دَور المُدقق الخارجي في مُراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية "بحث تطبيقي في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"

Role of the External Auditor in Review of Interim Financial Information Accordance with the International Standards A Case Study in a sample of Listed Companies in the Iraqi Market for Securities

م.ق.د. صلاح هيمت محمد
ديوان الرقابة المالية الإتحادي

م.ق.د. صلاح نوري خلف
ديوان الرقابة المالية الإتحادي

المستخلص

في ظل ازدياد اهمية القوائم المالية المرحلية لما توفره هذه القوائم من معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة والتنبؤ بنشاط الشركة في ضوء التغيرات المستحدثة بدلاً من الانتظار الى نهاية السنة والحصول على المعلومات التي توفرها القوائم المالية السنوية. وفي ضوء ذلك توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها قيام المدقق الخارجي للشركة بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يؤثر في موثوقية هذه القوائم عن طريق التوصل الى استنتاج حول مدى اعداد المعلومات المالية المرحلية على وفق الاطار المعتمد في اعداد البيانات المالية السنوية وعدم وجود اية تحريفات جوهرية، فضلاً عن تقديمه مجموعة من التوصيات اهمها تبني القوائم المالية المرحلية وبرنامج وتقرير المراجعة المعلومات المالية المرحلية المقترح من قبل المدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق البيانات المالية السنوية للشركات لكونه يتضمن الاسس الواجب اعتمادها لدى اعداد تقرير مراجعة المعلومات المالية المرحلية.

Abstract

In light of the increasing importance of interim financial statements they provided these lists of information that enables users of accounting information to make wise investment decisions and predict the company's activities in light of changes the updated rather than wait until the end of the year and accessing information provided by the annual financial statements. In light of this research has come to the most important set of conclusions the adoption of interim financial information has been audited by the external auditor to the availability of basic qualitative characteristics in the accounting information contained in the (appropriate and timely manner, reliability and comparability) and this in turn leads to the impact on reliability. As well as presenting a set of recommendations, the most important adoption of the interim financial statements and the program and audit report interim financial information proposed by the external auditors who have audited the annual financial statements for companies because it includes the foundations to be adopted in the preparation of the report review of interim financial information.

المقدمة:

ان ازدياد الاهتمام بقوائم المعلومات المالية المرحلية جاء نتيجة لما توفره هذه القوائم من معلومات تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة والتنبؤ بنشاط الشركة في ضوء التغيرات المستحدثة بدلا من الانتظار الى نهاية السنة والحصول على المعلومات التي توفرها القوائم المالية السنوية. ولضمان توافر توكيد معقول بمدى الاعتماد على المعلومات الواردة في المعلومات المالية المرحلية التي تصدرها الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية اصبح من الضروري القيام بمراجعة القوائم المالية المرحلية من قبل

جهة لها دور مهم للمجتمع والمتمثلة بمراقب الحسابات لتحديد درجة الاعتماد عليها لترشيد اتخاذ القرارات عن طريق اضفاء خاصية الموثوقية على المعلومات التي تحتويها للايفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية ولاهمية هذه المعلومات المالية المرحلية وعدم كفاية المعلومات التي يتم تضمينها فيها من قبل الشركات التي تقوم باعدادها جاء هذا البحث لتسليط الضوء على دور المدقق الخارجي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية وفقاً للمعايير الدولية. واستناداً لما تقدم تم اختيار عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية التي تقدم قوائم مالية مرحلية لاختبار فرضية البحث، وكما مبين ادناه:-

أولاً: منهجية البحث

١- **مشكلة البحث:** عدم وجود الزام قانوني يقضي بقيام المدققين الخارجيين في العراق بمراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية عن طريق الاسترشاد بالمعيار الدولي رقم(٢٤١٠) (مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة) في ظل عدم وجود دليل مراجعة محلي يسترشد به، يؤدي الى افتقار هذه المعلومات للخصائص النوعية الاساسية وانخفاض مستوى التوكيد فيها.

٢- **أهمية البحث:**_تأتي أهمية البحث من أهمية الدور الذي يمارسه المدقق الخارجي من خلال الخدمات التي يقدمها ومنها خدمات التوكيد، ولاهمية المعلومات الواردة في المعلومات المالية المرحلية لكونها تستخدم من قبل اطراف داخل وخارج الشركة، إذ ان الانتظار الى نهاية السنة للحصول على المعلومات اصبح غير ملائم لاتخاذ القرار فيما يخص المستثمرين، فضلا عن ضرورة وجود جهة مستقلة توفر استنتاجاً بان هذه المعلومات قد اعدت وفق المعايير المحددة لها. كما إن أهمية البحث تأتي ايضاً في المساهمة في سد ثغرة غياب المعايير المحلية عن طريق الاسترشاد بالمعيار الدولي وتكييفه مع البيئة العراقية.

٣- **هدف البحث:** يسعى البحث الى تسليط الضوء على المعلومات المالية المرحلية واهدافها والمداخل التي تعد بموجبها واهم مشاكل اعدادها التي تعد حديثة العهد في البيئة المحاسبية العراقية. وبيان الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي ومن بينها مراجعة المعلومات المالية المرحلية والفرق بينها وبين عملية تدقيق البيانات المالية السنوية من حيث الهدف واجراءات العمل، فضلا عن توفير اساس لاعتمادها من قبل المهنين في حقل العمل. وإقتراح برنامج مراجعة المعلومات المالية المرحلية يأخذ بنظر الاجراءات الواردة في المعيار رقم(٢٤١٠) " مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة.

٤- **فرضية البحث:**"إن قيام المدقق الخارجي بمراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية من خلال الاسترشاد بالمعيار الدولي رقم(٢٤١٠)" مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة " يؤدي الى زيادة مستوى التوكيد في هذه المعلومات عن طريق اضفاء صفة الموثوقية عليها".

٥- **الحدود المكانية و الزمانية: [أ] الحدود المكانية:** تتكون عينة البحث من ثلاث شركات مساهمة مختلطة لقطاعين اقتصاديين مختلفين، تختلف من حيث طبيعة النشاط الذي تمارسه، وقد اعتمد الباحثان شركتان صناعيتان وشركة ذات نشاط زراعي من الشركات المدرجه في سوق العراق للاوراق المالية وهي شركة الهلال الصناعية وشركة الصناعات الالكترونية والشركة العراقية لانتاج البذور كمجال للتطبيق لتوافر الوسائل والظروف

الكفيلة باختبار فرضية البحث ومن ثم امكانية تعميمه على المجتمع ككل. **[ب] الحدود الزمانية:** المعلومات المالية المرحلية للشركات عينة البحث المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية لسنة(٢٠١١ و٢٠١٢).

٦- **منهج البحث:** يستند البحث الى منهجين لتحقيق اهدافه: **[أ]** المنهج الاستقرائي: يتمثل بالكتب والاطاريح والرسائل والدوريات والانترنت لتغطية الاطار النظري للبحث. **[ب]** المنهج الوصفي والوصفي التحليلي: يتمثل بالاعتماد على المعلومات المالية المرحلية والمعلومات لعينة البحث.

٧- **أساليب جمع البيانات والمعلومات:** اعتمد البحث في محاولة اختبار فرضية البحث على مجموعة من الادوات البحثية لغرض اكمال متطلباته في جانبيه النظري والعمل.

[أ] الجانب النظري: أولاً: الاستعانة باحدث المصادر من الكتب والدوريات المنشورة العربية والاجنبية، ثانياً: الاطلاع على الكثير من البحوث والاطاريح والرسائل الجامعية ذات الصلة بالموضوع بشكل مباشر او غير مباشر، ثالثاً: المعايير الدولية للتدقيق والنشرات الدولية، رابعاً: استخدام الشبكة الدولية للمعلومات(الانترنت) في الحصول على احدث واهم الاصدارات ذات الصلة المباشرة بموضوع البحث.

[ب] الجانب التطبيقي: أولاً: القوانين والتعليمات ذات العلاقة بموضوع البحث، ثانياً: المعلومات المالية المرحلية للشركات عينة البحث، ثالثاً: المعلومات التفصيلية الخاصة بالشركات عية البحث والمتمثلة بموازين المراجعة الفصلية، رابعاً: المقابلات الشخصية التي اجراها الباحثان مع عدد من مدراء الاقسام في الشركات عينة البحث وفي سوق العراق للاوراق المالية.

ثانياً: الجانب النظري للبحث

١- **مفهوم وتعريف المعلومات المالية المرحلية:** ظهرت الحاجة إلى إعداد معلومات مالية على فترات زمنية تقل عن سنة مالية بهدف توفير معلومات محاسبية فورية، وفي الوقت المناسب، وبصورة مستمرة، وعلى مدار السنة لمستخدمي المعلومات المالية خاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية، وذلك لكي يتمكن مستخدم المعلومات المالية في الوقوف على مدى تقدم المشروع باستمرار وتقييم أداء إدارة المشروع بصفة مستمرة. ومن المتعارف عليه أن المعلومات المالية المرحلية كوسيلة للإفصاح عن المعلومات عن فترة معينة يتم إعدادها بصورة وبشكل مناظر للقوائم المالية السنوية على وفق المبادئ المحاسبية المطبقة نفسها عند إعداد ونشر القوائم المالية السنوية بغرض تحقيق الاتساق Consistency بين المعلومات المالية المرحلية والقوائم المالية المنشورة. وقد عرفت المعلومات المالية المرحلية على أنها " تلك المعلومات التي تغطي فترات زمنية تقل عن سنة مالية واحدة"(كيسو و ويجانت، ١٩٩٩، ١٣٥٣). وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم((٣٤)(التقارير المالية المرحلية)) التقرير المرحلي على انه" هو التقرير المالي الذي يحتوي إما على مجموعة كاملة من البيانات المالية(كما هو موصوف في معيار المحاسبة الدولي رقم(١) "عرض القوائم المالية" أو على مجموعة من القوائم المالية المختصرة، فضلاً عن تعريفه الفترة المرحلية على أنها" الفترة التي تعد عنها التقارير المالية وتغطي فترة اقل من سنة مالية كاملة"(أبو نصار و حميدات، ٢٠١٢: ٥٧٢).

