



أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة و تقرير مراقب الحسابات " دراسة تجريبية "

أ. د / عبدالوهاب نصر على
أستاذ المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

The Effect of Financial Restatements on Audit Procedures planning and Auditor Report: An Experimental Study

ملخص البحث :

وتوصل البحث إلى إتفاق الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة على عدم وجود إلزام بصفة عامة على مراقب الحسابات، بعد إصدار تقريره، بالاستمرار في أداء إجراءات مراجعة جديدة بالنسبة للقوائم المالية التي سبق إصدارها والمرفق بها تقرير مراجعتها، إلا إذا اكتشف معلومات جديدة تؤثر على القوائم المالية، وبالتالي ستؤثر على تقريره، ففي هذه الحالة يجب عليه أن يخطر الإدارة بضرورة إعلام كل من يعتمد، أو يحتمل أن يعتمد، على القوائم المالية الصادرة مسبقاً والمرفق بها تقرير مراجعتها بموضوع التعديل. وبالتالي حدوث إعادة إصدار القوائم المالية، وهو الأمر الذي يعنى أن مراقب الحسابات سيقوم بإجراء بعض التعديلات في خطة وبرنامج مراجعة حسابات العميل على القوائم المالية المعدلة للحصول على تأكيد معقول عن صحة هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية من ناحية، ومن ثم على تقرير مراقب الحسابات من ناحية أخرى.

وجاءت نتائج الدراسة التجريبية لتؤكد على الإمام غالبية مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية. كما تؤيد النتائج وجود تأثير لإعادة إصدار القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة، في حين لم تؤيد وجود تأثير لإعادة إصدار القوائم المالية علي تقرير مراقب الحسابات

يهدف البحث إلى دراسة إعادة إصدار القوائم المالية من المنظور المحاسبي والمهني، وأثر مواجهة مراقب الحسابات لحالة إعادة إصدار القوائم المالية، على أحكامه المهنية بشأن تخطيط إجراءات المراجعة وتقريره. علاوة على ذلك يهدف البحث إلى اختبار هذه العلاقة من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات في مصر.

ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باستقراء متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية من منظور مهني في ضوء الإصدارات المحاسبية والدراسات السابقة ذات الصلة، ثم تحليل أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة التي تناولت أثر إعادة الإصدار على تخطيط إجراءات المراجعة، وتقرير مراقب الحسابات أيضاً. كما يهدف البحث إلى إجراء دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات، في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، من خلال حالة افتراضية، مع استخدام تصميم تجريبى (١X٣). وتوصل البحث نظرياً اتفاق الدراسات المحاسبية مع مجاء بالإصدارات إلى المحاسبية ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية، حيث يتم معالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعي، من خلال إعادة إصدار القوائم المالية المقارنة للسنوات السابقة، لإظهار أثر تصحيح الأخطاء، مع مراعاة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، ومبلغ التعديل في القوائم المالية عن سنوات سابقة، والتي تظهر في التقرير المالي للسنة الحالية لأغراض المقارنة.

Abstract:

The research aims to study the financial restatements from accounting and professional perspective and the impact of the financial restatements on his judgments for audit procedures planning and the audit report. This research also aims to test this relationship through An Experimental study by using a sample of auditors in Egypt.

To achieve this objective, the researcher reviewed the accounting requirements for financial restatements from professional perspective in the light of previous Studies and The accounting Standards, and analyzing the most important Professional standards and previous studies on the impact of financial restatements on audit procedures planning, and the auditor's report as well. The research also aims to conduct An Experimental study on a sample of auditors, in a sample of accounting Firms in Egypt.

The research concluded that the accounting standards agree with the previous Studies related to financial restatements. The Prior Years Errors are accounted for by reissuing the compared financial statements of the previous years to reveal the effect of correcting the error by considering the disclosure of the nature of that error and the amount amended in the financial statements of prior years that is disclosed in the financial statements of that year.

The research concluded that the accounting standards agree with The Results of Previous studies that there is not an obligation on the auditor, after his report is issued to continue in the performance of new audit procedures for the financial statements previously issued and attached audit report, unless he discovered new information affecting the financial statements, and thus affect the report, in which case he must notify the Management of the need to inform the current and potential users of the financial statements issued in advance and is accompanied by the amended report.

And thus a reissuance of the financial statements, which means that the auditor will make some adjustments to the audit plan and program to the firm on the amended financial statements to obtain reasonable assurance about the creditability of these Financial statements that they are free from material Misstatements, and then to the auditor's report..

The results of the experimental study confirm that auditors in Egypt are familiar with the majority of accounting requirements for financial restatements. The results also support the existence of the impact of the financial restatements to plan audit procedures, while not in favor of the existence of the impact of the financial restatements to the auditor's report.

المقدمة:

المالية.مثل: تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل خاطئ. والثانية، الأخطاء التي فشل هيكل الرقابة الداخلية في منعها أو اكتشافها. والثالثة، الأخطاء التي لم يتمكن مراقب الحسابات من كشفها عند إصدار تقريره والرابعة، الأخطاء الجوهرية التي يتم اكتشافها لاحقاً بعد إصدار القوائم المالية. علاوة على ذلك، فقد استقر الرأي لدى كثير من الدراسات السابقة (Plumlee and Yohn 2010; Firth et al., 2011; Chen and et al,2014) ذات الصلة علي أن إعادة إصدار القوائم المالية تتم في معظم الحالات بسبب اكتشاف تحريفات جوهرية متمدة (غش Fraud) أو غير متمدة (خطأ Error) في هذه القوائم المالية بعد نشرها.

وبالرغم من عدم وجود إلزام مهني بصفة عامة على مراقب الحسابات، بعد إصدار تقريره، بالاستمرار في أداء إجراءات مراجعة جديدة بالنسبة للقوائم المالية السابق إصدارها والمرفق بها تقرير مراجعتها، إلا أنه يجب أن يطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية ومرفقاتها، ويقوم بإعداد تقرير جديد على القوائم المالية المعدلة طالما توافرت معلومات، بعد إصدار القوائم المالية وتقرير مراجعتها، تؤثر على تقرير مراقب الحسابات السابق إصداره (ISA, 560;AICPA2012,AU-C560)

حظى موضوع إعادة إصدارالقوائم المالية Financial Restatements بإهتمام كبير من جانب المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات على السواء، لأنه يشكل اعترافاً صريحاً بأن إعداد وعرض القوائم المالية السابق إصدارها ومراجعتها لم يتم وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من ناحية، وأن مراقب الحسابات قد فشل في عملية المراجعة من حيث تقييمه لخطر المراجعة عند مستوى منخفض وعدم بذله العناية المهنية الكافية¹ من ناحية أخرى (Blankley et al. 2012a,2014)، وبالتالي يتأثر إدراك أصحاب المصالح لجودة المراجعة سلباً. ووفقاً لذلك إهتمت المنظمات المهنية بتنظيم مسئولية مراقب الحسابات تجاه إعادة إصدار القوائم المالية. وبدا هذا الإهتمام واضحاً من خلال تقديم الارشادات التي يجب أن يتبناها مراقب الحسابات عند قيامه بمراجعة هذه القوائم المالية المعدلة، وذلك في محاولة لرفع مستوى الأداء المهني وإضفاء الثقة على المعلومات المالية (AICPA2012,AU-C 560,ISA560). وحددت دراسة (Eilifsen and Messier,2000) أربع حالات تستدعي القيام بتعديل القوائم المالية السابق إصدارها: الأولى،الأخطاء التي قد تحدث عند إعداد التقارير

¹ - خلصت دراسة (Loba&Zhao,2013) في هذا الصدد إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين مجهود مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة وإمكانية حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية لاحقاً، واختلقت دراسة (Blankley et al., 2014) مع هذه النتيجة موضحةً أنه بالرغم من أن مراقب الحسابات في أمريكا قد يبذل المزيد من الوقت والجهد لإنهاء أعمال المراجعة ويتأخر حينئذ في تسليم تقريره، إلا أن هذا الجهد الزائد قد يكون بلا جدوى خاصة في ظل ضغط الوقت الذي يعمل مراقب الحسابات بصده بهدف سرعة نشر التقرير في ذات الوقت، ولذلك يتم الاستناد إلى أدلة غير صادقة، فضلاً عن سوء تفسير الأدلة المتاحة، وعليه تظل هناك تحريفات جوهرية غير مكتشفة، ويحدث إعادة الإصدار في المستقبل.

القوائم المالية المعدلة؛ ISA 560; Johnstone).
 (Arens et al., 2012; et al., 2014) (على،
 وآخرون، ٢٠١٠)
 وسعياً نحو الإرتقاء بمستوى جودة عملية
 المراجعة من جهة، وللتأكيد على تطبيق الإصدارات
 المهنية ذات الصلة، (AICPA 2012, ISA, 560)
 (AUC 560 من جهة أخرى، فإنه من الضروري
 أن يحرص مراقب الحسابات على الاستجابة لحالة
 إعادة إصدار القوائم المالية. وتعني الاستجابة هنا
 تعديل خطة وبرنامج المراجعة والتقرير إذا لزم
 الأمر. فإذا كانت هذه الاستجابة مؤيدة أكاديمياً
 ومهنياً فهل يدركها وينفذها مراقبو الحسابات في
 مصر؟ هذا ما سوف يجيب عليه هذا البحث نظرياً
 وتجريبياً.

مشكلة البحث:

تتناول مشكلة البحث كيفية الإجابة نظرياً،
 وتجريبياً على أربعة تساؤلات رئيسية: التساؤل الأول؛
 ماهى متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم
 المالية؟ والتساؤل الثاني؛ ما مدى وشكل وحدود
 مسئولية مراقب الحسابات عن إعادة إصدار القوائم
 المالية، وفقاً لمعايير المراجعة ذات الصلة؟ والتساؤل
 الثالث؛ هل يترتب على وفاء مراقب الحسابات
 بمسئوليته المهنية بشأن إعادة الإصدار تعديل خطة
 وبرنامج المراجعة من جهة، وتعديل تقريره من جهة
 أخرى؟ والتساؤل الرابع؛ إذا كانت بعض الدراسات
 السابقة قد خلصت إلى أن لإعادة إصدار القوائم
 المالية تأثير على تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة،

وبناءً على ما سبق ينبغي على الإدارة بدايةً
 القيام بتعديل القوائم المالية السابق إصدارها، ثم يأتي
 دور مراقب الحسابات لمراجعة هذه القوائم المالية
 المعدلة. وعليه، سوف يتطلب الأمر منه تعديل خطة
 وبرنامج المراجعة للتحقق من مدى صدق تأكيدات
 الإدارة بشأن تنقيح Revising القوائم المالية السابق
 إصدارها والتي تشوبها تلك التحريفات وتقييم مدى
 انعكاسها في القوائم المالية المعدلة بالطريقة
 المناسبة، مسترشداً في ذلك بالمعايير المحاسبية
 ذات الصلة. وفي هذا الصدد أوجبت الفقرة رقم
 (٤٢) من معيار المحاسبة الدولي (IAS No.8)
 معالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعي
 Retrospectively كما لو كان إجراء تصحيح
 الخطأ يتم في نفس الفترة التي حدث فيها الخطأ.
 لكن إذا تعذر قياس الأثر المتراكم للخطأ عن الفترات
 السابقة علي بداية أقرب فترة يمكن التطبيق عليها
 بأثر رجعي، يجب علي إدارة المنشأة القيام بتصحيح
 الخطأ منذ لحظة اكتشافه ولاحقاً Prospectively .
 أما بشأن تقرير مراقب الحسابات في حالة إعادة
 الإصدار، ففي ضوء ما يصل إليه مراقب الحسابات
 من أدلة الإثبات التي يجمعها من خلال إجراءات
 المراجعة يصدر حكمه المهني عند إعداده لتقريره
 الجديد بشأن القوائم المالية المعدلة، على أن يتضمن
 فقرة لفت انتباه- Emphasis of Matter Paragr
 aph يشار فيها إلى الملحوظة على القوائم المالية،
 التي تبين بالتفصيل سبب تعديل القوائم المالية التي
 سبق إصدارها، مع الإشارة إلى تقريره المرفق بتلك
 القوائم المالية، على ألا يؤرخ هذا التقرير بتاريخ سابق
 لتاريخ اعتماد

^٢ - ينبغي الإشارة هنا إلى أن مراقب الحسابات قد يرفض أداء
 التكليف الخاص بمراجعة قوائم مالية سبق إصدارها، لأنه كثيراً
 ما يواجه دعاوى قضائية ضده، إن لم يكن تغييره بمراقب آخر،
 خاصة عند إفصاح الإدارة عن إعادة إصدار القوائم المالية والتي
 بها تحريفات جوهرية (Stanley and Dezoort, 2007; Nolte, 2014).

الحسابات، ويوفر دليلاً تجريبياً في هذا المجال في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ويمثل ذلك مساهمة إيجابية في تضيق فجوة توقعات Expectation Gap المراجعة من الناحية النظرية والتجريبية والمهنية معاً.

و من أهم دوافع هذا البحث التحقق من مدى إلمام مراقب الحسابات في مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية. أضف إلى ذلك، وجود ندرة بالبحوث الأكاديمية بمصر التي تتناول مدى وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن إعادة الإصدار، وتأثير ذلك على تخطيط إجراءات المراجعة، ومن ثم على تقريره. وأخيراً فمن دوافع البحث الحاجة إلى تضيق الفجوة بين المعايير المهنية والأداء المهني لمراقب الحسابات في مصر عند مواجهته لحالة إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك من خلال التركيز على متطلبات وفاء مراقب الحسابات بمعايير المراجعة ذات الصلة (AICPA ISA560 ; AU 560, 2012، والتي تنعكس- خاصة إذا التزم بها- إيجاباً على سلسلة أحكامه المهنية الخاصة بتخطيط إجراءات المراجعة وإبداء الرأي الفنى بالتقرير، وذلك في محاولة لرفع مستوى سمعة المهنة والحفاظ على، ودعم، ثقة مستخدمي القوائم المالية في خدمة المراجعة.

منهج البحث:

حتى يمكن تناول مشكلة البحث بأسلوب علمي منطقي بما يكفل تحقيق أهدافه من جهة، والإلتزام بحدوده من جهة أخرى، ففي البداية سيتم استقراء متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية من منظور مهني في ضوء الإصدارات المحاسبية والدراسات السابقة ذات الصلة، ثم تحليل أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة التي تناولت

وكذلك على إعداد التقرير فهل يوجد دليل تجريبي على ذلك في مصر؟

واختبار أثر مواجهة مراقب الحسابات لحالة إعادة إصدار القوائم المالية، على أحكامه المهنية بشأن تخطيط إجراءات المراجعة وتقريره. علاوة على ذلك يهدف البحث إلى اختبار هذه العلاقة من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات في مصر.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة إعادة إصدار القوائم المالية من المنظور المحاسبي والمهني، واختبار أثر مواجهة مراقب الحسابات لحالة إعادة إصدار القوائم المالية، على أحكامه المهنية بشأن تخطيط إجراءات المراجعة وتقريره. علاوة على ذلك يهدف البحث إلى اختبار هذه العلاقة من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات في مصر.

