

## إجراءات تدقيق المخالفات المحاسبية على وفق معايير التدقيق الدولية/بحث تطبيقي في مديرية بلدية كربلاء

## Procedures for auditing accounting violations according to international auditing standards in the Karbala Municipality Directorate

kanar.kadhem1601@pgiafs.uobaghdad.edu.iq	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	كنار جاسم محمد
sabehabarzan@gmail.com	جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية	أ. د. صبيحة برزان فرهود العبيدي

## المستخلص:

يهدف البحث إلى التعرف على الاطار التعريفي للمخالفات المحاسبية واجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية ، اعداد برنامج تدقيق مقترح لتدقيق المخالفات الناتجة عن التحول الى النظام المحاسبي الموحد في عينة البحث على وفق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة ، اذ تم اعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين اجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات ، ولقد توصل البحث الى اهم الاستنتاجات : عدم وجود أهمية للمدققين الخارجيين في العراق بتفعيل اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية ، كما توصل البحث الى اهم التوصيات : ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقسم التدقيق الداخلي في دوائر البلديات وتشكيلاتها برنامج التدقيق المقترح من قبل الباحثة ، لغرض تفعيل اجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية في البيانات المالية وإلزامهم بذلك .

**الكلمات المفتاحية :** المخالفات المحاسبية. معايير التدقيق الدولية. اجراءات التدقيق

**Abstract**

The research aims to identify the definitional framework for accounting violations and audit procedures in accordance with international auditing standards, preparing a proposed audit program to audit violations resulting from the transition to the unified accounting system in the research sample according to the relevant international auditing standards, as the proposed audit program was prepared according to International auditing standards in order to improve the auditor's procedures in detecting accounting violations when auditing the financial statements of municipal departments. The research concluded the most important recommendations: The necessity of adopting the audit program proposed by the researcher, for the purpose of activating audit procedures in detecting accounting violations in the financial statements and obligating them to do so.

**Keywords:** Accounting irregularities, international auditing standards , audit procedures

المقدمة:

يعد قطاعات البلديات في العراق من القطاعات الأساسية على مستوى تقديم الخدمات وأن سلامة هذا القطاع وديمومته يتطلب الأمر دراسة طبيعة وخصائص الخدمات المقدمة التي تؤديها تلك القطاعات نظراً لحجم الاموال التي قد تتفقهها الدول من موازنتها العامة ، وحجم الإيرادات التي تحصل على مديريات البلديات من انشطتها المختلفة على الرغم من انها مؤسسات خدمية ، فضلا عن دراسة طبيعة النظام المحاسبي المصمم لمعالجة تلك الانشطة المختلفة والمعقدة من خلال الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات والبيانات مالية وغيرها، لذا فإن أي تلاعب في حجم هذه الاموال جراء الاخطاء المحاسبية والمخالفات المحاسبية الجوهرية يؤثر سلباً على تحقيق الرفاهية للمواطنين من خلال نوعية الخدمات الاساسية المقدمة لهم . ولتلافي ذلك التعقيد في المعالجات المحاسبية لأنشطة مؤسسات البلدية المختلفة فقد تم بتوجيه من الامانة العامة لمجلس الوزراء بكتابها المرقم ( م. ن ت / 1666 / 25 / 1 / 1 / 8 ) في 2012/1/11 وبقرار من ديوان الرقابة المالية الاتحادي تطبيق النظام المحاسبي الموحد للبلديات لكافة البلديات اعتباراً من 2012/1/2 ، فضلا عن خضوع تلك المؤسسات الى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية الاتحادي وعلى الرغم من ذلك كله الا انه لا يكفي لسلامة وصحة البيانات المالية الصادرة المنشورة، ومن البديهي عند استخدام اي نظام محاسبي جديد ستظهر المخالفات والاطغاء المحاسبية المتكررة نتيجة لضعف في كفاءة المحاسب والمدقق الداخلي عند تطبيق ومراجعة النظام المحاسبي الجديد.

## المحور الاول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

### 1-1 منهجية البحث

1-1-1 مشكلة البحث : تتمثل مشكلة البحث في ظل التساؤل الاتي؟

ما هو اثر اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في اكتشاف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لعينة البحث ؟

1-1-2 أهداف البحث : يسعى البحث إلى تحقيق الاهداف الاتية

1- التعرف على الاطار النظري للمخالفات المحاسبية واجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية.

2- اعداد برنامج تدقيق مقترح لتدقيق المخالفات الناتجة عن التحول الى النظام المحاسبي الموحد في عينة البحث على وفق معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة.

1-1-3 أهمية البحث : تبرز أهمية البحث في تقديم برنامج تدقيق مقترح على وفق معايير التدقيق الدولية يتضمن اجراءات تدقيق فعالة يتم الاستفادة منها عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات من اجل كشف المخالفات..

1-1-4 فرضية البحث : يستند البحث الى فرضية مفادها ( ان تطبيق برنامج تدقيق مقترح على وفق معايير التدقيق الدولية يؤدي الى تفعيل اجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية.

1-1-5 مناهج البحث : تم الاعتماد على منهجي : اولاً المنهج الاستقرائي : لغرض التحول من العام في موضوع البحث الى الخاص عبر التعرف على ماهية الاطار التعريفي للمخالفات المحاسبية واجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية ، والتحول الى الجانب التطبيقي الخاص بتقديم برنامج مقترح لتدقيق المخالفات الناتجة عن التحول الى النظام المحاسبي الموحد في عينة البحث على وفق معايير التدقيق الدولية ذات

العلاقة. ثانياً المنهج الاستقرائي : لغرض التحول من الخاص في موضوع البحث الى العام عبر تعميم التوصيات الخاصة بتطبيق برنامج تدقيق مقترح على وفق معايير التدقيق الدولية يؤدي الى تفعيل اجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية.

1-1-6 مصادر البحث : تناولت الباحثة البحث من خلال الاتي :-

أ- الجانب النظري : اعتمدت الباحثة على الكتب العربية والاجنبية والادبيات للمحاسبة والتدقيق والدوريات العربية والاجنبية فضلا عن الاصدارات ذات العلاقة بالبحث والتي مصدرها المنظمات المهنية والاطاريح والرسائل والبحوث الجامعية العربية والاجنبية وشبكة الانترنت .

ب- الجانب التطبيقي : اعتمدت الباحثة في اعداد برنامج تدقيق المقترح والخاص بكشف المخالفات المحاسبية وفق مجموعة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية.

## 2- المبحث الثاني : الجانب النظري للمخالفات المحاسبية واجراءات التدقيق وفق لمعايير التدقيق الدولية.

2-1 : تعريف المخالفات المحاسبية : يمكن إيجاد مفهوم عام للمخالفات المحاسبية والمالية في أدبيات المحاسبة والتدقيق ، لاسيما عند اتساع حجم وطبيعة الاعمال التي تؤديها الوحدات الاقتصادية في جميع القطاعات الاقتصادية والخدمية ، وعلى وجه العموم كافة القواعد والأحكام والأنظمة والتعميمات المالية والحسابية والمخزنية كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بغير وجه حق، أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى او الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية، او المساس بمصلحة من مصالحها المالية، أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك عدم موافاة الديوان بالمناقصات ومشروعات الارتباطات والاتفاقات والعقود الخاضعة للرقابة المالية المسبقة وكذلك عدم موافاة الديوان دون مبرر بالحسابات والمستندات المؤيدة لها ( رشوان، 2019: 120 ) ، لأفعال التي تشكل خرقاً للأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ عمليات الإيرادات والمصروفات و الموجودات والمطلوبات أو بتسيير الأموال العامة والوسائل المادية والحقوق العقارية والمنقولة للدولة الأمر الذي يشكل ضرراً للمصلحة العامة(Kesimli,2019:2018)

ويرى الباحثين عن مفهوم المخالفة المحاسبية : تتمثل في الاهدال او التقصير في العمل المحاسبي وفق التعليمات والقوانين والقواعد المحاسبية المرعية والذي يؤدي الى ضياع المال الخاص او الذي يؤدي الى هدر المال العام او الاضرار بالاقتصاد الوطني ويحاسب مقترف هذه المخالفة بعقوبات مختلفة حسب حجم الضرر الذي يلحق جراء اثر المخالفة المحاسبية.

