

أثر تطوير معايير التدقيق العراقية في الإيفاء بمتطلبات الإصلاح ومناهضة الفساد
دراسة مقارنة تحليلية مع وضع إطار مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية
التدقيق والإشراف عليه

د. أسيل جبار عنبر

علي خضير سمير

مستخلص

يستهدف البحث بيان الأثر الذي يحدثه تطوير معايير التدقيق العراقية في مناهضة الفساد والإيفاء بمتطلبات الإصلاح عن طريق إجراء دراسة مقارنة تحليلية مع وضع إطار مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (٦) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بتاريخ ٢٤ / ٨ / ٢٠٠٢ بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها إستناداً لأحدث إصدارات معايير التدقيق الدولية بهذا الشأن.

وقد خلص الباحثان إلى إن هنالك حاجة لتحديث معايير (أدلة) التدقيق المعتمدة في جمهورية العراق على وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية لإيفاء تقرير المدقق الخارجي بمتطلبات المجتمع المالي ، والذي ينعكس بالنتيجة النهائية على محاربة الفساد بأشكاله الخطرة وتحقيق متطلبات الإصلاح المرئية. وفي ضوء النتائج تقدم الباحثان بعدة توصيات منها التأكيد على أهمية عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وكذلك البرامج التدريبية لإشاعة أهمية مواكبة معايير التدقيق المعتمدة دولياً للإرتقاء بفاعلية عملية التدقيق ودورها في محاربة الفساد وإرساء الإصلاح الإداري المرئى.

Extract

the research aimed to statement, which impact that the development of Iraqi auditing standards in the fight against corruption and to fulfill the reform requirements by conducting a comparative study analysis with a framework proposal to amend the Iraqi Audit directory number statement (6) issued by the Accounting and Auditing Standards Board of the Republic of Iraq dated 08/24/2002 on audit planning and supervision on the basis of the latest versions of international auditing standards in this regard.

The researchers concluded that there is a need to update the standards (evidence) audit accredited in the Republic of Iraq in accordance with international auditing standards to meet the requirements of the report of the external auditor requirements of the financial community, which is reflected in the final outcome of the fight against corruption and hazardous forms and achieve the anticipated reform requirements.

In light of the findings the researchers several recommendations, including offering to emphasize the importance of conferences, seminars and workshops held as well as training programs to promote the importance of keeping up internationally

recognized auditing standards to elevate effectively audit process and its role in the fight against corruption and the establishment of administrative reform expected.

مقدمة

تتعالى الأصوات التي تنادي بضرورة تحقيق الإصلاح الذي بات يمثل مطلباً رئيساً للقضاء على ظاهرة الفساد المستشري بقوة بين صفوف المؤسسات العامة والخاصة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

وبما إن معايير التدقيق تشكل الأداة التي يستند إليها المدقق الخارجي في أداء عمله التدقيقي وإصدار تقريره الذي يُعد الوسيلة التي يستخدمها لإعلام مستخدمي البيانات المالية للجهات الخاضعة للتدقيق عن حالات سوء التصرف بالموارد الاقتصادية.

من هنا فقد نشأت الحاجة إلى تطوير معايير التدقيق لتواكب التطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية المعتمدة بشكل واف وبما يمكن المدقق الخارجي من تحقيق آليات الرقابة بشكل أكثر كفاءة، ويضمن دقة ومهنية رأيه المهني المحايد الذي يصدره بهذا الشأن، مما ينعكس بالنتيجة النهائية على مناهضة الفساد بأشكاله المختلفة، وإحداث الإصلاح المنشود.

الكلمات المفتاحية: معايير التدقيق، الفساد، الإصلاح.

١- منهجية البحث: تتضمن منهجية إعداد البحث مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضيته، فضلاً عن

مصادر جمع البيانات ومخطط البحث، وعلى وفق الآتي:-

١-١ مشكلة البحث Research Problem :-

في ظل التغيرات والتطورات التي أحاطت الفكر الإداري والممارسات الإدارية أضحى تطوير معايير التدقيق مطلباً مهماً يتصدر اهتمامات الجهات القائمة على مهنة تدقيق الحسابات للوفاء بمسؤولياتها وتحقيق رسالتها المهنية من جهة، فضلاً عن محاربة الفساد وتحقيق متطلبات الإصلاح من جهة أخرى.

ويمكن تحديد مشكلة البحث عن طريق بلورة مجموعة من الأسئلة الآتية:

١-١-١ ما المقصود بكل من (الإصلاح) و(الفساد)؟، وما العلاقة بينهما وبين معايير التدقيق؟

٢-١-١ ما الأثر الذي يحدثه تطوير معيار التدقيق العراقي(تخطيط عملية التدقيق والإشراف

عليها) في محاربة الفساد والإيفاء بمتطلبات الإصلاح؟

٣-١-١ ما أهمية تكييف معيار التدقيق العراقي(تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها) مع مثيله

الدولي في محاربة الفساد وتحقيق الإصلاح المُنتظر؟ وما المعوقات التي تحد من إتمام

ذلك؟

١-١-٤ هل يوجد توافق بين النصوص المنظمة لمهنة التدقيق في جمهورية العراق مع متطلبات معايير التدقيق الدولية فيما يتعلق بالتخطيط والإشراف على عملية التدقيق للكشف عن الفساد وتحقيق الإصلاح المرغوب؟

٢-١ أهمية البحث Research Significance :-

يكتسب البحث أهمية مهنية لكونه يأخذ بعداً مهنيّاً عن طريق إيضاح الأثر الذي يتركه تطوير أحد أهم معايير التدقيق العراقية (بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها) في تحقيق متطلبات الإصلاح ومحاربة الفساد، مع رفع فاعلية الأداء المهني والإسهام في إنجاح عملية التدقيق.

وتتبع أهمية البحث من كونه يساعد في لفت إنتباه الجهات القائمة على تنظيم المهنة إلى مدى الحاجة لتحديث معايير التدقيق العراقية، مما يعين ممارسي المهنة على التطبيق بالشكل الأمثل.

كما يكتسب البحث أهميته كذلك من سعيه للإسهام في إثراء المكتبة العلمية والمهنية بموضوعة تتصف بقلتها بين البحوث والدراسات التي ناقشت معايير التدقيق العراقية وأثر تطويرها في تحقيق الإصلاح ومحاربة الفساد على حد علم الباحثين.

٣-١ أهداف البحث Research Objectives :-

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

١-٣-١ توضيح مفهوم معايير التدقيق وأهميتها مع اللقاء نظرة عامة على التخطيط والإشراف على عملية التدقيق كأحد فروعها، فضلاً عن التطرق للإطار النظري للفساد، واستكشاف ما يعنيه مفهوم الإصلاح وأهدافه ومعوقات تحقيقه، علاوةً على بيان الأثر الذي يحدث تطوير معايير التدقيق في محاربة الفساد والإيفاء بمتطلبات الإصلاح.

٢-٣-١ إعداد دراسة مقارنة تحليلية بين معايير الإفادة منه عند أداء عمله.

٣-٣-١ الخروج ببعض الإستنتاجات والتوصيات التي من شأنها تسليح الباحثين والمهتمين بأدوات تعينهم على منح الثقة بما تمنحه معايير التدقيق المحدثة من أثر لمحاربة الفساد وتحقيق الإصلاح الإداري المنشود.

٤-١ فرضية البحث Research Hypothesis :-

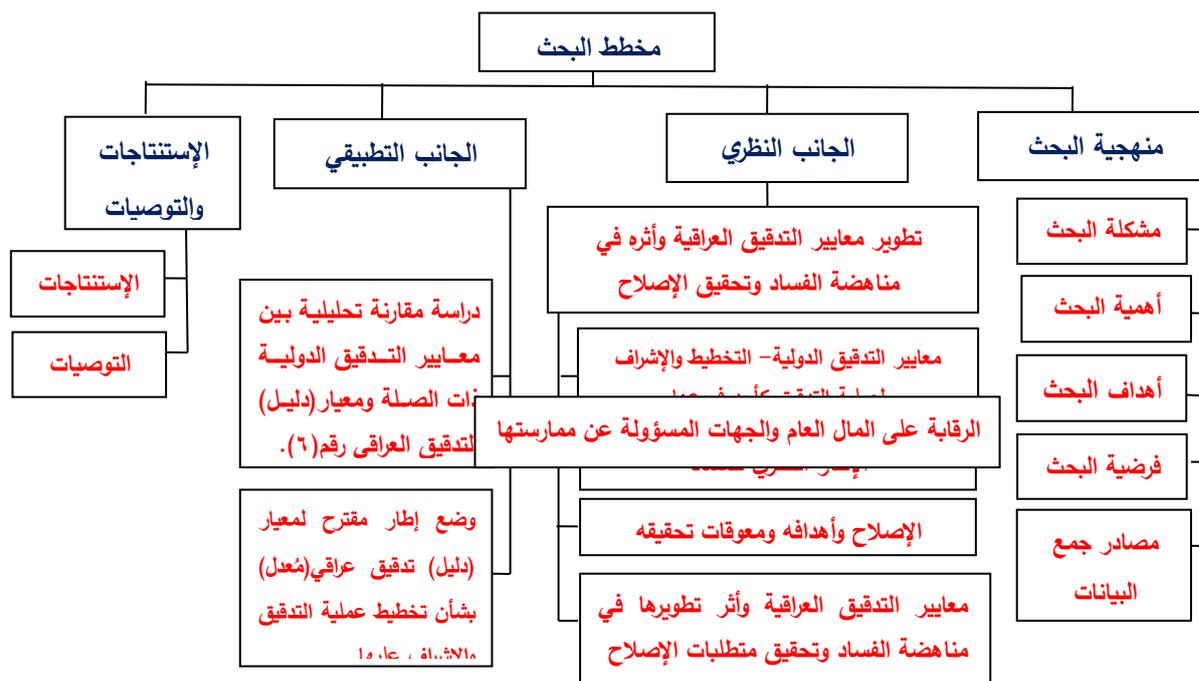
يقوم البحث على فرضية مفادها: (إن إعتقاد المدقق الخارجي في عمله على معايير (أدلة) التدقيق العراقية المُحدثة وفق معايير التدقيق الدولية له دور فاعل في تحسين الوسائل والمنهجيات التي يستخدمها باتجاه الكشف عن مكامن الفساد وإحداث الإصلاحات الضرورية المنشودة، إلى جانب الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي).

٥-١ مصادر جمع البيانات Sources of data collection :-

تم الإعتماد في الحصول على البيانات المطلوبة لمناقشة ما جاء به هذا البحث من مشكلات وإثبات ما إنطلق به من فرضية على ما متوافر من كتب وبحوث ودوريات (عربية وأجنبية) في مكتبة الديوان والمكتبات العامة الأخرى، فضلاً عن البحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية (الإنترنت)، فيما تم الإعتماد في الجانب التطبيقي على القيام بدراسة تحليلية مقارنة بين معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) ومعيار الإنتوساي رقم (١٣٠٠) وبين دليل التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، والإفادة من النتائج لوضع معيار تدقيق عراقي مُقترح بهذا الصدد.

٦-١ مخطط البحث Research Chart :-

يصور الشكل (١) في الأدنى مخطط البحث بجانبه النظري والتطبيقي، وعلى النحو الآتي:-



الشكل (١) مخطط البحث

المصدر: (إعداد الباحثان)

٢- الجانب النظري: تطوير معايير التدقيق العراقية وأثره في مناهضة الفساد وتحقيق الإصلاح

١-٢-٢-٢ معايير التدقيق الدولية- التخطيط والإشراف لعملية التدقيق كأحد فروعها:

International Auditing Standards - planning and supervision of the audit process as one of its branches

١-٢-٢-٢ مفهوم معايير التدقيق الدولية وأهميتها ودرجة الإلزام بتطبيقها: ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها التي بقيت إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي مهنة التدقيق، ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المحاسبية فقد بدأ التفكير جيداً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع والإحتكام إليها حيثما لزم الامر (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠: د. ر).

