

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وإثرها على مدى حقيقة القوائم المالية - دراسة ميدانية في الشركة العامة للصناعات النسيجية / بابل

م.م جنان عبد العباس باقر
المعهد التقني / بابل
قسم المحاسبة

المستخلص

تلعب المحاسبة دور مهم في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من خلال إنتاج المعلومات المحاسبية وعرضها في القوائم المالية ،وتتبع مشكلة البحث من وجود مدة قطع بين تأريخ الميزانية العمومية وتأريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ،وخلال تلك المدة قد تحدث إحداث مهمة وذات تأثير جوهري على الوجودات أو المطلوبات العائدة للشركة أو تقع إحداث تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها وتلك الاحداث تسمى بالأحداث اللاحقة ،وعدم أخذ تلك الاحداث بنظر الاعتبار عند نشر القوائم المالية يؤدي إلى أن تكون القوائم المالية مضللة ولا تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة ومن تؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم المالية ،ويركز البحث على الاحداث التي رافقت الحرب على العراق 2003 والاضرار الناجمة عنها في الشركة العامة للصناعات النسيجية /بابل (عينة البحث) وكيفية معالجتها محاسبيا أنسجاما مع المعايير المحاسبية المحلية والدولية ،وتصنف هذه الاحداث الى نوعان :-

1- أحداث توفر إثباتات إضافية حول ظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية العمومية وتوصف بأنها أحداث موجبة للتعديل أي يجب تعديل الموجودات والمطلوبات والافصاح عنها في القوائم المالية .

2- أحداث نشأت بعد تاريخ الميزانية وتوفر أثباتات لحالات غير موجودة عند إعداد الميزانية العمومية وتوصف بأنها أحداث غير موجبة للتعديل وتقتصر على الافصاح في القوائم المالية .

ومن الوسائل المستخدمة للأفصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية للقوائم المالية الأساسية ،الملاحظات الايضاحية ،تقرير المدقق وتقرير الإدارة .

المقدمة

حظي مفهوم الإحداث اللاحقة باهتمام كبير من قبل المعاهد والمنظمات المهنية المختصة بالحاسبة والتدقيق ، وذلك لما لهذه الإحداث من تأثير على القوائم المالية وقرارات مستخدمي القوائم المالية ، وهذا يتطلب التعرف على مفهوم الإحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية وتصنيفاتها ومن ثم الإفصاح المناسب عن تلك الإحداث مع بيان أثرها على نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي ، وذلك لان تلك الأحداث تؤثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على الاستمرار .

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

منهجية البحث

اعتمدت الباحثة المنهجية الآتية في إعداد البحث :-

أولاً :- مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في وجود فترة قطع بين تأريخ الميزانية العمومية وتأريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ، وخلال تلك المدفد تحدث إحداث مهمة وذات تأثير جوهري على الموجودات أو المطلوبات العائدة للشركة أو تقع إحداث تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار في نشاطها ، وهذا يتطلب إن تؤخذ هذه الإحداث بنظر الاعتبار عند نشر القوائم المالية ومعالجتها لأنها تؤثر على مصداقية القوائم المالية .

ثانياً :- أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من خلال :-

- تصنيف الأحداث اللاحقة إلى أحداث معدله أو موجبة للتعديل وغير معدلة .
- الإفصاح عن نوعي الأحداث اللاحقة في القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها .

- معالجة الإضرار الناتجة عن إحداث مهمة تتمثل في الحرب في سنة 2003 وعمليات السلب والنهب والسرقة التي أعقبتها, بعدها أحداثاً لاحقة لتأريخ الميزانية .

ثالثاً :- هدف البحث

تتجسد أهداف البحث في :-

- بيان اثر الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية على توزيعات الإرباح .
- بيان الإفصاح عن تلك الأحداث في القوائم المالية استناداً "إلى معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والعراقية .
- التعرف على الإجراءات التي اتخذتها الشركة (عينة البحث) في معالجة أضرار الحرب وموقف مراقب الحسابات (ديوان الرقابة المالية) من ذلك .

رابعاً :- فرضية البحث

إغفال تأثير الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية العمومية وعدم تصنيفها كإحداث معدلة أو غير معدلة يؤثر على توزيعات الإرباح مما يؤدي إلى توزيع إرباح غير حقيقية وتآكل رأس مال الشركة .

محتويات البحث

يتناول البحث المحاور الآتية :

المبحث الأول : مفهوم الأحداث اللاحقة

أولاً : - تعريف الأحداث اللاحقة

ثانياً : - أنواع الأحداث اللاحقة

المبحث الثاني : - الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتأريخ الميزانية

أولاً : - الإفصاح عن الأحداث اللاحقة استناداً إلى معايير المحاسبة والتدقيق

ثانياً : - الأساليب المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة

المبحث الثالث : -اثر الأحداث اللاحقة على توزيعات الأرباح

أولا : - اثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية

ثانيا : - اثر الأحداث اللاحقة على توزيعات الأرباح

المبحث الرابع : -الجانب العملي

أولا : - نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية /حلة

ثانيا : - تعديل القوائم المالية بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وأثرها على توزيعات الأرباح

المبحث الخامس : -الاستنتاجات والتوصيات

أولا : - الاستنتاجات

ثانيا : - التوصيات

المبحث الاول

مفهوم الاحداث اللاحقة

أولاً" :- تعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

في البدء لابد من التعرف على ماجاءت به معايير المحاسبة الدولية ، إذ عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأحداث اللاحقة بموجب معيار المحاسبي الدولي العاشر على أنها تلك الإحداث المرغوبة وغير المرغوبة ، والتي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية (IASC, 2001)

أما مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق فقد عرفها بموجب القاعدة المحاسبية رقم (9) بأنها تلك الأحداث الايجابية والسلبية التي تحصل في المدة بين تاريخ الميزانية العمومية وقبل التاريخ المعتد لإصدارها ، في حين المنظمات المهنية الخاصة بالتدقيق فقد ربطت الأحداث اللاحقة بتقرير المدقق ، فقد تم تعريفها بموجب قائمة معايير التدقيق الدولية الأمريكية رقم (1)

(والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها تلك الأحداث أو المعاملات ذات التأثير المادي على القوائم المالية ، والتي تحدث بشكل لاحق لتاريخ الميزانية العمومية ، ولكن قبل إصدار القوائم المالية وتقرير المدقق (الصفاهي ، 2006 : 38) ، أما مجلس معايير المحاسبة والتدقيق في العراق فقد عرفها بموجب دليل التدقيق رقم (1) بأنها الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ تقرير المدقق ، وتلك الحقائق المكتشفة بعد تاريخ المدقق ، في حين أكد معيار التدقيق الدولي رقم (605) على ضرورة أن يأخذ المدقق تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم المالية بنظر الاعتبار مما يتوجب عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لغاية تاريخ تقريره (جمعة ، 2003: 273) .

خلاصة لما تقدم يمكن تعريف الأحداث اللاحقة بأنها تلك الأحداث المادية والتي تحدث بين تاريخ أعداد القوائم المالية وتاريخ المصادقة على القوائم المالية وتقرير المدقق ، كما نلاحظ من خلال التعاريف اعلاه أن جميعها تشترك في تحديد المدة الزمنية لحدوث الأحداث اللاحقة وهي المدة المحصورة بين تاريخ الانتهاء من أعداد القوائم المالية وتاريخ المصادقة على تلك القوائم ، الأمر الذي يتطلب توضيح تلك المدة ، فقد حدد معيار المحاسبة الدولي العاشر المدة المحصورة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية والتي يراد بتاريخ المصادقة توقيع رئيس مجلس الإدارة على مسودة القوائم المالية والموافقة على إصدارها (الصفاهي ، 2006 : 39) ، أما القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) فهي تتفق مع المعيار المحاسبي الدولي العاشر في تحديد تلك المدة، أما رأي دليل التدقيق العراقي رقم (1) فإنه لا يخرج عما جاء به معيار المحاسبة الدولي العاشر والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) فقد حدد تلك المدة التي تقع بين تاريخ الميزانية العمومية وتقرير مراقب الحسابات لكن قبل المصادقة على القوائم المالية ، وتلك الحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ، كما أكد دليل التدقيق العراقي رقم (1) في الفقرة / 3 أن تاريخ تقرير مراقب الحسابات يجب أن لا يسبق تاريخ اعتماد الإدارة للبيانات المالية واطلاعها على نتائج التدقيق ، وقد تناول أهم التواريخ المتعلقة بالقوائم المالية وهي :-

- تاريخ تقديم القوائم المالية من قبل الإدارة إلى المدقق لتدقيقها .

