برنامج تدقيق مقترح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

Audit Program proposal on investments in associates

اسيل عطية عبيد النعيمي
الباحثة

أ.م.د.خولة حسين حمدان
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

المستخلص

ان لمراقبي الحسابات دوراً حيوياً في اضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تخدم اطراف عديدة ومنهم المستثمرين، والتي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. حيث يتميز اداء مراقبي الحسابات بجودة عالية ، وللوصول الى تلك الجودة في الاداء يجب تبني برنامج لتدقيق الاستثمارات في الشركات الزميلة يسترشد به المدققين بما يساهم في انجاز العمل الرقابي بكفاءة وفاعلية وبالوقت المناسب وبما يحقق جودة العمل الرقابي ، وتقديم معلومات موثوقة تمكن المستثمرين من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، فأنه لابد لها من تبني برنامج لتدقيق الاستثمارات في الشركات الزميلة ، إذ يهدف البحث إلى التعرف على ماهيه الاستثمارات في الشركات الزميلة في الفكر المحاسبي واستعراض دور مراقب الحسابات في تدقيق الاستثمارات في الشركات الزميلة وتعيين حاجات التدقيق التي يمكن أن يفي بها النموذج المقترح (برنامج تدقيقي) ، وتوصل الباحثتان إلى إستنتاجات اهمها: عدم برنامج تدقيقي يعتمد من قبل الهيئات الرقابية بما يتناسب وخصوصية الاستثمارات في الشركات الزميلة مما يؤثر على جودة العمل الرقابي ، وقدم الباحثان مجموعة من التوصيات اهمها: ضرورة تطوير برامج التدقيق وتبني البرنامج المقترح للمساعدة في رفع جودة العمل الرقابي وبما يلبي حاجة البيئة المحلية.

Abstract

That the accounts observers play a vital role in the democratization of confidence of financial information which serve several parties including investors, That help them in making investment decisions Featuring the performance of the audit of high quality, in order to reach that quality in performance must be the adoption of the program of the audit of investments in associates guide for Squeamish to contribute to the completion of the supervisory work efficiently and effectively the appropriate time and in the quality of the supervisory work, As the research aims to identify the the investments in associates in accounting thought and the review of the role of the observers of the accounts in the scrutiny of investments in associates and the
appointment of the needs of the audit that could meet the proposed model (Audit program), and reached the two researchers to the conclusions of the most important of which are: Not audit program adopted by the regulatory bodies commensurate and privacy of investments in in associates, which affect the quality of the supervisory work, accumulated provided a set of recommendations, the most important of which are: The need to develop programs of scrutiny and the adoption of the proposed program to help raise the quality of the supervisory work and meet the need for local environment.

المقدمـــة

يلعب الاستثمار دوراً حيوياً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاستقرار الاقتصادي وتنمية ثروات البلاد وتسعى الشركات المختلفة الى جذب الاستثمارات من مصادر مختلفة عن طريق المساهمة براس المال او عن طريق الاقتراض وعليه يحتاج مانحي هذه الاموال الى معلومات مالية موثوقة تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والحفاظ على حقوق اصحاب المصالح في الشركة المستثمرة ويجب ان تكون هذه المعلومات قد تم مراجعتها من قبل جهة مهنية محايدة وبكفاءة عالية ويساعد وجود برامج تدقيق من توفير ارشادات للمدققين تساهم في انجاز اعمالهم بكفاءة وفاعلية وبالوقت المناسب وبما يضمن جودة العمل الرقابي. وفي ضوء ذلك تضمن البحث اربع محاور هي :

١-١ المحور الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة.

١-٢ المحور الثاني: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.

١-٣ المحور الثالث : برنامج تدقيق مقترح للاستثمارات في الشركات الزميلة

١-٤ المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات.

أولاً: منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث .

تتحدد مشكلة البحث بعدم وجود برامج تدقيقية تتناسب وخصوصية الاستثمارات في الشركات الزميلة مما يؤثر ذلك على جودة العمل الرقابي .

١-١-٢ أهمية البحث.

يحتل البحث أهميته بوصفه يتناول ظاهرة جديدة تتمثل بالاستثمار في الشركات الزميلة بالاضافة الى ان أغلب الإجهزة المحاسبية والرقابية العاملة فيها تفتقد إلى المعرفة بمتطلبات المعايير الدولية لذا فقد أصبح من الضروري دراسة هذا الموضوع وإخضاعة للبحث.