ومن هنا إنبثقت معايير التدقيق التي تُعد المرشد الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي في إعداد نفسه كمدقق، وفي أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وأثناء إعداده أو كتابته للتقرير، فهي إذن مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لمهنة التدقيق، يعملون في ضوئها ويسيرونها على هديها، فضلاً عن كونها المرشد للقضاء والمحاكم وللممارسين والدارسين أو المدرسين لهذه المهنة (مهنة التدقيق الحسابات) (عبدالله، ٢٠١٤: ٥٢).

وقد عُرِّفت معايير التدقيق بأنها "الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق الخارجي في أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعّمها" (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ٥٢)، كما عُرِّفت بأنها "مستويات للأداء المهني وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط التي تحكم عملية التدقيق وتحدد الإطار الذي يعمل المدقق الخارجي بموجب، ويتم الإعتماد على المعايير في الحكم على أداء المدقق الخارجي ونوعية العمل المنجز".

ومن ثم، فإن معايير التدقيق توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق الخارجي، إذ إن علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها يزيد من ثقتهم بأهمية التدقيق وإن عملية التدقيق ليست عملية إرتجالية، ولكن لابد من الأخذ بعين الإعتبار إن المعايير هي إطار عام ولا يجب أن تحد

من إبداع المدقق الخارجي وممارسته للحكم المهني بدرجة معقولة (الذنبات)،
٢٠١٣: ٥٨-٥١).

من جانب آخر، فإن مسألة وضع قواعد ومعايير عامة تحكم مهنة التدقيق، فضلاً عن التوفيق بين المعالجات المتباينة والمتضاربة فيما بين الدول ليست بالأمر الهين، لذلك فقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير دولية تحدد درجة الجودة التي ينبغي على المدقق الخارجي الإلتزام بها أثناء تأديته لعمله التدقيقي (سعيد، ٢٠٠٧: ١).

ويلخص الجدول (١) في الأدنى معايير التدقيق كما أوردها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وعلى النحو الآتي:

الجدول (١)

معايير التدقيق الدولية

المجموعة	رقم المعيار	طبيعته
المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة	المعيار رقم ١	رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.
تدقيق البيانات المالية التاريخية	٢٠٠-٢٩٩	تبين الهدف من التدقيق والمبادئ العامة التي تحكم عملية التدقيق.
تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء	٣٠٠-٤٩٩	تتعلق بتخطيط عملية التدقيق وتقييم مخاطر التحريفات المادية
أدلة التدقيق	٥٠٠-٥٩٩	تبين أدلة التدقيق والإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذه الأدلة
الإستفادة من عمل آخرين	٦٠٠-٦٩٩	تتعلق بتعامل المدقق مع المدققين الآخرين والمدقق الداخلي والخبراء.
نتائج وتقارير التدقيق	٧٠٠-٧٩٩	تتعلق بتقارير المدقق من حيث أنواع التقارير ومكوناتها وشروط الإصدار.
المجالات المتخصصة	٨٠٠-٨٩٩	تتعلق بعمليات تدقيق خاصة واعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

المصدر: (نسمان، ٢٠١٤: ٣٣)

من جهتها، فقد قامت العديد من الجهات الرسمية وغير الرسمية في مختلف دول العالم وضمن نفس التوجه بإصدار معايير وطنية محلية مستمدة من المعايير الدولية لتأدية الدور ذاته، اما في جمهورية العراق فيشير الباحثان إلى إن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية (بصفته الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير والقواعد) قد قطع شوطاً في هذا المجال عن طريق إصداره مجموعة من معايير (أدلة) التدقيق العراقية بلغ عددها (٦) أدلة في أثناء السنوات الممتدة من (١٩٩٧-٢٠٠٢)، معتمداً في ذلك على معايير التدقيق الدولية بهدف الإرتقاء بعملية التدقيق ورفع المستوى المهني للقائمين بها.

ويستعرض الباحثان في الجدول (٢) في الأدنى معايير (أدلة) التدقيق العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بحسب تواريخ إصدارها، وعلى النحو الآتي:

الجدول (٢)

معايير (أدلة) التدقيق العراقية

رقم المعيار (الدليل)	طبيعته	تاريخ الإصدار
(١)	مسؤولية مراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة	١٩٩٧/١٢/٣٠
(٢)	تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية	١٩٩٩/٧/١٩
(٣)	المعايير الأساسية للتدقيق	١٩٩٩ / ١١ / ٢
(٤)	دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	٢٠٠٠ / ٧ / ١٥
(٥)	التوثيق	٢٠٠٢/١/١٤
(٦)	تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها	٢٠٠٢ / ٨ / ٢٤

المصدر: (إعداد الباحثان)

وعلى الرغم من المكانة التي تشغلها معايير التدقيق الدولية إلا إن الجميع يلحظ بأن درجة الإلزام بها يكون محدوداً، إذ تكون المعايير الوطنية (المحلية) التي تصدرها كل دولة هي الملزمة في نطاق عملها، اما معايير التدقيق الدولية فهي تمثل مؤشرات توضح العرف المهني الدولي المُتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها والإستناد إليها في حالة قصور المعايير الوطنية (المحلية) عن تناول هذه الجوانب، كما إن الإتحاد الدولي للمحاسبين يوصي المنظمات المهنية المكونة له أن تعمل على تعديل تشريعات وتنظيمات دولها بحيث تصبح

متماشية مع هذه المعايير إذا كانت مختلفة عنها، وبذلك تعمل على إيجاد نوع من التناسق الدولي في هذا المجال.

ولا شك بأن المعايير الدولية تسهم في توحيد التطبيقات المهنية وتنظيمها وتعمل على الإرتقاء بالمهنة في العديد من دول العالم، غير إن الانتقاد الأساس الذي يمكن أن يوجه إلى هذه المعايير هو إنها لا تأخذ بالحسبان بعض الظروف الاقليمية المحلية التي قد تختلف بين منطقة وأخرى، وعليه فقد قررت بعض الدول الإلتزام بهذه المعايير، (أي إن هذه الدول قد قررت اما عن طريق التشريع أو عن طريق التوصيات المهنية أن تكون المعايير الملزمة للمدققين الخارجيين هي المعايير الدولية)، وفي هذه الحالة تصبح المعايير الدولية ملزمة بعد أن أصبحت هي المعايير الوطنية (المحلية) أيضاً (كما هو الحال في جمهورية مصر العربية على سبيل المثال)، وهذا الإتجاه يُعد منطقياً، إذ إن التدقيق لا يختلف بين دولة وأخرى خاصة في ظل إتجاهات التقارب التجاري بين الدول وزوال معظم قيود التجارة بموجب الاتفاقيات العالمية التي بدأت تجتاح العالم الآن، ومن بين هذه الإتجاهات إتجاه السماح لشركات المحاسبة والتدقيق بمزاولة أعمالها في مختلف دول العالم من دون قيود محلية (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، بدون سنة: ٧).

٢-٢-٢-٢ التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها - نظرة عامة:

٢-٢-٢-٢-٢ مفهوم التخطيط والإشراف على عملية التدقيق: يُعد التخطيط والإشراف المناسب مطلباً سابقاً وحيوياً لإتمام أية عملية تدقيق معقدة بنجاح وفي الوقت المقرر، لذا فإن أول معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط للمهمة، فضلاً عن الإشراف المناسب على المساعدين إن وجدوا (توماس وهنكي، ١٩٨٩: ٢٥٧).

وينطوي التخطيط والإشراف على عملية التدقيق على وضع إستراتيجية عامة تحدد بموجبها أهداف التدقيق وطبيعة ونطاق إجراءات وتوقيت تنفيذها، والموارد المادية والبشرية اللازمة للتنفيذ.

وعليه، فقد وضعت لجنة معايير التدقيق الدولية معياراً خاصاً حددت فيه الفقرات الأساس لعملية تخطيط التدقيق وذلك لفهم أعمال العميل محل التدقيق سواء من الخبرة السابقة أم من مصادر المعرفة المتوافرة، كما أكدت اللجنة على مفهوم الأهمية النسبية وأثر الحذف في البيانات المالية على القرار الإقتصادي، وأهمية معرفة مفهوم مخاطر التدقيق واستخدامه في أثناء عملية التخطيط (المطارنة، ٢٠١١: ١١).

ويرى (أرنز وآخرون، مصدر سابق: ٣٤٥) بأن التخطيط لعملية التدقيق يتطلب المرور بسبعة أجزاء رئيسية هي (أنشطة التمهيد للتخطيط، الحصول على معلومات عن

العميل، الحصول على معلومات عن الإلتزامات القانونية للعميل، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية، تقدير الأهمية النسبية والخطر، فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، وضع الخطة العامة للتدقيق وبرنامج التدقيق)، ويتمثل الهدف من الأجزاء الستة الأولى في مساعدة المدقق الخارجي على التوصل إلى الجزء السابع الذي يتعلق بالتخطيط العام الفعال والكفء للتدقيق وتحديد برنامج التدقيق. والشكل (٢) في الأدنى يوضح الأجزاء السبعة الرئيسة لتخطيط وتصميم منهج التدقيق، وكما يأتي:



الشكل (٢)

تخطيط وتصميم منهج التدقيق

المصدر: (أرنز وآخرون، ٢٠١٣: ٣٤٦)

٢-٢-٢-٢ أهمية التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها: تتبع أهمية التخطيط والإشراف على عملية التخطيط من إعتقاد كثير من الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها المدقق الخارجي، إذ يقدم خدمات متنوعة لفئات كثيرة (إدارة الشركة، والمالكين والجهات الحكومية، والمستثمرين، وغيرهم...)، فضلاً عن إن عملية التخطيط تُعد أداة لمساعدة المدقق الخارجي للحصول على أدلة وقرائن وذلك لغرض

إبداء رأيه في القوائم المالية ومعرفة ما إذا كانت هذه القوائم خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية (المطارنة، مصدر سابق: ١٦)، أضيف إلى التحكم في التكاليف، مما يساعد مكتب التدقيق على العمل بشكل تنافسي مع مكاتب التدقيق الأخرى، وبالتالي يمكنه الاحتفاظ بقاعدة العملاء الذين يتعامل معهم أو توسعه، بإفترض إن لمكتب التدقيق سمعة تتعلق بأداء عملية التدقيق على نحو جيد، فضلاً عن تجنب سوء التفاهم مع العميل والذي يُعد أمراً مهماً لتوفير علاقة جيدة معه، وتسهيل تنفيذ العمل على نحو جيد وبتكلفة مناسبة (أرنز وآخرون، مصدر سابق: ٣٤٤-٣٤٥).

كما تبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها وفق ما أوضحه معيار التدقيق الدولي (المعدل) رقم (٣٠٠) في مساعدة المدقق الخارجي على (الإتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٢: ٢٥٣):

- ✍ توليه الإهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.
- ✍ تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- ✍ تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
- ✍ إختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للإستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- ✍ تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
- ✍ المساعدة عند الإقتضاء، في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر والخبراء.

كذلك فقد أشارت الفقرات (١٣، ١٤، ٢٠، ٢١) الواردة في دليل التدقيق العراقي رقم (٣) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، وفيما يتعلق بالتخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين بالآتي (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق/ دليل رقم (٣)، ١٩٩٩: ٢-٤):

- ١- على المدقق الخارجي إن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفي الوقت المناسب وعلى أساس المعرفة بطبيعة أعمال ونشاطات الشركة والظروف المحيطة بها، وإن التخطيط لعملية التدقيق يقتضي الآتي:-
 - ✍ التعرف على حجم وطبيعة عمل الشركة التي سيتم تدقيقها وجمع المعلومات اللازمة عنها وتحديد الجوانب المهمة للبيئة التي تعمل في محيطها الشركة.
 - ✍ الإحاطة بالنظام المحاسبي وسياسات الشركة.

✍ جدول إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها بحسب طبيعتها وأوقات تنفيذها وذلك في ضوء أولويات وأسبقيات المهام وتحديد المنهج والأسلوب الأكثر كفاءة لعمل التدقيق.

