

## Proposed audit procedures to re-evaluate oil and gas pipelines in accordance with international financial reporting standards(Retrieved search)

**Ahmed Majed Khudhur**

University of Baghdad

Post-Graduate Institute for Accounting and  
Financial Studies

[ahmed.khedr1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:ahmed.khedr1701@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Received:30/4/2024

**Prof. Dr. Kawla Hussein Hamdan**

University of Baghdad

Post-Graduate Institute for Accounting and Financial  
Studies

[Dr.Kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Dr.Kawla@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Published:30/9/2024

Accepted: 23/6/2024

### Abstract:

The research aims to identify what revaluation is in terms of concept, objectives, and importance, and to explain the requirements for revaluation in accordance with international financial reporting standards. Identify the theoretical framework for auditing procedures through the concept, definition, and importance. Establish procedures for auditing the revaluation of oil and gas pipelines by proposing procedures for auditing the revaluation. According to international financial reporting standards, The problem of the research was that there are special requirements for carrying out audit work for the revaluation process of oil and gas pipelines, considering the departure from the principle of historical cost to the principle of accounting measurement that allows the revaluation of assets, as there is no audit program approved by the Federal Office of Financial Supervision. To audit the re-evaluation of oil and gas pipelines in accordance with international auditing standards, which were re-evaluated in accordance with international financial reporting standards, the researchers reached a set of conclusions, the most prominent of which is the absence of an audit program approved by the Federal Office of Financial Supervision that meets the requirements for re-evaluating oil and gas pipelines in accordance with International Financial Reporting Standards. Accordingly, the researchers proposed several recommendations, the most important of which is adopting an audit program based on international auditing standards to audit the re-evaluation of oil and gas pipelines in accordance with international financial reporting standards.

**Keywords:**audit procedures, re-evaluation, international financial reporting standards, international auditing standards.

برنامج تدقيق مقترح لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز على وفق معايير التدقيق الدولية

أ.د. خولة حسين حمدان

جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

احمد ماجد خضر

جامعة بغداد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

### المستخلص:

يهدف البحث الى التعرف على ماهية اعادة التقييم من حيث المفهوم والاهداف والاهمية وبيان متطلبات اعادة التقييم على وفق معايير الابلاغ المالي الدولية، التعرف على الاطار النظري لإجراءات التدقيق من خلال المفهوم والتعريف والاهمية وضع اجراءات لتدقيق اعادة تقييم انابيب النفط والغاز من خلال اقتراح اجراءات لتدقيق اعادة التقييم وفق معايير الابلاغ المالي الدولية ، اذ تمثلت مشكلة البحث ان هناك متطلبات خاصة للقيام بأعمال التدقيق لعملية اعادة التقييم انابيب النفط والغاز باعتبار الخروج من مبدأ التكلفة التاريخية الى مبدأ القياس المحاسبي الذي يسمح بإعادة التقييم للموجودات" اذ لا يوجد برنامج تدقيق معتمد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتدقيق اعادة تقييم انابيب النفط والغاز على وفق معايير التدقيق الدولية والتي تم اعادة تقييمها على وفق

معايير الإبلاغ المالي الدولية، وقد توصل الباحثان الى مجموعه من الاستنتاجات أبرزها، عدم وجود برنامج تدقيق معتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي يلبي متطلبات اعادة التقييم انابيب النفط والغاز وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وعلية أقرح الباحثان عدة توصيات اهمها تبني برنامج التدقيق المعتمد على معايير التدقيق الدولية لتدقيق اعادة تقييم انابي النفط والغاز وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

**الكلمات المفتاحية:** اجراءات التدقيق ، اعادة التقييم ، معايير الإبلاغ المالي الدولية ، معايير التدقيق الدولية.

## المقدمة

تُعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة كونها توضح نتائج نشاط الوحدة الاقتصادية، وكذلك تعكس المعلومات المحاسبية مدى الاستثمار الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة وكفاءة الادارة والعاملين باستغلال تلك الموارد وفعاليتها بتحقيق الاهداف المرسومة للوحدة ، ومن هذا المنطلق يجب على الوحدة الاقتصادية أتباع أساليب القياس السليمة التي تتناسب مع طبيعة نشاطها وخصوصيته والافصاح عن كافة الأمور ذات الاهمية النسبية وتقديم معلومات ملائمة لمتخذي القرار وخاصة الادارة . ونظراً لتوجه مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق نحو تبني معايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وعدم اصدار قواعد محاسبية مستقبلاً ومن ضمنها معايير الإبلاغ المالي الخاصة باعادة تقييم الموجودات الثابتة المتمثلة بـ ( معايير المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) القيمة العادلة ومعيار المحاسبي الدولي (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والاطفاء) ، اصبح من الضروري تطوير برامج التدقيق لتواكب تلك التغيرات ومن ضمنها اعادة تقييم انابيب النفط والغاز .

اذ نشأت فكرة البحث في تقديم نموذج مقترح لاجراءات تدقيق اعادة تقييم انابيب النفط والغاز .

### 1-1 المبحث الأول: منهجية البحث:- تتمثل منهجية البحث بالتي:

**1-1-1 مشكلة البحث :-** يمكن تحديد مشكلة البحث بـ"هناك متطلبات خاصة للقيام بأعمال التدقيق لعملية اعادة التقييم انابيب النفط والغاز باعتبار الخروج من مبدأ التكلفة التاريخية الى مبدأ القياس المحاسبي الذي يسمح بإعادة التقييم للموجودات" اذ لا يوجد برنامج تدقيق معتمد من ديوان الرقابة المالية الاتحادي لتدقيق اعادة تقييم انابيب النفط والغاز على وفق معايير التدقيق الدولية والتي تم تم اعادة تقييمها على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

**1-1-2 أهمية البحث:-** يستمد البحث اهميته في "وضع برنامج تدقيق مقترحة لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز وفق معايير التدقيق الدولية" بعد اعادة تقييم الانابيب على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

### 1-1-3 اهداف البحث:- يتمثل الهدف الى الاتي:-

1- التعرف على ماهية اعادة التقييم من حيث المفهوم والاهداف والاهمية وبيان متطلبات اعادة التقييم على وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.

2- التعرف على الاطار النظري لإجراءات تدقيق من خلال المفهوم والتعريف والاهمية.

3- توظيف معايير التدقيق الدولية لتدقيق اعادة تقييم انابيب النفط والغاز

4- وضع برنامج تدقيق مقترح لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز على وفق معايير التدقيق الدولية.

**1-1-4 فرضيات البحث:-** يستند البحث إلى الفرضية الرئيسية الاتية " ان برنامج التدقيق المقترح لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز يساهم في صحة وعدالة القوائم المالية."

5-1-1 اسلوب البحث :- سيتم اعتماد المنهج الاستقرائي في تناول مشكلة البحث وعناصرها المختلفة واثبات فرضية البحث وتحقيقاً لأهداف البحث في الجانب النظري، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي للبحث.

## 2-2 المبحث الثاني: الجانب النظري اعادة التقييم واجراءات تدقيقها

### 1-2-2 اجراءات تدقيق اعادة التقييم- مدخل نظري

1-1-2-2 اجراءات التدقيق Auditing Procedures :- تعكس إجراءات التدقيق تصرفات، وممارسات محددة للمدقق ينبغي أن يقوم بأدائها لتحقيق وتنفيذ عملية التدقيق وهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات والسلوك الذي ينبغي إدائه كونها تحقق أغراض التدقيق المحددة وعادة ما يجري تلخيص إجراءات التدقيق في برنامج Program مكتوب تتحدد فيه إجراءات التدقيق اللازمة لجمع أدلة الإثبات ويختلف صورة ذلك البرنامج وتفاصيله باختلاف درجة تعقيد مهمة التدقيق ويمكن القول بأن برنامج التدقيق يهدف الى ربط اهداف التدقيق بإجراءاتها. (لطي،2006: 66)

وقبل الشروع في أعمال التدقيق الفعلية يقوم كل مدقق عموماً بإعداد برنامج عمل تفصيلي يُعرف هذا مهنيًا بأسم برنامج التدقيق. (sana&et.al 2017:2.5)

ويبين (Arens) إجراءات التدقيق بأنها تمثل الارشادات التفصيلية التي توضح أدلة التدقيق التي ينبغي الحصول عليها في وقت ما في عملية التدقيق ويمكن الحصول على الأدلة في إجراءات التدقيق من مجموعة متنوعة من المصادر مثل الجرد المادي للمخزون وموازنة الصكوك الملغاة مع المدفوعات النقدية وإدخالات دفتر اليومية وتفاصيل مستند الشح. (Arens&et.al 2019:126)

وتعرف إجراءات التدقيق بأنها "مجموعة الطرق والوسائل والافعال التي تستخدم من قبل مراقب الحسابات خلال تنفيذه لعملية التدقيق والتي من الممكن ان تختلف باختلاف عملية التدقيق وحسب الظروف للوحدة الاقتصادية وحجمها وطبيعة عملها" (مسلم، 2022: 341)

