

## The role of auditing in ensuring transparency of joint operating contracts

**Abdullah Taha Masood**

Post Graduate Institute for Accounting and  
Financial Studies, University of Baghdad  
abdullah.taha1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq  
Received: 30/12/2024

**Prof. Dr. Fayhaa Abdullah Yaqoub**

Post Graduate Institute for Accounting and Financial  
Studies, University of Baghdad  
Fayhaa@pgiafs.uobaghdad.edu.iq  
Published: 31/12/2025

Accepted: 5/2/2025

Published: 31/12/2025

### Abstract

Auditing is an essential part of ensuring transparency in joint operating contracts, as auditors assess compliance with agreed terms, verify the integrity of administrative and financial procedures, and ensure that all parties to the joint operating contract adhere to the approved laws and regulations, in addition to evaluating the distribution of revenues and expenditures in a manner that serves the public sector's interests. Auditing reveals any violations or irregularities that may affect the rights of the parties participating in the operating contract, which enhances trust between the parties and contributes to improving transparency and fairness, in addition to discovering loopholes in the financial and administrative system, thus enabling the parties to address these issues early to avoid future disputes. The role of auditing is mainly based on verifying the validity of financial transactions, providing accurate reports on the financial position, and analyzing the effectiveness of internal control mechanisms. Auditing also enhances the application of best practices in managing joint operating contracts and ensures that procedures are in line with financial standards and local and international legislation. Ultimately, auditing plays a pivotal role in ensuring transparency in joint operating contracts, which enhances operational effectiveness and contributes to building an environment of trust between the participating parties, thus reflecting on the interests of the state's public sector.

**Key words:** Audit, Joint Operating Contracts.

### دور التدقيق في ضمان شفافية عقود التشغيل المشترك

أ.د. فيحاء عبدالله يعقوب

عبدالله طه مسعود

جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

### المستخلص

يعد التدقيق جزءاً أساسياً من ضمان الشفافية في عقود التشغيل المشترك، حيث يقوم المدققون بتقييم مدى الامتثال للشروط المتفق عليها، والتحقق من سلامة الإجراءات الإدارية والمالية والتأكد من أن كافة الأطراف في عقد التشغيل المشترك تلتزم بالقوانين واللوائح المعتمدة، بالإضافة إلى تقييم توزيع الإيرادات والنفقات بشكل يخدم مصلحة القطاع العام. ويتم من خلال التدقيق الكشف عن أي مخالفات أو انتهاكات قد تؤثر على حقوق الأطراف المشاركة في عقد التشغيل مما يعزز الثقة بين الأطراف ويسهم في تحسين الشفافية والعدالة بالإضافة إلى اكتشاف الثغرات في النظام المالي والإداري وبالتالي يتمكن الأطراف من معالجة هذه القضايا مبكراً لتفادي النزاعات المستقبلية. يعتمد دور التدقيق بشكل أساسي على التحقق من صحة المعاملات المالية، وتقديم تقارير دقيقة حول الموقف المالي، وتحليل فعالية آليات الرقابة الداخلية. كما يعزز التدقيق أيضاً من تطبيق أفضل الممارسات في إدارة عقود التشغيل المشترك ويضمن أن الإجراءات تتماشى مع المعايير المالية والتشريعات المحلية والدولية. في النهاية، يلعب التدقيق دوراً محورياً في ضمان الشفافية في عقود التشغيل المشترك، مما يعزز الفعالية التشغيلية ويسهم في بناء بيئة من الثقة بين الأطراف المشاركة وبالتالي انعكاس ذلك على مصلحة القطاع العام للدولة.

**الكلمات الافتتاحية:** - التدقيق، عقود التشغيل المشترك.

## المقدمة:

تعتبر عقود التشغيل المشترك من أبرز الأشكال التعاقدية التي تجمع بين القطاع العام والقطاع الخاص لتحقيق مصالح مشتركة في مجالات مختلفة مثل النفط والغاز أو المشاريع الصناعية وكذلك الموانئ ومع أهمية هذه العقود في تحقيق المنافع المتبادلة تظهر الحاجة إلى ضمان الشفافية والعدالة في تنفيذها وهنا يأتي دور التدقيق الذي يُعد أداة أساسية في مراقبة العمليات المالية والإدارية والتأكد من صحة تنفيذ فقرات بنود العقد المبرم للكشف عن أي تجاوزات أو غموض قد يؤثر على الأطراف المتعاقدة ومن خلاله يمكن ضمان التزام جميع الأطراف بالشروط المتفق عليها مما يعزز الثقة ويقلل من المخاطر المالية والإدارية وذلك خدمة للمصالح العام.

وبناء على ما ذكر فقد تم تقسيم البحث الى اربعة مباحث يتضمن الاتي:-

١- المبحث الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة.

٢- المبحث الثاني: الإطار النظري عن التدقيق وعقود التشغيل المشترك.

٣- المبحث الثالث: الجاني التطبيقي.

٤- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### ١. المبحث الاول:-

١.١ منهجية البحث: تعد منهجية البحث الخطوة الاولى في المسار العلمي، اذ تتضمن مشكلة البحث واهميته واهدافه والفرضيات التي تم بناؤها وحدود البحث المكانية والزمانية وبيان مصادر جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالموضوع وعرض الاسلوب العلمي الذي اعتمده الباحث.

### ٢.١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم وجود ضمانات كافية لضمان الشفافية الكاملة في عقود التشغيل المشترك مما قد يؤدي إلى اختلالات مالية وإدارية وتهديد حقوق الأطراف المشاركة يعاني الكثير من الأطراف من غموض في شروط العقود وقلة في الرقابة الفعالة مما يخلق فجوات يمكن أن تؤثر على المصدقية والكفاءة في تنفيذ هذه العقود لذلك، يطرح هذا البحث تساؤلات حول كيفية دور التدقيق في ضمان تحقيق الشفافية في هذه العقود وما هو أثره في تجنب المشكلات المستقبلية.

### ٣.١ أهمية البحث:

تعتبر الشفافية في عقود التشغيل المشترك أمراً بالغ الأهمية لضمان العدالة بين الأطراف المشاركة وتحقيق الكفاءة المالية والإدارية، ويساهم هذا البحث في تسليط الضوء على دور التدقيق في تعزيز هذه الشفافية من خلال المراجعة المستمرة للمعاملات المالية، والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح كما يقدم هذا البحث إسهاماً في تعزيز الفهم حول كيفية تطبيق التدقيق كأداة للتقليل من المخاطر المالية والإدارية والتأكد من تنفيذ بنود العقد بصورة صحيحة وبالتالي تعزيز الثقة بين الأطراف المعنية وتحقيق استدامة طويلة لمشاريع المنشأة.

### ٤.١ اهداف البحث:

١- بيان دور التدقيق والفائدة من عملية التدقيق.

٢- تقييم مدى فعالية التدقيق في تحديد المخالفات المالية والإدارية في عقود التشغيل المشترك.

٣- تحديد كيف يمكن للتدقيق أن يساهم في تعزيز الشفافية بين الأطراف المتعاقدة.

٤- بيان إجراءات التدقيق المعتمدة حالياً في عقود التشغيل المشترك وتحديد مدى كفاءتها.

## ٥.١ فرضية البحث

التدقيق المالي والإداري الفعال يسهم بشكل كبير في ضمان الشفافية وتقليل المخاطر في عقود التشغيل المشترك مما يعزز من الثقة بين الأطراف المتعاقدة ويضمن تحقيق العدالة والفعالية في توزيع الموارد والمحافظة عليها للمنشأة.

٦.١ حدود البحث: تم تحديد حدود البحث بحدود مكانية وزمانية وكالاتي:-

أ- الشركة العامة لموانئ العراق.

ب- عينة من تقارير عقود التشغيل المشترك التي تم ابرامتها الشركة للفترة من (٢٠٠٩-٢٠٢٠)

٧.١ منهج البحث: لغرض تحقيق الاهداف المتوخاة من هذا البحث يقسم البحث الى المنهج الاستنباطي للجانب النظري لتناول مشاكل البحث واثبات فرضياته اعتمادا على الدراسات السابقة والادبيات التي تناولت موضوع الدراسة يمثل القسم الاول, اما القسم الثاني فيتناول الجانب العملي استنادا الى المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لدور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق عقود التشغيل المشترك من خلال الاستعانة بالتقارير المتوفرة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٨.١ مصادر جمع البيانات والمعلومات: لغرض انجاز البحث بجانبه النظري والعملي اعتمد الباحث على المصادر الاساسية

التالية:-

أ- الكتب العربية والاجنبية المتوفرة في المكتبات الجامعية وفي المؤسسات الرسمية الاخرى.

ب- الكتب الرسمية والوثائق والادلة والتقارير الخاصة بالجهات عينة البحث.

ج- الدوريات والبحوث المنشورة على شبكة الانترنت.

د- الرسائل والاطاريح الجامعية المتوفرة في المكتبات.

هـ- التقارير الاحصائية والبيانات المتوفرة عن عقود التشغيل المشترك.

## ٩.١ الدراسات السابقة

١	دراسة	محسن/٢٠٢٤
	عنوان الدراسة	تدقيق مشاريع البنية التحتية ودورها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة وانعكاسها على تقويم أداء الإدارات المحلية
	طباعة الدراسة	دكتوراه محاسبة قانونية
	مجتمع الدراسة	ديوان محافظة الديوانية
	اهم الاهداف	١- بيان دور الاجهزة العليا للرقابة في عملية تدقيق مشاريع البنية التحتية، وتطبيق غايات مؤشرات هدفي التنمية المستدامة (السادس والسابع) ذات الصلة بتلك المشاريع وبعض مؤشرات تقويم اداء المشاريع الاستثمارية، لمعرفة مدى مساهمة هذه المشاريع بتحقيق هدفي التنمية المستدامة. ٢- إعداد إجراءات تدقيق تتعلق بالخطة الاستراتيجية لأهداف التنمية المستدامة، ودراسات الجدوى الاقتصادية والفنية لمشاريع البنية التحتية المتعلقة بالهدفين (السادس والسابع)، وإجراءات التنفيذ والانجاز لهذه المشاريع، وفحص مؤشرات تقويم الاداء المعتمدة تعزز برنامج التدقيق الرئيسي لتلك المشاريع، وبما تنعكس على تقويم اداء الادارة المحلية.
	اهم الاستنتاجات	١- لم تتضمن برامج التدقيق المعدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي إجراءات تدقيق خاصة بمشاريع البنية التحتية ومن ضمنها مؤشرات اهداف التنمية المستدامة

