جمهورية العراق
ديوان الرقابة المالية الاتحادي

دور الاجهزة العليا للرقابة في تنويع وتطوير مصادر الحصول على ادلة الاثبات لتعزيز جودة العمل الرقابي

إعـداد الباحثان

المحاسب القانوني
د . عادل حميد صنكور
adil_777777@yahoo.com

المحاسب القانوني
د . سامي جبار عنبر
samialhassany@gmil.com

دور الاجهزة العليا للرقابة في تنويع وتطوير مصادر الحصول على ادلة الاثبات لتعزيز جودة العمل الرقابي

يبذل المدقق الكثير من الجهود لإبداء رأيه الفني المحايد في القوائم المالية وما يرافق ذلك من عمليات جمع التوكيدات الواردة بالقوائم المالية و الحصول على أدلة الإثبات وتقويمها ، وما تتطلبها هذه العملية من توافر مقياس لصحة الأدلة ومدى موضوعيتها واسلوب وتوقيت الحصول عليها والتي تستند في الكثير من الاحيان الى حكم المدقق الشخصي .

تمثل ادلة الاثبات في طبيعتها حقائق تقدم إلى الإنسان لتمكينه من الفصل في موضوع معين ، وبينما تحكم ادلة الاثبات من وجهة النظر القانونية الجمود ، تخضع ادلة الاثبات في التدقيق لتساؤل المدقق في كل بيان يرد في القوائم المالية وبهذا تمثل حقائق يستعين فيها المدقق للحكم على صحة البيانات المالية او عدم صحتها .

ولضمان تحقيق متطلبات جودة العمل الرقابي في ظل بيئة تتسم بعدم الثبات والتغير المستمر المصحوب بالمخاطرة اصبح لزاماً على الجهاز الرقابي الاعلى تنويع وتطوير مصادر ادلة الاثبات المستخدمة في برهنة صحة القوائم المالية ومدى تحقيقها لأهداف التدقيق التوكيدية .

مما سبق ولبلوغ هذا البحث غايته فقد اشتمل على المباحث الاتية :-

١. **المبحث الاول- منهجية البحث:** وتتضمن (مشكلة البحث ، أهمية البحث ، أهداف البحث ، فرضيات البحث ، اساليب جمع البيانات ، الحدود الزمانية والمكانية /عينة البحث ، فضلاً عن مخطط البحث).
٢. **المبحث الثاني- الجانب النظري** : ويتضمن (الاثبات في التدقيق ومدى انعكاسه على تنفيذ الاهداف التوكيدية، المخاطر ورقابة الجودة على اسناد الملاحظات الرقابية والاجهزة العليا للرقابة ودورها في تحديد ادلة الاثبات)
٣. **المبحث الثالث – الجانب التطبيقي** : ويتضمن (عرض وتحليل لبعض الملاحظات الرقابية المشخصة تجاه الجهات (عينة البحث) واستخدام ادلة الاثبات من قبل الهيئات الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادية ، و انعكاسها على جودة العمل الرقابي ، فضلاً عن توظيف ادلة الاثبات باجراءات تدقيقة لبعض الحسابات من خلال ربطها بالأهداف التوكيدية للتدقيق .
٤. **المبحث الرابع** : الاستنتاجات والتوصيات .

الباحثان

الكلمات المفتاحية : ادلة وقرائن الاثبات، الاهداف التوكيدية للتدقيق، جودة العمل الرقابي، مخاطر التدقيق.

ملاحظة : يقصد ضمن هذا البحث بالتدقيق (التدقيق الخارجي او الرقابة الخارجية أو المراجعة) اما المدقق فيعني (المدقق الخارجي او الرقيب او المراجع) .

المستخلص

يهدف البحث الى تسليط الضوء على الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق من خلال دور الفرق الرقابية في تنويع وتطوير مصادر الحصول على ادلة الاثبات التي يستند اليها في تعزيز ملاحظاته الرقابية مع تقديم اجراءات تدقيقية لبعض الحسابات وربطها بالأهداف التوكيدية للتدقيق من خلال اجراء دراسة تحليلية لواقع عمل عينة من الفرق الرقابية وتشخيص مواطن القوة والضَعف لتلك التقارير الرقابية.

ويرتكز البحث على فرضية مفادها (اعتماد الاسلوب العلمي والعملي الممنهج والذي يعتمد على تنويع وتطوير مصادر ادلة الاثبات وربطها بالأهداف التوكيدية للتدقيق يساهم في تعزيز الملاحظات الرقابية المشخصة وانعكاسه على جودة اعمال الرقابة والتدقيق فضلاً عن المساهمة في تطوير نوعية التقارير الرقابية بين فترة واخرى).

وقد اعتمد الباحثان في مناقشة الاطار النظري للبحث على ما متوفر من كتب ورسائل عربية واجنبية ومقالات في الدوريات ذات الصلة ، فضلاً عن القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية موضوع البحث مع الاستعانة بالبحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية (الانترنت) ، فيما تناول الجانب التطبيقي على ثلاث محاور تمثل اولها دراسة تحليلية لاستخدام ادلة الاثبات لعينة من الفرق الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادية من خلال الملاحظات المثبتة في تقارير الرقابية للجات عينة البحث اما المحور الثاني فقد تضمن الاشارة الى مدى انعكاس ادلة الاثبات الملائمة على جودة العمل الرقابي واستخلاص النتائج بهذا الصدد والمخاطر المحتملة التي اثارها الباحثان مع مناقشة الاجراءات التصحيحية المطلوبة في الفترات اللاحقة ، في حين تضمن المحور الثالث تقديم اجراءات تدقيقية لبعض الحسابات وربطها بالأهداف التوكيدية للتدقيق .

وقد توصل الباحثان الى جملة من الاستنتاجات من ابرزها :

- ضعف الملاكات الرقابية في تنويع مصادر الحصول على ادلة الاثبات ملائمة في ظل بيئة اقتصادية متغيرة تتسم بالمخاطر.
- عدم الربط الواضح بين دليل الاثبات المستخدم من قبل الفرق الرقابية والاهداف التوكيدية المراد تحقيقها والذي يضعف الملاحظات الرقابية المشخصة ضمن التقارير الرقابية .

كما عرض الباحثان مجموعة من التوصيات من اهمها :

- زج الملاكات الرقابية في الاجهزة العليا للرقابة في دورات وورش تدريبية للعمل على تنمية المهارات الاساسية الخاصة بالحصول على ادلة الاثبات الملائمة ودراستها واختيار الادلة الانسب عند تثبيت الملاحظات الرقابية وبما يضمن جودة العمل الرقابي .
- حث اجهزة الرقابة العليا على دورها الاساسي في اعتماد اكثر من اسلوب او منهج يدعم الملاحظات الرقابية ، إذ أن اعتماد نوع معين من ادلة الاثبات وبصورة مستمرة قد يؤدي الى تثبيت ملاحظات رقابة محددة ومتكررة من سنة الى اخرى .
- ترشيد مدققي ديوان الرقابة المالية ببذل العناية المهنية المطلوبة للتخطيط على جمع ادلة الاثبات الملائمة وبما يضمن تحقيق الفاعلية في عملهم الرقابي.

المبحث الاول

منهجية البحث

يتناول هذا المبحث عرضاً لمنهجية البحث التي تستند الى اطار البحث العلمي متضمنة مشكلة البحث واهميته واهدافه وفرضياته واساليب جمع البيانات ذات الصلة بموضوع البحث ، فضلاً عن بيان مخطط البحث ، وعلى النحو الاتي :-

١-١ مشكلة البحث :

تتجسد مشكلة البحث باعتماد الملاكات الرقابية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق على بعض الانواع المحددة من ادلة الاثبات في اثبات الملاحظات الرقابية من دون ربطها بأهداف التدقيق التوكيدية فضلاً عن عدم تنويع وتطوير مصادر الحصول على ادلة الاثبات في تحديد المخاطر التي ترافق اعمال التدقيق .

١-٢ أهمية البحث :

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال:

- التعرف على ادلة الاثبات في التدقيق ومدى تحقيقها للأهداف التوكيدية للعناصر محل الفحص .
- الوقوف على ابرز ادلة الاثبات المعتمدة من لدن أجهزة الرقابة العليا في التدقيق .
- بيان مدى مساهمة الفرق الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق في تحديد واختيار ادلة الاثبات الملائمة وانعكاسه في توثيق الملاحظة الرقابية والمهام المنوطة بالرقيب المالي .
- دراسة دور رقابة الجودة في تقييم ادلة الاثبات المستخدمة في اسناد الملاحظات الرقابية ومدى ملائمة وكفاية الادلة المستخدمة .

١-٣ أهداف البحث:

يعتمد اغلب المدققين في اثبات الملاحظات الرقابية المشخصة على الخبرات الشخصية المتوارثة من فترات سابقة وعلى الرغم من ان الحكم المهني لمراقب الحسابات عامل مهم ولا مناص له في تنفيذ الاعمال الرقابية إلا أن دراسة البيانات المقدمة من الجهات الخاضعة للتدقيق والتأكد من مزاعم الإدارة وتشخيص الملاحظات الرقابية تتطلب وضع خطط لتنفيذ العمل الرقابي ومن ضمن هذه الخطط تحديد أنواع ادلة الاثبات الملائمة وبحسب العنصر محل الفحص ، وتتلخص أهداف البحث في التعرف على:

- وضع بعض الاجراءات التدقيقة المطلوبة لمجوعة من الحسابات وربطها بالأهداف التوكيدية للتدقيق من خلال اجراء دراسة تحليلية لواقع عمل عينة من الفرق الرقابية العاملة في الديوان وتشخيص مواطن القوة والضَعف لتلك التقارير الرقابية.
- استعراض وتقييم الدور الرقابي لديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وفاعليته على الفرق الرقابية حول تنويع وتطوير مصادر الحصول على ادلة الاثبات الواردة في تقاريره .
- بيان إذا ما كان الاثبات بالادلة المعتمدة من قبل الفرق الرقابية في التدقيق ملائماً لنوع وحجم المخاطر التي تواجهها بيئة العمل الرقابي .
- التعرف على أدلة الإثبات ومقوماتها الأساسية، والتعرف على العلاقة بين اجراءات التدقيق وأدلة الإثبات وأهداف التدقيق ، وبيان موقف المدقق الخارجي بالنسبة للحصول على أدلة الإثبات.
- تقديم التوصيات التي يراها الباحثان ضرورية التي تساهم في ترشيد مدققي ديوان الرقابة الاتحادي لبذل العناية المهنية المطلوبة والتخطيط على جمع ادلة الاثبات الملائمة وبما يضمن تحقيق الفاعلية في عملهم الرقابي.

١-٤ فرضية البحث:

اعتماد الاسلوب العلمي والعملي الممنهج والذي يعتمد على تنويع وتطوير مصادر ادلة الاثبات وربطها بالاهداف التوكيدية للتدقيق يساهم في تعزيز الملاحظات الرقابية المشخصة وانعكاسه على جودة اعمال الرقابة والتدقيق فضلاً عن المساهمة في تطوير نوعية التقارير الرقابية.

١-٥ اساليب جمع البيانات:

١-٥-١ الجانب النظري: اعتمد الباحثان في اثراء هذا الجانب على ما متوفر من كتب واطاريح ورسائل عربية واجنبية ومقالات في الدوريات ذات الصلة (منشورة وغير منشورة) ، فضلاً عن القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية موضوع البحث ، مع الاستعانة بالبحوث والدراسات المنشورة على الشبكة الدولية (الانترنت).

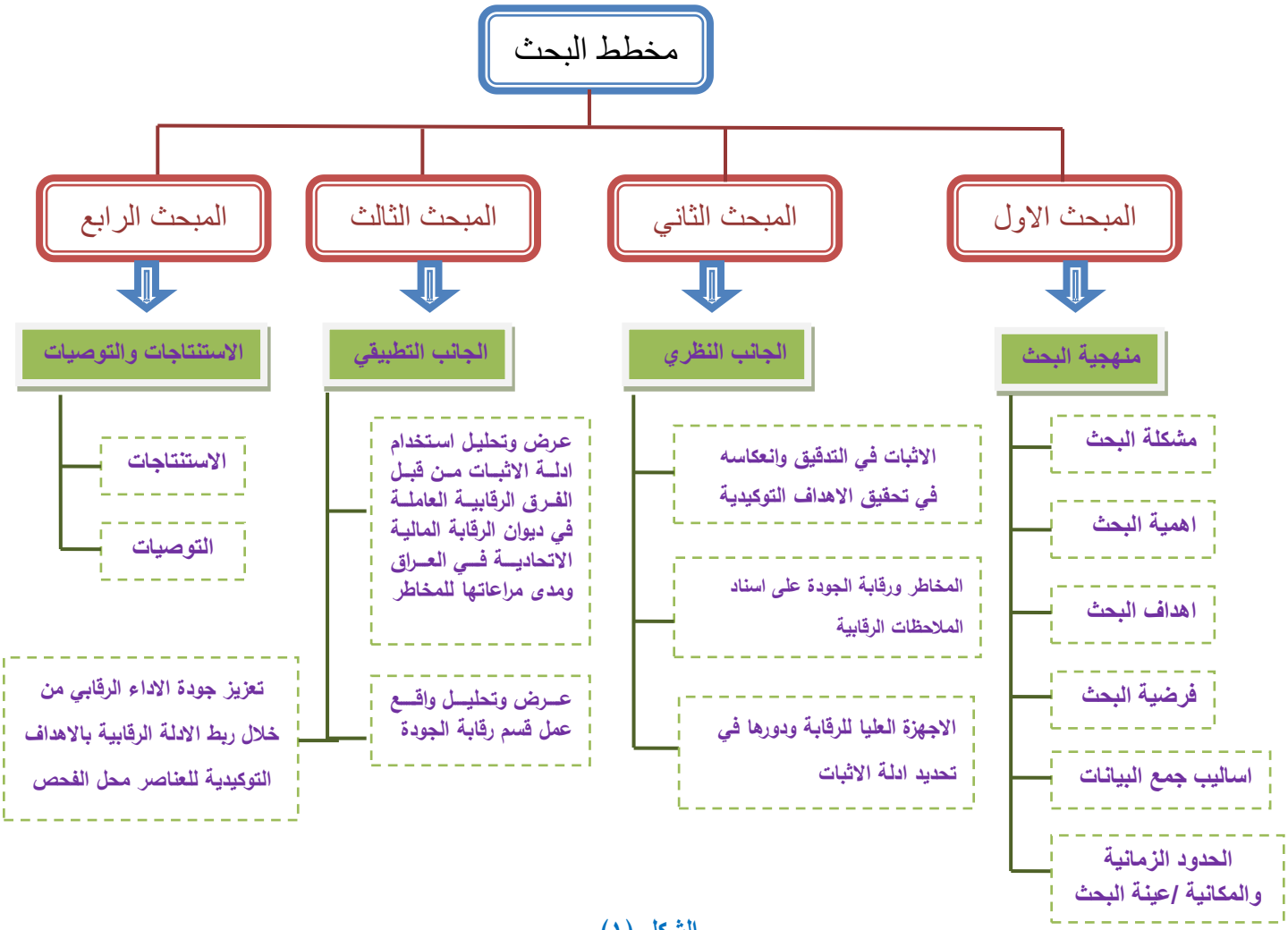
١-٥-٢ الجانب التطبيقي: اعتمد الباحثان في هذا الجانب على اجراء دراسة تحليلة لواقع الملاحظات المشخصة في تقارير الديوان الصادرة لعينة من الفرق الرقابية العاملة فيه فضلا عن ابراز اهم الملاحظات المشخصة من قسم رقابة الجودة تجاه الملاحظات المثبتة ووضع مجموعة من الاجراءات التدقيقة التي يراها الباحثان مناسبة لبعض الحسابات وربطها بادلة الاثبات والاهداف التوكيدية للتدقيق بهدف رفع كفاءة استخدام هذه الادلة .

١-٦ الحدود الزمانية والمكانية /عينة البحث :

- الحدود المكانية : تم اختيار عينة من الفرق الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي متمثلة بـ (الفريق الرقابي العامل في مديرية المرور العامة و الفريق العامل في المصرف الزراعي التعاوني والفريق الرقابي العامل شركة السلام العامة) فضلا عن تقارير فريق رقابة الجودة بخصوص اعمال تلك الفرق.
- الحدود الزمانية : اختيرت التقارير الخاصة برقابة قسم الجودة و التقارير الرقابية والملفات الجارية للجهات الخاضعة للرقابة المذكورة اعلاه وللسنوات (٢٠١٤ و ٢٠١٥) والتي تم اصدارها خلال سنة ٢٠١٦ و٢٠١٧.

١-٧ مخطط البحث:

لدراسة مشكلة البحث وتحقيق الهدف منه ، فأن الشكل (١) ادناه يصور مخطط البحث الذي يسير على نحو التقسيم الاتي :



الشكل (١)

مخطط البحث

المصدر:(إعداد الباحثان)

المبحث الثاني

الجانب النظري

الاثبات في التدقيق ومدى انعكاسه على تنفيذ الاهداف التوكيدية

يتطلب الوصول الى قناعة كافية لمدى تحقيق الاهداف التوكيدية من المدقق القيام بعملية منظمة يتم من خلالها جمع الأدلة وتقييمها والربط بينها مع الاعتماد على الحكم والخبرة المهنية لاستنباط الحكم المناسب حول كفاءة وكفاية هذه الادلة والتعبير عنها من خلال اعطاء رأي واضح وصريح مثبت في التقرير ، لذا يعد (التقرير) خلاصة عمل المدقق ، وكلما توفرت الأدلة الملائمة والمناسبة والكافية للمدقق كلما كان بأمكانه الحكم على الأمور بوضوح ، وقد اشار المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول المدقق على ادلة وقرائن اثبات كافية من خلال قيامه باعمال الرقابة والتدقيق حتى يستند اليها في ابداء الرأي في القوائم المالية ، أذ ان الدليل أو قرينة الاثبات يعتبر اساسي في عملية التدقيق ويدعم معايير العمل الميداني (المطارنة ، ٢٠٠٦ : ٤٣)

ولاغراض الوصول الى اهداف البحث سيتم التطرق في هذا القسم الى المواضيع الاتية:

- مفهوم ادلة الاثبات و القرائن في التدقيق .
- أنواع أدلة الاثبـــات والقرائن ووسائل الحصول عليها .
- مصادر الحصول على ادلة الاثبات والقرائن .
- خصائص أدلة الاثبـــات .
- العلاقة بين أدلة الإثبات واختبارات التدقيق .
- العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات .
- العوامل المؤثرة في كمية ادلة الاثبات او القرائن في التدقيق .
- حجية الادلة والقرائن .
- محددات ادلة الاثبات

٢-١ مفهوم ادلة الاثبات والقرائن في التدقيق

الإثبات لغةً، هو إقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل (أبن منظور، مادة ثبت،٣٦٤) ،أما الإثبات من وجهة نظر القانون فهو إقامة الدليل على حقيقة أمر مدعى به نظراً لما يترتب عليه من آثار قانونية (مرقص،١٩٨٧: ١١) .

ويطلق لفظ دليل الاثبات على الشكل او الوسيلة للحقيقة المثبتة ، أو على الاثر المستمد من هذه الوسيلة ،من حيث الحجة أو القوة الاقناعية .(أبراهيم ،١٩٨٥ :٢٤٢)

وقد عرفها (قانون الاثبات العراقي السنة ، مادة:١٠٢) " إستنباط القاضي أمراً غير ثابت من أمر ثابت لديه في الدعوى المنظورة "

أما في مجال التدقيق فتعرف القرينة على انها " استنباط حقيقة غير معلومة بدلالة حقيقة معلومة متصلة بالاول " ويلجأ المدقق الى القرائن عندما يفتقد دليلا مباشراً او عندما يحتاج لتكملة أو تعزيز دليل ناقص" (محمد ،٢٠١١ :٢٥٩) .

وايضا عرفت ادلة الاثبات في التدقيق على انها " الوسيلة أو الشكل المادي الذي تأخذه القوة الاقناعية في اثبات الحقيقة الواقعية او الحقيقة المحاسبية " وينطوي هذا التعريف على وجهين : (محمد ،٢٠١١ :٢٥٦)

الوجه الاول : مادي باعتباره الوسيلة او الشكل الذي يظهر فيه .

الوجه الثاني : الحقيقة الواقعية او الحقيقة المحاسبية محل الاثبات ، وتعني الحقيقة الواقعية جميع الوقائع المادية والتصرفات الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية بغرض تقديم خدمة او انتاج سلعة وبيعها اما الحقيقة المحاسبية فتعني اثبات كافة الواقعة في الدفاتر بعد تحليلها الى عناصرها وتوجيه القيود المحاسبية الى الحسابات المجمعة ، ثم تلخيصها في القوائم المالية ، اما القرينة في اللغة العربية تعني (المصاحبة) وهي مأخوذة من المقارنة وقد تكون قوية في دلالتها او ضعيفة على حسب قوة المصاحبة وضعفها وقد ترتقي الى درجة القطع او تهبط الى درجة الاحتمال البعيد جدا بحيث لا يعبأ بها ويرجع في ضبطها الى قوة الذهن والفطنة واليقظة.

ويعد دليل الاثبات بينة قاطعة بحد ذاتها ، اما القرينة فتستعمل للاستعاضة بها عن الدليل اذ يلجأ المدقق الى جمع اكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية ليستعيض بها عن دليل الاثبات القاطع ويتكون معظم عمل المدقق من جمع ادلة وقرائن الاثبات حتى يتوصل الى تكوين رأيه الفني المحايد حول البيانات تحت التدقيق .(عبدالله،٢٠١٤:١٣٩).

ان نقطة الاختلاف بين القرينة والدليل في كون الاخير يتجه الى الحقيقة محل التدقيق مباشرة في حين تتجه القرينة بطريقة غير مباشرة من خلال الحقيقة المتصلة بها ومن امثلة قرائن التدقيق هي :(محمد ،٢٠١١ :٢٥٩)

أ. نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامته

ب. العمليات اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية ودلالتها على صحة بنود القوائم

ج. القرائن التي يمكن التوصل اليها بالربط بين المعلومات والمقارنات

وتعد القرائن ادلة اثبات عندما تعدد هذه القرائن الى درجة الدليل في اثبات حقيقة معينة او الوصول الى رأي في موضوع محدد وبذلك فان الاثبات في التدقيق يعني حصول مراقب الحسابات على ادلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها (جربوع ،٢٠٠٩:١٧٥)

ويمكن للباحثان تعريف ادلة الاثبات (البرهان الذي يؤيد صحة الواقعة الاقتصادية التي ترتبط بشكل مباشر او غير مباشر بتقديم خدمة او انتاج سلعة التي حدثت بهدف اظهار الملاحظة الرقابية بالقوة المطلوبة و يعزز جودة التقرير الرقابي ويضمن تحقيق اهداف التدقيق)

٢-٢ أنواع ادلة الاثبات والقرائن ووسائل الحصول عليها :

لقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم ٥٠٠ (أدلةالمراجعة) العديد من من انواع ادلة الاثبات وقرائنها بالتدقيق ومن اهمها :-

١- الوجود الفعلي (المادي) : يستخدم هذا الاسلوب للتحقق من الوجود المادي للأصل الملموس مثل الآلات والمباني ويعد الجرد الفعلي دليل قوي على وجود الاصل وانه في حوزة المنشأة ولكنه لا يعتبر دليل على ملكية الاصل حيث يجب ان يحصل المدقق على المستندات المؤيدة للملكية وفي بعض الانشطة لا يمتلك المدقق الخبرة بطبيعية النشاط الذي تمارسه المنشأة فيجب عليه ان يلجأ الى خبراء للقيام بعملية الجرد مثل (محلات الذهب والاحجار الكريمة والمواد الكيماوية ... وغيرها)(المطارنة،٢٠٠٦ : ١٨٠)

٢- المستندات : وهي من اكثر انواع الادلة والقرائن التي يعتمد عليها المدقق في عمله وهي على ثلاثة انواع : (عبدالله،٢٠١٤:١٤٠).

أ. مستندات معد خارج المنشأة ومستعملة داخله كفواتير الشراء مثلا.

ب. مستندات معدة داخل المنشأة مستعملة خارجه كفواتير البيع ووصولات القبض من الغير .

ج. مستندات معدة داخل المنشأة مستعملة داخلها كالدفاتر الحسابية بمختلف انواعها .

وتتدرج درجة الاعتماد على المستندات تنازليا حسب الترتيب اعلاه ، ان المستندات التي يكون مصدرها خارجي اقوى من تلك المعدة داخل المنشأة ، ويتركز عمل المدقق في تدقيق المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية والموضوعية للوقوف على صحتها ومدى امكانية الاعتماد عليها في تعزيز التسجيل المحاسبي .

٣- الاقرارات : وتتمثل بالشهادات التي يطلبها المدقق سواء من داخل المنشأة او من خارجها وفيما يتعلق بالإقرارات الداخلية فيجب على المدقق اتخاذ الخطوات اللازمة لاقتناع بصحة المادة محل التدقيق فقد يجد من الانسب ان يحصل على شهادة او اقرار من المسؤولين بأن العملية المعينة

اجريت وتم تثبيتها بشكل سليم ومن اهم هذه الاقرارات شهادة سلامة الجرد ،شهادة الادارة بمدى تحملها لمسؤوليتها الاجتماعية . (محمد،٢٠١١ :٢٦٤)

كما تقتضي اعمال التدقيق الحصول على الاقرارات من خارج المنشأة والتي تسمى بشهادات الطرف الثالث وتضم هذه الاقرارات التي يحصل عليها المدقق من العملاء بشأن مصادقات الحسابات وكشوفاتها للتاكد من صحة التثبيت من طرف اخر خارجي (عبدالله،٢٠١٤:١٤٠).

٤- الدقة الحسابية : تعد الدقة الحسابية وصحتها في الدفاتر وسجلات المنشأة دليل وقرينة يستند اليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والقسمة لدفتر اليومية ودفتر الاستاذ وكذلك المصروفات والايرادات واعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك يعطي المدقق دليل على مدى صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات .(المطارنة،٢٠٠٦ : ١٨١)

٥- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية : ان وجود نظام رقابة داخلي جيد ومتين يعطي تصورا لدى المدقق دلالة واضحة على انتظام التسجيل في الدفاتر والسجلات وامكانية الاعتماد عليها ، والعكس صحيح ولا عين نظام الرقابة المتين وجود لوائح وتعليمات جيدة مكتوبة ولكن مدى يعني مدى الكفاءة في تطبيق هذه اللوائح والتعليمات وانعكاسها على صحة الدفاتر والسجلات المحاسبية وخلوها من الاخطاء المحاسبية المقصودة وغير المقصودة .

٦- الاحداث اللاحقة لأعداد الميزانية : بعد ان ينتهي مدقق الحسابات اعمال التدقيق واعداد تقريره النهائي قد تقع احداث ربما تكون دليل او قرينة او دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية .

٧- اراء الخبراء : المدقق ليس عالما بكافة العلوم والفنون فهو متخصص في نواحي المحاسبية والتدقيقية ، وهناك بعض حقول المعرفة لا يستطيع المدقق من الحصول على الادلة الكافية والملائمة مثل (الذهب ، البترول ، الماس وغيرها) لذا اجاز العرف المهني للتدقيق الاستعانة برأي خبير متخصص للحصول على ادلة اثبات بشان الامور التي تحتاج الى رأي خبير متخصص وعلى ان يكون ذلك الخبير يتمتع بالاستقلالية والحياد ومؤهل من الناحية العلمية في الحصول على شهادة تؤهله لذلك فضلا عن لديه الخبرة الكافية في مجال عمله (جربوع،٢٠٠٠: ١٨٢).

