

نموذج مقترح للتدقيق المستند لاهداف - تدقيق العقود الحكومية انموذجاً Proposed Model for Objective-Based Auditing - Auditing Governmential Contracts as a Model

م.د. نجلاء سادة حسون الربيعي
 Dr. Naglaa Sada Hassoun Al-Rubaie
 جامعة النهرين- كلية اقتصاديات الاعمال
 najlaasada1979@gmail.com
 07717243900 -07902542996

المستخلص

يهدف البحث الى وضع انموذج للتدقيق المستند لاهداف وتطبيقه على العقود الحكومية العراقية أنموذجاً لتطوير اداء اجهزة التدقيق الداخلية والخارجية نظراً لما تعانيه من ضعف وعدم وضوح في الاجراءات التحليلية والمنهجية المتبعة في عملها على الرغم من قيام وزارة التخطيط العراقية بدورها بتقديم كل ما من شأنه تصويب التعاقدات الحكومية (بصفقتها المسؤولة عن اصدار القوانين والتعليمات والانظمة والضوابط .. الخ)، فتمثلت مشكلة البحث في عدم وجود منهجية والية واضحة للتدقيق تستند على الاهداف الخاصة بالعمليات الخاضعة للتدقيق، وهدف البحث بيان مدى تأثير تطبيق نظام محكم للرقابة والتدقيق على التعاقدات الحكومية لتحقيق الاهداف المنشودة، وبيان مدى كفاية القوانين والانظمة والتعليمات والبرامج المعتمدة في الدولة في مجال التعاقدات الحكومية لتفعيل الية تعاقد تضمن تحقيق أفضل منفعة وأجود خدمة بأفضل كلفة من خلال فهم طبيعة المخاطر التي تتعرض لها الوحدات الحكومية العراقية عند ابرامها للعقود الحكومية، ولتحقيق اهداف البحث تم تحليل للتشريعات العراقية المتعلقة بالعقود الحكومية من خلال اعتماد نماذج للعقود الحكومية العراقية ونتائج تدقيق تلك العقود لسنوات عدة اضافة الى خبرة عدد من المختصين في عمل العقود الحكومية وخبراء مجالات المحاسبة والتدقيق. وقد توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها ضعف فعالية الاجراءات التحليلية الخاصة باكتشاف الانحرافات المتحققة نتيجة مخالفة القوانين والضوابط والتعليمات النافذة، ضعف بعض الادارات التنفيذية بالحفاظ على المال العام وغياب لدور المدقق الداخلي في تفعيل الالتزام بكافة القوانين والضوابط والانظمة والتعليمات، اما ابرز التوصيات فكانت العمل على تطوير انموذج التدقيق المستند لاهداف ليغطي جميع جوانب التعاقدات الحكومية، ضرورة وضع ادلة متكاملة لتدقيق العقود الحكومية لتكون خارطة طريق لكل المدققين والقانونيين .

الكلمات المفتاحية: انموذج، التدقيق المستند لاهداف، العقود الحكومية.

Abstract The research aims to develop a model for objective-based auditing and its application to Iraqi governmental contracts and external, owing to its weak and unclear analytical and methodological procedures. In turn, by providing everything that would correct government engagements (as the author of laws, Instructions, regulations, controls, etc.). The problem with research was that there was no clear methodology and auditing mechanism based on operational objectives. Subject to scrutiny, the purpose of the search is to show the extent of the impact. The application of a strict system of control and scrutiny to government engagements in order to achieve the desired objectives; and indicate the adequacy of the laws, regulations, instructions and programmes adopted by the State in the area of contracts. Government to activate a contracting mechanism that ensures the best benefit and best service at the best cost by understanding the nature of risks. Iraqi government units are exposed to the conclusion of government contracts. To achieve the objectives of the research, Iraqi contract legislation was analysed. Government through the adoption of models of Iraqi government contracts and the results of the audit of those contracts for several years in addition to the expertise of a number of specialists in the work of government contracts and experts in the areas of accounting and auditing. It was delivered. Research into a range of questionnaires, the most important of which is the weak effectiveness of special analytical procedures. By detecting deviations made as a result of violations of laws, regulations and regulations in force, The weakness of some executive departments in the maintenance of public funds and the absence of the role of the internal investigator in activating the commitment. With all laws, regulations, regulations and instructions, The most prominent recommendations were the development of a model. Objective-based scrutiny

to cover all aspects of government engagements The need to develop integrated manuals to check government contracts as a road map for all auditors and lawyers.

Keywords: model, objective-based scrutiny, government contracts.

1 المقدمة

في السنوات الأخيرة تم أستحداث صيغات تعاقدية لم تكن مألوفة سابقاً ألقت بظلالها على طبيعة الوحدات الاقتصادية على اختلاف أشكالها، أذ كبر حجمها وإتسع نطاق أعمالها وتعددت عملياتها، الأمر الذي فرض تحدياً كبيراً على الإدارات العليا لهذه الوحدات، وبات من الضروري دعم الهيكل الرقابي لهذه الوحدات ومساعدة الإدارات العليا في تحقيق أهدافها، وذلك بما تتضمنه من ارساء نظم وسياسات واجراءات تعمل على ضبط الأعمال وتمنع وقوع الأخطاء والانحرافات، أو أكتشافها فوراً، والمساعدة في سرعة اتخاذ القرارات لمعالجتها، والتوائم مع المتغيرات والمستجدات أولاً بأول. نظراً لما تميز به اسلوب التدقيق المستند للاهداف من وضوح في الالية والمنهجية فإن هذا البحث يهدف الى صياغة نموذج يتم تطبيقه في العقود الحكومية، ولغرض تحقيق هدف البحث سيتم تناوله من خلال المباحث الآتية:

المبحث الاول : منهجية البحث

المبحث الثاني: مدخل نظري في التدقيق.

المبحث الثالث : الية عمل التدقيق المستند للاهداف.

المبحث الرابع : انموذج مقترح للتدقيق المستند للاهداف.

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات.

2 المبحث الأول منهجية البحث

1-2 مشكلة البحث تتركز المشكلة في عدم وجود منهجية والية واضحة للتدقيق تستند على الاهداف الخاصة بالعمليات الخاضعة للتدقيق بسبب ضعف أنظمة الرقابة والتدقيق و عدم توافر انموذج للتدقيق المستند للاهداف يستند إليه المدققون في تنفيذ واجباتهم.

2-2 أهمية البحث ترتبط أهمية البحث بأهمية الرقابة والتدقيق في القطاع العام في ظل تطور حجم النشاط الذي يؤديه وتداخلاته في مختلف مجالات الحياة الاقتصادية والاجتماعية والخدمية وزيادة أعبائه ونفقاته، وكذلك تقديم أدوات للإدارة العليا في الوزارات العراقية لتساعدها في تصميم أنظمة للرقابة والتدقيق، وفي التخطيط ورسم السياسات لبلوغ الأهداف المتوقعة، وضمان حسن إدارة المال العام، نظراً لأهمية ومحدودية الموارد، والتقليل من أمكانية تعرض المال العام إلى سوء الاستخدام أو الضياع وتعزيز ثقة المجتمع بأداء تلك الوزارات من خلال وضع انموذج التدقيق المستند للاهداف مختص بالعقود الحكومية.

