



## دور التدقيق الالكتروني في التحقق من اسس ومداخل القياس المحاسبي للأدوات المالية عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS : بحث تطبيقي في شركتي (الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش . م . م . مختلطة) و(الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش . م . م . مختلطة)

عبد المجيد سلمان داود<sup>a\*</sup> ، سعد سلمان عواد المعيني<sup>b</sup>  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

### المخلص

### معلومات المقالة

ان تنوع الاصول المالية التي تمتلكها الشركات العراقية والتي يتم قياسها وعرضها بطرق مختلفة وفقاً لتصنيف هذه الاصول وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، وان إعادة قياس هذه الاصول (الاسهم) يؤثر على قائمة الدخل والمركز المالي للشركات وذلك حسب التغير في القيمة العادلة للاسهم ، لذلك يتطلب من المدقق استعمال وسائل تدقيق متعددة لغرض التحقق من القياس والعرض لهذه الاصول منها استعمال الوسائل الالكترونية في التدقيق (التدقيق بواسطة الحاسوب) . يكمن هدف البحث الى بيان ماهية التدقيق الالكتروني وبيان وتحليل متطلبات القياس وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS - 9) بالإضافة الى اعداد برنامج تدقيق الالكتروني يساعد المدقق في التحقق من إعادة القياس والعرض للأصول المالية للشركات ، وتم اختيار شركتي مساهمة مختلطة ( الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور – الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية) مجالاً للتطبيق من خلال تحليل بياناتهم المالية للسنة / 2018 والقيام بإجراء محاكاة لنتيجة النشاط والمركز المالي للشركة باستعمال برنامج تدقيق الالكتروني لإظهار الاختلاف بين النتائج الفعلية والنتائج المتوقعة اظهارها في ظل اسس القياس المعتمدة في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية ، وتوصل الباحثان الى ان استعمال الوسائل الالكترونية يساعد المدقق إجراء عملية التدقيق للأصول المالية المختلفة وذلك لتعدد وتنوعها بالإضافة الى تنوع القيم السوقية لها ، ويمكن المدقق من تحديد الاخطاء وبيان تأثيرها على قائمة الدخل والميزانية وبالتالي التوصل الى الرأي النهائي في البيانات المالية ، وقد اوصى الباحثان بضرورة التوجه نحو استعمال الوسائل الالكترونية في عمليات التدقيق من قبل المنظمات المهنية والجهات ذات العلاقة لغرض السرعة والدقة في انجاز عمليات التدقيق ، كذلك ضرورة اعداد برامج الكترونية لأغراض التدقيق المختلفة بما يلاءم مع نشاط الجهات الخاضعة للتدقيق وتدريب المدققين على استعمال مثل هذه البرامج.

تاريخ البحث  
الاستلام: 2020/11/1  
تاريخ التعديل: 2020/11/12  
قبول النشر : 2020/11/15  
متوفر على الأنترنت: 2021/5/5

### الكلمات المفتاحية :

التدقيق الالكتروني  
الاصول المالية  
القياس المحاسبي  
معايير الإبلاغ المال  
التدقيق الحاسوبي



The role of electronic auditing in verifying the principles and approaches of accounting measurement for financial instruments when adopting international financial reporting standards IFRS

Abdul Majeed Salman Dawood<sup>a\*</sup> ، Saad Salman Awad AL Maeni<sup>b</sup>  
Higher Institute of Accounting and Financial Studies / University of Baghdad.

### Abstract

The diversity of financial assets owned by Iraqi companies, which are measured and presented in different ways according to the classification of these assets according to international financial reporting standards, and that re-measuring these assets (shares) affects the income statement and the financial position of companies according to the change in the fair value of shares. The auditor uses multiple auditing methods for the purpose of verifying the measurement and presentation of these assets, including the use of electronic means in auditing (computer auditing). The aim of the research is to clarify what electronic auditing is and to explain and analyse the measurement requirements in accordance with the International Financial Reporting Standard (IFRS - 9), in addition to preparing an electronic audit program that helps the auditor to verify the re measurement and presentation of the companies' financial assets. Two mixed joint stock companies (Iraqi Company for Manufacturing and Marketing Dates - the

\*

Corresponding author : G-mail addresses :

2021 AL – Muthanna University . DOI:10.52113/6/2021-11/229 -247.

National Company for Tourism Investments and Real Estate Projects) are adopted as a field of application by analysing their financial data for the year / 2018 and conducting a simulation of the outcome of the activity and the financial position of the company using an electronic audit program. This is to show the difference between the actual results and the results expected to be shown in light of the measurement principles adopted under international financial reporting standards. The researchers have concluded that the use of electronic means helps the auditor to conduct the audit process for the various financial assets due to their multiplicity and diversity in addition to the diversity of their market values. In addition, this enables the auditor to identify errors and indicate their impact on the income statement and budget and thus reach a final opinion on the financial statements towards the use of electronic means in auditing operations by professional organizations and relevant authorities for the purpose of speed and accuracy in completing auditing operations. Moreover, the necessity to prepare electronic programs for various auditing purposes in line with the activity of the bodies subject for auditing and training auditors in the use of such programs.

## المقدمة

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في معرفة مدى اهمية استعمال التدقيق الإلكتروني في إجراء عملية تدقيق الاصول المالية للشركات ، وهو ما تم الوصول اليه من خلال الأهداف الفرعية الآتية :-

1. بيان ماهية التدقيق الإلكتروني
2. تحليل متطلبات القياس وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS - 9).
3. اعداد برنامج تدقيق الكتروني لتدقيق القياسات المحاسبية للأصول المالية (الاسهم)

## فرضية البحث

تتمثل فرضية البحث في أن استعمال اسلوب التدقيق الإلكتروني ( التدقيق بواسطة الحاسوب ) يساعد المدقق من تحديد أخطاء إعادة قياس الاصول المالية بما يعزز من قدرته في ابداء الرأي الفني المحايد في البيانات المالية .

## حدود البحث

1. الحدود المكانية :- يتم تطبيق البحث في كل من ( الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور – الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ) مساهمة مختلطة.
2. الحدود الزمانية :- البيانات المالية للشركات عينة البحث للسنة المالية المنتهية كما في 2018/12/31.

## الدراسات سابقة

✓ دراسة (طه ، 2017) ( تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير الادوات المالية الدولية في نطاق التدقيق ومسؤوليات المدقق).

إن التحول نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل الشركات العراقية يتطلب إعادة قياس الاصول المالية ( الاسهم والسندات) التي تمتلكها باستعمال اسس ومداخل قياس متعددة بما يتوافق مع طبيعة هذه الاصول ، ويتم قياس الاصول المالية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS-9) وذلك باستعمال التكلفة المضافة او القيمة العادلة كأساس للقياس والتي يؤثر كل منها على قائمة الدخل والميزانية للشركات ، وبالتالي فان تعدد اسس ومداخل القياس المستعملة سوف يؤثر على عملية التدقيق و رأي المدقق النهائي في البيانات المالية وبالتالي يتطلب من المدقق استعمال اساليب وطرق تدقيق متعددة منها استعمال الاساليب الالكترونية ( التدقيق بواسطة الحاسوب ) وذلك لتنوع وتعدد الاصول المالية بالاضافة الى تنوع اسس ومداخل القياس ، لغرض التحقق من صحة القياس والعرض في القوائم المالية وبما يتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

## منهجية البحث

## مشكلة البحث

هل أن استعمال اساليب التدقيق الإلكتروني تساعد المدقق في التحقق من إعادة قياس الاصول المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS -9) باستعمال اسس ومداخل قياس متعددة من قبل الشركات العراقية.

## اهمية البحث

تتمثل اهمية البحث في بيان مدى اهمية استعمال الاساليب الالكترونية في التدقيق لغرض تحديد الاخطاء في إعادة القياس من قبل الشركات العراقية وبيان تأثيرها على قائمة الدخل والميزانية للشركات .

## هدف البحث

تدقيق الكمبيوتر ، وقد استخدم الباحث مصفوفة لغرض تقييم نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية التي كانت موجودة في نظام الاجور للشركة عينة البحث وتحديد كيفية معالجة برنامج الرواتب للبيانات من خلال اجراء المحاكاة للبرنامج واجراء مقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج التي توصل اليها المراجع يدوياً ، حيث توصلت الدراسة الى ان تكنولوجيا المعلومات اصيحت اكثر تعقيداً من اي وقت مضى ، وان نسبة كبيرة من الشركات تعتمد عليها في عمليات تسجيل ومعالجة والتقارير عن البيانات المالية ، ولذلك يجب ان تأخذ تقنيات التدقيق بالاعتبار تأثير هذا الاعتماد في تدقيق البيانات المالية ، ويجب على المدقق تقييم مخاطر الرقابة عن طريق اجراء اختبارات الرقابة ويجب استعمال التدقيق من خلال الكمبيوتر مثل البيانات الاختبارية او المحاكاة المتوازية او التدقيق الضمني لاختبار الرقابة عندما يكون لدى الشركة انظمة تكنولوجيا المعلومات المتطورة .

تبين من الدراسات السابقة ان استعمال التدقيق الالكتروني له اثر في اجراءات التدقيق والحصول على ادلة الاثبات لدعم الرأي النهائي للمدقق في البيانات المالية ، وان التحول نحو تبني معايير الابلاغ المالي الدولية قد زاد من مهمة المدقق صعوبة وتعقيد ، مما يتطلب استعمال برامج تدقيق الكترونية لحل تلك التعقيدات وهو ما يحاول البحث الحالي اعتماده في مباحثه اللاحقة.