- تاريخ توقيع الإدارة على القوائم المالية المدققة واطلاعها على نتائج التدقيق .
 - تاريخ إصدار القوائم المالية ومرفق بها تقرير المدقق
 - تاريخ دعوة الهيئة العامة للاجتماع ومناقشة القوائم المالية وتقرير المدقق .
 - تاريخ مصادقة الهيئة العامة على القوائم المالية والمدقق .
- نستنتج مما سبق إن مفهوم المصادقة في العراق يقصد به مصادقة الهيئة العامة للشركة على إصدار القوائم المالية بعد مناقشتها ومناقشة تقرير مراقب الحسابات ضمن اجتماعها السنوي .

ثانيا :- أنواع الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

تتفق جميع المعايير المحاسبية والخاصة بالأحداث اللاحقة في تصنيف الأحداث اللاحقة من إذ المعالجة المحاسبية إلى نوعين هما :-

1- النوع الأول :- يشير إلى أحداث توفر إثباتات إضافية على أمور كانت موجودة بتاريخ الميزانية العمومية ، وتم وصفها كأحداث معدلة أو أحداث موجبة للتعديل كما جاء في معيار المحاسبة الدولي العاشر ، كما اوجب المعيار تعديل المبالغ المقررة في القوائم المالية لتظهر الأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية الموجبة للتعديل .

عرفت الأحداث الموجبة للتعديل بموجب بيان تطبيق معايير المحاسبة رقم (10) على أنها أحداث توفر إثباتات إضافية لحالات موجودة بتاريخ الميزانية مما يتطلب تعديل مبالغ القوائم المالية بأثرها ، فضلا عن ذلك أن الأحداث اللاحقة الموجبة للتعديل تتطلب تعديل قيم الموجودات والمطلوبات بأثر تلك الأحداث والتي توفر معلومات إضافية تساعد في تحديد القيم المتعلقة بأوضاع قائمة بتاريخ الميزانية العمومية (حنان ، 2003 : 460) .

وهذا الرأي ينسجم مع ما جاء في القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) والتي أشارت إلى تعديل الموجودات والمطلوبات في الحالات التي تعطي دليلا إضافيا في تحديد المبالغ الخاصة بألا وضاع القائمة بتاريخ الميزانية العمومية ، وقد أكد معيار التدقيق الدولي رقم (560) على ضرورة إن يأخذ المدقق تأثير الأحداث اللاحقة على القوائم بنظر الاعتبار مما يتوجب عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لغاية تاريخ تقريره (جمعة ، 2000 : 273) ، لذلك على الإدارة أن تستخدم جميع المعلومات المتاحة لها قبل إصدار القوائم المالية في تقييم الظروف التي استندت عليها في بناء التقديرات بسبب تلك المعلومات (الصفافوي ، 2006 : 46)

ومن الأمثلة على هذا النوع من الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الموجبة للتعديل هي :-

أ- قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية يصادق بان الشركة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية العمومية مما يتطلب تعديل المخصص الموجود أصلاً أو تكوين مخصص وذلك بدلا من الإفصاح عنها في القوائم المالية كالتزامات محتملة فقط (IASC, 2001) .

ب- التسوية النهائية قبل إصدار القوائم المالية لدعوى قضائية مهمة نشأت قبل تاريخ الميزانية ، إذ أن الحكم في القضية يوفر دليلاً إضافياً لمبلغ المطلوبات كما في تاريخ الميزانية (TAYLOR @GIEZEN , 1982 : 643)

ج- بيع استثمارات بعد تاريخ الميزانية بسعر أقل من الكلفة المثبتة في السجلات .

ب-إشهار إفلاس زبون مهم بعد تاريخ الميزانية ويتطلب ذلك تعديل القوائم المالية .

ت-ظهور المخزون بتاريخ الميزانية مقيماً بسعر الكلفة ، ومن ثم بيع المخزون بعد ذلك بأقل من سعر الكلفة ، وعملية البيع تمثل دليل على تدهور المخزون وتقادمه ، مما يتطلب تعديل قيمة المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق .

2 -/النوع الآخر:- يشير إلى أحداث لاحقة نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية ، وتوفر إثباتات لحالات غير موجودة بتاريخ الميزانية العمومية ، لذا تم وصفها كأحداث غير معدلة أو غير موجبة للتعديل استناداً إلى ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي العاشر ، وتم وصف الأحداث اللاحقة غير الموجبة للتعديل بأنها تلك الأحداث التي يترتب عليها تغيرات مهمة في موجودات ومطلوبات الاوقات التالية أو التي يتوقع أن تؤثر بصورة جوهرية على عمليات الشركة مستقبلاً ، ويجب إن يشمل الإفصاح على وصف لطبيعة هذه الأحداث وتقرير الأثر المالي المتوقع كلما كان ذلك عملياً أو الإشارة إلى أنه قد تعذر الوصول إلى هذا التقرير (الشيرازي ، 1990 : 330) ، وقد أشارت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) انه لا يتم تعديل الموجودات والمطلوبات بل يكفي بإفصاح عن الحالات التي تحدث بعد تاريخ الميزانية العمومية دون أن تؤثر على أوضاع تلك الموجودات أو المطلوبات في ذلك التاريخ ، وإنها من الأهمية بإذ إغفالها سيؤثر على مستخدمي البيانات المالية سواء في تقييمهم أم اتخاذ قراراتهم ، ومن الأمثلة على الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير الموجبة للتعديل هي : -

• خسارة ناتجة عن حريق في مخازن الشركة غير مؤمن عليها ضمن المدة اللاحقة لتاريخ الميزانية وقبل المصادقة على إصدار القوائم المالية ، هذه الحالة لا تتطلب تعديل قيمة المخزون الظاهرة في الميزانية العمومية وإنما تحمل حسابات السنة التالية بقيمة الخسارة الناتجة عن الحريق ، وهذا يتطلب الإفصاح عن الحدث في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية. (konrath، 2002: 546) .

- عملية اندماج رئيسية تمت بوقت لاحق .
- فتح أنشطة جديدة أو التوسع في الأنشطة القائمة .
- تغيرات في قوانين الضريبة بعد تاريخ الميزانية .
- انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بوقت لاحق لتاريخ الميزانية ، وهذا الانخفاض بسبب أوضاع لم تكن موجودة بتاريخ الميزانية بل نتيجة ظروف نشأت في المدة اللاحقة ، في هذه الحالة لأيتم تعديل قيمة الاستثمارات الظاهرة في الميزانية بل يتم الإفصاح عن طبيعة الحدث في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (560) إلى أنه في حالة اكتشاف حقائق بعد تقرير المدقق وقبل صدور القوائم المالية يجب على الإدارة إبلاغه بتلك الحقائق ، فإذا كانت الأحداث ذات تأثير على مصداقية القوائم المالية وكانت هذه الأحداث موجودة عند تقديم تقرير المدقق ولكنه يجهلها فيجب بحث الموضوع مع الإدارة وتعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد عن القوائم المالية المعدلة بتاريخ جديد ، إما إذا كان الأمر لا يتطلب تعديل القوائم المالية في هذه الحالة يكفي بأن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية .

خلاصة لما تقدم أن وقوع أي حدث مهم ذو تأثير على القوائم المالية بين مدة الانتهاء من أعداد الميزانية وتدقيقها والمصادقة عليها ، فإذا كان هذا الحدث مرتبط بظروف كانت موجودة عند أعداد الميزانية يجب تعديل الموجودات والمطلوبات الخاصة بالشركة وإصدار قوائم جديدة ، أما إذا كان الحدث لا يرتبط بظروف كانت موجودة بتاريخ الميزانية فإن الأمر يتطلب الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو تقرير مجلس الإدارة وتحمل بها حسابات السنة التي حدثت فيها.

المبحث الثاني

الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

بعد أن تم التعرف في المبحث السابق على مفهوم الأحداث اللاحقة وأنواعها وكيفية معالجتها ، فمن الضروري التعرف على الإفصاح عن تلك الأحداث ، وماهي الأساليب المستخدمة للإفصاح وعليه فإن هذا المبحث يتناول المحاور الآتية :-

أولاً :- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة استناداً إلى معايير المحاسبة والتدقيق

ثانياً :- الوسائل المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة

أولاً :- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة استناداً إلى معايير المحاسبة والتدقيق

أكد المعيار المحاسبي الدولي العاشر على ضرورة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية لإعلام المستخدمين بأن القوائم المالية لا تظهر الأحداث بعد هذا التاريخ (2001 IASC) ، وأشار إلى الإفصاح عن نوعي الأحداث اللاحقة من خلال :-

- يجب تحديث بنود الموجودات والمطلوبات في ضوء الأحداث اللاحقة التي توفر إثباتات إضافية على أمور كانت موجودة عند تاريخ الميزانية .
 - بيان طبيعة الحدث وتقدير التأثير المالي على القوائم المالية ،
- أما في العراق و فيما يتعلق بالقاعدة المحاسبية رقم (9) فقد أوجبت الفقرة / 16 إلى الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تتطلب تعديل القوائم المالية أو التي لا تتطلب وبصورة منفصلة ، مع بيان أثرها ألقيمي على نتائج السنة المالية والمدة اللاحقة و كما أشار دليل التدقيق العراقي رقم (1) ومعيار التدقيق الدولي رقم (560) إلى الحقائق والأحداث التي يتم اكتشافها بعد إصدار القوائم المالية وتقرير المدقق ، في هذه الحالة مناقشة الموضوع مع الإدارة وتعديل القوائم المالية وتقرير المدقق أو يكفي بالإفصاح عن هذه الأحداث في القوائم المالية .

وتلخيصا لما تقدم أنه مهما كانت طبيعة الحدث فيجب الإفصاح عنه في القوائم المالية سواء كان بتعديل الموجودات والمطلوبات أو مجرد الإشارة إلى تلك الأحداث في الملاحظات ، فضلا عن بيان تاريخ المصادقة على القوائم المالية وذلك للإشارة إلى إن القوائم المالية لا تعبر عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ المصادقة ، ومما لاشك فيه لابد من التعرف على الأساليب المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية .

ثانيا :-الوسائل المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة

القاعدة العامة في الإفصاح هي الإفصاح عن كل مايجعل القوائم المالية غير مضللة للمستخدمين وذلك من خلال الإفصاح عن (الشيرازي، 1990: 325-330) :-

- السياسات المحاسبية والتغيير فيها
- التغيير في التطبيقات المحاسبية
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية
- المكاسب والخسائر المحتملة
- الأحداث اللاحقة

وهذا ينسجم مع ما جاء في معايير المحاسبة الدولية وأدلة التدقيق إذ ألزمت الإدارات بالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وذلك من اجل المحافظة على مصداقية تلك القوائم المالية ، ويكون هذا الإفصاح عن نوعي الأحداث اللاحقة المعدلة وغير المعدلة .

إما الوسائل المستخدمة _ للإفصاح عن الأحداث اللاحقة هي :-

1- الوسائل الرئيسة :-تتمثل في القوائم المالية ويتم الإفصاح فيها عن المعلومات المهمة ، وهذه القوائم هي :-

- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)
- قائمة الدخل
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية
- قائمة التدفق النقدي

2 - الوسائل المساعدة :-وهي التي تتضمن المعلومات الأقل أهمية ومنها (كيسو

وبجانت، 1998: 160) :-

- الإيضاحات بين القوسين
- الملاحظات الإيضاحية
- الجداول المساعدة
- البنود المقابلة

في حين أشارت العامري (1992: 466) إلى وسائل الإفصاح عن المعلومات في :-

- قوائم الأساسية
- الملاحظات الإيضاحية
- تقرير المدقق
- تقرير الإدارة

خلاصة لما تقدم فان الوسائل المستخدمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة هي:.

1- القوائم المالية :- يتم الإفصاح فيها عن اثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الموجبة للتعديل (النوع الأول من الأحداث اللاحقة)

2- الملاحظات الإيضاحية :- يتم الإفصاح فيها عن طبيعة الأحداث اللاحقة المعدلة وغير المعدلة مع الإشارة إلى الآثار المالية المترتبة عن تلك الأحداث ، وهذا يتفق مع ما جاء في القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) .

3- تقرير الإدارة :- أشارت القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) إلى أهم المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة ومن هذه المعلومات الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي من شأنها ان تؤثر على الوضع المالي للشركة

4- تقرير المدقق :- أشارت معايير التدقيق الدولية إلى أنه من الممكن الإفصاح عن الأحداث اللاحقة الموجبة للتعديل وغير الموجبة للتعديل في تقرير الأحداث اللاحقة مع بيان أثرها ، كما أشارت إلى أنه إذا اعتقد المدقق بأن الأحداث اللاحقة تتطلب تعديلاً أو إفصاحاً ولم تقوم الإدارة بعمل ذلك عندئذ يمكن ان يبدي رأياً سلبياً أو متحفظاً .

في حين أشار دليل التدقيق العراقي في الفقرة /15 على المدقق ان يتناول في تقريره إيضاحاً كافياً بشأن الأسباب التي دعت لتعديل البيانات المالية والتي سبق إصدارها مع الإشارة إلى تقرير المدقق السابق الذي اصدر عن تلك البيانات ، كما أن وجود بعض الأحداث اللاحقة غير الموجبة للتعديل وذات أهمية خاصة فإن ذلك يتطلب إعداد قوائم مالية إضافية توضح اثر الحدث اللاحق المهم على القوائم المالية (ARENS ، 2003: 678) .

نستنتج مما سبق انه يمكن استخدام هذه أساليب للإفصاح عن الأحداث اللاحقة وان اختيار أي أسلوب من الأساليب السابقة يتوقف على طبيعة الحدث وأهميته وأثره المالي على القوائم المالية , ولكن ترى الباحثة إن أكثر الأساليب ملائمة للإفصاح عن الأحداث اللاحقة هي القوائم المالية والملاحظات الإيضاحية المرفقة مع القوائم المالية وتقرير الإدارة وهذا لايعني ان الوسائل الأخرى غير ملائمة وإنما يمكن استخدامها إلى جانب الملاحظات الإيضاحية وتقرير الإدارة من اجل زيادة تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة .

المبحث الثالث

أثر الأحداث اللاحقة على توزيعات الارباح

توفير المعلومات المحاسبية بالكم والنوع اللازم وبالوقت المناسب ضرورة لا بد ان يأخذها كل إداري بعين الاعتبار , لان سلامة وموضوعية أي قرار تتناسب طرديا مع دقة وكفاية المعلومات المحاسبية المتوفرة (المعمار , 2002 : 35) , ومما لاشك فيه ان القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة تؤدي إلى إن تكون المعلومات الناتجة عن تلك القوائم تعبر عن الوضع الحقيقي للشركة ومدى قدرتها على الاستمرار .

أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية

تؤثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية على قرارات مستخدمي القوائم المالية , وهذا يتطلب أولا التعرف من هم مستخدمي القوائم المالية وكيف يؤثر الحدث اللاحق على قراراتهم .

فقد صنفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) في سنة 1966 مستخدمي القوائم المالية إلى صنفين :- المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين .

أولا :- المستخدمين الداخليون :- وهم الجهات التي لها علاقة مباشرة بنشاط الشركة , فقد حددها العادلي وآخرون 1986 بإدارة المركزية , الإدارة العليا والإدارات التنفيذية , في حين حدد البعض الآخر المستخدمين الداخليون ب:- المالكون , الإدارة والعاملون.

(الخدش , 1998 : 18)

آخرًا :- المستخدمين الخارجيون :- وهي الجهات التي ليس لها علاقة مباشرة بنشاط الشركة ، فقد حددتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة في سنة 1966 بالمستثمرين الحاليين والمرتبقيين ، المقرضين الحاليين والمرتبقيين ، أسواق الأوراق المالية ، الوحدات الحكومية ، الزبائن ، والاتحادات التجارية . أما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في سنة 1988 فقد حددتها بسبع فئات هم :- المستثمرون الحاليون والمرتبقيون ، الموظفون ، المقرضون ، الموردون والدائنون التجاريون ، الزبائن ، الحكومات ووكالاتها والجمهور .

(لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، 1999 : 41)

ويمكن أظهار تأثير الحدث اللاحق على قرارات بعض مستخدمي القوائم المالية سواء كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي أم ايجابي بالشكل الآتي :-

1- المستثمرون :- يعرف المستثمرون بأنهم حملت الأسهم ومقدمي رأس المال الحاليين والمرتبقيين ، وهم بحاجة إلى معلومات تساعد في تحديد مقدار العوائد المالية الممكن الحصول عليها والتعرف على ربحية السهم الواحد وغيرها من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة باحتفاظهم بحقوقهم بالشركة 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 الميزانية العمومية بتوفير المعلومات التي تساعد على :- (عيسى ، 2004 : 125 - 126)

أ - قياس كفاءة الإدارة في تحقيق أهدافها وخططها الاستثمارية وتوزيع الأرباح بشكل سليم .
ب - تحديد مدى الاستقرار الاقتصادي للشركة ومدى قدرتها على الاستمرارية بمزاولة نشاطها .
ج - التعرف على الأرباح الاعتيادية والأرباح أوالخسائر غير الاعتيادية التي تنشأ نتيجة لظروف معينة .

د - التنبؤ بمستويات الاستثمار المستقبلية .

هـ - عمل المقارنات الاقتصادية على مستوى الشركة نفسها لمدد مختلفة أو مع شركات أخرى.

وقد تؤثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية على وضع الشركة بشكل سلبي أو ايجابي وفي كلا الحالتين يتأثر قرار الاستثمار معتمداً على شخصية المستثمر ونظرته للمستقبل وفضلاً عن الموازنة بين درجة المخاطرة ومعدل العائد ومن الممكن أن يتجه قرار المستثمر بالشكل الآتي :-

- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي على وضع الشركة (وقوع خسائر مادية) من الممكن أن يتجه قرار المستثمرين:- (الصفاوي، 2006: 73)

- تباع أسهم الشركة ولاستثمار باسهم شركة أخرى .
 - يحتفظ بالأسهم بسبب انخفاض قيمتها السوقية ويؤجل بيعها إلى مدة لاحقة .
 - يزداد الاستثمار باسهم الشركة نظراً لانخفاض قيمة السهم .
- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير ايجابي على وضع الشركة (تحقق إرباح كبيرة ونمو في نشاط الشركة) يحتفظ باسهم الشركة ومحاولة زيادة الاستثمار .

2- المقرضون :- تشمل مانحي القروض طويلة الأجل وقصيرة الأجل كالبنوك ، وتهدف هذه الجهات التعرف على مدى قدرة الشركة على تسديد الديون في الوقت المحدد وهل يتم منح القرض للشركة من عدمه ، وتعد القوائم المالية المحدثه بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية من الأهمية لأنها تمدهم بمعلومات سليمة عن:-

(العامري، 2003: 50)

- أ- الوضع النقدي للشركة ومدى حاجتها لتمويل عملياتها للمدة القادمة .
- ب- قيمة صافي موجودات الشركة (لكونها تشير إلى مدى إمكانية استرداد الديون والقروض) .
- ج- الأرباح السابقة للشركة لتخمين الإرباح المستقبلية و تقيم مقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه الدائنين والمقرضين .

د- أقيام موجودات الشركة من حين الآخر (يهم حملة السندات لتمتعهم حق رهن موجودات الشركة)

- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي على وضع الشركة (وقوع خسائر مادية) من الممكن أن يتغير اتجاه المقرضين إلى :-

- عدم الموافقة على أقراص الشركة .
 - الموافقة على أقراص الشركة مع زيادة الضمانات المطلوبة .
 - الموافقة على أقراص الشركة جزء من مبلغ القرض .
- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير إيجابي على وضع الشركة قد يتجه قرار المقرضون نحو منح القرض بالشروط الاعتيادية أو أن الشركة قد لا تحتاج أصلاً إلى القرض .

3- الجهات الحكومية ومنها السلطات الضريبية :- تحتاج دوائر الضريبة إلى القوائم المالية من أجل تحديد مقدار الربح الخاضع للضريبة ، وتعد القوائم المالية المحدثه بأثر الأحداث اللاحقة مهمة لان تظهر الأرباح بشكل دقيق ومن ثم الحد من المطالبة بالإعفاء من الضريبة بسبب وقوع خسائر مادية كبيرة ناتجة عن حدث لاحق أثر على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها فقد يتغير اتجاه قرارات سلطة الضريبة حسب طبيعة الحدث اللاحق وتأثيره على الوضع المالي للشركة وكما يلي :-

- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي على وضع الشركة (وقوع خسائر مادية) :-
- انخفاض مقدار الضريبة نتيجة انخفاض الأرباح .
 - المطالبة بالإعفاء من الضريبة بسبب وقوع خسائر نتيجة الحدث اللاحق .
- وإذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير ايجابي على وضع الشركة (تحقق أرباح عالية) يؤدي إلى زيادة مبلغ الضريبة المدفوع بسبب زيادة الأرباح .

4- 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 الشركة إلى حدها الأدنى .

(مطر ، 1993 : 292 – 293)

وتسهم القوائم المالية المحدثه بأثر الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية بمساعدة الإدارة في (الصفاوي ، 2006 : 63) :

أ- إتخاذ قرارات أساسية بشكل رشيد كقرار تصفية الشركة أو أمكانية استمرارها بمزاولة نشاطها .

ب- تحديد نسبة الأرباح التي توزع على المساهمين بشكل سليم يساهم بالمحافظة على رأس مال الشركة .

ج - حماية موارد الشركة عن طريق احتساب مقدار الضريبة المستحقة بالشكل سليم عن الأرباح الحقيقية .

د- الإبلاغ المالي السليم الذي يمنحها الفرصة بالاستمرار بإدارة الشركة لكسب رضا المساهمين .

- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي على وضع الشركة (وقوع خسائر مادية) على قرارات الإدارة من الممكن أن يتجه نحو :

- بيع جزء من الشركة أو الاندماج مع شركات أخرى .
 - محاولة الحصول على مصادر تمويل من أجل تحسين الوضع المالي .
 - تصفية الشركة .
- إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير ايجابي على وضع الشركة (تحقق أرباح عالية) :

- توسيع الشركة وفتح فروع جديدة وزيادة الطاقة الإنتاجية .
- البحث عن استثمارات جديدة واستغلال الأرباح المتحققة .

