

Proposed program for auditing municipal revenues according to international auditing standards

Mohammed Riyadh Ali

Post Graduate Institute for Accounting and Financial
Studies, University of Baghdad
Mohammed.riad1101a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq
Received: 6/1/2025

Prof. Dr. Asaad Ghani Jihad

Ministry of Higher Education & Scientific
Research
Assadgany@gmail.com
Published: 31/12/2025

Accepted:16/2/2025

Abstract

The research aims to prepare a proposed program in accordance with international auditing standards and based on the laws, regulations and instructions in force, which the auditor must take into consideration when auditing municipal revenues to contribute to improving the process of auditing municipal revenues and assisting auditors in completing auditing procedures with high fluidity and achieving auditing objectives efficiently and effectively. It will be reflected in giving an opinion on the fairness of the financial statements of municipal institutions. The research concluded that the program of the Federal Financial Control Bureau approved for auditing municipal activities did not include detailed auditing procedures for municipal revenues and did not take into consideration international auditing standards. Therefore, the researchers recommend the necessity of adopting the proposed program.

Keywords: Audit Program, Revenue, Municipalities, International Auditing Standards.

برنامج مقترح لتدقيق إيرادات البلديات وفق معايير التدقيق الدولية

أ. د. اسعد غني جهاد

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

محمد رياض علي

جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

يهدف البحث الى إعداد برنامج مقترح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومستنداً الى القوانين والانظمة والتعليمات النافذة والتي على المدقق أخذها بعين الاعتبار عند تدقيق إيرادات البلديات للمساهمة في تحسين عملية تدقيق إيرادات البلديات ومساعدة المدققين في أنجاز إجراءات التدقيق بأنسب عالية وتحقيق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعلية , وسينعكس على إعطاء رأي عن عدالة البيانات المالية للمؤسسات البلدية , وتوصل البحث الى إن برنامج ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعتمد لتدقيق نشاط البلديات لم يتضمن اجراءات تدقيق تفصيلية لأيرادات البلديات ولم يأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية لذا فإن الباحثان يوصيان بضرورة تبني البرنامج المقترح.

الكلمات المفتاحية: برنامج تدقيق، الإيرادات، البلديات، معايير التدقيق الدولية.

المقدمة:

تمتلك البلديات المنتشرة في عموم محافظات العراق أنواع متعددة من الإيرادات بأختلاف أنشطتها والتي تعتبر المصدر الرئيسي لتمويل البلديات موزعة على الأقسام البلدية المنتشرة في عموم المحافظة .ومن هنا نجد أهمية كبيرة في تعزيز عمليات الرقابة والتدقيق على إيرادات البلديات لاستغلالها بالشكل الامثل والقضاء على حالات التلاعب في جبايتها وتسجيلها , بالإضافة إلى قياس الإيرادات والافصاح عنها بشكل سليم في البيانات المالية , وتمثل إجراءات التدقيق المقترحة الحد الأدنى المطلوب للقيام به من خطوات يجب إتباعها من قبل المدقق للقيام بعملية الفحص والتدقيق , ويمكن تطوير البرنامج للاستجابة للتغيرات في

القوانين والانظمة والتعليمات النافذه ومعايير التدقيق الدولية , ولغرض تحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى منهجية البحث , الجانب النظري , الجانب العملي, الاستنتاجات والتوصيات.

١. المبحث الأول

١.١ منهجية البحث:

١.١.١ مشكلة البحث: إن البلديات لديها أنواع متعددة من الإيرادات لذا تم تنظيم نظام محاسبي متخصص لنشاط البلديات إلا إنه ظهرت مشاكل في القياس والافصاح عن تلك الإيرادات وذلك تكمن مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق إيرادات البلديات على وفق معايير التدقيق الدولية.

٢.١.١ أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في إقتراح برنامج تدقيق إيرادات البلديات يمكن أن يستعين به ديوان الرقابة المالية الاتحادي يستند عليه مراقب الحسابات في أبداء رأيه فيما اذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة عادلة أو بالعكس.

٣.١.١ أهداف البحث: التعرف على معايير التدقيق الدولية ومن ثم إقتراح برنامج لتدقيق إيرادات البلديات و يأخذ بالاعتبار تلك المعايير فضلا عن القوانين والتعليمات النافذة.

٤.١.١ فرضية البحث: يستند البحث على فرضية مفادها إن إقتراح برنامج لتدقيق إيرادات البلديات يستند على معايير التدقيق الدولية فضلا عن متطلبات القوانين والتعليمات النافذة يساهم في إبداء رأي عن صدق وعدالة البيانات المالية.

٥.١.١ أسلوب البحث:

تم الاعتماد على أسلوب المنهج العلمي والذي جمع بين المنهج الاستقرائي في تناول الإطار النظري للبحث، وتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي في دراسة الواقع الفعلي للعينة محل البحث والتطبيق، بإعتماد مجموعة من المبادئ والتي يتم تطبيقها بعد التحقق من صحتها.

٦.١.١ أسلوب جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالبحث:

أعتمد الباحث على عدة مصادر للحصول على البيانات والمعلومات الملائمة والمناسبة لاعداد البحث بشقيه النظري والعملي والتي تمثلت بـ (معايير الإبلاغ المالي الدولية، الكتب العربية والاجنبية والمترجمة قدر تعلق الامر بموضوع البحث، الرسائل والاطاريح والبحوث العلمية المنشورة، شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)، البيانات المالية المصادق عليها لبلدية النجف الاشرف، التقارير الداخلية وتقارير الادارة وقراراتها، واجراء المقابلات مع الموظفين المختصين).