3-2 أهداف البحث يهدف البحث الى صياغة انموذج للتدقيق المستند للاهداف وذلك من خلال التطبيق على العقود الحكومية من خلال :

أ- بيان مدى تأثير تطبيق نظام محكم للرقابة والتدقيق على التعاقدات الحكومية لتحقيق الاهداف المنشودة.

ب- بيان مدى كفاية القوانين والانظمة والتعليمات والبرامج المعتمدة في الدولة في مجال التعاقدات الحكومية لتفعيل الية تعاقد تضمن تحقيق أفضل منفعة وأجود خدمة بأفضل كلفة .

4-2 فرضية البحث مستند على فرضية رئيسية هي "أن وجود انموذج للتدقيق المستند للاهداف يساعد في انجاز الوظائف بصورة فاعلة وكفؤة".

5-2 حدود البحث

أ- الحدود المكانية تتمثل الحدود المكانية للبحث بعينة من التعاقدات الحكومية .

ب- الحدود الزمانية تمتد الحدود الزمانية للبحث من عام /2014 الى عام /2021 (بسبب استمرارية العمل بالعديد من القوانين والضوابط والانظمة والتعليمات الخاصة بالعقود الي تاريخ تقديم البحث).

6-2 منهج البحث أعتمد البحث للتوصل إلى نتائج منطقية تدعم فرضياته وتوجد حلول ملائمة له لتحقيق أهداف البحث في الجانب النظري تم الاستعانة بالمصادر العلمية التي تشمل الأدبيات التي تناولت الموضوع وكذلك ما تم نشره من أبحاث ورسائل علمية ومقالات في الدوريات المتخصصة وكذلك القوانين والتشريعات المرتبطة بالموضوع ، في حين تم الاعتماد على تقارير ديوان الرقابة المالية الخاصة بالتعاقدات الحكومية .

7-2 مصادر جمع البيانات استند البحث على مجموعة من المصادر :

أ- القوانين والتعليمات والضوابط والانظمة ذات العلاقة.

ب- البحوث والرسائل والاطاريح الجامعية.

ت- عينة من العقود الحكومية وتقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي لعينة من التشكيلات الحكومية.

2-8 **مجتمع البحث وعينته نماذج من العقود الحكومية و تقارير نتائج اعمال الرقابة والتدقيق لحسابات ونشاطات عدة دوائر حكومية (لسنوات مختلفة)، اضافة الى آراء الخبراء المختصين في مجال العقود الحكومية والخبراء في مجالات المحاسبة والتدقيق.**

3 المبحث الثاني مدخل نظري في التدقيق

يلعب التدقيق دور كبير في الأوساط المالية و الحكومية وفي الاقتصاد، فالمعلومات المالية التي يعتمد عليها ضرورية لأي مجتمع، فبناءً عليها يقوم المستثمر باتخاذ قرار الشراء أو البيع لاستثماراته أو كلاهما، والبنوك تتخذ قرارات كمنح القروض، و السلطات الضريبية تقوم بأحتساب مقدار الدخل الخاضع للضريبة، ومبلغ الضريبة، ودخول وخروج شريك ما في شركات التضامن، ومعرفة مبلغ التركات الخ، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على المعلومات المجهزة أو المحضرة من قبل الآخرين، وربما تتضارب مصالح هذه الجهات مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، ولهذا نشأت الحاجة الى خدمة المدققين المستقلة والمحايدين الذين سيقومون باعلام الاطراف الاخرى فيما ان كانت هذه البيانات و المعلومات المالية ممثلة باعتدال أو بوضوح من جميع جوانبها المادية للمركز المالي (التميمي، 2004: 22).

3-1 تعريف التدقيق

عرف التدقيق بعدة تعاريف منها "انها عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية" (الصحن واخرون، 2004: 13). "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة" (عبد الله، 2014: 7). وعرف أيضاً بأنه "عملية منظمة، تتعلق بتأكيدات عن تصرفات وأحداث اقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه التأكيدات ومعايير محددة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين" كما اوردته لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية تعريفاً للتدقيق بأنه (الديب، وشحاته، 2013: 29). وعرف بأنه " تجميع وتقييم الدليل على المعلومات لتحديد وتقرير درجة التوافق بين المعلومات والمعايير الموضوعية، ويجب أن يقوم بها شخص مستقل ذو كفاءة" (Arens, al et, 26, 2014). " هو عملية فحص للدفاتر والسجلات المحاسبية للوقوف على صحتها و مصداقية المعلومات المنشورة بعد وصول المدقق لقناعة تثبت أن العمليات كلها تمت وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها في البلد محل تواجد المنشأة المدققة، في تقرير معد وفق معايير دولية للتدقيق يبرز فيه المدقق رأيه الفني المحايد" (لونيسة، 2017: 89).

3-2 اهمية التدقيق

تعود الى كونه وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الطوائف المستخدمة للقوائم المالية المدققة والتي تعتمد في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها، وهذه الوسيلة لا تكون فعالة إلا إذا كان من يقوم بها هو شخص خارجي مستقل عن المؤسسة و أهم هذه الطوائف المؤسسة و المساهمين والموردين وادارة الضرائب ورقابة العمال و تسيير الموارد المتاحة (جمعه، 2000: 3).

وإدناه الجهات المهتمة بالتدقيق والمتمثلة في الفئات التالية :

أ. **اهمية التدقيق لإدارة الوحدة** تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي تستخدم للتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة عالية، والقرارات المتعلقة بالتخطيط حيث أنها تعتمد اعتماداً أساسياً على البيانات المحاسبية الصحيحة لرسم الخطط والسياسات بشكل محكم ودقيق وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة (الشنطي، 2011: 333).

ب. **أهمية التدقيق للملاك و المساهمين** إن ظهور الشركات المساهمة ذات الامتداد الاقليمي و انفصال الملكية عن الإدارة عزز من اهمية التدقيق، فكان لابد من طرف يضمن التسيير الامثل لاموال المساهمين و منع حدوث اختلاسات و تلاعبات، و أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب المستثمرين الجدد بما يضمن لهم أكبر عائد ممكن (مازون، 2011: 10).

ت. **اهمية التدقيق للموردين** تسمح لهم المراجعة بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة مما يحدد درجة التعامل معها، فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للمؤسسة و أنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها فإن المورد سيوسع نطاق التعامل معها وتكون درجة الثقة كبيرة، أما إذا كان العكس فإن المورد سيكون أكثر حذراً في تعامله مع المؤسسة (خلاصي، 2001: 12).