لقد حدد المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٠٠) مجموعة من الاجراءات التي تمكن المدقق من الحصول على ادلة الاثابت بواسطة واحدة او أكثر من الاجراءات المتمثلة بـ (الفحص او الملاحظة او الاستفسار او المصادقة او الاحتساب و الاجراءات التحليلية) وبصورة عامة يمكن بيان اهم الوسائل والطرق التي تلقى قبولاً عاما واهم الاجراءات التي يعتمدها المدقق بخصوها لابداء رأيه الفني كما مبين في الجدول ادناه :

جدول (١)

الوسائل والاجراءات المستعملة في الحصول على ادلة الاثبات

دليل الاثبات	الاسلوب	المقصود به	اهم الاجراءات المتبعة فيه
المستندات	المراجعة المستندية	تدقيق المستندات المؤيدة للعمليات من حيث استيفائها للشروط والمتطلبات المتعلقة بصحتها	التأكد من استيفاء المستند للشروط الموضوعية والشكلية الآتية : ١. المستند باسم المنشأة محل التدقيق ٢. عدم وجود تعارض بين المستندات ٣. اشتمال المستند على التواقيع المطلوبة ٤. ان يكون مؤيدا للعمليات بشكل كاف ٥. ان يكون المستند أصل وليس صورة
الدقة الحسابية	التدقيق الحسابي	تدقيق العمليات حسابيا والتأكد من صحة الارقام	تتبع الارقام من بداية التسجيل في المستندات حتى اظهارها في القوائم المالية الختامية والتأكد من صحة العمليات الحسابية لها
	التدقيق المحاسبي	مراجعة العمليات محاسبيا (فنيا) ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها واتباع المعالجات المحاسبية السليمة في التسجيل بالدفاتر	تتبع العمليات والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية والتوجيه المحاسبي ومدى الالتزام بالمبادئ في المحاسبة المتعارف عليها
الوجود الفعلي (المادي)	الجرد الفعلي	التحقق من سلامة الاجراءات الموضوعية للجرد	١. التحقق من تنفيذ الاجراءات ٢. القيام بالاختبارات اللازمة والمطمئنة على سلامة الجرد ٣. الربط بين المبيعات والمخزون ٤. مقارنة بين المبيعات والمخزون ٥. الربط بين المشتريات والمخزون
الاقرارات واراء الخبراء	المصادقات	اقرارات وشهادة يحصل عليها المدقق من الاطراف التي تتعامل مع المنشأة : ١. مصادقات ايجابية ، ويذكر فيها رصيد العميل ويطلب فيه المصادقة عليه ٢. مصادقة سلبية ،يذكر فيها رصيد العميل ويطلب فيها الرد في حالة الاعتراض ٣. مصادقة عمياء، لا يذكر فيها الرصيد ويطلب من العميل ان يذكر رصيده لدى المنشأة وهي تعتبر من افضل انواع المصادقات	١. يعدها المدقق بنفسه او بمساعدين وتكون بأسم المنشأة ٢. ترسل للاطراف المراد طلب شهادتهم ٣. ان يرد الرد الى عنوان المدقق ٤. تفحص بعناية فائقة
	طلب شهادة الادارة	هي شهادة يطلبها المدقق من الادارة للتحقق من شيء معين وهي تدل على: ١. ادراك الادارة لمسؤولياتها وواجباتها وعلمها بكافة العمليات ٢. تعتبر دليلا يقدم الى المحاكم لنفي اي تقصير او اهمال ينسب اليه	١. يتقدم المدقق بطلب المعلومات والاقرارات التي يراها ضرورية ٢. ترد الادارة على المدقق وفق صيغة كتابية ووفقاً للإجراءات الرسمية

		٣. تعتبر دليلا يستند اليه المدقق في حالة عدم وجود نظام رقابة داخلية فعال	
الاحداث اللاحقة لأعداد الميزانية	دراسة الاحداث التالية لتاريخ القوائم الختامية	قيام المدقق بفحص الاحداث اللاحقة لتاريخ اقفال البيانات المالية ليتوصل الى صدق التي توصل اليها من عدمه	التاكد من العمليات التي تتم في بداية السنة وربطها بالسنة الماضية مثل (وجود مردودات مبيعات في بداية السنة تعادل نفس قيمة المبيعات في نهاية السنة الماضية مما يعكس وهمية هذه المبيعات)
	الاجراءات التحليلية الانتقادية	هي مطابقة المبالغ التي تتضمنها القوائم الختامية للمنشأة محل التدقيق بمبالغ متوقعة من جانب المدقق في ضوء خبرته والظروف الاخرى السائدة مما يوفر اثبات مفيد في التدقيق	١. الاعداد والتمهيد للاجراءات التحليلية ٢. الحصول على ادلة وقرائن باستخدام اساليب الاجراءات التحليلية منها: • اسلوب تحليل الاتجاه • التوزيع النسبي للقوائم • استخدام المؤشرات ٣. تقويم الاثبات

المصدر (بتصرف الباحثان)

٢-٣ مصادر الحصول على ادلة الاثبات والقرائن :

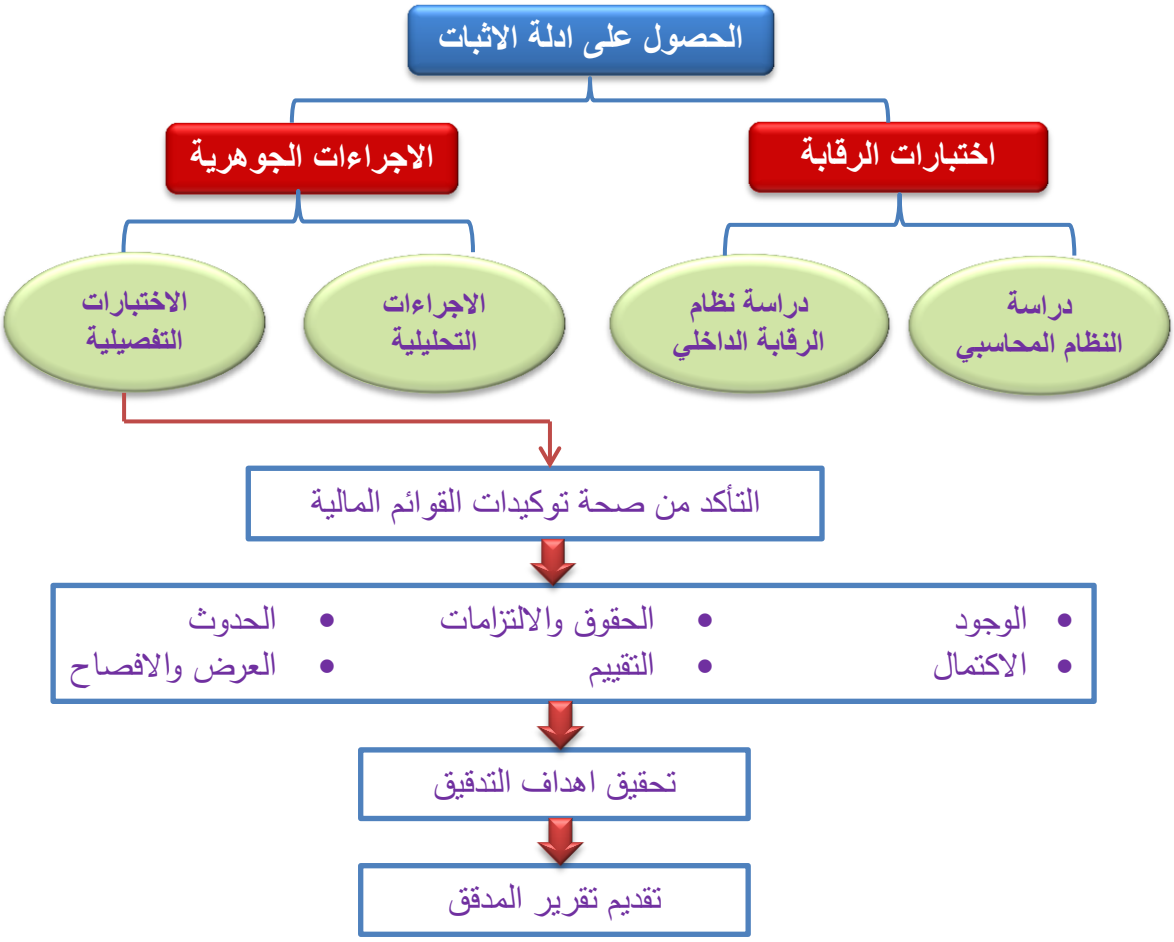
وقد بين معيار التدقيق الدولي رقم (٥٠٠) بأنه يتم الحصول على ادلة الاثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة ومن الاجراءات الجوهرية ، وفي بعض الحالات فان الادلة يتم الحصول عليها من الاجراءات الجوهرية فقط .(الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، معيار ٥٠٠: ٢٠١٠ ص ١٣٧)

فاختبارات الرقابة تعني الاختبارات المنجزة للحصول على ادلة الاثبات المعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي ، في حين الاجراءات الجوهرية تعني بالاختبارات المنجزة للحصول على ادلة الاثبات التي تكشف عن الاخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين :

١- اختبارات تفصيلية للمعاملات والارصدة : تشكل الجزء الاكبر من الاجراءات الجوهرية وتستحوذ على الجزء الاكبر من الوقت المستخدم من قبل المدققين للحصول على ادلة الاثبات وتختلف طبيعة الاختبارات التفصيلية من حساب الى اخر الى ان جميعها تهدف الى اقتناع المدقق بموثقيه التوكيدات والإقرارات (الصريحة والضمنية) الصادرة عن الادارة والمضمنة في القوائم المالية . (الآلوسي ،٢٠٠٦ : ٣٢)

٢- اجراءات تحليلية جوهرية : مجموعة من المقارنات والعلاقات يقوم بها المدقق لتقييم ما اذا كانت ارصدة الحسابات او بيانات معينة تبدو معقولة ويمكن ان تعطي الاجراءات الجوهرية للمدقق دليلا وكافيا وبذلك سوف يخفض المدقق البحث عن ادلة اثبات اخرى . (علي ،٢٠٠٩ :١٦٠) .

ويمكن توضيح علاقة الاجراءات الجوهرية بادلة الاثبات من خلال الشكل الاتي : (الالوسي ،٢٠٠٦:٣١)



شكل (٢) علاقة الاجراءات الجوهرية بادلة الاثبات

المصدر : (الالوسي ،٣١، ٢٠٠٦)

ان الاجراءات الجوهرية تختلف في ملائمتها حسب نوع تأكيدات القوائم المالية وعلاقة هذه الاجراءات بنوع الاهداف التأكيدية للتدقيق اذ يتمثل الهدف الرئيسي من تدقيق القوائم المالية هو إبداء الرأي الفني المحايد عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويرتبط بالهدف الرئيسي لعملية التدقيق في سبيل تحقيق الاهداف الرئيسة اعلاه مجموعة من الاهداف الفرعية والتي يمكن توضيحها بالشكل الاتي : **(دليل منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر ، ٢٠١٤)**

١- الوجود : ان الموجودات والمطلوبات موجودة في تأريخ معين.
٢- الحقوق والالتزامات : ان الموجودات والمطلوبات تخص الوحدة الاقصادية في تأريخ معين.
٣- الحدوث : إن المعاملة أو الحدث الذي تم يخص الوحدة الاقتصادية في تأريخ معين .
٤- الاكتمال : ليست هناك أي موجودات أو مطلوبات أو معاملات أو أحداث لم تسجل وليست هناك اي بنود لم يفصح عنها خلال الفترة .
٥- التقييم : إن الموجودات أو المطلوبات قد سجلت بقيمتها التاريخية .

٦- القياس : إن المعاملة أو الحدث الاقتصادي قد سجل بمبلغ مناسب ، وان الايرادات والمصروفات قد حملت على الفترة المحاسبية .

٧- العرض والافصاح : إن البند الخاضع للتدقيق (العنصر محل الفحص) قد تم الافصاح عنه وصنف وشرح بموجب الاطار الملائم للتقارير المالية .

كما وقد وردت في المادة (٤) من قانون ديوان الرقابة المالية العراقي الاتحادي رقم (٣١) لسنة ٢٠١١ (المعدل) الى سعي الديوان لتحقيق الأهداف الاتية :

- الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- تطوير كفاءة اداء الجهات الخاضعة للرقابة .
- المساهمة في استقلالية الاقتصاد ودعم نموه واستقلاله.

تجدر الاشارة ان اهداف التدقيق تمثل همزة الوصل بين معايير التدقيق المتعارف عليها والاجراءات الواجب اتباعها لتحقيق هذه المعايير واستيفائها ، ومن هنا فأن تحديد الاهداف يجب ان يتم اولاً ، وذلك لكي يمكن في ضوء هذا تحديد اجراءات جمع ادلة الاثبات الواجب ادائها (توماس وهنكي،٢٠٠٩ :٣١٧) والجدول ادناه يوضح نوع الاجراءات الجوهرية وعلاقتها بالاهداف التوكيدية :

جدول (٢)

علاقة الاجراءات الجوهرية بتأكيدات القوائم المالية

	توكيدات القوائم المالية						
- الاجراءات الجوهرية	الوجود	الحقوق والالتزامات	الحدوث	الاكتمال	التقييم	القياس	العرض والافصاح
• الاجراءات التحليلية	*	*	*	*	*	*	*
- الاجراءات التفصيلية							
• مصادقة الطرف الثالث	*	*	*	*	*	*	
• الجرد الفعلي	*	*	*	*	*		
• اختبار التسويات				*		*	
• تحليل الحسابات	*		*	*		*	
• الفحص المستندي	*	*	*	*		*	
• الدقة الحسابية							*
• اختبار الاستثناءات	*		*		*	*	
• تواريخ الفصل بين السنوات	*		*	*			
• الاستفسارات	*	*	*	*	*	*	*
• قراءة القوائم المالية							*

المصدر :(الالوسي،٢٠٠٦ :٣٤)

من الجدول اعلاه يلاحظ ان الاجراءات التحليلية والاستفسارات لهما علاقة بكافة التاكيدات السبعة بينما هناك اجرائين تتعلق بتأكيد واحد فقط وهما الدقة الحسابية وقراءة القوائم المالية اما بقية الاجراءات الجوهرية الاخرى تتعلق ببعض وليس جميع تأكيدات القوائم المالية . وتبرز أهمية المراجعة التحليلية في

دورها الإيجابي لمراحل التدقيق كافة من خلال تخفيض حجم الإجراءات والعينة المدققة إلى أدنى حد ممكن للحصول على الأدلة اللازمة لتوافر حالة من الاطمئنان لدى المدقق عند إبداء رأيه الفني المحايد وبما يحقق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعليه.

وتعرف إجراءات التدقيق التحليلية بأنها (مجموعة من الاختبارات التي تطبق على البيانات المالية من خلال دراسة ومقارنة العلاقة بينها وتحديد مدى اعتماد المدقق على الاختبارات الأساسية من خلال اختبار تفاصيل المعاملات أو الارصدة أو الجمع بينهما ومن ثم فهي تُمثل عملية فحص واختبارات خاصة بالمعلومات للجهة الخاضعة للتدقيق ما من خلال دفاترها وحساباتها ومقارنة معلوماتها لتحديد مدى اتساقها مع ما هو معروف عن المنشأة وأنشطتها ، وتهدف هذه الإجراءات إلى تخفيض مخاطر الاكتشاف ومن ثم تمكين المدقق من إبداء رأي سليم عن المعلومات المالية (قريط ،٢٠٠٩: ٤٣٦).

وإستناداً لذلك حدد معيار التدقيق الدولي رقم ٥٢٠ الهدف الأساسي من تطبيق الإجراءات التحليلية بأنه تحليل العلاقات بين بيانات القوائم المالية والتعرف على تلك العلاقات غير المتوقعة للتركيز على فحصها مما يساعد في تخطيط عملية التدقيق وتصميم خطة وبرنامج التدقيق الملائم، ويمكن للمدقق إستخدام طرائق مختلفة لتحقيق هذا الهدف تتراوح بين المقارنات البسيطة والتحليلات المعقدة التي تستلزم تقنيات إحصائية متقدمة.

الإجراءات التحليلية

يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كإحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها المراجع للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة. (الجربوع ،٢٠٠١: ١١ -١٢)

و تُعرّف المراجعة التحليلية بأنها "إحدى وسائل التدقيق التي يلجأ لها المدقق للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنةً بفترات سابقة أو قطاعات مماثلة على مستوى النشاط" (الصحن ،درويش، ٢٠٠٧: ١٣٩) ، وتتمثل هذه الإجراءات بتحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لتحديد مدى التجانس بينها ووجود أي علاقات غير منطقية أو غير متوقعة ، وهذا يتطلب مهارة عالية من مراقب الحسابات في إجراء المراجعة التحليلية التي تمكنّه من استثمار الوقت والتكلفة والأفراد وتحقيق مجموعة من الفوائد منها : (الاتحاد الدولي للمحاسبين،٢٠٠٧: ٤٥٩- ٤٦٤)

أولاً- تساعده في فهم نشاط العميل مقارنة مع غيره .

ثانياً- توجيه انتباهه نحو بعض المشاكل للتركيز عليها .

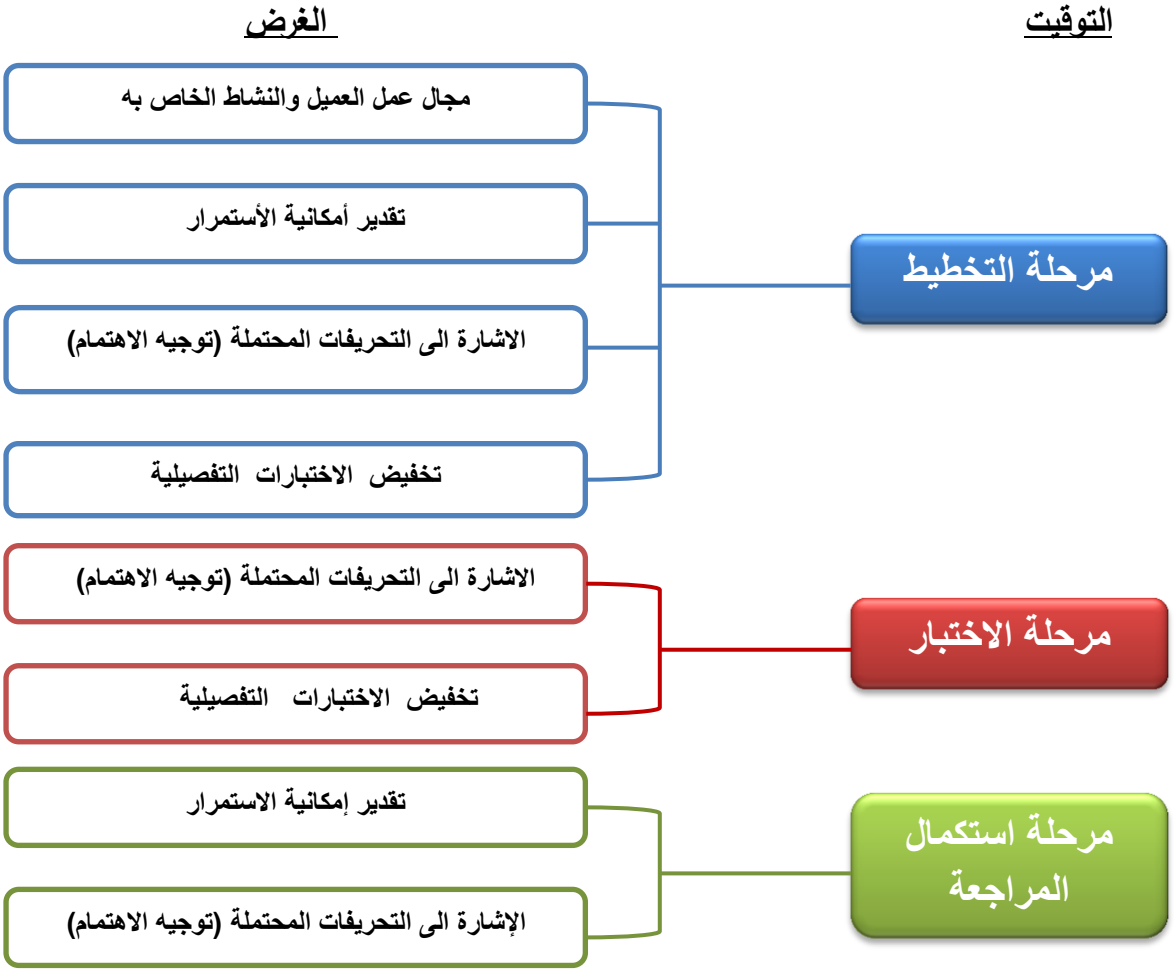
ثالثاً- مساعدته في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية .

رابعاً- تنبيهه إلى الإنحرافات التي قد توجد في الحسابات .

خامساً- قد تؤدي لتخفيض الاختبارات التفصيلية التي يجريها .

ويمكن لمراقب الحسابات استخدام الاجراءات التحليلية كدليل إثبات عبر كل مراحل عملية التدقيق بدءاً بمرحلة التخطيط مروراً بمرحلة الإختبار وإنتهاءً بمرحلة إستكمال التدقيق وإصدار التقرير النهائي .

ويبين الشكل (٣) توقيت وأغراض الإجراءات التحليلية عبر مراحل عملية التدقيق :



الشكل (٣) توقيت وأغراض الاجراءات التحليلية

(آرينز ،ولوبك ، ٢٠٠٠: ٢٥٧)

يمكن للمدقق أن يطبق الاجراءات التحليلية في ثلاث مراحل مختلفة هي :

المرحلة الاولى : إستخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق

ويطبق المدقق الاجراءات التحليلية في هذه المرحلة لمساعدته على تحديد طبيعة وتوقيت القيام بأعمال التدقيق التي سوف ينفذها ، وفي هذه المرحلة يعطي المدقق أهمية للمعلومات المالية والعلاقات المتداخلة ، إن دراسة هذه العلاقات والارصدة تفيد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق ، إذ يقوم بتحديد مواطن الضعف التي تظهرها نتائج التحليل ومن ثم تساعده نتائج التحليل في تحديد طبيعة الاجراءات التي يمكن إستخدامها للحصول على أدلة الاثبات اللازمة .

المرحلة الثانية : إستخدام الاجراءات التحليلية أثناء عملية التدقيق.

ويستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة من مراحل التدقيق لدراسة ومقارنة بعض الفقرات المدرجة في القوائم المالية للتأكد من صحتها، ومن الأمثلة على ذلك:(نصار وبهرامي ، ٢٠٠٨ : ١٤)

- يقوم المدقق بحساب الأجور المباشرة على أساس ساعات العمل، فاختبار عدد العاملين وعدد ساعات العمل ومعدل الأجور يظهر قيمة الأجر عن مدة معينة ويمكن المدقق أن يقارنها مع القيمة المحتسبة للأجور والمسجلة في الدفاتر.

- مقارنة القيم المسجلة دفترياً للاندثار مع قيمة الاندثار الذي يحسبه المدقق بتطبيق معدلات الاندثار المستخدمة على كلفة الموجودات الثابتة القابلة للاندثار في بداية المدة مضافاً إليها أو مخصوم منها الإضافات والاستبعادات التي حدثت على تلك الموجودات.

ويهدف المدقق عند تطبيقه للإجراءات التحليلية أثناء هذه المرحلة الفحص إلى اكتشاف المخالفات في القوائم المالية، إذ يقوم بتحديد الارصدة التي يكتشف فيها انحرافات ويحدد من خلالها إجراءات التدقيق وأدلة الإثبات اللازمة للبحث عن سبب هذه الانحرافات، ومن ثم يعمل على تخفيض الاختبارات التفصيلية المطلوبة لفحص تلك الارصدة ، كما يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة لتقليل مَخاطر الإكتشاف المتعلقة بتأكيدات خاصة للقوائم المالية قد يكون مرتكزاً على الإختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو على كليهما معاً .

المرحلة الثالثة : إستخدام الاجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق .

إن الهدف من إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق لتمكينه من تقويم سلامة الاستنتاجات التي تم التوصل لها أثناء عملية التدقيق وللوصول إلى قناعة بعدالة وموضوعية القوائم المالية وذلك لان نتائج التدقيق الإجمالية قد تشير إلى وجود حاجة إلى أدلة تدقيق إضافية، إذ إن المدقق عندما يقوم بتكوين رأيه العام فيما إذا كانت القوائم المالية ككل مطابقة للسجلات وإن الاستنتاجات تم تكوينها خلال عملية التدقيق بشكل منفرد أو لدى تدقيق عناصر البيانات المالية فإنه يهدف للوصول إلى نتيجة عامة عن معقوليتها وتحديد المجالات التي تتطلب إجراءات تدقيق إضافية (الفضل ، ٢٠١٢ ٤٢) نقلاً عن (لطفي، ٢٠٠٦: ٥٤٨ – ٥٤٧).

وأخيراً فأن المدقق سيتوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي قام بتدقيقها عند تطبيقه للإجراءات التحليلية في نهاية عملية التدقيق، وتتُمثل الإجراءات التحليلية في المرحلة الأخيرة من عمل المدقق في قراءة البيانات المالية والملاحظات والبيانات الملحقة بها وذلك لغرض:

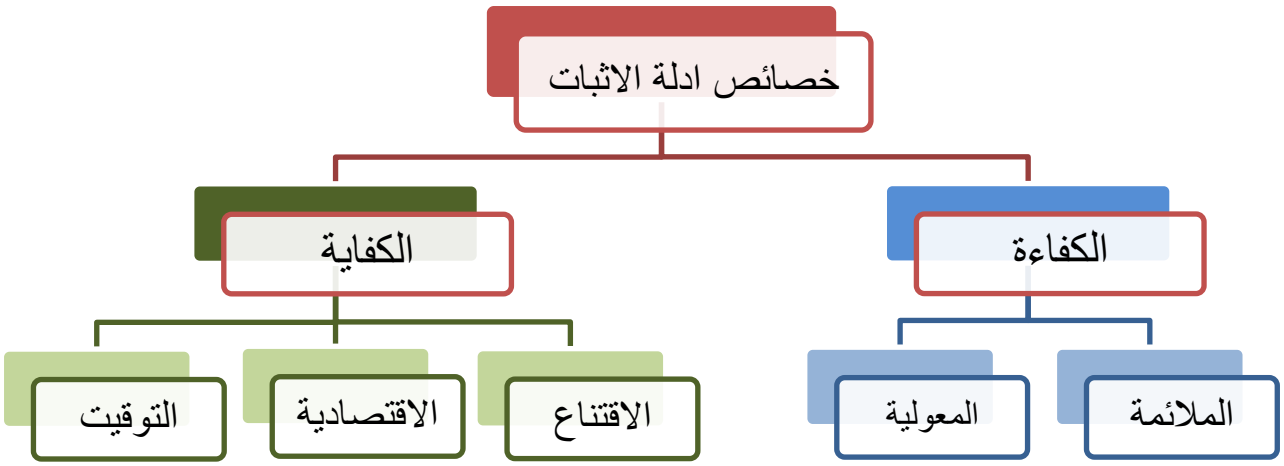
- بحث مدى كفاية أدلة الإثبات التي قام بجمعها والتي تخص الارصدة التي اعتبرها غير عادية في مرحلة تخطيطه لعملية التدقيق.
- التوصل إلى ارصدة الحسابات أو العلاقات غير العادية، والمخالفات في القوائم المالية التي لم يسبق له تحديدها.
- الحكم على سلامة القوائم المالية ككل وكفاية الإفصاح فيها عن حقيقة نشاط الجهة وما أظهرته من نتائج خلال المدة المالية محل التدقيق، فضلاً عن الحكم على حقيقة مركزها المالي في نهاية المدة والتأكد من إمكانية الجهة على الاستمرار.

٢-٤ خصائص ادلة الاثبات في التدقيق

عند قيام مراقب الحسابات بالحصول على أدلة الاثبات فأن عليه أن يحدد كذلك مدى توافر الاقناع في تلك الأدلة في ضوء أهداف ومعايير التدقيق ، ومن أجل أن يكون هناك اقناع مناسب في دليل الإثبات فيجب أن تتوافر فيه مجموعة من الخصائص ، كي تدعم الرأي الذي يتوصل له مراقب الحسابات .

لقد نص معيار التدقيق الدولي رقم ٥٠٠ (ادلة الاثبات) بان على مدقق الحسابات ان يحصل على ادلة كافية وملائمة لكي يستطيع ان يخرج باستنتاجات معقولة لتكن الاساس الذي يبنى عليها رأيه المهني (الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونين، معيار ٥٠٠، ٢٠١٠ :٢٩٣)

والشكل (٤) يبين الخصائص النوعية لأدلة الاثبات :



الشكل (٤) : الخصائص النوعية في أدلة الإثبات
(القيسي ، ١٩٩٨ :٩١)

وادناه توضيحاً لهذه الخصائص :

أ- كفاءة الإثباتات (كفاءة ادلة الاثبات) :

تقسم خاصية كفاءة أدلة الإثبات الى خاصيتين فرعيتين هما :

أولاً- الملائمة :

تعني خاصية الملائمة صلاحية دليل الاثبات وقدرته في مساعدة مراقب الحسابات في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد أثباته ،وتتحدد ملائمة الادلة بمدى الاعتماد عليها في الحكم على عدالة القوائم المالية كما تعني هذه الخاصية أن يكون الدليل مناسبا ، أي أن يكون دليل الاثبات ذا علاقة وثيقة بأهداف المراجعة .(الآلوسي، ٢٠٠٣ :٢٥٩)

ثانياً- المعولية :

تمثل هذه الخاصية موثوقية أدلة الاثبات وإزالة الشك عن صحة هذه الادلة ، ويمكن لمراقب الحسابات أن يعول على الادلة التي يحصل عليها إذا مثلت فعلاً ما يراد منها تمثيله ،عند الاخذ بنظر الاعتبار مجموعة من العوامل هي : (القيسي، ١٩٩٨ :٨٩)

١) التكامل بين الاثباتات أي الحصول على أدلة أثبات من مصادر مختلفة بحيث يكمل أي منها الآخر.

٢) الأدلة التي يحصل عليها مراقب الحسابات من مصدر خارجي مباشرة مثل المصادقات تعد أكثر معولية لأغراض التدقيق من تلك التي يتم اعدادها داخل منشأة العميل .
٣) الاثباتات المستندية عادة أكثر معولية من الاثباتات الشفوية .
٤) المستندات والوثائق الاصلية أكثر معولية من نسخها المصورة .
٥) أدلة الاثبات التي يتم الحصول عليها مباشرة بواسطة مراقب الحسابات أكثر معولية من الادلة التي يحصل عليها بصورة غير مباشرة .
٦) تعد المعلومات التي يجري اعدادها داخل المنشأة في ظل نظام رقابة داخلية قوي وصارم أكثر معولية من المعلومات التي تعد في ظل نظام رقابة ضعيف وينطوي على ثغرات كبيرة .

ب- كفاية الاثباتات :

ويتعلق ذلك بكمية الأدلة التي يتم جمعها للتحقق من مصداقية تأكيدات الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية ، وتنقسم خاصية كفاية الإثباتات الى ثلاث خصائص فرعية تؤثر في قناعة مراقب الحسابات حول كفاية أدلة الاثبات التي حصل عليها أو توفرت لديه عن طريق اجراءات التدقيق وعمليات الفحص التي قام بها ،وهذه الخصائص الثلاثة هي :

أولاً- الاقتناع :

ويمثل درجة القناعة التي يوفرها الدليل لمراقب الحسابات بخصوص مظاهر البيانات المالية التي يقوم بفحصها ، بأعتبار أن أدلة الاثبات في التدقيق غالبا ما تكون مقنعة وليست قطعية أي أنها توفر درجة معينة من التأكد ولا توفر تأكيد قاطع" ولذلك يعد من النادر أن يتاح نوع واحد من الادلة للتحقق من المعلومات" . (آرينز ،لوبك ،٢٠٠٠ :٢٤٤)

ثانياً- الاقتصادية :

تتوفر أمام مراقب الحسابات مجموعة من البدائل لادلة الاثبات والتي تصلح لاثبات معلومة معينة ،ولذا يجب أن يختار دليل واحد أوأكثر من تلك البدائل بالاسناد الى معيار كلفة الحصول على الدليل وتقويمه ،والمنفعة المتحققة منه والتي تتمثل في المصداقية التي يضفيها الدليل على النتائج التي توصل اليها مراقب الحسابات .

ثالثاً- التوقيت :

يعبر التوقيت عن الفترة التي جمعت فيها أدلة الاثبات او الفترة التي تغطيها عملية التدقيق ، وأن تكون الادلة متوافرة لدى مراقب الحسابات قبل أن تفقد هذه الادلة قدرتها على التأثير في قراراته . (كام ،٢٠٠٠ :٧٠٣) ، ويلعب توقيت الحصول على أدلة الإثبات دوراً مهماً في رفع درجة الثقة بالنتائج التي توصل لها مراقب الحسابات ،فمثلاً تكون الأدلة أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليها في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان ، أما فيما يتعلق بحسابات قائمة الدخل، فستكون أكثر إقناعاً إذا تم سحب عينة الفحص من الفترة المحاسبية التي يتم المراجعة عنها بالكامل وليس من أحد أجزاء هذه الفترة ، أما الاثباتات المتأخرة فمهما كانت صحيحة وملائمة وكافية فيجب أن لا تقبل لان عامل الوقت مهم في

التوصل الى نتائج المراجعة .(Australian Accounting Research Foundation,1992 :10)
هذا وتتأثر كفاءة وكفاية الأدلة بتقدير المدقق لها وبحكمه المهني الذي يتأثر بدوره بمجموعة من العوامل منها : (لطفي ،٢٠٠٧ :٣٧٢)

١- توقعات المدقق عن التحريفات في البيانات المالية : وهذه التوقعات تتكون نتيجة للاختبارات الأولية قبل عملية التخطيط وخلالها وفي حال وجود توقعات عن وقوع تحريفات يتم جمع أدلة أكثر ليتم كشف هذه الإنحرافات .

