اثر تطبيق المعيار الدولي ٢٤١٠
في إضفاء الثقة بالتقارير المالية المرحلية

أ.م.د.فاطمة صالح الغربان الباحثة: لمى علي علوان
الجامعة المستنصرية/كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة

المستخلص
إن التقلبات الموسمية التي تؤثر على المركز المالي ونتيجة النشاط للشركات والتقلبات المفاجئة لأسواق رأس المال جعلت من القوائم المالية السنوية تفقد الكثير من فائدتها خاصة الملائمة (القدرة التنبؤية، التوقيت الملائم، والتغذية العكسية). لذلك ظهرت الحاجة إلى إعداد تقارير مالية عن فترات تقل عن سنة مالية (التقارير المالية المرحلية) بهدف توافر معلومات محاسبية فورية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة وعلى مدار السنة للمستثمرين وأصحاب المصالح وخاصة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية لتخفيض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بالأرباح المتوقعة وعائد الأسهم فضلاً عن الاعتماد على تلك التقارير في أتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان بشرط أن يتم فحص تلك التقارير من مراقب حسابات مستقل.
لذا جاء اهتمام الباحثتان في هذا الموضوع لتسليط الضوء على التقارير المالية المرحلية من حيث مفهومها وأهميتها والمداخل المعتمدة في عملية إعدادها والمعيار الدولي رقم (٢٤١٠) المتعلق بعملية فحصها، تمهيداً لبيان أثر تطبيق المعيار الدولي (٢٤١٠) فحص التقارير المالية المرحلية من مراقب حسابات مستقل للشركة في إضفاء الثقة على هذه التقارير، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها لا يتوافر نص قانوني يلزم الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بفحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل للشركة، لا يوجد دليل تدقيق محلي صادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق يسترشد به مراقب الحسابات عند تكليفهم بمهام فحص التقارير المالية المرحلية، وفي ضوء ما سبق أوصى البحث بضرورة تعديل تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الاوراق المالية وإضافة اليها نص يلزم الشركات المساهمة بفحص تقاريرها المالية المرحلية قبل تقديمها إلى

الهيئة والسوق لإضفاء الثقة على هذه التقارير، وقيام الجهات المسؤولة بتبني المعيار الدولي (٢٤١٠) عند فحص التقارير المالية المرحلية

Abstract

Seasonal fluctuations at financial position, the result of companies activity and sudden fluctuations in capital markets have made the annual financial statements lose much more useful for the appropriate ones (predictive capacity, timing and feedback). Therefore, there is a need to prepare financial reports for periods of less than one financial year (interim financial reporting) in order to provide instant accounting information timely and continuously throughout the year to investors and stakeholders, especially those dealing with stock markets, to reduce uncertainties when forecasting expected profits and return on equity As well as to rely on those reports in making investment and credit decisions, provided that the review of these reports from an independent auditor.

Therefore, the researcher's interest in this subject is to highlight the interim financial reports in terms of their concept, significance and adopted inputs in the preparation process, highlight the international standard No. 2410 concerning the process of their review and achieve the impact of the review of the interim financial statement in accordance with International Standard No. 2410.The research leads to a number of conclusions, the most important: The interim financial statements are not reviewed before they are submitted to the Authority and the market. There is no local audit evidence to guide the auditors when they are assigned the tasks of review interim financial reports In light of the foregoing, the study recommended that the disclosure instructions issued by the Securities Commission be amended and that companies should be required to review their interim financial reports before submitting them to the Authority and the market the responsible parties shall guide to Adopt the international standard (2410) for the task of reviewing the interim financial reports

المقدمة:

تُعَد معلومات التقارير المالية المرحلية من المعلومات المحاسبية الملاءمة لعملية اتخاذ القرار من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح في الشركات المساهمة ولاسيما الشركات المدرجة في الأسواق المالية، من خلال توافرها معلومات محاسبية وفورية وفي الوقت المناسب وبصورة مستمرة مما يساعد ذلك على الوقوف على مدى قدرة الوحدة باستمرار وتقيم إداء الوحدة بصورة مستمرة.

وبسبب الانفتاح الكبير على الأسواق المالية والنمو الاقتصادي الحالي والذي زاد من أهمية التقارير المالية المرحلية خاصة للشركات المساهمة المدرجة في الأسواق المالية زادات بالمقابل أهمية فحص تلك التقارير من قبل مراقب حسابات مستقل، حتى يصبح بالإمكان الاعتماد على تلك التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات وتزداد درجة الثقة فيها .وقد تطورت هذه الأهمية إلى ضرورة دعت إلى اصدار معايير وتشريعات من قبل

الجهات المعنية تلزم الشركات المساهمة بإجراء عملية الفحص للتقارير المالية المرحلية، ومنها قد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤١٠) فحص التقارير المالية المرحلية من مراقب حسابات مستقل للشركة.
لذا جاء هذا البحث لتوجيه اهتمام الجهات المسؤولة إلى أهمية فحص التقارير المالية المرحلية لإضفاء الثقة على تلك التقارير، ولتغطية الموضوع قسم البحث إلى خمسة مباحث تناول المبحث الأول منهجة البحث ودراسات سابقة، أما المبحث الثاني فقد سلط الضوء على التقارير المالية المرحلية، والمبحث الثالث تناول فحص التقارير المالية المرحلية وفقا للمعيار الدولي ٢٤١٠، والمبحث الرابع الجانب العملي لفحص التقارير المالية المرحلية بتطبيق المعيار الدولي (٢٤١٠)، أما المبحث الخامس والأخير فقد خصص لأهم الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول : منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١: مشكلة البحث:

تقوم الشركات المساهمة المدرجة في الأسواق المالية لأغلبية الدول الأجنبية والعربية بإعداد تقارير مالية مرحلية (فصلية أو نصف سنوية) من أجل توافر معلومات ملاءمة وفي الوقت المناسب للمستثمرين وأصحاب المصالح لاتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، وتفرض القوانين والتشريعات لهذه الدول أن يتم فحص تلك التقارير من قبل مراقب حسابات مستقل للشركة لإضفاء الثقة على تلك التقارير.

وتتمثل مشكلة البحث أن في البيئة العراقية تُلزم تعليمات هيئة الاوراق المالية (ISC) رقم (٨) الشركات المساهمة المدرجة اسهمها في سوق العراق للأوراق المالية (ISX) بتقديم التقارير المالية المرحلية خلال (٦٠) يوم من تاريخ انتهاء الفصل، في حين تفتقر تلك التعليمات إلى نص يلزم تلك الشركات بفحص تقاريرها المالية قبل تقديمها إلى الهيئة، كما لا يتوافر هناك دليل تدقيق محلي يسترشد به من قبل مراقبي الحسابات عند تكليفهم بمهام فحص تلك التقارير.

١-٢: اهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الأتية:

١- التعريف بالتقارير المالية المرحلية من حيث مفهومها وأهميتها والمداخل المعتمدة في عمليه إعدادها فضلاً عن المعيار الدولي رقم (٢٤١٠) المتعلق بعملية فحصها.

٢- التوصل الى إجراءات مقترحة لعملية فحص التقارير المالية المرحلية وفقاً للمعيار الدولي ٢٤١٠.

١-٣: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية التقارير المالية المرحلية في توافر معلومات ملاءمة وفي الوقت المناسب للمستثمرين لمساعدتهم في عملية اتخاذ لقرار، ولكي يتم الاعتماد على هذه التقارير لا بد من إن يتم عملية فحصها من قبل جهة مستقلة متمثلة بمراقب الحسابات لزيادة موثوقية هذه التقارير لذلك عملت الباحثتان من خلال استخدام المنهج الوصفي التحليلي على بيان أهمية تطبيق المعيار الدولي رقم (٢٤١٠) في إضفاء الثقة

على تلك التقارير لتوجيه اهتمام الجهات المسؤولة إلى ضرورة إصدار تشريعات تلزم الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق بفحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل.

١-٤: فرضيات البحث:

يستند البحث إلى الفرضية الآتية :

إن عملية فحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل للوحدة وفقاً للمعيار الدولي رقم (٢٤١٠) يضفي الثقة على تلك التقارير.

١-٥: حدود البحث:

١- الحدود المكانية: تم اختيار شركة انتاج الالبسة الجاهزة (لإنتاج مختلف انواع الالبسة الرجالية والنسائية والولادية، وقد قامت الشركة بإضافة نشاط التجارة العامة لنشاطها الرئيس) وهي واحدة من شركات القطاع الصناعي المختلط المدرجة اسهمها في سوق العراق للأوراق المالية.

٢- الحدود الزمانية: التقارير المالية المرحلية للشركة عينة البحث لسنة (٢٠١٥) لتوافر التقارير المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية بشكل متكامل لعينة البحث في تلك الفترة .

١-٦:منهج البحث واسلوب جمع البيانات والمعلومات :

١- الجانب النظري: تم الاعتماد على المصادر العربية والأجنبية من الكتب والدوريات والبحوث المنشورة ،فضلاً عن ما موجود على شبكة الأنترنيت من معلومات ذات علاقة بموضوع البحث.

٢- الجانب التطبيقي: تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للشركة عينة البحث وبالاعتماد على: القواعد والانظمة والتعليمات ذات العلاقة بموضوع البحث، التقارير المالية المرحلية وموازين المراجعة ومحاضر اجتماعات الهيئة العامة للشركة عينة البحث لسنة ٢٠١٥.

دراسات سابقة

١- (Haw & Wu, 2003):

"The Market Consequences of Voluntary Auditing:Evidence From Interim Reports in Chine"

العواقب السوقية للفحص الطوعي : أدلة من التقارير المرحلية في الصين.