2-2 مظاهر المخالفات المحاسبية : تتمثل مظاهر المخالفات المحاسبية بالاتي :-

أ- الاختلاس : هو نوع من الاحتيال يشمل موظفين أو غير موظفين بصورة غير مشروعة أخذ الأموال أو الممتلكات الموكلة إلى رعايتهم ومراقبتهم ، في كثير من الأحيان مصحوبة بإدخالات محاسبية مزيفة وأشكال أخرى من الكذب والتستر ، ( Auditing for Fraud Detection, 2010,1:3 )

ب. الاحتيال: هو فعل متعمد ترتكبه الإدارة بشكل يؤثر على المستثمرين والدائنين من خلال تقديم البيانات المالية المضللة وفي بعض الأحيان إدارة الاحتيال يسمى "الإبلاغ المالي الاحتيالي" وقد عرف على أنه سلوك

متعمد أو متهور، سواء عن طريق الفعل أو الحذف ، يؤدي إلى بيانات مالية مضللة ( Auditing for ) ( Fraud Detection, 2010,1:3 )

ج- الغش: فهو أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة لذلك وفقاً لمعيار المراجعة (240) فإن العامل الفاصل بين الغش والخطأ ما إذا كان التصرف الذي أدى إلى تحريفات في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد (محمد، 2015 : 93 )

د- مخالفة غسيل الأموال :- يقصد بعبارة "غسيل الأموال قانوناً على أنها: قبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو إجرامي وذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها أو مساعدة شريكاً في ذلك العمل على الإفلات من النتائج القانونية" ( الموسوي، 2005 : 33 ).

هـ- المخالفات المالية: عادة ما تكون المخالفات المالية متعددة ومختلفة ومتنوعة وللتعرف عليها يجب أولاً التعرف على مفهوم المخالفات المالية التي ورد تعريفها في قانون الرقابة المالية رقم ( 6 ) لسنة ( 1995 ) والتي نصت المادة ( 10 ) منه بالآتي : تعد مخالفة مالية لأغراض هذا القانون الأفعال والتصرفات الآتية: ( 1 ) خرق القوانين والأنظمة والتعليمات والبيانات المالية.

( 2 ) الإهمال أو التقصير الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر في الأموال أو الإضرار بالاقتصاد الوطني.

( 3 ) الامتناع عن الرد على رسائل ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو اعتراضاته وملاحظاته وكذلك التسويف أو التأخير غير المبرر في الرد خلال المدة التي يحددها ديوان الرقابة المالية

و- مخالفات التلاعب بالبيانات المالية وغير المالية: يعد التلاعب في حقيقة الأمر من ضمن المخالفات المحاسبية والمالية فقد عرف التلاعب بأنه " النجاح في التدليس أو التضليل بغية الغش أو إيذاء طرف آخر" (القيسي ، 2017 : 23 ).

ز- مخالفة الاثراء غير المشروع : تعني كلمة الاثراء غير المشروع إن كل موظف في الدولة أياً كانت درجته الوظيفية عليه إن يقدم سنوياً كشفاً بممتلكاته ومصدرها وكل زيادة في الكشف عن العام السابق، ولا بد من البحث عن أسباب هذه الزيادة ومصدرها، فإذا كان مشروعاً فلا مشكلة في ذلك إما إذا كان غير مشروع فيتم التحقق معه وفق لإحكام قانون الكسب غير المشروع.

### 2-3 : إجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية للكشف المخالفات المحاسبية

من أجل جذب انتباه المدققين للتركيز على هذه الجوانب المهمة ، تم تحديد إجراءات التدقيق في عدد من المعايير الدولية ، وسوف يتناولها الباحثين حسب الآتي :

أولاً : إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي 240) . يتناول معيار التدقيق الدولي 240 الفقرة 1 منه إجراءات المدقق المتعلقة بالغش (الاحتيال) عند تدقيق البيانات المالية ، قد ينشئ تحريف البيانات المالية بسبب غش أو خطأ ، وغالباً ما يواجه المدققون العديد من الصعوبات عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية معينة .لمدة طويلة من الزمن ، أن الاحتيال هو الهدف الرئيس للتدقيق. وهذا بسبب الزيادة في حجم معاملات الوحدة الاقتصادية، وهذا بدوره يجعل من غير المرجح أن يقوم المدققون بتدقيق جميع المعاملات. بالإضافة إلى ذلك ، يجب على الإدارة تنفيذ أنظمة رقابة داخلية مناسبة لمنع الاحتيال في وحداتهم . في الستينيات ، كان الاعلام والجمهور غير راض عمومًا ان يرفض المدققون قبول الكشف عن الاحتيال. غالبًا ما يتم التشكيك في جدوى التدقيق لأنه عادةً ما يفشل في اكتشاف الاحتيال. ومع ذلك ، على الرغم من

الانتقادات ، يواصل المدققون التقليل من أهمية دورهم في الكشف عن الاحتيال من خلال التأكيد على أن هذه اجراءات الإدارة. نظراً للتقدم التكنولوجي في الثمانينيات ( Dan Stirbu et al.,2019 )

ثانياً: اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 250) يقسم ويميز معيار التدقيق الدولي (250 الفقرة 6 اجراءات المدقق الى نوعين من القوانين واللوائح :

• عدم الامتثال الذي له تأثير مباشر على البيانات المالية : قد يؤثر عدم الامتثال أو انتهاك قوانين الضرائب بشكل مباشر على النفقات الضريبية والضرائب المستحقة الدفع.

• عدم الامتثال التي ليس لها تأثير مباشر على البيانات المالية: (معايير التدقيق الدولية ، 2020: 161)

وان اجراءات المدقق عن الإفصاح والكشف الامتثال غير مباشر عن القواعد محدودة ، لأنه في بعض الأحيان قد لا يكون المدقق على دراية بجميع القوانين واللوائح المتعلقة بأعمال المنشأة ، ولا يوجد دليل على أن عدم الامتثال للقوانين واللوائح له تأثير غير مباشر الا حين تحقق عقوبة معينة او غرامة . ( J.Louwens:2018,150 )

ثالثاً: اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 265). ينص هذا المعيار الدولي للتدقيق (265 ، الفقرة

1) على اجراءات المدقق المعتمد ، أي إبلاغ المكلفين بالحكمة والادارة أوجه القصور في الرقابة الداخلية ، التي اكتشفها المدقق أثناء التدقيق القوائم المالية. كما أشار إلى أن المعيار (الفقرة 11) بانه غالباً ما يعتمد المدقق بشكل كبير على نظام رقابة داخلية ، المعتمد في الوحدة الاقتصادية وبناءً على هذا الاعتماد ، تصبح اجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، من المسؤوليات المهمة التي ، تقع على عاتق المدقق ، كذلك ان اوجه القصور التي تعرف عليها المدقق من خلاله تقيمه لنظام الرقابة الداخلية للوحدة والتي ابلغ عنها وهي اوجه القصور ذات العلاقة بأعداد القوائم المالية وليس لغرض ابداء الراي حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية . أما القصور في النظام الرقابة الداخلية كالاتي : (Nedelcu,2014: 281)

أ. عندما يكون نظام الرقابة الداخلية مصمم أو مطبق ويتم التشغيل بطريقة يكون فيها غير قادر على التحكم في منع وكشف وتصحيح التحريفات في البيانات المالية في الوقت المناسب.

