اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدققوجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية)

The impact of the Auditor's report amendments according to the International Auditing and Assurance standard No. (701) in improving thequality of theAuditor's report and the quality of the finanicial Audited Statements (Analytical study)

إعداد الطالب

حسام محمد عبد المطلب صباح

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

قدمت هذهالرسالة استكمالاًلمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

28 أيار 2018

تفـــويـض

أنا الموقع أدناه **"حسام محمد عبد المطلب صباح"** أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً والكترونياً للمكتبات، أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الإسم: حسام محمد عبد المطلب صباح

التوقيع:

التاريخ:2018 /5/28

ج

قــرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها:

" اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية) ".

وأُجيزت بتاريخ: 28/ 5 / 2018

أعضاء لجنة المناقشة		الجامعة	التوقيع
أ.د.محمد عطية مطر	مشرفاً ورئيساً للجنة	الشرق الأوسط	.....
د. عبد الله الدعاس	ممتحناً داخلياً	الشرق الأوسط	.....
أ.د. عبد الناصر نور	ممتحناً خارجياً	جامعة عمان الاهلية	.....

شكـــر وتقدير

اتقدم بجزيل الشكر والتقدير وخالص العرفان الى الأستاذ الدكتور محمد مطر الذي شرفني بقبول الاشراف على هذه الرسالة ودعمه المتواصل وتوجيهاته القيمة فجزاه الله الخير وأمد في عمره ليبقى منارة علم يستظل بها طالبين العلم في هذا المجال.

كما انني اتشرف بجزيل الشكر الى اساتذتي الذين تتلمذت على ايديهم في جامعة الشرق الاوسط.

واشكر الاستاذة لينا الزرفيلي لمساعدتها ودعمها لإنجاز هذه الرسالة.

الإهـــداء

الى كل من علمني ووقف الى جانبي في رحلة الحياة الحافلة بالمواقف والأحداث والتي ساهمت في رسم شخصيتي ومنهجي الفكري والتي من ثمارها هذه الرسالة العلمية، وإنني لأنحني احتراماً الى والدي الذين سهرا على رعايتي وأقدم لهم التحية وأتمنى لهم البقاء والصحة والعافية، كما اهدي هذه الرسالة الى زوجتي الغالية بيسان.

فهرس المحتويات

الموضوع		الصفحة
العنوان	.....	أ
التفويض	.....	ب
قرار لجنة المناقشة	.....	ج
شكر وتقدير	.....	د
الإهداء	.....	ه
قائمة المحتويات	.....	و
قائمة الجداول	.....	ط
قائمة الملاحق	.....	ي
ملخص الدراسة باللغة العربية	.....	ك
ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	.....	م
الفصل الأول : خلفية الدراسة وأهميتها		
1.1	مقدمة	1
1.2	مشكلة الدراسة	4
1.3	اهداف الدراسة	5
1.4	اهمية الدراسة	5
1.5	اسئلة الدراسة	6
1.6	فرضيات الدراسة	7
1.7	حدود الدراسة	8
1.8	محددات الدراسة	9
1.9	التعريفات والمصطلحات الإجرائية	9

الفصل الثاني : الأدب النظري والدراسات السابقة

(2-1)	**الأدب النظري**	14
2.1.1	مقدمة.....	14
2.1.2	لمحة تاريخية عن نشوء عمليةالتدقيق.....	15
2.1.3	تعريف تقرير المدقق الحسابات واهميته.....	16
2.1.4	جودة التقارير المالية.....	18
2.1.5	اهم التعديلات على تقرير المدقق.....	19
2.1.6	العوامل التي ادت الى تعديل تقرير المدقق.....	22
2.1.7	اهداف التعديلات الخاصة بتقرير المدقق.....	25
2.1.8	المزايا التي توفرها التعديلات الخاصة.....	26
2.1.9	محتويات معيار التدقيق 701.....	28
2.1.10	مقارنة بين محتوى تقرير مدقق الحسابات وفقاًلكل من المعيارين (701،700)	32
(2-2)	**الدراسات السابقة.....**	39
(2-3)	**مايميزالدراستي عنالدراساتالسابقة.....**	50

الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

3.1	مقدمة.....	51
3.2	منهجية الدراسة.....	51
3.3	مجتمع الدراسة	52
3.4	عينة الدراسة.....	52
3.5	مصادر جمع البيانات.....	53
3.6	صدق الاداة.....	54
3.7	ثبات الاستبانة.....	54
3.8	متغيرات الدراسة.....	54

3.9 المعالجة الإحصائية..... 55

الفصل الرابع : تحليل بيانات الدراسة واختبار والفرضيات

4.1 مقدمة..... 57

4.2 الدراسة المسحية لاختبار الفرضية الرئيسية الاولى..... 57

4.3 اختبارالثبات والصدق لاداة الدراسة..... 61

4.4 الاحصاء الوصفي 64

4.5 اختبار فرضيات الدراسة..... 74

الفصل الخامس : نتائج والاستنتاجات والتوصيات

5.1 نتائجالدراسة..... 83

5.2 استنتاجات الدراسة 83

5.3 توصيات الدراسة 85

قائمة المصادر والمراجع..... 90

اولاً : المراجع العربية 90

ثانياً : المراجع الاجنبية..... 93

الملاحق 98

قائمة الجـداول

رقم الفصل- رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
4-1	الجدول رقم (1) العينات المشمولة في الدراسة المسحية	58
4-2	نتائج اختبار ألفا كرونباخ	63
4-3	التحليل الوصفي للتوزيع الديموغرافي لعينة الدراسة	64
4-4	التحليل الوصفي لأسئلة المحور الأول المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون	67
4-5	التحليل الوصفي لأسئلة المحور الثاني المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات	71
4-6	نتائج اختبار *One Sample T-Test* للفرضية الرئيسية الثانية	75
4-7	نتائج اختبار *One Sample T-Test* للفرضية الرئيسية الثالثة	76
4-8	اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة	77
4-9	نتائج اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الرابعة	79
4-10	**نتائج اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الخامسة**	80
4-11	**نتائج اختبار *MannWhitney (U)***	11

قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى	الصفحة
1	المحكمين للاستبانة ومكاتب التدقيق والشركات المشمولة في عينة الدراسة	99
2	الاستبانة	101
3	التحليل الإحصائي الخاص باختبار فرضيات الدراسة	105
4	جداول الدراسة المسحية	114

الملخص

اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية)

إعداد

حسام محمد صباح

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد مطر

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اهم التعديلات المطبقة من قبل المدقق في مجال اعداد ونشر تقرير مدقق الحسابات وفقا للمعيار الدولي الجديدرقم (701)واستكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الاردن بتنفيذ تلك التعديلات ومعرفة الاثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير المدقق والبيانات المالية .

ولتحقيق اهداف الدراسة تم تصميم استبانة لجمع البيانات،وعمل دراسة مسحية ، اذ تكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات، ومدريين ماليين لشركات مدرجة في بورصة عمان، ووسطاء ماليين، حيث تمثلت مفردات الدراسة ب 100 مفردة تم توزيع عليهم 100 استبانة، وتم استرجاع 91 استبانة واستبعاد 3 منها لعدم استكمال فقراتها، فكانت العينة النهائية 88 استبانة بنسبة (88%). ولاختبار الفرضية الرئيسية الأولى تم عمل دراسة مسحية (pilot study) على عدد 19 تقرير صدرت من مكاتب تدقيق لشركات مدرجة في بورصة عمان وتم حصر الاختلافات بين تقارير مدققي الحسابات لتلك الشركات.

وتم استخدام اساليب احصائية وصفية منها المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري واختبار (***One Sample T-test***)،كما تم استخدام اختبار الفا كرونباخ للاتساق الداخلي والتاكد من ثباتها، واختبار *Wallis Kruskal*، واختبار Mann-Whitney(U).

وقد اظهرت نتائج الدراسة المسحية (Pilot study) وجود اختلافات في التقارير التي صدرت عن مكاتب التدقيق من حيث الشكل والمحتوي، في حين كانت نتائج الدراسة التحليلية،وجود للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية،بالإضافة إلى تحسين عملية الابلاغ المالي، وتعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية في البيانات المالية المدققة، لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون، توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، والسبب في ذلك حسب ما يرى الباحث هو اختلاف نوع العلاقة التي تربط كل من الفئات الثلاث للدراسة بالبيانات المالية المدققة حيث يربط مدققو الحسابات البيانات بتقريرهم، وتكون الإدارة المالية مسؤولة عن إعداد هذه البيانات، في حين يقوم الوسطاء الماليين بتقييم البيانات المالية بهدف مساعدة المستثمرين في اتخاذ قرارهم الاستثماري.

واوصت الدراسة حث شركات التدقيق على الالتزام بتطبيق معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701)، وحث إدارات الشركات على التأكيد على جودة البيانات المالية التي تقوم بعرضها من خلال الحرص على تحقيق خصائص البيانات المالية المتمثلة بكل من الملائمة والموثوقية والإفصاح والقابلية للفهم والمقارنة، وضع الدورات التدريبية التي من شأنها توعية المدققين والمدراء والموظفين المعنيين في الشركات الأردنية حول أهمية معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701)، إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701).

الكلمات المفتاحية:

التعديلات الخاصة، تقرير مدقق الحسابات، جودة تقريرمدقق الحسابات، جودة البيانات المالية.

Abstract

The impact of the Auditor,s report amendments according to the International Auditing and Assurance standard No. (701) in improving the quality and the Auditor report and the quality of the finanicial Audited Statements (Analytical study)

Prepared by:
Hussam Mohammad Sabbah

Supervised by:
Prof. Mohammad Matar

This study aimed to identify the most important amendments applied by the auditor in the preparation and publication of the auditor's report in accordance with the new international standard No. (701) and to explore the compliance of the audit offices in Jordan with the implementation of these amendments and to know the effect of these amendments on the quality of both the auditor's report and the financial statements .

In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed to collect data and to conduct a survey. The study community consisted of auditors, financial managers of companies listed on the Amman Stock Exchange, and financial intermediaries. The study consisted of 100 items with 100 questionnaires distributed. 91 questionnaires were retrieved and excluded 3 of which did not complete the paragraphs, the final sample was 88 (88%). In order to test the first main hypothesis, a pilot study was conducted on 19 reports issued by the audit offices of companies listed on the Amman Stock Exchange. The differences between the auditors' reports were limited to those companies.

Numerical statistical methods, including the arithmetic mean, standard deviation and One Sample T-test, were used. The Alpha Kronbach test was used for internal consistency and stability, Wallis Kruskal and Mann-Whitney (U).

The results of the pilot study showed differences in the reports issued by the audit offices in terms of form and content, while the results of the analytical study, the existence of amendments to the auditor's report under the International Auditing Standard No. 701, improved the quality of the report In addition to improving the financial reporting process and enhancing the confidence of the users of the financial statements in the audited financial statements, there are no statistically significant differences

between the categories of the study sample with respect to the effect of the special amendments under the International Standard on Auditing and Assurance No. 701 on improving the quality of the financial statements. Report of the auditor on the financial statements In terms of form and content, there are statistically significant differences between the categories of the study sample regarding the effect of the special amendments under theInternational Auditing Standard No. 701 on improving the quality of the audited financial statements. The type of relationship between each of the three categories of the study audited financial statements where auditors link the data with their report, and financial management is responsible for the preparation of this data, while the financial intermediaries assess the financial data in order to help investors to make their decision Investment.

The study recommended that the auditing companies should adhere to the application of the International Auditing Standard No. 701 and urge the corporate departments to emphasize the quality of the financial statements they present by ensuring that the financial characteristics of the suitability, reliability, disclosure, comprehension and comparison, Which will raise the awareness of Jordanian auditors, directors and employees of the importance of the International Auditing Standard No. 701, conduct future studies that examine the effects of the application of International Auditing Standard No. 701.

Key Word:
Ammendments, audit report, quality of auditor report, quality of financial statement.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة :

تحظى مهنة التدقيق بدرجة عالية من الاهمية ، لانها تعد بشكل او باخر ضابطا لا يستهان به للنظام المحاسبي بشكل عام ، ولذلك نجد، في الاونة الاخيرة ، ان هناك تركيزا كبيرا على هذه المهنة لجعلها اكثر استقلالية واكثر مهنية مما هي عليه. وخير دليل على ذلك صدور قانون ساربينز اوكسلي (Sarbanes-oxley) في الولايات المتحدة في عام 2001 اثر الانهيارات الضخمة التي حصلت في الشركات ؛ ومن ضمنها احدى اكبر شركات التدقيق في العالم (آرثر آند آندرسون) (Arther& Anderson) والتي حادت في حينه عن الاصول و الاخلاقيات المهنية فنالت جزاءها بشطبها من سجلات المهنة.(مطاحن،2010)

يعد تقرير المدقق المنتج النهائي لعملية التدقيق ويعرف بانه خطاب مكتوب صادر عن شخص مهني وخبير لابداء رايه المهني المحايد والمستقل بهدف اعلام مستخدمي القوائم المالية حول مدى مصداقية وشفافية البيانات المالية ومن ثم مدى ملاءمتها لاتخاذ القرارت.

تاتي التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (701) الصادرة في 15/يناير/2015م استجابة للحاجة لتحسين جودة عملية التدقيق وتعظيم القيمة الاعلامية لتقرير مدقق الحسابات بقصد توفير المزيد من المعلومات الملائمة لمستخدمي البيانات المالية المدققة ومن ثم تحسين عملية الابلاغ المالي سواء للملاك او لغيرهم من اصحاب المصالح وقد

اصبحت تلك التعديلات سارية المفعول على عملية التدقيق بدءا من 15 ديسمبر 2016م.

فالعلاقة الخاصة بطلب المعلومات بين ادارة الشركة ومدققي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية هي ان مستخدمي التقارير المالية سيكونون اكثر مطالبة للمدقق بالافصاح عن مزيد من المعلومات التي لديه، مما يدفعالمدققلمحاولة الحصول على اكبر قدر ممكن من المعلومات من قبل الادارة ، وبالتالي هناك حاجة ماسة لتوسيع الافصاحات في تقرير المدققوالذي يعتبر من اهم مكونات عملية التدقيق ويمثل المنتج النهائي لتلك العملية،ويهدف تقرير مدقق الحسابات الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال زيادة الثقة التي يوليها لها مستخدمو تلك المعلومات.

ولكي يحقق تقرير مدقق الحسابات الهدف الاساسي منه فلا بد من العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية المدققة من ادراك مدلولاته بالشكل المناسب وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المهنية الى تحقيقه من خلال هذه الرسالة (الذنيبات واخرون ،2008).

وقدأصدر (IAASB)تعديلالمعيارالتدقيقالدولي(IAS 700) الخاصبتقريرمدققالحسابات في **15يناير 2015**علىأنيكون فعالاًمن **15ديسمبر 2016**،ويعدذلك استجابةللملاحظاتالمتكررة، فيما يتعلق ذلك بوجود فجوة ونقص في المعلومات التي يتم الافصاح عنها في تقرير مدقق الحسابات ،وقدتماجراء هذاالتعديلبغرضالتحسين والتيتعرفهاجمعيةالمحاسبةالامريكية (AAA,1973) بأنها "عمليةمنظمةللتجميع والتقييمالموضوعيللأدلةالخاصةبتوكيدات العميلبشأننتائجالاحداثوالتصرفاتالاقتصاديةلتحديدمدى تمشيهذهالتوكيداتمعالمعاييرالمحددةوتوصيلالنتائج لمستخدميالقوائمالمالية". لموائمة توقعات المستخدمينمعالمسئولياتالفعليةلمدققالحسابات والادارةفضلاعنموثوقيةالبياناتالماليةالتيتمت مراجعتها

(IFAC,2008)، فقدهدفهذاالتعديلفيمعيارالتدقيقالدولي (ISA700) في المقام الاول البادراجتفسيراتمسئولياتمدققالحسابات مقابلمسئولياتالادارةوطبيعةونطاق واجراءات التدقيقفي التقرير ،وهذامايثيرتساؤلاحول ماإذاكانتهذهالتفسيراتقدتؤدىالى تحسين جودة التقارير المالية وجودة البيانات المالية المدققة،مقارنة بالتقريرالحالي في الاردن ،الذيلايحتويعلىآيةتفسيرات.

وينبعهذاالتعديلمنالأهدافالرئيسيةلكل منمجلسالرقابةعلىأعمالمدققي الحساباتللشركات المقيدةبالبورصةالامريكية (PCAOB)، ومجلسمعاييرالتدقيقوالتوكيدالمهنيالدولي (IAASB)لتحسين جودة تقرير مدقق الحسابات، والتييمكنتلخيصهاعلىالنحوالتالي:

1- سدالفجوةبينمايتوقعهمستخدموالقوائم الماليةمنمراجعةالقوائمالمالية وماتقدمهعمليةالتدقيقفيالواقع .

2- تحسين قدرةمستخدميالقوائمالماليةعلى اتخاذ القرار، منخلالزيادةمحتوىالمعلوماتفيتقريرمدقق الحسابات .

3- تحقيقالأهدافالسابقةدونإغفالالأهداف الرئيسيةلتحسين حوكمةالشركات،فيالشركاتالتيتم مراجعتها،وتعظيمكلمنملاءمةRelevanc وموثوقية Reliability التيتمالافصاحعنهاككل .(Cade and Hodge, 2014)

ومنضمنتعديلاتمجلسمعاييرالتدقيق والتوكيدالمهنيالدوليتموضعمشروع مقترحلمعيارجديدوهومعيارالتدقيقالدولي (ISA701) ،توصيلأمورالتدقيقالأساسية Key Audit Matters فيتقريرمدققالحساباتالمستقل،وعددمنالتعديلاتعلىالمعاييرالحالية، بمافيذلكمعيارالتدقيق الدوليرقم700 ISA بعنوان" صياغةالرايواعدادالتقريرعنالقوائمالمالية" . فيحينأنالمقترحاتتهدف

إلىإحداثتغييركبيرفيشكلتقارير مدقق الحساباتعنالشركاتالمدرجة، وتهدفهذهالمقترحاتالىالمساعدةفيتوضيحقيمةالتدقيق . علاوة علىذلك،قدتؤدىالىتحسينالخدماتالتي يقومبهامدققالحساباتوتعزز منكفاءةالتكليف (IASSB,2011). وعموما،فإنالهدفمنالمقترحاتهوتحسينالشفافية Transparency ومدىالمعلوماتفيعملياتالتدقيقللشركاتالمدرجة ببورصة عمان.

(2-1) مشكلة الدراسة :

تجد التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اهتماما ملحوظا من قبل الجهات المهنية في الاردن. وذلك على اعتبار ان هذه التعديلات وفرت قواعد واضحة ومحددة تحكم عملية اعداد ونشر هدا التقرير من اجلان تحسن جودته من جهة وان تحسن جودة البيانات المالية المدققة من جهة اخرى.

وقد بدات الخطوة الاولى في تحقيق هذه التعديلات من قبل مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية Internatonal Auditing and Aassurance Standared Board (IASSB) .

وحيث أن الشفافية هي شرط أساسي للمعيار الجديد ، فمن الأساسي أن يكون لدى المدققين رؤية واسعة للشركة التي تم تدقيقها من أجل تقديم معلومات خاصة بكل كيان وبالتالي الابتعاد عن التقارير القياسية (IAASB, 2015).

وذلك سعيا منه لتحقيق سمة الاتساق في تقرير المدقق ان كان من حيث الشكل ام من حيث المضمون وذلك بدلا من ترك هذه المهمة للحكم الشخصي للمدقق فقط. (مطر،2017)

(1-3) أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى :

1- التعرف على اهم التعديلات في تقرير مدقق الحسابات المطبقة من قبل المدقق في مجال اعداد ونشر تقرير مدقق الحسابات وذلك سواء من حيث الشكل او من حيث المضمون وذلك بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701).

2- استكشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الاردن بتنفيذ تلك التعديلات .

3- استقصاء الاثر الذي تحدثه هذه التعديلات على جودة كل من تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة.

(1-4) أهمية الدراسة :

تنبع اهمية هذه الدراسة من الامور الاتية :

1- ستوضح وبالنتائج التي ستكشف عنها مدى التزام المهنيين في الاردن بمجارات التعديلات المقترحة في معايير التدقيق والتوكيد الدولية التي صدرت عن (IASSB) بهذا الخصوص .

2- ستوفر وبالنتائج التي ستكشف عنها ايضا عن مجالات التحسين التي ستحدثها تلك التعديلات سواء بالنسبة لجودة تقرير المدقق او لجودة البيانات المالية المدققة نفسها وذلك بما يعود بالنفع في مجال تعظيم القيمة الاعلامية لكل منهما وذلك من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المدققة في اتخاذ القرارات.

(1-5) اسئلة الدراسة:

يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالبحث عن اجابة لكل من الاسئلة الخمسة الاتية :

السؤال الرئيسي الاول :

هل تلتزم مكاتب التدقيق في الاردن حاليا بتنفيذ التعديلات المنصوص عليها في معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تقرير مدقق الحسابات؟

(وسيحاول الباحث الاجابة على هذا السؤال من خلال دراسة مسحية لتقارير التدقيق الصادرة عن مكاتب التدقيق المشمولة في عينة الدراسة)

السؤال الرئيسي الثاني :

-هل للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون ؟

السؤال الرئيسي الثالث :

- هل للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة من وجهة نظر مستخدمي تلك البيانات ؟

السؤال الرئيسي الرابع :

- هل يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون؟

السؤال الرئيسي الخامس :

هليوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة ؟

(6-1) فرضيات الدراسة :

لقد تمت صياغة هذه الفرضيات اعتماداً على فهم طبيعة المشكلة و ذلك على نحو التالي :

- **الفرضية الرئيسية الاولى H01 :**

لا تلتزم مكاتب التدقيق في الاردن حاليا بتنفيذ التعديلات المنصوص عليها في معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تقرير مدقق الحسابات (سيتم اختبار هذه الفرضية بموجب نتائج الدراسة المسحية التي سيطبقها الباحث على تقارير التدقيق الصادرة عن مكاتب التدقيق المشمولة بالدراسة).

- **الفرضية الرئيسية الثانية$H0_2$:**

لا يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون.

- **الفرضية الرئيسية الثالثة $H0_3$:**

لا يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة .

- **الفرضية الرئيسيةالرابعة$H0_4$:**

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون.

- **الفرضية الرئيسيةالخامسة$H0_5$:**

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة .

(7-1) حدود الدراسة :

– الحدود الزمانية :تتمثلالفترةالتيستغطيها الدراسة للفترة الممتدة ما بين العام 2016–2017.

–الحدود المكانية : تماجراءالدراسةعلى مكاتب التدقيق والشركات المساهمة العامة في الاردن.

(1–8) محددات الدراسة :

من اهم محددات الدراسة هو صغر حجم العينة من افراد بعض العينات المشمولة في الدراسة بالقياس الى حجم المجتمع. وذلك ما جعل الباحث الى اللجوء الى استخدام اساليب احصائية لا معلمية في اختبار بعض الفرضيات مثل اختبار كروسكال والس، واختبار مان–ويتي.

(1–9) مصطلحات الدراسة الأجرائية :

جودة التدقيق :

يقصد بجودة التدقيق حرص المدقق على ان تكون الاجراءات والاختبارات والادلة التي يستخدمها في ممارسته المهنية تتم وفقا للمعايير المهنية وبالشكل الذي يخلي مسؤوليته عن اية اخطاء جسيمة تقع في البيانات المالية المدققة وبان يتمكن في المحصلة من اصدار راي مهني مستقل ومحايد يخفض ما يعرف بفجوة التدقيق Audit Gap. (دحدوح ،2006)

جودة تقارير المدقق :

تقاس جودة تقرير المدقق بمدى مصداقيته من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية المدققة اي بمدى الموثوقية التي يوليها للتقرير هؤلاء المستخدمين . ولكي يتحقق جودة التقرير لابد من توفر منمجموعة من الشروط سواء من حيث الشكل او من حيث المضمون مثل(الصيرفي

،2015،ص:18)

1- ان يكون مصاغا بلغة جيدة ومفهومة .

