أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية

أ.د/ أحمد كمال مطاوع
أستاذ المحاسبة والمراجعة
رئيس مجلس قسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

أ. د/ سماح طارق حافظ
أستاذ المحاسبة والمراجعة
وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة
كلية التجارة – جامعة المنصورة

الباحث

صالح علي عبده أحمد العُمري
المعيد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة صنعاء - الجمهورية اليمنية

ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، وذلك في البيئة اليمنية بعد التبني الإلزامي لتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وفقاً لقرار مجلس الوزراء رقم (51) لعام 2019م، **وتناولت الدراسة** قياس ذلك الأثر لكل من معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولأجل ذلك فقد تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وتوجيهها إلى عينة من مجتمع الدراسة المتمثل في المراجعين والمحاسبين القانونيين في اليمن، وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS).

وأظهرت الدراسة عدة نتائج منها: وجود أثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، كما أن لتطبيق معايير المراجعة

الدولية الخاصة بأدلة الإثبات تأثير على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية أكبر من تأثيرها على الخصائص النوعية الفرعية للمعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها: تدعيم الدور الرقابي والإشرافي للجهات المعنية ذات الصلة بالتقييم الدوري والمستمر لمستوى تطبيق معايير المراجعة الدولية، التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لزيادة وتحسين جودة التقارير المالية، العمل على إعداد ملخصات أو أوراق عمل خاصة عند إصدار معايير جديدة أو تعديلات على معايير سابقة لضمان التطبيق الأمثل من قبل شركات ومكاتب المراجعة في اليمن.

الكلمات المفتاحية: معايير أدلة الإثبات، جودة المعلومات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

ABSTRACT:

The current study aimed to identify the impact of the application of international auditing standards on the quality of accounting information in the Yemeni environment after the mandatory adoption of the application of international accounting and auditing standards in accordance with Council of Ministers No. (51) of 2019**, The study dealt with** measuring the impact of each of the international auditing standards for evidence, results and audit report on the quality of accounting information measured by the qualitative characteristics of accounting information, For this reason, a field study was conducted by designing a survey list and directing it to a sample of the study community represented by auditors and chartered accountants in Yemen, and analyzing the data using the statistical program (SPSS)**.**

The study showed several results, including: There is an impact of the application of international auditing standards of auditing evidence on the quality of accounting information, and the application of international standards of auditing evidence has a greater impact on the basic qualitative characteristics of accounting information than on the sub-qualitative characteristics of accounting information.

The study recommended several recommendations, including: strengthening the oversight and supervisory role of the concerned authorities related to the periodic and continuous evaluation of the level of application of international auditing standards, expanding disclosure of financial and non-financial information to increase and improving the quality of financial reports, working on preparing summaries or special working papers when issuing new standards or Amendments to previous standards to ensure optimal application by audit firms and offices in Yemen.

Keywords: Standards of auditing evidence, Quality of accounting information, Qualitative characteristics of accounting information.

المقدمة:

تعد التقارير المالية بما تتضمنه من قوائم مالية ومرفقاتها احد أهم مصادر المعلومات في الأسواق المالية، غير أن هذه التقارير المالية لا يمكن أن تؤدي الدور المنتظر إلا إذا تضمنت معلومات تتصف بمستوى مرتفع من الجودة (فارس، ريمة، 2018)، ويعد توفير معلومات ذات جودة أمرًا هاماً لأنه سيؤثر بشكل إيجابي على قرارات أصحاب المصلحة عند اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وعند تخصيص

الموارد الامر الذى يعزز من كفاءة السوق بشكل عام (Beest et al., 2009)، حيث تعتمد كفاءة السوق على مقدار الثقة التي يضعها المستثمر في المعلومات المحاسبية التي تقدمها الشركات المدرجة فيه، ودرجة الإفصاح والشفافية المتوافرة بها، و مدى الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أوالمحلية (الججاوي، العبيدي، 2014).

ويرى الباحث أن احتياجات ورغبات المستخدمين المعلوماتية تكون مختلفة، وربما متعارضة، وعلى الرغم من ذلك تسعى معايير التقارير المالية، إلى توفير مجموعة المعلومات التي تلبي احتياجات أكبر عدد ممكن من المستخدمين (IAASB,SFAC No.8, 2010)، حتى تكون القرارات المتخذة أكثر دقة، وقد تضمن الإطار المفاهيمي عرض لأهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تمثل محددات للحكم على جودة المعلومات المحاسبية وملائمتها لمقابلة احتياجات أصحاب المصالح (الججاوي، العبيدي، 2014)، وتجدر الإشارة الى أنه في الآونة الأخيرة؛ تزايد الحرص من جانب الجهات التنظيمية على تسهيل عملية الوصول الى المعلومات المالية، حيث أصبح هناك تعدد في مصادر الحصول على المعلومات المالية؛ على سبيل المثال: المواقع الالكترونية للشركات، موقع المؤشرات المالية العالمية، نشرات الأخبار المالية، نشرات الإصدار، القوائم والتقارير المالية الأولية والسنوية التي تصدرها الشركات المدرجة في الأسواق المالية- وذلك بهدف تحقيق المزيد من الشفافية.

واستجابة للحاجة إلى تحسين نظام إعداد التقارير المالية الحالي، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطارًا مفاهيميًا للتقارير المالية في عقب مسودات العرض الصادرة في عامي 2008 و2010 (Mbobo & Ekpo, 2016)، ويستهدف هذا الإطار توفير معلومات مالية ذات جودة مناسبة لدعم عملية اتخاذ القرار للأطراف أصحاب المصالح (IAASB, SFAC No.8, 2010)، وتنبع أهمية الدور الذى يقدمه هذا الاطار من الشكوك المتزايدة من أصحاب المصالح بشأن جودة المعلومات المحاسبية والتي نتجت عن الفضائح المالية للعديد من الشركات الدولية، والتي كانت نتيجة منطقية لإصدار تلك الشركات لتقارير مالية احتيالية؛ استهدفت تضليل أصحاب المصالح عند

ممارستهم لعملية اتخاذ القرار (Salah & Abdel-Salam, 2019)، ويذهب أحد الباحثين (الصباغ، 2019) إلى أن الصعوبات التي تواجه نظم المعلومات المحاسبية ليست في إنتاج المعلومات وحسب، وإنما توفير وتوصيل المعلومات التي تتصف بالكفاية والكفاءة من حيث الملاءمة والتمثيل الصادق لتساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأرباح المحاسبية، وخاصة قرارات المستثمرين، الذين يعدون الفئة الرئيسية لمستخدمى التقارير المالية.

وقد تزايدت أهمية المراجعة وما تضيفه من قيمة لمستخدمي القوائم المالية خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة عام 2008م (السيد، 2017)، وعلى الرغم من أنّ الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية، بقدر ماهو البحث عن مدى صدق وسلامة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، غير أنّ هذا الهدف لن يتحقق إلا بتحقق الهدف الرئيسى والمتمثل في وجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية (وردة، 2014)، وجودة المراجعة ينظر إليها على أنها أداء عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني بما يؤدي إلى زيادة إحتمال اكتشاف المراجع للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بما يحقق أعلى قدر ممكن من إشباع الاحتياجات المختلفة لجميع الأطراف المعنية (أبو جبل، 2016).

وتعد معايير وممارسات المراجعة الفعالة في جميع أنحاء العالم ضرورية للمستثمرين للتمييز بين الممارسات المحاسبية المرغوبة وغير المرغوبة والحكم على الجودة الشاملة للتقارير المالية، وبالتالي، ينبغي أن يكون تطوير كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية متسقاً بشكل مناسب ومواكباً للتطور في أساليب إعداد وعرض تلك التقارير (Needles et al., 2002)، ويؤكد البنك الدولي في تقاريره على أهمية اعتماد معايير المراجعة الدولية (ISA) كأداة لتعزيز الثقة في النظام المالي لأي بلد، كما تشترط منظمة التجارة العالمية على الدول الامتثال للمعايير الدولية قبل أن تتمكن من الحصول على العضوية، لأن هذا الامتثال يعزز تنسيق الأنظمة والممارسات بين أعضائها، بالإضافة إلى زيادة موثوقية وشفافية المعلومات المالية (Boolaky, Omoteso, 2016).

ويرى الباحث أن تبنى تطبيق معايير إعداد التقارير المالية وكذلك معايير المراجعة قد يساهم في زيادة ثقة المستثمرون في المعلومات المالية وغير المالية التي تفصح عنها الشركات، ويلعب ذلك دوراً أساسيًا في النمو الاقتصادي على المستوى الكلى والجزئي وكذلك يساهم في تحقيق الاستقرار المالي، وانطلاقاً مما سبق فقد تم تبني تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في اليمن، وبات المراجع الخارجي ملزماً بالعمل وفق معايير المراجعة الدولية بما يستجيب للمستجدات الدولية، ويساعد على بناء سوق يتميز بالشفافية وجودة المعلومات.

الدراسات السابقة:

أظهرت الدراسات السابقة، أن هنالك تباين بشأن جودة المعلومات المحاسبية قبل وبعد اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية:

- توصلت دراسة كل من دراسة (مليجي، 2014م)، دراسة (أحمد، 2018م)، دراسة (عبدالسلام، 2018) دراسة (Păşcan, 2015)، دراسة (Junior, et al., 2017)، دراسة (Yusrina, et al., 2017) إلى وجود تأثير إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، بينما دراسة (صقر، 2020) توصلت إلى أن تصنيف وقياس الأدوات المالية طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي (IFRS.9) يؤدي إلى تحسين جودة الخصائص النوعية للمعلومات المالية ويحد من إدارة الأرباح ويزيد من الشفافية، كما أظهرت دراسة (مصطفـــى، النجار، 2018) إلى وجود أثر للتوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة.
- وعلى العكس أظهرت دراسة (Surianti, 2015) إلى أن قيمة الارتباط سلبي للفترة بعد التقارب التام لمعايير التقارير المالية الدولية أكبر من الفترة السابقة، وأن جودة المعلومات المحاسبية قبل التقارب الكامل أفضل من الفترة التي تليها، كما توصلت دراسة (Li Eng et al., 2019) إلى عدم وجود تحسينات في محتوى معلومات

الأرباح، والدقة في تنبؤات المحللين في فترة ما بعد الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

- بينما توصلت دراسة (Peña & Franco, 2017) إلى وجود تأثير للمعايير الدولية للتقارير المالية على جودة المعلومات المالية في المملكة المتحدة، بينما في فرنسا لم تلاحظ الدراسة من خلال النتائج أي تحسن في جودة المعلومات المالية بعد وضع المعايير الدولية للتقارير المالية.
- أظهرت دراسة (بدوي، 2017م) وجود أثر معنوي لجودة المراجعة على ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، سواء كانت من خلال قيمتها التنبؤية أو التوكيدية، ولم تجد الدراسة أثراً جوهرياً لجودة المراجعة على التمثيل العادل لمعلومات التقارير المالية، بينما دراسة (الصباغ، 2019م) أظهرت أن هناك علاقة ارتباط سلبية بين جودة المعلومات المحاسبية ومخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، فيما تكشف دراسة (Obaidat, 2007) عن وجود فجوة قائمة بين المراجعين الخارجيين والمستثمرين من حيث الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأن المراجعين يهتمون بالخصائص النوعية أكثر من المستثمرين.
- أظهرت دراسة (خداش وآخرون، 2011م)، (أحمد، 2015م)، (آغا، أبو رشيد، 2020م)، (صباح، 2018م)، (أبو شلوف، 2018م)، (Reid et al., 2019) أن التعديلات التي أجريت على تقرير مراجع الحسابات ساهمت في تضييق فجوة التوقعات، وأدت إلى تحسين الشفافية ومستوى الإبلاغ في تقرير مراجع الحسابات.
- فيما توصلت دراسة (Elmghaamez et al., 2020) إلى أن التبني المبكر لمعايير المراجعة الدولية له تأثير سلبي على العديد من نتائج الأسواق المالية لكن في المقابل تحسنت المؤشرات المالية للشركات التي أعدت بياناتها وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية ومراجعتها بموجب معايير المراجعة الدولية في الوقت ذاته.

