



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز أدلة الإثبات في التدقيق
الخارجي

(دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية)

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالبة:

لانا ماهر درويش

بإشراف الدكتور عقبة كامل الرضا

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة دمشق

2024 م

الآية الكريمة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(فَإِذَا عَزَمْتَ فَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ الْمُتَوَكِّلِينَ)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

من لم يكن هذا العمل ليكتمل لولا جهوده ودعمه .. من لم يبخل علي بالمساعدة والمشورة
أستاذي المشرف الدكتور عقبة كامل الرضا حفظه الله.

إلى من وقفت بجانبني دائماً وشجعتني ودعمتني بكل أشكال الدعم والمساعدة .. إلى من
آمنت بي دائماً وأبداً ... أُمي الغالية حفظها الله.

إلى من عمل جاهداً ولازال لإجلنا .. إلى من يضيف لهذه الحياة خفة ومرح .. والذي
العزیز حفظه الله.

إلى شقيقة الروح .. أختي الغالية.

إلى صديقتي الغاليات اللواتي دعمنني دائماً ووقفن بجانبني في السراء والضراء.

إلى كل من دعى لي و وقف بجانبني وقدم لي النصح والمساعدة.

الشكر والتقدير

لله الحمد والمنة فهو أحق من يشكر

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان والتقدير والعرفان لأستاذي المشرف الموقر الدكتور عقبة كامل الرضا الذي لم يكن هذا العمل لينجز دون جهوده والذي أثرى هذا العمل بملاحظاته وتوجيهاته الحكيمة.

وللدكتور نبيل الحلبي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته.

وأقدم بجزيل الشكر والاحترام والامتنان لأعضاء لجنة المناقشة الأكارم لجميع ما قدموه من ملاحظات وتوجيهات ساهمت برفع قيمة هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر لجميع الأساتذة في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد - جامعة دمشق على جهودهم ودعمهم و على ما قدموه لنا على مدار سنوات الدراسة

وكذلك أشكر عميد كلية الاقتصاد و رئاسة جامعة دمشق على جهودهم الدائمة

مستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية في تعزيز أدلة الإثبات من حيث الكفاية و الملائمة في التدقيق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على الاستدلال الاستقرائي، حيث تم تصميم استبيان لجمع البيانات المتعلقة بأهداف الدراسة، وتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية وعددها 27 شركة، و تم اختيار عينة عددها 21 شركة من أصل 28 شركة من الشركات المدرجة وتم توزيع الاستبيان على عينة ميسرة من (100) استمارة على مدققي الحسابات و المحاسبين العاملين خلال عام 2023م.

و توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها وجود أثر إيجابي و دلالة إحصائية لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 10/ الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل، الأحداث غير موجبة التعديل) على تعزيز كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

حيث تبين وجود أثر إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 10/ الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل، الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات، وكذلك على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

كما توصلت الدراسة إلى أن الأكثر تأثيراً على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي هي (الأحداث غير موجبة التعديل) والأكثر تأثيراً على ملائمة أدلة الإثبات هي (الأحداث موجبة التعديل).

الكلمات المفتاحية : أحداث لاحقة موجبة التعديل، أحداث لاحقة غير موجبة التعديل، كفاية أدلة الإثبات، ملائمة أدلة الإثبات.



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

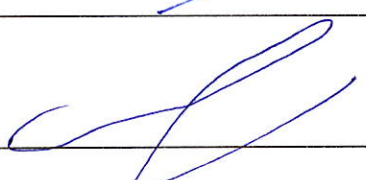
(دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية)

إعداد الطالبة: لانا ماهر درويش

بإشراف الدكتور عقبة كامل الرضا

قرار لجنة المناقشة والحكم على الأطروحة:

نوقشت هذه الرسالة بتاريخ 2024/6/12 وبعد إجراء التعديلات المطلوبة من الطالبة تمت الموافقة من قبل أعضاء لجنة الحكم وعليه تم التوقيع.

الاسم والمرتبة العلمية	الصفة التحكيمية	التوقيع
د. عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	
د. عقبة كامل الرضا الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً مشرف	
د. أنس الدين الحناوي المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق	عضواً	

فهرس المحتويات

أ.....	الآية الكريمة
ب.....	الإهداء
ج.....	الشكر والتقدير
د.....	مستخلص
1-1 -.....	1-1 مقدمة الدراسة :
2-1 -.....	2-1 مشكلة الدراسة:
3-1 -.....	3-1 الدراسات السابقة:
4-1 -.....	4-1 أنموذج الدراسة:
5-1 -.....	5-1 أهمية الدراسة:
6-1 -.....	6-1 أهداف الدراسة:
7-1 -.....	7-1 فرضيات الدراسة:
8-1 -.....	8-1 منهجية الدراسة:
9-1 -.....	9-1 مجتمع وعينة الدراسة:
10-1 -.....	10-1 مميزات الدراسة :
13 -.....	الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية
13 -.....	مقدمة:
14 -.....	المبحث الأول: مفهوم الأحداث اللاحقة وتصنيفها والإفصاح عنها بحسب معيار المحاسبة الدولي 10
14 -.....	1-1-2 مفهوم الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية:
15 -.....	2-1-2 تواريخ ذات دلالات مختلفة لها علاقة بالأحداث اللاحقة:
16 -.....	3-1-2 أنواع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية :
18 -.....	4-1-2 الإفصاح عن أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية:
20 -.....	5-1-2 متطلبات الإفصاح عن الأحداث اللاحقة
22 -.....	6-1-2 وسائل الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية:
22 -.....	7-1-2 أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية:
25 -.....	المبحث الثاني : إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 560

- 25 - 1-2-2 لمحة عن معيار التدقيق الدولي 560 الأحداث اللاحقة :
- 26 - 2-2-2 إجراءات المدقق ومسؤولياته بشأن مراجعة الأحداث اللاحقة:
- 30 - الفصل الثالث : أدلة الإثبات و أنواعها و إجراءات المدقق للحصول على أدلة الإثبات
- 30 - مقدمة:
- 31 - المبحث الأول : أدلة الإثبات وأنواعها
- 31 - 1-1-3 تعريف أدلة الإثبات:
- 32 - 2-1-3 أهمية أدلة الإثبات:
- 33 - 3-1-3 أنواع أدلة الإثبات:
- 36 - 4-1-3 حجية أدلة الإثبات:
- 37 - 5-1-3 كفاية أدلة الإثبات:
- 38 - 6-1-3 العوامل المؤثرة على حجم وكفاية أدلة الإثبات:
- 39 - 7-1-3 ملائمة أدلة الإثبات:
- 39 - 8-1-3 العوامل المؤثرة في ملائمة أدلة الإثبات:
- 41 - المبحث الثاني : إجراءات المدقق للحصول على أدلة الإثبات
- 41 - 1-2-3 مصادر الحصول على أدلة الإثبات:
- 45 - 2-2-3 تحديد حجم العينة لجمع أدلة الإثبات :
- 47 - 3-2-3 العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها:
- 48 - 4-2-3 أسس المفاضلة بين أدلة الإثبات:
- 49 - 5-2-3 أدلة الإثبات الإلكترونية:
- 50 - 6-2-3 توثيق أدلة الإثبات:
- 50 - 7-2-3 عدم اتساق أدلة التدقيق أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها:
- 51 - 8-2-3 صعوبات تجميع أدلة الإثبات:
- 53 - الفصل الرابع : الدراسة الميدانية
- 53 - المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية
- 53 - 1-1-4 منهج الدراسة:
- 53 - 2-1-4 مصادر جمع البيانات :

- 53 - 3-1-4 مجتمع وعينة الدراسة:
- 53 - 4-1-4 أداة جمع بيانات الدراسة :
- 54 - 5-1-4 اختبار صدق وثبات الأداة المستخدمة:
- 61 - 6-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:
- 62 - المبحث الثاني : عرض بيانات الدراسة والتحليل الاحصائي
- 62 - 1-2-4 توزيع العينة:
- 63 - 2-2-4 تحليل متغيرات الدراسة:
- 72 - المبحث الثالث : اختبار فرضيات الدراسة
- 79 - نتائج الدراسة:
- 80 - توصيات ومقترحات :
- 81 - المراجع:
- 81 - المراجع باللغة العربية:
- 83 - المراجع باللغة الإنكليزية:
- 85 - قائمة المحكمين
- 86 - الاستبيان

فهرس الجداول المستخدمة في الدراسة

رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
1	متغيرات الدراسة	55
2	نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا	56
3	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور (الأحداث اللاحقة موجبة التعديل وتأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)	57
4	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل وتأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)	58
5	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات	60
6	معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات	61
7	التوزيع النسبي لعينة الدراسة	63
8	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)	64
9	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)	67
10	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات)	69
11	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات)	71
12	دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (أحداث موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات	73
13	الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات	74
14	دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (لأحداث غير موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات	75
15	الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (لأحداث غير موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات	75
16	دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات	76
17	الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات	77

18	دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (لأحداث غير موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات	78
19	الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (لأحداث غير موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات	78
20	ترتيب أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي	79

فهرس الأشكال المستخدمة في الدراسة

الرقم	المحتوى	الصفحة
رسم توضيحي 1	رسم توضيحي للخط الزمني للأحداث اللاحقة وتواريخ ذات علاقة بها	16
رسم توضيحي 2	تمثيل للأحداث اللاحقة بحسب المعيار المحاسبي الدولي 10	20

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة الدراسة :

تكمن مسؤولية المدقق الخارجي فيما يتعلق بالخدمات التي يقدمها إلى عميله- في تقديم خدمة التأكيد في عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها.

تعتبر عملية تدقيق القوائم المالية بشكل عام أنها عملية منهجية ومنظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالنتائج الاقتصادية، والتي تصاغ عادة في مجموعة القوائم المالية.

وبناءً على ذلك ونتيجة للمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق فإن مهمته تتطلب منه تخطيط عملية التدقيق بصورة تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الاستعانة بها للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد.

تعتبر قرائن وأدلة الإثبات المؤثرة على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما تم الإفصاح عنه من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية. لذا فإن تلك الأدلة تمثل معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي يستطيع على أساسها أن يكون رأيه حول القوائم المالية، وعليه يجب أن يحصل مدقق الحسابات الخارجي على الأدلة الكافية والملائمة خلال عملية الفحص والاستفسارات والمصادقات والملاحظات وذلك لتوفير الأساس الملائم لإبداء الرأي الفني والمحايد.

تتكون قرائن الإثبات بصفة عامة من خلال فكرة وخبرة وفن مستخدمها، وهي تتعلق بتقصي الحقائق وإيجاد وسيلة اتصال بين المدقق وسجلات ودفاتر وقوائم المنشأة المالية، وهي تساعد في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها.¹

تعتبر القوائم المالية من أهم المصادر للحصول على أدلة إثبات، بالإضافة إلى أنها مصدر المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المهمة، وعليه فإن قدرة التقارير المالية في التعبير عن الحقائق والأحداث المالية تعد من أهم العوامل التي تزيد من فاعلية اتخاذ المستخدمين للقرارات، وكذلك المدقق.

وعليه يؤدي أي تلاعب في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.

ونظراً لوجود فاصل زمني بين انتهاء الفترة المالية واعتماد ونشر القوائم المالية، يمكن أن تظهر لدى الشركات أحداث ومعلومات لم تكن موجودة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية، والتي قد تكون أحداث مهمة ولها اثر

¹صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.

جوهري في نتائج المنشأة، وهذا ما يسمى بالأحداث اللاحقة و عليه خص مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً خاصاً بهذه الأحداث وطريقة عرضها و معالجتها وطرق الإفصاح عنها، وصنفها في نوعين اثنين الأول :

الأحداث اللاحقة موجبة التعديل، وهي أحداث تشير إلى ظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية وتتطلب تعديل قيم القوائم المالية لتعكس هذه الأحداث، والثاني: الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل، وهي أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية ولا تتطلب تعديل القوائم المالية وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

وبناءً عليه أصبح من الواجب التزام معدي القوائم المالية بالأخذ بعين الاعتبار أي أحداث لاحقة ذات تأثير جوهري قد تقع خلال هذه الفترة².

ومن ناحية أخرى أوجب معيار التدقيق الدولي 560 النافذ من 15 كانون أول 2012 على المدقق أن يصمم إجراءات للتدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة وموثوقة لمعرفة الأحداث اللاحقة التي حصلت بين تاريخ الميزانية وتاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ صدور تقرير المدقق، التي تتطلب إجراء تسوية لها أو الإفصاح عنها والتأكد من أنه تم تشخيصها³.

وكما ألزم المشرع السوري بموجب المادة 65-ب من المرسوم التشريعي رقم 55 لعام 2006 (قانون سوق دمشق للأوراق المالية) جميع الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية بإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية⁴.

وأصدر المشرع السوري القانون 33 لعام 2009 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة في المادة 5 منه على أن يختص مجلس المحاسبة والتدقيق بوضع السياسات والنظم والبحوث اللازمة لسلامة تطبيق المعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية والإلزام باتباعها من قبل الجهات ذات العلاقة⁵.

1-2 مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة بالتالي :

يتطلب تدقيق الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية تحديد الأحداث اللاحقة التي تم الكشف عنها في وقت متأخر من التدقيق وتعديلها بعد فترة التقرير والإفصاح عنها، مما قد يخفف من تحيزات المدققين الناشئة عن الالتزام المسبق وقد يؤثر ذلك في كفاية وملائمة وموثوقية أدلة الإثبات.

²برهوم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة ، غزة:فلسطين ، ص103.

³ IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 570، 1191.

⁴ رئيس الجمهورية، مجلس الشعب السوري، 2006 المرسوم التشريعي رقم 55 قانون سوق الأوراق المالية لعام 2006 سوريا، ص24-28.

⁵ رئيس الجمهورية، مجلس الشعب السوري، 2009، القانون 33 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة 2009، سوريا.

وبناء عليه تم صياغة تساؤلات مشكلة الدراسة وفق الآتي:

- 1- ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ؟
- 2- ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ؟
- 3- ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ؟
- 4- ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ؟

3-1 الدراسات السابقة:

○ الدراسات السابقة باللغة العربية

- دراسة (بني هاني، البشتاوي، 2023) " أثر الإفصاحات في استمرارية الشركات المدرجة في بورصة عمان: الدور المُعدّل معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة" هدفت الدراسة إلى بيان أثر الإفصاح عن استمرارية الشركات المدرجة في بورصة عمان، وبيان هذا الأثر في ظل تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة، وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي، وتم قياس متغير الاستمرارية بنموذج الائتمان، في حين تم قياس متغير الإفصاح ومعيار المحاسبة الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة باستخدام الإستبانة التي تم توزيعها على الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان، والبالغ عددها 106 شركة. وأظهرت نتائج تطبيق الاختبارات الاستدلالية إلى وجود أثر دال إحصائيا للإفصاح عن القوائم المالية في استمرارية الشركات، ووجود هذا الأثر في ظل تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 10 الأحداث اللاحقة⁶.

⁶بني هاني، رضوان، البشتاوي، سليمان، 2023، " أثر الإفصاحات في استمرارية الشركات المدرجة في بورصة عمان: الدور المُعدّل معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة" ، مجلة المال والأعمال عمان، المجلد التاسع، العدد 2023/1، ص22، عمان:الأردن.

• دراسة (عبد الملك، 2022)، "أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي في بغداد" ⁷

تمت هذه الدراسة على عينة من العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادية في العراق، يعد التخطيط لعملية التدقيق من المعايير الأساسية ومن متطلبات التدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق الخارجي بغية إنجاز مهنة التدقيق والوصول الى أبداء الرأي المهني وتحقيق جودة التدقيق ، وتعتبر فحص الرقابة الداخلية بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أولى الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي بهدف تحديد جوانب الضعف والخلل في الرقابة الداخلية، والتي تؤثر في تحديد حجم أدلة الإثبات و بكفائتها وملائمتها عن طريق استخدام أسلوب العينات الإحصائية واعتماده على خبرة الشخصية وسعى الدراسة الى تحديد مسؤولية المدقق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات من أجل الارتقاء بالرقابة الداخلية وتحديد نطاق عمله ، وجاءت نتائج الدراسة بأنه كي تتمكن الوحدة الاقتصادية من الاستمرارية في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة القادمة يتوجب على المدقق الخارجي للحصول على وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة للوصول الى القناعة المناسبة.

• دراسة (الجهودي، 2022) ، "دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة " ⁸

ناقشت هذه الدراسة الدور الذي تلعبه أدلة إثبات المراجعة في تدعيم وتحسين جودة عملية المراجعة، كعامل من العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة، لاسيما في مرحلتي التخطيط والتنفيذ وذلك من خلال استقراء وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة، بالإضافة إلى القيام بدراسة ميدانية قائمة على استبيان لجمع البيانات وتوجيهها لمراجعي الحسابات في مصر (كفر شيخ) للوقوف على مدى استيعابهم لتأثير مصدر ونوعية أدلة الإثبات على جودة عملية المراجعة وذلك من خلال تحليل النتائج التي تم جمعها.

أثبتت نتائج الدراسة أن كل من مصدر ونوعية أدلة الإثبات التي يقوم المدقق الخارجي بتحديدتها بمرحلة التخطيط وتجميعها بمرحلة التنفيذ لها تأثير على جودة عملية المراجعة وضرورة أن يبذل المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة لزيادة جودة عملية المراجعة.

⁷ عبد الملك، اسراء، 2022، "أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي"، مجلة الريادة للمال والأعمال في العراق، المجلد الثالث، العدد 2022/3، بغداد: العراق، ص 113- 124.

⁸ الجهودي، إيمان، 2022، "دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة كفر الشيخ، مصر، ص 105.

- دراسة (يوسف، 2020)⁹، "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً" في الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أسباب ظهور كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية وهدف كل واحدة فيهما، خصوصاً أن مهنتي المحاسبة والتدقيق وبعد انتشار العولمة والشركات الأجنبية والتطور الاقتصادي الحاصل أصبحنا في ضرورة وحتمية لإصدار معايير توحد ممارسات المهنة، هذا بالإضافة إلى إبراز العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق انطلاقاً من العلاقة الموجودة بين مهنة المحاسبة التي تقدم المعلومة بعد جمعها وقياسها وتلخيصها ومهنة التدقيق التي تبدأ حيث تقف المحاسبة والتي تصادق وتضفي الثقة على تلك المعلومة التي تعرضها المحاسبة في شكل قوائم مالية. ولتقريب النظرة قام الباحث بأخذ المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 ومعايير التدقيق الدولي رقم 560 الأحداث اللاحقة حيث تمت هذه الدراسة على عينة من مراجعي الحسابات والاكاديميين في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة امتدادية للمعايير المحاسبية الدولية التي تقدم إرشادات لجمع المعلومات وقياسها وتسجيلها وتلخيصها من أجل توحيد الممارسات المحاسبية وفهم المعلومات المنتجة وبعدها يأتي دور معايير التدقيق الدولية لتقديم إرشادات مهنية تساعد المدقق في الحكم على المعالجات المحاسبية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

- دراسة (الشرط، 2017)¹⁰ "أثر الأحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الأحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي، والتعرف على أنواع الأحداث اللاحقة القائمة قبل وبعد تاريخ الميزانية، ومسؤولية المدقق الخارجي عن هذه الأحداث.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة لهذا الغرض وزعت على عينة من المدققين الخارجيين الأردنيين، ومن أبرز النتائج التي توصلت لها الدراسة أنه يوجد أثر للأحداث اللاحقة القائمة قبل تاريخ الميزانية والتي يكون لها أثر على البيانات المالية والتي تتطلب تعديلاً لهذه البيانات في حالة تأثيرها مادياً وعلى المدقق أن يتخذ كافة الإجراءات للتأكد من القيام بهذه التعديلات كما يوجد أثر للأحداث اللاحقة التي تظهر بعد تاريخ إعداد الميزانية والتي لا تتطلب تعديلاً لها وإنما يتطلب

⁹ يوسف، مريم، 2020 "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً"، الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 2020/02، ص 50-67، الجزائر: الجزائر.

¹⁰ الشرط، حسني خليل جميل. 2017. أثر الأحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي. رياح للبحوث والدراسات، مج. 2017، ع. 22، ص ص. 89-107.

الإفصاح عنها وحسب درجة ماديتها ولا يتحمل المدقق مسؤولية تلك الاحداث كونه قد قام بكافة الاجراءات التحليلية والاختبارات الجوهرية.

○ الدراسات باللغة الاجنبية:

- دراسة (اوسانوفيش،جانيف،2023) "أدلة التدقيق والجوانب الهامة في عملية المصادقة في جمهورية أوزبكستان".

(Usanovich, Ganiev, 2023), AUDIT EVIDENCE AND IMPORTANT ASPECTS OF THE CERTIFICATION PROCES In the Republic of Uzbekistan¹¹

هدفت الدراسة إلى عرض النتائج والاقتراحات والتوصيات للحصول على أدلة التدقيق لتعزيز جودة بيانات المنظمة والوضع المالي لها ، بالإضافة إلى توثيق هذه الأدلة بناءً على متطلبات المعايير الدولية وقد أنجزت هذه الدراسة في جمهورية اوزبكستان وقدمت مجموعة من الاقتراحات ومنها أن تكون الأدلة بمثابة أساس كاف للتعبير عن رأي المدقق. بالطبع ، جنباً إلى جنب مع جمع هذه الأدلة ، من الضروري القيام بذلك إجراء المعالجة التحليلية الخاصة بهم وتحليلها واستخلاص النتائج المناسبة لذلك من الضروري استخدام الأساليب والتقنيات الاقتصادية الحديثة للتحليل عند إجراء عمليات التدقيق وكذلك تحديد الأخطاء التي ارتكبت نتيجة أفعال غير قانونية للأطراف المعنية عند جمع أدلة المراجعة وأيضاً تحديد فترة الاحتفاظ بالوثائق بعد تاريخ تقرير التدقيق. وتوصلت إلى أن تطبيق معايير المراجعة الدولية من حيث التنظيم والتنفيذ التنظيمي قد سهل عملية التوثيق وجعلها أكثر شفافية.