2- ان يكون معدا وفقا لمعايير التدقيق المقبولة والملزمة والصادرة عن مجامع مهنية معتمدة.

3- ان تغطي فقراته جميع المعلومات المهمة حسب راي المدقق وايصالها لمستخدمي البيانات المالية المدققة.

4- ان يفصح عن الفرض الاساسي الذي اعدت بناءا عليه البيانات المالية وهو فرض الاستمرارية.

5- ان يبرز مسؤولية الادارة في اعداد البيانات المالية التي خضعت للتدقيق وعن ضرورة ابلاغه عن اية معلومات يراها ضرورية للقيام بفحص تلك البيانات .

6- ان يفصح بوضوح وبشكل مفهوم عن راي المدقق في البيانات المالية ، وكذلك ان يبين الاسباب التي بنى عليها هذا الراي.

7- ان يحوى التقرير ما يؤكد بان البيانات التي قام بتدقيقها لا يتعارض مع القانون.

جودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن تشمل هذه المعلومات على تلك الخصائص التيتجعلها ذات فائدة

كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها جودة المعلومات المحاسبية تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعدعلى تحقيق الهدف من استخدامها ومن ثم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات(خليل،26:2005).

ووفقا ل (Rankin et al ,2012) تقسم هذه الخصائص في قسمين رئيسين : خصائص رئيسية Fundumental Characteristics ، وخصائص معززة Enhancing Characteristics.

الملاءمة :

أن تكون للمعلومات القدرة على التأثير على عملية اتخاذ القرار، ولذلك من الواجب أن تكون للمعلومات المحاسبية قدرة تنبؤية حتى تكون ملاءمة. وبصفة عامة تعتبر المعلومات ملاءمة إذا ما كان عدم وجوده منشأنه اتخاذقرارات مختلفه عن ذلك الذي يتخذ في حالة وجودها(Matthew Tilling,2012).

الموثوقية :

تعتبر خاصية الموثوقية احد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات، وتتوافر هذه الخاصية في المعلومات الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتتحقق خاصية الموثوقية في المعلومات عندما تكون خالية من الأخطاء وحيادية وتتصف بأمانة التعبير(خنفر والمطارنة،2006،ص18) أي انها خاصية تتعلق بأمانة المعلومات

المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها ولكي تتمتع المعلومات بالموثوقية يجب ان تتوافر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1. المصداقية: يقصد بها توافق المعلومات المحاسبية مع الأحداث الاقتصادية التي تعبر عنها وذلك بكل أمانة وصدق.
2. الموضوعية: يقصد بها إعداد المعلومات المحاسبية بعيدا عن كل تحيز.
3. القابلية للتحقق: يقصد بها إمكانية الوصول لنفس المعلومات من قبل جهات أخرى بشرط أن تكون هذه الأخيرة مستقلة وتستخدم نفس الطرق والأساليب للقياس المستخدمة عند إعدادها.
4. الشمول: بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية كاملة وأن تشمل كل الأحداث الاقتصادية دون أي حذف حتى لا تصبح مضللة.

القابلية للفهم :

يقصد بها أن يكون بإمكان مستخدم المعلومات المحاسبية فهمها واستيعاب مدلولاتها وذلك لكي يستفاد منها في اتخاذ القرارات.(ابو نصار،وحميدات ،9:2009)

القابلية للمقارنة :

يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية في المكان والزمان بمعنى أن يكون بالإمكان إجراء المقارنة بين معلومات محاسبية لعدة فترات لنفس المؤسسة، كما يمكن إجراؤها بين معلومات محاسبية لعدة مؤسسات مماثلة .والهدف من هذه المقارنة هو تقييم مدى التغيير في اداء المنشأة خلال فترات متتالية ثم تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في اداء المنشأة

عن اداء السوق الذي تعمل فيه من خلال استخدام مجموعة من مؤشرات الاداء المتعارف عليها (معايير السوق) . وكلما كانت للمعلومات المحاسبية قابلية المقارنة ازدادت منفعتها بالنسبة للمستفيدين منها، مع الإشارة إلى أن هذه الخاصية تتأثر بمبدأ الثبات (الاتساق) في الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة، إذ كلما تم الالتزام بمبدأ الثبات، كلما اكتسبت المعلومات المحاسبية القابلية للمقارنة. (ابو نصار، وحميدات، 9:2009)

الافصاح :

هو تلك المعلومات التي تعرضها إدارة المنشأة في البيانات المالية المنشورة لمستخدمي التقارير المالية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المثالية.(السيد ،2014: 17)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(2-1) الإطار النظري:

(2-1-1) المقدمة :

يعتبرتقريرمدققالحسابات احد الوسائل لا بل اهمها لابلاغ مستخدمي البيانات المالية المدققة حول المعلومات المتعلقة باداء الشركة(Lin et al.,2003) ، ويضاف الى ذلك احدىالوسائلالتيتستخدمهامهنةالتدقيقلما تضفيه من جودة للمعلومات وتحسين جودة التدقيق،وذلكمنخلالاستخدامهلتثقيفالمجتمعبطبيعةونطاقومحدداتعمليةالتدقيقومسؤولياتوواجباتالمدققوالإدارة.

ويتمثل الهدف العام لمهنة التدقيق في التأكيد لأصحاب المصلحة على أن البيانات المالية للمنشأة خالية من الأخطاء الجوهرية، وأن المعلومات المقدمة تمثل وجهة نظر حقيقية ونزيهة للكيان (Bhattacharjee et al.,2005)(Revision,2005).وفقا(Coram et al.,2011)توجد مؤشرات كثيرة تبين الطلب على التدقيق المؤيد للادعاء بأن مستخدمين البيانات المالية المدققة يضعون ثقة أكبر في البيانات المالية المدققة ، من واجبات المدقق اتباع معايير التدقيق والأخلاقيات ومراعاة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

لذا حرصت المجامع المهنية ذات الصلة بمهنة التدقيق مثل (IFAC)،(IASSB) على اصدار

سلسلة من المعايير المهنية التي يمكن للمدقق الاسترشاد بها، سواء في تنفيذ مهمة التدقيق بشكل عام او في اعداد تقريره حول البيانات المالية التي قام بتدقيقها. وسيقوم الباحث خلال هذا الفصل بعرض اهم تلك المعايير وبالتعديلات التي اقترحها من اجل تحسين جودة تقرير المدقق وتحسين جودة البيانات المالية المدققة.

(2-1-2) لمحة تاريخية عن نشوء عملية التدقيق :

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته ، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدىصحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ، ومعناها "يستمع".(امين عبدالله،2000، ص17-18)لأن الحسابات كانت تُقرأ على المدقق، وأما التدقيق بمعناه المهني فيعني اجراءات فحص المستندات والدفاتر وسجلات الشركة فحصاً دقيقا محايداً للتأكد من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة نظام الرقابة الداخلية (جمعة،2005، ص6).

ويرجع التدقيق في شكله المبسط إلى التطور في النسق المحاسبي على نحو رئيسي حيث إنه بات من اللازم أن يعهد إلى فرد يقوم بالتحقق من حسن تسخير الموارد المتوفرة لدى فرد آخر .(المطارنة، 2006، ص13).

وقدتعرضتقريرمدققالحساباتعلىنطاقالسنينالقليلةالفائتة

لمجموعةمنالتعديلاتالتيشملت،توضيحنطاقالتدقيقوالمسؤولياتالخاصةلمدققحسابات،وقد

كانالهدفمنتلكالتعديلاتهوتنقيح عملية التدقيق

بالإضافةالىتدعيمالاتساقالدوليفيتقريرمدققالحسابات(IFAC,2011).

(3-1-2) تعريف تقرير مدقق الحساباتواهمية تقرير مدقق الحسابات :

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الاساسية التي تعتمد عليها فئات مختلفة والتي يقدم مدقق الحسابات خدماته إليها مثل: المساهمين والمستثمرين والمقرضين ورجال الاعمال عامة فضلا عن الدوائر الحكومية ذات العلاقة كضريبة الدخل ومسجل الشركات وديوان المحاسبة .

وتولي تلك الفئات عناية فائقة بتقارير مدقق الحسابات لانها الاساس الذي تعتمد عليه في رسم سياستها، ومما يعزز الثقة بتقرير مدقق الحسابات هو وجود معايير تدقيق دولية ومحلية يستند إليها المدقق ويلتزم بها أثناء أداء واجباته وقيامه بعملية تدقيق القوائم المالية (جمعة، 2009).

لذلك يعد تقرير مدقق الحسابات المحصلة الختامية او المنتج المحسوس لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق، ويعتبر ايضاالجسر الذييربط مدققي الحسابات بالاطراف المستفيدة من المخرجات النهائيةلعملية التدقيق كما يعتبر احد المراجع الرئيسية التي يتم الاعتماد عليهالتحديد مسؤوليات المدقق (الذنيبات، 2010).

يعدتقريرمدققالحساباتوسيلةهامةاستناداإلىالآتي(جمعة، 2009):

1- انهوثيقةموثوقفيها ومطلوبةلكافةالفئاتالتييهمهاالتعرفعلىالأداء المالي ونتائج اعمال المنشاة.

2- هوالوسيلةذاتالفاعليةلتقديمنتائج عملية التدقيقعنالآثارالفعلية والمحتملةلكافةعملياتالكيان،وعلىعلاقتهابالغيربالشكللكيتشبعاحتياجمستخدميمعلومات

التقريربالقدرالكافي.

3-يرتكزتقريرمدققالحسابات علىامورامهمةتتخذهاالهيئةالعامة للمساهمينمن اهمها:

أ- اعتمادالبياناتالماليةالنهائيةللمنشأةأوتحديثهاأوإلغائها.

ب- إبراء ذمة اعضاء مجلس الادارةأوتورطهم في التلاعب في البيانات المالية والمعروف بادارة الارباح.

ج- طريقةالتصرففيالأرباحالقابلةللتوزيع.

د- رسمسياسات المناسبةللمنشأة.

4-كما يعتبر التقريرمستندالتحديدمسئوليةالمدققجنائياً،واخلاقياً،ومدنيا، واجتماعياً.

ويرى (مطارنة، 2006، ص 15) أن اهمية تقرير مدقق الحسابات تتمثل في:

إيصال المعلومات التي حصل عليها المدقّق من عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج الختامي للتدقيق المتمثل في تقرير مدقق الحسابات حيث يكون التقرير القيمة المضافة لعملية التدقيق في مساعدة مستخدم المعلومات على اتخاذ قرار تقييم جودة ونوعية المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق الصادر عنها.

بينما يرى (سرايا، 2007، ص39) أن من اهمية تقرير مدقق الحسابات تنبعمما يلي:

1- أنه الأداة الرئيسية المستقلة والمنفصلة التي تمتاز بالحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة.

2- ابداء الرأي الموضوعي في الأنظمة والإجراءات والسياساتالتي تحمياصول وممتلكاتالمنشأة.

3- التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.

4- ابلاغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق.

(4-1-2) جودة التقارير المالية

تعتبرالتقاريرالماليةمخرجاتتنظمالمعلوماتالمحاسبية، وبالتاليفإنجودةالمعلومات المحاسبيةتعرفبمدىتوافرالخصائص النوعيةفيالمعلوماتالمحاسبية،حيث عرفهامجلس معاييرالمحاسبةالدوليةبأنهاصفاتتجعل المعلوماتالواردةفيالقوائمالماليةمفيدةللمستخدمين لهاولصانعيالقرارات.(IASSB,2008)

إلاأنالدراساتالحديثةتوسعتفي مجالدراسةجودةالتقاريرالماليةاذ لمتعدتقتصرفقطعلىالجوانبالفنيةللتقاريرالمالية المدققة والمتمثلةفيخصائصالمعلومات المحاسبيةوإنماذهبتإلىأبعدمنذلك، حيثتوجهتإلىدراسةماتحتويهتلكالتقارير من معلوماتمرتبطةبنتائجأعمالالمنشأةوالتييقومعليهاتقييم أداءالشركة.

(5-1-2) اهم التعديلات التي تمت على تقرير المدقق من حيث الشكل والمضمون:

عنوان المعيار/ النشرة	رقم المعيار	سنة الاصدار	اهم محتويات تقرير المدقق	التعديلات التي حصلت على المعيار السابق
نشرة المحاسبة الموحدة[1] اقتراح مجلس الاحتياطي الفدرالي (FBR)	---	1917	لم يكن لهذا التقرير صيغة او عدد فقرات معين فقد كان بمثابة شهادة بان القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال.[2]	---
الطرق المعتمدة لاعداد قائمة الميزانية العمومية	---	1918	تم توحيد الصيغة لهذا التقرير واشير اليه بانه شهادة [3]	حلت محلنشرة المحاسبة الموحدة ونصت على توحيد الصيغة للتقرير
التحقق من البيانات المالية	---	1929	كانت تحتوي هذه النشرة على فقرة النطاق وفقرة الراي واظهرت تركيزا كبيرا على تقييم الارباح الدورية من خلال التركيز على قائمة الدخل	تم استخدام مصطلح (يشهد) كما النشرة السابقة،وتم استخدام (انا) بدلا من (نحن) مما يشير الى ان التقرير مسؤولية مدقق واحد بدلا من مجموعة
نشرة AIA[5]	---	1934	تكونت من فقرتين فقرة النطاق وفقرة الراي ويعد هذا اول تقرير حاز على قبول عام من المهنة (AIA)	تم استخدام مصطلح (العرض بعدالة) في فقرة الرأي 6
نشرة اجراءات التدقيق رقم (1)	SAP NO.1	1939	تتكون من فقرة النطاق وفقرة الراي	شمل التعديل في فقرة النطاق على ان مدققي الحسابات قاموا بمراجعة نظام الرقابة الداخلية. وتمضمنت فقرة الراي عبارة بما يتفق مع المبادئ المحاسبيةالمتعارف عليها والمقبولة عموما، وقد تضمنت فقرة الراي ايضا مفهوم الثبات حيث لم تظهر في التقارير السابقة عبارة تطبق على اساس ثابت مع العام السابق، ويعتبر مبدا الثبات اضافة مهمة للتقرير لانه يظهر

				رغبة مستخدمي المعلومات المحاسبية في مقارنة نتائج اعمال المنشأة لفترات مالية [7]
مراجعة الشكل القصير لتقرير المحاسب او الشهادة	SAP NO.24	1948	تتكون من فقرة النطاق وفقرة الراي	تم ازالة عبارة نظام الرقابة الداخلي في فقرة النطاق وعبارة دون القيام بمراجعة تفصيلية للمعاملات وذلك لكبر حجم النشاط التجاري في ذلك الوقت.[8]
تقرير المدقق عن البيانات المالية[9]	ISA 13	1989	يحتوي التقرير على : 1- الفقرة التمهيدية 2- مسؤلية المدقق 3- راي المدقق	تم زيادة عدد الفقرات الى 3 فقرات توضح فيها شكل ومحتوى التقرير. 1- حيث احتوت الفقرة التمهيدية على تحديد البيانات المالية المدققة وان هذه البيانات هي من مسؤلية الادارة. 2- اما لفقرة مسؤلية المدقق تم ذكر ان مسؤلية المدقق هي ابداء الراي حول البيانات المالية ويجب ان يبن انه تم التدقيق حسب المعايير التدقيق الدولية. 3- الراي حيث يبدي المدقق رايه في القوائم المالية وانها تخلو من الاخطاء الجوهرية.
معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (700) بعد التعديل[10]	IAS 700	2006	عدد الفقرات 5 هي كما يلي: 1- تقرير حول القوائم المالية. 2-مسؤولية الادارة عن البيانات المالية. 3-مسؤولية المدقق الحسابات. 4- الراي 5- التقرير عن امور قانونية اذا ما	حيث كانت اهم التعديلات عن معيار (IAS 13) على النحو التالي : 1-تم تغيير عنوان الفقرة التمهيدية الى تقرير حول القوائم المالية . 2- تم اضافة فقرة جديدة بعنوان مسؤلية الادارة عن البيانات المالية : يجب ان يبين راي المدقق ان الادارة مسئولة عن الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب اطار اعداد التقارير المالية المطبق.

			لزم الامر.	3- تم اضافة فقرة جديدة بعنوان التقرير عن امور قانونية، يتغاير شكل ومضمون تلك الفقرة من تقرير المدقق اعتمادا على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المخصصة بإعداد التقارير المالية.
معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701)	ISA 701	15/12/2016	عدد الفقرات (7) كما يلي 1- الراي 2- اساس الراي 3- امور التدقيق الاساسية (KAM) 4- معلومات اخرى 5- مسؤلية الادارة والقائمين على الحوكمة في اعداد البيانات المالية 6- مسؤولية مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية 7- متطلبات تشريعية وقانونية	تم تغيير ترتيب الفقرات وزيادتها الى (7) فقرات حيث بدا التقرير، بفقرة الراي التي كانت وفقا لمعيار (700) الفقرة رقم (4). وتم اضافة فقرة اساس الراي والتي تتضمن حصول المدقق على بيانات تدقيق ثبوتية كافية ومناسبة لتوفر اساساً لابداء رأيه حول عملية التدقيق. اضافة فقرة امور التدقيق الاساسية (KAM) وهي الامور التي وفقاً لحكم المدقق المهني لها الاهتمام الاكبر في تدقيقه للبيانات المالية للسنة المالية. فقرة المعلومات الاخرى تتضمن المعلومات في التقرير السنوي، لكن لا تتضمن البيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات حولها.

المرجع: 1.(King & Case, 2003)2.(المجمع العربي للمحاسبين، 2008)3. (Federal Reserve Bulletin,1917 ، 5. (AIA,1934) 6. King) (King &Case,2003). 7. (AIA,1939,SAP No.1) 8. (King &Case,2003) 9.(الاتحاد الدولي للمحاسبين،1989) 10. (IFAC,2008).

ويلاحظ من الجدول السابق بأن التعديل الأخيرالذي اجراه الاتحادالدوليللمحاسبينعلىمعيار التدقيقالدوليرقم (700)تحت الرقم الجديد (701)الخاصبتقريرالمدققوالذي صدر في 2015/1/15م وقدأصبحساريالمفعولاعتبارا من 2016/12/15م

ونظرالأهميةتقريرالمدققفيتوصيلنتيجةعمليةالتدقيقفإنهكثيراماخضعلدارساتبينالحينوالآخرنظراً لكونه المرجع الأساس لتقييم عملية التدقيق

اذ يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAASB)على أن الإبلاغ المعزز عن المدقق أمر بالغ الأهمية للتأثير في قيمة تدقيق البيانات المالية ، وعلى الأهمية المستمرة لمهنة التدقيق. لذلك ، فإن الهدف العام لمدقق الحسابات كان تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المدقق ، لما له اثار ايجابية على المصلحة العامة(Carrington, 2014) .

(6-1-2) العوامل التي ادت الى تعديلتقرير مدقق الحسابات.

اثناء الفترة الاخيرة ، كان نموذج تقريرالتدقيقالتقليديموضعمناقشاتومباحثاتطويلةالأجلبسبب مخاوفبخصوص طبيعته،ومحتواهوقيمتهالتواصلية .ولذلك

تمدعوةمستخدميالقوائمالمالية،والمنظمين،وهيئاتالرقابةعلى عملية التدقيق لزيادة درجةالشفافية،فيمايتعلقبالقوائمالمالية،وتدقيقالبيانات المالية. لذا في أعقاب كل هذه الأحداث وفي محاولة لإيصال الدور العام لمراجعي الحسابات بشكل أفضل ، كشفت أنشطة التوعية الخاصة بـ IAASBsأدلة مقنعة تفترض طلبًا أقوى من جانب المستثمرين ومجتمعات المستخدمين لإجراء تغيير في تقرير التدقيق:

"إن مستخدمي البيانات المالية المدققة ، أكثر من أي وقت مضى ، يطالبون بمزيد من المعلومات ذات الصلة لاتخاذ قراراتهم في بيئة الأعمال العالمية مع متطلبات الإبلاغ المالي المتزايدة التعقيد. (...) وبينما يتم تقييم رأي المدقق ، يرى الكثيرون أن تقرير المدقق يمكن أن يكون أكثر إفادة. التغيير إذن أمر ضروري ".(IAASB, 2012: p. 1)

ونتيجة لهذا،فقدتمادخالتغييراتفينموذجتقرير مدقق الحسابات(Bedard et al ,2015) ويمكنتلخيص عواملتغييرتقريرمدققالحسابات (IASSB, 2014) على النحوالتالي:

1- الدراسات الأكاديميةوالمنهجيات المستخدمة في الدراسات الاكاديمية،حيث في الاونة الاخير تم طرح الكثير من التساؤلات البحثية بخصوص قيمة تقرير المدقق ، والتوصيات التي يمكن ان تجعل التقرير أكثر ملاءمة وموثوقية.

2- اختلاف بيئة اعداد التقارير المالية : تزايد القضايا التي تخضع للحكم المهني والافصاحات ، كان من الضرورة على واضعي المعايير أن يصدروا تعديلات على تقرير المدقق ، يكون من شأنها موائمة تلك الاختلافات.

3 –الطلب المتزايد، من قبل المستثمرين وغيرهم من مستخدموا تقرير المدقق، بأنهم في احتياج الى معرفة المزيد من البيانات في التقرير الصادر عن المدقق .

4- تعد مهنة التدقيق عبارة عن بئر عميق يخفي الكثير من البيانات ، التي قد تؤثر على نحو جوهري على قرارات مستخدميه ، بينما من الغايات الرئيسيةلعملية التدقيق هو مساعدةمتخذو القرار في رصد ومتابعة الاداء المالي للمنشأة.

5- أثارت الأزمة المالية الدولية بعض الأسئلة الأساسية بخصوص جودة تقرير المدقق وفعالية الحكم المهني و الشك المهني ذات الصلة بعملية التدقيق ، والثقة في وظيفة التدقيق ، الشأن الذي ادى واضعي المعايير لاتخاذ المزيد من الخطوات لاصلاح معايير التقرير حتى يمكن استعادة الثقة في التقارير المالية الصادرة عن مدقق الحسابات من قبل مستخدميه.

و قد أدى هذا الى قيام منظمي عملية التدقيق ، على مستوى العالم ، باتخاذ خطوات لتطوير تقرير مدقق الحسابات ، بما في هذا مجلس اعداد التقارير المالية (FRC) في المملكة المتحدة وايرلندا ، وايضاً مجلس معاييرالتدقيق والتوكيد المهني العالمي (IAASB) وهذا عبر الدول التي تتبع الإطار العالمي في عملية اعداد المعايير ، وأيضاً مجلس الرقابة على أفعال مدققين الحسابات للشركات المدرجة بالبورصة الأمريكية (PCAOB) في الولايات المتحدة الامريكية .

يرى الباحث الى أن التعديلات في معاييرالتدقيق قد كانت حصيلة العديد من اسباب ، أهمها عملية التعقيد في بيئة اعداد التقارير المالية ، بالاضافة الى الأزمة المالية الدولية ، وانهيار بعض المنشات ، وهذا من شانه ياثر من ناحية سلبية على الثقة في مهنةالتدقيق وبالتالي سوف ينعكس هذا الاثر على تقرير المدقق. وكنتيجة لهذا،تطلب الامر لتطوير تقرير المدقق، باعتباره أداة الاتصال الأساسية بين المدقق وممستخدمو تقارير مدقق الحسابات .

