

أثر الأحداث اللاحقة للسنة المالية على اجراءات التدقيق الخارجي
**The Impact of Subsequent Events on External Auditing
Procedures**

إعداد

أحمد ماهر العمري

إشراف

الدكتورة عفاف إسحق أبو زر

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

2012

سم الله الرحمن الرحيم

ب.

التفويض

أنا الطالب أحمد ماهر مصطفى العمري أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم: أحمد ماهر مصطفى العمري

التوقيع: 

التاريخ: ٦ - ١٠ - ٢٠١٢

ب.

بسم الله الرحمن الرحيم
 جامعة عمان العربية
 برنامج الماجستير / قسم المحاسبة
 التاريخ: 2012/8/15
 قرار لجنة المناقشة

اجتمعت اللجنة المكلفة بمناقشة أطروحة الماجستير للطالب أحمد ماهر مصطفى العمري من كلية الأعمال / قسم المحاسبة اليوم الأربعاء الموافق 2012/8/15 الساعة العاشرة ظهراً برئاسة الدكتور هيثم العبادي وحضور أعضاء اللجنة السادة:

- | | |
|--------------------|---------------|
| 1. د. عفاف أبو زر | مشرفاً رئيساً |
| 2. أ.د. يوسف سعادة | عضواً |

وبعد المداولة، توصي اللجنة بنتيجة:

.....

اعتماد أعضاء اللجنة:

.....

- | |
|--------------------|
| 1. د. هيثم العبادي |
| 2. د. عفاف أبو زر |
| 3. أ.د. يوسف سعادة |

شكر و تقدير

الحمد لله الذي جعلنا مسلمين و صلى الله وبارك على سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام وعلى آله وصحبه
أجمعين، أما بعد:

فقد قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، وفي هذا المقام
أقدم شكري وامتناني لكل مَنْ أمدني بالعون والمساعدة من مدرّسين أثناء دراستي ولجامعتي التي خرجت أجيالاً
تَلُو أجيال، كما لا يسعني إلا أن أشكر المشرفة الدكتورة عفاف أبو زر على قبول الإشراف وعلى جهودها الكريمة،
وأسأل الله العظيم أن ينفعنا بما علّمنا إنّه على كل شيء قدير.

الإهداء

إلى أمي

وأبي

وأختي

وأخي وجميع أقاربي وأصدقائي.....

فهرس المحتويات

د	شكر و تقدير.....
هـ	الإهداء.....
و	فهرس المحتويات.....
ح	الأشكال والجداول.....
ي	الملخص باللغة العربية.....
ل	الملخص باللغة الانجليزية.....
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة.....
2	1-1 مقدمة.....
3	2-1 أهمية الدراسة.....
3	3-1 مشكلة الدراسة.....
4	4-1 عناصر مشكلة الدراسة.....
4	5-1 فرضيات الدراسة.....
5	6-1 أمودج الدراسة.....
6	7-1 حدود الدراسة.....
6	8-1 التعريفات الإجرائية و المفاهيم.....
9	الفصل الثاني الأحداث اللأحقة في الأدب النظري.....
10	1-2 المقدمة.....
11	2-2 تعريف الأحداث اللأحقة.....
12	3-2 أهمية دراسة الأحداث اللأحقة.....
13	4-2 الأحداث اللأحقة والتقديرات المحاسبية.....
14	5-2 محددات عملية التدقيق.....
15	6-2 أنواع الأحداث اللأحقة.....
18	7-2 الأحداث اللأحقة في المعايير والتشريعات الدولية.....
32	8-2 اجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللأحقة.....
34	9-2 مسؤولية المدقق حول الأحداث اللأحقة.....

40	10-2 أثر الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق
40	11-2 الإفصاح عن الأحداث اللاحقة من خلال القوائم الصورية
41	12-2 الأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المدقق
41	13-2 الأحداث اللاحقة والرقابة الداخلية
42	14-2 الأحداث اللاحقة والاستمرارية
42	15-2 تحليل التكلفة والمنفعة للأحداث اللاحقة
43	16-2 الدراسات السابقة
47	17-2 مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
49	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
50	1-3 منهج الدراسة
50	2-3 مجتمع الدراسة و عينة الدراسة
50	3-3 وحدات المعاينة
50	4-3 أداة الدراسة
51	5-3 صدق أداة الدراسة
51	6-3 ثبات أداة الدراسة
52	الفصل الرابع التحليل الإحصائي
53	1-4 التحليل الوصفي
53	2-4 خصائص عينة الدراسة
56	3-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة
57	4-4 عرض وتحليل نتائج الدراسة
58	5-4 عرض وتحليل نتائج إختبارات فرضيات الدراسة
73	الفصل الخامس النتائج والاستنتاجات والتوصيات
74	1-5 خلاصة الدراسة
74	2-5 النتائج والاستنتاجات
76	3-5 التوصيات:
78	المراجع
82	الملاحق

الأشكال والجداول

الصفحة	رقم الجدول
6	1
8	2
57	3
58	4
59	5
60	6
62	7
63	8
66	9
67	10
70	11
71	12
74	13
75	14
76	15

77	نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً للخبرة العملية باستخدام اختبار (ANOVA)	16
78	نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً للتخصص باستخدام اختبار (ANOVA)	17

الملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الأحداث اللاحقة على اجراءات التدقيق الخارجي في الأردن من خلال ما يطرأ على القوائم المالية من تغيرات بعد تاريخ إعدادها، وذلك بطرح ثلاثة أسئلة رئيسية مثلت مشكلة الدراسة.

لقد قام الباحث بوضع مجموعة من الفرضيات التي تهدف إلى تحقيق أهداف الدراسة، والتي قام بتنفيذها على مكاتب تدقيق الحسابات في الأردن والبالغ عددهم 438 مدققاً، بحيث تم اختيار عينة الدراسة عشوائياً وعددها 204 مدققاً. وقد اتبع الباحث في دراسته المنهج الوصفي في البحث العلمي من خلال دراسة ميدانية. وقد تمّ تحليل محتوى موضوع الدراسة، ثم إعداد نموذج استبانة راعى الباحث في تصميمه قياس كافة المتغيرات المستقلة والتابعة والمعدلة التي تم تعريفها في نموذج الدراسة بناء على التعريف الإجرائي الموضح لكل منها، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة المغلقة والمفتوحة. وقد استخدم الباحث أسلوب تحليل الإنحدار البسيط بالإضافة إلى مقاييس النزعة المركزية والتشتت لتحليل البيانات واختبار العلاقات.

توصّلت الدراسة إلى أنّ هناك تأثيراً للأحداث اللاحقة بأنواعها والمتمثلة بالأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية، والأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق، على اجراءات التدقيق الخارجي في الأردن. وقد كان أثر الأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق الأعلى معنويةً، تلتها الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقريره، وقبل إصدار القوائم المالية ثم الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق. كذلك تبين أنه يوجد أثر للمؤهل العلمي للعاملين في مكاتب التدقيق وعدد سنوات عملهم وخبرتهم العملية وتخصصهم على اجراءات التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في الأردن.

وبناءً على النتائج السابقة فقد أوصت الدراسة بضرورة رفع وعي المدققين وتدريبهم وتأهيلهم على الاجراءات التي تتطلبها عملية تطبيق واكتشاف الأحداث اللاحقة، بالإضافة إلى تعريفهم بالمسؤولية والالتزامات القانونية الواقعة عليهم فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة، والمنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، ومدى اختلاف تلك المسؤولية بالنسبة لكل نوع من تلك الأحداث. وكذلك ضرورة رفع وعي المدققين بالمعالجة المحاسبية السليمة للأحداث اللاحقة ونوعية تقارير التدقيق المناسبة والحالات التي تتطلب تعديل تلك التقارير أو تحديد استخدامها أو سحبها نهائياً وإصدار تقرير جديد. وأخيراً فقد أوصت الدراسة إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول الأحداث اللاحقة، والتي يمكن أن تزيد من كفاءة وفعالية إجراءات التدقيق في الأردن.

Abstract

The study aimed at measuring the impact of subsequent events on the external audit procedures in Jordan taking into consideration the changes affecting the financial statements after their preparation date. This aim was achieved by stating three main questions that represented the problem of the study.

The researcher developed a group of assumptions to achieve the targets of the study which were executed at the audit firms in Jordan that reached to 438 auditors. The study sample was selected randomly and included 204 auditors, and the researcher followed the descriptive approach in scientific research to execute his work through a field study.

Initially, an analysis of the study content was performed. Afterwards a questionnaire was prepared to measure all the independent, dependent, and moderating variables of the study, which were identified in the conceptual framework and as defined in the procedural definitions for each of them, through a number of open and closed questions. The researcher used the simple regression analysis method in addition to the measures of central tendency and dispersion to analyze the data and test the relations.

The research found that there was an impact of all types of subsequent events, including those discovered between the end of the financial year and the date of the auditor's report,

events discovered after the auditor's report was released but before the issuance of the financial statements, and events that were not noticed by the auditor except after releasing his report, on the external audit procedures in Jordan. The impact of the events that were not noticed by the auditor except after releasing his report was most significant, followed by events discovered after the auditor's report was released but before the issuance of the financial statements, and finally the events discovered between the end of the financial year and the date of the auditor's report. The research also found that there was an impact of the scientific degree held by the employees working in the audit firms, the period of their service, their professional experience, or the field of their specialization on the external audit procedures performed by the audit firms in Jordan.

Based on the previous results, the study recommended increasing the awareness of external auditors about the procedures required to discover the subsequent events, in addition to providing them with training programs and improving their professional qualifications. Furthermore, the auditors have to get informed about their legal responsibilities in this regard and the variation in such responsibilities for each type of the subsequent events identified, as implied by the International Audit Standards. They also have to be aware of the accounting treatment of the subsequent events and the appropriate types of audit reports to be issued, in addition to the situations that require modifying those reports, restricting their use, or issuing a completely new report. Finally, the study recommended performing further researches in this field that might result in improving the effectiveness and efficiency of external audit procedures in Jordan.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

- مقدمة
- أهمية الدراسة
- مشكلة الدراسة
- عناصر مشكلة الدراسة
- فرضيات الدراسة
- أنموذج الدراسة
- حدود الدراسة
- التعريفات الإجرائية والمفاهيم

يشكل عمل مكاتب التدقيق عاملاً هاماً يساهم في إضافة المصدقية "Credibility" لنتائج أعمال الكثير من المنشآت العاملة في الاقتصاد الأردني ويعتبر التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق الدولية خلال عملية التدقيق أمراً أساسياً للمنشآت وحسب المادة 30 من قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997.

يقوم المدقق الخارجي بتقسيم عمله إلى عدّة مراحل، وتمتاز المرحلة الأخيرة من عمله بتقييم الأدلة التي حصل عليها خلال عملية التدقيق، حتى يستطيع أن يحدّد فيما إذا كان هناك حاجة للقيام بأيّة إجراءات إضافية. إنّ أحد أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي في هذه المرحلة تتمثل بمراجعة الأحداث اللاحقة للسنة المنتهية، لمعرفة أثرها على عدالة القوائم المالية عن تلك الفترة (Elder, et al, 2010) حيث تُسمّى العمليات التي حدثت بتاريخ لاحق لانتهاء السنة المالية وقبل تقديم التقرير للجمعية العامة للمساهمين أحداثاً لاحقة "Subsequent Events" (عبدالله، 2004).

وتشكل الأحداث اللاحقة للسنة المالية عاملاً قد يتطلّب من المدقق الخارجي تعديلاً للرأي، وذلك نتيجةً للأثر المادي، الذي تُلحّقه بمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب بدوره الدقة في التعامل مع هذه الأحداث، وإصدار تقرير التدقيق السليم بشأنها. وعليه فإنّ دراسة هذه الأحداث وإدراك كميّة التعامل معها سيعود بالنفع على كافة الأطراف ذات العلاقة من مستخدمي داخليين وخارجيين للقوائم المالية، بالإضافة إلى تحسين أداء مكاتب التدقيق، خاصّةً في ظل الأزمات المتتالية المحلية والعالمية (Auerbach, 2010) وفي القطاعين الخاص والعام (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010) الأمر الذي سينعكس إيجاباً على الاقتصاد ككل.

بناءً على ما تقدم سوف تقوم هذه الدراسة بتحليل إجراءات مكاتب التدقيق في الأردن فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة للسنة المالية بأنواعها، من خلال معرفة مدى إدراك المدققين الخارجيين لأهميّة دراسة وفحص تلك الأحداث، وإلمامهم بإجراءات التدقيق الواجب اتباعها، ومدى تطبيقهم لتلك الإجراءات على أرض الواقع، والأضرار المترتبة على عدم التزامهم بمعايير التدقيق الدولية في هذا المجال، أو عدم القيام بتطبيق أيّة إجراءات حذفت من برنامج التدقيق. كذلك سوف تقوم هذه الدراسة بمحاولة التعرف على الاختلاف بين مكاتب التدقيق المتعدّدة في الأردن في بذل العناية المهنية في فحص تلك الأحداث.

بناءً على ما تقدم يظهر جلياً اهتمام واضعي معايير التدقيق بأهمية الأحداث اللاحقة، وعليه يحاول كلٌّ من مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board IASB) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) (AICPA) ومجلس المعايير المحاسبية في كندا (Accounting Standards Board in Canada AcSB) الوصول إلى حالةٍ من التوافق. إلا أنه على الرغم من الاهتمام الملموس من قبل واضعي معايير التدقيق لم تتوفر دراسات كافية حول كيفية بحث المدققين الخارجيين عن أدلة التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، أو استخدامهم لها أو حتى عن إدراك هؤلاء المدققين لأهميّة مثل هذا النوع من أدلة التدقيق.

2-1 أهمية الدراسة

1- تسعى هذه الدراسة للتأكد من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 560 من أجل تحسين الأداء في مكاتب التدقيق في الأردن.

2- تساعد هذه الدراسة المدراء في مكاتب التدقيق في الأردن على التعرف على ماهية الأحداث اللاحقة وكيفية تطبيق إجراءات التدقيق الخاصة بها من أجل إصدار تقرير التدقيق المناسب.

3- تساعد هذه الدراسة المدراء في مكاتب التدقيق في الأردن على تكوين برنامجٍ تدقيقٍ متكاملٍ وفق معايير التدقيق الدولية لإعطاء رأيٍ أكثر موثوقية.

4- تساهم الدراسة في التقليل من تعثر الشركات الخاضعة للتدقيق في الأردن من خلال التخفيف من وطأة الأزمات المالية على الاقتصاد الأردني.

3-1 مشكلة الدراسة

على الرغم من أهمية الأحداث اللاحقة في تقييم متّخذي القرار لنتائج أعمال المنشآت، إلا أنه وفي ظل الأزمات المتتالية التي لحقت بالاقتصاد الأردني، وتعثر عدد من الشركات خلال فترات قصيرة بعد صدور نتائج أعمالها المدققة دون أية تحفظات من قبل المدقق الخارجي، فإن هناك شكوكاً تراود الباحث حول مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 560

والمتمعلق بالأحداث اللاحقة، خاصة لما يتطلبه من إجراءات إضافية من قبل المدقق الخارجي، والتي قد تشكل عبئاً وتكلفةً على مكاتب التدقيق، آخذين بعين الاعتبار الضغوطات والالتزامات الكبيرة الملقاة على عاتق تلك المكاتب، والتي قد تتسبب في إهمال مثل تلك الأحداث.

تكمّن مشكلة هذه الدراسة في التعرف على أثر الأحداث اللاحقة بأنواعها على إجراءات المدقق وبذّله العناية المهنية في فحص هذه الأحداث.

4-1 عناصر مشكلة الدراسة

يمكن إدراك مشكلة الدراسة وأبعادها من خلال الإجابة عن التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك أثرٌ للأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة الماليّة وتاريخ تقرير المدقق، سواء كانت ذات أثرٍ مباشر أو غير مباشر على القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن ؟
- 2- هل هناك أثرٌ للأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن ؟
- 3- هل هناك أثرٌ لإجراءات التدقيق للأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق على إجراءات المدقق في الأردن ؟

5-1 فرضيات الدراسة

تقوم هذا الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- H1 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة الماليّة وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن.
- H2 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق و قبل إصدار القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن.
- H3 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 لإجراءات التدقيق للأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير المدقق على إجراءات المدقق في الأردن.

H4 : لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 للعوامل الشخصية والمتمثلة بالمؤهل العلمي للمدقق وعدد سنوات العمل في مكتب التدقيق بالإضافة إلى الخبرة العملية والتخصص على إجراءات المدقق في الأردن بالنسبة للأحداث اللاحقة.

6-1 أُمُوذج الدراسة

يمكن تصنيف متغيرات الدراسة كما يلي:

(1) المتغيرات المستقلة: وتتكون من ثلاثة متغيرات رئيسية هي:

1- الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم المالية.

2- الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق.

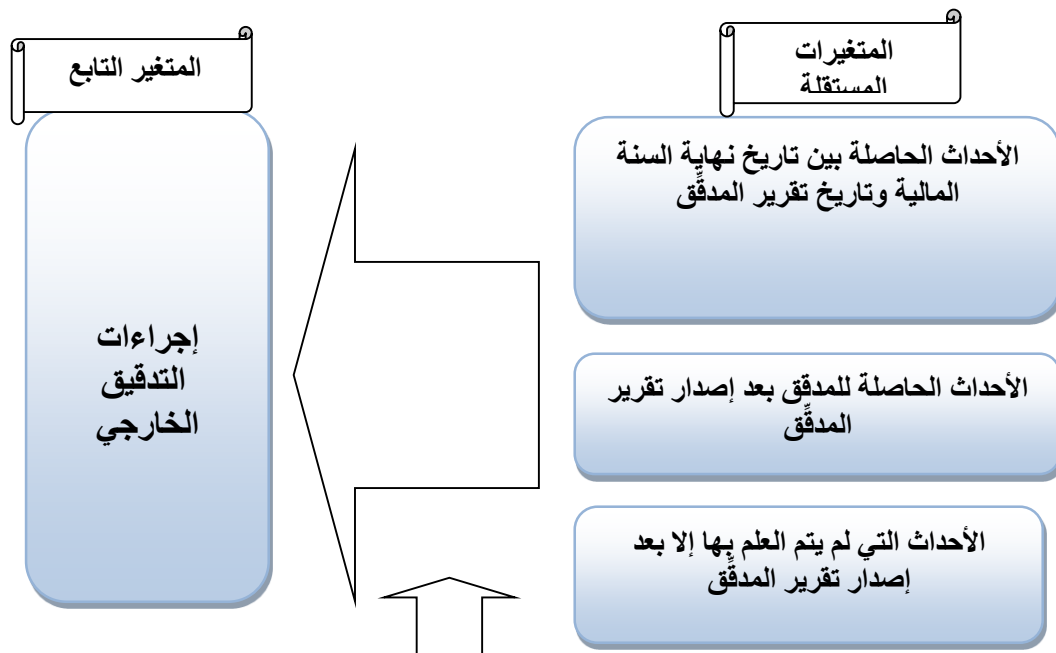
3- الأحداث التي لم يتم العلم بها إلا بعد إصدار تقرير المدقق.

(2) المتغير التابع و يتمثل بإجراءات التدقيق الخارجي في الأردن.

ويعرض الشكل رقم (1) جميع المتغيرات سابقة الذكر.

شكل رقم (1)

أُمُوذج الدراسة



المتغيرات
الضابطة

العوامل الشخصية

7-1 حدود الدراسة

1-7-1 الحدود الزمنية

سوف تقتصر الدراسة على جمع البيانات من قبل المدققين العاملين حالياً في مكاتب التدقيق الواقعة في عيئة الدراسة على الفترة الزمنية من 2011/1/1 ولغاية 2011/12/31.

2-7-1 الحدود المكانية

سوف تقتصر الدراسة على المدققين العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن، وتحديداً في العاصمة عمان نظراً لتركز النشاط الاقتصادي فيها.

3-7-1 الحدود البشرية

سوف تقتصر الدراسة على المدققين في مكاتب التدقيق في الأردن نظراً لإلمام هذه الفئة بأدق التفاصيل حول عملية التدقيق وتطبيقات معايير التدقيق الدولية في مكاتبهم.