ذات العلاقة بتلك المشاريع لأهميتها العالية للمجتمع نظرا لما تقدمه من خدمات اساسية للمواطنين.		
٢- لا توجد لجان مشتركة بين المحافظة والدوائر المستفيدة لغرض إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية لمشاريع البنية التحتية ذات الصلة بهدف التنمية المستدامة (السادس والسابع) مبنية على دراسة مسبقة لمواقع المشاريع المقترحة من شأنها ان تسهم في تحقيق الهدفين.		
٣- لم يتم تفعيل دور قسم التدقيق الداخلي في المحافظة من خلال اشرائه بجميع مراحل تدقيق المشاريع الاستثمارية بدءاً من فحص وتدقيق الخطة السنوية لتلك المشاريع وتدقيق وضع وإعداد دراسات الجدوى الفنية والاقتصادية لها وإجراءات الاعلان والاحالة (إختيار الشركات المنفذة) والتعاقد وكيفية تنفيذ الاعمال ومطابقتها للمواصفات لغاية إنجاز المشروع بغية تحديد وتشخيص المشكلات والمعوقات أول بأول لمعالجتها.		
جلاي , سليمان/٢٠٢٣	دراسة	٢
دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسة الاقتصادية	عنوان الدراسة	
ماجستير	طبيعة الدراسة	
مديرية توزيع الكهرباء والغاز	مجتمع الدراسة	
١- التعرف على الاسس النظرية التي يقوم عليها كل من التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية ٢- معرفة كيف يؤثر التدقيق الخارجي على جودة التقارير المالية ٣- توضيح العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وجودة التقارير المالية	اهم الاهداف	
١- تعتبر عملية التدقيق الخارجي مهنة يقوم بها شخص مستقل عن مؤسسة مؤهل علميا وعمليا هدفها إطفاء الثقة في القوائم المالية واعطاء ضمان لمستخدمي التقارير المالية في المؤسسة عن طريق الرأي الذي يبديه عن مدى صحة ومصداقية وعدالة التقارير المالية ٢- التعاون بين الادارة ومدقق الحسابات يساهم في تحسين جودة التقارير المالية ٣- تركز الجودة في مدى اكتشاف المدقق للاخطاء والتحريفات في التقارير المالية والافصاح عنها.	اهم الاستنتاجات	
يعرب/٢٠١٦	دراسة	٣
دور المدقق الخارجي في الرقابة البيئية للشركات النفطية	عنوان الدراسة	
دكتوراه محاسبة قانونية	طبيعة الدراسة	
شركة نفط الشمال	عينة الدراسة	
١- اقتراح برنامج تدقيق عن القضايا البيئية لكافة مراحل نشاط النفط وتطبيقه على شركة نفط الشمال. ٢- القوانين والتعليمات والاتفاقيات ذات العلاقة بالبيئة في جمهورية العراق فضلا عن التعرف على تجربة ديوان الرقابة المالية الاتحادي في الرقابة البيئية	هدف الدراسة	

أهم الاستنتاجات	١- عدم وجود مواد قانونية خاصة وصريحة بالرقابة البيئية ضمن قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي وإنما اشارت بعض موادها ضمناً على الامور البيئية لأنها تخضع لمجموعة من القوانين والتعليمات والمحددات البيئية وان عدم الالتزام بها تُعد مخالفة بموجب هذا القانون. ٢- عدم وجود برنامج تدقيق بيئي متخصص بالشركات النفطية يتضمن الجوانب (المالية والالتزام والاداء) كافة يستند الى التشريعات والقوانين والتعليمات المحلية والمعايير والاتفاقيات ذات العلاقة بالبيئة .
-----------------	--

## ٢. المبحث الثاني: الجانب النظري

يتضمن هذا المبحث معلومات عامة تخص عملية التدقيق ومختصر عن عقود التشغيل المشترك وكالاتي:-

١.٢ المفهوم العام لكلمة تدقيق: هو فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها، وبتعبير آخر فالتدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات والسجلات الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنقادياً منظماً وعلى نحو يمكن المدقق من تقديم تقريره الذي يضمه رأيه الفني المحايد المستقل حول مدى دلالة القوائم المالية لذلك المشروع عن المركز المالي له في نهاية مدة زمنية محددة، ومدى بيان تلك القوائم لنتائج أعماله من ربح، أو خسارة عن تلك المدة. ( عبدالله: ٢٠١٢، ص٧) .

**تعريف التدقيق:** هو فحص المعلومات او البيانات المالية من شخص مستقل، ومحايد لاي مؤسسة بغض النظر عن غرضها وحجمها، او وضعها القانوني، وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه (إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالاقراءات (الارصدة) الاقتصادية والاحداث وتقويمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الاقراءات، ومقياس معين وإيصال النتائج الى المستفيدين ). ( التميمي: ٢٠٠٦، ص٢٠) .

وللتدقيق اكثر من نوع منها تدقيق مالي وتدقيق عمليات : إن التدقيق المالي يُعرف: بأنه (فحص منظم للبيانات المالية والمعاملات والسياسات المالية والمتطلبات الاخرى المتمثلة بالمركز المالي للوحدة الاقتصادية، وانه ينطوي على جمع الاثباتات للتحقق من مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية)، أما تدقيق العمليات فيُعرف : بأنه (التدقيق المنظم لنشاطات المنظمة او جزء منها فيما يتعلق بالأهداف المحددة لأهداف تقويم الاداء وتحديد الفرص لتحسين الاوضاع فضلاً عن وضع التوصيات لتطور النشاط او اقتراح توصيات لنشاطات لاحقة). ( سعيد واحمد: ٢٠١٣، ص١٧-١٨) .

ومن المهم معرفة ماهو التدقيق باجراءات متفق عليها (التدقيق لأهداف خاصة)، ان جوهر العملية هو قيام المدقق باجراءات متفق عليها ببعض مكونات البيانات المالية، أو بإحدى القوائم المالية أو إجراءات تتعلق بالبيانات المالية ككل، أو قد يجري الاتفاق على القيام باجراءات تتعلق بالذمم المدينة او المخزون او قائمة الدخل، أو بالبيانات المالية كافة أو دراسة جدوى أو تصميم نظام محاسبي وهنا على المدقق (مراقب الحسابات) أن يعمل على طاقته الطبيعية أي أن يعمل ١٠٠٪ وليس كما ينص المعيار الدولي بأن يبذل العناية المهنية الواجبة. ( النعيمي: ٢٠١٣، ص٢٥-٢٦)

ومن خلال اعلاه نلاحظ أن التدقيق هو:- عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقوائم بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والاحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المعمول بها وإيصال النتائج الى الاطراف المعنية.

## ٢.٢ اهداف التدقيق

تنقسم اهداف التدقيق الى الاتي:

### أ- اهداف تقليدية

اولاً: التأكد من دقة البيانات المحاسبية وصحتها المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.

ثانياً: الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

ثالثاً: إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء، أو غش.

رابعاً: تقليل فرص الاخطاء، والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم انظمة الرقابة الداخلية بالمشروع. (عبدالله ،

٢٠١٤ : ٨ - ٩)

#### ب- الاهداف الحديثة

اولاً: مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.

ثانياً: تقييم نتائج أعمال المشروع بشأن الأهداف المرسومة.

ثالثاً: تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الانتاجية عن طريق محو الاسراف في نواحي نشاط المشروع جميعه.

رابعاً: تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع، ويأتي هذا الهدف الاخير نتيجة التحول الذي

طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة إذ لم يعد تحقيق أكبر قدر من الربح الهدف الاهم بل شاركته في الاهمية أهدافاً أخرى منها

العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع. (الوقاد و وديان: ٢٠١٠ , ص٢٤)

#### ٣.٢ الية عمل التدقيق المستند للاهداف

تعتمد الية العمل على تحديد الأهداف الرئيسية للتدقيق، مثل ضمان دقة البيانات المالية والامتثال للقوانين والانظمة والتعليمات

الصادرة لذلك تم اختيار تدقيق عقود التشغيل المشترك نموذجاً لذلك في الجانب النظري لهذا البحث.

#### ٤.٢ أهمية تخطيط عملية التدقيق

تتبع من اعتماد الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها المدقق ، إذ يقدم خدماته المتنوعة لفئات متعددة مثل إدارة الوحدة

والمالكين والجهات الحكومية والمستثمرين وغيرهم، تعد عملية التخطيط أداة مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وقرائن لغرض ابداء

رأيه في القوائم المالية، ومعرفة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الاخطاء ذات الاهمية النسبية (المطارنة: ٢٠١١ , ص١٦)، كما

ابرز معيار التدقيق رقم (٣٠٠) أهمية التخطيط لعملية التدقيق كما يلي : مساعدة المدقق في تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة

لعملية التدقيق مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب، مساعدة المدقق في تنظيم وادارة عملية التدقيق

بشكل مناسب ليم اجراؤها بطريقة فاعلة المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للاستجابة

الى المخاطر المتوقعة في تحديد العمل المناسب لهم ، تيسير وتوجيه وارشاد فريق العملية ومراجعة عملهم) (الاتحاد الدولي للمحاسبين

، ٢٠١٠ (٢٥٠). في حين يرى طلال ابو غزالة وشركاه ان مذكرة تخطيط عملية التدقيق تمثل وسيلة يتم من خلالها تحديد استراتيجية

التدقيق والمدى التمهيدي لاختبارات التدقيق، التي تتناول عند اعدادها الامور الادارية المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق مثل توقيت زيارات

التدقيق، ومواعيد تقديم الحسابات والتقارير ، ومما لا شك فيه ان اهمية التخطيط تظهر في تحقيق الاهداف التالية : تنظيم اعمال

التدقيق والرقابة عليها بشكل افضل، تخفيض وقت التدقيق، تقليل المفاجات المحتملة، جعل التدقيق يرتكز على الانجاز وليس على

الاتعاب) (دليل التدقيق ، ٢٠٠٥ , ص٥) .

#### ٥.٢ اسباب تخطيط المدقق لعملية التدقيق

ان تخطيط وتنفيذ اعمال التدقيق يتم للحصول على تأكيدات معقولة بان البيانات المالية خالية من الاخطاء المادية او الجوهرية ومن

انجاز التدقيق بطريقة فاعلة، وعليه فانه يعني بمستوى التخطيط لعملية التدقيق من خلال وضع وتحديد استراتيجيات شاملة لسلوك

ونطاق الفحص المتوقع إداؤه، ونظراً لاهمية مرحلتي التخطيط والتنفيذ في عمل المدقق ينبغي الاخذ بعين الاعتبار

المخاطر والاهمية النسبية في كلتا الحالات الاتية:

أ. تخطيط عملية التدقيق وتصميم اجراءاته.

ب. تقويم ما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصورة عادلة ومن كافة نواحيها الجوهرية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف

عليها (الياسري: ٢٠١٧, ص٣٥).