٢.١ الدراسات السابقة:

١.٢.١ الدراسات العربية:

الدراسة الاولى	التميمي، ناظم شعلان جبار: ٢٠٠٩ (دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات)
هدف الدراسة	معرفة مدى توافر الإفصاح والشفافية في القوائم المالية وبيان دور مراقب الحسابات في تحديد كفاية وملاءمة الإفصاح والشفافية ومدى التزام معدي القوائم المالية بالمعايير المحاسبية المعتمدة.
أهم الاستنتاجات	تحديد مكان وتوقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، إذ أن توافرها لمستخدميها في غير موعدها المناسب وعرضها بكمكان يصعب الوصول إليه هي بالتأكيد لا فائدة منها، وإن عملية تدقيق البيانات المالية تعزز المصداقية بها وأن عمل مراقب الحسابات يمكن أن يوفر الضمان والتأكيد بعدم ارتكاب التصرفات غير القانونية عند إعداد البيانات المالية فضلاً عن تعزيز الثقة والمصداقية بهذه البيانات.
الدراسة الثانية	النجار، عبد الكريم محمد سلمان: ٢٠١٢ (مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية)

هدف الدراسة	إيجاد حلقة الوصل المفقودة ما بين العمل المحاسبي والعمل التدقيقي في التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية.
أهم الاستنتاجات	تعد المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية هي صلة الوصل بين معيها ومستخدمها وإن المحاسبين هم من يقومون بإعدادها على وفق متطلبات وممارسات حددتها مهنة المحاسبة وهي رسالة ذات محتوى إخباري مهم ويقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض القوائم المالية للشركة بحيث تستند إلى معايير وأعراف محاسبية متعارف عليها وسياسات محاسبية ملائمة ورقابة داخلية جيدة وتكون صالحة لقاعدة لعرضه من المستخدمين.
الدراسة الثالثة	دراسة (شادي، ٢٠١٤) بعنوان (أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية) (أطروحة دكتوراه في جامعة عمان /الأردن).
هدف الدراسة	التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشاكل المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية والى بيان دور معايير المحاسبة الدولية في إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية لشركات المقاولات
أهم الاستنتاجات	تدني نسبة التزام شركات المقاولات الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية رقم (١١) و(١٨) عند إعداد القوائم المالية وكذلك تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

٢.٢.١ الدراسات الأجنبية:

الدراسة الثانية	دراسة (Kasztelnik ،٢٠١٥) بعنوان (The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards) (ملاءمة القيمة للاعتراف بالإيراد في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية).
هدف الدراسة	فهم ما اذا كان هناك تغير في ملائمة قيمة الاعتراف بالإيراد بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي ((IRFS 15 بالمقارنة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وتأثير تطبيقه في شركات الاتصالات السلكية واللاسلكية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك دليل على أن مكونات الاعتراف بالإيراد لها قيمة في اطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)
أهم الاستنتاجات	وتزداد قيمة بعد تبني معيار الإبلاغ المالي الدولي (IRFS15) وان الإبلاغ عن الإيراد المعترف به يمثل مصدره للمعلومات ذات ملاءمة القيمة في التقارير المالية، فضلاً عن قيام الشركات بدفع المزيد من الضرائب الناتجة من العقود المكتملة بالإيراد المعجل في إطار معيار (IRFS15).
الدراسة الثالثة	دراسة (Ivan Nikolaev Sabev; 2016) بعنوان (Comparative Anaiysis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15) (تحليل مقارنة لمعايير الاعتراف بإيرادات المنشأة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥)
هدف الدراسة	تسليط الضوء على الاختلافات في معايير الاعتراف بإيرادات الشركات وفق معيار (IFRS 15) ، (الإيرادات مع عقود العملاء) والمعيار (IAS 18) (الإيرادات) .

أهم الاستنتاجات
ان تطبيق معيار (IFRS 15) رؤية جديدة لمستقبل المحاسبة عن الإيرادات من خلال تطوير مجموعة من معايير المحاسبة المعتمدة على المبادئ المحاسبية.

٢. الجانب النظري: تدقيق إيرادات البلديات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

١.٢ تعريف وأهمية وأهداف وأجراءات التدقيق:

١.١.٢ تعريف التدقيق:- التدقيق هو "عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سابقاً والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص مؤهل كفاء ومستقل". (أرينز، ٢٠٠٥:٢١) كما عرف التدقيق بأنه "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والعمليات والأحداث الاقتصادية، لغرض تحديد مدى التوافق والتطابق بين تلك النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المستفيدة بنتائج التدقيق". (Kagermann,et.al,2008:2)

التدقيق الخارجي من أهم الأنشطة التي تساهم في توفير معلومات مالية موثوقة، والتي تنتج من قيام المدقق بجمع الأدلة والقرائن وأبداء الرأي المحايد عن مدى تعبير البيانات المالية عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها. (Youssef,2013:9) أن التدقيق بشكل عام (الداخلي والخارجي) يعد من أهم العمليات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية ويحذر بالدرجة الأولى إلى العيوب الموجودة في النظام وإمكانات تحسينه، وللمدقق إمكانية الإطلاع على كافة المستندات والسجلات الضرورية لأداء عمله ويعلم إدارة الوحدة الاقتصادية والاطراف المستفيدة الاخرى بنتائج التدقيق. (Abd allah,2018:358)

