

أثر تدقيق التقديرات المحاسبية في تحسين جودة الإبلاغ المالي

"دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات في محافظة دمشق"

د. عدنان اغديف البحادي

مدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة الفرات

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام مدققي الحسابات في دمشق بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات المتعلقة بها" والإجراءات التي يتضمنها هذا المعيار أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية، وكذلك بيان دور تدقيق هذه التقديرات المحاسبية في تحسين جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين الخصائص النوعية الأساسية لجودة الإبلاغ المالي المتمثلة بالخصائص (الملائمة - الموثوقية)، تمثل مجتمع البحث بمدققي الحسابات في دمشق حيث أجريت الدراسة على عينة من هؤلاء المدققين عددها (100) مفردة، وقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة واختبار فرضياتها مستخدماً استبيان كأداة لجمع البيانات وتم التحليل باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS** وتم تطبيق مجموعة من الاختبارات الإحصائية الملائمة لطبيعة تلك البيانات، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها: قيام مدققي الحسابات أفراد العينة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 والإجراءات المرتبطة به أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية ووجود تأثير ايجابي لتدقيق التقديرات المحاسبية في تحسين جودة الإبلاغ المالي من خلال دوره في تحسين الخصائص النوعية الأساسية لجودة الإبلاغ المالي (الملائمة - الموثوقية).

الكلمات المفتاحية: تدقيق التقديرات المحاسبية، جودة الإبلاغ المالي، الملائمة، الموثوقية.

أولاً: المقدمة

إن تدقيق التقديرات المحاسبية يشير إلى عملية التدقيق التي تستهدف تقديرات المحاسبة التي تم اعتمادها في القوائم المالية للمؤسسة، حيث يهدف هذا المعيار إلى التحقق من صحة التقديرات المحاسبية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وتشمل التقديرات المحاسبية المعاملات والأحداث التي ليس لها أساس محدد ومستقر في الوقت الحالي، مثل تقدير قيمة الأصول غير الملموسة، واحتمالات الخسائر المحتملة، وتقدير عمر الديون، ويعد تدقيق هذه التقديرات ضروريًا لضمان جودة الإبلاغ المالي وتوفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، كما أن تطبيق معيار التدقيق الدولي 540 يعزز جودة الإبلاغ المالي من خلال عدة طرق. فقد يتم تحسين جودة الإبلاغ المالي عن طريق:

- تقييم التقديرات المحاسبية: يتطلب المعيار من المدقق أن يقيم تقديرات الإدارة وأن يحقق ما إذا كانت تستند إلى أسس معقولة ومعلومات موثوقة، ويتطلب المعيار أيضًا من المدقق أن يتحقق ما إذا كانت العوامل والافتراضات المستخدمة في التقديرات تعكس بشكل صحيح الأحداث والظروف القائمة.
- الاستفسار والتدقيق الإضافي: يجب على المدقق أن يطلب معلومات إضافية ومستندات تدعم التقديرات المحاسبية المعقدة أو المهمة. قد يؤدي ذلك إلى توفير توضيحات إضافية أو تحديد مخاطر محتملة قد تؤثر على الإبلاغ المالي.
- الكشف عن عدم الالتزام والتقارير الغير ملائمة: في حالة وجود تقديرات محاسبية غير ملائمة أو معلومات غير كافية، يجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره، والتأكيد على أن القوائم المالية غير ملائمة للغرض المقصود.

ثانياً: مشكلة الدراسة

في ظل الأهمية التي تحتلها التقديرات المحاسبية وتدقيقها من قبل الأكاديميين والمدققين والمحاسبين وكذلك ضرورة أن يكون هذا التدقيق متصفاً بالموثوقية وبعيداً عن حالة عدم التأكد والتحيز الذي قد تمارسه الإدارة وضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ولاسيما معيار التدقيق الدولي 540 المتعلق بتدقيق تلك التقديرات، فإن مشكلة الدراسة تتمحور في التساؤل التالي:

- هل يقوم مدققي الحسابات عينة الدراسة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 المتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية؟
- هل يؤدي تدقيق التقديرات المحاسبية إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي؟ وينبثق عنه التساؤلات التالية:
 - هل يؤدي تدقيق التقديرات المحاسبية إلى تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية ضمن التقارير المالية؟
 - هل يؤدي تدقيق التقديرات المحاسبية إلى تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية ضمن التقارير المالية؟

ثالثاً: اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن التساؤلات التي تتضمنها مشكلة الدراسة فيما يتعلق ببيان مدى تطبيق مدققي الحسابات عينة الدراسة لمعيار التدقيق الدولي 540 " تدقيق التقديرات المحاسبية والافصاحات

المتعلقة بها" اثناء تدقيق التقديرات المحاسبية، وكذلك بيان دور تدقيق تلك التقديرات في تحسين جودة الإبلاغ المالي من خلال تحسين ملاءمة وموثوقية الإبلاغ المالي.

رابعاً: أهمية الدراسة

- الأهمية العلمية: الأهمية العلمية لدراسة تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 تتمثل في المساهمة في تطوير وتعزيز المعرفة العلمية في مجال المحاسبة والتدقيق وتوسيع وتطوير النظرية والمفاهيم المتعلقة بعملية التدقيق المحاسبي وفي تحسين الممارسات المهنية ورفع جودة التدقيق المحاسبي وكذلك تدعيم الدراسات العلمية في مجال تدقيق التقديرات المحاسبية.

- الأهمية العملية: الأهمية العلمية لدراسة تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 تتجلى في تعزيز الفهم لعملية التدقيق المحاسبي وتحسين الممارسات المهنية، وكذلك تطوير وتحسين الأدوات المستخدمة في عمليات التدقيق المحاسبي وضمان جودة التقارير المالية مما يعزز الثقة بهذه التقارير.

خامساً: الدراسات السابقة

• دراسات تتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية

- دراسة (العلبي، 2023) بعنوان: " دور معيار التدقيق الدولي 540 تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في القوائم المالية"

يهدف البحث الحالي إلى بيان تأثير معيار التدقيق الدولي 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل في العراق ، ولتحقيق أهداف البحث اعتمد الباحث استمارة استبيان لعينة من مدقي الحسابات في العراق، حيث تم توزيع 60 استمارة وبعد استرجاع الاستبانة والقيام بالتحليل الاحصائي باستخدام برنامج SPSS، توصل البحث إلى عدد من النتائج من أهمها: وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 في الحد من ممارسات تمهيد الدخل، وقد أوصى البحث بضرورة تدريب وتطوير مهارات المدققين في العراق من أجل فهم متطلبات معيار التدقيق الدولي 540 لأنه يتضمن مجموعة من الارشادات والممارسات التي تساعد في الحد من التلاعب في التقديرات المحاسبية وبالتالي عدم قدرة الإدارة على ممارسة عملية تمهيد الدخل.

- دراسة (العبيدي، 2022) بعنوان: " تدقيق التقديرات المحاسبية من قبل محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري 540"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى مفهوم التقديرات المحاسبية، والخطوات المتبعة في تدقيقها من طرف محافظ الحسابات وذلك وفقاً لما نص عليه معيار التدقيق الجزائري 540، ومن أجل تحقيق ذلك تم القيام بدراسة تحليلية لهذه العناصر، ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة أن التقديرات المحاسبية هي القيمة التقريبية للبند في حالة غياب وسيلة دقيقة لقياسه، ويتمثل الهدف الرئيسي من تدقيق التقديرات المحاسبية التأكد من معقوليتها، وتتوقف موضوعية تقييم التقديرات المحاسبية على فاعلية خطوات وإجراءات تدقيقها.