٢- **أهداف المعلومات المالية المرحلية: [أ]** توفير المعلومات اللازمة عن المركز المالي وقياس نتيجة النشاط لكل فترة مالية قصيرة(من٣-٦ أشهر)، بدلاً من الانتظار إلى نهاية السنة المالية للأطراف المعنية وذلك من اجل اتخاذ القرارات الاستثمارية اللازمة. **[ب]** إن المعلومات المالية المرحلية تقوم بتوفير معلومات مستمرة وملائمة

ومهمة وفي الوقت المناسب وبشكل متكرر عن أداء المنشاة لإدارة المنشاة، مما يمكنها من تحديد الانحرافات في الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بشكل دوري واتخاذ القرار اللازم لتعديلها وتحديد الجهات المسؤولة عن هذه الانحرافات. **[جـ]** إن المعلومات المالية المرحلية تقوم بتزويد المساهمين والإدارة ومستخدمي المعلومات المالية بمعلومات عن المركز المالي ونتيجة النشاط والتغير في حجم النشاط وحجم واتجاه إيرادات المنشاة وتدفقاتها النقدية. **[د]** توفر المعلومات التي تقدمها المعلومات المالية المرحلية الأساس الصحيح للاستثمار في سوق الأوراق المالية بحيث تقدم تلك القوائم المعلومات عن الوضع المالي الصحيح للمنشاة، ومن ثم تمكين المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب كون إن هذه المعلومات متاحة للجميع. (مرعي، ٢٠٠٣: ١٩٢)

٣- مداخل إعداد المعلومات المالية المرحلية: هناك ثلاثة مداخل لقياس المعلومات الواردة في المعلومات المالية المرحلية، وتختلف طرائق معالجة فقرات الإيرادات والمصروفات في كل مدخل من هذه المداخل وذلك حسب علاقة الفترة المالية المرحلية من السنة المالية الكاملة للشركة وهذه المداخل هي:-

أ- المدخل المتكامل: يقوم هذا المدخل على اساس أن كل فترة دورية جزء مكمل للفترة السنوية، إذ إن هناك ارتباطاً وثيقاً بين الفترات المرحلية خلال السنة الواحدة، وفي ظل هذا المدخل، فان المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة وكذلك المخصصات التي يتم تقديرها في نهاية كل فترة دورية سيتم معالجتها على أنها جزء من عمليات الفترة السنوية، وطبقاً لذلك فان عنصر المصروفات الذي يقع على مدى الفترة السنوية بالكامل يمكن توزيعه على الفترات الدورية اعتماداً على حجم المبيعات، أو حجم الإنتاج، أو الفترة الزمنية أو أي أساس آخر(أبو المكارم، ٢٠٠٤: ٦٨٥). ويؤخذ على المدخل المتكامل النسبة الكبيرة من التقديرات التي تتخلل عملية إعداد المعلومات المالية المرحلية، فقد تكون هناك تقديرات فيها نسبة من الخطأ أو المبالغة تعمل على تشويه نتائج العمليات في فترة مرحلية لاحقة، فالإيرادات من حملات الإعلان التي تم القيام بها في الفترة السابقة، ربما هي في حقيقتها أقل من التقدير الأصلي، وكذلك المؤجلات من الكلف الإعلانية للمدة المرحلية الحالية ربما تضعف من إيرادات المدة المرحلية الحالية والمتراكمات لمدة مرحلية مبكرة والتي لم تتحقق مثل حملة الصيانة التي تم تأجيلها لمدة مرحلية لاحقة، فان كان التقدير فيه نسبة من الخطأ فان ذلك ممكن أن يؤدي إلى ظهور أرباح عالية تنعكس في المعلومات المالية المرحلية الحالية (Mottola, 1981: 4).

ب- المدخل المستقل: يقوم هذا المدخل على إن كل فترة دورية خلال السنة المالية كما لو كانت فترة محاسبية أساسية ومستقلة ومنفصلة، وطبقاً لذلك ينبغي إتباع طريقة واحدة عند تحديد نتائج العمليات لكل فترة دورية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية، وفي ظل هذا المدخل ينبغي تحديد المصروفات والإيرادات المستحقة والمؤجلة، وحساب المخصصات في نهاية كل فترة دورية باستخدام المبادئ المحاسبية نفسها وأسس التقدير أو التقييم التي تتبع في الفترات السنوية(أبو المكارم، ٢٠٠٤: ٦٨٤). ويتبين مما سبق انه على وفق المدخل المستقل لا يوجد أي تقديرات أو مخصصات مختلفة عن تلك التقديرات أو المخصصات المستخدمة في التقارير المالية السنوية، وفيما يخص قواعد الاعتراف بالمصروفات فأنها تطبق في التقارير المالية المرحلية مثلما هو الحال في التقارير المالية السنوية. ويرى مؤيدو المدخل المستقل إن الهدف الأساسي من إعداد المعلومات المالية المرحلية هو التعبير عن أعمال المنشاة ومركزها المالي على ضوء ما حدث فعلاً، في حين يرى أنصار المدخل المتكامل إن الهدف

الأساسي من إعداد المعلومات المالية المرحلية هو مساعدة مستخدميها على التنبؤ بالمستقبل(حماد، ٢٠٠٦: ٤٩٩).

جـ- **المدخل التوافقي:** يتم بموجب هذا المدخل الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات في الفترات المرحلية عند تحققها من دون أية محاولة لربطها بالأحداث المتوقع حدوثها في اثناء الفترة المتبقية من السنة المالية، حتى لو كان نشاط الشركة يتسم بالموسمية كضريبة الدخل، أما العناصر الأخرى من المصروفات والإيرادات فيتم ربطها بالأحداث المتوقع حدوثها اثناء المتبقي من السنة المالية مثل مصاريف الإعلان ومصاريف الصيانة المتوقع حدوثها في فترة متأخرة من السنة المالية، إذ يتم اعتبار الجزء الذي يخص الفترة المرحلية مصروفاً مدفوعاً مقدماً حتى قبل حدوثها(ميرودلي، ٢٠٠٧: ٦٥). إن هذا المدخل جاء للافادة من مزايا المدخل المتكامل والمدخل المستقل مع تجنب عيوبهما في نفس الوقت. وقد أيده مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) في مذكرته التوضيحية عام ١٩٧٨، لكونه أكثر معقولية عن طريق الافادة من مزايا المدخلين السابقين وتجنب العيوب في الوقت المناسب، حسب المعيار المحاسبي الدولي(٣٤) فان المعلومات المالية المرحلية ينبغي إعدادها بما يتفق مع السياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية السنوية الأحدث(عبد العال، ٢٠٠٦: ٤٤). **ويرى الباحثان إن اعتماد المدخل التوافقي عند إعداد المعلومات المالية المرحلية يساعد على دقة ومعقولية المعلومات الواردة في هذه المعلومات لكون هذا المدخل يعمل على التوفيق بين المنافع التي يوردها كل من المدخل المتكامل والمدخل المستقل وتجاوز العيوب أو الانتقادات الموجهه لكلا المدخلين.**

٤- **شكل ومحتوى المعلومات المالية المرحلية:** تتضمن المعلومات المالية المرحلية من حيث الشكل والمحتوى كحد أدنى على ما يأتي:(حماد، ٢٠٠٦: ٥٠٠) [أ] يتطلب إن تكون المعلومات المالية المرحلية متضمنة كل العناوين والإجماليات الفرعية التي كانت متوفرة في القوائم المالية الأحدث. **[ب]** إيضاحات تفسيرية مختارة يتطلبها المعيار الدولي رقم(٣٤) والإفصاح عن ربحية السهم الواحد وذلك في صلب قائمة الدخل المؤقتة. **[جـ]** إن يتم تطبيق السياسات المحاسبية نفسها المتبعة في إعداد القوائم المالية السنوية عند اعداد المعلومات المالية المرحلية، فيما عدا تلك التغيرات في السياسات المحاسبية التي تجرى لاحقاً مع بيان الأسباب التي أوجبت تلك التغيرات.[د] إن القياس في القوائم المالية السنوية والمعلومات المالية المرحلية غالباً ما يتم على أساس تقديرات معقولة إلا إن إعداد المعلومات المالية المرحلية يتطلب استخدام أساليب التقرير والتقدير أكثر مما هو مطلوب في المعلومات المالية السنوية. **[هـ]** ينبغي الإفصاح عن التغيرات الحاصلة في السياسات المحاسبية عن طريق إعادة عرض المعلومات المالية في الفترات المالية المرحلية السابقة للسنة المالية الحالية والفترات المرحلية المقابلة للسنوات السابقة.

٥- **مضامين المعلومات المالية المرحلية والفترات التي تُعد لها:**أورد المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤) في فقراته ما ينبغي ان تتضمنه المعلومات المالية المرحلية والفترات التي ينبغي ان تشتمل عليها سواء كانت هذه المعلومات المرحلية مختصرة او كاملة والجدول ادناه يبين ذلك.

ت	مضمون المعلومات	الفترة التي تُعد لها
١	الميزانية العامة	تشتمل على الميزانية العامة كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية والميزانية العامة مقارنة كما في نهاية الفترة المالية السابقة لها مباشرة.
٢	كشف الدخل(حساب الارباح والخسائر)	يعرض بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية وتراكمياً للسنة الحالية حتى تاريخه، مع مقارنة لبيانات الدخل للفترات المرحلية المقابلة الحالية وللسنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة لها مباشرة.
٣	كشف التغيرات في حقوق الملكية	يبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية حتى تاريخه، وللفترة المرحلية الحالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة.
٤	كشف التدفق النقدي	يظهر التدفق النقدي تراكمياً للسنة الحالية حتى تاريخه، وللفترة المرحلية الحالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة السابقة مباشرة.
٥	ايضاحات تفسيرة محددة	إيضاحات عن السياسات المحاسبية المتبعة، والشكل القانوني للشركة، وكذلك معلومات عن طبيعة نشاط الشركة فضلا عن تحليل مفصل للارقام الموجودة في صلب القوائم المالية مثل المدينون، والدائنون، والمخزون، والالتزامات القصيرة والطويلة الاجل وغيرها ذلك.

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤).

