

**مدى إتمام ووفاء مراقبي الحسابات فى مصر  
بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية**

**دكتور**

**عبد الوهاب نصر على**



## مدى إلمام ووفاء مراقبي الحسابات في مصر بالمطلوبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية

د. عبد الوهاب نصر علي\*

### المقدمة:

منذ أوائل السبعينات، تقريباً، من القرن العشرين بدأ طلب أصحاب المصلحة في المشروع، وبخاصة المساهمون، والمستثمرون المحتملون في الأوراق المالية، على المعلومات المحاسبية غير السنوية ينمو بسرعة كبيرة. ووصل الأمر إلى أن أصبحت الشركات، خاصة تلك المقيدة بالبورصة، ملزمة رسمياً بإعداد ونشر قوائم مالية مؤقتة، أو مرحلية Interim Financial Statements. وهي غالباً قوائم مالية ربع سنوية (McEwen and Quarterly, 1992; Schwartz, 1992; Lambert and Roy, 1991; Rangan and Sloan, 1998).

ونظراً لفتنة مستخدمي القوائم المالية المرحلية بالمردود الاقتصادي لخدمات مراقب الحسابات، فقد طلبوا رسمياً، خاصة من خلال البورصة، بأن يقوم مراقب الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، ويعد تقريراً بنتائج هذا الفحص، يرفق بهذه القوائم المالية (Boynton and Kell, 1996; Ettredge et al., 1994).

وكان من الطبيعي أن تهض المنظمات المهنية المحاسبية دورها المنوط بها لإثبات جدارة المهنة بالوفاء بهذا الطلب. وأصدرت هذه المنظمات مجموعة من الإصدارات المهنية، التي تنظم القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي من ناحية، وفحص هذا الإفصاح بواسطة مراقب الحسابات، من ناحية أخرى (ISA No. 110, 910; ISA No. 34; Lambert and Roy, 1996; SFAS No. 96, 100, 18; APB Opinion No. 28, SAS No. 71).

وكان لصدور الإصدارات السابقة الفضل في حث الباحثين المحاسبين على القيام بكثير من البحوث المحاسبية والمهنية، التحليلية والتطبيقية، في هذا المجال. وتركز اهتمام معظم هذه البحوث على ثلاث زوايا أساسية؛ وهي القياس والإفصاح المحاسبي وفحص القوائم المالية المرحلية.

لقد كان لتوجه الاقتصاد المصري تدريجياً نحو اقتصاد السوق، في الربع الأخير من القرن العشرين، تأثير ملموس في هذا المجال. فمنذ بداية العقد الأخير من هذا القرن، وبصدور قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وقرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال بتاريخ ١٨/٣/١٩٩٦، وجد طلب رسمي

على الإفصاح المحاسبي المرحلي من ناحية، وعلى قيام مراقب الحسابات بفحص هذا الإفصاح، من ناحية أخرى.

ومن المرغوب فيه أن تتصدى البحوث المحاسبية الآن في مصر للبحث عن إجابة منطقية لتساؤل أساسي وهو؛ بعد أن أصبحت الممارسة المهنية واقعا ملموسا الآن، إلى أي مدى يؤدي مراقب الحسابات في مصر خدمة فحص القوائم المالية المرحلية، وخاصة للشركات المقيدة بالبورصة، في ظل إمام ووفاء كاملين بالمتطلبات المهنية لهذا الفحص؟ وفي سبيل الإجابة على هذا التساؤل، كان هذا البحث.

### مشكلة البحث:

تتلخص مشكلة البحث في كيفية الإجابة على ثلاثة تساؤلات أساسية: التساؤل الأول؛ ماهي المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية وفقاً لأهم الإصدارات والدراسات المحاسبية المهنية السابقة؟ والتساؤل الثاني؛ إلى مدى يلزم وفي مراقبو الحسابات، الممارسين لفحص القوائم المالية المرحلية للشركات المصرية المقيدة بالبورصة، بهذه المتطلبات؟ والتساؤل الثالث، ما هي أهم الدلالات المهنية لوجهات نظر مراقبي الحسابات في مصر في هذا الشأن؟

### أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهمية خاصة بأنه يتناول قضية بحثية محاسبية ومهنية تفرضها ظروف الممارسة المهنية، الحديثة نسبياً، في مصر، في مجال فحص القوائم المالية المرحلية للشركات المقيدة بالبورصة. كما تبدو أهمية هذا البحث في تناول هذا الموضوع من منظور محاسبي ومهني متكامل، مؤكداً على فرضية أساسية مؤداها أن إمام ووفاء مراقب الحسابات القائم بالفحص بالمتطلبات المحاسبية، شرط ضروري، وإن كان غير كاف، لأداء الفحص كخدمة مهنية يجب أن تكون ذات جودة مهنية عالية.

### أهداف البحث:

يستهدف البحث مناقشة وتأسيساً وتأسيساً وبنورة المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية. كما يستهدف البحث الوقوف ميدانياً على مدى إمام ووفاء مراقبي الحسابات، الممارسين لفحص في مصر، بهذه المتطلبات.

### خطة البحث:

سوف يتم تناول مشكلة البحث، وبما يكفل تحقيق أهدافه، في سبع جزئيات رئيسية على

النحو التالي:

- استقراء وتقييم أهم الإصدارات المهنية في مجال فحص القوائم المالية المرحلية.
- استقراء وتقييم أهم الدراسات السابقة في مجال فحص القوائم المالية المرحلية.

- الطلب على فحص القوائم المالية المرحلية في مصر.
- المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية.
- فروض البحث.
- الدراسة الميدانية.
- النتائج والتوصيات.

## ١ - استقراء وتقييم أهم الإصدارات المهنية في مجال فحص القوائم المالية المرحلية<sup>(١)</sup>:

تستهدف الدراسة في هذه الجزئية عرض وتقييم أهم الإصدارات المهنية، سواء التي تنظم القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي، أو التي تنظم فحص مراقب الحسابات لهذا الإفصاح، وذلك على النحو التالي:

### ١/١ - الإصدارات المنظمة للقياس والإفصاح المحاسبي المرحلي:

ظلت بورصة نيويورك، لما يقرب من ستين سنة، تطلب من الشركات الراغبة في تسجيل أوراقها المالية بالبورصة أن ترفق بطلب التسجيل تقارير مالية ربع سنوية. وحتى سنة ١٩٧٣ لم تكن هناك مبادئ محاسبية تحكم إعداد ونشر الشركات لقوائم وتقارير مالية مرحلية لمساهميها. وبدءاً من سنة ١٩٧٣ قدمت إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB حلاً علمية وعملية لهذه المشكلة المحاسبية.

ففي مايو ١٩٧٣ أصدر مجلس مبادئ المحاسبة الرأي (٢٨) (APB Opinion No.28) لكي يوضح كيفية إعداد التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting. وصدرت في ديسمبر ١٩٧٤ قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٣) (SFAS No 3) توضح كيفية التقرير عن التغييرات المحاسبية في القوائم المالية المرحلية Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements ثم صدرت في نوفمبر ١٩٧٧ قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٨) (SFAS No.18) بشأن كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية المرحلية Financial Reporting for Segments of Business Enterprise- Interim Financial Statements.

ثم توالت الإصدارات المحاسبية في هذا الشأن. ولعل أهمها؛ التفسير رقم (١٨) (FASB Interpretation No.18) بشأن المحاسبة عن ضرائب الدخل في الفترات المرحلية Accounting for Income Taxes in Interim Periods، وقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٩٦) (SFAS No. 96) بشأن المحاسبة عن ضرائب الدخل Accounting for Income Taxes، وقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٠٠) (SFAS No.100) بشأن تأجيل العمل بالقائمة رقم (٩٦) من سنة ١٩٨٨ إلى سنة ١٩٩٠. كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة

(١) سوف يستخدم الباحث كلمة "مرحلية" ليعني بها القوائم والتقارير المالية غير السنوية، وبالتحديد ربع السنوية، تمثياً مع وجهة النظر القائلة بأن الفترة المرحلية جزء لا يتجزأ من السنة المالية، كما سيوضح في الصفحات التالية.

١٩٩٨ معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٤) (IAS No. 34) لينفذ اعتباراً من ١/١/١٩٩٩، وينظم القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي.

ويجد المنتبج جيداً لهذه الإصدارات المحاسبية أنها قدمت إطاراً شبه متكامل للمبادئ والقواعد المحاسبية، التي تحكم القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي. وفي الفقرات التالية نتناول أهم ملامح هذا الإطار بإيجاز<sup>(١)</sup>.

#### ١/١/١ - مفهوم وأهداف القوائم والتقارير المالية المرحلية:

التقارير المرحلية هي تقارير مالية عن فترات أقل من سنة، وتكون في الغالب تقارير ربع سنوية. وتستهدف التقارير ربع السنوية إمداد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات وقتية ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات، وخاصة قرارات الاستثمار ومنح الائتمان. كما توفر التقارير ربع السنوية معلومات مفيدة للوقوف على مدى تقدم المشروع وأدائه المالي وقدرته على توليد الإيرادات والتدفقات النقدية، وأثر التقلبات الموسمية على تلك المؤشرات. وهذه المعلومات لا توفرها القوائم المالية السنوية غالباً.

#### ١/١/٢ - مداخل إعداد القوائم المالية المرحلية:

أظهرت الممارسة العملية أن هناك مدخلين لإعداد التقارير والقوائم المالية ربع السنوية. ينظر المدخل الأول، أو ما يعرف بمدخل التكامل، للفترة المرحلية كجزء لا يتجزأ من Integral السنة المالية، بينما ينظر المدخل الثاني، أو ما يعرف بمدخل وجهة النظر المحدودة Discrete، أو مدخل التميز، للفترة المرحلية كفترة محاسبية مستقلة.

وفي حين يتطلب المدخل الأول تقدير المصروفات على أساس سنوي ثم تخصيصها على الفترات المرحلية وفقاً لأساس تخصيص مناسب، على أن يتم تعديل نتائج الفترات المرحلية التالية لمعالجة أخطاء التقدير، فإن مدخل استقلال الفترات المرحلية لا يتطلب ذلك، لأنه يعتبر الفترة المرحلية فترة محاسبية مستقلة.

والمفوت للنظر أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB قد لاحظ عدم اتساق الممارسة المحاسبية لأي من المدخلين، لدرجة أن بعض الشركات تجمع بينهما. ورغم أن المجلس أجوى دراسة شاملة في هذا الشأن سنة ١٩٧٣ ثبت فيها عدم اتساق الممارسة في مجال إعداد ونشر القوائم المالية ربع السنوية، إلا أنه لم ينحز لأي من المدخلين<sup>(٢)</sup>.

(١) لأننا نلحظ للإلام مبادئ وقواعد القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي كمتطلب مهني - ضروري - لقيام مراقب الحسابات بالفحص. فلن نستغرق في مناقشتها، فهذا مجال أساسي لبحوث المحاسبة المالية. ولذلك سوف نعرض في هذه الفقرات لأهم ما نصت عليه الإصدارات المحاسبية الأمريكية والدولية بشأن القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي باختصار.

(٢) ومع ذلك فإن الفقرة العاشرة من الرأي (٢٨) تفيد أن المجلس يفضل مدخل تكامل الفترات المالية، إذ تنص على أنه يجب أن تعتمد نتائج الفترة المرحلية على نفس المبادئ المحاسبية المطبقة عند إعداد المشروع لآخر قوائم مالية سنوية له وهو ما تنص عليه الفقرة (٢٨) من معيار المحاسبة الدولي (٣٤) أيضاً. ونغني عن القول بأن تطبيق هذا المدخل سيؤثر على مدى تأثير المعلومات المحاسبية المرحلية في سلوك متخذي القرارات، المستثمرين في الأوراق المالية؛ إذ أفهم سوف يستخدمون هذه المعلومات آخذين في الحسبان علاقتها بالمعلومات السنوية (Rangan and Sloan, 1998).

### ٣/١/١- المحاسبة عن إيرادات الفترة المرحلية:

يتحقق إيراد الفترة المرحلية بالبيع أو أداء الخدمة. وهو نفس مبدأ الاعتراف بالإيراد لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية للمشروع. ومعنى ذلك أن يتم الاعتراف بالإيراد عند حدوثه، ولا يجوز تأجيل الاعتراف به لنهاية السنة المالية.

### ٤/١/١- المحاسبة عن تكلفة المنتج والتكاليف المباشرة:

تتم المحاسبة عن تكلفة المنتج، وكذا التكاليف المرتبطة مباشرة بإيرادات الخدمات، لأغراض إعداد القوائم المالية المرحلية بنفس أسس المحاسبة عنها لأغراض إعداد القوائم المالية السنوية. وتوجد أربعة استثناءات لهذه القاعدة.

وتشمل هذه الاستثناءات؛ إمكانية استخدام طريقة نسبة مجمل الربح لتقدير تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم مخزون نهاية الفترة المرحلية،<sup>(١)</sup> تحمّل تكلفة مبيعات الفترة المرحلية بالتكلفة المتوقعة لإحلال مخزون بداية نفس الفترة إذا تم إتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أو لـ FIFO مع توقع إحلال مخزون بداية الفترة المرحلية قبل نهاية السنة المالية<sup>(٢)</sup>، عدم الاعتراف بخسائر الانخفاض المؤقت في القيمة السوقية لمخزون الفترة المرحلية<sup>(٣)</sup>، وأخيراً يجب الاعتراف بانحرافات أسعار الشراء ومعدلات الأجر والكفاءة في الفترة المرحلية بنفس الطريقة المتبعة في نهاية السنة. هذا إذا كانت الانحرافات غير مخططة. أما إذا كانت مخططة فيجب تأجيل الاعتراف بها لنهاية السنة، طالما كان من المتوقع استيعابها، وذلك كله بافتراض أن المشروع لديه نظاماً للتكاليف المعيارية.<sup>(٤)</sup>

(١) يرجع الترخيص باستخدام طريقة مجمل الربح، في تقدير قيمة مخزون نهاية الفترة المرحلية، بصفة أساسية إلى صعوبة إجراء الجرد الفعلي في نهاية كل ربع سنة. وحسب هذه الطريقة فإن مخزون نهاية الربع يساوي تكلفة البضاعة المتاحة للربع ناقصاً تكلفة مبيعات نفس الربع.

(٢) من المفترض أن مبيعات الربع أكبر من مشترياته، وأن تكلفة إحلال الجزء المباع من مخزون بداية الربع تزيد عن تكلفته التاريخية. وتقضي المعالجة بتحميل هذه الزيادة على حساب تكلفة مبيعات الربع وتعليقها على حساب تصفية المخزون، وهو أحد حسابات الالتزامات الجارية. وقطعاً عندما يتم إحلال المخزون في فترة تالية (قبل نهاية السنة) فيتم إقفال حساب تصفية المخزون في حساب المخزون. ومؤدى ذلك تخفيض ما يتحمل به حساب المخزون من قيمة المشتريات أو تكلفة الإحلال.

(٣) إذا كان الهبوط في سعر سوق المخزون دائماً، (أي ليس بسبب التقلبات الموسمية) فيجب الاعتراف بخسائر هذا الهبوط في الربع الذي حدث فيه، وإن ارتفعت القيمة السوقية للمخزون بعد ذلك فيتم الاعتراف بالأرباح بشرط ألا تتجاوز ما سبق الاعتراف به من خسائر هبوط في الربع أو الأرباح السابقة، خلال السنة المالية.

(٤) تظهر الانحرافات المخططة كأصول أو التزامات في القوائم المالية ربع السنوية حتى تسوى في نهاية السنة المالية. أما الانحرافات غير المخططة فيتم الاعتراف بها في الفترة المرحلية. ومن ثم يتم تخصيصها على كل من: مخزون الإنتاج التام، مخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون المواد في نهاية ذات الفترة وتكلفة المبيعات عن نفس الفترة، حسب الوزن النسبي لرصيد كل حساب من هذه الحسابات إلى مجموع أرصدها ككل.

## ٥/١/١ - المحاسبة عن تكاليف الفترة:

لا ترتبط تكاليف الفترة مباشرة بالمنتج أو الخدمة. وعادة لا تمثل المحاسبة عن هذه التكاليف مشكلة للقائمين بإعداد القوائم المالية المرحلية. والقاعدة أن يتم الاعتراف بهذه التكاليف في الفترة المرحلية التي تحققت فيها، إلا إذا كانت تزيد أكثر من فترة مرحلية، فعندئذ يجب تخصيصها على الفترات المستفيدة منها حسب معيار موضوعي، مثل الاستفادة الزمنية.

وعلى سبيل المثال، يتم تخصيص خصم الكمية المدين على المبيعات السنوية بين الفترات المرحلية على أساس المبيعات الأجلة. ويتم تخصيص الإيجار المدين السنوي على أساس الاستفادة الزمنية. أما التكاليف التي يتم تسويتها في نهاية السنة المالية، مثل الديون المعدومة والحوافز والتعويضات، فيجب تقديرها وتخصيصها على الفترات المرحلية وفق أسس معقولة.

## ٦/١/١ - المحاسبة عن ضرائب الدخل:

كان اهتمام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وكذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، بالمحاسبة عن ضرائب الدخل كبيراً. باعتبار أن تقدير الضرائب على الدخل في الفترات المرحلية يُعد أمراً صعباً إلى حد ما. وفي البداية كانت المحاسبة عن ضرائب الدخل تتم وفقاً لمدخل تكامل الفترات المالية، مع اتباع طريقة التأجيل Deferred Method. ثم تم التحول إلى طريقة الالتزامات Liability Method عند المحاسبة عن ضرائب الدخل.

وفي ظل طريقة التأجيل يجب على الشركة أن تعد في نهاية كل ربع أفضل تقدير لمعدل الضرائب المتوقع لتسوية ضرائب الدخل عن السنة المالية. ثم يستخدم هذا المعدل في حساب ضرائب الدخل عن الفترة من بداية السنة حتى تاريخه. ويجب أن يأخذ هذا المعدل في الحسبان أيضاً آثار كل من التسويات، والمستحقات الضريبية. ولا يجب أن يأخذ في الحسبان؛ العناصر غير المتكررة، والعناصر غير العادية، العمليات غير المستمرة، والآثار التراكمي للتغيرات المحاسبية. إذ أن الآثار الضريبية لهذه العناصر يتم حسابها كل على حدة وتتحقق بحدوث العنصر في الفترة المرحلية التي حدث فيها.

وعليه فإن ضرائب الدخل للفترة المرحلية الحالية تساوي مخصص ضرائب الدخل العادي، عن المدة من بداية السنة حتى تاريخه ناقصاً رصيد ذات المخصص عن الفترات المرحلية السابقة على الفترة المرحلية الحالية، من نفس السنة.

ووفقاً لطريقة الالتزامات فسوف يستمر العمل بمدخل تكامل الفترات المرحلية. وسيأخذ المعدل في الحسبان علاوة على ما سبق - مخصص ضرائب الدخل الحالي أو الجاري. وقطعاً فإن نفقات الضرائب الحالية لا تعكس فقط الفروق والمستحقات الضريبية الجارية، ولكنها تعكس أيضاً الفروق المؤقتة Temporary بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة والدخل الضريبي و المتوقعة في نهاية السنة.



ويتطلب حساب العنصر المؤجل عند حساب المعدل تقدير صافي الالتزام الضريبي المؤجل في نهاية السنة المالية. ويحتاج الأمر هنا من الشركات أن تعد جدولاً بالفروق المؤقتة في نهاية السنة، وتعد وتطبق استراتيجية مناسبة لتخطيط التكاليف. وخلصت المعالجة الجديدة أن حساب مخصص ضرائب الدخل المرحلي هو مزيج من الضرائب الفعلية المستحقة عن الفترة الجارية زائداً - أو ناقصاً - التغيير في صافي الالتزام المؤجل، وذلك دون الأخذ في الحسبان أثر تغيير التشريع الضريبي<sup>(١)</sup>.

#### ٧/١/١- المحاسبة عن الأرباح والخسائر غير العادية:

يجب تحديد الأرباح والخسائر غير العادية وغير المتكررة والشاذة وأرباح وخسائر استبعاد قطاع من قطاعات الشركة أو خط من خطوط الإنتاج لكل فترة مرحلية<sup>(٢)</sup>. ويجب تحديد الأهمية النسبية لكل عنصر من هذه العناصر بالنسبة للأرباح والخسائر المقدرة للسنة المالية ككل. ويجب الإفصاح عن هذه الأرباح، أو الخسائر، طالما كانت مهمة نسبياً في الفترة المرحلية الخاصة بها. ولا يجب تخصيصها على الفترات المرحلية، أو تأجيل الاعتراف بها حتى نهاية السنة المالية.

وبالمثل إذا كانت هناك مفردات احتمالية أو شرطية Contingent - مهمة نسبياً - في فترة مرحلية، فيجب الاعتراف بها في نفس الفترة. وذلك وفقاً لقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٥)<sup>(٣)</sup>. وفي جميع الأحوال يتم الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير العادية والاحتمالية منفصلة عن الأرباح والخسائر العادية.

(١) وفقاً للطريقة الثانية فإن آثار التغيرات في التشريعات الضريبية أو معدلات الضرائب، بسبب تشريعات جديدة، سيتم الاعتراف بها في الفترة المرحلية التي صدر فيها التشريع Enactment، وذلك عكس الوضع في ظل الطريقة الأولى حيث كل من يؤجل الاعتراف بهذه الآثار للفترة المرحلية التي يقع فيها تاريخ سريان التشريع رسمياً. أضف إلى ما سبق أنه وفقاً للطريقة الثانية لا يجب أن يتضمن معدل الضرائب المرحلي المقدر التغيرات المتوقعة في التشريعات الضريبية. كما أن التغيرات بتأثر رجعي retroactive في التشريع الضريبي لم تعد تحتاج لإعادة التسوية للفترة المرحلية السابقة.

(٢) وفقاً للفقرة الخامسة من التفسير رقم (١٨) يُعرف الدخل العادي Ordinary Income بأنه الأرباح (أو الخسائر) من العمليات المستمرة قبل الضرائب (أو المنافع) بعد استبعاد المفردات غير العادية Unusual أو غير المتكررة الحدوث Infrequently ولكنها مهمة نسبياً. كما لا يشمل الدخل العادي أيضاً العناصر الشاذة Extraordinary، والعمليات غير المستمرة والآخر التراكمي لتغير المبادئ المحاسبية.

(٣) وفقاً لقائمة معايير المحاسبة المالية رقم (٥) (SFAS No.5)، معيار المحاسبة الدولي رقم (١٠) (AICPA AC Section 9010) فالشرطية أو الأحداث الاحتمالية أو الظروف الطارئة Contingency هي حالة أو وضع قائم، أو مجموعة من الظروف، تشمل درجات من عدم التأكد بشأن أرباح أو خسائر طارئة ومحتملة للمشروع، سوف تصح بحدوث أو عدم حدوث حدث أو أكثر مستقبلاً. والتي ينتج عنها مستقبلاً إما حياة أصل أو تخفيض التزام من ناحية، أو استنفاد أصل أو نشأة التزام من ناحية أخرى. ولأغراض إعداد القوائم المالية المرحلية طالما كانت الالتزامات الاحتمالية مهمة، وأمكن تحديد الفترات المرحلية الخاصة بها، يتم الإفصاح عما يخص الفترة المرحلية الحالية في القوائم المالية الخاصة بها. وإن أمكن تحديد ما يخص الفترات المرحلية السابقة من نفس السنة المالية من هذه الالتزامات فيتم تسوية أرباح هذه الفترات بتبنيها من الالتزامات الاحتمالية. أما ما يخص سنوات سابقة فيجب الاعتراف به في الفترة المرحلية الأولى من السنة الجارية.

### ٨/١/١- المحاسبة عن عائد الأسهم:

يتم المحاسبة عن عائد الأسهم، والإفصاح عنها في القوائم المالية المرحلية، باتباع نفس أسس المحاسبة عن عائد الأسهم في نهاية السنة المالية.

### ٩/١/١- المحاسبة عن أثر التغيرات المحاسبية:

يتم التفرقة بين حالتين للمحاسبة عن أثر تغيير المبادئ المحاسبية. الحالة الأولى أن يتم تغيير المبادئ المحاسبية أثناء الربع الأول من السنة المالية الحالية. وهنا يلزم إعداد القوائم المرحلية لهذه الربع من بدايته حسب المبدأ المحاسبي الجديد. كما يتم حساب الأثر المجمع للتغيير عن الفترات المرحلية السابقة على هذا الربع، ويفصح عن هذا الأثر ضمن ربح الربع الأول من السنة الجارية بعد الضريبة. ويلزم كذلك الإفصاح ضمن مرفقات الربع الأول، من السنة الجارية، عن طبيعة التغيير ومبرراته وأثره على عائد السهم.

والحالة الثانية أن يحدث التغيير في ربع غير الربع الأول، وليكن في الربع الثالث مثلاً. وهنا يلزم إعداد القوائم المرحلية للربع الثالث حسب المبدأ الجديد. ويعاد قياس، والإفصاح عن، دخل الربعين الأول والثاني من هذه السنة حسب المبدأ المحاسبي الجديد. كما يعاد قياس، والإفصاح عن، الدخل من بداية هذا العام حتى تاريخه، أو عن اثني عشر شهراً تنتهي في نهاية الربع الثالث، حسب المبدأ المحاسبي الجديد. وإن كان هناك أثر تراكمي لتغيير المبدأ المحاسبي عن سنوات سابقة فيجب أن يفصح عنه ضمن صافي الدخل بعد الضريبة للربع الأول من السنة الجارية. وفي جميع الأحوال يجب أن يتضمن الإفصاح المرحلي أثر التغيير في المبدأ المحاسبي على الدخل من العمليات المستمرة، وصافي الدخل، وعائد السهم.

### ١٠/١/١- أثر التقلبات الموسمية على القوائم المالية المرحلية:

إذا كانت أعمال المشروع تتسم بالموسمية Seasonality فيجب الإفصاح عن أثر التقلبات الموسمية في القوائم المالية المرحلية. وذلك لكي لا تكون هذه القوائم مضللة لمستخدميها، خاصة من المتعاملين في سوق الأوراق المالية. ويتطلب الأمر هنا أن يتم الإفصاح كذلك عن اثني عشر شهراً تنتهي بنهاية الربع الحالي، ونهاية الربع المناظر له من السنة السابقة.

### ١١/١/١- المحاسبة عن تسويات الربع الرابع:

جرت العادة ألا تفصح الكثير من الشركات عن قوائمها المرحلية للربع الرابع. وهنا يلزم الإفصاح عن تسويات الربع الرابع، خاصة ما يرتبط منها بتغيير المبادئ المحاسبية والعناصر غير المستمرة وغير العادية، كمرفقات للقوائم المالية السنوية.

## ١٢/١ - متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية:

يجب أن تفصح الشركات، خاصة المقيدة بالبورصة، مرحلياً عن قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة لهذه القوائم.

ويجب أن يوفر هذا الإفصاح معلومات عن إجمالي المبيعات أو إجمالي الدخل، العناصر غير العادية، عبء ضرائب الدخل، التغيير في المبادئ والتقديرات المحاسبية، أثر استبعاد نشاط أو قطاع من N الأمريكانشطة أو قطاعات الشركة، العناصر غير المتكررة، العائد على السهم، الإيرادات والنفقات الموسمية، التغيرات الجوهرية في تقديرات أعباء ضرائب الدخل، العناصر الشريطية أو الاحتمالية، وصافي الدخل والسياسات المحاسبية.

## ١ / ٢ - إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) :

جاءت استجابة مجمع المحاسبين القانونيين بشأن خدمات مراقب الحسابات في مجال فحص القوائم المالية المرحلية متمثلة في الإصدار بمعيار (٣٦) لسنة ١٩٨٦. ثم عدل هذا الإصدار بالإصدار بمعيار رقم (٧١) لسنة ١٩٩٢.

ويغطي الإصدار بمعيار رقم (٧١) هذا كل الجوانب المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية، خاصة؛ نطاق الفحص. تفاهم مراقب الحسابات مع العميل، خصائص المعلومات المالية المرحلية من منظور مهني، أهداف الفحص، موقف مراقب الحسابات من هيكل الرقابة الداخلية، إجراءات الفحص، اتصال مراقب الحسابات بلجنة المراجعة، وأخيراً تقرير مراقب الحسابات عن الفحص. ووفقاً لهدف ومشكلة البحث نعرض لهذه النقاط ببعض التفصيل على النحو التالي:

### ١/٢/١ - نطاق الفحص:

يجري الفحص على المعلومات المالية الأولية، أو القوائم والتقارير المالية المرحلية، التي تعد عن فترة أقل من سنة، والتي عادة ما تكون ربع سنوية. وهذه القوائم المالية المرحلية تعدها وتنتشرها شركات تتداول أوراقها المالية بالسوق الرئيسية، أو السوق الموازية OTC، أو الشركات التي تلتزم بهذا النشر عند طرح أوراقها المالية كطلب البورصة، أو الشركات التي تلتزم بهذا النشر كطلب الشركة المسيطرة عليها، أي الشركة القابضة.

كما يمكن أن يتم هذا الفحص لقوائم مالية مرحلية تعدها وتنتشرها الشركات كقوائم مالية مرفقة بقوائم مالية سنوية تم مراجعتها، للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالبورصة. وأخيراً يطبق هذا الفحص على القوائم المالية المرحلية لشركات لا تتداول أوراقها المالية بالبورصة، ولكنها تعد وتنتشر هذه القوائم كمرفات، أو قوائم مالية ملخصة.

## ٢/٢/١- تفاهم مراقب الحسابات مع العميل:

يجب أن يؤكد مراقب الحسابات للعميل، في خطاب رسمي<sup>(١)</sup>، ماذا يعني بإجراءات وهدف الفحص. كما يجب أن يشمل هذا الخطاب وصفا عاما لإجراءات الفحص، مع توضيح بأن الفحص سيكون أقل نطاقا من المراجعة السنوية، التي تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويجب أن يوضح الخطاب كذلك مسؤولية إدارة الشركة عن إعداد القوائم المالية المرحلية، مع إعطاء وصف مختصر لشكل تقرير الفحص.

## ٣/٢/١- السمات الأساسية للقوائم المالية المرحلية:

يعتبر توقيت إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية من أهم سمات هذه القوائم. ويؤثر - مع غيره من السمات الأخرى - في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص، إذا ما أخذنا في الاعتبار أن حرص الإدارة - الضروري - على خاصية الوقتية فيما يوفره الإفصاح المرحلي من معلومات، خاصة للمستثمرين، سيحد من قدرة الإدارة على توثيق هذه المعلومات، بنفس مستوى توثيق المعلومات المالية السنوية.

كما يحتاج إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية إلى أحكام إدارية كثيرة، خاصة فيما يتعلق بالمستحقات، والموجلات Deferrals والتقديرات في نهاية كل فترة مرحلية، وعلاقتها بالنتائج المتوقعة لباقي السنة المالية.

## ٤/٢/١- الهدف من فحص القوائم المالية المرحلية:

يهدف مراقب الحسابات من فحص القوائم المالية المرحلية إلى عمل تأكيد سلبي Negative Assurance بشأن هذه القوائم<sup>(٢)</sup>. وبمعنى آخر فإنه من خلال إجراءات الاستفسار والفحص التحليلي بشأن الممارسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة، في إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، سوف يحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء تعديلات جوهرية على هذه القوائم لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما<sup>(٣)</sup>.

(١) من المفترض، بل ومن المفضل دائما، صنا في الإصدار بمعيار رقم (٧١) أن مراقب الحسابات القائم بالفحص هو نفسه مراقب

الحسابات لتكثف من قبل المجتمع العمومية بمراجعة القوائم المالية السنوية لنفس الشركة.

(٢) من المفكر أن هذا الهدف يختلف عن الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية، وهو إبداء مراقب الحسابات للرأي الفني اعتماد

على هذه القوائم (A.A.A 1973). ومرد ذلك أن الفحص لا يتضمن اختبارا كافيا للسجلات المحاسبية، ولا يستخدم سوى

إحرائي الاستفسار والفحص التحليلي. وبالتالي لا يستطيع مراقب الحسابات جمع أدلة كافية وملائمة. وفي حقيقة الأمر فإن

الهدف من الفحص لا يحتاج لثل هذه الأدلة المستوفية تماما لخاصية الكفاية والملاءمة.

(٣) من المنطقي، بل من المتعارف عليه مهيا أن مراقب الحسابات سوف ينظر لهذه المبادئ نظرة واسعة ومرنة. ولذلك فهذه المبادئ

سوف تشمل كلا من: المبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما، ومبادئ وقواعد وإرشادات إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية التي

أشرفنا إليها في الجزئية السابقة، ومعايير المحاسبة المحلية، وحق التشريعات. خاصة الاقتصادية والمالية - الملزمة لنشأة العميل.

## ٥/٢/١ - إمام مراقب الحسابات بهيكل الرقابة الداخلية:

يلزم مراقب الحسابات أن يكون ملماً بحالة هيكل الرقابة الداخلية لدى العميل. ويتطلب ذلك الأمر الإلمام بكل من النظام المحاسبي وإجراءات وبيئة الرقابة الداخلية<sup>(١)</sup>. وعليه أن يحدد أثر حالة هيكل الرقابة الداخلية على إعداد ونشر العميل للقوائم المالية المرحلية.

ويهدف مراقب الحسابات من هذا الإلمام إلى تحديد أنواع واحتمالات وقوع تحريفات جوهرية في القوائم المالية المرحلية. واختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية التي سيعتمد عليها في تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات جوهرية يجب إجرائها على هذه القوائم لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

ومن المؤكد أن مراقب الحسابات سوف يستفيد من تقييمه لهيكل الرقابة الداخلية، لأغراض أداء المراجعة السنوية، في تحديد علاقة هذا الهيكل بإعداد ونشر القوائم المالية المرحلية.

وإذا اكتشف مراقب الحسابات أن هيكل الرقابة الداخلية به أوجه ضعف جوهرية تؤثر بالسلب، مالياً ومحاسبياً، على إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، فعليه أن يتخذ التصرف المهني الملائم. وإما أن يقرر عدم استكمال الفحص، أو استكماله مع تعديل لغة ومحتوى تقريره، بما يتماشى مع هذا الوضع.

## ٦/٢/١ - إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية:

تناول الإصدار بمعياري رقم (٧١) السابق الإشارة له إجراءات فحص مراقب الحسابات للقوائم المالية المرحلية باهتمام وتفصيل بالغين. ويركز هذا الإصدار على طبيعة هذه الإجراءات وتوقيت القيام بها ومداهها، على النحو التالي:

### ١/٦/٢/١ - طبيعة إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية:

تتركز إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية بصفة أساسية في الاستفسار والإجراءات التحليلية. ويتم الاستفسار عن؛ هيكل الرقابة الداخلية، التغيرات الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، وإن وجدت فما هي أهم تأثيراتها على إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية.

أما الإجراءات التحليلية فتطبق على المعلومات المالية عن الفترة المرحلية. وذلك لتوفير أساس لعمل استفسارات بشأن العلاقات التي تبدو غير عادية بين بنود القوائم المالية المرحلية. ومن أهم الإجراءات التحليلية، في هذا السياق؛ مقارنة المعلومات المالية عن الفترة المرحلية الجارية بما يناظرها للفترة المرحلية السابقة عليها من نفس السنة المالية، والفترة

(١) حسب الإصدار بمعياري رقم (٥٥)، عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA يتكون هيكل الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي وبيئة وإجراءات الرقابة. بينما يتكون نفس الهيكل من بيئة الرقابة والمعلومات والاتصال وأنشطة الرقابة وخطر الرقابة Control Risk والمرابطة أو المتابعة Monitoring حسب تقرير لجنة COSO (Boynton and Kell, 1996).

المرحلية المماثلة من السنة المالية السابقة، وتقييم المعلومات المالية المرحلية من حيث مدى تمثيلها مع العلاقات المرغوبة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية. وأخيراً تشمل الإجراءات التحليلية مقارنة القيم المسجلة، والنسب المالية المحسوبة منها، مع توقعات مراقب الحسابات بشأنها<sup>(١)</sup>.

ويعد مراقب الحسابات توقعاته هذه بناءً على معرفته بالعمل وصناعته واعتماداً على معلومات يحصل عليها من مصادر أخرى مثل؛ المعلومات المالية عن الفترات المرحلية المماثلة من السنوات السابقة، النتائج المتوقعة كما تعكسها التنبؤات المالية والموازنات التقديرية، العلاقات بين بنود المعلومات المالية عن السنة الجارية، المعلومات على مستوى الصناعة مثل نسبة مجمل الربح، والعلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية الملائمة لهذا الغرض.

ويجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في حسابه التسويات التي تمت في آخر فترة مرحلية، أو آخر سنة مالية، وأسبابها. كما يجب عليه التدقيق في مدى اتساق ردود الإدارة على الاستفسارات، ونتائج الإجراءات التحليلية. ويجب عليه أيضاً أن يفحص جيداً التقديرات المحاسبية باعتبارها سمة لكثير من بنود الإيرادات والمصاريف عن الفترة المرحلية.

ويحتاج مراقب الحسابات لاستكمال إجراءات الاستفسار والإجراءات التحليلية أن:

- أ - يطلب ويقرأ محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين ومجلس الإدارة ولجانه، لتحديد تلك التصرفات التي قد تؤثر جوهرياً في القوائم المالية المرحلية.
- ب - يتأكد من سلامة الإفصاح عن المعلومات المالية المرحلية، ويستفسر عن أي خروج جوهري على متطلبات الإفصاح المحاسبي المرحلي.
- ج - يطلب من زملائه، الذين سبق لهم فحص القوائم المالية المرحلية، ما يحتاجه من معلومات مسموح بها مهنيًا، مثل تقارير الفحص التي أعدها.
- د - يحصل على خطاب موثق من الإدارة بشأن؛ مسؤوليتها عن القوائم المالية المرحلية، استكمال محاضر الاجتماعات، الأحداث التالية للفترة المرحلية، وغيرها من الأمور التي يرى أهميتها لأغراض إتمام الفحص بكفاءة.

هـ - يركز في استفساره من المسؤولين عن النواحي المحاسبية والمالية على أمور هامة، خاصة فيما يتعلق؛ بمدى إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية وفقاً للمبادئ المحاسبية،

(١) حسب الإصدار بعميار رقم (٥٦) عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وكما يرى (McDaniel and Kinney, 1995) فإن لإجراءات الفحص التحليلي دوراً في تخطيط المراجعة السوية، لأنها تساعد المراجع على فهم أعمال العميل وتقدير مخاطر معينة، وذلك لأغراض تحديد الاختبارات الأساسية المطلوبة، لجمع الدليل المؤيد لرأي المراجع. ومن المؤكد أن أهداف ونطاق ومدى الإجراءات التحليلية لأغراض أداء فحص القوائم المالية المرحلية لا تصل بالمراجع لمثل هذه النتائج، بل أنه غير مطالب باستخدامها لمثل هذا الغرض، لأنه ليس في حاجة، لإبداء رأي في القوائم المالية المرحلية، بل أنه لن يبد مثل هذا الرأي.

التغيرات في الممارسات المحاسبية للشركة في هذا الشأن، التغيرات في أنشطة الشركة، الرودود على نقاط ثار بشأنها تساؤلات عند أداء ما سبق من إجراءات، وأخيراً الأحداث التالية لتاريخ نشر القوائم المالية المرحلية ولها تأثير جوهري على هذه القوائم.

٢/١/٢- توقيت إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية:

يجب على مراقب الحسابات أن يخطط جيداً لأداء إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية، لما لهذا التخطيط من أهمية قصوى في استكمال الفحص في توقيت مناسب. ومن المفضل أن يبدأ مراقب الحسابات في أداء الإجراءات مبكراً حرصاً على كفاءته المهنية دون الإخلال بتوقيت إنهاء الفحص. كما أن التذكير بأداء إجراءات الفحص يساعده في الاكتشاف المبكر لأي مشاكل محاسبية جوهريّة، من شأنها أن تؤثر في القوائم المالية المرحلية.

٣/١/٢- مدى إجراءات فحص القوائم المالية المرحلية:

يتوقف مدى الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات لفحص القوائم المالية المرحلية على عدة أمور أهمها:

أ - إمامه بالتغيرات في الممارسة المحاسبية، وفي طبيعة أو حجم نشاط المشروع. ومثال ذلك؛ حالات الاندماج، تغيير تشكيلة المنتج، العمليات غير النمطية، التغيرات الجوهرية في الأطراف ذوي العلاقة، وجود دعاوى قضائية، التغيرات في نمط أو اتجاه المبيعات وتكلفتها والتي من شأنها أن تؤثر في تقديرات العملاء والمخزون، تحقق أعباء تكاليفية كانت مؤجلة، وتغيير بعض المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها. وقطعا سيكون مطلوب منه الاستفسار عن هذه التغيرات وأثارها على القوائم المالية المرحلية.

ب - أهمية استفساره عن الدعاوى القانونية ومطالبات الغير للمشروع والتقديرات التي أعدتها الإدارة. ولأنه لا يبحث عن دليل كاف، لأنه لن يبد رأياً فنياً، فليس مطلوباً منه إرسال خطاب استفسار لطرف خارجي، مثل محامي العميل، في هذا الشأن. ومع ذلك إذا اتضح له أن ما لدى محامي العميل من معلومات يمكن أن يؤثر في مدى تمشي القوائم المالية المرحلية مع المبادئ المحاسبية، فعليه الاستفسار منه في هذا الشأن.

ج - ما قد يثار من أسئلة عند أداء إجراءات الفحص الأخرى. ومطلوب منه أن يمد نطاق استفساراته، أو يؤدي إجراءات إضافية، طالما كان يرى، حسب حكمه المهني، أنها مؤثرة في إمداده بتأكيد محدود لمهمة الفحص، وتحديد ما إذا كانت القوائم المالية المرحلية متمشية مع المبادئ المحاسبية.

د - تعديل إجراءات الفحص. ويكون ذلك حسب حكمه الشخصي المهني. ومثال ذلك أن يرى أنه من الملائم تعديل إجراءات الفحص بحيث تأخذ في الحسبان ما توصل إليه من نتائج أداء إجراءات المراجعة السنوية، التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

٧/٢/١ - اتصال مراقب الحسابات بلجنة المراجعة:

وفقاً للإصدار بمعيار رقم (٧١) توجد حالات يتعين على مراقب الحسابات القائم بالفحص أن يتصل فيها بلجنة المراجعة<sup>(١)</sup>. ومن هذه الحالات عندما يتم الفحص كطلب جهة رقابية مثل البورصة. ويصل مراقب الحسابات إلى وجود بعض الأمور التي جعلت القوائم المالية المرحلية بعيدة عن المبادئ المحاسبية. عندئذ يكون عليه أن يناقش تلك الأمور على مستوى إداري مناسب على وجه السرعة.

وإذا رأى مراقب الحسابات أن استجابة المستوى الإداري لاتصاله غير كافية، أو لم تتم بالمرة، خلال فترة زمنية معينة فعليه أن يخبر لجنة المراجعة، أو ما يعادلها في السلطة والمسئولية، على وجه السرعة، شفهاً أو كتابة، مع توثيق هذا الاتصال في أوراق العمل. وإذا رأى، حسب حكمه الشخصي، أن استجابة اللجنة لاتصاله غير كافية، أو غير ملائمة، خلال فترة زمنية معينة فعليه أن يقرر ما إذا كان سيستمر في أداء التكليف بعمل الفحص، ومراجعة القوائم المالية السنوية أم لا، خاصة وأنه يمكنه استشارة مستشاره القانوني في هذا الشأن.

ومن الظروف التي تحتاج إلى اتصاله بلجنة المراجعة كذلك، توصله إلى وجود حالات من عدم الانتظام، أو التلاعب Irregularities، أو التصرفات غير القانونية Illegal acts من جانب العميل. وهنا عليه أن يخبر لجنة المراجعة بهذه الظروف، خاصة إذا كانت متكررة.

ومن الظروف التي تحتاج أيضاً إلى اتصاله بلجنة المراجعة اكتشافه لأوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، تحتاج للتقرير عنها للجنة المراجعة. وعادة ما تكون أوجه الضعف هذه، حسب حكمه الشخصي، تمثل عيوباً في تصميم أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، من شأنها أن تؤثر سلباً في قدرة الإدارة على تسجيل وتشغيل وتلخيص، ومن ثم التقرير عن، بيانات مالية متسقة مع مزاعم Assertions الإدارة، بشأن القوائم المالية المرحلية.

وأخيراً، فمن الظروف التي تحتاج إلى اتصال مراقب الحسابات، القائم بالفحص، بلجنة المراجعة ما يصل إليه بشأن عدم ملاءمة أو أنساق أساليب الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية، أو تغيير الإدارة لمبادئ أو سياسات أو طرق محاسبية معينة. يرى، حسب حكمه الشخصي، أنها ذات تأثير جوهري على القوائم المالية المرحلية.

(١) يظم الإصداران (٦٠، ٦١) عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عملية متى وكيف ولماذا يتصل مراقب الحسابات بلجنة المراجعة عند أداء المراجعة السنوية، أو فحص القوائم المالية المرحلية. وخاصة في حالة وجود أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، أو الاختلاف مع الإدارة بشأن قضايا محاسبية جوهرية، مثل تغيير المبادئ المحاسبية والتقديرات المحاسبية.



### ١/٢/٨- تقرير مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية:

أولى الإصدار بمعيار رقم (٧١) السابق الإشارة له أهمية خاصة لتقرير مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية. وركز هذا الإصدار على؛ النواحي الشكلية للتقرير، ومحتوى التقرير، وأهم التعديلات الممكنة في هذا التقرير، وأخيراً الأحداث التالية لتاريخ التقرير، نوجزها على النحو التالي:

#### ١/٢/٨-١- النواحي الشكلية لتقرير الفحص:

يوجه تقرير الفحص إلى المساهمين ومجلس الإدارة وأي جهة رقابية طلبت الفحص كحق لها. ويجب أن يعنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية. كما يجب أن يزيل بتوقيع مراقب الحسابات وتاريخ التقرير، وهو تاريخ نهاية الفحص. وأخيراً يجب أن يؤشر مراقب الحسابات على كل صفحة من القوائم المالية المرحلية بأنها لم تراجع.

#### ١/٢/٨-٢- محتوى تقرير الفحص:

يتكون تقرير الفحص النمطي، في حالة عدم وجود حاجة لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية، من ثلاث فقرات؛ فقرة تمهيدية وفقرة نطاق وفقرة نتائج الفحص. ويشير مراقب الحسابات في الفقرة التمهيدية إلى؛ القوائم المالية المرحلية محل الفحص، إسم الشركة، الفترة المرحلية، مسئولية إدارة الشركة عن إعداد هذه القوائم، ومسئوليته عن فحصها وإعداد تقرير بنتائج الفحص.

ويشير مراقب الحسابات في فقرة النطاق إلى، أن الفحص قد تم وفقاً لمعايير الفحص، وصف إجراءات الفحص، أن الفحص أقل نطاقاً من المراجعة السنوية للقوائم المالية التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تنتهي بإبداء رأي فني محايد، ولذلك لن يبد مثل هذا الرأي.

ويشير مراقب الحسابات في فقرة نتائج الفحص إلى ما إذا كان قد توصل إلى أن هناك تعديلات جوهرية يجب إجرائها على القوائم المالية المرحلية للشركة، لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية.

#### ١/٢/٨-٣- أهم حالات تعديل تقرير الفحص:

قدم الإصدار بمعيار رقم (٧١) السابق الإشارة إليه حصراً لأهم حالات تعديل تقرير مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية، نوجزها فيما يلي:

#### أ - حالة إعداد القوائم المالية المرحلية مجمعة ومقارنة:

في حالة إعداد الشركة لقوائمها المالية المرحلية متراكمة ومقارنة فإن محتوى التقرير النمطي غير المتحفظ لن يتغير. وتتغير لغة الفقرة التمهيدية فقط، موضحة قيام مراقب

الحسابات بالفحص عن الفترات المرحلية السابقة<sup>(١)</sup>.

ب - حالة الاعتماد على تقرير فحص أعدّه الزملاء:

في حالة اعتماد مراقب الحسابات في فحصه للقوائم المالية المرحلية على تقرير فحص أعدّه زميل آخر، كما لو قام الزميل بفحص القوائم المالية المرحلية لشركة تابعة للشركة القابضة التي يقوم مراقب الحسابات بفحص قوائمها المالية المرحلية.

عندئذ يجب على مراقب الحسابات إضافة فقرة إضافية تالية للفقرة التمهيدية، وسابقة لفقرة النطاق، يشير فيها إلى أنه اعتمد في الفحص على تقرير زميله عن فحص القوائم المالية المرحلية للشركة التابعة. كما يجب أن تتضمن الفقرة الإضافية هذه إشارة إلى إجمالي أصول الشركة التابعة في تاريخ قائمة المركز المالي المرحلية، وإجمالي إيراداتها عن فترة الفحص. وأخيراً فمن المؤكد أن يتم تعديل لغة فقرة نتائج الفحص لتعكس هذا الوضع<sup>(٢)</sup>.

ج - حالة الخروج على المبادئ المحاسبية:

إذا توصل مراقب الحسابات، القائم بالفحص، إلى أن هناك خروجاً على المبادئ المحاسبية، مثل عدم ملاءمة الإفصاح المحاسبي وتغيير المبادئ والقواعد المحاسبية. أو إذا وجدت ظروف عدم تأكيد أو نقص في اتساق تطبيق المبادئ المحاسبية، أو أنه يشك في استمرار المشروع، فعليه أن يعدل تقريره عن الفحص.

ولكي يعدل تقريره، يجب عليه أولاً أن يحدد ما إذا كان هذا الخروج، أو هذه الظروف، قد أثر جوهرياً في القوائم المالية المرحلية، وهل أفصحت الإدارة عن ذلك أم لا. فإن رأى - حسب حكمه الشخصي<sup>(٣)</sup> - أن القوائم المالية المرحلية قد تأثرت جوهرياً بهذا الخروج على المبادئ المحاسبية، أو بهذه الظروف، فعليه أن يضيف فقرة توضيحية لتقرير الفحص، سابقة لفقرة نتائج الفحص، وتالية لفقرة النطاق. ويوضح فيها شكل الخروج على المبادئ المحاسبية وأثره على القوائم المالية المرحلية. وغني عن القول أن فقرة نتائج الفحص سوف تعكس هذا الوضع<sup>(٤)</sup>.

(١) إذا افترضنا أنه يقوم بفحص القوائم المالية المرحلية عن الربع الثالث سنة ١٩٩٩. وأن القوائم المالية المرحلية مجمعة عن تسعة أشهر. فيجب أن يشير في الفقرة التمهيدية إلى: "قمنا بفحص القوائم المالية المرحلية لشركة ..... والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ١٩٩٩/٩/٣٠ وقامتي الدخل والتدفقات النقدية عن الشهور الثلاث المنتهية في ذلك التاريخ".

(٢) تبدأ فقرة نتائج فحص القوائم المالية المرحلية للشركة القابضة كالتالي: "وبناءً على الفحص الذي قمنا به، وتقرير فحص القوائم المالية المرحلية للشركة التابعة الذي أعدّه زملائنا، فلم نتوصل .....".

(٣) كما أشرنا سلفاً فإن الإصدارات المحاسبية قد حددت متطلبات الإفصاح المرحلي الملزم. وتوضح هذه الإصدارات أن هناك افتراضاً مسبقاً بأن مستخدمي القوائم المالية المرحلية سيكونون قد قرأوا آخر قوائم مالية سنوية منشورة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ولذلك فسوف يفهمون القوائم المالية المرحلية في هذا السياق. وعليه فإن حكم مراقب الحسابات القائم بالفحص، خاصة فيما يتعلق بمدى ملاءمة الإفصاح المرحلي وأثر الخروج على المبادئ المحاسبية عليه، يجب أن يتأثر بدلالة التحريف المرحلي بالنسبة للسنة المالية ككل.

(٤) في هذه الحالة يعتبر تقرير الفحص كما لو كان محتفظاً. وتبدأ فقرة نتائج الفحص كالتالي: "وبناءً على الفحص الذي قمنا به، ولما عدا ما أشرنا إليه في الفقرة السابقة، فلم نتوصل إلى ....."

### ١/٢/٤- الاكتشاف اللاحق لحقائق كانت قائمة في تاريخ التقرير:

إذا اكتشف مراقب الحسابات، بعد إعداد تقريره عن الفحص، حقائق كانت موجودة في تاريخ التقرير، وكانت ستؤثر على التقرير لو كان قد علمها في حينه، فعليه أن يتصرف مهنيًا حيالها بطريقة سليمة. والمستمر مهنيًا أنه لن يعيد القيام بإجراءات الفحص وتعديل التقرير، خاصة وأنه سيرجع لمستشاره القانوني في هذا الشأن. ولكن عليه أن يناقش هذه الحقائق مع الإدارة. وقد يصل إلى نصح العميل بالإفصاح عنها وبيان مدى تأثيرها على القوائم المالية المرحلية المفصح عنها، ومرفق بها تقرير الفحص.

### ١/٣-٣- معيار المراجعة الدولي بشأن فحص القوائم المالية المرحلية:

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار المراجعة الدولي ISA رقم ٩١٠ في يوليو سنة ١٩٩٤. وكان الهدف الأساسي من هذا المعيار إمداد مراقب الحسابات بقواعد وإرشادات الوفاء بمسئوليته المهنية عند فحص القوائم المالية وإعداد تقرير الفحص. ونوجز في الفقرات التالية أهم ما جاء بهذا المعيار، في هذا الشأن:

#### ١/٣-١- الهدف من الفحص:

يرى هذا المعيار أن الهدف من فحص القوائم المالية، أن يحدد مراقب الحسابات، بناءً على مقام به من إجراءات غير كافية لجمع الأدلة التي تحتاجها المراجعة بمعناها المعروف، ما إذا كان هناك ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية لم تعد، في كل الأمور الجوهرية، ووفقاً للمعايير المحاسبية. ومعنى ذلك أن مراقب الحسابات سيقدم تأكيداً سلبياً Negative Assurance بشأن هذه القوائم.

#### ١/٣-٢- المبادئ العامة للفحص:

يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات أن يؤدي الفحص ملتزماً بقواعد الأخلاق المنظمة للوفاء بمسئوليته المهنية، والصادرة عن اتحاد المحاسبين الدولي IFAC. وتشمل هذه القواعد؛ الاستقلال، الاحترام Integrity، الموضوعية، بذل العناية المهنية الكافية، الكفاءة المهنية، القابلية للثقة Confidentiality، السلوك المهني، والمعايير الفنية. وللوصول للتأكيد السلبى، على مراقب الحسابات أن يجمع أدلة كافية وملانة من خلال إجراءات الاستفسار والفحص التحليلي.

#### ١/٣-٣- نطاق الفحص:

يقصد بنطاق الفحص الإجراءات اللازمة لتحقيق هدف الفحص. وعلى مراقب الحسابات أن يحدد هذه الإجراءات في إطار هذا المعيار، ووفقاً لإرشادات المنظمات المهنية المعنية، والتشريعات الملزمة، والإجراءات الرسمية المنظمة للفحص، في حدود الهدف من التكاليف والتقرير عن الفحص.

### ٤/٣/١ - التأكيد المعقول: Moderate Assurance

إن مجمل ما يقدمه الفحص هو تأكيد معقول، من مراقب الحسابات، بأن المعلومات محل الفحص خالية من التحريفات الجوهرية. وهو ما يتم التعبير عنه بالتأكيد السلبي.

### ٥/٣/١ - شروط التكليف: Terms of Engagement

يجب على مراقب الحسابات والعميل أن يتفقا معا على شروط التكليف، من خلال خطابي التكليف وقبوله، أو من خلال عقد مثلا. ومن أهم ما يجب أن يحتوي عليه خطاب التعاقد؛ الاتفاق على أهداف ونطاق العمل، حدود مسؤوليات المراجع، شكل تقريره عن الفحص، الإشارة لمسؤوليات الإدارة ومسؤوليات المراجع، وإيضاح أنه لن يبدي رأيا فنيا محايدا على القوائم المالية المرحلية.

### ٦/٣/١ - تخطيط الفحص:

يجب على مراقب الحسابات أن يخطط العمل بما يكفل كفاءته في أداء التكليف بعمل الفحص. وعلى مراقب الحسابات، عند تخطيطه لفحص القوائم المالية، أن يحصل على، أو يقوم بتحديث معرفته عن المشروع. ويشمل ذلك وقوفه على؛ طبيعة نشاط المشروع، نظامه المحاسبي، نمط التشغيل، وطبيعة أصوله والتزاماته وإيراداته ومصروفاته.

### ٧/٣/١ - التوثيق والأعمال التي يؤديها آخرون:

يجب على مراقب الحسابات توثيق مصادر إمداده بالأدلة المؤيدة لتقريره عن الفحص، والأدلة التي تثبت التزامه في القيام بالفحص بمعايير المراجعة الدولية. وفي حالة اعتماده على مجهودات مراجعين زملاء أو خبراء، فيجب أن يكون راضيا عن أن هذه المجهودات ملائمة لأغراض فحص القوائم المالية.

### ٨/٣/١ - الإجراءات والأدلة:

يجب أن يستخدم مراقب الحسابات حكمه المهني عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص. ويتأثر حكم مراقب الحسابات هنا بعدة اعتبارات. ومن أهم هذه الاعتبارات؛ معلوماته المستمدة من مراجعة وفحص القوائم المالية عن سنوات سابقة، معلوماته عن طبيعة نشاط العميل والصناعة والممارسات والمعايير المحاسبية المطبقة، النظام المحاسبي للمشروع، ومدى تأثير حساسيات معينة بأحكام وتقديرات الإدارة.

ويجب على مراقب الحسابات أن يطبق نفس اعتبارات الأهمية النسبية، التي كان سيراعيها في حالة مراجعة نفس القوائم المالية لأغراض إبداء الرأي الفني عليها.

ومن أهم إجراءات فحص القوائم المالية؛ فهم طبيعة نشاط المشروع والصناعة، الاستفسار عن المبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة، الاستفسار عن إجراءات المشروع

بشأن تسجيل وتصنيف وتلخيص العمليات وتجميعها وإعداد ونشر القوائم المالية، والاستفسار عن المزامم الهامة في القوائم المالية.

كما تشمل إجراءات الفحص أيضا أداء إجراءات الفحص التحليلي لتحديد العلاقات والمفردات غير العادية. وعادة تشمل تلك الإجراءات، مقارنات بين القوائم المالية ومثيلتها عن سنوات سابقة والأخرى المتوقعة، ودراسة العلاقات بين عناصر القوائم المالية التي يتوقع أن تتمشى مع النمط المتوقع استنادا إلى الخبرة بالمشروع أو الصناعة. ومن إجراءات الفحص أيضا الاستفسار عن قرارات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة ولجان هذا المجلس، وغيرها من الاجتماعات، والتي قد تؤثر على القوائم المالية.

ويجب على مراقب الحسابات أيضا أن يحصل على تقارير من الزملاء، إذا لزم الأمر، الذين سبق لهم مراجعة أو فحص القوائم المالية للمشروع. وأخيرا عليه أن يستفسر من الإدارة المالية عما إذا كانت كل العمليات قد تم تسجيلها، ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت حسب المعايير المحاسبية، وما إذا كان هناك تغيير في أنشطة المشروع والمبادئ والممارسات المحاسبية. وعليه أن يحصل على خطابات تمثيل من الإدارة حينما يكون ذلك مطلوبا.

وعلى مراقب الحسابات أن يستفسر عن الأحداث التالية لتاريخ القوائم المالية، والتي قد تحتاج إلى تعديل الإفصاح في هذه القوائم. وإن توصل إلى وجود تحريف جوهري في المعلومات محل الفحص، فعليه أن يقيم ما إذا كان في حاجة لأداء إجراءات إضافية، بما يجعله قادرا على عمل تأكيد سلبي، أو تعديل تقريره عن الفحص.

#### ٩/٣/١ - تقرير الفحص:

يجب أن يحتوي تقرير الفحص على تأكيد سلبي مكتوب. ويجب أن يفحص مراقب الحسابات ويصل لاستنتاجات من الأدلة التي جمعها كأساس لعمل تأكيد سلبي على القوائم المالية. وعلى مراقب الحسابات تحديد ما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها من خلال الفحص توضح أن القوائم المالية لا تقدم صورة حقيقية وعادلة، وفقا لإطار، أو معايير، إعداد التقارير المالية.

ويجب أن يشير مراقب الحسابات في تقرير الفحص لنطاق الفحص، وبما يساعد مستخدمي التقرير على إدراك أنه لم يتم بعملية المراجعة بمعناها المعروف. ولذلك فلن يبيدي رأيا فنيا محايدا على القوائم المالية محل الفحص.

ويجب أن يحتوي تقرير فحص القوائم المالية على عناصر رئيسية. ومن أهم هذه العناصر؛ عنوان التقرير، ويفضل أن يتضمن كلمة "مستقل"، الجهة التي يقدم لها التقرير، فقرة تمهيدية توضح القوائم المالية محل الفحص ومسئولية الإدارة عن إعدادها ومسئولية المراجع عن فحصها، فقرة نطاق تصف طبيعة الفحص وتشير إلى هذا المعيار الدولي من معايير المراجعة أو أي معايير مراجعة محلية ملائمة، كما تشير إلى اقتصار إجراءات الفحص على

الاستفسار والإجراءات التحليلية، وأن الفحص أقل شمولاً من المراجعة ولذلك لن ينتهي بإبداء الرأي. كما يجب أن يتضمن التقرير عبارة، التأكيد السلبي، وتاريخ التقرير و عنوان المراجع وتوقيعه.

ووفقاً لهذا المعيار توجد بدائل لتقرير الفحص. فإما أن يكون غير متحفظ وذلك إذا تضمن تأكيداً سلبياً استناداً إلى أن المراجع لم يصل إلى ما يدعوه إلى غير ذلك. وعندئذ يتكون التقرير من ثلاث فقرات، وهي الفقرة التمهيدية وفترة النطاق وفترة التأكيد السلبي، أو نتائج الفحص. وإما أن يصل المراجع إلى أن هناك ما يجعله يرى أن هناك ما يخل بكون القوائم المالية تقدم صورة عادلة وحقيقية. وفي هذه الحالة إما أن يعد تقريراً بتأكيد سلبي متحفظ. أو يعد تقريراً معاكساً لا يتضمن هذا التأكيد السلبي، وذلك حسبما يرى هو وفقاً لحكمه الشخصي، كأن يرى أن التحفظات غير ملائمة للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية.

وفي حالة وجود قيود جوهرية على الفحص عليه أن يصف هذه القيود. وإما أن يتحفظ على التأكيد السلبي، أو يمتنع عن إعداد التقرير.

ووفقاً لنماذج تقرير الفحص التي أوردتها هذا المعيار فإن التقرير سوف يتضمن فقرة توضيحية، سابقة على فقرة التأكيد السلبي، في حالتي التقرير المتحفظ والمعاكس.

#### ٤/١ - تقييم الإصدارات المهنية في مجال فحص القوائم المالية المرحلية:

إن استقراء توجهات ومحتوى الإصدارات المهنية السابقة، سواء في مجال إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، أو في مجال قيام مراقب الحسابات بفحص هذه القوائم، يوضح مجموعة من النتائج يمكن بلورتها كالتالي:

أ - أن الطلب على المعلومات المحاسبية، التي يجب أن يوفرها الإفصاح المحاسبي المرحلي، واقع لا يمكن تجاهله. وأنه أخذ في النمو طالما وجدت سوق للأوراق المالية، لدرجة أن البورصات تطلب هذا الإفصاح. وعادة ما يكون ربع سنوي، سواء كشرط لتسجيل الأوراق المالية بالبورصة أو لاتخاذ قرارات بشأن هذه الأوراق.

ب - أن إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تقدم إطاراً متكاملًا للقياس والإفصاح المحاسبي، في مجال إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية. وأن مقومات هذا الإطار تمثل مقاييس يعتمد عليها مراقب الحسابات القائم بالفحص في تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لعمل تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية. وفي ذلك ما يؤيد اعتقادنا بأن إمام ووفاء مراقب الحسابات بهذه المقومات يعد متطلباً أساسياً من متطلبات الفحص.

ج - أن الإصدار بمعيار رقم (٧١) عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي يقدم إطاراً مهنيًا شبه متكامل لقيام مراقب الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية. ولذلك فمن المرغوب مهنيًا أن يلتزم مراقب الحسابات بهذا الإطار عند أداء الفحص.

د - أن ما لم يرد في الإطار الذي قدمه الإصدار بمعيار رقم (٧١) من متطلبات مهنية لأداء الفحص يعتبر أمراً مقبولاً. إذ أنه يفترض أن مراقب الحسابات القائم بالفحص هو نفسه المكلف بمراجعة القوائم المالية السنوية لنفس العميل.

هـ - أن المعيار الدولي يغطي فحص القوائم المالية كخدمة مهنية متكاملة أيضاً، بدءاً من قبول التكليف ومروراً بتخطيط وتنفيذ الفحص، وانتهاءً بإعداد تقرير الفحص.

و - أن المعيار الدولي يتفق في كثير من نصوصه مع الإصدار بمعيار رقم (٧١) الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي. ولكننا نعتقد أنه أقل قوة من الإصدار بمعيار رقم (٧١) هذا. ويرجع ذلك إلى أن المعيار الدولي يعطي أهمية لأدلة يجمعها مراقب الحسابات القائم بالفحص تقوده إلى الاعتقاد بأن القوائم المالية محل الفحص تعطي صورة عادلة وحقيقية عما أعدت لكي تفصح عنه، ولذلك فمراقب الحسابات ينفي عنها العكس. في حين أن الإصدار بمعيار رقم (٧١) لا يركز على هذا الاستنتاج المهني، وإنما يلزم مراقب الحسابات بالنص في تقريره على أنه لم يتوصل إلى أن هناك حاجة لعمل تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية، محل الفحص، لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية.

ز - إننا نعتقد، بالإضافة إلى ما سبق، أن من مميزات الإصدار بمعيار رقم (٧١) أنه يؤكد على الإشارة في عنوان التقرير إلى أنه تقرير مراقب الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية. بينما المعيار الدولي يرى أن صفة الاستقلال هذه مفضلة فقط. وفي هذا تناقض مع النص على أن القائم بالفحص هو مراقب الحسابات المستقل.

## ٢ - استقراء وتقييم أهم الدراسات السابقة في مجال فحص القوائم المالية المرحلية:

نعرض في هذه الجزئية استقراء لأهم الدراسات السابقة في مجال فحص القوائم المالية المرحلية، ثم نعرض بعد ذلك تقييماً لهذه الدراسات. وذلك على النحو التالي:

### ١/٢ - استقراء أهم الدراسات السابقة:

كان من الطبيعي أن تهتم البحوث في مجالي المحاسبة والمراجعة، بدراسة مشاكل ومتطلبات إعداد ونشر وفحص القوائم المالية المرحلية. ويجد المتتبع لهذه البحوث تاريخياً أن محاور اهتماماتها قد ركزت على؛ إما زاوية القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي، أو زاوية فحص القوائم المالية المرحلية بواسطة مراقب الحسابات.

وفي هذا المجال استهدفت دراسة (Pany and Smith, 1982) قياس مدى اختلاف إدراك مستخدمي القوائم المالية للعائد من فحص القوائم المالية المرحلية، عنه بالنسبة لمراجعة القوائم المالية السنوية. وأجريت الدراسة على عينة من المحللين الماليين، التابعين لبعض البنوك التجارية بالولايات المتحدة.

وخلصت الدراسة إلى أن المحللين الماليين سوف يعتمدون بقدر أكبر على المعلومات المالية المرحلية التي تم فحصها بواسطة مراقب الحسابات. وأن من أهم هذه المعلومات؛ المبيعات، ضرائب الدخل، العناصر غير العادية، أثر التغيرات في المبادئ المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، صافي الدخل، وعائد السهم.

ومن أهم نتائج الدراسة على الإطلاق أن مستخدمي القوائم المالية المرحلية يرون أن قيام مراقب الحسابات بفحص هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما توصله لهم من معلومات. وأن درجة اعتمادهم على هذه المعلومات سوف تزداد، خاصة إذا كانت هذه المعلومات غير دقيقة في السنوات السابقة، ولم يتم فحصها عندئذ.

واستهدفت دراسة (Namazi, 1985) تحليل أهمية المراجعة في مساعدة أصحاب المصلحة في المشروع، وبخاصة المساهمون، كأصيل، في مواجهة مشكلة عدم تماثل المعلومات وكيفية مراقبة الإدارة، كوكيل عنهم. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعة تساعد المساهمين على تنفيذ آليات مراقبة جيدة للإدارة، كما أنها تضيء الصدق على إفصاح الإدارة للمساهمين. ومؤدى هذه النتيجة أن فحص القوائم المالية المرحلية، وإن كان لا يثبت الصدق، وإنما ينفي الحاجة لتعديل القوائم المالية المرحلية جوهرياً لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية، من شأنه أن يخدم أغراض رقابة المساهمين على الإدارة أيضاً، ولذلك يطلبه المساهمون.

واستهدفت دراسة (Read and Bartsch, 1989) مناقشة وتحليل مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي لضرائب الدخل عند إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية. وتناولت الدراسة بالتحليل والأمثلة كيفية حساب معدل الضرائب الفعال في ظل قائمتي معايير المحاسبة المالية رقمي (٩٦، ١٠٠)، مقارنة بالوضع في ظل رأي مجلس مبادئ المحاسبة المالية رقم (٢٨). وخلصت الدراسة إلى أن التحول نحو طريقة الالتزامات في هذا الشأن، وإن كان سيتطلب المزيد من العمليات الحسابية المعقدة، إلا أنه ذو تأثير إيجابي على محتوى القوائم المالية المرحلية من المعلومات.

واستهدفت دراسة (Haka and Chalos, 1990) تقديم دليل تجريبي على أن للمراجعة دوراً رقائياً مهماً في إدارة المساهمين للصراع مع الإدارة كوكيل عنهم، وتخفيض تكاليف الوكالة. وخلصت إلى أنه إذا كان المساهمون يطلبون خدمة المراجعة لهذا الغرض، فإن الإدارة بدورها تدفع أتعاب المراجعة لما لذلك من عائد إيجابي على القيمة السوقية للمشروع، خاصة في ظل تداول أوراقه المالية بالبورصة.



وتناولت دراسة (Lambert and Roy, 1991) بالنقد والتحليل بحث أعده معهد المحاسبين القانونيين الكندي Canadian Institute of Chartered Accountants - CICA، بعنوان التقارير المالية المرئية - عملية مستمرة. وخلصت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة الكندية تعد التقارير المالية المرئية كاستجابة لطلب المساهمين على المعلومات المحاسبية المؤقتة، ووفاءً منها بالتشريعات القانونية. وأن التقارير المالية المرئية مصدر مستمر للمعلومات، لأن هذه المعلومات وقتية ومفيدة لأغراض اتخاذ قرارات تحديد أسعار وأحجام تبادل الأوراق المالية للشركة بالبورصة.

وخلصت الدراسة كذلك إلى أنه في سنة ١٩٨٨ أوصى تقرير لجنة توقعات الجمهور من المراجعة، والمنبثقة عن المعهد، بضرورة إصدار تشريع يلزم لجان المراجعة بالشركات بفحص التقارير المالية المرئية قبل نشرها. وفي سنة ١٩٩٠، وبعد إلحاح البورصة بشأن نشر معلومات محاسبية مستمرة يمكن الاعتماد عليها، أصدرت لجنة معايير المراجعة المنبثقة عن المعهد مشروع معايير مهنية تحكم فحص مراقبي الحسابات للتقارير المالية المرئية.

وأخيراً، فقد انتهت الدراسة إلى أن محتوى بحث المعهد المشار إليه يتماثل بدرجة كبيرة جداً مع متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفحص القوائم المالية المرئية في الولايات المتحدة. وأن معايير المحاسبة والفحص المهني للقوائم المالية المرئية في حاجة لتطوير كبير بعد مرور ما يقرب من ثلاثين عاماً على إصداراتها الأولى، خاصة الإصدارات المحاسبية. وأنه طالما كان العائد والمردود الاقتصادي للمعلومات المحاسبية المرئية ملموساً، خاصة في مجالات قيام الطرف الثالث باتخاذ قرارات الاستثمار ومراقبة وتقييم أداء المشروعات بصفة مستمرة، فإن الحاجة لتطوير الممارسة المحاسبية المهنية ستظل قائمة ومستمرة.

وقامت دراسة (NcEwen and Schwartz, 1992) ببحث مدى التزام الشركات الأمريكية بمتطلبات إعداد ونشر التقارير المالية المرئية، وأثر عدم اتساق قواعد الممارسة المحاسبية على تحقيق هذه التقارير لأهدافها. كما ناقشت الدراسة مدى أهمية قيام مراقب الحسابات بفحص هذه التقارير، وأثر الفحص على منفعة ما توفره من معلومات لمستخدميها، وخاصة المستثمرين في الأوراق المالية للشركة.

وخلصت الدراسة إلى أن قيام مراقب الحسابات بفحص هذه التقارير، كطلب لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC، سوف يساعد على تحقيق هذه التقارير لأهدافها. لأن الشركات سوف تلتزم بمبادئ وقواعد المحاسبة في هذا المجال، مما يحقق اتساق الممارسة، بدلاً من التباين الواضح في الممارسة العملية في هذا الشأن.