ج. اختلاف تقديرات المدقق للاهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعمله وعند تقييمه لنتائج اجراءات التدقيق، يحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب تغير المعرفة التي يمتلكها المدقق بسبب عملية التدقيق ذاتها، مثال في حالة كون التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق قد تمت قبل انتهاء الفترة، فإن المدقق سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي، وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط والمركز المالي مغايرة تماما، فإن تقديرات الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضا، إضافة لذلك فإن المدقق قد يقوم خلال تخطيط وتنفيذ اعماله وبشكل مقصود بتحديد مستوى مخاطر تدقيق مقبولة بمستوى ادنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق، ان هذا الاجراء قد يتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المرجح بعد اكتشاف معلومات خاطئة وتوفير هامش الأمان للمدقق عند قيامه بتقييم تأثير المعلومات الخاطئة المكتشفة خلال عملية التدقيق (جربوع: ٢٠١٥: ٨٨). تعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية التدقيق من العوامل المهمة التي يتعين على المدقق اخذها بالحسبان لتحديد قبول المهمة الجديدة أو الاستمرار في المهمة القائمة من عدمه، أو عند تخطيط عملية التدقيق بعد قبول اداء مهمة التدقيق وعند تصميم اجراءات تنفيذ عملية التدقيق (رشوان: ٢٠١٧: ٤٩). لذلك يجب على المدقق تصميم وتنفيذ اجراءاته بما يتناسب وطبيعة العنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له، إذ إن ذلك يقدم ضماناً معقولاً حول اكتشاف الاخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدني خطر التدقيق النهائي الى اقل مستوى يمكن قبوله، الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفعالية عملية التدقيق (مباركة: حنان، ٢٠١٩: ٢١).

## ٦.٢ مراحل عملية التدقيق

عملية التدقيق هي عملية منتظمة تهدف لجمع وتقييم الادلة وتتكون من خطوات مدروسة مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية التي تمكن المدقق في نهاية عملية التدقيق من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الوحدة) الذنبيات: ٢٠١٠، ص ١٣٣) وعادة تشتمل عملية التدقيق على المراحل الآتية:

**المرحلة الاولى:** تخطيط وتوثيق عملية التدقيق، وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة.

**المرحلة الثانية:** تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات.

**المرحلة الثالثة:** تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للارصدة.

**المرحلة الرابعة:** استكمال عملية التدقيق واصدار تقرير المدقق.

تعدّ مرحلة التخطيط اساس عملية التدقيق ومتطلب اساسي من متطلبات معايير التدقيق الدولية، وكذلك تمكن المدقق من دراسة تكاليف وعوائد عملية التدقيق قبل قبول المهمة، اما مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات فيتم في هذه المرحلة الحصول على ادلة تدعم انواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، بينما مرحلة تنفيذ الاجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للارصدة فتتوقف على طبيعة نتائج المرحلتين الاولى والثانية بحسب الادلة التي تم الوصول اليها وتقدير المخاطر، حيث يقوم المدقق ايضا في تلك المرحلة بتنفيذ الاجراءات التحليلية للتحقق من منطقية العمليات المالية والارصدة. أما مرحلة استكمال عملية التدقيق يقوم المدقق بالتأكد من ان يكون منظماً في عمله بجميع مراحل التدقيق والسير وفق نموذج التدقيق المخطط " (٨٧ : Arens , al et, ٢٠١٢)

## ٧.٢ مراحل تخطيط عملية التدقيق المستند للاهداف

تم تقسيم مراحل عملية التدقيق لثلاث مراحل رئيسية هي:

**المرحلة الاولى:** تخطيط عملية التدقيق: يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة نشاط العميل فهماً كافياً وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها، و الحصول على معلومات كافية عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته و اجراءاته المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم نموذج تدقيق تفصيلي لبيئات ظروف العملية، ويحدد الانموذج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنيا اجراءات التدقيق (جربوع:

٢٠٠٥ص١١٨)، عند اجراء عملية التخطيط للتدقيق يتم تحديد الاجراءات التي تتضمن معلومات عن العمليات التي تتعرض للمخاطر العالية ويتم تحديدها بناء على دليل المخاطر، ويتم خلال مرحلة التخطيط تقييم مواضع التدقيق من منظور المخاطرة (بن شرودة: ٢٠١٥ص٣٠).

**المرحلة الثانية: تنفيذ برنامج (نموذج) التدقيق:** يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقييم ادلة الاثبات، وعادة يبدأ تنفيذ التدقيق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتعامل وينتهي بفحص الارصدة النهائية التي تظهرها القوائم المالية (جربوع: ٢٠٠٥ص١١٨).

**المرحلة الثالثة: التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير:** ان اصدار ما من شأنه بيان مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الاعمال والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية (جربوع: ٢٠٠٥ص١١٨). اذ يتم تلخيص النتائج التي يتم التوصل اليها من طرف المدقق وتتضمن تحديد للمخاطر والتوصيات اللازمة بشأنه، ويرفع التقرير الى الإدارة العليا (بن شرودة: ٢٠١٥ص٣١). ومن ناحية اخرى فان (Arens, et, ٢٠١٢) يرى ان تخطيط عملية التدقيق تتطلب المرور بثمانية مراحل رئيسية حسب الجدول المرفق:

### جدول رقم (١) تخطيط عملية التدقيق

المرحلة	طبيعتها	المرحلة	طبيعتها
الاولى	قبول العميل واداء الانشطة الاولى	الخامسة	وضع حدود للاهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن وقبوله والخطر اللازم
الثانية	فهم مجال عمل ونشاط العميل	السادسة	فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
الثالثة	تقييم مخاطر اعمال العميل	السابعة	جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الاحتيال
الرابعة	اداء الاجراءات التحليلية الاولى	الثامنة	وضع الخطة العامة للتدقيق وانموذج التدقيق

المصدر (Arens, al.et, 2012)

### ٨.٢ الاعتبارات الواجب مراعاتها عند القيام بمهمة التخطيط

تقسم الى مجموعتين رئيسيتين هما (خليل: ٢٠٠٤ ص٣٥):

أ- **اعتبارات فنية:** تشمل مجموعة اعتبارات تتعلق بقيام المدقق بدراسة عناصر الخطر اثناء تأديته لعمله، وهذه العناصر هي: (نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية، الاهمية النسبية درجة الخطر، ظروف وبيئة العميل المنشأة محل التدقيق، مستوى الجودة المرغوب فيه، نتائج أعمال التدقيق للسنوات السابقة)

ب- **اعتبارات ادلية:** تشمل مجموعة اعتبارات متعلقة بقيام المدقق بإعداد انموذج تدقيق يمكن أن يتمثل اهمها فيما يلي: (الوقت اللازم لاتمام عملية التدقيق، حجم مكتب التدقيق، طبيعة المنشأة محل التدقيق، نظام الاتصال مع المدققين السابقين، مشكلة التكلفة، مرونة انموذج التدقيق).

### ٩.٢ تنفيذ إختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات

يتم في هذه المرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات للحصول على ادلة تدعم انواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة والحصول على الادلة الداعمة لصحة الارصدة النقدية للعمليات لتقدير احتمالية وجود تحريفات في القوائم المالية، أن معظم المدققين يقومون بتنفيذ اختبارات الرقابة والاساسية للعمليات بشكل مترام، وعندما لا يتم اعتبار انواع الرقابة على انها فعالة أو اكتشاف تحريفات في انواع الرقابة (Arens., al.et. , ٢٠١٢:٥٢)

أ- **تنفيذ إختبارات الرقابة:** تشكل الرقابة الداخلية عنصر هام من عناصر حوكمة الشركات بل ويمكن القول بأنها العنصر الاهم فيها، تضاعفت اهميتها في السنوات الاخيرة بعد تعرض عدد من الشركات الكبرى الى الانهيار نتيجة تقشي الفساد وضعف الرقابة. توفر الرقابة الداخلية اداة ضرورية لتزويد لجنة التدقيق بالمعلومات الاساسية المطلوبة لوضع الاجراءات الهادفة الى حماية امور الشركة وموجوداتها وتوفير الحماية للشركة من مخاطر العمل، اضافة إلى الادوات الاخرى التي تساهم في زيادة الكفاءة لتحقيق

اهداف الشركة، ويتأتى هذا من خلال تطبيق نظام فعال ودقيق يوفر القدرة على ممارسة الرقابة على التقارير المالية لهذه الشركات (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١١).

**ب- الاختبارات الأساسية للعمليات:** يقوم المدقق ببعض الاختبارات الأساسية بغض النظر عن النتائج التي يحصل عليها من (إختبارات الرقابة) إذ إن الفرق بينها وبين اختبارات الرقابة عبارة عن اختبار الاخطاء أو المخالفات التي تؤثر بشكل مباشر في ارصدة القوائم المالية، وهناك بعض الاختبارات الأساسية التي يقوم بها بناء على ما تم التوصل اليه من اختبارات الرقابة (نظمي والعزب، ٢٠١٢ ص١٢):

**ولاً: الوجود:** يتم التحقق من عدم وجود عمليات مسجلة وغير مؤيدة بمستندات، مما قد يشير إلى انها عمليات وهمية، وكذلك التحقق فيما اذا كانت هناك عمليات مسجلة لأكثر من مرة، أو فيما اذا كان هناك عمليات مسجلة لعملاء غير حقيقيين.

**ثانياً: الاكتمال:** الهدف من التدقيق التحقق من ان جميع العمليات التي تمت قد تم تسجيلها بالكامل ولم يتم حذف آيا منها، حيث يبدأ المدقق بالتدقيق من المستندات المؤيدة للعمليات وليس من الدفاتر.

**ثالثاً: التصنيف:** على المدقق التحقق من تصنيف العمليات سواء (العمليات النقدية أم الاجلة) وإن كانت هذه الأصناف أو الخدمات موجودة، وكذلك الفصل بين العمليات الايرادية والعمليات الرأسمالية، حيث إن عملية التصنيف المناسبة تساعد في الحصول على النسب والمؤشرات المالية ذات العلاقة بشكل أدق مما لو تم الفصل بين هذه الانواع من العمليات وبالتالي تمكين مستخدمي البيانات المالية من اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة بالشركة.

**رابعاً: الدقة:** التحقق من إن العمليات (هل مسجلة بشكل دقيق)، إذ يقوم المدقق بالتحقق من ان العمليات المسجلة تشمل على القيم الصحيحة وهذا يتطلب التحقق من المستندات من ناحية الكميات المسجلة والاسعار المحددة والتي تتفق مع الاسعار التي تم الاتفاق عليها، والتحقق من عمليات الاحتساب والتسجيل الصحيح للقيود بالكميات الفعلية.