ب. عدم وجود رقابة لمنع أو كشف الأخطاء.

رابعاً: اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 315 ) : وفق هذا المعيار يجب على المدقق جمع معلومات أساسية كافية لتقييم مخاطر التحريف الجوهرية للبيانات المالية وتصميم طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. وتستخدم إجراءات تقييم المخاطر لجمع هذه المعلومات ، بما في ذلك استفسارات الإدارة وإجراءات التحليل والضوابط وعمليات التفقيش وغيرها من الإجراءات. في هذه المرحلة من التدقيق ، يحاول المدقق فهم العميل وبيئته بشكل كامل ، بما في ذلك أهدافه واستراتيجياته ومخاطر الأعمال ذات الصلة وطريقة مراجعة وقياس الإدارة وتتبع الأداء المالي ، والرقابة الداخلية للعميل . يساعد هذا الفهم المدقق على تحديد أرصدة الحسابات والمعاملات التي تنطوي على مخاطر عالية للتحريف الجوهرية ( Whittngon et.al,2016:190).

خامساً: اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 320 ) : يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق اجراءات المدقق عن تطبيق مفهوم الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق القوائم المالية. فإن الاهمية النسبية تعني المبلغ أو المبالغ التي يحددها المراجع بما يقل عن الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليقفلص إلى مستوى منخفض بدرجة مناسبة احتمال أن يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الاهمية النسبية

للقوائم المالية ككل. وعند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق، يجب على المدقق أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وتحدد مسؤولياته بالاتي :

1- إذا كانت هناك فئة معاملات معينة واحدة أو أكثر أو رصيد حساب أو إفصاح معين واحد أو أكثر من المتوقع، بدرجة معقولة، أن تؤثر التحريفات فيه بمبالغ دون الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على أساس القوائم المالية، فيجب على المدقق تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات المعنية تلك.

2- كما يجب على المدقق تحديد الأهمية النسبية للتنفيذ الأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية.

3- كما يجب على المدقق إعادة النظر خلال التقدم في عملية التدقيق للوحدة الاقتصادية

4- يجب على المدقق أن يعيد النظر في الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، (ومستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق) إذا أصبح أثناء التدقيق على دراية بمعلومات كانت ستجعله يحدد مبلغاً (أو مبالغ) مختلفاً من البداية.

5- يجب على المدقق أن يضمن في توثيقه لأعمال التدقيق المبالغ الآتية والعوامل التي تم أخذها في الحسبان عند تحديدها:

- الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل .
- مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة، في حالة الانطباق .

**سادساً: إجراءات التدقيق وفق (معياري التدقيق الدولي 330) :** يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق اجراءات المدقق عن تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها المدقق وقيمتها وفقاً لمعيار التدقيق (315) الفقرة 1 عند تدقيق القوائم المالية ،ام الهدف منه حسب الفقرة (3) هو حصول المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهرية المقيّمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها.(معياري التدقيق الدولي 330 ،2020: 269)

وتشمل الإجراءات الأساس ما يلي:

- اختبارات التفصيلية الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- الإجراءات التحليلية الأساسية . إجراء مراجعة مصمم لتقويم الفاعلية التشغيلية لأدوات الرقابة في منع ،أو اكتشاف وتصحيح، التحريفات الجوهرية على مستوى الإقرارات. ويتأثر تقييم مخاطر التحريف الجوهرية على مستوى القوائم المالية، ومن ثم الاستجابات العامة للمدقق، بفهم المدقق لبيئة الرقابة، وقد تمنح بيئة الرقابة الفعالة المدقق ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد على أدلة المدقق التي يتم استخراجها من داخل الوحدة الاقتصادية.

**سابعاً: إجراءات التدقيق وفق (معياري التدقيق الدولي 450) :** يغطي هذا المعيار اجراءات المدقق المعتمد لتقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات غير المصححة (إن وجدت) على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى ، أو ما إذا كان العدد الإجمالي لهذه التحريفات قريباً من حد الأهمية النسبية الذي حدده المدقق المعتمد مسبقاً. يتطلب المعيار أيضاً من

المدقق المعتمد الإبلاغ عن جميع التحريفات التي جمعها أثناء التدقيق إلى المستوى الإداري المناسب حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة. وفي حالة رفض الإدارة اتخاذ الإجراءات التي يراها المدقق ضرورية اوجب المعيار على المدقق اعادة تقدير الاهمية النسبية وتقييم تأثير التحريفات الجوهرية لغير مصححة على راي المدقق المعتمد. (معايير التدقيق الدولية ، 2020 : 306- 309 ) .

**ثامنا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار التدقيق الدولي 510 ) :** تعرف الارصدة الافتتاحية: هي ارصدة الحسابات الموجودة في بداية المدة وتعتمد هذه الأرصدة على الرصيد الختامي للسنة السابقة وتعكس تأثير المعاملات والأحداث السابقة وتأثير السياسات المحاسبية المطبقة السابقة. تتضمن الارصدة الافتتاحية أيضاً الأمور التي يجب الإفصاح عنها في بداية المدة ، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات (Bagshaw,2018:220).

وعند إجراء التدقيق لأول مرة ، يجب على المدقق المعتمد قراءة آخر واحداث البيانات المالية وكذلك آراء المدقق السابق للحصول على المعلومات عن الارصدة الافتتاحية ذا الصلة ، خاصة فيما يتعلق بما يلي:

- يحتوي الرصيد الافتتاحي على التحريفات التي لها تأثير كبير على البيانات المالية الحالية.
- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الارصدة الافتتاحية تم تطبيقها بصورة دائمة على البيانات المالية للفترة الحالية ، أو تم النظر في التغييرات التي حدثت بالكامل وعرضها بالكامل والإفصاح عنها وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق.
- و يجب على المدقق أن يطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيقها لتفويض المدقق السابق بالرد الكامل على جميع الاستفسارات الواردة من المدقق والسماح بالوصول إلى وثائق العام السابق . ( M.Flood,2018:220 )

**تاسعا : اجراءات التدقيق وفق ( معيار التدقيق الدولي 520 ) :** يعني مصطلح "الإجراءات التحليلية" عمليات تقويم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير .

تتمثل أهداف اجراءات التدقيق من هذا المعيار وفق الاتي

- الحصول على أدلة تدقيق ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند استخدام الإجراءات التحليلية الأساس.
- تصميم وتنفيذ إجراءات تحليلية قرب نهاية المراجعة، تساعد المراجع عند تكوين استنتاج عام عما إذا كانت القوائم المالية تتسق مع فهمه للمنشأة.
- تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية التدقيق التي تساعد المدقق عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية ، والتي تهدف هذه الاستنتاجات المستنبطة من نتائج الإجراءات التحليلية المُصممة والمنفذة إلى تأييد الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أثناء مراجعة المكونات أو العناصر الفردية للقوائم المالية، وهذا يساعد المدقق في استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرأيه.
- استخدامه الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر ، قد تحدد نتائج الإجراءات التحليلية خطر تحريف جوهرى لم يتم الانتباه له من قبل، وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار التدقيق 315 أن يقوم المدقق بإعادة النظر في تقييمه لمخاطر التحريف الجوهرى وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك.