٢- قوة نظام الرقابة الداخلية للعميل ومتانته : فالعلاقة عكسية بين قوة نظام الرقابة الداخلية ومتانته وحجم الأدلة التي يجمعها المدقق في الاختبارات التفصيلية ، وهذه العلاقة نفسها بين نظام الرقابة وحجم الاختبارات التفصيلية.

٣- المادية (الاهمية النسبية) : وترتبط المادية بالأهمية النسبية للعنصر فالعنصر ذو الأهمية النسبية يحتاج لأدلة أكثر فالعلاقة بينهما طردية ، فكلما كان مستوى المادية(الاهمية النسبية) مرتفعاً كلما احتاج المدقق لأدلة إثبات أكثر والعكس بالعكس .

٤ – خبرة المدقق المكتسبة : حيث إن خبرة المدقق من المراجعات السابقة لمنشأة العميل يوفر له أساساً مناسباً لتقرير ما إذا كانت الأدلة ملائمة وكافية .

٥ – حجم وخصائص المجتمع: فالمجتمع الكبير عادة يحتاج لأدلة أكثر من المجتمع الصغير،لأن العينة التي سيتم أختيارها ستكون أكبر لتكون ممثلة للمجتمع تمثيلاً صادقاً.

فضلا عن ما تقدم يجب ان تتصف ادلة الاثبات بالموضوعية والتي تعني عدم تأثر دليل الاثبات بشخص المدقق ، اي انه اذا عرض نفس الدليل لاكثر من مدقق سوف يصلو الى نفس النتيجة ، ولاجل ان يتم الاثبات بصورة عقلانية (رشيدة) بما يوفر صحة الربط بين الاسباب والنتائج وبين الدليل المتوفر والغرض المطلوب اثباته لابد من اقامة الاثبات على اساس منهجي لرفع وزيادة موضوعية ادلة الاثبات وتشمل منهجية الاثبات الخطوات التالية : (محمد ،٢٠١١ : ٢٧٥)

١- تحديد الهدف من تدقيق كل فقرة من الفقرات ، وتوصيف هذا الهدف وتحديد النسبة او المعيار المطلوب كلما كان ذلك ممكنا .
٢- تحديد حجم الوسط محل التدقيق
٣- تحديد درجة او مدى ما يحتاجه كل فرض من فروض ادلة الاثبات كي يتم التوصل الى الرأي المطلوب بصدد اثبات هذا الفرض او نفيه
٤- اختيار انواع الادلة وتحديد كمياتها التي تلزم الى درجة الدقة ومستوى الثقة المطلوبة
٥- تحديد اجراءات التدقيق اللازمة لتوفير انواع وكميات الادلة المطلوبة
٦- تطبيق اجراءات التدقيق وجمع الادلة
٧- تقويم الادلة المجمعة ومقارنتها والربط بينها للتوصل الى قناعة بشأن كفايتها وملائمتها في الاثبات
٨- اذا لم يتم التوصل الى قناعة يعاد النظر بعميلة الاثبات من خلال الحصول على ادلة جديدة .

٢-٥ العلاقة بين أدلة الإثبات واختبارات التدقيق

بعد أن يحصل مراقب الحسابات في المرحلة التمهيدية على فهم كافٍ ومناسب لنشاط العميل فأنه "سيكون قادراً على تخمين كفاءة الرقابة الداخلية،وأن يقرر ما اذا كان بامكانه الاعتماد عليها أو لا ".(القيسي ،١٩٩٨: ١٤١) ، فأذا كانت نتيجة تقويمه الإبتدائي أن الرقابة الداخلية ممتازة أو جيدة أوملائمة فسوف يقوم يتنفيذ نوعين من الاختبارات (الاجراءات) هما :

أولاً- إختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية :

تعرف اختبارات الالتزام بانها" إجراءات مراجعة مصممة لفحص ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية وقواعدها الأساسية التي وضعتها الإدارة يتم تطبيقها بالصورة المحددة في وصف النظام وفي إستقصاء الرقابة الداخلية ،وتتعلق إختبارات الإلتزام بإجراءات وقواعد الرقابة الداخلية ونوعية الإلتزام وصلاحيات ومسؤوليات الشخص القائم بالتنفيذ" . (السقا،أبو الخير،٢٠٠٢ :١٥-١٦)

ومن الناحية العملية قد تكون المعلومات المستخلصة من مصادر مختلفة غير صحيحة في حقيقتها ،لأسباب منها عدم تقديم المعلومات أو أنها معلومات مضللة أو أن مراقب الحسابات قد أساء فهمها ،لذا تصمم تلك الاختبارات من قبل مراقب الحسابات لتوفير الاثبات عن عمل الرقابة والحصول على الثقة فيما إذا كانت ضوابط الرقابة تعمل بفاعلية خلال الفترة موضع التدقيق .(ديوان المحاسبة الوطني السويدي،١٩٩٧: ٣٢-٣٣)

وتتضمن إختبارات الإلتزام جانبين أساسيين هما:

١) تحديد ما اذا كان نظام الرقابة الداخلية يعمل طبقاً لما هو مخطط .

٢) التحقق من وجود أخطاء تشغيل معينة تؤثرعلى البيانات المالية وهو ما يطلق عليه إختبارات المعاملات .

ثانياً- الإختبارات الأساسية (إختبارات التحقق) :

إن الهدف من هذه الاختبارات هو لاثبات الصحة واكتشاف الأخطاء والوصول الى إستنتاجات عن شمولية ودقة المفردات الخاضعة للمراجعة ومستوى التحريف في الحسابات وتوجد ثلاثة أنواع من الاختبارات الأساسية هي الإختبارات الأساسية للعمليات ،الإختبارات الاساسية للأرصدة والإختبارات التحليلية .(آرينز،لوبك ،٢٠٠٠: ٤٣٠)

إذا كانت نتيجة تقويم الرقابة الداخلية أنهاغير كافية ففي هذه الحالة يتجه مراقب الحسابات مباشرة الى تنفيذ الإختبارات الأساسية والتوسع في تنفيذها .

وتتلخص العلاقة بين أدلة الاثبات وأنواع الأختبارات اللازمة لجمعها في أنّ أهداف التدقيق قد يتم تحقيقها عن طريق إختبارات الإلتزام بالسياسات أو الإختبارات الأساسية للأرصدة والعمليات أو كليهما .

٣- العلاقة بين كفاءة نظام الرقابة الداخلية و أدلة الإثبات

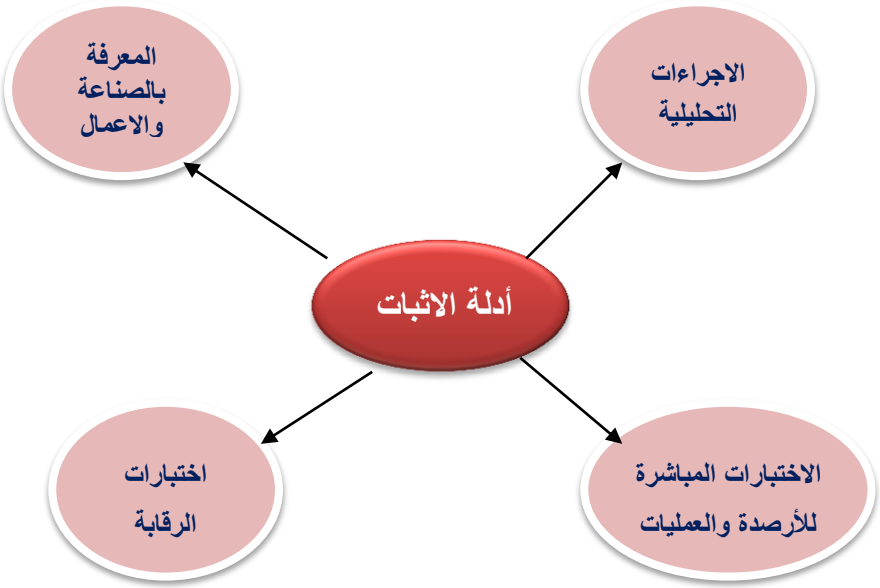
بعد أن يتم تجميع أدلة الاثبات من مصادرها الأساسية الأربعة كما في الشكل (٥) تبدأ مرحلة تقويم أدلة الاثبات للتأكد من كفايتها وكفاءتها ،وتشتمل هذه المرحلة على :

أ- الربط المنطقي بين المعلومات التي تم الحصول عليها من الاختبارات .

ب-المقارنة مع المبادئ والمعايير فضلاً عن المقاييس الأحصائية الموضوعة مقدماً ،و مع أهداف وفرضيات المراجعة .

ج- تصنيف الأخطاء المكتشفة من حيث كونها مادية أو غير مادية ،ومن حيث أنواعها الى (مخالفات ، أو حالات عدم تأكد) .

د- المراجعة الإنتقائية لما تم أنجازه ،ووزن الإثباتات . (القيسي ،١٩٩٨: ١٦٩)



الشكل (٥): مصادر أدلة ألإثبات

(الحيالي ، ٢٠١١ : ٦١)

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المنشأة يعتبر نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع وهي أيضاً المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً، كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدله وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفاً، كلما لجأ المراجع إلى زيادة حجم العينة المختارة، أن وجود نظام رقابة داخلية سليم يعد دليلاً على وجود دفاتر وسجلات منتظمة وسياسات واجراءات ادارية سليمة فضلاً عن إجراءات ضبط ومراجعة داخلية فعالة، يمكن الاعتماد عليها من قبل مراقب الحسابات في تحديد درجة متانة الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت الإختبارات اللازمة لجمع أدلة الاثبات ،إذ كلّما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة أدى ذلك الى أنخفاض مستوى مخاطر الأخطاء الجوهرية وبالتالي إنخفاض حجم الاختبارات وكمية الادلة التي يجب الحصول عليها ، فإذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية منخفظةً فسوف يحتاج مراقب الحسابات الى أدلة بكمية متوسطة أو قليلة والعكس بالعكس

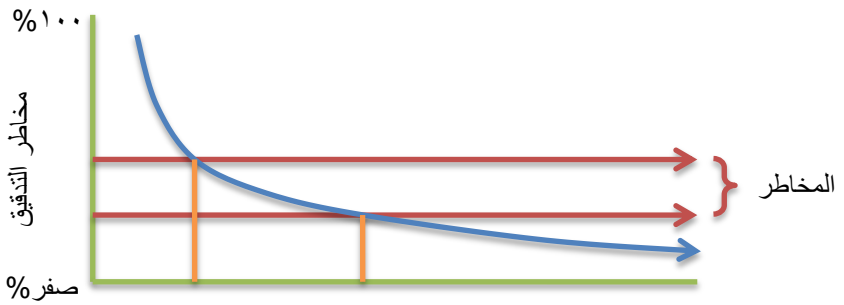
٢-٦ العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات

عرفت الأهمية النسبية من لجنة معايير المحاسبة الدولية بموجب المعيار ISA320 في إطار إعداد وعرض القوائم المالية (تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بشكل خاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية) ، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظروف خاصة أو تقديمه بصورة خاطئة ، وبالتالي فان الأهمية النسبية توفر جوانب حاسمة وليس مجرد صفة نوعية يلزم توافرها في المعلومات لكي تكون مفيدة، على المدقق اخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار عندما :

- يقرر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق .
- يقيم تأثير الأخطاء الجوهرية .

وعند تصميم خطة التدقيق فان المدقق يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية ، وذلك لاكتشاف كمية المعلومات الخاطئة الجوهرية ، ومع ذلك فان دراسة كل من كم ونوعية التحريفات في المعلومات ينبغي أن يؤخذ بعين الاعتبار ، ففي حالة وجود أخطاء بمبالغ صغيرة نسبياً ، فانه عند تراكمها يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.

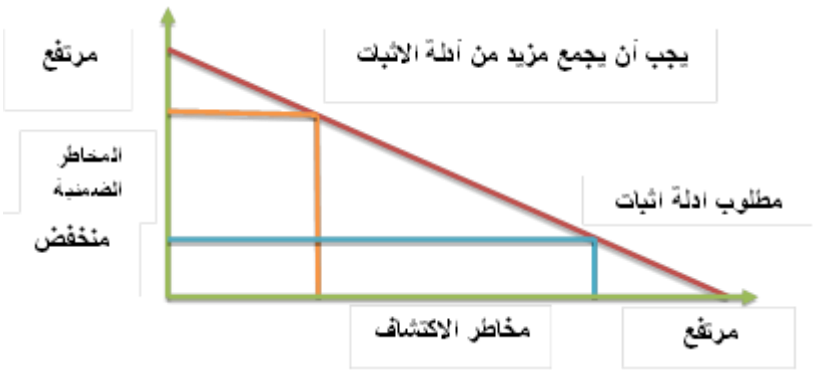
أما فيما يتعلق بعلاقة مخاطر التدقيق وأدلة الاثبات المطلوبة فأنها ترتبط بعلاقة تتناسب طردياً مع المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة ، فعندما تكون هذه المخاطر منخفضة ، ينخفض بالتبعية مقدار أدلة الاثبات المطلوبة بسبب أن مخاطر الاكتشاف ستكون مرتفعة في مثل هذه الحالة ، وهذا يعني بطبيعة الحال وجود علاقة عكسية بين خطر الاكتشاف ومقدار أدلة الاثبات فكلما أنخفض المستوى المقبول لمخاطر الاكتشاف المحددة من قبل المدقق كلما زاد مقدار أدلة الاثبات المطلوبة لتقييد مخاطر الاكتشاف عند هذا المستوى (محمد ، ٢٠١١: ٢٨٤). والشكلان أدناه يوضحا العلاقة العكسية بين مخاطر الاكتشاف ومستوى المخاطر الضمنية والرقابة.



الشكل (٦)

كمية ونوعية ادلة الاثبات

المصدر: (Arens & Loebbeckwe ,1984 :240)



الشكل (٧)

دور ادلة الاثبات في تخفيض مخاطر التدقيق

المصدر: (لطفي، ٢٠٠٧: ٢٤٤)

٢-٧ العوامل المؤثرة في كمية ادلة الاثبات او القرائن في التدقيق

على المدقق ان يقوم بجمع اكبر قدر ممكن من الادلة وقرائنها لتبرير رأيه الذي تضمنه التقرير ، وتحديد كمية هذه الادلة ترتبط بعدة عوامل كما مبين اهمها بالجدول ادناه :

جدول (٣)

العوامل المؤثرة في كمية الادلة والقرائن

العامل	الوصف
١. الاهمية النسبية للعنصر محل التدقيق	تتناسب كمية الادلة والقرائن طردياً مع الاهمية النسبية للعنصر موضوع التدقيق فكلما زادت الاهمية النسبية لعنصر معين يقوم المدقق بجمع اكبر قدر ممكن من الادلة والقرائن لتدعيم رأيه حول صحة البند او العنصر .
٢. درجة الخطر الذي يتعرض له العنصر محل التدقيق	كلما كان العنصر محل الفحص معرضاً للخطر احتاج المدقق الى تأكيدات اضافية بان هذا العنصر لم يحدث فيه تلاعب او اختلاس وبالتالي ازدادت الحاجة الى الحصول على ادلة أقوى لتأييد هذا العنصر
٣. تكلفة الحصول على الدليل	ان جمع أدلة الاثبات في التدقيق يستنفذ الكثير من الجهد والوقت والمال مما يستوجب على المدقق الموازنة بين ما يبذله من جهد ومال في سبيل الحصول على الادلة والقرائن المرجوة منها ، فاذا تبين أن الفائدة المرجوة منها تفوق ما سيبذله من جهد ووقت ومال فيتطلب عدم التواني في الحصول على هذه الادلة والقرائن
٤. ملائمة الادلة والقرائن للعنصر موضوع الفحص	تختلف الادلة والقرائن باختلاف العناصر التي يقوم بها المدقق بفحصها ، فالوجود الفعلي يصلح للتحقق من الاصول الملموسة ، اما الاقرارات الخارجية فتصلح للتأكد من بعض ارصدة الغير كالعملاء والموردين ، لذا على المدقق جمع ادلة وقرائن تتناسب وظروف الحال وطبيعة العنصر محل التدقيق .
٥. كفاية نظام الرقابة	ان وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعد دليلا على انتظام الدفاتر والسجلات ومن

العامل	الوصف
الداخلية	هنا جاء تحديد نطاق ملية الاختبارات اعتمادا على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية ، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية متين انعكس ذلك على كمية الادلة والقرائن ومقدار الاختبارات وحجم العينات
٦. كفاية الدليل او القرينة لتحقيق اهادف التدقيق	يتوجب على المدقق جمع ادلة اثبات وقرائن لتحقيق اهداف معينة فقد يكون دليل واحد كافي لتحقيق كافة الاهداف ويكتفى به وقد يكون الدليل قاصرا على تحقيق كافة الاهداف فيتطلب البحث عن المدقق البحث عن ادلة اخرى ، فالوجود الفعلي عن طريق الجرد يعد من اقوى ادلة الاثبات ويدعم هدف التحقق من الوجود ولكن يجب ان يعزز بأدلة اخرى لتحقيق هدف الملكية وصحة التقييم

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على (جربوع،٢٠٠٠: ١٨٤) و(عبدالله،٢٠١٤:١٤٣)

٢-٨ حجية الادلة والقرائن

ويقصد بحجية الأدلة مدى مصداقيتها وإمكان الاعتماد عليها وهي تتوقفعلى جملة من الاعتبارات منها: (محمد،٢٠١١: ٢٦٨)

١. مصدر الدليل أو القرينة: الدليل الذي حصل عليه المراجع من مصادر خارجية أقوى حجية من الدليل الذي حصل عليه من داخل الشركة؛

٢. طبيعة الدليل أو القرينة: الدليل أو القرينة التي تعتمد على التفسير الشخصي يكون أقوى حجية من الأدلة التي ترتكز على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمراجع؛

٣. كيفية الحصول على الدليل أو القرينة: الأدلة التي يحصل عليها المراجع بنفسه أو بواسطة مساعديه تكون أكثر حجية من تلك التي يحصل عليها بواسطة الغير؛

٤. مدى ارتباط الدليل أو القرينة بالعنصر المراجعة: كلما كان الدليل أكثر ارتباطاً بالعنصر محل المراجعة ؛ زادت درجة حجية والاعتماد عليه؛

٥. الأسلوب الذي يتبع للحصول على القرينة: فلكل أسلوب أحكامه وقواعده وإذا لم تراعى فقد الدليل حجيته، فمثلا الوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي والاقتراحات الخارجية تتطلب المصادقات.. الخ .

٦. التوقيت المناسب للحصول على القرينة: فالوقت مهم جدا عند القرائن، فكلما حصل المراجع على دليل الإثبات قبل فوات الأوان كلما كانت قوة الحجية اكثر؛

٧. مدى توافر الثقة والمعرفة بالمصادر الخارجية التي تستقى منها القرائن: فكلما توافرت درجة الثقة بالنسبة للمراجع في المصادر الخارجية التي يحصل منها على ، كلما زادت حجية هذه الاخيرة .

٢-٩ محددات أدلة الإثبات

هنالك مجموعة من المحددات والاسباب التي جعلت من أدلة الاثبات مقنعة وليست حاسمة (أي توفر تأكيداً معقولاً وليس قاطعاً) في الحكم على النتائج والمعلومات التي توصل اليها مراقب الحسابات ، ومن أهم هذه المحددات الآتي :

أ-القيود الملازمة للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية: نتيجة لكثرة العمليات المالية خاصة في حالة الشركات المساهمة وقيام المحاسب بتسجيل العمليات المالية وترحيلها إلى دفتر اليومية ومنه إلى دفاتر الأستاذ المساعدة والترصيد وعمل موازين المراجعة والقوائم المالية في نهاية السنة المالية ، فقد تحدث أخطاء سواء كانت من غير قصد أو بقصد للتأثير على الحسابات،وعليه فإنه لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء ، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للشركة والأداء غير السليم لها من القسم المالي و الأخطاء في اختيار وتطبيق المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها،فضلاً عن" أن الدقة والموضوعية في الاثبات قد تكون على حساب موضوعية ودقة القياس المحاسبي مثل اعتماد الكلفة التاريخية في تقييم الموجودات الثابتة بدلاً من القيمة الجارية لصعوبة توفير الدليل الموضوعي عن القيمة الجارية " . (الحسون ،القيسي ،١٩٩١: ٣٨)

كما أن مراجع الحسابات لا يستطيع الاعتماد كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية بل يجب عليه القيام ببعض الاختبارات (إختبارات الالتزام) للتأكد من قوة وفاعلية هذا النظام مع العلم أن قوة نظام الرقابة الداخلية لا يمنع حدوث الأخطاء في القوائم المالية لكنه يعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ، فهناك قيود على أنظمة الرقابة الداخلية تم تحديد قسم منها في المبحث الاول من هذا الفصل يجب الاعتراف بها وأخذها بنظر الاعتبار عند تقويم مدى الاعتماد على ادلة الاثبات المتوفرة.

ب-مدى معقولية التقديرات المحاسبية: على مراقب الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية، والتقدير المحاسبي يعني التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في حالة غياب وسائل دقيقة للقياس ، ومنها عمل مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ، ومخصصات إندثار الاصول الثابتة ، ومخصص الخسارة المتوقعة من دعوى قضائية ، وتكون إدارة الشركة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية إستناداً الى مبدأ الحيطة والحذر لمواجهة أيّة مطلوبات محتملة ، كما يعد مراقب الحسابات مسؤولاً عن الانحرافات المادية إذا لم يقم بتبني واحد أو أكثر من الأساليب الآتية لمراجعة التقديرات المحاسبية :(الجربوع ،٢٠٠٥: ٥)

أولاً- فحص وإختبار العمليات المستخدمة بواسطة الإدارة لإعداد التقديرات، وعادة تشمل خطوات الفحص ما يأتي:

١) تقييم البيانات المالية وتفهم الفروض التي يبنى عليها التقدير.

٢) إختبار العمليات الحسابية التي يتضمنها التقدير.

٣) مقارنة التقديرات المعدة في فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.

ثانياً- استخدام تقدير مستقل لمقارنته بالتقديرالمُعد من قبل إدارة المنشأة .
ثالثاً- فحص الأحداث اللاحقة التي تؤيد عمل التقدير.
وغالبا ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت أو المرجح وقوعها، والتي تحتاج إلى استعمال الاجتهاد ، وكنتيجة لذلك فإن مخاطر وجود معلومات جوهرية خاطئة يكون أكبر في حالة وجود تقديرات محاسبية .
ويرى الباحث أن المخاطر الناشئة عن التقديرات المحاسبية ترتبط باحتمال سعي الأدارة في التأثيرعلى المركز المالي ونتيجة الأعمال للمنشأة اعتماداً على زيادة أو خفض تلك التقديرات(تخصيصات الديون المشكوك في تحصيلها مثلاً) كما إن الأدلة المتوفرة لدعم التقدير المحاسبي غالبا ما يصعب الحصول عليها وتكون أقل حسما من الأدلة المتوفرة لدعم البنود الأخرى في القوائم المالية.
ج- إستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة: يجب على مراقب الحسابات ملاحظة أنه توجد مخاطر مرتبطة باستخدام أسلوب العينة الإحصائية تجعل من الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية عرضة لمخاطر الخطأ عندما يتم فحص مفردات أقل من ١٠٠% من العمليات المالية، حيث أن مراقب الحسابات يحدد نسبة مئوية معينة من العمليات المالية لفحصها حسب قناعته في مدى قوة نظام الرقابة الداخلية، وهذه المخاطر تتمثل في حدوث أخطاء ومخالفات جوهرية عند إعداد القوائم المالية، وعدم كفاية ومناسبة عينة المراجعة في اكتشاف هذه الأخطاء والمخالفات . (Georgiades, 2001 :197-198)
د- إستخدام التحليل المالي في عملية المراجعة: إن استخدام التحليل المالي يعتبر ضرورة يجب على المراجع الخارجي القيام بها في بداية عملية المراجعة وخلال عمليات الفحص وعند الانتهاء من عملية التدقيق وذلك للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة ، لكن على الرغم من المزايا التي تتحقق للمراجع باستخدام هذا الأسلوب، إلا أن التحليل المالي يعاني من بعض جوانب القصور التي قد تحد من فاعليته، ومن أهم جوانب القصور: (شاكر وآخرون، ٢٠٠٥: ٨٥-٨٧)
أولاً- إختيار الأساس السليم للمقارنة: إن إختيار الأساس السليم للمقارنة يعني تحليل وتفسير معنى القيم المستخرجة للوقوف على الوضع المالي للمنشأة وقدرتها على الإستمرارية فمثلاً إرتفاع نسبة التداول لا تعد بشكل مطلق دليلاً على تحسن الوضع المالي للمنشأة ، فقد تشير الزيادة في نسبة التداول إلى وجود خللٍ في وضع المنشأة مثل تراكم المخزون أوعدم اسغلال وإستثمارالفائض النقدي ،كما إن التحليل بإستخدام النسب المالية واجه إنتقادات عدّة نستطيع إيجازها بالنقاط الآتية: (الجربوع ،٢٠٠٥ :٢٧٥)
١) إن النسب المالية عبارة عن علاقة بين بنود وأرصدة في يوم معين وهو تاريخ إقفال الميزانيةالعمومية، وبالتالي لا تظهر التغيرات على مرور سنة.
٢) بعض النسب المالية تعالج إجماليات وهي غالبًا ما تكون مضللة.
٣) اختلاف تصنيف بنود الميزانية العمومية يجعل من الممكن التوصل إلى نتائج مختلفة في

التحليل، فما يعتبره بعض المختصين أصولا متداولة قد يعتبره آخرون شبه ثابتة والعكس صحيح.

٤) إن النسب المالية لا تكون ذات فائدة ما لم يتم مقارنتها بنسب مرجعية للصناعة.

٥) إن تحليل النسب المالية عادة ما يغفل مشكلة التضخم.

ثانياً- إختلاف ظروف المقارنة: إن إستخدام التحليل المالي في تنفيذ المراجعة التحليلية وتحقيق أهدافها يتطلب إجراء المقارنة في ظل ظروف متشابهة،كما إن هنالك عوامل إجتماعية وإقتصادية وسياسية تؤثر في نشاط المنشأة والتي يختلف تأثيرها نوعاً وكماً من سنة لأخرى وهذا ما يجعل من الصعب الإعتماد على نتائج المقارنة بشكل كامل دون تحليل أثر إختلاف ظروف المقارنة.

ثالثاً- التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد: يتم إحتساب النسب المالية من واقع عناصر القوائم المالية المعدة إستناداً لإفتراض ثبات وحدة القياس النقدي ومبدأ الكلفة التاريخية، وإن هذا الإحتساب سيؤثر في دقة القيم المستخرجة وصدق تمثيلها للوضع المالي ونتيجة نشاط المنشأة ومن ثم إستمراريتها نتيجة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد.

رابعاً- إختلاف التطبيقات المحاسبية: إن التطبيقات المحاسبية قد تختلف من منشأة إلى اخرى ، وفي بعض الاحيان يكون أثر إختلاف الطرق والأساليب المحاسبية كبيراً مما يؤدي إلى التأثير في عملية المقارنة وصدق نتائجها ودقة الأحكام التي سيتوصل لها المدقق.(النعيمي والتميمي، ٢٠٠٨: ١١٠-١١١)

إن هذه المحددات تؤثر على القناعة بأدلة الاثبات التحليلية مما يتطلب من مراقب الحسابات الحصول على أدلة أخرى تتكامل مع الادلة التحليلية وتعززمن امكانية الاعتماد عليها .

هـ - تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور التقرير: يتعين على مراقب الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة تؤيد الأحداث كافة لغاية تاريخ تقرير المراجعة ، والتي قد تتطلب إجراء التعديل والتسوية في الدفاتر والحسابات مثل حصول تسديدات كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها ، أو الإفصاح عنها في القوائم المالية مثل قيام الشركة بإصدار أسهم أو سندات بكميات كبيرة ، شراء شركة جديدة .(ديوان الرقابة المالية الاتحادي ،جمهورية العراق :القاعدة المحاسبية رقم ٩)

و- ملاءمة فرض الاستمرارية: إن مفهوم الاستمرارية يفترض بأن المنشأة سوف تستمر في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة القادمة ، ففرض الاستمرار في الأعمال هو أحد الفروض الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية .

ويجب على مراجع الحسابات مراعاة العوامل الآتية لتقدير احتمال تعرض المنشأة لعدم الاستمرارية: (الجربوع ، حلس ،٢٠٠١ :٨٣-٨٥)

أولاً- صعوبات في السيولة .

ثانياً- أتجاه الأرباح إلى الانخفاض السريع وزيادة الخسائر.

ثالثاً- رفع قضايا على المنشأة أمام المحاكم.

رابعاً– إحجام البنوك عن تقديم تسهيلات للمنشأة .
خامساً– ترك الموظفين والعمال أعمالهم .
سادساً– فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص .
ز– اثر التشغيل الألكتروني للبيانات :بالرغم من الخصائص المتعددة لأستخدام الحاسوب في تشغيل ومعالجة البيانات، الا أن أستخدامه في عملية التدقيق من قبل مراقبي الحسابات قد ينجم عنه بعض الصعوبات لعل أهمها : (جمعة ،١٩٩٩: ١٦٣– ٢٠٢)
أولاً– صعوبة تتبع مسار التدقيق في مرحلة معالجة البيانات ألكترونياً داخل أجهزة الحاسوب
ثانياً– تخفيض العمل المعتمد على الأوراق وبالتالي ضعف الموضوعية و التوثيق .
ثالثاً– الحاجة الماسة الى الخبرة العلمية والعملية لمراقب الحسابات في مجال أستخدام الحاسوب في حفظ ومعالجة البيانات .
رابعاً– إمكانية تعديل البيانات والمعلومات التي يتم خزنها دون ترك آثار ملموسة .
خامساً– تجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات المصممة لأختبار بعض الحالات مثل تشابه أسماء الموظفين .
سادساً– محدودية نطاق المعلومات الالكترونية عند الفحص حيث أن الفحص لا يتضمن كل الحالات المحتمل حدوثها عند معالجة البيانات ألكترونياً .
ويرى الباحثان أن درجة تأثير هذه المحددات السبعة على حُجية أدلة الإثبات تتفاوت من شركة الى اخرى تبعا لعوامل عديدة منها :

١) حجم الشركة وطبيعة نشاطها .
٢) فلسفة إدارتها.
٣) تأثيرات البيئة التي تعمل بها الشركة .
٤) النمط والفكر الإقتصادي السائد .

وفي ضوء ما تقدم فإن أدلة الإثبات تمثل كل المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل الى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني وإنّ الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولاً يجب أن تكون كافية ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المراجع، ولأن أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون مناسبة وبدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المراجع، لكن يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف المراجعة يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ومن جهة أخرى فإن كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأي المراجع له أيضاً مخاطره المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهمال كان في غنى عنه.