تهدف الدراسة إلى دراسة الأسباب التي تدفع الشركة المدرجة في سوق الأوراق المالية الصينية إلى الفحص الاختياري لتقاريرها المالية المرحلية ،وما إذا كان الفحص يعزز من مصداقية التقارير المالية المرحلية، وأيضاً تحديد ما إذا كان المستثمرون يميزون بين التقارير المالية المرحلية التي تم فحصها اختيارياً والتقارير المالية المرحلية التي لم يتم فحصها. وقد استخدمت الدراسة المنهج الاحصائي التحليلي لعينة من ٢٤٥٨ تقريراً مرحلياً نصف سنوي الصادر عن الشركات الصينية المدرجة في سوق

Shenzhen للأوراق المالية للفترة من (١٩٩٦-١٩٩٩) ،وتم التوصل إلى أن خيار الفحص الاختياري للتقارير المالية المرحلية من قبل الشركات المدرجة يرتبط ايجابياً بربحية وحجم الشركة وسلباً مع ربح الأسهم غير القابلة للتداول، وأن المعلومات الواردة في التقارير المالية المرحلية تتضمن معلومات مفيدة للمستثمرين لاتخاذ القرار وأيضاً تم التوصل إلى أن عملية الفحص تعزز من مصداقية الأرباح المرحلية وأن المستثمرين ينظرون إلى الفحص الطوعي باعتباره أكثر مصداقية من الفحص الالزامي .

٢- دراسة (العبيدي، ٢٠٠٩) :

"إطار مقترح لإعداد التقارير المرحلية ومراجعتها /دراسة تحليلية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية "

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التقارير المالية المرحلية وتحليل أبرز المعايير الدولية ذات الصلة بإعداد وفحص تلك التقارير وصياغة إطار مقترح لإعداد ومراجعة التقارير المالية المرحلية واعتمدت الدراسة على نتائج التحليلي الاحصائي المستخلص من الاستبيان وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المرحلية أحد أهم المصادر اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة وتتجسد خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية في تقديم ونشر تلك المعلومات قبل أن تتقادم وتفقد قدرتها بالتأثير في عملية اتخاذ القرارات ومن ثم تصبح غير ملاءمة وتمتلك المعلومات المحاسبية خاصية الموثوقية أذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه وتوصلت إلى أطار مقترح ويتضمن مجموعة من المعايير ذات الصلة بإعداد التقارير المالية المرحلية، وقد أوصت الدراسة بتبني الاطار المقترح من دائرة الإفصاح المالي التابعة للهيئة المشرفة على سوق العراق للأوراق المالية (ISX) وأجراء التعديلات اللازمة على القانون المؤقت للسوق المذكورة واصدار التعليمات المناسبة ولاسيما ما يتصل بإعداد المعلومات المالية المرحلية وفحصها.

٣- دراسة (Kajuter, et.al, 2016) :

"Do Reviews by External Auditors Improve the Information Content of Interim Financial Statements?"

هل فحص مراقبي الحسابات يحسن المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المرحلية ؟

في العقود الأخيرة فرضت الهيئات الرقابية حول العالم متطلبات تأكيد صارمة للإفصاح عن التقارير المالية المرحلية ،وفي العديد من البلدان يجب على الشركات فحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل ومع ذلك لا توجد أدلة تشير ما أذا كانت تأكيدات مراقب الحسابات أمر مرغوب به للتقارير المالية المرحلية لذلك تهدف الدراسة إلى معالجة هذه الفجوة وتحليل ما إذا كانت عمليات الفحص لمراقبي الحسابات تحسن من المحتوى المعلوماتي للمستثمرين مقارنة مع التقارير المالية التي لا يتم فحصها، واعتمدت الدراسة على التحليل الاحصائي لعينة من الشركات الألمانية للفترة من (٢٠٠٦- ٢٠١١) وتوصل البحث إلى أن نشر التقارير

المالية المرحلية التي تم فحصها من قبل مراقب الحسابات يؤدي إلى تقلبات غير عادية في العائدات فضلاً إلى حجم التداول غير طبيعي مقارنة مع نشر التقارير المالية المرحلية التي لم يتم فحصها من قبل مراقب الحسابات.

٤- دراسة (Sulaiman & Ahmad, 2016):

"The Impacte Of Reviewing Interim Financial Reports On The Investors Decisions In Kurdistan Region"

تأثير فحص التقارير المالية المرحلية على قرارات المستثمرين في إقليم كردستان.

تهدف الدراسة إلى برهنة تأثير التقارير المالية المرحلية على قرارات المستثمرين وحاجة المستثمرين إلى تقارير مالية مرحلية يتم فحصها من قبل مراقب حسابات مستقل لتوافر المعلومات الملاءمة لاتخاذ القرار. واعتمدت الدراسة على التحليل الاحصائي من خلال الاعتماد على استمارة الاستبيان التي تم طرحها على المستثمرين والمديرين الماليين والأكاديميين متضمنة ثلاثة مواضيع هي أهمية القوائم المالية السنوية وأهمية التقارير المالية المرحلية وتأثير التقارير المالية المرحلية على قرارات المستثمرين وأيضاً من خلال أجراء المقابلات لمعرفة كيفية استخدام المستثمرين للتقارير المالية المرحلية وتوصلت الدراسة إلى أن المستثمرين يستخدمون التقارير المالية المرحلية لاتخاذ قرار قوي، لذا ينبغي فحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل من أجل دفع المستثمرين إلى اتخاذ قرارات فاعلة لتحقيق الأرباح المستقبلية.

موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة:

أن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، إن جميع الدراسات السابقة اعتمدت اسلوب الاستبانة للوصول الى النتائج، في حين الدراسة الحالية اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على القوانين والتشريعات ذات الصلة وعلى التقارير المالية المرحلية والحسابات التفصيلية المتمثلة بموازين المراجعة للشركة عينة البحث لتعرف على واقع إعداد التقارير المالية المرحلية في البيئة العراقية والتوصل الى اثر تطبيق المعيار الدولي (٢٤١٠) على تلك التقارير.

المبحث الثاني: التقارير المالية المرحلية

٢-١: ماهي التقارير المالية المرحلية:

تعددت المصطلحات التي تطلق على التقارير المالية المرحلية، فهناك من يطلق عليها الفتريه، حيث يتم إعدادها على (فترات) تقل كل فترة عن سنة مالية غالباً ، وهناك من يطلق عليها دورية ، لأنها تُعَد بصفة دورية خلال السنة المالية ، وغيرها من المصطلحات المختلفة باختلاف الباحثين والجهات المهنية المحاسبية (باعكضة، ٢٠١٢ : ٢٤).

وعرف المعيار الدولي رقم (٣٤) التقارير المالية المرحلية بأنها "التقارير التي تحتوي على مجموعة كاملة من القوائم المالية أو مجموعة مختصرة من القوائم المالية لفترة

مرحلية وعرفت الفترة المرحلية على إنها الفترة التي تُعَد عنها التقارير المالية وتغطي فترة أقل من سنة مالية كاملة" (Goei, 2013 : 10) .

كما عرف (Beams) وأخرون التقارير المالية المرحلية على أنها" التقارير التي توافر معلومات عن عمليات الوحدة الاقتصادية لمدة تقل عن سنة مالية وعادة ما يتم إعدادها على أساس ربع سنوي وتتضمن معلومات تراكمية وسنوية، وأيضاً معلومات مقارنة عن الفترات المقابلة لها من السنة المالية السابقة" (Beams, et.al, 2012 : 504) .وأشار (Bhadra) إلى نوعين من التقارير المالية المرحلية وهي كالآتي:

أ- مجموعة كاملة من التقارير المالية المرحلية : وتتضمن كل من قائمة المركز المالي (الميزانية العامة) وكشف الدخل ، وكشف التغيّرات في حقوق المساهمين ، وكذلك كشف التدفق النقدي ، والايضاحات التفسيرية.

ب- مجموعة مختصرة من التقارير المالية المرحلية: وهي لا تختلف عن التقارير المالية الكاملة سوى إنها تعرض هذه التقارير بشكل مختصر (Bhadra, 2004 : 449).

وتُعَد التقارير المالية المرحلية وفقاً لنفس السياسات المحاسبية التي تم تطبيقها عن إعداد القوائم المالية السنوية بغرض تحقيق الاتساق (Consistency) بين التقارير المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية، باستثناء إمكانية تطبيق سياسات محاسبية جديدة في التقارير المالية المرحلية في حال كانت هناك حاجة لتغيّر السياسات المحاسبية للقوائم المالية السنوية للسنة المالية القادمة مع تقديم إيضاح لأسباب التغيّر (Lewis & Pendrill, 2004 : 558).

ومن وجهة نظر الباحثتان تعرف التقارير المالية المرحلية هي تقارير مالية تتضمن معلومات عن فترات تقل عن سنة مالية قد تكون ربع سنوية ، أو نصف سنوية توافر للمستخدم معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار ، وتتضمن كل من قائمة المركز المالي، كشف الدخل، كشف التدفق النقدي، كشف حقوق المساهمين، الايضاحات التفسيرية، وتُعَد بشكل مماثل للقوائم المالية السنوية ووفقاً لنفس المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد القوائم المالية السنوية لتحقيق الاتساق بينهما.

٢-٢: أهمية التقارير المالية المرحلية

إن أهمية التقارير المالية المرحلية تنبع من أهمية القوائم المالية السنوية التي تؤثر على الخصائص النوعية التي ينبغي أن تتميز بها المعلومات ومنها ما يتعلق بخاصية التوقيت المناسب التي ينبغي توافرها في عملية التوصيل المحاسبي ، حيث إن توقيت صدور التقارير المالية المرحلية تؤثر على قرارات المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية ، حيث إن المعلومة إذا لم تصل في الوقت المناسب فسوف تفقد قيمتها وتصبح غير فَعّالة (سكيك، ٢٠١٠ : ١٨).

وظهرت الحاجة إلى إعداد التقارير المالية المرحلية نتيجة لما تتضمنه تلك التقارير من معلومات ملاءمة وبدرجة مقبولة من الموثوقية أثبتت جدارتها وفائدتها في عمليات اتخاذ القرار، وهي وإن كانت غير دقيقة أحياناً كما يرى البعض إلا أن أخطاء القياس

المحاسبي المحصورة وضمن مدى ضئيل سوف لن تؤثر في عملية اتخاذ القرارات أو تغير اتجاهاتها (حنان، ٢٠٠٥ : ١٥٢).

ولكي تكون المعلومات ملاءمة ينبغي أن تتوافر فيها الخصائص الفرعية الآتية (الاتروشي، ٢٠١٣: ٢٠):

١- التوقيت المناسب: أن تكون المعلومة بمتناول صاحب القرار قبل أن تفقد قيمتها وقدرتها في التأثير على القرار.

٢- القدرة التنبؤية: إن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذ القرار الاستثماري وذلك بتكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة وبذلك فأن المعلومات المحاسبية تكون لها قدرة تنبؤيه عالية .