واستهدفت دراسة (Kinney and McDaniel, 1993) اختبار العلاقة التآثرية بين تصويب الإدارة للكربح المصحح عنها ربع سنوياً وتأخير المراجعة السنوية. وتوصلت الدراسة - من

خلال فحص تواريخ نشر تقارير المراجعة السنوية لعينة من (٧٣) شركة أمريكية في الفترة من سنة ١٩٧٦ حتى سنة ١٩٨٥ - إلى أن غالبية هذه الشركات قد صويت في نهاية السنة أرباحها المفصح عنها سلفاً للأرباح الأول والثاني والثالث. وإذا أخذنا في الاعتبار أنه كلما زادت الأهمية النسبية لتحريفات الأرباح ربع السنوية كلما زاد تأثيرها على تأخير المراجعة السنوية، فإننا سوف ندرك أهمية فحص القوائم المالية المرحلية في حث الإدارة على عدم تحريف الأرباح السنوية من ناحية، وعدم تأخير تقرير المراجعة السنوية من ناحية أخرى.

وفي واحدة من أهم الدراسات في مجال فحص مراقب الحسابات للقوائم المالية المرحلية، قام البعض (Eitredge et al., 1994) بدراسة واختبار العلاقة بين تكاليف الوكالة وطلب الإدارة طواعية لخدمة فحص القوائم المالية المرحلية، ربع السنوية.

وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأمريكية التي تعاقبت على فحص قوائمها المالية المرحلية في الفترة من سنة ١٩٨٧ حتى سنة ١٩٨٩. وتم بناء نموذج لمحددات طلب الشركات لخدمة فحص قوائمها المالية المرحلية. وهذا الطلب دالة في؛ متغيرات تكاليف الوكالة ومؤشرات الرقابة الأخرى، التي تطلبها الشركة، والتكاليف المضافة بسبب طلب الفحص، ومحددات هذه التكلفة<sup>(١)</sup>.

وخلصت الدراسة إلى أن إلزام لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية SEC للشركات المقيدة بالبورصة بإعداد ونشر قوائم مالية ربع سنوية، تم فحصها، قد خلق طلباً رسمياً على هذه الخدمة المهنية لمراقب الحسابات. وأن قرار إدارة الشركات بطلب خدمة الفحص هذه له محددهات ذات المنفعة والتكلفة. وأن هذه الشركات تفضل أن يكون القائم بالفحص هو مراقب الحسابات المكلف بالمراجعة السنوية، لأنه سيكون على دراية كافية بهيكل الرقابة الداخلية والإفصاح السنوي، مما يساعد على وجود آلية للرقابة المستمرة على الشركة طوال العام.

وخلصت الدراسة، كذلك، إلى أن الإصدار بمعيار رقم (٣٦)<sup>(٢)</sup> عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، قد أوضح هدف الفحص وبين إجراءاته ومداه ونوعها والمنتج النهائي للفحص. فالهدف من الفحص تحديد ما إذا كانت هناك تعديلات جوهرية يجب إجرائها على

(١) يفرق النموذج بين تكلفة الوكالة الداخلية وتكلفة الوكالة الخارجية. وفي حين ترتبط الأولى باختلاف الحوافز بين الإدارة العليا والإدارة الدنيا داخل الشركة، فإن الثانية ترتبط باختلاف الحوافز بين الإدارة العليا والملاك. ومن المؤشرات أو الآليات الأخرى للرقابة؛ الرقابة الداخلية ومدوبون عن المساهمين يمكنهم استخدام الفحص الفسري في مراقبة الإدارة. وفي جميع الأحوال يجب أن تتسارى المنفعة الحدية لكل آلية رقابية مع تكلفتها الحدية. أما تكلفة الفحص فتزيد كلما زاد حجم أعمال وأصول الشركة، مدى تعقيد عمليات الشركة والعمليات الخارجية للشركة، وعدد مرات تغير مراقب الحسابات المكلف بالمراجعة السنوية.

(٢) من المعروف أن الإصدار بمعيار رقم (٧١) قد أُلغى الإصدار بمعيار رقم (٣٦). وأن ذلك قد كان في صالح تنظيم وتطوير خدمة مراقب الحسابات في مجال فحص القوائم المالية المرحلية بلا شك، كما أشرنا من قبل.

القوائم المالية المرحلية لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. وتقتصر إجراءات الفحص على الاستفسار والفحص التحليلي. وبالتالي لا يشمل الفحص تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية، أو جمع وتقييم الأدلة، أو أداء اختبارات التفاصيل. ولذلك لن ينتهي بإبداء الرأي الفني. وأخيراً فإن تقرير الفحص يجب توصيله لمجلس الإدارة والإدارة والمساهمين معاً.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة على الإطلاق، أنه كلما ارتفعت تكاليف الوكالة، الخارجية والداخلية للشركة، وكلما زاد حجم أعمال الشركة ومدى تعقيد عملياتها، وكلما كان للشركة تعاملات خارجية، وكلما كان لها عديد من الفروع، وكلما كان بمجلس الإدارة أعضاء من خارج الشركة، كلما زاد احتمال تعاقد الشركة على خدمة مراقب الحسابات في مجال فحص القوائم المالية المرحلية. وأن وجود آليات للرقابة الداخلية، من خلال المراجعة الداخلية للبيانات ربع السنوية، لا يؤثر على طلب الإدارة للفحص. وأن للفحص بصفة عامة تأثيراً ملموساً على سلوك متخذي القرارات، من الطرف الثالث، وبخاصة المساهمون.

واستهدفت دراسة (McDaniel and Kinney, 1995) بحث واختبار أهمية ومقومات فعالية قيام مراقب الحسابات بأداء الإجراءات التحليلية، عند فحص القوائم المالية المرحلية. وأجريت الدراسة على بيانات إحدى الشركات الأمريكية المقيدة بالبورصة، والتي أعدت ونشرت قوائم مالية مرحلية بها تحريفات جوهرية. وتم سؤال عينة من مراقبي الحسابات، بمنشآت المراجعة الستة الكبرى بالولايات المتحدة، ممن مارسوا الفحص، أن يحددوا الحسابات التي تحتاج إلى اختبار باستخدام الإجراءات التحليلية وتوقعاتهم في هذا الشأن، وذلك في ظل إمداد بعضهم بدليل التوقعات والقيم الدفترية للحساب، وعدم إمداد البعض الآخر بهذه البيانات.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن إمداد المراجعين بتعليمات واضحة لعمل توقعات بشأن استخدام الإجراءات التحليلية لفحص الحسابات ذات التحريفات الجوهرية يعمل على تحسين توقعاتهم وبقدر أكبر إذا لم يزودوا ببيانات القيم الدفترية للحسابات. وأن هذه التوقعات تتأثر إيجاباً بمدى أهمية التحريفات في الحساب المعين. وأنه طالما أن مراقب الحسابات المكلف بالمراجعة السنوية هو الذي سيقوم بالفحص فإن الفحص المتلازم، أو الأني Contemporaneous Review، للقوائم المالية ربع السنوية، يساهم في سرعة الوصول إلى التحريفات الجوهرية، عندما توجد، في القوائم المالية ربع السنوية<sup>(١)</sup>. وأن التعليمات المعطاة للمراجع كلما كانت مهيكلة Structured، فإنه يعتمد عليها في عمل التوقعات، خاصة إذا سبقت إمداده ببيانات القيم الدفترية للحسابات. وسيؤدي ذلك إلى زيادة فعالية فحص الحسابات المحرفة، مع عدم الإخلال بكفاءته في فحص الحسابات غير المحرفة.

(١) اقترحت لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة SEC سنة ١٩٨٩ أن الفحص الآني للقوائم المالية المرحلية سوف يساعد على الحد من، أو تخفيض، توفيقات، أو تسويات الربع الرابع. ويرى الكاتب أن البحوث المحاسبية لم تقم بالفحص الآني للقوائم المالية ربع السنوية، بقدر اهتمامها ببحث أهمية المعلومات المحاسبية المرحلية، خاصة صافي الدخل وعائد السهم، لتتخذ القرارات، أصحاب المصلحة في المشروع، وبخاصة المساهمون.

وأخيراً، فقد تناول (Boynton and Kell, 1996) خدمة الفحص Review من منظور مهني مع التركيز بصفة أساسية على الإصدار بمعيار رقم (٧١) السابق الإشارة إليه. وفي رأيهما أن هدف الفحص إعطاء تأكيد سلبي وليس إبداء الرأي الفني. ولذلك فمن المفضل أن نطلق على الفاحص المحاسب المستقل Independent Accountant وليس المراجع المستقل Independent Auditor.

ومن متطلبات فحص القوائم المالية المرحلية عندهما أن يكون لدى الفاحص معرفة كافية بالمبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة على الصناعة التي ينتمي إليها العميل. وأن يتفهم الفاحص جيداً كلاً من؛ أعمال منشأة العميل، خصائص تشغيلها، طبيعة أصولها والتزاماتها وإيراداتها ومصروفاتها، والقدرة المهنية على أداء الإجراءات التحليلية والاستفسارات.

ويؤيد الكاتبان القول بأن البورصة كانت وراء الطلب على المعلومات المحاسبية ربع السنوية، ووراء إلزام الشركات المقيدة بها بأن تكون القوائم المالية المرحلية قد تم فحصها من قبل مراقب حسابات مستقل. كما ناقشا أنواع وأهمية إجراءات الفحص والتصريف المهني لمراقب الحسابات حيال التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المرحلية، خاصة ضرورة مناقشتها مع الإدارة والاتصال بلجنة المراجعة، إذا لم تستجب الإدارة له بطريقة ملائمة.

وقدم الكاتبان نموذجاً لتقرير مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية. وهو النموذج الذي جاء بالإصدار بمعيار رقم (٧١). ويتكون من ثلاث فقرات هي الفقرة التمهيدية، وفقرة النطاق، وأخيراً فقرة نتائج الفحص، أو ما يعرف بفقرة التأكيد السلبي.

## ٢/٢ - تقييم الدراسات السابقة:

يتضح مما سبق أن الدراسات السابقة تتفق على أن فحص القوائم المالية المرحلية يجب أن يتم بواسطة مراقب حسابات مستقل، يفضل أن يكون هو المكلف بأداء مراجعة القوائم المالية السنوية لذات المنشأة. وأن الطلب على فحص القوائم المالية المرحلية مرتبط بصفة أساسية بحاجة الطرف الثالث، خاصة المساهمين، للرقابة على إدارة المشروع كوكيل عنهم. وأن لبورصة الأوراق المالية دوراً مؤثراً في هذا الطلب، طالما كانت الشركة مقيدة بالبورصة، أو تريد التسجيل بها.

كما تتفق غالبية الدراسات السابقة مع الإصدار بمعيار رقم (٧١) كإطار لتنظيم وتخطيط وتنفيذ فحص القوائم المالية المرحلية، ومن ثم التقرير عن نتائج هذا الفحص. وبمعنى آخر فإن جوهر عملية الفحص، خاصة إجراءاته وصياغة نتائجه وإعداد وتوصيل تقرير الفحص المتضمن للتأكيد السلبي، يجب أن يسير حسب الإصدار المهني السابق.

كما أكدت الدراسات السابقة على أهمية وضرورة إلمام وتفهم مراقب الحسابات، القائم بالفحص، للمبادئ والقواعد المحاسبية التي تحكم وتنظم عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية المرحلية. وأكدت كذلك على إجراءات الاستفسار والفحص التحليلي في شأن إنجاز مراقب الحسابات لمهمة الفحص.

ومن الواضح أن أياً من الدراسات السابقة لم يشر بالمرّة لمعيّار المراجعة الدولي، الخاص بفحص القوائم المالية. ونعتقد أن ذلك مرده تأثير هذه الدراسات بالمعيّير المهنية الأمريكية وهذا أمر منطقي باعتبار أن معظمها دراسات أمريكية. أضف إلى ذلك أن المعيار الدولي لا يتطلب إطلاقاً عدم الالتزام بمعيّير المراجعة المحلية.

### ٣ - الطلب على فحص القوائم المالية المرحلية في مصر:

مع تحول مصر تدريجياً نحو اقتصاد السوق، وما تطلبه ذلك من إتباع آليات هذا الاقتصاد، ومنها إعادة ترتيب وتنظيم سوق المال، وجد طلب رسمي على خدمة مراقب الحسابات في مجال فحص القوائم المالية المرحلية، خاصة للشركات المقيدة بالبورصة.

ويمكن رد هذا الطلب بصفة عامة إلى ثلاثة مصادر رسمية، وهي قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وقرار مجلس إدارة هيئة سوق المال في ١٨/٣/١٩٩٦.

#### ١/٣ - قانون قطاع الأعمال رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١:

وفقاً لهذا القانون ولائحته التنفيذية:

- أ - يجب أن تعد الشركات التابعة وتنتشر تقريراً ربع سنوي بالعمليات الجارية وفائض هذه العمليات. ويجب أن يصادق الجهاز المركزي للمحاسبات على هذا التقرير.
- ب - ويجب أن يفصح هذا التقرير عن مقارنات مع الفترات المالية المماثلة من السنة المالية المقبلة، وكذلك الأرقام المخططة والمدرجة في الموازنة التقديرية.

#### ٢/٣ - قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢:

وفقاً لهذا القانون ولائحته التنفيذية:

- أ - حسب المادة (٦) من القانون، يجب أن تقدم كل شركة طرحت أسهمها للاكتتاب العام، وعلى مسئوليتها، لهيئة سوق المال تقارير مالية نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها. على أن يرفق بهذه التقارير تقرير مراجعتها. وإذا واجهت الشركة ظروفًا جوهريّة طارئة تؤثر في نشاطها، أو في مركزها المالي، فعليها أن تفصح فوراً عن ذلك في صورة ملخص واف.

- ب - وحسب نفس المادة يجب أن تعد وتنتشر صناديق الاستثمار في الأوراق المالية قوائم مالية ربع ونصف سنوية، تظهر المركز المالي للصندوق ونتائج أعماله. على أن يفحص هذه القوائم مراقباً حسابات الصندوق، ويعدان تقريراً بنتائج هذا الفحص.

## ٣/٣- قرار مجلس إدارة هيئة سوق المال:

أصدر مجلس إدارة هيئة سوق المال في جلسته بتاريخ ١٨/٣/١٩٩٦ قراراً يلزم كل الشركات التي تكون أوراقها المالية مقيدة بالبورصة أن تفصح ربع سنوياً للهيئة والبورصة عن؛ قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، وتقرير فحص عنها. ويجب أن ترسل هذه التقارير للهيئة والبورصة خلال شهر على الأكثر من تاريخ نهاية كل ربع سنة.

يتضح مما سبق أن هناك طلباً رسمياً على الإفصاح المحاسبي المرحلي، ومن ثم على فحص هذا الإفصاح في مصر. ويتربط على ذلك ضرورة أن يكون مراقبو الحسابات في مصر ملمين وموفين بمتطلبات هذا الفحص، سواء كانت متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي، أو متطلبات أداء الفحص كخدمة مهنية. ولذلك يمكن القول بأن بيئة الممارسة المهنية في مصر تعتبر بيئة ملائمة ومشجعة لإجراء البحث الذي نحن بصدد.

## ٤ - المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية:

انطلاقاً من استقراء وتقييم أهم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، يعتقد الباحث أنه يمكن حصر المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية في أربع مجموعات. وتشمل هذه المجموعات الأربعة؛ الإلمام بمتغيرات بيئة الفحص، الفهم الكافي للمبادئ المحاسبية، التخطيط والتنفيذ السليم للفحص، وأخيراً الالتزام بمقومات التقرير المناسب عن الفحص، نعرض لكل منها على النحو التالي:

## ٤/١- الإلمام بمتغيرات بيئة الفحص:

يتطلب إلمام مراقب الحسابات بمتغيرات بيئة الفحص أن يحرص على اتساق الفحص مع، واستجابته لمتغيرات، البيئة الاقتصادية والتشريعية والمهنية، وأهمها ما يلي:

- أن الطلب على المعلومات المحاسبية المرحلية ينشط بوجود سوق للأوراق المالية.
- أن أصحاب المصلحة في المشروع، وبخاصة المساهمون والمتعاملون في سوق الأوراق المالية، يطلبون المعلومات المحاسبية المرحلية مرفقاً بها تقرير الفحص.
- أن المساهمين والمستثمرين يطلبون خدمة الفحص لأغراض إمكانية الاعتماد على، واثوثق في، المعلومات المحاسبية المرحلية، بما يمكنهم من اتخاذ القرارات، والرقابة على الإدارة، والتقييم المستمر لأداء المشروع.
- أن التشريعات تلزم الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد ونشر قوائم مالية مرحلية تم فحصها بواسطة مراقب الحسابات. ويفضل أن يكون هو المكلف بالمراجعة السنوية لحسابات الشركة.
- أن فحص القوائم المالية المرحلية أصبح خدمة مهنية غير تقليدية، مطلوبة رسمياً.

## ٢/٤ - الفهم الكافي للمبادئ المحاسبية:

يجب أن يكون مراقب الحسابات القائم بالفحص على دراية كاملة بمبادئ وقواعد وأسس القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي. ويمثل فهمه الكافي لهذه المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية شرطاً ضرورياً لإتمام الفحص بكفاءة مهنية، لأن هدف الفحص تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرحلية لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية بمعناها الواسع هذا. وأهم هذه المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية ما يلي:

- أن القاعدة أن ينظر للفترة المالية المرحلية كجزء، لا يتجزأ من السنة المالية، وغالباً ما تكون الفترة المرحلية ربع سنوية.
- أن يتم تحقق الإيراد والاعتراف به في الفترة المرحلية باتباع نفس مبدأ الاعتراف بالإيراد سنوياً.
- أن يتم المحاسبة عن تكلفة المنتج والتكاليف المرتبطة مباشرة بالإيراد في الفترة المرحلية باتباع نفس أسس المحاسبة عنها سنوياً.
- أن بإمكان الشركات استخدام طريقة نسبة مجمل الربح المقدر في تقويم مخزون نهاية الفترة المرحلية.
- أن تصفية المخزون على أساس طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مع توقع إحلاله قبل نهاية السنة يتطلب تحميل تكلفة مبيعات الفترة المرحلية بتكلفة الإحلال.
- يتعين الاعتراف بخسائر الهبوط المستمر في سعر سوق المخزون في الفترة المرحلية التي حدث فيها الهبوط. وإذا ارتفع سعر سوق المخزون مرة أخرى يجب عدم الاعتراف بأرباح تزيد عما سبق الاعتراف به من خسائر هبوط، في الفترات المرحلية السابقة من نفس السنة المالية.
- إذا كان لدى الشركة نظام للتكاليف المعيارية يتم تأجيل الاعتراف بانحرافات التكاليف المخططة لنهاية السنة، في حين يتم الاعتراف بالانحرافات غير المخططة مرحلياً بنفس أساس الاعتراف بها سنوياً.
- أن يتم المحاسبة عن تكاليف الفترة بالاعتراف بها في الفترة المرحلية التي تخصها. وإذا استفادت بها أكثر من فترة مرحلية فيتم تخصيصها على الفترات المرحلية حسب معيار تخصيص مناسب.
- أن يتم تقدير عبء ضرائب الدخل عن الفترة المرحلية باستخدام معدل فعال للضريبة، يأخذ في الحسبان الضرائب الفعلية عن الفترة المرحلية وكذلك أية التزامات ضريبية دخلية متوقعة. ويتم الاعتراف - علاوة على ذلك - بأثر التشريعات الضريبية الجديدة على الدخل في نفس الفترة المرحلية التي حدث فيها تغيير التشريع.