٦- **مراجعة المعلومات المالية المرحلية:** تعد مراجعة المعلومات المالية المرحلية واحدة من الخدمات الكثيرة التي يقدمها المدقق الخارجي والتي تندرج ضمن خدمات التوكيد والتي تهدف بدورها إلى تحسين جودة المعلومات المقدمة إلى متخذي وصناع القرار(علي، ٢٠٠٩: ٩٤). ومراجعة المعلومات المالية المرحلية تتكون في الأساس من استفسارات من إدارة الوحدة والاجراءات التحليلية للمعلومات المالية واجراءات مراجعة اخرى. ونطاق هذه الخدمات اقل بشكل ملحوظ من نطاق عملية التدقيق أو الفحص. والغرض منها هو إعطاء" توكيد سالب " مقابل إبداء رأي موجب(نظيف) في التدقيق. وبدلاً من إن يفيد التقرير بان البيانات المالية"عرضت بشكل عادل بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" فان تقرير مراجعة البيانات المالية يستند إلى إن المدقق " لم يصل إلى علمه إجراء إي تعديلات جوهرية على المعلومات المالية لتكون متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وهذه الخدمة تؤدى في بعض الأحيان على المعلومات المرحلية للشركات العامة والقوائم المالية السنوية للشركات غير العامة(Boynton, Johnson, 2001: 20). ويشير مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولي إلى إن هدف عمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية هو"تمكين الممارس استناداً الى إجراءات لا توفر الأدلة كافة التي تتطلبها عملية التدقيق من بيان ما إذا كان هناك أي شيء قد أثار انتباهه" والذي يسبب في اعتقاد الممارس بان المعلومات المالية لم تعد من الجوانب الأساسية كافة، على وفق إطار محدد للتقارير المالية(جمعة، ٢٠١١: ١٥٨). ولأداء مراجعة المعلومات المالية المرحلية ينبغي أن يكون لدى المدقق الخارجي الفهم الكافي للرقابة الداخلية لتحديد أنواع الأخطاء المحتملة والأخذ بنظر الاعتبار إمكانية حدوثها، واختيار الاستفسارات المناسبة إلى جانب الإجراءات التحليلية. هذا الفهم يمكن إن يحصل عليه من خلال أداء مهمة التدقيق السابقة، من ناحية أخرى فان على المدقق الخارجي القيام بأداء هذه الإجراءات للحصول على هذا الفهم، ومن الإجراءات التي على المدقق الخارجي القيام بها:(Soltani, 2007: 364) **[أ]** الاستفسار: ويتمثل في الاستفسار عن هيكل الرقابة الداخلية، والذي يتضمن بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، ومدى ملائمة إجراءات الرقابة لكل من المعلومات المالية السنوية والمرحلية، فضلاً عن أية تغييرات مهمة في هيكل الرقابة الداخلية منذ آخر مهمة تدقيق البيانات المالية أو مراجعة المعلومات المالية المرحلية للتأكد من التأثير المحتمل للحالات المذكورة أعلاه. **[ب]** تطبيق الإجراءات

التحليلية للمعلومات المالية المرحلية لتحديد وتوافر أساس للاستفسارات بخصوص العلاقات والعناصر الفردية التي تبدو وكأنها غير عادية. **[جـ]** قراءة محاضر اجتماعات المساهمين، وأعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة لمجلس الإدارة لتحديد الإجراءات التي قد تؤثر في المعلومات المالية المرحلية وقراءة المعلومات المالية المرحلية وأخذها بنظر الاعتبار استناداً إلى المعلومات الواردة إلى علم المدقق الخارجي، والإبلاغ عن المعلومات التي تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. **[د]** الاستفسار من الموظفين والمديرين التنفيذيين الذين لديهم مسؤولية عن الأمور المالية والمحاسبية المتعلقة بإعداد المعلومات المالية المرحلية على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بصورة متسقة والتغيرات في الممارسات المحاسبية للشركة فضلا عن التغيرات في الأنشطة التجارية للشركة وكذلك الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية المرحلية التي لها تأثير جوهري على عرض مثل هذه المعلومات. **[هـ]** الحصول على كتاب تمثيل من الإدارة بخصوص مسؤولياتها عن المعلومات المالية المرحلية، ووقت اكتمالها، والإحداث اللاحقة، وغيرها من الأمور التي يعتقد المدقق من المناسب أن يتضمنها كتاب التمثيل في هذه الظروف، كما وينبغي أن تكون على كل صفحة من صفحات المعلومات المالية المرحلية مؤشر عليها علامة "**غير مدققة**" بشكل واضح أثناء القيام بمراجعتها، إذ أن المدققين الخارجيين ينبغي أن يكونوا على علم بشروط التقرير عن الغش والأعمال غير القانونية والأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية المرحلية إن رفضت الإدارة التصحيح، عندها ينبغي إبلاغ لجنة التدقيق بذلك.

وهناك ثلاث صفات مشتركة بين تدقيق البيانات المالية السنوية العامة والمراجعة المعلومات المالية المرحلية. **الأولى**، كون إن البيانات المالية السنوية تدقق ايضاً، والمدقق يطبق المعيار الثاني من معايير العمل الميداني والخاص بحصول على فهم للرقابة الداخلية وهذا المعيار يطبق ايضاً في إعداد المعلومات المالية المرحلية. **الثانية**، قد يقوم المدقق بأداء اختبارات موضوعية للمعاملات وأرصدة الحسابات لجمع الأدلة التي لها صلة بالبيانات المالية السنوية. العديد من هذه الاختبارات يمكن القيام بها في نقطة معينة في المراجعة المرحلية وهذه الاختبارات توفر أدلة ملائمة لمراجعة المعلومات الفصلية(المرحلية). **الثالثة**، يتطلب من المدققين تحديداً قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة من اجل تقييم اثر الإجراءات التي اتخذت بشان المعلومات المرحلية(Knechel, 2001: 690). ويختلف تدقيق البيانات المالية عن مراجعة المعلومات المالية المرحلية في أن المدققون عند تدقيق البيانات المالية يقومون بجمع الأدلة وتقديم مستوى عالي من التوكيد في القوائم المالية التي تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. إذ إن التدقيق يتضمن البحث والتحقق من السجلات المحاسبية وفحص الأدلة الأخرى التي تظهرها القوائم المالية. عن طريق جمع المعلومات عن الشركة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية؛ فحص المستندات؛ مراقبة الموجودات؛ فضلاً عن عمل استفسارات داخل وخارج الشركة، وإداء إجراءات التدقيق الأخرى التي تساعد المدققين في الحصول على الأدلة الضرورية واللازمة لإصدار تقرير التدقيق. إن تقرير التدقيق الخارجي يبين رأي المدققين في القوائم المالية التي تتبع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً(Whittington, Pany, 2008: 5). وإن المدقق عندما يدقق القوائم المالية يقرر مدى توافقها مع المبادئ المقبولة عموماً(GAAP) ويقترح إجراء التعديلات على الإدارة عندما يعتقد بان الإدارة لم تقوم بتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً بصورة صحيحة ويرفع تقريره المتضمن نتائج التدقيق إلى حملة الأسهم(Knechel, Salterio, 2007: 14). وفي هذا النوع من التدقيق تؤكد الإدارة إن القوائم تظهر وبصورة عادلة تطبيق معايير

المحاسبة الدولية. وتدقيق هذه القوائم هو شكل من إشكال خدمات التصديق التي يصدر المدقق فيها تقريراً مكتوباً يبين فيه رأيه حول عدالة البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة(Arens, Elder, 2012: 29). في حين أن المراجعة تعني أداء بعض الإجراءات وليس كلها كإجراء بعض المطابقات أو الاستفسارات أو الفحص التحليلي على بعض وأهم مفردات القوائم المالية أو الحصول على معلومات ذات طبيعة خاصة تهم الزبون فضلا عن اجراءات مراجعة اخرى، ولذلك لا تنتهي المراجعة بإبداء رأي فني محايد كما هو الحال في تدقيق القوائم المالية(السيد شحاتة وآخرون، ٢٠٠٧: ٢١٢)، وإنما تنتهي بإعطاء توكيد سالب يفيد بأنه لا توجد تحريفات جوهرية في المعلومات المالية المرحلية وهي متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً(Boynton, Johnson, 2001: 20).

٧- **مقارنة بين تدقيق القوائم المالية السنوية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية:** بيّنت المعايير الدولية للتدقيق الاختلاف بين تدقيق القوائم المالية السنوية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية، إذ ينبغي عن طريق وسائل الإعلام وبورصة الأوراق المالية توعية مستخدمي القوائم المالية بالفرق بين تدقيق القوائم المالية السنوية ومراجعة المعلومات المالية المرحلية، وخاصة المتعاملين في بورصة الأوراق المالية، والجدول أدناه يقارن بين تدقيق القوائم المالية السنوية وبين مراجعة المعلومات المالية المرحلية(السيد شحاته وآخرون، ٢٠٠٧، ٢١٥).

وجه المقارنة	تدقيق البيانات المالية السنوية	مراجعة المعلومات المالية المرحلية
من يقوم بها	المدقق الخارجي المستقل	المدقق الخارجي المستقل
الهدف منها	إبداء رأي فني مهني محايد في مدى صدق وعدالة البيانات المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد إيجابي).	إعطاء استنتاج بأن المعلومات المالية المرحلية لا تحتاج لإجراء تعديلات مهمة عليها لكي تتمشى وفقاً المعايير المحاسبة الدولية أو المحلية (تأكيد سلبي[١]).
درجة التأكيد التي يعطيها	توفر تأكيد إيجابي معقول وليس مطلق بأن البيانات المالية خالية من التحريفات الجوهرية.	توفر تأكيد سلبي (متوسط) بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات هامة أو مؤثرة عليها لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة.
إبداء الرأي	لابد أن ينتهي بإبداء رأي فني محايد في البيانات المالية بناءً على أدلة الإثبات التي يجمعها مراقب الحسابات.	لا تنتهي بإبداء الرأي إذ يقوم مراقب الحسابات بأداء الاستفسارات والاجراءات التحليلية واجراءات مراجعة اخرى للمفردات المهمة في المعلومات المالية المرحلية.
دورها في اتخاذ القرارات	يتم في ضوئها اتخاذ القرارات من قبل الجهات المعنية داخل المؤسسات وخارجها الرسمية وغير الرسمية مثل توزيع الأرباح وتحديد الضرائب	يتم في ضوئها اتخاذ القرارات من قبل الجهات المهتمة بمثل هذه التقارير في حال أرادت الاعتماد عليها
درجة الشمول	أكثر شمولاً	أقل شمولاً
كيفية القيام بها	شاملة وعادة اختبارية لوجود قيود الوقت والتكلفة	اختبارية- لقيود التكلفة والوقت
أهميتها	إضفاء صفة الصدق والعدالة على البيانات المالية	دعم الثقة في هذه المعلومات المالية المرحلية وزيادة منفعة المعلومات الواردة في تلك المعلومات المرحلية بالنسبة لمستخدميها خاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية إذ

[١]. في مراجعة المعلومات المالية المرحلية يعبر الممارس بشكل سلبي بانه لم يرد الى علمه ما يدعوه الى الاعتقاد بان الرقابة الداخلية ليست فعالة، في حين يعبر الممارس بشكل ايجابي عند تدقيق القوائم المالية السنوية بالعبارة الاتية(وفي راينا ان الرقابة الداخلية فعالة في جميع النواحي الجوهرية ويسمى بالتوكيد المعقول).

وجه المقارنة	تدقيق البيانات المالية السنوية	مراجعة المعلومات المالية المرحلية
		تساعدهم باستمرار على التنبؤ بالأرباح وعوائد الأسهم
من حيث شكل التقرير	يراعى عند اعداده لمعيار التدقيق الدولي رقم(٧٠٠).	يراعى عند اعداده لمعيار التدقيق الدولي رقم(٢٤١٠).

ويرى الباحثان ان هناك اختلاف واضح بين التدقيق وبين المراجعة من حيث الهدف والاجراءات والامور الاخرى المتعلقة بهما وهذا ما ادى الى إفراد معايير خاصة بكل منهما من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC).

