد الاطار المفاهيمي الدولي المرجع والركيزة التي تستند عليها عملية اعداد وتطوير معايير الابلاغ المالي الدولية وتقديم الارشادات للممارسة المحاسبية لمواجهة القضايا المحاسبية المختلفة ووضع حلول سريعة للمشاكل التي تظهر في الممارسة العملية للاستجابة للمتغيرات في بيئة الاعمال، (الصاوي، ٢٠٢٠: ١٢٢-١٢٥)

يمكن تحديد اهم خصائص الاطار المفاهيمي الدولي بنسخته الصادرة في عام ٢٠١٨ والذي اطار مكتملا بالاتي:

١. تضمين الاطار لأسس المساءلة بما يسهم في الحد من عدم التماثل في المعلومات، وفي ظل استيفائها لخصائص الملاءمة والتمثيل العادل للأحداث الاقتصادية.(Liu et al., ٢٠١٩)
٢. مراعاته لمبادئ الشفافية من خلال توفيره اسس منطقية لوضع وتطوير معايير الابلاغ المالي بما يعزز من المقارنة على المستوى الدولية. (Brouwer et al., ٢٠١٧; ١٩)
٣. قدرته في مواكبة التطورات والتغيرات التي تشهدها البيئة الاقتصادية من خلال اجراء التحديثات والتعديلات وتقديم التوضيحات.

٤. مرونة الاطار كونه مستند إلى المبادئ وليس القواعد مما يجعل منه مرنا في التعامل مع القضايا المحاسبية المستجدة بصفته مرجعا عاما لوضع وتطوير المعايير المحاسبية. (كعموش،٢٠١٩، ١٧)

٥. وجود جهة ضامنة متوافق عليها دوليا مسؤولة عن تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية استنادا لاطار مفاهيمي متسق ومتماسك تسهم في تحسين جودة الابلاغ المالي.

٦. استخدام لغة محاسبية موحدة في الفكر والممارسة المحاسبية بما يحقق الاتساق المحاسبي في ظل وضع وتطوير معايير متسقة مع الاطار المفاهيمي ومتوافقة فيما بينها وتبسيط وضع الحلول للقضايا المحاسبية المعقدة.(٣٤-٣٣; Cascino et al., ٢٠١٦)

المبحث الثاني

فلسفة التدقيق Philosophy of Auditing

على الرغم من أن ممارسات التدقيق كمهنة تمتد إلى قرون الا أنه لم يتم صياغة اطار فكري موحد متفق عليه لحد الأن يحدد فروض ومفاهيم التدقيق على المستوى الدولي، ويمكن ارجاع ذلك إلى الطبيعة المميزة للتدقيق بكونه ممارسة مهنية ذات صبغة فنية ترتبط بمهارة وخبرة المكلف بها وبحسب أحكامه وتقديراته الشخصية في تحديد إجراءات ومراحل عملية التدقيق في ظل قصور دور المنظمات المهنية في دعم محاولات الجهات الأكاديمية لتأطير الممارسة المهنية بأسس علمية ونظرية تفسر مبررات تبني إجراء معين دون آخر.

شهدت البيئة الاقتصادية العالمية العديد من التغيرات والتطورات الكبيرة خلال العقود الثلاثة الماضية في ظل ظهور وتطور ما يعرف بالتجارة الدولية ومفاهيم العولمة الاقتصادية والتطورات التكنولوجية التي القت بظلالها على التوسع في ممارسة مهنة التدقيق ونقلها من نطاقها المحلي على مستوى البلد الواحد إلى مهنة ذات طابع دولي تقدم خدمات متماثلة على مستوى عدة بلدان في ظل تزايد الطلب على خدمات التدقيق. سيتم مناقشة مفهوم التدقيق وأسباب ظهوره كنشاط خدمي وممارسة ذات سمة دولية من خلال هذا المبحث.

٢-٢-١ مدخل إلى مفاهيم التدقيق

An introduction to the concepts of auditing

تمتد بدايات ممارسة التدقيق كوظيفة مرتبطة بالسلطة والدولة وبأشكاله البدائية إلى فترات تاريخية قديمة، أذ أرتبط وجودها وممارستها بتوجه الفرد نحو تلبية متطلباته ومتطلبات غيره بهدف البقاء والاستمرار، وبالتالي فالتدقيق ليس ممارسة حديثة وليدة الأمس القريب، وقد تكيفت ممارسات التدقيق مع تطورات البيئة الاقتصادية وزيادة الاهتمام بالملكية الخاصة لتتطور ممارسته فيما بعد إلى مهنة (المغربي، ٢٠١٨ : ١٦)، أن مفهوم التدقيق بمعناه البسيط لا يعدو أن يكون عملاً يقوم به أفراد للتأكد من اداء عمل آخرين في ظل مراعاة أسس وقواعد معينة، وأن يكون الشخص القائم بعملية التدقيق غير الشخص الذي قام بالتنفيذ، وأن يكون على علم ودراية بطبيعة العمل وكيفية القيام به حتى يتسنى له الحكم على مدى صحته، والا أنتفت الحاجة منه (عثمأن،١٩٩٩: ١١)، وعند البحث والتعمق في بدايات ظهور ممارسة التدقيق يلاحظ بأنها اقترنت بظهور الممارسة المحاسبية في الحضارات القديمة كوسيلة لتحقق الحكام من سلامة إدارة الأموال والمحافظة عليها، وبالتالي لا يمكن فهم تطور

ممارسات التدقيق عبر التاريخ بمنأى عن دراسة تاريخ الوظيفة والمهنة المحاسبية، ومن هنا يمكن القول بأن ممارسات التدقيق والمحاسبة متلازمتان. (طواهر وصديقي،٢٠٠٦: ٢٠-٢١)

أما المفهوم الفني الشائع للتدقيق فيشير إلى إجراءات الفحص والاختبار للمستندات والدفاتر والسجلات وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات الخاصة بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق بشكل أنتقادي ومنهجي من قبل شخص مهني مستقل بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى سلامة إعداد وعرض القوائم المالية نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (الشحنة،٢٠١٥: ٢٤)

على الرغم من أهمية وجود معنى محدد لمصطلح التدقيق، الا أن الواقع الفعلي يشير إلى عدم وجود تعريف واحد متفق عليه، ويمثل ما متوفر من تعريفات محاولات تتسم بالتقارب والاشتراك في هدف صياغة وصف إجرائي للتدقيق. (الصحن واخرون،٢٠٠٧: ٦)

يمكن تعريف التدقيق من خلال الإشارة إلى منفعته للجهات ذات العلاقة بالقوائم المالية بأنه "عملية فحص أو بحث عن ادلة اثبات وتقييمها بصورة موضوعية بهدف ابداء رأي في مدى موثوقية المعلومات المالية من قبل شخص مؤهل ومستقل عن معدي ومستخدمي تلك المعلومات لزيادة موثوقيتها ومنفعتها. (الشحنة،٢٠١٥: ٢٤)

يعرف التدقيق إجرائياً وفنياً للتدقيق بأنه "عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك، على أن تؤدى عملية التدقيق من قبل شخص مؤهل". (Arens et al,٢٠١٤: ٤٤)

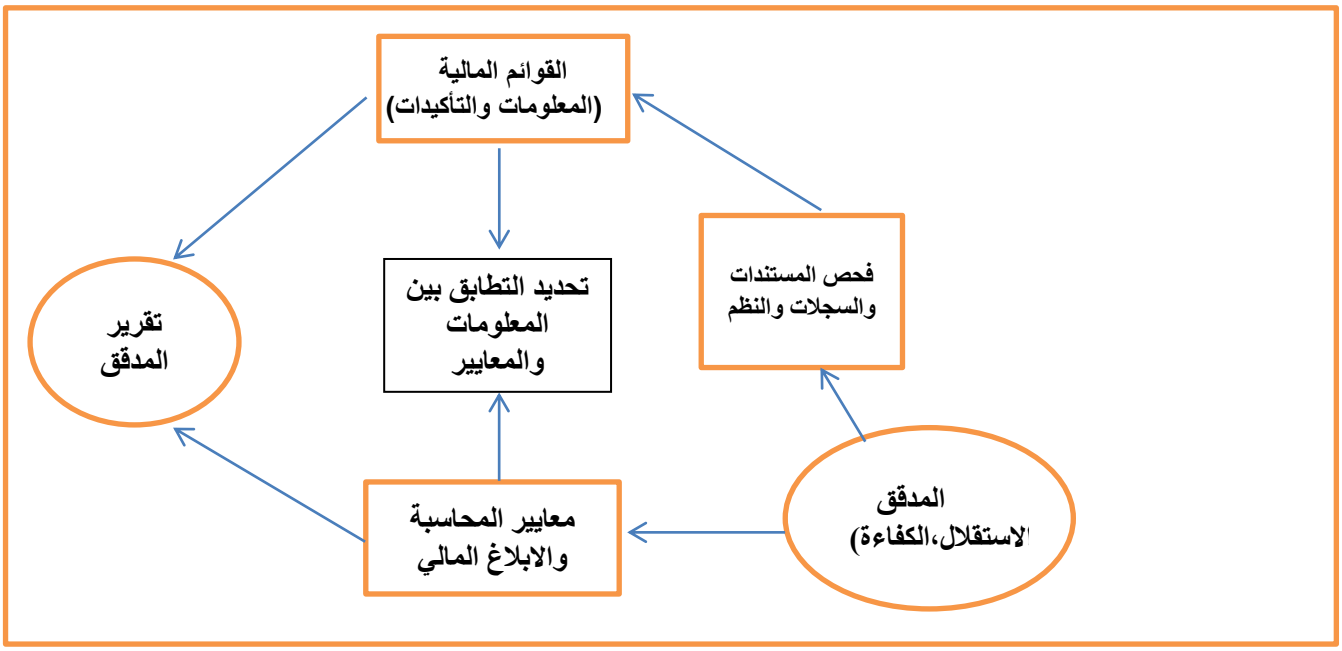
اما من الناحية او البعد القانوني والمحاسبي للتدقيق، فيعرف بأنه " فحص الدفاتر والمستندات الخاصة بالوحدة المحاسبية أياً كان مجال نشاطها أو شكلها القانوني والتحقق من التزام إدارة الوحدة والعاملين فيها بالنظم واللوائح والقوانين المنظمة لنشاطها بما يمكن المدقق من أن يبدي رأياً موضوعياً في مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي للوحدة ونتيجة أعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". (شحاتة،٢٠١٤: ٢١)

اما (الرمحي،٢٠٠٢) فيرى بأن التدقيق هو " علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام المدقق المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبيانات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المشروع في نهاية السنة المالية، لبيان

مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية، وعن المركز المالي له في نهاية تلك السنة" (الرمحي، ٢٠٠٢: ١)

أما AAA بصفتها جهة اكاديمية فقد قدمت ابرز واهم تعريف علمي للتدقيق بأنه "عملية منظمة للحصول على أدلة أثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى المستخدمين المهتمين". (AAA,١٩٧٢: ١٨)

يعد تعريف AAA من التعاريف الشمولية والإجرائية التي تتميز بالصبغة العلمية في الصياغة فضلا عن كونه يعكس القصور من قبل جهات مهنية معروفة مثل AICPA على تقديم تعريف علمي للتدقيق في ظل وجود محاولات فردية في صياغة تعريفات له، كما يمكن القول بأن التدقيق يمكن أن يضيف قيمة للوحدة الاقتصادية، فضلاً عن إضفاء الموثوقية المعقولة على قوائمها المالية من خلال تحفيزه لمعدي القوائم المالية بالالتزام بتقديم تأكيدات واقرارات سليمة كونها تكون معرضة للفحص والتحقق من قبل المدقق وهذا ما يتوافق مع مفاهيم النظرية التحفيزية. ويمكن تصور مفهوم التدقيق من خلال الشكل(٢)



الشكل(٢)

مفهوم التدقيق / المصدر: (لبيب والفيومي،٢٠١٧: ١١٠)

يمكن استخلاص أنشطة التدقيق الأساسية ومفاهيمها من التعاريف السابقة وكما موضح في الجدول(٣).

جدول (٣)
أنشطة التدقيق الأساسية ومفاهيمها

النشاط	مفهومه
الفحص	**التأكد من مدى سلامة أثبات العمليات المالية من خلال فحص الحسابات المتعلقة بنشاط الوحدة.**
التحقق	**أمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم عن نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية.**
التقرير	**تلخيص نتائج الفحص والتحقق في تقرير مكتوب يقدم إلى الجهات المستفيدة داخل وخارج الوحدة.**

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على (القريشي،٢٠١٤: ١٨-١٩)

يتصف التدقيق كنشاط خدمي بمجموعة خصائص، منها: (Boynton et al,٢٠١٢: ٥)

١. عملية ممنهجة ومنظمة تشتمل على مجموعة خطوات وإجراءات منطقية مصممة مسبقاً ومنفذة وفقا لأهداف محددة ومعايير متعارف عليها تستلزم الحصول جمع أدلة الأثبات والقرائن الموضوعية للتأكيدات التي تقدمها الإدارة بصورة إقرارات(صريحة وضمنية) والتي تمثل اعترافاً منها بمسؤوليتها عنها لغرض تقييمها بطريقة مهنية بعيدة عن الأحكام والاجتهادات الشخصية بهدف التوصل إلى تقييم عادل ومنصف لكل الأطراف.

٢. تستلزم تحقيق درجة من التطابق(التوافق) ما بين عملية إعداد القوائم المالية وعرضها مع المعايير المعتمدة.

٣. تتم وفقاً لمعايير معتمدة أو معدة مسبقا تمثل قواعد محددة صادرة من جهات مخولة مثل معايير التدقيق الدولية الصادرة عن IFAC أو أية معايير أخرى يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، وأية قواعد ومعايير ترتبط بالأنشطة أو المعلومات الأخرى الخاضعة للتدقيق.

٤. توصيل نتائج التدقيق من خلال تقرير مكتوب يوضح مدى التطابق(الترافق) بين النتائج والمعايير والقواعد المعتمدة.

الجدول (٤) يوضح أنواع التأكيدات التي تقدمها الإدارة وفقا لما جاء في معيار التدقيق الدولي٥٠٠.

جدول (٤)
تأكيدات الإدارة

التأكيدات المرتبطة بالعمليات والأحداث المالية	التأكيدات المرتبطة بأرصدة الحسابات نهاية الفترة المالية	التأكيدات المرتبطة بالعرض والإفصاح في القوائم المالية
الحدوث: جميع المعاملات المالية التي تم تسجيلها بالدفاتر حدثت بالفعل وليست وهمية.	**الوجود: الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية موجودة لدى الوحدة في تاريخ معين.**	**الحدوث: العمليات والأحداث المالية المسجلة تخص الوحدة بالفعل.**

الاكتمال: جميع المعاملات والأحداث المالية التي حدثت تم تسجيلها وترحيلها دون حذف لها أو نقصان.	**الاكتمال: جميع الحسابات تم تسجيلها بارصدتها الصحيحة دون حذف أو نقصان.**	**الاكتمال: تم الإفصاح بشكل كافي ومناسب في القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها خلال الفترة قد حدثت بالفعل دون حذف أو نقصان.**
الدقة: المبالغ والبيانات المتعلقة بالمعاملات والأحداث المالية المسجلة تم أثباتها بالقيم الصحيحة وفقاً للمعايير المحاسبية.	**الحقوق والالتزامات: الموجودات الظاهرة بالميزانية هي ملك للوحدة والمطلوبات هي التزامات أو حقوق مالية بذمتها.**	**التصنيف وامكانية الفهم: المعلومات المالية المفصح عنها تم تصنيفها بشكل مناسب وتم التعبير عنها بوضوح ومفهوم.**
التصنيف: جميع المعاملات والأحداث المالية تم تلخيصها في القوائم المالية الخاصة بها بشكل مناسب.	**التقييم والتخصيص: الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية تم تقييمها بالمبالغ المناسبة والصحيحة.**	**الدقة والتقييم: تم الإفصاح عن الحسابات بشكل مناسب وبقيتها الصحيحة ووفقاً للمعاييرالمطبقة.**
الفاصل الزمني: جميع المعاملات والأحداث المالية تم تسجيلها في الفترة المحاسبية الصحيحة.		

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على مضمون المعيار الدولي للتدقيق ٥٠٠

في بعض الأحيان يحدث هنالك خلط ما بين ممارسات المحاسبة وممارسات التدقيق نتيجة لإرتباط عملية التدقيق بمعلومات القوائم المالية، ويمكن إيجاز مجموعة فروقات بينهما من خلال الجدول(٥).

جدول (٥)
مقارنة ما بين المحاسبة والتدقيق

اساس المقارنة	المحاسبة	التدقيق
الطبيعة العلمية	**علم تجميع وتبويب وتلخيص وتوصيل المعلومات المالية.**	**علم تحليلي يتضمن فحص أنتقادي للمستندات والسجلات والقوائم المالية.**
الغرض	**توفير معلومات عن نتيجة النشاط والمركز المالي.**	**ابداء الرأي المهني في مدى سلامة اعداد القوائم المالية.**
الاستقلالية	**المحاسب موظف يتبع لإدارة الوحدة.**	**المدقق ينجز مهمته بموجب عقد .**
المعايير المحاسبية / التدقيق	**ليس من المفروض امتلاك المحاسب معلومات حول التدقيق وإجراءاته.**	**المدقق ملم بالمعايير والإجراءات المحاسبية.**
الزامية التقرير	**المحاسبة غير ملزمة بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.**	**المدقق ملزم بإعداد تقرير يتضمن رأيه حول سلامة وعدالة القوائم المالية.**

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على (المطارنة،٢٠٠٦: ١٦)

٢-٢-٢ أهداف التدقيق وأهميته: Objectives of Auditing & its importance

برزت ممارسة التدقيق كمهنة مع بدايات ظهور وتنامي الثورة الصناعية أواخر القرن الثامن عشر وتنامي الملكية الخاصة بظهور وانتشار الشركات المساهمة أواسط القرن التاسع عشر، ويعد صدور القضاء الإنجليزي عام ١٨٩٧ قراره الذي أفصح فيه بأن اكتشاف الاحتيال والخطأ لا يعد

الهدف الأساسي لعملية التدقيق انعكاسا لتبلور رؤية واقعية لمفهومه، فهدف التدقيق يتركز في التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحويه من بيانات ومدى التطابق ما بين القوائم المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية والتحقق من فاعلية وكفاءة إجراءات الرقابة الداخلية، وأن اكتشاف ما يوجد من أخطاء وعمليات احتيال الا جزءاً من أهداف التدقيق. (الشحنة،٢٠١٥: ٣١-٣٢)

في خضم ما شهدته بيئة الأعمال من تطورات وتغييرات في ظل توسع وتنوع أنشطة الوحدات الاقتصادية منذ أربعينيات القرن الماضي تحول الهدف الرئيسي للتدقيق نحو إبداء المدقق رأياً مهنياً محايداً حول مدى سلامة اعداد القوائم المالية وعدالة عرضها والإفصاح عن جميع الأمور الجوهرية المتعلقة بها، والذي يعد الهدف الأساسي والتقليدي للتدقيق في وقتنا الحالي(عبد الله،٢٠١٢: ١١)، فضلا عن التحقق من مدى خلوها من الأخطاء الجوهرية، والتحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية وتقييم مدى إمكانية الاعتماد عليها، وفي تقييم الرقابة الداخلية واكتشاف الأخطاء المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية واكتشاف حالات الغش والاحتيال والاختلاس في الدفاتر والسجلات المحاسبية. (Arens et al.,٢٠١٢: ١٤٢)

ونظراً للطبيعة الخدمية لمهنة التدقيق واستجابته للتطورات الاقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة ظهرت اهداف معاصرة للتدقيق تتمثل بفحص الخطط وتقييم سلامة تنفيذها للوقوف على أسباب تلكؤ تحقيق أهدافها المحددة، وتقييم أداء الوحدة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصادية، وفي تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية الاجتماعية، وتخفيض خطر التدقيق لأقل درجة ممكنة لصعوبة تحديد آثارها على الجهة محل التدقيق. (الذنيبات،٢٠١٢: ١٢-١٣)

أن تحقيق الأهداف التقليدية والمعاصرة للتدقيق يتطلب من المدقق تحقيق أهداف ثانوية للوصول إلى تحقيق الأهداف تتمثل في التحقق من سلامة العرض والإفصاح في القوائم المالية وفقاً لما هو مطبق في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، والتحقق من الملكية (الحقوق والالتزامات)، والتحقق من استقلال الفترة المالية (صحة الفاصل الزمني)، التحقق من صحة التقييم، التحقق من الوجود أو الحدوث، التحقق من الدقة، والتحقق من الاكتمال. (القاضي ودحدوح،١٩٩٩: ١٥)

يمكن بيان اهمية التدقيق من خلال الجدول(٦) الذي يوضح الجهات المستفيدة الرئيسية ومبررات احتياجها لخدمات التدقيق.

جدول (٦)

الجهات الرئيسية المستفيدة من خدمات التدقيق واغراضها

الجهة	الأغراض
الإدارة	**الحصول على تأكيد حول مدى سلامة المعلومات المعدة من قبلها لإخلاء مسؤوليتها تجاه المالكين.**
الوحدات المالية والمصرفية	**اتخاذ قرارات منح الائتمان والقروض لتقييم الوضع المالي للمقترضين وتقييم**

	المخاطرة المرتبطة بتلك القرارات لضمان تحصيلها المبالغ المستحقة مستقبلاً.
الجهات الحكومية	**الرقابة، التخطيط، فرض الضرائب، منح القروض، تحديد الأسعار، ومنح الإعانات لبعض القطاعات الاقتصادية.**
المستثمرون	**تقييم التدفقات النقدية وكفاءة الإدارة لغرض اتخاذ القرارات.**

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على (القريشي،٢٠١٤: ١٨-١٩)

يرى الباحث بأن اهمية التدقيق تتجلى من خلال كونه أداة لتحقيق التوازن بين مصالح فئتين، هما المساهمون الذين لا يمتلكون القدرات المناسبة والكافية للقيام بتدقيق القوائم المالية وبالتالي توفير الوقت والجهد لهم، والفئة الثانية الإدارة من خلال عدم تعرضها لمضايقات المساهمين من خلال ممارسة كل منهم حقه في متابعة أداء الوحدة الاقتصادية والتدخل في اعمالها بما يحقق تحقق منفعة لأحدهم على حساب إفشاء أسرار الوحدة الاقتصادية أو الإضرار بمصلحة باقي المساهمين.

٢-٢-٣ صور ممارسات التدقيق الرئيسية: Main types of auditing practices

تتنوع وتتعدد الزوايا والأسس التي يتم من خلالها تصنيف صور أو أنواع التدقيق في الممارسة العملية، ومن أهم التبويبات أو التصنيفات تقسيمه بحسب الموضوع أو الهدف من التدقيق إلى تدقيق مالي وتدقيق تشغيلي وتدقيق التزام، وكما موضح بالجدول (٧) .

جدول (٧)

الصور الرئيسية لممارسات التدقيق الهدف منها

صور التدقيق	طبيعة الفحص أو التحقق
تدقيق مالي	**فحص القوائم المالية وابداء رأيه في مدى عدالتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط خلال فترة محددة وإصدار تقريره النهائي عنها. (محمد،٢٠٢٢: ١٥)**
تدقيق تشغيلي	**فحص الأنشطة التشغيلية المتعلقة بالوحدة للحكم على مدى كفاءتها وفاعليتها ومقارنتها بأهداف ومعايير محددة مسبقاً أ إعداد تقرير حولها يتضمن تقديم توصيات لغرض تحسين تنفيذ الأنشطة والعمليات للوحدة ككل بما يحقق الكفاية والفاعلية والاقتصادية في استخدام الموارد المتاحة. (Boynton,٢٠٠٦: ٢٣)**
تدقيق التزام	**التأكد من مدى التزام الجهة الخاضعة للتدقيق بالقواعد والإجراءات والمعايير والتعليمات المحددة مسبقاً والموضوعة من جهة أعلى وتقديم تقرير عنها. (الجمال،٢٠١٤: ٣١-٣٢)**

الجدول من اعداد الباحث

٢-٢-٤ النظريات المفسرة للحاجة إلى خدمات التدقيق

Theories explaining the need for audit services

تتصف بيئة الاقتصاد والأعمال في العقود الأخيرة بتنامي خطورة عدم صحة ودقة المعلومات التي تقدمها الإدارة عن المشروع بالشكل الذي يولد قدراً من التخوف والشك لدى الجهات المهتمة بنشاط الوحدة الاقتصادية في احتمالية تأثير ذلك في اتخاذ قرارات غير سليمة مبنية على أساس معلومات لا تتصف بدرجة معقولة من المصداقية والاعتمادية، وبالتالي فالطلب على خدمات التدقيق شهد تزايداً

وتنامياً يمكن ارجاع اسبابه إلى صعوبة توصل الجهات المهتمة إلى المعلومات بشكل مباشر، والدوافع الشخصية وعدم الحيادية لدى معدي المعلومات، وضخامة البيانات وكثرة تفصيلاتها، فضلاً عن توسع وتعقد المعاملات والعلاقات التجارية. (Arens et al.,٢٠١٢: ٣١)

يعد التدقيق وسيلة مهمة تساعد في اتخاذ القرارات بما يضفيه من الثقة على محتويات القوائم المالية ويسهم في تقليل درجة المخاطرة المرتبطة بقرارات الأستثمار والتمويل في اسواق المال في ظل ظروف عدم التأكد. (Buisman & Gilmour,٢٠٠٨: ٤٨٥)

من المتعارف عليه بأن الأسباب الكامنة وراء الحاجة لخدمات التدقيق هي غالباً ما تكون ذات طبيعة إلزامية تفرضها التشريعات والقوانين الحكومية، ولكن عند الرجوع والبحث في أدبيات التدقيق يلاحظ بأن ممارسته كانت اختيارية في الأصل قبل سن التشريعات والقوانين الملزمة بتطبيقه، أذ يذكر (Wallace) بأنه تم الطلب على خدمات التدقيق كنشاط مهني مستقل في بريطانيا قبل صدور قانون الشركات عام ١٨٤٤. (Wallace,١٩٨٠: ١٠)

تناولت عدة نظريات مبررات الحاجة إلى التدقيق، منها: (هايز واخرون، ٢٠١٥ :٧٨-٧٩)

١. **نظرية اضفاء الثقة:** تفسر هذه النظرية الطلب على خدمات التدقيق إلى حاجة الجهات المهتمة في إضفاء الثقة على المعلومات المصرح عنها في القوائم المالية والتي تعدها الإدارة من خلال جهة مؤهلة ومستقلة للتحقق من صحتها والتقليل من مخاطر المعلومات غير الصحيحة أوعدم تماثلها. (Whittington & Pany,٢٠٢٢: ٨-١٠)

أن طبيعة العلاقة بين المدقق والجهات المستفيدة من المعلومات هي علاقة ذات أتجاهين، فالجهات المستفيدة تقدم للتدقيق معايير معلومات متعلقة باحتياجاتها مثل (الاتساق، التمثيل الصادق، الخلو من الأخطاء، الحيادية ،وغيرها)، وبالمقابل يقدم المدقق تقريره إلى تلك الجهات لإضفاء الثقة على المعلومات في ظل تلك المعايير. (الصبان،٢٠٠٥: ٢٠)

٢. **نظرية المساءلة:** تبرر هذه النظرية الطلب على خدمات التدقيق في تحقيق المساءلة للإدارة عن تصرفاتها، فالمعلومات المالية وغير المالية المعدة من قبل الإدارة تمثل أدلة ووثائق لمساءلتها والتي لا تتحدد قيمتها ومنفعتها الا بعد تدقيقها من جهة مهنية محايدة. (Gray & Mansoun,٢٠٠٠: ٤٣-٤٤)

يرى (Sherer & kent) بأن مسؤولية الإدارة عن المعلومات التي تقدمها تقسم إلى جزئين، مسؤولية ذات نطاق محدود وهي المسؤولية التعاقدية تجاه المالكين الذين ترتبط معهم بعقد

التوظيف، ومسؤولية ذات نطاق واسع تجاه جميع الأطراف المستفيدة وهي المسؤولية تجاه المجتمع، فالتدقيق أداة رقابية لدعم إجراءات المساءلة وتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة ومدى سلامة المعلومات التي تعكس حقيقة ادائها. (Sherer & kent,١٩٨٣: ٩)

٣. **نظرية تعارض المصالح:** قدمت AAA عام ١٩٧٣ دراسة بعنوان " قائمة نظرية التدقيق الأساسية" أضافت من خلالها بعدا أو تفسيرا جديدا لتبرير الحاجة إلى خدمات التدقيق يتمثل باحتمالية وجود فجوة ثقة بين الجهات المستفيدة والإدارة فيما يتعلق بعدم تماثل المعلومات، وقد حددت الدراسة مجموعة افتراضات عدتها عوامل أو أسباب تكمن وراء الحاجة للتدقيق، هي: (AAA,١٩٧٣)

أ- تعارض المصالح ما بين الجهات المستفيدة من المعلومات والإدارة التي تقدمها. (القاضي ودحدوح،١٩٩٩: ١٩)

ب- التعقيد وصعوبة الحكم على مدى عدالة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية خاصة في ظل التحول نحو الإبلاغ المالي المتكامل وإضافة أبعاد المجتمع والبيئة في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية بشكل يصعب معه على الجهات المهتمة التحقق من المعلومات والثقة بمضمونها. (Campbell,١٩٨٥: ١٤)

ت- الأثر المتوقع: تحتاج الجهات المستفيدة إلى معلومات مالية صحيحة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وكلما زادت اهمية القرار زادت مخاوف الاعتماد على معلومات مضللة وبالتالي الحاجة إلى التدقيق لإضفاء الثقة على تلك المعلومات في ظل توسعها لتعكس احتياجات مختلف فئات المستخدمين والتي تقدمها القوائم والتقارير المالية عن الأداء المالي والاجتماعي والبيئي، فحاجة القرارات المختلفة للمعلومات الموثوقة هي التي تحدد الأهمية الاقتصادية للتدقيق. (Porter et al,٢٠٠٥: ١٠)

ث- وجود موانع ومحددات مكانية وقانونية واقتصادية ومعرفية مختلفة ما بين الجهة المقدمة للمعلومات والمتمثلة بالإدارة وبين الجهات المستخدمة لتلك المعلومات تحول دون قدرتها على تقييم وفحص المعلومات والحكم على جودتها بنفسها مما يجعل عملية التدقيق من قبلهم عملية معقدة وصعبة من حيث التطبيق بالتالي تتطلب الحاجة تكليف المدقق للقيام بها. (Campbell,٢٠١٥: ١٥)

٤. **نظرية الوكالة:** تبرر هذه النظرية حاجة الإدارة نفسها بصفتها وكيلة عن المالكين والجهات المستفيدة الأخرى إلى التدقيق لامتلاكها حافزا في اضفاء الثقة على المعلومات المقدمة من قبلها يتمثل في تحسين مكانتها امام المالكين، وحاجاتها إلى تعزيز من ثقة المالكين فيها لضمان الحصول على المزايا والحوافز المالية واستمرارية بقائها كنتيجة لأدائها المقبول الذي يتم تأكيده من خلال تقرير التدقيق، فالإدارة تعتقد بأن المنافع المتحققة من التدقيق تفوق التكاليف المترتبة عليه، ويرى المديرون بأن تكاليف التدقيق تتمثل في أجور التدقيق وتكلفة الوقت الذي يقضيه العاملون والمديرون في التعامل مع/أو الاستجابة لمتطلبات المدققين، وكذلك التكلفة التي تلحق بالمديرين عندما توجه لهم التهم بكونهم يقدمون بيانات مضللة نتيجة لعدم تدقيق المعلومات المعدة من قبلهم. (الفيومي ولبيب،١٩٩٩: ٢٤- ٢٥)

من خلال استقراء المبررات التي أوردتها النظريات المفسرة للحاجة إلى التدقيق يلاحظ بأن تلك المبررات تتوافق مع اهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة من تركيزها على توفير معلومات مالية مفيدة ذات درجة معقولة من الملائمة والتمثيل العادل تحقق أهداف المساءلة والتقييم وتفصح عن مدى سلامة القياس العرض والإفصاح في القوائم المالية وتحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات وفرص تدخل الإدارة في إعدادها وعرضها والتأثير فيها.

٢-٢-٥ محاولات صياغة اطار مفاهيمي للتدقيق

Attempts to build a coneptual framework of Auditing

برزت أولى المحاولات لصياغة اطار مفاهيمي للتدقيق في بداية ستينيات القرن الماضي من خلال دراسات بحثية ومحاولات ذاتية لصياغة فروض علمية لتأطير الممارسة العملية للتدقيق بهدف إيجاد تناغم ما بين المعرفة النظرية والتطبيق العملي يسهم في الارتقاء بمهنة التدقيق كممارسة مدعمة بأسس وقواعد ومفاهيم منطقية تبرر إجراءاتها من جهة، ولتوفير مرجع فكري لحل المشاكل التي تطرأ في التطبيق العملي من جهة اخرى.

يشير مفهوم الفرض في مجال التدقيق بأنه شرط أو ظرف يلاقى قبولاً عاماً بين ممارسي المهنة ومنظماتها يتم العمل في ظله يلقى القبول العالم ، ويتفق مع مجال استخدام التدقيق ويواكب تطوراتها، ويكون الأساس في اشتقاق باقي عناصر الإطار النظري للتدقيق، وهي المفاهيم ، والمعايير والإجراءات. (شحاته،٢٠١٤: ٤٣)

تعد دراسة(Mautz & Sharaf,١٩٦١) أول دراسة منشورة في مجال نظرية التدقيق اقترحت مجموعة فروض للتدقيق، فضلا عن كونها نقطة شروع لمحاولات بحثية اخرى. ((Dumn,١٩٩٦:٣

الجدول(٨) يعرض اهم الدراسات والبحوث التي تناولت وضع فروض التدقيق.

جدول (٨)
ابرز الدراسات والبحوث التي قدمت فروض نظرية للتدقيق

(Mautz & Sharaf,١٩٦١)	(Flint,١٩٨٨)	(Lee,١٩٩٣)
- القوائم المالية والبيانات المالية قابلة للفحص والتحقق. - ليس من الضروري وجود تعارض في المصالح بين المدقق والإدارة محل التدقيق. - القوائم المالية والمعلومات الأخرى المقدمة للتحقق خالية من اي تواطؤ أو غش غير عادي. - وجود نظام رقابة داخلية سليم في الوحدة محل التدقيق يبعد احتمالية حدوث الخطأ. - تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها يؤدي إلى عرض عادل للمركز المالي ونتيجة النشاط. - في حالة عدم وجود دليل عكسي واضح، فأن ما حدث الماضي بالنسبة للوحدة سوف يحدث في المستقبل. - عندما يقوم المدقق بفحص البيانات المالية للتعبير عن رأيه المهني فعمله يجب أن يكون مقتصرا على عملية التدقيق فقط. - يفرض الوضع المهني على المدقق المستقل قدرا من الألتزامات المهنية.	- الشرط الرئيسي لوجود التدقيق هو وجود علاقة مساءلة أو موقف مساءلة اجتماعية. - الموضوع محل التدقيق يكون من البعد والتعقيد و/ أو الأهمية بحيث يكون من الصعب البرهنة عليه بدون إجراءات التدقيق. - الاستقلالية والحيادية وغياب المحددات على عملية الاتصال من اهم خصائص التدقيق. - يمكن التحقق من الموضوع محل التدقيق من خلال دليل. - يوفر التدقيق اسس لمساءلة الإدارة في ظل ممارسته من جهات تتمتع بمهارات وقدرة على الاجتهاد وإصدار الأحكام. - يضفي التدقيق المصداقية والوضوح على القوائم المالية وغير المالية التي يتم تدقيقها. - يوفر التدقيق منافع اقتصادية واجتماعية.	أ- فروض تبريرية: - يضفي التدقيق المصداقية على معلومات القوائم المالية. - يوفر التدقيق اساس لمساءلة الإدارة من قبل المساهمين والأطراف الأخرى. - التدقيق الإلزامي يسهم في اضفاء الجودة على معلومات القوائم المالية. - التدقيق هو وسيلة التحقق من مصداقية معلومات القوائم المالية وغير المالية. - لا تمتلك الجهات المهتمة بمعلومات القوائم المالية القدرة على الحكم على جودة القوائم المالية. ب- فروض سلوكية: - عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق وادارة الوحدة الاقتصادية يمكن أن يعرقل قيامه بمهمته. - لا تضع القوانين والتشريعات عوائق أو موانع من شأنها أن تعرقل قيام المدقق بعمله. - المدقق مستقل ذهنيا وظاهريا. - يتمتع المدقق بالمهارة والكفاءة المهنية لأداء واجباته المهنية. - المدقق مسؤول عن كل ما يتعلق بتنفيذ عملية التدقيق والتقرير عنها، ولا يقدم اية خدمات تؤثر في حيادتيه واستقلاله. ج- فروض وظيفية: - تستند عملية التدقيق على مجموعة معايير مهنية.

		- ادلة اثبات مناسبة وكافية تسهم في أنجاز عملية التدقيق بوقت وتكلفة مناسبة. **- تخلو القوائم المالية من اية عملية تواطؤ أو غش غير اعتيادي.** **- يضفي تقرير التدقيق الملاءمة والموضوعية على معلومات القوائم المالية.**

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات المشار اليها في الجدول

لا بد من الاشارة الى ان الدراسات المشار إليها في الجدول ٩ لا تعد الوحيدة، الا انها تعد دراسات رائدة وذات مقبولية في اوساط الباحثين والمهتمين في مجال التدقيق، ويرى الباحث بأنه على الرغم من أهمية الدراسات والجهود البحثية التي حاولت وضع إطار فكري للتدقيق الا انها لم تكن متفقة في فروضها المقدمة، فضلاً عن عدم مواكبتها للقضايا المستجدة التي تشهدها بيئة التدقيق المعاصر بسبب قدمها نسبياً وبالتالي عدم تغطيتها لجوانب تتعلق بتوسع دور التدقيق وتمدده افقياً لقضايا مستجدة مثل مخاطر التدقيق، المفاهيم المتعلقة بالجوانب السلوكية، مسؤوليات المدقق، المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدات الاقتصادية، وغيرها.

٢-٢-٦ مفاهيم التدقيق Concepts of Auditing

تمثل المفاهيم بشكل عام تركيبات نظرية تشكل بناء أو أدراك ذهني يحدد ماهية الأشياء والظواهر وتكون في مجموعها نظاماً توصيفياً متماسكاً للظاهرة محل الدراسة (الشيرازي،١٩٩٠: ٤١)، أما في مجال التدقيق فالمفاهيم تعد الأساس في تحديد المبادئ والإجراءات، اذ تشكل تعميمات عقلية وذهنية أو تتخذ شكل أفكار أساسية لجوهر للتعبير عن ماهية أو جوهر الشيء بحيث يمكن استخدامها كأساس لتحديد البنود أو العناصر التي تقع في نطاقه وتلك التي تقع خارجه. (توماس وهنكي، ٢٠٠٦، ٣٧)

تطرقت مجموعة من الدراسات والبحوث إلى اهمية المفاهيم في التدقيق والتي تناولت أقترن اشتقاقها من خلال فروض التدقيق المقترحة في تلك الدراسات، والجدول(٩) يوضح عدد من مفاهيم التدقيق ذات العلاقة بدراسات في نظرية التدقيق التي تم تناولها في هذا المبحث.

جدول (٩)
مفاهيم التدقيق

المفهوم	مقصده
أدلة الأثبات	**مجموعة البراهين والحقائق الكافية والمقنعة التي يتحصل عليها المدقق للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات المثبتة في القوائم المالية عن طريق الفحص، والملاحظة، والاستفسارات، والمصادقات والتي تمثل الأساس الموضوعي لرأي المدقق في القوائم المالية محل التدقيق. (شحاتة،٢٠١٤: ٤٩)**
العناية المهنية	**التزام المدقق بمعايير العمل الميداني واعداد تقرير التدقيق وإداء مهامه المهنية بمستوى معقول من العناية بالشكل الذي يمكنه على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وبما يساعد في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة**

	والجهات المهتمة والمستفيدة من القوائم المالية. (عيسى،٢٠٠٨: ٩)
العرض العادل	**يقصد به كفاية ووضوح المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية بطريقة تتناسب مع مستوى فهم الجهات ذات المصلحة وتلبي احتياجاتهم بصورة معقولة دون الإضرار بمصالح الوحدة الاقتصادية. (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،٢٠٠١)**

المصدر: اعداد الباحث

من الملاحظ بأن الدراسات السابق تناولها قد اتفقت على عدد من المفاهيم (الاستقلالية، العناية المهنية، أدلة الأثبات، والسلوك المهني) ولم تتناول مفاهيم استجدت في سنوات تلت نشر هذه الدراسات مثل مخاطر التدقيق، الكفاءة التشغيلية، الحوكمة، فجوة التوقعات وغيرها.

٢-٢-٧ معايير التدقيق Standards of Auditing

يعد وجود قواعد حاكمة ومنظمة لأي مهنة ومنها التدقيق من الأمور المهمة ووسيلة لتميزها وتعزيز الثقة في خدماتها، فالمعايير توفر اسس علمية وعملية تكسب المهنة ثقة ورصانة أكبر خاصة اذا كانت صادرة من جهات مهنية. (ارينز ولوبك،٢٠١٢: ٣٨)

تمثل المعايير مقاييس يتم من خلالها تقييم اداء المدقق وفي تحديد المسؤولية في حال تقصيره واهماله. (الألوسي،٢٠٠٣: ٩١) ، ويعرفها (توماس وهنكي،١٩٨٩) بأنها "أنماط يجب أن يلتزم بها المدقق عند أداء واجباته المهنية مستنبطة منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها".
(توماس وهنكي،١٩٨٩ :٥٢)

تعد معايير التدقيق بمثابة قواعد عامة وملزمة تستخدم كإرشادات تطبيقية لضمان مستوى مقبول وملائم لنوعية عمل المدقق(الدوري،٢٠٠٣ :٧٤)، فهي تمثل مقاييس لا غنى عنها في قياس مستوى الأداء بشكل اطار فلسفي لتحديد السياقات المهنية بما تتضمنه من إرشادات توجه التطبيق المهني وتحدد خطوات عملية التدقيق والحصول على قدرٍ كافٍ من الأدلة والإثباتات والبراهين المناسبة التي تمكن المدقق من أبداء رأيه المهني في مدى سلامة وعدالة إعداد وعرض المعلومات في القوائم المالية.(القيسي،٢٠٠٧ :٨٩)

تكمن أهمية معايير التدقيق في توفيرها إطار موحد يحكم عمل المدقق، ومن ثم فوجود مثل هكذا معايير يمثل أحد المقومات الأساسية لتنظيم مهنة التدقيق(توماس وهنكي،١٩٩٨: ٥٤)، فمزاولة مهنة التدقيق في ظل غياب معايير محددة وواضحة وملزمة قد يؤدي إلى تزايد الاختلافات عند ممارستها بشكل يؤدي إلى صعوبة فهم واستيعاب أهمية التدقيق ودوره الاجتماعي والاقتصادي من الأطراف المهتمة. (لطفي،٢٠٠٧: ٢٣)

تاريخياً ظهرت معايير التدقيق لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال نشر AICPA عام ١٩٤٧ قائمة بتسعة معايير، وفي عام ١٩٥٣ شكل AICPA لجنة باسم "لجنة إجراءات التدقيق"

بهدف عادة وضع وصياغة معايير ملزمة ووضع التفسيرات الصحيحة والملائمة لها، والتغلب على مشاكل التطبيق العملي التي ترافق تطبيقها. (مناعي،٢٠٠٩: ٢٥)

في عام ١٩٥٤ تم أضافة معيار التدقيق العاشر، حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات تحت أسم "معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً"، وقد لاقت قبولاً في معظم دول العالم(علي،٢٠٠١: ٤١)، فضلاً عن مساهمتها في تحقيق مزايا لمهنة التدقيق من خلال تدعيمها للثقة في التدقيق كمهنة معترف بها تقدم خدمة مفيدة وبشكل يضع مهنة التدقيق في مكانها المناسب ويجنبها تدخل الحكومات في سن تشريعات وقوانين تحولها من مهنة مستقلة إلى وظيفة منظمة من جهات حكومية. (المطارنة،٢٠٠٦: ٣٧)

الجدول (١٠) يوضح قائمة بمعايير التدقيق المتعارف عليها والصادرة عن AICPA

جدول (١٠)

معايير التدقيق المتعارف عليها الصادرة عن AICPA

المعايير العامة	معايير العمل الميدأني	معايير اعداد التقرير
- التأهيل العلمي والعملي - الأستقلال والحياد. - العناية المهنية الكافية	- التخطيط والأشراف المناسب - تقييم الرقابة الداخلية - ادلة الأثبات الكافية والمناسبة	- المطابقة - الأتساق - الإفصاح الكافي - أبداء الرأي

الجدول من اعداد الباحث

اما بالنسبة لمعايير التدقيق الدولية فقد تم صياغتها من قبل IAPC ، وتولى IFAC اصدارها عام ١٩٧٨، وبعد أحلال IAASB محل IAPC عام ٢٠٠٣ والذي قام بمراجعتها وتنقيحها ليتم إعادة أصدارها من قبل IFAC بأسم "معايير التدقيق والتوكيد الدولية". (الجمال،٢٠١٦: ٨٠-٨٢)

الجدول (١١) يوضح معايير التدقيق والتوكيد الدولية المتعارف عليها والصادرة عن IFAC عام ٢٠٠٣، والتي تميزت بمراعاتها اختلاف النظم المحاسبية ومستوى التعليم المحاسبي وظروف البيئة السياسية والاقتصادية والثقافية للدول.

جدول(١١)

معايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IFAC

التبويب		العنوان
٢٠٠- ٢٩٩		**المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات**
	٢٠٠	**الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية**
	٢١٠	**الاتفاق على شروط التكليف بالتدقيق**
	٢٢٠	**رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية التاريخية**
	٢٣٠	**وثائق التدقيق**
	٢٤٠	**مسؤولية المدقق عن الاحتيال في القوائم المالية**
	٢٥٠	**مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية**
	٢٦٠	**الأتصال مع المكلفين بالحوكمة**
	٢٦٥	**الأبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة**
	٢٩٠	**مسؤولية المدققين المشتركين**
٣٠٠- ٤٩٩		**المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء**
	٣٠٠	**التخطيط لتدقيق القوائم المالية**

	٣١٥	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الوحدة وبيئتها
	٣٢٠	الأهمية النسبية (المادية) في تخطيط واداء عملية التدقيق
	٣٣٠	استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
	٤٠٢	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالوحدات التي تستعمل وحدات خدمية
	٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
٥٠٠- ٥٩٩	المجموعة الثالثة: ادلة التدقيق	
	٥٠٠	ادلة التدقيق
	٥٠١	اعتبارات تحديد ادلة التدقيق لبنود مختارة
	٥٠٥	المصادقات الخارجية
	٥١٠	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية
	٥٢٠	الإجراءات التحليلية
	٥٣٠	عينات التدقيق
	٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة
	٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة
	٥٦٠	الأحداث اللاحقة
	٥٧٠	تقييم الاستمرارية
	٥٨٠	إقرارات الإدارة
٦٠٠- ٦٩٩	المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل آخرين	
	٦٠٠	الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة
	٦١٠	استخدام عمل المدققين الداخليين
	٦٢٠	استخدام عمل الخبير
٧٠٠- ٧٩٩	المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير التدقيق	
	٧٠٠	تكوين رأي واعداد التقرير حول القوائم المالية
	٧٠٥	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
	٧٠٦	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل
	٧١٠	المعلومات المقارنة – الأرقام المقارنة والقوائم المالية المقارنة
	٧٢٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على قوائم مالية مدققة
٨٠٠-٨٩٩	المجموعة السادسة: معايير متفرقة ذات علاقة بالرقابة المالية ومسؤوليات المدقق بشأنها	
	٨٠٠	الاعتبارات الخاصة/ تدقيق القوائم المالية المعدة وفقا لاغراض محددة
	٨٠٥	التدقيق للقوائم المالية المنفردة ولعناصر محددة
	٨١٠	الابلاغ عن القوائم المالية المرحلية

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على نشرة ٢٠١٨ IFAK

مما سبق يلاحظ بأن معايير التدقيق سواء تلك الصادرة عن AICPA والتي تمثل نتاج وطني لدولة واحدة أو تلك الصادرة عن IFAC والتي تمثل نتاج لتوافق مهني دولي تتخذان نفس الغرض والمضمون في كونها تعد إرشادات توجه سلوك المدققين عند قيامهم بواجباتهم المهنية ابتداء من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وصولاً إلى إعداد تقرير التدقيق، وفي ذات الوقت تمثل مقاييس مهنية لتقييم أدائهم ووثيقة لحمايتهم من التعرض للمسؤولية الناجمة عن التقصير والإهمال المهني أمام الجهات المستفيدة والمهتمة بتقريرهم حول القوائم المالية.

٢-٢-٧ قواعد السلوك المهني Code of professional conduct

تمتاز مهنة التدقيق بأهميتها للجهات المهتمة بالقوائم المالية من خلال مساعدتها في اتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية، فالرأي الذي يعبر عنه المدقق يسهم في أضفاء الثقة والتأكيد المعقول عن عدالة القوائم المالية التي تعدها الإدارة والتي تعد أحد مصادر المعلومات الموثوقة واللازمة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط من قبل الأطراف المهتمة بنشاط الوحدة الاقتصادية. (الشحنة،٢٠١٥: ٣٩)

تكتسب أي مهنة ومنها مهنة التدقيق الثقة والقبول العام من خلال ما يتصف به ممارسيها من مبادئ مهنية تعكس أخلاقيات المهني، وتمثل قواعد سلوك واجب إتباعها من قبل الممارسين المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق، وفي عام ١٩٩٠ قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بنشر أول نسخة من دليل قواعد السلوك المهني، وتلتها عدة نشرات تضمنت تعديلات لها . (IFAC,١٩٩٠)

الجدول (١٢) يعرض نسخة قواعد السلوك المهني الصادرة من IFAC في عام ٢٠١٨.

جدول (١٢)

قواعد السلوك المهني الصادرة عن (IFAC,٢٠١٨)

القاعدة	المفهوم
الأمانة	**على المدقق أن يؤدي واجباته المهنية بنزاهة وحرص وشعور بالمسؤولية، وأن يلتزم بالقوانين المعمول بها، وأن يراعي الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا للقوانين المعمول بها وأصول المهنة، والا يتعمد ممارسة نشاط غير مشروع أو يقوم بأي افعال أو تصرفات تسيء إلى المهنة.**
الموضوعية والاستقلال	**على المدقق أن يكون موضوعيا، وأن لا يسمح للأهواء الشخصية أو التحيز أن تؤثر على موضوعيته، وأن يتصف بتسم سلوكه بالحياد والأستقلال ، وأن يتجنب ما قد يثير الشك في نزاهته وموضوعيته وأستقلاله.**
سرية المعلومات	**يجب على المدقق المحافظة على سرية المعلومات التي يحصل عليها اثناء أدائه لعمله، ويجب أن لا يستخدم أو يكشف أو يذيع أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح ومحدد من الزبون، أو أن يكون هناك الزام قانوني أو مهني يقتضى الكشف عنها.**
المهارة والكفاءة	**يجب على المدقق عند القيام بعملية التدقيق وإعداد التقريرعنها الألتزام ببذل العناية المهنية المناسبة، وأن يشرف على أعمال مساعديه المؤهلين بأداء الواجبات المناطة بهم.**
السلوك المهني	**يجب أن يتصف سلوك المدقق بالصفات التي تتفق مع السمعة الطيبة للمهنة، وأن يتجنب حدوث تعارض المصالح مع الجهة محل التدقيق، وأن يكون يقضاً باستمرار تجاه الأمور المتعلقة بها من خلال اتخاذ الإجراءات اللازمة والملائمة لكل حالة على حدة.**
الإعلان والدعاية	**يجب أن لا يقوم المدقق بالإعلان عن خدماته المهنية، وأن يحرص على المحافظة على كرامة المهنة وتطويرها، وتوصيل صورة طيبة عن المهنة.**
الأتعاب والعمولات	**يجب أن تكون الأتعاب انعكاساً عادلاً لقيمة العمل الذي قام به المدقق لحساب الزبون، مع الأخذ في الأعتبار العوامل التالية: المهارة والمعرفة اللازمتان لنوع العمل، مستوى التدريب والخبره للأفراد الذين يقومون بالعمل، الوقت المطلوب للقيام بالعمل، ودرجة المسئولية التي ينطوي عليها العمل. مع ملاحظة الا يقدم المدقق عرض بتقديم خدمات معينة في المستقبل مقابل أتعاب ثابتة إذا كأن من المتوقع أن تزيد الأتعاب بصوره كبيرة أيضاً يجب أن لا تكون قيمة أتعاب المدقق معلقة على شرط معين أو مرتبطة بتحقيق نتائج معينة.**

الجدول من اعداد الباحث

٢-٢-٨ مخاطر التدقيق ومسؤولية المدقق Audit risks & auditor esponsibility

أن القدرة المحدودة لمستخدمي القوائم المالية في فهم وتفسير محتواها يؤدي بالنتيجة إلى توجيه الاتهامات إلى مهنة التدقيق بالفشل والتقاضي ضد المدقق بداعي التقصير والإهمال في واجباته، الا أن الحقيقة التي لا يمكن حجبها أن سبب التفسير الخاطئ والفهم غير السليم للمفاهيم المرتبطة بالممارسات في مجال المحاسبة والتدقيق تؤدي بالمستخدمين إلى عدم التمييز بين فشل الأعمال المرتبط بالوحدة معدة القوائم المالية، فشل التدقيق الذي يرتبط بالحكم المهني للمدقق، ومفهوم خطر التدقيق المرتبط بتنفيذ عملية التدقيق. (ارينز ولوبيك،٢٠١٢، ١٥٢-١٥٣)

الجدول (١٣) يوضح الاختلافات بين مفهوم فشل الأعمال، فشل التدقيق، وخطر التدقيق.