(7-1-2) اهداف التعديلات الخاصة بتقرير المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (701) (وفقا لمطر،2017) تهدف هذه التعديلات الى ما يلي :

تحسين جودة عملية التدقيق وتعظيم القيمة الاعلامية لتقرير مدقق الحسابات بقصد توفير المزيد من المعلومات المالية المدققة ومن ثم تحسين عملية الابلاغ المالي سواء بالنسبة للملاك او لغيرهم من اصحاب المصالح وذلك من خلال مما يلي :

1- تعزيز عنصر الشفافية في تقرير المدقق،وتحديداً فيمايتعلق بالامور ذات العلاقة واستمرارية الشركة محل التدقيق، وذلك من خلال ترسيخ اهمية الشك المهني على المدقق ومراعاته لدى فحص فرض الاستمرارية.

2- القاء الضوء على امور التدقيق الهامة او الرئيسية والتي حسب الحكم المهني للمدقق تعتبر الاكثر اهمية في عملية تدقيق البيانات المالية والتي ساهمت في تكوين رايه حول تلك البيانات ومن ثم ابراز نوع وطبيعة الاجراءات التي نفذها من اجل المكلفين على حوكمة .

3- تعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية في البيانات المالية المدققة بشكل عام وفي تقرير المدقق عنها بشكل خاص وبما يؤدي في المحصلة الى تعزيز جودة التدقيق من خلال الافصاحات التي يشار اليها عادة في تعزيز المدقق حول البيانات المالية.

كذلك وفقا لنصوص المعيار ISA 701 تهدف هذه التعديلات الى :

1- تعزيز قيمة التدقيق المستقل بشكل ملحوظ.

2- تغيير كيفية ايصال المدققين عملهم في تقاريرهم .

3- زيادة تركيز المدقق على امر استمرارية المنشأة واضافة المزيد من الشفافية في تقرير المدقق لمعالجة التعبير عن عمله الذي قام بتنفيذه ان يدرج في تقرير التدقيق وان يتم التركيز على الامور التي يمكن ان تؤدي الى زيادة الشك المهني .

4-ايصال امور التدقيق الرئيسية(KAM) في تقارير المدقق حول البيانات المالية للمنشاءات المدرجة في قسم مستقل .

5- تضع المعايير الجديدة والمعدلة لتقارير المدقق الاساس لمستقبل عالمية وشمولية تقارير المدقق، وتحسين تواصلات المدقق .

6- تعزيز التواصل بين المدققين والمستخدمين والمستثمرين وكذلك الادارة .

7- زيادة ثقة المستخدم في كل من تقارير التدقيق والبيانات المالية .

8- زيادة الشفافية وجودة التدقيق وقيمة المعلومات المحسنة .

9- الاهتمام المتزايد من قبل الادارة ومعدي البيانات المالية بالافصاحات التي يتم الرجوع اليها في تقرير المدقق.

10- تعزيز التقارير المالية للمصلحة العامة .

(8-1-2) المزايا التي توفرها التعديلات الخاصة بتقرير المدقق وفقا لنصوص المعيار الدولي رقم (701).

وتتمثل المزايا الأكثر أهمية في معيار"التدقيق الدولي رقم 701" حول الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسة (Key Audit Matters (KAMفي تقرير المدقق المستقل .

والتي تتعلق بالمخاطر الجسيمة و/ أو الجوانب التي تحتاج إلى الإدارة الحكيمة ورأي المدقق الحصيف، كالإضرار بشهرة المؤسسة والتقديرات المحاسبية الأخرى. كما يتعين على المدقق تضمين وصف لكل بند في التقرير، يشرح ويبين سبب اعتبار الموضوع جوهرياً، وكيفية معالجته.

من خلال تحليل النصوص التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (701) بخصوص التعديلات الخاصة بتقرير المدقق يرى الباحث ان تلك التعديلات توفر نوعين من المزايا ، مزايا خاصة بتجويد تقرير المدقق بجانب مزايا اخرى خاصة بتجويد البيانات المالية المدققة .

أ) المزايا الموفرة لجودة تقرير المدقق

1- يحسن من صياغة التقرير وترتيب عرض فقراته وفقا لاهميتها النسبية.

2- تحسين دور تقرير المدقق كاداة للاتصال مع مستخدمي البيانات المالية المدققة .

3- يحسن من القيمة الاعلامية لتقرير المدقق.

4- يحسن من اسهام التقرير في حصر فجوة التدقيق.

5- يعزز ثقة مستخدمي البيانات المالية في الراي الذي يبديه المدقق في التقرير.

6- يحسن من شفافية التقرير ومجالات الافصاح فيه.

7- يعزز عنصر الشك المهني لدى المدقق خلال اختباره لمدى صحة فرض الاستمرارية.

8- يحسن من قدرة المدقق على تكوين الراي حول البيانات المالية.

ب) المزايا الموفرة لجودة البيانات المالية المدققة :

1- يعزز القيمة الاعلامية للبيانات المالية المدققة .

2- يعزز عنصر مواءمة البيانات المالية المدققة في اتخاذ القرارات.

3- يعزز من عنصر موثوقية البيانات المالية المدققة كاداة للتنبؤ بالاداء المالي المستقبلي للشركة.

4- يعزز من عنصر الشفافية والافصاح في البيانات المالية المدققة.

5- يعزز من خاصية قابلية البيانات المالية المدققة للمقارنة ومن مدى ملاءمتها للتحليل المالي الراسي على مستوى الفترات المالية المتتالية للشركة نفسها والافقي على مستوى الصناعة التي تنتمي اليها الشركة.

6- يعزز خاصية قابلية البيانات المالية المدققة للفهم.

7- يعزز من توافق محتوى البيانات المالية المدققة مع التشريعات القانونية.

(9-1-2) محتويات معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701).

- ينصمعيارالتدقيق والتوكيدالدوليرقم(701)علىضرورةاحتواءتقريرمدققالحسابات علىالعناصرالأساسيةالتالية (JCPA,2017):

1-فقرةالراي:

وتوضح بأن مدقق الحسابات المستقل يقوم بعملية التدقيقللبيانات المالية للشركة والتي تتكون من "قائمة المركز المالي كما في نهاية السنة المالية وكل من قائمة الدخل الشامل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية" والايضاحات حول البيانات المالية اضافة الى ملخص للسياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الاخرى . ويبدي رأيه هنا حول عدالة المعلومات المشمولة في تلك البيانات وامور اخرى لزيادة الافصاح في تقريره وغالبا يتكون محتوى هذه الفقرة عن معلومات سابقة عن المنشأة حول القوائم المالية.

2- اساس الراي :

اذ يبدي المدقق في هذه الفقرة الاسباب والاسانيد التي اعتمد عليها في تكوين رايه حول البيانات المالية.

3- أمور التدقيق الرئيسية(KAM)

وهي الامور التي تتم استنادا لحكم المدقق المهني لها الاهميةالكبرى في تدقيقه للبيانات المالية ، على ان يتم وضع ان هذه الامور في الاعتبار في سياق تدقيقه للبيانات المالية ككل. ولتكوين رأي المدقق حولها وليس لغرض ابداء رأي منفصل حول هذه الامور.وتضاف جميع الامور الرئيسية هنا في حال كون الشركة مساهمة عامة مثل: تدني الشهرة ، تدني الممتلكات، الاعتراف بالايراد ، تقييم المخزون ، الضرائب المؤجلة، وغيرها. اما في حال كونها غير مساهمة عامة فإنه لا يتطلب المعيار وصفا لامور التدقيق المهمة.

وتعتبر هذه الفقرة من التقرير من أهم التعديلاتالتي حدثت في تقارير مدققي الحسابات في التاريخ الحديث ، وذلك من وجهة نظر المدققين، والمستثمرين والمستخدمين الآخرين للبيانات المالية المدققة ، لأن رغبتهم في الحصول على مزيد من المعلومات الخاصة بالمنشات، هو الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية (KAM)(Accountancysa,2015).ويرى (مطر،2017) بأن هذه الفقرة تعتبر من أهم التعديلات التي تناولها المعيار الجديد لأنها تضيف قيمة إعلامية لتقرير مدقق الحسابات، ويؤكد(IAASB) في هذه التعديلات على أهمية وصف مفصل لل(KAM)، حيث من الضروري أن يتم شرح الوصف مع الظروف الفعلية ، وأن يتم تقليل الصيغ القياسية إلى الحد الأدنى واستعمال اللغة السهلة لكي يفهمها مستخدموا التقارير المالية ، وعلى المدقق وصفهذه

الاموربطريقة واضحة ومحددة. مما يعني أن المدقق بحاجة إلى تجنب المفرداتالصعبة غير المفهومة والمصطلحات ذات الاختصاص. اذ سيتطلب تقرير المدقق الحسابات الجديد المزيد من الحوار والمناقشات والتعاون الوثيق مع مجلس الإدارة والمدققين،ومن المؤكد ان تتسم هذه العملية المعقدة بالصعوبة وتاخذ الوقت الكبير(Rafen, 2016).

4 –معلومات أخرى:

وتنص على ان الادارة مسؤولة عن المعلومات الاخرى التي تتضمن المعلومات في التقرير السنوي، وبأن مسؤولية المدقق هي قراءة المعلومات الاخرى، بحيث يأخذ بالاعتبار فيما اذا كانت المعلومات الاخرى غير منسجمة بشكل جوهري مع البيانات المالية او المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال التدقيق أو في حال ظهر أن في تلك المعلومات الاخرى أخطاء جوهرية، وفي حال استنتاج المدقق وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب عليه التقرير عن تلك الحقيقة.

5 – مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة:

توضح هذه الفقرة بأن إدارة الشركة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية، وعن إعداد نظام الرقابة الداخلي الذي تعتبره الإدارة ضروريا لغرض إعداد بيانات مالية ،خالية من أخطاء جوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ. كما ان الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار.

6 –مسؤولية المدقق:

وتوضح هذه الفقرة بأن أهداف المدقق هي الحصول على تأكيد معقول في ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الاحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير يتضمن رأيه حول ذلك.مع التأكيد على ان رأيه هذا ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفق المعايير الدولية للتدقيق سيكتشف دائما أي خطأ جوهري، إن وجد.لكن من أهم الأمور التي نصت عليها هذه الفقرة بخصوص مسؤولية المدقق ما يلي:

أ– تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المجمعة، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ، وكذلك تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق مستجيبة لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

ب– الحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق لغايات تصميم إجراءات تدقيق مناسبة حسب الظروف، وليس لغرض إبداء رأي حول فعالية انظمة الرقابة الداخلية في الشركة.

ج– تقييم ملاءمة السياسات المتبعة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإيضاحات ذات العلاقة المعدة من قبل الإدارة.

د– الاستنتاج حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية المحاسبي، وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، فيما إذا كان هنالك وجود لعدم تيقن جوهري يتعلّق بأحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكا جوهريا حول قدرة الشركة على الاستمرار.

هـ– تقييم العرض العام والشكل والمحتوى للبيانات المالية بما فيها الافصاحات. وفيما اذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والاحداث بشكل يحقق العرض العادل.

7 ـ المتطلبات القانونية والتشريعية :

"تحتفظ الشركة بسجلات محاسبية منظمة بصورة اصولية، وتتفق مع كافة النواحي الجوهرية مع البيانات المالية المجمعة وتوصي الهيئة العامة بالمصادقة عليها".

(10-1-2):مقارنة بين محتوى تقرير مدقق الحسابات وفقا لكل من المعيارين (700،701).

وذلك من اجل ابراز الفروق الرئيسة بين محتوى تقرير المدقق وفقاً لهذين المعيارين يعرض الباحث نموذجاً لهذا التقرير بخصوص شركة مناجم الفوسفات الاردنية والصادر عن مدقق الحسابات الخارجي لها وهو (أيرنست أند يونغ) على مدار العامين 2015م اي قبل عام من اجراء التعديلات المقترحة بموجب المعيار رقم (701)، وتقرير المدقق الخارجي نفسه للشركة عن عام 2016م،اي العام الذي شهد تطبيق التعديلات المقترحة.

ارنست ويونغ الاردن
محاسبون قانونيون
صندوق بريد ١٩٤٠
عمان ١١١١٨ - المملكة الاردنية الهاشمية
هاتف ٠٧٧٧ ٥٨٥٠ ٠٠٩٦٢ ٦ / ٠٠٩٦٢ ٦ ٥٥٣ ٩٩١٩
فاكس ٠٠٩٦٢ ٦ ٥٥٣ ٨٣٠٠
www.ey.com/me

Building a better working world

تقرير مدققي الحسابات المستقلين
إلى مساهمي شركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة العامة المحدودة
عمان – المملكة الأردنية الهاشمية

تقرير حول القوائم المالية الموحدة

لقد دققنا القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة مناجم الفوسفات الأردنية المساهمة العامة المحدودة ("الشركة") وشركاتها التابعة ("ويشار اليهم معا بالمجموعة") والتي تتكون من قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ وقائمة الدخل الموحدة وقائمة الدخل الشامل الموحدة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص لأهم السياسات المحاسبية والمعلومات الإيضاحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الموحدة

إن مجلس الإدارة مسؤول عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية، بالاضافة الى تحديد نظام الرقابة الداخلي الضروري لإعداد قوائم مالية خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو عن خطأ.

مسؤولية مدققي الحسابات

إن مسؤوليتنا هي إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية الموحدة استنادا إلى تدقيقنا. لقد قمنا بتدقيقنا وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، وتتطلب منا هذه المعايير الالتزام بقواعد السلوك المهني وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق القيام باجراءات للحصول على أدلة مؤيدة للمبالغ والإيضاحات الواردة في القوائم المالية الموحدة. إن اختيار تلك الإجراءات يستند الى اجتهاد مدقق الحسابات بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الموحدة سواء الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ. عند تقييم مدقق الحسابات للمخاطر يأخذ في الإعتبار نظام الرقابة الداخلي للمجموعة ذي الصلة باعداد وعرض القوائم المالية الموحدة بصورة عادلة وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف وليس بهدف ابداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمجموعة. يتضمن التدقيق كذلك تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة، اضافة الى تقييم العرض العام للقوائم المالية الموحدة.

في اعتقادنا أن ادلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية وملائمة وتوفر اساسا لإبداء الرأي.

الرأي

في رأينا، إن القوائم المالية الموحدة تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٥ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

تقرير حول المتطلبات القانونية

تحتفظ المجموعة بقيود وسجلات محاسبية منظمة بصورة اصولية، وان القوائم المالية الموحدة الواردة في تقرير مجلس الإدارة متفقة معها ونوصي المصادقة عليها.

إرنست ويونغ / الأردن
محاسبون قانونيون
عمان - الأردن
محمد ابراهيم الكركي
ترخيص رقم ٨٨٢

عمان – المملكة الأردنية الهاشمية
١٩ آذار ٢٠١٦

ارنست ويونغ الأردن
محاسبون قانونيون
صندوق بريد ١١٤٠
عمان ١١١١٨ - المملكة الأردنية الهاشمية
هاتف ٠٧٧٧ ٥٨٥٠ ٠٠٩٦٢ / ٠٠٩٦٢ ٦٥٥٢ ٦١٠١
فاكس ٠٠٩٦٢ ٦٥٥٣ ٨٣٠٠
www.ey.com/me

تقرير مدققي الحسابات المستقلين
الى مساهمي شركة مناجم الفوسفات الأردنية- شركة مساهمة عامة
عمان- المملكة الأردنية الهاشمية

تقرير حول القوائم المالية الموحدة

الرأي

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية الموحدة المرفقة لشركة مناجم الفوسفات الأردنية ("الشركة") وشركاتها التابعة المشار اليها ("المجموعة") والتي تتكون من قائمة المركز المالي الموحدة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٦ وقائمة الدخل الموحدة وقائمة الدخل الشامل الموحدة وقائمة التغيرات في حقوق الملكية الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والايضاحات حول القوائم المالية الموحدة وملخص لأهم السياسات المحاسبية.

في رأينا، إن القوائم المالية الموحدة المرفقة تُظهر بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ كانون الأول ٢٠١٦ وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية.

أساس الرأي

لقد قمنا بتدقيقنا وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، إن مسؤولياتنا وفقاً لهذه المعايير مفصلة أكثر ضمن بند مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية الموحدة الواردة في تقريرنا هذا. نحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين الصادر عن المجلس الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين بالإضافة إلى متطلبات السلوك المهني الاخرى الملائمة لتدقيق القوائم المالية الموحدة في الأردن، وقد التزمنا بمتطلبات السلوك المهني ومتطلبات المجلس الدولي لمعايير السلوك المهني للمحاسبين. لقد قمنا بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة و توفر أساساً لإبداء الرأي.

امور التدقيق الهامة

ان أمور التدقيق الهامة هي تلك الأمور التي وفقاً لاجتهادنا المهني كانت الأكثر جوهرية خلال تدقيق القوائم المالية الموحدة للسنة الحالية. لقد تمت دراسة هذه الأمور ضمن الإطار الكلي لتدقيق القوائم المالية الموحدة لإبداء رأينا حول هذه القوائم الموحدة ولا نبدي رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. تم وصف إجراءات التدقيق المتعلقة بكل امر من الأمور المشار اليها ادناه.

لقد قمنا بالمهام المذكورة في فقرة مسؤولية مدقق الحسابات والمتعلقة بتدقيق القوائم المالية الموحدة. بالإضافة لكافة الأمور المتعلقة بذلك. بناء عليه فأن تدقيقنا يشمل تنفيذ الإجراءات التي تم تصميمها للاستجابة لتقييمنا لمخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الموحدة. ان نتائج إجراءات التدقيق التي قمنا بها، بما في ذلك الإجراءات المتعلقة بمعالجة الأمور المشار اليها ادناه، توفر أساسا لرأينا حول تدقيق القوائم المالية الموحدة المرفقة.

Building a better working world

فحص تدني الشهرة – لوحدة الأسمدة

ان الفحص السنوي لتدني الشهرة لوحدة الأسمدة الذي تقوم به شركة مناجم الفوسفات الأردنية مهم لعملية التدقيق وذلك لأن عملية التقييم تعتمد على الاجتهادات مبنيه على الافتراضات ذات الصلة مع معلومات السوق والتوقعات الاقتصادية. عند فحص تدني الشهرة، استخدمت المجموعة عدت افتراضات ذات الصلة مع معلومات السوق والتوقعات الاقتصادية، كنسبة الخصم، والايرادات، وهامش الربح الإجمالي، ونسب التضخم المتوقعة ونمو القيمة المتبقية.

كيف تم معالجة أمر التدقيق المهم

إشتملت عملية التدقيق على تقييم المنهجية المستخدمة ومدى ملاءمة الافتراضات الرئيسية. تمت مراجعة افتراضات الإدارة، بما في ذلك مقارنة الافتراضات ذات الصلة مع معلومات السوق والتوقعات الاقتصادية. لقد حصلنا وقمنا بتقييم وتحليل الحساسية المعد من قبل الإدارة للتأكد من مدى تأثير التغيرات المحتملة على الافتراضات الأساسية.

إن المنهجية المستخدمة معقدة وتشمل درجة عالية من التقديرات المتعلقة بتغيرات في الأسعار والمنافسة وظروف اقتصادية متغيرة. إن نتائج فحص التدني قد تتغير بشكل جوهري اذا تم استخدام مدخلات مختلفة.

مراجعة ايضاح ٦ في القوائم المالية الموحدة للمزيد من التفاصيل.

فحص تدني قيمة الشركات الحليفة

احدى استثمارات المجموعة في الشركات الحليفة متعلقة باستثمارها في شركة الأبيض للأسمدة والكيماويات بنسبته ٢٧,٣٨٪، والتي تتضمن شهرة ضمنية، ان فحص التدني التي قامت بها الإدارة للشركة الحليفة مهم لعملية التدقيق وذلك لأن عملية التقييم تعتمد على الاجتهادات مبنيه على الافتراضات ذات الصلة مع معلومات السوق والتوقعات الاقتصادية، كنسبة الخصم، والايرادات، وهامش الربح الإجمالي، ونسب التضخم المتوقعة ونمو القيمة المتبقية.

كيف تم معالجة أمر التدقيق المهم

إشتملت عملية التدقيق على تقييم المنهجية المستخدمة ومدى ملاءمة الافتراضات الرئيسية. تمت مراجعة افتراضات الإدارة، بما في ذلك مقارنة الافتراضات ذات الصلة مع معلومات السوق والتوقعات الاقتصادية. لقد حصلنا وقمنا بتقييم وتحليل الحساسية المعد من قبل الإدارة للتأكد من مدى تأثير التغيرات المحتملة على الافتراضات الأساسية.

إن المنهجية المستخدمة معقدة وتشمل درجة عالية من التقديرات المتعلقة بتغيرات في الأسعار والمنافسة وظروف اقتصادية متغيرة. إن نتائج فحص التدني قد تتغير بشكل جوهري إذا تم استخدام مدخلات مختلفة.

مراجعة ايضاح ٥ في القوائم المالية الموحدة للمزيد من التفاصيل.

Building a better working world

المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي للمجموعة لعام ٢٠١٦

تتكون المعلومات الأخرى من المعلومات الواردة في التقرير السنوي غير القوائم المالية الموحدة وتقرير مدقق الحسابات. ان الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى. ان رأينا لا يشمل المعلومات الأخرى وأننا لا نبدي اي تأكيد حول المعلومات الأخرى.

ان مسؤوليتنا هي قراءة المعلومات الأخرى، فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تتعارض جوهريا مع القوائم المالية الموحدة و من معرفتنا خلال عملية تدقيق القوائم المالية الموحدة . اذا تبين من خلال الاجراءات التي قمنا بها وجود تعارض او خطأ جوهري بين القوائم المالية الموحدة والمعلومات الاخرى فانه يجب الإفصاح عنها. هذا ولم تسترع انتباهنا اية امور بما يخص المعلومات الاخرى.

مسؤولية الإدارة والمسؤولين المكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية الموحدة

إن الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه القوائم المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة الى تحديد نظام الرقابة الداخلي الضروري لإعداد قوائم مالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن احتيال أو عن غلط.

كما أن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح عن الأمور المتعلقة بمبدأ الاستمرارية بما في ذلك استخدام مبدأ الاستمرارية في المحاسبة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، إلا إذا كان في نية الإدارة تصفية المجموعة أو إيقاف عملياتها أو عدم وجود أي بديل واقعي آخر سوى القيام بذلك.

إن المكلفين بالحوكمة مسؤولون عن الاشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة.

مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية الموحدة

إن أهدافنا تتمثل بالحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية الموحدة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء الناتجة عن إحتيال أو عن غلط وإصدار تقرير التدقيق الذي يتضمن رأينا.

ان التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى ولكنه ليس ضمانة إن التدقيق الذي يجري وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما خطأ جوهريا عند وجوده. إن الأخطاء قد تحدث نتيجة لاحتيال أو غلط ويتم اعتبارها جوهرية، إذا كانت منفردةً أو مجتمعةً يمكن ان يكون لها تأثير على القرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي هذه القوائم المالية الموحدة.

إننا نقوم بممارسة الاجتهاد المهني والمحافظة على الشك المهني كجزء من التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، وكذلك نقوم بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية الموحدة، سواء الناتجة عن احتيال أو غلط، وتصميم وتنفيذ اجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر والحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة توفر أساساً لإبداء الراي. إن خطر عدم اكتشاف خطأ جوهري ناتج عن احتيال يعد أكبر من ذلك الناتج عن غلط، لما قد يتضمنه الاحتيال من تواطؤ أو تزوير أو حذف متعمد أو تأكيدات غير صحيحة أو تجاوز لنظام الرقابة الداخلي.

- الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلي المتعلق بالتدقيق وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف وليس بهدف ابداء رأي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي للمجموعة.

- تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة ومعقولية التقديرات المحاسبية والايضاحات المتعلقة بها التي قامت بها الادارة.

- التوصل الى نتيجة حول ملاءمة استخدام الادارة لمبدأ الاستمرارية في المحاسبة، وبناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وفيما إذا كان هناك عدم تيقن جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد تلقي بشكوك كبيرة حول قدرة المجموعة على الاستمرار. واذا ما توصلنا الى نتيجة بأن هناك شك جوهري، فعلينا الإشارة في تقرير التدقيق إلى ايضاحات القوائم المالية الموحدة ذات الصلة أو تعديل رأينا اذا كانت هذه الايضاحات غير كافية. إن استنتاجاتنا مبنية على أدلة التدقيق التي حصلنا عليها حتى تاريخ تقرير التدقيق، ومع ذلك فإن الأحداث او الظروف المستقبلية قد تؤدي إلى عدم استمرار المجموعة في اعمالها كمنشأة مستمرة.

- تقييم العرض العام لهيكل القوائم المالية الموحدة ومحتواها بما في ذلك الايضاحات حولها وفيما إذا كانت القوائم المالية الموحدة تمثل المعاملات والأحداث التي تحقق العرض العادل.

- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بالمعلومات المالية عن الشركات أو الأنشطة التجارية ضمن نطاق المجموعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية الموحدة. إننا مسؤولون عن التوجيه والإشراف وإنجاز عملية التدقيق للمجموعة. ونحن مسؤولون عن رأينا حول التدقيق.

إننا نتواصل مع المسؤولين المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بنطاق التدقيق وتوقيته وملاحظات التدقيق المهمة التي تتضمن أي نقاط ضعف مهمة في نظام الرقابة الداخلية التي يتم تحديدها من قبلنا خلال عملية التدقيق.

نقوم كذلك بتزويد المسؤولين المكلفين بالحوكمة بما يفيد التزامنا بمتطلبات السلوك المهني المتعلقة بالاستقلالية والافصاح للمسؤولين المكلفين بالحوكمة عن كل العلاقات والامور الاخرى التي تظهر على انها تؤثر على استقلاليتنا وما شأنه ان يحافظ على هذه الاستقلالية.

من تلك الأمور التي يتم التواصل بها مع المسؤولين المكلفين بالحوكمة، نقوم بتحديد الأمور الاكثر أهمية على تدقيق القوائم المالية الموحدة للفترة الحالية والتي تمثل أمور التدقيق الهامة. اننا نقدم وصف عن هذه الأمور في تقرير التدقيق الا اذا كان القانون أو التعليمات تمنع الإفصاح عن ذلك الامر، او في حالات نادرة جدا و التي بناءاً عليها لا يتم الافصاح عن ذلك الامر في تقريرنا لان العواقب السلبية المتوقعة للإفصاح قد تفوق المنفعة العامة الناتجة عنه.

تقرير حول المتطلبات القانونية

تحتفظ المجموعة بقيود وسجلات محاسبية منظمة بصورة أصولية تتفق مع القوائم المالية الموحدة ونوصي بالمصادقة عليها.

إرنست ويونغ/ الأردن

وطلاح عطاالله برقاوي

ترخيص رقم ٥٩١

عمان – المملكة الأردنية الهاشمية

٢٨ آذار ٢٠١٧

– اهم الملاحظات المستخلصة من نموذجي التقرير السابقين يؤكد المحتوى المقارن للتقرير من ما سبق واشار اليه الباحث وهو ان التعديلات الجديدة اضافت قيمة لتقرير المدقق من حيث :

1– زيادة عدد فقرات التقرير وتضمين هذه الفقرات معلومات اضافية مفيدة لمستخدمي البيانات المالية المدققة لعل من أهمها تلك ذات الصلة بالأمور الرئيسية للتدقيق (KAM). وكذلك تلك المتعلقة بمسؤولية المدقق.

2– إبراز اهمية الحوكمة والمسؤولة عنها (الإدارة) في تزويد المدقق بالمعلومات اللازمة للمدقق في تنفيذ عملية التدقيق .

3– إعادة ترتيب فقرات التقرير وفقاً لأهميتها النسبية اذ نقلت فقرة الرأي وهي الاكثر اهمية من ذيل التقرير قبل التعديل الى رأس التقرير بعد التعديل.

4– إبراز الأسباب التي بنى عليها المدقق رأيه.

5– تعزيز أهمية الفقرة الخاصة بإبداء رأي المدقق حول فرض الأستمرارية.

(2 -2) الدراسات السابقة :

نظراً لحداثة التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم (701) والتي بدا سريانها فقط منذ بداية العام 2017م، فإن الدراسات المحلية وكذلك العربية ذات الصلة المباشرة بتلك التعديلات قليلة على حد علم الباحث وذلك فيما عدا تلك الحاصلة بالاردن (مطر،2017) والأخرى في مصر (عبد النبي،2017)، لذا سيقتصر عرض تلك المتعلقة بالتعديلات الخاصة بالمعيار الدولي رقم (700) وهي كما يلي:

اولا الدراسات العربية

- دراسة (ذنيبات واخرون ،2008)، بعنوان :

"دراسةتحليلية لآراءالمحاسبينالقانونيين والمديرينالماليينللشركات المساهمةالعامةفيالأردن حول تعديلاتتقريرمدققالحسابات وفًقالمعيارالتدقيقالدوليرقم (700)"

حيث هدفتهذهالدراسةإلىمعرفةرايمدققيالحساباتوالمدراء الماليينفي الشركاتالمساهمةالعامةفيالأردن بشانمدىقبولهمللتعديلات الجديدةالتيحدثتعلىتقرير مدققالحسابات،وأصبحت قائمة وفعالةاعتبارامن 2006/12/31م والتي حدثتنتيجة لقيام الاتحادالدوليللمحاسبينبتعديل المعيارالدوليرقم (700) والخاصبتقاريرمدققيالحسابات، ومدىتأثيرهذهالتعديلاتعلى جودة التقارير المالية وعمليةتوصيلنتيجةالتدقيقومسؤولياتمدقق الحسابات.

وكشفت هذه الدراسة عن أنالتعديلات فيتقريرمدققالحساباتالتيأدخلهامعيار التدقيقالدوليرقم(700)المعدل قدوجدتقبولابدرجاتمتفاوتة منقبلمدققيالحسابات والمديرينالماليينفيالشركاتالمساهمة العامةالأردنية،وأندرجات القبول غيرمرتفعةوانما

فيحدودالمتوسط،وأندرجات القبولهذه اثرتأيضاعلى آراء مدققيالحسابات والمدراءالماليين ومعدي القوائم الماليةفيمايتعلقبتأثير هذهالتعديلاتعلى جودة التقارير المالية، وتحسينعمليةالتوصيل فيعمليةالتدقيقوزيادةمسؤوليات مدقق الحسابات .

ويوصي الباحث،اهميةالتركيز في تقرير المدقق علىتوصيل نتائج عمليةالتدقيقوليسمسؤوليات الإدارةوالمدققين،وضرورة الأخذبعينالاعتباروجهاتنظر مستخدميالبياناتالماليةفي مختلفالبلدانالتيتتنسبللاتحاد الدوليللمحاسبينحولهذه التعديلاتمنأجلإعادةالنظرفيها.

- **دراسة جمعة (2011)،بعنوان :**

"تأثيرالتغييرفينموذجتقريرالتدقيقالدولي (700) حول البياناتالماليةعلىالتعليمالمحاسبي والتشريعاتوالممارسةالمهنية"

تركزالهدفالرئيسيمنهذهالدراسة فيالتعرفعلىالتعديلات التي حدثتفيمحتوىنموذج تقريرالتدقيقالدولياستنادالمعيارالتدقيقالدوليرقم (700) المعدلوقياسنطاقأهميتها، ونطاق تأثيرها علىالدراسة الاكاديميةللمحاسبة،والقوانين والتشريعاتذاتالعلاقةبمهنةالتدقيق،والممارسةالعمليةفي الاردن .

ولخصت هده الدراسة التي اجريت في الاردن عن عدة نتائج اهمها، إن هناك ضرورةللتعديلفينموذجتقريرالتدقيق الدوليالمعدل رقم (700) حولالبياناتالمالية، وانهناكتاثيراقويا لتلك التعديلات.

حيث اوصت الدراسة بوجوب تعديل محتوى تقرير مدقق الحسابات من اجل ان يعكس المزيد من مسؤوليات المدقق ،وبشكل عام تحديد مسؤليات المدقق وتجنب استعمال اللغة الروتينية في تقرير مدقق الحسابات.

- دراسة (خداش واخرون،2011)، بعنوان :

"أثرتعديلاتمعيارالتدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاصبتقريرالمدقق علىتضييقفجوةالتوقعات دراسةميدانية: لآراء مدققيالحساباتومعدي القوائمالماليةفيشركات القطاعالماليوالمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين"

هدفتهذهالدراسةإلىالتعرف علىأهميةالتعديلاتالتي أجريتعلىمعيارالتدقيق الدوليرقم (700) المعدل، ومدىمساهمتها فيتحسينمستوىالإبلاغ فيتقريرمدقق الحسابات،ممايؤدي إلىتقليلفجوةالتوقعات، وذلكمنوجهةنظر كلمنمدققيالحسابات، ومعديالبياناتالمالية، والمستثمرين،والأكاديميين. وهدفتهذهالدراسةأيضاإلىمعرفة مدى أهميةإضافةبعض المعلومات الأخرىإلىتقريرمدققالحسابات، ومدىوجودتوافقبين متطلباتالمعيارالرقم (700) وقانونالشركاتالأردنيرقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته. وكشفت الدراسة عنعدةنتائج منأهمها: 1- أنالتعديلاتالتيتمت على تقرير مدقق الحسابات تعتبرمهمةمنوجهة نظرالعينة التيشملتهاالدراسة. 2- تبين انالتعديلات ادت إلى تحسينمستوىالإبلاغ فيتقريرمدققالحسابات. 3- أنالعينةالمشمولةبالدراسة ابدت رغبتهافيإضافةمعلومات عن (نتائجاختبارنظام الرقابةالداخيومدى اعتمادالمدققعليه، ومستوىالمادية (Materiality)الذياعتمدهالمدقق أثناءقيامةبعملية التدقيق، ومستوىالحاكمية المؤسسية، والتلاعبفيإدارةالارباح)إلىتقريرمدققالحسابات.

4-أنهناك عدم توافق بين متطلباتكلمنمعيارالتدقيق الدوليرقم (700) المعدلوالخاصبتقرير مدققالحسابات ومتطلباتقانونالشركاتالأردنيرقم (22) لسنة 1997م وتعديلاتهحولمايجب أنيحتويه تقريرمدققالحسابات.

وقدأوصتالدراسةبضرورةإضافةمعلومات عن(نتائجاختبارنظامالرقابة الداخلي، ومدىاعتمادالمدقق عليه،ومستوىالمادية (Materiality) الذياعتمدهالمدققأثناء قيامهبعمليةالتدقيق، ومستوىالحاكميةالمؤسسية والتلاعبفيإدارةالأرباح)إلىتقريرالمدقق، كماأوصتبضرورة العملعلىتوحيدمتطلبات قانونالشركاتالأردنيوالمتعلقة بتقريرمدققالحساباتمعمتطلبات معيارالتدقيقالدوليرقم (700) والمتعلقةبالامورالتييجب أنيتضمنهاتقريرمدقق الحسابات .

- دراسة (عبد النبي ،2017)، بعنوان:

" اثر المحتوى المعلوماتي لفقرة امور المراجعة الاساسية في تقرير الجديد لمراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالاسهم"

هدفت هذه الدراسة في اختبار أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية، في تقرير مدقق الحسابات المعدل، على تضييق فجوتي البيانات والاتصال ومن ثم على قرار الأستثمار بالأسهم في البيئة المصرية .

وكشفت الدراسة عنمجموعة من النتائج اهمها: 1- وجود اتفاق عام بين الإصدارات المهنية والدراسات السابقة بخصوص مفهوم أمور المراجعة الرئيسية. 2- وجود اتفاق في الاراء بخصوص فاعلية البيانات الإضافية بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في تضييق فجوتي البيانات والاتصال. 3- أن العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية، بتقرير مدقق الحسابات الحديث، وقرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، لا تتأثر معنويا بمدى خبرة المستثمر.

واوصى الباحث وجوب تنفيذ مدققي الحسابات الشركات المدرجة في البورصة المصرية لنموذج تقرير المراجعة المعدل، متضمنا فقرة أمور المراجعة الرئيسية استنادا لمعيار (701) الدولي المعدل.

-(دراسةمطر،2017)، بعنوان :

"دراسة تحليلية للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا للمعيار التدقيق الدولي رقم (701)"

هدفت هذه الدراسة الى معرفة وتحليل آراء المدققين في مكاتب التدقيق حول مدى قبولهم للتعديلات الجديدة التي طرات على تقرير مدقق الحسابات ، واصبحت سارية المفعول بالفترات المالية المنتهية او بعد 2016/12/15م،ومدى تاثير هذه التعديلات على جودة التدقيق وجودة التقارير المالية الصادرة من مدقق الحسابات.

وكشفت هذه الدراسة عن ان التعديلات التي ادخلها معيار التدقيق الدولي رقم (701) على تقرير المدقق حسنت من جودة التدقيق كما حسنت من جودة البيانات المالية المدققة، كا كشفت ان هذه التعديلاتوجدتقبولا وتطبيقابدرجاتمتفاوتة منقبلمدققيالحسابات ، وذلك لعدة اسباب اهمها اختلاف ترجمة النص الذي صدر به التقرير باللغة الانجليزبة في صياغة عنوان التقرير وكذلك في العناوين الخاصة ببعض فقراته وكان من اهم نتائج الدراسة هو تباين مكاتب التدقيق من ناحية عرض مكونات امور التدقيق الهامة او الرئيسية (KAM).

وقد قدمت الدراسة توصية بضرورة توفير عنصر الاتساق في صيغة تقرير المدقق الصادر حول البيانات المالية وفقا لنصوص المعيار الجديد رقم (701)، وذلك وصولا فيما بعد الى صيغة موحدة للتقرير من حيث العناوين وترتيب عرض فقرات التقرير .

- الدراسات الاجنبية :

- دراسة (Chong & Pflugrath,2008) بعنوان:

"Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions"

بحثتهذهالدراسةفيتأثيرثلاثة أشكالمختلفةلتقريرمدققالحساباتعلى تصورات المساهمينوالمدققين،وتشملهذه الأشكالالثلاثةعلىتقريرموسعحيث تمإدراج نصإضافي فيتقريرالمدقق،وتقريرينموسعين مختلفينمنحيثالصياغةكتبا "بلغةواضحة"،وضع أحداهمارايالمدقق في "مكانهالتقليدي "في نهايةالتقرير، ووضعالأخر راي المدققفيبداية التقرير .

وأظهرتنتائجهذهالدراسة التي اجريت في استراليافأنأشكال تقريرالمدققأثرتبشكلبسيطعلىتصورات مدققيالحساباتوالمساهمين،ولكنهالم تقلصفجوةالتوقعاتبينالمساهمين ومدققيالحسابات، وأشارتالنتائجأيضاأنالمحاولاتلتقليص فجوةالتوقعاتمنخلالتغييرصيغة تقاريرالتدقيق (علىسبيلالمثالمنخلالتوفير وصفأكثرتفصيلاًلمسؤولياتمدققالحسابات)بمافيذلك إصدارتقارير "بلغةواضحة"، تبدوغيرناجحة،ومعذلك،فإن إعادةترتيبأقساماالتقرير،ووضع رأيالمدققفيبدايةالتقرير،قد يكونمفيداويستحقمزيدامنالدراسة.

وقدأوصتالدراسةالجهاتالمهنيةبإعادةالنظر فيالخطواتاللازمةلتعزيزالشكلالموسعمن التقرير،وتثقيفالمستخدمينحولمحتوياتتقريرالمدقق.

- دراسة(Karin& Tina,2014) بعنوان:

“The Process Of Changing The Audit Report In An International Context”

هدفت هذه الدراسة الى توضيح العملية القانونية التي تتبعها IAASB وعلاقتها مع المنظمات الدولية، فإن الغرض من هذه الرسالة هو توفير فهم للعملية السياسية لتغيير معيار تقرير المدقق والسياق الذي يحدث فيه ذلك.

تستند المنهجية المتخذة أساسا إلى نهج نوعي لدراسات الوثائق. ثم تتناول الأسئلة البحثية من خلال تحليل الوثيقه لكل من المصادر الأولية والثانوية.

وتوصلت هذه الدراسة الى أن الجهات الفاعلة الرئيسية، تتكون من مجموعة من النشطاء المنظمون دوليا في تشكيل الحيز التنظيمي وبدء المحادثات التنظيمية ، مثل مسألة تقرير المدقق. وتبين أن IFACوIAASBيعملان في سياق يتكون من علاقات تنظيمية متشابكة بشكل كبير.

وعلاوة على ذلك ، فإنه في طور تغيير تقرير المدقق، يرى المعهد أن على المجلس النظر في عدد لا يحصى من الآراء المختلفة وأنه لا يمكن تحقيق جميع رغبات المستخدمين لتقرير المدقق.

وتشير بعض النتائج إلى أن بعض الجهات الفاعلة لم تنجح في التأثيرعلى النهج المتبع في تغيير تقرير المدقق. وليس من المعقول التمييز بين بعض الجهات الفاعلة على أنها أكثر أو أقل نجاحًا من غيرها في التأثيرعلى القواعد المقترحة.

يوصي الباحث بأن المجلس يجب ان يقوم بوضع معايير واسس تاخذ بعين الاعتبار الوصول الى استنتاجات صحيحة ودقيقة وتؤدي الى النتيجة المرجوة من تقرير المدقق بغض النظر عن اهواء ومصالح اصحاب القرار.

- دراسة (Anna & Emelie,2016) بعنوان:

"The Revised Audit Report: Revision Of International Standards And Its Impact On CommunicationBetween Auditors And Users In Sweden"

الهدف من هذه الدراسه هو فهم التعديلات في تقرير المدقق والتي تم اعتمادها على المستوى الدولي ومستوى الاتحاد الأوروبي، وتحليل تأثيرها على جودة الاتصال بين المدققين السويديين ومستخدمي التقرير، وتكشف دراسة المستندات الى أن المستخدمين لتقرير المدقق هم المستثمرين المؤسسيين والمحللين الماليين. وتم إرسال الاستبيان إلى أصحاب المصلحة الرئيسيين وإلى المدققين المعتمدين ، وجميعهم موجودون في السويد. وكانت اجاباتهم متعلقة بتعديل تقرير المدقق جزءًا من الأساس التجريبي.

والسبب في تعديل تقرير المدقق هو أن المحللين الماليين والمستثمرين من المؤسسات طالبوا بها بعد الأزمة المالية. والهدف الرئيسي على المستوى الدولي، هو تحسين جودة الاتصال بين المستخدمين والمدققين من خلال تقليل فجوة المعلومات من خلال تقرير مدقق أكثر شفافية. ولخص الباحث إلى أن تقرير المدقق المعدل من المحتمل أن يقلل الفجوة بين ما يطلبه

المستخدمون وما يتم تقديمه بالفعل في تقرير التدقيق في السويد. إذا تم تقليل فجوة المعلومات، سيتم تحسين جودة الاتصال بين الطرفين بشكل كبير.

- دراسة (vasileiadis,2016) بعنوان:

"A New View Of Auditors Reporting Model – Rreducing The Information & Expectation Gap"

الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو اختبار ما إذا كانت فجوة الاتصال قد انخفضت بعد تنفيذ التعديلات الجديدة لتقرير المدقق وفقا للمعيار (701) ، وإذا كانت هناك بعض التغييرات في تمثيل المعلومات ، فيمكن تقليص الفجوة إلى أبعد من ذلك. بعد إجراء تحليل تجريبي داخل جامعة إيراسموس.

وكانت نتائج هذه الدراسة التي اجريت في هولندا، إلى أن تقرير التدقيق الجديد يزيد من ملاءمة ودقة المعلومات ومستوى رضا المساهمين بشكل عام. بالإضافة إلى ذلك ، فإن التقرير ساعد المستخدمين أكثر ، مما يشير إلى مزيد من الانخفاض في فجوة الاتصال.

اوصى الباحث يجب على IAASB و PCAOB والباحثين المستقبليين تغطية الكثير من الامور المهمة لأن تقرير التدقيق يمكن أن يصبح أداة قيمة للمستثمرين المحترفين، إن تقرير المدقق يجب أن يستمر في التغيير من أجل خدمة مستخدمين التقرير.

- دراسة (Bana&Berivan,2017) بعنوان:

“The Implementation Of ISA 701 – Key Audit Matters: Empirical Evidence On Auditors”Adjustments In The New Audit Report

وهدفت الدراسة الى خلق فهم لكيفية تفسير المدققينلتطبيق (KAM) في تقرير التدقيق الجديد. ويتم ذلك من خلال معالجة العوامل التي قد تؤثر على كيفية تصميم تقرير مدقق الحسابات وفقا لمتطلبات (IAASB).وتطور هذه الدراسة نظرة جديدة إلى بعض الصعوبات العملية التي يواجهها مدققو الحسابات، والتي ينبغي أخذها في الاعتبار عند استخلاص استنتاجات بشأن آثار (KAM) في تقرير التدقيق الجديد. وتساهم هذه الدراسة في فهم كيفية تفسير المدققين وتطبيقه في (KAM)حيث قام الباحث بعمل استبانة وكان مجتمع العينة مدققو الحسابات .

وأظهرتنتائجهذهالدراسة التي حدثت في السويد ان تقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) قد تم تطويره نحو الافضل ،لان المعلومات يتم الافصاح عنها بطريقة اوضح من ذي قبل، ومن شان ذلك ان يساعد مستخدمين المعلومات على فهم افضل للتقرير المالي من ذي قبل، مما يوفر صورة اوضح عن المركز المالي للشركة .

دراسة (Kipp, Peter,2017) بعنوان:

”The Effect Of Expanded Audit Report Disclosures On Users’ Confidence In The Audit And The Financial Statements”

هدفت هذه الدراسة الى مدى تأثر ثقة المستثمرين غير المحترفين بالبيانات المالية وتقرير المدقق بالتفاصيل المحددة للشركة، للإفصاح عن مسألة امور التدقيق الحرجة (CAM) بالاقتران مع وصف إجراءات التدقيق المتبعة لمعالجة CAM في تقرير المدقق.

وكانت اهم نتائج هذه الدراسة التي حدثت في الولايات المتحدة الامريكية أن المزيد من التفاصيل في وصف CAM يؤدي إلى زيادة الثقة في دقة وموثوقية البيانات المالية من الوصف العام والمحدود لل CAM مما كان عليه سابقا، وتوصل الباحث ايضا الى أن المزيد من التفاصيل في وصف إجراءات التدقيق ذات الصلة التي تعمل على معالجة CAM تزيد من فهم البيانات المالية للمستثمرين غير المهنيين لجودة التدقيق.

اوصى الباحث بزيادة التفاصيل في وصف امور التدقيق الحرجة (CAM) لما يضفيه من قيمة اعلامية على تقرير مدقق الحسابات ويزيد من موثوقية البيانات المالية بالنسبة للمستثمرين غير المحترفين .

- دراسة (Ruud,2017) بعنوان:

"The Implementation Of Key Audit Matters In Norway"

الهدف من هذه الدراسه هو تقديم فكرة عن تنفيذ مسائل التدقيق الرئيسية في النرويج، وتحليل كيفية مساهمة ذلك في تحسين قيمة البيانات المالية لمستخدمو هذه البيانات المالية. وكانت مشكلة الدراسه بيان كيفيه اسهام مسائل التدقيق الأساسية (KAM) في زيادة قيمة البيانات المالية لمستخدمي هذه البيانات .