وكما تعرف اجراءات التدقيق بأنها "الخطوات التفصيلية التي يقوم بها مراقب الحسابات للحصول على ادلة التدقيق التي تمكنه من تحقيق هدف التدقيق المحدد وابداء الرأي بالقوائم المالية" وهي ايضا "مجموعة من الوسائل والطرائق التي تختلف من عملية تدقيق الى اخرى يستخدمها مراقب الحسابات لإتمام عملية التدقيق" ، تعكس اجراءات التدقيق تصرفات وممارسات محددة ينبغي ادائها من لدن المدقق لتحقيق الهدف من عملية التدقيق ، وهناك اتفاق على انه لا توجد اجراءات تدقيق موحدة يمكن اتباعها في عملية التدقيق كافة اذ انها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق هدف التدقيق ويلخصها برنامج التدقيق، وعليه تكون اجراءات التدقيق متغيرة بتغير هدف التدقيق وهي ايضا "اجراءات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق العامة التي تمكنه من ابداء رأي بالقوائم المالية وتوضح ادلة التدقيق التي ينبغي الحصول عليها في وقت ما في اثناء عملية التدقيق" تجمع اجراءات التدقيق الادلة من مجموعة متنوعة من المصادر ،الجرد، المقارنات، المصادقات، الاستفسارات، او الاجراءات التحليلية. (ابراهيم، 2022: 341)

ويعد وضع برنامج تدقيق مكتوب، وموثوق، وموضحا فيه الاجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق من الأمور الأساسية في هذه الخطة ويعد برنامج التدقيق بعد الفهم والمعرفة الدقيقة للنظام المحاسبي المطبق ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وقد يرى المدقق الخارجي أن اعتماده على بعض أنظمة الضبط والرقابة الداخلية تمكنه من انجاز التدقيق بكفاية وفاعلية أكثر لتنفيذ مهمة التدقيق. (القرشي،2011: 183)

يحدد برنامج التدقيق خطوات التدقيق التي تمثل استجابة المدقق للمخاطر المحددة إذ يتم تصميم برنامج التدقيق لمعظم عمليات التدقيق في: (Arens&et.al 2019:330)

أ. إختبارات الرقابة، والاختبارات الأساسية للمعاملات (إذا لم يكن هناك اعتماد على الضوابط، فعندئذ فقط الاختبارات الموضوعية للمعاملات).

ب. الإجراءات التحليلية الجوهرية.

ج. الاختبارات التفصيلية للأرصدة من المحتمل أن تكون هناك مجموعة منفصلة من برامج التدقيق لكل دورة معاملة.

د. تحديد الوقت المخطط والفعلي لإنجاز العمل وتواريخ بداية ونهاية التدقيق.

هـ. تحديد التعليمات والملاحظات والاستنتاجات التي تؤثر في عملية التدقيق.

(الشحنة، 2015: 156)

وعلى وفق لـ W.B. Meigs، برنامج التدقيق هو خطة مفصلة لأعمال المدققة التي يتعين القيام بها، وتحديد الإجراءات الذي ينبغي اتباعه في التحقق من كل بند في البيانات المالية، وإعطاء الوقت المقدر المطلوب.

ومن ثم، يمكن تعريف برنامج التدقيق على أنه خطة مفصلة مرسومة بعناية لأعمال التدقيق تحدد بوساطتها بوضوح مسؤوليات موظفي التدقيق والوقت المخصص لأداء ذلك بعد دمج الترتيبات الاحترازية ضد الأخطاء المحتملة، والاحتيايل والسهو من أجل أداء وظائف التدقيق بطريقة كفؤة وفعالة. (sana&et.al 2017:2.5)

ويُعرف أيضاً بأنه عبارة عن قائمة تحتوي على إجراءات التدقيق التي ينبغي إتباعها لتحقيق من البنود الواردة بالقوائم المالية لغرض الوصول إلى الأغراض الموضوعية مسبقاً وهذه الإجراءات هي الخطوات التفصيلية لعملية التدقيق كما يبين برنامج المدققة بعض المعلومات الأخرى مثل الزمن المعياري، والزمن الفعلي للتحقق من بند معين أو عمل إجراء معين وكذلك تاريخ الانتهاء منه، وغيرها من المعلومات وهو يساعد على إرشاد المساعدين ومع هذا فإن صورة برنامج التدقيق، وتفصيله ستختلف باختلاف درجة التعقيد في مهمة التدقيق. (سواد، 2009: 75)

## 2-1-2-2 أمور مهمة قبل إعداد برنامج التدقيق (sana&et.al 2017:2.6)

تعتمد فعالية برنامج التدقيق إلى حد كبير على اكتماله مما يتطلب مرة أخرى النظر في مجموعة من القضايا المهمة وهي على النحو الآتي:

أ. فهم طبيعة ونطاق عمل التدقيق: ينبغي على المدقق إعداد برنامج التدقيق بعد تحديد طبيعة ونطاق عمل التدقيق بناءً على الأحكام القانونية في حالة التدقيق القانوني وإتفاقية شروط الارتباط في حالة التدقيق غير القانوني.

ب. تطوير فكرة عن طبيعة الوحدة الاقتصادية: بما أن طبيعة الوحدة الاقتصادية (التجارية أو غير التجارية) تحدد إلى حد كبير نطاق التدقيق إذ ينبغي على المدقق الأخذ بالحسبان ذلك في أثناء إعداد برنامج التدقيق.

ج. عملية الإدارة: عند إعداد برنامج التدقيق ينبغي على المدقق أيضاً أن يأخذ في الحسبان عملية الإدارة وتحديد المسؤولين عن الحوكمة من أجل تحديد من ينبغي التواصل معهم ومن الذين يحتاجون إلى معلومات مهمة.

د. التحقق من الوثائق المهمة: يحتاج المدقق إلى التحقق من الوثائق المهمة جميعها المتعلقة بتشكيل وسياسة وإدارة الوحدة الاقتصادية لأنها تؤثر تأثيراً كبيراً في معالجة عنصر ما في الحسابات التحقق منها مسبقاً يساعد المدقق على تحديد مدى وطريقة الفحص التي يجري على أساسها جدول البرامج بصورة عامة.

هـ. تكوين فكرة حول طرائق المحاسبة: نظراً لأن الأساليب، والسياسات المحاسبية المعتمدة تختلف من منظمة إلى أخرى فإن الفهم المسبق لها سيساعد المدقق على تحديد نطاق عمل المدققة بوضوح وتصميم برنامج التدقيق على وفق ذلك.

و. التحقق من الحسابات الختامية للعام الماضي وتقرير المدقق في حالة وجود منظمة قائمة ينبغي على المدقق جمع الحسابات الختامية للعام الماضي وتقرير المدقق عنها والاستعراض عنها قد تساعد مثل هذه الممارسة المدقق كثيراً في تصميم برنامج تدقيق لا تشوبه شائبة للعام الحالي ومع ذلك لأن يكون هذا قابلاً للتطبيق على منظمة جديدة.

2-1-2-3 معايير التدقيق ذات العلاقة:- اشارت بعض معايير التدقيق الدولية الى اعادة التقييم الاصول والتي يتم تطبيقها على انابيب النفط والغاز باعتبارها جزءاً من اصول الشركة حيث سيتم تناولها على ثلاث خطوات وهي معايير متعلقة بعملية التخطيط ومعايير متعلقة بعملية التقييد ومعايير متعلقة بعملية اعداد التقرير وكما موضح بالجدول الاتي :

