

Suggested auditing program to audit the accounts of the secretariats in the diyala governorate court

Osamah Abdul Ameer Yaseen
Post Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies, University of Baghdad
osamaabdalkaisy@gmail.com

Received: 2/1/2025

Dr. Ahmed Yaarub Abdel kairm
Federal Board of Supreme Audit

ahmed.bahiah@gmail.com

Published: 31/12/2025

Accepted: 16/2/2025

Abstract

The research seeks to identify the theoretical framework of the trust account and the role of the external auditor in verifying the accuracy of its registration, registration, control and liquidation. A proposed audit program has been prepared for approval by the external auditor in auditing the trust account in accordance with international auditing standards, which is what the research aims to achieve. The research found that, Not to rely entirely on INTOSAI standards and international auditing standards when preparing the financial statements audit program for the government spending unit approved for all audit procedures related to the trust account as only (8) procedures were included in the approved program (Appendix No. (1)), as these procedures are considered insufficient to audit the trusts account because it includes accounts. There are many sub-subjects, and the research recommends adopting the proposed audit program to audit the trusts account.

Keywords: Trust account, International auditing standards, Audit program.

برنامج تدقيق مقترح لتدقيق حساب الامانات في وحدات الانفاق الحكومي

م.ق.د. أحمد يعرب عبد الكريم
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

أسامة عبد الأمير ياسين
جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص

يسعى البحث الى التعرف على الاطار النظري لحساب الامانات ودور المدقق الخارجي في التحقق من صحة تسجيلها وقيدها والسيطرة عليها وتصفيته، اذ تم اعداد برنامج تدقيق مقترح لاعتماده من المدقق الخارجي في تدقيق حساب الامانات وفقا لمعايير التدقيق الدولية وهو ما يهدف اليه البحث ، وقد توصل اليه البحث الى عدم الاعتماد بشكل كامل على معايير الانتوساي ومعايير التدقيق الدولية عند اعداد برنامج تدقيق البيانات المالية لوحدة الإنفاق الحكومي المعتمدة لكافة إجراءات التدقيق المختصة بحساب الأمانات إذ وردت (8) إجراءات فقط ضمن البرنامج المعتمد (ملحق رقم (1))، إذ تُعد هذه الإجراءات غير كافية لتدقيق حساب الامانات لكونه يتضمن حسابات فرعية عديدة ويوصي البحث اعتماد برنامج التدقيق المقترح لتدقيق حساب الامانات .

الكلمات المفتاحية: حساب الامانات، معايير التدقيق الدولية، برنامج تدقيق.

المقدمة:

تُعد الأمانات أموال يتم ايداعها لدى الجهات الحكومية من قبل الأفراد أو المؤسسات الأخرى مقابل انجاز اعمال او خدمات مقدمه للجهات الحكومية فضلاً عن حجز اموال تعود للغير منها الرواتب غير مستلمة، ويتم تسويتها خلال فترات لاحقة، وتوجد إجراءات محددة لتسجيل ومراقبة الأمانات وتوثيقها في السجلات المحاسبية، وكذلك يتم تعيين موظفين حكوميين لإدارة هذه الأموال وضمان سلامتها وفقاً للغرض المحدد، أما في البيئة المحلية، فتواجه وحدات الانفاق الحكومي تحديات متعلقة بتراكم الأرصدة المالية في حساباتها الختامية، مما يؤدي إلى تأثير سلبي على صحة النتائج المالية والموازنات المخصصة، ينجم هذا التراكم المالي عن ضعف في أداء عمليات تصفية بعض الحسابات واهمها حساب الأمانات مما ينعكس سلباً على القرارات العامة للدولة.

١. المبحث الأول: منهجية البحث

١.١ مشكلة البحث

افتقار برنامج التدقيق المعتمدة الى اجراءات تدقيق متكاملة وفقا لمعايير التدقيق الدولية لتدقيق حساب الامانات في وحدات الانفاق الحكومي مما يؤثر على دقة نتائج التدقيق لهذا الحساب.

٢.١ أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية السيطرة والرقابة على حساب الامانات وتراكم أرصده لما له الأثر الفاعل على تجنب الفساد المالي ولما يحمله هذا الحساب من مخاطر عالية وتجنب استغلال السيولة المالية المتوفرة في هذا الحساب واستغلالها في تحقيق المصالح الشخصية، ويتم ذلك من خلال اقتراح برنامج تدقيق متكامل لتدقيق حساب الامانات.

٣.١ أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق الاهداف الآتية:

- أ- عرض الإطار النظري لحساب الامانات.
- ب- استعراض معايير التدقيق الدولية بخصوص حساب الامانات.
- ج- اقتراح برنامج تدقيق متكامل لحساب الامانات.

٤.١ فرضية البحث

يساهم برنامج التدقيق المقترح لتدقيق حساب الامانات على وفق معايير التدقيق الدولية بأحكام السيطرة والرقابة على هذا الحساب.

١.٢ دراسات سابقة:

سيتم عرض أهم الدراسات التي أطلع الباحثان ذات الصلة بموضوع هذا البحث وكما يأتي:

أ- دراسة (نجم ١٩٨٩)

عنوان الدراسة	الرقابة على السلف والامانات / دراسة ميدانية في مديرية خزينة الحكم الذاتي والمنشأة العامة للدواجن المنطقة الشمالية، (بحث مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد بجامعة بغداد لنيل درجة الدبلوم العالي في مراقبة الحسابات)
هدف الدراسة	يهدف البحث إلى التعرف على المشكلات والمعوقات التي تخص السلف والامانات من النواحي الآتية:- <ul style="list-style-type: none">• دفع السلفة واستردادها او تسويتها.• قبض الامانات واعادتها او تسويتها.• متابعة استرداد السلف او تسويتها وتسوية الامانات التي مرت عليها فترة التقادم
وسيلة الدراسة	دراسة تحليلية لحسابي السلف والامانات في مديرية الحكم الذاتي والمنشأة العامة لدواجن المنطقة الشمالية
الاستنتاجات	من أهم الاستنتاجات هي: <ul style="list-style-type: none">• إهمال الموظفين الماليين والاداريين لبعض حالات استرداد السلف وتسوية الامانات.• ضعف الرقابة على حساب السلف والامانات في الوحدات التي تطبق نظام محاسبي حكومي مركزي.