- أظهرت الدراسات مدى تأثير اعتماد معايير المراجعة الدولية سواء على مهنة المراجعة أو المؤشرات المالية أو جذب الاستثمارات الأجنبية أو كفاءة وفعالية حوكمة الشركات، فقد توصلت دراسة (الخرابشة، القضاة، 2016م) إلى وجود تأثير لتطبيق معايير المراجعة الدولية في مراجعة الشركات المساهمة العامة على واقع الاستثمار الأجنبي في الأردن، كما توصلت دراسة (نور الهدى، 2017م) إلى أن تبني معايير المراجعة الدولية (ISA) كفيل بتطوير مهنة المراجعة بالجزائر من خلال الرفع من مستوى ممارسة المهنة إلى المستوى الدولي.
- أثبتت دراسة (الصادق، 2018م) بوجود علاقة بين معايير المراجعة الدولية وبين فعالية وكفاءة حوكمة الشركات نظراً لاتساع نطاق مسئولية المراجع الخارجي وفقا لمعايير المراجعة الدولية، وترى دراسة (Mădălinaa et al., 2014) إلى أن تطبيق المعايير الدولية أثناء نشاط المراجعة سيؤدي إلى حلول مبتكرة لحل الصعوبات التي تواجهها الشركات التجارية أثناء الممارسة المالية ويكون لها تأثير إيجابي وقابل للقياس على المواقف المالية.

وقد ظهر للباحث ما يلي:

- لا زالت تعاني الدراسات السابقة من النقص الشديد في مجال ربط معايير المراجعة الدولية وجودة المعلومات المحاسبية، حيث أن التركيز في غالبية الدراسات حول مدى تأثير التعديلات في معايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع على تضييق فجوة التوقعات أو جودة تقرير المراجع.
- تبين أيضاً أن الدراسات السابقة – في حدود علم الباحث – لم تتناول أثر تطبيق معايير المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية.
- تساعد الدراسات السابقة على الوقوف على التأصيل النظري والعملي لمعايير المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات وجودة المعلومات المحاسبية.

- تنوعت الاتجاهات البحثية للدراسات السابقة من حيث المتغيرات، فيما هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق معايير المراجعة الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية.
- على الرغم من تنوع الدراسات السابقة من حيث المجال والأساليب وتباين وتفاوت النتائج التي توصلت إليها إلا أنها جميعها ارتبطت ببعد بيئي خاص بكل دراسة، ولم يجد الباحث من بينها ما يربط بين جودة المعلومات المحاسبية الناتجة من تطبيق معايير المراجعة الدولية في البيئة اليمنية؛ وهو ما يستوجب إجراء هذه الدراسة.

مشكلة الدراسة:

تهدف الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية الى أن ترقى بالمهنة وتخلق الثقة لدى المستثمرين المحليين والخارجيين في تقارير المراجعين الخارجيين، وفى تحقيق الشفافية، وتوحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف المنشآت، وفي تلبية متطلبات التعامل مع العالم الخارجي من منظمات مهنية وتجمعات اقتصادية وتجارية وفقا للغة مشتركة واحدة وهي لغة المال والأعمال والتي قوامها اتباع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، والمحور الرئيسي للحكم على مهنة المحاسبة والمراجعة يعتمد على مدى تبنيها للمعايير التي تحكم وتنظم تلك المهنة، وبالتالي فقد أصبح التوجه العام لمختلف الدول هو التحول الى اتباع المعايير الدولية (حجر، 2018)

ولقد أخذت المنظمات المحاسبية الدولية مثل (IFAC) على عاتقها إصدار المعايير والإجراءات القادرة على إعداد التقارير المالية بدرجة عالية من الجودة والدقة، بهدف توفير المعلومات المحاسبية الملائمة للمستخدمين، وحظيت المعايير الدولية بقبول واسع على المستوى الدولي.

ويفرض الواقع الإقتصادي اليمني مسؤولية كبيرة على عاتق المحاسبين والمراجعين لتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية لمستخدمي التقارير

والقوائم المالية خصوصاً متخذي القرارات في شركات الإستثمار من أجل العمل على المساهمة والنهوض بالاقتصاد.

وحالياً تطبق معايير المراجعة الدولية في اليمن في مكاتب المراجعة الكبيرة وفروع مكاتب المراجعة الدولية في الوقت الذي يوجد به قصور في التطبيق لدى بعض الجهات ومكاتب المراجعة المحلية الفردية أو الصغيرة، وتتفاوت مستويات التطبيق بين مكاتب المراجعة (لعدم وجود إلزامية التطبيق الكامل لمعايير المراجعة الدولية) مما إنعكس ذلك على تدني درجة الإفصاح والشفافية وعدم تماثل المعلومات وانخفاض الثقة في المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية وعدم قابليتها للمقارنة أو الحد من إدارة الأرباح ولا تعكس الوضع الحقيقي للشركات، حتى تم صدور قرار مجلس الوزراء رقم (51) لعام 2019 والذي أقر بالموافقة على تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير المراجعة الدولية في الجمهورية اليمنية على أن يتم تنفيذ هذا القرار على جميع الجهات والقطاعات والمنشآت والتقارير والقوائم المالية إبتداءً من تاريخ 2020/1/1؛ ومما لا شك فيه أن هذا القرار سيكون له انعكاسات في الواقع المالي في اليمن سواءً على شكل أو محتوى التقارير والقوائم المالية التي تصدرها الشركات أو إجراءات وتقارير المراجعين الخارجيين في اليمن.

وهنا تبرز مشكلة الدراسة وتتمثل في التساؤل التالي: **(هل يوجد أثر لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الاثبات على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة اليمنية).**

فرضية الدراسة:

- **يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية.**

أهداف الدراسة: يهدف البحث لدراسة وعرض معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات، دراسة وتحليل جودة المعلومات المحاسبية ومقاييسها وخصائصها النوعية،

إضافة إلى معرفة وتحليل أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على مستوى جودة المعلومات المحاسبية في البيئة اليمنية من خلال اجراء دراسة ميدانية.

أهمية الدراسة: تتمثل في تزويد المكتبة الأكاديمية والمنظمات المهنية في اليمن بالدراسات العلمية في مجال معايير المراجعة الدولية وجودة المعلومات المحاسبية، وتشجيع الباحثين في البيئة اليمنية على إجراء دراسات أكثر وأعمق حول معايير المراجعة الدولية وجودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى إبراز وإيضاح أهمية معايير المراجعة الدولية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية على الاستفادة منها وترشيد القرارات المتخذة.

منهجية الدراسة : لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لدراسة وتحليل ما ورد في الأدب والفكر المحاسبي عن معايير المراجعة الدولية وجودة المعلومات المحاسبية من خلال مراجعة الكتب، والدوريات، والرسائل العلمية، والقوانين، والقرارات ذات العلاقة، واشتقاق الفروض الإحصائية لموضوع الدراسة، كما اعتمد على المنهج الاستقرائي بهدف تجميع البيانات اللازمة لاختبار الفروض الإحصائية من خلال اجراء استقصاء للأطراف المهتمة بمعايير المراجعة الدولية والمعلومات المحاسبية (منتسبو شركات ومكاتب المراجعة في اليمن) لاستكشاف وتحليل آرائهم تجاه معايير المراجعة الدولية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، وتقديم تفسيرات منطقية لنتائج الدراسة.

إطار وحدود الدراسة: سوف تقتصر الدراسة على:

1. جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بخصائصها النوعية دون غيرها من المقاييس.
2. نتائج الدراسة الميدانية خاصة ببيئة اجراؤها وبالتالي لا يمكن تعميم النتائج على بيئات أخرى.

خطة الدراسة: سوف يتم تقسيم الجزء المتبقى من الدراسة على النحو التالي:

الفصل الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية ومقاييسها.

الفصل الثالث: معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة.
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.
النتائج والتوصيات

الفصل الثاني: جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية ومقاييسها

وتناولت دراسة (مليجي، 2014) جودة المعلومات المحاسبية على أنه مفهوم غامض ولا يوجد لها مفهوم واحد محدد ومتفق عليه، حيث أنها مرتبطة بتفسيرات مختلفة في أذهان مستخدميها، كما أن توصية المفاهيم رقم (٢) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) استخدمت عدة مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها: جودة المحاسبة، وجودة المعايير المحاسبية، وجودة القوائم المالية، وجودة الربح.

وعرفت دراسة (Verleun et al., 2011) جودة المعلومات المحاسبية وفقاً لمفهوم جودة المحاسبة على أنها "قدرة المقاييس المحاسبية على عكس الوضع الاقتصادي والأداء العام للشركة"، وبالتالي ينصب التركيز في المقام الأول على أهمية المعلومات المقدمة، بينما تركز التعريفات الأخرى لجودة المحاسبة بشكل أكبر على موثوقية المعلومات المالية، مما يعني "قدرة المعلومات المحاسبية عالية الجودة على حماية المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين من السلوك الانتهازي أو النفعي للإدارة".

وتصف دراسة (Hribar et al., 2010) الجودة المحاسبية بأنها تعبير عن مدى دقة المعلومات المحاسبية وقدرتها في عكس الأداء التشغيلي الحالي للشركة، ومقدرتها على التنبؤ بالأداء المستقبلي، والمساعدة في تقييم وتحديد قيمة الشركة.

بينما تناولت دراسة (الرشيدي، 2012) جودة المعلومات المحاسبية وفقاً لمفهوم جودة معايير المحاسبة، باعتبارها "نتاج تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتصف بالجودة، حيث أن تطبيق معايير محاسبية جيدة سينتج عنه معلومات تتوافر فيها خصائص الجودة، وتكون نافعة لاتخاذ القرارات"، وذكرت دراسة (Păşcan, 2015)

بأنه ينظر إلى أن جودة المعلومات عالية في حال أن المستخدمين لديهم القدرة على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية، في إشارة إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الغرض منها القضاء على العوامل الخارجية للمعلومات الناشئة من عدم القابلية للمقارنة.

وتناولت دراسة (مصطفى، النجار، 2018) جودة المعلومات المحاسبية وفقاً لمفهوم جودة التقارير المالية بأنها تعني "أن المعلومات المحاسبية الواردة بتلك القوائم تعبر بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال وتعطي مؤشرات عن الأداء المالي والواقع الإقتصادي للمنشأة ومدى قدرتها على الاستمرار في النشاط وتوليد تدفقات نقدية مستقبلية"

وفي ضوء ما سبق من تعدد اتجاهات تعريف مفهوم جودة المعلومات المحاسبية فإن الباحث يستخلص التعريف التالي لمفهوم جودة المعلومات المحاسبية بأنها: تلك المعلومات المحاسبية التي تتسم بالخصائص النوعية والقادرة على إحداث الفرق في سلوك قرارات المستخدمين وتعكس واقع الأحداث الاقتصادية للمنشأة في التقارير المالية بدقة ومصداقية؛ علاوة على أن منفعة استخدامها تبرر تكلفة توفيرها.

الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تعد الخصائص النوعية كما عرفها (Kieso et al., 2016) بأنها "أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي المحاسبي في المستوى الثاني، وهي بمثابة جسر يربط بين أهداف التقارير المالية (المستوى الأول) من جهة ومفاهيم القياس والاعتراف (المستوى الثالث) من جهة أخرى، كما تعبر عن السمات التي يجب أن تتوافر في المعلومات المحاسبية والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات إفادة كبيرة"، وينظر إلى الخصائص النوعية كمعايير لتمييز أو مقارنة المعلومات الأكثر إفادة مع المعلومات الأقل إفادة لأغراض صنع القرار، علاوة على ذلك تعتبر كمعيار مهيمن للحكم على البدائل المحاسبية التي توفر المعلومات الأكثر إفادة لصنع القرار (Kieso et al., 2016).

وفي ضوء الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام2010م؛ تنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الى نوعين؛ خصائص نوعية رئيسية وأخرى نوعية محسنة كالتالي:

الخصائص النوعية الأساسية:

وتتمثل الخصائص النوعية الأساسية في خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق.

1- الملاءمة:

يتم تعريف الملاءمة كما بين ذلك (Henderson et al., 2017) على أنها "جودة المعلومات المحاسبية التي توجد عندما يكون للمعلومات القدرة على التأثير على قرارات المستخدمين بشكل عام"، وأشار (Hanif & Mukherjee, 2018) إلى أنها "المعلومات القادرة على تلبية احتياجات المستخدم في صنع القرار، ويتم تحديد الملاءمة من حيث القدرة على التأثير على مسار عمل صانع القرار".

وكما أشارت اليها (معايير المحاسبة المصرية، 2020) في الفقرة (خ ن، 6،7) إلى أنه يمكن القول بأن المعلومات المحاسبية ملائمة؛ ضرورة تملكها لقيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كليهما".

وتعتبر القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية أساسيتان لمفهوم "جودة الأرباح"، وهي قدرة الأرباح المعروضة في القوائم المالية على التنبؤ بأرباح الشركة المستقبلية (Spiceland et al., 2020)، علاوة على ذلك فإن كلاً من القيمتين التنبؤية والتأكيدية للمعلومات مترابطتين، فالمعلومات التي لها قيمة تنبؤية في كثير من الأحيان لها قيمة تأكيدية، مثلاً المعلومات عن إيرادات العام الحالي يمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالإيرادات في السنوات المقبلة كما يمكن مقارنتها مع توقعات إيرادات العام الحالي التي تم توقعها في السنوات الماضية (معايير المحاسبة المصرية، 2020).

وقد أشار (Hoggett et al., 2015) إلى أن المعلومات تكون غير ذات أهمية، وبالتالي لا صلة لها بالموضوع او غير ملائمة، إذا لم يكن لها تأثير على صانعي القرار،

ومن المهم ألا يغرق المستخدمون في الكثير من التفاصيل بحيث لا يمكنهم فهم المعلومات بوضوح، ومع ذلك، عند تقييم الأهمية النسبية، يجب أن يكون المحاسب على دراية بالقرار المعين الذي يمكن أن يتخذه المستخدم، فقد تكون نفس المعلومات جوهرية لقرار واحد وغير مهمة لقرار آخر. وبالتالي، يحتاج المحاسب إلى التقدير والحكم الشخصي بناءً على معرفتهم بالشركة وخبراتهم السابقة من أجل تقييم المعلومات التي تعتبر جوهرية أو غير جوهرية لقرار معين ومن كيان إلى آخر.

وذكر (Spiceland et al., 2020) أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قد كان مترددًا في وضع أي إرشادات تتعلق بالأهمية النسبية، ثم ترك حد الأهمية النسبية للحكم الشخصي للشركة التي تعد البيانات المالية ومراجعيها، وغالبًا ما تتعلق الأهمية النسبية بطبيعة العنصر أيضًا، ويجب تقييمها في ضوء الظروف المحيطة، وتعتمد على الاعتبارات النوعية (مثل مبلغ الرشوة أياً كان حجمها) والكمية (مثل المبالغ الكبيرة).

في بعض الحالات؛ كما أشار (Hoggett et al., 2015) تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد مدى ملاءمتها، مثل فقدان الأموال من خلال اختلاس الموظفين، وتوفر الأهمية النسبية حدًا أو نقطة فاصلة في تحديد ما إذا كانت المعلومات ذات صلة أو لا لإدراجها في التقارير المالية.

2- التمثيل الصادق:

تعبر التقارير المالية عن الظواهر الإقتصادية من خلال الكلمات والارقام ولكي تكون تلك المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، ولكن يجب أيضاً أن تعرض تلك الظواهر بمصداقية وتعبر عنها، ولكي تكون المعلومات معروضة بمصداقية، يجب أن تتمتع بثلاث خصائص: كاملة ومحايدة وخالية من الأخطاء (معايير المحاسبة المصرية، 2020، ص. 32).

مما يعني أن الأرقام والأوصاف تتطابق مع ما كان موجودًا بالفعل أو حدث، ويعتبر التمثيل الصادق ضرورة لأن معظم المستخدمين ليس لديهم الوقت ولا الخبرة لتقييم المحتوى الواقعي للمعلومات.(Kieso et al., 2016)

كما يشير التمثيل الصادق إلى أن المستخدم مطمئن إلى أن المعلومات المقدمة كاملة، ومحايدة، دون تحيز أو خطأ لا داعي له، ويرتبط التمثيل الصادق ارتباطًا وثيقًا بالموثوقية، مما يعني أن المعلومات المقرر عنها تمثل الحقائق بأكبر قدر ممكن، إضافة إلى أن الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث يجب أن يعطى الأولوية، والذي يعني أن المحاسب يفحص المعاملات والأحداث من أجل التقرير عن واقعها الاقتصادي بدلاً من شكلها القانوني (Hoggett et al., 2015).

وحتى يمكن القول بأن المعلومات معروضة بمصداقية وتمثيل عادل، يجب أن تتمتع بثلاث خصائص وهي كالتالي:

أ. **الاكتمال**: تكون المعلومات المالية تكون كاملة إذا كانت تتضمن جميع المعلومات اللازمة لإظهار الواقع الاقتصادي للمعاملات والأحداث الأساسية، إذا تم حذف المعلومات او جزء منها؛ فلن يتمكن المستخدمون من اتخاذ قرارات تخصيص الموارد المناسبة، ويتم تحقيق الاكتمال في كثير من الأحيان من خلال تطبيق مفهوم الإفصاح الكامل (Weygandt et al., 2016)

وذكر(Spiceland et al., 2019) الاكتمال بأنه يعني؛ تضمين جميع المعلومات اللازمة للتمثيل الصادق للنشاط التجاري الذي تقوم الشركة بالتقرير عنه بما في ذلك الملاحظات المتممة التفسيرية لبيانات القوائم المالية.

وقد يستلزم الاكتمال وجود تفسيرات حقائق مهمة حول جودة وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على جودتها وطبيعتها (Hoggett et al., 2015).

ب. **الحياد:** أشارت دراسة (Morosan-Danila & Claudia-Elena, 2016) إلى أن المعلومات تكون محايدة عندما لا تميل إلى عرض مركز المنشأة في ضوء أفضل أو أسوأ من الظروف الفعلية.

وترتبط سياسة الحيطة والحذر ارتباطًا وثيقًا بالحياد، لا سيما من حيث صلتها بالتقديرات المحاسبية، ويجب أن تكون التقديرات محايدة وتعكس أفضل المعلومات المتاحة مع التأكد في نفس الوقت من أن المعالجة المحاسبية أو التقدير المختار سيكون الأقل احتمالًا للمبالغة في الأصول والإيرادات والمكاسب أو التقليل من الالتزامات والمصروفات والخسائر، فالحكمة هنا تقتضي التوجيه لتوخي الحذر في حالات عدم اليقين، وهذا ما يفسر الارتباط بين سياسة الحيطة وخاصية الحياد (Weygandt et al., 2016)

ج. الخلو من الأخطاء: وتعني تلبية المعلومات للحد الأدنى من الدقة وخلوها من الأخطاء المادية بحيث لا تشوه ما يتم التقرير عنه (Needles et al., 2014).

ولكون بعض الارقام المعروضة في التقارير المالية تستند إلى تقديرات، وتخضع دقة هذه التقديرات إلى عدم اليقين، فلهذا السبب، لا يُتوقع أن تكون المعلومات المحاسبية خالية تمامًا من الأخطاء، ولكن من المتوقع أن تعكس أحكام الإدارة غير المنحازة والعناية الواجبة في عكس مبادئ المحاسبة المناسبة (Spiceland et al., 2019).

ويتفق الباحث مع رأي (Kolitz, 2017) في أنه يكاد يكون من المستحيل تحقيق تمثيلاً صادقاً تمامًا للمعلومات بسبب عدم اليقين والتقديرات المصاحبة لبعض المعاملات المالية، ومع ذلك يظل الهدف هو تعظيم هذه الصفات.

الخصائص النوعية المحسنة:

تعد القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت والقابلية للفهم هي الخصائص النوعية التي تعمل على تحسين فائدة المعلومات الملائمة والمعروضة بمصداقية، وقد يساعد تحسين الخصائص النوعية أيضاً في تحديد أي من الطريقتين ينبغي أن يستخدم لتصوير ظاهرة ما إذا اعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والتمثيل الصادق.

1) **القابلية للمقارنة:**

تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار بين البدائل، وبالتالي، فإن المعلومات حول المنشأة المصدرة للقوائم المالية تكون أكثر فائدة إذا كان من الممكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن منشآت أخرى، ومع معلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترة أخرى أو في تاريخ آخر (معايير المحاسبة المصرية، 2020).

كما أن القابلية للمقارنة لا تعني أنه لا يجوز للشركة تغيير أساليبها وطرق معالجاتها المحاسبية، فطالما أن التغيير يعكس ملاءمة وتمثيلًا صادقاً أكثر لظاهرة اقتصادية معينة، فإن الافتقار إلى إمكانية المقارنة (على المدى القصير) لا ينبغي أن يمنع تغيير طريقة المعالجة المحاسبية (Harrison Jr. et al., 2017)

ويشير (Weygandt et al., 2016) إلى أنه في السنة التي تم فيها التغيير في السياسة المحاسبية؛ يجب الإفصاح عن التغيير وتأثيره في الملاحظات على القوائم المالية، هذا الإفصاح يجعل مستخدمي البيانات المالية على دراية بعدم إتساق وثبات طرق المعالجات المحاسبية.

وتساعد هذه الإفصاحات أيضاً على تسهيل المقارنات بين المنشآت، ويمكن للمستخدم الخارجي تحديد ما إذا كانت المعلومات المالية قابلة للمقارنة ومحاولة إجراء تعديلات (Carlon et al., 2016).

ويتفق الباحث فيما ورد في (IAASB, SFAC No.8, 2010) والذي ينص على أن بالرغم من أنه يمكن تمثيل الظاهرة الإقتصادية الواحدة تمثيلاً صادقاً بطرق متعددة، إلا إن السماح بأساليب محاسبية بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يقلل من إمكانية المقارنة.

2) **التحقق:**

يعتبر (Atrill et al., 2018) التحقق بأنه بمثابة شهادة الجودة التي توفر ضماناً للمستخدمين بأن المعلومات المحاسبية المقدمة (المعروضة) تعبر بأمانة وصدق ما يفترض أنها تمثله.

ويشير التحقق كما ذكر (Arnold & Kyle, 2020) إلى أن اثنين أو أكثر من المراقبين المستقلين والمطلعين يمكن أن يتوصلوا إلى نفس الاستنتاج حول المبلغ المقرر عنه لبند معين في القوائم المالية، وتحدث إمكانية التحقق عندما يحصل المراقبون المستقلون، باستخدام نفس الأساليب، على نتائج مماثلة (Kieso et al., 2016, p. P.47).

كما إن إمكانية التحقق تعزز من موثوقية المعلومات وبالتالي تجعل المعلومات أكثر تمثيلاً للواقع الاقتصادي (Thomas et al., 2019).

3) التوقيت:

التوقيت كما أشار (Harrison Jr., et al., 2017) بأن المعلومات يجب أن تكون متاحة للمستخدمين في وقت مبكر بما يكفي لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، كما يعد توقيت إتاحة المعلومات المحاسبية أحد أهم الأبعاد الحاكمة لجودة التقارير المالية، وقد وصف كلاً من مجلس معايير المحاسبة الدولية والمالية (IASB 2010 ; FASB 1980) توقيت إتاحة المعلومات المحاسبية لأصحاب المصالح بمصطلح العنصر الحاسم في تحديد مدى ملائمة المعلومات المحاسبية لعملية صنع القرار (مطاوع، 2019)، وقد يكون المستخدمون راضين عن تلقي معلومات أقل تفصيلاً طالما يتم توفير المعلومات في الوقت المحدد (Hoggett et al., 2015).

4) القابلية للفهم:

القابلية للفهم تقضي بوجوب عرض المعلومات المحاسبية بأكبر قدر ممكن من الوضوح والدقة (Atrill et al., 2018)، كما أن القابلية للفهم تتعلق بجودة المعلومات التي تساعد المستخدمين على فهم محتوى وأهمية المعلومات والتقارير المحاسبية، ومن المهم إدراك أن قابلية الفهم تعتمد بشكل كبير على قدرات مستخدمي البيانات المالية وتختلف من مستخدم لآخر (Carlon et al., 2016).

وتُقاس قابلية الفهم من خلال خمسة عناصر تشمل: (Mbobo & Ekpo, 2016)، (Beest, et al., 2009)

1) مدى حسن تنظيم المعلومات الواردة في التقارير السنوية.
2) الإيضاحات التفسيرية على بنود الحسابات.
3) عرض بعض المعلومات في جداول ورسوم بيانية.
4) خلو البيانات المالية من المصطلحات الفنية.
5) إدراج قائمة للمصطلحات غير المألوفة مع التعريف عنها.

ويرى الباحث بأن الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية لا تقدم فائدة حقيقية للمستخدم مالم تكن تلك المعلومات تتسم بالملاءمة والتمثيل الصادق لأن في هذه الحالة سوف تعكس واقعاً مضللاً للأحداث والأنشطة الاقتصادية.

مقاييس جودة المعلومات المحاسبية:

تتعدد النماذج المستخدمة في قياس درجة جودة المعلومات المحاسبية ولعل أكثرها شيوعاً على النحو التالي:

نموذج إدارة الأرباح: في الحقيقة فإن الأدب المحاسبي تناول لفترة طويلة مفهومين لإدارة الأرباح هما: أ- إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، ب- إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية، وقد ظهر حديثاً في الآونة الأخيرة نوع آخر من إدارة الأرباح يسمى؛ ج- إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود؛ وسيتم تناول هذه المفاهيم على النحو التالي:

أ. **إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق:** وفقاً لدراسة (نويجي، 2018) فإن هذا النموذج يستخدم مستوى إدارة الأرباح كمؤشر لجودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية، بافتراض أن بند الأرباح هو أحد أهم عناصر القوائم المالية، ولقياس إدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات يتم البدء بقياس الاستحقاق الإجمالي، ويتكون الاستحقاق الاجمالي من شقين هما الاستحقاق الاختياري، والاستحقاق غير الاختياري.

