



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

"انموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة

وفقاً للمعايير الدولية "

"انموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة وفقاً للمعايير الدولية "

"Form a proposal to audit the mutual operations with related parties program in accordance with international standards."

أ.م. د. سالم عواد هادي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - بغداد

بلال مصطفى عبد

الباحث

المستخلص

تعد المعاملات بين الاطراف ذات العلاقة سمة معتادة في عمليات التجارة والأعمال فقد تقوم المنشآت بممارسة اجزاء من انشطتها من خلال المنشآت التابعة والمشروعات المشتركة والمنشآت الزميلة ففي هذه الحالات تستطيع المنشأة التحكم في القرارات التشغيلية والمالية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود السيطرة والرقابة المشتركة أو التأثير الهام ، لذا يمكن ان تؤثر معرفة معاملات المنشأة و أرصدها غير المسددة ، بما فيها الإلتزامات، وعلاقة المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة على تقييم عملياتها من قبل مستخدمي البيانات المالية بما فيها تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المنشأة . لذا اكتسب البحث اهميته من اهمية توافر برنامج تدقيق مقترح يأخذ بعين الاعتبار تدقيق معاملات الأطراف ذات العلاقة والأفصاحات التي من الملزم على المنشأة الإفصاح عنها وفقاً للمعايير المحلية والدولية . استند البحث على فرضية مفادها إن توافر برامج تدقيقية تتناسب مع خصوصية المعاملات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة يساعد مراقبي الحسابات في أداء عملهم التدقيقي والتقليل من مخاطر التدقيق و تأثير الأطراف ذات العلاقة على البيانات المالية . ولتحقيق فرضية البحث سعى الباحثان الى تحقيق اهدافه المتمثلة في تطبيق برنامج تدقيق مقترح ، وقد توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها، عدم وجود برنامج تدقيق سواء في مكاتب مراقبي الحسابات أو في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يضمن موثوقية البيانات المالية للمنشأة.

Abstract

The relationships between the related parties constitute a normal feature of trading and business processes. Entities may perform parts of their activities through subsidiary entities, joint ventures and associate entities. In these cases, the entity has the ability to influence the financial and operating policies of the investee through control, joint control or significant influence, So could affect established knowledge of transactions and balances outstanding, including commitments, and relationships with related to the evaluation of its operations by users of financial statements, including the risks and opportunities facing the entity assess the parties. So research has gained importance of the importance of the availability of scrutiny of a proposed program takes into account the scrutiny Related party transactions and disclosures that are binding on the facility disclosed in accordance with local and international standards. Search based on the premise that the availability of an audit guide and auditing programs commensurate with the privacy of the transactions that take place between the relevant parties to help auditors in the performance of their work checksum and reduce the risk and impact of

audit related to the financial statements of the parties. To achieve hypothesis sought to achieve its objectives in the application of a proposed audit program, it has reached a researcher to a group of the most important conclusions, the lack of scrutiny the program, whether the auditors' offices or in the Office of Federal Financial Supervisory includes the reliability of the financial statements of the entity.

المقدمة:-

نظرا لتشعب نطاق العمليات التي قد تقوم بها المنشأة واهتمام أصحاب المصالح بامور المنشأة ومعرفة كافة ما يتعلق بأعمالها، فان معرفة المعاملات التي تتم بين المنشأة وبين الأطراف التي لها تأثيرها على قرارات المنشأة بشكل مباشر أو غيرمباشر اصبح مهما وضروريا في تسهيل عملية اتخاذ القرارات من قبل اصحاب المصالح لدى المنشأة ، كما أن المنشأة قد تدخل في عمليات الشراء أو البيع أو اقراض او اقتراض مع طرف ذو علاقة دون ان يكون للأطراف الأخرى من مستخدمي البيانات المالية معرفة بحجم هذه العمليات وبأي شروط تمت . وحتى يتم التأكد من شفافية تلك العمليات ونزاهتها وأنها تمت على اسس محاسبية مقبولة لهذا يتطلب الإفصاح عن وجود مثل هذه المعاملات والعلاقات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة. وفي ضوء ذلك تضمن البحث خمسة محاور هي (منهجية البحث ، الأطار النظري للأطراف ذات العلاقة ، المعايير الدولية ذات الصلة ، برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة ، الاستنتاجات والتوصيات) .

المحور الاول : منهجية البحث

اولا : منهجية البحث

١ - مشكلة البحث Research problem

تتضمن مشكلة البحث في ضعف إلتزام شركات القطاع العام وشركات القطاع المختلط والخاص بمتطلبات المعايير الدولية والمحلية ذات الصلة بالأفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة المتمثلة في(المعاملات التي تتم بين الشركة القابضة والشركة التابعة ، تعويضات الإدارة ، المشاريع المشتركة ، الأستثمارات في الشركات الزميلة) وأثر المعاملات المتبادلة مع تلك الأطراف على المركز المالي والنتائج التشغيلية للوحدة الاقتصادية مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية. وعليه يمكن عرض المشكلة من خلال التساؤل الاتي :-

هل بالإمكان اعداد برنامج تدقيق عمليات الأطراف ذات العلاقة يضمن صحة البيانات المالية والأفصاحات الازمة بشأن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة .

٢ - فرضيات البحث Research hypothesis

ان وضع برنامج مقترح لتدقيق عمليات الأطراف ذات العلاقة والأفصاح عنها يعطي موثوقية أكثر في البيانات المالية.

٣- أهداف البحث Research objectives

يهدف البحث إلى:

- التعرف على ماهية الأطراف ذات العلاقة (تعريفها ، أنواعها ، تأثيرها) .
- إقتراح إنموذج برنامج تدقيق سواء في مكاتب مراقبي الحسابات أو في ديوان الرقابة المالية الاتحادي يساهم في إعطاء موثوقية للبيانات المالية في الوحدات الاقتصادية.

٤- أهمية البحث: Research import ants

تتبع أهمية الدراسة من خلال ظهور الشركات التابعة والقايسة بشكل اوسع مما كانت عليه ، و تزايد النشاط الإقتصادي في المشاريع المشتركة وتعدد تلك المعاملات ، كل هذا يتطلب من الوحدات الاقتصادية ان تفصح في تقاريرها المالية عن الأطراف ذات العلاقة وحجم المعاملات المتبادلة معها، وكذلك قلة الدراسات والبحوث الأكاديمية في هذا المجال على المستوى المحلي ، فقد أصبح من الضروري دراسة هذا الموضوع وإخضاعه للبحث .

٥- اسلوب البحث Research method

اعتمد الباحث على استخدام المنهج الاستقرائي من خلال الاطلاع على أحدث الكتب والرسائل والبحوث و المعايير المحلية الدولية و القوانين ذات الصلة لتغطية الإطار النظري للبحث . اما في الجانب التطبيقي فقد استند الى المنهج الوصفي من خلال الإعتماد على التقارير السنوية والبيانات والمعلومات التي تخص الجانب الإداري والمالي لعينة البحث .

