

نطاق وإجراءات تدقيق الموجودات الاحيائية – بحث تطبيقي على عينة من الشركات الزراعية

Audit Scope and Procedures for Biological Assets: An Application Study on Agricultural Company Samples

Mustafa Younis hameed¹Dr. Saad S. Almaaeny²

Received

6/12/2023

Accepted

7/1/2024

Published

31/3/2024

Abstract:

The research aimed to determine the adequacy of the current financial statements of Iraqi agricultural companies to the needs of users of investors, government agencies and other concerned parties in making their economic decisions on the one hand and to show the reflection of the adoption and application of international financial reporting standards on the audit process at all stages when auditing animal and plant biological assets, and the researchers concluded that the different requirements of the audit process for financial statements prepared in accordance with local accounting rules and systems than when adopting and applying international accounting and financial reporting standards Which require procedures from the auditor to be different, especially when measuring animal or plant biological assets at fair value in light of the assessment and high personal judgment in most cases, and the research recommended the need to adopt the procedures for auditing biological assets presented by the researchers when auditing agricultural companies under the adoption and application of international financial reporting standards.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Biological assets.

المستخلص:

هدف البحث إلى تحديد مدى كفاية البيانات المالية الحالية للشركات الزراعية العراقية لاحتياجات المستخدمين من مستثمرين وجهات حكومية وغيرهم من الأطراف المعنية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية من جهة وبيان انعكاس تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على عملية التدقيق في كل مراحلها عند تدقيق الموجودات الاحيائية الحيوانية والنباتية، وتوصل الباحثان الى ان اختلاف متطلبات عملية التدقيق للقوائم المالية المعدة وفقا للقواعد والنظم المحاسبية المحلية عنها عند تبني وتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تتطلب إجراءات من المدقق تكون مختلفة لا سيما عند قياس الموجودات الاحيائية الحيوانية او النباتية بالقيمة العادلة في ظل ما تتضمنه من تقدير وحكم شخصي عالي في اغلب الأحيان، وأوصه البحث ضرورة اعتماد إجراءات تدقيق الموجودات الاحيائية التي قدمها الباحثان عند تدقيق الشركات الزراعية في ظل تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الكلمات المفتاحية: معايير الإبلاغ المالي الدولي، الموجودات الاحيائية.

1-Postgraduate Student, Federal board of supreme audit, mustafa.hameed1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

2- Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, saad.s@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

المقدمة:

ان ما شهدته الحقبة الماضية من تغيرات كبيرة في بيئة الاعمال والأسواق المالية والشركات الخ مست مختلف جوانب المحاسبة وحدثت تغيرات جذرية سواء على مستوى الإطار المفاهيمي او على مستوى الممارسة وأدت الى زيادة الحاجة الى معلومات مالية مفيدة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة من جهة وحماية حقوق أصحاب المصالح من جهة أخرى، مما تطلب وجود معايير محاسبية تحدد الطرق التي يجب اتباعها لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية. وفي ظل تلك التطورات والتغيرات تطلب الامر من المنظمات المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة التدقيق التنبئي الدائم لتوفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير (القواعد) المحلية، وكذلك العمل الدائم والمستمر على تطويرها وتحديثها بما يلائم التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية المستجدة، وان الاعتماد على تلك المعايير يؤدي الى الحصول على معلومات ملائمة ذات مصداقية عالية على المستوى الدولي ويجعل منها أداة بشكل فعال لتعزيز القرارات الاستثمارية سواء اكان ذلك على المستوى الدولي ام المحلي.

المبحث الاول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث :- يعتمد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على ما تقدمه الشركات الزراعية في بياناتها المالية من معلومات ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب ان تعكس البيانات المالية الاحداث والعمليات المالية بحيث تكون أكثر دقة وأقرب الى الواقع الفعلي وفقا للظروف السائدة، ولان الشركات الزراعية العراقية تعتمد على القياسات التقليدية (التكلفة التاريخية) عند اعداد قوائمها المالية كان لابد من تعزيز جودة الابلاغ المالي لها من خلال تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية والتي بدورها تنعكس على نطاق واجراءات التدقيق لمراقبي الحسابات.

وبناءً على ما سبق يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

أ- هل ان البيانات المالية الحالية للشركات الزراعية العراقية تلبى احتياجات مستخدمي المعلومات المالية؟

ب- هل ان تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية له انعكاسات على نطاق واجراءات التدقيق؟

2- اهداف البحث : يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

أ- تحديد مدى كفاية البيانات المالية الحالية للشركات الزراعية العراقية لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

ب- بيان انعكاس تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية على نطاق واجراءات التدقيق.

3- اهمية البحث: - يستمد البحث اهميته من كون النشاط الزراعي يعد أحد النشاطات الاقتصادية الرئيسية التي تسهم في الاقتصاد الوطني وتحسن من الميزان التجاري، اذ ان أحد اهم اركان النهوض بالنشاط الزراعي يتمثل بإعطاء صورة حقيقية حول الوضع المالي للشركات الزراعية من خلال التنبئي والتطبيق لمعايير الابلاغ المالي الدولية ذات الصلة والتي ستسهم في توفير معلومات ذات قيمة وفائدة وبما يلبي حاجات المستخدمين في ترشيد قراراتهم.

4- فرضية البحث :- يستند البحث إلى فرضيتين رئيسيتين وكما يأتي:

أ- تلبى البيانات المالية للشركات الزراعية وفق معايير الإبلاغ المالي احتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

ب- ينعكس تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية على نطاق واجراءات التدقيق.

5- مجتمع وعينة البحث

أ- مجتمع البحث: تمثل مجتمع البحث بالشركات الزراعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

ب- عينة البحث: بعد المراجعة والاطلاع على حسابات شركات القطاع الزراعي والبالغ عددها (7 - شركة) ولآخر بيانات مالية صادرة ومدققة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي وشركات ومكاتب تدقيق الحسابات، تم اختيار الشركة العراقية لإنتاج

البذور مساهمة مختلطة عينة للبحث وذلك لكونها تلبى متطلبات البحث في مجال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لاسيما عند تطبيق المعايير (IFRS 1) (IAS, 2, 16, 36, 40, 41):

6- الحدود الزمانية والمكانية

أ- الحدود المكانية: تم تحديد الشركة العراقية لإنتاج البذور (مساهمة مختلطة) عينة للبحث.

ب- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية للبحث في البيانات المالية لسنة (2020).

7- أسلوب البحث :- سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة البحث وعناصرها المختلفة واثبات فرضية البحث ولتحقيق اهداف البحث في الجانب النظري، اما في الجانب العملي سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي.

المبحث الثاني: التأطير النظري لنطاق وإجراءات التدقيق في ظل تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

2-1. معايير الإبلاغ المالي الدولية - مدخل نظري

في عام 2001م تم عمل تغييرات رئيسية لتعزيز استقلالية وشرعية وجودة عملية اعداد معيار المحاسبة الدولي حيث تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولي (IASB) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كهيئة مسؤولة عن اعداد المعايير الدولية (ميرزا وهولت، 2011: 4-5). اذ عقد مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد (IASB) اجتماعه الأول واستلم مقاليد الأمور من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في وضع معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتفسيرات تلك المعايير، حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما قام المجلس في عام 2002م بإعادة تسمية لجنة التفسيرات القائمة الى لجنة تفسيرات المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية (IFRIC) التي تهدف الى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة فضلا عن تقديم الارشادات والتوجيهات حول معايير المحاسبة الدولية القائمة وحول المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية بشكل دائم (عبدالله، 2012: 25). وقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) مهمة تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إصداره لمجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة والقابلة للفهم والتطبيق في جميع انحاء العالم والمعروفة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والتي تتطلب وجود معلومات في التقارير المالية ذات جودة عالية، وتتمتع بالشفافية، والقابلية للمقارنة، بحيث تساعد المشاركين في أسواق المال المختلفة والمستخدمين الاخرين لتلك المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (حسين، 2017: 980). ومن اهم الأهداف التي يسعى المجلس الى تحقيقها من خلال إصداره هذه المعايير هو التأكد من انها تحقق خاصية القابلية للمقارنة في التقارير المالية، أي هناك إمكانية لمقارنة بيانات مالية من الناحية الزمانية والمكانية، وينبغي ان تتصف عملية المقارنة بالثبات في استعمال السياسات المحاسبية من مدة لأخرى (الموسوي، 2021: 33). وقد أصدر المجلس (17) معيارا تحت غطاء (IFRS) للفترة (2001 - 2022) وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض معايير المحاسبة الدولية، اذ بقي منها فقط (24) معيارا نافذ المفعول.