ب - دراسة (كاظم، ٢٠١٨)

عنوان الدراسة	دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق حسابات السلف والامانات ومتابعة تصفيتها وأثرها على الحساب الختامي
---------------	--

<p>يهدف البحث إلى:</p> <ul style="list-style-type: none">• تسليط الضوء على حسابات السلف والامانات المستخدمة في النظام المحاسبي الحكومي.• بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق حسابات السلف والامانات المتراكمة في حسابات الجهات الخاضعة للرقابة والحساب الختامي لجمهورية العراق.• تقديم برنامج تدقيق مقترح لتطوير برنامج التدقيق المستخدم في تدقيق حسابات السلف والامانات المتراكمة في الحساب الختامي لوحدات الانفاق الحكومي.	هدف الدراسة
برنامج تدقيق السلف والامانات بعد اضافة النقاط المقترحة	وسيلة الدراسة
<p>من اهم الاستنتاجات هي:</p> <p>ضعف دور وزارة المالية في مراقبة وتصفية السلف والامانات المتراكمة في الحساب الختامي للدولة أولاً بأول مما أدى الى تراكمها من سنة لآخرى وبشكل كبير وكما اظهرتها موازين المراجعة الخاصة بوحدات الانفاق الحكومي وللموازنتين الجارية والاستثمارية لسنوات عينة البحث مما ادى الى تشويه حساب تنفيذ الموازنة وإظهار المصروفات والايرادات على غير حقيقتها.</p> <p>عدم وجود نظام معلوماتي كفوء يوفر البيانات المالية والاحصائية والتحليلية لحسابي (السلف والامانات) بالوقت المناسب عند الحاجة اليها، مما يشكل خللاً وضعف في متابعة السلف والامانات المتراكمة في الحسابات الختامية لوحدات الانفاق الحكومي.</p> <p>تأخر المصادقة على الحسابات الختامية من قبل مجلس النواب بالرغم من صدور الحسابات الختامية من قبل ديوان الرقابة المالية خلافا لما ورد في المادة (٨) من القسم (١١) من قانون الادارة المالية والدين العام رقم (٩٥) لسنة ٢٠٠٤/ (المعدل) والتي تنص على " يقوم الديوان باعداد تقرير رقابي بشأن الحسابات الختامية في ١٥ من شهر حزيران ، ويقدم الى مجلس الوزراء والذي بدوره يقوم بتقديم الحسابات الختامية وتقرير الرقابة الى جهة تتمتع بسلطة تشريعية وطنية في ٣٠ حزيران" حيث يتبع الموافقة على الحسابات السنوية النهائية من قبل الجهة التي ستكون السلطة التشريعية الوطنية نشر الحساب الختامي في الجريدة الرسمية " الوقائع العراقية" ليتاح للجمهور الاطلاع عليه</p>	الاستنتاجات

ج- موقع الدراسة الحالية: تميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة التي تم الحصول عليها من قبل الباحثان بعرض الاطار النظري لحساب الامانات واستعراض معايير التدقيق الدولية بخصوص حساب الامانات واقتراح برنامج تدقيق متكامل على وفق معايير التدقيق الدولية.

٢. المبحث الثاني: الجانب النظري للبحث

١.٢ حساب الامانات

١.١.٢ مفهوم حساب الامانات:-

يمثل حساب الامانات إجمالي الحسابات الشخصية الدائنة، وهي الحسابات التي تقيد فيها المبالغ التي تقتطع من قبل الدوائر والمراكز المحاسبية الحكومية كوديعة لحساب مستحقيها، ويتم قيدها في حساب الامانات انتظاراً لتسويتها ، (هاللي، ٢٠٠٢ : ١١٨)، ويرى (الكوت، وتهامي) ان الامانات حسابات دائنة، تسجل بها المبالغ التي تحصلها الوحدة الاقتصادية ولا يتم اضافتها مباشرة على الايرادات لكونها ليست ايرادات فعلية او لعدم استكمال الاجراءات ومتطلبات الاعتراف بالإيراد ، كما يقيد عليها المبالغ المستحقة للغير ولم تتمكن المؤسسة من خصمها على انواع بنود المصروفات المختصة او تحويلها الى مستحقيها ، وذلك لنفس سبب عدم استكمال الاجراءات او المستندات المؤيدة لها ، (٢٠٠٠ : ٦).

٢.١.٢ الأسباب الموجبة لاستخدام حساب الامانات:-

يمكن تحديد الاسباب التي توجب استخدام حساب الامانات بالآتي (نجم، ١٩٨٩: ٣٤-٣٦):

أ- عدم امكانية تحديد الايراد النهائي بصورة دقيقة : اذ ان الايراد النهائي على حساب معاملات الموازنة يتطلب ان يتم تحديد المبلغ الواجب القبض بشكل دقيق، ولكن هناك حالات تتطلب قبض مبالغ في الخزينة العامة ، ولا يمكن تحديد المبلغ الحقيقي الواجب القبض في ذلك الوقت، لذلك يتم اللجوء الى حساب الامانات على سبيل مثال تأييدات براءة الذمة التي يحتاجها المقاولون من الهيئة العامة للضرائب قبل نهاية السنة المالية وبسبب عدم معرفة الربح المتحقق، لذا يتم قبض مبلغ ما بضوء الربح المقدر ويقيد هذا المبلغ في حسابات الامانات.

ب- مجهولية مصدر الايراد او عدم تكامل مقومات قبول الايرادات النهائية: قد تستلم الدولة مبالغ نقدية بصورة مؤقتة بسبب مجهولية مصدر الايراد او عدم تكامل مقومات قبولها لحساب المصدر بصورة مباشرة، ويتم تسوية هذه المبالغ واعادتها بعد اكمال المعلومات والاجراءات اللازمة لقبولها بشكل نهائي على الايراد النهائي المختص.

ج- ضمان تسديد ديون الشخص الثالث بذمة منتسبي الوحدات الحسابية: اذ تقوم الوحدات الحسابية بحسم مبالغ من صافي استحقاق العاملين لديها لغرض تسديد ديون الشخص الثالث، وعادة ما تحسم هذه المبالغ من الرواتب الشهرية وترسل الى الجهة الدائنة، مثل استقطاعات مبالغ السلف الممنوحة من قبل المصرف للموظفين.

د- ضمان تحصيل ايرادات وحقوق وموجودات الدولة بذمة الغير: وذلك لضمان تحصيل الايرادات المتوقع ترتبها بذمة المكلفين، تقوم الوحدات الحسابية باستلام تأمينات لهذا الغرض، على سبيل المثال التأمينات التي تستلم من المرضى عند الدخول الى الجناح الخاص في المستشفيات الحكومية.

هـ- تمويل الوحدات الحسابية لغرض القيام بتنفيذ المشاريع: لغرض توفير السيولة النقدية لاداء العمل في الوحدات الحسابية التي تقوم بتنفيذ المشاريع لحساب الغير فانه يتم تمويلها من قبل رب العمل، وتشمل هذه المبالغ امانات التمويل وتحسم عند تقديم الذرعات المنجزة فضلا عما تقدم فان هناك حالات اخرى يتم فيها توسط حساب الامانات في التسويات القيدية التي تتطلبها كثير من الحالات كحساب نظامي ، ففي حالة تحصيل ايرادات بصورة زائدة او مكررة سهواً تنزل هذه الزيادة من حسابات ايرادات الموازنة مبدئياً وتقيد ايرادا لحساب الامانات تمهيدا لردها الى صاحب العلاقة مصروفاً على الحساب المذكور وذلك عندما يكون التحصيل الزائد او المكرر قد قيد في حسابات السنة نفسها التي ستجري فيها معاملة تعديل القيد ، (المادة (١١) من التعليمات الحسابية رقم (٦) المذكورة اعلاه.