¹¹ (Usanovich, Ganiev, 2023 ' AUDIT EVIDENCE AND IMPORTANT ASPECTS OF THE CERTIFICATION PROCES In the Republic of Uzbekistan' International Journal of Education, Social Science & Humanities, Volume11, Issue1, 2023 (B132-140)

- دراسة (خوليكوف، اسمولفيش، ميليف، 2022) "تحسين عمليات جمع أدلة المراجعة"¹².

(MELIEV, ISMOILOVICH, KHOLIKOV, 2022) IMPROVING THE AUDIT EVIDENCE COLLECTION PROCES.

هدفت هذه الدراسة لتحسين عملية جمع أدلة المراجعة ، بما في ذلك أهمية جمع الأدلة واستخدامها، وخصائص جمعها ، ومستوى دراسة هذا الموضوع ، ومعايير تقييم الأدلة ، وأدلة المراجعة المهمة التي سيتم اختيارها للأشياء المهمة من الحساب ، والإشارات الكمية والنوعية للأدلة ، والمراجع بناءً على المناهج المنطقية (الاستنتاجات ، والآراء) ، وطرق العثور على الأدلة والتوجيهات لتحسين إجراءات جمع أدلة المراجعة موصوفة بناءً على آراء الباحث.

توصلت الرسالة إلى أنه يتم جمع الأدلة في عملية تقديم خدمات المراجعة ويتم تجميعها من أجل تبرير رأي المراجع في نتائج الدراسة. مثل هذه الأدلة التي يجب جمعها هي البيانات الأولية التي تؤكد مؤشرات الحسابات أو البيانات المالية للمؤسسة ، والمستندات التي تؤكد التحويلات المحاسبية (أوامر الدفع ، كشوفات التحويلات المالية الإلكترونية ، والحساب الذي تم تكوينه على أساس الفواتير، والعقود ، والدفاتر المحاسبية ، والمجلات ، والحساب. والجداول الموجزة والسجلات والمعلومات المقارنة). وفقاً لمتطلبات الخبرة العملية ومعايير المراجعة ، يجب أن تقي أدلة المراجعة بمتطلبات الكمية والنوعية.

بالإضافة إلى أن على المراجع أن يقوم بتقييم مدى كفاية الأدلة من حيث الكمية والنوعية من خلال تطبيق الملاحظة والتأكيد وإعادة الحساب والإجراءات التحليلية وطرق الاستفسار. وتجدر الإشارة إلى أن كفاية وملائمة أدلة المراجعة مترابطة ، وقد تكون الأدلة المجمعة من مصادر موثوقة وطرق فعالة موثوقة إذا لم تكن كافية من حيث الكمية أو العكس لدعم مصداقية رأي المراجع. قد يكون كافياً أن يكون الدليل كافياً من حيث المحتوى وليس الكم.

¹² ABDUSATTOROVICH, KHOLIKOV, ISMOILOVICH, MELIEV, 2022" IMPROVING THE AUDIT EVIDENCE COLLECTION PROCESS' International Journal of Economic Perspectives, 16(12), 71-81.

- دراسة (ريشارد أدليا، اوكاند، 2022) "الأحداث اللاحقة وقرارات الاستثمار في شركات التصنيع في نيجيريا".

(Richard Adeleye 2022,okunade), Events After the Reporting Period and Investment Decisions in Manufacturing Companies in Nigeria¹³

يحتاج المستثمرون في جميع أنحاء العالم إلى مستوى عالي من المصادقية واليقين من التقارير المالية للشركات لترسيخها قرارات الاستثمار وبالتالي من المهم أن تلتزم الشركات بإطار تنظيمي لتحقيق التقارير المالية الغاية المرجوة منها.

وبناء على هذا هدفت هذه الدراسة إلى تحديد كيفية الكشف عن الأحداث وتعديلها بعد فترة التقرير (معييار المحاسبة الدولي 10) وتأثيرها على قرارات الاستثمار في شركات التصنيع في نيجيريا. استخدمت الدراسة الاستبانة وتم توزيعها على 15 شركة تصنيع من أصل 25 على وجه التحديد للدراسة.

تم استخدام الاستبيان لجمع البيانات من المسؤولين الستة الرئيسيين للشركات ، بما في ذلك المدير العام ، ومحاسب ومسؤول الائتمان / مدير المخاطر ومسؤول مراقبة الجودة والمدقق الداخلي و مدير المصنع، تم استخدام المتوسط والانحراف المعياري للإجابة على أسئلة الدراسة PPMC والانحدار الخطي و تم استخدام التحليل لاختبار الفرضية عند مستوى دلالة 0.05. وجد أن مستوى الامتثال مع IAS10 بشأن الإفصاح وتعديل الأحداث بعد الفترة المشمولة بالتقرير مرتفع بين شركات التصنيع.

أيضا ، الإفصاح وتعديل الأحداث تؤثر بشكل كبير على القرارات الاستثمارية لشركات التصنيع. يقترح الدراسة أن السلطات المختصة تلتزم بصرامة بمعايير الإبلاغ القائمة على النتائج.

¹³ Richard Adeleye, Okunade, 2022," Events After the Reporting Period and Investment Decisions in Manufacturing Companies in Nigeria" Sumerianz Journal of Economics and Finance, Vol. 5, No. 2, pp. 31-38.

- دراسة (بويل زينوك، مالغورزتا سزولك، 2020) "الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية مثال عن الشركات المدرجة في مدن أوروبية مختارة".¹⁴

(Malgorzata Szulc, Paweł Zieniuk, 2020) The disclosure of events after the reporting period, the example of listed companies from selected European countries.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم دراسة عملية للإفصاح عن الأحداث بعد فترة التقرير في التقارير المالية للشركات المدرجة من دول أوروبية مختارة.

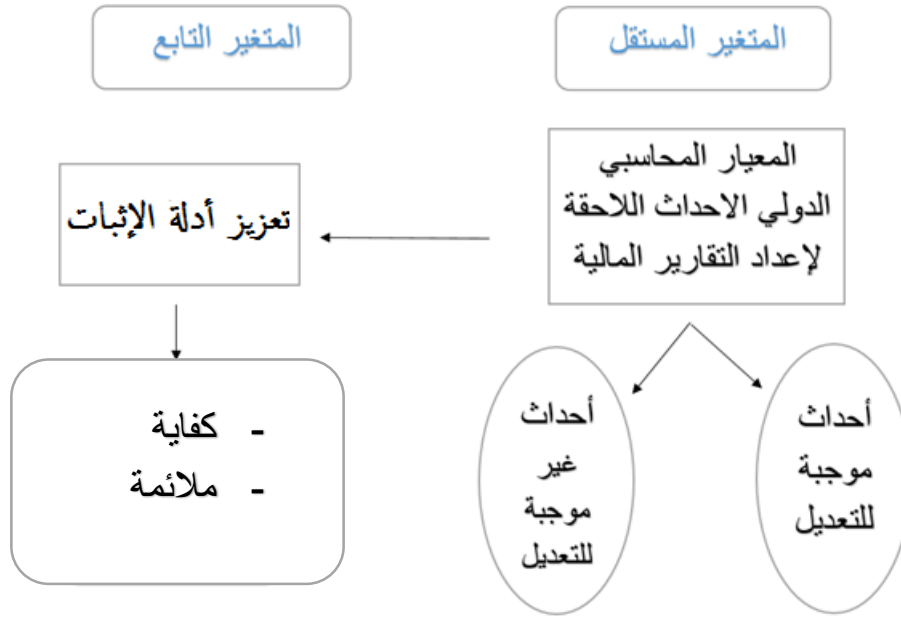
تعرض الدراسة نتائج الدراسة التجريبي بناءً على مصدر المواد في شكل بيانات مالية لعام 2018 للشركات المدرجة في مؤشرات البورصة التالية: DAX ، PSI-20 ، OMX25 ، BUX ، WIG20 ، والتي تضم الشركات المدرجة في بورصات الأوراق المالية في ألمانيا والبرتغال والدنمارك والمجر وبولندا.

لتحقيق هدف الدراسة تم إجراء تحليل محتوى النسخ الكاملة من البيانات المالية. تظهر النتائج أن الشركات المدرجة تلتزم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فيما يتعلق بالإفصاح عن الأحداث بعد فترة التقرير وتعرض نتائج الدراسة أيضاً تنوع الأحداث التي كشفت عنها الشركات المعنية المدرجة في العينة بعد فترة التقرير.

¹⁴ M Szulc, P Zieniuk - Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 2020 - ceeol.com

4-1 أنموذج الدراسة:

يتوضح أنموذج الدراسة من خلال عرض المتغير المستقل المتمثل بمعيار الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية والمتغير التابع المتمثل في أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.



5-1 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذا الدراسة من تركيزها على معرفة مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ، وكيف ينعكس ذلك على القوائم المالية ومصادقيتها وتمثيلها للواقع من جهة وعلى عملية التدقيق من حيث كفاية وموثوقية و ملائمة أدلة الإثبات من جهة أخرى.

كما تعتقد الباحثة أن هذا الدراسة سوف يساهم مهنياً في تحديد دور المدقق خلال تدقيقه للقوائم المالية و للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية من حيث الاجراءات التي يقوم بها المدقق عند اكتشافه لأحداث لاحقة بعد تاريخ الميزانية بحسب طبيعة الحدث وأثره و وكيف سيقوم بتعديل خطته بناءً عليه للحصول على أدلة إثبات.

ومن هنا تتبع أهمية الدراسة حيث تقوم الباحثة بتسليط الضوء على وجود أحداث لاحقة موجبة للتعديل أو غير موجبة للتعديل، قد تنعكس على عمل المدقق وتُجبر المدقق على تعديل عمله و خطة التدقيق بشكل كامل، لتحديد أدلة الإثبات بشكل خاص يخدم عملية التدقيق وتفيد في تحديد نتائج تقريره.

6-1 أهداف الدراسة:

يهدف الدراسة بشكل أساسي إلى معرفة أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 في تعزيز أدلة الإثبات من حيث الكفاية، الملائمة في التدقيق الخارجي في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.

7-1 فرضيات الدراسة:

بالاستناد إلى اسئلة الدراسة وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

1. يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
2. يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
3. يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
4. يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

8-1 منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على الاستدلال الاستقرائي، الذي يستخلص أحد الفرضيات المحتملة من بعض الملاحظات والمعلومات و الذي ينتقل من التفكير الجزئي إلى الكلي ويفحص احتمالات الوصول إلى نتيجة منطقية محددة، من خلال جمع المعلومات وتصنيفها، ومن ثم تحليلها وكشف العلاقة بين أبعادها المختلفة من أجل تفسيرها تفسيراً كافياً والوصول إلى استنتاجات عامة.

ولتحقيق ذلك يما يتعلق بالدراسة النظرية فقد اعتمدت الباحثة على اتباع الخطوات المنهجية الآتية:

أ. تحديد مشكلة الدراسة من خلال الاطلاع على ما قدمته الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة وواقع بيئة الأعمال في مجتمع الدراسة.

ب. تحديد الإطار النظري للبحث اتساقاً مع مشكلة الدراسة وأهدافه وفروضه وتم دراسة مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 دراسة نظرية بعد الاطلاع على ما كُتب في هذا المجال في الأدبيات العالمية واستعراض الواقع العملي لبيئة الأعمال في سورية.

أما في الجانب الميداني وبهدف معالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة، لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض، والهدف الاساسي منها هو اختبار صحة الفروض، وذلك من أجل تحليل تلك البيانات وإجراء العديد من الاختبارات بالاعتماد على الأساليب الإحصائية باستخدام برنامج (SPSS) لاستخراج نتائج الدراسة و تعميمها على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية و وضع المقترحات والتوصيات.

9-1 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة بالشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية والتي يبلغ عددها الإجمالي 28 شركة موزعة بين 14 مصرف و 6 شركات تأمين وشركتان صناعيتان وشركتا اتصالات وشركتا خدمات وشركة زراعية، حيث تم اختيار عينة وعددها 21 شركة من هذه الشركات المدرجة المستمرة والتي تمثل لتعليمات السوق وهيئة الأوراق والاسواق المالية (14 بنك - 2 شركة صناعية - 5 شركات تأمين) تشمل 100 من المحاسبين ومدقي الحسابات المزاولين والأكاديميين.

10-1 مميزات الدراسة :

تتميز هذه الدراسة انها درست أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 على الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية وفي البئية السورية

الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية

مقدمة:

استجابةً للتوسع والتطور و التبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة على المستوى الدولي و التي هدفت لتوفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي التقارير المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات مهنية ومنظمات دولية وجمعيات وأجهزة حكومية، و قد أسفرت هذه الجهود والمؤتمرات إلى تشكيل عدة منظمات هدفت إلى وضع معايير دولية للمحاسبة وتهيئة المناخ لتطبيق هذه المعايير ومن هذه المعايير المعيار المحاسبي الدولي /10/ المختص بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وذلك لما لهذه الأحداث من تأثير على القوائم المالية وقرارات المستخدمين، ، ونظراً لوجود فاصل زمني ليس بقصير بين انتهاء الفترة المالية واعتماد ونشر القوائم المالية تظهر لدى الشركات أحداث ومعلومات لم تكن موجودة خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية والتي قد تكون أحداث مهمة ولها اثر جوهري في حياة المنشأة وهذا ما يسمى بالأحداث اللاحقة، وعليه خص مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً خاصاً بهذه الأحداث مما يتطلب التعرف على مفهوم الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتصنيفاتها ومن ثم الإفصاح المناسب عن تلك الأحداث مع بيان أثرها على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي وذلك لأن تلك الأحداث تؤثر على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على الاستمرار.

ومما لا شك فيه أن القوائم المالية المعدلة الأحداث اللاحقة توفر معلومات محدثة تتميز بدرجة عالية من الدقة والموثوقية لاتخاذ القرارات، وذلك لما لهذه الأحداث من أثر في تغيير قرارات المنشأة في ضوء المعلومات الجديدة المتاحة والمتوفرة.

أدرك المدققون و المحاسبون أهمية الأحداث اللاحقة للميزانية في توفير القرائن والأدلة المناسبة، فيوجد العديد من المعالجات تتم عبر اللجوء للتقديرات الشخصية من المدقق ، لذلك يمكن للأحداث اللاحقة أن تلعب دوراً هاماً بالمساهمة بتكوين رأي المدقق عن البيانات المالية الموجودة بالقوائم المالية .

وجدت الباحثة أنه من المناسب تناول هذا الفصل وفق المباحث الآتية:

المبحث الأول : مفهوم الأحداث اللاحقة وتصنيفها والإفصاح عنها بحسب معيار المحاسبة الدولي 10

المبحث الثاني: إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 560

المبحث الأول: مفهوم الأحداث اللاحقة وتصنيفها والإفصاح عنها بحسب معيار المحاسبة الدولي 10

1-1-2 مفهوم الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية:

عرف معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية على أنها تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية سواء كانت تلك الأحداث في صالح المنشأة أو في غير صالحها ويمكن تحديد نوعين من الأحداث¹⁵:

- أ- أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات وظروف كانت قائمة في تاريخ الميزانية (تتطلب تعديل في القوائم المالية)
- ب- أحداث تشير إلى حالات وظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية (لا تتطلب تعديل في القوائم المالية) ، وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية¹⁶

وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأحداث اللاحقة على أنها تلك الأحداث المرغوبة وغير المرغوبة والتي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية

وترى أيضاً بأنها "الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد البيانات المالية وحتى تاريخ تقرير المدقق والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المدقق ولها تأثير مادي على البيانات المالية، وهذه الأحداث إما أن تكون أحداثاً توفر مزيداً من الأدلة عن ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية، أو أحداث تشير إلى ظروف طرأت بعد تاريخ الميزانية وهي ذات علاقة بالبيانات المالية، وبالتالي فهي إما أنها تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها"¹⁷.

ترى الباحثة الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية بأنها الأحداث التي اكتشفت أو وقعت في الفترة ما بين نهاية السنة المالية وتاريخ اعتماد التقارير المالية من قبل الجهة ذات الصلاحية سواء أكانت في صالح المنشأة أو في غير صالحها في اعتماد التقارير المالية.

¹⁵ IAASB، (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

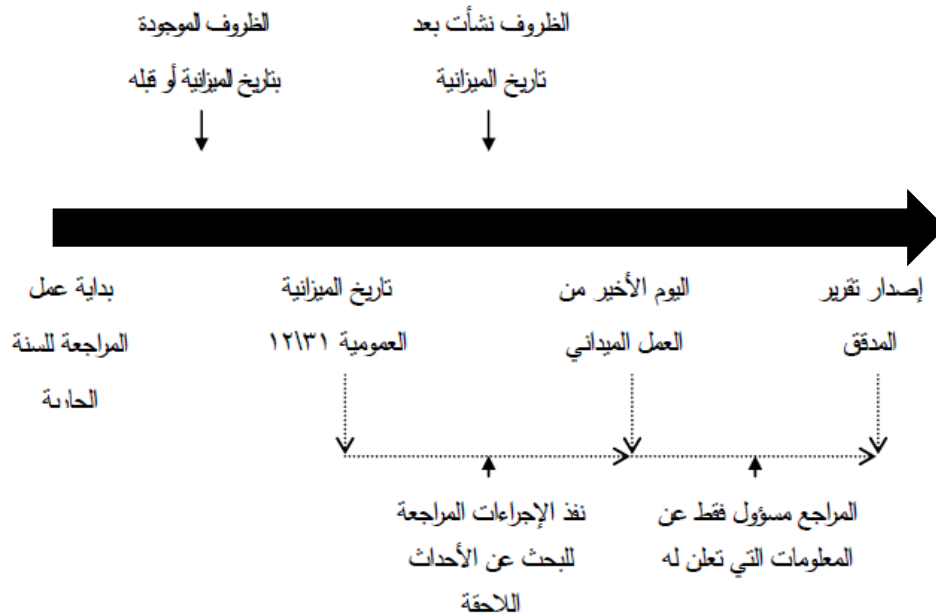
¹⁶ باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية - دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-367، العراق، بابل.

¹⁷ يوسف، مريم، 2020 "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية - الأحداث اللاحقة نموذجاً"، الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 2020/02، ص50-67، الجزائر: الجزائر.

2-1-2 تواريخ ذات دلالات مختلفة لها علاقة بالأحداث اللاحقة¹⁸:

توجد مجموعة تواريخ ذات دلالات مختلفة مرتبطة بالأحداث اللاحقة للميزانية العمومية، حيث يجب معرفة الفروقات بين التواريخ الآتية:

- 1- **تاريخ التقارير المالية**: عبارة عن تاريخ نهاية آخر فترة زمنية شملتها التقارير المالية، وعادة ما يكون تاريخ أحدث قائمة مركز مالي في التقارير المالية محل التدقيق.
- 2- **تاريخ اعتماد التقارير المالية**: وهو التاريخ الذي تعتمد به التقارير المالية من الجهة صاحبة الصلاحية في المنشأة، وأن القوائم المالية معدة حسب الأنظمة المتعارف عليها، وأنهم يتحملون المسؤولية عن إعدادها واعتمادها.
- 3- **تاريخ تقرير مدقق الحسابات**: وهو التاريخ الذي يؤرخ به مدقق الحسابات تقريره بعد حصوله على أدلة التدقيق الكافية والمناسبة لإبداء ورأيه الفني المحايد حول عدالة التقارير المالية، وأنها أعدت حسب المعايير المتعارف عليها، وأن إدارة المنشأة تتحمل المسؤولية عن إعداد التقارير المالية.
- 4- **تاريخ إصدار التقارير المالية**: وهو التاريخ الذي تصبح فيه القوائم المالية وتقرير الحسابات معتمدة قانونياً ومتوفرة لجميع لأطراف سواء الداخلية أو الخارجية.



رسم توضيحي 1 رسم توضيحي للخط الزمني للأحداث اللاحقة وتواريخ ذات علاقة بها

المصدر: من إعداد الباحثة

¹⁸ برهوم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، غزة: فلسطين، ص103.

3-1-2 أنواع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية :

صنفت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المعيار المحاسبي 10 الاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية إلى نوعين من الأحداث¹⁹:

أ- أحداث توفر أدلة إضافية عن حالات وظروف كانت قائمة في تاريخ قائمة المركز المالي (تتطلب تعديل في القوائم المالية).

ب - أحداث تشير إلى حالات وظروف نشأت بعد تاريخ قائمة المركز المالي (لا تتطلب تعديل في القوائم المالية)، وقد تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية.

1- الأحداث اللاحقة المعدلة (موجبة التعديل) لتاريخ القوائم المالية:

تمثل الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل التقارير المالية، وهي تلك الأحداث الواقعة بين نهاية الفترة المالية وقبل صدور التقارير المالية، والتي توفر أدلة إضافية حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ إعداد التقارير المالية إلا أنها لم تكن معروفة لدى إدارة المنشأة بتاريخ إعداد التقارير المالية²⁰.

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم " ١٠ " القواعد التالية للتعامل مع الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي تستوجب التعديل²¹:

- 1- يجب على المنشأة أن تعدل القيم المدرجة بالقوائم المالية لتعكس الأحداث التالية لتاريخ الميزانية التي تستوجب تعديل القوائم المالية.
- 2- ذكر المعيار المحاسبي أمثلة للأحداث التالية لتاريخ الميزانية تستوجب أن تعدل المنشأة القيم المدرجة بالقوائم المالية أو أن تدرج بها عناصر لم تكن قد أدرجت:

أ- صدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يكشف عن وجود التزام على المنشأة، وإن هذا الالتزام قائماً بالفعل في تاريخ الميزانية. وعليه فإنه يجب على المنشأة تعديل المخصصات المثبتة لمقابلة هذا الالتزام أو تكوين مخصص جديد لمقابلته، وعدم الاكتفاء بالإفصاح فقط عن هذا الالتزام المحتمل نظراً لأن الحكم القضائي يعتبر دليلاً إضافياً.

ب - ظهور معلومات جديدة بعد تاريخ الميزانية تكشف أن قيمة أحد الأصول قد انخفضت قيمته عما كانت عليه في تاريخ الميزانية، أو أن قيمة خسارة الانخفاض السابق إثباتها لهذا الأصل تحتاج إلى تعديل.

ومثال ذلك ما يلي:²²

- إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية بشكل يؤكد أن هناك خسارة محققة بالفعل في تاريخ الميزانية في حساب العملاء وأن المنشأة في حاجة إلى تعديل القيمة المدرجة لحساب العملاء.
- بيع المخزون بعد تاريخ التقرير قد يوفر دليلاً على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية.
- تحديد تكلفة شراء أصل بعد تاريخ الميزانية أو المتحصلات من عملية بيع أصل تمت قبل تاريخ الميزانية.
- تحديد مبالغ المشاركة في الأرباح أو مدفوعات المكافآت تم بعد تاريخ الميزانية، وذلك إذا كان هناك التزام قانوني أو استدلالي على المنشأة لأداء تلك المدفوعات نتيجة لأحداث تمت قبل تاريخ الميزانية.
- اكتشاف غش أو خطأ ويشير إلى أن القوائم المالية لم تكن سليمة.