**خامساً: التوقيت:** على المدقق القيام بالتحقق من ان (العمليات قد سجلت بالفترة المناسبة)، وفي هذه الحالة من المهم ان يهتم المدقق بفترة الحد الفاصل وهي الفترة التي تسبق وتلي نهاية السنة بحوالي أسبوعين، حيث يقوم المدقق بفحص عينة من المستندات ومقارنة تواريخها مع تواريخ التسجيل في الدفاتر المحاسبية، إذ إن هذه العملية تمكن المدقق من التحقق من أن هذه العمليات غير مضخمة او مخفضة.

**سادساً: الترحيل:** والتلخيص ويعني التأكد من ان العمليات سجلت قد تم ترحيلها بشكل صحيح وللحسابات الصحيحة.

## ١٠.٢ تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة

تهدف هذه المرحلة بشكل اساسي للحصول على ادلة اضافية كافية لتحديد مدى عدالة الارصدة الختامية والملاحظات الخاصة بالقوائم المالية، حيث يقوم المدقق بتدقيق العمليات والحسابات الرئيسية بشكل منفرد ومن ثم يتم اجراء اختبارات الارصدة لاختبار مدى وجود اخطاء او مخالفات نقدية في ارصدة القوائم المالية (Arens., al.et. ٢٠١٢, p54)

**أ- إجراءات التدقيق التحليلية:** وهي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة، وذلك عن طريق دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات واختبار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات وذلك بحسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية وحسه المهني في الرقابة والتدقيق، وتظهر أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الآتي (جمعة:، ٢٠٠٠، ص٢٦١).

**ولاً: الأهمية النسبية للمفردات المعالجة.**

**ثانياً: دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية.**

**ثالثاً: تقدير المدقق للمخاطر الجوهرية.**

**رابعاً: تقدير المدقق لمخاطر الرقابة.**

خامساً: إجراءات التدقيق الأخرى الموجهة مباشرة لأهداف التدقيق.

سادساً: تفهم مجال الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة.

سابعاً: تقدير قدرة الجهة المراد تدقيقها على الاستمرار.

ثامناً: الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.

تاسعاً: تقليل الاختبارات التفصيلية.

**ب- الاختبارات التفصيلية للأرصدة:** الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الاستاذ التي تتعلق بقوائم الدخل و الميزانية، علماً ان التركيز الرئيسي يكون على حسابات الميزانية، اذ يقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من اجل التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتنوع، وبناء على اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات والاجراءات التحليلية يتم تحديد حجم تلك الاختبارات حيث تهدف الى التعرف على مدى عدالة القوائم المالية وصحة الارصدة الختامية بقائمة الدخل والمركز المالي من خلال الاتي (الذنيبات: ٢٠١٠، ص ١٥٣):

اولاً: التأكد من الوجود.

ثانياً: التحقق من الاكتمال.

ثالثاً: التحقق من العرض.

رابعاً: التحقق من الافصاح.

خامساً: التحقق من الدقة.

سادساً: التحقق من التصنيف والحقوق والالتزامات.

#### ١١.٢ مكونات وعناصر عملية التخطيط

على المدقق أن يهتم بعناصر عملية التخطيط ويوليها عناية فائقة حتى يصل لدرجة معقولة من الطمأنينة بان نتائج التدقيق قد وفرت قدرًا من الطمأنينة لمستخدمي بياناتها المالية وعليه تقليل مخاطر التدقيق الى حد معقول، وفيما يلي توضيح خطوات عملية التخطيط:

أ- الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع والصناعة التي ينتمي إليها والعمليات القانونية للعميل تُعدّ هذه الخطوة أول الخطوات لعملية التخطيط يجمع المدقق من خلالها المعلومات المناسبة حول طبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيها، وتشتمل المعلومات على ما يلي:

اولاً: القيام بزيارة ميدانية لوحدته العميل للحصول على درجة فهم للعمليات التشغيلية واجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على المعلومات بشكل مباشر لمختلف النواحي الفنية.

ثانياً: تحديد الاطراف ذات العلاقة وتشمل كل الجهات الرئيسية التي يتعامل معها العميل ويكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الآخر، وفي حالة التعامل بعمليات ذات تأثير مادي فانه لا بد من الافصاح عنها.

ثالثاً: الحصول على معلومات عن العمليات والتعاقدات والالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال تدقيق النظام الأساسي وعقد التأسيس ومحاضر الاجتماعات والتعاقدات المختلفة وغيرها من الوثائق. ث. الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي بمكوناته.

**١٢.٢ القيام بإجراءات التدقيق التحليلية الأولية:** هي عملية فحص للمعلومات المتوفرة في حسابات وسجلات الوحدة ومقارنتها مع المعلومات الاخرى والبيانات الداخلية والخارجية بهدف الخروج برأي حول مدى تجانس هذه المعلومات مع ما هو معروف عن هذه الوحدة ونشاطاتها، ويعتبر القيام بهذه الاجراءات في مرحلة التخطيط الزامياً ويهدف بشكل أساس إلى الحصول على فهم لنشاط العميل وتمكين المدقق من تقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في البيانات المالية وبالتالي توجيه المدقق الى الامور التي قد تحتوي على تحريفات ما.

١٣.٢ تحديد المستويات الأولية للمادية وتقدير مخاطر التدقيق: أشار المعيار الدولي رقم (٣٢٠) إلى ان المادية هي مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية والذي في ضوء الظروف المحيطة يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية عند علمه بهذا الحذف أو الانحراف. (الذبيبات: ٢٠١٥، ص١٤٢)

#### ١٤.٢ استكمال عملية التدقيق واصدار تقرير المدقق

بعد انتهاء من المراحل الثلاثة الأولى يكون من الضروري على المدقق في تلك المرحلة جمع ادلة اضافية عن القوائم المالية وتلخيص النتائج و إصدار تقرير المدقق وتنفيذ الاشكال الاخرى ذات العلاقة. (سمور: ٢٠١٤ ص٦)

#### ١٥.٢ عقد التشغيل المشترك او ما يسمى بالشراكة

تعريف موحد للتشغيل المشترك (الشراكة) بين القطاعين العام والخاص على الصعيد الدولي لا يوجد لهذا سوف نقوم بتقديم مجموعة من التعاريف وكالاتي:-

**تعريف البنك الدولي:** " يشير مصطلح الشراكة بين القطاع العام والخاص إلى الترتيبات التي يقوم القطاع الخاص بتقديم أصول و خدمات تتعلق بالبنية التحتية وجرت العادة أن تقدمها الحكومة وقد تنشأ الشراكة بين القطاعين العام والخاص من خلال عقود الامتياز، وعقود التأجير، التشغيلي ويمكن الدخول فيها للقيام بمجموعة كبيرة من المشاريع الخاصة بالبنية التحتية الاجتماعية والاقتصادية وإن كانت لا تزال تستخدم بصفة أساسية في مشاريع البنية التحتية ذات صلة بالموصلات كالطرق السريعة، الجسور، الأنفاق، وأماكن الإقامة كالمستشفيات، المدارس، السجون (منشورات صندوق النقد الدولي ٢٠٠٧ ص٦)

**تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE:** "الشراكة بين القطاع العام والخاص هي عقود طويلة الأجل بين الجهة العامة والشريك من القطاع الخاص، أو مجموعة من الشركات الخاصة والتي بموجبها هذا الأخير يكون مسؤولاً بدرجات متفاوتة على التصميم التمويل التشغيل والتسيير الجيد للتجهيزات بهدف تقديم خدمة الإدارة أو مباشرة للمستخدمين (CAROL,se,ih OCED2015 p13)

ويعرفها **ACHER FRANCOR** من منظور تخطيط المدن " بأنها مسار يحمل مخاطر طويلة الأمد بين الوكالات العامة والخاصة في تنفيذ عمليات معقدة لمواجهة حاجات متعددة من مرافق وخدمات أعمال إسكان ونقل وغيرها" (المنظمة العربية للتنمية) وتعرف أيضا على أنها عبارة عن تعاون في شكل اتفاق رسمي بين شريكين على الأقل القطاع العام والقطاع الآخر الخاص، واختتمت كجزء من المشروع (التعاون المشاركة في شراكة. وهو ينطوي بالضرورة على تقاسم الخبرات من حيث الموارد والمهارات والأهداف لاسيما على مستوى المنافع والمخاطر الموزعة بشكل مختلف بين الشركاء وفقا للتفاوض بشأن الاتفاق (Gassne 2015, p11).

**من الناحية القانونية:** تعرف الشراكة بين القطاع العام والخاص: "أنها عقد طويل الأجل يعهد بموجبه الشخص العام إلى شريك خاص مسؤولية القيام بمهمة شاملة تتضمن التصميم والتمويل الكلي والجزئي وبناء وإعادة التأهيل والصيانة واستغلال منشأة أو بنية تحتية" (مجلة افاق، ٢٠١٧، ص١٥٧).

وبناء على التعاريف السابقة يمكننا استنتاج **تعريف** شامل للشراكة بين القطاعين العام والخاص:

"هي عبارة عن عقد يبرم بين القطاع العام والقطاع الخاص من أجل التشارك في إقامة مشاريع البنية التحتية إذ يتشارك طرفا العقد في البناء، التصميم، التمويل، الفوائد والمخاطر المنصوص عليها في اتفاقية العقد المبرم، إذ ويتم غالبا استرجاع الأصل من طرف الجهة الحكومية عند نهاية مدة العقد المحددة في الاتفاق" (سحالي، مزهود، ٢٠١٩ ص٧)

#### ١٦.٢ القوانين والتعليمات التي تنظم او تحكم عقود التشغيل المشترك

أ- القانون الخاص بالشركات: يسعى هذا القانون الى ما يأتي:

أولاً: تنظيم الشركات.

ثانياً: حماية الدائنين من الاحتيال.

ثالثاً: حماية حاملي الاسهم من تضارب المصالح، ومن سوء تصرف مسؤولي الشركات ومالكي أغلبية الاسهم فيها، والمسيطرين على شؤونها.

رابعاً: تعزيز وتوافر المعلومات الكاملة لمالكي الاسهم، والمتعلقة بقرارات تؤثر في استثماراتهم وشركاتهم.

خامساً: في حالة تم التعاقد مع شركات خارجية (اجنبية) وليس محلية فلا بد من تمثيل الشركات الخارجية بوساطة فرع، أو مكتب في العراق يخضع لنظام فتح الفروع، والمكاتب للشركات الاجنبية وبحسب احكام النظام رقم (٥) لسنة ١٩٨٩ (نظام فروع ومكاتب الشركات والمؤسسات الاقتصادية الاجنبية). (قانون الشركات بالرقم (٢١) لسنة/ ١٩٩٧ (المعدل).