٢.١.٢ أهمية التدقيق: أن أهمية التدقيق الخارجي تكون واضحة من خلال الدور الذي تمارسه في ضمان سلامة البيانات المالية، حيث يكون للتدقيق الخارجي دوراً مهماً في أضفاء المصداقية على البيانات المالية المنشورة التي يستخدمها أصحاب المصلحة كأساس في اتخاذ القرارات. (Alves,2013:146)

وتتمثل أهمية التدقيق الخارجي بالتالي: (فروج، ٢٠١٦:٢٥) و (عبد ربه، ٢٠١٦:٩)

- ✓ يعد التدقيق الخارجي بمثابة الأداة لقياس الاداء المالي للمؤسسة.
- ✓ المدقق الخارجي لديه تقريره الخاص والذي يعد بمثابة وسيلة للضغط على الادارة أو الوحدة الاقتصادية من اجل تحسين مستوى أداء الاعمال.
- ✓ التدقيق الخارجي يمكن اعتباره عامل جوهري وأساسي لديه القدرة في توفير المصداقية للمعلومات التي تم إعداد التقرير عنها أو تم الحصول عليها من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.

٣.١.٢ أهداف التدقيق: وجود أهداف أساسية للتدقيق الخارجي يسعى المدقق الى تحقيقها عند القيام بعمله والمتمثلة بالتالي:

(توماس، ٢٠٠٥:٣١٢) و (Kieso,et.al,2016:226)

- الوجود: سعي المدقق الى تأكده من مدى توافر الوجود المادي والملموس للموجودات.
- الملكية: التحقق من ملكية الموجودات، رغم كون الحيازة قد تكون دليل أساسي على ملكية بعض الموجودات، الا أن المدقق يعتمد بعض الإجراءات للتحقق من ملكيتها للوحدة الاقتصادية فعلاً.
- الاستقلالية المرتبطة بالفترة المالية: التحقق من الاجراءات والأنشطة التي قد تم تخصيصها بشكل مناسب بين الفترات المالية.
- التقييم: التحقق من صحة التقييم وأنه تم بحسب ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

- الشمولية: الهدف الاساسي الذي يسعى المدقق الخارجي الى تحقيقه يرتبط بشكل اساسي بعملية التحقق من أن العمليات المالية المثبتة في السجلات خلال الفتره تعكس بشكل واضح وسليم التغير في الموارد والتزامات الوحدة الاقتصادية خلال الفتره المحدده.
- الإفصاح: تتمثل في تأكد المدقق من أتمام الإفصاح عن مكونات وعناصر القوائم المالية حسب ماهو موجود ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

كما أن هناك مجموعه اخرى من الأهداف التي تسعى مهنة التدقيق الخارجي الى توفيرها: (Robert,2009:403) و(ذنيبات ٢٠١٨:٦٠) و(Langer,et.al,2016:226)

- أبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي ونتائج نشاط الوحدة الاقتصادية، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- أمداد المقرضين والمستثمرين بالبيانات المالية المصادق عليها من قبل القائمين على التدقيق الخارجي لأتخاذ قراراتهم.
- أطمئنان المساهمين والملاك للوحدة الاقتصادية على سلامة استخدام الاموال المستثمرة ومدى كفاءة الإدارة.
- أمداد المؤسسات الحكومية بالبيانات والتقارير المالية عن الوحدة الاقتصادية لاعتمادها في التخطيط والرقابة وأستيفاء الضرائب.

٤.١.٢ إجراءات التدقيق:- تعتبر الإجراءات الخطوات الرئيسية التي يقوم بها مراقب الحسابات عند تنفيذه لعملية التدقيق للوحدة الاقتصادية، وبالرغم من اختلافها في المعنى عن معايير التدقيق إلا انها مرتبطان معاً إذ إن القيام بالإجراءات اللازمة لعمل مراقب الحسابات لا بد وان يراعى ملائمة هذه الإجراءات للمعايير الموضوعية (عمران، ٢٠١٨: ٣٧).

وتعكس الإجراءات أيضاً الإجراءات والتصرفات والممارسات المحددة التي يجب أدائها لتحقيق تنفيذ النشاط فهي تختلف عن معايير التدقيق في كونها ترتبط بالتصرفات أو السلوك الواجب أدائه، في حين إن المعايير تمثل أهداف ونوعية استيفاءها، وهذه الإجراءات سيتم تلخيصها في برنامج التدقيق، كما انها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف على أية حال، ومن ثم فان الإجراءات كما أوضحناها من قبل إن يتم تحديدها لمقابلة تحقيق أهداف التدقيق هذا ما أكد عليه مجلس المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة. (Schroeder,et.al,2022:191)

لذلك على المدقق ان يحصل على أدلة اثبات كافية ومناسبة عند تنفيذه لإجراءات التدقيق والتي تمثل اختبارات الرقابة وهي (إختبارات للحصول على أدلة اثبات تتعلق بمدى ملائمة التصميم والتشغيل للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية) والإجراءات الجوهرية والتي (تعني الاختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الاثبات التي تكشف عن المعلومات الخاطئة والجوهرية في أليات المالية) وهي على نوعين: (أبو سرعة، ٢٠٢٠:٩٧)

- أ- إجراءات تفصيلية للمعاملات والارصدة (وتعتبر اجراءات الالتزام اختبارات يتم تعميمها للحصول على التأكيد المعقول لا المطلق بأن انظمة الرقابة الداخلية التي ينوي المدقق الاعتماد عليها قائمة بالفعل).
- ب- الإجراءات التحليلية (يتم تصميمها للحصول على قرائن حول اكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي).

