

نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة

التقارير المالية المرحلية

" دراسة تحليلية للمعايير المحاسبية والتدقيقية المعتمدة "

م. يونس عباس أكبر * م.د. سعد سلمان عواد * * م.د. محمد حسن خضير ***

المقدمة:

لعل تأثير التقلبات الموسمية على نتيجة النشاط والمركز المالي للشركات والتقلبات المفاجئة لأسواق رأس المال جعل من التقارير السنوية تفقد الكثير من فائدتها لا سيما من حيث الملاءمة (القدرة التنبؤية والتوقيت المناسب والتغذية العكسية)، إذ ان المستثمرين والدائنين الحاليين والمرتقبين بحاجة الى معلومات تعزز توقعاتهم حول نتيجة النشاط والمركز المالي والتدفقات النقدية للشركة ومن ثم قراراتهم المرتبطة بها.

وعلى ذلك فقد ظهرت الحاجة الى التقارير المرحلية (Interim Financial Reports) الموسمية او نصف السنوية واصدرت الجهات المهنية المحاسبية معايير خاصة بأصدار تلك التقارير ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المعيار المحاسبي رقم (34)، واستجابة منها لتعزيز عمل المدققين فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي (2410) ولغرض اختبار مدى ملائمة تلك المعايير للبيئة العراقية فقد ارتى الباحثون دراسة

* مدرس / معهد الإدارة / الرصافة

* مدرس / الكلية التقنية الإدارية

* مدرس / الكلية التقنية الإدارية

مقبول للنشر بتاريخ 2010/10/11

وتحليل تلك المعايير من جوانبها المختلفة واقتراح متطلبات تنفيذها على حسابات الشركات العراقية وقوائمها المالية.

منهجية البحث :

أولاً : مشكلة البحث

توافر للمدققين مجموعة من القواعد الإجرائية والمهنية بشأن تدقيق التقارير السنوية، تحدد نطاق عملهم ومسؤولياتهم المهنية لإبداء رأيهم الفني المحايد بصدق وعدالة القوائم المالية السنوية إلا إنهم ما زالوا يفتقرون الى مرشحات تحدد ذلك النطاق وتلك المسؤولية فيما يرتبط بالتقارير المالية المرحلية.

ثانياً : أهداف البحث :

يهدف البحث بشكل أساس الى ما يأتي :-

1. تسليط الضوء على بعض الجوانب المفاهيمية المحاسبية المرتبطة بالتقارير المالية المرحلية.
2. توضيح شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية.
3. توضيح بعض السياسات والقيود التي تحكم اعداد القوائم المالية المرحلية.
4. بحث نطاق واهداف واجراءات مراجعة التقارير المالية المرحلية.
5. توفير ارشادات حول نطاق التقارير المالية المرحلية وتحديد مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن صحتها وعدالتها.

ثالثاً : فرضية البحث :

في ضوء ما أفرزته مشكلة البحث فإن الفرضية التي تبناها الباحثون تفيد في "أن اختلاف نطاق وأهداف مراجعة(*) التقارير المالية المرحلية عن تدقيق التقارير المالية السنوية يؤدي الى تحديد وتضييق نطاق مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه مراجعة تلك التقارير".

(*) استخدم الباحثان مصطلح مراجعة (Review) التقارير المالية المرحلية بدلاً من تدقيق (Auditing) التقارير السنوية لاختلاف مهمة المدقق في الحالتين وبما يتوافق ومعيار التدقيق الدولي 2410 الصادر عن الأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). لذا فإن مراقب الحسابات يشير في تقريره بأننا راجعنا (We have reviewed) الحسابات.

رابعاً : أهمية البحث :

تتأتى أهمية البحث من أهمية التقارير المرحلية التي سنتعرض اليها لاحقاً، لاسيما مع عدم توافر معايير محلية للقياس والافصاح وحدائة التجربة العراقية في أعداد وتدقيق تلك التقارير. وتندرج أهمية البحث من الناحية التطبيقية ضمن التوجهات الحالية للشركات العراقية لتحقيق متطلبات سوق العراق للاوراق المالية التي تلتزم بموجبها الشركات المدرجة فيه بتقديم تقارير مالية مرحلية عن نتيجة النشاط والمركز المالي، فضلاً عن المتطلبات السنوية.

خامساً : مجتمع وعينة البحث :

يتمثل مجتمع البحث بمراقبي الحسابات في جمهورية العراق لارتباط موضوع البحث بممارسة اعمالهم، اذ تشير احصاءات مجلس مزاولة ومراقبة اعمالهم التدقيق بأن عددهم يقارب الـ(200) عضواً، أخيراً منهم عينة عمدية بلغت (35) عضواً وما نسبته 17.5% من إجمالي المجتمع.

سادساً : أسلوب البحث والطرق الاحصائية المستخدمة :

أعتمد أسلوب الاستقصاء من خلال الاستبانة (مرفق رقم 1) بأعبارها الاسلوب المناسب لاختبار فرضية البحث وتحقيق أهدافه الرامية الى تحديد اتجاهات مراقبي الحسابات وآرائهم حول النطاق والمسؤوليات في ظل مراجعة التقارير المالية المرحلية، واعتمد المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) في الاجابة لكون العوامل الفرعية التي تضمنتها محاور الاستبانة تحمل اجابات نسبية وليست قاطعة. وزعت من الاستبانة (35) استمارة أسترد منها (29) استمارة بنسبة استرداد 83%.

أستخدم البحث الاحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والوزن النسبي) لبيان مدى توافق أو تعارض افراد العينة مع الاتجاهات المختلفة للمحاور التي تضمنتها الاستبانة. فيما أستخدم التحليل العاملي (Factor Analysis) لتحديد العوامل المشتركة لمتغيرات محاور الاستبانة وتحديد أولوياتها.

المبحث الأول

1.1 متطلبات القياس والأفصاح عن التقارير المرحلية

لما كان الهدف الأساس للتقارير المرحلية على وفق معيار المحاسبة الدولي 34IAS هو تقديم تفهم لقدرة الشركة على توليد عوائد للاطراف ذات العلاقة (المستثمرون والدائنون وغيرهم) وقدرتها على توليد التدفقات النقدية، كل ذلك من منظور مستقبلي وليس من منظور تاريخي. فأن هذا الهدف ينتج عنه اهداف فرعية أخرى تتمثل في : (IAS34, Parag:

1. توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية أسوة بالتقارير المالية السنوية (أن توفير معلومات مفيدة يتطلب تحقيق خاصتي الملاءمة والموثوقية بالمعلومات المحاسبية).

2. تقديم تقييمات مستمرة وملاءمة من ناحية التوقيت الزمني للشركة (توفير خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية).

3. توفير معلومات عن التقلبات الموسمية وعدم الانتظام في توليد الدخل وتوليد التدفقات النقدية. (التغيرات في الأنماط والاتجاهات في سلوك توليد الدخل والتدفقات النقدية في اطار القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية).

ولتحقيق جميع تلك الاهداف يتطلب مراعاة الجوانب الآتية :

1-1-1 : السياسات المحاسبية

أولاً - الاتجاه العام

يستلزم المعيار الدولي 34IAS أن تعد القوائم المالية المرحلية بما يتوافق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القوائم المالية السنوية (القوائم المالية للسنة الأخيرة) وكذلك يشترط المعيار بأن يتم تحديد مفاهيم الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات على الأسس ذاتها المعتمدة في التقارير السنوية (مبدأ الثبات والاتساق Consistency).