### الاطار النظري

#### ✓ تعريف التدقيق الالكتروني واساليبه المختلفة

ويمكن تعريف تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب (CAATs) بانها برنامج تدقيق يستخدم المواصفات التي يوفرها المدقق لانشاء برنامج يقوم بوظائف التدقيق (Romney & Steinbart, 2018: 362). وان هذه البرامج يستخدمها المدقق كجزء من اجراءات التدقيق لمعالجة البيانات ذات الاهمية الرقابية الواردة في انظمة معلومات الشركات ، وقد تكون بيانات المعاملات التي يرغب المدقق باختبارها . (IFAC, 2014). وتوجد اساليب مختلفة للتدقيق الالكتروني وهي كالآتي :

#### اولاً : التدقيق حول الحاسوب

وفق هذا الاسلوب يقوم المدقق باتباع مسار التدقيق حتى النقطة التي دخلت فيها البيانات المحاسبية الى الحاسوب واختيار هذه البيانات مرة اخرى عند ظهورها في شكل معالج كمخرجات للحاسوب ، ويفترض المدقق ان وجود مخرجات دقيقة يتحقق من عمليات المعالجة المناسبة ، ولذلك فان هذا النوع من التدقيق لا يأخذ بالاعتبار اجراءات الرقابة داخل الحاسوب . (Bagrahoff et al., 2010: 460) ، وفي ظل هذا المنهج يتوصل المدقق الى فهم الرقابة الداخلية واداء كل من اختبارات الرقابة والاختبارات الجوهرية للعمليات واجراءات التحقق من

هدف الدراسة هو التوصل الى أهمية وتأثير تطبيق معايير الادوات المالية في نطاق التدقيق الذي يتحرك به المدقق للوصول الى النتيجة النهائية عن ابداء الرأي الخاص به بالإضافة الى التوصل الى مدى تأثير معايير الادوات المالية في مسؤولية المدقق الخارجي في حال عدم الالتزام بحدود المسؤولية التي يتحملها عند عدم الاشارة اليها في تقريره او صدار تقرير نظيف بالرغم من ضعف التزام المصارف بمعايير الادوات المالية الدولية ونوع هذه المسؤولية ، واستخدم الباحث البيانات المالية للمصارف الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من خلال تحليل مدى التزامها بمتطلبات القياس والافصاح الوارد في معايير الادوات المالية الدولية لتحديد تأثيرها في النطاق ، فضلاً عن تطبيق تلك المتطلبات في البيانات المالية لتحليل الاختلافات ومعرفة تأثيرها في مسؤولية المدقق الخارجي ، حيث توصلت الدراسة وجود اختلافات بين القياسات والافصاحات المحلية والدولية في القوائم المالية اذ بلغ التباين الحاصل في الاوزان النسبية الخاصة بالقياس والافصاح (48%) و (30%) على التوالي ، وبالتالي يتطلب قيام مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بالتحديث المستمر للقواعد المحاسبية العراقية وادلة التدقيق ، وتطوير مهارات المدققين الخارجيين في مجالات تدقيق القيمة العادلة لتغطية نطاق التدقيق وتقليل المسؤولية الملقاة على عاتقه مما ينعكس على جودة عملية التدقيق .

✓ دراسة (شكر و حمدان ، 2007) ( التدقيق الالكتروني واثره على جودة الادلة)

هدفت الدراسة الى التعمق بالتدقيق الالكتروني ومعرفة مدى استعمال التدقيق الالكتروني في فلسطين بالإضافة الى تحديد الاثر المتوقع للتدقيق الالكتروني على جودة الادلة ، وان اداة الدراسة تمثلت في استخدام استبانة تتضمن مجموعة من الاسئلة وزعت على مكاتب التدقيق في فلسطين باعتبارها مجتمعاً واضحاً للدراسة ، و توصلت الدراسة الى ان المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الالكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق الى حد فوق المتوسط (60%) ، وان استعمال التدقيق الالكتروني يساعد في تحسين جودة الادلة ، ولذلك توصلت الدراسة الى ضرورة قيام الجهات المنظمة للمهنة بمتابعة استعمال مكاتب التدقيق لأسلوب التدقيق الالكتروني من خلال سن التشريعات والرقابة على الجودة .

✓ دراسة (cerullo , & cerullo , 2003)

#### Impact of SAS No. 94 on Computer Audit Techniques

تأثير معيار (SAS no 94) على تقنيات التدقيق الالكتروني هدف الدراسة بيان تأثير معيار (SAS no 94) على تقنيات

لأداء بعض اعمال التدقيق التي كان يجب القيام بها يدوياً ، ولم يعد استعمال (IT) من المدققين اختيارياً ، ويعتبر امر ضروري وذلك لان معظم البيانات اصبحت موجودة إلكترونياً ومن غير المنطقي تحويل البيانات الالكترونية الى شكل ورقي لأغراض التدقيق ، وان استعمال (IT) ضروري لزيادة فعالية وكفاءة عملية التدقيق . (Bodnar & Hopwood, 2013 : 485) ، يمكن للمدقق من تنفيذ عملية التدقيق من خلال برامج تدقيق خاصة بالحاسوب ، سواء كانت مكتوبة من قبله او يستخدم البرامج لدى المنشأة موضوع التدقيق ، او يمكن استعمال البرنامج العام الذي يتم تصميمها بواسطة منشأة المحاسبة او منظمة اخرى ، ويتكون البرنامج العام من مجموعة من برامج الحاسوب التي تؤدي معاً وظائف مختلفة لتشغيل البيانات ، ويمكن وصف هذه البرنامج بأنه معالج للبيانات ، ويتم استعمال بعض التطبيقات المعينة على نحو متكرر ، مثل المعاينة العشوائية وتجميع الاعمدة الرقمية ، حيث يتم برمجتها وتمثيلها في صورة اوامر في البرنامج .

#### الاصول المالية وفق معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS - 9)

##### ✓ مفهوم الاصول المالية

تعتبر الاصول المالية احد انواع الادوات المالية التي يتم الاعتراف بها وقياسها وفق معيار الابلاغ المالي (IFRS - 9) الصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS - 39) الادوات المالية ، وان الهدف من المعيار هو وضع مبادئ الابلاغ المالي عن الاصول والالتزامات المالية ، ويعرف الاصل المالي (financial asset) بأنه :- (BDO , 2019 : 8)

- النقد.
  - حق تعاقدى لاستلام النقد او اصل مالي اخر من منشأة اخرى ، او تبادل الاصول المالية مع منشأة اخرى في ظل ظروف ملائمة للمنشأة .
  - اداة حقوق ملكية لمنشأة اخرى.
- ويعرف ايضاً بأنه اي عقد ينتج عن كل من اصل مالي لمنشأة ما والتزام مالي او اداة حقوق ملكية لمنشأة اخرى . (Wiley , 605 : 2019).

##### ✓ تصنيف الاصول المالية

يجب على المنشأة ان تصنف الاصول المالية على انها يتم قياسها لاحقاً بالتكلفة المطفأة او بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر او بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة ، و يعتمد هذا التصنيف على كل من:-

ارصدة الحسابات على نفس المنهج الذي يتم تنفيذه في ظل النظم اليدوية ، (Arens et al., 2014: 380) ، وعند تنفيذ التدقيق حول الحاسوب يجب ان يتمكن المدقق من التوصل الى قدر كاف من المستندات الاصلية وقائمة تفصيلية للمخرجات في شكل قابل للقراءة ، ويكون ذلك ممكناً فقط عند التحقق من الحالات الآتية:- (ارينز و لوبك ، 2009 : 698)

1. توافر المستندات الاصلية في شكل واضح قابل للقراءة
2. يتم حفظ المستندات بشكل يمكن معه البحث عنها بما يتلاءم مع اغراض التدقيق.
3. يتم اعداد قائمة للمخرجات بتفصيل كاف لتمكين المدقق من تتبع العمليات المالية الفردية من المستندات الاصلية الى المخرجات وبالعكس ، اي من ان يتمكن المدقق من تتبع تدفقات العمليات المالية من المستندات الاصلية اللامام من خلال مسار التدقيق وحتى الاستاذ العام مع التحرك باتجاهات معاكسة .

#### ثانياً : التدقيق من خلال الحاسوب

عندما تكون المنشأة تستخدم التقنيات الالكترونية فقط في عملياتها ، وعندما تكون الوثائق والمستندات مثل الفواتير و اوامر الشراء وسجلات الفواتير والسجلات المحاسبية مثل سجل المبيعات وقوائم الجرد والسجلات الفرعية الاخرى للحسابات الالكترونية فقط ، يجب على المدقق تغيير منهج التدقيق من المنهج التقليدي الى منهج الكتروني ويطلق على هذا الاسلوب التدقيق من خلال الحاسوب ، (Arens et al., 2017 : 386) ، ويقوم هذا الاسلوب على التحقق من دقة البيانات المحاسبية التي تمت معالجتها ، نظراً لان هذا النوع من التدقيق يختبر وجود وعمل اجراءات الرقابة ، وعادة ما يفترض هذه الاسلوب ان وحدة المعالجة المركزية والاجهزة الاخرى تعمل بصورة صحيحة ، حيث يترك للمدقق التحقق من صحة المعالجات والرقابة بدلاً من دقة الحاسوب ، (Bagranoff et al., 2010 : 461) ، ويستخدم المدقق ثلاث مناهج لاختبار فعالية الرقابة الالكترونية عند اجراء التدقيق من خلال الحاسوب وهي (منهج البيانات الاختبارية – المحاكاة المتوازية – منهج نموذج التدقيق الضمني) .