يرى الباحث بان الإجراءات تمثل الخطوات التي يتبناها مراقب الحسابات اثناء تطبيقه للأساليب لغرض تحقيق الهدف من استخدام الأسلوب على أكمل وجه وكذلك يجب ان تكون هذه الإجراءات او الأسلوب متماشيا مع المعايير المتعارف عليها في المهنة.

٢.٢ المعايير الأساسية للتدقيق الخارجي: أن معايير التدقيق تتمثل في التعبير عن مجموعه من الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوافر لدى المدقق الخارجي، كما تعبر عن المعايير اللازمة لعملية التدقيق للحصول على كمية كافية من الأدلة والبراهين التي يستطيع بواسطتها ابداء رأيه تجاه القوائم المالية. (القاضي & دحدوح، ٢٠٠٥:٢٤). ويمكن تقسيم معايير التدقيق الى ثلاث مجموعات رئيسية تتمثل في (معايير عامة، معايير خاصة بالعمل الميداني، معايير خاصة بإعداد التقرير)، والشكل رقم (١) يوضح معايير التدقيق الأساسية: (Hall,2011:6)

شكل (١) معايير التدقيق الاساسي



٣.٢ مفهوم البلديات:

أشار قانون ادارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل) ، ضمناً الى ان البلديات تعد من المؤسسات المحلية التي تمتلك شخصية معنوية والتي تقوم بمجموعة من الاعمال والخدمات العامة ضمن ما هو منصوص عليها في اطار قانون ادارة البلديات أو أي قانون اخر، حيث أن الهدف الاساسي منها هو تقديم الخدمات والقيام بالواجبات العامه على افضل وجه ضمن منطقه جغرافية محدده. كما عرفت البلدية بأنها وحدة ادارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتهدف الى تنفيذ مصالح المجتمع المحلي في ضوء مايمنح لها من صلاحيات في ضوء القوانين ، وهي المسؤولة عن تقديم كافة الخدمات التي تقع تحت مسؤوليتها الى دافعي الضرائب وضمن النطاق الجغرافي للبلدية.(Cohen,2011:270) وان البلديات هي المؤسسات المسؤولة عن توفير حكومة محلية جيدة ، حماية البيئة ، توفير الخدمات أو المرافق أو الأشياء الأخرى المتعلقة برفاء المواطنين ، التطوير والحفاظ على

مجتمعات آمنة وقابلة للحياة , العمل بشكل تعاوني مع البلديات المجاورة للتخطيط وتمويل خدمات البلديات. (Thomas,2014:41)

٣. الجانب العملي

١.٣ أعداد برنامج مقترح لتدقيق إيرادات البلديات : تم إعداد برنامج تدقيق مقترح بالاعتماد على القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ومعايير التدقيق الدولية، وتمثل إجراءات التدقيق المقترحة الحد الأدنى المطلوب القيام به من خطوات يجب اتباعها من قبل المدقق للقيام بعملية الفحص والتدقيق , ويمكن تطوير البرنامج للاستجابة للتغيرات في القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة ومعايير التدقيق الدولية، لذلك قام الباحث بإعداد برنامج تدقيق مقترح لتدقيق الإيرادات مع الأخذ بنظر الاعتبار الأمور الآتية:

١. دراسة القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة الخاصة بعمل البلديات.
٢. دراسة النظام المحاسبي الموحد الخاص للبلديات ومدى التزام البلدية بتطبيقه.
٣. فهم طبيعة عمل البلدية والأنشطة التي تقوم بها.
٤. دراسة نظام الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للبلدية والاطلاع على الصلاحيات المالية والإدارية لمدير البلدية ومدراء الأقسام.
٥. دراسة الملف الدائم والتأكد من ارفاق الحسابات الختامية للسنة الماضية، وقرارات الإدارة.
٦. حصر الأهداف التي نسعى الى تحقيقها في كل اجراء تضمنه برنامج التدقيق إذ أن إجراءات التدقيق. ليست الغاية بحد ذاتها وإنما وسيلة لأجل تحقيق هدف معين .
٧. جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي من خلالها يتم تحقيق الهدف من عملية التدقيق.