ولأدلة الإثبات خاصية النوعية و الصلاحية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذا جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسباً وفعالاً وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلّوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي، وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمراجع توفر تأكيداً معقولاً وليس قاطعاً لمايحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية نظراً لوجود عدد من المحددات لدرجة الإقناع التي توفرها أدلة الإثبات.

وهناك أربعة قرارات هامة يجب على المراجع الخارجي اتخاذها، وأي خطأ فيها يؤثر على كمية وحجية أدلة الإثبات التي يحصلعليها، وبالتالي درجة الاطمئنان التي يصل إليها وهي اختيار إجراءات المراجعة المناسبة والملائمة ، واختيار الحجم المناسب للعينة الإحصائية، واختيار المفردات التي ستخضع للمراجعة، واختيار الوقت المناسب لاداء المراجعة.

المخاطر ورقابة الجودة على اسناد الملاحظات الرقابية

جودة التدقيق ... مفهومها وخصائصها

مفهوم جودة التدقيق

يُعد مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم الحديثة نسبياً، كما يُعد أيضاً من الموضوعات المهمة والمتجددة، وتكمن أهميته لما يترتب على عدم تطبيقه من نتائج خطيرة ومضللة للمطلعين على تقارير التدقيق خاصةً متخذي القرارات وراسمي السياسات وكذلك المستثمرين، لأن ما يميز أي مهنة هو تحملها مسؤولياتها أمام المجتمع في كل ما تقدمه من خدمات، وفي مهنة التدقيق يتُمثل تحقيق أفضل نوعية من التدقيق والمحافظة على جودة الأداء المهني الهدف المشترك لممارسي المهنة وكذلك تحسين أداء المدقق وحمايته بشكل يؤدي إلى زيادة الثقة في نتيجة أعماله ، وبهذا الصدد يمكن التمييز بين ثلاثة اتجاهات: (أحمد ، ٢٠٠٩ : ١٦)

الإتجاه الاول: يتُمثل في الاتجاه المالي أو الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بتدقيق الحسابات، إذ تتوقف جودة التدقيق بالنسبة لهذه المنظمات على مدى التزام المدققين بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه المنظمات، وعادةً ما تتركز برامج الجودة المدققة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية عند إنجاز أعمال التدقيق وهذا الاتجاه يتبناه المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين(AICPA).

الإتجاه الثاني: يتُمثل في التركيز على فريق العمل، إذ يتم تنفيذ عملية التدقيق عن طريق فريق من المهنيين مكون بشكل عام من الشريك الذي يكون مسؤولاً عن العملية، ثم مدير يتولى التخطيط، وكبير المدققين الذي يتولى الاشراف على المساعدين في تنفيذ العمل وجمع الادلة، وتنعكس جودة عملية التدقيق عن طريق مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعة.

الإتجاه الثالث: ويركز على نتائج عملية التدقيق، إذ تتُمثل جودة التدقيق في قيام المدقق بإكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الاخطاء في البيانات المالية الى أدنى درجة ممكنة في ضوء الاتعاب المتفق عليها أي كلما زاد احتمال اكتشاف الاخطاء الجوهرية كلما زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح ، كما صنف جودة التدقيق من حيث البعد الزمني الى نوعين (الطويل،٢٠١٢: ٣٥):

جودة قبلية للتدقيق :

ويتحدد هذا النوع من الجودة عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الاخطاء والمخالفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية .

جودة بعدية للتدقيق :

ويتحدد هذا النوع من الجودة بعد إصدار المدقق لتقريره ، وتعرف بأنها احتمال خلو القوائم المالية من الاخطاء والمخالفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها ، ويعتمد ذلك بدرجة أساسية على استقلال المدقق ومقدرته في تحمل الضغوط التي يمارسها العميل أو الادارة ، والتي تتوقف بدورها على عوامل اقتصادية خاصة بالعقد والعميل مثل حجم المنشأة وحالتها .

مما سبق يتضح للباحثان وجود آراء متعددة حول مفهوم جودة التدقيق، إذ ركز كل منها على جانب معين من جوانب الجودة ، غير إن جودة التدقيق ينبغي أن تتعلق بالأمور والامتيازات الأتية (عودة ، ٢٠١١ : ١٤):

مدى قدرة المدقق على أكتشاف الاخطاء والمخالفات الخارجية .

١. درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية من خلال دقة المعلومات المقدمة وخلو القوائم المالية من أي تحريفات وأخطاء جوهرية .
٢. تخفيض خطر الاكتشاف الى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول منخفض الى أقصى درجة ممكنة .
٣. مدى إلتزام المدقق الخارجي بالمعايير المهنية .
٤. احتواء خدمة التدقيق الخارجي على جميع الصفات والخصائص التي تتوقعها جميع أطراف بيئة التدقيق الخارجي .

ولقد وردت لجودة التدقيق تعريفات كثيرة، فقد عرفت بأنها "الوسائل التي يتم إستخدامها للتأكد من قيام المنشأة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء"(ارينز ولوبك، ٢٠٠٥، ٤٤) ، كما إن Willingham & Jacobson قد إقترحا بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة التدقيق يكون من خلال ربطها بخطر عملية التدقيق Audit Risk ومن ثم فهي تكون عندما يقلل المحاسب القانوني خطر الإكتشاف Detection Risk إلى الحد الذي يكون عنده مستوى خطر التدقيق المقبول Acceptable Audit Risk منخفضًا إلى أقصى درجة ممكنة(أبو هين، ٢٠٠٥ : ٤٧).

ويمكن للباحثين أن يعرف جودة التدقيق بأنها" الوسائل والاجراءات التي يعتمدها مكتب التدقيق للتأكد من مقابلة المسؤوليات المهنية المختلفة فضلاً عن قواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة من خلال تقليل مخاطر الاكتشاف الى أقصى درجة ممكنة وذلك من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير للتغلب على المشاكل المصاحبة للعمليات التدقيقية " .

وتُعد جودة التدقيق من الامور الصعبة وذلك لإختلاف طبيعة خدمات التدقيق عن غيرها من الخدمات الاخرى وتعدد الاطراف المستفيدين من هذه الخدمة، وعلى الرغم من ذلك فأن جودة التدقيق تُعد مطلب أساسي لكل الاطراف والمستفيدين من خدمة التدقيق لأسباب عدة (الطويل، ٢٠١٢ : ٢٤) (مجاهد ، ٢٠١١ : ٢٥٢):

١. يراعي المدقق إتمام عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة لكي يمكنه إضفاء أكبر مصداقية ممكنة على تقريره.
٢. ترغب إدارة المنشأة موضوع التدقيق في إضفاء الثقة على بياناتها المالية لذا فهي تحتاج لأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة .
٣. ترى المنظمات المهنية إن جودة أداء عمليات التدقيق تضمن وفاء مهنة التدقيق بمسؤولياتها إتجاه كافة الأطراف المعنية.
٤. نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب التدقيق فقد اتجهت أنظار كل من المدققين والعملاء الى جودة عملية التدقيق كعامل ترجيحي يتم به تمييز المدقق عن غيره من المنافسين (مزاولي المهنة).

مما تقدم، يتضح للباحاثان بأنه لكي يتم تحقيق الجودة في عملية التدقيق فينبغي أداء العمل بمستوى عالي وبكفاءة وفاعلية على وفق المعايير المهنية للتدقيق والمتطلبات الاخلاقية فضلاً عن قواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية وضوابط رقابة الجودة، مما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوخاة من تنفيذ مهمة التدقيق.

المخاطر الناجمة عن عدم تحقيق جودة التدقيق:

يواجه تنفيذ عملية التدقيق نوعين رئيسين من المخاطر والمتُمثلة بالآتي(التميمي والساعدي، ٢٠١٤ :٩٩)

١. المخاطر الخاصة بمكاتب أو شركات التدقيق:
   - تدني سمعة مكاتب أو شركات التدقيق.
   - انخفاض الايرادات التي يمكن ان تحصل عليها مكاتب او شركات التدقيق .
   - احتمالية تعرض مكاتب او شركات التدقيق للمسؤولية القانونية .
   - احتمالية فقدان استقلالية مكاتب او شركات التدقيق عن الجهة موضوع التدقيق.
٢. المخاطر التي ترتبط بمستخدمي البيانات المالية:

وتتُمثل في المخاطر أو الخسائر التي قد يتعرض لها العملاء والمستثمرون والمستخدمون الآخرون للبيانات المالية نتيجة إتخاذهم لقرارات اعتمادًا على تقارير تدقيق منخفضة الجودة.

مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق وأهدافها

أ- مفهوم رقابة الجودة لأعمال التدقيق

يشير مصطلح (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) بأنه"مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهمات التدقيق الخاصة أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق"،(الذنيبات، ٢٠٠٩ : ٨٥) كما يشير إلى إنه"مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في لتحقيق رقابة الجودة في المكاتب التي تؤدي خدمات التدقيق للمعلومات المالية التأريخية وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة والاجراءات اللازمة لتحقيق ومتابعة الامتثال لهذه السياسات " (جمعة، ٢٠٠٩ : ٣١) ، وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال وتتأثرذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها.

ب- أهداف رقابة الجودة

تسعى رقابة الجودة في مكاتب التدقيق الى تحقيق الاهداف الآتية (الضلعي،٢٠٠٤: ٢٢):

أولاً- التأكيد على التزام المكاتب بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

ثانياً- التزام مكاتب التدقيق بالقوانين المحلية والعقود مع العملاء والمعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله.

ثالثاً- التقليل من احتمال التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الاداء المهني.

رابعاً- السعي الى مساعدة المهنة للحفاظ على سمعتها.

خامساً- تطوير كفاءة الممارسة العملية.

سادساً- توافر الارشادات الخاصة بالاجراءات التي ينبغي ان يلتزم بها المدقق للتقيد بالمبادئ الاساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة التدقيق.

ولقد أشار معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠(الاتحاد الدولي للمحاسبين ،٢٠١٢ :٤٣-٤٤) بأنه ينبغي على مؤسسة التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن أعمال التدقيق قد تمت على وفق معايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة، بحيث يتم وضعها على مستويين هما:

أولاً- مستوى مكتب التدقيق.

ثانياً- مستوى كل عملية تدقيق على حدة.

وفيما يتعلق بعمليات التدقيق الفردية، ينبغي على مكتب التدقيق اختيار سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تتناسب مع طبيعة عمليات التدقيق الفردية، كما يتعين على المدقق ومساعديه (ممن لديهم

مسؤوليات إشرافية) أن يأخذوا في الحسبان مهارات المساعدين وقدرتهم في أداء العمل الموكل لهم عند البت في نطاق التوجيه والإشراف والتدقيق المناسب لكل منهم .

من العرض السابق، يرى الباحاثان بأن مفهوم رقابة الجودة يتعلق بوجوب قيام مكاتب التدقيق بالرقابة اللازمة التي تمكنها من الاقتناع بالتزامها بمسؤولياتها إتجاه العملاء والمجتمع والمهنة بشكل عام.

التعامل مع المخاطر . . الوسائل والاجراءات

إن المدقق الجيد عليه ان يتعامل مع المخاطر بشكل ملائم لكون المخاطر موجودة ويصعب قياس معظمها الأمر الذي يتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم ، وعلى سبيل المثال لو افترضنا ان المدقق علم ان النشاط الذي يعمل فيه العميل تحدث فيه تغييرات تكنولوجية كبيرة ستؤثر في العميل والمستهلكين ، فيمكن ان يؤثر هذا التغير في (تقادم المخزون ، إمكانية التحصيل من المدينين وربما في قدرة العميل على الاستمرار) ويُعد التعامل مع هذه المخاطر بشكل ملائم امراً حيوياً لتحقيق تدقيق مرتفع الجودة (لطفي ،٢٠٠٧ :١٧٩) ، وعلى المدقق تخفيف المخاطر عن طريق التخطيط لعملية التدقيق والحصول على ادلة اثبات كافية لغرض الوقوف على مواطن المخاطر والتركيز عليها وتخفيضها.

لغرض القيام بعملية تحليل المخاطر يقوم المدقق بتحديد المخاطر الرئيسة بإستخدام الطرائق الاتية (القاضي و دحدوح ،٢٠٠٩: ٤٢):

أ. فحص إستراتيجيات الجهة الخاضعة للتدقيق واهدافها.

ب. النقاش الواسع مع الافراد ضمن الجهة الخاضعة للتدقيق.

ج. حصر قائمة شاملة بالمخاطر

د. ترتيب المخاطر بحسب درجة أهميتها

١. وسائل السيطرة على مخاطر التدقيق

على المدقق الحد من مخاطر التدقيق وتخفيض تأثيرها ، لذا يتوجب عليه التخطيط للاختبارات التي سوف يقوم بها بعد أن يتم عمل دراسة أولية للوحدة محل التدقيق ، وجمع أدلة الإثبات الملائمة و كذلك الوقوف على مواطن المخاطر والتركيز عليها لآجل تخفيضها للحد الأدنى المقبول، كما وعليه ان يساعد الإدارة على تخفيض المخاطر وخصوصاً (الضمنية والرقابية) وذلك من خلال تسليط الضوء عليها وتحديد مواطن الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وتحديد المشاكل التي تحدها المخاطر.

وقد أكد دليل التدقيق العراقي رقم (٤) الموسوم دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ضمن الفقرة رقم (٢٦) التي تنص (على مراقب الحسابات إبلاغ إدارة الوحدة كتابياً في صورة تقرير أو خطاب مكتوب بنقاط الضعف التي إكتشفها أثناء دراسته وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية) (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ،٢٠٠٠ :١٠).

إن تخفيض وإدارة مخاطر التدقيق يقع على عاتق مراقب الحسابات ويمكن تحديد أهم الوسائل التي يمكن أن يستند إليها لتخفيض وإداره المخاطر وخصوصاً ما يخص مخاطر الاكتشاف لكونها تسهم في الحد من الآثار السلبية للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة (الرباعي ،٢٠٠٢ :٦١) :

أ. إستخدام أساليب المعاينة الإحصائية .

ب. إستخدام الإجراءات التحليلية كأداة لضبط المخاطر .

ج. أدلة الإثبات ذات الكفاية والكفاءة كأداة لضبط المخاطر .

د. إستخدام سياسات وإجراءات رقابة جودة أداء العملية التدقيقية كاداه لضبط المخاطر .

٢. إجراءات تخفيض مخاطر التدقيق

عندما يقبل المدقق مستوى منخفض من مخاطر التدقيق ، فهذا يعني أنهُ يرغب في تحقيق درجة عالية من التأكد في عدم احتواء القوائم المالية ، أو ارصدة الحسابات والمعاملات وما يرتبط بهما من توكيدات على تحريفات مادية والاطمئنان إلى صحة ما يتم إصداره من رأي ، إن الإجراءات التي يمكن للمدقق أن يعتمدها إذا ما قرر قبول مستوى منخفض من مخاطر التدقيق هي (فرج : ٢٠٠٦ : ٤٧):

أولاً: الاستعانة بأدلة إثبات كفوءة وكافية.

ثانياً: الاستعانة بفريق تدقيقي كفوء ومؤهل علمياً وعملياً.

ثالثاً: مراجعة نتائج التدقيق بعناية من قبل أشخاص مستقلين عن البرنامج التدقيقي.

٣. متطلبات التدقيق وفق أسلوب المخاطر

تعتمد متطلبات منهج التدقيق المستند الى المخاطر على (حجم العمليات المالية وطبيعتها وتعقدها) وتتألف من الاتي (Comptrollers ,2000:18-20):

أ. **عمليات تقييم المخاطر** يعمل المدققين على تحديث عمليات تقييم المخاطر على الاقل سنوياً او على نحو متكرر او كلما دعت الحاجة عن طريق تحليل المخاطر الضمنية.

ب. **وضع خطة التدقيق** التي تشمل تفاصيل العمليات المخطط لها، وينبغي ان تصف اهداف التدقيق ملخص بتقييمات وترتيب المخاطر لكل نشاط ، الموارد المطلوبة لإنجاز العمل (على سبيل المثال ساعات العمل المخططة والموارد البشرية اللازمة لاداء المهام (عدد، كفاية مهنية) والمصادقة على خطة التدقيق السنوية .

ج. **وضع برامج التدقيق توضع لكل مهمة .**

د. **التدقيق المفاجئ** ، فحص السجلات المختارة للتدقيق ، مراجعة القوانين والتعليمات ، تقييم المخاطر، طرائق إختبار العينة والنتائج ، التحقق من الصفقات والارصدة المختارة عن طريق السجلات المحاسبية الرئيسة والمساعدة ، ادلة الاثبات ، التأييدات ، التدقيق ، توثيق اوراق عمل التدقيق ، عمليات المتابعة ، برامج التطوير المهني لملاك التدقيق ، برامج توكيد الجودة.

٤. إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة بموجب المعيار الدولي رقم 330 :ISA

ينبغي أن يراعي المدقق المستويات المقدرة للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة (مخاطر الأخطاء الجوهرية) عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة ، لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف المعلومات الخاطئة الجوهرية في القوائم المالية إلى مستوى مقبول.

بشكل خاص ، أشار المعيار أعلاه إلى الآتي(جمعة ، ٢٠٠٩ : ٦٥) :

ينبغي على المدقق تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها من أداء إجراءات جوهرية استجابة للتقييم الخاص بمخاطر الأخطاء الجوهرية ، بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة مهمة من المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات ، ومن الممكن أن تشمل هذه الإجراءات الجوهرية إستخدام مصادقات خارجية لتأكيدات معينة ، كما تضمن المعيار الإشارة إلى الأتي (مازن ، ٢٠١١ : ١١٧) :

(كلما كان تقييم المدقق للمخاطر أعلى فانه ينبغي أن تكون الأدلة التي يسعى المدقق للحصول عليها من الإجراءات الجوهرية موثوقة وملائمة بشكل اكبر، وتبعا لذلك ، وعندما تزيد المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية ، فان على المدقق تصميم إجراءات جوهرية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة ومناسبة بشكل اكبر أو أدلة تدقيق أكثر إقناعا عند مستوى الإثبات ، وفي هذه الحالات قد يكون إستخدام إجراءات المصادقة فعالاً في توافر أدلة تدقيق كافية ومناسبة ، كلما انخفض المستوى المقدر للمخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة كلما انخفض مستوى التأكيد الذي يحتاجه المدقق من إجراءات التحقق لتكوين استنتاج بشان تأكيد خاص ببيان مالي ، يشير المعيار إلى انه عندما يتكون الأسلوب الخاص بالمخاطر المهمة فقط من إجراءات جوهرية ، فان إجراءات التدقيق المناسبة لتناول هذه المخاطر المهمة يتكون من فحص التفاصيل فقط أو الجمع بين فحص التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية) .

الاجهزة العليا للرقابة ودورها في تحديد ادلة الاثبات

مسؤولية مراقب الحسابات عن تقويم واختيار أدلة الإثبات

لقد ورد في المادة (١٣٦) من قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧(المعدّل)أنّ على مراقب الحسابات أن يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة أمام هيئتها العامة ويجوز ذلك في الشركات الأخرى ،وفي كل الأحوال يجب أن يتناول رأي المراقب المسائل التالية :

أ – مدى سلامة حسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى السماح له بالاطلاع على المعلومات التي طلبها عن نشاط الشركة مع بيان رأيه في تقرير مجلس الادارة .

ب – مدة تطبيق الشركة للاصول الحسابية المرعية وبشكل خاص تلك المتعلقة بمسك الدفاتر والسجلات الحسابية وعملية جرد الموجودات والتزامات الشركة .

ج – مدى تعبير الحسابات الختامية عن حقيقة المركز المالي للشركة في نهاية السنة ونتيجة اعمالها .

د – مدى تطابق الحسابات مع احكام هذا القانون وعقد الشركة .

هـ – ما وقع من مخالفات لاحكام هذا القانون او عقد الشركة على وجه يؤثر في نشاطها او مركزها المالي، مع بيان ما اذا كانت هذه المخالفات قائمة عند تدقيق الحسابات الختامية .

ولأجل ذلك يجب على مراقب الحسابات "أن يحصل على أدلة اثبات كافية وملائمة ليخرج باستنتاجات معقولة ولتكون الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني " . (الاتحاد الدولي للمحاسبين،٢٠٠٧: ٤٢٦)

و يمكن "لمراقب الحسابات في كل الأوقات الأطلاع على جميع دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق ، وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها".(جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية ،٢٠٠٩: ١٥)

وقد ورد في دليل التدقيق رقم (٣) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق فيما يخص معايير العمل الميداني انه يجب"أن يكون مراقب الحسابات دقيقاً في عمله ولا يعتمد أي رأي الا بعد اجراء الفحص والحصول على أدلة الإثبات الكافية ".(مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق ،دليل ٣ :٣)

ان المدقق مطالب بترشيد حكمه المهني على ادلة الاثبات ومن بين اهم العوامل التي تساعده على ذلك هي :- (علي ، ٢٠٠٩: ١٧٤)

١- مراعاة التوازن بين اعتبارات تكلفة جمع الادلة وخاصتي الكفاية الملائمة .

٢- ان يحسن اختيار الاجراءات الملائمة لجمع الدليل المناسب

٣- ان يراعي الاتساق بين مدى وطبيعة توقيت اجراءات جمع الادلة ومستوى خطر الاكتشاف المطلوب

٤- ان يراعي اثر المتغيرات بيئة التدقيق ، خاصة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات في تشغيل نظامها المحاسبي ، على نوع دليل الاثبات واجراءات الحصول على هذا الدليل .

٥- ان يعتمد على المساعدين من ذوي الخبرة في الحكم على مدى كفاية وملائمة الادلة

تشير معايير ابداء الراي الى ثلاثة مستويات من العمليات وصور الاستناجات المرتبطة بها وهي (اليفين ا. ارنز ،١٢٦٦، ٢٠١٣) :-

الاختبار : وينتج عنه استنتاج في صور ايجابية وهذا النوع من التقرير يقدم المدقق رأيا مباشرا عما اذا كان عرض المزاعم كوحدة يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق

الفحص : يقدم الممارس استناجه في صورة تاكيد سلبي وفي ظل هذه الصورة يذكر الممارس في تقريره ما اذا كانت هناك اية معلومات توافرت الى علم الممارس على نحو يوضح ان المزاعم لم يتم عرضها في ضوء كل جوانب الاهمية النسبية ، على نحو يتفق مع معايير القابلة للتطبيق ولا يتم ايضا تقرير الفحص عند توزيعه .

الاجراءات المتفق عليها : تكون كل الاجراءات التي سيؤديها المحاسب قد تم الاتفاق عليها بين المحاسب (الطرف المسؤول باجراء المزاعم) واشخاص محددين هم مستخدمو تقرير المحاسب ، وتختلف درجة التاكيد التي يتم نقلها في مثل هذا التقرير وفقا للاجراءات المحددة التي يتم الاتفاق عليها وتنفيذها وبالتالي يتم تقييد توزيع مثل هذه التقارير الى الاطراف المعنية فقط والذين يمتلكون معرفة اساسية بشأن هذه الاجراءات والجدول ادناه يلخص انواع العمليات وكمية الادلة ومستوى التأكيد الخاص بها :

جدول (٤)

انواع العمليات والتقارير المرتبطة بها

نوع العملية	كمية الادلة	مستوى التأكيد	صورة الاستنتاج	التوزيع
الاختبار	متعمقة	مرتفع	مرتفع	عام
الفحص	معنونة	متوسط	متوسط	عام
الاجراءات المتفق عليها	تتنوع	يتنوع	يتنوع	مفيد

المصدر (ارينز ،٢٠١٣: ١٢٦٧)

وينبغي على المدقق خلال عملية التدقيق ان يحصل على معرفة وافية عن عمل المنشأة وجزء من العمل هو ضرورة انتباه مراقب الحسابات للمعلومات التي ينبغي ان تراعى للتعرف على نقاط الخطر بالنسبة للفساد والاجراءات الاتية تساعد مراقب الحسابات في ذلك :- (مهدي ، ٢٠١٠: ٥٨)

أ- الاستفسار من الادارة والاخرين ضمن المنشأة نفسها للتحري عن ارائهم في مخاطر الاحتيال والفساد وكيف تعامل .

ب- مراعاة اية علاقات غير اعتيادية او غير متوقعة والتي تظهر في اثناء تطبيق الاجراءات التحليلية على الارقام والاداء المالي في تخطيط عملية التدقيق .

ج- التمحيص في احتمال وجود العوامل التي تشجع على الاحتيال والفساد.

د- مراعاة كل المعلومات الاخرى التي تساعد في التعرف على موضوعات الخطر والفساد .

تقييم الاثر المتجمع للادلة والقرائن : (الزايغ ، ٢٠٠٦ :٥٢)

يجب على المـــدقق أن يقيم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي يحصل عليها لتعضيد كـــل نتيجة يصل إليها في ضوء دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، ويجب أن يربط تقييمه بما يلي:

١. الاتساق بين بنود الأدلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل إليها .
٢. مدى الاقتناع الذي توفره كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها المدى الذي تم فيه الحصول على الأدلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة، ويجب علـــى المـــدقق ان يعطي عناية لكل الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بغض النظر عمـــا إذا كـــانت معضدة أو مناقضة للقوائم المالية.

وعند تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي تم الحصول عليه أن يأخذ في الاعتبار اتساق الأدلة ودرجة التيقن (الاقتناع) التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة أو القرائن التـي توصل لها وعليه ، فعندما يبدو أن دليل أو قرينة المدقق المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر، فإن الاعتماد على كل منهما يكون محل شك إلى أن يتم القيام بعمل إضافي لتصفية عدم الاتساق الموجود، ومع ذلك، عندما تكون كل مفردات الأدلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسقة مع بعضها فقد يحصل المدقق على درجة من الثقة المتجمعة أعلى من تلك التي يحصل عليها من المفردات.

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

عرض وتحليل استخدام ادلة الاثبات من قبل الفرق الرقابية العاملة في ديوان الرقابة المالية الاتحادية في العراق ومدى مراعاتها للمخاطر

بهدف بيان مدى ارتباط تحقيق اهداف التدقيق بالمنتج النهائي للمدقق (تقرير التدقيق) فقد تم اختيار عينة مؤلفة من اعمال ثلاثة من الفرق الرقابية العاملة في ثلاث قطاعات اقتصادية مختلفة من خلال دراسة الملفات الجارية والدائمة والاطلاع على التقارير الرقابية الصادرة للوحدات الاقتصادية عينة البحث وكما مبين في ادناه :

١. عينة البحث الاولى شملت قطاع التمويل والتوزيع (البيانات المالية للمصرف الزراعي التعاوني لسنة ٢٠١٤) .
٢. عينة البحث الثانية تمثلت بقطاع الحكم المركزي (تقرير نتائج اعمال مديرية المرور العامة لسنة ٢٠١٥) .
٣. عينة البحث الثالثة تمثلت بقطاع الزراعة والتعمير (تقرير البيانات المالية لشركة السلام العامة لسنة ٢٠١٥ .

لقد تم اختيار الجهات المذكورة اعلاه للاسباب المبينة في ادناه :-

١- دراسة الملاحظات الرقابية المثبتة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق ولاكثر من جهة تعمل في قطاعات ونشاطات مختلفة مما يعطي تصورا واضحا عن طبيعة الملاحظات الرقابية المعتمدة من لدن الهيئات الرقابية العاملة في هذا الديوان .

٢- خضوع التقارير المذكور اعلاه لفحص قسم رقابة الجودة قبل الاصدار حيث قام القسم المذكور بتشخيص بعض النقاط ازاء التقرير والذي سيتم تناولها لاحقا ضمن هذا الجانب .

٣- اختلاف النظم المحاسبية المستخدمة في تثبيت العمليات المالية ، اذ يعتمد المصرف الزراعي التعاوني على النظام المحاسبي في المصارف وشركات التامين في حين تعتمد مديرية المرور العامة النظام المحاسبي الحكومي للوحدات الممولة مركزيا في حين تعتمد شركة السلام على النظام المحاسبي الموحد .

٤- اختلاف الهدف من انشطة هذه الجهات حيث تهدف كلا من المصرف الزراعي التعاوني وشركة السلام الى تقديم الخدمات للحصول على ايرادات بهدف تحقيق ارباح في حين تهدف مديرية المرور العامة الى تقديم الخدمات بغض النظر عما يتم تحصيله من ايرادات والنفقات المرتبطة بتحقيق هذه الخدمات .