### جدول رقم (1)

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم ونص الفقرة التي تخص عملية اعادة التقييم	راي الباحث
240	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية	(6) المدقق قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الغش الا انه قد يصعب عليه تحديد ما اذا كانت التحريفات في المجالات التي تعتمد على الحكم المهني مثل التقديرات المحاسبية وقد حدثت بسبب غش او خطأ. (33) أ- فحص التقديرات المحاسبية للتحقق مما اذا كانت تحتوي على تحيزات وتقييم ما اذا كانت الظروف التي ادت الى وجود التحيز ان وجد تمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش وعند اجراء هذا الفحص يجب على المدقق: 1- تقويم ما اذا كانت الاجتهادات والقرارات التي اتخذتها الإدارة عند القيام بالتقديرات المحاسبية المضمنة في القوائم المالية حتى ولو كانت في مفردتها معقول تشير الى تحيز محتمل من جانب ادارة الوحدة الاقتصادية يمكن ان يمثل خطراً لوجود تحريف جوهري بسبب الغش وفي هذه الحالة يجب على المدقق ان يعيد تقويم التقديرات المحاسبية ككل. 2- اجراء فحص باثر رجعي الاجتهادات وافترضاات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المهمة الظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. (35) يجب على المدقق تقويم ما اذا كانت الاجراءات التحليلية المنفذة قرب نهاية عملية التدقيق عند تكوين استنتاج عام بشأن ما اذا كانت القوائم المالية متسقة مع فهم المدقق الوحدة الاقتصادية تشير الى وجود خطر تحريف جوهري بسبب الغش لم يتم الانتباه له من قبل .	ان عملية اعادة التقييم للموجودات تتضمن استخدام معلومات مستقبلية وان استخدام معلومات غير معقولة يمكن ان ينتج عنها ارقام غير ملائمة للمستخدمين، ومن جهة اخرى يمكن للادارات استخدام عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز في تحسين اوضاعها المالية مما ينتج عنه تقرير احتيالي او سوء استخدام اعادة التقييم ينتج عنه خطأ جوهري في البيانات المالية.
265	ابلاغ اوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والادارة	(6) - أ الامور التي يمكن للمراجعة اخذها في الحسبان عند تحديد ما اذا كان قصور ما او مجموعه من اوجه القصور في الرقابة الداخلية تشكل قصورا مهما مما يلي : ● احتمال ان تؤدي اوجه القصور الى تحريفات جوهريه في القوائم المالية في المستقبل ● قابليه تعرض الاصل او الالتزام ذو العلاقة للفقدان او الغش ● التحديد غير الموضوعي والمعقد للمبالغ المقدرة مثل التقديرات والمحاسبية للقيمة العادلة	تحتاج عملية اعادة التقييم الى اجراءات رقابية خاصة غير اعتيادية للتأكد من صحة المعلومات المستخدمة في عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز والاجراءات التي تلي عملية اعادة التقييم والاعتراف في السجلات والافصاح عنها من خلال التأكد من محاضر استلام الكميات والعمليات الحسابية لليرادات المنقولة بالانابيب..
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	(2) يقوم المدقق في تحديد مخاطر التحريف الجوهري و تقييمها يتضمن التخطيط الحاجة إلى النظر في امور مثل: ● الاجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها باعتبارها اجراءات تقييم المخاطر. ● الحصول على فهم عام للإطار النظامي والتنظيمي المطبق في الوحدة الاقتصادية وكيفية التزام الوحدة الاقتصادية بهذا الاطار. ● تحديد الاهمية النسبية ● اشراك الخبراء (8) الموارد التي سيتم استخدامها في كل مجال محدد من مجالات المدققة مثل الاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة المناسبة في المجالات ذات المخاطر المرتفعة او اشراك الخبراء في الامور المعقدة. (16) تختلف طبيعته وتوقيت ومدى التوجيه المقدم لاعضاء فريق الارتباط والاشراف عليهم وفحص اعمالهم بناء على عوامل كثيرة من بينها ما يلي: ● حجم الوحدة الاقتصادية ومدى تعقدها.	اعداد خطة لمراجعة البيانات المالية لوحدة اقتصادية يحتاج الى خبره واحكام مهنية من اشخاص متمرسين وبالاخص اذا اقترنت بعملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز فقد يحتاج الى خبرة بطبيعة عمل تلك الموجودات وقد لا تتوفر لدى مراقبي الحسابات وقد يلجأ الى استخدام خبراء في مجال الصناعة مثل نوع المعدن والطاقة المتاحة للقيام بأعمال النقل، وان عملية اعادة التقييم تحتاج الى اعضاء فريق يتمتعون بالخبرة في هذا المجال من حيث كيفية التعامل مع نتائج اعادة التقييم

	<ul style="list-style-type: none"> <li>● مجال المدققة.</li> <li>● مخاطر التحريف الجوهرى المقيمة.</li> <li>● قدرات وكفاءات كل عضو من اعضاء الفريق الذين ينفذون اجراءات التدقيق.</li> </ul>		
<p>اعادة التقييم من العمليات الصعبة لا سيما في الصناعات النفطية لما يتميز به من أنشطة احتكارية تخصصية لذلك يمكن ان تصاحب اعادة تقييم انابيب النفط والغاز مخاطر كبيرة على مراقب الحسابات منها التلاعب بالكميات المنقولة او الاجور او تسجيل عمليات وهمية لذلك يجب الانتباه عليها سواء على مستوى البيانات او على مستوى القرارات التي يحصل عليها عن كيفية استخدام المعلومات ذات الصلة بعملية اعادة التقييم .</p>	<p>(5) يجب على المدقق تنفيذ اجراءات تقييم مخاطر لتوفير اساس لتحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى القرارات ومع ذلك لا توفر اجراءات تقييم المخاطر في حد ذاتها ما يكفي من ادله التدقيق المناسبة التي تشكل اساسا لرأي المدقق.</p> <p>(11) يجب على المدققة ان يتوصل الى فهم لما يلي:</p> <p>أ. عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والخارجية الاخرى ذات الصلة بما في ذلك اطار التقرير المالي.</p> <p>ب. طبيعة الوحدة الاقتصادية بما في ذلك:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● عملياتها</li> <li>● هيكل الملكية والحوكمة بها</li> <li>● انواع الاستثمارات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وتخطط للقيام بها بما في ذلك الاستثمارات في الوحدة الاقتصادية ذات الغرض الخاص</li> <li>● الهيكل التنظيمي للمنشأة وطريقة تمويلها</li> </ul> <p>جـ. اختيار الوحدة الاقتصادية للسياسات المحاسبية وتطبيقها بما في ذلك اسباب التغيير فيها.</p> <p>د. اهداف واستراتيجيات الوحدة الاقتصادية ومخاطر الاعمال ذات الصلة التي قد تؤدي الى ظهور مخاطر التحريف الجوهرى</p> <p>هـ. قياس وفحص الاداء المالي للمنشأة</p> <p>(18) يجب على المدققة ان يتوصل الى فهم لنظام المعلومات بما في ذلك البات الاعمال ذات العلاقة فيما يتعلق بالتقرير المالي بما في ذلك المجالات الاتية:</p> <p>أ. فئات المعاملات التي تتضمنها عمليات الوحدة الاقتصادية المهمة للقوائم المالية.</p> <p>ب. الاجراءات في كل من نظم تقنيه المعلومات والنظم اليدوية التي يتم بها انشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها عند الضرورة ونقلها الى دفتر استاذ العام والتقرير عنها في القوائم المالية.</p> <p>ج. السجلات المحاسبية ذات العلاقة والمعلومات الداعمة والحسابات المحددة في القوائم المالية للمستخدم لإنشاء المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتقرير عنها ويشمل ذلك تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات الى دفتر الاستاذ العام.</p> <p>(24) يجب على المدقق ان يتوصل الى فهم المصادر المعلومات المستخدمة في نشاطه المتابعة الخاصة بالوحدة الاقتصادية والاساس الذي بموجبه ترى الادارة ان تلك المعلومات يمكن الاعتماد عليها بما يكفي لهذا الغرض.</p> <p>(28هـ) درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالخطر خاصه تلك المقاييس التي تنطوي على مدى واسع من عدم تأكد القياس.</p>	<p>315</p> <p>تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها</p>	
<p>تحتاج عملية اعادة التقييم في صناعات النفط الى الالمام بطبيعة النشاط ونوعية الموجودات المراد تقييمها وهل حجم تلك الموجودات في هيكل الاصول ومدى مساهمتها في توليد الإيرادات الجارية من اعمالها الاعتيادية و طالما ان الشركة عينة البحث هي متخصصة في عملية النقل بالانابيب فعملية اعادة التقييم لانابيب النفط والغاز لشركة خطوط الانابيب النفطية يجب ان يكون على عناية خاصة لما يمكن ان تؤثر هذه العملية على الميزانية وكشف الدخل بشكل كبير .</p>	<p>4/جـ) يدركون حالات عدم التأكد الملازم لقياس المبالغ على اساس استخدام التقديرات والاجتهاد واخذ الاحداث المستقبلية في الحسبان.</p> <p>(10) عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة يجب على مراجعه ان يحدد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالوحدة الاقتصادية فاذا كانت هناك فئه معينه واحده او اكثر من فئات المعاملات او رصيد حساب او افضاح معين موحد او اكثر من المتوقع بشكل معقول ان تؤثر التحريفات فيها من مبالغ دون الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل على الاثر على القرارات الصحيحة الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على اساس القوائم المالية فيجب على مراجع تحديد مستوى او مستويات الاهمية النسبية التي سيتم تطبيقه على تلك الفئات من المعاملات او ارصده الحسابات او الإفصاحات المعينه.</p>	<p>320</p> <p>الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المدققة</p>	