- دراسة (عبدالرحيم، 2022) بعنوان: " دور التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية "

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التحقق من دور التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بهدف تعزيز مصداقية التقارير المالية لجذب الاستثمارات في مصر وإعادة ثقة المستثمرين في تلك التقارير، وتم التحقق من ذلك باستقصاء عينة مكونة من (150) مفردة تضمنت ثلاث فئات (الباحثين والمراجعين الخارجيين والمحليلين الماليين) وباستخدام بعض الاختبارات الإحصائية على متغيرات الدراسة والتي تمثلت في ثلاث متغيرات مستقلة تعبر عن التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وهي (المعلومات السابقة والحالية والمستقبلية) ومتغير تابع وحيد وهو (غموض التقارير المالية)، وقد توصلت الدراسة إلى أن التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وخاصة المعلومات السابقة والمستقبلية يحد وبشكل ملحوظ من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تساعد على إمكانية المقارنة والتحقق.

• دراسات تتعلق بجودة الإبلاغ المالي

- دراسة (الدوري والنعمي، 2022) بعنوان: "تأثير محاسبة القيمة العادلة في جودة الإبلاغ المالي" تعد المعلومات المستمدة من التقارير المالية الأساس الذي يعتمد عليه مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المختلفة، لذا لابد من قياس الأحداث الاقتصادية التي تمر بها الوحدة بطريقة مناسبة تعكس دقة القياس، فالقياس المحاسبي المستند إلى الكلفة التاريخية يتسم بالموضوعية والموثوقية لكنه يفترق للملائمة، إذ يعبر عن الأحداث الماضية ولا يوفر معلومات مستقبلية، من هنا بدأ التوجه العالمي لإحلال القيمة العادلة محل التكلفة التاريخية، لكون المعلومات الناتجة ملائمة وتعكس الوضع المالي الحقيقي للوحدة، لذا فقد هدف البحث إلى توضيح تأثير تبني القيمة العادلة في جودة الإبلاغ المالي، وتتبع أهمية البحث من أهمية جودة الإبلاغ المالي لما لها من تأثير كبير في متخذي القرارات، ونظراً للتوجه الدولي لإحلال القياس المحاسبي المستند على أساس القيمة العادلة محل ذلك المستند إلى أساس التكلفة التاريخية، وتجسدت أهمية البحث في قدرة التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة على تزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات ومؤشرات مالية ملائمة ومفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وكذلك الوقوف على الأسباب الكامنة وراء توجه معدي معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) نحو استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي، ولاختبار صحة فرضية البحث من عدمها جرى قياس تأثير استخدام القيمة العادلة في جودة الإبلاغ المالي عن طريق قياس ملائمة الإبلاغ المالي في مصرف بغداد التجاري، وتوصل الباحثان إلى استنتاجات عدة أهمها وجود تأثير لاستخدام القيمة العادلة في أنشطة المصرف بعد تطبيقها، وأوصى الباحثان ببذل الجهود اللازمة لتطبيق القيمة العادلة على نطاق أوسع من الموجودات المالية لتشمل كل موجوداتها والتزاماتها كما ينبغي وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

- دراسة (عبد الرزاق وآخرون، 2020) بعنوان: "آثار جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الإلكترونية" يهدف هذا البحث إلى تحديد الاطار النظري للتجارة الإلكترونية وتحليل آثار جودة الإبلاغ المالي على أنشطة التجارة الإلكترونية إحصائياً من أجل الوصول الى نتائج حقيقية وكمية، ولقد توصل الباحثون إلى العديد من الاستنتاجات من أهمها أن الإبلاغ المالي في الوحدة الاقتصادية يهدف إلى توفير معلومات محاسبية مفيدة

للإدارة وأصحاب المصلحة من أجل ترشيد القرارات المالية وتحسين المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك توفير معلومات مالية للجهات الخارجية من أجل إيضاح صورة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتوفير أرضية صلبة لاتخاذ قرارات استثمارية أو استثمارية رشيدة، وأوصى الباحثون بضرورة تعزيز جودة الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية من أجل المساهمة في تطوير وتحسين أنشطة التجارة الإلكترونية وتعزيز ثقة الجمهور بتلك الأنشطة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة: أنّ جميع الدراسات السابقة العربية والأجنبية قد تناولت أحد متغيري الدراسة (تدقيق التقديرات المحاسبية وجودة الإبلاغ المالي) لكن بالمقابل فإن هذه الدراسة قد ربطت متغيرين مهمين من وجهة نظر الباحث في دراسة واحدة، كما أن هذه الدراسة قد تناولت أحد معايير التدقيق الدولية (معياري التدقيق الدولي 540) الذي يتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والذي يحظى بأهمية كبيرة من قبل مدققي الحسابات ومدى تطبيق هذا المعيار في إجراءات تدقيق هذه التقديرات في حين أن أغلب الدراسات السابقة والتي تناولت موضوع التقديرات المحاسبية قد تطرقت إلى هذه التقديرات وتدقيقها دون العودة إلى معيار التدقيق الدولي 540.

سادساً: حدود الدراسة

حدود الدراسة تشير إلى المجالات الضيقة أو الحدود التي تحدد نطاق البحث وتحدد ما هو مشمول وما هو غير مشمول في الدراسة. ويتم تحديد حدود الدراسة بناءً على أهداف الدراسة والأبعاد المحددة التي ترغب في استكشافها. وحدود الدراسة فيما يتعلق بتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 هي:

- الحدود الزمنية: تم تطبيق الدراسة على العينة المحددة خلال العام 2023.
- الحدود المكانية: وتتمثل هذه الحدود بمكاتب تدقيق الحسابات في محافظة دمشق.

سابعاً: فرضيات الدراسة

عادةً ما تتضمن الدراسات البحثية الفرضيات التي تعبر عن توقعات أو افتراضات يقوم الباحث على أساسها بتوجيه عمله وتحليل البيانات. وفي حالة دراسة تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540، فإن بعض الفرضيات التي يمكن أن تكون موجودة تشمل ما يلي:

- الفرضية الرئيسية الأولى: لا يقوم المدققين أفراد العينة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية.
- الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين جودة الإبلاغ المالي. ويشتمل منها الفرضيات الفرعية التالية:
- الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

• الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

ثامناً: الإطار النظري

عرف معيار المراجعة (540) التقدير المحاسبي بأنه مبلغ نقدي يخضع قياسه وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق لحالة من عدم تأكد التقدير (معيار المراجعة 540 المحدث، 549). وتعرف أيضاً بأنها: توقعات مستقبلية تخضع للعديد من الاعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للأشخاص القائمين بعملية التقدير (غنيمي، 2017، 74).

كما تم تعريفها بأنها مبلغ نقدي يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير وفقاً لمتطلبات إطار التقارير المالية المطبق، وقد تكون هذه التقديرات المحاسبية ذات صلة بفئات معاملات أو أرصدة حسابات مثبتة أو مفصح عنها في القوائم المالية (حامد والرشيدي وعبد النبي، 2021، 398).