8-1 التعريفات الإجرائية و المفاهيم

- الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر المباشر على القوائم المالية: هي العمليات التي حصلت بين هذين التاريخين المحددين والتي كانت قائمة أصلاً عند نهاية السنة المالية، وتتطلب تعديلاً على القوائم المالية كإفلاس أحد العملاء.
- الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر غير المباشر على القوائم المالية: هي العمليات التي حصلت بين هذين التاريخين المحددين

والتي لم تكن قائمةً عند نهاية السنة المالية، وتتطلب الإفصاح فقط كحدوث حريق لمخازن الشركة.

- الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق: هي العمليات التي قد تصل إلى علم المدقق الخارجي بعد إصدار تقريره والتي قد تتطلب منه إعادة إصدار القوائم المالية المدققة سابقاً إذا كانت تلك الأحداث مهمة نسبياً، والإدارة ملزمة بإعلام المدقق بها.

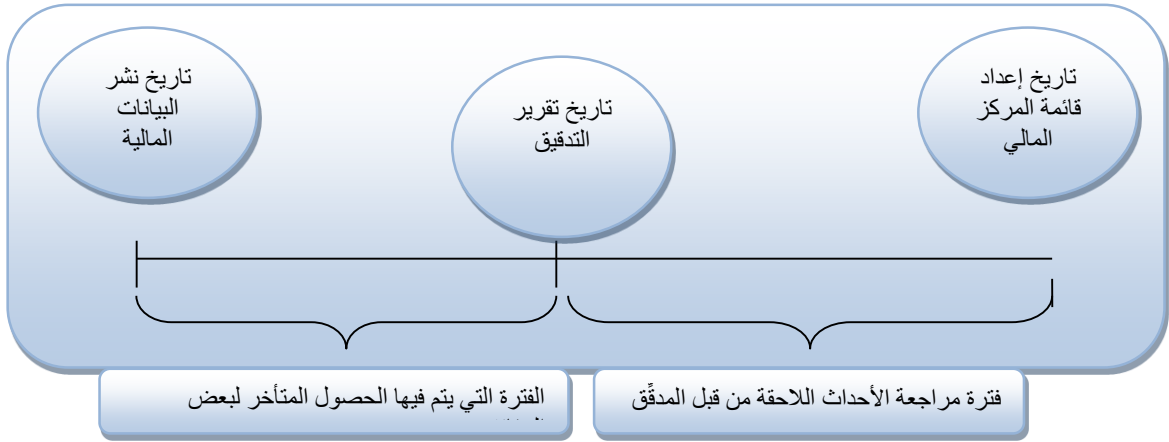
- الأحداث التي لم يتم العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير المدقق: هي الأحداث التي قد يكتشفها المدقق الخارجي بعد صدور تقرير التدقيق والقوائم المالية وعدم قيامه بها.

- إجراءات مكاتب التدقيق: تتمثل بمسؤولية المدقق الخارجي بمراجعة الأحداث اللاحقة للقوائم المالية، فالأحداث المكتشفة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق قد تتطلب من المدقق إجراءات تتكامل عادة مع عملية التحقق من حسابات نهاية الفترة كالحصول على رسالة التمثيل من الإدارة وفحص أحدث قوائم مرحلية، أما الأحداث المكتشفة بعد إصدار تقرير المدقق فتتطلب منه تحديد أهميتها النسبية ومدى اعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها، بحيث قد يوصي بإعادة إصدار تلك القوائم معدلة، وفي حال رفض الإدارة للتعديلات فإنه يُوعزُ بذلك إلى مجلس الإدارة و يقوم بتحذير المستخدمين من الاعتماد عليه (Elder, et al, 2010).

- الأحداث اللاحقة: هي العمليات التي حدثت بتاريخ لاحق لانتهاء السنة المالية وقبل تقديم التقرير للهيئة العامة، وتنحصر مسؤولية المدقق الخارجي بمراجعة الأحداث اللاحقة للقوائم المالية بالفترة بين تاريخ قائمة المركز المالي وتاريخ تقرير المدقق الخارجي حيث يقوم المدقق الخارجي بمراجعة تلك الأحداث عند الانتهاء من إجراءات التدقيق، بحيث يُعتمد عادةً هذا التوقيت كتاريخ لتقريره، كما موضح في شكل رقم (2).

شكل رقم (2)

الأحداث اللاحقة والحصول المتأخر لبعض الحقائق



*

المصدر: (Elder, et al, Page: 767)

الفصل الثاني

الأحداث اللاحقة في الأدب النظري

- المقدمة
- تعريف الأحداث اللاحقة
- أهمية دراسة الأحداث اللاحقة
- الأحداث اللاحقة والتقديرات المحاسبية
- محددات عملية التدقيق
- أنواع الأحداث اللاحقة
- الأحداث اللاحقة في المعايير والتشريعات الدولية
- اجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة
- مسؤولية المدقق حول الأحداث اللاحقة
- أثر الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة من خلال القوائم الصورية
- الأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المدقق
- الأحداث اللاحقة والرقابة الداخلية
- الأحداث اللاحقة والاستمرارية
- تحليل التكلفة والمنفعة للأحداث اللاحقة
- الدراسات السابقة
- مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

1-2 المقدمة

إن أهمية تدقيق الحسابات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بنوعية الخدمات التي تقدمها مكاتب التدقيق للعملاء وكافة المستفيدين من خدمات التدقيق، لذا يجب على المدقق الخارجي الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق وقواعد السلوك المهني ومراعاة القوانين والتشريعات والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليه.

يتوقع المجتمع المالي من المدقق الخارجي أن يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلال، كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات ومنع صدور القوائم المالية المضللة، ولكن لا توجد عملية تدقيق تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنشأة والأداء غير السليم من القسم المالي بها والحكم الخاطيء في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والمقبولة قبولاً عاماً، لذا فإنه لا يمكن إعطاء الثقة الكاملة بالقوائم المالية زيادة عما تسمح به طرق القياس المحاسبية، فمثلاً لا يوجد أحد يطلب من المحاسب أن يتنبأ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة، مما قد يُمكن إدارة المنشأة من التأثير على القوائم المالية التي تُعدّها.

تقوم إدارة المنشأة بإعداد القوائم المالية غالباً بتاريخ 12/31 من كل عام ولكنها لا تكون جاهزة للنشر في الصحف إلا بعد مرور ثلاثة أشهر من تاريخ إعدادها، كما أن قانون الشركات في معظم دول العالم قد أعطى هذه الشركات مهلة قدرها ثلاثة أشهر لتصويب أوضاعها المالية. إن المدة من تاريخ إعداد القوائم المالية إلى ما قبل صدور تقرير التدقيق تسمى بفترة الأحداث اللاحقة، وعليه فإن تحديد قيم الالتزامات المتعلقة بتلك الأحداث بتاريخ قائمة المركز المالي يكون غير معروف، لذا يجب على المدقق الخارجي أن يهتم بها بشكل خاص.

بناء على ما تقدم يعتبر المدقق الخارجي مسئولاً عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية واكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره، ويجب أن تمتد إجراءات التدقيق لهذه الفترة، لأن من هذه الأحداث ما لها تأثير مباشر على الحسابات، ويجب تسويتها وتعديلها، ومنها ما ليس له تأثير على حسابات السنة تحت التدقيق، ولكن يجب الإفصاح عن تلك الأحداث لأنه يعتبر مناسباً وملائماً لمستخدمي القوائم المالية (جربوع، 2005).

2-2 تعريف الأحداث اللاحقة

تُعرَّف العمليات التي تحدث بعد تاريخ انتهاء السنة المالية وقبل إصدار القوائم المالية باسم الأحداث اللاحقة والتي قد تحتاج إلى إجراء تعديلات على القوائم المالية أو قد تتطلب الإفصاح فقط دون إجراء أية تعديلات (Gearty, et al, 2009).

كما تُعرَّف الأحداث اللاحقة بأنها "الأحداث التي تقع بعد نهاية السنة المالية للمنشأة وحتى تاريخ التقرير، وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثاً توفر مزيداً من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ المركز المالي أو أنها أحداث تشير إلى ظروف طرأت بعد تاريخ المركز المالي وهي ذات علاقة بالبيانات المالية ولها تأثير مادي عليها، وبالتالي فهي إما أنها تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها وقد يكون هناك أحداث لاحقة تقع في فترات أخرى بعد الانتهاء من إعداد التقرير" (Hayes, et al, 2005).

وبناء على التعريف السابق تتمثل نهاية السنة المالية بتاريخ انتهاء آخر فترة تغطّي البيانات المالية، والذي هو عادة تاريخ آخر مركز مالي للبيانات المالية الخاضعة للتدقيق. ويختلف هذا التاريخ عن تاريخ الموافقة على البيانات المالية، والذي يمثل التاريخ الذي يؤكد به أولئك الذين لهم الصلاحية المعترف بها أنهم أعدوا المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وأنهم يتحملون المسؤولية عنها. وفي بعض الاختصاصات يحدد القانون أو الأنظمة أو الأفراد أو الهيئات (على سبيل المثال أعضاء مجلس الإدارة) المسؤولين عن التوصل عن إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية ويُحدّد عملية الموافقة الضرورية، وفي اختصاصات أخرى لا يحدد القانون أو الأنظمة عملية الموافقة، وتتبع المنشأة إجراءاتها الخاصة بها عند إعداد وإنجاز بياناتها المالية نظراً لهياكل إدارتها وحاكمتها. وفي بعض الاختصاصات تطلب الموافقة النهائية للبيانات المالية من قبل المساهمين قبل صدور البيانات المالية للجمهور، ومن هذه الاختصاصات الموافقة النهائية من قبل المساهمين ليست ضرورية، حتى يستطيع المدقق التوصل إلى أنه تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، وتاريخ الموافقة على البيانات المالية لأغراض معايير التدقيق الدولية هو التاريخ الأبعد الذي يحدّد به أولئك الذين لهم صلاحية معترف بها أنه تم إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

أما تاريخ التقرير فهو التاريخ الذي يختاره المدقق لتأريخ التقرير حول البيانات المالية. ولا يؤرّخ تقرير المدقق بتاريخ أبكر من التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، لبيّن عليها الرأي حول البيانات المالية. وتشمل أدلة التدقيق الكافية والمناسبة الأدلة المتعلقة بإعداد المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، وأن أولئك الذين لهم صلاحية معترف بها أكدوا أنهم يتحملون مسؤوليتها. أما تاريخ صدور البيانات المالية فهو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة متوفرة للأطراف الأخرى والذي يمكن أن يكون في العديد من الحالات التاريخ الذي تقدم فيه للسلطة التنظيمية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

2-3 أهمية دراسة الأحداث اللاحقة

يشكل فهم أثر تغير احتياجات المجتمع وتضاؤل إمكانية الحصول على أدلة التدقيق الخاصة بالأحداث اللاحقة على عملية التدقيق، والمتمثل بالطلب على عمليات التدقيق والإبلاغ المالي في الوقت المناسب (Demand for more timely financial reporting and auditing) هدفاً بحثياً مهماً، الأمر الذي يتطلب من المدققين الخارجيين الاعتماد على أدلة أقل إقناعاً (Less persuasive evidence) مما يقلل من فاعلية عملية التدقيق (Audit effectiveness).

بالإضافة إلى ذلك فإن تورط الكثير من المنشآت فيما يعرف بإدارة الأرباح (Earnings management) قد يتسبب في حدوث تلاعبات مالية (Financial manipulations) خلال عملية الإغلاق النهائية (Final closing process) لحسابات تلك المنشآت، وعليه تُعتبر أدلة التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة جوهرية من أجل الحصول على مثل تلك التلاعبات، لذا فإن عدم توفر أدلة التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة قد يجعل من عملية اكتشاف إدارة الأرباح أمراً أكثر صعوبة.

تتطلب معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Auditing Standards) من المدققين الخارجيين أن يأخذوا بعين الاعتبار الأدلة المتعلقة بالأحداث اللاحقة. كما أكد المعيار الدولي للتدقيق رقم 560 في الفقرة (2) على ضرورة أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية، وبالتالي يجب عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ولغاية تاريخ التقرير، والتي تشمل:

1- دراسة إجراءات الإدارة الموضوعة لمعرفة الأحداث اللاحقة، وقراءة محاضر الاجتماعات لكل من المساهمين، ومجلس الإدارة ولجان التدقيق، والتنفيذ للفترة اللاحقة لنهاية العام، والاستفسار عن الموضوعات التي تم مناقشتها في الاجتماعات ولم تتوافر عنها محاضر الاجتماعات حتى تاريخه، وقراءة آخر قوائم مالية مؤقتة متاحة عن المنشأة، وكاعتبار ضروري ومناسب يجب قراءة الموازنات وتوقعات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية ذات العلاقة الأخرى.

2- كذلك يقوم المدقق بالاستفسار الشفوي أو المكتوب من محامي المنشأة عن الدعاوي القضائية، والمطالبات والاستفسار من الإدارة عن الأحداث اللاحقة التي وقعت والتي ربما تؤثر على البيانات المالية مثل الوضع الحالي للبنود التي تم المحاسبة عنها باعتبارها تقديرات أولية، أو الالتزامات المالية الجديدة (القروض أو ضمانات) أو حدوث أو التخطيط لبيع الأصول أو إصدار أسهم جديدة أو أسناد أو اتفاقيات اندماج أو تصفية أو تخطيط لذلك أو أصول مستولى عليها بمعرفة الحكومة، أو حرقت أو تعرضت للضرر بسبب الفيضان أو وجود تطوير لمناطق الخطر أو الالتزامات المحتملة أو وجود تعديلات غير عادية للسياسات المحاسبية، أو متوقعة أو الأحداث التي حدثت أو المتوقع حدوثها أو التي سوف تدعو إلى الاستفسار عن مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية (جمعة، 2000).

4-2 الأحداث اللاحقة والتقديرات المحاسبية

تعتبر عملية التنبؤ بنتائج أحداث مستقبلية غير مؤكدة من أبرز المحددات التي تواجه عمل المدقق الخارجي في تدقيق القوائم المالية، حيث تعتبر إدارة المنشأة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، وهذه التقديرات تُعدّ غالباً في ظروف عدم التأكد بالنسبة لنتائج الأحداث التي حدثت أو من المحتمل حدوثها، والتي تتضمن استخدام الحكم الشخصي، ونتيجة لذلك فإنّ مخاطر الانحرافات المادية تتزايد عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية في نطاق تطبيق إدارة المنشأة لسياسات المحاسبية، والتي تتضمن المبادئ والقواعد والأعراف والتطبيقات العملية التي تعتمد عليها في إعداد وتجهيز القوائم المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

إنّ التقدير يعتمد على الحكم المهني، وكثيراً ما يلجأ المحاسب وكذلك المدقق إلى استخدام التقديرات المحاسبية. ومن الأمثلة على التقديرات المحاسبية:

- (1) تقدير مخصص هبوط أسعار البضاعة.
 - (2) تقدير مخصص الديون المشكوك فيها .
 - (3) تقدير العمر الإنتاجي وقيمة النفاية ومصروف الإهلاك.
 - (4) المستحقات.
 - (5) مخصصات ضمانات الكفالات.
 - (6) الاحتياطات لمقابلة الدعوى القضائية.
 - (7) تقدير درجة احتمال حصول الالتزام المحتمل.
- وتتمثل إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية بما يلي:

- (1) الحصول على أدلة كافية للتأكد من معقولية التقديرات.
 - (2) دراسة وفهم الإجراءات التي وضعتها الإدارة في النظام المحاسبي لمتابعة إعداد التقديرات.
 - (3) دراسة الأحداث اللاحقة من أجل التأكد من دقة التقديرات
 - (4) استعمال تقديرات مستقلة من قِبَل المدقق ومقارنتها مع تقديرات الإدارة. (الذنيبات، 2006).
- لذلك فإنّ على المدقق بناءً على الحكم المهني تزويد القوائم المالية بتقديرات مستقبلية للأحداث اللاحقة، والتي يمكن أن تكون معلومات تناقض التقديرات السابقة التي قامت بها إدارة المنشأة، والتي كانت معقولة في حينها الا أنه لا يمكن قبولها الآن (IAASB, 2009).

5-2 محددات عملية التدقيق

إنّ هناك محددات في عملية التدقيق لا يمكن تجنبها ومن أبرزها تلك الناتجة عن استخدام أسلوب العينة الإحصائية التي تحدث عندما يتم فحص مفردات أقل من (100%) من العمليات المالية، لذا فإنّ الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ، أي أنّ هناك بعض المخاطر بأن ما استنتجه المدقق عن خاصية معينة تتعلق بالعمليات المالية لا يكون صحيحاً. كذلك تعاني عملية التدقيق من محددات أخرى منها أنّ أدلة الإثبات تعتبر أدلة مقنعة وليست حاسمة أو نهائية في أغلب الأحيان، بالإضافة إلى الأحداث والعمليات التي تحدث مع الأطراف ذات العلاقة وحدث ظروف غير عادية تزيد من مخاطر وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية، زيادةً

عما كان متوقعاً. كما أنّ مبادئ القياس المحاسبي تقدّم دائماً أكثر من طريقةٍ واحدةٍ لتقييم بضاعة آخر المدة بالإضافة إلى وجود عدة طرق لإهلاك الأصول طويلة الأجل (المعمرة)، حيث إنّ جميع هذه الطرق مقبولةٌ ومعترفٌ بها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (جربوع، 2005).

وتظهر أهمية محدّدات تدقيق القوائم الماليّة التي تواجه المدقّق الخارجي أثناء قيامه بعمليات الفحص لتلك القوائم خاصّة عند وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات، ووجود ضعف وثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية، وعدم إمكانية المنشأة الاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة، ووجود غشّ وارتباطات غير نظامية بالقوائم الماليّة، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عمليّة التدقيق، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم الماليّة، وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدها إدارة المنشأة عند عمل القوائم الماليّة، بالإضافة إلى القيود الخاصة بالمنفعة والتكلفة والمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف التي تواجه المدقّق الخارجي (جربوع، 2005).

إنّ الحاجة أصبحت ملحةً لمهنة تدقيق الحسابات وللمدقّق الخارجي للتنبية على الأخطاء الجسيمة في المعلومات الماليّة، والتي تزداد بصورة كبيرة عندما تعتمد الحسابات على تقديرات بدلاً من الحقائق التاريخية، ولهذا فإنّه لا بد من بيان مسؤولية المدقّق عن مدى تقييم معقولية التقديرات التي تتوصل إليها الإدارة، من خلال عدم تجاهل المحددات سابقة الذكر، أو الادعاء بأنّ انتقادات المجتمع غير واقعية، أو أنّ القضايا المرفوعة ضد المدقّق الخارجي غير عادلة، ومن ثم يجب عليه أن يبذل العناية المهنية الملائمة لتقديم أفضل الخدمات لعملائه ولكافة المستفيدين من أعمال التدقيق (جربوع، 2005).

6-2 أنواع الأحداث اللاحقة

يمكن تصنيف الأحداث اللاحقة ضمن النوعين التاليين :

- (1) النوع الأول: الأحداث القائمة عند تاريخ السنة الماليّة أو قبلها، وهذا النوع يتطلّب التعديل على القوائم الماليّة كما هو الحال في حساب المدينين القائم في نهاية السنة والذي يتمّ اكتشاف عدم إمكانية تحصيله بعد ذلك نتيجةً لإفلاس ذلك العميل.
- (2) النوع الثاني : الأحداث القائمة بعد تاريخ انتهاء السنة الماليّة، حيث قد تحدث عمليّات ذات أهمية نسبية بعد نهاية السنة الماليّة

كالاستحواذ على شركات أخرى أو إصدار سندات. وهذا النوع من الأحداث لا يتطلب التعديل على القوائم المالية بينما يحتاج فقط إلى عملية إفصاح إضافية من خلال أحد الإيضاحات في القوائم المالية، أو من خلال إفصاح إضافي منفصل. ويمارس المدقق حكمه الشخصي فيما إذا كان الامتناع عن عملية الإفصاح تلك يؤدي إلى جعل القوائم المالية مضللة أم لا (Gearty, et al, 2009).

هناك نوعان من الأحداث اللاحقة سابقة الذكر، وتتمثل بالأحداث ذات الأثر المباشر على القوائم المالية وتلك ذات الأثر غير المباشر على القوائم المالية، حيث يتطلب النوع الأول تعديلاً على القوائم المالية عن الفترة المنتهية بينما يتطلب النوع الثاني الإفصاح فقط (Elder, et al, 2010). إن مراجعة تلك الأحداث اللاحقة يتطلب إجراءات تتكامل عادة مع عملية التحقق من حسابات نهاية الفترة كاختبار إمكانية تحصيل الدَّيم المدينة، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تنفذ خصيصاً لاكتشاف الأحداث اللاحقة كمراجعة سجلات المنشأة تحت التدقيق بعد نهاية السنة المالية وفحص محاضر اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين ومجلس الإدارة، والاستعلام من محامي المنشأة بالإضافة إلى الحصول على رسالة التمثيل "Letter of Representation" من الإدارة وفحص أحدث قوائم مرحلية " Interim Financial Statements" إن وُجِدَت (Gearty, et al, 2009).