٣.١.٢ مقومات وقواعد حسابات الامانات:-

هناك مقومات وقواعد اساسية يتم الالتزام بها عند استخدام حساب الامانات وهي: (اسماعيل، ٢٠١٠: ٤٢١-٤٢٢)

أ- تقبض الامانات بموجب وصل قبض أو تقتطع كوديعة وتخضع في قبضها وحفظها او صرفها للأحكام القانونية الخاصة بكل نوع منها.

ب- يمسك سجل واحد او أكثر في كل دائرة ويتم قيد الامانات حسب غاياتها وانواعها وارقام وصولات المقبوضات واسماء اصحابها ج- لغرض استرداد الامانة بعد انتهاء الغرض منها:-

- يتم تقديم طلب من صاحبها الى الدائرة، ويرفق بالطلب وصل القبض الذي جرى على اساسه قبض الامانة.

- يتطلب من الدائرة مراجعة سجل الامانات للتأكد من صحة الطلب المقدم.

- وجود مبلغ الامانة باسم صاحبها وعدم ردها سابقاً، حينها يتم صرف الامانة الى صاحبها بموجب مستند صرف المدفوعات الاخرى، الذي يتم تسجيله في سجل الامانات، والذي يجري تدقيقه واجازة صرفه من قبل الموظفين المختصين.

٤.١.٢ كيفية السيطرة على حساب الامانات:-

لغرض السيطرة على حساب الامانات لابد من توافر الشروط الآتية: (فريح والسعبري، ١٩٩٢: ٢٢٠-٢٢١)

أ- تحليل حساب الامانات الى حسابات اجمالية وحسابات فرعية تبعا للغرض الذي اخذت من اجله.

ب- مسك سجل للأمانات يتم تصنيفه وفقاً لأنواع الواردة في التحليل وتأشير الامانات عند استلامها وصرفها.

- ج- إعداد جداول شهرية بأرصدة الامانات حسب انواعها.
- د- إعداد جداول سنوية او نصف سنوية بأرصدة الامانات الموقوفة وتاريخها والجهات العائدة لها
- هـ- مراقبة الامانات التي تجاوزت المدة القانونية لغرض تحويلها الى ايراد نهائي.
- و- العمل على تصفية الامانات الموقوفة وذلك بصرفها إلى الجهات التي تعود لها والتي استحق صرفها وتدوير الارصدة المتبقية من سنة الى اخرى لضمان السيطرة عليها.
- ٥.١.٢ تحليل حساب الامانات:-

يسجل في هذا الحساب كافة انواع الامانات ويتم تحليلها تبعا للغرض من الامانات كما مبين بالجدول الاتي:

جدول (١) تحليل حساب الامانات

الامانات		المستوى الاول	المستوى الثاني	المستوى الثالث
حسابات الامانات	٤	٢		
اولا: امانات ضمان تحصيل الإيرادات:	٤	٢	١	
١- امانات الضرائب	٤	٢	١	١
٢- امانات دوائر الكمارك	٤	٢	١	٢
٣- امانات حساب DFI	٤	٢	١	٣
٤- امانات اخرى متنوعة	٤	٢	١	٩
ثانيا: الامانات الشخصية:	٤	٢	٢	
١- امانات المحاكم	٤	٢	٢	١
٢- امانات التنفيذ	٤	٢	٢	٢
٣- امانات رعاية القاصرين	٤	٢	٢	٣
٤- امانات التسجيل العقاري	٤	٢	٢	٤
٥- امانات الاوقاف	٤	٢	٢	٥
٦- امانات البلديات	٤	٢	٢	٦
٧- امانات اجارات العقارات للمنظمات والنقابات المهنية	٤	٢	٢	٧
٨- امانات الدوائر الاخرى	٤	٢	٢	٩
امانات الدوائر الاخرى	٤	٢	٢	٩
امانات صندوق تقاعد موظفي الدولة	٤	٢	٢	٩
ثالثاً : امانات التوزيع	٤	٢	٣	

المصدر: (الدليل المحاسبي الحكومي، ٢٠١٣: ٥١)

٢.٢ معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتدقيق حساب الامانات:-

١.٢.٢ معايير الانتوساي ذات العلاقة بتدقيق حساب الامانات:-

الجدول رقم (٢) يبين معايير الانتوساي التي تم الاسترشاد بها لتدقيق حساب الامانات اذ تطبق هذه المعايير من قبل مدققي القطاع

العام:

جدول رقم (٢)