١-١-٣ هدف البحث:

يهدف البحث على التعرف على الاتي:

أ- التعرف على ماهيه الاستثمارات في الشركات الزميلة في الفكر المحاسبي.

ب- استعراض دور مراقب الحسابات في تدقيق الاستثمارات في الشركات الزميلة وتعيين حاجات التدقيق التي يمكن أن يفي بها النموذج المقترح (برنامج تدقيقي) .

١-١-٤ فرضيات البحث .

يستند البحث على فرضية رئيسية مفادها ان أمكانية تصميم أطار مقترح (برنامج تدقيقي) سيكون مدخل ملائم لمساعدة المدققين في اختبارات التدقيق وتحسين كفاءة عمليات التدقيق الاستثمارات المالية في ضوء الآثار المتوقعة لنموذج المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والذي يساهم في جودة الأداء التدقيقي.

١-١-٥ مجال تطبيق البحث.

تم اختيار الشركة العامة للخطوط الجوية العراقية عينة للبحث لامتلاكها البيئة المناسبة لتطبيق برنامج التدقيق المقترح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة .

١-١-٦ أساليب جمع البيانات

لغرض انجاز البحث بجانبيه النظري والعملي تم اعتماد المصادر الآتية:

أ- الكتب والدوريات والرسائل الاكاديمية والمهنية.

ب- القوانين والانظمة والتشريعات والمعايير ذات الصلة.

ج- المقابلات مع الهيئات الرقابية .

د- شبكة المعلومات.

ب- الدراسات السابقة

١- فؤاد, ريمون ميلاد (٢٠١٠) " بعنوان اطار مقترح للمحاسبة عن الاستثمارات المالية في الشركات ذات العلاقة " أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة في جامعة بنها .

هدفت هذه الاطروحة الى اقتراح إطار للمحاسبة عن الاستثمارات المالية بالاضافة الى اقتراح عدد من المؤشرات المالية التى تقيس الأداء الاستثماري للشركة القابضة وشركاتها التابعة كمجموعة اقتصادية واحدة وتحليل وتقييم متطلبات الإفصاح الواردة بالتشريعات والقوانين ذات الصلة والتعليمات والقرارات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية فى اطار مبادئ حوكمة الشركات واهم ما توصلت اليه الدراسة.

-ان وجود إطار للمحاسبة عن الاستثمارات المالية في الشركات الشقيقة يساهم في تخفيض التباين في الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بالتطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية ذات الصلة بالمحاسبة عن الاستثمارات المالية في الشركات الشقيقة .

-يتأثر الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المالية بمتغيرات متعددة تتمثل بمعايير المحاسبة المصرية والقوانين والتشريعات والقرارات الصادرة عن الهيئة العامة للرقابة المالية وكذلك مبادئ حوكمة الشركات.

٢- نجم,بان توفيق و ناصر,عليه صالح (٢٠١١) " التقويم المحاسبي للاستثمارات ومدى الملائمة مع المعايير المحاسبية في دول مجلس التعاون الخليجي" بحث منشور في مجلة الاقتصادي الخليجي العدد(١٩) لسنة (٢٠١١).هدف هذا البحث الى التعرف للسياسات المحاسبية المعتمدة في العراق لقياس وتقويم الاستثمارات ومقارنتها مع السياسات المعتمدة في بعض دول مجلس التعاون الخليجي لدول الخليج العربية والتعرف على مدى الاتفاق او الاختلاف بين المعالجات المحاسبية المختلفة لبند الاستثمارات لما لذلك من اثار مهمة على القوائم المالية للشركات وجودة المعلومات المحاسبية واهم النتائج التي توصل اليها البحث ان هناك اختلافاً جوهري بين المعايير المحاسبية المعتمدة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي والقاعدة المحاسبية المعتمدة في العراق في مجال تصنيف الاستثمارات وفي مجال القياس والعرض والافصاح المحاسبي للاستثمارات.

ثانياً: المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

الاطار المفاهيمي للاستثمارات

١-٢-١ تعريف الاستثمارات

يستخدم مصطلح الاستثمار على نحو مختلف في كل من علم الاقتصاد والمالية اذ يشير الاقتصاديون إلى الاستثمار الحقيقي، في حين يشير الماليون الى الموجودات المالية مثل الأموال التي تودع في المصرف أو السوق والتي تستخدم فيما بعد لشراء الأصول الحقيقية .