أهمية ودوافع البحث:

تتبع أهمية البحث من أنه يسير في نفس إتجاه البحوث التي تركز على البحث في سبل وآليات الإرتقاء بجودة المراجعة والأداء المهني لمكتب المحاسبة والمراجعة وذلك من خلال استخلاص أهم متطلبات وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته تجاه إعادة إصدار القوائم المالية، وما يجب بذله من جهود مهنية عند مواجهته لهذه الحالة، خاصة فيما يتعلق بالتخطيط، لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، وكفاية وملاءمة أدلة الإثبات، وكذلك شكل ومحتوى وميعاد تقرير مراقب الحسابات. كما يستمد هذا البحث أهميته من أنه يناقش أهم وأحدث الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة بتأثير إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة، وتقرير مراقب

خطة البحث:

يشتمل البحث على أربعة مباحث على النحو الآتي:

المبحث الأول: - المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية من منظور مهني.

المبحث الثاني: - أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.

المبحث الثالث: - الدراسة التجريبية.

المبحث الرابع: - نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

المبحث الأول

المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية من منظور مهني

تستهدف الدراسة في هذا المبحث الوقوف على ما استقرت عليه الإصدارات المحاسبية ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية، وكذلك تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت متطلبات المحاسبة عن إعادة الإصدار أيضاً. وأخيراً توضيح دلالة هذه المتطلبات لمراقب الحسابات مهنيًا واشتقاق الفرض الأول للبحث. وذلك كله على النحو الآتي:

١/١ - تحليل الإصدارات المحاسبية ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية:

من منظور الإصدارات المحاسبية الدولية ذات الصلة، فقد حظى موضوع المحاسبة عن أخطاء السنوات السابقة Prior Period Errors وإعادة إصدار القوائم المالية Financial Restatements بإهتمام كبير من جانب مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي أصدر المعيار (IAS No.8) والمعنون "بالسياسات المحاسبية والتغيرات في

أثر إعادة الإصدار على تخطيط إجراءات المراجعة، وتقرير مراقب الحسابات أيضاً وذلك لاستنباط فروض البحث وصياغتها في صورة قابلة للاختبار التجريبي في مصر. وأخيراً، يتم إجراء دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات، في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، من خلال حالة افتراضية، مع استخدام تصميم تجريبي (3 x 1).

فروض البحث:

يقوم هذا البحث على اختبار الفروض الآتية:

الفرض الأول (ف1): يلم غالبية مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية.

الفرض الثاني (ف2): يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة.

الفرض الثالث (ف3): يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية على تقرير مراقب الحسابات.

حدود البحث:

يخرج عن نطاق البحث دراسة أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات في حالة وجود مراقب حسابات آخر، إذ يفترض استمرار مراقب الحسابات بأداء خدمة المراجعة لعميله الحالي عند القيام بمراجعة القوائم المالية المعدلة. وكذلك يخرج عن نطاق البحث دراسة نفس العلاقات محل الدراسة في حالة المراجعة السنوية غير الورقية واختبار المعلومات المالية المستقبلية، وفحص القوائم المالية المرحلية Limited Review. وأخيراً فإن قابلية النتائج التي سيصل إليها الباحث للتعميم ستكون مشروطة بقيود الدراسة التجريبية.

والإلتزامات وحقوق الملكية، إذا كان الخطأ حدث قبل أقرب فترة سابقة للفترات التي تتضمنها القوائم المالية المقارنة.

وتوجد حالتان لا يمكن فيهما تصحيح أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي وهما؛ عدم إمكانية تحديد أثر تصحيح الخطأ على المعلومات المقارنة لفترة سابقة، وعدم إمكانية تحديد الأثر التراكمي لتصحيح الخطأ في بداية الفترة الحالية على جميع الفترات السابقة. وتنص الفقرة رقم (٤٤) من هذا المعيار على أنه في حالة تعذر تحديد أثر تصحيح الخطأ لفترة سابقة فإنه يجب إجراء التسويات اللازمة للقيم الدفترية للأصول والإلتزامات في بداية أقرب فترة سابقة يمكن فيها إعادة الإصدار بأثر رجعي، وربما تكون هذه الفترة هي الفترة الحالية. وعلى الجانب الآخر، أوضحت الفقرة رقم (٤٥) أنه إذا لم يتم تحديد الأثر التراكمي لتصحيح الخطأ في بداية الفترة الحالية فإنه يجب تصحيح الخطأ بأثر مستقبلي Prospectively من أقرب تاريخ يمكن فيه التطبيق عملياً. وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن عملية تصحيح أخطاء السنوات السابقة تختلف عن عملية التغييرات في التقديرات المحاسبية، والتي تتضمن أى تغيير في تقديرات سبق وضعها نتيجة للحصول على معلومات جديدة، فعلى سبيل المثال لا تعتبر الأرباح أو الخسائر الناشئة عن أحداث محتملة بمثابة تصحيح للأخطاء (الفقرة رقم ٤٨).

وفيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة، فقد أوجبت الفقرة رقم (٤٩) ضرورة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، وقيمة تصحيح الخطأ لكل عنصر في القوائم المالية قد تأثر بالخطأ، وذلك عن الفترة الحالية وكل فترة سابقة، وكذلك قيمة تصحيح الخطأ لنصيب السهم

التقديرات المحاسبية والأخطاء" لسنة ٢٠٠٥. ونصت الفقرة رقم (٥) من هذا المعيار على أن إعادة إصدار القوائم المالية بأثر رجعي Retroactively Restatement هي "تصحيح للقياس والاعتراف والإفصاح، عن عناصر القوائم المالية، كما لو أن خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقاً". ويقصد في هذا الشأن بأخطاء الفترات السابقة" أخطاء الحذف من Omission from، أو أخطاء التحريفات في Misstatements in، القوائم المالية عن فترة محاسبية سابقة أو أكثر الناتجة عن الإخفاق في، أو إساءة Misuse of استخدام معلومات يمكن الاعتماد عليها، وكان من المتوقع أن يكون قد تم أخذها في الحسبان عند إعداد وعرض تلك القوائم المالية". ويقصد بالتحريف في هذا التعريف؛ الأخطاء الحسابية، أو الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية أو تجاهل حقائق معينة، أو الغش Fraud.

كما تتطلب الفقرة رقم (٤٢) من هذا المعيار تصحيح الأخطاء الجوهرية للسنوات السابقة بأثر رجعي كما لو كانت أخطاء السنوات السابقة لم تحدث مطلقاً، وذلك عن طريق إجراء التسويات اللازمة لتصحيح الأخطاء في القوائم المالية عن سنوات سابقة، والتي تظهر في التقرير المالي للسنة الحالية، لأغراض المقارنة، مع إجراء التسويات اللازمة للأرصدة الإفتتاحية للأصول

٣- تم إصدار هذا المعيار في عام ١٩٧٨، وتم تعديله في سنتي ١٩٩٣، ٢٠٠٣، وصار مفعلاً منذ بداية عام ٢٠٠٥.

٤- الغش Fraud هو تصرف أو فعل متعمد بواسطة فرد أو أكثر من أفراد الإدارة، أو المسؤولين عن الحوكمة، أو الموظفين. ويشمل الخداع Deceiving للحصول على ميزة غير مستحقة وغير قانونية. أما الخطأ Error فهو تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ معين أو إفصاح معين (ISA No.240).

المالية السابق إصدارها لإظهار آثار تصحيح الأخطاء السابقة في تلك القوائم". ويقصد بالأخطاء في هذا التعريف؛ الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية، وتجاهل حقائق معينة كانت موجودة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

كما اتفق الإصدار الأمريكي (SFAS No.1-54) جزئياً مع نظيره الدولي (IAS No.8) في أن تصحيح أخطاء الفترات السابقة يتم التقرير عنه كتسويات سنوات سابقة - Prior Period adjustment من خلال إعادة إصدار القوائم المالية للسنوات السابقة، على أن يتم إجراء التسويات اللازمة، للأثر المتراكم لتصحيح أخطاء وقعت قبل أقرب فترة سابقة للفترات التي تتضمنها القوائم المالية المقارنة، على القيم الدفترية للأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في بداية أول فترة معدة للعرض. وكذلك القيام بالتسويات اللازمة في القوائم المالية الخاصة بكل فترة سابقة متأثرة بالخطأ، بما يتماثل مع متطلبات الإصدار الدولي المناظر.

على الجانب الآخر، يختلف الإصدار الأمريكي (SFAS No.154) مع نظيره الدولي (IAS No.8) في أن الأول لم يتناول قيود تصحيح أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي إذا كان هذا الأمر غير عملي^٧ سواء من حيث تحديد أثر تصحيح الخطأ لفترة معينة أو تحديد الأثر المتراكم للخطأ في حين تناولها الثاني. أما بشأن متطلبات الإفصاح عن أخطاء السنوات السابقة، فلم يختلف الإصدار الأمريكي (SFAS No.154) كثيراً مع نظيره

^٧ - يقصد بمصطلح "غير عملي" وفقاً للفقرة رقم (٥) من معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) أن المنشأة تعذر عليها تعديل البيانات المالية المقارنة بعد بذل الجهد اللازم لذلك. وقد يرجع ذلك إلى أن آثار تصحيح أخطاء الفترات السابقة غير ممكن تحديدها، أو قد يتطلب إعادة الإصدار بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت عليه نية الإدارة.

من الأرباح الأساسية ° Basic earnings per share والأرباح المخفضة^٦ Diluted earnings per share. أضف إلى ذلك الإفصاح عن الظروف والأسباب التي ترتب عليها تعذر تصحيح آثار أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعي، مع تحديد التاريخ والطريقة التي سيتم بها تصحيح هذا الخطأ. وأما بشأن الإصدارات المحاسبية الأمريكية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB المعيار رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٥ والمعنون بالتغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء. فقد اهتم هذا الإصدار بتعريف إعادة الإصدار، كما تناول متطلبات القياس والاعتراف بأخطاء السنوات السابقة، وأخيراً متطلبات الإفصاح عنها.

وبنظرة تحليلية مقارنة لهذا الإصدار (SFAS No.154) مع نظيره الدولي (IAS No.8) في شأن متطلبات المحاسبة عن إعادة الإصدار، فإنه يتفق مع نظيره الدولي من حيث مفهوم إعادة الإصدار Restatement ليقصد به " تنقيح القوائم

^٥ - نصيب السهم من الأرباح الأساسية (الربحية الأساسية للسهم) Basic earnings per share هو نصيب حملة الاسهم العادية من صافي أرباح أو خسائر الفترة مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة (IAS no.33).

^٦ - نصيب السهم من الأرباح المخفضة (الربحية المخفضة للسهم) Diluted earnings per share هو نصيب حملة الاسهم العادية من صافي أرباح أو خسائر الفترة مقسوماً على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المتداولة خلال الفترة بالإضافة إلى أي أوراق مالية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية (إذا كان التحويل سوف يؤدي إلى تخفيض ربحية السهم). حيث يتم تعديل صافي ربح الفترة المتاح للأسهم العادية بإضافة مبلغ التوزيعات بعد الضريبة (المستحقة للأسهم الممتازة القابلة للتحويل لأسهم عادية) وكذلك إضافة الفوائد التي تم حسابها خلال الفترة بالنسبة للديون القابلة للتحويل لأسهم عادية. كما يعدل المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة Outstanding Common Stocks بإضافة المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية الإضافية، والتي ستكون قائمة، بإفترض تحويل كافة الأسهم العادية المحتملة الخافضة إلى أسهم عادية (ISA no.33).

ولم تختلف متطلبات الإصدار المحاسبي الدولي المناظر في ذلك سوى أنها أشارت بأنه قد يكون من غير العملي معالجة أخطاء الفترات السابقة بأثر رجعي.

كما اهتم (Bragg,2011) بمجالات جديدة فى سياق الحديث عن إعادة إصدار القوائم المالية يمكن ربطها بالإصدار (١٥٤). ومن هذه المجالات تقييم التحريفات التى لم يتم تصحيحها - Evaluating un-corrected misstatements، حيث أوضح أن هناك علاقة مباشرة بين تحديد الأهمية النسبية Materiality وقرار إدارة الشركة بتصحيح تحريفات تم اكتشافها بعد إصدار القوائم المالية. ومن ثم وجب على الإدارة دراسة الاعتبارات الكمية Quantitative والاعتبارات النوعية Qualitative للأهمية النسبية لما تتضمنه القوائم المالية السابق إصدارها من تحريفات، وذلك لضمان عدم ترك تلك التحريفات التى سترتب على عدم تصحيحها وجود قوائم مالية مضللة.

وعلى الجانب الآخر، إهتمت العديد من الدراسات السابقة بالبحث فى مجال إعادة إصدار القوائم المالية من حيث تعريفها، وأسبابها، ونتائجها

الدولى (IAS No.8) سوى أنه تطلب إفصاحاً إضافياً، وهو إعلام الأطراف الخارجية بأن القوائم المالية السابق إصدارها سيحدث لها إعادة إصدار.

وفيما يتعلق بـمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) والمعنون بالسياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء، فقد تناولت متطلبات المحاسبة عن أخطاء الفترات السابقة بما يتماثل مع متطلبات الإصدار الدولي المناظر (IAS No.8).

٢/١ - تحليل أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية:

اتجهت بعض الكتابات المحاسبية (Chen et al., 2008, Bragg, 2011) لمناقشة محتوى الإصدار الأمريكي (١٥٤) الذى اخص بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية والتى تركز على إجراء التسويات اللازمة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة لتصحيح أخطاء وقعت قبل أقرب فترة سابقة للفترات التى تتضمنها القوائم المالية المقارنة، مع القيام بالتسويات اللازمة فى القوائم المالية الخاصة بكل فترة متأثرة بالخطأ^١.