<p>يجب ان يصاحب عملية اعادة التقييم اجراءات اضافية للحصول على ادلة كافية تمكنه من ابداء الرأي، اذ يقوم المدقق بالمقارنة بين السنوات السابقة وكذلك بين الاشهر واستنتاج مدى اتساق المعلومات التي استخدمها في عملية اعادة التقييم</p>	<p>(18) بغض النظر عن مخاطر التحريف الجوهرى المقيمة يجب على المدقق ان يصمم ينفذ اجراءات اساس لكل فئه جوهرية من فئات المعاملات ولكل رصيد حساب جوهرى وكل افصاح جوهرى</p>	<p>استجابات المدقق للمخاطر المقيمة</p>	<p>330</p>
<p>تعطي الاجراءات التحليلية صورة لمراقب الحسابات عن ما يمكن ان تكون عليه بعض الارصدة لذلك يقوم بالبحث عن ادلة اثبات لدعم تلك المؤشرات او نفيها، وكذلك يمكن ان يؤشر على حسابات ذات مخاطر عالية لذا فان عملية اعادة التقييم لانايبب النفط والغاز يمكن ان تؤثر بشكل كبير على صافي الدخل وهيكال راس المال بشكر كبير</p>	<p>(5) عند تصميم وتنفيذ الاجراءات التحليلية الاساس سواء بمفردها او مقترنة باختبارات التفاصيل كاجراءات اساس وفقا لمعيار المدققة (330) يجب على المدقق: أ. تحديد مدى مناسبه الاجراءات التحليلية لاساس المعينة لقرارات محده مع الاخذ في الحسيان مخاطر التحريف الجوهرى المقيم واختبارات التفاصيل ان وجدت لهذه الاقرارات. ب. تقويم امكانيه الاعتماد على البيانات التي استنتج منها المدقق توقعاته بشأن النسب او المبالغ المسجلة مع الاخذ في الحسيان مصدر المعلومات المتاحة وقابليه مقارنتها وطبيعتها وملائمتها وادوات الرقابه على اعدادها. جـ. وضع توقع للنسب او المبالغ المسجلة وتقويم ما اذا كانت التوقع دقيقا بشكل كاف لتحديد اي تحريف قد يتسبب بمفرده او عند اقترانه بغيره في ان في ان تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهرى. د. تحديد المبلغ الذي من الممكن قبوله لاي فرق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعه دون اجراء المزيد من التحري.</p>	<p>الاجراءات التحليلية</p>	<p>520</p>
التنفيذ			
<p>رأي الباحث</p>	<p>رقم ونص الفقرة التي تخص عملية اعادة التقييم</p>	<p>اسم المعيار</p>	<p>رقم المعيار</p>
<p>يحتاج مراقب الحسابات الى ادلة مناسبة للوقوف على صحة عملية اعادة التقييم ومدى استخدام الادارة للمعلومات التي يمكن التوصل اليها.</p>	<p>(10) يجب على المدقق تحديث وتعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المدققة عند اللزوم خلال السير المدققة. (11) يجب على المدقق ان يخطط لطبيعتة توقيت ومدى التوجيه والاشراف على اعضاء فريق الارتباط وفحص اعمالهم.</p>	<p>التخطيط لمراجعة القوائم المالية</p>	<p>300</p>
<p>تختلف الاهمية النسبية من عنصر الى اخر عند اختبار الارصدة في البيانات المالية فعلمية اعادة لتقييم انايبب النفط والغاز في شركة خطوط الانايبب النفطية والتي تمثل طبيعة نشاطها يجب ان تكون على مستوى عالي من الاهمية لما لعملية تقييم الانايبب من اثر على البيانات سواء على مستوى الميزانية او الدخل.</p>	<p>(5) يطبق المدقق مفهوم الاهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تاثير التحريفات المكتشفة على المدققه وتاثير التعريفات غير المصححة ان وجدت على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المدقق. (11) على المدقق تحديد الاهمية النسبية للاداء لاغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرى وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المدققة الاضافية.</p>	<p>الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المدققة</p>	<p>320</p>
<p>تعطي الاجراءات التحليلية مراقب الحسابات صورة واضحة عن الدلائل التي يجب البحث عنها او قبولها للاستاد عليها في عملية تكوين الرأي بالبيانات فعلمية اعادة التقييم تحتاج الى ادلة غالبا ما يتوصل اليها مراقب الحسابات من خارج الوحدة الاقتصادية اذ يمكن ان يطلب مصادقات على الكميات النقولمة من الشركات المنتجة للتأكد من الارقام المثبتة في السجلات.</p>	<p>(6) يجب على المدقق ان يصمم وينفذ قرب نهاية الفترة اجراءات تحليلية تساعده عند تكوين استنتاج عام ما اذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشاة. (7) اذا حددت الاجراءات التحليلية المنفذه وفقا لهذا المعيار تقلبات وعلاقات لا تتسق مع معلومات اخرى ذات صلة او تختلف عن القيم المتوقعه بمبلغ كبير فيجب على المدقق التحقق من تلك الاختلافات عن طريق: أ. الاستفسار من الاداره والحصول على ادله مراجعه مناسبة ذات صلب برود الاداره. ب. تنفيذ اجراءات مراجعة اخرى حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة</p>	<p>الاجراءات التحليلية</p>	<p>520</p>
اعداد التقرير			
<p>رأي الباحث</p>	<p>رقم ونص الفقرة التي تخص عملية اعادة التقييم</p>	<p>اسم المعيار</p>	<p>رقم المعيار</p>
<p>يأخذ مراقب الحسابات كافة الدلائل التي توصل اليها من خلال المدققة سواء كانت عن طريق الاجراءات التحليلية او الاختبارات الجوهرية او التفصيلية المتعلقة بأعادة التقييم ومقارنتها مع مبلغ الاهمية النسبية للوصول الى رأي في عملية اعادة التقييم بشكل خاص وتأثيرها على البيانات بشكل عام.</p>	<p>(5) يطبق المدقق مفهوم الاهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة وتنفيذها وعند تقويم تاثير التحريفات المكتشفة على المدققه وتاثير التعريفات غير المصححة ان وجدت على القوائم المالية وعند تكوين الرأي الوارد في تقرير المدقق. (13) اذا خلص المدقق الى مناسبة مستوى اهميه نسبية اقل عما كان محدها ابتداء للقوائم المالية ككل فيجب عليه تحديد ما اذا كان من الضروري ان يعيد</p>	<p>الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المدققة</p>	<p>320</p>

	النظر في تنفيذ الأهمية النسبية للاداء وما اذا كانت اجراءات المدققة الاضافية لا تزال مناسبة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومدائها.		
520	الاجراءات التحليلية	(7) اذا حددت الاجراءات التحليلية المنفذه وفقا لهذا المعيار تقلبات وعلاقات لا تتسق مع معلومات اخرى ذات صلة او تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير فيجب على المدقق التحقق من تلك الاختلافات عن طريق: أ. الاستفسار من الاداره والحصول على ادله مراجعه مناسبه ذات صلب برود الاداره. ب. تنفيذ اجراءات مراجعة اخرى حسب الحاجه في ظل الظروف القائمة	يسستخدم الاجراءات التحليلية بعد ما اتم عملية التدقيق ويقارنها مع ادلة الاثبات التي توصل اليها للوقوف على الراي المناسب .
560	الاحداث اللاحقة	(6) يجب على المدقق ان ينفذ اجراءات مراجعة مصممة للحصول على ما يكفي من ادلة المدققة المناسبة التي تثبت انه قد تم تحديد جميع الاحداث الواقعة بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب تعديداً او افصاحاً في القوائم المالية ومع ذلك لا يتوقع من مراجعة تنفيذ اجراءات مراجعه اضافية بشأن الامور التي وفرت لها اجراءات المدققة المطبقة في السابق استنتاجات مرضية. (10) لا يقع على المدقق اي التزام بتنفيذ اي اجراءات مراجعه فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره ومع ذلك فعندما يعلم المدقق بحقيقة ما بعد تاريخ تقريره لكن قبل تاريخ اصدار القوائم المالية والتي لو كانت معروفة له في تاريخ تقرير المدقق لربما ادت الى قيامه بتعديل تقريره.	يمكن للاحداث اللاحقة ان تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية فظالما ان المعلومات المستخدمة في عملية اعادة تقييم تقييم انابيب النفط والغاز مستقبلية فيمكن ان تؤثر على الراي بالبيانات لذلك يوجب العناية بالمعلومات التي من الممكن ان يتوصل اليها بعد اكمال عملية التدقيق.
570	الاستمرارية	(6) تتمثل مسؤولية المدقق في الحصول على ما يكفي من ادلة المدققة المناسبة وفي التوصل استنتاجات بشأن مدى مناسبة استخدام الادارة لاساس الاستمرارية في المحاسبة عند اعداد القوائم المالية واستنتاج ما اذا كانت هناك عدم تاكد جوهري بشأن قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء كمنشأة مستمرة استنادا الى ادلة المدققة التي تم الحصول عليها وتوجد هذه المسؤوليات حتى وان كان اطار التقرير المال المستخدم في اعداد القوائم المالية لا يتضمن متطلباً صريحاً يقضي باجراء الادارة تقييماً خاصاً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. (21) في حاله اعداد القوائم المالية باستخدام اساس الاستمراريه في المحاسبه لكن بحسب حكم المدقق يعد استخدام الاداره الاساس استمرار في المحاسبه في اعداد القوائم المالية غير مناسب فيجب على المدقق ابداء راى معارض. (23) في حاله عدم اجراء افصاح كافي في القوائم المالية عن عدم التاكد الجوهري فيجب على المدقق. أ. ابداء راى متحفظ او راى معارض حتى حسب مقتضى الحال. ب. النص في قسم اساس الراى المتحفظ في تقرير المدقق على وجود عدم تاكد جوهري قد يؤثر شكوكا كبيرا حول قدره المنشاه على البقاء كمنشأة مستمرة وان القوائم المالية لا تفصح بشكل كاف عن هذا الامر.	عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز تعطي معلومات اكثر ملاءمة للمستخدمين والادارة لذلك من الممكن تؤدي عملية اعادة التقييم الى ادلة الى عدم الاستمرار او الى تأثر الدخل بشكل كبير .
700	تكوين الراى والتقرير عن القوائم المالية	(12) يجب على المدقق تقويم ما اذا كانت القوائم المالية معده من جميع الجوانب الجوهرية وفقا لمتطلبات اطار التقرير المال المطبق ويجب ان يتضمن هذا التقويم النظر في الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالوحدة الاقتصادية بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في اجتهادات الادارة. (24/د) الاشارة الى الايضاحات بما في ذلك السياسات المحاسبية المهمة. (39/ب/3) تقويم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والافصاحات المتعلقة بها التي اعدتها الادارة.	ان انتهاء اعمال التدقيق تنتهي بأصدار التقرير والذي يحتوي على الراى بالبيانات المالية لذلك ان الاشارة الى استخدام عملية اعادة التقييم يجب ان يشار اليه بشكل واضح وصريح وعن الاساس المستخدم في عملية اعادة التقييم وذلك يتيح لمستخدم القوائم المالية ان يكون على دراية بكيفية القياس للارصدة الظاهرة بالبيانات وتأثير الفروقات من اعادة التقييم على باقى الارصدة.