ويرى (حماد، 2006: 1216) أن هذا الاتجاه يتفق مع فكرة أن التقارير المالية السنوية تعد اطاراً مرجعياً يعتمده المستخدمون للتقارير المالية المرحلية، وما لم تكن تلك المبادئ المحاسبية المطبقة في كلتا الفترتين متوافقة فأن أية مقارنة من المحتمل الآ يكون لها فائدة كاملة (كبيرة).

ويشمل هذا الاتساق عناصر القوائم المالية الأساسية ومنها:

1- الإيرادات :

يجب معاملة الإيرادات التي يتم استلامها موسمياً أو بصورة دورية من حين لآخر من تلك الواردة في القوائم المالية السنوية، إذ يجب الاعتراف بها أو تأجيلها في تاريخ اعداد القوائم المالية المرحلية بنفس الأسس المتبعة عند اعداد القوائم السنوية.

2- المصروفات :

يجب أن يتم الاعتراف بالمصروفات في القوائم المالية المرحلية (لا سيما تلك التي تتكبدتها الشركة بشكل متساو على مدار السنة بنفس أسس الاعتراف المتبعة عند اعداد القوائم السنوية).

3- الموجودات :

يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة اذا توافر شرط الاعتراف بها على وفق ما يتطلبه المعيار الدولي IAS38 والخاص بالاصول غير الملموسة. (ابو نصار وحميدات، 2008: 566).

ثانياً - الأهمية النسبية

أن عملية القياس للعديد من البنود الواردة في التقارير المرحلية تعتمد على التقديرات بشكل أكبر عما هو عليه في القوائم المالية السنوية، لذا ينبغي تقييم أهمية البنود عند اتخاذ القرار بكيفية الاعتراف أو القياس أو تصنيف أو الإفصاح عن البنود التي ستظهر في القوائم المالية المرحلية. (المصدر نفسه : 565). وهكذا فإن الحكم الشخصي للمحاسب يمكن ان يمثل اداة مهمة لتقييم تلك البنود مما يلقي على مراقب الحسابات دوراً اضافياً للفحص والتحقق من مدى ملائمة تلك التقديرات لواقع الحال .

1-1-2 : شكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية :

Form & Content of an Interim Financial Reports

هناك ثلاثة جهات نظر لاعداد وتقديم القوائم المالية المرحلية.

أولاً - الطريقة التكاملية Integral View :

وبموجب وجهة النظر هذه فإن الفترة المؤقتة تعد جزءاً من الفترة المحاسبية السنوية، فمصروفات التشغيل السنوية يتم تقديرها بداية، ثم بعدئذ تخصص وتوزع على الفترات المؤقتة على أساس مستويات النشاط السنوي المتوقعة لحجم المبيعات، (أو أي أساس آخر) وعند استخدام هذه الطريقة فإنه يجب تعديل نتائج الفترات المرحلية المتتابعة لتعكس أخطاء التقدير. (حماد،

2006: 1200). أي أنه ينبغي على مراقب الحسابات مراجعة التقارير المالية السنوية السابقة فضلاً عن التقارير المرحلية للفترة الأخيرة. والتأكد من اجراء التعديلات اللازمة من فترة مرحلية لأخرى.

ثانياً – الطريقة المستقلة Discrete View :

وبموجب وجهة النظر هذه ينظر الى الفترة المرحلية على انها فترة محاسبية مستقلة وبوضع مساوٍ للسنة المالية الكاملة، وهكذا فإنه لا تقديرات ولا تخصيصات مختلفة عن تلك المستخدمة في التقارير السنوية، وتطبق القواعد ذاتها المستخدمة في التقارير السنوية وليست هناك ثمة تسويات مؤقتة او تأجيلات سوف تطبق، ومصروفات التشغيل السنوية يعترف بها في الفترة المرحلية التي تحدث فيها بصرف النظر عن الفترات المرحلية المستفيدة. (المصدر نفسه : 1200).

ثالثاً – الطريقة التوافقية (الهجينة) Combination View.

بموجب وجهة النظر هذه يتم الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والايرادات في المدد المرحلية عند تحققها دون أية محاولة لربطها بالأحداث المتوقع حدوثها خلال الفترة المتبقية من السنة المالية ، حتى لو كان نشاط الشركة يتسم بالموسمية مثل ضريبة الدخل، أما العناصر الأخرى من المصروفات والايرادات فيتم ربطها بالأحداث المتوقع حدوثها خلال المتبقي من السنة المالية مثل مصاريف الإعلان ومصاريف الصيانة المتوقع حدوثها في مدة متأخرة من السنة المالية، إذ يتم اعتبار الجزء الذي يخص المدة المرحلية مصروفًا مدفوعاً مقدماً حتى قبل حدوثها. (ميرودلي ، 2007: 65).

أما فيما يتعلق بشكل ومحتوى التقارير المالية المرحلية فإن امام الشركات خياران هما:

1. أن تصدر الشركة مجموعة متكاملة من القوائم المالية المرحلية (A Complete Set of Financial Statements) هذه المجموعة تضم (الميزانية العمومية ، كشف الدخل، كشف التغيرات في حقوق الملكية، كشف التدفق النقدي، السياسات المحاسبية، والايضاحات التفسيرية)، وعند ذلك ينبغي ان تخضع تلك القوائم المالية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) IAS 1 (IAS1, parag:9). الذي حدد الافصاحات اللازمة في القوائم المالية الأساسية فضلاً عن الملاحظات في القوائم الملحقة والايضاحات الأخرى. ولعدم خروج القاعدة المحاسبية المحلية (العراقية) رقم (6) عن الإطار العام للمعيار الدولي آنف

الذكر نرى ان يتم اعتماد هذه القاعدة عند اعداد القوائم المالية المرحلية في نطاق الانواع المشار اليها.

2. ان تصدر الشركة قوائم مالية مختصرة ومع ذلك يجب ان تتضمن تلك القوائم (ميزانية عمومية مختصرة، كشف دخل مختصر، قائمة تدفق نقدية مختصرة...)، وعند ذلك ينبغي ان تظهر تلك القوائم العناوين والمجاميع الفرعية التي كانت ضمن أحدث القوائم المالية السنوية، معززة بالايضاحات التفسيرية التي حددها المعيار (IAS1, parag:9) وكذلك القاعدة العرقية المحاسبية رقم (6).

وتأسيساً على ما تقدم ولغرض تحقيق اهداف القوائم المالية ينبغي ان تتضمن تلك القوائم سواء كانت المتكاملة ام المختصرة مجموعة من المتطلبات يمكن العودة الى المعيار الدولي المذكور (IAS 34) للاطلاع على تفاصيل ما يحتويه ومعرفة مدى التزام الشركة به لا سيما مع عدم وجود معيار (قاعدة) محلية محاسبية خاصة بالتقارير المالية المرحلية.

المبحث الثاني- نطاق وأهداف واجراءات مراجعة التقارير المالية المرحلية

1-2 : النطاق والمبادئ الأساسية.

تعتمد عملية مراجعة التقارير المالية المرحلية على المعيار الدولي للمراجعة ذي الرقم 2410 المعنون ((مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يؤديها المدقق المستقل للشركة))، والمراجعة في نطاقها أقل الى حد كبير من التدقيق الذي يتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، إذ يؤثر المعيار 2410 أن مراجعة التقارير المالية المرحلية تتم بأداء المراجعة حسب المعيار الدولي 2400 المعنون ((عمليات مراجعة البيانات المالية)) ، وعند العودة الى المعيار الأخير نرى أنه يهدف الى توفير إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للممارس^(*) عندما يتولى الممارسة مدقق غير مدقق الشركة. إذ يشير الى ان مصطلح (نطاق المراجعة) يعني اجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في الظروف التي من شأنها تحقيق هدف المراجعة . وان تلك الاجراءات يجب ان تحدد من قبل الممارس. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007: 859).