وعرف الاستثمار بأنه الإضافة إلى الطاقة الإنتاجية أو الإضافة إلى رأس المال، والاستثمار المالي هو "قيام المؤسسات والأفراد بشراء أحد الأصول المالية والتي تتيح عوائد معينة في فترة زمنية معينة وذلك بأقل الأخطار الممكنة". أما الاستثمار الإنتاجي أو الاقتصادي فهو "الأنشطة التي تتعلق بشراء أصول لإنتاج البضائع أو الخدمات وذلك بهدف زيادة الثروات إلى حدها الأعلي" .(دليل المستثمر ، موقع سوق العراق للاوراق المالية).

أما المفهوم العام للاستثمار فهو التعامل بالأموال للحصول على الأرباح وذلك بالتخلي عنها في لحظة زمنية معينة, ولمدة زمنية معينه بقصد الحصول على تدفقات مالية مستقبلية تعوض عن القيمة الحالية للأموال المستثمرة, وتعوض عن كامل المخاطرة الموافقة للمستقبل(الطائي،٢٤،٢٠١٠).

وقد عرف المشرع العراقي الاستثمار كما جاء في قانون الاستثمار العراقي رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ (المعدل) على انه " توظيف رأس المال في أي نشاط او مشروع اقتصادي يعود بمنفعة على الاقتصاد الوطني" (الوقائع العراقية، العدد ٤٣٩٣ : ٤/١/٢٠١٦).

وتعرف الاستثمارات المالية بانها "ما يترتب عليها حيازة المستثمر لاصل مالي غير حقيقي يتخذ شكل سهم او سند او شهادة ايداع ...الخ والاصل المالي يمثل حقاً مالياً يخول لحامله المطالبة بأصل حقيقي او الحق في الحصول على جزء من عائد هذه الاصول الحقيقية أي العائد المتولد من استخدامها او على كلاهما معاً. (توفيق،٤٦،٢٠١١).

كما وعرفت الاستثمارات المالية بانها" اصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال ما يتولد عنه من ايرادات مكتسبة مثل توزيع الارباح والفوائد وعوائد الايجار او من خلال التزايد في القيمة الراسمالية لهذا الاصل او من اجل حصول المنشاة المستثمرة على منافع اخرى مثل تلك المنافع التي تتحقق من خلال العلاقات الارتباطية التجارية مع الغير. (فهمي ،٩٠١،٢٠٠٧).

١-٢-٢ مجالات الاستثمار وانواعه

يمكن تبويب مجالات الاستثمار من زوايا مختلفة فمن الممكن ان تكون مبوبة جغرافيا (محلية او اجنبية) او ان تكون حسب النوع كأن تكون عقارية او مالية، ويقصد بمجال الاستثمار" نوع او طبيعة النشاط الاقتصادي الذي يوظف فيه المستثمر امواله بقصد الحصول على عائد " وبهذا المفهوم فأن معنى مجال الاستثمار اكثر شمولا من معنى اداة الاستثمار ، فأن مستثمر ما يوظف امواله في الاستثمارات المحلية، بينما يوظف مستثمر اخر امواله في الاستثمارات الاجنبية فان تفكيرنا في هذه الحالة سيتجه نحو مجال الاستثمار اما لو قلنا بان المستثمر الاول يوظف امواله في سوق العقار بينما يوظف الثاني امواله في سوق الاوراق المالية فان تفكيرنا في هذه الحالة سيتجه نحو اداة الاستثمار فالفرق هنا ان الاستثمارات المحلية قد تحوي سوق العقار وسوق الاوراق المالية وكذلك الاستثمارات الاجنبية ، اما عن ادوات الاستثمار فيمكن ان تعرف اداة الاستثمار بانها " الاصل الحقيقي او المالي الذي يحصل عليه المستثمر لقاء المبلغ الذي يستثمره "(حديد:٢٠٠٧:٢٧).