**عاشرا : اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 540 ) :** نظراً لحالات عدم اليقين المرتبطة بالأنشطة للمؤسسات ، يمكن فقط تقدير بنود معينة في البيانات المالية. اذ تختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتاحة للإدارة لدعم اجراء التقديرات المحاسبية بشكل كبير ، مما سيؤثر على درجة عدم اليقين المرتبطة بالتقديرات المحاسبية. (I. lessambo,2018:215) ، اذ أصبحت هذه المقاييس أكثر تعقيداً ، لكنها مهمة لمستخدمي البيانات المالية. نظراً لأنها تتطوي على عدم اليقين والموضوعية ، ويصعب تحديد الضوابط من التحكم في المعلومات الواقعية ، فإن التقديرات المحاسبية عادة ما تكون أكثر عرضة للأخطاء الجسيمة والجوهرية. لذلك ، من الضروري المدقق المعتمد أن يأخذوا في الاعتبار درجة عدم اليقين والموضوعية وجودة الرقابة وغيرها من الشروط ذات الصلة، وتخصيص موارد تدقيق كافية للتقديرات المحاسبية (E. griffith emily et.al,2015:1-2).

والفرق بين نتائج التقديرات المحاسبية والمبالغ المؤكدة أو المفصح عنها بشكل رئيسي في البيانات المالية لا يعني بالضرورة وجود خطأ في البيانات المالية. ولكن في العادة ، نجد أن المدققين يعتمدون كثيراً على عملية الإدارة في وضع التقديرات ، عادة ما يختار المدقق تدقيق نموذج الإدارة بدلاً من استخدام أي طرق أخرى ، مما سيؤدي بلا شك إلى ضعف جودة التدقيق في هذا الصدد وعدم اليقين في التقييم ( E. griffith emily et.al,2015:3).

**الحادي عشر : اجراءات التدقيق وفق ( معيار التدقيق الدولي 550 ) :** تعد العلاقات مع الاطراف ذي علاقة سمة عادية للتجارة والأعمال ، فكثيراً ما تباشر الوحدة الاقتصادية بعضاً من أنشطتها من خلال وحدة اقتصادية تابعة لها تابعة لها ، ومشروعات مشتركة ومنشأة زميلة في هذه الحالات ، يكون للوحدة الاقتصادية القدرة على أن تؤثر في السياسات المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية المستثمر فيها من خلال وجود سيطرة ، أو سيطرة مشتركة ، ( Fang,2017:1-2 ) . يعد فهم طبيعة العلاقة مع الاطراف ذات العلاقة امراً مهماً بالنسبة للمدقق كونها قد تؤثر على تقويم عملياتها من قبل مستخدمي القوائم المالية ، بما في ذلك تقويم المخاطر والفرص التي تواجه الوحدة الاقتصادية ان المقصود بالطرف ذي العلاقة حسب ما ورد في معيار المحاسبة الدولي ( ٢٤ الفقرة ٩ ) - هو شخص او منشأة أخرى لها على المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم بشكل مباشر أو غير مباشر . منشأة أخرى عليها من المنشأة معدة التقرير سيطرة أو نفوذ مهم بشكل مباشر أو غير مباشر ، منشأة أخرى تكون تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة معدة التقرير من خلال سيطرة مشتركة او ادارة رئيسة او علاقة قرابة عائلية او ادارة رئيسة ،فضلا عن ذلك ومع الإقرار بصعوبة التعرف على المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كون ان المصدر الوحيد لهذه المعلومات هي الادارة ( el helaly 2018 : 6 )

**الثاني عشر: اجراءات التدقيق وفق ( معيار التدقيق الدولي 560 ) :** ان عملية تدقيق القوائم المالية هي عملية منهجية تتطلب الحصول على ادلة أثبات كافية ومناسبة لأجل ابداء الرأي في عدالة هذه القوائم ، أن هذه العملية تتطلب بعض الوقت الذي قد يمتد لأكثر من ( 6 ) اشهر من السنة التالية ، وخلال هذه الفترة هنالك عدد غير محدود من الأحداث التي من الممكن أن تحدث ولها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة وكذلك تأثيرها على رأي المدقق ( L. Lessambo ,2018 : 248 ). وقد قسمت الاحداث اللاحقة الى نوعين ( J. Janvrin et.al : 2007 )

● أحداث تتطلب تعديل القوائم المالية : وهي الأحداث التي كانت موجودة عند اعداد القوائم المالية ولكن تطالبت حدث معين لم يكن موجودا في حينها لإثباتها ، وتتطلب تعديل القوائم المالية لتعكس الأحداث بعد فترة القوائم المالية

● أحداث لا تتطلب التعديل : كونها لم تكن موجودة خلال فترة اعداد القوائم المالية ، وقد تتطلب الإفصاح عنها فقط ، مثل اصدار اسهم جديدة ، دمج الاعمال ، حدوث كوارث .

**الثالث عشر : اجراءات التدقيق وفق (معيار التدقيق الدولي 706) :** إن الأهمية المتزايدة على الاجراءات الاجتماعية للشركات، والدعوة المتزايدة للتكامل بين تقارير الاجراءات الاجتماعية للشركات والتقارير المالية التاريخية، والمنافسة بين مختلف المنهجيات التي تحاول إنشاء تقارير متكاملة موحدة هي كلها قوى تدفع المدققين إلى فتح المزيد من الرأي بشأن المعلومات غير المالية. توجد البيانات غير المالية بشكل متزايد خلال التقارير السنوية للشركات في محاولة من الإدارة لتقديم قيمة تتجاوز التدابير المستخدمة تاريخيا للتعبير عن أداء حازم لأصحاب المصلحة المهتمين اذ يتم تقييم المعلومات غير المالية من قبل المستخدمين الخارجيين وتساعد على توفير صورة متكاملة عن أداء الشركة ( Murphy et .al ، 2016:42 ).

### 3- المبحث الثالث الجانب التطبيقي : اعداد برنامج تدقيق مقترح لتفعيل اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية.

بعد استعراض مسؤوليات المدقق بشكل عام يتضح لنا ان قيام المدقق في ابداء رأي حول صدق وعدالة بيانات مالية لجهة خاضعة للتدقيق تحمل تحريفات ومخالفات محاسبية جوهرية نتيجة عدم التزام المحاسب والادارة بالقوانين والتعليمات والاعراف المحاسبية المرعية ، سوف يعرضه للإجراءات اتجاه الطرف الاخر الذي لحق بيه الضرر، حتى لو كان هذا المدقق يعمل في مكتب تدقيق أو أحد مساعدي مدقق الحسابات ، او يعمل في احدا اجهزة التدقيق العام التي هدفها حماية المال العام اين ما وجد استعماله ، ولغرض تجنب تلك المسؤوليات عرضنا في هذا المبحث اجراءات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية بشكلها النظري سيتم اعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين اجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات .

### 3-1-1 : اعداد برنامج التدقيق المقترح على أنشطة البلديات وفق معايير التدقيق الدولية لتحسين اجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية

ان الغرض من اعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين اجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق النظام المحاسبي الموحد في البلديات ، اذ سيتم الاعتماد على معايير التدقيق الدولية التي تم التطرق لها في المبحث الثاني من الفصل الثاني وحسب الاتي :

1- اجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 315 ) فهم طبيعة المنشأة وتقدير التحريفات الجوهرية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	معرفة طبيعة أنشطة البلدية المتنوعة ( الخدمية ، التجارية ) فضلا عن معرفة تاريخ التحول للنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلدية وتاريخ تطبيقه بشكل تام .
2	التأكد من الاتار المحاسبية في عملية توحيد البيانات المالية لعينة الدراسة جرا عملية نقل الصلاحيات من الوزارات الى المحافظات .
3	الحصول على الهيكل التنظيمي لدوائر البلدية بعد عملية التحول للنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلدية ومقارنته مع الهيكل التنظيمي السابق .
4	الحصول على التوبيخ الجديد للحسابات وفق النظام للنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلدية
5	معرفة طرق التمويل التي تعتمد عليها دوائر البلدية التحول للنظام المحاسبي الموحد الخاص بها كون لديه خصوصية في التنوع بأنشطتها المختلفة الخدمية والتجارية .
2- اجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي (230) توثيق عمل التدقيق	

## إجراءات تدقيق المخالفات المحاسبية على وفق معايير التدقيق الدولية/بحث تطبيقي في مديرية بلدية كربلاء

ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	توثيق الامور المهمة و التي توفر له قرانن لدعم رأيه و كذلك قرانن بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير الدولية .
2	تهيئة اوراق العمل بالشكل الكامل و المفصل لكي يوفر فهما عاما لعملية التدقيق .
3	تسجيل المعلومات المتعلقة بتخطيط عملية التدقيق في اوراق العمل اضافة لتسجيله بطبيعة و توقيت اجراءات التدقيق التي تم تنفيذها و تسجيله للنتائج و الاستنتاجات المستخرجة من ادلة الاثبات التي تم الحصول عليها .
4	تبني اجراءات ملائمة للمحافظة على السرية و الحفظ الامين لا وراق العمل و كذلك للإبقاء عليها لفترة كافية لمواجهة الاحتياجات المهنية وفق المتطلبات القانونية و المهنية المتعلقة بإيقاء السجلات .
3- اجراءات المدقق معيار التدقيق الدولي (265) فحص نظام الرقابة الداخلية للأنشطة البلدية حسب الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	التأكد من تقسيم العمل على الاقسام والشعب في البلديات لمنع الازدواجية في العمل ولتحديد المسؤولية .
2	التأكد من اعداد ميزان المراجعة وفق النظام الممكن الخاص بتحويل الى النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات بالوقت المناسب .
3	التأكد من النظام الممكن فعال في كشف وتصحيح التحريفات في البيانات المالية وفي الوقت المناسب .
4	التأكد من امكانية المقارنة بين البيانات المالية المستخرجة من النظام الممكن الخاص بتحويل الى النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات والبيانات المالية قبل تحويل .
5	التأكد من ادارة البلديات هل تسعى الى حماية موجوداتها وتوفير المعلومات المحاسبية دقيقة وكافية يمكن الاعتماد عليها
6	التأكد من مسك السجلات الخاصة لاحتماب اندثرات المياني والآلات والمعدات والاثاث وفق الإيفاء بمتطلبات التحول الى النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات
7	التأكد من توييب الحسابات وفقا لتعليمات النظام المحاسبي الموحد بعد اكمال اجراءات التحول النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات.
8	التأكد من اعداد التسويات القيدية الخاصة بالسلف والامانات الموقوفة من اجل اكمال اجراءات التحول الى النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات.
9	التأكد من الجرد والمطابقة وفقا لمتطلبات انجاز البيانات المالية للإدارات الممولة ذاتيا والمطبقة للنظام المحاسبي الموحد
10	التأكد من خطة لتحويل كافة ايرادات أنشطة البلديات لغرض عدم الاعتماد على المنح من الخزينة في سد العجز المالي.
11	التأكد من مقارنة خطط تحصيل الإيرادات خلال السنة مع النتائج الفعلي لتحويل الإيراد وتحديد نقاط الضعف وتقديم توصيات الى الادارة العليا .
12	التأكد من وجود لجان مختصة بتأجير الاراضي حسب القوانين والتعليمات الخاصة بالبلديات ، منفصلة عن لجان متابعة التجاوزات على الاراضي التابعة للبلديات
13	التأكد من تحديد مخزون الاراضي لغرض البيع وفق للقاعدة المحاسبية رقم (5) ، التي تقضي بقيام الوحدة الاقتصادية بجرد المخزون لمرة واحدة على الأقل للفترة المحاسبية
14	التأكد من تشكيل لجان مختصة لاستلام مشاريع البلديات حسب القوانين والتعليمات الخاصة بالبلديات
4- اجراءات المدقق وفق المعيار التدقيق الدولي (510) الارصدة الافتتاحية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	التأكد من صحة رصيد الحسابات النظامية المتقابلة الظهور في قائمة المركز المالي والذي يمثل مشتريات المديرية من الموجودات الثابتة والمخزنية .
2	الحصول على كشف بالقيود الافتتاحية في سنة التحول للنظام الجديد من اجل التأكد من رأس المال التشغيلي في القيود الافتتاحية لسنة2012 وهي سنة التحول للنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلدية
3	التأكد من تثبيت الديون المترتبة بذمة الغير على حساب الإيرادات المستحقة (1662) وفقاً للنظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات
4	الحصول على كشف بالأرصدة حساب المدينون (1614) عند نهاية كل سنة مالية من اجل تحديد ارصدة المدينون غير مسددة والتي مضت عليها أكثر من سنة ، وتحميل المتأخر غرامة بما يعادل سعر الفائدة التأخيرية وفق قانون بيع وإيجار اموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 المعدل .
5	الحصول على كشف بالأرصدة حساب الدائنون (1614) عند نهاية كل سنة مالية من اجل تحديد ارصدة الدائنون غير مسددة والتي مضت عليها أكثر من سنة ، والاطلاع على اجراءات ادارة دوائر البلديات بشأن تصفية حساب الدائنون المتراكم من السنوات السابقة .
6	الحصول على كشف بالأرصدة حساب الإيرادات المستحق في السجلات المحاسبية وكذلك بالأرصدة حساب الإيرادات المستلمة مقدما .
5- اجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي (320) عن الاهمية النسبية عند التخطيط وتنفيذ التدقيق	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	تصميم خطة التدقيق من خلال وضع مستوى مقبولا من الاهمية النسبية لاكتشاف كمية الاخطاء الجوهرية والاخذ بالاهمية النسبية عندما : • يقرر طبيعة و توقيت ومدى اجراءات التدقيق . • تقييم تأثير مخاطر الاخطاء الجوهرية .
2	دراسة امكانية وجود اخطاء متعلقة بالمبالغ الصغيرة نسبيا في حالة تراكمها يمكن ان يكون لها تأثير جوهري .
3	دراسة الاهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ككل وعلاقتها بأرصدة الحسابات الفردية او مجموعة من المعاملات او بالإفصاح
4	تقييم عدالة عرض البيانات المالية ينبغي تقدير فيما اذا كانت الجوهرية المكتشفة خلال العملية والتي لم يتم تصحيحها ذات اهمية نسبية .

6- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 330 ) عن استجابات المدقق للمخاطر المقيّمة	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداهما للمخاطر المقدرة لتحريف في البيانات المالية يأخذ في الحسبان الآتي : • احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح . • ما إذا كان تقدير الخطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة مما يتطلب الحصول على أدلة مراجعة، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية .
2	تصميم إجراءات الأساس التي توفر ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على مستوى الإقرار و عند تصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة .
3	الاستجابات العامة لمواجهة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري على مستوى القوائم المالية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المنفذة . الربط بين تلك الإجراءات والمخاطر المقدرة على مستوى الإقرار
7- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 520 ) عن الإجراءات التحليلية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	مقارنة نسبة الفائض أو العجز الكلي من الإيرادات الفعلية للنشاط الجاري في دوائر البلدية واعداد كشف تحليلي من عام 2012 لغاية 2019 حسب سنوات البحث ، من أجل معرفة مدى فاعلية دوائر البلدية في جباية إيرادات نشاطها الجاري .
2	مقارنة نسبة التمويل السنوي الإيرادات الفعلية للنشاط الجاري في دوائر البلدية واعداد كشف تحليلي من عام 2012 لغاية 2019 حسب سنوات البحث من أجل معرفة مدى قدرة دوائر البلدية في مواجهة نفقاتها وخصوصا الرواتب التي تشكل عبء على موازنة الدولة العامة .
3	احتساب نسبة التداول من خلال تقسيم الموجودات المتداولة على المطلوبات المتداولة خلال سنوات عينة البحث من أجل التأكد مدى قدرة دوائر البلدية من سداد التزاماتها المستحقة خلال العام. وكلما ارتفعت قيمة النسبة المتداولة دل ذلك على قوة المركز المالي للدوائر البلدية والعكس صحيح .
8- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 250 ) مراعاة الانظمة واللوائح من قبل الادارة عند تدقيق القوائم المالية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	الحصول على كشف بالمصروفات خلال العام المعني ومقارنته مع الاعتمادات المقررة للموازنة التشغيلية ، من أجل التحقق من حجم التجاوز في تخصيصات دون استحصا الموافقات اللازمة خلافا للتعليمات والقوانين النافذة .
2	التأكد من مدى التزام دوائر البلدية من في تنظيم عقود الإيجار مع المستأجرين وفق تعليمات رقم (7) لسنة 1986 لتسهيل تنفيذ أحكام قانون بيع وإيجار أموال الدولة (32) لسنة 1986 .
3	الحصول على محاضر لجان تقدير قطع الأراضي المباعة وفق أحكام المادة (8/ثالثاً) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 المعدل .
4	الحصول على كشف بالمسطحات والمسجلة مع الطرف الثاني في دائرة التسجيل العقاري من أجل التأكد من مدى تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة والخاص بهذا .
9- إجراءات المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي ( 240 ) ذات العلاقة بالفش عند مراجعة القوائم المالية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	الحصول على كافة الاضابير التحقيقية الخاصة بسنوات عينة البحث والتأكد من مدى مصادقة الأوراق التحقيقية الموجودة في تلك الاضابير وفق إجراءات الرقابة والضبط الداخلي.
2	التأكد من عملية التلاعب في تبويب حساب الارباح الرأسمالية في غير حساب الاحتياطي الراسمالي كون تقضي القاعدة المحاسبية رقم ( 12 ) ان تكون الارباح الرأسمالية ضمن حساب الاحتياطيات الرأسمالية وليس من ضمن حساب الإيرادات الرأس مالية .
3	التأكد من عملية التلاعب بحجم المخزون في اخر الفترة وخاص مخزون الاراضي بغرض البيع من خلال الحصول على كشف مصدق من ادارة البلدية بحجم المخزون نهاية الفترة .
4	التأكد من عملية التلاعب بحجم مبالغ الامانات المتراكمة نهاية الفترة كون بعض دوائر تسعى الى تعظيم إيراداتها من خلال عكس قيد بأحد انواع الامانات بحساب الإيراد .
5	التأكد من حجم التلاعب الذي يكون جراء المبالغة بحجم التقييم في مخزون الاراضي من أجل تضخيم راس المال التشغيلي في البيانات المالية .
6	التأكد من احتساب احتساب ايراد بدل الإيجار من خلال الحصول على العقد ومقارنته مع المبالغ المستلمة والمودعة في الحساب الجاري للدوائر البلدية خلال سنوات عينة البحث .
7	التأكد من حجم الدعاوى القضائية غير محسومة وما هو موقف دوائر البلدية من ذلك .
8	التأكد من صحة تثبيت نسب الاندثار المحددة بموجب التعليمات المالية رقم (11) لسنة/1988 بشأن اندثار واطفاء الموجودات الثابتة في الوحدات الانتاجية في الحقول المخصصة لها في سجل الموجودات الثابتة للبلدية ، فضلا عن التأكد من وجود او عدم وجود التلاعب بطريقة الاحتساب .
9	الحصول على كشف بمطابقة قوائم الجرد السنوي للموجودات الثابتة خلال عينة البحث والتأكد من حجم الزيادة والنقصان وما هي إجراءات دوائر البلدية اتجاه ذلك .
10	فحص كشوفات لجان فتح العطاءات ولجان تحليل العطاءات ومدى تطابقها مع تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (2) لسنة 2014 .
10- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 540 ) عن التقديرات المحاسبية	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	الحصول على كشف التخصيصات من أجل التأكد من الدقة عند وضع التخصيصات للحسابات ومقارنتها مع نسبة تنفيذ الموازنة التخطيطية للمصروفات .
2	الحصول على كشف بالإيرادات المخمنة خلال السنة البحث من أجل التأكد من الدقة في التخمين عبر مقارنتها مع الإيرادات المتحققة.