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على معايير التدقيق الدولية

## 2-2-2 اعادة التقييم وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

2-2-2-1 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، اذ عقد مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد (IASB) اجتماعه الأول واستلم مقاليد الأمور من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في وضع معايير المحاسبة الدولية (IASs) 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. 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 (IFRSs) 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، 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، 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 عليها فقط (24) معيارا نافذ المفعول. (حميد، 2024: 374)

**2-2-2-2 أسس القياس المحاسبي:** - نتيجة لمجموعة من العوامل ظهرت عدة طرق للقياس المحاسبي لتحديد الدخل وحقوق الملكية، ومن اهم هذه العوامل الاختلاف في الظروف المحيطة بالتطبيق المحاسبي على الكيان المحاسبي، بالإضافة الى تأثير القياس المحاسبي والقيم الناتجة عنه بالشخص القائم به، فظهر الجدل عما هي طريقة القياس التي سيتم استخدامها لتعطي الأرقام المحاسبية التي ستقدم معلومات لمستخدميها تتمتع بالخصائص النوعية المطلوبة، (هوارى وادم، 2017: 104). ويشير (Whittington) الى ان الاختيار من بين الأسس البديلة في القياس يجب ان يستند الى ظروف السوق، وان تبنى أساس واحد في القياس قد لا يعكس ظروف السوق ويلبي حاجات المستخدمين من المعلومات بشكل أفضل، اذ ان المحاسبة على حد تعبيره تقدم معلومات تعد بمثابة مدخلات لنماذج قرارات أولئك المستخدمين ولا تقدم، أي المحاسبة تقييم حاسم او نهائي، (Whittington, 2010: 104). كما يشير (Deborah) في السياق نفسه الى ان الممارسة المحاسبية الحالية تتبنى مختلف طرق القياس وان اختيار الطريقة التي يجب استخدامها قد تمت مناقشتها من قبل العديد من الباحثين واستنادا الى مجموعة من المعايير من بينها: (Deborah, 2010: 704)

(1) الحاجات التي ينبغي تلبيتها عند اختيار أساس او طريقة محددة للقياس.  
(2) قدرة كل طريقة من طرق القياس على توفير المعلومات المطلوب الإبلاغ عنها في الكشوفات المالية.  
(3) دراسة التغيرات في الأسواق المالية والاقتصادية، فضلا عن الغرض من الإطار المفاهيمي وإذا ما كان هذا الإطار قادرا على تحديد إرشادات حول الطريقة المناسبة للقياس او المخرجات التي يمكن الحصول عليها من تطبيق طريقة محددة دون أخرى.  
وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر سنة (2018) اساسيين للقياس المحاسبي وهما أساس قياس التكلفة التاريخية واساس قياس القيمة الجارية واعتبار القياس مبدا محاسبيا في الإطار المفاهيمي الجديد بدلا من مبدا التكلفة التاريخية حيث خصص الفصل السادس من الإطار المفاهيمي الجديد لوصف أسس القياس المختلفة والعوامل الواجب اخذها في الاعتبار عند اختيار أساس القياس الملائم وادناه تفصيل لكل من تلك الاسس.

**أولا: أساس قياس التكلفة التاريخية:** - توفر المقاييس التي تستند الى أساس التكلفة التاريخية المعلومات النقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، باستخدام المعلومات المستمدة من المعاملة او الحدث الذي انشأها، وان تلك المقاييس لا تعكس

التغيرات في الأسعار للأصول والالتزامات، باستثناء التغيرات مثل استهلاك أو انخفاض قيمة الأصول والوفاء بالالتزامات. وتتمثل التكلفة التاريخية للأصل غير المالي في وقت حيازة الأصل أو تشييده في جميع التكاليف المتكبدة في سبيل حيازة الأصل أو إنشاؤه. بينما التكلفة التاريخية للأصل المالي فهي قيمة اقتناء الأصل بالإضافة الى تكاليف المعاملة المتعلقة بالاستحواذ، (IFRS Foundation, 2018: 62).

ثانيا: أساس قياس القيمة الجارية:- ان المقاييس التي تستند الى أساس قياس القيمة الجارية توفر معلومات نقدية حول الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات باستخدام المعلومات التي يتم تحديثها لتعكس الظروف في تاريخ القياس، هذا يعني ان القيمة الجارية تتضمن أي تغيرات سواء كانت إيجابية او سلبية في قيمة البند منذ تاريخ القياس السابق وتؤثر في تقديرات التدفقات النقدية. حيث تضمن أساس القيمة الجارية في الإطار المفاهيمي الجديد ثلاث أسس وهي القيمة العادلة والقيمة عند الاستعمال للأصول وقيمة الوفاء بالالتزامات والتكلفة الحالية، (IFRS Foundation, 2018: 63).

ا- القيمة العادلة

عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) القيمة العادلة بانها السعر الذي يتم استلامه من بيع الأصل او دفعة لتحويل الالتزام في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس،  
ب- القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام

عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) كل من أساس القيمة عند استعمال الأصل وقيمة الوفاء بالالتزام كما يلي. القيمة عند الاستعمال بانها القيمة الحالية للتدفقات النقدية او المنافع الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تستمدها من استخدام الأصل ومن التخلص منه. اما قيمة الوفاء بالالتزام هي القيمة الحالية للنقد او الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع الوحدة الاقتصادية ان تكون ملزمة بدفعها عند الوفاء بالالتزامات.

ج- التكلفة الحالية

عرف الإطار المفاهيمي الجديد (2018) التكلفة الحالية للأصل بانها تكلفة الأصل المكافئ في تاريخ القياس والتي تشتمل على المقابل الذي يتم دفعه في تاريخ القياس بالإضافة الى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ. اما التكلفة الحالية للالتزام بانها المبلغ الذي يتم استلامه للالتزام معادل في تاريخ القياس مطروحا منه تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ.

## 2-2-3 معايير الإبلاغ المالي الدولية - المعايير المختارة

### 2-2-3-1 معيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والاختفاء (IAS8)

اولا: السياسات المحاسبية

#### 1-اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية

1-يتم اختيار السياسات المحاسبية الملائمة من خلال تطبيق المعيار او التفسير الملائم للمعاملات او الاحداث مع الاخذ بعين الاعتبار اية ارشادات ذات علاقه يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2-عند عدم وجود معيار او تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث او عملية معينة تستخدم الإدارة اجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف بما يلي:-

1)ملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

2)موثوقة بحيث تكون قوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني وتكون محايدة اي تخلو من التحيز ومكتملة ومتحفظة وحكيمة.

جـ- اذا استخدمت الوحدة الاقتصادية اجتهادها في تطوير وتطبيق سياسته المحاسبية معينة (الفقرة ب) عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذها بعين الاعتبار:

- 1) المتطلبات والارشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهه وذات علاقه.
- 2) التعريفات وشروط الاعتراف واسس القياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الاطار المفاهيم لمجلس معايير المحاسبة الدولي.
- 3) يمكن للإدارة الاخذ بعين الاعتبار الاصدارات الحديثة للهيئات الاخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم اطار مفاهيم مماثل لاطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الاطر المحاسبية والاستعانة بالممارسات السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية وربما لا يتعارض ذلك مع المصادر المذكورة سابقا (1،2).

#### 2-الاتساق في السياسات المحاسبية الدولية

يعني الاتساق الثبات في استخدام نفس السياسات المحاسبية للعمليات والاحداث والظروف المتشابهة في فتره لأخرى مما يجعل القوائم المالية لنفس الوحدة الاقتصادية قابلة للمقارنة من فتره لأخرى يوجب المعيار على الوحدة الاقتصادية اختيار وتطبيق سياستها المحاسبية بشكل يلائم المعاملات والاحداث ما لم يحدد او يسمح معيار او تفسير معين بتصنيف البنود التي قد يكون اختلاف السياسات مناسباً لها.

#### 3- التغييرات في السياسات المحاسبية

عندما يتم التغيير في السياسة المحاسبية بناء على متطلبات معيار محاسبي جديد فيجب المحاسبة عن هذا التغيير وفقاً للأحكام الانتقالية المحددة في ذلك المعيار وعاده ما تقضي الاحكام الانتقالية اعاده عرض المعلومات المقارنة عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة الا اذا كان ذلك غير عملي وعاده لا يتم اعاده عرض المعلومات المقارنة لفتره سابقه معينه يتم عندها تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بتعديل الارصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات في الفترة اللاحقة مع تعديلات مقابله لها للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة اي يتم تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الارصدة الدفترية للموجودات والمطلوبات في بداية او اقرب مده يمكن تطبيقها وبالمقابل اجراء تعديلات على الارصدة الافتتاحية للبنود المتعلقة بها ضمن حقوق المساهمين اذا كان من العمل اعاده عرض المعلومات المقارنة فان الاثر المترامك للتغيير في السياسة المحاسبية كما في اول فتره مقارنه معروضه سيتم التقرير عنها كتعديل لرصيد الارباح المدورة اول مده لتلك الفترة وفي حاله غياب اي احكام انتقاليه في المعيار يتم تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بموجب المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) المتعلقة بالتغييرات الاختيارية في السياسات المحاسبية.