جدول (١٣)
الاختلافات بين مفاهيم فشل الأعمال وفشل التدقيق وخطر التدقيق

المفهوم	التفسير المهني	سبب الحدوث
فشل الأعمال Business Failure	**هو اختلال مالي يواجه الوحدة نتيجة لقصور مواردها المالية وإمكانياتها في الوفاء بالتزاماتها المستحقة أو تستحق السداد في الآجل القصير، وأن هذا الاختلال بين الموارد الذاتية وبين الالتزامات الخارجية يتراوح بين الاختلال المؤقت العارض (التعثرالمالي) وبين الاختلال الحقيقي الدائم (الفشل المالي). (القيسي،٢٠١٦: ١٠١)**	**عدم كفاءة الإدارة**
فشل التدقيق Audit Failure	**أصدار المدقق رأيا نظيفا في عدالة القوائم المالية المدققة لا يعبر عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأداء المالي بسبب وجود تحريفات جوهرية لم يكتشفها المدقق بسبب أهماله في واجباته المهنية وعدم التزامه بتطبيق معايير التدقيق. (ارينز ولوبيك،٢٠١٢: ١٥٢)**	**الإهمال المهني**
خطر التدقيق Audit Risk	**الخطر الناتج عن توصل المدقق إلى أستناج عدالة القوائم المالية وإصداره لتقرير نظيف، في حين أن القوائم المالية تحتوى على تحريفات ذات تأثير جوهرى في ضوء مستوى الأهمية النسبية. (Peter & Eblmobowel,٢٠١٣: ١)**	**التقييم الخاطئ للمخاطر الكلية**

الجدول من اعداد الباحث

تقتصر مسؤولية الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية في وضع وتطبيق إجراءات رقابة ومتابعة كفؤة وفعالة تمنع حدوث الأخطاء والاحتيال بمختلف صوره وإنتاج معلومات مالية وغير مالية صحيحة. أما المدقق فيعد شريك بالمسؤولية في حدوث التحريفات والمخالفات الجسيمة في القوائم المالية التي تعدها الإدارة بكونه الجهة التي تقوم بفحصها والتحقق من سلامتها في ظل وضع إجراءات مناسبة وكافية وبذل العناية المهنية والألتزام بتطبيق معايير التدقيق، وتمثل مخاطر التدقيق التحدي الأساسي للمدقق المهني كونها مرتبطة بشكل مباشر بواجباته المهنية وأساس التقاضي عليه في حال تضرر الجهات المستفيدة المعتمدة على نتائج التقارير المالية. (الزمر واخرون،٢٠١٥: ٦٧)

الجدول (١٤) يوضح مكونات خطر التدقيق.

جدول (١٤)
مكونات خطر التدقيق

خطر التدقيق	مفهومه
المخاطر الملازمة Inherent Risk	**قابلية الخطأ في رصيد أو حساب معين أو مجموعة من المعاملات بشكل جوهري،منفردة أو عندما تجمع مع المعاملات الخاطئة في ارصدة حسابات أو في مجموعات اخرى بأفتراض عدم وجود إجراءات وضوابط داخلية ذات علاقة.**
مخاطر الرقابة Control Risk	**خطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر امكانية لمنعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة الداخلية، وبالتالي فهي ترتبط بقصور الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف أو تصحيح الأخطاء أو اكتشافها بعد وقوعها بفترة قصيرة من خلال التطبيق التلقائي للنظام. (الخطيب،٢٠١٢، ٢٤)**
مخاطر الاكتشاف Detection Risk	**المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة معاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية سواء أكانت منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة الحسابات، والتي لا يمكن لإجراءات التدقيق الجوهرية التي يقوم بها المدقق الكشف عنها. (ارينز ولوبيك،٢٠١٢: ١٢٧)**

الجدول من اعداد الباحث

يرى (Khorwatt,٢٠١٥) بأن أنموذج مخاطر التدقيق يعد الجسر الرابط بين إجراءات المدقق والرأي الذي سيعبرعنه في تقريره عن القوائم المالية. اذ يستعمل هذا الأنموذج اثناء مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لغرض تقييم نوع وكمية ادلة التدقيق الواجب جمعها لغرض أنجاز المهمة، وبالتالي فالأنموذج يوضح بشكل رياضي العلاقة ما بين خطر تقديم المدقق لرأي غير متحفظ (نظيف) عن عدالة القوائم المالية التي تحتوي في حقيقتها على تحريف أو خطأ جوهري، وبالاعتماد على الأنموذج يمكن تحديد التحريف الواجب اكتشافه من اجل تحديد حجم الاختبارات المطلوبة لتخفيض خطر وجود تحريف جوهري في القوائم المالية إلى مستوى معين مع الأخذ بنظر الاعتبار بأن استعمال أنموذج مخاطر التدقيق يتطلب الحكم الشخصي في تقييم أنواع المخاطر القائمة. (Khorwatt,٢٠١٥: ٦)

من الجدير بالذكر بأن المعيار الأمريكي للتدقيق (٤٧) قد تناول أنموذج تقدير المخاطر الكلية للتدقيق والذي يتم احتسابه بالمعادلة الأتية: (القريشي،٢٠١٤: ٩٤)

خطر التدقيق = المخاطر المتلازمة * مخاطر الرقابة * مخاطر الأكتشاف

تتصف عملية التدقيق بصعوبة الوصول إلى ابداء الرأي المناسب في مدى عدالة القوائم المالية نتيجة لوجود تحريفات جوهريم لم يتوصل اليها أو لم يعتبرها ذات أهمية في التأثير بنتائج القوائم المالية، ويمكن تحديد أهم القيود أو المحددات المرتبطة بعملية التدقيق بما يأتي: (القاضي ودحدوح،٢٠٠٦:٧٢)

١. المحددات المتأصلة في طبيعة النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة الداخلية (مثل حالات الأحتيال التي تمارسها الإدارة) والتي تجعل من عملية اكتشاف بعض التحريفات الجوهرية أمراً صعباً في المدى القصير.

٢. تتصف أغلب أدلة التدقيق المتحصل بكونها مقنعة وليست قاطعة في ظل استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد معلومات القوائم المالية.

٣. أن إجراء عملية التدقيق وفقا لأسلوب العينات الإحصائية وخاصة في الشركات الكبيرة بنشاطها والتي تتعرض لأخطاء المعاينة مما يحد من اكتشاف جميع التحريفات والتي قد يكون بعضها ذا تأثير جوهري في نتائج القوائم المالية.

تترتب على مدققي القوائم المالية في حال عدم التزامهم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك مسؤولية تقصيرية عن الإهمال في بذل العناية المهنية المناسبة، وبالشكل الذي ينتج عنه تحقق ضرر مباشر للجهات المستفيدة من تقرير التدقيق في ظل أعتمادهم عليه في أتخاذ قراراتهم (محمد،٢٠٢٢: ٣٤)، وتتخذ المسؤوليات التي يتعرض اليها المدقق في حال ثبوت أهماله أو تقصيره في بذل الحد الأدنى من العناية المهني Care Due المناسبة للشخص الاعتيادي في تخطيط وتنفيذ مهمة التدقيق المكلف بها الصور الأتية:

١. **المسؤولية القانونية:** وهي المسؤولية المدنية التي يترتب عليها مقاضاة المدقق عن أهماله الجسيم في بذل العناية المهنية المناسبة من قبل:

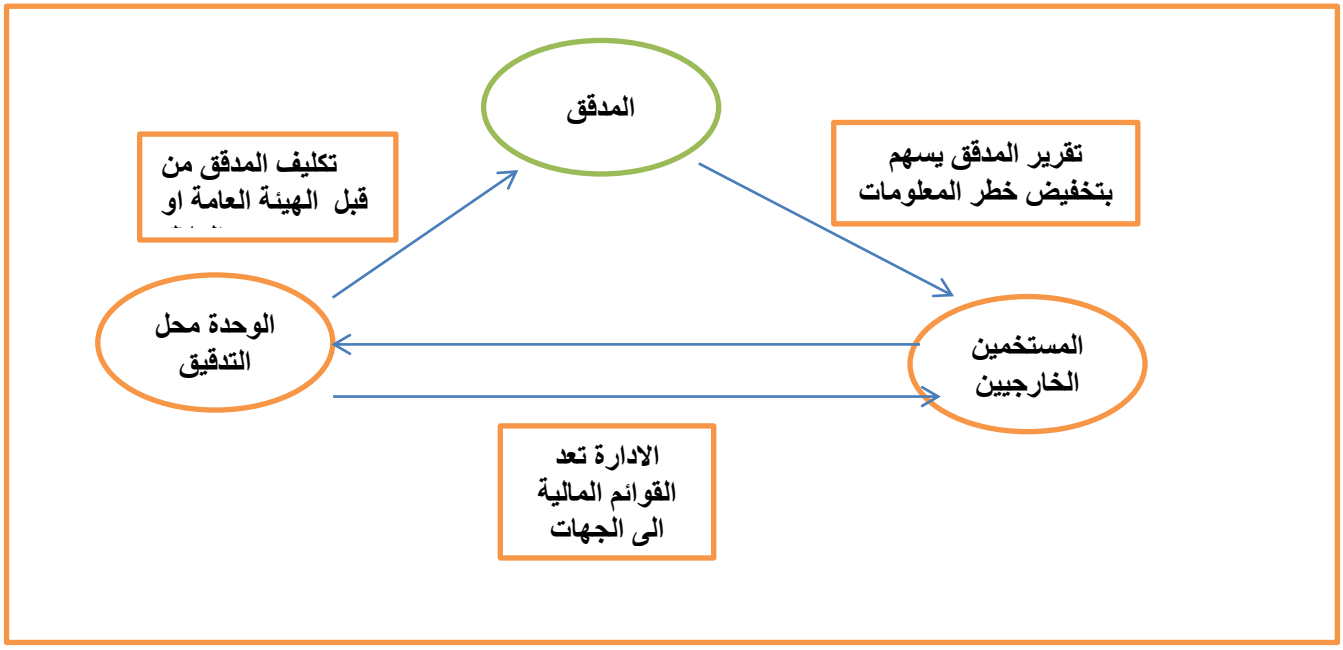
- الجهة المكلفة بالتدقيق: في حال ثبوت تقصيره ببذل العناية المهنية المناسبة مما يترتب عليه حدوث ضرر مباشر لها نتيجة لأعتمادها على المحتوى الإعلامي لتقرير المدقق، والمسؤولية يتحملها حتى عن أعمال مساعديه. (سواد،٢٠٠٩: ١٦٦)

- الطرف الثالث: وهي الجهات التي لحقها ضرر جسيم نتيجة لاعتمادها على تقرير المدقق بالرغم من أن هذه الجهات لا تربطها علاقة بعمل المدقق ولا توجد صلة أو رابط تعاقدين قانونية معه. (Whittington & pany,٢٠٢٢: ١٣٠-١٣١)

٢. **المجتمع ككل:** وهي المسؤولية التي يتعرض لها المدقق نتيجة لإضراره بالمجتمع ككل في حال مساهمته باعمال غير قانونية أو تستره عليها. (Elder & et. al,٢٠١٧: ١٢٣)

٣. **الجهات المنظمة لعمله:** وهي المسؤولية الناجمة عن إهمال المدقق وعدم ألتزامه بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني وإخلاله باخلاقيات المهنة مما يعرض للعقوبات الأنضباطية التي تقرها الجهات المهنية المعنية بتنظيم عمل المدقق والإشراف عليه. (متولي،٢٠١٣: ٦٢)

بشكل عام يمكن القول بأن التدقيق يقدم خدمات للمجتمع ككل من خلال الفحص الإبلاغ عن مدى عدالة القوائم المالية التي تعد أحدى مصادر المعلومات المالية التي تحتاجها فئات في المجتمع ترتبط بعلاقة مباشرة أو غير مباشرة مع الوحدة الاقتصادية المعدة للقوائم المالية ومحل عملية التدقيق، وهذا ما توضحه العلاقة بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بعملية التدقيق، وكما موضحة في الشكل(٣).



شكل (٣)

المصدر: (Elder & et. al,٢٠١٧: ١٢٣)

المبحث الثالث

التكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة ومعايير التدقيق

The complementary relationship between the conceptual framework of accounting and auditing standards

يتفق المختصون في مجال المحاسبة والتدقيق بأنهما وظيفتين متكاملتان، فالمحاسبة تنتج القوائم المالية التي تنصب عليها إجراءات التدقيق للفحص والتحقق من سلامتها، وفي ذات الوقت فأن نتائج التدقيق تقدم افصاحات مفيدة تسهم في دعم وتحسين النظم المحاسبية للوحدة الاقتصادية بما يعزز من قيمتها، ويتخذ هذا عدة أبعاد بحسب طبيعة كل من الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق.

يتناول هذا المبحث دراسة العلاقة التكاملية ما بين الإطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي الدولي (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) ومفاهيم التدقيق من خلال تحليل العلاقة بين مكونات الإطار وارتباطها مع المعايير الدولية للتدقيق وتحديد جوانب الارتباط الشكلي وجوانب الارتباط الوظيفي فيما بينهما.

٢-٣-١ التكامل الشكلي بين مفاهيم الإطار المحاسبي والتدقيق:

The Formal integration between accounting framework concepts and auditing concepts

يستهدف الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي تحقيق التوافق وأحداث التناسق والانسجام ما بين الممارسات المحاسبية، أذ أن الالتزام بإرشاداته ينعكس في سهولة إنجاز تدقيق القوائم المالية، ويعزز من ثقة المتعاملين في أسواق المال. فالتكامل ما بين مفاهيم الإطار المحاسبي والتدقيق من الناحية الشكلية يحقق مجموعة مزايا، هي: (الشمري،١٩٩٤: ٣٥-٣٧)

١. يسهم في الحد من احتمالات حدوث المشاكل المتوقعة عند إعداد وتدقيق القوائم المالية الموحدة.
٢. يعزز من موثوقية القوائم المالية من خلال الالتزام بقواعد الافصاح الكافي والمناسب التي تنص عليها كلا من مفاهيم الإطار المحاسبي والتدقيق.
٣. يسهم في تطوير وتحديث المفاهيم المحاسبية والتدقيقية في ظل الإستجابة للاحتياجات المتغيرة في أسواق المال والمتعاملين فيها، والمواكبة لأي تحديثات تطرأ عليها من قبل الهيئات المهنية المعترف بها دولياً مثل IASB و IFAC ولجانها التخصصية المضطلعة بالمتابعة المستمرة.

٤. تحقيق التقارب أو التوحيد أن أمكن في ممارسات التدقيق على المستوى الدولي، والحد من الضغوط والتأثيرات الخارجية في عملية وضع معايير للتدقيق تراعي الظروف والأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية للدول.
٥. تسهيل إجراء المقارنات بين معلومات القوائم المالية كونها معدة وفقاً لمفاهيم الإطار المحاسبي الدولي مما يسهل أيضاً على المدقق إجراء عملية تدقيقها والوصول إلى نتائج دقيقة حولها.
٦. تعزيز ثقة الجمهور بمعلومات القوائم المالية كونها معدة ومدققة وفقاً لمفاهيم متسقة وبشكل يساعدهم في أتخاذ قراراتهم الاقتصادية بصورة أفضل.

٢-٣-٢ التكامل الوظيفي بين مفاهيم الإطار المحاسبي والتدقيق:

The functional integration between concepts of the accounting framework and the auditing

يسهل وجود المفاهيم المحاسبية جنبا إلى جنب مع مفاهيم التدقيق على المدقق الإحاطة بمختلف الجوانب الخاصة بأساسيات الممارسات المهنية وفقا للاطار المحاسبي المطبق، فالاتساق والتناغم بين المفاهيم المحاسبية ومفاهيم التدقيق يقود المدقق في مزاولة مهنته نحو اتجاه محدد، وهذا الاتساق والتكامل لا يبرز فقط من خلال توحيد التوجه أو تبني نمط متقارب في اعداد وعرض المفاهيم بصورة شكلية، وإنما من خلال وجود علاقة ارتباط وظيفي داخلي بين مفاهيم الإطار المحاسبي ومعايير التدقيق. فيما يأتي بعض من هذه الارتباطات:

٢-٣-١ التكامل بين اهداف القوائم المالية واهداف التدقيق:

Integration between financial statement objectives and audit objectives

تضمن الإطار المفاهيمي في فصله الأول بأن الهدف الرئيسي للقوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير معلومات مفيدة لغرض أتخاذ القرارات إلى فئات المستخدمين الرئيسيين (الأساسيين) المتمثلين بـ(المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين) بالدرجة الأساس، والتي يمكن أن يستفاد منها بقية الجهات المهتمة للمساعدة في أتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بموارد الوحدة الاقتصادية، وتتعلق هذه المعلومات بـ: (IFRS Foundation,CFFFR ٢٠١٨Ch.: ١)

١. معلومات حول الموارد والالتزامات المالية للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة والتي توفرها قائمة المركز المالي، ومعلومات حول التغيرات التي طرأت على موارد والتزامات الوحدة والتي تمثل نتيجة الأداء المالي خلال فترة معينة لغرض معرفة العوائد المتحققة من خلال التغيرات في الموارد، وفي تقييم أشراف الإدارة من حيث الكفاءة والفاعلية والاقتصادية في استخدام الموارد والتي توفرها قائمة الدخل الشامل.

٢. معلومات حول التغيرات في التدفقات النقدية خلال فترة معينة والتي تعرضها قائمة التدفقات النقدية.

٣. معلومات حول التغيرات التي حدثت على الموارد الاقتصادية للوحدة والالتزامات عليها باستثناء التغيرات المتعلقة بالأداء المالي مثل عمليات اصدار أسهم أو توزيعات الأرباح النقدية أو العينية على المالكين، والتي تساعد في فهم كافة التغيرات التي تمت على موارد الوحدة والتزامتها خلال فترة مالية معينة من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

عند الرجوع إلى أهداف تدقيق القوائم المالية بموجب الفقرة (١١ /أ) من المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٠٠ يلاحظ بأنها تضمنت ما يأتي: " التوصل إلى تأكيد معقول فيما اذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة تخلو من التحريف الجوهري سواء بسبب غش أو خطأ، ومن ثم تمكين المدقق من أبداء رأيه فيما اذا كانت القوائم المالية قد تم أعدادها من جميع الجوانب الجوهرية من قبل الإدارة وفقاً لإطار الابلاغ المالي المطبق، واضافت الفقرة (١١/ب) بأن:

- أعداد التقرير عن القوائم المالية يكون بحسب ما تتطلبه معايير التدقيق ووفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

- في جميع الحالات التي لا يمكن الوصول فيها إلى تأكيد معقول، وفي الظروف التي يكون فيها ابداء رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كافٍ لأغراض تقديم التقرير إلى مستخدمي القوائم المالية المستهدفين، فأن معايير التدقيق تتطلب أن يمتنع المدقق عن أبداء الرأي أو أن ينسحب من الأرتباط عندما يكون الأنسحاب ممكنا وفقا للأنظمة أو اللوائح المطبقة.

مما تقدم يلاحظ بأن أن أهداف كلا من الإطار المفاهيمي للمحاسبة وأهداف التدقيق تتكامل من خلال توجهها نحو تقديم معلومات مالية مفيدة تتسم بقدر مناسب من المصداقية لغرض أتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية تتعلق بتقييم مقدار وتوقيت التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية في ظل ظروف عدم التأكد، وبتقييم الأداء الإشرافي (العهدة Stewardship) للإدارة في التحكم والتصرف بتلك الموارد الاقتصادية، وعلى الرغم من أن الإطار المفاهيمي لا يعتبر التقييم الإشرافي للإدارة هدفاً بحد ذاته الا أنه وسيلة في توفير المعلومات المفيدة.

٢-٣-٢ التكامل بين خاصية الملائمة ومعايير التدقيق:

Integration between the Relevance characteristic and auditing standards

تضمن الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي خاصية ملائمة المعلومات المالية من خلال قدرتها على أحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتأثيرها في قرارات الجهات المستخدمة لها في ظل مراعاة اهميتها النسبية، وقدرتها على تصحيح نماذج قرارات سابقة أو في تحسين أمكانية التنبؤ. (IFRS Foundation,٢٠١٨;Par ٢.٦)

المعلومات المفيدة يجب أن تتصف بمراعاتها للأهمية النسبية سواء من حيث مبلغ البند أو عوامل الخطورة المرتبطة لمساعدة الجهات المستفيدة في أتخاذ قراراتها الاقتصادية، فالأهمية النسبية تشير إلى أن المعلومات تعد جوهرية اذا كأن حذفها أو تحريفها سيؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الأساسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام والمتعلقة بوحدة اقتصادية معينة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١١)

اما معايير التدقيق (٣٠٠ - ٤٩٩) فقد تضمنت تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء، أذ تضمن معيار الدولي للتدقيق ٣١٥ مجموعة أسس لتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الوحدة وبيئتها، كما تناول المعيار ٣٢٠ الأهمية النسبية (المادية) في تخطيط وأداء عملية التدقيق، فيما أشار المعيار ٣٣٠ للشروط الواجب مراعاتها من قبل المدقق للاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها قبل البدء بعملية الفحص، وقد حدد المعيار ٤٥٠ كيفية التعامل مع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.

مما تقدم، يلاحظ بأن التكامل ما بين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي والتدقيق يبرز من خلال مراعاتهما لمفهوم الأهمية النسبية للبند أو العنصر ومدى تأثير قياسه وعرضه في القوائم المالية كأساس في تقديم معلومات ملائمة وخالية من التحريفات الجوهرية تسهم في أتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

٢-٣-٣ التكامل بين خاصية التمثيل الصادق ومعايير التدقيق:

Integration between true representation and auditing standards

وضح الإطار المفاهيمي في فصله الثاني بأن التمثيل الصادق للقوائم المالية يتحقق من خلال التعبير عن الظواهر الاقتصادية بالكلمات والأرقام، ولكي تكون المعلومات المالية مفيدة فيجب أن لا تمثل فقط الظواهر الملائمة ولكن يجب أيضاً أن تمثل بأمانة جوهر الظاهرة التي تدعي تمثيلها، ففي كثير من الحالات يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية وشكلها القانوني واحداً اذا لم تكن هي نفسها، وبالتالي فأن الاهتمام بتقديم المعلومات في ظل مراعاة شكلها القانوني فقط سيؤدي إلى عدم تمثيل الظاهرة الاقتصادية بأمانة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١٢)

تكون المعلومة المالية معبرة بصدق عن الظاهرة أو الحدث الاقتصادي متى ما أتصفت بالحيادية والأكتمال والخلو من الأخطاء، وعلى الرغم من أن الإطار يؤكدعلى أنه نادراً ما يكون الأكتمال قابلاً للتحقق ما بين هذه العناصر، الا أن هدف IASB العمل على تعظيم تلك الصفات إلى أقصى حد ممكن. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١٣)

يقصد بالأكتمال توافر جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم التعبير عنها بما في ذلك كل الأوصاف والتفسيرات المهمة لها، وقد يتطلب التمثيل المكتمل لبعض عناصر القوائم المالية تقديم تفسيرات حول حقائق مهمة تتعلق بجودة وطبيعة تلك العناصر وبيان العوامل والظروف التي ترتبط بها والأسلوب المستخدم للتعبيرالرقمي عنها. (IFRS Foundation,٢٠١٨;Par. ٢.١٣)

اما مفهوم الحيادية فيقصد به عدم التحيز في طريقة أختيار أو عرض المعلومات المالية، أذ لا يجب أن يكون التعبير عنها متحيزاً أو يتم التلاعب بها بطريقة ما لزيادة أحتمالية تلقيها بشكل إيجابي أو غير واقعي من قبل المستخدمين، فالمعلومات المحايدة هي المعلومات التي لها غرض أو تأثير في سلوك وقرارات المستخدمين. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١٥)

ترتبط الحيادية بممارسة الحيطة التي تشير إلى توخي الحذر عند اصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكد، ولا يقصد بالحيطة تخفيض قيمة الموجودات أو الدخل أو المبالغة في المطلوبات أو المصروفات، فمثل هذه التحريفات يمكن أن تؤدي إلى المبالغة أو التقليل من الدخل أو المصروفات في الفترات المستقبلية بما يؤدي لعدم التناسق، بل هي تلبية للحاجة المنتظمة إلى أدلة أكثر أقناعاً لدعم الاعتراف بالموجودات أو الدخل من الاعتراف بالالتزامات أو المصروفات. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٢.١٦)

اما الخلو من الأخطاء كاحدى مكونات خاصية التمثيل الصادق بحسب الإطار المفاهيمي الدولي فتعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة، وأن العملية المستخدمة لأنتاج المعلومات المبلغ عنها قد تم أختيارها وتطبيقها بدون أخطاء، الا أن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في جميع نواحي المعلومة في ظل أستخدام التقديرات وأنما يمكن أن يكون أميناً اذا ما كان التقدير يتسم بالوضوح والدقة، ولم يكن هناك أخطاء في اختياره وتطبيقه .(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١٧)، فالتقديرات المحاسبية تستخدم عندما لا يمكن تحديد المبالغ النقدية في القوائم المالية مباشرة وينشأ معها عدم التأكد من القياس، فاستخدام التقديرات المعقولة يعد جزءاً أساسياً من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض فائدتها في حال كأنت التقديرات معبرة ومفسرة بوضوح ودقة، ومع التأكيد على أن

المستوى العالي من عدم التأكد في القياس لا يمنع بالضرورة من تقديم معلومات مفيدة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.١٦)

تناول المعيار الدولي للتدقيق ٥٠٠ مفهوم وغرض وأنواع أدلة التدقيق بما يتناسب مع طبيعة كل بند من بنود الحسابات والتي تعد الأساس في تكوين رأي المدقق من خلال تقييمها واصدار الحكم في مدى صدق تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي ونتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية، وكما تناول المعيار ٥٠١ ارشاد المدقق إلى كيفية تحديد ادلة التدقيق المناسبة والكافية للتحقق من كل عنصر من العناصر وفقا لطبيعته وظروفه، اما المعيار ٥٠٥ فقدم عرضا بأنواع المصادقات والتاييدات المستخدمة في التحقق من صحة الأرصدة والحسابات من الجهات الخارجية للحصول على قناعة معقولة حول سلامة قياسها وعرضها، اما المعيار ٥١٠ فقد اكد على إجراءات التحقق من الارصدة الافتتاحية في قائمة المركز المالي للتأكد من صحة أثباتها وتدويرها من السنة السابقة، وتناول المعيار الدولي للتدقيق ٥٢٠ الإجراءات التحليلية في فحص الحسابات، كما تناول المعيار ٥٤٠ تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد للتوصل إلى ضمان معقول حول صحة وحيادية التقديرات المحاسبية وخلوها من الأخطاء.

مما سبق يلاحظ بأن العلاقة التكاملية ما بين التدقيق والإطار المفاهيمي فيما يتعلق بخاصية التمثيل الصادق للمعلومات المالية تتمثل في اهتمامهما المشترك بموضوع التعقل عند إعداد التقديرات المحاسبية والتي تعد من المآخذ على المحاسبة كونها تجيز استخدام الحكم الشخصي، وبالتالي فقد تصدت مهنة التدقيق لهذا الموضوع من خلال وضع المعيار ٥٤٠ لتحديد إجراءات التدقيق الواجبة في تدقيق وفحص البنود والعناصر التي تتضمن على التقديرات المحاسبية وبالتالي تكاملها مع اركان التمثيل الصادق والمتضمنة الاكتمال والحيادية والخلو من الاخطاء.

٢-٣-٤ التكامل ما بين الخصائص المعززة للمعلومات المفيدة والتدقيق:

Integration of enhanced features of useful information and auditing

تضمن الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي أربعة خصائص معززة تدعم خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، وهي: (IFRS Foundation,٢٠١٨: Ch.٢)

١. **قابلية المقارنة:** تتضمن قرارات المستخدمين الاختيار بين البدائل على سبيل المثال بيع أو الأحتفاظ باستثمار أو الأستثمار في نفس الوحدة الاقتصادية أو في وحدة أخرى، وبالتالي فالمعلومات المتعلقة بكيان التقرير تكون أكثر فائدة اذا كان من الممكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن وحدات أخرى ومع معلومات مماثلة لنفس الوحدة لفترات أخرى أو في تاريخ أخر IFRS (Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.٢٤)، وعلى الرغم من ارتباط الاتساق بالقابلية للمقارنة الا أنها

مفهوم مختلف، فالاتساق يشير إلى استخدام نفس الأساليب على نفس العناصر من فترة لأخرى لنفس الوحدة أو في فترة واحدة ولكن لعدة وحدات مختلفة، فالمقارنة تمثل الهدف والاتساق وسيلة تحقيق هذا الهدف. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.٢٨)

أن تحقيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات فيما يتعلق بالتمثيل العادل يتم من خلال توافر قابلية المقارنة، فعند أجراء المقارنة لنفس المعلومة مع وحدة أخرى مقاسة بنفس الأسلوب سيعزز من أمكانية المقارنة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٢.٢٩)

٢. **التحقق:** تساعد أمكانية التحقق على طمأنة المستخدمين بأن المعلومات المالية تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تدعي أنها تمثلها، فهي تعني أمكانية تأكد المدققين المستقلين والمطلعين المختلفين وتوصلهم إلى اجماع وأن لم يكن بالضرورة اتفاقاً كاملاً على أن تعبيراً معيناً يمثل تمثيلاً عادلاً. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٢.٣٠)

٣. **التوقيت:** حسن التوقيت يعني توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب ليكونوا قادرين على التأثير في قراراتهم. وبشكل عام ، كلما كانت المعلومات أقدم كلما كانت أقل فائدة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.٣٣)

٤. **قابلية الفهم:** ويقصد بها تصنيف المعلومات وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة لجعلها مفهومة (Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.٣٤)، فبعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة الفهم الا باستبعاد المعلومات حول تلك الظواهر من القوائم المالية، ومع ذلك فأن هذه التقارير ستكون غير كاملة وبالتالي قد تكون مضللة.(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٢.٣٥)

تضمن معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الإجراءات التحليلية التي تتعلق بإجراء المقارنات إلى جانب إجراء اختبارات الفحص الأساسية لبنود الحسابات، ويشير المعيار ٥٤٠ إلى إجراءات التدقيق المتعلقة بفحص التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة وبضمنها تقديرات القيمة العادلة، في حين يعرض المعيار ٦٢٠ الحالات التي تستوجب الاستعانة بالخبراء لإتمام عمليات الفحص والتحقق لبعض بنود القوائم المالية، ويحدد المعيار ٧١٠ إجراءات المدقق المتعلقة بالتحقق من الارقام المقارنة مع سنوات سابقة بما يوفر ادلة عن التغييرات والانحرافات التي قد تكشف عن حالات احتيال أو ظروف غير طبيعية تحتاج إلى مزيد من التحقق، أما المعيار ٣٢٠ المتعلق بالأهمية النسبية فيتضمن التأكيد على أفتراض محدودية فهم الجهات المستخدمة لمعلومات القوائم المالية بالشكل الذي يتطلب من المدقق

الافصاح عن المعلومات الجوهرية والتي تكون ذات تأثير في قرارات المستخدمين، كما أن المعيار الدولي ٧٠٠ يشير إلى متطلبات إعداد تقرير التدقيق ومستويات الافصاح الواجب الالتزام بها من قبل مدقق الحسابات بما يسهم في تقديم صورة واضحة ومفهومة حول مدى سلامة وعدالة القوائم المالية.

مما تقدم سرده، يلاحظ بأن تكامل الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بمفاهيم الخصائص المعززة للمعلومات المفيدة مع معايير التدقيق المشار إليها يسهم في تحقيق مستوى معقول من الثقة في القوائم المالية المقدمة للجهات المستفيدة وبما يتوافق مع تحقيق أهداف تدقيق القوائم المالية التي تناولها معيار التدقيق الدولي ٢٠٠.

٢-٣-٥ التكامل بين مفهوم فترة الابلاغ المالي ومعيار التدقيق المتعلق بالاحداث اللاحقة:

Integration between the concept of the financial reporting period and the auditing standard related to subsequent events

تضمن الإطار المفاهيمي الدولي فيما يتعلق بفترة الابلاغ المالي بأن القوائم المالية توفر معلومات عن عناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل عن فترة زمنية محددة، أذ يتم الافصاح عن عناصر قائمة المركز المالي في لحظة معينة هي نهاية الفترة المالية، اما الافصاح عن عناصر قائمة الدخل الشامل فيكون عن الفترة المالية موضوع القوائم المالية في ظل مراعاة قابلية المقارنة لعناصر القوائم المالية لفترة إعداد القوائم المالية مع أرصدتها لفترة مالية سابقة واحدة على الأقل لغرض مساعدة مستخدمي معلومات القوائم المالية في تحديد وتقييم الاتجاهات، كما يشير الإطار أيضاً إلى ضرورة تضمين القوائم المالية معلومات حول المعاملات المستقبلية المحتملة والأحداث المستقبلية المحتملة الأخرى(المعلومات التطلعية) في القوائم المالية التي حدثت بعد نهاية فترة التقرير في حال كان تقديم المعلومات ضرورياً لتحقيق هدف القوائم المالية. (IFRS Foundation,٢٠١٨: ٣.٤-٧)

حدد معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ المعنون بـ"الأحداث اللاحقة" إجراءات التدقيق الواجب إتباعها بين تاريخ إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية وتاريخ إعداد تقرير التدقيق، بالتالي يجب على المدقق التأكد من أن جميع الاحداث المالية حتى تاريخ صدور تقريره والتي يجب الابلاغ عنها في القوائم المالية والتي قد تم تحديدها وحسابها بشكل مناسب.

من الملاحظ بأن التكامل ما بين مفاهيم الإطار المحاسبي الدولي والتدقيق تتحقق من خلال امتداد التكامل ما بين مفهوم فترة الإبلاغ (الدورية) ومعيار التدقيق المتعلق بالأحداث اللاحقة والتي تفرض على المدقق التحقق من سلامتها وصحة الافصاح عنها بما يسهم بتقديم معلومات مفيدة للجهات المستفيدة تتصف بقدر معقول من المصداقية.

٢-٣-٦ التكامل بين فرض الاستمرارية والتدقيق:

Integration between going concern concept and auditing

حدد الإطار المفاهيمي في فصله الأول الهدف الرئيسي من اعداد القوائم المالية في توفير معلومات مالية عن الوحدات الاقتصادية المستمرة، فالوحدة الاقتصادية مستمرة وسوف تستمر في العمل في المستقبل المنظور، وبالتالي فالوحدة ليس لديها النية ولا الحاجة للدخول في التصفية أو التوقف عن التداول، وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الحاجة يتعين إعداد القوائم المالية على أسس تقييم مختلفة(IFRS Foundation,٢٠١٨: Ch.١)، كما تناول الإطار المفاهيمي في فصله الثالث مفهوم الأستمرارية كأفتراض أساسي في إعداد القوائم المالية، وفي حال التوقف عن ممارسة النشاط أو تصفية الوحدة فمن الممكن إعداد القوائم المالية على أساس مختلف. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٣.٩)

حدد معيار التدقيق الدولى ٥٧٠ مسؤوليات وواجبات المدقق في الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق الكافية والمناسبة لغرض التحقق من مدى مراعاة التزام الإدارة في تطبيق فرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية والتأكد من قدرة الوحدة على البقاء مستمرة من خلال إجراءاته للتنبؤ بالأحداث والظروف المستقبلية، أذ حددت الفقرة ٩ من المعيار أهداف مدقق الحسابات فيما يتعلق بموضوع الاستمرارية والافصاح عن أية أمور أو أحداث قد تعيق استمرارية الوحدة في المستقبل بما يضمن توفير معلومات مفيدة للمستخدمين، وكما تناول المعيار ٣١٥ تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم النشاط الوحدة وبيئتها وما اذا كأن هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكا حول الاستمرارية فضلا عن التأكد من التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٤٠ وفحص المدقق للفترة التي تغطيها تقديرات الإدارة ومدى قيامها بتضمين كافة المعلومات المتاحة وذات العلاقة بالأحداث والظروف عند تقييمها للقدرة على الاستمرار.

مما تقدم ذكره، يمكن القول بأن العلاقة التكاملية ما بين الإطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي والتدقيق يمكن إبرازه من خلال التزام مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق في مراعاة إعداد القوائم المالية في ظل مفهوم الاستمرارية، وبالتالي تبني أساليب بديلة لقياس عناصر القوائم المالية بما يتناسب وحالة عدم الاستمرارية.

٢-٣-٧ التكامل بين مفهوم وحدة الابلاغ المالي والتدقيق عن الاطراف ذات العلاقة:

Integration between the concept of the financial reporting unit and auditing regarding related parties

تضمن الإطار المفاهيمي الدولي في فصله الثالث مفهوم وحدة الابلاغ المالي بكونها الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية سواء كأنت وحدة منفردة بذاتها أو جزء من وحدة يمكن أن تشتمل على اكثر من وحدة واحدة وليس بالضرورة أن تمثل الوحدة الاقتصادية كيانا قانونيا، وهنا يتم اعداد القوائم المالية يكون بعنوان "القوائم المالية الموحدة" عندما تكون هنالك علاقة تحكم وسيطرة من قبل وحدة اقتصادية بوحدة أخرى(شركة فرعية) في ظل علاقة الوحدة القابضة والوحدة التابعة لها. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par. ٣.١٤-١٥)

اما اذا كانت الوحدة المسؤولة عن الابلاغ هي الوحدة الام فقط فيشار إلى القوائم المالية للوحدة التي تقدم القوائم على أنها "قوائم مالية منفصلة"، وفي حال كانت الوحدة القائمة بأعداد القوائم المالية تتكون من وحدتين أو اكثر لا ترتبطان بعلاقة الوحدة الأم والتابعة فالبيانات المالية للوحدة المبلغة يشار اليها بـ"القوائم المالية المجمعة". (IFRS Foundation,٢٠١٨;Par.٣.١٤-١٨)

يعد موضوع تحديد حدود الوحدة الاقتصادية والاطراف ذات العلاقة بها من المواضيع التي تناولتها معايير التدقيق الدولية ضمن المعيار ٣١٥ الذي أشار التحريفات الجوهرية التي تؤثر في مصداقية معلومات القوائم المالية فضلاً عن المعيار ٥٥٠ الذي وضع الايضاحات المتعلقة بإجراءات المدقق في التحقق من الاطراف ذات العلاقة ومدى سلامة الافصاح عنهم ضمن القوائم المالية.

يلاحظ بأن التكامل ما بين الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بالافصاح عن الأطراف ذات العلاقة يتحقق من خلال المفاهيم التي قدمها الإطار المفاهيمي الدولي عن وحدة الابلاغ المالي والافصاح عن الأطراف ذات العلاقة وطبيعة العلاقات التي تربطها بالوحدة الاقتصادية، وما بين الإجراءات التي حددتها معايير التدقيق للتحقق من سلامة الافصاح عنها.

٢-٣-٨ التكامل ما بين مفاهيم عناصر القوائم المالية والتدقيق:

Integration between concepts of financial statement elements & auditing

تضمن الإطار المفاهيمي في فصله الرابع عناصر القوائم المالية بالاتي:

(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.١)

أ- الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية التي تتعلق بالمركز المالي لوحدة الإبلاغ المالي.

ب- الدخل والمصروفات التي تتعلق بالإداء المالي لوحدة الإبلاغ المالي.

أورد الإطار في الفقرة الثانية من الفصل الرابع تعريفات لعناصر القوائم المالية وكما يأتي:

١. **الموجود:** مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه الوحدة نتيجة لأحداث ماضية ويمثل حق له القدرة على أنتاج منافع اقتصادية. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.٣)

٢. **المطلوب:** التزام حالي على الوحدة الاقتصادية بتحويل موارد اقتصادية نتيجة لأحداث ماضية. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.٢٦)

٣. **حقوق الملكية:** الحصة المتبقية في موجودات الوحدة بعد خصم جميع التزاماتها. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.٦٣)

٤. **الدخل:** الزيادة في الموجودات أو النقصان في المطلوبات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من أصحاب الالتزامات وحقوق الملكية.

(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.٦٨)

٥. **المصروف:** النقصان في الموجودات أو الزيادة في المطلوبات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على أصحاب الالتزامات وحقوق الملكية.

(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٤.٦٩)

تناولت المعايير ٥٠٠ أنواع وخصائص ادلة الاثبات التي تتطلبها عملية التدقيق في التحقق من عناصر القوائم المالية، والمعيار ٥٠٥ المتعلق بالمصادقات الخارجية المرتبة ببعض أرصدة الحسابات، والمعيار٥١٠ المتعلق بالتحقق من الارصدة الافتتاحية، والمعيار٥٢٠ المتعلق بالإجراءات التحليلية للتحقق من عناصر القوائم المالية.

يلاحظ بأن التكامل ما بين معايير التدقيق ومفاهيم عناصر القوائم المالية التي حددها الإطار المفاهيمي يسهم في إضفاء الثقة على القوائم المالية من خلال التحقق من صحة الافصاح والعرض لعناصرها من خلال فهم طبيعة تلك العناصر.

٢-٣-٩ التكامل بين مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف والتدقيق:

Integration of the concepts of recognition, non-recognition & auditing

تناول الفصل الخامس من الإطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي إلى تحديد مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية، اذ حدد مفهوم الاعتراف بأنه عملية تسجيل عنصر مستوفي

لتعريف احد عناصر القوائم المالية لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة الاداء المالي. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٥.١)

اما عدم الاعتراف فهو عملية استبعاد أو ازالة جزء أو كامل الموجود أو المطلوب المعترف به من قائمة المركز المالي. يحدث الاستبعاد من الدفاتر المحاسبية عادة عندما لا يعود هذا البند يلبي تعريف الموجود أو المطلوب، وكالاتي: (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par.٥.٢٦)

- بالنسبة للموجود يحدث الاستبعاد من الدفاتر عادة عندما تفقد الوحدة السيطرة على كامل أو جزء من الموجود المعترف به.
- بالنسبة للمطلوب يحدث الاستبعاد من الدفاتر عادة عندما لا يكون على الوحدة مسؤولية قانونية عن كامل أو جزء من التزام حالي.

تعرض قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي عن عناصر الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المعترف بها للوحدة في ملخصات منظمة مصممة لجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة ومفهومة(IFRS Foundation,٢٠١٨;Par ٥.١٦)، وعلى الرغم من أن الاعتراف بها يوفر معلومات مفيدة، الا أنه لا يوفر دائماً معلومات ملائمة(IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٥.١٧)، فالاعتراف يعد مناسباً اذا ما كانت المعلومات ملائمة وبنفس الوقت ممثلة تمثيلاً عادلاً وفي ظل مراعاة مستوى عدم التأكد في القياس المرتبط بالعنصر. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٥.١٩)

يشير الإطار المفاهيمي إلى أن ظروف عدم التأكد قد تجعل عملية القياس صعبة، وبالتالي فأستخدام التقديرات المعقولة يعد جزءاً مهماً من إعداد المعلومات المالية ولا يؤدي إلى تقويض فائدتها اذا ما تم وصف وشرح التقديرات بوضوح ودقة، فالمستوى المرتفع من عدم التأكد لا يمنع من تقديم معلومات مفيدة. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٥.٢٠-٥.٢٢)

تضمن معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ بأن الغرض الرئيسي من التدقيق هو إضفاء تأكيد معقول على القوائم المالية بما يعزز موثوقيتها لدى مستخدمي القوائم المالية، وللوصول إلى إلى هذا التأكيد يتطلب من المدقق تأدية عمله في ظل التخطيط لعملية التدقيق وفقا للمعيار ٣٠٠ وتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الوحدة وبيئتها(معيار ٣١٥) ومراعاة لالتزام بالمعايير(٣٢٠-٣٣٠) المتعلقة بالأهمية النسبية والإستجابة للمخاطر المقيمة فضلاً عن المعايير المتعلقة بأدلة الأثبات. (٥٠٠-٥٩٩)

مما تقدم يلاحظ بأن العلاقة التكاملية ما بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق فيما يتعلق بمفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف تبرز من خلال تناغم الإجراءات التي تقدمها معايير التدقيق مع

طبيعة بنود وعناصر القوائم المالية بما يسهم في تقديم معلومات مفيدة وملائمة وممثلة بشكل عادل تخلو من الأخطاء الجسيمة في ظل أعتماد مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف لعناصر القوائم المالية.

٢-٣-١٠ التكامل ما بين مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف والتدقيق:

Integration between the concepts of recognition, non-recognition & auditing

حدد الإطار المفاهيمي للمحاسبة أسس القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بأساس التكلفة التاريخية وأساس التكلفة الجارية لغرض الافصاح عن القيمة النقدية للعنصر، وأشار إلى أن عملية أختيار أساس القياس تتطلب مراعاة الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيود التكلفة المتعلقة عند اعداد القوائم المالية (IFRS Foundation,٢٠١٨;Par ٦.١-٦.٢)، وقد حدد الإطار المفاهيمي الدولي اسس القياس بالاتي:

أساس التكلفة التاريخية: توفر مقاييس التكلفة التاريخية معلومات نقدية عن الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات باستخدام المعلومات المستمدة جزئيا على الاقل من سعر المعاملة أو اي حدث آخر ادى لظهورها، فالتكلفة التاريخية لا تعكس التغيرات في القيم الا بقدر أرتباطها بإنخفاض قيمة الموجود أو يصبح الالتزام مرهقا. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٦.٤)

أساس القيمة الحالية: توفر مقاييس القيمة الحالية معلومات نقدية عن الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات بأستخدام المعلومات المحدثة لتعكس الظروف في تاريخ القياس. تعكس القيم الحالية للموجودات والمطلوبات التغييرات منذ تاريخ القياس السابق في تقديرات التدفقات النقدية والعوامل الاخرى المنعكسة في القيمة، ولا يتم أشتقاق الموجودات والمطلوبات ولو جزئيًا من سعر المعاملة أو أي حدث أخر أدى إلى نشؤها. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٦.١٠)

تشتمل قواعد قياس القيمة الحالية على ما يأتي:

أ- **القيمة العادلة:** هو السعر الذي سيتم أستلامه من بيع موجود أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٦.١٢)

ب- **القيمة في الاستخدام وقيمة الوفاء:** هي القيمة الحالية للنقد أو المنافع الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة أن تكون ملزمة بتحويلها اثناء وفائها بالتزام، ولا تشمل تلك المبالغ النقدية أو الموارد الاقتصادية الاخرى فقط المبالغ التي سيتم تحويلها إلى الطرف المقابل في الالتزام ولكن أيضًا المبالغ التي تتوقع الوحدة أن تكون ملزمة بتحويلها إلى أطراف اخرى لتمكينها من الوفاء بالالتزام. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٦.١٧)

ت- **التكلفة الحالية:** هي تكلفة الموجود المكافئ في تاريخ القياس وتتصمن على المقابل الذي سيتم دفعه في تاريخ الشراء وتكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ، أما التكلفة الحالية للمطلوب فهي المقابل الذي سيتم أستلامه مقابل ذلك الالتزام في تاريخ القياس مطروحاً منه تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها بذات التاريخ. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٦.١٧)

تناولت معايير التدقيق الدولية إجراءات التدقيق على أسس القياس بشكل عام، وخاصة فيما يتعلق بإجراءات تدقيق القيمة العادلة من خلال المعيار ٥٤٠ فيما يتعلق بالحصول على أدلة الأثبات والافصاح عنها، بالإضافة إلى المعيار ٦٢٠ المتعلقة بالإستعانة بالخبراء للتحقق من صحة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

مما تقدم ذكره، يمكن القول بأن التكامل ما بين الإطار المفاهيمي والتدقيق من دعم مصداقية المعلومات المحاسبية المبنية على أسس تاريخية أو على أسس تقديرية بحكم طبيعة العنصر أو البند مما يسهم في تقديم معلومات ملائمة للجهات المستفيدة.

٢-٣-١١ التكامل بين مفاهيم العرض والافصاح والتدقيق:

Integration of the concepts of presentation, disclosure and auditing

تضمن الإطار المفاهيمي في الفصل السابع منه مفاهيم العرض والافصاح التي تحكم اعداد القوائم المالية المتعلقة بالفترة المالية. (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٧.١)

يمثل العرض والافصاح بحسب الفقرة الثأنية من الفصل السابع في الإطار المفاهيمي الدولي اداة للتوصيل الفعال لمعلومات ملائمة من خلال القوائم المالية، وفي تحقيق التمثيل العادل لموجودات الوحدة ومطلوباتها ولحقوق الملكية والدخل والمصروفات، فضلاً عن مساهمته في تعزيز قابلية الفهم وقابلية المقارنة للمعلومات في البيانات المالية. يتطلب الاتصال الفعال للمعلومات في القوائم المالية بحسب الإطار المفاهيمي الدولي ما يأتي: (IFRS Foundation,٢٠١٨: Par ٧.٢)

- التركيز على اهداف ومبادئ العرض والافصاح بدلاً من التركيز على القواعد.
- تصنيف المعلومات بطريقة تجمع العناصر المتشابهة، وتفصل العناصر غير المتشابهة.
- تجميع المعلومات بطريقة لا تحجبها التفاصيل غير الضرورية أو التجميع المفرط.

تعد عملية التحقق من سلامة العرض والافصاح في القوائم المالية هدف رئيسي في إنجاز عملية التدقيق، فالمعيار ٣١٥ تناول إجراءات المدقق في فهم نشاط الوحدة موضوع التدقيق وبيئتها، كما تناول المعيار ٥٠٠ مفهوم ادلة التدقيق واهدافها وأنواعها بحسب طبيعة عناصر القوائم المالية، أما المعيار٥١٠ فيتعلق بإجراءات التدقيق الأولية للأرصدة الافتتاحية، والتحقق من الأحداث اللاحقة بموجب المعيار ٥٦٠، في حين تناول معيار ٥٤٠ إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، أما معيار التدقيق ٧٠٠ فقد تناول كيفية تكوين الرأي المهني وإعداد تقرير التدقيق حول القوائم المالية، وتطرق المعيار ٧١٠ إلى المعلومات المقارنة (الأرقام المقارنة والقوائم المالية المقارنة للفترة أو الفترات المالية السابقة).

مما تقدم مناقشته في هذا المبحث، يلاحظ بأن التكامل ما بين الإطار المفاهيمي الدولي ومعايير التدقيق يتحقق من خلال المعايير الصادرة من IAASB والتي تم الإشارة إلى عدد منها كونها تترابط مع مفاهيم العرض والافصاح المحاسبي بما يحقق معلومات ملائمة وذات مصداقية تلائم احتياجات الجهات المستخدمة لمعلومات القوائم المالية.

خلاصة الفصل:

تناول الفصل في مبحثه الأول الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي (الإطار المفاهيمي للمحاسبة)، وقد تم التطرق إلى مكوناته والتي تم وضعها من قبل IASB وفقا لمنظورها في تقديم معلومات مالية مفيدة لفئات المستثمرين والمقرضين بصفتهم أكثر الجهات المعتمدة في قراراتها على القوائم المالية لمساعدتهم في أتخاذ قرارات التقييم والمساءلة والتي بالنتيجة تخدم احتياجات بقية فئات المستخدمين، وهذا المنظور المفاهيمي يدعم مدخل الفائدة للقرار وموجه نحو احتياجات مستخدمين المعلومات القوائم المالية.

المبحث الثأني فقد ناقش مفاهيم التدقيق وأهدافه، ودوره في إضفاء الموثوقية المعقولة وليس المطلقة على القوائم المالية بما يعزز من ثقة المستخدمين في سلامة الأعداد والافصاح عن المعلومات المحاسبية.