ثالثاً: الجانب التطبيقي للبحث

١- برنامج مراجعة المعلومات المالية المرحلية المقترح: تسعى المنظمات الدولية الى اصدار معايير تطبيقية بهدف توفير ارشادات تمكن الممارسين في مجال التدقيق من اداء الاعمال المكلفين بها على وفق المعايير الموضوعة والمتطلبات الاخلاقية والمهنية، لذا عمد الباحثان الى اقتراح برنامج مراجعة القوائم المالية المرحلية يوفر للمدققين الخارجيين الارشادات والاجراءات التي ينبغي القيام بها عند القيام بمراجعة المعلومات المالية المرحلية بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤(التقارير المالية المرحلية)) والمعيار الدولي رقم(٢٤١٠(مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة)) وتعليمات سوق العراق للأوراق المالية، وادناه برنامج المراجعة المقترح.

ت	الإجراءات
١	التأكد من الاعتراف بالإيرادات موسمياً أو بصورة دورية اثناء السنة بنفس طريقة الاعتراف بالإيرادات الواردة ضمن القوائم المالية السنوية.
٢	التأكد من الاعتراف بالمصاريف والتكاليف بنفس طريقة الاعتراف المعتمدة في القوائم المالية السنوية.
٣	التأكد من تطبيق السياسات المحاسبية المستخدمة نفسها في إعداد القوائم المالية السنوية عند إعداد القوائم المالية المرحلية.
٤	التأكد من إعادة عرض القوائم المالية المرحلية المعدة سابقاً في حالة اعتماد سياسة محاسبية جديدة في الفترة المحاسبية الحالية على وفق ما ورد المعيار المحاسبي الدولي(٨) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
٥	التأكد من الإفصاح في القوائم المالية السنوية عن طبيعة ومقدار التغير في تقدير مبلغ معين تم التقرير عنه في فترة مرحلية.
٦	التأكد من التأشير على القوائم المالية المرحلية المنشورة من قبل إدارة المنشاة بعبارة(غير مدققة).
٧	التاكد من الالتزام بتعليمات رقم(١٤) لسنة ٢٠١١ مستلزمات الافصاح تقديم القوائم المالية المرحلية بعد ٦٠ يوم من تاريخ انتهاء الفصل.
٨	التاكد من عرض القوائم المالية المرحلية بالشكل الذي اوردته الفقرة(٢٠- أ،ب،ج،د) من المعيار المحاسبي رقم(٣٤) التقارير المالية المرحلية.
٩	التاكد من الالتزام بالقواعد المحاسبية المحلية وما جاء فيها من اجراءات محاسبية لضمان سلامة القياس والعرض والافصاح لبنود القوائم المالية المرحلية.
١٠	ان يقوم المدقق بتحديث فهمهُ لنشاط المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية عن طريق أداء الإجراءات الآتية:-
أ	قراءة الوثائق الخاصة بتدقيق ومراجعة الفترة السابقة من السنة الحالية والفترة المناظرة لها من السنة السابقة وتحديد الأمور التي قد تؤثر في المعلومات المالية المرحلية للفترة الحالية.
ب	مراعاة الملاحظات الواردة في تقرير تدقيق القوائم المالية السنوية للسنة السابقة عن الأمور التي تجاوزت فيها الإدارة نظام الرقابة الداخلية.
جـ	قراءة احدث قوائم مالية سنوية والقوائم المالية المرحلية المقارنة للفترة السابقة للمساعدة على التعرف اية امور

ت	الإجراءات
	تكون مفيده في تحديث فهمه للرقابة الداخلية.
د	مراعاة الأهمية النسبية للبنود الواردة في القوائم المالية المرحلية على أساس الأهمية النسبية للبنود الواردة في القوائم المالية السنوية للمساعدة في تقييم اثر الأخطاء الواردة في هذه القوائم.
هـ	مراعاة الأمور ذات الأهمية المتعلقة بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية التي تدل على وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية.
و	مراعاة نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها على القوائم المالية السنوية وأخذها في الاعتبار عند أداء إجراءات المراجعة على القوائم المالية المرحلية.
ز	مراعاة نتائج عمليات التدقيق الداخلي التي قام بها قسم التدقيق والرقابة الداخلية والإجراءات التي قامت بها إدارة الشركة على أساسها.
ح	الاستفسار من إدارة الشركة عن التغيرات الحاصلة في الرقابة الداخلية واثر هذه التغيرات على إعداد القوائم المالية المرحلية.
ط	الاستفسار من إدارة الشركة عن المدخل(الاسلوب) المعتمد في إعداد القوائم المالية المرحلية ومدى موثوقية السجلات المحاسبية.
ي	الاستفسار من إدارة الشركة عن نتائج تقييمها لمخاطر احتمال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية المرحلية نتيجة الاحتيال.
ك	الاستفسار من المدقق السابق الذي قام بتدقيق ومراجعة القوائم المالية السنوية والمرحلية والاطلاع على أوراق العمل الخاصة به للتعرف على طبيعة الأخطاء المصححة والأخطاء غير المصححة والمخاطر الجوهرية والأمور التي تجاوز الإدارة فيها الرقابة الداخلية.
١١	على المدقق القيام بأداء الاستفسارات والإجراءات التحليلية لتحديد العلاقات والبنود الفردية غير العادية التي تعكس خطأً جوهرياً في القوائم المالية المرحلية وكالاتي:-
أ	قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق للتعرف على الأمور التي لها تأثير على القوائم المالية المرحلية.
ب	مراعاة الأمور التي أدت إلى تعديل تقرير التدقيق أو المراجعة للسنة أو الفترة السابقة.
١٢	التأكد من إن البيانات المالية المرحلية متفقة ومتطابقة مع السجلات المحاسبية عن طريق الحصول على تثبت ذلك، عن طريق اعتماد الاجراءات الاتية:-
أ	<u>اجراءات مراجعة النقدية:-</u>
أولاً	الحصول على كشف مطابقة المصرف، والاستفسار عن المبالغ الموقوفة او اية مبالغ غير اعتيادية.
ثانياً	الاستفسار عن التحويلات التي تمت خلال الفترة السابقة والفترة اللاحقة لتاريخ عملية المراجعة في الحسابات النقدية.
ثالثاً	الاستفسار بشأن وجود اية قيود او محددات تخص الحسابات النقدية.
رابعاً	مقارنة رصيد حساب النقدية الوارد القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
ب	<u>اجراءات مراجعة المدينون:-</u>
أولاً	الاستفسار عن السياسات المحاسبية للتسجيل الاولي للمدينون، وبيان فيما اذا كانت هناك اية سماحات ممنوحة لهكذا معاملات.
ثانياً	الحصول على كشف المدينين وتحديد فيما اذا كان مجموعه مطابق مع ميزان المراجعة.
ثالثاً	الحصول على اجابات بخصوص الاختلافات المهمة في ارصدة بعض الحسابات الظاهرة في الفترة السابقة.
رابعاً	الاستفسار فيما اذا كانت هناك مبالغ لديون كبيرة تتعلق بالايرادات المسجلة قد تم اصدارها بعد تاريخ الميزانية وانه قد تم اجراء قيد مخصص بشانها.
خامساً	الاستفسار عن اسباب وجود ارصدة مخالفة لطبيعتها المحاسبية ضمن حساب المدينون.
سادساً	مقارنة رصيد حساب المدينين الوارد في القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية

ت	الإجراءات
	المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
سابعاً	التاكد من اعتماد رصيد المدينين في القوائم المالية المرحلية على وفق الطريقة المعتمدة في اعداده في القوائم المالية السنوية.
جـ	اجراءات مراجعة المخزون:-
أولاً	الحصول على كشف لحساب المخزون وتحديد فيما اذا كان الرصيد يتطابق مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعةبالاعتماد على الجرد الفعلي للمخزون.
ثانياً	الاستفسار عن الطريقة التي تم بها جرد المخزون.
ثالثاً	مناقشة التسويات التي جرت على اساس الجرد الفعلي السابق للمخزون.
رابعاً	الاستفسار عن اجراءات الرقابة المطبقة عن نقطة القطع واية حركة للمخزون.
خامساً	الاستفسار عن الاسس المستخدمة لتقييم قيمة كل نوع من انواع المخزون.
سادساً	الاستفسار فيما اذا تم تقييم المخزون في نهاية الفترة المرحلية بالكلفة او صافي القيمة التحصيلية ايهما اقل على وفقا ما ورد في القاعدة المحاسبية رقم(٥) المخزون الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق.
سابعاً	الاستفسار فيما اذا كان هناك بضاعة امانة ضمن المخزون.
ثامناً	الاستفسار فيما اذا تم رهن المخزون او حفظه في مواقع اخرى او هناك بضاعة امانة مخزونة لدى الغير.
تاسعاً	مقارنة رصيد حساب المخزون الوارد في القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
د	اجراءات مراجعة الموجودات والاندثارات:-
أولاً	الحصول على كشف بالموجودات يبين تفاصيل الكلف ومخصص الاندثار المتراكم وتحديد فيما اذا كان مطابق مع ما جاء في ميزان المراجعة.
ثانياً	الاستفسار عن السياسة المحاسبية المطبقة بخصوص الاندثار المتراكم والتمييز بين المصاريف الراسمالية والمصاريف الايرادية، وبيان فيما اذا كان هناك انخفاض في قيمة الموجودات بصورة مستمرة.
ثالثاً	مناقشة الادارة حول المبالغ المضافة والمشطوبة لحساب الممتلكات وكيفية احتساب الارباح والخسائر عند بيعها.
رابعاً	ثبات تطبيق طرق الاندثار ونسب الاندثار ومقارنة مخصص الاندثار المتراكم مع الفترات السابقة.
	الاستفسار فيما اذا كان هناك اية موجودات مرهونة.
خامساً	مقارنة رصيد حساب الموجودات الوارد في القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
سادساً	التاكد من اعتماد القيمة الدفترية للموجودات الثابتة عند عرضها في الميزانية العامة وكما هو معمول به في القوائم المالية السنوية.
هـ	اجراءات مراجعة المصروفات المدفوعة مقدماً والاصول غير الملموسة:-
أولاً	الحصول على كشوفات تحدد طبيعة هذه الحسابات ومناقشة الادارة حول قابلية استعادتها.
ثانياً	الاستفسار عن اسس تسجيل هذه الحسابات وطرق اطفاء ها.
ثالثاً	مقارنة ارصدة حسابات المصروفات مع مثيلاتها للفترات السابقة ومناقشة الادارة حول الاختلافات ان وجدت.
رابعاً	مناقشة الادارة حول تصنيف الحسابات طويلة الاجل وقصيرة الاجل.
خامساً	مقارنة ارصدة هذه الحسابات الوارد في القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
و	اجراءات مراجعة الدائنون:-
أولاً	الاستفسار حول السياسات المحاسبية للتسجيل الاولي للدائنين.
ثانياً	الحصول على ايضاحات حول الاختلافات المهمة في ارصدة الحسابات عن الفترة السابقة دراستها.