✍ تحديد أهداف التدقيق والاختبارات الضرورية لتلك الأهداف وتنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.

✍ تحديد عدد الموظفين الذين سيكلفون بالتدقيق ومستوياتهم الوظيفية.

✍ تحديد درجة الاعتماد على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية.

✍ تحديد الأهمية النسبية للأموال والجوانب المشمولة بالتدقيق.

✍ الإستمرار بتطوير الخطط وبرامج التدقيق وإعادة النظر فيها أثناء أعمال التدقيق كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

٢- يجب أن يتوافر الإشراف المباشر والمستمر على المدققين الميدانيين ومساعدتهم والخبراء الذين قد يُستعان بهم في كل مراحل ومستويات التدقيق وذلك لتأمين تحقيق أهداف التدقيق، وضمان القناعة المعقولة للمدقق الخارجي بكفاءة وملاءمة ما ينجزه له المدققون الخارجيون أو خبراء آخرون.

٣- على المدقق الخارجي أن يضع برنامج تدقيق شامل يغطي جميع الأنشطة الرئيسية والفرعية للشركة يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق وان يتضمن الأهداف من تنفيذ كل فقرة رئيسة منه .

٤- على المدقق الخارجي إعادة النظر في خطة وبرامج التدقيق أثناء العمل في ضوء نتائج اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية .

٢-٢-٢-٢ مزايا التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها: يحقق التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها عدداً من المزايا أهمها توفير التعليمات للمساعدين وأداة للرقابة على الوقت المستنفذ في كل خطوة من خطوات التدقيق، فضلاً عن إن خطة التدقيق التي يتم إعدادها واستخدامها بشكل جيد تمثل:

١- دليل إثبات على التخطيط الملائم لأعمال التدقيق، كما تسمح الخطة لأعضاء فريق التدقيق بتقييم النطاق المقترح للتدقيق وإمكانية إجراء أي تعديلات على إجراءات التدقيق قبل القيام بتنفيذها.

٢- إرشاد لأعضاء فريق التدقيق الأقل خبرة، إذ يوضح التخطيط خطوات التدقيق التي يجب أن يقوم بها كل عضو في الفريق.

٣- دليل إثبات على إنجاز العمل، إذ يوقع كل عضو في فريق التدقيق على خطوة أو إجراء التدقيق الذي قام بتنفيذه في الحقل المحدد لذلك والذي يشير إلى القيام بذلك العمل بشكل كامل.

٤- دليل إثبات على أنه تم مراعاة مخاطر الرقابة الداخلية، فكثيراً من البرامج تتضمن نبذة مختصرة لإجراءات الرقابة الداخلية الهامة المتعلقة بالمجال الذي سيتم اختباره

(<http://www.almohasb1.com/09/2009/audit-plan.html>)

٢-٢-٢ الإطار النظري للفساد Theoretical framework for corruption

١-٢-٢-٢ مفهوم الفساد: يُعد الفساد ظاهرة عرفتتها المجتمعات قديماً وحديثاً، وعانت منها كل الدول على مر التاريخ ولم يسلم منه فرد ولا مجموعة، وكان إستمراره مرتبطاً دائماً برغبة الإنسان في الحصول على مكاسب مادية ومعنوية تبوئه مكانة إجتماعية مرموقة وتضمن له العيش الرغيد ولو كان ذلك بطريقة غير مشروعة بإستعمال السلطات الممنوحة له من قبل الدولة وقربه من موقع القرار وسدة الحكم بما يُسهل له ذلك ويُغريه بالقدرة على فعل ما يعجز عنه غيره والإفلات من المساءلة والعقاب(بن عمار، ٢٠١١: ٣).

وقد ذاع إنتشار الفساد ليشتمل على كل ما يخالف القيم الصحيحة والبناء السليم في كافة المجالات ومختلف نواحي الحياة ، فكلمة فساد نقبض الإصلاح ، وفساد الشيء يعني بطلان نفعه ، وبطلان المنفعة من جهة الشيء الذي فسد يعني إلحاق الضرر بالمنفعة من الشيء نتيجة حرمانه من المنفعة، فكما أن لكل مجتمع مقوماته نجد من بينها عناصر وأساليب للفساد تلازمه نتيجة لعدة عوامل تتعلق بالطبيعة البشرية وتتأثر بالقيم والأخلاق والتربية والعادات السائدة في المجتمع ومدى الشعور بالانتماء للوطن المرتبط بالحرية والاستقلال والظلم والقوانين، فضلاً عن بعض الصفات والمزايا الشخصية ومدى الاستعداد للانحراف(تريل، ٢٠٠٨: ٣٠٤).

ولأجل الوقوف على حقيقة الفساد يمكن تعريفه بأنه "إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص، وهو يحدث على سبيل المثال عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمناقصة عامة، كما يمكن أن يحدث عن طريق استغلال الوظيفة العامة من دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب ضمن منطوق المحسوبية أو سرقة أموال الدولة مباشرة" (بوادي ، ٢٠٠٨، ١٣)، كما يمكن تعريفه بأنه "إنتهاك للقواعد والقوانين المُعتمدة من أجل تحقيق كسب أو ربح شخصي، كما أن هنالك صعوبات لتقييم أسبابه للتعامل معها، إذ

انه شأن حساس محاط بالكتمان نظراً لطبيعته الا أخلاقية ودلالته الإجتماعية السلبية" (السن، ٢٠٠٩: ١١)،

ومهما تعددت التعريفات وتباينت فإن الفساد يبقى سلوكاً غير طبيعي عندما يحاول شخص ما وضع مصالحه الخاصة (أيأ كان موقعه) فوق المصلحة العامة أو فوق القيم التي تعهد بخدمتها (ابو حمود، ٢٠٠٢: ٤٤٧)، كما انه يُعد مؤشراً فعالاً للكشف عن وجود ممارسات غير أخلاقية وغير شرعية تتعدد بتعدد أبعادها ومظاهرها وتنعكس على كل مخططات التنمية ومصالح الدول وأفرادها (عباس، ٢٠١٢: ٢).

وعليه، فإن ما يقلق مجتمعنا اليوم ويشغل بال الكثيرين منا ليس فقط القدر القائم من الفساد في تعاملاتنا اليومية، بل وكذلك أيضاً حجم هذه الظاهرة وتشابك حلقاتها وترابط آلياتها واتساع دائرة إنتشارها بصورة غير معهودة وهو ما يعيق مسيرة التنمية الشاملة ويصيبها بالشلل، إذ إن الفساد طارد لرؤوس الأموال والإستثمارات الخارجية، كما إنه أصبح مؤسسياً، أي أنه تحول من مجرد سلوك فردي غير سوي إلى عمل منظم ومبرمج حتى بات يمثل أسلوباً وطريقة للحياة، وهنا تكمن الكارثة (الشَّدادي، بدون سنة نشر: ١).

٢-٢-٢-٢ أسباب ودوافع الفساد: يمكن إجمال الأسباب والدوافع الكامنة وراء بروز ظاهرة الفساد وتقسيمها بالآتي (عمر، ٢٠١٢):-

١-٢-٢-٢-٢ أسباب ودوافع خارجية: ومنها:

١- الأسباب الإقتصادية: مثل (الفقر، إنتشار البطالة، إرتفاع تكاليف المعيشة).

٢- الأسباب السياسية: مثل (الدخول في الصراعات الإقليمية والدولية).

٣- الأسباب الاجتماعية والثقافية: مثل (عدم إنتشار الوعي الإجتماعي بمخاطر الفساد).

٢-٢-٢-٢-٢ أسباب ودوافع داخلية: ويمكن تقسيم تلك الأسباب إلي مجموعتين أساسيتين هي:

١- الأسباب والدوافع الإدارية: ومن أمثلتها (تهاون الإدارة في معالجة الإنحرافات والفساد وعدم تطبيق الجزاءات الرادعة، البطالة المقنعة) أي وجود عدد من الموظفين بدون مهام ومسؤوليات وظيفية محددة يقومون بها)).

٢- الأسباب التنظيمية والتشريعية: ومن أمثلتها(كثرة وتضارب القوانين والأنظمة، ضعف نظام الرقابة الداخلية على النظم المالية اليدوية منها والإلكترونية).

٢-٢-٢-٣ أنواع الفساد: للفساد انواعاً متعددة وجميعها تعتبر أدوات تقوض بناء المجتمع وتدفع به إلى التقهقر والتخلف لأن جزءاً كبيراً من طاقاته تذهب هدرًا، ويمكن إيجاز أنواع الفساد بالآتي(الوائلي، ٢٠٠٦):

٢-٢-٢-٣-١ الفساد السياسي: ويتعلق بمجمل الإنحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل المؤسسات السياسية في الدولة.

٢-٢-٢-٣-٢ الفساد المالي: ويتمثل بمجمل الإنحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية المختصة بفحص ومراقبة الحسابات والأموال.

٢-٢-٢-٣-٣ الفساد الإداري: ويتعلق بمظاهر الفساد والإنحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام إنشاء تآديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية.

٢-٢-٢-٣-٤ الفساد الأخلاقي: ويتمثل بمجمل الإنحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كالقيام بأعمال مخلة بالحياء في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية من دون إذن إدارته .

٢-٢-٢-٣-٥ الفساد التراكمي: ويحدث نتيجةً لغياب الرقابة الإدارية الصارمة وغياب مبدأ الثواب والعقاب، فالتجاوزات القانونية والمالية للمسؤول تشجع كل موظف في مؤسسات الدولة على ارتكاب تجاوزات مماثلة، مما يؤدي إلى تراكم الفساد وزيادة إنتشاره في إدارات الدولة.

٢-٢-٢-٣-٤ آثار الفساد: يمكن رصد أهم الآثار السلبية المتولدة عن الفساد، وكما يأتي(السيد، ٢٠٠٧: ١١):

٢-٢-٢-٣-٤-١ طبقاً للنظرية الاقتصادية يخفض الفساد من حوافز الاستثمار ويضعف المناخ الاستثماري ويهيئ بيئة غير مشجعة لجذب رؤوس الأموال وهروب المستثمرين مما يؤثر سلباً على بنية القطاع الاقتصادي وضعف النمو الاقتصادي وهو ما ينعكس على حالة الفقر وزيادة نسبة البطالة.

٢-٢-٢-٤-٢ زيادة الفرقة الاجتماعية بين أفراد المجتمع وشعور شريحة كبيرة من المجتمع بالظلم وعدم الحصول على حقوقها مما ينعكس في تذمر المواطنين وعدم الثقة في السياسات الحكومية.

٢-٢-٢-٤-٣ عدم الاكتراث بالقانون واحترامه من قبل أفراد المجتمع والنظر إليه أنه يحمي فئة التنفيذيين بالسلطة مما يؤدي إلى سيادة منطق الغاب.

٢-٢-٢-٤-٤ التضخم الوظيفي والترهل الإداري يمثل أحد أهم أسباب وآثار الفساد على حد سواء وذلك من خلال المنفذين باستخدام نفوذهم في توظيف أعداد كبيرة من الموظفين دون حاجة خدمة لمصالحهم أو مقابل رشاوى وعوائد شخصية وهو ما يزيد من تردي الأداء الحكومي.

٢-٢-٢-٤-٥ يعمل الفساد على تقويض مبادئ الشفافية والمؤسسية في الجهاز الحكومي ، ويضعف من شرعية الدولة وسلطتها ومصداقيتها.

٢-٢-٣ الإصلاح وأهدافه ومعوقات تحقيقه Reform, objectives and obstacles to achieve

٢-٢-٣-١ مفهوم الإصلاح: يُعدُّ الإصلاح من أكثر القضايا التي تشهد اهتماماً متواصلاً خلال السنوات الماضية سواء أكان ذلك على مستوى الحكومات المتعاقبة التي جعلته ضمن مهامها الأساس، أو على مستوى الجهات الأكاديمية والبحثية وبما يؤمن تطوير مُنَاخ العمل الحكومي الذي يساعد بدوره على تحسين مستوى أداء الجهاز الإداري للدولة، (عبده، ٢٠٠٩) وما لذلك من تأثير عظيم ومباشر على كيفية أداء وسلوك الحكومة والجهاز الإداري التابع لها في ممارسة وإدارة الشؤون العامة لإحداث بيئة عامة مؤاتية للتنمية الشاملة والمستدامة في المجالات التنموية كافة (الطوخي، ب. س).