رقم المعيار	اسم المعيار	نطاق المعيار	اجراء التدقيق التي قام بها الباحث عند تطبيق المعيار
١٠٠	المبادئ الاساسية لرقابة القطاع العام	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق مدى الالتزام بمعايير الرقابة الوطنية والدولية التي تتناسب مع طبيعة القطاع العام والتخطيط السليم لعملية التدقيق والتقييم المستمر للمخاطر المحتملة واكتشاف الاحتيال والانشطة غير القانونية	مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات الخاصة احساب الامانات وتقييم المخاطر المحتملة بحساب الامانات والتخطيط المناسب لعملية التدقيق من حيث طبيعة ونطاق وتوقيت اجراءات التدقيق.
٢٠٠	المبادئ الاساسية للرقابة المالية	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات والانظمة التي تتناسب مع طبيعة القطاع العام والتخطيط السليم لعملية التدقيق والتقييم المستمر للمخاطر المحتملة والتواصل مع الاطراف ذات العلاقة والمحافظة على استقلالية وحيادية المدقق	
٤٠٠	مبادئ رقابة الالتزام	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق في تحديد نطاق العمل بصورة واضحة بما يشمل الاهداف والقوانين والانظمة التي سيتم تدقيقها وتحديد المخاطر المرتبطة بعدم الالتزام بتلك القوانين والانظمة وجمع الادلة الكافية والمناسبة لدعم الاستنتاجات التي سيتم التواصل اليها ومقارنة الانشطة والاجراءات التي تقوم بها الجهة الخاضعة للرقابة بالمعايير والقوانين والتشريعات المعتمدة	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من ارصدة حساب الامانات من الاطراف الخارجية. - تدقيق العمليات التي تمت في نهاية الفترة للتأكد من التسويات التي تمت وفقا للقوانين والتعليمات. - التأكد من عدم استخدام ارصدة حساب الامانات في أي غرض مخالف لحجز تلك الارصدة.
١٢٠٠	الاهداف العامة للمدقق المستقل و اجراء العملية الرقابية وفقا لمعايير التدقيق الدولية	يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المستقل العامة عند القيام بعملية الرقابة على البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية للتدقيق. ويحدد بشكل خاص أهداف المدقق المستقل العامة ويفسر طبيعة ونطاق العملية الرقابية المصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق تلك الأهداف. كما يوضح هذا المعيار الدولي أيضا نطاق معايير التدقيق الدولية وصلاحتها وهيكلاتها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات المدقق المستقل العامة الجاري بها العمل في كل العمليات الرقابية، بما فيها ضرورة الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق.	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من الية تسجيل مبالغ الامانات وفق النظام المحاسبي الحكومي واجراءات تسديدها. - التأكد ان كافة عمليات الخاصة بحساب الامانات قد تم تمت وفقا للضوابط المعتمدة - التحقق من حركة حساب الامانات مطابقة للمستندات الصرف.
١٢٤٠	مسؤوليات المدقق بخصوص الاحتيال في عملية الرقابة على البيانات المالية	يشير هذا المعيار انه لا بد لمدقق القطاع العام من أن يأخذ بعين الاعتبار تلك المسؤوليات الإضافية ومخاطر الاحتيال ذات العلاقة، عند التخطيط لعملية التدقيق وعند أدائها. وتحديد كيفية التوسع في تطبيق معيارين ٣١٥،٣٣٠ مخاطر الاخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال.	<ul style="list-style-type: none"> - تدقيق مستندات الصرف والاوليات المرفقة معها الخاصة بحساب الامانات. - طلب تحليل بالمبالغ الضخمة او غير الطبيعية لحساب الامانات. - تحقق من الاوليات المفقودة او عدم دقة ارصدة بعض حسابات ضمن حساب الامانات. - عدم تسديد الامانات لاصحابها خلال الوقت المحدد. - استخدام مبالغ حساب الامانات لغير الغرض التي حجزت لاجله.
١٢٥٠	مراعاة الانظمة والقوانين في الرقابة على البيانات المالية	فهم البيئة القانونية والتنظيمية ولوحدة الاتفاق الحكومي، ومدى التزامه بالقوانين والتعليمات، تحديد القوانين والانظمة والتعليمات التي يكون لها اثر كبير على حساب الامانات.	<ul style="list-style-type: none"> - التحقق من ارصدة حساب الامانات من الاطراف الخارجية. - تدقيق العمليات التي تمت في نهاية الفترة للتأكد من التسويات التي تمت وفقا للقوانين والتعليمات. - التأكد من عدم استخدام ارصدة حساب الامانات في أي غرض مخالف لحجز تلك الارصدة. - اجراء مطابقة كشف المصرف لحساب الامانات.

<ul style="list-style-type: none"> - التأكد من وجود افصاح كامل في حالة وجود بعض الارصدة لحساب الامانات مخالف لطبيعته. - التحقق من المبالغ المحتجزة على حساب الامانات لغرض صرفها دون الاعتماد على تمويل من وزارة المالية. - التأكد من صحة الحسابات. - التأكد من فتح حساب خاص بحساب الامانات. 	<p>يتطرق هذا المعيار الى مسؤوليات المدقق في الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والإدارة وإبلاغهم بالطريقة الملائمة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية التي حددها أثناء قيامه بعملية الرقابة على البيانات المالية. ولا يفرض هذا المعيار ٢٦٥ مسؤوليات إضافية على المدقق بخصوص الحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم اختبارات رقابية غير مذكورة في متطلبات في المعايير الأخرى.</p>	<p>إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة عن جوانب النقص في الرقابة الداخلية</p>	<p>١٢٦٥</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تحديد المخاطر الطبيعية لحساب الامانات و مخاطر الالتزام والرقابية. - تدقيق كافة العمليات التي حدثت على الامانات. - التواصل مع الاطراف الخارجية للتحقق من رصيد حساب الامانات. 	<p>يتطرق هذا المعيار الى مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية وذلك من خلال فهم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للهيئة.</p>	<p>تحديد مخاطر الاخطاء الجوهرية وتقييمها من خلال فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها</p>	<p>١٣١٥</p>
<p>حددت المبالغ الضخمة في حساب الامانات لسنوات عينة البحث.</p>	<p>يتطرق هذا المعيار الى مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم المادية عند التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية</p>	<p>المادية في التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها</p>	<p>١٣٢٠</p>
<p>تحليل الاجراءات المتخذة من قبل الوحدة والتعرف على كيفية تسجيل العمليات الحسابية الخاصة بحساب الامانات وتقييم المخاطر والتركيز على مخاطر الاحتيال والاطفاء الجوهرية وبيان مدى التزام الوحدة بالسياسات والقوانين.</p>	<p>يتطرق هذا المعيار على مسؤولية المدقق بخصوص تقييم أثر الاخطاء المحددة اثناء عملية التدقيق والاطفاء التي لم يتم تصحيحها ان وجدت في البيانات المالية</p>	<p>تقييم الاخطاء المحددة (التي تم الوقوف عليها) اثناء عملية التدقيق</p>	<p>١٤٥٠</p>
<p>القيام بمقارنة الارصدة السنوية لحساب الامانات ونسب التغير من سنة الى اخرى ضمن عينة البحث.</p>	<p>يعالج هذا المعيار استخدام الاجراءات التحليلية كاجراءات جوهرية إجراءات التحليل الجوهرية". كما يعالج أيضا مسؤولية المدقق عن القيام بإجراءات تحليلية قرب نهاية العملية الرقابية تساعده على الوصول الى استنتاجات شاملة حول البيانات المالية.</p>	<p>الاجراءات التحليلية</p>	<p>١٥٢٠</p>

المصدر : من اعداد الباحثين

٢.٢.٢ معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتدقيق حساب الامانات:

الجدول رقم (٣) يبين معايير التدقيق الدولية التي يتم الاسترشاد بها لتدقيق حساب الامانات:-

جدول رقم (٣)