وكانت نتائج هذه الدراسة التي حدثت في النرويج بيان دور المستجيبون (العينات) الإيجابيون في قيمة التواصل المعززة، والمزيد من دعم المعلومات المحاسبية ، وزيادة مساحة التوضيح للأعلام الحمراء، وأن المراجعين إلى درجة أعلى يمكنهم شرح ما ينطوي عليه التعديل. وحدد المستجيبون السلبيون بعض حالات وجهات النظر المتضاربة. فهي تسلط الضوء على تقرير مراجعة أكثر تعقيدًا، مما يجعل قراءة البيانات المالية أصعب. كما أنهم يخشون من أن تصبح الأوصاف موحدة أكثر وأكثروبالتالي ستفقد قيمتها. وأخيراً ، يؤكد الباحث على النتائج المترتبة على زيادة المعلومات المستقاة من مراجعي الحسابات – أي توسيع نطاق تعرض المدقق للمسؤولية.

ويرى الباحث ان هناك تطوراً إيجابياً لجودة التقارير في المملكة المتحدة ، ومن المعقول الاعتقاد بأن الأمر نفسه ينطبق على النرويج. هذا يعني أن تقارير المدقق النرويجي من المحتمل أن تتحسن بمرور الوقت ، وبالتالي لا يمكننا أن نتوقع تقارير "مثالية" في الوقت الحالي.

3-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتميزهذهالدراسةعنالدراساتالسابقة فيأنهاالأولىمننوعها في الاردن وذلك وفقا للاهداف المقصودة منها، حيثلميتطرقأحدمن قبل فيما عدا (مطر،2017)إلى اختبارأثرالتعديلاتالخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدققوجودة البيانات المالية المدققة، وقد تميزت دراستي عن تلك الدراسة في كونها اكثر تفصيلاً وشمولاً ومن ثم في مجال تعميق الجانب النظري لجوانب التطوير المقترح بموجب ذلك المعيار.

الفصل الثالث

الطريقة والاجراءات

(3-1) المقدمة

تعتبرمنهجيةالدراسةواجراءتها محورارئيسيايتم من خلاله انجازالجانبالتطبيقيمن الدراسة،وعنطريقهايتم الحصولعلىالبياناتالمطلوبة لإجراءالتحليلالإحصائيللتوصل الى النتائجالتييتمتفسيرهافي ضوءالأدبياتالمتعلقةبموضوعالدراسة، وبالتاليتحققالأهدافالتي تسعىإلىتحقيقها.

وقد تناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك اداة الدراسة المستخدمة وطريقة اعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها. كما سيتضمن وصفا للاجراءات التي قام بها الباحث في تصميم اداة الدراسة وتقنينها، والادوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة.

(3-2) منهجية الدراسة

بناءا على طبيعة الدراسة والاهداف التي تسعى الى تحقيقها فقد اعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا،كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من اجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداه الى التحليل والربط والتفسير للوصول الى الاستنتاجات التي بنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

(3-3) مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات ذات العلاقة بتقرير مدقق الحسابات وهي:

1- مدققي الحسابات.

2- المديرين الماليين لشركات المدرجة في بورصة عمان.

3- الوسطاء الماليون في بورصة عمان.

(3-4) عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من (100) فرداً من مجتمع الدراسة وتم اختيارها عشوائيا من بين الفئات الثلاث لمجتمع الدراسة على النحو التالي:

1- مدققو الحسابات وعددهم (30).

2- المدراء الماليين وعددهم (40).

3- الوسطاء الماليون في بورصة عمان (30).

البيان	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المستردة	النسبة المئوية
مدققي الحسابات	30	24	%80
المدراء الماليين	40	37	%93
الوسطاء الماليين	30	27	%90
المجموع	100	88	%88

(3-5) مصادر جمع المعلومات

تم جمع المعلومات المتعلقة بالمتغيرات الدراسة من خلال:

– المصادر الاولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث لجأ الباحث الى جمع البيانات الاولية من خلال الاستبانة كاداة رئيسية للبحث ،صممت خصيصا لهذا الغرض وقد تكونت هذه الاستبانة من جزءين رئيسيين :

– الجزء الاول : خصص لجمع البيانات الشخصية عن افراد العينة.

– الجزء الثاني : فقد خصص لمحاور الدراسة التي تشمل الاسئلة الموجهة الى افراد العينة.

وقد تم توزيع الفقرات المطروحة في العينة على سؤالين رئيسين:

– السؤال الاول : ويتكون من (9) فقرات قصدية لاستكشاف آراء عينة الدراسة بشأن اثر التعديلات المقترحة في المعيار الدولي للتدقيق رقم (701) على جودة تقرير المدقق من زاويتي الشكل والمحتوى.

– السؤال الثاني : والذي احتوى (8) فقرات قصدية لاستكشاف آراء عينة الدراسة حول اثر تلك التعديلات على جودة البيانات المالية المدققة.

– المصادر االثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الاطار النظري للبحث الى مصادر بيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والاجنبية ذات العلاقة ، والمقالات والتقارير والدوريات والابحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة ،والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.

(6–3) صدق الاداة :

يقصد بصدق الاداة ان تقيس اسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وسيقوم الباحث بالتاكد من صدق الاستبانة بطريقتين :

1- صدق اداة الدراسة (الصدق الظاهري):

سيعرض الباحث الاستبانة على مجموعة من المحكمين على ان لا تقل عن 10 محكمين من خلال اجراء دراسة اولية قبل القيام بتوزيعها (Pilot study) تشمل اشخاص مشتقين من عينة الدراسة لاستكشاف مدى وضوح اسئلة الدراسة وقابليتها للفهم قبل توزيعها بصورتها النهائية.

(3-7) ثبات الاستبانة :

يقصد بثبات الاستبانة ان تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم اعادة توزيع الاستبانة اكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، او بعبارة اخرى ان ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم اعادة توزيعها على افراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وسيتحقق الباحث من ثبات الاستبانة من خلال معامل الفا كرونباخ (Cronbachs Alpha Coefficient).

(3-8) متغيرات الدراسة :

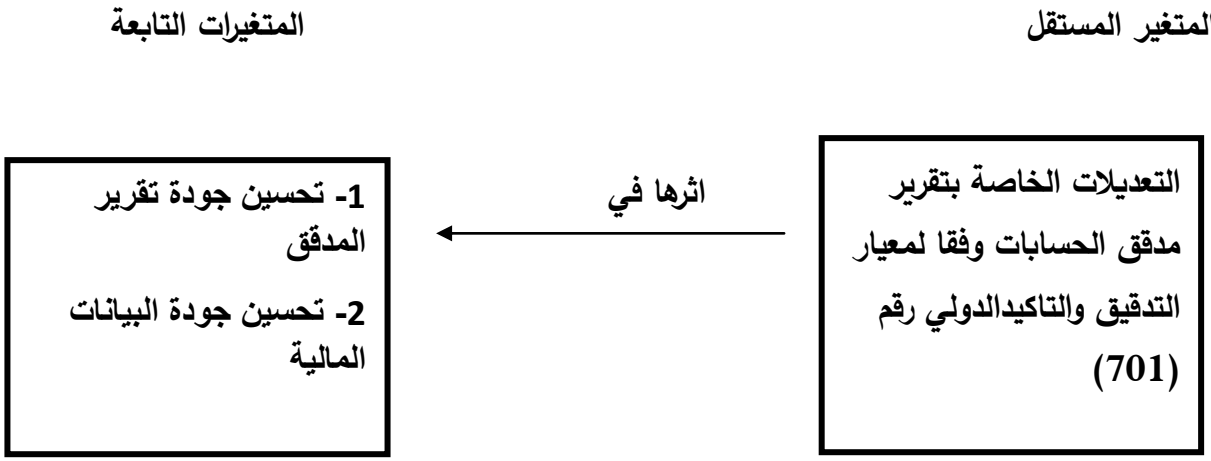
أ) المتغير المستقل = التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيدالدولي رقم (701).

ب) المتغير التابع :

1-المتغير التابع = تحسين جودة تقرير المدقق.

2- المتغير التابع = تحسين جودة البيانات المالية المدققة.

وذلك حسب ما هو موضح في النموذج التالي للدراسة :



(9-3) المعالجة الاحصائية :

ولمعالجةبياناتالدراسةاستخدم الباحث الأساليبالإحصائيةالآتية:

استخدامالعديدمنالأساليب الإحصائيةالمناسبةباستخدام الحزمالإحصائيةللعلوم الإجتماعية statistical package for the social science والتييرمزلهااختصارابالرمز SPSS .

كماسيتم استخدام اساليب الاحصاء الوصفي مثل :

- المتوسط الحسابي "Mean" ،والانحرافالمعياري "Standard Deviation" للتعرف علىمدىانحراف استجابات أفراد الدراسةلكلعبارةمن عباراتمتغيراتالدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسةعنمتوسطهاالحسابي والنسب المئوية والتكرارات.

وبالاضافة لذلك استخدم في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها الاساليب الاحصائية المناسبة مثل:

1- معامل الفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

2- اختبار T للعينة الواحدة One Sample T test للتعرف على اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدزلي رقم (701) في تحسين جودة التدقيق وجودة البيانات المالية المدققة .

3- الاختبار الاحصائي اللامعلمي*Wallis Kruskal*

4-الاختبار الاحصائي اللامعلمي*MannWhitney (U)*

الفصل الرابع

تحليل بيانات الدراسة
واختبار الفرضيات

(4-1) المقدمة

احتوى هذا الفصل على عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من إجابات مفردات عينة الدراسة على الاستبانة التي تم إعدادها بما يتوافق وأهداف الدراسة وفرضياتها.

واستناداً إلى الاساليب الإحصائية التي تم تحديدها في الفصل الثالث، يتناول البند الأول في هذا الفصل اختبارات التحقق من ثبات وصدق الاستبانة (أداة الدراسة)، ومن ثم تم في البند الثاني إجراء التحليل الوصفي، ويتناول البند الثاني اختبارات التحليل الوصفي لعينة الدراسة، أما البند الثالث فيتناول اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة للتحقق من صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وأخيراً اختبار فرضيات الدراسة بالاستعانة باختبار اختبار *One Sample t Test* واختبار *Wallis Kruskal* واختبار *MannWhitney (U)*.

(4-2) الدراسة المسحية لاختبارالفرضية الرئيسية الاولى H01 :

"لا تلتزم مكاتب التدقيق في الاردن حاليا بتنفيذ التعديلات المنصوص عليها في معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تقرير مدقق الحسابات"

لقد قمنا باجراء دراسة مسحية عن البيانات المالية الصادرة عن مكاتب التدقيق التي تدقق لشركات مساهمة عامة وعدد تلك المكاتب (19) حيث حصل الباحث على المعلومات من خلال الموقع الرسمي على شبكة الانترنت لبورصة عمان، وتم مراعاة خلال الدراسة المسحية عدة امور منها ان يكون ترتيب الفقرات وعدد الفقرات وعناوين الفقرات حسب المعيار (701).

الجدول رقم (1) العينات المشمولة في الدراسة المسحية

	اسم المدقق	**اسم الشركة**
1	ديلويت	شركة تامين العربية
2	KPMG	الشركة العربية لصناعة المواسير المعدنية
3	RSM	شركة الديرة للاستثمار والتطوير العقاري
4	EY	شركة مناجم الفوسفات الاردنية
5	دويك وشركاه	شركة الشرق للمشاريع الاستثمارية
6	مجموعة كريستون الدولية	شركة الصناعات الكيماوية الاردنية
7	رمضان ناصر وشركاه	الشركة الصناعية التجارية الزراعية
8	دار التدقيق	شركة ابعاد الاردن والامارات للاستثمار التجاري
9	خليفة وريان	شركة الكفاءة للاستثمارات العقارية
10	برايس وتر هاوس	شركة البوتاس العربية المساهمة العامة المحدودة
11	العلمي	شركة الاتحاد العربي الدولي للتامين
12	المهنيون العرب	الشركة الاردنية للاستثمار والنقل السياحي
13	طلال ابو غزالة	شركة عمون الدولية للاستثمارات المتعددة
14	المترابطون لتدقيق الحسابات	الشركة العالمية للوساطة والاسواق المالية
15	العباسي	الشركة العربية الدولية للتعليم والاستثمار
16	الباحثون	شركة التجمعات لخدمات التغذية والاسكان
17	الاخوة	شركة الموارد الصناعية الاردنية
18	سمان BDO	شركة البلاد للخدمات الطبية
19	غوشة	شركة الامل للاستثمارات المالية

وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي :

1- جميع المكاتب في عينة الدراسة طبقت المعيار 701 وراعت العينة المحتوى والشكل والصيغة المعدلة لتقرير المدقق التي اقرها المعيار الدولي للتدقيق والتوكيد رقم (701).

2- اختلفت ايضا مكاتب التدقيق المختارة ولاسباب على الارجح لاختلاف ترجمة النص الذي صدر به التقرير باللغة الاجنبية في صياغة عنوان التقرير وكذلك في العناوين الخاصة ببعض فقراته وذلك كما يلي :

- من حيث عنوان التقرير تراوحت هذه الترجمة بين تقرير مدقق الحسابات المستقل(15) بنسبة 79%، تقرير مدقق الحسابات المستقل حول البيانات المالية(1) بنسبة 5%، تقرير مدققي الحسابات المستقلين (1) بنسبة 5%، تقرير المحاسب القانوني المستقل(2) بنسبة 11%.

- واختلفت ايضا في عنوان الفقرة الثالثة حيث تراوحت التسمية بين امور التدقيق الهامة(8) بنسبة 42%، امور التدقيق الاساسية(7) بنسبة 37%، امور التدقيق الرئيسية(2) بنسبة 11%، امور التدقيق المهمة (1) بنسبة 5%، وغياب هذه الفقرة في التقرير الصادر عن مكتب "الاخوة"، وفي بعض التقارير الصادرة عن مكاتب مثل "المهنيون العرب"، "طلال ابوغزالة"، "العلمي"، كان ترتيبها الرابعة، وفي التقرير الصادر عن شركة برايس وتر هاوس كان ترتيبها الخامسة.

- يوجد تفاوت في عرض امور التدقيق الرئيسية (KAM)، ومن حيث عرض طريقة الاجراءات التي قام بها المدقق لمعالجة هذه الامور، ومن ابرز هذه الامور التي بنى على اساسها المدقق رايه : فحص تدني الشهرة، تدني قيمة المخزون، تقييم الذمم التجارية والمدينة، الاعتراف بالايراد، فحص تدني الممتلكات والمعدات، الضرائب المؤجلة، الاستثمارات العقارية.

– في بعض التقارير المصدرة عن مكاتب التدقيق مثل مكتب "طلال ابو غزالة" ومكتب "المهنيون العرب" تم اضافة فقرة جديدة بعنوان فقرة توكيدية ياتي ترتيبها الثالثة ، وفي مكتب العلمي تم اضافة فقرة بعنوان الاستقلالية وياتي ترتيبها الثالثة، اما في شركة "برايس وتر هاوس" تم اضافة فقرتين وهم: نطاق التدقيق وترتيبها الثانية وفقرة الاستقلالية وياتي ترتيبها الرابعة، وحسب راي الباحث تعزز هذه الفقرات من عنصر الافصاح لتقرير المدقق.

– وبخصوص الفقرة الرابعة تم توحيد مصطلح "معلومات اخرى" في حين غياب هذه الفقرة عن التقرير الصادر من مكتب "الاخوة".

– اما الفقرة الخامسة تفاوتت ترجمة العناوين بين مسؤوليات الادارة والقائمين على الحوكمة في اعداد القوائم المالية (1) بنسبة 5%، مسؤولية الادارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية (2) بنسبة 11%، مسؤولية الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية (9) بنسبة 48%، مسؤولية مجلس ادارة الشركة عن البيانات المالية (1) بنسبة 5%، مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول البيانات المالية (5) بنسبة 26%، مسؤوليات الادارة والئك المكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية (1) بنسبة 5%.

– وبخصوص الفقرة السادسة ظهرت اختلافات في عنوان الفقرة بين مسؤولية مدقق الحسابات حول القوائم المالية (2) بنسبة 11%، مسؤولية المحاسب القانوني حول تدقيق البيانات المالية (2)بنسبة 11%، مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية (10) 52%، مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية (2) بنسبة 11%، مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق القوائم

المالية (1) بنسبة 5%، مسؤولية مدقق الحسابات (1) بنسبة 5%، مسؤولية المحاسب القانوني (1) بنسبة 5%.

– اما الفقرة السابعة فقد اختلفت العناوين بين تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخربفقد اتفق (8) مكاتب بنسبة 42%، وتقرير حول المتطلبات القانونية (8) بنسبة 42%، تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى (2) بنسبة 11%، تقرير حول المتطلبات القانونية الاخرى (1) بنسبة 5%.

(3–4)اختبار الثبات والصدق لأداة الدراسة

بهدف جمع البيانات المطلوبة للدراسة؛ تم تصميم استبانة كأداة للدراسة، بهدف توزيعها على عينة الدراسة المتمثلة بكل من (مدققي الحسابات، والمدراء الماليين، والوسطاء الماليين)، وقد تكونت من جزئين رئيسيين، حيث احتوى الجزء الأول على المعلومات الديموغرافية للعينة متمثلةً بكل من: المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، ومجال العمل، وعدد سنوات الخبرة، والشهادات المهنية، أما الجزء الثاني فقد احتوى على محورين تناولا مجموعة من الفقرات بقصد الإجابة على أسئلة الدراسة، فتألف المحور الأول من 9 أسئلة تعلقت بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى أوالمضمون، وتألف المحور الثاني من 8 أسئلة تناولت دور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققةوذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات.

وبعد اختبار مدى وضوح أسئلة الاستبانة تم عرضها على عدد من أفراد عينة الدراسة تم اختيارها بشكل عشوائي وعددهم (9) فرد متبوعين في الملحق رقم (1)، وذلك بهدف التحقق من صدقها الظاهري (*Face Validity*)، وذلك في النطاق المتعارف عليه في هذا النمط من الدراسات تحت مصطلح (Pilot Study) حيث تم الوقوف على مدى صدق محاور وفقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والتحقق من مدى وضوح فقراتها وملاءمتها لاختبار فرضيات الدراسة وأسئلتها اعتماداً على خبراتهم المعرفية، وتم إجراء التعديلات المطلوبة وإعادة صياغة بعض الفقرات على نحو دقيق لتحقيق التوازن بين مضامين فقراتها.

وللتأكد من ثبات وصدق الاستبانة كاحد العناصر الأساسية الواجب توافرها في خصائص أداة الدراسة، ثم التأكد من عدم وجود تناقض المقياس مع نفسه واستقراره بحيث يعطي النتائج نفسها في حال أعيد تطبيقه على نفس العينة (وهو ما يسمى بمعامل الصدق *Reliability*) ولهذه الغاية تم الاعتماد على ما يسمى بطريقة الاختبار وإعادة الاختبار (***Test-Retest Reliability***)،وذلك من خلال إجراء اختبار أولي لأداة الدراسة على عينةمصغرة مؤلفة من (11) من العينة الأصلية في شهر 4 من عام (2018) ومن ثم تتم إجراء الاختبار مرة أخرى بعد فترة وتبين وجود تطابق في إجابات العينة بمعدل81%،وهو ما يدل على وجود درجة صدق عالية في الاستبيان، كما تم التأكد من اتساق فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه (وهو ما يقصد به بالاتساق الداخلي ويسمى بمعامل الثبات *Validity*)، ولهذه الغاية تم الاستعانة باختبار الفا كرونباخ (***Cronbach's Alpha***)، وقد بلغت قيمة الفا كرونباخ على النحو الاتي:

جدول رقم (2) نتائج اختبار ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	Factor Loading	Question	Factor
0.701	0.90	Q1	المحور المتعلق بتحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون.
	0.84	Q2	
	0.51	Q3	
	0.54	Q4	
	0.87	Q5	
	0.66	Q6	
	0.63	Q7	
	0.92	Q8	
	0.60	Q9	
0.690	0.72	Q1	المحور المتعلق بتحسين جودة البيانات المالية وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات.
	0.89	Q2	
	0.74	Q3	
	0.65	Q4	
	0.66	Q5	
	0.72	Q6	
	0.81	Q7	
	0.85	Q8	
0.816	جميع فقرات الاستبانة		

بناء على نتائج اختبار ألفا كرونباخ المعروضة في الجدول رقم (2) يتضح وفقاً لـ (Sekaran, 2014) وجود درجة ثبات مرتفعة لجميع أسئلة الاستبانة لكون معامل ألفا يقع بين (60%) و(80%) لكلا محوري الاستبانة، كما بلغت درجة ثبات الاستبانة ككل (0.816)، ويعود ذلك حسب ما يرى الباحث إلى الاختبارات التي تم القيام بها للتأكيد على صدق الاستبانة ويرى الباحث أن السبب في ذلك يرجع الى ما تم الاستناد إليه من آراء محكمين وطريقة الاختبار وإعادة الاختبار التي تم من خلالها التأكد من صدق أداة الدراسة.

كما تم اختبار صحة تقارب الإجابات Convergent Validity، وحسب (Hair et al., 1998) فإنه يجب أن تكون جميع معاملات التحميل (Factor Loadings) أكبر من (0.50)، وبالتدقيق في الجدول السابق يتبين أن نموذج البحث يتمتع بصحة تقارب في الإجابات، وذلك بسبب حصول جميع محاور البحث على قيمة لمعامل التحميل أكبر من 0.5.

(4-4)الإحصاء الوصفي

تم توزيع استبيانات عددها (100) استبانة على فئات عينة الدراسة المتمثلة بمدققي الحسابات والمدراء الماليين والوسطاء الماليين، وتم التمكن من استرجاع (91) استبانة تم استبعاد (3) منها لعدم الجدية بتعبئة فقراتها، فكانت العينة النهائية للدراسة (88) استبانة بنسبة (88%) من عينة الدراسة.

1. التحليل الوصفي للقسم الأول من الاستبانة

يعرض الجدول رقم (3) التحليل الوصفي للقسم الأول من الاستبانة والمتعلق بالتوزيع الديموغرافي لعينة الدراسة:

الجدول رقم (3) التحليل الوصفي للتوزيع الديموغرافي لعينة الدراسة

البند	التكرار	النسبة المئوية	النسبة المئوية التراكمية
المؤهل العلمي			
بكالوريوس	80	90.9%	90.9%
ماجستير	8	9.1%	100%
دكتوراه	0	0%	100%
التخصص العلمي			
محاسبة	73	83.0%	83.0%
إدارة أعمال	6	6.8%	89.8%

إدارة واقتصاد	4	4.5%	94.3%
تمويل	5	5.7%	100%
أخرى	0	0%	100%
مجال العمل			
مدقق حسابات	24	27.3%	27.3%
معد قوائم مالية (مدير مالي او محاسب)	37	42.0%	69.3%
وسيط مالي	27	30.7%	100%
عدد سنوات الخبرة			
اقل من 5 سنوات	8	9.1%	9.1%
من 5 سنوات الى اقل من 10 سنوات	29	33.0%	42.0%
من 10 سنوات الى اقل من 15 سنة	33	37.5%	79.5%
من 15 سنة الى اقل من 20 سنة	17	19.3%	98.9%
20 سنة فاكثر	1	1.1%	100%
الشهادات المهنية			
JCPA	6	6.8%	6.8%
CPA	2	2.3%	9.1%
CMA	4	4.5%	13.6%
CFA	0	0%	13.6%
ACCA	0	0%	13.6%
لا يوجد	76	86.4%	100%
المجموع	**88**	**%100**	**100%**

يعرض الجدول رقم (3) نتائج التوزيع الديموغرافي لفئات عينة الدراسة من مدققي الحسابات وعددهم 24 بنسبة 27.3% من العينة، والمدراء الماليين وعددهم 37 بنسبة 42% من العينة، والوسطاء الماليين وعددهم 27 بنسبة 30.7% من العينة، ويتضح أن جميع أفراد عينة الدراسة من حملة البكالوريوس والماجستير، حيث بلغت نسبة الحاملين لشهادة البكالوريوس 90.9% في حين بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير 9.1%، كما يتضح أن تخصص المحاسبة هو تخصص أغلب عينة الدراسة إذ بلغت نسبة تخصص المحاسبة 83% من أفراد العينة، كما يلاحظ أن أكثر نسبة

في عينة الدراسة هي التي تمتلك خبرة تتراوح ما بين العشر سنوات والخمسة عشر سنة، وهو ما يدل على تمتع قدر كبير من عينة الدراسة بالخبرة الطويلة، كما تحتوي العينة على 6 من حملة شهادة مزاولة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن (JCPA) و2 من حملة شهادة محاسب قانوني معتمد (CPA) و4 من حملة شهادة المحاسب الإداري المعتمد (CMA).