ويبين الجدول ادناه ابرز الملاحظات الرقابية المثبتة في تقارير الفرق الرقابية للجهات عينة البحث ودليل الاثبات المستخدم من قبل تلك الفرق الرقابية وملاحظات الباحثان بهذا الصدد والتي يرون من المناسب اعتمادها لضمان جودة التقارير الرقابية عينة البحث :-

جدول (٥)

اهم الملاحظات الرقابية لتقارير الجهات عينة البحث وراي الباحثان

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
البيانات المالية للمصرف الزراعي التعاوني لسنة ٢٠١٤		
١- استمرار المصرف بعدم إعداد كشف التدفق النقدي للسنة موضوع التقرير والسنوات السابقة خلافا للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، نوصي بضرورة إعداد هذا الكشف وفقا للقاعدة المحاسبية أعلاه.	الفحص الاولي للبيانات المالية	أ. افتقار ربط ذلك الدليل بالتحقق من وجود النقدية بتاريخ ٢٠١٤/١٢/٣١ وخاصة ان البيانات المالية قدمت بتاريخ في ٢٠١٥/٣/٣١ وتم اصدار تقرير رقابة قسم الجودة بتاريخ ٢٠١٦/٥/٣٠ مما افقد خاصية التوقيت المناسب . ب. ان اعداد كشف التدفق النقدي على وفق القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٧) لا يمثل دليل مادي على صحة الرصيد النقدي ، فضلاً عن ذلك لم يتطرق التقرير الى مطابقة الرصيد النقدي الفعلي مع ما مثبت في السجلات الخاصة بالجهة موضوع التقرير ، إذ يمكن الوقوف على الرصيد النقدي من خلال اجراء مطابقات البنك مع تعزيزها بالتأييدات اللازمة . ج. لم تبين الملاحظة اسباب عدم اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب وما هي مبررات الادارة الخاضعة للتدقيق بهذا الصدد ، كما ان هناك فترة زمنية طويلة نسبياً بين استلام البيانات واعداد التقرير والتي تسمح للفريق الرقابي تشخيص نقاط الخلل في اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب والطلب من الجهة موضوع التقرير بعد التأكد من مطابقة الرصيد النقدي الفعلي مع السجلات باجراء التعديلات على الكشف المذكور ، وبهذا لم تستعين الهيئة الرقابية بدليل الاستفسار الخاص بالموضوع اعلاه د. قصور برنامج التدقيق المعتمد من قبل فريق التدقيق إذ لم يتضمن اي فقرة خاصة بالتأكد من اعداد كشف التدفق النقدي وبحسب ما ورد بالقاعدة

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		المحاسبية المحلية رقم (٧) .
٢- الايرادات : أولا:- انخفاض الإيرادات الاستثمارية خلال سنة/٢٠١٤ إذ بلغت بحدود (٥٠) مليون دينار (خمسين مليون دينار) مقابل (٢٣٧٠) مليون دينار (مليارات وثلاثمائة وسبعون مليون دينار) للسنة السابقة وقد شكلت نسبة الانخفاض بحدود (٩٨%) علما أن نسبة الانخفاض تركزت في حساب فوائد حوالات الخزينة، وفوائد الودائع النقدية لدى الغير، وإيرادات المساهمات الداخلية بحدود(١٠٠%) وقد بينت إدارة المصرف في إجابتها على استفسارنا المرقم (٢٥) في ٢٠١٥/٤/٣٠ أن سبب الانخفاض يعود إلى عدم وجود عوائد مالية كافية للاستثمار؛ نوصي بتكثيف الجهود لتلافي انخفاض ايرادات المصرف.	الاجراءات التحليلة والاستفسار	١. أن انخفاض الايرادات الاستثمارية مقارنة مع السنوات السابقة لا تمثل ملاحظة رقابية خاصة إذ ما علمنا ان الجهة الخاضعة للتدقيق قد برر اسباب ذلك تعود الى الانخفاض بحجم العوائد النقدية الكافية للاستثمار فقد بينت ادبيات التدقيق بأن اركان الملاحظة الرقابية يمكن تحديدها بشكل عام : أ. تحديد اوجه المخالفة او الخلل . ب. اسناد المخالفة او الخلل الى القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات الادارية والاعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلي . ج. تحديد الاثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة او الخلل ، او بيان الاثر السلبي المحتمل حدوثة . د. التوصيات لتلافي المخالفة او الخلل او الطلب من الادارة اتخاذ الاجراءات التصحيحية او الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفة . ٢. ان ما ذكر كملاحظة يمثل ايضاح وليس ملاحظة وذلك لافتقاره اسناد المذكور بالاتي : أ- التحقق ، اذا لم يتم التحقق من ان الاستثمارات مجدية مقارنة بالفرصة البديلة المتاحة امام الجهة الخاضعة للتدقيق ب- دراسة حركة الاستثمارات خلال السنة المالية إذ ان رصيد الاستثمارات نهاية الفترة قد لا يمثل حجم الاستثمارات خلال السنة وهو ما قد ينعكس على حجم العوائد المتحقق وعليه يجب التأكد من حركة الايداعات خلال السنة ومقدار الفوائد التي يتحملها

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		المصرف لهذه الودائع والفوائد التي حققها المصرف خلال السنة لتحقيق هدف الاكتمال وعدم وجود حركات غير اعتيادية فضلا عن الاستخدام الامثل للأموال المودعة. وهذا يتطلب الاستعانة بادلة اخرى مثل المقارنة مع المصارف الاخرى ذات النشاط المتشابه ومقارنة الخطط الموضوعة مع المنفذ الفعلي .
ثانيا – انخفاض إيرادات العمليات المصرفية خلال سنة ٢٠١٤ حيث شكلت نسبة الانخفاض بحدود (٤٨%) علما أن نسبة الانخفاض تركزت في حساب فوائد القروض الممنوحة حيث بلغت بحدود (٦١%)؛نوصي بالمتابعة المستمرة لتحصيل فوائد القروض.	الاجراءات التحليلية	ان انخفاض ايرادات العمليات المصرفية يمثل ايضاح وليس ملاحظة كما لم تبين الملاحظة سبب الانخفاض ، كما لاحظ الباحثين الاتي :- أ- عدم وجود علاقة بين الملاحظة والتوصية والتي قد اشارت الى ضرورة المتابعة المستمرة لتحصيل فوائد القروض ، والملاحظة لا تتحدث عن التحصيل بل عن الانخفاض بحجم الايرادات ب- يتطلب اجراء المقارنة والربط بين حجم القروض الممنوحة ونسب الفائدة على هذه القروض وحجم الايرادات المفترض تحقيقها وبيان الاثر المالي لانخفاض هذه الايرادات ومدى تأثيره على استمرارية اعمال المصرف
٣- انخفاض مصروفات العمليات المصرفية عن السنة السابقة بنسبة (٤٩%) المتمثلة بالفوائد المصرفية المدفوعة علما أن نسبة الانخفاض تركزت في حساب فوائد الاقتراض الداخلي بحدود (٩٨%)؛ نوصي بوضع خطة مدروسة لتقليل الانخفاض.	الاجراءات التحليلة	يعد انخفاض الفوائد المصرفية المدفوعة مؤشر على تلكؤ المصرف في تنفيذ اعماله ، إذ ان اهم مصدر من مصادر اموال المصرف والتي يمكن استثمارها في عمليات الاقراض والتسليف المتنوعة هو الاقتراض ويرتبط بهذا المصدر حجم الفوائد المدفوعة مقابل الاقتراض ، وعليه فأن الامر يتطلب :- أ. دراسة حجم السيولة المتاحة لدى المصرف وحجم الاموال المطلوبة مقابل التسليفات وعمليات الاقراض المطلوبة لتحديد مدى نجاح ادارة المصرف في تحقيق الاهداف المطلوبة . ب. دراسة وتحديد حجم الهدر وسوء الادارة للمصرف في حال عدم تلبية حاجة السوق والمستفيدين (ضياع الفرص البديلة لاستثمار الاموال المتوفرة) .

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		ج. اسناد الملاحظة الرقابية باجابة المصرف لبيان مبررات الانخفاض مع الوقوف على حجم طلبات الاقراض المتاحة مع حجم الاموال الممكن اقتراضها وحالة السوق . . الخ ، للوصول الى تصور كامل بهذا الصدد.
٤- زيادة في المصروفات الإدارية بنسبة (٩%) عن السنة السابقة (٢٠١٣) تمثلت أبرزها بزيادة في الرواتب والأجور للسنة موضوع التقرير بنسبة (٢٣%) عن السنة السابقة وذلك بسبب إشغال (٥٦٠) درجة وظيفية شاغرة في ملاك المصرف عن طريق تثبيت العقود استناداً للفقرة (سادساً – ج من المادة /١٢) من قانون الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق رقم (٧) لسنة ٢٠١٣ واستناداً لكتاب وزارة المالية الدائرة الإدارية/قسم الموارد البشرية ذي العدد(٥٣٩٠٦) في ٢٠١٣/٧/١١؛ نوصي ببذل الجهود للتقليل من المصروفات الادارية.	الاجراءات التحليلية	لا تمثل هذه الفقرة ملاحظة بل ايضاح نتيجة اعتماد التعيين على قانون الموازنة الاتحادية والتي الزمت تعيين العقود ، اما في حال تعيين بناء على رغبة ادارة المصرف عندها يجب الوقوف على الحاجة الفعلية وبناء على دراسة حجم الدرجات المطلوبة والمشغولة يتم الحكم على ادارة المصرف (تحقيق هدر في حال التعيين اكثر من الحاجة الفعلية ، او تلكؤ في تنفيذ الاعمال المطلوبة في حال التعيين دون الحاجة المطلوبة). وعليه فأن الامر يتطلب بذل مزيد من الفحص والتعمق لضمان تحقيق الهدف الخاص بتحديد الهدر .
٥- حقق (٢٦) فرع من فروع المصرف البالغة (٤٢) فرع عدا الإدارة العامة ربحا مقداره (١٥١٤٥) مليون دينار (خمسة عشر مليار ومائة وخمسة وأربعون مليون دينار) أما الفروع المتبقية البالغ عددها (١٦) فرع والإدارة العامة فقد تحملت خسارة مقدارها (١٢٥٤٤) مليون دينار (أثنا عشر مليار وخمسمائة وأربعة وأربعون مليون دينار) علماً أن بعض الفروع خسارتها متكررة من سنة إلى أخرى مثل فرع (الديوانية، الموصل، مندلي).	الملاحظة	عدم توفر اركان الملاحظة الرقابية على هاتين الفقرتين جانبا ، لعدم اسنادهما الى ما يتعارض مع القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات الادارية . . الخ ، كما لم يتم تحديد الاثر السلبي الذي حدث او المحتمل حدوثة ، كما أن التوصية قد جاءت عائمة . وعليه تعد هذه الفقرة ايضاح وليست ملاحظة لا بعد توفر اركان الملاحظة كاملة عليها ، كم يتطلب الامر الوقوف على اسباب الخسائر وما هي اجراءات المصرف تجاه تلك الحالات وسبل تداركها والا فان الامر يدخل ضمن حالات الهدر وضياع الفرص البديلة
٦- حققت (٧) مكاتب من مكاتب المصرف البالغة (٤٠) مكتب ربحاً مقداره (٢٩٨) مليون دينار (مائتان وثمانية وتسعون مليون دينار)، أما المكاتب المتبقية البالغ عددها (٣٣) مكتب فقد تحملت خسارة مقدارها (٢٠٤٦) مليون دينار (ملياران وستة وأربعون مليون دينار) علما إن بعض المكاتب تحملت خسارة متكررة من سنة إلى أخرى مثل مكتب (الإسكندرية، التاجي		

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
،الحيدرية)، ولما تقدم في (خامساً، سادساً)، نوصي بضرورة الوقوف على أسباب خسارة بعض الفروع والمكاتب خاصة التي خسارتها متكررة ولأكثر من سنة ووضع الحلول المناسبة لتحسين أدائها.		
٧- عدم قيام المصرف بتشكيل لجنة مراجعة الائتمان والتي تكون مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة خلافا للائحة الإرشادية الصادرة من البنك المركزي ذي العدد (٢٠٠٧/٢/٩) في٢٠٠٥/٧/٥ والتي نصت على أن يتم تشكيل لجنة مراجعة الائتمان و التي تكون مرتبطة مباشرةً بمجلس الإدارة بالإضافة إلى لجنة الرقابة الداخلية و التي تكون أيضا مرتبطة بمجلس إدارة المصرف، وقد بينت أدارة المصرف بإجابتها على استفسارنا المرقم (٣٠) في ٢٠١٥/٦/٩ بأن المصرف سيفاتح البنك المركزي العراقي بخصوص تشكيل لجنة لمراقبة الائتمان؛ نوصي بتشكيل لجنة لمراقبة الائتمان.	الاستفسار	تعد هذه الملاحظة من الملاحظات المهمة جدا وذلك لارتباطها بالائتمان الممنوح من قبل المصرف للوقوف على حجم ومدد والضمانات والجهات المستفيدة من الائتمان، فعدم تطبيق القوانين والتعليمات او التلكؤ في تطبيقها يعد مؤشراً لوجود ممارسات غير سليمة في عمليات منح الائتمان . فضلاً عن ذلك فأن التوصية ضعيفة ولا تقابل نوع المخاطر التي تواجه عمليات الائتمان ، مما يتطلب التوصية بدراسة اعمال ادارة الائتمان للسنة موضوع التقرير والوقوف على اسباب عدم تشكيل لجنة لمراقبة الائتمان والعمل على تشكيل تلك اللجنة وبأسرع وقت، ويقترح ان يكون هناك تقرير خاص بتقيم الائتمان للوقوف على النتائج المتحققة وخاصة ان قانون الديوان الساري اوجب القايم بتقييم اداء الجهات الخاضعة لرقابيته .
٨- بلغ إجمالي المبالغ الممنوحة لسنة (٢٠١٤) حسب صناديق الإقراض التخصصية من واقع الجداول الإحصائية المرسلة من قبل فروع المصرف إلى الإدارة العامة/ قسم التخطيط والعمليات المصرفية للسنة موضوع التقرير (١٦٩٨٠٤٣٠٩) ألف دينار (مائة وتسعة وستون مليار وثمانمائة وأربعة ملايين وثلاثمائة وتسعة آلاف دينار) ولعدد معاملات بلغت (٤٨٣٩) معاملة وإجمالي المبالغ المستحقة للسنة موضوع التقرير (١٢٨٤٤٨٦٥١) ألف دينار(مائة وثمانية وعشرون مليار وأربعمائة وثمانية وأربعون مليون وستمائة وواحد وخمسون ألف دينار) ولعدد معاملات بلغت (٧٥٨٨) معاملة في حين بلغت المبالغ المسددة منها (٤٧٢٧٩١٥٩) ألف دينار(سبعة	مراجعة السجلات	من الملاحظ ان هذه الفقرة تتضمن شقين الاول هو ايضاح والذي يعرض رصيد حساب صناديق الاقراض ، اما الشق الثاني فيمثل ملاحظة إذ لم يقم المصرف بتحصيل ما نسبته (٦٢%) من المبالغ المستحقة خلال السنة موضوع التقرير ولم تتضمن هذه الفقرة توصية تلائم طبيعة المشكلة كما لم يتم الاشارة الى مبررات المصرف بهذا الصدد وما هي الاجراءات الادارية والقانونية المتعلقة بها ، مما يتطلب من الهيئة الرقابية التأكد من : ١. هل تم تحديد اجراءات المصرف تجاه تلك المستحقات وهذا يتطلب الاستعانة بدليل الاستفسار. ٢. هل تم فرض الفوائد على المتأخرات وما هو حجم تلك الفوائد في كلا

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
وأربعون مليار ومائتان وتسعة وسبعون مليون ومائة وتسعة وخمسون ألف دينار) ولعدد معاملات بلغت (٢٤٨٠) معاملة أي بنسبة تحصيل (٣٧)% مما يؤشر وجود تلكؤ في التسديد قياسا بالمبالغ المستحقة بالرغم من وجود برنامج سنوي لمتابعة مشاريع المصرف من حيث التنفيذ على مدار السنة		الحالتين مما يتطلب الافصاح هذا يتطلب الاستعانة بدليل المراجعة المستندية بخصوص حساب الفوائد التاخيرية. ٣. هل اعتمد المصرف التحوط تجاه حالات عدم امكانية تحصيل كل او بعض تلك المبالغ من خلال اعتماد مخصص بتلك المتأخرات وهذا يتطلب الاستعانة بدليل الاستفسار والراجعة الحاسبية والمستندية بخصوص تكوين المخصصات في السجلات المحاسبية . وعليه فلا بد من للفريق الرقابي الاشارة الى كل تلك النقاط المشار اليها اعلاه ضمن الملاحظة المطلوبة مع الاشارة الى حجم الهدر الحاصل او المتوقع حصوله في اموال المصرف في حال عدم اعتماد تلك النقاط .
٩- من خلال قيامنا بتدقيق عينة من معاملات قروض المصرف من موارده الذاتية الموجودة في قسم الرقابة والتدقيق قبل تحويلها إلى الفروع للصرف لاحظنا قيام المصرف الزراعي/فرعي (ديالى والنجاح) بتمشية معاملات وهمية وغير أصولية عددها (١١) معاملة بمبلغ (٢٢٠) مليون دينار (مائتين وعشرين مليون دينار) ومن خلال استفسارنا المرقم (١٨) في٢٠١٥/٤/١٢ كانت إجابة مدير الرقابة الداخلية انه بعد الاستعلام من الفروع تبين أنها لا تمتلك أي بيانات تفصيلية بأسماء المقترضين مما يشكل خرقا واضحا لنظام الرقابة الداخلية بعدم دراسة الضوابط والتعليمات دراسة مكثفة ومستفيضة لتلافي حالات التلاعب والتزوير من قبل العاملين في الفروع والمكاتب	المراجعة المستندية والاستفسار	تعد هذه الملاحظة من الملاحظات المهمة جدا كونها ترتبط ارتباط مباشر بهدف الحفاظ على المال العام والذي يمثل هدفا واضحا وصريحا من الاهداف المشار اليها في قانون الديوان الساري المفعول الا ان الملاحظة لم تعزز بـ :- أ. اجراءات المصرف المتخذة بهذا الصدد وهل تم احالة المقصرين الى القضاء ب. اجراءات الفريق الرقابي على تلك القروض او القروض المصروفة سابقا خلال السنة موضوع التدقيق هل تم التعمق بالفحص ج. توصية باحالة الموضوع الى الجهات التحقيقة المختصة لبيان المسؤولية عن الحالات المذكور .
١٠- قيام المصرف الزراعي/ فرع الفلوجة بصرف قروض بتاريخ ٢٠١٤/٢/٢لعدد من المستفيدين عن طريق صكوك تم تنظيمها وتحريرها في فرع الفلوجة خلافا الى التعليمات الصادرة من المصرف الزراعي/القسم المالي (٦٣٧٩) في ٢٠١٤/٦/١٩ والذي ينص على (ايقاف الدورة المحاسبية	الاستفسار	افقرت الملاحظة الى اجراء الربط والتحليل المنطقي لتتبع الاحداث وذلك كون ان تاريخ كتاب ايقاف العمل بالدورة المحاسبية في فرع الفلوجة هو ٢٠١٤/٦/١٩ في حين تاريخ صرف القروض هو ٢٠١٤/٢/٢ فضلا عن عدم معرفة تاريخ ابتياع الصكوك عن طريق مصرف بغداد الاهلي وعدم بيان اسباب التعمد في عدم

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
للفروع والمكاتب (الانبار، نينوى، صلاح الدين، كركوك)) وذلك لعدم تمكن اغلب موظفين الفروع من الدوام نظرا للظروف الامنية الجارية لأمر عدد من المستفيدين بتواريخ مختلفة ولأغراض منظومة ري وتم ابتياع هذه الصكوك عن طريق مصرف بغداد الأهلي/فرع الفلوجة ليصبح مجموع الصكوك المبتاعة مبلغ مقداره (١١٩٤٧٥١٠) ألف دينار (أحد عشر مليار وتسعمائة وسبعة وأربعون مليون وخمسمائة وعشرة آلاف دينار) وكانت إجابة المصرف على استفسارنا المرقم (٤١) في ٢٠١٥/٩/٢٩ أن مصرف بغداد /فرع الفلوجة والمصرف الزراعي /فرع الفلوجة تعمدوا عدم توسيط الفرع الرئيسي في عملية ابتياع الحوالات على الرغم من علمهم بتوقف الدورة المستندية للمناطق الساخنة		توسيط الفرع الرئيسي في البياتع الحوالات يتضح من الاتي :- ١- عدم استعانة الفريق الرقابي بدليل الربط والتحليل بخصوص الربط بين تواريخ ايقاف الدورة المحاسبية للفروع وتواريخ الصرف ٢- لم يتم تعزيز الملاحظة الرقابية بتوصية من شأنها محاسبة المقصرية في حالة ثبوت مقصيرتهم بعد التاكد من فقرة ابتاع الصكوك بدون توسيط الفرع الرئيسي
١١- استمرار تزايد رصيد حساب مدينو ديون متأخرة التسديد لفروع المصرف في بغداد والمحافظات حيث بلغ (١٢٠٣٨٨٥١٤٧٢١) دينار (مائة وعشرون مليار وثلاثمائة وثمانية وثمانون مليون وخمسمائة وأربعة عشر ألف وسبعمائة وواحد وعشرون دينار) كما في ١٢/٣١ /٢٠١٤ أي بزيادة مقدارها (٩١٥٨١٩٧٤٠٧٠) دينار (واحد وتسعون مليار وخمسمائة وواحد وثمانون مليون وتسعمائة وأربعة وسبعون ألف وسبعون دينار) عن السنة السابقة مما يؤشر ضعف إجراءات المصرف في استحصال أمواله وبين المصرف بموجب إجابته على استفسارنا المرقم (٢١) في ٢٠١٥/٤/٢١ إن قسم التحصيل مستمر بمتابعة إجراءات تحصيل الديون مع كافة الفروع ومن خلال اللجان الموجودة في تحصيل المبالغ المستحقة و اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بشان تحصيل المبالغ المستحقة.	الاجراءات التحليلية والاستفسار	يتطلب من الفريق الرقابي التأكد من : ١. قيام المصرف بوضع الاجراءات المناسبة تجاه تلك الديون . ٢. هل تم فرض الفوائد على المتأخرات وما هو حجم تلك الفوائد في كلا الحالتين مما يتطلب الافصاح . ٣. هل اعتمد المصرف التحوط تجاه حالات عدم امكانية تحصيل كل او بعض تلك المبالغ من خلال اعتماد مخصص بتلك المتأخرات. ٤. هل قام المصرف بدراسة الائتمان لعملاء المصرف قبل قيل الاقراض. ٥. اسماء ومبالغ المدينون من سنة الى اخرى وهل يتم تكرار منح قروض لاسماء معينة من دون تسديد مابذمهتم ٦. هل توجد قرارات خاصة بتاجيل سداد ديون بعض المقتضرين وماهي دواعي هذه القرارات ٧. ما هو اثر الخسائر الناجم او المتوقع عن تلك الديون .

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
نوصي بتكثيف الجهود والعمل على تحصيلها خاصة المدور منها من سنوات سابقة مع توجيه الفروع كافة لاتخاذ الإجراءات القانونية الأصولية لحث الزبائن على التسديد واستحصال ديون المصرف ومسائلة الموظفين المقصرين في استحصال الديون.		وعليه فلا بد من للفريق الرقابي الاشارة الى كل تلك النقاط المشار اليها اعلاه ضمن الملاحظة المطلوبة مع الاشارة الى حجم الهدر الحاصل او المتوقع حصوله في اموال المصرف في حال عدم اعتماد تلك النقاط.
١٢- <u>دائنو توزيع الأرباح</u> بلغ رصيد حساب دائنو توزيع الأرباح /٢٦٨ كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ مبلغ مقداره (١٦٠٩٧٩٦٣٤٨) دينار (مليار وستمائة وتسعة ملايين وسبعمائة وستة وتسعون ألف وثلاثمائة وثمانية وأربعون دينار) الا ان لم يتم استبعاد الإيرادات التحويلية من الربح لأغراض حصة العاملين خلافا للمادة (١١) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢)لسنة/١٩٩٧(المعدل) وحيث أن الإيرادات اكبر من الربح فهذا يعني عدم استحقاق العاملين لحصتهم من الفائض القابل للتوزيع البالغ رصيده (٢٤٢٢٧٠٦٤٢) دينار (مائتان واثنان وأربعون مليون ومائتان وسبعون ألف وستمائة واثنان وأربعون دينار). نوصي باتخاذ اللازم واجراء التسويات القيدية.	المراجعة المستندية والحسابية	في حال وجود خطأ او خلل في توزيعات الارباح وهو مشخص لدى الفريق الرقابي فأن الامر يتطلب اعادة البيانات المالية الى الجهة الخاضعة للتعديل لاجراء التعديلات اللازمة عليها بدل التوصية باتخاذ اللازم واجراء التسويات القيدية .
١٣- من خلال قيامنا بتدقيق قسم الخزينة و الموجود النقدي للفرع الرئيسي (الغرفة الحصينة) لاحظنا مايلي:- أولا- عدم وجود أوامر إدارية خاصة بالمخولين (مدير الفرع وامين الصندوق)للاحتفاظ بمفاتيح الغرفة الحصينة والخزائن والأرقام السرية وتمت الإجابة من قبل الفرع على استفسارنا المرقم (٣٧)	فحص اجراءات الرقابة الداخلية	١- عدم تحقق الاهداف الخاصة بالوجود والملكية ومتانة نظام الرقابة الداخلية وافتقار الربط بين هذه الملاحظة والملاحظة االخاصة استمرار المصرف على عدم اعداد كشف التدفق النقدي ٢- ان الاحتفاظ بالنسخ الاحتياطية من مفاتيح الخزائن لا يتم داخل الفروع بل يتم الاحتفاظ بها لدى الادارة العامة للمصرف او لدى طرف اخر ،

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
بتاريخ٢٠١٥/٨/١٣ بان تعليمات المصرف تقضي بأن يكون مدير الفرع هو الحامل لمفاتيح الغرفة الحصينة بالإضافة إلى أمين الصندوق ولا يوجد أمر إداري خاص بذلك ؛نوصي بتشكيل اوامر ادارية خاصة بالمخولين. ثانياً- عدم احتفاظ الفرع بنسخ إضافية لمفاتيح الخزائن لدى موظفين مخولين بذلك وإنما يتم حفظ تلك النسخ لدى مصرف الرافدين، علماً انه لا توجد تعليمات لدى المصرف بخصوص حفظ المفاتيح لدى مصرف الرافدين. نوصي باحتفاظ الفرع بالنسخ الاضافية للمفاتيح. ثالثا- ظهور رصيد ضمن كشف النقود بمبلغ (٩٥٩٣٢٨٧٢٤٤) دينار (تسعة مليارات وخمسمائة وثلاثة وتسعين مليون ومائتين وسبعة وثمانين ألف ومائتين وأربعة وأربعين دينار)، تحت حساب ١٨٩ مقاصة حيث أن الحساب لم يرد ضمن النظام المحاسبي للمصارف؛ نوصي بالالتزام التام بالنظام المحاسبي للمصارف .		فقد يستغل استعمل تلك النسخ الاضافية من قبل المحتفظ بها وعليه يصبح من الصعب تحديد المسؤولية عن الاختلاس او النقص . ٣- لم تبين الملاحظة الرقابية طبيعة الرصيد والمدرج تحت حساب ١٨٩ مما يتطلب تحديد طبيعة الحساب فأن كان خطاء في التسمية فيمكن اصدار التقرير بعد اجراء التعديل اما اذا كانت طبيعة الحساب مغايرة للبنود النقدية فيجب على الفريق الرقابي اصدار رأي سلبي مما يتطلب بذل مزيد من العناية بهذا الصدد .
١٤- قيام المصرف بتثبيت مبالغ الغرامات المفروضة من قبل البنك المركزي العراقي على حـ/ فوائد الاقتراض الداخلي حيث بلغت (٦١٠٦٤٩٨٠) دينار (واحد وستون مليون وأربعة وستون ألف وتسعمائة وثمانون دينار) بدلا من حساب/تعويضات وغرامات (٣٨٣٢)؛ نوصي الالتزام بالتبويب الصحيح.	المراجعة المستندية	ان قيام المصرف بهذا الاجراء يعطي مؤشرات بخصوص الجهل بالستجيل المحاسبي الصحيح او القيام بممارسات محاسبية غير سليمة من شأنها ان تعطي نتائج مغايرة لطبيعة العمل وعلى فريق العمل الرقابي مراعاة الاتي :- ١- الغرامات المفروضة من قبل المركزي على المصرف تعد حالة سلبية ووجه من اوجه القصور في العمل المصرفي اما فوائد الاقتراض الداخلي فهو حساب ينجم عن المعاملات الاعتيادية للمصرف ٢- ان التوصية بالالتزام بالتوبيب الصيحيح لا تعد كافية يتطلب ذلك اسباب الغرامات واسباب عدم ادراجها ضمن التبويب الصحيح واثر ذلك على صحة الربح القابل للتوزيع للعاملين بالمصرف

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		٣- يتطلب الاستفسار عن هذه الحالة واجراء تدقيق معمق بخصوص الالتزام بالقوانين والتعليمات
تقرير نتائج اعمال مديرية المرور العامة لسنة ٢٠١٤		
١- عدم قيام المديرية بتزويدنا بسجل التوحيد الخاص بالحسابات الاستثمارية للسنة موضوع التقرير ، بسبب إرساله إلى وزارة المالية / دائرة المحاسبة ، بموجب كتاب المديرية / شعبة الحسابات المرقم (٣٥٠٤٣) في ٢٠١٥/٦/٣ ، مما يتطلب المتابعة الجدية من قبل المديرية والتنسيق مع وزارة المالية ، لغرض الإسراع في المصادقة على السجل أعلاه .	الفحص الاولي للبيانات المالية	ان عدم وجود سجل التوحيد لا يعني عدم اجراء المطابقات الخاصة بهذا السجل
٢- جاري دائرة المحاسبة :- بلغ إجمالي التمويلات الخاصة بالحسابات الاستثمارية خلال السنة موضوع التقرير بحدود (٥٦١٠١) مليون دينار (ستة وخمسين مليار ومائة وواحد مليون دينار) بموجب السجلات المالية للمديرية ، في حين كان إجمالي التمويلات بموجب تأييد وزارة المالية/دائرة المحاسبة بكتابها المرقم (٩١٩٢/٥٣/١٧) في ٢٠١٥/٥/١١ ، بمبلغ مقداره (١٠٠٠٠) مليون دينار (عشرة مليارات دينار) ، أي بفارق مقداره (٤٦١٠١) مليون دينار (ستة وأربعون مليار ومائة وواحد مليون دينار) ولدى استفسارنا من المديرية تبين ان الفرق يمثل المبالغ المحولة من صندوق تنمية العراق (DFI) إلى المصرف العراقي للتجارة بموجب كتابي وزارة المالية المرقمين (٢٧٧٢٢) و(٩١٧٨) في ٢٠١٣/١٢/٢٦ و ٢٠١٤/٥/٤ على التوالي لغرض فتح اعتماد مستندي لعقد توفير متطلبات المرحلة الثانية من المشروع الوطني لتسجيل المركبات وإجازات السياقة ، نوصي بالتنسيق مع وزارة المالية لغرض معالجة ذلك .	المطابقة و الاستفسار	ان الملاحظة المذكورة تخص عدم تثبيت مبالغ ممولة عن طريق صندوق تنمية العراق وان ماورد في سجلات المديرية صحيح والخلل ضمن سجلات وزراة المالية لعدم تقيد المبالغ المحولة من صندوق تنمية العراق كتمويل وبذلك وكان على الفريق الرقابي التحقق من مدى تنفيذ العقد الخاص بهذه التمويلات مع مراعاة الاتي :- ١- التاكد من الاستخدام الامثل لهذه التمويلات ووفق للعقود المبرمة بشأنها لتحقيق هذف الوجود ٢- طلب تأييدات من المصرف العراقي للتجارة بخصوص متابعة تنفيذ الاعتماد المستندي للحصول على المصادقات الطرف الثالث ٣- اعلام الفريق الرقابي بوزارة المالية للتحقق بشأن الموضوع كجزء من حماية المال العام والتدقيق المتقاطع بين الجهات الخاضعة لرقابة الديوان .
٣- ارتفاع كبير في عدد المخالفات المرورية المضبوطة خلال السنة موضوع	الاجراءات التحليلة	ان الارتفاع في عدد المخالفات المرورية ليس دليلا على تحسن اداء المديرية اذ