#### ثالثاً : التدقيق بواسطة الحاسوب

يشمل التدقيق بواسطة الحاسوب مجموعة متنوعة من التقنيات وغالباً ما يشار اليها باسم تقنيات التدقيق بواسطة الحاسوب (CAATs) ، وغالباً ما تتضمن استعمال اجهزة كمبيوتر صغيرة لمساعدة المدقق ، (cerullo, & cerullo, 2003 : 2) ويقوم هذا الاسلوب على استعمال تكنولوجيا المعلومات (IT) في عملة التدقيق ، حيث يتم استعمال (IT)

المالية ، وما اذا كانت تتعلق بدفعات الفائدة او الارباح الرئيسية او الارباح الاخرى (Wiley , 2019 : 612).

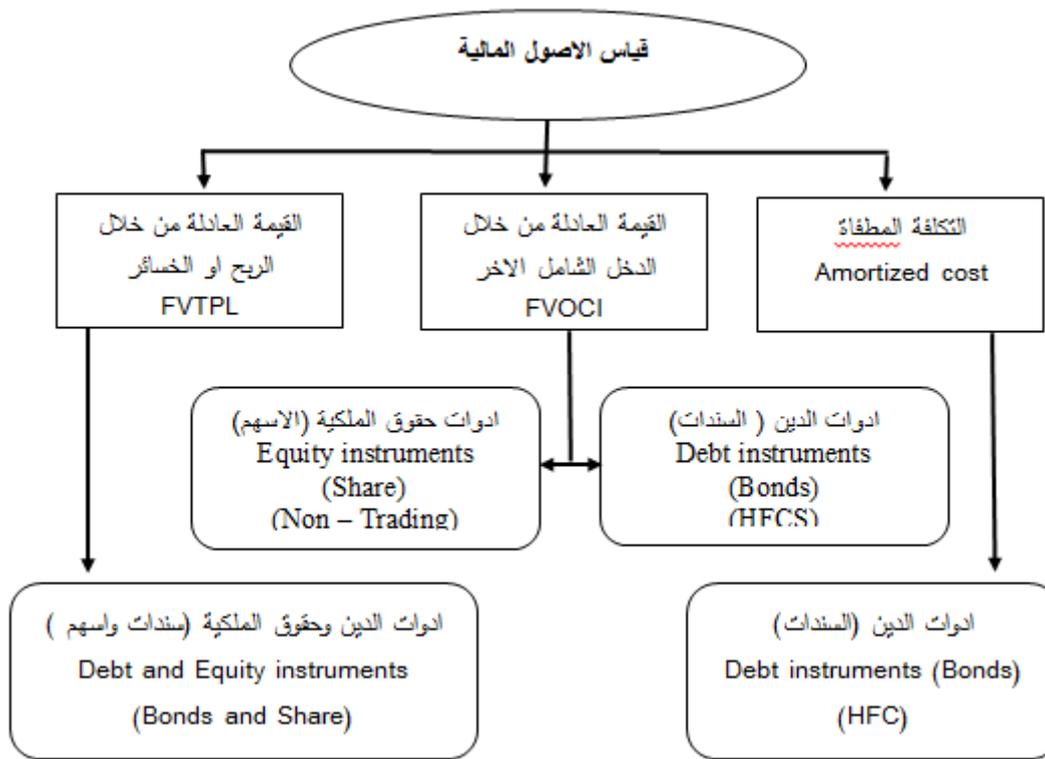
#### ✓ قياس الاصول المالية

يتم قياس الاصول المالية وفق معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS - 9) الاصول المالية كما موضح في المخطط التالي :-

اولاً : نموذج الاعمال لإدارة الاصول المالية Businessmodel for managing the financial asset :- يشير نموذج الاعمال الى كيفية ادارة المنشأة لأصولها المالية من اجل توليد تدفقات نقدية ، اي من جميع التدفقات النقدية التعاقدية او البيع او كليهما ، ويتم تحديدها من قبل موظفي الادارة الرئيسيين (Wiley , 2019 : 611).

ثانياً : خصائص التدفق النقدي التعاقدى للأصل المالي The contractual cash flow characteristics of the financial asset :- تشير خصائص التدفق النقدي الى كيفية قيام المنشأة بتحصيل التدفقات النقدية المستقبلية من الاصول

الشكل رقم (1) تقييم الاصول المالية



لزيادة مخاطر الائتمان للأصول (BDO , 2019 : 16-15).

2. اختبار التدفقات النقدية التعاقدية<sup>1</sup> (SPPI) Contractual cash flows test :- تمثل التدفقات النقدية التعاقدية دفعات الى المبلغ الاصلي والفائدة ، وان الاصل يجب ان يستوفي اختبار خصائص التدفق النقدي التعاقدية (SPPI) ، ويمثل المبلغ الاصلي القيمة العادلة للأصول المالية عند الاعتراف الاولي وقد تختلف عن الاصل المنصوص عليه في العقد ،

<sup>1</sup>Solely payment of principal and interest (SPPI) الاصل ومدفوعات الفوائد عليه حصراً

#### اولاً : التكلفة المطفأة

تمثل التكلفة المطفأة هي مبلغ الإثبات الاولي مضافاً اليها الخصم او مطروحاً منها العلاوة ، ويتم قياس الاصل المالي لاحقاً بالتكلفة المطفأة بموجب المعيار الدولي (IFRS - 9) اذا استوفى الشرطين التاليين :-

1. اختبار نموذج الاعمال Business model test :- يتم الاحتفاظ بالأصل من اجل جمع التدفقات النقدية التعاقدية ، ويتم الاستقاة من التدفقات النقدية حتى تاريخ الاستحقاق ، وفي حالات استثنائية محددة يتم بيع الاصول المالية نتيجة

2. ادوات حقوق الملكية Equity Instruments :- والتي تشمل الاسهم التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر او من خلال الربح او الخسارة ، والتي تمثل نسبة تملك المنشأة بها اقل من (20 % ) مع وجود تأثير ضئيل او معدوم على المستثمر ، وان الهدف من اقتناء هذه الاسهم هو الاحتفاظ بها للاستفادة من التغيرات في القيمة ، ويمكن تصنيف هذه الاستثمارات على أساس الهدف من الاقتناء هو الاحتفاظ بها من اجل الاستفادة من التغيرات في القيمة (المتاجرة) او لاغراض اخرى ليست من ضمن نشاط المنشأة مثل الزام الشركات بشراء اسهم من نوع معين من اجل بيع منتجاتها او تقديم خدماتها (ليست بغرض المتاجرة) .

رابعا : الاعتراف والقياس الاولي للأصول المالية

تعترف المنشأة بأصل مالي فقط عندما تصبح المنشأة طرفاً في الاحكام التعاقدية لأداة مالية ، ويتم قياس الادوات المالية بالقيمة العادلة بما في ذلك تكاليف المعاملة ما لم يتم ادراج الاداة المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة ، وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بتكاليف المعاملات مباشرة في الربح او الخسارة ، ويتم تحديد القيمة العادلة وفقاً لمعيار (IFRS - 13) قياس القيمة العادلة (BDO , 2019 : 35).

خامسا : القياس اللاحق للأصول المالية

بعد الاعتراف الاولي يتم قياس الاصول المالية اما بالتكلفة المطفأة او القيمة العادلة وكما مبين في المخطط التالي :-

مثل السندات التي يتم شراؤها او الحصول عليها مقابل علاوة او خصم . (BDO , 2019 : 17)

ثانياً : القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر (FVOCI)<sup>2</sup>

تتكون هذه الفئة من استثمارات الدين (السندات) التي تستوفي اختبار التدفقات النقدية التعاقدية ، والتي يتم الاحتفاظ بنموذج اعمالها من اجل تحصيلها وبيعها ، الغرض من هذه الفئة الاعتراف بالواقع العملي الذي ينص على ان المنشأة قد تستثمر في ادوات الدين للحصول على العائد ولكنها قد يتم بيعها ايضاً اذا كان السعر مفيداً او كان من الضروري تعديل او إعادة التوازن الصافي لمخاطر المنشأة او وضع السيولة ، وتتكون هذه الفئة ايضاً من استثمارات الاسهم التي لا يتم الاحتفاظ بها للمتاجرة ، ويمكن للمنشأة اختيار تصنيف استثمارات الاسهم غير المتداولة في هذه الفئة على أساس كل اداة . (Ramirez , 2015 : 6).