ولقد أظهرت الأدبيات تعدد تعريفات الإصلاح وقد تنوعت هذه التعريفات على وفق إهتمامات واختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين ومداخلهم المختلفة، فقد عرف الإصلاح بأنه "تغيير منتظم في الهيكلية والعملية الإدارية بهدف القيام بتحسينات في النتائج أو المخرجات الإدارية ضمن بناء تنظيمي جديد" (Hammergren, 1983)، كما عرف بأنه "حصيلة الجهود ذات الإعداد الخاص التي تستهدف إدخال تغييرات أساسية في الأجهزة الإدارية العامة عن طريق إصلاحات على مستوى النظام ككل، أو على الأقل من خلال معايير تحسين واحدة أو أكثر من عناصرها الرئيسة مثل الهياكل الإدارية والأفراد والعمليات الإدارية"، (<http://beladitoday.com>).

لقد بات الإصلاح يمثل أمراً ملحاً (إن لم يكن من أقصى وأشد الضرورات) لمواكبة التطورات في الميادين كافة خاصة وأننا نعيش في ظل نظام التكتلات الاقتصادية الدولية والذي يتطلب التسريع في وضع خطة وطنية شاملة لبناء أجهزة إدارية قادرة على امتصاص مختلف التغيرات البيئية الداخلية والخارجية، إذ انه ومهما توافر للدولة من أموال وقوى بشرية وتقنية متطورة لا تكفي وحدها في تحقيق التطور والتنمية المنشودة إذا لم يصاحب ذلك المقدر على تحريك عناصر الإنتاج وحسن توجيه وتوزيع تلك الموارد في عملية التنمية التي تعيشها بلادنا عن طريق تسخير العملية الإدارية لإدارة المشروعات التنموية، فضلاً عن مواكبة أي تطورات أو إصلاحات اقتصادية قادمة، مع ضرورة التسريع في عملية التحديث للأنظمة واللوائح الحالية وإعادة النظر في بعض السياسات والإجراءات الداخلية المنظمة للعمل ، وكذلك تطوير وتنمية العناصر البشرية الوطنية وتسخير التقنية الحديثة في خدمة الإنسان ذلك إن كفاءة العمل في أي منظومة وتحقيقها لرسالتها وأهدافها الأساس التي أنشئت من أجلها تعتمد على كفاءة أداء الموظفين العاملين فيها، ودقة ووضوح هيكلها التنظيمي ولهذا يقاس تقدم الأمم بمستوى التطور والتقدم الإداري السائد في مؤسساتها(السماحي: ٢٠٠٥)، كما إن عصر الهيكليات الكبرى قد انقضى، وإن الإدارات العامة في العالم اليوم تبني هيكلتها في ظل فلسفة تقديم الخدمات بأداء يتسم بالكفاية والفاعلية والاستجابة إلى حاجات المواطنين(Hammergren, 1983) نقلاً عن (صالح، ٢٠١١، بدون صفحة).

٢-٢-٣-٢ أهداف الإصلاح: وتتجلى بالآتي(ديوان الرقابة المالية الإتحادي، بدون سنة: ٢-٣):

١-٢-٣-٢-٢ وضع خطة شاملة تمثل استراتيجية الدولة ورؤيتها المستقبلية للخطوات الواجب اعتمادها لتهيئة الإدارة لتحمل مسؤولياتها في مجالات الأعمار والنهوض الاقتصادي والاجتماعي، ان هذه الاستراتيجية تقتض دراسة وضع القطاع العام بصورة شاملة وتوضيح فكرة التعاون والتكامل بينه وبين القطاع الخاص وتحديد دور وموقع كل منهما.

٢-٢-٣-٢-٢ إعادة رسم الأهداف والمهام العائدة لكل إدارة وما تقتضيه عملية تحديثها وتطويرها في مجالات(التخطيط، الدراسة، التنفيذ، التنسيق، المعلوماتية، التوثيق، تلاقي إزدواجية المهام والصلاحيات) وفي ضوء ذلك يتم وضع هيكلية حديثة للإدارات والمؤسسات العامة.

٣-٢-٣-٢-٢ تطوير الموارد البشرية، أي ايجاد الانسان الفاعل والمحرك في محيطه الإداري عن طريق الإختيار والإعداد والتدريب لإرتباط كفاءة الأداء وتطوير جودة الإنتاج بالموارد البشرية بشكل مباشر.

٤-٢-٣-٢-٢ تحديث الإدارة وتطويرها وذلك بإدخال تقنية المعلومات في معالجة مشكلات الإدارة والعمل على تبسيطها وتسريع استثمار عملياتها وتوفير المعلومات اللازمة كافة لتهيئة القرار الإداري السليم المبني على معلومات وإحصاءات دقيقة وشاملة.

٥-٢-٣-٢-٢ الحكم اللامركزي عن طريق تعزيز صلاحيات ومهام الأجهزة الإدارية للبت بجميع المعاملات التي تتسم بطابع إتحادي.

٣-٣-٢-٢ أسباب اللجوء إلى عمليات الإصلاح: والتي تتجلى بالآتي (الخوري، ٢٠٠٣: بدون صفحة).

١-٣-٢-٢ تخفيف الفساد الذي يشكّل على المجتمع وعلى سلطة الدولة مجالاً للاختراق الدائم.

٢-٣-٢-٢ الإسهام في الانتقال لمجتمع يتطلب كمّاً كبيراً من الخدمات النوعية والجيدة.

٣-٣-٢-٢ إستهلاك المهن وأنماط العمل التقليدية وإغراق السوق بهذه المهن والأعمال المكررة وغير النوعية، والإغراق الناتج عن التقليد في العمل.

٤-٣-٢-٢ حل الشركات الخاسرة الصناعية والخدمية.

٥-٣-٢-٢ تحسين الإنتاجية في العمل العام للمؤسسات.

٦-٣-٢-٢ تطوير الخدمات الاجتماعية في المؤسسات العامة.

٧-٣-٢-٢ الدخول في عصر المعلومات والمعرفة وخدماتها وإنتاجها

٨-٣-٢-٢ وقف تدهور النظام الإداري البيروقراطي في أدائه.

٩-٣-٢-٢ سد الثغرات الإدارية المتزايدة فساداً وترهلاً وإنقاصاً في قيمة العمل والجهد الإنساني.

٤-٣-٢-٢ معوقات تحقيق الإصلاح: هنالك العديد من المعوقات التي تقف عائقاً أمام تحقيق إدارات الدولة لمتطلبات الإصلاح، من بينها (قرداغي، مصدر سابق: ٧):

١-٥-٢-٢ معوقات إدارية (القيادات العاملة في الإدارة غير مؤهلة، فقدان الإبتكار، عدم وجود خطط شمولية، نقشي البيروقراطية).

٢-٥-٢-٢ معوقات إجتماعية (ضعف وعي المواطن، عدم إحتضان العقول والخبرات وتراكمها).

- ٣-٥-٢-٢ معوقات مرتبطة بالموارد البشرية (عدم ربط الأجور بالإنتاج والجهود، إنتشار الفساد الأخلاقي والإداري).
- ٤-٥-٢-٢ معوقات مرتبطة بالموارد المادية (عدم توافر الموارد المالية الضرورية، عدم تشخيص أولويات العمل التنموي بدقة).
- ٥-٥-٢-٢ معوقات متعلقة بالأسلوب العلمي المتبع في الإدارة وضعف الرقابة وعدم فاعليتها، ضعف أنظمة الحوافز، ضعف العلاقات العامة والإتصال.

٣-٢-٢ معايير التدقيق العراقية وأثر تطويرها في مناهضة الفساد وتحقيق متطلبات الإصلاح
Iraqi auditing standards and the impact of development in the fight against corruption and to reform requirements

مما لا جدال فيه إن الفساد هو الجانب السلبي للتطورات المتتالية التي شهدتها التنمية في السبعينيات من القرن العشرين ، فهو نتاج تردي الأوضاع الدولية عموماً ولا سيما الإدارية منها، وهذا ما جعله محل إهتمام الباحثين والدارسين لإستراتيجيات وخطط التنمية وإصلاح الأوضاع الإدارية داخل الدولة وتطويرها من جهة، ومحل إهتمام المواطنين العاديين من جهة أخرى لما له من تأثير على حياتهم وتعطيل مصالحهم (عباس، مصدر سابق: ٢).

على صعيد آخر ذي صلة، ولكي تتمكن مهنة التدقيق من الوفاء بوظيفتها في المجتمع، فينبغي على المدقق الخارجي أن يحافظ على ثقة المستفيدين من خدماته (رياض، ٢٠١١: ٦٧)، عن طريق قيامه بجمع وتقييم أدلة الإثبات- والتي تشتمل على الدفاتر والسجلات- والتأكد من مدى عدالة تمثيل القوائم المالية وبياناتها لنتائج أعمال الجهة موضوع التدقيق في أثناء فترة زمنية معينة، ومركزها المالي في هذه الفترة، ومن ثم تكوين رأي عن نتائج الفحص والتدقيق الذي قام به، وبالتالي توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الفئات المعنية وذلك عن طريق تقرير التدقيق (الوقاد والخطيب، بدون سنة: ٣-٤) من دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات (الخشايي والدوسري، ٢٠٠٨، ١٧) وبما يعزز الثقة في تقريره لإتخاذ القرارات ورسم السياسات الحالية والمستقبلية لتلك الفئات.

ولكي يقوم المدقق الخارجي بدوره هذا بفاعلية وبأعلى مراتب الجودة ومن دون تقصير، أصبح من الضروري إستناده إلى معايير مهنية مكيفة وفق معايير التدقيق المعتمدة دولياً، تعمل على تهذيب حكمه الشخصي وتقيس مستوى عمله التدقيقي الذي ينفذه لتكون حكماً

صادقاً على دقة العمل الذي أداه والمستوى المهني الذي وصل اليه (جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، مصدر سابق: ٢).

والذي من شأنه الكشف عن مكامن الفساد المنتشر بشكل كبير وتبليغ الأطراف ذات العلاقة للوقوف على مفاصله وتقاديه، مما يؤدي بالنتيجة إلى أخذ التدابير كافة للوقاية من الآزمات المالية وتحقيق الإصلاحات المنشودة بهذا الشأن.

٣- الجانب التطبيقي للبحث

خصص الباحثان هذا الجانب لإجراء دراسة تحليلية مقارنة بين معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) ومعيار الإنتوساي رقم (١٣٠٠) وبين دليل التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، مع وضع إطار مقترح لمعيار تدقيق عراقي (معدل) في ضوء ما استفرزه المقارنة من نتائج، وكما يأتي:-

١-٣ دراسة مقارنة تحليلية بين معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) ومعيار الإنتوساي رقم (١٣٠٠) وبين دليل التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها:

Comparative Analysis between ISA Study No. (300) INTOSAI Standard No. (1300) and the Iraqi Audit Guide number (6) on the planned audit and supervision:

من قيام الباحثان بدراسة مقارنة تحليلية بين معيار التدقيق الدولي رقم (٣٠٠) ومعيار الإنتوساي رقم (١٣٠٠) وبين معيار (دليل) التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، فقد أفرزت نتائج الدراسة التحليلية العديد من أوجه الإتفاق والإختلاف ووفق الآتي (الملحق (1-1)):

١-٣-١ جاءت عددا من المحاور التي تضمنتها معايير التدقيق موضوع الدراسة متفقة وهي (تسمية المعيار (الدليل)، الهدف والأهمية، فهم نشاط المنشأة، الأهمية النسبية وتحديد المخاطر، مناقشة الخطة مع ادارة الجهة محل التدقيق، توثيق خطة التدقيق وكيفية تنفيذه والتفاصيل التي يجب ان تحتوي عليها، محتويات خطة التدقيق وبرنامج التدقيق).

