

تأثير تبني معيار التدقيق الدولي (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي The impact of adopting the International Auditing Standard (ISA 705) on the content of the external auditor's report

أ.م. د. منى كامل حمد²

Asst. Prof. Dr. Mona Kamel
Hamad²

النهرين- اقتصاديات الاعمال-بغداد – العراق
Al-Nahrain - Business Economics
- Baghdad - Iraq
muna@eco.nahrainuniv.edu.iq

فرح رافد حميد¹

Farah Rafid Hamid¹

النهرين- اقتصاديات الاعمال-بغداد – العراق
Al-Nahrain - Business
Economics - Baghdad - Iraq
Farah.aloqaily@gmail.com

المستخلص

يهدف البحث الى اختبار تأثير معايير التدقيق الدولية و التعديلات الواردة في المعيار (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير الصادر من المدقق المستقل) الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (International Auditing and Assurance Standards Board) على محتوى تقرير المدقق الخارجي ، وتم قياس تأثير التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على محتوى تقرير المدقق الخارجي عبر احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط لمحور التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل مع المتغير التابع محتوى تقرير المدقق الخارجي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) باستخدام التحليل الوصفي لا راء العينة التي تتكون من مراقبي الحسابات و المحاسبين القانونيين ، وفقا للاختبار الاحصائي المسمى اختبار (Kolmogorov-Smirnova)(كولموغروف – سميرنوف) واختبار (Shapiro-Wilk) (شابيرو – ولكس). واطهرت النتائج وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار(ISA 705) (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على محتوى تقرير المدقق الخارجي من خلال التأثير المعنوي لكل من : طبيعة التعديل على الرأي ،أنواع التعديل على الرأي، وتبعات عدم القدرة في الحصول ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ،على محتوى تقرير المدقق الخارجي، وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات من بينها ،ان معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق الخارجي و الارتقاء بعمله و الحكم على جوده أدائه من خلال توفير الارشادات و المفاهيم و المعايير اللازمة لأداء مهتمه و تنفيذها، فضلا عن ان وجود معايير التدقيق الدولية و السعي لتطبيقها سوف يعطي مستخدمي التقارير ثقة برأي المدقق ، عن طريق إضفاء الثقة في مصداقية عمل المدقق الخارجي وبالتالي إضفاء الثقة في القوائم المالية التي يقوم بأعداد التقرير عنها.

الكلمات المفتاحية: محتوى تقرير المدقق الخارجي ، معايير التدقيق الدولية

Abstract

The research aims to test the impact of international auditing standards and amendments contained in Standard (705) ISA (Modifications to the Opinion in the Report Issued by the Independent Auditor) issued by the International Auditing and Assurance Standards Board on the content of the external auditor's report. The impact of amendments to the opinion in the independent auditor's report on the content of the external auditor's report was measured by calculating the simple linear regression equation for the axis of amendments to the opinion in the independent auditor's report with the dependent variable (the content of the external auditor's report) using the statistical program SPSS using descriptive analysis of the opinions of the sample consisting of auditors and chartered accountants, according to the statistical test called the (Kolmogorov-Smirnova) test and the (Shapiro-Wilk) test. The results showed a statistically significant moral effect of applying ISA (705) (Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report) on the content of the external auditor's report through the moral effect of each of: the nature of the amendment to the opinion, the types of amendment to the opinion, and the consequences of the inability to obtain sufficient appropriate audit evidence, on the content of the external auditor's report. The researcher reached a set of conclusions, including that international auditing standards help improve the performance of the external auditor and advance his work and judge the quality of his performance by providing the necessary guidelines, concepts and standards to perform his duties and implement them, in addition to the fact that the existence of international auditing standards and the pursuit of their application will give users of reports confidence in the auditor's opinion, by adding confidence in the credibility of the external auditor's work and thus adding confidence in the financial statements on which he prepares the report.

Keywords : Content of the external auditor's report, international auditing standards

1. المقدمة

برزت أهمية مهنة التدقيق في السنوات الأخيرة من خلال ملاحظة دور المدقق الخارجي ومسؤوليته في إيضاح وتقييم البيانات المالية و بيان المخاطر الإخطاء الجوهرية فيها ، ان تقرير المدقق الخارجي أصبح وسيلة أساسية لا ضفاء ثقة المستخدمين بالمعلومات المنشورة ، من خلال اعتماد متخذي القرار على تقرير المدقق في اتخاذ القرارات المختلفة بأنواعها سواء كانت استثمارية او ائتمانية ، و وان تقرير المدقق الخارجي شهد اهتماما ملحوظا من قبل الجهات المهنية، و من اهم تلك الجهات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي (IAASB) International Auditing and Assurance Standards Board). التي اهتم بإصدار مجموعة من المعايير خاصة بتقرير المدقق و المعيار رقم (700) ISA (تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية) من خلال إصدار معيار التدقيق الدولي رقم (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) ، و كان السبب وراء تلك التعديلات بيان ما يحتوي تقرير المدقق الخارجي من أهمية بالنسبة للمستخدمين من قبل مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولي ، و ضرورة تعديل المعايير المتعلقة به لمواكبة التغيرات في بيئته المهنية و يهدف البحث الى بيان تأثير التعديلات الصادرة على الرأي في تقرير المدقق المستقل على وفق المعيار (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي و لتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث الى اربعة محاور الأول خصص الى منهجية البحث و الدراسات السابقة اما المحور الثاني فقد تناول تقرير المدقق الخارجي في ظل تبني المعيار الدولي (705) ISA اما المحور الثالث وضح فيه الباحث تأثير التعديلات على الرأي في ظل المعيار (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي و اخيرا المحور الرابع فقد تناول اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثة و التوصيات المتعلقة بالبحث .

2. منهجية البحث و دراسات سابقة

2-1: منهجية البحث

2-1-1. مشكلة البحث

اصدر مجلس معايير التدقيق و التأكد الدولي (IAASB) معيار تدقيق دولي جديد رقم (705) ISA بعنوان (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) مما سبب ردود أفعال متباينة في الوسط المهني ما بين مؤيد و معارض لهذا التعديل ، مما اظهر الحاجة الى معرفة تأثير تلك التعديلات على محتويات تقرير المدقق الخارجي و يمكن توضيح مشكلة البحث من خلال صياغتها بالتساؤل الاتي :

هل هناك تأثير لمتطلبات المعيار (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي ؟

2-1-2. أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهميته لتعزيز مسؤولية المدقق الخارجي و دوره بزيادة ثقة المستخدمين بالقوائم المالية فضلا عن أهمية مواكبة المعايير التدقيق الدولية و التعديلات التي يتم اجراؤها على تلك المعايير ، وبيان تأثيرها على تقرير المدقق الخارجي بوصفه القاعدة الأساسية التي يستند اليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم.

2-1-3. هدف البحث

البحث يسعى في تحقيق الأهداف الاتية:

أ- عرض مدخل مفاهيمي للتقرير المدقق الخارجي في ظل تطبيق معايير التدقيق الدولية .

ب- قياس تأثير التعديلات على الرأي في تقرير المدقق الخارجي و فق معيار الدولي (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي

2-1-4. فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية أساس مفادها :-

الفرضية الرئيسية للبحث : عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على محتوى تقرير المدقق الخارجي .