ويعرف الباحث التقدير المحاسبي بأنه التقدير التقريبي لقيمة أحد بنود القوائم المالية وذلك في غياب التحديد الدقيق لقيمة ذلك البند وفي ظل غياب مقياس موضوعي ودقيق لذلك البند.

أنواع التقديرات المحاسبية:

تختلف أنواع التقديرات المحاسبية فمنها ما يرتبط بالأصول ومنها ما يرتبط بالالتزامات وعلى سبيل المثال يمكن تحديدها بالآتي (جمعة، 2012، 108):

- 1- تقديرات محاسبية مرتبطة بالأصول ومنها:
 - تقديرات لمقابلة نقص فعلي (مخصص الاندثار)
 - تقديرات لمقابلة نقص مؤكد (ديون معدومة)
 - تقديرات لمقابلة نقص محتمل (مخصص الديون المشكوك فيها)
- 2- تقديرات محاسبية مرتبطة بالالتزامات المؤكدة والمحتملة ومنها:
 - تقديرات لمقابلة التزامات مؤكدة (مخصصات الضرائب)
 - تقديرات لمقابلة التزامات محتملة (مخصص التعويضات القضائية)

إعداد التقديرات المحاسبية

تقع عملية اعداد التقديرات المحاسبية على عاتق الإدارة ويجوز ألا يتم توثيق العملية أو تطبيقها رسمياً ومع ذلك فهي تتكون عادة من (حامد، 2007، 782):

- 1- تحديد الأحوال والمواقف التي تتطلب تقديرات محاسبية.
- 2- تحديد العوامل المؤثرة على التقديرات المحاسبية.
- 3- تجميع البيانات اللازمة لتكون أساساً للتقدير.

4- إعداد الافتراضات المناسبة.

5- تقدير المبلغ

6- تقرير أن التقدير مقدم في القوائم المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة المناسبة وأن الإفصاح كاف.

وإذا كانت عملية إعداد التقديرات المحاسبية موثقة فإن على مراجع الحسابات أن يراجع عموماً المستندات والوثائق، وأما إذا لم تكن موثقة فإن على مراجع الحسابات أن يستفسر من الإدارة عن الكيفية التي أعدت بها تقديراتها المحاسبية.

المحددات المؤثرة في إعداد التقديرات المحاسبية

لقد تبين أنه من الصعب تجنب التقديرات المحاسبية في ظل عدم دقة المعايير المحاسبية الحالية والمرونة التي توفرها تلك المعايير في اختبار السياسات البديلة التي يمكن اتباعها لعمل التقديرات المحاسبية، ومن هنا أصبح استعمال التقديرات المحاسبية الملائمة جزء يمكن الاستغناء عنه في عملية تحديد قيمة بعض البنود الواردة في القوائم المالية، هذا وترتبط عملية التقديرات المحاسبية بمجموعة من المحددات الأساسية يمكن ذكرها في (عمراني، 2019، 14):

- السياسات المحاسبية المستخدمة في اعداد التقديرات المحاسبية والتي تعرف بأنها " مجموعة المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم بها المنشأة بتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية".
- يفضل كافة المستخدمين دائماً أن تكون التقديرات المحاسبية مفهومة وواضحة.
- ان اختلاف السياسات المحاسبية يوفر معلومات محاسبية متباينة بشكل جوهري من حيث الشكل والمضمون بالنسبة للمستخدمين (أبو نصار وآخرون، 2005، 14).
- من بين أهم السياسات المحاسبية التي تعد بها التقديرات المحاسبية هي (عمراني، 2019، 15):
- طرق تقدير المخزون.
- المصروفات المستحقة.
- الإيرادات المستحقة.
- الضرائب المؤجلة.
- تقدير اهتلاك الأصول الثابتة.
- الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.

الإجراءات والمنهجية المتبعة في تدقيق التقديرات المحاسبية

تتوقف موضوعية تقييم التقديرات المحاسبية على معرفة مدقق الحسابات لفاعلية خطوات وإجراءات تدقيقها والتي أفصحت عنها معايير وإرشادات تدقيق التقديرات المحاسبية، والتي أكدت على ضرورة (حماد، 2007، 792):

- حصول مدقق الحسابات على إثبات كاف وملائم يدعم حكمه المهني حول مدى معقولية التقدير المحاسبي.
- يجب على مدقق الحسابات ضرورة فهم الإجراءات والطرق المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة عند إعداد التقديرات المحاسبية الهامة، والتي تضم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الذي يعكس طبيعة هذه الإجراءات، والطرق اللازمة لتقييم تلك التقديرات بمعرفة مدقق الحسابات.

ومن أجل تدقيق التقديرات المحاسبية يقوم المدقق بتبني أحد الأساليب الآتية أو مجموعة منها عند تدقيق أي تقدير محاسبي (العبيدي، 2022، 41):

- فحص واختبار الأسلوب الذي استخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير.
- تقييم الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقدير المعمول به.
- استخدام تقدير مستقل لأغراض المقارنة مع التقدير المعد من قبل الإدارة.

مفهوم جودة الإبلاغ المالي

تعرف بأنها دقة الإبلاغ المالي لإعلام المستثمرين بالتدفقات النقدية المستقبلية والمحتوى الذي تعكس به الأداء التشغيلي الحالي للوحدة الاقتصادية والذي يفيد في توقع الأداء المستقبلي لها ويساعد في تقييمها (Pounder, 2013, 16).

كما عرف الاتحاد الدولي للمحللين الماليين (FAF) جودة الإبلاغ المالي على أنها الوضوح والشفافية في المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب (الطائي، 2019، 10).

في حين ترى اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمحاسبة القانونية أن جودة الإبلاغ المالي تعني القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها (حمادة، 2014، 682).

ويرى الباحث بأن جودة الإبلاغ المالي هي الدقة التي تنقل بها المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية بحيث تتصف تلك المعلومات بمجموعة من الخصائص النوعية ومعدة وفقاً لمعايير الإبلاغ المالي بما يخدم الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات.

خصائص جودة الإبلاغ المالي

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قائمة بتحسين الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي رقم (8) في سبتمبر عام 2010 وقد جاءت هذه الخصائص في مجموعتين أساسيتين وهما:

- الخصائص الأساسية (الملائمة والتمثيل الصادق)

1. **الملائمة:** هي إحدى الخصائص النوعية الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لصنع القرار، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون قادرة على إحداث تغيير في القرار وذلك عندما يكون لها قيمة تنبؤية وقيمة توكيدية (Kieso & Weygandt & Warfield, 2020, 123).

2. **الموثوقية (التمثيل الصادق):** بمعنى أن الأرقام والأوصاف تتطابق مع ما هو موجود أو حدث بالفعل، وهذه

الخاصية ضرورية لأن معظم المستخدمين ليس لديهم الوقت ولا الخبرة لتقييم المحتوى الواقعي للمعلومات، كما يجب أن تكون التقارير المالية مفيدة، بحيث تمثل بصدق الظواهر التي تقصد تمثيلها، وحتى يكون التمثيل صادقاً بشكل كامل فيجب أن يتسم بثلاث خصائص: أن يكون كاملاً وحيادياً وخالياً من الأخطاء التي تصور الجوهر الاقتصادي للمعاملة الأساسية والأحداث والظروف التي تكون دائماً متشابهة من حيث شكلها القانوني (السعيد وآخرون، 2013، 30)

الخصائص الثانوية: وتشمل على أربع خصائص وهي: القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والوقت المناسب والقابلية للفهم.