٦- الحدود المكانية للبحث Spatial boundaries of the search

يطبق هذا البحث في بعض الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق التي لديها تعاملات مع اطراف ذات علاقة .

المحور الثاني- الجانب النظري للبحث

١- مفهوم الأطراف ذات العلاقة :-

ظهرت الأطراف ذات العلاقة مرتبطةً بوجود الشركات المساهمة في أواخر القرن الثامن عشر وارتبط الأفضاح كمبدأ بظهورها وألزم هذه الشركات بنشر قوائمها المالية بشكل دوري الأمر الذي دفع ادارات تلك الشركات لتقديم تقريرها الى مستخدمي القوائم المالية يتضمن نتائج أعمالها ومركزها المالي وتدقيقاتها النقدية وهذا بمثابة أفصاحات عن كل ما حدث من أنشطة مختلفة خلال الفترة . (جمال ، ٢٠٠٧:٢٤٥) ، حيث تسود أسواق الأقتصاد الحر في الوقت الحاضر أجواء من التنافس والأحتكار والمضاربة الأمر الذي يحتم على الشركات التي تنوي الأستمرار بنشاطها في مثل هذه الأجواء ان تحقق بعضا من المصالح

كتخفيف حدة المنافسة وتقوية مركزها المالي والأداري وتحقيق التكامل الرأسي والأفقي وممارسة من خلال السيطرة والتأثير الهام على شركات أخرى وما الى ذلك من المصالح التي تصب في النهاية في مصلحة الشركات لذلك تلجأ اغلب الشركات الى الدخول في علاقات متنوعة بعضها البعض بغية تحقيق المصالح المذكورة. ان بعضا من هذه العلاقات يمكن ان تنشأ مع مدراء للشركة أو أقارب لهم أو شركات تربطها بهذه الشركة علاقة تبادل مصالح أو شركات زميلة أو تابعة.(شمخي، ٢٠١٥: ١٤) .

٢- تعريف الأطراف ذات العلاقة:-

جاء تعريف الطرف ذو العلاقة (Related party) من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤) ، هو شخص او منشأة ذات علاقة بالمنشأة التي تقوم بأعداد بياناتها المالية (المنشأة المعدة للتقارير). وتتضمن الأطراف ذات العلاقة حسب ما جاء في هذا المعيار مايلي:

أ- يكون الشخص او احد افراد عائلة ذلك الشخص المقربين ذو علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير اذا كان ذلك الشخص :

أولاً- يملك سيطرة او سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقارير .

ثانياً- يملك تأثيرا جوهريا على المنشأة المعدة للتقارير .

ثالثاً- عضوا في الإدارة الرئيسية للمنشأة المعدة للتقارير أو الشركة الأم للمنشأة المعدة للتقارير .

ب- تكون المنشأة ذات علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير في حال تطبيق أي من الشروط التالية :

أولاً- أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقارير أعضاء في نفس المجموعة (مما يعني ان كل شركة أم أو شركة تابعة فرعية تكون ذات علاقة بالآخرين).

ثانيا- ان تكون احدى المنشآت شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى (أو شركة زميلة او مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضوا فيها).

ثالثاً- ان تكون كلا المنشأتان مشروعين مشتركين لنفس الطرف الثالث.

رابعاً- ان تكون احدى المنشآت مشروعاً مشتركاً لطرف ثالث والمنشأة الأخرى شركة زميلة للطرف الثالث.

خامساً- ان تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع مابعد التوظيف لمنفعة موظفين المنشأة المعدة للتقارير أو المنشأة ذات العلاقة بالمنشأة المعدة للتقارير، وإذا كانت المنشأة المعدة للتقارير هي نفسها الخطة فأن اصحاب العمل التابعين لها يكونون ايضا ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير .

سادساً- ان تكون المنشأة خاضعة للسيطرة أو لسيطرة مشتركة مع قبل الشخص المعروف في النقطة (أ).

سابعاً- أن يكون للشخص المعرف في (أ- أولاً) تأثير جوهري على المنشأة أو عضو في الادارة الرئيسية للمنشأة أو شركة أم للمنشأة .

ثامناً- تقدم المنشأة أو أحد أفراد مجموعة معينة تكون المنشأة جزءاً منها خدمات موظفي الإدارة الرئيسيين الى المنشأة المعدة للتقارير او الشركة الأم للمنشأة المعدة للتقارير .

كما عرفت الأطراف ذات العلاقة (هي الأطراف التي يكون فيها لطرف معين القدرة على السيطرة على طرف اخر او ممارسة تأثير هام او سيطرة مشتركة عليه وذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية). (جمال، ٢٠٠٧: ٢٤٦)

وتعريف " طرف ذي علاقة "يتضمن السيطرة بشكل كبير على المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة وكل مجموعة الأخرى التي يمكن أن تمارس قدرا من النفوذ على شركة (مثل الشركات التابعة والمشاريع المشتركة وأعضاء المقربين من عائلة طرف ذي علاقة .

(Matteo Pozzoli and Marco Venuti, 28:2014) .

مما سبق يتضح للباحث أن مفهوم الأطراف ذات العلاقة يعتمد على عدة مفاهيم وسيتم تعريفها على ضوء اصدارات المنظمات المهنية وهي :

الشركة الزميلة:- (Associate):

هي منشأة يمارس عليها المستثمر تأثيراً هاماً.

أو هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه .

او كما عرفها المعيار المحاسبي المصري رقم (١٨) بأنها كيان يمارس المستثمر عليه نفوذاً مؤثراً ولكي ينطبق على استثمار ما تعريف الشركة الزميلة ينبغي الا تكون شركة تابعة يسيطر عليها المستثمر او مشروعاً مشتركاً يكون للمستثمر فيه سيطرة مشتركة .

الترتيب المشترك (A joint arrangement):- هو ترتيب معين يمارس عليه طرفان او اكثر سيطرة مشتركة.

المشروع المشترك (Joint operator) :- ترتيب مشترك يكون فيه للأطراف التي تتمتع بسيطرة مشتركة على الترتيب حقوق في صافي أصول هذا الترتيب .

الحصة في منشأة اخرى Interest in another entity :- وعرفها المعيار المحاسبي البريطاني (FRS9) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية (ASB) بأنها "ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه شريك أو اكثر بإمتلاك حصة في مشروع لمدة طويلة وهذا المشروع يخضع لسيطرة مشتركة " .