اما المبحث الثالث فقد ركز على العلاقة التكاملية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ومفاهيم التدقيق، ويمكن ايجاز بعض جوانب وأبعاد تلك العلاقة كما موضح في النقاط الاتية:

١. هناك علاقة ترابط وتكامل بين أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية واهداف التدقيق.

٢. هناك علاقة تكامل بين الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة وكذلك الخصائص المحسنة لها ومفاهيم التدقيق.

٣. هناك توافق على أهمية مفاهيم الاستمرارية والأحداث اللاحقة سواء في الإطار المفاهيمي أو في التدقيق.

٤. هنالك علاقة تكامل بين التوثيق المحاسبي وأدلة الأثبات في التدقيق.

الفصل الثالث

أثر الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في الابلاغ المالي

تمهيد

تحتاج الجهات المستفيدة الى معلومات تتصف بالدقة والموضوعية والملائمة والشفافية لغرض تقليل حالة عدم التأكد المرتبطة بعملية اتخاذ القرار، وتقدم المحاسبة الجزء الاكبر من المعلومات المفيدة للمستخدمين من خلال ما يتم الافصاح عنه في القوائم المالية الاساسية المعدة وفقا للاطار المفاهيمي المحاسبي المطبق، ولكن الافصاح عن المعلومات بحد ذاته لا يعد مهما ما لم يقترن بتوصيل تلك المعلومات بصورة واضحة ومفهومة الى مستخدميها ليتم الاستفادة منها، وبالتالي ف الابلاغ المالي يمثل عملية الافصاح والتوصيل لمحتوى المعلومات التي تحتاجها فئات عديدة ومتنوعة من المستخدمين الخارجيين، وحتى تكتمل متطلبات الابلاغ المالي فلا بد ان ترتبط عملية الابلاغ المالي ليس بالمحاسبة فقط، وانما ايضا بالتدقيق، فالتدقيق يضيف قيمة للمعلومات المحاسبية من خلال التحقق من مدى مصداقيتها وكفايتها وفقا للمبادئ والمفاهيم المحاسبية، ومن هنا جاء هذا الفصل ليقدم مناقشة للمفاهيم المرتبطة بالإبلاغ المالي، والبحث في ابعاد جودته في ظل تأثره بمفاهيم المحاسبة المالية والتدقيق.

يشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث، هي:

- **المبحث الاول: مدخل مفاهيمي عن الابلاغ المالي.**
- **المبحث الثاني: تأثير الاطار المفاهيمي المحاسبي في عملية الابلاغ المالي.**
- **المبحث الثالث: تأثير التدقيق في عملية الابلاغ المالي.**

المبحث الاول

مدخل مفاهيمي عن الإبلاغ المالي

يشير الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي إلى أن القوائم المالية لا تعد المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاجها المستخدمون، وهذا التوجه ينعكس مع المفهوم العام للإبلاغ المالي، اذ لا يقتصر الإبلاغ المالي على القوائم المالية، وانما يمتد ليشتمل على أية معلومات إضافية قد توفرها مصادر اخرى بخلاف القوائم المالية، ويتفق هذا الطرح مع ما ذهبت اليه قائمة المفاهيم رقم (٥) الصادرة عن (FASB) التي أشارت إلى أن هنالك وسائل أخرى للإبلاغ المالي إلى جانب القوائم المالية منها الملاحظات الهامشية، المعلومات التكميلية، تقارير مجلس الإدارة، تقرير المحلل المالي وغيرها، ومع التأكيد على أن المعلومات الملائمة المفصح عنها في صلب القوائم المالية يجب أن تتوافق مع قائمة المفاهيم المحاسبية الواردة في القائمة رقم (٥).

سيتضمن هذا المبحث مفهوم الإبلاغ المالي وأهميته، مداخله ونشأته وأهدافه، العوامل المؤثرة في الإبلاغ المالي، إضافة إلى معوقات التوصيل المحاسبي للمعلومات إلى الجهات المستفيدة.

١.١.٣: مفهوم الإبلاغ المالي:

تتضمن الوظيفة المحاسبية على شقين، هما القياس والتوصيل، فالقياس كمفهوم يشير بشكل عام إلى ربط الظواهر الممكن قياسها كميا بالصفة أو الخاصية المتعلقة بشيء ما (Hendriksen & Breda,١٩٩٢;٤٨٦)، وبقدر تعلق الأمر بالمحاسبة فالأرقام المثبتة في القوائم المالية ما هي الا نتيجة لعملية القياس. (بدروسيان،٢٠٠٧: ٦١)

أما الشق الثاني والمكمل للوظيفة المحاسبية فيتمثل بتوصيل المعلومات بطريقة يتحقق معها تكامل إدراك وفهم فئات المستخدمين لها، فعملية توصيل المعلومات المحاسبية تعد الجزء الظاهر من عملية الإفصاح المحاسبي الذي لا تقل أهميته عن اهمية القياس كونها حلقة مكملة له. (السفان،٢٠١٦: ٢٧)

باتت عملية التوصيل ضرورة ملحة تتطلب اهتماماً كبيراً لإيجاد أساليب وقنوات مناسبة لتوصيل المعلومات إلى الجهات المستفيدة، فلا قيمة للمعلومة ما لم يكون هنالك فهم وإدراك لها من مستخدميها. (النقيب،٢٠٠٤: ٤٦٢-٤٦٣)

بشكل عام تقسم وظيفة التوصيل المحاسبي إلى نوعين رئيسيين، هما: (Bedford;١٩٧٣,٥)

١. **التوصيل الأعلامي:** يهدف هذا النوع إلى توصيل المعلومات المالية إلى الجهات المستفيدة من خلال القوائم المالية ذات الغرض العام، ويعتبر التوصيل الإعلامي هو الأكثر تداولاً وقبولاً في المحاسبة، كونه يمثل أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة المالية.

٢. **التوصيل التأثيري:** يهدف هذا النوع من التوصيل إلى مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بتوجيه الانشطة المستقبلية للوحدة الاقتصادية او احداث تغيير في طبيعة علاقة فئات المستخدمين مع تلك الوحدة، فهو يمثل الإبلاغ المالي بحده الادنى. (Bedford,١٩٧٣;٦)

يتضمن التوصيل التأثيري بعدين اساسيين، احدهما يتعلق بالتوصيل التشغيلي لنتائج المعالجات المحاسبة، والبعد الأخر يتمثل بتحقيق أهداف الإبلاغ المالي لكونه يعد بمثابة قاعدة معلومات لمختلف المستخدمين. (Hendriksen,١٩٨٨,٦٦)

٢.١.٣ : مداخل الإبلاغ المالي وتعريفه :

ابرزت وجهات النظر المتعلقة بتحديد مفهوم الإبلاغ المالي اختلافاً وتبايناً في الادبيات المحاسبية نتيجة لتعددها وعدم أتفاقها على وضع حدود واحدة لنطاق الإبلاغ المالي، ويمكن تلخيص مداخل المفاهيم المتعددة للإبلاغ المالي التي تعكس تطوره في ظل التغيرات التي تشهدها بيئة الأعمال وتزايد احتياجات المستخدمين من المعلومات بما يأتي:

١. **المدخل التقليدي:** الإبلاغ المالي بموجب هذا المدخل عبارة عن سلسلة ثابتة من الإجراءات المنفذة في ظل سياقات محددة تتصف بالشكلية والتقليدية والثبات يتم تغليب الشكل القانوني فيها على الجوهر الاقتصادي(Sunder,٢٠١٦: ٢١٧)، ويمثل هذا المدخل تعبير ضيق عن مفهوم الإبلاغ المالي في كونه استجابة لاحتياجات وأغراض عامة موجهة لجهات خارجية ذات موقف تفاوضي ضعيف لا يمكنها من طلب المعلومات الخاصة باحتياجاتها بصورة مباشرة. (المعيني،٢٠٠٧: ١١٨)

٢. **مدخل المعلومات المفيدة:** يقدم هذا المدخل تفسيراً للإبلاغ المالي بنطاق يتعدى مجرد كونه إفصاح مالي، فهو يشتمل على معلومات مالية وغير مالية تعد مفيدة في تحقيق أهداف متخذي القرارات الخارجيين (Herath & Albarqe,٢٠١٧: ١)، فهذا المدخل يربط الإبلاغ المالي بكافة المعلومات التي تعد مفيدة للمستخدمين من خلال التعبير عن الصورة الأوسع للإبلاغ المالي(الحيدري،٢٠١٥: ٨٥). فالإبلاغ المالي لا تتأثر أهدافه بالمتغيرات البيئية فقط، وأنما

بخصائص ومحددات المعلومات المقدمة والتي تراعي الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية في ظل تغليب للشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي. (عيسى، ٢٠٠٤: ٧٦)

٣. **المدخل المعاصر:** ينظر إلى الإبلاغ المالي على انه المحاسبة نفسها من خلال تمثيله لأهداف الاطر المفاهيمية للمحاسبة واعتماده اساليب القياس والإفصاح والتنظيم المحاسبي كمتغيرات أساسية في وضع أنموذج للابلاغ المالي (Achim & Chis,٢٠١٤: ٩٣-٩٤) ، فأهداف الإبلاغ المالي لا تقتصرعلى خدمة الأطراف الخارجية ذات القدرات والسلطات المحدودة في الوصول إلى المعلومات فحسب، بل أن الامر يتعدى إلى تقديم المعلومات المفيدة للمديرين وأعضاء مجلس الإدارة لغرض صنع القرارات التي تصب في مصلحة المالكين(العامري،٢٠١٤: ٤٢). يعد هذا المدخل الاكثر شمولية ومقبولية ومنفعة كونه يعزز الجودة في الإبلاغ المالي عبر التركيز على خصائصه الرئيسة المتمثلة بالملائمة، التمثيل العادل، تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، التوقيت المناسب، قابلية على التحقق، القابلية للمقارنة، القابلية على الفهم، موازنة التكلفة مع المنفعة. (Sunder,٢٠١٦: ٢١٤)

مما تقدم، يلاحظ بأن وجهة النظر التي ترى في مفهوم الإبلاغ المالي تعبير شامل عن فلسفة المحاسبة وإجراءاتها هي الانسب للتعبير عنه كونه يمثل إطار عام يلخص الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية، ويتفق الباحث مع هذا الرأي وفقا للمبررات الاتية:

١. **تركيز الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) الصادر عن IASB على قضايا القياس وتوقيت الأعتراف وأساليب الإفصاح.**
٢. **الإبلاغ المالي نظام متكامل للإفصاح عن عناصر نظام المعلومات المحاسبية من خلال تمثيله لأهداف الأطر المحاسبية وأعتماده أسس الأعتراف والقياس والإفصاح وبما يتضمنه من آليات للتنظيم المحاسبي وأعداد القوائم المالية، (النجار،٢٠١٠: ٤١)**
٣. **ان مفهوم الإبلاغ المالي أوسع من القوائم المالية كونه يتضمن قوائم وتقارير إضافية وملاحق ومعلومات مالية وغير مالية. (المازوري والشجيري، ٢٠١٠: ٢)**

أما بخصوص المعنى الاجرائي لمصطلح الإبلاغ المالي، فقد وردت مفاهيم عديدة تم تقديمها من قبل أفراد وجهات اكاديمية ومهنية، ويمكن إدراج مجموعة مختارة منها وفقا لوجهة نظر الباحث في الجدول (١٥)بحسب تسلسلها الزمني، وأعتمادا على موثوقية الجهة المقدمة لها، أو لمضمونها العلمي.

جدول (١٥)

مجموعة مفاهيم مختارة لمفهوم الإبلاغ المالي

الجهة المقدمة للمفهوم	مضمون المفهوم
(FASB,١٩٧٨)	انشطة تستهدف خدمة الاحتياجات المعلوماتية للمستخدمين الخارجين الذين يفتقرون للسلطة والصلاحية في الوصول إلى المعلومات.
(AICPA,١٩٩٤: ١٢)	معلومات توفرها الوحدة الاقتصادية لمساعدة المستخدمين في قرارات تخصيص الموارد من خلال وسائل متعددة من ضمنها التقارير.
Larson & Miller,١٩٩٥: (٥٧٥)	عملية تجهيز معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين واطراف اخرى تسهم في تقدير وتوقيت ودرجة عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية.
(الشمري:٢٠٠٣: ٢٨)	عملية توفير معلومات مفيدة للجهات التي لها مصالح مع الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في صنع قراراتها الاستثمارية والائتمانية وتقدير حجم التدفقات النقدية المحتملة في ظل ظروف عدم التأكد.
(Gelinas et al., ٢٠٠٤: ٤٩٥)	عملية تفاعل بين المتخصصين والمعدات واساليب الرقابة المصممة لانجاز عمليات ووظائف نظام المعلومات المتمثلة بمعالجة البيانات وتوصيلها ضمن تقارير الأعمال ذات الغرض العام.
(Stergios & Bekiaris ,٢٠١٢:٦٠)	عرض معلومات مالية وغير مالية تعد مهمة للجهات المستفيدة تعكس وضع الوحدة والظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بها.
(Felix,٢٠١٨:٣)	وسيلة للرقابة على الوحدات الاقتصادية توفر للمساهمين والمستفيدين القدرة على تقييم اداء الإدارة.

المصدر: الجدول من اعداد الباحث

بناءً على ما سبق ذكره من مفاهيم يمكن أستخلاص مجموعة خصائص للإبلاغ المالي، هي:

١. **يمثل الإبلاغ المالي إطار فلسفي شامل لتحقيق وظائف المحاسبة من قياس وعرض وتوصيل للمعلومات إلى مختلف الجهات المستفيدة.**
٢. **يتضمن الإبلاغ المالي معلومات مالية وغير مالية مختلفة ينتجها نظام المعلومات المحاسبية تخدم المستخدمين الداخليين والخارجيين تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.**
٣. **الإبلاغ المالي يوفر المعلومات لمساءلة الإدارة وتقييم أدائها.**
٤. **يوفر الإبلاغ المالي أساساً للتنبؤ بالمستقبل وتقييم أمكانية أستمرارية الوحدة مستقبلاً، فضلاً عن التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة في ظل ظروف عدم التأكد.**
٥. **يتطلب الإبلاغ المالي وجود قدرات بشرية وأمكانيات مادية كافية في ظل أستخدام التقنيات الالكترونية بما يحقق أهدافه في تلبية احتياجات مختلف الجهات من المعلومات المفيدة.**

٣.١.٣ : أهمية الإبلاغ المالي :

يسهم الإبلاغ المالي في ترشيد قرارات الجهات الخارجية من خلال توفير معلومات عن الوحدة الاقتصادية، وكما يخدم الجهات الداخلية المستفيدة من المعلومات المالية وغير المالية والمتمثلة بالإدارة ومجلس الإدارة لغرض تقييم الأداء وتطويره مستقبلاً، وبالتالي فالإبلاغ المالي يدعم تقديم معلومات تتسم بالشفافية والدقة والوضوح لجميع الجهات. (الانباري،٢٠١٤: ٢١)

على الرغم من أهمية عملية الإبلاغ المالي، الا أنها تتأثر بمجموعة عوامل تعد بمثابة مآخذ عليها، منها: (خوري،٢٠١١: ١٠-١١)

أ- افتراض الاستمرارية يتوافق مع عملية الإبلاغ المالي في الاجل القصير، في حين ان استمرار حياة الوحدة قد يمتد لأجل بعيد.

ب- تبني التفصيل والتوسع في معلومات القوائم المالية بدرجة مفرطة امر غير ضروري وغير مرغوب فيه في ظل تطور تكنلوجيا المعلومات ويشكل عبئا على مستخدمي المعلومات.

ت- ان طبيعة الإفصاح التاريخي في القوائم المالية قد يمثل خللا كبيرا في الإبلاغ المالي كونه لا يوفر تنبؤات عن المستقبل، فأحداث الماضي ليست قادرة بالتنبؤ بما سيحدث في المستقبل بشكل مطلق دائما، وان الاساس في الإبلاغ المالي المفيد هو اظهار معلومات تعتمد على تبني استراتيجية مستندة على منظور طويل الامد في المستقبل.

ث- الانموذج التقليدي السائد للقوائم المالية يتصف بعدم الاكتمال كونه يعتمد القيم المالية في القياس والتقييم الدوري للأداء، وبالتالي فهو لا يوفر مؤشرات كاملة تعكس حقيقة النشاط الاقتصادي.

ج- تتصف صياغة المفاهيم والمعايير المحاسبية المطبقة بعدم مراعاتها لأسس القياس والإفصاح عن الموجودات غير الملموسة وبالشكل الذي يؤدي إلى توسع فجوة التقييم المحاسبي لعناصر قائمة المركز بين القيمة العادلة والكلفة التاريخية لها، وهو ما يعكس قصور أنموذج الإبلاغ المالي المعاصر عن تقديم المعلومات المفيدة.

٤.١.٣ : معايير الإبلاغ المالي:

يتطلب تحقيق الجودة لأي وظيفة أو نشاط توافر معايير أو قواعد أساسية تحكمه وتنظم تنفيذه، وعملية الإبلاغ المالي كوظيفة لتوصيل مخرجات النظام المحاسبي إلى الجهات المستفيدة بشكل يراعي توافر خصائص الدقة والوضوح والفهم والشفافية في المعلومات المبلغ منها تتطلب وجود مثل هكذا قواعد او معايير إجرائية والتي تختلف في طبيعتها بحسب المصادر أو الجهات التي تقدمها، وهي:

- **معايير قانونية:** تتمثل بقوانين وتشريعات وتعليمات صادرة من جهات حكومية تحكم وتنظم عملية الإبلاغ المالي. (Mathews & Perera,١٩٨٩: ٤٩)
- **معايير رقابية:** تتمثل بلوائح وانظمة داخلية تضعها الإدارة العليا للوحدة بشكل اجراءات تنظم وتحكم عملية الإبلاغ المالي. (ابو حمام،٢٠٠٩: ٥٨)
- **معايير مهنية:** تتمثل بارشادات مهنية تضعها هيئات ومجالس مهنية محلية لغرض ضمان تحقيق جودة الإبلاغ المالي وبما يعزز الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة. (حسين،٢٠١٦: ٣٨)
- **معايير فنية:** تتمثل بارشادات اجرائية تضعها هيئات ومجالس مهنية دولية لتحقيق الاتساق والتوافق الدولي في عناصر التقارير والقوائم المالية بما يعزز من جودة المعلومات. (Muller & mekk,١٩٨٧ :١١)

من الملاحظ بأن المعايير التي تحكم عملية الإبلاغ المالي على اختلاف مسمياتها وتنوع مصادرها تتفق في تحقيق اهداف واحدة تصب في مصلحة مختلف الجهات المستفيدة من خلال توفير معلومات مفيدة وشفافة تسهم في تعزيز عملية اتخاذ القرارات وتحقيق المساءلة، الا ان توجهات واهداف تلك المصادر او الجهات تؤثر في توجيه الإبلاغ المالي بما يلبي احتياجات الجهات المستفيدة منها.

٥.١.٣ : نشأة وتطور مفهوم الإبلاغ المالي :

تاريخيا، تعود المحاولات الاولى لوضع اطار لعملية الإبلاغ المالي إلى اواخر خمسينيات القرن الماضي وتحديدا من خلال جهود فردية بشكل سلسلة مقالات منشورة في مجلة المحاسبة مقدمة من قبل الاستاذ Staubas، اما الجهود المقدمة من الجهات المهنية فقد بدأت في الولايات المتحدة وتعود جذورها إلى ستينيات القرن الماضي.

الجدول(١٦) يتضمن ابرز الدراسات التي تناولت وضع اهداف القوائم المالية والإبلاغ المالي.

جدول (١٦)

ابرز الدراسات المتعلقة بوضع اهداف القوائم المالية والإبلاغ المالي

جهة الدراسة	عنوان الدراسة	مضامين الدراسة
AAA,١٩٦٦	ASOBAT	دراسة استنباطية لتحديد اهداف المحاسبة وفقا لاحتياجات المستخدمين قدمت نوعين من المعايير، هما: - معايير اعداد المعلومات المحاسبية تتضمن: المناسبة (الصلاحية)، قابلية التحقق، الخلو من التحيز، والقياس الكمي. - معايير توصيل المعلومات المحاسبية تتضمن الملائمة للاستخدام المتوقع، الإفصاح عن العلاقات المهمة، الإفصاح عن المعلومات البيئية،التوحيد،الثبات.
APB,١٩٧٠	ARS.٤	اعتمدت المنهج النفعي في تحديد الجهات المستخدمة للمعلومات وصياغة تعريف للمحاسبة والتركيز على عدم تجانس احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية وتقسيمهم إلى مستخدمين مباشرين وغير مباشرين. كما افترضت بأن المستخدمين على علم وادراك كافي لاستيعاب وفهم خصائص وحدود القوائم المالية المعدة لغرض عام.

AICPA,١٩٧٣	Trueblood Report	حدد هذا التقرير ١٢ هدفا تمثل في مجموعها هيكلا مستقلا يتكون من عدة مستويات يتدرج من العموميات إلى الخصوصيات، ويمكن تلخيص هذه الاهداف بما يأتي: - الهدف الاساسي للقوائم المالية توفير معلومات تساعد في اتخاذ القرارات تكون مفيدة للجهات التي لا تملك السلطة او القدرة للوصول اليها بشكل مباشر. - توفير معلومات تساعد المستثمرين والمقرضين للقيام بالتنبؤات واجراء المقارنات وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة . - توفير معلومات للحكم على مدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد. - توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والاحداث التي تساعد في التنبؤ والمقارنة والتقييم لقدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل. - تقدم معلومات للاجهزة الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح والمجتمع بشكل عام تساعد في تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية و مدى الفاعلية في تحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية.
ICAEW,١٩٧٥	Corporate Report	الغرض الرئيسي للدراسة هو اعادة النظر في نطاق واهداف القوائم المالية المنشورة في ضوء الاحتياجات الحديثة والظروف المستجدة وتحديد السياسة العامة للوحدات الاقتصادية من كافة انواعها لا سيما وحدات الاعمال، وتمثلت اهم الاستنتاجات والتوصيات التي خرج بها التقرير بالاتي: - فلسفة الإبلاغ تتمثل في ملائمة القوائم المالية للاستخدامات المتوقعة للمستخدمين المحتملين. - الوحدة مسؤولة في الإبلاغ عن انشطتها ذات التأثير على المجتمع. - عرف التقرير المستخدمين بانهم اولئك الذين لهم الحق المعقول في المعلومات، فيجب الاعتراف باحتياجاتهم من المعلومات من خلال القوائم المالية. - لاجل تحقيق اهداف التقارير الاساسية يجب ان تتوفر في القوائم المالية مجموعة من الخصائص النوعية، هي: الملائمة، قابلية الفهم، الموثوقية ، الاكتمال، الموضوعية، التوقيت المناسب، وقابلية المقارنة. - اقترح التقرير الحاجة إلى قوائم اوكشوفات مالية اضافية، مثل: قائمة القيمة المضافة وكيفية توزيعها على عوامل الانتاج، قائمة بموقف العمالة خاصة فيما يتعلق بالانتاجية والكفاية والعلاقات الصناعية، قائمة بحجم المعاملات مع الحكومة كالإعانات والمنح والضرائب والتأمينات الاجتماعية، قائمة بالمعاملات مع العالم الخارجي التي تمت بعملات اجنبية متعلقة بالإقراض والاقتراض، قائمة التوقعات المستقبلية لمستويات الارباح والعمالة والاستثمار، وقائمة لبيان اهداف النشاط. - يتحدد اساس القياس في ظل معايير: القبول النظري، المنفعة، امكانية التطبيق. - يمكن استخدام القيم الجارية مصحوبة باستخدام المؤشر العام للأسعار كبديل لاستخدام الكلفة التاريخية.
FASB,١٩٧٨	SFAC.١	حددت هذه القائمة المفاهيمية اهداف القوائم المالية في توفير: - معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية الخاصة بهم. - معلومات تساعد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. - معلومات عن موارد الوحدة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها. - معلومات تساعد في تقييم اداء الوحدة وتحديد ارباحها. - معلومات تساعد في تحديد درجة السيولة والتنبؤ بتدفقات الاموال. - معلومات تساعد في الإبلاغ عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة ادائها وتحديد مسئولياتها ومدى نجاحها في المحافظة على موارد الوحدة. - معلومات تمثل بملاحظات وتفسيرات الإدارة التي ترى اهميتها لمستخدمي التقارير لغرض زيادة المنفعة.
CICA,١٩٨٠	Stamp Report	قدم الإطار الكندي مجموعة اهداف تتعلق بالإبلاغ المالي، منها: - يجب توجيه اهداف الإبلاغ المالي لتلبية احتياجات فئات المستخدمين القادرين على فهم مجموعة من البيانات او من ينوب عنهم من الخبراء الذين يقدمون المشورة إلى المستخدمين العاديين. - احد الاهداف الرئيسية للابلاغ هو توفير بيانات محاسبية إلى الملاك والمقرضين. - احد الاهداف الرئيسية للابلاغ المالي الجيد هو توفير المعلومات لتقليل حالة عدم التأكد حول مصداقية المعلومات وتمكين المستخدم من اجراء تقييمه الخاص بالمخاطر المرتبطة بالوحدة الاقتصادية، وكذلك المعلومات التي تساعد المستخدمين لتحديد تقديرات المخاطرة ذات العلاقة بأنشطة الوحدة.

		- تحقيق المساءلة للإدارة من قبل المالكين عن مدى انجازها لمهمة الوكالة المعهودة اليها، وقياس مدى نجاحها في تحقيق الاداء الاقتصادي المقبول، والمحافظة على الوضع المالي المناسب للوحدة. - المعايير التي تحكم اعداد القوائم ينبغي ان تتصف بالقدرة على التغيير والابتكار والتطوير بما يجعل التحسينات ممكنة.
IASC,١٩٨٩	C.F.P.P.F.S	قدمت IASC من خلال اطارها المفاهيمي لأعداد وعرض القوائم المالية مجموعة من الاهداف المتعلقة بالقوائم المالية، وتضمنت هذه الدراسة الجوانب الاتية: - هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة عن المركز المالي، الأداء، والتغيرات في المركز المالي للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية. - لا توفر القوائم المالية كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدم في اتخاذ القرارات الاقتصادية لكونها تعكس الاثار المالية لاحداث سابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية. - تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الادارية او محاسبة الإدارة عن الموارد التي خصصت لها لغرض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ باستثماراتهم او بيعها، وكذلك الابقاء او اعفاء الإدارة وتعيين اخرى محلها.
AICPA,١٩٩٤	Jenkins Report	تم اعداد هذا التقرير وفقا لتكليف من AICPA ، وقد قدم توصل إلى ان: - القوائم المالية هي نتاج لعملية القياس وفقا للتطبيقات المحاسبية الممزوجة بالتقدير الشخصي والتأثيرات السلوكية. - الكشوفات المالية ليست هي الاداة الوحيدة للإبلاغ المالي، بل هي احدى عناصره لمواجهة متطلبات المستخدم المتغيرة في ظل البيئة التنافسية، فالإبلاغ يجب ان: ✓ يقدم دورا حاسمًا في دعم التخصيص الفعال لرأس المال. ✓ يلبي احتياجات المستخدمين المتنوعة والمتغيرة من خلال الإبلاغ عن مزيد من المعلومات حول الخطط، والفرص، والمخاطر، والشكوك. ✓ يركز اكثر على العوامل التي تخلق قيمة طويلة الاجل بما في ذلك التدابير غير المالية المتعلقة بأداء العمليات الاعتيادية الرئيسية. ✓ يحقق توافق افضل للمعلومات المبلغ عنها خارجيا مع المعلومات المبلغ عنها داخليا من الإدارة. - مسؤولية مهنة التدقيق في الإبلاغ عن المعلومات بالقدر الذي يعد ضروريا وكافيا. - يجب على الجهة المسؤولة عن الإبلاغ المالي: ✓ التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات وايجاد طرق لتوفيرها تراعي تكلفة المعلومات لتحسين ملائمة المعلومات لتلك الاحتياجات. ✓ الحفاظ على نموذج شامل يعكس انواع المعلومات التي يحتاجها المستخدمون مع امكانية تطويره مستقبلا. ✓ تشجيع نطاق الكشف عن المعلومات المستقبلية مع مراعاة المحددات القانونية الناشئة عن توسع الإبلاغ نتيجة للتقاضي غير المبرر.
FASB, ٢٠١٠; IASB,٢٠١٠	SFAC.٨; C.F.F.F.R	اصدرت FASB FAC.٨ كبديل لـ SFAC.١ وتمثل نتاج للمشروع المشترك مع IASB بهدف التقارب بين المجلسين، وقد تضمنت ذات اهداف الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي، وهي: - الهدف من اعداد القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية عن وحدة الإبلاغ تساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الاخرين في اتخاذ القرارات بشأن توفير الموارد مثل شراء او بيع ادوات حقوق الملكية وادوات الدين، او الاحتفاظ بها للحصول على العوائد التي يتوقعونها من الاستثمار. - تقديم معلومات مالية تساعد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة. - تقديم معلومات مالية يحتاجها المستثمرون والمقرضون والدائنون الاخرون الحاليون منهم والمحتملون عن موارد الوحدة والتزاماتها ومعلومات عن كفاءة وفاعلية ادارتها وجهاز السلطة فيها في استخدام مواردها.
IASB,٢٠١٨	C.F.F.R	لا تختلف الاهداف المتعلقة بالإبلاغ المالي لعام ٢٠١٨ عن تلك المحددة في الإطار المفاهيمي وفقا للمشروع المشترك لعام ٢٠١٠ باستثناء اضافة هدف يتعلق بالإشراف على اداء الإدارة، فالمستخدمون الاساسيون يحتاجون معلومات عن موارد الوحدة ليس فقط لتقييم قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية في المستقبل، ولكن لتقييم مدى فاعلية وكفاءة (الاشراف) الإدارة في اداء مسؤولياتها عند استخدام الموارد المتاحة.

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على الدراسات المذكورة

من خلال أستقراء الدراسات السابقة يمكن استنتاج مجموعة ملاحظات حولها، هي:

١. **ركزت دراسة ASOBAT على تحديد أهداف القوائم المالية وفي تحديد وطبيعة وخصائص المعلومات الواجب أنتاجها من خلال نظام المعلومات المحاسبية.**
٢. **قدمت ARS.٤ الصادرة عن AAA بيان مستند على ASOBAT من خلال تبنيها منهج المنفعة/القرار في تأكيد الطبيعة الخدمية للمحاسبة .**
٣. **أسهم تقرير لجنة Trueblood بالتمهيد لوضع أسس الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة من خلال وضع اللبنة الاساسية لتحديد اهداف القوائم المالية ذات الغرض العام، وقد راعت اللجنة في صياغة أهدافها الأبعاد الاجتماعية.**
٤. **تعد ICAEW في المملكة المتحدة اول دراسة تؤكد على مبادئ مساءلة الإدارة في ظل تحقق مسؤولياتها عن العهدة (الاشراف او الوكالة).**
٥. **قدمت SFAC.١ الصادرة عن FASB صياغة شمولية للأهداف من خلال تركيزها على ابعاد التنبؤ، والتوجه نحو التوسع في الإبلاغ من خلال التقارير المالية وليس فقط من خلال القوائم المالية.**
٦. **ركز تقرير Stamp على قضايا المساءلة والمعلومات المفيدة التي تعكس الجوهر الاقتصادي للتقليل من حالة عدم التأكد والمخاطرة في ظل مراعاة قيد التكلفة.**
٧. **أكدت IASC على ان القوائم المالية لا تعد المصدر الوحيد للمعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية. مع التأكيد على تحقيق المساءلة والاشراف على الإدارة.**
٨. **يعد تقرير لجنة Jenkins محاولة بارزة في أرساء مفهوم الإبلاغ المالي المعاصر من خلال تأكيده على ان القوائم المالية ليست المصدر الوحيد للمعلومات المفيدة في إشارة إلى دور التدقيق كأداة من ادوات الإبلاغ المالي، والحاجة لوضع أنموذج للإبلاغ المالي يراعي التغيرات والتطورات في البيئة المحاسبية في ظل مراعاة مستوى إفصاح يلبي المتطلبات القانونية ولا يتقاطع مع مصلحة الوحدة الاقتصادية.**
٩. **حدد (IASB ٢٠١٨) أهداف الإبلاغ المالي من خلال توفير معلومات مفيدة لأغراض التقييم والمساءلة، وكما تطرق الإطار إلى مفهوم الحيطة كعنصر أساسي في تحقيق التمثيل العادل من خلال خاصية الحيادية، وبالتالي توفير المعلومات المفيدة التي تتصف بالملائمة والمعبرة بصدق عن الوحدة الاقتصادية.**

٦.١.٣ : أهداف الإبلاغ المالي :

يتمثل الهدف الرئيسي للإبلاغ المالي في توفير معلومات تتسم بالجودة العالية إلى الجهات المستفيدة تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الاقتصادية في ظل ظروف عدم التأكد من خلال الموازنة ما بين العلاقات المتداخلة للخصائص النوعية (الاساسية) للمعلومات المفيدة تساعد فئات المستخدمين المختلفة في فهم الظواهر الاقتصادية المتوقعة أو المحتملة الحدوث والمرتبطة بقراراتهم الاقتصادية، فاستخدام معلومات ذات خصائص متوازنة من خلال الإبلاغ المالي يؤدي إلى التوظيف السليم للأموال في أسواق المال، فضلاً عن تخفيض تكلفة رأس المال للاقتصاد بشكل عام.

(Terzungwe,٢٠١٣;٢٧٤) تتصف المحاسبة بكونها نشاط خدمي يقدم منتجاته من القوائم والكشوفات المالية لخدمة الجهات المستفيدة المختلفة سواء داخل الوحدة الاقتصادية او خارجها، وتعد اهداف الإبلاغ القاعدة الاساسية التي يستند اليها في صياغة اي اطار تنظيمي في المحاسبة، وبالتالي فوظيفة الإبلاغ المالي تسهم في تحقيق مجموعة أهداف، هي:

١. تقديم معلومات مفيدة لخدمة مقدمي الموارد لمساعدتهم في صنع قراراتهم فضلا عن الجهات الحكومية والمنظمة بالشكل الذي يسهم في تقييم قدرة الوحدة في الحصول على الموارد وسداد التزاماتها مستقبلا. (Spiceland et.al,٢٠١٣: ٢١)
٢. توفير معلومات متعلقة بالأحداث الماضية لخدمة الجهات المهتمة بتقييم اداء الوحدة الاقتصادية، وفي تحسين الاداء مستقبلا، والقدرة على التنبؤ به. (Stice et al,٢٠١٣: ٢١)
٣. توفير معلومات مفيدة للإدارة ولأعضاء مجلس الإدارة للمساعدة في بناء القرارات التي تصب في مصلحة المالكين فضلا عن المعلومات المتعلقة بإدارة الوحدة الاقتصادية، وقدرتها بالوفاء بمسؤولية رعاية العهدة عند استخدامها لموارد الوحدة. (البلقاوي،٢٠٠٩: ٢٦٧)
٤. تقديم معلومات لمساعدة المستثمرين الحاليين والدائنين والمحتملين والأطراف الأخرى في التنبؤ بمقدار وتوقيت التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي تعد ضرورية لتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد صافي التدفقات النقدية الداخلة وبالتالي توفير عوائد للمستثمرين والدائنين. (Benston et al,٢٠٠٧: ٢٣٠)
٥. الإفصاح عن الالتزامات القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد ومخاطر الخسائر المحتملة فيها.

٦.١.٣ : مميزات الإبلاغ المالي :

ما يميز أهداف الإبلاغ المالي بأنها تتصف بعدم الثبات، فهي قابلة للتعديل والتغيير كونها تتواجد في بيئة تتصف بالديناميكية والتغير بالشكل الذي ينعكس أثره بالنتيجة في جوهر المعلومات المحاسبية. (Balkaoui,٢٠٠٠: ١٨٣)، وهذا ما يتطلب ضرورة التكيف السريع في الإفصاح المحاسبي استجابة لهذه التغييرات لضمان استمرارية تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات. (النجار،٢٠١٠: ٣٦)

يلاحظ من خلال التطرق لأهداف الإبلاغ المالي بأن اهمية دوره لا تنصرف فقط إلى خدمة الجهات المستفيدة الخارجية، وإنما بنفس الأهمية للجهات المستفيدة داخل الوحدة، وهذا ما يجعل عملية تحديد هذه الأهداف تتصف بالصعوبة في ظل التعارض في وجهات نظر الجهات المستفيدة المختلفة (والمتمثلة بالإدارة، المهنة، والجهات المستفيدة) بالشكل الذي يحتم مراعاة الإنتباه إلى عدم تغليب وجهة نظر جهة او طرف معين على وجهات النظر الأخرى التي تعد الأساس في تحديد أهداف الإبلاغ المالي(النجار،٢٠١٠:٣٠)، كما ان ظروف البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية تحتم استجابة عملية التوصيل للتغييرات بما يحقق الغرض العام والأساسي لنظام الإبلاغ المالي المتمثل بتوفير معلومات مفيدة في صنع القرارات الاقتصادية. (Wolk et al,٢٠٠٤: ١٧٢)

٦.١.٣ : اساليب الإبلاغ المالي:

يرتبط زيادة الاهتمام بمفهوم الإفصاح المحاسبي كوسيلة للإبلاغ المالي بالنقلة التاريخية التي حدثت للوظيفة المحاسبية من خلال تحولها من أداة لخدمة المالكين أو ما يعرف بمدخل الملكية إلى ما يعرف بمدخل المنفعة/القرار أو ما يعرف بمدخل المستخدمين في ستينيات القرن الماضي والذي قدمته دراسة ASOBAT عام ١٩٦٦، فقد ابتدأت النقلة التاريخية في وظيفة المحاسبة من خلال تحول النظرة لها من مجرد نظام مسك الدفاتر التجارية بهدف حماية مصالح المالكين إلى التركيز على دورها الجديد المتمثل بكونها نظام للمعلومات هدفه الأساسي توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية، وحتى تضطلع المحاسبة بدورها الجديد فقد شهدت الخصائص المتعلقة بطبيعة معلوماتها تركيز الاهتمام بصورة أكبر في خصائص الملاءمة والتمثيل العادل وقابلية المقارنة على حساب خصائص أخرى كالتحفظ والموضوعية(مطر والسويطي،٢٠٠٨: ١٣٢)، وأنتج التحول الوظيفي في المحاسبة الحاجة إلى صياغة جديدة لمحتوى الإفصاح المحاسبي من خلال إعادة ترتيب وتنظيم المعلومات المفصح عنها بأسلوب منطقي يركز على الأمور الأساسية فيها، ويقدمها للجهات المستفيدة بطريقة يسهل فهمها من خلال تحديد طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية كأساس في تحديد طرق عرضها والإفصاح عنها، وهذا ما تناولته SFAC.٥ الصادرة عن FASB في تحديد أساليب وطرق العرض والإفصاح عن المعلومات والتي تتضمن: القوائم المالية الأساسية، الكشوفات التحليلية، الملاحظات

الهامشية، الكشوفات الإضافية، تقرير المدقق، وتقرير الإدارة السنوي.(شرويدر وآخرون،٢٠١٠:٦٤٤)

الجدول (١٧) يوضح مقومات الإبلاغ المالي.

الجدول (١٧)

اساليب الإبلاغ المالي

مقومات الإبلاغ المالي	مفهوم مقومات الإبلاغ المالي	الهدف من الإبلاغ المالي
القوائم المالية الاساسية	**كشوفات مالية تعد نهاية الفترة المالية، وهي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية.**	**تعد الوسيلة الاساسية لتوصيل المعلومات المالية إلى الجهات الخارجية المستفيدة المهتمة بانشطة الوحدة الاقتصادية.**
الكشوفات التحليلية	**كشوفات تتضمن بيانات تفصيلية وتحليلية لبعض عناصر القوائم المالية الظاهرة بصورة إجمالية، مثل: كشف تحليل الموجودات، الاحتياطيات، المديونية، الاندثار، الايرادات.**	**تعزز فهم بنود وعناصر القوائم المالية من خلال تحليلها إلى مكوناتها.**
الملاحظات الهامشية	**معلومات تتعلق ببعض بنود أو عناصر القوائم المالية مثل: مؤشر عن اجراء معين، حقائق خاصة ذات اهمية حول وجود قيود او احداث حالية او مستقبلية، اشارة إلى معلومات ذات علاقة بعنصر او بند معين موجودة في كشوفات او جداول اخرى.**	**تقدم معلومات إضافية ومهمة يمكن ان تزيد من فهمه لمعلومات ذات العلاقة بالبند او العنصر، والتي قد تكون مهمة للجهات المهتمة.**
الكشوفات الاضافية	**تقدم هذه الكشوفات بيانات ومعلومات إضافية حول أستخدام أساس تقييم بديل لبند او عنصر معين مثل: تقييم عنصر وفقاً لأساس بديل ومقبول، تقييم عنصر وفقا لأسس مطلوبة وفقا لتشريع او اتفاق معين، معلومات غير مالية متعلقة ببند او عنصر ما.**	**تعد جزء مكملاً للقوائم المالية وتشتمل على بيانات مالية وغير مالية .**
تقرير التدقيق	**بيان يفصح عن مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وكفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ونتيجة التدقيق المستندي والفني للعمليات المالية.**	**تعزيز ثقة الجهات المستفيدة في القوائم والتقارير المالية من خلال تقديم تأكيد معقول حول مدى تعبيرها بصدق وعدالة عن الوضع المالي ونتيجة النشاط.**
تقرير الإدارة السنوي	**عرض مختصر لمعلومات القوائم الرئيسة، جداول ملحقة، ملاحظات هامشية، معلومات وصفية مهمة في شكل مختصرات، معلومات عن الاهداف الاستراتيجية والمشكلات التي تواجه تنفيذها، إفصاحات عن امور واحداث**	**تقديم معلومات مالية وغير مالية مهمة تتعلق بالوحدة الاقتصادية قد تكون ذات تأثير في قرارات المستخدمين.**

	هامة متعلقة بالنشاط الحالي والمستقبلي، معلومات غير مالية عن أحداث تؤثر في النشاط، معلومات اقتصادية مختلفة تتعلق بالموارد، ومعلومات عن الطاقة الإنتاجية.	

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على (شرويدر واخرون، ٢٠١٠: ٦٤٤)

من الجدير بالذكر بأن البيانات المقارنة والتي تتعلق بعناصر القوائم للسنة أو لسنوات سابقة يمكن اعتبارها من مقومات الإبلاغ المالي كونها تعزز من فهم المستخدمين، ويمكن إدراجها ضمن القوائم المالية الاساسية في حقل مستقل مقابل لبيانات الفترة المالية الحالية، أو ضمن الجداول والكشوفات الإضافية مع الإفصاح عنها في هوامش القوائم المالية.

٧.١.٣ : جودة الإبلاغ المالي وابعاده:

لا يوجد مفهوم واحد متفق عليه لجودة الإبلاغ المالي على الرغم من وجود محاولات بحثية عديدة في هذا الصدد، يمكن أن تعريف جودة الإبلاغ إلى المدى الذي تعكس فيه المعلومات المحاسبية حالة الوحدة الاقتصادية بصورة شفافة. (Ball et. al.,٢٠٠٣:٢٣)

ويمكن النظر إلى جودة الإبلاغ المالي في كونها تتمثل بالمعلومات المحاسبية التي تتصف بالأكتمال والشفافية والتي تهدف إلى عدم تشويش أو تظليل المستخدمين. (Achim & Chis,٢٠١٤: ٩٤)

تشير جودة الإبلاغ المالي تتمثل بالدقة في نقل المعلومات المالية حول عمليات الوحدة لاسيما التنبؤ بالتدفقات النقدية. (Gilaninia & Chegini,٢٠١٢: ٢)

وبشكل عام تختلف النظرة بشأن الإبلاغ المالي بين معدي ومستخدمي معلومات القوائم المالية، فالفريق الاول يرى بأن المحتوى الاعلامي المفيد يتحقق من خلال سلامة إجراءات القياس ومناسبة أسس الاعتراف وكفاية وموضوعية الإفصاح، وبالتالي فالتمثيل الصادق للمعلومات يتحقق من خلال تعبيرها الحقيقي عن المركز المالي ونتيجة الأداء. (Fernandes et al.,٢٠١٤:٧٧٣)

أما الجهات المستفيدة من معلومات القوائم المالية فالأمر عندهم مختلف نوعاً ما، فهم يعدون تلك المعلومات جزء من ما يحتاجونه منها لدعم قراراتهم من خلال تخفيضها لحالة عدم التأكد، وبالتالي فالإبلاغ المالي يحققه منافعه لديهم عبر الخصائص (التمثيل الصادق والملائمة كخصائص أساسية، والقابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، قابلية التحقق، قابلية الفهم كخصائص ثانوية) التي تتمتع بها معلومات القوائم المالية. (Tasics & Baliaris, ٢٠١٢:٥٨)

وبشكل عام، فأن مفهوم جودة الإبلاغ المالي يرتكز على ثلاثة أركان أساسية، هي: (عبيد الله، ٢٠٠٥: ٦٧-٦٨)

- **جودة الإفصاح:** ويتحقق من خلال التعبير الواضح والدقيق عن البيانات والمعلومات.

- **جودة المحتوى:** ويتحقق من خلال صحة الأرصدة التي تعكسها القوائم المالية، فضلا عن خلوها من الاخطاء والتحريفات الجوهرية.

- **جودة العرض:** ويتحقق من خلال تقديم المعلومات بصورة مفهومة ومبسطة ومتجانسة في ظل مراعاة مناسبة توقيتها.

الجدول (١٨) يوضح أبعاد جودة الإبلاغ المالي

الجدول (١٨)

أبعاد جودة الإبلاغ المالي

الابعاد	المفهوم
الدقة	**قدرة تعبير المعلومات عن الاحداث الاقتصادية ومدى تمثيلها للماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وبالتالي زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية او في وضع التنبؤات.**
المنفعة	**ملائمة وصحة المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات، وتشتمل المنفعة على عدة صور، هي:** - **المنفعة الشكلية: ويقصد بها ملائمة شكل ومضمون المعلومات مع احتياجات متخذي القرار.** - **المنفعة الزمانية والمكانية : يقصد بها امكانية الوصول للمعلومات التي يتطلبها متخذ القرار في التوقيت المناسب.** - **المنفعة التوكيدية والتنؤية: يقصد بها ان المعلومات المتوفرة تمتلك القدرة على التنبؤ وتصحيح نتائج قرارات سابقة.**
الفاعلية	**مدى تحقيق الوحدة لأهدافها من خلال الموارد المتاحة.**
التنبؤ	**يقصد بها الوسيلة التي يمكن عن طريقها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع احداث ونتائج المستقبل، والتقليل من حالة عدم التأكد.**
الكفاءة	**يقصد بها تحقيق الاهداف المرسومة بأقل مستوى من الموارد المتاحة.**

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على (الشيخ، ٢٠١٢: ٤٤ - ٤٥)

٨.١.٣ : العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ المالي:

تتأثر جودة عملية الإبلاغ المالي بعدة عوامل، منها:

١- **اساليب التمويل:** تتبنى النظم المحاسبية في الدول التي تعتمد التمويل عن طريق أسواق المال التركيز على توفير إفصاح معلوماتي موسع يساعد في تقييم التدفقات النقدية والمخاطر ويلبي متطلبات واحتياجات مقدمي رأس المال، أما في حال كانت مصادر التمويل معتمدة على الاقتراض فالاهتمام يتركز على تقديم إفصاحات محددة لحماية المقرضين من خلال تبني مقاييس محاسبية متحفظة. (لطفي،٢٠٠٥: ١١٥)

٢- **طبيعة النظام الضريبي المطبق:** تؤثر طبيعة العلاقة ما بين النظام المحاسبي المطبق والتشريعات الضريبية القائمة في فاعلية الإبلاغ المالي ، فبعض النظم الاقتصادية تتطلب أعداد مجموعتين من القوائم المالية، أحداهما وفقا للنظام المحاسبي وتطبيق المعايير المحاسبية ومجموعة ثانية لأغراض التحاسب الضريبي. أما في النظم التي تتصف بالترابط بين النظم المحاسبية والتشريعات الضريبية فعملية الإفصاح المحاسبي تتم من خلال أعتماد مجموعة واحدة من القوائم المالية. (Doupnik & Perero,٢٠٠٧:٣٣)

٣- **العلاقات الاقتصادية والسياسية الدولية:** أبرزت العولمة الاقتصادية والتجارة الدولية مشكلات محاسبية في كيفية الإفصاح عن الموجودات الثابتة وأندثاراتها في قطاعات الاقتصاد، فضلاً عن القضايا المتعلقة بأساليب تقييم الموجودات غير الملموسة والإفصاح عن الموارد البشرية. (Choi & Meek,٢٠٠٥:٥٠-٥١)

٤- **التضخم:** تتسبب حالة التضخم في مشكلة عدم إفصاح القوائم المالية بشكل صادق وملائم عن المعلومات المالية في ظل إتباع اساس القياس المبني على التكلفة التاريخية بالشكل الذي يؤثر في سلامة القرارات الاقتصادية المتخذة. (الساكني، ١٩٩٩: ٩٦)

٥- **معايير التدقيق:** تسهم معايير التدقيق في تعزيز منفعة الابلاغ المالي من خلال ما تقدمه من مؤشرات ومقاييس لأداء المدقق تعزز من قدراته وامكانياته في فحص القوائم المالية وبالتالي ابداء رأيه في مدى سلامة وكفاية الافصاح في القوائم المالية. (آرينز و لوبيك،٢٠١٤: ١٣١)

٦- **مستوى النمو الاقتصادي:** ترتبط مستوى جودة الإبلاغ المالي بمستوى النمو والتطور الاقتصادي للبلد، فالدول ذات المستوى الاقتصادي المرتفع تطبق نظم محاسبية متطورة ومعقدة تتناسب وحاجات اسواقها المالية للمعلومات لخدمة جمهور المستثمرين والممولين لرأس المال، في حين ان الدول ذات مستوى النمو الاقتصادي المنخفض لا تحتاج إلى مثل هكذا نظم. (شرويدر وآخرون، ٢٠١٢: ١١٠)

٧- **مستوى التعليم والدراية المحاسبية:** تعتمد منفعة عملية الإبلاغ المالي على مستوى إدراك وفهم الجهات المستفيدة منها، فالقوائم والتقارير المتعلقة بالمشتقات المالية والتكاليف مثلا لا تعد مفيدة ما لم يمتلك قارئها الدراية والفهم لأسس إعدادها والإفصاح فيها. (السلفي،٢٠٠٥:١١٨)

٩.١.٣ : العراقيل التي تحد من جودة الإبلاغ المالي:

ترتبط المعلومات بعلاقة وثيقة مع أهداف الإبلاغ المالي، وبالتالي فجودة وشفافية الإبلاغ المالي تتحقق من خلال تقديم التقارير المالية معلومات مفيدة وتتسم بالوضوح وتعكس التوازن ما بين المفاهيم المتداخلة لخصائص المعلومات المفيدة، فالإبلاغ المالي الملبي لاحتياجات الجهات المستفيدة يتطلب توافر عنصرين مؤثرين هما المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية التي تؤدي إلى تعزيز شفافية المعلومات المالية، والتدقيق من قبل طرف مهني محايد لإضفاء الثقة في معلومات القوائم المالية. (Porta et. al,١٩٩٨:٥)

ومع ذلك، فأن عملية الإبلاغ المالي تواجه صعوبات وتحديات تتعلق بالمعلومات المقدمة من حيث كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها في ظل تعدد فئات المستفيدين منها وتنوع احتياجاتهم، والتي يمكن تجاوزها من خلال توفير معلومات تتصف بالعمومية والشمولية تلبي مختلف الاحتياجات ولكل فئات المستخدمين، كما ان الاشكاليات المتعلقة بقيمة المعلومات المتحققة لدى كل فئة من فئات المستخدمين يمكن حلها من خلال مقارنة قرارات فئات المستفيدين قبل وبعد الحصول على المعلومة، وفيما يتعلق بتحديات الفهم والادراك للمعلومات المقدمة فيمكن مواجهتها من خلال مراعاة الوضوح والتبسيط في اعداد القوائم المالية المعقول ومستوى الادراك والفهم لفئات المستفيدين. (الناغي،٢٠١٧: ٢٥٤-٢٥٩)

١٠.١.٣ : قياس جودة الإبلاغ المالي:

يمكن قياس جودة عملية الإبلاغ المالي بشكل عام من خلال تبني واحد أو أكثر من الأساليب الشائعة الآتية:

١- **تقرير التدقيق:** يقدم تقرير التدقيق نوع من التأكيد المعقول وليس المطلق بمستوى الإفصاح والعرض عن مدى اكتمال القوائم المالية ومدى خلوها من الاخطاء الجسيمة، وبالتالي فهو يوفر مؤشر لقياس جودة الإبلاغ المالي كون أن عملية التدقيق مبنية على ادلة وقرائن تعتمد كأساس في أبداء الرأي بمستوى وسلامة الإبلاغ في القوائم المالية. (ISA ٧٠٠)

٢- **ملائمة القيمة :** يتضمن أنموذج ملائمة القيمة قياس جودة معلومات التقارير المالية من طريق التركيز على الارتباط بين الأرقام المحاسبية ورد فعل سوق الأسهم لها التي يفترض أنها تعكس القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، في حين تمثل الأرقام المحاسبية الوحدة الاقتصادية بناءاً على الإجراءات المحاسبية فعندما تكون التغييرات في المعلومات المحاسبية متوافقة مع التغيرات في القيمة السوقية للوحدة الاقتصادية، فهنا يمكن أن توفر معلومات الأرباح مؤشرات تتصف بالملائمة والموثوقية، ويستعمل هذا النموذج لقياس استمرارية التباين والقدرة (Beest et al ٢٠٠٩:٦) الإنتاجية والأهمية والتمثيل الصادق للمعلومات المالية.