ثالثاً : القيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة (FVTPL)

تمثل الفئة المتبقية للادوات المالية غير المؤهلة للتكلفة المطفأة او فئات القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ، وتشمل :- (Ramirez , 2015 : 6)

1. الاصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة

2. الاصول المالية التي تدار على أساس القيمة العادلة لتعظيم التدفقات النقدية من خلال بيع الاصول المالية بحيث يكون تحصيل التدفقات النقدية بشكل عرضي فقط

3. الاصول المالية التي تدار ويتم تقييم ادائها على أساس القيمة العادلة

4. الاصول المالية التي لا يكون فيها جمع التدفقات النقدية جزءاً لا يتجزأ من تحقيق هدف نموذج الاعمال ويعتبر عرض لها

5. الاصول المالية التي تفشل في اختبار (SPPI)

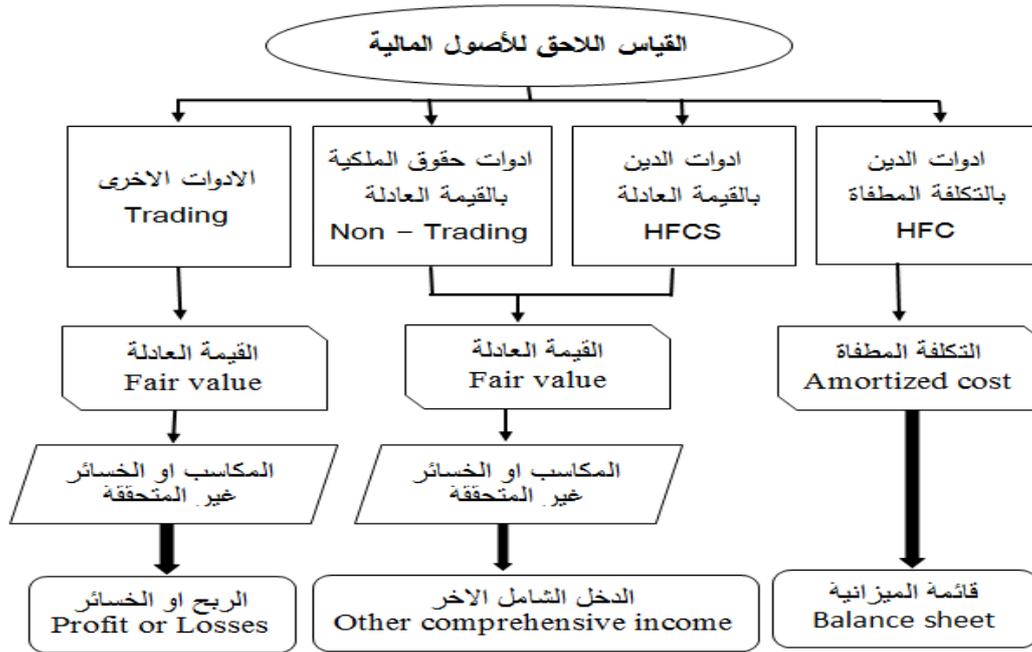
ومما سبق يمكن تقسيم الاصول المالية الى صنفين رئيسيين هما

1. ادوات الدين Debt Instruments :- والتي تشمل السندات التي يتم قياسها اما بالتكلفة المطفأة او بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر او بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة ، وان الأساس المستخدم في تصنيف هذه الانواع هو نموذج الاعمال واختبار التدفقات النقدية التعاقدية .

<sup>2</sup> Fair Value Through Other Comprehensive Income القيمة

العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر

الشكل رقم (2) القياس اللاحق للأصول المالية



المصدر : ( Ramirez , 2015 : 7 )

الربح او الخسائر باعتبارها مقتناة لاجراض تجارية ويتم بيعها عند ارتفاع سعرها.

رابعاً : ادوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر Equity Instruments at FVOCI :- يتم الاعتراف بالمكاسب او الخسائر غير المتحققة من إعادة التقييم في الدخل الشامل الاخر ، ويتم تعديل قيمة الاسهم في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة وتعتبر قيمة الاسهم للسنة اللاحقة ، مع الاعتراف بالمكاسب او الخسائر غير المتحققة ضمن حقوق الملكية. (Kieso et al., 2018: 1298)

خامساً : ادوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسارة Equity Instruments at FVTPL :- يتم الاعتراف بالمكاسب او الخسائر الحيازة غير المتحققة من إعادة التقييم في قائمة الدخل باعتبارها تجارية على عكس غير التجارية الموضحة سابقاً، ويتم تعديل قيمة الاسهم في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة. (Kieso et al., 2018: 1296).

3. العلاقة بين التدقيق الالكتروني وتقييم الاصول المالية (الاسهم).

يجري تدقيق الاصول المالية (الاسهم) يدوياً في نطاق التدقيق التقليدي ، وأن الامر قد يبدو سهلاً عندما تستثمر الشركة في عدد قليل من الاستثمارات في شركات اخرى ، ولكن عند الاستقرار النسبي لأسعار السوق يعد ذلك اكثر صعوبة عند تعدد وتنوع

اولاً : ادوات الدين بالتكلفة المطفأة Debt Instruments at Amortized Cost :- يتم تصنيف ادوات الدين بالتكلفة المطفأة في قائمة المركز المالي ، اما الفوائد فيتم اثباتها في قائمة الربح او الخسارة ، ولا تخضع لإعادة التقييم .

ثانياً : ادوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر Debt Instruments at FVOCI :- يتم تصنيف ادوات الدين المصنفة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة ، وذلك من خلال اجراء التقييم للسند في نهاية السنة المالية والاعتراف بالفروقات (المكاسب او الخسائر غير المتحققة) الناتجة من الفرق بين التكلفة المطفأة والقيمة العادلة في قائمة الدخل الشامل الاخر ، ويمكن للمنشأة تعديل قيمة السند في قائمة المركز المالي الجزئية بالقيمة العادلة مع الاحتفاظ بسجل بالتكلفة المطفأة لغرض الاعتراف بإيراد الفوائد. (Kieso et al. , 2018: 1288)

ثالثاً : ادوات الدين من خلال الربح او الخسارة Debt Instruments at FVTPL :- يتم اثبات مكاسب وخسائر الادوات في هذه الفئة الناتجة من إعادة التقييم في قائمة الربح او الخسارة ، ويتم تعديل قيمة السندات لتظهر بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي (Kieso et al., 2018: 1292) ، ونلاحظ ان الاختلاف بين ادوات الدين بالقيمة العادلة لغرض التحصيل والبيع وبين هذه الفئة من ادوات الدين هو الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة حيث يتم الاعتراف بهذه الفئة في قائمة

ماتكون اكثر تعقيداً بسبب التحول من استخدام أساس التكلفة التاريخية الى اسس القياس المتنوعة بالاضافة الى وجود نماذج قياس متعددة (نموذج التكلفة – نموذج إعادة التقييم – نموذج القيمة العادلة) فضلاً عن تنوع المعالجات المحاسبية في ظل النماذج ذاتها ، مما يلقي على المدقق مهام جديدة للتأكد من صحة عرض الاصول في البيانات المالية (قائمة الميزانية – قائمة الدخل) بعد اجراء عمليات القياس لكل نوع من انواع الاصول ، وبذلك يستطيع المدقق من التوصل الى النتائج لعمليات قياس الاصول للشركات الخاضعة للتدقيق ومقارنة النتائج مع ما قدمته الادارة من بيانات ومعلومات في البيانات المالية ، والنافذة الرئيسية الآتية توضح لنا محتويات البرنامج الالكتروني بالاضافة الى ذلك سيتم بيان محتويات نافذة الاصول المالية ( ادوات حقوق الملكية / الاسهم ) كعينة للنوافذ التي يحتويها البرنامج كما يلي :-

الاستثمارات ، وتنوع مداخل قياسها ، وتصنيف تلك الاصول لمعايير مختلفة كاختبار نموذج الاعمال واختبار التدفق النقدي (SPPI) والتغير في القيمة ، مما يستدعي وجود برنامج تدقيق الكتروني يساعد في سرعة ودقة وموثوقية نتائج التدقيق.

### الاطار العملي

#### اولاً : مقدمة عن برنامج التدقيق الالكتروني

من خلال هذا البحث تم تصميم برنامج تدقيق الكتروني (التدقيق باستخدام الحاسوب) بأستعمال والاستفادة من الميزات التي يوفرها برنامج مايكروسوفت اكسل ( Microsoft Excel ) في جانب قواعد البيانات ، حيث يقوم هذا البرنامج على التحقق من عمليات الأحتساب القياسات المحاسبية للاصول المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IFRS) والتي غالباً

الشكل رقم (3) النافذة الرئيسية للبرنامج



من خلال النافذة اعلاه نلاحظ وجود ثلاث انواع من الاصول وهي ( الممتلكات والالات والمعدات ، الاستثمارات العقارية ، الاصول المالية ) بالاضافة الى مداخل القياس المحاسبي وقائمة الميزانية وقائمة الدخل الشاملة .

الشكل رقم (4) نافذة ادوات حقوق الملكية (الاسهم)



الشكل رقم (5) نافذة ادوات حقوق الملكية (اسهم بالقيمة العادلة / تجارية)



1. اسهم مالية قصيرة الاجل (اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الربح او الخسائر)  
- نبذة تعريفية عن الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور (ش.م) مختلطة

هي احدى الشركات العراقية المساهمة تأسست بموجب شهادة التأسيس المرقمة (س/3187) في عام 1989/ الصادرة عن وزارة التجارة ، لغرض القيام بعمليات الاستلام وتصنيع وتعبئة وتسويق التمور الى الاسواق الخارجية اضافة الى التسويق الداخلي ( المحلي ) ، وستركز دراسة البحث على استعمال التدقيق الالكتروني للتحقق من إعادة قياس عينة من الاصول المالية للشركة والمتمثلة بـ (الاسهم قصيرة الاجل ) خلال السنة 2018/ والتي يتم إعادة قياسها باستعمال اسس ومداخل القياس المحاسبي وكما موضحة في الجدول (1) الاتي :-

من خلال النافذة اعلاه نلاحظ وجود ستة ايقونات ، علما ان الايقونتين التي يستطيع المدقق العمل عليهما هي ايقونة ادخال البيانات الاولية وايقونة ادخال نتائج الشركة ، اما بقية الايقونات لا يستطيع التحكم بها لأنها تعمل تلقائيا على اجراء عمليات الاحتساب والترحيل وصولاً الى الميزانية وقائمة الدخل الجزئية ، ويتم الاستفادة منها من قبل المدقق باعتبارها اجراءات تحليلية لعمليات الاحتساب .