٢-١-٣ ضمن محور (تسمية الدليل)، فقد ورد في معياري التدقيق (الدولي والعراقي) مصطلح (تدقيق) ، اما في معيار الانتوساي فقد ورد مصطلح (الرقابة).

٣-١-٣ أشار معيار التدقيق الدولي بشكل عام إلى إن الهدف يتمثل في التخطيط لعملية التدقيق بحيث يتم اداؤها بطريقة فعالة، اما معيار الانتوساي فقد حدد أهداف التخطيط للعمل الرقابي تتمثل في ابداء الرأي في البيانات المالية، فضلاً عن الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام ، وفعالية الرقابة الداخلية ، بينما أشار معيار (دليل) التدقيق العراقي إلى وضع

معايير وتوفير ارشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية، واعطاء صورة واضحة لما سيقوم به المدقق الخارجي في وقت معين بأستخدام عدد معين من المساعدين .

٤-١-٣ بالنسبة لمحور النطاق فإن المضمون واحد للمعايير الثلاثة من حيث مسؤولية المدقق الخارجي إلا إن معيار الانتوساي قد توسع في هذا المحور بشأن القطاع العام وذلك لخصوصيته، اما معيار التدقيق العراقي فقد اعطى لهذا المحور حيزاً كبيراً وشرحاً وافياً، الا انه لم يتطرق إلى مسؤولية المدقق الخارجي عن التخطيط ولم يشر إلى الإعتبارات الواجب مراعاتها عند التدقيق الأولي.

٥-١-٣ بالنسبة (لأهمية التخطيط) فإن معيار التدقيق الدولي اشار لها بشكل وافي، في حين لم يشر كلاً من معيار الانتوساي ومعيار التدقيق العراقي اليها على الرغم من ضرورة ايضاحها لفهم أهمية التخطيط.

٦-١-٣ بالنسبة للمتطلبات فقد اشار لها معيار التدقيق الدولي وان كانت غير كافية برأي الباحثان حيث انه هناك امور يجب اخذها بنظر الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق قد وردت في معايير تدقيق اخرى وهي (الشك المهني ، الحكم المهني ، فرضية الاستمرارية لنشاط المنشأة) اما بالنسبة لمعيار التدقيق العراقي فلم يشير لأي متطلبات لعملية التخطيط .

٧-١-٣ بالنسبة لمحور(الأنشطة الأولية للعملية) فإن المعيار الدولي يشير الى ان هذه الاجراءات هي انشطة اولية ينبغي القيام بها قبل عملية التخطيط، اما معيار التدقيق العراقي فقد تضمن بعض الفقرات التي نص عليها المعيار الدولي الا انه جعلها كخطوة من خطوات التخطيط لعملية التدقيق وهي : التعرف على صيغة التكاليف بأعمال التدقيق والمسؤوليات القانونية المترتبة عليه جرائها ، بعبارة اخرى ان المعيار الدولي قد افصح بصورة وافية وكافية عن الاجراءات الاولية التي تسبق عملية التخطيط وهذا يتيح للمدقق الخارجي للتعرف على الخطوات اللازمة لضمان نجاح عملية التخطيط .

٨-١-٣ لم يشر معيار التدقيق العراقي الى الاجراءات التحليلية والتي تعد مهمة في التخطيط لعملية التدقيق، وقد ورد في المعيار فقرة تتعلق بالتعرف على صيغ التكاليف علماً ان هذا الاجراء هو من النشاطات الاولية لعملية التخطيط كما ورد في المعيار الدولي، كما ورد في المعيار العراقي فقرة تتعلق بوضع خطة للحصول على ادلة الاثبات الكافية على الرغم من ان عملية التخطيط هي التي تحدد حجم الادلة المطلوبة ومدى ملائمتها، أضف إلى انه قد ورد في معيار الانتوساي خصوصية للقطاع العام لم يتضمنها المعيار الدولي وكذلك المعيار العراقي وهي :

٣-١-٨-١ متضمنات المعلومات التي يتم الحصول عليها بالنسبة الى عملية الرقابة على البيانات المالية عن طريق عمليات الرقابة على الاداء وغيرها من نشاطات التدقيق ذات العلاقة بالهيئة بما في ذلك مضامين التوصيات السابقة.

٣-١-٨-٢ متضمنات المعلومات التي يتم الحصول عليها بالنسبة الى عملية الرقابة على البيانات المالية من خلال نشاطات التخطيط ذات العلاقة بالدائرة والوزارة المعنيتين.

٣-١-٨-٣ توقعات السلطة التشريعية وغيرها من مستخدمي تقرير المدقق.

٣-١-٨-٤ كذلك الحال في فقرة مناقشة عناصر التخطيط مع ادارة الهيئة الخاضعة للرقابة ، وذلك تسهيلا لتنفيذ مهمة التدقيق وادارتها ، ويمكن ان تضع القوانين او التنظيمات او صلاحيات التدقيق قيودا على ما يمكن للمدقق ان يناقشه بخصوص استراتيجية عملية الرقابة وخطتها ، وعلى مدقق القطاع العام ان يستأنس بمثل هذه القوانين او التنظيمات او بصلاحيات التدقيق.

٣-١-٩ تضمن معياري التدقيق (الدولي رقم (٣٠٠) والانتوساي رقم (١٣٠٠)) مجموعة من الفقرات لم ينص عليها معيار (دليل) التدقيق العراقي رقم (٦)، وهي (المتطلبات، الانشطة الاولية للعملية، الاجراءات التحليلية، إشراك الخبراء).

٣-١-١٠ فيما يتعلق بمعيار التدقيق العراقي، كان الآتي:

تتاول المعيار فقرة (التعرف على نشاط المنشأة) بشيء من التفصيل، مما كشف عن نوع من التقارب مع ما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) بشأن (تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها) وقد ذكر الرقابة الداخلية بإختصار لوجود معيار (دليل) تدقيق عراقي آخر قد وضحا بصورة جلية (دليل رقم ٤).

لم يتطرق المعيار لفقرة أداء إجراءات اخرى لتقييم المخاطر وانما اكتفى بذكر (تحديد مخاطر التدقيق) بصورة عامة من دون الدخول بتفاصيلها، لذات السبب أعلاه.

٣-١-١١ لم يشير المعيار الدولي وكذلك معيار الانتوساي الى برنامج تدقيق وانما الى خطة تدقيق، بينما لأشار المعيار العراقي الى برنامج التدقيق بصورة وافية ومشابهة لمضمون خطة التدقيق الواردة في المعيار الدولي.

٣-١-١٢ فيما يتعلق بفقرة الإشراف كان الآتي:

لم يشير معيار الانتوساي أساساً الى الاشراف في عملية التدقيق، في حين تضمن كلاً من معيار التدقيق الدولي والمعيار العراقي ذلك.

على الرغم من إن المعياران(العراقي والدولي) قد اتفقا على أن طبيعة وتوقيت ونطاق التوجيه والاشراف تتعلق بقدرات وكفاءة مختلف أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل التدقيق، ، ولم يشير معيار التدقيق العراقي الى ان (الزيادة في المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، تتطلب زيادة مقابلة في نطاق وتوقيت التوجيه والاشراف على اعضاء فريق التدقيق ومراجعة اكثر تفصيلاً لأعمالهم.

٢-٣ إطار مقترح لدليل تدقيق عراقي(مُعدل) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها
Features Frame Audit Guide (Iraqi) proposal on audit planning and supervision

في ضوء ما توصل اليه الباحثان من نتائج بشأن المقارنة التحليلية التي اجريها بخصوص معيار التدقيق العراقي رقم(٦) والخاص بتخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها، قام الباحثان بإعداد إطار مُعدل مقترح لمعيار تدقيق العراقي رقم(٦)، ليتم الإسترشاد به من قبل المدقق الخارجي في أثناء مهمة التدقيق، ويتمثل المعيار العراقي المُقترح بالآتي:

ملاح لإطار دليل تدقيق(عراقي) مُقترح بشأن تخطيط عملية التدقيق والأشراف عليها

Planning and Supervising on the Auditing Process

نتيجةً للحاجة الملحة والمتزايدة لتطوير معايير التدقيق العراقية (ومن بينها معيار(دليل) التخطيط لعملية التدقيق والإشراف عليها) لما له من أثر بالغ في زيادة فاعلية وكفاءة عملية التدقيق، لذا فقد اجتهد الباحثان في وضع ملاح لإطار مُقترح لدليل تدقيق(عراقي) يُعنى بالتخطيط ومحتوياته، أخذين بنظر الإعتبار المقارنات التي وردت آنفاً ليتم الإسترشاد به وبما يتلاءم مع خصوصية البيئة الرقابية والتشريعات المنظمة في جمهورية العراق.
ويتمثل دليل التدقيق المُقترح بالآتي:

١-٢-٣ الهدف: يهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتوفير إرشادات:

- ١- لتخطيط عملية التدقيق بحيث يتم اداؤها بطريقة فعالة للوصول إلى إبداء رأي فني محايد بصحة وعدالة البيانات المالية.
- ٢- التوقيت المناسب لعملية التدقيق باستخدام عدد معين من المساعدين، مع الأخذ بنظر الاعتبار الكفاءة والخبرة المهنية المطلوبة.
- ٣- الإبلاغ عن حالات عدم الالتزام بالصلاحيات، أو حول فعالية نظم الرقابة الداخلية.
- ٤- التوثيق لعملية التدقيق.
- ٥- التوجيه والإشراف على عملية التدقيق.

٢-٢-٣ النطاق:

- ٦- يتناول هذا الدليل مسؤولية المدقق الخارجي عن التخطيط لعملية التدقيق ضمن مفهوم العناية المهنية الواجبة .
- ٧- إن الغرض من تخطيط عملية التدقيق متماثل سواء أكانت عملية التدقيق أولية أو متكررة، لكن يجب أخذ بعض الأمور بالحسبان عندما تكون عملية التدقيق أولية وهي:
- ✍ الإطلاع على أوراق عمل المدقق الخارجي السابق ما لم يكون ذلك ممنوعاً بموجب القانون أو الأنظمة المعتمدة.
- ✍ أي قضايا رئيسة بما في ذلك (تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق وإعداد التقارير) تتم مناقشتها مع الإدارة وإبلاغ هذه المسائل إلى مجلس الإدارة وكيفية تأثير هذه المسائل على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.
- ✍ إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على أدلة كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية حول ما اذا كانت:
- الأرصدة الافتتاحية محتوية على اخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية.
 - السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الارصدة الافتتاحية مطبقة بشكل متسق في البيانات المالية للفترة الحالية واذا كانت هناك متغيرات هل ان الإفصاح عنها بشكل مناسب .
- ٨- يتحدد نطاق التخطيط طبقاً لحجم عملية التدقيق والخبرة السابقة للمدقق الخارجي ومعلوماته عن المنشأة وطبيعة نشاطها.
- ٩- يعد التخطيط عملية مستمرة ومتكاملة و مترابطة قبل وأثناء وبعد فترة التدقيق ويسعى إلى وضع خطة عامة لنطاق العمل التدقيقي المتوقع وبرنامج تدقيق يحدد طبيعة ومدى التدقيق المطلوب مع ضمان إجراء التغييرات المطلوبة على الخطة والبرنامج كلما دعت ظروف العمل إلى ذلك نتيجة ظهور أمور مستجدة اثناء تنفيذ العمل.
- ١٠- أداء مهمة التخطيط لعملية التدقيق على وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- ١١- يتطلب التخطيط وضع إطار عام وإجراءات تفصيلية لطبيعة وتوقيت نطاق عملية التدقيق المتوقعة ليتمكن المدقق الخارجي من أداء أعماله بفاعلية وكفاءة وفي التوقيت المناسب.
- ١٢- يتحدد نطاق التخطيط طبقاً لحجم عملية التدقيق والخبرة السابقة للمدقق الخارجي ومعلوماته عن المنشأة وطبيعة نشاطها.
- ٣-٢-٣ التعريف بالمصطلحات: يُقصد بالمصطلحات أدناه المعاني المبينة إزائها، وعلى النحو الآتي:

التخطيط لعملية التدقيق: ويعني وضع إستراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق الخارجي لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفوءة وبالتوقيت المطلوب.

