



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية "
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية "
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

"Disclosure of related parties in accordance with the requirements of International Accounting Standards"(Model accounting rule proposal)

أ.م. د. سالم عواد هادي

بلال مصطفى عبد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/جامعة بغداد

الباحث

المستخلص

اصبحت صفقات الأطراف ذات العلاقة سمة عادية وعامة للأعمال والتجارة هذه الأيام إذ يمكن تدخل المنشآت في صفقات مع اطراف ذوي علاقة بشروط لا يدخل بها الأطراف غير ذوي العلاقة في الظروف العادية ، وبهذا فوجد أطرف ذوي علاقة يكون لها تأثير على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة وعلى قراراتها المالية والتشغيلية . ومن أجل ضمان "الشفافية" في التقارير المالية فأن معظم معايير المحاسبة حول العالم تقرر ضرورة الإفصاح عن الصفقات مع الأطراف ذات العلاقة ، عليه فأن من الأهمية بمكان وجود قواعد محاسبية محلية تحكم هذه العلاقات فضلا عن لزوم الإفصاح عن طبيعة هذه العلاقات وتعويضات الإدارة والعمليات المتبادلة بين الأطراف ذات العلاقة وأرصدها القائمة .

Abstract

Positions related parties have become a regular feature and the general business and trade these days as it can enter the facilities in transactions with related parties on terms no enters them is with the parties relationship in normal circumstances, and that he found the funniest people relationship have an effect on the outcome of activity and financial position of the entity and its decisions financial and operational. In order to ensure "transparency" in the financial reports, most accounting around the world standards determines that disclosure of transactions with related parties, it is important to have a local accounting rules these relations as well as the unnecessary disclosure of the nature of these relations and compensation management and mutual operations between Related party balances and menu .

المقدمة:-

ظهرت الأطراف ذات العلاقة مرتبطةً بشكلها الواسع بوجود الشركات المساهمة في أواخر القرن الثامن عشر وارتبط الإفصاح 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 وتدفقاتها النقدية وهذا بمثابة أفصاحات عن كل ما حدث من أنشطة مختلفة خلال الفترة . ولم تعد المنشآت تقتصر على علاقتها مع منشآت الأخرى على علاقات المديونية والدائنية بالبيع والشراء ، بل اصبحت هناك علاقات أخرى تربط المنشآت بعضها مع بعض لتحقيق مصالح معينة . والغرض من هذه

الإفصاحات هو جعل قارئ القوائم المالية على علم بوجود تلك العلاقات والصفقات مع أطراف ذات علاقة ومدى تأثيرها على المركز المالي و ربحية و التدفق النقدي للمنشأة .. وفي ضوء ذلك تضمن البحث خمسة محاور (منهجية البحث ، الأطار النظري للأطراف ذات العلاقة ، المعايير الدولية ذات الصلة ، قاعدة محاسبية مقترحه ، الاستنتاجات والتوصيات) .

المحور الاول : منهجية البحث

١- مشكلة البحث Research problem

تتضمن مشكلة البحث في عدم وجود قاعدة محاسبية محلية معتمدة تحدد فيها كيفية الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والمعاملات الخاصة بها و أيضاً قلة الدراسات والبحوث المحلية في هذا المجال مما يتطلب وضع اطار نظري لمفهوم الأطراف ذات العلاقة وتأثير كل نوع منها على قرارات الإدارة المالية والتشغيلية .

٢- فرضيات البحث Research hypothesis

ان الإفصاح في البيانات المالية عن الأطراف ذات العلاقة وحجم المعاملات التي تمت بينها تكون هذه الحالة أكثر وضوحا لدى مستخدمي القوائم المالية حيث يتم توضيح الفرص والمخاطر التي تواجه الوحدة الاقتصادية .

٣- أهداف البحث Research objectives

يهدف البحث إلى:

- التعرف على ماهية الأطراف ذات العلاقة (تعريفها ، أنواعها ، تأثيرها) .
- إقتراح إنموذج قاعدة محاسبية محلية في الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة على غرار معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٤) .

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 .

٦- الحدود المكانية للبحث Spatial boundaries of the search

الحدود المكانية: في بعض الوحدات الاقتصادية العاملة في العراق

المحور الثاني- الجانب النظري للبحث



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(نموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

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 تأثيراً جوهرياً على المنشأة المعدة للتقارير .

ثالثاً- عضواً 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).

ثانياً- ان تكون احدى المنشآت شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً للمنشأة الأخرى (أو شركة زميلة أو مشروعاً مشتركاً لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضواً 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، واذا كانت المنشأة المعدة للتقارير هي نفسها الخطة فإن اصحاب العمل التابعين لها يكونون ايضا ذوي علاقة بالمنشأة المعدة للتقارير .

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

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

ويعتبر الطرف ذو علاقة اذا كان "بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر يسيطر أو تحت السيطرة المشتركة مع المنشأة - ويشمل ذلك الشركة الأم والشركات التابعة والشركات التابعة الزميلة أو له حصة في المنشأة تعطيه تأثير كبير على المشأة ، أو له سيطرة مشتركة على المنشأة ، أو موظف من موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة أو عضو قريب في عائلة ، أو له صلاحية تصويت هامة في تلك المنشأة أو خطة منافع لما بعد انتهاء الخدمة لمنفعة موظفي المنشأة أو اي منشأة هي طرف ذو علاقة بالمنشأة " (جمعة، ٢٠١٢: ٣٤٨).

ويعريف الطرف ذي العلاقة بأنه "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).

الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة:-

يعتبر الإفصاح هو محور المعيار (IAS٢٤) الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة) حيث يوجب الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والمعاملات التي تتم معها ، ويعد الإفصاح موضوعاً واسعاً بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية وهناك العديد من الدراسات والمؤلفات حول موضوع الإفصاح فمنهم من ينظر للإفصاح على انه (اظهار القوائم الماليه لجميع المعلومات الاساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة). (النعمي، ٢٠٠٤: ١٥)

ان الإفصاح هو اظهار جميع المعلومات عن الوحدة الاقتصادية والتي تجعل القوائم الماليه غير مظهره وقابله للاستيعاب في الوقت المناسب. (الدليمي، ٢٠٠٩: ٣٠)

وعرف الإفصاح ايضاً على انه عملية الكشف عن المعلومات (المالية وغير المالية) التي تهم المستثمرين وتتم اما بصورة دورية (مدد مالية محددة) أو بصورة فورية ، عند حدوث المعلومة وذلك بهدف توافر المعلومة في الوقت نفسه للجميع وعدم إمكانية استفادة أحد الأشخاص قبل غيره من المعلومة. (milicent & others, 2008:376)

حيث يتطلب السوق مزيد من المعلومات المالية ذات أهمية كبيرة لاتخاذ قرارات عقلانية فيما يتعلق تخصيص رأس المال من قبل المستثمرين . والمزيد من استخدام الإفصاحات السردية لتوفير المعلومات المطلوبة للسوق .الشركات قد تختار الكشف عن مزيد من المعلومات، بالإضافة إلى الإفصاح الإلزامي، كما هو مطلوب وفقاً للمعايير المحاسبية .هي التي تحرك تلك الكشوفات الطوعية من فكرة أن مستوى أعلى من الشفافية يقلل من تكلفة رأس المال .

(Beattie, V., McInnes, B. & Fearnley, S.206: 2004)

ومن تلك المعلومات الواجب على الإدارة الإفصاح عنها هي المعاملات التي تمت مع الأطراف ذات العلاقة، وذلك كما اشارت عليه نشرات معايير المحاسبة الدولية حيث تتطلب تلك المعايير ان يقوم مراقب

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

الحسابات بتوجيه أهتمامه الخاص الى المعاملات الكبيرة بين الأطراف ذات الصلة للتأكد من حقيقتها وصحة قيمتها ،

ويتطلب بيان معايير المحاسبة رقم (٥٧) الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية في سنة ١٩٨٢ (Related party Disclosures FASB- 57) الإفصاح في القوائم المالية للشركة التي تكون حساباتها محل الفحص عن العمليات التي حدثت مع أطراف تربطها علاقة مشتركة اذا كانت هذه العمليات لم يتم استبعادها عند القوائم الموحدة و اذا كان هذا الإفصاح ضرورياً لفهم القوائم المالية .

والحد الأدنى للبيانات التي يتطلب بيان معايير المحاسبية رقم (٥٧) الإفصاح عنها مايلي:
أ- طبيعة العلاقة بين الأطراف المرتبطة ويجب ذكر أسم الشخص الذي له علاقة ارتباط اذا كان ذلك ضرورياً لفهم هذه العلاقة .

ب- وصف العمليات التي حدثت خلال المدة محل الفحص ويشمل ذلك المبالغ - أن وجدت- وأي معلومات أخرى ضرورية لتفهم آثارها على القوائم المالية . ويجب ايضا الإفصاح عن العمليات التي ليست لها قيمة مالية أو لها قيمة رمزية.

ج - آثار التغيير في الشروط بين الأطراف المرتبطة عن تلك الشروط التي أستخدمت في مدد سابقة ويجب ايضا الإفصاح عن قيمة هذه العمليات في كل مدة من المدد التي يتم فيها اعداد قائمة الدخل.

د- يجب الإفصاح عن المعلومات التالية اذا لم تفصح عنها القوائم المالية:

- شروط العمليات المرتبطة .
- طريقة تسوية هذه العمليات.
- المبالغ المستحقة الى هذه الأطراف المرتبطة أو عليها .

هـ - طبيعة اي علاقة سيطرة (Control relationship) حتى ولو لم تحدث عمليات بين الأطراف المرتبطة يجب الإفصاح عنها في جميع الأحوال.

وعموما فان كمية التفاصيل التي يجب الإفصاح عنها بشأن هذه العمليات يجب ان تكون كافية لتمكين مستخدم القوائم المالية من فهم هذه العمليات .

ولا يجوز ان تحتوي القوائم المالية على بيانات مؤداها ان هذه العمليات قد تمت بشروط لا تقل عن تلك التي كان يمكن الحصول عليها مع اطراف غير مرتبطة . وان احتوت القوائم المالية على مثل هذا البيان وكان مراقب الحسابات غير قادر على التحقق من صحة هذا البيان فيجب عليه أن يشير الى ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه أو يمتنع عن أبداء الرأي . مما اذا كان في رأيه أن هذه البيان مضلل فيجب عليه أن يتحفظ في أبداء الرأي أو يصدر رأياً طبقاً لأهمية الموضوع . (حماد، ٢٠٠٦: ٢٥٢-

(٢٥٣)

و يجب الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين هذه الأطراف أم لم يكن ، إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة فإن على



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

المنشأة معدة التقرير الإفصاح عن طبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة وكذلك أنواع العمليات وعناصر العمليات الضرورية لفهم البيانات المالية.

تتضمن عناصر المعاملات الضرورية لفهم البيانات المالية عادة ما يلي:

- مؤشرا عن حجم العمليات إما في صورة مبالغ أو نسب .
- مبالغ أو نسب الأرصدة القائمة .
- سياسات التسعير .

وفي حالة حدثت المعاملات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة، ينبغي إدراج معلومات إضافية في الكشف " على الأقل، ويجب أن يتضمن الإفصاح:

- كمية من المعاملات.
- مبلغ الأرصدة غير المسددة، بما في ذلك الالتزامات و:
- شروطها والظروف، بما في ذلك ما إذا كان يتم تأمينها، وطبيعة النظر إلى أن تقدم في التسوية
- تفاصيل س أي ضمانات أو تلقيها.
- مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها تتعلق بمبلغ الأرصدة غير المسددة .
- حساب المعترف بها خلال الفترة فيما يتعلق الديون المودومة أو المشكوك في تحصيلها مستحقة من أطراف ذات الصلة.

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم ٢٤،١٩، يجب فصل المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة (RPT) بمجموعات مختلفة من الأطراف ذات العلاقة، مثل الأقرباء، المنشآت التي لديها سيطرة مشتركة / تأثير كبير، والشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة والإدارة العليا وغيرها. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي للمنشأة المعدة للتقارير اعداد تقرير التعويضات الإدارية العليا في مجموعته وحسب الفئة . ان المعلومات المقدمة تمكن المستخدمين للتقارير المالية من تحليل آثار الأطراف ذات العلاقة (RPT) على أداء الشركة.

(S.D.A. (Suzanne) van Rooijen, 25-26: 2013)

و يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هنالك معاملات بين تلك الأطراف ذات العلاقة. وتصح المنشأة عن اسم الشركة الأم للمنشأة، وفي حال كان مختلفا، فإنها تصح عن اسم الطرف المسيطر الأساسي. وفي حال لم تصدر المنشأة الأم ولا الطرف المسيطر الأساسي بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، فإنه ينبغي الإفصاح أيضا عن اسم ثاني شركة أم كبرى تقوم بذلك.

تصح المنشأة عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من الفئات التالية:



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

- (أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل.
- (ب) منافع ما بعد التوظيف.
- (ج) منافع أخرى طويلة الأجل.
- (د) منافع نهاية الخدمة.
- (هـ) الدفع على أساس الأسهم.

إذا كان هنالك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة علاقة الأطراف ذات العلاقة كما تفصح عن معلومات حول المعاملات والأرصدة القائمة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات المالية. وتُضاف متطلبات الإفصاح هذه إلى متطلبات الإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين. وينبغي أن تشمل الإفصاحات بالحد الأدنى ما يلي:

- (أ) مبلغ المعاملات.
- (ب) مبلغ الأرصدة القائمة وهي:
 ١. بنودها وشروطها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض النقدي الذي ينبغي تقديمه في التسوية .

٢. تفاصيل أي ضمانات يتم تقديمها أو استلامها.

- (ج) مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها إلى مبلغ الأرصدة القائمة .
- (د) المصاريف المعترف بها خلال الفترة فيما يخص الديون المعدومة أو الديون المشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

يتم إجراء الإفصاحات بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:

- (أ) الشركة الأم.
- (ب) المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة.
- (ج) الشركات التابعة.
- (د) الشركات الزميلة.
- (هـ) المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها.
- (و) موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم .
- (ز) الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

ويمكن الإفصاح عن إجمالي البنود ذات الطبيعة المشابهة، إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم تأثيرات معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

(<http://alghad.com/index.php/article/478182.html>)

إضافة لما تقدم ولأن أحداث جوهرية قد تقع ما بين فترات اعداد وتقديم البيانات المالية المشار إليها فقد أوجبت القواعد والتعليمات على الشركة الإفصاح عنها فوراً الى الهيئة والجمهور. والمعلومة الجوهرية هي اي تطور أو حدث لا تكون معرفته متاحة للناس يؤثر على اداء ونشاط وملكية واستمرارية الشركة أو يؤثر

على موجوداتها أو خصومها أو وضعها المالي أو في المسار العام لأعمالها ويكون له تأثير مباشر أو غير مباشر على قيمة وحركة أسهمها في السوق مثل: (تملك الشركة نسبة مؤثرة (١٠%) في رأس مال شركة أخرى أو تملك شركة أخرى نسبة مؤثرة في رأس مال الشركة). (بكر، ٢٠١٥ : ٩٣ -

(٩٤)

أضرار عدم الإفصاح

- إمكانية إتخاذ قرارات مالية غير صحيحة من قبل المساهمين والشركاء وقراء البيانات المالية.
- حيث أن الإفصاحات الصحيحة في البيانات المالية لمعاملات الأطراف ذات العلاقة تمكن جميع المساهمين والشركاء وقراء البيانات المالية من إتخاذ القرارات المالية الصحيحة والسليمة.
- معلومات مالية مضللة وأخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- إفصاحات غير كافية لبنود البيانات المالية غير الظاهرة (Off Balance sheet Items).
- عدم الإفصاح الصحيح عن الأرصدة المالية والقروض الخاصة بالأطراف ذات العلاقة قد تؤدي لخسائر وتعثر في الدفع.

(<https://www.google.co.uk/search?biw=1360&bih=625&noj=1&q>)

تأثيرات الأطراف ذات العلاقة

وفيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ينظر إليها في لأدبيات بأنها "سلاح ذو حدين"، وفقا لاثنتين من النظريات الواحدة معاكسه للأخرى الأولى هي نظرية الكفاءة، التي تنص على أن المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة هي ذات كفاءة من الناحية الاقتصادية، لصالح وفورات الحجم، وتخفيض تكاليف المعاملات وزيادة الربحية التشغيلية والمالية، وزيادة العائد على الأصول، وزيادة القدرة التنافسية، والحد من المخاطر والتخصيص و من ناحية أخرى وفقا لنظرية تضارب المصالح، تعتبر المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ضارة، لصالح نزاع ملكية مساهمي الأقلية من قبل غالبية المساهمين، والتعامل مع النتائج المالية لأغراض مختلفة، اختلاس الأصول، والمبالغة في الأرباح .

(Alexandra Corlaciuc, 2013:12-13)

وهناك بعض التجارب عن ادارة الأرباح التي تخص المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة منها شركة اروبين وذلك في بداية القرن ال ٢١، هيمنت بعض عمليات الاحتيال عناوين الأخبار، مثل فضيحة انرون . وهي احدى شركات الطاقة والسلع الأمريكية أفلست الشركة في عام ٢٠٠١ بعد أن تم كشف عملية احتيال محاسبية كبير. في هذه الحالة، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تستخدم شركة انرون لاستيعاب بعض الموجودات والمطلوبات في مؤسسات الأغراض الخاصة. وفي وقت لاحق، لم تدرج مؤسسات الأغراض الخاصة هذه في توطيد، على الرغم من انرون تحمل مخاطر تلك الأصول والخصوم. بعد إفلاس، تم تشديد التشريعات المتعلقة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (RPTs) وحوكمة

الشركات حتى على سبيل المثال قانون سارينز أوكسلي (SOX) لسنة ٢٠٠٢ مع الكيانات للاستعمالات الخاصة (مؤسسات الأغراض الخاصة) تلعب دورا رئيسيا.
(D.A. (Suzanne) van Rooijen:2013,12)

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:

١- 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 .

٢- 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 واطفاء. 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.

٣- معيار الأنوساي 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 .

ج- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة .

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

هـ- الأستجابة 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.

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

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 لفترات 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 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة هي (من ضمن المعلومات التي يجب عرضها اما في قائمة المركز المالي او في الأيضاحات تطل 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 ما بعد 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 الاستثمارات في المنشآت الزميلة كما يوضح متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة الاستثمارات 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 . وبقدر 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 - القاعدة المحاسبية المقترحه (الأفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة):-

الهدف من القاعدة المحاسبية المقترحة هو التحقق أن البيانات المالية للمنشأة تضمنت الإفصاحات اللازمة لوجود أطراف ذات علاقة و مدى تأثير المركز المالي ونتيجة نشاط المنشأة جراء المعاملات وارصدة الحسابات بين تلك الأطراف .

١. تعاريف

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الأطراف ذات العلاقة:- شخص او منشأة يكون له سيطرة (مباشرة او غير مباشرة) أو نفوذ مؤثر على المنشأة المعدة للتقارير وذلك فيما يتعلق باتخاذ القرارات المالية والتشغيلية من خلال إدارة مشروع بشكل مشترك او من خلال امتلاك نسبة مساهمة مؤثرة من اسهم منشأة معينة أو موظفي الإدارة الرئيسيين أو خطة منافع لما بعد أنتهاء الخدمة لمنفعة موظفي المنشأة . وعليه يمكن تحديد الأطراف ذات العلاقة بالآتي:

١- شخص أو (أحد أفراد عائلته) اذا كان :

(أ) لديه سيطرة مشتركة على المنشأة المعدة للتقارير .

(ب) لديه تأثير هام على المنشأة المعدة للتقارير .

(ج) أحد موظفي الإدارة الرئيسيين للمنشأة المعدة للتقارير أو الشركة الأم للمنشأة المعدة للتقارير .

٢- ترتبط المنشأة بالمنشأة المعدة للتقارير اذا تم تطبيق أي من الشروط التالية:

(أ) أن تكون المنشأة والمنشأة المعدة للتقارير أعضاء في نفس المجموعة (مما يعني أن كل شركة أم وشركة تابعة ترتبط ببعضها البعض).

(ب) أن تكون إحدى المنشآت اما شركة زميلة او مشروع مشترك لمنشأة اخرى (أو شركة زميلة أو مشروع مشترك لعضو في مجموعة تكون المنشأة الأخرى عضوا فيها).

(ج) أن تكون كلا المنشأتان مشاريع مشتركة لنفس الطرف الثالث.

(د) أن تكون إحدى المنشآت مشروعا مشتركا لطرف ثالث وتكون المنشأة الأخرى عبارة عن شركة زميلة للطرف الثالث.

(هـ) أن تكون المنشأة عبارة عن خطط منافع ما بعد التوظيف لمنافع الموظفين اما للمنشأة المعدة للتقارير أو منشأة مرتبطة بالمنشأة المعدة للتقارير، اذا كانت المنشأة المعدة للتقارير هي بحد ذاتها خطة منافع، فان أرباب العمل الراعيين يرتبطون أيضا بالمنشأة المعدة للتقارير .

(و) أن تكون المنشأة خاضعة للسيطرة أو السيطرة المشتركة من الشخص المحدد في البند(1).
(ز) أن يملك الشخص المحدد في البند(أ/1) تأثيرا هاما على المنشأة أو يكون أحد موظفي الإدارة الرئيسيون (أو في الشركة الأم للمنشأة).

معاملات الأطراف ذات العلاقة:- تبادل الموارد أو الخدمات أو الألتزامات فيما بين أطراف ذات علاقة بغض النظر عن كونها مسعرة أم لا.

السيطرة:- ملكية بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال منشآت تابعة، لأكثر من نصف حق التصويت في منشأة، أو تملك حصة جوهرية في حقوق التصويت وقدرة على توجيه السياسات المالية والتشغيلية لإدارة المنشأة سواء بموجب تشريع أو اتفاق .

التأثير الهام أو الفعال:- القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارات المتعلقة بلسياسات المالية وسياسات التشغيل للشركة المستثمر فيها ولكن لاتصل تلك القدرة الى درجة السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات. يمكن ممارسة التأثير الهام بعدة طرق، تكون عادة بواسطة التمثيل في مجلس الإدارة ولكن يمكن أيضاً أن يتم ذلك مثلاً، عن طريق المشاركة في صنع السياسات في العمليات الهامة بين منشآت المجموعة، وتبادل الإداريين أو الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن اكتساب التأثير الهام من خلال امتلاك أسهم أو بموجب تشريع أو اتفاق.

السيطرة المشتركة :- عبارة عن اتفاق تعاقدى لأقتسام السيطرة على نشاط اقتصادي.
الشركة الزميلة:- هي الشركة التي يكون للمستثمر تأثير فعال عليها، ولا يمكن اعتبارها شركة تابعة للمستثمر أو مشروعاً مشتركاً معه .

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

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) .

التعويض:- يتضمن كافة منافع الموظفين، ومنافع الموظفين 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 . وهي كالاتي:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل .
- منافع ما بعد التوظيف .
- منافع الموظفين طويلة الأجل .
- منافع إنهاء الخدمة .

• الدفع على اساس الأسهم .

٢. لا تعتبر الأطراف التالية ضمن الأطراف ذات العلاقة :

أ - 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 .

ب- مشاركان في مشروع مشترك بسبب سيطرتها المشتركة على مشروع مشترك.

ج - 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) .

د- الزبون 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. يجب 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 .

الغرض من الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة :-

٤. إن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة ذات خاصية طبيعية للتجارة والأعمال، على سبيل المثال، كثيراً ما تقوم المنشآت بإتمام أجزاء منفصلة من نشاطاتها من خلال المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة وتحصل على حصص في منشآت أخرى لأغراض الاستثمار أو لأسباب تجارية، بنسب كافية لدرجة أن المنشأة المستثمرة في هذه الظروف تستطيع التحكم في القرارات التشغيلية والمالية للمنشأة المستثمر بها من خلال وجود الرقابة والرقابة المشتركة أو التأثير الهام .

٥. أن المعاملات مع الطرف ذوي العلاقة لها تأثير على المركز المالي والنتائج التشغيلية للمنشأة المعدة للتقارير. فقد تدخل الأطراف ذات العلاقة في عمليات لا يمكن للأطراف غير ذات العلاقة الدخول فيها. كذلك قد لا تتم المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة بنفس المبالغ كما لو تمت بين الأطراف غير ذات العلاقة.

٦. قد تتأثر النتائج التشغيلية والمركز المالي للمنشأة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة حتى لو لم تحدث معاملات مع هذه الأطراف. فمجرد وجود العلاقة قد يكون كاف للتأثير على عمليات المنشأة المعدة التقرير مع الأطراف الأخرى. على سبيل المثال، قد تقوم منشأة تابعة بإنهاء

العلاقات مع شريك تجاري عند تملك المنشأة الأم لمنشأة تابعة زميلة تعمل في نفس المجال التجاري للشريك السابق. وأحياناً قد يمتنع أحد الأطراف عن العمل بسبب التأثير الهام لطرف آخر، على سبيل المثال قد تصدر تعليمات لمنشأة تابعة من قبل المنشأة الأم بعدم الانشغال بأنشطة البحث والتطوير.

٧. لهذه الأسباب ، يمكن ان تؤثر معرفة معاملات المنشأة و أرصدها غير المسددة ، بما فيها الإلتزامات، وعلاقتها مع الأطراف ذات العلاقة على تقييم عملياتها من قبل مستخدمي البيانات المالية بما فيها تقييم المخاطر والفرص التي تواجه المنشأة .

الإفصاح

٨. يتم الإفصاح عن العلاقات بين المنشأة الأم والمنشآت التابعة لها بغض النظر عن وجود او عدم وجود معاملات بينها ، وعلى المنشأة الإفصاح عن اسم المنشأة الأم او الجهة المسيطرة النهائية وفي حال كانت المنشأة الأم واذا اختلف الحال لجهة المسيطرة النهائية لا تصدر البيانات المالية الموحدة والمتوفرة للاستخدام العام فيجب الإفصاح عن ثاني أكبر منشأة أم تصدر تلك البيانات .

٩. يجدر الإفصاح عن علاقة الطرف ذات العلاقة في حال وجود سيطرة لتمكين مستخدمي البيانات المالية من ابداء آرائهم فيما يتعلق بآثار علاقات الطرف ذو العلاقة على المنشأة ، بغض النظر عن وجود أو عدم وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة .

١٠. على المنشأة الإفصاح عن اجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من الفئات التالية:

(أ) منافع الموظفين قصيرة الأجل .

(ب) منافع ما بعد التوظيف .

(ج) منافع الموظفين طويلة الأجل .

(د) منافع إنهاء الخدمة .

(هـ) الدفع على اساس الأسهم .

١١. في حال كان للمنشأة معاملات طرف ذو علاقة خلال الفترات التي تغطيها البيانات المالية فعلى المنشأة الإفصاح عن طبيعة علاقة الطرف ذو العلاقة والأدلاء بالمعلومات حول تلك المعاملات والأرصدة غير المسددة بما في ذلك الإلتزامات الضرورية للمستخدمين لفهم تأثير العلاقة المحتمل على البيانات المالية ويجب ان تتضمن الإفصاحات المعلومات التالية على الأقل :

(أ) قيمة المعاملات .

(ب) مجموع الأرصدة غير المسددة بما في ذلك الإلتزامات و شروطها وبنودها بما في ذلك مدى

ضمانها وطبيعة المبلغ المطروح في التسوية و تفاصيل اي ضمانات مقدمة او مستلمة .

(ج) مخصصات الديون المشكوك فيها والمتعلقة بمبلغ الأرصدة القائمة .

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

- (د) المصاريف المعترف بها خلال الفترة والمتعلقة بالديون المدومة او المشكوك فيها لمستحقة الدفع من قبل الأطراف ذات العلاقة .
- (هـ) ينبغي الإفصاح عن المبالغ التي تتكدها المنشأة في تقديم خدمات موظفي الإدارة الرئيسيين منشأة ادارية منفصلة .
- (و) تتم الإفصاحات المطلوبة بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:
- المنشأة الأم .
 - المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الجوهري على المنشأة .
 - المنشآت التابعة .
 - المنشآت الزميلة.
 - المشاريع المشتركة التي تكون فيها المنشأة مشاركة في مشروع مشترك.
 - موظفو الإدارة الرئيسيون للمنشأة او منشأتها الأم.
 - الأطراف الأخرى ذات العلاقة .
١٢. تصنف المبالغ مستحقة الدفع للأطراف ذات العلاقة ومستحقة القبض منها في مختلف الفئات وتعرض المعلومات اما في بيان المركز المالي او في الملاحظات وتمتد الفئات لتوفر تحليلاً أكثر شمولاً لأرصدة الطرف ذو العلاقة والتعامل مع الطرف ذو العلاقة .
١٣. ٨- فيما يلي أمثلة على المعاملات التي يتم الإفصاح عنها في حال كانت مع طرف ذو العلاقة :
- (أ) شراء أو بيع البضائع (البضائع الجاهزة أو غير الجاهزة).
 - (ب) شراء أو بيع ممتلكات وموجودات أخرى
 - (ج) تقديم أو استلام خدمات .
 - (د) عقود الأيجار.
 - (هـ) تحويل البحوث والتطوير.
 - (و) تحويلات بموجب اتفاقيات الترخيص.
 - (ز) تحويلات بموجب الترتيبات المالية (بما في ذلك القروض ومساهمات حقوق الملكية النقدية او العينية).
 - (ح) تقديم الضمانات او الضمانات الإضافية .
 - (ط) الألتزامات بالتصرف في حال وقوع حدث او عدم وقوعه مستقبلاً بما في ذلك العقود التنفيذية (المعترف بها او غير المعترف بها).

- (ي) تسوية الألتزامات بالنيابة عن المنشأة او من قبل المنشأة بالنيابة عن الطرف ذو العلاقة .
- ١٤ . تعد مشاركة المنشأة الأم أو المنشأة التابعة في خطة منافع محددة تتشارك بالمخاطر بين مجموعة المنشآت معاملة بين الأطراف ذات العلاقة .
- ١٥ . يمكن الإفصاح عن البنود المتشابه في طبيعتها بشكل تركمي، إلا إذا كان الإفصاح ضروريا لفهم تأثيرات معاملات الطرف ذوالعلاقة على البيانات المالية للمنشأة .
- ١٦ . الإفصاح عن علاقات الطرف ذو العلاقة ومعاملاته وأرصده غير المسددة ، بما في ذلك التزاماته في البيانات المالية الموحدة والمنفصلة للشركة الأم أو المشروع المشترك أو المستثمر الذي له سيطرة مشتركة او تأثير جوهري على المستثمر فيه .
- يتم الإفصاح عن المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة مع المنشآت الأخرى في مجموعة ما في البيانات المالية للمنشأة ويتم الغاء المعاملات والأرصدة المعلقة الخاصة بالأطراف ذات العلاقة ضمن المجموعة باستثناء تلك المعاملات والأرصدة بين المنشأة الأستثمارية وشركاتها التابعة المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عند أعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة.

المحور الخامس - الاستنتاجات والتوصيات

١- الإستنتاجات:-

- أ- 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 الافصاح عن تلك العمليات على وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة تلبية لحاجة الاطراف المستفيدة من المعلومات المتبادلة .
- ج- لم توف أدارات الوحدات الأقتصادية العاملة في العراق بمتطلبات الإفصاح عن الاطراف ذات العلاقة على وفق لمعايير المحاسبية الدولية والمحلية إلا بحدود ضيقة .
- د- لم يفصح في تقرير مراقب الحسابات عن عدم أو كفاية المعلومات التي ينبغي على إدارة المصرف الإفصاح عنها .

٢- التوصيات :-

- أ- ضرور تبني مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق معيار خاص بالافصاح عن الاطراف ذات العلاقة وبالشكل الذي يتتلاءم مع البيئة الاقتصادية في العراق.

ج - ضرورة إفصاح إدارة الوحدة الاقتصادية عن وجود أطراف ذات علاقة وفق معايير المحاسبة الدولية والمحلية وفي حالة عدم وجودها تضمين عبارة (عدم وجود مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع أطراف ذات علاقة كما تؤيد عدم وجود معاملات مالية للمدير المفوض و رئيس واعضاء مجلس الإدارة ولا لذويهم حتى الدرجة الثالثة أو أية مصلحة أخرى) .
د- ضرورة ألتزام مراقبي الحسابات بالإفصاح في تقاريرهم عن اي معلومات لم تفصح عنها الوحدة الاقتصادية وذلك طبقاً للقاعدة المحاسبية رقم (٦) .

المصادر

أ- الكتب العربية .

١. جمعة، أحمد حلمي، المدخل الى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع - عمان ، ٢٠١٢ .
- حماد ، طارق عبد العال، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ،الدار الجامعية ،٢٠٠٦ .
٢. "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" ، الاتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المحاسبين القانونيين ،جمعية المجمع العربي ، ٢٠١٤ ، الاردن .
٣. "المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد واخلاقيات المهنة" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ،٢٠١٢ .
٤. "المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام" ، الاتحاد الدولي للمحاسبين، IFAC، ٢٠١٠ .

ب - الرسائل والاطاريح الجامعية .

١. النعيمي، سنان سالم (٢٠٠٤)" تقييم مستوى الإفصاح عن القوائم في ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة" بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية.
٢. الدليمي، وسام عبد الجبار(٢٠٠٩)" التقارير المالية ومدى توافقها مع القاعدة المحاسبية المحلية (٦) بحث مقدم الى المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية" .

ج - المجلات والدوريات :-

١. بكر،عزام(٢٠١٥) "الإفصاح" مجلة المحاسب القانوني العراقية ، العدد الثاني .

د - مواقع الأنترنت :-

١. <http://alghad.com/index.php/article/478182.html>
٢. <https://www.google.co.uk/search?biw=1360&bih=625&noj=1&q>

هـ - المصادر الاجنبية



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
"متطلبات الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وفق معايير المحاسبة الدولية"
(إنموذج قاعدة محاسبية مقترحه)

1. Matteo Pozzoli & Marco Venuti ,(2014),"Related Party Transactions and Financial Performance: Is There a Correlation Empirical Evidence from Italian Listed Companies"
2. milicent chang & others,(2008),"Does disclosure Quality via Investor Relations Affect Information Asymmetry".
3. Beattie, V., McInnes, B. & Fearnley, S. (2004). A methodology for analysing and evaluating narratives in annual reports: a comprehensive descriptive profile and metrics for disclosure quality attributes.
4. S.D.A. (Suzanne) van Rooijen,2013" Related PartyTransactions, firm value and the effectiveness of the Dutch corporate governance code" Master thesis Accounting, Auditing and Control Erasmus University Rotterdam.
5. Alexandra Corlaciuc , 2013" RELATED PARTY TRANSACTIONS – TRANSFER PRICING ISSUES.