#### 4-الافصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية

1- عند حدوث تغيير في سياسته المحاسبية يكون سبب هذا التغيير هو صدور معيار محاسبي جديد او تفسيرات جديده فيجب في هذه الحاله الافصاح عما يلي:-

- عنوان المعيار او التفسير الذي ادى الى التغيير في السياسة المحاسبية.
  - طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
  - وصف للأحكام الانتقالية، بما في ذلك الاحكام التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية.
- 2- مقدار المبالغ التي سيتم تعديلها للفترة الحالية والفترات السابقة نتيجة التغيير في سياسته المحاسبية عندما يكون ذلك ممكن بحيث يفصح عن مبلغ التعديل للأمر التالي:-
- لكل بند في القوائم المالية تأثر بذلك التغيير .
  - ربحية السهم الاساسية والمخفظة.

جـ- مقدار التعديلات نتيجة التغير في السياسة المحاسبية التي تخص الفترات السابقة للفترات التي تغطيها القوائم المالية عندما يكون ذلك ممكنا.

د- اذا كان من غير العملي تطبيق اثر التغير في السياسة المحاسبية باثر رجعي يتوجب على الوحدة الاقتصادية في هذه الحالة الافصاح عن كيفية تطبيق اثر التغير في السياسة المحاسبية.

## ثانياً- التقديرات المحاسبية

1- التغير في التقديرات المحاسبية:- يشير المعيار رقم (8) الى ان هناك العديد من بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بشكل دقيق وانما يتم القياس بناء على التقديرات ومن امثله على البنود التي يتم فيها التقدير:-

- الاعمار الانتاجية للأصول القابلة للاندثار او نمط الاندثار المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الاصول.
- قادم المخزون.
- قيمة الخردة او النفاية للأصول الملموسة طويلة الاجل.
- الديون المشكوك في تحصيلها.
- التزامات الضمانات.
- تكاليف التقاعد.
- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الاعتراف باثر التغير في التقديرات المحاسبية باثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح او الخسارة في:-

1-فترة التغير في التقديرات المحاسبية اذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغير في تقديرات الديون مشكوك في تحصيلها.

2-فترة التغير والفترات المستقبلية اذا كانت تغيير يؤثر على كل منهما مثل التغير في تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الاندثار للسنة الحالية والسنوات القادمة حتى انتهاء عمر الاصل.

## 2-2-3-2- الافصاح عن التغير في التقديرات المحاسبية

1- يجب ان تفصح الوحدة الاقتصادية عن طبيعة وحجم التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية او يتوقع ان يكون له تأثير في الفترات المستقبلية باستثناء الافصاح على الاثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك الاثر.

2- اذا لم يتم الافصاح عن حجم الاثر في الفترات المستقبلية لان تقديره غير عملي تقوم الوحدة الاقتصادية بالافصاح عن تلك الحقيقة.

## 2-2-3-2- معيار القيمة العادلة (IFRS 13)

1) تعريف القيمة العادلة:- تعريف القيمة العادلة: القيمة العادلة Fair value القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. وعلى الوحدة الاقتصادية عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام اذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك اي افتراضات عند تسعير الاصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، ومن الأمثلة على هذه الخصائص:

- ظروف وموقع الأصل
- أي قيود أن وجدت على بيع او استخدام الأصل.
- وقد تكون الاصول او الالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة قد تكون على النحو التالي:
- أصل أو التزام مفرد، مثل اداة مالية او اصل غير مالي.
- مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات مثل لوحة توليد النقد وهي مجموعة أصول تعمل معا لتوليد النقد، أو قطاع عمل معين).

## 2) الاطار المفاهيمي لقياس القيمة العادلة

أ- قياس القيمة العادلة :- ان عملية قياس القيمة العادلة بموجب هذا المعيار تفترض بأن عمليات بيع الأصل أو تحويل الالتزام التي تقاس القيمة العادلة من خلالها تحدث في:

1. السوق الرئيسي او الاولى لأصل او التزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والالتزامات بحجم عال. والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة ومعلنة بشكل مباشر او تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى.

2. في ظل غياب سوق اولي، السوق الافضل وهو اكثر سوق مواتي أو ملائم لتحديد قيمة الأصل أو الالتزام. هو السوق الذي يعظم القيمة التي يمكن ان تستلم من عملية بيع الأصل أو يخفض المبلغ الذي يمكن أن يدفع الى أدنى قيمة لسداد التزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف إجراء العملية وتكاليف التحويل.

ب- التسلسل الهرمي للقيمة العادلة :- يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. يصنف التسلسل المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات وتشمل:

المستوى الأول للمدخلات (1): إن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو الالتزامات المتطابقة ويمكن للمنشأة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس، إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعاً وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله. المستوى الثاني للمدخلات (2): أن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الأول والتي يمكن أو ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر. تتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي :

- أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة .
- أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسواق غير نشطة.
- الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة ومعدل العائد.

المستوى الثالث للمدخلات (3): أن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم الوحدة الاقتصادية ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة.

ج- اساليب التقييم :- على الوحدة الاقتصادية استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء عملية التقييم، وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المدخلات ذات الصلة التي تساعد في عملية قياس القيمة العادلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتأكد، إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر الذي المناسب لبيع الأصول أو لنقل

الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث اساليب تقييم لقياس القيمة العادلة :-

(1) مدخل السوق: والذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

(2) مدخل التكلفة: المبلغ الذي يكون مطلوب حالياً لاستبدال الطاقة الخدمية (تكلفة الإحلال الحالية)

(3) مدخل الدخل: ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق، يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي أو الدخل والمصاريف) إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصوم وعند استخدام هذا المدخل فإن قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة. ويشمل مدخل الدخل ما يلي:

أ- أسلوب القيمة الحالية

ب- نماذج تسعير الخيارات

ج- طريقة فائض الأرباح السنوية: وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

وللقيمة العادلة العديد من المميزات تتمثل بالاتي:- (صالح، 2022: 126)

1- ان القيمة العادلة تمثل الواقع الفعلي للوحدة الاقتصادية.

2- توفر القيمة العادلة قياس أكثر دقة للربح الاقتصادي وقيمة الوحدة الاقتصادية.

3- ان القيمة العادلة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحدة النقد.

4- استخدام مدخل القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات واجراء التحليلات المالية.

5- ان القيمة العادلة توفر افضل أساس للتنبؤ لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

### 2-2-3 معيار الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)

(1) تعريف الممتلكات والمصانع والمعدات:- عرف معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات باعتبارها أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية، أي تلك الأصول التي يتم اقتنائها لتسيير اعمال الوحدة الاقتصادية ومن المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة. إذ يقوم هذا المعيار على معالجة ثلاث قضايا أساسية فيما يتعلق بالممتلكات والمصانع والمعدات والتي تتمثل بـ توقيت الاعتراف بها تسجيلها بالقيمة التي يجب ان تسجل بها، الاندثار، معالجة الانخفاض في قيمتها وكيفية الاعتراف بها، (أبو نصار وحמידات، 2018: 216).

(2) القياس

أ- القياس الاولي:- حدد المعيار المحاسبي رقم (16) بان قيمة الموجود تشمل التكاليف المتكبدة بشكل اولي عند شراء ذلك الموجود او انشاءه والتكاليف المتكبدة لاحقاً للاضافة او الاستبدال كجزء منه او تجديده اذ وضع معيار المحاسبة الدولي رقم (16) العناصر التي تدخل في كلفة تلك الموجودات غير المتداولة الملموسة والتي تشمل الاتي، (قادري، 2021: 90-91):

• سعر الشراء مع استبعاد الخصومات التجارية، الرسوم الكمركية، الضرائب غير المستردة المدفوعة عنه.

• أي تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للاستخدام.

• التكاليف المقدرة لإزالة الموجود في نهاية عمره الإنتاجي وتكاليف إعادة الموقع الذي يوجد فيه الموجود الى وضعه الطبيعي.

• تكاليف الاقتراض الى الحد الذي يسمح به معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض.

ب- القياس اللاحق:- سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) للوحدات الاقتصادية ان تختار بين أحد النموذجين (مدخل التكلفة او مدخل إعادة التقييم) لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية الفترة وكالاتي:

✓ مدخل التكلفة: بعد الاعتراف به كأصل يجب ان يسجل عنصر العقارات والمصانع والمعدات بتكلفته ناقص أي اهتلاك متراكم واية خسائر انخفاض في القيمة.