2-2 أهمية تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية:- بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في اعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية، كما ان الطلب على رؤوس الأموال التي يتوقع لها النمو من أسواق راس المال الرئيسية تعتمد على توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وبالتالي توافق السياسات المحاسبية على مستوى العالم، (صلاح، 2008: 63). وعلى الرغم من ان هنالك من يرى ان معايير المحاسبة الدولية تحوي كثيرا من الثغرات التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في البلدان الملتزمة بتطبيقها، وذلك بسبب كثرة الخيارات والبدائل التي تسمح باتباعها سواء في القياس او في الإفصاح مما يوفر فرصا واسعة للاختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين ونشأ عن ذلك اثارا سلبية تحد من قابلية القوائم المالية للمقارنة الا انه من الجانب الاخر نجد الكثير من التأييد والتشجيع على

تطبيق هذه المعايير، (حامد واخرون، 2019: 1265). ويرى الكثيرون ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية أصبح امرا لا بد منه، لما لذلك التطبيق من أهمية والتي يمكن بيانها بالآتي: (لطي، 2004: 371)

- 1) جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة في كل بلد وتقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي يتم بها تحديد وقياس الاحداث المالية المتشابهة.
- 2) ان الالتزام بالمعايير الدولية سوف يساعد في فهم القوائم المالية المعلنة خارج البلد.
- 3) الاستفادة من المعايير الدولية لغرض البحث والمقارنة من قبل الاستشاريين والأكاديميين والمهتمين في هذا المجال.
- 4) مساعدة الدول في اخذ ما يلائمها والقيام بإصدار المعايير التي تلائم وضعها المحاسبي.
- 5) ان وجود خصائص نوعية للبيانات المالية المبنية على أساس معايير محاسبية موجودة عالميا يعطيها ثقة أكبر وملائمة وقابلية للمقارنة لهذه البيانات، ولذلك فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي الى:
 - أ- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
 - ب- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والاحداث المحاسبية للمؤسسة.

2-3 مزايا تبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية :- ان تطبيق معايير الإبلاغ المالي له فوائد يمكن بيانها بالآتي :

(Eminick, 2017: 25)، (الكبيسي، 2012: 432)، (الموسوي، 2016: 402)

- 1) يتيح للمحاسبين والمدققين ان يكونوا على دراية بمجموعة واحدة مشتركة من المعايير المحاسبية الدولية بدلا من المعايير المحاسبية المحلية عند اعداد التقارير المالية من جهة وسهولة قراءة تلك التقارير المالية من قبل المستخدمين وتوجيه قراراتهم الاقتصادية من جهة أخرى.
- 2) جذب الاستثمار الأجنبي والتحرير العام لسوق راس المال بما يعكس على النمو الاقتصادي والتنمية.
- 3) اختصار الجهد والوقت والتكلفة امام الدول النامية في وضع وتطوير معايير محاسبية محلية.
- 4) زيادة الشفافية والمساءلة والفهم وانخفاض تكلفة راس المال للشركات وارتفاع أسعار أسهمها من خلال زيادة ثقة المستثمرين وشفافية المعلومات.
- 5) توفير مبادا الاتساق في القياس والافصاح وبالتالي تحفيز المساهمة في أسواق المال وتقليل تكاليف اعداد البيانات وتسهيل عمليات الضريبة.
- 6) تسهيل مهمة الشركات متعددة الجنسيات في تنفيذ عملياتها ومساعدتها في تصميم نظم متكاملة وبالتالي الاستفادة من النظم الموحدة.
- 7) توفير أسباب المراجعة المستمرة والمتواصلة لهذه المعايير بما يؤدي بالتالي الى مواكبتها للتطورات التي تتلائم والظروف العالمية إضافة الى توفير الوقت والجهد والكلفة في اعدادها واستخدامها.
- 8) توفير إمكانية اجراء المقارنات للمعلومات المالية للمنشأة بين الفترات المالية وبين المنشآت في أماكن مختلفة من العالم بما يزيد من فاعلية السوق وتقليل تكلفة راس المال.
- 9) الدخول الى الأسواق المالية العالمية اذ سمح تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية للشركات الاوروبية بالاستفادة من أسواق المال الامريكية.

2-4 العلاقة بين معايير التدقيق الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:- تناولنا في الفقرة السابقة من البحث معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية بشيء من التفصيل من حيث المفهوم ومراحل التطور والاهمية والمزايا، باعتبارها المرشد الأساسي لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتيجة اعمالها وايصال المعلومات الى المستخدمين، كذلك الحال بالنسبة لمهنة التدقيق باعتبارها كباقي المهن التي لها معاييرها الخاصة والتي تسعى دائما الى تطويرها لمواكبة التغييرات التي يشهدها العالم وبما يبقيها في سوق المنافسة، وتتبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة وليست غاية تخدم العديد من الجهات المختلفة

داخل وخارج الوحدة الاقتصادية المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات ومن امثلة هذه الجهات (المدرء، المستثمرين الحاليين والمحتملين، المحللين، المصارف المقرضة، الهيئات الحكومية والنقابات، الخ)، (إبراهيم والمعيني، 2023: 20-21). لذلك يرى الباحثان وقد تعلق الامر بموضوع البحث ضرورة بيان العلاقة بين معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية مع معايير التدقيق الدولية.

ان العلاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المناسبة، اذ يمثل المنتج النهائي للمحاسبة بالقوائم المالية التي تعكس نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة، والتي تكون مبنية على مبادئ محاسبية متعارف عليها تتسم بالمرونة وبالتالي فهي ليست قوانين مكتوبة كما ان وجودها لا يعني ان هناك دائما معالجة محاسبية واحدة لكل حالة يتعامل معها المحاسب، بل يوجد لبعض الحالات العديد من الطرق البديلة، وكلها تعتبر تطبيقات للمبادئ المتعارف عليها كما انها طرق للقياس التقريبي فلو كان القياس المحاسبي قياسا مؤكدا الدقة لما ظهرت مشكلة المرونة، اما التدقيق فانه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص وقياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الاعمال والمركز المالي للوحدة محل التدقيق، (صلاح وعتيقة، 2012: 65-66). وفي نفس السياق يضيف (بجاي ومحمد) ان هناك علاقة وثيقة بين المحاسبة وتدقيق الحسابات فعمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب لكن كلاهما يهتمان بالحدث الاقتصادي فالمحاسبة من خلالها تعد القوائم المالية المتمثلة بنتيجة النشاط والمركز المالي والتدفق النقدي وحقوق المساهمين اما المدقق يقوم بفحص تلك القوائم والتحقق من دقتها المحاسبية لأبداء رأي فني محايد يعكس صدق وعدالة تلك القوائم المالية وعلية لا بد ان يكون المدقق على معرفة جيدة بالمعايير المحاسبية لأنها احد متطلبات ممارسة المهنة، (بجاي ومحمد، 2021: 67-68). وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية الذي اوجد مشكلة مزدوجة امام مهنة المحاسبة والتدقيق مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ومن الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بأعداد هذه القوائم، كل ذلك اثار الانتباه لدى المنظمات المحاسبية المهنية الى ضرورة الاستجابة لتلك التطورات من اجل مواجهة المشاكل المتوقع حدوثها نتيجة التطبيق من خلال اصدار معايير التدقيق الدولية وهي مجموعة المعايير الصادرة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين لتعزز دور المدقق في تطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، (لفتة وعياش، 2021: 100). سعت المنظمات المهنية القائمة على مهنة التدقيق في بعض الدول المتقدمة إلى التقليل من التفاوت الذي كان موجود آنذاك من مدقق لأخر، وزيادة موضوعية الأحكام الشخصية التي يتخذها المدقق في تقريره حيث أصدرت مجموعة من المعايير وذلك بهدف الرفع من مستوى أداء عمل المدققين ولتكون المرشد لهم في أداء مهمة التدقيق وتوضيح إجراءات التدقيق عند قيامهم بأداء أعمالهم مما يؤدي الى تقليل التفاوت المهني بينهم، (هيبه واخرون، 2017: 426). ويرى (احمد ومحمود) ان وضع معايير التدقيق الدولية (ISA) يُعد خطوة متقدمة حول تدويل مهنة التدقيق في ظل التطورات والتغيرات الدولية الامر الذي يتطلب من المنظمات المحلية والدولية والباحثين في حقل مهنة التدقيق التنبؤ الدائم لتوفير نوع من التوافق بينها وبين المعايير (القواعد) المحلية، وكذلك العمل الدائم والمستمر على تطويرها وتحديثها بما يلائم التطورات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتكنولوجية المستجدة، (احمد ومحمود، 2023: 519-520).

ان للتدقيق دور مهم للتقرير فيما اذا تم الالتزام بمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية عند اعداد القوائم المالية للوحدة محل التدقيق وتقرير مدى الالتزام بالنظم الرقابية واللوائح القانونية وذلك من اجل تقديم تلميحات للأطراف المستخدمة للقوائم المالية بغرض اتخاذ القرارات التي تراها ملائمة، اذ ان تبني معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IFRS & IAS) من قبل الشركات على مستوى العالم والالتزام الشركات بأعداد وعرض بياناتها المالية وفقا لتلك المعايير، ودور المدققين المهنيين من خلال تأكيدهم على تطبيقها من قبل تلك الشركات حتما سيكون له مزايا تنعكس على دقة وموثوقية البيانات المالية وقابليتها للمقارنة والقبول العام، وهذا سيعمق الثقة التي يوليها المستخدمون لتلك القوائم المالية ويشجع على عملية تدفق الاستثمارات، مما يؤدي الى التزام المحاسبين والمدققين في الدول المنضوية ضمن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية بين تلك الدول، ومما

يجعل المعلومات التي تعرض في القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن نتائج الاعمال والأوضاع المالية للشركات، (محمد وحازم، 2022: 94 - 95).