ب- القانون الخاص بالشركات العامة: يسعى هذا القانون الى تنظيم الشركات العامة من حيث التأسيس، والادارة والتصفية على وفق احكام وأسس مالية وادارية موحدة لبلوغ اعلى مستوى النمو والعمل والانتاجية وإعتماد مبدأ الحساب الاقتصادي، وكفاية استثمار الاموال العامة وفعاليتها في تحقيق أهداف الدولة ورفع مستويات الاقتصاد الوطني يمكن الإفادة من هذا القانون لاسيما المشاركة بين القطاعين الخاص والعام، والتحول من قطاع الى آخر بحسب كفاية الاستثمار لكل قطاع كما ورد بقانون الاستثمار النافذ لعام ٢٠٠٦. (قانون الشركات العامة بالرقم (٢٢) لسنة/ ١٩٩٧ (المعدل).

وجاء في المادة (١٥/أولاً) أن تستثمر الشركة العامة الفوائض النقدي في الشركات العراقية. وهذا معناه أن الإستثمار يكون حصراً على الشركات العربية والأجنبية في مشاريع الشركات العامة.

اما المادة (١٥/ثانياً) فبينت (أن تستحصل موافقة مجلس الوزراء عند استثمار الفوائض النقدية من الشركات والمؤسسات العربية والأجنبية)

ج- قرار مجلس الوزراء رقم (٤٩٢) لسنة ٢٠١٣: قرر مجلس الوزراء بجلسته السابعة والاربعين إقرار توصيات لجنة الشؤون الاقتصادية بشأن الموافقة على توصيات لجنة تحديد الأولوية ووضع الضوابط المناسبة لتعاقد شركات وزارة الصناعة والمعادن مع الشركات العراقية والعربية والاجنبية وعلى أن تطبق هذه الضوابط على عقود المشاركة مع الشركات العامة في الوزارات الأخرى بهدف تطوير إنتاج وأداء هذه الشركات.

### ٣. المبحث الثالث: الجانب النظري

يتضمن الجانب التطبيقي نموذج ل احد عقود التشغيل المشترك وكما مبين في ادناه:-

١.٣ العقد المرقم (م/موانئ) في سنة/٢٠١٤ والمبرم بين الشركة العامة لموانئ العراق وشركة ( ب ) إماراتية الجنسية والخاص بإدارة وتشغيل رصيف رقم (ع) في ميناء ام قصر وبناء (٣) ارصفة جديدة في نفس الميناء .

الملاحظات المتعلقة بالعقد من واقع التقرير الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

أ- اعتمدت الشركة أسلوب الدعوات المباشرة الموجه إلى عدد من الشركات متعددة الجنسيات لغرض تقديم عروضها الفنية لإدارة وتشغيل الرصيف رقم (ع) منها { شركة (A) ، شركة (ف) ، شركة (M)، شركة (و) ، شركة (ن) للاستثمار والتوكيلات والخدمات البحرية ، شركة موانئ (د) العالمية ولدينا بشأنها الأتي :

أولاً: إعتمدت الشركة أسلوب توجيه الدعوات المباشرة للشركات أعلاه لغرض تقديم عروضها الفنية خلافاً للفقرة (٩) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل والتي تم إعدامها بموجب كتاب وزارة النقل / مكتب المفتش العام - قسم التدقيق المرقم (١/ي) في ٢٠١٢/٥/١٦ التي نقضت على (الشركة ان تروج لأنشطتها المهيئة للمشاركة أو الاستثمار عبر وسائل الإعلام كافة و الالكترونية وكذلك عبر الاتصال المباشر بالشركات المتخصصة ) .

ثانياً: لم تتضمن إضارة العقد أية وثيقة تبين الأساس المعتمد في اختيار الشركات المشار إليها بالفقرة (١) أعلاه لغرض توجيه دعواتها إليها دون سواها من الشركات المحلية والأجنبية

ثالثاً: وجهت الشركة العامة لموائى العراق كتابها المرقم (بلا) في ٢٨/٤/٢٠١٣ الى شركة (A) (المانية الجنسية) لغرض اعلامها بقرار الإحالة المستند لتوصية لجنة دراسة وتحليل العطاءات المشككة بموجب الامر الاداري بالعدد (١/م) في ٧/١/٢٠١٣ والمعد بتاريخ ٢٧/٢/٢٠١٣ والطلب منها الحضور لمقر الشركة لاستكمال متطلبات توقيع العقد وبينت الشركة بكتابها المرقم (١/ف) في ٨/١٠/٢٠١٨ إن الشركة المذكورة لم تحضر لتوقيع العقد ولم يتأيد لنا تسليم كتاب الإحالة أعلاه للشركة لعدم تزويدنا بتوثيق التسليم بالرغم من طلبنا.

ب- تم توجيه الدعوات المباشرة إلى شركة (ب) (إماراتية الجنسية) بالإضافة إلى الشركات الأخرى المشار إليها بالفقرة (١) أعلاه على أن تتم الإحالة إلى شركة (ب) عند عدم ورود إجابات من الشركات الأخرى مما يشير إلى الموافقة المسبقة من قبل وزارة النقل على طلب الشركة المذكورة مع العرض إن كتاب وزارة النقل / مكتب الوزير المرقم (١/ج) في ٣/١٢/٢٠١٣ الموجه إلى الشركة العامة لموائى العراق تضمن موافقة وزير النقل على طلب شركة (ب) المتضمن رغبتها بتشغيل الرصيف رقم (ع) في ميناء أم قصر الشمالي ضمن نشاط التشغيل المشترك.

ت- تعاقبت الشركة العامة لموائى العراق بموجب العقار المرقم (١٢/ص) في ١٠/٤/٢٠١٤ مع شركة (ب) باعتبارها (فلينية الجنسية) في حين إنها (إماراتية الجنسية) حسب ما جاء بكتاب وزارة التجارة / دائرة تسجيل الشركات - قسم الشركات الأجنبية المرقم (٤٤/ت) في ٢٢/١٠/٢٠١٤ والخاص بتسجيل فرع الشركة في جمهورية العراق ولدينا بشأن ذلك الأتي :

اولاً: إفتقار إضبارة أوليات العقد الى ما يوثق قيام الشركة العامة لموائى بالتحقق من صحة وثائق الشركة التي تم التعاقد معها قبل إبرام العقد.

ث- تم إبرام العقد بتاريخ ١٠/٤/٢٠١٤ قبل تاريخ تسجيل فرع الشركة في العراق لدى وزارة التجارة/دائرة تسجيل الشركات - قسم الشركات الاجنبية في ٢٢/١٠/٢٠١٤

ج- لم تقم الشركة العامة لموائى العراق بإعداد دراسة جدوى اقتصادية عن حجم كلف وإيرادات المشروع خلافاً للمادة (٦) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل والتي تم إتمامها بكتاب وزارة النقل مكتب المفتش العام - قسم التدقيق المرقم (٢/مشاركة) في ١٦/٥/٢٠١٢ والتي نصت على (يكون النشاط ذات جدوى اقتصادية بناء على دراسة جدوى له تقدم قبل البدء بالمشاركة أو الاستثمار مصادق عليها من قبل مجلس الادارة) .

ح- الجدول ادناه يبين تفاصيل مدد تنفيذ فقرات العقد:-

#### جدول رقم (٢) فقرات العقد

رقم الفقرة بموجب العقد	مدة التنفيذ
(٢/ثالثاً)	إدارة وتشغيل الرصيف رقم (ع) لمدة (١٠) سنوات من تاريخ انتهاء مدة التأهيل
(٣/ثالثاً)	إدارة وتشغيل الارصفة الثلاثة الجديدة لمدة (٢٦) سنة تبدأ بعد توقيع العقد وتسليم مواقع الارصفة اصوليا الى الطرف الثاني.

ولدينا بشأن ذلك ما يلي:-

اولاً: بلغت مدة تنفيذ العقد ما بين (١٠-٢٦) سنة خلافا للمادة (١٥/أ) من (ضوابط عقود المشاركة) الصادرة بموجب كتاب وزارة النقل/مكتب المفتش العام المرقم (٢/مشاركة) في ١٦/٥/٢٠١٢ والتي تقضي ب{ ان لا تزيد مدة عقد المشاركة او الاستثمار عن (٥) سنوات وان تحديد المدة من صلاحية مجلس الادارة بالاعتماد على عدد من المعايير المتمثلة (حجم استثمارات الشريك ، تحقيق مصلحة الشركة ، عدم الإضرار بمصلحة ، المدة التي تكفي لتدريب الكوادر العراقية ، طبيعة المشروع والمدة الكافية لإسترجاع مبالغ الإستثمار) ولم تبين أوليات العقد المبررات الخاصة بهذا الإستثناء كما لم تقم الشركة باستحصال موافقة الوزير على الإستثناء من المدة المحددة بالضوابط أعلاه خلافا للمادة (١٥/ب) من تلك الضوابط التي نصت على { إذا تطلب الأمر الدخول في عقد إستثناء من المدة المنصوص عليها في الفقرة (١٥/أ) من هذه المادة لمجلس الادارة البت في ذلك على ان يضع المبررات العملية والمنطقية له واستحصال موافقة الوزير عليه } كما لم يتضمن العقد نص على الإستثناء من المدة المحددة بموجب ضوابط المشاركة .

ثانياً: بينت ملاحق العقود المرفقة طي العقد والبالغ عددها (٣) ملاحق عقود، تنفيذ أعمال إنشاء (٣) أرصفة جديدة في ميناء أم قصر الشمالي وعلى ثلاث مراحل كل مرحلة تختص بإنشاء رصيف من هذه الأرصفة ولدينا بشأنها ما يأتي:-

١- عرفت المرحلة الأولى ضمن فقرة التعاريف الواردة في العقد المبرم بين الطرفين بأنها إنشاء رصيف واحد بطول (٢٠٠) متر مع الساحات والمرافق المرتبطة به ولم يبين العقد تعريف واضح وصريح للمرحلتين الثانية والثالثة مما يشير إلى قصور الشركة في كتابة بنود العقد بما يضمن مصلحة الشركة العامة لموانئ العراق مع الجهة المتعاقد معها والمشار إليها أعلاه.

٢- لم يتضمن العقد بيان مساحة الأرض المخصصة لتنفيذ الأرصفة الثلاثة الجديدة حيث تم الإكتفاء بتحديد طول كل رصيف بواقع (٢٠٠) متر.