2. التحليل الوصفي للقسم الثاني من الاستبانة

وفيما يتعلق بالتحليل الوصفي للقسم الثاني من الاستبانة، تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات العينة على أسئلة الدراسة، مع مراعاة أن يتدرج مقياس ليكرت الخماسي (***Likert Scale***) كما يلي:

1. درجة أهمية منخفضة جداً: 1−1.79
2. درجة أهمية منخفضة: 1.80−2.59
3. درجة أهمية متوسطة: 2.60−3.39
4. درجة أهمية مرتفعة: 3.40−4.19
5. درجة أهمية مرتفعة جداً: 4.20−5.00

بناءً على ما سبق؛ يمكن عرض نتائج إجابات عينة الدراسة على أسئلة الدراسة في القسم الثاني من الاستبانة كما في الجداول الآتية:

الجدول رقم (4) التحليل الوصفي لأسئلة المحور الأول المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون

No	حسب وجهة نظر مدققي الحسابات (No. 24)		حسب وجهة نظر المدراء الماليين (No. 37)		حسب وجهة نظر الوسطاء الماليين (No. 27)		حسب وجهة نظر جميع الفئات معاً كوحدة واحدة (No. 88)			
	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	الأهمية النسبية	الترتيب
Q1	4.42	0.95	4.27	1.00	4.59	0.73	4.41	0.93	مرتفعة جداً	8
Q2	4.42	0.64	4.27	0.86	4.41	0.78	4.35	0.79	مرتفعة جداً	6
Q3	4.33	0.94	4.57	0.86	4.30	0.85	4.42	0.89	مرتفعة جداً	9
Q4	4.04	1.10	3.59	1.24	4.33	0.77	3.94	1.13	مرتفعة	1
Q5	4.38	0.63	4.27	0.98	3.89	0.92	4.18	0.90	مرتفعة	4
Q6	4.33	0.80	4.54	0.68	4.22	0.87	4.39	0.79	مرتفعة جداً	7
Q7	4.21	0.64	4.41	0.75	4.07	0.77	4.25	0.75	مرتفعة جداً	5
Q8	4.29	1.10	4.19	1.06	4.04	1.20	4.17	1.13	مرتفعة	3
Q9	4.00	1.00	4.24	0.88	4.15	0.97	4.15	0.95	مرتفعة	2
	نتيجة المحور الكامل من وجهة نظر جميع الفئات						**4.25**	**0.50**	**مرتفعة جداً**	
Skewness= -0.795			***Kurtosis= 1.152***							

يعرض الجدول رقم (4) نتائج التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الأول المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون، وبمطالعة المخرجات المعروضة في الجدول يلاحظ:

1- يلاحظ أن مؤشرا الالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) بلغت قيمة كل منهما 0.795-، و1.152 على التوالي. ووفقاً لـ(Hu&Bentler, 1999) فإن قاعدة القرار تكمن في وقوع قيمة الالتواء بين (1-) و(1+) وقيمة التفرطح بين (3-) و(3) لكي تكون البيانات ملائمة لشروط التوزيع الطبيعي.وبمطالعة كل من القيمتين في الجدول أعلاهيتضحتحقيقهما لشرط الملائمة للتوزيع الطبيعي.

2- ولتقييم مستوى دور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون من وجهة نظر العينة كاملة مكونةً من جميع الفئاتيتضح الآتي:

2-1 بلغ أعلى متوسط حسابي 4.42 بدرجة أهمية مرتفعة جداً وهي تعود للفقرة رقم (3) المتعلقة بالعرض المفصل للاجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لمعالجة امور التدقيق الهامة او الرئيسية (KAM).

2-2 بلغ أدنى متوسط حسابي 3.94 بدرجة أهمية مرتفعة وهي تعود للفقرة رقم (4) المتعلقة بإبراز دور المسؤولين عن الحوكمة في اعداد البيانات المالية الخاضعة للتدقيق وعن مسؤوليتهم عنها تجاه الغير وقد بلغ انحرافها المعياري 1.13، وهو ما يدل على عدم وجود اتساق في آراء عينة الدراسة تجاه هذه الفقرة.

2-3 بلغ المتوسط العام لإجابات جميع فئات عينة الدراسة على أسئلة المحور الأول 4.25 بأهمية مرتفعة جداً وإنحراف معياري 0.50، وهو ما يدل على وجود إجماع لدى عينة الدراسة على دور

التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون.

3- أما على مستوى كل من الفئات المشمولة في العينة والمتمثلة بكل من: مدققي الحسابات، والمدراء الماليين، والوسطاء الماليين، كلٍ على حدة، يتضح ما يلي:

3-1 فيما يتعلق بإجابات مدققي الحسابات: بلغ أعلى متوسط حسابي 4.42 وهو يعود للفقرتين رقم (1 و2) المتعلقتين بالتحسين الحادث في صياغة التقرير، والتحسين الحادث في مجال عرض فقرات التقرير مرتبة حسب اهميتها النسبية، في حين كان أدنى متوسط حسابي 4.00 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتحسين مصداقية التقرير لدى مستخدمي البيانات المالية المدققة، وقد بلغ انحرافها المعياري 1.00.

3-2 فيما يتعلق بإجابات المدراء الماليين: بلغ أعلى متوسط حسابي 4.57 وهو يعود للفقرة رقم (3) المتعلقة بالعرض المفصل للاجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لمعالجة امور التدقيق الهامة او الرئيسية (KAM)، في حين كان أدنى متوسط حسابي 3.59 وهو يعود للفقرة رقم (4) المتعلقة بإبراز دور المسؤولين عن الحوكمة في اعداد البيانات المالية الخاضعة للتدقيق وعن مسؤوليتهم عنها تجاه الغير، وقد بلغ انحرافها المعياري 1.24، وهو ما يدل على عدم وجود اتساق في إجابات المدراء الماليين عينة الدراسة تجاه هذه الفقرة.

3-3 فيما يتعلق بإجابات الوسطاء الماليين: بلغ أعلى متوسط حسابي 4.59 وهو يعود للفقرة رقم (1) المتعلقة بالتحسين الحادث في صياغة التقرير، في حين كان أدنى متوسط حسابي 3.89 وهو

يعود للفقرة المتعلقة بالتحسين الذي احدثته التعديلات في القيمة الاعلامية للتقرير، وقد بلغ انحرافها المعياري 0.92.

3-4 وحسب ترتيب الأهمية النسبية للفقرات التسع من وجهة نظر عينة الدراسة جميعها كوحدة واحدة يتبين لنا إجماع العينة على أن الفقرة رقم (3) الخاصة بأمور التدقيق الهامة أو الرئيسية KAM، وكذلك الفقرة رقم (1) الخاصة بالتحسن الحادث في صياغة التقرير، ثم الفقرة رقم (6) الخاصة بجسر فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدم البيانات المالية المدققة، من أهم مجالات التحسين في صورة تقرير المدقق. في حين احتلت الفقرة رقم (4) ذات العلاقة بإبراز دور المسؤولين عن الحوكمة المرتبة الأخيرة. وهذا يمكن اعتباره في رأي الباحث على أن ثقافة الحوكمة ما زالت ضعيفة لدى الفئات المستخدمة بالدراسة.

3-5 وبملاحظة البيانات الخاصة بالانحراف المعياري لإجابة كل من الفئات الثلاث على حده، يمكن الاستنتاج بأن آراء أو وجهات نظرها قد اتفقت على مستوى الأهمية النسبية لجميع الفقرات وذلك فيما عدا (4، 8) حيث يوجد تشتت في آرائهم حولها يدل عليه الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية.

الجدول رقم (5) التحليل الوصفي لأسئلة المحور الثاني المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات

حسب وجهة نظر جميع الفئات معاً كوحدة واحدة (No. 88)				حسب وجهة نظر الوسطاء الماليين (No. 27)		حسب وجهة نظر المدراء الماليين (No. 37)		حسب وجهة نظر مدققي الحسابات (No. 24)		No
الترتيب	الأهمية النسبية	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	Mean	Standard Deviation	Mean	
8	مرتفعة جداً	0.93	4.41	0.73	4.59	1.00	4.27	0.95	4.42	Q1
6	مرتفعة جداً	0.79	4.35	0.78	4.41	0.86	4.27	0.64	4.42	Q2
9	مرتفعة جداً	0.89	4.42	0.85	4.30	0.86	4.57	0.94	4.33	Q3
1	مرتفعة	1.13	3.94	0.77	4.33	1.24	3.59	1.10	4.04	Q4
4	مرتفعة	0.90	4.18	0.92	3.89	0.98	4.27	0.63	4.38	Q5
7	مرتفعة جداً	0.79	4.39	0.87	4.22	0.68	4.54	0.80	4.33	Q6
5	مرتفعة جداً	0.75	4.25	0.77	4.07	0.75	4.41	0.64	4.21	Q7
3	مرتفعة	1.13	4.17	1.20	4.04	1.06	4.19	1.10	4.29	Q8
2	مرتفعة	0.95	4.15	0.97	4.15	0.88	4.24	1.00	4.00	Q9
4	مرتفعة جداً	0.91	4.28	1.27	3.96	1.44	3.33	0.37	4.84	**Q8**
	مرتفعة جداً	**0.90**	**4.21**	**نتيجة المحور الكامل من وجهة نظر جميع الفئات**						
Kurtosis= 2.642						***Skewness= -0.588***				

يعرض الجدول رقم (5) نتائج التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات، وبمطالعة المخرجات المعروضة في الجدول يلاحظ:

1- يلاحظ أن مؤشري الالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis) بلغت قيمة كل منهما 0.588، و2.642 على التوالي. ووفقاً لـ(Hu&Bentler, 1999) فإن قاعدة القرار تكمن في وقوع قيمة الالتواء بين (1-) و(1+) وقيمة التفرطح بين (3-) و(3) لكي تكون البيانات ملائمة لشروط التوزيع الطبيعي.وبمطالعة كل من القيمتين في الجدول أعلاهيتضحتحقيقهما لشرط الملائمة للتوزيع الطبيعي.

2- ولتقييم مستوى دور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات من وجهة نظر العينة كاملة مكونةً من جميع الفئاتيتضح الآتي:

2-1 بلغ أعلى متوسط حسابي 4.50 بدرجة أهمية مرتفعة جداً وهي تعود للفقرة المتعلقة بتعزيزصلاحية البيانات المالية المدققة في اعطاء صورة عادلة عن الوضع المالي للشركة بشكل عام.

2-2 بلغ أدنى متوسط حسابي 4.20 بدرجة أهمية مرتفعة جداً وهي تعود للفقرة المتعلقة بتحسين الصيغة المعدلة للتقرير وما تحويه من معلومات لقابلية البيانات المالية المدققة للفهم، وقد بلغ انحرافها المعياري 1.24.

2-3 بلغ المتوسط العام لإجابات جميع فئات عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني 4.21 بأهمية مرتفعة جداً وإنحراف معياري 0.90، وهو ما يدل على وجود إجماع لدى عينة الدراسة على دور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات.

3- أما على مستوى كل من الفئات المشمولة في العينة والمتمثلة بكل من: مدققي الحسابات، والمدراء الماليين، والوسطاء الماليين، كلٍ على حدة، يتضح ما يلي:

3-1 فيما يتعلق بإجابات مدققي الحسابات: بلغ أعلى متوسط حسابي 4.86 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتعزيزصلاحية البيانات المالية المدققة لعدالة صورة الوضع المالي للشركة بشكل عام، في حين كان أدنى متوسط حسابي 4.65 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتحسين ملاءمة البيانات المالية المدققة لاغراض اتخاذ القرارات، وقد بلغ انحرافها المعياري 0.48.

3-2فيما يتعلق بإجابات المدراء الماليين: بلغ أعلى متوسط حسابي 4.26 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتعزيز الاعتماد البيانات المالية المدققة في التنبؤ لمستقبل من خلال تحسين موثوقيتها، في حين كان أدنى متوسط حسابي 3.33 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتحسين الصيغة المعدلة للتقرير لعنصر الشفافية والافصاح المتوفر في البيانات المالية، وقد بلغ انحرافها المعياري 1.44.

3-3فيما يتعلق بإجابات الوسطاء الماليين: بلغ أعلى متوسط حسابي 3.96 وهو يعود للفقرتين المتعلقتين بتحسين ملاءمة البيانات المالية المدققة لاغراض اتخاذ القرارات، وتحسين الصيغة المعدلة للتقرير لعنصر الشفافية والافصاح المتوفر في البيانات المالية، في حين كان أدنى متوسط حسابي 3.29 وهو يعود للفقرة المتعلقة بتحسين الصيغة المعدلة للتقرير وما تحويه من معلومات لقابلية البيانات المالية المدققة للفهم، وقد بلغ انحرافها المعياري 1.49.

4- بتحليل البيانات الموضح في الجدول أعلاه يلاحظ ما يلي:

4-1 إجماع الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة على أن أثر التعديلات التي نتجت عن تطبيق المعيار الدولي رقم 701 على البيانات المالية المدققة وبالنسبة للفقرات الثمان جميعها مرتفعة جداً. لكن الفقرات رقم (2، 6، 4) جاءت في أعلى الترتيب في سلم اهتماماتهم.

4-2 ويؤكد تقارب أرقام الانحراف المعياري الخاص بهذه الفقرات جميعها على وجود اتساق في وجهات نظرهم حيال هذا الموضوع.

(5-4) اختبار فرضيات الدراسة

في الفرضيتين الثانية والثالثة تم استخدام اختبار (***One Sample T-test***)للتأكد من الشروط اللازمة لإجراء هذا الاختبار من حيث اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث أنه يمكن اعتبار البيانات تتبع التوزيع الطبيعي في حال ازدياد مفرداتها عن 30 مفردة وذلك حسب نظرية النهاية المركزية (Field, 2013)، وحيث أن مفردات هذه الدراسة قد بلغت 88 مفردة الأمر الذي يجعل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وقد حققت الشروط المطلوبة منها لهذا الاختبار.

وقد تم الاعتماد في اختبار هاتين الفرضيتين على مدى وجود الأثر على قيم الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة ومقارنتها مع المتوسط الافتراضي الذي تم وضعه في هذه الدراسة بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي Likart Scale ، وبذلك تكون قاعدة القرار على النحو الآتي:

$\mathbf{H_0: \mu \leq 3}$

حيث تشير 3 إلى المتوسط الافتراضيلأداة الدراسة، وكما تشير μ إلى معامل الوسط الحسابي لمجموعة الفقرات المتعلقة بالمحور، ويتم رفض فرضيات الدراسة في حال كانت

(Sig. $t_{(n-1)}$ $\mu \leq 0.05$)، بالإضافة الى الاعتماد على قيمة ***T***، حيث يجب أن تكون قيمة***T*** المحسوبة أكبر من ***T*** الجدولية للدلالة على وجود دلالة إحصائية،وفي خلاف ذلك يمكن الاستدلال إلى قبول هذه الفرضية، أي عدم وجود دلالة إحصائية.

اختبار الفرضيةالرئيسية الثانيةHo_2: "لا يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون".

جدول (6) نتائج اختبار *One Sample T-Test* للفرضية الرئيسية الثانية

Item	Result	
Sig	0.000	**Reject Ho and Accept Ha**
Degree of Freedom	87	
T – Statistics	23.296	
T - Distribution Table	1.663	
Standard Deviation	0.503	
Mean	4.251	

بالاطلاع على مخرجات اختبار ***T*** للفرضية الرئيسية الثانية في الجدول رقم (6) يتبين ارتفاع الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة البالغ (4.251) عن المتوسط الافتراضي (**μ= 3**)، كما يتبين ارتفاع قيمة ***T*** المحسوبة عن قيمة ***T*** الجدولية، التي بلغتا على التوالي (23.296)

و(1.663)، وبالاستدلال إلى قيمة الدالة المعنوية Sig التي بلغت (0.000) وهي أقل من (0.050)، يمكن الحكم على نتائج هذه الفرضية استناداً إلى قاعدة القرار، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية واعتماد الفرضية البديلة، ومفادها "يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون".

الفرضية الرئيسيةالثالثة$H0_3$: "لا يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة ".

جدول (7) نتائج اختبار *One Sample T-Test* للفرضية الرئيسية الثالثة

Item	Result	
Sig	0.000	**Reject Ho and Accept Ha**
Degree of Freedom	87	
T – Statistics	12.634	
T - Distribution Table	1.663	
Standard Deviation	0.901	
Mean	4.214	

بالاطلاع على مخرجات اختبار ***T*** للفرضية الرئيسية الثالثة في الجدول رقم (7) يتبين ارتفاع الوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة البالغ (4.214) عن المتوسط الافتراضي **(μ= 3)**، كما يتبين ارتفاع قيمة ***T*** المحسوبة عن قيمة ***T*** الجدولية، التي بلغتا على التوالي (12.634)

و(1.663)، وبالاستدلال إلى قيمة الدالة المعنوية Sig التي بلغت (0.000) وهي أقل من (0.050)، يمكن الحكم على نتائج هذه الفرضية استناداً إلى قاعدة القرار، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية واعتماد الفرضية البديلة، ومفادها "يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة "

وقبل البدء باختبار الفرضيتين الرابعة والخامسة، فإنه لا بد من التأكد من اتفاق إجابات كل من فئات عينة الدراسة المتمثلة بكل من (مدققي الحسابات، والمدراء الماليين، والوسطاء الماليين) مع شروط التوزيع الطبيعي، وذلك لوجود مجموعات قد تدنت مجموع مفرداتها عن 30 مفردة وبالتالي لا بد من إجراء اختبارات التوزيع الطبيعي والتجانس هنا للتحقق من صلاحية البيانات لإجراء الاختبارات المعلمية، وذلك على النحو الآتي:

جدول رقم (8) اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة

	المتغير	إجابات مدققي الحسابات (No. 24)		إجابات المدراء الماليين (No. 37)		إجابات الوسطاء الماليين (No. 27)		*Levene test*	
		Kolmogorov-Smirnov		Kolmogorov-Smirnov		Kolmogorov-Smirnov			
		K-S	***P-Value***	***K-S***	***P-Value***	***K-S***	***P-Value***	***Sig***	***Levene Statistic***
1	دورالتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون	0.182	0.039	0.465	0.000	0.154	0.015	**0.000**	**11.584**
2	دور التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة	0.078	0.022	0.145	0.005	0.215	0.007	**0.000**	**10.983**

بالتدقيق في الجدول رقم (8) يلاحظ عدم اتباع أي من بيانات فئات عينة الدراسة للتوزيع الطبيعي، وذلك بالاعتماد على مخرجات اختبار (***Kolmogorov-Smirnov***)، حيث كانت قيمة الدالة المعنوية (***P-Value***) لكل فئة من فئات عينة الدراسة أقل من (0.05)،وعليهلا يمكنالاعتماد علىالاختباراتالمعلمية في قياس الفرضيتين الرابعة والخامسة، ويؤكد ذلك نتيجة اختبار (***Levene test***) حيث بلغت قيمة الدالة المعنوية ***Levene's Sig*** للمحور الأول والثاني (0.000) و(0.000) على التوالي وهي أقل من (0.050) مما يدل على عدم تجانس المفردات.

وعليه سيتم الاعتماد في اختبار الفرضيتين الرابعة والخامسة على الاختبارات اللامعلمية المتمثلة بكل من ***Wallis Kruskal***، وتكون قاعدة القرار في رفض أو قبول هذه الفرضيات هنا على النحو التالي:

ويتم رفض فرضيات الدراسة الصفريةفي حال كانت ($Sig\ K \leq 0.05$)، كما يتم الاعتماد على قيمة كاي سكوير، حيث يجب أن تكون قيمة كاي سكوري المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية للدلالة على وجود دلالة إحصائية،وفي خلاف ذلك يمكن الاستدلال إلى قبول هذه الفرضية .(Bentler, 1990)

الفرضية الرئيسيةالرابعة$H0_4$: "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون ".

جدول (9) نتائج اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الرابعة

Item	Result	
Chi-Square (Statistics)	0.419	**Reject Ho and Accept Ha**
Chi-Square (Table)	5.991	
Degree of Freedom	2	
Sig	0.811	

بالاطلاع على مخرجات اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الرابعة في الجدول رقم (9) يتبين انخفاض قيمة *Chi-Square* المحسوبة وهي (0.419) عن قيمة *Chi-Square* الجدولية التي بلغت (5.991)، وبالاستدلال إلى قيمة الدالة المعنوية *Sig K* عند درجة حرية = (2) التي بلغت (0.811) وهي أكبر من (0.050)، يمكن الحكم على نتائج هذه الفرضية استناداً إلى قاعدة القرار، وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، ومفادها "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون".

الفرضية الرئيسية الخامسة $H0_5$: "لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة ".

جدول (10) نتائج اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الخامسة

Item	Result	
Chi-Square (Statistics)	37.600	**Reject Ho and Accept Ha**
Chi-Square (Table)	5.991	
Degree of Freedom	2	
Sig	0.000	

بالاطلاع على مخرجات اختبار *Wallis Kruskal* للفرضية الرئيسية الخامسة في الجدول رقم (10) يتبين ارتفاع قيمة *Chi-Square* المحسوبة وهي (37.600) عن قيمة *Chi-Square* الجدولية التي بلغت (5.991)، وبالاستدلال إلى قيمة الدالة المعنوية *Sig K* عند درجة حرية = (2) التي بلغت (0.000) وهي أقل من (0.050)، يمكن الحكم على نتائج هذه الفرضية استناداً إلى قاعدة القرار، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، ومفادها "توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة".

وبناء على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة؛ قام الباحث بالاستعانة باختبار *MannWhitney (U)* لمعرفة لصالح أي من الفئات تعود هذه الفروق، ويمكن عرض نتائج الاختبار في الجدول الآتي:

جدول (11) نتائج اختبار *(U) WhitneyMann*

الفروق بين إجابات فئات عينة الدراسة	Mean rank	Mann-Whitney U	Sig
الفرق بين إجابات مدققي الحسابات (A) وإجابات المدراء الماليين (B)	A = 39.76	120.000	0.000
	B = 17.50		
الفرق بين إجابات مدققي الحسابات (A) وإجابات الوسطاء الماليين (C)	A = 43.15	105.500	0.000
	C = 17.91		
الفرق بين إجابات المدراء الماليين (B) وإجابات الوسطاء الماليين (C)	B = 26.74	304.000	0.705
	C = 25.17		

بالاطلاع على مخرجات اختبار *(UMann-Whitney*لفروقات بين فئات عينة الدراسة في الجدول رقم (11) يتبين ما يلي:

1- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات مدققي الحسابات وإجابات المدراء الماليين حول أثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، وذلك بالاعتماد على قيمة (U=120) عند مستوى دلالة أقل من (0.050) والبالغة (Sig=0.000) وتعود هذه الفروق لصالح فئة مدققي الحسابات، وذلك بالاعتماد على متوسط الرتب لتلك الفئة.

2- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات مدققي الحسابات وإجابات الوسطاء الماليين حول أثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، وذلك بالاعتماد على قيمة *(U=105.5)* عند مستوى دلالة أقل من (0.050) والبالغة (Sig=0.000) وتعود هذه الفروق لصالح فئة مدققي الحسابات، وذلك بالاعتماد على متوسط الرتب لتلك الفئة.

3- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المدراء الماليين وإجابات الوسطاء الماليين حول أثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، وذلك بالاعتماد على قيمة *(U=304)* عند مستوى دلالة أكبر من (0.050) والبالغة (Sig=0.705).

4- بناء على ما سبق يمكن الحكم بأن الفروقات الناتجة حول أثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، بين فئات عينة الدراسة تعود لصالح مدققي الحسابات.

الفصل الخامس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

(5-1) نتائج الدراسة:

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج اهمها ما يلي:

1. يوجد للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) واثر في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وذلك من ناحيتي الشكل والمضمون، والسبب في ذلك حسب ما يرى الباحث أن المعيار الدولي رقم (701) هدف إلى تحسين جودة تقرير التدقيق، وذلك من خلال سعيه إلى القيام بتعظيم القيمة الإعلامية لتقرير المدقق، وتحسين صياغة تقرير المدقق ودوره كأداة اتصالمع مستخدمي البيانات المالية المدققة لتعزيز ثقتهم في تقرير المدقق، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة كل من (مطر،2017) و (عبد النبي ،2017) و(خداش واخرون،2011) و(Bana Arefaine،Berivan Dogan,2017) و(Kipp, Peter,2017) و(Ruud,2017) و(Anna Wallin & Emelie Jörlöv,2016) و(vasileiadis,2016).
2. يوجد للتعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) اثر في تحسين جودة البيانات المالية المدققة، والسبب في ذلك حسب ما يرى الباحث أن أحد أهداف المعيار الدولي رقم (701) توفير معلومات ملائمة لمستخدمي البيانات المالية المدققة تتمتع بالشفافية، بالإضافة إلى تحسين عملية الابلاغ المالي، وتعزيز ثقة مستخدمي البيانات المالية في البيانات المالية المدققة، الأمر الذي يجعل هذا المعيار يعزز منجودةوكفاءة البيانات المالية المدققة في

عمليات اتخاذ القرار، وهو ما يبرر الأثر الحاصل بين هذا المعيار وتحسين جودة البيانات المالية المدققة، وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (مطر،2017) و (عبد النبي ،2017) ودراسة (Bana Arefaine،Berivan Dogan,2017) و(Kipp, Peter,2017) و(Ruud,2017) و(Anna Wallin & Emelie Jörlöv,2016) و(vasileiadis,2016).

3. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية، والسبب في ذلك حسب ما يرى الباحث أن الجدل القائم حول محتوى التقرير التقليدي للمدقق وما يحويه من مخاوف بسبب طبيعته هو سبب صدور المعيار الدولي رقم (701)، فكان الهدف الرئيسي للمعيار هو الارتقاء بتقرير المدقق وتطويره بقصد توفير المزيد من المعلومات المالية المدققة، وبالتالي فإن هذا يفسر وجود إجماع بين فئات عينة الدراسة المتمثلة بكل من مدققو الحسابات والمدراء الماليين والوسطاء الماليين على دور تعديلات هذا المعيار على تحسين جودة تقرير المدقق، ولم يتم قياس هذه الفرضية في أي من الدراسات السابقة.

4. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بأثر التعديلات الخاصة بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) على تحسين جودة البيانات المالية المدققة، والسبب في ذلك حسب ما يرى الباحث هو اختلاف نوع العلاقة التي تربط كل من الفئات الثلاث للدراسة بالبيانات المالية المدققة حيث يربط مدققو الحسابات البيانات بتقريرهم، وتكون الإدارة المالية مسؤولة عن إعداد هذه البيانات، في حين يقوم الوسطاء الماليين بتقييم البيانات المالية بهدف مساعدة المستثمرين في اتخاذ قرارهم الاستثماري. وحيث أن الفروق الحاصلة بين فئات عينة الدراسة تعود لمدققي الحسابات، يرى الباحث أن هذا قد يعود إلى طبيعة عمل المدقق

والمسؤولية الموكل بها والمتمثلة بالتأكد من عدالة وشفافية البيانات المالية المعدة وجودة تقييمها لأداء الشركة.

(2-5) الاستنتاجات.

من وجهة نظر الباحث ان التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات توفر مزايا عدة.

- أهم المزايا التيتوفرها التعديلات الخاصة بتقرير المدقق وفقا لنصوص المعيار الدولي رقم (701) .

من خلال الدراسة التحليلية التي تمت على نصوص المعيار توصل الباحث الى أن هذه التعديلات قد حققت قيمة مضافة من زاويتين :

فمن زاوية حققت مزايا جديده لتحسين جودة تقرير المدقق ، ومن زاوية أخرى حققت أيضا مزايا لتحسين جودةالبيانات المالية المدققه.

أ – المزايا المحققة لتحسين جودة تقرير المدقق :

لقد حسنت هذه التعديلات لتقرير المدقق نوعين من المزايا ، مزايا تخص شكل التقرير (Report Form) وأخرى تخص محتوى أو مضمون التقرير (Report Content) .

فمن حيث الشكل حققت التعديلات تحسينً في صياغة فقرات التقرير و ذلك بالاضافة الى تحسينً في طريقة عرض هذه الفقرات في التقرير حسب أهميتها النسبية ، ومن ثم ابراز عنصر الترابط بين هذه الفقرات في سياق قراءة التقرير نفسه . اذ حسب المعيار الجديد (701) تم اعطاء

الأولوية لفقرة الرأي واحتل ترتيبها الرقم (1) بعد أن كان ترتيبها في المعيار السابق (700) الرقم (5).

كذلك ومن جانب اخر جاءت فقرة (أساس الرأي) في المرتبة الثانية وذلك من قبيل تسليط الضوء على الأسباب التي بني عليها المدقق رأيه حول عدالة البيانات المالية المدققة والتي تخلو من الأخطاء الجوهرية .

أما من حيث المحتوى او المضمون فقد كانت المزايا المحققة من تلك التعديلات اعمق واكثر قيمة . ويمكن ابراز هذه المزايا فيما يلي :

1- أحدثت التعديلات زيادة في عدد فقرات التقرير ، اذ بدلا من كونها (5) فقرات حسب المعيار الدولي السابق رقم (700)، أصبحت (7) فقرات في المعيار الجديد . وكان من أهم التعديلات المضافة هي الفقرة التي اخذت عنوان : مسائل التدقيق الهامة Key Audit Matters (KAM) والتي يلقي المدقق من خلالها أهم الامور التي عالجها في عملية التدقيق والتي من خلالها بني عليها حكمه المهني في الرأي الذي ابداه حول عدالة البيانات المالية المدققة .

2- أدلت التعديلات الجديدة أهمية خاصة للقيمة الاعلامية لتقرير المدقق وذلك من أجل جسر فجوة التدقيق عن طريق تحسين شفافية التقرير ومجالات الافصاح فيه. اذ فرضت على المدقق تعزيز عنصر الشك المهني خلاله و اختباره لمدى صحة فرض الاستمرارية (Going Concern) الذي اعدت بناء عليه البيانات المالية المدققة .

3- ابرزت تلك التعديلات أهمية نظام الحوكمة (Corporate Governance) ودور المسؤولين عنه (الادارة) بخصوص مسؤوليتها عن اعداد القوائم المالية التي خضعت للتدقيق ومن

ثم عن دورها في أي حجب مقصود أو متعمد للمعلومات تلزم المدقق كي يقوم بمهمة تدقيق تلك القوائم.

4- واخيرا وكمحصلة نهائية لجميع المزايا المضافة لمحتوى أو مضمون التقرير حسنت تلك التعديلات من قدرة المدقق على ابداء رأيه المهني والمحايد حول مدى عدالة البيانات المالية والتي تخلو من الاخطاء الجوهرية التي خضعت للتدقيق وبما يؤدي في النهاية الى تعزيز ثقة مستخدمي تلك البيانات في الرأي الذي يبديه المدقق في التقرير .

ب- المزايا المحققة لتحسين جودة البيانات المالية المدققة :

بالاضافة الى المزايا التي وفرتها التعديلات المستخدمة لتقرير المدقق ، عززت تلك التعديلات أيضا عنصر الجودة في البيانات المالية المدققة وذلك في المجالات التالية :

1- ان التعديلات التي شملت محتوى أو مضمون التقرير والتي حسنت من عنصر الموثوقية لتقرير المدقق من جانب مستخدمي البيانات المالية المدققة ، سينعكس ايجابيا على تحسين ملاءمة المعلومات المحتواه فيها لاغراض اتخاذ القرارات من قبل هؤلاء المستخدمين .

2- ان الاهمية التي يطلب فيها من المدقق التركيز على عنصر الشك المهني لدى تصميم الاجراءات والاختبارات التي يطلب منه القيام بها عند فحص البيانات المالية للعميل توفر له مؤشرات موضوعية لتقييم قدرة الشركة على الاستمرار ، وهذا يعزز بدوره في تقييم مدى صلاحية البيانات المالية المنشورة كأداة للتنبؤ بقدره الشركة على النمو والاستمرارية .

3- ان الفقرتين المضافتين في التعديلات بخصوص تلك العنوان (KAM) ، والأخرى المرافقة لها بعنوان (معلومات اضافية اخرى) . تعزز قابلية البيانات المالية المدققة للمقارنة وييسر عملية اخضاعها للتحليل المالي العمودي و الأفقي .

4- عززت التعديلات المستخدمة أهمية شرط ابداء رأي المدقق بخصوص مشروعية الشركة ومن ثم أهمية شرط قبول بياناتها المالية المدقق من قبل الجهات القانونية والتشريعية .

(3-5) التوصيات.

1- حث شركات التدقيق على تعزيز الالتزام بتطبيق معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) لما له من أهمية في تحسين جودة تقرير المدقق عن البيانات المالية وتحسين جودة البيانات المالية المدققة.

2- تنفيذ الدورات التدريبية التي من شأنها توعية المدققين والمدراء والموظفين المعنيين في الشركات الأردنية حول أهمية معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) وكيفية تطبيقه وأثره على القوائم المالية.

3- حث إدارات الشركات على التأكيد على جودة البيانات المالية التي تقوم بعرضها من خلال الحرص على تحقيق خصائص البيانات المالية المتمثلة بكل من الملاءمة والموثوقية والإفصاح والقابلية للفهم والمقارنة.

4- إطلاع المستثمرين وغيرهم من متخذي القرار على نتائج الدراسة بهدف مساعدتهم على ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتوعيتهم حول معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701).

5- إجراء دراسات مستقبلية تقوم بالبحث في آثار تطبيق معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) المتوقعة على بعض العوامل مثل قرارات المستثمرين.

6- توفير عنصر الاتساق من حيث عناوين الفقرات وترتيبها والصيغة المستخدمة في تقرير المدقق حتى يسهل قراءة التقرير للمستخدم الحصيف والغير حصيف مما يعزز من الملائمة والموثوقية للبيانات المالية المدققة وتزيد من ثقة مستخدمين التقارير المالية المدققة .

قائمة المراجع والمصادر:

المراجع العربيه

- أبونصار،محمد، وحميدات،جمعه،(2016) ،**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية** ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية.
- أمين،خالد عبد الله ،(2000)، "**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)**" ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، الأردن.
- الاتحادالدوليللمحاسبين،(1989)، "**الأدلةالدوليةلمراجعةالحسابات**"، المجمعالعربي للمحاسبينالقانونيين،عمان،الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي، (2005). **المدخل إلى التدقيق الحديث**. ط2، عمان، دار صفاء للنشر والتوزيع.
- جمعة، أحمد حلمي، (2009) ،" **دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد**"، الطبعة الاولى، جامعة الزيتونة الاردنية الخاصة.
- جمعة،أحمدحلمي،(2011) ، **تأثيرالتغييرفينموذجتقريرالتدقيقالدولي (700) حول البياناتالماليةعلىالتعليمالمحاسبي والتشريعاتوالممارسةالمهنية**" ، التدقيقوالتأكيدالمتقدم، دارالصفاءللنشروالتوزيع،الطبعةالأولى،عمان.
- خداش،حساموالزوي،إبراهيمونصار ،محمود،(2011)،" أثرتعديلاتمعيارالتدقيقالدولي رقم(700)المعدلوالخاص بتقريرالمدققعلىتضييقفجوة التوقعاتدراسةميدانية: لاراء مدققيالحساباتومعديالقوائم الماليةفيشركاتالقطاعالمالي والمستثمرينالمؤسسيين

والأكاديميين"،***المجلةالأردنية فيإدارةالأعمال***،الجامعةالأردنية، المجلد7 ،العدد4 ،ص –594. 624

- خليل، محمد احمد ابراهيم، (2005)"دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية" ***مجلة الدراسات والبحوث التجارية***، كلية التجارة، بنها– مصر، العدد الاول.
- خنفر، مؤيد راضي ، المطارنة، غسان فلاح ،(2006) ،"**تحليل القوائم المالية**"، الطبعة الاولى، الأردن، دار المسيرة، ط 1 ،ص: 18
- دحدوح ،حسين احمد (2006) "مسؤولية مراجع الحسابات عناكتشافالتضليلفيالتقارير الماليةللشركاتالصناعيةوالعوامل المؤثرةفياكتشافه " ***مجلةجامعةدمشقللعلوم الإقتصاديةوالقانونية*** ،22، (1)، ص29–30
- الذنيبات، علي والعبادي، إيناس ونوفل، منير وعبد الرحيم، بديع، (2008)"دراسة تحليلية لآراء المحاسبين القانونيين والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الاردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفًقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 700" ،***المجلة الاردنية في إدارة الاعمال***، الجامعة الاردنية، المجلد 4 ،العدد 3 ،ص 311–331.
- الذنيبات، علي، (2010) ،"**تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية – نظرية وتطبيق**"، الطبعة الثالثة، الجامعة الاردنية ، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية.
- السقا، السيد احمد وأبو الخير، مدثر طه، (2002) ،"**مشاكل معاصرة في التدقيق**". طنطا – جمهورية مصر العربية.
- سرايا، محمد السيد، (2007)، **أصول وقواعد التدقيق والتدقيق الشامل**. ط1، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث.

- السيد، ابراهيم جابر ،(2014)، **الافصاح المالي أثره واهميته في نمو الاعمال التجارية العربية داخل البلاد الاجنبية** ، دار غيداء للنشر و التوزيع، الاردن، ص17.
- الصيرفي،أسماءأحمد.(2015) "**أثرمدىوفاءالشركاتبمسئوليتها الاجتماعيةومستوىالتزام محاسبيهاالماليينااخلاقيا علىجودةتقاريرهاالمالية: دراسةتطبيقيةعلىالشركات المقيدةبالبورصة المصرية**" .رسالةدكتوراة غير منشورة ،قسمالمحاسبةوالمراجعة، كليةالتجارة – جامعةدمنهور.
- عبد النبي، محمد (2017)" **اثر المحتوى المعلوماتي لفقرة امور المراجعة الاساسية في تقرير الجديد لمراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالاسهم** " رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية تجارة، جامعة اسكندرية .
- عبد الفتاح،سعيد توفيق أحمد ،(2013)، **علاقة خصائص لجان التدقيق بجودة التقارير المالية**، رسالة ماجستر غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق مصر.
- مطر، محمد (2017) "دراسة تحليلية للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (701)"***مجلة المدقق*** ،العدد 113-114 .
- مطاحن، ريم (2010)،"**مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الاردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية**" اطروحة دكتوراة غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة العلوم الاسلامية العالمية.
- المجمعالعربيللمحاسبينالقانونيين، (2008)، "**التدقيق**"،عمانالأردن.
- المطارنة، غسان فلاح، (2006). "**تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية**" عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.

المراجع الاجنبية:

- Accountancysa(2015).Retrieved26 April, 2018, from http://www.accountancysa.org.za/analysis-focus-on-key-audit-matters.
- American Accounting Association (A.A.A) ,(1972), "Report of the committee on basic auditing concepts**", The accounting Review**, supplement to Vol.8, pp 58-68.
- American Institute of Accountants (AIA), (1934), "**Audit of corporate accounts**", American Institute of Accountants, New York, NY.
- American Institute of Accountants ،(AIA)،(1939)، "**Statements on Auditing Procedure (SAP) No. 1، Extensions of Auditing Procedure**".
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., Schatt, A. (2015). "**Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report**". Available at: *www.google.com*.
- Bentler B. (1990), "Comparative Fit Indices in Structural Models", **Psychological Bulletin**, vol. 107, no. 2, pp. 238-246
- Bhattacharjee, S., Moreno, K., & Yardley, J., (2005), Auditors as underwriters: An alternative Framework. **International journal of auditing**, vol. 9, no. 1: 1-19.
- Cade, Nicole L. and Hodge, Frank D.,"(2014),**The Effect of Expanding the Audit Report on Managers' Communication Openness**". Avilabele

SSRN: https://ssrn.com/abstract=2433641 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2433641

- Carrington, T. (2014). Revision. 2 ed. Stockholm: Liber Catasús, B., Hellman, N., & Humphrey, C (2013). **The Role Of Audit In Corporat Governance.** Stockholm: SNS Förlag.
- Choi, Frederick, (1972) **,** financial disclosure and entry to the European capital, **Journal Accounting Research**, autumn,p:160
- Chong, Kar–Ming and Pflugrath, Gary,(2008),"Do Different Audit
- Coram, P. J., Mock, T. J., Turner, J. L., & Gray, G. L., (2011), Communicative Value of the Auditors Report. **Australian Accounting Review**, vol. 21, no. 3: 235-252.
- Dogan**,** Berivan**&**Arefaine**,**Bana,**(2017), "The Implementation Of ISA 701 – Key Audit Matters: Empirical Evidence On Auditors"Adjustments In The New Audit Report,**Unpuibleshed Master thesis, UPPSALA Unvirsity, Sweden.
- Federal Reserve Bulletin, (1917),"**Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements, A Tentative Proposal Submitted by the Federal Reserve Board, Washington, for the Consideration of Banks, Bankers, and Banking Associations; Merchants, Manufacturers, and Associations of Manufacturers; Auditors, Accountants, and Associations of Accountants**", Government Printin Office, Washington.
- Field,A (2013), **Discovering Statistics Using SPSS**, 12nd Ed Sage

- Hair, J. J., Anderson, R., Tatham, R. and Black, W. (1998), "Multivariate data analysis (5th editions)", United States: Practice-Hall
- http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor-Reporting-
- https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf
- Hu, L. and Bentler, P. (1999), "Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: Conventional criteria versus new alternatives", Structural Equation Modeling: **A Multidisciplinary Journal**, vol. 6, issue. 1, pp. 1-55
- IAASB,(2014), **proposes standards to fundamentally transform the auditor's report; focuses on communicative value to users**. IAASB Press Release New York, N.Y. (July 25). Available at: *www.ifac.org.*
- IAASB., (2012), Invitation to Comment – Improving the Auditors Report. IFAC.
- IAASB., (2015),. **Auditor Reporting – Key Audit Matters. IFAC. International Auditing، Assurance، and Ethics Pronouncements**. Part 1،New York، NY: IFAC، pp. 561−579.
- International Federation of Accountants (IFAC)، (2008)،**"International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements"**، Handbook of

- JCPA,(2017), Auditor Reporting Retrieved 25 April 2018 http://jacpa.org.jo/View/tabid/234/ArticleId/173/language/ar-JO/.aspx
- Karin Svensson, Tina Jönsson,2014"**The Process of Changing the Audit Report in an International Context"**Graduate Theses and Dissertations.
- King, D., and C. Case.,(2003), "The Evolution of the united states Audit Report" ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal*** 7, No.1, p. 1-16.
- Kipp, Peter,2017 "**The Effect of Expanded Audit Report Disclosures on Users' Confidence in the Audit and the Financial Statements**" GraduateTheses and Dissertations http://scholarcommons.usf.edu/etd/6718
- Lin, Z. J., Tang, Q., & Xiao, J., (2003), An Experimental study of users responses to qualified audit reports in China***. Journal of International Accounting***, Auditing and Taxation, vol. 12, no. 1: 1-22.
- Rafen, N. (2016, 01). Magma., from https://www.magma.no/ny-og-mer-relevant-revisjonsberetning-fra-2016 Revisorforeningen. (2015, 07 07).

ReportFormats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?**International Journal of Auditing**, Vol. 12, No. 3, pp. 221-241.

- Revision., (2005), En praktisk beskrivning. Stockholm: FAR förlag.
- Ruud, Flemming, (2017), “The implementation of Key Audit Matters in Norway” , BI Norwegian Business School - campus Osl, Unpublished
- Sekaran, U. (2014). Research Methods for Business (Research Methodology for Business). ***Salemba Four***, Jakarta.
- Toolkit-KAMOverview.pdf
- Vasileiadis, Vasileios,2016**,” A new view of Auditors Reporting Model–Rreducingthe information & expectation gap**”,unpiplushed theases.
- Wallin, Anna& Jörlöv Emelie ,(2016)“**The revised audit report: Revision of international standards and its impact on communication between auditors and users in Sweden,"**Unpuibleshed Master thesis,Lund university.

ملاحق الدراسة

ملحق رقم (1) اسماء المحكمين والمكاتب التدقيق والشركات المدرجة في بورصة عمان

ملحق رقم (2) استبانة الدراسة

ملحق رقم (3)البيانات الاحصائية

ملحق رقم (4) بيانات الدراسة المسحية

الملحق رقم (1) محكمين الاستبانة

الرقم	الاسم	جهة العمل
1	د. مهند العتمة	مدقق
2	د. ايهاب هلسة	مدقق
3	أ. عمر حمارنة	مدقق
4	د. احمد دودين	مدقق
5	أ. علي جاروشة	مدقق
6	أ. ليث رضوان العناتي	وسيط مالي
7	أ. خالد سيف	مدير مالي / شركة دار الدواء
8	أ. عبد الله حجازي	وسيط مالي
9	أ. محمد ابو خضرة	وسيط مالي

اسماء مكاتب التدقيق المشمولة في الدراسة

الرقم	الاسم	الرقم	الاسم
1	زغلة	13	احمد دودين
2	ايهاب هلسة	14	المتحدة الدولية
3	طلال ابو غزالة	15	برايس وتر هاوس
4	ارنست اند يونغ	16	رمضان ناصر
5	المهنيون العرب	17	العلمي
6	بي دي او	18	الاخوة
7	ار اس ام	19	المترابطون
8	العباسي	20	الدويك
9	غوشة	21	دار التدقيق
10	كي بي ام جي	22	اوج لتدقيق الحسابات
11	خليفة وريان	23	بي كي اف
12	الدار العربية	24	الواثق

اسماء الشركات المشمولة في عينة الدراسة

اسم الشركة	اسم الشركة	اسم الشركة	اسم الشركة	اسم الشركة
الاردنية الامارتية للتامين	الضامنون العرب للتامين	الثقة للنقل الدولي	الاهلية للمشاريع	العرب للتنمية العقارية
المتكاملة للنقل المتعدد	المتكاملة للتاجير التمويلي	النموذجية للمطاعم	امان للاوراق المالية	اموال انفست
الشرق الاوسط لصناعات الدوائية	الشرق للكابلات المتخصصة	مصانع الورق والكرتون الاردنية	امواج العقارية	شيركو للاوراق المالية
مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي	المركز العربي لصناعات الدوائية	المجموعة المتحدة للنقل البري	القرية لصناعات الغذائية والزيوت النباتية
مغنيسيا الاردن	الدولية لصناعات المتكاملة	عافية العالمية	الالبسة الاردنية	الوطنية لانتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي
الاولى للتامين	دار الدواء	الرؤيا للاستثمار	الامين للاستثمار	رخام الاردن
داركم للاستثمار	الصناعية التجارية الزراعية	الديرة للاستثمار والتطوير العقاري	التجمعات لخدمات التغذية والاسكان	الاردنية للاستثمار والنقل السياحي
الموارد الصناعية الاردنية	البلاد للخدمات الطبية			

ملحق رقم (2) الاستبانة

استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة

جامعة الشرق الاوسط – الاردن

كلية الاعمال

ماجستير محاسبة

الاخ الكريم ..... الاخت الكريمة .....