^١ على سبيل المثال؛ فى عام ٢٠١١، اتضح لإدارة الشركة أن هناك أخطاء حسابية فى حساب مصروف الاستهلاك عن عامى ٢٠١٠، ٢٠٠٩ ونتج عنه تضخيم رصيد هذا الحساب بمبالغ ٥٠ ألف جنيه، ٤٠ ألف جنيه على التوالى، الأمر الذى ترتب عليه احتساب مصروف الضريبة على الدخل بأقل مما يجب بمبلغ ٢٠ ألف جنيه لعام ٢٠٠٩، ١٦ ألف جنيه لعام ٢٠١٠ (سعر ضريبة الدخل ٤٠%). وبافتراض أن التقرير المالى للسنة الحالية (٢٠١١) يتضمن القوائم المالية عن عامين فقط قامت إدارة الشركة بإعادة إصدار القوائم المالية عن عام ٢٠١٠. حيث تم تصحيح الخطأ الخاص بعام ٢٠٠٩ " السابق للقوائم المقارنة" بتخفيض رصيد مجمع الاستهلاك بمبلغ ٥٠ ألف جنيه وإثبات الضريبة المستحقة على الدخل كالإلتزام بمبلغ ٢٠ ألف جنيه فى قائمة المركز المالى، مع تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المحتجزة فى عام ٢٠١٠ بمبلغ ٣٠ ألف جنيه فى قائمة الأرباح المحتجزة فى عام ٢٠١٠/١/٢٠١٠. أما بشأن الخطأ الذى يخص عام ٢٠١٠، فتم تخفيض رصيد مجمع الاستهلاك بمبلغ ٤٠ ألف جنيه وإثبات الضريبة المستحقة على الدخل كالإلتزام بمبلغ ١٦ ألف جنيه وذلك فى قائمة المركز المالى فى ٢٠١٠/١٢/٣١.

١- الاعتبارات الكمية للأهمية النسبية Quantitative Considerations: يتأثر الحكم المبدئى على الأهمية النسبية باعتبارات كمية. وهى اعتبارات تعبر عن علاقة التحريف بقيمة أساسية فى القوائم المالية. وأشهر هذه القيم؛ صافى الدخل قبل الضريبة، إجمالى الأصول، إجمالى الإيرادات، حقوق الملكية. ويتراوح حد أو قيمة الأهمية النسبية بين نسبتيين من أحد عناصر القوائم المالية، فمثلاً ٥%-١٠% من صافى الدخل قبل الضريبة (Arens et al, 2012).

١٠- الاعتبارات النوعية للأهمية النسبية Qualitative Considerations: ترتبط الأهمية النسبية باعتبارات نوعية. ويحدث أن يكون التحريف غير جوهرياً كمياً ولكنه من الناحية النوعية يعتبر جوهرياً، وهو الأمر الذى يؤثر فى الحكم المبدئى على الأهمية النسبية. ومن أمثلة هذه التحريفات؛ التحريفات الناتجة عن احتمال حدوث غش، أو احتمال حدوث مدفوعات غير قانونية، أو احتمال وجود عدم انتظام Irregularities فى اتجاه الأرباح (Arens et al, 2012).

الاعتماد عليها وذلك في الفترة ما بين ٢٠٠٣ و٢٠١٢.

ويبقى القول أن عملية إعادة إصدار القوائم المالية قد نتج عنها ضعف ثقة المساهمين في إمكانية توفير نظام حوكمة الشركات لبيانات مالية تتسم بالدقة والموضوعية، وعليه إهتمت بعض الدراسات (Abbott et al.,2004) بالبحث عن الآليات التي من الممكن أن تحد من عملية إعادة الإصدار مستنداً في ذلك إلى مواصفات لجنة المراجعة- كإحدى الآليات الداخلية لحوكمة الشركات- مثل الاستقلالية، الخبرة المالية، دورية عقد الاجتماعات لأعضاء لجنة المراجعة. وقد بينت النتائج أن إمكانية حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية يرتبط سلبياً وجوهرياً باستقلالية أعضاء اللجنة، وتكرار مرات اجتماع لجنة المراجعة، وأيضاً بوجود عضو واحد على الأقل من أعضاء لجنة المراجعة من ذوى الخبرة المالية.

كذلك لوحظ وجود عواقب إقتصادية ذات صلة بإعادة إصدار القوائم المالية، مثل انخفاض أسعار الأسهم، وزيادة معدل دوران المدير التنفيذي^{١٢} عند الإعلان عن إعادة إصدار القوائم المالية في حالة اكتشاف تحريفات مالية متعمدة (الغش) مقارنةً بإعادة إصدار القوائم المالية بسبب الأخطاء، أيضاً زيادة معدل دوران المدير المالي بعد قانون SOX

(Abbott et al.,2004; Plumlee and Yohn, 2010; Firth et al., 2011; Chen et al., 2013) وتتفق هذه الدراسات على تعريف إعادة إصدار القوائم المالية بأنها تعد بمثابة اعتراف صريح من الإدارة بوجود تزييف Falsification وتحريفات جوهرية Material Misstatements فى القوائم المالية السابق إصدارها" (Abbott et al.,2004, P.69;Firth et al.,2011, P.3) وعرفها (Chen et al., 2013, P.6) بأنها "تصحيح للمعلومات المحاسبية المفصح عنها فى القوائم المالية السابق إصدارها لكونها مضللة Misleading".

ومن ناحية أخرى، قدمت دراسة Plumlee (and Yohn,2010) دليلاً تجريبياً لتعدد أسباب إعادة إصدار القوائم المالية، من خلال تحليل القوائم المالية المعدلة للشركات الأمريكية فى ضوء استخدامها لنموذج 8-K form وخلصت الدراسة إلى أن السبب الرئيسى لإعادة إصدار القوائم المالية يرجع إلى الأخطاء الداخلية^{١١}، ثم سمات المعايير المحاسبية فى المرتبة الثانية، وأخيراً التحريفات المتعمدة Intentional Misstatements.

وهذا دليل على تفعيل تطبيق قانون ساربين أوكسلى SOX حيث صار مسبب التحريفات المتعمدة من المسببات التى تحتل المرتبة الأخيرة لإعادة إصدار القوائم المالية (Dey and Robin, 2012)، علاوة على ذلك أوضح (Tysiac,2014) أنه بعد تطبيق قانون SOX انخفض بشكل كبير

معدل إعادة إصدار القوائم المالية المفصح عنها بالبورصة الأمريكية SEC نتيجة لإحتوائها على معلومات مضللة لا تمكن الأطراف الخارجية من

^{١٢} - أوضحت دراسة (Dikalli et al.,2014) بأنه فى حالة تدهور أداء الشركة، والذي يمكن التعبير عنه من خلال انخفاض صافى الربح أو انخفاض العائد على الأسهم، سيترتب على ذلك تدوير المدير التنفيذي، نظراً لأنه من منظور ملاك الشركة قد أخفق فى تحقيق الأهداف الموضوعية، والمتمثلة فى تعظيم قيمة الشركة وتعظيم ثروة الملاك. من ناحية أخرى، أظهرت الدراسة أن معدل دوران المدير التنفيذي يرتبط إيجابياً بكون المدير التنفيذي من مؤسسى الشركة، وأن يعمل أيضاً كرئيس لمجلس الإدارة، ويرتبط سلباً باستقلال أعضاء مجلس الإدارة.

^{١١} - تتضمن الأخطاء الداخلية Internal Errors أخطاء فى السجلات المحاسبية، أو التطبيق الخاطى غير المتعمد للمبادئ المحاسبية.

لمعايير إعداد التقرير المالي، حيث ينظر مراقب الحسابات مهنيًا لمعايير إعداد التقرير المالي كميّار لقياس صدق تأكيدات الإدارة - Management As- sertions بالقوائم المالية، فإذا التزمت إدارة الشركة بهذا المقياس في إعداد وعرض القوائم المالية يضمن هذا صدق تلك القوائم، وأنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت معتمدة أو غير معتمدة (على، ٢٠٠٩). ولذلك يعتمد مراقب الحسابات على معايير وأسس القياس، والإفصاح عن إعادة إصدار القوائم المالية ليقم الدليل الكافي والملائم على التزام عميله بهذه المعايير والأسس ومن ثم إعداد وتعديل تقريره. و بناءً على ماسبق، وانطلاقاً من أن مراقب الحسابات يجب أن يستند إلى متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية، كميّار للقياس عند مراجعة إعادة الإصدار - في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية- فمن المتوقع أن يقبل هذه المتطلبات ككل.

وفى ضوء تحليل الإصدارات المحاسبية والدراسات السابقة المتعلقة بالمحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية (Chen et al,2008; Bragg,2010; Plumlee and Yohn,2010; SFAS No.154; IAS No.8) ، يخلص الباحث إلى وجوب معالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعي، بما يكفل تحقيق خاصية القابلية للمقارنة والتي تمثل أحد الخصائص المحددة لمنفعة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. وقدمت الإصدارات المحاسبية ذات الصلة (IAS No.8; SFAS No.154) الإرشادات الخاصة بكيفية تصحيح أخطاء الفترات السابقة، وذلك من خلال إعادة إصدار القوائم المالية المقارنة للسنوات السابقة المتأثرة بهذه الأخطاء، حيث يتم

(Hennes et al,2008; Collins et al,2009; Plumlee and Yohn,2010; Firth et al, 2011) . أضف إلى ذلك زيادة تكلفة التمويل^{١٣} حيث أصبحت مصادر التمويل لمثل هذه الشركات معتمدة على الديون، بدلاً من الملكية (Plumlee and Yohn,2010; Chen et al,2013; Nolte,2014). وانخفاض المحتوى المعلوماتي للأرباح لمدة قد تصل إلى ثلاث سنوات تالية للإفصاح عن إعادة إصدار القوائم المالية، والناجمة عن اكتشاف تحريفات جوهرية، الأمر الذي يستدعي بالضرورة إهتمام إدارة الشركات الأمريكية بإعادة الثقة في مصداقية التقارير المالية مرة أخرى (Chen and Cheng,2014).

٣/١- متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار

القوائم المالية من منظور مهني واشتقاق

الفرض الأول للبحث:

بصفة عامة تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها من مراقب الحسابات أن يكون ملماً بإطار إعداد التقرير المالي الذي ينظم عمليتي القياس والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية للشركات. وبصفة خاصة يتطلب المعيار الأول من معايير إعداد تقرير مراقب الحسابات، أن يشير فى تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً

^{١٣} - تكلفة التمويل أو تكلفة الأموال Capital Costing تعرف بأنها " الحد الأدنى للمعدل الذى ينبغى تحقيقه على الاستثمارات الرأسمالية المقترحة". وتحقيق معدل عائد أقل من هذا المعدل يؤدي إلى سوء الحالة المالية لأصحاب الشركة مما كانت عليه من قبل وما يترتب على ذلك من انخفاض القيمة السوقية للشركة. بينما تحقيق معدل أكبر من هذا الحد الأدنى يؤدي إلى تحسن الحالة المالية لملاك المنشأة مع زيادة القيمة السوقية للشركة (حنفى وقرىباقص، ٢٠١٣). كما عرفها Block,2009,P.331) على أنها تتمثل فى تكلفة الحصول على الأموال التى تحتاج إليها الشركات من مصادر التمويل طويلة الأجل، والتى تتضمن التمويل بأموال الملكية والتمويل بالأموال المقرضة.

إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات واشتقاق
الفرضين الثانى والثالث. وذلك على النحو الآتى:

١/٢ - تحليل الإصدارات المهنية ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية:

لتحليل الإصدارات المهنية ذات الصلة بإعادة
إصدار القوائم المالية فسوف يتم تحليل الإصدارات
المهنية الدولية، وكذا الإصدارات الأمريكية، وأيضاً
الإصدارات المهنية المصرية.

ودولياً تناول معيار المراجعة الدولى
(ISA, No.560) والمعنون "بالأحداث
اللاحقة Subsequent Events" ١٤، والصادر عن
مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولى
(IAASB) بدءاً من الفقرة (١٤) وحتى الفقرة (١٧)
مسئولية مراقب الحسابات عن الاكتشاف اللاحق
للحقائق، والذي يتطلب إعادة إصدار القوائم المالية.
وفى هذا الصدد أوضح المعيار أنه لا يوجد إلزام
على مراقب الحسابات بالاستمرار فى أداء أية
إجراءات مراجعة جديدة، بالنسبة للأحداث اللاحقة،
المكتشفة بعد إصدار القوائم المالية والمرفق بها
تقرير مراجعتها. أما إذا نما إلى علمه، بعد إصدار
القوائم المالية، حقائق لم تكن موجوده وقت إصدار
تقريره، ولو كان قد علم بها فى حينه لأثرت على
تقريره، يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة. فإذا
قامت الإدارة بتعديل القوائم المالية، فيتعين على
مراقب الحسابات القيام بالإجراءات الضرورية فى
تلك الأحوال، ومن ثم إصدار تقرير جديد، أو معدل،
عن القوائم المالية المعدلة يتضمن فقرة لفت

تعديل بيانات الفترات السابقة، كما لو كانت هذه
الأخطاء لم تحدث مطلقاً وذلك بقيمة تصحيح
الأخطاء الخاصة بهذه الفترات. كما يتم تعديل رصيد
الأرباح المحتجزة أول المدة لأول فترة معدة للعرض
لأغراض المقارنة، وذلك إذا كانت الأخطاء السابقة
تخص فترة تسبق هذه الفترة الأولى المعدة
للعرض. مع مراعاة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة
السابقة، ومقدار التعديل فى القوائم المالية عن
سنوات سابقة، والتي تظهر فى التقرير المالى للسنة
الحالية لأغراض المقارنة. وقد دعمت الكتابات
والدراسات المحاسبية (Chen et al,2008 ;
Plumlee and Yohn,2010; Bragg,2011)
ما جاء بالإصدارات المحاسبية ذات الصلة، ومنها
بالطبع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ذات
الصلة، ولذلك من المتوقع أن يقبل مراقبو الحسابات
متطلبات المحاسبة عن إعادة الإصدار فى مصر،
وهذا مايقود الباحث إلى اشتقاق الفرض الأول
للبحث كما يلي:

الفرض الأول (ف ١):- يلم غالبية مراقبي

الحسابات فى مصر بمتطلبات المحاسبة عن
إعادة إصدار القوائم المالية

المبحث الثانى

أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات

يتناول الباحث فى هذا المبحث تحليل لأهم
الإصدارات المهنية فى مجال مسئولية مراقب
الحسابات عن إعادة إصدار القوائم المالية من
ناحية، ومن ناحية أخرى تحليل الدراسات الأكاديمية
السابقة التى تناولت أثر إعادة الإصدار على تخطيط

١٤- استهدف هذا المعيار توفير إرشادات بشأن مسئولية مراقب
الحسابات عن التحقق من الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية
وتاريخ تقريره، وكذلك مسئوليته عن حقائق مكتشفة بعد تاريخ
تقريره وقد ترقى لإعادة إصدار القوائم المالية، وهذا ما سوف
يركز عليه الباحث فى حدود ما يخدم أهداف و حدود هذا البحث .

المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً. وتتوقف تلك الإجراءات على حقوق مراقب الحسابات والتزاماته القانونية وتوصيات محاميه.

وبشأن الإصدارات المهنية الأمريكية ذات الصلة، فقد تناول الإصدار (AUCSection560) المعنون بالأحداث اللاحقة، والاكتشاف اللاحق للحقائق Subsequently Discovered Facts، والصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) تلك الإرشادات المهنية الخاصة بمسئولية مراقب الحسابات عن الاكتشاف اللاحق للحقائق، التي تتطلب إعادة إصدار القوائم المالية. وتناولت الفقرات من ١٥ حتى ١٧ المتطلبات التي يجب أن يستوفها مراقب الحسابات في مثل هذه الظروف.