اثر الأحداث اللاحقة على توزيعات الأرباح

الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية سواء كان تأثير الحدث ايجابي أم سلبي على وضع الشركة سيؤدي إلى إظهار القوائم المالية بشكل تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة , وان تجاهلها يؤدي إلى أن تكون القوائم مضللة ولا تعبر عن الوضع المالي للشركة ومن ثم التأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية .

ويترتب على عدم تعديل القوائم المالية بالأحداث اللاحقة المعدلة والموجبة للتعديل على الأرباح

أظهر أرباح وهمية وغير حقيقية سواء كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي أم ايجابي على الوضع المالي للشركة .

إذا كان الحدث اللاحق ذا تأثير سلبي (وقوع خسائر مادية) وعدم تعديل القوائم المالية يترتب عليه :-

أ- زيادة المبالغ الموزعة للعاملين ومجلس الإدارة والمتمثلة في حصتهم من الأرباح المتحققة .

ب- زيادة المبالغ المدفوعة إلى دائرة الضريبة والناجمة عن الأرباح العالية والوهمية .

هذا الوضع يؤدي إلى توزيعات للأرباح غير حقيقية وذلك لأن الربح الناجم لم يعدل بالخسارة المتحققة والناجمة عن الحدث اللاحق ، وتقوم الشركة بتوزيع الأرباح وحسب النسب الواردة في قانوني الشركات (21, 22) لسنة 1997 , مما يؤدي إلى تآكل رأس المال للشركة , إذ ان الشركة تدفع الضريبة مثلاً عن الخسارة.

وان عدم إظهار الحدث اللاحق والذي يؤثر بشكل ايجابي على القوائم المالية والمتمثل في زيادة الأرباح ويترتب عليه :-

أ- انخفاض الأرباح الموزعة للعاملين وأعضاء مجلس الإدارة عن حصتهم من الأرباح

ب- انخفاض المبالغ المدفوعة إلى دائرة الضريبة وذلك بسبب عدم تعديل الأرباح للسنة المالية , إذ تدفع الضريبة على الربح الأقل.

ومما لاشك في عدم تعديل الشركات للقوائم المالية ذلك بإظهار الربح اقل من الحقيقي يؤدي إلى دفع مبلغ قليل عن الضريبة ويمثل نوعاً من التهرب الضريبي ، وتمثل الضريبة حق الدولة من تلك الأرباح المتحقق.

المبحث الرابع

الجانب العلمي

يتناول هذا المبحث بيان تأثير الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية على الحسابات الختامية والميزانية لسنتي 2002 - 2003 ، من خلال تطبيق الجانب العملي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / حله ، إذ إن عينة البحث قد تعرضت إلى القصف الجوي الأمريكي فضلاً عن أعمال السلب والنهب التي تبعت تلك الحرب ، و يركز هذا المبحث على المحاور الآتية :-

أولاً:- نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة .

ثانياً :- تعديل القوائم المالية بأحداث اللاحقة وأثرها على توزيعات الأرباح .

أولاً:- نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة

أسست الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة في 15/7/1967 وكانت حينذاك تسمى مصنع نسيج الحلة ، والهدف من إنشاء المصنع هو أنتاج الأقمشة المحلية المنافسة للأقمشة الأجنبية ودعم حركة الصناعة الوطنية في البلاد وتطوير المنتج المحلي ، و يبلغ عدد منتسبين الشركة حالياً 3765 منتسب ، أما المعامل التي تتكون منها الشركة فهي :-

أ - معمل الغزل

ب - معمل النسيج وتحضيراته

ج - معمل الإكمال

د - معمل القديفة والجاكارد

ثانيا :-تعديل القوائم المالية بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وإثرها على توزيعات الإرباح

1 - موقف الإدارة من الأحداث اللاحقة

صدرت الحسابات الختامية والميزانية العمومية لسنة 2002 خلال شهر آذار من سنة 2003 ،وقدمت إلى ديوان الرقابة المالية خلال الشهر نفسه (قبل بدء الحرب على العراق) ، وفي 2003/3/17 بدأت الحرب وتعرضت الشركة إلى القصف الجوي الأمريكي مما أدى إلى إلحاق الضرر في مباني ومخازن الشركة ، وبعد توقف الحرب في 2003/4/9 تعرضت الشركة ومخازنها ومعارض البيع في المحافظات إلى أعمال سلب ونهب ، وصدرت التعليمات من ديوان الرقابة المالية ووزارة الصناعة إلى الشركات العامة بحصر أضرار الحرب واعتماد القيمة الدفترية فضلا عن القيمة السوقية في تقدير تلك الأضرار ، وقامت الشركة بتشكيل لجنة لحصر تلك الأضرار وقد كانت الأضرار كما يلي :-

القيمة السوقية	القيمة الدفترية	
1235000000	95645	أولاً:- الموجودات الثابتة
450000000	216596	مباني
900000	76201	آلات ومعدات
50000000	1391725	عدد وقوالب
		أثاث وأجهزة مكاتب
1735900000	1780167	المجموع
104756234	87544632	ثانياً:- المواد المخزنية
1840656234	89324799	إجمالي الأضرار

أما المعالجة المحاسبية التي قامت بها إدارة الشركة واستنادا إلى كتاب ديوان الرقابة المالية المرقم 2 / 5 / 187 في 31 / 8 / 2003 فقد حملت أضرار الحرب بالنسبة للموجودات الثابتة والمخزنية التي تعرضت للقصف الجوي على حساب أضرار الحرب العسكرية 16653 ، وحساب أضرار الحرب للسرقات 16654 بالنسبة للموجودات الثابتة والمخزنية التي تعرضت

للسرقة والسلب والنهب وقامت الشركة بإثبات المعالجات المحاسبية التالية في 2003/ 10/31

:-

1 - الموجودات التي تعرضت للقصف الجوي :

من مذكورين

323 1500067 ح / اندثار متراكم للمباني

233 711671 ح / اندثار متراكم للآلات والمعدات

235 89956 ح / اندثار متراكم للعدد والقوالب

16653 13122159 ح / أضرار الحرب العسكرية

إلى مذكورين

112 1595712 ح / مباني

113 928267 ح / آلات ومعدات

115 111477 ح / عدد وقوالب

13 12788397 ح / مخزون

2 - الموجودات التي تعرضت للسلب والنهب : -

من مذكورين

235 45719 ح / اندثار متراكم لعدد وقوالب

236 2033566 ح / اندثار متراكم لأثاث

16654 76202640 ح / إضرار الحرب للسرقات

إلى مذكورين

100399 ح/ عدد وقوالب 113

3425291 ح/ أثاث 116

74756235 ح/ مخزون الإنتاج التام 1361

يلاحظ أن قيام الحرب على العراق كان متوقعاً عند أعداد القوائم المالية من خلال إخلاء مراكز المعلومات والتصريحات القوية بين الجانبين العراقي والأمريكي، وهذا يدل على ان الحرب واقعة لا محال

2 - موقف ديوان الرقابة المالية من الأحداث اللاحقة

ديوان الرقابة المالية صادق على حسابات سنتي 2002، 2003 في التاريخ نفسه و صدر تقرير ديوان الرقابة المالية في 2004/12/9 ، ويلاحظ ان تقرير مراقب الحسابات كان متأخراً في صدوره ، و أشار التقرير إلى الأحداث اللاحقة وقيمة أضرار الحرب ، ومع هذا لم يطلب من الإدارة تعديل بياناتها لسنة 2002 وبيان اثر تلك الأحداث على القوائم المالية للشركة .