ويقصد بالاستحقاق الاختياري، استخدام الإدارة لأساس الاستحقاق لتحقيق الأرباح المستهدفة، وذلك باستخدام حكمها الشخصي في إعداد بعض التقديرات

المحاسبية، كتقدير أعمار حسابات العملاء، والعمر الإنتاجي للأصول الثابتة والمخصصات، للوصول للربح المرغوب تحقيقه، كذلك يختار توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عن طريق تأخير (أو تقديم) الاعتراف بالإيرادات والمصروفات من فترة لأخرى، اعتمادًا على حقيقة أن عملية المقابلة بين الإيرادات والمصروفات وإعداد التقديرات المحاسبية تتم جزئيًا على أساس اختيارات الإدارة، وبالتالي، يتعلق الأمر بالتعديلات على التدفقات النقدية للشركة، والتي تقوم بها الإدارة بناءً على حكمها الشخصي، وعلى ما تراه مناسبًا لتحقيق أهداف معينة.

كما يقصد بالاستحقاق غير الاختياري استخدام أساس الاستحقاق بصورة طبيعية لمقابلة الإيرادات والمصروفات، دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الأساس لتحقيق مصلحة ذاتية، أي أنه يعكس عما يجب أن تكون عليه الإيرادات والمصروفات.

ب. إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية: حيث أشارت دراسة (علي، 2019) بأن الإدارة تقوم بممارسة مدخل إدارة الأرباح الحقيقية من خلال إحداث تغييرات حقيقية في أنشطة الشركة الرئيسية لإظهار الأداء الإداري بصورة حسنة والأداء الاقتصادي للشركة بصورة غير حقيقية خلال الفترة الحالية، وتحدث إدارة الأرباح الحقيقية عندما يسيطر المديرون على الأحداث التي تؤثر على توقيت أو هيكلية القرارات التشغيلية والاستثمارية، التمويلية للتأثير على مخرجات النظام المحاسبي.

ويتم ذلك من خلال **أولاً:** التأثير على المبيعات، من خلال تخفيض أسعارها لتعجيل المبيعات من السنة المالية القادمة إلى السنة الحالية. **ثانياً:** من خلال بيع الأصول الثابتة والاستثمارات طويلة الأجل للتأثير على الأرباح والخسائر. **ثالثاً:** بزيادة حجم الإنتاج (زيادة الإنتاج بوحدات تزيد عن حجم الوحدات المطلوبة). **رابعاً:** زيادة أو تخفيض المصروفات الاختيارية ويتم ذلك اما بتخفيض المصروفات الاختيارية في الفترة الحالية على أن تسدد في الفترات القادمة في حالة تأكد الإدارة أنه لن تقابلها إيرادات في

الفترة الحالية، أو زيادة المصروفات الاختيارية من أجل تخفيض الأرباح الحالية في حالة تأكد الإدارة من تحقيق الأرباح المستهدفة خلال الفترة الحالية.

ج. **إدارة الأرباح من خلال إعادة تصنيف البنود:** بناءً على دراسة (عبده، 2021) فإن من أهم صور هذا النوع من إدارة الأرباح هو إعادة تصنيف بنود قائمة الدخل، ويتميز هذا النوع من إدارة الأرباح بأنه أقل تكلفة من نوعي إدارة الأرباح بالاستحقاقات والأنشطة الحقيقية، حيث يقوم المديرون بإعادة تصنيف بنود قائمة الدخل (المصروفات والإيرادات) بغرض زيادة الأرباح الأساسية المرتبطة بالنشاط التشغيلي Core Earnings للشركة، مع عدم تأثر صافي الدخل النهائي، ويتم ذلك بأسلوبين هما: أسلوب إعادة تصنيف النفقات التشغيلية أو المتكررة بشكل خاطئ ومتعمد إلى نفقات غير المتكررة Non-Recurring Expenses من أجل تقليل النفقات التشغيلية وبالتالي المبالغة في تقدير الأرباح الأساسية المرتبطة بالنشاط التشغيلي Core Earnings ، مع عدم تأثر صافي الدخل النهائي.

أما الأسلوب الثاني فيتم بإعادة تصنيف الإيرادات غير التشغيلية بشكل خاطئ ومتعمد إلى بنود الإيرادات التشغيلية من أجل تضخيم الإيرادات التشغيلية وبالتالي المبالغة في تقدير الأرباح الأساسية المرتبطة بالنشاط التشغيلي، مع عدم تأثر صافي الدخل النهائي.

الفصل الثالث: معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات في المراجعة

المراجعة عرفتها (جمعية المحاسبة الأمريكية،1973) بانها عملية منهجية للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها فيما يتعلق بالتأكيدات حول الأحداث والانشطة الاقتصادية؛ للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المعمول بها وإبلاغ النتائج للمستخدمين المهتمين (Adiloğlu & Vuran, 2011)، وينبغي النظر في مدى

ملاءمة الأدلة فيما يتعلق بهدف المراجعة العام المتمثل في تكوين رأي وإعداد تقرير حول القوائم المالية (Niktaba & Aslani, 2015)، وبالتالي فإن جوهر عمل المراجعة هو جمع الأدلة وتقييمها (Zakari & Ahmad, 2014) ، فأدلة المراجعة هي انعكاس للحقائق التي تم العثور عليها أثناء المراجعة (Yin, 2019)، وجودة رأي المراجعة تكمن في الأحكام التي يتخذها المراجع؛ معتمداً على جودة الأدلة التي تم جمعها، مما يساعد المراجع في تقديم خدمة جيدة للمساهمين إذ أنها توفر تقارير مستقلة وموثوقة ومدعومة بأدلة مراجعة مناسبة (Zakari & Ahmad, 2014)

وبشكل عام، تحدد أدلة المراجعة نقطة البداية التي تساعد المراجعين على التعبير عن آرائهم حول القوائم المالية للشركة المعنية (Efiong et al., 2017).

مفهوم أدلة الاثبات في المراجعة:

عرفت أدلة الإثبات بأنها معلومات يستخدمها المراجع في التوصل إلى الاستنتاجات التي يستند إليها في تكوين رأيه، وتتضمن كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية والمعلومات المتحصل عليها من مصادر أخرى، وهي أدلة تراكمية بطبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات المراجعة المنفذة أو معلومات أخرى مثل عمليات المراجعة السابقة أو مصادر أخرى سواء داخل المنشأة أو خارجها (IAASB, ISA 500, 2018)، كما عرفها (Arens et al., 2017) على أنها المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة، وتشمل الأدلة معلومات مقنعة بالنسبة للمراجع مثل عدد الأوراق المالية القابلة للتداول، ومعلومات أقل إقناعاً مثل الردود على أسئلة المراجع من قبل موظفي العميل، ويعرف (الزايغ، 2006) أدلة الاثبات بأنها جميع الحقائق التي يلمسها المراجع أو تصل إلى علمه أو تقع تحت بصره وتمكنه من استخلاص رأي فني سليم في أية مسألة من المسائل المعروضة عليه وإقناعه بشكل تام.

ويشير البعض الى أن الأدلة لا تختلف عن القرائن من حيث المضمون، في حين أن الأدلة تختلف عن القرائن كون الأدلة تعطي لمراجع الحسابات إقناع كافٍ، أما القرائن فتمده بدرجة أقل من الاقناع؛ وبمعنى آخر يمكن النظر للقرائن كأدلة مبدئية أو احتمالية تحتاج لأدلة قاطعة أو نهائية، (على سبيل المثال: حيازة المخزون قرينة على الملكية بينما العقد او فاتورة الشراء فهي دليل على الملكية) (علي، 2009)، ويرى (الناغي، 2021) عند تناوله لموضوع أدلة الاثبات بأن ليس كل ما حدث معبر عنه في أوراق وليس كل ما في الأوراق يعبر عما حدث، لذلك جاءت أدلة الإثبات في المراجعة مقنعة وليست حاسمة.

ويخلص الباحث إلى أن مفهوم أدلة الإثبات يتمثل في المعلومات المتحصل عليها من خلال إجراءات المراجعة من مصادر داخل وخارج المنشاة والمؤثرة على حكم المراجع عند تكوين رأيه وكتابة تقريره حول مدى سلامة عرض وعدالة محتوى القوائم المالية.

كفاية ومناسبة الأدلة:

اعتمادًا على المعايير الدولية، تتمثل إحدى مسؤوليات المراجعين الخارجيين في إبداء الرأي حول الصورة الحقيقية والعادلة للقوائم المالية للشركة في تقريره بعد المراجعة، ومن أجل التأكد من أن القوائم المالية للشركات تقدم رؤية حقيقية وعادلة، يتعين على المراجعين الخارجيين جمع أدلة كافية ومناسبة من خلال إجراءات المراجعة؛ وتعني الكفاية عدد أو كمية الأدلة، بينما تشير المناسبة إلى الصلة والموثوقية (Rashid, 2017)، ويختلف مقدار ونوع أدلة المراجعة التي يتم النظر فيها بشكل كبير بناءً على نوع الشركة التي يتم مراجعتها وكذا النطاق المطلوب للمراجعة (Yin, 2019).

1- **كفاية الأدلة:** وتتمثل الكفاية كما ذكرها (Efiong et al., 2017) بمقدار كمية أدلة المراجعة، فكفاية الأدلة هي كافية لتأييد رأي المراجع حول القوائم المالية، والكفاية مسألة تقديرية وتستند عادة إلى الأهمية النسبية لكفاءة نظام الرقابة الداخلية القائم ويطلب المراجع عموماً قدراً أكبر من الأدلة لأرصدة الحسابات وفئات المعاملات

الرئيسية (حماد، 2010)، ولا يعني مفهوم كفاية الأدلة في المراجعة، قيام المراجع بفحص جميع الأدلة الموجودة، فالمراجع ليس لديه الحرية في الحصول على كميات غير محدودة من الأدلة، لأنه يجب أن يعمل في حدود إقتصادية، وقد يأخذ المراجع في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الإجراء وجودة وموثوقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراء، ومع ذلك، فإن صعوبة أو تكلفة تنفيذ إجراءات المراجعة ليست سبباً صحيحاً لإهمال الإجراء إذا لم يكن هناك بديل مناسب (Zuca, 2015).

2- **مناسبة الأدلة:** تعد المناسبة مقياساً لجودة أدلة المراجعة، أي مدى ملاءمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للاستنتاجات التي يستند إليها رأي المراجع (IAASB, ISA 500, 2018)، وتتعلق بمدى ارتباط الأدلة بموضوع المراجعة ومدى الاعتماد عليها وعادة ما يعتمد المراجع على الأدلة المقنعة وإن لم تكن حاسمة (الناغي، 2021).

وفى مجال تقييم جودة أدلة المراجعة، لا توجد صيغة رياضية أو نموذج معين لتحديدها بدقة، وتعتمد جودتها على الحكم المهني للمراجع وفقًا للمعايير الفنية للمراجعة والمحاسبة وأيضاً لأخلاقيات المراجع، إضافة لذلك فأدلة المراجعة مُرضية وليست قاطعة، وعليه يجب فحص المصادر المختلفة من قبل المراجعين، وعليه يجب أن يمارس المراجع الشك المهني في حقيقة أي معلومات تم تلقيها (Niktaba & Aslani, 2015).

وتعد كفاية أدلة المراجعة ومناسبتها عاملين مرتبطين ببعضهما، فالكفاية مقياساً لكمية أدلة المراجعة، وتتأثر كمية أدلة المراجعة المطلوبة بتقييم المراجع لمخاطر التحريف الجوهري (فكلما ارتفعت المخاطر المقدرة، زادت الحاجة الى الحصول على أدلة مراجعة أكثر)، وأيضاً بجودة أدلة المراجعة (فكلما زادت الجودة، قلت الأدلة المطلوبة)؛ ومع ذلك، فإن الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن ضعف جودتها (IAASB, ISA 500, 2018).

العوامل المؤثرة على جودة ومناسبة أدلة الإثبات:

1- **استقلالية المصدر:** تزداد مصداقية أدلة المراجعة عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة.

2- **فاعلية الرقابة:** تزداد موثوقية أدلة المراجعة التي يتم إنشاؤها داخليًا عندما تكون الضوابط والرقابة الداخلية مرتفعة (Lessambo, 2018).

3- **الأدلة المباشرة:** الأدلة التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع مباشرة (مثل ملاحظة المخزون للتأكد من وجوده) أكثر موثوقية من تلك التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر (مثل طرح أسئلة على موظفي العميل) (حماد، 2010).