رقم المعيار	اسم المعيار	نطاق المعيار	اجراء التدقيق التي قام بها الباحث عند تطبيق المعيار
٢٠٠	الاهداف العامة للمدقق المستقل والقيم بالتدقيق وفق المعايير المسؤولية العامة للمدقق	يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق والمسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند القيام بتدقيق القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق، وعلى وجه التحديد، فإنه يوضح الأهداف العامة للمدقق المستقل، ويشرح طبيعة ونطاق التدقيق المصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق تلك الأهداف. ويوضح هذا المعيار أيضاً نطاق معايير التدقيق واختصاصها وهيكلها، ويتضمن المتطلبات المحددة للمسؤوليات العامة للمدقق المستقل المنطبقة على جميع أعمال التدقيق، بما في ذلك الالتزام بمراعاة معايير التدقيق.	- القيام بتحديد السياسات والاجراءات المحاسبية وطبيعة حساب الامانات وتقييم الرقابة الداخلية بخصوص حساب الامانات مثلا تلقي مبلغ الامانة والاحتفاظ بها والية صرف تلك المبالغ والتأكد من المبالغ التي تم تسجيلها في السجلات تخص أطراف معينة.
٢٤٠	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية	إن هذا المعيار هو تحديد مسؤولية المدقق ذات العلاقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق معايير التدقيق (٣١٥) و(٣٣٠) فيما يتعلق بمخاطر الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.	تحليل طبيعة حساب الامانات والاطراف ذات العلاقة وتحليل التدفقات المالية من مصادر الاموال واستخدامها ومقارنة العمليات المالية بطبيعة حساب الامانات ومطابقة الصكوك ومستندات الصرف مع كافة الاوليات والتأكد

من ضوابط السحب والإيداع والتأكد من عدم إجراء تسجيلات مزدوجة أو الأخطاء المتعمدة.			
التأكد من الالتزام بتطبيق التشريعات والقوانين والتعليمات والكتب الصادر من الجهات المختصة ذات العلاقة بحساب الامانات مثلا: النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لسنة/٢٠١٣، الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة/٢٠١٣، الدليل وحدات التدقيق الداخلي لجمهورية العراق المعمم بموجب كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (٣٧٩٣٨) في ١١/١٦/٢٠١٩، دليل متطلبات انجاز الحسابات المالية للدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، قانون الادارة المالية والدين العام المعتمد.	مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالاعتبارات الخاصة بالقوانين والانظمة واللوائح اثناء عملية تدقيق البيانات المالية والغاية من هذا المعيار هو التأكد من ان مراقب الحسابات يأخذ بعين الاعتبار مدى تأثير القوانين والانظمة واللوائح على البيانات المالية.	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	٢٥٠
<ul style="list-style-type: none"> - التأكد من مسك سجلات فرعية خاصة بحساب الامانات. - التأكد من مطابقة كشوفات المصرف اولا باول. - التأكد من فصل المسؤولية بين موظفي - التأكد من وجود نظام داخلي وخاص بالوصف الوظيفي وتقسيم الاعمال. - معالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومدى جدية معالجتها والالتزام بتعليمات النافذة 	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بشكل مناسب بأوجه القصور في الرقابة الداخلية التي حددها أثناء تدقيق القوائم المالية. ولا يفرض هذا المعيار مسؤوليات إضافية على المدقق فيما يتعلق بالتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية وتصميم وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة، ويجب على المدقق أن يتوصل إلى فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق عند تحديده لمخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها، وعند إجراء تلك التقييمات للمخاطر، يأخذ المدقق في الحسبان الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة.	إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	٢٦٥
طلب كشف تحليلي بحساب الامانات على مستوى المفردات ويكون اسم صاحب الامانة ضمن التحليل ومطابقة عينة (مستندة للمخاطر) من تلك المفردات مع المعاملات أو الحدث المالي التي أنشأته للتحقق من صحة دقة الكشف التحليلي وبالتالي مطابقتها مع الحساب الاجمالي الظاهر في البيانات المالية (المركز المالي، كشف حساب الامانات).	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها في القوائم المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية	التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها	٣١٥
انتقاء المبالغ الضخمة لحساب الامانات خلال سنوات عينة البحث فضلا عن حركة ارصدة الحساب خلال كل سنة من سنوات عينة البحث. بعد ذلك يتم تحديد الاهمية النسبية وتحديد المخاطر المتلازمة والرقابية لحساب الامانات ليتم وضع برنامج تدقيق خاصة بهذا الحساب.	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تطبيق مفهوم الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ تدقيق القوائم المالية.	الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	٣٢٠
بعد ان تم تحديد الاهمية النسبية وتحديد المخاطر المتلازمة والرقابية لحساب الامانات تم وضع برنامج تدقيق خاصة لهذا الحساب	يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها المدقق وقيمتها وفق معيار التدقيق (٣١٥) عند تدقيق القوائم المالية.	استجابات المدقق للمخاطر المقدره	٣٣٠
اجراء مطابقة رصيد حساب الامانات مع رصيد بنك النفقات في موازين المراجعة ومقارنة الارصدة السنوية لحساب الامانات ونسب التغير من سنة الى اخرى ضمن عينة البحث، فضلا عن الحركة السنوية لرصيد حساب الامانات ونسبة الزيادة الحاصلة فيها وللموازنتين الجارية والاستثمارية ولنصف العينة.	يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية كإجراءات أساس (الإجراءات التحليلية الأساس) ويتناول أيضاً مسؤولية المدقق عن تنفيذ الإجراءات التحليلية قرب نهاية التدقيق التي تساعد المدقق عند تكوين استنتاج عام عن القوائم المالية.	الاجراءات التحليلية	٥٢٠

<p>يتم تحديد حجم العينة من خلال تحديد الأهمية النسبية وتحديد المخاطر المتلازمة والرقابية لحساب الامانات وطلب كشف تحليلي بحساب الامانات على مستوى المفردات ويكون اسم صاحب الامانة ضمن التحليل ومطابقة عينة (مستتده للمخاطر) من تلك المفردات مع المعاملات أو الحدث المالي التي أنشأته للتحقق من صحة ودقة الكشف التحليلي وبالتالي مطابقتها مع الحساب الاجمالي الظاهر في البيانات المالية (المركز المالي، كشف حساب الامانات).</p>	<p>ينطبق هذا عندما يقرر المدقق استخدام العينات في التدقيق عند تنفيذ إجراءات التدقيق. ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند تصميم عينة التدقيق وتنفيذ اختبارات أدوات الرقابة واختبارات التفاصيل، وتقويم النتائج المستنبطة من العينة. يُعد هذا المعيار مكملاً لمعيار التدقيق (٥٠٠)، الذي يتناول مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق للحصول على يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حتى يكون قادراً على استخلاص استنتاجات معقولة تشكل أساساً لرايه.</p>	<p>العينات في التدقيق</p>	<p>٥٣٠</p>
<p>تم اعداد اجراءات تدقيق مختصة بحساب الامانات ضمن برنامج تدقيق عام للحسابات وحدة الانفاق الحكومي، وبالإمكان اعتبارها برنامج تدقيق في حالة التكليف لتدقيق حساب الامانات فقط.</p>	<p>يغطي المعيار حالات تدقيق: - قائمة مالية واحدة مثل قائمة المركز المالي. - عنصر محدد في قائمة مالية (مثل الامانات). - حساب محدد مثلاً حساب الامانات. - بند محدد في قائمة مالية على سبيل المثال تراكم ارصدة حساب الامانات والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.</p>	<p>اعتبارات خاصة عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية</p>	<p>٨٠٥</p>