إجراءات التدقيق	رقم	توصية
الإجراءات العامة :	١	
دراسة نشاطات البلديات والتعرف على أنواع الإيرادات التي تقوم باستحصلها وفق القوانين والأنظمة والتعليمات المعتمدة .	أ-	
دراسة نظام الرقابة الداخلي للتحقق من نقاط القوة والضعف في النظام ومدى سلامة تطبيقه .	ب-	
الاطلاع على النظام المحاسبي المعتمد في البلديات والاساس القانوني لاعتماده , ومدى صحة تسجيل القيود المحاسبية المثبتة ومدى ملائمة طرق القياس والاعتراف والافصاح المحاسبي عن الإيرادات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية .	ج-	
الاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات التي تحكم عمل البلديات والتعديلات التي تمت عليها .	د-	
التعرف على الهيكل التنظيمي ودراسته للتحقق من تحديد الواجبات والصلاحيات وفصل المهام .	هـ-	
دراسة تقرير السنة السابقة والملاحظات المثبتة فيه ومدى الأخذ بها والرأي الفني المحايد المثبت في التقرير .	و-	
التحقق من مطابقة مبالغ الرسوم المتحققة والمستحقة بين القسم المعني وبين قسم الحسابات .	ز-	
التأكد من قبض الإيرادات المتحققة بموجب وصولات قبض معتمدة .	ح-	
التأكد من ترحيل كافة وصولات القبض الى سجل يومية المقبوضات .	ط-	
التحقق من فصل الإيراد المتحقق الخاص بالسنة الحالية عن السنوات الأخرى وفق مبدأ الاستحقاق .	ي-	
التحقق من صحة التويب المحاسبي للإيراد .	ك-	
التحقق من تسجيل الإيرادات غير المستحقة على حساب المدينون ومتابعة إجراءات البلدية بخصوصها .	ل-	
الإيرادات - الرسوم (رسوم ممارسة العمل والمهنة)	٢	
التأكد من وجود ما يؤيد تقديم المكلفين بدفع رسوم المهنة او العمل ابلاغ تحريري يبين فيه تاريخ مباشرته بالعمل الخاضع للرسم مع تزويد البلدية بنسخة من عقد الإيجار الخاص بالمحل او مكتب مزاوله المهنة او العمل.	أ-	
التحقق من قيام المكلف بتسديد اقساط الرسم المتحقق في حالة تقسيط الرسم المتحقق لعدة اقساط, اما اذا لم يدفع المكلف احدى تلك الاقساط خلال شهر من تاريخ استحقاقه عندها يجب التحقق من قيام البلدية باعتبار كل الاقساط مستحقة الدفع بدون انذار.	ب-	
التحقق من قيام البلدية بأخطار المكلف الذي ينشأ في ذمته دين بموجب هذا القانون او القوانين الاخرى بلزوم تسديد الدين خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التبليغ بالأخطار.	ج-	

رئيسي	ثانوي	إجراءات التدقيق
د-		التحقق من قيام البلدية بفرض فائدة سنوية قدرها (٧٪) من قيمة الدين في حالة عدم التزام المكلف بتسديد الدين خلال الفترة المذكورة اعلاه (ثلاثين يوماً)، على ان تستوفي هذه الفائدة مع أصل الدين.
هـ-		التحقق من وجود موافقة من قبل وزير الاعمار والاسكان والبلديات في حالة اعفاء المكلف من الفائدة (كلاً او جزءاً) المبينة في الفقرة اعلاه وذلك في حالة وجود معذرة مشروعة عند تأخيرها عن الدفع.
و-		التحقق من قيام البلدية بأشعار دوائر الدولة والاتحادات والنقابات المهنية (المختصة قانوناً بمنح اجازة ممارسة العمل او المهنة) بأسماء (المكلفين المدنيين للبلدية) يطلب فيها عدم منحهم اجازات ممارسة عمل او مهنة او تجديدها على ان يتم التأكد من متابعة البلدية في عدم قيام تلك المؤسسات بمنح هذه الاجازات.
ز-		التحقق من قيام البلدية بفرض غرامة مالية لا تزيد على (٥٠.٠٠٠) دينار خمسمائة الف دينار في حالة عدم تقديم المكلف صاحب المهنة او العمل الخاضع للرسم (ابلاغ تحريري) الى البلدية بتاريخ مباشرته بالعمل وحسب ما مبين في البند (اولاً) من المادة (٥) من قانون الواردات رقم (١) لسنة/٢٠٢٣ .
ح-		مقارنة الإيرادات المتحققة من رسوم ممارسة المهنة مع الإيرادات المقدرة .
٣		الإيرادات - الرسوم (رسوم الاعلان)
أ-		التحقق من جباية مبالغ رسوم الاعلان بموجب ما منصوص عليه في القسم الثالث من جدول الرسوم الملحق بالقانون المذكور انفاً.
ب-		التحقق من إجراءات الإعلان والمزايدات على أملاك البلديات .
ج-		التحقق من ان الإعلان يتضمن جميع أوصاف العقار الواردة في محضر لجنة التقدير ويوم المزايدة وشروط الاشتراك بها .
د-		التحقق من مشروعية العمل وحصوله على كافة الموافقات الأصولية الخاصة بالإعلان .
هـ-		التأكد من صحة احتساب مبالغ رسوم الإعلان ونسبها بموجب القانون والتعليمات .
و-		التحقق من تسجيل الرسوم المستحقة والمستلمة بالسجلات المختصة .
ز-		التحقق من وجود حصر كامل بأسماء المكلفين والديون المستحقة بذمتهم واعداد كشوفات بأسمائهم والمبالغ المتحققة بذمتهم .
ح-		مقارنة الإيرادات المتحققة من رسوم الإعلان مع الإيرادات المقدرة .
٤		الإيرادات - الرسوم (رسوم المجازر)
أ-		التحقق من جباية مبالغ رسوم المجازر عن كل رأس حيوان (جمال، جاموس، ثيران، ابقار، اغنام، ماعز، عجول) تذبح في المجازر بموجب ما منصوص عليه في القسم الثاني من جدول الرسوم الملحق بالقانون المذكور انفاً.
ب-		التأكد من تحقق رسوم المجازر على المكلفين (المستفيدين).
ج-		التأكد من احتساب مبالغ الرسوم ونسبتها بموجب القانون والتعليمات .
د-		التحقق من تسجيل الرسوم المستحقة والمستلمة بالسجلات المختصة .
هـ-		التحقق من وجود حصر كامل بأسماء المكلفين والديون المستحقة بذمتهم .
و-		التحقق من إجراءات البلدية في تحصيل الرسوم المتحققة والمتأخرة عن السداد والتحقق من نسبة الرسوم غير المحصلة الى الرسوم المتحققة الكلية .
ز-		مقارنة الإيرادات المتحققة من رسوم المجازر مع الإيرادات المقدرة .
٥		الإيرادات - الرسوم (رسوم المزايدات العلنية)
أ-		التأكد من تحقق الرسوم على المكلفين (المستفيدين)
ب-		التأكد من صحة احتساب مبالغ الرسوم ونسبها بموجب القانون والتعليمات .
ج-		التحقق من تسجيل الرسوم المستحقة والمستلمة بالسجلات المختصة .
هـ-		مقارنة الإيرادات المتحققة من رسم المزايدات العلنية مع الإيرادات المقدرة .
٦		الغرامات
أ-		التأكد من فرض الغرامات على المخالفين وفق القوانين والتعليمات .
ب-		التحقق من صحة مبالغ الغرامات المفروضة وفق المجلس الوزاري للاقتصاد ذي العدد (٢٧/٢٣١٠٧) في ١١/٩/٢٠٢٣ وكما يلي : أولاً: من تسبب في تشويه المساحات او الطرق العامة بتجاوزه عليها او على ارضيتها بأي شكل كانت استناداً للمادة (أولاً/١) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار. ثانياً: من تسبب في تخريب او اتلاف الحدائق او المنتزهات العامة او المزروعات او الأشجار الكائنة على جانبي الطرق العامة او في وسطها استناداً للمادة (أولاً/٢) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار ثالثاً: رمي انقاض البناء او النفايات او مخلفات المركبات والمصانع في غير الأماكن المخصصة لها استناداً للمادة (أولاً/٣) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار.