وكما تختلف مجالات الإستثمار, تختلف أيضا أدوات الإستثمار المتوفرة في كلّ مجال, وهذا ما يوفر للمستثمر بدائل استثمارية متعددة تتيح له الفرصة لإختيار ما يناسبه منها ، ويمكن تصنيف ادوات الاستثمار من زوايا مختلفة، وهي كما يلي:-

أ- التصنيف على اساس طبيعة الاستثمارات:

ويمكن تصنيف الاستثمارات وفق طبيعتها الى استثمارات حقيقية واستثمارات مالية وهي كما يلي :

أولا: **استثمارات حقيقية:** يعد الاستثمار حقيقياً متى ما وفر للمستثمر الحق في حيازة أصل حقيقي ومن أصناف الاستثمار الحقيقي هي:(حماد:٤٤:٢٠٠٩)

- العقار :- اذ تحتل المتاجرة بالعقارات المركز الثاني في عالم الاستثمار بعد الأوراق المالية ويتم الاستثمار فيها بشكلين، الاستثمار المباشر عندما يقوم المستثمر باقتناء عقار حقيقي (مباني أو أراضي) والاستثمار غير مباشر عندما يشتري المستثمر سندا عقاريا صادرا من مصرف عقاري أو بالمشاركة في محفظة مالية لإحدى المؤسسات المالية المتخصصة بالعقارات.
- السلع :- حيث تتمتع بعض السلع بمزايا خاصة تجعلها صالحة للاستثمار لدرجة ان تنشأ لها أسواق متخصصة (بورصات) على غرار بورصات الأوراق المالية مثل بورصة القطن في نيويورك وأخرى للذهب في لندن وثالثه للبن في البرازيل ورابعة للشاي في سريلانكا.
- المشروعات الاقتصادية :- تعد المشروعات الاقتصادية من أكثر أدوات الاستثمار الحقيقي انتشاراً ،وتتنوع أنشطتها ما بين تجاري وصناعي وزراعي. وان منها ما يتخصص بتجارة السلع أو صناعتها أو بتقديم الخدمات.

ثانياً: **الاستثمارات المالية:**

وتعرف على انها "موجودات يحتفظ بها المستثمر واما ان تكون غير قابلة للتسويق مثل (شهادات الايداع المصرفية) او قابلة للتسويق مثل (ادوات السوق النقدية ، السندات والاسهم " وعرفت على انها "عبارة عن حقوق تنشأعن معاملات مالية بين الناس ،ويمكن تمثيل هذه بأوراق تسمى الموجودات المالية" (القره لوسي:٥١:٢٠٠٧).

ب- **التصنيف على اساس المدة الزمنية:**

يتم تصنيف الاستثمارات حسب المدة الزمنية الى استثمارات قصيرة الاجل واستثمارات طويلة الاجل وكما يلي:-
(القاعدة المحاسبية العراقية:محاسبة الاستثمارات (١٤)).

أولاً: **الاستثمار قصير الأجل (المتداول).**

تتصف هذه الاستثمارات بقابليتها العالية للتسويق والتي تكسبها درجة عالية من السيولة وان تكون نية الاحتفاظ بها لا تزيد عن سنة وتشمل هذه الاستثمارات (محلية وخارجية) كلا من الودائع الزمنية والأوراق المالية (الأسهم والسندات)

ثانياً: **الاستثمار طويل الأجل .**

وهو أي استثمار أخر عدا الاستثمار المتداول والذي تزيد مدة الاحتفاظ به على سنة .

ج- **التصنيف على اساس الجهة القائمة بالاستثمار**

أولاً: **الاستثمار الفردي الاستثمار الخاص (استثمار الشركات)**

الاستثمار الفردي ويتمثل فيما يوجهه الفرد من مدخراته او مدخرات غيره الى تكوين راسم المال الحقيقي الجديد.اما الاستثمار الخاص (او استثمار الشركات) فيتمثل في راس المال الحقيقي الجديد الذي تقوم الشركات بتكوينه وتمويله اما عن طريق الاحتياطيات التي يتم تكوينها من الارباح المحتجزة او من القروض التي تحصل عليها.