ومن وجهة نظر أخرى فإنَّ هناك أحداثاً قد توفَّر مزيداً من الأدلة عن ظروفٍ كانت موجودةً بتاريخ المركز المالي، وتتعلق بأمور كانت قائمةً قبل تاريخ إعداد القوائم المالية، أو في ذلك التاريخ، وتزود بأدلة إضافية للأحداث اللاحقة، تتعلق بأمور كانت موجودةً قبل نهاية السنة المالية أو استجبت بعدها، وتؤثر على التقديرات ذات العلاقة بالبيانات المالية، وهذه الأحداث تتطلب تعديلاً بالبيانات المالية بما لها من تأثير مادي. ومن الأمثلة على الأحداث التي تقع لغاية تاريخ المدقق القيم المتحققة من بعض الأصول مثل المخزون السَّلعي والمدينين، حيث قد تختلف عن تلك القيم المسجلة في البيانات المالية أو تسوية بعض الالتزامات المسجلة في البيانات المالية وذات القيم التقديرية مثل الالتزامات المحتملة بقيم تختلف عن تلك المسجلة في البيانات.

كذلك فإنَّ هناك أحداثاً تشير إلى ظروفٍ طرأت بعد تاريخ المركز المالي، وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، ولها تأثير مادي عليها، وتمثل الأحداث التي تتعلق بظروف لم تكن قائمةً قبل تاريخ إعداد القوائم المالية، أو في ذلك التاريخ لكنها حدثت بتاريخ لاحق لانتهاؤ السنة المالية

وقبل تقديم تقرير المدقق، وهذه الأحداث لا تتطلب تعديل البيانات المالية وإمّا تتطلب الإفصاح وذلك حسب ماديتها، لذا يمكن لنا أن ندرج بعض الأمثلة على هذا النوع من الأحداث كإصدار الأسهم أو السندات، أو كسواء منشأة قائمة، أو حدوث خسائر نتيجة الكوارث مثل: الحريق أو الفيضان أو التغيير في هيكل رأس المال. وقد تكون هناك أحداثٌ لاحقة تقع في فترات أخرى بعد الانتهاء من إعداد التقرير (الذبيات، 2006).

إضافةً إلى ما تقدم، فقد قسمت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) الأحداث اللاحقة إلى ثلاثة أنواع هي: (جربوع، 2005)

1) أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المدقق، والتي لها تأثير على الحسابات، والتي يجب تعديلها وتسويتها في الدفاتر والسجلات مثل: تعديل مخصص الديون المشكوك فيها نتيجة لتحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المخصص.

2) أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المدقق والتي ليس لها تأثير على حسابات السنة تحت التدقيق، ولكن الإفصاح عنها للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يعتبر أمراً ضرورياً وملائماً مثل، شراء شركة جديدة أو الاندماج مع شركة أخرى أو شراء أسهم وسندات بكميات كبيرة، أو حدوث زلازل وفيضانات وحرائق أو أية كوارث طبيعية أخرى.

3) أحداث لاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور تقرير المدقق والتي ليس لها طبيعة محاسبية ويتك أمر الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها لتقدير المدقق مثل تغييرات هامة في إدارة الشركة أو تغيير شكل المنتجات أو القيام بحملة إعلامية لترويج المنتجات في العام القادم (الذبيات، 2006).

7-2 الأحداث اللاحقة في المعايير والتشريعات الدولية

1-7-2 معيار التدقيق الدولي رقم 560

إنَّ الغرض من المعيار الدولي رقم 560 والموسوم: "الأحداث اللاحقة" هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة، وفي هذا المعيار الدولي للتدقيق يستعمل مصطلح "الأحداث اللاحقة" للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ التقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق، لذا فعلى المدقق مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية، وعلى تقرير المدقق. كما يتناول معيار المحاسبة الدولي رقم 10 والذي يحمل عنوان "الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي" كيفية معالجة البيانات المالية للأحداث الايجابية منها والسلبية، والتي تحدث بعد نهاية الفترة، حيث يتم تشخيص نوعين من الأحداث وهما تلك التي توفر مزيداً من الأدلة لحالات كانت موجودة في نهاية الفترة، وأيضا تلك الدالة على حالات برزت لاحقةً لنهاية الفترة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

2-7-2 واجبات المدقق عن الأحداث اللاحقة

من واجبات المدقق أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتأكد من أن جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير المدقق - التي قد تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها - قد تم تحديدها، وهذه الإجراءات هي بالإضافة إلى الإجراءات الروتينية التي يمكن تطبيقها على معاملات محدّدة تحدث بعد تاريخ البيانات المالية، على سبيل المثال اختبار فصل المخزون (inventory cutoff) والدفعات للدائنين، على أن لا يتوقع من المدقق أن يجري مراجعة مستمرة لكافة الأمور التي قدّمت الإجراءات التي طبقت عليها في السابق نتائج مرضية لها.

كما يجب أن يتم أداء الإجراءات لتحديد الأحداث التي قد تحتاج لتعديل البيانات المالية، أو الإفصاح عن هذه الأحداث فيها في أقرب وقت ممكن من الناحية العملية من تاريخ تقرير المدقق، وهي تشمل عادة ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)

1. مراجعة الإجراءات التي وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأمور اللاحقة.
2. قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق واللجنة التنفيذية التي عقدت بعد تاريخ البيانات المالية، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر لها محاضر بعد.
3. قراءة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة للمنشأة، وحسبما هو ضروري ومناسب وقراءة الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الإدارة الأخرى ذات العلاقة.
4. الاستفسار أو توسعة الاستفسارات الشفوية أو الكتابية السابقة الموجهة لمحمي الشركة فيما يتعلق بالمقاضاة والملتطلبات.
5. الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت أية أحداث لاحقة قد وقعت والتي قد تؤثر على البيانات المالية.

لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية استفسارات فيما يتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق وقبل تاريخ صدور البيانات المالية، بحيث تقع مسؤولية إبلاغ المدقق بالوقائع التي قد تؤثر على البيانات المالية على الإدارة. وعندما يصبح المدقق على علم بعد تاريخ تقرير المدقق، ولكن قبل صدور البيانات المالية بواقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية فإن على المدقق اعتبار ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة للتعديل، مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في ظل الظروف، لكن عندما تقوم الإدارة بتعديل البيانات المالية فإن على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة في هذه الظروف وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة ويجب أن يكون تقرير التدقيق الجديد مؤرخاً في تاريخ ليس أبكر من تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة. أما عندما لا تقوم الإدارة بتعديل البيانات المالية في الحالات التي يعتقد المدقق أنها بحاجة للتعديل ولم يصدر تقرير المدقق إلى المنشأة فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ، أو رأي معاكس كما هو مبين في معيار التدقيق الدولي 701 "التعديلات على تقرير المدقق المستقل" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

عندما يصدر تقرير المدقق إلى المنشأة فإنّ على المدقق إبلاغ الأشخاص المسؤولين بشكل نهائي عن التوجيه الكلي للمنشأة بعدم إصدار البيانات المالية، وتقرير المدقق حول ذلك إلى أطراف أخرى إذا تم إصدار البيانات المالية لاحقاً، لذلك فإنّ المدقق بحاجة لاتخاذ الإجراءات لمنع الاعتماد على تقرير المدقق، وتعتمد الإجراءات التي تتخذ على الحقوق والالتزامات القانونية للمدقق وتوصيات محامي المدقق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

بعد صدور البيانات المالية لا يقع أي التزام على المدقق لعمل أي استفسار فيما يتعلق بهذه البيانات المالية، حيث بعد صدور البيانات المالية عندما يصبح المدقق على علم بواقعة كانت موجودة في تاريخ تقرير المدقق والتي لو عُرِفَت في ذلك الوقت لكان من المحتمل أن تتسبب في أن يُعدّل المدقق تقرير التدقيق فإنّ على المدقق في هذه الحالة اعتبار ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة إلى إعادة النظر فيها، ومناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات المناسبة في هذه الظروف.

عندما تعيد الإدارة النظر في البيانات المالية فإنّ على المدقق اتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة في هذه الظروف، ومراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لضمان أنّ أي شخص استلم البيانات المالية التي صدرت وتقرير المدقق حولها سيتم إبلاغه بالوضع الجديد، وعليه إصدار تقرير آخر جديد معدّل حول البيانات المالية.

ويجب أن يحتوي تقرير التدقيق الجديد المعدّل على تأكيد لفقرة الموضوع التي تشير إلى الإيضاح حول البيانات المالية، الذي يناقش بشكل أوسع سبب تعديل البيانات المالية التي صدرت في السابق وإلى التقرير السابق الذي أصدره المدقق ويجب أن يكون التقرير الجديد مؤرخاً ليس أبكر من تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة إذ تسمح الأنظمة المحلية لبعض البلدان للمدقق أن يجعل إجراءات التدقيق الخاصة بالبيانات المالية المعدلة مقتصرة على آثار الحدث اللاحق الذي استلزم المراجعة، وفي هذه الحالات يجب أن يحتوي تقرير التدقيق الجديد على بيان بذلك (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

عندما لا تتخذ الإدارة الخطوات اللازمة لضمان أنّ أي شخص استلم البيانات المالية التي صدرت في السابق مع تقرير المدقق حول ذلك وإبلاغه بالوضع ولا تقوم بتعديل البيانات المالية في الحالات التي يعتقد فيها المدقق أنها بحاجة للتعديل،

وإنَّ على المدقِّق إبلاغ هؤلاء الأشخاص المسؤولين في النهاية عن التوجيه الكلي للمنشأة بأنَّ المدقِّق سيقوم باتخاذ الإجراءات لمنع الاعتماد في المستقبل على تقرير المدقِّق، وتعتمد الإجراءات التي ستتخذ على الحقوق والالتزامات القانونية للمدقق وتوصيات محامي المدقِّق، وقد يكون من الضروري تعديل البيانات الماليَّة وإصدار تقرير تدقيق جديد عندما يكون إصدار البيانات الماليَّة للفترات التي تتبع وشيكاً، شريطة أن يتمَّ عمل الإفصاح المناسب في هذه البيانات (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

3-7-2 استفسارات المدقِّق من الإدارة حول الأحداث اللاحقة

تختلف استفسارات المدقِّق من الإدارة عن الأحداث اللاحقة قبل تعديل المعيار 560 عنها بعد تعديله، حيث تتمثل استفسارات المدقِّق من الإدارة عن الأحداث اللاحقة قبل تعديل المعيار 560 بما يلي:

1. الموقف الحالي للبنود التي تمَّ احتسابها استناداً للمعلومات الأولية أو معلومات غير جازمة.
2. عما إذا كانت هناك التزامات جديدة قروض أو ضمانات تم الدخول فيها.
3. عما إذا كانت أصول المنشأة قد بيعت بالفعل أو خطط لبيعها.
4. عما إذا تم فعلاً أو خطط لإصدار أسهم أو سندات جديدة أو الدخول في اتفاقات للدمج أو للتصفية.
5. عما إذا كانت هناك أية أصول قد تمت مصادرتها حكومياً أو هلكت نتيجة حريق أو فيضانات.
6. عما إذا كانت هناك أية تطورات تتعلق بمناطق ذات خطورة أو بحالات طارئة.
7. عما إذا كانت هناك أية تسويات محاسبية غير اعتيادية أو أن هناك نيَّة لإجرائها.
8. ما إذا كانت هناك أية أحداث قد وقعت أو من المرجح وقوعها والتي قد تثير التساؤلات حول ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات الماليَّة وذلك حسب الحالة، مثلاً الحالات التي يثار التساؤل فيها حول صحة فرض الاستمرارية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

- أما إستفسارات المدقق من الإدارة عن الأحداث اللاحقة بعد تعديل المعيار 560 فتتمثل بما يلي:
1. الوضع الحالي للبنود التي عُولجت محاسبياً على أساس البيانات الأولية أو غير القاطعة.
 2. ما إذا تم الدخول في التزامات أو اقتراضاً أو ضمانات جديدة.
 3. ما إذا تمت مبيعات أصول أو أنها مخطط لها.
 4. ما إذا كان هناك إصدار أسهم أو سندات دين أو اتفاقية دمج أو تصفية جديدة أو مخطط لها.
 5. ما إذا تمّ امتلاك أية أصول من قبل الحكومة أو تم إتلافها، على سبيل المثال بسبب الحرق أو الفيضان.
 6. ما إذا كانت هناك أية تطورات فيما يتعلق بنواحي المخاطرة والأوضاع الطارئة.
 7. ما إذا تمت أية تعديلات محاسبية غير عادية أو هناك تفكير بإجرائها.
 8. ما إذا كانت أحداث وقعت أو يحتمل وقوعها، والتي تدعو إلى التساؤل بشأن ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات كما لو أنّ الحالة ستكون كذلك، على سبيل المثال إذا كانت هذه الأحداث تثير التساؤل حول حصة فرضية المنشأة المستمرة.

4-7-2 معيار التدقيق الدولي رقم 570

كذلك يهدف معيار التدقيق الدولي رقم 570 والذي يتحدّث عن استمرارية المنشأة الى وضع المعايير وتوفير الإرشادات بشأن مسؤولية المدقق في تدقيق البيانات المالية فيما يتعلق بفرض استمرارية المنشأة المستخدم في إعداد البيانات المالية بما في ذلك الأخذ في الاعتبار تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار. عند تخطيط وأداء إجراءات التدقيق وتقييم نتائج ذلك يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار مدى مناسبة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات المالية.

إنّ فرض استمرارية المنشأة هو مبدأ رئيسي في إعداد البيانات المالية، وبموجب فرض استمرارية المنشأة ينظر عادة إلى المنشأة أنها مستمرة في عملها في المستقبل المنظور

دون أن يكون لها هدف أو حاجة للتصفية أو التوقف عن المتاجرة أو محاولة الحصول على الحماية من الدائنين بموجب القوانين والأنظمة، وتبعاً لذلك يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها أثناء سير العمل المعتاد.

"تحتوي بعض أطر تقديم التقارير المالية على متطلب صريح بوجود قيام الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار. إن المتطلبات المفصلة الخاصة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار والإفصاح عن البيانات المالية المتعلقة بذلك من الممكن وضعها في معايير محاسبية أو تشريعات أو أنظمة، ومعايير خاصة بأمور يجب أخذها في الاعتبار وإفصاحات يجب إجراؤها فيما يتعلق باستمرارية المنشأة، فعلى سبيل المثال يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الأول (معدل في عام 1997) "عرض البيانات المالية" إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار.

في الأطر الأخرى لتقديم التقارير المالية قد لا يوجد متطلب صريح بوجود قيام الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار، وبالرغم من ذلك، وحيث إن فرض استمرارية المنشأة هو مبدأ رئيسي في إعداد البيانات المالية فإنه تقع على الإدارة مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، حتى ولو كان إطار تقديم التقارير المالية لا يتضمن مسؤولية صريحة للقيام بذلك.

وعندما يكون للمنشأة تاريخ من العمليات المربحة وإمكانية الوصول إلى الموارد المالية فإنه يمكن للإدارة إجراء التقييم بدون التحليل المفصل" يشمل تقييم الإدارة لفرض استمرارية المنشأة إجراء حكم في نقطة زمنية معينة بشأن النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف التي هي بطبيعتها غير مؤكدة، وفيما يلي العوامل المتعلقة بذلك: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

1. من الناحية العامة تزداد درجة الشك المرتبط نتيجة حدث أو ظرف إلى حد كبير كلما كان الوقت الذي يتخذ فيه الحكم حول نتيجة الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل، ولهذا السبب فإن معظم أطر تقديم التقارير المالية التي تتطلب تقييم الإدارة الصريح تحدد الفترة التي يتطلب من الإدارة أن تأخذ فيها في الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة.
2. يستند أي حكم بشأن المستقبل على المعلومات المتاحة في الوقت الذي صدر فيه الحكم. ويمكن أن تنقض الأحداث اللاحقة للحكم الذي كان منطقياً لدى صدوره.

3. إن حجم وتعقيد المنشأة وطبيعة وظروف عملها ودرجة تأثرها بالعوامل الخارجية جميعها تؤثر على الحكم الخاص بنتيجة الأحداث أو الظروف. وفيما يلي أمثلة على الأحداث أو الظروف التي قد تثير منفردةً أو مجتمعةً شكاً كبيراً حول فرض استمرارية المنشأة، وهذه القائمة ليست شاملة، كما لا يدل وجود بند واحد أو أكثر دائماً على وجود شك مادي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

(1) أحداث أو ظروف مالية:

- مركز صافي الالتزامات أو صافي الالتزامات الجارية.
- الافتراضات محدودة الأجل التي يقترب استحقاقها بدون احتمالات حقيقية للتجديد أو السداد، أو الاعتماد المفرط على الافتراضات قصيرة الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- دلائل على سحب الدعم المالي من قبل المدينين والدائنين الآخرين.
- تدفقات نقدية تشغيلية سالبة تدل عليها البيانات المالية التاريخية أو المتوقعة.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور كبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد تدفقات نقدية.
- أرباح أسهم متأخرة أو متوقفة.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- عدم القدرة على الامتثال لأحكام اتفاقيات القروض.
- التغيير من معاملات التسديد على الحساب إلى النقد مع المزودين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد ضروري أو استثمارات أخرى ضرورية.

(2) أحداث أو ظروف تشغيلية:

- فقدان مدراء رئيسيين بدون بدلاء.
- فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو مزود رئيسي.
- متاعب عمالية أو نقص في الإمدادات الهامة.

(3) أحداث أو ظروف أخرى:

- عدم الامتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
 - إجراءات قانونية أو تنظيمية معلقة ضد المنشأة، والتي إذا نجحت سينجم عنها المطالبات من غير المحتمل تليتها.
 - تغيرات في التشريعات أو السياسة الحكومية يُتَوَقَّع أن تؤثر بشكل عكسي على المنشأة.
- يمكن التخفيف من أهمية مثل تلك الأحداث أو الظروف بواسطة عوامل أخرى. فعلى سبيل المثال، تأثير عدم استطاعة المنشأة أن تسدّ دفعات الدين الاعتيادية يمكن أن يقابله خطط الإدارة للمحافظة على تدفق نقدي ملائم بوسائل بديلة مثل: تصريف الأصول، أو إعادة جدولة دفعات القروض، أو الحصول على رأس مال إضافي. وبشكل مماثل، يمكن التخفيف من أثر خسارة مورد رئيسي بتوفير مصدر توريد بديل ملائم.

إنّ مسؤولية المدقّق هي النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض استمرارية المنشأة في إعداد البيانات الماليّة، والنظر فيما إذا كانت هناك شكوك مادية تحتاج للإفصاح عنها حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وعلى المدقّق النظر في مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية حتى ولو كان إطار تقديم البيانات الماليّة المستخدم في إعداد البيانات الماليّة لا يتضمن متطلباً صريحاً لأن تقوم الإدارة بإجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرار.

لا يستطيع المدقّق التنبؤ بالأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تسبب في أن تتوقف المنشأة عن الاستمرار، وتبعاً لذلك فإنّ عدم وجود إشارة إلى الشك في الاستمرارية في تقرير المدقّق لا يمكن النظر إليه كضمان لقدرة المنشأة على الاستمرار، وعند التخطيط لعملية تدقيق، على المدقّق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

كما على المدقّق أن يبقى متنبهاً أثناء عملية التدقيق للأدلة الخاصة بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، وإذا تم تحديد هذه الأحداث أو الظروف فإنه يجب على المدقّق بالإضافة إلى أداء الإجراءات المنصوص عليها سابقاً النظر فيما إذا كانت تؤثر على تقديرات المدقّق لمكونات مخاطرة التدقيق .

لذلك على المدقق أن يأخذ في اعتبار الأحداث والظروف المتعلقة بفرض استمرارية المنشأة أثناء عملية التخطيط، لأن هذا الاعتبار يتيح إجراء مناقشات في أوقات مناسبة أكثر من الإدارة وتدقيق خطط الإدارة وحل أية مسائل تم تحديدها خاصة باستمرارية المنشأة.