ثانيا : تدقيق الاصول المالية (الاسهم )

من خلال عينة البحث تم اختيار شركتين لغرض اجراء عملية التدقيق على إعادة قياس الاصول المالية حيث تم اختيار ادوات حقوق الملكية ( الاسهم ) كعينة للاختبار وكما يلي :-

جدول رقم (1) اسهم قصيرة الاجل

رقم الدليل : 1523	نوع الموجود الثابت : اسهم قصيرة الاجل / قطاع مختلط					
رقم الدليل : 1524	ت	الجهة المستثمر بها	عدد الاسهم	التكلفة / دينار	سعر الاغلاق / القيمة العادلة / دينار	
1	الشركة الحديثة للانتاج الحيواني	1430000	64643150	0.180	257400	
2	الشركة العراقية لانتاج وتسويق اللحوم	1820000	66612900	4.990	9081800	
	المجموع	3250000	131256050		9339200	
رقم الدليل : 1524	نوع الموجود الثابت : اسهم قصيرة الاجل / قطاع خاص	ت	الجهة المستثمر بها	عدد الاسهم	التكلفة / دينار	سعر الاغلاق / القيمة العادلة / دينار

3917247	0.290	68528314	13507748	1	مصرف الاتحاد العراقي
130000000	0.130	175500000	1000000000	2	مصرف دار السلام
153758777	0.220	167149080	698903530	3	شركة الخير للاستثمار المالي
25	0.280	1783371	90	4	مصرف الاستثمار العراقي
16695615	0.110	24455871	151778314	5	مصرف الشمال
195000000	0.650	224775448	300000000	6	شركة الصناعات الكيماوية
77939388	1.250	128628709	62351510	7	شركة الكندي للقاحات
4095000	7	4450230	585000	8	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي
581406052		795271023	2227126192		المجموع

عند اجراء عملية التدقيق باستعمال الحاسوب يتطلب من المدقق اتخاذ الخطوات الآتية :-

العادلة من خلال الربح او الخسائر ، وذلك من خلال اختبار نموذج الاعمال واختبار التدفق النقدي للاصل وكما موضح في النافذة المبينة في الشكل (6) ادناه :-

اولاً : اختبار تصنيف الاصول المالية (الاسهم) :- يتم اختبار تصنيف الاصول المالية بانها ضمن الاصول المالية بالقيمة

الشكل رقم (6) نافذة تصنيف ادوات حقوق الملكية (الاسهم)

التاريخ : / /		التوقيع : اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود العنوان الوظيفي : رقيب مالي		اسم الشركة : الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش.م.مختلطة السنة المالية: 2018 ادوات حقوق الملكية / اختبار التصنيف			
جدول تصنيف ادوات حقوق الملكية (الاسهم)							
التصنيف	اختبار التدفق النقدي		اختبار نموذج الاعمال		الجهة المصدرة للسهم	رقم الدليل	طبيعة السهم
	اختبار / ب	اختبار / أ	اختبار / ب	اختبار / أ			
	دفعات عرضية	دفعات ثابتة	الاحتفاظ لغرض المتاجرة	الاحتفاظ لغرض جمع النقد			
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	الشركة الحديثة للانتاج الحيواني	15231	اسهم قطاع مختلط
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	الشركة العراقية لانتاج وتسويق اللحوم	15232	اسهم قطاع مختلط
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	مصرف الاتحاد العراقي	15241	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	مصرف دار السلام	15242	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	شركة الخير للاستثمار المالي	15243	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	مصرف الاستثمار العراقي	15244	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	مصرف الشمال	15245	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	شركة الصناعات الكيماوية	15246	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	شركة الكندي للقاحات	15247	اسهم قطاع خاص
اسهم قصيرة الاجل تجارية	1	0	1	0	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي	15248	اسهم قطاع خاص
FALSE							

لغرض بدء عملية إعادة الاحتساب تلقائياً وكما موضح في النافذة المبينة في الشكل (7) ادناه :-

ثانياً : ادخال البيانات الاولية :- لغرض اجراء عملية التدقيق يتم ادخال البيانات التي تخص الاسهم قصيرة الاجل الى البرنامج

الشكل رقم (7) نافذة ادخال البيانات الاولية

اسم الشركة : الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش.م.مختلط						التاريخ : / /
السنة المالية: 2018						اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة تجارية						العنوان الوظيفي : رقيب مالي
جدول ادخال البيانات الاولية						
رقم الدليل	جهة الاصدار	كثافة الاسهم في 12/31	عدد الاسهم	سعر الاغلاق	القيمة العادلة	رصيد التغير المدور
	المجموع	926,527,073	2,230,376,192		590,745,251	-
15231	الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني	64,643,150	1,430,000	0.180	257,400	-
15232	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	66,612,900	1,820,000	4.990	9,081,800	-
15241	مصرف الاتحاد العراقي	68,528,314	13,507,748	0.290	3,917,247	-
15242	مصرف دار السلام	175,500,000	1,000,000,000	0.130	130,000,000	-
15243	شركة الخير للاستثمار المالي	167,149,080	698,903,530	0.220	153,758,777	-
15244	مصرف الاستثمار العراقي	1,783,371	90	0.280	25	-
15245	مصرف الشمال	24,455,871	151,778,314	0.110	16,695,615	-
15246	شركة الصناعات الكيماوية	224,775,448	300,000,000	0.650	195,000,000	-
15247	شركة الكندي للقاغات	128,628,709	62,351,510	1.250	77,939,388	-
15248	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي	4,450,230	585,000	7.000	4,095,000	-
					-	-

ثالثاً : احتساب التغير في القيمة العادلة :- يتم احتساب التغير في القيمة العادلة من خلال طرح القيمة العادلة للاسهم من القيمة الاسهم الدفترية كما في 12/31 للوصول الى التغير في القيمة العادلة سواء كان بالزيادة او الانخفاض وذلك وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS-9) وكما موضح في النافذة المبينة في الشكل (8) ادناه :-

الشكل رقم (8) نافذة جدول الاحتساب

اسم الشركة : الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش.م.مختلط						التاريخ : / /
السنة المالية: 2018						اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة تجارية						العنوان الوظيفي : رقيب مالي
جدول الاحتساب						
رقم الدليل	جهة الاصدار	كثافة الاسهم في 12/31	القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة	
	المجموع	926,527,073	590,745,251	335,781,822	335,781,822	-
15231	الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني	64,643,150	257,400	64,385,750	64,385,750	-
15232	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	66,612,900	9,081,800	57,531,100	57,531,100	-
15241	مصرف الاتحاد العراقي	68,528,314	3,917,247	64,611,067	64,611,067	-
15242	مصرف دار السلام	175,500,000	130,000,000	45,500,000	45,500,000	-
15243	شركة الخير للاستثمار المالي	167,149,080	153,758,777	13,390,303	13,390,303	-
15244	مصرف الاستثمار العراقي	1,783,371	25	1,783,346	1,783,346	-
15245	مصرف الشمال	24,455,871	16,695,615	7,760,256	7,760,256	-
15246	شركة الصناعات الكيماوية	224,775,448	195,000,000	29,775,448	29,775,448	-
15247	شركة الكندي للقاغات	128,628,709	77,939,388	50,689,322	50,689,322	-
15248	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي	4,450,230	4,095,000	355,230	355,230	-
						0
						0

رابعاً : ادخال نتائج الشركة :- تمثل نتائج الشركة المحصلة النهائية لعملية القياس التي قامت بها الشركة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، والتي يتم اجراء المقارنة بينها وبين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق عند إعادة القياس باستعمال البرنامج الالكتروني ويتم ادخال البيانات المبينة في الشكل (9) .

الشكل رقم (9) نافذة جدول نتائج الشركة

اسم الشركة : الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش.م.مختلطة  
السنة المالية: 2018  
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة تجارية

التاريخ: / /  
التوقيع:  
اسم المدقق: عبد المجيد سلمان داود  
العنوان الوظيفي: رقيب مالي

جدول ادخال نتائج الشركة ح / اسهم بالقيمة العادلة					
رقم الدليل	جهة الاصدار	كلفة الاسهم في 12/31	القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة العادلة
	المجموع	926,527,073	745,745,252	180,781,822	180,781,822
15231	الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني	64,643,150	257,400	64,385,750	64,385,750
15232	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	66,612,900	9,081,800	57,531,100	57,531,100
15241	مصرف الاتحاد العراقي	68,528,314	3,917,247	64,611,067	64,611,067
15242	مصرف دار السلام	175,500,000	180,000,000	4,500,000	4,500,000
15243	شركة الخير للاستثمار المالي	167,149,080	153,758,777	13,390,303	13,390,303
15244	مصرف الاستثمار العراقي	1,783,371	25	1,783,346	1,783,346
15245	مصرف الشمال	24,455,871	16,695,615	7,760,256	7,760,256
15246	شركة الصناعات الكيماوية	224,775,448	300,000,000	75,224,552	75,224,552
15247	شركة الكندي للفاحات	128,628,709	77,939,388	50,689,322	50,689,322
15248	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي	4,450,230	4,095,000	355,230	355,230
0					
0					

خامساً : اجراء عملية التدقيق :- يقوم البرنامج بأجراء عملية التدقيق من خلال اجراء المقارنة بين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق باستعمال البرنامج الالكتروني مع النتائج التي تم التوصل اليها من قبل الشركة ، حيث تظهر لنا النفاذة المبينة في ادناه ظهور فرق في نتائج التدقيق وتأشير باللون الاحمر في حالة وجود اختلاف بين النتائج ، وفي حالة عدم وجود اختلاف فان النتائج تلون باللون الاخضر .