2-5 مسؤولية المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية:- تعد معايير التدقيق الدولية أداة للاتصال من جهة ووسيلة لتقويم الأداء من جهة أخرى الامر الذي يكسبها أهميتها ودورها الفعال في التدقيق والذي يزيد تأكيد أهمية معايير التدقيق والتي نصت على وجوب امتناع العضو على اصدار تقريره على القوائم المالية الا اذا اتبع معايير التدقيق عند أداء مهمة التدقيق، واي مخالفة لهذه المعايير يقع عبئ تسويقها على من خالفها، لذلك فان معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAAS) الصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) وقواعد الاخلاق للمحاسبين المهنيين (CEPA) الصادرة من مجلس معايير الاخلاق الدولي للمحاسبين المهنيين التابعان للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من اهم التشريعات الدولية التي تبين حقوق المدققين وواجباتهم ومسؤولياتهم منذ تأسيس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة / 1977 ولحد الان، وعلية تتطلب معايير التدقيق من المدقق ان تكون اجراءاته مناسبة لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية ويجب ان يخطط المدقق هذه الإجراءات عن طريق سلوك يتسم بالشك المهني في مراحل التدقيق كافة وينبغي هذا السلوك لا يتعدى الى الاعتقاد بعدم امانة الإدارة من دون قرينة ثابتة (الحسين وكريم، 2017: 7).

ويضيف (Douplnik & et al) ان مسؤولية المدققين بشكل عام، يمكن أن تقسم الى ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي المسؤولية المدنية والمسؤولية الجنائية، والعقوبات المهنية، تنشأ المسؤولية المدنية عندما ينتهك المدققون الالتزامات التعاقدية أو المدنية أو كليهما، وتنشأ المسؤولية الجنائية عندما يرتكبون أعمال إجرامية مثل تقديم معلومات مضللة عمدًا وتُفرض العقوبات المهنية (تحذيرات واستثناءات من قبل جهات مهنية) عندما ينتهك المدققون قواعد الهيئات المهنية التي ينتمون إليها، فيما يتعلق بالمسؤولية المدنية قد يتعرض المدقق لدعوى من قبل العميل (الطرف الآخر في عقد الارتباط) أو من قبل طرف ثالث (طرف غير مشارك في العقد مثل المساهم) ففي بعض الدول لا يكون المدققون مسؤولين تجاه طرف ثالث، كان هذا هو الحال في ألمانيا قبل عام 1998 لكن الوضع تغير نتيجة لقرار المحكمة في ذلك العام واصبحوا حاليًا مسؤولون أمام الطرف الثالث في حالات التقصير، (Douplnik & other, 2023: 452).

يقوم المدقق بعد المسح الميداني للشركة من كافة جوانبها التنظيمية والقانونية وطبيعة عملها والمعلومات التي يحصل عليها من الأطراف المتعددة حول نزاهة الإدارة بالقبول بالمهمة او لا ويبدأ بالتخطيط لعملية التدقيق أي ان تكون خطة تفصيلية لعملية التدقيق التي سيتم تنفيذها وان برنامج التدقيق هو عبارة عن خطة تفصيلية ومنظمة لكل نشاطات الشركة وغيرها ضمن فترة زمنية محددة وفق المعايير الدولية او المحلية للتأكد من ان البيانات المالية التي تم تدقيقها هي خالية من أي تحريف جوهري او اية عمليات احتيال سواء من الإدارة او من موظفي الشركة ويعد برنامج التدقيق اداة فعالة في التخطيط والرقابة لعملية التدقيق، وتعد برامج التدقيق سجلاً للعمل الذي قام به المدقق ومساعديه ودليل اثبات على إجراءات التدقيق التي نفذت خلال عملية التدقيق والتي تقيد في حالة وجود نزاع بين أصحاب المصلحة والمدقق اذا احتاج الامر الى ذلك، ويجب ان لا يقيد المدقق ومساعديه بما تضمنه البرنامج من خطوات كون البرنامج هو مرشد لعمله واذا تطلب الامر نتيجة العمل الميداني أي تغييرات او إضافات او التوسع بالتدقيق عليه ان يعدل كلما دعت الحاجة الى ذلك، (العواد، 2022: 157-158).

2-6 معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بتبني وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية

2-6-1 معيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية :- في عام 2009 تم العمل على دمج معياري التدقيق الدولي IAS 540 مع معيار التدقيق الدولي IAS 545 ليكون معيار واحد هو معيار التدقيق الدولي IAS 540 الذي يحمل عنوان (تدقيق التقديرات المحاسبية) من ضمنها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في عملية تدقيق البيانات المالية ووفقا لذلك المعيار فإن

المدقق يهدف الى الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية تم الاعتراف بها او الإفصاح عنها ام لا، (الطبوسي، 2023: 341). يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية، ويتوسع هذا المعيار على وجه التحديد ليتناول كيفية تطبيق معايير التدقيق الاخرى ذات العلاقة فيما يخص التقديرات المحاسبية ويشمل أيضا المتطلبات والتوجيهات المتعلقة بالأخطاء في التقديرات المحاسبية والمؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة، ان بعض بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة مما يتطلب تقديرها فقط، وتختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتوفرة للإدارة من اجل دعم اعداد تقدير محاسبي على نطاق واسع مما يؤثر على درجة شكوك التقدير، وتؤثر درجة شكوك التقدير بدورها على مخاطر الخطأ الجوهري في التقديرات المحاسبية بما في ذلك قابلية تعرضها لتحيز مقصود او غير مقصود من قبل الادارة، (IAASB, 2018:482). ويتعين على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المشمولة في البيانات المالية للفترة السابقة او حيث يكون ممكنا اعادة التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية وتأخذ طبيعة ونطاق مراجعة المدقق بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية التي يتم اعدادها في البيانات المالية للفترة الحالية، (معايير التدقيق الدولية، 2018: 497). على الرغم من ان التقديرات المحاسبية تنطوي على عدم اليقين في ظل تعقيد المقاييس وتكون عرضة للاخطاء الجوهرية لكنها مهمة لمستخدمي البيانات المالية لذلك على المدقق ان يأخذ في الاعتبار درجة عدم اليقين والموضوعية وجودة الرقابة وغيرها من الشروط ذات الصلة وتخصيص موارد تدقيق كافية للتقديرات المحاسبية، (محمد والعبيدي، 2022: 280). ان استخدام معيار التدقيق الدولي رقم (540) التقديرات المحاسبية يساعد مراقب الحسابات في الحصول على رأي مناسب حول معقولية تلك التقديرات في عملية التدقيق لكشف تأثير تلك التقديرات على ممارسات إدارة الأرباح، ان التقديرات المحاسبية التي تكون مخاطرها الضمنية كبيرة يتوجب على مراقب الحسابات التحقق من معقولية تلك التقديرات بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (540) للحصول على ادلة مناسبة ورأي حول معقولية تلك التقديرات وعلية كلما كانت الحسابات معقدة في احتسابها وتعتمد على التقديرات المحاسبية ومخاطرها الضمنية عالية كانت الحاجة للحصول على الأدلة المناسبة لهذه التقديرات اكبر، (الجنابي وعبيد، 2021: 118). وبناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للبيانات المالية اما ان تكون معقولة في سياق اطار التقرير المالي المعمول به او تكون محرفة، ويجب على المدقق تقييم مدى كفاية الإفصاح للتقديرات المحاسبية التي ينشأ عنها مخاطر مهمة عن عدم تأكد تقديرها في البيانات المالية في سياق اطار التقرير المالي المعمول به من جهة والحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة وحيثما يكون ذلك مناسباً للمكلفين بالحوكمة عما اذا كانوا يعتقدون ان الافتراضات المهمة المستخدمة في اجراء التقديرات المحاسبية تعد معقولة، (العزي، بدون سنة: 21).

2-6-2 معيار التدقيق الدولي رقم (620) استخدام عمل خبير المراجع

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد او منظمة في مجال خبرة بخلاف المحاسبة او التدقيق وذلك عندما يستخدم هذا العمل لمساعدة المدقق في الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة، والهدف من ذلك هو تحديد ما اذا كان سيتم استخدام عمل الخبير والى أي مدى يعد ذلك العمل كافيا لأغراض التدقيق، وعلى المدقق ان يأخذ بالاعتبار عند استخدام عمل الخبير مجموعة من المسائل منها طبيعة الامر الذي يتعلق به عمل الخبير ومخاطر التحريف الجوهري في الامر الذي يتعلق به عمل الخبير واهمية عمل الخبير في سياق عملية التدقيق بالإضافة الى المعرفة والخبر التي يمتلكها وأخيرا ما اذا كان الخبير يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركات التدقيق (IAASB, 2018: 684- 685).

ان المدقق مسؤول عن رأي التدقيق ويتحمل وحدة المسؤولية عن ذلك الرأي الذي تم إبدائه ولا تتخفف هذه المسؤولية باستخدام مراقب الحسابات لعمل مدقق خبير، وبالرغم من ذلك إذا استخدم المدقق عمل خبير طبقاً لهذا المعيار واستنتج ان عمل هذا الخبير يعد كافياً لأغراض المدقق فقد يستخدم المدقق نتائج او استنتاجات ذلك الخبير في مجال خبرته لعملية التدقيق، (احمد ومحمود، 2023: 522).