وبنظرة تحليلية مقارنة لهذا الإصدار الأمريكي مع نظيره الدولي في هذا المجال، يمكن استنتاج مساحة كبيرة من الإتفاق بينهما على عدة أمور مهنية. ومن أهم هذه الأمور؛ أنه لا يوجد ما يلزم مراقب الحسابات بالقيام بأية إجراءات مراجعة بالنسبة للقوائم المالية بعد إصدارها، إلا إذا نما إلى علمه، بعد إصدار القوائم المالية، حقائق قائمة ولها تأثيرها على تلك القوائم التي أعد عنها تقريره، وحينئذ يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة ويطلب تعديل القوائم المالية، وأن يخطر الإدارة بضرورة إعلام كل من يعتمد، أو يحتمل أن يعتمد، على القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراجعة عنها، بموضوع التعديل، وأن هناك قوائم مالية جديدة و تقرير مراجعة جديد، يتضمن فقرة لفت انتباهه، كما هو الحال بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي المناظر.

كما يتفق هذا الإصدار الأمريكي أيضاً مع نظيره الدولي على أنه في حالة عدم قيام الإدارة

انتباه Emphasis of Matter Paragraph يشار فيها إلى الملحوظة على القوائم المالية، التي تبين بالتفصيل سبب تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها، مع الإشارة إلى تقريره المرفق بتلك القوائم المالية، على ألا يؤرخ هذا التقرير بتاريخ سابق لتاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

وبالتالي يجب عليه أن يتحقق من الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن مستلمي القوائم المالية، السابق إصدارها والمرفق بها تقرير مراجعتها، قد علموا بموضوع التعديل، وأن هناك تقريراً جديداً على القوائم المالية الجديدة المعدلة.

وفى حالة عدم قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من إعلام أية جهة تكون قد استلمت القوائم المالية السابقة، والمرفق بها تقرير مراجعتها بالتعديل الذي تم على القوائم المالية، فوفقاً لمتطلبات الفقرة رقم (١٦) بمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٦٠)^{١٥} يجب على مراقب الحسابات إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بأنه سيتخذ الإجراء

^{١٥} - يهدف معيار المراجعة الدولي ISA 260 المتعلق بالإتصال مع المسؤولين عن الحوكمة Communication with Those Charged with Governance بشأن موضوعات المراجعة إلى وضع أسس وتوفير إرشادات حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات وبين الجهة المسؤولة عن الحوكمة في الشركة. وتتعلق تلك المناقشات بموضوعات ذات صلة بالحوكمة، مثل؛ المنهج والنطاق العام لعملية المراجعة، اختيار أو تغيير السياسات المحاسبية الهامة والتي لها تأثير على القوائم المالية، حالات عدم التأكد المتعلقة بمدى قدرة الشركة على الاستمرارية، حالات الخلافات مع الإدارة والتي يكون لها تأثيراً هاماً على تقرير مراقب الحسابات، والتعديلات المتوقعة في تقريره، التأثير المتوقع لأية مخاطر على القوائم المالية. بالإضافة إلى أي موضوعات تثير إهتمام المسؤولين عن الحوكمة مثل التساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى اشتراكها في الغش والتحريرات غير المصححة التي يتم اكتشافها خلال عملية المراجعة والتي رأت الإدارة عدم أهميتها. وعلى مراقب الحسابات أن يبلغ عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة بصفة دورية مما يسمح للمسؤولين عن الحوكمة بإتخاذ الإجراءات المناسبة في التوقيت المناسب وقد يكون الإتصال شفاهية أو كتابةً.

أوجب على مراقب الحسابات إخطار كل من الإدارة ولجنة المراجعة وإن أمكن الطرف الثالث، مثل الجهات التي لها سلطة الإشراف على الشركات، بأن تقرير المراجعة لم يعد من الممكن الاعتماد عليه، أو قد يتم الإخطار عن طريق المراسلات الشخصية في حالة معرفة الأشخاص الذين يعتمدون على القوائم المالية^{١٧}.

وأما بشأن معايير المراجعة المصرية الصادره بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، وبصفة خاصة معيار (المراجعة المصرى رقم ٥٦٠) ذات الصلة، فإنها تتفق مع نظيرتها الدولية، بشأن المتطلبات التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات للوفاء بمسئوليته المهنية عن الاكتشاف اللاحق للحقائق التي ترقى لإعادة إصدار القوائم المالية. والتي تتمثل في مطالبة الإدارة بتعديل القوائم المالية بالمعلومات عن تلك الحقائق المكتشفة مؤخراً، والتي تؤثر على تلك القوائم، ثم القيام بإجراءات المراجعة الضرورية في تلك الأحوال، وإصدار تقرير جديد، مع دراسة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن مستلمى القوائم المالية السابق إصدارها، والمرفق بها تقرير مراجعتها قد علموا بموضوع التعديل، وأن هناك قوائم مالية معدلة وتقرير مراجعة جديد بفقرة لفت انتباه يشار فيها إلى الملحوظة على القوائم المالية، التي تبين بالتفصيل موضوع التعديل وأسبابه، وكذلك إلى تاريخ التقرير الذي سبق إصداره على تلك القوائم المالية، مع مراعاة ألا يؤرخ هذا

بإتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من إعلام أية جهة تكون قد استلمت القوائم المالية، الصادرة سابقاً والمرفق بها تقرير مراجعتها، بالتعديل، يجب على مراقب الحسابات إبلاغ الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بأنه سيتخذ الإجراء المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

ويتفق (AUC Section 560) كذلك مع نظيره الدولي على أن يكون تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية الصادرة مسبقاً معدلاً بفقرة لفت انتباه، تالية لفقرة الرأى، يتم الإشارة فيها إلى أسباب تعديل القوائم المالية وتاريخ التقرير السابق، فى حين يختلف معه فى أنه أضاف إلى محتوى فقرة لفت الانتباه حالة اختلاف رأى مراقب الحسابات على القوائم المالية المعدلة عن رأيه السابق على القوائم المالية الصادرة مسبقاً، والإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأى فى حين لم يشر نظيره الدولي إلى ذلك.

على الجانب الآخر، يختلف هذا الإصدار الأمريكى مع نظيره الدولي فى أنه أضاف بعض الأمور التي لم يشر إليها نظيره الدولي أهمها؛ أنه قد لا يوجد هناك ضرورة لتعديل القوائم المالية وإعادة إصدارها، ومن ثم إعداد تقرير جديد عنها، وذلك إذا كانت القوائم المالية للفترة التالية على وشك الإصدار، بشرط الإفصاح عن التعديلات اللازمة فى تلك القوائم بشكل مناسب^{١٨}. كما أن هذا الإصدار الأمريكى تناول تلك الإجراءات الخاصة بمنع الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات، بأن

^{١٧} - إلا أن هذا البديل الأخير لمنع اعتماد الأطراف الخارجية على تقرير مراقب الحسابات السابق إصداره قد يكون غير ممكناً من الناحية العملية، ومن ثم يقع عبء إعلام جمهور مستخدمى تقرير مراقب الحسابات بشأن هذا الأمر على عاتق الجهات التي لها سلطة الإشراف على المنشأة مثل (AU- SEC Section 560).

^{١٨} - ذكر (Arens et al.,2012, P.778) بأنه يجب على العميل فى هذه الحالة إعلام لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC أو الهيئات الرقابية والإشرافية الأخرى بأن القوائم المالية عن الفترة السابقة كانت غير صحيحة، ولا يجب الاعتماد عليها عند إتخاذ القرارات فى المستقبل.

أما في حالة عدم قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من إعلام الجهات التي استلمت القوائم المالية السابق إصدارها، والمرفق بها تقرير مراجعتها، بموضوع التعديل، فعليه أن يخطر الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بأنه سيتخذ الإجراءات اللازمة لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

٢/٢ - تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات:

بدايةً يمكن التمييز بين مجموعتين من هذه الدراسات؛ الدراسات السابقة التي عنيت ببحث العلاقة بين إعادة إصدار القوائم المالية وتخطيط إجراءات المراجعة من جهة، وتلك التي عنيت ببحث العلاقة بين إعادة الإصدار وتقرير مراقب الحسابات من جهة أخرى، كما يلي:

١/٢/٢ - تحليل العلاقة بين إعادة إصدار القوائم المالية وتخطيط إجراءات المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث:

يعتقد الباحث أنه بالرغم من إتفاق معايير المراجعة، سواء الأمريكية منها أو الدولية (AUC Section 560; ISA No.560)، على أنه لا يوجد ما يلزم مراقب الحسابات للقيام بأية أعمال لمراجعة قوائم مالية بعد إصدارها والمرفق بها تقريره، إلا أن مسؤولية مراقب الحسابات سوف تظل قائمة على عاتقه بصرف النظر عما إذا كان عدم اكتشاف التحريف الجوهرى قبل إصدار القوائم المالية راجعاً إلى خطأ العميل (Francis et al., 2012; Arens et al., 2013) وعلى ضوء ذلك، فإن مراقب الحسابات مطالب في هذه الحالة بإعادة النظر في مصداقية الأدلة التي حصل عليها سابقاً، حيث

التقرير بتاريخ سابق على تاريخ اعتماد القوائم المالية المعدلة.

ومن ناحية أخرى، يختلف (معيار المراجعة المصرى رقم 560) مع نظيره الدولى فى أنه أضاف عدم الحاجة إلى تعديل القوائم المالية، وإعادة إصدار التقرير، فى حالة قرب صدور القوائم المالية للفترة التالية، بشرط الإفصاح عن ذلك فى تلك القوائم بشكل ملائم، فى حين لم يشر إلى ذلك نظيره الدولى.

ويخلص الباحث من تحليل الإصدارات المهنية المتعلقة بموضوع إعادة إصدار القوائم المالية، إلى أنه لا يوجد إلزام بصفة عامة على مراقب الحسابات، بعد إصدار تقريره، بالاستمرار فى أداء إجراءات مراجعة جديدة بالنسبة للقوائم المالية السابق إصدارها والمرفق بها تقرير مراجعتها، إلا إذا اكتشف معلومات جوهرية جديدة تؤثر على القوائم المالية، وبالتالي ستؤثر على تقريره، ففى هذه الحالة يجب عليه أن يخطر الإدارة بضرورة إعلام كل من يعتمد، أو يحتمل أن يعتمد، على القوائم المالية الصادرة مسبقاً، والمرفق بها تقرير مراجعتها بموضوع التعديل، الأمر الذى يترتب عليه إعادة إصدار القوائم المالية، وذلك بعد أخذ تأثير هذه الحقائق على القوائم المالية فى الحسبان، حيث يقوم مراقب الحسابات بالتخطيط لإجراءات المراجعة الضرورية فى تلك الأحوال، وإصدار تقرير مراجعة جديد يؤرخ بتاريخ لاحق لتاريخ اعتماد الإدارة للقوائم المالية المعدلة، و تتضمن فترة لفت انتباهه، تالية لفقرة الرأى، يشار فيها إلى تاريخ التقرير القديم، وتبين بالتفصيل سبب التعديل. وفى حالة قرب صدور القوائم المالية للفترة التالية، فيجب الإفصاح عن هذه الحقائق بشكل مناسب فى القوائم المالية للفترة الجديدة .

وفيما يتعلق بحكم مراقب الحسابات على الأهمية النسبية بالنسبة للقوائم المالية المعاد إصدارها، فإن مراقب الحسابات مطالب وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بتخطيط وأداء أعمال المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، أى المهمة نسبياً. وفى هذا الشأن خلصت دراسة (Acito et al,2007) إلى أن إصدار الحكم المهني على جوهرية أخطاء المحاسبة عن التأجير- lease acc-ounting errors، ثم تصويبها يعتمد على كل من الاعتبارات الكمية والنوعية للأهمية النسبية، بدلاً من الاستناد إلى ذلك الأساس الكمي لتقييم جوهرية هذه الأخطاء وهو رقم صافى الدخل التشغيلي قبل الضريبة (5%). كما أشارت الدراسة أيضاً إلى أن تقييم الأهمية النسبية قد يتأثر بأفعال الشركات الأخرى، بمعنى أن قيام بعض الشركات الأخرى بالتسويات اللازمة Catchup adjustments بهدف تصويب الأخطاء، بدلاً من إعادة إصدار القوائم المالية، يأتي بدوره ليؤثر سلباً على احتمالية حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية. وأخيراً أوضحت الدراسة أن قرار تصحيح الأخطاء الجوهرية، عن طريق إعادة الإصدار من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى¹⁹ (Big 4) يختلف نسبياً، وإن كان هذا يعكس وجود تشتت فى استخدام أسس تقييم

أصبحت هناك شكوك بشأن مدى مصداقية مزاعم الإدارة، الأمر الذى يعنى أن مراقب الحسابات سيقوم بإجراء بعض التعديلات فى خطة وبرنامج مراجعة حسابات العميل على القوائم المالية المعدلة للحصول على تأكيد معقول بشأن صدق هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية. ومن أجل مواجهة مخاطر التحريفات الجوهرية، يبدأ مراقب الحسابات فى دراسة مدى الاستعانة بخبراء متخصصين فى صناعة أعمال العميل عند أداء أعمال المراجعة¹⁸ (ISANo.240).

وفى هذا الصدد أوضح (Low,2004) أن معرفة مراقب الحسابات بصناعة العميل تؤثر بصورة إيجابية على قدرته فى تقييم مخاطر التحريفات الهامة، وتؤثر كذلك بصورة مباشرة على الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط إجراءات المراجعة. كما أن العلاقة بين مدى التغيرات فى إجراءات المراجعة وتقييم خطر المراجعة تكون حساسة لهؤلاء المراجعين المتخصصين فى الصناعة مقارنة بغير المتخصصين. وأنتقلت دراسة (Romanus et al,2008) مع الدراسة السابقة حول أهمية التخصص الصناعى فى رفع كفاءة مراقبى الحسابات فى كشف التحريفات الهامة، وبالتبعية تحسين جودة التقارير المالية التى تعدها الإدارة، وذلك فى ضوء ما توصلت إليه من وجود علاقة ارتباط عكسية بين تخصص مراقب الحسابات فى صناعة العميل وإعادة إصدارالقوائم المالية.

¹⁹ - وجدير بالذكر أن دراسة (Francis et al., 2013) قد خلصت إلى أنه بعد تطبيق قانون Sox- وبشكل أكثر تحديداً خلال الفترة مابين 2008،2003- ارتبط حدوث إعادة إصدار القوائم المالية ارتباطاً سلبياً وجوهرياً بحجم مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى Big 4، وإن كان هذا دليلاً على أن مكاتب Big4 لاتحقق نفس جودة المراجعة على مستوى جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة التابعة لها، وبصفة خاصة مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغرى والتي خلصت الدراسة بشأنها بأن لديها ضعف فى جودة المراجعة مسترشداً فى ذلك بإعادة إصدار القوائم المالية لدى عملائها مقارنة بمكاتب المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم .

¹⁸ - معيار المراجعة الدولى (ISA No.240) ذو الصلة بمسئولية

مراقب الحسابات عن كشف الغش-Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an audit of financial statements

اكتشاف التحريفات الجوهرية في الحساب، وهذا ما حدث من خلال إعادة إصدار للقوائم المالية للفترة السابقة.

وفيما يتعلق بتقييم مخاطر المراجعة وهل يتأثر هذا التقييم بإعادة الإصدار، أختبر (Chen et al.,2010) رد فعل مراقبي الحسابات في الولايات المتحدة للتعامل مع مخاطر التحريفات الجوهرية المكتشفة بعد إصدار القوائم المالية، موضحاً أنه في حالة إعادة الإصدار يكون كل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة عند مستوى مرتفع، ولذا يقوم مراقب الحسابات من ناحية بتخصيص مجهود زائد عند القيام بمراجعة القوائم المالية المعدلة، وذلك لجعل مستوى خطر الاكتشاف المخطط منخفضاً. كما أنه من ناحية أخرى، يجب عليه أن ينطلق من مبدأ مؤداه أن الإدارة لا تتسم بالنزاهة عند مراجعة هذه القوائم المالية المعدلة، وعليه يتم تقييم خطر المراجعة عند مستوى مرتفع (Plumlee and Yo-ung,2010; Firth et al., 2011).

كما أكد البعض (Chen et al.,2010; Wang, 2012; Kester et al,2013) أن مراقب الحسابات ينظر للمعمل، الذي يحدث عنده إعادة الإصدار بصورة متكررة، بأنه ذو مستوى خطر مراجعة مرتفع، ولذلك فإنه يطالب بأعباء مرتفعة، تعويضاً عن هذا الخطر المرتفع. وسيؤثر ذلك بالطبع على نطاق إجراءات المراجعة، حيث سيضطر مراقب الحسابات إلى بذل جهد أكبر للبحث عن، وجمع، المزيد من أدلة الأثبات لضمان خلو القوائم المالية المعاد إصدارها من التحريفات الجوهرية.

ويتفق البعض (Bizarro et al,2011; Wa-ng,2012; Blankley et al,2012) على أن

الأهمية النسبية، أو أن هناك مفاوضات تتم مع العملاء بخصوص هذا الأمر.

كما بحث (Chen et al,2008) العلاقة بين حجم التحريفات المفصح عنها عند إعادة إصدار القوائم المالية، والحد الأقصى للتحريفات الجوهرية، مسترشداً في ذلك بالنسب الاسترشادية الخاصة بتحديد الأهمية النسبية كميأ في الممارسة العملية بالولايات المتحدة^{٢٠}. وخلصت الدراسة، في ضوء قياس التحريفات الإجمالية في صافي الربح للقوائم المالية المعاد إصدارها، أن هذه التحريفات تقل عن الحد المخطط للأهمية النسبية، وذلك بنسبة ٦٢% من إجمالي قوائم عينة الدراسة (١٣٦ شركة). وكذلك أوضحت الدراسة أن استخدام أساس إجمالي الأصول أو الإيرادات، ليتم مقارنة التحريفات به، نتج عنه إعادة إصدار غير جوهرى وذلك بنسبة ٤٢% مقارنة بنسبة ١٢% في ظل أساس صافي الدخل.

وأوضحت دراسة (Plumlee and Yohn,2010) أن التحفظ المتزايد لمراقب الحسابات، وهو بصدد إصدار حكمه على الأهمية النسبية، ترتب عليه حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية لاحقاً. وهذا دليل على صحة العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة، حيث اتفقت دراسة (Budescu,et al.2012) مع معيار المراجعة الدولي^{٢١} (ISA No.320) على أن انخفاض مستوى الأهمية النسبية قد يعرض فاعلية المراجعة للخطر، لأنه يزيد احتمال من فشل مراقب الحسابات في

^{٢٠} من هذه الإرشادات (الأسس) في تقييم الأهمية النسبية؛ رقم صافي الربح "من ٥-١٠%"، وإجمالي الأصول أو الإيرادات" ممن ١-١.٥%" (Chen et al,2008).

^{٢١} -معيار المراجعة الدولي ISA 320 والمعنون بالأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة Materiality in planning and performing an audit.

الأخرى، مبرراً ذلك بصغر حجم العينة، فضلاً عن أن الدراسة لم تراعى تصنيف تلك القوائم المالية المعاد إصدارها إلى قوائم مالية معاد إصدارها لوجود تحريفات متعمدة، أو غير متعمدة، الأمر الذى كان من الممكن أن يعطى نتيجة مخالفة لتلك النتيجة التى توصل لها من رفض هذه العلاقة الإيجابية، وأوقد يرجع السبب إلى تأثير الأتعاب بعوامل أخرى فى وقت الأزمة.

ومن ناحية أخرى، ذكرت دراسة (Nolte,2014) أن هناك علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وإمكانية حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية لاحقاً موضحاً أن عدم تعويض مراقب الحسابات بالأتعاب التى تتواءم مع مستوى الخطر المتزايد للمعمل سيلقى بظلاله على جودة المراجعة بالسلب ومن ثم يحدث إعادة إصدار للقوائم المالية فى المستقبل المنظور.

وفيما يتعلق بإجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من مزايع الإدارة بشأن تصحيح التحريفات الجوهرية فى ضوء إعادة إصدار القوائم المالية، فقد تناول (Collings,2011) حالة افتراضية تبين وقوع تحريفات ناتجة عن قيام أحد الموظفين بدفع أموال عن بضائع غير مستلمة من خلال السداد لمورد وهمى، ولكن لم يتم اكتشاف هذا التحريف إلا بعد مرور ستة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية، وبالتالي يصح تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الجوهرية والناتجة عن هذا الغش عند مستوى مرتفع، الأمر الذى يستدعى قيامه بأداء إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها ومداهها لمواجهة هذا التحريف، الناتج عن الغش، بهدف الحصول على أدلة أكثر مصداقية، بدلاً من الأدلة المضللة التى سبق الاعتماد عليها (Budescu,et

إعادة إصدار القوائم المالية يعتبر مؤشراً لوجود قصور، إن لم يكن ضعف جوهرى^{٢٢} فى هيكل الرقابة الداخلية والذى يعد خط الدفاع الأول لجودة القوائم المالية. ومؤدى ذلك أن تلك القوائم السابق إصدارها كان بها تحريفات جوهرية، وبالتالي يقيم مراقب الحسابات خطر الرقابة فى هذه الحالة مرتفعاً. وعلى ضوء ذلك أوضح (DCAA,2012) من ناحية أن هناك علاقة عكسية بين فاعلية هيكل الرقابة الداخلية، وبين تخطيط إجراءات المراجعة لأن مراقب الحسابات يأخذ فى اعتباره أن قصور هيكل الرقابة الداخلية، ومن ثم تقييم خطر الرقابة مرتفعاً، يستدعى قيامه بعمل المزيد من الاختبارات الأساسية، والتى ستشمل كلا من الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل.

أما بشأن علاقة أتعاب المراجعة بإعادة إصدار القوائم المالية، فمن ناحية أنفتت هذه الدراسات (Bizarro et al,2011; Wang,2012; Blakley et al,2012) على أن مراقب الحسابات سيطلب بوضع مستويات أتعاب مرتفعة تعويضاً عن خطر الرقابة المرتفع. فى حين أختلفت دراسة (Kester et al,2013) مع تلك النتيجة القائلة بأن هناك علاقة طردية بين إعادة الإصدار وأتعاب مراقب الحسابات اللاحقة . وذكرت أن سبب ذلك يعود إلى انخفاض تكرار معدل حدوث إعادة الإصدار للقوائم المالية عن سنتى ٢٠٠٧، ٢٠٠٨ (فترة الأزمة المالية العالمية) - وهى الفترة المستخدمة فى الدراسة - مقارنة بالسنوات الماضية

^{٢٢} الضعف الجوهرى Material Weakness ينشأ نتيجة تعدد أوجه القصور الجوهرى فى هيكل الرقابة الداخلية، مما يجعل من الصعب منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية، وبالتالي لا يمكن الاعتماد على قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية (AS No.5).

ويخلص الباحث في ضوء عرض وتحليل الإصدارات المهنية من ناحية، والدراسات السابقة ذات الصلة بأثر إعادة الإصدار على تخطيط إجراءات المراجعة من ناحية أخرى، إلى أن إعادة إصدار القوائم المالية، وإن كان لا يوجد ما يلزم مراقب الحسابات بأخذ ذلك في الحسبان وأن يقتصر عمله على مراجعة تلك الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية، والتي نمت إلى علمه حتى تاريخ تقريره، حتى لو كانت أحداث لاحقة لتاريخ نهاية السنة المالية^{٢٣} Subsequent Events، إلا أنها حالة أصعب من مراجعة القوائم المالية السنوية، والسبب أن إعادة الإصدار قد يرتبط بوجود تحريفات جوهرية، وهو الأمر الذي سيؤثر بالضرورة على أحكام مراقب الحسابات، خاصة ما يرتبط منها بتوقيت ومدى وطبيعة إجراءات المراجعة اللازمة لجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة للحكم على مدى صدق مزاعم الإدارة في القوائم المالية المعاد إصدارها. وهذا ما يقود الباحث إلى اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي:

(al.2012). ولذلك فقد اقترحت دراسة (Collings,2011) الإجراءات التالية؛ الحصول على إقرار من الإدارة بخصوص حالة الغش، عمل استفسارات من الإدارة والحصول على فهم عن كيفية ارتكاب مثل هذا الغش ولماذا تم اكتشافه لاحقاً، التوصل إلى أوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية والتي أتاحت الفرصة أمام الموظف (غش العاملين) أو الإدارة العليا (غش الإدارة) لارتكاب الغش، والإطلاع على ملفات العاملين للتأكد من تفعيل الإجراءات القانونية التي تم اتخاذها ضد هذا الموظف، إعادة القيام باختبارات الرقابة والتي قد تكشف عن أوجه الضعف الأخرى بهيكل الرقابة الداخلية.

وفي ضوء اجماع الدراسات السابقة على أن إعادة إصدار القوائم المالية صار بمثابة دليل على ضعف هيكل الرقابة الداخلية وعدم نزاهة الإدارة (Kizirian et al,2005;Plumlee and Yohn,2010;Bizarro et al,2011; Wang,2012; Blankley et al,2012)، يعتقد الباحث أن الأمر يتطلب من مراقب الحسابات بالضرورة القيام بإجراءات المراجعة اللازمة لمواجهة تجاوزات الإدارة لهيكل الرقابة الداخلية. وهي؛ اختبار مدى سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية، فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف هام ناتج عن الغش، التوصل إلى تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح مراقب الحسابات على علم بها، والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة في ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها (ISANO.240)

^{٢٣} - يقصد بها تلك الأحداث التالية لتاريخ الميزانية حتى تاريخ التقرير، وتتمثل مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة الأحداث اللاحقة في؛ القيام بإجراءات مراجعة توفر له القناعة بأنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقريره مع مراعاة القيام بها في أقرب وقت إلى تاريخ تقريره. وإذا كشفت تلك الإجراءات عن وجود أحداث لها تأثير على القوائم المالية، وجب على مراقب الحسابات تقييم مدى انعكاس تلك الأحداث في القوائم المالية بالطريقة المناسبة (ISA No. 560). وفي هذا الصدد، أشار هذا المعيار أيضاً إلى ضرورة حصول مراقب الحسابات على إقرارات مكتوبة Written Representations من الإدارة بمسئوليتها عن سلامة الاعتراف بالأحداث اللاحقة والإفصاح عنها كما ينبغي في القوائم المالية، وأن يسترشد في ذلك بمعيار المراجعة رقم (٥٨٠) والمعنون بالإقرارات الإدارية المكتوبة.

القوائم المالية قبل أن يحدث لها إعادة إصدار، حيث كشفت دراستا (Murcia,2005; Czereny et al,2013) أن إصدار تقرير معدل بإضافة فقرة لفت الانتباه على القوائم المالية المنشورة لل SEC أو تلك المنشورة في بورصة الأوراق المالية في البرازيل CVM يرتبط إيجابياً بحدوث إعادة إصدار لهذه القوائم المالية لاحقاً، وذلك بالمقارنة مع إصدار تقرير برأى غير متحفظ، فقد تمت دراسة (Murcia,2005) خلال الفترة من 2001-2004 على عينة بلغت 18 شركة برازيلية لديها قوائم مالية معاد إصدارها. وفي ضوء تحليل محتوى التقارير المرفقة بهذه القوائم، خلصت الدراسة إلى أن عدد تقارير المراجعة المرفقة بهذه لقوائم المالية، والمعدلة بفقرة لفت الانتباه، قد بلغت (16)، وذلك بالمقارنة مع تلك الشركات الأخرى والتي قامت بإصدار تقرير برأى نظيف (2).

أما بشأن دراسة (Czereny et al,2013)، فمن خلال إجراء تحليل محتوى لتقارير مراقبي الحسابات في أمريكا عن الفترة من 2000-2009، خلصت الدراسة إلى أن حالة تعديل تقرير مراقب الحسابات، من خلال إضافة فقرة لفت الانتباه، صارت بمثابة دليل على وجود خطر تحريفات غير معلومة Unknown Misstatements، وذلك على ضوء إصدار تقرير برأى غير متحفظ، مع إضافة فقرة لفت الانتباه، بدلاً من إصدار تقرير برأى معدل، لو كان قد علم بتلك التحريفات الجوهرية في حينها. أضف إلى ذلك أن نسبة حدوث إعادة إصدار للقوائم المالية لاحقاً قد بلغت 78% خاصة عندما تناولت فقرة لفت الانتباه بتقرير مراقب الحسابات أن العميل كان لديه حالة إعادة إصدار سابقة Previous Restatements

الفرض الثاني (ف 2): يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة. 2/2/2- تحليل العلاقة بين إعادة إصدارالقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات واشتقاق الفرض الثالث للبحث:

بداية اتفقت بعض الكتابات (على، وآخرون، 2010؛ Johnstone et al,2012; Arens et al,2014 مع الإصدارات المهنية ذات الصلة ISA No.5-60; AU-C Section 560) على أنه عند توافر معلومات، بعد نشر القوائم المالية وتقرير مراجعتها، تؤثر على تقرير مراقب الحسابات السابق إصداره، فإنه يجب أن يطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية ومرفقاتها، ويقوم بإعداد تقرير جديد على القوائم المالية المعدلة يتضمن فقرة لفت انتباه Emphasis of Matter Paragraph تتناول موضوع التعديل وأسبابه، مع الإشارة إلى القوائم المالية الصادرة سابقاً، وتقريره المرفق بها، وأن يؤرخ هذا التقرير بتاريخ لاحق لتاريخ تعديل القوائم المالية ومرفقاتها.