مخاطرة التدقيق: إحتمال احتواء القوائم المالية المدققة على خطأ، أو تحريف مادي ولم يكتشف، أو احتمال خروج المدقق الخارجي بنتيجة غير مناسبة.

الأهمية النسبية: وتعني إن المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المُقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، ومن ثم فإن الأهمية النسبية توفر البداية بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة.

الإجراءات التحليلية: مجموعة من الإجراءات الإضافية التي يقوم بها المدقق الخارجي، للحصول على درجة ثقة عن طريق توفير أدلة إثبات مكملة للأدلة التي حصل عليها المدقق الخارجي من الإجراءات الأخرى.

أدلة الإثبات: هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق الخارجي للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشتمل أدلة الإثبات على المستندات الرئيسية والسجلات المحاسبية التي هي أساس البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

برنامج التدقيق: عبارة عن خطة عمل المدقق الخارجي التي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها.

التوثيق: هو أوراق العمل الأساس المعدة من قبل المدقق الخارجي أو التي تم الحصول عليها والاحتفاظ بها لعلاقتها بعملية التدقيق، وتكون أوراق العمل على شكل معلومات مخزونة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى.

الشك المهني: هو موقف يشمل عقلاً متسائلاً والتيقظ للحالات التي قد تدل على وجود خطأ محتمل ناجم عن خطأ أو احتيال وتقييماً ناقداً لأدلة التدقيق.

الحكم المهني: هو توظيف التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة، ضمن السياق المنصوص عليه بموجب معايير التدقيق والمحاسبة والسلوك الأخلاقي عند صنع قرارات مدروسة حول إجراءات سير العمل المناسبة في ظروف عملية التدقيق.

البيانات المالية: هي عرض منظم للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الايضاحات ذات العلاقة، يهدف إلى الإبلاغ عن الموارد الإقتصادية للمنشأة أو التزاماتها عند نقطة زمنية معينة أو

الابلاغ عن التغييرات التي تطرأ على تلك المعلومات لفترة من الزمن على وفق إطار إعداد التقارير المالية، وتتألف الايضاحات ذات العلاقة عادة من ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات الايضاحية الاخرى.

متطلبات التدقيق: ويقصد بها ممارسة الحكم المهني، والالتزام بالشك المهني في أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق.

الأرصدة الافتتاحية: هي أرصدة الحسابات التي توجد في بداية الفترة، وتعتمد الأرصدة الافتتاحية على أرصدة الاقفال للفترة السابقة وتعكس آثار المعاملات والاحداث والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة.

الخبراء: يقصد بهم مدققين يتمتعون بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، إذ يستخدم المدقق الخارجي عملهم في ذلك الحقل ليساعده في الحصول على ادلة تدقيق كافية ومناسبة، وقد يكون المدقق الخبير اما مدققاً داخلياً خبيراً أو مدققاً خارجياً خبيراً .

٣-٢-٤ أهمية التخطيط لعملية التدقيق:

- ١٣- مساعدة المدقق الخارجي في تولية الاهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق .
- ١٤- مساعدة المدقق الخارجي في تحديد المشكلات المحتملة وحلها في الوقت المناسب .
- ١٥- مساعدة المدقق الخارجي في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة .
- ١٦- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للإستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم .
- ١٧- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
- ١٨- المساعدة عند الإقتضاء في تنسيق العمل الذي أنجزه المدققون الخارجيون الآخرون والخبراء .
- ١٩- وضع موازنة عملية التدقيق بما في ذلك دراسة مقدار الوقت المناسب الذي ينبغي تخصيصه للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر اعلى للأخطاء الجوهرية .

٣-٢-٥ المتطلبات:

- ٢٠- مشاركة أعضاء فريق التدقيق في عملية التخطيط بالإعتماد على خبرتهم وكفاءتهم، مما يزيد من كفاءة وفاعلية عملية التخطيط.
- ٢١- ينبغي أن يخطط المدقق لعملية التدقيق مع ممارسة الشك المهني مدركاً بأنه قد توجد ظروف تؤدي الى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
- ٢٢- ممارسة المدقق الخارجي الحكم المهني فيما يتعلق بقرارات معينة.

٢٣- تقييم فرض الإستمرارية في إعداد وعرض البيانات المالية (أي أن المنشأة مستمرة في ممارسة أنشطتها في المستقبل المنظور) .
٢-٢-٣ الأنشطة الأولية لعملية التخطيط:

٢٤- على المدقق الخارجي أن يجمع معلومات تعد ضرورية في الظروف قبل الموافقة على إجراء عملية تدقيق مع عميل جديد، وعند تحديد ما إذا سيتم الإستمرار في عملية تدقيق جارية وعند الموافقة على عملية تدقيق جديدة مع عميل موجود، كما إن وجود معلومات كالواردة ادناه، يساعد المدقق الخارجي في العملية في تحديد ملائمة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق:

أ- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسة ولولئك القائمين على إدارة المنشأة.
ب- ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق بما في ذلك الوقت والموارد.

ج- ما إذا كانت بمقدور المؤسسة وفريق العملية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
د- المسائل الهامة الناشئة في أثناء عملية التدقيق الحالية والسابقة وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة.

هـ- في القطاع العام قد يتم تعيين مدققين على وفق الإجراءات القانونية ، ووفق ذلك قد لا تكون بعض المتطلبات والإعتبرات الواردة اعلاه ذات علاقة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق، ومع ذلك قد تكون المعلومات التي تم جمعها نتيجة للعملية الواردة ذات قيمة لمدققي القطاع العام عند إجراء تقييمات للمخاطر وعند تحمل مسؤوليات إعداد التقارير.

٢٥- تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية بما في ذلك الإستقلالية وهي (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية الواجبة، السرية، السلوك المهني)، اما بالنسبة للإستقلالية فقد يعرف المدقق الخارجي على وجود ما يهدد الإستقلالية فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قد لا تتمكن الإجراءات الوقائية من القضاء عليها أو تخفيضها إلى مستوى مقبول، وفي تلك الحالة يقوم المدقق الخارجي بتبليغ الأشخاص المعنيين في الجهة محل التدقيق لتحديد الإجراء المناسب والذي قد يتضمن الغاء النشاط أو المصلحة التي تشكل التهديد أو الإنسحاب من عملية التدقيق عندما يكون الإنسحاب ممكنا وفق القانون أو النظام المطبق.

وبخصوص الإعتبرات الخاصة بمدققي القطاع العام، قد تؤمن التدابير القانونية الإجراءات الوقائية لاستقلالية مدققي القطاع العام عندما يقومون بالتدقيق في إختصاص معين، وقد يحتاجون الى تعديل منهجهم لتعزيز الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية عندما لا يجيز التكاليف التابع له مدققي القطاع العام الإنسحاب من العملية وذلك بالإفصاح عن طريق إعداد

تقرير عام حول الظروف الناشئة التي قد تدفع المدقق الخارجي للإسحاب في حال إنها حدثت في القطاع الخاص.

٢٦- فهم شروط عملية التدقيق، وينبغي أن يتفق المدقق الخارجي مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكاليف بالتدقيق بحسب ما يكون مناسباً والتي تشمل على:

☞ هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية.

☞ مسؤوليات المدقق الخارجي.

☞ مسؤوليات الإدارة.

☞ تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية.

☞ الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق الخارجي.

☞ اما بالنسبة لعمليات التدقيق المتكررة ، فينبغي ان يقيم المدقق الخارجي ما إذا كانت الظروف تقتضي تقيح شروط التكاليف بالتدقيق .

٢٧- إن أداء الأنشطة الأولية كما ورد اعلاه، يساعد المدقق الخارجي في تحديد وتقييم الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على قدرة المدقق الخارجي على التخطيط لعملية التدقيق وأدائها.

٣-٢-٧ إجراءات التخطيط (التطبيق):

٢٨- لا يُعد التخطيط مرحلة منفصلة عن التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية، إلا ان التخطيط يشتمل على دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي ينبغي استكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق، وعلى سبيل المثال يشتمل التخطيط على الحاجة للنظر في المسائل أدناه وذلك قبل تحديد المدقق الخارجي لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها:

☞ الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم مخاطر: تُعد الإجراءات التحليلية مهمة في التخطيط لعملية التدقيق ووفق الآتي:

- فهم مجال عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه عن طريق حساب النسب المالية الرئيسية للعميل ومقارنتها مع متوسطات النشاط الذي يعمل فيه.
- تقدير إمكانية الإستمرار في النشاط عن طريق حساب نسبة الدين إلى حقوق الملكية ومقارنتها مع السنوات السابقة والمنشآت الناجحة في الصناعة.
- الإشارة للتحريفات المحتملة عن طريق مقارنة المصروفات مع السنوات السابقة والبحث عن التقلبات الكبرى.
- تخفيض الإختبارات التفصيلية عن طريق مقارنة المصروفات المدفوعة مقدماً بما يقابلها في السنوات السابقة.

- تحديد الإجراءات التي سيتم تأديتها لتقييم المخاطر في جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق الخارجي على علم بها، وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الردود على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر معلومات مالية وغير مالية (مثلا حجم مبالغ الرواتب والأجور وعدد العاملين).
 - المساعدة في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات في عملية التدقيق، فضلاً عن المساعدة في الكشف عن العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي قام المدقق الخارجي عن طريقها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وخاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.
 - عندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عال (وهذا هو الوضع مع الإجراءات التحليلية التي تم أدائها كإجراء تقييم للمخاطر) فإن النتائج توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هنالك خطأ جوهري، وتبعاً لذلك فإن المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى جانب نتائج الإجراءات التحليلية من شأنها مساعدة المدقق الخارجي في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.
 - قد لا تملك بعض المنشآت الصغيرة معلومات مالية مرحلية أو شهرية يمكن إستخدامها لأهداف الإجراءات التحليلية، وفي هذه الظروف وعلى الرغم من قدرة المدقق الخارجي على أداء إجراءات تحليلية محدودة لأهداف التخطيط لعملية التدقيق أو الحصول على بعض المعلومات عن طريق الاستفسار، قد يحتاج المدقق الخارجي للتخطيط لأداء الإجراءات التحليلية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند توافر مسودة مسبقة عن البيانات المادية الخاصة بالمنشأة.
- الحصول على فهم عام للاطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمثل المنشأة لذلك الإطار: تختلف المعلومات التي يحتاجها مراقب الحسابات لتخطيط عملية تدقيق ما تبعاً لأهداف تلك العملية والمنشأة التي ستخضع للتدقيق ويقوم المدقق الخارجي بإجراء مسح للمنشأة قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني وهو أسلوب فعال للمساعدة بتحديد ميادين التدقيق المعنية والحصول على المعلومات لإستخدامها في التخطيط وذلك بشكل سريع من دون الحاجة إلى التحقق التفصيلي.