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث باعداد دراسة حول التعديلات التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين على تقرير مدقق الحسابات، بعنوان "**اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية)**" ، كمتطلب للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الاوسط وذلك باشراف **الاستاذ الدكتور محمد مطر**.

ونامل منكم التكرم بالاجابة على اسئلة هذه الاستبانه بدقة وموضوعية حيث ان مدى صحة نتائج هذه الدراسة ستعتمد بدرجة كبيرة على صحة اجابتكم.

علما ان المعلومات التي سيتم الحصول عليها منكم ستبقى سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث :

حسام محمد عبد المطلب صباح

الجزء الاول : البيانات الديموغرافية

عند الاجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات التالية يرجى التكرم بوضع (✓)

اسم جهة العمل ....

الاســـــــــــــــــــــــــــــــــــم (اختيـــــــــــــــــــــــــــــــــــــاري) ....

2- المؤهل العلمي :		
( ) بكالوريس	( ) ماجستير	( ) دكتوراه

3- التخصص :		
( ) محاسبة	( ) ادارة اعمال	( ) ادارة واقتصاد
( ) تمويل	( ) اخرى ، من فضلك حددها	

4- مجال العمل :		
( ) مدقق حسابات	( ) معد قوائم مالية (مدير مالي او محاسب)	( ) وسيط مالي

5- عدد سنوات الخبرة :	
( ) اقل من 5 سنوات	( ) من 5 سنوات الى اقل من 10 سنوات
( ) من 10 سنوات الى اقل من 15 سنة	( ) من 15 سنة الى اقل من 20 سنة
( ) 20 سنة فاكثر	

6- الشهادات المهنية :			
JCPA ( )	CPA ( )	CMA ( )	CFA( )
ACCA ( )	( ) لا يوجد		

الجزء الثاني : محاور الدراسة

تغطي هذه المحاور سؤالين رئيسين على النحو التالي :

السؤال الاول : يرى البعض بان التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) قد وفرت لتقرير المدقق مجموعة من المزايا حسنت من جودة التقرير وذلك سواء من زاوية الشكل او من زاوية المحتوى والمضمون.

يرجى ابداء رايك حول الاهمية النسبية للتعديلات المشمولة في المجالات التالية.

	التعديلات	هام جدا	هام	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	عديم الاهمية
1	التحسين الحادث في صياغة التقرير					
2	التحسين الحادث في مجال عرض فقرات التقرير مرتبة حسب اهميتها النسبية					
3	العرض المفصل للاجراءات والاختبارات التي قام بها المدقق لمعالجة امور التدقيق الهامة او الرئيسية (KAM)					
4	ابراز دور المسؤولين عن الحوكمة في اعداد البيانات المالية الخاضعة للتدقيق وعن مسؤوليتهم عنها تجاه الغير					
5	التحسين الذي احدثته التعديلات في القيمة الاعلامية للتقرير					
6	جسر فجوة التوقعات بين المدقق ومستخدم البيانات المالية المدققة.					
7	تحسين صلاحية التقرير كأداة لايصال المعلومات الى مستخدمي البيانات المالية المدققة					
8	تحسين جودة توثيق البيانات المالية المدققة					
9	تحسين مصداقية التقرير لدى مستخدمي البيانات المالية المدققة					

السؤال الثاني: يرى البعض بان التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) قد وفرت للبيانات المالية المدققة مجموعة من المزايا حسنت من جودة تلك البيانات وذلك من جهة تعزيز قيمتها الاعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات.

يرجى ابداء رايك حول الاهمية النسبية لتلك المزايا في المجالات التالية:

	البند	هام جدا	هام	متوسط الاهمية	قليل الاهمية	عديم الاهمية
1	تحسين ملاءمة البيانات المالية المدققة لاغراض اتخاذ القرارات					
2	تعززصلاحية البيانات المالية المدققة في اعطاء صورة عادلة عن الوضع المالي للشركة بشكل عام					
3	تحسين موثوقية البيانات المالية المدققة يعزز الاعتماد عليها في التنبؤ لمستقبل					
4	توفر الصيغة المعدلة للتقرير مؤشرات للمدقق تعزز من قدرته على تقييم مدى صحة فرض الاستمرارية					
5	تحسن الصيغة المعدلة للتقرير وما تحويه من معلومات من قابلية البيانات المالية المدققة للفهم					
6	تحسن الصيغة المعدلة للتقرير وما تحويه من معلومات من قابلية البيانات المالية المدققة للمقارنة					
7	تعزز التعديلات المستحدثة من قدرة المدقق على مراعاة مبدأ الاهمية النسبية في تنفيذ مهمة التدقيق					
8	تحسن الصيغة المعدلة للتقرير عنصر الشفافية والافصاح المتوفر في البيانات المالية					

الملحق رقم (3)
مخرجات التحليل الإحصائي

التحليل الوصفي للتوزيع الديموغرافي لعينة الدراسة

Statistics

		ED	SP	WOR	EX	SERT
N	Valid	88	88	88	88	88
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

ED

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	80	90.9	90.9	90.9
	2	8	9.1	9.1	100.0
	Total	88	100.0	100.0	

SP

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	73	83.0	83.0	83.0
	2	6	6.8	6.8	89.8
	3	4	4.5	4.5	94.3
	4	5	5.7	5.7	100.0
	Total	88	100.0	100.0	

WOR

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	24	27.3	27.3	27.3
	2	37	42.0	42.0	69.3
	3	27	30.7	30.7	100.0
	Total	88	100.0	100.0	

EX

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	8	9.1	9.1	9.1
	2	29	33.0	33.0	42.0
	3	33	37.5	37.5	79.5
	4	17	19.3	19.3	98.9
	5	1	1.1	1.1	100.0
	Total	88	100.0	100.0	

SERT

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	6	6.8	6.8	6.8
	3	4	4.5	4.5	11.4
	6	78	88.6	88.6	100.0
	Total	88	100.0	100.0	

التحليل الوصفي لأسئلة المحور الأول المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق من زاوية الشكل والمحتوى والمضمون

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
X1	88	4.41	.930
X2	88	4.35	.788
X3	88	4.42	.893
X4	88	3.94	.128
X5	88	4.18	.904
X6	88	4.39	.794
X7	88	4.25	.747
X8	88	4.17	.127
X9	88	4.15	.953
ALLX	88	4.2513	.50385
Valid N (listwise)	88		

التحليل الوصفي لأسئلة المحور الثاني المتعلق بدور التعديلات التي تمت بموجب معيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة البيانات المالية المدققة وذلك من جهة تعزيز قيمتها الإعلامية لدى مستخدمي تلك البيانات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y1	88	4.27	.979
Y2	88	4.50	.802
Y3	88	4.30	.873
Y4	88	4.32	.720
Y5	88	4.20	.924
Y6	88	4.33	.893
Y7	88	4.26	.864
Y8	88	4.28	.909
ALLY	88	4.2145	.90178
Valid N (listwise)	88		

اختبار الثبات والصدق لأداة الدراسة (اختبار ألفا كرونباخ)

Reliability

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	88	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.701	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	88	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.690	8

Reliability

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	88	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	88	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.816	17

اختبار مؤشرا الالتواء (Skewness) والتفرطح (Kurtosis)

Descriptive Statistics

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
ALLX	88	-.795	.257	1.152	.508
ALLY	88	-.588	.257	2.642	.508
Valid N (listwise)	88				

اختبار الفرضية الرئيسية الثانيةHo2:

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ALLX	88	4.2513	.50385	.05371

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
ALLX	23.296	87	.000	1.25126	1.1445	1.3580

اختبار الفرضية الرئيسيةالثالثةH03

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ALLY	88	4.2145	.90178	.09613

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
ALLY	12.634	87	.000	1.21449	1.0234	1.4056

اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة (Kolmogorov-Smirnov) للفرضية الرابعة

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
GROPA	.182	24	.039	.862	24	.004
GROPB	.465	24	.000	.506	24	.000
GROPC	.154	24	.015	.934	24	.012

a. Lilliefors Significance Correction

اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة (Kolmogorov-Smirnov) للفرضية الخامسة

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
GROPAA	.078	24	.022	.279	24	.014
GROPBB	.145	24	.005	.345	24	.000
GROPCC	.215	24	.007	.193	24	.022

a. Lilliefors Significance Correction

اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة (Levene Statistic) للفرضية الرابعة

Test of Homogeneity of Variances

ALLY

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
11.584	2	85	.000

ANOVA

ALLY

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	21.674	2	10.837	18.771	.000
Within Groups	49.074	85	.577		
Total	70.748	87			

اختبارات صلاحية بيانات فئات عينة الدراسة (Levene Statistic) للفرضية الخامسة

Test of Homogeneity of Variances

ALLX

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
10.983	2	85	.000

ANOVA

ALLX

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.034	2	.017	10.065	.002
Within Groups	22.053	85	.259		
Total	22.086	87			

الفرضية الرئيسيةالرابعةH04

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	WOR	N	Mean Rank
ALLX	1	24	45.06
	2	37	46.01
	3	27	41.93
	Total	88	

Test Statistics[a,b]

	ALLX
Chi-Square	.419
df	2
Asymp. Sig.	.811

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: WOR

الفرضية الرئيسيةالخامسةH05

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	WOR	N	Mean Rank
ALLY	1	24	30.17
	2	37	63.91
	3	27	30.65
	Total	88	

Test Statistics[a,b]

	ALLY
Chi-Square	37.600
df	2
Asymp. Sig.	.000

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: WOR

اختبار الفروق بين مدققو الحسابات والمدراء الماليين

Mann-Whitney Test

Ranks

	GROUman1	N	Mean Rank	Sum of Ranks
MAn1	1.00	24	39.76	954.24
	2.00	37	17.50	647.50
	Total	61		

Test Statistics[a]

	MAn1
Mann-Whitney U	120.000
Wilcoxon W	420.000
Z	-4.911
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Grouping Variable: GROUman1

اختبار الفروق بين مدققو الحسابات والوسطاء الماليين

Mann-Whitney Test

Ranks

	GROUman2	N	Mean Rank	Sum of Ranks
MAn2	1.00	24	43.15	1035.60
	3.00	27	17.91	483.57
	Total	51		

Test Statistics[a]

	MAn2
Mann-Whitney U	105.500
Wilcoxon W	483.500
Z	-5.454
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Grouping Variable: GROUman2

اختبار الفروق بين المدراء الماليين والوسطاء الماليين

Mann-Whitney Test

Ranks

	GROuman3	N	Mean Rank	Sum of Ranks
MAn3	2.00	37	26.74	989.38
	3.00	27	25.17	679.59
	Total	64		

Test Statistics[a]

	MAn3
Mann-Whitney U	304.000
Wilcoxon W	604.000
Z	-.379
Asymp. Sig. (2-tailed)	.705

a. Grouping Variable: GROuman3

اختبار الثبات والصدق لأداة الدراسة (اختبار معامل التحمل)

Factor Analysis

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.644
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	781.901
	df	136
	Sig.	.000

Communalities

	Initial	Extraction
X1	1.000	.905
X2	1.000	.836
X3	1.000	.514
X4	1.000	.545
X5	1.000	.867
X6	1.000	.658
X7	1.000	.627
X8	1.000	.919
X9	1.000	.604
Y1	1.000	.715
Y2	1.000	.886
Y3	1.000	.740
Y4	1.000	.650
Y5	1.000	.658
Y6	1.000	.723
Y7	1.000	.813
Y8	1.000	.846

Extraction Method: Principal Component Analysis.

ملحق رقم (4) جداول الدراسة المسحية

	معيار 701												
	اسم الشركة	اسم المكتب	عدد الفقرات	عنوان التقرير	توجيه التقرير	ترتيب الفقرات	الراي	اساس الراي	امور التدقيق الهامة	معلومات اخرى	مسؤلية الادارة والحوكمة	مسؤلية المدقق	المتطلبات القانونية
1	شركة تامين العربية	ديلويت	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الى مساهمي شركة التامين العربية	الراي	يوجد	يوجد		معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والقائمين على الحوكمة في اعداد القوائم المالية	مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى
						اساس الراي			مخصص تدني الذمم المدينة				
						امور التدقيق الرئيسية			هذه الفقرة بعنوان امور التدقيق الرئيسية				
						معلومات اخرى			نطاق التدقيق لمواجهة المخاطر (عنوان طريقة المعالجة)				
						مسؤوليات الادارة والقائمين على الحوكمة في اعداد القوائم المالية							
						مسؤوليات مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية							
						تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى							
2	الشركة العربية لصناعة المواسير المعدنية	KPMG	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل حول البيانات المالية	السادة الهيئة العامة المحترمين	الراي	يوجد	يوجد	تدني قيمة المخزون	معلومات اخرى	مسؤولية الادارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية الاخرى
						اساس الراي			مخصص تقادم				

											وتباطئ المخزون		
											تدني الذمم التجارية المدينة والشيكات برسم التحصيل	امور التدقيق الهامة	
											امور التدقيق الهامة	معلومات اخرى	
											كيف تم معالجة امر التدقيق الهام في تدقيقنا	مسؤولية الادارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية	
												مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية	
												تقرير حول المتطلبات القانونية الاخرى	
3	شركة الديرة للاستثمار والتطوير العقاري	RSM	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الى مساهمي مجموعة الديرة للاستثمار	يوجد	الراي	يوجد	تقييم الاستثمارات العقارية		يوجد	يوجد	يوجد
							اساس الراي		حصة المجموعة من نتائج اعمال الشركات الحليفة	معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							امور التدقيق الهامة		مشاريع تحت التنفيذ				
							معلومات اخرى		امور التدقيق الهامة				
							مسؤوليات الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول القوائم المالية		نطاق التدقيق لمواجهة المخاطر (عنوان طريقة المعالجة)				
							مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية						

							والتشريعية الاخرى						
4	شركة مناجم الفوسفات الاردنية	EY	7	تقرير مدققي الحسابات المستقلين	الى مساهمي شركة مناجم الفوسفات الاردنية	الراي	يوجد	يوجد	فحص تدني الشهرة	معلومات اخرى الواردة في التقرير السنوي للمجموعة لعام 2016	مسؤولية الادارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية
						اساس الراي			فحص تدني قيمة الشركات الحليفة				
						امور التدقيق الهامة			امور التدقيق الهامة				
						معلومات اخرى الواردة في التقرير السنوي للمجموعة لعام 2016			كيف تم معالجة امر التدقيق المهم				
						مسؤولية الادارة والمكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية							
						مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية							
						تقرير حول المتطلبات القانونية							
5	شركة الشرق للمشاريع الاستثمارية	دويك وشركاه	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الى الهيئة العامة شركة الشركة الشرق للمشاريع	الراي	يوجد	يوجد	الممتلكات والالات والمعدات	يوجد	يوجد	يوجد	يوجد
						اساس الراي			امور التدقيق الاساسية		مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
						امور التدقيق			اهم اجراءات	معلومات			

						الاساسية			التدقيق التي قمنا بها للتحقق من صحة ارصدة الممتلكات والالات والمعدات	اخرى			
						معلومات اخرى							
						مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية							
						مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية							
						تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى							
6	شركة الصناعات الكيماوية الاردنية	مجموعة كريستون الدولية	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	السادة الهيئة العامة المحترمين شركة	الراي			بضاعة بالمستودعات (المخزون)				
						اساس الراي			المبيعات	معلومات اخرى	مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية
						امور التدقيق المهمة			امور التدقيق المهمة				
						معلومات اخرى			كيف تم دراسة امر التدقيق المهم				
						مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية							
						مسؤولية مدققي الحسابات عن تدقيق القوائم المالية							
						تقرير حول							

							المتطلبات القانونية					
7	الشركة الصناعية التجارية الزراعية	رمضان ناصر وشركاه	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الهيئة العامة المحترمين شركة		الراي		لم يذكر امور التدقيق الاساسية	معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							اساس الراي						
							امور التدقيق الاساسية						
							معلومات اخرى						
							مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية						
							مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى						
8	شركة ابعاد الاردن والامارات للاستثمار التجاري	دار التدقيق	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	السادة مساهمي شركة		الراي			معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							اساس الراي		لم يذكر امور التدقيق الاساسية				
							امور التدقيق الاساسية						
							معلومات اخرى						
							مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية						
							مسؤولية المدقق						

							حول تدقيق القوائم المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى						
9	شركة الكفاءة للاستثمارات العقارية	خليفة وريان	7	تقرير المحاسب القانوني المستقل	السادة المساهمين شركة		الراي			الاستثمارات العقارية			
							اساس الراي		مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول البيانات المالية	معلومات اخرى	امور التدقيق الهامة	مسؤولية المحاسب القانوني حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية
							امور التدقيق الهامة				كيف تم دراسة امر التدقيق الهام		
							معلومات اخرى						
							مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول البيانات المالية						
							مسؤولية المحاسب القانوني حول تدقيق البيانات المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية						
10	شركة البوتاس العربية المساهمة العامة المحدودة	برايس وتر هاوس	9	تقرير مدقق الحسابات المستقل	مساهمي شركة البوتاس العربية		الراي		مسؤوليات الادارة واولئك المكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية	معلومات اخرى	التزامات منافع الموظفين	مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى
							نطاق التدقيق				التدني في قيمة الممتلكات والمنشات والمعدات		

							اساس الراي				منهجيتنا في التدقيق يتفرع منها امور التدقيق الهامة		
							الاستقلالية				كيف قمنا بالاستجابة لامور التدقيق الهامة		
							المعلومات الاخرى				منهجيتنا في التدقيق يتفرع منها امور التدقيق الهامة		
							مسؤوليات الادارة واولئك المكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية						
							مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق القوائم المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى						
II	شركة الاتحاد العربي الدولي للتامين	العلمي	8	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الهيئة العامة المحترمين شركة		الراي						
							اساس الراي				المخصصات الفنية لمقابلة مطلوبات عقود التامين		
							الاستقلالية			معلومات اخرى	الذمم المدينة	مسؤولية الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية
							امور التدقيق الهامة				موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل		

					الشامل							
					راس مال الشركة		المعلومات الاخرى					
					ضريبة الدخل		مسؤولية الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية					
					امور التدقيق الهامة		مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية					
					كيف تم معالجة امر التدقيق الهام في تدقيقنا		تقرير حول المتطلبات القانونية					
12	الشركة الاردنية للاستثمار والنقل السياحي	المهنيون العرب	8	تقرير مدقق الحسابات المستقل	السادة مساهمي الشركة		الراي					
					مخصص الذمم المشكوك في تحصيلها		اساس الراي					
					امور التدقيق الرئيسية		فقرة توكيدية					
					لا يوجد فقرة توضح نطاق التدقيق للامور التدقيق الرئيسية		امور التدقيق الرئيسية					
							المعلومات الاخرى					
							مسؤولية مجلس ادارة الشركة عن البيانات المالية					
							مسؤولية مدقق الحسابات					
							تقرير حول المتطلبات القانونية					
13	شركة عمون الدولية	طلال ابو غزالة	8	تقرير مدقق الحسابات	السادة المساهمين		الراي					

	للاستثمارات المتعددة			المستقل	شركة							
							اساس الراي			الاستثمارات العقارية	معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							فقرة توكيدية			امور التدقيق الاساسية				
							امور التدقيق الاساسية			نطاق التدقيق				
							معلومات اخرى							
							مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية							
							مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية							
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى							
14	الشركة العالمية للوساطة والاسواق المالية	المترابطون لتدقيق الحسابات	7	تقرير مدقق الحسابات المستقل	السادة مساهمي الشركة		الراي			استثمار في شركة زميلة	معلومات اخرى	مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول البيانات المالية	مسؤولية المحاسب القانوني حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية
							اساس الراي			امور التدقيق الهامة				
							امور التدقيق الهامة			نطاق التدقيق				
							معلومات اخرى							
							مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول البيانات المالية							
							مسؤولية							

							المحاسب القانوني حول تدقيق البيانات المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية						
15	الشركة العربية الدولية للتعليم والاستثمار	العباسي	8	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الهيئة العامة المحترمين شركة		الراي			القضايا والالتزامات المحتملة			
							اساس الراي			التدني في الذمم المدينة والشيكات برسم التحصيل	معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							امور اخرى			من اهم اجراءات التدقيق التي قمنا بها			
							امور التدقيق الاساسية			امور التدقيق الاساسية			
							معلومات اخرى						
							مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية						
							مسؤولية المدقق حول تدقيق القوائم المالية						
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى						
16	شركة التجمعات لخدمات التغذية والاسكان	الباحثون	8	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الى السادة مساهمي الشركة		الراي المتحفظ			القضايا والالتزامات المحتملة			
							اساس الراي			تقييم الاستثمارات	معلومات	مسؤولية الادارة	مسؤولية مدقق	تقرير حول

						المتحفظ					العقارية	اخرى	والمسؤولين عن الحوكمة حول القوائم المالية	الحسابات حول تدقيق القوائم المالية	المتطلبات القانونية
						فقرة توكيدية					وصف امر التدقيق الهام				
						امور التدقيق الهامة					امور التدقيق الهامة				
						معلومات اخرى									
						مسؤولية الادارة والمسؤولين عن الحوكمة حول القوائم المالية									
						مسؤولية مدقق الحسابات حول تدقيق القوائم المالية									
						تقرير حول المتطلبات القانونية									
17	شركة الموارد الصناعية الاردنية	الاخوة	5	تقرير مدقق الحسابات المستقل	الهيئة العامة لمساهمي شركة	الراي المتحفظ					لا توجد هذه الفقرة	لا توجد هذه الفقرة	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
						اساس الراي المتحفظ									
						مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية									
						مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية									
						تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى									
18	شركة البلاد	سمان bdo	7	تقرير مدقق	السادة	الراي									

	للخدمات الطبية			الحسابات المستقل	المساهمين المحترمين شركة							
							اساس الراي	تدني ذمم التجارية المدينة	معلومات اخرى	مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية	تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى
							امور التدقيق الاساسية	الايرادات				
							معلومات اخرى	استجابة التدقيق				
							مسؤوليات الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية	امور التدقيق الاساسية				
							مسؤولية المدقق حول تدقيق البيانات المالية					
							تقرير حول المتطلبات القانونية والتشريعية الاخرى					
19	شركة الامل للاستثمارات المالية	غوشة	7	تقرير المحاسب القانوني المستقل	المساهمين المحترمين شركة		الراي	المدينون وذمم التمويل الهامش				
							اساس الراي	كيفية التعامل مع الامور الاساسية في اعمال التدقيق	معلومات اخرى	مسؤولية الادارة والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية	مسؤولية المحاسب القانوني	تقرير حول المتطلبات القانونية
							امور التدقيق الاساسية	امور التدقيق الاساسية				
							معلومات اخرى					
							مسؤولية الادارة					

							والاشخاص المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات المالية							
							مسؤولية المحاسب القانوني							
							تقرير حول المتطلبات القانونية							