ت	الإجراءات
ثالثاً	الحصول على كشف لحساب الدائنين وتحديد فيما اذا كان مجموع الكشف مطابق لما ورد في ميزان المراجعة.
رابعاً	الاستفسار فيما اذا تمت مطابقة الارصدة مع كشوفات الدائنين ومقارنتها مع ارصدة الفترات السابقة وكذلك مقارنة المبيعات مع الفترات السابقة.
خامساً	التاكد فيما اذا كانت هناك التزامات غير مسجلة.
سادساً	مقارنة رصيد حساب الدائنين الوارد القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية وتحديد نسب التغير في الرصيد وتحديد اسباب التغير.
سابعاً	التاكد من اعتماد رصيد الدائنين في القوائم المالية المرحلية على وفق الطريقة المعتمدة في اعداده في القوائم المالية السنوية.
ز	اجراءات مراجعة المصاريف المستحقة والمطلوبات المحتملة:-
أولاً	الحصول على كشف بالمصاريف المستحقة وتحديد فيما اذا كان مجموعها يتطابق مع ميزان المراجعة.
ثانياً	مقارنة الارصدة الكبيرة لحسابات المصروفات مع مثيلاتها في الفترة السابقة.
ثالثاً	التاكد من وجود تاييدات تتعلق بارصدة هذه المصاريف وشروط التسديد والالتزام بالشروط والضمان والتصنيف.
رابعاً	الاستفسار عن الطريقة التي يتم بموجبها تحديد المصروفات المستحقة.
خامساً	الاستفسار والتاكد فيما اذا كانت هناك اية التزامات فعلية او محتملة موجودة ولم يتم تسجيلها في الحسابات، ومناقشة الادارة بخصوصها ان وجدت.
ح	اجراءات مراجعة مصروفات الضرائب والرسوم:-
أولاً	الاستفسار من الادارة عن اية مطالبات من قبل الهيئة العامة للضرائب لها تاثير على مبلغ الضرائب المستحقة للهيئة.
ثانياً	التاكد من مبلغ الضريبة المستحق ومقارنته بالايراد المتحقق للشركة خلال الفترة.
ثالثاً	التاكد من تسجيل الالتزامات الضريبية الحالية والمؤجلة كافة.
ط	اجراءات مراجعة الاحداث اللاحقة:-
أولاً	الحصول من الادارة على اخر قوائم مالية مرحلية ومقارنتها مع القوائم المالية المرحلية الخاضعة للمراجعة، او مقارنتها مع القوائم المالية المرحلية للسنة السابقة.
ثانياً	الاستفسار عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية المرحلية والتي لها تاثير جوهري في القوائم المالية المرحلية الخاضعة للمراجعة عن طريق الاستفسار عن:- (١) وجود مطلوبات كبيرة ظهرت بعد تاريخ الميزانية. (٢) التغيرات المهمة التي حدثت على راس المال او الديون طويلة الاجل. (٣) التسويات القيدية غير الاعتيادية التي تمت في الفترة ما بين تاريخ الميزانية العامة وتاريخ الاستفسار.
ثالثاً	الاستفسار عن الدعاوى القانونية المقامة من وعلى الشركة ودراسة تاثيرها على القوائم المالية المرحلية.
١٣	التأكد من إن جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير المراجعة والتي تحتاج إلى تعديل أو الإفصاح عنها في القوائم المالية المرحلية قد تم تحديدها من قبل الإدارة.
١٤	القيام بأداء إجراء استفسارات إضافية أو أداء إجراءات مراجعة أخرى عندما يصل إلى علم المدقق أمر من شانه إجراء تعديل جوهري على القوائم المالية المرحلية المعدة من جميع النواحي على وفق إطار إعداد القوائم المالية المطبق حتى يتمكن من إبداء استنتاج في تقرير المراجعة.
١٥	التاكد من تقييم الاهمية النسبية وذلك عن طريق ممارسة الحكم المهني للاخطاء غير المصححة سواء اكان ذلك بصورة فردية او بمجموعها ومدى اثر ذلك على القوائم المالية المرحلية.
١٦	الحصول على اقرارات مكتوبة من الادارة وهي كالاتي:-
أ	الحصول على اقرار من الادارة بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال والخطأ.
ب	اقرار الادارة بانها قد اعدت القوائم المالية المرحلية حسب اطار اعداد القوائم المالية المطبق.
جـ	اقرار الادارة باعتقادها ان الاخطاء غير المصححة التي جمعها المدقق خلال عملية المراجعة ليست ذات اهمية نسبية سواء اكانت مفردة او مجمعة على القوائم المالية المرحلية.

ت	الإجراءات
د	اقرار الادارة بانها افصحت عن جميع حالات عدم الامتثال للقوانين والانظمة التي لها تاثير على القوائم المالية المرحلية.
هـ	اقرار الادارة بانها افصحت عن جميع الاحداث المهمة التي وقعت بعد تاريخ الميزانية العمومية حتى تاريخ تقرير المراجعة التي تحتاج الى تعديل او الافصاح عنها في القوائم المالية المرحلية.
١٧	التاكد من اتساق المعلومات الاخرى المرافقة بالقوائم المالية المرحلية وعدم وجود اختلاف بين ما ورد فيها وما ورد في القوائم المالية المرحلية، عن طريق مراعاة الآتي:-
أ	في حالة وجود عدم اتساق جوهري وان القوائم المالية المرحلية بحاجة إلى تعديل، وكان تعديل القوائم ضروري ورفضت الإدارة إجراء التعديل، على المدقق بيان ذلك في تقرير المراجعة.
ب	وفي حالة وجود عدم اتساق جوهري وان المعلومات الأخرى بحاجة الى تعديل، وكان تعديل المعلومات ضروري ورفضت الإدارة إجراء التعديل، ينبغي إدراج فقرة إضافية في تقرير المراجعة تبين عدم الاتساق الجوهري او ايقاف اصدار التقرير او الانسحاب من عملية المراجعة.
جـ	اما اذا وصل الى علم المدقق امر يجعله يعتقد بان هناك خطأ جوهري حقيقي، فيجري مناقشة الامر مع الادارة، واذا كان اجراء التعديل ضروريا ورفضت الادارة اجراء التعديل، ينبغي اعلام المكلفين بالحوكمة(لجنة التدقيق) او الحصول على المشورة القانونية.
١٨	التأكد من إعداد القوائم المالية المرحلية وفقاً لإطار اعداد القوائم المالية المطبق، ينبغي مراعاة الاتي:-
أ	اذا وصل الى علم المدقق بناءاً على مراجعته القوائم المالية المرحلية امر يجعله يعتقد من الضروري اجراء تعديل جوهري للقوائم المالية المرحلية إبلاغ الامر بالسرعة الممكنة الى المستوى المناسب من الادارة.
ب	عند عدم استجابة الادارة بشكل مناسب وخلال فترة زمنية معقولة ابلاغ الامر الى المكلفين بالحوكمة(لجنة التدقيق) شفهيا او كتابيا وحسب طبيعة وحساسية واهمية الامر.
جـ	عند عدم استجابة المكلفين بالحوكمة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة يتم اتخاذ احد الإجراءات ادناه:-
د	تعديل التقرير، او الانسحاب من عملية المراجعة.
هـ	الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية.
١٩	الحصول على ادلة ووثائق داعمة وكافية لتوفير اساس للاستنتاج لضمان اداء عملية المراجعة على وفق المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

٢- المعلومات المالية المرحلية بموجب التشريعات العراقية

أ- تعليمات وشروط ومتطلبات ادراج الشركات في سوق الاوراق المالية رقم(٦) المعدلة لسنة ٢٠١٠

اشارت الفقرة(٧-ب) من تعليمات رقم(٦) المعدلة لسنة/ ٢٠١٠ الى ان الشركة التي ترغب في الادراج في سوق الاوراق المالية عليها ان تقدم البيانات المالية للشركة تتضمن البيانات المالية الفصلية التي تغطي الفترة الزمنية من نهاية السنة المالية السابقة لتقديم طلب الادراج وحتى نهاية الفصل الاخير الذي يسبق تاريخ ذلك الطلب مقارنة مع الفترة المقابلة لها في السنة السابقة على ان تتضمن على الميزانية العامة وحساب الارباح والخسائر وكشف التدفقات النقدية. كما اشارت الفقرة(١٧) من التعليمات رقم(٦) المعدلة لسنة/٢٠١٠ الى التزام الشركة بنشر بياناتها المالية الواردة في الفقرة(٧) اعلاه في موقعي سوق العراق للاوراق المالية وهيئة الاوراق المالية الالكترونيين وفي صحيفة يومية واحدة قبل السماح بتداول اسهمها في سوق العراق للاوراق المالية.

ب- تعليمات الافصاح للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية رقم(٨) لسنة ٢٠١٠

نصت الفقرة(٤) من تعليمات رقم(٨) لسنة/٢٠١٠ (على كل شركة مدرجة في سوق الاوراق المالية ان تقدم بيانات مالية فصلية كل ثلاثة اشهر خلال مدة لا تزيد على(٦٠) يوما من انتهاء الفصل ويشترط ان تعد على

وفق المعايير المحاسبية النافذة وتتضمن: أولا: الميزانية العامة، كما في نهاية الفصل الحالي وميزانية عمومية مقارنة كما في نهاية الفصل السنة المالية السابقة لها. ثانياً: حساب الارباح والخسائر، للفصل الحالي وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه وحساب الارباح والخسائر للفصل المقابل له من السنة السابقة حتى تاريخه. ثالثاً: كشف التدفق النقدي، تراكمياً للسنة المالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة له حتى تاريخه من السنة السابقة. رابعاً: الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

د- تعليمات مستلزمات الافصاح رقم(١٤) لسنة ٢٠١١

أشارت الفقرات(أ، ب، ج) من البند(٢) من تعليمات مستلزمات الافصاح رقم(١٤) لسنة/ ٢٠١١ الى قيام الشركة بتقديم البيانات المالية الفصلية خلال مدة لا تتجاوز(٦٠) يوماً من انتهاء الفصل. وبخلافه تفرض غرامة مالية مقدراها(٥٠٠٠٠) دينار(خمسون الف دينار) في حال تأخر الشركة عن تقديم بياناتها الفصلية خلال المدة المشار اليها في الفقرة(أ) اعلاه ولشهر واحد فقط او جزء من الشهر وبعدها يتم ايقاف تداول اسهم الشركة في سوق العراق للاوراق المالية ولا تعاد الشركة المتوقف تداول اسهمها في السوق بسبب المادة(٢) الا بعد الايفاء بمتطلبات الافصاح وتسديد مبلغ الغرامة.