رئيسي	ثانوي	إجراءات التدقيق
		<p>رابعا: بناء بدون إجازة بناء او خلافا لها وكان ذلك البناء ممنوعا بمقتضى القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة استنادا للمادة (أولا/٤) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار .</p> <p>خامسا: غسل المركبات في الساحات والطرق العامة او على ارضيتها استنادا للمادة (أولا/٥) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (٥٠٠٠٠٠) دينار</p> <p>سادسا: رمي النفايات او الفضلات او الاوساخ من المركبات اثناء سيرها في الطرق العامة او وقفها فيها استنادا للمادة (أولا/٦) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (٢٥٠٠٠٠) دينار.</p> <p>سابعا: من قام بتصريف المياه الثقيلة والقذرة من المحلات او الدور الى الشوارع والطرق الفرعية استنادا للمادة (أولا/٧) من القرار التشريعي رقم (٢٩٦) المعدل بموجب قرار لجنة الشؤون الاقتصادية رقم (١) لسنة ٢٠٠٩ تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار .</p> <p>ثامنا: من قام ببناء بناية او منشآت سكنية بدون إجازة بناء أصلية او خلافا لها صادرة عن امانة بغداد او البلدية المختصة ويكون لكل من صاحب الملك والقائم بعملية البناء او الاشراف عليها مسؤولا عن ذلك استنادا للمادة ((٩٥) مكررة / أولا -٤) من قانون إدارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل) تفرض غرامة مقدارها (١٠٠٠٠٠٠) دينار للمساحة اقل من (٢٥م) وتكون الغرامة (٢٠٠٠٠٠٠) دينار للمساحة اكثر من (٢٥ م) .</p>
ج-		التأكد من اتخاذ البلدية الإجراءات اللازمة لاستيفاء مبالغ الغرامات المفروضة .
د-		التحقق من قبض مبالغ الغرامات بموجب وصولات قبض رسمية سواء كانت مستلمة من قبل مسؤول القسم البلدي المخول او من قبل امين الصندوق .
٧		أجور خدمات التنظيف
أ-		التحقق من صحة مبالغ أجور خدمات التنظيف وفق القوانين والتعليمات النافذة وكما يلي : أولاً: أجور خدمات التنظيف للوحدات السكنية . ثانياً : أجور خدمات التنظيف للوحدات التجارية . ثالثاً: أجور خدمات التنظيف للوحدات الحكومية.
ب-		التأكد من اتخاذ البلدية لكافة الإجراءات اللازمة لاستيفاء أجور خدمات التنظيف من المستفيدين.
ج-		التحقق من قبض المبالغ المستحقة من الوحدات السكنية والتي تقوم بجبايتها مديرية الماء مع عدد الوحدات السكنية المسجلة لدى البلدية.
د-		التحقق من قبض المبالغ المستحقة من الوحدات التجارية والتي تقوم بجبايتها مديرية الماء مع عدد الوحدات التجارية المسجلة لدى البلدية.
هـ-		التحقق من قبض المبالغ المستحقة من الوحدات الحكومية.
٨		ايراد بيع أراضي البلديات
أ-		التحقق من قيام البلدية كشف بالاراضي المباعه خلال السنة وحسب نوعها (أراضي تجارية ، أراضي سكنية) .
ب-		التحقق من عملية البيع التي تمت وفق أسلوب المزايدة العلنية الالتزام بالاتي: أولاً: استحصال موافقة الوزير (او من يخوله) على قرار البيع. ثانياً: تشكيل لجنة تقدير مؤلفة من ثلاثة موظفين لديهم خبرة ولا تقل وظيفية أي منهم عن الدرجة الخامسة , بالإضافة الى موظف من دائرة التسجيل العقاري وموظف حسابي من وزارة المالية. ثالثاً:التحقق من تنظيم قائمة مزايدة لكل عقار في حالة تعدد العقارات المراد بيعها او ايجارها . رابعاً: تقدير سعر البيع بتوافق اللجنة او الأغلبية مع اجراء محضر موقع من قبل أعضاء اللجنة كافة . خامساً: التحقق من الاعلان في صحيفة يومية مع ذكر تفاصيل الاراضي المراد بيعها كافة مع تثبيت الاعلان في لوحة اعلانات البلدية , وللبلدية الحق في نشر الاعلان بالطرق الاخرى متى ماكان ذلك مناسباً. سادساً: اجراء المزايدة ضمن حدود البلدية. سابعاً: استحصال تأمينات من المشتركين في المزايدة لاتقل عن (٢٠٪) من القيمة المقدرة للارض. ثامناً: إذا لم يصل سعر المزايدة الى القيمة المقدرة فيتم تمديد فترة المزايدة لـ (١٥) يوم. تاسعاً: إذا لم تصل المزايدة الثانية الى (٨٠٪) من القيمة المقدرة للأرض فيعاد التقدير عن طريق لجنة تقدير جديدة.
ج-		التأكد في حالة بيع اراضي للبلدية وفق المادة (٢٥/ثالثاً) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (٢١) لسنة ٢٠١٣ (المعدل) الالتزام بالاتي: أولاً: استحصال موافقة وزير (او من يخوله) على قرار البيع. ثانياً: تكون الارض مخصصة للسكن وليس تجارية. ثالثاً: تثبيت بدل البيع في محضر لجنة مشكلة لتقدير سعر الأرض . رابعاً: ان يكون مقدم الطلب عراقياً لايملك هو أو زوجته أو اولاده القاصرون داراً أو شقة على وجه الاستقلال ولم يكونوا قد حصلوا على أرض أو وحدة سكنية من الدولة.