الشكل رقم (10) نافذة نتائج التدقيق

اسم الشركة : الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور ش.م.مختلطة  
السنة المالية: 2018  
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة تجارية

التاريخ: / /  
التوقيع:  
اسم المدقق: عبد المجيد سلمان داود  
العنوان الوظيفي: رقيب مالي

جدول نتائج التدقيق ح / اسهم بالقيمة العادلة قصيرة الاجل									
رقم الدليل	جهة الاصدار	نتائج اعادة الاحتساب		نتائج الشركة		نتائج التدقيق		الفرق	
		التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة	القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة	الفرق		
	المجموع	590,745,251	335,781,822	745,745,252	180,781,822	180,781,822	465,000,002		
15231	الشركة الحديثة للإنتاج الحيواني	257,400	64,385,750	257,400	64,385,750	64,385,750	-		
15232	الشركة العراقية لإنتاج وتسويق اللحوم	9,081,800	57,531,100	9,081,800	57,531,100	57,531,100	-		
15241	مصرف الاتحاد العراقي	3,917,247	64,611,067	3,917,247	64,611,067	64,611,067	0.2		
15242	مصرف دار السلام	130,000,000	45,500,000	180,000,000	4,500,000	4,500,000	150,000,000.0		
15243	شركة الخير للاستثمار المالي	153,758,777	13,390,303	153,758,777	13,390,303	13,390,303	1.2		
15244	مصرف الاستثمار العراقي	25	1,783,346	25	1,783,346	1,783,346	0.6		
15245	مصرف الشمال	16,695,615	7,760,256	16,695,615	7,760,256	7,760,256	1.4		
15246	شركة الصناعات الكيماوية	195,000,000	29,775,448	300,000,000	75,224,552	75,224,552	315,000,000.0		
15247	شركة الكندي للفاحات	77,939,388	50,689,322	77,939,388	50,689,322	50,689,322	0.5		
15248	الشركة الوطنية للاستثمار السياحي	4,095,000	355,230	4,095,000	355,230	355,230	-		
0									
0									

شركة الصناعات الكيماوية من (195) مليون الى (300) مليون وبالتالي اثر على حساب التغير بالقيمة العادلة من تحقق خسائر بمقدار (29775) الف دينار الى تحقق مكاسب بمقدار (75225) الف دينار وبذلك فان المدقق ياخذ بالاعتبار نسبة الخطأ وفق مفهوم الاهمية النسبية والحكم المهني للمدقق لغرض ابداء الراي النهائي في البيانات المالية ، وبما ان الخطأ ضمن القيمة العادلة والتغير في القيمة العادلة وبالتالي فانهُ يؤثر على قائمة الدخل وقيمة الاصول في الميزانية ، وعلى المدقق ابلاغ المستوى الاداري المناسب عن الخطأ لغرض التصحيح ، فاذا لم تستجب الادارة للمدقق ولم يتم اجراء عملية تصحيح الخطأ ، وبالتالي

من النفاذة اعلاه نلاحظ وجود فرق بين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق باستعمال البرنامج الالكتروني وبين النتائج النهائية للشركة ، حيث يمثل الفرق الاختلاف في القيمة العادلة والتغير في القيمة العادلة لكل من (مصرف دار السلام – شركة الصناعات الكيماوية ) بمقدار (465000) الف دينار وذلك بسبب اعتراف الشركة بالزيادة في القيمة العادلة لاسهم مصرف دار السلام من (130) مليون الى (180) مليون وبالتالي اثر على حساب التغير بالقيمة العادلة من تحقق خسائر بمقدار (45500) الف دينار الى تحقق مكاسب بمقدار (4500) الف دينار ، بالاضافة الى الاعتراف بالزيادة في القيمة العادلة لاسهم



جدول رقم (2) اسهم طويلة الاجل / قطاع مختلط

ت	الجهة المستثمر بها	عدد الاسهم	التكلفة / دينار	سعر الاغلاق / دينار	رقم الدليل : 1513	القيمة العادلة / دينار
1	فندق بغداد	441220	441220	8.550	3772431	
2	فندق اشور	53256	53256	7.200	383443	
3	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	3400404	3400404	0.900	30603636	
4	الشركة العراقية لانتاج البذور	13188227	13188227	4.500	59347022	
5	الشركة العراقية للنقل البري	1562239	1562239	0.710	1109190	
	المجموع	49248982	18645346		95215722	

جدول رقم (3) اسهم طويلة الاجل / قطاع خاص

ت	الجهة المستثمر بها	عدد الاسهم	التكلفة / دينار	سعر الاغلاق / دينار	رقم الدليل : 1514	القيمة العادلة / دينار
1	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	4953386	4953386	0.160	792542	
2	مصرف دجلة والفرات	9464722	9464722	2.500	23661805	
3	المصرف الوطني الاسلامي	35399488	35399488	0.900	31859539	
4	المصرف العراقي الاسلامي	11854105	11854105	0.370	4386019	
5	مصرف الاستثمار العراقي	44232651	51342797	0.280	12385142	
6	مصرف الشروق الاوسط العراقي	262352327	262352327	0130	34105803	
7	مصرف المنصور للاستثمار	39720444	39720444	0.630	25023880	
8	شركة الخليج للتأمين وإعادة التأمين	27650604	27650604	0.580	16037350	
9	شركة الحمراء للتأمين	45220470	45220470	0.420	18992597	
	المجموع	480848197	487958343		167244677	

العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر ، وذلك من خلال اختبار نموذج الاعمال واختبار التدفق النقدي للأصل وكما موضح في النافذة الآتية :-

عند اجراء عملية التدقيق باستعمال الحاسوب يتطلب من المدقق اتخاذ الخطوات الآتية :-

اولاً : اختبار تصنيف الاصول المالية (الاسهم) :- يتم اختبار تصنيف الاصول المالية بانها ضمن الاصول المالية بالقيمة

الشكل رقم (12) نافذة تصنيف ادوات حقوق الملكية (الاسهم)

التاريخ : / /		التوقيع :		اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.م		السنة المالية: 2018	
		اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود		العنوان الوظيفي : رقيب مالي		ادوات حقوق الملكية / اختبار التصنيف	
جدول تصنيف ادوات حقوق الملكية (الاسهم)							
التصنيف	اختبار التدفق النقدي		اختبار نموذج الاعمال		الجهة المصدرة للسهم	طبيعة السهم	رقم الدليل
	اختبار / ب2	اختبار / أ	اختبار / ب	اختبار / أ			
	دفعات عرضية	دفعات ثابتة	الاحتفاظ لغرض المتاجرة	الاحتفاظ لغرض جمع النقد			
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	اسهم قطاع مختلط	15133
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	الشركة العراقية لانتاج البذور	اسهم قطاع مختلط	15134
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	الشركة العراقية للنقل البري	اسهم قطاع مختلط	15135
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	اسهم قطاع خاص	15141
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	مصرف دجلة والفرات	اسهم قطاع خاص	15142
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	المصرف الوطني الاسلامي	اسهم قطاع خاص	15143
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	المصرف العراقي الاسلامي	اسهم قطاع خاص	15144
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	مصرف الاستثمار العراقي	اسهم قطاع خاص	15145
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	مصرف الشرق الاوسط العراقي	اسهم قطاع خاص	15146
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	مصرف المنصور للاستثمار	اسهم قطاع خاص	15147
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	شركة الخليج للتأمين واعداء التأمين	اسهم قطاع خاص	15148
اسهم طويلة الاجل غير تجارية	0	1	0	1	شركة الحمراء للتأمين	اسهم قطاع خاص	15149
FALSE							

ثانياً : ادخال البيانات الاولية :- لغرض اجراء عملية التدقيق يتم لغرض بدء عملية إعادة الاحتساب تلقائياً وكما موضح في النافذة ادخال البيانات التي تخص الاسهم طويلة الاجل الى البرنامج المبينة في الشكل (13) ادناه :-