4- **الأدلة المادية:** الدليل الموضوعي (المادي) أكثر موثوقية من الدليل الذي يتطلب حكمًا كبيرًا لتحديد ما إذا كان صحيحًا.

5- **كفاءة المراجع:** الأدلة التي حصل عليها المراجع مباشرة قد لا تكون موثوقة إذا كان المراجع يفتقر إلى المؤهلات اللازمة لتقييم الأدلة (Arens et al., 2017).

6- **الأدلة الموثقة:** تعتبر أدلة المراجعة في شكل وثائقي، سواء أكانت ورقية أو إلكترونية أو أي وسيلة أخرى، أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهياً.

7- **الأدلة الاصلية:** تعتبر أدلة المراجعة المقدمة من المستندات الأصلية أكثر موثوقية من أدلة المراجعة المقدمة من خلال النسخ المصورة أو الفاكس أو المستندات التي تم تصويرها أو رقمنتها أو تحويلها بطريقة أخرى إلى شكل إلكتروني (Lessambo, 2018).

8- **التوقيت:** يمكن أن يشير توقيت أدلة المراجعة إما إلى وقت تراكمها أو إلى الفترة التي تغطيها المراجعة، عادة ما تكون الأدلة أكثر موثوقية لبيانات القوائم المالية عندما يتم الحصول عليها في أقرب وقت ممكن من تاريخ القوائم المالية (Arens et al., 2017).

طرق الحصول على أدلة الإثبات:

ويمكن تناول طرق الحصول على أدلة الإثبات على النحو التالي:

1) **التقصي أو الفحص الفعلي:** ويقصد به قيام المراجع بفحص أو عد أو حصر أصل من الأصول الملموسة (علي، 2009)، ويشمل التحقق من السجلات والوثائق، ويوفر أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها بوجود الأصول الملموسة مثل المخزون والنقد والأصول الثابتة، ولكنه لا يوفر بالضرورة أدلة عن حقوق والتزامات المنشاة (IAASB, ISA 500, 2018).
2) **الملاحظة:** وتعني استخدام المراجع حواسه لمشاهدة وتقييم أنشطة معينة (علي، 2009)، وتتمثل في ملاحظة ومتابعة تنفيذ بعض المهام أو الإجراءات من قبل الآخرين وتقتصر على اللحظة الزمنية التي حدثت فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية (IAASB, ISA 500, 2018)، وبالتالي فهذه الأدلة محدودة بسبب وقت إجراء الملاحظة (Rashid, 2017).
3) **المصادقة الخارجية:** وتعرف على أنها أدلة المراجعة المتحصل عليها في صورة رد كتابي مباشر على المراجع من طرف ثالث (الطرف القائم بالمصادقة) في شكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى، وتنقسم الى نوعين:

- **المصادقة الإيجابية**: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة مباشرة على المراجع، إما بالإشارة إلى ما إذا كان موافق أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو بتوفير المعلومات المطلوبة.
- **المصادقة السلبية**: طلب أن يرد الطرف القائم بالمصادقة على المراجع مباشرة فقط في حالة عدم موافقته على المعلومات المقدمة في الطلب (IAASB, ISA 505, 2018)، لذا تعد هذه المصادقة السلبية أقل كفاءة من المصادقة الايجابية، لأن عدم الرد لا يعني بالضرورة أن المصادق يرى أن المعلومات المرسلة له كانت صحيحة (علي، 2009).

- **المصادقة العمياء**: وهي المصادقة التي لا يذكر فيها المبلغ (أو أي معلومات أخرى)، بل تطلب من مرسل الرد بكتابة المبلغ أو أي معلومات أخرى، واستخدام هذا النوع من طلب المصادقة البيضاء (العمياء) يمكن أن يسفر عن معدلات استجابة اقل لأنه مطلوب من مرسلي الرد بذل جهد إضافي.

4) **الفحص الحسابي:** ويتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات الحسابية الواردة بالمستندات والسجلات المحاسبية أو القيام بمراجعة حسابية مستقلة (حماد، 2010).
5) **إعادة التنفيذ (إعادة الأداء):** وينطوي على التنفيذ المستقل من جانب المراجع للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية (IAASB, ISA 500, 2018).
6) **الإجراءات التحليلية:** وتشير إلى تحليل العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية للوصول إلى مؤشرات تساعد في تحديد اماكن الخلل (إن وجدت) للقيام بإجراءات مراجعة أكثر تفصيلاً، ويتم هذا التحليل بربط البيانات ببعضها البعض في سنة الأساس أو بالمقارنة مع سنة سابقة أو مع توقعات محددة من قبل المراجع؛ كما أن الإجراءات التحليلية تعد بمثابة دليل للمراجع عن مدى سلامة النتائج والقيم المسجلة والتغيرات الهامة في هذه النتائج والتي تتطلب منه التركيز على بنود معينة للتوصل إلى الأسباب التي أظهرتها المقارنات (عراب، 2015) كما أنها تحدد التقلبات غير العادية الموجودة في مثل تلك البيانات (لطفي، 2006).
7) **الاستفسار:** ويتمثل في طلب الحصول على معلومات مالية وغير مالية من داخل المنشأة أو خارجها، وفي بعض الحالات من الضروري الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، لتأكيد الردود على الاستفسارات الشفهية (IAASB, ISA 500, 2018)

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة: تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالأتي:

ولتحقيق أهداف الدراسة، حدد الباحث مجتمع الدراسة في المراجعين العاملين في شركات المراجعة المحلية وفروع شركات المراجعة الدولية ومكاتب المراجعة الصغيرة والفردية في اليمن، والغالبية حاصلين على شهادات مهنية دولية ومحلية، باعتبار مجتمع المحاسبين القانونيين متخصصين ومهتمين بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في بيئة الأعمال اليمنية، بالإضافة إلى ذلك، تعتبر جمعية المحاسبين القانونيين هي الجهة الرئيسية المهتمة التي تقود عملية تبني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في اليمن.

وتم توزيع قائمة الاستقصاء على عينة الدراسة المحددة ب 266 محاسباً قانونياً ومراجعاً، من خلال التواصل المباشر معهم وبواسطة أمين عام جمعية المحاسبين القانونيين، وبلغ عدد قوائم الاستقصاء المستردة 164 قائمة، وتم استبعاد قائمة استقصاء واحدة لعدم ملاءمتها للتحليل، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم (1): نسبة الاستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

قوائم الاستقصاء	العدد	النسبة
القوائم الموزعة	266	%100
القوائم المستردة	164	%61.65
القوائم المستبعدة	1	%0.37
القوائم الصالحة للتحليل	163	%61.28

التحليل الوصفي للبيانات الديموجرافية لعينة الدراسة:

تساعد البيانات الشخصية والنوعية للمشاركين في الدراسة (المستجيبين) على تفسير نتائج استطلاع آرائهم بشأن المتغيرات الخاضعة للدراسة، وتحديد مدى إدراكهم لأسئلة الدراسة، وبالتالي إمكانية الاعتماد في اختبار فروض الدراسة ونتائج الاستقصاء، وتم

تحديد ثلاث خصائص أساسية مشتركة لعينة الدراسة تمثلت في المؤهل العلمي، وعدد سنوات الخبرة، والشهادات المهنية الحاصلين عليها.

جدول رقم (2): توزيع البيانات الديموجرافية لعينة الدراسة

المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة المئوية	الإجمالي
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	13	%7.9	163
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	28	%17.2	
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	41	%25.2	
	من 15 سنة فأكثر	81	%49.7	
المؤهل العلمي	بكالوريوس	107	%65.7	163
	ماجستير	34	%20.8	
	دكتوراه	22	%13.5	
الشهادات المهنية	ACCA-UK	3	%1.8	163
	CPA-USA	5	%3.1	
	CPA-YEM	98	%60.2	
	Other	57	34.9	

ويتضح من الجدول الآتي:

1- جميع المستجيبين حاصلين على مؤهلات علمية لا تقل عن درجة البكالوريوس، وهذا يشير إلى تمتع المشاركين بالتأهيل العلمي المناسب.

2- أن معظم المستجيبين يتمتعون بخبرة عالية، حيث أن قرابة النصف منهم (50%) يتمتعون بخبرة تساوي أو تزيد عن 15 سنة، و25% منهم تتراوح خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة، و17 % منهم تتراوح خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، بينما نسبة 8% منهم تقل خبرتهم عن 5 سنوات وهذا يعطينا مؤشراً إلى إمكانية الاعتماد على آرائهم بدرجة كبيرة نسبياً.

3- يوضح الجدول بأن عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية دولية في مجال المراجعة بلغ ما نسبته 5% من أجمالي عينة الدراسة، و60% منهم حاصلين

على شهادة محاسب قانوني معتمد من اليمن وبقية أفراد عينة الدراسة لديهم شهادات مراجعة مهنية أخرى، مثل شهادة مراجع داخلي معتمد، وهذا الأمر مما يولد لدى الباحث الطمأنينة ويعزز الثقة بشأن قدرة المستجيبين على استيعاب الأسئلة والعبارات الواردة في قائمة الاستقصاء ومن ثم موضوعية إجاباتهم عليها.

تحليل البيانات الإحصائي واختبار فرضية الدراسة:

ثبات أداة الدراسة (الاستقصاء):

أجرى الباحث اختبار الثبات لقياس مدى إمكانية الاعتماد على استبيان الدراسة الميدانية في الحصول على بيانات تتسم بالثبات، وقد تم ذلك من خلال إجراء اختبار معامل ألفا كرونباخ Coronbach's Alpha، حيث يتم اعتبار المقياس مقبولاً إذا بلغت قيمة معامل ألفا له (0.6) فأكثر (Hair et al., 2010)، ويوضح الجدول التالي نتائج ذلك الاختبار:

جدول رقم (3): قيم معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة

	متغيرات الدراسة	قيمة معامل ألفا
المتغيرات المستقلة	(1) معايير أدلة الإثبات.	0.926
المتغيرات التابعة	(1) الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.	0.941
	(2) الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية.	0.941

ويتضح من الجدول السابق ثبات قائمة الاستقصاء، فعلى مستوى المتغير المستقل معايير أدلة الإثبات، بلغ معامل ألفا (0,926)، وأما فيما يتعلق بالمتغيرين التابعين، فقد بلغ معامل ألفا لكل من متغيري الخصائص النوعية الأساسية والخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية (0,941)، ويتضح من ذلك تجاوز قيم معاملات ألفا لجميع

متغيرات الدراسة الحد الأدنى (0,6)، وهو ما يؤكد على ثبات الاستبيان المستخدم في جمع بيانات الدراسة الميدانية.

❑ توزيع أبعاد وعبارات متغيرات الدراسة:

(1) المتغير المستقل (معايير أدلة الإثبات):

جدول رقم (4): توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير معايير أدلة الإثبات

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(1)	قيام المراجع بجمع أدلة كافية ومناسبة من خلال إجراءات المراجعة (معيار رقم 500).	763	%94	(1)	4.68	0.52
(2)	كفاية الأدلة في المراجعة، لا يعني قيام المراجع بفحص جميع الأدلة الموجودة (معيار رقم 500).	667	%82	(22)	4.09	0.82
(3)	الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن ضعف جودتها (معيار رقم 500).	630	%77	(23)	3.87	0.88
(4)	يأخذ المراجع في الاعتبار العلاقة بين تكلفة الإجراء وجودة وموثوقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراء (معيار رقم 500).	681	%84	م(21)	4.18	0.80
(5)	قيام المراجع بفحص أو عد أو حصر أصل من الأصول الملموسة، ويشمل التحقق من السجلات والوثائق (معيار رقم 500).	701	%86	(13)	4.30	0.75
(6)	استخدام المراجع لحواسه لمشاهدة وتقييم أنشطة معينة، والمتمثلة في ملاحظة ومتابعة تنفيذ بعض المهام أو الإجراءات من قبل الاخرين (معيار رقم 500).	684	%84	(19)	4.20	0.79
(7)	التأكد من مدى صحة العمليات الحسابية الواردة بالمستندات والسجلات المحاسبية	726	%89	(7)	4.45	0.69