IFRS Foundation, **2021 Issued IFRS Standards**, www.ifrs.org, B(A1073-A1083 ²⁰

IFRS Foundation, **2021 Issued IFRS Standards**, www.ifrs.org, B(A1073-A1083 ²¹

IFRS Foundation, **2021 Issued IFRS Standards**, www.ifrs.org, B(A1073-A1083 ²²

2-الأحداث اللاحقة غير المعدلة (غير موجبة التعديل) للقوائم المالية :

هي أحداث تشير إلى ظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية وتوفر إثباتات لحالات غير موجودة في تاريخ القوائم المالية، وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم " ١٠ " على عدم تغيير القوائم المالية إذا حصلت أحداث بعد تاريخ القوائم المالية ولا تستوجب تعديل القوائم المالية.

ومن أمثلة الأحداث التي لا تستوجب تعديل في القوائم المالية الانخفاض في القيمة السوقية لبعض الاستثمارات بعد تاريخ الميزانية وقبل تاريخ إصدار القوائم المالية إذ أن هذا الانخفاض لا يتعلق بحالة الاستثمار التي كانت عليها في تاريخ الميزانية، وإنما يعكس ظروف حدثت خلال الفترة اللاحقة.

و بناء على ذلك لا تعدل المنشأة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والخاصة بالاستثمارات .

وبالمثل فليس على المنشأة أن تحدث مبالغ الاستثمارات المفصح عنها في تاريخ قائمة المركز المالي على الرغم من أنها قد تحتاج لإضافة إيضاح آخر وفقاً لمتطلبات هذا المعيار²³.

2-1-4 الإفصاح عن أحداث لاحقة لتاريخ القوائم المالية :

توزيعات الأرباح :

اعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٠/ أن توزيعات الأرباح التي يتم الإعلان عنها (تم اعتمادها بواسطة الإدارة المعنية) بعد تاريخ الميزانية ولكن قبل إصدار القوائم المالية، تعتبر من الأحداث اللاحقة التي لا تستوجب تعديل، وبالتالي لا يسمح للمنشأة بإدراج هذه التوزيعات كالتزام في تاريخ الميزانية حيث أن التوزيعات في هذه الحالة لا تفي بشرط الالتزام الحالي، ويتم الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وذلك وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١/ عرض القوائم المالية²⁴.

فرض الاستمرارية :

تعد القوائم المالية على اعتبار استمرارية المنشأة، إلا أنه إذا كانت هناك نية لدى الإدارة بتصفية المنشأة أو التوقف عن النشاط، فإنه لا يجوز إعداد القوائم المالية بناء على فرض الاستمرارية.

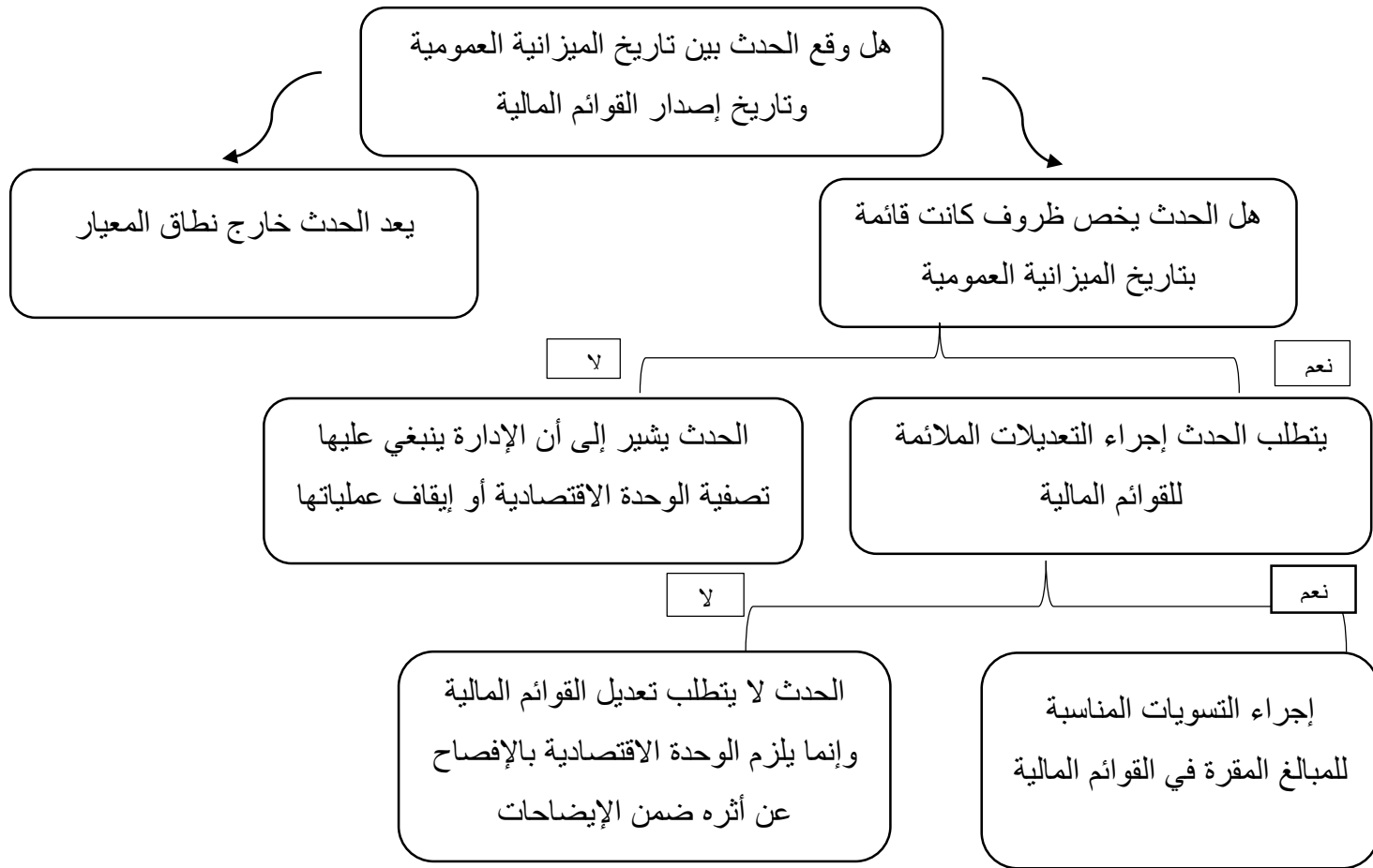
²³ IFRS Foundation, 2021 Issued IFRS Standards, www.ifrs.org, B(A1073-A1083

²⁴ إبراهيم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة ، غزة:فلسطين ، ص103.

كما أنه يجب دراسة وضع المنشأة من حيث قدرتها على الاستمرارية في حال انخفاض نتائج التشغيل والمركز المالي للمنشأة ، فإذا تبين عدم ملائمة فرض الاستمرارية فيطلب هذا المعيار تعديلاً جوهرياً في أساس المحاسبة أكثر من مجرد تعديل المبالغ المثبتة وفقاً لأساس المحاسبة المتبع.²⁵

وفي هذا المجال يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم "١" عرض القوائم المالية "الإفصاح عما إذا كان لم يتم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية، وكذلك الإفصاح عما إذا كانت الإدارة على دراية بحالات عدم تأكد هامة تتعلق بأحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار في نشاطها، وقد تنشأ هذه الأحداث أو الظروف (والتي تتطلب الإفصاح عنها) بعد تاريخ الميزانية.²⁶

يمكن تجسيد المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 بالآتي :



رسم توضيحي 2 تمثيل للأحداث اللاحقة بحسب المعيار المحاسبي الدولي 10

المصدر: إعداد الباحثة

²⁵ بني هاني، رضوان، البشتاوي، سليمان، 2023، " أثر الإفصاحات في استمرارية الشركات المدرجة في بورصة عمان: الدور المُعدّل معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة" ، مجلة المال والأعمال عمان، المجلد التاسع، العدد 2023/1، ص22، عمان:الأردن.

²⁶ يوسف، مريم، 2020 "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً"، الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 2020/02، ص 50-67، الجزائر:الجزائر.

5-1-2 متطلبات الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

بالنسبة للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي تستوجب تعديل في القوائم المالية، حدد المعيار رقم " ١٠ الإفصاح كما يلي: ²⁷

١- تاريخ إصدار القوائم المالية والجهة التي قامت باعتمادها. وإذا كان للملاك أو لغيرهم الحق في تعديل القوائم المالية بعد إصدارها، فيجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

٢- إذا حصلت المنشأة على معلومات بعد تاريخ الميزانية عن حالات كانت قائمة في تاريخ الميزانية، فيجب عليها تحديث الإفصاحات التي تتعلق بتلك الأحداث في ضوء المعلومات الجديدة.

٣ - في بعض الحالات تحتاج المنشأة إلى تحديث الإفصاحات بالقوائم المالية لتعكس المعلومات التي حصلت عليها بعد تاريخ الميزانية، حتى لو لم تكن هذه الأحداث تؤثر على المبالغ المدرجة بالقوائم المالية للمنشأة. ومن أمثلة ذلك توافر دليل بعد تاريخ الميزانية عن التزام محتمل كان قائماً في تاريخ الميزانية.

وبالإضافة إلى الأخذ في الاعتبار ما إذا كان ذلك يستدعي تكوين مخصص أو تعديله طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم " ٣٧ "، فيجب على المنشأة تحديث الإفصاحات عن الالتزام المحتمل في ضوء هذا الدليل.

²⁷ برهوم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة ، غزة:فلسطين ، ص103.

أما بالنسبة للأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية والتي لا تستوجب تعديل في القوائم المالية، حدد المعيار رقم " ١٠ الإفصاح عما يلي:

حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم " ١٠ " أنه إذا كانت الأحداث اللاحقة الغير معدلة للقوائم المالية جوهرية ويؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة بناء على هذه القوائم المالية، فيجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية لكل مجموعة هامة من تلك الأحداث: ²⁸

١ - طبيعة الحدث.

٢ - تقدير الأثر المالي للحدث أو ذكر عدم إمكان تقديره.

ومن أمثلة الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية والتي لا تستوجب تعديل القوائم المالية التي ذكرها المعيار 10، وهي من الأهمية بحيث يؤثر عدم الإفصاح عنها على قدرة مستخدم القوائم المالية على التقييم الصحيح واتخاذ القرارات السليمة:

- أ- حدوث اندماج كبير بعد تاريخ الميزانية أو استبعاد إحدى الشركات التابعة الهامة.
 - ب- الإعلان عن خطة للتوقف عن جزء من النشاط أو استبعاد أصول أو سداد التزامات تتعلق بالتوقف عن مزاوله جزء من النشاط أو الدخول في عقد ارتباط لبيع هذه الأصول أو سداد تلك الالتزامات.
 - ت- تدمير أحد عناصر الأصول بالحريق بعد تاريخ القوائم المالية.
 - ث- الإعلان عن أو البدء في إعادة هيكلة.
 - ج- التغيرات الكبيرة بشكل غير عادي بعد فترة التقرير في أسعار الأصول و أسعار صرف العملات الأجنبية.
 - ح- التغييرات في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب التي تم سنها أو الإعلان عنها بعد فترة إعداد التقارير التي لها تأثير كبير على القيمة الحالية والمؤجلة للأصول والالتزامات الضريبية.
 - خ- الدخول في ارتباطات هامة أو التزامات محتملة.
- برأي الباحثة أن الالتزام بالإفصاح عن الأحداث اللاحقة وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 10، ما يحمي جميع المستخدمين لهذه القوائم وبما يعزز أدلة الإثبات.

6-1-2 وسائل الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية:

ألزم معيار المحاسبة الدولي 10 الإدارات بالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية للمحافظة على مصداقية القوائم المالية سواء كانت أحداث معدلة أو غير المعدلة للقوائم المالية، ويتم اختيار طريقة الإفصاح عن هذه الأحداث بحسب طبيعة الحدث و أهميته وأثره، وفيما يلي وسائل للإفصاح عن المعلومات:²⁹⁺³⁰

- 1- القوائم المالية : يتم الإفصاح فيها عن أثر الأحداث اللاحقة موجبة للتعديل .
- 2- الملاحظات الإيضاحية : يتم الإفصاح فيها عن طبيعة الأحداث اللاحقة موجبة للتعديل والغير موجبة للتعديل مع الإشارة إلى الآثار المترتبة عن تلك الأحداث.
- 3- تقرير الإدارة : ويتم فيه الإفصاح عن معلومات منها الأحداث اللاحقة والتي من شأنها ان تؤثر على الوضع المالي للشركة.
- 4- تقرير المدقق : أشار معيار التدقيق الدولي 560 إلى أنه من الممكن الإفصاح عن الأحداث اللاحقة موجبة للتعديل و غير موجبة للتعديل في تقرير المدقق كما أشارت إلى أنه إذا اعتقد المدقق أن الأحداث اللاحقة تتطلب تعديل أو إفصاح ولم تقم الإدارة بالمطلوب عندئذ يمكن أن يبدي المدقق رأياً سلبياً او متحفظاً.

ترى الباحثة أن أكثر الأساليب ملائمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة هي القوائم المالية والملاحظات الإيضاحية المرفقة مع القوائم المالية وتقرير الإدارة والوسائل الأخرى يمكن استخدامها إلى جانب ماسبق لزيادة تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.

7-1-2 أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية:

توفر التقارير المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة معلومات تتميز بدرجة عالية من الموثوقية والملائمة، ولها القدرة على إحداث تغيير باتجاه كبير على نتائج المركز المالي للمنشأة مما لو كانت عليه في ضوء المعلومات المتاحة في تاريخ القوائم المالية .

كما تسهم القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة بمساعدة الادارة باتخاذ القرارات المهمة الرشيدة كالتصفية أو الاستمرار بمزاولة النشاط، تحديد نسب توزيع الارباح بشكل سليم، حماية موارد المنشأة عن

²⁹ ياسمينه، عمامرة، 2018، "أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة امعلومات المحاسبية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، ISSN 6، عدد: 4، ص: 307-320، جامعة تبسة، الجزائر: الجزائر.

³⁰ باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-367، العراق، بابل.

طريق احتساب مقدار الضريبة والضمان بشكل صحيح، كما تحصل الإدارة على فرصة كسب رضا المساهمين ومنحهم والمستخدمين الآخرين للتقارير المالية فرصة اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

32+31

يمكن إظهار تأثير الحدث اللاحق على قرارات بعض مستخدمي القوائم المالية سواء كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي أم إيجابي كالتالي:

1- المستثمرون:

يعرف المستثمرون بأنهم حملة الأسهم ومقدمي رأس المال الحاليين والمرتقبين، وهم بحاجة إلى معلومات تساعد في تحديد مقدار العوائد المالية الممكن الحصول عليها، والتعرف على ربحية السهم الواحد، وغيرها من المعلومات التي تساعد في تحديد مقدار العوائد المالية الممكن الحصول عليها باحتفاظهم بحقوقهم بالمنشأة أو بيعها، من خلال المقارنة مع البدائل الأخرى المتوفرة وبين درجة المخاطرة والعائد المتوقع الحصول عليه من كل بديل، وتسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية بتوفير المعلومات التي تساعد على: ³³

- أ- قياس كفاءة الإدارة في تحقيق أهداف خططها الاستثمارية كتوزيع الأرباح بشكل سليم.
- ب- تحديد مدى الاستقرار الاقتصادي للمنشأة ومدى قدرتها على الاستمرارية بمزاولة نشاطها.
- ت- التعرف على الأرباح الاعتيادية والأرباح أو الخسائر غير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف معينة.
- ث- التنبؤ بمستويات الاستثمار المستقبلية.
- ج- إجراء المقارنات الاقتصادية على مستوى المنشأة نفسها لفترات مختلفة أو مع شركات أخرى.

2- المقرضون:

وهم فئة مانحي القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل كالبنوك، وتسعى هذه الفئة إلى التعرف على مدى قدرة المنشأة على تسديد الديون في الوقت المحدد، وهل يتم منح القرض للمنشأة من عدمه.

³¹ باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-ص367، العراق، بابل.

³² برهوم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، غزة: فلسطين، ص103.

³³ باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-ص367، العراق، بابل.

وتعد القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية من الأهمية لأنها تمدهم بمعلومات سليمة عن:34

- أ- الوضع النقدي للمنشأة ومدى حاجتها لتمويل عملياتها للمدة القادمة.
- ب- قيمة صافي موجودات المنشأة (لكونها تشير إلى مدى إمكانية استرداد الديون والقروض)
- ت- الأرباح السابقة للمنشأة لتخمين الأرباح المستقبلية وتقييم مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين والمقرضين.
- ث- تقييم موجودات المنشأة من حين لآخر.

3- الجهات الحكومية ومنها السلطات الضريبية:

تحتاج دوائر الضريبة إلى القوائم المالية من أجل تحديد مقدار الربح الخاضع للضريبة، وتعد القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة مهمة لأن تظهر الأرباح بشكل دقيق ومن ثم الحد من المطالبة بالإعفاء من الضريبة بسبب وقوع خسائر مادية كبيرة ناتجة عن حدث لاحق أثر على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها.

فقد يتغير اتجاه قرارات سلطة الضريبة حسب طبيعة الحدث اللاحق وتأثيره على الوضع المالي للمنشأة:35

الإدارة:

تعد الإدارة الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية فهي بحاجة إلى معلومات لمعرفة مدى نجاحها في استثمار الأموال التي تديرها عن طريق المقارنة بين العوائد المتحققة مع عوائد الشركات الأخرى المتنافسة والتعرف على مدى نجاح سياستها التمويلية عن طريق الموازنة بين مصادر التمويل الداخلية والخارجية وتخفيض التكلفة المرجحة للأموال المستثمرة في المنشأة إلى حدها الأدنى.

وتسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية بمساعدة الإدارة في:36

- أ- اتخاذ قرارات أساسية بشكل رشيد كقرار تصفية المنشأة أو إمكانية استمرارها بمزاولة نشاطها.
- ب- تحديد نسبة الأرباح التي توزع على المساهمين بشكل سليم يساهم في المحافظة على رأس مال المنشأة.
- ت- حماية موارد المنشأة عن طريق احتساب مقدار الضريبة المستحقة بشكل سليم عن الأرباح الحقيقية.
- ث- الإبلاغ المالي السليم الذي يمنحها الفرصة بالاستمرار لكسب رضا المساهمين.

34 باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-ص367، العراق، بابل.

35 باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-ص367، العراق، بابل.

36 باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-ص367، العراق، بابل.

ترى الباحثة أنه من الضروري الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة وفهمه بشكل مفصل ومعرفة أنواع هذه الأحداث والطرق الصحيحة للإفصاح عنها. ومن خلال هذا الفصل تم عرض الأحداث اللاحق بشكل تفصيلي من حيث التعريف والتصنيف وكيفية الإفصاح عن هذه الأحداث والأهم هو أثر هذه الأحداث على القوائم المالية ومستخدميها. وعليه ننتقل للمبحث الثاني للتعرف على إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق.

المبحث الثاني : إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة ومسؤوليات المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 560

2-2-1 لمحة عن معيار التدقيق الدولي 560 الأحداث اللاحقة :

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة في تدقيق البيانات المالية ولا يتناول مسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.

يهدف معيار التدقيق الدولي رقم 560 والمختص بالأحداث اللاحقة إلى حصول مدقق الحسابات على أدلة تدقيق تكون مناسبة وكافية حول الأحداث الواقعة بين تاريخ إصدار التقارير المالية وتاريخ إصدار تقرير مدقق الحسابات، والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في القوائم المالية.

وكذلك الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي لو علم بها في ذلك التاريخ (تاريخ إصدار التقرير) لكان من الممكن أن تؤدي بالمدقق إلى تعديله للتقرير.

ولقد فرق المعيار بين تاريخ التقارير المالية وهو تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ إصدار التقارير المالية وهو التاريخ الذي تصبح فيه التقارير المالية متاحة للنشر لجميع الأطراف سواء كانت داخلية أم خارجية.³⁷

وقد قسم هذا المعيار الأحداث إلى أحداث لاحقة قبل صدور تقرير المدقق موجبة للتعديل والتسوية في الدفاتر والسجلات، وأحداث لاحقة قبل صدور تقرير المدقق وليست موجبة للتعديل ولكن الإفصاح عنها للطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يعتبر أمراً ضرورياً ومناسباً، وأحداث لاحقة قبل صدور تقرير المدقق وليس لها طبيعة محاسبية ويترك أمر الإفصاح أو عدم الإفصاح عنها للمدقق مثال ذلك تغييرات

³⁷ يوسف، مريم، 2020 "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً"، الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 2020/02، ص 50-67، الجزائر: الجزائر.

هامة في إدارة المنشأة، تغيير أنماط المنتجات وأشكالها، القيام بحملة إعلانية للترويج للمنتجات الفترة المقبلة³⁸.

لذلك جرى العرف على أن المدقق مسؤول عن تدقيق العمليات والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وحتى تاريخ التقرير للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية³⁹.

2-2-2 إجراءات المدقق ومسؤولياته بشأن مراجعة الأحداث اللاحقة:

حدد معيار التدقيق 560 اجراءات التدقيق و مسؤولية المدقق والذي يترتب عليها القيام بإجراءات معينة حسب كل حالة والتي تشمل ثلاث حالات⁴⁰:

1- الأحداث الحاصلة بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق.

ينبغي على المدقق أن يؤدي إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تؤيد أن الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها وتشخيصها .

وتتطوي هذه الإجراءات على مراجعة و اختبار السجلات المحاسبية والمعاملات التي تحصل بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير التدقيق كالحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بأرصدة الحسابات كاجراءات الإقفال و اجراءات متعلقة بتحصيلات لاحقة لحسابات الذمم المدينة⁴¹.

كما يتضمن نطاق إجراءات التدقيق الأمور الآتية⁴⁶:

- أ- الحصول على فهم حول أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.
- ب- سؤال الإدارة والمكلفين بالحوكمة حيثما كان ذلك مناسباً حول ما إذا حصلت أية أحداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية.
- ت- قراءة محاضر الاجتماعات المنعقدة للإدارة والمكلفين بالحوكمة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والاستفسار عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية اجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد.