هـ- تعليمات ايقاف تداول وشطب ادراج الشركات في سوق الاوراق المالية رقم(٣) المعدلة لسنة٢٠١١

تم اصدار التعليمات رقم(٣) المعدلة لسنة/ ٢٠١١ لغرض تنظيم عملية الايقاف والشطب للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية، إذ اشارت التعليمات في الفقرة(١-أ، ب) منها الى انه" يجوز لهيئة الاوراق المالية ايقاف تداول اسهم الشركة في أي من الحالات إذا فقدت الشركة شرطاً من شروط الادراج الواردة في تعليمات رقم(٦) الصادرة عن هيئة الاوراق المالية، واذا أخلت الشركة بمستلزمات الافصاح ".

ويرى الباحثان انه وعلى الرغم من ان هيئة الاوراق المالية قد اصدرت تعليمات بخصوص شروط ومتطلبات الادراج وكذلك الافصاح فضلاً عن مستلزمات الافصاح وكذلك تعليمات ايقاف تداول وشطب اسهم الشركات المدرجة والتي تم الاشارة اليها اعلاه، الا ان هذه التعليمات قد اغفلت امراً مهماً الا وهو ضرورة تقديم بيانات مالية فصلية مراجعة من قبل جهة مهنية مستقلة كمراقب الحسابات حالها حال البيانات المالية السنوية، اذ اشار البند(٧أ) من تعليمات رقم(٦) المعدلة لسنة ٢٠١٠ على ضرورة تقديم بيانات مالية للسنتين السابقتين لتاريخ تقديم طلب الادراج مشفوعة بتقرير كل من مجلس الادارة ومدقق حسابات مستقل(مدقق خارجي) ومخول قانوناً في العراق وتتضمن الميزانية العامة وحساب الارباح والخسائر وكشف التدفق النقدي والايضاحات الضرورية عن هذه البيانات، كما اشار البند(١ب) من تعليمات رقم(٨) لسنة ٢٠١٠ الى ذلك ايضاً. فضلا عن ان البند(١ج) من التعليمات اعلاه الذي الزم ان يتم تقديم تقرير مراقب الحسابات عن البيانات المالية السنوية اشار الى ان البيانات المالية السنوية ينبغي ان تكون مدققة على وفق معايير التدقيق الدولية والمعايير الصادرة عن مجلس المعايير العراقية، ولم تؤكد هذه التعليمات على ضرورة مراجعة البيانات المالية الفصلية من قبل مراقب الحسابات على وفق معايير التدقيق الدولية. فضلا عن ذلك ان الغرامات المالية المفروضة على الشركات غير الملتزمة بتعليمات الافصاح سواء اكانت رقم(٩) المعدلة لسنة/٢٠١٢ ام تعليمات رقم(١٤) لسنة/٢٠١١ غير رادعة كونها تشكل مبالغ ضئيلة ولا تتناسب مع عدم الالتزام بتعليمات. كما ان الهيئة قد اعدت نماذج للبيانات المالية الفصلية لا تتفق من حيث الشكل مع ما ورد في البند(٨) و(٢٠) من المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤) القوائم المالية

المرحلية، في حين اشارت الى ان اعداد البيانات المالية الفصلية يكون على وفق المعايير المحاسبية النافذة وذلك بموجب ما ورد في البند(٤) من تعليمات رقم(٨) لسنة ٢٠١٠، وكما مبين في الجدول ادناه الذي يقارن بين مضامين وفترات اعداد القوائم المالية المرحلية بموجب المعيار المحاسبي الدولي(٣٤) وتعليمات هيئة الاوراق المالية رقم(١٣) لسنة/٢٠١٠

مضامين القوائم المالية المرحلية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤)	مضامين القوائم المالية المرحلية وفق لتعليمات رقم(٦) المعدلة لسنة/٢٠١٠.	الفترات التي تعد لها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤)	الفترات التي تعد لها وفق لتعليمات رقم(٨) لسنة/٢٠١٠
الميزانية العامة	الميزانية العامة	تشتمل على الميزانية العامة كما في نهاية الفترة المرحلية الحالية والميزانية العامة مقارنة كما في نهاية السنة المالية او الفترة المالية السابقة لها مباشرة.	كما في نهاية الفصل الحالي وميزانية عمومية كما في نهاية السنة السابقة لها
كشف الدخل	حساب الارباح والخسائر	يعرض بيانات الدخل للفترة المرحلية الحالية وتراكمياً للسنة الحالية حتى تاريخه، مع مقارنة لبيانات الدخل للفترات المرحلية المقابلة الحالية وللسنة حتى تاريخه للسنة المالية السابقة لها مباشرة.	للفصل الحالي وتراكمياً للسنة المالية الحالية حتى تاريخه و حساب الارباح والخسائر الفصل المقابل له من السنة السابقة حتى تاريخه.
كشف التغيرات في حقوق الملكية	لا يوجد	يبين التغيرات في حقوق الملكية تراكمياً للسنة المالية حتى تاريخه، وللفترة المرحلية الحالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة المالية السابقة مباشرة.	لا يوجد
كشف التدفق النقدي	كشف التدفق النقدي	يظهر التدفق النقدي تراكمياً للسنة الحالية حتى تاريخه، وللفترة المرحلية الحالية حتى تاريخه مقارن مع الفترة المقابلة من السنة السابقة مباشرة.	تراكمياً للسنة الحالية حتى تاريخه مع الفترة المقابلة له حتى تاريخه من السنة السابقة.
الايضاحات التفسيرية	لا يوجد		الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية

المصدر: اعداد الباحثان.

٥- مراجعة المعلومات المالية المرحلية لعينة البحث

أ- شركة الهلال الصناعية(ش. م. مختلطة)- بغداد

اجراءات المراجعة

تستعرض هذه الفقرة النتائج التي تم توصل اليها عن طريق مراجعة القوائم المالية المرحلية لسنة ٢٠١١ ولجميع الفصول للشركة عينة البحث والتي تتصف بالشمولية والعموم وهي كالاتي:-

(١)لم تقم الشركة باعداد كشف التغيرات في حقوق المالكين(المساهمين)، خلافاً لما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(٣٤) "التقارير المالية المرحلية" ضمن بند محتوى التقرير المالي المرحلي الفقرة(٥-جـ). (٢) لم تقم الشركة بتضمين المعلومات المالية المرحلية للفترات التي تم اعدادها وتقديمها الى سوق الاوراق المالية بالايضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المرحلية مخالفة بذلك للفقرة(٤- د) من تعليمات الافصاح للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية رقم(٨) لسنة ٢٠١٠. (٣)لم تقم الشركة بالافصاح عن الطريقة(المدخل) التي اعتمدتها في اعداد المعلومات المالية المرحلية لما لذلك من تاثير على الارصدة والمبالغ الظاهرة فيها فضلاً عن تاثيرها على تحديد دخل الفترة التي اعدت لها القوائم المالية المرحلية. إذ تبين عن طريق مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي قامت بتقديمها الشركة لوحظ ان المعلومات المالية المرحلية قد أعدت على وفق المدخل المتكامل، اذ تم الاعتراف بالايرادات والمصروفات في الفترات التي تحققت فيها من دون الاخذ بالاعتبار ان هذه البنود لها علاقة بتحديد دخل الفترات اللاحقة. (٤)لم تقم الشركة باحتساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها لارصدة المدينون التي بذمة الغير خلال الفترات التي قامت باعداد معلومات مالية مرحلية على الرغم من وجود ارصدة مدينة موقوفة ومدورة من سنوات سابقة. (٥)لم يتمكن الباحثان من التأكد من ارصدة حسابات(كلفة الانتاج، كلفة الخدمات الانتاجية، كلفة الخدمات التسويقية، كلفة الخدمات الادارية والتمويلية) الواردة في حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر لعدم امكانية توفيرها من قبل الشركة عينة البحث. (٦)لم تقم الشركة بتقييم المخزون السلعي في تاريخ الميزانية العامة المرحلية على وفق ما ورد في القاعدة المحاسبية رقم(٥) المخزون الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق. (٧)لم تقم الشركة باحتساب التغير في مخزون الانتاج غير التام والتغير في مخزون الانتاج التام والتغير في مخزون البضائع بغرض البيع للفترات التي تم اعداد معلومات مالية مرحلية لها مما يؤدي الى عدم اظهار نتيجة نشاط الشركة للفترة غير صحيحة. (٨)لم تقم الشركة بالافصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة للفترة التي قامت باعداد معلومات مالية مرحلية لها. (٩)لم يتم التأشير على الميزانية العامة وكشف الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر وكذلك كشف التدفق النقدي بعبارة "غير مدققة ". (١٠)لم تقم الشركة بتقديم تقرير الادارة وشهادة الادارة مع المعلومات المالية المرحلية التي قامت باعدادها وتقديمها الى سوق العراق للاوراق المالية كأحد متطلبات الادراج في السوق لتداول اسهم الشركة. (١١)ان الميزانية العامة المدرجة ضمن المعلومات المالية يتم اعدادها لتبين الحسابات الرئيسية في لحظة زمنية معينة كما هو متعارف عليه في المحاسبة، في حين ان الشركة قد اعدت الميزانية العامة التي ادرجت ضمن المعلومات المالية المرحلية كان مؤشر عليها عبارة لغاية تاريخ ٢٠١١/٣/٣١.

(١٢)عدم مراعاة الجوانب الشكلية الاساسية للحساب، اذ لم يتم وضع كل من عجز النشاط الجاري وعجز الانتاج والمتاجرة وعجز العمليات الجارية بين قوسين للدلالة على ان الرصيد سالب خلافاً لما جاء في انموذج الحساب الوارد في النظام المحاسبي الموحد، مما قد يسبب عدم الفهم لدى مستخدمي المعلومات المالية المرحلية. (١٣)لم تقم الشركة باعداد المعلومات المالية المرحلية للفصل الرابع للسنة والاكتفاء باعدادها لثلاثة فصول فقط. (١٤)هناك اختلاف في طريقة عرض المعلومات المالية المرحلية وكالاتي: (أ) وجود اختلاف في عرض بنود الميزانية العامة بين فصل واخر والبيانات المالية السنوية وكما مبين ادناه:-

الميزانية العامة المرحلية	الفصل الاول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	
البيان			البيان	
مصادر التمويل قصيرة الاجل				
تخصيصات قصيرة الاجل	٨٢٧٧٩١٦	٨٢٧٧٩١٦	تخصيصات قصيرة الاجل	(٨٩٢٧٩١٦)
المصارف الدائنة	—	—	المصارف الدائنة	(٢٢٨٤٥٤١٩٦٤)
الدائنون	٢٣٧٩٩٨٣١١٥	٢١٦٥٧٦٥٣٧٠	الدائنون	٢٠١٢٧٢٣٣١٧
حساب النشاط الجاري	(٢١٧٤٩٩٩٥٧٧)	(٢١٧٤٩٩٩٥٧٧)		
مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	٢١٣٢٦١٤٥٤	٩٥٦٢٩١	حساب النشاط الجاري*	(٢٨٠٧٤٦٥٦٣)

* ظهر حساب النشاط الجاري في الفصل الثالث في حقل مجموع مصادر التمويل القصيرة الاجل. وهذا سببه عدم إلمام الشركة بالطريقة التي ينبغي ان يتم فيها اعداد القوائم المالية المرحلية، فضلا عن عدم قيام السوق بالتاكيد على الالتزام بالمعايير التي تحكم اعداد القوائم المالية المرحلية.