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
	سواءً كان إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً (معيار رقم 500).					
(8)	إعادة التنفيذ للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نفذت كجزء من الرقابة الداخلية (معيار رقم 500).	687	%84	(18)	4.21	0.74
(9)	حصول المراجع على معلومات مالية وغير مالية من داخل المنشأة أو خارجها (معيار رقم 500).	710	%87	(12)	4.36	0.69
(10)	حصول المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بوجود المخزون وحالته، الدعاوي القضائية والمطالبات التي تكون المنشأة طرفاً فيها، عرض المعلومات القطاعية والإفصاح عنها (معيار رقم 501).	752	%92	(4)	4.61	0.55
(11)	استخدام المصادقات الخارجية من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية (معيار رقم 505).	760	%93	(2)	4.66	0.52
(12)	في حالة عدم الرد على المصادقات؛ يرسل المراجع مصادقة بديلة ويجري إجراءات مراجعة إضافية للأحداث اللاحقة (معيار رقم 505).	702	%86	(14)	4.29	0.75
(13)	الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية (معيار رقم 510).	727	%89	(6)	4.46	0.63

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(14)	الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ثبات السياسات المحاسبية المناسبة والمنعكس أثرها في الأرصدة الافتتاحية أو أن التغييرات التي طرأت عليها قد تمت المحاسبة عنها بشكل مناسب وتم عرضها والافصاح عنها بشكل كاف (معيار رقم 510).	719	%88	(8)	4.41	0.65
(15)	قيام المراجع بتحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة من أجل ضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية (معيار رقم 520).	698	%86	(15)	4.28	0.68
(16)	يقوم المراجع بإجراء المقارنات بين البنود في الفترات المختلفة واستخدام النسب للربط بين المعلومات، والتحري عن التقلبات غير العادية أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة (معيار رقم 520).	719	%88	(9)	4.41	0.62
(17)	استخدام أسلوب العينة الإحصائية في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات للتأكد من مدى صدق وسلامة القوائم المالية (معيار رقم 530).	682	%84	(21)	4.18	0.67
(18)	ممارسة المراجع الشك المهني في مدى حقيقة أي معلومات تم تلقيها للتحقق من صحة الأدلة ودرجة جودتها (معيار رقم 540).	716	%88	(10)	4.39	0.61
(19)	فهم المراجع للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية (معيار رقم 540).	753	%92	(3)	4.62	0.56

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(20)	الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تعد معقولة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعد كافية (معيار رقم 540).	728	%89	(5)	4.47	0.68
(21)	تقييم ما إذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية التي اشتملت عليها القوائم المالية تقدم مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (معيار رقم 540).	691	%85	(17)	4.24	0.67
(22)	الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المراجع، التي تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً في القوائم المالية، قد انعكست بشكل مناسب في تلك القوائم المالية (معيار رقم 560).	713	%87	(11)	4.37	0.65
(23)	الاستفسار من الإدارة عن معرفتها بوجود أحداث أو ظروف بعد فترة التقييم، قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على الاستمرار (معيار رقم 570).	694	%85	(16)	4.26	0.67
(24)	دراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية قدرة المنشأة على الاستمرار (معيار رقم 570).	716	%88	م(10)	4.39	0.64
(25)	الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، ومن المكلفين بالحوكمة، حسب مقتضى الحال، بأنهم قد أوفوا بمسؤوليتهم عن إعداد القوائم المالية وعن اكتمال المعلومات المقدمة للمراجع (معيار رقم 580).	715	%88	م(15)	4.28	0.72

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(26)	قيام المراجع بتقييم إقرارات إدارة المنشأة كجزء من تقييم أدلة الإثبات (معيار رقم 580).	683	%84	(20)	4.19	0.74
متغير معايير أدلة الإثبات		**708.4**	**%87**	الأول	**4.34**	**0.41**

- العينة (ن= 163 مفردة)
- المجموع التقديري الكلي = ن × أعلى ميزان تقدير لمقياس ليكرت "5" = 163 × 5 = 815

ويظهر من تحليل توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير معايير أدلة الإثبات **في الجدول** ما يلي:

1- المتوسطات الحسابية الخاصة لفقرات هذا الجزء من المحور الأول تراوحت ما بين (3.87) كأدنى قيمة للعبارة رقم (3) والتي تنص على **"الحصول على المزيد من أدلة المراجعة قد لا يعوض عن ضعف جودتها (معيار رقم 500)"** و (4.68) كأعلى قيمة للعبارة رقم (1) والتي تنص على **" قيام المراجع بجمع أدلة كافية ومناسبة من خلال إجراءات المراجعة (معيار رقم 500)"**.

2- المتوسط الحسابي العام في هذا الجزء من المحور الأول والخاص بمتغير معايير أدلة الإثبات بلغ 4.34 وانحرافها المعياري 0.41، وهذا يدل على أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة مرتفعة، وهو مما يفسر تأثير تطبيق معايير أدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية بصورة كبيرة جداً.

(2) المتغير التابع الأول (الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية):

جدول رقم (5): توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(1)	قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين لتلك المعلومات والتأثير على	733	%90	(1)	4.49	0.60

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
	مسار عمل صانع القرار.					
(2)	توفر المعلومات المحاسبية العديد من البدائل المتاحة وتساهم في تحديد البديل الأمثل.	684	%84	(9)	4.20	0.73
(3)	تساهم المعلومات المحاسبية في دعم مستوى القدرة التنبؤية لمستخدمي التقارير المالية بشأن الإجراءات والمخاطر المتوقعة للشركة وتخفيض حالة عدم التأكد.	714	%88	(2)	4.37	0.65
(4)	تساهم المعلومات المحاسبية في تأكيد سلامة (صحة) توقعات المستخدمين عن الفترات المالية المختلفة.	687	%84	(8)	4.21	0.73
(5)	تعزيز القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات لمفهوم "جودة الأرباح".	682	%84	(10)	4.18	0.71
(6)	توفير معلومات محاسبية ذات أهمية نسبية من خلال الحد أو الإقلال من الخطأ أو الاحتيال أو الحذف الذي قد يؤثر على مستخدمي المعلومات المحاسبية.	689	%85	(6)	4.23	0.69
(7)	توفير معلومات محاسبية ذات أهمية نسبية مما يحقق أقصى درجات الملاءمة للمعلومات المحاسبية المنشورة وبالتالي تحقيق جودة عالية للمعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية.	707	%87	(3)	4.34	0.67
(8)	تعبر التقارير المالية عن الظواهر الإقتصادية من خلال الكلمات والأرقام بمصداقية.	688	%84	(7)	4.22	0.78
(9)	عرض وفحص المعاملات والأحداث من أجل التقرير عن واقعها (الجوهر	678	%83	(11)	4.16	0.79

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
	الاقتصادي) بدلاً من شكلها القانوني فقط.					
(10)	تضمين جميع المعلومات اللازمة للتمثيل الفعلي للنشاط الاقتصادي الذي تقوم الشركة بالتقرير عنه بما في ذلك الملاحظات المتممة التفسيرية لبيانات القوائم المالية.	692	%85	(4)	4.25	0.73
(11)	توفير معلومات محايدة لا تميل إلى عرض مركز المنشأة في ضوء أفضل أو أسوأ من الظروف الفعلية.	675	%83	(12)	4.14	0.79
(12)	تعكس أفضل المعلومات المتاحة مع التأكد في نفس الوقت من أن المعالجة المحاسبية أو التقدير المختار كان الأقل احتمالًا للمبالغة في الأصول والإيرادات والمكاسب أو التقليل من الالتزامات والمصروفات والخسائر.	672	%82	(13)	4.12	0.70
(13)	تلبية المعلومات للحد الأدنى من الدقة وخلوها من الأخطاء المادية بحيث لا تشوه ما يتم التقرير عنه.	691	%85	(5)	4.24	0.72
متغير الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية		**691.7**	**%85**	**الثاني**	**4.24**	**0.55**

- العينة (ن= 163 مفردة)
- المجموع التقديري الكلي = ن × أعلى ميزان تقدير لمقياس ليكرت "5" = 163 × 5 = 815

<u>ويظهر من تحليل</u> <u>توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية</u> **<u>في الجدول ما يلي:</u>**

1- المتوسطات الحسابية الخاصة لفقرات هذا الجزء من المحور الثاني تراوحت ما بين (4.12) كأدنى قيمة للعبارة رقم (12) والتي تنص على أنه **" تعكس أفضل المعلومات المتاحة مع التأكد في نفس الوقت من أن المعالجة المحاسبية أو**

التقدير المختار كان الأقل احتمالًا للمبالغة في الأصول والإيرادات والمكاسب أو التقليل من الالتزامات والمصروفات والخسائر"، و (4.49) كأعلى قيمة للعبارة رقم (1) والتي تنص على **" قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين لتلك المعلومات والتأثير على مسار عمل صانع القرار."**.

2- المتوسط الحسابي العام في هذا الجزء من المحور الثاني والخاص بمتغير الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بلغ 4.24 وانحرافها المعياري 0.55، وهذا يدل على أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة مرتفعة، وهو مما يفسر تأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الاثبات على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية بصورة كبيرة جداً.

3- تعبر الفقرات من رقم (1-7) عن خاصية الملاءمة وتشمل على مقوماتها الأساسية المتمثلة في قيمة المعلومات التوكيدية والتنبؤية وأهميتها النسبية.

4- تعبر الفقرات من رقم (8-13) عن خاصية التمثيل الصادق وتشمل على مقوماتها الأساسية المتمثلة في الاكتمال والحيادية والخلو من الأخطاء.

5- حصلت جميع بنود الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات على متوسط حسابي متقارب، إلا أن أكثر الخصائص النوعية أهمية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تمثلت في:

- القيمة التنبؤية
- الأهمية النسبية
- الاكتمال
- الخلو من الاخطاء

(3) المتغير التابع الثاني (الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية):

جدول رقم (6): توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
(1)	دعم قدرة المستخدمين على مقارنة أداء الشركة خلال فترات زمنية مختلفة.	713	%87	(2)	4.37	0.64
(2)	تسهيل المقارنة بين أداء الشركة وشركات أخرى في نفس المجال أو قطاع معين في الشركة ومثيله في شركة أخرى خلال فترة أو فترات مختلفة.	693	%85	(9)	4.25	0.69
(3)	تزويد مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات اللازمة للمقارنة بين الأصول والخصوم المختلفة خلال فترة أو فترات زمنية مختلفة.	698	%86	(7)	4.28	0.75
(4)	الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى اتساقها مع السياسات المحاسبية خلال الفترات المختلفة للشركة أو مع الشركات المماثلة.	707	%87	(5)	4.34	0.74
(5)	الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية ومدى تأثيرها على القوائم المالية.	727	%89	(1)	4.46	0.65
(6)	توفر ضماناً للمستخدمين بأن المعلومات المحاسبية المقدمة (المعروضة) تعبر بأمانة وصدق ما يفترض أنها تمثله.	701	%86	(6)	4.30	0.77
(7)	توفير معلومات محاسبية قابلة للتحقق والتفسير والتحليل.	713	%87	م(2)	4.37	0.64
(8)	إمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية من قبل أشخاص مختلفين باستخدام نفس	684	%84	(10)	4.20	0.76

الرقم	العبارة	المجموع التقديري	النسبة المئوية	الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري
	الأساليب للحصول على نتائج مماثلة.					
(9)	إتاحة المعلومات المحاسبية للمستخدمين في وقت مبكر بما يكفي لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.	711	%87	(3)	4.36	0.70
(10)	توفير معلومات محاسبية في الوقت المناسب لرفع درجة ملاءمتها ودعم المستخدمين في ترشيد قراراتهم.	710	%87	(4)	4.36	0.68
(11)	عرض المعلومات المحاسبية بأكبر قدر ممكن ومناسب من الوضوح والدقة.	710	%87	م(4)	4.36	0.67
(12)	إدراج معلومات حول الأمور المعقدة في التقارير إذا كانت ذات صلة وملائمة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم.	696	%85	(8)	4.26	0.69
(13)	عدم إغراق المستخدمين في الكثير من التفاصيل بحيث لا يمكنهم فهم المعلومات بوضوح.	692	%85	م(9)	4.25	0.79
متغير الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية		**704.2**	**%86**	الأول	**4.32**	**0.54**

- العينة (ن= 163 مفردة)
- المجموع التقديري الكلي = ن × أعلى ميزان تقدير لمقياس ليكرت "5" = 163 × 5 = 815

ويظهر من تحليل توزيع عبارات الاستقصاء لمتغير الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية **في الجدول ما يلي:**

1- المتوسطات الحسابية الخاصة لفقرات هذا الجزء من المحور الثاني تراوحت ما بين (4.20) كأدنى قيمة للعبارة رقم (8) والتي تنص على **" إمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية من قبل أشخاص مختلفين باستخدام نفس الأساليب للحصول على نتائج مماثلة"**، و (4.46) كأعلى قيمة للعبارة رقم (5) والتي

تنص على **" الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية ومدى تأثيرها على القوائم المالية. "**.