أهداف جودة الإبلاغ المالي

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم (1) الأهداف الرئيسية للإبلاغ المالي على النحو التالي (مزهر، 2018، 525):

- توفير المعلومات المالية التي تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية، ويجب أن تتضمن التقارير المالية المعلومات المالية التي تساعد المستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين في اتخاذ قرارات خاصة تساعدهم في مجال الاستثمار والائتمان.
- توفير المعلومات المالية التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بهدف المفاضلة بين التدفقات الحالية والتدفقات المستقبلية، وتحديد توقيت التدفقات النقدية وحالة عدم التأكد للمستحقات النقدية من مقسوم أرباح وعوائد بيع الاستثمارات.
- الدقة في الإبلاغ عن موارد المنشأة الاقتصادية والأحداث والظروف التي تؤكد المطالبة بها.
- تقديم معلومات للمستثمرين الحاليين والمرتبين التي تساعدهم في تقدير قدرة الشركة على دفع مقسوم الأرباح في المستقبل، كما يرغب هؤلاء في الحكم على مدى نجاح المنشأة بالشكل الذي يزيد من سعر السهم.

أنواع جودة الإبلاغ المالي

من أجل تحقيق جودة الإبلاغ المالي في التقارير المالية التي تعكس طبيعة الوضع المالي للشركة، يوجد ثلاث أنواع للجودة في التقارير المالية وهي (النجار، 2021، 55):

- جودة صياغة التقارير: وهي إظهار بيانات التقارير بشكل جيد، بحيث تكون الكلمات المختارة لوصف البيان واضحاً ومفهوماً ومعبراً بدقة عن البيانات، ويتطلب هذا توافر خاصية الوضوح والشفافية والمصادقية.
- جودة محتوى التقرير: وهي وجود القيم الصحيحة للبيانات، أي أن الأرقام تعكس حقيقة الوضع المالي للشركة، وخلو التقارير من الأخطاء الجوهرية يتطلب توافر ثلاث خصائص وهي: الشمول والاكتمال والدقة وهي التمثيل الصادق للمعلومات.
- جودة عرض التقرير: وهي سهولة الحصول على التقرير في الوقت المناسب، أو عرض المعلومات تحت عناوين متجانسة، أو بطريقة لا تحتاج لمزيد من التفسير والتوضيح عند استخدامها، ويتطلب هذا توافر أربع خصائص وهي: الاتساق أو الثبات والحياد والتوقيت والشفافية.

مداخل جودة الإبلاغ المالي

يوجد ثلاث مداخل للجودة يعكسها مستوى جودة الإبلاغ المالي وطبيعة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وهي (محمد، 2018، 259):

- الجودة في صياغة التقارير المالية: إظهار المعلومات بصورة جيدة إذ تكون الكلمات المختارة لوصف القوائم المالية واضحة ومفهومة ومعبرة عن دقة المعلومات المالية، وهذا يتطلب توفير خاصية الوضوح.
- الجودة في محتوى التقارير المالية: وهي تعني وجود قيم البيانات الصحيحة، أي أن الأرقام حقيقية وتعكس الواقع المالي للوحدة الاقتصادية وبالنتيجة يكون التقرير خالياً من الأخطاء الجوهرية، ويجب أن تتوفر ثلاث خصائص للمعلومات في هذا النوع من جودة الإبلاغ المالي وهي الدقة والشمول والاكتمال.
- الجودة في عرض التقارير المالية: يجب أن تتوفر السهولة في الحصول على التقرير في الوقت المناسب وعرض المعلومات بطريقة متجانسة ومفهومة ولا تحتاج إلى مزيد من التوضيح والتفسير عند استعمال هذه المعلومات، وفي هذا النوع من جودة الإبلاغ المالي يجب أن تتوفر أربع خصائص للمعلومات وهي الاتساق والحياد والشفافية والتوقيت.

تاسعاً: الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بالمجتمع مجموع وحدات الدراسة التي تتوفر لديها الصفات والخصائص التي تمكن الباحث من الوصول إلى أهداف بحثه، والعينة هي جزء أو مجموعة فرعية من المجتمع تمثل مفردات المجتمع تمثيلاً صحيحاً، ويشمل مجتمع الدراسة مدققي الحسابات العاملين بمكاتب تدقيق الحسابات في بغداد بمختلف القطاعات، ولأن وحدة المعاينة في هذه الدراسة هي الأفراد المدققين العاملين بتدقيق الحسابات لذلك تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية البسيطة المتناسبة مع طبيعة الدراسة، ونظراً لعدم تمكن الباحث من الحصول على حجم المجتمع فقد تم تحديد حجم العينة باستخدام معادلة كوكران (بشمانى، 2014، 90)، والتي لا يدخل فيها حجم المجتمع كما يلي:

$$n = \frac{p q Z^2}{E^2}$$

حيث:

n: حجم عينة الدراسة

P: قيمة احتمالية تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح وهي تعبر عن النسبة التي تتفق مع موضوع البحث (تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 أدى إلى تحسين جودة الإبلاغ المالي)، وقد قام الباحث بفرضها (95%).

q: القيمة المكملة لقيمة P وهي (5%).

Z: الدرجة المعيارية والقيمة الجدولية المقابلة لدرجة الثقة، وهي تساوي (1.96) عند درجة ثقة (95%).

E: الحد الأقصى للخطأ المسموح به في تحديد حجم العينة، إذ تم الافتراض أن الحد الأقصى للخطأ المسموح به يساوي (5%).

وبالتطبيق في المعادلة السابقة نحصل على حجم عينة الدراسة المطلوبة وهي تقريباً: (n=73) ولزيادة الدقة قام الباحث بزيادة العينة إلى (100) مفردة وذلك للأخذ بعين الاعتبار الاستبانة غير المستردة والاستبانة غير الصالحة للتحليل وذلك بنسبة زيادة (37%)، مراعيًا أن تمثل العينة السابقة مجتمع الدراسة، **والجدول التالي يبين حركة استمارة الاستبيان:**

الجدول (1) إجراءات حركة الاستمارة (الاستبيان)

العينة	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المفقودة	الاستبانة غير الصالحة	الاستبانة الخاضعة للتحليل
الأفراد المدققين	100	9	1	90

من إعداد الباحث

أداة الدراسة

اعتمد الباحث على الاستبانة في جمع البيانات من مفردات العينة، والتي تعد أسلوباً مناسباً في مثل هذه الدراسات لجمع البيانات ومعرفة آراء من وزعت الاستبانة عليه حول ظاهرة أو موقف معين من خلال الإجابة على أسئلة الاستبانة بغرض إتمام الدراسة الميدانية، إذ تمّ تصميم هذه الاستبانة بناءً على الدراسات والأدبيات السابقة التي تركزت حول أبعاد هذه الدراسة، وتعد هذه الاستبانة من النوع المغلق في الحصول على المعلومات، حيث تمّ تصميم هذه الاستبانة وتوزيعها على العينة المدروسة، وقد صممت هذه الاستبانة كما يلي:

- **الجزء الأول:** مقياس مدى تطبيق معيار التدقيق الدولي 540 في تدقيق التقديرات المحاسبية، والذي تضمن (16) عبارة.
- **الجزء الثاني:** مقياس انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على ملاءمة المعلومات المحاسبية، والذي تضمن (13) عبارة.
- **الجزء الثالث:** مقياس انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على موثوقية المعلومات المحاسبية، والذي تضمن (9) عبارات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في كل المقاييس السابقة، وأعطيت الإجابات الدرجات الآتية: (1) لا أوافق بشدة، (2) لا أوافق، (3) محايد، (4) أوافق، (5) أوافق بشدة.