إجراءات التدقيق	رقم	توصية
خامسا: لا تحتاج الى مزايدة علنية للبيع.		
ايراد بيع أراضي البلديات (بيع أراضي للمستثمرين لانشاء مجمعات سكنية ببدل بيع (٢ %) من القيمة المقدرة للأرض)	٩	
التحقق من صحة احتساب بدل بيع الأراضي العائدة للبلدية والممنوحة لغرض الاستثمار لبناء وحدات سكنية بنسبة (٢٪) من القيمة التقديرية للأرض المزمع بناء وحدات سكنية عليها .	أ-	
التأكد من تشكيل لجان التقدير المنصوص عليها في المادة (٢) من قانون بيع وايجار أموال الدولة والقطاع العام لأغراض الاستثمار والمساحة رقم (٦) لسنة ٢٠١٧ .	ب-	
التأكد من قيام البلدية باتخاذ الاجراءات اللازمة لاستحصال مبلغ بدل البيع من المستثمر قبل تسليم الأرض للمستثمر.	ج-	
التحقق من قبض مبالغ بدلات البيع بوجب وصولات قبض أصولية والتحقق من صحة ترحيلها وتبويبها.	د-	
ايراد ايجار واستثمار أراضي وعقارات البلدية	١٠	
التحقق من قيام المستأجر بدفع بدل الاجار وكامل المصاريف خلال (٣٠) يوم من تاريخ الإحالة القطعية اذا كانت مدة الاجار لاتتجاوز السنة .		
التأكد من الحصول على موافقة الوزير المختص او الرئيس الأعلى للجهة غير المرتبطة بوزارة (او من يخوله) عند تقسيط بدل الاجار .		
التأكد من تسديد ثلث بدل الاجار السنوي خلال (٣٠) يوم من تاريخ الإحالة القطعية عند تقسيط بدل الاجار وان لا تزيد بقية الأقساط على اربع دفعات وان لا تزيد اخر دفعة اكثر من (٩) اشهر من تاريخ بدء الاجار .		
التحقق من تسديد أقساط الاجار على مدد لا تزيد على ضعف سنين الاجار وان يتم دفع القسط الأخير قبل (٦) اشهر من تاريخ انتهاء عقد الاجار للعقود التي تزيد مدتها عن سنة .		
التحقق من قيام الوزير المختص (او من يخوله) بتوجيه أذار الى المستأجر في حالة عدم تسديد او التأخر في تسديد أقساط الاجار و استيفاء ما تبقى من بدل الاجار دفعة واحدة .		
التأكد من عدم تسليم العقار (بناية ، عرصه) الى المستأجر قبل تسديده بدل الاجار .		

٤. الاستنتاجات والتوصيات

٤.١ الاستنتاجات:

١. إن تصميم برنامج تدقيق شامل لكافة أنواع الإيرادات المتحققة في البلدية بالإستناد على معايير التدقيق الدولية والقوانين والانظمة والتعليمات النافذة يساهم في تحسين جودة عملية تدقيق الإيرادات المتحققة في البلديات ويساعد المدققين في إجراءات التدقيق ويحقق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعلية.
٢. لم يتم اعداد برنامج تدقيق شامل للإيرادات واعتماده من قبل قسم التدقيق الداخلي في مديرية بلدية النجف الاشرف، فضلاً عن وجود نقص واضح في عمل شعبة التدقيق من حيث التحقق من سلامة اعمال التشكيلات المختلفة في تحديد واستيفاء كافة مبالغ الإيرادات.
٣. وجود جهاز تدقيق داخلي كفوء في البلدية يساهم في تحقيق أهداف البلدية بفاعلية، ويساعد في تقليل جهد ووقت التدقيق الخارجي.