- أن يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر غير العادية والعناصر الاحتمالية، طالما كانت جوهرية، في نفس الفترة المرحلية الخاصة بها، على أن يتم الإفصاح عنها بصورة منفصلة عن الأرباح والخسائر العادية.
  - أن يتم المحاسبة عن عائد الأسهم والإفصاح عنها مرحلياً بنفس أسس المحاسبة عنها في نهاية السنة.
  - إذا حدثت تغيرات محاسبية خلال الربع الأول من السنة المالية يتم المحاسبة عنها من بداية الربع. ويتم حساب الأثر المجمع للتغيير عن الفترات المرحلية السابقة على هذا الربع، ويفصح عنه في الربع الأول من السنة الجارية بعد الضريبة.
  - إذا حدثت تغيرات محاسبية بدءاً من الربع الثاني هذا العام، وليكن في الربع الثالث، يلزم إعادة قياس والإفصاح عن دخل الربعين الأول والثاني حسب المبدأ الجديد. وتعد قوائم الربع الثالث حسب المبدأ الجديد. ويعاد إعداد قائمة الدخل من بداية هذه السنة حتى نهاية الربع الثالث، أو عن اثني عشر شهراً تنتهي بنهاية الربع الثالث، حسب المبدأ المحاسبي الجديد. ويفصح عن الأثر المتراكم للتغيير - إن وجد - في قائمة الدخل عن الربع الأول من السنة الجارية.
  - أن يتم الإفصاح عن أثر التقلبات الموسمية في القوائم المالية المرحلية الخاصة بها، على أن يتم الإفصاح عن اثني عشر شهراً تنتهي بنهاية الفترة المرحلية الحالية من السنة الجارية، ونهاية الفترة المرحلية المناظرة من السنة السابقة.
  - في حالة عدم إعداد قوائم مالية مرحلية للربع الرابع ينبغي الإفصاح - ضمن مرفقات الإفصاح السنوي - عن تسويات هذا الربع.
  - يجب أن يفصح مرحلياً عن؛ إجمالي الدخل، العناصر غير العادية، عبء ضرائب الدخل، تغيير المبادئ المحاسبية، أثر استبعاد نشاط أو قطاع معين، العناصر غير المتكررة، عائد السهم، الإيرادات والنفقات الموسمية، التغييرات في تقديرات ضرائب الدخل، العناصر الاحتمالية أو الطارئة، التدفقات النقدية، صافي الدخل، والمركز المالي، والسياسات المحاسبية المتبعة.
- ٣/٤ - التخطيط والتنفيذ السليم للفحص:
- يتطلب التخطيط والتنفيذ المهني السليم للفحص أن يراعي مراقب الحسابات مجموعة من المتغيرات، أو المحددات، المهنية أهمها ما يلي:
  - أن نطاق الفحص يشمل القوائم المالية المرحلية، وهي عادة ربع سنوية؛ وتشمل قائمة المركز المالي وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية.



- أن يتفاهم مع العميل بخطاب رسمي يوضح فيه؛ هدف الفحص، إجراءات الفحص، الفرق بين الفحص والمراجعة السنوية، مسئولية الإدارة، ووصف مختصر لشكل تقرير الفحص.
- أن يعمل حكمه الشخصي عند تقييم التقديرات الإدارية والمالية في نهاية كل فترة مرحلية.
- أن هدف الفحص عمل تأكيد سلبي بشأن القوائم المالية المرحلية.
- أن يكون ملما بوضع مكونات هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على اختبارات وإجراءات الفحص ومداهما واحتمالات تحريف القوائم المالية المرحلية جوهريا.
- أن يتخذ التصرف المهني السليم حيال أوجه الضعف الجوهرية، إن وجدت، في هيكل الرقابة الداخلية.
- أن إجراءات الفحص قاصرة على الاستفسار والفحص التحليلي.
- أن الاستفسار يوجه للمسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية خاصة عن؛ هيكل الرقابة الداخلية، والتغيرات الجوهرية فيه، الممارسات المحاسبية، وتغيير المبادئ المحاسبية إن وجد، ولماذا؟
- أن من أهم الإجراءات التحليلية، النسب المالية والمقارنات بين بنود القوائم المالية المرحلية عن السنة الجارية والسنة، أو السنوات، السابقة.
- أن استكمال إجراءات الفحص يحتاج أيضا إلى؛ طلب وقراءة محاضر اجتماعات الجمعية العمومية ومجلس الإدارة ولجانه، التأكد من سلامة الإفصاح المحاسبي المرحلي، الاتصال بالمزلاء، والحصول على خطابات موثقة من الإدارة، خاصة فيما يتعلق باستكمال محاضر الاجتماعات والأحداث التالية لنهاية الفترة المرحلية.
- أن يتم تخطيط الفحص بما يساعد على سرعة إنجازه لأغراض الالتزام بالوقت وسرعة اكتشاف المشاكل المحاسبية مكررا.
- أن مدى إجراءات الفحص يتوقف على عدة عوامل أهمها؛ مدى إلمامه بطبيعة نشاط العميل، الإصدارات المحاسبية الجديدة، التغيرات في حجم وطبيعة نشاط العميل، وجود دعاوى قضائية على المشروع ومدى التدخل الرسمي في النشاط.
- أن تكون إجراءات الفحص مرنة، ويستطيع أن يمددها ويطورها حسب حكمه الشخصي، حتى يحدد ما إذا كانت تمكنه من تقديم تأكيد سلبي بشأن القوائم المالية المرحلية.
- أنه يجب أن يتصل بلجنة المراجعة في حالات معينة، مثل طلب جهة رقابية مثل البورصة للفحص ولكنه توصل إلى وجود بعض الأمور التي تسببت في تحريف القوائم

المالية المرحلية، ولم يستجب المستوى الإداري المسئول لاتصاله بطريقة ملائمة. كما يتصل باللجنة إذا توصل إلى تلاعب إداري أو تصرف غير قانوني من الإدارة، أو توصل إلى وجود أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية. وأخيراً فسوف يتصل باللجنة في حالة تغيير الإدارة للمبادئ المحاسبية، أو عدم سلامة التقديرات المحاسبية، ويرى أنها من شأنها أن تؤثر جوهرياً على القوائم المالية المرحلية.

#### ٤/٤ - مقومات التقرير المناسب عن الفحص:

يجب أن يراعى مراقب الحسابات أن يتضمن تقريره عن الفحص عدة مقومات، أو متطلبات، أهمها ما يلي:

- أن يوجه التقرير للمساهمين ومجلس الإدارة والجهات الرقابية.
- أن يعنون التقرير بأنه تقرير مراقب الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية المرحلية.
- أن يستوفي النواحي الشكلية الأخرى مثل التوقيع والتاريخ.
- أن يؤشر مراقب الحسابات على صفحات القوائم المالية المرحلية بأنها لم تراجع.
- أن يتضمن التقرير غير المتحفظ ثلاث فقرات، وهي الفقرة التمهيدية وفقرة النطاق وفقرة نتائج الفحص.
- أن تشير الفقرة التمهيدية إلى؛ اسم الشركة، الفترة المرحلية، القوائم المرحلية، مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية المرحلية، ومسئوليته عن فحصها.
- أن تشير فقرة النطاق إلى؛ أداء الفحص وفقاً لمعايير الفحص، إجراءات الفحص، وأن الفحص لن ينتهي برأي فني لأنه أقل نطاقاً من المراجعة السنوية التي تنتهي بإبداء مراقب الحسابات لمثل هذا الرأي.
- أن يشير في فقرة نتائج الفحص إلى ما إذا كان قد توصل من فحصه إلى أن هناك تعديلات جوهرية يجب إجرائها على القوائم المالية المرحلية، لكي تتماشى مع المبادئ المحاسبية.
- أن يظل التقرير غير متحفظ في حالة فحص قوائم مالية مرحلية مجمعة ومقارنة، مع الإشارة لذلك في الفقرة التمهيدية.
- أنه في حالة اعتماد مراقب الحسابات على تقارير فحص أعدتها الزملاء، يجب الإشارة إلى ذلك في فقرة إضافية تالية للفقرة التمهيدية، مع تعديل لغة فقرة نتائج الفحص لتنتمشى مع هذا الوضع.

- أن يتضمن التقرير فقرة توضيحية سابقة على فقرة نتائج الفحص في حالة الخروج الجوهري على المبادئ المحاسبية، يوضح فيها شكل وأثر الخروج، مع تعديل لغة فقرة نتائج الفحص لتعكس هذا الوضع.
- ألا يعيد التقرير أو نتائج الفحص إذا اكتشف بعد نهاية الفترة المرحلية حقائق كانت قائمة في تاريخ التقرير، وكانت ستؤثر عليه لو كان علمها. وعليه أن يرجع لمستشاره القانوني للوصول إلى التصرف المهني المناسب في هذه الحالة.

#### ٥ - فروض البحث:

بناء على تقييم الإصدارات المهنية والدراسات السابقة فإن مراقب الحسابات، الفاحص للقوائم المالية المرحلية، يجب أن يلم، ويفي، بالمتطلبات المهنية لهذا الفحص. وعليه، فيمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث، كفرض عدم، كالتالي:

" لا يلم، ولا يفى، مراقبو الحسابات في مصر بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية"

ووفقا للتقسيم الذي أوردناه لهذه المتطلبات يمكن اشتقاق أربعة فروض عدم فرعية من هذا الفرض على النحو التالي:

#### ١/٥ - المتطلبات المرتبطة ببيئة الفحص:

"لا يلم، ولا يفى، مراقبو الحسابات في مصر بالمتطلبات المهنية الخاصة ببيئة الفحص عند فحصهم للقوائم المالية المرحلية".

#### ٢/٥ - المتطلبات المرتبطة بالمبادئ المحاسبية:

"لا يلم، ولا يفى، مراقبو الحسابات في مصر بالمتطلبات المهنية الخاصة بالمبادئ المحاسبية عند فحصهم للقوائم المالية المرحلية".

#### ٣/٥ - المتطلبات المرتبطة بتخطيط وتنفيذ الفحص:

"لا يلم، ولا يفى، مراقبو الحسابات في مصر بالمتطلبات المهنية الخاصة بتخطيط وتنفيذ الفحص عند فحصهم للقوائم المالية المرحلية".

#### ٤/٥ - المتطلبات المرتبطة بتقرير الفحص:

"لا يلم، ولا يفى، مراقبو الحسابات في مصر بالمتطلبات المهنية الخاصة بالتقرير السليم عن نتائج الفحص عند فحصهم للقوائم المالية المرحلية".

## ٦ - الدراسة الميدانية:

يتطلب إجراء الدراسة الميدانية تحديد الهدف منها، واختيار مجتمع وعينة الدراسة، وأدوات إجراء الدراسة وقياس متغيرات الدراسة، وتحليل نتائجها إحصائياً. وذلك حتى يمكن بلورة نتائج الدراسة الميدانية. وذلك كله بما يستقيم مع أهداف وخطة البحث على النحو التالي:

### ١/٦ - أهداف الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية الوقوف عملياً على مدى إلمام، ووفاء، مراقبي الحسابات في مصر، الممارسين لفحص القوائم المالية المرحلية، بالمتطلبات المهنية لهذا الفحص، والتي انتهت إليها الدراسة النظرية. وذلك قطعاً من خلال اختبار فروض البحث.

### ٢/٦ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات، بمكاتب المراجعة الخاصة، الذين يؤدون المراجعة الخارجية للقوائم المالية السنوية، ويقومون بفحص القوائم المالية المرحلية في نفس الوقت، للشركات المصرية المقيدة بالبورصة. وعليه فقد أجريت الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات هؤلاء بلغ حجمها (٧١) مفردة. وروعي في أفراد العينة التجانس، قدر الإمكان، خاصة في سنوات الخبرة ومجال الممارسة المهنية<sup>(١)</sup>.

### ٣/٦ - أدوات الدراسة:

قياساً على منهج بعض الدراسات السابقة في التطبيق (Etredge et al., 1994; Read and Bartsch, 1989; McDaniel and Kinney, 1995; McEwen and Schwartz, 1992) في هذا المجال يجب استخدام ثلاث أدوات لإجراء الدراسة الميدانية. الأداة الأولى عبارة عن قائمة استقصاء مصممة بطريقة مناسبة<sup>(٢)</sup> لقياس مدى إلمام مفردات العينة بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية.

والأداة الثانية عبارة عن مجموعة من المقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة، خاصة في مكاتب المراجعة الكبرى. والأداة الثالثة عبارة عن تحليل لقوائم مالية مرحلية منشورة وتقرير الفحص المرفق بها، لبعض الشركات المقيدة بالبورصة. والأداتان الأخيرتان تمكنان الباحث من الوقوف على مدى ووفاء مراقبي الحسابات المؤدين للفحص بكل أو بعض متطلبات الفحص عملياً.

(١) القصر فحص الردود على ردود مراقبي الحسابات الذين تتراوح سنوات خبرتهم في أعمال مراجعة الحسابات من عشر سنوات إلى عشرين سنة، وتتراوح سنوات خبرتهم في فحص القوائم والتقارير المالية ربع السنوية من سنتين إلى أربع سنوات.  
(٢) وروعي في تصميم قائمة الاستقصاء عدة اعتبارات أهمها: "التقديم المناسب للقائمة، سهولة لغة الأسئلة، أن تتضمن في نفس الوقت أسئلة لاختبار الصدق، نوع صيغة الأسئلة ما بين مغلقة ومتدرجة ومفتوحة، وأخيراً عدم الإسهاب فيها.

## ٤/٦ - قياس متغيرات الدراسة:

قياسا على كثير من الدراسات السابقة (McDaniel and Kinney, 1995; McEwen and Schwartz, 1992; Ettredge et al, 1994) يتم قياس المتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية بمقومات كل متطلب منها على حدة، كما تم حصرها في الجزئية الرابعة من البحث. ويتم قياس مدى إلمام مراقب الحسابات بكل أو بعض هذه المتطلبات من خلال ردودهم على مقومات كل متطلب على حدة. ويتم قياس مدى وفاء مراقبي الحسابات بكل أو بعض المتطلبات المهنية للفحص من خلال ردود الأفراد على أسئلة الباحث أثناء المقابلة الشخصية، ومن خلال فحص عينة من الإفصاح المحاسبي المرحلي وتقارير مراقبي الحسابات عن فحص هذا الإفصاح.

## ٥/٦ - التحليل الإحصائي للردود:

بعد تجميع الردود على قائمة الاستقصاء والتي بلغت (٥٢) ردا بنسبة ٧٣,٢% من إجمالي عدد القوائم الموزعة على مفردات العينة، تم فحص هذه الردود وتحديد الردود الصادقة. وبلغت الردود الصادقة (٣٦) ردا بنسبة ٦٩,٢% من إجمالي الردود. وتم استخدام إحصائية الاختبار (Z)<sup>(١)</sup> لتحليل الردود الصادقة (الخواجه، ١٩٩٤). وتتاسب هذه الأداة الإحصائية لتحليل الردود هنا طالما كان من المتوقع أن يجيب أكثر من ٥٠% من مفردات العينة بنعم على أسئلة قياس مدى إلمامهم بمتطلبات فحص القوائم المالية المرحلية.

ولتطبيق إحصائية الاختبار (Z) يتم صياغة الفرض الرئيسي، ومن ثم الفروض الفرعية، كفرض عدم إحصائيا كالتالي:

"من المتوقع أن يجيب ٥٠% على الأكثر من مفردات العينة بنعم عند سؤالهم عما إذا كانوا ملمين بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية".  
ويكون الفرض البديل كالتالي:

"من المتوقع أن يجيب أكثر من ٥٠% من مفردات العينة بنعم عند سؤالهم عما إذا كانوا ملمين بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية".

## ٦/٦ - نتائج الدراسة الميدانية:

نعرض في هذه الفرعية لنتائج اختبار فروض البحث الفرعية أولا ثم نعرض نتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث ثانيا، وذلك بالرجوع لملاحق البحث. كما تعرض أيضا لنتائج

(١) يوضح ملحق البحث كيفية حساب قيمة، ومن ثم تطبيق إحصائية الاختبار (Z) من ناحية، وقيمتها المحسوبة لكل سؤال رئيسي وفرعي من أسئلة قائمة الاستقصاء من ناحية أخرى.

المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية والتي اعتمدت على المقابلات الشخصية وتحليل عينة من الإفصاح المحاسبي المرحلي وتقارير الفحص المرفقة به، وذلك على النحو التالي:

#### ١/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول:

استهدف الفرض الفرعي الأول، كفرض بديل، اختبار ما إذا كان مراقبو الحسابات يلمون ويوفون بمتطلبات بيئة الفحص. وبمقارنة قيم (Z) المحسوبة مع قيمتها الجدولية (١,٩٦) للأسئلة الثلاث الأولى يتضح أن معظم أفراد العينة يرون أنهم يقومون بفحص القوائم المالية المرحلية تنفيذاً للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وقرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال في ١٨/٣/١٩٩٦، ووفاء بحاجة المتعاملين في البورصة لتقرير الفحص.

ولم يوافق معظم الأفراد على الأسباب الأخرى للفحص، خاصة حاجة مجلس إدارة الشركة وحملة السندات للفحص ومساعدة المساهمين في الرقابة المستمرة على أداء الإدارة.

وبناءً على ذلك يمكن القول بأن الفرض الفرعي البديل الأول مؤيد بدرجة كبيرة. إذ يعتقد الباحث أن الأفراد يرون أن الطلب الرسمي وخدمة المتعاملين بسوق الأوراق المالية هما أكثر تأثيراً في قيامهم بفحص القوائم المالية المرحلية.