أدوات التحليل الإحصائي

لقد تم إخضاع البيانات لعملية التحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الآلي من خلال بعض الأساليب الإحصائية التي توفرها مجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وقد استخدم الباحث الأساليب والأدوات الإحصائية التالية لاختبار صحة الفرضيات:

(النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الصدق الظاهري، معامل الثبات، اختبار كولومجروف - سمرنوف، معامل الارتباط، تحليل الانحدار الخطي البسيط)

صدق مقاييس الدراسة وثباتها

ويقصد بصدق المقياس التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه، حيث قام الباحث بعرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين، حيث تم توجيه بعض الملاحظات فيما يتعلق بوضوح العبارات وسلامة صياغتها والخلو من أي غموض أو أخطاء لغوية، والتي تم الالتزام بها، ومن ثمّ قام الباحث بتطبيق هذا المقياس على عينة استطلاعية عشوائية قوامها (20) مفردة من عينة الدراسة، وبناءً على بيانات العينة قام الباحث بحساب معامل ارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات الاستبانة وبين الدرجة الكلية للمتغير الذي تنتمي إليه العبارة كما يلي:

الجدول (2) معاملات ارتباط بيرسون لعبارات الاستبانة

مقياس تطبيق معيار التدقيق الدولي 540			مقياس الانعكاس على الملائمة			مقياس الانعكاس على الموثوقية		
م	معامل الارتباط	الدلالة sig.	م	معامل الارتباط	الدلالة sig.	م	معامل الارتباط	الدلالة sig.
1	.625**	.000	1	.604**	.000	1	.763**	.000
2	.757**	.000	2	.762**	.000	2	.754**	.000

.000	.660**	3	.000	.781**	3	.000	.579**	3
.000	.731**	4	.000	.787**	4	.000	.752**	4
.000	.660**	5	.000	.751**	5	.000	.717**	5
.000	.754**	6	.000	.791**	6	.000	.694**	6
.000	.566**	7	.000	.661**	7	.000	.677**	7
.000	.707**	8	.000	.687**	8	.000	.717**	8
.000	.716**	9	.000	.670**	9	.000	.556*	9
			.000	.796**	10	.000	.757**	10
			.000	.737**	11	.000	.717**	11
			.000	.690**	12	.000	.626**	12
			.000	.866**	13	.000	.893**	13
						.000	.736**	14
						.000	.887**	15
						.000	.822**	16

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss ، (** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)) كما قام الباحث بقياس الثبات للاستبيان، حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقياس تطبيق معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية" (0.968)، في حين بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمقياس الانعكاس على الملائمة (0,966) وقيمة المعامل لمقياس الانعكاس على الموثوقية (0,982)، والجدول التالي يبين قيم معامل ألفا كرونباخ للمقاييس المستخدمة في الدراسة كما يلي:

الجدول (3) معامل الثبات بطريقة ألفا كرونباخ

المتغيرات	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ
تطبيق معيار التدقيق الدولي 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية"	16	0.968
الانعكاس على الملائمة	13	0.966
الانعكاس على الموثوقية	9	0.982

من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss ينتضح من الجداول السابقة أن جميع مؤشرات الثبات مرتفعة وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة احصائية (0.05)، وهي جيدة ومطمئنة ويمكن الوثوق بها، وتعطي مؤشراً جيداً على ثبات المقاييس. وصف متغيرات الدراسة

- وصف متغير تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540:

حيث يتم عرض رأي العينة حول المتغير المذكور وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأخطاء في الانحرافات المعيارية من خلال اختبار **On Sample T-Test**:

الجدول (6) الإحصاءات الوصفية لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540

الاتجاه	الخطأ في الانحراف المعياري Std. Error Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط الحسابي Mean	عدد أفراد العينة n	تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540
مرتفع	0.174	0.258	4.00	90	

حيث يتبين من الجدول السابق أن تدقيق التقديرات المحاسبية جاء مرتفعاً حسب رأي أفراد العينة، مما يؤكد أن التقديرات المحاسبية يتم تدقيقها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 540.

الجدول (7) اختبار **On Sample T-Test** لمحاوَر تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540

فترة الثقة للاختلافات 95% Confidence Interval of the Difference		متوسط الاختلافات Mean Difference	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)	درجة الحرية Df	قيمة اختبار T المحسوبة	تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540
الأعلى	الأدنى					
1.0819	1.0130	1.04742	0.000	89	30.825	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

مما سبق يتبين أن مستوى دلالة الاختبار (0.0000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة T المحسوبة (30.825) عند درجة حرية (89) أكبر من قيمتها الجدولية (1.65)، وهذا يؤكد أن المتوسط الحسابي للعينة (4.00) يختلف عن المتوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت (3) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام مما يعني أن تدقيق التقديرات المحاسبية وفق المعيار 540 جاء مرتفعاً بحسب رأي أفراد العينة، وفيما يلي سيتم تناول بنود هذا المتغير:

الجدول (8) اتجاهات أفراد العينة حول تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
مرتفع	8.969	0.796	3.91	16	55	14	5	0	يتبع المدقق المعايير الأخلاقية والمهنية والمبادئ الأساسية للتدقيق أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية.
				%17.8	%61.1	%15.6	%5.5	%0	
مرتفع	8.681	0.886	3.88	26	35	21	8	0	يقوم مدقق الحسابات بالتأكد من مدى التزام المؤسسة بالنظام المحاسبي المالي.
				%28.9	%38.9	%23.3	%8.9	%0	
مرتفع	9.399	0.818	4.08	30	41	15	4	0	يقوم مدقق الحسابات بدراسة مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية وفاعليته على التقديرات المحاسبية.
				%33.3	%45.6	%16.7	%4.4	%0	
مرتفع	10.494	0.785	4.07	19	58	13	0	0	يعتمد المدقق على خبرته وحكمه الشخصي عند تدقيق التقديرات المحاسبية.
				%21.1	%64.4	%14.4	%0	%0	
مرتفع	8.920	0.770	3.97	14	59	17	0	0	يتأكد المدقق أن التقديرات المحاسبية تتماشى مع الخطط التي وضعتها الإدارة.
				%15.6	%65.6	%18.9	%0	%0	
مرتفع	10.494	0.785	4.08	20	57	13	0	0	يتأكد المدقق من أنه تم الإفصاح عن التغيير في السياسة المحاسبية للتقديرات.
				%22.2	%63.3	%14.4	%0	%0	
مرتفع	10.032	0.849	4.03	23	51	12	4	0	يتأكد المدقق أن التقدير المحاسبي أعد بشكل معقول وسليم.
				%25.6	%56.7	%13.3	%4.4	%0	
مرتفع	10.181	0.810	3.97	20	53	11	6	0	يتحقق المدقق من مدى معقولية مخصص الخسارة للدعاوى القضائية على المؤسسة.
				%22.2	%58.9	%12.2	%6.7	%0	
مرتفع	12.242	0.774	4.13	26	50	14	0	0	يتحقق المدقق من عدم التحيز في تقدير الاهتلاك والعمر الإنتاجي للأصول.
				%28.9	%55.6	%15.6	%0	%0	
مرتفع	9.610	0.772	3.88	16	50	21	3	0	يتحقق المدقق من طريقة تقدير مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينين.
				%17.8	%55.6	%23.3	%3.3	%0	
مرتفع	10.398	0.766	4.06	18	59	13	0	0	يقوم المدقق بمقارنة التقديرات المحاسبية مع نتائج السنوات السابقة
				%20	%65.6	%14.4	%0	%0	
مرتفع	9.399	0.818	3.88	26	35	21	8	0	يقوم المدقق بجمع العناصر المقنعة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية
				%28.9	%38.9	%23.3	%8.9	%0	
مرتفع	10.181	0.810	3.97	20	53	11	6	0	يتحقق المدقق من التقديرات المحاسبية الواردة في الكشوف المالية والتي تعود لفترات سابقة
				%22.2	%58.9	%12.2	%6.7	%0	

مرتفع	12.242	0.774	3.91	16	55	14	5	0	تؤثر درجة عدم اليقين المرتبطة بالتقييم على إمكانية التحيز في التقدير المحاسبي.
				%17.8	%61.1	%15.6	%5.5	%0	
مرتفع	10.398	0.766	4.08	20	57	13	0	0	خلال تقييم مخاطر الاختلالات يحدد المدقق درجة عدم اليقين المرتبط بتقييم التقديرات المحاسبية.
				%22.2	%63.3	%14.4	%0	%0	
مرتفع	10.494	0.785	4.18	26	54	10	0	0	توفر المنظمات الخبرة المهنية والتقنية والبيانات المالية لتنفيذ تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540.
				%28.9	%60	%11.1	%0	%0	
مرتفع	30.825	0.258	4.00	336	826	229	49	0	- محصلة المحور
				%23.3	%57.4	%15.9	%3.4	0	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

وصف متغير الملائمة:

حيث يتم عرض رأي العينة حول المتغير المذكور وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأخطاء

في الانحرافات المعيارية من خلال اختبار **On Sample T-Test**:

الجدول (6) الإحصاءات الوصفية للانعكاس على الملائمة

الاتجاه	الخطأ في الانحراف المعياري Std. Error Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط الحسابي Mean	عدد أفراد العينة n	الانعكاس على الملائمة
مرتفع	0.354	0.242	4.00	90	

حيث يتبين من الجدول السابق أن الانعكاس على الملائمة جاء مرتفعاً حسب رأي أفراد العينة، مما يؤكد أن تدقيق التقديرات المحاسبية له انعكاس على ملائمة المعلومات المحاسبية.

الجدول (7) اختبار **On Sample T-Test** لمحور الانعكاس على الملائمة

فترة الثقة للاختلافات 95% Confidence Interval of the Difference	متوسط الاختلافات Mean Difference	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)	درجة الحرية Df	قيمة اختبار T المحسوبة	الانعكاس على الملائمة
1.1638	1.0215	0.000	89	31.224	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

مما سبق يتبين أن مستوى دلالة الاختبار (0.0000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة T المحسوبة (31.224) عند درجة حرية (89) أكبر من قيمتها الجدولية (1.65)، وهذا يؤكد أن المتوسط الحسابي للعينة (4.00) يختلف عن المتوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت (3) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام مما يعني أن انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على ملائمة المعلومات المحاسبية جاء مرتفعاً بحسب رأي أفراد العينة، وفيما يلي سيتم تناول بنود هذا المتغير:

الجدول (11) اتجاهات أفراد العينة حول انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على ملائمة المعلومات المحاسبية

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	ملائمة المعلومات المحاسبية
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				% النسبة	% النسبة	% النسبة	% النسبة	% النسبة	
مرتفع	9.469	0.826	4.14	28	49	11	2	0	تعتبر المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات.
				%31.1	%54.5	%12.2	%2.2	%0	

مرتفع	9.277	0.858	3.88	20	46	17	7	0	ينتج عن تدقيق التقديرات المحاسبية معلومات محاسبية ذات صلة بالقرار.
				%22.2	%51.1	%18.9	%7.8	%0	
مرتفع	8.723	0.881	3.99	25	44	16	5	0	تساعد المعلومات المحاسبية عند تدقيق التقديرات المحاسبية على تقييم الأحداث الحالية والسابقة.
				%27.8	%48.9	%17.8	%5.6	%0	
مرتفع	7.056	0.936	4.10	25	52	10	3	0	تساعد المعلومات المحاسبية عند تدقيق التقديرات المحاسبية على تحسين كفاءة النظام المحاسبي.
				%27.8	%57.8	%11.1	%3.3	%0	
مرتفع	8.035	0.923	4.02	22	53	10	5	0	ترتبط المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية بالهدف المراد تحقيقه وتؤثر فيه.
				%24.4	%58.9	%11.1	%5.6	%0	
مرتفع	8.334	0.922	4.02	22	50	16	2	0	تساعد المعلومات المحاسبية عند تدقيق التقديرات المحاسبية متخذ القرار على تقييم محصلة البدائل المتاحة.
				%24.4	%55.6	%17.8	%2.2	%0	
مرتفع	9.477	0.925	4.02	26	47	10	7	0	تتصف المعلومات المحاسبية بالقدرة على المساعدة في التنبؤ بالتقديرات المستقبلية.
				%28.9	%52.2	%11.1	%7.8	%0	
مرتفع	9.346	0.793	4.02	22	51	14	3	0	تلتعب القوائم المالية التي تخضع لتدقيق التقديرات المحاسبية دور حاسم في كشف معلومات التغذية العكسية.
				%24.4	%56.7	%15.6	%3.3	%0	
مرتفع	7.416	1	3.94	25	42	16	7	0	تساعد المعلومات المحاسبية عند تدقيق التقديرات المحاسبية في التنبؤ بالأحداث المستقبلية.
				%27.8	%46.7	%17.8	%7.8	%0	
مرتفع	7.483	1.009	4	22	52	10	6	0	تقدم المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية تأكيداً للمستفيدين عن قراراتهم السابقة.
				%24.4	%57.8	%11.1	%6.7	%0	
مرتفع	7.028	0.979	3.96	19	53	13	5	0	تقدم المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية تأكيداً للمستفيدين عن تغيير تقييمهم للقرارات.
				%21.1	%58.9	%14.4	%5.6	%0	
مرتفع	8.334	0.922	4.02	22	50	16	2	0	تعد المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية التي تخضع لتدقيق التقديرات المحاسبية جوهرية ولا يمكن حذفها أو تحريفها.
				%24.4	%55.6	%17.8	%2.2	%0	
مرتفع	9.277	0.858	3.88	20	46	17	7	0	يساعد تدقيق التقديرات المحاسبية في الحصول على المعلومات في وقتها المناسب.
				%22.2	%51.1	%18.9	%7.8	%0	
مرتفع	31.224	0.242	4.00	298	635	176	61	0	- محصلة المحور
				%25.47	%54.27	%15.04	%5.21	%0	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