ث. **اهمية التدقيق للנקابات العمالية** حيث تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الادارة لرسم السياسة المالية للأجور والحقوق العمالية ولتحقيق أفضل المزايا العمالية (الشنطي، 2011: 334).

ج. أهمية التدقيق للزبائن تهتم شريحة الزبائن بالمعلومات بحدود معرفتها باستمرارية الوحدة من عدمه ، و خاصة عند ارتباط الزبائن بمعاملات تكون طويلة الاجل (الجعفري، القريشي، 2006:14).

ح. أهمية التدقيق لإدارة الضرائب فهي تعتمد عليها في تحديد الوعاء الضريبي و احتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة المؤسسة، فإذا كانت هذه المعلومات صحيحة والنتائج مبنية بشكل سليم وتعكس الحقيقة فإن قيمة الضرائب تكون حقيقية و العكس صحيح، فإذا كانت إدارة المؤسسة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة، فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه و مستقل عن المؤسسة بفحص عمليات المؤسسة و نتائجها مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي و نتائج المؤسسة، مما يساعدها في تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي (خليل، 1986:5).

خ. أهمية التدقيق للبنوك و مؤسسات الإقراض الأخرى بغرض توسع نشاطاتها و لمواجهة اي عسر مالي، تلجأ المؤسسات للاقتراض من المؤسسات المالية، غير أن الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر المصاحب و قدرة المؤسسة على سداد القرض مستقبلاً و تعود في ذلك الى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها الصادق للمركز المالي (مازون، 2011:10).

د. أهمية التدقيق للجهات الحكومية تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الاغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الاعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصاً دقيقاً و ابداء الرأي الفني المحايد والعدل لها (جربوع، صباح، 2015:9).

مما سبق يتضح على مدى أهمية التدقيق باعتباره الركيزة والأداة الأساسية في التدقيق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، بحيث انها تتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبي خدماتها (Hayward 1991:16).

3-3 أهداف التدقيق

يمكن تقسيم أهداف التدقيق إلى الآتي :

أ. الأهداف التقليدية و تتمثل في الآتي : (التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها، اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء و غش، إبداء الرأي الفني بالاستناد الى الأدلة و البراهين المعبرة عن عدالة القوائم المالية، و مساعدة الادارات على وضع سياسات و اتخاذ قرارات ادارية مناسبة تتلائم مع احتياجاتها، و تقليل فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة، مساعدة الادارات المالية على وضع سياساتها و اتخاذ القرارات الادارية المناسبة، مساعدة الجهات الحكومية في تخطيط الاقتصاد الوطني ، مساعدة الدوائر المالية لتحديد وعائها الضريبي و من ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه) (القاضي و دحدوح، 1999:15).

ب. الأهداف الحديثة تتلخص في : (رقابة خطط وسياسات و متابعة درجة تنفيذها و أسباب انحرافها، تقييم الاداء و نتائج الاعمال المحققة من قبل تلك المؤسسات، تحقيق أقصى كفاية انتاجية ممكنة، مصادقة الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الادارة لاعطائها اكبر مصداقية حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات، والمشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية) (لطي، 2004:24).

ت. الأهداف العملية (الميدانية) و تتمثل في الآتي :

- عرض و افصاح

هدف هذا البند التأكد من أن الادارة عرضت بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لما هو مطبق في معايير اعداد التقارير المالية، ولذلك وجب على المدقق التحقق فيما ان كانت الارصدة بالحسابات والقوائم المالية للوحدة معروضة ومفصح عنها بشكل ملائم وفقاً لما هو مطبق بهذه المعايير (الشحنة، 2015:30).

- الشمولية أو الاكتمال

إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية تمتاز بالشمول و التعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة، كما يجب على المدقق أن يتحقق و يتأكد من صحة البيانات المحاسبية و الوثائق المالية المسجلة بالدفاتر و السجلات، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح له بإعطاء رأي فني محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام المحاسبي للمؤسسة و مدى تعبيرها عن الوضعية المالية (طواهر، صديقي، 2003:15).

- التقييم و التخصيص

يهدف التدقيق من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية كحساب الاهلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية وكذا تقييم المخزونات و من ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها وفقاً

للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. إن هذا التقسيم و التخصيص للأحداث المحاسبية يؤدي إلى الحصول على الصورة الحقيقة للحالة المالية للمؤسسة و ذلك بالتطبيق الحسن للمبادئ المحاسبية (ميلود، 2007:10).

- الملكية و المديونية

يجب على المدقق التأكد بالوثائق القانونية من ملكية الوحدة للأصول الواردة في ميزانيتها، و أن الديون مستحقة فعلاً لأطراف أخرى عن طريق المصادقات مثلاً (طواهر، صديقي، 2003:15).

- الوجود و التحقق

يمثل التحقق و التأكد من الوجود هدفاً من أهداف التدقيق، ويشمل التأكد كافة حسابات الأصول و الخصوم، و يجب على المدقق أن يتحقق من الالتزامات الموجودة المسجلة بالدفاتر، حيث إن إجراءات التحقق من الوجود، تعتمد على طبيعة العنصر وفعالية تكلفة الحصول على الدليل (يوره، 2015:24).

- التسجيل المحاسبي

يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات و القوائم المالية، إذ يتأكد هنا المدقق من المبالغ المسجلة في اليومية و الأرصد في دفتر الأستاذ، كما أن هذا الهدف له علاقة بالتأكد من الوجود الكمي و المادي، و تتضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتحقق من الدقة المحاسبية ما يلي: (إجراء الجرد الفعلي و الحصر المادي لمختلف موجودات الوحدة، استلام المصادقات من العملاء و مطابقتها مع السجلات و المستندات التي تؤدي إليها، يقوم المدقق بالتحقق من العمليات الحسابية و يتأكد من دقتها، التحقق من صحة الحسابات الخاصة بأقساط اهتلاك الاستثمارات حتى يضمن المدقق التوزيع السليم لتكلفة الاستثمار على مدى حياة هذا الأخير) (لطي، 2004:27).

- ابداء الرأي الفني

يسعى المدقق من عملية التدقيق لاداء الرأي الفني المحايد المتعلق بالمعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، و في إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص و التحقق من العناصر التالية: (الإجراءات و الطرق المطبقة، التسجيل السليم للعمليات، التسجيل السليم لكل الأعباء و النواتج التي تخص السنوات السابقة، محاولة كشف جميع انواع الغش و التلاعبات و الاخطاء، تقييم الاهداف و الخطط، تقييم الهيكل التنظيمي) (طواهر، صديقي، 2003:19).