٢٩- عند وضع خطة التدقيق يجب الأخذ بنظر الإعتبار :-

- المعرفة بطبيعة العمل كالعوامل الاقتصادية العامة وظروف الجهة القطاعية المؤثرة في أعمال المنشأة، الصفات المميزة لها وادائها ومتطلبات الإفصاح والتغيرات الحاصلة من تاريخ التدقيق السابق.
- دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والسياسات المحاسبية المتبعة والتغيرات الجارية عليها وتأثير التطورات الحاصلة في مجالي (المحاسبة والتدقيق) والأهمية النسبية لها ومستويات الثقة المتوقع وضعها على اختبارات التدقيق والإجراءات الجوهرية .
- مدى إمكانية التركيز على بعض عمليات التدقيق الدوري .
- طبيعة ومدى أدلة الإثبات المطلوب الحصول عليها.
- نطاق عمل قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وتأثيره على نطاق وإجراءات الرقابة الخارجية.
- نطاق عمل المدققين الخارجيين الآخرين المكلفين بتدقيق الشركات التابعة أو الفروع .
- ٣٠- إن التعرف على طبيعة العمل هو جزء مهم من عملية التخطيط إذ يساعد المدقق الخارجي على تشخيص الأحداث والممارسات والمعلومات التي قد يكون لها تأثيراً أساساً على البيانات المالية ويمكن للمدقق الخارجي الحصول على هذه المعلومات من:
 - تقارير المنشأة السنوية .
 - محاضر إجتماعات الهيئة العامة ومجالس الإدارة واللجان الهامة.
 - التقارير المالية والإدارية الداخلية للسنة الجارية والسنوات السابقة.
 - أوراق عمل المدقق الخارجي للسنة السابقة والملفات الأخرى المتعلقة بها كافة.
 - المناقشات مع إدارة وموظفي المنشأة.
 - الزيارات إلى مكاتب المنشأة ومواقع العمل.
 - الأوضاع الاقتصادية ومدى تأثيرها على نشاط وأعمال المنشأة.
- ٣١- على المدقق الخارجي التركيز على الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة وتقرير ما إذا كانت مؤثرة على العمل الواجب أدائه أثناء العام الجاري وذلك بالرجوع إلى أوراق عمل السنة السابقة.
- ٣٢- يحتاج المدقق الخارجي أن يتعرف (عن طريق المناقشات مع إدارة المنشأة) على الموضوعات المؤثرة في طبيعة النشاط والتي منها:
 - التغيير في الإدارة أو الهيكل التنظيمي أو الأنشطة .
 - القوانين والتعليمات السارية والقرارات المركزية الحكومية المؤثرة في نشاط المنشأة.
 - التطورات الاقتصادية الحالية وأثرها في النشاط.
 - المشكلات المحاسبية والصعوبات المالية التي تواجهها المنشأة.
 - وجود أطراف تتعامل مع المنشأة وتربطهم علاقة بها أو بمديرها.
 - مواقع العمل والتغييرات والمستجدات عليها.

- التغييرات في نظم الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي.
 - التغييرات في النواح الفنية أو النوعية للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة.
- ٣-٢-٨ تحديد الأهمية النسبية: إن تحديد المدقق الخارجي للأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني ويتأثر بإدراك المدقق الخارجي لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية على فرض إن المستخدمين للبيانات المالية لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة.
- ٣-٣- عند تخطيط عملية التدقيق على المدقق الخارجي إتخاذ أحكام حول حجم الأخطاء التي سئعد على انها جوهرية وتوفر هذه الأحكام أساساً لما يأتي:
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطرة .
 - تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .
 - تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.
- ٣-٤- على المدقق الخارجي تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هنالك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي تكون مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناءً على البيانات المالية، فإن على المدقق الخارجي أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات .
- ٣-٥- يتضمن تحديد نسب مئوية ليتم تطبيقها على أساس قياس مختار ممارسة الحكم المهني، وهنالك علاقة بين النسبة المئوية وأساس القياس المختار، بحيث إن النسبة المئوية المطبقة على الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة سيكون عادةً أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد ، فعلى سبيل المثال يمكن أن يعتبر المدقق الخارجي إن (٥%) من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة مناسبة لمنشأة موجهة نحو الربح في القطاع الصناعي، بينما قد يعتبر المدقق الخارجي إن (١%) من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات مناسب لمنشأة غير ربحية، على ان نسباً أعلى أو أقل من الممكن أن تعد إنها مناسبة في ظل الظروف .
- ثامناً- إشراك الخبراء: قد تنشأ الحاجة الى مدقق خبير لمساعدة المدقق الخارجي في واحدة أو أكثر من المسائل الآتية :
- ✍ الحصول على فهم حول المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها.
 - ✍ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
 - ✍ تحديد وتطبيق إجراءات الإستجابة الكلية للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية.

✍ تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى التأكيد، إذ تتألف هذه الإجراءات من إختبارات لنظم الرقابة أو الإجراءات الجوهرية. ✍ تقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تكوين رأي حول البيانات المالية.

٣-٢-٩ أداء إجراءات أخرى لتقييم المخاطر:

٣٦- يجب على المدقق الخارجي أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، ومع ذلك لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق الخارجي. ٣٧- يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يأتي:

✍ إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ بحسب حكم المدقق الخارجي، وتتضمن الآتي:

- الإستفسارات الموجهة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة والتي قد تساعد المدقق الخارجي في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.
- الإستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي والتي قد توفر معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي المؤداة أثناء السنة فيما يتعلق بتصميم وفعالية الرقابة الداخلية في المنشأة وفيما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.
- الإستفسارات من الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية قد تساعد المدقق الخارجي في تقييم مدى مناسبة إختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
- الإستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر معلومات حول أمور مثل المقاضاة والإمتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال الذي يؤثر على المنشأة والضمانات والإلتزامات بعد البيع والترتيبات.
- الإستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات قد توفر معلومات حول التغيرات في إستراتيجيات التسويق للمنشأة أو إتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

✍ قد تدعم الملاحظة والتفتيش الاستفسارات من الإدارة والآخرين، كما قد توفر معلومات حول المنشأة وبيئتها وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإجراءات ما يأتي:

- عمليات المنشأة .

- المستندات (مثل خطط وإستراتيجيات المنشأة) والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.
 - التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة الفصلية والبيانات المالية المرحلية) وأولئك المكلفون بالحوكمة (مثل محاضر إجتماعات مجلس الإدارة) .
 - مقر المنشأة وفروعها.
- يمكن للمدقق الخارجي أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتسهيل أداء عملية التدقيق وإدارتها (على سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات التدقيق المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة) وعلى الرغم من أن كثير ما تحدث هذه المناقشات الا إن إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق تبقى مسؤولية المدقق الخارجي، وعندما تتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق تبقى مسؤولية المدقق الخارجي، وعندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق تكون العناية مطلوبة حتى لا يتم التقيؤض من فاعلية التدقيق، فعلى سبيل المثال يمكن لمناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة مع الإدارة أن تقوض من فاعلية التدقيق بجعل إجراءات التدقيق أكثر قابلية للتنبؤ بها.

٣٨- توثيق خطة التدقيق:

- يجب أن يسجل توثيق المدقق الخارجي لإستراتيجية التدقيق الشاملة القرارات الرئيسة التي تُعد ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل سليم وإبلاغ الأمور الهامة إلى فريق العملية، فعلى سبيل المثال يمكن للمدقق الخارجي تلخيص إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسة المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.
- يجب أن يسجل توثيق خطة التدقيق بيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات إستجابةً للمخاطر المقيمة، كما ينبغي أن يسجل التخطيط السليم لإجراءات التدقيق التي يمكن مراجعتها والمصادقة عليها قبل أداءها ويمكن للمدقق الخارجي إستخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص لإكمال التدقيق على أن تكون مصممة كما يلزم لتعكس الظروف المحددة للعملية.
- أن تسجيل التغييرات الهامة التي تطرأ على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق والتغيرات الناجمة على طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها المخطط له، إنما يفسر السبب وراء حدوث التغييرات الهامة والإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق التي تم تبنيها بشكل نهائي للتدقيق، كما يعكس الإستجابة المناسبة للتغيرات الهامة التي تحدث في أثناء التدقيق.
- تكون الخطة العامة للتدقيق سنوية وبالإمكان إستتماد خطط قصيرة الأمد، كأن تكون نصف سنوية أو فصلية على وفق حاجة أو طبيعة العمل وأن تكون أكثر تفصيلاً.

- يجب أن تكون تحتوي الخطة على تفاصيل كافية للإسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، كما إن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة سوف يختلف استناداً لحجم النشاط وعملية التدقيق والمنهجية والأساليب الخاصة المستخدمة من المدقق الخارجي.

٣٩- برنامج التدقيق:

- ✍ يُعد وضع برنامج تدقيق مكتوب وموثق موضعاً فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق من الأمور الأساس في خطة التدقيق.
- ✍ يتضمن البرنامج الأهداف المطلوبة لكل عملية تدقيق والإجراءات والتعليمات اللازمة للمساعدين المشتركين في عملية التدقيق لتمكين المدقق الخارجي من تحقيق الضبط السليم لتنفيذ العمل في الأوقات المحددة لها.
- ✍ يتم إعداد برنامج التدقيق بعد الفهم والمعرفة الدقيقة للنظام المحاسبي المطبق ودراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة به، وقد يرى المدقق الخارجي إن إعماده على بعض نظم الضبط والرقابة الداخلية يمكنه من إنجاز عمله بكفاءة وفاعلية أكثر لتنفيذ مهمة التدقيق، أو قد يرى عدم الإعتداد على تلك النظم لوجود طرائق ووسائل أخرى أكثر فاعلية للحصول على أدلة إثبات كافية.
- ✍ يجب وصف نطاق فقرة التدقيق بوضوح وتحديد المنهجية والخطوات المقترحة وإجراءات تحديد العينات التي سيختارها المدقق الخارجي.
- ✍ يجب على المدقق الخارجي أن يأخذ بالحسبان عند إعداد برنامج التدقيق التوقيات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق والتنسيق مع أية مساعدة متوقعة من المنشأة ومدى توافر المساعدین ومشاركة مدققين خارجيين آخرين أو خبراء في مهمة التدقيق .
- ✍ غالباً ما يلجأ المدقق الخارجي إلى المرونة في تحديد وقت تنفيذ الإجراءات والتي جزء منها يتطلب تنفيذها وأدائها في وقت محدد.
- ✍ على المدقق الخارجي أن يعيد النظر ببرنامج التدقيق في ضوء المستجدات والنتائج التي توصل إليها.
- ✍ يجب أن يتحدد في برنامج التدقيق (وحيث ما يكون ممكناً) بيان المعايير المطبقة عند الحاجة إليها في تقويم الأمور المتعلقة بالتدقيق.

٤٠- الإشراف والتوجيه

- يجب أن يتوافر الإشراف المباشر والمستمر على المساعدین والمدققين الآخرين والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل التدقيق وذلك لتأمين تحقيق أهداف التدقيق وضمان القناعة المعقولة للمدقق الخارجي بكفاءة ما يتم إنجازه من قبلهم.

- إن الطريقة المثلى والفعالة للتأكد من النوعية والسرعة في تقدم إنجاز المهام هي بممارسة الإشراف الملائم من بداية التخطيط حتى إتمام العمل الرقابي وإعداد التقارير عنه، إذ إن الإشراف يضفي حكماً كفوءاً على العمل المنفذ من لدن موظفين أقل خبرة ويوفر فرصة للتدريب الملائم.
- يساعد الإشراف الكفوء على إسناد مهام العمل قياساً بقدرات وكفاءات المساعدين.
- يكون دور المشرفين مع المساعدين ذوي الخبرة في وضع المخطط التمهيدي لنطاق التدقيق ويتركون التفاصيل للمساعدين، اما عملهم مع المساعدين الأقل خبرة فيجب عليهم تغطية تفاصيل كثيرة وتحديد القيام بجمع معلومات معينة والأساليب المتبعة في التحليل.
- يجب توثيق أعمال المشرفين على العمل المنفذ في أوراق العمل.
- يجب أن يقدم المشرف على العمل التدقيقي تقريراً خاصاً في الوقت المناسب يوضح فيه توافق العمل مع الخطط الموضوعية.
- الإلتزام ببرامج التدقيق وتحديد نقاط الخروج عنها والمبررات التي أدت إلى ذلك.
- مدى إبداء العناية المهنية اللازمة في تنفيذ العمل.
- مدى كفاءة أوراق العمل لدعم النتائج والإستنتاجات وتقديمها للمعلومات الكافية لغرض إعداد التقرير.
- مدى إستيفاء متطلبات التدقيق.

فرضية البحث وإثباتها

بعد العرض السابق، يتضح بأن إعتقاد المدقق الخارجي في عمله على معايير (أدلة) التدقيق العراقية المُحدثة وفق معايير التدقيق الدولية له دور فاعل في تحسين الوسائل والمنهجيات التي يستخدمها بإتجاه الكشف عن مكامن الفساد وإحداث الإصلاحات الضرورية المنشودة، إلى جانب الإرتقاء بجودة الأداء المهني للمدقق الخارجي، وهذا يثبت ما جاء به البحث من فرضية.