³⁸ محمد، مجدي شكري فوزي، 2015، "مراجعة الأحداث اللاحقة في ضوء معايير التقارير المالية وانعكاسات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية"، دار المنظومة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 19، العدد 3، ص 688-752

³⁹ إبراهيم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة ، غزة: فلسطين ، ص 103.

⁴⁰ IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

⁴¹ IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

- ث- قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة.
- ج- الاطلاع على جميع محاضر مجلس الإدارة والمساهمين، وكذلك لجان التدقيق للشركات وغيرها من اللجان لمعرفة الأحداث التي نوقشت في الاجتماعات
- ح- الاستفسار من محامي المنشأة حول القضايا المرفوعة ضد المنشأة أو لصالحها.
- خ- استلام رسالة التمثيل من إدارة المنشأة والمؤرخة بتاريخ نهاية العمل الميداني للمدقق الحسابات؛ لتوضيح ما إذا كانت هناك أحداث يجب التعديل على التقارير المالية أو الإفصاح عنها.
- د- الحصول على استفسار من الإدارة حول البيانات المالية وكذلك على الحسابات المرحلية الأخيرة ومقارنتها مع البيانات الجاري تدقيقها وعن الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية .
- وفي حال حدد المدقق أحداث تتطلب تعديل للقوائم المالية أو الإفصاح عنها في القوائم المالية فينبغي أن يحدد ما إذا ينعكس كل حدث بالشكل المناسب في هذه القوائم المالية.
- كما وينبغي على المدقق أن يطلب من الإدارة و حيث يكون مناسباً من المكلفين بالحوكمة تزويده بإقرار خطي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 580 (الإقرارات الخطية) حول تعديل أو الإفصاح عن كافة الأحداث الحاصلة بعد تاريخ البيانات المالية.⁴²

2- الحقائق التي يعلم بها المدقق في الفترة ما بين تاريخ تقرير المدقق و تاريخ نشر القوائم المالية:

لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يقوم بأي إجراءات تدقيق تتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما ، بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ نشر القوائم المالية ، والتي لو إطلع عليها في تاريخ تقريره لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي على المدقق مناقشة هذه النقطة مع الإدارة والقائمين على الحكم في المؤسسة ، وتحديد ما اذا كان ينبغي تعديل الكشوف المالية، حيث اذا ثبت تعديلها يجب الاستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في بالبيانات المالية.⁴³

- أ- فإذا عدلت الإدارة الكشوف المالية يجب على المدقق تنفيذ إجراءات التدقيق اللازمة على التعديل المقدم وإدراج تاريخ إضافي يخص التعديل الحاصل على تقريره أو بإصدار تقرير معدل يتضمن إشارة في فقرة ملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة بذلك التعديل.

⁴² IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع

العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

⁴³ IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع

العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

ب- وفي حالة لم تعدل الإدارة القوائم المالية واعتبر المدقق ذلك التعديل ضروري استوجب عليه تغيير رأيه وفي حال عدم تزويد المؤسسة بعد بتقرير المدقق ينبغي أن يعدل المدقق الرأي.

ت- أما إذا كان تقرير التدقيق قد تم إرساله للمؤسسة، فهذا يجب على المدقق إعلام الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المؤسسة بعدم إصدار القوائم المالية والتقارير المتعلقة إلى الأطراف المستفيدة منها. وفي حال عدم استجابة الإدارة لطلب المدقق، ينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمنع الاعتماد على تقريره.

3- الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير المدقق:

لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يقوم بأي إجراءات تدقيق تتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره وقبل تاريخ نشر القوائم المالية، والتي لو اطلع عليها في تاريخ تقريره لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي على المدقق⁴⁴:

أ- معرفة أثر الأحداث جوهرية أو غير جوهرية المحتاجة للتعديل أم يتطلب ذلك الإفصاح فقط.

ب- مناقشة هذه النقطة مع الإدارة والقائمين على الحكم في المنشأة وتحديد ما اذا كان ينبغي إجراء أي تعديل على البيانات المالية.

ت- في حال تم الاتفاق مع إدارة المنشأة على تعديل التقارير المالية فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الضرورية، وفحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية الصادرة سابقاً، مع تقرير المدقق المرفق بها بالتعديل الذي تم ومن ثم قيامه بإصدار تقرير جديد حول القوائم المالية المعدلة.

ث- يتضمن التقرير الجديد للمدقق فقرة خاصة حول موضوع التعديل المشار إليه بملاحظة في البيانات المالية، مشدداً على توضيح أسباب تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً وإشارته إلى تقريره الصادر سابقاً.

⁴⁴ IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع

العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

ج- يجب أن يكون تاريخ التقرير التاريخ الجديد على التقارير المالية في حالة عدم ارسال التقرير للمنشأة، إما إذا أرسل التقرير للمنشأة يجب إبلاغ الإدارة العليا للمنشأة بعدم إصدار التقارير المالية وأن تقريره معلق لحين نشر المعلومات الجديدة والتقرير الجديد.

ح- يؤرخ التقرير الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على القوائم المالية المعدة.

وإذا لم تقم إدارة المنشأة باتخاذ الخطوات الضرورية والمتمثلة بإعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابقة، وتعديل القوائم المالية والتي يعتقد المدقق بضرورة تعديلها، فإن عليه إشعار الأشخاص الذين يتحملون المسؤولية النهائية في إدارة المنشأة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد مستقبلاً على تقريره.⁴⁵

وترى الباحثة أنه من الضروري أنه يلزم اتباع المدقق لإجراءات التدقيق بحسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي 560 بحيث أنه أساس ومرجع له، خاصة أن التدقيق يقوم في كثير من إجراءاته على الأحكام الشخصية للمدقق وقدرته العملية وخبرته، وترى أنه لتبني تطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 ومعيار التدقيق الدولي 560 مايزيد من موثوقية المعلومات سواء المالية وغير المالية التي تفصح عنها الشركات.

ومن خلال هذا المبحث قد تعرفنا على إجراءات التدقيق بحسب معيار التدقيق 560 والطريقة السليمة للتعامل معها من قبل المدقق ومسؤولياته فيما يتعلق بكشف هذه الأحداث من خلال ما يتوصل اليه من أدلة إثبات.

وعليه ننتقل لننتعرف على أدلة الإثبات بشكل مفصل.

⁴⁵ IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

الفصل الثالث : أدلة الإثبات و أنواعها و إجراءات المدقق للحصول على أدلة

الإثبات

مقدمة:

يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المحاسبي حيث يعتبر الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية للتحقق من مدى عدالة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المنشأة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي.⁴⁶

ويعتمد المدقق الخارجي عند قيامه بعمله على تجميع وتقييم أدلة الإثبات وهي أدلة تختلف عن تلك التي تستعمل في مجالات أخرى لاسيما في العلوم والقضاء وفي الأحوال كلها يتم اعتماد الأدلة للوصول إلى استنتاجات معينة، ويجب عليه الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة، وما تتطلب من كفاية وملائمة أدلة الإثبات، لإبداء الرأي في مدى عدالة وسلامة القوائم المالية التي هي تحت التدقيق، ويعطي مستوى الثقة الذي يفي باحتياجاته وتوقعات الجهات الخارجية التي تسعى للانتفاع من خدماته.⁴⁷

حيث تمثل أدلة أثبات في التدقيق معلومات تمكن المدقق من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه على صحة القوائم المالية، و إذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المدقق قد حصل على أدلة أثبات ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المدقق، وبالتالي تفقد عملية التدقيق مضمونها.

وجدت الباحثة أنه من المناسب تناول هذا الفصل وفق المباحث الآتية:

المبحث الأول : أدلة الإثبات وأنواعها

المبحث الثاني: إجراءات المدقق للحصول على أدلة الإثبات

⁴⁶ سلوك، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

⁴⁷ صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.

المبحث الأول : أدلة الإثبات وأنواعها

1-1-3 تعريف أدلة الإثبات:

بحسب معيار التدقيق الدولي رقم (500) أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه ، وتشمل أدلة الإثبات كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى⁴⁸.

كما تم تعريف أدلة الإثبات على أنها كل ما يحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات من مصادر مختلفة، للحصول على أدلة اثبات كافية وملائمة وفقاً لأساليب إحصائية معتمدة مع الحكم الشخصي للمدقق لدعم رأي المدقق في القوائم المالية⁴⁹.

ويمكن تعريف أدلة الإثبات بأنها المعلومات التي يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت البيانات التي يتم تدقيقها تتفق مع المعايير الموضوعية⁵⁰.

كما تشمل الأدلة جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق في الوصول إلى الاستنتاجات التي يعتمد عليها رأي المدقق، وتشمل المعلومات التي تحتوي عليها السجلات المحاسبية الخاصة بالقوائم المالية وغيرها من المعلومات، وتتضمن أدلة الإثبات والتي تكون تراكمية بطبيعتها، أدلة الإثبات المستمدة من إجراءات التدقيق التي تتم أثناء عملية التدقيق، وقد تتضمن أدلة الإثبات المستمدة من مصادر أخرى مثل عمليات تدقيق سابقة، وإجراءات الجودة الخاصة بالمنشأة من أجل قبول واستمرارية العمل.

⁴⁸ IAASB (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

⁴⁹ صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.

⁵⁰ أحمد، أحمد، 2018، مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الإثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية، المجلة العلمية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، م. 9، ع، 4، ص 616-652.

2-1-3 أهمية أدلة الإثبات:

تعد أدلة الإثبات ذات أهمية كبيرة المدقق الخارجي فهو يعتمد عليها في تكوين رأيه ، وبذلك تعد المحور الأساسي التي تقوم عليها وظيفة التدقيق، حيث ان تقرير التدقيق يتضمن رأي المدقق الذي يهدف إلى طمأنة مستخدمي القوائم المالية على صحة نتائج المنشأة وسلامة مركزها المالي، والمدقق كأى شخص خارجي عن المنشأة ليس لديه معلومات أو دلائل تفيد بأن السجلات والحسابات المقدمة عبر صحيحة، لذلك عليه القيام بجمع الأدلة عن دقة المعلومات المحاسبية المقدمة له وذلك وفق طريقة منظمة ومنطقية وعليه يكون على المدقق الخارجي أن يحصل على اثباتات تدقيق كافية وملائمة من خلال أداءه اختبارات نظام الرقابة الداخلية والاختبارات الجوهرية لتمكينه من التوصل إلى استنتاجات معقولة بوصفها الأساس لإبداء رأيه في البيانات المالية.

ولتحقيق فاعلية عرض النتائج في التقرير يجب أن يعتمد بصورة واسعة على مدى نوعية التدقيق المؤدى وعلى مدى سلامة الإثباتات التي أُسْتُدِّد إليها المدقق الخارجي في تأييد ملاحظاته.

وعلى المدقق أثناء جمعه لأدلة الإثبات ألا يتعجل في وصوله إلى النتائج، وأن يتذكر أن عليه واجباً تجاه هؤلاء الذي يعتمدون على رأيه ويتوقعون منه أن يكون معتدلاً ومحياداً في عمله وفي وصوله إلى النتائج، لأن تقرير المدقق الخارجي هو ركيزة أساسية يعتمد عليها أطراف مختلفة في اتخاذ القرارات مثل دوائر الدولة ولمستثمرين والمقرضين وغيرهم من الفئات⁵¹.

⁵¹صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.

3-1-3 أنواع أدلة الإثبات:

يمكن تصنيف أدلة الإثبات حسب الوسائل والإجراءات المرتبطة بها ومن خلال هذه الأدلة يتم الوصول الى صحة تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بالحدوث أو الوجود أو بالاكتمال أو صحة الحسابات أو ارتباطها بالفترة الزمنية أو العرض والافصاح، ويمكن تقسيمها إلى الأنواع الآتية:

1- الوجود الفعلي (المادي):

يعتبر هذا الدليل من أقوى أنواع الأدلة في عملية التدقيق فالمدقق يحصل على درجة كبيرة من التأكد عندما يشاهد الدليل بشكل عيني على طبيعته، علماً أنه يعتمد على الدليل المادي من ناحية الكم فقط أما من الناحية النوعية قد يصعب ذلك بمجرد الملاحظة فقط وقد يحتاج إلى الاختبار والفحص وقد يضطر للاستعانة بمتخصصين وذوي خبرة على أن يذكر ذلك في تقريره.

حيث يقوم المدقق بالجرد الفعلي عن طريق العد والقياس والوزن لبعض عناصر الأصول في المنشأة وخاصة الخزينة ومحتوياتها أو بعض الأصناف وعناصر المخزون التي لها أهمية خاصة، ويستخدم الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للعناصر الملموسة والمادية من أصول المنشأة محل التدقيق، ومن ناحية أخرى للتحقق من الرصيد الدفترى ومقارنته بالرصيد الفعلي وبصفة خاصة فيما يتعلق بمحتويات الخزينة من عملات نقدية مختلفة، ولا يعتبر مجرد الوجود المادي لعناصر الأصول الثابتة دليل على ملكيتها أو ملائمة أو دقة طرق تقييمها، لذلك عليه أن يتأكد من مستندات الملكية ويفحص طرق تقييم هذه الأصول وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال.⁵²

⁵² الفويرة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة التدقيق المحاسبي، جامعة باتنة، الباتنة: الجزائر، ص332.

2- المستندات والوثائق:

تعتبر المستندات والوثائق من أهم وأكثر أنواع الأدلة التي يتعامل معها المدقق الخارجي وأكثرها حجية، لكن هذه الحجية تختلف حسب جهة إصدارها وطبيعتها والبيانات والتوقعات التي تحتويها، ويعطي هذا النوع من الأدلة للمدقق فرصة التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر، كما تعتبر المستندات دليلاً قوياً للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل المنشأة والقيود المحاسبية الخاصة بتلك الأحداث، والمستندات نوعان:⁵³

- مستندات داخلية: وهي تلك التي يتم إعدادها واستخدامها داخل المنشأة حيث تحتفظ بها دون أن تخرج إلى أطراف خارجية.
- مستندات خارجية: وهي تلك المتعلقة بعمليات المنشأة المالية مع أطراف خارجية عنها، وتعدّها المنشأة أو الغير وتكون بحوزة أحدهما.
- ويعتبر المدقق الخارجي المستندات المعدة خارج المنشأة دليل أقوى من تلك المعدة داخلها، كما ينبغي عليه فحص المستندات بغية التأكد من صحتها والاعتماد عليها وذلك بمراعاة أن تكون:
- خالية من أي تعديل أو تغيير سواء في الكتابة أو الأرقام أو التواريخ.
- موقعاً عليها ومعتمدة من قبل من له الحق في ذلك.
- شاملة لكافة البيانات التي توضح طبيعة العملية.
- ذات تاريخ يقع في المدة تحت التدقيق.
- تمثل النسخة الأصلية قدر الإمكان.
- مستوفية للشروط القانونية والشكلية.
- تخص عمليات تدخل ضمن طبيعة نشاط المنشأة.

3- الأحداث اللاحقة:

يكون عمل مدقق الحسابات قاصراً على البيانات المحاسبية وما يتعلق بها من مستندات ودفاتر وكشوف وقوائم مالية والتي تتعلق بالفترة المالية موضوع التدقيق، أي أنها تمتد لتشمل العملية الأولى في السنة

⁵³ العمري، صالح علي، 2021 " أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة – قسم المحاسبة، جامعة صنعاء، اليمن، ص60.

المالية حتى العملية الأخيرة من تلك السنة، بعد ذلك يبدأ المنشأة في إعداد قوائم نتيجة الأعمال المركز المالي وقائمة التدفق النقدي، وما يتبع ذلك من قيام المدقق من فحص وتدقيق هذه القوائم، وذلك يتطلب مدة تصل إلى شهرين أو ثلاثة أشهر، ولا يعني ذلك توقف المنشأة عن تسجيل عمليات الفترة المالية التالية لحين الانتهاء من إعداد القوائم المالية وكتابة تقرير التدقيق، بل يقوم المنشأة بفتح دفاتر جديدة يسجل فيها أرصدة الحسابات حتى تتضح صحة ودقة هذه الأرصدة ويقوم بتسجيل العمليات المالية بشكل عادي. وهذا الوضع يمكن المدقق من متابعة القيود المحاسبية التي يتم تسجيلها في دفاتر الفترة المالية التالية والتي قد تغطيه مؤثرات أو أدلة على صحة ما يسبق تقديمه له من بيانات أو اكتشافه أخطاء أو تزوير في تلك البيانات⁵⁴.

4- الدقة الحسابية:

هناك احتمالات كثيرة للوقوع في الخطأ الحسابي عند القيام بالعمليات الحسابية وبخاصة الدورة المحاسبية الطويلة متعددة المراحل التي تمر بها البيانات، ولهذا يقوم المدقق بالتأكد من العمليات بنفسه ويتحقق من نتائجها لتكون دليل قوي، ومن هنا نجد أن استعمال إعادة الحساب يعتبر دليلاً بحد ذاته على صحة ما يتم تدوينه في الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماماً كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات⁵⁵.

5- إقرارات الإدارة:

في بعض الحالات التي لا يستطيع مدقق الحسابات حضور الجرد الفعلي لمخزون الشركة أو النقدية لدى فروع المنشأة في المناطق البعيدة، فيحصل مدقق الحسابات على شهادات من إدارة المنشأة تتضمن صحة وجودها وملكيته وقيمتها آخر المدة إلا أن مدقق الحسابات يجب أن يكون حريصاً في قبوله لمثل هذا النوع من الشهادات بسبب إعدادها من قبل إدارة المنشأة واحتمال وجود تلاعب أو تزوير في البيانات وعليه القيام ببعض الاختبارات الكافية حتى يطمئن على صحة وسلامة تلك الشهادات⁵⁶.

⁵⁴ الفويرة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،شعبة التدقيق المحاسبي،جامعة باتنة، الباتنة:الجزائر، ص332.

⁵⁵ الفويرة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،شعبة التدقيق المحاسبي،جامعة باتنة، الباتنة:الجزائر، ص332.

⁵⁶ الفويرة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،شعبة التدقيق المحاسبي،جامعة باتنة، الباتنة:الجزائر، ص332.

6- الإقرارات المكتوبة من الغير (المصادقات):

هي شهادات الطرف الثالث كإقرارات من الموردين والدائنين والبنوك كمصادقات الحسابات وكشوفها.⁵⁷

7- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن قوة أدلة الإثبات تتناسب طردياً مع قوة نظام الرقابة الداخلية، حيث أن متانة الأخير دلالة واضحة على انتظام الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات وليس المقصود بالوجود هنا مجرد كون النظام مكتوباً في لوائح وتعليمات بل يجب أن يكون منفذاً وموضوعاً في حيز التطبيق العملي، وإن اعتبار متانة نظام الرقابة الداخلية دليلاً من أدلة الإثبات يساعد المدقق في تحديد نطاق الاختبارات والعينات التي يقوم بإجرائها حيث تقل نسبة الاختبارات إذا ما كان النظام قوياً جداً ومتماسكاً.⁵⁸

8- الاستفسارات :

وتعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل والعاملين المنشأة محل التدقيق عن طريق توجيه المدقق مجموعة من الاسئلة.⁶⁴

9- المراجعة التحليلية :

المراجعة التحليلية هي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات حيث يهدف الفحص والتقييمات إلى لفت نظر المدقق إلى الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيد من أدلة الإثبات.⁵⁹

3-1-4 حجية أدلة الإثبات:

لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية ومقنعة وكافية للقيام بعمل المدقق الخارجي على أكمل وجه يجب أن تكون متناسبة مع الظروف التي تم الحصول عليها، لأنه عند تعدد طرق الحصول على أدلة الإثبات يتعرض المدقق لبعض الاستثناءات، وتوجد بعض الاعتبارات والتي تمثل معايير تمكن المدقق من الحكم على حجية دليل الإثبات حيث يعتمد تقدير مدى حجية وأهمية الأدلة ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها

⁵⁷ العمري، صالح علي، 2021 " أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة – قسم المحاسبة، جامعة صنعاء، اليمن، ص 60.

⁵⁸ سلعة، رحاب، 2021، " أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

⁵⁹ سلعة، رحاب، 2021، " أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

على التقدير والاجتهاد الشخصي للمدقق الخارجي بناء على خبرته وكفاءته في المهنة ولكن هنالك بعض العوامل التي تساعد المدقق الخارجي على تقدير حجية أدلة الإثبات ومن هذه العوامل⁶⁰:

- أ- عند الحصول على أدلة الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المنشأة، فإن ذلك ضمان أكبر للاعتماد على دليل الإثبات في أغراض التدقيق عما لو تم الحصول على هذا الدليل من داخل المنشأة بالتالي إن أدلة الإثبات المتحصل عليها من المصادر الخارجية تكون أكثر مصداقية وموثوقية من المصادر الداخلية
- ب- عندما تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام فعال للرقابة الداخلية فإن ذلك يؤدي الى الاعتماد على هذه المخرجات عما لو تم اعدادها في ظل نظام غير فعال للرقابة.
- ت- أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق الخارجي مباشرة بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أقوى حجة واعتماداً من الأدلة التي يتحصل عليها من الإدارة.
- ث- أدلة الإثبات التي تأخذ شكل مستندات ووثائق وتأكيدات مكتوبة ، تكون أكثر حجية وقوة في الإثبات من الأدلة والإقرارات الشفهية.
- ج- كلما كان ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص مباشر و وثيق كلما كان أقوى ويمكن الاعتماد عليه.
- ح- كلما كان المدقق الخارجي مستقلاً ومحايلاً عند جمع الأدلة فذلك يؤدي إلى دعم حجية الأدلة وصحتها وعدم وجود رأي مسبق.

3-1-5 كفاية أدلة الإثبات:

المقصود بالكفاية أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة حيث ينبغي على المدقق تجميع الأدلة الكافية والمقنعة ولكن ليس هناك عدداً معيارياً أو كمية محددة من الأدلة التي يجب عليه جمعها، وإنما هناك محددات تتحكم وتؤثر في كمية الأدلة والبراهين⁶¹.

⁶⁰ الفويرة، سمير ، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،شعبة التدقيق المحاسبي ،جامعة باتنة، الباتنة:الجزائر، ص332.