3 - تعديل القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة

قبل تعديل القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة (أضرار الحرب) لابد من بيان النقاط التي تؤثر على الشركة :-

1 - أغفلت الإدارة القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) والخاصة بالاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ، إذ لم تشر إدارة الشركة وكذلك ديوان الرقابة المالية إلى طبيعة تلك الأحداث كونها أحداث معدلة أو غير معدلة مع بيان إثرها على القوائم المالية للشركة .

2 - أضرار الحرب حملت على حساب أضرار الحرب العسكرية 16653 ، وبذلك فإنها حملت على حسابات سنة 2003 ، وكان بإمكان الشركة تحميل تلك الأضرار على حسابات مصاريف عرضية (خسائر غير اعتيادية) .

ترى الباحثة ان حدث الحرب كان متوقعاً عند أعداد القوائم المالية واندلاع الحرب كان قبل ان يتم المصادقة على القوائم المالية من قبل ديوان الرقابة المالية ، وبهذا ينطبق على تلك الأحداث تعريف الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتصنف ضمن النوع الأول من الأحداث وهي موجبة للتعديل ، وهذا يتطلب تعديل الحسابات الختامية والميزانية العمومية للشركة لسنتي 2002 ، 2003 ، فان الميزانية العمومية للشركة قبل التعديل كانت كما موضحة في الكشف (1) : -

كشف (1) الميزانية العمومية للشركة كما في 31 / 12 / 2003 (قبل التعديل)

التفاصيل	2003	2002
الموجودات		
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	600735704	658155337
نفقات ايرادية مؤجله	597204	891350
مجموع الموجودات الثابتة	601332908	659046687
الموجودات متداولة		
المخزون	5396618521	5682521353
اعتمادات مستندية لشراء مواد	2407759	3766506
المدينون	1092960364	1785387301
النقود	2387901593	68110793
مجموع الموجودات المتداولة	8879888244	7539785953
إجمالي الموجودات	9481221152	8198832640
مصادر التمويل		
رأس المال المدفوع	959208295	959208295
الاحتياطات	1892511512	967578200
مجموع حقوق الملكية	2851719807	1926786495
مصادر التمويل قصيرة الأجل		
قروض مستلمة قصيرة الأجل	35848	35848

1689554272	2935459868	المصارف الدائنة
2869490644	3504722875	الدائنون
6272046145	6629501345	مجموع مصادر التمويل قصيرة
8198832640	9481221152	مجموع مصادر التمويل

أما الكشف (2) فإنه يظهر بيان العمليات الجارية كما هي في 2003/12/31 :-

كشف (2)

كشف العمليات الجارية للشركة كما في 2003/12/31 (قبل التعديل)

2002	2003	البيان
11990599932	4107075007	إيرادات النشاط الجاري
		المصروفات الجارية
342585702	4975541707	الرواتب والأجور
6156217297	4850417883	المستلزمات السلعية
327542824	180643884	المستلزمات الخدمية
66435479	56855821	فوائد وإيجارات الأراضي
77383106	68832391	الاندثارات
10052964408	7132291686	
1937635524	(3025216679)	فائض المرحلة الأولى
		تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى
17910375	3911016900	الإيرادات التحويلية
16026233	4586705	الإيرادات الأخرى
33936608	3915603605	
		ينزل المصروفات التحويلية والأخرى
2965350	1850811	المصروفات التحويلية
1075722	1026224	المصروفات الأخرى

4041072	2877035	
1967531060	887509891	الفائض القابل للتوزيع (المرحلة الثانية)
		يوزع الفائض كما يلي :-
885388977	399379451	حصة الخزينة 45%
644386592	286063071	حصة المنتسبين 33%
137727174	62125612	حصة البحث والتطوير 7%
98376553	44375495	حصة الخدمات الاجتماعية 5%
201651764	95566182	حصة رأس المال 10%
1967531060	88759891	

يلاحظ أن إدارة الشركة لم تتخذ أية إجراءات على الأحداث اللاحقة وعدت تلك الأحداث حدثاً عادياً يعود لسنة 2003 وعليه ثبتت في سجلات سنة 2003 ، كما ان الإدارة لم تعترف بالخسارة سنة 2002 خلافاً للقاعدة المحاسبية رقم (9) وخلافاً لمبدأ الحيطة والحذر وعليه فقد أظهرت حسابات سنة 2002 إرباحاً وهمية بحدود (1967) مليار وتسعمائة وسبع وستون مليون دينار وقامت بتوزيع (308) مليون دينار على منتسبيها والذي يمثل 50% من حصة المنتسبين من الأرباح ، في حين أظهرت حسابات سنة 2003 أرباحاً بحدود (887) ثمانمائة وسبع وثمانون مليون دينار .

تري الباحثة انه كان بإمكان الشركة تعديل القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة وهذا التعديل يتم بالشكل التالي : -

1- تعديل أقيام الموجودات الثابتة :-

تم تعديل أقيام الموجودات الثابتة * لسنة 2002 وذلك بتخفيضها بنسبة الموجودات التي تعرضت للقصف الجوي أو التي تعرضت للسرقة والسلب والنهب ، وعليه يكون كشف الموجودات الثابتة كما موضح بالكشف (3) :-

كشف (3)

كشف الموجودات الثابتة بعد تنزيل قيمة الموجودات المتضررة لسنة 2002 (المبالغ بالدينار)

الموجودات الثابتة	أراضي	مباني	الات ومعدات	وسائل نقل وانتقال	عدد وقوالب	أثاث أجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة التاريخية كما في 30 / 12 / 2002/12/31	2901249	227503124	322050005	193463056	2920821	105602175	854440430
الموجودات الثابتة التي تعرضت للقصف الجوي والسرقة		(1595712)	(928267)		(211876)	(3425291)	6161146)
الموجودات الثابتة المتبقية في 2002/12/31	2901249	225907412	321121738	193463056	2708945	102176884	848279284
مخصص الاندثار التراكم في 2002/12/31		32134692	57221867	60680727	910707	45337100	196285093
الاندثار المتراكم للموجودات التي تعرضت للسرقة		1500067	711671		135675	2033566	4380979
مخصص الاندثار المتراكم في 31/12		30634625	56510196	60680727	775032	433035034	191904114
القيمة الدفترية للموجودات في 31/12	2901249	195272787	264610542	132782329	1933913	58873350	656375170

أما كشف الموجودات الثابتة لسنة 2003 فقد تم تعديله باعتماد رصيد 31 / 12 / 2002 بعد التعديل مضاف إليه الإضافات التي تمت خلال المدة واستبعاد قيمة الموجودات المباعة أو المشطوبة ، إما الاندثار فقد تم تعديله باعتماد رصيد 31 / 12 / 2002 بعد التعديل مضاف إليه اندثار المدة واستبعاد الاندثار المعلى إلى حساب الاحتياطي ، والكشف (4) يوضح ذلك :

* تم اعتماد القيمة الدفترية (الكلفة التاريخية - مخصص الاندثار المتراكم) وذلك لان الغرض هو تعديل القوائم المالية المعدة بالكلفة التاريخية ولم تستخدم القيمة السوقية لان الغرض ليس إعادة تقييم الموجودات

كشف (4) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 2003/12/31 بعد التعديل