ثالثاً: إختلاف مدة إدارة وتشغيل الأرصفة الثلاثة الجديدة الواردة ضمن الفقرة (ثالثاً/٣) من العقد المبرم بين الطرفين عن المدد المحددة بموجب الملاحق العقود المرفقة طي العقد وكما في الجدول ادناه:-

جدول رقم (٣) مدد العقد

المرحلة	المدة بموجب الفقرة (ثالثاً/٣) من العقد المبرم بين الطرفين /سنة	المدة بموجب الملاحق المرفقة طي العقد/سنة
الأولى	٢٦	٢٤
الثانية	٢٦	٢٢
الثالثة	٢٦	٢٠

رابعاً: تدني حصة جهة التعاقد الشركة العامة لموانئ العراق مقارنة بحصة الشركة المتعاقد معها شركة (ب) إماراتية الجنسية من العوائد والأجور المتوقع تحقيقها نتيجة لتنفيذ الفقرات التعاقدية الخاصة بإنشاء ثلاث أرصفة جديدة حيث تراوحت نسبة عوائد جهة التعاقد بين (١٤٪ - ٢٠٪) من إجمالي العوائد المتوقع تحقيقها ولجميع الخدمات الواردة ضمن ملاحق العقود والبالغة (١٣) نوع خدمة خلافاً للمادة (٢٣) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل والتي تم إتمامها بموجب كتاب وزارة النقل / مكتب المفتش العام - قسم التدقيق المرقم (٢/مشاركة) في ٢٠١٢/٥/١٦ التي نصت على (تقرر حصة الشركة في النشاط بالاتفاق مع الشريك على ان يتم ضمان تحقيق أعلى ما يمكن من العوائد للشركة مع مراعاة أحكام المواد الأخرى الواردة في هذه الضوابط) وكما في الأمثلة أدناه لعدد من أنواع الخدمة :-

جدول رقم (٤) أنواع الخدمات

نوع الخدمة	المرحلة الأولى من (١-٦) سنة		المرحلة الثانية من (٧-١٢) سنة		المرحلة الثالثة من (١٣-١٨) سنة		المرحلة الرابعة من (١٩-٢٤) سنة	
	نسبة حصة الشركة العامة لموانئ العراق %	نسبة حصة الشركة %	نسبة حصة الشركة العامة لموانئ العراق %	نسبة حصة الشركة %	نسبة حصة الشركة العامة لموانئ العراق %	نسبة حصة الشركة %	نسبة حصة الشركة العامة لموانئ العراق %	نسبة حصة الشركة %
المناولة	١٤	٨٦	١٦	٨٤	١٨	٨٢	٢٠	٨٠
التوظيف	١٤	٨٦	١٦	٨٤	١٨	٨٢	٢٠	٨٠
فتح الحاويات	١٤	٨٦	١٦	٨٤	١٨	٨٢	٢٠	٨٠
خزن الحاويات	١٤	٨٦	١٦	٨٤	١٨	٨٢	٢٠	٨٠
اجور تفرغ الخدمات العامة	١٤	٨٦	١٦	٨٤	١٨	٨٢	٢٠	٨٠

د- بتاريخ ٢٠١٤/٩/١٥ منحت الشركة بموجب كتاب القسم القانوني المرقم (٤٤٤/ق) بذات التاريخ حق إدارة وتشغيل الرصيف رقم (ع) للشركة المتعاقد معها (ب) إماراتية الجنسية) قبل تسلمها موقع العمل ودخول تاريخ بدء سريان مدة التأهيل البالغة (١٨) شهر من تاريخ إستلام موقع العمل حيز التنفيذ خلافاً للبند (ثالثاً) من العقد الذي يقضي بـ { مدة تأهيل رصيف رقم (ع) وساحات الخزن التابعة له وتجهيز الرصيف بكافة المعدات المطلوبة خلال مدة (١٨) شهر تبدأ من تاريخ تسليم الموقع للطرف الثاني رسمياً } الأمر الذي يشير إلى أن جهة التعاقد تعاقدت مع شركة (ب) على إدارة وتأهيل رصيف جاهز للعمل وكما مبين في الجدول أدناه :-

تاريخ بدء التشغيل المشترك للرصيف رقم (ع)	تاريخ تسليم موقع رصيف (ع) الى الشركة المتعاقد معها
٢٠١٤/٩/١٥	٢٠١٤/١٠/١٥

ذ- منحت جهة التعاقد للشركة المتعاقد معها (ب) حق البدء بإدارة وتشغيل رصيف (رقم/ع) بتاريخ ٢٠١٤/٩/١٥ بالرغم من عدم تجهيز الرصيف والشاحات الملحقة بنظام أمني متكامل مزود بالكاميرات حسب ما جاء بكتاب الشركة العامة لموانئ العراق المرقم (١٩٠٠/م) في ٢٠١٥/٤/١٥ خلافا للبند (خامسا-٢٣) من العقد والذي نص على (تأمين الأرصفة والشاحات بنظام أمني متكامل ومراقب إلكترونيا بالكاميرات).

ر- تضمن العقد المبرم بين الطرفين العديد من جوانب الضعف في صياغة بنود فقراته خلافا للمادة (١١) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل والتي تم إتمامها بموجب كتاب وزارة النقل / مكتب المفتش العام - قسم التدقيق المرقم (٢/مشاركة) في ٢٠١٢/٥/١٦ التي نصت على (تكون المشاركة أو الاستثمار بعقد إصولي بين الشركة والشريك على ان يراعي مجلس الادارة أن تكون صياغة العقد ومبادئه ضمانة لحقوق الشركة كافة وتكون قد وفرت إجراءات كافية لتغطية أية مشاكل يتعرض لها المشروع) وكما في الامثلة أدناه:

جدول رقم (٥) مواد العقد

رقم المادة في العقد	مضمون الفقرة	الملاحظات						
(ثانيا-٥)	تأهيل ساحة (ت) وساحة الحاويات الفارغة الحالية وساحة (ث) والساحات الاخرى الملحقة برصيف رقم/ع وبموجب التصاميم التي يقدمها الطرف الثاني والمصادقة من المكتب الاستشاري المعتمد من الطرف الاول.	لم تتضمن الفقرة (ثانيا-٥) من العقد تحديد اسماء الساحات الاخرى الملحقة برصيف رقم/ع المطلوب تأهيلها ومساحتها وابعادها مما يشير الى عدم توخي الدقة في تحديد تفاصيل الساحات الامر الذي يؤدي الى منح الشركة المتعاقد معها استخدام عدد من الساحات دون وجه حق						
(ثالثا/١)	مدة تأهيل الرصيف رقم (ع) وساحات الخزن التابعة له وتجهيز الرصيف بكامل المعدات المطلوبة خلال مدة لا تتجاوز (١٨) شهر من تاريخ تسليم الموقع الى الطرف الثاني رسميا وبحق للطرف الثاني المباشرة بالتشغيل الجزئي حين اكمال أي مرحلة من مراحل العمل التي تؤهله للمباشرة بالتشغيل وبموافقة الطرف الاول	منح الشركة المتعاقد معها حق التشغيل الجزئي للرصيف رقم (ع) اعتبارا من ٢٠١٤/٩/١٥ وحسب كتاب القسم القانوني في الشركة المذكورة في الفقرة (٩) اعلاه دون تحديد فقرات وتفصيل مراحل العمل المطلوب تنفيذها والاكتفاء بذكر عبارة (حين اكمال أي مرحلة من مراحل العمل التي تؤهله للمباشرة بالتشغيل)						
(خامسا/٢٠)	يقوم الطرف الثاني بتجهيز الارصفة الثلاثة بالمعدات المشار اليها بالفقرات المرقمة (أ-ب-ت-ث-ج-ح-د-ذ-ر) والمحددة في بنود العقد	الاكتفاء بذكر عبارة (تجهيز الارصفة الثلاثة بالمعدات) وهي عبارة غير واضحة فيما إذا كان عدد المعدات المطلوب تجهيزها لكل رصيف من الارصفة الثلاثة او لجميع الارصفة وكما مبين ادناه:-						
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>رقم الفقرة التعاقدية</th> <th>مضمونها</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>(٢٠-أ)</td> <td>تجهيز رافعات جسرية نوع (ZPmc) او ما يكافئها عدد (٣)</td> </tr> <tr> <td>(٢٠-ب)</td> <td>تجهيز حاضنة هولندية الصنع حمولة (١٠) طن عدد (٣)</td> </tr> </tbody> </table>	رقم الفقرة التعاقدية	مضمونها	(٢٠-أ)	تجهيز رافعات جسرية نوع (ZPmc) او ما يكافئها عدد (٣)	(٢٠-ب)	تجهيز حاضنة هولندية الصنع حمولة (١٠) طن عدد (٣)
رقم الفقرة التعاقدية	مضمونها							
(٢٠-أ)	تجهيز رافعات جسرية نوع (ZPmc) او ما يكافئها عدد (٣)							
(٢٠-ب)	تجهيز حاضنة هولندية الصنع حمولة (١٠) طن عدد (٣)							
(خامسا/٢٠-ب)	تجهيز حاضنة هولندية الصنع حمولة (١٠) طن او ما يكافئها عدد (٣)	عدم تحديد منشأ الحاضنات المكافئة للمنشأ المطلوب الوارد بالفقرة التعاقدية.						