4 المبحث الثالث الية عمل التدقيق المستند للاهداف وذلك وفق المراحل الاتية :

4-1 أهمية تخطيط عملية التدقيق

تتبع من اعتماد الجهات المختلفة على التقارير التي يصدرها المدقق، إذ يقدم خدماته المتنوعة لفئات متعددة مثل إدارة الوحدة و المالكين و الجهات الحكومية و المستثمرين و غيرهم، تعد عملية التخطيط أداة مساعدة للمدقق للحصول على أدلة وقرائن لغرض ابداء رأيه في القوائم المالية، و معرفة ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء ذات الأهمية النسبية (المطارنة، 2011:16)، كما ابرز معيار التدقيق رقم (300) أهمية التخطيط لعملية التدقيق كما يلي: (مساعدة المدقق في تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق، مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب، مساعدة المدقق في تنظيم وادارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم اجراؤها بطريقة فاعلة، المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة و الكفاءة للاستجابة الى المخاطر المتوقعة في تحديد العمل المناسب لهم، تيسير و توجيه و ارشاد فريق العملية و مراجعة عملهم) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010:250). في حين يرى طلال ابو غزالة و شركاه ان مذكرة تخطيط عملية التدقيق تمثل وسيلة يتم من خلالها تحديد استراتيجيات التدقيق و المدى التمهيدي لاختبارات التدقيق، و التي تتناول عند اعدادها الامور الادارية المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق مثل توقيت زيارات التدقيق، و مواعيد تقديم الحسابات و التقارير، و مما لا شك فيه ان اهمية التخطيط تظهر في تحقيق الاهداف التالية: (تنظيم اعمال التدقيق و الرقابة عليها بشكل افضل، تخفيض وقت التدقيق، تقليل المفاجآت المحتملة، جعل التدقيق يركز على الانجاز وليس على الاتعاب) (دليل التدقيق، 2005:5).

4-2 اسباب تخطيط المدقق لعملية التدقيق

ان تخطيط و تنفيذ اعمال التدقيق يتم للحصول على تأكيدات معقولة بان البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية او الجوهرية و من انجاز التدقيق بطريقة فاعلة، و عليه فانه يعني بمستوى التخطيط لعملية التدقيق من خلال وضع و تحديد استراتيجيات شاملة لسلوك و نطاق الفحص المتوقع إداءه، و نظراً لأهمية مرحلتى التخطيط و التنفيذ في عمل المدقق ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المخاطر و الأهمية النسبية في كلتا الحالتين الاتيتين:

أ. تخطيط عملية التدقيق و تصميم اجراءاته.

ب. تقويم ما اذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصورة عادلة و من كافة نواحيها الجوهرية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (الياسري، 2017:357).

ت. اختلاف تقديرات المدقق للأهمية النسبية ولمخاطر التدقيق في بداية التخطيط لعمله وعند تقييمه لنتائج إجراءات التدقيق، يحدث ذلك بسبب تغير الظروف أو بسبب تغير المعرفة التي يمتلكها المدقق بسبب عملية التدقيق ذاتها، مثال في حالة كون التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق قد تمت قبل انتهاء الفترة، فإن المدقق سوف يتوقع نتيجة النشاط والمركز المالي، وفي حالة كون النتائج الفعلية للنشاط والمركز المالي مغايرة تماماً، فإن تقديرات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق قد تتغير أيضاً، إضافة لذلك فإن المدقق قد يقوم خلال التخطيط وتنفيذ أعماله وبشكل مقصود بتحديد مستوى مخاطر تدقيق مقبولة بمستوى أدنى من المستوى المراد استعماله لتقييم نتائج التدقيق، إن هذا الإجراء قد يتخذ لغرض التقليل من الاحتمال المرجح بعد اكتشاف معلومات خاطئة وتوفير هامش الأمان للمدقق عند قيامه بتقييم تأثير المعلومات الخاطئة المكتشفة خلال عملية التدقيق (جربوع، 2015: 88). تعتبر المخاطر التي تتضمنها عملية التدقيق من العوامل المهمة التي يتعين على المدقق أخذها في الاعتبار لتحديد قبول المهمة الجديدة أو الاستمرار في المهمة القائمة من عدمه، أو عند تخطيط عملية التدقيق بعد قبول أداء مهمة التدقيق وعند تصميم إجراءات تنفيذ عملية التدقيق (رشوان، 2017: 49). لذلك وجب على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءاته بما يتناسب وطبيعة العنصر أو نوع معين من المعاملات ومستوى الخطر المعرض له، حيث إن ذلك يقدم ضماناً معقولاً حول اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية نتيجة اكتشاف وتدني خطر التدقيق النهائي إلى أقل مستوى يمكن قبوله، الأمر الذي يترتب عليه تحقيق كفاءة وفعالية عملية التدقيق (مباركة، حنان، 2019: 21).

3-4 مراحل عملية التدقيق

عملية التدقيق هي عملية منتظمة تهدف لجمع وتقييم الأدلة وتتكون من خطوات مدروسة من قبل مستمدة من الخبرة العملية للمدققين المبنية على مستويات معقولة من المؤهلات العلمية التي تمكن المدقق في نهاية عملية التدقيق من الخروج برأي مناسب عن مدى عدالة القوائم المالية وحقيقة تمثيلها لواقع الوحدة (الذبيبات، 2010: 133).

وعادة تشتمل عملية التدقيق على المراحل الآتية :

المرحلة الأولى تخطيط وتوثيق عملية التدقيق، وتحديد استراتيجية التدقيق الشاملة .

المرحلة الثانية تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.

المرحلة الثالثة تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للارصدة.

المرحلة الرابعة استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.

تعتبر مرحلة التخطيط أساس عملية التدقيق ومتطلب أساسي من متطلبات معايير التدقيق الدولية، وكذلك تمكن المدقق من دراسة تكاليف وعوائد عملية التدقيق قبل قبول المهمة، أما مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فيتم في هذه المرحلة الحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، بينما مرحلة تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للارصدة فتتوقف على طبيعة نتائج المرحلتين الأولى والثانية حسب الأدلة التي تم الوصول إليها وتقدير المخاطر، حيث يقوم المدقق أيضاً في تلك المرحلة بتنفيذ الإجراءات التحليلية للتحقق من منطقية العمليات المالية والارصدة. أما مرحلة استكمال عملية التدقيق يقوم المدقق بالتأكد من أن يكون منظماً في عمله بجميع مراحل التدقيق والسير وفق نموذج التدقيق المخطط " (87 : Arens, al et, 2012).