(*) أن مصطلح الممارس (Exercisor) هو مصطلح أكثر استخداماً في هذا المجال من مصطلح المدقق Auditor وقد استخدم في المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الدولية لعمليات المراجعة وهو يتعلق فقط بالممارسين الذين يجرون عملية تدقيق او مراجعة فيما يتعلق بالبيانات المالية التاريخية.

وعلى الرغم من أن المعيارين يخضعان للإطار الدولي العام لعمليات التأكيد إلا أن الإطار نفسه يحدد شروط ويميز بين ثلاثة أنواع من التأكيد هي:-
أولاً - التأكيد المطلق : وهو تأكيد غير موجود في التدقيق لأنه لا يمكن تقليل مخاطر العملية التدقيقية إلى الصفر أو جعلها نافعة من ناحية التكلفة وذلك لعدة عوامل منها: (جمعة ، 2008 ، 73).

1. استخدام الاختبارات (العينات).
 2. التحديدات الذاتية للرقابة الداخلية (على سبيل المثال امكانية حدوث تجاوزات من قبل الإدارة أو توأظنها).
 3. ان كثير من الأدلة المتوافرة للممارس مقنعة وليست قاطعة .
 4. استخدام الحكم الشخصي فيما يتعلق ب:-
 أ- جمع أدلة التدقيق.
 ب- التوصل الى استنتاجات بناءً على أدلة التدقيق التي جمعها .
- ثانياً - التأكيد المعقول :** وهو استخدام مهارات وأساليب تأكيد وجمع أدلة مناسبة وكافية كجزء من اسلوب متكرر ومنهجي للعملية يشمل الحصول على فهم للموضوع والظروف الاخرى للعملية.
- ثالثاً - التأكيد المحدود :** وهو يشابه التأكيد المعقول ولكن يختلف عنه في طبيعة ونطاق اجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية في عملية التأكيد.
- وبشكل عام يضع الاطار الدولي لعمليات التأكيد الفروقات الأساسية بين عمليات التأكيد المعقولة وعمليات التأكيد المحدودة ويمكن عرضها على وفق الجدول الآتي :-

جدول (1) : الفروقات الأساسية بين عمليات التأكيد المعقول والتأكيد المحدودة

نوع العملية	الهدف	اجراءات جمع الأدلة	تقرير التأكيد
عملية التأكيد المعقولة	تقليل مخاطر عملية التأكيد الى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف العملية	<ul style="list-style-type: none"> يتم الحصول على أدلة اثبات مناسبة وكافية: الحصول على فهم لظروف العملية. تقييم المخاطر. الاستجابة للمخاطر المقيمة. عمل اجراءات اخرى باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة الصادقة والاحتساب والاجراءات التحليلية والاستفسار ... الخ. تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها. 	بيان ظروف العملية وشكل ايجابي للاستنتاج(*)
عملية التأكيد المحدودة	تقليل مخاطر عملية التأكيد الى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية	<ul style="list-style-type: none"> يتم الحصول على أدلة اثبات مناسبة وكافية كجزء من اسلوب عملية منهجي يشمل : الحصول على فهم لظروف العملية. اجراءات محدودة. 	بيان ظروف العملية وشكل سلبي من التعبير عن الاستنتاج

المصدر : (اعداد الباحثون).

وعند تطبيق هذه الفروقات على مراجعة البيانات المالية المرحلية نرى أولاً أن المعيار الدولي رقم (2400) عرف نطاق المراجعة بأنها اجراءات المراجعة التي تعد ضرورية في الظروف التي من شأنها تحقيق هدف المراجعة والتي ينبغي ان تحدد من قبل الممارس (المدقق) بعد أخذه بعين الاعتبار متطلبات المعيار الدولي آنفاً ومتطلبات الهيئات المهنية ذات العلاقة والتشريعات والقرارات وشروط مهمة المراجعة ومتطلبات تقديم التقرير حسبما هو ملاءم. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007: 859). وثانياً فإن المعيار يلزم بأن يحتوي تقرير المراجعة على تعبير واضح وتحريري بالثقة السالبة، أي أن يؤكد الممارس بان المعلومات التي حصل عليها خلال عملية المراجعة لا تشير الى ان البيانات المالية لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة (أو لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي). (المصدر نفسه: 863).

وهكذا فإن نطاق مراجعة التقارير المرحلية تتم للحصول على تأكيد محدد، إذ أن اهداف مراجعة التقارير المرحلية تنسجم مع اهدافه واجراءاته والتقرير الخاص به.

2-2 : إختلاف أهداف مراجعة التقارير المرحلية عن أهداف التدقيق الأخرى

(*) الشكل الايجابي للاستنتاج هو أن يشير الممارس مثلاً الى أن الرقابة الداخلية فعالة ، في جميع النواحي الجوهرية، أما الشكل السلبي للاستنتاج هو أن يشير الى عدم وجود ما يشير الى الاعتقاد أن الرقابة الداخلية ليست فعالة.

بعد أن تبين لنا اختلاف نطاق مراجعة التقارير المالية المرحلية عن نطاق تدقيق القوائم المالية الأساسية، فقد تكون تلك الفروقات متأتية من اختلاف الأهداف أساساً وعليه يمكن عرض أهم نقاط الأختلاف بالأهداف على وفق الآتي:

جدول (2) : الاختلاف بين اهداف التقارير المرحلية واهداف التدقيق الاعتيادي

أبعاد المقارنة	التدقيق الذي يتم أدائه حسب معايير التدقيق الاعتيادية	مراجعة القوائم المالية المرحلية
الهدف الاساسي	إبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت القوائم المالية تعد بصورة صحيحة وعادلة عن حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط للمنشأة.	إبداء استنتاج أو تصور عن عدم اختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة عن تلك المستخدمة في التقارير المالية السنوية.
اكتشاف الأخطاء	الحصول على تأكيد معقول في أن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	البحث عن الأمور التي تؤثر على البيانات المالية المرحلية.
أدلة الإثبات	الحصول على أدلة كافية واستخدام إجراءات تدقيق مختلفة للوصول الى الرأي الفني المحايد.	إجراء اختبارات وتوجيه استفسارات الى المسؤولين في الوحدة الاقتصادية للوصول الى الاستنتاج أو التصور المطلوب.

المصدر: (اعداد الباحثون).

فضلاً عما تقدم فإن المعيار الامريكي رقم (100) يؤكد بأن الهدف الأساسي عن مراجعة التقارير المالية المرحلية هو ابلاغ المحاسب عما اذا كان هناك أية تعديلات جوهرية يجب القيام بها في مضمون البيانات المالية المرحلية لتنسجم مع المبادئ المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الامريكية (GAAP) (العبيدي، 2009: 75).

2-3 : مبادئ وإجراءات مراجعة التقارير المالية المرحلية

2-3-1 : المبادئ العامة لمراجعة التقارير المرحلية

إن أهم المبادئ الأساسية الواجب اعتمادها من قبل المدققين والمحاسبين القانونيين والذي يضع على عاتقهم مسؤولية المراجعة للبيانات الحالية والتي جاء بها المعيار 2410 الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي هي:- (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007: 879) (جمعه، 2009: 55).

1- امتثال المدقق لمتطلبات السلوك المهني والاخلاقي عند تدقيق البيانات المالية للوحدات الاقتصادية مع الأخذ بنظر الاعتبار موضوع الحيادية والاستقلالية والسرية وبذل العناية المهنية الكافية عند التدقيق والتي حددت في المعيار 2400 الصادر عن المجلس أعلاه.

2- كما يتطلب من المدقق اعتماد اجراءات ضبط الجودة التي ينطبق على العملية الفردية وتشمل مسؤولية قيادة العملية المكلف بها وتحقيق التوازن في العلاقات مع الزبائن وبما يتلائم مع متطلبات السلوك المهني والاخلاقي وتنفيذ العملية وبالشكل الذي يحقق الاهداف المحددة من قبله.

3- ومن المبادئ الاخرى التي يجب على المدقق الانتباه اليها والعمل بموجبها والذي يتمثل في عملية تخطيط الاداء لعملية المراجعة مع الأخذ في الحسبان التحوط والتشكك المهني ويعني موقف التشكك المهني أن يجري المدقق تقييماً نافداً بعقل متسائل عن صحة البيانات والأدلة التي اعتمدها في عملية التدقيق ومصدر الدليل مع الأخذ بنظر الاعتبار التأول او التناقض في موثوقية وصحة المستندات والوثائق المقدمة اليه من قبل الادارة.

4- يجب على المدقق ان يكون ملماً بجميع مجالات النشاط او البيئة التي التي يعمل فيه وان يكون كفوفاً من الناحيتين العلمية والعملية في جمع البيانات والحصول عليها وبما يتلائم مع المعايير المعتمدة والمقبولة قبولاً عاماً.

هكذا يتبين ان المبادئ العامة لمراجعة التقارير المرحلية تركز على الجوانب الشخصية للمدقق اكثر من اهتمامها على جوانب العمل الميداني، باعتبار أن عملية المراجعة ليست عملية تدقيق اعتيادية، وان الزمن المستنفد لانجازها قصير قياساً بالتقارير المالية السنوية.

2-3-2: اجراءات مراجعة التقارير المرحلية .

تشمل الاجراءات الاساسية الواجب اتباعها من قبل المدقق عند تدقيق التقارير المرحلية وبحسب ما جاء بمعيار المراجعة الدولي 2410 والمعيار الامريكي الصادر من AICPA رقم 100 على ما يأتي : (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007: 881) (العبيدي، 2009: 75- 86) (Boynton, et. Al, 2001:909)

- 1- على المدقق دراسة الوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيق بياناتها من جميع النواحي من حيث البيئة/ الرقابة الداخلية/ النظام المحاسبي المستخدم/ السجلات "المستندات"/ الدورة المستندية لأن ذلك يساعد المدقق على تحديد الآتي:
 - أ. تحديد الاخطاء الجوهرية المحتملة وامكانية حدوث تلك الاخطاء لدى الوحدة الاقتصادية ومن قبل العاملين وقد تكون تلك الاخطاء متعمدة او غير متعمدة.
 - ب. إجراء الاختبارات/ التحليلات / الاستفسارات والتي توفر المعلومات والبيانات اللازمة كأساس لاعداد التقارير المرحلية او ان هناك معلومات قد تكون غير معروفة لدى المدقق.
- 2- كما يتطلب معيار التدقيق الدولي (315) بأن على المدقق فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية ونظم الرقابة الداخلية وتخطيط عملية المراجعة.
- 3- وكذلك تحديد الاستفسارات / الاجراءات التحليلية/ وتحديد الحالات والمعاملات والاحداث التي قد توجه عنها الاستفسارات .
- 4- الحصول على المعلومات المتعلقة بالقرارات المتخذة في اجتماعات الهيئة العامة واجتماعات مجلس الادارة ولجانه ذات التأثير على المعلومات المالية.
- 5- كما يجب تحديد المخاطر بما في ذلك مخاطر تجاوز الادارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في تدقيق البيانات المالية للسنة السابقة مع قراءة المعلومات السنوية والمرحلية المقارنة للفترة السابقة وتحديد الاهمية النسبية فيما يتعلق باطار اعداد التقارير المرحلية.
- 6- تحديد طبيعة الاخطاء الجوهرية المصممة والاطفاء غير الجوهرية في البيانات المالية للسنة السابقة وكذلك تحديد نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقييم نتائج الادارة حول احتمال وجود مخاطر الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية والمتغيرات في نظام الرقابة الداخلية والأسلوب الذي تم بموجبه اعداد المعلومات المالية المرحلية، وموثوقية السجلات المحاسبية ومطابقة المعلومات المالية المرحلية معها.
- 7- على المدقق تحديد طبيعة اجراءات التدقيق، العوامل التي يجب أخذها بنظر الاعتبار في تحديد الأهمية النسبية للاخطاء ومخاطرتها في المعلومات المالية المرحلية للعناصر المكونة وفهم المدقق لمدى كون الرقابة الداخلية على اعداد البيانات المالية مركزية او غير مركزية.

- 8- عندما يصل الى علم المدقق أمر يؤدي به الى التساؤل عما اذا كان يجب إجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية التي سيتم اعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب اطار الإبلاغ المالي المطبق فإن على المدقق إجراء استفسارات اضافية أو اداء اجراءات اخرى حتى يتمكن المدقق من ابداء استنتاج في تقرير المراجعة. وتشمل تلك الاجراءات قراءة المحاضر المتوفرة لأجتماعات الهيئة العامة والاتصال بمحامي الشركة أو الاستفسار من بعض موظفي منافذ التسويق.
- 9- كما يتطلب من المدقق الحديث باجراء استفسار من المدقق السابق ومراجعة وثائق المدقق السابق الخاصة بعملية التدقيق السنوية السابقة ولأية فترات مرحلية سابقة في السنة المالية التي راجعها المدقق السابق ودراسة المخاطر والاختفاء وطبيعة تلك المخاطر والاختفاء التي جمعها المدقق السابق بما في ذلك تجاوزات الادارة.
- 10- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية المرحلية والمعلومات غير المالية التي حدثت خلال المدة المرحلية ذاتها وكذلك بعد القيام بالاجراءات التحليلية لتحديد العلاقة بين العناصر الفردية للمعلومات المالية التي تظهر لأول مرة.
- 11- مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب المطورة من المبالغ المسجلة مع التوقعات إذ يقوم المدقق بتشخيص واستخدام العلاقات المتوقع ان تكون موجودة بصورة معقولة اعتماداً على فهم المدقق للشركة.

المبحث الثالث : مسؤوليات مراقب الحسابات

المسؤولية في اللغة تعني تحمل التبعة أو المآخذة، وما دامت التقارير المالية المرحلية التي تمت مراجعتها من قبل شخص مؤهل (المدقق) تعتمد في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية من قبل المستثمرين والدائنين فإن لتلك التقارير تبعات اقتصادية ومع ذلك يعتقد الكثير من مستخدمي تلك التقارير ان المدققين مسؤولون بشكل غير محدد عن تلك القوائم او على الأقل فأنهم مسؤولين عن تحديد جميع الاخطاء والتلاعب هذا ببساطة ليس صحيحاً، لأن مسؤولية اعداد القوائم المالية السنوية او المرحلية هي من مسؤوليات الادارة. (Messier, et. Al.,)

وهناك أربعة مصادر للمسؤوليات القانونية للمدقق هي:-

1-3 : المسؤولية المدنية Civil Liability .

في اطار القانون العام لا توجد علاقة تعاقدية بين المدقق والطرف الثالث، ولذلك بإستثناء العلاقة الخاصة المذكورة في كتاب التعيين، فمراقب الحسابات غير مسؤول تجاه الاطراف الأخرى نتيجة التقصير الاعتيادي، لكنه يبقى مسؤولاً تجاه التقصير الكلي والتلاعب. (Kourath, 2002: 38)

2-3 : المسؤولية تجاه الطرف الثالث Liability to Third Parties.

يشمل الطرف الثالث حملة الاسهم والمجهزين والمصارف والدائنين الآخرين، فضلاً عن العاملين والزبائن، وتحصل مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث متضرراً جراء اعتماده في قراراته على القوائم المالية، وتكون تلك القوائم مظلمة ، على سبيل المثال: عندما يكون البنك المقرض غير قادر على استرداد القرض الذي منحه لشركة وقد كان قرار منح القرض معتمداً على القوائم المالية المدققة (التي اظهرت عدم صحتها) فإن المدقق يمكن ان يتعرض للمسؤولية تجاه المصرف، وتتأكد هذه المسؤولية عندما لا يكون المدقق قد بذل العناية المهنية اللازمة. (Arens, et. Al, 2003: 121)

3-3 : المسؤولية الجزائية Criminal Liability .

قد يتعرض المدقق الى المسؤولية الجزائية في اداء عملية التدقيق حتى لو كانت سيرته المهنية السابقة تؤشر حالة النزاهة والمهنية العالية، ويمكن ان تمتد هذه المسؤولية الى المساهمين (اذا كان التدقيق يتم من خلال شركة تدقيق) والملاك العامل في الشركة (Ibid:121)

3-4 : المسؤولية التعاقدية (المسؤولية تجاه الزبون) Liability to Clients

عند صدور أمر التعيين بين ادارة الشركة والمدقق لاداء عملية التدقيق، فإن البنود الواردة في هذا التعاقد (امر التعيين) تصبح ملزمة للمدقق وهو ما يعرف بالمسؤولية اتجاه الزبون (ادارة الشركة)، وتصبح على المدقق مسؤولية تعاقدية عن الالهال الاعتيادي (Ordinary negligence) والالهال الكلي (Gross negligen) والغش وان حدود هذه المسؤولية يحددها ما يسمى بخصوصية العقد. (Konrath, 2002: 73).

3-4 : المسؤولية المهنية حول التقارير المالية المرحلية.

أكدت معايير التدقيق والتأكيد على أنه يجب ان يتفق المدقق والزبون على شروط عملية المراجعة، وينبغي ان يشار الى تلك الشروط في كتاب التعيين، وهذه الشروط من شأنها ان تساعد كلا الطرفين في تجنب سوء الفهم الذي قد يحصل وفي مجال التقارير المالية المرحلية بشكل خاص نطاق المراجعة ومسؤوليات الادارة ومدى مسؤولية المدقق، اذ يجب أن يشار مثلاً في كتاب التعيين الى أن مسؤولية اعداد القوائم المالية المرحلية، بما في ذلك الافصاح المناسب، هي مسؤولية ادارة الشركة. فضلاً عن الأمور الآتية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2007: 881).

1. هدف عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية.
 2. نطاق المراجعة.
 3. مسؤوليات الادارة حول انشاء نظام رقابة داخلية فعال وتوفير السجلات والمعلومات ذات العلاقة، والتعهد بتقديم اقرارات كتابيه حول القضايا التي تتم شفويّاً اثناء المراجعة .
 4. الشكل والمحتوى المتوقعين للتقرير الذي سيصدر.
- وبناء على ما تقدم فإن المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات يمكن تتخذ الاتجاهات الآتية:

3-4-1 : مسؤولية مراقب الحسابات عند تحديد نطاق عمله .

أن تحديد نطاق عمل المدقق يمنع المدقق (غالباً) من اكمال عملية المراجعة وعندما يكون المدقق غير قادر على اكمال المراجعة فإن عليه أن يبلغ كتابياً كل من الادارة والمكلفين بالرقابة ووفقاً للاعتبارات الآتية:-

1. لا يقبل المدقق عملية مراجعة التقارير المالية المرحلية اذا كانت معرفته المبدئية بطرف العملية تشير الى أنه لن يستطيع اكمال عملية المراجعة لأنه سيكون هناك تحديد لنطاق المراجعة مفروض من قبل ادارة الشركة (معيار المراجعة 2410: الفقرة (50)).

2. اذا قامت الإدارة بعد قبول العملية بفرض تحديد لنطاق المراجعة فإن على المدقق طلب إزالة هذا التحديد ، واذا رفضت الادارة اجراء ذلك عليه ابلاغ المكلفين بالرقابة كتابة سبب عدم اكمال العملية مع دراسة امكانية :

أ.تعديل التقرير .

ب. الانسحاب من العملية.

جـ. الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية.

3. على المدقق الأخذ بعين الاعتبار المسؤوليات القانونية والتنظيمية بما فيها متطلب بأن يصدر المدقق استنتاج، وأن كان هناك مثل هذا المتطلب فإن على المدقق حجب الأستنتاج وان يقدم في تقرير المراجعة سبب عدم امكانية اكمال المراجعة (معيار المراجعة 2410: الفقرة 52).

وقد يحدث وجود تحديد للنطاق بسبب ظروف معينة عدا ما أشير اليه في تحديد النطاق المفروض من قبل الإدارة، وفي هذه الحالة يكون المدقق غير قادر على أكمل عملية المراجعة وإبداء استنتاج، وعليه أن يسترشد بالفقرتين (52،51) أعلاه. وفي حالات نادرة قد يكون هناك تحديد لنطاق عمل المدقق يراه البعض جوهرياً، في حين ليس هو كذلك برأي الآخرين ورأي المدقق، فعلى المدقق الإشارة الى هذا الاستثناء في تقرير المراجعة ما دام الأمر لا يؤثر على التقارير المالية المرحلية.

3-4-2: مسؤولية المدقق عن الأخطاء.

أن المسؤولية الأساسية عن الأخطاء الجوهرية تقع على عاتق الإدارة سواء كانت تلك الأخطاء بسبب الأحتيال أو الخطأ واختيار وتطبيق سياسات محاسبية مناسبة، وأجراء تقديرات محاسبية معقولة في ظل ظروف معينة. ومع ذلك فإن على المدقق ان يقيم ما اذا كانت الأخطاء غير المصححة فردياً أو في مجموعها التي وصلت الى علم المدقق هامة نسبياً فيما يتعلق بالبيانات المالية المرحلية. وذلك لأن مراجعة البيانات المالية المرحلية، بالمقارنة مع عملية التدقيق ليست مصممة للحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية المرحلية خالية من الأخطاء الجوهرية.

كما يرى المعيار الدولي للتدقيق رقم 2410 أنه يجب على المدقق ان يمارس حكمه الشخصي المهني عند تقييم الأهمية النسبية لأية أخطاء لم تصححها الشركة، وعليه أن يأخذ بعين الاعتبار الجوانب الآتية:

1. طبيعة وسبب ومقدار الأخطاء.
 2. ما إذا كانت الاخطاء ، قد نشأت في السنة السابقة أو الفترة المرحلية الحالية.
 3. الأثر المحتمل للاخطاء على الفترات المستقبلية أو السنوية.
- أما إذا كانت تلك الاخطاء أقل من المبلغ الذي يحدده المدقق فلا يحتاج للتجميع لأن المدقق يعتقد أن تجميع هذه المبالغ لن يكون له أثر جوهري على المعلومات المالية المرحلية.

3-4-3: مسؤولية المدقق عن الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية المرحلية

إذا ما وصل الى علم المدقق نتيجة لمراجعته المعلومات المالية المرحلية أمراً يجعل المدقق يعتقد أن من الضروري اجراء تعديل جوهري للمعلومات المالية المرحلية من أجل ان يتم اعدادها في جميع النواحي الجوهرية حسب اطار اعداد التقارير المالية المطبق فإن على المدقق إبلاغ الأمر بالسرعة الممكنة عملياً للمستوى المناسب عن الادارة (الفقرة (38)) وعندما لا تستجيب الادارة حسب حكم المدقق بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة فإن على المدقق ابلاغ ذلك للمكلفين بالرقابة حسب تقرير المدقق بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة إذا لم تتم الاستجابة هذه المرة فإن على المدقق اتباع ما يأتي:- (الفقرة (39)).