٣- **مدخل الخصائص النوعية:** تسهم المعايير الدولية للإبلاغ المالي في تحسين جودة المعلومات المالية في الخصائص النوعية للملائمة والمقارنة في ظل احتمالية اعتماد الإدارة والجهات الحكومية على المعلومات المالية وتطبيق نفس القواعد المتبعة في استعمال الاختلافات في المبادئ والتي قد تؤثر سلباً على المعلومات المالية. (Hearth & Albarqi,٢٠١٧:١١)

٤- **المعلومات المالية العناصر المحددة للتقارير المالية :** وتشمل العناصر المحددة للتقارير المالية على أدوات القياس التي تركز على كل من المعلومات المالية وغير المالية للتقارير السنوية وتفحص تأثير المعلومات المحددة للتقارير على قرارات المستخدمين ، وتشمل الأمثلة البحثية في هذا المجال هو فحص التصريحات في المعلومات المالية واستخدام السرد فـي التقارير السنوية، واستخدام الرسوم البيانية في التقارير السنوية، وتحليل المحتوى الذي يفحص الرئيس التنفيذي في التقارير السنوية. (Tasios & Bekiaris,٢٠١٢:٦٠)

٥- **مدخل التقارير المتكاملة:** تهدف الأساليب التي تعمل على تفعيل الخصائص النوعية إلى تقييم صفات الجوانب والأبعاد المختلفة للمعلومات المالية وغير المالية للتقارير المالية من أجل تحديد درجة فائدتها، ويتحقق ذلك عن طريق استخدام الفهارس أو الاستبيانات التي تنشئها لالتقاط صفات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. (ابراهيم، ٢٠١٦: ٥٢٧)

٦- **نماذج الأستحقاق:** تقيس نماذج الاستحقاق مستوى تدخل الإدارة في إدارة الأرباح او التأثير في جودتها من خلال هيكلة المعاملات المالية بطريقة تؤدي إلى تقديم معلومات مضللة وغير واقعية إلى الجهات المستفيدة عن الأداء المالي لا تعكس قيمة الوحدة وتنشئ فجوة ما بين القيمة الحقيقية والسوقية لأسعار أسهمها. (Nichols & Whaleen,٢٠٠٤: ٢٦٥)

المبحث الثاني

تأثير الإطار المفاهيمي المحاسبي في عملية الإبلاغ المالي

يتضمن هذا المبحث دراسة تأثير الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي في عملية الإبلاغ المالي من خلال التطرق إلى المفاهيم التي تضمنها الإطار وتأثيرها في عملية الإبلاغ المالي.

٣-٢-١ : أثر تحديد اهداف القوائم المالية على عملية الإبلاغ المالي:

حدد الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي الغرض من القوائم المالية ذات الغرض العام في توفير معلومات مالية مفيدة عن وحدة الإبلاغ إلى المستخدمين الأساسيين بالدرجة الأولى، مثل المستثمرين والمقرضين والدائنين الحاليين والمحتملين لمساعدتهم في إتخاذ قرارات تتعلق بتقديم الموارد إلى الوحدة الاقتصادية، وتتضمن تلك القرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأدوات حقوق الملكية وأدوات الدين، وتقديم أو تسوية القروض وأنواع الائتمان المختلفة، فضلاً عن ممارسة حق التصويت أو التأثير بطريقة ما في إجراءات الإدارة المتعلقة بأستخدام الموارد الاقتصادية للوحدة. (CF٢٠١٨;Par ١.١)

تمكن المعلومات المفيدة فئات المستخدمين من تقدير مبلغ وتوقيت صافي التدفقات النقدية الداخلة للوحدة الاقتصادية ودرجة عدم التأكد المرتبطة بها فضلاً عن تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة ومسألتها عن استغلالها للموارد الاقتصادية للوحدة. (CF٢٠١٨;Par١.٢-٣)

أشار الإطار المفاهيمي إلى مجموعة محددات متعلقة بمعلومات القوائم المالية يجب مراعاتها، وهي: (الصاوي،٢٠٢٠: ١١٠)

١. القوائم المالية لا تعد المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاجها المستخدمون، وبالتالي يفترض بهم أن يأخذوا في الحسبان الحصول على معلومات من مصادر اخرى تتعلق بالظروف والتغيرات السياسية والاقتصادية وتوقعات الصناعة وغيرها.

٢. القوائم المالية ذات الغرض العام غير مصممة لقياس قيمة الوحدة الاقتصادية وأنما تقدم معلومات تساعد في تقدير قيمتها.

٣. اعداد القوائم المالية يكون وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي يمكن أن يفصح عن التغيرات في مركزها المالي، والتي يمكن أن توفر اساساً أفضل لتقييم الأداء المالي السابق والمستقبلي للوحدة.

٤. معلومات القوائم المالية لا تحدد قيمة الوحدة الاقتصادية وأنما تسهم في تقييمها.

٥. القوائم المالية توفر معلومات تغطي أحتياجات الجهات المستفيدة الأساسية والأخرى.

يضع الإطار المفاهيمي الدولي أرشادات تساعد في تقديم إبلاغ مالي مناسب من خلال ربطه ما بين أهداف القوائم المالية وتحقيق المنفعة الجهات المستفيدة من خلال وضعه أرشادات تضمن حد مقبول من جودة المعلومات المحاسبية وبما يقلل من مخاطر قرارات الأستثمار والائتمان Tang & et al.,٢٠٠٨;٥٠)، فجودة الإبلاغ المالي ترتبط طردياً بمدى الأفصاح والشفافية في القوائم المالية وبما تقدمه من صورة عن المركز المالي والأداء المالي لتلبية أحتياجات الجهات المستفيدة وتعزز من عملية ترشيد قراراتهم. (Sunder,٢٠١٦;١٤)

يسهم المحتوى الأعلامي للقوائم المالية في رفع جودة الإبلاغ المالي من خلال توفير معلومات ملائمة ومؤثرة في أتخاذ القرارات (Verdi,٢٠٠٦;١-٢)، أذ أن كفاءة أسواق المال ترتبط طردياً بجودة معلومات القوائم المالية والتي تؤثر بصورة إيجابية في قرارات مقدمي الموارد الاقتصادية للوحدة(Long & Toan,٢٠٢٢;٢١-٢٢)، وبالتالي يمكن تحديد دورين تلعبهما المعلومات المالية في جودة عملية الإبلاغ المالي، أولهما يتمثل بجانب التقييم من خلال اعتماد المستخدمين الأساسيين عليها في تقدير توزيعات الأرباح، والأخر دور أشرافي من خلال اعتماد حملة الأسهم الحاليين على المعلومات في تقييم كفاءة وفاعلية الإدارة في تجنب مخاطر المبالغة في تقدير القيمة السوقية. (Gacheru,٢٠١٧:١٧)

من الملاحظ بأن الإطار المفاهيمي الدولي لم يضع تقييم الدور الأشرافي أو المساءلة Stewardship للإدارة كهدف رئيسي واجب مراعاته عند إعداد وعرض القوائم المالية، وأنما ترك عملية المسألة والتقييم تتم من خلال فهم معلومات القوائم المالية والتي ترتبط بتقييم التدفقات النقدية، وهي نقطة تحسب للإطار المفاهيمي لما في ذلك من مساهمة في الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات information asymmetry، فالإطار من خلال تناوله لمفهوم المساءلة في الحد من عدم تماثل المعلومات قد تبنى مشاكل الوكالة وما تسببه من ضعف أو قصور في الإبلاغ المالي. (Pelger,٢٠٢٠;٤١-٤٢)

يلاحظ مما تقدم بأن تأثير الإطار المفاهيمي في عملية الإبلاغ المالي فيما يتعلق بالأهداف يتحقق من خلال كفاءة عملية الاتصال ما بين وحدة الإبلاغ المالي والجهات المستفيدة الرئيسة التي حددها الإطار الدولي بالمستخدمين الاساسيين المعنيين بتقديم الموارد الاقتصادية للوحدة والذين يحتاجون إلى معلومات عن مدى قدرة تحقيق الوحدة للتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ومدى كفاءة وفاعلية الإدارة في إدارة العهدة(الوصاية أو الاشراف) في تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة

لها، وبالتالي فعملية الإبلاغ المالي تتأثر بمدى كفاية توفر المعلومات المفيدة التي أشار إليها الإطار المفاهيمي.

٣-٢-٢ : أثر الخصائص النوعية للمعلومات المالية في عملية الإبلاغ المالي:

تتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة نوعية المعلومات التي من المرجح أن تكون مفيدة للغاية للمستخدمين الأساسيين بالدرجة الأساس في إتخاذ قرارات بشأن وحدة الإبلاغ على أساس المعلومات الواردة في قوائمها المالية(معلومات مالية)، وتكون المعلومات المالية مفيدة ما دامت تتصف بالملائمة والتمثيل العادل، ويمكن تعزيز فائدة المعلومات من خلال أتصافها بقابلية المقارنة والتحقق والفهم والتوقيت المناسب. (CF٢٠١٨;Par.٢.٦)

الجدول(١٩) يوضح الخصائص النوعية (الأساسية) والمعززة للمعلومات المفيدة بحسب الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي.

جدول(١٩)

الخصائص النوعية والمعززة للمعلومات المفيدة بحسب الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي الدولي

نوع الخصائص	مكوناتها	مفهومها	
اساسية(نوعية)	الملائمة	المعلومات القادرة على أحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون بما تمتلكه من قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلتيهما.	
		قيمة تنبؤية	اذا كان من الممكن الإستفادة منها في التنبؤ بنتائج مستقبلية.
		قيمة توكيدية	اذا كانت توفر ملاحظات حول (تأكيد أو تغيير) التقييمات السابقة.
		الأهمية النسبية	التأثير في نوع قرارات المستخدمين نتيجة حذف أو تحريف المعلومة. وتمثل عنصر من عناصر الملائمة يعتمد على طبيعة أو حجم البند أو كليهما .
	التمثيل الصادق	التعبير الصادق عن جوهر الظاهرة من خلال مراعاة عناصر الأكتمال والحيادية والخلو من الخطأ.	
		الاكتمال	الوصف الكامل لجميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي يتم تصويرها ، بما في ذلك جميع الأوصاف والتفسيرات اللازمة.
		الحيادية	عدم التحيز في أختيار أو عرض المعلومات المالية.
		الخلو من الخطأ	عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة، والعملية المستخدمة لأنتاج المعلومات المبلغ عنها قد تم أختيارها وتطبيقها بدون أخطاء في العملية.

معززة	قابلية المقارنة	تكون المعلومات اكثر فائدة اذا ما أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة حول وحدات اخرى أومع معلومات مماثلة لنفس الوحدة عن فترة مالية اخرى.	
	قابلية التحقق	أمكانية أن يتوصل عدد من المختصين إلى إجماع وأن لم يكن بالضرورة اتفاقا كاملاً على أن تصورًا معينًا هو تمثيل عادل.	
	التوقيت المناسب	توفير المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب ليكونوا قادرين في التأثير على قراراتهم.	
	قابلية الفهم	تصنيف المعلومات وتوصيفها وتقديمها بوضوح ودقة.	

المصدر: الجدول من أعداد الباحث بالاعتماد على (CF٢٠١٨)

يمكن توضيح أثر خصائص المعلومات المفيدة في عملية الإبلاغ المالي من خلال الاتي:

٣-٢-٢-١ : أثر خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية في عملية الإبلاغ المالي:

ترتبط خاصية الملاءمة بجودة المعلومات المحاسبية، فمصطلح ملائمة المعلومات المحاسبية يستعمل في وصف قدرة الأرقام المحاسبية في عكس المعلومات الأساسية في السعر السوقي للسهم، وعليه فقياس الملاءمة يستدل عليه من خلال الأرتباط ما بين المعلومات المحاسبية والقيمة السوقية للأسهم. (Lin et. al,٢٠١٦;١٩)

يمكن النظر في تعريف خاصية الملائمة للمعلومات من عدة زوايا، هي:

(Okafor & Warsame,٢٠١٦; ١٣)

- الملائمة تعبر عن علاقة الترابط ما بين أحتياجات المستخدمين والمعلومات المحاسبية.
- الملائمة تعبر عن منفعة المعلومات المحاسبية في عملية أتخاذ القرار.
- الملائمة تعبر عن المنفعة النسبية للمعلومات المحاسبية في التنبؤ بقيمة المتغيرات التي تعتمد عليها نماذج أتخاذ القرار.

يلاحظ مما تقدم بأن المعلومات المفيدة تتصف بالملائمة عندما تكون مدخلات مؤثرة في أتخاذ القرارات من خلال مساعدتها في فهم وتقييم الأحداث الماضية والحالية، وهذا ما ذهب اليه IASB في تحديد خاصية الملائمة.

فالمعلومات تعد ملائمة عندما تمتلك القدرة على تغيير إتجاه القرار، وبالتالي فهي تؤثر في عملية الإبلاغ المالي من خلال إسهامها في وضع توقعات أو تنبؤات أكثر دقة تتعلق بالأحداث المستقبلية وفي تعزيز التوقعات الحالية أو احداث تغيير فيها(الشيرازي،١٩٩٠: ٢٠٠)، فالتعرف على نتيجة الفترات

المالية السابقة يمكن أن يحسن القرارات المتخذة من قبل المستخدمين وفي التنبؤ بنتائج النشاط مستقبلا(Nogueira & Jorge,٢٠١٦; ٦-٧)، فالقيمة التنبؤية والتوكيدية تمثل اركان اساسية في ملائمة المعلومات كونها الأساس في التنبؤ بالتدفقات النقدية والسيولة والقدرة الأيفائية(Ehalaiye et al,٢٠١٩;٥-٦)، وكما ترتبط ملائمة المعلومات بأهميتها النسبية(ماديتها)، فالأهمية النسبية تربط بحذف أو تحريف حقائق أو معلومات اساسية بشكل يؤثر في قرارات المستخدمين (Makela &Puroila,٢٠١٩;٤)، فالأهمية النسبية تعد عنصر ملائمة مهم في عملية الإبلاغ المالي كونها تعكس كفاءة القوائم المالية في تقديم أفصاح واضح ومفهوم يحسن قرارات المستخدمين(أسكندر،٢٠٠٩: ٢١)، وبما يحقق التناغم بين أنتاج المعلومات والغاية منها. (Pendrill & Lewis,١٩٩٤;١٥)

من الجدير بالذكر بأن ملائمة المعلومات تتأثر بمستوى عدم التأكد المحيطة بعملية القياس والتي تؤدي إلى تبني المحاسبين للتقديرات والأحكام الشخصية في حال عدم توفر المقياس المباشر تحديد قيمة العنصر، وهذا يتطلب الموازنة ما بين ظروف عدم التأكد والظروف الأخرى التي تجعل المعلومة ملائمة. (الصاوي،٢٠٢٠: ١١٤)

يلاحظ مما تقدم بأن توافر خاصية الملائمة في معلومات القوائم المالية تؤثر في قرارات الجهات المستفيدة منها ويحقق هدف عملية الإبلاغ المالي من خلال تقديم معلومات تراعي متطلبات المنفعة للمستخدمين التي أكد عليها الإطار المفاهيمي الدولي للابلاغ المالي.

٣-٢-٢-٢ : أثر خاصية التمثيل العادل للمعلومات المحاسبية في عملية الإبلاغ المالي:

تتأثر عملية الإبلاغ المالي بمدى توافر خاصية التمثيل العادل، فالمعلومات المفيدة يجب أن تمتع بخاصية التعبير بصدق عن الظواهر والاحداث الاقتصادية والمعاملات المالية إلى جانب خاصية الملائمة وبما يعزز من ثقة المستخدم فيها. (Longe & Kazeem,٢٠١٩;٥-٦)

تتطلب خاصية التمثيل الصادق أن تتصف المعلومات بالأكتمال Complete في تعبيرها عن الظاهرة أو الحدث وبشكل كامل قدر الأمكن بدون حذف أو تغيير(الشيرازي،١٩٩٠: ٢٠٢)، وكما يتطلب التمثيل العادل أيضاً توافر عنصر الحيادية Neutral أوعدم التحيز في عملية القياس والأفصاح عن المعلومات وتجنب ممارسة الأحكام والتقديرات الشخصية قدر الأمكان، فضلاً عن خلو المعلومات من الاخطاء Free from erro . (الحسني،١٩٩٨:٩٦)

تتأثر حيادية المعلومات بمفهوم الحيطة Prudence في القياس المحاسبي وتجنب ممارسة الأحكام والتقديرات الشخصية في ظل ظروف عدم التأكد الا في حدود معينة وبشكل موضوعي في ظل مراعاة

عدم تكوين احتياطات سرية أو مخصصات غير واقعية أو المبالغة في تقييم الموجودات والمطلوبات بما يتسبب في تشويه المعلومات المالية وفقدانها لحياديتها. (الصاوي، ٢٠٢٠: ١١٤)، فالتقديرات والاحكام الشخصية المعقولة في ظروف عدم التأكد لا تمنع من أن تكون المعلومات معبرة بصدق بحسب ما ذكره CF٢٠١٨. (عارف،٢٠٢٢: ٣٤٦)

أن تحقيق اهداف عملية الإبلاغ المالي يتطلب وجود أتصال فعال ما بين وحدة الإبلاغ المالي والفئات المستخدمة لمعلومات القوائم المالية الأساسية التي تتوافر فيها خصائص المعلومات المفيدة، فمنفعة المعلومات المالية يمكن قياسها والتعرف عليها من خلال مقارنة موقف المستخدمين لها قبل وبعد تلقيهم لها واستخدامهم لها(Spicland,٢٠٢٢;١٩-٢٠)، الا أن توفير المعلومات لا يعد هدفاً نهائياً في حد ذاته بحسب ABOSAT، وأنما هو وسيلة لخدمة فئات المستخدمين الذين لهم قدرة الحكم على كفاءتها من خلال مقدار أو قيمة المنفعة التي تتضمنها ومدى قدرتها على التأثير في قراراتهم، فأنتاج المعلومات المحاسبية يعد جزءاً من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي والتي تتضمن جزءاً مكملاً واساسياً يتمثل في عملية التوصيل لتلك المعلومات بصورة مفهومة وواضحة لفئات المستخدمين. (AAA,١٩٦٦; ١٥-١٦).

في بعض الحالات قد تكون المعلومات الأكثر ملائمة هي المعلومات التي ترافقها درجة عالية من عدم التأكد وهذا ما يجعلها أقل عدالة في التمثيل، وفي حالات أخرى قد تكون المعلومات المفيدة هي الاقل ملائمة في ظل ضعف تمثيلها للحدث أو الظاهرة ووجود مستوى منخفض من عدم التأكد في القياس(محمد،٢٠٢٢:٣٤٧)، ففي بعض الحالات تعد المعلومات المحاسبية المعدة وفقا لاساس القيمة العادلة اكثر ملائمة في أتخاذ القرار فيما لو تم قياسها وفقاً لأساس التكلفة التاريخية الأكثر مصداقية بالرغم من إتصافها لأنها تحقق الترابط ما بين القيمة الحقيقة للبند أو العنصر وعملية الأفصاح عنه في قائمة المركز المالي وبغض النظر عن مدى موضوعية التقييم وحياديته. (محاريق،٢٠١٣: ٣٣)

مما تقدم يلاحظ بأن تحديد خصائص المعلومات المفيدة المتعلقة بالتمثيل الصادق تعد ذات تأثير في عملية الإبلاغ المالي كونها تضمن للجهات المستفيدة معلومات تلبي أحتياجاتهم بمعلومات ليست فقط تتسم بالملائمة لقراراتهم، وأنما أيضاً معبرة بصدق عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأداء المالي للوحدة.

٣-٢-٣ : أثر الخصائص المعززة (المحسنة) في عملية الإبلاغ المالي

يشير الإطار المفاهيمي الدولي إلى أن المعلومات المفيدة التي تقدمها الإدارة من خلال القوائم المالية يمكن أن تكون اكثر منفعة للمستخدمين الاساسيين اذا ما توافرت فيها مجموعة خصائص معززة(محسنة)، وهي: (CF٢٠١٨)

- **قابلية المقارنة Comparability:** ويقصد بها منفعة المعلومات في دعم قرارات المفاضلة ما بين البدائل المتاحة من خلال مقارنة معلومات الوحدة مع معلومات وحدات مماثلة أخرى، أو مقارنة معلومات الوحدة نفسها مع فترة أو فترات سابقة بهدف تمكين المستخدمين من تحديد وتفسير جوانب التشابه والاختلاف ما بين العناصر.(Chen et al.,٢٠٨; ٩-١٠)

- **القابلية للفهم Understandability:** ويقصد بها أن يكون عرض وتوصيف المعلومة واضح بشكل دقيق ومفهوم لمستخدميها. (Binh et al,٢٠٢٠;٣)

- **القابلية للتحقق Verifiability:** ويقصد بها أن تكون المعلومة حيادية عن جهة إعدادها وذات دلالة ومغزى محدد ويمكن التحقق من صحتها. (Zhai & Wang,٢٠١٦)

- **التوقيت المناسب Timeliness:** لغرض تكون المعلومة المفيدة مؤثرة ونافعة للقرار فلابد من أن تتوفر لمستخدميها في الوقت المناسب. (Kieso & Weygant,٢٠١٨;١١)

من الجدير بالذكر بأن عملية أنتاج المعلومات المفيدة يحكمها قيد المنفعة/التكلفة كون المعلومات سلعة ذات قيمة ولها تأثير في تحسين قرارات الجهات المستفيدة وفي زيادة كفاءة أداء اسواق المال وتخفيض تكلفة رأس المال على مستوى الاقتصاد ككل. (الصأوي،٢٠٢٠: ١١٢-١١٣)

مما تقدم يمكن القول بأن جودة الإبلاغ المالي يمكن تحسينها من خلال إستيفاء معلومات القوائم المالية للخصائص المحسنة التي أشر إليها الإطار المفاهيمي الدولي والتي لا تعد شرطاً لكي تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين، وإنما هي صفات تعزز من منفعتها للقرار.

٣-٢-٤ : أثر تبني مفهوم التعقل في عملية الإبلاغ المالي

يقصد بمفهوم التعقل Prudence ممارسة الحذر من قبل المحاسب عند أصدار الأحكام ووضع التقديرات وأختيار الطرق والأساليب المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد، وبالشكل الذي لا يؤدي إلى المبالغة أو التقليل غير المعقول من قيم عناصر القوائم المالية، فالحيطة تراعي عدم المغالاة في الحذر والتعمد في تخفيض مبلغ الدخل أو التأثير في المركز المالي بطريقة تؤدى إلى سوء الفهم أو التأثير السلبي على مستخدمي المعلومات المحاسبية(عارف،٢٠٢٠: ٣٤٧)، فهي وسيلة لمواجهة الاخطاء الناشئة عن اختلاف المصادر وبصورة خاصة تحيز متخذي القرارات، وتطبيقها سيؤدي

بالنتيجة إلى ارتفاع قيمة الوحدة وارباحها وخاصة في ظل ظروف عدم التأكد. (Hsieh & Novoselov,٢٠١٩;٢٧)

في بعض الأحيان يحدث نوع من الخلط عند التطبيق بين مفهومي التحفظ Conservatism والتعقل Prudence ويتم استعمالهما كمرادفات، الا أنه في الحقيقة هنالك أختلاف ما بين المفهومين، فالتحفظ يشير إلى اختيار طريقة محاسبية تؤدى إلى أظهار القيمة الدفترية للوحدة اقل من قيمتها الاقتصادية في القوائم المالية بقصد عرض الموجودات والأرباح بأقل من قيمتها والمغالاة في تقييم المطلوبات، أما التعقل فهي أسلوب محدد من التحفظ يقتصر استخدامه في ظروف عدم التأكد. (Barker & Penman,,٢٠٢٠;٦-٧)

الجدول(٢٠) يوضح مقارنة بين مفهوم التحفظ ومفهوم التعقل.

جدول (٢٠)

مقارنة بين مفهوم التحفظ ومفهوم التعقل

اساس المقارنة	مفهوم التحفظ	مفهوم التعقل
من حيث المفهوم	اسلوب محاسبي يهدف لتخفيض قيم الموجودات والارباح والمبالغة في تقييم المطلوبات.	وسيلة لعقلنة التقديرات والأحكام التي يمارسها المحاسب في ظل ظروف التأكد.
من حيث الأثر	أثره تراكمي يمتد لاكثر من فترة مالية.	يقتصر أثره على فترة مالية واحدة.
من حيث التطبيق	تطبيقه في ظروف التأكد وعدم التأكد	تطبيقه يقتصر على ظروف عدم التأكد
من حيث التمثيل	يؤدي إلى تقديم قوائم المالية غير واقعية عند المبالغة في ممارسته.	يؤدي إلى ترشيد تقديرات واحكام المحاسب في حال غياب المقاييس المباشرة.
من حيث الإبلاغ	يقدم إبلاغ غير محايد	يقدم إبلاغ محايد
من امثلته	تكوين الاحتياطيات السرية	تكوين مخصصات لبعض عناصر القوائم المالية

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على Barker, Richard,"Conservatisim,prudence,and the IASB conceptual framework",Accountig BusinessResearch, , Vol. ٤٥, No. ٤,٢٠٢٠.

تسهم ممارسة التعقل من حيث علاقتها بملائمة المعلومة المحاسبية في الحد من الممارسات غير السليمة للأحكام والتقديرات، وفي تعزيز الثقة بالقوائم المالية وزيادة القدرة التنبؤية، وتحسين جودة الأفصاح المحاسبي في ظل العلاقة العكسية ما بين القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية والتي تعد مقياس للحيطة وجودة الإفصاح كون قياس الجودة يساعد في قياس مدى فاعلية خطوط الاتصال ودقتها بين إدارة الوحدة والمستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين والجهات الرقابية(Mora & Walker,٢٠١٥;١٣) أما من ناحية التمثيل الصادق فتلعب ممارسة التعقل دوراً مهماً في الحد من عدم تماثل المعلومات ما بين الإدارة والجهات المهتمة بالقوائم المالية، كما يعتبر أحد وسائل الحماية للمستثمرين من التصرفات غير الشرعية للإدارة والتي تهدف إلى تضخيم الأرباح لخدمة مصالحها الشخصية، فكلما زادت الحيطة زادت موثوقية المعلومة المالية، وكما أن الالتزام بالتعقل عند أعداد

القوائم المالية يسهم في تقليص الفجوة الاتصال بين الإدارة والمساهمين والتي تعد من مآخذ نظرية الوكالة. (Alsakini & Alwawdeh,٢٠١٦;٢٣٢)

٣-٢-٥ : أثر مفهوم تغليب الجوهر على الشكل في عملية الإبلاغ المالي

تنأول الإطار المفاهيمي الدولي مفهوم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني في أعداد القوائم المالية من خلال تعريف خاصية التمثيل العادل، أذ أن عملية تمثيل القوائم المالية للظواهر الاقتصادية يتم من خلال الأوصاف والكميات، وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة للجهات المستفيدة فيجب أن لا تكون معبرة عن الظواهر التي تمثلها فحسب، بل يجب ايضا أن تكون معبرة بصورة صادقة عن الظاهرة التي تدعي تمثيلها، اذ تقدم خاصية التمثيل الصادق معلومات عن جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من مجرد تقديم معلومات عن شكلها القانوني، حيث أن تقديم معلومات فقط عن الشكل القانوني بما يختلف عن الجوهر الاقتصادي للظاهرة الكامنة ، وهذا لن يؤدي إلى تمثيل عادل . (IFRS, ٢٠١٥;Par. ٢٠١٤)

أن تطبيق مفهوم تغليب الحقيقة الاقتصادية للظاهرة على شكلها الاقتصادي يستلزم توافر الشروط الاتية: (حنان،٢٠٠٩: ٢٤٢- ٢٤٣) و (Gurau , ٢٠١٤: ٢١٠)

- عدم التعارض ما بين حقيقة الظاهرة الاقتصادية المراد الإبلاغ عنها وبين ما تعبر عنه في الواقع بالشكل الذي يجعلها معلومة مفيدة في أتخاذ القرارات.
- الموضوعية في القياس والتي تدعم الثقة في المعلومات.
- الحيادية في القياس من خلال تنفيذه وفقاً لقواعد محددة.
- عدم التحيز في تطبيق الممارسات المحاسبية من خلال الالتزام بالسلوك الأخلاقي والقيم الاجتماعية المقبولة مثل العدالة والحيادية والمصداقية والموضوعية والإفصاح الكافي وغيرها.

مما تقدم يلاحظ بأن ارشاد الإطار الدولي فيما يتعلق بمراعاة مفهوم تغليب الجوهر على الشكل يستهدف تقديم معلومات مفيدة للجهات المستفيدة تتسم بالملائمة في أتخاذ القرارات وممثلة بصدق للظواهر والأحداث الاقتصادية المبلغ عنها في القوائم المالية وبما يعزز جودة الإبلاغ المالي.

٣-٢-٦ : أثر تحديد فرض الأستمرارية في عملية الإبلاغ المالي:

حدد الإطار المفاهيمي الدولي في الفصل الثاني منه فرض الاستمرارية كفرض أساسي وحيد يتعلق بأعداد القوائم المالية، أذ أن وجود وحدة اقتصادية قائمة ومستمرة بنشاطها هو المبرر الأساسي

في توفير المعلومات المفيدة عنها(CF٢٠١٨,Ch١)، ويشير هذا الفرض إلى أن وحدة الإبلاغ المالي مستمرة في نشاطها في الوقت الحالي وستستمر فيه في المستقبل المنظور، ولا توجد نية أو حاجة إلى الدخول في التصفية أو التوقف عنه، وفي حال وجود مثل هذه النية أو الحاجة فيتعين عليها اعداد القوائم المالية على أساس مختلف. (CF٢٠١٨;Ch٢)

وتطبيقاً لهذا الفرض فأنه يتم تسجيل الموجودات بافتراض أن الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق قيمتها والأرباح الناتجة عن تشغيلها وأنها ستكون منتجة ومستمرة في العمل لآجل غير محدد، لذلك يتم تسجيلها على أساس التكلفة التاريخية، ويتم استهلاكها على أساس فترات متساوية وبنسب معينة حسب الأساس المحاسبي المستخدم، وكذلك يتم تسجيل المطلوبات بإفتراض أن الوحدة قادرة على الإيفاء بها وسدادها. (حنان،٢٠٠٣: ٢٢-٢٣)

يتطلب تحديد أمكانية الاستمرارية التي تعد الأساس في تقييم الوحدة الاقتصادية والتنبؤ بتدفقاتها النقدية الداخلة مجموعة مؤشرات، هي: (المومني،٢٠٠٨: ١٦٧-١٧٣)

- مؤشرات مالية تتعلق بالقدرة الإيفائية وأمكانية الحصول على تمويل أضافي ومدى تكرار الخسائر التشغيلية في فترات متعاقبة.
- مؤشرات أخرى تتعلق بالدعاوى القضائية المرفوعة على الوحدة والمخالفات القانونية المتعلقة بعدم الألتزام بالتشريعات والقوانين والأنظمة.

مما تقدم يلاحظ بأن الالتزام بفرض الأستمرارية في إعداد التقارير والقوائم المالية يسهم في توفير معلومات ذات قيمة بالنسبة للجهات المستفيدة تمكنهم من أتخاذ قرارات سليمة، فضلاً عن تبريره لإتباع أساس الأستحقاق المحاسبي في الإفصاح عن عناصر الدخل والمصروفات، وتبني مقياس التكلفة التاريخية في الإفصاح عن عناصر القوائم المالية بما يعزز المصداقية في المعلومات التي تقدمها القوائم المالية.

٣-٢-٧ : أثر تحديد الهيكل العام للقوائم المالية في عملية الإبلاغ المالي:

حدد الإطار المفاهيمي الدولي التقارير المالية بما يأتي: (CF٢٠١٨;Par.٣.٣)

أ- قائمة المركز المالي والتي تضم عناصر الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية.

ب- قائمة الأداء المالي والتي تضم عناصر الدخل(الإيرادات) والمصروفات.

ت- الكشوفات والملاحظات الاخرى، وتتضمن على:

- الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات المعترف بها ومعلومات حول طبيعتها والمخاطر الناشئة عنها.

- الموجودات والمطلوبات التي لم يتم الإعتراف بها بما في ذلك معلومات عن طبيعتها و المخاطر الناشئة عنها.
- التدفقات النقدية.
- مساهمات اصحاب حقوق الملكية والتوزيعات عليهم.
- الطرق والافتراضات والاحكام المستخدمة في تقدير المبالغ المعروضة أو المفصح عنها.

أشار الإطار المفاهيمي إلى أن اعداد القوائم المالية يكون عن فترة زمنية محددة(فترة الإبلاغ)، ويتضمن تقديم معلومات لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد وتقييم التغيرات والإتجاهات توفر القوائم المالية أيضا معلومات مقارنة لفترة واحدة سابقة على الأقل وتدرج المعلومات المتعلقة بالمعاملات المستقبلية المحتملة وغيرها من الأحداث المستقبلية المتصلة في القوائم المالية إذا كأنت:

- تتعلق بموجودات أو مطلوبات الوحدة بما في ذلك الموجودات أو المطلوبات غير المعترف بها أو حقوق الملكية كما في نهاية أو خلال الفترة ، أو بالدخل أو المصروفات خلال الفترة.
- مفيدة بالنسبة لمستخدمي معلومات القوائم المالية.

حدد الإطار المفاهيمي الدولي عناصر القوائم المالية الاساسية بالأتي:

١. **الموجودات:** موارد اقتصادية حالية تسيطر عليها الوحدة نتيجة لأحداث سابقة.
٢. **المطلوبات:** التزامات حالية على الوحدة لتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة.
٣. **حقوق الملكية:** القيمة المتبقية بعد تنزيل كل المطلوبات المستحقة على الوحدة من موجوداتها.
٤. **الدخل:** الزيادة في موجودات الوحدة اثناء الفترة المحاسبية أو النقص في مطلوباتها والتي ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية بأستثناء المساهمات من اصحاب حقوق الملكية.
٥. **المصروف:** النقص في موجودات أو الزيادة في مطلوبات الوحدة والتي تؤدي إلى نقصان في حقوق الملكية باستثناء توزيعات الارباح.

بينت دراسة (كعموش،٢٠١٩) بأن تحديد مفهوم الموجودات في الإطار المفاهيمي جاء لغرض التمييز بين مفهوم الموجود ومفهوم المورد، أذ بموجب التعريف لا توجد ضرورة أشتراط وجود تدفقات نقدية مؤكدة أو حتى محتملة تنتج عنها منافع اقتصادية حتى يكون متناسباً مع تعريفه، فاحتمالية فقدان أو أنخفاض تلك المنافع يمكن أن يؤثر في قرار الاعتراف به. أما فيما يتعلق بتعريف المطلوبات فقد أورد الإطار المفاهيمي مفهوم "تجنب الالتزام" والذي يعد احد المحددات الهامة عند الإعتراف بالمطلوبات. (كعموش،٢٠١٩: ١٧-١٨)

أما (عارف، ٢٠٢٢) فترى بأن توجه الإطار المفاهيمي بخصوص تبني مدخل قائمة المركز المالي (الميزانية) بدلاً من مدخل قائمة الدخل بهدف مراعاة تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة بشكل أكبر، و يعدا ذلك واضحاً من خلال تجاهله لمفهوم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات في قياس الدخل. (عارف، ٢٠٢٢: ١٢)

يلاحظ بأن أهتمام الإطار المفاهيمي الدولي بتحديد القوائم المالية الأساسية وفترة الإبلاغ المالي التي تغطيها، وفي وضع تعريفات لعناصر تلك القوائم يسهم في وضع معايير محاسبية ذات جودة للإبلاغ عن معلومات مصنفة ومجمعة بصورة واضحة ومفهومة إلى الجهات المستفيدة تعزز من قدرتها في أتخاذ القرارات وهذا هو الهدف من عملية الإبلاغ المالي والاتصال المعلوماتي في المحاسبة.

٣-٢-٨ : أثر تحديد معايير الإعتراف وإلغاء الإعتراف في عملية الإبلاغ المالي:

ناقش الفصل الخامس من الإطار المفاهيمي الدولي المعايير الواجب في عنصر القوائم المالية ليتم الإعتراف به أو إلغاء الإعتراف به، وقد حددت مفاهيم الإعتراف Recognition وعدم الإعتراف Derecognition، فالإعتراف يمثل تسجيل لعنصر يستوفي تعريف أحد عناصر القوائم المالية لادراجه في القوائم المالية والتعبير عنه بقيمة نقدية والإشارة إلى قيمة العنصر بـ "بالقيمة الدفترية" ، وبشرط أن يوفر الإعتراف معلومات ملائمة ومعبرة بشكل عادل في ظل مراعاة قيد التكلفة / المنفعة. أما إلغاء الإعتراف فيقصد به حذف كل أو جزء من موجود أو مطلوب معترف به من قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية، فعندما تفقد كل أو جزء من السيطرة على الموجود المعترف به، وبالنسبة للمطلوب يحدث عندما لم تعد الوحدة الاقتصادية لديها ألتزام حالي لكل أو جزء من المطلوب المعترف به، فالهدف من الغاء الإعتراف هو التمثيل العادل لكل عنصر محتفظ به وبيان التغيرات التي طرأت عليه. (CF٢٠١٨;Par. ٥.١-٣)

أن إدراج الإطارالمفاهيمي الدولي لمفهوم عدم التأكد في ظل تبنيه لمدخل قائمة المركز المالي (الميزانية) المعتمد من IASB سيؤدي إلى تحسين الإعتراف بالموجودات والمطلوبات، فضلاً عن تحسين المحاسبة عن عناصر الدخل والمصروفات من خلال المقابلة بينهما.

يلاحظ بأن مفاهيم الإعتراف وإلغاء الإعتراف التي تناولها الإطار المفاهيمي الدولي تعزز من جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين جودة المعلومات المقدمة في القوائم المالية والكشوفات الملحقة بها من حيث ملائمتها وتمثيلها العادل بما يسهل من عملية أتخاذ القرار في ظل ظروف عدم التأكد.

٣-٢-٩ : أثر تحديد مفاهيم القياس في عملية الإبلاغ المالي:

قدم الإطار المفاهيمي الدولي وصفا لأسس القياس والشروط المتعلقة باختيار أساس القياس الملائم، فالقياس المحاسبي هو عملية تحديد كمي بصورة نقدية للمعلومات المتعلقة بموجودات أو مطلوبات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروف على اساس قياس محدد(CF٢٠١٨;Par ٦.١). صنف الإطار الدولي أسس القياس إلى ما يأتي:

١. **أساس قياس التكلفة التاريخية:** توفر المقاييس المستندة إلى التكلفة التاريخية معلومات نقدية حول الموجودات والمطلوبات والدخل والمصروفات باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة أو الحدث الذي أنشأها، ولا تعكس مقاييس التكلفة التاريخية التغيرات في الأسعار، ومع ذلك فهي تعكس التغييرات مثل أندثار أو أنخفاض قيم الموجودات وسداد المطلوبات، وتتمثل التكلفة التاريخية للموجود غير المالي في وقت حيازته أو أنشائه في جميع التكاليف المتعلقة بالحيازة والأنشاء. بينما التكلفة التاريخية للموجود المالي فهي قيمة اقتناء الموجود مضافاً إليها تكاليف المعاملة المتعلقة بالأستحواذ. (CF٢٠١٨;Par ٦.٤-٨)

وعليه فأساس التكلفة التاريخية يوفر مقياساً حقيقياً ودليلاً موضوعياً ثابتاً لا يتغير لقيمة المعاملات والأحداث المالية وقت حدوثها دون الإكتراث لأي تقلبات في الأسعار أو في القوة الشرائية للنقود تحدث بعد تاريخ حدوث العملية، وعلى الرغم من أتفاق القياس وفقاً للتكلفة التاريخية مع مبادئ وأسس الأثبات المحاسبي، الا أنه يؤخذ عليه ضعفه في الأفصاح المعلوماتي والتعبير الاقتصادي عن القيمة في ظل ظروف التضخم مما ينتج عنه من أخطاء محاسبية تتعلق بالقياس والتوقيت. (حنأن،٢٠٠٣: ٦٧-٦٨)

٢. **أساس قياس القيمة الحالية:** توفر المقاييس المستندة إلى القيمة الحالية معلومات نقدية حول الموجودات والمطلوبات والدخل والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس، وبالتالي فالقيمة الحالية تتضمن أي تغييرات إيجابية أو سلبية في قيمة البند منذ تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية (CF٢٠١٨;Par ٦.١٠-١١) .

يتضمن اساس القيمة الحالية كل من:

- **القيمة العادلة:** هي السعر الذى يتم استلامه من بيع الموجود أو دفعة لتسوية المطلوب في معاملة منظمة بين اطراف السوق في تاريخ القياس، وبالتالي فالقيمة العادلة تعكس وجهات نظر المشاركين في السوق حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد بالتدفقات النقدية المستقبلية. (CF٢٠١٨;Par ٦.١٢-١٦)

- **القيمة في الاستخدام (بالنسبة للموجود) وقيمة الوفاء (بالنسبة للمطلوب):** تعكس التوقعات الحالية الخاصة بالوحدة حول مقدار وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية المستقبلية. (CF٢٠١٨;Par ٦.١٧-٢٠)
- **التكلفة الحالية:** تعكس التكلفة الحالية المبلغ الحالي الذي سوف يدفع للحصول على موجود مماثل أو المبلغ المستلم لتحمل التزام مماثل. (CF٢٠١٨;Par ٦.٢١-٢٢)

يوفر أساس القياس وفقا للقيمة العادلة قدرة أفضل للتنبؤ كونها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية، كما يعد أكثر ملائمة لفئات المستخدمين الأساسيين لأغراض تقييم حقوق الملكية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، فالمعلومات المقاسة بالقيمة العادلة لبعض عناصر قائمة المركز ترتقي بالمحتوى الاعلامي للقوائم المالية وتعزز من جودة معلوماتها، فضلاً عن دورها في وضع قياس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في تخصيص موارد الوحدة والتصرف بها. (Sundgren,٢٠١٩,٢٤٣-٢٤٤)

الجدول (٢١) يعرض مقارنة بين أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة العادلة.

جدول(٢١)

مقارنة بين أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة العادلة

أساس المقارنة	أساس التكلفة التاريخية	أساس القيمة العادلة
قابلية المقارنة (حماد،٢٠٠٣: ٣٩)	**تضعف من قابلية المقارنة كونها تفصح عن قيم عناصر القوائم المالية المتماثلة بطرق مختلفة والعكس بالعكس.**	**تعزز من قابلية المقارنة كونها تفصح عن عناصر قيم القوائم المالية المتشابهة بنفس الطريقة والعناصر غير المتشابهة بطرق مختلفة.**
قابلية التحقق (Allen & Carletti ,٢٠٠٨; ٣٧٢)	**يعتمد تطبيقها على ادلة ثبوتية تاريخية للمعاملات والاحداث المتعلقة وبالتالي يمكن التحقق من مدى سلامة المعلومات بصورة مباشرة.**	**يعتمد تطبيقها على وضع التقديرات وبالتالي فعملية التحقق من التقديرات تتصف بالصعوبة وتحمل تكلفة ووقت التحقق منها من قبل المدققين.**
الحيادية (الحميد،٣٨٧،٢٠٠٩)	**ينطوي الإعتراف والقياس والأفصاح المحاسبي في ظلها على قدر كبير من الدقة مما يكسبها فقدها الثقة والموضوعية المطلوبة.**	**ينطوي الإعتراف والقياس والأفصاح المحاسبي في ظلها على قدر كبير من التحيز الشخصي خاصة لبعض الموجودات مما يفقدها الثقة والدقة المطلوبة.**
الفائدة للقرار (Fahnestock & Bostwick, ٢٠١١;١)	**تحقق فائدة كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية من خلال مساعدتهم في أتخاذ قرارات سليمة بناء على المعلومات التي تقدم لهم والتي تعكس المركز المالي ونتيجة الاعمال.**	**تحقق فائدة كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية من خلال مساعدتهم في أتخاذ قرارات سليمة بناء على المعلومات التي تقدم لهم والتي تعكس المركز المالي ونتيجة الاعمال.**
خاصية الملائمة (Chea,٢٠١١;١٤)	**تنتج معلومات تاريخية اقل ملائمة في أتخاذ القرارات.**	**تنتج معلومات حالية تكون اكثر ملائمة في أتخاذ القرارات.**
شفافية المعلومات (المليجي وكريمة،٨٧:٢٠١٢)	**نشر المعلومات التي تم تقييمها بالقيمة العادلة يوفر قياسا أكثر واقعية وملاءمة لكل من الارباح والتدفقات النقدية المستقبلية ويخلق نوعا من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية.**	**نشر المعلومات التي تم تقييمها بالقيمة العادلة يوفر قياسا أكثر واقعية وملاءمة لكل من الارباح والتدفقات النقدية المستقبلية ويخلق نوعا من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية.**
الإبلاغ المالي (Skoda & Bilka,٢٠١٢;٤)	**تساعد في كشف المعلومات التي تهم المستثمر، وأن تطبيق القيمة العادلة والأفصاح عنها يحقق الخصائص النوعية**	**تساعد في كشف المعلومات التي تهم المستثمر، وأن تطبيق القيمة العادلة والأفصاح عنها يحقق الخصائص النوعية**

	للمعلومات المحاسبية والشفافية لأنه يعكس الظروف الاقتصادية معززا القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية	للمعلومات المحاسبية والشفافية لأنه يعكس الظروف الاقتصادية معززا القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية
التعقل (عصيمي، ٢٠١٤: ٦)	لا تعكس تأثيرات استراتيجيات إدارة المخاطر.	تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.
خاصية التمثيل الصادق (هواري وحديدي،٢٠١٤: ٢٦٠)	تقدم معلومات اقل واقعية عن الأداء المالي بما ينعكس في ضعف الأفصاح المحاسبي للقوائم المالية.	تقدم معلومات اكثر واقعية عن الأداء المالي تعزز من جودة الأفصاح في القوائم المالية.
الجوهر فوق الشكل (Michel et al, ٢٠١٥;١٤)	تركز على القيمة الفعلية للمعاملة وقت حدوثها ولا تهتم بتأثير القوة الشرائية خلال العمر الزمني للموجود.	تعتمد في تحديد القيمة الحالية للموجود على التقديرات في لحظة اعداد القوائم المالية وليس القيمة الماضية عند حيازته.
الاحتساب (النصيرات،٢٠١٥: ٦)	يعتمد احتسابها على المعلومات المتاحة داخليا عن اقيام المعاملات الماضية دون الحاجة إلى بيأنات خارجية من السوق.	يعتمد احتسابها على الاسعار السوقية الجارية لتحديد القيم المثبتة.
التنبؤ بالتدفقات النقدية (مطاوع،٢٠١٦: ١٤٣)	لا تمكنها توفير معلومات مفيدة للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية في ظل التغير في القوة الشرائية للنقود، ولكن تعد مناسبة في ظل التقلبات الاقتصادية غير المنتظمة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.	اسعار السوق الحالية تعكس بشكل افضل التدفقات النقدية المتوقعة (المستقبلية) في ظل التغير في القوة الشرائية للنقود، الا أنها لا تعد مناسبة للتنبؤ قي ظل تقلبات الاقتصادية غير المنتظمة.
الاستجابة للتقلبات الاقتصادية (مطأوع، ٢٠١٦: ١٤٢)	تطبيقها اثناء الازمات اكثر ملاءمة من القيمة العادلة كونها تعترف بالخسائر بشكل بطيء وتدريجي.	تتفاعل بشكل اسرع مع السوق مما ينتج عنه اعتراف سريع بخسائر ضخمة خلال فترة زمنية قصيرة مما يترتب عليه أنهيار النظام المالي بشكل سريع.
ممارسات وتدخلات الإدارة (Landsman et al.,٢٠١٧; ١٤٣٠)	لا تسمح للإدارة بوضع تقديراتها الا في نطاق ضيق ولبنود محددة في القوائم المالية.	تسمح للإدارة في وضع التقديرات بشكل غير مقيد بما يؤدي إلى امكانية ممارسة إدارة والارباح.
اساس الاثبات المحاسبي (هيبة،٢٠١٧: ٢٩)	تستند إلى المبلغ الفعلي لقيمة المعاملات والاحداث المالية.	تعتمد القيمة السوقية كأساس في تقدير القيمة العادلة.
مهارات المحاسبين (الطويل،٢٠١٨: ٣٥٠)	لا يتطلب تطبيقها مهارات عالية.	يتطلب تطبيقها مهارات محاسبية عالية نظرا لتعقدها.
الإعتراف والغاء الإعتراف (ALTawalbeh,٢٠٢٢;٢٥)	تثبت المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية، رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي تسبب في تحقق المكسب أو الخسارة.	تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية عندما تحدث
القيمة الاقتصادية (Benzerrouk,٢٠٢٣,٨)	لا توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الموجودات والاعباء المفروضة عن الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية القائمة.	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الموجودات والاعباء المتحققة عن الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية القائمة.

الجدول من اعداد الباحث

من خلال المقارنة السابقة بين أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة الحالية في القياس المحاسبي يتضح بأن الإطار المفاهيمي وضع أرشاداته المتعلقة بتحديد أساليب القياس المحاسبي واعتماد أساس القياس المختلط (أستخدام الأساسين معاً) تماشياً مع ما حدده الفصل الأول المتعلق بغرض القوائم المالية ذات الغرض العام لتوفير معلومات مفيدة للمستخدمين تساعدهم في إتخاذ القرارات في ظل تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وفي تقييم أداء الإدارة.

حدد الإطار المفاهيمي الدولي العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عند أختيار أساس القياس وبالإضافة لأسس القياس التي تعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات، اذ أن الهدف هو توفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من المستخدمين، وتتضمن تلك العوامل ما يأتي:

أ- **الملائمة:** تتأثر ملائمة المعلومات التي يوفرها أساس القياس بما يلي: (CF٢٠١٨;Par ٦.٤٩-٥٧)

- خصائص الموجود أو المطلوب من حيث تقلب التدفقات النقدية وحساسية القيمة لعوامل السوق أو المخاطر الاخرى.
- المساهمة في التدفقات النقدية المستقبلية وما اذا كانت التدفقات النقدية يتم أنتاجها بشكل مباشر أو غير مباشر مع مزيج من الموارد الاقتصادية الاخرى.
- طبيعة أنشطة واعمال الوحدة الاقتصادية.

ب- **التمثيل العادل:** لغرض تحقيق التمثيل العادل في القياس يجب مراعاة طبيعة المعلومات في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي من خلال التحقق من تأثير عاملي عدم الإتساق وعدم التأكد في القياس، مع اعتماد الاهمية النسبية لكل عامل يجب مراعاته على الحقائق والظروف لكل حالة فردية، وبالإضافة إلى قيود التكلفة عند أختيار أساس قياس مختلف لكل من بنود الموجودات والمطلوبات والدخل والمصروفات. (CF٢٠١٨;Par ٦.٥٨-٦٢)

توصلت دراسة (Botosan, ٢٠١٩) بأن الإطار المفاهيمي الدولي مازال بحاجة إلى المزيد من المراجعات في مجال تحديد عناصر القياس بالرغم من التطويرات التي شهدها خلال أربعة عقود من إصداره لأول مرة، ويتفق مع هذا الرأي (Mourik and Katsuo, ٢٠١٨;٨-٩) من خلال دراستهما التي أشارت إلى ضرورة تبني مقاييس القيمة العادلة في قياس قياس جميع عناصر الموجودات والمطلوبات تماشيا مع منهج الدخل الشامل الذي أنتهجه IASB في إعداد الإطار المفاهيمي الدولي، واقترحت الدراسة تبني قياساً مختلطاً من خلال تمييز عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في قائمة الأرباح والخسائر وما بين عناصر قائمة الدخل الشامل.