2-6-3 معيار التدقيق الدولي رقم (560) الاحداث اللاحقة

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالأحداث اللاحقة عند تدقيق البيانات المالية، ويهدف المدقق الى الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة بشأن ما اذا كانت الاحداث اللاحقة والتي تقع بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ التقرير (التي تتطلب تعديلا او افصاحا عنها في البيانات المالية) قد انعكست بشكل مناسب في تلك البيانات المالية طبقا لاطار التقرير المالي المعمول به، والاستجابة بشكل مناسب للحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ التقرير والتي لو كانت معروفة للمدقق في ذلك التاريخ قد تؤدي به الى تعديل تقريره، (العزي، بدون سنة: 23).

ويرى الباحثان انه وعلى الرغم من ان أهداف إجراءات المدقق لا تختلف من منشأة الى أخرى او من قطاع الى اخر في اكتشاف التحريفات التي قد تتضمنها القوائم المالية الا انها تختلف من حيث طبيعة تلك الإجراءات من قطاع الى اخر، اذ للشركات الزراعية خصوصية بالمقارنة مع الشركات الأخرى مما يضع المدقق امام تحدي في الكشف عن أخطاء ومخاطر محتملة في أنشطة هذه الشركات وضمن الامتثال للمعايير المحاسبية والبيئية وبما يضمن تقديم تقارير مالية موثوقة للمستخدمين حول صحة البيانات المالية والتشغيلية للشركة وبما يعكس أداؤها المالي ونتيجة نشاطها.

يعد النشاط الزراعي في مقدمة الأنشطة الحيوية المؤثرة بشكل كبير في مخرجات ومدخلات اقتصاد أي بلد وان أهمية هذا النشاط الجوهرية هو توفير متطلبات الامن الغذائي للمجتمع وتحقيق الرفاه الاجتماعي والاقتصادي، وان اهم ما يميز الموجودات الاحيائية هو التحول الاحيائي من نمو وتكاثر وإنتاج وتدهور وينتج عن التحول الاحيائي تغيرات كمية ونوعية، (صالح وجاري، 2022: 123). وبما ان معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) يتطلب قياس الأصل الاحيائي مثل (الماشية، الأشجار المثمرة) عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية حيث يتم قياس الأصل البيولوجي عندها بتكلفتها مطروحا منها أي اهتلاك متراكم واية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، والمنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصل البيولوجي مثل (الحليب، الصوف، الثمار) يجب قياسها بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع وتعتبر هذه القيمة المحددة للمنتجات الزراعية هي التكلفة في ذلك التاريخ، وبناءً على ذلك على المدقق ان يضع الإجراءات المناسبة والتي تضمن عدم التحيز في استخدام التقديرات وضمن معقوليتها وعلية العمل وفق ما يتطلبه معيار التدقيق الدولي رقم (540) التقديرات المحاسبية، ويرى (صلاح وعتيقة) ان تفهم الكيفية التي يتم بموجبها قياس القيمة العادلة والافصاح عنها تعتبر الخطوة الحاسمة الأولى التي تعطي للمدقق القاعدة او الأساس من اجل تصميم إجراءات التدقيق وبنية المدقق هذا التفهم على أساس معرفته كيف تقوم الشركة بتقدير القيمة العادلة وكذلك معرفة متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية بخصوص القيمة العادلة، وهذا يتم من خلال معرفة أمور مثل خبرة وكفاءة الأشخاص القائمين على عملية القياس والافتراضات العامة والبيانات التي تستخدمها الإدارة لتكوين التقدير والمدى الذي تستخدم فيه الإدارة الاخصائي لتكوين تقديرات القيمة العادلة وكل ذلك شكل تحديا امام المدقق لما تتضمنه من مخاطر في عملية القياس، (صلاح وعتيقة، 2012: 60). بالإضافة الى الجانب التخصصي لهذا النشاط وكما أسلفنا سابقا يقع على عاتق المدقق الفهم العميق فعلى سبيل المثال عند تدقيق الأصول البيولوجية المحتفظ بها لأغراض الإنتاج في كافة مراحلها (الانشاء او التكوين، الإنتاج، الاضمحلال) تتطلب من المدقق ان يكون على دراية ومعرفة في كل ما يتعلق بمراحل النمو هو ما يوفره معيار التدقيق الدولي رقم (620) استخدام عمل خبير المراجعة باعتباره نشاط تخصصي ويتطلب الى عمل مدقق خبير في هذا النشاط.

وعليه فان إجراءات التدقيق، تمثل الخطوات والأنشطة التي يقوم بها المدقق لتنفيذ مهمة التدقيق، تشمل هذه الإجراءات جمع وتحليل البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النظام المحاسبي والتحقق من صحة السجلات المالية، والتحقق من الامتثال للسياسات والإجراءات والتشريعات، والتواصل مع الإدارة والموظفين لجمع المعلومات وتوضيح القضايا المحتملة، ويرى (محمود) ان إجراءات المدقق تعبر عن تصرفات وممارسات محددة يجب اداؤها لتحقيق النشاط وتنفيذه فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات او

السلوك الواجب أدائه كما انها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف في كل مرحلة من مراحل عملية التدقيق التي تبدأ بمرحلة تخطيط وتصميم منهج التدقيق وتنتهي بمرحلة استكمال التدقيق وإصدار التقرير، (محمود، 2009: 89).
اما نطاق التدقيق الخارجي يشير إلى المجال الذي يشمل التدقيق الخارجي، أي المجالات والعمليات التي يتم تقييمها وفحصها من قبل المدقق الخارجي، ويحدد النطاق بناءً على احتياجات الشركة أو المؤسسة والمتطلبات القانونية والمحاسبية، على سبيل المثال، قد يشمل نطاق التدقيق الخارجي تقييم العمليات المالية والمحاسبية، والإجراءات الداخلية للرقابة والمخاطر، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها كما انه قد يشمل تقييم النظام المحوسب والتكنولوجيا المعلوماتية، والعمليات التشغيلية الأخرى في المؤسسة. باختصار، الفرق بين نطاق التدقيق الخارجي وإجراءات التدقيق الخارجي يكمن في أن النطاق يحدد ما يتم تدقيقه، بينما إجراءات التدقيق تشير إلى الخطوات والأنشطة التي يقوم بها المدقق لتنفيذ مهمة التدقيق في النطاق المحدد، والتي سيتم تناولها بشيء من التفصيل في المبحث الثالث من الفصل الثالث من هذا البحث.

المبحث الثالث: الجانب العملي لإجراءات تدقيق الموجودات الاحيائية على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

3-1 نبذة تعريفية بعينة البحث

3-1-1-1 تاريخ تأسيس الشركة:- تعد الشركة العراقية لإنتاج البذور من شركات القطاع الزراعي المساهمة المختلطة في العراق والمنطوية تحت لواء وزارة الزراعة. وهي وحدة اقتصادية ومالية ذات كيان مستقل تتولى القيام بالعمليات الإنتاجية والمالية، اذ تأسست بموجب شهادة التأسيس المرقمة (ش/3275) في 10/5/1989 وفقاً لأحكام المادة (21) من قانون الشركات ذي العدد (36) لسنة 1983 (المعدل) وتخضع لأحكام وتنفيذ نصوص هذا القانون، مركزها الرئيس في محافظة بغداد.

3-1-2-1 رأس المال الشركة:- تأسست الشركة عام 1989م برأسمال قدره (1,000,000) دينار (مليون دينار) وازداد بشكل تدريجي الى ان أصبح (13,650,000,000) دينار (ثلاثة عشر مليار وستمئة وخمسون مليون دينار) في السنة المالية (2018 - 2019).

3-1-3 اهداف الشركة:- تهدف الشركة الى المساهمة في نشاط القطاع الزراعي عن طريق انتاج البذور والتقاي من الرتب العليا وللاصناف المستنبطة محليا "الملائمة لظروف البيئة العراقية" او استيرادها وبيعها الى المزارعين والفلاحين بغية تحسين وتطوير الإنتاج الزراعي والمحافظة على النوعية العالية للأصناف المحلية العريقة والمتفوقة، وتدريب الكوادر واعدادهم علمياً وعملياً لإنتاج البذور في العراق، وتقوم الشركة بمزاولة نشاطها وتنفيذ مهامها من خلال المواقع الآتية:

1) معامل تنقية البذور:- تقوم الشركة باستلام البذور من الفلاحين والمزارعين المتعاقد معهم والمزارع التابعة للشركة وتنقيتها في المعامل وبعد ان يتم تنقيتها وتصديقها من قبل دائرة فحص وتصديق البذور قبل الاستلام وبعد التنقية وتوزيعها على الفلاحين والمزارعين في مواعيد زراعتها الملائمة.

2) معمل بذور الخضر في ابي غريب:- متضرر بالكامل وتم تحويله الى معمل لتنقية بذور الحنطة حيث تم استيراد ونصب معمل حديث لتنقية بذور الحنطة بطاقة خمسة طن في الساعة وتم تشغيله منذ عام 2013 لاستلام وتنقية بذور الحنطة.

3) ملحج القطن في الناي:- متوقف عن العمل حالياً لعدم توفر محصول القطن بسبب انحسار زراعته واستبداله بمحاصيل ذات مردود اقتصادي عالي.