في بعض الحالات قد تكون الإدارة أجرت تقييماً في المراحل الأولى في عملية التدقيق وإذا كان الأمر كذلك على المدقق تدقيق ذلك التقييم لمعرفة ما إذا كانت الإدارة قد حددت أحداثاً أو ظروفاً مثل تلك التي تمت مناقشتها سابقاً وخطت الإدارة لتناولها .

إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإجراء تقييم مبدئي، على المدقق أن يناقش مع الإدارة أساس استخدامها المقصود لفرض الاستمرارية والاستفسار من الإدارة عما إذا كانت الأحداث والظروف كذلك التي تمت مناقشتها سابقاً قائمة، ويمكن للمدقق أن يطلب من الإدارة البدء في إجراء تقييمها وبشكل خاص عندما يكون المدقق قد حدد الظروف والأحداث المتعلقة بفرض الاستمرارية.

على المدقق أن يأخذ في الاعتبار أثر الأحداث أو الظروف المحددة عند إجراء التقييم المبدئي لمكونات مخاطر التدقيق، وبناء على ذلك فإن وجودها قد يؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق.

على المدقق تقييم تقديرات الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار بحيث يأخذ في الاعتبار نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم بموجب إطار تقديم التقارير المالية، وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار تغطي أقل من اثني عشر شهراً من تاريخ المركز المالي العمومية فإنه يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى اثني عشر شهراً من تاريخ المركز المالي العمومية.

إن تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار يرتبط بشكل مباشر بنظرة المدقق لفرض الاستمرارية، بحيث يتطلب من الإدارة تقييماً صريحاً خلال فترة محددة تأخذ فيها بالاعتبار كافة المعلومات المتوفرة.

عند تقدير تقييم الإدارة على المدقق النظر في الطريقة التي اتبعتها الإدارة لإجراء تقييمها، والافتراضات التي بني عليها التقييم وخطط الإدارة للإجراءات المستقبلية، وعلى المدقق النظر فيما إذا كان التقييم قد أخذ في الاعتبار كافة المعلومات ذات الصلة التي يعلم بها المدقق نتيجة لإجراءات التدقيق.

كما ورد في السابق، عندما يكون تاريخ العمليات المرعبة وإمكانية فورية للوصول إلى الموارد المالية فإنه يمكن للإدارة إجراء تقييمها بدون تحليل مفصل، وفي هذه الأحوال يتوصل المدقق عادة إلى استنتاجه الخاص بمدى مناسبة هذا التقييم بدون الحاجة إلى إجراءات تفصيلية، على أنه عندما يتم تحدد الظروف أو الأحداث التي تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية، كما هو مبين سابقاً.

على المدقق الاستفسار من الإدارة عن معرفتها بأحداث أو ظروف خارج نطاق فترة التقييم التي استخدمتها الإدارة، التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

يجب على المدقق أن يكون منتبهاً لاحتمال وجود أحداث معروفة محددة في برنامج زمني أو خلاف ذلك أو ظروف ستحدث خارج فترة التقييم التي تستخدمها الإدارة والتي قد تثير التساؤل حول مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية بما في ذلك إجراءات التدقيق اللاحقة.

تزداد درجة الشك المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف كلما تقدم هذا الحدث أو الظرف في المستقبل فإنه عند النظر في هذه الأحداث أو الظروف يجب أن تكون دلالات المواضيع المتعلقة بالاستمرارية هامة قبل أن ينظر المدقق في اتخاذ مزيد من الإجراءات، وقد يحتاج المدقق أن يطلب من الإدارة تحديد الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف بالنسبة لتقييم الاستمرارية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

لا يتحمل المدقق مسؤولية وضع الإجراءات عدا عن الاستفسار من الإدارة إجراء الاختبارات بحثاً عن دلائل عن الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار إلى ما بعد الفترة التي قدرتها الإدارة، والتي كما تمت مناقشتها سابقاً ستكون 12 شهراً على الأقل من تاريخ المركز المالي العمومية.

عندما يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد يكون لها تأثير هام على قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب على المدقق ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

- 1) تدقيق خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناء على تقييمها للاستمرارية.
- 2) جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي ما إذا كان يوجد أو لا يوجد شك مادي من خلال القيام بالإجراءات التي تعتبر ضرورية، بما في ذلك النظر في أثر أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى.

3) طلب تمثيلات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بخططها الخاصة وبالإجراءات المستقبلية.

إنّ الأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار من الممكن تحديدها أثناء التخطيط للعملية أو أثناء أداء إجراءات التدقيق، وتستمر عملية النظر في الأحداث أو الظروف أثناء سير التدقيق، وعندما يعتقد المدقق أنّ هذه الأحداث أو الظروف قد تثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار هناك إجراءات معينة تصبح أكثر أهمية، وعلى المدقق الاستفسار من الإدارة عن خططها الخاصة بالإجراءات المستقبلية بما في ذلك خططها لتسييل الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون أو تخفيض أو تأخير الإنفاق أو زيادة رأس المال، وعلى المدقق كذلك أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أية حقائق أو معلومات إضافية متوفرة منذ التاريخ الذي قامت فيه الإدارة بإجراء تقييمها، وعلى المدقق كذلك أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك أي حقائق أو معلومات إضافية متوفرة منذ التاريخ الذي قامت فيه الإدارة بإجراء تقييمها، وعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن خطط الإدارة مجدية أو نتيجة هذه الخطط ستحسن الوضع.

قد تشمل الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بهذا الأمر ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات الأخرى المتعلقة بذلك مع الإدارة.
- مناقشة وتحليل آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة.
- مراجعة شروط سندات الدين واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أي منها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة لإثارات تدل على الصعوبات في التمويل.
- الاستفسار من محامي المنشأة بشأن وجود مقاضاة ومطالبات ومدى ومعقولية تقييم الإدارة لنتائجها وتقييم مدى دلالاتها المالية والضمنية.
- تأكيد وجود وقانونية وإمكانية تطبيق الترتيبات مع الأطراف الأخرى لتوفير الدعم المالي أو المحافظة عليه، وتقييم المقدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- النظر في خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.

- مراجعة الأحداث بعد نهاية الفترة لتحديد أي منها يخفف أو خلافاً لذلك يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار.

عندما يكون تحليل التدفق النقدي عاملاً مهماً عند النظر في النتيجة المستقبلية للأحداث أو الظروف فإنه يجب على المدقق أخذ ما يلي في الاعتبار:

(1) موثوقية نظام المنشأة لإصدار هذه المعلومات

(2) ما إذا كان هناك دعم مناسب للافتراضات التي تدعم التوقع.

إضافة إلى ذلك على المدقق مقارنة ما يلي:

(1) المعلومات المالية المتوقعة للفترة السابقة القريبة من النتائج التاريخية.

(2) المعلومات المالية المتوقعة للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى هذا التاريخ.

وبناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها يجب على المدقق أن يحدد حسب تقريره إذا كان هناك عدم تأكد مادي يتعلّق بالأحداث، أو الظروف التي قد تثير لوحدها أو مجملها شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

يكون هناك عدم تأكد مادي عندما يكون الأثر المحتمل له - حسب رأي المدقق - من الكبر بحيث يكون الإفصاح الواضح عن طبيعة ومضامين عدم التأكد ضرورياً حتى لا يكون عرض البيانات مضللاً.

إذا كان استخدام فرض استمرارية المنشأة مناسباً ولكن يوجد عدم تأكد مادي فإنه يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت البيانات المالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

(1) تصف بشكل مناسب الأحداث أو الظروف الرئيسية في حدوث شك مادي حول قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف.

(2) تُبين بوضوح وجود شك مادي فيما يتعلّق بالأحداث أو الظروف التي قد تُثير شكاً كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار حيث إنها تبعاً لذلك قد لا تكون قادرة على تحقيق أصولها، والقيام بالتزاماتها أثناء سير العمل المعتاد.

إذا تمَّ إجراء فحصٍ مناسبٍ في البيانات الماليَّة فإنَّه يجب على المدقِّق أن يُصدِرَ تقريرَه بدون تحفظ، إلا أنه يجب عليه تعديلُ تقريرِ التدقيق بإضافة فقرةٍ إيضاحيَّةٍ تبيِّن وجودَ عدم تأكُّدٍ ماديٍّ يتعلَّق بالحدِّث أو الظُّرف الذي قد يثير شكًّا كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار، ويلفت الانتباه إلى الإيضاح في البيانات الماليَّة، الذي يفصح عن الأمور الواردة سابقاً، وعند تقييم مدى ملاءمة الإفصاح عن البيانات، على المدقِّق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت المعلومات تجلب انتباه المدقِّق بشكل صريح إلى إمكانية عدم قدرة المنشأة على الاستمرار في تحقيق أصولها، والوفاء بالتزاماتها أثناء سير العمل المعتاد، وفي حالات نادرة مثل الحالات التي تتضمن عدداً من الشكوك المادية الهامة بالنسبة للبيانات الماليَّة قد يرى المدقِّق من المناسب عدم إبداء الرأي على البيانات الماليَّة بدلاً من إضافة فقرةٍ إيضاحيَّةٍ في تقرير التدقيق.

إذا لم يتم إجراء إفصاحٍ مناسبٍ في البيانات الماليَّة فإنَّه يجب على المدقِّق إبداء رأيٍ متحفِّظٍ أو معارض، حسب ما هو مناسب (معياري التدقيق الدولي 700 - تقرير المدقِّق حول البيانات الماليَّة - الفقرتان 45-46)، ويجب أن يشمل التقرير إشارةً محدَّدةً إلى حقيقة وجود عدم تأكُّدٍ ماديٍّ قد يثير شكًّا كبيراً حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

إذا كانت المنشأة - حسب رأي المدقِّق - لن تستطيع الاستمرار فإنَّه يجب على المدقِّق إبداء رأيٍ معارضٍ إذا كانت البيانات الماليَّة قد أعدت على أساس الاستمرارية. وإذا كان رأي المدقِّق أنَّ المنشأة سوف تكون غير قادرةٍ على بناء على الإجراءات الإضافية، التي تم القيام بها والمعلومات التي تم الحصول عليها، بما في ذلك أثر خطط الإدارة فإنَّه يجب على المدقِّق الاستنتاج - بغض النظر عما إذا تم الإفصاح أم لا - أن قرَّض الاستمرارية المستخدم في إعداد البيانات الماليَّة غير مناسب، ويعطي رأياً معارضاً.

عندما تتوصل إدارة المنشأة إلى أن قرَّض استمرارية المستخدم في إعداد البيانات الماليَّة غير مناسب فإنَّ البيانات الماليَّة بحاجة لأن يتم إعدادها على أساس بديل وموثوق به، وإذا حدَّد المدقِّق أنه بناءً على الإجراءات الإضافية التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها أن الأساس البديل مناسب فإنَّه يمكن للمدقِّق إصدار رأيٍ غير متحفِّظٍ إذا كان هناك إفصاح مناسب، إلا أنه قد يحتاج للتأكيد في تقرير التدقيق لجلب انتباه المستخدم إلى ذلك الأساس.

وإذا كانت الإدارة غير راغبة في إجراء أو توسيع تقييمها عندما يطلب منها المدقق ذلك، فإنه يجب على المدقق النظر في الحاجة إلى تعديل تقرير التدقيق نتيجة لتحديد نطاق عمل المدقق. وفي ظروف معينة مثل الظروف المبينة سابقاً، قد يعتقد المدقق أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء أو توسيع تقييمها، وإذا كانت الإدارة غير راغبة في القيام بذلك فإنه ليس من مسؤولية المدقق تصحيح النقص في التحليل من قبل الإدارة، وقد يكون من المناسب تقديم تقرير معدّل، لأنه قد لا يكون ممكناً بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة فيما يتعلق باستخدام فرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية.

في بعض الحالات قد لا يحول عدم قيام الإدارة بالتحليل دون رضا المدقق بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار، فعلى سبيل المثال قد تكون الإجراءات الأخرى للمدقق كافية لتقييم مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد البيانات المالية، لأن المنشأة لها تاريخ من العمليات المربحة وإمكانية فورية للوصول إلى الموارد المالية، على أنه في الأحوال الأخرى قد لا يكون المدقق قادراً على التأكيد أو النفي في حالة عدم وجود تقييم للإدارة- ما إذا كان يوجد أو لا يوجد أحداث أو ظروف تدل على احتمال وجود شك كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار، أو وجود خطط وضعتها الإدارة لتنفيذها أو عوامل أخرى مخففة، وفي هذه الأحوال على المدقق تعديل تقرير التدقيق حسبما ورد في معيار التدقيق الدولي 700- "تقرير التدقيق حول البيانات المالية" - الفقرات 36- 44.

عندما يكون هناك تأخير كبير في توقيع أو اعتماد من قبل الإدارة بعد تاريخ المركز المالي العمومي على المدقق النظر في أسباب التأخير وعندما يمكن إرجاع التأخير لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، على المدقق النظر في الحاجة إلى أداء إجراءات تدقيق إضافية كما هو مبين سابقاً، وكذلك أثر ذلك على استنتاج المدقق فيما يتعلق بوجود عدم تأكد مادي كما هو مبين سابقاً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

ويشير الباحثان (Janvrin, and Jeffrey) في دراستهما بعنوان (التحري حول استيعاب المدققين الخارجين للأحداث اللاحقة في المنشآت تحت التدقيق و العوامل المؤثرة في إجراءات التدقيق الخاصة بتلك الأحداث) إلى أن الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي وقبل تاريخ إصدار تقرير المدقق الخارجي تُعرف باسم الأحداث اللاحقة (Subsequent events)

حيث يتم الحصول عادةً - خلال عملية التدقيق التقليدية - على الأدلة المقنعة (Persuasive audit evidence) من خلال فحص العمليات التي تحدث بعد تاريخ قائمة المركز المالي، وذلك استناداً لإصدارات الجمعية الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لسنة 1999. إلا أن التشريعات الحديثة الصادرة عن هيئة الأسواق المالية الأمريكية لسنتي 2002 و 2005 تطالب بتخفيض الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشآت تحت التدقيق و تاريخ إصدار التقارير المالية فيها. أضيف إلى ذلك ما تشير اتجاهات الأسواق الحديثة إلى أن مهنة المحاسبة قد بدأت تتطلب التغيير نحو التدقيق المستمر (Continuous audit) بحيث تتضاءل أو تتلاشى الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية للمنشآت تحت التدقيق وتاريخ إصدار تقرير المدقق الخارجي، الأمر الذي يقلل من إمكانية حصول المدققين على الأدلة المتعلقة بالأحداث اللاحقة مما يدفع المدققين الخارجيين إلى بناء آرائهم على أدلة أقل مقارنةً بما يتم جمعه حالياً من أدلة خلال عملية التدقيق التقليدية للقوائم المالية (Janvrin, and Jeffrey, 2007).

2-8 إجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة

يترتب على المدقق خلال الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية و تاريخ إصدار تقرير التدقيق، والتي تعرف باسم الفترة اللاحقة (subsequent period)، مسؤولية فحص الأحداث اللاحقة من أجل التأكد من صحة الفصل (cutoffs) في تسجيل العمليات وتقييم الأصول والالتزامات وتحديد الأحداث التي تتطلب التعديل أو مجرد الإفصاح في القوائم المالية. وتتمثل إجراءات التدقيق في هذه الفترة بما يلي:

- 1) الحصول على كتاب التمثيل (representation letter) من إدارة المنشأة تحت التدقيق والذي يتم فيه الإشارة فيما إذا تم وقوع أية أحداث خلال الفترة اللاحقة تتطلب التعديل أو الإفصاح.
- 2) الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة وغيرها من اللجان.
- 3) الاستعلام (inquiry) من إدارة المنشأة تحت التدقيق ومناقشتها بخصوص أية التزامات طارئة (contingent liabilities)

أو تغيّرات على رأس المال أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل أو أية تعديلات غير اعتيادية بالإضافة إلى الاستعلام من الدائرة القانونية للمنشأة تحت التدقيق حول أية قضايا أو مطالبات ضد المنشأة. بالإضافة إلى الاستعلام حول أية تغييرات طرأت على أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة (PCAOB, 2007)

4) مراجعة صحة الفصل (cutoff) في تسجيل العمليات اللاحقة لنهاية السنة المالية من أجل التأكد من تقييم الأرصدة النهائية.

5) فحص أحدث قوائم مرحلية (interim financial statements) متوفرة ومقارنتها بالقوائم المالية الخاضعة لتدقيق (Gearty et al, 2009).

لذلك من مهام المدقق إنجاز الإجراءات المصممة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد بأن كافة الأحداث لغاية تاريخ تقرير المدقق والتي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، قد تم تشخيصها (التمييز، 2004). وتُطبّق هذه الإجراءات، إضافة إلى الإجراءات الاعتيادية والتي قد تتطلبها معاملات خاصة تحدث بعد نهاية الفترة وذلك لغرض الحصول على أدلة إثبات لأرصدة الحسابات في نهاية الفترة، مثلاً: اختبار نقطة الفصل للمخزون وتسديدات الدائنين. ومع ذلك فإنه لا يتوقع من المدقق القيام بفحص مستمر لكافة الأمور التي سبق وأن طبقت عليها إجراءات أتت بنتائج مرضية.

لذلك من الأمور المهمة المتعلقة بإجراءات التدقيق تشخيص الأحداث اللاحقة التي قد تتطلب إجراء التسوية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي يتم القيام بها في أقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق، مثل الإجراءات التي تتضمنها محاسبة المدقق لتقييم المخاطرة، وعادة تتضمن ما يلي: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

1) فحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد سُخِّصت.

2) قراءة محاضر اجتماعات المساهمين والمكلفين بالرقابة، التي عُقدت بعد نهاية الفترة بما في ذلك محاضر اجتماعات اللجان التي تمّ تكوينها مثل: اللجان التنفيذية، ولجنة التدقيق، والاستفسار عن الأمور التي نوقشت في الاجتماعات التي لم تتوفر بعد محاضر لها.

- 3) قراءة أحدث البيانات المالية الفصلية المتوفرة للمنشأة وكذلك الموازنات التقديرية، وتوقعات التدفق النقدي، وتقارير الإدارة ذات العلاقة وبالقدر الذي تعتبر فيه ضروريةً ومناسبةً.
- 4) الاستفسار أو توسيع الاستفسارات الشفوية أو التحريرية السابقة من محامي المنشأة عن الدعاوى والمطالبات.
- 5) الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت هناك أية أحداث لاحقة حدثت، والتي قد يكون لها تأثير على البيانات المالية.

عند تدقيق قسم أو فرع أو شركة تابعة من مدقق آخر، فعلى المدقق دراسة إجراءات المدقق الآخر في ما يخص الأحداث بعد نهاية الفترة، والحاجة إلى إعلام المدقق الآخر بالتاريخ المخطط لتقرير المدقق وفي حالة معرفة المدقق بالأحداث التي لها تأثير جوهري على البيانات المالية، فعليه دراسة فيما إذا كانت مثل هذه الأحداث قد تم التعرف عليها بشكل مناسب والإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

أما فيما يتعلق بإجراءات التدقيق للأحداث التي لم يتم العلم بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق والتي قد يتم اكتشاف سهو المدقق عن القيام بها خلال برامج الفحص الداخلي للمنشأة تحت التدقيق أو برامج مراجعة الزميل (peer review)، فإن هذه الحالة تفرض على المدقق تحديد فيما إذا كانت إجراءات التدقيق الأخرى التي قام بها فعلاً مكتملة، وتحتوي على النقص الناجم عن سهوه بحيث لا يتوجب عليه القيام بأية إجراءات إضافية إذا ثبت ذلك. إلا أنه في حال ثبوت عدم إمكانية دعم المدقق لتقريره الصادر سابقاً دون القيام بالإجراءات الناقصة، بالإضافة إلى وجود أطراف خارجية تعتمد على هذا التقرير، فإنه يتوجب على المدقق القيام بتنفيذ تلك الإجراءات أو أية إجراءات بديلة عنها. كذلك فإن المدقق يتبع نفس الطريقة في حال اكتشاف أية أحداث لاحقة قد تؤثر على تقرير التدقيق (Garty et al, 2009).