و يتفرع منها الفرضيات الاتية

الفرضية الفرعية الاولى تنص على " عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لطبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي على محتويات تقرير المدقق الخارجي "

الفرضية الفرعية الثانية تنص على " عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لأنواع التعديل على الرأي على محتوى تقرير المدقق الخارجي "

الفرضية الفرعية الثالثة تنص على " عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتبعات عدم القدرة في الحصول ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة على محتوى تقرير المدقق الخارجي "

2-1-5. مجتمع وعينة البحث

يتألف مجتمع البحث من المحاسبين القانونيين سواء مراقب حسابات او محاسب قانوني غير مجاز ، اما عينة البحث فقد كانت عشوائية و تمثلت بالمحاسبين القانونيين في محافظة بغداد و قد بلغ حجمها (51) فرد .

2-2 : دراسات سابقة

1. دراسة (نور الهدى ، 2013) بعنوان " أثر تبني معايير التدقيق الدولية بالجزائر على تقرير المدقق " هدفت دراسة الى ادراك اثر تبني معايير التدقيق الدولية على تقرير المدقق بالإضافة الى تحديد التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر في تقديم تقرير للمدقق كاف و ملائم ، بيان اثر العمل بمعايير التدقيق الدولية على تقرير المدقق و

توصلت الدراسة الى ان المهمة الأساسية المكلف بها المدقق ابداء الرأي حول صحة القوائم المالية ومصادقيتها من خلال تقديم تقرير يحتوي على الرأي .

2. دراسة (Cordoş ، Fülöp، 2015) بعنوان " Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters

الهدف من هذه الدراسة هو بيان أهمية تقارير المدقق الذي اصبح موضوعاً رئيسياً في مجال المحاسبة والمراجعة بسبب تأثيره على مصداقية البيانات المالية ، وفي النهاية ، على عملية صنع القرار للمستثمرين وأصحاب المصلحة. في الوقت الحاضر و توصلت الدراسة الى ان مجلس معايير المحاسبة الدولية (IAASB) له دور في توضيح معايير التدقيق ، في التركيز على تقارير التدقيق و جودة التدقيق.

3. دراسة (Hybaa&others 2017) بعنوان " اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي " تهدف الدراسة الى التطرق الى مفهوم المعايير الدولية للتدقيق و الهيئات القائمة على إصدارها ، معرفة الاختلاف بين المعايير الدولية للتدقيق ، و المعايير الجزائرية للتدقيق ، معرفة كيف تؤثر المعايير الدولية للتدقيق على أداء المدققين الخارجيين ، و قد توصلت الدراسة الى ان حظيت المعايير الدولية للتدقيق بقبول عام من طرف المهنيين حول انحاء العالم كونها صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين .

4. دراسة (Mahroosa 2017) بعنوان " دور معايير التدقيق الدولية في تحسين الأداء المهني لتدقيق الحسابات " هدفت الدراسة الى مهنة التدقيق وتطورها في ظل المعايير التدقيق الدولية المتعلقة بالأداء المهني ، و الارتقاء الى مستوى الجودة في الأداء المهني لمدققي الحسابات بمهنة تدقيق الحسابات توصلت الدراسة توفير ادلة اثبات ملائمة وكافية تساهم في ارتقاء و تحسين الأداء من خلال اصفاء الثقة و المصداقية في رأي المدقق ، وان كافة القرارات اذا كان يدعمها دليل اثبات معقول و ملائم تكون مبررة ، و غير ذلك يفقد مهنة التدقيق مضمونه

5. دراسة (Ali 2022) بعنوان " جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل تبني معيار ISA 701 " يهدف البحث الى بيان تأثير تطبيق معيار التدقيق الدولي (701) في تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال اقتراح نموذج لدليل تدقيق عراقي وفقا للمعايير الدولية و اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة القصور الواضح في تشريعات وادلة التدقيق العراقية بالأخص دليل التدقيق المحلي (2) الذي افقر الى العديد من الأمور بسبب عدم تضمينه الفقرات الخاصة بتقرير مراقب الحسابات .

تشابهت الدراسة الحالية و الدراسات السابقة في دراسة تأثير تبني معايير التدقيق الدولية على تقرير المدقق الخارجي ، الا انها اختلفت مع بعضها في بيئة تطبيق الدراسة، كما ان نتائج الدراسات السابقة كانت غير حاسمة قد تناولت التغيرات في تقرير المدقق بشكل عام للفترة التي سبقت صدور المعيار (705) ISA بينما البحث الحالي ركز على معيار التدقيق الدولي (705) و اثر التعديلات الصادرة من قبل مجلس المعايير التأكيد الدولية على تقرير المدقق الخارجي باستثناء الدراسة العراقية (علي ، 2202) التي تناولت جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية ولكن في ظل تبني المعيار ISA (701) .

3- تقرير المدقق الخارجي في ظل تبني المعيار الدولي (705) ISA

3-1. تقرير المدقق الخارجي

ان المساهمين و الدائنين و المستثمرين لا يمكنهم التحقق من الحسابات للوحدة الاقتصادية على أساس فردي، لذلك يتم تعيين مدقق خارجي مستقل لفحص البيانات المالية و السجلات المحاسبية الأساسية و الافتراضات ، و التقديرات الرئيسية التي تم اجراؤها اثناء عملية اعداد البيانات المالية ، و من خلال تقرير المدقق يتلقى أصحاب المصلحة رأياً مستقلاً حول البيانات المالية فيما اذا كانت تعكس صورة حقيقة و عادلة عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ، و مدى توافقها مع المتطلبات القانونية و التنظيمية . (9 : ranninger 2013)

والتقرير وظيفة اعلامية و اخبارية هامة ، ويمكن من خلال ذلك ان تعد عملية اعداد التقرير تغذية راجعه ، و قد تكون اما بشكل استفسارات او بشكل تقارير شفوية ، و ينبغي بيان دور تقرير التدقيق في اعداد الخطط على أساس ما يحتاج القارئ معرفته ، وتحديد أولوياته ، وما هي القرارات التي يجب اتخاذها ، و تحديد ما يحتاجه من معلومات أصحاب المصلحة . (257 : Wiley Inc ، 2013)

و بذلك فإن الثقة التي يضيفها تقرير المدقق الخارجي على المعلومات التي تفصح عنها الوحدات الاقتصادية تعزز من أهمية تلك المعلومات لدى أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم ، ويمكن زيادة منفعة تقرير المدقق من خلال تلبية متطلبات معايير التدقيق الدولية

3-2 الجهات المعنية بإصدار معايير التدقيق الدولية

بعد الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) (IFAC) من ابرز المنظمات المهنية المعنية بإصدار معايير التدقيق الدولية ، بوصفه الهيئة العليا للتدقيق المحاسبي ، وقد اقر جملة من الارشادات تحت مسمى معايير التدقيق الدولية ISA كان هدفه من ورائها إعطاء صيغة دولية للتدقيق و العمل على رفع مستوى الأداء ، تم انشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في 7 أكتوبر 1977 عبر (63) منظمة مهنية تمثل (49) دولة مختلفة ، حيث يوجد مقره في نيويورك ، تتلخص مهمته في تطوير المهنة و في خدمة الصالح العام و المساهمة في تطوير اقتصادات دولية قوية عن طريق ترسيخ و تشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة و تعزيز التقارب الدولي في هذه المعايير و التعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة

المهنية أكثر ملائمة ، يضم الاتحاد في عضويته (157) عضوا و منظمة من (123) بلد وولاية قضائية يمثلون أكثر من (2.5) مليون محاسب ، و يضع اتحاد المحاسبين الدولي معايير تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات و الضمان والتعليم و السلوك وأداب المهنة الحسابية في القطاع العام ، ويصدر الاتحاد أيضا توجيهات لتشجيع المحاسبين المحترفين في الشركات على الأداء بمستوى عال (Mahroosa, 2017:11) (Karin & Tina ، 30 : 2014)

ان معايير التدقيق الدولية يتم إصدارها من قبل لجنة التطبيقات الدولية التابعة الى اتحاد المحاسبين الدولي ، و تشكلت لجنة التطبيقات الدولية بمعرفة اتحاد المحاسبين الدولي من 14 عضو ، اذ يختار المجلس الدول الممثلة في اللجنة بناء على مدى أهمية اسهام كل دولة في اعمال اللجنة ، بحيث تكون اللجنة ممثلة للمناطق الجغرافية المختلفة على المستوى العالمي (Dagir & others, 2021)

3-3. معايير التدقيق الدولية :

لقد تعددت التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق الدولية و ذلك باختلاف الرواد و الهيئات التي صدرت عنها تلك التعاريف ، و تعرف معايير التدقيق بأنها " مجموعة من القوانين و الأنظمة و الإجراءات وضعت من قبل الدولة او الجمعيات المهنية او هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق ، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر للجمهور نوعا من الثقة بالبيانات المالية ، و هذه المعايير تعد مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم " (Alead & others: 2017:425).

اما الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) فقد عرفها على انها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية ، و المعايير التي ستطبق بما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقرير عن مصداقية البيانات " (Ammar ,Sufian : 2017 ، 96) و قد عرفت أيضا من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على انها " تعبير على المهنة الشخص و صفاته التي يجب ان تتوفر في المدقق و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية فضلا الى بيان محتويات ابداء الرأي " (<https://mouhasaba.yoo7.com>)

3-4. أهمية معايير التدقيق الدولية :

اصدر الاتحاد الدولي مجموعة من المعايير تساعد المدقق الخارجي في أداء عمله بحيث تمده بالإرشادات و المفاهيم و الإجراءات التي تساعد في انجاز مهامه بالكفاءة و الجودة اللازمة و تتمثل أهمية معايير التدقيق الدولية بالاتي: (Hadad ، 2015 : 41)

- 1- تمثل معايير التدقيق الدولية اطار الذي يمكن عن طريقه ، ضبط عمل المهنيين و توجيههم بأداء العمل بشكل امثل.
- 2- الارتقاء بأداء المدقق الخارجي و تحسين عمله و الحكم على جوده أدائه من خلال توفير الارشادات و المفاهيم و المعايير اللازمة لأداء مهنة و تنفيذها.
- 3- تمثل اداه قابله لتطبيق على كافة القوائم المالية ، بغض النظر عن طبيعة العمل و حجم نشاطه و نوع الصناعة و هدف المؤسسة من حيث الربحية و غير الربحية ، كما انها تعد مكملة للمعايير الوطنية .
- 4- تشجع مكاتب التدقيق الدولية و المحلية على التعاون فيما بينهم .
- 5- انتشار المؤسسات متعددة الجنسيات ، والذي يتطلب الاعتماد على المعايير الدولية في مراجعته حساباتها
- 6- ان وجود معايير التدقيق الدولية و العلم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي التقارير ثقة برأي المدقق ، عن طريق إضفاء الثقة في مصداقية عمل المدقق الخارجي وبالتالي إضفاء الثقة في القوائم المالية التي يقوم بأعداد التقرير عنها
- 7- ان اعداد القوائم المالية و اعتماد المدقق في تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل اجراء المقارنات بين القوائم المالية في اكثر من دولة و الحصول على نتائج دقيقه وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول (Boshama ، 2013 : 34)
- 8- اشتمال معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لاي مؤثرات سياسية او اقتصادية او اجتماعية ، بل تقرير المدقق يصدر في شكل و محتوى متفق عليه و مقبول في دول العالم المختلفة .
- 9- وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية أكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية (Laerom ، Fakeer ، 2019 : 30)

3-5. تقرير المدقق وفقا لمعايير التدقيق الدولية :

اولت معايير التدقيق الدولية اهتماما كبيرا لكيفية اعداد تقرير المدقق ، اذا خصصت لذلك مجموعة كاملة من (700 - 799) نتائج و تقرير المدقق " بالإضافة الى بعض الفقرات و بعض المعايير في المجموعات الأخرى التي اهتمت بالمعلومات التي ينبغي ان تظهر في تقرير المدقق (Noor Alhoda ، 2013 : 58)

من اهم المعايير التي تناولت تقرير المدقق التي صدرت عن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي (ISSAB) هي معيار (700) بعنوان (تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية) ، معيار (701) بعنوان (الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل) ، معيار (705) بعنوان (التعديلات على رأي في تقرير المدقق المستقل) ، معيار (706) بعنوان (فقرات لفت الانتباه و فقرات أخرى في تقرير المراجع المستقل) و يركز البحث الحالي على متطلبات المعيار الدولي (705) ISA الذي يبدء تاريخ سريانه في 2017/1/1 ، (Saudi Organization for Certified Public Accountants ، 2020 : 637) تاريخ السريان 2017/1/1

أ- نطاق المعيار :- يتناول مسؤولية المدقق عن اصدار تقرير مناسب في ظل الظروف التي يستنتج فيها ، عند تكوين رأي وفقا لمعيار المراجعة (700) ISA انه من الضروري تعديل رأيه في القوائم المالية ، يتناول هذا المعيار أيضا الكيفية التي يتأثر بها

شكل تقرير المراجع و محتواه عندما يبدي المراجع رأيا معذرا ، و في جميع الحالات ، تطبيق متطلبات التقرير الواردة في معيار المراجعة (700) ISA ، لن يتم تكرارها في هذا المعيار مالم يتم تناولها او تعديلها صراحة بموجب متطلبات هذا المعيار . (AICPA : 2009 ، 1131)

ب-متطلبات المعيار :-

1- الظروف التي يلزم فيها تعديل رأي المدقق .
 أولا : عندما يستنتج المدقق استنادا الى ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها ان القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريف الجوهرى ثانيا : عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة لاستنتاج ان القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرى .

2- تحديد نوع التعديل على رأي المدقق . (Rbhaa ' 2018 : 17) (Pflugrath Chong ، 2008 : 240)
 أولا : الرأي المتحفظ يجب على المدقق ابداء رأي متحفظ عندما يستنتج بعد حصوله على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ، ان التحريفات منفردة او في مجملها تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ، لكنها ليست منتشرة فيها ، و عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساسا للرأي و لكنه يستنتج ان التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة ، ان وجدت ، يمكن ان تكون جوهرية ، لكنها غير منتشرة .
 و يستخدم مصطلح (منتشر) يستخدم في سياق التحريفات لوصف تأثيرات التحريفات على القوائم المالية او التأثيرات المحتملة عليها بسبب التحريفات التي لا يتم اكتشافها ، ان كانت موجودة ، بسبب عدم إمكانية الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة ، و التأثيرات المنتشرة في القوائم المالية هي التي تكون حسب حكم المدقق

أ- غير مقتصرة على عناصر او حسابات او بنود معينة في القوائم المالية
 ب- اذا كانت مقتصرة ، فأنها تمثل او يمكن ان تمثل جزءا أساسيا من القوائم المالية او
 ت- فيما يتعلق بالا فصاحات ، فأنها تكون أساسية لفهم المستخدمين للقوائم المالية .
 ثانيا : الرأي السلبي يجب المدقق ان يبدي رأيا سلبيا عندما يستنتج بعد حصوله على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ان التحريفات منفردة او في مجملها ، تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ، وأيضا منتشرة فيها .
 ثالثا : الامتناع عن ابداء رأي :- يجب على المدقق الامتناع عن ابداء رأي عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة التي تشكل أساسا للرأي ، و يستنتج ان التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة ، ان وجدت ، يمكن ان تكون جوهرية و أيضا منتشرة ، في ظروف نادرة للغاية تنطوي على حالات متعددة من عدم التأكد ، يجب على المدقق ان يمتنع عن ابداء رأي عندما يستنتج انه بالرغم من حصوله على ادلة مراجعة كافية و مناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد و تأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية .

ج- شكل تقرير المدقق و محتواه عندما يكون الرأي معذرا (www.isa.org) (Anna & Emelie ، 2016 : 30)

أ- رأي المدقق
 عندما يعدل المدقق رأي التدقيق فيجب عليه ان يستخدم لقسم الرأي العنوان الرأي المتحفظ ، او الرأي المعارض ، او الامتناع عن ابداء رأي حسب مقتضى الحال .

1- الرأي المتحفظ : عندما يبدي المدقق رأي متحفظا بسبب وجود تحريف بالقوائم المالية مما يجب عليه ان ينص في رأيه على (انه باستثناء تأثيرات الا م ر او الامور الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ) فان القوائم المالية المرفقة :
 أولا : عادة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية (او تعطي صورة حقيقية و عادلة) و فقا الى (اطار التقرير المالي المنطبق) وذلك تكون عملية التقرير وفقا لاطار عرض عادل .
 ثانيا : تم اعدادها من جميع الجوانب الجوهرية و فقا الى (اطار التقرير المالي المنطبق) و ذلك عندما تكون عملية التقرير وفقا لاطار التزام .

عندما ينشأ التعديل عن عدم القدرة الحصول على ادلة التدقيق المناسبة و كافية ، فيجب على المدقق ان يستخدم العبارة (باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر أو الامور لا بداء رأي المعدل .

2- الراي السلبي : عندما يبدي المدقق رأيا سلبيا فيجب عليه ان ينص في رأيه على انه بسبب أهمية الامر او الامور الموضحة في قسم أساس الرأي المعارض ، فان القوائم المالية مرفقة :
 أولا : تعرض بشكل عادل او لا تعطي صورة حقيقة و عادلة و فقا الى (اطار التقرير المالي المنطبق) وذلك عندما تكون عملية التقرير وفقا لاطار العرض العادل .

ثانيا : لم يتم اعدادها من جميع الجوانب الجوهرية و فقا الى (اطار التقرير المالي المنطبق) و ذلك عندما تكون عملية التقرير و فقا لاطار الالتزام .

3- الامتناع عن ابداء رأي : عندما يمتنع المدقق عن ابداء رأي بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ، فيجب عليه : ان ينص على انه لا يبدي رأيا في القوائم المالية المرفقة:

أولا : بسبب أهمية الامر او الامور الموضحة في قسم الامتناع عن ابداء رأي ، فانه لم يكن قادرا على الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة لتوفير أساس لأبداء رأي المدقق في القوائم المالية.

ثانيا: ان يعدل العبارة المطلوبة بموجب فقرة 24 (ب) معيار المراجعة (700) و التي تشير الى ان القوائم المالية قد تم تدقيقها ، لتتص على ان المدقق تم تكليفه بتدقيق القوائم المالية .

د- أساس الرأي (26 ، 2011: External Reporting Board)

1- عندما يعدل المدقق الرأي في القوائم المالية فيجب عليه
أولا : ان يعدل العنوان أساس الرأي الذي تتطلبه الفقرة (28) من معيار التدقيق (700) ISA الى أساس الرأي المتحفظ ، او أساس الرأي المعارض ، او أساس الامتناع عن ابداء الرأي ، حسب مقتضى الحال .

ثانيا: ان يضمن في هذا القسم وصفا للأمر الذي نشأ عنه التعديل .

2- في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بالمبالغ المحددة في لقوائم المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) فيجب على المدقق ان يضمن في قسم أساس الرأي وصفا و تحديدا كميا للتأثيرات المالية للتحريف ، مالم يكن ذلك غير ممكن عمليا ، واذا لم يكن من الممكن عمليا تحديد حجم التأثيرات المالية فيجب على المدقق ان ينص على ذلك في هذا القسم .

3- في حالة وجود تحريف جوهري بالقوائم المالية بأفصاحات نوعية فيجب على المدقق ان يضمن في قسم أساس الرأي تفسيرا للكيفية التي تم فيها تحريف الإفصاحات .

4- في حالة وجود تحريف جوهري في القوائم المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فيجب على المدقق القيام بالاتي

أولا : ان يناقش عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة

ثانيا: ان يوضح في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات التي اغفل ذكرها

ثالثا: ان يضمن الإفصاحات التي اغفل ذكرها ، مالم يكن ذلك محظورا بموجب الأنظمة او اللوائح ، و بشرط ان يكون ذلك ممكن عمليا ، و ان يكون المدقق قد حصل على ما يكفي من ادلة التدقيق الأساسية من المعلومات المغفل ذكرها .

رابعا: اذا كان التعديل ناتجا عن عدم امكانية الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة فيجب على المدقق ادراج أسباب عدم القدرة في قسم أساس الرأي

خامسا: عندما يمتنع المدقق عن ابداء الرأي في القوائم المالية فلا يجوز ان يتضمن تقريره العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين 28 (ب) و 28 (د) من معيار التدقيق (700) و تتمثل تلك العناصر بما يلي :

1- إشارة الى القسم الذي يوضح مسؤوليات المدقق في تقرير المدقق

2- عبارة بشأن ما اذا كانت ادلة تدقيق التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق .

3- حتى لو ابدى المدقق رأيا سلبيا او امتنع عن ابداء رأي في القوائم المالية فيجب عليه ان يوضح في قسم أساس الرأي أسباب أي أمور أخرى يكون على علم بها ، كانت ستتطلب تعديلا في الرأي و التأثيرات المترتبة عليها .