4) المخازن المبردة:- مهامها استلام تقاوي البطاطا من المزارعين المتعاقد معهم وهذا النشاط متوقف حالياً بسبب فسح المجال للقطاع الخاص باستيراد حاجة البلد من هذه التقاوي وبالتالي أدى الى ارتفاع كلف الانتاج بعد ان كان الاستيراد حصراً بالشركة ودائرة البستنة التابعة لوزارة الزراعة.

5) المزارع:-

أ- مزرعة اللطيفية: وتتكون من قسمين:-

القسم الأول: هو ملك للشركة ومساحتها الكلية (402) دونم تستغل لإنتاج بذور الحنطة والذرة الصفراء.

- القسم الثاني:** مستأجر من وزارة الزراعة ومساحتها الكلية (819) دونم تستغل لإنتاج بذور الحنطة والذرة الصفراء، والمزرعة يتم استثمارها حالياً عن طريق عقود مزارعة مع مجموعة مزارعين.
- ب- مزرعة ربيعية: مستأجرة من وزارة الزراعة ومساحتها الكلية (1059) دونم حيث تقع ضمن المنطقة شبه مضمونه الامطار وتستغل لإنتاج بذور الحنطة وهي حالياً غير مستغلة بسبب الظرف الأمني منذ احتلال الموصل في 2014 ولحد الان.
- 3-2 إجراءات تدقيق الموجودات الاحيائية في الشركات الزراعية المقترحة:- تمثل إجراءات التدقيق الخطوات والأنشطة التي يقوم بها المدقق لتنفيذ عملية التدقيق، وتشمل هذه الإجراءات جمع وتحليل البيانات المالية وغير المالية، وتقييم النظام المحاسبي المطبق والتحقق من صحة السجلات المالية، والتحقق من الامتثال للسياسات والإجراءات والتشريعات المعمول بها، والتواصل مع الإدارة والموظفين لجمع المعلومات لانجاز عملية التدقيق، وفي الشركات الزراعية وكما بينا سابقاً انها ذات نشاط متخصص تتطلب إجراءات من المدقق ذات نوعية متخصصة لضمان دقة البيانات المالية والامتثال للقوانين واللوائح المحلية والدولية، اذ يقوم بفهم النشاط الزراعي للشركة والتحليل الأولي للتحديات والمخاطر المتعلقة بقطاع الزراعة، مثل طبيعة الأنشطة الزراعية وموسمية الإنتاج الزراعي وظروف الطقس ومتطلبات التسويق، بعد ذلك يقوم بجمع المعلومات المالية ومعلومات عن عملياتها بما في ذلك الحسابات والفواتير والسجلات المالية بغرض تحليلها للتأكد من صحتها واكتمالها، ويتعين على المدقق أيضاً تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة للتأكد من أن العمليات تتم بشكل سليم وأن هناك إجراءات منع للتلاعب والغش، علاوة على ذلك، يقوم بتقدير القيمة العادلة للأصول الزراعية الاحيائية النباتية او الحيوانية الدائمة المثمرة او المنتجة وذلك باستخدام الأساليب والتقنيات المناسبة اذ تعد من الأمور الجوهرية وذات إجراءات معقدة لما للانشطة الزراعية من تنوع، أخيراً يُعد المدقق تقريراً نهائياً يحتوي على نتائج التدقيق والتوصيات لتحسين العمليات المالية والإدارية، اذ يسهم هذا التقرير في زيادة وبناء الثقة بين الشركة وأصحاب المصالح. وبالتالي هذه الإجراءات تكون جزء من برنامج التدقيق الذي يتم اعداده من قبل المدقق الذي يعتبر لاي عملية تدقيق خطة ومراجعة شاملة تهدف الى إعطاء رأي صحيح عن صحة وعدالة القوائم المالية، ويعتمد البرنامج على مجموعة من الأهداف (اهداف التدقيق)، وذلك لضمان صحة وشفافية التقارير المالية والامتثال للمعايير المحاسبية اذ إنه يضمن أن الشركات تلتزم بالمعايير المحاسبية والقوانين المحلية والدولية، وذلك بما يتضمنه البرنامج من إجراءات تدقيق التي تم التوصل اليها من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري للبحث وكذلك في ظل التعديلات المقترحة للتطبيقات المحاسبية للنظام المحاسبي الموحد على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وكيف ان تطبيق تلك المعايير انعكس على عمل المدقق الخارجي مما يتطلب منه وضع إجراءات تدقيق تغطي التغيرات التي تتطلبها تلك المعايير في القياس والعرض والافصاح وتحديداً معيار المحاسبة الدولي " (IAS41) الزراعة" الذي تطلب قياس وعرض الموجودات الاحيائية للشركات الزراعية بالقيمة العادلة، وتشمل اهداف التدقيق الاكتمال والوجود والحدوث والتقييم والقياس والملكية والعرض والافصاح وكما موضح للعمليات والمعاملات والافصاحات ادناه:
- 1) الاكتمال (Completeness) يهدف الى التأكد من تسجيل الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية التي كان ينبغي تسجيلها.
 - 2) الوجود (Existence) يهدف الى التحقق من الموجودات والالتزامات وحقوق الملكية موجودة فعلاً.
 - 3) الحدوث (Occurrence) يهدف الى التحقق من حدوث احداث ومعاملات واي مسائل أخرى جرى الكشف عنها من قبل الوحدة الاقتصادية وتتعلق بها وأنها تمت فعلاً وتعكسها بياناتها المالية.
 - 4) التقييم (Valuation) يجب على المدقق التحقق من دقة التقديرات والقيم المحددة للأصول والالتزامات. يتعين على الشركة تقدير الموجودات والالتزامات بموجب المعايير المحاسبية المعتمدة.
 - 5) القياس (Measurement) يهدف الى التحقق من دقة القياس المستخدم أي انه تم قياس الموجودات والالتزامات بشكل صحيح وفق لمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية.

- 6) الملكية (Ownership): يهدف الى التحقق من أن الموجودات (الممتلكات والمصانع والمعدات) تعود بالفعل للشركة وأنها غير مشاركة أو مرهونة لأي طرف آخر .
- 7) العرض (Presentation): يهدف الى تقديم المعلومات بشكل واضح ومفهوم ووفقاً لمعايير المحاسبية هذا الهدف يتعلق بطريقة تقديم المعلومات المالية في التقارير . يجب أن يتم تقديم .
- 8) الإفصاح (Disclosure): يجب على الشركة الكشف بشفافية عن المعلومات الهامة في التقارير المالية، بما في ذلك المخاطر والالتزامات القانونية والمالية.
- ويعرض الجدول ادناه الإجراءات المقترحة لتدقيق الاصول الاحيائية النباتية والحيوانية والمحاصيل والمنتجات في الشركات الزراعية:

الجدول (1)

إجراءات التدقيق المقترحة للموجودات الاحيائية في الشركات الزراعية

ت	الاجراء
	الهدف الاول: إجراءات عامة
1	دراسة الهيكل التنظيمي للشركة والعمليات الأساسية والاطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
2	التأكد من الامتثال للأحكام والقوانين والانظمة التي لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية مثل (قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية وقانون الضريبة وقانون التقاعد والعمل) وحسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي (250) مراعاة القوانين والانظمة عند تدقيق البيانات المالية.
3	التأكد من ان اعداد القوائم المالية قد تم وفق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
4	دراسة الظروف الاقتصادية المحلية والدولية التي من الممكن ان تؤثر على الانشطة الرئيسية للشركات الزراعية وخطط تنمية الدولة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
5	التأكد من وجود سياسات وإجراءات فعالة للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها لتحقيق اهداف الحوكمة والادارة وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (265) الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة
6	التأكد من اعداد الاقرار من قبل الإدارة وانه يتضمن المعلومات المالية ذات الصلة بنشاط الشركات الزراعية والسياسات المحاسبية المتبعة والمعلومات الإضافية المطلوبة وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية المطبقة من قبل الشركة وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (580) الاقرارات الخطية.
7	تحديد العوامل التي من الممكن ان تؤثر على اداء الشركة وتحديد المخاطر المحتملة التي يمكن ان تتعرض لها من خلال اجراء التحليلية الأولية لتحديد المخاطر بصورة مبدئية تحليل العلاقة السببية بين مختلف العناصر المالية في البيانات والمعلومات المالية وفق لمعيار التدقيق الدولي رقم (520) الاجراءات التحليلية.
8	التأكد من اعداد الادارة تقييماً لقدرة المنشأة بالبقاء كمنشأة مستمرة وأنها اعدت قوائمها المالية على اساس الاستمرارية والتأكد من ذلك وفقاً لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (570) المنشأة المستمرة.
9	الإطلاع على تقارير التدقيق الداخلي للشركة ان وجدت لمعرفة المخاطر التي تتعرض لها.
10	الإطلاع على محاضر وتقارير مجلس إدارة الشركة ان وجدت
11	التأكد من صحة الأرصدة الافتتاحية لعناصر قائمة المركز المالي وانه قد جرى الإفصاح عنها وفق متطلبات معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وأنها لا تحتوي على أخطاء تؤثر على البيانات المالية للفترة الحالية وفق لمعيار التدقيق الدولي رقم (510) عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية.
10	التأكد من صحة عرض البيانات المالية للشركة عند الانتقال لأول مرة الى تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.
	الهدف الثاني: تدقيق قياس وتقييم الموجودات الاحيائية النباتية الدائمة المثمرة
1	التأكد من الاعتراف بالنباتات الدائمة المثمرة باعتبارها أصلاً بايولوجياً عندما تسيطر المنشأة على الموجود نتيجة لحدوث أحداث سابقة ويكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مع إمكانية قياس القيمة العادلة له او تكلفته بشكل موثوق
2	التأكد من قياس النباتات الدائمة المثمرة في مرحلة الانبات او النمو وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS16) بالتكلفة التي تتحملها المنشأة خلال هذه المرحلة وحتى يصبح جاهزاً للإنتاج الزراعي باعتبارها اصلاً غير متداولة
3	التأكد من تحويل النباتات الدائمة المثمرة في مرحلة الإنتاج باعتبارها نباتات لأغراض الإنتاج قيد التكوين الى نباتات لأغراض الإنتاج (منتجة).
4	التأكد من صحة احتساب الاهلاك للنباتات الدائمة المثمرة والاعتراف بها كمصرف اهلاك واي مصاريف تشغيلية على الموجود الاحيائي باعتبارها مصاريف تحمل على نفس الفترة.
5	التأكد من قياس المحصول الناتج من الموجود الاحيائي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع وتحويله الى حساب المخزون
6	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة للمحصول الزراعي في قائمة الدخل ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
7	التأكد من استخدام المنشأة من بين أحد المدخلين للقياس لللاحق للنباتات الدائمة المثمرة (الموجود الاحيائية) مع الثبات في الاستخدام وحسب نموذج اعمال المنشأة ووفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS16) "الممتلكات والمصانع والمعدات"
8	في حال استخدام المنشأة مدخل التكلفة