الشكل رقم (13) نافذة ادخال البيانات الاولية

التاريخ : / /		التوقيع :		اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.م		السنة المالية: 2018	
		اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود		العنوان الوظيفي : رقيب مالي		ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة غير تجارية	
جدول ادخال البيانات الاولية							
رقم الدليل	جهة الاصدار	كافة الاسهم في 12/31	عدد الاسهم	سعر الاغلاق	القيمة العادلة	رصيد التغير في القيمة العادلة	
	المجموع	506,603,689	530,097,179		262,460,398	-	
15131	فندق بغداد	441,220	441,220	8.55	3,772,431	-	
15132	فندق اشور	53,256	53,256	7.20	383,443	-	
15133	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	3,400,404	34,004,040	0.90	30,603,636	-	
15134	الشركة العراقية لانتاج البذور	13,188,227	13,188,227	4.50	59,347,022	-	
15135	الشركة العراقية للنقل البري	1,562,239	1,562,239	0.71	1,109,190	-	
15141	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	4,953,386	4,953,386	0.16	792,542	-	
15142	مصرف دجلة والفرات	9,464,722	9,464,722	2.50	23,661,805	-	
15143	المصرف الوطني الاسلامي	35,399,488	35,399,488	0.90	31,859,539	-	
15144	المصرف العراقي الاسلامي	11,854,105	11,854,105	0.37	4,386,019	-	
15145	مصرف الاستثمار العراقي	51,342,797	44,232,651	0.28	12,385,142	-	
15146	مصرف الشرق الاوسط العراقي	262,352,327	262,352,327	0.13	34,105,803	-	
15147	مصرف المنصور للاستثمار	39,720,444	39,720,444	0.63	25,023,880	-	
15148	شركة الخليج للتأمين واعداء التأمين	27,650,604	27,650,604	0.58	16,037,350	-	
15149	شركة الحمراء للتأمين	45,220,470	45,220,470	0.42	18,992,597	-	
					-		

ثالثاً : احتساب التغير في القيمة العادلة :- يتم احتساب التغير في القيمة العادلة من خلال طرح القيمة العادلة للاسهم من القيمة الاسهم الدفترية كما في 12/31 للوصول الى التغير في القيمة العادلة سواء كان بالزيادة او الانخفاض وذلك وفق متطلبات معيار الابلاغ المالي الدولي (IFRS-9) وكما موضح في النافذة المبينة في الشكل (14) ادناه :-

الشكل رقم (14) نافذة جدول الاحتساب

اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.م		التاريخ : / /		التوقيع :	
السنة المالية: 2018		اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود		العنوان الوظيفي : رقيب مالي	
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة غير تجارية		جدول الاحتساب			
رقم الدليل	جهة الاصدار	كافة الاسهم في 12/31	القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة
	المجموع	506,603,689	262,460,398	244,143,291	244,143,291
15131	فندق بغداد	441,220	3,772,431	3,331,211	3,331,211
15132	فندق الشور	53,256	383,443	330,187	330,187
15133	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	3,400,404	30,603,636	27,203,232	27,203,232
15134	الشركة العراقية لانتاج البنزور	13,188,227	59,347,022	46,158,795	46,158,795
15135	الشركة العراقية للنقل البري	1,562,239	1,109,190	453,049	453,049
15141	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	4,953,386	792,542	4,160,844	4,160,844
15142	مصرف دجلة والفرات	9,464,722	23,661,805	14,197,083	14,197,083
15143	المصرف الوطني الاسلامي	35,399,488	31,859,539	3,539,949	3,539,949
15144	المصرف العراقي الاسلامي	11,854,105	4,386,019	7,468,086	7,468,086
15145	مصرف الاستثمار العراقي	51,342,797	12,385,142	38,957,655	38,957,655
15146	مصرف الشرق الاوسط العراقي	262,352,327	34,105,803	228,246,524	228,246,524
15147	مصرف المنصور للاستثمار	39,720,444	25,023,880	14,696,564	14,696,564
15148	شركة الخليج للتأمين واعادة التأمين	27,650,604	16,037,350	11,613,254	11,613,254
15149	شركة الحمراء للتأمين	45,220,470	18,992,597	26,227,873	26,227,873
0	0	-	-	-	-
0	0	-	-	-	-

رابعاً : ادخال نتائج الشركة :- تمثل نتائج الشركة المحصلة النهائية لعملية القياس التي قامت بها الشركة وفق معايير الابلاغ المالي الدولية ، والتي يتم اجراء المقارنة بينها وبين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق عند إعادة القياس باستعمال البرنامج الالكتروني ويتم ادخال البيانات المبينة في النافذة الآتية ، وكما مبين في الشكل (15) ادناه :-

الشكل رقم (15) نافذة ادخال نتائج الشركة

اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.م		التاريخ : / /		التوقيع :	
السنة المالية: 2018		اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود		العنوان الوظيفي : رقيب مالي	
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة غير تجارية		جدول ادخال نتائج الشركة حـ / اسهم بالقيمة العادلة			
رقم الدليل	جهة الاصدار	كافة الاسهم في 12/31	القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	صافي التغير في القيمة العادلة
	المجموع	506,603,689	262,460,399	244,143,290	244,143,290
15131	فندق بغداد	441,220	3,772,431	3,331,211	3,331,211
15132	فندق الشور	53,256	383,443	330,187	330,187
15133	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	3,400,404	30,603,636	27,203,232	27,203,232
15134	الشركة العراقية لانتاج البنزور	13,188,227	59,347,022	46,158,795	46,158,795
15135	الشركة العراقية للنقل البري	1,562,239	1,109,190	453,049	453,049
15141	مصرف الموصل للتنمية والاستثمار	4,953,386	792,542	4,160,844	4,160,844
15142	مصرف دجلة والفرات	9,464,722	23,661,805	14,197,083	14,197,083
15143	المصرف الوطني الاسلامي	35,399,488	31,859,539	3,539,949	3,539,949
15144	المصرف العراقي الاسلامي	11,854,105	4,386,019	7,468,086	7,468,086
15145	مصرف الاستثمار العراقي	51,342,797	12,385,142	38,957,655	38,957,655
15146	مصرف الشرق الاوسط العراقي	262,352,327	34,105,803	228,246,524	228,246,524
15147	مصرف المنصور للاستثمار	39,720,444	25,023,880	14,696,564	14,696,564
15148	شركة الخليج للتأمين واعادة التأمين	27,650,604	16,037,350	11,613,254	11,613,254
15149	شركة الحمراء للتأمين	45,220,470	18,992,597	26,227,873	26,227,873
0	0	-	-	-	-
0	0	-	-	-	-

خامساً : اجراء عملية التدقيق :- يقوم البرنامج باجراء عملية التدقيق من خلال اجراء المقارنة بين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق باستعمال البرنامج الالكتروني مع النتائج التي تم التوصل اليها من قبل الشركة ، حيث تظهر لنا النافذة المبينة في

ادناه ظهور فرق في نتائج التدقيق وتاثير باللون الاحمر في حالة وجود اختلاف بين النتائج ، وفي حالة عدم وجود اختلاف فان النتائج تلون باللون الاخضر .

الشكل رقم (16) نافذة نتائج التدقيق

التاريخ : / /

التوقيع :  
اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود  
العنوان الوظيفي : رقيب مالي

اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.م  
السنة المالية: 2018  
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة غير تجارية

جدول نتائج التدقيق حـ / اسهم بالقيمة العادلة طويلة الاجل

رقم الدليل	جهة الاصدار	نتائج اعادة الاحساب		نتائج الشركة		نتائج التدقيق	الفرق
		القيمة العادلة	التغير في القيمة العادلة	القيمة العادلة 2	التغير في القيمة العادلة		
	المجموع	262,460,398	244,143,291	262,460,399	244,143,290	-	2
15131	فندق بغداد	3,772,431	3,331,211	3,772,431	3,331,211	-	-
15132	فندق الشور	383,443	330,187	383,443	330,187	-	1
15133	الشركة الوطنية لصناعة الاثاث المنزلي	30,603,636	27,203,232	30,603,636	27,203,232	-	-
15134	الشركة العراقية لانتاج البذور	59,347,022	46,158,795	59,347,022	46,158,795	-	2
15135	الشركة العراقية للنقل البري	1,109,190	453,049	1,109,190	453,049	-	1
15141	مصرف الموصل للتعبئة والاستثمار	792,542	4,160,844	792,542	4,160,844	-	1
15142	مصرف دجلة والفرات	23,661,805	14,197,083	23,661,805	14,197,083	-	-
15143	المصرف الوطني الاسلامي	31,859,539	3,539,949	31,859,539	3,539,949	-	1
15144	المصرف العراقي الاسلامي	4,386,019	7,468,086	4,386,019	7,468,086	-	0
15145	مصرف الاستثمار العراقي	12,385,142	38,957,655	12,385,142	38,957,655	-	1
15146	مصرف الشرق الاوسط العراقي	34,105,803	228,246,524	34,105,803	228,246,524	-	1
15147	مصرف المنصور للاستثمار	25,023,880	14,696,564	25,023,880	14,696,564	-	1
15148	شركة الخليج للتأمين واعداء التأمين	16,037,350	11,613,254	16,037,350	11,613,254	-	1
15149	شركة الحمراء للتأمين	18,992,597	26,227,873	18,992,597	26,227,873	-	1
0		-	-	-	-	-	-
0		-	-	-	-	-	-

سأداساً : عرض الاصول المالية بالقيمة العادلة في قائمة الميزانية وقائمة الربح او الخسائر :- يتم التأكد من صحة العرض في القوائم المالية وذلك من خلال المقارنة التلقائية بين نتائج البرنامج ونتائج الشركة التي تم ادخالها مسبقاً ، حيث يلاحظ ان الفرق مقداره دينار واحد وليس له تأثير على البيانات المالية .

من النافذة اعلاه نلاحظ ان الفروقات بمقدار دينار واحد بين النتائج التي تم التوصل اليها من قبل المدقق باستعمال البرنامج الالكتروني وبين النتائج النهائية للشركة ، وبذلك فان المدقق ياخذ بالاعتبار نسبة الخطأ وفق مفهوم الاهمية النسبية والحكم المهني للمدقق لغرض ابداء الراي النهائي في البيانات المالية ، وبما ان الخطأ ليس له على قائمة الدخل وقيمة الاصول في الميزانية ، ، فانه يمكن للمدقق اصدار راي غير معدل في البيانات المالية .