9-2 مسؤولية المدقق حول الأحداث اللاحقة

يترتب على المدقق خلال الفترة من تاريخ إعداد قوائم المركز المالي وحتى تاريخ تقرير التدقيق أن يقوم بإجراءات خاصة لمعرفة الأحداث اللاحقة وتدقيقها (ICPAS, 2011) وذلك حسب معايير التدقيق الدولية،

ومن هذه الإجراءات مراجعة الإجراءات التي وضعتها الإدارة لمتابعة الأحداث اللاحقة وإجراء اللازم، إمّا لتعديل البيانات أو الإفصاح عن تلك الأحداث والإطلاع على محاضر الاجتماعات التي تمت بعد تاريخ إعداد المركز المالي، سواء كانت تتعلق بمحاضر اجتماعات الإدارة التنفيذية أو غير التنفيذية أو الهيئة العامة أو اللجان، والاستفسار من الإدارة عن أية اجتماعات لم يتم إعداد المحاضر الخاصة بها بعد، ومراجعة التوقعات المالية من أجل الربط، ومعرفة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة تتعلق بها، كما يمكن القيام بالاستفسارات من مختلف الجهات، سواء كان من الإدارة أو محامي الشركة أو الموظفین المسؤولين، وهناك عدد من هذه الاستفسارات، أهمها: الاستفسار عن الالتزامات المحتملة، والتغيرات في هيكل رأس المال، والتغيرات في التقديرات المحاسبية أو الأسس التي بني عليها تلك التقديرات، وأية تعديلات غير عادية ومهمة قامت بها الإدارة. كذلك يترتب على المدقق مراجعة آخر تقديرات مرحلية وإجراء المقارنات بالإضافة إلى مراجعة أي حسابات خاصة بالإدارة والسجلات والمتعلقة بها (الذبيبات، 2006).

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بالإجراءات أو لعمل أي استفسارات تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ تقرير التدقيق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010)، فالمدقق في هذه الفترة غير ملزم بالقيام بأية إجراءات خاصة باكتشاف وتدقيق الأحداث اللاحقة، إلا إذا وصل لعلم المدقق وجود أحداث لاحقة سواء كانت المعلومات من أطراف داخلية أم خارجية. فإذا حصل المدقق على مثل هذه المعلومات فيجب عليه القيام بإجراءات التدقيق اللازمة (الذبيبات، 2006).

لذا فإنه خلال الفترة من تاريخ تقرير المدقق الى تاريخ إصدار البيانات المالية، فإن مسؤولية إعلام المدقق بالوقائع التي قد تؤثر على البيانات المالية تقع على عاتق الإدارة (Sarno and Prudhomme, 2010) وعند اطلاع المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق ولكن قبل إصدار البيانات المالية على واقعة قد تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية فيجب عليه دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل وأن يقوم بمناقشة الأمر مع الإدارة، واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف، وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية على المدقق القيام بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.

وبناء على ما تقدّم فإنّ المدقّق لا يتحمّل أيّة مسؤولية عن القيام بإجراءاتٍ لمعرفة الأحداث اللاحقة، التي تقع بعد تاريخ تقريره، وذلك خلال الفترة من تاريخ إصدار القوائم الماليّة وحتى تاريخ إصدار المدقّق لتقريره استناداً الى معيار التدقيق الأمريكي رقم (AU 561) (Gleim, 2008). لذا فإنّ الإدارة هي المسؤولة عن إعلام المدقّق عن أيّة أحداث قد تؤثر على البيانات الماليّة (Paul and Smith, 2009). كما أنّ المدقّق غير ملزم بالقيام بالاستفسارات عن الحقائق التي يتم اكتشافها بعد صدور البيانات الماليّة، ولكن عليه مناقشتها مع الإدارة إذا كانت تؤثر مادياً، وعليه أيضاً اتخاذ الخطوات الضرورية وإصدار تقرير جديد مبيناً فيه ظروف وأسباب ذلك بالتفصيل، إلا إذا كانت هذه البيانات قد اقترب موعد التدقيق الجديد لها وبشرط موافقة الإدارة على وُضْع إيضاحات مناسبة عن هذه البيانات (جمعة، 2000).

يجب أن يتضمّن التقرير الجديد للمدقّق فقرةً خاصّةً حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات الماليّة، مشدداً على توضيح أسباب تعديل البيانات الماليّة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً. ويؤرّخ التقرير بتاريخ جديد لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات الماليّة المعدّلة، ووفقاً لذلك فإنّه يجب تمديد الإجراءات إلى تاريخ التقرير الجديد للمدقّق. وتجزئ التعليمات المحليّة للمدقّق في بعض الدول بحصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالبيانات الماليّة المعدّلة بتأثير الحدث اللاحق الذي استوجب التعديل. وفي مثل هذه الحالات يجب أن يحتوي التقرير الجديد للمدقّق على بيان بذلك.

أما في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل البيانات الماليّة في ظروفٍ يعتقد فيها المدقّق بضرورة التعديل، وأنّ المدقّق لم يرسل بعد تقريره إلى المنشأة، عندئذٍ يجب على المدقّق أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً في تقريره. في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات الضرورية للتأكد من إعلام أيّة جهة استلمت البيانات الماليّة الصادرة سابقاً مع تقرير المدقّق المرفق بها، وكذلك عدم قيامها بتعديل البيانات الماليّة في الظروف التي يعتقد المدقّق بوجود الحاجة إلى تعديلها، فإنّ على المدقّق إشعار الأشخاص الذين يتحمّلون المسؤولية النهائيّة في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراءات المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره، ويعتمد الإجراءات المتخذة على حقوق المدقّق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.

قد لا يكون من الضروريّ تعديل البيانات الماليّة وإصدار المدقّق تقريراً جديداً في حالة قرب صدور البيانات الماليّة للفترة التالية، بشرط أن تتضمّن هذه البيانات إفصاحاً مناسباً حول الموضوع.

أما في حالة كون تقرير المدقق قد أُرسِل إلى المنشأة، فإنّ على المدقق إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة عدم إصدار البيانات الماليّة، أو تقرير المدقق المتعلق بها إلى الأطراف الخارجية. وفي حالة نشر البيانات الماليّة لاحقاً فإنّ على المدقق اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره، ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية، وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

وبناء على ما تقدّم لا يتوجّب على المدقق الاستمرار في استعلاماته بعد تاريخ إصدار تقرير التدقيق، إلاّ أنّه إذا أدرك وجود معلومات هامّة نسبياً تؤثر على تقريره، ويعتمد عليها عدد من الأطراف الخارجية، عندها يتوجب عليه اتّخاذ الإجراء الملائم، والذي يتمثل بالإيعاز إلى المنشأة تحت التدقيق بالإفصاح عن تلك المعلومات الجديدة، وأثرها على القوائم الماليّة مباشرة إلى جميع الأطراف ذات العلاقة من خلال اتباع الخطوات التالية:

- 1) الإيعاز إلى العميل بإصدار قوائم ماليّة معدّلة توضّح أسباب التعديلات.
 - 2) الإيعاز إلى العميل بالقيام بالافصاحات والتعديلات اللازمة بأيّة قوائم مالية وشيكة.
 - 3) الإشارة إلى عدم إمكانية الاعتماد على القوائم الماليّة في حال عدم قدرة المنشأة على تحديد أثر تلك الأحداث على قوائمها الماليّة في الوقت الملائم، بالإضافة إلى توجيه النصيحة للمنشأة بمناقشة أيّة تعديلاتٍ محتملةٍ مع الجهات المنظمة.
- وفي حال رفض المنشأة تحت التدقيق الاستجابة للإجراءات السابقة، يتوجّب على المدقق إبلاغ كلّ عضو من أعضاء مجلس إدارتها وإشعارهم بنيتّه اتخاذ خطوات إضافية لتجنب اعتماد الأطراف الخارجية على القوائم الماليّة، أو تقرير التدقيق والتي تشمل:

- 1) إشعار المنشأة بعدم جواز ربط تقرير التدقيق بالقوائم الماليّة للمنشأة من الآن فصاعداً.
- 2) إشعار أيّة جهات منظمّة تخضع لها المنشأة بعدم إمكانية الاعتماد على تقرير المدقق من الآن فصاعداً.
- 3) إشعار أيّة أطراف خارجية يدرك المدقق اعتمادها على القوائم الماليّة للمنشأة بعدم إمكانية الاعتماد على تقرير المدقق من الآن فصاعداً.

لا بد أن تكون أية إشعارات موجهة إلى الأطراف الخارجية محدّدة قدر الإمكان بحيث تتضمن وصفاً لأثر الأحداث المكتشفة على تقرير المدقّق عن القوائم الماليّة. كذلك في حال رفض المنشأة تحت التدقيق التعاون مع المدقّق بما يعيق عمليّة قيام المدقّق بإجراءات الفحص الكافية بالمعلومات الواردة إليه، فإنّه يتوجب على المدقّق الإشارة في إفصاحه إلى ورود تلك المعلومات إلى علمه، بحيث لا يمكن الاعتماد على تقريره في حال ثبوت صحتها. وفي كل الأحوال يتوجّب على المدقّق الاعتماد على حُكمه المهني (professional judgment) وقد يحتاج إلى أخذ الاستشارة القانونية أحياناً (Gearty et al, 2009).

لا يوجد على المدقّق بعد تاريخ نشر البيانات الماليّة أية مسؤولية لعمل أيّة استفسارات تتعلق بتلك البيانات الماليّة، وفي حالة إطلاع المدقّق على واقعة كانت موجودة في تاريخ تقرير المدقّق، والتي كانت قد تسبب قيام المدقّق بتقييد تقريره، وكان هناك علمٌ بها في ذلك التاريخ، فإنّ على المدقّق دراسة فيما إذا كانت هناك حاجة لتعديل البيانات الماليّة، ثم قيامه بمناقشة الأمر مع الإدارة مع ضرورة اتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف وعند قيام الإدارة بتعديل البيانات الماليّة، فعلى المدقّق القيام بإجراءات التدقيق الضّرورية في تلك الظروف وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أيّة جهة استلمت البيانات الماليّة الصادرة سابقاً مع تقرير المدقّق المرفق بها بالتعديل الذي تمّ، ومن ثمّ قيامه بإصدار تقريرٍ جديدٍ حول البيانات الماليّة المعدلة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010).

وعليه فإنّه يمكن تلخيص مسؤولية المدقّق المتعلقة بالأحداث اللاحقة كما يلي:

1) الأحداث اللاحقة في الفترة التي تسبق إعداد تقرير المدقّق:

على المدقّق القيام بالإجراءات المذكورة سابقاً أو بعضها للتحقق من الأحداث اللاحقة في هذه الفترة وتدقيق الإجراءات التي قامت بها الإدارة لمعالجة هذه الأحداث. ويقوم المدقّق بالتأكد من مادّية هذه الأحداث ومدى ارتباطها بظروف كانت قائمة في تاريخ إعداد المركز المالي، أم أنها أحداث غير مرتبطة بظروف كانت قائمة في تاريخ إعداد المركز المالي، وبالتالي يقرر إمّا تعديل البيانات الماليّة أو الإفصاح (ذنيبات، 2006). إلّا أنّه ليس من واجبات المدقّق أن يقوم بالتدقيق المتواصل للأمر التي قام بتدقيقها سابقاً، بينما يجب عليه اتخاذ الإجراءات اللازمة للتعرف على الأحداث التي تقع بعد إعداد المركز المالي وقبل إعداد تقريره (المطارنة، 2009).

(2) الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد التقرير وقبل صدور البيانات المالية:

لا يترتب على المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات بخصوص الأحداث اللاحقة لإعداد التقرير، والمسؤولية هي مسؤولية الإدارة في إبلاغ المدقق عن أية أحداث تقع وتؤثر على القوائم المالية خلال الفترة الواقعة بين تاريخ إعداد التقرير وتاريخ إصدار القوائم المالية (المطارنة، 2009). وإذا أصبح المدقق على علم بوجود أحداث لاحقة في هذه الفترة، فعليه القيام بالإجراءات اللازمة للتحقق من هذه الأحداث وإجراءات الإدارة بشأنها. وإذا تبين للمدقق بأن هذه الأحداث تستدعي تعديل البيانات المالية أو الإفصاح فعليه التأكد من قيام الإدارة بذلك، وإذا رفضت الإدارة ذلك وأن المدقق لم يُسلم التقرير إلى الإدارة بعد، فإنه يقرر إما أن يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً وحسب المادية. أما إذا كان المدقق قد سلم التقرير إلى الإدارة ورفضت الإدارة إجراء التعديل اللازم، يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة بعدم إصدار البيانات المالية، وإذا لم تلتزم بذلك فيبلغها بأنه سيتخذ الإجراءات الضرورية لمنع مستخدمي البيانات المالية من الاعتماد على تقريره.

(3) الأحداث اللاحقة لتاريخ إصدار البيانات المالية:

لا يتحمل المدقق أية مسؤولية للقيام بإجراءات بخصوص الأحداث اللاحقة في هذه الفترة، وإذا حصل على معلومات تتعلق بأحداث لاحقة فإن عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، والاتفاق معها على الخطوات الضرورية. فإذا تقرر تعديل البيانات المالية الصادرة، وإصدار تقرير جديد فعلى المدقق التأكد من الإجراءات التي قامت بها الإدارة بخصوص هذه الأحداث، والتأكد من أن الإدارة قامت بالإجراءات الضرورية لإخبار جميع الفئات بالتعديلات اللازمة، وفي هذه الحالة فإن المدقق يشير في تقريره الجديد إلى تقريره السابق واعتباره لاغياً، ويبيّن بوضوح الأسباب التي استدعت التعديل. وإذا لم تقم الإدارة بالإجراءات الضرورية فإن المدقق يقوم بالاستشارة القانونية، ويبلغ الإدارة بأنه سيتخذ الإجراءات اللازمة من أجل عدم اعتماد مستخدمي البيانات المالية على تقريره.

أما إذا كانت الأحداث اللاحقة حصلت في فترة متأخرة من السنة بحيث أن موعد إصدار البيانات المالية للسنة الجديدة أصبح قريباً، فقد لا يكون من المناسب تعديل البيانات المالية وإنما يكفي بتوضيح الأمر في الإيضاحات الخاصة بالبيانات المالية (ذنيبات، 2006). وإضافة إلى ما سبق، فإن هناك أحداثاً لاحقة لا علاقة لها بالقوائم المالية بصورة مباشرة أو غير مباشرة،

وهذه الأحداث لا تتطلب تعديلاً بالقوائم المالية، ولا الإفصاح عنها، بل حتى لا تتطلب إلحاقاً بالقوائم المالية كمعلومات إضافية، حيث إن إلحاقها قد يؤدي إلى الإضرار بالشركة وسياستها، وخاصة في حالة المنافسة كما في التغييرات الإدارية أو تسويق المبيعات على أساس جديد (عبدالله، 2004).

10-2 أثر الأحداث اللاحقة على تقرير المدقق

يؤدي عدم إفصاح أو تسجيل إدارة المنشأة للأحداث اللاحقة في قوائمها المالية إلى عدم إمكانية إصدار المدقق الخارجي للتقرير النظيف (Unqualified standard opinion). لذا فإن على المدقق الخارجي إبداء الرأي المتحفظ (Qualified opinion) أو الرأي المعاكس (Adverse opinion)، وذلك بناءً على الأهمية النسبية للأحداث اللاحقة، على اعتبار أن القوائم المالية للمنشأة لا تظهر بعدالة مركزها المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (Boynnton, et al, 2001).

أحياناً، قد يكتشف المدقق الخارجي أيضاً بعد صدور تقرير التدقيق والقوائم المالية عدم قيامه ببعض إجراءات التدقيق "Omitted Audit Procedures"، وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بتقييم إجراءات التدقيق الأخرى التي تم تنفيذها وتحديد مدى تغطيتها للإجراءات المحذوفة، وفي حال وجود تأثير مادي للإجراءات المحذوفة على تقرير المدقق فإن عليه القيام بتطبيق تلك الإجراءات مجدداً، أو أية إجراءات بديلة مناسبة وتعديل تقريره بناءً عليها (Gearty et al, 2009).

11-2 الإفصاح عن الأحداث اللاحقة من خلال القوائم الصورية

قد تكون الأحداث اللاحقة ذات أهمية نسبية كبيرة، بحيث يُفضل في مثل هذه الحالة إعداد قوائم مالية شكلية (Proforma financial statements) تعكس أثر تلك الأحداث، وذلك على افتراض أنها حدثت في تاريخ نهاية السنة المالية. وعادةً يتم إعداد قائمة شكلية للمركز المالي (Proforma balance sheet) فقط بحيث تظهر إلى جانب قائمة المركز المالي المدققة، ويستخدم هذا النوع من الإفصاح حصرياً عندما يكون للأحداث اللاحقة أثر جوهري على هيكل الأصول أو رأس المال للمنشأة كما في حال اندماجها مع شركة أخرى (Whittington and Pany, 2003).

2-12 الأحداث اللاحقة وتاريخ تقرير المدقق

كما سبق وذكرنا فإنه لا تقع على المدقق مسؤولية القيام بأية استعلامات أو إجراءات تدقيق إضافية لاكتشاف الأحداث اللاحقة بعد إصداره لتقرير التدقيق. إلا أنه في حال وصول أية معلومات حول الأحداث اللاحقة إلى علم المدقق لا بد له من أخذها بعين الاعتبار فيما إذا كانت تتطلب التعديل، أو الإفصاح في القوائم المالية. وفي حال القيام بمثل تلك التعديلات أو الإفصاحات قد يقوم المدقق بالتأريخ المزدوج (dual dating) لتقريره بحيث يوسع مسؤوليته لتشمل الأحداث اللاحقة فقط أو قد يقوم باستخدام التاريخ اللاحق بما يوسع مسؤوليته لتشمل جميع الأحداث اللاحقة حتى ذلك التاريخ (Gearty et al, 2009).

إضافةً لما سبق، قد يصل إلى علم المدقق الخارجي بعد إصدار تقرير التدقيق وجود أحداث تؤثر على عدالة تلك القوائم عن الفترة المنتهية. لا تقع على المدقق الخارجي مسؤولية مراجعة مثل هذه الأحداث، إلا أن الإجراء الأمثل هنا يتمثل بتحديد أهميتها النسبية ومدى اعتماد مستخدمي القوائم المالية عليها، وبناء عليه قد يوصي المدقق بإعادة إصدار تلك القوائم معدلةً وفي حال رفض الإدارة للتعديلات فإنه يُوعزُ بذلك إلى مجلس الإدارة، و يقوم بتحذير المستخدمين من الاعتماد عليها (Elder, et al, 2010).

2-13 الأحداث اللاحقة والرقابة الداخلية

إنّ اصطلاح "الرقابة الداخلية" يشتملُ في محتواه الواسع على جميع أشكال الرقابة داخل المنشأة الاقتصادية، فهي تشمل الرقابة الإدارية والمالية والمحاسبية والفنية.

والرقابة الداخلية تُنشأ وتنفذ من قِبَلِ إدارة المشروع وذلك من أجل حماية أصول المنشأة وممتلكاتها من العبث والسرقة والاختلاس وسوء الاستخدام، والحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة لمساعدة الإدارة للقيام بعمليات التخطيط واتخاذ القرارات وتشجيع الكفاية الإنتاجية ومحو الإسراف والعدم في الصناعة والإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، والتأكد من أنّ جميع العاملين بالمشروع ينفذون السياسات والإجراءات التي وضعتها لهم إدارة المشروع، وفي حالة وجود ثغرات أو قصور في نظام الرقابة الداخلية، فيجب على المراجع عمل تقرير حول ذلك يرفعه إلى الإدارة.

14-2 الأحداث اللاحقة والاستمرارية

إن فرض الاستمرارية في الأعمال هو أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية، كما يعني أن القيمة الدفترية للأصول المتداولة سيتم تحصيلها، وأن الالتزامات المتداولة سيتم سداؤها خلال القيام بمزاولة الأعمال الاعتيادية.

لذلك يرى الباحث أنه يجب أن تشير التقارير المالية للمدقق الخارجي إلى مسؤولية إدارة المشروع عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي يجب عليها التأكد من مدى ملاءمة فرض الاستمرارية لإعداد تلك القوائم، وإذا لم يكن هناك ما يبرر هذا الفرض فقد لا يستطيع المشروع تحقيق الأصول بالقيم المسجلة بدفتره كما يحدث تغيير في قيم وتواريخ استحقاق الالتزامات، وبالتالي فإنه تنشأ الحاجة إلى تعديل قيم كل من الأصول والالتزامات وإعادة تبويبها في القوائم المالية للمشروع.