ثانياً: الاستثمار الحكومي والاستثمار الاجنبي

الاستثمار الحكومي هو مساهمة الحكومة في ايجاد تكوين راسمالي حقيقي جديد في المجتمع عن طريق الاستثمار في مشاريع البنية التحتية او المشروعات الانتاجية . اما الاستثمارات الاجنبية فأنها تقسم الى عامة وخاصة اذ تمثل الاستثمار الاجنبي العام باستثمارات الحكومات الاجنبية او المؤسسات والهيئات الدولية والاقليمية التابعه لها. اما الاستثمار الاجنبي الخاص فهو ما يقوم به الافراد والشركات والهيئات الخاصة ذات الجنسية الاجنبية.(القره لوسي :٢٠٠٧:٥٢)

١-٢-٣ المعايير المحاسبية للاستثمارات في الشركات الزميلة

تهدف المنشأت عند قيامها بالاستثمار الى تحقيق ارباح وعوائد بوصفها نتيجة مباشرة للاستثمار وهذا يتفق والنظرة الربحية للمنشأة ، اذ انه لا جدوى من استثمارات لا تحقق عوائد وارباح. ولكن قد تكون هناك اهداف استراتيجية اخرى تكون من اولويات الشركات عند استثمار اموالها لاغراض المنافسة او ممارسة تأثيرها الهام على السياسات التشغيلية والتمويلية لمنشأت اخرى ويسمى هذا النوع من الاستثمارات بالاستثمار في الشركة الزميلة(الاسدي:٢٠١٠:٥٤).

وقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار محاسبي عن الاستثمارات في المنشأت الزميلة (رقم ٢٨) يصف المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأت الزميلة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في المنشأت الزميلة.

أ- مفهوم الاستثمارات في الشركات الزميلة

وقد عرف المعيار الدول الشركات الزميلة بانها" الشركة التي يكون للشركة المستثمرة تاثير هام عليها".(المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨)).

ويقصد بالتاثير الهام (النفوذ الكبير) "سلطة الاشتراك في اتخاذ القرارات المتصلة بالسياسات المالية والتشغيلية للكيان المستثمر فيه ولكن ليس السيطرة عليها او تشمل تلك السيطرة المشتركة على تلك السياسات"(حماد:٢٠٠٨:٤٦١)

ويتحقق التاثير الهام عند وجود احد الطرق الاتية:

أولاً: امتلاك الشركة المستثمرة لنسبة تتراوح بين (٢٠%-٥٠%) من ملكية وحق التصويت في الشركة الزميلة.

ثانياً: وجود تمثيل للشركة المستثمرة في مجلس ادارة الشركة الزميلة .

ثالثاً: مشاركة الشركة المستثمرة في عملية صنع السياسات في الشركة الزميلة.

رابعاً: قيام الشركة المستثمرة بتوفير معلومات فنية اساسية الى الشركة الزميلة.

خامساً: وجود معاملات هامة بين الشركتين.

ب- طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

ويمكن توضيح طرق المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة بالاتي:

أولا: طريقة التكلفة.

بموجب هذه الطريقة يسجل المستثمر استثماره في المشروع المستثمر به بالكلفة ويعترف المستثمر بالدخل فقط بمقدار ما يستلم من توزيعات من صافي ارباح المشروع المستثمر به والناشئة بعد تاريخ التملك، اما التوزيعات المستلمة التي تزيد عن هذه الارباح فتعتبر استرداد للاستثمار وتسجل كتخفيض لتكلفة الاستثمار(القريشي:٢٠١١:٥٦٨).

ثانياً: طريقة حقوق الملكية:

بموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بالاستثمار في الشركة الزميلة مبدئياً بسعر التكلفة ، ثم يتم تعديل المبلغ المسجل للاعتراف بحصة المستثمر من ارباح او خسائر الجهة المستثمر بها بعد ذلك التاريخ . ويتم الاعتراف بحصة المستثمر من ارباح أو خسائر الشركة الزميلة في بيان الدخل الشامل . وقد تكون التعديلات على المبلغ المسجل ضرورية للتوزيعات المقبوضة او من خلال التغيرات في حصة المستثمر في الجهة المستثمر بها او التغيرات الناجمة من اعادة تقييم الموجودات.(ميرزا وهولت:٢٠١١:٢٣٤)

وعادة ما تتحدد المعالجة المحاسبية لهذه الاستثمارات بعد تاريخ الاقتناء بدرجة اقتناء الشركة المستثمرة لحصة من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها. ويمكن تصنيف استثمارات شركة معينة في الأسهم العادية لشركة أخرى طبقاً لنسبة التصويت التي يمتلكها المستثمر في أسهم الشركة المستثمر فيها، وذلك على النحو الآتي:- (Kiso:٢٠١٥:٩٨٥)

أ- ملكيتها أقل من ٢٠% تستخدم طريقة القيمة العادلة.