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
التقرير بنسبة (٨٤%) مقارنة بالسنة السابقة ، ما يؤشر على وجود تحسن كبير في مستوى اداء المديرية في هذا المجال، مما يتطلب وضع إجراءات رادعة لتقليل المخالفات المرورية .		ان تحسن اداء المديرية بمدى الالتزام بالقوانين والانظمة المرورية وبذلك تقل المخالفات المرورية ،
٤- بلغ إجمالي التخصيصات السنوية لحسابات الموازنة الاستثمارية للمديرية (٦٩٧٥٠) مليون دينار (تسعة وستون مليار وسبعمائة وخمسون مليون دينار) للسنة موضوع التقرير ، في حين بلغ إجمالي المصروفات الفعلية (١٢٨٥٩) مليون دينار (أثنا عشر مليار وثمانمائة وتسعة وخمسون مليون دينار) خلال السنة المذكورة ، وبالتالي فأن نسبة التنفيذ المالي بلغت (١٨%) ، مما يؤشر وجود تلكؤ واضح في تنفيذ المشاريع وعدم استغلال التخصيصات المرصدة نوصي بالمتابعة الجدية من قبل المديرية في تنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية واستغلال التخصيصات المرصدة لتلك المشاريع لتحقيق الفائدة المرجوة منها.	الاجراءات التحليلة	ان انخفاض اجمالي المصروفات عن التخصيصات الموضوعة لا يعني بالضرورة انخفاض بنسبة التنفيذ المالي اذ ان التنفيذ المالي لاي مشروع مرتبط بمدى توفير السيولة النقدية (التمويلات) ومراحل انجاز المشروع لذا يتطلب من الفريق الرقابي التحقق :- ١- اجراء عملية الربط والمقارنة بين حجم التمويلات (السيولة النقدية الخاصة بالمشروع) وبين مقدار الانجاز الفعلي للمشروع ، للوصول الى هدف التحقق والاكتمال والوجود ٢- لقيلس مراحل تنفيذ اي مشروع يجب ربط مستوى التنفيذ المالي بمستوى التقدم بتنفيذ العقد فضلا عن ملائمة هذه المستويات ومتطلبات بنود العقد الخاص باي مشروع وبذلك افقد هدف مهم وهو التقييم المناسب
٥- لم تقم المديرية بالصرف على مشروع اعداد دراسات وتصاميم بنايتها خلال السنة موضوع التقرير بالرغم من تخصيص (١٠٠) مليون دينار (مائة مليون دينار) في موازنتها الاستثمارية ، نوصي بالتحري عن اسباب ذلك ومعالجتها .	المقارنة بين المخصص والمصروف	ان عدم الصرف من المبالغ المخصصة لاي بند من بنود الموازنة لا يرتبط بمقدار التخصيصات المرصدة وانما يرتبط بمقدار التمويلات على الحساب المخصص له المبلغ المراد صرفه لذا يتطلب من الفريق الرقابي مراعاة الاتي : ١- التاكد من وجود التمويلات الكافية للصرف وخاصة ان عميلة التمويل مرتبط بوزراة المالية ٢- التاكد من عدم وجود موانع اخرى ادت الى عدم اعداد الدراسات الخاصة ببناية المديرية وبذلك افقد دليل اثبات مهم وهو المقارنة المنطقية بين الحسابات والربط

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		بينهما
٦- لدى تدقيقنا لمطابقة كشف الحساب الجاري المفتوح لدى مصرف الرشيد / فرع الملعب المرقم (٢٠٠٢٠) ، والبالغ مقداره (١١٤٥٣٧٦٧٤٥٨) دينار (إحدى عشر مليار وأربعمائة وثلاثة وخمسون مليون وسبعمائة وسبعة وستون إلف وأربعمائة وثمانية وخمسون دينار) كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ بموجب السجلات المالية ، فقد لاحظنا ما يأتي :- (١) لم تقم المديرية بتزويدنا بتأييد المصرف برصيد الحساب الجاري كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ ، نوصي بتزويدنا بتأييد المصرف برصيد الحساب الجاري. (٢) بلغ رصيد حساب الشيكات الموقوفة (٤١٦١٠٧٢٠٠) دينار (أربعمائة وستة عشر مليون ومائة وسبعة إلف ومائتان دينار) لغاية ٢٠١٤/١٢/٣١ ، والذي يمثل المبلغ المصروف إلى شركة السلام العامة ، نوصي بتصفية الرصيد المذكور وفق الاصول.	الاطلاع على السجلات	تعد المصادقات واحدة من ادلة الاثبات القوية وان الملاحظة المذكورة تؤيد خلوها من هذا الدليل وخاصة ان الديوان لديه فرق رقابية في مختلف الوحدات الحكومية وبامكانه الحصول على ادلة اثبات خارجية الا انه لوحظ الاتي بشأن الملاحظة المذكورة : ١- عدم الطلب من الفرق الرقابية في مصرف الرشيد وشركة السلام العامة تأييدات بارصدة الميدرية في سجلات الجهتين المذكورتين سابقا وبذلك افقد هدف وهو الوجود والتحقق من الملكية ٢- لم يتم الاستفسار لبيان اسباب وجود شيكات موقوفة تعود لشركة السلام العامة ، مع اجراء التدقيق المتقاطع بين فريقي الرقابة في المديرية وفي الشركة المذكورة للتاكد من موقوفية هذه الشيكات
٧- لدى تدقيقنا لأرصدة الحسابات المدينة والدائنة والسلف والأمانات الظاهرة ضمن كشف حسابات الموازنة الاستثمارية كما في ٢٠١٤/١٢/٢١ ، فقد لاحظنا ما يأتي:- (١) لم تقم المديرية بتزويدنا بالكشوفات التحليلية الخاصة بـ (السلف المؤقتة الأخرى ، سلف الاعتمادات المستندية ، الأمانات ، الدائنون) ، نوصي بتزويدنا بالكشوفات التحليلية المشار إليها أعلاه (٢) عدم قيام المديرية بتزويدنا بكشف تبعة الاعتمادات المستندية المفتوحة لصالحها والبالغ رصيدها (٦٠٤٧٩٢٠٢٣٠٦) دينار (ستون مليار وأربعمائة وتسعة وسبعون مليون ومائتان واثنان إلف وثلاثمائة وستة دينار) كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ ومطابقتها مع المصرف العراقي للتجارة (TBI) ، لذا نوصي	الفحص الاولي	ان عدم تزويد الفريق الرقابي بالاوليات المشار اليها في الملاحظة جانبا لا يعفي الفريق الرقابي من اجراء التدقيق ولدينا بشأن ذلك ما يلي : - ١- لم يتم الاستفسار عن اسباب عدم تزويد الفريق الرقابي الاوليات المطلوبة ٢- بامكان الفريق الرقابي التأكد اقيام السلف المؤقتة الأخرى ، سلف الاعتمادات المستندية ، الأمانات ، الدائنون بالرجوع الى السجلات الخاصة بها وليس الاعتماد فقط على الكشوفات التحليلة وبهذا اغلفت دليل الاثبات بشأن مراجعة السجلات وافقد الوصول الى اهداف التدقيق الخاصة بالوجود ، الصحة ، الاكتمال ٣- ان عدم وجود كشف تبعة الاعتمادات المستندية المفتوحة لاجراء عملية

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
بأجراء المطابقات الدورية مع المصرف المذكور أعلاه وتحديد الاختلافات ومعالجتها وفق الأصول		المطابقة مع المصرف العراقي للتجارة المفتوح لديه الاعتمادات ، لا يلغي مسؤولية الفريق الرقابي في التحقق من فريق العمل في المصرف المذكور للوقوف على مبلغ الاعتمادات المستندية ، وبذلك افقد هدف التحقق والوجود الخاصة بهما
٨- لم يتم تزويدنا بالتقارير الخاصة بسير العمل ونسب الانجاز الفني للمشاريع المنفذة ، ليتسنى لنا مقارنتها بنسب الانجاز المالي لغرض تحديد مجالات الاخفاق والتقصير في تنفيذ تلك المشاريع ، نوصي بتزويدنا بالتقارير اعلاه ونسب الانجاز الفني للمشروع .	الفحص الاولي	ان عدم تزويد الفريق الرقابي بالتقارير الخاصة بسير العمل ونسب الانجاز الفني للمشاريع المنفذة لايعني عدم الحصول معلومات يمكن من خلاله تكوين راي بخصوص الموضوع محل التدقيق ، اذ كان بامكان الفريق الرقابي مراجعة الاضابير الخاصة لكل مشروع للوقوف على نسب الانجاز الفني والحصول على المعلومات المناسبة بهذا الصدد ، وبذلك اهمل الفريق استخدام دليل اثبات مهم وهو مراجعة السجلات
٩- تأخرت المديرية بتقديم بياناتها المالية إلى هذا الديوان حيث قدمت بشكلها الأولي بموجب كتابها ذي العدد (٢٥٠٩٦) في ٢٠١٥/٤/٢٠ وأعيدت للمرة الأولى بموجب كتاب الديوان ذي العدد (٩٤٢٩/٤/٧/٥) في ٢٠١٥/٥/٢٨ ، لتضمنها بعض النواقص الجوهرية ، وقد قدمت بعد استكمالها ووضعها بصيغتها النهائية بموجب كتاب المديرية المرقم (٤٤٣٩٣) في ٢٠١٥/٧/١٣، وتم اعادتها بناءاً على طلب المديرية بموجب كتابها المرقم (٦٣٣٠٩) في ٢٠١٦/٩/٦ لغرض اجراء التعديلات في ضوء كتاب وزارة المالية المرقم (١٤٢٠٦) في ٢٠١٦/٧/٢٤ ، خلافاً لاعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء ذي العدد (١٢١٤/٥/٢) في ٢٠١٤/١/٢٣ والذي حدد يوم ٢٠١٥/١/٣١ أخر موعد لتقديم البيانات المالية ، نوصي الالتزام بالتعليمات النافذة وتقديم البيانات المالية في الموعد المحدد .	الفحص الاولي للبيانات المالية	يتطلب من الفريق الرقابي وخاصة في ظل التأخر في تقديم البيانات المالية لسنة ٢٠١٥ اذ قدمت بفترة تأخير تتراوح بحدود سنة ونصف دراسة الاحداث اللاحقة خلال فترة التاخير وانعكاسها على البيانات المالية الا انه لوحظ عدم ايلاء هذا الموضوع اهمية من قبل الفريق الرقابي وبذلك افقد هدف وهو تتبع الاحداث اللاحقة

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
١٠- <u>النقدية في الصندوق</u> : اولا- عدم تثبيت البيانات الخاصة بالمبالغ المودعة في الحساب الجاري لدى المصرف خلال السنة موضوع التقرير في سجل يومية الصندوق (محاسبة /٦٦) ، والاكتفاء بتثبيت المبالغ المقبوضة فقط ، مما ادى الى صعوبة إجراء عملية الجرد والمطابقة بين المبالغ المقبوضة والمبالغ المودعة ، نوصي بتثبيت المبالغ المقبوضة والمودعة في السجل أعلاه . ثانيا - وجود حالات حك وشطب وتعديل في مبالغ بعض وصولات القبض (محاسبة /٣٧أ) دون تعزيز ذلك بتواقيع المخولين	الاطلاع على السجلات	ان عملية قبض المبالغ تتم بموجب وصولات قبض وان عدم ذكر البيانات الخاصة بقبض المبالغ والاكتفاء بذكر المبلغ المقبوض من شأنه الوصول الى المبالغ المقبوضة وبذلك يمكن التحقق من صحة المبلغ المقبوض ، ولا يمكن الوقوف على اسباب قبض هذا المبلغ وهذا يتطلب من الفريق الرقابي :- ١- الوقوف على الفروقات ان وجدت بين ما مقبوض فعلا وما تم ايداعه لدى المصرف لتحقيق هدف الوجود والملكية ٢- بالامكان اجراء عملية الجرد خلافا لما ورد بالملاحظة لان الجدر يتم على اساس ما قبض فعلا وبين ما مجود من نقد في الصندوق وبيان اسباب الاختلاف ان وجدت ٣- بخصوص وجود حالات شطب وحك في مبالغ بعض وصولات القبض يتطلب من الفريق الرقابي تعزيز هذا الدليل بدليل اخر وهو الوجود بمعنى هل الحالات المذكورة ادت الى فقدان النقد ام مجرد اخطاء غير مقصودة للجهل بانظمة الرقابة والضبط الداخلي .
١١- <u>النقدية لدى المصارف</u> : لدى تدقيقنا لمطابقات كشف الحسابات الجارية الخاصة بالمديرية والدوائر التابعة لها المفتوحة لدى المصارف فقد لاحظنا ما يأتي :- اولا- عدم قيام مديرية مرور الكرخ بتسوية الصكوك الموقوفة البالغ عددها (١٧) صك ، وبمبلغ اجمالي (١٠٧٦٢) ألف دينار (عشرة ملايين وسبعمائة واثنان وستين إلف دينار) ، على الرغم من مضي المدة القانونية البالغة (ستة أشهر وعشرة أيام) ، نوصي باتخاذ الاجراءات اللازمة لتسويتها اصوليا . ثانيا- عدم قيام المديرية العامة بإجراء المطابقات الشهرية للحساب الجاري الخاص بالرواتب المفتوح لدى مصرف الرشيد / فرع الملعب المرقم (٢٠٠١٠) منذ عام	الملاحظة	١- لم تعزيز الملاحظة المذكور جانبا باستفسار يوضح اسباب عدم تسوية الصكوك الموقوفة برغم من مضي المدة القانونية حتى يمكن وضع التوصية المناسبة بعد الوقوف على المبررات التي ترد في الاستفسار ٢- ان عدم اجراء المطابقة الشهرية للحساب الجاري الخاص بالرواتب لا يعني بالضرورة وجود ملاحظة اذا ان الرواتب يتم تمويلها عن طريق وزارة المالية بتغذية الحساب الجاري للرواتب بشكل شهري ، وبامكان الفريق الرقابي الحصول على دليل اثبات خارجي من المصرف المفتوح لديه الحساب الجاري وهذا يعد من الادلة القوية التي تعزز صحة ماورد في هذا الحساب ومقارنته مع السجلات للوقوف على اسباب الاختلاف

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
/٢٠١٠ ، وما بعدها على الرغم من تأكيداتنا المستمرة في تقاريرنا عن بيانات السنوات السابقة خلافا لتعليمات النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ، نوصي بأجراء المطابقات الشهرية للحساب المذكور عملاً بالتعليمات النافذة.		ووضع التوصيات اللازمة بصددها
١٢- بلغ رصيد حساب الأمانات (١٢٤١٥٠٤) الف دينار (مليار ومائتان وواحد وأربعون مليون وخمسمائة واربعه إلف دينار) كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ ، ولدينا بشان ذلك ما يأتي: اولا- لم تقم المديرية بفتح حساب مصرفي خاص بإيداع مبالغ الأمانات بالرغم من تجاوز مبلغها (مليار) دينار، خلافاً لما جاء بكتاب وزارة المالية/دائرة المحاسبة المرقم (١٩٣٤٦) في ٢٠١١/١٢/٤ ، نوصي الالتزام بالتعليمات النافذة. ثانيا- لم تقم المديرية بمتابعة و تصفية الامانات الموقوفة والمدورة من سنوات سابقة ، خلافاً لأعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء وكتاب وزارة المالية/دائرة المحاسبة المشار اليهما اعلاه نوصي الالتزام بالتعليمات النافذة .	الملاحظة	لم يتم الوقوف على الاسباب الحقيقة من قبل الفريق الرقابي التي ادت الى عدم فتح حساب جاري خاص بالامانات فضلا عن الوقوف على اسباب عدم متابعة تصفية الامانات الموقوفة والمدورة من سنوات سابقة وهذا يتطلب تعزيز الملاحظ الرقابية باستفسار يتناول الملاحظة المذكورة فضلا عن بيان وجود اي تصرفات بخصوص الامانات خلافا للاغراض التي حددت لاجلها ، وهذا يعزز هدف مهم وهو ضمان حقوق المديرية وحقوق الاخرين المقيدة لصالحهم الامانات .
١٣- <u>الحسابات المدينة والدائنة</u> :- اولا- عدم قيام المديرية باستحصال تأييدات بالأرصدة المدينة والدائنة من الجهات ذات العلاقة ، لغرض التحقق من صحة تلك الأرصدة ، نوصي باستحصال تأييدات بالأرصدة من الجهات المعنية . ثانيا- لم تقم المديرية باتخاذ الإجراءات اللازمة لتسوية رصيد حساب دائنوا الرواتب والأجور المعادة البالغ (٨٠٩٠٦٧) الف دينار (ثمانمائة وتسعة مليون وسبعة وستون إلف دينار)كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ ، من ضمنه مبلغ مقداره (٦٩١٣٢٧) الف دينار (ستمائة وواحد وتسعون مليون وثلاثمائة وسبعة وعشرون إلف دينار) ، موقوف ومدور من سنوات سابقة ، خلافاً لاعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء وكتاب وزارة المالية/دائرة المحاسبة	الملاحظة	من الملاحظة المشخصة جانبا يتبن لنا الاتي :- ١- عدم حصول الفريق الرقابي على تاييد بارصدة الجهات المدينة والدائنة وهذا يعد دليل اثبات خارجي يتمتع بحجية اقوى وفي ظل السلطة الرقابية التي يتمتع بها الديوان بامكانه الحصول على هذا الدليل واجراء المطابقة مع ما مقيد في سجلات المديرية ٢- لم يتم الاستفسار عن الاسباب التي ادت الى عدم تسوية رصيد حساب دائنوا الرواتب والأجور المعادة وماهية هذه الاسباب للوقوف عليها وايجاد التوصية اللازمة بخصوصها ٣- لم يتم الاستفسار عن الاسباب التي ادت الى عدم تسوية رصيد حساب الصكوك غير المسحوبة وماهية هذه الاسباب للوقوف عليها وايجاد

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
المشار اليهما اعلاه ، نوصي بدراسة وتسوية رصيد الحساب المذكور. ثالثا- عدم قيام المديرية بتسوية رصيد حساب الصكوك غير المسحوبة البالغ (٤٦٥٣٤) الف دينار (ستة وأربعون مليون وخمسمائة واربعه وثلاثون إلف دينار) كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ ، من ضمنه مبلغ (٢٧٥٨٤) الف دينار (سبعه وعشرون مليون وخمسمائة واربعه وثمانون الف دينار) يعود لسنوات سابقة ، خلافاً لاعمام الأمانة العامة لمجلس الوزراء وكتاب وزارة المالية/دائرة المحاسبة المشار اليهما اعلاه ، نوصي بدراسته ومعالجته اصوليا.		التوصية اللازمة بخصوصها
١٤- وجود موجودات ثابتة معارة أو منسبة إلى جهات خارجية ، لم تقم المديرية باتخاذ الاجراءات اللازمة لإعادتها لغاية تأريخ إعداد هذا التقرير ، فضلاً عن عدم استحصال المديرية تاييدات من الجهات المعار إليها تلك الموجودات ، نوصي بضرورة المتابعة الجدية من قبل المديرية ، والإسراع في إعادة الموجودات المعارة.	الملاحظة	لم يقم الفريق الرقابي بالحصول على تاييدات من الجهات المنسب والمعارة اليها الموجودات الثابتة وبذلك افقد هدف مهم وهو الوجود فضلا عن عدم الافصاح بشكل صريح عن تملك هذه الموجودات من قبل المديرية ، وعدم تعزيز الاملاحظة باستفسار عن الاسباب المؤدية الى اعادة هذه الموجودات وهل هي اسباب يمكن السيطرة عليها من قبل المديرية ام لا لوضع التوصية المناسبة بصددها .
١٥-عدم تضمين القيود النظامية المتقابلة للموجودات للسنة موضوع التقرير بقيمة الموجودات المخزنية المشتراة خلال السنة المذكورة والسنوات السابقة ، على الرغم من طلبنا ذلك بموجب تقريرنا الرقابي المرقم (١٦٩٥٢/٤/٧/٥) في ٢٠١٤/٩/١٤ ، والخاص بـ(البيانات المالية لمديرية المرور العامة للسنة المنتهية في ٣١/كانون الاول/٢٠١٣) خلافاً لتعليمات النظام المحاسبي الحكومي/اللامركزي ، نوصي الالتزام بالتعليمات النافذة وتضمين القيود النظامية المتقابلة بأقيام الموجودات المخزنية .	مراجعة السجلات	ان عدم وجود قيود نظامية متقابلة للسيطرة على الموجودات يعطي مؤشرات بخصوص وجود مجموعة من الاشكاليات المتعلقة بوجود وملكية هذه الموجودات وان عدم تنظيم مثل هذه القيود يتطلب من الفريق الرقابي :- ١- الحصول على محاضر جرد الموجودات وخاصة للموجودات التي لم ينظم بها قيود نظامية ومطابقتها مع المستندات المعززة لها مثل سندات الملكية ، وصولات الشراء و مستندات الادخال والاخراج المخزني ومستندات الخاصة بالعهدة (بحوزة من الموجود) وهذا يحقق هدف الوجود والملكية ٢- القيام باجراءات تحليلة كما وقيمة لمجموعة من الموجودات التي تم الحصول عليها خلال الفترة التي لم تنظم بها القيود النظامية ومقارنة اهميتها النسبية

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
		الى باقي الموجودات وهذا يعطي مؤشرا بخصوص وجود هدر في المال العام
١٦- عدم تعزيز معظم مستندات الصرف بوصولات القبض من الدوائر والجهات الحكومية ذات العلاقة ، التي تؤيد استلامها لمبالغ الصكوك المحررة خلال السنة موضوع التقرير ، نوصي بتعزيز جميع مستندات الصرف بوصولات القبض من الدوائر والجهات الحكومية ذات العلاقة .	المراجعة المستندية	من الجدول المبين جانبا ان الجهة الوحيدة التي لم يتم الحصول على تاييدات بقبض مستحقاتها هي شركة توزيع المنتجات النفطية ، وهذا يتطلب من الفريق الرقابي الاستفسار عن اسباب عدم الحصول على هذه الوصولات ، فضلا عن الحصول عن طريق الفريق الرقابي العامل في شركة توزيع المنتجات النفطية عما يثبت قبض هذه المبالغ من عدمه لوضع التوصية المناسبة بشانها
١٧- لم تقم المديرية بإبلاغ ديوان الرقابة المالية الاتحادي عن حالات الاختلاس والسرقة والتزوير الحاصلة خلال الأعوام (٢٠١١- ٢٠١٤) ، خلافاً لإحكام المادة (١٨) من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (٣١) لسنة / ٢٠١١ (المعدل) ، والتي تنص على (على الجهات الخاضعة لرقابة الديوان إبلاغه عن المخالفات المالية التي تقع فيها حال اكتشافها) ، نوصي الالتزام بالقوانين النافذة وابلاغ هذا الديوان عن جميع المخالفات المالية حال حدوثها. ١٨- بلغ عدد الدعاوى القانونية المقامة من قبل الغير على المديرية خلال السنة موضوع التقرير (٩٧) دعوى ، حسم منها (٤٣) دعوى والمتبقي (٥٤) دعوى لازالت قيد الانجاز ، وحسب ما جاء بإجابة المديرية /الشعبة القانونية بكتابها المرقم (١٠٦٥٧) في ٢٠١٥/٢/٢٢ ، نوصي بالإسراع في حسم الدعاوي المتبقية .	الملاحظة	١- لم يتم التأكد من وجود حالات اختلاس او تزوير او سرقة حتى يتم اسناد المخالفة بعدم ابلاغ الديوان بهذه الحالة مما يتطلب تعزيز هذه الملاحظة باستفسار ، فضلا عن وجود عدة ملاحظات غير محسومة مثل عدم وجود القيود النظامية المتقابلة للموجودات و عدم اجراء مطابقة حساب البنك المذكورة سابقا ٢- لم يتم التحقق من حسم موضوع الدعوى لصالح المديرية ام لصالح الغير وفي حالة هذه الدعوى حسمت لصالح الغير من هو المسبب بها حتى يمكن تحميله المسؤولية جراء ذلك فضلا عن عدم معرفة ما هية هذه الدعوى واثرها على المال العام
البيانات المالية لشركة السلام العامة ٢٠١٥		
١- عدم قيام الشركة بأعداد كشف التدفق النقدي خلافاً للقاعدة المحاسبية رقم (٧) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق رغم كونه من الكشوفات الملزم إعدادها، علماً بأننا قد أشرنا إلى ذلك في	الفحص الاولي للبيانات المالية	١- افتقار ربط ذلك الدليل بالتحقق من وجود النقدية بتاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١ ٢- لم تبين الملاحظة اسباب عدم اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب وما هي مبررات الادارة الخاضعة للتدقيق بهذا الصدد ، ، وبهذا لم تستعين

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
تقاريرنا السابقة. نوصي بضرورة إعداد كشف التدفق النقدي وفق القاعدة المحاسبية أعلاه.		الفريق الرقابي بدليل الاستفسار الخاص بالموضوع اعلاه
٢- عدم قيام الشركة بإعداد حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة وكشف بخلاصة التعهدات غير المنجزة وكشف بمقارنة الارقام الرئيسية الواردة في الحسابات الختامية للسنوات الخمسة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ خلافاً للنظام المحاسبي الموحد. نوصي بضرورة أعداد الكشوفات أعلاه وفق النماذج الواردة في النظام المحاسبي الموحد.	الفحص الاولي للبيانات المالية	عدم ربط نتائج التي يمكن ان يفرزها هذا الحساب علة نتيجة النشاط النهائية وخاصة ان صافي نتائج اعمال الشركة كانت خسارة ، مما يتطلب من الفريق الرقابي التحقق من مقدار مساهمة نتيجة حساب الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة بنتيجة النشاط النهائي ، وبذلك افقد هدف التحقق
٣- قامت الشركة بإعداد المطابقة بين قوائم الجرد الفعلي للموجودات الثابتة وسجلات الموجودات الثابتة، حيث أوضح تقرير نتائج المطابقة وجود فروقات دون تحديد أسبابها وسبل معالجتها	المطابقة	يتطلب من الفريق الرقابي الوقوف على اسباب الفروقات بين قوائم الجرد الفعلي وسجلات الموجودات الثابتة من خلال الاستفسارات بهذا الصدد ولتحقيق هدف المحافظة على المال العام وتحميل مسؤولية ذلك للجهات المسببة بهذه الفروقات
٤- قامت الشركة بشطب بعض الموجودات الثابتة خلال سنة/٢٠١٥ من سجل الموجودات دون استحصال موافقات أصولية ودون إجراء قيود للشطب مما نتج عن ذلك فرقاً مقداره (٨٣٢) ألف دينار (ثمانمائة واثنان وثلاثون ألف دينار) بين رصيد حساب عدد وقوالب (حـ/١١٥) الظاهر في سجل الموجودات الثابتة البالغ (٣٥٧٧) ألف دينار (ثلاثة ملايين وخمسمائة وسبعة وسبعون ألف دينار) وبين رصيد الحساب أعلاه الظاهر في ميزان المراجعة والبالغ (٤٤٠٩) ألف دينار (أربعة ملايين وأربعمائة وتسعة ألف دينار)، الأمر الذي أثر على صحة مبلغ الاندثار السنوي المحتسب على العدد والقوالب البالغ (٦٨٩) ألف دينار (ستمائة وتسعة وثمانون ألف دينار).	المطابقة	رغم ان الفريق الرقابي قد شخص اثر شبط الموجودات على القيمة الاجمالية للاندثارات الا انه لم يتم بيان قيمة هذا الاثر والتغيير الذي يطرأ على نتيجة اعمال الشركة نتيجة لعملية الشطب ، مما افقد هدف الدقة والاكتمال
٥- لم يتم تزويدنا بتأييدات ملكية المباني والمنشآت التابعة للشركة صادرة عن الجهات المختصة خلافاً لمتطلبات انجاز البيانات المالية للسنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ ذي العدد (٢٠١٥/٥/٥/٢) في ٢٠١٥/١٢/١ رغم طلبنا	الاستفسار	لم يقم الفريق الرقابي بالحصول على تاييدات من الجهات التجسيل العقاري بخصوص ملكية المباني وخاصة بوجود فريق رقابي في الجهة المذكورة بامكانها تزويدهم بما يؤيد ملكية المباني موضوع الملاحظة وبذلك افقد هدف مهم وهو

الملاحظة المشخصة	الاسلوب المعتمد في تثبيت الملاحظة	ملاحظات الباحثين
لها بموجب مذكرتنا المرقمة (س/٢) في ٢٠١٦/٢/٧، مما تعذر علينا التحقق من ملكية الشركة للمباني والمنشآت المشيدة على موقعي المدائن والتاجيات ومطابقتها. نوصي بضرورة استحصال تأييدات ملكية للمباني صادرة عن الجهات المختصة.		الملكية فضلا عن عدم تعزيز الملاحظة باستفسار عن الاسباب المؤدية لعدم وجود سندات الملكية .
٦- بلغ رصيد حساب مخزون خامات ومواد أولية (حـ/١٣١) في السجلات المالية مبلغ (١٩١٩٤٨) ألف دينار (مائة وواحد وتسعون مليون وتسعمائة وثمانية وأربعون ألف دينار) كما في ٢٠١٥/١٢/٣١، إلا أنه لا توجد مواد وخامات تقابل الرصيد المذكور أعلاه في المخزن، وعليه لم يتم إعداد قوائم جرد أو مسك بطاقات مخزنية، مما يشير إلى عدم صحة الرصيد المذكور وبالتالي أثر ذلك على دقة المركز المالي للشركة	الجرد والمطابقة	بالرغم من اهمية الملاحظة المذكورة وتأثيرها على العرض الا ان الفريق الرقابي لم يوصي بتحديد المسؤولية جراء ذلك وخاصة في ظل فقدان المواد الاولية المخزونة وبذلك افقد هدف الحفاظ على المال العام فضلا عن ضعف اجراءات الرقابة الداخلية بخصوص ذلك
٧- عدم قيام الشركة بطلب تأييدات بأرصدة الذمم المدينة والدائنة من الجهات ذات العلاقة كما في ٢٠١٥/١٢/٣١ ،حيث لم يتأيد لنا صحة تلك الأرصدة، علماً بأننا قد أشرنا إلى ذلك في تقاريرنا السابقة	الملاحظة	من الملاحظة المشخصة جانبا يتبن لنا عدم حصول الفريق الرقابي على تاييد بارصدة الجهات المدينة والدائنة وهذا يعد دليل اثبات خارجي يتمتع بحجية اقوى وفي ظل السلطة الرقابية التي يتمتع بها الديوان بامكانه الحصول على هذا الدليل واجراء المطابقة مع ما مقيد في سجلات الشركة
٨- عدم قيام الشركة بمعالجة الايداعات والمسحوبات الظاهرة في كشوفات المصرف ولم تظهر في السجل للسنوات (٢٠٠٨-٢٠١٥)، إذ لم يتم قيدها في السجلات لغاية تاريخ ٢٠١٥/١٢/٣١، حيث بلغ مجموع الايداعات (٧٣٦٧٠٢) ألف دينار (سبعمائة وستة وثلاثون مليون وسبعمائة واثنان ألف دينار) والمدفوعات (٧٨٣٩٩٩) ألف دينار (سبعمائة وثلاثة وثمانون مليون وتسعمائة وتسعة وتسعون ألف دينار).	المطابقة	لم يتم الوقوف على اسباب ظهور هذه الايداعات والمسحوبات في كشف المصرف دون ما يقابلها في السجلات خاصة ان مثل هذه الملاحظة تعد ملاحظة مهما جدا كونها احد المؤشرات التي تؤدي الى تحقيق هدف المحافظة على المالى العام والوجود والملكية ، لذا يتطلب بذل جهود اكبر من الفريق الرقابي للتاكد من هذه الحالة
٩- قامت الشركة بقيد مبلغ (١٤١٠٥) ألف دينار (أربعة عشر مليون ومائة وخمسة ألف دينار) في سجلاتها والذي يمثل مجموع المبالغ الخاصة برسوم خطابات الضمان التي لم تظهر في كشف المصرف	المطابقة	يتطلب من الرفريق الرقابي التحقق من السجل الخاص بخطاب الضمان والحصول على تأييد بصحة الايداعات كون من الممكن ان تكون ايداعات صورية مما تؤدي الى ظهورها في السجلات وعدم ظهورها في كشف المصرف وبذلك افقد هدف الملكية والحفاظ على المال العام

من خلال اجراء تحليل لعملية جمع الادلة وكيفية الحصول واستخدام الدليل ازاء الملاحظات الرقابية المختارة والمبينة في الجدول اعلاه يتضح للباحثان الاتي :-

١. بالرغم من استخدام الفرق الرقابية لادلة الاثبات الا انه لوحظ عدم تضمين اوراق العمل بنوعية الادلة المستخدمة ، اذ يفتقر بعض الرقباء الالمام الكافي بنوعية الدليل ومصدره وطريقة استخدامه وتوظيفه في الملاحظة الرقابية .