(ب) وجود اختلاف في طريقة عرض البيانات المقارنة في حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر الوارد في القوائم المالية المرحلية وكما مبين ادناه:-

الفصل الاول		الفصل الثاني		الفصل الثالث		
لغاية ٢٠١١/٣/٣١	لغاية ٢٠١٠/٣/٣١	لغاية ٢٠١١/٦/٣٠	لغاية ٢٠١٠/٦/٣٠	من ٢٠١١/٧/١ لغاية ٢٠١١/٩/٣٠	لغاية ٢٠١١/٩/٣٠	لغاية ٢٠١٠/٩/٣٠

وهذا سببه عدم إلمام الشركة بالطريقة التي ينبغي ان يتم فيها اعداد القوائم المالية المرحلية، فضلا عن عدم قيام السوق بالتاكيد على الالتزام بالمعايير التي تحكم اعداد القوائم المالية المرحلية.

ب- شركة الصناعات الإلكترونية(مساهمة مختلطة- بغداد)

أولاً: وجود اختلاف في رصيد حساب المخزون الظاهر في الميزانية العامة كما في ٢٠١٢/٣/٣١ والبالغ(٩٥٥٣٦٩٩٢١٥) دينار(تسعة مليار وخمسمائة وثلاثة وخمسون مليون وستمائة وتسعة وتسعون الف ومائتان وخمسة عشر دينار) عما يظهره رصيد حساب المخزون بموجب كشف المخزون المعد بالاعتماد على ارصدة الحساب في ٢٠١١/١٢/٣١ وحركة الحساب لغاية ٢٠١٢/٣/٣١ بموجب ميزان المراجعة والمبين في الجدول رقم(١٤) والذي ظهر بمبلغ(٩٧٣٠٩٧٤٨٨٧) دينار(تسعة مليار وسبعمائة وثلاثين مليون وتسعمائة واربعة وسبعين الف وثمانمائة وسبعة وثمانين دينار) أي بفرق مقداره (١٧٧٢٧٥٦٧٢) دينار(مائة وسبعة وسبعين مليون ومائتين وخمسة وسبعين الف وستمائة واثنين وسبعين دينار). ولدى الاستفسار عن

السبب بيّنت الشركة بأنه تم تلافي الفرق في بيانات الفترات اللاحقة. **ثانياً:** لم تقم الشركة بالافصاح عن سبب زيادة رصيد حساب(اعتمادات مستندية لشراء مواد(حـ/ ١٣٨)) بمبلغ(١٤٠٤) مليون دينار(مليار واربعمائة واربعة مليون دينار) عن رصيد الحساب كما تظهره الميزانية العامة كما في ٢٠١١/١٢/٣١ والبالغ(٨٢٩٦٤٩٤٥٩) دينار(ثمانمائة وتسعة وعشرون مليون وتستمائة وتسعة واربعون الف واربعمائة وتسعة وخمسون دينار)، وقد اوضحت الشركة ان الزيادة تمثل مشتريات مواد خلال الفترة. **ثالثاً:** ظهر رصيد حساب(استثمارات مالية قصيرة الاجل(حـ/ ١٥٢)) بمبلغ(٣٥٠٠) مليون دينار(ثلاثة مليار وخمسمائة مليون دينار)، في ان رصيد الحساب كما في ٢٠١١/١٢/٣١ ظهر بمبلغ(٢٥٠٠) مليون دينار(مليارين وخمسمائة مليون دينار) أي بفرق مقداره(١٠٠٠) مليون دينار(مليار دينار)، مع العرض ان ميزان المراجعة كما في ٢٠١٢/٣/٣١ لم يظهر مبلغ الزيادة كما ان الشركة لم تفصح عن ذلك. **رابعاً:** وجود اختلاف في رصيد حساب المدينون الظاهر في الميزانية العامة والذي يمثل مبلغ مقداره (١٧٢٢٧٨٥٣٨٨١) دينار(سبعة عشر مليار ومائتان وسبعة وعشرون مليون وثمانمائة وثلاثة وخمسون الف وثمانمائة وواحد وثمانون دينار)، عما يظهره رصيد الحساب بموجب ميزان المراجعة والذي يمثل مبلغ(١٩٥٨١٢٠٢٣٩٦) دينار(تسعة عشر مليار وخمسمائة وواحد وثمانون مليون ومائتا واثنان الف وثلاثمائة وستة وتسعون دينار) أي بفرق مقداره(٢٣٥٣٣٤٨٥١٥) دينار(مليارين وثلاثمائة وثلاثة وخمسين مليون وثلاثمائة وثمانية واربعين الف خمسمائة وخمسة عشر دينار). **خامساً:** وجود اختلاف في رصيد حساب النقود الظاهر في الميزانية العامة والذي يمثل مبلغ (٧١٦١٥٣٢٢١٦) دينار(سبعة مليار ومائة وواحد وستون مليون وخمسمائة واثنان وثلاثون الف ومائتان وستة عشر دينار) عما اظهره رصيد الحساب بموجب ميزان المراجعة لغاية ٢٠١٢/٣/٣١ والبالغ(٦٦٦٤١١٢٨٤٩) دينار(ستة مليار وستمائة واربعة وستون مليون ومائة واثنا عشر الف وثمانمائة وتسعة واربعون دينار)، أي بفرق مقداره(٤٩٧٤١٩٣٦٧) دينار(اربعمائة وسبعة وتسعين مليون واربعمائة وتسعة عشر الف وثلاثمائة وسبعة وستين دينار). **سادساً:** وجود اختلاف في رصيد حساب الدائنون الظاهر بموجب الميزانية العامة والبالغ(٧٧٦٨٧٥٤٣٥١) دينار(سبعة مليار وسبعمائة وثمانية وستون مليون وسبعمائة واربعة وخمسون الف وثلاثمائة وواحد وخمسون دينار) في حين ظهر رصيد الحساب بموجب كشف الدائنون بموجب ميزان المراجعة والبالغ(١١٢١٣٢٩١٠١٦) دينار(احد عشر مليار ومائتان وثلاثة عشر مليون ومائتان وواحد وتسعون الف وستة عشر دينار)، أي بفرق مقداره(٣٤٤٤٥٣٦٦٦٥) دينار(ثلاثة مليار واربعمائة واربعة واربعين مليون وخمسمائة وستة وثلاثين الف وستمائة وخمسة وستين دينار). **سابعاً:** وجود فرق بين ما يظهره رصيد حساب النشاط الجاري الظاهر في حساب الانتاج والمتاجرة البالغ (٢٢٩٦٧٥٧٢١٤) دينار(ملياران ومائتان وستة وتسعون مليون وسبعمائة وسبعة وخمسون الف ومائتان واربعة عشر دينار) وبين ما اظهره ميزان المراجعة لغاية ٢٠١٢/٣/٣١ والبالغ (٢٣١٦٦٧٨٤١٤) دينار(ملياران وثلاثمائة وستة عشر مليون وستمائة وثمانية وسبعون الف واربعمائة واربعة عشر دينار) أي بفرق مقداره(١٩٩٢١٢٠٠) دينار(تسعة عشر مليون وتسعمائة وواحد وعشرين الف ومائتي دينار).

جـ-الشركة العراقية لإنتاج البذور(مساهمة مختلطة- بغداد)

(١) تذبذب نسب ارصدة بعض الحسابات الواردة في حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر خلال الفترات التي تم اعداد قوائم مالية مرحلية لها وكما مبين في ادناه:-

البيان	الرصيد/ دينار				نسبة التغير %		
	من ١/١ لغاية ٢٠١١/٣/٣١	من ٤/١ لغاية ٢٠١١/٦/٣٠	من ٧/١ لغاية ٢٠١١/٩/٣٠	من ١٠/١ لغاية ٢٠١١/١٢/٣١	(١-٢)	(٢-٣)	(٣-٤)
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)			
ايرادات النشاط الجاري	٥٢٣٩٢١٥٠٢	٣٤٠٧٠٣٣٣	١١٥٢٩٧٥١٩	٦٤٦٦٢٨٩٠٥١	(١٤٣٨)	٢٣٨	٥٥٠٨
كلفة الانتاج	٥٣٠٥٧١٣٣٨٨	١٦٩٤٤٤١٤٥	٢١٧١٨٣٦٧٢	٦٦١٦٦٦٧٢٦	(٩٧)	(٢٨)	٢٠٥
ايراد فوائد وايجار الاراضي دائنة	٩٢٩٢١٨٥٠	٣٠٩٨٧٦٣١	٤٥٠٢٢٧٣٠	٨٣٨١٦٥٠٠	(٦٧)	٤٥	٨٦
ايراد استثمارات مالية	١٠٤٣٠٢٣٨٧	-	٢٥٤٨٦٨٤	١١٧٥٩٢٠١١	(١٠٠)	١٠٠	٤٥١٤
ايرادات اخرى	١٩٧٩٢٥٥٣	٢٤٨٤١٦٧	٣٥٥١٩٩٧٦	٤٥٠٨٦٦٨٤	(٨٧)	١٣٣٠	٢٧
المصروفات الاخرى	٨٠٣٧٤١	١٠٦٠٦٧٧٢٨	٣٣٥٩٧٨٣٥	١٤٢٦٦٠٥٦٣	١٣٠٩٧	(٦٨)	٣٢٥

(٢) حدوث ارتفاع وانخفاض في ارصدة بعض الحسابات الواردة في حساب الانتاج والمتاجرة خلال الفترات التي تم اعداد قوائم مرحلية مقارنة بارصدة هذه الحسابات للفترات المقابلة لها في السنة السابقة وكما مبين في ادناه:

البيان	الرصيد والفترة		نسبة التغير
	من ٧/١ لغاية ٢٠١١/٩/٣٠	لغاية ٢٠١٠/٩/٣٠	
كلفة الانتاج	٢١٧١٨٣٦٧٢	١٧٩٢٨٢٠٧٤	%٢٠
فوائد وايجار وايجار الاراضي(دائنة)	٤٥٠٢٢٧٣٠	٢٤٤٧٤٣١٧	%٨٤
ايراد استثمار مالية	٢٥٤٨٦٨٤	٢١٧٥٩٩٧٩	%٨٨
الايرادات الاخرى	٣٥٥١٩٩٧٦	١٩٨٤٩	%١٧٨٨٥٠
البيان	الرصيد والفترة		نسبة التغير
	١٠/١ لغاية ٢٠١١/١٢/٣١	لغاية ٢٠١٠/١٢/٣١	
كلفة الانتاج	٦٦١٦٦٦٧٢٦	٥٧٣٨٩٤٦١٤	%١٥
ايرادات استثمار مالية	١١٧٥٩٢٠١١	٧٠١١٠٩٤٦	%٦٨
المصروفات الاخرى	١٤٢٦٦٠٥٦٣	٥١٥٠٠٣٥٧	%١٧٧