ب- اما اذا كان تاثير الشركة المستثمرة القابضة ذا اهمية تتراوح بين (٢٠%- ٥٠%) فأن المستثمرة تستخدم طريقة الملكية في حالة عدم بيان عكس ذلك.

ج- اما اذا كانت الملكية تزيد عن ٥٠% فأن الطريقة المستخدمة للافصاح الرسمي عن القوائم المالية الموحدة هي طريقة الملكية .(القريشي:٢٠١١:٥٦٦)

ثالثاً: برنامج مقترح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

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،وبما ان القاعدة المحاسبية محلية (رقم ١٤) لم تعالج الاستثمارات في الشركات الزميلة لذا عمد الباحثتان الى اقتراح برنامج تدقيق الاستثمارات في الشركات الزميلة، والذي تم بناءه إستناداً إلى معيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨) وما متوفر من مصادر الكتب والأدبيات التي تطرقت لهذا الموضوع والذي يوفر للمدققين الخارجيين الارشادات والاجراءات التي ينبغي القيام بها عند القيام بعملية التدقيق وادناه برنامج المراجعة المقترح.

اجراءات التدقيق	نسبة التدقيق	اسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقه العمل
أولا:- الاجراءات القانونية ١- التاكد من ان استحصال موافقة مجلس الوزراء عند الاستثمار في الشركات العربية والاجنبية في حالة كون الشركة المستثمرة شركة عامة استناد للمادة (١٥- ثانيا) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧(المعدل). ٢- التاكد من حصول موافقة مجلس الادارة على شراء الاستثمارات المالية من خلال الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الادارة للشركة المستثمرة.			
ثانياً:- اجراءات تدقيق الاستثمارات المالية ١-الاطلاع على تقرير الادارة للتأكد من ان الشركة الزميلة هي ليست شركة تابعة للشركة المستثمرة.			

اجراءات التدقيق	نسبة التدقيق	اسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقه العمل
٢- الاطلاع على تقرير الادارة للتأكد من ان الاستثمار في الشركة الزميلة لايمثل حصة في مشروع مشترك من خلال الاطلاع على شهادة الادارة للشركة المستثمرة. ٣- التاكد من امتلاك الشركة المستثمرة التاثير الهام في الشركة الزميلة من خلال احدى الطرق الاتية: - امتلاك الشركة المستثمرة لنسبة تتراوح بين (٢٠%-٥٠%) من ملكية وحق التصويت في الشركة الزميلة من خلال دراسة كشف الاستثمارات المالية في البيانات المالية للشركة الزميلة . - طلب كتاب تمثيل الشركة المستثمرة في مجلس ادارة الشركة الزميلة للتاكد من وجود تمثيل لها في مجلس ادارة الشركة الزميلة او الاطلاع على تقرير الادارة للشركة الزميلة والذي يتضمن اعضاء مجلس الادارة - طلب نسخ من محاضر اجتماع مجلس ادارة الشركة الزميلة للتاكد من مدى مساهمة الشركة المستثمرة في عملية صنع السياسات في الشركة الزميلة. - الاستفسار عن ما تقدمه الشركة المستثمرة من معلومات فنية اساسية الى الشركة الزميلة. - الاستفسار عن المعاملات الهامة التي تمت بين الشركتين. ٤- دراسة محاضر اجتماعات مجلس الادارة للشركة المستثمرة للتعرف على الهدف من شراء الاستثمارات في الشركات الاخرى ليتسنى لنا التحقق من صحة عرضها بالقوائم المالية ومعرفة نية الادارة هل الاحتفاظ بها بغرض البيع ام للمتاجرة والمدة التي ترغب الاحتفاظ بها. ٥- الحصول على تاييد برصيد الاستثمارات كما في ٣١/ ١٢ من الشركة الزميلة ومطابقته مع رصيد بموجب سجلات الشركة المستثمرة. ٦- الحصول على كشف تحليلي بالاستثمارات المالية في الشركات الزميلة بتاريخ الميزانية والتحقق من مطابقة رصيده مع الرصيد الظاهر في ميزان المراجعة. ٧- التحقق من السياسة المحاسبية المعتمدة في المحاسبة عن الاستثمارات من خلال الاتي: - التاكد من اتباع طريقة حق الملكية في اثبات المعالجات القيدية الخاصة بالاستثمارات في السجلات المالية في حالة امتلاك الشركة المستثمرة تأثير هام أي ان ملكيتها تتراوح بين (٢٠%- ٥٠%). - التحقق من اثبات قيمة الاستثمارات بالقيمة العادلة بالسجلات في حالة فقدان الشركة المستثمرة تأثيرها الهام أي ان ملكيتها تقل عن (٢٠%). - التحقق من قيام الشركة المستثمرة باعداد قوائم مالية موحدة عندما تكون			