4-4 مراحل تخطيط عملية التدقيق المستند للأهداف

تم تقسيم مراحل عملية التدقيق لثلاث مراحل رئيسية هي :

1-4-4 تخطيط عملية التدقيق يجب على المدقق أن يفهم طبيعة نشاط العميل فهماً كافياً وأن يحصل على معلومات عن الصناعة التي يتبعها، والحصول على معلومات كافية عن النظام المحاسبي المستخدم بواسطة العميل وسياساته وإجراءاته المحاسبية، وبعد فهم طبيعة نشاط العميل ودراسة نظامه المحاسبي يقوم المدقق بتصميم نموذج تدقيق تفصيلي ليلام ظروف العملية، ويحدد النموذج الخطوات أو الأعمال التي يجب القيام بها خلال عملية الفحص التي يطلق عليها فنيا إجراءات التدقيق (جربوع، 2005: 118)، عند إجراء عملية التخطيط للتدقيق يتم تحديد الإجراءات التي تتضمن معلومات عن العمليات التي تتعرض للمخاطر العالية ويتم تحديدها بناءً على دليل المخاطر، ويتم خلال مرحلة التخطيط تقييم مواضع التدقيق من منظور المخاطرة (بن شرودة، 2015: 30).

2-4-4 تنفيذ برنامج (النموذج) التدقيق يطلق عليها مرحلة العمل الميداني وجمع وتقييم أدلة الإثبات، وعادة يبدأ تنفيذ التدقيق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل وينتهي بفحص الارصدة النهائية التي تظهرها القوائم المالية (جربوع، 2005: 118).

3-4-4 التوصل إلى النتائج وكتابة التقرير إن إصدار ما من شأنه بيان مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي وفقاً للمبادئ المحاسبية (جربوع، 2005: 118). إذ يتم تلخيص النتائج التي يتم التوصل إليها من طرف المدقق وتتضمن تحديد للمخاطر والتوصيات اللازمة بشأنه، ويرفع التقرير إلى الإدارة العليا (بن شرودة، 2015: 31). ومن ناحية أخرى فإن (Arens, al et, 2012) يرى أن تخطيط عملية التدقيق تتطلب المرور بثمانية مراحل رئيسية حسب الجدول المرفق:

جدول (1) تخطيط التدقيق وتصميم منهج التدقيق

المرحلة	طبيعتها	المرحلة	طبيعتها
الاولى	قبول العمل وأداء الأنشطة الاولى	الخامسة	وضع حدود للاهمية النسبية وتقدير خطر التدقيق الممكن قبوله والخطر اللازم
الثانية	فهم مجال عمل ونشاط العمل	السادسة	فهم الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة
الثالثة	تقييم مخاطر أعمال العمل	السابعة	جمع المعلومات بهدف تقييم مخاطر الاحتيال
الرابعة	أداء الاجراءات التحليلية الاولى	الثامنة	وضع الخطة العامة للمراجعة وانموذج التدقيق

المصدر (Arens., al.et, 2012) بتصرف من الباحثة

اما الاعتبارات الواجب مراعاتها عند القيام بمهمة التخطيط

تقسم الى مجموعتين رئيسيتين هما (خليل، 2004 : 35):

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

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

5-4 تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات

يتم في هذه المرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الاساسية للعمليات للحصول على ادلة تدعم انواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، والحصول على الادلة الداعمة لصحة الارصدة النقدية للعمليات لتقدير احتمالية وجود تحريفات في القوائم المالية، أن معظم المدققين يقومون بتنفيذ اختبارات الرقابة والاساسية للعمليات بشكل متزامن، وعندما لا يتم اعتبار انواع الرقابة على انها فعالة أو اكتشاف تحريفات في انواع الرقابة (Arens., al.et, 2012:52) .

4-5-1 تنفيذ اختبارات الرقابة تشكل الرقابة الداخلية عنصر هام من عناصر حوكمة الشركات بل ويمكن القول بأنها العنصر الاهم فيها، تضاعفت اهميتها في السنوات الاخيرة بعد تعرض عدد من الشركات الكبرى الى الانهيار نتيجة تفشي الفساد وضعف الرقابة. توفر الرقابة الداخلية اداة ضرورية لتزويد لجنة التدقيق بالمعلومات الاساسية المطلوبة لوضع الاجراءات الهادفة الى حماية امور الشركة وموجوداتها وتوفير الحماية للشركة من مخاطر العمل، اضافة إلى الادوات الاخرى والتي تساهم في زيادة الكفاءة لتحقيق اهداف الشركة، ويتأتى هذا من خلال تطبيق نظام فعال ودقيق يوفر القدرة على ممارسة الرقابة على التقارير المالية لهذه الشركات (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011).

4-5-2 الاختبارات الاساسية للعمليات يقوم المدقق ببعض الاختبارات الاساسية (بغض النظر عن النتائج التي يحصل عليها من اختبارات الرقابة) حيث إن الفرق بينها وبين اختبارات الرقابة عبارة عن اختبار الاخطاء أو المخالفات التي تؤثر بشكل مباشر على ارصدة القوائم المالية، وهناك بعض الاختبارات الاساسية التي يقوم بها بناء على ما تم التوصل اليه من اختبارات الرقابة (نظمي والعزب، 2012 : 12):

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

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

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

ث. الدقة التحقق من ان العمليات مسجلة بشكل دقيق، اذ يقوم المدقق بالتحقق من ان العمليات المسجلة تشتمل على القيم الصحيحة وهذا يتطلب التحقق من المستندات من ناحية الكميات المسجلة والاسعار المحددة والتي تتفق مع الاسعار التي تم الاتفاق عليها، والتحقق من عمليات الاحتساب و التسجيل الصحيح للقيود بالكميات الفعلية.

ج. التوقيت على المدقق القيام بالتحقق من ان العمليات قد سجلت بالفترة المناسبة، وفي هذه الحالة من المهم ان يهتم المدقق بفترة الحد الفاصل، وهي الفترة التي تسبق وتلي نهاية السنة بحوالي أسبوعين، حيث يقوم المدقق بفحص عينة من

المستندات ومقارنة تواريخها مع تواريخ التسجيل في الدفاتر المحاسبية، حيث ان هذه العملية تمكن المدقق من التحقق من ان هذه العمليات غير مضخمة او مخفضة.

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

4-6 تنفيذ إجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة (مرحلة)

تهدف المرحلة بشكل اساسي للحصول على ادلة اضافية كافية لتحديد مدى عدالة الارصدة الختامية والملاحظات الخاصة بالقوائم المالية، حيث يقوم المدقق بتدقيق العمليات والحسابات الرئيسية بشكل منفرد ومن ثم يتم اجراء اختبارات الارصدة لاختبار مدى وجود اخطاء او مخالفات نقدية في ارصدة القوائم المالية (Arens., al.et, 2012:54).