٣- الوثوق بها: وهو أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء و التحيز وأنها تعرض بأمانة الأحداث الاقتصادية، ومن ثم فإن مستخدم المعلومات المحاسبية يصبح واثقاً فيها ويستطيع الاعتماد عليها ويتحقق ذلك في القابلية للتحقق والصدق والأمانة وعدم التحيز في عرض المعلومات المحاسبية والقابلية للمقارنة والتكلفة والمنافع وخاصية الأهمية النسبية والقابلية للفهم .

٢-٣: مداخل إعداد التقارير المالية المرحلية

تختلف التقارير المالية المرحلية عن القوائم المالية السنوية من حيث الفترة التي تغطيها ،ونتيجة لذلك يوجد ثلاثة مداخل لإعداد التقارير المالية المرحلية ،وتختلف هذه المداخل عن بعضها بطريقة معالجة المصروفات والإيرادات وذلك حسب علاقة الفترة المالية المرحلية بالسنة المالية الكاملة للوحدة الاقتصادية، وهذه المداخل هي:

١- المدخل المستقل Discrete Approach :

يقوم هذا المدخل على أن كل فترة مرحلية خلال السنة المالية كما لو كانت فترة محاسبية أساسية، وطبقاً لذلك يجب أتباع طريقة واحدة عند تحديد نتائج العمليات لكل فترة مرحلية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية، وفي ظل هذا المدخل يجب عند تحديد الإيرادات والمصروفات المستحقة والمؤجلة، وحساب التخصيصات في نهاية كل فترة مرحلية باستخدام المبادئ المحاسبية نفسها وأسس التقدير أو التقييم التي تتبع في الفترات السنوية (أبو المكارم، ٢٠٠٤ : ٦٨٤).

ويتبين مما سبق أنه وفقاً للمدخل المستقل لا يوجد أي تخصيصات أو تقديرات مختلفة عن تلك التخصيصات أو التقديرات المستخدمة في القوائم المالية السنوية، وبالنسبة لقواعد الاعتراف بالمصروفات فأنها تطبق في التقارير المالية المرحلية مثلما هو الحال في القوائم المالية السنوية، ويتم الاعتراف بتكاليف التشغيل السنوية في الفترة المرحلية التي حدثت فيها بغض النظر عن عدد الفترات المرحلية التي يمكن أن تستفيد منها (العبيدي، ٢٠٠٩ : ٣٥).

وعلى الرغم من واقعية المدخل المستقل إلا أنه لا يخلو من بعض أوجه القصور، خاصة عندما يكون نشاط الوحدة الاقتصادية يتسم بالموسمية ،بسبب تجاهله لمبدأ مقابلة المصاريف والإيرادات المتحققة بمعنى حدوث إيرادات عالية في فترة مرحلية معينة تقابلها تكاليف ثابتة على طول السنة هذا بالنسبة للإيرادات الموسمية، وكذلك الأمر بالنسبة للمصاريف التي تمتد منافعها لأكثر من فترة مرحلية واحدة مثل مصروف الاعلان والصيانة الكبرى ،وهذه المصاريف تعرف بالمصاريف الموسمية فضلاً عن وجود نوع أخر من الإيرادات والمصاريف تحدث بشكل غير منتظم من خلال الفترات المرحلية يتطلب الأمر ضرورة الإفصاح عنها في التقارير المالية المرحلية المعدة وفقاً لهذا المدخل (حماد، ٢٠٠٤ : ٣٠٤).

٢- المدخل المتكامل Integral Approach :

وفقاً لهذا المدخل تعتبر كل فترة مالية مرحلية جزء مكمل للسنة المالية (Fried & Livnat, 1981 : 493) بمعنى أن الفترات المحاسبية المرحلية تتكامل مع بعضها البعض لتكون السنة المالية، وفي ظل ذلك يتم تقدير المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة ،وكذلك المخصصات ،التي سوف يتم معالجتها في نهاية الفترة المرحلية على أنها جزء من عمليات الفترة السنوية (علي وشحاته، ٢٠٠٨: ٢٣٨) وطبقاً لذلك فأن المصروف الذي يقع على مدى الفترة السنوية بالكامل يمكن توزيعه على الفترات المرحلية (أجزاء السنة) باستخدام أساس مناسب مثل تقسيم المصاريف الاعلانية على الفترات المرحلية باستخدام حجم المبيعات أو حجم الانتاج أو أي أساس أخر (راضي،٢٠١١ : ٢٧٧).

وعند استخدام هذا المدخل فأنه يجب تعديل نتائج الفترات المرحلية المتتابعة لتعكس أخطاء التقدير، أي أن يجب على مراقب الحسابات تدقيق القوائم المالية السنوية السابقة فضلاً عن التقارير المالية المرحلية للفترة الأخيرة، والتأكد من أجراء التعديلات اللازمة من فترة مرحلية لأخرى ويؤخذ على هذا المدخل النسبة الكبيرة من التقديرات التي تتخلل عملية إعداد التقارير المالية المرحلية ،فقد تكون هناك تقديرات فيها نسبة من الخطأ أو المبالغة تعمل على تشويه نتائج العمليات في فترة مرحلية لاحقة ،فالإيرادات من حملات الاعلان التي تم القيام بها أثناء الفترة المرحلية السابقة ربما في حقيقتها أقل من التقدير الأصلي، وكذلك المؤجلات من الكلف الاعلانية للفترة المرحلية الحالية ربما تضعف من إيرادات الفترة المرحلية الحالية والمتراكمات لفترة مرحلية مبكرة والتي لم تتحقق مثل حملة الصيانة التي تم تأجيلها لفترة مرحلية لاحقة، فأن كل التقدير فيه نسبة من الخطأ فأن ذلك ممكن أن يؤدي إلى ظهور أرباح عالية تنعكس في التقارير المالية المرحلية الحالية (أسماعيل، ٢٠١٥ : ٢٥).

٣- المدخل التوافقي Combination Approach :

بموجب هذا المدخل يتم الاعتراف ببعض العناصر من الإيرادات والمصروفات في الفترة التي تحققت فيها دون أي محاولة إلى ربطها بالأحداث التي من المتوقع حدوثها خلال المدة المتبقية من السنة المالية حتى في حال كان نشاط الوحدة الاقتصادية يتسم

بالموسمية، في حين يتم ربط العناصر الأخرى من الإيرادات والمصروفات بالأحداث التي من المتوقع حدوثها خلال المدة المتبقية من السنة المالية وذلك لغرض الاعتراف بها وقياسها والإفصاح عنها في الفترة المرحلية مثل ضريبة الدخل التي يتم تحديد المبلغ المستحق عنها كل فترة مرحلية باستخدام معدل الضريبة السنوي المقدر، في حين يتم تأجيل مصاريف الاعلان التي تحققت في فترة مبكرة من السنة المالية وهي تخص السنة كاملة (أي أن منافعها تمتد على طول السنة المالية)،وعليه تأجيل هذا النوع المصروف واطفاؤه على بعض الفترات المرحلية، وكذلك الأمر بالنسبة لمصاريف الصيانة التي من المتوقع حدوثها في مدة متأخرة من السنة المالية إذ يتم عد الجزء الخاص بالفترات المرحلية اللاحقة مصروفاً مدفوعاً مقدماً (ميرودلي، ٢٠٠٧: ٦٥).

وفي ضوء ما سبق تتوصل الباحثتان إلى أنه عند استخدام المدخل التوافقي في إعداد التقارير المالية المرحلية يمكن الحصول على معلومات أكثر ملاءمة يمكن أن تنفع مستخدمي التقارير المالية المرحلية،كون هذا المدخل يعمل على تجاوز العيوب والانتقادات الموجهة إلى كلا المدخلين (المستقل-المتكامل) من خلال استخدام المدخل المستقل في معالجة بعض الإيرادات والمصروفات والمدخل المتكامل في معالجة الفقرات الأخرى وبما يتلاءم مع طبيعة المصروفات والإيرادات.

٢-٤: شكل ومحتوى ومكونات التقارير المالية المرحلية على وفق المعيار الدولي رقم (٣٤):

٢-٤-١: شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية.

تتضمن التقارير المالية المرحلية من حيث الشكل والمحتوى كحد أدنى على الآتي(حماد، ٢٠٠٦: ٥٠٠):

١- كل العناوين والاجماليات الفرعية التي وردت في القوائم المالية السنوية الأحدث.
٢- ايضاحات تفسيرية مختارة يطلبها المعيار الدولي رقم (٣٤) والإفصاح عن ربحية السهم الواحد وذلك في صلب قائمة الدخل المرحلية.
٣- لا يؤثر تكرار المعلومات في التقارير المالية المرحلية في قياس النتائج السنوية للوحدة ،ويتم القياس لأغراض التقارير المرحلية على أساس السنة حتى تاريخه وهذا يتوافق مع المدخل المستقل لإعداد التقارير المالية المرحلية.
٤- الإيرادات المستلمة دورياً أو بشكل موسمي وبشكل عرضي من فترة لأخرى خلال السنة المالية والاعتراف بها أو تأجيلها إذا كان ذلك مناسباً ،وهذه الإيرادات يتم الاعتراف بها عند حدوثها، مثل الوحدة التي تحقق كل إيراداتها في النصف الأول من السنة لا تؤجل بعض إيراداتها إلى النصف الثاني من السنة.
٥- لا ينبغي الاعتراف بالمصروفات أو التكاليف المصرفة خلال السنة المالية أو تأجيل الاعتراف بها في تاريخ القائمة أو تقرير المالي المرحلي،إذا كان هذا الاعتراف أو التأجيل غير مناسب في نهاية السنة المالية ولتوضيح ما ورد اعلاه،فأن كلفة الصيانة

الدورية الرئيسة المخططة المتوقع تحملها في وقت متأخر من السنة لا يتوقع أن تستحق قبل موعدها مالم يكن هناك التزام قانوني بغير ذلك.

٦- أن القياس في التقارير المالية المرحلية والقوائم المالية السنوية عادةً ما يتم على أساس تقديرات معقولة إلا إن إعداد التقارير المالية المرحلية يتطلب بشكل عام استخداماً لأساليب التقريب والتقدير أكثر مما هو مطلوب للقوائم المالية السنوية.