مما تقدم يمكن القول بأن الإطار المفاهيمي ركز على صلب عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وتأثيرها في ملائمة العنصر أو البند المقاس وصدق تمثيله في القوائم المالية في ظل مراعاة اتساقه وظروف عدم التأكد وتحديد الاهمية النسبية له مع مراعاة فيد التكلفة/ المنفعة وبما يسهم في تقديم معلومات مفيدة تسهم في خدمة أحتياجات الجهات المستفيدة منها.

٣-٢-٩ : أثر تحديد مفاهيم العرض والأفصاح في عملية الإبلاغ المالي:

تسهم مفاهيم العرض والأفصاح عن عناصر القوائم المالية في تقديم معلومات مفيدة إلى الجهات المستفيدة من خلال أرشادات تتعلق بأدراج المعلومات في القوائم المالية لدعم عملية الاتصال ما بين الجهة المبلغة والجهات المستفيدة بواسطة أدوات الأتصال المتمثلة بالعرض والأفصاح ، فعلمية التوصيل المعلومات تتم من خلال قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي والكوفات والايضاحات والملاحظات المرفقة بها والتي تعد معلومات ملائمة للمستخدمين.

يسهم الاتصال من تعزيز القدرة التقييمية للمعلومات وفي تحسين قدرتها على التمثيل الصادق للظواهر والاحداث الاقتصادية، ويحسن من قابلية الفهم والمقارنة للقوائم الماليةأ- (CF٢٠١٨;Par ٧.١)، ويمكن تحقيق الاتصال الفعال من خلال:(CF٢٠١٨;Par ٧.٢)

- تصنيف المعلومات بطريقة منظمة تراعي الأفصاح عن العناصر المتشابهة معا والعناصر غير المتشابهة بشكل منفصل.
- تجميع المعلومات بشكل واضح وبدون الخوض في التفاصيل غير الضرورية.
- اعتماد اهداف ومبادئ العرض والأفصاح عن المعلومات بدلاً من القواعد.

يؤكد الإطار المفاهيمي الدولي على أن عملية الاتصال الفعال من خلال العرض والأفصاح عن المعلومات يجب أن تراعي محدد التكلفة/المنفعة. (CF٢٠١٨;Par ٧.٣)

أن تحديد المفاهيم والأرشادات المتعلقة بالعرض والأفصاح في القوائم المالية يدعم منفعة المعلومات المحاسبية من خلال توافر الخصائص النوعية فيها بشكل إطار نظري متناسق ومتكامل من الأهداف والمفاهيم والأرشادات ويمكن أن يسهم في الوصول إلى نظرية محاسبية أكثر تكاملاً وتناسقاً في المستقبل. (كعموش،٢٠١٩: ٢٦)

وضح الإطار المفاهيمي في هذا الفصل بأن المعلومات المتعلقة بالأداء المالي يتم توصيلها من خلال قائمتين، هما: (CF٢٠١٨;Par ٧.١٥)

أ- **قائمة الربح (الخسارة):** تفصح هذه القائمة عن العائد الذى حققته الوحدة من أستخدام مواردها الاقتصادية خلال الفترة وتقديم معلومات مفيدة في تقييم مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وفي تقييم أشراف(عهدة أو وصاية) الإدارة على تلك الموارد، وبالتالي فالدخل والمصروفات المدرجة في هذه المصدر المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للوحدة عن الفترة. ومن حيث المبدأ، يتم تصنيف جميع الدخل والمصروفات وإدراجها في قائمة الربح (الخسارة).

ب- قائمة الدخل الشامل الأخر: تتضمن هذه القائمة ادراج الارباح والخسائر الناجمة عن التغير في القيمة الحالية للموجود أو المطلوب في ظروف أستثنائية يحددها IASB واستبعادها من قائمة الربح أو الخسارة لغرض توفير معلومات اكثر ملائمة وعدالة في التمثيل للظواهر والأحداث الاقتصادية.

كما تناول الإطار المفاهيمي الدولي مفهوم التدوير Recycling من خلال السماح بإعادة تدوير بنود الدخل والمصروفات المدرجة فى قائمة الدخل الشامل الاخر المتعلقة بفترة مالية واحدة إلى قائمة الربح أو الخسارة لفترة مالية مقبلة في حال سيوفر معلومات أكثر ملائمة وعدالة في التمثيل عند عرضها في قائمة الربح أو الخسارة. (١٨CF٢٠١٨;Par ٧.١٨)

يلاحظ بأن الإطار المفاهيمي الدولي يركز على جودة عملية الإبلاغ المالي في تلبية أحتياجات الجهات المستفيدة من خلال تقديمه لإرشادات وتوجيهات تحدد أسس العرض والأفصاح في القوائم المالية الأساسية بما يسهم بالنتيجة في تحقيق الهدف من اعدادها في تقديم معلومات لتقييم مستوى اشراف (عهدة أو وصاية) الإدارة على موارد الوحدة الاقتصادية وتقييم مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة من التركيز على تصنيف وتجميع بنود عناصر تلك القوائم بشكل يسهل فهم المعلومات المتعلقة المركز المالي والأداء المالي للوحدة الاقتصادية عن كل فترة مالية في ظل توافر الخصائص النوعية فيها والمتعلقة بالملائمة والتمثيل العادل.

المبحث الثالث

تأثير التدقيق في عملية الإبلاغ المالي

The influence of auditing on the financial reporting process

تمهيد

يتناول هذا المبحث علاقة معايير التدقيق بعملية الإبلاغ المالي من خلال تناول عدد من تلك المعايير ودورها في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية وبما يلبي متطلبات عملية الإبلاغ المالي المناسب إلى الجهات المستفيدة.

٣-٣-١ تأثير تحقيق أهداف التدقيق في عملية الإبلاغ المالي

The influence of achieving audit objectives in the financial reporting process

حددت المعايير الدولية للتدقيق الهدف الأساسي للتدقيق في تعزيز درجة ثقة المستخدمين في القوائم المالية، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول فيما اذا كانت القوائم المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقا للإطار المعمول، وأن عملية التدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني ذات العلاقة(IAASB,ISA ٢٠٠,Par.١)، فالمدقق يستهدف من خلال أداء واجبه المهني تقديم تأكيد عن مدى سلامة إعداد وعرض القوائم المالية من خلال قيامه بفحص اجراءات الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع عن الفترة المالية محل التدقيق (المطارنة،٢٠١٣: ٣٨ - ٣٩)، وهذا التأكيد هو تأكيد معقول وليس مطلقاً حول ما اذا كانت القوائم المالية كوحدة واحدة خالية من الاخطاء الجوهرية من خلال جمع وتقييمه لأدلة التدقيق الكافية والمناسبة للحد من مخاطرة التدقيق(IAASB,ISA ٢٠٠,Par.٥) بسبب وجود محددات كامنة في عملية التدقيق تتعلق بكون أن معظم أدلة التي يبني عليها المدقق أستنتاجاته هي بطبيعتها مقنعة اكثر من كونها قاطعة(IAASB,ISA ٢٠٠,Par.٦)، وهذا الآمر يتطلب من المدقق ممارسة الحكم المهني والألتزام بنزعة الشكك المهني أثناء قيامه بواجبه المهني فضلاً عن التزامه بمتطلبات أخرى، منها: (IAASB,SA٢٠٠,Par.٧)

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناتجة عن عملية أحتيال أم أخطاء من خلال فهم طبيعة نشاط الوحدة محل التدقيق وبيئتها.

- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما اذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات أستجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.

- تكوين رأي حول القوائم المالية أعتماداً على الأستنتاجات التي تم التوصل إليها من ادلة التدقيق المجمعة.

من الملاحظ بأن مستوى تحقيق أهداف التدقيق يؤثر في جودة الإبلاغ المالي من خلال تعزيزه للاتصال مع الجهات المستفيدة من خلال الافصاحات التي يقدمها تقرير التدقيق، والذي يتم اعداده في ظل التزام المدقق بمعايير التدقيق المتعلقة بالتخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق، وألتزامه بقواعد السلوك المهني المتعلقة بالاستقلالية والنزاهة والعناية المهنية وفروض التدقيق مثل الملائمة وقابلية البيانات والمعلومات للفحص وامكانية القياس الكمي لها.

٣-٣-٢ تأثير مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاخطاء والاحتيال في القوائم المالية

influence of Auditor's Responsibility in detection errors and fraud in financial statements

تعد إدارة الوحدة الاقتصادية هي الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية الختامية نهاية كل فترة مالية للإفصاح عن الوضع المالي ونتيجة النشاط عن تلك الفترة، وفي بعض الاحيان تحأول الإدارة ممارسة اعمال الغش والتلاعب في المستندات والسجلات المحاسبية بهدف تقديم معلومات مضللة في القوائم المالية لا تعكس واقع الحال بهدف الاحتيال والغش(العزب ونظمي،٢٠١٢: ٦٢)، ويمكن ارجاع الاسباب وراء سلوك الإدارة لهكذا ممارسات إلى عدة اسباب اقتصادية ومحاسبية، من اهمها:

١. تمهيد الدخل المحاسبي بهدف أظهار نتيجة النشاط بصورة مضللة. (ابو عجيلة وعلام،٢٠١٣:١٨)
٢. الحصول على مصادر تمويل أو قروض إضافية. (الاشقر،٢٠١٠:٤١)
٣. تحفيز المستثمرين على الأستثمار في الوحدة والتأثير في سعر أسهمها. (الأغا،٢٠١١:١٩)
٤. سعي الإدارة إلى تحقيق مكتسبات مالية وعينية. (حمادة،٢٠١٠:٣١)
٥. تجنب التكلفة السياسية. (Watts & Zimmerman,١٩٧٨:٢٣٣)

تتبع الإدارة مجموعة اساليب تمارس من خلالها صورة أو أكثر من صور من المحاسبة الابداعية، ومنها: التقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية، الحرية في أختيار المعايير المحاسبية، التحكم في توقيت تنفيذ المعاملات المالية. (صالح،٢٠١٦: ١٣-١٤)

تعد مسؤولية أكتشاف الاخطاء والأحتيال من مسؤولية المدقق، وبالتالي فهو ملزم بالمحافظة على استقلاليته وبذله العناية المهنية اللازمة في جمع وتقييم أدلة التدقيق الكافية والمنفعة بعد تقييم المخاطر المتعلقة بطبيعة نشاط الوحدة، والإبلاغ عن ما يكتشفه من مخالفات في تطبيق الطرق والسياسات والتقديرات المحاسبية(ISA ٢٤٠)، فضلاً عن التحقق من مشروعية العمليات المالية ومدى توافقها مع التشريعات والقوانين والأنظمة واللوائح ذات العلاقة بإعداد معلومات القوائم المالية(ISA ٢٥٠)، ومن ثم الأفصاح في تقريره عن رأيه المهني بالأعتماد على النتائج والاستنتاجات التي توصل إليها في ظل قناعاته وتقييمه للأخطاء والمخالفات الموجودة. (ISA ٢٣٠)

تستند طبيعة مهنة التدقيق في الطلب على خدماتها على ثقة الجمهور كونها نشاط خدمي تحكمه قواعد ومعايير موضوعة من جهات مخولة حكومية ومهنية، وبالتالي فالمدقق يتعرض إلى المسألة عن اخلاله وتقصيره في اداء واجباته المهنية وعدم التزامه بمعايير وقواعد السلوك المهني(ارينز ولوبيك،٢٠٠٩: ١٧)، وبالتالي فهو معرض للمسألة القضائية نتيجة للضرر المباشر الذي يلحق بالجهة المتعاقد معها عند تقصيره المهني وتقديمه تقرير لا يعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط وهو ما يعرضه للمسؤولية التعاقدية عن عمله وأعمال مساعديه الذين يشرف عليهم (محمد،٢٠٢٢، ٨٩-٩٠)، وكما يتعرض إلى المسؤولية المهنية تجاه الجهات المهنية المنظمة عند تقصيره في اداء واجباته المهنية ومخالفته لقواعد السلوك المهني(الرماحي،٢٠٠٩: ٩٥)، الا أن المسؤولية المترتبة على المدقق لا تقف عند حدود المسؤولية التعاقدية والمهنية وانما تمتد للمسؤولية تجاه الطرف الثالث الذي يعتمد على تقرير المدقق نتيجة لما يلحقه من ضرر(الهلبأوي واحمد، ٢٠١٩: ١٣١)، وقد تتعدى مسؤولية المدقق الطرف الثالث إلى المسؤولية الجنائية تجاه المجتمع ككل(الصبان وابراهيم،٢٠١٢: ١٦٧)

ويمكن للمدقق تفادي التعرض لأي شكل من أشكال المسؤولية من خلال مراعاته الألتزام قدر الإمكان بما يأتي: (الشحنة،٢٠١٥: ٩٥) و

- تعيين الأفراد المؤهلين مهنياً في مكتبه وتدريبهم والأشراف عليهم.
- المحافظة على أستقلاليته وبذل العناية المهنية اللازمة.
- الألتزام بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني.
- التعامل مع الزبائن المتصفين بالسمعة الجيدة والنزاهة.
- فهم أمال الزبون وضرورة الحصول على كتابي التعاقد والتمثيل.
- الحصول على الأدلة والقرائن الكافية والتحقق من مدى مناسبتها.

٣-٣-٣ مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية

The auditor's responsibility in reporting deficiencies in internal control

يهتم المدقق بتقييم إجراءات الرقابة الداخلية التي تضعها إدارة الوحدة الاقتصادية كونها تسهم في تعزيز جودة الإبلاغ المالي من خلال تأثيرها في جودة معلومات القوائم المالية. (العلول،٢٠٠٨: ٥٧-٥٨)، ويعد الإبلاغ عن أوجه القصور والضعف المكتشفة في إجراءات الرقابة الداخلية للوحدة محل التدقيق إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة من واجبات المدقق التي تناولتها المعايير الدولية للتدقيق لغرض لفت انتباههم لمعالجتها بشكل يقلل من مخاطر حدوث الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية بالرغم من ان هذا الامر يعد من مسؤوليات وواجبات ادارة الوحدة(IAASB,ISA ٢٦٥)، وتكمن أهمية تشخيص أوجه القصور والضعف في الرقابة الداخلية بالنسبة لعملية الإبلاغ المالي إلى ما ينتج عنها من تأثير على الجوانب الاتية: (الغبان وهلندي،٢٠١٠: ٣٢-٣٣)

- درجة الثقة في معلومات القوائم المالية.
- مدى الألتزام بالتشريعات والقوانين والأنظمة واللوائح المالية.
- مستوى كفاءة وفاعلية المعلومات المالية وغير المالية.

الجدول(٢٢) يوضح صور الرقابة الداخلية ومجالات تأثيرها في جودة الإبلاغ المالي.

جدول (٢٢)

صور الرقابة الداخلية وأهدافها ومجالات تأثيرها في جودة الإبلاغ المالي

صور الرقابة الداخلية	الهدف	تأثيرها في الإبلاغ المالي
الرقابة الادارية	ضمان الألتزام بالسياسات والقرارات الادارية. (فتاح ومحمد،٢٠١٢: ٢٣٧)	يؤدي الالتزام بتنفيذ إجراءاتها بصورة صحيحة إلى توفير معلومات بقدر عالي من الاكتمال.
الرقابة المحاسبية	ضمان موثوقية المعلومات المالية وغير المالية. (Ranglin,٢٠١٤; ١٨٨-١٨٩)	يؤدي الألتزام بتنفيذ إجراءاتها بصورة صحيحة إلى توفير معلومات بدرجة عالية من الموثوقية والدقة.
الضبط الداخلي	ضمان أنجاز المهام والواجبات والانشطة بصورة صحيحة. (عياش،٢٠١٤: ١٦٦)	يؤدي الألتزام بتنفيذ إجراءاته بصورة صحيحة إلى توفير معلومات بقدر عالي من الحيادية.

المصدر: من اعداد الباحث

تشير دراسة (Gras-Gil et al,٢٠١٢) إلى أن وجود جهاز تدقيق داخلي كفؤ يمكن أن يسهم في جودة القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن الوحدات التي تكون قوائمها المالية ذات جودة عالية هي

وحدات يتميز فيها المدققين الداخليين والخارجيين بدرجة تعأون عالية فيما بينهم من خلال إجراء عملية التدقيق.

مما تقدم ذكره يمكن القول بأن تحقق المدقق من فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية والإبلاغ عن مواضع الخلل والضعف فيه إلى الإدارة يمكن ان يؤثر في عملية الإبلاغ المالي كون أن مراعاة الإدارة للملاحظات التي يقدمها المدقق يؤدي إلى تعزيز فاعلية تلك الإجراءات وبما يؤدي بالنتيجة إلى رفع جودة الأفصاح في القوائم المالية من خلال ضمان توفير معلومات مالية تراعي توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة.

٣-٣-٤ تأثير إجراءات المدقق حول الأحداث اللاحقة في الإبلاغ المالي

influence auditor's procedures related to subsequent events on financial reporting.

لا تقتصر مسؤولية المدقق في ابداء رأيه وتقديم تقريره عن الأحداث المالية التي تغطيها فترة مهمة التدقيق المكلف بها، وانما تمتد للتحقق من الأحداث التي تلي انتهاء الفترة والتي تكون لها علاقة التأثير في معلوماتها(احمد، ٢٠١٦: ٥٢)، أذ يشير مفهوم الأحداث اللاحقة إلى تلك الاحداث التي تنشأ في الفترة ما بين تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية وتاريخ اصدار تقرير حولها، والتي يكون لها تأثير في معلومات القوائم المالية المصدرة. (ارينز و لوبيك، ٢٠٠٢: ٤٥٥)

صنف المعيار الدولي للتدقيق ٥٦٠ ISA والمتعلق بمسؤولية المدقق الأحداث اللاحقة إلى ما يأتي:

- احداث تقع بعد تاريخ اعداد القوائم المالية وقبل صدور تقرير المدقق: وتكون من مسؤولية المدقق في هذه الحالة هو التحقق منها ومن علاقتها بالقوائم المالية المدققة ومدى ماديتها وتأثيرها في معلوماتها، وفي هذه الحالة يجب إبلاغ الإدارة لغرض تعديل القوائم المالية المعدة أو قيام المدقق بالإفصاح عنها من خلال تقريره وفقا لتقديره المهني. (احمد، ٢٠١٦: ٥٢)

- أحداث تقع بعد تاريخ أصدار تقرير المدقق: لا يعد المدقق مسؤولاً عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ تقديم تقريره في حال الاستفسار عنها من الإدارة، والتي يفترض بها إبلاغ المدقق لغرض اصدار تقرير جديد في حال قناعته بماديتها وتأثيرها في قرارات الجهات المستفيدة.

- أحداث تقع بعد مصادقة الإدارة على القوائم المالية المدققة: الأصل هنا لا يعد المدقق مطالبا بالاستفسار عنها، وفي حال علمه بها وتقييمه لها بانها احداث ذات تأثير مادي في القوائم المالية

المصدرة، فهنا يفترض به مناقشة الموضوع مع الإدارة لغرض أتخاذ الإجراءات المناسبة وأصدار تقرير تدقيق معدل حولها. (لبيب واخرون، ٢٠١٧: ٨٧-٨٨)

يعد الإبلاغ عن الأحداث اللاحقة امراً مهماً للجهات المستفيدة من معلومات القوائم المالية، ويمكن توضيح أثرها من خلال الجدول(٢٣) الاتي:

جدول (٢٣)

أثر الافصاح عن الأحداث اللاحقة في عملية الإبلاغ المالي للجهات المستفيدة

الجهة المستخدمة للقوائم المالية	أهمية الإبلاغ عن الأحداث اللاحقة	تأثيرها في الإبلاغ المالي
المستثمرون	- تقييم كفاءة اداء ادارة الوحدة الاقتصادية. - تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية. - التمييز بين الارباح والخسائر الاعتيادية وغير الاعتيادية المتحققة. - التنبؤ بمجالات الاستثمار المستقبلية - امكانية اجراء المقارنات االاقتصادية.	المساعدة في أتخاذ قرارات الاستثمار أو الاحتفاظ بالاسهم. (الجوهر واخرون، ٢٠١٧: ٢٣)
المقرضون	- التعرف على المركز المالي للوحدة وقيمة موجوداتها ومطلوباتها. - تقييم مدى قدرتها على تحقيق التدفقات النقدية المستقبلية. - تقييم مدى قدرة الوحدة عل تحقيق الارباح مستقبلا والايفاء بالتزامتها المالية.	اتخاذ قرارات منح أو الامتناع عن اقراض الوحدة الاقتصادية، وتحديد شروط منح الائتمان. (Louwers et al,٢٠١٥;٤٢)
الإدارة	- الحاجة إلى معلومات لتقييم مدى نجاح السياسة الاستثمارية للوحدة. - تقييم السياسة التمويلية للوحدة من خلال المفاضلة بين مصادر التمويل.	اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستمرار والتوسع أو تقليص النشاط مستقبلا، ورسم سياسات التمويل وتوزيعات الارباح. (Messier et al, ٢٠١٧;٣٢)

المصدر: من اعداد الباحث

يقوم المدقق بتنفيذ مجموعة اجراءات للتحقق من الأحداث اللاحقة بهدف ابداء رأي مهني سليم في مصداقية القوائم المالية، منها: (العواد،٢٠٢١)

١. التأكد من كفاية الإجراءات الموضوعة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.

٢. الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العمومية بعد تاريخ إعداد البيانات المالية والأستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماع.

٣. الاطلاع على أخر بيانات مرحلية متوفرة للوحدة والاطلاع على الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.

٤. الاستفسار من المستشار القانوني للوحدة عن اي دعاوى أو مطالبات قضائية تمت بعد تاريخ اعداد الميزانية ولغاية انتهاء عملية التدقيق واعداد التقرير.

٥. الاستفسار من الإدارة عن أي أحداث لاحقة وقعت قد تؤثر على البيانات المالية للوحدة بشكل جوهري.

٣-٣-٥ تأثير إجراءات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في جودة الإبلاغ المالي

influence of the auditor's procedures related to accounting estimates on the quality of financial reporting

تواجه المحاسبة كنظرية وممارسة عملية في ظل تطورات البيئة المحيطة بها مجموعة تحديات ترتبط بإجراءات القياس والافصاح المحاسبي، ويعد استخدام التقديرات لبعض البنود والعناصر المحاسبية أحد أهم هذه التحديات كونه يجعلها أقل دقة مقارنة بغيرها التي لم تخضع للتقدير(محمد،١٤٧:٢٠٢٢-١٤٨)، ويبرز أثر التقديرات المحاسبية في صعوبة عملية إعداد قوائم مالية تتسم بمعلومات دقيقة كون أن عملية التقدير عملية اجتهادية تعتمد على نتائج الأحداث المستقبلية المحتملة فضلاً علن أنها قابلة للتعديل والتغيير بشكل قد يؤدي لحدوث أخطاء جوهرية تنعكس في مصداقية وملائمة القوائم المالية. (عبد الرحيم، ٢٠٢٢: ٧)

تعرف التقديرات في مجال الممارسة المحاسبية بأنها "مبلغ قابل للقياس يرتبط بقرار إداري بشأن المنافع الاقتصادية المتوقعة من موجود أو مطلوب ما استناداً إلى معلومات متاحة أو معلومات جديدة غير مؤكدة افتراضية أو تقريبية أو من خلال الخبرة السابقة أو على أساس تفسير الحقائق والظواهر والعمليات المرتبطة بتقييم القيمة الدفترية لعناصر قائمة المركز المالي". (Staneva,٢٠١٦;٩)

تنعكس سلطة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية بشكل سلبي في مصداقية القوائم المالية من خلال تحيزها وتغليب مصالحها في أنتاج قيم محاسبية تتماشى مع الأرباح المستهدفة أو بسبب قلة خبرتها وسوء تقديرها للظروف والأحداث المستقبلية في ظل ظروف عدم التأكد (Boylan,٢٠١٢;١٤)، وبالتالي فهذه الأسباب يمكن أن تقوض من جودة معلومات القوائم المالية. (Selling & Nordlund,٢٠١٥;٢٦-٢٧)

ينعكس أثر اختلاف التقديرات المحاسبية بشكل واضح على دلالة ومصداقية القوائم المالية وإفصاحاها مما يجعل معلوماتها غير قابلة للمقارنة وصعوبة التحقق منها، فأثر التقديرات المحاسبية

في نتائج النشاط لا يؤثر فقط في الإيرادات والمصروفات لقائمة النتيجة للسنة المالية التي حدث فيها التقدير، وأنما يمتد إلى السنوات المستقبلية في حال كان هذا التقدير يظهر على مدى عدة فترات في القوائم المالية وهذا ما يبرز أهمية التقديرات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم(Honest & Georgescu,٢٠١٤;٤١-٤٢)، وبالتالي يفترض من مستخدمي معلومات القوائم المالية التعرف على القيود المفروضة على المقاييس المحاسبية التي ترد في تلك القوائم وحدود أستخدامها حتى يتوصلوا إلى أستنتاجات سليمة عند أستخدامها. (يوسف، ١٩٩٩: ٢٠٧)

من أبرز التحديات المتعلقة بإعداد القوائم المالية هو أستخدام قياس القيمة العادلة Fair value والتي يظهر أثرها بشكل جلي في قائمة المركز المالي كونها ترتبط بقيم عناصر الموجودات والمطلوبات، فقد أشار الاطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي بأن أسس القياس المحاسبي المعتمدة القيمة العادلة إلى جنب التكلفة التاريخية، ويتجلى التحدي في تبني قياس القيمة العادلة في كونه يمثل أحد أساليب أو صور التقدير المحاسبي الذي يخضع بشكل أو بأخر لأحكام وأتهادات القائم بالقياس مما ينعكس بالنتيجة في مصداقية القوائم المالية، فأعتماد القيمة العادلة يمكن أن يؤدي إلى أنتاج قوائم مالية ذات معلومات غير واقعية أو مبالغ فيها مما ينعكس بالنتيجة في جودة الإبلاغ المالي وصعوبة إتخاذ القرارات الرشيدة من قبل مستخدمي القوائم المالية. (Reaah &Sohaimat,٢٠١٦;٢٢)

بشكل عام تتجلى الآثار السلبية المتعلقة في عدم موضوعية وحيادية أستخدام التقديرات المحاسبية في انخفاض مصداقية وفائدة معلومات القوائم المالية، تدني مستوى جودة الأفصاح المحاسبي، أنتاج قوائم مالية مضللة وربما أحتيالية، فضلاً عن فتح المجال بشكل واسع أمام ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة. (محمود، ٢٠٢٠: ٢٨)

تصدى المعيار التدقيق الدولي ٥٤٠ ISA لمسؤولية واجراءات المدقق المتعلقة بالتحقق من أستخدام التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية بالشكل الذي يدعم جودة الإبلاغ المالي عنها وتقديم معلومات مفيدة تتسم الواقعية إلى الجهات المستخدمة، فهذا المعيار يرشد المدقق إلى ضرورة قيامه بتحدد وتقييم مخاطر التحريف المادي المؤثر في مستوى التأكيد المرتبط بالأفصاحات عن التقديرات المحاسبية في القوائم المالية بهدف تحديد طبيعة وتوقيت وكمية ونوع إجراءات التدقيق، والتأكد من تلك الأفصاحات متسقة مع إطار الإبلاغ المالي المعمول به. (IAASB,٢٠١٨)

٣-٣-٦ مسؤولية المدقق عن تقييم الاستمرارية

Auditor's Responsibility for Going Concern Assessment

أنتجت الازمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ شكاوى من أصحاب المصالح المستفيدين من معلومات القوائم المالية تتعلق بقصور تقارير التدقيق المقدمة حول القوائم المالية الختامية من الأفصاح عن تقديم تحذيرات مبكرة عن احتمالية فشل الوحدة الاقتصادية محل التدقيق في الاستمرارية نتيجة لتعسرها، وأن معظم الوحدات المتعسرة والتي أعلنت افلاسها كانت تقارير التدقيق فيها تتضمن رأي نظيف من المدققين. (Geiger et al,٢٠١٤; ٦٣)

أذ تم وصف تقرير التدقيق المقدم بأنه يفتقر لقيمة وفاعلية وملائمة الأتصال المعلوماتي، وبالتالي بروز الحاجة نحو ضرورة التوجه نحو تقرير التدقيق الموجه بالمخاطر (٢٠١٣ ، Mingzeng & Kangli)، وقد أدى هذا الأمر إلى لفت انتباه المنظمات المهنية والجهات المسؤولة عن وضع معايير التدقيق لدولية لزيادة الحاجة إلى العمل على أصلاح وتطوير التقرير وخاصة فيما يتعلق بمسؤولية المدقق عن الإبلاغ عن التعسر للوحدة، والذي نتج عنه إجراء عملية مراجعة وتعديل لمعايير التدقيق الدولية عام ٢٠١٣ لغرض تعزيز دور تقرير التدقيق في بلورة رؤى واضحة للجهات المهتمة بمضمونها(Silviu & Timea,٢٠١٥;٢٢٠-٢٢١)، وتمثل الأستمرارية في المحاسبة مبدأ يفترض ان نشاط الوحدة الاقتصادية مستمر في المستقبل (سلامة،٢٠٢٠: ١١)، فالوحدة الاقتصادية تعد مستمرة بنشاطها في المستقبل المنظور ولا يوجد مبرر أو ضرورة لتصفيتها أو توقفها عن ممارسة نشاطها أو طلب الحماية من الدائنين وفقًا للقوانين أو اللوائح، وعليه يتم أثبات الموجود والمطلوبات في السجلات على أساس أن الوحدة ستكون قادرة على الوفاء بالتزاماتها وتحقيق موجوداتها في ظروف نشاطها الأعتيادي. (Zureigat,٢٠١٤;١٠١)

أما مفهوم الأستمرارية في التدقيق فيشير مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الأستمرار مستقبلاً في نشاطها من عدمه بعد أنتهاء الفترة المالية الحالية والتي تعد من الأمور التي يجب على المدقق التحقق منها(لطفي،٢٠٠٩: ٦٥-٦٦)، ويجب أن يصمم المدقق اجراءات مناسبة وكافية للكشف عن محاولات الإدارة المتعمدة لتقديم المركز المالي ونتيجة النشاط بصورة مضللة وأحتيالية والتي تعد من العوامل الرئيسية في زيادة مخاطر عملية التدقيق. (الشحنة،٢٠١٥: ٩٢-٩٣)

قدم ISA ٥٧٠ أرشادات حول اجراءات المدقق في تقييم الأستمرارية وتجنب المسؤولية المتعلقة بعدم بذله العناية المهنية الكافية من خلال جمعه الأدلة والقرائن المناسبة والكافية ومن خلال استعانته بنتائج قياسه لمجموعة مؤشرات(جدول ٢٤) للتوصل إلى قناعة كافية حول الظروف والأحداث التي تضعف من أمكانية أستمرار الوحدة في نشاطها مستقبل، كونه ملزم بالإفصاح عنها في حالة قناعته بماديتها ضمن تقريره بشكل فقرة أيضاحية تكون أنذاراً مبكراً وتحذير مسبق لحالة فشل وشيك ستتعرض له الوحدة الاقتصادية محل التدقيق مستقبلاً. (IAASB,ISA ٥٧٠)

جدول (٢٤)

المؤشرات المعتمدة لتقييم الأستمرارية وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB

المؤشرات	امثلتها
مالية	- زيادة المطلوبات المتداولة على الموجودات المتداولة. - خسائر تشغيلية متكررة. - عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها.
تشغيلية	- خسائر مديرين مهمين دون ايجاد من يحل محلهم. - فقدان سوق رئيسي أو امتياز. - فقدان مورد رئيسي.
اخرى	- عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الاخرى. - قضايا قانونية قائمة ضد الوحدة يمكن ان تنشأ عنها احكام لا تستطيع الوفاء بها.

المصدر: من اعداد الباحث

يعد موضوع الإبلاغ عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بنشاطها لفترة مالية لاحقة على الأقل من قبل المدقق امراً مهماً بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية الداخليين والخارجيين كونه: (غريب،٢٠٢١: ٢١٣)

- يرتبط بالحفاظ على تدفق الأرباح من الاستثمارات والحفاظ على مساهمة الشركات في التنمية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة رفاهية المجتمع.
- يسهم في الحد من مخأوف وشكوك مستخدمي القوائم المالية بخصوص فشل المدققين في توفير ارشادات تحذيرية مبكرة عن مخاطر التعسر المالي في المستقبل القريب.

في حالة كفاية الإفصاح عن القوائم المالية يجب على المدقق ابداء رأي نظيف مع اضافة فقرة منفصلة بعنوان" عدم التأكد الجوهري فيما يتعلق بالاستمرارية "يشير فيها إلى أن تلك الاحداث أو الظروف تؤدى لعدم تأكد جوهري فيما يتعلق بقدرة الوحدة على الاستمرار، وان ذلك لا يؤدى لتعديل رأي المدقق، كما يلفت المدقق في هذه الفقرة النظر للإفصاحات في القوائم المالية التي تفصح الاحداث والظروف الاساسية، وخطط الإدارة، وعدم التأكد الجوهري، وتتلخص مسؤولية مراقب الحسابات في الحصول على ادلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لافتراض استمرارية الوحدة في أعداد القوائم المالية ، وأستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة الوحدة على الاستمرار كمنشأة مستمرة . وتوجد هذه المسؤولية، حتى لو لم يشمل إطار إعداد القوائم المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة الوحدة على الاستمرار كوحدة

مستمرة . وفيما إذا كانت هناك شكوكآ مادية تحتاج للأفصاح عنها بشأن قدرة الوحدة على الاستمرار، ولايستطيع مراقب الحسابات التنبؤ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية وعليه، لا يمكن أعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك استمرارية الوحدة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة الوحدة على الاستمرار، إذ يؤثر هذا المعيار في موثوقية البيانات المالية من خلال : تحديده لمسؤولية مراقب الحسابات في تحديد مدى استمرارية المنشأة موضع التدقيق مستقبلاً.

٣-٣-٧ تأثير الافصاحات في تقرير المدقق في الإبلاغ المالي

The influence of disclosures in the auditor's report on financial reporting

تعد القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية أحد مصادر المعلومات الرئيسية التي تحتاجها الجهات المستفيدة في اتخاذ قراراتها الاقتصادية، وبالتالي فالمدقق يفترض بأن الجهات المستفيدة من تقريره تتصف بـ : (IAASB ٢٠١٨,ISA ٣٢٠)

- قدر من المعرفة بالأنشطة والأعمال الاقتصادية والمحاسبية ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات المقدمة في القوائم المالية بدرجة معقولة من العناية.
- إدراك بأن القوائم المالية تم إعدادها وعرضها وتدقيقها وفقاً لمستويات معينة من الاهمية النسبية.
- ادراك بأن بعض المعلومات الواردة في القوائم المالية تم أعتماد التقديرات المحاسبية وتقييم الأحداث اللاحقة في اعدادها وعرضها.
- إدراك أمكانية اتخاذ قرارات اقتصادية معقولة بناءاً على معلومات القوائم المالية.

لكي تلبي القوائم المالية احتياجات الجهات المستفيدة وأصحاب المصالح فلابد ان تستهدف عملية إعدادها وعرضها القوائم المالية تحقيق الأهداف الاتية:

- توفير معلومات عن المركز المالي ونتيجة الأداء المالي والتغيرات التي تطرأ في الوضع المالي للوحدة والتي تعد معلومات مفيدة لفئات واسعة من المستخدمين في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية. (Belkaoui,٢٠٠٤,٢٦٦)
- تقييم قدرة وكفاءة الإدارة في القيام بمسؤولياتها فيما يتعلق بأستخدام اموال الوحدة وتحقيق أهدافها. (زوينة،٢٠١٤: ٥٨)

- توفير معلومات عن النشاط الأقتصادي للوحدة لفئات المستخدمين الذين لا يملكون السلطة أو القدرة في الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالوحدة بشكل مباشر. (عثمان، ٢٠١٢: ٥٣)

- توفير معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والاحداث الأخرى التي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة في تحقيق الدخل. (الججأوي وآل فتح الله،٢٠١٧: ٥٣)

تلجأ فئات الجهات المستفيدة إلى تقرير المدقق حول القوائم المالية لإضفاء مستوى معقول من المصداقية على معلومات تلك القوائم، والشكل(٢٥) يوضح فقرات تقرير المدقق وفقاً لمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ ISA.

جدول (٢٥)

الفقرات الأساسية في تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB

العنصر	مفهومه
عنوان التقرير	**يجب أن يتم وضع عنوان واضح لتقرير التدقيق عن القوائم المالية، ويفضل استخدام اصطلاح "تقرير المدقق المستقل" لغرض تمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن الاخرين الذين لا يلتزمون بنفس قواعد المهنة.**
الجهة الموجه إليها التقرير	**يوجه التقرير إلى المستثمرين في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق مثل المساهمين، اضافة إلى مجلس الإدارة أو هيئة معادلة له مثل لجنة الحوكمة، كما يمكن توجيه التقرير إلى اطراف اخرى اعتمادا على الوضع القانوني وطريقة ادارة الوحدة محل التدقيق مثل الدائنين.**
الفقرة التمهيدية	**يجب ان يتم تحديد الوحدة التي خضعت قوائمها المالية للتدقيق مع ذكر عنوان كل قائمة منها (الميزانية، الاداء المالي، التدفقات النقدية، التغير في حقوق الملكية) ، مع تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها والاشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة.**
مسؤولية الإدارة	**يجب ان يبين المدقق عن مسؤولية الإدارة عن اعداد وعرض القوائم المالية بشكل عادل حسب اطار الإبلاغ المالي المطبق، وشمل مسؤولية الإدارة تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالاعداد والعرض العادل للقوائم المالية الخالية من الاخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة، وعمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل تلك الظروف.**
الرأي	**يجب ان يكوّن المدقق رأياً حول ما اذا كانت القوائم المالية معدة من النواحي المهمة كافة وفقا لاطار االإبلاغ المالية المعمول به، ما اذا :** **(أ) كانت القوائم المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة .** **(ب) كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع اطار الإبلاغ المالي المعمول به ومناسبة.** **(ج) كانت التقديرات التي اعدتها الإدارة معقولة.**

	(د) كانت المعلومات المعروضة في القوئم المالية ملائمة وذات موثوقية وقابلة للمقارنة ومفهومة . **(هـ)كانت القوائم المالية تقدم افصاحات ملائمة تمكن المستخدم المستهدف من فهم تأثير المعاملات والاحداث المهمة على المعلومات المقدمة في القوائم المالية.** **(و) كانت المصطلحات المستخدمة في القوائم المالية بما في ذلك عنوان كل قائمة مالية مناسبة .**
تاريخ التقرير	**يكون تاريخ تقرير التدقيق هو تاريخ انتهاء العمل الميداني كون هذا التاريخ يبين بأن المدقق قد اخذ في الحسبان تأثير الاحداث اللاحقة.**
عنوان مكتب التدقيق	**يجب ان يثبت غي التقرير اسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب التدقيق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق.**
توقيع وأسم المدقق	**يجب ان يتضمن التقرير توقيع واسم المدقق المسؤول عن عملية التدقيق.**

المصدر: من اعداد الباحث

الغرض من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ ISA هو تقديم أرشادات لتتعلق بتقرير المدقق الصادر حول تدقيق مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام المعدة وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المطبق لغرض تحقيق العرض العادل وتلبية الاحتياجات المشتركة لفئات واسعة من المستخدمين واصحاب المصالح، كما انه يوفر أرشادات متعلقة بأمور يجب ان يأخذها المدقق في الحسبان عند تكوين رأي حول هذه القوائم المالية(IAASB,ISA ٧٠٠). الا أن هذا لا يعني ان رأي المدقق المقدم في تقريره يقدم ضمانة أو شهادة بدقة وصدق القوائم المالية، بل هو أفصاح عن أن مدى اتفاق العرض والافصاح في القوائم المالية مع إطار الإبلاغ المالي المطبق، ويعود السبب في ذلك كون أن الكثير من معلوماتها تستند في تحديد قيمتها إلى أحكام شخصية مستمدة من المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية فضلا عن أن عملية التدقيق تقوم على أساس أختبار وفحص وفقاً لأسلوب العينات وليس الفحص الكلي لجميع بنود عناصر القوائم. (لمين وكمال، ٢٠١٨: ١٢٩)

يتم تحديد نوع الرأي الذي يقدمه في تقريره من خلال قناعته وتقييمه المهني لأدلة وقرائن الاثبات المتعلقة بعناصر القوائم المالية التي يتم جمعها، ويوضح الجدول(٢٦) الاتي انواع تقارير وفقا لنوع الرأي الذي يقدمه المدقق:

جدول (٢٦)

انواع تقارير التدقيق وفقا لمعايير التدقيق والتوكيد الدولية الصادرة عن IAASB

نوع التقرير	مضمون رأى المدقق
التقرير النظيف	**عملية الأعداد والأفصاح في القوائم المالية تمت بشكل عادل وينسجم مع معايير التدقيق المطبقة.**
التقرير المتحفظ	**وجود تحفظ أو أكثر لا يؤثر في عدالة الأعداد والأفصاح في القوائم المالية كوحدة واحدة يتعلق بقيود مفروضة على عملية التدقيق تتعلق بالسياسات**

	المحاسبية المطبقة والتي ينتج عنها تأثير غير مادي على القوائم المالية.
التقرير السلبي	**القوائم المالية مضللة وتحتوي على تحريفات نتيجة لأخطاء ومخالفات مادية تؤثر في عدالتها وينتج عنها تأثير مادي على القوائم المالية كوحدة واحدة.**
الامتناع عن ابداء الرأي	**الامتناع عن ابداء الرأي من قبل المدقق في حال عدم قناعته في مدى سلامة أعداد القوائم المالية نتيجة لعدم حصوله على أدلة أثبات كافية.**

الجدول من اعداد الباحث

يمثل تقرير المدقق المحصلة النهائية لعملية التدقيق والجزء الملموس من عملية الفحص والتحقق، وهو عنصر من عناصر الإبلاغ المالي الذي تحتاجه اليه فئات المستخدمين وأصحاب المصالح في تقليل حالة الشك وعدم التأكد فيما يتعلق بمصداقية المعلومات في القوائم المالية، كما أن تحديد نوع الرأي المهني الذي يقدمه المدقق في تقريره بخصوص القوائم المالية الختامية ومدى خلوها من الاخطاء والمخالفات الجوهرية يعتمد على تقييم استنتاجاته فيما يتعلق بـ :

- مدى الحصول على أدلة الأثبات الكافية والمناسبة.(IAASB,ISA ٣٣٠)
- مستوى الأخطاء والمخالفات منفردة ومجتمعة وأن كانت ترتقي لدرجة كونها ذات تأثير جوهري في القوائم المالية ككل. (IAASB,ISA ٤٥٠)
- مدى توافق عملية أعداد وعرض القوائم المالية مع متطلبات العرض العادل التي حددها الاطار المفاهيمي الدولي للإبلاغ المالي من حيث أتصافها بالملائمة والتمثيل الصادق وقابليتها للمقارنة والتحقق وسهولة الفهم، وأفصاحها عن السياسات والتقديرات المحاسبية بشكل مناسب، ومراعاتها للأهمية النسبية والحيادية في خدمة جميع الفئات المستفيدة من معلوماتها. (IAASB,ISA ٧٠٠,٧٠٥,٧٠٦,٧١٠)

وحتى يكون تقرير المدقق حولها مفيداً وذا جودة فلا بد أن يتصف بمجموعة خصائص، هي:

١- **<u>الإيجاز:</u>** ينبغي ان يعد التقرير بأسلوب موجز ومترابط ومركز يغطي كافة الأمور المهمة التي توصل إليها المدقق بعيدا عن الأسهاب والتفاصيل الكثيرة. (خداش واخرون،٢٠١١: ٩)

٢- **<u>الوضوح:</u>** يجب صياغة عبرات التقرير بشكل واضح ومهني ومحدد بعيداً عن الغموض وبشكل يقطع الشك امام أية تفسيرات لمضمونه ويمكن فهمه بسهولة. (صباح، ٢٠١٨: ١٢)

٣- **<u>المصداقية والدقة:</u>** يجب ان تكون معلومات التقرير صحيحة ودقيقة ولا تحتوي على أخطاء ومدعمة بالأدلة والبراهين حتى تكون مفيدة للجهات المستفيدة منها. (المطارنة،٢٠٠٦: ١٨)

٤- **<u>الموضوعية:</u>** يجب أن يكون التقرير مهنيا وحيادياً لا يغلب مصلحة جهة مستفيدة على أخرى ويدعم الحد من عدم تماثل المعلومات.(Shafie et. al,٢٠٠٩;٥٤)

يشير المعيار الدولي ISA ٧٠١ إلى أهمية الافصاحات المقدمة في تقرير المدقق بالنسبة للجهات المستفيدة، والتي تتضمن ما يأتي: (IAASB,ISA ٧٠١)

- زيادة الشفافية وجودة التدقيق، وتعزيز قيمة المعلومات.
- تعزيز عملية الاتصال بين المدققين والمستثمرين، وكذلك القائمين على ادارة الوحدات.
- تجديد تركيز المدقق على المسائل التي يتعين الإبلاغ عنها والتي يمكن ان تؤدي إلى زيادة الشك المهني.
- زيادة ثقة المستخدم في تقارير التدقيق والقوائم المالية.
- تعزيز عملية اعداد القوائم المالية لما فيه من مصلحة عامة للجميع.

خلاصة الفصل:

تناول الفصل في المبحث الأول منه عملية الإبلاغ المالي من حيث المفهوم والأهداف، اذ أنها تتمثل بتقديم معلومات مفيدة ودقيقة ومفهومة للجهات المسستفيدة، وكمت تم الاشارة إلى ان القوائم المالية الاساسية لا تعد المصدر الوحيد للابلاغ المالي، وأن هنالك تقارير وكشوفات أخرى تعزز من فاعليتها.

اما المبحث الثاني فقد تناول تأثير الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي في الإبلاغ المالي من خلال تحديده لصفات ومتطلبات المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، ويمكن إيجاز بعض جوانب تأثير الإطار المفاهيمي التي تم مناقشتها فيه بالاتي:

١. تأثير تحديد أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام في عملية الإبلاغ المالي من خلال تأثيرها في قراراتهم الاقتصادية.

٢. تأثير تحديد خصائص المعلومات المفيدة في ملائمة وموضوعية الإبلاغ المالي.

٣. تأثير تحديد مفاهيم الاقياس والعرض والأفصاح في الإبلاغ المالي.

أما المبحث الثالث فقد تناول تأثير التدقيق في الإبلاغ المالي من خلال معايير التدقيق، ومن هذه الجوانب ما يتعلق بأثر تقرير التدقيق في الافصاح عن التحريفات والمخالفات الجوهرية، وما يتعلق بمدى عدالة الافصاح المحاسبي والأحداث اللاحقة والاستمرارية في القوائم المالية الاساسية المعدة من قبل الإدارة.

الفصل الرابع

الجانب التطبيقي

تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري لمتغيرات الدراسة وتحديد التأثيرات النظرية بين المتغيرات ووضع الفرضيات ذات الصلة بمدى وجود تأثير بين كل منها، سيتم في هذا الفصل اجراء البحث التطبيقي لاختبار الفرضيات استناداً الى مجموعة من المقاييس الاحصائية التي تخص كل متغير من متغيرات الدراسة، ولغرض اختبار الفرضيات فقد تم تضمين الفصل مبحثين ، هما:

المبحث الأول: وصف وتشخيص لمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة احصائياً.

المبحث الاول

وصف وتشخيص متغيرات الدراسة

سيتم في الجانب التطبيقي من الدراسة بحث الأعتماد على الأستبانة التي تم تصميمها لغرض أختبار فرضيات البحث، وقد تكونت من ثلاثة محاور:

١. المحور الأول منها تضمن واحد وعشرون سؤالا تقيس الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.
٢. المحور الثاني تضمن أربعة عشر سؤال توزعت تقيس في مجملها الإطار المفاهيمي للتدقيق.
٣. المحور الثالث تضمن اثنان وعشرون سؤال مخصصة لقياس الإبلاغ المالي.