⁶¹ عبد الهادي، محمد وعافر، أحمد، 2015، "أثر كفاية وملانمة أدلة الإثبات على التدقيق الخارجية:" دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر:الجزائر، ص141.

تم تعريفها أيضاً على أنها حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها المدقق لتدعيم رأيه ويتم قياسها بحجم العينة التي يختارها المدقق، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة لتنفيذ إجراء من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية أي أنه يوجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة.⁶²

3-1-6 العوامل المؤثرة على حجم وكفاية أدلة الإثبات:

على المدقق أن يقوم بجمع عدد من أدلة الإثبات ليدعم بها رأيه الفني المحايد الذي سيفصح عنه في تقريره فعلى المدقق جمع تلك الأدلة التي تتناسب وظروف الحال مع طبيعة العنصر موضوع التدقيق وأن يأخذ بعين الاعتبار الأهمية للدليل التي تتناسب طرذاً مع كمية الأدلة فكلما زادت الأهمية النسبية كلما جمع المدقق أكبر قد ممكن من الأدلة لتدعيم رأيه، ومن أهم العوامل التي تؤثر على حجم الأدلة هي⁶³:

1- الأهمية النسبية للعنصر:

ان العلاقة بين كمية الأدلة والأهمية النسبية للعنصر محل الفحص علاقة طردية فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر محل الفحص كبيرة كلما احتاج المدقق إلى أدلة وإثبات أكبر وكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر تتحدد من خلال قيمة ذلك العنصر مقارنة مع العناصر الأخرى، كما أن تحديد الأهمية النسبية يرجع للمدقق فقد يعتبر أحد العناصر ذو أهمية جوهرية إذا كان الخطأ أو التحريف فيه يؤثر على القوائم المالية وعلى قرار الأطراف المستفيدة من هذه القوائم. حيث كلما كان احتمال وقوع خطأ أو تلاعب بالعنصر محل الفحص وجب على المدقق أن يحصل على كمية كبيرة من الأدلة.

2- درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر:

كلما كان العنصر محل الفحص عرضة للتعب والاختلاس كلما كان على المدقق أن يجمع أدلة إثبات أكثر، فقد يضطر لجمع كمية كبيرة من أدلة الإثبات لما يتعلق الأمر بتدقيق النقدية لما يمكن أن يتعرض له هذا العنصر من مخاطر كالاختلاس. كذلك درجة فعالية الرقابة الداخلية وما إذا كانت الرقابة الداخلية فعالة فإن ذلك يقلل من حجم الأدلة.

3- مدى تجانس الدليل مع العنصر:

تختلف العناصر التي يقوم بها المدقق بتدقيقها وهذا الاختلاف يؤدي حتماً إلى اختلاف الدليل الذي يجب الحصول عليه فيكون المدقق مضطر للقيام بالجرد الفعلي للأصول الملموسة للتأكد من الوجود الفعلي

⁶² دحود، حسين، والقاضي، حسين، وقريط، عصام، (2014)، أصول المراجعة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 610
⁶³ سلعة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

والحصول على مستندات للتأكد من ملكية المنشأة لهذه الأصول كما أنه للتأكد من مبلغ بعض الأرصدة يلجأ المدقق إلى أسلوب المصادقات.

4- تكلفة الحصول على الدليل:

تتفاوت تكلفة الحصول على الأدلة من دليل لآخر وتعتبر الأدلة ذات التكلفة المعقولة أفضل من الأدلة ذات التكلفة المرتفعة بمعنى أنه إذا كانت المنفعة المتوقعة من الحصول على الدليل أقل من تكلفة الحصول على ذلك الدليل فإنه يجب على المدقق الحصول على أكبر كم من الأدلة حولها مهما كانت التكلفة التي ستترتب عن ذلك.

3-1-7 ملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها، ونجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقتها بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية او عداد التقرير⁶⁴⁺⁶⁵.

3-1-8 العوامل المؤثرة في ملائمة أدلة الإثبات:

إن لكل دليل إثبات وسيلة فنية مناسبة لجمعه ولحصول عليه، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد العملي، والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات ولكل أسلوب أحكامه وقواعده التي إذا لم تراعى، فقد الدليل الذي يحصل عليه المدقق حجيته وقوته. ويمكن توضيح العوامل المؤثرة على ملائمة أدلة الإثبات فيما يلي⁶⁶:

- أ- المصدر: إن الأدلة المنتقاة من مصادر خارجية أكثر ثقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ والعش والتزوير.
- ب- طبيعة الدليل: هناك نوعان الأدلة ، إيجابية وذاتية، والأدلة الإيجابية أقوى لأنها لا تحتمل التأويل ولا تعتمد على التفسير الشخصي والاستنباط ومن الأمثلة عليها الوجود الفعلي والإقرارات من الغير، والمستندات القانونية الصحيحة، أما الأدلة الذاتية فهي تلك التي ترتكز

⁶⁴ دحدوح، حسين، والقاضي، حسين، وقريط، عصام، (2014)، أصول المراجعة، دمشق: سوريا ، منشورات جامعة دمشق، ص610
⁶⁵ عبد الهادي، محمد وعافر، أحمد، 2015، "أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على التدقيق الخارجية:" دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر: الجزائر، ص141.
⁶⁶ عبد الهادي، محمد وعافر، أحمد، 2015، "أثر كفاية وملائمة أدلة الإثبات على التدقيق الخارجية:" دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر: الجزائر، ص141.

على الاجتهاد والتفسير الشخصي من قبل المدقق كذلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية في الوحدة تحت التدقيق.

ت- كيفية الحصول على الأدلة :الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أقوى في حجتها من الأدلة التي يحصل عليها من الغير كأن يقوم بعملية الجرد بنفسه أو تحت إشرافه يعتبر ذلك دليل أقوى من القيام بعملية الجرد من قبل الإدارة.

ث- وقت الحصول على الدليل :يؤثر وقت الحصول على الدليل على حجية ذلك الدليل ومدى تناسب ذلك الوقت مع وقت الفحص فكلما كان وقت الحصول على الدليل مقارب لوقت الفحص كلما كان الدليل ذو حجية أكبر.

ج- ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص :يؤثر ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص بقوة حجتيته،حيث أن الدليل المرتبط مباشرة بالعنصر محل الفحص يعتبر أقوى من الدليل الذي يرتبط بطريقة غير مباشرة، فمن الخطر أن يقبل المدقق دليل ليس له ارتباط بالعنصر محل الفحص، فمثلا القيام بعملية الجرد الفعلي تعتبر دليل على الوجود ولكن ليس دليل على ملكية المنشأة لذلك العنصر.

ح- درجة إقناع الدليل :ليس من السهل أن تكون هناك قرينة حاسمة تؤدي إلى إقناع المدقق بدرجة تامة بدون وجود أي شك، لذلك يؤدي هذا الشيء إلى عدم وجود الإقناع التام لدى المدقق بدقة القوائم المالية، لذلك يجب على المدقق أن يبحث عن الأدلة التي توفر له درجة إقناع أكبر فيما يخص العنصر محل الفحص.

خ- سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة :من الضروري في عملية المراجعة استقلال المدقق وبعده التام عن جميع المؤثرات في جميع المراحل، لذا عليه أن يكون نزيها مستقلا محايدا في جمعه للأدلة والا فقدت موثوقيتها.

د- مدى توافر الثقة والمع رفة في المصادر الخارجية التي تشتكي منها الأدلة :كلما توافرت ثقة المدقق في المصادر الخارجية التي حصل منها على إمامها بالمعلومات المطلوبة منها زادت موثوقية الأدلة التي تدلي بها.

تري الباحثة أن أدلة الإثبات هي كل ما يحصل عليها المدقق من بيانات ومعلومات من مصادر عدة ليستطيع الوصول الى إستنتاج يبنى عليه رؤية المهني، و أن ملائمة وكفاية أدلة الأثبات تعني الحصول على حجم أدلة يحقق تدعيم كافي وملائم لرأي المدقق الخارجي المهني، وذلك عن طريق اتباعه لإجراءات التدقيق والتي سننتقل للتعرف عليها بشك مفصل في المبحث التالي.

المبحث الثاني : اجراءات المدقق للحصول على أدلة الإثبات

1-2-3 مصادر الحصول على أدلة الإثبات:

تختلف الوسائل التي قد يلجأ إليها المدقق من أجل الحصول على أدلة وإثباتات قوية والتي تتلاءم مع الأعمال والإجراءات التي ينوي القيام بها، ومن أجل هذا فقد تم تحديد الوسائل المناسبة من أجل الحصول على هذه الأدلة :

1- الفحص المادي (الفعلي) :

يعتمد على ان يقوم المدقق بمعاينة العنصر محل الفحص والقيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة ذلك العنصر، ويهدف للتحقق من الوجود المادي للعنصر ، مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات، ولا يعد الفحص الفعلي دليل كافي للتحقق من أن الأصل ملك للشركة ولا بد من التأكد من ذلك عن طريق فحص المستندات المتعلقة به.⁶⁷

2- الملاحظة:

تتمثل الملاحظة في متابعة أية عملية أو إجراء ينفذه آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المدقق لقيام موظفي المنشأة بجرد المخزون، أو ملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة تدقيق بشأن تنفيذ عملية أو إجراء، لكنها تقتصر على اللحظة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وتكون مقيدة بحقيقة أن فعل الملاحظة قد يؤثر على كيفية تنفيذ العملية أو الإجراء.⁶⁸

3- المراجعة المستندية :

تقوم المراجعة المستندية على التحقق من وجود مستندات سليمة وقانونية تؤيد كل العمليات التي حصلت بالمنشأة وتتطلب أن يقوم المدقق بفحص المستندات للتأكد من أن المستند يخص المنشأة والفترة المالية محل التدقيق وأنه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، أي يجب الربط بين المستند والعملية. فعند قيام المدقق بالتحقق من عملية بيع يجب أن يتحقق من الفواتير ومقارنتها بالمبالغ المسجلة بالدفاتر ومع محاضر تسليم البضاعة المباعة بمخازن المبيعات. وتعد المراجعة المستندية من أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق كونه قد لا يستطيع اكتشاف غش معين إلا عن طريقها.

⁶⁷ سلوة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

⁶⁸ عبدالمك، اسراء، 2022، "أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي"، مجلة الريادة للمال والأعمال في العراق، المجلد الثالث، العدد 2022/3، بغداد:العراق، ص113- 124.

وتجدر الإشارة أنه يصعب على المدقق أن يفحص جميع مستندات المنشأة وخاصةً في حال كان عددها هائل بسبب نشاط وحجم المنشأة لذا يلجأ إلى الأساليب الإحصائية و أسلوب العينات⁶⁹.

4- المصادقات الخارجية :

وهي كما جاء بمعيار التدقيق الدولي 500 تمثل أدلة إثبات حصل عليها المدقق كاستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر (المصادق) بشكل ورقي أو الكتروني أو وسيلة أخرى وتكون اجراءات المصادقة الخارجية ملائمة عند تناول الإثباتات المرتبطة بأرصدة محاسبية معينة وعناصرها، وهي لا تقتصر على الأرصدة المحاسبية فقط وإنما يمكن أن تكون مصممة للمصادقة على اتفاقيات او تعديلات عليها وكذلك تستخدم للحصول على أدلة تدقيق بشأن عدم وجود شروط معينة مثل عدم وجود اتفاقية جانبية قد تؤثر على الاعتراف بالإيراد.⁷⁰

أنواع المصادقات:

أ. المصادقة الإيجابية:

تتطلب المصادقة الإيجابية من المستجيب إجابة المدقق في جميع الحالات وذلك بإبداء موافقة المستجيب على المعلومات الواردة في الطلب، ويتوقع أن تقدم أدلة إثبات موثوقة ولكنها تحمل مخاطرة احتمال إجابة المستجيب على طلب المصادقة بدون التحقق من أن المعلومات صحيحة ولا يستطيع المدقق عادة اكتشاف حقيقة حصول ذل ويمكن تخفيض هذه المخاطرة باستخدام نوع ثاني من المصادقات.⁷¹

ب. مصادقات عمياء

تتطلب المصادقة العمياء الطلب من المستجيب تعبئة معلومات حول الأمر المراد التحقق منه.

ت. مصادقات سلبية:

تتطلب المصادقة السلبية من المستجيب الإجابة فقط في حالة عدم الاتفاق مع المعلومات الواردة في الطلب على أنه عندما لا يتم استلام رد على المصادقة فإن المدقق يعتبرها دليل صريح بأن المستلم تحقق من المعلومات الواردة وهي صحيحة لذا يوفر عادة استخدام طلبات المصادقة السلبية أدلة إثبات أقل موثوقية

⁶⁹ سلكة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

IAASB⁷⁰، (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

⁷¹ دحدوح، حسين، والقاضي، حسين، وقريط، عصام، (2014)، أصول المراجعة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 610

من الإيجابية العيب الأساسي للمصادقات السلبية أن المدقق لا يستطيع أن يجزم في حالة عدم الرد على المصادقة إذا كان السبب صحة الرصيد أو إهمال العميل أو عدم استلامه للمصادقة من الأساس.

يمكن للمدقق استخدام أسلوب المصادقات السلبية عندما:⁷²

- يكون المستوى المقدر للمخاطرة المتضمنة ومخاطر الرقابة منخفضة.
- يتعلق الأمر بعدد كبير من الأرصدة الصغيرة.
- لا يتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
- لا يكون لدى المدقق سبب للاعتقاد بأن المستلمين سيتجاهلون هذه الطلبات. ومن المرجح أن يرد أطراف المصادقة إلى عدم موافقتهم مع الطلب عندما تكون المعلومات الواردة في صالحهم ولا يرد في حال خلاف ذلك.

5- إعادة الاحتساب:

يتألف إعادة الاحتساب من التأكد من الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات. وقد يتم تنفيذ إعادة الاحتساب يدوياً أو إلكترونياً. ويقوم بها المدقق بهدف التأكد من صحة بعض النتائج أو الأرصدة الهامة وهي تعتبر من أدلة الإثبات القوية لأن المدقق هو الذي يتولاها بنفسه وهي تشمل ما يلي:⁷³

- تدقيق نقل الارصدة الافتتاحية ومطابقتها للأرقام السابقة.
- التأكد من صحة قوائم الجرد عن طريق التأكد من صحة العمليات الحسابية.
- التأكد من كشوف العملاء من الناحية الحسابية.
- تدقيق الحسابات الختامية والقوائم المالية للتأكد من الدقة الحسابية وسلامة الترتيب والتصنيف ومن صحة تعادل المركز المالي.

6- الإجراءات التحليلية:

عرفها معيار التدقيق الدولي رقم (520) أنها عملية تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية حيث تشمل تحقيقاً ضرورياً لتحديد التقلبات والعلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار⁷⁴.

⁷² دحدوح، حسين، والقاضي، حسين، وقریط، عصام، (2014)، أصول المراجعة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 610
⁷³ سلوة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.
⁷⁴ لوزة، مجد الدين، 2015، "دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، دمشق: سوريا، ص 120.

ويعتمد المدقق على الإجراءات التحليلية أثناء القيام بمهامه بهدف الاستعانة في النواحي التالية⁷⁵:

- المساعدة في تحديد المجالات التي تستلزم تدقيق إضافية بالإضافة الى فهم المنشأة محل التدقيق.
- تحديد الانحرافات والمساهمة في التوقع لعض العمليات المالية.
- المساعدة في تقدير قدرة المنشأة على الاستمرار بحيث يقيم المدقق عن طريق الإجراءات التحليلية قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك عن طريق قياس النسب المالية المختلفة .
- تخفيض تكلفة أداء عملية التدقيق إذ تعتبر الإجراءات التحليلية أقل تكلفة من أنواع الاختبارات الأخرى نظر لإمكانية القيام بها في مكاتب التدقيق دون الحاجة الى التنقل الى مقر المنشأة المدققة.

7- إعادة التنفيذ:

ينطوي إعادة التنفيذ على التنفيذ المستقل من جانب المدقق للإجراءات أو أدوات الرقابة التي نُفذت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.⁷⁶

8- الاستفسار والإقرارات:

يتألف الاستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص على دراية ومعرفة، من داخل المنشأة أو من خارجها. ويستخدم الاستفسار على نطاق واسع طوال التدقيق، إضافة إلى إجراءات التدقيق الأخرى . وقد يتراوح الاستفسار من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفوية. ويُعد تقويم الردود على تلك الاستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار⁷⁷

على الرغم من أن التثبت من الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار غالباً ما يكون ذا أهمية خاصة، فإنه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة، قد تكون المعلومات المتاحة لدعم هذه النية محدودة وفي هذه الحالات، فإن فهم التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ نواياها المصرح بها، والأسباب التي حددتها الإدارة لاختيار تصرف معين، وقدرة الإدارة على تنفيذ تصرف معين، قد يوفر معلومات ملائمة تؤيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الاستفسار.

⁷⁵ سلركة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

IAASB⁷⁶، (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

⁷⁷ سلركة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

وقد يتعلّق ببعض الأمور قد يعتبر المدقق من الضروري الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة لتأكيد الاستجابات للاستفسارات الشفوية.⁷⁸

9- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة محل التقييم يعتبر خطوة أساسية من أجل تحديد ضعف أو قوة هذا النظام والتي تقاس بكون هذا النظام مطبق ومنفذ وهو حيز التطبيق العملي. وتفيد معرفة قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بالإشارة إلى احتمال وجود أخطاء أو تلاعبات وكذلك فإن حجم الاختيارات التي يضعها ويقوم بها المدقق وكذلك العينات التي يختارها تعتمد على قوة هذا النظام وضعفه.⁷⁹

ترى الباحثة أنه يمكن الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من خلال قيامه بواحدة أو أكثر من هذه الإجراءات ليستطيع التعبير عن رؤية المهني والوصول إلى قرار مناسب .

3-2-2 تحديد حجم العينة لجمع أدلة الإثبات :

يقوم المدقق باختيار عمليات من المنشأة محل التدقيق ليتم انطلاقاً منها تطبيق إجراءات جمع الأدلة، حيث يوجد عدد من الوسائل لاختيار هذه العمليات،

تتمثل وسائل اختيار بنود وعمليات لجمع أدلة الإثبات في النقاط الآتية :⁸⁰

1- اختيار كافة البنود والعمليات لجمع أدلة إثبات :

وهنا يقوم المدقق بفحص كافة البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب، والفحص بهذه الطريقة غير محتمل في حالة اختبارات أنظمة الرقابة و من الممكن أن يكون الفحص بمقدار 100% مناسباً عندما تشكل البنود المراد اختبارها عدداً صغيراً من بنود ذات قيمة كبيرة كالاستثمارات، أو عندما تكون هناك مخاطر كبيرة ولا يوفر أسلوب العينات العشوائية أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

2- اختيار بنود محددة لعينة جمع أدلة إثبات :

يقوم المدقق باختيار بنود محددة من مجموعة، كالبنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية والتي تثير الشك و غير عادية والعرضة للمخاطر، و البنود التي تزيد عن مبلغ معين.

⁷⁸ IAASB ، (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

⁷⁹ سلّة، رحاب، 2021، " أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي " ، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة ، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

⁸⁰ IAASB ، (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

و عند اتخاذ هذا القرار من قبل المدقق فإن العوامل التي قد تكون مناسبة تشمل فهم المدقق للمنشأة، والمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وخصائص المجموعة التي يتم اختبارها، علماً أن اختيار بنود محددة خاضع لمخاطرة عدم اختيار عينات.

ومن الممكن أن تشمل البنود المحددة المختارة ما يلي:⁸¹

- البنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية، حيث قد يقرر المدقق فحص بنود محددة ضمن مجموعة لأنها ذات قيمة عالية مثل البنود التي تثير الشك أو غير العادية أو التي هي عرضة للمخاطرة.
 - كافة البنود التي تزيد عن حد معين، حيث يقرر المدقق فحص البنود التي تزيد قيمتها المسجلة عن مبلغ معين للتحقق من نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة من المعاملات.
 - بنود معينة للحصول على المعلومات، حيث يفحص المدقق بنود معينة للحصول على معلومات حول أمور مثل طبيعة المنشأة و طبيعة المعاملات.
- والجدير بالذكر إن الفحص الانتقائي لبنود محددة في مجموعة معينة لا يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق ببقية المجموعة.

3- اختيار عينات التدقيق:

إن أسلوب عينات التدقيق مصمم لإتاحة التوصل إلى استنتاجات بشأن المجموعة الكاملة على أساس اختيار عينة مأخوذة منها.⁸²

حيث أنه نظراً لكبير حجم الشركات أصبح من غير العملي فحص جميع عملياتها وذلك للتكاليف العالية والجهد و الوقت الطويل الذي يحتاجه المدقق لذا في حال اعتماد أسلوب العينات يقوم المدقق باختيار عينات من عمليات المنشأة محل التدقيق ليتم انطلاقاً منها تطبيق إجراءات جمع الأدلة.

ترى الباحثة أن طريقة اختيار المدقق لأسلوب فحص واختبار البنود والعمليات في المنشأة يحكمه عدد من العوامل التي تؤثر على حجم أدلة الإثبات التي يرى المدقق ضرورة جمعها بحسب حكمه المهني و تطبيقه لمعايير التدقيق.

⁸¹ IAASB ، (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

⁸² IAASB ، (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.

3-2-3 العوامل المؤثرة على حجم أدلة الإثبات التي يقوم المدقق بجمعها:

يوجد العديد من العوامل التي تجبر المدقق على تضيق نطاق حجم الأدلة التي ينبغي عليه جمعها رغم أنه يسعى ليحصل على أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات، ومن أهم هذه العوامل مايلي⁸³

1- الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المدقق بفحصه:

كلما زادت الأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص كان من الضروري الحصول على أكبر قدر ممكن من الأدلة والعكس صحيح.

2- سهولة التلاعب في العنصر:

كلما كان احتمال وقوع خطأ أو غش أو تلاعب في العنصر زادت أهمية الحصول على قدر أكبر من أدلة الإثبات حوله.

3- تكلفة الحصول على أدلة الإثبات :

إن عملية جمع الأدلة تكلف المدقق جهد و وقت ومال لذا يجب مقارنة تكلفة الحصول عليه والفائدة منه.

4- درجة فعالية الرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أدلة الإثبات بحد ذاته، وعليه إذا كان نظام الرقابة الداخلي فعال وجيد عندها يمكن للمدقق أن يقلل من كلفة أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها.

5- مدى تجانس الدليل مع العنصر:

ليس كل دليل صالح لتكوين قناعة كافية في جميع الأحوال، على سبيل المثال فالوجود الفعلي بصلح للأصول المادية والمصادقات.