٧- يجب الإفصاح عن التغييرات الحاصلة في السياسات المحاسبية عن طريق أعادة عرض المعلومات المالية في الفترات المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقابلة للسنوات السابقة.

٢-٤-٢: مكونات التقارير المالية المرحلية.

هنالك متطلبات وحدود دنيا لمكونات التقارير المالية المرحلية يجب توافرها حتى يتم عرض التقارير بالشكل المناسب والمطلوب وتتضمن (IAS, 2012 : 2):

قائمة المركز المالي المختصرة، كشف الدخل المختصر، كشف التغيرات في حقوق الملكية المختصر، كشف التدفق النقدي المختصر، الايضاحات التفسيرية على هذه القوائم.

وفي حال قامت الوحدة بتقديم مجموعة كاملة وليست مختصرة في تقاريرها المالية المرحلية فأن شكل ومحتوى هذه التقارير يجب أن يمتثل لمتطلبات المعيار الدولي رقم (١) الخاصة بالمجموعة الكاملة. ومن البنود التي يجب أن تتوافر وفقاً لهذا المعيار هي كالآتي (Christensen, et.al, 2014: 686-687):

١- قائمة المركز المالي المختصرة في نهاية الربع الحالي مقارنة مع قائمة المركز المالي كما في نهاية السنة المالية السابقة، و على الوحدة الاقتصادية إضافة قائمة المركز المالي للفترة المالية نفسها من السنة السابقة إذا كان ذلك ضرورياً لفهم تأثير التقلبات الموسمية على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية.

٢- كشف الدخل لأقرب فصل من السنة المالية الحالية ومقارن مع كشف الدخل للفصل المماثل من السنة المالية السابقة.

٣- كشف الدخل عن الفترة المالية التراكمية من بداية السنة إلى الفترة الحالية ومقارن مع الفترة المالية المماثلة من السنة المالية السابقة.

٤- كشف التدفق النقدي للفترة المالية التراكمية من بداية السنة إلى الفترة المالية الحالية ومقارن مع الفترة المالية المماثلة من السنة المالية السابقة.

٥- الحواشي التي تُحَدث المعلومات الواردة في القوائم المالية السنوية الأخيرة وتتضمن ملخصات للتغيّرات المادية في القياس والأحداث الاقتصادية الرئيسة التي حدثت منذ نهاية أقرب سنة مالية.

٦- تقرير مجلس الإدارة لمناقشة التغيّرات في الوضع المالي ونتائج العمليات.

المبحث الثالث: فحص التقارير المالية المرحلية وفقا للمعيار الدولي ٢٤١٠

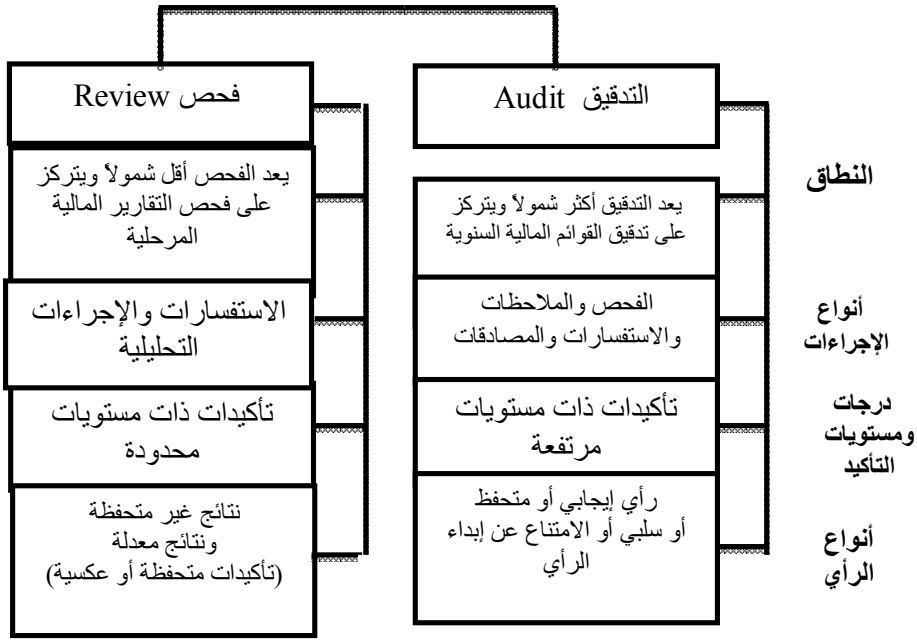
٣-١: فحص التقارير المالية المرحلية:

أن توافر معلومات ملاءمة وكافية وبصفة دورية وعلى فترات متقاربة لمساعدة مستخدمي التقارير المالية خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية على اتخاذ القرارات لاشك يتطلب ذلك ضرورة فحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل حتى يصبح بالإمكان الاعتماد على تلك التقارير في اتخاذ القرارات، وتزداد درجة الثقة فيها خاصة بالنسبة للشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية (شحاته، ٢٠١٤ : ١٩٢).

ويعد فحص التقارير المالية المرحلية نوعاً من الخدمات غير التقليدية لمراقب الحسابات ولهذا الفحص مفهوم وأهداف ومعايير وإجراءات وتقرير خاص به ، ولقد بينت المعايير الدولية للتدقيق الاختلاف بين تدقيق القوائم المالية السنوية وفحص التقارير المالية المرحلية أذ ينبغي من خلال وسائل الأعلام وسوق الأوراق المالية توعية مستخدمي التقارير المالية وخاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية (أسماعيل، ٢٠١٥ : ٣٢).

تختلف عملية فحص التقارير المالية المرحلية من الناحية العملية والكمية عن عملية تدقيق القوائم المالية السنوية ، فالتدقيق ينتهي بالضرورة بأبداء الرأي الفني في القوائم المالية بناءً على الأدلة والقرائن التي يجمعها مراقب الحسابات ويقوم بتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملائمتها (علي وشحاته، ٢٠٠٨ : ٢٤٤)، في حين عملية الفحص أقل شمولاً (Ettredge, et.al, 1994 : 133) ولن تنتهي بأبداء رأي فني محايد عن صدق وعدالة التقارير المالية المرحلية (محمد وأخرون، ٢٠٠٦ : ١٣٩). وتعتمد على مجموعة من الاستفسارات ذات الصلة بالأمور المالية والمحاسبية التي يتم توجيهها من قبل مراقب الحسابات إلى الأشخاص المسؤولين بالوحدة، أضافة إلى المطابقات والإجراءات التحليلية عن بعض أهم مفردات التقارير المالية المرحلية (Rittenberg, et.al, 2008: 704) ، وعند الانتهاء من عملية الفحص يقوم مراقب الحسابات بإعطاء تأكيد متوسط بأن التقارير المالية المرحلية محل الفحص خالية من التحريفات المادية، ويتم التعبير عن ذلك في صورة (تأكيد سلبي) من خلال تحديد ما إذا كانت التقارير المالية المرحلية تحتاج إلى عمل تعديلات هامة أو مؤثرة لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية) ، وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية محل الفحص (نور وأخرون، ٢٠٠٧، ٢١٢-٢١٣). ويوضح الشكل (١) المقارنة بين التدقيق القوائم المالية السنوية وفحص التقارير المالية المرحلية.

الشكل (١)
المقارنة بين تدقيق القوائم المالية السنوية وفحص التقارير المالية المرحلية



(المصدر: العبيدي، ٢٠٠٩ : ٤١)

وتهدف عملية فحص التقارير المالية المرحلية إلى تمكين مراقب الحسابات من إبداء استنتاج منطقي بشأن ما توصل اليه بعد الانتهاء من عملية الفحص يدعو للاعتقاد أو عدم الاعتقاد بأن التقارير المالية المرحلية مُعَدّة في جميع النواحي المادية بما ينسجم مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (المشهداني والعبيدي،٢٠١١ : ٣٠٣).

ويعرف فحص التقارير المالية المرحلية بأنه "عملية منظمة تتضمن القيام باستفسارات معينة بالإضافة إلى إجراءات الفحص التحليلي بشأن التقارير المالية المرحلية لتحديد فيما إذا كانت هناك تعديلات جوهرية مطلوبة لجعل التقارير المالية المرحلية متطابقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً" (راضي، ٢٠١١ : ٢٨٨).

ومن وجهة نظر الباحثتان يمكن تعريف فحص التقارير المالية المرحلية بأنها أحد الخدمات غير التقليدية التي يقدمها مراقب الحسابات من أجل زيادة درجة الموثوقية بالتقارير المالية المرحلية، من خلال تطبيق الاستفسارات والإجراءات التحليلية والإجراءات الأخرى من أجل إعطاء تأكيد متوسط يعبر عنه بصورة (تأكيد سلبي) بأن التقارير المالية المرحلية مُعَدّة من جميع النواحي المادية بما ينسجم مع المبادئ

المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مما يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار.

ولغرض تعزيز دور مراقب الحسابات في فحص التقارير المالية المرحلية أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار التدقيق الدولي رقم (٢٤١٠) الخاص بفحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب الحسابات المستقل للوحدة.

٣-٢: المعيار الدولي رقم (٢٤١٠) فحص التقارير المالية من قبل المراقب المستقل للوحدة

إن الغرض من هذا المعيار هو لوضع إرشادات لمراقب الحسابات عند تكليفه بعملية فحص التقارير المالية المرحلية ولبيان صيغة ومحتوى تقرير الفحص. وعلى مراقب الحسابات والذي يكلف بفحص التقارير المالية المرحلية أن يلتزم بهذا المعيار ، ولأن مراقب حسابات القوائم المالية السنوية يتمتع بفهم أكثر لطبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية وبما يتضمن الرقابة الداخلية، عند تكليفه بفحص التقارير المالية المرحلية فأن يُحَدِث هذا الفهم من خلال الاستفسارات التي تتم أثناء عملية الفحص ،لذا وجه المعيار إلى إن من يقوم بفحص التقارير المالية المرحلية للوحدة هو مراقب حسابات الوحدة الاقتصادية ، فقط وبما تقتضي الضرورة في ظروف معينة ، عندما يقوم مراقب الحسابات للوحدة بتدقيق قوائم مالية تاريخية غير المرحلية لنفس الوحدة الاقتصادية (IFAC, 2017 : 88).