المصدر: من اعداد الباحثين

٣. المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

١.٣ برنامج تدقيق مقترح لحساب الامانات في وحدات الانفاق الحكومي

سيتم التطرق في هذا المبحث الى برنامج التدقيق المقترح لتدقيق حساب الامانات لدعم برنامج التدقيق الموحد للإيفاء بمتطلبات تدقيق البيانات المالية واعداد التقرير للوحدات المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي، ويمثل هذا البرنامج الحد الأدنى المطلوب القيام بها من قبل المدقق مع امكانية تطوير البرنامج استجابة لمعايير التدقيق الدولية والمتغيرات في القوانين والتعليمات، ويقترح الباحثان اعتماد برنامج تدقيق متكامل على وفق معايير التدقيق الدولية لتدقيق حساب الامانات وكما في مبين ادناه:-

دائرة تدقيق	اعد البرنامج من قبل
الهيئة الرقابية العاملة في	تمت مراجعته من قبل
اسم الجهة الحكومية الخاضعة للتدقيق	تاريخ المباشرة بالتدقيق
السنة المالية	تأريخ الانتهاء من التدقيق:

برنامج التدقيق المقترح

رقم ورقة العمل والاستفسار	اسم المدقق وتوقيعه	نسبة التدقيق	اجراءات التدقيق	التسلسل
			<p>التأكد من الالتزام بتطبيق التشريعات والقوانين والتعليمات والكتب الصادر من الجهات المختصة ذات العلاقة بحساب الامانات ومنها: - النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي لسنة/٢٠١٣. - الدليل المالي والمحاسبي في العراق لسنة/٢٠١٣.</p>	<p>١</p>

			<ul style="list-style-type: none">- الدليل وحدات التدقيق الداخلي لجمهورية العراق المعمم بموجب كتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء المرقم (٣٧٩٣٨) في ٦/١١/٢٠١٩.- دليل الرقيب المالي لسنة / ٢٠٠٧.- دليل متطلبات انجاز الحسابات المالية للدوائر المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي.- قانون الادارة المالية والدين العام المعتمد	
			التحقق من الاخذ بنظر الاعتبار معايير الانتوساي المعتمدة عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق للحسابات الدائنة وبالأخص حساب الامانات للتأكد من صحة ودقة الحساب.	٢
			طلب تحليل العمر لحساب الامانات المدورة من سنوات سابقة لغرض متابعة الامانات الموقوفة التي مضت عليها المدة القانوني البالغة (٥) وذلك بأخذها ايراد للخرينة العامة وتحويلها الى وزارة المالية والالتزام بالمادة (٢٦/اولاً) من قانون الادارة المالية الاتحادية رقم (٦) لسنة/٢٠١٩ (المعدل) وكتاب الامانة العامة لمجلس الوزراء/دائرة الرقابة الداخلية والتدقيق المرقم (د.ت/٤/١٩٩١٥) في ١١/٦/٢٠١٤ والتأكد من صلاحيات مالية ممنوحة للأمر بالصرف او من يخوله من قبل وزير المالية بخصوص رد الامانات الى اصحابها، سنوات ومدى الالتزام بالفترة الزمنية لهذا الحساب.	٣
			التأكد من طبيعة الامانات المستلمة وهل مستندة الى القوانين والتعليمات والضوابط المعتمدة لغرض التحقق من اجراءات تصفيته مستقبلاً على سبيل المثال: <ul style="list-style-type: none">- امانات حسن التنفيذ وفقاً لتنفيذ العقود الحكومية رقم (٢) لسنة/٢٠١٤ (المعدل) والضوابط الملحقه.- امانات الصيانة وفقاً لتنفيذ العقود الحكومية رقم (٢) لسنة/٢٠١٤ (المعدل).- التأمينات الاولية وفقاً لتنفيذ العقود الحكومية رقم (٢) لسنة/٢٠١٤ (المعدل).- امانات التقاعد- امانات الضرائب التي تم حجزها وفق القوانين والتعليمات والضوابط.	

			<p>التحقق من اجراءات الضبط الداخلي لحساب الامانات وفقاً لدليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية والمتمثلة ب :-</p> <ul style="list-style-type: none">- الفصل بين المسؤوليات.- نظام محاسبي يقوم على مجموعة من السجلات والمستندات والدليل المبوب.- ادلة الاثبات والتوثيق والسيطرة على المستندات.- التقويم والتحديث المستمر لنظام الرقابة الداخلية لتحاشي احتمالية التقادم الاجراءات الرقابية.- التأكد من وجود نظام داخلي وخاص بالوصف الوظيفي وتقسيم الاعمال.	٤
			<p>التأكد من فتح حساب جاري خاص بالأمانات التي تزيد عن المليار دينار استناداً لكتاب وزارة المالية / دائرة المحاسبة المرقم بالعدد (١٩٣٤٦) في ٢٠١١/١٢/٤ والخاص بفتح حساب جاري خاص بالأمانات حصراً في تشكيلات التي يتحقق لديها امانات بمبالغ ضخمة ويستلزم طبيعة عملها فصل حساب الامانات عن حساب بنك النفقات الاعتيادية ولا يستخدم الا للغرض المخصص لأجله.</p>	٥
			<p>التأكد من مدى الالتزام بكتاب وزارة المالية / دائرة المحاسبة المرقم بالعدد (٧٣٦٤) في ٢٠١٤/٤/٧ استقطاعات التوقيفات التقاعدية الذي اشار الى استقطاع نسبة (١٠٪) من الراتب الشهري لموظف في دوائر الدولة والشركات العامة والتي تقوم بتسديد تلك الاستقطاعات لحساب التوقيفات التقاعدية شهرياً وكذلك نسبة مساهمتها المحسوبة خصماً من موازنتها في نهاية الشهر المختص وبما لا يتجاوز اليوم العاشر من الشهر التالي بموجب صك ينظم لأمر (صندوق تقاعد موظفي الدولة) معززة بالاستمارة المعتمدة وفي حالة عدم التسديد يتم فرض غرامة (٣٪) على المبلغ المترتب عليها شهرياً وتعد الدائرة او الشركة غير ملتزمة اذا امتنعت عن التسديد مدة تزيد عن (٦) اشهر من تاريخ الاستحقاق .</p>	٦
			<p>التأكد من الامور المهمة الاتية:</p> <ul style="list-style-type: none">- مطابقة السجلات الخاصة بحساب الامانات (محاسبة/٤)وسجلات الفرعية الاخرى(المقترحة) مع مستندات الصرف ومشروعيتها والارصدة الخاصة بالسجلات ومطابقتها مع موازين المراجعة وسجل التوحيد.	٧