٢. لم تبين الملاحظات المثبتة في التقارير اسباب عدم اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب (كما في المصرف الزراعي التعاوني ومديرية المرور) وما هي مبررات الادارة الخاضعة للتدقيق بهذا الصدد وهل هناك تعمد في عدم اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب ام لاسباب تعود لعدم الالمام الكافي بمتطلبات اعداد هذا الكشف ، مع العرض ان واحد من اهم مهام الديوان هو تقديم الاستشارات الفنية لموظفي الدوائر الخاضعة لرقابته وتطوير العمل المحاسبي لهذا الجهات مما يؤدي الى تجنب بعض الملاحظات المشخصة وتلافي تكرارها ، ،فضلاً عن ان هناك فترة زمنية طويلة نسبياً بين استلام البيانات واعداد التقرير والتي تسمح للفريق الرقابي تشخيص نقاط الخلل في اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المطلوب والطلب من الجهة موضوع التقرير بعد التأكد من مطابقة الرصيد النقدي الفعلي مع السجلات باجراء التعديلات على الكشف المذكور .

٣. صنفت بعض الايضاحات الظاهرة في التقارير الرقابية كملاحظات من دون الاستناد الى اركان الملاحظة الرقابية التي يجب مراعاتها والمتضمنة بشكل عام (تحديد اوجه المخالفة او الخلل ، اسناد المخالفة او الخلل الى القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات الادارية والاعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلي ، تحديد الاثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة او الخلل ، او بيان الاثر السلبي المحتمل حدوثة ، التوصيات لتلافي المخالفة او الخلل او الطلب من الادارة اتخاذ الاجراءات التصحيحية او الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفة) .

٤. التعامل مع الملاحظة الرقابية كحالة مستقلة عن الملاحظات الرقابية الاخرى ، مما يؤثر على ابراز بعض الملاحظات الرقابية بالشكل المناسب ويضعف اثرها على التقرير الرقابي في كثير من الاحيان، كما في حالة مديرية المرور العامة وشركة السلام العامة بوجود ملاحظة بعدم اعداد كشف التدفق النقدي وعدم ارجاء المطابقات بين الرصيد النقدي بالسجلات وكشف المصرف ، وفي الملاحظة المشخصة في شركة السلام العامة بوجود فروقات بين محاضر الجرد الخاصة بالموجودات الثابتة وبين وجود شطب لبعض الموجودات الثابتة من دون اجراء القيود المحاسبية الخاصة بالشطب .

٥. أن اغلب التوصيات الواردة في التقارير لا تقابل نوع المخاطر التي تواجه نشاطات الوحدة الاقتصادية ، مع عدم تحديد اجراءات الجهات الخاضعة للتدقيق تجاه الملاحظات المشخصة كسياسات الوحدة الخاضعة للتدقيق للتحوط تجاه حالات عدم امكانية تحصيل الذمم المدينة من خلال اعتماد مخصص .

٦. يتم اللجوء الى تثبيت الملاحظات الرقابية بغض النظر عن طبيعة المخالفة ففي حال تشخيص وجود خطأ او خلل في توزيعات الارباح يتم الاكتفاء الى تثبيت ملاحظة رقابية بدل اعادة البيانات المالية الى الجهة الخاضعة للتدقيق واجراء التعديلات اللازمة عليها كما في الملاحظة المثبتة في تقرير المصرف الزراعي التعاوني ، كما أن ان التوصية بالالتزام بالاجراء الصحيح غير كافي في بعض الاحيان (كالطلب من تثبيت التوبيب الصحيح) بل يتطلب البحث عن الاسباب والاثار المترتبة على تلك التصرفات .

٧. افتقار بعض الملاحظات الرقابية الى تحديد المسؤولية التقصيرية كجزء من الحفاظ على المال العام للدولة اذ بينت بعض الملاحظات الرقابية ، كما في شركة السلام العامة بفقدان المواد الاولية المخزونة رغم وجود ارصدة لها في السجلات ، ان تحديد مثل هذه المسؤولية يمثل رادعا للغير بغية الحفاظ على المال العام فضلا عن تعزيز اجراءات الرقابة الداخلية مما يتطلب الاجراءات القانونية للجهات الخاضعة للتدقيق كاحالة المقصرين الى القضاء أو التوصية باحالة بعض المواضيع الى الجهات التحقيقة المختصة لبيان المسؤولية التقصيرية .

٨. قصور برامج التدقيق المعتمدة من قبل الفرق الرقابية من دراسة حالات ومظاهر المخاطر الفعلية او المتوقعة للعناصر محل الفحص ، فضلاً عن عدم بذل العناية اللازمة لتحقق الاهداف التوكيدية الخاصة (الوجود والملكية ومتانة نظام الرقابة الداخلية . . الخ) ، فضلاً عن خلو اوراق عمل الرقباء الى مايشير ما حقق من هذه الاهداف .

٩. لم تم تضمين التقارير الرقابية تشير الى عدم وجود ادارة او لجنة خاصة بمنح الائتمان تعمل على دراسة حجم ومدد والضمانات والجهات المستفيدة من الائتمان، فضلاً عن ذلك فأن عدم تطبيق القوانين والتعليمات او التلكؤ في تطبيقها يعد مؤشراً لوجود ممارسات غير سليمة في عمليات منح الائتمان .

١٠. تضمنت اغلب الملاحظات الرقابية عدم الصرف من المبالغ المخصصة لاي بند من بنود الموازنة ، إذان عملية الصرف لا ترتبط بمقدار التخصيصات المرصدة وانما بمقدار التمويلات على الحساب المخصص مما يتطلب التاكد من وجود التمويلات الكافية للصرف وخاصة ان عميلة التمويل مرتبط بوزراة المالية ، مع عدم وجود موانع اخرى تمنع الصرف .

١١. لوحظ تثبيت ملاحظة رقابية تشير عدم تزويد الفريق الرقابي بالاوليات المطلوبة ، علماً ان هذا الاجراء لا يعفي الفريق الرقابي من اجراء التدقيق مما يتطلب من الفرق الرقابية الاستفسار عن اسباب عدم تزويد

الفريق الرقابي الاوليات المطلوبة ، مع اعتماد اساليب اخرى للحصول على البيانات المطلوبة مثل اللجوء الى اسلوب التدقيق المتقاطع من خلال الطلب من الفرق الرقابية الاخرى العاملة في تدقيق الجهات الاخرى بتزويدها بالبيانات المطوبة وحسب السياقات المعتمدة مثل الطلب من الجهات الدائنة للجهة موضوع التدقيق تزويد الديوان بكشف تحليلي بالمطالبات المالية على سبيل المثال.

١٢. يتم الاعتماد بشكل كبير على الاجراءات التحليلة والملاحظة من دون اجراء عملية الربط والمقارنة المنطقية ، اذ ان اجراء عملية التحليل من دون الربط بين مفردات البند المراد تحليله والبنود الاخرى المرتبطة به يفقد قيمة الاجراء التحليلي . فضلا عن عدم اسناد هذين الدليلين بقرائن وادلة اثبات اذ ان الاجراءات التحليلة يتخلف تفسيرها من مدقق الى اخر والملاحظة تبنى على عملية الخبرة التي يتمتع بها المدقق وبالتالي يؤثر على قوة الملاحظة الرقابية .

١٣. الاعتماد على الاثبات بادلة محددة دو اخرى مثل عدم الاستعانة بدليل الاثبات الخارجي كالمصادقات الخارجية رغم سهولة الحصول عليها من قبل الديوان باعتباره الجهة المخولة قانونا بتدقيق جميع الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام ، مثلا يعد حساب النقدية من اهم الحسابات كونها البند الذي يكون اكثر عرضة الاختلاس والسرقة والضياع ، الا انه لوحظ الاعتماد على ما متوافر من ادلة اثبات داخلية دون الحصول على تاييدات خارجية تخص هذا الحساب كما في تدقيق حساب النقدية لدى مديرية المرور العامة وشركة السلام العامة ، فضلا عن عدم الحصول على المصادقات بتاييد ارصدة المدينون الدائنون للجهات الحكومية الخاضعة لتدقيق الديوان وهذا ما بينته الملاحظات المشخصة لعينات البحث .

عرض وتحليل واقع عمل قسم رقابة الجودة

تشكل قسم رقابة الجودة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي سنة/٢٠٠٩ ويرتبط هذا القسم بدائرة التدقيق والمتابعة .

ويخضع لتدقيق القسم كافة التقارير والتحقيقات المعدة من قبل الفرق الرقابية لهذا القسم ونتيجة كبر حجم التقارير الرقابية مقارنة مع ملاك هذا القسم تم اعتماد دراسة فريق رقابة الجودة وبما لا يقل عن نسبه (٥%) من اجمالي التقارير المعدة ، ولا تخضع لرقابة هذا القسم التقارير التي يتم مناقشتها داخل مجلس الرقابة في الديوان ، كون ان مجلس الرقابة يتضمن اعلى الخبرات الرقابية في الديوان .

ومن خلال الاطلاع على تقارير قسم رقابة الجودة بخصوص عينة البحث لاحظنا ان اغلب تقارير هذا القسم تشترك في محارو معينة تتراوح بين الاخطاء الاملائية ونقص في المعلومات والمراجعة الحاسبية وادناه بعض الملاحظات المشخصة لهذا القسم للجهات (عينة البحث).

جدول (٦)

الملاحظات المتكشفة من قسم رقابة الجودة بخصوص التقارير الرقابية للجهات عينة البحث

تقرير الجهة الخاضعة للفحص	الملاحظة المؤشرة من قسم رقابة الجودة بصدد التقارير حسب نوعها				
	نقص المعلومات	امور تتطلب التعديل	امور تتطلب الاضافة	اخطاء في الترصيد	عدم الافصاح عن وقائع علم بها اثناء التدقيق
مديرية المرور العامة / تقرير نتائج اعمال ٢٠١٥	١. لم يتم ارفاق برنامج التدقيق خلافا لتعليمات الرقابة والجودة للتقارير الرقابية العراقية لسنة ٢٠١٧/ ٢. لم يتم ارفاق استمارة فحص التقرير مع الخبير والمعاون ٣. عدم وجود موافقات رسمية بأجراء التعديلات على كشف ارصدة الموازنة الاستثمارية ٤. تم تثبيت رصيد الحركة للسلف ولم يتم تثبيت السلف كما في ٢٠١٥/١٢/٣١ ٥. عدم تثبيت أي ملاحظة بخصوص تقرير الادارة بالرغم من عدم مطابقة التقرير مع النموذج المعتمد من قبل الديوان .	رفع كتاب الارسال لوجود ملاحظات بخصوص السلف التي لم يتم تصفيتها اصدار تقرير نتائج الاعمال على الانشطة بدون ملاحق لحين تصفية الارصدة الموقوفة تعديل كلمة (مائتان) لتكون (مائتا) تعديل مدد تاخير تنفيذ العقد لتكون (٣٤) يوم بدلا من (٤) يوم تعديل كلمة (النقال) لتكون (النقالة) تعديل تاريخ كتاب وزارة المالية ليكون ٢١٠٢/٥/٦ بدلا من ٢٠١٥/٥/٦	يتطلب الافصاح عن الالية المعتمدة في التاكد من صحة الارصدة المقدمة من قبل التشكيل بموجب سجل التوحيد يضاف اضافة عبارة (خلافا لكتاب وزارة المالية /الموازنة الجارية ذي العدد (٧٤١٧١) في ٢٠١٥/٢/١٩ المتضمن آلية تصفية السلف اضافة رقم وتاريخ الموافقات الاصولية لسحب المبالغ الخاصة بالموازنة الاستثمارية وتحديد الجهات التي يتم الصرف عليها ضمن تلك المسحوبات يضاف خلافا لقراري مجلس الوزراء رقم (٤٤٠)	ان مجموع ايرادات الفروع المثبت لسنة ٢٠١٥ كان (٦٢٨٤٩٧٦٢٢٥٩) دينار وبعد الاحتساب يكون (٦٢٨٤٩٧٦٢٥٩١) دينار مما يتطلب التاكد والتعديل ان رصيد المستلزمات الخدمية لسنة ٢٠١٥ المثبت هو (١٠٢٧١٥٩٠) دينار في حين ان الرصيد بعد الاحتساب يكون (١٠٢٧١٥٩٠٧٠) مما يتطلب التاكد والتعديل ان رصيد المستلزمات السلعية لسنة ٢٠١٤ هو (٤٥٢٦٧٦١٥٧٥) دينار	لم يتم بيان الالية المعتمدة للتاكد من صحة المبالغ المثبتة في الصكوك المحررة (بالاعتماد على كشف المصرف مثلا) كما لم يتم الافصاح عن اجراءات الهيئة الرقابية بخصوص ما ورد

تقرير الجهة الخاضعة للفحص	الملاحظة المؤشرة من قسم رقابة الجودة بصدد التقارير حسب نوعها				
	نقص المعلومات	امور تتطلب التعديل	امور تتطلب الاضافة	اخطاء في الترصيد	عدم الافصاح عن وقائع علم بها اثناء التدقيق
		تعديل كلمة (مختصيين) لتكون (مختصين) تنسيق الطباعة لارقام الدليل المحاسبي بما يقابلها من الحسابات تعديل كلمة (مخلفي) لتكون (مخالفي) تعديل كلمة (الانجاتز) لتكون (الانجاز)	و(١٥٧) لسنتي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ على التوالي بشأن اخلاء المتجاوزين ضمن الملاحظات الرقابية تم اضافة مبلغ (٢٩٤٠٠٠٠) دينار على حساب الات الاتصال لسنة ٢٠١٤ ولم تثبت في البيانات المالية لهذه السنة	في حين ان الرصيد بعد الاحتساب يكون (٤٥١٠٦٧١٠٠٧٥) دينار مما يتطلب التاكد والتعديل تم تثبيت المصروفات الاخرى لسنة ٢٠١٤ (١١٠٢٥٤١٥٠٠) دينار في حين ان الرصيد بعد الاحتساب يكون (١٠٧٣١٤١٥٠٠) دينار تم تثبيت مجموع المصاريف لسنة ٢٠١٤ (١٣٢٠٧٣٨٧٩٩٨٤) دينار في حين ان الرصيد بعد الاحتساب يكون (١٣٢٠٢٨٣٨٩٤٨٤) دينار تم تثبيت الرصيد النقدي المدور (١١٤٥٣٧٦٧٤٥٨)	

تقرير الجهة الخاضعة للفحص	الملاحظة المؤشرة من قسم رقابة الجودة بصدد التقارير حسب نوعها				
	نقص المعلومات	امور تتطلب التعديل	امور تتطلب الاضافة	اخطاء في الترصيد	عدم الافصاح عن وقائع علم بها اثناء التدقيق
				دينار كما في ٢٠١٤/١/١ وهو غير مطابق للرصيد كما في ٢٠١٤/١٢/٣١ مما تم تثبيت رصيد حساب اللوازم الاخرى لسنة ٢٠١٤ بمبلغ (٥٢٤٠٥٠٠٠) دينار في حين ان الرصيد هو (٣٦٣١٤٥٠٠)	
المصرف الزراعي التعاوني /٢٠١٤/ بيانات مالية	١- عدم تثبيت الوقت الفعلي والمرجح للفريق القائم بالتدقيق ٢- عدم اضافة الى فقرة نطاق التقرير استنادا لقرار مجلس الرقابة المالية الفقرة (خامسا) من محضر الجلسة الثانية والسبعون لسنة ٢٠١٤ في ٢١٠٤/١٢/٢٢ يتطلب ذكر الاستثناء الخاص بكشف التدفق النقدي في نطاق التقرير	اضافة عبارة (الامر الذي يشير الى ضعف سياسة المصرف في استحصال حقوقه) اضافة توصيات لبعض الملاحظات المثبتة في التقرير اضافة اسم مدير أي فرع بخصوص الدعوى القضائية المقامة ضد الفرع	اضافة عبارة (الامر الذي يشير الى ضعف سياسة المصرف في استحصال حقوقه) اضافة توصيات لبعض الملاحظات المثبتة في التقرير اضافة اسم مدير أي فرع بخصوص الدعوى القضائية المقامة ضد الفرع تثبيت الدليل المحاسبي	وجود خطا في مجموع الموجودات الثابتة المضافة والمحولة حيث يكون (٧٩٩٣٤٣٩٤٦ ، ٢٩٧٦٧٥٠) دينار على التوالي بدلا من المثبت (٨٠٢٠٤٣٩٤٦ ، ٢٧٦٧٥٠) دينار ان مجموع القيمة الدفترية للموجودات الثابتة يكون (٤٥٩٤٥٣٨٨٥٥) دينار	

تقرير الجهة الخاضعة للفحص	الملاحظة المؤشرة من قسم رقابة الجودة بصدد التقارير حسب نوعها				
	نقص المعلومات	امور تتطلب التعديل	امور تتطلب الاضافة	اخطاء في الترصيد	عدم الافصاح عن وقائع علم بها اثناء التدقيق
	٣- عدم ذكر اسم المتجاوز على عقار في محافظة بغداد وهل تم مفاتحة الجهات المختصة بخصوص رفع التجاوز ٤- عدم تثبيت السند القانوني لمخالفة التعليمات الصادرة من المصرف الزراعي / الادارة العامة ٥- عدم تثبيت مجموع الايرادات التحويلية المتنوعة لسنة ٢٠١٣ اسوة بسنة ٢٠١٤ ٦- هل تم مفاتحة وزارة المالية لغرض استحصال مبالغ الحوالات الموقوفة لكون الوزارة سبق وان قامت بتجميد وسحب الارصدة المالية للدوائر المنحلة يتطلب الافصاح عن ذلك في الملاحظة	تثبيت الدليل المحاسبي لحساب الائتمان المصرفي اضافة عبارة الايرادات التحويلية والاخرى بعد كلمة تضاف اسفل عجز العمليات في حساب الارباح والخسائر	لحساب الائتمان المصرفي اضافة عبارة الايرادات التحويلية والاخرى بعد كلمة تضاف اسفل عجز العمليات في حساب الارباح والخسائر	بدلا من (٤٧٢٢٤٥٧١٣١) دينار ان مجموع القيمة الدفترية لحساب المباني يكون (٣٣٦٩١١٨٠٩٣) دينار بدلا من (٣٣٦٩١١٨٠٩٥) دينار ان مجموع حسابات دائنة اخرى لسنة ٢٠١٣ يكون (١٥٣٦٤٠١٨٦١٤٤٥) دينار بدلا من (١٥٣٦٤٠١٨٦١٤٤٦) دينار	

تقرير الجهة الخاضعة للفحص	الملاحظة المؤشرة من قسم رقابة الجودة بصدد التقارير حسب نوعها				
	نقص المعلومات	امور تتطلب التعديل	امور تتطلب الاضافة	اخطاء في الترصيد	عدم الافصاح عن وقائع علم بها اثناء التدقيق
شركة السلام العامة / تقرير بيانات مالية ٢٠١٥	١- عدم تثبيت الوقت الفعلي والمرجح للقائمين بالعمل الرقابي ٢- لم يتم ارفاق استمارة فحص التقارير ٣- لم يتم المصادقة على برنامج التدقيق من قبل رئيس الهيئة والمدير العام	١- تعديل تسلسلات الملاحظات وفق التسلسل الوارد في تقرير البيانات ٢- تعديل عبارة (تحمل) الى (تحملان) ٣- تعديل عبارة (ضمن تعليمات تنفيذ الموزانة الى (ضمن المادة (٦-ب) من القسم الثاني من تعليمات ..) ٤- تعديل التوصية لعدم وجود علاقة بين وزارة المالية لاجراء المناقلات لكون الشركة من شركات التمويل الذاتي	١- تثبت عبارة (زيادة/نقص) ضمن حقل الفرق بذلا من وضع الاشارة الخاصة بالزيادة او النقص ٢- يضاف السند القانوني للملاحظة خلافا لقرار مجلس الوزراء رقم (٢١) لسنة ٢٠١٠	١- مجموع الكلف المثبتة هي (١١٩٦١٦٦٩٦٠) دينار في حين ان المبلغ الصحيح بعد الاحتساب هو (١١٩٦٠٧٦٩٦٠) دينار ٢- خطا في احتساب العمود الافقي للمستلزمات الخدمية يتطلب التحقق من صحته ٣-عدم صحة رصيد القوض المثبت ضمن الجدول الذي كان (٣٠٧٢٥٥٢١٨٣٦) دينار وبعد الاحتساب يكون (٣٦١٢٥٥٧١٣٥١٥) دينار	١- لم يتم الاشارة الى ضمن فقرة المدينون الى حساب (فروقات نقدية ومخزنية) والبالغ رصيده (٢٨١١٢٧٤٧٩٣) دينار ، يتم الاستفسار عنه وطلب تحليل بالمبالغ كونه يعود لسنوات سابقة

تحليل واقع قسم رقابة الجودة على التقارير الرقابية عينة البحث

على الرغم من اهمية الملاحظات الرقابية المشخصة من قبل قسم رقابة الجودة على التقارير عينة البحث الا ان ابرز الملاحظات المؤشرة بهذا الصدد هو عدم التركيز عند اجراء فحص الجودة على الاهداف المتوخاة من جراء هذا الفحص والمتمثلة بتحقيق اهداف التدقيق الخاصة بابداء الرأي الملائم للبيانات موضوع التقرير فضلا عن مدى التحقق من مراعاة تحقيق الاهداف التوكيدية الاخرى ومن خلال الاستفسار والاطلاع على تقارير قسم رقابة الجودة الصادرة بشأنها لاحظنا الاتي :-

١- عدم وجود معيار لدى قسم رقابة الجودة يتم الاستناد اليه في عملية فحص الجودة والاقتصار على تعليمات يتم تحديدها للقيام بالعمل .

٢- الاعتماد في اغلب الحالات على الخبرات التي يتمتع بها مراقبي الجودة دون ربط هذه الخبرات بمعايير المحاسبية والتدقيقة المعتمدة للفقرات موضوع الفحص .

٣- عدم وجود تعليمات معممة من قسم رقابة الجودة على الهيئات الرقابية العاملة في الديوان توضح ما هي المتطلبات الواجب توفرها في التقرير والتي ينبغب على الهيئات الرقابية انجازها لتحقيق متطلبات الجودة .

٤- لم يتم فحص اغلب الملفات الجارية وماتحتويه من اوراق وادلة اثبات التي تؤيد الملاحظة المثبتة في التقرير الرقابي .

٥- رغم تشخيص بعض الملاحظات الهامة في التقرير وخاصة تقريري المصرف الزراعي التعاوني وتقرير مديرية المرور العامة الا انه لم يتم بيان اثر ذلك على الراي الفني المحايد اذ لم تحدد تقارير قسم رقابة الجودة اثر الملاحظات المتكتشفة من قبل القسم على الرأي .

٦- عدم ايلاء الاهمية في بيان مدى تحقيق الاهداف التوكيدية الاخرى للتدقيق في تقارير القسم اذ افتقرت هذه التقارير الى بيان مدى تحقق او عدم تحقق الاهداف المذكورة اعلاه ، وتاثيرها على الهدف الرئيس للتدقيق المتمثل بابداء الرأي الفني المحايد بخصوص البيانات المالية .

٧- كثرة تنقلات لموظفي القسم مما يفقد ايجاد ارضية خصبة لتراكم الخبرات بخصوص عمل الفحص الخاص بالجودة

٨- رغم اهمية القسم المذكور وضرورة ارتباطه باعلى جهة في الديوان (رئيس الديوان) الا انه لوحظ ارتباط هذا القسم بدائرة التدقيق والمتابعة ، فضلا عن عدم فحص اعمال المتابعة لتصفية ملاحظات الديوان المشخصة لفترات سابقة ومدى الجودة في تصفية الملاحظات وانعكاسها على تدقيق الاعمال اللاحقة للدوائر التي لم يتم تصفية ملاحظاتها .

وتجدر الاشارة انه على قسم رقابة الجودة التأكد من قيام الفريق الرقابي باعتماد مراحل تخطيط وتنفيذ التدقيق والتي قد وردت ضمن المحور السادس للمواصفة (ISO 19011: 2002) والذي يتضمن ثمان فقرات رئيسة هي:(القزاز،٢٠١٠: ١٢٩) (ISO 19011:2002)

١. عام ويمثل المدخل لعملية التخطيط والتنفيذ وتعريف بالمصطلحات الأساسية.

٢. الإعداد الأولي للتدقيق: ويتضمن إختيار رئيس فريق التدقيق وأعضائه وتحديد أهداف التدقيق ومجاله ومعياره وتعيين إحتياجات عملية التدقيق وتحقيق الإتصال الأولي مع الجهة الخاضعة للتدقيق لتحديد وقت بدء العملية والوثائق والسجلات المطلوبة للتدقيق.

٣. مراجعة وثائق التدقيق: مراجعة متفحصة للوثائق ذات العلاقة بالعملية التدقيقية وتدقيق سجلات نظام الإدارة المعتمدة وتقارير التدقيق السابقة.

٤. تهيئة أنشطة التدقيق: وتتمثل بتهيئة خطة العمل وجدولتها وتوزيع الأعمال بين فريق التدقيق وتهيئة وثائق العمل.

٥. تنفيذ أنشطة التدقيق: ويتضمن جمع المعلومات والتحقق منها وتوثيق اكتشافات التدقيق والوصول إلى الاستنتاجات النهائية من عملية التدقيق وإجراء المقابلة الختامية لغرض مناقشة اكتشافات واستنتاجات التدقيق.

٦. تهيئة تقرير التدقيق وتصديقه وتوزيعه: ويتم إعداده من قبل رئيس فريق التدقيق ويتضمن تقرير التدقيق أهداف التدقيق ومجاله وتاريخ تنفيذ التدقيق وموقعه واكتشافات واستنتاجات التدقيق والإشارة إلى خطة التدقيق والقائمين بالعمل.

٧. إتمام التدقيق: في هذه المرحلة يتم الانتهاء من إعداد التقرير بعد انتهاء جميع الأنشطة التدقيقية الواردة في خطة التدقيق وتتم المصادقة عليها بعد مراجعته وتثبيت تاريخه وتوزيع التقرير على المستفيدين.

٨. متابعة نتائج التدقيق: وتتمثل بمتابعة الاقتراحات والتوصيات المقدمة في التقرير والإجراءات المتخذة من لدن الوحدة لتنفيذها ضمن إطار زمني متفق عليه.

ويرى الباحثين إن اعتماد الخطوات والمراحل اعلاه من قبل الفريق الرقابي تمثل الارضية الملائمة للحكم على جودة اداء العمل الرقابي كون ان تلك المراحل تتلائم لكل من المواصفة المطلوبة مع معايير العمل الميداني لعملية التدقيق ومعايير إعداد التقرير.

تعزيز جودة الاداء الرقابي من خلال ربط الادلة الرقابية بالاهداف التوكيدية للعناصر محل الفحص

اشارة لما تم التطرق اليه ضمن المباحث الاول والثاني من هذا الفصل وبهدف تعزيز جودة العمل الرقابي فأن الامر يتطلب من الجهاز الاعلى للرقابة المتمثل بديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق القيام بالاتي:

١. اعداد معايير خاصة بفريق رقابة الجودة من جملة ما تتضمنه المتطلبات الخاصة بادلة وقرائن الاثبات الممكن اللجوء اليها ، فضلاً عن تحديد اهداف التدقيق التوكيدية والاهداف الاخرى ، مع توجيه عناية الفرق الرقابية الى الية ربط ادلة الاثبات الملائمة باهداف التدقيق التوكيدية باعتماد اجراءات وبرامج تدقيق واضحة ومحددة للتدقيق تبين كيفية تنفيذ اهداف التدقيق المطلوبة وما هي الوسائل المطلوب اعتمادها .

٢. وضع وتطوير اجراءات وبرامج تدقيق خاصة بالحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.

٣. تصميم استمارتين خاص بجودة العمل الرقابي والمبينة بالاتي :

أ. الاستمارة الاولى يتم اعتمادها من الادارة العليا المباشرة للفريق الرقابي والمتمثلة في (الخبير ، المعاون ، المدير العام) تحدد بها المتطلبات العامة للتكليف الرقابي المتمثلة بـ(دراسة نظام الرقابة الداخلي ، الاهمية النسبية للحسابات محل الفحص ، المخاطر المرتبطة بالحسابات محل الفحص ، حجم الملاك الرقابي ، الوقت المتاح للتدقيق ، تحديد الاهداف الرقابية الخاصة وعلى مستوى كل حساب . . الخ) .

ب. الاستمارة الثانية يتم اعتماده من قبل فريق رقابة الجودة تحدد مدى التزام الفريق الرقابي بالمتطلبات الواردة في الاستمارة الثانية مع الوقوف على رأي الادارة العليا المباشرة تجاه تحقيق تلك المتطلبات .