15-2 تحليل التكلفة والمنفعة للأحداث اللاحقة

إن علاقة التكلفة بالمنفعة هي المقياس الأساسي الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند تصميم إجراءات التدقيق، إلا أن قياس التكاليف والمنافع بدقة لا يكون عادة مستطاعاً، ولقد أوضحت نتائج بحوث التدقيق أن المنفعة المتحققة من تطبيق مفاهيم التدقيق الحديثة في المنشآت الاقتصادية يفوق تكلفة القيام بها. إلا أن هناك ضرورة دائمة لأخذ الأهمية النسبية لقيود التكلفة والمنفعة والموازنة بين تكلفة الحصول على المعلومات والأدلة والمنفعة المتوقعة الحصول عليها منها، بحيث تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيماً على عملية التدقيق بكاملها.

وعليه يجب أن تزيد المنافع المتوقعة الحصول عليها من المعلومات والأدلة عن تكاليف توفيرها، كما يجب ملاحظة أن عملية تقييم التكاليف والمنافع المتعلقة بإنتاج المعلومات والأدلة هي عملية حكمية بدرجة كبيرة (جربوع، 2005).

16-2 الدراسات السابقة

الدراسات باللغة العربية

1- دراسة (جربوع، 2005) بعنوان: "محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي: دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة المشاكل التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين والناجمة عن عدة عوامل منها الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أنّ هناك محدّداتٍ تواجه المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية، وتعتبر في نفس الوقت تحدّ كبير له خاصّة عند إصداره تقريراً نظيفاً بدون تحفظ، بعدها تظهر مشاكل عديدة منها وجود أحداثٍ مستقبلية تؤثر على الحسابات وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.

الدراسات باللغة الأجنبية

1- دراسة (Collings, 2011) بعنوان: "Subsequent Events"، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرّف على جوانب الإبلاغ المالي المتعلقة بالأحداث اللاحقة من خلال دراسة حالة للتعرف على متطلبات عملية التدقيق الخاصة بها، كجزء هامّ في إجراءات التدقيق، من أجل فهم أنواع الأدلة التي يجب على المدقّق الحصول عليها، للتأكد من اكتمال متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، خاصّة متطلبات معيار التدقيق الدولي العاشر.

توصلت الدراسة إلى اعتبار الأحداث اللاحقة جزءاً أساسياً للفحص في عملية التدقيق، وعدم كفاية رسالة التمثيل "Letter of Representation" التي يتم الحصول عليها من الإدارة في هذا المجال، حيث لا يمكن اعتبار رسالة التمثيل بديلاً عن إجراءات التدقيق الخاصة بهذه الأحداث، لذا لا بد للمدقق من الحصول على الأدلة الكافية و المهمة لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

2- دراسة (Griffith, Hammersley, and Kadous, 2011) بعنوان: "Auditing Complex Estimates: Process, Problems, and Preliminary Recommendations For Improving Auditor Performance"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تقديرات المدقق الخارجي، بما فيها التقديرات المتعلقة بالأحداث اللاحقة، بهدف تحسين أداء مكاتب التدقيق من خلال مراجعة معايير عملية التدقيق ومقابلة بعض الشركاء في عدد من شركات التدقيق من أجل تحليل تطبيق معايير التدقيق فيها و تسليط الضوء على صعوبات قيام المدقق بالتقديرات.

توصلت الدراسة إلى اعتماد المدققين الخارجيين بشكل رئيسي على تقديرات الإدارة بدلا من بناء تقديرات مستقلة خاصة بهم، وبناء عليه قامت الدراسة بتحديد أسباب هذه الظاهرة، وإعطاء بعض التوصيات لتغيير معايير وممارسات عملية التدقيق، حيث لا يقوم المدققون غالباً بأخذ أية تقديرات لم تأخذها الإدارة بعين الاعتبار بحيث يعتبرونها أحد أبرز صعوبات عملية التدقيق.

3- دراسة (Rossi, 2011) بعنوان: "A Look at Subsequent Events"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل المادة 165 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والمتعلقة بالأحداث اللاحقة، والتي تساعد الإدارة في تقييم الأحداث اللاحقة بالإضافة إلى كونها دليلاً للمدقق خلال قيامه بإجراءات التدقيق.

توصلت الدراسة إلى اعتبار المادة السابقة دليلاً هاماً لتقييم الإدارة للأحداث اللاحقة، وتوجيه المدقق من أجل المقارنة بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية. لذا يجب على المنشأة الإفصاح عن التاريخ الذي قُيِّمَت إلى حينه الأحداث اللاحقة، وأساس اختيار ذلك التاريخ، بحث يكون تاريخ تقرير المدقق مقارب جدا إلى ذلك التاريخ مما يحد من إصدار الرأي بتاريخ مزدوج.

4- دراسة (Socol, 2010) بعنوان: “Significant Doubt About The Going Concern Assumption In Audit”

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على فرض الاستمرارية في عملية التدقيق، وعلاقته بفرض الاستمرارية وتحديد مسؤولية الإدارة بالإضافة إلى مسؤوليات المدقق حول ذلك الفرض خلال إعداد الإدارة للقوائم المالية وتحديد الأحداث التي تزيد من الشك حول استمرارية المنشأة. توصلت الدراسة إلى وجوب قيام المدقق بتقييم وجهة نظر الإدارة في موضوع الاستمرارية، وضرورة تجاوز الإدارة لتسهيل عملية تحديد الأحداث التي قد تشكل حالةً من الشك حول إمكانية استمرار المنشأة، بما فيها الأحداث اللاحقة للسنة المالية، حيث تختلف أهمية مثل تلك الأحداث من منشأة لأخرى، لذا لا بدّ من التخفيف من وطأتها من خلال مراجعة المدقق للقوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة، وتقييم فيما إذا كانت إفصاحات الإدارة تظهر بعدالة الوضع المالي للمنشأة.

5- دراسة (Altman et al, 2008) بعنوان: “Thorough Audit Process May Help Prevent Future Plan Problems”

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التعديلات على معايير التدقيق الأمريكية Statements of Auditing Standards “SAS” والمتعلقة بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، والتي تم إعادة صياغتها عشرات المرات من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وتوصلت الدراسة إلى وجوب تحديث المدقق الخارجي لتقريره بناء على فحص الأحداث اللاحقة للسنة المالية، وأخذ ذلك بعين الاعتبار في تحديد أتعاب التدقيق كما هو موضح في SAS 103 فقد أخذ بعين الاعتبار تعديلات معايير التدقيق الأمريكية المتعلقة بتقييم المخاطر، وبذل العناية المهنية، بالإضافة إلى إجراءات التوثيق والتواصل مع مجلس الإدارة في المنشأة تحت التدقيق.

6- دراسة (Charters, 2008) بعنوان: "Concerns For The Auditors"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المسؤولية القضائية الواقعة على عاتق المدققين الخارجيين من خلال دراسة حالة لإحدى شركات البلاستيك الأمريكية تحت مظلة قوانين التعاقد و الأضرار المترتبة عليها في حال ثبوت عدم تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة تحت التدقيق، وتوصلت الدراسة إلى مسؤولية مدققي الحسابات تجاه الأطراف الخارجية (Third Parties) في حال عدم تصحيح أية وثائق مقدّمة إليهم لا تعكس بصدق الوضع المالي للمنشأة تحت التدقيق، مما يترتب على المدقق اتخاذ إجراءات التدقيق اللازمة للأحداث اللاحقة، وعليه يعتبر المدقق مُخَلّاً بعقده مع العميل في حال عدم قيامه بعمله حسب معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً، ويُترك الحكم إلى القضاء لتحديد التعويض المناسب.

7- دراسة (Zhang and Pany, 2008) بعنوان: "Current Research Questions on

Internal Control over Financial Reporting Under Sarbanes-Oxley"

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تأثير قانون ساربينز أوكسلي "SOX" على إجراءات الشركات والإدارة ومدققي الحسابات فيما يتعلق بمتطلبات الإبلاغ حول أنظمة الرقابة الداخلية خاصة في الشركات المدرجة في السوق المالي، بالإضافة إلى دراسة التكلفة المترتبة على الالتزام بذلك القانون، وتوصلت الدراسة إلى وجوب تعديل تقرير المدقق الخارجي في عدد من الحالات كضعف أنظمة الرقابة الداخلية، والأحداث اللاحقة للسنة المالية، حيث لا يمكن اعتبار جميع حالات الضعف تلك ذات أثر متساوٍ، وعليه يمكن استخدام التقرير الصادر عن مؤسسة موديز (Moody's) لتلك الحالات بحيث يشير إلى إمكانية قيام المدقق بعملية التدقيق للحالات من الدرجة (أ) بفاعلية من خلال قيامه بإجراءات مفصلة أكثر بعكس الحالات من الدرجة (ب) .

8- دراسة (Janvrin and Jeffrey, 2007) بعنوان: "An Investigation of Auditor Perceptions About Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استيعاب المدققين الخارجيين للأحداث اللاحقة، وكيفية بحثهم عنها، واكتشافهم لها، بالإضافة إلى العوامل المؤثرة في هذه العملية، حيث تتطلب معايير الإبلاغ الحديثة من قبل هيئة السوق المالي الأمريكية تقليص الوقت بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق الأمر الذي يحد من إمكانية حصول المدقق على الأدلة الكافية بخصوص الأحداث اللاحقة.

وتوصلت الدراسة إلى أهمية الأدلة المتعلقة بالأحداث اللاحقة في عملية التدقيق، والتزام المدققين الخارجيين بمعايير التدقيق الخاصة بها، بحيث وجدت الدراسة أن الإجراءات المتبعة عادة من قبل المدققين لا تساعد في اكتشاف تلك النوعية من الأحداث، الأمر الذي يتطلب إجراء أبحاث أعمق في هذا المجال.

10-دراسة (Sirikulavadhana, 2002) بعنوان: "Data Mining As A Financial Auditing Tool"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أدوات جمع البيانات " Data Mining Techniques" على أداء عملية التدقيق، بما فيها الإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة، بالإضافة إلى دراسة دور استخدام البرمجيات المختلفة في مجالي المحاسبة والتدقيق.

توصلت الدراسة إلى الدور الذي تلعبه أدوات جمع البيانات " Data Mining Techniques" والذي قد يفوق الدور الذي تلعبه برمجيات التدقيق، إلا انه لم يتم التأكد من الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم الحصول عليها من تلك الأدوات.

17-2 مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة بدراسة الأحداث اللاحقة بكافة أشكالها والمتمثلة بالأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر المباشر على القوائم المالية،

والأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر غير المباشر على القوائم المالية والأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق، بالإضافة إلى إجراءات التدقيق للأحداث التي لم يتم العلم بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق، وسوف يتم تحليل كل متغير منها على حدة للتعرف على مقدار التغير فيه بدرجة عالية من الدقة الأمر الذي يعطي هذه الدراسة ميزة شمولية في دراسة هذا المتغير.

لقد ركزت البحوث السابقة على العوامل المؤثرة في إمكانية اكتشاف المدققين الخارجيين للأخطاء في القوائم المالية، كإمكانية اكتشاف المدققين الخارجيين للأخطاء المحاسبية في الحسابات غير الاعتيادية (Non routine accounts) أكثر من غيرها من الحسابات، دون البحث فيما إذا اعتمد المدققون على الأدلة التاريخية (Historical evidence) أو على أدلة التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة (Subsequent event evidence) في اكتشافهم لتلك الأخطاء، وعليه ركزت هذه الدراسة على العوامل التي تؤثر في اكتشاف الأحداث اللاحقة قبل دراسة أثرها على حكم المدققين الخارجيين.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

- منهج الدراسة

- مجتمع الدراسة و عينة الدراسة

- وحدات المعاينة

- أداة الدراسة

- صدق أداة الدراسة

- ثبات أداة الدراسة

1-3 منهج الدراسة

يتبع الباحث في دراسته المنهج الوصفي في البحث العلمي من خلال دراسة ميدانية حول أثر الأحداث اللاحقة بأنواعها على عمل إجراءات المدققين في الأردن، الأمر الذي يساعد في دراسة أكبر قدر ممكن من إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدققون وجمع كمية كبيرة من البيانات للتعرف على العلاقات المختلفة بين كافة المتغيرات، التي تم تعريفها في نموذج الدراسة، بالإضافة إلى إمكانية تعميم النتائج والتنبؤ من خلالها (الجادري، وأبو حلو، 2009).

2-3 مجتمع الدراسة و عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من جميع مدققي الحسابات في الأردن، وقد قام الباحث بالحصول على قائمة بأسماء المدققين في مكاتب التدقيق من خلال الموقع الرسمي لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (JACPA, 2011) والبالغ عددهم 438 مدققاً، تم اختيار عينة الدراسة عشوائياً وعددها 204 مدققاً، حيث استخرج حجم العينة من جدول تحديد حجم العينة لمجتمع محدد (Sekaran, 2004).

3-3 وحدات المعاينة

تم جمع البيانات من المدققين في مكاتب التدقيق في الأردن وذلك نتيجة لإمام هذه الفئة بأدق التفاصيل حول عملية التدقيق وتطبيقات معايير التدقيق الدولية في مكاتبهم بدرجة من الموثوقية والنظرة الشمولية وبالتالي توفير الوقت والجهد على الباحث في جمع البيانات.

4-3 أداة الدراسة

بعد قيام الباحث بتحليل محتوى موضوع الدراسة تم إعداد نموذج استبانة روعي في تصميمها قياس كافة المتغيرات المستقلة والتابعة والمعدلة التي تم تعريفها في نموذج الدراسة بناء على التعريف الإجرائي الموضح لكل منها بالإضافة إلى تغطية المتغيرات الجزئية المدرجة تحت تعريف الأحداث المكتشفة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق بحيث يتم قياس كل متغير من هذه المتغيرات في جزء مستقل داخل نموذج الاستبانة من خلال مجموعة من الأسئلة المغلقة والمفتوحة.

5-3 صدق أداة الدراسة

للتأكد من صدق أداة الدراسة المذكورة عُرِضَت الاستبانة على ستة من المحكّمين من ذوي الاختصاص والخبرة، لبيان صلاحية الفقرات لقياس ما يراد قياسه وذلك لاستخراج الصدق الظاهري والصدق المنطقي للاستبانة. وقد تم أخذ اقتراحاتهم وملاحظاتهم بعين الاعتبار وعُدَّت أداة الدراسة بناءً عليها.

6-3 ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات أداة الدراسة المذكورة تم تطبيق الاستبانة تطبيقاً استطلاعيّاً على عيّنة تشمل 20 مكتب تدقيق في مرتين منفصلتين تفصلهما مدّة أسبوعٍ، ومن ثمّ تم استخراج معامل الارتباط بين نتائج الاستبانة في مرّتيّ التطبيق والذي يعرف بمعامل الثبات بالإعادة (كرونباخ).

الفصل الرابع

التحليل الإحصائي

- التحليل الوصفي
- خصائص عينة الدراسة
- الأساليب الإحصائية المستخدمة
- عرض وتحليل نتائج الدراسة
- عرض وتحليل نتائج اختبارات فرضيات الدراسة

1-4 التحليل الوصفي

يتضمن هذا الفصل عرضاً لصدق الأداة وثباتها، وتوضيحاً لإجراءات التطبيق والمعالجة الإحصائية وفقاً لأسئلة الدراسة. كما يهدف هذا الفصل إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث، ويتناول أيضاً نتائج المعالجات الإحصائية التي أُجريت على عينة الدراسة، حيث قام الباحث بالدراسة الميدانية بتوزيع أداة الدراسة (الاستبانة) على عينة الدراسة بهدف تقييم أثر الأحداث اللاحقة على إجراءات التدقيق الخارجي بعد التأكد من صدقها وثباتها، وقام باسترجاعها، ومن ثمّ عمّل على تفرغ البيانات على برنامج SPSS، ومن ثمّ تحليلها بعد اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة.

قبل استعراض تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات، تجدر الإشارة إلى أنه تم توزيع (204) استبانة على المدققين في مكاتب التدقيق، وتم استرجاع (199) استبانة، أي أن نسبة الاسترجاع بلغت 97.54%.

كما تم اختبار ثبات أداة القياس عن طريق استخدام (كرونباخ ألفا) حيث بلغت قيمة α ككل 90.9%، وهي نسبة ممتازة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60%.

2-4 خصائص عينة الدراسة

لقد تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي (التكرارات والنسب المئوية) لوصف خصائص عينة الدراسة من حيث (المؤهل العلمي، عدد سنوات العمل، الخبرة العملية، التخصص).

1-2-4 المؤهل العلمي

من خلال الجدول رقم (3) الذي يُبيّن لنا خصائص عينة الدراسة وتوزيعها حسب المؤهل العلمي المحصل عليه، نلاحظ أنّ غالبية أفراد عينة المدققين حاصلون على دبلوم عالي حيث قُدّرت هذه النسبة ب 56.28% وهي نسبة من المرتبة الأولى، كما تُبيّن أنّ فئة الحاصلين على البكالوريوس هم في المرتبة الثانية، حيث قُدّرت هذه النسبة ب 35.18%، لأن العمل في مكاتب التدقيق يستوجب الحصول على الإجازات المهنية كما أنّه شرطاً لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن.

جدول رقم (3)

توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
0.0302	6	دبلوم
0.3518	70	بكالوريوس
0.5628	112	دبلوم عالي
0.0452	9	ماجستير
0.0101	2	دكتوراه
100%	199	المجموع

2-2-4 عدد سنوات العمل

من خلال الجدول رقم (4) الذي يُبيِّن لنا خصائص عينة الدراسة وتوزيعها حسب عدد سنوات العمل، نلاحظ أنَّ غالبية أفراد عينة المدقِّقين لديهم خبرة تقدر ب 5 سنوات- وأقل من 10 سنوات حيث قدرت نسبتهم مقارنة بالمجتمع الذي تمَّ استجوابهم ب 48.24% وهي نسبة كبيرة ، كما يُبيِّن أنَّ الفئة المقدره ب 2 سنة - وأقل من 5 سنوات هم من المرتبة الثانية حيثُ قُدرت هذه النسبة ب 24.12%.

جدول رقم (4)

توزيع العينة حسب عدد سنوات العمل

النسبة المئوية	العدد	عدد سنوات العمل
0.20603	41	أقل من سنتين
0.24121	48	2 سنة - وأقل من 5 سنوات
0.48241	96	5 سنوات- وأقل من 10 سنوات

0.07035	14	10 سنوات فأكثر
100%	199	المجموع

3-2-4 الخبرة العملية

من خلال الجدول رقم (5) الذي يُبيّن لنا خصائص عينة الدراسة وتوزيعها حسب الخبرة العملية الحاصل عليها، نلاحظ أنّ غالبية أفراد عينة الدراسة حاصلون على لقب مساعد مدقق، حيثُ قُدرت هذه النسبة بـ 58.29% وهي نسبة كبيرة نظراً لأن العمل في مكاتب التدقيق يستوجب الحصول على خبرة أكثر من سنتين وهي شرطٌ لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، كما يُبيّن أنّ فئة الحاصلين على خبرة عملية تسمى مدقق رئيسي مسؤول هم في المرتبة الثانية حيثُ قدرت هذه النسبة بـ 29.65%.

جدول رقم (5)

توزيع العينة حسب الخبرة العملية

النسبة المئوية	العدد	الخبرة العملية
0.5829	116	مدقق مساعد
0.2965	59	مسؤول رئيسي مدقق
0.0553	11	مدير
0.0201	4	شريك
0.0452	9	غير ذلك
100%	199	المجموع

4-2-4 التخصص

من خلال الجدول رقم (6) الذي يُبيّن لنا خصائص عينة الدراسة وتوزيعها حسب التخصص الحاصل عليه، نلاحظ أنّ غالبية أفراد عينة المدققين حاصلون على تخصص المحاسبة، حيثُ قُدرت هذه النسبة بـ 72.36% وهي نسبة كبيرة نظراً لأن العمل في مكاتب التدقيق يستوجب الحصول على خلفية في أعمال المحاسبة، كما يُبيّن أنّ من غير تخصص المحاسبة قُدرت نسبتهم بـ 27.64%.

جدول رقم (6)

توزيع العينة حسب التخصص

النسبة المئوية	العدد	التخصص
0.7236	144	محاسبة
0.2764	55	غير ذلك
100%	199	المجموع

3-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أغراض الدراسة والإجابة عن أسئلتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- النسب المئوية: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما وتفيد الباحث في وصف مجتمع الدراسة المبحوث.

- معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) وذلك للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم.

- الانحراف المعياري

- الوسط الحسابي (Arithmetic Mean):

استخدمت الدراسة الوسط الحسابي كأحد مقاييس النزعة المركزية لوصف بياناتها وتحديد متوسطاتها الحسابية لإعطاء صورة عامة عن هذه البيانات.

- تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis) لاختبار الفرضيات من 1 إلى 4 وذلك للكشف عن وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، والذين تم تعريفهم جميعاً في نموذج الدراسة، عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)، وتكون هذه العلاقة على الشكل التالي:

$$Y = \alpha + \beta X + \varepsilon$$

حيث Y: المتغير التابع.

X: المتغير المستقل.

α : الثابت.

β : الميل، معامل المتغير المستقل.

ε : الخطأ العشوائي

وحيث إنّ محور الدراسة هو فحص أثر الأحداث اللاحقة والتي تمثل المتغير المستقل على إجراءات التدقيق الخارجي، والتي تمثل المتغير التابع، لذا فإنّ أُمُودَج الإنحدار الخطي هو الأسلوب الأمثل للاستخدام في هذه الدراسة، وعليه فقد تم تطوير الأُمُودَج الذي يتناسب مع غرض الدراسة وتم التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS Statistical Package For the Social Sciences من خلال الاستبانات التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة.

4-4 عرض وتحليل نتائج الدراسة

لقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لقياس ردود أفراد عينة الدراسة وتحديد نتائج الاختبارات، كما يتّضح من الجدول رقم (7) التالي:

جدول رقم (7)

مقياس ليكرت الخماسي لعينة الدراسة

النسبة المعيارية	المرتبة المعيارية	المقياس
%100	5	دائماً
%80	4	غالباً
%60	3	أحياناً
%40	2	نادراً
%20	1	أبداً

5-4 عرض وتحليل نتائج إختبارات فرضيات الدراسة

لاختبار القرار للفرضيات نتبع ما يلي: نرفض الفرضية العدمية (H0) إذا كانت القيمة المعنوية (SIG) أقل من 0.05 وتقبل الفرضية العدمية (H0) إذا كانت القيمة المعنوية (SIG) أكبر من 0.05 حيث يكون أفراد المجتمع يقتربون من درجة الحياد، وفيما يلي عرض وتحليل نتائج إختبارات فرضيات الدراسة كما يلي:

1/3/4 إختبار الفرضية الأولى للدراسة:

تنص الفرضية الأولى على أنه: "لا يوجد أثر للأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم المالية على إجراءات المدقق في الأردن".

ويتكون مجال هذه الفرضية من عشر فقرات تعبر عن معيار تعميم المعلومات المرتبطة بدراسة الأحداث المكتشفة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم المالية. والجدول رقم (8) يلخص التحليل الإحصائي الذي تمّ التوصل إليه:

جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
1	يقوم مكتب التدقيق بمراجعة دورة القطع (Cut-off) في تسجيل العمليات اللاحقة لنهاية السنة المالية من أجل التأكد من تقييم الأرصدة النهائية.	4.24	0.88	9	مرتفع
2	يقوم مكتب التدقيق بالحصول على كتاب التمثيل (Representation Letter) من إدارة المنشأة تحت التدقيق والذي يتم فيه الإشارة فيما إذا تم وقوع أية أحداث خلال الفترة اللاحقة تتطلب التعديل أو الإفصاح.	4.68	0.61	3	مرتفع

مرتفع	6	0.83	4.43	يقوم مكتب التدقيق بالاستعلام (Inquiry) من إدارة المنشأة تحت التدقيق ومناقشتها بخصوص أية التزامات طارئة (Contingent Liabilities) أو تغيرات على رأس المال أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل أو أية تعديلات غير اعتيادية.	3
مرتفع	1	0.46	4.80	يقوم مكتب التدقيق بالاستعلام من الدائرة القانونية للمنشأة تحت التدقيق حول أية قضايا أو مطالبات ضد المنشأة.	4
مرتفع	8	0.96	4.40	يقوم مكتب التدقيق بالاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين (العادي وغير العادي) ومجلس الإدارة وغيرها من اللجان.	5
مرتفع	7	0.86	4.41	يقوم مكتب التدقيق بفحص أحدث قوائم مرحلية (Interim Financial Statements) متوفرة ومقارنتها بالقوائم المالية الخاضعة للتدقيق.	6

مرتفع	5	0.83	4.46	يقوم مكتب التدقيق بفحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شُحِّصت.	7
مرتفع	4	0.53	4.67	يقوم مكتب التدقيق بدراسة إجراءات مكاتب التدقيق الأخرى في ما يخص الأحداث بعد نهاية الفترة عند قيام تلك المكاتب بتدقيق قسم أو فرع أو منشأة تابعة.	8
مرتفع	2	0.64	4.78	يقوم مكتب التدقيق بإجراء التعديل والإفصاح على القوائم المالية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة ذات الأثر المباشر وغير المباشر.	9
مرتفع	10	1.10	3.92	يقوم مكتب التدقيق بمراجعة التوقعات المالية لإدارة المنشأة تحت التدقيق من أجل الربط ومعرفة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة تتعلق به.	10
مرتفع		0.34	4.47	المتوسط العام	

لقد تم استخدام اختبار الانحدار (Regression) لاختبار الفرضية الأولى للدراسة من خلال الفقرات من (10-1) من استبانة الدراسة والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم المالية على إجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق

ومن خلال بيانات الجدول رقم (8) أنّ محتوى جميع الفقرات كانت إيجابيةً، حيثُ يتراوح المتوسط الحسابي لهذه الفقرات ما بين 3.92 و 4.8، وجاءت الفقرة رقم (4) والتي تنصّ على أنه "يقوم مكتب التدقيق بالاستعلام من الدائرة القانونية للمنشأة تحت التدقيق حول أية قضايا أو مطالبات ضد المنشأة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.80) وبانحراف معياري (0.46) والفقرة رقم (9) التي تنص على أنه "يقوم مكتب التدقيق بإجراء التعديل والإفصاح على القوائم الماليّة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة ذات الأثر المباشر وغير المباشر" كانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (4.78) وبانحراف معياري (0.64)، وكانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.006 وهي أقل من 0.05، مما يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات لذا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، مما يدل على أنّ المبحوثين يدركون أهمية ومزايا أثر الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة الماليّة وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن.

ولدى إخضاع المعلومات الخاصة بتلك الفرضية للتحليل الإحصائي كانت النتائج الموضحة في الجدول

رقم (9) كالتالي:

جدول رقم (9)

اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار (Regression)

الإنحراف المعياري	المتوسط العام	نتيجة الفرضية العدمية	(SIG مستوى الدلالة)
0.3993	4.4799	رفض	0.006

2/3/4 اختبار الفرضية الثانية للدراسة:

تنص الفرضية الثانية على أنه: " لا يوجد أثر للأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن".

ويتكون مجال هذه الفرضية من إحدى عشرة فقرةً، تُعبّر عن معيار تعميم الأمور المرتبطة بدراسة الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق، وقبل تاريخ نشر القوائم الماليّة. والجدول رقم (10) يلخص التحليل الإحصائي الذي تمّ التوصل إليه:

جدول رقم (10)

المتوسّطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
1	لا يتحمل مكتب التدقيق أيّة مسؤولية للقيام بالإجراءات أو لعمل أي استفسارات تتعلق بالبيانات الماليّة بعد تاريخ تقرير التدقيق.	4.55	0.76	9	مرتفع
2	يدرك مكتب التدقيق أنّ إدارة المنشأة تحت التدقيق هي المسؤولة عن إعلام المدقّق عن أيّة أحداث قد تؤثر على البيانات الماليّة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقّق.	4.37	0.79	11	مرتفع
3	إذا وصل لعلم مكتب التدقيق وجود أحداث لاحقة لتاريخ تقرير التدقيق فيقوم بإجراءات التدقيق اللازمة.	4.71	0.66	5	مرتفع
4	يقوم مكتب التدقيق بدراسة فيما إذا كانت البيانات الماليّة في حاجة إلى تعديل بالإضافة إلى مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.	4.79	0.55	1	مرتفع

مرتفع	2	0.58	4.75	عند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية يقوم مكتب التدقيق بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.	5
مرتفع	7	0.80	4.67	يتضمن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات المالية مع توضيح أسباب تعديل البيانات المالية سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.	6
مرتفع	3	0.65	4.73	يؤرخ التقرير المعدل بتاريخ جديد لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات المالية المعدلة.	7
مرتفع	10	0.80	4.50	في حال حصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالبيانات المالية المعدلة بتأثير الحدث اللاحق الذي استوجب التعديل يقوم مكتب التدقيق بتضمين تقرير جديد على بيان بذلك.	8
مرتفع	8	0.74	4.61	في حالة عدم قيام إدارة المنشأة تحت التدقيق بتعديل البيانات المالية في ظروف يعتقد فيها مكتب التدقيق بضرورة التعديل، عندئذ يبدى المكتب رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً في تقريره.	9

مرتفع	4	0.53	4.72	في حالة عدم قيام إدارة المنشأة تحت التدقيق باتخاذ الخطوات الضرورية يقوم مكتب التدقيق بإشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره.	10
مرتفع	6	0.64	4.70	في حالة نشر البيانات المالية ولم تتخذ إدارة المنشأة بالخطوات الضرورية يقوم مكتب التدقيق باتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقق القانونية وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.	11
مرتفع		0.42	4.64	المتوسط العام	

لقد تم استخدام اختبار الانحدار (Regression) لاختبار الفرضية الثانية للدراسة من خلال الفقرات من (11-21) من استبانة الدراسة، والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق، وقبل إصدار القوائم المالية على إجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (10) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، حيث يتراوح المتوسط الحسابي لهذه الفقرات ما بين 4.39 و 4.79، وجاءت الفقرة رقم (4) والتي تنص على أنه "يقوم مكتب التدقيق بدراسة فيما إذا كانت البيانات المالية في حاجة إلى تعديل بالإضافة إلى مناقشة الأمر مع الإدارة، واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.79) وبانحراف معياري (0.55) والفقرة رقم (5) التي تنص على أنه "عند قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية يقوم مكتب التدقيق بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة" كانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (4.75) وبانحراف معياري (0.58)،

وكانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يعني أنّ هناك موافقةً من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات، لذا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، مما يدل على أنّ المبحوثين يدركون أهميّة ومزايا أثر الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقريره، وقبل إصدار القوائم الماليّة على إجراءات المدقق في الأردن.

ولدى إخضاع المعلومات الخاصة بتلك الفرضية للتحليل الإحصائي كانت النتائج الموضّحة في الجدول رقم (11) التالي:

جدول رقم (11)

اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار (Regression)

مستوى الدلالة (SIG)	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط العام	الإنحراف المعياري
0.001	رفض	4.6464	0.4289

3/3/4 اختبار الفرضية الثالثة للدراسة:

تنص الفرضية الثالثة على أنّه: "لا يوجد أثر للأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير المدقق على إجراءات المدقق في الأردن".

ويتكون مجال هذه الفرضية من تسعة فقرات تعبر عن معيار تعميم المعلومات المرتبطة بدراسة الأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق. والجدول رقم (12) يلخص التحليل الإحصائي الذي تم التوصل إليه:

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
1	يعتمد مكتب التدقيق على استخدام استمارات (Check Lists) عند الانتهاء من تدقيق أي عميل للتأكد من إتمام كافة إجراءات التدقيق.	4.59	0.85	9	مرتفع
2	يقوم مكتب التدقيق بتحديد فيما إذا كانت إجراءات التدقيق الأخرى التي قام بها فعلاً مكتملةً وتحتوي على النقص الناجم عن سهو.	4.67	0.74	7	مرتفع
3	في حال ثبوت عدم إمكانية دعم مكتب التدقيق لتقريره الصادر سابقاً دون القيام بالإجراءات الناقصة فإنه يقوم بتنفيذ الإجراءات اللازمة أو أية إجراءات بديلة عنها.	4.69	0.59	3	مرتفع

مرتفع	5	0.68	4.68	يتم بذل العناية المهنية عند صياغة الإجراءات البديلة وتنفيذها بنفس المستوى الذي يراعيه مكتب التدقيق عند القيام بإجراءات التدقيق الأساسية.	4
مرتفع	6	0.86	4.67	تؤكد برامج التدقيق الداخلي للمنشأة تحت التدقيق (Internal Audit) على عدم حدوث سهو من قبل مكتب التدقيق من القيام بإجراءات التدقيق اللازمة.	5
مرتفع	4	0.62	4.69	تؤكد برامج مراجعة الزميل (Review Peer) على إتمام مكتب التدقيق لكافة إجراءات التدقيق اللازمة للتعامل.	6
مرتفع	8	0.63	4.66	يتم تحديد الإجراءات التي لم ينتبه إليها مكتب التدقيق بعين الاعتبار عند القيام بعملية التدقيق في السنوات التالية.	7
مرتفع	2	0.46	4.79	إن إجراءات التدقيق التي قد لا يتم الانتباه إليها ترتبط بأهمية منخفضة ضمن بيانات العملاء المالية.	8
مرتفع	1	0.57	4.82	إن الإدارة هي المسؤولة عن إعلام المدقق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات المالية بعد إصدار تقرير التدقيق.	9
مرتفع		0.46	4.69	المتوسط العام	

لقد تم استخدام اختبار الانحدار (Regression) لاختبار الفرضية الثالثة للدراسة من خلال الفقرات من (22-30) من استبانة الدراسة، والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للأحداث التي لم يتم العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير المدقق على اجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (12) أن محتوى جميع الفقرات كانت إيجابية، حيث يتراوح المتوسط الحسابي لهذه الفقرات ما بين 4.59 و 4.81، وجاءت الفقرة رقم (9) والتي تنصُّ على أنه "إن الإدارة هي المسؤولة عن إعلام المدقق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات الماليّة بعد إصدار تقرير التدقيق" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.82) وبانحراف معياري (0.57) والفقرة رقم (8) التي تنص على أنه "إن إجراءات التدقيق التي قد لا يتم الانتباه إليها ترتبط بأهمية منخفضة ضمن بيانات العملاء الماليّة" كانت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (4.79) وبانحراف معياري (0.46)، وكانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أن هناك موافقةً من قبل أفراد المجتمع على هذه الفقرات لذا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (Ha)، مما يدل على أن المبحوثين يدركون أهمية ومزايا أثر الأحداث التي لم يتم العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق على اجراءات المدقق في الأردن. ولدى إخضاع المعلومات الخاصة بتلك الفرضية للتحليل الإحصائي كانت النتائج الموضحة في الجدول رقم (13) التالي:

جدول رقم (13)

اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار (Regression)

مستوى الدلالة (SIG)	نتيجة الفرضية العدمية	المتوسط العام	الانحراف المعياري
0.000	رفض	4.6991	0.4626

تنص الفرضية الرابعة على أنه: "لا يوجد أثر للعوامل الشخصية والمتمثلة بالمؤهل العلمي للمدقق وعدد سنوات العمل في مكتب التدقيق بالإضافة الى الخبرة العملية والتخصص على اجراءات المدقق في الأردن".

ولاختبار الفروقات في آراء فئات العينة بشأن فرضيات الدراسة وفقاً لخصائص عينة الدراسة السابق ذكرها (المؤهل العلمي للمدقق، وعدد سنوات العمل، والخبرة العملية، والتخصص) عند مستوى ثقة 95% فقد تمّ استخدام اختبار (ANOVA)، كما سيأتي:

1/4/3/4 المؤهل العلمي:

لقد تم استخدام اختبار (ANOVA) بالنسبة للمؤهل العلمي والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للعوامل الشخصية والمتمثلة بالمؤهل العلمي للمدقق على اجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (14) أنه يوجد فروقات في آراء العينة بالنسبة لفرضيات الدراسة تبعاً للمؤهل العلمي، مما يدل على أنه يوجد هناك أثر على اجراءات تدقيق المبحوثين للعوامل الشخصية، والمتمثلة بالمؤهل العلمي للمدقق على اجراءات المدقق الخارجي في الأردن، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (14) التالي:

جدول رقم (14)

نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً للمؤهل العلمي باستخدام اختبار (ANOVA)

المعنوية F	المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع الدرجات	مصدر التباين	الفرضية
.046	4.050	0.950	1	0.95	بين المجموعات	المؤهل العلمي
		0.235	197	46.198	في المجموعات	
			198	47.148	المجموع	

لقد تم استخدام اختبار (ANOVA) بالنسبة لعدد سنوات العمل، والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للعوامل الشخصية والمتمثلة بعدد سنوات العمل للمدقق على إجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (15) أنه يوجد فروقات في آراء العينة بالنسبة لفرضيات الدراسة تبعاً لعدد سنوات العمل، مما يدل على أنه يوجد هناك أثر على إجراءات تدقيق المبحوثين للعوامل الشخصية والمتمثلة بعدد سنوات العمل للمدقق على إجراءات المدقق الخارجي في الأردن، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (15) التالي:

جدول رقم (15)

نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً لعدد سنوات العمل باستخدام اختبار (ANOVA)

المعنوية F	المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع الدرجات	مصدر التباين	الفرضية
.043	4.152	0.973	1	0.973	بين المجموعات	عدد
		0.234	197	46.175	في المجموعات	السنوات
			198	47.148	المجموع	

3/4/3/4 الخبرة العملية:

لقد تم استخدام اختبار (ANOVA) بالنسبة للخبرة العملية والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للعوامل الشخصية والمتمثلة بالخبرة العملية للمدقق على إجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (16) أنه يوجد فروقات في آراء العينة بالنسبة لفرضيات الدراسة تبعاً لعدد سنوات العمل، مما يدل على أنه يوجد هناك أثر على إجراءات تدقيق المبحوثين للعوامل الشخصية، والمتمثلة بالخبرة العملية للمدقق على إجراءات المدقق الخارجي في الأردن، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (16) التالي:

جدول رقم (16)

نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً للخبرة العملية باستخدام اختبار (ANOVA)

المعنوية F	المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع الدرجات	مصدر التباين	الفرضية
.036	4.456	1.043	1	1.043	بين المجموعات	الخبرة العملية
		0.234	197	46.105	في المجموعات	
			198	47.148	المجموع	

4/4/3/4 التخصص:

لقد تم استخدام اختبار (ANOVA) بالنسبة للتخصص والتي تشير إلى أنه: لا يوجد أثر للعوامل الشخصية والمتمثلة بالتخصص للمدقق على اجراءات المدقق في الأردن، ولقد تبين بعد إجراء الاختبار السابق ومن خلال بيانات الجدول رقم (17) أنه يوجد فروقات في آراء العينة بالنسبة لفرضيات الدراسة تبعاً لعدد سنوات العمل، مما يدل على أنه يوجد هناك أثر على اجراءات تدقيق المبحوثين للعوامل الشخصية، والمتمثلة بالتخصص للمدقق على اجراءات المدقق الخارجي في الأردن، وذلك كما يتضح من الجدول رقم (17) التالي:

جدول رقم (17)

نتائج اختبار فروق في آراء العينة تبعاً للتخصص باستخدام اختبار (ANOVA)

المعنوية F	المحسوبة F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع الدرجات	مصدر التباين	الفرضية
.040	4.255	0.997	1	0.997	بين المجموعات	التخصص
		0.234	197	46.151	في المجموعات	
			198	47.148	المجموع	

الفصل الخامس

النتائج والاستنتاجات والتوصيات

- خلاصة الدراسة

- النتائج والاستنتاجات

- التوصيات

1-5 خلاصة الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر الأحداث اللاحقة على اجراءات التدقيق الخارجي في الأردن من خلال ما يطرأ على القوائم المالية من تغيرات بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، وعليه فقد قام الباحث بوضع مجموعة من الفرضيات التي تهدف إلى تحقيق أهداف الدراسة.

وقد بينت الدراسة بعد اختبار الفرضيات أن هناك تأثيراً لجميع الأحداث اللاحقة وهي: (الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق، والأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية، والأحداث التي لم يتم العلم بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق) على اجراءات التدقيق الخارجي في الأردن.

وقد كان أثر الأحداث التي لم يتم العلم بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق الأعلى معنوية تلتها الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل إصدار القوائم المالية ثم الأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق.