#### ٢/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني:

استهدف الفرض الفرعي الثاني، كفرض بديل، اختبار مدى إلمام ووفاء مراقبي الحسابات بالمتطلبات الخاصة بالمبادئ المحاسبية عند فحص القوائم المالية المرحلية. وبمقارنة قيم (Z) المحسوبة بقيمتها الجدولية للسؤالين الرابع والخامس يتضح أن هناك تبايناً كبيراً في الردود. ففي الوقت الذي يكاد يتفق فيه أفراد العينة على أهمية فهمهم للمبادئ المحاسبية، فإن معظمهم لا يلتزم في الفحص بالتأكد من أتباع العميل لكثير من هذه المبادئ.

ومن أهم المبادئ والقواعد المحاسبية التي رفضها معظم أفراد العينة؛ تحميل تكلفة مبيعات الربع بتكلفة إحلل المخزون، والاعتراف بأرباح الارتفاع في سعر سوق المخزون، والاعتراف بانحرافات التكاليف غير المخططة، والاعتراف بأثر تغيير المبادئ المحاسبية في الربع الأول من بدايته وتسوية ما يخص السنوات السابقة منه في الربع الأول هذا العام، والإفصاح ضمن مرفقات القوائم المالية السنوية عن تسويات الربع الرابع، وأخيراً ضرورة الإفصاح عن الإيرادات والنفقات والتقلبات الموسمية.

وبناءً على ذلك يمكن القول بأن الفرض الفرعي البديل الثاني مؤيد جزئياً. ويعتقد الباحث أن المبادئ والقواعد المحاسبية التي وافق عليها أفراد العينة تتماشى مع ظروف الممارسة العملية لفحص القوائم المالية المرحلية في مصر. فهذه المبادئ إما أنها تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية، كما نص على ذلك القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢، أو تتصف بالسهولة وإمكانية عمل ما تحتاجه من تقديرات، كما هو الحال في اتباع طريقة نسبة مجمل الربح

في تقويم مخزون نهاية الفترة المرخلية، أو أنها تستقيم مع شغل تكافؤ من الفترات السرحلية  
المأخوذ به في الممارسة العملية، كما هو الحال في المحاسبة عن تكاليف الفترة.

### ٣/٦/٦- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث:

استهدف الفرض الفرعي الثالث، كفرض بديل، اختبار مدى إلمام ووفاء مراقبي الحسابات بمتطلبات تخطيط وأداء الفحص. وبمقارنة قيم (Z) المحسوبة بقيمتها الجدولية للسؤال السادس وفرعياته يتضح لنا الاتفاق الكبير بين الأفراد على هذه المتطلبات.

ولفت انتباه الباحث عدم موافقة معظم أفراد العينة على كل من خطاب قبول التكاليف بالفحص، وإعمال الحكم المهني في تقييم التقديرات المحاسبية الإدارية، وتحديد أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، وأخيراً سرعة الانتهاء من الفحص ومراعاة مرونة خطته. ويعتقد الباحث أن هذه الردود قابلة للتفسير. فالتكليف بالفحص يأتي مع التكليف بالمراجعة السنوية. وحدائث الممارسة المهنية في هذا المجال تعني نقص الخبرة المهنية المؤثرة في صياغة الأحكام المهنية. وتقييم ما إذا كانت هناك تغيرات جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية أمر غير مطلوب من وجهة نظرهم لأن المراجعة السنوية ستغطي هذه القضية ويعمق أكبر. وأخيراً فإن التأخير في إنهاء الفحص يعكسه تواريخ نشر تقارير الفحص، كما أتضح للباحث في المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية. وبناءً على ما سبق يمكن استخلاص أن الفرض الفرعي البديل الثالث مؤيد بدرجة كبيرة.

### ٤/٦/٦- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الرابع:

استهدف الفرض الفرعي البديل الرابع اختبار مدى إلمام ووفاء مراقبي الحسابات بمتطلبات إعداد تقرير الفحص بصورة سليمة. وبمقارنة قيم (Z) المحسوبة بقيمتها الجدولية للسؤال السابع وفرعياته يمكن استنتاج أن هذا الفرض مؤيد جزئياً.

ويتضح أن أفراد العينة متأثرين فقط بمعيار المراجعة الدولي وتقريرهم عن المراجعة السنوية والصيغة المهنية لتقرير الفحص غير المتحفظ. وإذا كانت موافقتهم القوية على إعداد تقرير الفحص حسب معيار المراجعة الدولي الخاص بفحص القوائم المرحلية واضحة، فإن عدم إلمامهم ووفائهم بمتطلبات تقرير الفحص المتحفظ مثلاً، وتحديد لمن يقدم التقرير وعنوان التقرير والتأشير على القوائم المالية المرحلية بأنها لم تراجع يعد قصوراً كبيراً في كفاءتهم العلمية والعملية.

### ٥/٦/٦- نتيجة اختبار الفرض الرئيسي للبحث:

لأن أياً من الفروض الأربعة الفرعية لم يثبت صحته تماماً. ولأن مدى تأييد هذه الفروض متباين إلى حد ما، فإن هذا يدعونا إلى استنتاج أن الفرض البديل الرئيسي للبحث مؤيد جزئياً.

ويعتقد الباحث أن الصحة الجزئية للفرض الرئيسي تعكس بوضوح عدم إلمام ووفاء مراقب الحسابات، أو مفردات العينة، بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية في مصر بالقدر أو بالمستوى المهني الكافي. ولعل في المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية ما يؤيد هذا الاحتجاج.

٦/٦- نتائج المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية:

أدار الباحث مجموعة من المقابلات الشخصية مع عدد من مراقبي الحسابات العاملين ببعض مكاتب المراجعة الكبرى في مصر. وكان هؤلاء الأفراد من بين من ردوا على قائمة الاستقصاء، وهم من الممارسين فعلاً لفحص القوائم المالية المرحلية في مصر. كما تم تحليل عينة من تقارير الفحص المنشورة بالصحف اليومية المصرية والإفصاح المحاسبي المرحلي. ومن أهم نتائج هذه المقابلات، وهذا التحليل، ما يلي:

أ) أن كل مكاتب المراجعة تجمع بين خدمتي مراجعة القوائم المالية السنوية، وفحص القوائم المالية ربع السنوية لنفس العميل. وأن مراقب الحسابات القائم بالفحص يعتمد اعتماداً كلياً على معرفته وخبرته بنشاط العميل ونظامه المحاسبي، والتي حصل عليها من خلال عملية المراجعة.

ب) أن إجراءات الفحص الفعلية معظمها إجراءات مستندية واستفسارات ونادراً ما تستخدم الإجراءات التحليلية بمفهومها العلمي والمهني، إذ يتم تطبيقها بشكل مبسط للغاية، وأن المقارنات والنسب المالية تستخدم في حالات لا بأس بها.

ج) أن قواعد المحاسبة، خاصة عن المخزون وضرائب الدخل وانحرافات التكاليف، كما جاءت بقائمة الاستقصاء يصعب تطبيقها. وهذا ما أكدته الإفصاح عن السياسات المحاسبية. وعادة تستخدم الأسس التقديرية الدفترية في هذا الشأن. وقطعاً تتأثر درجة موضوعيتها بخبرة المسئول المالي وطبيعة النشاط.

د) أن معظم مراقبي الحسابات غير مدركين علمياً ومهنيّاً لكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية المتقدمة، في مجال القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي، كما جاءت بالإصدارات المحاسبية، التي عرض لها البحث. وأنه لو أفترضنا إلمامهم بها، فمن المتوقع، بل من الصعب في كثير من الأحيان، التزام الشركات بها. ويرون أن هذه الصعوبة سببها ضعف الكفاءة المحاسبية لكثير من المسؤولين بالإدارات المالية بالشركات.

هـ) أن الالتزام بقرار مجلس إدارة هيئة سوق المال بشأن موعد تقرير الفحص أمر صعب التطبيق. ويؤكد ذلك ما نشرته بعض الصحف من تقارير فحص في ١٩٩٩/٥/٣١ عن فحص القوائم المالية عن الربع الأول المنتهي في ١٩٩٩/٣/٣١. ونعتقد بأن التأثير المفترض لمحتوى الإفصاح المحاسبي ربع السنوي من المعلومات من ناحية، والرسالة



التي يحملها تقرير فحص هذا الإفصاح من ناحية أخرى، على سلوك متخذي القرارات، من المتعاملين بالبورصة المصرية، سيكون ضعيفا للغاية.

( و ) أن تقرير الفحص، رغم الالتزام المفترض في إعداده بمعيار المراجعة الدولي وتعليمات هيئة سوق المال، لا يستوفي ومقدمات الاتساق كأداة اتصال. فبعض مراقبي الحسابات يوجهون تقرير الفحص للمساهمين، وبعضهم يوجهه لمجلس الإدارة، والبعض الآخر يوجهه للطرفين، بل أن البعض لم يوضح لمن يقدم التقرير. كما أن بعض مراقبي الحسابات ينص في فقرة نتائج الفحص على التأكيد السلبي مشيرا إلى معايير المحاسبة المصرية، والبعض الآخر لا يشير إلى هذه المعايير، أو حتى معايير المحاسبة الدولية بالمرّة، كما جاء بتقرير الفحص المحدود عن فحص القوائم المالية للبنك العقاري العربي عن الربع الأول من سنة ١٩٩٩.

( ز ) لا يمكننا القول بأن كل عمليات فحص القوائم المالية المرحلية قد تمت وفق نظام متكامل، يستوفي اعتبارات قبول التكاليف، وتخطيط الفحص، وأداء إجراءاته، وصياغة نتائجه، وأخيرا إعداد تقرير عنه بصورة مرضية. ونستنتج من ذلك أن الكثير من مراقبي الحسابات، القائمين بالفحص، لا يوفون بمتطلباته المهنية، عكس إمامهم ووفائهم المرضي بمتطلبات مراجعة القوائم المالية السنوية.

( ح ) أن الكثير من مراقبي الحسابات، القائمين بالفحص، يرحبون بإصدار معايير مصرية تنظم خدمتهم في مجال فحص القوائم المالية المرحلية. ففي الوقت الذي طلب منهم الالتزام بشكل نمطي لتقرير الفحص، لم تتح لهم معايير مهنية تنظم تخطيط وأداء إجراءات الفحص.

## ٧ - النتائج والتوصيات:

نعرض في هذه الجزئية لأهم نتائج البحث وتوصياته، كل على حدة، على النحو التالي:

### ١/٧ - نتائج البحث:

استنادا إلى استقرار وتقييم أهم الإصدارات والدراسات السابقة في مجال المتطلبات المهنية لإعداد ونشر وفحص القوائم المالية المرحلية من ناحية، وما أنتهت إليه الدراسة الميدانية، بمراحلتيها، من ناحية أخرى، يمكن إيجاز أهم نتائج البحث فيما يلي:

( أ ) أن الإصدارات المهنية بنوعها، تقدم إطارا متقدما ومتطورا ومتكاملا لفحص القوائم المالية المرحلية. وأن هذا الإطار بشقيه المحاسبي والمهني يلائم بيئة الممارسة المهنية في دول اقتصاد السوق، التي يكون لسوق الأوراق المالية فيها دور محوري في الطلب على خدمات مراقب الحسابات في مجال فحص القوائم المالية المرحلية.

ونظراً لحدائثة الممارسة المهنية في مصر، في هذا المجال، فما زال توافق الممارسة مع مثل هذا الإطار أمراً صعباً. ويعتقد الباحث أن ردود مراقبي الحسابات، الذين شملتهم الدراسة الميدانية، في هذا الاتجاه تؤكد القصور الشديد في إمدادهم بمثل هذا الإطار المتقدم محاسيبياً ومهنياً من ناحية، وحاجتهم إلى مزيد من التأهيل العلمي والعملية في هذا المجال المهني الحيوي، من ناحية أخرى.

(ب) أن عدم تمشي الممارسة المهنية، في مجال فحص القوائم المالية المرحلية في مصر، مع متطلبات تخطيط وتنفيذ أعمال الفحص بصورة مرضية إلى حد ما أمر يمكن تفسيره. ويعتقد الباحث أن من أسباب هذا الوضع اعتماد مراقبي الحسابات في فحصهم على نتائج المراجعة السنوية لحسابات نفس العميل. والشعور دائماً بأن أي قصور في الفحص يمكن تلافيه من خلال المراجعة السنوية. بالإضافة إلى اعتبارات اقتصاديات الفحص كخدمة مهنية. وأخيراً، إن جاز لنا التعبير، ضعف الرقابة الرسمية المهنية في مصر على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في هذا المجال.

(ج) أن هناك عدم اهتمام كاف بمعيار العمل الميداني الثاني في مجال فحص القوائم المالية المرحلية. ومن الناحية المهنية يجب على القائم بالفحص تقييم ما إذا كانت هناك تغييرات جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية. ولكن معظم مراقبي الحسابات غير ملمين بالتطورات السريعة في الإصدارات المهنية في هذا المجال من ناحية، ولا يرون أن هناك ضرورة ملحة لعمل مثل هذا التقييم من ناحية أخرى، إذ يكفي الالتزام بهذا المعيار لأغراض المراجعة السنوية، ليغطي في نفس الوقت أغراض فحص القوائم المالية المرحلية.

(د) أن تقرير الفحص المعمول به في مصر الآن لا يتمشى بالقدر الكافي مع المتطلبات المهنية، وحتى الرسمية، لإعداده وتوصيله لمستخدميه. وأن تركيز مراقبي الحسابات منصب على الشكل غير المتحفظ لهذا التقرير. وأن اهتمامهم هذا يستقيم مع الإلمام والوفاء الجزئيين بمتطلبات المحاسبة لأغراض إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، ومن ثم متطلبات فحص هذه القوائم.

(هـ) أن البحث قد توصل إلى نتيجة رئيسية غاية في الأهمية، مؤداها أن إلمام ووفاء مراقبي الحسابات، مفردات العينة، بالمتطلبات المهنية لفحص القوائم المالية المرحلية ليس بآمن مستوى المأمول. وأن هناك فجوة ليست صغيرة بين ما يجب أن يكون وما هو كائن الآن في مصر في هذا المجال.

٢/٧- أهم توصيات البحث:

في ضوء أهداف البحث، وفي حدود المشكلة التي تصدى لها، ونتائج بشقيه النظري والتطبيقي، يوصي الباحث بما يلي:

( أ ) ينبغي إصدار معايير محاسبية مصرية تلائم البيئة الاقتصادية المصرية من ناحية، وتركز على القياس والإفصاح المحاسبي الملائم، لأغراض إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، من ناحية أخرى. ويجب إلزام الشركات المقيدة بالبورصة بهذه المعايير إلزاماً كاملاً. ولعل ما صدر من المعايير المحاسبية المصرية حتى تاريخه يعتبر بداية مباشرة في هذا المجال ينبغي تنميتها وتطويرها.

( ب ) يجب أن تضطلع المنظمات المهنية في مصر، خاصة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، بدورها المهني في مجال وضع معايير مهنية مصرية يلتزم بها مراقبو الحسابات القائمين بفحص القوائم المالية المرحلية. ومن المرغوب أن يتم ذلك من خلال دراسات متكاملة، تنظيرية وميدانية، يساهم بالرأي فيها الأطراف ذوي العلاقة، مثل هيئة سوق المال وأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، وبعض الرواد من مراقبي الحسابات الممارسين للفحص.

( ج ) مازالت البحوث المحاسبية، خاصة الميدانية منها، تجمع على أهمية التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات. ووفقاً لنتائج هذا البحث يجب أن تهتم مكاتب المراجعة في مصر بوضع وتنفيذ برنامج للتعليم المهني المستمر لأعضائها، القائمين بفحص القوائم المالية المرحلية، خاصة للشركات المقيدة بالبورصة. ونعتقد أن هذا البرنامج يجب أن يركز على الشقين المحاسبي والمهني بنفس القدر من الأهمية. ولعل ذلك سيكون من أهم مجالات البحوث في السنوات القادمة.

( د ) ينبغي أن تهتم الشركات المقيدة بالبورصة بتنمية وتحديث القدرات المحاسبية للمسؤولين بها عن القياس والإفصاح المحاسبي المرحلي. ونعتقد أن استعانة هذه الشركات بخدمات أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية، في هذا المجال، سيكون له مردوده الإيجابي الكبير، خاصة على سمعة وأسعار أوراقها المالية بالبورصة.

( هـ ) يجب أن تكون قرارات مجلس إدارة هيئة سوق المال، ذات التأثير الملموس محاسبياً ومهنياً أكثر إلزاماً، سواء للشركات المقيدة بالبورصة أو لمراقبي الحسابات القائم بالفحص. ولعل إدراك المجلس لأهمية الإفصاح المحاسبي المرحلي وما يوصله من معلومات، وكذا تقرير مراقبي الحسابات عن فحص هذا الإفصاح، وما يحمله من رسائل، لأغراض ترشيد قرارات المتعاملين بسوق الأوراق المالية، يبرر التشدد المستهدف في هذا المجال.

## قائمة المراجع

## أولاً : المراجع العربية:

- الخواجه، مصطفى عبد المنعم، مقدمة في الاستدلال الإحصائي (قسم الإحصاء والرياضة والتأمين - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤)، ص ٢٥٨-٢٧٦.
- القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، بإصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام.
- القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، بإصدار قانون سوق رأس المال.
- اللائحة التنفيذية لقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٥٩٠ لسنة ١٩٩١.
- اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣.

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts* (1973).
- American Institute of Certified Public Accountants, *Interim Financial Information: Statement on Auditing Standards No. 71* (May, 1992).
- \_\_\_\_\_, *Analytical Procedures: Statement on Auditing Standards No. 56* (April, 1988).
- \_\_\_\_\_, *Consideration of Internal Control Structure in A Financial Statement Audit: Statement on Auditing Standards No. 55* (April, 1988).
- \_\_\_\_\_, *Communication of Internal Control Structure Related Matters Noted in An Audit: Statement on Auditing Standards No. 60* (April, 1988).
- \_\_\_\_\_, *Communication with Audit Committees: Statement on Auditing Standards No. 61* (April, 1988).