## إجراءات تدقيق المخالفات المحاسبية على وفق معايير التدقيق الدولية/بحث تطبيقي في مديرية بلدية كربلاء

3	التأكد من صحة تقييم مخزون بضائع وأراضي بغرض البيع آخر وفق القاعدة المحاسبية رقم (5) والتي تقتضي بأن يقوم المخزون من البضاعة في البيانات المالية في نهاية الفترة المحاسبية بالكلفة التاريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل .
4	التأكد من صحة احتساب الإندثار بقسط سنوي يعادل (50%) من المعدل السنوي لمجموع الإندثار المحتسب للموجودات الثابتة بعد اندثار كامل القيمة الدفترية للموجود الثابت وفق المادة السابعة من التعليمات المالية رقم (11) لسنة 1988 بشأن اندثار وإطفاء الموجودات الثابتة .
11- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( ٥٥٠ ) الإبلاغ عن المعاملات مع الأطراف ذي العلاقة	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	التأكد من مدى صحة إفصاح دوائر البلدية عن كشف بالرأسمال التشغيلي المقدم من قبلها الى الأطراف ذات العلاقة ، بما فيها السلطات الرقابية والتنفيذية
2	التأكد من مدى صحة إفصاح دوائر البلدية عن كشف الإيرادات المقدم من قبلها الى الأطراف ذات العلاقة ، بما فيها السلطات الرقابية والتنفيذية
3	التأكد من مدى صحة إفصاح دوائر البلدية عن كشف بالتسويات القيدية المقدم من قبلها الى الأطراف ذات العلاقة ، بما فيها السلطات الرقابية والتنفيذية .
4	التأكد من مدى صحة إفصاح دوائر البلدية عن كشف بعمليات تقييم المخزون والموجودات الثابتة المقدم من قبلها الى الأطراف ذات العلاقة ، بما فيها السلطات الرقابية والتنفيذية .
12- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 560 ) عن الاحداث اللاحقة	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب المدينون (1614) وخاص في الارصدة المتراكمة من سنوات سابقة .
2	التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية حساب الدائنون (1614) وخاص في الارصدة المتراكمة من سنوات سابقة .
3	التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب السلف وخاص في الارصدة المتراكمة من سنوات سابقة .
4	التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب الامانات وخاص في الارصدة المتراكمة من سنوات سابقة .
5	التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب المصروفات والتي تسعى الادارة من اجل اخفاء حجم العجز في التخصيصات التي تم التجاوز بها .
13- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 720 ) مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الاخرى	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	احتساب معدل الفرز اليومي والسنوي لكمية النفايات الى عدد السكان خلال سنوات البحث .
2	احتساب جمالي المبالغ المصروفة من قبل عينة البحث في مجال التنظيفات من تخصيصات تنمية الاقاليم ومن تخصيصات الموازنة التشغيلية فضلا عن احتساب نسب التغير للمبالغ المصروفة خلال سنوات البحث .
3	مقارنة المساحات الخضراء المخططة لها مع المنفذة فعلا ومع المواصفات القياسية للمساحات الخضراء للمدن .
4	فحص مدى التزام الوحدة الاقتصادية للسياسات والقوانين والتشريعات الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية يؤثر على تقرير مراقب الحسابات.
5	التأكد من اختلاف مسؤوليات المدقق لتدقيق المحاسبة الاجتماعية عن مسؤولياته عند تدقيق المحاسبة المالية ( الجنائية، المدنية، المهنية، تجاه الزبائن، تجاه المجتمع ، تجاه زملاء العمل ) .
6	الالتزام بمتطلبات تدقيق المحاسبة الاجتماعية يعزز من كفاءة عملية التدقيق.
7	اعداد برنامج تدقيق وفق متطلبات واهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية يساعد في تحديد الاخطاء ومعالجتها وتلافي حدوثها مستقبلاً.
8	اجراءات فحص نظام الرقابة الداخلية لانشطة الرقابة الاجتماعية لبيان نقاط الضعف والقوة من شأنها ان تؤثر على نوع الرأي في تقرير مراقب الحسابات.
9	تقويم الكفاية والفاعلية للبرامج الاجتماعية والنظام المحاسبي لتحديد حالات الاهدال والتقصير والاسراف يؤثر على نوع الرأي في تقرير مراقب الحسابات.
10	احتساب جمالي المبالغ المصروفة من قبل عينة البحث في مجال المساحات الخضراء من تخصيصات تنمية الاقاليم ومن تخصيصات الموازنة التشغيلية فضلا عن احتساب نسب التغير للمبالغ المصروفة خلال سنوات البحث .
14- إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ( 706 ) عن فقرات لفت الانتباه ، وفقرات الامور الاخرى في تقرير المدقق المستقل	
ت	إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق
1	الإفصاح عن فقرة في قسم منفصل تحت عنوان " امر اخر " او اي عنوان اخر مناسب وفق الشروط الاتية : • على ان لا تكون هذه الامور محظورة بموجب الانظمة او اللوائح . • الا يكون الامر قد تم تحديده على انه احد الامور الرئيسية للتدقيق التي سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق. • اذا كان الامر على قدر كبير من الاهمية بحيث انها تشكل اساسا لفهم المستخدمين للقوائم المالية .
2	الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالصلاحيات بما في ذلك شكل بناء الميزانية او الإبلاغ عن فاعلية الرقابة الداخلية ان وجدت في تقرير منفصل او ضمن فقرة منفصلة في تقريره.
3	الالتزام بالتوقيينات المحددة (الفترة الزمنية) لتقديم تقرير المدقق بموجب القوانين والتعليمات وبخلافه تتخذ التدابير اللازمة وإبلاغ الجهات العليا.
4	ادراج فقرة لفت انتباه مستخدمى البيانات الى مسألة تم عرضها او الإفصاح عنها والتي تعتبر مهمة لفهم المستخدمين للبيانات التي تتعلق بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للجهة الخاضعة للرقابة
5	يؤثر الإفصاح والإبلاغ عن الانشطة الاجتماعية ضمن تقرير مراقب الحسابات والإشارة الى فقرة(3) تأكيد المادة وفق معيار 706 على جودة التقرير.
6	الإشارة في التقرير الى ان فقرة لفت الانتباه لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات وفق معيار 706.
7	يشير تقرير مراقب الحسابات ضمن فقرة النطاق الى الالتزام بمعيار 706 عند التدقيق واعداد التقرير

8	الاسترشاد بمعايير التدقيق المتعارف عليها عند القيام بتدقيق المحاسبة الاجتماعية يؤثر على كفاءة وجودة تقرير مراقب الحسابات.
9	الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية بفقرة تأكيدية في تقرير مراقب الحسابات وفق معيار التدقيق الدولي 706 في حالة الإفصاح عنها بطريقة ملائمة او عدم الإفصاح يؤثر في جودة التقرير والشفافية.
10	يؤثر ظهور المحاسبة الاجتماعية والتقرير عنها على اختلاف شكل تقرير مراقب الحسابات والرأي عن الرأي في التقرير للبيانات المالية (تطبيق ، متحفظ ، مقيد )
11	إذا كان المدقق يتوقع ادراج فقرة لفت انتباه او فقرة امر اخر في تقريره ، فيجب عليه ابلاغ المكلفين بالحوكمة بهذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة
15-	إجراءات المدقق وفق معيار التدقيق الدولي (450) عن تقييم التحريفات الجوهرية المتعرف عليها خلال التدقيق
إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق	
1	التأكد من ملائمة القيود في دفتر اليومية المسجلة في دفتر الاستاذ العام و التعديلات التي اجريت عند اعداد البيانات المالية من خلال الاتي : • طرح استفسارات على الافراد المشاركين في عملية اعداد التقارير المالية حول الانظمة غير مناسبة المتعلقة بمعالجة قيود اليومية والتعديلات الاخرى . • اختيار قيود اليومية و التعديلات الاخرى التي تجري في نهاية فترة اعداد البيانات المالية .
2	مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الانحرافات و تقييم ما اذا كانت الظروف التي تؤدي الى الانحراف ان وجدت تمثل مخاطر جوهرية بسبب الاحتيال
3	اجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام و افتراضات الادارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة.
4	على المدقق ان يبدي رأياً متحفظاً او يمتنع من ابداء رأيه في البيانات المالية في حالة منعت الجهة الخاضعة للتدقيق من الحصول على ادلة اثبات كافية حول امور تتعلق بتحريفات جوهرية .

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### اولا : الاستنتاجات

1. عدم وجود أهمية للمدققين الخارجيين في العراق بتفعيل اجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية.
2. ان اجراءات المدقق وفق معيار (240) تتمثل في مسؤوليته عند الحصول على التأكيدات المعقولة من أن البيانات المالية الإجمالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء.
3. ان اجراءات المدقق وفق معيار (250) تتمثل في مسؤوليته في الإفصاح والكشف عن عدم امتثال الجهة الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح المتعلقة بأعمالها.
4. ان اجراءات المدقق وفق معيار (265) تتمثل في مسؤوليته عند ابلاغ ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق عن اوجه القصور بأعداد القوائم المالية بسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية وليس لغرض ابداء الراي حول فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بشكل عام.
5. ان اجراءات المدقق وفق معيار (315) تتمثل في مسؤوليته عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية .
6. ان اجراءات المدقق وفق معيار (320) تتمثل في مسؤوليته عن معرفة الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ومستوى الاهمية النسبية لفئات معاملات أو أرصدة حسابات معينة.
7. ان اجراءات المدقق وفق معيار (330) تتمثل في مسؤوليته عند تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها المدقق وقيّمها وفقا لمعيار التدقيق (315) عند تدقيق القوائم المالية
8. ان اجراءات المدقق وفق معيار (450) تتمثل في مسؤوليته عند تقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات غير المصححة (إن وجدت) على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى.
9. ان اجراءات المدقق وفق معيار (510) تتمثل في مسؤوليته عن جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان الرصيد الافتتاحي يحتوي على التحريفات التي لها تأثير كبير على البيانات المالية الحالية.

10. ان اجراءات المدقق وفق معيار (520) تتمثل في مسؤوليته عن تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساسية المحددة عند التخطيط لعملية التدقيق، فضلا عن مدى مناسبة الإجراءات التحليلية في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية .
11. ان اجراءات المدقق وفق معيار (540) تتمثل في مسؤوليته عن فهم وتوفير اساس معقول للتعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية للتقديرات المحاسبية في البيانات المالية
12. ان اجراءات المدقق وفق معيار (560) تتمثل في مسؤوليته التي تتعلق بالأحداث اللاحقة التي تقع بالفترة ما بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق
13. ان اجراءات المدقق وفق معيار (706) تتمثل في مسؤوليته عن الإبلاغ الإضافي في التقرير من اجل لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر او امور تم عرضها او الإفصاح عنها في القوائم المالية.
14. ان اجراءات المدقق وفق معيار (720) تتمثل في مسؤوليته في الإفصاح عن البيانات غير مالية ذات العلاقة بالمسؤوليات الاجتماعية لجهة الخاضعة للتدقيق اتجاه المجتمع.

#### ثانيا : التوصيات

1. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (240) تتمثل في الحصول على التأكيدات المعقولة من أن البيانات المالية الإجمالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء.
2. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (250) تتمثل في الإفصاح والكشف عن عدم امتثال الجهة الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح المتعلقة بأعمالها.
3. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (265) تتمثل في ابلاغ ادارة الجهة الخاضعة للتدقيق عن اوجه القصور بأعداد القوائم المالية بسبب ضعف فاعلية نظام الرقابة الداخلية .
4. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (315) تتمثل في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية في البيانات المالية خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية .
5. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق (320) تتمثل في معرفة الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وعلى مستوى المعاملات أو أرصدة الحسابات .
6. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق (330) تتمثل في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها المدقق وقيّمها وفقا لمعيار التدقيق (315) عند تدقيق القوائم المالية
7. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق (450) تتمثل في تقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات غير المصححة على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى.
8. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق (510) تتمثل في جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان الرصيد الافتتاحي يحتوي على التحريفات التي لها تأثير كبير على البيانات المالية الحالية.
9. على المدقق ايلاء اهمية كافية لمعيار التدقيق (520) تتمثل في تحديد مدى مناسبة الإجراءات التحليلية الأساسية المحددة عند التخطيط لعملية التدقيق، فضلا عن مدى مناسبة الإجراءات التحليلية في تحديد مخاطر التحريف الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية .

10. على المدقق إيلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (540) تتمثل في فهم وتوفير أساس معقول للتعرف على مخاطر التحريفات الجوهرية للتقديرات المحاسبية في البيانات المالية .
11. على المدقق إيلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (560) تتعلق في الأحداث اللاحقة التي تقع بالفترة ما بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.
12. على المدقق إيلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (706) تتمثل في الإبلاغ الإضافي من أجل لفت انتباه مستخدمي القوائم المالية لأمر أو أمور تم عرضها أو الإفصاح عنها.
13. على المدقق إيلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (720) تتمثل في الإفصاح عن البيانات غير مالية ذات العلاقة بالمسؤوليات الاجتماعية لجهة الخاضعة للتدقيق اتجاه المجتمع.
14. ضرورة تبني ديوان الرقابة المالية الاتحادي وقسم التدقيق الداخلي في دوائر البلديات وتشكيلاتها برنامج التدقيق المقترح من قبل الباحثة ، لغرض تفعيل إجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية في البيانات المالية.

## المصادر

## 1- المصادر العربية

## القوانين والانظمة والتعليمات:

- 1- قانون ديوان الرقابة المالية رقم 6 لسنة 1995.
- 2- المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض، 2020.

## الدوريات والبحوث:

1. احمر، اسماعيل حسين، السبوع، سليمان سند، (دور القطاع الخاص في معالجة المشاكل المالية للبلديات في محافظة معان)، بحث ميداني تحليلي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والاربعون ، 2015.
2. رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان (أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة)، مجلة المراجعة والحكم المؤسسي، جامعة أم البواقي، المجلد الثالث، العدد 1، 104 - 130، 2019.

## الرسائل والاطاريح

1. القيسي، ايناس عبد الرحمن، (دور إجراءات التدقيق في محاربة الفساد المالي والاداري) شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2017.
2. محمد، مفيدة حسن عبيد، " دور المراجعة في الحد من الأخطار المحاسبية"، دراسة ميدانية على محلية شندي، السودان، 2015.
3. الموسوي، الهام العطا، (أثر الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري) شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات الادارية والمالية، جامعة بغداد، 2005.

## 2- المصادر الأجنبية

1. Auditing for Fraud Detecion, Professional Education Services, LP 2010.
2. Bagshaw, Katharine (Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams) John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex, PO19 8SQ, United Kingdom, 2018.
3. I . Lessambo , Felix ( Auditing , Assurance Services , and Forensics ) registered company Springer , usa , 2018.
4. Iffet Kesimli , External Auditing and Quality Published by Springer Nature Singapore Pte Ltd, Turkey,2019.
5. J.Louwens , Timothy , Allen D. Blay , David H. Sinason , David H. Sinason , Jay C. Thibodeau ( Auditing & Assurance Services ) McGraw Hill Education , New York , 2018.

6. Joanne M. Flood ( Practitioner's Guide to gaas ) John Wiley & Sons , Inc. , Hoboken , New Jersey , 2018.
7. Whittington, O. Ray , Kurt Pany ( Principles of Auditing & Other Assurance Services ) , McGraw – Hill Education , New York , 2016.

### periodicals & researches

1. Dan Stirbu , Maria Morau , Nicoleta Farcane , Rodica Blidisel , ( FRAUD AND ERROR . AUDITORS ' RESPONSIBILITY Adina Popa LEVELS), Annales Universitatis , Apulensis Series Oeconomica , 11 ( 1),2009. ) .
2. E .griffith , em ily , jacquelines . hammersley , kathry nkadous , donald young ( Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates ) Journal of Accounting Research , Vol . 53 No. 1 , 2015 , 49-77.
3. J . Janvrin , Diane , Cynthia G. Jeffrey ( An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task ) Accounting Horizons , Vol . 21 , No. 3 , 2007 , 295-312.
4. Murphy , Luke , Robert Hogan ( Financial Reporting of Nonfinancial Information : The Role of the Auditor ) Journal of Corporate Accounting & Finance , Volume 28 , Issuel , 2016 , 42-49
5. Nedelcu , Mariana ( THE COMMUNICATION OF INTERNAL CONTROL SYSTEM WEAKNESSES NECESSITY AND RESPONSIBILITY ) Management Strategies Journal , Constantin Brancoveanu University , vol . 26 ( 4 ) , 2014 , 278-283.

### المواقع الالكترونية (مقالة)

1. El - Helaly, (Related - party transactions: a review of the regulation, governance and auditing literature) Managerial Auditing Journal 156 what [https://www.aub.edu.lb/osb/research/Makhzoumi/Documents/El - Helaly % 20 \(2018\) % 20MAJ.pdf](https://www.aub.edu.lb/osb/research/Makhzoumi/Documents/El-Helaly%20(2018)%20MAJ.pdf).
2. Fang, Junxiong, Gerald Lobo, Yinqi Zhang (Auditing Related Party Transactions: Evidence from Audit Opinions and Restatements) 2017 Auditing R elated Party Transactions Evidence from Audit Opinions and Restatements) <https://www.researchgate.net/publication/31614817>