- أ. تعديل التقرير.
- ب. أو امكانية الانسحاب من العملية.
- ج. وامكانية الاستقالة من التعيين لتدقيق البيانات المالية السنوية .

3-4-4 : مسؤولية المدقق عن المعلومات المرافقة للمعلومات المالية المرحلية

تم مناقشة الأساليب التي تعرض فيها القوائم المالية المرحلية في المبحث الأول وقلنا ان القوائم المالية الأساسية سواء كانت بصورتها المتكاملة أو المختصرة تشمل (الميزانية العمومية، كشف الدخل، كشف التغيرات في حقوق الملكية، كشف التدفق النقدي ، السياسات المحاسبية، والأيضاحات التفسيرية) إلا أن تلك القوائم لا تمثل المصدر الوحيد لمستخدمي القوائم المالية فقد ترافق تلك القوائم معلومات تفصيلية وتحليلية أخرى، وعند ذلك يشير المعيار الدولي للتدقيق 2410 (الفقرة : 36) على انه يجب على المدقق قراءة المعلومات الأخرى التي ترافق المعلومات المالية المرحلية من أجل ان يأخذ في اعتباره ما إذا كانت تلك المعلومات تتفق بشكل جوهري مع البيانات المالية المرحلية، وإذا حدد المدقق وجود عدم اتساق جوهري فإن عليه أن يبين ما يأتي :

1. إذا كانت البيانات المالية المرحلية او المعلومات الاخرى بحاجة لتعديلها. وكان التعديل ضرورياً في المعلومات المالية المرحلية ورفضت الإدارة اجراء التعديل فأن على المدقق بيان انعكاسات ذلك على تقرير المراجعة.
2. إذا كانت التعديل ضرورياً في المعلومات الاخرى، ورفضت الإدارة اجراء التعديل فأن على المدقق أن يدخل في تقرير المراجعة فقرة اضافية تبين عدم الاتساق الجوهرى او اتخاذ اجراءات اخرى قد تصل الى:
 - أ. إيقاف اصدار تقرير المراجعة.
 - ب. الاتسحاب من عملية المراجعة.

على سبيل المثال قد تقدم الإدارة قياسات بديلة للأرباح تصور الاداء المالي بشكل أكثر ايجابية من المعلومات المالية المرحلية وأن تبرز هذه القياسات بشكل مبالغ فيه أو لا تكون محددة بشكل واضح او لم يتم مطابقتها بشكل معقول مع المعلومات المالية المرحلية تصبح بذلك مربكة وربما مظلمة.

المبحث الرابع : الجانب الميداني

يأتي هذا المبحث تديماً للجانب النظري للبحث، وذلك ان آراء أصحاب الاختصاص (مراقبي الحسابات) ومواقفهم وما يعتقدونه تجاه الموضوع المبحوث لها أهمية كبيرة، إذ سيتم من خلال المبحث عرض خلاصة إجابات افراد عينة البحث بهدف التوصل الى استنتاجات مناسبة بشأن اولويات اهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية ومسؤولية مراقب الحسابات.

1-4 : تحليل إجمالي نتائج استجابات العينة.

يظهر الجدول (3) الاتجاه لعام لإجابات أفراد العينة وعن أدراكهم لأولوية الأهداف، ومجالات ابداء الرأي ، فضلاً عن مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة التقارير المالية المرحلية. ومن خلال مراجعة نتائج هذا الجدول نلاحظ ما يأتي:

1-1-4 : محور أهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية

اتفق المستبانون على ان هدف تمكين المدقق من أخبار الإدارة عما اذا كان هناك أية تعديلات جوهرية ينبغي القيام بها (السؤال الاول) يمثل هدفاً جوهرياً لمراجعة التقارير المالية المرحلية إذ بلغ الوسط الحسابي لهذا الهدف 4.62 ونسبة مئوية مقدارها 92%. وتقترب قيمة

الوسط الوسط الحسابي للهدف الثاني (جلب لانتباه الى الامور الجوهرية المؤثرة في التقارير المالية المرحلية) من قيمة الصرف الاول إذ بلغت 4.4 وبنسبة مئوية (وزن نسبي) 89% ، ولم يبتعد هدف (بيان فيما اذا كان كن هناك شيء قد أثار أنتباه المدقق) عن الهدفين السابقين إذ بلغ الوسط الحسابي لهذا الهدف 4.24 والوزن النسبي 84.8% . ان النتائج آفة الذكر تؤثر أهمية جميع الاهداف للتقارير المالية المرحلية وأن تسلسلاتها جاءت على وفق ما ورد في استمارة الاستبانة وبشكل يتطابق مع وجهة نظر الباحثون.

4-1-2: محور إبداء الرأي في التقارير المالية المرحلية

شمل هذا المحور ثمانية اسئلة (4-11) ارتبطت جميعها في مجال ابداء الرأي وكيفية استخدام اجراءات التدقيق والحصول على أدلة الاثبات للوصول الى ذلك الرأي فضلاً عن كيفية اعطاء التأكيد سواء كان معقولاً او محدوداً .

ففي مجال ابداء الرأي يرى افراد العينة ان ابداء رأي فني محايد يمثل أولوية على ابداء استنتاج او تصور، وهو رأي يخالف ما تبنته معايير التدقيق المعتمدة في بعض الدول المشار اليها في الجانب النظري من البحث، ويعود السبب في ذلك الى تمسك مراقبي الحسابات في العراق بالاسلوب المعتمد ذاته في التقارير المالية السنوية، الا ان افراد العينة لم يعارضوا ابداء استنتاج أو تصور عن عدم اختلاف السياسات المستخدمة في التقارير المالية المرحلية عنها في التقارير المالية السنوية، ويؤكد ذلك حصول هذا السؤال على وسط حسابي مقدار 4.07 وأهمية نسبية مقدارها 81.4%.

ولم تتعدى اساليب ابداء الرأي والاسلوب السلبي او الاسلوب الايجابي عتبة القطع المحددة من قبل الباحثين والبالغة 66% إذ حصل الاسلوب الأول على وسط حسابي مقداره 3.03 ونسبة مئوية مقدارها 60% وحصل الاسلوب الثاني على وسط حسابي مقداره 3.07 ونسبة مئوية مقدارها 1.4%، ويعود السبب في ذلك ان الاسلوب الثاني لم تألفه الممارسة العملية في العراق وان الاسلوب يمثل تحصيل حاصل لمجال ابداء الرأي.

أما النتائج الاخرى في هذا المحور فقد جاءت متناغمة مع الاتجاه العام لمراقبي الحسابات في العراق، إذ يرى افراد العينة ان الوصول الى الرأي الفني المحايد انما يعتمد بشكل اساسي على الحصول على أدلة اثبات كافية وملاءمة، على الرغم من الاختلافات الكبيرة بين اجراءات مراجعة التقارير المرحلية والاجراءات المستخدمة في تدقيق التقارير المالية السنوية. ومع ذلك فقد أصاب افراد العينة حيث يرون أن مراقب الحسابات يعطي تأكيداً (محدوداً) (السؤال 11) وبوسط حسابي

3.72 ونسبة مئوية 74.4% على الرغم من عدم اعتراضهم على امكانية اعطاء تأكيداً (معقولاً) السؤال (10). معتقدين ان التأكيد المعقول يمكن انجازه مع التقارير المالية المرحلية.

جدول (3) : الخلاصة الأحصائية لإجمالي استجابات عينة البحث أتجاه محاور مراجعة التقارير المالية المرحلية (أهداف ، ابداء الرأي ، ومسؤولية مراقب الحسابات).