٣-٣: إجراءات فحص التقارير المالية المرحلية وفقاً للمعيار الدولي (٢٤١٠) :

٣-٣-١: فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

على مراقب الحسابات أن يكون لديه فهم لطبيعة الوحدة الاقتصادية وبيئتها ، بما في ذلك رقابتها الداخلية، ويتطلب ذلك الفهم المعرفة بكل من النظام المحاسبي وإجراءات وبيئة الرقابة الداخلية .وعليه تحديد أثر حالة الرقابة الداخلية على إعداد ونشر العميل للتقارير المالية المرحلية، مع مراعاة الآتي (علي، ٢٠٠٩: ١٠٤-١٠٥) :

- هدف مراقب الحسابات من هذا الفهم هو تحديد أنواع واحتمالات وقوع تحريفات جوهرية في التقارير المالية المرحلية ،واختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية التي سوف يعتمد عليها في تحديد ما أذا كانت هناك تعديلات جوهرية ينبغي أجراءها على هذه التقارير لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- من المؤكد أن مراقب الحسابات سوف يستفيد من تقييمه للرقابة الداخلية، لأغراض أداء عملية التدقيق السنوية، في تحديد علاقة الرقابة الداخلية بإعداد ونشر التقارير المالية المرحلية.
- إذا أكتشف مراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية بها أوجه ضعف جوهرية تؤثر بالسالب مالياً ومحاسبياً على إعداد ونشر التقارير المالية المرحلية، فعليه أن يتخذ التصرف المهني الملائم.وأما أن يقرر عدم استكمال الفحص،أو استكماله مع تعديل لغة ومحتوى تقريره، بما يتماشى مع الوضع.

٣-٢-٢: الاستفسارات والإجراءات التحليلية الإجراءات الأخرى:

على مراقب الحسابات أن يقوم بالاستفسارات، بشكل رئيس من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية، وأداء إجراءات تحليلية وإجراءات فحص أخرى يتمكن من التوصل بناءً على الإجراءات التي تم أداؤها إلى استنتاج يدعوه للاعتقاد أن التقارير المالية المرحلية لم تعد في جميع النواحي المادية وفق أطار إعداد التقارير المالية المطبق(الاتحاد الدولي للمحاسبين،٢٠١٤: ١١٨).

ومن أهم **الاستفسارات** التي يقوم مراقب الحسابات عند فحص التقارير المالية المرحلية(Soltani, 2007 : 264-265) (Ratcliffe, 2004 : 2-3) هي كالآتي:

١- ما إذا كانت التقارير المالية المرحلية قد أعدت وفق إطار إعداد التقارير المالية المرحلية.
٢- ما إذا كانت هناك أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو أساليب تطبيقها.
٣- ما إذا كانت هناك أي أخطاء غير مصححة تم تحديدها أثناء عملية التدقيق والفحص.
٤- ما إذا كانت هناك أي حالات عادية أو معقدة قد يكون لها تأثير على التقارير المالية المرحلية مثل التخلص من قطاع عمل.
٥- أي تغيرات هامة في الالتزامات المحتملة بما فيها الدعاوى أو المطالبات.
٦- عن الأمور التي أثيرت بشأنها أسئلة عند تطبيق إجراءات الفحص.
٧-عن الأحداث اللاحقة للفترة المرحلية التي يكون لها تأثير مادي على التقارير المالية المرحلية.
٨- ما إذا كانت هناك أي تغيرات في الأنشطة التجارية للوحدة.
٩- المعرفة بأي احتيال أو اشتباه احتيال يؤثر على الوحدة.

أما فيما يخص **الإجراءات التحليلية**، فيقوم بها مراقب الحسابات لتحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو غير متسقة والتي قد تنطوي على أخطاء مادية، وتتضمن الإجراءات لتحليلية تحليل النسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار والتي يمكن أداؤها يدوياً أو باستعمال الحاسوب.

والآتي أمثلة عن الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقب الحسابات لفحص التقارير المالية المرحلية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤ : ١٣٣):

١- مقارنة التقارير المالية المرحلية مع الفترة السابقة مباشرة ومع التقارير المالية المرحلية المقابلة لها للسنة المالية السابقة ومع التقارير المالية المرحلية التي تتوقعها الإدارة للفترة الحالية ومع أحدث القوائم المالية السنوية المدققة.
٢- مقارنة التقارير المالية المرحلية الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات التقديرية أو التوقعات.
٣- مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة من السجلات إلى المبالغ و النسب المتوقعة من مراقب الحسابات. وأن مراقب الحسابات يصل إلى مثل هذه التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات التي يتوقع أن توجد بشكل معقول على أساس فهم مراقب الحسابات للوحدة ونشاطها التي تعمل به.

٤- مقارنة التقارير المالية المرحلية مع المعلومات غير المالية المناسبة.
٥- مقارنة العلاقات بين العناصر في التقارير المالية المرحلية الحالية مع العلاقات المقابلة في التقارير المالية المرحلية للفترات السابقة، على سبيل المثال المصروف حسب نوعه كنسبة مئوية من المبيعات، والنسبة المئوية للتغير في المبيعات إلى النسبة المئوية للتغير في الذمم المدينة.
٦- مقارنة النسب والمؤشرات للفترة المرحلية الحالية مع وحدات أخرى في نفس النشاط.
٧- مقارنة البيانات مصنفة حسب النوع، مثل حسب خط الإنتاج أو مصدر الإيراد، حسب مجموعة بنود مثل المبيعات حسب الصنف وحسب الشهر.

وفيما يخص **الإجراءات الأخرى** قد يقوم مراقب الحسابات بإداء العديد من إجراءات الفحص قبل أو في وقت بشكل متزامن مع إعداد التقارير المالية المرحلية ،مثل تحديث معلوماته عن الوحدة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية و قراءة محاضر مجلس الإدارة قبل نهاية الفترة المرحلية، كما إن أداء بعض هذه الإجراءات في بداية الفترة المرحلية يتيح تحديد الأمور المحاسبية الهامة التي تؤثر على التقارير المالية المرحلية. وأن عملية فحص التقارير المالية المرحلية لا تتطلب من الاستفسارات أن تكون معززة ومؤيدة،كما هو الحال في التدقيق السنوي فعلى سبيل المثال ليس من المستلزم إرسال كتاب تأييد إلى محامي الوحدة بالاستفسار عن الدعاوى والمطالب، إلا أنه يكون من المناسب الاتصال المباشر مع محامي الشركة بشأن الدعاوى والمطالبات من وعلى الوحدة إذا لفت انتباه مراقب الحسابات أمور لها أثر مادي على تقارير الفترة ،قد يستلزم تعزيزه بتأييد بتلك الدعاوى من القسم القانوني (النعيمي، ٢٠١٥ : ١٠٢).

المبحث الرابع : الجانب العملي التقارير المالية المرحلية وعملية فحصها من قبل مراقب الحسابات

ستقوم الباحثتان في هذا المبحث بفحص التقارير المالية المرحلية للفصل (الأول، الثاني، والثالث) لسنة ٢٠١٥ لشركة عينة البحث وفقاً لما جاء في المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٤١٠) فحص التقارير المالية المرحلية من مراقب حسابات مستقل للشركة ،فضلا عن التعليمات والقوانين والقواعد ذات الصلة، وبحدود المعلومات التي تم الحصول عليها من الشركة عينة البحث، علماً أن الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لا تقدم التقارير المالية المرحلية للفصل الرابع ،لعدم مطالبة هيئة الأوراق المالية بها والانتظار لحين اكتمال القوائم السنوية وتقديمها مدققة إلى الهيئة.

٤-١: تعليمات الإفصاح عن التقارير المالية المرحلية وفقاً لتشريعات العراقية

أشارت المادة (٤) من تعليمات الإفصاح (٨) " إفصاح الشركات المدرجة" الصادرة عن هيئة الأوراق المالية العراقية لسنة ٢٠١٥ إلى الآتي:

على كل شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية أن تقدم تقارير مالية مرحلية كل ثلاثة أشهر خلال مدة لا تزيد عن (٦٠) يوماً من انتهاء الفصل ويشترط أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية النافذة (الدولية وللمدى المسموح به للعمل في العراق) وتتضمن الآتي :

١- قائمة المركز المالي، كما في نهاية الفصل الحالي وقائمة المركز المالي مقارنة كما في نهاية السنة السابقة لها.
٢- كشف حساب الأرباح والخسائر، للفصل الحالي وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه وكشف حساب الأرباح والخسائر للفصل المقابل له من السنة السابقة حتى تاريخه.
٣- كشف التدفق النقدي، تراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه مع الفترة المقابلة له حتى تاريخه من السنة السابقة.
٤- الايضاحات الضرورية .
كما أشارت المادة (٦/ب) من التعليمات نفسها إلى الغرامات والعقوبات التي تتحملها الشركات المدرجة في حالة المخالفة وهي كالآتي:
فرض غرامة مالية قدرها (٥٠٠٠٠) دينار (خمسون الف دينار) عن كل شهر أو جزء منه في حالة تأخر الشركة عن تقديم التقارير المالية المرحلية خلال المدة المشار اليها في المادة رقم (٤) أعلاه وبعدها يتم إيقاف تداولها في السوق (ISX) ولا تعاد للتداول إلا بعد إيفاءها بمتطلبات الإفصاح وتسديد مبلغ الغرامة.

٤-٢:الإجراءات المقترحة لفحص التقارير المالية المرحلية للشركة عينة البحث وفقاً للمعيار الدولي (٢٤١٠).