ت	الاجراء
	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من اخضاع النباتات الدائمة المثمرة في نهاية كل فترة مالية الى اختبار انخفاض القيمة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS36) "الانخفاض في قيمة الاصول" التأكد من عرض الموجود الاحيائي بالتكلفة مطروحا منه مخصص الاهلاك المتراكم ومخصص خسائر التدني ان وجد في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي. التأكد من الاعتراف بخسائر تدني الموجود الاحيائي عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية المسجلة للموجود بالدفاتر (القيمة المرحلة) التأكد من عدم الاعتراف بمكاسب ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية المسجلة للموجود بالدفاتر (القيمة المرحلة) الا اذا كان الموجود سبق وتم الاعتراف بخسارة تدني له في الفترة السابقة التأكد من الاعتراف بمكاسب ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد عن القيمة الدفترية المسجلة للموجود بالدفاتر (القيمة المرحلة) الذي سبق وتم الاعتراف بخسارة تدني له في الفترة السابقة ويحدود رصيد مخصص التدني المرحل من الفترات السابقة
9	<p>في حال استخدام المنشأة مدخل إعادة التقييم</p> <ul style="list-style-type: none"> التأكد من تاريخ اجراء عملية إعادة التقييم من قبل المنشأة التأكد من الطريقة المستخدمة من قبل المنشأة في إعادة التقييم سواء إعادة تقييم داخلي او عن طريق مقيم خارجي مستقل التأكد من الإفصاح عن قيمة الموجود الاحيائي الذي كان سيتم الاعتراف به لو لم يتم إعادة التقييم التأكد من عرض الموجود الاحيائي بالقيمة العادلة مطروحا منه مخصص الاهلاك المتراكم ومخصص خسائر التدني ان وجدت في نهاية الفترة المالية في قائمة المركز المالي. التأكد من ان إعادة التقييم تتم من قبل المنشأة على أساس منتظم وبما يضمن عدم اختلافا القيمة الدفترية المسجلة للموجود بالدفاتر (القيم المرحل) بصورة مادية عن القيمة العادلة، ويكون إعادة التقييم سنويا إذا كان الاختلاف جوهري وكل ثلاث الى خمس سنوات إذا كان الاختلاف غير جوهري. التأكد من معالجة الارتفاع بالقيمة العادلة عن القيمة المرحلة للموجود الاحيائي الذي سبق وتم تقييمه في فترات سابقة والاعتراف بخسائر تدني ويتم في الفترة الحالية الاعتراف بمكاسب إعادة التقييم وبما لا يتجاوز رصيد مخصص خسائر التدني بتاريخ إعادة التقييم وعلى ان لا تزيد القيمة الدفترية للموجود عن القيمة الدفترية فيما لو لم يكن هناك تدني، وفي حال كان مبلغ الارتفاع يزيد عن مخصص خسائر التدني فيتم الاعتراف بباقي الزيادة في حساب فائض إعادة التقييم. التأكد من الاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المرحلة للموجود الاحيائي كفائض إعادة تقييم وتخفيض مخصص الاهلاك المتراكم والموجود في حالة كان الفرق أكبر من مخصص الاهلاك المتراكم للموجود. التأكد من الاعتراف بالانخفاض بالقيمة العادلة عن القيمة المرحلة للموجود الاحيائي كخسائر تدني الموجود الاحيائي في كشف الدخل في مقابل زيادة مخصص خسائر التدني. التأكد من معالجة الانخفاض بالقيمة العادلة عن القيمة المرحلة للموجود الاحيائي الذي سبق وتم تقييمه في فترات سابقة والاعتراف بفائض إعادة تقييم ويتم في الفترة الحالية تغطية التدني من رصيد فائض إعادة التقييم وفي حالة عدم كفاية رصيد الفائض في تغطية كامل التدني يتم الاعتراف بباقي التدني كخسارة تدني وتظهر ضمن ربح وخسارة الفترة. التأكد من تحويل فائض إعادة التقييم الى حساب الأرباح المحتجزة عندما يتم بيع او استبعاد الموجود الاحيائي او تخفيضه بمقدار الفرق بين الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية والاهلاك على أساس قيمة إعادة التقييم
10	<p>التأكد من عدم اعتبار الأسعار التعاقدية لبيع الثمار من النباتات الدائمة المثمرة (المنتج الاحيائي) في تاريخ مستقبلي قيمة عادلة، إذ يتم تحديد القيمة العادلة لتعكس ظروف السوق الحالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد المستقبلي</p>
الهدف الثالث: تدقيق قياس وتقييم الموجودات الاحيائية النباتية التي تنتهي بالحصاد	
1	التأكد من صحة تصنيف الزراعة النباتية الدائمة التي تنتهي بالحصاد باعتبارها موجود احياي ضمن الموجودات المتداولة في قائمة المركز المالي لها كمخزون نباتات دائمة تنتهي بالحصاد
2	التأكد من تحميل الموجود الاحيائي (الزراعة الدائمة التي تنتهي بالحصاد) بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة في مرحلة الانبات او النمو وحتى يصبح الموجود جاهزا للحصاد
3	التأكد من قياس الموجود الاحيائي (الزراعة الدائمة التي تنتهي بالحصاد) في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة" بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة عند نقطة البيع واعتبار الفرق خسائر او مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس
4	التأكد من قياس المحصول الناتج من الموجود الاحيائي (الزراعة الدائمة التي تنتهي بالحصاد) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بتاريخ الحصاد واعتبار القيمة المحددة للمحصول هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"
5	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة عند نقطة البيع للمحصول الزراعي ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
الهدف الرابع: تدقيق قياس وتقييم الموجودات الاحيائية النباتية الموسمية	
1	التأكد من صحة تصنيف الزراعة النباتية الموسمية باعتبارها أصلا اجيائيا ضمن الموجودات المتداولة في قائمة المركز المالي لها كمخزون النباتات الموسمية.
2	والتأكد من تحميل الموجود الاحيائي (الزراعة النباتية الموسمية) بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة في مرحلة الانبات او النمو وحتى يصبح الموجود جاهزا للحصاد
3	التأكد من قياس الموجود الاحيائي (الزراعة النباتية الموسمية) في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة" بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدرة عند نقطة البيع واعتبار الفرق خسائر او مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس
4	التأكد من قياس المحصول الناتج من الموجود الاحيائي (الزراعة النباتية الموسمية) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع بتاريخ الحصاد واعتبار القيمة المحددة للمحصول هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"