المجموع	أثاث وأجهزة مكاتب	عدد وقوالب	وسائل نقل وانتقال	آلات ومعدات	مباني	أراضي	
848279284	102176884	2708945	193463056	321121738	225907412	2901249	الكلفة التاريخية كما في 2002/12/31 بعد التعديل
9386619	41244	—	175375	—	5070000	—	الإضافات خلال السنة
(662)	—	—	—	(662)	—	—	تنزل الموجودات المشطوبة والمباعة
857665241	106318128	2708945	193638431	532112107 6	230977412	2901249	الكلفة كما في 2003/12/31
191904114	43303534	775032	60680727	56510196	30634625	—	مخصص الاندثار المتراكم كما في 2002/12/31 بعد التعديل
78538246	14273367	507312	21630816	22992223	9134528	—	+ اندثار الفترة
(2048524)	1183905	189193	117581	337950	219895	—	_ الاندثار المعلى إلى حساب الاحتياطي
(660)	—	—	—	(660)	—	—	_ اندثار الموجودات المشطوبة والمباعة
268393176	56392966	1093151	82193962	89163809	39549258	—	رصيد المخصص كما في 2002/12/31
589272065	49925132	1615794	111444469	231957267		2901249	القيمة الدفترية كما في 2003/12/31

2- تعديل قيمة المخزون :- تم تعديل قيمة المخزون وذلك بتخفيضه بقيمة الموجودات التي تعرضت

للسرقة والقصف الجوي ، وعليه فانه يكون كما يلي :-

قيمة المخزون الظاهر في 2002/12/31 - المخزون الذي تعرض للقصف والسرقة = قيمة المخزون المتبقي في المخازن والذي يمثل رصيد 2002/12/31

$$5682521353 - 87544632 = 4806976721 \text{ دينار}$$

بالنسبة لسنة 2003 فإنها لا تحتاج إلى تعديل

3- تعديل الأرباح: - تم حساب الخسارة التي تعرضت لها الشركة والتي تمثل أضرار الحرب .

أضرار الحرب العسكرية + أضرار الحرب للسرقات = إجمالي أضرار الحرب (إجمالي الخسائر)

$$301694 + 12788397 + 76202640 = 89292731 \text{ دينار}$$

عدل حساب العمليات الجارية كما في الكشف (5) :

كشف (5)

العمليات الجارية المعدلة بأثر الإحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية كما في 2003/12/31

اسم الحساب	2003	2002
الإيرادات الجارية	4107075007	11990599932
المصروفات الجارية		3425385702
الرواتب والأجور	4975541707	6156217297
المستلزمات السلعية	1850417883	327542824
المستلزمات الخدمية	180643884	66435479
فوائد وإيجارات الأراضي	56855821	77383106
الاندثارات	68537586 ⁽¹⁾	
	7131996881	10052964408

1937635524 33936608	(3024921874) 3915603605	فائض المرحلة الأولى تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى تنزل المصروفات التحويلية والأخرى مصروفات تحويلية مصروفات أخرى
2965350 (2) 90368453	1850811 1026224	
93333803	2877035	
1878238329	887804696	الفائض القابل للتوزيع يوزع الفائض بالشكل الآتي :- حصة الخزينة 45% حصة المنتسبين 33% حصة البحث والتطوير 7% حصة الخدمات الاجتماعية 5% احتياطي رأس المال 10%
845207249	399512113	
619818649	292975549	
131476683	62146329	
93911916	44390235	
187823833	88780470	
1878238329	887804696	

يلاحظ أن عدم تعديل القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة قد اثر في اظهار الوضع المالي للشركة على غير حقيقته , إذ قامت الشركة بتسديد حصة الخزينة العامة من إرباح سنة 2002 والتي تمثل (885388977) دينار في حين لو عدلت القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة لكان المبلغ المخصص (845207249) دينار .

(1) عدل الاندثار لسنة 2003 وذلك بتخفيض قيمة اندثار الموجودات التي تعرضت للقصف (68832391 - 660 = 68537586)

(2) عدل مبلغ المصروفات الأخرى وذلك بإضافة قيمة خسائر الحرب (1075722+
89292731 = 90368453)

أما بالنسبة لحصة المنتسبين فقد كان المخصص (644386592) دينار أما عند تعديل القوائم المالية فان حصة المنتسبين من الأرباح تكون (619818649) دينار , وكذلك الحال بالنسبة لمخصص البحث والتطوير فقد خصص له مبلغ (137727174) دينار أما لو عدلت القوائم فيكون المبلغ (131476683) دينار , وحصة الخدمات الاجتماعية فقد خصص لها مبلغ (98376553) دينار أما لو عدلت فيكون المبلغ (93911916) دينار , وحصة احتياطي رأس المال فقد كانت (201651764) دينار أما عند تعديل القوائم المالية فان المبلغ المستحق يكون (187823833) دينار , وعليه فان المبالغ المخصصة لسنة 2002 من الأرباح التي حققتها الشركة أكثر من المبالغ المستحقة فيما لو عدلت القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة وان ما تم توزيعه من حصص سواء كانت للخرينة أم المنتسبين أم للشركة فانه يمثل تأكلا لرأس مال الشركة إذ إغفال اثر الأحداث اللاحقة يؤدي إلى الاعتراف بار باح غير حقيقية (وهمية) وهذا يقودنا إلى الاعتراف بصحة فرضية البحث من أن عدم تعديل القوائم المالية بأثر الأحداث اللاحقة يؤثر على توزيعات الأرباح .

أما بالنسبة لسنة 2003 يلاحظ أن الفائض القابل للتوزيع (887509891) دينار ،أما عند تعديل القوائم المالية بالأحداث اللاحقة فان الفائض الناتج (887804696) دينار أي أن الأرباح زادت عما كانت عليه قبل التعديل وكذلك نسبة الأرباح الموزعة سوف تزداد وهذا يتماشى مع المبادئ المحاسبية الرامية إلى تحميل كل سنة مالية بالمصاريف والإيرادات الخاصة بها ، وهذا يثبت صحة فرضية البحث من أن عدم تعديل القوائم المالية يؤدي إلى تشويه تلك القوائم وعدم أظهر الوضع المالي للشركة على حقيقته ومن ثم التأثير على توزيعات الأرباح .

4 - تعديل حساب الدائنون : - تم تعديل حساب الدائنون كما موضح : -

رصيد حساب الدائنون لسنة 2002 - حصة الخزينة العامة وحصة المنتسبين من أرباح سنة 2002 قبل التعديل + حصة الخزينة العامة وحصة المنتسبين من أرباح سنة 2002 بعد التعديل

حصة الخزينة وحصة المنتسبين من أرباح سنة 2002 قبل التعديل

$$1529775569 = 885388977 + 644386592$$

$$1465025898 = 619818649 + 845207249 = \text{بعد التعديل}$$

$$2804740973 = 146502589 + 1529775569 - 2869490644$$

أما بالنسبة لسنة 2003 فأنها عدلت كما يلي : -

رصيد حساب الدائنون لسنة 2003 - حصة الخزينة العامة وحصة المنتسبين من أرباح

سنة 2003 قبل التعديل + حصة الخزينة العامة وحصة المنتسبين من أرباح سنة 2003

بعد التعديل

$$685442522 = 286063071 + 399379451 = \text{قبل التعديل}$$

$$692487662 = 292975549 + 399512113 = \text{بعد التعديل}$$

$$3511768015 = 692487662 + 685442522 - 3504722875 = \text{رصيد سنة 2003}$$

5 - تعديل حساب الاحتياطي : - عدل حساب الاحتياطي بالشكل الآتي : -

رصيد حساب الاحتياطي لسنة 2002 - حصة البحث والتطوير وحصة الخدمات الاجتماعية

واحتياطي رأس المال لسنة 2002 قبل التعديل + حصة البحث والتطوير وحصة الخدمات

الاجتماعية واحتياطي رأس المال لسنة 2002 بعد التعديل

$$437755491 = 201651764 + 98376553 + 137727174 = \text{قبل التعديل}$$

$$413212432 = 187823833 + 93911916 + 131476683 = \text{بعد التعديل}$$

$$1867968453 = 413212432 + 437755491 - 1892511512$$

أما بالنسبة لسنة 2003 تم التعديل كما يلي : -

رصيد الاحتياطي لسنة 2002 بعد التعديل + حصته من أرباح سنة 2003

$$= 88780470 + 44390235 + 62146329 = 2003 \text{ سنة أرباح}$$

$$195317034$$

$$2063285487 = 195317034 + 1867968453 = 2003 \text{ سنة احتياطي}$$

وبعد إجراء التعديلات المقترحة فان الميزانية العمومية للشركة لسنتي 2002 و 2003 كما موضحة بالكشف (6) : -