2- المتوسط الحسابي العام في هذا الجزء من المحور الثاني والخاص بمتغير الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية بلغ 4.32 وانحرافها المعياري 0.54، وهذا يدل على أن درجة موافقة أفراد عينة الدراسة مرتفعة، وهو مما يفسر تأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية بصورة كبيرة جداً.

3- تعبر الفقرات من رقم (1-5) عن خاصية القابلية للمقارنة، والفقرات من رقم (6-8) عن خاصية القابلية للتحقق، والفقرات من رقم (9-10) عن خاصية التوقيت المناسب، بينما تعبر الفقرات من (11-13) عن خاصية القابلية للفهم.

4- حصلت جميع بنود الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات على متوسط حسابي متقارب، وتعد ذات أهمية كبيرة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر عينة الدراسة.

اختبار فرضية الدراسة:

نص الفرض: *"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية"*

وينقسم هذا الفرض إلى الفرضين الفرعيين التاليين:

1/1) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

2/1) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص المحسنة للمعلومات المحاسبية.

ولاختبار ذلك الفرض وفرضيه الفرعيين تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، ويمكن عرض نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:

أ- أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية:

جدول رقم (7): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	معامل الانحدار الجزئي	معامل الانحدار الجزئي المعياري	قيمة "ت"	P. Value
معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات (X)	0.818	0.607	9.685	0.000
ثابت الانحدار (α)	0.691	---	1.876	0.042

- معامل التحديد R^2 = 0.368
- معامل التحديد المعدل = 0.364
- قيمة F = 93.806
- قيمة P. Value للنموذج = 0.000
- مستوى الثقة (95%)
- نسبة الخطأ في النموذج = 63.2%
- المتغير التابع (Y): الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق أن قيمة F قد بلغت (93.806) بدلالة P. Value بلغت (0.000)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية، كما تشير القيمة الموجبة لمعامل الانحدار المعياري (0.607) إلى طردية العلاقة بين المتغيرين، ومن ثم يتضح صحة الفرض الفرعي الأول حيث يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية.

كما يتضح أيضاً أن المتغير المستقل (معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات) يفسر نسبة (36.8%) من التباين في المتغير التابع (الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد R^2، في حين تشير نسبة الخطأ في النموذج إلى أن (63.2%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.

2/1) يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية.

ولاختبار ذلك الفرض وفرضيه الفرعيين تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط، ويمكن عرض نتائج هذا الاختبار على النحو التالي:

ب- أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية:

جدول رقم (8): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات والخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	معامل الانحدار الجزئي	معامل الانحدار الجزئي المعياري	قيمة "ت"	P. Value
معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات (X)	0.799	0.600	9.526	0.000
ثابت الانحدار (α)	0.850	---	2.326	0.021
• معامل التحديد R^2 = 0.360 • معامل التحديد المعدل = 0.356 • قيمة F = 90.774 • قيمة P. Value للنموذج = 0.000				

- مستوى الثقة (95%)
- نسبة الخطأ في النموذج = 64%
- المتغير التابع (Y): الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية.

ويتضح من النتائج المبينة في الجدول السابق أن قيمة F قد بلغت (90.774) بدلالة P. Value بلغت (0.000)، مما يدل على معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط للعلاقة بين معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات والخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية، كما تشير القيمة الموجبة لمعامل الانحدار المعياري (0.600) إلى طردية العلاقة بين بين المتغيرين، ومن ثم يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني حيث يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية.

كما يتضح أيضاً أن المتغير المستقل (معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات) يفسر نسبة (36%) من التباين في المتغير التابع (الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية)، وذلك وفقاً لما تشير إليه قيمة معامل التحديد R^2، في حين تشير نسبة الخطأ في النموذج إلى أن (64%) من التباين الناتج عن قياس أثر المتغير المستقل في المتغير التابع موضع الدراسة، إنما يرجع إلى عوامل أخرى عشوائية لم يرد ذكرها بالنموذج.

وبناءً على ما سبق يتضح **صحة فرضية الدراسة** حيث يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية، ومن خلال نتائج اختبار هذا الفرض أيضاً يتضح أن تأثير معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية (معامل الانحدار الجزئي المعياري= 0.608) كان أكبر منه على الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية (معامل الانحدار الجزئي المعياري= 0.600).

النتائج والتوصيات

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية فقد توصل الباحث إلى العديد من النتائج على النحو التالي:

خلاصة الدراسة النظرية:

1- عدم وجود اتفاق في أدبيات المحاسبة على مفهوم محدد لجودة المعلومات المحاسبية حيث أنها مرتبطة بتفسيرات مختلفة في أذهان مستخدميها، واستخدمت عدة مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها: جودة المحاسبة، وجودة المعايير المحاسبية، وجودة القوائم المالية، وجودة الربح، بالرغم من أن تعريف جودة المعلومات المحاسبية من منظور بأنها المعلومات التي تعكس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعلها مفيدة للمستخدمين هو الأكثر شيوعاً.

2- تقدم معايير المراجعة الدولية إرشادات للمراجع حول كيفية ومتطلبات جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة وتحدد المواصفات الفنية لإعداد تقرير وتوضيح طبيعة ومحتويات هذا التقرير.

3- لا ينبغي الخلط ما بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة، فمعايير المراجعة لا تتغير من عملية لأخرى، في حين أن إجراءات المراجعة تتغير لتتلاءم مع طبيعة كل مهمة مراجعة.

4- معايير المراجعة الدولية قابلة للتطبيق على جميع مهام مراجعة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة النشاط ونوع الصناعة والمؤسسات الربحية وغير الربحية.

5- جوهر عمل المراجعة هو جمع الأدلة وتقييمها، وجودة رأي المراجعة تكمن في الأحكام التي يتخذها المراجع؛ معتمداً على جودة الأدلة التي تم جمعها وتقييمها.

نتائج الدراسة الميدانية:

1- هناك تأثير لمعايير أدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تنفيذ إجراءات مراجعة معينة من أهمها:

- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تعد معقولة وما يتعلق بها من إفصاحات في القوائم المالية تعد كافية.
- دراسة وتقييم المؤشرات المالية والتشغيلية وأي مؤشرات أخرى حول إمكانية قدرة المنشأة على الاستمرار.
- قيام المراجع بتحليل العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية في المنشأة محل المراجعة من أجل ضمان معقولية الأرصدة الواردة في القوائم المالية.
- الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الأرصدة الافتتاحية تحتوي على تحريفات تؤثر جوهرياً على القوائم المالية للفترة الحالية.
- استخدام المصادقات الخارجية من الأطراف التي تتعامل معها المنشأة محل المراجعة من أدلة الإثبات المهمة للتأكد من مدى صحة الأرصدة والبنود في القوائم المالية.
- التأكد من مدى صحة العمليات الحسابية الواردة بالمستندات والسجلات المحاسبية سواءً كان إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً.

2- تؤثر معايير المراجعة الدولية في تحقيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية من خلال:

- قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين لتلك المعلومات والتأثير على مسار عمل صانع القرار.
- مساهمة المعلومات المحاسبية في دعم مستوى القدرة التنبؤية لمستخدمي التقارير المالية بشأن الإجراءات والمخاطر المتوقعة للشركة وتخفيض حالة عدم التأكد.
- تضمين جميع المعلومات اللازمة للتمثيل الفعلي للنشاط الاقتصادي الذي تقوم الشركة بالتقرير عنه بما في ذلك الملاحظات التفسيرية لبيانات القوائم المالية.

3- تؤثر معايير المراجعة الدولية في تحقيق الخصائص النوعية المحسنة للمعلومات المحاسبية من خلال:

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى اتساقها مع السياسات المحاسبية خلال الفترات المختلفة للشركة أو مع الشركات المماثلة، والإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية ومدى تأثيرها على القوائم المالية.
- توفر ضماناً للمستخدمين بأن المعلومات المحاسبية المقدمة (المعروضة) تعبر بأمانة وصدق ما يفترض أنها تمثله.
- إتاحة المعلومات المحاسبية للمستخدمين في وقت مبكر بما يكفي لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.
- إدراج معلومات حول الأمور المعقدة في التقارير إذا كانت ذات صلة وملائمة للمستخدمين في اتخاذ قراراتهم

4- أظهرت الدراسة عدم الإلمام الكافي والفهم المناسب لدى بعض المراجعين بشأن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

التوصيات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

1- يجب الاهتمام بتنمية وعي المراجعين في الجمهورية اليمنية بحجم مسؤولياتهم تجاه جمع أدلة الإثبات الكافية والمناسبة، كونها تعمل على تدعيم حكمهم وابداء آرائهم حول مدى سلامة عرض وعدالة القوائم المالية والتقرير عنها.

2- التواصل المستمر بين المراجع والمسئولين عن الحوكمة وخاصةً فيما يتعلق بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية خلال عملية المراجعة.

3- التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لزيادة وتحسين جودة التقارير المالية.

4- نظرًا لأن المعلومات المحاسبية هي أساس عملية اتخاذ القرار، فإنه يتوجب على المراجع الخارجي أن يكون على دراية كافية بالإطار المفاهيمي للتقرير المالي،

والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كونها سمات ومقاييس لجودة المعلومات المحاسبية.

5- تدعيم الدور الرقابي والاشرافي للجهات المعنية ذات الصلة بالتقييم الدوري والمستمر لمستوى تطبيق معايير المراجعة الدولية لما لذلك من أثر على جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

6- تطبيق الأساليب المعاصرة في الرقابة على الجودة مثل برنامج مراجعة النظير للتأكد من مدى إلتزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة الدولية وبالذات فيما يخص جمع أدلة الاثبات وتقييمها كونها جوهر عمل المراجعة.

7- عقد ورش عمل والاستعانة بخبراء في مجال المراجعة بهدف تطوير كفاءة معدي التقارير المالية في ضوء معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

8- ضرورة الاهتمام بمتطلبات التطوير المهني والتعليم المستمر للأعضاء الممارسين لمهنة المراجعة والعاملين لديهم في منشآت المراجعة من مراجعين مساعدين حيث يجب الالتزام بوضع حدود دنيا لساعات التدريب ومستوى الخبرة والكفاءة المهنية والتأهيل العلمي.

9- قيام شركات المراجعة الكبرى وفروع الشركات الأجنبية بالمساعدة في تدريب منتسبي المكاتب الصغيرة والفردية للارتقاء بمستواهم المهني.

10- قيام أقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد اليمنية باتخاذ خطوات جريئة وفعلية في تنقيح وتحديث مناهجها الدراسية وتضمينها بالمعايير الدولية والإطار المفاهيمي للتقارير المالية مع حالات عملية من الواقع، حتى يسنى ربط الجانب العلمي بالعملي واكساب الخريجين معرفة تجعلهم قادرين على مواكبة كل ماهو جديد في عالم المحاسبة والمراجعة.

11- العمل على إعداد ملخصات أو أوراق عمل خاصة عند إصدار معايير جديدة أو تعديلات على معايير سابقة لضمان التطبيق الأمثل من قبل شركات ومكاتب المراجعة في اليمن.

مراجع باللغة العربية:

أبو جبل، نجوى محمود أحمد (2016). أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية في مصر: دراسة تطبيقية. ***مجلة البحوث المحاسبية***، جامعة طنطا، ع 1، الصفحات 113–150.

أبو شلوف، أماني فوزي إسليم (2018). ***أثر تعديلات معايير التدقيق الدولية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات على جودة التقارير المالية في البنوك العاملة بالأردن***، رسالة ماجستير، جامعة الإسراء، الأردن.

أحمد، محمد رمضان ابراهيم (2018). ***نموذج مقترح لقياس جودة المعلومات المحاسبية كمدخل لرفع كفاءة سوق الاوراق المالية في ضوء IFRS***، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

آغا، محمود عبدالقادر أبو زيد؛ أبو رشيد، هائل محمد (2020). دور معايير التدقيق الدولية في تحسين القيمة الاتصالية لتقارير التدقيق لأغراض الاستثمار: دراسة تحليلية للتعديلات التي تمت على كل من معيار التدقيق الدولي رقم 700 و706، ***مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية***، م 5، ع 13، الصفحات 81-95.

بدوي، هبة الله عبد السلام (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتى الملاءمة والتمثيل العادل، ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، م 21، ع 5، الصفحات 161-212.

الججاوي، طلال؛ العبيدي، رافد (2014). تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها. ***المجلة العراقية للعلوم الإدارية***، م 10، ع 39، الصفحات 66-103.

حجر، عبد الملك إسماعيل (2018). تبني وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في الجمهورية اليمنية (الواقع المهني ومتطلبات التطوير)، ***دراسة غير منشورة***، صنعاء - اليمن.