ت	الاجراء
5	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع للمحصول الزراعي ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
الهدف الخامس: تدقيق قياس وتقييم الموجودات الاحيائية الحيوانية الدائمة المنتجة	
1	التأكد من الاعتراف بالحيوانات الدائمة المنتجة باعتبارها أصلا احيائيا عندما تسيطر المنشأة على الموجود نتيجة لأحداث سابقة ويكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مع إمكانية قياس القيمة العادلة له او تكلفته بشكل موثوق.
2	التأكد من قياس الحيوانات الدائمة المنتجة في مرحلة التكوين او النمو وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدر عند نقطة البيع باستثناء الحالة التي لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية اذ يتم قياسها بالتكلفة مطروحا منها الاهلاك المتراكم واية خسائر انخفاض في القيمة ان وجدت.
3	التأكد من تحويل الحيوانات الدائمة المنتجة في مرحلة الإنتاج باعتبارها حيوانات لأغراض الإنتاج قيد الانجاز الى حيوانات لأغراض الإنتاج (منتجة)
4	التأكد من الاعتراف بالمصاريف التشغيلية على الحيوانات الدائمة المنتجة مثل اللقاحات والرعاية الصحية الخ كمصرف فترة.
5	التأكد من قياس المحصول الناتج من الحيوانات الدائمة المنتجة كأصل احيائي بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدر عند نقطة البيع بتاريخ الحصاد واعتبار القيمة المحددة للمحصول هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"
6	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة للمحصول الزراعي ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
7	التأكد من قياس الحيوانات الدائمة المنتجة كأصل احيائي في نهاية كل فترة مالية بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدر عند نقطة البيع والاعتراف بالفروقات مكاسب او خسائر القيمة العادلة في بيان الدخل ووفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة"
8	التأكد من عدم اعتبار الأسعار التعاقدية لبيع المنتجات من الحيوانات الدائمة المنتجة (المنتج احيائي) في تاريخ مستقبلي قيمة عادلة، اذ يتم تحديد القيمة العادلة لتعكس ظروف السوق الحالية وليس بتاريخ تنفيذ العقد المستقبلي
الهدف السادس: تدقيق قياس وتقييم الموجودات الاحيائية الحيوانية التي تنتهي بالحصاد	
1	التأكد من صحة تصنيف الزراعة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالحصاد باعتبارها أصلا احيائيا ضمن الموجودات المتداولة في قائمة المركز المالي لها كمخزون حيوانات دائمة تنتهي بالحصاد
2	التأكد من تحميل الموجود احيائي (الزراعة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالحصاد) بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة في مرحلة النمو وحتى يصبح الموجود جاهزا للحصاد
3	التأكد من قياس الموجود احيائي (الزراعة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالحصاد) في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة" بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع واعتبار الفرق خسائر او مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس
4	التأكد من قياس المحصول الناتج من الموجود احيائي (الزراعة الحيوانية الدائمة التي تنتهي بالحصاد) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدر عند نقطة البيع بتاريخ الحصاد واعتبار القيمة المحددة للمحصول هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"
5	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع للمحصول الزراعي ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
الهدف السابع: تدقيق قياس وتقييم وعرض منتجات الموجودات الاحيائية النباتية والحيوانية	
1	التأكد من صحة تصنيف المنتجات الحيوانية باعتبارها أصلا احيائيا ضمن الموجودات المتداولة في قائمة المركز المالي لها كمخزون المنتجات الحيوانية.
2	التأكد من تحميل الموجود احيائي (المنتجات الحيوانية) بكل التكاليف التي تتحملها المنشأة في مرحلة النمو وحتى يصبح الموجود جاهزا للحصاد
3	التأكد من قياس الموجود احيائي (المنتجات الحيوانية) في نهاية كل فترة مالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة" بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع واعتبار الفرق خسائر او مكاسب القيمة العادلة من إعادة القياس
4	التأكد من قياس الموجود احيائي (المنتجات الحيوانية) بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدر عند نقطة البيع بتاريخ الحصاد واعتبار القيمة المحددة للمحصول هي التكلفة في ذلك التاريخ عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS2) "المخزون"
5	التأكد من معالجة الفرق بين تكلفة الإنتاج والقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع للمحصول الزراعي ضمن حساب مكاسب او خسائر القيمة العادلة
الهدف الثامن: تدقيق قياس وتقييم وعرض المنح الحكومية	
1	التأكد من مدى تلقي المنشأة دعم من قبل الحكومة في شكل منح او مساعدات مباشرة او غير مباشرة
2	التأكد من طبيعة ونطاق المنح الحكومية التي تم الحصول عليها والاعتراف بها من قبل المنشأة والتي قد تكون في شكل إعفاءات ضريبية او تخفيض معدلات الضريبة على القطاع الزراعي الخ
3	التأكد من مدى التزام المنشأة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS41) "الزراعة" في <ul style="list-style-type: none"> • تصنيف المنح الحكومية المرتبطة بالنشاط الزراعي التي تحصل عليها المنشأة الى منح مشروطة وأخرى غير مشروطة • التأكد من اعتراف المنشأة بالمنحة الحكومية الغير مشروطة المرتبطة بالموجود احيائي والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع ضمن كشف الدخل عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة القبض • التأكد من اعتراف المنشأة بالمنحة الحكومية المشروطة المرتبطة بالموجود احيائي والذي يتم قياسه بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع المقدر عند نقطة البيع ضمن كشف الدخل عندما يتم الوفاء بشروط المنحة • التأكد من اعتراف المنشأة بالجزء الذي لم يتم الوفاء بشروطه من المنحة الحكومية المشروطة في قائمة المركز المالي للمنشأة كالتزام على عليها
4	التأكد من مدى التزام المنشأة بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" من حيث

ت	الاجراء
	<ul style="list-style-type: none"> التأكد من الوفاء بشروط الاعتراف بالمنحة الحكومية سواء نقدية ام غير نقدية التي تحصل عليها المنشأة وهي أولا ان المنشأة ستفي بالشروط المتعلقة بالمنحة وثانيا وجود تأكيد معقول بالاستلام الفعلي للمنحة التأكد من صحة تصنيف المنشأة للمنحة الحكومية والمعالجة المحاسبية لها عندما تكون المنحة في شكل نقد او منحة أخرى غير تلك المرتبطة بالموجودات غير المتداولة التأكد من توزيع المنشأة مبلغ المنحة او تخفيض الالتزام الحكومي على المنشأة على الفترات الزمنية اللازمة للوفاء بشروط المنحة وبعتماد التكاليف التي تتكبدها المنشأة للوفاء بشروط المنحة أساس في التوزيع التأكد من الطريقة المعتمدة من قبل المنشأة في عرض المنحة الحكومية المرتبطة بالدخل سواء أولا بشكل منفصل او تحت عنوان عام مثل إيرادات أخرى وثانيا تخفيض المصاريف المرتبطة بالمنحة في كشف الدخل التأكد من صحة تصنيف المنشأة للمنحة الحكومية والمعالجة المحاسبية لها عندما تكون المنحة في شكل نقل ملكية أصول غير نقدية للمنشأة او نقدية لكن بشرط شراء او بناء او تملك أصول غير متداولة التأكد من الطريقة المعتمدة من قبل المنشأة في عرض المنحة الحكومية المرتبطة بالموجود سواء أولا اثبات المنحة والموجود بالقيمة العادلة للموجود غير المتداول وثانيا اثبات كل من الموجود والمنحة بمبلغ اسمي (رمزي) وليكن على سبيل المثال دينار واحد التأكد من المعالجات المحاسبية عندما تكون المنحة في شكل أصل غير متداول وقابل للاهلاك وتم الاعتراف به بالقيمة العادلة اذ يمثل قسط الاهلاك السنوي لذلك الموجود مقدار ما يتم الاعتراف به من قيمة المنحة باختياره دخل خلال تلك الفترة
	الهدف: إجراءات التدقيق الأخرى
1	التأكد من افصاح المنشأة عن الموجودات والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر او غير متكرر في قائمة المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها
2	التأكد من افصاح المنشأة عن تقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير قياسات القيمة العادلة
3	التأكد عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات من المستوى الثالث الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح او الخسارة او الدخل الشامل الاخر للفترة
4	التأكد من ان الاجراءات التي قامت الادارة بوضعها للتأكد من ان الاحداث اللاحقة قد شخصت
5	الاطلاع على محاضر اجتماعات المساهمين ومجلس الادارة ولجان التدقيق واللجان الأخرى بعد نهاية الفترة والاستفسار عن الامور التي تمت مناقشتها في الاجتماعات والتي لا تتوفر محاضرها حتى ذلك الوقت
6	الاطلاع على أحدث قوائم مالية فصلية متوفرة وكذلك الموازنات التقديرية وتوقعات التدفق النقدي وتقارير الادارة ذات العلاقة، وبالقدر الذي تعتبر فيه ضرورية ومناسبة
7	التأكد من السياق المستخدم من قبل الإدارة عند تقدير قيمة أحد بنود القوائم المالية من خلال فحص واختبار: <ul style="list-style-type: none"> تقييم المعلومات والافتراضات التي استند عليها التقدير اختبار الاحتسابات مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية دراسة اجراءات الادارة للمصادقة على التقديرات
8	استخدام تقدير مستقل من قبل المدقق ومقارنة النتائج مع تقديرات الادارة من اجل اختبار اجراءات الاحتساب
9	فحص الاحداث اللاحقة التي تقع بعد نهاية الفترة المالية وقبل الانتهاء من عملية التدقيق التي توفر ادلة اثبات التقديرات التي قامت بها الادارة

المصدر: من اعداد الباحثان

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات**1-4 الاستنتاجات:**

- 1- اصبحت معايير الابلاغ المالي الدولية مرجعا في مختلف انحاء العالم ليس فقط الدول المتقدمة، بل حتى النامية منها على حد سواء، وبما يسهل على الأخيرة الجهود المطلوبة لوضع او تطوير المعايير او القواعد المحلية.
- 2- تتضمن معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية متطلبات قياس وعرض وافصاح تفوق ما تطلبه القواعد المحاسبية المحلية من جهة ولتغطيتها لمواضيع لا تغطيها تلك القواعد من جهة أخرى.
- 3- تعتمد الشركات الزراعية العراقية المدرجة في سوق العراق لأوراق المالية على القياسات التقليدية (التكلفة التاريخية) عند قياس وتقييم الموجودات الاحيائية.
- 4- اختلاف طرق القياس والافصاح في النظام المحاسبي الموحد والقواعد المحاسبية المحلية بصورة كبيرة عن معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية انعكس على ملائمة وصدق تمثيل المعلومات وبالتالي قرارات المستخدمين.