وبهدف توجيه انتباه الفريق الرقابي نحو استخدام الدليل المناسب تجاه تحقيق هدف التدقيق الملائم وربط ذلك باجراءات التدقيق نورد ادناه جدولاً يوضح بعض الاجراءات التدقيقية وما يمكن تحقيقها من اهداف توكيدية لبعض الحسابات بهدف تكوين رأي عن الحساب محل التدقيق ، وتجدر الاشارة الى انه على ادارات التدقيق اعداد وتطوير اجراءات التدقيق ولكل الحسابات وعلى مستوى كل قطاع يضمن تحديد الاهداف التوكيدية وادلة الاثبات والقرائن المطلوبة وما هي الوسائل المطلوب تنفيذها لتحقيق اهداف التدقيق :

جدول (٧)

اجراءات التدقيق المقترح من خلال ربط اجراءات التدقيق بالأهداف التوكيدية لحسابات مختارة

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
بهدف تكوين رأى عن الموجودات الثابتة : الحصول على تحليل بالموجودات الثابتة واندثاراتها موضحا رصيد اول الفترة من تكلفة واندثار كل بند وحركة الاضافات والاستبعادات على كلا من التكلفة والاندثار وكذلك رصيد اخر الفترة لكلا من التكلفة والاندثارات.							
أ. مطابقة التكلفة ومخصص الاندثار المتراكم اول الفترة من واقع التحليل مع البيانات المالية واوراق عمل العام السابق.	✓						
ب. مطابقة التكلفة ومخصص الاندثار المتراكم اخر الفترة من واقع التحليل مع ميزان المراجعة والدفاتر فى تاريخ اعداد القوائم المالية.	✓						
ج. التأكد من ان المؤسسة تطبق نفس معدلات الاندثار للعام السابق.	✓	✓					
د. التأكد من عدم شراء موجودات ثابتة دون الحاجة الفعلية.							✓
هـ. عدم الاستخدام المفرط للموجودات الثابتة دون الحصول على مردود يوازي هذا الاستخدام.							✓
و. عدم استخدام الموجودات الثابتة لغير الاغراض المخصصة لها .							✓
ز. التأكد من اجراء الصيانة الدورية للموجودات الثابتة وبما يلائم حجم الاستخدام الفعلي لها .							✓
١. التحقق من صحة احتساب الاندثار عن الفترة المالية وذلك من خلال :							

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
• أما مستخدما الاجراءات التحليلية للتحقق من مدى معقولية قسط الاندثار المثبت بالدفاتر	✓	✓	✓	✓	✓	✓	
• أو بالحصول على طباعة سجل الاصول الثابتة ومطابقة الاندثار المحتسب من واقع السجل مع قسط الاندثار المثبت بالدفاتر ودراسة اسباب اي فروق ان وجدت	✓		✓	✓	✓	✓	
أ. الفحص المستندي لعينة من الاضافات والقيام بالاتي :							
• المطابقة مع محضر الفحص والاستلام للموجود الثابت	✓						
• التأكد من اثبات الاضافات بسجل الموجودات الثابتة	✓						✓
• الاطلاع على المستندات المؤيدة لعملية الشراء	✓			✓	✓		✓
• صحة تاريخ الاضافة الى السجل والدفاتر المالية	✓					✓	
• صحة التكلفة المسجلة بسجل الموجودات الثابتة والدفاتر المالية	✓					✓	
• صحة التبويب لتلك الاضافات وعدم وجود بنود غير رأسمالية (نفقات ايرادية)		✓					
ب. الفحص المستندي لعينة من الاستبعادات للتحقق من استيفاء كافة الاجراءات اللازمة لاتخاذ قرار البيع واتباع الاجراءات المعمول بها في هذا الصدد. وكذلك الاطلاع على المستندات المؤيدة لتلك المعاملات	✓			✓		✓	✓
ج. التأكد من استبعاد الموجود من سجل الموجودات الثابتة	✓						✓
د. التأكد من صحة الارباح والخسائر الرأسمالية	✓	✓	✓	✓	✓		

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
هـ. الحصول على جرد معتمد من المؤسسة للموجودات الثابتة							
و. طابق بين محاضر جرد الموجودات الثابتة وما مثبت بالدفاتر	✓			✓			✓
ز. فحص المصروفات وخاصة مصروفات الصيانة للتأكد من عدم وجود أي نفقات رأسمالية محملة على المصروفات الايرادية			✓				✓
٢. بهدف تكوين رأى عن النقد لدى البنك: الحصول على تحليل بأرصدة كل بنك على حدة وكذلك الحصول على كشوف حسابات البنوك ومذكرات التسوية لكل حساب بنكي وشهادات البنوك وصورة الحساب من الدفاتر.							
أ. مطابقة التحليل بميزان المراجعة والدفاتر في تاريخ اعداد القوائم المالية.	✓		✓				
ب. مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق	✓						
ج. حدد عينة من الشيكات الصادرة والايداعات وتحقق منها مستندياً وكيفية تسجيلها	✓			✓			
د. التحقق من الصحة الحسابية لمذكرات التسوية البنكية.	✓	✓					
هـ. مطابقة مذكرة التسوية لكل حساب بنك مع رصيد الدفاتر وكشف حساب البنك وشهادة البنك في تاريخ اعداد القوائم المالية.	✓	✓		✓	✓		
و. راجع المعلقات بمذكرة التسوية وتابعها في الفترة التالية وذلك بالنسبة للإيداعات والمدفوعات أو أي معلقات أخرى	✓		✓	✓			

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
ز. تحقق من صحة تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية وإعادة ترجمتها الى عملة الدفاتر طبقا لأسعار الإقفال في تاريخ اعداد القوائم المالية.		✓				✓	
ح. تحقق من صحة عرض أرصدة النقدية بالبنوك بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة		✓					
ط. التحقق من صحة التبويب والتبويب المقارن بين الارصدة النقدية التي تغيرت طبيعتها عن الفترة المقارنة.						✓	
ي. تحقق من فصل الشيكات تحت التحصيل ومؤجلة السداد والشيكات المسحوبة على حسابات البنوك التي لم تسلم لأصحابها في تاريخ المركز المالي من مذكرة التسوية ألي الحسابات الخاصة بها		✓					
ك. فتح اكثر من حساب جاري دون الحاجة الفعلية اليها مع ظهور حركات غير اعتيادية على هذه الحسابات.							✓
ل. عدم اعداد كشف التدفق النقدي بالشكل المتفق عليه لأكثر من فترة مالية يبين مصادر الحصول على الاموال وانفاقها الامر الذي قد يضلل مستخدمي القوائم المالية للوحدة الخاضعة للتدقيق.							✓
م. التأكد من عدم وجود حسابات جارية مفتوحة باسم جهات اخرى غير الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق.							✓
٣. بهدف تكوين رأى عن النقد في الصندوق الحصول على تحليل بالنقدية ، وكذلك الحصول على محاضر الجرد في تاريخ المركز المالي							
أ. التحقق من الصحة الحسابية للتحليل ومحاضر الجرد.	✓	✓	✓	✓			

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
ب. مطابقة الأرصدة في محاضر الجرد مع التحليل والدفاتر							
ج. مطابقة التحليل بميزان المراجعة والدفاتر فى تاريخ اعداد القوائم المالية	✓		✓				
د. مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق	✓						
هـ. تحقق من صحة إجراءات القطع بالنسبة لأذون استلام وصرف النقدية في تاريخ المركز المالي وتسجيلها بصورة سليمة	✓		✓	✓	✓		
و. إعادة تقييم العملات الاجنبية طبقا لاسعار الإقفال في تاريخ اعداد القوائم المالية	✓					✓	
ز. الحصول على مصادقات من أصحاب العهد.	✓	✓	✓	✓	✓		
ح. تحقق من صحة عرض أرصدة النقدية بالصندوق والعهد بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة						✓	
ط. اتخدام النقد الموجود في الصندوق لصرف صكوك تعود للغير.							✓
ي. عدم الالتزام بضوابط الايداع النقدي ضمن الحدود والسقوف المحددة للايداعات النقدية لدى المصرف.							✓
ك. عدم اجراء الجرد الدوري بخصوص استغلال مبالغ سلف النثرية لفترات تتجاوز المدة الممنوحة لأجلها.							✓
ل. صرف مبالغ نقدية كسلف اكثر من الاحتياج الفعلي للوحدة محل التدقيق.							✓

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
م. عدم التأمين على امناء الصناديق ضد خيانة الامانة.							✓
ن. التأكد من اجراءات توفر الحماية المطلوبة للصناديق (خزائن وغرف محصنة).							✓
س. التأكد من توفر الوسائل الكافية لحماية النقد المراد نقله من والى الوحدة الاقتصادية وحسب طبيعة النشاط (توفر سيارات نقل الاموال ، حرس لحماية الاموال المنقولة . . الخ) .							✓
٤. بهدف تكوين رأى عن المصروفات احصل على جدول تحليلي بالمصروفات العمومية والادارية للفترة الحالية والفترة المقارنة							
أ. طابق التحليل بالدفاتر وميزان المراجعة فى تاريخ اعداد القوائم المالية	✓						
ب. حلل المصروفات على مستوى البنود وعلى مستوى شهور السنة واستفسر عن اسباب الاختلاف بين الشهور للبنود المختلفة			✓	✓			
ج. إدرس الاختلافات الجوهرية بين الفترة الحالية والفترة المقارنة وحدد اهم تلك الاختلافات ، ثم استفسر عن اسبابها ومبرراتها	✓		✓	✓		✓	
د. في حالة وجود اختلافات غير مبررة ، قم باختيار عينة من تلك البنود وافحصها مستندياً كالاتي:							
• قم بالاطلاع على المستندات المؤيدة	✓			✓			
• تأكد من صحة العمليات الحسابية للمرفقات	✓						
• قم بالتأكد من صحة التوجه المحاسبي وصحة الترحيل						✓	

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
وملائمة تبويب المصروف							
• قم بالتأكد من أن هذه المبالغ تخص الفترة المحاسبية						✓	
• قم بالتأكد من أن هذه المصروفات معتمدة من ذوي السلطة					✓		
• تأكد من صحة العرض والافصاح بالقوائم المالية						✓	
هـ. التأكد من وجود خطط وموازنات تقديرية تلائم حاجة الوحدة الاقتصادية .							✓
و. التأكد من عدم وجود مصروفات اكثر من الاحتياج الفعلي والمخطط .							✓
ز. التأكد من ان المصروفات لم تغطي حاجات شخصية لا علاقة لها بعمل الوحدة الاقتصادية .							
ح. التأكد من الالتزام بالتعليمات المنظمة للصرف (تعليمات تنفيذ الموازنة ، تعليمات تنفيذ العقود ، شروط المقاولات . الخ) .							
٥. **بهدف تكوين رأى عن الايرادات المستحقة الحصول على تحليل بالايرادات حسب النوع.**							
أ. مطابقة التحليل بميزان المراجعة والدفاتر في تاريخ اعداد القوائم المالية.	✓		✓				
ب. التحقق من صحة إجراءات القطع التي تمت عند مراجعة الايرادات.	✓				✓	✓	
ج. الاطلاع على المستندات المؤيدة.	✓						

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
د. التحقق من صحة الاساس الذى تم الاعتماد عليه وتوافق ذلك مع سياسة تحقق الايراد.	✓	✓					
هـ. متابعة تحصيل تلك الايرادات المستحقة خلال الفترة اللاحقة.	✓			✓		✓	
و. التأكد من ان تحصيل الايرادات تتم اولاً بأول.							✓
ز. التأكد من عدم وجود ايرادات صورية							✓
٦. **بهداف تكوين رأى عن الذمم الدائنة الحصول على تحليل بالدائنون حسب النوع**							
أ. مطابقة التحليل بالدفاتر وميزان المراجعة في تاريخ اعداد القوائم المالية	✓						
ب. مطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق	✓						
ج. اعداد إحصائية المصادقات وتقييم مدى امكانية الاعتماد على المصادقات كدليل إثبات كافي	✓		✓	✓	✓	✓	
د. مطابقة أرصدة الدائنون والأرصدة الدائنة الظاهرة بكشوف الحساب أو المصادقات مع الأرصدة الدفترية وبحث أسباب الاختلاف أن وجدت	✓		✓	✓	✓		✓
هـ. في حالة عدم كفاية المصادقات الواردة يتم متابعة السداد في الفترة اللاحقة للتحقق من سداد المبالغ الواردة بالتحليل والاطلاع على مستندات السداد	✓		✓	✓	✓		✓
و. في حالة عدم كفاية الفترة اللاحقة للاعتماد عليها يتم إختيار عينة من المعاملات للفترة محل المراجعة ويتم فحصها مستندياً والتحقق مما يلى:	✓			✓	✓		

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
• الاطلاع على المستندات المؤيدة	✓						
• التحقق من انها تخص الفترة							
• التحقق من صحة التبويب والعرض	✓	✓					
ز. ادرس مدى الحاجة لتكوين مخصص للالتزامات المحتملة			✓			✓	
ح. تحقق من صحة عرض الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى بالقوائم المالية بالمقارنة للأعوام السابقة وتحقق من الأرصدة غير الطبيعية، والأرصدة المدينة أو التي لا تبوب كدائنون بطريقة سليمة (كالأطراف ذات العلاقة أو المستحقات).		✓				✓	
ط. التأكد من ان حساب الدائنون الظاهر يقابله تقديم سلعة او خدمة .							✓
ي. التأكد من سياسة الوحدة الاقتصادية في اختيار المجهزون وفقاً للضوابط والتعليمات المرعية.							✓
٧. **يهدف تكوين رأى عن حسابات المدينون حسب النوع الحصول على تحليل بالمدينون في تاريخ اعداد القوائم المالية**							
أ. قم بمطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق	✓						
ب. قم بمطابقة أرصدة حسابات المدينون الظاهرة بالسجلات مع أرصدة هذه البنود في ميزان المراجعة في نهاية الفترة محل التدقيق	✓		✓				

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
ج. عمل ملخص بالمصادقات الواردة من المدينون ومطابقة تلك المصادقات بالتحليل الوارد بتلك الارصدة ، تحديد الفروق المبررة زمنيا والفروق والاختلافات غير المبررة وحصرها ودراسة اسبابها وتحديد مدى الحاجة الى تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	✓		✓	✓	✓	✓	✓
د. خذ عينة من حسابات المدينون وتحقق من صحة تحليل أعمار أرصدة العملاء المعد عن طريق الجهة موضوع التدقيق	✓						
هـ. طابق أرصدة المصادقات الواردة من المدينون مع أرصدة المدينون في الظاهرة في ميزان المراجعة في تاريخ قوائم المركز المالي وأفحص أسابب الفروق أن وجدت	✓			✓	✓		
و. أفحص مستندياً عينة من أرصدة المدينون في نهاية الفترة وتحقق من الأتي :	✓		✓				
• استلام العميل للبضاعة							
• وجود مستندات مؤيدة للمتحصلات من المدينون							
ز. أفحص مستندياً عينة من الحركة التي تمت على حساب العميل وتحقق من الأتي :	✓		✓	✓			
• تحقق من صحة تسعير الفاتورة طبقاً للعقود المبرمة مع المدينون							✓
• تحقق من إثبات الفاتورة على حساب العميل وإظهارها ضمن أعمار الديون							✓
ح. أفحص التسويات المدينة والدائنة على عينة من حسابات المدينون وتحقق من سلامتها	✓		✓				

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
ط. أدرس موقف العملاء من واقع تحليل أعمار الديون لأرصدة المدينون ومدى الاحتياج إلى تدعيم مخصص الديون المشكوك فيها	✓		✓	✓		✓	✓
ي. متابعة المعاملات خلال الفترة اللاحقة(خلال الفترة الختامية) مع المدينون للتحقق من عدم وجود اي ديون ضعيفة اومشكوك في تحصيلها وكذلك التحقق من صحة اجراءات القطع للمبيعات	✓			✓	✓	✓	✓
ك. في حالة عدم امكانية الاعتماد على الفترة اللاحقة بشكل منفرد يتم اللجوء الى الفحص المستندي لعينة من ارصدة المدينون القائمة في تاريخ اعداد القوائم المالية وتطبق عليها الاجراءات التالية:				✓	✓		
• الاطلاع على المستندات المؤيدة	✓			✓	✓		
• التحقق من انها تخص الفترة	✓						
• التحقق من صحة التبويب	✓					✓	
ل. تحقق من صحة تقييم الأرصدة المدينون بالعملات الأجنبية وفقاً لاسعار العملات المعلنة بموجب نشرة البنك المركزي	✓				✓		
م. فصل الارصدة المدينة عن الارصدة الدائنة كدفعات اوخلافة واظهارها ضمن الارصدة الدائنة						✓	
ن. تحقق من صحة عرض أرصدة العملاء بالقوائم المالية للعام الحالي والأعوام السابقة						✓	
ح. التأكد من عدم وجود تأجيلات لتحصيل الذمم المدينة							✓

اجراءات التدقيق المطلوبة	الاهداف التوكيدية						
	صحة ودقة قيم المبالغ	العرض والإفصاح السليم	إكتمال تسجيل كافة المبالغ في الدفاتر	الوجود الحقيقي للمبالغ وتأييدها بالمستندات	المبالغ تخص الشركة ومعتمدة من الإدارة	الأساس الذي يستند عليه تقييم المبالغ التقديرية هو أساس صحيح	الحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء الاستخدام
لجهات محددة دون غيرها .							
ط. التأكد من عدم وجود استثناءات خارج الضوابط والتعليمات الخاصة بمنح الائتمان، او منح ائتمان لجهات محددة بذاتها دون غيرها .							✓
ي. التأكد من الالتزام بالتسديد ضمن المدة مدد الائتمان الممنوحة .							✓
٨. **بهدف تكوين رأى عن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها**							
أ. قم بمطابقة أرصدة أول المدة بالدفاتر مع أوراق عمل العام السابق أو القوائم المالية المعتمدة للعام السابق	✓						
ب. قم بدراسة أرصدة الديون غير الجيدة والمشكوك فيها وتحقق من مدى كفاية المخصص المكون دفترياً	✓					✓	
ج. تحقق من مدى الحاجة إلى تكوين أو تدعيم المخصص	✓					✓	
د. تحقق من عرض البند والإفصاح عنه		✓					

المبحث الرابع:

الإستنتاجات والتوصيات

٤-١ الإستنتاجات:

٤-١-١ ضعف الملاكات الرقابية في تنويع مصادر الحصول على ادلة الاثبات الملائمة في ظل بيئة اقتصادية متغيرة تتسم بالمخاطر.

٤-١-٢ اعتماد الملاكات الرقابية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق في اثبات الملاحظات الرقابية على انواع محددة من ادلة الاثبات من دون ربطها بأهداف التدقيق التوكيدية والذي يضعف الملاحظات الرقابية المشخصة ضمن التقارير الرقابية .

٤-١-٣ اعتماد الفرق الرقابية عينة البحث على مقارنة النفقات او الايرادات ولفترتين دون القيام بتحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لتحديد مدى التجانس بينها ووجود أي علاقات غير منطقية أو غير متوقعة ، الامر الذي يساعد الفرق الرقابية من استثمار الوقت والتكلفة والأفراد ودراسة المخاطر المحيطة بالعنصر محل الفحص وتحديد الاهداف المطلوب تحقيقها وانواع الاثباتات اللازمة .

٤-١-٤ عدم تضمين اوراق العمل بنوعية الادلة المستخدمة ، اذ يفتقر بعض الرقباء الالمام الكافي بنوعية الدليل ومصدره وطريقة استخدامه وتوظيفه في الملاحظة الرقابية .

٤-١-٥ عدم التمييز بين الايضاحات والملاحظات الواردة في في التقارير الرقابية مع عدم الاستناد الى اركان الملاحظة الرقابية الواجب مراعاتها والمتضمنة بشكل عام (تحديد اوجه المخالفة او الخلل ، اسناد المخالفة او الخلل الى القوانين والانظمة والتعليمات والسياسات الادارية والاعراف ومعايير نظام الرقابة الداخلي ، تحديد الاثر السلبي الذي حدث نتيجة المخالفة او الخلل ، او بيان الاثر السلبي المحتمل حدوثة ، التوصيات لتلافي المخالفة او الخلل او الطلب من الادارة اتخاذ الاجراءات التصحيحية او الرادعة لمنع تكرار هذه المخالفة) .

٤-١-٦ إن اغلب التوصيات الواردة في التقارير لا تقابل نوع المخاطر التي تواجه نشاطات الوحدة الاقتصادية ، مع عدم تحديد اجراءات الجهات الخاضعة للتدقيق تجاه الملاحظات المشخصة.

٤-١-٧ يتم اللجوء الى تثبيت الملاحظات الرقابية بغض النظر عن طبيعة المخالفة ، في حين ان بعض الملاحظات الرقابية تسدعي تعديل البيانات المقدمة واجراء الاجراءات التصحيحية قبل اصدار التقرير ، دون الاكتفاء بتثبيت ملاحظات رقابية فقط واصدار التقارير .

٤-١-٨ افتقار بعض الملاحظات الرقابية الى تحديد المسؤولية التقصيرية كجزء من الحفاظ على المال العام .

٤-١-٩ قصور برامج التدقيق المعتمدة من قبل الفرق الرقابية من دراسة حالات ومظاهر المخاطر الفعلية او المتوقعة للعناصر محل الفحص ، فضلاً عن عدم بذل العناية اللازمة لتحقق الاهداف

التوكيدية الخاصة (الوجود والملكية ومتانة نظام الرقابة الداخلية . . الخ) ، فضلاً عن خلو اوراق عمل الرقباء الى مايشير ما حقق من هذه الاهداف .

٤-٢ التوصيات:

٤-٢-١ زج الملاكات الرقابية في الاجهزة العليا للرقابة في دورات وورش تدريبية للعمل على تنمية المهارات الاساسية الخاصة بالحصول على ادلة الاثبات الملائمة ودراستها واختيار الادلة الانسب عند تثبيت الملاحظات الرقابية وبما يضمن جودة العمل الرقابي .

٤-٢-٢ حث اجهزة الرقابة العليا على دورها الاساسي في اعتماد اكثر من اسلوب او منهج يدعم الملاحظات الرقابية ، إذ أن اعتماد نوع معين من ادلة الاثبات وبصورة مستمرة قد يؤدي الى تثبيت ملاحظات رقابة محددة ومتكررة من سنة الى اخرى .

٤-٢-٣ ترشيد مدققي ديوان الرقابة المالية ببذل العناية المهنية المطلوبة للتخطيط على جمع ادلة الاثبات الملائمة وبما يضمن تحقيق الفاعلية في عملهم الرقابي ، فضلاً عن تحديد اهداف التدقيق التوكيدية والاهداف الاخرى ، مع توجيه عناية الفرق الرقابية الى الية ربط ادلة الاثبات الملائمة باهداف التدقيق التوكيدية باعتماد اجراءات وبرامج تدقيق واضحة ومحددة للتدقيق تبين كيفية تنفيذ اهداف التدقيق المطلوبة وما هي الوسائل المطلوب اعتمادها ..

٤-٢-٤ اعداد معايير خاصة بفريق رقابة الجودة من جملة ما تتضمنه المتطلبات الخاصة بادلة وقرائن الاثبات الممكن اللجوء اليها .

٤-٢-٥ حث الفرق الرقابية على تضمين اوراق العمل بنوعية الادلة المستخدمة واعتبار هذا الاجراء شكل من اشكال التوثيق .

٤-٢-٦ حث الفرق الرقابية وفريق رقابة الجودة على دراسة الملاحظات الرقابية والمخاطر التي تواجه المعاملات والطلب من الجهات الخاضعة للتدقيق على تعديل بعض الملاحظات الرقابية التي تؤثر بشكل جوهري على النشاط او التي يمكن تعديلها خلال فترة اعداد التقرير ، مع حث الجهات الخاضعة للتدقيق على عدم تكرار مثل تلك الحالات .

٤-٢-٧ وضع وتطوير اجراءات وبرامج تدقيق خاصة بالحفاظ على المال العام من الهدر او التبذير او سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه مع تقوية الملاحظات الرقابية من خلال تحديد المسؤولية التقصيرية .

المصـادر:

✍ المصادر العربية:

١. **القوانين والتشريعات والوثائق الرسمية:-**

أ. جمهورية العراق ، **قانون الاثبات العراقي رقم (١٠٧) لسنة ١٩٧٩ المعدل** .

ب. جمهورية العراق ، قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) .

ج. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية الإتحادي،" دليل منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر"، ٢٠١٤م.

د. جمهورية العراق، وزارة العدل، "قانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي رقم(٣١) لسنة/٢٠١١(المُعدل)"، جريدة الوقائع العراقية، العدد(٤٢١٧)، ٢٠١١م.

٢. **الكتب:-**

أ. ابراهيم ، أبراهيم ،شوقي رياض ، " **نظرية الاثبات في المراجعة** " ، دار النهضة العربية ،القاهرة ،١٩٨٥.

ب. الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ج١، طبعة٢٠١٢، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان–المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٢م.

ج. أرنز، آلفن ووالدر، راندال ج. وبيسلي، 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، ٢٠١٣م.

د. أرنز، ألفين ولوبك، جيمس، "**المراجعة مدخل متكامل**"، ترجمة محمد عبد القادر الديسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض– المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥م.

هـ. الآلوسي، حازم هاشم، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق–المراجعة النظرية**"، ج١، ط١، دار الكتب الوطنية، طرابلس– ليبيا، ٢٠٠٣م.

و. الآلوسي، حازم هاشم، "**الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق–المراجعة النظرية**"، ج١، ط١، دار الكتب الوطنية، طرابلس– ليبيا، ٢٠٠٦م.

ز. التميمي والساعدي، أ.م.د.عباس حميد يحيى ، م.م.حكيم حمود فليح ، " **إدارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها** " ،الجزيرة للطباعة والنشر ، ط١ العراق –بغداد ، ٢٠١٤.

ح. توماس، وليم وهنكي، آمرسون، "**المراجعة بين النظرية والتطبيق**"، ترجمة وتعريب احمد حامد حجاج ود.كمال الدين سعيد وتقديم وسلطان محمد العلي ، ط، ١ ، الرياض– المملكة العربية السعودية ، ٢٠٠٩.

ط. جربوع، يوسف محمود، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، ط١،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، ٢٠٠٠م.

ي. جربوع، يوسف محمود، "**مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**"، ط٢،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، ٢٠٠٩م.

ك. جمعة ، احمد حلمي ، " **التدقيق الحديث للحسابات** " ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى – عمان – الاردن /١٩٩٩ .

ل. جمعة، احمد حلمي ،" **تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة** " ، الكتاب 6 ، الطبعة الأولى ، دار صفا للنشر ، عمان ، ٢٠٠٩ .

م. الذنيبات ، علي ،" **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية – نظرية وتطبيق**" ، ط٢ ، الجامعة الأردنية ، ٢٠٠٩ .

ن. الضلعي ، وهيب الياس يحيى " **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في اليمن** "– دراسة ميدانية " جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، ٢٠٠٤ .

س. عبد الله ، خالد أمين ، " **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية** " ، دار وائل للنشر والتوزيع : ٢٠٠٤.

ع. عبدالله، خالد أمين، "**تدقيق الحسابات**"، ط١، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة– جمهورية مصر العربية، ٢٠١٤م.

ف. علي ، عبد الوهاب نصر ، " **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة** " الجزء الاول، الدار الجامعية – الاسكندرية جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٩م.

ص.قاضي ودحدوح ، حسين احمد وحسين يوسف ،" **مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراء حالات العملية** " ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، المملكة الاردنية الهاشمية ، ٢٠٠٩.

ق. القريشي ، أياد رشيد القريشي ، " **التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً** " ، دار المغرب للطباعة والنشر ، العراق – بغداد :٢٠١١ .

ر. القزاز ، إسماعيل إبراهيم، " **تدقيق أنظمة الجودة المواصفة أيزو** ISO 19011:2002 " ، الطبعة الأولى، دار دجلة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ٢٠١٠م.

ش. لطفي ، أمين السيد أحمد " **التطورات الحديثة في المراجعة** " دراسات متقدمة في التدقيق وخدمات التأكد، ب ط ، الدار الجامعية في الاسكندرية ، ٢٠٠٧ .

ت. محمد ، نصر صالح ، " **نظرية المراجعة** " ، الدار الاكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر ، ليبيا ، طرابلس ، ٢٠١١.

ث. مرقص ، سليمان، " **أصول الأثبات وأجراءاته** "، الجزء الاول ، عالم الكتب ،القاهرة مصر،١٩٨٧ .

خ. المطارنة ، غسان فلاح ، " **تدقيق الحسابات المعاصر** "، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ٢٠٠٦ .

٣. البحوث والأطاريح والرسائل الجامعية:-

أ- أبوهين، إياد حسن حسين،"**العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين**" دراسة حالة مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة ، الجامعة الاسلامية في غزة ، ٢٠٠٥.

ب-أحمد ، محمد محمد مظهر ، " **تقييم جودة أعمال المراجعة ولتدقيق في دولة قطر** " ، دراسة نظرية مقارنة في ديوان المحاسبة القطري ، ٢٠٠٩ .

ج- الحيالي ، قحطان عبدالله حسن ، " **أثر كفاءة نظام الرقابة الداخلية في اختيار مراقب الحسابات لأدلة الإثبات** " ، بحث تطبيقي في شركة الصناعات الألكترونية" مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، ٢٠١١.

د- الزايغ ، هاني فرحان " **دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية** " ، (دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين) رسالة ماجستير، ٢٠٠٦ .

هـ-الطويل ، سهام أكرم عمر،" **تأثير متغييرات بيئة التدقيق الخارجية على جودة الأداء المهني للمدققي الحسابات في قطاع غزة** "، "دراسة ميدانية على مكاتب المدققة الحسابات في قطاع غزة" ، ٢٠١٢ .

و- عودة ، علاء الدين صالح محمود،" **أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي**"، جامعة الشرق الاوسط ، ٢٠١١ .

ز- فرَجْ ، سُهاد صَبيح ، " **دور الرقابة الداخلية في تحديد منهجية التعامل مع مخاطر التدقيق** " ، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠٠٦ .

ح-القيسي ، خالد ياسين ، " **منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق** " ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية بغداد – جمهورية العراق / ١٩٩٩ .

ط- القيق ، أمير جمال ، " **مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة** "، دراسة ميدانية ، ٢٠١٢ .

ي-مازن ، محمد أمين ، " **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** " ، ٢٠١١ .

ك- مهدي، حسين عبد علي مهدي ، " **جودة التدقيق وانعكاساتها في مكافحة الفساد المالي**" (بحث تطبيقي لعينة من تقارير ديوان الرقابة المالية) ،المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية .

ل- يوسف ، بان رياض ، " **أثر مخاطر التدقيق على جودة أداء المدقق** " بحث تطبيقي على عينه من مراقبي الحسابات ، ٢٠٠٩.

٤. **الدوريات والمؤتمرات :**

أ. باعجة ، سالم سعيد ، " **الرقابة على جودة الأداء المهني**"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد٣٩، (إبريل)، ٢٠٠٥.

ب. جربوع ، بحث بعنوان " **مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة** " ، ٢٠٠٧ .

ج. قريط، عصام ، " **مدى إستخدام إجراءات المراجعة التحليلية في الجمهورية العربية السورية** " ، جامعة دمشق ، كلية الادارة والاقتصاد ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد ٢٥ – العدد الأول ٢٠٠٩ .

د. مجاهد ، إيمان أحمد أمين ، " **مدخل مقترح لتقييم جودة أداء التدقيق** " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية العددان (الثالث والرابع) كلية التجارة ، جامعة الازهر ، ٢٠١١.

هـ. نصار وبهرامي ، مجدي محمد ومريم أحمد ،" **أهمية إستخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق التي يباشرها مدقق الديوان ومدى الإعتماد عليها من واقع دليل التدقيق العام لديوان المحاسبة** " ،مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة لعام ٢٠٠٨ .