وقد أستعمل للتعبير عن عبارات الأبعاد الخمسة مقياس ليكرت الخماسي والذي تتراوح القياسات فيه بين نقطة واحدة بمضمون لا اتفق بشدة، وبين خمس نقاط بمضمون اتفق بشدة. وكما مبين في الجدول ٢٧ الاتي:

جدول (٢٧)
درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	الدرجة	
اتفق بشدة	٥	الوسط الافتراضي للمقياس = (مجموع اقيام الاستجابات اعلاه) /عدد فئات المقياس
اتفق	٤	
محايد	٣	الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي= (٥+٤+٣+٢+١)/٥= ٣ درجة
لا اتفق	٢	
لا اتفق بشدة	١	

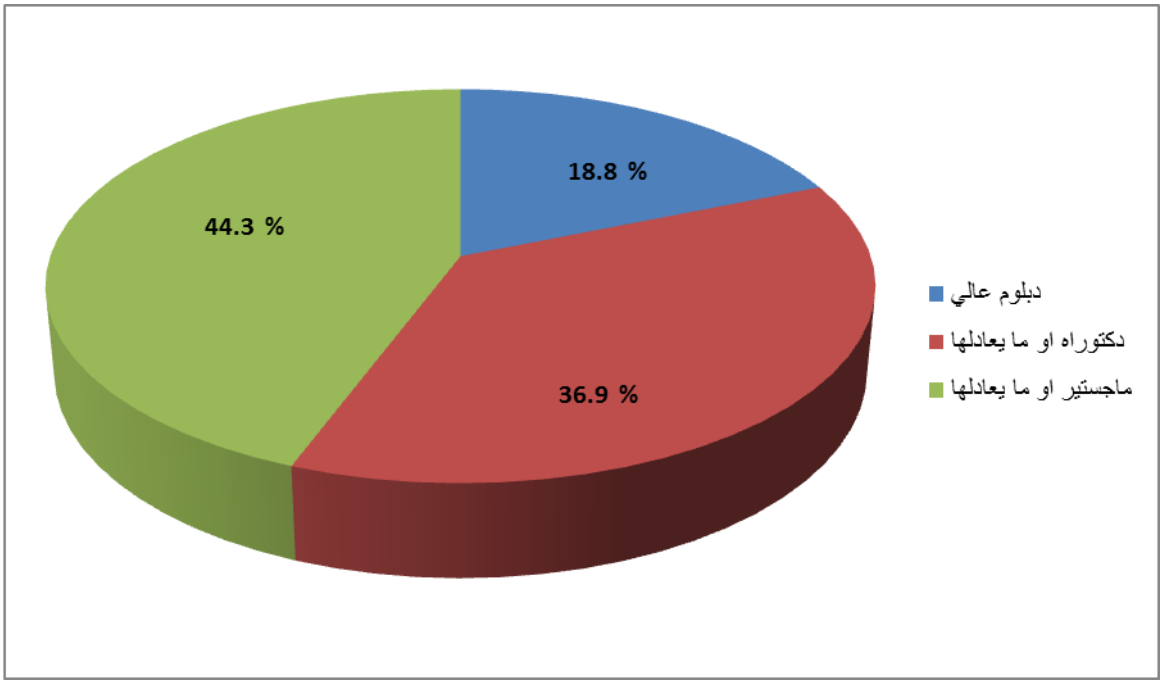
ولغرض تم توزيع ٢٨٧ استمارة استبانة على أفراد العينة الحاصلين على التحصيل العلمي والمهني الموضح في الجدول ٢٨ الاتي:

جدول (٢٨)
توزيع أفراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي

الشهادة	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية للاستمارات الصالحة	التراكم النسبي
دبلوم عالي	٥٤	١٨.٨	١٨.٨	١٨.٨
ماجستير أو ما يعادله	١٠٦	٣٦.٩	٣٦.٩	٥٥.٧
دكتوراه أو ما يعادلها	١٢٧	٤٤.٣	٤٤.٣	١٠٠.٠
المجموع	٢٨٧	١٠٠.٠	١٠٠.٠	

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من ٢٨ أن أعلى فئة كانت لحملة شهادات الدكتوراه وما يعادلها وكانت بمقدار ١٢٧ شخص وبنسبة ٤٤.٣ %، تليها فئة حملة الماجستير بمقدار ١٠٦ شخص وبنسبة ٣٦.٩ % تليها فئة حملة شهادة الدبلوم العالي بمقدار ٥٤ اشخاص وبنسبة ١٨.٨ %، والشكل ٤ الآتي يوضح التوزيع النسبي لتلك الفئات:



شكل (٤)
توزيع أفراد عينة الاستبيان حسب التحصيل الدراسي

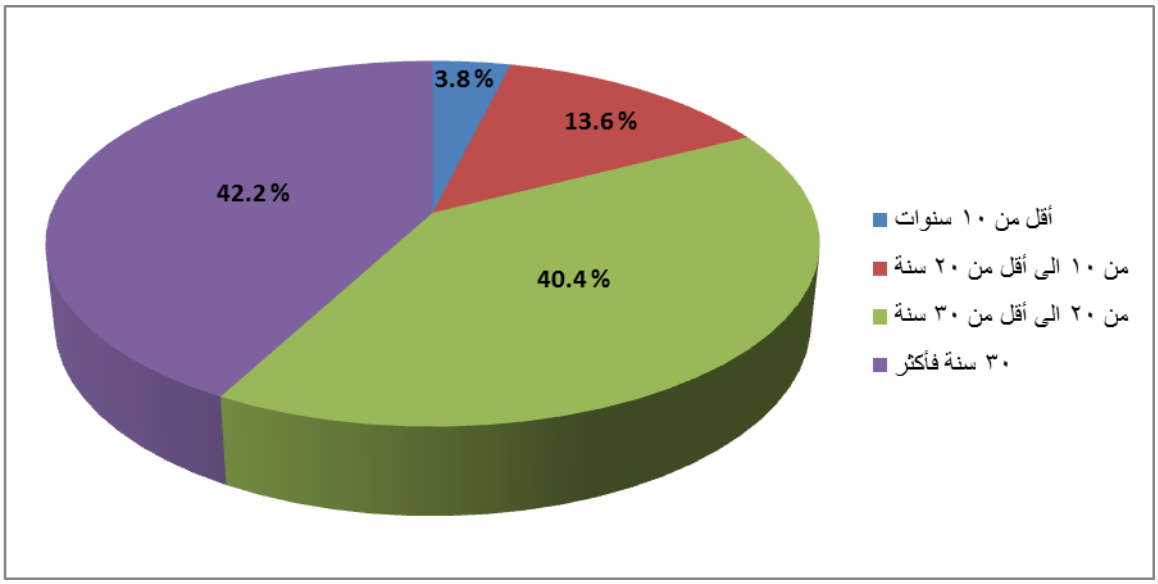
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excell

جدول (٢٩)
توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة (الخدمة)

سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية	نسبة الاستمارات الصالحة	النسبة التراكمية للاستمارات الصالحة
أقل من ١٠ سنوات	١١	٣.٨	٣.٨	٣.٨
من ١٠ إلى اقل من ٢٠ سنة	٣٩	١٣.٦	١٣.٦	١٧.٤
من ٢٠ إلى اقل من ٣٠ سنة	١١٦	٤٠.٤	٤٠.٤	٥٧.٨
٣٠ سنة فأكثر	١٢١	٤٢.٢	٤٢.٢	١٠٠
المجموع	٢٨٧	١٠٠	١٠٠.٠	

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول ٢٩ بأن أعلى فئة كانت لفئة سنوات الخدمة التي تزيد عن ٣٠ سنة وكانت بمقدار ١٢١ شخص وبنسبة ٤٢.٢ %، تليها فئة سنوات الخدمة التي تقع بين ٢٠-٣٠ سنة وكانت بمقدار ١١٦ شخص وبنسبة ٤٠.٤ % ، تليها فئة سنوات الخدمة التي تتراوح بين ١٠- ٢٠ سنة وكانت بمقدار ٣٩ شخص وبنسبة ١٣.٦% ، تليها فئة سنوات الخدمة الأقل من ١٠ سنوات بمقدار ١١ شخص وبنسبة ٣.٨ % . والشكل ٥ يوضح توزيع تلك الفئات:



شكل (٥)
توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excell

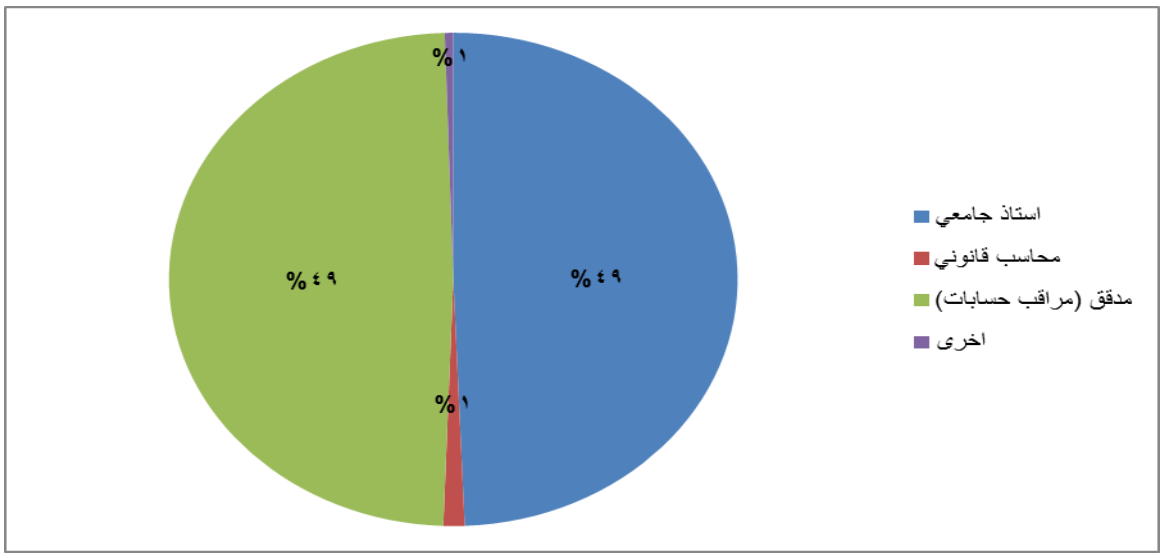
جدول (٣٠)

توزيع أفراد العينة حسب العنوان الوظيفي او المهني

العنوان الوظيفي او المهني	التكرارات	النسبة المئوية	نسبة الاستمارات الصالحة	النسبة التراكمية للاستمارات الصالحة
أستاذ جامعي	١٢٣	% ٤٢.٩	٤٢.٩	% ٥٦.٤
محاسب قانوني	٣	% ١	% ١	% ٥٧.٥
مراقب حسابات	١٢٢	% ٤٢.٥	% ٤٢.٥	% ١٠٠
أخرى (موظف في القطاع الحكومي او الخاص)	٣٦	% ١٢.٥	% ١٢.٥	% ١٣.٦
أخرى	٣	% ١	% ١	% ١
المجموع	٢٨٧	% ١٠٠	% ١٠٠	

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول ٣٠ أن أعلى فئة هي من الأساتذة الجامعيين وكانت بمقدار ١٢٣ شخص وبنسبة ٤٢.٩ %، تليها فئة مراقبي الحسابات بمقدار ١٢٢ شخص وبنسبة ٤٢.٥ % ، تليها فئة موظف في القطاع الحكومي أو الخاص بواقع ٣٦ شخص وبنسبة ١٢.٥ %، وأخيرا كانت فئة المحاسب القانوني والاخرى بمقدار ٣ أشخاص وبنسبة ١ % لكل منهما. والشكل ٦ يوضح توزيع تلك الفئات:



شكل (٦)
توزيع افراد عينة الاستبيان حسب العنوان الوظيفي او المهني
المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excell

بعد الأنتهاء من وصف العينة، قام الباحث بالتأكد من ثبات المقياس من خلال حساب معاملات الفا كرونباخ ، وبالاستعانة ببرنامج spss كانت النتائج كالآتي: -

جدول (٣١)

معاملات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha لاختبار ثبات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ الفا
الاول	الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	٢١	% ٧٧.٤
الثاني	الإطار المفاهيمي للتدقيق	١٤	% ٧٥.٣
الثالث	الإبلاغ المالي	٢٢	% ٧٦.٨
	المجموع	٥٧	% ٧٨,٧

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بين الجدول ٣١ أرتفاع معاملات الثبات لجميع أبعاد الأستبانة وأن معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن ٧٠ % وهي قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وقام الباحث بالتأكد من الثبات من خلال أحتساب معاملات الثبات بطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كالاتي:-

جدول (٣٢)

معاملات التجزئة النصفية split-half reliability لأختبار ثبات الاستبيأن

رقم المحور	اسم المحور	عدد الفقرات	التجزئة النصفية باستخدام معامل Spearman-Brown or Guttman
الأول	الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	٢١	% ٧٥.٤
الثاني	الإطار المفاهيمي للتدقيق	١٤	% ٧٤
الثالث	الإبلاغ المالي	٢٢	% ٧٣.٣
المجموع		٥٧	% ٧٧.٢

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بين الجدول ٣٢ ارتفاع معاملات الثبات لجميع محاور الأستبانة وأن معامل الثبات لجميع المحاور يزيد عن ٧٠ % وهي تعد قيم مرتفعة من الناحية الإحصائية.

كما وتم قياس الأتساق الداخلي بين كل محور من محاور الأستبانة والأسئلة المكونة لها بأستخدام معامل الأرتباط بيرسون وكانت النتائج وفق برنامج spss كالاتي:

جدول (٣٣)

الأتساق الداخلي لفقرات المحور الأول- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

Correlations			
الفقرة	Pearson Correlation[1]	Sig. (٢-tailed)	عدد الاجابات
١	٠.٢٢٩**	٠.٠٠٠	٢٨٧

[1] تتراوح قوة معامل الأرتباط Pearson Correlation إلى بين موجب واحد وسالب واحد، والأشارة الموجبة تشير إلى العلاقة الطردية، في حين أن الإشارة السالبة تشير إلى العلاقة العكسية، وكلما اقتربت قيمة معامل الارتباط إلى الموجب واحد او السالب واحد كان الارتباط قويا، وكلما اقتربت قيمته إلى الصفر كان الأرتباط ضعيفا.

٢	٠.٣٥٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٣	٠.٢٦٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٤	٠.٣٨٥**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٥	٠.٢٧٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٦	٠.٣١٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٧	٠.٢٥٩**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٨	٠.١١٥*	٠.٠٤١	٢٨٧
٩	٠.٢٣٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٠	٠.٢٧٩**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١١	٠.٢٢٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٢	٠.٣٧٢**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٣	٠.٣٨٩**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٤	٠.٢٣٦**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٥	٠.٣٢٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٦	٠.٢٧٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٧	٠.٢٥٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٨	٠.٢١١**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٩	٠.٣١٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢٠	٠.٢٩٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢١	٠.٣٤٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧

****. Correlation is significant at the ٠.٠١ level (٢-tailed).**

***. Correlation is significant at the ٠.٠٥ level (٢-tailed).**

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

ويلاحظ من الجدول ٣٣ بأن جميع معاملات الارتباط بين المحور الأول (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) ككل والأسئلة المتكون منها كانت قيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية، أذ أن جميع قيم (Sig. (٢-tailed كانت أصغر من ٠.٠٥ . وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير إلى وجود ارتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (٣٤)

الأتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني- الإطار المفاهيمي للتدقيق

Correlations			
الفقرة	**Pearson Correlation**	**Sig. (٢-tailed)**	**عدد الاجابات**
١	٠.٣٠٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢	٠.٢١١**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٣	٠.٣١٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٤	٠.٤٢٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٥	٠.٢٢٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٦	٠.٣٠٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٧	٠.٣٥٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٨	٠.٤١٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٩	٠.٢٨٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٠	٠.١٦٢**	٠.٠٠٦	٢٨٧
١١	٠.٣٩٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٢	٠.٣٣٠**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٣	٠.٤٤٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٤	٠.٣٦٥**	٠.٠٠٠	٢٨٧
***. Correlation is significant at the ٠.٠٥ level (٢-tailed).**			
****. Correlation is significant at the ٠.٠١ level (٢-tailed).**			

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول ٣٤ بأن جميع معاملات الارتباط بين المحور الثاني (الإطار المفاهيمي للتدقيق) والاسئلة المتكون منها كانت قيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية، أذ أن جميع قيم (Sig. (٢-tailed كانت أصغر من ٠.٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير إلى وجود أرتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الأتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

جدول (٣٥)

الأتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث- الإبلاغ المالي

Correlations			
الفقرة	Pearson Correlation	Sig. (٢-tailed)	عدد الاجابات
١	٠.٣٧٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢	٠.٣٩٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٣	٠.٢٧٥**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٤	٠.٣١٦**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٥	٠.٣٠٦**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٦	٠.١٥٨**	٠.٠٠٧	٢٨٧
٧	٠.٣٢٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٨	٠.٢٨١**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٩	٠.٢٦٥**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٠	٠.٢٦٦**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١١	٠.٣٩٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٢	٠.٢٩٥**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٣	٠.٢٦٤**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٤	٠.٣٥١**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٥	٠.٢٥٢**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٦	٠.٢٦٩**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٧	٠.٣٩٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٨	٠.٣٠٨**	٠.٠٠٠	٢٨٧
١٩	٠.٢٧٧**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢٠	٠.٢٩٣**	٠.٠٠٠	٢٨٧
٢١	٠.١٨٥**	٠.٠٠٢	٢٨٧
٢٢	٠.١٦٨**	٠.٠٠٤	٢٨٧
*. Correlation is significant at the ٠.٠٥ level (٢-tailed).			
**. Correlation is significant at the ٠.٠١ level (٢-tailed).			

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول ٣٥ بأن جميع معاملات الأرتباط بين المحور الثالث (الإبلاغ المالي) والاسئلة المتكون منها كانت قيم ذات دلالة من الناحية الاحصائية، أذ أن جميع قيم (Sig. (٢-tailed كانت أصغر من ٠.٠٥. وجميع تلك القيم كانت قيم موجبة مما يشير إلى وجود أرتباط طردي بين كل فقرة وبين المحور الذي تنتمي له وهذا ما يعكس الاتساق الداخلي العالي بين فقرات ذلك المحور.

وبعد التأكد من صدق وثبات المقياس قام الباحث بتوزيعه على الأفراد عينة الاستبيأن وفيما يلي نتائج الإحصاء الوصفي لاستجابات (الإجابات التي تم الحصول عليها):-

المحور الأول:- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:

اظهرت اجابات الافراد المستجيبين النتائج الاتية المتعلقة بمحور الإطار المفاهيمي للابلاغ المالي:

جدول (٣٦)

استجابة افراد عينة الاستبيأن المحور الأول:- الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		وسط حسابي	أنحراف معياري[١]	معامل اختلاف[٢]	ترتيب الفقرات[٣]
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة				
١	٥٣	١٨٪	٢٢٧	٧٩٪	٤	١٪	٣	١٪	٠	٠٪	٤.١٥٠	٠.٤٦٨	٠.١١٣	٢١
٢	٥٠	١٧٪	٢٣٤	٨٢٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٤	٠.٣٩٨	٠.٠٩٦	١٢
٣	٤٧	١٦٪	٢٣٥	٨٢٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٤٦	٠.٤٠٠	٠.٠٩٧	١٤
٤	٣٩	١٤٪	٢٤٥	٨٥٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٢٥	٠.٣٦٢	٠.٠٨٨	٦
٥	٤٠	١٤٪	٢٤٠	٨٤٪	٥	٢٪	٢	١٪	٠	٠٪	٤.١٠٨	٠.٤١٧	٠.١٠١	١٨
٦	٤٥	١٦٪	٢٣٥	٨٢٪	٧	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٣٢	٠.٤٠٥	٠.٠٩٨	١٦
٧	٣٦	١٣٪	٢٥٠	٨٧٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٢٢	٠.٣٣٨	٠.٠٨٢	٤
٨	٢٨	١٠٪	٢٥٦	٨٩٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.٠٨٧	٠.٣١٧	٠.٠٧٨	٢

---

[١] يعتبر الانحراف المعياري (Standard deviation) القيمة الأكثر استخداما من بين مقاييس التشتت لقياس مدى التبعثر الإحصائي، أي أنه يدل على مدى امتداد مجالات القيم ضمن مجموعة البيانات الإحصائية، وكلما قلَّت قيمة الانحراف المعياري، قل تشتُّت البيانات عن الوسط الحسابي، ويعكس ذلك التقارب في وجهات نظر الافراد عينة الاستبيان.

[٢] هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط، كلما قل معامل الاختلاف، قل مستوى التشتت حول المتوسط، ويعكس ذلك مستوى تشتت الاجابات الفردية عن متوسط اجابات افراد العينة

[٣] تم الاعتماد على قيمة معامل الاختلاف في ترتيب الفقرات لأنها تعكس أهمية الفقرة، وكلما كان انخفض معامل الاختلاف كان ذلك دالا على شدة تقارب اراء الافراد عينة الاستبيان.

٩	٥٣	١٨٪	٢٢٧	٧٩٪	٧	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٤٢٩	٠.١٠٣	١٩
١٠	٤٩	١٧٪	٢٣٥	٨٢٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٣٩٥	٠.٠٩٥	١٠
١١	٥١	١٨٪	٢٣١	٨٠٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٤١٢	٠.٠٩٩	١٧
١٢	٥١	١٨٪	٢٣٤	٨٢٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧١	٠.٣٩٥	٠.٠٩٥	٩
١٣	٥٩	٢١٪	٢٢١	٧٧٪	٧	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٨١	٠.٤٤٥	٠.١٠٦	٢٠
١٤	٢٢	٨٪	٢٦٢	٩١٪	١	٠٪	٢	١٪	٠	٠٪	٤.٠٥٩	٠.٣٢٤	٠.٠٨٠	٣
١٥	٤٩	١٧٪	٢٣٤	٨٢٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٧	٠.٤٠١	٠.٠٩٦	١٣
١٦	٣١	١١٪	٢٥١	٨٧٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.٠٩١	٠.٣٤٣	٠.٠٨٤	٥
١٧	٥٧	٢٠٪	٢٢٩	٨٠٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٩٥	٠.٤٠٦	٠.٠٩٧	١٥
١٨	٢١	٧٪	٢٦٢	٩١٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.٠٥٩	٠.٢٩٠	٠.٠٧١	١
١٩	٤٨	١٧٪	٢٣٧	٨٣٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٣٨٦	٠.٠٩٣	٨
٢٠	٥٢	١٨٪	٢٣٣	٨١٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧٤	٠.٣٩٨	٠.٠٩٥	١١
٢١	٤٥	١٦٪	٢٤٠	٨٤٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٠	٠.٣٧٧	٠.٠٩١	٧
الوسط الحسابي والأنحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية											٤.١٣٩	٠.١١٠	٠.٠٢٧	

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

الوسط الحسابي الموزون لهذا المحور هو ٤.١٣٩ وهو أكبر من الوسط الأفتراضي للمقياس البالغ٣ درجات، وبأنحراف معياري منخفض جدا بلغ ٠.١١٠ في حين بلغت درجة معامل الأختلاف ٠.٠٢٧، وهذا يدل على تقارب كبير حول فقرات هذا المحور من وجهة نظر الأفراد عينة الاستبيان.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح أن جميع فقرات هذا البعد كانت أوساطها الحسابية المحسوبة أكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالعبارة الثامنة عشرة والمتضمنة (أساليب تجميع المعلومات وتبويبها بحسب مفاهيم الإطار المحاسبي يدعم جودة معلومات القوائم المالية.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ ٠.٠٧١ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.٠٥٩ وبأنحراف معياري ٠.٢٩٠ وهذا ما إلى أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن الطريقة المتبعة لتجميع المعلومات وتبويبها وعرضها بالأستناد إلى مفاهيم الإطار المحاسبي يدعم جودة معلومات القوائم المالية.

في حين أن الفقرة المتمثلة بالعبارة الاولى المتضمنة (القوائم المالية توفر معلومات لتلبية احتياجات جميع المستخدمين بقدر كاف) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.١١٣ في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.١٥٠ وبأنحراف معياري ٠.٤٦٨ وهذا ما يدل على أنه بالرغم من أن الافراد عينة الاستبيان يؤيدون أن القوائم المالية بشكلها الحالي توفر معلومات كافية لتلبية احتياجات جميع المستخدمين بقدر كاف، الا أن اجماعهم على هذه الفقرة كان أقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

أما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي:-

- بالنسبة للفقرة الثانية والتي كانت بمضمون (توفر القوائم المالية معلومات على قدر عال من المنفعة يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية) فقد كان معامل الأختلاف بمقدار ٠.٠٩٦ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٩٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الأفراد عينة الاستبيان يروون أن القوائم المالية بشكلها الحالي توفر معلومات تتمتع بمستوى مرتفع من المنفعة يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

- بالنسبة للفقرة الثالثة والتي كان مضمونها (يمكن الأعتماد على معلومات القوائم المالية بشكل كافٍ في تقييم كفاءة الادارة) فقد كان معامل الأختلاف بمقدار ٠.٠٩٧ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري

بلغ ٠.٤٠٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٤٦ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن معلومات القوائم المالية يمكن الاعتماد عليها بشكل كاف في تقييم كفاءة الادارة.

- بالنسبة للفقرة الرابعة والتي كانت بمضمون (توافر خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية يدعمأن فائدتها بشكل كبير.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٦٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٢٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن عندما تتوافر خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق بشكل في المعلومات المحاسبية يدعمأن فائدتها بشكل كبير.
- بالنسبة للفقرة الخامسة والتي كانت بمضمون (القدرة التوكيدية والتنبؤية للمعلومة المالية لا تدعمأن دائما ملائمتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٠٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن القدرة التوكيدية والتنبئية للمعلومة المالية تدعم دائما ملائمتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- بالنسبة للفقرة السادسة والتي كانت بمضمون (مفهوم التمثيل الصادق للمعلومات المالية يدعم فائدتها للقرار بشكل كبير في ظل مراعاة الحيطة في القياس المحاسبي.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٤٣٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن اتصاف القوائم المالية بالتمثيل الصادق للمعلومات المالية يدعم فائدتها للقرار بشكل كبير في ظل مراعاة الحيطة في القياس المحاسبي.
- بالنسبة للفقرة السابعة والتي كانت بمضمون (ترتبط الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية بجودة المعلومات وليس بفائدتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٢ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٣٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٢٢ وهو اعلى

من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية ترتبط بجودة القرارات اي تحسينها وليس بفائدتها اصلا في اتخاذ القرارات الاقتصادية كون الفائدة ترتبط بالخصائص النوعية للمعلومات المفيدة.

- بالنسبة للفقرة الثامنة والتي كانت بمضمون (قابلية مقارنة معلومات القوائم المالية تعزز بشكل محدود من جودة القرارات الاقتصادية لفئات المستخدمين الرئيسيين.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٧٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣١٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٨٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن قابلية مقارنة معلومات القوائم المالية تعزز بشكل غير محدود من جودة القرارات الاقتصادية لفئات المستخدمين الرئيسيين.
- بالنسبة للفقرة التاسعة والتي كانت بمضمون (تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ المالي يسهم في تحقيق الشفافية من خلال تركيزه على الجوهر الاقتصادي بشكل اكبر من الشكل القأنوني للوحدة الاقتصادية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٢٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن عملية تحديد مفهوم وحدة الإبلاغ المالي من شأنه أن يساعد في تحقيق الشفافية من خلال تركيزه على الجوهر الاقتصادي بشكل على حساب الشكل القأنوني للوحدة الاقتصادية.

- بالنسبة للفقرة العاشرة والتي كانت بمضمون (القوائم المالية الموحدة والمدمجة تقدمأن محتوى اعلامي للجهات المستفيدة بشكل اكثر فائدة من القوائم المنفصلة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٠٩٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن القوائم المالية الموحدة والمدمجة تقدمان محتوى اعلامي للجهات المستفيدة بشكل اكثر فائدة من القوائم المنفصلة.

- بالنسبة للفقرة الحادية عشر والتي كانت بمضمون (تصنيف القوائم المالية حسب وظائفها يسهم في فهم المعلومات المالية وتفسيرها بصورة افضل.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٩ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن تصنيف القوائم المالية حسب وظائفها من شأنها أن يساعد في فهم المعلومات المالية وتفسيرها بصورة افضل.
- بالنسبة للفقرة الثانية عشر والتي كانت بمضمون (تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية وتبوبياتها يسهم في الافصاح عن المعلومات بشكل اكثر دقة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٩٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية وتبوبياتها ينتج عنه الافصاح عن المعلومات بشكل اكثر دقة.
- بالنسبة للفقرة الثالثة عشر والتي كانت بمضمون (تعد مفاهيم الاعتراف المتعلقة بعناصر القوائم المالية مهمة لتوفير خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٦ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العشرون في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٤٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن مفاهيم الاعتراف المتعلقة بعناصر القوائم المالية تعتبر ضرورية لتوفير خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة الرابعة عشر والتي كانت بمضمون (مفهوم الغاء الاعتراف بعنصر من عناصر القوائم المالية او بجزء منه لا يسهم في زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٢٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٥٩ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن مفهوم الغاء الاعتراف بعنصر من عناصر القوائم المالية او بجزء منه يسهم في زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية.

- بالنسبة للفقرة الخامسة عشر والتي كانت بمضمون (استخدام اسس القياس المختلط في القوائم المالية يمكن أن يسهم في زيادة جودة القياس المحاسبي.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٦ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن استخدام اسس القياس المختلط في القوائم المالية يمكن أن يسهم في زيادة جودة القياس المحاسبي.
- بالنسبة للفقرة السادسة عشر والتي كانت بمضمون (تطبيق مفهوم الحيطة المرتبط بقياس القيمة العادلة لا يعد عاملا مؤثرا في موضوعية معلومات القوائم المالية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٤ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٤٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٩١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن تطبيق مفهوم التحفظ المرتبط بقياس القيمة العادلة يعد عاملا مؤثرا في موضوعية معلومات القوائم المالية.
- بالنسبة للفقرة السابعة عشر والتي كانت بمضمون (يتوافق اختيار المقياس المحاسبي الاكثر ملائمة مع طبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في نماذج قراراتهم.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٧ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٩٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن ضرورة اختيار المقياس المحاسبي الاكثر ملائمة يجب أن يتوافق مع طبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في نماذج قراراتهم.
- بالنسبة للفقرة التاسعة عشر والتي كانت بمضمون (تعزز اساليب العرض والافصاح في القوائم المالية جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة أن تعزز اساليب العرض والافصاح في القوائم المالية جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين قابلية الفهم والمقارنة للمعلومات.

- بالنسبة للفقرة العشرين والتي كانت بمضمون (تتأثر فاعلية وظيفة التوصيل المحاسبي بطريقة عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٩٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٧٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن فاعلية وظيفة التوصيل المحاسبي تتاثر بطريقة عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية.
- بالنسبة للفقرة الحادية والعشرين والتي كانت بمضمون (اساليب العرض والافصاح تساعد في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية بصورة اكثر دقة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٧٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن اساليب العرض والافصاح تساعد في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية بصورة اكثر دقة.

المحور الثاني:- الإطار المفاهيمي للتدقيق:

اظهرت اجابات الافراد المستجيبين النتائج الاتية للمحور المتعلق بالإطار المفاهيمي للتدقيق:

جدول (٣٧)

استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات محور الإطار المفاهيمي للتدقيق

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		وسط	أنحراف	معامل	ترتيب
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	حسابي	معياري	اختلاف	الفقرات
١	٤١	١٤٪	٢٤٢	٨٤٪	٢	١٪	٢	١٪	٠	٠٪	٤.١٢٢	٠.٤٠٤	٠.٠٩٨	١٢
٢	٣٢	١١٪	٢٥٢	٨٨٪	٠	٠٪	٣	١٪	٠	٠٪	٤.٠٩١	٠.٣٨٢	٠.٠٩٣	٧
٣	٤٥	١٦٪	٢٤٠	٨٤٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٠	٠.٣٧٧	٠.٠٩١	٦
٤	٤١	١٤٪	٢٤٣	٨٥٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٣٢	٠.٣٦٩	٠.٠٨٩	٥
٥	٣٦	١٣٪	٢٥٠	٨٧٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٢٢	٠.٣٣٨	٠.٠٨٢	١
٦	٤٩	١٧٪	٢٣٦	٨٢٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٤	٠.٣٨٩	٠.٠٩٣	٨
٧	٥٦	٢٠٪	٢٢٧	٧٩٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٨١	٠.٤٢١	٠.١٠١	١٣
٨	٣٤	١٢٪	٢٥٠	٨٧٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٠٨	٠.٣٤٣	٠.٠٨٤	٣
٩	٣٦	١٣٪	٢٤٨	٨٦٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١١٥	٠.٣٥١	٠.٠٨٥	٤
١٠	٣٥	١٢٪	٢٥٠	٨٧٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١١٥	٠.٣٤١	٠.٠٨٣	٢
١١	٥٤	١٩٪	٢٣١	٨٠٪	١	٠٪	٠	٠٪	١	٠٪	٤.١٧٤	٠.٤٤٠	٠.١٠٥	١٤
١٢	٤٩	١٧٪	٢٣٤	٨٢٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٧	٠.٤٠١	٠.٠٩٦	٩
١٣	٤٩	١٧٪	٢٣٣	٨١٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٣	٠.٤٠٦	٠.٠٩٨	١١
١٤	٥١	١٨٪	٢٣٢	٨١٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٤	٠.٤٠٧	٠.٠٩٨	١٠
الوسط الحسابي والأنحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور الإطار المفاهيمي للتدقيق											٤.١٣٩	٠.١٢٥	٠.٠٣٠	

تبين النتائج بأن الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد هو ٤.١٣٩ وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وبأنحراف معياري منخفض جدا بلغ ٠.١٢٥ في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.٠٣٠، وهذا يدل على تقارب كبير حول فرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيأن.

وعلى المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح أن جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت الفقرة المتمثلة بالفقرة الخامسة والمتضمنة (تسهم مفاهيم وفروض التدقيق بشكل محدود في الحد من فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات ما بين الادارة والجهات المستفيدة من القوائم المالية.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ ٠.٠٨٢ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,١٢٢ وبأنحراف معياري ٠.٣٣٨ وهذا ما إلى أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن مفاهيم وفروض التدقيق تسهم بشكل كبير في الحد من فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات ما بين الادارة والجهات المستفيدة من القوائم المالية.

في حين أن الفقرة المتمثلة بالفقرة الحادية عشر والمتضمنة (تعزز معايير التدقيق في التحقق من ملائمة معلومات القوائم المالية المقدمة لأجراء المقارنات المالية.) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.١٠٥ في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.١٧٤ وبأنحراف معياري ٠.٤٤٠ وهذا ما يدل على أنه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق تعزز التحقق من ملائمة معلومات القوائم المالية المقدمة لإجراء المقارنات المالية، الا أن اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي:-

- بالنسبة للفقرة الاولى والتي كانت بمضمون (يسهم تدقيق القوائم المالية في تقديم تأكيد معقول وليس مطلق في مدى خلوها من الاخطاء والمخالفات الجوهرية) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٢٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن تدقيق القوائم المالية يسهم في تقديم تأكيد معقول وليس مطلق في مدى خلوها من الاخطاء والمخالفات الجوهرية.

- بالنسبة للفقرة الثانية والتي كانت بمضمون (لا يسهم التدقيق في الافصاح عن معلومات تتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بنشاطها مستقبلا كونها تعد من مسؤولية الادارة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٩١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون بأن التدقيق يسهم في الافصاح عن معلومات تتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بنشاطها مستقبلا كونها تعد من مسؤولية الادارة.
- بالنسبة للفقرة الثالثة والتي كانت بمضمون (يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في التحقق عن مدى سلامة وعدالة اعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمفاهيم والمعايير المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٧٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن الهدف الرئيسي للتدقيق يتمثل في التحقق عن مدى سلامة وعدالة اعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمفاهيم والمعايير المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة الرابعة والتي كانت بمضمون (يعزز التدقيق بدرجة كبيرة من فرص مسألة الادارة وتقييم كفاءتها في ادارة الموارد المتاحة.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٩ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٦٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٣٢ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن التدقيق يعزز بدرجة كبيرة من فرص مسألة الادارة وتقييم كفاءتها في ادارة الموارد المتاحة.
- بالنسبة للفقرة السادسة والتي كانت بمضمون (يمكن أن تعزز فروض التدقيق من ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية من خلال زيادة جودة تدقيقها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن فروض التدقيق يمكن أن تعزز من ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية من خلال زيادة جودة تدقيقها.

- بالنسبة للفقرة السابعة والتي كانت بمضمون (تعد مفاهيم العناية المهنية والاستقلالية وادلة الاثبات اركان مهمة واساسية في اجراء عملية التحقق من موثوقية وملائمة القوائم المالية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٢١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن مفاهيم العناية المهنية والاستقلالية وادلة الاثبات تعد اركان مهمة واساسية في اجراء عملية التحقق من موثوقية وملائمة القوائم المالية.
- بالنسبة للفقرة الثامنة والتي كانت بمضمون (تسهم معايير التدقيق في تنفيذ عملية التدقيق بصورة اكثر مهنية وحيادية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٤ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٤٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٠٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق تسهم في تنفيذ عملية التدقيق بصورة اكثر مهنية وحيادية.
- بالنسبة للفقرة التاسعة والتي كانت بمضمون (تقتصر اجراءات التدقيق على فحص عناصر القوائم المالية للتأكد من صحتها من الناحية المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٥١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن اجراءات التدقيق لا تقتصر فقط على فحص عناصر القوائم المالية للتأكد من صحتها من الناحية المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة العاشرة والتي كانت بمضمون (توفر معايير التدقيق ارشادات كافية لفحص عناصر القوائم المالية والتحقق من صحة اجراءات الاعداد والعرض والافصاح فيها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٤١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق توفر ارشادات كافية لفحص عناصر القوائم المالية والتحقق من صحة اجراءات الاعداد والعرض والافصاح فيها.

- بالنسبة للفقرة الثانية عشر والتي كانت بمضمون (تسهم معايير التدقيق في التحقق من مدى الالتزام بتطبيق المعايير والمفاهيم المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٦ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق تسهم في التحقق من مدى الالتزام بتطبيق المعايير والمفاهيم المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة الثالثة عشر والتي كانت بمضمون (تعد معايير التدقيق ضرورية في تقييم مدى موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق تعد ضرورية في تقييم مدى موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة الرابعة عشر والتي كانت بمضمون (قد تعزز معايير التدقيق من قدرة التحقق من موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٨ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٠٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن معايير التدقيق قد تعزز من قدرة التحقق من موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.

المحور الثالث:- الإبلاغ المالي:

اظهرت اجابات المستجيبين فيما يتعلق بمحور الإبلاغ المالي النتائج الاتية:

جدول (٣٨)

استجابة افراد عينة الاستبيان لفقرات محور الإبلاغ المالي

الفقرات	اتفق بشدة		اتفق		محايد		لا اتفق		لا اتفق بشدة		وسط حسابي	أنحراف معياري	معامل اختلاف	ترتيب الفقرات
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة				
١	٤٩	١٧٪	٢٣٧	٨٣٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٧	٠.٣٨٣	٠.٠٩٢	٩
٢	٦٧	٢٣٪	٢١٧	٧٦٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.٢٢٣	٠.٤٤١	٠.١٠٥	٢١
٣	٣٤	١٢٪	٢٥٠	٨٧٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٠٨	٠.٣٤٣	٠.٠٨٤	٤
٤	٥٧	٢٠٪	٢٢٧	٧٩٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٨٨	٠.٤١٧	٠.١٠٠	١٦
٥	٥٧	٢٠٪	٢٢٦	٧٩٪	٤	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٨٥	٠.٤٢٣	٠.١٠١	١٩
٦	٤٦	١٦٪	٢٤٠	٨٤٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٧	٠.٣٧٤	٠.٠٩٠	٦
٧	٤٣	١٥٪	٢٤٢	٨٤٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٤٣	٠.٣٧٠	٠.٠٨٩	٥
٨	٤٧	١٦٪	٢٣٨	٨٣٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٥٧	٠.٣٨٣	٠.٠٩٢	١٠
٩	٣٥	١٢٪	٢٤٧	٨٦٪	٣	١٪	٢	١٪	٠	٠٪	٤.٠٩٨	٠.٣٨٩	٠.٠٩٥	١٣
١٠	٣٣	١١٪	٢٥٣	٨٨٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١١١	٠.٣٢٦	٠.٠٧٩	١

١١	٥١	١٨٪	٢٣٤	٨٢٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧١	٠.٣٩٥	٠.٠٩٥	١٢
١٢	٥٠	١٧٪	٢٣٦	٨٢٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧١	٠.٣٨٦	٠.٠٩٣	١١
١٣	٥٢	١٨٪	٢٣٣	٨١٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧٤	٠.٣٩٨	٠.٠٩٥	١٤
١٤	٣٣	١١٪	٢٥٢	٨٨٪	٢	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٠٨	٠.٣٣٣	٠.٠٨١	٢
١٥	٣٥	١٢٪	٢٥١	٨٧٪	١	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١١٨	٠.٣٣٤	٠.٠٨١	٣
١٦	٥١	١٨٪	٢٣٦	٨٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٧٨	٠.٣٨٣	٠.٠٩٢	٨
١٧	٦٨	٢٤٪	٢١٥	٧٥٪	٣	١٪	١	٠٪	٠	٠٪	٤.٢٢٠	٠.٤٦٢	٠.١١٠	٢٢
١٨	٤٤	١٥٪	٢٤٠	٨٤٪	٣	١٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٤٣	٠.٣٧٩	٠.٠٩٢	٧
١٩	٥١	١٨٪	٢٣١	٨٠٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٤١٢	٠.٠٩٩	١٥
٢٠	٥٣	١٨٪	٢٢٩	٨٠٪	٥	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٧	٠.٤١٨	٠.١٠٠	١٧
٢١	٥٢	١٨٪	٢٢٩	٨٠٪	٦	٢٪	٠	٠٪	٠	٠٪	٤.١٦٠	٠.٤٢١	٠.١٠١	٢٠
٢٢	٣٥	١٢٪	٢٤٣	٨٥٪	٧	٢٪	٢	١٪	٠	٠٪	٤.٠٨٤	٠.٤١٠	٠.١٠٠	١٨
الوسط الحسابي والأنحراف المعياري ومعامل الاختلاف لمحور الإبلاغ المالي											٤.١٥٤	٠.١١٤	٠.٠٢٨	

المصدر: الجدو ل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

تبين النتائج بأن الوسط الحسابي الموزون لهذا البعد هو ٤.١٥٤ وهو اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس البالغ ٣ درجات، وبأنحراف معياري منخفض جدا بلغ ٠.١١٤ في حين بلغت درجة معامل الاختلاف ٠.٠٢٨، وهذا يدل على تقارب كبير حول فرات هذا المحور من وجهة نظر الافراد عينة الاستبيان.

على المستوى التفصيلي لهذا البعد يتضح أن جميع فقرات هذا البعد كانت اوساطها الحسابية المحسوبة اكبر من الوسط الافتراضي للمقياس، وكانت العبارة المتمثلة بالفقرة العاشرة والتي كانت بمضمون (لا يراعي مفهوم الايجاز في اعداد التقارير المالية الاهمية النسبية والوضوح في معلوماتها.) قد حققت اقل معامل اختلاف في هذا البعد بلغ ٠.٠٧٩ مما يعكس درجة الاتفاق العالية في إجابات افراد العينة وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤,١١١ وبأنحراف معياري ٠.٣٢٦ وهذا ما إلى أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن مفهوم الايجاز في اعداد التقارير المالية لا يراعي الاهمية النسبية والوضوح في معلوماتها.

في حين أن العبارة المتمثلة بالفقرة السابعة عشر المتضمنة (تلبي التقارير المالية احتياجات المستخدمين من المعلومات اللازمة للتنبؤ والتقييم بشكل كافٍ.) قد حققت اعلى معامل اختلاف بلغ ٠.١١٠ في هذا البعد وكان الوسط الحسابي لها بمقدار ٤.٢٢٠ وبأنحراف معياري ٠.٤٦٢ وهذا ما يدل على أنه بالرغم من الافراد عينة الاستبيان يرون أن التقارير المالية الحالية تلبي احتياجات المستخدمين من المعلومات اللازمة للتنبؤ والتقييم بشكل كافٍ، الا أن اجماعهم على هذه الفقرة كان اقل من باقي الفقرات في هذا المحور.

اما بالنسبة لبقية الأسئلة فكانت النتائج كالاتي:-

- بالنسبة للفقرة الاولى والتي كانت بمضمون (تراعي عملية اعداد التقارير المالية الحد من عدم تماثل المعلومات بدرجة كبيرة كونها معدة وفقا لمعايير ومفاهيم مهنية مقبولة دوليا.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٢ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة التاسعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون ضرورة أن تراعي عملية اعداد التقارير المالية الحد من عدم تماثل المعلومات بدرجة كبيرة كونها تعد وفقا لمعايير ومفاهيم مهنية مقبولة دوليا.

- بالنسبة للفقرة الثانية والتي كانت بمضمون (اعتماد التقارير المالية مفاهيم القياس المختلط في ظل مراعاة مفهوم الحيطة ينعكس في أنتاج معلومات اكثر ملائمة وصدق.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية والعشرين في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٤١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٢٢٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيأن يرون ضرورة اعتماد التقارير المالية مفاهيم القياس المختلط في ظل مراعاة مفهوم الحيطة ينعكس في أنتاج معلومات اكثر ملائمة وصدق.
- بالنسبة للفقرة الثالثة والتي كانت بمضمون (ترتبط دقة التقارير المالية غالبا بمستوى الالتزام بالمفاهيم والمعايير المهنية المتبعة في اعدادها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٤ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٤٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٠٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون ضرورة أن ترتبط دقة التقارير المالية غالبا بمستوى الالتزام بالمفاهيم والمعايير المهنية المتبعة في اعدادها.
- بالنسبة للفقرة الرابعة والتي كانت بمضمون (تسهم المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية في الحد بشكل كبير من تدخل الادارة في طريقة اعدادها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٧ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون ضرورة تسهم المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية في الحد بشكل كبير من تدخل الادارة في طريقة اعدادها.
- بالنسبة للفقرة الخامسة والتي كانت بمضمون (تدعم التقارير المالية بشكل محدود الثقة في سلامة اختيار السياسات المحاسبية وملائمة القياسات المحاسبية في ظروف عدم التأكد.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا البعد، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٢٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٨٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن ضرورة أن تدعم التقارير المالية بشكل بير الثقة في سلامة اختيار السياسات المحاسبية وملائمة القياسات المحاسبية في ظروف عدم التأكد.

- بالنسبة للفقرة السادسة والتي كانت بمضمون (تسهم المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالعرض والافصاح في الحد من تقديم معلومات مالية لا تتسم بالدقة المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السادسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٧٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالعرض والافصاح تسهم في الحد من تقديم معلومات مالية لا تتسم بالدقة المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة السابعة والتي كانت بمضمون (تدعم مفاهيم الاعتراف والغاء الاعتراف المتعلقة بعناصر الموجودات والمطلوبات بشكل كبير مفهوم دقة المعلومات المحاسبية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨٩ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٧٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٤٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون ضرورة أن تدعم مفاهيم الاعتراف والغاء الاعتراف المتعلقة بعناصر الموجودات والمطلوبات بشكل كبير مفهوم دقة المعلومات المحاسبية.
- بالنسبة للفقرة الثامنة والتي كانت بمضمون (اتساق وترابط معلومات التقارير المالية يمكن أن يحد من المشاكل المرتبطة بدقة المعلومات.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٢ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العاشرة في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٥٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن اتساق وترابط معلومات التقارير المالية يمكن أن يحد من المشاكل المرتبطة بدقة المعلومات.

- بالنسبة للفقرة التاسعة والتي كانت بمضمون (يؤثر مستوى فهم وادراك الجهات المستفيدة لمفاهيم المحاسبة والتدقيق في طبيعة حكمهم عن مدى دقة معلومات التقارير المالية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة عشر في هذا المحور، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٩٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن مستوى فهم وادراك الجهات المستفيدة لمفاهيم المحاسبة والتدقيق يؤثر في طبيعة حكمهم عن مدى دقة معلومات التقارير المالية.

- بالنسبة للفقرة الحادية عشر والتي كانت بمضمون (توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة قد يسهم في تعزيز حياديتها بمستو مقبول) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٩٥ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة من شأنه أن يسهم في تعزيز حياديتها بمستو مقبول.
- بالنسبة للفقرة الثانية عشر والتي كانت بمضمون (يرتبط الوضوح في القوائم المالية اساسا بمستوى الفهم لمعلوماتها من قبل المستخدمين وليس بمفاهيم وضوابط اعدادها.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٣ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الحادية عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٦ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٧١ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يرون أن الوضوح في القوائم المالية يرتبط اساسا بمستوى الفهم لمعلوماتها من قبل المستخدمين وليس بمفاهيم وضوابط اعدادها.
- بالنسبة للفقرة الثالثة عشر والتي كانت بمضمون (تؤثر اساليب القياس المحاسبي المتعلقة بشكل واضح في تحسين جودة وملائمة القوائم المالية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٥ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الرابعة عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٩٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٧٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن اساليب القياس المحاسبي تؤثر بشكل واضح في تحسين جودة وملائمة القوائم المالية.
- بالنسبة للفقرة الرابعة عشر والتي كانت بمضمون (تعزز مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية من وضوح المعلومات المحاسبية بشكل كبير.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثانية في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٣٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٠٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية تعزز من وضوح المعلومات المحاسبية بشكل كبير.

- بالنسبة للفقرة الخامسة عشر والتي كانت بمضمون (ينعكس تأثير الالتزام بتطبيق مفهوم الاستحقاق المحاسبي ايجابا في سلامة الافصاح عن المعلومات في الوقت المناسب.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٨١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثالثة في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٣٤ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن تأثير الالتزام بتطبيق مفهوم الاستحقاق المحاسبي ينعكس ايجابا في سلامة الافصاح عن المعلومات في الوقت المناسب.
- بالنسبة للفقرة السادسة عشر والتي كانت بمضمون (يعزز اتساق وترابط معلومات التقارير المالية بشكل كبير من فهم نشاط الوحدة الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٢ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٨٣ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١١٨ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن اتساق وترابط معلومات التقارير المالية يعزز بشكل كبير من فهم نشاط الوحدة الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة.
- بالنسبة للفقرة الثامنة عشر والتي كانت بمضمون (تعزز التقارير المالية المعدة وفقا للمفاهيم والمعايير المهنية المقبولة بدرجة كبيرة من فاعلية الاتصال المعلوماتي.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٢ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٣٧٩ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٤٣ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن التقارير المالية المعدة وفقا للمفاهيم والمعايير المهنية المقبولة بدرجة كبيرة تعزز من فاعلية الاتصال المعلوماتي.
- بالنسبة للفقرة التاسعة عشر والتي كانت بمضمون (مراعاة التقارير المالية لتقديم معلومات تتسم بالحيادية يساعد في تعزيز موثوقيتها واعتماديتها لدى المستفيدين.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.٠٩٩ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الخامسة عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٢ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن مراعاة التقارير المالية لتقديم معلومات تتسم بالحيادية يساعد في تعزيز موثوقيتها واعتماديتها لدى المستفيدين.

- بالنسبة للفقرة العشرين والتي كانت بمضمون (تدعم التقارير المالية جودة المعلومات بشكل كبير من خلال توفير معلومات تراعي التوقيت المناسب وامكانية الفهم) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة السابعة عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٨ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٧ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن التقارير المالية تدعم جودة المعلومات بشكل كبير من خلال توفير معلومات تراعي التوقيت المناسب وامكانية الفهم.
- بالنسبة للفقرة الحادية والعشرين والتي كانت بمضمون (تضفي التقارير المالية مستوى كافٍ من الثقة في تقييم مدى مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠١ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة العشرون في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤٢١ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.١٦٠ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن التقارير المالية تضفي مستوى كافٍ من الثقة في تقييم مدى مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.
- بالنسبة للفقرة الثانية والعشرين والتي كانت بمضمون (تعزز التقارير المالية من مستوى منفعة المعلومات المحاسبية من خلال تقديمها معلومات قابلة للمقارنة والفهم.) فقد كان معامل الاختلاف بمقدار ٠.١٠٠ والذي يقيس مدى تقارب آراء العينة والذي كان طبقا لذلك بالمرتبة الثامنة عشر في هذا المحور ، والأنحراف المعياري بلغ ٠.٤١٠ وكان الوسط الحسابي بمقدار ٤.٠٨٤ وهو اعلى من الوسط الافتراضي لمقياس ليكرت الخماسي المستخدم والبالغ ٣ درجات، وهذا يعني أن الافراد عينة الاستبيان يروون أن التقارير المالية تعزز من مستوى منفعة المعلومات المحاسبية من خلال تقديمها معلومات قابلة للمقارنة والفهم.

- وتأسيسا على ما تقدم في العرض السابق يمكن ترتيب المحاور أعلاه حسب درجة الأهمية التي حظي بها بحسب إجابات افراد العينة بالجدول ٩٣ الاتي:-

جدول (٣٩)
ترتيب محاور الاستبيان حسب درجة الاهمية

المحور	الوسط الحسابي	الأنحراف المعياري	معامل الاختلاف	ترتيب المحاور
المحور الاول	٤.١٣٩	٠.١١٠	٠.٠٢٧	١
المحور الثاني	٤.١٣٩	٠.١٢٥	٠.٠٣٠	٣
المحور الثالث	٤.١٥٤	٠.١١٤	٠.٠٢٨	٢

ويبين الجدول أعلاه أن المحور الاول كان ترتيبه الاول من حيث تقارب إجابات افراد العينة ، وكان المحور الثالث قد حقق المرتبة الثانية ، وجاء المحور الثاني بالمرتبة الثالثة.

المبحث الثاني

نتائج اختبار فرضيات البحث

يتضمن المبحث اختبارنتائج فرضيات البحث بعد ان تم جمع وتحليل النتائج المستخلصة من استمارات الاستبانة الموزعة على افراد عينة الدراسة. وفيما يأتي النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات الاربعة :

الفرضية الاولى:- " ليس هناك علاقة ارتباط ذو دلالة إحصائية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق".

لاختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الارتباط Pearson-correlation والذي يتم وفق المعادلة الاتية:-

$$R = \frac{N\sum CFOFA * CFOA - (\sum CFOFA)(\sum CFOA)}{\sqrt{[N\sum CFOFA^2 - (\sum CFOFA)^2][N\sum CFOA^2 - (\sum CFOA)^2]}}$$

حيث:-

R= قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين

N= حجم العينة المتمثل بعدد الاستمارات الموزعة

CFOFA = المتغير المستقل الاول (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية).

CFOA = المتغير المستقل الثاني (الإطار المفاهيمي للتدقيق).

وبالاستعانة ببرنامج SPSS كانت النتائج كالاتي:-

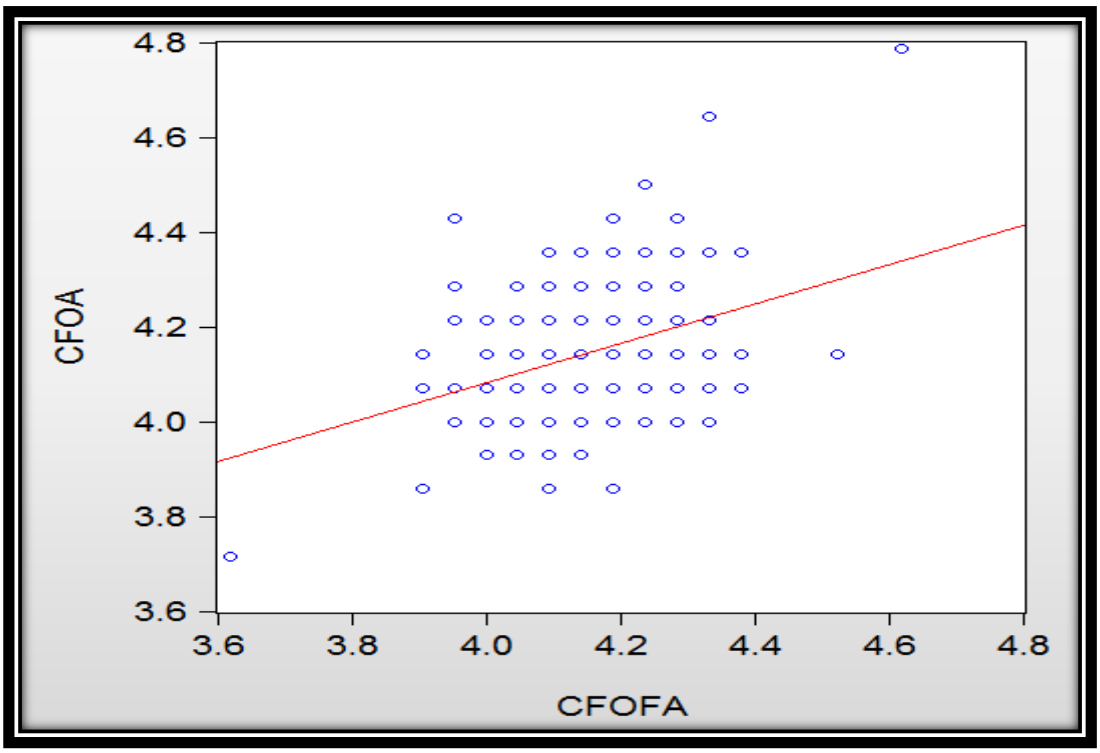
جدول (٤٠)
نتائج اختبار الفرضية الاولى

Correlations			
		CFOFA	CFOA
CFOFA	Pearson Correlation	١	٠.٣٦٥**
	Sig. (٢-tailed)		٠.٠٠٠
	N	٢٨٧	٢٨٧
CFOA	Pearson Correlation	٠.٣٦٥**	١
	Sig. (٢-tailed)	٠.٠٠٠	
	N	٢٨٧	٢٨٧
**. Correlation is significant at the ٠.٠١ level (٢-tailed).			