- Boynton, William C. and Walter G. Kell, *Modern Auditing*. Sixth Ed. (New York, N.Y.: John Wiley and Sons, Inc, 1996), pp. 806-809.
- Delaney, Patrick R., James R. Adler, Garry J. Epstein and Michael F. Foran, *GAAP* (New York, N.Y.: John Wiley and Sons, Inc., 1996) Chap. 18.
- Ettredge, Mike, Dan Simon, David Smith and Mary Stone, "Why Do Companies Purchase Timely Quarterly Reviews", *Journal of Accounting and Economics* (Vol.18, No.2, 1994), pp. 131-135.
- Financial Accounting Standards Board, *Interim Financial Reporting*: APB Opinion No.28. (May 1973).
- \_\_\_\_\_, *Financial Reporting for Segments of Business Enterprise – Interim Financial Statements*: SFAS No. 18 (November, 1977).
- \_\_\_\_\_, *Reporting Accounting Changes in Interim Financial Statements*: SFAS No.3 (December, 1974).
- \_\_\_\_\_, *Accounting for Contingencies*: SFAS No. 5.
- \_\_\_\_\_, *Accounting for Income Taxes*: SFAS No. 96.
- \_\_\_\_\_, *Accounting for Income Taxes – Deferral of The Effective Date of FASB Statement No. 96*, SFAS No. 100.
- Haka, Susan and Peter Chalos, "Evidence of Agency Conflict Among Management, Auditors, and The Audit Committee", *Journal of Accounting and Public Policy* (Vol.9, No.4, Winter, 1990), pp. 271-290.
- International Federation of Accountants, *Engagements to Review Financial Statements*: International Standard on Auditing No. 910. Au Section 8910, AICPA (July, 1994).
- \_\_\_\_\_, *Glossary of Terms*: International Standard on Auditing No. 110. Au Section 8110, AICPA (July, 1995).
- \_\_\_\_\_, *Contingencies and Events Occuring After The Balance Sheet Date*: International Accounting Standard No. 010. Ac Section 9010 (January, 1995).

- International Accounting Standards Committee, **Interim Financial Reporting:** International Accounting Standard No. 34, IFAC (Feb., 1998).
- Kinney, William R. Jr. and Linda S. McDaniel, "Audit Delay for Firms Correcting Quarterly Earnings", *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Vol.12, No 2, 1993), pp. 135-142.
- Lambert, Michael R. and J. Paul-Emile Roy, "Spotlight on Interim Reporting", Ed by Buchman W.W. *CA Magazine* (May, 1991). pp. 32-36.
- McDaniel, Linda S. and William R. Kinney, Jr. "Expectation Formation Guidance in The Auditor's Review of Interim Financial Information", *Journal of Accounting Research* (Vol. 33, No.1, Spring, 1995), pp. 59-76.
- McEwen, R. and Bill N. Schwartz, "Are Firms Complying with The Minimum Standards for Interim Financial Reporting?", *Accounting Horizons* (March, 1992), pp. 75-87.
- Namazi, Mohammad, "Theoretical Developments of Principal – Agent Employment Contract in Accounting: The State of The Art", *Journal of Accounting Literature* (Vol.4, 1985), pp. 113-116.
- Pany, Kurt and Charles H. Smith, "Auditor Association with Quarterly Financial Information: An Empirical Test", *Journal of Accounting Research* (Autumn, 1982), pp. 472-481.
- Rangan, Srinivasan and Richard G. Sloan, "Implications of The Integral Approach to Quarterly Reporting for The Post- Earnings- Announcement Draft", *The Accounting Review* (July, 1998), pp. 353-371.
- Read, William J. and Robert A.J. Bartsch, "Interim Financial Reporting Under SFAS 96", *The CPA Journal* (August, 1989), pp. 26-33.

## ملحق البحث تطبيق إحصائية الاختبار (Z)

تحتسب قيمة إحصائية الاختبار (Z) على النحو التالي:

$$\text{قيمة (Z) المحسوبة} = \frac{q - \theta}{\frac{\theta(1-\theta)}{n}}$$

حيث:  $q = \frac{ق}{ن}$  = نسبة الردود الفعلية

$n$  هي حجم العينة = ٣٦

$\theta$  هي نسبة المجتمع المقدرة = ٥٠%

وعند مستوى ثقة ٩٥% تبلغ قيمة (Z) الجدولية ١,٩٦. ولذلك إذا كانت قيمة (Z) المحسوبة أكبر من ١,٩٦ فإننا نرفض فرض العدم، ونقبل الفرض البديل، لأن معظم الردود سيقع عندئذ في منطقة رفض فرض العدم.

وحسب طبيعة الأسئلة التي اشتملت عليها قائمة الاستقصاء توجد حالتان لحساب قيمة (Z)

كالتالي:

### ١ - حالة الأسئلة المظقة:

عادة ما يسهل حساب نسبة الردود الفعلية (ق) إذا كانت الإجابة على السؤال بنعم أو لا.

وعلى سبيل المثال تم حساب قيمتي (ق) و (Z) للسؤال الأول كالتالي:

عدد الردود بنعم على السؤال الأول = ٣٥

حجم العينة = ٣٦

$$\text{قيمة (Z) المحسوبة} = \frac{0,5 - \frac{35}{36}}{\frac{0,5(1-0,5)}{36}} = 0,666$$

### ٢ - حالة الأسئلة المتدرجة:

لحساب قيمة (ق) في حالة الأسئلة المتدرجة كما هو الحال في السؤال الرابع، يتم اعتبار

الرتبتين مهم جداً ومهم بدرجة كبير على أنهما معاً تعبران عن الموافقة على السؤال. وبالمثل ننظر

للرتبتين غير مهم بالمرّة وغير مهم إلى حد ما على أنهما تعبران عن عدم الموافقة. بينما يتم تجاهل

الرتبة الوسطى لإعطاء المقياس صفة الحيادية. وعليه فقد تم حساب قيمة (Z) كالتالي:

$$\text{قيمة (Z) المحسوبة} = \frac{0,5 - \frac{2+28}{36}}{\frac{0,5(1-0,5)}{36}} = 4,001$$

## قيمة (Z) المحسوبة

١ هل توافق على أن الهدف من فحصك للقوائم المالية ربع السنوية أن تحدد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء تعديلات جوهرية عليها لكي تتماشى مع المعايير المحاسبية؟

٥,٦٦٦

٢ - إذا كانت إجابتك على السؤال السابق بلا، فما هدفك من الفحص؟ .....

٣ - هل ترى أنك تقوم بفحص القوائم المالية ربع السنوية للشركات المقيدة بالبورصة: (يمكنك اختيار أكثر من سبب):

٥,٦٦٨	١/٣ -	تنفيذاً للقانون ٩٥ لسنة ٩٢
٢,٠٠١- (*)	٢/٣ -	تنفيذاً للقانون ٢٠٣ لسنة ٩١
٥,٠٠٢	٣/٣ -	استجابة لقرار مجلس إدارة هيئة سوق المال في ٩٦/٣/١٨
٣,٣٣٥	٤/٣ -	وفاءً لحاجة المتعاملين في البورصة لتقرير الفحص.
٣,٣٣٣	٥/٣ -	حتى يستطيع المساهمون مراقبة أداء إدارة الشركات على مدار العام.
٢,٣٣٤-	٦/٣ -	لحاجة حملة السندات لتقرير الفحص.
٣,٣٣٣	٧/٣ -	لحاجة مجلس إدارة الشركة لتقرير الفحص.
٢,٣٣٤-	٨/٣ -	لأنك مراقب الحسابات المكلف بالمراجعة السنوية للشركة.
٣,٦٦٨-	٩/٣ -	وفاءً بتكليف الجمعية العمومية لك بأداء الفحص.

٤ - هل تتفق معي على أن فهمك الكافي للمبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد ونشر القوائم المالية ربع

السنوية أمر غاية في الأهمية لإنجاز الفحص بكفاءة؟

مهم جداً	مهم بدرجة كبيرة	مهم	غير مهم إلى حد ما	غير مهم بالمرة
٧٧,٧%	٥,٥%	٢,٨%	١١,٢%	٢,٨%
٢٨	٢	١	٤	١
٤,٠٠١				

٥ - إذا كانت إجابتك على السؤال السابق بنعم، أي المبادئ والقواعد المحاسبية الآتية تحرص على التأكد من التزام العميل بها عند إعداد ونشر القوائم المالية ربع السنوية؟ (يمكنك اختيار أكثر من قاعدة أو مبدأ).

(١) وضعت علامة \* على قيمة (Z) المحسوبة طالما كانت أقل من (١.٩٦) وهي قيمة (Z) الجدولية.



## قيمة (Z) المحسوبة

- ١/٥- يجب النظر لكل ربع سنة كجزء لا يتجزأ من السنة المالية ككل. ٦,٠٠٢
- ٢/٥- يتم تحقق الإيراد والاعتراف به لكل ربع سنة باتباع نفس مبدأ تحقق الإيراد السنوي. ٦,٠٠٢
- ٣/٥- يتم المحاسبة عن تكلفة المنتج والتكاليف المرتبطة بالإيراد مباشرة لكل ربع باتباع نفس أساس المحاسبة عنها سنوياً. ٥,٠٠٢
- ٤/٥- يمكن تحديد تكلفة مخزون نهاية الربع باستخدام طريقة مجمل الربح (تكلفة البضاعة المتاحة ناقصاً تكلفة المبيعات). ٥,٣٣٥
- ٥/٥- يمكن تحميل تكلفة مبيعات الربع بتكلفة إحلال مخزون أول الربع في ظل طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً طالما كان من المتوقع إحلال المخزون قبل نهاية السنة. ٣,٣٣٤-
- ٦/٥- يجب الاعتراف بخسائر الهبوط المستمر في سعر سوق المخزون في الربع الذي حدث فيه الانخفاض. ٤,٠٠١
- ٧/٥- يجب الاعتراف بأرباح ارتفاع سعر سوق المخزون بما لا يجاوز الخسائر التي سبق الاعتراف بها. ٥,٦٦٩-
- ٨/٥- يتم الاعتراف ربع سنوياً بانحرافات التكاليف غير المخططة ويؤجل الاعتراف بالمخططة لنهاية السنة. ٦,٠١-
- ٩/٥- يتم الاعتراف بتكاليف الفترة في الربع الخاص بها. ٥,٠٠٢
- ١٠/٥- إذا استفاد أكثر من ربع بتكاليف الفترة (مثل الإيجار المدين) فيتم تخصيصه على الأرباع حسب معيار مناسب. ٥,٣٣٥
- ١١/٥- إذا صدر تشريع جديد لضريبة الدخل يتم الإفصاح عن أثره في الربع الذي حدث فيه. ٥,٣٣٥
- ١٢/٥- يجب الاعتراف بالأرباح والخسائر غير العادية الجوهرية في الربع الخاص بها ويفصح عنها بصورة منفصلة في قائمة الدخل ربع السنوية. ٥,٦٦٨
- ١٣/٥- يتم المحاسبة عن عائد السهم والإفصاح عنه لكل ربع بنفس أساس المحاسبة السنوي. ٤,٠٠١
- ١٤/٥- إذا حدث تغيير محاسبي خلال الربع الأول يتم المحاسبة عنه من بداية الربع. ١,٠٠١
- ١٥/٥- ويتم حساب أثر التغيير هذا المجمع عن الأرباع السابقة ويفصح عنه في هذا الربع الأول بعد الضريبة. ٤,٦٦٩-

## قيمة (Z) المحسوبة

- ١٦/٥- إذا حدث تغير محاسبي في الربع الثالث يلزم إعادة حساب والإفصاح عن دخل الربعين الأول والثاني حسب المبدأ المحاسبي الجديد وتعد حسابات الربع الثالث حسب المبدأ الجديد. ٢,٦٦٨
- ١٧/٥- ويعد إعداد قائمة الدخل عن المدة من بداية السنة حتى نهاية الربع الثالث حسب المبدأ الجديد. ٤,٣٣٥
- ١٨/٥- ويجب الإفصاح عن أثر التغير المتراكم في قائمة دخل الربع الأول هذا العام. ٤,٦٦٩-
- ١٩/٥- يجب الإفصاح عن أثر التقلبات الموسمية في قوائم الربع الذي حدثت فيه. ٣,٣٣٣\*
- ٢٠/٥- إذا لم تعد قوائم مالية للربع الرابع يجب الإفصاح في مرفقات الإفصاح السنوي عن تسويات هذا الربع. ٢,٣٣٤-
- ٢١/٥- يجب أن يفصح في كل ربع عن: (ضع علامة أمام ما يجب أن يتم الإفصاح عنه فعلاً) إجمالي الدخل (٥,٦٦٨) ، العناصر غير العادية (٥,٦٦٨) ، عبء ضرائب الدخل (٤,٠٠١) ، تغيير المبادئ المحاسبية (٥,٦٦٨) ، أثر استبعاد نشاط أو إغلاق فرع أو خط إنتاج (٤,٠٠١) ، العناصر غير المتكررة (٥,٠٠٢) ، عائد السهم (٤,٣٣٥) ، الإيرادات والنفقات الموسمية (٣,٣٣٣) ، العناصر الاحتمالية (١,٠٠١) ، التدفقات النقدية (٤,٦٦٩) ، صافي الدخل (٥,٠٠٢) ، المركز المالي (٥,٦٦٨) ، والسياسات المحاسبية المتبعة (٥,٦٦٨).
- ٦ - في رأيك أي الاعتبارات التالية ترى أنها لازمة لقيامك بالفحص ولذلك تحرص على الالتزام بها (يمكنك اختيار أكثر من اعتبار).
- ١/٦- أن أتأكد من أن الفحص يشمل قائمة المركز المالي في نهاية الربع وقائمتي الدخل والتدفقات النقدية عن الربع. ٦,٠٠٢
- ٢/٦- أن أرد على العميل بخطاب قبول التكاليف أوضح فيه هدف الفحص ونطاقه وإجراءاته وشكل تقرير الفحص. ٣,٣٣٣\*
- ٣/٦- أن أعمل حكمي الشخصي عند تقييم التقديرات المحاسبية في نهاية كل ربع. ١,٠٠١-
- ٤/٦- أن أحدد ما إذا كانت هناك أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على القوائم المالية ربع السنوية. ٣,٣٣٣\*
- ٥/٦- أن أستفسر من المسؤولين عن النواحي المحاسبية والمالية بالشركة عن؛ هيكل الرقابة الداخلية والتغيرات فيه، الممارسات المحاسبية، المبادئ المحاسبية المطبقة، وأي تغيير فيها وسببه. ٥,٣٣٥

## قيمة (Z) المحسوبة

- ٦/٦- أن أقوم بأداء الإجراءات التحليلية من خلال النسب المالية والمقارنات بين الفعلي والتقديري، وبين مؤشرات الربع الحالي والربع السابق، والربع المناظر من السنة السابقة. ٦,٠٠٢
- ٧/٦- أن أطلب وافحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة إن وجدت، وأي مستندات أخرى يحتاجها الفحص. ٥,٦٦٨
- ٨/٦- أن أراعي مرونة إجراءات وخطة الفحص وأحرص على الانتهاء منه في الوقت المناسب. ٠,٦٦٧
- ٩/٦- أن أتابع وأفحص أي تعديلات في المعايير المحاسبية والقوانين المناسبة وتعليمات وقرارات هيئة سوق المال. ٥,٣٣٥
- ١٠/٦- أن يشمل الفحص أي تصرفات غير قانونية للشركة من شأنها أن تؤثر في القوائم المالية ربع السنوية. ٥,٣٣٥
- ١١/٦- أن أقوم بالفحص وفقاً لمعيار المراجعة الدولي الخاص بالفحص المحدود. ٥,٦٦٨
- ٧- في رأيك هل تراعي، ومن ثم تلتزم بالاعتبارات التالية عند إعدادك لتقرير الفحص (يمكنك اختيار أكثر من اعتبار).
- ١/٧- أن يوجه التقرير للمساهمين ومجلس الإدارة وهيئة سوق المال. ٠,٦٦٧
- ٢/٧- أن يكون عنوان التقرير تقرير مراقب الحسابات المستقل عن فحص القوائم المالية ربع السنوية. ٠,٦٦٧
- ٣/٧- أن أؤشر على صفحات القوائم المالية ربع السنوية أنها لم تراجع. ٠,٣٣٣
- ٤/٧- أن يستوفي التقرير النواحي الشكلية مثل التوقيع والتاريخ. ٢,٣٣٤
- ٥/٧- أن يتكون التقرير غير المتحفظ من ثلاث فقرات وهي التمهيدية والنطاق ونتيجة الفحص. ٠,٣٣٤
- ٦/٧- أن أشير في الفقرة الأولى لأسم الشركة والفترة المرحلية، ومسئولية إدارة الشركة عن إعداد القوائم المالية المرحلية واقتصار مسئوليتي على فحصها وإعداد تقرير بنتائج الفحص. ٦,٠٠٢
- ٧/٧- أن أشير في الفقرة الثانية إلى إجراءات الفحص، والالتزام بمعايير الفحص، وأنه لن ينتهي بإبداء الرأي مثل المراجعة السنوية. ٦,٠٠٢
- ٨/٧- أن أوضح في الفقرة الثالثة ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية ربع السنوية لكي تتماشى مع المعايير المحاسبية. ٥,٠٠٢
- ٩/٧- إذا اعتمدت في الفحص على تقارير زملاء لي أشير إلى ذلك في فقرة إضافية تالية للفقرة التمهيدية على أن تعدل فقرة نتائج الفحص لتناسب هذا الوضع. ٠,٠٠١-

قيمة (٪) المحسوبة

١٠/٧- إذا أتضح أن هناك خروجاً على المعايير المحاسبية أضيف فقرة توضيحية توضح ذلك سابقة لفقرة نتائج الفحص ويتم تعديل فقرة النتائج هذه لكي تكون متحفظة.

٣,٦٦٩

١١/٧- إذا اكتشفت بعد نهاية الربع وإصدار التقرير حقائق كانت ستؤثر على التقرير فسي حالة علمها عند إعداد التقرير فلن أعيد إصدار التقرير وسأرجع لمستشاري القانوني لتحديد التصرف المهني السليم.

١,٣٣٤

١٢/٧- أن يعد التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي الخاص بعحص القوائم المالية المرحلية.

٦,٠٠٢

٨ - هل توافق على أنك ملم بالقواعد المحاسبية والاعتبارات المهنية السابقة إماماً مرضياً؟

موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
٦٩,٥%	١٦,٧%	٨,٤%	٢,٧%	٢,٧%

٤,٣٣٥

٣٥	٦	٣	١	١
----	---	---	---	---

٩ - في ضوء ممارستك لمهمة فحص القوائم المالية ربع السنوية في مصر هل توافق على أنك ملتزم عملياً بالاعتبارات أو المتطلبات المهنية السابقة؟

موافق تماماً	موافق بدرجة كبيرة	موافق	غير موافق إلى حد ما	غير موافق بالمرة
٨٦,٢%	١١,١%	٢,٧%	٠%	٠%

٥,٦٦٨

٣١	٤	١	٠	٠
----	---	---	---	---