4-6-1 **إجراءات التدقيق التحليلية** وهي الاختبارات الأساسية التي يلجأ إليها شاغلوا الوظائف الرقابية في أجهزة الرقابة، وذلك عن طريق دراسة و تقييم العلاقات بين البيانات المالية و غير المالية و مقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود انحرافات ثم وضع فرضيات تفسر هذه الانحرافات و اختبار الإجراءات المناسبة للتحقق من هذه الفرضيات و ذلك حسب خبرة شاغل الوظيفة الرقابية و حسه المهني في الرقابة و التدقيق (ديوان المحاسبة الكويتي، 2009:9). وتظهر أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الآتي (جمعة، 2000:261):

- الأهمية النسبية للمفردات المعالجة.
- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من تطبيق الإجراءات التحليلية.
- تقدير المدقق للمخاطر الجوهرية.
- تقدير المدقق لمخاطر الرقابة.
- إجراءات المراجعة الأخرى الموجهة مباشرة لنفس أهداف التدقيق.
- تفهم مجال الجهة المراد التدقيق عليها لسنوات سابقة.
- تقدير قدرة الجهة المراد تدقيقها على الاستمرار.
- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية.
- تقليل الاختبارات التفصيلية.

4-6-2 **الاختبارات التفصيلية للأرصدة** الاختبارات التفصيلية للأرصدة تعني قيام المدقق باختبارات خاصة بأرصدة الحسابات النهائية في دفتر الأستاذ والتي تتعلق بقوائم الدخل و الميزانية، علماً ان التركيز الرئيسي يكون على حسابات الميزانية، ويقوم المدقق بالاختبارات التفصيلية للأرصدة من اجل التحقق من الوجود والاكتمال والحقوق والالتزامات والتقييم والتنويع، وبناء على اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والإجراءات التحليلية يتم تحديد حجم تلك الاختبارات حيث تهدف الى التعرف على مدى عدالة القوائم المالية وصحة الارصدة الختامية بقائمة الدخل والمركز المالي من خلال الآتي (الذنيبات، 2010: 153):

- التأكد من الوجود.
- التحقق من الاكتمال.
- التحقق من العرض.
- التحقق من الافصاح.
- التحقق من الدقة.
- التحقق من التصنيف و الحقوق والالتزامات.

4-7 مكونات و عناصر عملية التخطيط

على المدقق أن يهتم بعناصر عملية التخطيط ويوليها عناية فائقة حتى يصل لدرجة معقولة من الطمأنينة بان نتائج التدقيق قد وفرت قدراً من الطمأنينة لمستخدمي بياناتها المالية و بالتالي تقليل مخاطر التدقيق الى حد معقول، و فيما يلي توضيح خطوات عملية التخطيط (الذنيبات: 2015:142):

1. **الحصول على درجة معقولة من الفهم لطبيعة عمل المشروع و الصناعة التي ينتمي إليها و العمليات القانونية للعميل** تعتبر هذه الخطوة أول الخطوات لعملية التخطيط يجمع المدقق من خلالها المعلومات المناسبة حول طبيعة نشاط العميل و الصناعة التي يعمل فيها، و تشتمل المعلومات على ما يلي :

أ. القيام بزيارة ميدانية لوحدة العميل للحصول على درجة فهم للعمليات التشغيلية و اجراء المقابلات مع الموظفين والحصول على المعلومات بشكل مباشر لمختلف النواحي الفنية.

ب. تحديد الاطراف ذات العلاقة و تشمل كل الجهات الرئيسة التي يتعامل معها العميل و يكون هناك تأثير مادي لأحد الطرفين على الآخر، و في حالة التعامل بعمليات ذات تأثير مادي فانه لابد من الافصاح عنها.

ت. الحصول على معلومات عن العمليات و التعاقدات و الالتزامات القانونية للعميل، حيث يتم الحصول على هذه المعلومات من خلال تدقيق النظام الأساسي و عقد التأسيس و محاضر الاجتماعات و التعاقدات المختلفة و غيرها من الوثائق.

ث. الحصول على معلومات عن نظام الرقابة الداخلية و النظام المحاسبي بمختلف مكوناته.

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

3. تحديد المستويات الأولية للمادية وتقييم مخاطر التدقيق أشار المعيار الدولي رقم 320 إلى أن المادية هي مقدار الحذف أو الانحراف في البيانات المالية والذي في ضوء الظروف المحيطة يجعل من الممكن تغيير القرار المتخذ من قبل مستخدم البيانات المالية عند علمه بهذا الحذف أو الانحراف.

8-4 استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق

بعد انتهاء من المراحل الثلاثة الأولى يكون من الضروري على المدقق في تلك المرحلة جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية وتلخيص النتائج وإصدار تقرير المدقق وتنفيذ الأشكال الأخرى ذات العلاقة (سمور، 2014: 6)

9-4 استعمال نموذج التدقيق المستند للأهداف وذلك حسب العمليات المراد تدقيقها * 1

5 المبحث الرابع نموذج مقترح للتدقيق المستند للأهداف سيتم تطبيق النموذج المقترح على عينة من العقود الحكومية لعينة من التشكيلات الحكومية

1-5 دراسة الأساس القانوني للتعاقد في القطاع العام (القوانين والأنظمة والتعليمات المطبقة)

تعود صلاحية إصدار الأنظمة والتعليمات التي تؤمن حسن تطبيق وتنفيذ قوانين التعاقد العام إلى وزارة التخطيط التي تعد المرجع الأساسي والتي تضم ضمن تنظيمها دائرة العقود الحكومية العامة المعتبرة بمثابة الإدارة المركزية للعقود العامة، وقد صدر عنها عدد كبير من التعليمات التي تعنى بهذا الموضوع والتي تفصل عمليات التعاقد وكافة أموره. تقوم وزارة التخطيط بإصدار وتحديث دورياً بتفسير الأساس القانوني والتنظيمي لتجهيز السلع وتنفيذ الأشغال والخدمات في العراق والذي يتم من خلال اعتماد الأطر القانونية التالية (دليل وزارة التخطيط، ج/ 1، 2020: 17-29) :

1-1-5 البنود الواردة في الدستور العراقي يعد الدستور القانون الاسمي والاعلى في العراق، وهو ملزم في أحكامه ويقتضي تطبيقه دون اجتزاء أو تمييز أو إعفاء لناحية الإقليم الجغرافي وفئات الشعب، ولا يجوز سن قانون يتعارض معه، ويُعد باطلاً كل نص يرد في دساتير الأقاليم، أو أي نص قانوني آخر يخالف الدستور. وهو عام دون تفصيل، يشير إلى القواعد الأساسية والتأسيسية للبلد ويحدد شكل الدولة وتقسيماتها الإدارية، والسلطات وصلاحياتها، ويكرس حقوق وحرية أساسية المدنية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية. وعندما يذكر الدستور القواعد الأساسية ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بالتعاقد العام، فإنه بذلك يعطي هذه المبادئ والأحكام صفة دستورية وقيمة سامية تجعلها في رأس الهرم القانوني وتحصنها ضد الانتهاك أو سوء الاستعمال.