5- اختلاف متطلبات عملية التدقيق للقوائم المالية المعدة وفقا للقواعد والنظم المحاسبية المحلية عنها عند تبني وتطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية التي تتطلب إجراءات من المدقق تكون مختلفة لا سيما عند قياس الموجودات الاحيائية الحيوانية او النباتية بالقيمة العادلة في ظل ما تتضمنه من تقدير وحكم شخصي عالي في اغلب الاحيان.

4-2 التوصيات :

- 1- تبني وتطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في الوحدات الاقتصادية المحلية وتحديد الوحدات الزراعية منها وبما يوفر المعلومات المحاسبية الملائمة وذات التمثيل الصادق للأحداث والظروف الاقتصادية، باعتبارها معايير تعبر عن حالات وتجارب قد ظهرت على ارض الواقع واصدارها كان باتفاق ومشاورات من قبل عدة دول، خاصة وان للعراق تجربة في تطبيق تلك المعايير في القطاع المصرفي.
- 2- تعديل النظام المحاسبي الموحد نتيجة تغيير الظروف البيئية والاقتصادية وبما ينسجم مع متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وحتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المحلية والتطبيقات المحاسبية الدولية وتقديم قوائم مالية متوافقة مع معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية.
- 3- اعتماد الشركات الزراعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية متطلبات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية فيما يخص عملية قياس عناصر قوائمها المالية وتحديد القيمة العادلة عند قياس موجوداتها الاحيائية غير المتداولة والمتداولة والمحاصيل الزراعية التي تمر بمراحل تحول بايولوجي وتغيير في السعر وبما يعزز من جودة الإبلاغ المالي لها.
- 4- اعتماد إجراءات تدقيق الموجودات الاحيائية التي قدمها الباحثان عند تدقيق الشركات الزراعية في ظل تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

المصادر

المصادر العربية:

- أولاً: القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات والنشرات والوثائق الرسمية والاصدارات (Laws, legislation, regulations, instructions, bulletins, official documents, and publications)
1. Iraqi Companies Law No. (21) of (1997) (amended) published in the Iraqi Gazette, Issue (3689).
 2. Federal Financial Supervision Bureau, (2011) Unified Accounting System - 2nd Edition, Dar Al-Kutub and Documentation, Iraq.
 3. Instructions of the Unified Accounting System for Companies No. (1) of 1998.
 4. Financial Supervision Bureau, (2013) "Accounting Rules, Iraqi Accounting and Regulatory Standards Board.
 5. Ministry of Finance, Economic Department, Economic Policies Department, a study prepared on the agricultural sector in Iraq, the causes of faltering and reform initiatives.
 6. Financial reports of the Iraqi Seed Production Company (mixed shareholding) for the year (2020).

ثانياً: الكتب العربية (Arabic books)

1. Al-Awad, Asaad Muhammad Ali Wahhab, (2022), "Advanced Auditing within the Framework of International Auditing Standards," Dar Al-Kutub, first edition, Karbala, Iraq.
2. Lotfy, Amin Al-Sayed Ahmed, (2005), "Accounting Theory", University House, Cairo, Egypt.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح (Epistles and dissertations)

1. Al-Mousawi, Zahraa Nasser Ali, (2021), "The impact of adopting international financial reporting standards on the quality of Iraqi banks' profits using the Beneish M-score model, an applied study in a sample of Iraqi banks listed on the Iraqi Stock Exchange," a letter submitted to the College Council Management and Economics at the University of Baghdad, which is part of the requirements for obtaining a Master of Science degree in accounting.
2. Abdullah, Faisal Najm al-Din, (2012), "Compatibility between Iraqi accounting rules and international standards (IASs/IFRSs) and their role in developing the accounting profession in Iraq - a comparative analytical study," research submitted to the College of Administration and Economics at Saladin University - Erbil, which is part of the requirements for obtaining a master's degree in accounting.
3. Mahmoud, Najla Abbas, (2009), the auditor's procedures to verify the validity of accounting measurement in agricultural activity, (applied research in the financial control environment and audit offices in the private sector in Iraq), research submitted to the Arab Institute of Certified Public Accountants as part of the requirements for obtaining Chartered Accounting Certificate.

رابعاً: النشرات والدوريات (Bulletins and periodicals)

1. Ibrahim, Muhannad Ismail, Al-Muaini, Saad Salman,(2023), evaluating commitment to the ethics of the auditing profession according to INTOSAI standards / (ISSAI 4000) applied research, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (18), Issue (63),.
2. Al-Halbousi, Jamal Nouri Dahham,(2023) the role of the International Auditing Standard IAS 540 “Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures” in reducing income smoothing practices in financial statements (from the perspective of Iraqi auditors), Volume (18), Issue (63).
3. Al-Kubaisi, Abdul-Sattar Abdul-Jabbar Eidan,(2014) International Accounting Standards, Financial Derivatives, Responsibility for the Global Financial Crisis, and the Islamic Alternative, The Jordanian Journal of Islamic Studies, Volume (10), Issue (4),.
4. Al-Mousawi, Inam Mohsen Ghadeer, (2015), Diagnosing the determinants and advantages of switching to International Financial Reporting Standards (IFRS) from the perspective of information users: An analytical study of private banks operating in the Najaf Governorate, Al-Ghari Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume (13), Issue.(37)
5. Bajay, Raghad Rasheed, Muhammad, Muwaffaq Abdul Hussein,(2021) auditing bank credit risks in accordance with international auditing standards / applied research in the Rafidain Bank public administration, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (16), Issue (54).
6. Hamid, Ardalan Ismail, Al-Nuaimi, Basma Faleh, Tawfiq, Malik Muhammad,(2019) Obstacles to the transition from the unified accounting system to international accounting standards in the banking sector in the Kurdistan Region / Iraq (an exploratory study of the opinions of a sample of financial statement preparers in banks and auditors in the monitoring department Banks in the Central Bank / Erbil Branch), Journal of the Lebanese French University - Erbil, Volume (4), Issue (4).
7. Saleh, Yahya Radi, Gary, Ahmed Saad,(2022) the possibility of adopting the market approach to measure the fair value of biological assets in Iraq (an applied study in the Middle East Fish Production and Marketing Company), Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (17), Issue (61).
8. Salah, Hawass, Ateeqa, Tarfani,(2012) The Auditing Profession in Light of the Application of Financial Reporting and Fair Value Standards, Journal of Economics, Management and Trade, Issue (12).
9. Abdullah, Faisal Najm al-Din, Othman, Fadel Nabi,(2015) “Compatibility between Iraqi accounting rules and international standards (IASs/IFRSs) and their role in developing the accounting profession in Iraq,” Journal of the College of Human Sciences, Issue (4).
10. Obaid, Haider Amer Dhiyab, Al-Janabi, Amer Muhammad Salman,(2021) “The Role of International Auditing Standard (540) Auditing Accounting Estimates in Detecting Earnings Management Practices, Applied Research in a Sample of Companies Listed on the Iraq Stock Exchange,” Al-Kout Journal of Administrative and Economic Sciences Issue (13).
11. Lafta, Manal Hussein, Ayyash, Muhannad Abbas,(2021) the impact of adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) in enhancing audit quality, Dinanir Magazine, Issue (21).
12. Muhammad, Kanar Jassim, Al-Obaidi, Sabiha Barzan Farhoud ,(2022) procedures for auditing accounting violations in accordance with international auditing standards / applied research in the Karbala Municipality Directorate, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (17), Issue (60).
13. Haiba, Senhaji, Al-Qadir, Awadi Abdel, Al-Eid, Amara Muhammad ,(2017) the impact of applying international auditing standards in improving the quality of external auditing, Journal of Administrative and Financial Sciences - Martyr Hama Lakhdar University in El Oued, Volume (1), Issue (1).

خامساً: إصدارات مهنية (Professional publications)

1. Al-Ezzi, Abdul Raouf Hassan, Technical Summary of International Auditing Standards, Arab Group for International Professional Services (Member of Talal Abu-Ghazaleh & Partners).
2. Saudi Organization for Certified Public Accountants, SOCPA,(2022) publication entitled “International Financial Reporting Standards”,.
3. Mirza, Abbas Ali, Holt, Graham J., (2011) , “Guide and Book for the Practical Implementation of International Financial Reporting Standards,” Society of the Arab Society of Certified Public Accountants, Jordan.

ب – المصادر الأجنبية
أولاً: الكتب (Books)

Doupnik, Timothy, Finn, Mark, Gotti, Giorgio,(2023) “International Accounting “, 6th ed, McGraw Hill LLC..

ثانياً: الدوريات (Periodicals)

Emenike, Charles Ezeagba, Impact of International Financial Reporting Standard (IFRS) Adoption on Financial Reporting Practice of Selected Commercial Banks in Nigeria, Journal of policy And Development Studies, Vol.11, 2017.

ثالثاً: المواقع الالكترونية (Website)

1. <https://aaahq.org> جمعية المحاسبة الامريكية (AAA)
2. <https://www.ifrs.org> مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)
3. <https://www.ifac.org> الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
4. <https://www.iaasb.org> مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)
5. <http://www.isx-iq.net> سوق العراق للأوراق المالية
6. <https://www.isc.gov.iq> هيئة العراقية للأوراق المالية