الشكل رقم (17) نافذة الميزانية وقائمة الدخل

التاريخ : / /

التوقيع :  
اسم المدقق : عبد المجيد سلمان داود  
العنوان الوظيفي : رقيب مالي

اسم الشركة : الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية  
السنة المالية: 2018  
ادوات حقوق الملكية / اسهم بالقيمة العادلة غير تجارية

قائمة الدخل في 31/كانون الأول				الميزانية الجزئية كما في 31/كانون الأول			
الفرق	المبلغ / دينار		اسم الحساب	الفرق	المبلغ / دينار		اسم الحساب
	نتائج الشركة	نتائج البرنامج			نتائج الشركة	نتائج البرنامج	
			قائمة الدخل الشامل الاخر				الاصول المالية
			مكاسب او خسائر حيازة غير متحققة				اصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الاخر
	244,143,290	244,143,291			506,603,689	506,603,689	قيمة الاسهم في 12/31
1	-	-		1	-	-	التغير في القيمة العادلة
				1	262,460,399	262,460,398	القيمة العادلة في 12/31
							حقوق الملكية
				1	-	-	احتياطي مكاسب او خسائر حيازة غير متحققة

المالي المطبق ) وعلى المدقق ان يذكر في تقريره صيغة وأساس الراي المقترحة الآتية المشار اليها في المثال التوضيحي رقم (1) في الملحق ضمن معيار التدقيق الدولي (700) وكما يلي :-

سابعاً : انعكاس خطأ القياس في تقرير المدقق الخارجي :- اشارت الفقرة (16) من معيار التدقيق الدولي (700) الى (يجب على المدقق ان يبدي رأياً غير معدل عندما يستنتج ان البيانات المالية معدة من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لاطار التقرير

اجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وفي اعتقادنا فان ادلة التدقيق التي حصلنا عليها تعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا .

### 3. خلاصة اعمال التدقيق الالكتروني

من خلال اجراء عملية التدقيق الالكتروني للبيانات المالية للشركات عينة البحث فانه يمكن توصل الباحثان الى النتائج الآتية وبيان تاثير كل خطأ على الرأي النهائي للبيانات المالية وكما موضح في الجدول الاتي :-

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية للشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ش.م.مختلطة ، والتي تشمل قائمة المركز المالي كما في 31/كانون الاول/2018 ، وقائمة الدخل الشامل .

وفي رأينا ، فان البيانات المالية المرفقة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية للمركز المالي للشركة كما في 31/كانون الاول/2018 وادائها المالي ، وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي المعتمدة . وأن أساس الراي غير المعدل هو

جدول رقم (4) خلاصة اعمال التدقيق الالكتروني

اسم الشركة	اسم الحساب	راي المدقق	أساس ابداء الرأي
الشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور	اسهم قصيرة الاجل بالقيمة العادلة من الربح او الخسائر	رأي متحفظ بسبب عدم استجابة الادارة لاجراء عملية التعديل وان الخطأ له تاثير جوهري على البيانات المالية ولكنه ليس خطأ منتشر .	الاعتراف بالزيادة في قيمة الاصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح او الخسائر بمقدار (150) مليون دينار وهو اكثر من المبلغ الواجب الاعتراف به
الشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشـاريع العقارية	اسهم طويلة الاجل بالقيمة العادلة من الدخل الشامل الاخر	رأي غير معدل بسبب ان الخطأ ليس له تاثير جوهري على البيانات المالية	ان ادلة التدقيق التي تم الحصول عليها تعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا

### الاستنتاجات والتوصيات

#### الاستنتاجات

في ضوء ما تم بحثه والنتائج التي افرزها برنامج التدقيق الالكتروني المعتمد يمكن التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات ومن اهمها:-

1. ان الاختلاف في طرق قياس وعرض الاصول المالية ( الاسهم ) وفق معايير الابلاغ المالي الدولية IFRS يتطلب من المدقق ان يكون على اطلاع بالتغيرات والتحديثات المستمرة بالمعايير الدولية .
2. ان استعمال الوسائل الالكترونية يساعد المدقق في التحقق من صحة قياس وعرض الاصول المالية وفق معايير الابلاغ المالي الدولية وذلك لتعدد وتنوع الاصول المالية (الاسهم) للشركات العراقية بالاضافة الى اختلاف الاقيام السوقية لهذه الاسهم .
3. يعد التحول نحو استعمال البرامج الالكترونية في التدقيق ( التدقيق باستعمال الحاسوب ) مدخلاً مناسب لغرض تلافى

عدم الخبرة والمعرفة الكافية لبعض المدققين في مجال تطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية .

4. يعد تنوع طرق قياس وعرض الاصول المالية (الاسهم) له تاثير على قائمة الدخل والميزانية للشركات وبالتالي يمكن تغيير نتيجة النشاط للشركات من الربح الى الخسائر او العكس .

#### التوصيات

في ضوء ما تم تناوله من استنتاجات في الفترة السابقة يمكن الايحاء بما يلي :-

1. على المدقق ان يكون على اطلاع ودراية كافية بمعايير الابلاغ المالي الدولية وذلك من خلال الاشتراك بالندوات والدورات التدريبية النظرية والعملية من اجل تطوير مهارته .
2. ضرورة التوجه نحو استعمال الوسائل الالكترونية في عمليات التدقيق من قبل المنظمات المهنية والجهات ذات العلاقة لغرض السرعة والدقة في انجاز عمليات التدقيق .

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SCOPA، (2020)، " معيار التدقيق الدولي رقم (705) التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل".

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، (2014)، "بيان التدقيق (1009)".

#### ثانيا : المصادر الاجنبية

Wiley, John.(2019).Interpretation and Application of IFRS Standards".

Kieso, Don, Jerry Weygandt & Terry Warfield. (2018). Intermediate Accounting" IFRS Edition.

BDO.(2019).IFRS in Practice 2019 – IFRS 9 Financial Instruments . UK.

Ramirez, Juan.(2015).Accounting for Derivatives, advanced Hedging under IFRS, Second edition.

Romney, Marshall & Steinbart, Paul.(2018).Accounting Information Systems" 14<sup>th</sup> edition.

Arens Alvin A., Elder Randal J., Mark S., Chris E. (2017).Auditing and Assurance Services, 16<sup>th</sup> edition.

Arens, Alvin A., Elder Randal J., Mark S. (2014). Auditing and Assurance Services “, 15<sup>th</sup> edition.

Bagranoff, Nancy, & Simkin, Mark, & Norman, Carolyn.(2010). "Accounting Information Systems"11<sup>th</sup> edition.

Bodnar, Geoege & Hopwood, William.(2013). Accounting Information Systems" 11<sup>th</sup> edition.

Cerullo, M.V., & Cerullo, M.J. (2003). "Impact of SAS No .94 On Computer Audit Techniques. Information systems control journal 1, 53-58.

<http://www.isx-iq.net> سوق العراق للاوراق المالية

<https://www.isc.gov.iq> هيئة العراق للاوراق المالية

3. ضرورة اعداد برامج الكترونية لاغراض التدقيق وفق مختلف المجالات وبما يتلائم مع نشاط الجهات الخاضعة للتدقيق وتدريب المدققين على استعمال مثل هذه البرامج .

4. يتطلب من المدقق ان يبذل العناية المهنية اللازمة لغرض الكشف عن حالات التلاعب من قبل الشركات عند إعادة قياس الاصول المالية (الاسهم ) لما لها من تاثير على قائمة الدخل والميزانية للشركات وذلك من خلال استعمال الوسائل الالكترونية في التدقيق باعتبارها احدى الوسائل التي تساعد المدقق في التدقيق .

#### المصادر

##### اولا : المصادر العربية

البيانات المالية للشركة العراقية لتصنيع وتسويق التمور (مساهمة مختلطة ) لسنة /2018 والمنشورة في موقع هيئة الاوراق المالية.

البيانات المالية للشركة الوطنية للاستثمارات السياحية والمشاريع العقارية ( مساهمة مختلطة ) لسنة /2018 والمنشورة في موقع هيئة الاوراق المالية.

النشرة الشهرية لتداول الاسهم في سوق العراق للاوراق المالية النظامي لشهر كانون الاول / 2018.

النشرة الشهرية لتداول الاسهم في سوق العراق للاوراق المالية الثاني لشهر كانون الاول /2018.

النظام المحاسبي الموحد. (2011). الطبعة الثانية ، ديون الرقابة المالية الاتحادي .

اريز ، الفين ، ولوبك ، جيمس .(2009). المراجعة مدخل متكامل . الرياض ، السعودية : دار المريخ للنشر .

طه ، يوسف .(2017). تأثير تطبيق متطلبات القياس والافصاح لمعايير الادوات المالية الدولية في نطاق التدقيق ومسؤوليات المدقق . ماجستير تقنيات المالية والمحاسبية ، الكلية التقنية الادارية ، بغداد .

شكر ، طلال حمدون ، وحمدان ، علام محمد .(2007). التدقيق الالكتروني واثره على جودة الادلة ، دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد العاشر ، العدد (2).

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، لجنة معايير المحاسبة الدولية لأعداد التقارير المالية .(2016). (9 - IFRS) قياس الادوات المالية.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SCOPA، (2020)، " معيار التدقيق الدولي رقم (700) تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية " .