

## Audit procedures revenues according to revenue standards (IPSAS 9) and (IPSAS 23) in the General Authority of Customs (Retrieved search)

**Ahmed Yousi Ahmed**

Post-Graduate Institute for Accounting Financial  
Studies / University of Baghdad

[Ahmed.Youssef1001a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq](mailto:Ahmed.Youssef1001a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq)

Received:1/8/2024

**Prof. Dr. Sabiha Barazan Farhood**

Post-Graduate Institute for Accounting Financial  
Studies / University of Baghdad

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

Accepted: 10/9/2024

Published:30/6/2025

### Abstract

The research aims through these two standards to determine the necessary bases for reporting useful information to users of the final accounts about the nature, type, amount and timing of revenues, and that the (IPSAS 9) and (IPSAS 23) standards will have a significant impact on revenue auditing procedures internationally and locally and its impact on the work of the external auditor by understanding their requirements and working to find completely new procedures that help him audit revenues in accordance with international accounting standards in the public sector. In addition, the revenue audit program approved by the Federal Board of Supreme Audit is limited and the General Authority of Customs, when applying the accrual basis, must have a revenue audit program that is familiar with all aspects related to maximizing revenues.

A revenue audit program was proposed in the practical aspect in the third section to be applied to the General Authority of Customs. The researchers reached a set of conclusions, the most prominent of which is that the application of international accounting standards in the public sector in the General Authority of Customs requires an audit program, and that the audit procedures approved by the Federal Financial Supervision Bureau do not meet the requirements as they pertain to institutions applying the cash basis. Accordingly, the researchers proposed several recommendations, the most important of which is relying on international accounting standards in the public sector, Standard (IPSAS 9) and Standard (IPSAS 23), and relying on the proposed audit procedures when auditing the revenues collected by the General Authority of Customs.

**Keywords:** Auditing procedures, cash basis, international accounting standards in the public sector.

### اجراءات تدقيق الايرادات على وفق معياري الإيرادات (IPSAS 9) و (IPSAS 23) في الهيئة العامة للكمارك

أ.د. صبيحة برزان فرهود

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

أحمد يوسف أحمد

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

### المستخلص

يهدف البحث من خلال هذين المعيارين الى تحديد الأسس الواجبة للإبلاغ عن المعلومات المفيدة لمستخدمي الحسابات الختامية عن طبيعة ونوع ومقدار وتوقيت الإيرادات وان معيار (IPSAS 9) ومعيار (IPSAS 23) سيكون لهما انعكاس كبير على إجراءات تدقيق الإيرادات دولياً ومحلياً وانعكاسه على عمل المدقق الخارجي من خلال فهم متطلباتهما والعمل على إيجاد إجراءات جديدة كلياً تساعده في تدقيق الإيرادات على وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. فضلاً عن ان برنامج تدقيق الإيرادات المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي محدود وان الهيئة العامة للكمارك عند تطبيقها أساس الاستحقاق يجب ان يكون هناك برنامج لتدقيق الإيرادات ملم بكل الجوانب التي لها علاقة بتعظيم الإيرادات. وتم اقتراح برنامج لتدقيق الايراد في الجانب العملي في المبحث الثالث لتطبيقه على الهيئة العامة للكمارك. وتوصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها، ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الهيئة العامة للكمارك، تحتاج الى برنامج تدقيق وان اجراءات التدقيق المعتمدة من

قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا تلبية المتطلبات كونها تخص المؤسسات المطبقة للأساس النقدي ، وعلية أفتوح الباحثان عدة توصيات اهمها الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معيار (IPSAS 9) ومعيار (IPSAS 23)، والاعتماد على اجراءات التدقيق المقترحة عند تدقيق الإيرادات المستحصلة من قبل الهيئة العامة للكمارك.

**الكلمات المفتاحية:** اجراءات التدقيق، الأساس النقدي، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

## المقدمة: Introduction

ان تبني تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمعباري الإيرادات (٩) الإيراد من العمليات التبادلية ومعيار (٢٣) الايراد من العمليات غير التبادلية والانتقال من تطبيق الاساس النقدي الى اساس الاستحقاق له مزايا عديدة منها عكس حقيقة المركز المالي وقائمة الأداء المالي للمؤسسات الحكومية ويعد التطبيق مؤشراً ايجابياً يدل على الالتزام والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتعد الهيئة العامة للكمارك العراقية من مؤسسات الدولة التي لها أهمية كبيرة في المساهمة في تحصيل الإيرادات ورفد الموازنة العامة للدولة بالمبالغ مما يتطلب الامر دراسة طبيعة وأنواع الإيرادات المحصلة من قبلها وفق القوانين نظراً لحجم الأموال التي قد تجيبها فضلاً عن طبيعة النظام المحاسبي الحكومي المصمم لمعالجة تلك الانشطة بما فيها استحصال الإيرادات من خلال الطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات والحسابات الختامية، لذا فان أي تلاعب في حجم هذه الايرادات او طريقة استحصالها جراء الأخطاء المحاسبية والمخالفات المحاسبية الجوهرية يؤثر سلباً في تعظيم الإيرادات ومن ثم تعكس في مجالات أخرى اقتصادية واجتماعية وحكومية.

### ١-١ المبحث الأول: منهجية البحث

تتمثل منهجية البحث بالاتي:

١-١-١ مشكلة البحث:- هل ينعكس تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS 9) و (IPSAS 23) على اجراءات التدقيق في الهيئة العامة للكمارك؟

١-١-٢ أهمية البحث:- يتناول هذا البحث موضوعاً هاماً في المحاسبة في القطاع الحكومي، وهو تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

(IPSAS 9) و (IPSAS 23) على اجراءات التدقيق وتبرز اهمية البحث في النقاط التالية:

أ- يساهم هذا البحث في فهم تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS 9) و (IPSAS 23) على تحقيق الاهداف وتحسين عملية التدقيق.

ب- تعزيز اجراءات التدقيق والمساعدة في تحديد التحديات والتغيرات التي يواجهها فريق التدقيق بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS 9) و (IPSAS 23).

٣-١-١ اهداف البحث:- تحليل وتقييم تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولا سيما معباري (IPSAS 9) و (IPSAS 23) على اجراءات التدقيق، اذ يهدف الى توفير فهم اعمق لتأثير هذين المعيارين على اجراءات التدقيق وتقديم ارشادات قابلة للتطبيق لتحسين الاداء المالي في القطاع العام وتحقيق مستويات اعلى من الموثوقية والشفافية المالية.

٤-١-١ فرضيات البحث:- يقوم البحث على الفرضيتين الرئيسيتين :

١-٤-١-١ الفرضية الرئيسة الاولى: ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 9) يساهم في تحسين اجراءات التدقيق الهيئة العامة للكمارك.

١-٤-١-٢ الفرضية الرئيسة الثانية: ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام (IPSAS 23) يساهم في تحسين اجراءات التدقيق في الهيئة عينة البحث.

١-١-٥ أسلوب البحث:- اعتمد البحث على المنهج الاستنباطي بالاعتماد على الكتب والدوريات والرسائل والاطارح الجامعية المتعلقة بالدراسة وعلى المنهج الاستقرائي التحليلي بالاعتماد على البيانات والمعلومات المتوفرة في الهيئة العامة للكمارك.

## ٢-٢ المبحث الثاني: الإطار النظري للدراسة

### ١-٢-٢ إجراءات تدقيق اعادة التقييم

### ١-١-٢-٢ الإطار العام لإجراءات التدقيق General framework for audit procedures

بشكل عام يعود نشوء التدقيق الى الحاجة الضرورية اليه مثل استخدام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة والمساهمين وأصحاب الملكية ومستخدمي القوائم المالية سواء داخليين او خارجيين واخذ التدقيق للظهور بمفهوم واسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمراحل الحياة المختلفة (محمد، ٢٠٢٢: ١٧)

والتدقيق كلمة اشتقت من كلمة (Audire) باللغة اللاتينية وتعني هو يستمع لان الحسابات كانت تقرأ على المسؤولين وأصحاب الاعمال للتأكد من سلامتها، وبعدها جرى إطلاق كلمة (Audit) باللغة الإنكليزية على هذه العملية وتعني التدقيق وبهذا ارتبطت عملية التدقيق بفحص الحسابات للتأكد من مصداقيتها وتطورت باستمرار بسبب تغير في حجم وأنواع الوحدات الاقتصادية وتنوع أنشطتها وتعقيدها مما يتطلب من الامر زيادة التحقق مع الفحص ومن ثم ظهرت الحاجة الى عمل يبين هذا الراي المهني (إبراهيم، ٢٠٢٢: ٤٣). 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 الشحن (Arens, A. A, Elder, R. J, Beasley, M. S, & Jones 2019:126). ومن ثم ان مفهوم التدقيق بشكل عام "المهمة التي يتم إنجازها بشكل تقني وصارم من قبل شخص كفوء ومستقل عن طريق جمع وتقييم الأدلة عن الاحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لتحديد مدى الانسجام والتوافق مع المعايير المقررة سابقاً والتقرير عنها الى الجهات ذات العلاقة" (Timothy L., Allen B. & David S, 2017: 56). ويقسم التدقيق الى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي والجدول الاتي يوضح الفرق بين عمل التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي:

### جدول رقم (١)

### الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

المدقق الخارجي	المدقق الداخلي	البيان
ابدا الراي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج الى الفئات المستفيدة منها	١-تحقق اعلى كفاية ادارية وانتاجية من خلال القضاء على الاسراف واكتشاف الاخطاء والتلاعب في الحسابات. ٢-التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها برسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها	الهدف
شخص طبيعي او معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل)	موظف من داخل المؤسسة (تابع)	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة
يتحدد نطاق وحدود العمل وفقاً للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المؤسسة لمهنة التدقيق وغالباً ما تكون الخارجية تفضيلية اي اختيارية وفقاً لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة محل التدقيق	تحدد الادارة عمل المدقق كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وامكانيات تساعدها على تدقيق عمليات المؤسسة	نطاق وحدود التدقيق

التوقيت المناسب للاداء	١-يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية ٢-اختيارية وفقاً لحجم المؤسسة	١-يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة) ٢- قد يكون كامل أو جزئي ٣-الزامية وفقاً للقانون السائد
المستفيدون	ادارة المؤسسة	١-قراءة التقارير المالية ٢-اصحاب المصالح ٣-ادارة المؤسسة

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على (نورالدين، ٢٠١٥: ١٧).

ولغرض تحقيق هدف البحث سيتم التركيز على التدقيق الخارجي.

٢-١-٢-٢ تعريف التدقيق الخارجي:-- **The concept of external audit** تعددت الطروحات الخاصة بمفهوم التدقيق الخارجي لأهميته إذ يرى (Arens) التدقيق الخارجي على انه علم لانه يتطلب مزيجاً من الحكم المهني والشك للمدقق الخارجي (جانب الفن) والامام بالموضوع ذي الصلة والقواعد والإجراءات (جانب العلم) لإجراء تدقيق ذي جودة عالية (Arens, A. A, Elder, R. J, Beasley, M. S, & Jones, 2019:3). والتدقيق هو كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم إذ ان الفراعنة في مصر والامبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع الى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات (همو، ٢٠٢٣: ٢١) وعرف (القرشي) بانه علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمعلومات المثبتة في السجلات والقوائم المالية عن نتيجة الاعمال من ربح او خسارة وعن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة (القرشي، ٢٠١١: ٤). وعرف (محمد) التدقيق الخارجي هي عملية مخطط لها تخطيطاً منمهاً لجمع الأدلة والقرائن التدقيقية تتم بواسطة شخص واحد او اكثر يتصفون بصفات الحياد والاستقلالية الذهنية والإدارية والغاية منها ابداء رأي مهني في عدالة وصحة البيانات المالية المقدمة من الجهة الخاضعة للتدقيق والمستخدمه في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل اطراف ذات العلاقة. (محمد، ٢٠٢٢: ١٩). ويعرف (Porter) التدقيق الخارجي بانه التدقيق الذي يتم اجراؤه على اطراف خارج الجهة الخاضعة للرقابة وهذه الأطراف هي التي يقوم المدقق بتقديم تقارير اليها بنتائج او استنتاجات التدقيق إذ يقوم المهنيين الاكفاء وذو الخبرة المستقلين عن الجهة الخاضعة للتدقيق وموظفيها بإجراء عمليات التدقيق هذه على وفق المتطلبات التي يتم تحديدها من قبل او نيابة عن الأطراف التي يجري التدقيق لصالحها (Porter, Brenda, Jon simon, David Hatherly, 2014:7). وعرف (عفتان) التدقيق الخارجي بانه فحص موضعي يقوم به شخص او مجموعة اشخاص او طرف مستقل وذو كفاءة عالية لأنظمة الرقابة الداخلية وسجلات والعوامل المالية وذلك بقية الحصول على الادلة ولأجل ابداء رأي فني محايد بشأن صحة وعدالة البيانات المالية. (عفتان، ٢٠٢٢: ٨٥). 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 وطبيعية عملها" (مسلم، ٢٠٢٢: ٣٤١) وتعرف أيضاً إجراءات التدقيق هي الجزء الذي يترك لتقدير المدقق الخارجي، إذ يضع الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية لاداء مهمته وهي تختلف من مهمة لآخرى إذ ان لكل مهمة اغراضها وخصائصها فضلاً عن المؤسسة محل التدقيق وطبيعة سجلاتها ودفاتها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة (الحداد، ٢٠٢٤: ٧١) ويرى الباحثان ان التدقيق الخارجي يعرف بانه فحص البيانات المالية للمؤسسة من قبل شخص مستقل لاختبار صلاحية المستندات المستخدمة لدعم المبالغ والإفصاحات الواردة في بيانات المؤسسة الاقتصادية ومدى الالتزام بتطبيق القوانين والأنظمة للمحافظة عليها وابداء رأي محايد عن ذلك.

٢-٢-١-٣ أهداف التدقيق الخارجي: - **Objectives of external audit** يسعى التدقيق الخارجي لتحقيق عدة اهداف منها ما يأتي: (دهش، ٢٠٢١: ١٨٢)

أ- إعطاء بيانات موثوقة لمستخدمي القوائم المالية كالمستثمرين والبنوك والدائنين والدوائر الحكومية للمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة.

ب- ابداء رأي فني محايد يستند الى ادلة وقرائن عن مدى مطابقة البيانات المالية التي تعدها إدارة الوحدة لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات ومدى دلالة تلك البيانات على نتائج اعمال الوحدة من ربح او خسارة خلال فترة زمنية وحقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة.

ج- تحقيق اقصى قدر من الكفاية الإنتاجية.

د- مساندة إدارة الوحدة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان نقاط الضعف فيه وذلك عن طريق الملاحظات التي يبديها المدقق في تقريره بهدف تحسين هذا النظام.

فضلاً عن الأهداف السابقة هناك مجموعة أخرى من الأهداف يسعى المدقق الخارجي دائماً للتأكد من تحققها عند قيامه بعمله والتي تتمثل فيما يلي:

أ- الوجود

ب- الملكية

ج- التقويم

د- استقلال الفترة المالية

هـ- الشمولية

و- الإفصاح

٢-٢-١-٤ معايير التدقيق الخارجي: - **External audit standards** تم اصدار معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

معايير التدقيق المتعارف عليها من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) سنة ١٩٤٧ وهي تمثل الاساس الذي بنيت عليه المعايير الدولية للرقابة على جودة تدقيق والمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الاخرى وهي تتضمن مجموعة من الارشادات العامة التي تساعد المدقق الخارجي في الالتزام بمسؤولياته المهنية عند مراجعة القوائم المالية وهي تتضمن عشرة معايير مقسمة الى ثلاث مجموعات (الشيخ، ٢٠٢٣: ١٥):

٢-٢-١-٤-١ المعايير العامة:

المعيار الاول يجب ان يكون المدقق الخارجي مؤهلاً ومدرباً بصورة كافية

المعيار الثاني يجب ان يكون المدقق الخارجي مستقلاً ومحايداً

المعيار الثالث يجب على المدقق الخارجي ان يراعي العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ مهام التدقيق واعداد التقارير.

٢-٢-١-٤-٢ معايير العمل الميداني:

المعيار الرابع يجب على المدقق الخارجي تخطيط وتنظيم العمل بطريقة ملائمة وان يحسن الاشراف على مساعديه.

المعيار الخامس يجب على المدقق الخارجي ان يحصل على فهم كاف للرقابة الداخلية لاغراض تخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات الاساسية.

المعيار السادس يجب على المدقق الخارجي ان يحصل على ادلة كافية من خلال تنفيذ مهام التدقيق لتقديم اساس معقول لإبداء الراي على القوائم المالية محل التدقيق.

#### ٢-٢-١-٤-٣ معايير التقرير

المعيار السابع ان يشير المدقق الخارجي في تقريره الى ما اذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لاطار اعدادها وعرضها.

المعيار الثامن ان يشير المدقق الخارجي في تقريره الى الظروف التي لم يراعى فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة محل المراجعة مقارنة بالفترة السابقة.

المعيار التاسع يفترض المدقق الخارجي كفاية الافصاح المحاسبي وملائمته ما لم يشر في التقرير لغير ذلك.

المعيار العاشر ان يبدي المدقق الخارجي رايه على القوائم المالية كوحده واحده او يتضمن التقرير تأكيداً بعدم امكانيه ابداع مثل هذا الراي وفي جميع الاحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب ان يشير في التقرير الى وصف للعمل الذي قام به والمسؤولية التي يتحملها.

#### ٢-٢-١-٥ مسؤوليات المدقق الخارجي: Responsibilities of the external auditor: -ان مسؤولية المدقق الخارجي

تترتب باعتباره شخص خبير في المحاسبة والتدقيق ولذلك فان رايه في القوائم المالية هو راي مهني وبالتالي يجب ان يكون تدقيقه للبيانات المالية مبنيا على اساس علمي وعملي سليم ومستندا الى المعايير التي تتطلب منه بذل العناية المهنية المطلوبة في الحصول على المعلومات والتي تمكنه من ابداء رايه المهني في المعلومات المدققة ولا شك ان اخلاص المدقق بواجباته ومسؤولياته المهنية او عدم وفاءه بها على الوجه الذي يتوقعه منه المجتمع يرتب عليه عده انواع من المسؤولية والتي يمكن تصنيفها وفقا الى نوع المخالفة والجهة المسؤولة امامها ونوع العقوبة الى المسؤوليات التالية (الجوهر واخرون، ٢٠١٧، ٤٨):

٢-٢-١-٥-١ المسؤولية المهنية: ان القبول الاجتماعي لدور المدققين وضخامة المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقهم دفعهم الى تنظيم انفسهم في مؤسسات مهنية بمعظم دول العالم وقد قامت هذه المؤسسات بوضع دليل بسلوك المهني الذي يتوجب على الاعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة والا تعرضوا للمسائلة المهنية اي ان المسؤولية المهنية هي مسؤولية المدقق امام الجهة التي تنظم عمله وتترتب هذه المسؤولية في حالة قيامه بعمل لا يفترض ان يقوم به او عدم قيامه بعمل يفترض ان يقوم به وتفرض بحقه المخالفات والعقوبات التأديبية او الانضباطية وتتراوح بين التنبيه والاذنار او تجميد العضوية او الحرمان من ممارسة المهنة (الجوهر واخرون، ٢٠١٧، ٤٨).

#### ٢-٢-١-٥-٢ المسؤولية القانونية: تمثل امراً مهماً ينبغي اخذه بالحسبان من لدن المدقق الخارجي عند ممارسة عملية

التدقيق فعليهم تحمل وتطبيق المسؤولية المنصوص عليها في العقود المبرمة مع العملاء. ونظراً لارتفاع عدد الدعاوي القضائية

المرفوعة ضد المدقق الخارجي ويرى المدقق الخارجي أن سبب ذلك يرجع الى عدم تفرقة مستخدمي القوائم المالية بين فشل

الاعمال الذي يحدث عندما لا تستطيع المؤسسة الاقتصادية دفع ديونها، أو الالتزامات التي عليها، أو بسبب اوضاع خارج عن

سيطرتها، أو وجود منافسة قوية، وفشل التدقيق والذي يحدث عندما يصدر المدقق الخارجي تقريراً خطأ نتيجة لإهماله في بذل

العناية المهنية الازمه، وعدم جمع أدلة الاثبات الملاءمة، و الكافية أو تعين مساعدين غير أكفاء مما يؤدي الى عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتقسم المسؤولية القانونية الى ( القريشي، ٢٠١١: ٢٧٤-٢٩٠ ):

أ- **مسؤولية العقدية ( المدنية )**: ينبغي أن يتوافر عنصري المديونية فيها اي ينبغي على المدين الوفاء بما عليه من التزام أي يكون من حق الدائن قهر المدين على تنفيذ التزامه أن لم يفي به (ابراهيم، ٢٠٢٢: ٤٨)، إن العقد المبرم بين المدقق الخارجي والمؤسسة الاقتصادية محل التدقيق يمثل اساس لهذه المسؤولية وإذا جرى الاخلال بأحد بنود هذا العقد، وأدى ذلك الى ضرر بالعمل بسبب خطأ بدر منه سيعرضه الى المساءلة (القاضي واخرون، ٢٠١٤: ٢٠٤). وأن المدقق الخارجي بصفته وكيلاً عن الجهة بمقتضى العقد المبرم بينهما، وذلك لقاء أجر مُتفق عليه، لذا فمن واجبه كوكيل رعاية مصالح موكله وأن يعتني به عناية الرجل المعتاد بمصلحته، فإذا أهمل في بذل العناية المهنية اللازمة فإنه يُعد مسؤولاً عن الأضرار التي لحقت بموكله بعد الأخذ بالحسبان الاوضاع المحيطة، وما تتضمنه الأصول المُتعارف عليها، ومستوى المهنة (ابراهيم، ٢٠٢٢: ٤٩). وقد بينت الفقرة (١) من المادة (١٣٣) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل بأن "يُسأل المدقق الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيلاً عن الشركة في مراقبة وتدقيق حساباتها".

ب- **مسؤولية اتجاه الغير ( الطرف ثالث )**: عند قيام المدقق الخارجي بعمله من المفترض أن يكون بالمهنية، والعناية المعتادة من شخص مؤهل علمياً، وعملياً، فإذا أهمل بعمله بطريقة نتجت عنها أضرار للغير فهنا يعد مسؤولاً عن تلك الأضرار فعندما يكون رأي المدقق الخارجي نظيفاً، أو تقريره خالي من اي تحفظات فهذا يدل على إن الميزانية العمومية تعبر عن المركز المالي وأن حساب الأرباح والخسائر يعكس نتيجة النشاط بصورة عادلة، وصحيحة و كان المدقق على علم ودراية بأنهما عكس واقع الحال ذلك ونتيجة اعتماد الغير (مستخدمي القوائم المالية ماعدا ادارة المؤسسة الاقتصادية) على هذا التقرير وما يتضمنه من رأي وتعرض الغير للضرر جاز لهذا الغير مقاضاة المدقق الخارجي (ابراهيم، ٢٠٢٢: ٤٩). اي تكون هذه المسؤولية نتيجة اعتماد الاطراف الاخرى على تقرير المدقق الخارجي على الرغم من عدم وجود عقد مبرم بينهما، ويتحمل المراقب هذه المسؤولية إذا كان الاهمال جسيم و أدى بالضرر عليهم (الشحنة، ٢٠١٥: ٨٥). وينبغي توافر خمسة اركان لترتب هذه المسؤولية سواء المدنية أم اتجاه الغير وهي (ابراهيم، ٢٠٢٢: ٤٩):

١. إذا أخلَّ المدقق الخارجي بأحد الواجبات المحددة بالعقد المبرم.

٢. وجود اهمال جسيم من لدن المدقق الخارجي بسبب عدم بذلة العناية المهنية اللازمة.

٣. ينبغي أن يقع ضرر واضح، ومحدد على المدعي.

٤. وجود علاقة سببية ما بين الخطأ والضرر المتحقق.

٥. ويمكن تقدير الضرر.

٢-٢-١-٥-٣ **المسؤولية الجنائية**: وهي مسؤولية المدقق امام المجتمع باعتباره مواطن عليه احترام قوانين وتشريعات ذلك المجتمع، وفي حال مخالفة تلك التشريعات تترتب عليه العقوبات المنصوص عليها، ويعرفها البعض بانها المسؤولية الناجمة عن فعل مجرمًا بموجب نص قانوني ساري يقوم به المدقق اثناء ممارسة عمله، تحرك بموجب دعوة قضائية تحركها النيابة العامة جراء الاضرار التي لحقت بالمجتمع وهي ليست اضراراً فردية لكي يقوم الافراد برفع دعوة ومن المخالفات التي يمكن ان يرتكبها المدقق على سبيل المثال (الجوهر واخرون، ٢٠١٧: ٥١):

أ- الاهمال الجسيم في العمل (أي الذي لا تتوفر به الحد الادنى من العناية المطلوبة).

ب- اعطاء رأي مضلل.

ج- تزوير المحررات.

د- التهرب من الضرائب او مساعدة الاخرين على التهرب منها.

وتتراوح العقوبات التي تفرض بحق بين الحبس هو الغرامة والسجن حسب نوع المخالفة.

وتحتاج هذا المسؤولية توافر الاركان الثلاثة الآتية لكي تترتب على المدقق الخارجي (القاضي واخرون، ٢٠١٤: ٢٠٧) وهي:

- الأول قانوني: وينطلق من لا تكون هناك جريمة، ولا عقوبة بدون نص قانوني.

- الثاني مادي: وجود ضرر لحق بالمجتمع نتيجة ذلك، وهناك علاقة سببية بين الفعل أو الامتناع عن الفعل والضرر الذي أصاب المجتمع.

- الثالث معنوي: يكون هناك إدراك وإرادة للشخص الذي قام بهذا الفعل وللنتائج المترتبة عليه.

٢-٢-١-٦ الجهات المستفيدة من عمل التدقيق الخارجي : تتبع اهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف الى خدمة عدة

فئات سواء كانت داخل او خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها حيث تعتمد هذه الفئات على تقرير النهائي العملية التدقيق في اتخاذ القرارات والرسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها ومن هذه الفئات ما يأتي:

أ- ادارة المؤسسة: التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة في عملية التخطيط ومراقبة الاداء وتقييمه (الشحنة، ٢٠١٥: ٣٩).

ب- الملاك والمستخدمون: تلجا هذه المجموعة الى القوائم المالية المعتمدة للاسترشاد بالبيانات الخاصة بها لمعرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدامها كانت مركزها المالي لاتخاذ قرارات لغرض توجيه مدخراتهم واستثماراتهم بالوجهة التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن واللي ضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم ان تكون البيانات الموضحة والمرفقة بالعوامل المالية دقيقة وصحيحة (كريمة، ٢٠١٧: ٢٠).

ج- الهيئة الحكومية: تعتمد بعض اجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات المحايدة في الكثير من الاغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي او رسم السياسات الاقتصادية للدولة او فرض الضرائب وهذه تعتمد على بيانات واقعية سليمة (كريمة، ٢٠١٧: ٢٠).

د- الباحثون: يعتمد الباحثون على القوائم المالية للمشروعات التي تقدمها الوحدات الاقتصادية التي تكون ضمن نطاق دراساتهم للحصول على نتائج تؤيد او تفند فرضياتهم (زهيرة، ٢٠١٨: ٩).

هـ- الهيئة والاتحادات النقابية: تعتمد هذا الاتحادات والنقابات على الحسابات المدققة في مفاوضاتها مع الادارة بشأن الاجور والحوافز وغيرها (عفتان، ٢٠٢٢: ٨٦).

و- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار: وهم بحاجة الى معلومات تمكنهم تقييم الموقف المالي للشركة بغرض ابداء النصح للمستثمرين وتوجيه استثماراتهم. (عفتان، ٢٠٢٢: ٨٦)

## ٢-٢-٢ الإيرادات العامة

٢-٢-٢-١ ما هية الإيرادات العامة : ان عملية تحقيق التنمية الشاملة والتخطيط لها وترجمتها عبر خطة مالية يتم إقرارها بموجب قانون سنوي يسمى موازنة مالية ويتفق الجميع ان موازنة الدولة هي العصب المالي والاطار القانوني الذي تدور في نطاقه المعاملات المالية والشريان الحيوي الذي يغذي خزينة الدولة بالاموال اللازمة لسير مراقفها العامة بانتظام حيث تعرف الموازنة عبارة عن كونها خطة مالية للدولة تبين الهدف الاجتماعي والاقتصادي وتعكسه التي تتبناها الدولة من خلالها يتم

بيان تقديري لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة، عادة لسنة واحدة وتتطلب إجازة وموافقة السلطات التشريعية (عصفور، ٢٠١٤: ١٦).

ولا شك ان الموازنة تتكون من جانبين رئيسيين هما الإيراد والنفاق. وتعد الإيرادات العامة المصدر الذي لابد من تحققه ولا توجد حركة اقتصادية او أي انفاق على أي مشروع او خدمات، ومن هنا تعد الإيرادات العامة عصب التنمية للدولة كون الأموال هي من تحقق التنمية في الاقتصاد فبدونها تقف السلطات عاجزة عن تقديم الخدمات المطلوبة (عبدالله، ٢٠٢٢: ٢٠).

ولا بد من التطرق الى الإيرادات بشكل عام كمفهوم وتعريف وتوضيح للأشكال وتوقيت الاعتراف به والتي سيتم تناولها كما في ادناه.

اذ تعد الإيرادات مصدر وركن أساسي في تحقيق التنمية لاي مشروع او كيان او دولة بغض النظر عن طبيعتها وفلسفتها. وعرفت الإيرادات: هي تدفقات الأصول والتسويات من الخصوم من انتاج السلع او تقديم الخدمات، او أنشطة الكسب الأخرى التي تجعل الشركة مستمرة وتتكون من المعاملات الرئيسية او المركزية خلال فترة معينة (Kieso,2018:1043). وقد عرف (المشهداني) "الإيرادات العامة: تمثل جميع الموارد المالية التي تحصل عليها الحكومة من مصادر معينة (سواء كانت ضرائب او رسوم او تقديم خدمات او أي مصدر اخر) والتي تحتاجها لتمويل النفقات العامة" (المشهداني واخرون، ٢٠١٧: ٢٧٤).

كما اشار (عبدالله) ان الإيراد يتولد من بيع السلع وتقديم الخدمات ويقاس بالمبلغ المطلوب دفعه من قبل الزبائن والعملاء والمستاجرين مقابل والسلع والخدمات المقدمة لهم (عبدالله، ٢٠٢٢: ١٧).

وقد اكدت دراسة (٣٥: ٢٠١٦، Ionica Oncioiu, Alin-Eliodor Tănase) ان يتمثل مفهوم الإيراد طبقاً للمعيار ( IFRS 15) ان يتمثل مفهوم الإيراد طبقاً للمعيار ( IFRS 15) بانه الدخل الناتج من الأنشطة العادية للمؤسسة، وان هذا الدخل هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تتخذ شكل تدفقات وارده، او زيادة في الأصول، او تخفيض في الالتزامات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة في حقوق الملكية. ومن جانب اخر يمكن ان تتولد الإيرادات من الاتي (Wolf ,harry ,Dodd james & rozycki,2013:467):

- ١- بيع وتقديم الخدمات وتقاس بالثمن المحصل من العملاء والسلع والخدمات المقدمة اليهم
- ٢- الزيادة الاجمالية في الأصول او الانخفاض الإجمالي في الالتزامات او كليهما معاً وتقاس وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تنجم عن تلك الأنواع من الأنشطة الموجهة للربح. ان الفصل في أنواع الإيرادات المختلفة في المؤسسات الاقتصادية تحقق الاتي (الججاوي والمسعودي، ٢٠١٨: ٣١٢):
- ١- ان دمج الإيرادات العادية مع الإيرادات غير العادية لا يؤدي بالأطراف المستفيدة الى تقويم أداء المؤسسة عن الفترة السابقة وتقويم أداء مستوياته الإدارية المختلفة.
- ٢- التوجيه من قبل المستويات الإدارية بقرارات الحاجة الى الفصل بين العادية وغير العادية
- ٣- ان عدم التقسيم بين الإيرادات يؤدي الى الاخلال بقابلية المقارنة بين نتائج الاعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال الفترة المعنية. ويرى الباحثان ان الإيرادات هي التي تجبى من الأشخاص سواء مقابل سلع وخدمات هي معاملات تبادلية او تجبى بدون مقابل أي هي نتيجة معاملات غير تبادلية.

## ٢-٢-٢-٢ هيكل الإيرادات العامة طبقاً لمعباري (IPSAS 9) و (IPSAS 23)

وبالرجوع الى المعايير قيد الدراسة معيار رقم (٩ IPSAS) الخاص بالايرادات من العمليات التبادلية والمعيار رقم (٢٣ IPSAS) الخاص بالايرادات من المعاملات غير التبادلية فان مفهوم المعاملات التبادلية هي كالاتي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٢٢):

أ-معاملات التبادلية: هي المعاملات التي تقدم فيها الوزارة او الدائرة او المؤسسة او الهيئة خدمة او بضاعة او استخدام للاصول الى شخص طبيعي او معنوي اخر مقابل مبلغ قيمته مساوية تقريبا لهذه المعاملة وهي تشمل ايراد المعاملات التي تقدمها الحكومة ومقابلها رسوم او بدلات تعادل كل تقديمها تقريبا.

ب- المعاملات غير التبادلية: هي المعاملات المالية التي تقدمها الوزارة او الدائرة او المؤسسة او الهيئة والتي بموجبها تحصل قيمة من شخص طبيعي او معنوي دون ان تعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا اي هي معاملات مالية لحفظ ايرادات لا يوجد فيها تبادل وتشمل المعاملات غير التبادلية الايرادات الناتجة عن استخدام صلاحية سيادة الدولة في فرض الضرائب والرسوم وفقا لاحكام الدستور مثل ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والرسوم الجمركية والغرامات والمصادرات.

ويمكن تصنيف جميع ما تقبضه الدولة من ايرادات عامة سواء كان الضرائب او رسوم او بدلات او عوائد او فوائد او اثمان بيع وترخيص وغرامات ومصادر او اي اجراء اخر ضمن هذين المعيارين فان هيكل الايرادات العامة للدولة طبقاً ل (IPSAS) يركز على الاتي (أبو علي، ٢٠١٦: ١١٤-١٢٣):

### اولاً: الإيرادات من العمليات التبادلية:

- ١- إيرادات خدمات مقدمة.
- ٢- الإيرادات من معاملات بيع البضائع.
- ٣- الإيرادات من معاملات استخدام الأصول.

### ثانياً: إيرادات العمليات غير التبادلية:

- ١- إيرادات الضرائب.
- ٢- إيرادات المنح والتحويلات:
- الاعفاء من الديون وتحمل الالتزامات.

-الغرامات.

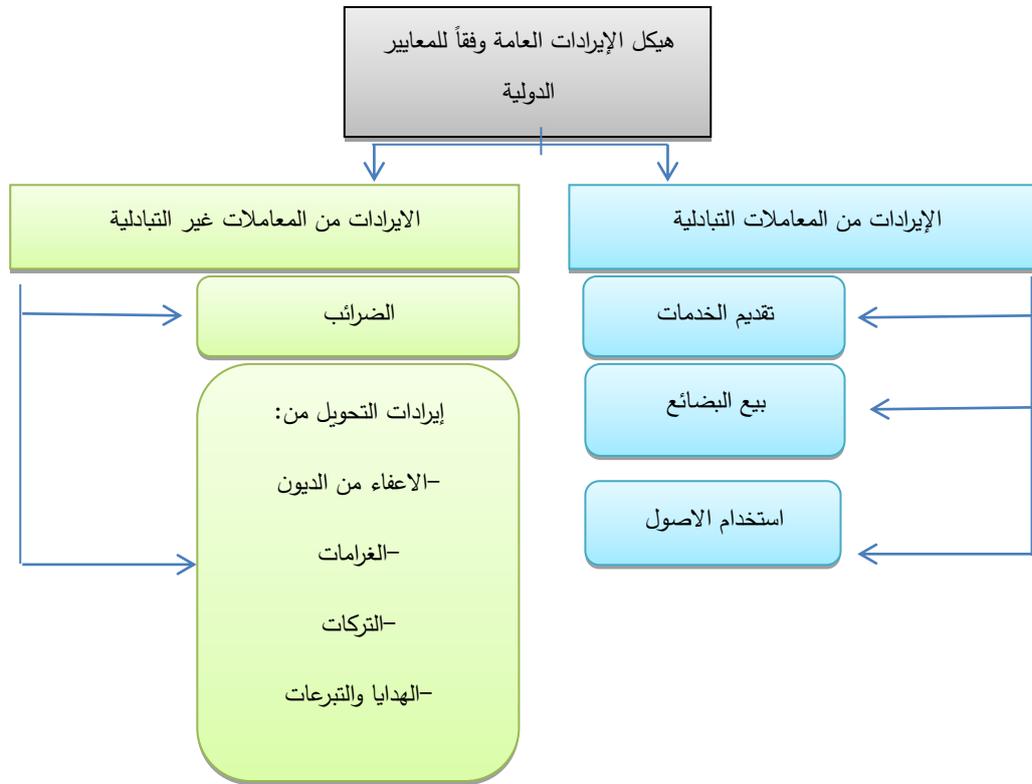
-التركات.

-الهدايا والتبرعات.

-الخدمات العينية.

والشكل الاتي يوضح هيكل الإيرادات حسب المعايير الدولية:

شكل رقم (١) هيكل الإيرادات العامة وفقاً للمعايير الدولية



المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على (حسام أبو علي: ٢٠١٦).

ويرى الباحثان انه لا بد للمحاسبين عند تصنيف الإيرادات العامة الى إيراد عمليات تبادلية وإيراد عمليات غير تبادلية ان ننظر الى جوهر الإيراد، أي لا تترك الضرائب والرسوم بشكل عام، وانما يتم تمييزها الى إيراد العمليات غير التبادلية كرسوم كمركية في حين ان تم تمييز رسوم وثائق الاحوال المدنية التي تستوفي مقابل تقديم خدمات ووثائق الاحوال المدنية من قبل الموظفين بكلفة تعادل تقريبا الرسوم المستوفاة على انها إيراد من معاملات تبادلية.

### ٢-٢-٣ معياري المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS 9) و (IPSAS 23)

الاول: معيار (IPSAS 9) الإيراد من العمليات التبادلية يستخدم هذا "المعيار مصطلح الإيراد الذي يشمل كلا من الإيرادات والمكاسب بدلا من مصطلح الدخل ويهدف هذا المعيار الى توضيح المعالجة المحاسبية للإيرادات الناتجة عن الصفقات والاحداث التبادلية". ان النقطة الهامة والاساسية في محاسبة الإيراد هو حصر توقيت الاعتراف بالإيراد حيث يكون الاعتراف بالإيراد عند احتمال:

١. تدفق منافع اقتصادية مستقبلية او امكانية خدمة المؤسسة.
  ٢. يمكن قياسها بشكل موثوق.
- وينطبق المعيار رقم (٩) على الإيراد الذي يتحقق بالطرق التالية:
١. تقديم الخدمات، بيع البضائع.
  ٢. استخدام الغير لاصول المؤسسة كالفوائد والادوات وارباح الأسهم.
  ٣. ولا يتعامل المعيار مع الإيرادات المتحققة بالطرق التالية مثل:

الإيجارات ( معيار ١٣ )، توزيعات الأرباح ( معيار ٣٦ )، عقود التأمين، التغييرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية ( معيار ٢٩ ) الأصول غير المتداولة، الاعتراف المبدئي والتغييرات في قيم الأصول البيولوجية والاعتراف المبدئي بالمنتج الزراعي ( معيار ٢٧ )، استخراج خامات المعادن. وعند التمييز بين الإيرادات من الصفقات التبادلية أو الصفقات غير التبادلية يجب النظر إلى جوهر المعاملة لا إلى شكلها، كما أن الأموال التي تحصلها المؤسسة بصفة وكيل عن الحكومة أو لمنظمة حكومية أخرى (مثل دفع فواتير الكهرباء المحصلة عن طريق البريد بالنيابة عن المؤسسات التي توفر هذه الخدمة)، لا تعتبر منافقة اقتصادية أو إمكانية خدمة تتدفق إلى المؤسسة ولا تؤدي إلى زيادة في الأصول أو انخفاض في الالتزامات ولذلك فهي مستثناة من الإيراد. كما يجب أن يقاس الإيراد على مستوى القيمة العادلة للتعويض المستلم أو المستحق للاستلام ويجب على المؤسسة أيضاً الاعتراف بالإيراد الناتج عن كل صنف من أصناف المعاملات التبادلية وفق الشروط التي حددها معيار رقم (٩) لكل معاملة. أما شروط الإفصاح وفق المعيار هذا، اشتملت السياسات المحاسبية التي تم استخدامها للاعتراف بالإيراد ومقدار كل نوع من أنواع الإيراد التي تم الاعتراف بها بما في ذلك الإيراد الناتج عن العمليات التبادل السلع والخدمات (الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠١٦، ج١، ص ٣٣٣-٣٣٤) الثاني: معيار (IPSAS 23) الإيراد من العمليات غير التبادلية

يهدف المعيار المحاسبة الدولية رقم ٢٣ إلى حصر شروط إعداد التقارير المالية بخصوص الإيراد الذي نشأ من المعاملات غير التبادلية واستثناء "العمليات غير التبادلية الناشئة عن اندماج المؤسسة وتطبق نصوص معيار (٢٣) في محاسبة الإيراد من العمليات غير التبادلية" وتشمل العمليات غير التبادلية الإيرادات الناتجة عن استخدام صلاحية سيادة الدولة في فرض الضرائب والرسوم وفقاً لأحكام الدستور مثل ضريبة الدخل وضريبة المبيعات والرسوم الكمركية والغرامات والمعدات، (أبو علي، ٢٠١٦: ص ١١٥)

ويراعي المنهج الاتي في تحليل التدفق الاولي للموارد من "المعاملات غير التبادلية":

١. توافر شروط الاعتراف الأصل: (احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية وإمكانية القياس بشكل موثوق).
٢. السيطرة على الأصل: القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل.
٣. الحدث السابق: يعتبر شرط لتحقق السيطرة على الأصل والاعتراف.
٤. التدفق المحتمل للموارد: ويكون عندما تفوق فرصة حصوله أكبر من فرصة عدم حصوله.
٥. الأصول المحتملة: يحتاج إلى إفصاحات معينة وفق المعيار (١٩) .
٦. مساهمة المالكين: وهي منفعة اقتصادية مستقبلية أو خدمة محتملة يتم المساهمة بها في المؤسسة من قبل أطراف خارجية عن المؤسسة باستثناء المطلوبات.
٧. العناصر التبادلية وغير التبادلية للمعاملة: ويتم الاعتراض بها استناداً إلى معايير القطاع العام دولية أما العناصر غير التبادلية فيتم الاعتراف بها استناداً إلى المعيار (٢٣).
٨. قياس الأصول عند الاعتراف المبدئي: يتم القياس بالقيم العادلة كما هي في تاريخ اقتناءها. ويعترف بالإيراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية كإيرادات ما عدا تلك التي يتم الاعتراف بها كالتزامات والمتعلقات بذات الموارد المتدفقة ويتم قياسها بالزيادة في صافي الأصول (حقوق الملكية). ويعترف بالالتزامات التعاقدية الحالية التي تنشئ عن معاملات غير التبادلية بأنها التزام في حالة:
  ١. احتمال تدفق صادر للموارد (المنفعة الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المستقبلية لتسوية الالتزامات التعاقدية).
  ٢. الثقة بإمكانية تقدير مبلغ الالتزامات التعاقدية.
  ٣. تعتبر الضرائب والتحويلات مصادر الإيرادات الناشئة لذلك حدد المعيار (٢٣) الشروط الآتية:

٤. يجب ان تعترف المؤسسة باصل معين يتعلق بالتحويلات عند توفير الموارد المنقولة شرط تعريف الاصل وشروط الاعتراف كاصل بها.

وهناك مجموعة من الافصاحات حددها المعيار سواء في مستوى القوائم المالية ذات الغرض العام او في الملاحظات ينبغي على المؤسسات الالتزام بها، (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٦ : ٧٨٢-٧٨٥).

### ٣-٣ المبحث الثالث: الجانب العملي

٣-٣-١ نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للكمارك :ترتبط الكمارك ادارياً بوزارة المالية وهي مؤسسة ذات طابع اقتصادي مكلفة بمراقبة التبادلات التجارية على المنافذ الحدودية وجباية الضرائب على الواردات وللكمارك دوراً مهماً في دعم الاقتصاد المحلي من حيث تحصيل الضرائب والرسوم وحماية المنتج المحلي والتصدي لعملية التهريب في المنافذ البرية والبحرية والجوية تكلف ايضاً بالسهر على حماية البلاد من نقل المواد الممنوعة والضارة وبمراقبة عبور السلع والافراد يخضع نشاط الكمارك للقوانين والاحكام المحلية وفي بعض الاحيان للاتفاقيات الدولية مثل "منظمة التجارة العالمية" واتفاقيات التبادل الحر وتكمن اهمية ادارة الكمارك في منع دخول او خروج الممنوعات والمقيدات من البضائع التي تمنعها القوانين والتشريعات في البلاد، ووضع الخطط والسياسات التي تحد من عمليات التهريب الكمركي في تطبيق انظمة التخليص الكمركي على البضائع في الحدود المسموح بها حضر التحايل والتقليد والغش التجاري.

وللهياة العامة للكمارك شخصية معنوية مستقلة يرأسها مدير عام ولها واجبات محددة بثلاث محاور رئيسية هي:

المحور الأول: تسهيل التجارة المشروعة.

المحور الثاني: تطبيق قرارات الدولة في مجال الحضر والتقييد.

المحور الثالث: تحصيل وجباية الإيرادات.

### ٣-٣-٢ اعداد اجراءات تدقيق مقترحة لتدقيق الإيرادات

#### جدول رقم (٢)

ت	إجراءات التدقيق	القائم بالعمل	رقم ورقة العمل
الإجراءات العامة			
١	الاطلاع على كافة القوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة بالهيئة العامة للكمارك والمتطلبات التنظيمية الصادرة من الجهات التشريعية لمتابعة التزام الإدارة بأسس اعداد الحسابات الختامية		
٢	فهم طبيعة الهيئة العامة للكمارك وبيئتها بما في ذلك: - عملياتها، تخصصها، حجمها صغيرة ام كبيرة - الهيكل التنظيمي للهيئة وطرق تمويلها - أنواع الإيرادات التي تقوم بتحصيلها		
٣	الاطلاع على الملف الدائم للهيئة العامة للكمارك		
٤	الاطلاع على القوانين التي تعمل بها الهيئة العامة للكمارك والانظمة وأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل الهيئة العامة للكمارك مثل قانون رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٤ المعدل، والنظام الداخلي رقم (٣) لسنة ١٩٩٣.		
٥	دراسة وفهم محتويات الملف الجاري للسنة السابقة بما فيها التقرير الرقابي وتحديد فيما اذا كانت هناك أنشطة لم يتم تغطيتها في السابق.		
٦	الاطلاع على قرارات وزير المالية ومدى التزام الهيئة بتطبيقها		
٧	التأكد بتطبيق قرارات مجلس الوزراء التي تنظم عمل الهيئة وتسهل عملية الاستيراد والتصدير.		
تدقيق الإيرادات			
٨	التأكد من ان جميع الإيرادات تم فرضها واستحصالتها وفق القوانين النافذة.		
٩	التدقيق المستندي لعمليات تحصيل الإيرادات.		
١٠	التدقيق المحاسبي للدفاتر والسجلات وصحة التسجيل للعمليات.		
١١	التأكد من عدم حصول تنازل او اعفاء من سداد الإيرادات والمستحقات الهيئة دون نص قانوني او قرارات بالاعفاء .		
١٢	التأكد من قيام قسم التدقيق الداخلي في الهيئة بتدقيق الإيرادات المقبوضة بانواعها ومطابقتها مع كشف المصرف والسجلات في كل شهر.		

١٣	التأكد من استلام الرسوم الكمركية على انها إيرادات نهائية او إيرادات مستلمة مقدماً وفي حالة تسجيلها على انها امانات ينبغي دراسة أسباب ذلك
١٤	التأكد من قيام إدارة الكمارك العامة بمتابعة ايداع الإيرادات من قبل مديرياتها (الوسطى، الجنوبية، الشمالية، الغربية) في حساباتها المصرفية وإرسالها الموازين بشكل شهري.
١٥	التحقق من مطابقة المبالغ الاجمالية للإيرادات مع وصولات القبض ومستندات التصريحة الكمركية وكشف المصرف.
١٦	دراسة أنواع الإيرادات المتحققة ومدى توافقها مع نصوص القانون النافذ.
١٧	التأكد من تحصيل الإيرادات والمستحقات وفقاً للقوانين النافذة.
١٨	التأكد من حصر المبالغ التي لم يتم تحصيلها وانه توجد جهود تبذل لغرض تحصيلها عبر المخابرات الرسمية والتبليغات عبر الكاتب العدل وإقامة الدعاوى.
	إجراءات تدقيق المعاملات الكمركية
١٩	التحقق من وجود نموذج موحد من بيان معتمد "التصريحة الادخال الكمركي" في جميع المنافذ .
٢٠	التحقق من ارفاق جميع الوثائق والمستندات المؤيدة لمستند "التصريحة الكمركية".
٢١	التأكد من أسماء وتواريخ واختام المخولين على مستند التصريحة الكمركية.
٢٢	التأكد من استلام ثمن نموذج تصريحة الادخال الكمركي بموجب وصولات قبض محاسبة/٣٧ أ وتسجيلها وتبويبها بصورة صحيحة في السجلات المختصة على ان يتم ايداع هذه المبالغ في الحساب المصرفي الخاص بالهيئة بدون تأخير.
٢٣	التأكد من وجود طلب تصحيح على تصريحات الادخال الكمركي فيما يتعلق (بالعدد، او القياس، او الوزن، او القيمة).
٢٤	معرفة مراحل ودروة التخليص الكمركي من بداية العملية وانتهاءً بدخول البضاعة البلد.
٢٥	التأكد من التراخيص الكمركية الممنوحة من قبل إدارة الكمارك لوكلاء الاخراج الكمركي وفق الشروط التي يحددها وزير المالية.
٢٦	التأكد من عمل (تصريحة الادخال الكمركي) للبضائع المعفاة من الرسوم والضرائب.
٢٧	الاطلاع على تقارير الزيارات التفتيشية لجميع المديریات.
٢٨	دراسة الدعاوى الكمركية المقامة من قبل الهيئة ومتابعة الاحكام القضائية الصادرة عن المحكمة الكمركية المختصة وتحديد القضايا غير المنفذة مع مراعاة الإجراءات القضائية المنصوص عليها في قانون الكمارك.
٢٩	التأكد من بيع البضائع المصادرة قد تمت وفقاً لاحكام قانون الكمارك.
٣٠	دراسة الإيرادات المتحققة عن الغرامات الكمركية وبيع الأموال ووسائل النقل المصادرة والتحقق من وجود ضوابط تحكمها وتنظمها فضلاً عن التحقق من معالجتها مالياً ومحاسبياً بصورة صحيحة.
٣١	عمل زيارات ميدانية للمخازن والمستودعات الكمركية والتأكد من وجود ضوابط تحكم عملها والتحقق من الالتزام بها فضلاً عن التحقق من ملكيتها وعائديتها وموقف إدارة الكمارك بشأنها.
٣٢	الاطلاع على قرارات الادارة فيما يخص البضائع المستوردة التي لم ترد ضمن جداول التعريف الكمركية.
٣٣	القيام بتحويل قيم البضاعة من العملة الأجنبية الى الدينار العراقي المثبتة بالتصريحة الكمركية حسب سعر صرف البنك المركزي.

### ٣-٣-٣ تحليل النتائج واختبار الفرضيات

- ١- ان تطبيق معياري الإيرادات (9 ipsas) و (23 ipsas) يوفر إمكانية التحقق من العمليات والارصدة الخاصة بالايرادات.
- ٢- ان تطبيق معياري الإيرادات (9 ipsas) و (23 ipsas) يساهم في وضع اطار قوي لتوقيت الاعتراف بالايراد من خلال معرفة الحد الفاصل للإيرادات المسجلة وانه تخص السنة موضوع التدقيق.
- ٣- يؤدي تبني معياري الإيرادات (9 ipsas) و (23 ipsas) الى تحسين الممارسة العملية لقضايا الاعتراف بالايراد من خلال ما يوفره من متطلبات سهلة الفهم وعملية في تطبيقها مما يساعد المدقق الخارجي من اكتشاف الأخطاء والتلاعب بسهولة.
- ٤- يساعد معياري الإيرادات (9 ipsas) و (23 ipsas) المدقق الخارجي ومن خلال معاملات الكمركية على تصميم إجراءات تدقيق من شأنها التأكد من الوجود الفعلي للمعاملات الذي بدوره يؤدي الى التحقق من صحة الايراد المعترف به.
- ٥- يوفر معياري الإيرادات (9 ipsas) و (23 ipsas) متطلبات محددة للاعتراف بالايراد وبالتالي يمكن للهيئة من وضع نظام رقابة داخلية قوي للايراد وهذا يعطي ثقة اكبر للمدقق الخارجي حول صحة الاعتراف بالايراد.

٦- ان اعتماد معياري الإيرادات ( ٩ ipsas ) و ( ٢٣ ipsas ) على تقييم إمكانية تحصيل المبالغ في بداية إجراءات المعاملات الكمركية بدلاً من الانتظار حتى توقيت الاعتراف بها والذي يؤدي الى زيادة تقديرات الإدارة بالشكل الذي يتطلب تصميم إجراءات تدقيق من شأنها التحقق من صحة هذا التقييم او التقديرات.

٧- يساهم معياري الإيرادات ( ٩ ipsas ) و ( ٢٣ ipsas ) من خلال مفهوم المعاملات الكمركية مع الاشخاص الى تمكين المدقق بالتحقق من ان الأصول او الالتزامات هي حق او التزام يخص الهيئة العامة للكمارك.

٨- ان تبني معياري الإيرادات ( ٩ ipsas ) و ( ٢٣ ipsas ) يساهم بتصميم إجراءات لتدقيق قيمة او سعر المعاملات الكمركية من خلال وضع إرشادات تساعد على التغلب على مشاكل قياس سعر المعاملة.

ومن خلال ما تقدم من نتائج يرى الباحثان ان:

الفرضية الرئيسية الاولى : تطبيق معيار المحاسبية الدولي ( 9 IPSAS ) ينعكس على اجراءات التدقيق في الهيئة العامة للكمارك والفرضية الرئيسية الثانية : تطبيق معيار المحاسبة الدولي ( 23 IPSAS ) ينعكس على اجراءات التدقيق في الهيئة عينة البحث بمعنى ان هناك توافق بين عينة البحث وانعكاس تبني معياري الإيرادات رقم ( ٩ ) و ( ٢٣ ) على إجراءات التدقيق في الهيئة العامة للكمارك وهذا يدل على اتفاق عينة البحث بضرورة إيجاد إجراءات تدقيق تساعد بتدقيق الإيرادات وفقاً لما جاءت بها معايير المحاسبة الدولية معيار رقم ( ٩ ) الايراد من المعاملات التبادلية ورقم ( ٢٣ ) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

#### ٤-٤ المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

##### ٤-٤-١ الاستنتاجات

١. ان الاعتماد على انموذج برنامج تدقيق المقترح الذي تم اعداده من قبل الباحثان سيساعد المدقق الخارجي في تدقيق عملية الإيرادات التي يجب الاعتراف بها وقياسها والافصاح عنها بما ينسجم مع معياري الإيرادات في القطاع العام رقم ( ٩ ) ومعيار رقم ( ٢٣ ) حيث تم توضيح الإجراءات التفصيلية والإجراءات العامة وإجراءات دراسة نظام الرقابة الداخلية.
٢. ان اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عند اعداد الحسابات الختامية يزيل الفوارق والغموض والاختلاف الموجود في الأنظمة المحاسبية بين مختلف الدول من خلال اتباع لغة محاسبية موحدة ومفهومة.
٣. ان اجراءات التدقيق المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي لا تلي المتطلبات تدقيق الايرادات وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
٤. ان الاعتماد على برنامج التدقيق المقترح الذي تم اعداده من قبل الباحثان سيساعد المدقق الخارجي في عملية تدقيق الإيرادات التي يجب الاعتراف بها وقياسها ومن ثم الإفصاح عنها بما ينسجم مع متطلبات معياري المحاسبة الدولية ( 9 IPSAS و 23 IPSAS )

##### ٤-٤-٢ التوصيات

١. على مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي اصدار تشريع بتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على كافة مؤسسات الدولة غير الهادفة للربح.
٢. ضرورة اعتماد برنامج التدقيق المقترح لتدقيق الإيرادات من قبل المدقق الخارجي والعمل على تطويره وملائمته لوضع كل مؤسسة حكومية.
٣. تحسين إجراءات التدقيق بما يفيد متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ولا سيما معياري ( 9 IPSAS او 23 IPSAS ) لغرض تحسين جودة المعلومات.

## References

- 1- Nour El-Din, Ahmed Qaid,2015, Accounting Auditing According to International Standards, Dar Al-Janani for Publishing and Distribution.
- 2- Al-Quraishi, Ayad Rashid, 2011 "External Auditing: A Practical Theoretical and Applied Approach" Dar Al-Maghrib for Printing and Publishing, First Edition, Baghdad - Iraq.
- 3- Al-Sheikh, Khaled Mustafa, 2023, Auditing Procedures According to the Requirements of Egyptian and International Standards for Auditing, Limited Examination and Other Assurance Tasks, Training Course Prepared by Legal Accountant Khaled Mustafa Al-Sheikh - Egypt.
- 4- Al-Jawhar, Karima Ali Kazim and Al-Baldawi, Shaker Abdul Karim Hadi and Muhammad, Ihsan Diab Abdul and Hamoudi, Ahmed Jassim, 2017, Modern Trends in Auditing and Control According to International Standards and Local Legislation, First Edition, Al-Jazeera Office for Printing and Publishing.
- 5- Al-Shihna, Rizq Abu Zaid, 2015, Auditing, a Contemporary Introduction According to International Auditing Standards, Dar Wael for Publishing and Distribution, First Edition, Amman - Jordan.
- 6- Al-Qadi, Hussein Youssef and Dahdouh, Hussein Ahmed and Qurit, Issam Nehme, (2014) "Principles of Auditing", Part One, Damascus University.
- 7- Asfour, Muhammad Shaker, 2014, Principles of the General Budget, Dar Al-Masirah, Jordan.
- 8- Balqawi, Ahmad Rahi,2009, Accounting Theory, University of Illinois, translated by Riyadh Al-Abdullah and reviewed by Talal Jajawi, Dar Al-Yazouri Scientific Publishing and Distribution, Amman - Jordan.
- 9- Jajawi and Al-Masoudi Talal Muhammad Ali, Haider, 2018, Intermediate Financial Accounting, Dar Al-Kutub for Publishing and Distribution, Karbala, Iraq.
- 10- Abu Ali, Hussam: 2016, Governmental Accounting According to International Accounting Standards in the Public Sector, First Edition, Dar Al-Majd for Publishing and Distribution.
- 11- Muhammad, Kanar Jassim, 2022 The role of the auditor in discovering accounting violations to implement the unified accounting system in Karbala Municipality according to international auditing standards and its impact on audit procedures (applied research), PhD thesis, University of Baghdad.
- 12- Ibrahim, Muhammad Khalil, 2022 The impact of foreign exchange center risks on audit procedures and their impact on the continuity of the economic institution (applied research), PhD thesis, University of Baghdad.
- 13- Aftan, Awf Abdul Rahman, 2022, Measuring investments in stocks according to international accounting and financial reporting standards and its impact on sustainable growth and audit procedures (applied research), PhD thesis, University of Baghdad.
- 13- Karima, Bouars, 2017, External Audit and its Impact on the Effectiveness of Performance in Economic Institutions - A Case Study in Sidi Ben Dhiba Mills, Master's Thesis - Accounting Auditing, Faculty of Economics, Management Sciences and Commercial Sciences, Abdelhamid Ben Badis University, Mostaganem, Algeria.
- 14- Zahra, Abdoun,2018, The Role of Auditors in Improving Transparency in Financial Statements, A Case Study of the Auditor's Report for SARL K. TERM, Master's Thesis, Akli Mohand Oulhadj University, Bouira, Algeria,.
- 15- Abdullah, Hoda Abdel Aziz Muhammad, 2022, Evaluation of Accounting Procedures for Revenues of Government Units According to Standards (IPSAS 9) and (IPSAS 23) - A Proposed Model, Master's Thesis, University of Mosul.
- 16- Hamou, Milad Hilal,2023, Auditing of Financial Assets According to International Auditing Standards, Journal of the Higher Institute of Accounting and Financial Studies, Volume 19, Issue 66.
- 17- Muslem, Ghufra Saleh,2022, The possibility of applying a proposed guide for social accounting audit procedures in a sample of formations in a sample of the formations of the Ministry of Labor and Social Affairs, Journal of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue, 61.
- 18- Al-Haddad, Ahmed Jabbar Ajil,2024 Applying the Standard of Care and Professional Skill Required (1200) for Internal Auditing and its Reflection on the Procedures of the External Auditor/ A Survey Study in the Directorates of Karkh/3 and Rusafa/3, Journal of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 19, Issue 67.
- 19- Dahesh, Saddam Raed,2021, The Role of Coordination and Joint Cooperation in Raising the Quality of Auditing According to INTOSAI Standard (9150) An Applied Research in the General Company for



Marketing Medicines and Medical Supplies - Kimadia, Journal of the Higher Institute of Accounting and Financial Studies, Volume 16, Issue 55.

- 20- International Federation of Accountants, 2022 Publication of International Public Sector Accounting Standards, Part One, Translated and published by the International Arab Society of Certified Accountants, Jordan.
- 21- International Federation of Accountants, Publication of International Public Sector Accounting Standards, Part One, 2016 edition, Translated and published by the International Arab Society of Certified Accountants, Jordan.
- 22- Arens, A. A, Elder, R. J, Beasley, M. S, & Jones, J. C. BARTOSZ M, AMERSKI, (2019), "Auditing: The Art and Science of Assurance Engagements", Pearson Canada, 24 th Ed, Pearson, Canada.
- 23- Timothy L., Allen B. & David S, 2017, Auditing & Assurance Services, 7th edition, McGraw - Hill Education, USA.
- 24- Porter, Brenda, Jon simon, David Hatherly, 2014 " Principles of External Auditing" 4 th , John Wiley & Sons. Ltd.
- 25- Kieso, D. Jerry Weygandt, and T. Warfield., 2018, Intermediate Accounting, 14th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- 26- Ionica Oncioiu, Alin-Eliodor Tănase, 2016, Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice, Euro Economica, Vol. 35, No 2.
- 27- Wolf ,harry ,Dodd james & rozycki ,2013, Accounting theory conceptual issues in a political & Economic .