6- هدف التدقيق:

إن هدف التدقيق يحدد حجم أدلة الإثبات المطلوبة، على سبيل المثال للتأكد من وجود النقدية دليل الجرد الفعلي لهذا العنصر يكون كافياً، بينما إذا كان هدف التدقيق معرفة القيمة الفعلية لمخزون آخر المدة فلا بد من التأكد من الملكية وصحة التسجيل.

⁸³ دحدوح، حسين، والقاضي، حسين، وقريط، عصام، (2014)، أصول المراجعة، دمشق: سوريا، منشورات جامعة دمشق، ص 610

3-2-4 أسس المفاضلة بين أدلة الإثبات:

يقوم مدقق الحسابات باختيار عينات من عمليات المنشأة محل التدقيق ليتم انطلافاً منها تطبيق إجراءات جمع الأدلة ثم تحديده لملائمة وكفاية هذه الأدلة ليصل في النهاية أنه توصل إلى لقدر الكافي من الأدلة من أجل إصدار تقريره، ويعتمد تقدير مدى كفاية وملائمة أدلة الإثبات ودرجة الاعتماد عليها والمفاضلة بينها على التقدير والاجتهاد الشخصي بناءً على خبرته وكفاءته وهناك بعض العوامل التي تساعد المدقق للوصول إلى قناعة بكفاية وملائمة أدلة الإثبات.⁸⁴

1- تحديد المدقق لكفاية أدلة الإثبات:

ينبغي على المدقق تجميع الأدلة الكافية والمقنعة ولكن ليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة التي يجب عليه جمعها وإنما هناك محددات تؤثر وتتحكم في كمية الأدلة والبراهين وتتمثل هذه المحددات في:⁸⁵

- أ- الأهمية النسبية للعنصر
- ب- درجة المخاطرة
- ت- تكلفة الحصول على الدليل
- ث- درجة فعالية النظام الداخلي
- ج- تحقيق الأهداف التي يسعى إليها المدقق من خلال الفحص

2- تحديد المدقق لملائمة أدلة الإثبات:

يظهر دور المدقق في تحديد ملائمة أدلة الإثبات من خلال قيامه بالدراسة عن علاقة منطقية بين الدليل والعنصر أي أن هذا الدليل يمكن الاعتماد عليه وهناك عدة محددات يعتمد عليها المدقق في تحديده لملائمة الدليل ودرجة الإقناع التي يقدمها والتي تساعده بإبداء رأيه، وتتمثل هذه المحددات في:⁸⁶

- أ- طبيعة الدليل ومصدر الحصول عليه
- ب- تطابق وتعارض الأدلة
- ت- التوقيت المناسب للحصول على الأدلة
- ث- ارتباط الدليل بالعنصر محل الفحص
- ج- الطريقة المتبعة للحصول على الدليل
- ح- سلوك المدقق أثناء جمع الأدلة

⁸⁴ صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.

⁸⁵ سلعة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

⁸⁶ سلعة، رحاب، 2021، "أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي"، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.

خ- مدى توفر الثقة والمعرفة في المصادر الخارجية التي حصل المدقق على أدلة منها

ترى الباحثة أن الحكم المهني النابع من خبرة علمية وعملية لا غنى عنها في تقدير حجم وكمية أدلة الإثبات المقنعة من حيث توفر خاصية الكفاية والملائمة ، وحجيتها من أجل توفير أساس لإبداء الرأي في القوائم المالية.

علماً أن معيار التدقيق الدولي 220 يتطلب من المدقق أن يستنتج ما إذا تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تمكنه من التوصل لاستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه.⁸⁷

3-2-5 أدلة الإثبات الإلكترونية:

في ظل تكنولوجيا المعلومات فإن معظم عمليات التوثيق أصبحت تتم بصورة الكترونية لذا ينبغي على المدقق أن يقبل المعلومات المكتوبة (الورقية) والالكترونية كأداة مستندية، وعلى المدقق أن يتأكد من أن أنظمة الرقابة والتقنيات التي تضمن أمن المعلومات وحفظها وعدم قابليتها للتغيير أو تعديل المحتوى من قبل أطراف غير معنيين، وكذلك التأكد من أنظمة وتقنيات إنشاء ومعالجة ونقل وحفظ المعلومات الالكترونية أنها كافية حتى يمكن ضمان مصداقية المعلومات.⁸⁸

ويوجد عدد من المعايير التي يتم استخدامها لتقييم مدى الاعتماد على المعلومات الالكترونية كأدلة إثبات وتشمل هذه المعايير التالي:⁸⁹

- 1- أن يتعامل مع التأثير المستمر لتكنولوجيا العلوم في الأدلة التقليدية، كإمكانية القيام بإجراء مصادقة مع المنشأة أو الشخص الذي أنشأ المعلومات الالكترونية.
- 2- إدراك المدقق أن إمكانية اعتماده على الدليل الالكتروني يتوقف بالدرجة الاولى على فعالية الرقابة الداخلية.
- 3- التأكد من أن المعلومات شرعية (قانونية) ولم تتغير بقصد أو بغير قصد أثناء تكوينها أو معالجتها، أو نقلها أو حفظها.
- 4- التأكد من أن المعلومات يتم إعدادها ومعالجتها وتعديلها وتصحيحها وإرسالها واستلامها والوصول إليها عن طريق أشخاص مخولين ومسؤولين عن ذلك العمل.

⁸⁷ IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191

⁸⁸ القوير، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة التدقيق المحاسبي، جامعة باتنة، الباتنة: الجزائر، ص: 332.

⁸⁹ شريقي، عمر، مزيمش، أسماء، 2020، "أثر ومخاطر التجارة الالكترونية على ممارسة مهنة التدقيق الخارجي" مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد 03، عدد 01، ص: 239-256، الجزائر.

5- التأكد من أن الشخص الذي أرسل أو استلم المعلومة لا يمكنه أن ينكر مشاركته في تعديل محتوى المعلومات لتجنب التغيير غير المصرح به.

3-2-6 توثيق أدلة الإثبات:

حسب معيار التدقيق الدولي 230 وثائق التدقيق فإن المدقق مطالب بإعداد وثائق تدقيق كافية لتمكين مدقق خبير لا يملك ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي: ⁹⁰

- 1- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم ادائها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية.
- 2- نتائج إجراءات التدقيق التي تم ادؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- 3- المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق والاستنتاجات التي تم التوصل إليها والأحكام المهنية التي تم إصدارها عند التوصل لهذه الاستنتاجات.
- 4- في حال حدد المدقق معلومات متعارضة مع الاستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة يوثق المدقق كيفية معالجته لهذا التعارض.
- 5- النقاشات التي تدور حول مسألة هامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم.

3-2-7 عدم اتساق أدلة التدقيق أو الشكوك في إمكانية الاعتماد عليها:

قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة على عدم إمكانية الاعتماد على دليل من أدلة التدقيق، ومثال ذلك عندما تكون أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من أحد المصادر غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر.

وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تكون الردود على الاستفسارات من الإدارة والمدققين الداخليين والأشخاص الآخرين غير متسقة مع بعضها، أو عندما تكون ردود المكلفين بالحوكمة على الاستفسارات التي تهدف إلى تأييد ردود الإدارة على الاستفسارات غير متسقة مع رد الإدارة.

وينص معيار التدقيق 230 على متطلب بإجراء توثيق محدد في حالة اكتشاف المدقق لمعلومات غير متسقة مع الاستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بأمر مهم. ⁹¹

⁹⁰ IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 418، 1191

⁹¹ IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 571، 1191

ويحدد المدقق التعديلات او الاضافات اللازمة التي ستدخل على إجراءات التدقيق للتعامل مع عدم الاتساق وينظر في أثر المسألة إن وجد على الجوانب الأخرى للتدقيق.⁹²

8-2-3 صعوبات جميع أدلة الإثبات:

قد يواجه المدقق بعض الصعوبات عند قيامه بجمع أدلة الإثبات من أجل ممارسة مهامه ونذكر منها⁹³:

- 1- تمثل المستندات نسبة كبيرة من أدلة الإثبات والصعوبة التي تواجه هذا الدليل تكمن في اكتشاف صحة أو عدم صحة المستند حيث يمكن طباعتها وتزوير التوقيعات، مما يتطلب من المدقق أن يكون متيقظاً لمثل هذه الحالات.
- 2- ضرورة عمل المدقق داخل الحدود الاقتصادية المعقولة وهذا يعني إعداد التقرير خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة، وضرورة وجود علاقة بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وبين فائدة المعلومات التي حصل عليها من هذا الدليل، ولكن في سبيل الحصول على أدلة إثبات ذات حجية قوية يجب الاعتماد على دليل قاطع ومقنع بحيث أن صعوبة الحصول عليه وارتفاع تكلفته لا يلغيا ضرورة الحصول على الدليل.
- 3- صعوبة استخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية عند تحديد الاختبارات اللازمة لإجراء الفحص وهذه الأدوات وسيلة تمد المدقق بمقاييس إحصائية تتعلق بنتائج الاختبارات ولكن هذه المقاييس قد لا تكون متوافرة.
- 4- عدم صحة ودقة وكفاءة النظم المحاسبية المستعملة لدى بعض المنشأة ما قد يقود المدقق إلى بذل الكثير من الجهد والوقت.
- 5- المواجهة التي قد تنشأ بين المدقق وموظفي المنشأة المدققة لأنهم قد ينظرون لعملية التدقيق بأكملها نظرة مراقبة وضغط عليهم.
- 6- تعقد العمليات التي تقوم بها المنشأة المدققة.
- 7- الاضطرار إلى الاستمرار في تصعيد نسبة الاختبارات بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء بالسجلات والدفاتر.
- 8- قد يجد المدقق نفسه في حرج بسبب عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها مع تكلفة الحصول على الأدلة والقرائن.

⁹² IAASB (2020)، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع

العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1160، 1191

⁹³ الفويرة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة التدقيق المحاسبي، جامعة باتنة، الباتنة: الجزائر، ص 332.

ترى الباحثة أنه على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة من خلال أداء اختبارات الرقابة الداخلية والإجراءات الأساسية ليتمكن من الوصول إلى استنتاجات معقولة كأساس لرأيه، وأن العديد من العوامل تؤثر على كفاية وملائمة أدلة الإثبات لذا لخبرة المدقق ورأيه الشخصي دور لا يمكن تجاهله في تقييمه لأدلة الإثبات.

الفصل الرابع : الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

4-1-1 منهج الدراسة:

هناك عدة مناهج تستخدم في الدراسة العلمية، ويستخدم كل منهج من هذه المناهج حسب الظاهرة التي يتم دراستها، وقد يتم استخدام أكثر من منهج لدراسة نفس الظاهرة، ويتوافق موضوع الدراسة (أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية-) مع منهج الاستدلال الاستقرائي والذي يعد الأنسب في هذه الدراسة، والذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع الدراسة لتفسيرها والوقوف على دلالاتها. وذلك من خلال جمع البيانات من خلال استبيان صمم لدراس متغيرات الدراسة وجمع البيانات وتحليلها لبناء الإطار النظري المعرفي والإطار العملي (الدراسة الميدانية) للبحث.

4-1-2 مصادر جمع البيانات :

لقد تم جمع البيانات الأولية من الميدان بواسطة الاستبانة التي وزعت على عينة الدراسة أما البيانات الثانوية فقد تم جمعها من خلال الرسائل العلمية، والكتب والدوريات، والمواقع الالكترونية...الخ، ذات العلاقة بموضوع الدراسة (أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية-).

4-1-3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة بالشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية والتي يبلغ عددها الإجمالي 28 شركة موزعة بين 14 مصرف و 6 شركات تأمين وشركتان صناعيتان وشركتا اتصالات وشركتا خدمات وشركة زراعية، حيث تم اختيار عينة وعددها 21 شركة من هذه الشركات المدرجة المستمرة والتي تمثل لتعليمات السوق وهيئة الأوراق والاسواق المالية (14 بنك -2 شركة صناعية - 5 شركات تأمين).

قامت الباحثة بتوزيع الاستبيان على عينة ميسرة من (100) من (مدققي الحسابات و المحاسبين) قابلة للتحليل.

4-1-4 أداة جمع بيانات الدراسة :

تم تجميع البيانات الأساسية بواسطة استبيان صمم ليغطي متغيرات الدراسة وأبعادها، حيث قسم الاستبيان إلى متغيرات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" و أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

جدول 1 متغيرات الدراسة

عدد العبارات	المحور	
11	المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات	1
8	المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات	2
10	المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات	3
10	المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات	4

وتم تصميم هذا الاستبيان وفق مقياس ليكرت الخماسي ، وبالتالي اعتمد الوسط الفرضي (3) لمقارنته المتوسط الحسابي العام لبنود العبارات والفرضيات من أجل قبول أو رفض فرضية الدراسة.

4-1-5 اختبار صدق وثبات الأداة المستخدمة:

قامت الباحثة باختبار الأداة المستخدمة بهدف معرفة مدى الاعتماد عليها في التعبير عن نتائج الدراسة وذلك باستخدام مايلي:

• صدق الأداة المستخدمة:

لضمان سلامة فقرات الاستبانة وارتباطها بأهداف الدراسة ومدى قدرتها على قياس المتغيرات، قامت الباحثة أثناء مرحلة إعداد الاستبانة بصياغة الفقرات بشكل يتوافق مع الجانب النظري، وقامت بعرضها على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة حيث تم تحكيمها من قبل أربعة من أعضاء هيئة تدريس وواحد من الاحصائيين، وتم الأخذ بالملاحظات والآراء التي أبداهها المحكمون بحيث

تم تثبيت الفقرات التي توافقت الآراء حولها وتعديل والغاء بعض الفقرات الأخرى وفقاً لتلك الملاحظات والآراء وصولاً إلى الصيغة النهائية للاستبانة ومن ثم توزيعها على أفراد العينة.

● ثبات الأداة:

قامت الباحثة باستخدام أسلوب معامل كرونباخ – ألفا، وذلك لتحديد درجة الاتساق الداخلي للفقرات، بهدف التعرف على ثبات الأداة المستخدمة، ودرجة الاعتماد على المحتويات الخاصة بها، والجدول التالي يعرض نتائج ثبات الأداة المستخدمة، وظهرت نتائج المعامل وفق الآتي:

جدول 2 نتائج ثبات الأداة المستخدمة باستخدام معامل كرونباخ - ألفا

مجال الدراسة	العبارة	معامل كرونباخ- ألفا
المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات	11	0.685
المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات	8	0.699
المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات	10	0.712
المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات	10	0.698
الإجمالي	39	2.794

أوضحت النتائج في الجدول السابق أن قيمة معامل كرونباخ – ألفا لاستجابات أفراد عينة الدراسة أكبر من الحد الأدنى المقبول وهو (60%)، وهذا يشير إلى معامل ثبات جيد ، ويؤكد جودة الأداة المستخدمة ودرجة الاعتماد عليها باعتبارها الأداة الأساسية في الدراسة.

● الاتساق الداخلي internal Validity:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي اتساق كل فقرة من فقرات المقياس مع المحور الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قامت الباحثة بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة والدرجة الكلية للمحور نفسه.

1- المحور الأول: المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات

جدول 3 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل وتأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)

الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات		
.364**	Correlation Coefficient	يجب ان تعكس القوائم المالية المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 10 الاحداث اللاحقة كقيمة مالية مثل صدورو حكم قضائي يترتب عليه التزام مالي
0.000	Sig. (2-tailed)	
.278**	Correlation Coefficient	تسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بتوفير المعلومات للمدقق والمستثمرين حول مدى قدرة المنشأة
0.005	Sig. (2-tailed)	
.279**	Correlation Coefficient	يشكل اكتشاف المدقق لصدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية دليل إثبات حول وجود التزام مستقبلي على المنشأة
0.005	Sig. (2-tailed)	
.206*	Correlation Coefficient	يجب على المنشأة أن تعدل قيم المخصصات في القوائم المالية لمقابلة الخسائر المتوقعة لأحداث حصلت بتاريخ الميزانية
0.040	Sig. (2-tailed)	
.246*	Correlation Coefficient	توفر القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية تتطلب تعديل في القيم المدرجة
0.014	Sig. (2-tailed)	
.333**	Correlation Coefficient	يتم قياس درجة كفاية أدلة الإثبات من خلال حجم العينة المختارة
0.001	Sig. (2-tailed)	
.268**	Correlation Coefficient	يوفر تعديل المخصصات من قبل الإدارة بحسب متطلبات معيار الاحداث اللاحقة دليلاً إضافياً للمدقق
0.007	Sig. (2-tailed)	
.284**	Correlation Coefficient	

0.004	Sig. (2-tailed)	يوفر انخفاض قيمة أحد الأصول عما كانت عليه وعدم تعديلها من قبل المنشأة وعلم المدقق بهذه المعلومة له دليل إثبات إضافي
.233*	Correlation Coefficient	تساعد قراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار عن الأمور غير المنفذة والتي ليس لها محاضر متاحة بعد مثل استعراض قرارات قضائية تجاه المنشأة
.279**	Correlation Coefficient	يجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ انخفاض قيمة المخزون في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة .
0.005	Sig. (2-tailed)	بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية للمخزون في تاريخ الميزانية
.341**	Correlation Coefficient	
0.001	Sig. (2-tailed)	

يوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

2- المحور الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات

جدول 4 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل وتأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)

الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات		
.475**	Correlation Coefficient	توفر القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.145	Correlation Coefficient	توفر الإفصاحات في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة معلومات في الوقت المناسب للمدقق والمستثمر تساعد باتخاذ القرار المناسب
0.151	Sig. (2-tailed)	
.520**	Correlation Coefficient	

0.000	Sig. (2-tailed)	يقوم المدقق بالاستفادة من تنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة لفترات بعد تاريخ القوائم المالية،
.455**	Correlation Coefficient	تعد اقرارات الإدارة بشأن الاحداث اللاحقة دليل من
0.000	Sig. (2-tailed)	دلائل الإثبات ويتم اختبار ذلك من قبل المدقق
.448**	Correlation Coefficient	في القوائم المالية المعدة وفق المعيار 10 يجب
0.000	Sig. (2-tailed)	الافصاح عن طبيعة الحدث و أثره او عدم وجود اثر له من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة
.329**	Correlation Coefficient	الافصاح من قبل الادارة في القوائم المالية عن
0.001	Sig. (2-tailed)	انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يشير الى حدث لاحق حصل بعد تاريخ الميزانية
.645**	Correlation Coefficient	يجب الإفصاح عن توزيعات الأرباح المقترحة أو
0.000	Sig. (2-tailed)	المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة
.450*	Correlation Coefficient	تشير إفصاحات القوائم المالية عن التغييرات الكبيرة
0.012	Sig. (2-tailed)	بمعدلات الضريبة مما يوفر معلومات اضافية لمستخدميها.

يوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

3- المحور الثالث: المعيار المحاسبي الدولي 10 الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة

أدلة الإثبات

جدول 5 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات

الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات		
.536**	Correlation Coefficient	تسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بمساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية بشكل رشيد
0.000	Sig. (2-tailed)	
.597**	Correlation Coefficient	إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بتاريخ الميزانية تساعد المدقق بابداء رأيه حول القوائم المالية.
0.000	Sig. (2-tailed)	
.645**	Correlation Coefficient	تعديل المنشأة لقوائمها المالية عند إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية، يوفر دليل إضافي حول دقة حساب العملاء
0.092	Correlation Coefficient	يجب تعديل اساس المحاسبة والمبالغ المثبتة في القوائم المالية عند عدم ملائمة فرض الاستمرارية
0.364	Sig. (2-tailed)	
.383**	Correlation Coefficient	بحسب المعيار المحاسبي 10 هل يسمح للمنشأة بإدراج توزيعات الأرباح التي تم اعتمادها بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، كالتزام في القوائم المالية المعدلة
0.000	Sig. (2-tailed)	
.655**	Correlation Coefficient	ان بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صحة صافي القيمة البيعية لهذا المخزون والمدرجة في الميزانية الختامية بتاريخ اعدادها
0.000	Sig. (2-tailed)	
.219*	Correlation Coefficient	اكتشاف المدقق لخطأ أو غش في معالجة الأحداث اللاحقة تشير على عدم عدالة القوائم المالية
0.028	Sig. (2-tailed)	
.639**	Correlation Coefficient	يُعتمد على أدلة الإثبات ذات المصادر الخارجية مثل مصادقات الزبائن والموردين بشكل اكثر قوة وإقناع من التي تم الحصول عليها من المصادر الداخلية
0.000	Sig. (2-tailed)	

.461**	Correlation Coefficient	يعتمد المدقق في إبداء رأيه على أدلة اثبات
0.000	Sig. (2-tailed)	مقنعة وليست قطعية
.689**	Correlation Coefficient	إن إجراءات اكتشاف ومعالجة الأحداث
0.000	Sig. (2-tailed)	اللاحقة التي تم وضعها من قبل الإدارة ، توفر دليل إضافي للمدقق حول قوة نظام الرقابة الداخلي

يوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث و الدرجة الكلية للمحور، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

4- المحور الرابع: المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات

جدول 6 معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة و الدرجة الكلية للمحور الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات

الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) وتأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات		
.759**	Correlation Coefficient	بحسب المعيار الدولي 10 يتوجب على المنشأة الإفصاح عن الاحداث الاستثنائية والطارئة في القوائم المالية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.236*	Correlation Coefficient	توفر القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية أدلة إضافية المدقق تساعد بإبداء رأيه
0.018	Sig. (2-tailed)	
.344**	Correlation Coefficient	بحسب المعيار المحاسبي 10، لا تتطلب الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة الإفصاح عنها في القوائم المالية
0.000	Sig. (2-tailed)	
.404**	Correlation Coefficient	إن تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي شأنها أن تؤثر على الوضع المالي للمنشأة و رأي المدقق
0.000	Sig. (2-tailed)	
0.150	Correlation Coefficient	يجب على الإدارة تحديد طريقة الإفصاح الأمثل عن الاحداث اللاحقة في القوائم المالية لتوفير معلومات لمستخدميها
0.137	Sig. (2-tailed)	
.688**	Correlation Coefficient	

0.000	Sig. (2-tailed)	إفصاح الادارة عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يساعد مستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة
.759**	Correlation Coefficient	الإفصاح عن توزيعات الارباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعيار المحاسبي
0.000	Sig. (2-tailed)	10 الاحداث اللاحقة تسهم بتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد باتخاذ قرارات مناسبة
0.437	Correlation Coefficient	تسهم القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة بالإفصاح عن خطة لاندماج الشركة او استبعاد شركة
0.013	Sig. (2-tailed)	تابعة
.721**	Correlation Coefficient	يجب أن تشير افصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة عن أي تلف أو حريق في أحد أصول
0.000	Sig. (2-tailed)	المنشأة بعد تاريخ الميزانية
.259**	Correlation Coefficient	تشير افصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة إلى التغيرات الكبيرة بأسعار الصرف وأسعار
0.009	Sig. (2-tailed)	الأصول

يوضح الجدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع و الدرجة الكلية للمحور، و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة عند مستوى معنوية (0.05) ودرجة ثقة 95 % وبذلك يعتبر المحور صادق لما وضع لقياسه.