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول ٤٠ بأن قيمة Pearson Correlation كانت ٠.٣٦٥ وهذا يعني وجود علاقة ارتباط طردية (تكاملية) بين المتغيرين تبلغ قوتها ٣٦.٥ %، ويلاحظ ايضا أن مستوى معنوية الاختبار (٢-tailed) .Sig كانت ٠.٠٠٠ وهي اقل بكثير من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سفا بمقدار ٠.٠٥، وهذا يعني أن بيانات العينة اظهرت دليلا مقنعا على رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة، أي أن هناك علاقة طردية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق.

ويؤكد الشكل ٧ الاتي (الذي تم رسمه باستخدام برنامج Eviews) العلاقة بين المتغيرين من خلال شكل الأنتشار اذ يشير اتجاه المنحنى نحو الاعلى إلى العلاقة الطردية بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق.



شكل (٧)
الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

الفرضية الثانية:- لا يوجد تاثير ذو دلالة معنوية للاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في الإبلاغ المالي

لغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل الأنحدار الخطي البسيط بطريقة المربعات الصغرى ووفق نموذج الأنحدار الاتي:-

$$FR = B_0 + B_1\ CFOFA + \varepsilon$$

حيث:-

FR = المتغير التابع (الإبلاغ المالي).

ε = اخطاء التقدير او ما تسمى بالبواقي الاحصائية.

B_0 = ثابت معادلة الأنحدار الذي يمثل قيمة المتغير التابع عندما تكون قيمة المتغير المستقل مساوية للصفر.

B_1 = ميل دالة الأنحدار والتي تقيس تاثير المتغير المستقل في المتغير التابع.

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (٤١)

ملخص نموذج اختبار الفرضية الثانية

Model Summary[b]					
Model	**R**	**R Square**	**Adjusted R Square**	**Std. Error of the Estimate**	**Durbin-Watson**
١	٠.٣٧٦[a]	٠.١٤١	٠.١٣٨	٠.١٠٦	١.٩٦٠
a. Predictors: (Constant), CFOFA					
b. Dependent Variable: FR					

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بين الجدول ٤١ ملخص النموذج model summary أن قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت ٠.٣٧٦ وهي قيمة متوسطة القوة، وأن معامل التحديد R Square بلغ ٠.١٤١ والذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم . اي أن المتغير المستقل (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) يفسر ماقيمته ١٤.١% من التباين الحاصل في المتغير التابع (الإبلاغ المالي)، وأن الأنحراف المعياري

لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان ١٠٦.٠ وهو رقم منخفض جدا. وكلما أنخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية. ويلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة Durbin-Watson تبلغ ١.٩٦ وهي قريبة جدا من ٢، وتجدر الإشارة إلى أنه كلما كانت قيمة Durbin-Watson قريبة من الصفر دل ذلك على وجود ارتباط ذاتي موجب في حين كلما كانت هذه القيمة قريبة من أل ٤ كلما دل ذلك على وجود ارتباط ذاتي سالب وأخيرا كلما اقتربت تلك القيمة من ٢ دل ذلك على أنعدام وجود ارتباط ذاتي مابين قيم الأخطاء العشوائية في النموذج الخطي.

جدول (٤٢)

تباين اختبار الفرضية الثانية

ANOVA[a]						
Model		**Sum of Squares**	**(١)df**	**Mean Square**	**F**	**Sig.**
١	**Regression**	٠.٥٢٨	(٢)١	.٥٢٨	٤٦.٨٩٦	٠.٠٠٠[b]
	Residual	٣.٢١٢	(٣)٢٨٥	٠.٠١١		
	Total	٣.٧٤٠	(٤)٢٨٦			
a. Dependent Variable: FR						
b. Predictors: (Constant), CFOFA						

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

بين الجدول ٤٢ المتعلق باختبار anova أن قيمة F المحسوبة بلغت ٤٦.٨٩٦ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (٢٨٥,١) والبالغة ٣.٨٤ عند مستوى دلالة ٥%. وأن مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠.٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية

---

(١)df وتمثل عدد القيم القابلة للتغير في حساب degrees of freedom تعني درجات الحرية وهي مختصر يعتمد حساب الخصائص الإحصائية المختلفة على مجموعة من المعلومات أو البيانات. يسمى .خاصية إحصائية ما عدد المعلومات المستقلة عن بعضها والتي تدخل في حساب خاصية إحصائية معينة.

(٢) تشير إلى درجة الحرية الأولى والتي تساوي عدد المتغيرات المستقلة في نموذج الانحدار المستخدم في قياس الفرضية.

(٣) تشير إلى درجة الحرية الثانية وتساوي مجموع درجتي الحرية مطروحا منها درجة الحرية الأولى.

(٤) تشير إلى مجموع درجتي الحرية الأولى والثانية وتساوي حجم العينة مطروح منها واحد.

والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥ ، وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول رقم (٤٣)

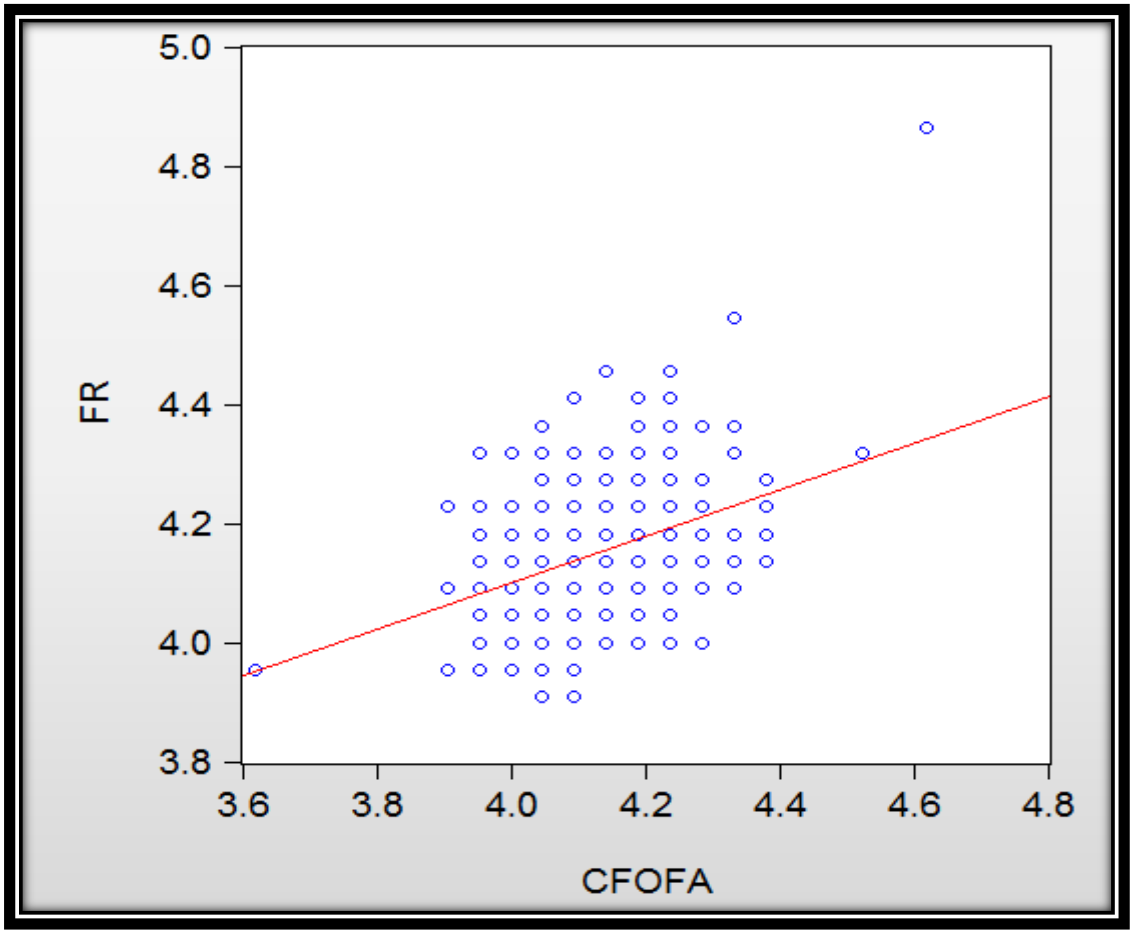
معاملات دالة الأنحدار للفرضية الثانية

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
١	(Constant)	٢.٥٣٩	٠.٢٣٦		١٠.٧٦٤	٠.٠٠٠
	CFOFA	٠.٣٩٠	٠.٠٥٧	.٣٧٦	٦.٨٤٨	٠.٠٠٠
a. Dependent Variable: FR						

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين جدول ٤٣ معاملات دالة الأنحدار **Coefficients** أن قيمة ثابت معادلة الأنحدار B_0 بلغت ٢.٥٣٩، وأن قيمة ميل معادلة الأنحدار B_1 بلغت ٠.٣٩٠ والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 إلى أن هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى أن اي زيادة في المتغير المستقل (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) بمقدار درجة واحدة يؤدي إلى الزيادة بمقدار ٣٩ % في المتغير التابع (الإبلاغ المالي) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا أن مستوى معنوية احصاءة T للمتغير المستقل بلغت ٠.٠٠ وهي اقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥ وهذا يعني أن بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائياً وبالتالي أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في الإبلاغ المالي.

الشكل ٨ يؤكد العلاقة الطردية بين المتغيرين (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية و الإبلاغ المالي) من خلال الاتجاه الصاعد للمنحنى:

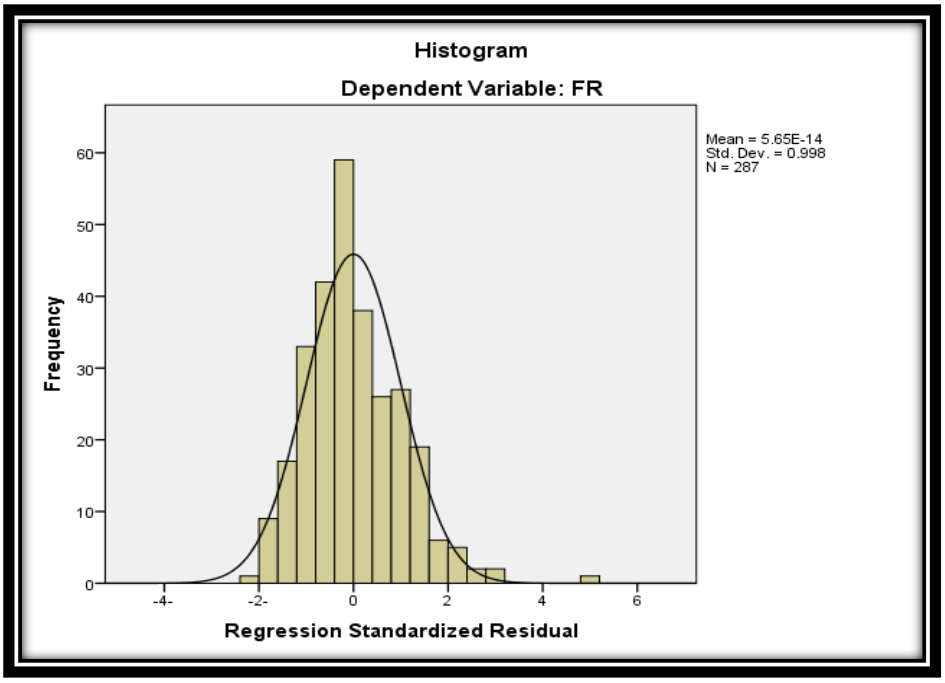


شكل (٨)
العلاقة بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ المالي
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

ويمكن اعادة صياغة معادلة الأنحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدمها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

$$FR = 2.539 + 0.39 * CFOFA$$

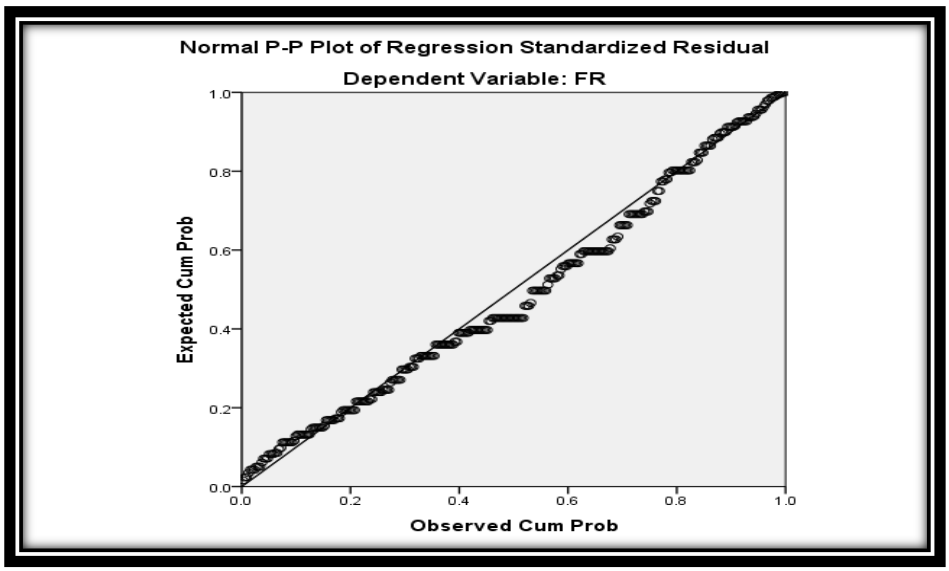
يعرض الشكل ٩ الاتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية[١] لمعادلة الأنحدار والذي يبين دقة معادلة الأنحدار السابقة.



شكل (٩)
المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثانية
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

[١] يبنى تحليل الانحدار على أن البواقي موزعة توزيعا طبيعيا عند كل النقاط للمتغير المستقل، وهذا يعني أنها تتغير من سالب لموجب حول قيمة الصفر بشكل توزيع طبيعي وبحيث يكون مجموعها صفرا.

يبين الشكل ١٠ الآتي استيفاء شروط اختبار تحليل الأنحدار بشكل بياني من خلال والذي يبين توزع النقاط حول الخط المستقيم وهذا يثبت أن البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.



الشكل (١٠)

التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثانية

المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

الفرضية الثالثة:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة معنوية للاطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي".

لاختبار هذه الفرضية تم صياغة نموذج الأنحدار الخطي الاتي:-

$$FR = B_0 + B_1\ CFOA + \varepsilon$$

وباستخدام البرنامج الاحصائي SPSS كانت النتائج كالاتي:-

جدول (٤٤)

ملخص نموذج اختبار الفرضية الثالثة

Model Summary[b]					
Model	**R**	**R Square**	**Adjusted R Square**	**Std. Error of the Estimate**	**Durbin-Watson**
١	٠.٤٠٧[a]	٠.١٦٥	٠.١٦٣	٠.١٠٧	١.٩٨٦
a. Predictors: (Constant), CFOA					
b. Dependent Variable: FR					

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين جدول ٤٤ ملخص النموذج اعلاه model summary أن قيمة الارتباط (R) بين المتغيرات بلغت ٠.٤٠٧ وهي قيمة متوسطة القوة، وأن معامل التحديد R Square بلغ ٠.١٦٥ والذي يمثل القوة التفسيرية للنموذج المستخدم . اي أن المتغير المستقل (الإطار المفاهيمي للتدقيق) يفسر ماقيمته ١٦.٥% من التباين الحاصل في المتغير التابع (الإبلاغ المالي)، وأن الأنحراف المعياري لخطأ التقدير Std. Error of the Estimate كان ١٠٧.٠ وهو رقم منخفض جدا. وكلما أنخفض هذا النوع من الاخطاء كلما كان ذلك افضل من الناحية الاحصائية. ويلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة Durbin-Watson تبلغ ١.٩٨٦ وهي قريبة جدا من ٢، وكلما اقتربت تلك القيمة من ٢ دل ذلك على أنعدام وجود ارتباط ذاتي مابين قيم الأخطاء العشوائية في النموذج الخطي.

جدول (٤٥)

تباين اختبار الفرضية الثالثة

ANOVA[a]						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
١	Regression	.٦١٩	١	٠.٦١٩	٥٦.٤٩٧	٠.٠٠٠[b]
	Residual	٣.١٢١	٢٨٥	٠.٠١١		
	Total	٣.٧٤٠	٢٨٦			
a. Dependent Variable: FR						
b. Predictors: (Constant), CFOA						

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين الجدول ٤٥ التباين اعلاه anova أن قيمة F المحسوبة بلغت ٥٦.٤٩٧ وهي اكبر من قيمتها الجدولية المحسوبة وفق درجات الحرية df (٢٨٥,١) والبالغة ٣.٨٤ عند مستوى دلالة ٥%.وأن مستوى معنوية الاختبار Sig بلغت ٠.٠٠٠ وهي اقل من قيمة الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥، وهذا ما يدل على ملائمة النموذج الاحصائي المستخدم لاختبار الفرضية.

جدول (٤٦)

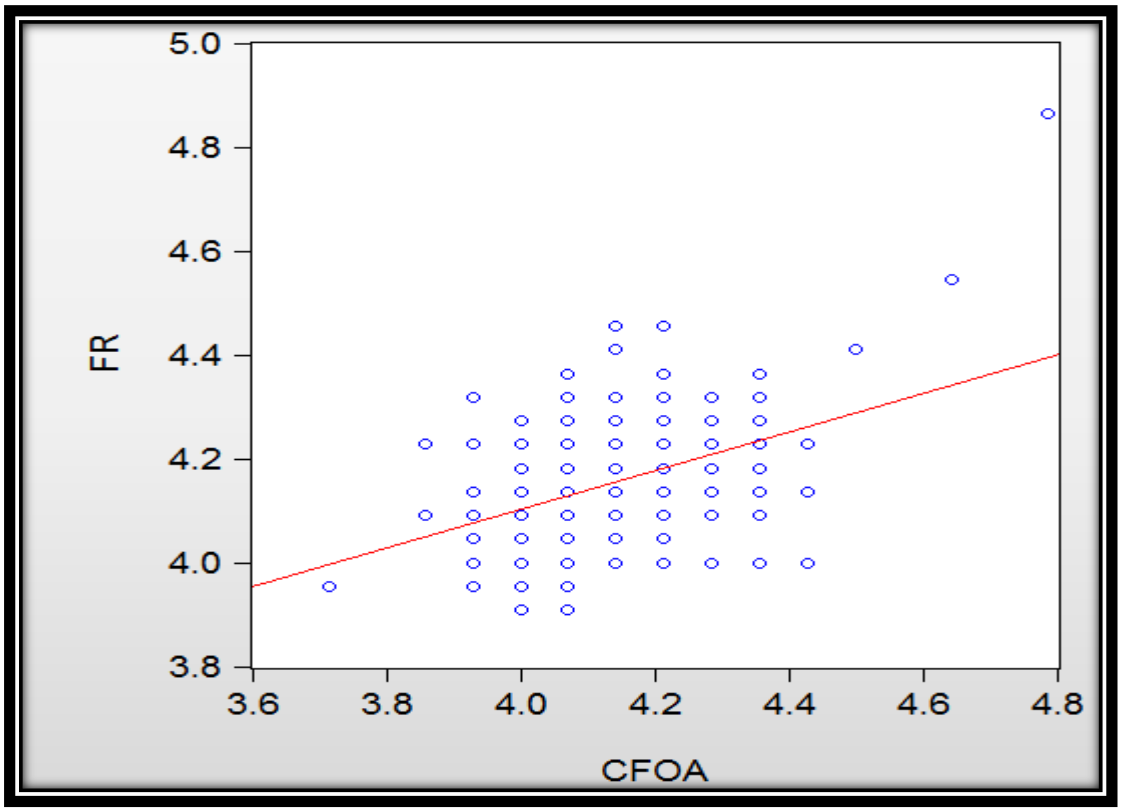
معاملات دالة الأنحدار للفرضية الثالثة

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
١	(Constant)	٢.٦١٦	٠.٢٠٥		١٢.٧٧٧	.٠٠٠
	CFOA	٠.٣٧٢	٠.٠٤٩	٠.٤٠٧	٧.٥١٦	٠.٠٠٠
a. Dependent Variable: FR						

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

يبين جدول معاملات دالة الأنحدار **Coefficients** أن قيمة ثابت معادلة الأنحدار B_0 بلغت ٢.٦١٦، وأن قيمة ميل معادلة الأنحدار B_1 بلغت ٠.٣٧٢ والتي تبين تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع (بواسطة المعامل B)، وتشير القيمة الموجبة للمعامل B_1 إلى أن هنالك تأثير طردي بين المتغيرين المستقل والتابع او بعبارة اخرى أن اي زيادة في المتغير المستقل الثاني (الإطار المفاهيمي للتدقيق) بمقدار درجة واحدة يؤدي إلى الزيادة بمقدار ٣٧.٢% في المتغير التابع (الإبلاغ المالي) مع ثبات كل المتغيرات المستقلة الأخرى، ويلاحظ من الجدول أعلاه أيضا أن مستوى معنوية إحصاءه T للمتغير المستقل بلغت ٠.٠٠ وهي أقل بكثير من الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والمحدد سلفا بمقدار ٠.٠٥ وهذا يعني أن بيانات العينة قد وفرت دليلا مقنعا على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت الاثر احصائيا وبالتالي أن هنالك تأثير ذو دلالة إحصائية للاطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي.

والشكل ١١ الاتي يؤكد العلاقة الطردية بين المتغيرين (الإطار المفاهيمي للتدقيق و الإبلاغ المالي) من خلال الاتجاه الصاعد للمنحنى:

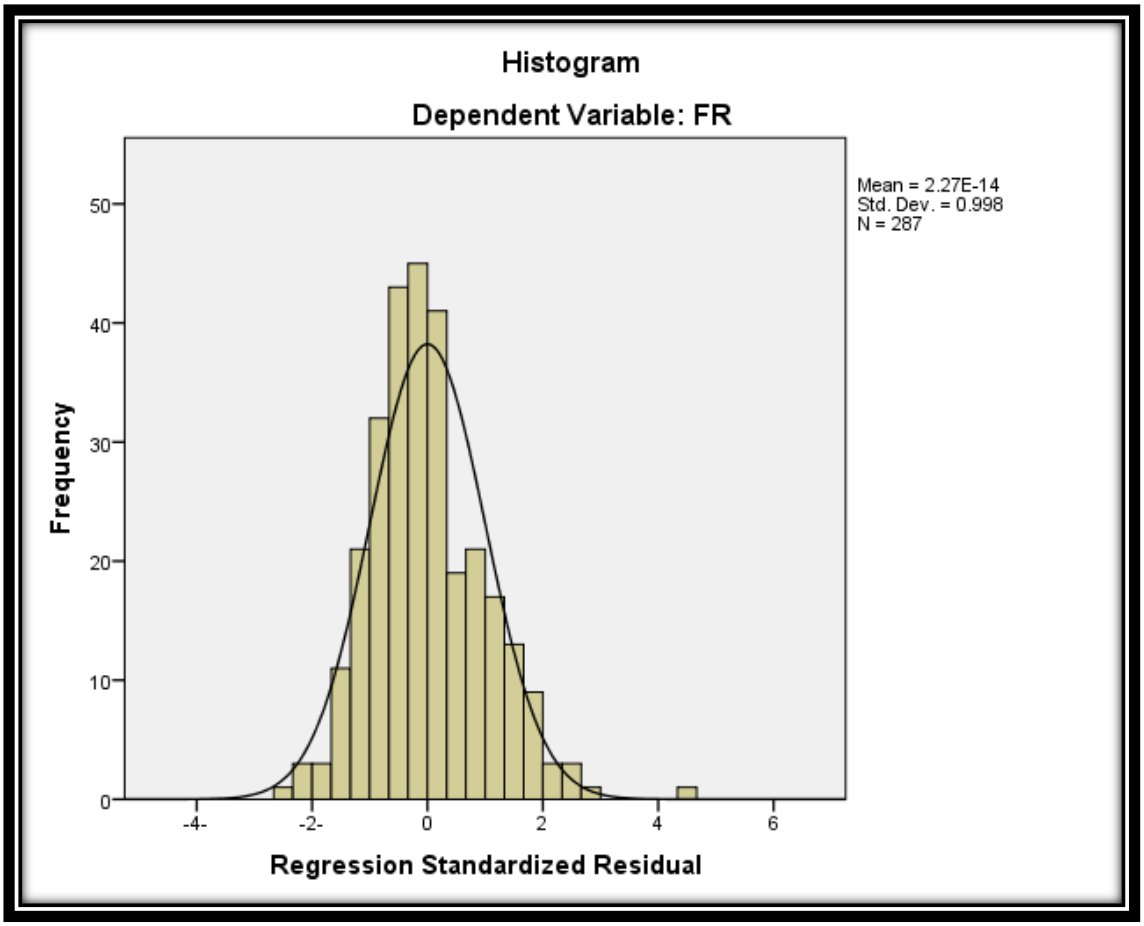


شكل (١١)
العلاقة بين الإطار المفاهيمي للتدقيق والإبلاغ المالي
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

ويمكن اعادة صياغة معادلة الأنحدار التي اعتمدت في اختبار الفرضية على ضوء النتائج التي تم التوصل اليها والتي يمكن استخدمها لغرض التنبؤ بالشكل الاتي:-

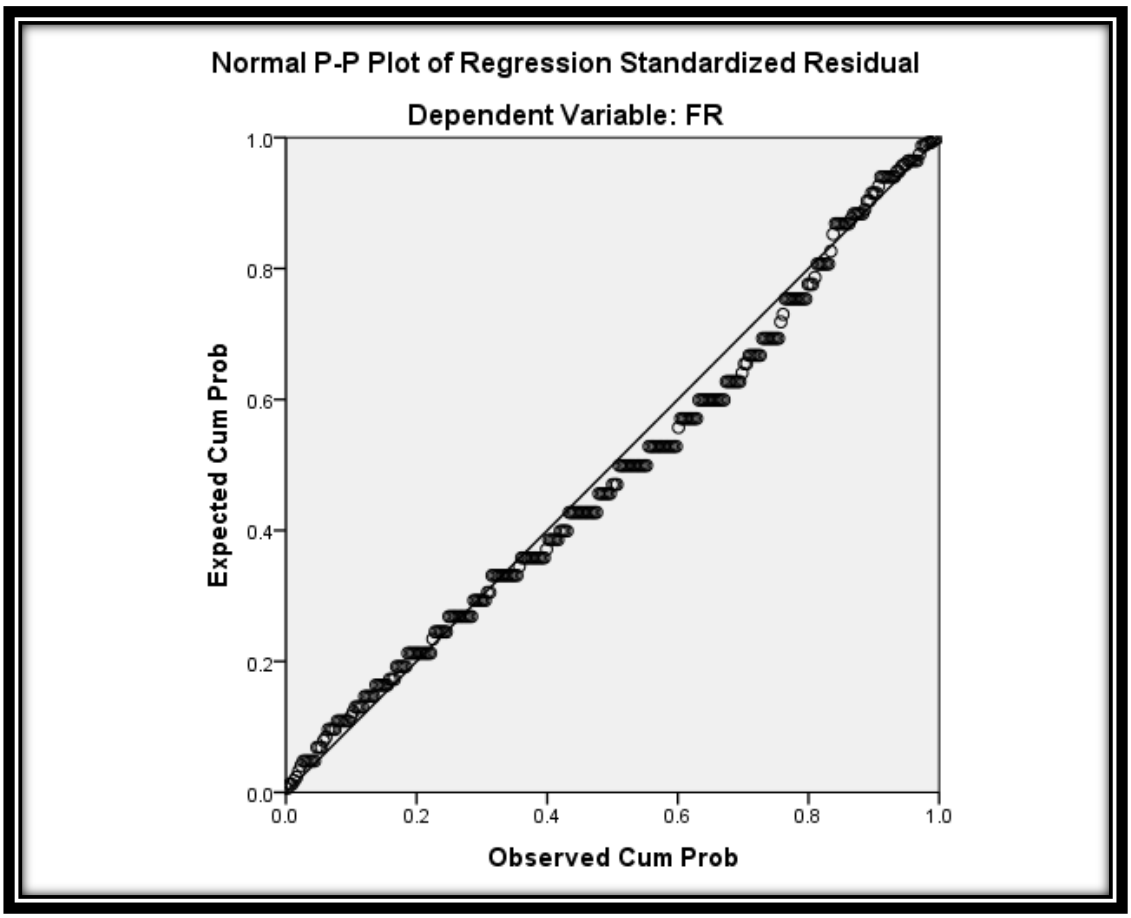
$$FR = 2.616 + 0.372 * CFOA$$

ويعرض الشكل ١٢ الاتي المدرج التكراري والذي يبين التوزيع الطبيعي للبواقي الاحصائية لمعادلة الأنحدار والذي يبين دقة معادلة الأنحدار السابقة.



شكل (١٢)
المدرج التكراري لبواقي الفرضية الثالثة
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

يبين الشكل ١٣ استيفاء شروط اختبار تحليل الأنحدار بشكل بياني من خلال والذي يبين توزع النقاط حول الخط المستقيم وهذا يثبت أن البواقي الاحصائية تتبع التوزيع الطبيعي.



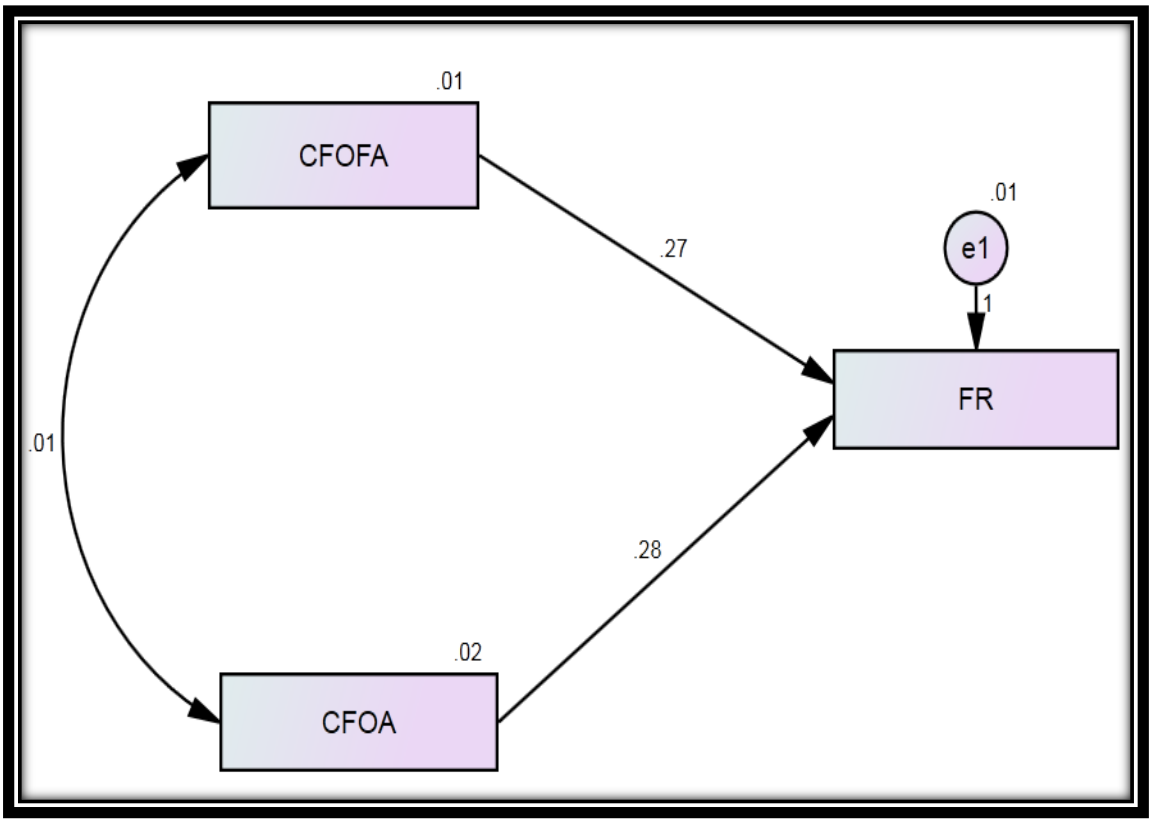
الشكل (١٣)

التوزيع الطبيعي لبواقي الفرضية الثالثة

المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج ايفيوس

الفرضية الرابعة:- " ليس هناك تأثير ذو دلالة إحصائية للعلاقة بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي".

لغرض اختبار هذه الفرضية سيتم استخدام تحليل المسار Path Analysis وهو تحليل يأخذ بنظر الاعتبار العلاقة بين المتغيرات المستقلة عند قياس تأثيرها في المتغير التابع وباستخدام برنامج Amos الاحصائي كانت النتائج كما في الشكل ١٤ الاتي:-



شكل (١٤)
نتائج تحليل المسار لاختبار الفرضية الرابعة
المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Eviews

جدول (٤٧)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

Covariances: (Group number ١ - Default model)						
Path			Estimate	S.E.	C.R.	P
CFOA	<-->	CFOFA	٠.٠٠٥	٠.٠٠١	٥.٨٠٤	٠.٠٠٠
Regression Weights: (Group number ١ - Default model)						
Path			Estimate	S.E.	C.R.	P
FR	<---	CFOFA	٠.٢٧٢	٠.٠٥٨	٤.٦٩	٠.٠٠٠
FR	<---	CFOA	٠.٢٨٤	٠.٠٥١	٥.٥٦	٠.٠٠٠

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Amos

من نتائج الجدول أعلاه، نلاحظ بأن علاقة الارتباط بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وبين الإطار المفاهيمي للتدقيق لا تزال مهمة من الناحية الإحصائية، وأن مستوى معنوية تلك العلاقة بلغت ٠.٠٠ وهي اصغر من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية وهذا ما يؤيد العلاقة التكاملية بين المتغيرين. ونلاحظ أيضا من الجدول أن تاثير كل منهما (الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية والإطار المفاهيمي للتدقيق) في المتغير التابع أيضا لايزال ضمن دائرة المعنوية الإحصائية لأن مستوى p- value هو ٠.٠٠ وهو اقل من مستوى الخطأ المقبول في العلوم الاجتماعية والبالغ ٠.٠٥ . وأن مقدار تاثير كل منهما بموجب المسار التكاملي كالاتي:-

١- تاثير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في الإبلاغ المالي كان بمقدار ٢٧.٢ %.

٢- تاثير الإطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي كان بمقدار ٢٨.٤ %.

٣- وهذا يعني أن التاثير التكاملي (المدمج) لهما في الإبلاغ المالي بموجب تحليل المسار أعلاه يبلغ ٥٥.٦ %. وهو اعلى من التأثيرات الفردية للمتغيرين المستقلين والمبينة في نتائج اختبار الفرضيتين ٢ و٣ سابقا. وبالتالي فأن النتائج أعلاه وفرت دليلا مقنعا على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة لثبوت اثر علاقة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية مع الإطار المفاهيمي للتدقيق في الإبلاغ المالي.

الفصل الخامس

الجانب التطبيقي

المبحث الأول: وصف وتشخيص لمتغيرات الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة احصائياً.

الفصل الخامس
الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول
الاستنتاجات

من خلال ما تناولته الدراسة من موضوعات في جانبيها النظري والتطبيقي، يمكن تحديد أهم الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث في الجانب النظري وكالآتي:

١. تعتمد الممارسات المحاسبية في تطبيقها على مجموعة مفاهيم مترابطة ومتكاملة تنظم عملية القياس والعرض والافصاح في القوائم المالية ذات الغرض العام، وبما يسهم في تقديم معلومات مالية مفيدة لفئات المستخدمين وبالأخص المستثمرين والمقرضين.

٢. الأساس في التطبيق المحاسبي هو الالتزام بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي، وفي حال غياب إمكانية تطبيق المعايرة بصورة مباشرة يمكن الاستعانة بالإطار المفاهيمي كمرجع في إصدار الأحكام والتقديرات المحاسبية.

٣. يسعى التدقيق إلى التحقق من مدى صحة القوائم المالية من أجل إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة فيها من خلال التزام المدقق بمراعاة تطبيق معايير التدقيق الدولية التي توفر له القواعد والإرشادات اللازمة لأداء واجبه المهني تجاه زبائنه.

٤. يساهم الاطار المفاهيمي للمحاسبة في الحد من عدم تماثل المعلومات، والتأكيد على تحقيق الموضوعية والملائمة في القياس المحاسبي من خلال اعتماد أسس القياس المختلط وتبني كلاً من مقاييس الكلفة التاريخية والقيمة الحالية.

٥. تعزز النتائج والملاحظات والتحفظات التي ترد في تقرير التدقيق المبنية على تقييم أدلة الأثبات من أمكانيات الإدارة في تقديم قوائم مالية اكثر دقة ومنفعة في المستقبل.

٦. لكي يتحقق الترابط الوظيفي بين مفاهيم المحاسبة ومفاهيم التدقيق يجب أولاً تحقيق الترابط والتكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة ومفاهيم التدقيق بالشكل الذي يؤدي إلى توفير معلومات شاملة وموثوق بها تتصف بالدقة والموضوعية والشفافية تكون مفيدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات.

٧. يساهم تكامل الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في زيادة جودة الإبلاغ المالي بما يقدمه من معلومات لمتخذي القرارات.

٨. يساهم تكامل مفاهيم المحاسبة ومفاهيم التدقيق في تعزيز الإفصاح المحاسبي السليم والعادل عن مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية في المستقبل، فضلاً عن الإفصاح الكافي عن الاحداث اللاحقة بهدف تخفيض حالة عدم التأكد.

٩. يحقق تكامل وارتباط مفاهيم المحاسبة والتدقيق في عرض معلومات محاسبية خالية الى حد ما من التحريفات الجوهرية سواء القانونية او الحسابية فضلا عن المحاسبية.

١٠. توجد علاقة ارتباط ذات تأثير طردي بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق.

١١. توجد علاقة تأثير للتكامل بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق في الإبلاغ المالي.

المبحث الثاني
التوصيات

١. العمل على تحقيق التقارب والتوافق بين معايير ومفاهيم المحاسبة والتدقيق المحلية مع نظيراتها على المستوى الدولي بما يعزز من ثقة مستخدمي التقارير والقوائم المالية ويفتح الباب أمام جذب الاستثمارات الخارجية.

٢. الاهتمام بأليات واساليب الإبلاغ المالي من قبل الوحدات الاقتصادية للإفصاح عن أدائها السنوي بشكل يوفر معلومات لأصحاب المصلحة والجهات المهتمة صورة شاملة عن الأداء المالي والأداء غير المالي الخاص بالاستدامة عن طريق الاستفادة من التجارب العالمية والبحوث والدراسات المقدمة في هذا المجال.

٣. الاهتمام بتحسين الإفصاح وتطويره بطريقة تنفق فيها مع متطلبات مضامين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي ومعايير التدقيق الدولية.

٤. التنسيق الفعال بين أسواق المال والجهات المهنية في مجال المحاسبة والتدقيق لغرض مواكبة التطويرات والتحديثات التي تطرأ على المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق على المستوى الدولي ومناقشة تطبيقها بما يلائم البيئة المحلية.

٥. تفعيل دور اللجان الرقابية والتفتيشية التابعة الجهات المهنية من حيث تعريز وضمان التزام مكاتب المحاسبة والتدقيق بمتطلبات تطبيق المعايير المهنية.

٦. اهتمام أسواق المال بإجراء الدراسات الاستطلاعية والاستبيانات بهدف الوقوف على احتياجات الجهات المستفيدة من التقارير المالية والمعوقات التي تقف حائلاً أمام تحقيق أفضل منفعة منها بهدف ضمان تحقيق مستوى عادل من الإبلاغ المالي يعزز من التعاملات في تلك الأسواق.

٧. العمل على تنظيم الدورات والمحاضرات وإجراء ورش العمل من قبل الجهات والنقابات المهنية المسؤولة عن التنظيم والأشراف على ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق لغرض تطوير معارف وخبرات الممارسين فيما يتعلق بمضامين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي ومعايير التدقيق الدولية.

٨. تركيز اهتمام الجهات المنظمة والمشرفة على ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق على التأكيد على اهداف عملية القياس المحاسبي والإبلاغ المالي بالشكل الذي يعزز من جودة الإبلاغ المالي.

٩. أعادة النظر في مناهج التعليم الأكاديمي والمهني في تخصصات المحاسبة والتدقيق بما ينسجم مع المتطلبات المعرفية للأطر والمعايير الدولية ذات العلاقة بهدف رفد سوق العمل بمخرجات أكاديمية ومهنية كفؤة.

١٠. اهتمام الجهات المهنية بدعم وتشجيع جهود البحث العلمي من خلال نشر المقالات والدراسات ذات العلاقة بالأطر المفاهيمية للمحاسبة والتدقيق بهدف تعزيز الممارسات المهنية على المستوى المحلي.

١١. تفعيل نشاط الجهات الرقابية لممارسة دورها بشكل أوسع على المجالات التي تتوافر فيها المرونة في الاختيار والمعالجة للسياسات والتقديرات المحاسبية للتقليل من الفرص المتاحة للإدارة الممارسة المحاسبة الإبداعية.

المراجع والمصادر

قائمة المراجع والمصادر

أ- المراجع والمصادر باللغة العربية

المراجع:

القرآن الكريم

أولا : الكتب:

١. احمد، سامح محمد رضا، (٢٠١٦)، اكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية، الطبعة الثانية، دار المناهج، اليمامة، البحرين.

٢. ألفن، آرينز، ولوبيك، جيمس، (٢٠٠٩)، المراجعة / مدخل متكامل، الجزء الاول، تعريب محمد مجمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر ، الرياض.

٣. بلقاوي، احمد رياحي، (٢٠٠٢)، نظرية المحاسبة ، الجزء الاول، ترجمة رياض العبد الله ومراجعة طلال الججاوي ،دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان.

٤. توماس، وليام، وهنكي، أمرسون، (٢٠٠٦)، التدقيق بين النظرية والتطبيق، الجزء الاول، ترجمة: حجاج أحمد، سعيد كمال الدين، تقديم: السلطان محمد علي سلطان، دار المريخ للنشر، الرياض.

٥. الججاوي طلال محمد علي وآل فتح الله، محمد، (٢٠١٧)، الشفافية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية. دار الأيام للنشر والتوزيع. عمان، الأردن.

٦. الجمال، جيهان عبد المعز، (٢٠١٤)، التدقيق في البيئة الالكترونية، الطبعة الاولى ، دار الكتاب الجامعي، العين، الامارات.

٧. الجوهر ، كريمة علي كاظم ، والبلداوي، شاكر عبد الكريم هادي، و محمد، احسان ذياب عبد ، و حمودي، أحمد جاسم، (٢٠١٧)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقاً للمعايير والتشريعات المحلية ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعة الأولى، بغداد.

٨. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٦)، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الاول، الدار الجامعية، الاسكندرية.

٩. الحميد، عبد الرحمن محمد، (٢٠٠٩)، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، جامعة الملك سعود، الرياض.

١٠. حنان، رضوان حلوة، (٢٠٠٣)، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان.

١١. الذنيبات، علي عبد القادر، (٢٠١٥)،تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

١٢. رفاعة، تامر مزيد، (٢٠١٧)، اصول تدقيق ونطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

١٣. الرماحي، نواف محمد عباس، (٢٠٠٩)، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

١٤. الرمحي، عبد الكريم علي، (٢٠٠٢)، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

١٥. الزمر، محمد سعيد، و رمضان، احمد ابو الوفا، وعربية، محمود علي، ورمضان، حمدي احمد، وعشماوي، كامل السيد، وعبد الحميد، مايسة مصطفى، (٢٠١٥)، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، كلية التجارة / جامعة القاهرة. الشحنة، رزق ابو زيد، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

١٦. سواد، زاهرة توفيق، (٢٠٠٩)، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان.

١٧. شحاتة، شحاتة السيد، (٢٠١٤)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، دار التعليم الجامعي، جامعة الاسكندرية، مصر.

١٨. شروید، ریتشارد و مارتل، کلارك وکاثي،جاك، (٢٠٠٦)، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد على احمد كاجيجى، ابراهيم ولد محمد فال، المراجعة العلمية الكيلانى عبد الكريم الكيلانى ، دار المريخ الرياض.

١٩. الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٩)، **نظرية المحاسبة**، مطبعة ذات السلاسل للنشر، الطبعة الاولى، الكويت.

٢٠. الصبان، محمد سمير، (٢٠٠٥)، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الاسكندرية.

٢١. الصبان ، محمد سمير، وإبراهيم، إبراهيم حسن، (٢٠٠٩)، " اصول المراجعة الخارجية : المفاهيم العلمية و الاجراءات العملية "، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.

٢٢. الصحن، عبد الفتاح ، وعبيد حسن أحمد ، وجسن، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية – مصر، ٢٠٠٧.

٢٣. طواهر، التهامي ، وصديقي، مسعود، (٢٠٠٦)، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

٢٤. عبد الله، خالد امين، (٢٠١٢)، علم تدقيق الحسابات، الطبعة السادسة، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.

٢٥. عثمان، عبد الرزاق محمد، (٢٠٠٤) ،اصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، الموصل.

٢٦. العواد ، أسعد محمد علي وهاب ، (٢٠٢٠)، التدقيق المتقدم في اطار معايير التدقيق الدولية ، دار الكتب ، الطبعة الأولى، بيروت.

٢٧. الفيومي، محمد، ولبيب، عوض ، (١٩٩٨)، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون طبعة.

٢٨. القاضي، حسين، ويوسف، حسين، (٢٠١٢)، مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والتطبيقات العملية، الجزء الاول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، دمشق.

٢٩. القاضي، حسين، ودحدوح، حسين ، (٢٠٠٦)، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان ، الاردن .

٣٠. القريشي، اياد رشيد، "ًالتدقيق الخارجي منيج عممي نظريا وتطبيقيا"، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق،٢٠١٤.

٣١. لبيب، خالد عبد المنعم، وايناس مصطفى، وامال محمد كمال، وعارف محمود كامل، (٢٠١٧)، دراسات في المراجعة، الطبعة الاولى/ الاصدار الاول، جهاز الكتب بكلية التجارة/ جامعة القاهرة، مصر.

٣٢. لبيب، عوض والفيومي، محمد، (١٩٩٨)، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.

٣٣. لطفي، امين السيد احمد، (٢٠٠٥)، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، جامعة القاهرة/ كلية التجارة.

٣٤. متولي، عصام الدين، المراجعة ١ ، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن، ٢٠١٣.

٣٥. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،(٢٠٠١)، مفاهيم التدقيق المتقدمة، العدد١٣، عمان، الاردن.

٣٦. محمد، توفيق محمد، (٢٠٢٢)، أصول المراجعة الأصول العلمية والممارسة العملية فى ظل التطورات الدولية والمحلية، الدرار الجامعي، جامعة القاهرة.

٣٧. مسعد، محمد فضل، والخطيب، خالد راغب، (٢٠٠٩)، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

٣٨. مسعود ، سناء ماهر محمدي، (٢٠٢٠)، قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطر إنهيار أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد الثالث، مصر.

٣٩. المطارنة، غسان فالح، (٢٠٠٩)، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

٤٠. المغربي، محمد الفاتح محمود، (٢٠١٦)، المراجعة والتدقيق الشرعي، الاكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، دار الجنان للنشر والتوزيع،القاهرة، مصر.

٤١. مطاوع، مطاوع السعيد، (٢٠٠٦)، معايير المحاسبة الدولية والازمات العالمية، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية، مصر.

٤٢. مطر، محمد والسويطي، موسى، (٢٠٠٨)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس والعرض والافصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان.

٤٣. نظمي، ايهاب والعزب، هاني، (٢٠١٢)، تدقيق الحسابات الاطار النظري، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان، الاردن.

٤٤. النقيب، كمال عبد العزيز، (٢٠٠٤)، مقدمة غي نظرية المحاسبة ، الطبعة الاولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان.

٤٥. نور الدين، احمد قايد، (٢٠١٦)، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الاولى ، دار الجنان للطباعة والنشر، عمان، الاردن.

٤٦. الهلباوي، احمد محد علوان، واحمد، ابراهيم احمد، (٢٠١٩)، المحاسبة الابداعية، الطبعة الاولى ، دار العلم والايمان للنشر والتوزيع، والجزائر،٢٠١٩.

٤٧. الهواري، محمد نصر ومحمد، توفيق محمد، (١٩٩٩)، اصول المراجعة والرقابة الداخلية، التأصيل العلمي والممارسة العملية، دار الكتاب الجامعي، جامعة عين شمس، القاهرة.

٤٨. الوقاد، سامي محمد، (٢٠١٠)، تدقيق الحسابات/١،مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن.

ثالثاً : الرسائل والاطاريح

١. ابراهيم، نهلة محمد السيد،(٢٠٠٨)، " تأثير جودة التقارير المالية على قرارات الاستثمار في الأوراق المالية / دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر.

٢. أبو حمام، ماجد إسماعيل، (٢٠٠٩)،"أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية / دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية"، رسالة ماجستير في كلية التجارة ،الجامعة الإسلامية غزة.

٣. الاشقر، هاني محمد، (٢٠١٠)،ادارة الارباح وعلاقتها بالعوائد غير المتوقعة للسهم ومدى تأثر العلاقة بحجم الشركة، رسالة ماجستير مقدمة الى الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.

٤. الاغا، عماد سليم ، (٢٠١١)،دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير، جامعة الازهر- غزة.

٥. الانباري، علي محمود بريهي، (٢٠١٤)، تقييم مستوى الابلاغ المالي القطاعي على وفق خصائص الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق.

٦. الحيدري، وفاء حسين سلمان، (٢٠٠٧) ، تحديات الابلاغ المالي في ظل المدخل السلوكي للنظرية المحاسبية، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد - كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة.

٧. الدوري، عمر كامل، معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، (٢٠٠٣)، اطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.

٨. الشمري، حيدر علوان كاظم، (٢٠٠٣)، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية نموذج مقترح باستخدام مدخل القرار، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد.

٩. الشيخ، عبد الرزاق حسن،(٢٠١٢)،" دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على سعر السهم"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية، فلسطين.

١٠. المعيني، سعد سلمان عواد، (٢٠٠٧)، " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة انموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية " اطروحة دكتوراه في المحاسبة ،جامعة بغداد.

١١. بدروسيان، اسكوهي اوانيس، (٢٠٠٧)، مفهوم الانصاف في المحاسبة وأثره في عملية الابلاغ المالي/ دراسة تحليلية وميدانية لنموذج ومستخدمي التقارير المالية بالعراق، اطروحة دكتوراه، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

١٢. حسين، سطم صالح، (٢٠١٦)،تأثير جودة الإبلاغ المالي في سياسات توزيع الأرباح وانعكاسه على القيمة السوقية للشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية/ أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد.

١٣. صالح ، دعاء محمد صادق ، (٢٠١٥)،تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها في ظل متطلبات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر ، اطروحة دكتوراه ، كلية تجارة – جامعة بني سويف.

١٤. العامري، بلسم نعمان، (٢٠٠٧)،انموذج مقترح للإبلاغ عن رأس المال الفكري، بحث تطبيقي، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، العراق.

١٥. العامري، باسم جاسم محمد، (٢٠١٤)، أنموذج مقترح للإبلاغ المالي عن رأس المال الفكري - بحث تطبيقي غير منشور، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد العراق.

١٦. هجيرة، قاق، تأثير تبني الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على توجه أهداف القوائم المالية في بيئة الأعمال الجزائرية، (٢٠٢٣)، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة قاصدي مرباح/ ورقلة ، كلية العموم الاقتصادية والعلوم التجارية وعموم التسيير/ قسم علوم المالية والمحاسبة، الجزائر.

١٧. عبيد الله ، فايزة محمود محمد ، (٢٠٠٥)، إطار مقترح لتحسين جودة التقارير الخارجية عن أعمال المنشأة في ظل استخدام نظام قياس الأداء المتوازن مع دراسة تطبيقية، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، رسالة دكتوراه.

١٨. عثمان، أبو الحمد مصطفى صالح،(٢٠١١)، " نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح المحاسبية وأثرها على قرارات الاستثمار في سوق الأوراق المالية – دراسة نظرية وتطبيقية "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

١٩. عمروش، صبرينة ودواح، بلقاسم ، (٢٠١٩)، دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية - دراسة المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ ، مجلة الدراسات الاقتصادية المعمقة، المجلد٤، العدد٣.

٢٠. عيسى، سيروان كريم، (٢٠٠٤)،ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد.