٤- الإستنتاجات والتوصيات

١-٤-١ الاستنتاجات: conclusions

يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها بما يأتي:

٤-١-١ هنالك حاجة لتحديث معايير (أدلة) التدقيق المعتمدة في جمهورية على وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية لإيفاء تقرير المدقق الخارجي بمتطلبات المجتمع المالي ، والذي ينعكس بالنتيجة النهائية على محاربة الفساد بأشكاله الخطرة وتحقيق متطلبات الإصلاح المرئية.

٢-١-٤ عدم قيام المؤسسات التعليمية التي تُعنى بإعداد المحاسبين والمدققين بالتركيز الكافي على إستقلالية مضامين المناهج العلمية المقررة بشأن معايير التدقيق (العراقية والدولية)، مما يشكل قصور في توسيع مداركهم ومفاهيمهم بأهميتها ودورها في ممارسة العمل المنفذ.

٣-١-٤ قلة المؤتمرات والندوات وورش العمل التي تعقدها المؤسسات الرقابية والتعليمية للتوعية بأثر مواكبة المعايير (أدلة) التدقيق العراقية لمثيلتها المعتمدة دولياً في محاربة الفساد وإرساء الإصلاح الإداري المنشود.

٢-٤ التوصيات Recommendations

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها أعلاه يوصي الباحثان بالآتي:

١-٢-٤ ضرورة قيام الجهات الرسمية المعنية بمهنة مراقبة وتدقيق الحسابات في جمهورية العراق بتحديث وتطوير معايير (أدلة) التدقيق العراقية لتتناغم وتتسجم مع التقدم المستمر في معايير التدقيق الدولية، فضلاً عن استحداث معايير (أدلة) تدقيق جديدة تهتم بجوانب معينة مرتبطة بالمجتمع كميّار للتدقيق البيئي ، والتدقيق التشغيلي،... الخ، وبما يؤهل المدقق الخارجي للكشف عن أي حالات فساد أو إحتيال محتملة أمام الأطراف كافة لمناهضته وتحسين ثقتها بمهنة التدقيق.

٢-٢-٤ ينبغي أن تقوم المؤسسات التعليمية المعنية بإعداد المحاسبين والمدققين بوضع الخطط اللازمة لإدراج مادة تُعنى بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية بصورة مستقلة ضمن المقررات الدراسية، مما يسهم في تسليحهم وزيادة مداركهم بأهمية تطبيق تلك المعايير.

٣-٢-٤ التأكيد على أهمية عقد المؤتمرات والندوات وورش العمل وكذلك البرامج التدريبية لإشاعة أهمية مواكبة معايير التدقيق المعتمدة دولياً للإرتقاء بفاعلية عملية التدقيق ودورها في محاربة الفساد وإرساء الإصلاح الإداري المُرتقب.

٤-٢-٤ ينبغي على المدققين الخارجيين الإهتمام بعملية التخطيط لمهمة التدقيق بالإستناد إلى معيار تخطيط عملية التدقيق والمعايير الدولية ذات العلاقة للوصول إلى أفضل النتائج الممكنة، والإرتقاء بكفاءة وفاعلية المهنة.

المصادر:

المصادر العربية:-

١- القوانين والوثائق والأدلة الرسمية:

أ- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، «دليل رقم (٣) بشأن المعايير الأساسية في التدقيق»، جمهورية العراق، ١٩٩٩.

ب- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، «دليل رقم (٦) تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليها»، جمهورية العراق، ٢٠٠٢.

٢- الكتب:

أ- الإتحاد الدولي للمحاسبين، «إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة»، ج١، طبعة ٢٠١٢، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان، المملكة الاردنية الهاشمية، ٢٠١٢.

ب- أرز، آلفن والدر، راندال ج. وببيلي، مارك س، «المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل»، تعريب ومراجعة د. محمد عبد الفتاح العشماوي، ود. غريب جبر غريب، دار المريخ للطباعة والنشر، المملكة العربية السعودية، ٢٠١٣.

ج- توماس، وليم وهنكي، أمرسون، «المراجعة بين النظرية والتطبيق»، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج وسلطان محمد العلي، ط١، الرياض - المملكة العربية السعودية، ١٩٨٩.

د- عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات/ الناحية العملية»، دار وائل للنشر والتوزيع، ط٣، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠٠٤.

هـ- عبدالله، خالد أمين، «تدقيق الحسابات»، ط١، الناشر - الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة - جمهورية مصر العربية، ٢٠١٤.

٣- الدوريات والمؤتمرات:

أ- أبو حمود، حسن، «الفساد ومنعكساته الإقتصادية والإجتماعية»، بحث منشور، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر - العدد الأول، سوريا، ٢٠٠٢.

ب- بن عمار، القاضي عبد الستار، «أسباب تقشي ظاهرة الفساد الإداري ووسائل مكافحتها، دراسة مقدمة للمشاركة في الندوة العلمية المقامة حول (تقشي ظاهرة الفساد الإداري ووسائل مكافحتها) التي نظمها المركز العربي للبحوث القانونية والقضائية للفترة من ٥-٦/٩/٢٠١١»، بيروت، لبنان، ٢٠١١.

ج- تريل، عبد الرحمن، «الفساد وسياسات الإصلاح في مصر»، بحث مقدم للمشاركة في المؤتمر السنوي السادس عن "استراتيجيات الإصلاح ومنظومة القيم" للمدة من (١٦-١٥) آذار، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٨.

د- جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، «مراجعة القوائم المالية/ الفصل الرابع - معايير المراجعة وتنظيم أعمال المراجعين»، للمتقدمين لإمتحانات جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية/ المستوى المتوسط، بدون سنة.

هـ- جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية الإتحادي، «دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في الإصلاح الإداري ودعم أداء الاجهزة الحكومية»، ورقة عمل، بدون سنة نشر.

و- الخشاوي، علي محمود والدوسري، محسن ناصر، «المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها»، بحث مقدم للمشاركة في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠٠٨.

ز- رياض، سامح محمد، «أثر التطورات الإقتصادية المعاصرة في ظهور الممارسات الإحتيالية للمحاسبة»، دراسة منشورة، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، مجلة دورية تصدر عن الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (مركز البحوث المالية والمصرفية)، المجلد التاسع عشر، العدد (الثالث والرابع) السنة التاسعة عشرة، ٢٠١١.

ح- سعيد، علي ناجي، «أدلة التدقيق وإستخدامها في العراق»، بحث مقدم كجزء من متطلبات مادة حلقة بحث/ المرحلة الرابعة- المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد- جمهورية العراق، ٢٠٠٧.

ط- السماحي سليمان، «ركائز الإصلاح الإداري»، مقال منشور في صحيفة الرياض الالكترونية، العدد (١٣٤٤٤)، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥.

ي- السن، عادل عبد العزيز، «الإدارة الرشيدة والإصلاح الإداري والمالي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية»، ورقة عمل مقدمة بعنوان "متطلبات مواجهة المخالفات المالية والإدارية"، القاهرة- جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٩.

ك- السيد، محمد عفيفي، «الأنشطة والبرامج التي من شأنها جعل دولة الكويت خالية من الفساد ودور ديوان المحاسبة بالنسبة للشفافية بالتعاون مع كافة القوى الفاعلة بالمجتمع من مؤسسات وأفراد»، بحث مقدم للمشاركة بمسابقة البحوث الثامنة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠٠٧.

ل- صالح، حسن عباس، «تطوير أداء الخدمات الحكومية في لبنان رؤية استراتيجية»، مقال منشور، مجلة الدفاع الوطني، العدد (٧٧)، الجمهورية اللبنانية، <http://www.lebarmy.gov.lb/ar/content>، ٢٠١١.

م- الطوخي، سامي، «الإدارة بالشفافية الطريق للتنمية والإصلاح الإداري من السرية وتدنى الأداء والفساد إلى الشفافية والتسيب وتطوير الأداء البشري والمؤسسي: دراسة مقارنة»، دار النهضة العربية، بحث منشور، ملتقى شذرات عربية وعلى موقع (<http://www.shatharat.net>)، بدون سنة نشر.

ن- عباس، زواوي، «الإطار المفاهيمي للفساد الإداري»، بحث منشور، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد (٢٤)، الجزائر، ٢٠١٢.

س- عبده، نجلاء فتحي، «تطوير نظام شغل الوظائف العامة كمدخل لإصلاح الإدارة الحكومية في مصر مع التطبيق على الهيئة القومية للبريد»، بحث دكتوراه، قسم الإدارة العامة والمحلية- كلية العلوم

- الإدارية - اكااديمية السادات للعلوم الإدارية، بحث منشور، ملتقى شذرات عربية وعلى موقع <http://www.shatharat.net>، ٢٠٠٩.
- ع- عمر، اللا ولد محمد، «الفساد: ماهيته، صورته، دوافعه، آثاره العامة، سبل الوقاية منه»، بحث منشور، منتديات الويب الموريتانية (مؤسسة متخصصة في خدمات المواقع الإلكترونية)، موريتانيا، ٢٠١٢.
- ف- قرداغي، كاوه محمد فرج، «أثر الشفافية والمساءلة على الإصلاح الإداري: دراسة تحليلية لآراء عينة من مواطني اقليم كردستان وعلى مستوى محافظتي السليمانية وأربيل بدعم من CIPE وبتنفيذ من منظمة كيدو KEDO»، بحث منشور، جمهورية العراق، ٢٠١١.
- ص- المطارنة، غسان فالح، «مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بمعايير التدقيق الدولي (٣٠٠) في ظل التدقيق الإلكتروني: دراسة ميدانية»، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (٣٣) العدد (٩)، ٢٠١١.
- ق- ميالة، بطرس، «العوامل المؤثرة على كفاءة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي»، دراسة ميدانية منشورة في مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد (٦)، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، ٢٠١٠.
- ر- الوائلي، ياسر خالد، بركات، «الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه: مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد»، مقال منشور في مجلة النبأ المعلوماتية الإلكترونية، مجلة شهرية ثقافية عامة، العدد (٨٠)، ٢٠٠٦.
- ش- الوقاد، سامي والخطيب، خالد، «موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية»، بحث منشور، عمان * المملكة الأردنية الهاشمية، بدون سنة نشر.
- ٤- البحوث والأطاريح والرسائل الجامعية:
نسمان، شعبان إبراهيم، «مدى التزام شركات التدقيق بمتطلبات معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠ (التخطيط لتدقيق البيانات المالية) بغرض زيادة فاعلية الأداء المهني: دراسة تطبيقية على شركات التدقيق العاملة في قطاع غزة»، بحث مقدم لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة /عمادة الدراسات العليا -كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، فلسطين، ٢٠١٤.
- ٥- المواقع من على على شبكة الانترنت:
أ- حلمي، مجدي، «المتطلبات اللازمة لمساءلة فاعلة وفق معايير الحكم الرشيد»، مقال منشور على الموقع الإلكتروني <http://womenpress.org/article>، ٢٠٠٩.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

أثر تطوير معايير التدقيق العراقية في الإيفاء بمتطلبات الإصلاح ومناهضة الفساد - دراسة مقارنة تحليلية مع وضع إطار مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم (٦) بشأن تخطيط عملية التدقيق والإشراف عليه

ب- الخوري، هاني شحادة، «الإصلاح الإداري في سورية»، دراسة منشورة على الموقع الإلكتروني (<http://www.mafhoum.com/syr/articles/khoury.htm>)، ٢٠٠٣.

ج- (<http://beladitoday.com>).

د- منتدى المحاسب الأول <http://www.almohasb.com>، ١/٢٠٠٩، <http://www.almohasb.com/audit-plan.html>

المصادر الاجنبية:-

Hammergren, Linn A., «Development & the Politics of Administrative reform: Lessons from Latin America», Colorado, USA: West view Press, 1983.