أما بشأن نوع تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المعاد إصدارها ، أوضحت دراسة (Firth et al,2011) أن هناك اتجاهاً متزايداً لدى مراقبي الحسابات في الصين لإصدار تقرير برأى متحفظ أو معاكس، بعد الإعلان عن إعادة إصدار القوائم المالية بسبب الغش. ويرجع ذلك إلى زيادة مستوى خطر المراجعة لدى هذا العميل، خاصة وأن هذه القوائم محرفة جوهرياً، فضلاً عن عدم نزاهة الإدارة.

على الجانب الآخر، إهتمت بعض الدراسات السابقة (Murcia,2005;Czereny etal,2013) بشأن نوع التقرير الذى سبق إصداره على تلك

الانسحاب من المهمة، وبالتالي اختلفوا في تقييم هذا الأثر وذلك وفقاً لدرجة المخاطر التي يدركها مراقب الحسابات بعد الإعلان عن إعادة الإصدار. وبصفة عامة يعتقد الباحث أن هناك علاقة تأثيرية لإعادة الإصدار على التقرير لسببين. الأول أنه إذا كان إعادة الإصدار استجابة من الإدارة لمبررات إعادة الإصدار فلن يعدل مراقب الحسابات رأيه ولكن يعدل تقريره بإضافة فقرة للفت الانتباه تالية لفقرة الرأي. والثاني إذا كان إعادة الإصدار بدافع من الإدارة لتحريف القوائم المالية، لسبب أو لآخر، فإن مراقب الحسابات سوف يتعامل مع الوضع تماماً مثلما يواجهه حالة تحريف في القوائم المالية عن السنة، وسيطبق معيار المراجعة الدولي^{٢٥} (ISANo.705) وهذا ما يقود الباحث إلى اشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي:

الفرض الثالث (ف٣): يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية على تقرير مراقب الحسابات.

المبحث الثالث:

الدراسة التجريبية:

لاختبار فروض البحث تم إجراء دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات. واستخدمت الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل النتائج. وسوف يتناول الباحث أهداف الدراسة التجريبية، مجتمع وعينة الدراسة، أدوات وإجراءات الدراسة، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، التصميم التجريبي المستخدم، والأساليب الإحصائية المستخدمة في

كما إهتمت بعض الدراسات السابقة (Bugar- iski and Word,2012; Hung and Scholz, 2012) أيضاً بتناول العلاقة بين إعادة إصدار القوائم المالية وانسحاب مراقب الحسابات من مراجعة قوائم مالية معاد إصدارها، حيث أوضحت دراسة (Hung and Scholz, 2012) أن العملاء الذين يفصحون عن إعادة إصدار القوائم المالية بصورة متكررة يرتبطون بمنشآت مراجعة صغرى بعد انسحاب مراقب الحسابات السابق، فضلاً عن أن هذا الانسحاب يكون مرتفعاً عادةً لدى العملاء الذين يفصحون عن إعادة الإصدار بسبب وجود غش، أو التحول من الربح إلى الخسارة. وفي هذا الشأن أشارت دراسة (Bugariski and Word- 2012)، أن قرار مراقب الحسابات للانسحاب من عملية المراجعة قد ازداد منذ صدور قانون SOX^{٢٤}، في حين أن قرار الانسحاب لا يعد قراراً محبباً، سواء بالنسبة للعميل أو لمراقب الحسابات ذاته، لأن العميل يفقد ثقة المستثمرين والدائنين بشأن مسؤوليته عن إعداد القوائم المالية، بجانب تحمله تكلفة الوقت والجهد للتعاقد مع مراقب حسابات آخر. أما بشأن مراقب الحسابات، فإنه سيفقد العميل، ومن ثم خسارة حصته من سوق المراجعة، فضلاً عن تحمل تكلفة الوقت والموارد في محاولة التعاقد مع عملاء جدد الأمر الذي يتبعه إعادة تخصيص فريق العمل على العملاء الجدد مرة أخرى.

وبناءً على ماسبق، يخلص الباحث إلى أن الدراسات قد اختلفت في تأثير إعادة الإصدار على تقرير مراقب الحسابات. فالبعض يرى أن إعادة إصدار القوائم المالية سوف يدفع بمراقب الحسابات لإصدار تقرير برأى متحفظ، والبعض الآخر قد يرى

^{٢٥} - معيار المراجعة الدولي (ISA No.705) والمعنون بتعديلات الرأي في تقرير مراقب الحسابات المستقل Modifications to the Opinion In the Independent Auditor's report

^{٢٤} - Sarbanes- Oxley Act

٣/٣- أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

اعتمدت الدراسة التجريبية على أسلوب دراسة الحالة، مع مزجه بمجموعة من الأسئلة الاستقصائية لتجميع البيانات. حيث تم تصميم حالة افتراضية مدعمة باستقصاء مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، لقياس مدى إلمامهم بمتطلبات المحاسبة المالية الخاصة بإعادة إصدار القوائم المالية، وكذلك اختبار مدى تأثير إعادة الإصدار، على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات (أنظر ملحق البحث رقم " ١ " الخاص بالحالة التجريبية). وقد سعي الباحث إلى مراعاة الدقة - قدر الإمكان- عند صياغة الأسئلة المرافقة للحالات خاصة:

- أ - أن تكون الأسئلة واضحة ومحددة، وأن تجمع المعلومات المطلوبة للبحث فقط، بالإضافة إلى وجود شرح مختصر لبعض المفاهيم التي تبدو غامضة لأفراد العينة.
- ب - الحصول على معلومات عامة عن المستقصى منهم تتعلق بالمؤهل الدراسي، والدرجات العلمية، التي حصلوا عليها، والعضوية في الجمعيات المهنية.
- ج- اشتملت قائمة الاستقصاء على أسئلة تحتاج لإجابة ترتيبية تعطي درجات متفاوتة للموافقة والرفض بخمس درجات، تتدرج من موافق تماماً وموافق بدرجة كبيرة وموافق وغير موافق إلى حد ما وغير موافق تماماً، بحيث تأخذ في إطار تحليل الردود الأوزان (٥، ٤، ٣، ٢، ١) على التوالي.
- وبعد الانتهاء من تصميم الحالة الافتراضية المدعومة بأسئلة والواردة بالملحق رقم (١) تم توزيعها بمعرفة الباحث على أفراد العينة. والجدول الآتي يوضح

تحليل البيانات، وأخيراً نتائج اختبار الفروض، وذلك كله على النحو الآتي:

٣/١- أهداف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار فروض البحث، وتحديد ما إذا كان غالبية مراقبي الحسابات في مصر ملمين بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية. وكذا اختبار أثر إعادة الإصدار على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم استخدام مدخل التجارب الميدانية في هذا البحث قياساً على منهجية بعض الدراسات السابقة (Makkawy and Schick, 2003).

٣/٢- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات المرخص لهم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة في مصر. وتتكون عينة الدراسة- كعينة تحكمية - من ٣٣ مفردة تمثل الحالة التجريبية الصالحة التي تم الحصول عليها من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد حصل (٩) من هؤلاء المراجعين على زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والبعض الآخر منهم قد حصل على دبلوم المحاسبة والمراجعة (٤)، بالإضافة إلى عدد (١) حصل على الماجستير في المحاسبة، وعدد (١) يحمل شهادة الزمالة الأمريكية CPA^{٢٦}. وجدير بالذكر أنه قد تم اختيار مجتمع وعينة الدراسة في ضوء أهداف وحدود البحث، قياساً على بعض الدراسات السابقة في هذا الشأن (Makkawy and Schick, 2003; Romanus et al., 2008)

^{٢٦} - يبدو من خلال البيانات الديموغرافية أن هناك انخفاضاً في مستوى خبرة عينة الدراسة، وهو ما تبين من خلال تحليل البيانات الدراسية.

عدد الحالات الموزعة بالنسبة لعينة الدراسة، قوائم الردود السليمة والتي ستخضع للتحليل بالإضافة إلى عدد ونسبة الردود، وكذلك عدد ونسبة الإحصائي:

بيان	عدد الحالات الموزعة	عدد الردود المستلمة	نسبة الرد	عدد الردود الصادقة	عدد الردود المستبعدة	نسبة الردود الصادقة الى المستلمة
العينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٨٤	٦١	%٧٢.٦	٣٣	٢٨	%٥٤.١

والمعدات، وما يرتبط به من بنود أخرى، كجمع الإهلاك، مع مراعاة تحديث الإفصاح عنهما في القوائم المالية المعدلة، وذلك في ضوء تصحيح الخطأ الجوهرى الخاص بإدراج ثمن الآلات ضمن المصروفات المتنوعة بأثر رجعى. وذلك كما هو وارد بالأسئلة من رقم (١) حتى رقم (٤) على الحالة الافتراضية.

ب- المتغيران التابعان:

(ب/١) - تخطيط إجراءات المراجعة:

ويقصد به تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة إذ يتم إصدار حكم على الأهمية النسبية وتطبيق نموذج خطر المراجعة لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى، والذي بناء عليه يتم تحديد مدى وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة Kizirian et al (2005). وقد تم قياس هذا المتغير بالأسئلة من رقم (٥) حتى رقم (٩) على الحالة الافتراضية.

(ب/٢) - تعديل تقرير مراقب الحسابات:

تم قياس هذا المتغير ببدائل الرأى، وأية تعديلات فى شكل ومحتوى التقرير فى حالة إعادة إصدار القوائم المالية. وعلى ضوء ذلك تم قياس هذا المتغير

٤/٣ - توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

بالنظر إلى فروض الدراسة، يتضح أن متغيرات الدراسة تتكون من متغير مستقل وهو؛ إعادة إصدار القوائم المالية، ومتغيرين تابعين وهى؛ تخطيط إجراءات المراجعة، و تقرير مراقب الحسابات. ولاختبار فروض الدراسة، تم قياس متغيرات الدراسة على النحو الآتى:

أ - المتغير المستقل: إعادة إصدار القوائم المالية

ويقصد بها إعادة نشر قوائم مالية سبق عرضها على أصحاب المصالح، وكانت بها معلومات محاسبية غير ملائمة، تؤدى بدورها إلى تضليل مستخدمى هذه القوائم المالية، وهم بصدد اتخاذ القرارات (Imoniana et al., 2012)، ويقصد بها أيضاً تصحيح المعلومات المحاسبية المفصح عنها فى القوائم المالية السابق إصدارها لكونها مضللة (Chen et al., 2013, P.6). ويقاس هذا المتغير من خلال إعادة تقويم رصيد حساب الآلات

بالسؤال رقم ((١٠)، و((١١)) على الحالة الافتراضية أستخدم الباحث التصميم التجريبي ٣ × ١ كالاتي:
(على، وآخرون، ٢٠١٠).

٥/٣ - التصميم التجريبي المستخدم:

المعالجة (١)	المعالجات
إعادة إصدار القوائم المالية	مسئولية مراقبي الحسابات في ضوء الإلتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها
الإلمام بمتطلبات المحاسبة عن إعادة الإصدار.	الإلمام بإطار المحاسبة
تخطيط إجراءات المراجعة	تعديل خطة وإجراءات المراجعة
تعديل تقرير المراجعة	تعديل تقرير مراقب الحسابات

و استهدفت الأسئلة من رقم (١) حتى رقم (٤) قياس المتغير المستقل، وهو إعادة إصدار القوائم المالية. أما الاسئلة من رقم(٥) حتى رقم (٩)، فقد استهدفت اختبار تأثير إعادة إصدار القوائم المالية علي مدي وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة. وأخيراً فقد استهدف كل من السؤال رقم (١٠)، ورقم (١١)، تحديد وقياس المتغير التابع الثاني وهو تعديل تقرير مراقب الحسابات.

كان الهدف من تصميم هذه الحالة امداد المشاركين بمجموعة من المعلومات المالية تعبر عن المتغير المستقل، وهو إعادة إصدار القوائم المالية، حيث اشتملت الحالة على تحريفات جوهرية غير متعمدة (الخطأ) في القوائم المالية تم اكتشافها بعد إصدار (نشر) هذه القوائم والمرفق بها تقرير مراقب الحسابات. وطلب من المشاركين ابداء مدى موافقتهم على متطلبات المحاسبة، ثم الأثر على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، وذلك بإستخدام مقياس ليكارت الخماسي الأوزان 5-Point Lickert Scale.

٦/٣- الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل البيانات^{٢٧}:

بعد الانتهاء من الحصول على ردود الأفراد المشاركين في التجربة تم تفرغ الردود في جداول الكترونية باستخدام برنامج Microsoft Excel، تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لهذه البيانات بهدف اختبار فروض البحث. ولتحديد الاختبار المستخدم فقد تم إجراء اختبار الاعتدالية (Test of Normality) على البيانات المتحصل عليها من الدراسة التجريبية لمعرفة توزيع البيانات. ويقوم اختبار الاعتدالية على الفروض الآتية:

H0: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

H1: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهي:

أ - اختبار الاعتمادية (معامل كرونباخ ألفا) Cronbachs Alpha: ويبين هذا الاختبار مدى مصداقية إجابات أفراد العينة على الأسئلة المقدمة لهم، وتأخذ قيمة معامل اختبار كرونباخ ألفا قيماً تتراوح بين (صفر و ١٠٠ %). وإذا كانت البيانات بها ثبات فإن هذا المعامل يكون مساوياً للواحد الصحيح. وإذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر فهذا يعني عدم ثبات البيانات (عزام ، ١٩٩٠). وأشار (أمين، ٢٠٠٧) إلى أن الصدق يعني صحة العلاقة السببية بين المتغير المستقل والتابع (وهو ما يعرف بالصدق الداخلي Internal Validity) والقدرة على تعميم النتائج (وهو ما يعرف بالصدق

الخارجي External Validity)، وأصغر قيمة مقبولة لمعامل كرونباخ ألفا هي ٦٠% و أفضل قيمة تتراوح بين (٧٠% إلى ٨٠%). وكانت قيمة معامل كرونباخ ألفا للبيانات ٠.٨٣١. أى تجاوز المعامل نسبة ٦٠% وهى الحد الأدنى المقبول للوثوق فى مصداقية قياس الاستقصاء المرفق بالحالة التجريبية.

ب - اختبار ويلكوكسون Wilcoxon Signed Rank Test: تم الاعتماد على هذا الاختبار باعتباره أحد أنواع الاختبارات اللامعلمية (Non Parametric) ، والذي يتناسب مع طبيعة البيانات محل الدراسة، والتي تمثل أسئلة ترتيبية، حيث اشتملت أسئلة قائمة الاستقصاء على الإجابات المعطاة في صورة، موافق تماماً، وموافق بدرجة كبيرة، وموافق، وغير موافق إلى حد ما، وغير موافق تماماً. علاوة على ذلك فإنه يتعلق باختبارات الفروض التى لا تتضمن شكلاً معين لتوزيع المجتمع الأصلي (عزام ، ١٩٩٠). ويستخدم هذا الاختبار لمعرفة الوسيط المتوقع (Estimated Median) و p.value لكل سؤال من الأسئلة ذات الإجابات الترتيبية و ذلك لاختبار درجة موافقة أفراد العينة.