2-1-5 أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (87) لسنة 2004 (CPA Order No.87)

صدر هذا التشريع عن المدير الإداري لسلطة الائتلاف المؤقتة وهو يتمتع بصفة القانون، وقد وضع أحكام أساسية ترفع العقود العامة في العراق. وقد استلهم هذا الأمر مصلحة العراق في تطبيق المبادئ العامة في التعاقد العام وتأثير تطبيقها على الاقتصاد والتجارة الحرة، وبذلك تأسس على القوانين العراقية والتعليمات الوزارية الموجودة في حينه، وعمل على تحديثها بما يتلاءم وأفضل التطبيقات الدولية، فوضع القواعد والتنظيمات التي تعنى بالتعاقد العام (علق الأمر القوانين السائدة قبله) والتي لا تتسجم مع أحكامه وهي :

- تعليمات شراء وتجهيز دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي الصادرة عن هيئة التخطيط – مجلس الوزراء- جمهورية العراق، 2001.

- تعليمات تنفيذ ومتابعة مشاريع خطط التنمية القانونية الصادرة من وزارة التخطيط- جمهورية العراق لسنة 1988.

3-1-5 التعليمات الصادرة عن وزارة التخطيط لتنفيذ العقود الحكومية رقم (2) لسنة 2014 أو ما يحل محلها والضوابط الصادرة بموجبها

أصدر وزير التخطيط التعليمات اعلاه تطبيقاً لأحكام الفقرة رقم (1) من القسم (14) من أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (87) لسنة/ 2004، وألغى بموجبها تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (1) لسنة 2008، وأخضع العقود العامة إلى القوانين العراقية وولاية القضاء العراقي. هدفت هذه التعليمات إلى إقامة إجراءات العقود العامة على أسس من الشفافية والنزاهة والعدالة، وإلى توضيح المبادئ العامة لتنفيذ العقود الحكومية التي تبرمها دوائر الدولة والقطاع العام في مجالات الأشغال العامة والتجهيز للسلع والخدمات المختلفة والعقود الاستشارية مع الجهات العراقية وغير العراقية وتحديد اساليب تنفيذها والجهات المخولة صلاحية فتح العطاءات وتحليلها وإرسالها وإجراءات الطعن في قراراتها لدى المحكمة الإدارية،

* سيتم الاختبار للنموذج في عنوان (صياغة برنامج للتدقيق المستند للأهداف وفق أهداف العقود الحكومية) .

اضافة الى القرارات الحكومية التي تشمل (تعاميم ومخاطبات رسمية صادرة عن وزارة التخطيط، قرارات وتعاميم رئاسة مجلس الوزراء، تعاميم وزارة العدل).

4-1-5 آلية الشكاوى/الاعتراضات من قبل مقدمي العطاءات المغبونين/المتظلمين(المعترضين)

نظمت طرق الشكاوى والاعتراضات وحالاتها وشروط تقديمها وكيفية بنها بموجب أمر سلطة الإنعلاف رقم (87) لسنة 2004/ وبموجب تعليمات وزارة التخطيط رقم (2) لسنة 2014، وهي تتأسس على افضل الممارسات الدولية وتهدف الى تأمين سلامة اجراءات التنافس والتعاقد العمومي بشكل عام، وتقييم العدالة والتنافس الشريف على قاعدة تأمين الثقة في التعامل وتحقيق افضل النتائج. ويمكن حدوث المنازعات في دورة التعاقد العام قبل وأثناء وبعد التعاقد، ويتم فض النزاعات السابقة للتعاقد عبر الشكاوى والاعتراض، وبعد التعاقد عبر التحكيم والتوفيق والتقاضي.

2-5 دراسة اهداف اقرار التشريعات

وضع المشرع العراقي نظام قانوني جديد للتعاقد العام على أسس تجارب دولية وممارسات جيدة، وقد أثرت بيئة التشريع على مضمونه فكانت الأوضاع السياسية والاقتصادية والعمرانية وكافة المستجدات الحاصلة حاضرة وظاهرة في القوانين والانظمة. نتيجة هذه العوامل بدا ملحا وضع قواعد جديدة تضمن شفافية وعلمية، وتكون محل ثقة تجاه المواطنين والخارج، وتحقق غاية التعاقد العامة بفعالية واقتصادية وفاعلية، وبذلك تحددت للقانون الاهداف التالية (دليل وزارة التخطيط، ج/1: 2020: 7):

- وضع اجراءات تعاقد تقدم ارشادات واضحة ومفصلة لكل مراحل عملية التعاقد.
- توحيد اجراءات التعاقد لدى كافة الجهات المنفذة.
- تحديد طرق واساليب ترسية المناقصات المتبعة.
- تحديد الجهات المسؤولة داخل الادارة عن كافة العمليات والنشاطات.
- تشجيع الكفاءة والاقتصاد وتحقيق القيمة الموازية للمال المنفق.
- تشجيع الشفافية والمساءلة في عملية التعاقد العام.
- متابعة النشاطات ورفع التقارير حولها.
- تحديد جهات وصلاحيات الرقابة والمحاسبة .

3-5 مبادئ التعاقد الأساسية

الزمت وزارات الدولة والجهات غير المرتبطة بوزارة والاقاليم والمحافظات وكل التقسيمات الفرعية الاخرى ان تقوم بالانفاق العام وفقا للمبادئ الاساسية التالية:

1-3-5 التنافس والعلمية

تستوجب ان تكون اجراءات المناقصة العامة تنافسية وتامة وعادلة وعلمية الى اقصى حد ممكن، وان تتضمن على سبيل المثال لا الحصر الاعلان عن الدعوات بشكل واف، والموضوعية في معايير تقييم العطاءات والعلمية في فتح العطاءات، واستناداً لذلك يمنع وضع شروط للإشتراك والحد من التنافس دون مبررات تتعلق بجودة العمل المطلوب والغاية المنشودة منه، كما يجب اعتماد المناقصة العامة كلما كان ذلك ممكناً، ويجب ان تكون مدة الاعلان كافية لقيام العارضين بالاطلاع على شروط المناقصة وتهيئة عطاءاتهم على هذا الأساس.

2-3-5 الشفافية ومنع تضارب المصالح

ويطبقا عبر الأخذ بالمعايير الدولية للشفافية وباتاحة معرفة الذي سيحصل، والإبلاغ والإفصاح ونشر التقارير، ويوجب اتسام اجراءات التعاقد بالامانة والاخلاقية وعدم تنازع للمصالح، ويبرز ذلك خاصة في ما يلي:

- عدم وجود اي افادة للموظف والمسؤول الحكومي من المقاول المرتبط مع الدولة بعقد عام.
- عدم ارتباط موظفي الحكومة والمسؤولين فيها باي علاقة او تبعية مع مكاتب ومؤسسات مستفيدة من تنفيذ العقد من قبل المتعاقد معه (دليل تنفيذ العقود الحكومية في العراق، 2020: 14).