كذلك فقد توصلت الدراسة عموماً إلى وجود أثر للمؤهل العلمي للعاملين في مكاتب التدقيق وعدد سنوات عملهم وخبرتهم العملية وتخصصهم على اجراءات التدقيق الخارجي في مكاتب التدقيق في الأردن.

2-5 النتائج والاستنتاجات

أثارت الدراسة جملةً من التساؤلات، وقدمت أيضاً فرضيات تعلقت بطبيعة التأثير بين متغيرات الدراسة، وتوصلت إلى العديد من النتائج والاستنتاجات التي أسهمت في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وفرضياتها، كما يلي:

- 1- إن من أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي تتمثل بمراجعة الأحداث اللاحقة للسنة المنتهية لمعرفة أثرها على عدالة القوائم المالية عن تلك الفترة.
- 2- تشكل الأحداث اللاحقة للقوائم المالية عاملاً قد يتطلب من المدقق الخارجي تعديل القوائم المالية أو الرأي، وذلك نتيجة للأثر المادي الذي تلحقه بمستخدمي القوائم المالية.
- 3- تبين مدى إدراك المدققين الخارجيين لأهمية دراسة وفحص الأحداث اللاحقة وإلمامهم بإجراءات التدقيق الواجب إتباعها.

هناك تأثيرٌ للأحداث الحاصلة للمدقق بين تاريخ نهاية السنة الماليّة وتاريخ تقرير المدقّق على اجراءات المدقّق الخارجي في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات مرتفعةً كما في جدول رقم (8) إذ يتراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (3.92 - 4.8).

4- هناك تأثيرٌ للأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقّق وقبل إصدار القوائم الماليّة على إجراءات التدقيق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات مرتفعةً كما في جدول رقم (10) إذ يتراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (4.39 - 4.79).

5- هناك تأثيرٌ للأحداث التي لم يتمّ العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق على اجراءات المدقّق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات فيها مرتفعةً كما في جدول رقم (12) إذ يتراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (4.59 و 4.81).

6- يوجد تأثيرٌ للعوامل الشخصية والمتمثلة بالمؤهل العلمي للمدقق على اجراءات المدقّق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات بالموافقة على الفرضيّة كما في جدول رقم (14)، إذ كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.046.

7- يوجد هناك تأثيرٌ للعوامل الشخصية والمتمثلة بعدد سنوات العمل للمدقق على اجراءات المدقّق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات فيها بالموافقة على الفرضية كما في جدول رقم (15) إذ كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.043.

8- هناك تأثيرٌ للعوامل الشخصية والمتمثلة بالخبرة العملية للمدقق على اجراءات المدقّق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات فيها بالموافقة على الفرضيّة كما في جدول رقم (16) إذ كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.036.

9- هناك تأثيرٌ للعوامل الشخصية والمتمثلة بالتخصّص للمدقق على اجراءات المدقّق في الأردن، حيثُ جاءت الإجابات فيها بالموافقة على الفرضيّة كما في جدول رقم (17) إذ كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) = 0.040.

3-5 التوصيات:

وفقاً للنتائج التي تم التوصل إليها من الإطار النظري للدراسة وكذلك النتائج التي تم الحصول عليها من واقع التحليل الإحصائي للبيانات، تم الخروج بالتوصيات الآتية:

- 1- رَفَعُ وعي المدققين وتدريبهم وتأهيلهم على الاجراءات التي تتطلبها عملية تدقيق الأحداث اللاحقة، وذلك من خلال توضيح أهمية المعيار الخاص بالأحداث اللاحقة.
- 2- رفع وعي المدققين للإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية تشمل دراسة إجراءات الإدارة الموضوعية لمعرفة الأحداث اللاحقة، وقراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجان التدقيق، والموازنات، وتوقعات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية ذات العلاقة الأخرى.
- 3- رفع وعي المدققين حول الاستفسارات الشفوية أو المكتوبة من محامي المنشأة عن الدعاوي القضائية والمطالبات، والاستفسار من الإدارة عن الأحداث اللاحقة التي وقعت، والتي ربما تؤثر على البيانات المالية.
- 4- رفع وعي المدققين حول مراجعة دورة القطع (Cut-off) في تسجيل العمليات اللاحقة لنهاية السنة المالية من أجل التأكد من تقييم الأرصدة النهائية وأحدث القوائم المرحلية (Interim Financial Statements) ومقارنتها بالقوائم المالية الخاضعة للتدقيق، واستخدام استمارات (Check Lists) عند الانتهاء من تدقيق أي عميل للتأكد من إتمام كافة إجراءات التدقيق.
- 5- إجراء المزيد من الدراسات التي تتناول الأحداث اللاحقة، والتي يمكن أن تزيد من كفاءة وفعالية إجراءات التدقيق في الأردن.
- 6- زيادة وعي المدققين بالمسؤولية الواقعة عليهم فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة، والمنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، ومدى اختلاف تلك المسؤولية بالنسبة لكل نوع من تلك الأحداث.
- 7- رفع وعي المدققين بمسؤولية الإدارة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة، والمنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية، ومدى اختلاف تلك المسؤولية بالنسبة لكل نوع من تلك الأحداث.

- 8- توعية المدققين بالالتزامات القانونية المترتبة عليهم فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة وضرورة البقاء على اتصالٍ مستمر مع الدائرة القانونية للمنشأة تحت التدقيق ومحاميها.
- 9- ضرورة توعية مكاتب التدقيق بمراجعة الإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة المتبعة من قبل المكاتب الأخرى في حال استعانة مكتب التدقيق بمدققين آخرين بتدقيق قسم أو فرع أو منشأة تابعة.
- 10- رفع وعي المدققين بالمعالجة المحاسبية السليمة للأحداث اللاحقة وذلك حسب معيار المحاسبة الدولي رقم 10.
- 11- رفع وعي المدققين بنوعية تقارير التدقيق المناسبة والحالات التي تتطلب تعديل تلك التقارير أو تحديد استخدامها أو سحبها نهائياً وإصدار تقرير جديد.
- 12- تشجيع مكاتب التدقيق على استخدام استمارات (Check Lists) عند الإنتهاء من عملاتها لتأكد من إتمام كافة اجراءات التدقيق.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، (2010)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: شركة أبو غزالة للترجمة والتوزيع والنشر.
- المطارنة، غسان، (2009)، تدقيق الحسابات المعاصر، ط2، دار الميسرة للنشر والتوزيع. عمان.
- قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997، الجريدة الرسمية، ع4204، الأردن.
- التميمي، هادي، (2004)، مدخل إلى التدقيق، ط2، دار وائل للنشر. عمان.
- جربوع، يوسف. (2005)، محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي" دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين". المؤتمر العلمي الأول. غزة، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية 8 - 9 مايو .
- جمعة، أحمد، (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع. عمان.
- جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين (JACPA) 2011، كشف بأسماء الأعضاء المزاولين لمهنة التدقيق، 15 تشرين الأول 2011، <http://jacpa.org.jo>
- عبدالله، خالد أمين، (2004)، علم تدقيق الحسابات، ط2، دار وائل للنشر. عمان.
- الجادري، عدنان وأبو حلو، يعقوب، (2009) الأسس المنهجية والاستخدامات الإحصائية في بحوث العلوم التربوية والإنسانية، ط1، إثراء للنشر والتوزيع. عمان.
- الذنبيات، علي، (2010)، تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية: نظرية وتطبيق، ط2، دار وائل للنشر. عمان.

- Altman, Jan, Auteri, Greg, Friedman, Michael, and Gaudioso, Vincent, and Perlman, Ken, and Rovano, Dominic, (2008), "Thorough audit process may help prevent future plan problems", **Defined Contributions Insights Magazine**, July/August, 2008: 1-3.
- Auerbach, M.P., (2010), "The Global Financial Crisis of 2007 – 2010", **Research Starters**, 2010: 1-7.
- Boynton, W.C., Johnson, R.N., and Kell, W.G, (2001), **Modern Auditing**, 7th Edition, New York: John Wiley & Sons.
- Charters, D., (2008), "Concerns For the Auditors", **Professor Charters**, July, 2008: 1-17.
- Collings, Steve, (2011), "Subsequent Events", **SA Technical**, April, 2011: 1-6.
- Elder, R. J., Beasley, M. S. and Arens, A.A., (2012), **Auditing and Assurance Services**, 14th Edition, New Jersey: Pearson.
- Gearty, Timothy, F., Thayer, Lisa, M., and Cox, Tom, and Levin, Steve, and Olinto, Peter, and Lawrence, Cindy, and Sykes, Richard, and Miyashiro, Anson, and Goldan, Al, and Garrett, Jay, and Console, Pete, (2009), **Auditing**, 2009 Edition, Illinois: Becker Educational Corp.
- Gleim, Irvin, N., (2008), **Auditing**, 2008 Edition, New York: Gleim Publications.

- Griffith, Emily, E. Hammersley, Jacqueline, S. and Kadous, Kathryn, (2011), **Auditing Complex Estimates: Process, Problems, and Preliminary Recommendations for Improving Auditor Performance**, University of Georgia, USA.
- Hayes, Rick, Dassen, Roger, Schilder, Arnold, and Wallage, Philip, (2005), "An Introduction to International Standards on Auditing", **Principles of Auditing**, 14th Edition, Harlow: Mc Graw Hill.
- IAASB, (2009), "Audit Considerations in Respect of Going Concern in the Current Economic Environment", **International Accounting and Assurance Standards Board**, Jan 2009: 1-11.
- Institute of Certified Public Accountants of Singapore, (ICPAS) (2011), "Subsequent Events Review", **ICPAS Quality Assurance**, QA9/2011: 1-8.
- Janvrin, Diane, J. and Jeffrey, Cynthia. G., (2007), "An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task", **Accounting Horizons**, 12(3): 295-312.
- Paul, Richard, and Smith, Thalia, (2009), "FASB Issues Guidance on Management's Assessment of Subsequent Events", **Deloitte Publications**, 16 (21): 1-3.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2007), "Auditing and Related Professional Practice Standards", **PCAOB Release**, 2007-005A: P 1-59
- Rossi, J. D., (2011), "A Look at Subsequent Events", **Pennsylvania CPA Journal**, winter, 2011: 1-2.

- Sarno, John and Prudhomme, Tiffany, (2010), "Accounting Roundup", **Deloitte Publications**, Jan 2010: 1-27.
- Sekaran, U., (2004), **Research Methods for Business**, 4th edition, New York: John Wiley.
- Sirikulavadhana, Supatcharee, (2002), **Data Mining As A Financial Auditing Tool**, Swedish School of Economics and Business Administration, Sweden.
- Socol, Adela, (2010), "Significant Doubt about the Going Concern Assumption in Audit", **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, 12(1): 291-299.
- Whittington, Ray, and Pany, Kurt, (2003), **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, 14th Edition, Boston: Mc Graw Hill.
- Zhang, Jian, and Pany, Kurt, (2008), "Current Research Questions on Internal Control over Financial Reporting Under Sarbanes-Oxley", **The CPA Journal**, February, 2008: 1-6.

الملاحق

استبانة

جامعة عمان العربية
كلية الأعمال / قسم المحاسبة

السادة مدققي الحسابات المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

تهدف هذه الاستبانة إلى قياس أثر الأحداث اللاحقة للسنة المالية على إجراءات التدقيق الخارجي، مؤكّدين لكم بأنّ جميع البيانات التي ستُدلون بها سوف تستعمل لغايات الدراسة والبحث العلمي فقط وسيتم التعامل معها بسريّة تامة. مقدّرين لكم تعاونكم في إتمام هذه الدراسة، والتي تمثّل جزءاً من رسالة ماجستير في المحاسبة تحت عنوان:

(أثر الأحداث اللاحقة للسنة المالية على إجراءات التدقيق الخارجي)

وتفضّلوا بقبول فائق الشكر والتقدير

الباحث:

أحمد العمري

Ahmad_omari2001@yahoo.com

المشرفة:

د. عفاف أبو زر

يرجى من حضرتكم الإجابة عن جميع الأسئلة من خلال وضع علامة (X) في المكان المناسب الذي يعبر عن إجابتكم

الجزء الأول: معلومات عن المستجيبين

1- المؤهل العلمي

دبلوم دبلوم دكتور دكتور
 ماجستير دكتور

2- عدد سنوات العمل في مكتب التدقيق

أقل من سنتين 2 وأقل من 5 سنوات
 5 سنوات - وأقل من 10 سنوات 10 سنوات فأكثر

3- الخبرة العملية

مساعد مدقق مدقق رئيسي مسؤول
 شريك غير ذلك، الرجاء ذكر ذلك.....

4- التخصص

محاسبة ذلك، الرجاء ذكر ذلك.....

الجزء الثاني:

أولاً: المعلومات المرتبطة بدراسة الأحداث المكتشفة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المدقق ذات الأثر على القوائم المالية.

الرقم	العبرة	دائماً أبداً	غالباً	أحياناً	نادراً
1	يقوم مكتب التدقيق بمراجعة دورة القطع (Cut-off) في تسجيل العمليات اللاحقة لنهاية السنة المالية من أجل التأكد من تقييم الأرصدة النهائية.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2	يقوم مكتب التدقيق بالحصول على كتاب التمثيل (Representation Letter) من إدارة المنشأة تحت التدقيق والذي يتم فيه الإشارة فيما إذا تم وقوع أية أحداث خلال الفترة اللاحقة تتطلب التعديل أو الإفصاح.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3	يقوم مكتب التدقيق بالاستعلام (Inquiry) من إدارة المنشأة تحت التدقيق ومناقشتها بخصوص أية التزامات طارئة (Contingent Liabilities) أو تغيرات على رأس المال أو الديون طويلة الأجل أو رأس المال العامل أو أية تعديلات غير اعتيادية.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4	يقوم مكتب التدقيق بالاستعلام من الدائرة القانونية للمنشأة تحت التدقيق حول أية قضايا أو مطالبات ضد المنشأة.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

	<p>5 يقوم مكتب التدقيق بالاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين (العادي وغير العادي) ومجلس الإدارة وغيرها من اللجان.</p>
	<p>6 يقوم مكتب التدقيق بفحص أحدث قوائم مرحلية (Interim Financial Statements) متوفرة ومقارنتها بالقوائم المالية الخاضعة للتدقيق.</p>
	<p>7 يقوم مكتب التدقيق بفحص الإجراءات التي قامت الإدارة بوضعها للتأكد من أن الأحداث اللاحقة قد شخّصت.</p>
	<p>8 يقوم مكتب التدقيق بدراسة إجراءات مكاتب التدقيق الأخرى في ما يخص الأحداث بعد نهاية الفترة عند قيام تلك المكاتب بتدقيق قسم أو فرع أو منشأة تابعة.</p>
	<p>9 يقوم مكتب التدقيق بإجراء التعديل والإفصاح على القوائم المالية فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة ذات الأثر المباشر وغير المباشر.</p>
	<p>10 يقوم مكتب التدقيق بمراجعة التوقعات المالية لإدارة المنشأة تحت التدقيق من أجل الربط ومعرفة فيما إذا كانت هناك أحداث لاحقة تتعلق به.</p>

ثانياً: فيما يلي الأمور المرتبطة بدراسة الأحداث الحاصلة للمدقق بعد إصدار تقرير المدقق وقبل تاريخ نشر القوائم الماليّة.

الرقم	العبارة	دائماً أبداً	غالباً	أحياناً	نادراً
11	لا يتحمل مكتب التدقيق أية مسؤولية للقيام بالإجراءات أو لعمل أي استفسارات تتعلق بالبيانات الماليّة بعد تاريخ تقرير التدقيق.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12	يدرك مكتب التدقيق أنّ إدارة المنشأة تحت التدقيق هي المسؤولة عن إعلام المدقق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات الماليّة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
13	إذا وصل لعلم مكتب التدقيق وجود أحداث لاحقة لتاريخ تقرير التدقيق فيقوم بإجراءات التدقيق اللازمة.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14	يقوم مكتب التدقيق بدراسة فيما إذا كانت البيانات الماليّة في حاجة إلى تعديل بالإضافة إلى مناقشة الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراء المناسب في تلك الظروف.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15	عند قيام الإدارة بتعديل البيانات الماليّة يقوم مكتب التدقيق بالإجراءات الضرورية وتزويد الإدارة بتقرير جديد حول البيانات الماليّة المعدلة.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>16 يتضمّن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات الماليّة مع توضيح أسباب تعديل البيانات الماليّة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>17 يؤرخ التقرير المعدل بتاريخ جديد لا يسبق تاريخ الموافقة على البيانات الماليّة المعدلة.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>18 في حال حصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالبيانات الماليّة المعدلة بتأثير الحدث اللاحق الذي استوجب التعديل يقوم مكتب التدقيق بتضمين تقرير جديد على بيان بذلك.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>19 في حالة عدم قيام إدارة المنشأة تحت التدقيق بتعديل البيانات الماليّة في ظروف يعتقد فيها مكتب التدقيق بضرورة التعديل، عندئذٍ يبدي المكتب رأياً متحفّظاً أو رأياً سلبياً في تقريره.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>20 في حالة عدم قيام إدارة المنشأة تحت التدقيق باتخاذ الخطوات الضرورية يقوم مكتب التدقيق بإشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>21 في حالة نشر البيانات الماليّة ولم تتخذ إدارة المنشأة بالخطوات الضرورية يقوم مكتب التدقيق باتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره ويعتمد الإجراء المتخذ على حقوق المدقّق القانونيّة وعلى مسؤولياته والتوصيات الصادرة عن محاميه.</p>

ثالثاً: المعلومات المرتبطة بدراسة الأحداث التي لم يتم العلمُ بها إلا بعد إصدار تقرير التدقيق.

الرقم	العبرة	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	أبداً
22	يعتمد مكتب التدقيق على استخدام استمارات (Check Lists) عند الانتهاء من تدقيق أي عميل للتأكد من إتمام كافة إجراءات التدقيق.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23	يقوم مكتب التدقيق بتحديد فيما إذا كانت إجراءات التدقيق الأخرى التي قام بها فعلاً مكتملةً وتحتوي على النقص الناجم عن سهوه.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24	في حال ثبوت عدم إمكانية دعم مكتب التدقيق لتقريره الصادر سابقاً دون القيام بالإجراءات الناقصة فإنه يقوم بتنفيذ الاجراءات اللازمة او أية إجراءات بديلة عنها.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25	يتم بذل العناية المهنية عند صياغة الإجراءات البديلة وتنفيذها بنفس المستوى الذي يراعيه مكتب التدقيق عند القيام بإجراءات التدقيق الأساسية.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
26	تؤكد برامج التدقيق الداخلي للمنشأة تحت التدقيق (Internal Audit) على عدم حدوث سهو من قبل مكتب التدقيق من القيام بإجراءات التدقيق اللازمة.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>27 تؤكد برامج مراجعة الزميل (Peer Review) على اتمام مكتب التدقيق لكافة إجراءات التدقيق اللازمة للعميل.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>28 يتم تحديد الإجراءات التي لم ينتبه إليها مكتب التدقيق بعين الاعتبار عند القيام بعملية التدقيق في السنوات التالية.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>29 إن إجراءات التدقيق التي قد لا يتم الانتباه إليها ترتبط بأهمية منخفضة ضمن بيانات العملاء الماليّة.</p>
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	<p>30 إن الإدارة هي المسؤولة عن إعلام المدقّق عن أية أحداث قد تؤثر على البيانات الماليّة بعد إصدار تقرير التدقيق.</p>

رابعاً: فيما يلي الأمور المرتبطة بدراسة إجراءات التدقيق.

أبداً	نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	العبارة	الرقم
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يساهم تطبيق معيار الأحداث اللاحقة في زيادة اجراءات المدقّق الخارجي على المنشأة.	31
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يساهم تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 560 والمتعلق بالأحداث اللاحقة من أجل تحسين أداء اجراءات التدقيق في مكاتب التدقيق.	32
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	يساهم تطبيق معيار الأحداث اللاحقة وفق معايير التدقيق الدولية لإعطاء رأي أكثر موثوقية.	33

<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	34 تساهم إجراءات المدقق الخارجي في التقليل من تعثر الشركات الخاضعة للتدقيق.	
<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>	35 تساهم الأحداث اللاحقة في تسليط الضوء على صعوبات قيام المدقق بالتقديرات في مكاتب التدقيق.	

خامساً: المعلومات المقترحة

(1) في رأيكم ما هي أهم المشكلات و الصعوبات التي تواجه مكتبكم فيما يتعلق بتدقيق الأحداث اللاحقة، وما هي مقترحاتكم لتسهيل تنفيذ تلك العملية؟

مع التحيات