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

ويمكن إثبات وجود الترتيب التعاقدى بطرائق مختلفة ، إذ يمكن إثباتها من خلال مايلي (ابننصار، ٢٠١٠: ٥٢١):

١. وجود عقد بين الأطراف المشاركة في المشروع المشترك .
 ٢. وقائع محاضر الاجتماعات بين المشاركين في المشروع المشترك .
 ٣. قد يرد نص الإتفاق التعاقدى وشروطه في النظام الأساسي للمشروع المشترك .
- وعادة تكون الترتيبات التعاقدية مكتوبة وتتناول مواضيع تتعلق:
١. النشاط ، المدة ، التقارير .
 ٢. تعيين مجلس الإدارة أو هيئة مناظرة بديلة وتحديد حقوق التصويت .
 ٣. تحديد المساهمات الرأسمالية بواسطة الشركاء .
 ٤. تحديد مساهمات الشركاء في المشروع المشترك في الإنتاج ، الدخل ، المصروفات ونتائج أعمال المشروع المشترك .
- ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي ٢٤ يشترط ان يكون ذلك المشروع هو المنشأة نفسها المعدة للتقارير.

موظفو الإدارة الرئيسيون :- أولئك الأشخاص ذو السلطة المسئولة عن تخطيط وتوجيه ورقابة أنشطة المنشأة وإدارتها ومراقبتها ، بصورة مباشرة او غير مباشرة ، ويشمل المديرون (التنفيذيون أو غيرهم) في تلك المنشأة . (حماد ، ٢٠٠٨: ٥١٤)

أفراد العائلة المقربين للشخص :- هم افراد العائلة المتوقع ان يكون لهم تأثير على الشخص او يؤثر عليهم في التعامل مع المنشأة وهم يشملون(أطفال أو زوج أو زوجة ذلك الشخص أو شريكه الحميم) . (IAS 24)

ويجب الأخذ في الاعتبار كل علاقة محتملة لطرف ذو علاقة يعطي الانتباه إلى جوهر تلك العلاقة وليس لمجرد شكلها القانوني من خلال المعاملات المتبادلة فيما بينها والأفصاح عنها . حيث جاء تعريف المعاملة على اساس التجارية Arm's length transaction ضمن معيار التدقيق الدولي رقم ٥٥٠ بالآتي:(معاملة يتم أجزائها بناء على بنود وشروط بين بائع راغب ومشتري راغب غير مرتبطين ببعضهما البعض ويعملان بشكل مستقل عن بعضهما البعض و يسعيان الى تحقيق أفضل المصالح).

وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم(٢٤) المعاملات التي تتم مع الأطراف ذات العلاقة في الآتي : (تحويل مصادر أو التزامات بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا) .
أو كما عرفها المعيار المحاسبي المصري رقم ١٥ (هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل).

التعويض: يتضمن كافة منافع الموظفين " كما هي مذكورة في معيار المحاسبة الدولي رقم(١٩) منافع الموظفين والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (٢)" المدفوعات على أساس الأسهم . "ومنافع الموظفين



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"انموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

عبارة عن كافة ما يتم دفعه مقابل الخدمات التي يتم تقديمها للمنشأة، ويشمل كذلك التعويض المدفوع نيابة عن الشركة الأم للمنشأة فيما يتعلق بتلك المنشأة. (حميدات و خدش ، ٢٠١٣: ١٣١)

بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 24 IAS لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة :

١- منشأتان فقط بسبب وجود مدير أو احد موظفي الإدارة الرئيسيين في كلا المنشأتين او بسبب تأثير احد موظفي الإدارة الرئيسيين في احدى المنشأتين بشكل جوهري على المنشأة الأخرى .

٢- مشاركان في مشروع مشترك بسبب سيطرتهم المشتركة على مشروع مشترك.

٣- مزودي التمويل و النقابات و مؤسسات النقابات العامة و (الأقسام والوكالات الحكومية التي لا تسيطر المنشأة المعدة للتقارير لا تسيطر عليها بصورة مشتركة ولا تؤثر عليها بشكل جوهري، فقط من خلال تداولاتها الطبيعية مع احدى المنشآت ، رغم امكانية تأثيرها في حرية المنشأة أو مشاركتها في اتخاذ قراراتها) .

٤- لزبون أو المورد أو مانح الأمتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذين تتعامل معهم المنشأة بحجم ضخم من الأعمال فقط من خلال الاعتماد الاقتصادي الناتج عن ذلك.

٣- درجة تأثير الأطراف ذات العلاقة (المباشرة والغير مباشرة) وفقاً لطبيعة الأستثمار.

تختلف درجة تأثير الطرف ذو العلاقة وذلك على اساس نوع وطبيعة الأستثمار ونسبة ملكية الأسهم التي يستحوذ عليها وفيما يلي الحالات المختلفة التي يكون فيها الطرف ذو العلاقة في حالة تأثير على السياسات المالية والتشغيلية لأدارة الشركة :

أ- السيطرة Control:

هي القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من نشاطاتها ويستدل على ذلك بامتلاك منشأة لأكثر من ٥٠% من أسهم منشأة أخرى حيث يؤدي ذلك الى السيطرة والتحكم بالقرارات والسياسات التشغيلية والمالية والأمور الأخرى التي تتعلق بالمنشأة . (الجعارات ، ٢٠٠٧: ٢٥٤)

وفي المقابل فإن السيطرة توجد أيضاً عندما تمتلك الشركة القابضة نصف أو أقل من حقوق التصويت للشركة في حالة:

- التحكم في أكثر من نصف حقوق التصويت تطبيقاً للاتفاق مع المستثمرين الآخرين.
- التحكم في السياسات المالية والتشغيلية بموجب قانون أو اتفاقية .
- وجود سلطة لتعيين أو عزل أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو من في حكمهم وأن يكون لهذا المجلس وما في حكمه حق ممارسة السيطرة على المنشأة.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

- وجود سلطة ترجيح على اغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة او من في حكمهم وان يكون لهذا المجلس ومن في حكمه حق ممارسة السيطرة على المنشأة. (معيار المحاسبة المصري رقم ١٧ ، ٢٠٠٦)

ب- السيطرة المشتركة Joint Control:

اتفاق تعاقدى لأقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي وتوجد السيطرة المشتركة فقط عندما تتطلب القرارات حول الأنشطة الملائمة (التشغيلية والمالية والاستراتيجية) المرتبطة بالنشاط موافقة بالأجماع من قبل الأطراف المشاركة في السيطرة (الشركاء في المشاريع المشتركة)) (نصار و حيدات، ٣٨٥ : ٢٠١٤)

وفيما يلي أهم الصفات الشائعة للمشروعات المشتركة:

- أثنين أو أكثر أصحاب حصص ملتزمين بموجب اتفاق تعاقدى.
- بنشئ هذا الاتفاق التعاقدى سيطرة مشتركة. (ريمون، ٢٠١٠: ٩)

ج - التأثير الهام (Significant influence):-

هو صلاحية المشاركة في قرارات السياسة المالية والتشغيلية للجهة المستثمر بها، وليس سيطرة او سيطرة مشتركة على تلك السياسات. (IAS,28,2014)

ويتحدد النفوذ المؤثر بامتلاك المستثمر بطريقة مباشرة او غير مباشرة من خلال شركات تابعة ٢٠% او اكثر من حقوق التصويت الشركة المستثمر فيها.