4-1-6 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها اعتمد على مجموعة من الأساليب الإحصائية بما يتلاءم مع طبيعة الدراسة وتوجهاتها، وتم الحصول على النتائج باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss) Statistical Package For Social Sciences، وتمثلت الأساليب الإحصائية المستخدمة على النحو الآتي:

- 1- اختبار (كرونباخ-ألفا) وذلك لقياس درجة الاتساق لفقرات الأداة ومتغيرات الدراسة ككل، وجميع أسئلة الاستبانة.
- 2- اختبار one sample t test للتحقق من صحة الفرضيات.
- 3- الإحصاء الوصفي: لوصف متغيرات الدراسة (المتوسط الحسابي) والانحراف المعياري.
- 4- اختبار الانحدار الخطي البسيط
- 5- الأهمية النسبية.

المبحث الثاني : عرض بيانات الدراسة والتحليل الاحصائي

1-2-4 توزيع العينة:

جدول 7 التوزيع النسبي لعينة الدراسة

المؤهل الجامعي				
مدققو الحسابات		محاسبون		
العدد	%	العدد	%	
30	63.8	34	64.2	جامعية
15	31.9	18	34.0	ماجستير
2	4.3	1	1.9	دكتوراة
47	100.0	53	100.0	المجموع
عدد سنوات الخبرة				
6	12.8	13	24.5	أقل من 5 سنوات
23	48.9	21	39.6	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
12	25.5	11	20.8	من 11 سنة إلى 15 سنة
6	12.8	8	15.1	أكثر من 15 سنة
47	100.0	53	100.0	المجموع

توزعت عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي لعينة المدققين إلى 63.8% جامعية و 31.9% ماجستير و 4.3% دكتوراة ولدى عينة المحاسبين نجد 64.2% جامعية و 34% ماجستير و حسب سنوات الخبرة نجد لدى عينة المدققين 12.8% أقل من 5 سنوات و 48.9% من 5-10 سنوات و 25.5% من 11-15 سنة و 12.8% أكثر من 15 سنة ومن حيث بيانات المحاسبين نجد أن 24.5% خبرة أقل من 5 سنوات و 39.6% من 5-10 سنوات و 20.8% من 11-15 سنة و 15.1% أكثر من 15 سنة

4-2-2 تحليل متغيرات الدراسة:

1- الاحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات

لوصف تأثير الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات ، فقد تم قياس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى تطبيق المعيار وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

جدول 8 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig
100	4.37	0.51	27.10	87	0.000
يجب ان تعكس القوائم المالية المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 10 بقيمتها المالية الاحداث اللاحقة كصدرو حكم قضائي					
100	4.44	0.59	24.34	89	0.000
تسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بتوفير المعلومات للمدقق المستثمرين حول مدى قدرة المنشأة					
100	4.38	0.51	27.16	88	0.000
يشكل اكتشاف المدقق لصدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية دليل إثبات حول وجود التزام على المنشأة					

100	4.35	0.48	28.16	87	0.000	يجب على المنشأة أن تعدل قيم المخصصات في القوائم المالية لمقابلة الخسائر المتوقعة لأحداث حصلت بتاريخ الميزانية
100	4.29	0.57	22.48	86	0.000	توفر القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية تتطلب تعديل في القيم المدرجة
100	4.35	0.50	27.00	87	0.000	يتم قياس درجة كفاية أدلة الإثبات من خلال حجم العينة المختارة
100	4.32	0.47	28.16	86	0.000	يوفر تعديل المخصصات من قبل الإدارة بحسب متطلبات معيار الأحداث اللاحقة يوفر دليلاً إضافياً للمدقق
100	4.43	0.52	27.63	89	0.000	يوفر انخفاض قيمة أحد الأصول عما كانت عليه وعدم تعديلها من قبل المنشأة وعلم المدقق بهذه المعلومة له دليل إثبات إضافي
100	4.19	0.75	15.91	84	0.000	تساعد قراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار عن الأمور غير المنفذة والتي ليس لها محاضر متاحة بعد مثل استعراض قرارات قضائية تجاه المنشأة
100	4.26	0.63	20.01	85	0.000	يجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ انخفاض قيمة المخزون في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة .
100	4.29	0.67	19.22	86	0.000	بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية للمخزون في تاريخ الميزانية
100	4.33	0.17	78.23	87	0.000	تأثير الأحداث اللاحقة موجبة التعديل على كفاية أدلة الإثبات

بلغ المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم أهمية (الأحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات) كأحد تأثيرات (المعيار الدولي للأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية) (4.33) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على تأثير هذه الأدلة (87%) والذي يقابل تأثيرها

بدرجة عالية حسب آراء العينة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.17) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي،

احتلت المراتب الأولى في تأثير عبارات (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات) العبارة (تسهم القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بتوفير المعلومات للمدقق المستثمرين حول مدى قدرة المنشأة) نجد أن متوسط الاجابات عليها (4.44) وان الوزن النسبي للإجابات هو (89 %) تقييم بأثر(عالي جداً) حسب آراء العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض 0.05 ويوجد اتفاق بمستوى عالي حول اسهام القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بتوفير المعلومات للمدقق المستثمرين، وفي المرتبة الثانية نجد عبارة (انخفاض قيمة أحد الاصول عما كانت عليه وعدم تعديلها من قبل المنشأة وعلم المدقق بهذه المعلومة يوفر له دليل إثبات إضافي) بمتوسط تقييم 4.43 تقييم عالي التأثير يليها العبارة (اكتشاف المدقق لصدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية يشكل دليل إثبات حول وجود التزام على المنشأة) بمستوى تقييم عالي 88 % و عبارة (يجب على المنشأة أن تعدل قيم المخصصات في القوائم المالية لمقابلة الخسائر المتوقعة لأحداث حصلت بتاريخ الميزانية) بمستوى أهمية عالي 87 %، بينما العبارات الأخيرة في الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات نجد عبارة (يجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ انخفاض قيمة المخزون في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة .) تقييم عالي و اخيراً عبارة (تساعد قراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار عن الأمور غير المنفذة والتي ليس لها محاضر متاحة بعد مثل استعراض قرارات قضائية تجاه المنشأة) بمستوى عالي ايضاً دال احصائياً.

2- الاحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات

لوصف تأثير الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات ، فقد تم قياس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى تطبيق المعيار وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

جدول 9 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات)

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig
توفر القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية 100 تتطلب إفصاح في القوائم المالية	4.41	0.51	27.41	88	0.000
توفر الإفصاحات في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة معلومات في الوقت المناسب للمدقق والمستثمر 100 تساعد باتخاذ القرار المناسب	4.41	0.49	28.52	88	0.000
يقوم المدقق بالاستفادة من تنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة لفترات بعد تاريخ القوائم المالية، 100	4.18	0.72	16.48	84	0.000
تعد اقرارات الإدارة بشأن الاحداث اللاحقة دليل من دلائل الإثبات ويتم اختبار ذلك من قبل المدقق 100	4.31	0.53	24.91	86	0.000
في القوائم المالية المعدة وفق المعيار 10 يجب الإفصاح عن طبيعة الحدث و أثره او عدم وجود اثر له من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة 100	4.28	0.70	18.35	86	0.000
الإفصاح من قبل الادارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يشير الى حدث لاحق حصل بعد تاريخ الميزانية 100	4.43	0.61	23.55	89	0.000
يجب الإفصاح عن توزيعات الارباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعيار المحاسبي 10 100 الاحداث اللاحقة	4.40	0.49	28.43	88	0.000

0.000	87	23.35	0.57	4.33	100	تشير إفصاحات القوائم المالية عن التغيرات الكبيرة بمعدلات الضريبة مما يوفر معلومات إضافية
0.000	87	54.53	0.25	4.34	100	تأثير الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل على كفاية أدلة الإثبات

بلغ المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم أهمية (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات) كأحد تأثيرات (المعيار الدولي للأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية) (4.34) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذه الأدلة (87%) والذي يقابل اعتمادها بدرجة عالية حسب آراء العينة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.25) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي،

احتلت المراتب الأولى في تقييم (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات) العبارة (الإفصاح من قبل الإدارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يشير إلى حدث لاحق حصل بعد تاريخ الميزانية) نجد أن متوسط الإجابات عليها (4.43) وأن الوزن النسبي للإجابات هو (89 %) (تقييم عالي جداً) حسب آراء العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض 0.05. ويوجد اتفاق بمستوى عالي حول اعتماد الإفصاح من قبل الإدارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يشير إلى حدث لاحق حصل بعد تاريخ الميزانية وفي المرتبة الثانية نجد عبارة (توفر القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية تتطلب إفصاح في القوائم المالية) بمتوسط تقييم 4.41 تقييم عالي الأهمية يليها العبارة (توفر الإفصاحات في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة معلومات في الوقت المناسب للمدقق والمستثمر تساعد باتخاذ القرار المناسب) بمستوى تقييم عالي ويليها العبارة (يجب الإفصاح عن توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقاً للمعيار المحاسبي 10 الأحداث اللاحقة) بمستوى تأثير 88 % ، بينما العبارات الأخيرة في الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على كفاية أدلة الإثبات نجد عبارة (تعد أقرارات الإدارة بشأن الأحداث اللاحقة دليل من دلائل الإثبات ويتم اختبار ذلك من قبل المدقق) تقييم عالي و أخيراً عبارة (يقوم المدقق بالاستفادة من تنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة لفترات بعد تاريخ القوائم المالية)، بمستوى عالي أيضاً دال احصائياً.

3-الأحداث اللاحقة (موجبة التعديل) و تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات

لوصف تأثير الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات ، فقد تم قياس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى تطبيق المعيار وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

جدول 10المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات)

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig
100	4.27	0.66	19.11	85	0.000
تسهم القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بمساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية بشكل رشيد					
100	4.38	0.55	25.25	88	0.000
إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بتاريخ الميزانية					
100	4.19	0.73	16.20	84	0.000
تعديل المنشأة لقوائمها المالية عند إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية ،يوفر دليل إضافي حول دقة حساب العملاء					
100	4.38	0.56	24.44	88	0.000
يجب تعديل اساس المحاسبة والمبالغ المثبتة في القوائم المالية عند عدم ملائمة فرض الاستمرارية					
100	4.37	0.56	24.36	87	0.000
يسمح للمنشأة بإدراج توزيعات الأرباح التي تم اعتمادها بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، كالتزام في القوائم المالية المعدلة					
100	4.20	0.75	15.96	84	0.000
ان بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية					
100	4.36	0.54	25.11	87	0.000
اكتشاف المدقق لخطأ أو غش في معالجة الأحداث اللاحقة تشير الى أن القوائم المالية لم تكن سليمة					
100	4.38	0.49	28.29	88	0.000
أدلة إثبات ذات المصادر الخارجية مثل مصادقات الزبائن والموردين ويعتمد عليها بشكل اكثر اقناعا من التي تم الحصول عليها من المصادر الداخلية					

يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية	100	4.47	0.50	29.31	89	0.000
اجراءات الادارة التي تم وضعها لاكتشاف ومعالجة الأحداث اللاحقة، توفر دليل إضافي للمدقق حول قوة نظام الرقابة الدخلي	100	4.40	0.49	28.43	88	0.000
تأثير الاحداث اللاحقة موجبة التعديل على ملائمة أدلة الإثبات	100	4.34	0.30	45.36	87	0.000

بلغ المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم أهمية (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات) كأحد تأثيرات (المعيار الدولي للأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية) (4.34) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذه الأدلة (87%) والذي يقابل اعتمادها بدرجة عالية حسب آراء العينة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.30) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، احتلت المراتب الأولى في تقييم (الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات) العبارة (يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية) نجد أن متوسط الاجابات عليها (4.47) وان الوزن النسبي للإجابات هو (89 %) تقييم (عالي جداً) حسب آراء العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المقترض 0.05 ويوجد اتفاق بمستوى عالي حول يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية وفي المرتبة الثانية نجد عبارة (يجب تعديل اساس المحاسبة والمبالغ المثبتة في القوائم المالية عند عدم ملائمة فرض الاستمرارية) بمتوسط تقييم 4.38 تقييم عالي الأهمية يليها العبارة (إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بتاريخ الميزانية) بمستوى تقييم عالي و عبارة (يسمح للمنشأة بإدراج توزيعات الأرباح التي تم اعتمادها بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، كالنزام في القوائم المالية المعدلة) بمستوى تقييم عالي ايضاً بينما العبارات الأخيرة في الاحداث اللاحقة موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات نجد عبارة (ان بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية) تقييم عالي و اخيراً عبارة (تعديل المنشأة لقوائمها المالية عند إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية، يوفر دليل إضافي حول دقة حساب العملاء) بمستوى عالي ايضاً دال احصائياً.

4-الأحداث اللاحقة (غير موجبة التعديل) و تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات

لوصف تأثير الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات ، فقد تم قياس هذا المحور (بمجموعة من العبارات) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على تقييم أفراد عينة الدراسة والفروق في التقييم بينهم لاعتماد مستوى تطبيق المعيار وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودلالة التقييم باستخدام لكل عبارة، كما يلي:

جدول 11 المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والدالات الإحصائية لمستوى تقييم (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات)

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي %	الدلالة الإحصائية Sig
100	4.19	0.75	15.91	84	0.000
يجب على المنشأة مراعاة متابعة الاحداث الاستثنائية والطارئة التي تتطلب الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية					
100	4.26	0.65	19.52	85	0.000
إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية تساعد المدقق بإبداء رأيه					
100	4.27	0.71	17.92	85	0.000
لا يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل					
100	4.37	0.54	25.18	87	0.000
تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤثر على الوضع المالي للمنشأة					
100	4.22	0.72	16.97	84	0.000
يجب على الإدارة تحديد الطريقة التي تتوي بها الإفصاح عن الاحداث اللاحقة في القوائم المالية لتوفير معلومات لمستخدميها					
100	4.19	0.75	15.91	84	0.000
الإفصاح من قبل الادارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة					
100	4.19	0.75	15.91	84	0.000
الإفصاح عن توزيعات الارباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعيار المحاسبي 10					

					الاحداث اللاحقة تسهم بتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد باتخاذ قرارات مناسبة
0.000	85	20.01	0.63	4.26	100 تسهم القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة بالافصاح عن خطة لاندماج الشركة او استبعاد شركة تابعة
0.000	84	15.96	0.75	4.20	100 يجب على أن تشير افصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة عن تلف أو حريق أحد أصول المنشأة بعد تاريخ الميزانية
0.000	87	25.11	0.54	4.36	100 تشير افصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الاحدا اللاحقة إلى التغيرات الكبيرة باسعار الصرف واسعار الاصول
0.000	85	37.93	0.33	4.25	100 الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل ملائمة أدلة الإثبات

بلغ المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن كافة العبارات الخاصة بمستوى تقييم أهمية (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات) كأحد تأثيرات (المعيار الدولي للأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية) (4.25) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أعلى من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذه الأدلة (85%) والذي يقابل اعتمادها بدرجة عالية حسب آراء العينة، وبلغت قيمة الانحراف المعياري الكلي عن المتوسط الحسابي (0.33) فقط مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي،

احتلت المراتب الأولى في تقييم أهمية (الاحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات) العبارة (تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الافصاح عن الأحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤثر على الوضع) نجد أن متوسط الاجابات عليها (4.37) وان الوزن النسبي للإجابات هو (87 %) تقييم (عالي جداً) حسب آراء العينة ومستوى الدلالة الحسابية (0.000) أصغر من مستوى الدلالة المفترض 0.05 ويوجد اتفاق بمستوى عالي حول تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الافصاح عن الأحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤثر على الوضع) بمعدل تقييم 4.37 تقييم عالي الأهمية يليها العبارة (تشير افصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الاحدا اللاحقة إلى التغيرات الكبيرة باسعار الصرف واسعار الاصول) بمستوى تقييم عالي وعبارة (تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الافصاح عن الأحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤثر على

الوضع) بينما العبارات الأخيرة في الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل من حيث تأثيرها على ملائمة أدلة الإثبات نجد عبارة الإفصاح من قبل الإدارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يساعد مستخدمي القوائم المالية) تقييم عالي و أخيراً عبارة (يجب على الإدارة تحديد الطريقة التي تنوي بها الإفصاح عن الأحداث اللاحقة في القوائم المالية لتوفير معلومات لمستخدميها) بمستوى عالي أيضاً دال احصائياً.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

تم إجراء الانحدار الخطي البسيط لإيجاد علاقة التأثير بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 (الأحداث موجبة التعديل) وكفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

جدول 12 دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	70.202	0.411	0.417	.646 ^a	1
a. Predictors: (Constant), الأحداث اللاحقة موجبة التعديل					

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته 64.6% ولدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 41.17% أي أن المتغير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) كأحد أبعاد تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية في هذا النموذج استطاع أن يفسر 41.7% من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الإثبات) (Y) والباقي يعزى الى عوامل أخرى. ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية $F=70$ و معنوية الدلالة الحسابية ($Sig=0.000$) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$. مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية

جدول 13 الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات

Coefficients						
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.873	0.160		0.503	0.081	(Constant)	1
0.000	8.379	0.646	0.116	0.972	الأحداث اللاحقة موجبة التعديل	
a. Dependent Variable: كفاية أدلة الإثبات						

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (لأحداث موجبة التعديل) يؤثر في التابع كفاية أدلة الإثبات بحدود 0.13 وهو ذا دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ حيث قيمتها $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{(لأحداث موجبة التعديل) } (0.97) + 0.08 = \text{كفاية أدلة الإثبات}$$

ويلاحظ أن التأثير ايجابي وبالتالي (يوجد دلالة إحصائية لأثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (لأحداث موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

الفرضية الثانية : وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

تم اجراء الانحدار الخطي البسيط لإيجاد علاقة التأثير بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 (الأحداث غير موجبة التعديل) وكفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

جدول 14 دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	65.239	0.394	0.400	.632 ^a	1
a. Predictors: (Constant), الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل					

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته 63.2% ولدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 40.0% أي أن المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) كأحد أبعاد تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية في هذا النموذج استطاع أن يفسر 40.0% من التغيرات الحاصلة في التابع (كفاية أدلة الإثبات) (Y) والباقي يعزى الى عوامل أخرى. ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F=65 ومعنوية الدلالة الحسابية (Sig=0.000) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية sig=0.05. مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية

جدول 15 الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) و كفاية أدلة الإثبات

Coefficients						
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.049		0.354	1.435	(Constant)	1
0.000	8.077	0.632	0.081	0.658	الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل	
a. Dependent Variable: كفاية أدلة الإثبات						

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) يؤثر في التابع كفاية أدلة الإثبات بحدود 0.65 وهو ذا دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية sig<0.05 حيث قيمتها sig=0.000

وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{(الأحداث غير موجبة التعديل)} = 1.43 + (0.65) \text{ كفاية أدلة الإثبات}$$

ويلاحظ أن التأثير ايجابي وبالتالي (يوجد دلالة إحصائية لأثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

الفرضية الثالثة: وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

تم اجراء الانحدار الخطي البسيط لإيجاد علاقة التأثير بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 (الأحداث موجبة التعديل) وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

جدول 16 دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الأحداث موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000b	21.721	0.173	0.181	.426a	1
a. Predictors: (Constant), الأحداث اللاحقة موجبة التعديل					

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته 42.6% ولدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 18.1% اي أن المتغير المستقل (الأحداث موجبة التعديل) كأحد أبعاد تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية في هذا النموذج استطاع أن يفسر 18.1% من التغيرات الحاصلة في التابع (ملائمة أدلة الإثبات) (Y) والباقي يعزى الى عوامل أخرى. ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F=21 و معنوية الدلالة الحسابية (Sig=0.000) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية sig=0.05. مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية

جدول 17 الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (الأحداث موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات

Coefficients						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.003	3.101		0.534	1.655	(Constant)	1
0.000	4.661	0.426	0.123	0.572	الاحداث اللاحقة موجبة التعديل	
a. Dependent Variable: ملائمة أدلة الإثبات						

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (الأحداث موجبة التعديل) يؤثر في التابع ملائمة أدلة الإثبات بحدود 0.57 وهو ذا دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ حيث قيمتها $\text{sig} = 0.000$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$\text{(الأحداث موجبة التعديل)} = 1.655 + (0.57) \text{ ملائمة أدلة الإثبات}$$

ويلاحظ أن التأثير ايجابي وبالتالي (يوجد دلالة إحصائية لأثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.

الفرضية الرابعة: وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية

(الأحداث غير موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي..