			<p>- الاوامر الادارية الخاصة بمسؤولية الموظفين المسؤولين عن حساب الامانات.</p> <p>- تسديد الامانات خلال الفترة المحددة المنصوص عليها بموجب التعليمات النافذة وعلى سبيل المثال (ضريبة الدخل)استقطاع المباشر)، مقاولين،...الخ) والالتزام بكتاب وزارة المالية/الهيئة العامة للضرائب المرقم (٤٣/س/١٥٤٥) في ٢٠١٦/٩/١ استقطاع ضريبي الذي تضمن استقطاع النسب الضريبي التي تم ذكرها بالجدول من المبالغ المتحققة المقاولين والمتعاقدين من كل سلفة او دفعة اذا العمل على شكل دفعات ويتم ارسالها المبالغ المستقطعة الى الهيئة العامة للضرائب خلال مدة لاتزيد عن (٣٠) يوم عن تاريخ انجاز العمل بالبريد المسجل او بيد معتمد او بيد مكلف بأسلوب البريد السري</p>	
			<p>التأكد من معالجة الملاحظات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومدى جدية معالجتها والالتزام بتعليمات مجلس الوزراء المعممة بموجب كتاب لجنة الشؤون الاقتصادية المرقم (س.ل/١٥١) في ٢٠١٢/٢/٢٣ المتضمن (تصفية الملاحظات الواردة في التقارير ومحاسبة المقصرين عن التأخير في تصفياتها).</p>	٨
			<p>التأكد من عدم وجود حك وشطب لحساب الامانات الظاهرة في السجلات المختصة والمستندات ذات العلاقة لغرض التحقق من مصداقية الحساب، والالتزام بكتاب وزارة المالية /دائرة المحاسبة ذي العدد (١٧٤٧) في ٢٠١٠/٢/٢٨ الذي تضمن (في حالة حصول خطأ في الأرقام او العبارات المغلوطة فيؤشر بالمداد وتحرر فوقها الأرقام والعبارات الصحيحة بشرط ان لا تمحى أثر الخطأ وان يوقع الموظف المسؤول تجاه تلك التصحيحات).</p>	٩
			<p>الاطلاع على النظام الداخلي للجهة الخاضعة للتدقيق وهيكلها التنظيمي للتحقق من المسؤولية المناطة للموظفين المكلفين بمسك سجلات الخاصة بحساب الامانات.</p>	١٠
			<p>التأكد من حصول الجهة الخاضعة للتدقيق على تأييدات تخص ارصدها الدائنة (حساب الامانات).</p>	١١
			<p>التأكد من الحصول الجهة الخاضعة للتدقيق على ادلة اثبات خارجية بخصوص المبالغ ذو الاهمية النسبية والمستلمة من الجهات الخارجية على سبيل المثال: الحسابات المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات التي تخص الشركات والمقاولين، للتحقق من مطابقة عينة من حساب الامانات الظاهرة في السجلات.</p>	١٢

			التأكد من اجراءات صحة الصدور الخاصة بالمعاملات مثلا (وكالة، سند عقار، هوية الاحوال المدنية، الخ) في حالة رد الا.	١٣
			التأكد من اسباب ظهور حساب الامانات (مخالف طبيعته) وماهي الاجراءات المعتمدة لمعالجتها.	١٤
			فحص نظام انسيابية حركة حساب الامانات وكيفية اجراء المطابقة لغرض تحديد نقاط الضعف لتسليط الضوء عليها خلال عملية التدقيق لكونها أحد الاسباب الجوهرية في حصول الاحتيال.	١٥
			طلب كشف تحليلي بحساب الامانات على مستوى المفردات ويكون اسم صاحب الامانة ضمن التحليل ومطابقة عينة (مستنده للمخاطر) من تلك المفردات مع المعاملات أو الحدث المالي التي أنشأته للتحقق من صحة ودقة الكشف التحليلي وبالتالي مطابقتها مع الحساب الاجمالي الظاهر في البيانات المالية (المركز المالي، كشف حساب الامانات).	١٦
			التحقق من مصادقة سجل التوحيد (محاسبة/٨٩) من قبل وزارة المالية لغرض اعتماد رصيد حساب الامانات بالإضافة الى الكشف التحليلي الوارد في الفقرة (١٤) أعلاه.	١٧
			التحقق من وصل القبض للأمانات المستلمة من حيث المبلغ رقما وكتابة وتوقيع أمين الصندوق وتبويب نوع الأمانة بشكل سليم والأمور الشكلية الاخرى.	١٨
			التأكد من صحة التسجيل والمجاميع في سجل الأمانات (محاسبة /٤) وسجل اليومية العامة (محاسبة/٨٦) وعلى مستوى كل نوع على حدة للتحقق من مجموع الحساب.	١٩
			التأكد من سلامة عمليات رد الأمانات بعد انتفاء الحاجة منها وهل تم اعادتها الى الجهة صاحبة الامانة من خلال تدقيق صحة المعاملات المالية (مستندات الصرف) ورافاق كافة الاوليات المطلوبة والمتمثلة بـ (طلب رد الامانة، وصل القبض الذي تم استلام الامانة بموجب، كتاب يؤيد انتفاء الحاجة من الامانة، نسخة من هوية الاحوال المدنية لصاحب الامانة، الخ) ومؤشر تدقيقها من قبل التدقيق الداخلي.	٢٠
			التحقق من قيام التدقيق الداخلي من مطابقة حساب بنك الامانات الظاهر في السجلات المالية مع الرصيد بموجب كشف المصرف حسب المهام الموكلة له وفقاً للنظام الداخلي لوحدات التدقيق	٢١

			الداخلي للتأكد صحة الرصيد وعدم استخدامه لغير الأغراض المخصصة له.	
			التأكد من الجهات الخاضعة للتدقيق من اتخاذ الاجراءات القانونية في متابعة تصفية الملاحظات المشخصة في حساب الامانات من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي والجهات الرقابية الاخرى وبيان فيما اذ تم تكرار نفس الملاحظات ومدى تكرارها.	٢٢
			التحقق من تطبيق كافة الإجراءات المحاسبية الخاصة بحساب الامانات الواردة ضمن دليل النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي للتأكد من صحة تسجيل الحساب والقيود المحاسبية الخاصة بها.	٢٣
			الحصول على كشف بالمصروفات للسنة موضوع التدقيق ومقارنته مع الاعتمادات المقررة من قبل وزارة المالية والمبالغ المصروفة من المصرف (تدفق نقدي خارج) لغرض التحقق من عدم وجود مصروفات محجوزة على حساب الامانات لاستغلالها في السنة اللاحقة.	٢٤
			الاستفسار عن المجالس التحقيقية المشكلة من قبل الجهات المختصة ان وجدت بخصوص التصرفات غير القانونية بحساب الامانات لغرض التحقق من الاجراءات المتخذة بخصوص ما ورد في توصيات تلك المجالس، والتأكد من استرجاع المبالغ المضمنة.	٢٥
			اجراء مطابقة رصيد الامانات الظاهر في السجلات مع كشف المصرف والاشخاص المستلمين المبالغ من المصرف ومطابقتهم مع الموقعين على استلام الصكوك في مستند الصرف والمقدمين الطلبات.	٢٦
			على مراقب الحسابات الانتباه الى الأمور الاتية:- - التأكد من الطلب المقدم من قبل صاحب الأمانة (تاريخ تقديم الطلب او بتوكيل رسمي). - وجود تغييرات متتالية في التقديرات. - التأكد من تاريخ صرف الامانات التي تتم خلال فترات محده. - التحقق من تثبيت كافة المستندات الخاصة بحساب الامانات ضمن السجلات المختصة.	٢٧
			استخدام اساليب اخرى بتدقيق حساب الامانات على سبيل المثال الحصول على تأييدات خارجية من اصحاب الامانات.	٢٨

٤. المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

١.٤ الاستنتاجات:-

١. من خلال ما تم التطرق اليه ضمن محتوى البحث وما ورد فيها من عرض لبعض الدراسات ذات العلاقة وما تم عرضه في الجانب التطبيقي فقد توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، وكما يأتي:-
 ١. عدم الاخذ بنظر الاعتبار معايير الانتوساي المعتمدة عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق للحسابات الدائنة وبالأخص حساب الامانات للتأكد من صحة ودقة الحساب.
 ٢. عدم مراعاة الاهمية النسبية لحساب الامانات ومخاطر التدقيق الناتجة عنه.
 ٣. عدم فتح حساب خاص بحساب الامانات من قبل وحدة الإنفاق الحكومي خلافاً لكتاب وزارة المالية/ دائرة المحاسبة ذي العدد (١٩٣٤٦) في ٢٠١١/١٢/٤ والفقرة (٥) من كتاب وزارة المالية الموجة الى ديوان الرقابة المالية الاتحادي ذي العدد (٢١١٦٣) في ٢٠١٢/١١/٢١ والمعمم بكتابها المرقم (٩٦٩) في ٢٠١٣/١/١٢ الخاص بالحساب الجاري للأمانات، مما أدى الى عدم السيطرة والرقابة على حساب الامانات وإجراء المطابقات الدورية له.
 ٤. عدم الاعتماد بشكل كامل على معايير الانتوساي ومعايير التدقيق الدولية عند أعداد برنامج تدقيق البيانات المالية لوحدة الإنفاق الحكومي المعتمدة لكافة إجراءات التدقيق المختصة بحساب الامانات، إذ تطرق الى (٨) فقرات فقط عن إجراءات التدقيق للحسابات الدائنة بضمنها حساب الامانات، وتعتبر هذه الإجراءات غير كافية لتدقيق حساب الامانات لكونه يتضمن حسابات فرعية عديدة.

٢.٤ التوصيات:-

- إن الاستنتاجات النظرية والعملية التي توصل إليها الباحثان في المبحث السابق من هذا البحث تمثل تحديداً لأبرز النتائج التي تمخض عنها البحث، وعلى هذا الأساس فإن التوصيات التي يعتمدها الباحثان تأتي في إطار محاولة المساهمة في تعزيز الجوانب الايجابية التي ارتأها الباحثان من خلال التنبيه للجوانب السلبية منها للمعالجة والتصحيح وكما يأتي:
١. ينبغي الاخذ بنظر الاعتبار معايير الانتوساي المعتمدة عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق للحسابات الدائنة وبالأخص حساب الامانات للتأكد من صحة ودقة الحساب.
 ٢. مراعاة الاهمية النسبية لحساب الامانات ومخاطر التدقيق الناتجة عن حساب الامانات.
 ٣. ضرورة التزام وحدة الإنفاق الحكومي بالقوانين والأنظمة والتعليمات من خلال فتح حساب خاص بحساب الامانات من وحدة الإنفاق الحكومي لغرض احكام السيطرة والرقابة على حساب الامانات وإجراء المطابقات الدورية له.
 ٤. اعتماد برنامج تدقيق المقترح لتدقيق حساب الامانات الذي تم اعداده وفق معايير التدقيق الدولية وذلك لكونه يتضمن كافة جوانب تدقيق الامانات فضلاً عن السندات القانونية التي يعتمدها المدقق في تثبيت وقائع المخالفة.

REFERENCES

١. اسماعيل، خليل اسماعيل، عدس، نائل حسن، (٢٠١٠)، " المحاسبة الحكومية " الطبعة الرابعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان - الاردن .
٢. البيانات المالية للديوان محافظة ديالى محل تطبيق البحث للأعوام من (٢٠١٢ ولغاية ٢٠١٧).
٣. التعليمات الحسابية رقم (٥) و (٦) الملحقه بقانون اصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠
٤. فريح : عبيد محل ، السعيري : ابراهيم عبد موسى، (١٩٩٢)، " المحاسبة الحكومية " ، دار الحكمة للطباعة والنشر، بغداد.
٥. كاظم ،حنان عبد الامير كاظم، (٢٠١٨)، "دور الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق حسابات السلف والامانات ومتابعة تصفيتها واثرها على الحساب الختامي " دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة المالية .



٦. الكوت، عادل حسين علي محمد، والتهامي، صلاح سعد يوسف،(٢٠٠٠)، " دور ديوان المحاسبة في الرقابة على قطاع الصحة " بحث مقدم الى ادارة التدريب والبحوث والمنظمات الدولية بديوان المحاسبة ، دولة الكويت.
٧. معايير التدقيق الدولية:(١٠٥،٨٠٥،٥٣٠،٥٢٠،٣٣٠،٣٢٠،٣١٥،٢٦٥،٢٥٠،٢٤٠،٢٠٠)
٨. معاييرالانتوساي (١٥٣٠،١٥٢٠،١٤٥٠،١٣٢٠،١٢٦٥،١٢٥٠،١٢٤٠،١٢٠٠،١٢٠٠،٤٠٠،٢٠٠،١٠٠)
٩. نجم، جمال ابراهيم، (١٩٨٩)، "الرقابة على السلف والامانات " دراسة ميدانية في مديرية الحكم الذاتي والمنشأة العامة لدواجن المنطقة الشمالية ، بحث مقدم الى كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد.
١٠. هلاي، محمد جمال علي، (٢٠٠٢)، " المحاسبة الحكومية " الطبعة الاولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
١١. وزارة المالية ، الدليل المحاسبي الحكومي الموحد، ٢٠١٣
12. <http://www.mof.gov.iq/pages/ar/AboutMinistryFinance.aspx>
13. <https://fbsa.gov.iq/>