(٣) وجود فروقات بين ارصدة بعض الحسابات الظاهرة في المعلومات المالية المرحلية للفترات التي تم اعدادها وبين ارصدتها الظاهرة في البيانات المالية السنوية، مما يؤشر عدم مراعاة الدقة والموضوعية عند اعداد المعلومات المالية المرحلية وكما مبين ادناه:-

البيان	الرصيد خلال الفترات	المجموع لغاية ٢٠١١/١٢/٣١	الرصيد في ٢٠١٢/٣/٣١	الفرق زيادة (نقصان)	نسبة الفرق الى المجموع في ٢٠١١/١٢/٣١
ايرادات النشاط الجاري	٣٤٠٧٠٣٣٣ ١١٥٢٩٧٥١٩ ٦٤٦٦٢٨٩٠٥١	٦٦١٥٦٥٦٩٠٣	١٠٩٢٤٩٦٨٧٣٦	٤٣٠٩٣١١٨٣٣	%٦٥
كلفة الانتاج	١٦٩٤٤٤١٤٥ ٢١٧١٨٣٦٧٢ ٦٦١٦٦٦٧٢٦	١٠٤٨٢٩٤٥٤٣	٩٩٣٨٧٧١٠٧٨	٨٨٩٠٤٧٦٥٣٥	%٨٤٨
فوائد وايجار اراضي(دائنة)	٣٠٩٨٧٦٣١ ٤٥٠٢٢٧٣٠ ٨٣٨١٦٥٠٠	١٥٩٨٢٦٨٦١	٥٢٦١٦٦٦١٦	٣٦٦٣٣٩٧٥٥	%٢٢٩
الاعانات	- ٢١٠٠٣٢٤٧ ٢١٠٠٣٢٤٧	٤٢٠٠٦٤٩٤	٩٣٦٠١٥٩٣٣٨	٩٣١٨١٥٢٨٤٤	%٢٢١٨٣
الايرادات الاخرى	٢٤٨٤١٦٧ ٣٥٥١٩٩٧٦ ٤٥٠٨٦٦٨٤	٨٣٠٩٠٨٢٧	٧٢٥١٤٥٥٢	(١٠٥٧٦٢٧٥)	%١٣
المصروفات التحويلية	-	-	٩٦٧٥٠٠٠٠	٩٦٧٥٠٠٠٠	-
المصروفات الاخرى	١٠٦٠٦٧٧٢٨ ٣٣٥٩٧٨٣٥ ١٤٢٦٦٠٥٦٣	٢٨٢٣٢٦١٢٦	٥٧٠٦٨٢٦٣	(٢٢٥٢٥٧٨٦٣)	%٨٠

رابعاً: الاستنتاجات والتوصيات))

١- الاستنتاجات

أ- ان قيام المدقق الخارجي للشركة بمراجعة المعلومات المالية المرحلية يؤثر في موثوقية هذه القوائم عن طريق التوصل الى استنتاج حول مدى اعداد المعلومات المالية المرحلية على وفق الاطار المعتمد في اعداد البيانات المالية السنوية وعدم وجود اية تحريفات جوهرية. ب- يؤدي اعتماد معلومات مالية مرحلية تم مراجعتها من قبل المدقق الخارجي الى توافر الخصائص النوعية الاساسية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها (الملائمة والتوقيت المناسب والموثوقية وقابلية المقارنة) وهذا بدوره يؤدي الى التأثير على موثوقيتها. جـ- يؤدي المدقق الخارجي دور اساسي في مراجعة المعلومات المالية المرحلية نتيجة لما يتمتع به من خبرة ومعرفة علمية(تأهيل علمي وعملي) بهدف تحسين جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة فيها عن طريق إلتزامه بالمعايير المنظمة لعمله بحيث يجعلها مفيدة وملائمة لاتخاذ القرار. د- تعد مراجعة المعلومات المالية المرحلية واحدة من اهم خدمات التوكيد التي تقوم على اساس التصديق التي يقدمها المدقق الخارجي بعد تدقيق البيانات المالية السنوية، الا انها تختلف معها من حيث الهدف، إذ لاتهدف المراجعة الى ابداء الرأي(توكيد موجب) في المعلومات المالية المرحلية وانما تهدف الى توفير استنتاج(توكيد سلبي) في مدى توافق اعدادها وفق الاطار المعتمد في اعداد البيانات المالية السنوية. هـ- عدم وجود دليل مراجعة محلي لمراجعة القوائم المالية المرحلية التي تقدمها الشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية يقدم الارشادات والاجراءات الضرورية التي ينبغي القيام بها من قبل الممارسين للمهنة. و- على الرغم من اختلاف مداخل اعداد القوائم المالية المرحلية الا ان

اعتماد المدخل التوافقي في اعدادها يعد الانسب، إذ إنه يساعد على توفير معلومات ذات دقة اكبر لكونه يجمع بين المزايا التي يوردها كل من المدخل المتكامل والمدخل المستقل ويحاول تجاوز العيوب او الانتقادات الموجهه لكلا المدخلين. ز- ان المعلومات الواردة في القوائم المالية المرحلية للشركات عينة البحث المقدمة الى سوق الاوراق المالية لا تلبي متطلبات مستخدمي القوائم المالية كونها لا تتمتع بالموثوقية والملائمة نتيجة لما توصل اليه من ملاحظات في الجانب العملي للبحث.

٢- التوصيات

أ- ضرورة نشر معلومات مالية مرحلية كاملة مرفقاً بها جميع الايضاحات من دون حذف أيٍ منها كونها تعد جزء لا يتجزأ منها، فضلاً عن احتوائها على جميع بنود المعلومات التي يحتاجها المستخدمين. ب- تبني القوائم المالية المرحلية وبرنامج وتقرير المراجعة المعلومات المالية المرحلية المقترح من قبل المدققين الخارجيين الذين يقومون بتدقيق البيانات المالية السنوية للشركات لكونه يتضمن الاسس الواجب اعتمادها لدى اعداد تقرير مراجعة المعلومات المالية المرحلية. جـ- تفعيل دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بشأن اصدار قاعدة محاسبية محلية تنظم الاجراءات المحاسبية لاعداد المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية، فضلاً عن اصدار دليل مراجعة محلي لمراجعتها لتقديم ارشادات وتسهيل تنفيذ عملية المراجعة من قبل المدققين الخارجيين. د- التعريف بمفهوم مراجعة المعلومات المالية المرحلية بإعتبارها من خدمات التصديق الاساسية التي يقدمها المدقق الخارجي من خلال اقامة الدورات التدريبية لتطوير الامكانات والمهارات العلمية والعملية لدى المدقق الخارجي لتمكينهم من اداء هذه الخدمة كون عملهم يقتصر على تدقيق البيانات المالية السنوية(الختامية). هـ- ضرورة مراجعة المعلومات المالية المرحلية للشركات المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية من قبل المدقق الخارجي لتوفير توكيد مناسب حول مدى صحة هذه القوائم على انها معدة وفقاً لاطار اعداد البيانات المالية السنوية وانها خالية من أية تحريفات جوهرية وانها قد اعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. و- قيام سوق العراق للاوراق المالية باعتماد المعلومات المالية المرحلية المقترحة من اجل ضمان توحيد النتائج والحصول على معلومات مقارنة ذات فائدة ومنفعة تساعد المتعاملين في السوق على تحليل المعلومات الواردة فيها بسهولة ويسر. ز- اعتماد المدخل التوافقي عند قيام الشركات باعداد معلوماتها المرحلية كونه المدخل الذي يوفر افضل المعالجات للمشاكل التي قد تواجهها الشركات من خلال الاستفادة من مزايا المدخل المتكامل والمستقل وتجاوز عيوبها لتوفير معلومات صحيحة عن المركز المالي ونتيجة النشاط.

المصادر

القوانين والتعليمات

١- كتيب تعليمات هيئة الاوراق المالية.

٢- معايير المحاسبة الدولية لسنة/٢٠١٠، المعيار(٣٤).

٣- معايير التدقيق الدولية لسنة/٢٠٠٩، الجزء الثاني، المعيار(٢٤١٠).

الكتب

١- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، " دراسات متقدمة في المحاسبة المالية " ، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٤.

٢- أبو نصار، محمد، و حميدات، جمعة، " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية " دار وائل للنشر، عمان، الاردن، ٢٠١٢.
٣- السيد شحاته، شحاته، وعبيد، حسين احمد، محمد نور، احمد، " دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات "، الدار الجامعية- كلية التجارة جامعة الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧.
٤- جمعة، احمد حلمي، " التدقيق ورقابة الجودة " ، الطبعة الاولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ٢٠١١.
٥- حماد، طارق عبد العال، " معايير التقارير الدولية دليل التطبيق " ، دار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦.
٦- علي، عبد الوهاب نصر، " موسوعة المراجعة الخارجية الجزء الثاني " ، الدار الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٩.
٧- كيسو، كيسو، و ويجانت، جيري، " المحاسبة المتوسطة- الجزء الثاني " ، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ١٩٩٩.
٨- مرعي، عبد الحي، و بدوي، محمد، " مقدمة في اصول المحاسبة المالية " ، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٣.

الرسائل والاطاريح

١- عبد العال، رامي رياض، " اثر استخدام التقارير المالية المرحلية على العوائد وحجم التداول غير العاديين للاسهم " ، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الاردن، ٢٠٠٦.
٢- ميرودلي، اميد محمد، " وظيفة الابلاغ المالي للمحاسبة في اطار القوائم المالية المرحلية " ، رسالة ماجستير، جامعة بغداد- كلية الادارة والاقتصاد، بغداد العراق، ٢٠٠٧.

المجلات والدوريات

١- أكبر، يونس عباس، و عواد يعد سلمان، و خضير محمد حسن، " نطاق مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية- دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتمدة " ، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد السادس والثلاثون، ٢٠١١.

المصادر الاجنبية

1- Arens, and Elder, and Beasley, " Auditing and Assurance Services an integrated " , Qubecor world color, USA, 2012.
2-Boynton, William C, and Johnson, Raymond N, " Modern auditing " , John Wiley and Sons. Inc., New York, 2001.
3-Knechel, W. Robert, " Auditing Assurance and risk " , South Western College Publishing, Australia, 2001.
4-Knechel, W. Robert, and Salterio, Steven E., and Ballou, Baian, " Auditing Assurance and risk " , South-Western College Publishing, Australia, 2007.
٥- Mottola, Anthony, " Accountants Handbook " , 6th, 1981.
6-Soltani, Bahram, " Auditing An International Approach " , Prentice Hall, Printed by Ashford Color Press Ltd., 2007.
7-Wittington, O. Ray, and Pany, Kurt, " Principles of Auditing and other Assurance Services " , McGraw-Hill, USA, 2008.