- وصف متغير الموثوقية:

حيث يتم عرض رأي العينة حول المتغير المذكور وحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأخطاء

في الانحرافات المعيارية من خلال اختبار **On Sample T-Test**:

الجدول (6) الإحصاءات الوصفية للانعكاس على الموثوقية

الاتجاه	الخطأ في الانحراف المعياري Std. Error Mean	الانحراف المعياري Std. Deviation	المتوسط الحسابي Mean	عدد أفراد العينة n	الانعكاس على الموثوقية
مرتفع	0.326	0.279	4.02	90	

حيث يتبين من الجدول السابق أن الانعكاس على الموثوقية جاء مرتفعاً حسب رأي أفراد العينة، مما يؤكد أن

تدقيق التقديرات المحاسبية له انعكاس على موثوقية المعلومات المحاسبية.

الجدول (7) اختبار **On Sample T-Test** لمحور الانعكاس على الموثوقية

فترة الثقة للاختلافات 95% Confidence Interval of the Difference	متوسط الاختلافات Mean Difference	مستوى دلالة الاختبار Sig. (2-tailed)	درجة الحرية Df	قيمة اختبار T المحسوبة	الانعكاس على الموثوقية

الأعلى	الأدنى					
1.0853	0.9544	1.019	0.000	89	27.415	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

مما سبق يتبين أن مستوى دلالة الاختبار (0.0000) أقل من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة T المحسوبة (27.415) عند درجة حرية (89) أكبر من قيمتها الجدولية (1.65)، وهذا يؤكد أن المتوسط الحسابي للعينة (4.02) يختلف عن المتوسط الحسابي العام لمقياس ليكرت (3) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام مما يعني أن انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على موثوقية المعلومات المحاسبية جاء مرتفعاً بحسب رأي أفراد العينة، وفيما يلي سيتم تناول بنود هذا المتغير:

الجدول (12) اتجاهات أفراد العينة حول انعكاس تدقيق التقديرات المحاسبية على موثوقية المعلومات المحاسبية

الاتجاه	قيمة T المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موثوقية المعلومات المحاسبية					
				أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة	
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
مرتفع	10.423	0.841	4.11	24	53	12	1	0	تعتبر المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية معلومات خالية من الخطأ.
				%26.7	%58.9	%13.3	%1.1	%0	
مرتفع	5.696	1.113	3.91	21	49	11	9	0	تمثل المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية ما تهدف إليه بأمانة.
				%23.3	%54.4	%12.2	%10.0	%0	
مرتفع	8.617	0.861	4.00	17	59	11	3	0	تعتبر المعلومات المحاسبية نتيجة تدقيق التقديرات المحاسبية معلومات صادقة في تمثيلها للظواهر الاقتصادية الموصوفة.
				%18.9	%65.6	%12.2	%3.3	%0	
مرتفع	8.527	0.838	3.98	16	58	14	2	0	تحتوي القوائم المالية بعد تدقيق التقديرات المحاسبية على معلومات محاسبية كاملة عن نشاط الوحدة الاقتصادية.
				%17.8	%64.4	%15.6	%2.2	%0	
مرتفع	10.576	0.803	4.09	22	54	14	0	0	تحيز الإدارة في اعداد القوائم المالية يجعلها لا تتصف بالحيادية.
				%24.4	%60.0	%15.6	%0	%0	
مرتفع	7.288	0.981	3.98	20	53	12	5	0	تخلو التقارير المالية بعد تدقيق التقديرات المحاسبية من التحيز عند تقديمها للمستفيدين منها.
				%22.2	%58.9	%13.3	%5.6	%0	
مرتفع	10.167	0.809	4.07	21	54	15	0	0	تمتاز المعلومات المحاسبية في ظل تدقيق التقديرات المحاسبية بدرجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد.
				%23.3	%60.0	%16.7	%0	%0	
مرتفع	7.483	1.009	4.01	22	53	9	6	0	إغفال أو حذف جزء من الظواهر الاقتصادية الهامة يجعل القوائم المالية تفقد خاصية الشمولية.
				%24.4	%58.9	%10.0	%6.7	%0	
مرتفع	9.400	0.875	4.07	23	51	15	1	0	تتصف المعلومات المحاسبية عند تدقيق التقديرات المحاسبية بالاكتمال ولا تتضمن أي حذف.
				%25.6	%56.7	%16.7	%1.1	%0	
مرتفع	27.415	0.279	4.02	186	484	113	27	0	- محصلة المحور
				%23	%59.8	%13.9	%3.3	%0	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يقوم المدققين أفراد العينة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية.

من خلال وصف المتغير المستقل الخاص بتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540، وبما أن قيمة T المحسوبة موجبة فهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون ويؤيدون قيام أفراد العينة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 في تدقيق التقديرات المحاسبية، إذاً هنا يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة (يقوم المدققين أفراد العينة بتطبيق معيار التدقيق الدولي 540 أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية).

ولاختبار الفرضية الرئيسية الثانية:

"لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين جودة الإبلاغ المالي"

فقد قام الباحث باختبار الفرضيات الفرعية المكونة لها كما يلي:

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية. ولاختبار هذه الفرضية تم إجراء تحليل الارتباط (Pearson) لمعرفة فيما إذا كان هناك علاقة ارتباط بين المتغيرين ومدى قوة تلك العلاقة كما يلي:

الجدول (16) معامل ارتباط بيرسون بين تدقيق التقديرات المحاسبية وملائمة المعلومات المحاسبية

Correlations			المتغير
تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540			ملائمة المعلومات المحاسبية
الدلالة	المعنوية	قيمة معامل الارتباط Pearson	
معنوي	0.000	**0.780	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss، (**) دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط (0.780) وهي موجبة أي أنّ هناك علاقة ارتباط قوية وطرديّة بين المتغيرين، وبما أنّ قيمة المعنوية sig (0.000) أصغر من (0.01) فالعلاقة معنوية جداً، ولمعرفة جوهرية العلاقة بين المتغيرين نقوم بإجراء تحليل الانحدار البسيط كما يلي:

الجدول (17) تحليل الانحدار البسيط للعلاقة بين تدقيق التقديرات المحاسبية وملائمة المعلومات المحاسبية

Coefficients , ANOVA				المتغيرات
ملائمة المعلومات المحاسبية				
الدلالة	sig	قيمة T المحسوبة	معامل الانحدار	الثابت
—	0.000	8.131	1.954	تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540
معنوي	0.000	8.901	0.486	معامل التحديد R ² =0.608 ، قيمة F المحسوبة =79.232 ، المعنوية =0.000

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة sig (0.000) أصغر من (0.05) ، مما يعني أن تأثير تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في ملائمة المعلومات المحاسبية معنوي، حيث يؤثر تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 بما قيمته (0.486) في ملائمة المعلومات المحاسبية في حال ثبات باقي العوامل، حيث يفسر هذا التدقيق (60.8%) من التغيرات التي تحصل على ملائمة المعلومات المحاسبية، وبناءً على ما سبق يمكن صياغة النموذج التالي:

$$Y = 1.954 + 0.486 X_1$$

وبالتالي سوف نرفض فرضية العدم القائلة " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية"