وتتمثل فروض هذا الاختبار في:-

- فرض العدم $H_0: median \leq 3$

ويعنى هذا الفرض عدم موافقة أفراد العينة على السؤال

- الفرض البديل $H_1: median > 3$

- ويعنى هذا الفرض موافقة أفراد العينة على السؤال

^{٢٧} للحصول على بيانات التحليل الإحصائي يمكن الاتصال بالباحث.

بدرجة ثقة ٩٥%. وهذا ما أيده الوسط الحسابي للردود على الأسئلة ذات الصلة بإعادة إصدار القوائم المالية حيث بلغ ٤.٢١ . وهو ما يعنى أن غالبية مراقبي الحسابات فى مصر ملمين بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية.

٣/٧-٢ - نتيجة اختبار الفرض الثانى:

استهدف الفرض الثانى اختبار ما إذا كان لإعادة إصدار القوائم المالية تأثير على تخطيط إجراءات المراجعة. وقد أختصت الحالة الإفتراضية بأسئلة لاختبار صحة هذا الفرض. وبإجراء الاختبار الاحصائى عند مستوى معنوية ٥% تبين أن قيمة P-Value بلغت 0.000. أى تقل عن ألفا (٥%)

وبالتالى يتم رفض فرض العدم H_0 وقبول الفرض البديل H_2 والذى ينص على أنه يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة، وذلك بدرجة ثقة ٩٥%. وهذا ما أيده الوسط الحسابى حيث بلغ ٤.٢١. وقد يفسر ذلك، فى ضوء الإتفاق ما بين الردود على عدم مواجهة إعادة إصدار القوائم المالية من قبل - وهو ما يعكس الممارسة المهنية فى مصر- بأن العينة تبدي رأيها بصورة نظرية فى هذه الحالة وكأنها بمثابة عملية مراجعة جديدة تستدعى القيام بتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة اللازمة للتحقق من تأكيدات الإدارة بشأن خلو القوائم مالية من هذه التحريفات الجوهرية، والمكتشفة لاحقاً. وإن كان هذا يعكس وجود انخفاض فى مستوى الخبرة لدى عينة الدراسة.

٣/٧-٣ - نتيجة اختبار الفرض الثالث:

استهدف الفرض الثالث اختبار ما إذا كان لإعادة إصدار القوائم المالية تأثير على تقرير مراقب الحسابات. وقد أختصت الحالة الإفتراضية بالأسئلة

ويعتمد هذا الاختبار فى إصدار الحكم على قيمة P-Value عند مستوى ثقة ٩٥%. ولإصدار الحكم برفض أو قبول فرض معين فإنه يجب إتباع قاعدة الحكم التي تقوم على مقارنة P-Value المحسوبة باستخدام البرنامج عند مستوى معنوية ٥% ، بحيث إذا كانت قيمة P-Value أقل من ٥% سيتم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل (الإدعاء أو فرض الدراسة الخاص بمشكلة البحث) والعكس فى حالة أن كانت P-Value أكبر من ٥% ففي هذه الحالة يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل (الإدعاء أو فرض الدراسة الخاص بمشكلة البحث).

أ - الأساليب الإحصائية الوصفية: تم إستخدام التوزيعات التكرارية، والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية، والإنحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

٣/٧-٧ - نتائج اختبارات الفروض:

يمكن بلورة نتائج اختبار الفروض على النحو الآتى:

٣/٧-١ - نتيجة اختبار الفرض الأول:

استهدف الفرض الأول اختبار مدى إلمام عينة الدراسة، ومن ثم مجتمع مراقبي الحسابات فى مصر، بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية. ولاختبار هذا الفرض تم استخدام الاختبار الإحصائى Wilcoxon Signed Rank Test. وتبين أن قيمة P-Value المحسوبة للردود على الأسئلة فى هذا الشأن بلغت 0.000. أى تقل عن ٥%) وبالتالي يتم رفض فرض العدم H_0 وقبول الفرض البديل H_1 والذى ينص على أن: يلم غالبية مراقبي الحسابات فى مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية وذلك

الموجهة في هذا الشأن لاختبار صحة هذا الفرض. ويتم رفض الفرض البديل H_3 والذي ينص على أنه يؤثر إعادة إصدار القوائم المالية علي تقرير مراقب الحسابات وذلك بدرجة ثقة ٩٥%. وقد يرجع ذلك إلى عدم فهم عينة الدراسة لسؤال التقرير الخاص بإعادة إصدار القوائم المالية لكونها ظاهرة غير متعارف عليها في مصر. ولذلك يعتقد الباحث أن السؤال الخاص بالأثر على التقرير في حالة إعادة الإصدار يعد بمثابة سؤال استكشافي أكثر منه تجريبي.

٣/٧/٤ - خلاصة اختبار فروض البحث:

تبين أن قيمة P-Value بلغت ٨٤٢, اي تزيد عن (٥%) وبالتالي يتم قبول فرض العدم H_0 ، وعليه

الفرض	صيغة الفرض	نتيجة اختبار الفرض
الأول	يلم غالبية مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية.	تم قبوله
الثاني	تؤثر إعادة إصدار القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة.	تم قبوله
الثالث	تؤثر إعادة إصدار القوائم المالية علي تقرير مراقب الحسابات.	تم رفضه

٤/١ - نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته:

استهدف البحث دراسة أثر إعادة إصدار القوائم المالية، على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات. وفي سبيل ذلك فقد اشتمل البحث على دراسة نظرية وأخرى تجريبية ويمكن بلورة نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته على النحو الآتي:

ركز التساؤل الاول على تحديد متطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية، وتم الإجابة عليه في المبحث الأول. فقد دعمت الدراسات المحاسبية مجاء بالإصدارات المحاسبية ذات الصلة

المبحث الرابع

نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

يستهدف هذا المبحث عرض أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج والتي تهتم مستخدمى القوائم المالية، ومراقبي الحسابات، والقائمين على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ومن ثم الإجابة على تساؤلاته، بالإضافة إلى عرض أهم التوصيات، ومجالات البحث المقترحة في هذا المجال، وذلك على النحو الآتي:

مسبقاً والمرفق بها تقرير مراجعتها بموضوع التعديل. وبالتالي حدوث إعادة إصدار القوائم المالية، وهو الأمر الذى يعنى أن مراقب الحسابات سيقوم بإجراء بعض التعديلات فى خطة وبرنامج مراجعة حسابات العميل على القوائم المالية المعدلة للحصول على تأكيد معقول عن صحة هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية من ناحية، ومن ثم على تقرير مراقب الحسابات من ناحية أخرى.

• **وجاءت نتائج الدراسة التجريبية بشأن اختبار الفرض الثانى تجريبياً لتؤيد تأثير إعادة إصدار القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة، فى حين لم تؤيد نتيجة اختبار الفرض الثالث تأثير إعادة إصدار القوائم المالية علي تقرير مراقب الحسابات وقد يرجع ذلك إلى عدم فهم عينة الدراسة لسؤال التقرير الخاص بإعادة إصدار القوائم المالية لكونها ظاهرة غير متعارف عليها أو غير مألوفة فى مصر. ولذلك يعتقد الباحث أن سؤال تقرير إعادة الإصدار يعد بمثابة سؤال استكشافى أكثر منه تجريبى.**

٢/٤ - توصيات البحث:

وفقاً لما أنتهى إليه البحث من نتائج، وفى حدود أهدافه ونطاقه يوصى الباحث ببعض التوصيات أهمها ما يلى:

- يجب تعديل المناهج المحاسبية الجامعية بحيث يتم تدريب طلاب قسم المحاسبة على حالة إعادة إصدار القوائم المالية وتأثيره على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.
- ينبغى تطوير التشريعات المهنية وإعادة تنظيم المهنة فى مصر بما يساعد على وجود تحديد واضح لمسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية

، حيث يتم معالجة أخطاء السنوات السابقة بأثر رجعى، من خلال إعادة إصدار القوائم المالية المقارنة للسنوات السابقة، لإظهار أثر تصحيح الأخطاء، مع مراعاة الإفصاح عن طبيعة خطأ الفترة السابقة، ومبلغ التعديل فى القوائم المالية عن سنوات سابقة، والتي تظهر فى التقرير المالى للسنة الحالية لأغراض المقارنة. ووفقاً لنتائج اختبارالفرض الأول تجريبياً، فقد جاءت النتيجة مؤيدة لذلك. ويعتقد الباحث أن كون غالبية مراقبى الحسابات فى مصر ملمين بمتطلبات المحاسبة عن إعادة إصدار القوائم المالية وفقاً لمعاييرالمحاسبة المصرية، المتمشية (افتراضاً) مع معايير المحاسبة الدولية، أمر منطقي يعكس اعتيادهم لتطبيق معايير المحاسبة المصرية ذات الصلة فى هذا الصدد.

• **وبشأن التساؤل الثانى الخاص بتحديد مدى وشكل وحدود مسئولية مراقب الحسابات عن إعادة إصدار القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة ذات الصلة والدراسات السابقة فى هذا الشأن، وكذلك التساؤل الثالث الخاص بأثر الوفاء بهذه المسئولية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات. فقد تمت الإجابة على هذين التساؤلين نظرياً فى المبحث الثانى، حيث خلص الباحث إلى إتفاق الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة على أنه لا يوجد إلزام بصفة عامة على مراقب الحسابات، بعد إصدار تقريره، بالاستمرار فى أداء إجراءات مراجعة جديدة بالنسبة للقوائم المالية التى سبق إصدارها والمرفق بها تقرير مراجعتها، إلا إذا اكتشف معلومات جديدة تؤثرعلى القوائم المالية، وبالتالي ستؤثر على تقريره، ففى هذه الحالة يجب عليه أن يخطر الإدارة بضرورة إعلام كل من يعتمد، أو يحتمل أن يعتمد، على القوائم المالية الصادرة**

قائمة المراجع:**أولاً: المراجع العربية**

- أمين، أسامة ربيع. ٢٠٠٧. التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS- الجزء الأول مهارات أساسية واختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية- اللامعلمية)، الطبعة الثانية، القاهرة، المكتبة الأكاديمية.
- حنفى، عبد الغفار، رسمية قرياقص. ٢٠١٣. أساسيات الاستثمار الرأسمالي وتقييم الأداء، الإسكندرية، الدارالجامعية.
- عزام، عبد المرضى. ١٩٩٠. الإحصاء فى الإدارة - لنكون تشاو ترجمة عبد المرضى حامد عزام، المملكة العربية السعودية، دارالمريخ.
- على، عبد الوهاب نصر. ٢٠٠٩. موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- على، عبد الوهاب نصر، وشحاتة السيد، وإبراهيم حسن. ٢٠١٠. المراجعة المتقدمة فى بيئة الأعمال المعاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٦. السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء: معيار المحاسبة المصرى رقم (٥).
- ٢٠٠٨. الأحدث اللاحقة: معيار المراجعة المصرى رقم (٥٦٠).

السابق إصدارها، خاصة إذا كانت بسبب تحريفات جوهرية من شأنها تضليل أصحاب المصالح وهم بصدد إتخاذ القرارات.

- يوصى الباحث بضرورة تدعيم معايير وآليات الرقابة النوعية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بما يضمن تحديد حالات عدم الإلتزام المهني بمعايير المراجعة، والذي يرجع إلى إعادة إصدار القوائم المالية.
- يوصى الباحث بضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بالتمتية المهنية لمراقبى الحسابات العاملين لديها، من خلال دعم وتنفيذ برامج تدريبية تخصيصية ذات طابع عملى لحل مشاكل الممارسة المهنية، خاصة مشاكل مراجعة إعادة الإصدارعلى أن تكون هذه البرامج بالاشتراك مع أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية.

٣/٤- أهم مجالات البحث المقترحة:

- محددات عزل مراقب الحسابات فى حالة إعادة إصدار القوائم المالية وأثر ذلك على قيمة الشركة.
- أثر إعادة إصدار القوائم المالية على أسعار الأسهم.
- أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تكلفة التمويل.
- مسئولية مراقب الحسابات السابق عن تقريره السابق إصداره فى ضوء إعادة إصدار القوائم المالية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abbott, L.J., S. Parker, and G.F. Pe-ters. 2004. Audit committee Characteristics and Restatements. **Auditing: Journal of Practice & Theory** 23(1): 69-87.
- Acito, A., J.J. Burks, and W.B. Johnson. 2007. Materiality decisions and the Correction of Accounting errors. **The accounting Review** 84(3):659-68-8.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2012. **Subsequent Events and Subsequently Discovered Facts: Statement on Auditing Standards (SAS) NO.1-22 (AUC Section 560)** New York, NY: AICPA.
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2012. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**. 14th Edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice – Hall.
- Bizarro, P. A., C. D. Boudreaux, and A. Garcia. 2011. Are Companies That Report Material Weaknesses In Internal Control More Likely To Restate Their Financial Statements? **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 15(3):73-92.
- Blankley, A.I., D. N. Hurtt, and J.-E. Macgregor. 2012. Abnormal Audit Fees and Restatements. **Auditing: A journal of Practice & Theory** 31(1): 79-96.
- ----- .2014. The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements. **Auditing: A journal of Practice & Theory** 33-(2): 27-57.
- Block, S.B, and G.A.Hirt. 2009. **Foundations of Financial Management**. Thirteenth edition. McGraw-Hill.
- Bragg, S.M. 2011. IFRS Compared to Canadian GAAP: Interpretation and application. John Wiley & Sons, Inc. Ch.5.
- Budescu, D.V., M.E. Peecher, and I. Solomon .2012. The Joint influence of the extent and nature of Audit evidence, Materiality Thresholds, and Misstatement Type on Achieved Audit Risk. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31(2): 19-41.
- Bugariski, O., and T.J. Ward. 2012. Auditor Resignation before and after the Sarbanes- Oxley Act. **Journal of Finance and Accountancy** 9: 1-8.
- Chen, H., K.Pany, and J.Zhang .20-08. An Analysis of the Relationship between Accounting Restatements and Quantitative Benchmarks of audit planning materiality. **Review of Accounting and Finance** 7 (3): 236-251.
- ----- .2010. Restatements and Audit Risk, **Proceedings of the Northeast Business & Economics Association**: 24-26.
- Chen, X., Q. Cheng, and A.K.LO .2013. Accounting Restatements and External Financing choices. **Contemporary Accounting Research** 30-(2): 750-779.
- ----- . 2014. Is the Decline in the Information Content of Earnings Following Restatements Short- Lived? **Accounting Review** 89(1): 177-207.
- Collings, S .2011. Subsequent Events. Available at: <http://www.accaglobal.com/gb/en/student/acca-qual-student-journey/qual-resource/acca-qualification/f8/technical-articles-/subsequent-events.html>
- Collins, D., A. Masli, A. I. Reitenga , and J. M. Sanchez. 2009. Earning Restatements, the Sarbanes- Oxley Act and the Disciplining of Chief Finan-

- cial Officers. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 24(1):1-34.
- Czereny, K., J.J. Schmidt, and A.M. Thompson.2013. Does auditor explanatory language in unqualified audit reports reflect financial misstatement risk? Available at: https://www.bcedu/content/dam/files/schools/csom_sites/accounting/CzerneySchmidtThompson BARC Fall2013.pdf.
 - Defense Contract Audit Agency (DCAA). 2012. Internal Control Audit Planning Summary (ICAPS) , Available at: [http:// www.dcaa.mil](http://www.dcaa.mil)
 - Dey. R.M., and A. Robin.2012. “The Post – Sox Evolution of the Client Portfolio of the Second Tier: A Focus on Restatement and Internal Control Risk”. **International Journal of Auditing** 16: 308-334.
 - Dikolli, S.S., W.J. Mayew, and D. Nanda.2014. CEO Tenure and the Performance-Turnover Relation, **Review of Accounting Studies** 19(1): 281-327.
 - Eilifsen, A., and W.F.Messier.2000 - .The Incidence and Detection of Misstatements: A Review and Integration of archival research, **Journal of Accounting Literature**19: 1-43.
 - Financial Accounting Standard Board (FASB). 2005. Accounting Changes and Error Correction: Statement of Financial Accounting Standard (FAS) No.154. Financial Accounting Series. Norwalk, CT: FASB.
 - Firth, M., O.M. Rui, and W. WU-.2011. Cooking the books: Recipes and costs of falsified financial statements in china. **Journal of Corporate Finance** 17(2): 371-390.
 - Francis, J.R., P.N. Michas, and M.D.-Yu. 2013. Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements. **Contemporary Accounting Research** 30(4): 1626-1661.
 - Hennes, K.M., A.J. leone, and B.P. Miller.2008. The importance of Distinguishing Errors from Irregularities in Restatement Research: The Case of Restatements and CEO/ CFO Turnover. **The Accounting Review** 83(6): 1487-1519.
 - Hung, Y, and S .Scholz. 2012. Evidence on the association between financial restatements and Auditor Resignation. **Accounting Horizons** 26(3): 439-464.
 - Imoniana, J.O., M.T-P. Antunes, and S.M. Mattos.2012. The Analytical Review Procedures in Audit: An Explanatory Study. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. 5-(2): 282-303.
 - International Accounting Standard Board (IASB). 2005. **Accounting Policies, Changes in Accounting estimates and errors**: International Accounting Standard (IAS) 8.
 - .2005. **Earnings per Share**: International Accounting Standard (IA-S) 33.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).2009. **Subsequent Events**: International Standard on Auditing (ISA) 560.
 - .2009. **Communication with Those Charged with Governance**: International Standard on Auditing (ISA) 260.
 - .2009. **Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report**: .International Standard on Auditing (ISA) 705.
 - .2009. **Materiality In Planning and Performing an Audit**: International Standard on Auditing (ISA) 320.

- 2009. **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements:** International Standard on Auditing (ISA) 240.
- Johnstone, K., A.A. Gramling, and L.-E. Rittenberg. 2014. **Auditing: A Risk-Based approach to conducting a quality Audit** .9th Edition. Southwestern/ Cengage Learning. Ch.-14.
- Kester, L., G. Georgakopoulos , P. Kalantonis, and P. Boufounou. 2013. The Impact of board of Directors' Turnover on the Association between Financial Restatements and Audit Fees, **Journal of Applied Finance & Banking** 3(2): 153-175.
- Kizirian, T. G., B. W. Mayhew, and L.D. Sneathen. 2005. The Impact of Management Integrity on Audit Planning and Evidence, **Auditing: A Journal of Practice & theory** 24 (2):49- 67.
- Lobo, G.J., and Y. Zhao.2013. Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. **The Accounting Review** 88(4):1385-1412.
- Low, K.Y. 2004. The Effects of Industry specialization on Audit Risk Assessments and Audit – planning Decisions. **The Accounting Review** 79(1): 201 – 219.
- Makkawi, B. A. Schick. 2003. Are Auditor Sensitive Enough to Fraud. **Managerial Auditing Journal**. 18(6): 591-598.
- Murcia, F.D., J. A. Borba, and N. Amaral.2005. Financial Report Restatements: Evidences From the Brazilian Financial Market, Available at: <http://papers.ssrn.com/abstract=791545>
- Nolte, David.2014. The True Cost of Lowering Audit Fees is Increased Restatement Risk, Available at: <http://www.fulcrum.com/increased-restatement-risk.htm>.
- Public Company Accounting Oversight Board. 2007. **An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements:** A-uditing Standard No. 5 (AS5). Wa-shington, DC: PCAOB.
- Plumlee, M., and T. I. Yohn .2010. An analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements. **Accounting Horizon** 24(1):41-61.
- Tysiac, Ken.2014.Restatements dropped after initial post- SOX surge, studysnows, available at:<http://www.journ-alofaccountancy.com/News/201410628.htm>
- Stanley J.D., and F.T.Dezoort.2007. Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An analysis of Industry Specialization and fee effects. **Journal of Accounting and Public Policy**26: 131-159.
- Romanus, R.N., J.J.Maher, and D.M.Fleming.2008. Auditor Industry Specialization Auditor changes, and Accounting Restatement. **Accounting Horizons** 22(4): 389-413.
- Wang, Y-F.2012. Economic Consequences of Post- Sox Restatement. **International Research Journal of Finance and Economics** 90: 164-174.

ملاحق البحث:

ملحق رقم (١): الحالة الإفتراضية

الأستاذ الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث خاص بأثر مواجهة مراقب الحسابات لإعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط

إجراءات المراجعة وتقديره عن مراجعة القوائم المالية .

والباحث إذ يشكر لكم مقدماً حسن تعاونكم معه ليرجو منكم التكرم باستيفاء بيانات الاستقصاء المرفق باعتباره

لازماً لتحقيق الهدف من البحث علماً بأن جميع البيانات والآراء والتي سيتم الحصول عليها سوف تحظى

بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لغرض البحث .

وتفضوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

د. عبد الوهاب نصر على

استاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

البيانات الشخصية:

١ - الاسم / (اختياري)

٢ - المؤهلات الدراسية و الشهادات المهنية:

- بكالوريوس محاسبة سنة
- دبلوم دراسات عليا: - دبلوم سنة
- دبلوم سنة
- ماجستير في سنة
- دكتوراه في سنة
- أخرى (من فضلك حددها):-: سنة

٣ - عضوية وزمالة المنظمات المهنية:

- عضو جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية
- زميل جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية
- عضو جمعية الضرائب المصرية
- زميل جمعية الضرائب المصرية
- أخرى (من فضلك حددها):-:

٤ - تاريخ الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة /

٥ - تاريخ القيد في سجل مراجعة حسابات الشركات المساهمة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية

.....

الحالة الافتراضية:

بافتراض أنه بعد نشر القوائم المالية عن سنة ٢٠١٢ في ٢٠١٣/٤/٥ والمرفق بها تقريرك برأيي نظيف المؤرخ ٢٠١٣/٣/١٥، وبصفتك مراقباً لحسابات الشركة (ب) عن سنتي ٢٠١٢، ٢٠١٣ تبين لك في ٢٠١٣/٤/٢٠ وأنت في صدد القيام بمراجعة حسابات الشركة عن سنة ٢٠١٣ أن القوائم المالية عن سنة ٢٠١٢ تتضمن معلومات محاسبية غير صحيحة نتيجة لخطأ جوهري وقع فيه محاسب الشركة. حيث قام بإدراج ثمن شراء الآلات والمعدات ضمن المصروفات المتنوعة وكان تاريخ اقتناء هذه الآلات والمعدات في

٢٠١٢/١/١، تكلفتها ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيهه وتستهلك بمعدل ١٠% قسط ثابت. وقامت إدارة الشركة بعمل التسويات اللازمة وفقاً لمعايير المحاسبة ذات الصلة و تم إعادة إصدار القوائم المالية بعد التصويب بتاريخ ٢٠١٣/٥/١ و هو نفس تاريخ تقريرك الجديد عن مراجعة القوائم المالية المعدلة.

لا	نعم	السؤال
		١. هل سبق وواجهت حالة اعادة إصدار القوائم المالية في الممارسة المهنية العملية في مصر ؟

غير موافق بالمرة	غير موافق إلى حد ما	موافق	موافق بدرجة كبيرة	موافق تماماً	في ضوء المعلومات السابقة الخاصة بالشركة (ب) ، هل توافق على ما يلي عند مراجعة حسابات الشركة المعدلة عن سنة ٢٠١٢ ؟
					١ - أن اكتشاف الخطأ في ٢٠١٣/٤/٢٠ يتطلب بالضرورة من الإدارة إجراء التسويات اللازمة لتصحيحه بأثر رجعي لأغراض المقارنة بين السنوات.
					٢ - أن تصويب هذا الخطأ يجعل حساب الآلات والمعدات مديناً بمبلغ ٢,٠٠٠,٠٠٠ جنيه مقابل جعل مجمع الإهلاك دائناً بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ والأرباح المحتجزة دائناً بمبلغ ١,٨٠٠,٠٠٠ جنيه يعد إجراءً محاسبياً سليماً.
					٣ - أن تحديث إدارة الشركة للإفصاح عن حساب الآلات و المعدات وما يتعلق بها من قيمة الإهلاك بالإيضاحات المتممة عن عام ٢٠١٢ يعد إجراءً محاسبياً سليماً.
					٤ - أن إعلام أية جهة استلمت القوائم المالية السابق نشرها عن ٢٠١٢ والمرفق بها تقريرك بأن هناك قوائم مالية جديدة معدلة وتقرير مراجعة جديد تعد من مسؤوليات الإدارة والتي يجب الوفاء بها.
					٥ - أن التحقق من سلامة تصويب هذا الخطأ يتطلب منك بالضرورة إجراء بعض التعديلات على خطة وبرنامج مراجعة حسابات الشركة عن عام ٢٠١٢.

				٦ - أن مراجعتك لرصيد حساب الآلات والمعدات، يحتاج منك بالضرورة إصدار حكماً بشأن الأهمية النسبية الخاصة بهذا الحساب.
				٧ - أن التحقق من سلامة رصيد حساب الآلات و المعدات يحتاج منك إعادة النظر لتقييمك السابق للخطر المتلازم وخطر الرقابة الداخلية على هذا الحساب.
				٨ - أن تأخذ في الحسبان إعادة تقييمك لكل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة على حساب الآلات والمعدات وما يتعلق بها من مجمع الإهلاك عند تخطيطك لمستوى خطر الاكتشاف الذي يمكنك من جمع أدلة كافية ملائمة.
				٩ - تجميع هذه الأدلة يتطلب منك القيام بالإجراءات التالية: ١/٩ - فحص سجل الأصول الثابتة للتحقق من قيام الإدارة بتوثيق اقتناء الآلات و المعدات. ٢/٩ - ملاحظة جرد الآلات والمعدات الذي يتم بمعرفة الشركة. ٣/٩ - التأكد من أن الآلات و المعدات، كما في سجل الأصول الثابتة، مطابقاً لرصيداها بدفتر الأستاذ العام. ٤/٩ - اختبار دفتر اليومية للمدفوعات النقدية للتحقق من دقة حساب الآلات والمعدات. ٥/٩ - طلب وفحص فاتورة الشراء الخاصة بالآلات والمعدات. ٦/٩ - الاستفسار من المسؤولين بالشركة عن الأسس المتبعة في تقدير العمر الافتراضي للآلات. ٧/٩ - طلب وفحص تقرير اللجنة الفنية عن عمر الآلات و المعدات وذلك للتأكد من التزام الإدارة به. ٨/٩ - طلب وفحص قائمة الإضافات والاستغناءات، التي أعدتها المنشأة، من واقع سجل الأصول. ٩/٩ - التركيز على فحص عمليتي المدفوعات و

				<p>المتحصلات- الخاصتين باقتناء والاستغناء عن الآلات المعدات - اللاحقة لتاريخ الميزانية. ١٠/٩ - التحقق مما إذا كانت هناك تعهدات على المنشأة مرتبطة بالآلات و المعدات. ١١/٩ - التأكد من إفصاح الإدارة عن الآلات و المعدات ضمن الأصول الثابتة في صلب القوائم المالية. ١٢/٩ - التحقق من الإفصاح عن السياسة المحاسبية للاهلاك، ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. ١٣/٩- التحقق من تطابق الحركة الدائنة في حساب المجمع مع إجمالي عبء إهلاك الآلات والمعدات عن الفترة كما يظهر من قيد التسوية في دفتر اليومية العامة. ١٤/٩ - الفحص المستندي الاختباري والتحليلي للمصروفات الإيرادية و التأكد من عدم اشتغالها لأية نفقات رأسمالية أخرى بخلاف المذكور أعلاه. ١٥/٩- تقوم بمراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتحقق من اعلام الأطراف الخارجية بأن هناك قوائم مالية معدلة وتقرير مراجعة جديد عن سنة ٢٠١٢. ١٦/٩- طلب إقرار إداري مؤرخاً ٢٠١٣/٥/١ بالتاريخ الجديد لتقريرك المعدل عن القوائم المالية السابق نشرها لعام ٢٠١٢.</p>
--	--	--	--	--

				<p>١٠ - بشأن تقريرك المؤرخ بتاريخ ٢٠١٣/٥/١ عن مراجعة الحسابات المعدلة للشركة عن عام ٢٠١٢:</p> <p>١/١٠ - ستؤيد رأيك النظيف الذي سبق إبدائه على تلك القوائم المالية قبل التعديل وذلك عند إعداد تقريرك الجديد.</p> <p>٢/١٠ - ستؤيد رأيك النظيف الذي سبق إبدائه على تلك القوائم المالية قبل التعديل مع إضافة فقرة لفت انتباه توضح من خلالها؛ موضوع التعديل وأسبابه وتقريرك السابق المؤرخ ٢٠١٣/٣/١٥ وذلك عند إعداد تقريرك الجديد.</p> <p>٣/١٠ - ستبدى رأياً متحفظاً مع إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي.</p> <p>٤/١٠ - ستبدى رأياً معاكساً مع إضافة فقرة توضيحية قبل فقرة الرأي.</p> <p>٥/١٠ - ستمتتع عن إبداء الرأي بإضافة فقرة سابقة على فقرة الامتناع .</p>
				<p>١١- في حالة عدم موافقة الإدارة على تعديل القوائم المالية للشركة عن سنة ٢٠١٢ فإنك:</p> <p>١/١١- ستقوم بإخطار كل من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بأنك ستأخذ الإجراءات المطلوبة لمنع اعتماد الطرف الثالث على تقريرك، وذلك بناءً على مسؤولياتك وحقوقك والتزاماتك القانونية وتوصيات المستشار القانوني الخاص بك.</p>