اجراءات التدقيق	نسبة التدقيق	اسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقه العمل
نسبة مساهمتها اكثر من (٥٠%) باعتبارها تمتلك السيطرة على الشركة الاخرى. ٨- التحقق من صحة احتساب رصيد حساب الاستثمار للشركة المستثمرة والظاهر في الميزانية العمومية من خلال القيام بالاتي: - التحقق من اثبات قيمة الاستثمارات في الشركات الزميلة عند الشراء بالكلفة. - التحقق من رسملة مصاريف الشراء (عمولة شركة الوساطة) على حساب الاستثمارات. - دراسة البيانات المالية للشركة الزميلة لمعرفة رصيد الارباح المحتجزة (الاحتياطيات) قبل وبعد الاستثمار لحساب التغير في الرصيد اعلاه. - التحقق من اثبات حصة الشركة المستثمرة (ما بعد الشراء) من الارباح المحتجزة للشركة الزميلة في سجلاتها المالية بقيده دائن على حساب الاحتياطي وفق المعادلة التالية: (رصيد الارباح المحتجزة للشركة الزميلة اخر المدة(سنة الشراء) – رصيد الارباح المحتجزة للشركة الزميلة اول المدة) X نسبة ملكية الشركة المستثمرة . ٩- دراسة التغير في رصيد حساب الاستثمارات في الشركات الزميلة من خلال مقارنة الرصيد في القوائم المالية للسنة السابقة مع رصيده الظاهر في القوائم المالية للسنة الحالية وتحديد اسباب التغير. ١٠- التاكد من مطابقة رصيد الاستثمارات في الشركات الزميلة في سجل الاستاذ الفرعي مع الرصيد في سجل الاستاذ العام. ١١- التحقق من عرض الاستثمار ضمن بند الاصول غير المتداولة.			
التحقق من قيام ادارة الشركة المستثمرة بتقديم الافصاحات التالية. ١- الافصاح عن الاستثمارات في الشركات الزميلة والتي تمتلك فيها تاثير هام. ٢- الافصاح عن انخفاض نسبة المساهمة في الشركات الزميلة عن ٢٠% وكذلك الافصاح عن سبب المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية. ٣- الافصاح عن سبب عدم اتباع طريقة حقوق الملكية عندما تزيد نسبة المساهمة عن ٢٠%. ٤-- الافصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة من واقع نشرة سوق العراق للاوراق المالية. ٥- الافصاح عن المبالغ الاجمالية للاصول والالتزامات والايرادات والارباح والخسائر للشركة الزميلة.			

اجراءات التدقيق	نسبة التدقيق	اسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقه العمل
٦- الافصاح عن العمليات المتبادلة مع الشركة الزميلة مثل بيع بضاعة او منح قروض طويلة الاجل. ٧- الافصاح عن الخسائر غير المعترف بها عندما تتجاوز حصته من خسائر الشركة الزميلة رصيد الاستثمار. ٨- الافصاح عن نصيب الشركة المستثمرة في ارباح وخسائر الشركة الزميلة.			

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

١- لم يقم ديوان الرقابة المالية بإعداد برنامج تدقيقي يعتمد من قبل الهيئات الرقابية بما يتناسب وخصوصية الاستثمارات في الشركات الزميلة مما يؤثر على جودة العمل الرقابي. إذ يمثل برنامج التدقيق ترجمة للخطة الواجب اتباعها من قبل المدقق عند اداء عمله الرقابي. وان تبني برنامج التدقيق المقترح يتوافق مع متطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨) ويساعد في تحديد جوانب القصور في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة.

٢- قصور القواعد المحاسبية المحلية في معالجة طرائق القياس والإفصاح الخاصة بالعمليات المالية للاستثمارات الزميلة إذ لم يتم تطوير القاعدة المحلية الخاصة بالمحاسبة عن الاستثمارات من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي وبما ينسجم مع متطلبات البيئة العراقية حالياً.