٢١. نور الهدى، بهلولي، (٢٠١٧)، أثر تبنى معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية – جامعة فرحات عباس – سطيف١.

٢٢. مناعي، حكيمة، (٢٠٠٩)، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر/ باتنة، الجزائر.

رابعاً : البحوث العربية

١. ابراهيم، لبنى زيد وابراهيم، مروة رعد، (٢٠١٦)، " أثر الإبلاغ المالي عن ربحية السهم على جودة الإبلاغ المالي، المجلة العلوم الادارية، مجلد ٢٢، عدد ٩٤.

٢. أبو عجيلة، عماد، وحمدان، علام ،(٢٠١٣)، "أثر جودة التدقيق في الحد من إدارة الارباح : دليل من الأردن"، المجلة العربية للعلوم الادارية، المجلد ١٧ ، العدد ٢ .

٣. أحمد، عماد محمد رياض ، (٢٠١٩)،دور المحاسبة عن القيمة العادلة في تعد يل المحتوى الإخباري للقوائم المالية وتأثيرها على الأسعار والعوائد السوقية للاسهم: في سوق الاسهم السعودي ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية تجارة جامعة عين شمس م ٢٣ ، ع ٢.

٤. احمد، محمد عزام عبد المجيد، (٢٠٢٣)،الافصاح عن التقديرات المحاسبية وأثرها علي قرارات الاستثمار، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٤، العدد ١/ يناير.

٥. الاشول ، محمد حسن ، العلاقة بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، المجلد ٢٥ العدد الاول ، مصر ، ٢٠٢١.

٦. الأورفله لي، أسماء قحطان، (٢٠١٧)، دراسة أختبارية للكشف عن السياسات المحاسبية المستخدمة في ممارسات تطويع الأرقام المحاسبية في العراق وأثر ذلك في مكافحة الفساد المالي، مجلة كلية الرافدين الجامعة، العدد ٤١.

٧. الخرابشة، فارس؛ والقضاة، ليث، (٢٠١٧)، معايير التدقيق الدولية وأثرها على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، المجلد ٣٨ ، عدد ١٤٥.

٨. السويح، عماد احمد،الحاجة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة في ليبيا، مؤتمر واقع مهنة المحاسبة/ طرابلس، ليبيا، ٢٠١٣.

٩. السيد ، داليا عادل والرشيدي، عباس وعبد العظيم، طارق، (٢٠٢٢)، أثر تطبيق الإطار المفاهيمى للتقرير المالي الصادر ٢٠١٨ عن تطبيق الحيطة والحذر وحقوق الملكية وعلاقتهما بقيمة الشركة - دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة بمؤشرEGX٥٠ ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد الرابع/ العدد الثاني ، مصر.

١٠. الشمري، عبد حامد معيوف، (٢٠٢٠)، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية/ دراسة تحليلية مقارنة .الرياض، السعودية : معهد الإدارة العامة.

١١. الصاوي، عفت ابو بكر محمود، (٢٠٢٢)، الاطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية/ مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية/ دراسة انتقادية وميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية ، المجلد الثاني، كلية التجارة / جامعة بني سويف.

١٢. الطويل، عصام محمد، (٢٠١٨)، اداء مستخدمي القوائم المالية عن مدى تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS١٣ في البنوك التجارية العامة في فلسطين، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد١٥، العدد٢ .

١٣. المزوري، عايد حسن والشجيري، محمد حويش، (٢٠١٠)، أثر جودة الإبلاغ المالي في قيمة المنشأة - دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية الرافدين الجامعة.

١٤. العمري، صالح علي عبدة، واحمد مطاوع ، وسماح حافظ ، (٢٠٢١)، اثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الاثبات الخاصة على جودة المعلومات المحاسبية، المجلة المصرية للعلوم التجارية ، المجلد ٤٥ ، العدد ٣ ، مصر.

١٥. القيسي، أحمد فارس، (٢٠١٦)، "هل تملك النماذج المبنية على النسب المالية قدرة تنبؤية على التمييز بين الشركات المتعثرة وغير المتعثرة؟ (دراسة مقارنة بين نموذج مشتق من المالية للشركات الصناعية الأردنية ونموذج التمان"، دراسات ، العلوم الإدارية، المجلد ٤٣ ، العدد ١٦.

١٦. المليجي، هشام حسن عواد و عبد العليم، كريمة دينا ، (٢٠١٢)، قياس الدقة التنبؤية للقيمة العادلة في البنوك التجارية - دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية تجارة جامعة عين شمس، عدد٢.

١٧. النصيرات، عادل حسن، (٢٠١٥)، معوقات" تطبيق القيمة العادلة وانعكاساتها ا لمتوقعة علي دخل الشركات في ضوء تبني المملكة العربية السعودية لمعاي ير المحاسبة الدولية: دراسة ميدانية" المجلة العلمية للاقتصاد والتجار ة كلية التجارة / جامعة عين شمس، العدد ٣.

١٨. بدوي، هبة الله عبد السلام، (٢٠١٧)، أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتى الملاءمة والتمثيل العادل، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس المجلد ٢١، عدد٣.

١٩. حسن، حكمت محمد ، (٢٠١٧)، أفكار مقترحة حول بناء إطار مفاهيم المحاسبة للتقارير المالية في العراق، مجلة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد ٩ ، العدد ١٨، ٢٠١٧.

٢٠. حمادة، رشا، (٢٠١٠)، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦ ،العدد ٢.

٢١. خداش ، حسام الدين ، ونصار، محمود داود، (٢٠١١)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين ، المجلة الاردنية لإدارة الأعمال ، العدد ٤.

٢٢. خوري، نعيم، (٢٠١١)، بوادر الثورة المحاسبية الجديدة، مجلة المدقق، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ٨٧ – ٨٨.

٢٣. زوينة، بن فرج، (٢٠١٥)، الافصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية / دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد ١٥.

٢٤. سلامة، ايمان محمد السعيد، (٢٠٢٠)، "أثر الافصاح عن أداء الاستدامة على قيمة الشركة والقيود المالية لها ودور كل من نفوذ المدير التنفيذي وهيكل الملكية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد الرابع والعشرون، العدد الأول.

٢٥. صالح، منال حسين، (٢٠١٦)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد(٨).

٢٦. عارف، هدى محمد، (٢٠٢٢)، دراسة تحليلية للاطار المفاهيمي الدولي للتقارير المالية في ظل التغييرات المعاصرة، مجلة البحوث المالية والتجارية ، المجلد ٢٣ العدد ٢.

٢٧. عارف، هدى محمد، (٢٠٢٢)، انعكاسات تبني الاطار المفاهيمي الدولي على جودة المحتوى الاخباري للتقارير المالية، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٣ العدد٢.

٢٨. عبد الرحيم، محمد يوسف، (٢٠٢٢)، دور التوسع في الافصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، المجلد السادس، العدد الثالث.

٢٩. عبد العزيز، غريب محمد محمد، (٢٠٢١)، معوقات الافصاح المحاسبي عن فرض الاستمرارية في ظل حدوث جائحة فيروس كورونا COVID١٩، مجلة البحوث المالية والتجارية – المجلد ٢٢ / العدد الثاني.

٣٠. عبد اللطيف، حوشاو وعبد الحميد، بوخاري، (٢٠٢١)،أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على تحسين جودة القوائم المالية- دراسة ميدانية للمعيار٥٣٠ "السبر في التدقيق"على عينة من المهنيين في الشمال الشرقي الجزائري، مجلة افاق للبحوث والدراسات، المجلد٤، العدد٢.

٣١. عيسى، سمير كامل حمد، (٢٠٠٨) ، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الأرباح مع دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد ٤٥.

٣٢. عصيمي، أحمد زكريا، (٢٠١٤)، أثر استخدام أساس القيمة العادلة في القياس والافصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية. كلية التجارة. جامعة حلوان، القاهرة، المجلد ١٣، العدد ٢(١).

٣٣. كعموش، شريف علي خميس ، (٢٠١٩)،أثر تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية على نظرية المحاسبة"، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - تحديات وآفاق مهنة المحاسبة في القرن الحادي والعشرين كلية التجارة، جامعة الإسكندرية نوفمبر.

٣٤. لمين، بلقاضي طاهر و بن موسى، كمال، (٢٠١٨)،رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم -٧٠٠- دراسة حالة الجزائر، مجلة المدير، المجلد ٥ ، العدد ٢، الجزائر.

٣٥. محمود، عبد الحميد عيسوي، (٢٠٢٠)،أثر ممارسات إدارة الارباح من خلال إدارة عرض بنود قائمة الدخل على جودة الأرباح المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، العدد الأول- المجلد الرابع.

٣٦. نسرين ،كرمية ونبيلة ،حليمي، (٢٠٢١)،مساهمة التكامل بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد التاسع ، العدد الاول، الجزائر.

٣٧. نور الهدى، بهلولي، (٢٠٢٠)،التكامل بين المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية / دراسة تحليلية للمعايير (IAS/IFRS) (ISA) - اصدارات- ٢٠١٨ ،الأفاق للدراسات الاقتصادية، المجلد الخامس ، العدد الثاني، الجزائر.

٣٨. هلدني، آلان عجيب مصطفى، والغبان، ثائر صبري محمود، (٢٠١٠)،دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني/ دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان- العراق. مجلة العلوم الانسانية، المجلد ٧ ، العدد ٤٥.

٣٩. هواري، معراج وحديدي، آدم، (١٩٩٩)، دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة ٣٨ المحاسبية للجزائر بالإشارة الى البنوك التجارية الجزائرية ، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية ـ العدد الاقتصادي ١٨ ،جامعة الجلفة.

٤٠. يوسف، احمد محمود، (١٩٩٩)، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الادارة والاقتصاد.

٤١. يوسفي، رفيق، وقتال،عبد العزيز، (٢٠٢١)،أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الانسانية ، المجلد ٢١، العدد ١، الجزائر.

ب- <u>المراجع والمصادر باللغة الانكليزية</u>

Foreign References

Firstly: Books

١. Arens ; Alvin A & Randal J. Elder & Mark S. Beasley, ٢٠١٤, "Auditing and Assurance Services, An itegrated Approach" ,١٥thed , Pearson Education Inc.

٢. Belkaoui , Ahmed, ٢٠٠٤,"Accounting Theory", ٥th Edition, Thomson Learning, London.

٣. Boynton, W.C., and Johnson, R.N.,(٢٠١٢). Modern Auditing: Assurance Sevices and the Integrity of Financial Reporting. Eight Edition. John Wiley & Sons, Inc.

٤. Buisman , Jan , and Gilmour , Graham,(٢٠٠٨), International Auditing, ٦th ed., Klassen Inc., Free University of Amsterdam, ٢٠٠٨.

٥. Choi & Meek, Choi, Frederick D. S, Meek, Gary K. (٢٠١١) " International Accounting" Seventh Edition, New York University .

٦. Deegan,Crauge, ٢٠١٤, Financial Accounting Theory,٤th. ed., McGraw-Hill Education (Australia) Pty Ltd Additiona.

٧. Felix, I. Lessambo., (٢٠١٨), " Financial Statements Analysis and Reporting", Copyright by This Palgrave Macmillan imprint is published by the registered company Springer Nature, Switzerland AG.

٨. Fredy, Van Beest , Greet Braam , Suzanne Boelens ,(٢٠٠٩), Quality of financial Reporting, (Measuring qualitative characteristic / ٢٠٠٩.

٩. Elder,Randal j.,& Beasly,Mark S., &Hogan,Chris E.,& Aerens, Aleven A., ٢٠٢٠,Auditing And Assurance Services, I nterational Perspectives, ١٧th Ed,Global ed. Pearson Publishes, UK.

١٠. Gelinas, Jr Ulric, J., Sutton, Steve, G. &Fedorowic, Jane , ٢٠٠٤, " Business Processes & Information Technology ", South -Western, United States of America.

١١. Gray, J. and Manson, S.L., (٢٠٠٠) The audit process, principles, practice and cases.٢nd edition. London: Thomson.

١٢. Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P, ٢٠٠٥, Principles of Auditing. An Introduction to International Standards on Auditing, (٢nd ed.), Essex: Pearson Education.

١٣. Herath, Siriama Kanthi Herath, and Albarqi Norah Albargi, (٢٠١٧) " Financial Reporting Quality: A Literature Review" Clark Atlanta University, USA.

١٤. Hendriksen, Eldon S., & Perera, Michael F. van, (١٩٩٢),Accounting Theory, Fifth edition, Homewood, IL: Irwin.

١٥. Ian Dennis, (٢٠١٩),"The Conceptual Framework – A „Long and Winding Road", Accounting in Europe, Vol. ١٦, No. ٣.

١٦. Gray, I., & Manson, S. (Eds.). (٢٠٠٥). The audit process (٣rd ed.). Australia, Canada, Mexico Singapore, Spain, United Kingdom, United States: Thomson Learning.

١٧. Kieso, E., & Weygant, J., (٢٠١٦), Intermediate accounting. ١٦th Edition, John Wiley & Sons Inc., U.S.A.

١٨. Larson, Kermit D. & Miller, Paul B. W., (١٩٩٥), Financial Accounting, ٦th ed., Richard D – Irwin, Inc.

١٩. Louwers , Timothy J. , Ramsay , Robert J. , Sinason , David H. , Strawser, Jerry R. , & Thibodeau , Jay C. , (٢٠١٥), Auditing and Assurance Services , Sixth Edition , Mc Graw-Hill Education.

٢٠. Messier, Jr. , William F., Glover , Steven M., & Prawitt , Douglas F., (٢٠١٧), Auditing and Assurance Services-A Systematic approach , Tenth Edition , Mc Graw-Hill Education.

٢١. Porter, B.A., J. Simon and D. Hatherly, ٢٠٠٥. Principles of external auditing. ٢nd Edn., United Kingdom: John Wiley & Sons Ltd.

٢٢. Sherer, M. and D. Kent: (١٩٨٣), Auditing and Accountability, London: Pitman.Spiceland, David J., Sepe, James F., and Nelson, Mark W., ٢٠١٣, Intermediate Accounting, ٧th edition, McGraw – Hill Irwin. ٢١.

٢٣. Stamp , E. (١٩٨٠) . Corporate Reporting: Its Future Evolution , Toronto : Canadian Institute of Chartered Accountants.

٢٤. Stice, James D., Stice, Earl K., and Skousen, Fred K., (٢٠٠٧), Intermediate Accounting, ١٦th edition, South –Western, Thomson learning. ٢٢.

٢٥. Tandon, B. N. S. Sudharsnam, & Sundharabahu, S, (),A Hand Book of Practical Auditing,

٢٦. Mathews & Perera , "accounting theory & development " ١st ed, thamas nelson printce , ١٩٨٩.

٢٧. Mautz R.K. and H. A. Sharaf (١٩٦١, ١٨th printing ١٩٩٧) The Philosophy of Auditing, Monograph No.٦.FL:AAA.

٢٨. Mueller, Gerhard G. , Helen Gernon,& Meek Gary,(١٩٩٤), "Accounting : an international perspective", Irwin home wood , Illinois , ١٩٩٤.

٢٩. Schroeder, Richard, G.,Clark, Myrtle, W.&Cathey, Jack, M., (٢٠٠٩),"Financial Accounting Theory and Analysis :Text and Cases", ٩th Edition , Wiley, United States.

٣٠. Bedford,Norton, m.,(١٩٧٣):"Extensions in Accounting Disclosure", Prentice- Hall, INC.

٣١. Whittington, Ray, and Kurt Pany,(٢٠٢٢), Principles of Auditing and Other Assurance Services, ٢٢th edition, Mc Graw Hill Prints.

٣٢. Wolk, Hl: Dodd. Jl & Tearney, M.G., (٢٠٠٤), Accounting theory, Thomson South Western: Mason, Ohio.

Secondly: official reports and documents

١. Accountanats Certified Chartered Association ACCA, (٢٠١١), 'The need for understanding of a conceptual framework', a technical paper, available at ACCA: http://www.accaglobal.com/

٢. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),(١٩٧٣), Study Group on the Objectives of Financial Statements.

American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, APB accounting principles: volume ١: Current text as of September.

٣. American Accounting Association,١٩٦٦, A statement of basic accounting theory. [publisher not identified], Evanston, Ill.

٤. Accounting Principles Board (APB), ١٩٧٠, 'Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises'. Statement of the Accounting Principles Board, No. ٤. New York, NY: American Institute of Certified Public Accountants.

٥. Accounting Principles Board APB, ١٩٧٠. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. Statement of the Accounting Principles Board No. ٤. New York: Accounting Principles Board, American Institute of Certified Public Accountants.

٦. American Accounting Association AAA, ١٩٦٦, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory..

٧. American Accounting Association, ١٩٧٧, (AAA) Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. Sarasota, FL: American Accounting Association.

٨. American Accounting Association AAA, ١٩٦٦, A Statement of Basic Accounting Theory, Evanston , IL.

٩. American Institute of Certified Public Accountants, (١٩٤١). Committee on Terminology, Accounting Terminology Bulletin no ١, New York.

١٠. American Accounting Association (AAA),(١٩٧٢), The report of the committee on basic auditing concepts. The Accounting Review ٤٧ (Supplement).

١١. Fiancial Accounting Stadards Board FASB , (١٩٧٨), Objectives of financial reporting by business enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. ١. Stamford, CT.

١٢. Fiancial Accounting Stadards Board FASB, ٢٠١٠. Conceptual framework for financial reporting. Chapter ١. The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter ٣, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information. Statement of Financial Accounting Concepts No. ٨. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board.

١٣. Intenational Accounting Stadards Board IASB, (٢٠١٠). The Conceptual Framework for Financial Reporting. London, IFRS Foundation..

١٤. Intenational Accounting Stadards Board IASB, (٢٠١٨),Conceptual Framework for Financial Reporting. London , IFRS Foundation.

١٥. Intenational Accounting Stadards Board IASB, (٢٠١٠), The Conceptual Framework for Financial Reporting , London : International Accounting Standards Board .

١٦. Intenational Accounting Stadards Committee IASC, (١٩٨٩). The Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. London.

١٧. Institute of Chartered Accountants in England and Wales,ICAEW, (١٩٧٠), What is profit? Six viewpoints. Papers presented at the Summer Course, Churchill College, Cambridge, ١٦–٢٠ September ١٩٧٠, London:.

١٨. Intenational Accounting Stadards Board IASB, Intenational Financial Reporting Standards, policy changes, working paper presented to IFRS Research Forum ٢٠١٤, held on ٢ October ٢٠١٤.

١٩. International Auditing and Assurance Standards Board, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Volume I, ٢٠١٨ Edition.

٢٠. International Federation of Accountants IFAC,(٢٠٠٨), Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control .www.ifac.org.

٢١. Trueblood, Robert M., (١٩٧٢), 'The Work of the AICPA's Accounting Objectives Study Group'. In Alfred Rappaport and Lawrence Revsine (editors), Corporate Financial Reporting: The Issues, the Objectives and Some New Proposals. Chicago, IL: Commerce Clearing House, ١٩٧٢.

Thirdly: Studies & Researches:

١. Altawalbeh, Manal,(٢٠٢٣), The effect of using the two infographic patterns (fixed and Motion) on teaching the Arabic language among kindergarten students in Madaba Governorate, Journal of the Association of Arab Universities Reaserch in Higher Education, Volume ٤٣, Issue ٣ .

٢. Andra, M. Achim & Anca, O. CHIŞ, (٢٠١٤), "Financial Accounting Quality And Its Defining Characteristics," SEA-Practical Application of Science, Romanian Foundation for Business Intelligence, Editorial Department, issue ٥.

٣. Andrzej, Piosik & Marzena, Strojek-Filus,(٢٠٠١),An Assessment of the Application of Earnings Management Objectives and Instruments in Financial Reporting – Evidence of Survey Research Results, Scientific Annals of Economics and Business, Sciendo, vol. ٦٠(٢), December.

٤. Arel, B., Brody, R. and Pany, K., (٢٠٠٥). “Audit firm rotation and audit quality”. The CPA Journal, January.

٥. Barker, Richard, and Penman, Stephen,(٢٠٢٠),“Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty”, Contemporary Accounting Research, Vol. ٣٧, No. ١.

٦. Barker, Richard, (٢٠١٥), "Conservatisim,prudence,and the IASB conceptual framework",Accountig BusinessResearch, Vol. ٤٥, No. ٤.

٧. Beest,Ferdy, & Braam, Geert & Boelens,Suzanne,(٢٠٠٩), Quality of Financial Reporting: , Nijmegen Center for Economics (NiCE) Institute for Management Research Radboud University Nijmegen.

٨. Boylan, S. J., (٢٠١٢),Experimental evidence on the effect of earnings targets on managers' estimates in the financial statements. Advances in Accounting: Incorporating Advances in International Accounting ٢٨(٢).

٩. Benston, G., J;Carmichael, D., R;Demski, J., S.;Dharan, B., G;Jamal, K.;Laux, R,(٢٠٠٧),The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis. Accounting Horizons ٢١ (٢).

١٠. Benzerrouk, Zakia Said, Esawi, Khaldah Abdalla Mohammed, Shehab, Lamia S.,(٢٠٢٣),Historical cost vs. Fair value and their influence on earnings' quality, Journal of Economic, Administrative and Legal Sciences (JEALS) Vol ٧, Issue ٩.

١١. Binh, V., Tran, N., Thanh, D., & Pham, H,٢٠٢٠, Firm size & business sector and quality of accounting information systems Evidence from Vietnam. Accounting, , Vol.٦,No.٣.

١٢. Boumediene, Salem Lotfi , Emna Boumediene, & Amara Ikram, (٢٠١٧) The Impact of Fair Value on Audit Quality: Evidence from Tunisia, Revista Internacional Administracion & Finanzas, v. ٩ (١) .

١٣. Boyle, P.٢٠١٠. Discussion of 'How do conceptual frameworks contribute to the quality of corporate reporting regulation?. Accounting and Business Research ٤٠ (٣).

١٤. Campbell, D.J.: Task Complexity: a Review and Analysis. The Academy of Management Review ١٣, (١٩٨٨).

١٥. Chea, A.C, (٢٠١١), Fair Value Accounting: It's Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements", International Journal of Business and Social Science, ٢(٢٠).

١٦. Chen, C., Collin, D., Kravet, T. & Richard, M. (٢٠١٨). Financial Statement Comparability and the Efficiency of Acquisition Decisions. *Contemporary Accounting Research*, Vol.٣٥,No.١,٢٠١٨.

١٧. Chen, P. F., S. He, Z. Ma, and D. Stice. (٢٠١٦), The information role of audit opinions in debt contracting. Journal of Accounting and Economics.

١٨. Chia-Chun Hsieh, Zhiming Ma, Kivill E. Novoselov, "Accounting Conservatism, Business Strategy, and Ambiguity", Accounting, Organizations and Society, Vol. ٧٤, ٢٠١٩.

١٩. Christine Botosan,(٢٠١٩),"Pathway to an Integrated Conceptual Framework for Financial Reporting", The Accounting Review, Vol. ٩٤, No.٤.

٢٠. Colasse, Bernard, and Céline Michaïlesco,(٢٠٢١),"From the speech of the Anglo-Saxon standardizers on the quality of accounting information." ACCRA ٢.

٢١. Cordery & Sinclair, Carolyn J, Rowena,(٢٠١٦),Decision-usefulness and Stewardship as coceptual framework objectives; continuing chalanges framework objectives, SSRN Electronic Journal , January, New Zealand.

٢٢. Cotter, J., Tarca, A., & Wee, M. (٢٠١٢). IFRS adoption and analysts' earnings forecasts: Australian evidence. Accounting and Finance, ٥٢(٢).

٢٣. Dennis, Ian,(٢٠١٩), The Conceptual Framework – A 'Long & Winding Road', Published on behalf of the European Accounting Association, Vol. ١٦(٣).

٢٤. Dong, B., D. Robinson, and M. Robinson. (٢٠١٥), The market's response to earnings surprises after first-time going-concern modifications. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting ٣١ (١).

٢٥. Ehalaiye, D., M. Tippett, M., and T. v. Zijl,(٢٠١٩),The Predictive Vlue of Bank Fair Values, Pacific-Basin Finance Journal, ٤١.

٢٦. Fahnestock ,Robert T., and Bostwick, Eric D. ,(٢٠١١), An Analysis Of The Fair Value Controversy , ASBBS Annual Conference: Las Vegas, Volume ١٨ NO. ١.

٢٧. Foster, John M. & Johnson L. Todd,(٢٠٠١),"Why Does the FASB Conceptual framework for Financial Reporting, under standig the issues-FASB

٢٨. .Gacheru,F. A. I. T. H. (٢٠١٧).Effect of Financial Accounting Information Quality on Decision Making: a Survey of Public Benefit Organizations in Nairobi Country.

٢٩. Geiger,M.A. K. Raghunandan, and W. Riccardi,(٢٠١٤)," The Global Financial Crisis: U.S. Bankruptcies and Going-Concern Audit Opinions", Accounting Horizons, Vol. ٢٨, No. ١.

٣٠. Georgiou ,Omiros,(٢٠١٨),"The Worth of Fair value Accounting: Dissonance between Users and Standards Setters",Contemporary Accounting Research, Vol.٣٥, No.٣.

٣١. Geoffrey, Whittington,(٢٠٠٨),Harmonisation or discord? The critical role of the IASB conceptual framework review, J. Account. Public Policy, ScienceDirect, ٢٧.

٣٢. Goldstein,Itay,&Yang, Liyan,(٢٠١٩),Good disclosure, bad disclosure, Journal of Financial Economics,Volume ١٣١, Issue ١, January.

٣٣. Gore,R.,& Zimmerman,D,(٢٠٠٧),Building the Foundations of inancial Reporting: The Conceptual Framework The CPA Journal, volume ٧٧ , issue ٨ , Posted.

٣٤. Gordon , E., Bischof, J. and Daske, H. (٢٠١٥), The IASB's Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting: A Commentary and Research Review. Journal of International Financial Management and Accounting No.٢٦.

٣٥. Herath, S. K., & Albarqi, N., (٢٠١٧), Financial reporting quality: A literature review, International Journal of Business Management & Commerce, (٢), ٢.

٣٦. Hong et. al, , Hyun, & Yongtae Kim, Gerald Lobo, (٢٠١٩), Does Financial Reporting Conservatism Mitigate Underinvestment? , Working Paper, Journal of Accounting, Auditing & Finance, Germany.

٣٧. Junior, ١. C., Caldeirs, J. F., & Torment, H. ,(٢٠١٧), Effects of IFRS Accounting Information Quality Evidence for Brazil, International Journal of Economics and Finance, ٤.

٣٨. Kassem, R.,& Higson,A.W.,(٢٠١٦),External auditors and corporate corruption:Implications for external audit regulators, Vol. ١٠, Issue ١, American Accounting Association.

٣٩. Khorwatt, Esamaddin, (٢٠١٥): Assessment of Business Risk and Control Risk in the Libyan Context, Open, Journal of Accounting, Vol٤, No. ١.

٤٠. Kvatashidze, N. (٢٠١٩). Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement. International Journal of Economics and Management Engineering, ١٣(٩) .

٤١. Landsman, W. R., Maydew, E. L., & Thornock, J. R,(٢٠١٢), The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS. Journal of accounting and economics, ٥٣(١-٢).

٤٢. La Porta ,Rafael , lopez de , fiorencio, law and finance , journal of political economy ,١٩٩٨.

٤٣. Liu, C., L. Yao, N. Hu, and L. Liu, (٢٠١٩), "The Impact of IFRS on Accounting Quality in a regulated Market: An Empirical study of China" Journal of Accounting, Auditing and Finance, Vol.٢٦, No.٤ .

٤٤. Lin, Chan-Jane, Tawei Wang, and Chao-Jung Pan,(٢٠١٦), Financial reporting quality and investment decisions for family firms. Asia Pacific Journal of Management Vol ٣٣,No ٧.

٤٥. Long,Vu Thanh and Toan,Phan Ngoc,(٢٠٢٢),The Effect of Accounting Information on Corporate Governance and Performance

of Companies Listed on Vietnam's StockMarket, Journal of Positive School Psychology,Vol,٦,No.٥.

٤٦. Longe, O. and Kazeem, R,The significance of Accounting Information on the quality of financial report, International journal of Accounting and Finance,Vol.٣,No.٤,٢٠١٩.

٤٧. Mădălinaa et. al, Salomia Maria, Turlea Eugeniu, Dobre Florin,(٢٠١٤), "Study of financial audit used in large companies in Romania in the context of the implementation of Auditing Standards harmonized with International Audit Standards", ٢nd World Conference On Business, Economics And Management (WCBEM), Procedia-Social and Behavioral Sciences ١٠٩, Published by Elsevier Ltd.

٤٨. Mingzeng ,Y.& , J. Kangli, J,(٢٠١٣), A Study on the Reconstruction of Audit Reporting Model of Risk-Oriented Auditing During Post-Financial Crisis Era. Journal of Modern Accounting and Auditing ٩ (٣), ٢٠١٣.

٤٩. Michel,M.,Andrea,M. & Antonio,P.,(٢٠١٥),"Fair Value Accounting Information of Confusion for Financial Markets?", The Accounting Review ,٢٠ (١).

٥٠. Mora, A. and Walker,(٢٠١٥), M.,"The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting", Accounting and Business Research, Vol. ٤٥ No. ٥.

٥١. Mirza, A., Malek, M., and Abdul Hamid, M. A. (٢٠١٩). Value Relevance of Earnings and Book Value of Equity: Evidence from Malaysia. Global Business Management Review, ١٠(٢) .

٥٢. Mourik, Carien van, & Katsuo,Yuko,(٢٠١٨),"Articulation, Profit or Loss and OCI in the IASB conceptual Framework: Different Shades of clean (or Dirty) Surplus, Accounting in Europe, Vol. ١٥, No. ٢.

٥٣. Newbeery, Susan,(٢٠٠٣),Reporting Performance: Comprehensive Income and its Components, A Journal of Accounting , Finance, and Business studies, Volume ٣٩, , Issue ٣, University of Canterbury, UK.

٥٤. Nichols,D , Wahlen,J.,(٢٠٠٤), How Do Earnings Numbers Relate to Stock Returns? A Review of Classic Accounting Research with Updated Evidence. Accounting Horizons , volume ١٨ , p. ٢٦٣ - ٢٨٦ Posted.

٥٥. Nobes C.W. and Stadler C. (٢٠١٤), The qualitative characteristics of financial information and managers' accounting decisions: evidence from from IFRS policy changes, Accounting and Business Research ٤٥(٥).

٥٦. Nogueira, S.P.S. and Jorge, S.M.F,(٢٠١٦),"Explanatory factors for the use of the financial report in decision-making: evidence from Local Government in Portugal", Revista de Contabilidad, Vol. ١٩ No. ٢.

٥٧. Obradovic, V., Stefanovic, R.,and Vuksanovic, E., (٢٠١٢),A Conceptual framework for financial reporting: basis for the development of financial reporting standards and practices Metalurgia International (١٢).

٥٨. Okafor, O. N., Anderson, M., and Warsame, H.,(٢٠١٦),IFRS and value relevance: Evidence based on Canadian adoption. *International Journal of Managerial* Finance, ١٢(٢).

٥٩. Pelger, C. (٢٠١٩). The Return of Stewardship, Reliability and Prudence–A Commentary on the IASB's New Conceptual Framework. Accounting in Europe.

٦٠. Peter, eze gbalam, (٢٠١٣), Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria, Research Journal of finance and accounting, VOI,٤ NO١.

٦١. Puroila, J. ,and Mäkelä, H.,(٢٠١٩) “Matter of Opinion: Exploring the Socio-Political Nature of Materiality Disclosures in Sustainability Reporting,” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ٣٢/٤.

٦٢. Reaah, M. & Sohaimat, The Relationship between Adoption of Fair Value Accounting Standards and Changes in Stock Prices, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.٧, No.١٢, ٢٠١٦.

٦٣. Reid, L. C.,Carcello,J.V.,Li, C. & Neal, T. L. (٢٠١٩). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. Contemporary Accounting Research,Vol. ٣٦, Issu. ٣.

٦٤. Selling, Thomas I. & Nordlund, Bo,(٢٠١٥), "The problem of management bias in accounting estimates: An investor perspective on root causes and solutions," Business Horizons, Elsevier, vol. ٥٨(٥).

٦٥. Shafie, Rohami,(٢٠٠٩),"Audit Firm Tenure And Auditor Reporting Quality: Evidence In Malaysia", International Business Research, Vol. ٢, No.٢, ٢٠٠٩.

٦٦. Stergios, Tasios, & Michalise, Bekiaaris,(٢٠١٢),Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality: The Case of Greece, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. ٢, No.١.

٦٧. Skoda, M. & Bilka,P.,(٢٠١٩),"Fair value in financial statements: Advantages and disadvantages",Journal of Financial Reporting and Accounting, ٢٢ (١).

٦٨. Staneva, Vranjacka Banja,(٢٠١٦),Applicability of the change in Accounting Estimates Finanacial Accouting Metrics of Enterprises International Journal Scientific papers Vol.٣٠(٦).

٦٩. Silviu ,George Cordos & Timea, Melinda,(٢٠١٥),New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting Procedia Economics and Finance,Vol. ٣٢(٢).

٧٠. Sunder, S., (٢٠١٦),Better financial reporting: Meanings and means,Journal of Accounting and Public Policy, ٣٥.

٧١. Sundgren ,S,"Is fair value accounting really fair? Adiscussion of pro and cons with fair value measurement", Discussion paper,٢٠١٣ In: The Finnish Journal of Business Economics, Vol. ٦٢, No ٣-٤.

٧٢. Sutton, D., Carolyn, J, and Tony,v.,(٢٠١٥),The Purpose of Financial Reporting: The Case for Coherence in the Conceptual Framework and Standards. Abacus ٥١ (١): ١١٦–١٤١.

٧٣. Tan, P.(٢٠١٥),Comments on the Exposure Draft on the Conceptual Framework for Financial Reporting, Research Collection School Of Accountancy.https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research.

٧٤. Tang, Q., H. Chen and Z. Lin,(٢٠٠٨),“Financial Reporting Quality and Investor Protection: A Global Investigation,” Working Paper, University of Western Sydney, Shanghai University of Finance and Economics, Hong Kong Baptist University.

٧٥. Tasios & Bekiaris, Stergios Tasios, Michalis Bekiaris,(٢٠١٢),"Auditor’s perceptions of financial reporting quality: the case of Greece" University of the Aegean. Terzungwe, Nyor,(٢٠١٣),Financial Reporting Quality of Nigerian Firms: Users’ Perception, International Journal of Business and Social Science, No. ١٣, Vol. ٤, October.

٧٦. Thabit, Thabit H., (٢٠١٣), Adoption the Fuzzy Logic to Enhance the Quality of the Accounting Information to Operate Balanced Scorecard - Applied on Mosul Bank for Development & Investment in Nineveh Province, M.Sc. Thesis in Accounting, University of Mosul, Iraq.

٧٧. Thornton, Daniel B., (٢٠١٥), Different Conceptual Accounting Frameworks for Public and Private Enterprises Commentary on Canada's IFRS Transition and Suggestions for International Empirical Work, Vol. ١٤ No. ٣- PC vol. ١٤, no. ٣.

٧٨. Tomaszewski,S,& Choi, Y.٢٠١٨.The Conceptual Framework: Past, Present, and Future. Review of Business Journal on Risk and Society ٣٨ (١).

٧٩. Verdi, Rodrigo S.,(٢٠٠٦),Financial Reporting Quality and Investment Efficiency (September ٩, ٢٠٠٦). https://ssrn.com/abstract=٩٣٠٩٢٢

٨٠. Wallace, A.W., (١٩٨٠). The economic role of the audit in free and regulated markets. New York: Macmillan Publishing Co.

٨١. Watts, R. L. and Zimmerman, J. , “Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence, (١٩٨٣),”The Journal of Law & Economics ٢٦ no. ٣.

٨٢. Watts, Ros, and Zimmerman, Jerold,(١٩٧٨), Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, The Accounting Review,Vol. ٥٣, No. ١ (Jan., ١٩٧٨), AAA.

٨٣. Yusrina,H.,Mukhtaruddin,M. Fuadah,L.L. & Sulong, Z. (٢٠١٧). International Financial Reporting Standards Convergence and Quality of Accounting Information: Evidence from Indonesia, International Journal of Economics and Financial Issues, Vol. ٤(٧).

٨٤. Zeff, S. A,(٢٠١٣), The Objectives of Financial Reporting : A Historical Survey and Analysis, Accounting and Business Research, ٤.

٨٥. Zhai, J, and Wang,Y.,(٢٠١٦),Accounting information quality, governance efficiency and capital investment choice. China Journal of Accounting Research, ٢٠١٦, Vol. ٩, No.٤.

٨٦. Zureigat, B. N., Fadzil, F. H., Ismail, S., & Soffian, S.,(٢٠١٤), The relationship between corporate governance mechanisms and going concern evaluation; Evidence from firms listed on Amman Stock Exchange. Journal of Public Administration and Governance, ٤(٤).

Fourthly: Thesis & Dissertation

١. Platet,Pierrot Françoise,(٢٠٠٩), Financial information in the light of change of conceptual accounting framework: Study of the message from the President of French listed companies, Doctoral dissertation. Montpellier University.

ملحق (١)

قائمة بأسماء الاساتذة المحكمون

ت	الاسم واللقب العلمي	الجامعة او الكلية	التخصص
١	أ.د بكر ابراهيم محمود	الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٢	أ.د سلوان حافظ الطائي	الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٤	أ.د صفاء محمد احمد	جامعة بغداد/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٥	أ.د طلال محمد علي الججاوي	جامعة اوروك الاهلية	محاسبة مالية
٦	أ.د عادل صبحي الباشا	الجامعة العراقية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٧	أ.د محمد حويش علاوي	الجامعة العراقية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٨	أ.د كرار حميدي	جامعة الكوفة/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
٩	أ.د نزار فليح حسن	كلية الرافدين الجامعة	محاسبة مالية
١٠	أ.م.د اسماء قحطان الاورفلي	كلية الرافدين الجامعة	محاسبة مالية
١٠	أ.م.د جاسم براك المعموري	جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
١١	أ.م.د خديجة جمعة مطر	الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
١٢	أ.م.د ذياب حسين الكيالي	كلية الرافدين الجامعة	احصاء
١٣	أ.م.د صباح عبد الوهاب النعيمي	كلية الرافدين الجامعة	محاسبة ادارية
١٤	أ.م.د صلاح صاحب البغدادي	المعهد العربي للمحاسبين القانونيين	محاسبة مالية
١٥	أ.م.د فاطمة صالح الغربان	الجامعة المستنصرية/ كلية الادارة والاقتصاد	محاسبة مالية
١٦	أ.م.د نذير عباس ابراهيم	جامعة النهرين/ كلية اقتصاديات الاعمال	احصاء

ملحق (٢)

جامـــــعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
قســـــم المحاسبة

University of Kerbala
College of Administration
Economic

حضرة الأساتذة المحترمون

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته..

الموضوع/ استبانة

نظراً لما تتمتعون به من مكانة علمية مرموقة في مجال اختصاصكم نرفق لكم طياً استمارة الاستبيان الخاصة باستكمال متطلبات أطروحة الدكتوراه الموسومة **(التكامل بين الاطار المفاهيمي للمحاسبة والتدقيق وتأثيره في الإبلاغ المالي – دراسة تحليلية)**. يرجو الباحث مساعدتكم في الاجابة على فقراتها بوضع (√) امام الفقرة التي تراها مناسبة برأيك، علما إن المقياس المستخدم هو مقياس ليكرت الخماسي (اتفق بشدة، اتفق، محايد، لا اتفق، لا اتفق بشدة). نثمن آرائكم وستكون موضع اعتزازنا وتقديرنا مع وافر الاحترام والتقدير.

شاكرين لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم معنا ..... ومن الله التوفيق.

الباحث
فراس عبد الأمير حسين

أشراف
الأستاذ الدكتور
اسعد محمد علي وهاب العواد

تعريفات المصطلحات الواردة في الاستبانة

الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي (الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية): نظام متكامل ومترابط ومتسق من الأهداف والمبادئ الأساسية التي تحدد طبيعة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية يسهم في انتتاج معايير متسقة.

التدقيق: عملية منظمة للحصول على ادله أثبات متعلقة بنتائج الأحداث والأنشطة الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المحددة وايصال النتائج الى المستخدمين المهتمين.

الإبلاغ المالي: عملية توفير معلومات مفيدة للجهات التي لها مصالح مع الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في صنع قراراتها الاستثمارية والائتمانية وتقدير حجم التدفقات النقدية المحتملة في ظل ظروف عدم التأكد.

القوائم المالية: مخرجات النظام المحاسبي والتي تعد نهاية كل فترة مالية بشكل منتظم، وتضم كلا من قائمة المركز المالي، قائمة الاداء المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة حقوق الملكية.

التقارير المالية: تتمثل بمصادر المعلومات المالية التي تتعلق بالوحدة الاقتصادية، وتتضمن على: القوائم المالية، الكشوفات التحليلية، الملاحظات الهامشية، الكشوفات الاضافية، تقرير مدقق الحسابات، تقرير الادارة السنوي.

ثانيا: البيانات الشخصية للمستجيب:

	البيانات والمعلومات				
	التحصيل الدراسي	دبلوم عالي	ماجستير	كتوراه أو ما يعادلها	أخرى
	الخبرة (الخدمة)	من ١ ـ ١٠ سنة	من ١١ ـ ٢٠ سنة	من ٢١ ـ ٣٠ سنة	٣١ سنة فأكثر
	العنوان الوظيفي أو المهني	محاسب قانوني	مراقب حسابات	أستاذ جامعي	أخرى

ثالثا: فقرات الاستبانة

المتغير المستقل الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.

المفهوم		العبارة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
اهداف القوائم المالية	١	القوائم المالية توفر معلومات لتلبية احتياجات جميع المستخدمين بقدر كاف.					
	٢	توفر القوائم المالية معلومات على قدر عال من المنفعة يمكن الاعتماد عليها في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.					
	٣	يمكن الاعتماد على معلومات القوائم المالية بشكل كاف في تقييم كفاءة الادارة.					
الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة	٤	توافر خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية يدعمان فائدتها بشكل كبير.					
	٥	القدرة التوكيدية والتنبؤية للمعلومة المالية لا تدعمان دائما ملائمتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.					
	٦	مفهوم التمثيل الصادق للمعلومات المالية يدعم فائدتها للقرار بشكل كبير في ظل مراعاة الحيطة في القياس المحاسبي.					
	٧	ترتبط الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية بجودة المعلومات وليس بفائدتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.					
	٨	قابلية مقارنة معلومات القوائم المالية تعزز بشكل محدود من جودة القرارات الاقتصادية لفئات المستخدمين الرئيسيين.					
وحدة الابلاغ المالي	٩	تحديد مفهوم وحدة الابلاغ المالي يسهم في تحقيق الشفافية من خلال تركيزه على الجوهر الاقتصادي بشكل اكبر من الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية.					
	١٠	القوائم المالية الموحدة والمدمجة تقدمان محتوى اعلامي للجهات المستفيدة بشكل اكثر فائدة من القوائم المنفصلة.					
القوائم المالية وعناصرها	١١	تصنيف القوائم المالية حسب وظائفها يسهم في فهم المعلومات المالية وتفسيرها بصورة افضل.					
	١٢	تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية وتبويباتها يسهم في الافصاح عن المعلومات بشكل اكثر دقة.					
الاعتراف والغاء الاعتراف	١٣	تعد مفاهيم الاعتراف المتعلقة بعناصر القوائم المالية مهمة لتوفير خاصية التمثيل الصادق في المعلومات المحاسبية.					
	١٤	مفهوم الغاء الاعتراف بعنصر من عناصر القوائم المالية او بجزء منه لا يسهم في زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية.					
القياس المحاسبي	١٥	استخدام اسس القياس المختلط في القوائم المالية يمكن ان يسهم في زيادة جودة القياس المحاسبي.					
	١٦	تطبيق مفهوم الحيطة المرتبط بقياس القيمة العادلة لا يعد عاملا مؤثرا في موضوعية معلومات القوائم المالية.					
	١٧	يتوافق اختيار المقياس المحاسبي الاكثر ملائمة مع طبيعة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون في نماذج قراراتهم.					
العرض والافصاح	١٨	اساليب تجميع المعلومات وتبويبها بحسب مفاهيم الاطار المحاسبي يدعم جودة معلومات القوائم المالية.					
	١٩	تعزز اساليب العرض والافصاح في القوائم المالية جودة الابلاغ المالي من خلال تحسين قابلية الفهم والمقارنة					

		للمعلومات.					
	٢٠	تتأثر فاعلية وظيفة التوصيل المحاسبي بطريقة عرض المعلومات والافصاح عنها في القوائم المالية.					
	٢١	اساليب العرض والافصاح تساعد في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية بصورة اكثر دقة.					

المتغير المستقل الثاني: الاطار المفاهيمي للتدقيق.

المفهوم		العبارة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
الأهداف	١	يسهم تدقيق القوائم المالية في تقديم تأكيد معقول وليس مطلق في مدى خلوها من الاخطاء والمخالفات الجوهرية.					
	٢	لا يسهم التدقيق في الافصاح عن معلومات تتعلق بقدرة الوحدة الاقتصادية في الاستمرار بنشاطها مستقبلا كونها تعد من مسؤولية الادارة.					
	٣	يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق في التحقق عن مدى سلامة وعدالة اعداد وعرض القوائم المالية وفقا للمفاهيم والمعايير المحاسبية.					
	٤	يعزز التدقيق بدرجة كبيرة من فرص مسألة الادارة وتقييم كفاءتها في ادارة الموارد المتاحة.					
فروض ومفاهيم التدقيق	٥	تسهم مفاهيم وفروض التدقيق بشكل محدود في الحد من فجوة التوقعات وعدم تماثل المعلومات ما بين الادارة والجهات المستفيدة من القوائم المالية.					
	٦	يمكن ان تعزز فروض التدقيق من ثقة الجهات المستفيدة من القوائم المالية من خلال زيادة جودة تدقيقها.					
	٧	تعد مفاهيم العناية المهنية والاستقلالية وادلة الاثبات اركان مهمة واساسية في اجراء عملية التحقق من موثوقية وملائمة القوائم المالية.					
معايير التدقيق	٨	تسهم معايير التدقيق في تنفيذ عملية التدقيق بصورة اكثر مهنية وحيادية.					
	٩	تقتصر اجراءات التدقيق على فحص عناصر القوائم المالية للتأكد من صحتها من الناحية المحاسبية.					
	١٠	توفر معايير التدقيق ارشادات كافية لفحص عناصر القوائم المالية والتحقق من صحة اجراءات الاعداد والعرض والافصاح فيها.					
	١١	تعزز معايير التدقيق في التحقق من ملائمة معلومات القوائم المالية المقدمة لاجراء المقارنات المالية.					
	١٢	تسهم معايير التدقيق في التحقق من مدى الالتزام بتطبيق المعايير والمفاهيم المحاسبية.					
	١٣	تعد معايير التدقيق ضرورية في تقييم مدى موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.					

	١٤	قد تعزز معايير التدقيق من قدرة التحقق من موضوعية وملائمة المقاييس المحاسبية.					

المتغير التابع : الإبلاغ المالي

البعد		العبارة	أتفق بشدة	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق بشدة
الدقة	١	تراعي عملية اعداد التقارير المالية الحد من عدم تماثل المعلومات بدرجة كبيرة كونها معدة وفقا لمعايير ومفاهيم مهنية مقبولة دوليا.					
	٢	اعتماد التقارير المالية مفاهيم القياس المختلط في ظل مراعاة مفهوم الحيطة ينعكس في انتاج معلومات اكثر ملائمة وصدق.					
	٣	ترتبط دقة التقارير المالية غالبا بمستوى الالتزام بالمفاهيم والمعايير المهنية المتبعة في اعدادها.					
	٤	تسهم المفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية في الحد بشكل كبير من تدخل الادارة في طريقة اعدادها.					
	٥	تدعم التقارير المالية بشكل محدود الثقة في سلامة اختيار السياسات المحاسبية وملائمة القياسات المحاسبية في ظروف عدم التأكد.					
	٦	تسهم المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالعرض والافصاح في الحد من تقديم معلومات مالية لا تتسم بالدقة المحاسبية.					
	٧	تدعم مفاهيم الاعتراف والغاء الاعتراف المتعلقة بعناصر الموجودات والمطلوبات بشكل كبير مفهوم دقة المعلومات المحاسبية.					
	٨	اتساق وترابط معلومات التقارير المالية يمكن ان يحد من المشاكل المرتبطة بدقة المعلومات.					
	٩	يؤثر مستوى فهم وادراك الجهات المستفيدة لمفاهيم المحاسبة والتدقيق في طبيعة حكمهم عن مدى دقة معلومات التقارير المالية.					
الشفافية	١٠	لا يراعي مفهوم الايجاز في اعداد التقارير المالية الاهمية النسبية والوضوح في معلوماتها.					
	١١	توافر الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة قد يسهم في تعزيز حياديتها بمستو مقبول.					
	١٢	يرتبط الوضوح في القوائم المالية اساسا بمستوى الفهم لمعلوماتها من قبل المستخدين وليس بمفاهيم وضوابط اعدادها.					
	١٣	تؤثر اساليب القياس المحاسبي المتعلقة بشكل واضح في تحسين جودة وملائمة القوائم المالية.					
	١٤	تعزز مفاهيم الاعتراف وعدم الاعتراف بعناصر القوائم المالية من وضوح المعلومات المحاسبية بشكل كبير.					
	١٥	ينعكس تأثير الالتزام بتطبيق مفهوم الاستحقاق المحاسبي ايجابا في سلامة الافصاح عن المعلومات في الوقت المناسب.					

	١٦	يعزز اتساق وترابط معلومات التقارير المالية بشكل كبير من فهم نشاط الوحدة الاقتصادية والأطراف ذات العلاقة.						
المنفعة	١٧	تلبي التقارير المالية احتياجات المستخدمين من المعلومات اللازمة للتنبؤ والتقييم بشكل كافٍ.						
	١٨	تعزز التقارير المالية المعدة وفقاً للمفاهيم والمعايير المهنية المقبولة بدرجة كبيرة من فاعلية الاتصال المعلوماتي.						
	١٩	مراعاة التقارير المالية لتقديم معلومات تتسم بالحيادية يساعد في تعزيز موثوقيتها واعتماديتها لدى المستفيدين.						
	٢٠	تدعم التقارير المالية جودة المعلومات بشكل كبير من خلال توفير معلومات تراعي التوقيت المناسب وامكانية الفهم.						
	٢١	تضفي التقارير المالية مستوى كافٍ من الثقة في تقييم مدى مقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرارية.						
	٢٢	تعزز التقارير المالية من مستوى منفعة المعلومات المحاسبية من خلال تقديمها معلومات قابلة للمقارنة والفهم.						

Abstract

The primary objective of the present study is to illustrate the influence of integration and interrelation between the conceptual framework of accounting and auditing within the financial reporting process. This research seeks to showcase the contribution of this integration in facilitating the provision of financial information that is characterised by accuracy, transparency, and usefulness. Ultimately, this enhanced financial information aims to assist users in making more informed economic decisions. A questionnaire was developed, consisting of three axes, each representing. One of the research variables was selected and dispersed among a community consisting of individuals who are academics and professionals specialising in the subject of accounting and auditing. In order to fulfil the goals of the research, a series of hypotheses were developed that pertain to the assessment of the impact of the interdependent association between the conceptual framework of financial accounting and auditing on the transparency, usefulness, and accuracy of financial reporting.The study's hypotheses were examined through the application of various statistical techniques. These techniques included structural equation modelling, path analysis, confirmatory factor analysis, and regression modelling. The purpose of these analyses was to assess the correlation and integration among the components of the conceptual framework of international financial reporting and auditing concepts, as well as their influence on financial reporting. Additionally, longitudinal data models were developed and regression models were estimated, encompassing autocorrelation, multiple correlation, and variance of variance. The study's findings indicate that the conceptual framework plays a crucial role in reducing information asymmetry and promoting objectivity and appropriateness in accounting measurement. This is achieved by incorporating the principles of mixed measurement and integrating both historical cost and current value measures. Additionally, the integration of accounting and auditing concepts helps to ensure accurate and fair disclosure of an economic unit's ability to sustain in the future, as well as adequate disclosure of subsequent events to mitigate uncertainty.

Republic of Iraq
Ministry of Higher Education & Scientific Research
Kerbala University
Adminisration & Economic College
Accounting Department

Integration Between The Conceptual Framework Of Accounting And Auditing And Its Impact On Financial Reporting

Thesis submitted to the Board of the College of Administration and Economics - University of Karbala, as a part of Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting

By

Firas Abdulameer Hussein

Supervised by

Prof. Dr. Assad Mohammed Ali Awaad

١٤٤٥ A.H **٢٠٢٤ A.D.**