ووفقا لمعيار المحاسبة الدولية رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول" يوصف الأصل بأنه منخفض القيمة عندما يكون مسجل بأكثر من قيمته القابلة للاسترداد، وإذا كان هذا هو الحال يجب تخفيض المبلغ المسجل الى مقدار مبلغه القابل للاسترداد ويعتبر ذلك التخفيض خسارة انخفاض القيمة، اذ يعرف المبلغ القابل للاسترداد لأصل بأنه المبلغ الأعلى بين قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمه الاستعمالية (وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع اشتقاقها من الأصل)،(قادي، 2021: 93-94). وان انخفاض القيمة يعتمد على مؤشرات تسترشد بها الوجد الاقتصادية حددها معيار المحاسبة الدولي رقم (36) خارجية (الانخفاض في القيمة السوقية، التغيرات السلبية في التكنولوجيا، زيادة أسعار السوق) والداخلية (التقادم، سوء الأداء الاقتصادي)، (IAS 36, par. 13)

✓ مدخل إعادة التقييم:- يقضي هذا المدخل وبعد الاعتراف الاولي بالأصل بان يسجل البند بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منه أي مخصص اندثار واي خسائر متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب ان تتم إعادة التقييم على أساس منظم وبشكل كاف بحيث لا يختلف المبلغ المرحل (المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العامة بعد خصم أي مخصص اندثار متراكم وخسائر انخفاض في القيمة) بشكل كبير عن تلك التي يمكن ان تحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية الفترة ويشترط لاستخدام هذا النموذج ان يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثوق وتمثل القيمة العادلة للأصول غير المتداولة الملموسة القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على ادلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف وفي حال عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول او بسبب ندرة بيعها يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل او مدخل الكلفة الاستبدالية، (اوراها والشديدي، 2021: 39-40). ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) عند تطبيق نموذج إعادة التقييم على بند من الأصول ان يتم تطبيقه كذلك على كامل الفئة التي ينتمي اليها ذلك البند، وتمثل الفئة مجموعة من البنود ذات الطبيعة المتشابهة مثل الأراضي والمباني والآلات والمركبات، وكذلك انتظام عملية إعادة التقييم بما يضمن عدم الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصل في نهاية الفترة المالية، وبما يجنب إعادة التقييم الانتقائية او مزيج من التقييمات في فترات مختلفة، (Melville, 2019: 81).

### 3-3 المبحث الثالث: الجانب العملي

#### 3-3-1 نُبذة تعريفية عن شركة خطوط الانابيب النفطية

3-3-1-1 تأسيس الشركة:- تأسست الشركة بموجب القانون رقم (22) لسنة/1997 في 1/6/1998 ، حيث جرى تكييف وضع الوحدة الاقتصادية العامة لخطوط الانابيب وفق القانون المذكور

3-3-1-2 مقر ادارة الشركة ورأس مالها: مقرها بغداد/ الدورة وشهادة التسجيل صادرة عن مسجل الشركات برقم (م ش ع/149) بتاريخ 11/5/1998 برأس مال (378289035) دينار (ثلاثمائة وثمانية وسبعون مليون ومائتان وتسعة وثمانون ألف وخمسة وثلاثون دينار).

3-3-1-3 الاهداف الرئيسية للشركة :- نقل المواد الهيدروكربونية بجميع انواعها من مصادر الانتاج الى منافذ التوزيع والاستهلاك بخطوط الانابيب وكما يلي:-

1- استلام المنتجات النفطية من مصادر الانتاج و تخزينها في مستودعها.

- 2- تشغيل وصيانة محطات الضخ والاستلام وخطوط انابيب نقل المنتجات النفطية من مستودعات الاستلام الى مستودعات التوزيع الرئيسية والمستهلكين الصناعيين.
  - 3- تشغيل وصيانة خطوط انابيب نقل الغاز الجاف من مصادر الانتاج الى المستهلكين الصناعيين والمجمعات السكنية.
  - 4- تشغيل وصيانة خطوط انابيب نقل الغاز السائل من مصادر الانتاج الى معامل التعبئة والمستودعات.
  - 5- تشغيل وصيانة قسم من خطوط انابيب نقل النفط الخام من مصادر الانتاج الى المصافي ومحطات توليد الطاقة الكهربائية.
  - 6- ادارة وتشغيل مراكز السيطرة على حركة المنتجات في خطوط الانابيب وتشغيل وصيانة المستودعات الرئيسية المرتبطة بها.
  - 7- تحميل وتفرغ الحوضيات في المستودعات.
  - 8- تصدير زيت الوقود الفائض عن الاستهلاك المحلي عبر المنفذ الجنوبي.
  - 9- تنفيذ جميع الاعمال الفنية والخدمية بما يدعم انشطتها مع محافظتها على البيئة من التلوث.
- 3-2 اعداد برنامج تدقيق مقترح لاعادة تقييم انابيب النفط والغاز للقيام بتدقيق علمية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز اذ تم اعداد البرنامج بعد دراسة معايير الابلاغ المالي الدولية ذات العلاقة بأعادة التقييم ومعايير التدقيق الدولية، ودراسة نشاط شركة خطوط الانابيب النفطية وهذه الاجراءات تمثل الحد الأدنى من الاجراءات والتي على المدقق القيام بها.

### جدول رقم (2)

رقم ورقة العمل	اسم وتوقيع المدقق	حجم العينة	تفاصيل
اولا: اجراءات عامة			
			ت
			الاجراء
			1 دراسة الهيكل التنظيمي للشركة والعمليات الاساسية والاطر القانونية والتنظيمية المعمول بها
			2 دراسة الظروف الاقتصادية المحلية والدولية التي من الممكن ان تؤثر على الانشطة الرئيسية (التمثلة بخطط الانتاج وشركات التصفية وبناء محطات توليد الكهرباء) للشركة وخطط تنمية الدولة
			3 التأكد من وجود سياسات واجراءات فعالة للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليها لتحقيق اهداف الحوكمة والادارة
			4 التأكد من التزام الشركة بمتطلبات القوانين والتعليمات الخاضعة لها مثل قانون الشركة بخصوص توزيع الربح الصافي وقانون الادارة المالية فيما يخص الصرف على الانابيب الجديدة
			5 التأكد من اعداد الاقرار من قبل الادارة على ان يتضمن كافة المعلومات المطلوبة من الافراد والاقسام وصلاحيه تلك الاقرارات
			6 تقييم الافصاح المالي الوارد في الاقرار بما في ذلك المعلومات المالية ذات الصلة بنشاط الشركة والسياسات المحاسبية المتبعة والمعلومات الاضافية المطلوبة .
			7 تقييم اداء الشركة ومستوى مخاطرها المالية من خلال تحليل النسبة المئوية للربح الصافي الى الايرادات والنسبة المئوية للتدفقات النقدية من النشاط التشغيلي الى الارباح
			8 التأكد من صحة الاقرارات الخطية من خلال فحص الوثائق والسجلات المالية ذات الصلة والتحقق من صحة العمليات المالية.
			9 التأكد من اعداد الادارة تقييمها لقدرة الوحدة الاقتصادية بالبقاء كمنشأة مستمرة وتقديم التقرير الى المدقق وان قوائمها المالية اعدت على اساس الاستمرارية وبيان اثر اعادة التقييم لانابيب النفط والغاز على المؤشرات المستخدمة في تقييم استمرارية الشركة.
			10 التأكد من تضمين تقرير الاستمرارية لحالات عدم التأكد جوهرية تتعلق بأحداث او ظروف قد تؤثر شوكوكاً كبيرة حول قدرة الوحدة الاقتصادية على البقاء كمنشأة مستمرة والافصاح عنها ان وجدت كالحسائر المستمرة من سنة الى اخرى ناتجة من عملية اعادة التقييم لانابيب النفط والغاز.
			11 التأكد من تضمين الادارة لتقييم القدرة على البقاء كمنشأة مستمرة لمؤشرات وظروف مستقبلية لمدة (12) شهرا على الاقل