كشف (6) الميزانية العمومية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة كما في 2003/12/31

2002	2003	اسم الحساب
		الموجودات
		الموجودات الثابتة
(2) 656375170	(1) 58922065	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية
891350	597204	نفقات ايرادية مؤجلة
657266520	589869269	
		الموجودات المتداولة
(3) 4806976721	5396618528	المخزون
3766506	2407759	اعتمادات مستنديه لشراء مواد
1785387301	1092960364	المدينون
68110793	2387901593	النقود
6664241321	8879888244	
7321507841	9469757513	مجموع الموجودات
		مصادر التمويل

959208295 1867968453 ⁽⁵⁾	959208295 (4)2063285487	رأس المال المدفوع الاحتياطيات
282716748	3022493782	
35848 3402519653 (7)2804740973	35848 3124742622 (6)3511768015	مصادر التمويل قصيرة الأجل قروض مستلمة قصيرة الأجل مصارف دائنة الدائنون
4494331093	6447263731	
7321507841	9469757513	مجموع مصادر التمويل

(1) كشف (3) (4) فقرة رقم (5) (7) فقرة رقم (4)

(2) كشف (4) (5) فقره رقم (5)

(3) فقره رقم (2) (6) فقره رقم (4)

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا المبحث ابرز الاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة , والتوصيات التي توصي بها لمعالجة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية , ويتكون هذا المبحث :-

أولاً :- الاستنتاجات

بعد الدراسة النظرية والعملية التي قامت بها الباحثة فقد توصلت إلى ابرز الاستنتاجات الآتية :-

1- تصنيف الأحداث ألاحقة لتاريخ الميزانية إلى أحداث معدلة وأحداث غير معدلة للقوائم المالية

2- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية سواء كانت معدلة أو غير معدلة في القوائم المالية وتقرير المدقق

3- على الرغم من قيام مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي بإصدار القاعدة المحاسبية رقم (9) الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية ولكن يلاحظ عدم تطبيقها من قبل الشركة .

4- بالرغم من وقوع الحرب قبل المصادقة على القوائم المالية للشركة من قبل ديوان الرقابة المالية مما يتطلب تعديلها بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية , وان عدم بيان تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية يؤدي إلى عدم أظهار الوضع المالي الحقيقي للشركة مما يترتب عليه توزيعات الأرباح غير حقيقية بشكل يؤدي إلى تآكل رأس مال الشركة

5-القوائم المالية المعدلة بأثر الأحداث اللاحقة توفر معلومات محدثة تتميز بدرجة عالية من الدقة والموثوقية لاتخاذ القرارات

ثانياً :- التوصيات

بعد أن تم استعراض لأهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها , نستعرض هنا أهم التوصيات ومنها :-

1-التوصيات العامة

أ - تفعيل دور القاعدة المحاسبية العراقية رقم (9) من خلال وضع أمثلة توضيحية للأحداث اللاحقة وتصنيفاتها وكيفية المعالجة المحاسبية لنوعي الأحداث اللاحقة , فضلاً عن إقامة دورات تدريبية للملاكات المحاسبية الغرض منها بيان أهمية الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وأثرها على القوائم المالية وتوزيعات الأرباح

ب -على إدارات الشركات التأكد من صحة تصنيف الأحداث اللاحقة وسلامة المعالجة المحاسبية عند حدوث مثل تلك الأحداث .

2 - التوصيات الخاصة بالشركة

أعادة النظر بالقوائم المالية لسنتين 2002 2003 وعد (أضرار الحرب) حدثاً لاحقاً لتاريخ الميزانية وتصنيفها ضمن الأحداث اللاحقة الموجبة للتعديل مما يتطلب تعديل القوائم المالية للشركة لسنتين بأثر تلك الأحداث مع مراعاة تعديل الأرباح القابلة للتوزيع وتوزيعاتها على وفق النسب الواردة في قانون الشركات العامة لسنة 1997

المصادر العربية والاجنبية

المصادر العربية

أولاً : - الوثائق الرسمية

- 1 - التقارير المالية السنوية للشركة العامة للصناعات النسيجية / حلة لسنتين 2002 ، 2003 .
- 2 - ديوان الرقابة المالية ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، القاعدة المحاسبية رقم (9) "الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية " ، بغداد ، 1997 .
- 3- ديوان الرقابة المالية ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، دليل التدقيق رقم (1) مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة " ، بغداد ، 1997 .
- 4- قانون الشركات العامة رقم (22) المعدل لسنة 1997 .
- 5 - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعيار المحاسبي الدولي العاشر المعدل ، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، 1999 .
- 6- - لجنة معايير المحاسبة الدولية ، المعيار المحاسبي الدولي العاشر المعدل ، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، 2001 .

ثانياً : - الكتب

- 1- الخدّاش ، حسام الدين مصطفى وصيام ، وليد زكريا ونور ، عبد الناصر إبراهيم ، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الأول ، الطبعة الثانية ، دار الميسرة للنشر والتوزيع ، الأردن ، 1998 .

- 2- الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، الطبعة الأولى ، منشورات ذات السلاسل ، الكويت ، 1990 .
- 3- العادلي ، يوسف عوض والعظمة ، محمد احمد والبسام ، صادق محمد ، مقدمة في المحاسبة المالية ، الطبعة الأولى ، ذات السلاسل ، الكويت ، 1986 .
- 4- جمعة ، احمد حلمي ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 .
- 5- - حنان ، رضوان حلوة ، النموذج المحاسبي المعاصر ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003 .
- 5- و يجانت ، جيري وكيسو ، دونالد ، المحاسبة المتوسطة ، ترجمة د . كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، 1988 .

ثالثا :- الرسائل والاطاريح الجامعية

- 1 - الصفاوي ، صهباء عبد القادر ، الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية وتأثيرها في قرارات مستخدمي القوائم المالية -دراسة ميدانية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد -الجامعة المستنصرية ، بغداد ، 2006 .
- 2 - العامري ، زهرة حسن ، تقويم تطبيقات مبدأ الإفصاح في التقارير المالية -دراسة تحليلية على عينة مختارة من شركات القطاع المختلط والخاص ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة بغداد ، 1992 .
- 3- العامري ، زهرة حسن ، اثر بعض المتغيرات البيئية في نظام المعلومات المحاسبي وانعكاساتها على تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات -دراسة ميدانية في عينة من شركات القطاعين الاشتراكي والمختلط ، أطروحة دكتوراه فلسفة المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، 2003 .
- 4 - المعمار ، علي قاسم حميد ، تقويم دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية دراسة حالة في الشركة العامة للصناعات الصوفية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة بغداد ، 2002 .

- 5- عيسى ، سيروان كريم ، ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة في البيئة العراقية ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، 2004 .

ثانيا : -المصادر الأجنبية

- 1 - Arens , Alvin A. , Elder , Randal J. ;Beasley , Mark s. ; "auditing and Assurance Services An Integrated Approach " , 9th , ed. Pearson Education , Inc. , New Jersey , U.S.A. 2003 .
- 2- International Accounting Standards committee , International Accounting Standards , U.K. ,2001 .
- 3 – Konrath , Larry F. , " Auditing A risk Analysis , Approach " , 5th , ed. Sandy Thomson Inc. , U.S.A. ,2002 .
- 4 - Taylor , Donald H. & Glezen , G. William , Auditing Integrated Concepts and Procedures , 2th , ed. John Wiley & Sons , inc. , U.S.A. , 1982