حماد، طارق عبدالعال (2010). ***موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني***، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية.

خداش، حسام الدين؛ الزوي، إبراهيم سليمان عمر؛ نصار، محمود (2011). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات، ***المجلة الأردنية في إدارة الأعمال***، م 7، ع 4، الصفحات 594-624.

الخرابشة، فارس؛ القضاة، ليث (2016). معايير التدقيق الدولية وأثرها على استقطاب الاستثمارات الأجنبية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، ***معهد الإدارة العامة***، سلطنة عمان، م 38، ع 145، الصفحات 123-178.

الرشيدي، ممدوح صادق محمد (2012). دراسة تحليلية لأساليب تقييم جودة التقارير المالية، ***مجلة البحوث التجارية المعاصرة***، جامعة سوهاج، م 26، ع 2، الصفحات 1-60.

الزايغ، هاني فرحان (2006). ***دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية***، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة.

السيد، محمد فوزي محمد (2017). العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش بالقوائم المالية : دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، م 21، ع 5، الصفحات 214-271.

الصادق، هاشم محمد عبدالوهاب (2018). ***دور حوكمة الشركات في تضييق فجوة التوقعات في ضوء معايير المراجعة الدولية***، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية.

صباح، حسام محمد عبد المطلب (2018م). ***أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة***، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

الصباغ، احمد عبده (2019). أثر جودة المعلومات المحاسبية على مخاطر انهيار أسعار أسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، م 23، ع 4، الصفحات 354-398.

صقر، سمير احمد سليمان (2020). ***إطار محاسبي مقترح لأثر تصنيف وقياس الأدوات المالية على جودة المعلومات المحاسبية***، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.

عبدالسلام، مساعد احمد (2018). ***أثر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على زيادة جودة المعلومات المحاسبية***، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا - جامعة النيلين - السودان.

عبده، إيمان محمد السعيد سلامة (2021). أثر تتبع المحللين الماليين والمكافآت الإدارية والصحة المالية للشركة على إدارة الأرباح بإعادة تصنيف بنود قائمة الدخل و وانعكاسها على دقة تنبؤات المحللين الماليين، ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس، م 25، ع 1، الصفحات 169-245.

عراب، محمد خير منير (2015). ***دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية***، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.

علي، عبدالوهاب نصر (2009). ***موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية، الجزء الأول***، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

علي، عزيزة رزق محمود (2019). أثر التحفظ المحاسبي غير المشروط علي ممارسة ادارة الارباح الحقيقية - دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية في مصر. ***المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية***، جامعة قناة السويس، م 10، ع 3، ج 2، الصفحات 290-342.

فارس، هباش؛ ريمة، مناع (2018). أثر المعلومات المالية في إتخاذ القرارات الإستثمارية في سوق عمان المالي، ***مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية***، جامعة أم البواقي،الجزائر، ع 9، الصفحات 627- 646.

لطفي، أمين السيد احمد (2006). ***المراجعة بين النظرية والتطبيق***، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.

للمحاسبات، الجهار المركزي (2020)، ***معايير المحاسبة المصرية***، جريدة الوقائع المصرية، ع 143، تابع (ب).

مصطفـــى، سليمـــان محمـــد؛ النجار، سامح محمد امين (2018). أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات

المحاسبية فى الأسواق الناشئة، ***مجلة الفكر المحاسبى***، جامعة عين شمس، م 22، ع 8، الصفحات 1169-1203.

مطاوع، أحمد كمال (2019). أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات، ***مجلة الفكر المحاسبى***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م 23، ع 2، 190-143.

مليجي، مجدي مليجي عبدالحكيم (2014). أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، ***مجلة المحاسبة والمراجعة***، كلية التجارة، جامعة بني سويف، م 2، ع 2، الصفحات 1-50.

الناغي، محمود السيد (2021). ***المعايير الدولية للمراجعة الإطار العلمي والتطبيقي***، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر.

نور الهدى، بهلولي (2017). ***أثر تبنى معايير التدقيق الدولية فى تطوير مهنة التدقيق المحاسبى بالجزائر***، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية - جامعة فرحات عباس - سطيف1.

نويجي، حازم محفوظ محمد (2018). أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية، ***مجلة الفكر المحاسبى***، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م 22، ع 4، الصفحات 1440-1501.

وردة، بلعيد (2014). ***مساهمة المراجعة الخارجية فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية***، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة المسيلة.

مراجع باللغة الإنجليزية:

Adiloğlu, B., Vuran, B. (2011). A Multicriterion Decision Support Methodology for Audit Opinions: The Case of Audit Reports of Distressed Firms in Turkey. ***International Business & Economics Research Journal***, Vol. 10, No. 12, pp. 37-48.

Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. (2017). ***Auditing and assurance services***, (16th Edition), Copyright © by Pearson Education, Inc. or its affiliates.

Arnold, G., & Kyle, S. (2020). ***Intermediate Financial Accounting, Volume 1***, (Revision A), Athabasca University, Canada.

Atrill, P., McLaney, E., & Harvey, D. (2018). ***Accounting for business students***, (Edition Australia), Copyright © Pearson .Ed. Australia.

Beest, F., Braam, G., & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. Nice Working Paper 09-108, ***Management Research Institute***, Nijmegen School of Management, Netherlands, pp. 1 - 41.

Boolaky, P, & Omoteso, K. (2016). International Standards on Auditing in the International Financial Services Centres: What Matters?, ***Managerial Auditing Journal***, Vol 31, No. 6-7, pp. 727-747.

Carlon, S., Mladenovic, R., Palm, C., Mitrione, L., Kirk, N., & Wong, L. (2016), ***Financial accounting: reporting, analysis and decision making,*** 5th edition, Australian edition © John Wiley & Sons Australia, Ltd

De Koning, W. F. (2013). ***The Quality of Accounting Information***, pp. 1-17, Retrieved from https://ssrn.com/abstract=2324779

Efiong, E., Bassey, B. E., Hadrain, A. A., Charlsie, A., & Golce, B. D. (2017). The Effects of Audit Evidence on the Audit Report of Commercial Banks in Nigeria. ***Asian Journal of Business and Management***, Vol. 05, Issue 06, pp. 183-189.

Elmghaamez, I. K., Gerged, A. M., & Ntim, C. G. (2020). Financial market consequences of early adoption of international standards on auditing: international evidence. ***Managerial Auditing Journal***, Vol. 35, No. 6, pp. 819-858.

Hair, J. F., Black, B., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2010). ***Multivariate Data Analysis***, 7th edition, Pearson Prentice Hall .

Hanif, M., & Mukherjee, A. (2018). ***Financial Accounting – 1***, (4th Edition), McGraw Hill Education (India) Private Limited.

Harrison Jr., W., Horngren, C., Thomas, C., Tietz, W., & Suwardy, T. (2017). ***Financial Accounting-International Financial Reporting Standards***, (11th Edition). Pearson Education Limited.

Henderson, S., Peirson, G., Herbohn, K., Artiach, T., & Howieson, B. (2017). ***Issues in financial accounting***, (16th edition), Pearson Australia (a division of Pearson Australia Group Pty Ltd).

Hoggett, J., Edwards, L., John, M., Chalmers, K., Hellmann, A., Beattie, C., & Maxfield, J. (2015). ***Financial Accounting***, (9th edition), John Wiley & Sons Australia, Ltd.

Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R. (2010). A New Measure of Accounting Quality, ***Review of Accounting Studies***, Vol. 19, No. 1, pp. 1 - 49.

IAASB. (2018). ***ISA 500: Audit Evidence***, (2018 Edition. Volume I).

--------, SFAC No.8. (2010). ***Statement of Financial Accounting Concepts No. 8***.

Junior, J. C., Caldeira, J. F., & Torrent, H. d. (2017). Effects of IFRS on Accounting Information Quality: Evidence for Brazil.

International Journal of Economics and Finance, Vol. 9, No. 5, pp. 44 - 57.

Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2016). ***Intermediate Accounting***, (16th Edition), Copyright c 2016 John Wiley & Sons, Inc.

Kolitz, D. (2017). ***Financial Accounting: a concepts-based introduction***, Routledge -the Taylor & Francis Group.

Lessambo, F. (2018). ***Auditing, Assurance Services, and Forensics. A Comprehensive Approach***. Central Connecticut State University, New Britain, CT, USA.

Li Li Eng, Jing Lin, & Figueiredo, J. N. (2019). International Financial Reporting Standards adoption and information quality: Evidence from Brazil. ***Journal of International Financial Management and Accounting***, Vol. 30, pp. 5 - 29.

Mădălinaa, S. M., Eugeniu, T., & Florinc, D. (2014). Study of financial audit used in large companies in Romania in the context of the implementation of Auditing Standards harmonized with International Audit Standards, ***Procedia - Social and Behavioral Sciences***, Vol. 109, pp. 995 – 997.

Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B. (2016). Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting. ***International Journal of Finance and Accounting***, Vol. 5, No. 4, pp. 184-192.

Morosan-Danila, L., & Claudia-Elena, G.-I. (2016). Hierarchy of accounting information qualitative characteristics in financial

reporting. ***The USV Annals of Economics and Public Administration***, Vol. 16, Issue1/23, pp. 183-191.

Needles, B., Powers, M., & Crosson, S. (2014). ***Principles of Accounting***, (12th edition), South-Western, Cengage Learning.

Needles, B., Ramamoorti, S., & Shelton, S. W. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. ***Advances in International Accounting***, Vol. 15, pp. 181-201.

Niktaba, A., & Aslani, A. (2015). The effect of audit evidence on the auditor's report, ***International Journal of Accounting Research***, Vol. 2, No. 6, pp. 62-66.

Obaidat, A. N. (2007). Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. ***International Management Review***, Vol. 3 No. 2, pp. 26-32.

Păşcan, I.-D. (2015). Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality: a review, ***Procedia Economics and Finance***, Vol. 32, pp. 580 – 587.

Peña, H. F., & Franco, J. B. (2017). Impact of IFRS on the quality of financial information in the United Kingdom and France: Evidence from a new perspective, ***Intangible Capital***, Vol. 13, No. 4, pp. 850-878.

Rashid, C. A. (2017). The Importance of Audit Procedure in Collecting Audit Evidence/ Case of Kurdistan Region/ Iraq, ***International Journal of Social Sciences & Educational Studies***, Vol. 4, No. 2, pp. 15-22.

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2019). Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom. ***Contemporary Accounting Research***, Vol. 36, Issu. 3, pp. 1501-1539.

Salah, W., & Abdel-Salam, A. (2019). The Effects of International Financial Reporting Standards on Financial Reporting Quality. ***Athens Journal of Business & Economics***, Vol. 5, Issu. 3, pp. 221-242.

Spiceland, J., Nelson, M., & Thomas, W., (2020). ***Intermediate Accounting***, (10th Edition), McGraw-Hill Education.

Spiceland, J., Thomas, W., & Herrmann, D. (2019). ***Financial Accounting***, (5th Edition), McGraw-Hill Education.

Surianti, M. (2015). The Impact of IFRS Convergence on Accounting Information Quality and Its Influence on Information Asymmetry in Indonesia Stock Exchange, ***Research Journal of Finance and Accounting***, Vol.6, No.10, pp. 206-219.

Thomas, C., Tietz, W., Harrison Jr., W., & Horngren, C. (2019). ***Accounting Financial***, (12th Edition). Pearson Education, Inc.

Verleun, M., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., & Vasileiou, K. (2011). The Sarbanes-Oxley Act and accounting quality: a comprehensive examination, ***International Journal of Economics and Finance***, Vol. 3, No. 5, pp. 49- 64.

Weygandt, J., Kieso, D., Kimmel, P., Trenholm, B., Warren, V., & Novak, L. (2016). ***Accounting Principles***, (7th Canadian Edition), John Wiley & Sons Canada, Ltd.

Yin, X. (2019). Audit Evidence Concept, Classification and Collection Techniques in China and the US, ***Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing***, Vol. 19, Issu. 5, pp. 1-7

Yusrina, H., Mukhtaruddin, M., Fuadah, L. L., & Sulong, Z. (2017). International Financial Reporting Standards Convergence and Quality of Accounting Information: Evidence from Indonesia, ***International Journal of Economics and Financial Issues***, Vol. 7, No. 4, pp. 433-447.

Zakari, M. A., & Ahmad, N. S. (2014). The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report. ***Rev. Integr. Bus. Econ. Res***, Vol. 3, No. 1, pp. 1-12.

Zuca, S. (2015). Audit evidence – necessity to qualify a pertinent opinion, 7th International Conference on Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration, GEBA 2013, ***Procedia Economics and Finance***, Vol. 20, pp. 700- 704.

.