رقم السؤال	مكونات محاور الاسئلة	متوسط القياس	الاحراف المعياري	الوزن النسبي	التقويم ^(*)
	أهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية:				
1.	هدف تمكين المدقق من اخبار الادارة عما إذا هناك أية تعديلات جوهرية ينبغي القيام بها.	4.62	0.56	92	أعلى
2.	هدف جلب الانتباه الى الامور الجوهرية المؤثرة في التقارير المالية المرحلية	4.45	0.69	89	أعلى
3.	هدف بيان فيما اذا كان هناك شيء قد أثار انتباه المدقق وان التقارير لم يتم اعدادها وفق القواعد المحاسبية	4.24	0.83	84.8	أعلى
❖	متوسط محور أهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية	4.436	0.69	88.7	أعلى
	إبداء الرأي في التقارير المالية المرحلية:				
4.	إبداء رأي فني محايد في التقارير	4.42	0.83	84.8	أعلى
5.	إبداء استنتاج أو تصور عن عدم اختلاف السياسات عن التقارير المالية السنوية	4.07	0.53	81.4	أعلى
6.	إبداء رأي ايجابي في القوائم المالية المرحلية	3.03	1.12	60	أدنى
7.	إبداء رأي سلبي في القوائم المالية المرحلية	3.07	1.53	61.4	أدنى
8.	الحصول على أدلة أثبات كافية وملاءمة	4.14	0.58	82.8	أعلى
9.	اجراء اختبارات وتوجيه استفسارات للاطراف ذوي العلاقة	3.55	1.02	71	أعلى
10.	اعطاء تأكيداً معقولاً حول صحة التقارير المالية المرحلية	3.52	1.12	70	أعلى
11.	اعطاء تأكيداً محدوداً حول صحة القوائم المالية المرحلية	3.72	1.00	74.4	أعلى
❖	متوسط محور ابداء الرأي	3.69	96.	73.8	أعلى
	مسؤولية مراقب الحسابات :				
12.	عدم قبول العملية في حالة عدم امكانية اكمال العملية	3.90	0.77	78	أعلى
13-	عدم أحقية الإدارة تحديد نطاق المراجعة	4.10	1.05	82	أعلى
14-	قبول بعض الاستثناءات التي لا تؤثر في عملية المراجعة	3.14	0.93	62.8	أدنى
15-	بيان مدى الاتساق بين القوائم المالية المرحلية الاساسية والبيانات والكشوفات المرافقة	4.41	0.57	88	أعلى
16-	استخدام المدقق الحكم الشخصي المهني عند تقييمه للأهمية النسبية	3.83	0.60	76.6	أعلى
❖	متوسط محور مسؤولية مراقب الحسابات	3.87	0.78	77.5	أعلى

(*) أعتد الباحثون لأغراض التقييم عتبة قطع 60% باعتبار أن القبول العام يحصل عند الاتفاق والاتفاق التام . 15÷(5+4)

4-1-3: مسؤولية مراقب الحسابات

اتفق أفراد العينة على تحديد مسؤولية مراقب الحسابات بعد انجاز الاتفاقات الآتية :-

- عدم قبول عملية المراجعة في حالة عدم إمكانية اكمالها (السؤال 12)
- عدم أحقية الإدارة في تحديد نطاق المراجعة (السؤال 13).

وقد تم حصول القبول العام على قبول بعض الاستثناءات تلك التي لا تؤثر في عملية مراجعة التقارير المالية المرحلية . إذ حصل هذا السؤال (السؤال 14) على وسط حسابي مقداره (3.14) ونسبة مئوية مقدارها (62.8%).

من جانب آخر لم يعارض المستبانون ان تكون ضمن مسؤولية مراقب الحسابات بيان مدى الاتساق بين القوائم المالية المرحلية الأساسية والكشوفات المرافقة (السؤال 15) إذ حصل هذا السؤال على وسط حسابي مقداره (4.41) وأهمية نسبية مقدارها (88%)، فضلاً عن ذلك فأن أفراد العينة وافقوا على استخدام مراقب الحسابات لحكمه الشخصي عند تقييمه للأهمية النسبية (السؤال 16) بوسط حسابي مقداره (3.83) ونسبة مئوية مقدارها (76.6%). معتمدين في ذلك أن استخدام تلك الأحكام أمر ملازم لأعمال التدقيق والمراجعة على حد سواء.

4-2 : تحليل العوامل المؤثرة في نطاق ومسؤوليات مراقب الحسابات

استخدم التحليل العاملي بطريقة المكونات الأساسية (Principal Components Method) لاجاد مجموعة العوامل (المكونات) التي تكون مسؤولة عن تحديد نطاق ومسؤولية مراقب الحسابات عن التقارير المالية المرحلية، والتي يرى أفراد العينة أنها أكثر تأثير، فضلاً عن ذلك فأن التحليل العاملي يساعد على فهم تركيب مصفوفة الارتباط او التباين المشترك بين عدد قليل من العوامل (المكونات).

فإذا اعتبرنا أن كل سؤال من اسئلة الاستبانة، الاسئلة من (1- 16) يمثل متغير فأن التحليل العاملي قد أظهر أن جميع العوامل المشتركة تفسر نسبة عالية من تباين المتغيرات أكثر من 50%. وكما هو موضح في الجدول (4).

جدول (4)

العوامل المشتركة لمتغيرات محاور الاستبانة

المتغيرات	القيمة الأساسية	مربع معامل الارتباط
X1	1.00	0.639
X2	1.00	0.843
X3	1.00	0.831
X4	1.00	0.820
X5	1.00	0.751
X6	1.00	0.785
X7	1.00	0.646
X8	1.00	0.816
X9	1.00	0.676
X10	1.00	0.652
X11	1.00	0.851
X12	1.00	0.661
X13	1.00	0.456
X14	1.00	0.721
X15	1.00	0.644
X16	1.00	0.677
المجموع		11.469

كما ان التحليل العاملي قد وضع تلك المتغيرات في خمسة مكونات رئيسة بقيمة ذاتية مقدارها (11.469) من مجموع التباين وبنسبة تفسيرية بلغت 71.68% وكما موضح في الشكل الآتي:

جدول (5)

القيم الذاتية الأساسية وتفسير التباينات الأجمالية للعوامل الرئيسة

المكونات	القيم الذاتية الأساسية Initial Eigenvalues	
	النسبة التباين %	التراكم %
1	27.021	27.021
2	17.526	44.547
3	12.297	56.844
4	7.661	64.506
5	7.174	71.680
المجموع	11.469	

وقد تبين ان المتغيرات المؤثرة ضمن المكون الأول تفسر ما قيمته (4.323) من اجمالي التباين وبنسبة 27.021%، وأن المتغيرات تتمثل في جميع أهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية X1, X2, X3، وفي اساليب ابداء الرأي سواء كان رأياً سلبياً أم ايجابياً X6, X7،

فضلاً عن امكانية قبول المدقق لبعض الاستثناءات في تحديد النطاق اذا كانت لا تؤثر في عملية المراجعة X14 وامكانية ممارسة حكمه الشخصي المهني عند تقييمه للأهمية النسبية X16 .