٣- قصور النظام المحاسبي الموحد في تقديم معالجات قيدية للمحاسبة عن الاستثمارات الزميلة وفقاً لماجاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨). وان عدم تبني طريقة حق الملكية في المحاسبة عن تلك الاستثمارات تؤدي الى اختلاف قيمة الايرادات المثبتة في سجلات الشركة المستثمرة عن نصيبها من ارباح الشركة الزميلة والتي ترتبط بقرارات الهيئة العامة في توزيع ارباح من عدمها.

٤-٢-١ التوصيات

١- على الجهات الرقابية ومنها ديوان الرقابة المالية تطوير برامج التدقيق المعتمدة بما تلبي حاجة البيئة المحلية وتبني برنامج التدقيق المقترح من قبل الباحثتان مما يساعد في رفع جودة العمل الرقابي .

٢- تطوير القاعدة المحاسبية المحلية بما يتلائم والواقع المحلي للاستثمارات والإسترشاد بالتجارب والمعايير الدولية الصادرة بهذا الشأن ولاسيما المعيار الدولي (٢٨) .

٣- إعادة النظر بالمعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد واعتماد طريقة حق الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة لتغطية جوانب القصور في المعالجات المحاسبية وتقييد من سيطرة الشركة المستثمرة واستخدامها نفوذها في الهيئة العامة ومجلس الادارة وبما يحقق مصالحها الخاصة .

قائمة المصادر

أولاً: القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية:

١- قانون الاستثمار رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٦ المعدل.

٢- جمهورية العراق- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، **القواعد المحاسبية القاعدة المحاسبية (١٤)**.

٣- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "**معايير المحاسبة الدولية**"،٢٠١١.

ثانياً: الكتب :

١- القريشي ،اياد رشيد "**التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً**" الطبعة الاولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد،٢٠١١.

٢- توفيق ، محب خلة ،"**الهندسة المالية الاطار النظري والتطبيقي لانشطة التمويل والاستثمار**" ،الطبعة غير معروف، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ،٢٠١١.

٣- فهمي، صلاح الدين عبد الرحمن ،"**مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP**" ،الطبعة الاولى ،دار الكتب والوثائق القومية،القاهرة،٢٠٠٧.

٤- ميرزا ، عباس علي، ايلي ،جراهام .جي هولت ، **دليل وكتاب التنفيذ العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** ،الطبعة الثالثة ،٢٠١١.

٥- حماد ،طارق عبدالعال،"دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ،الطبعة الاولى ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،٢٠٠٨.

ثالثاً: البحوث والاطاريح والرسائل الجامعية

١- نجم, بان توفيق و ناصر, عليه صالح (٢٠١١) " **التقويم المحاسبي للاستثمارات ومدى الملائمة مع المعايير المحاسبية في دول مجلس التعاون الخليجي**" بحث منشور في مجلة الاقتصادي الخليجي العدد(١٩) لسنة (٢٠١١) .

٢- حماد ، منى كامل ، **محاسبة الاستثمار في البنوك التجارية وفقا لدليل المحاسبة العراقي والمعايير الدولية للمحاسبة بحث تطبيقي في مصرف الشرق الاوسط للاستثمار** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد،٢٠٠٩ م.

٣- القره لوسي ،عماد سالم اسد ، **محاسبة الاستثمارات في المؤسسات المالية دراسة تطبيقية في شركة التأمين الوطنية** ،رسالة ماجستير علوم في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد،٢٠٠٧ م.

٤- الطائي، إياد كاظم عيدان ، **البيئة الاستثمارية الزراعية ودورها في جذب الاستثمار في العراق** ، رسالة ماجستير علوم في الأقتصاد ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة بغداد،٢٠١٠ م.

٥- حديد، رفيف مؤيد بشير،**تقويم النظام المحاسبي المطبق في شركات الاستثمار المالي في العراق** ، شهادة المحاسبة القانونية،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،٢٠٠٧ .

٦- الاسدي ،احمد ابراهيم عبد الحسين،**تأثيرات تطبيق المعايير الدولية المالية على القياس والافصاح المحاسبي في العراق دراسة تطبيقية في عينة من المصارف الخاصة**، شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين،٢٠١٠.

رابعاً:المواقع من شبكة الإنترنت:

www.isx-iq.net

Foreign References

Kieso Donald E, Jerry J.Weygandt, and Terry D. Warfield,(٢٠١٥)**Intermediate Accounting**, ١٤th Edition, John Wiley& Sons, Inc.