ز- قامت جهة التعاقد بتسليم الرصيف رقم (ع) إلى الشركة المتعاقد معها بضمنه جميع الآليات والمعدات الموجودة فيه والعائدة الى الشركة العامة لموانئ العراق والبعض منها حديثة الصنع تعود سنوات صنعها للسنتين (٢٠١٠ ، ٢٠١٢) مقارنة بتاريخ توقيع العقد في ٢٠١٤/٤/١٠ دون مناقشتها والاستفادة منها في الأرصفة الأخرى إستنادا إلى محاضر التسليم والاستلام الموقعة بين ممثلي الشركتين والواردة إلينا بكتاب الشركة المرقم (٢١٠) في ٢٠١٨/٩/٤ خلافاً للمادة (٣) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل والتي تم إتمامها بموجب كتاب وزارة النقل / مكتب المفتش العام - قسم التدقيق المرقم (٢/مشاركة) في ٢٠١٢/٥/١٦ التي نصت على ( للشركات حق المشاركة مع الشركات والمؤسسات العربية والأجنبية لتنفيذ أعمال ذات علاقة بأهداف الشركة داخل العراق أو لتطوير الأنشطة المختلفة التي تقدمها الشركة بما في ذلك إدخال التكنولوجيا إلى قطاع النقل وبما يتوافق مع المعايير الدولية الحديثة ) وكما في الامثلة أدناه :-

### جدول رقم (٦) الاليات والمعدات

سنة الصنع	الاليات او المعدات المجهزة
٢٠١٢	شاحنة نوع (Terberg)
٢٠١٢	حاضنة نوع (Kalmar)
٢٠١٢	حاضنة نوع (Konecranes)

ق-وقعت الشركة العامة لموانئ العراق مع شركة (ب) إماراتية الجنسية ملحقى العقد المرقمين (ملحق/١) في ٢٠١٦/٣/١ و (ملحق/٢) في ٢٠١٧/٣/٢٦ والمتعلقين بإدارة وتشغيل الرصيفين المرقمين (١/ن , ١/و) على التوالي ولدينا بشأنهما ما يلي:-

أولاً: منح حق إدارة وتشغيل الرصيفين المرقمين (١/ن)،(١/و) الى شركة ( ب ) الاماراتية المتعاقد معها بموجب ملحقى العقد اعلاه دون قيام الشركة بالإعلان عن رغبتها بإحالة إدارة وتشغيل الرصيفين المذكورين ضمن نشاط التشغيل المشترك وعليه لم تحقق الشركة مبدأ المنافسة والشفافية وضمان التوصل الى افضل العروض من خلال المفاضلة بين عروض الشركات الراغبة بالتقديم لتأهيل وإدارة وتشغيل موقعي العمل خلافاً للفقرة (٩) من (ضوابط عقود المشاركة) المعدة من قبل وزارة النقل المذكورة اعلاه والتي نصت على (للشركة ان تروج لانشطتها المهيئة للمشاركة او الاستثمار عبر وسائل الاعلام كافة وعلى المواقع الالكترونية وكذلك عبر الاتصال المباشر بالشركات المتخصصة) وادناه تفاصيل الفقرات التعاقدية الخاصة بذلك:-

### جدول رقم (٧) ملحق العقد

رقم ملحق العقد وتاريخه	موضوع العقد
(ملحق/١) في ٢٠١٦/٣/١	نصت الفقرة (ثانياً-١) من ملحق العقد الى {ضم رصيف (١/ن) الى العقد المرقم (٦/موانئ) في ٢٠١٤/٤/١٠ المبرم بين الطرفين ليكون مكمل للموقع المحدد في العقد المذكور}
(ملحق/٢) في ٢٠١٧/٣/٢٦	نصت الفقرة (ثانياً-١) من ملحق العقد الى {ضم رصيف (١/و) الى العقد المرقم (٦/موانئ) في ٢٠١٤/٤/١٠ المبرم بين الطرفين ليكون مكمل للموقع المحدد في العقد المذكور}

ثانياً: التعاقد على إدارة وتشغيل الرصيفين (١/ن)،(١/و) في ميناء ام قصر الشمالي وتسليمهما بكامل موجوداتهما للشركة المتعاقد معها خلافاً لضوابط عقود المشاركة الذي يقضي (يكون الهدف من التشغيل المشترك الاستفادة من قدرات الشركات المشاركة في إدخال تكنولوجيا جديدة وتقنيات حديثة في العمل) وكما مبين في الجدول ادناه:-

### جدول رقم (٨) ملحق العقد

رقم ملحق العقد وتاريخه	رقم الفقرة بموجب ملحق العقد	مضمون الفقرة
(ملحق/١) في ٢٠١٦/٣/١	(ثانياً-٣)	يسلم الرصيف (١/ن) بكامل موجوداته الى الطرف الثاني خلال سبعة ايام من تاريخ توقيع الملحق بما في ذلك الرافعة نوع لبيهر النمساوية والاليات والمعدات الاخرى والسقيفة والمخزن.
(ملحق/٢) في ٢٠١٧/٣/٢٦	(ثانياً-٣)	يسلم الرصيف رقم (١/و) بكامل موجوداته الى الطرف الثاني خلال (٧) ايام من تاريخ توقيع الملحق بما في ذلك السقيفة (المخزن) وكل موجوداته.

ثالثاً: منحت جهة التعاقد الشركة المتعاقد معها مدة (٢١) سنة لإدارة وتشغيل الرصيفة المرقمة (١/ن)، (ع)، (١/و) وذلك بإضافة مدة (١١) سنة بموجب المادة (خامساً-٢) من ملحق العقد المرقم (ملحق/١) في ٢٠١٦/٣/١ والمادة (خامساً-٢) من ملحق العقد المرقم (ملحق/٢) في ٢٠١٧/٣/٢٦ على التوالي الى المدة المحددة بموجب العقد الاصلي المرقم (م/موانئ) في ٢٠١٤/٤/١٠ وبالبلغة (١٠) سنوات وكما في الجدول ادناه:-

### جدول رقم (٩) ملحق العقد

رقم ملحق العقد وتاريخه	رقم الفقرة بموجب ملحق العقد	مضمون الفقرة
(ملحق/١) في ٢٠١٦/٣/١	(خامساً-٢)	منح الطرف الثاني مدة (٣) سنوات وتعتبر هذه المدة إضافة للمدة المحددة في العقد لإدارة وتشغيل الرصيفين (١/ن-ع)
(ملحق/٢) في ٢٠١٧/٣/٢٦	(خامساً-٢)	تضاف مدة (٨) سنوات الى مدة إدارة وتشغيل الارصفة لتكون مدة إدارة وتشغيل الارصفة المرقمة (١/ن،ع،١/و) واحد وعشرون سنة

من خلال الملاحظات المذكورة اعلاه يمكن تحديد دور المدقق الخارجي في تحقيق الشفافية في عقود التشغيل المشترك بالإضافة الى الادارة والمدقق الداخلي وكالاتي:

اولاً: دور المدقق الخارجي في تحقيق الشفافية في عقود التشغيل المشترك

المدقق الخارجي يساهم بشكل رئيسي في ضمان الشفافية في عقود التشغيل المشترك من خلال:

أ. تقديم ملاحظات محايدة وموضوعية

اولاً: المدقق الخارجي بصفته طرفاً مستقلاً يوفر ملاحظات موضوعية وواضحة بشأن عقد التشغيل المشترك، مع التركيز على العناصر التي قد تخلق غموضاً أو تؤدي إلى تفسيرات غير شفافة في بنود العقد.

ثانياً: يعمل المدقق على مراجعة بنود العقد والتأكد من أنها واضحة ومفهومة لجميع الأطراف المعنية (مثل الجوانب المالية، والالتزامات القانونية، وآليات فض المنازعات).

ب. التحليل القانوني والمالي للعقود

اولاً: المدقق الخارجي يراجع العقود من منظور قانوني ومالي ويبحث عن أية ثغرات أو أوجه قصور قد تؤثر على الشفافية في العقود المبرمة.

ثانياً: يقوم المدقق بتحليل التوقعات المالية المترتبة على العقد، مع مراعاة كيفية تخصيص التكاليف والإيرادات بين الأطراف المختلفة مما يعزز الشفافية المالية.

ج. ضمان تطبيق المبادئ العالمية للشفافية

اولاً: المدقق الخارجي يضمن أن العقود تتماشى مع الممارسات العالمية للشفافية والعدالة، مثل توفير تقارير مفصلة وواضحة حول الالتزامات المالية، مما يمنع أي تلاعب أو غموض في تفسير الاتفاقات وبموجب بنود العقد.

ثانياً: التحقق من الشفافية في العلاقة بين الأطراف المشاركة في (الإيرادات والتكاليف، وتوزيع المسؤوليات).

د. التوصية بإجراءات لتطوير الشفافية

اولاً: يقدم المدقق الخارجي توصيات حول تعزيز الشفافية في العقود المستقبلية، مثل إضافة بنود لتوضيح حقوق الأطراف في الوصول إلى المعلومات المالية والبيانات ذات الصلة.

ثانياً: يوصي بتحديد آليات مراجعة وشفافية دورية، مثل (تقارير مالية منتظمة أو لجان مشتركة لمراقبة التنفيذ).

ثانياً: دور الإدارة في تحسين الشفافية في عقود التشغيل المشترك

ان الإدارة تتحمل المسؤولية الأساسية في تنفيذ التوصيات وتوجيه العمليات لضمان الشفافية في عقود التشغيل المشترك للمنشأة وكالاتي:-

أ. تحديث وتوضيح بنود العقود

اولاً: الإدارة يجب أن تضمن أن عقود التشغيل المشترك تتسم بالوضوح التام وتحديد الالتزامات والمسؤوليات بوضوح بين الأطراف المعنية.

ثانياً: على الإدارة مراجعة التعديلات التي يوصي بها المدقق الخارجي لتحسين الشفافية وتنفيذ هذه التعديلات بما يتماشى مع القوانين المحلية والدولية.

ب. التواصل والمشاركة مع الأطراف المعنية

اولاً: يجب أن تلتزم الإدارة بإعداد عقود تتسم بالوضوح وأن تضمن أن جميع الأطراف المعنية (المتعاقدين، الشركاء، الأطراف الداخلية) لديهم فهم دقيق لجميع البنود والشروط الموضوعية.

ثانياً: تحسين آليات التواصل مع الأطراف المعنية لتوضيح أي شروط غير مفهومة وتحديد نقاط التحفظ وتقديم تفسيرات شاملة بشأن أي بند غامض.

#### ج. إنشاء قنوات للإفصاح المالي والتقارير

أولاً: الإدارة يجب أن تضع آليات واضحة للإفصاح المالي في عقود التشغيل المشترك بحيث يتم الإبلاغ عن جميع الإيرادات والنفقات بشكل شفاف ومفهوم.

ثانياً: تقارير مالية دورية يجب أن تكون متاحة لجميع الأطراف المعنية لتقييم مدى تنفيذ العقد ومتابعة العمليات المالية.

#### د. تحسين الرقابة الداخلية

الإدارة يجب أن تعزز الرقابة الداخلية على عقود التشغيل المشترك وذلك لضمان أن جميع المعاملات تتم وفقاً للاتفاقات المقررة مع الالتزام الكامل بمعايير الشفافية.

#### ثالثاً: دور المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية

المدقق الداخلي يلعب دوراً تكميلياً للمدقق الخارجي في تعزيز الشفافية من خلال ضمان أن الإجراءات المعتمدة تتماشى مع الممارسات الصحيحة داخل المنشأة وكالاتي:-

#### أ. المراجعة المستمرة للعقود

أولاً: المدقق الداخلي يقوم بإجراء مراجعات مستمرة على عقود التشغيل المشترك لضمان تنفيذها بالشكل الصحيح والمناسب ويجب أن يتأكد من أن العقود تتم معالجتها وفقاً للمعايير المتفق عليها.

ثانياً: يتأكد من أن المدفوعات والمبالغ المترتبة على العقود والشروط الأخرى تتماشى مع الشفافية المالية.

#### ب. تعزيز آليات الرقابة والامتثال

أولاً: المدقق الداخلي يجب أن يضع آليات رقابة فعالة تضمن الامتثال للعقود مع التركيز على تفعيل تقارير مفصلة حول الالتزامات المالية والبيانات المتعلقة بالعقود.