كذلك يستدل على وجود تأثير قوي للمستثمر في الشركة المستثمر فيها من خلال:

- التمثيل في مجلس الإدارة أو الجهة الادارية المعادلة في الشركة المستثمر فيها.
- الأشتراك فيوضع السياسات بما في ذلك المشاركة في قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى.
- وجود معاملات هامة بين المستثمر والشركة المستثمر فيها.
- تغيير أفراد الإدارة.
- الاحتفاظ بمعلومات فنية أو أساسية عن الشركة المستثمر فيها. (ريمون، ٢٠١٠: ٨) .

وعادةً ما تحدد المعالجة المحاسبية لهذه الاستثمارات بعد تاريخ الأقتناء بدرجة أقتناء الشركة المستثمرة investor لحصة من الأسهم العادية للشركة المستثمر لديها investee ، ويمكن تصنيف استثمارات شركة معينة في الأسهم العادية لشركة اخرى طبقاً لنسبة التصويت التي يمتلكها المستثمر في أسهم الشركة المستثمر لديها ، وذلك على النحو التالي:

- ✚ حيازة أقل من ٢٠% (طريقة القيمة العادلة)- المستثمر له حصة ضئيلة.
- ✚ حيازة من ٢٠% الى ٥٠% (طريقة حق الملكية)- المستثمر له تأثير هام.
- ✚ حيازة ما يزيد عن ٥٠% (قوائم مالية موحدة) - المستثمر له سيطرة على الشركة.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

أقتناء اقل من ٢٠% :-

عند يمتلك المستثمر حصة تقل عن ٢٠% فإنه تأثيره على الشركة المستثمر لديها يفترض أنه ضئيل أو منعدم ، وفي مثل هذه الحالات فإنه اذا كانت اسعار السوق متاحة يتم تقييم الأستثمار والتقرير عنه بعد تاريخ الأقتناء بأستخدام طريقة القيمة العادلة وتطلب طريقة القيمة العادلة ان تقوم الشركات في تاريخ الأقتناء بتصنيف أوراق متاحة للبيع او أوراق بغرض المتاجرة فلأن أوراق حق الملكية ليس لها تاريخ اقتناء فإنه لايمكن اعتبارها أوراق مقتناه لتاريخ الأستحقاق .

أقتناء من ٢٠% الى ٥٠% من الأسهم :-

رغم أن الشركة المستثمرة قد تكتنى حصة تقل عنه ٥٠% من أسهم الشركة المستثمر لديها وبالتالي فإنها لا تمتلك سيطرة قانونية ، فان استثمارها في الأسهم يعطيها القدرة على ممارسة تأثير معنوي على السياسات التشغيلية والتمويلية للشركة المستثمر لديها ولتقديم أرشادات للمحاسبة لدى المستثمر عند اقتناء ما يقل عن ٥٠% من الأسهم ولوضع تعريف لهذا (التأثير المعنوي) فقد أشار APA في نشرته رقم ١٨ الى أنه يمكن تحديد القدرة على ممارسة التأثير بعدة طرق منها التمثيل في مجلس الإدارة والمشاركة في عمليات صياغة سياسة الشركة ووجود صفقات بينية هامة نسبياً والأعتماد التكنولوجي، ومن الأعتبارات الهامة أيضاً في هذا المجال مدى ملكية المستثمر في علاقتها بدرجة تركيز المساهمين الآخرين ومع ذلك فإن ملكية مساهم آخر لحصة أغلبية في أسهم الشركة المستثمر لديها لا يحد بالضرورة من قدرة المستثمر على ممارسة تأثير معنوي.. (حجاج، ٨٨٦-٨٨٩)

أقتناء أكثر من ٥٠% :-

عندما تكتنى احدى الشركات حصة ملكية تزيد عن ٥٠% في شركة أخرى فإن الشركة المستثمرة تعرف بالشركة الأم parent وتعرف الشركة المستثمر لديها بالشركة التابعة subsidiary وذلك بسبب (سيطرة) الشركة الأم او الشركة المالكة على مجموع موجودات ومطلوبات الشركة التابعة. Jerry J. Weygandt (& etc...,2012:730)

أذ يعرض الأستثمار في الأسهم العادية للشركة التابعة كاستثمار طويل الأجل في القوائم المالية المستقلة الخاصة بالشركة الأم . وعندما تعالج الشركة الأم الشركة التابعة كاستثمار فإنه عادة ما تعد قوائم مالية موحدة consolidated بدلا من القوائم المالية المستقلة لكل من الشركة الأم والشركة التابعة. وتتغاضى القوائم المالية الموحدة عن التفرقة بين الوحدات القانونية المستقلة وتعالج الشركة الأم والشركة التابعة كوحدة اقتصادية واحدة .



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

ويمكن تبويب الأستثمارات المالية للشركات والأفراد ذات العلاقة الى ثلاثة مجموعات بحسب درجة تأثير المستثمر على سياسة الشركة المستثمر فيها :

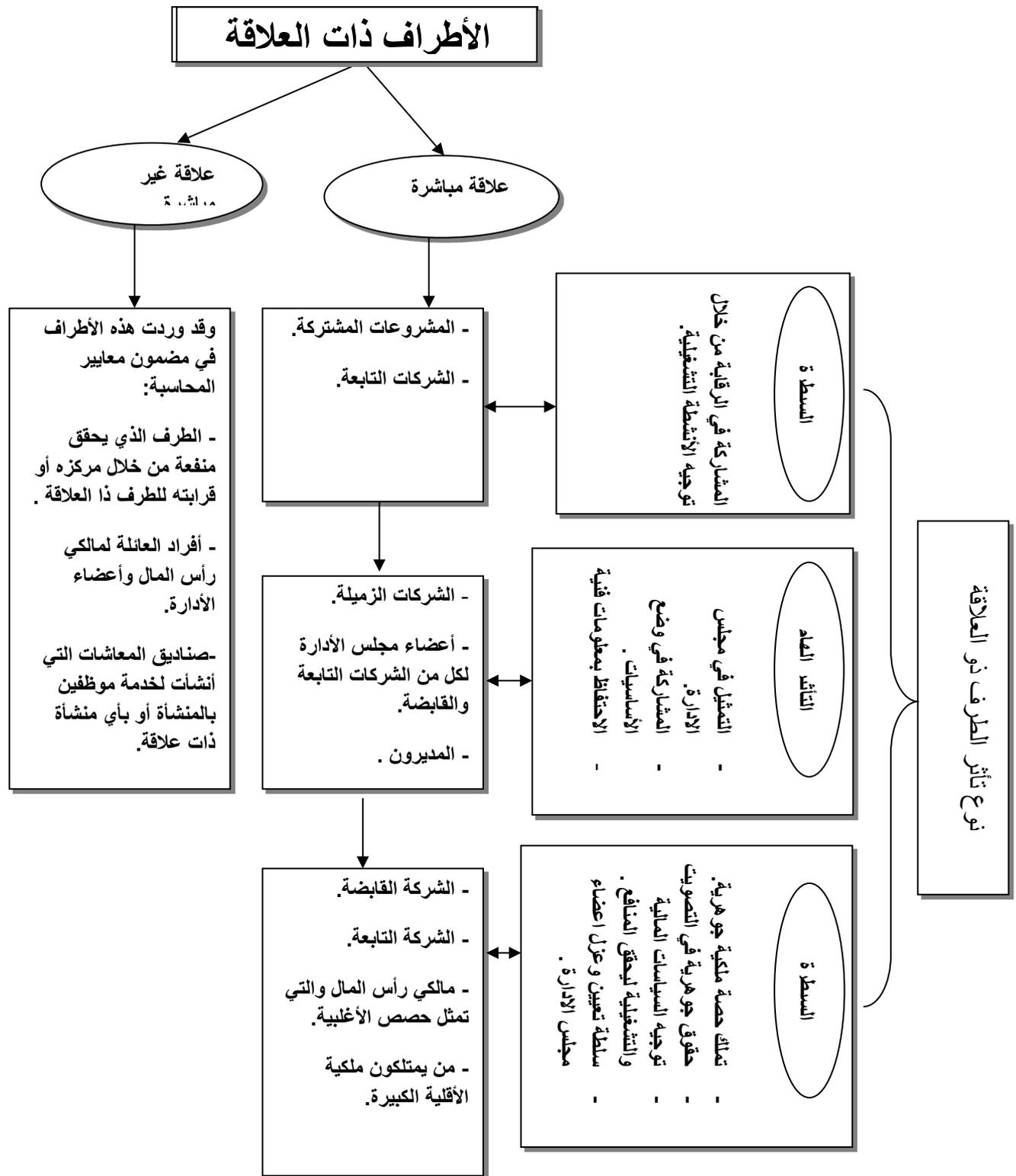
المجموعة الأولى:- وفيها يمتلك المستثمر أقل من ٢٠% من حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها وتعكس هذه المجموعة حالة عدم وجود سيطرة أو نفوذ مؤثر على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها ، وعادة ما تكون تلك الأستثمارات بهدف المتاجرة.

المجموعة الثانية:- وفيها يمتلك المستثمر أكثر من ٢٠% ولا يتجاوز ٥٠% من حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها وتعكس هذه المجموعة حالة عدم وجود سيطرة ولكن حالة وجود نفوذ مؤثر على السياسات المالية والتشغيلية للشركة المستثمر فيها.

المجموعة الثالثة:- وفيها يمتلك المستثمر أكثر من ٥٠% وقد تصل الى ١٠٠% من حقوق ملكية الشركة المستثمر فيها وتعكس هذه المجموعة حالة وجود سيطرة كاملة من الشركة المستثمر فيها.

وقد وردت في مضمون معايير المحاسبة الأطراف التي تعتبر ذات علاقة ولكن بصورة غير مباشرة و هي تتمثل بالآتي:

- ١- الطرف الذي يحقق منفعة من خلال مركزه أو درجة قرابته للطرف ذو العلاقة .
 - ٢- أفراد العائلة لمالكي رأس المال وأعضاء الإدارة.
 - ٣- صناديق التقاعد والضمان الاجتماعي و النقابات التي انشأت لخدمة الموظفين والعاملين في المنشآت . (ريمون، ٢٠١٠: ٢٠)
- مما سبق ومن خلال دراسة محددات السيطرة و النفوذ المؤثر والسيطرة المشتركة يمكن للباحث تبويب الأطراف ذات العلاقة الى :
- ١- اطراف ذوي علاقة مباشرة .
 - ٢- اطراف ذوي علاقة غير مباشرة . كما يتضح في الشكل التالي:





عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

وفي خلاصة هذا المحور يرى الباحثان ومن خلال تعريف الأطراف ذات العلاقة ان الأطراف ذات العلاقة تكون من عدة حالات (مباشرة وغير مباشرة) وهي:

- 1- منشأة تابعة لشركة قابضة.
- 2- مدراء الإدارة الرئيسيين وأقاربهم .
- 3- المشروع المشترك.
- 4- المنشآت الزميلة .
- 5- ان تكون المنشأة عبارة عن خطة منافع ما بعد التوظيف.

وأن لكل حالة من الحالات اعلاه تأثير معين يقاس بدرجة السيطرة على المنشأة المعدة للبيانات المالية وهي (التأثير الفعال ، السيطرة المشتركة ، السيطرة) ويعتمد ذلك على مقدار أملاك نسبة معينة من الأسهم او المشاركة . ولكل حالة منها يحكمها معيار معين يحدد طريقة العرض والأفصاح لكل من المنشأة المعدة للتقارير والطرف ذو العلاقة بتلك المنشأة مع الأخذ بالأعتبار المعاملات التي تتم فيما بينها لذلك ضرورة وجود برنامج تدقيق يعتمد من قبل مراقب الحسابات.

المحور الثالث - المعايير الدولية ذات الصلة

قدر تعلق الأمر بموضوع البحث يتطرق هذا المحور الى معايير المحاسبة والتدقيق الدولية ذات الصلة بأفصاح عن الأطراف ذات العلاقة مع المنشأة وهي:

1- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS24):

ان الهدف من هذا المعيار هو ضمان ان تحتوي البيانات المالية للمنشأة على الإفصاحات اللازمة لجذب الانتباه نحو امكانية ان يكون مركزها المالي وارياحها وخسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة، وبالمعاملات و الأرصدة المتعلقة بما في ذلك التزامات هذه الجهات .

2- معيار التدقيق الدولي رقم (ISA550) الأطراف ذات العلاقة :

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية ، وما يشوبها من احتمال وجود غش واطعاء. ويناول هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وعلى وجه الخصوص يتسع نطاق هذا المعيار ليشمل كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية رقم (٢٤٠ - ٣١٥ - ٣٣٠) فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

3- معيار الأنتوساي الدولي للأجهزة العليا الرقابة (ISSAI 1550) :-

يوفر هذا المعيار إرشادات اضافية حول معيار التدقيق الدولي رقم (٥٥٠) وتتضمن هذه الإرشادات الأضافية لمدققي القطاع العام الى الآتي:-

أ- الأعتبارات العامة .

ب- التعريفات .



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

ج- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة .

د- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتها.

هـ- الاستجابة الى مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات الأطراف ذات العلاقة وبمعاملاتها.

٤- معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IFAC) رقم (٢٠) الأطراف ذات العلاقة :-

ان الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود أفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة ، والأفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة . وتتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل . ويطبق هذا المعيار في منشآت القطاع العام.

٥- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS1): عرض القوائم المالية:-

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترة السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية . و من اهم ما جاء في هذا المعيار فيما يخص الأفصاح عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة هي (من ضمن المعلومات التي يجب عرضها اما في قائمة المركز المالي او في الأيضاحات تحلل الذمم المدينة الى مبالغ مستحقة من عملاء التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ اخرى).

٦- المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS19) منافع الموظفين :-

ينص هذا المعيار على محاسبة منافع الموظفين والأفصاح عنها من قبل اصحاب العمل و يحدد المعيار اربعة فئات من منافع الموظفين هي :

(أ) منافع الموظفين القصيرة الأجل مثل مايلي الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والأجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة الأرباح والمكافآت والمنافع غير النقدية مثل الرعاية الصحية والأسكان والسيارات والسلع والخدمات الحرة او المدعومة للموظفين الحاليين .

(ب) منافع مابعد التوظيف مثل منافع التقاعد (مدفوعات معاشات التقاعد والمبالغ المقطوعة عند التقاعد) والتأمين على الحياة بعد التوظيف والرعاية الصحية .

(ج) منافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى مثل الأجازة المستحقة بعد الخدمة الطويلة او الأجازة الدراسية

او المنافع الأخرى طويلة الأجل ومنافع العجز طويلة الأجل .

(د) منافع نهاية الخدمة .

٧- معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS28) الاستثمارات في شركات زميلة و المشاريع المشتركة :-

أ- ينص هذا المعيار على محاسبة الأستثمارات في المنشآت الزميلة كما يوضح متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الأستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

ب- ينبغي تطبيق هذا المعيار من قبل جميع المنشآت التي تكون عبارة عن مستثمرين يمارسون سيطرة مشتركة او تأثير هام على الجهة المستثمر بها.

٨- معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) المدفوعات على أساس الأسهم :-

ان من ضمن متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة التي أوجبها معيار المحاسبة الدولي ، رقم (24) ان على المنشأة هي الإفصاح عن تعويضات الإدارة ، (تعويضات للموظفين الإداريين الرئيسيين) التي تشمل منافع للموظفين قصيرة الأجل ، وطويلة الأجل الأخرى ، ومنافع ما بعد انتهاء الخدمة ، ومنافع إنهاء الخدمة ، ومدفوعات على أساس الأسهم . ويقدر تعلق الأمر بموضوع البحث فقد بات من الضروري الاخذ بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) المدفوعات على أساس الأسهم كونها إحدى منافع الموظفين التي تضمنها معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٤).

المحور الرابع - برنامج التدقيق المقترح

يوضح الباحث فيما يأتي الاجراءات التي تمثل الحد الادنى الذي يتضمنه برنامج تدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة ، وقد اعتمد الباحث في اعداد البرنامج على ما جاء في الجانب النظري من مصادر والمعايير الدولية والمحلية وعلى القوانين والتعليمات النافذة في العراق، وان هذا البرنامج يساعد كل من مكاتب التدقيق الخارجي وديوان الرقابة المالية الأتحادي باجراءات تدقيق إضافية لتعزيز الموثوقية في البيانات المالية للوحدات الأقتصادية ، وفي ضوء ذلك يتضمن البرنامج أهم الأجراءات الواجب التحقق منها وكالآتي:



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

رقم ورقة العمل	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	إجراءات التدقيق
			<p>أولاً . الإجراءات القانونية(تدقيق الألتزام)</p> <p>١ . فحص محاضر اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والأطلاع على القرارات المتخذة بتلك الاجتماعات .</p> <p>٢ . في حالة المشروع المشترك يجب التأكد من إجراء دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية قبل الدخول بالتعاقد .</p> <p>٣ . الأطلاع على سجل المساهمين والتأكد من نسب أمتلاكهم لأسهم المنشأة ومقارنتها مع شهادة الأسهم لكل مساهم لتحديد الرئسيين منهم والسجلات القانونية الأخرى ذات العلاقة مثل سجل مصالح المدراء .</p> <p>٤ . التأكد من إستحصال الموافقات من الجهات العراقية ذات العلاقة للدخول بالتعاقد في عقد المشروع المشترك .</p> <p>٥ . التأكد من شروط ومبلغ المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.</p> <p>٦ . التأكد من وجود شهادة وعقد تأسيس الشركة التي تعود ملكيتها للمشارك الثاني .</p> <p>٧ . التأكد من مسك السجلات الاصولية لكافة الانشطة الانتاجية والاداريه والمحاسبية في المشروع المشترك.</p> <p>٨ . فحص أقرارات المنشأة الخاصة بضريبة الدخل وأية معلومات أخرى مقدمة للجهات المختصة .</p> <p>٩ . التأكد من الطريقة المستعملة في المحاسبة على حصص المشاركة .</p> <p>١٠ .التأكد من صحة جميع العمليات التي تمت بين المنشأة وبين الأطراف ذات العلاقة وهل قد تمت بنفس شروط العمليات التي تتم مع اطراف غير ذات علاقة .</p>
			<p>ثانياً . تدقيق العمليات المحاسبية والأمر الفنية الأخرى:-</p> <p>١ . مراجعة اوراق عمل السنة السابقة للاطلاع على أسماء الإطراف ذات العلاقة المعروفين .</p> <p>٢ . الأستفسار من مراقبي الحسابات السابقين عن معلوماتهم عن أطراف</p>

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

رقم ورقة العمل	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	إجراءات التدقيق
			<p>اضافيين ذات علاقة .</p> <p>٣. مراجعة شروط أو إجراءات التي تتبعها المنشأة في تحديد الأطراف ذات العلاقة .</p> <p>٤. التأكد من وجود قوائم جرد موجودات ومنشآت المشارك الأول كافة وبموجب محاضر إستلام أصولية توقع من قبل الطرفين .</p> <p>٥. الحصول على معلومات عن ارتباط المدراء والمسؤولين بمنشآت اخرى.</p> <p>٦. عند قيام مراقب الحسابات بعملية التدقيق عليه ان يكون متيقظا للمعاملات التي قد تظهر غير اعتيادية وتشير الى احتمالية وجود اطراف ذات علاقة غير محددین سابقا مثل :</p> <ul style="list-style-type: none"> • معاملات لغير سبب تجاري منطقي. • معاملات تختلف بشكل كبير عن الأسلوب التقليدي لعمل المنشأة . • معاملات ذات شروط تجارية غير اعتيادية مثل الأسعار ونسب الفائدة والضمانات وشروط التسديد غير الاعتيادية. • معاملات ذات حجم كبير أو معاملات مهمة مع بعض الزبائن مقارنة مع الآخرين. <p>٧. التأكد من أرصدة الأطراف ذات العلاقة هي فعليا أرصدة قابلة للتحصيل قانونياً كما يجب التأكد من أن تلك أرصدة هي ليست أرصدة مرهونة لأية أطراف داخلية أو خارجية.</p> <p>٨. فحص التأييدات الخاصة بالقروض المستلمة والقروض المسلمة ومصادقات المصارف .</p> <p>٩. التأكد من وجود خطة عمل تفصيلية تتضمن تفاصيل الاعمال المنفذه وأعمال التأهيل والتحديث والجدول الزمني لتنفيذها للوصول إلى الطاقة الإنتاجية المستهدفة خلال المدة المحددة بالعقد .</p> <p>١٠. فحص معاملات الاستثمارات مثل شراء وبيع حصص الأسهم في مشاركة او منشأة اخرى.</p>

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

رقم ورقة العمل	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	إجراءات التدقيق
			<p>١١. التأكد من الحصة في الدخل الذي يتم كسبه من المشروع المشترك.</p> <p>١٢. في حالة اذا كانت الشركة هي مصرف تابع لمصرف آخر (شركة قابضة) فيجب التأكد من الأمور التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • حجم الودائع النقدية الموجودة في كلا المصرفين وهل ان سعر الفائدة المحسوب على تلك الودائع هو مقارب لأسعار الفائدة في حالة كون تلك الودائع في مصارف اخرى . • التأكد من القروض والتسهيلات المصرفية الممنوحة الى رئيس واعضاء مجلس الإدارة والمدراء الرئيسيين والشركات التي يمتلكونها واقاربهم هي بنفس الشروط التي تمنح لزيائن المصرف وذلك لمعرفة التأثيرات المالية على نتيجة النشاط . • التأكد فيما اذا كانت هنالك مصاريف قد تحملتها الشركة جراء تأثير طرف ذو علاقة. <p>١٣. التأكد من الحصة في الموجودات الخاضعة للسيطرة المشتركة.</p> <p>١٤. التأكد من أي إلتزامات يمكن ان يتحملها المشارك .</p> <p>١٥. التأكد من أي دخل يتم إستلامه من المشروع المشترك .</p> <p>١٦. التأكد من أي مصروفات يتم تحملها فيما يتعلق بحصة في المشروع المشترك .</p> <p>١٧. التأكد من صحة إحتساب حصة المشارك في المشروع المشترك والمقررة بموجب العقد .</p> <p>١٨. التأكد من صحة دقة الافصاح في القوائم المالية للمشارك عن حصته في المشروع المشترك .</p> <p>١٩. التأكد من تصنيف أرصدة الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية وفقاً لشروط الدفع والقدرة أيضاً على الدفع.</p> <p>٢٠. التأكد من التصنيف الصحيح للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في بيان التدفق النقدي (تشغيلي او تمويلي او استثماري).</p> <p>٢١. التأكد من الإفصاحات للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يجب</p>



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

إجراءات التدقيق	نسبة التدقيق	اسم المدقق وتوقيعه	رقم ورقة العمل
<p>أن تكون وفقاً للمعيار الدولي رقم ٢٤ وذلك لتفادي أي اخطاء جوهرية في البيانات المالية.</p> <p>٢٢. التأكد من أفصاح المنشأة عن كافة الأطراف ذات العلاقة بشكل منفصل لكل من الآتي:</p> <ul style="list-style-type: none">• المنشأة القابضة.• المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الجوهري على المنشأة (منشأة زميلة).• المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة في مشروع مشترك.• موظفو الإدارة الرئيسيون للمنشأة او منشأتها الأم.• الأطراف الأخرى ذات العلاقة ، مثل اقرباء موظفي الإدارة الرئيسيون . <p>٢٣. التأكد من ان الشركة قد افصحت في بيانها البيانات المالية على كل شخص طبيعي أو معنوي بلغت نسبة ملكيته (%١٠) فأكثر من اسهم شركة وفي حالة كونها مدرجة في سوق العراق للأوراق المالية فيجب التأكد بأنها قد قامت ابلاغ الهيئة والسوق بذلك .</p> <p>٢٤. التأكد من تحليل الذمم المدينة الى مبالغ مستحقة على العملاء وضم مدينة من الأطراف ذات العلاقة .</p> <p>٢٥. التأكد من أن المنشأة قد أفصحت عن اجمالي التعويضات(النقدية والعينية) لموظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من الفئات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none">• منافع الموظفين قصيرة الأجل .• منافع ما بعد التوظيف .• منافع الموظفين طويلة الأجل .• منافع إنهاء الخدمة .• الدفع على اساس الأسهم . <p>٢٦. التأكد من أن المدفوعات على أساس الأسهم التي تمنح للمدراء الرئيسيين أستنداً الى قرار صادر من مجلس الإدارة او الهيئة العامة للشركة وذلك نتيجة لكفاءتهم ونشاطهم والدور الذي يمكن ان يلعبوه</p>			



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

رقم ورقة العمل	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	إجراءات التدقيق
			<p>في زيادة صافي أصول الشركة ، أو منحت أستناداً كشروط عند التعاقد مع موظفين متميزين لفترة تعاقدية معينة ، هذا إذا تم إصدارها مقابل خدمات.</p> <p>٢٧. التأكد من ان المنشأة قد أفصحت عن كافة المبالغ التي تكبدها في تقديم خدمات موظفي الإدارة الرئيسيين .</p> <p>٢٨. التأكد من موجود مخصصات الديون المشكوك فيها والمتعلقة بالديون المستحقة على الأطراف ذات العلاقة .</p> <p>٢٩. التأكد من صحة كافة العمليات التي تمت بين المنشأة وبين الأطراف ذات العلاقة وفيما اذا كانت بنفس الشروط التي تتم مع اطراف غير ذات علاقة مثل (عمليات البيع والشراء وعقود الأيجار واي عمليات اخرى) والتأكد من ان المنشأة قد افصحت عنها .</p> <p>٣٠. التأكد من صحة العمليات التي تمت مع الأداريون الرئيسيون في الوحدة الأقتصادية ، وافراد عائلاتهم وأقاربهم لحد الدرجة الثانية وهل قامت المنشأة بالأفصاحات الازمة عنها .</p> <p>٣١. في حالة إدارة موظف بدرجة وظيفيه عليا لأكثر من دائرة حكومية يجب اتأكد من تأثير القرارات والسياسات التي يصدرها على المركز المالي و نتائج أعمال لكنتا الدائرتين وذلك في حالة وجود عمليات متبادلة بينها .</p> <p>٣٢. التأكد من أن رئيس او عضو مجلس الأدارة ليس رئيسا او عضوا في مجلس ادارة شركة اخرى تمارس نشاطا مماثلا الأ اذا حصل على ترخيص بذلك من الهيئة العامة للشركة التي يتولى رئاسة او عضوية مجلس أدارتها .</p> <p>٣٣. التأكد من أفصاح المنشأة على العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة والأعمال التي حققت مصالح من يملكون ١٠% أو اكثر من اسهم الشركة واعضاء مجلس ادارة الشركة ومديرها المفوض ، وحققت كذلك مصالح عوائلهم ، ومصالح الكيانات التي تخضع لسيطرتهم وأي مصالح اخرى تجعل من أي معاملة صفقة مع طرف صاحب علاقة .</p>