12	تقييم المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على استمرارية الشركة وتحديد الإجراءات المناسبة للتعامل معها كتأكل الانابيب بشكل غير طبيعي او زيادة التجاوزات على الانابيب.		
13	التأكد من اسباب تأخر الادارة في المصادقة على القوائم المالية في حال كون عملية اعادة التقييم قد اثرت على الدخل بشكل كبير		
ثانيا: تنفيذ الإجراءات ادناه وفق معايير التدقيق الدولية لإعادة تقييم انابيب النفط والغاز:			
	الاجراء	ت	
1	التأكد من المعلومات المستخدمة المؤثرة في عملية اعادة التقييم كالاسعار المفروضة على عملية النقل والتأكد من تلك الاسعار في حال اختلافها حسب الجهة المنقول اليها المنتج.		
2	التأكد من صحة احتساب الإيرادات المتولدة عن اعمال النقل بالانابيب وذلك من خلال الكمية وطول كل انبوب وسعر النقل.		
3	التأكد من صحة الاحتسابات وتسجيلها في السجلات وبيان اثرها على القوائم المالية للشركة.		
4	التأكد من تطبيق اعادة التقييم في قياس انابيب النفط والغاز من خلال تطبيق المعيار او التفسير الملائم مع الاخذ بعين الاعتبار اية ارشادات ذات علاقة يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية وفقا لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.		
5	التأكد من الثبات في عملية قياس انابيب النفط والغاز من سنة الى اخرى.		
6	التأكد من عدم تغيير السياسة المحاسبية في عملية قياس انابيب النفط والغاز الا في ثلاث حالات: أ- اذا تطلب معيار او تفسير معين هذا التغيير. ب- اذا تطلب قانون او تشريع محلي هذا التغيير. ج- اذا ادى هذا التغيير الى زيادة موثوقية وملائمة المعلومات المعروضة في القوائم المالية.		
7	التأكد من تطبيق السياسة المحاسبية بأثر رجعي من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للارباح المحتجة واعادة عرض البيانات المالية المقارنة مع الاخذ بالاستثناء الوارد في المعيار بعدم تغيير السياسة المحاسبية بأعادة تقييم الاصول غير المتداولة وفق معيار (16) الممتلكات والمصانع والمعدات.		
8	التأكد من تعديل الارصدة الافتتاحية الناتجة من تغيير السياسة المحاسبية في عملية قياس انابيب النفط والغاز.		
9	التأكد من تطبيق التغيير في التقديرات المحاسبية لاعمار انابيب النفط والغاز بأثر مستقبلي.		
10	التأكد من الاعتراف بأثر التغيير بالتقديرات المحاسبية في الربح والخسارة خلال نفس سنة التغيير.		
11	التأكد من صحة تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند الاعتراف الاولي بتكلفة الحصول عليها حتى يصبح الاصل جاهز للاستخدام.		
12	التأكد من الفصل بين التكاليف المباشرة التي تحمل على كلفة الاصل، وغير المباشرة التي تعد مصروفاً يغلق في كشف الدخل.		
13	التأكد من صحة تسجيل الاضافات، والاستبعادات في السنة المالية.		
14	التأكد من السياسات المحاسبية فيما يتعلق بإحتساب الاندثار والاعمار الاقتصادية.		
15	لتأكد من أسس القياس المحاسبية المستخدمة أنموذج إعادة التقييم في احتساب القيمة المرحلة لانابيب النفط والغاز.		
16	التأكد من الزيادات او الانخفاضات في الفترة عند تطبيق الوحدة معيار المحاسبة الدولي (36) الانخفاض في قيمة انابيب النفط والغاز.		
17	التأكد من تسجيل الخسائر في كشف الدخل الناتجة عن عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز.		
18	التأكد من تسجيل فائض اعادة التقييم الناتج من اعادة تقييم انابيب النفط والغاز ضمن قائمة الدخل الشامل الاخر وعرضه في حقوق الملكية بأعتبره مكسب غير متحقق.		
19	التأكد من غلق فائض اعادة التقييم المدور من السنوات السابقة عند تحقق خسارة او البيع.		

20	التأكد من إمكانية الاستخدام الفعلي لانابيب النفط والغاز من خلال بداية ونهاية الانبوب والكميات المنقولة عبر تلك الانابيب
21	التأكد من ملكية تلك الانابيب للشركة وانها قادرة على اتخاذ اي قرار بشأنها.
22	التأكد من جدوى تشغيل الانابيب الخاصة بالشركة وذلك من خلال مقارنة مصاريف الصيانة وعدد المرات مع الإيرادات المتحققة منها
23	التأكد من عدم التحول في مستويات المدخلات لمعلومات اعادة التقييم الا بعد التأكد من عدم إمكانية التطبيق
24	التأكد من استخدام مدخل الدخل في عملية اعادة تقييم انابيب النفط والغاز
25	التأكد من اجراء اختبار انخفاض القيمة لانابيب النفط والغاز في نهاية كل سنة لاعداد البيانات المالية.
26	التأكد من استخدام مؤشرات داخلية لاختبار انخفاض القيمة وهي الكميات المنقولة بالانابيب.
27	التأكد من استخدام مؤشرات خارجية لاختبار انخفاض القيمة وهي الكميات المستلمة من الشركات المنتجة وتأييدات الكميات المستلمة من الجهات المجهزة بالمنتجات.
28	التأكد من القيام بأختبار انخفاض القيمة سنوياً حتى في حال عدم وجود مؤشر على الانخفاض في قيمة انابيب النفط والغاز.
29	التأكد من احتساب القيمة القابلة للاسترداد لانابيب النفط والغاز من خلال مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة العادلة.
30	التأكد من تخفيض قيمة الاصل في السجلات في حال حصول انخفاض في القيمة.
31	التأكد من عكس خسارة انخفاض قيمة انابيب النفط والغاز المتحققة والتي تم الاعتراف بها سابقاً في حال ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد بما لا يزيد عن الخسارة المعترف بها.

المصدر من اعداد الباحثان

#### 4-4 المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### 4-4-1 الاستنتاجات

1. ان اعتماد اعادة تقييم انابيب النفط والغاز بدلاً من الكلفة التاريخية يقدم معلومات تكون ملائمة لاتخاذ القرارات.
2. لدى دراسة برنامج التدقيق المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لوحظ عدم تطويره بما يتلائم مع معايير الإبلاغ المالي الدولية ذات الصلة بأعادة تقييم انابيب النفط والغاز فضلا عن عدم توظيف معايير التدقيق الدولية في تلك البرامج.
3. ان تبني برنامج التدقيق المقترح على وفق معايير التدقيق الدولية يساهم في التعرف على التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

##### 4-4-2 التوصيات

1. تبني برنامج التدقيق المقترح.
2. اقامة دورات تدريبية للمدققين الداخليين والخارجيين خاصة بمعايير ذات العلاقة بأعادة تقييم انابيب النفط والغاز.
3. الاعتماد على معايير الإبلاغ المالي الدولية في عملية قياس موجودات الشركة.

#### المصادر

##### الكتب العربية

- 1- أبو نصار، محمد، حميدات، جمعة، (2022)، " معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية "، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن.
- 2- الفريشي، ايداد رشيد، (2011) " التدقيق الخارجي منهج عملي نظرياً وتطبيقياً " دار المغرب للطباعة والنشر الطبعة الأولى، بغداد-العراق.
- 3- الشحنة، رزق أبو زيد، (2015) " تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية " دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الأردن.
- 4- هوارى، معراج، آدم، حديدي، (2017) " مدخل الى محاسبة القيمة العادلة "، الطبعة الأولى، دار المعرفة للنشر، عمان، الأردن.
- 5- لطفي، أمين السيد احمد، (2006) " التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة " الدار الجامعية الإسكندرية.

- 6- اوراها، واثب توما، الشديدي، هالة خالد، (2021)، " معيارا المحاسبة الدولية (IAS16, IAS36) وبرامج تدقيقهما "، مكتبة الدار العربية للعلوم، الطبعة الأولى، بغداد، العراق.
- 7- سواد، زاهرة عاطف،(2009) "مراجعة الحسابات والتدقيق" دار الرابحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى عمان. الدوريات والنشرات والمجلات العربية:
- 1- الصاوي، عفت أبو بكر محمد،(2020) الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي مبررات التطور ومردوده من منظور معدي القوائم المالية دراسة انتقادية وميداني، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد (2).
- 2- حميد، مصطفى يونس،(2024) " نطاق وإجراءات التدقيق للأصول البيولوجية-دراسة تطبيقية على عينات من الشركات الزراعية" مجلة المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية، المجلد 19، العدد66.
- 3- ابراهيم، محمد خليل،(2022) "تأثير مخاطر مراكز العملات الأجنبية على استمرارية الوحدة الاقتصادية، مجلة المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية، المجلد 17، العدد60.
- 4- مسلم، غفران صالح،(2022) "امكانية تطبيق دليل مقترح لإجراءات التدقيق المحاسبي الاجتماعي في عينة من التشكيلات وزارة العمل والشؤون الاجتماعية"، مجلة المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية، المجلد 17، العدد61.
- 5- قادري، عبد القادر،(2021) إجراءات القياس المحاسبي للأصول الثابتة الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة مع معايير المحاسبة الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد (8)، العدد (1).
- 6- صالح، يحيى راضي،(2022) "امكانية اعتماد منهج السوق لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية في العراق - دراسة تطبيقية في شركة الشرق الاوسط لانتاج وتسويق الاسماك" مجلة المعهد العالي لدراسات المحاسبة والمالية، المجلد 17، العدد61.

#### إصدارات مهنية

- 1- Saudi Organization for Certified Public Accountants, SOCPA, publication entitled "International Financial Reporting Standards", 2022.

#### FOREIGN REFERNCES

1. Arens, ALVIN A, J.Elder, Randal, S.Beasley, Mark,(2019)" Auditing THE ART AND SCIENCE OF ASSURANCE ENGAGEMENTS" 14th , Pearson Canada Inc, Printed in the United States of America.
2. Deborah, Ballard,(2010) Measurement in Financial Reporting, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, Proceedings of ASBBS, Vol.17, No.1, Feb.
3. Melville, Alan,(2019) " International Financial Reporting A Practical Guide ", Pearson Education Limited.
4. Sana, Ashish kumar&et.al,(2017) "Auditing principles and practices" McGraw-Hill Education (India) Private Limited.
5. Whittington, Geoffrey,(2010) Measurement in financial Reporting, A Journal of Accounting finance and Business studies, Vol. 46, No. 1.
6. **Professional Issues**
7. IFRS Foundation(2018) "IFRS Conceptual Framework for Financial Reporting".
8. **Website**
- 1- <https://aaahq.org> (AAA) American Accounting Association.
- 2- <https://www.ifrs.org> (IASB) International Accounting Standards Board.