أما المكون الثاني فقد شمل على (أربعة) متغيرات تمثلت في ابداء استنتاج او تصور عن عدم أختلاف السياسات المحاسبية المستخدمة في التقارير المالية المرحلية عن تلك المستخدمة في التقارير المالية السنوية X5 ، وعملية اجراء اختبارات وتوجيه استفسارات من قبل المدقق للاطراف ذوي العلاقة قبل ابداء رأيه في التقارير المالية المرحلية X9 ، واعطاء تأكيداً معقولاً حول صحة التقارير المالية المرحلية X10 ، وعدم أحقية الادارة بتحديد نطاق عمل المدقق بعد توقيع العقد X13 ، وقد فسرت المتغيرات المؤثرة ضمن هذا المكون ما قيمته (2.804) وما نسبته (17.526) . ونلاحظ من ذلك أن هذين المكونين شملاً على إحدى عشر متغير من متغيرات البحث بينما تبعثت المتغيرات المتبقية على المكونات الثلاثة الاخرى، فضلاً عن ذلك فقد أوضحنا هذين المكونين حالة تناسق المتغيرات الممثلة لهم. والجدول الآتي يوضح المتغيرات الممثلة لكل مكون مرتبة حسب درجة التشبع.

جدول (6)
مصفوفة المكونات ومقدار التشبعات لكل متغير

المكون الخامس		المكون الرابع		المكون الثالث		المكون الثاني		المكون الاول	
مقدار التشبع	المتغيرات	مقدار التشبع	المتغيرات	مقدار التشبع	المتغيرات	مقدار التشبع	المتغيرات	مقدار التشبع	المتغيرات
0.584	X15	0.503	X8	0.629	X4	0.631	X5	0.515	X1
		0.530	X11	0.573	X11	0.735	X9	0.758	X2
						0.659	X10	0.878	X3
						0.589	X13	0.643	X6
								0.741	X7
								0.583	X14
								0.689	X16

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات

1.5 : الاستنتاجات

1. بما أن الهدف الأساس للتقارير المالية المرحلية هو توفير وتقديم تقييمات مستمرة لأعمال الشركة من ناحية التوقيتات الزمنية (Timeliness)، أو من حيث الأنماط والاتجاهات في سلوك توليد الدخل والتدفقات النقدية في اطار القدرة التنبؤية (Feedback). فأن هذه التقارير تميل لتحقيق خاصية الملاءمة على حساب خاصية الموثوقية.
2. يعد مبدأ الثبات أو الاتساق (Consistency) حجر الأساس في مراجعة التقارير المالية السنوية، إذ ينبغي أن يتأكد مراقب الحسابات من أن المصروفات والايادات في القوائم المالية المرحلية قد تم الاعتراف بها على الأسس نفسها المتبعة في القوائم المالية السنوية، وينبغي كذلك ان تتوافر شروط الاعتراف بالموجودات غير الملموسة قبل اظهارها في القوائم المالية المرحلية.
3. بغياب التأكيد المطلق، وعدم إمكانية الوصول الى تأكيد معقول لضعف القدرة على القيام بجميع اجراءات التدقيق. فأن مراقب الحسابات يستطيع فقط اعطاء تأكيد محدود حول التقارير المالية المرحلية لقيامه باجراءات محدودة.
4. على الرغم من أن المسؤولية الأساسية عن إنشاء نظام فعال للرقابة الداخلية يتجنب حدوث أخطاء جوهرية يقع ضمن مسؤوليات ادارة الشركة، إلا ان مراقب الحسابات يبقى مسؤولاً عن ممارسة حكمه الشخصي في تقييم الاخطاء الفردية أو الاجمالية وأهميتها النسبية للقوائم المالية المرحلية.
5. في الجانب الميداني اتفق أفراد العينة على أن جميع اهداف مراجعة التقارير المالية المرحلية تصلح للبيئة العراقية، وتباينت الأهمية النسبية لكل منهم ، إذ تركزت أعلى أهمية نسبية في هدف تمكين المدقق من أخبار الادارة عما اذا كانت هناك أية تعديلات جوهرية ينبغي القيام بها.
6. أظهرت تحليلات الجانب الميداني عدم تقبل الممارسين لأعمال التدقيق في العراق لمفهوم الرأي السلبي، ويعتقدون أن تقرير مراقب الحسابات حول مراجعة التقارير المالية المرحلية ينبغي ان يشابه تقرير تدقيق الحسابات السنوية والذي يؤكد في ان نظام الرقابة الداخلية فعال.

2.5 : التوصيات

1. ينبغي ان تتركز اعمال مراقبي الحسابات عند مراجعتهم التقارير المالية المرحلية على فهم سياسات واجراءات الرقابة الداخلية للشركة تلك المتعلقة بكل من التقارير المالية السنوية والمرحلية .
2. تركيز الجهود حول معرفة أنواع الأخطاء التي من الممكن أن تؤثر في عدالة وصدق التقارير المالية المرحلية، واختيار الاجراءات التحليلية والاجراءات للعناصر الاستثنائية، بسبب محدودية الحصول على أدلة الأثبات الكافية والملاءمة.
3. نتيجة لمحدودية مسؤولية مراقب الحسابات عن نتائج التقارير المالية المرحلية، ينبغي أن يناقش مع ادارة الشركة مدى الالتزام بالأطار العام للابلاغ المالي (في العراق متطلبات النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية)، ومع مدقق التقارير المالية السنوية (إذا كانت التقارير السنوية تدقق من قبل مدقق آخر). السياسات المحاسبية المستخدمة في أعداد التقارير المالية السنوية، ومدى توافقها مع تلك المستخدمة مع التقارير المالية المرحلية، قبل اعطاء استنتاج أو تصور حول صحة القوائم وصدقها.
4. يوصي الباحثون بأن تصدر هيئة الاوراق المالية في العراق متطلبات اعداد التقارير المالية السنوية والمرحلية ليتسنى لمراقبي الحسابات اعتمادها كأطار عام عند القيام بتدقيق القوائم المالية المرحلية.
5. قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابة في العراق باصدار معيار محاسبي خاص بأعداد القوائم المالية المرحلية ودليل لتدقيقها، والاستفادة مما ورد في هذا البحث بجانبه النظري والميداني.
6. ما دام مراقب الحسابات يعطي تأكيداً محدوداً عن صحة وعدالة القوائم المالية المرحلية، فينبغي أن يذكر في تقريره بشكل صريح عبارة (القوائم غير مدققة Unaudited).

□ المصادر العربية :

1. جمعة، أحمد حلمي "تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة"، الطبعة الاولى، دار الصفاء، عمان - الأردن ، 2009.
2. حماد، طارق عبد العال "دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ، 2006.
3. أبو نصار محمد، حميدات جمعة "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية/ الجوانب النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2008.

4. مبرودلي ، أميد محمد "وظيفة الإبلاغ المالي للمحاسبة في إطار القوائم المالية المرحلية" ، رسالة ماجستير ، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد، 2007.
5. الأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنة" ، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان الاردن، 2007.
6. العبيدي، جوان جاسم خضير "أطار مقترح لاعداد التقارير المالية المرحلية ومراجعتها"، رسالة ماجستير، جامعة بغداد- كلية الإدارة والاقتصاد: 2007.
7. الذبيات ، علي عبد القادر "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية"، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2009.

المصادر الأجنبية :

1. Arens. Alvin, Randal Eldor, and Mark Beasley, "Auditing and Assurance Services an Integrated Approach" 9th Ed. Prentice Hall, U. S. A, 2003.
2. Boynton, William, Raymond, and Kell, "Modern Auditing" 7th Ed. John Wiley & Sons. U. S. A. 2001.
3. International Accounting Standard Board: [http:// iasb. Org](http://iasb.Org). IAS1.
4. International Accounting Standard Board: [http:// iasb. Org](http://iasb.Org). IAS34.
5. Kontrath. Larry, "Auditing a Risk Analysis Approach" 5th. Edition, South – Western. U. S. A. 2002.
6. Messier. William, Steven Glover, and Douglan Prawitt, "Auditing and Assurance Services" MC. Graw- Hill, Irwin, U.S.A. 2008.