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية. لاختبار هذه الفرضية تم إجراء تحليل الارتباط (Pearson) لمعرفة فيما إذا كان هناك علاقة ارتباط بين المتغيرين ومدى قوة تلك العلاقة كما يلي:

الجدول (18) معامل ارتباط بيرسون بين تدقيق التقديرات المحاسبية وموثوقية المعلومات المحاسبية

Correlations			المتغير
تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540			موثوقية المعلومات المحاسبية
الدلالة	المعنوية	قيمة معامل الارتباط Pearson	
معنوي	0.000	**0.727	

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss، (** دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.01

يتضح من الجدول السابق أنّ قيمة معامل الارتباط (0.727) وهي موجبة أي أنّ هناك علاقة ارتباط قوية وطردية بين المتغيرين، وبما أن قيمة SIG (0.000) أصغر من (0.01) فالعلاقة معنوية جداً، ولمعرفة جوهرية العلاقة بين المتغيرين نقوم بإجراء تحليل الانحدار البسيط كما يلي:

الجدول (19) تحليل الانحدار البسيط للعلاقة بين تدقيق التقديرات المحاسبية وموثوقية المعلومات المحاسبية

Coefficients , ANOVA				المتغيرات
موثوقية المعلومات المحاسبية				
الدلالة	sig	قيمة T المحسوبة	معامل الانحدار	
—	0.000	9.739	2.260	الثابت
معنوي	0.000	7.703	0.409	تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540
معامل التحديد R ² =0.528 ، قيمة F المحسوبة =59.339 ، المعنوية =0.000				

من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق نلاحظ أن قيمة المعنوية sig (0.000) أصغر من (0.05) ، مما يعني أن تأثير تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في موثوقية المعلومات المحاسبية معنوي، حيث يؤثر تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 بما قيمته (0.409) في موثوقية المعلومات المحاسبية في حال ثبات باقي العوامل، حيث يفسر تدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 (52.8%) من التغيرات التي تحصل على موثوقية المعلومات المحاسبية ، وبناءً على ما سبق يمكن صياغة النموذج التالي:

$$Y = 2.260 + 0.409 X_2$$

وبالتالي سوف نرفض فرضية العدم القائلة " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية " ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)

لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية".

عاشراً: النتائج

- أظهرت نتائج الدراسة الإحصائية قيام مدققي الحسابات بتبني معيار التدقيق الدولي 540 أثناء تدقيق التقديرات المحاسبية.
- وجود تأثير إيجابي لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.
- وجود تأثير إيجابي لتدقيق التقديرات المحاسبية وفق معيار التدقيق الدولي 540 في تحسين موثوقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية.

حادي عشر: التوصيات

- ضرورة قيام الجهات الرقابية والإشرافية على عمل مدققي الحسابات بتوعية المدققين لأهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل عام ومعيار التدقيق الدولي 540 بشكل خاص بما يساعد في معقولية التقديرات المحاسبية وبما يحقق مصالح جميع الأطراف المستفيدة.
- التدريب المستمر لمدققي الحسابات في كل ما هو حديث ومتعلق بمعايير التدقيق بما يساعد في رفع سويتهم العلميّة والعملية مما يؤدي إلى تحسين أدائهم.
- ضرورة الالتزام بالتعليمات والتوصيات التي تضمنها معيار التدقيق الدولي 540 عند تدقيق التقديرات المحاسبية وكذلك الالتزام بالافصاحات التي تضمنها ذلك المعيار.
- القيام بدراسات أخرى حول معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تزيد من كفاءة مدققي الحسابات وقدراتهم وتؤدي أيضاً إلى التحسين المستمر في جودة الإبلاغ المالي.

ثاني عشر: المراجع

- معيار المراجعة (540) المحدث " مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات"، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- غنيمي، سامي محمد أحمد، 2017، دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال - دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات المصرية، المجلد 5، العدد 1.
- حامد، صفا محمد السيد، الرشيد، ممدوح صادق محمد، عبد النبي، محمود تغيان حسانين، 2021، دراسة تحليلية لمخاطر مراجعة التقديرات المحاسبية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد 35، العدد 1.
- جمعة، أحمد حلمي، 2012، التدقيق والتأكيد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان.
- حماد، طارق عبد العال، 2007، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- عمران، حبيبة، 2019، مساهمة التدقيق الخارجي في مصداقية التقديرات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجبالي بونعامه بخميس مليانة.
- أبو نصار، المشاغلة، وآخرون، 2005، محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق، عمان.
- العبيدي، حمزة، 2022، تدقيق التقديرات المحاسبية من قبل محافظ الحسابات وفق معيار التدقيق الجزائري NAA540 – دراسة تحليلية، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 5، العدد 2.
- الطائي، منى عباس، 2019، معايير الصحة والسلامة المهنية وانعكاسها على جودة الإبلاغ المالي، مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 32.
- حمادة، رشا، 2014، قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4.
- السعيد، معتز أمين، وآخرون، 2013، أثر تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية في سوق عمان، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 50.
- مزهر، سهام جبار، 2018، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي: دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 10، العدد 1.
- النجار، محمد طلعت محمد، 2021، أثر الإفصاح الطوعي في تحسين جودة الإبلاغ المالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين 2014-2019، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية والسياسية والاقتصادية، ألمانيا، برلين.
- محمد، صائب سالم، 2018، أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (54).
- بشماني، شكيب، 2014، دراسة تحليلية مقارنة للصيغ المستخدمة في حساب حجم العينة العشوائية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 5، ص 90.
- Pounder, B.(2013), measuring accounting quality, strategic finance, pp16-18.
- Kieso , Donald E. & Weygandt , Jerry J & .Warfield , Terry D .,2020 ,Intermediate accounting, john Wiley & sons inc.4th ,edition ,United states of America, p 123.

The impact of auditing accounting estimates on improving the quality of financial reporting

"A field study on a sample of auditors in Damascus Governorate"

DR. Adnan Agdef Albahady

Lecturer in the Accounting Department - Faculty of Economics - Al-Furat University

Abstract

This study aimed to demonstrate the extent of the commitment of auditors in Damascus to applying International Auditing Standard 540, "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures," and the procedures included in this standard while auditing accounting estimates, as well as explaining the role of auditing these accounting estimates in improving the quality of financial reporting by improving the characteristics The basic quality of financial reporting quality, represented by the characteristics (appropriateness - reliability), represents the research community of auditors in Damascus, where the study was conducted on a sample of these auditors, numbering (100) individuals. The researcher used the descriptive analytical method in conducting the study and testing its hypotheses, using a questionnaire as a tool for collecting data. The analysis was carried out using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) program, and a set of statistical tests were applied appropriate to the nature of that data. The study reached a number of results, the most important of which are: The sample auditors applied International Auditing Standard 540 and its related procedures while auditing accounting estimates, and there was a positive impact. To audit accounting estimates improve the quality of financial reporting through its role in improving the basic qualitative characteristics of the quality of financial reporting (appropriateness - reliability).

Keywords: auditing accounting estimates, quality of financial reporting,