د- وصف مسؤوليات المدقق عن مراجعة القوائم المالية عندما يمتنع المدقق عن ابداء الرأي في القوائم المالية

عندما يمتنع المدقق عن ابداء الرأي في القوائم المالية بسبب عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة ، فيجب عليه تعديل وصف مسؤولياته المطلوبة بموجب الفقرات 39 -41 من معيار (700) لتتضمن فقط الاتي : (12 : 2015

، IAASB)

1- عبارة تفيد بأن مسؤولية المدقق هي القيام بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقا للمعايير الدولية للتدقيق المعتمدة ، وإصدار تقرير المراجع عنها.

2- عبارة تفيد بأنه بسبب الامر او الأمور الموضحة في قسم أساس الامتناع عن ابداء الرأي ، فان المراجع لم يكن قادرا على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة لتوفير أساس لأبداء رأي المدقق في القوائم المالية .

3- عبارة بشأن استقلال المدقق و المسؤوليات الأخلاقية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة 28 (ج) من معيار التدقيق (700) .

هـ- الاعتبارات عندما يمتنع المدقق عن ابداء رأي في القوائم المالية :

مالم يكن ذلك مطلوبا بموجب الأنظمة او اللوائح ، فعندما يمتنع المراجع من ابداء الرأي في القوائم المالية ، فلا يجوز له ان يضمن في تقريره قسما عن الأمور الرئيسية للمراجعة و قسما عن المعلومات الأخرى وفقا لمعيار التدقيق (701) او قسما عن المعلومات الأخرى وفقا لمعيار التدقيق (720)

و- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة : عندما يتوقع المدقق تعديل الرأي في تقريره، فيجب عليه ابلاغ المكلفين بالحوكمة بالظروف التي أدت الى التعديل المتوقع و صيغة التعديل.

4- تأثير التعديلات على الرأي في ظل المعيار (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي

4-1 . اختيار مجتمع و عينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من الشريحة المعنية بإصدار تقارير التدقيق الخارجي المتمثلة بمراقبي الحسابات و تم اختيار عينة عشوائية من المراقبين ، حيث تم توزيع (75) استمارة استبيان على المراقبين في محافظة بغداد و تم استرجاع (51) استمارة

4-2 . بناء و تصميم الاستبانة الخاصة بالبحث :

بههدف جمع البيانات عن الظاهرة المبحوثة المتمثلة بتأثير تطبيق المعيار (705) ISA على محتوى تقرير المدقق الخارجي تم تصميم الاستبانة للإجابة على اسئلتها من قبل مراقبي الحسابات بوصفهم الجهة ذات الصلة بإصدار تقارير التدقيق الخارجي

لا ضفاء الثقة في التقارير الصادرة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، و تضمنت استمارات الاستبيان ما يلي :

- 1- القسم الأول : معلومات عامة عن الخاضعين للاستبانة و التي تمثل وصفا لعينة البحث .
- 2- القسم الثاني : تمثل متغيرات البحث من خلال صياغة مجموعة من التساؤلات و بلغ مجموعها (28) تساؤل و قسم الى محورين رئيسين ، خصص الأول للتعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل و الذي تضمن (12) تساؤل اما المحور الثاني فقد خصص لمحتوى تقرير المدقق الخارجي و الذي تضمن (16) تساؤل

4-3 . وصف عينة البحث :

جدول رقم (1) وصف المتغيرات الديمقراطية لأفراد عينة الدراسة

ت	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	الجنس	انثى	48	%94
		ذكر	3	%6
2	الفئة العمرية	اقل من 30 سنة	1	%2
		من 30 - اقل من 35 سنة	6	%12
		من 35- اقل من 40 سنة	4	%8
		40 سنة فاكثر	40	%78
3	المؤهل العلمي	دكتوراه	20	%39
		ماجستير	18	% 35
		دبلوم عالي	8	% 16
		بكالوريوس	1	% 2
		اخرى	4	% 8
4	سنوات الخدمة	اقل من 5 سنوات	2	%3.9
		من 5 - اقل من 10 سنة	8	%15.7
		من 10 - اقل من 15 سنة	6	%11.8
		15سنة فاكثر	35	%68.6
5	التخصص العلمي	محاسبة	37	% 73
		تدقيق	14	% 27

من اجل التوصل الى صورة واضحة عن خصائص و ملامح تركيبة عينة البحث فقد تم اخضاع القسم الأول من الاستبيان الى التحليل الاحصائي بالاعتماد على البرنامج الاحصائي (SPSS) و في ما يلي وصفا مفصلا لأفراد العينة

4-4 . اختبارات فرضيات البحث

تهتم هذا الفقرة باختبار فرضيات البحث من خلال تحليل استجابات المبحوثين على الاستبيان، لقياس تأثير تطبيق المعيار (705 ISA) (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على محتوى تقرير المدقق الخارجي، وكالاتي:-
 اولاً :- اختبار فرضيات التأثير بين المتغيرات المبحوثة .

من اجل اختبار الفرضية الرئيسة والتي تنبثق عنها ثلاث فرضيات فرعية، يتم قياس تأثير التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على محتوى تقرير المدقق الخارجي من خلال احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط وهي :-

$$y_i = \beta_0 + \beta_i x_i$$

اذ أن:

y : يمثل المتغير التابع، β_0 : يمثل الجزء الثابت ، $\beta_i x_i$: يمثل المتغير المستقل
 اذ سيتم اختبار العلاقة و الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل ودرجة المعنوية من خلال مصفوفة الارتباط (Pearson Correlation) ، فضلاً عن اختبار التأثير باستعمال اختبار (F) لبيان مدى معنوية معادلة الانحدار المحسوبة لتقدير معالم نموذج الدراسة ، فضلاً عن اختبار (T) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية واستعمال معامل التحديد (R^2) لتفسير مقدار التباين الذي يفسره التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على محتوى تقرير المدقق الخارجي وباستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) .

كذلك سيتم قياس تأثير التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على محتوى تقرير المدقق الخارجي عبر احتساب معادلة الانحدار الخطي البسيط لمحاور التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل مع المتغير التابع محتوى تقرير المدقق الخارجي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وتفسير النتائج كما يأتي :

- 1- اختبار الفرضية الرئيسة للبحث :

تنص الفرضية الرئيسة للبحث/ عدم وجود تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على محتوى تقرير المدقق الخارجي ".
 لأثبات فرضية البحث الرئيسة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط اظهرت لنا النتائج كما موضح في الجداول ادناه جدول (2) قيمة معامل الارتباط بيرسون بين التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل و محتوى تقرير المدقق الخارجي يوضح جدول(2) مصفوفة الارتباط بين المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) والمتغير المستقل (التعديلات على الرأي

المتغير المستقل X	المتغير التابع Y	قيمة معامل الارتباط .Correl	Sig.	الدلالة الاحصائية
التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل	محتوى تقرير المدقق الخارجي	0,627	0.000	دال معنوياً

في تقرير المدقق المستقل) إذ تشير النتائج الى ان درجة الارتباط قد بلغت (0,627) عند مستوى معنوية (0,000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0,01) اي ان هناك علاقة طردية دالة معنوياً ويعد مستوى عالي من الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع جدول (3) يبين معامل التحديد ومربع معامل التحديد لاختبار الفرضية الرئيسة

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.627 ^a	.394	.381	.32822

يوضح الجدول (3) قيمة معامل التحديد وتبين بان المعادلة ذات قوة تفسيرية بدلالة معامل التحديد (R^2) مقدارها (0,394) في حين بلغ معامل التحديد المصحح R^2 (0,381) وهذا يعني بان المتغير المستقل (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) يفسر ما نسبته (39%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) أما النسبة المتبقية والبالغة (61%) فانه يعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية في النموذج.