١- تحديث فهم مراقب الحسابات لنشاط الوحدة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلي، لأن لذلك علاقة بإعداد القوائم المالية السنوية والتقارير المالية المرحلية، وكافياً لتخطيط عملية الفحص وتنفيذها وتمكين مراقب الحسابات من إنجاز الآتي:
- تحديد انواع الاخطاء الجوهرية المحتملة واعتبار امكانية حدوثها.
- اختيار الاجراءات التحليلية والاستفسارات والاجراءات الاخرى التي ستعطي لمراقب الحسابات الاساس لإعداد التقارير حول ما إذا كان اي شيء وصل إلى علم مراقب الحسابات يجعل مراقب الحسابات يعتقد بأن التقارير المالية المرحلية ليست معدة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
٢-الاستفسار من اعضاء الإدارة المسؤولين عن الامور المالية والمحاسبية حول ما إذا كانت التقارير المالية المرحلية قد تم إعدادها وفقا إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وما إذا كان هناك اي تغيّرات في المبادئ المحاسبية او اساليب تطبيقها، وامور اخرى اثير حولها اسئلة اثناء تطبيق الفحص.
٣- تطبيق الإجراءات التحليلية، لتحديد العلاقات والبنود الفردية التي تبدو انها غير عادية والتي قد تعكس خطأً جوهرياً حيث يمكن من خلال تطبيق ذلك التوصل إلى فروقات جوهرية في مبالغ الحسابات ، والتي قد تشير إلى وجود أخطاء أو مخالفات في مبالغ تلك الحسابات مما يساعد ذلك في تحديد الارصدة والمبالغ التي تحتاج إلى تركيز الفحص عليها في التقارير المالية، والاستفسار عنها من الإدارة.

٤- مقارنة ارصدة الحسابات الظاهرة في التقارير المالية المرحلية مع ارصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المرجعة عن الفترة نفسها، لتوصل إلى مدى تطابق التقارير المالية المرحلية مع ميزان المراجعة.
٥- التأكد مدى التزام الوحدة بتطبيق السياسات المحاسبية نفسها التي طبقت عند إعداد القوائم المالية السنوية.
٦- قراءة محاضر اجتماعات الهيئة العامة لتحديد الأمور التي لها تأثير على التقارير المالية المرحلية، ومقارنتها مع المبالغ الظاهرة في التقارير المالية المرحلية.
٧- إعادة العمليات الحسابية للتقارير المالية المرحلية للتوصل إلى مدى صحة تلك العمليات والمبالغ الظاهرة في تلك التقارير.
٨- إضافة أرصدة الحسابات الظاهرة في التقارير المالية المرحلية الخاصة بالفصل الحالي إلى أرصدة الحسابات الظاهرة في الفصل السابق له، ومقارنته مع ارصدة الحسابات الظاهرة في الحقل التراكمي عن الفترة نفسها للتوصل إلى مدى تطابق هذه الارصدة (مثل إضافة رصيد المدينون الظاهر في الفصل الثاني إلى رصيد المدينون الظاهر في الفصل الاول ومقارنة الرصيد الظاهر مع رصيد المدينون الظاهر في الحقل التراكمي للمدّة من ١/١ لغاية ٦/٣٠)، وفي حالة عدم التطابق يتم الاستفسار عن اسباب ذلك لبيان اسباب ذلك.
٩- إعادة العمليات الحسابية لكشف التدفق النقدي، ومطابقة الرصيد الظاهر اخر المدة مع رصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي، لتوصل إلى مدى صحة حركة النقد الظاهرة فيه .
١٠- التأكد من مدى التزام الوحدة بعرض حساباتها وفقاً لتعليمات الإفصاح (٨) لسنة ٢٠١٥ الصادرة عن هيئة الأوراق المالية العراقية .

٤-٣: فحص التقارير المالية المرحلية للشركة عينة البحث.

١- التقرير المالي المرحلي للفصل الأول لسنة ٢٠١٥

أ- قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/٣/٣١.

عند القيام بفحص ومقارنة ارصدة الحسابات الظاهرة في قائمة المركز المالي مع ارصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة عن الفترة نفسها ، لوحظ وجود فروقات في مبالغ البعض من هذه الحسابات وهي كالآتي:
١- ظهر رصيد حساب المدينون في قائمة المركز المالي بمبلغ (٨٧٨٨١٧٩٣٠) دينار، وهو غير مطابق لرصيد حساب المدينون في ميزان المراجعة حيث ظهر بمبلغ (٨٤٩٩٠٤١٥٣) دينار، أي بفرق مقداره (٢٨٩١٣٧٧٧) دينار.
٢- رصيد حساب النقود في قائمة المركز المالي ظهر بمبلغ (١٢٢٨٧٨٥٦) دينار، وهو غير مطابق للرصيد النقود في ميزان المرجعة الذي ظهر بمبلغ (٥٢٦٤٢٠٨٥) دينار، أي بفرق مقداره (٤٠٣٥٤٢٣٠) دينار.

٣- رصيد الدائنون ظهر بمبلغ (٩١٩٤٤٨٩٣) دينار، وهو غير مطابق لرصيد الدائنون في ميزان المراجعة الذي ظهر بمبلغ (٩٣٦٦٢٤٣٤٤) دينار ،أي بفرق مقداره (١٧١٧٩٤٥١) .

ب- كشف حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للفترة (من ٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/٣/٣١).

١- ظَهَرَ رصيد فائض (عجز) النشاط الجاري بمبلغ (١٢٧٧١٥١١) دينار وتم وضع المبلغ بين قوسين مما يشير إلى أنه عجز علماً أن المبلغ المتحقق فائض ، وكذلك صافي(الفائض/ العجز) ظَهَرَ بمبلغ (٤٤٣٦١٧٣٣) دينار ولم يتم وضع المبلغ بين قوسين علماً أن المبلغ المتحقق عجزاً مما يعطي صورة غير حقيقية عن حسابات الشركة ، لذا ينبغي الالتزام بالشكلية الخاصة بعرض الحسابات وفقاً للنظام المحاسبي الموحد حتى يتمكن المستخدم من فهم الحسابات بصورة صحيحة.

٢- ظهر رصيد التغير في مخزون الإنتاج التام بمبلغ *{(٥٧٣٩٠٠٠)} دينار، في حين ظهر في ميزان المراجعة بمبلغ صفر.

٣- عند تعديل كشف الإنتاج والمتاجرة وفقاً للفقرة (٢) أعلاه تصبح نتيجة النشاط عجزاً بمبلغ (٥٠١٠٠٧٣٣) بعد إن ظهرت عجزاً بمقدار (٤٤٣٦١٧٣٣) دينار. وهي تطابق مبلغ العجز الظاهر في كشف الأرباح والخسائر بعد التعديل عن الفترة نفسها.

ج- كشف التدفق النقدي كما في ٢٠١٥/٣/٣١ .

عند أعادة العملية الحسابية لكشف التدفق النقدي وفقاً للمبالغ الظاهرة في الكشف يظهر رصيد صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاثة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) بمبلغ (٤٣٥١٧٣٢) دينار في حين الرصيد الظاهر في كشف التدفق النقدي (٤٤٣٥١٧٣٢) وعند أضافته إلى رصيد النقد أول المدة (٣٢٤٢٨٢٢١) دينار ،يظهر رصيد النقد أخر المدة بمبلغ (٢٨٠٧٦٤٨٩) دينار. وهو غير مطابق لرصيد النقود الظاهر في ميزان المراجعة عن الفترة نفسها والبالغ (٥٢٦٤٢٠٨٥) دينار،وكذلك غير مطابق لرصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي بمبلغ (١٢٢٨٧٨٥٦).

صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث	**(٤٣٥١٧٣٢)**
رصيد النقد في ٢٠١٥/١/١	**٣٢٤٢٨٢٢١**
رصيد النقد في ٢٠١٥/٣/٣١	**٢٨٠٧٦٤٨٩**

ومن خلال ذلك يمكن التوصل إلى إن كشف التدفق النقدي إلى يتم إعداده وفقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وللنظام المحاسبي الموحد وأنه تم مطابقة رصيد النقد أخر المدة في كشف التدفق النقدي مع رصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي بصورة شكلية فقط.

٢- التقرير المالي المرحلي للفصل الثاني لعام ٢٠١٥ .

أ- قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/٦/٣٠ .

من خلال فحص ومقارنة ارصدة الحسابات الظاهرة في قائمة المركز المالي مع ارصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة عن الفترة نفسها، تم التوصل إلى وجود فروقات في مبالغ البعض من هذه الحسابات وهي كالآتي:

١- ظهر رصيد حساب الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) بمبلغ (٤٠٨٣٩٦١٤) دينار، في حين يظهر وفقاً لميزان المراجعة بمبلغ (٤١٢٨٨٣٠٦) دينار أي بفرق مقداره (٤٤٨٦٩٢).

٢- لم يتم اظهار رصيد حساب مشروعات تحت التنفيذ ، في حين يظهر رصيد الحساب ضمن ميزان المراجعة بمبلغ (٨٢٨٦٠٠٠) دينار، علماً أنه سبق وأن ظهر في قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/٣/٣١ بمبلغ (٨٢٨٦٠٠٠).

٣- ظهر رصيد حساب المدينون بمبلغ (١٠٣٩٧٨٦٨٧٩) دينار، وهو غير مطابق لرصيد الظاهر في ميزان المراجعة حيث ظهر بمبلغ (٨٦٩٨٤٢٤٦٦) دينار، أي بفرق مقداره (١٦٩٩٤٤٤١٣) دينار.

٤- ظَهَرَ رصيد الاحتياطيات بمبلغ (٢٨٣٣٥٨٦٨٩) دينار، في حين يظهر وفقاً لميزان المراجعة برصيد (٢٨٧٧٠٨٦٨٩) دينار،أي بفرق مقداره (٤٣٥٠٠٠٠) دينار.

٥- ظَهَرَ رصيد العجز المتراكم بمبلغ (٦٩٤٢٣٨٧٥) دينار ، أي بانخفاض مقداره (١١٣٧٨٥٦٠٧) دينار عن رصيد العجز المتراكم الظاهر في قائمة المركز المالي للفصل الأول كما في ٢٠١٥/٣/٣١ والبالغ (١٨٣٢٠٩٤٨٢) دينار، دون إيضاح أسباب ذلك، علماً أن نتيجة النشاط المتحققة في الفصل الثاني عجزاً.

وبعد الفحص والاطلاع على محضر اجتماع الهيئة العامة المنعقد بتاريخ ٢٠١٥/٨/٤ لمناقشة الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ تبين أنه تقرر إطفاء (٥٠%) من العجز المتراكم المدور من السنوات السابقة والبالغ (١٣٨٨٤٧٧٤٩) دينار من حساب احتياطي المكاسب الرأسمالية استنادا إلى للفقرة (ثانياً) من المادة (٧٤) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة١٩٩٧ (المعدل) وقرار مجلس الإدارة المرقم (١٠) المتخذ في الجلسة الرابعة بتاريخ ٢٠١٥/٥/١٠ .