ثانياً: على المدقق الداخلي مراجعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية التي تم اتخاذها بناءً على ملاحظات المدقق الخارجي.

#### ج. التأكد من التوافق مع اللوائح الداخلية والخارجية

أولاً: يجب على المدقق الداخلي أن يتأكد من أن العقود تتم وفقاً للمعايير الداخلية للمنشأة وكذلك الامتثال للقوانين الخارجية ذات الصلة.

ثانياً: المدقق الداخلي يساهم في مراقبة تطبيق الشفافية في جميع العمليات الداخلية المتعلقة بعقود التشغيل المشترك.

#### رابعا: التعاون بين المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، والإدارة

يتم التعاون بين الاطراف الثلاثة المذكورة اعلاه من خلال الاتي:-

#### أ. التواصل الفعال

أولاً: يجب أن يكون هناك تواصل مستمر بين المدقق الخارجي، المدقق الداخلي، والإدارة لضمان تطبيق أفضل الممارسات والامتثال للتوصيات.

ثانياً: يجب أن يتأكد المدقق الخارجي من أن الإدارة والمدقق الداخلي يلتزمون بالإجراءات التصحيحية التي اوصى بها.

#### ب. تنفيذ التوصيات وتحقيق التحسينات

أولاً: بعد مراجعة المدقق الخارجي والتوصيات المقدمة يجب على الإدارة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتعديل أو تحسين العقود لتحقيق الشفافية لتلك العقود.

ثانياً: المدقق الداخلي يتابع ويقيس فعالية هذه التعديلات لضمان أن العقود تتماشى مع أهداف الشفافية ويعمل على رصد أي انتهاكات أو مشاكل محتملة.

## الخلاصة

لتحقيق الشفافية في عقود التشغيل المشترك، من الضروري أن يعمل كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي والإدارة بتنسيق تام فالمدقق الخارجي يقدم الملاحظات والتحفظات المحايدة والموضوعية التي تسهم في تحسين الشفافية عبر تقديم توصيات بشأن بنود العقد وآليات الرقابة اما الإدارة من جهتها تتحمل مسؤولية تنفيذ هذه التوصيات وتحديث العقود بينما يعمل المدقق الداخلي على متابعة تنفيذ هذه التعديلات وضمان الشفافية في التنفيذ.

### ٤. المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

#### ١.٤ الاستنتاجات

- ١- توجد بعض البنود غير واضحة أو غامضة في عقود التشغيل المشترك مما قد يؤدي إلى التفسير الخاطئ أو التطبيق غير العادل للأحكام بين الأطراف المتعاقدة.
- ٢- لا يوجد نظام دقيق لرقابة الإنفاق والإيرادات المرتبطة بعقود التشغيل المشترك مما يعرض الطرفين للمخاطر المالية أو فقدان الشفافية في تخصيص الإيرادات والنفقات.
- ٣- قد تكون آليات التوثيق والإفصاح عن المعاملات المالية في بعض العقود غير كافية أو غير واضحة ما يؤدي إلى غياب الشفافية حول كيفية توزيع الإيرادات أو النفقات بين الأطراف.
- ٤- بعض العقود تقتصر على التحليل الكافي للمخاطر المالية والاقتصادية، مما قد يؤدي إلى عواقب غير متوقعة للأطراف المشاركة.
- ٥- رغم وجود آليات لحل النزاعات في بعض العقود إلا أنها قد لا تكون فعالة بما فيه الكفاية أو تحتاج إلى تحسين لتجنب التعقيدات المحتملة.
- ٦- لم تقم الشركة بالاستجابة السريعة الى ملاحظات ديوان الرقابة المالية الاتحادي الامر الذي ادى الى تراكم الملاحظات من سنة لإخرى.
- ٧- ان توفر الشفافية في خصائص المعلومات تساعد على اعطاء معلومات أكثر دقة وثقة وبالتالي تمكن مستخدمي القوائم المالية بالتنبؤ والتوصل الى نتائج يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات.
- ٨- عدم الامتثال للضوابط والإجراءات المعتمدة يعكس ضعف في الشفافية وإدارة المخاطر.
- ٩- هذه المخالفات قد تؤثر بشكل كبير على نزاهة العمليات والمسؤولية القانونية، وقد تستدعي إجراءات تصحيحية أو حتى تحقيقات من الجهات المعنية لضمان الامتثال للأنظمة.
- ١٠- قصور في صياغة بنود العقد والمتمثلة ب(تحديد حصة الشركة العامة لموانئ العراق، دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع).

#### ٢.٤ التوصيات

- ١- يجب على الإدارة التأكد من أن جميع بنود العقود بما في ذلك الالتزامات المالية وآليات توزيع الإيرادات والنفقات، وآليات إنهاء العقد، تكون واضحة ومحددة تمامًا.
- ٢- يوصى بتقديم استشارات قانونية أو تدقيق قانوني مستمر قبل توقيع العقود لضمان التفسير السليم للبنود.
- ٣- وضع آليات رقابة مالية فعالة لمتابعة توزيع الإيرادات والنفقات بين الأطراف بشكل شفاف وعادل.
- ٤- يجب أن يتم إعداد تقارير مالية دورية توضح الإيرادات والنفقات المتحققة مع إرفاق تفاصيل وافية للمصروفات والتكاليف، مع وضوح آلية المعاملات المالية في عقود التشغيل المشترك.
- ٥- يجب تعزيز آليات التوثيق والإفصاح المالي بحيث يتمكن جميع الأطراف المعنية من الوصول إلى تقارير مفصلة حول سير العقد، وأي تحولات مالية أو تجارية تطرأ.

- ٦- ينبغي إجراء تحليل مالي دقيق قبل توقيع أي عقد للتأكد من جدوى العقد لجميع الأطراف وهذا يشمل تقدير التكاليف والعوائد والتأثيرات المحتملة على الميزانية العامة للمنشأة.
- ٧- يتعين تحديد المخاطر المالية بوضوح، مثل التغيرات في التكاليف أو العوائد غير المتوقعة وتطوير استراتيجيات للتعامل مع هذه المخاطر.
- ٨- يجب تحسين آليات حل النزاعات في العقود، بحيث تكون آليات فض المنازعات أكثر وضوحًا وكفاءة ومن الممكن اللجوء إلى آليات تحكيم أو الوساطة المتخصصة في عقود التشغيل المشترك لضمان تسوية النزاعات بشكل سريع وفعال.
- ٩- ينبغي على الإدارة أن توفر برامج تدريبية منتظمة للموظفين المعنيين بإدارة عقود التشغيل المشترك لرفع كفاءتهم في التعامل مع بنود العقود وضمان فهم كامل للقوانين واللوائح المتعلقة بها وتحسين إدارة المخاطر داخل الأقسام المعنية بالتعاقدات المشتركة من خلال تخصيص فرق عمل محترفة في هذا المجال.
- ١٠- من المهم أن يتم إعادة هيكلة طريقة توزيع الإيرادات والنفقات بين الأطراف في العقود بما يضمن العدالة والمساواة بالإضافة الى وضع مؤشرات أداء لقياس مدى الالتزام بتنفيذ العقود وتحقيق النتائج المتوقعة.

## REFERENCES

- ١- دليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- ٢- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة/١٩٩٧ (المعدل)
- ٣- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة/١٩٩٧ (المعدل)
- ٤- التميمي، هادي، (مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، عمان الاردن، دار وائل للنشر، ٢٠٠٦.
- ٥- الذنبيات، علي عبد القادر، (تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والانظمة والقوانين المحلية)، نظرية وتطبيق". الطبعة الثالثة، عمان، الاردن، دار وائل للنشر/٢٠١٥.
- ٦- الوقاد، سامي محمد، ووديان، لؤي محمد، (تدقيق الحسابات-١)، الطبعة الاولى، الاردن، مكتبة المجتمع العربي/٢٠١٠.
- ٧- جربوع، يوسف محمود، (أساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات)، الطبعة الثالثة، غزة، فلسطين/٢٠٠٥.
- ٨- جمعة، احمد حلمي، (المدخل الحديث لتدقيق الحسابات) دار صفاء للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر/٢٠٠٠.
- ٩- خليل، احمد، (المراجعة والرقابة المحاسبية)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر/٢٠٠٤.
- ١٠- سعيد، آراس محمد، واحمد، عثمان امين، (الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الاولى/٢٠١٣.
- ١١- عبدالله، خالد امين، (تدقيق الحسابات)، الطبعة الاولى، القاهرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ٢٠١٤.
- ١٢- عبدالله، خالد امين، (علم تدقيق الحسابات)، الطبعة السادسة، عمان\_الاردن، دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠١٢.
- ١٣- نظمي، ايهاب، والعزب، هاني عبدالحافظ، (تدقيق الحسابات الإطار النظري)، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، ٢٠١٢.
- ١٤- النعمي، زياد نزار عبد الجبار، (اجراءات وادلة التدقيق في العمليات ذات التكلفة الخاص، بحث تطبيقي وتحليلي في ديوان الرقابة المالية في ضوء معيار التدقيق الدولي (٤٤٠٠) مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠١٣.
- ١٥- الياسري، محمد فاضل نعمة، (أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات)، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد رقم (١٤)، العدد (٢)، سنة/٢٠١٧
- ١٦- مباركة بورقعة، وحنان، جلودي، (أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات)، رسالة ماجستير، جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة كلية العلوم الاقتصادية، علوم مالية و محاسبية/٢٠١٩.
- ١٧- سحالي، امال، مزهود، سلمى، (تقييم الشراكة بين القطاعين العام والخاص في الجزائر خلال الفترة ١٩٩٠-٢٠١٨)، رسالة الماجستير لنيل متطلبات شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، ٢٠١٩.
- ١٨- سمور، نبيل ابراهيم اسماعيل، (دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق)، رسالة الماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة /٢٠١٤.
- ١٩- بن شرودة، (اثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية)، مذكرة ماستر تخصص (تدقيق محاسبي)، جامعة الشهيد حمه لخضير، ٢٠١٥.

20- Arens, E. A., & Beasley, M. (2012). " Auditing and Assurance Services". 14.

21- Arens, Alvin A., Randal J. Elder & Mark S. Beasley: (2014), Auditing and Assurance Services an Integrated Approach, 15th edition, Pearson education, New York

22- CAROL BIAU ,SELIM GUEDOUAR ,IHSSAN LOUDIYI, le partenariat public privé en TUNISIE , volume1 OCDE, 2015

23- Gassne hadjer, la partenariat public privé vers nouveaux dirigitisme de secteur public Alger, les annales de l'université d'Alger, tome ,juillet,2015