ANOVA^a جدول (4) تحليل التباين

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.428	1	3.428	31.823	.000 ^b
Residual	5.279	49	.108		
Total	8.707	50			

1. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

2. Predictors: (Constant), التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل

يوضح الجدول (4) تحليل التباين بان قيمة (F) المحسوبة والبالغة (31,823) عند مستوى معنوية (0.01) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (7,19)، كما بلغ متوسط مربعات البواقي الاخطاء (MSE) (0.108) مما يدل على وجود فروق معنوية وان النموذج يمثل الظاهرة المدروسة تمثيلاً دقيقاً ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم الانموذج ذات دلالة معنوية اقل من (0.01) ويستدل من ذلك ان التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل تأثير معنوي مهم على محتوى تقرير المدقق الخارجي.

جدول (5) يبين معاملات التأثير للمتغير المستقل^a Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.527	.419		3.645	.001

التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل	.590	.105	.627	5.641	.000
---	------	------	------	-------	------

أظهرت نتائج الانحدار وفق الجدول (5) وجود تأثير ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) إذ بلغت قيمة احصاءة (T) المحسوبة (5,641) عند مستوى معنوية (0.000) أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (2,41) وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني هناك تأثير معنوي مهم للتعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على تقرير المدقق الخارجي.

ويمكن صياغة معادلة الانحدار التقديرية لتأثير التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل على تقرير المدقق الخارجي كما يأتي:

محتوى تقرير المدقق الخارجي = $1,527 + (0.590)$ التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل

وتشير قيمة تأثير معامل الانحدار الغير معيارية في المعادلة أعلاه والبالغة (0.590)، على أن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) ستؤدي الى زيادة أيضاً في المتغير التابع (تقرير المدقق الخارجي) بمقدار (59%) أي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبناءً على ذلك واعتماداً على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة موفرة بذلك اجابة مفادها:

" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على تقرير المدقق الخارجي "

2- اختبار الفرضيات الفرعية للبحث وتقسّم الى ثلاث فرضيات فرعية كما في ادناه :

أ- تنص الفرضية الفرعية الأولى للبحث: " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لطبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي على محتوى تقرير المدقق الخارجي " .

لأنّبات فرضية البحث الرئيسة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط اظهرت لنا النتائج كما موضح في الجداول ادناه
جدول (6) قيمة معامل الارتباط بيرسون بين طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي ومحتوى تقرير المدقق الخارجي

المتغير المستقل X1	المتغير التابع Y	قيمة معامل الارتباط Correl.	Sig.	الدلالة الاحصائية
طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي	محتوى تقرير المدقق الخارجي	0,494	0.000	دال معنوياً

1- يوضح جدول (6) مصفوفة الارتباط بين المتغير التابع (تقرير المدقق الخارجي) والمتغير المستقل (طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي) إذ تشير النتائج الى ان درجة الارتباط قد بلغت (0,494) عند مستوى معنوية (0,000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0,01) اي ان هناك علاقة طردية دالة معنوياً ويعد مستوى جيد من الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع .
جدول (7) يبين معامل التحديد ومربع معامل التحديد لاختبار الفرضية الفرعية الاولى

Model	R	R Square	Adjusted Square	Std. Error of the Estimate
1	.494 ^a	.244	.229	.36640

1. Predictors: (Constant), طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي

2. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

يوضح الجدول (7) قيمة معامل التحديد وتبين بان المعادلة ذات قوة تفسيرية بدلالة معامل التحديد (R^2) مقدارها (0,244) في حين بلغ معامل التحديد المصحح R^2 (0,229) وهذا يعني بان المتغير المستقل (طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي) يفسر ما نسبته (24%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) أما النسبة المتبقية والبالغة (76%) فانه يعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية في النموذج.

جدول (8) تحليل التباين ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	2.129	1	2.129	15.858	.000 ^b
Residual	6.578	49	.134		
Total	8.707	50			

a. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

b. Predictors: (Constant), طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي

يوضح الجدول (8) تحليل التباين بان قيمة احصاء (F) المحسوبة والبالغة (15,858) عند مستوى معنوية (0.01) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (7,19)، كما بلغ متوسط مربعات البواقي الاخطاء (MSE) (0.134) مما يدل وجود فروق معنوية وان الانموذج يمثل الظاهرة المدروسة تمثيلاً دقيقاً ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم الانموذج ذات دلالة معنوية اقل من (0.01) ويستدل من ذلك ان لطبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي تأثير معنوي مهم على تقرير المدقق الخارجي.

جدول (9) يبين معاملات التأثير للمتغير المستقل Coefficientsa

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.363	.383		6.165	.000
طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي	.381	.096	.494	3.982	.000

أظهرت نتائج الانحدار وفق الجدول (9) وجود تأثير ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) اذ بلغت قيمة احصاء (T) المحسوبة (3,982) عند مستوى معنوية (0.000) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (2,41) وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني هناك تأثير معنوي مهم لطبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي على محتوى تقرير المدقق الخارجي.

ويمكن صياغة معادلة الانحدار التقديرية لتأثير طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي على محتوى تقرير المدقق الخارجي كما يأتي:

محتوى تقرير المدقق الخارجي = $2,363 + (0.381)$ طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي

وتشير قيمة تأثير معامل الانحدار الغير معيارية في المعادلة أعلاه والبالغة (0,381)، على أن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (طبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي) ستؤدي الى زيادة أيضاً في المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) بمقدار (38%) اي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبناءً على ذلك واعتماداً على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة موفرة بذلك اجابة مفادها:

" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لطبيعة الرأي في تقرير المدقق الخارجي على محتوى تقرير المدقق الخارجي "

ب- تنص الفرضية الفرعية الثانية للبحث: " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لانواع التعديل على الرأي على محتوى تقرير المدقق الخارجي " .

لأثبت فرضية البحث الرئيسة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط اظهرت لنا النتائج كما موضح في الجداول ادناه :

جدول (10) قيمة معامل الارتباط بيرسون بين انواع التعديل على الرأي ومحتوى تقرير المدقق الخارجي

المتغير المستقل X2	المتغير التابع Y	قيمة معامل الارتباط .Correl	Sig.	الدلالة الاحصائية
انواع التعديل على الرأي	محتوى تقرير المدقق الخارجي	0,451	0.000	دال معنوياً

يوضح جدول (10) مصفوفة الارتباط بين المتغير التابع (تقرير المدقق الخارجي) والمتغير المستقل (انواع التعديل على الرأي) إذ تشير النتائج الى ان درجة الارتباط قد بلغت (0,451) عند مستوى معنوية (0,000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0,01) اي ان هناك علاقة طردية دالة معنوياً ويعد مستوى متوسط من الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

جدول (11) يبين معامل التحديد ومربع معامل التحديد لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.451 ^a	.203	.187	.37622

1. Predictors: (Constant), انواع التعديل على الرأي

2. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

يوضح الجدول (11) قيمة معامل التحديد وتبين بان المعادلة ذات قوة تفسيرية بدلالة معامل التحديد (R^2) مقدارها (0,203) في حين بلغ معامل التحديد المصحح R^2 (0,187) وهذا يعني بان المتغير المستقل (انواع التعديل على الرأي) يفسر ما نسبته (20%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) أما النسبة المتبقية والبالغة (80%) فانه يعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية في النموذج.