مما يشير إلى أن الشركة قامت بإظهار المتبقي من حساب العجز المتراكم من السنوات السابقة بعد إطفاء نسبة (٥٠%) منه والبالغ بعد الإطفاء (٦٩٤٢٣٨٧٥) دينار في حساب العجز المتراكم كما في ٢٠١٥/٦/٣٠ دون أضافة اليه نتيجة نشاط الشركة للفترة من (٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/٦/٣٠) البالغة عجزاً بمقدار (٥٦٠٢٦٢٦٤) دينار. واستنادا إلى ذلك ينبغي إظهار العجز المتراكم كما في ٢٠١٥/٦/٣٠ بمبلغ (١٢٥٤٥٠١٣٩) دينار.

٤- ظهر رصيد الدائنون بمبلغ (١٠٦١٨٧٢٥٢٢) دينار، وهو غير مطابق لرصيد الدائنون في ميزان المراجعة والظاهر بمبلغ (٩٥٢٣٣٩٠٦٥) دينار، أي بفرق مقداره (١٠٩٥٣٣٤٥٧).

ب-كشف حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للفترة (من ٢٠١٥/٤/١ لغاية ٢٠١٥/٦/٣٠).

١- ظهر رصيد أيراد النشاط الجاري بمبلغ (٤٥٨٤٥٩٥٣٧) دينار ، وهو غير مطابق لرصيد الظاهرة في ميزان المراجعة بمبلغ (٤٥٣٦٢٧٥٣٧) دينار، أي بفرق مقداره (٤٨٣٢٠٠٠) دينار.

٢- ظهر رصيد حساب التغير في مخزون الإنتاج التام بمبلغ (١٢٠٠٠) دينار في كشف الإنتاج والمتاجرة، في حين ظهر بمبلغ صفر في ميزان المراجعة.

٣- وجود أخطاء في العملية الحسابية وفقاً للمبالغ الظاهرة في كشف الإنتاج والمتاجرة مثل إظهار مبلغ صافي كلفة النشاط الجاري بمبلغ(٤٨١٥٢٦٦٦٧) دينار، في حين عند أعادة العملية الحسابية يظهر بمبلغ (٤٠١٥٣٨٦٦٧) دينار وهذا يعطي صورة غير حقيقية عن نشاط الشركة.

٤- عند أجراء التعديلات على كشف الإنتاج والمتاجرة وفقاً للفقرات أعلاه تظهر نتيجة النشاط عجزاً بمبلغ (٥٩٢٥٥٣١) دينار، في حين ظهرت وفقاً لكشف الإنتاج والمتاجرة عجزاً بمبلغ (١١١٤٥٣١) دينار.

٥- لم يتم أضافة حقل مقارنة تراكمي للسنة المالية الحالية حتى تاريخه أي للفترة (من ٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/٦/٣٠) ،وهذا مخالف لتعليمات الإفصاح رقم (٨) المادة (٤/ب).

ج- كشف التدفق النقدي كما في ٢٠١٥/٦/٣٠ .

عند أعادة العملية الحسابية لكشف التدفق النقدي يظهر صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاثة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) بمبلغ (٥٣٨٤٥٢٦٤) دينار، وهو غير مطابق لرصيد الظاهر في كشف التدفق النقدي بمبلغ (٥٣٠٤٣٢٦٤) دينار، وعند إضافة صافي التدفق النقدي إلى رصيد النقد أول المدة يظهر رصيد النقد أخر المدة بمبلغ {(٢١٤١٧٠٤٣)} دينار، وهو غير مطابق لرصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/٦/٣٠ والبالغ (١٣٩٤٠٧٧٢٢) دينار.

صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاثة	**(٥٣٨٤٥٢٦٤)**
رصيد النقد في ٢٠١٥/١/١	**٣٢٤٢٨٢٢٢**
رصيد النقد في ٢٠١٥/٦/٣٠	**(٢١٤١٧٠٤٣)**

ومن خلال ذلك يمكن التوصل إلى إن كشف التدفق النقدي إلى يتم إعداده وفقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وللنظام المحاسبي الموحد وأنه تم مطابقة رصيد النقد أخر المدة في كشف التدفق النقدي مع رصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي بصورة شكلية فقط.

٣- التقرير المالي المرحلي للفصل الثالث لسنة ٢٠١٥.

أ- قائمة المركز المالي كما في ٢٠١٥/٩/٣٠.

عند أعادة العملية الحسابية لقائمة المركز المالي يظهر رصيد مجموع مصادر التمويل بمبلغ (٢٧١٦٧٨٥٢٣٢) دينار وهو غير مطابق لمجموع الموجودات التي ظهر بمبلغ (٢٨٤٥٩٣٠١٣٤) دينار في قائمة المركز المالي ، أي بفرق مقداره (١٢٩١٤٤٩٠٢) دينار، وهذا مخالف لنظام المحاسبي الموحد أذ ينبغي أن يتطابق الرصيد في الحسابان، وهذا يشير إلى وجود أخطاء ومبالغ غير صحيحة في ارصدة الحسابات الظاهرة في قائمة المركز المالي، وبعد مقارنة ارصدة الحسابات الظاهرة في قائمة المركز المالي مع ارصدة الحسابات الظاهرة في ميزان المراجعة تم التوصل إلى الفروقات الآتية:

١- ظهر رصيد الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) في قائمة المركز المالي بمبلغ (٥٣٢٤٧٧٥١) دينار، وهو غير مطابق لرصيد الموجودات الثابتة (بالقيمة بالدفترية) في ميزان المراجعة حيث يظهر بمبلغ (٤١٢٨٨٣٠٦) دينار، أي بفرق مقداره (١١٩٥٩٤٤٥) دينار.

٢- رصيد المدينون ظهر بمبلغ (٩٦٥٩٨٣٩٠٣) دينار، وهو غير مطابق لرصيد المدينون في ميزان المراجعة حيث يظهر بمبلغ (٨٥٤١٨١١٥٨) دينار، أي بفرق مقداره (١١١٨٠٢٧٤٥).

٣- ظهرت الاحتياطيات بمبلغ (٢٨٣٣٥٨٦٨٩) دينار ، وهي غير مطابقة لرصيد الاحتياطيات وفقاً لميزان المراجعة والبالغة (٢٩٣٥٧٣٤٠٢) دينار، أي بفرق مقداره (١٠٢١٤٧١٣) دينار.

٤- ظهر رصيد العجز المتراكم بمبلغ (١٢٩١٤٤٩٠٢) دينار وبانخفاض مقداره (٩٧٠٢٨٤٧) دينار عن رصيد العجز المتراكم كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ والبالغ (١٣٨٨٤٧٧٤٩) دينار، دون إيضاح أسباب ذلك، علماً أن نتيجة نشاط الشركة خلال الفترة (من ٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/٩/٣٠)عجزاً بمقدار (٦٤٥٥٣٠٢٧) دينار، وبعد الفحص تبين أنه تم إطفاء (٥٠%) من العجز المتراكم للسنوات السابقة والبالغ (١٣٨٨٤٧٧٤٩) دينار استنادا إلى محضر اجتماع الهيئة العامة المنعقد بتاريخ ٢٠١٥/٨/٤ لمناقشة الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ ، وبلغ العجز المتراكم بعد الإطفاء (٦٩٤٢٣٨٧٥) دينار .

وعند أضافة نتيجة النشاط للفترة (من ٢٠١٥/١/١ لغاية ٢٠١٥/٩/٣٠) إلى رصيد العجز المتراكم المتبقي بعد الإطفاء يظهر العجز المتراكم لغاية ٢٠١٥/٩/٣٠ برصيد (١٣٣٩٧٦٩٠٢) دينار، أي بفارق مقداره (٤٨٤٢٠٠٠) دينار عن الرصيد الظاهر في قائمة المركز المالي .

العجز المتراكم لسنوات السابقة بعد الإطفاء بنسبة (٥٠%)	**(٦٩٤٢٣٨٧٥)**
نتيجة نشاط الشركة لغاية ٢٠١٥/٩/٣٠	**(٦٤٥٥٣٠٢٧)**
العجز المتراكم كما في ٢٠١٥/٩/٣٠	**(١٣٣٩٧٦٩٠٢)**

٥- عند تعديل قائمة المركز المالي وفقاً للفقرات أعلاه يتطابق رصيد الموجودات مع رصيد مصادر التمويل.

ب- كشف حساب الإنتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للفترة (من ٢٠١٥/٧/١ لغاية ٢٠١٥/٩/٣٠).

١- عند أعادة العملية الحسابية لكشف الإنتاج والمتاجرة تظهر نتيجة النشاط عجزاً بمبلغ (١٣٣٥٨٧٦٤) دينار، في حين كشف الإنتاج والمتاجرة يظهر نتيجة النشاط فائضاً بمبلغ (٢١٣٩٨٣٠٢) ، مما يشير إلى إظهار نتيجة النشاط بصورة معاكسة لواقع الشركة مما تعطي صورة غير حقيقية عن نتائج الشركة في هذا الفصل مما تؤثر على قرارات المستثمر.

٢- عند مقارنة ارصدة الحسابات في كشف الإنتاج والمتاجرة مع ارصدة الحسابات في ميزان المراجعة ظهر رصيد إيرادات النشاط الجاري (من حـ/٤١- حـ/٤٤) بمبلغ (١٣٤٧٤٨٦٤٠) دينار في كشف الإنتاج والمتاجرة ،وهو غير مطابق لرصيد أيراد النشاط الجاري في ميزان المراجعة حيث يظهر بمبلغ (١٣٩٥٨٠٦٤٠) دينار، أي بفرق مقداره (٤٨٣٢٠٠٠) دينار.

٣- عند أعاده العملية الحسابية لكشف الإنتاج والمتاجرة وتعديله وفقاً للفقرة (٢) أعلاه تظهر نتيجة النشاط عجزاً بمبلغ (٨٥٢٦٧٦٤) دينار بعد إن ظهرت فائضاً بمبلغ (٢١٣٩٨٣٠٢).

ج- كشف التدفق النقدي كما في ٢٠١٥/٩/٣٠.