تم اجراء الانحدار الخطي البسيط لإيجاد علاقة التأثير بين تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 (الأحداث غير موجبة التعديل) وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

جدول 18 دالات علاقات الارتباط والتفسير بين المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات

Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
.000 ^b	30.765	0.231	0.239	.489 ^a	1
a. Predictors: (Constant), الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل					

لدينا المقياس R وهو معامل الارتباط قيمته 48.9% ولدينا مقياس معامل التفسير والذي قيمته تقريبا 23.9% أي أن المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) كأحد أبعاد تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية في هذا النموذج استطاع أن يفسر 23.9% من التغيرات الحاصلة في التابع (ملائمة أدلة الإثبات) (Y) والباقي يعزى الى عوامل أخرى. ويظهر الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن من خلاله معرفة القوة التفسيرية للنموذج ككل عن طريق احصائية F=30 ومعنوية الدلالة الحسابية (Sig=0.000) وهي أصغر من المعنوية الدلالة القياسية sig=0.05. مما يؤكد وجود قوة التفسيرية للنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج ككل ذا دلالة معنوية

جدول 19 الدالات الاحصائية لمعادلة التأثير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) و ملائمة أدلة الإثبات

Coefficients						
Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	3.626		0.452	1.738	(Constant)	1
0.000	5.547	0.489	0.106	0.588	الأحداث اللاحقة غير موجبة	
a. Dependent Variable: ملائمة أدلة الإثبات						

ومن خلال الجدول نجد أن بعد المتغير المستقل (الأحداث غير موجبة التعديل) يؤثر في التابع ملائمة أدلة الإثبات بحدود 0.57 وهو ذا دلالة معنوية في هذا النموذج حسب نموذج t حيث دالة المعنوية sig<0.05 حيث قيمتها sig=0.000

وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$(لأحداث غير موجبة التعديل) (0.58) + 1.73 = \text{ملانمة أدلة الإثبات}$$

ويلاحظ أن التأثير ايجابي وبالتالي (يوجد دلالة إحصائية لأثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على ملانمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي في التدقيق الخارجي).

ترتيب أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

تم اجراء ترتيب المحاور وكانت النتائج التالية:

جدول 20 ترتيب أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي "10" في تعزيز كفاية وملانمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي

الترتيب	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1	86.88	0.25	4.34	الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل تأثيره على كفاية أدلة الإثبات
2	86.80	0.30	4.34	الاحداث اللاحقة موجبة التعديل على ملانمة أدلة الإثبات
3	86.67	0.17	4.33	الاحداث اللاحقة موجبة التعديل تأثيره على كفاية أدلة الإثبات
4	85.02	0.33	4.25	الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل ملانمة أدلة الإثبات

احتلت المرتبة الأولى في ترتيب أثر تطبيق المعيار المحاسبي 10 محور (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل و تأثيره على كفاية أدلة الإثبات) حيث المتوسط 4.34 بانحراف معياري 0.25 وفي المرتبة الثانية نجد محور (الأحداث اللاحقة موجبة التعديل وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات) بمتوسط 4.34 وانحراف 0.30 بينما المرتبة الثالثة فكانت (الأحداث اللاحقة موجبة التعديل و تأثيره على كفاية أدلة الإثبات) والمرتبة الرابعة نجد (الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل وتأثيره على ملائمة أدلة الإثبات)

نتائج الدراسة:

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- يوجد أثر إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على كفاية أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
- يوجد أثر إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأحداث اللاحقة لإعداد التقارير المالية (الأحداث غير موجبة التعديل) على ملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي.
- إن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة يعزز أدلة الإثبات من حيث الكفاية ومن حيث الملائمة في التدقيق الخارجي.
- معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة يساعد مستخدمي القوائم المالية على حد سواء (مقرضين، مدققين...) لأن تطبيقه على القوائم المالية يعكس واقع المنشأة بشكل أكثر مصداقية ويوفر معلومات للمستخدمين بوقت مناسب لاتخاذ قرار صائب.
- القوائم المالية المعدلة بأثر معيار المحاسبة الدولي أكثر موثوقية وتقدم للمدقق أدلة إثبات إضافية لاتخاذ قرار حولها وإصدار تقرير التدقيق.

توصيات ومقترحات :

انطلاقاً من النتائج أعلاه يوصي الدراسة بما يلي :

- ضرورة الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 الاحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية من قبل الشركات لما له من أهمية تعكس واقع المنشأة بشكل أكثر مصداقية و واقعية، ويزيد من موثوقية البيانات المدرجة في القوائم المالية مما ينعكس إيجاباً على قرارات المستخدمين.
- توصي الدراسة بضرورة قيام الجهات الإشرافية بمتابعة تطبيق معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث اللاحقة من قبل الشركات المدرجة لما له من أهمية تنعكس على نتيجة القوائم المالية وتقرير التدقيق.
- يؤكد الدراسة على ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 10 لما له من أثر إيجابي في تعزيز كفاية وملاءمة أدلة الإثبات في عملية التدقيق الخارجي ولما له من أثر في تعزيز حصول المدقق على أدلة تدعم رأيه في عملية اتخاذ القرار.
- ضرورة قيام الجهات الإشرافية في سوق دمشق للأوراق المالية بتنظيم مؤتمرات بشكل دوري لزيادة وعي المحاسبين ومدققي الحسابات حول أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والأثر الناتج عن عدم الالتزام بها.
- ضرورة عقد دورات للمحاسبين والمدققين من قبل الجهات الإشرافية والتنظيمية للمهنة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية لكي يندمجوا بسرعة في بيئة العمل ويثقلوا دراساتهم الأكاديمية مما يسهل تطبيق هذه المعايير في الواقع وبالتالي اكتساب مهارات التطبيق العملي للمعايير بالجانب النظري.
- ينبغي على المدقق أن يؤدي إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تؤيد أن الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها وتشخيصها لما لها من أهمية وتأثير على قرار المدقق وتقرير التدقيق.

المراجع:

المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب

- 1- IAASB ، (2020) ، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، ص: 1191.
- 2- دحدوح، حسين، و القاضي، حسين، وقريط، عصام، (2014)، أصول المراجعة ، دمشق: سوريا ، منشورات جامعة دمشق، ص610

ب- رسائل الماجستير والدكتوراه

- 1- برهوم، إبراهيم، 2016، مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي العاشر، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة ، غزة: فلسطين ، ص103.
- 2- العمري، أحمد ماهر. 2012، أثر الأحداث اللاحقة للسنة المالية على إجراءات التدقيق الخارجي. (أطروحة ماجستير). كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية، عمان: الأردن، ص 96.
- 3- سلركة، رحاب، مهري، سياد، 2021، " أدلة إثبات المدقق الداخلي ودورها في دعم التدقيق الخارجي " ، دراسة حالة، رسالة ماجستير، قسم التدقيق كلية التجارة ، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، ص 81.
- 4- القويبة، سمير، 2019، "مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي: دراسة ميدانية آراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة التدقيق المحاسبي، جامعة باتنة، الباتنة: الجزائر، ص332
- 5- العمري، صالح علي، 2021 " أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية الخاصة بأدلة الإثبات على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال اليمنية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة – قسم المحاسبة، جامعة صنعاء، اليمن، ص60.
- 6- عبد الهادي، محمد وعافر، أحمد، 2015، "أثر كفاية وملئمة أدلة الإثبات على التدقيق الخارجية" دراسة حالة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل، الجزائر: الجزائر، ص141.
- 7- لوزة، مجد الدين، 2015، "دور إجراءات المراجعة التحليلية في رسم خطة المراجعة دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، دمشق: سوريا، ص120.

- 8- الزايغ، هاني، 2006، "دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات التدقيق في فلسطين"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة: فلسطين، ص237.
- 9- العرابي، حمزة، 2007، "مدى التزام الشركات العامة الأردنية بمعالجة الالتزامات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وفق متطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم 10 و 37" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الدراسات العليا، الجامعة الأردنية، الأردن، ص105.
- 10- الصفاوي، صهباء عبد القادر 2005، "الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وتأثيرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الجامعة المستنصرية، العراق، ص123.
- 11- لامية، رضا وبحري سعيد، 2019، دور الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية في تفعيل الإفصاح المحاسبي دراسة حالة منشأة "السلام الإلكتروني"، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، ص110.

ج- المجلات والصحف

- 1- صدام، هاشم، 2018، دور المدقق الخارجي في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وإبداء الرأي المحايد حول القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة الدنانير، عدد: 14، ص 499-519، بغداد: العراق، جامعة النهرين-كلية اقتصاديات الأعمال.
- 2- يوسف، مريم، 2020 "امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية – الأحداث اللاحقة نموذجاً"، الجزائر، مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 2020/02، ص 50-67، الجزائر: الجزائر.
- 3- ريشاني، سمير، 2013، مقدمة في معايير المحاسبة الدولية، الجهاز المركزي للرقابة المالية، <http://cofc.gov.sy/FCKBIH/.pdf>
- 4- بني هاني، رضوان، البشتاوي، سليمان، 2023، "أثر الإفصاحات في استمرارية الشركات المدرجة في بورصة عمان: الدور المعدل معيار المحاسبة الدولي رقم (10) الأحداث اللاحقة"، مجلة المال والأعمال عمان، المجلد التاسع، العدد 2023/1، ص22، عمان: الأردن.
- 5- عبد الملك، اسراء، 2022، "أهمية عملية فحص الرقابة الداخلية في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات في التدقيق الخارجي"، مجلة الريادة للمال والأعمال في العراق، المجلد الثالث، العدد 2022/3، بغداد: العراق، ص113-124.

6- الشطرات، حسني خليل جميل. 2017. أثر الأحداث اللاحقة على مصداقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي. رياح للبحوث و الدراسات، مج. 2017، ع. 22، ص ص. 89-107

7- حميدي، عباس، 2009 "الآثار الاقتصادية لعدم الإفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (دراسة تحليلية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية)" مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 77، ص16، بغداد: العراق.

8- ياسمينه، عمامرة، 2018، "أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة امعلومات المحاسبية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، ISSN 6، عدد: 4، ص-ص: 307-320، جامعة تبسة، الجزائر: الجزائر.

9- باقر، جنان، (2021) الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية وأثرها على مدى حقيقة القوائم المالية-دراسة ميدانية في المنشأة العامة للصناعات النسيجية / بابل، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد 26، ص328-367، العراق، بابل.

10- محمد، مجدي شكري فوزي، 2015، "مراجعة الاحداث اللاحقة في ضوء معايير التقارير المالية وانعكاسات ذلك على جودة المعلومات المحاسبية"، دار المنظومة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 19، العدد 3، ص 688-752

11- أحمد، أحمد، 2018، مدخل مقترح لزيادة فاعلية أدلة الإثبات للتحقق من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية في قطاع المصارف التجارية الليبية، المجلة العلمية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، م. 9، ع، 4، ص 616-652.

12- شريقي، عمر، مزيمش، أسماء، 2020، "أثر ومخاطر التجارة الالكترونية على ممارسة مهنة التدقيق الخراجي" مجلة المنهل الاقتصادي، مجلد 03، عدد 01، ص 239-256، الجزائر.

13- حميدي، زينب، 2009، "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم اضرار الحرب: دراسة ميدانية في المنشأة العامة لصناعة البطاريات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، ع. 75.

ث- وقائع الندوات والمؤتمرات :

1- يوسف، علي، 2019، المعيار المحاسبي الدولي رقم " ١٠ "، الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، دمشق سوريا .

المراجع باللغة الإنكليزية:

أ- الكتب

- 1- IFRS Foundation, **2021 Issued IFRS Standards**, www.IFRS.ORG,
- 2- Melville, A. (2011). **International financial reporting**: A practical guide. (4th ed.). Essex, England: Pearson Education Limited
- 3- Enahoro, J.A., & Jayeoba, J. (2013). Value measurement and disclosures in fair value accounting. **Asian Economic and Financial Review**, 3 (9), 1170-1179.
- 4- Kieso, Donald. E, Weygandt, and Warfield, Terry, D. (2015) "**Intermediate Accounting**" 12th Edition, John Wiley and sons Tnc, New York.

ب- المجلات والصحف

- 1- Richard Adeleye, Okunade, 2022, " Events After the Reporting Period and Investment Decisions in Manufacturing Companies in Nigeria" **Sumerianz Journal of Economics and Finance**, Vol. 5, No. 2, pp. 31-38.
- 2- Jacquelin, Hammersley, 2019, " Auditors' Evaluation of Subsequent Events: The Effects of Prior Commitment and Type of Accountability" **AUDITING: A Journal of Practice & Theory** (2019), 38 (3): 167–182.
- 3- ABDUSATTOROVICH, KHOLIKOV, ISMOILOVICH, MELIEV, 2022 " IMPROVING THE AUDIT EVIDENCE COLLECTION PROCESS' **International Journal of Economic Perspectives**, 16(12), 71-81.
- 4- Usanovich, Ganiev, 2023 ' AUDIT EVIDENCE AND IMPORTANT ASPECTS OF THE CERTIFICATION PROCES In the Republic of Uzbekistan' **International Journal of Education, Social Science & Humanities**, Volume11, Issue1, 2023 (B132-140)

قائمة المحكمين

تم تحكيم الاستبانة موضوع الدراسة من قبل الأساتذة الأفاضل مشكورين

الدكتور ابراهيم ميده	أستاذ في كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة
الدكتور نبيل الحلبي رحمه الله	أستاذ في كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة
الدكتورة رشا حمادة	أستاذ في كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة
الدكتور عصام قريط	أستاذ في كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة
الدكتور عمر سيدي	أستاذ في كلية الاقتصاد – قسم المحاسبة

وقد قامت الباحثة بالأخذ بجميع الملاحظات القيمة التي قام الأساتذة بتقديمها لغرض تصويب عبارات الاستبانة وتحقيق الغاية المرجوة منه.

الاستبيان

تحية طيبة وبعد...

تقوم الباحثة بإجراء رسالة ماجستير بعنوان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأحداث اللاحقة لتاريخ التقرير في تعزيز أدلة الإثبات (دراسة ميدانية في سوق دمشق للأوراق المالية)

وتأمل الباحثة منكم التكرم بإبداء الرأي على الأسئلة التي يحتويها هذا الاستبيان، وتؤكد لكم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها محاطة بالسرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض الدراسة العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

الباحثة

لانا درويش

أولاً: معلومات عامة:

ضع إشارة ☒ عند الخيار المناسب:

1- أعلى مؤهل علمي:

☐ ماجستير

☐ شهادة جامعية

☐ دكتوراه

2- المركز الوظيفي:

☐ مدقق حسابات

☐ مدير حسابات

3- عدد سنوات الخبرة في مهنة التدقيق والمحاسبة:

☐ من 11 سنوات إلى 15 سنة

☐ أقل من 5 سنوات

☐ أكثر من 15 سنة

☐ من 5 سنوات إلى 10 سنوات

يرجى وضع إشارة ✓ عند الإجابة :

1. المحور الأول: المعيار المحاسبي الدول 10 الأحداث اللاحقة (موجبة التعديل و غير موجبة التعديل) و تأثيره على كفاية أدلة الإثبات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	يجب ان تعكس القوائم المالية المعدة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 10 بقيمتها المالية الأحداث اللاحقة كصدور حكم قضائي					
2	تسهم القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بتوفير المعلومات للمدقق والمستثمر حول مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية					
3	يشكل اكتشاف المدقق لصدور حكم قضائي بعد تاريخ الميزانية دليل إثبات حول وجود التزام على المنشأة					
4	يجب على المنشأة أن تعدل قيم المخصصات في القوائم المالية لمقابلة الخسائر المتوقعة لأحداث حصلت بتاريخ الميزانية					
5	توفر القوائم المالية المحدثّة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف كانت قائمة بتاريخ الميزانية تتطلب تعديل في القيم المدرجة بالقوائم المالية.					
6	يتم قياس درجة كفاية أدلة الإثبات من خلال حجم العينة المختارة					
7	يوفر تعديل المخصصات من قبل الإدارة بحسب متطلبات معيار الأحداث اللاحقة دليلاً إضافياً للمدقق					

					8	انخفاض قيمة أحد الأصول عما كانت عليه وعدم تعديلها من قبل المنشأة وعلم المدقق بهذه المعلومة يوفر له دليل إثبات إضافي
					9	تساعد قراءة محاضر الاجتماعات والاستفسار عن الأمور غير المنفذة والتي ليس لها محاضر متاحة بعد مثل استعراض قرارات قضائية تجاه المنشأة بتوفير أدلة إثبات تساعد المدقق بإبداء رأيه
					10	يجب على المنشأة الاعتراف بمبلغ انخفاض قيمة المخزون في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة .
					11	بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية للمخزون في تاريخ الميزانية
					12	توفر القوائم المالية المحدثة بأثر الأحداث اللاحقة أدلة إضافية عن حالات وظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية تتطلب إفصاح في القوائم المالية.
					13	توفر الإفصاحات في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة معلومات في الوقت المناسب للمدقق والمستثمر تساعد باتخاذ القرار المناسب
					14	يقوم المدقق بالاستفادة من تنبؤات التدفقات النقدية، والتقارير الإدارية الأخرى ذات العلاقة لفترات بعد تاريخ القوائم المالية، مثل وجود معلومات حول تسوية مالية تم إقرارها بعد انتهاء السنة مما يوفر له أدلة إثبات إضافية

					تعد اقرارات الإدارة بشأن الاحداث اللاحقة دليل من دلائل الإثبات ويتم اختبار ذلك من قبل المدقق.	15
					في القوائم المالية المعدة وفق المعيار 10 يجب الافصاح عن طبيعة الحدث و أثره او عدم وجود اثر له من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة	16
					الافصاح من قبل الادارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يشير الى حدث لاحق حصل بعد تاريخ الميزانية مما يوفر دليل إثبات إضافي	17
					يجب الإفصاح عن توزيعات الارباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعيار المحاسبي 10 الاحداث اللاحقة	18
					تشير إفصاحات القوائم المالية عن التغيرات الكبيرة بمعدلات الضريبة مما يوفر معلومات اضافية	19

2. المحور الثاني: المعيار المحاسبي الدولي 10 الأحداث اللاحقة (موجبة التعديل و غير موجبة التعديل) و تأثيره على ملانمة أدلة الإثبات

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقاً
1	تسهم القوائم المالية المحدثه بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية بمساعدة الإدارة في اتخاذ قرارات استثمارية واقتصادية بشكل رشيد					
2	إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بتاريخ الميزانية تساعد المدقق بإبداء رأيه حول القوائم المالية					
3	تعديل المنشأة لقوائمها المالية عند إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية ، يوفر دليل إضافي حول دقة حساب العملاء					
4	يجب تعديل اساس المحاسبة والمبالغ المثبتة في القوائم المالية عند عدم ملانمة فرض الاستمرارية					
5	يسمح للمنشأة بإدراج توزيعات الأرباح التي تم اعتمادها بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، كالتزام في القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة					
6	ان بيع المخزون بعد تاريخ الميزانية يوفر دليل على صافي القيمة البيعية لهذا المخزون في تاريخ الميزانية					
7	اكتشاف المدقق لخطأ أو غش في معالجة الأحداث اللاحقة تشير الى أن القوائم المالية لم تكن سليمة					
8	أدلة إثبات ذات المصادر الخارجية مثل مصادقات الزبائن والموردين ويعتمد عليها بشكل اكثر اقناعا					

				من التي تم الحصول عليها من المصادر الداخلية مثل السجلات المحاسبية	
				يقوم المدقق بالاعتماد على أدلة اثبات مقنعة وليست قطعية	9
				اجراءات الادارة التي تم وضعها لاكتشاف ومعالجة الأحداث اللاحقة، توفر دليل إضافي للمدقق حول قوة نظام الرقابة الداخلي	10
				يجب على المنشأة مراعاة متابعة الاحداث الاستثنائية والطارئة التي تتطلب الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية	11
				إن الأدلة الإضافية التي توفرها القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة لظروف نشأت بعد تاريخ الميزانية تساعد المدقق بإبداء رأيه حول القوائم المالية	12
				لا يطلب من الإدارة والمكلفين بالحوكمة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة غير موجبة التعديل	13
				تقرير الإدارة في القوائم المالية المعدلة بأثر الاحداث اللاحقة يتم فيه الافصاح عن الأحداث اللاحقة التي من شأنها ان تؤثر على الوضع المالي للشركة و رأي المدقق	14
				يجب على الإدارة تحديد الطريقة التي تنوي بها الافصاح عن الاحداث اللاحقة في القوائم المالية لتوفير معلومات لمستخدميها.	15
				الافصاح من قبل الادارة في القوائم المالية عن انخفاض القيمة السوقية لاستثمارات الشركة يساعد مستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة.	16

					الإفصاح عن توزيعات الأرباح المقترحة أو المعلن عنها في القوائم المالية المعدة وفقا للمعيار المحاسبي 10 الأحداث اللاحقة تسهم بتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد باتخاذ قرارات مناسبة	17
					تسهم القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة بالإفصاح عن خطة لاندماج الشركة أو استبعاد شركة تابعة	18
					يجب على أن تشير إفصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة عن تلف أو حريق أحد أصول المنشأة بعد تاريخ الميزانية مما يوفر أدلة لمدققي ومستخدمي البيانات	19
					تشير إفصاحات القوائم المالية المعدلة بأثر الاحدا اللاحقة إلى التغيرات الكبيرة بأسعار الصرف وأسعار الأصول	20

شكرا لتعاونكم



Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Economics

Audit Department

**The Impact of Applying International Accounting Standard
'10' Events After Reporting Period In Enhancing Audit
Evidences in External Auditing.**

(A Field Study in Damascus Securities Exchange)

**A Dissertation Submitted To Fulfillment of the Requirements for
Master Degree in Auditing**

By:

Lana Maher Darwish

Supervised By:

Prof. Okba Kamel Alreda

2024

Abstract

The study aimed to demonstrate the impact of the application of the International Accounting Standard "10" events subsequent to the preparation of financial reports in enhancing the evidence of evidence in terms of sufficiency and appropriateness in the external audit in the companies listed on the Damascus Stock Exchange. A questionnaire to collect data related to the objectives of the study, and the research community is represented in the 27 companies listed on the Damascus Stock Exchange, and a sample of 21 companies was selected out of 27 listed companies, and the questionnaire was distributed to a soft sample of (100) questionnaires for auditors and Working accountants during the year 2023.

The study reached number of results, most notably the presence of a positive effect and statistical significance of the application of International Accounting Standard No. /10/ events subsequent to the preparation of financial reports (Adjusting events, non-Adjusting events) on enhancing the adequacy of evidence in external auditing.

The study reaches that there is a positive effect and a statistical indication of the application of International Accounting Standard No. /10/ events subsequent to the preparation of financial reports (adjusting events, non-adjusting events) on the sufficiency of evidence, in addition to the presence of a positive effect and a statistical significance of the application of International Accounting Standard No. /10 Events subsequent to the preparation of financial reports (adjusting events, non-adjusting events) on the adequacy of the evidence in the external audit. Evidence is (Adjusting events).

Keywords: Adjusting events, non-Adjusting events, sufficiency of evidence, adequacy and of evidence.