٤.٢ التوصيات:

١. ضرورة اعداد برنامج تدقيق شامل للإيرادات واعتماده من قبل قسم التدقيق الداخلي في مديرية بلدية النجف الاشرف لدعم عمل شعبة التدقيق من حيث التحقق من سلامة اعمال التشكيلات المختلفة في تحديد واستيفاء كافة مبالغ الإيرادات.
٢. تصميم برنامج تدقيق شامل لكافة أنواع الإيرادات المتحققة في البلدية بالإستناد على معايير التدقيق الدولية والقوانين والانظمة والتعليمات النافذة يساهم في تحسين جودة عملية تدقيق الإيرادات المتحققة في البلديات ويساعد المدققين الخارجيين في إجراءات التدقيق ويحقق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعلية وابداء الرأي الفني المحايد بمدى موثوقية البيانات المالية وتعبيرها بصدق وعدالة عن نتيجة نشاط البلديات ووضعها المالي.
٣. ضرورة الاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية عند القيام باجراءات التدقيق، بالإضافة الى مراعاة القوانين والانظمة والتعليمات المرعية.

٤. ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق بما يضمن تغطية شاملة لأنشطة البلدية بما يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على البلديات.

REFERENCES

١. أرينز , إلفين , لوبك , جيمس , "المراجعة" , ترجمة د. محمد عبد القادر الدسيطي, دار المريخ للنشر, السعودية , الرياض , (٢٠٠٥).
٢. التميمي , ناظم شعلان جبار : ٢٠٠٩ "دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات".
٣. النجار , عبد الكريم محمد سلمان : ٢٠١٢ "مدى دور مراقبي الحسابات في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية"
٤. فروح , أسماء "اهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات مؤسسات الدولة الاقتصادية" دراسة حالة , مذكرة مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي, علوم التيسير , علوم مالية مصرفية , (٢٠١٦) .
٥. توماس , وليم توماس , رام سون هنكي "المراجعة بين النظرية والتطبيق", ترجمة احمد حامد الحجاج , كمال الدين سعيد, الاردن , دار الرواق للنشر والتوزيع,(٢٠٠٣).
٦. القاضي & دحدوح , حسين احمد,حسين يوسف , "اساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الاميركية" عمان , الاردن,(٢٠٠٥).
٧. دراسة (شادي ,٢٠١٤) بعنوان, "أثر معيار الاعتراف بالإيرادعلى المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية , " (أطروحة دكتوراه في جامعة عمان /الأردن).
٨. ذنبيات , علي , "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لتحقيق الشفافية المالية" , مجلة دراسات العلوم الادارية, العدد الثاني,(٢٠١٨).
٩. أبو سرعة , عبد السلام عبد الله سعيد , "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية" , رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق - جامعة الجزائر , (٢٠٢٠).
١٠. قانون ادارة البلديات رقم (١٦٥) لسنة ١٩٦٤ (المعدل) .
١١. عبد ربه , رائد حسين , "مبادي المحاسبة المالية الجزء الثاني " المنهل للنشر والتوزيع,(٢٠١٦).
١٢. عمران, عبد الرزاق عيسى,(٢٠١٨), "الرقابة الداخلية وانعكاسها في تعزيز الإيرادات" , المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.
13. Kagermann, Henning & William Kinney & Karlheinz Kuting "Internal Audit Handbook" , Springer-Verlag Berlin Heidelberg , Germany ,(2008).
14. Youssef, M." The effectiveness of external audit in achieving the reliability of accounting information under the financial accounting system" (SCF) (Master thesis, Qasidi Merbah University, Ouargla, Algeria), (2013).
15. Abd allah, Sara Abd allah, "External auditor type, discretionary accruals and investors' reactions", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 8 Issue:3, (2018).
16. (2015 "Kasztelnik) " The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards"
17. Alves, Sandra Alves, "The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal", Journal of Financial Reporting & Accounting, Vol. 11 Issue: 2,(2013).
18. (Ivan Nikolaev Sabev; 2016") "Comparative Anaisis of the Criteria for Recognize Revenues of an Entity in IFRS 15"
19. Robert ,bret" comptabilite et audit,dumod",,2edition,paris, ,(2009).
20. Hall , James A. "Information Technology Auditing and Assurance" , Third Edition , South – Western , U.S.A, (2011) Cohen ,Sandra Cohen "Assessing financial distress where bankruptcy is not an option" An alternative approach for iocal municipalities European journal of operational research, (2011) .
21. Thomas J. Campanella" The Concrete Dragon: China's Urban Revolution and What it Means for the World", New York: Princeton Architectural Press, ,(2014).
22. Kieso ,Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Nicola M. Young, Irene M. Wiecek, Bruce J. McConomy "Intermediate Accounting", 11 th edition, John Wiley & Sons, Volume, (2016).
23. Schroeder ,Richard G. Myrtle Clark, Jack M. Cathey" Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Case ",11rd Edition , Pearson- Hill, ,(2022).
24. Langer ,Nina Herne, "Betriebliche Finanzwirtschaft. Investition und Finanzierung bei der Adidas AG " 1. Auflage, München : GRIN Verlag, Online-Ressource, 16 Seiten, (2016) .