عند أعادة العملية الحسابية لكشف التدفق النقدي وأضافه صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاثة إلى رصيد النقد أول المدة في ٢٠١٥/١/١يظهر رصيد النقد أخر المدة بمبلغ {(٣٢٧٧٥٨٠٦)} دينار، وهو غير مطابق لرصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي والبالغ (١٠٦٦٣٣٤٨٩) دينار.(علماً أن رصيد النقد أول المدة الظاهر في كشف التدفق النقدي هو رصيد النقد في ٢٠١٥/٧/١ وهذا المبلغ غير صحيح لأن حركة النقد الظاهرة في كشف التدفق النقدي هي عن تسعة شهور لذا يجب إظهار رصيد النقد أول المدة في ٢٠١٥/١/١)

صافي التدفق النقدي عن الأنشطة الثلاث	**(٦٥٢٠٤٠٢٧)**
رصيد النقد في ٢٠١٥/١/١	**٣٢٤٢٨٢٢١**
رصيد النقد في ٢٠١٥/٩/٣٠	**(٣٢٧٧٥٨٠٦)**

ومن خلال ذلك يمكن التوصل إلى إن كشف التدفق النقدي إلى يتم إعداده وفقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق وللنظام المحاسبي الموحد وأنه تم مطابقة رصيد النقد أخر المدة في كشف التدفق النقدي مع رصيد النقود الظاهر في قائمة المركز المالي بصورة شكلية فقط.

ومن خلال ما تم التوصل اليه من خلال تطبيق إجراءات الفحص يمكن اثبات فرضية البحث التي مفادها أن فحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل بتطبيق المعيار الدولي (٢٤١٠) يضفي الثقة على الك التقارير.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

أهم الاستنتاجات التي تم التوصل اليها من خلال هذا البحث هي كالآتي:

١- لا يتوافر نص قانوني يلزم الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بفحص التقارير المالية المرحلية من قبل مراقب حسابات مستقل للشركة قبل تقديمها إلى هيئة الاوراق المالية وسوق العراق للأوراق المالية.

٢- لا يوجد دليل تدقيق محلي صادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق يسترشد به مراقب الحسابات عند تكليفهم بمهام فحص التقارير المالية المرحلية.

٣- لا تتضمن التقارير المالية المرحلية للشركة عينة البحث الإيضاحات التفسيرية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٤) و لتعليمات الإفصاح رقم (٨) لسنة ٢٠١٥ الصادرة عن هيئة الأوراق المالية العراقية.

٤- الشركة عينة البحث لم تقم بالإفصاح على المدخل المعتمد في إعداد تقاريرها المالية المرحلية

٥- تشير الاخطاء والمخالفات التي تم التوصل اليها في الجانب العملي إلى قلة الخبرة والمعرفة المحاسبية لدى الكادر المحاسبي للشركة عينة البحث .

٦- كشف التدفق النقدي للشركة عينة البحث لم يتم إعداده وفقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والنظام المحاسبي الموحد، وتم مطابقة رصيد النقد أخر المدة فيه مع رصيد النقد الظاهر في قائمة المركز المالي بصورة شكلية فقط.

التوصيات:

١- من الجيد لهيئة الاوراق المالية العراقية تعديل تعليمات الإفصاح الصادرة عنها وإضافة اليها نص يلزم الشركات المساهمة المدرجة اسهمها في سوق العراق للأوراق المالية بفحص تقاريرها المالية المرحلية قبل تقديمها الى الهيئة والسوق.

٢- توجيه الجهات المسؤولة الى تبني المعايير الدولية للتدقيق (المعيار الدولي ٢٤١٠) عند تكليفهم بمهام فحص التقارير المالية المرحلية.

٣- على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية الالتزام بأدراج الكشوفات وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٤) وتعليمات الإفصاح رقم (٨) لسنة ٢٠١٥ الصادرة من هيئة الأوراق المالية العراقية والتي تتضمن : قائمة المركز المالي، كشف الدخل (كشف الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع)، كشف التدفق النقدي، والإيضاحات التفسيرية.

٤- الزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالإفصاح عن المدخل المعتمد في إعداد التقارير المالية المرحلية ،ويفضل الاعتماد على المدخل التوافقي في إعداد التقارير المالية المرحلية لأنه يتجاوز العيوب والانتقادات الموجهة إلى المدخلين (المستقل والتكاملي).

٥- تطوير الكوادر المحاسبية للشركة عينة البحث من خلال الدورات التعليمية ، والاطلاع على المعايير والقوانين والأنظمة والالتزام بها .

٦- ضرورة زج محاسبي الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بدورات تطويرية وتأهيلية يجريها ديوان الرقابة المالية توضح كيفية إعداد كشف التدفق النقدي وفقً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق.

المصادر

أولاً- العربية

١- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح"دراسات متقدمة في المحاسبة" الطبعة الثانية، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية،.٢٠٠٤

٢- الاتروشي، طلال صالح أحمد "دور القوائم المالية المرحلية في التنبؤ بالفشل المالي" بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، غير منشور، مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، ٢٠١٥.

٣- أسماعيل،جمال داود" المعلومات المحاسبية في ظل التقارير المالية المرحلية وأثرها على قرارات المستثمرين "بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، غير منشور، مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، ٢٠١٥.

٤- باعكضة، رواء عبد الرزاق "أثر المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير الأولية على أسعار الأسهم، دراسة تطبيقية على الأسهم السعودية، رسالة ماجستير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز ،جدة، ٢٠١٢.

٥- حماد، طارق عبد العال "معايير التقارير الدولية" دليل التطبيق ،دار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، ٢٠٠٦.

٦- حماد، طارق عبد العال "التقارير المالية" الدار الجامعية ،الإسكندرية، .٢٠٠٤

٧- حنان، رضوان حلوة "مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري / التطبيقات عملية" دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، .٢٠٠٥

٨- راضي، محمد سامي "المراجعة المتقدمة" دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، .٢٠١١

٩- النعيمي، زيد عبد القادر إبراهيم زيدان" دور مراقب الحسابات في الحد من إدارة الأرباح في ضوء المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية " بحث تطبيقي في مصرف الشمال للتمويل والاستثمار، غير منشور، مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، .٢٠١٥

١٠- سكيك، طارق فايز "أثر التقارير المالية المرحلية على سعر وحجم التداول" دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير منشورة، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة،٢٠١٠.

١١- العبيدي، جوان جاسم خضير "أطار مقترح لإعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها "دراسة تحليلية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير غير منشور، مقدم إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٩.

١٢- علي ،عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته السيد "مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العامة في مجال الأوراق المالية / وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني " الإسكندرية،.٢٠٠٨

١٣- علي، عبد الوهاب نصر " موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة" الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩.

١٤- مرعي، عبد الرحمن "دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في اتخاذ القرارات الاستثمارية" مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٢، العدد ٢، سوريا، ٢٠٠٦.
١٥- مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين " الاردن " ، طبعة ٢٠١٤.
١٦- محمد، محمد الفيومي والدميري ، علاء الدين محمد وشتيوي ، أيمن أحمد "دراسات متقدمة في المراجعة" المكتب الجامعي الحديث ،الإسكندرية ، ٢٠٠٦.
١٧- المشهداني ، بشرى نجم عبدالله والعبيدي ، جوان جاسم خضير " دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية " دراسة ميدانية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد ٢٦، العراق ، ٢٠١١
١٨- ميرودلي، أميد محمد" وظيفة الابلاغ المالي للمحاسبة في إطار القوائم المالية المرحلية" دراسة تطبيقية في شركة اسيا سيل للاتصالات المحدودة للسنوات ٢٠٠٣-٢٠٠٤-٢٠٠٥، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة بغداد، ٢٠٠٧.
١٩- نور، أحمد محمد وعبيد ، حسين أحمد وشحاته ، شحاته السيد " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات " الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ٢٠٠٧.

ثانياً- الأجنبية

1- Beams,Floyd A. & Anthony, Joseph H. & Bettinghaus, Bruce & Smith, Kenneth " Advanced Accounting " 11 th. ed. , Pearson Education Inc. , USA ,2012
2- Bhadra , Manabendra Sekhar " Interim Financial Reporting " Asurvey of Indian Practice " The Chartered Accountant ، October 2004.
3- Christensen,Theodore E. & Cottrell,David M. & Baker, Richard E. "Advanced Financial Accounting" 11 th.ed , The McGraw-Hill Companies, Inc, USA,2014 .
4- Ettredge, Mike & Simon,Dan & Smith , David & Stone , Mary "Why do companies purchase timely quarterly reviews " Journal of Accounting & Economics,18 "1994" 131- 155.
5- Fried, Dov & Livnat, Joshua "Interim Statements: An Analytical Examination of Alternative Accounting Techniques" The Accounting Review ,Vol. LVI,No.3,1981.
6- Goei, Mylene " Auditor reviewing of interim financial reports" The effect on the earnings response coefficient, Universiteit Van Amsterdam, 2013.
7- Haw, In Mu &Wu, Wood" The Market Consequences of Voluntary Auditing:Evidence From Interim Reports in Chine" Department of Accounting School of Business, Taxas Christian University,2003.
8- Kajuter,Peter&Klassmann,Florian&Nienhaus,Martin" Do Reviews By External Auditors Improve The Intermation Content of Interim Financial Statements?" The International Journal of Accounting ,2016.
9- Lewis , Richard & Pendrill,David "Advanced Financial Accounting" 7 th. ed, Printed and bound in Great Britain by Bell and Bain Ltd, Glasgow,2004.
10 - Ratcliffe, Thomas A. "Reviews of Interim Financial Information " The CPA Journal, 2004.
11- Rittenberg,Larry E & Schwiege,Bradley J& Johnstone, Karla M " Auditing A business Risk Approach " South-Western Publishing Co.,USA, 2008.
12- Soltani, Bahram " Auditing An International Approach " Printed by Ashford Color Press Ltd.، 2007.
13- Sulaiman,Omed Ismael&Ahmad,Amanj Mohamed"The Impact of Reviewing Interim Financial Repoets on The Investors Decisions in Kurdistan Region" International Journal of Scientific& Technology Reserch ,Volume 5, Issue 12,2016.

ثالثاً: الأنترنيت

1- IFAC, International Federation Of Accountants,(2016- 2017),Handbook Of International Quality Control ,Auditing , Review ,Other Assurance ,And Related Services Pronouncements, http://www.ifac.org.
2- International Accounting Standard 34"Interim Financial Reporting",2012,http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias34_en.pdf