جدول (12) تحليل التباين ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.771	1	1.771	12.514	.001 ^b
Residual	6.936	49	.142		
Total	8.707	50			

a. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

b. Predictors: (Constant), انواع التعديل على الرأي

يوضح الجدول (12) تحليل التباين بان قيمة إحصاءه (F) المحسوبة والبالغة (12,514) عند مستوى معنوية (0.01) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (7,19)، كما بلغ متوسط مربعات البواقي الاخطاء (MSE) (0.142) مما يدل وجود فروق معنوية وان الانموذج يمثل الظاهرة المدروسة تمثيلاً دقيقاً ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم الانموذج ذات دلالة معنوية اقل من (0.01) ويستدل من ذلك ان لانواع التعديل على الرأي تأثير معنوي مهم على تقرير المدقق الخارجي.

جدول (13) يبين معاملات التأثير للمتغير المستقل^a Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients	t	Sig.
-------	-----------------------------	---------------------------	---	------

	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2.459	.404		6.087	.000
انواع التعديل على الرأي	.347	.098	.451	3.538	.001

أظهرت نتائج الانحدار وفق الجدول (13) وجود تأثير ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) إذ بلغت قيمة إحصاءه (T) المحسوبة (3,538) عند مستوى معنوية (0.001) أكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (2,41) وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني هناك تأثير معنوي مهم لأنواع التعديل على الرأي على محتوى تقرير المدقق الخارجي.

ويمكن صياغة معادلة الانحدار التقديرية لتأثير أنواع التعديل على الرأي على تقرير المدقق الخارجي كما يأتي:

محتوى تقرير المدقق الخارجي = $2,459 + (0.347)$ (أنواع التعديل على الرأي)

وتشير قيمة تأثير معامل الانحدار الغير معيارية في المعادلة أعلاه والبالغة (0.347)، على أن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (أنواع التعديل على الرأي) ستؤدي الى زيادة أيضاً في المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) بمقدار (35%) أي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبناءً على ذلك واعتماداً على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة موفرة بذلك اجابة مفادها:

" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لأنواع التعديل على الرأي على محتوى تقرير المدقق الخارجي "

ج- تنص الفرضية الفرعية الثالثة للبحث: " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على محتوى تقرير المدقق الخارجي " .

لا ثبات فرضية البحث الفرعية الثالثة من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط اظهرت لنا النتائج كما موضح في الجداول ادناه :

جدول (14) قيمة معامل الارتباط بيرسون بين تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة ومحتوى تقرير المدقق الخارجي

المتغير المستقل X3	المتغير التابع Y	قيمة معامل الارتباط .Correl	Sig.	الدلالة الاحصائية
تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة	محتوى تقرير المدقق الخارجي	0,659	0.000	دال معنوياً

نتائج جدول (14) تشير الى ان درجة الارتباط قد بلغت (0,659) عند مستوى معنوية (0,000) وهي اقل من مستوى الدلالة (0,01) اي ان هناك علاقة طردية دالة معنوياً وبعد مستوى جيد من الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع .

جدول (15) يبين معامل التحديد ومربع معامل التحديد لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.659 ^a	.434	.422	.31720

1. Predictors: (Constant), تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة,

2. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

يوضح الجدول (15) قيمة معامل التحديد وتبين بان المعادلة ذات قوة تفسيرية بدلالة معامل التحديد (R^2) مقدارها (0,434) في حين بلغ معامل التحديد المصحح R^2 (0,422) وهذا يعني بان المتغير المستقل (تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة) يفسر ما نسبته (43%) من إجمالي التغيرات الحاصلة في قيم المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) أما النسبة المتبقية والبالغة (57%) فانه يعزى الى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلية في النموذج.

جدول (16) تحليل التباين^a ANOVA

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	3.777	1	3.777	37.538	.000 ^b
Residual	4.930	49	.101		
Total	8.707	50			

a. Dependent Variable: محتوى تقرير المدقق الخارجي

b. Predictors: (Constant), أدلة التدقيق المناسبة، تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة،

يوضح الجدول (16) تحليل التباين بان قيمة إحصاءه (F) المحسوبة والبالغة (37,538) عند مستوى معنوية (0.01) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (7,19)، كما بلغ متوسط مربعات البواقي الاخطاء (MSE) (0.101) مما يدل وجود فروق معنوية وان الانموذج يمثل الظاهرة المدروسة تمثيلا دقيقا ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم الانموذج ذات دلالة معنوية اقل من (0.01) ويستدل من ذلك ان لتبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة تأثير معنوي مهم على تقرير المدقق الخارجي.

جدول (17) معاملات التأثير للمتغير المستقل^a Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients	Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.696	.359		4.727	.000
تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة	.560	.091	.659	6.127	.000

أظهرت نتائج الانحدار وفق الجدول (17) وجود تأثير ذو دلالة معنوية تحت مستوى معنوية (0.01) اذ بلغت قيمة احصاءه (T) المحسوبة (6,127) عند مستوى معنوية (0.001) اكبر من قيمتها الجدولية والتي تساوي (2,41) وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي انه يعني هناك تأثير معنوي مهم لتبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على محتوى تقرير المدقق الخارجي.

ويمكن صياغة معادلة الانحدار التقديرية لتأثير تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على تقرير المدقق الخارجي كما يأتي:

محتوى تقرير المدقق الخارجي = $1.696 + (0.560)$ تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة وتشير قيمة تأثير معامل الانحدار الغير معيارية في المعادلة أعلاه والبالغة (0.560)، على أن زيادة بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل (تبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة) ستؤدي الى زيادة أيضاً في المتغير التابع (محتوى تقرير المدقق الخارجي) بمقدار (56%) اي ان العلاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وبناءً على ذلك واعتماداً على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار نستدل على رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة موفرة بذلك اجابة مفادها:

" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتبعات عدم القدرة على الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على محتوى تقرير المدقق الخارجي "

وبناءً على ما تقدم واعتماداً على النتائج الإحصائية وبعد تحقق مجموعة الاعتبارات التي تفسر معنوية معادلة الانحدار الخطي البسيط لفرضية التأثير الرئيسية وفرضيات التأثير الفرعية التي استخدمتها الباحثة في اثبات فرضية بحثها بعدما اثبت ومن خلال النتائج فانه تم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة وتبين بانه " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار (705) ISA (التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل) على محتوى تقرير المدقق الخارجي " .