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

رقم ورقة العمل	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	إجراءات التدقيق
			<p>٣٤. التأكد من ان الشركة قد افصحت في بياناتها المالية على التغيرات في ملكية اسهم الشركة التي تحدث تغييرا في السيطرة عليها.</p> <p>٣٥. تأكد من وجود ديون معدومة أو ديون مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة معترف بها خلال الفترة.</p>

المحور الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

١- الإستنتاجات:-

أ- عدم وجود برنامج تدقيق لدى مكاتب مراقبي الحسابات وديوان الرقابة المالية الأتحادي يضمن خلو البيانات المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة من التأثيرات السلبية للأطراف ذات العلاقة .

ب- يترتب على العلاقات التي تدخل فيها الشركات مع بعضها البعض حصول عمليات متبادلة بينها يمكن ان تؤثر على المركز المالي والربح والخسارة لهذه الاطراف ، عليه فان من الاهمية بمكان وجود قواعد محاسبية تحكم هذه العلاقات فضلا عن لزوم الإفصاح عن تلك العمليات على وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة تلبية لحاجة الاطراف المستفيدة من المعلومات المتبادلة .

ج- لم تقي أدارات الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق بمتطلبات الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة على وفق لمعايير المحاسبية الدولية والمحلية ألا بحدود ضيقة .

د- لم يفصح في تقرير مراقب الحسابات عن عدم أو كفاية المعلومات التي ينبغي على إدارة الوحدة الاقتصادية الإفصاح عنها .

هـ - تعد لجنة التدقيق إحدى آليات تنفيذ حوكمة الشركات الهامة ولها دور فاعل ومنسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة من (مجلس الإدارة ، المدقق الداخلي ، المدقق الخارجي ، المساهمين والإطراف الأخرى ذات العلاقة) الا إنها لا تستطيع بمفردها من ضبط أداء الشركة وتفعيل دورها ما لم تكن هناك قناعة من مجلس الإدارة بأهميتها ، كما إنها تمثل ركناً أساسياً من عملية الإشراف والتدقيق ولا تمثل عملية التدقيق ككل.

٢- التوصيات :-



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

أ- ضرورة وجود برنامج تدقيق معتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الأتحدادي ومكاتب مراقبي الحسابات يبين فيه إجراءات التدقيق والتحقق من خلو البيانات المالية من تأثيرات أو أي تحريفات لصالح الأطراف ذات العلاقة .

ب- ضرور تبني مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق معيار خاص بالإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة وبالشكل الذي يضمن قبولها في المجتمع المحاسبي محليا وبما تتلاءم مع البيئة الاقتصادية في العراق.

ج - وجوب التزام المصارف التجارية بما ورد في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي من متطلبات الإفصاح ذلك لضمان رفع مستوى الإفصاح ونوعيته في التقارير المالية التي تعدها تلك المصارف الأمر الذي سيعزز من ثقة الجهات المستفيدة من تلك التقارير .

د- ضرورة أنتزام مراقبي الحسابات بالإفصاح في تقاريرهم عن اي معلومات لم تقصح عنها الوحدة الاقتصادية وذلك طبقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٦) .

هـ - تفعيل المادة(١١٧ - ثامننا - أ) من قانون الشركات رقم (٢١) لعام ١٩٩٧ (المعدل) لتعكس وجود حقيقي وليس صوري للجنة التدقيق ،مع دعمها من قبل مجلس الإدارة.

المصادر

اولاً- القوانين والتعليمات والوثائق الرسمية:

١. قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل .
٢. القاعدة المحاسبية رقم(٦) ، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ،٢٠١٢.
٣. معيار المحاسبة المصري رقم ١٨ "الاستثمار في الشركات الشقيقة".
٤. معيار المحاسبة المصري رقم ١٥ " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" .
٥. معيار المحاسبة المصري رقم ١٧ "القوائم المالية المجمعة والمستقلة" ، ٢٠٠٦.

ثانياً- الكتب :

١. الجعارات ،خالد جمال ،معايير التقارير المالية الدولية ٢٠٠٧، مكتبة الجامعة ، الشارقة ،٢٠٠٧.
٢. ابو نصار، محمد، المحاسبة المالية المتقدمة ، دار وائل للنشر، ٢٠١٣ .
٣. حماد ، طارق عبد العال ، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ، الجزء الاول ، الدار الجامعية الاسكندرية ،٢٠٠٨.
٤. حميدات. جمعة ، خداس .حسام ، منهاج محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان ، ٢٠١٣.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"نموذج برنامج مقترح لتدقيق العمليات المتبادلة مع الأطراف ذات العلاقة
وفقاً للمعايير الدولية "

٥. ابونصار، محمد . حميدات، جمعة ، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية . الجوانب النظرية والعملية ، عمان ، ٢٠١٤ .
٦. كيسو ، ويجانيت، دونالد وجيري، " المحاسبة المتوسطة الجزء الثاني" تعريب حجاج، أحمد حامد ، وتقديم السلطان، سلطان المحمد، دار المريخ، الرياض . المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩ .
٧. "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" ، الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي ، ٢٠١٤ ، الاردن .
٨. "المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد واخلاقيات المهنة" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٢ .
٩. "المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام"، الاتحاد الدولي للمحاسبين، IFAC، ٢٠١٠ .

ثالثاً- الرسائل والأطاريح الجامعية :-

١. ريمون، ميلاد فؤاد، (٢٠١٠) "اطار مقترح للمحاسبة عن الأستثمارات المالية في الشركات ذات العلاقة" رسالة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة قسم المحاسبة جامعة بنها .
٢. العزاوي ، اياد عبد شمخي (٢٠١٥) "متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٤) وأثرها في موثوقية البيانات المالية " ، بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، لنيل شهادة المحاسبة القانونية .

Foreign References:

1. Matteo Pozzoli & Marco Venuti ,(2014), "Related Party Transactions and Financial Performance: Is There a Correlation Empirical Evidence from Italian Listed Companies".
2. Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, & Donald E. Kieso "Accounting Principles E10" 2012 .