5- الاستنتاجات و التوصيات

5-1 . الاستنتاجات

- 1- ان المساهمين و الدائنين و المستثمرين لا يمكنهم التحقق من الحسابات و المعلومات المالية للوحدة الاقتصادية على أساس فردي، لذلك يتم تعيين مدقق خارجي مستقل لفحص البيانات المالية و السجلات المحاسبية الأساسية .
- 2- ان معايير التدقيق الدولية تساعد في تحسين أداء المدقق الخارجي و الارتقاء بعمله و الحكم على جوده أدائه من خلال توفير الارشادات و المفاهيم و المعايير اللازمة لأداء مهتمته و تنفيذها.
- 3- ان وجود معايير التدقيق الدولية و العلم بضرورة تطبيقها سوف يعطي مستخدمي التقارير ثقة برأي المدقق ، عن طريق إضفاء الثقة في مصداقية عمل المدقق الخارجي وبالتالي إضفاء الثقة في القوائم المالية التي يقوم بأعداد التقرير عنها
- 4- ان اعداد القوائم المالية و اعتماد المدقق في تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل اجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة و الحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول
- 5- ان تقرير المدقق الخارجي وظيفة اعلامية و اخبارية هامة ، ويمكن من خلال ذلك ان تعد عملية اعداد التقرير تغذية راجعه، و قد تكون اما بشكل استفسارات او بشكل تقارير شفوية ، و ينبغي التركيز على دور تقرير التدقيق في اعداد الخطط على أساس ما يحتاج القارئ معرفته ، وتحديد أولوياته ، وما هي القرارات التي يجب اتخاذها ، و تحديد ما يحتاجه أصحاب المصلحة من معلومات

5-2 التوصيات

- 1- يجب على المدقق ابداء رأي متحفظ عندما يستنتج بعد حصوله على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ، ان التحريفات منفردة او في مجملها تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ، لكنها ليست منتشرة فيها ، و عندما يكون غير قادر على الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة التي تشكل أساسا للرأي و لكنه يستنتج ان التأثيرات المحتملة على القوائم المالية بسبب التحريفات غير المكتشفة ، ان وجدت ، يمكن ان تكون جوهرية ، لكنها غير منتشرة .
- 2- يجب على المدقق ان يبدي رأيا سلبيا عندما يستنتج بعد حصوله على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة ان التحريفات منفردة او في مجملها ، تعد جوهرية بالنسبة للقوائم المالية ، وأيضا منتشرة فيها .
- 3- يجب على المدقق ان يمتنع عن ابداء رأي عندما يستنتج انه بالرغم من الحصول على ما يكفي من ادلة المراجعة المناسبة فيما يتعلق بكل حالة من حالات عدم التأكد من غير الممكن تكوين رأي في القوائم المالية بسبب التفاعل المحتمل لحالات عدم التأكد و تأثيرها التراكمي المحتمل على القوائم المالية .
- 4- يجب التركيز على دور تقرير التدقيق في اعداد الخطط على أساس ما يحتاج القارئ معرفته ، وتحديد أولوياته ، وما هي القرارات التي يجب اتخاذها ، و تحديد ما يحتاجه أصحاب المصلحة من معلومات
- 5- من الضرورة وجود معايير التدقيق الدولية جنبا الى جنب معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبار الدولية اكثر من اعتمادهم على ظروف البيئة المحلية

Sources

Arab Sources

First: Books

1-The Saudi Organization for Certified Public Accountants (International Standards for Auditing, Inspection, Other Assurances and Related Services Approved in the Kingdom of Saudi Arabia) / Riyadh, Cataloging of the King Fahd National Library, Riyadh / 2020

Second: Masters and PhD research

1- Boushama, Zuhair (The role of international auditing standards ISA in corporate governance) - international and local experiences / supplementary memorandum as part of the requirements for obtaining an academic master's degree in commercial sciences / accounting and finance / 2013

2- Haddad, Asmaa (The importance of international auditing standards in determining the quality of the external auditor's report) / Study of a sample of the opinions of auditors and academics / memorandum submitted as part of the requirements for obtaining a master's degree in accounting / 2015

3- Rabha 'Al-Hali Basma Hala Omeirat (The importance of the auditor's report in making decisions by stakeholders) / A field study of a sample of stakeholders in Ouargla State / A thesis submitted to obtain a master's degree at the Faculty of Economics, Business and Management Sciences / 2018

4- Mahrousa 'Ma Jadoulin Zuhair (The role of international auditing standards in improving the professional performance of auditing) / Master's thesis at the University of Aleppo / Faculty of Economics / Department of Accounting, 2017

Third: Research

- 1- Ali 'Haya Ayad "The Quality of the Auditor's Report in the Local Environment in Light of the Adoption of ISA 701" University of Baghdad, College of Administration and Economics, Journal of the College of Baghdad for Economic Sciences University / Issue Sixty-Seven - January, 2022
- 2- Faqir, Samia 'Laroum, Muhammad Amin (International Auditing Standards and Their Effective Role in Establishing Corporate Governance to Reduce Financial and Administrative Corruption) International Journal of Economic Performance / University of Muhammad Bouguerra Bumerdes, Issue 3 - June / 2019
- 3- -Nour El Hoda, Bahloli (The impact of adopting international auditing standards in Algeria on the auditor's report) A survey study of a sample of accountants and accounting experts / Journal of Law and Human Sciences - Economics Studies, Volume 28, 1 / University of Ziane Achour in Djelfa / 2013
- 4- -6Hashemi, Hossam 'Dagher, Munther Jabbar 'Al-Badran, Abdel Khaleq (Factors affecting the application of international auditing standards in Iraq - an analytical study) / Iraqi Journal of Administrative Sciences / Issue (26), 2021
- 5- -7Ammar 'Darwish, Sofiane 'Koudid (The effectiveness of international auditing standards in improving the quality and profession of auditing in Algeria) / Journal of Economic Sciences, Volume 13, Issue 14, June 2017

Fourth: Foreign sources

- 1- . IAASB ,(2015) 'Overview of the New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments
- 2- Chong 'Kar-Ming , Pflugrath 'Gary (Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions) International Journal of Auditing Int. J. Audit. (12) , 221-241 (2008)
- 3- Cordoş 'George-Silviu , Fülöp'Melinda-Timea(Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters) Accounting and Management Information Systems Vol. 14, No.(1) , 2015
- 4- John Wiley & Sons,(Assessing & Responding to Audit Risk In a Financial Statement Audit)/2014, <https://egrove.olemiss.edu>
- 5- Jönsson 'Tina ,Svensson 'Karin (The Process of Changing the Audit Report in an International Context) Lund University School of Economics and Management Department of Business Administration BUSN69 Master Degree Project Spring 2014 , <https://lup.lub.lu.se>
- 6- Jörlöv 'Emelie , Wallin'Anna(The revised audit report: Revision of international standards and its impact on communication between auditors and users in Sweden) Department of Business Administration Master's Programme in Accounting and Auditing/Lund, June 2016 , <https://lup.lub.lu.se>
- 7- Ranninger' Barbara) Changes to the Auditor's Report and the effects for the bank lenders in the Austrian financial marke 2013, <https://esource.dbs.ie/>

Fifth: Websites

- 1-www.isa.org
- 2-www.us.aicpa.org
- 3-<https://mouhasaba.yoo7.com>