4-5 انشاء تشكيلات العقود في الجهات التعاقدية وتحديد صلاحياتها

1-4-5 انشاء تشكيلات العقود في الجهات التعاقدية

أنشأ هذا الامر تشكيلات مختصة بالتعاقد وادارة العقود في مراحلها المختلفة، وحدد صلاحيات ومسؤوليات الجهات المعنية، والذي يبين اعتماد اللامركزية في التعاقد العام، وتجدر الإشارة الى اتسام الاحكام المؤسسية هنا بالعمومية وعدم الحصر وهو ما اتاح المجال واسعا لتعليمات وزارة التخطيط لتحديد الامور التفصيلية. ومن هذه التشكيلات والدوائر نذكر:

- دائرة العقود العامة الحكومية المشكلة في وزارة التخطيط.
- تشكيلات العقود المشكلة في جهات التعاقد الحكومية.

- المؤسسات المخولة بالتعاقد: تمارس حصراً المؤسسات الحكومية المؤهلة أو اللجان في الوحدات الحكومية أو المؤسسات المشكلة بموجب القانون صلاحية الالتزام بالوفاء باموال الحكومة وارساء وتوقيع العقود والدخول فيها وقرار التعديلات الهامة لمثل هذه العقود.

2-4-5 صلاحيات تشكيلات العقود في الجهات التعاقدية

حصرت صلاحية الجهات التعاقدية بالموظف العام المسؤول عن التعاقد وفقاً للقانون صلاحية توجيه الاوامر والتعليمات الى المتعاقد معه، واعتبار اي امر لا يجري على هذا النحو غير جائز وغير مؤثر في حقوق طرفي العقد العام (دليل وزارة التخطيط ج/2020، 4: 16).

5-5 شروط العقد وتتمثل في :

1-5-5 الشروط المعيارية للعقود العامة

- تضع دائرة العقود الحكومية العامة انظمة التنفيذ التي تتضمن الشروط المعيارية للعقود العامة، وهي تكمل وتفسر القانون، وقد تطبق على بعض العقود دون الأخرى بحسب قيمة او نوع العقود العامة.
- قبل اصدار الانظمة تطبق المعايير والممارسات المثلى الدولية، كذلك المعتمدة في هيئة الامم المتحدة بشأن قانون التجارة الدولية، وانظمة الاتحاد الاوروبي، ومنظمة التجارة العالمية وبما لا يتعارض مع التشريعات العراقية النافذة.
- توضع للعقود وثائق قياسية وشروط عامة وخاصة تحدد بالتفصيل المتطلبات التي سيتم تنفيذها وشروط المناقصة والمستندات والاستمارات الواجب تقديمها من قبل مقدمي العطاء، أو المتعاقدين مباشرة.
- وضع عدد من وثائق القياسية للتأهيل المسبق وللعطاءات المتعلقة بقطاعات عامة ومتخصصة.

2-5-5 الشروط الخاصة

اضافة الى معايير شروط العقود العامة التي تبنتها كل الجهات الحكومية او المؤسسات، يمكن لكل جهة بالاتفاق مع دائرة العقود العامة الحكومية ان تضع للمواضيع ذات الخصوصية شروط ومعايير خاصة تطبق عليها.

6-5 مراحل التعاقد

ادناه عرض مرحلي للاساس القانوني والتنظيمي لتقديم وتنفيذ العقود الحكومية في العراق

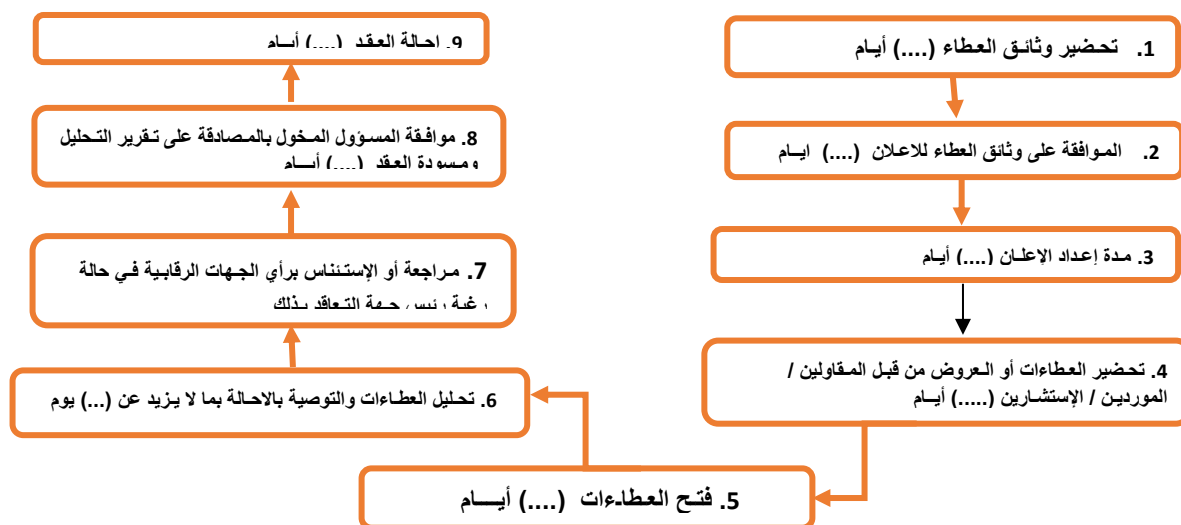
جدول (2) الاساس القانوني والتنظيمي لتقديم وتنفيذ العقود في العراق

المرحلة	المعنى	المرحلة	المعنى
اولى	تحديد الاحتياجات	رابعة عشر	تقييم الخدمات الاستشارية
ثانية	اعداد وصف المتطلبات	خامسة عشر	التأهيل اللاحق
ثالثة	تخطيط التعاقد واختيار أسلوب التعاقد	سادسة عشر	اجراء المفاوضات
رابعة	التأهيل المسبق وبيانات إبداء الإهتمام	سابعة عشر	عطاء المرحلتين
خامسة	إعداد إعلان الدعوة لتقديم العطاء	ثامنة عشر	التعاقد المباشر
سادسة	وثائق المناقصة	تاسعة عشر	إلغاء إجراءات التعاقد
سابعة	إعلان الدعوة للمناقصة	عشرون	إصدار خطاب القبول
ثامنة	إصدار وثائق المناقصة	واحد وعشرون	احالة العقد
تاسعة	مؤتمر ما قبل تقديم العطاء وزيارة الموقع	اثنان وعشرون	نشر اعلان احالة العقد وبيان الاسباب
عاشرة	التعامل مع طلبات مقدمي العطاءات	ثلاثة وعشرون	إدارة العقد
حادية عشر	استلام العطاءات	اربعة وعشرون	تعديل العقد
ثانية عشر	فتح العطاءات	خمسة وعشرون	اغلاق العقد
ثالثة عشر	تقييم السلع والاشغال	سادسة وعشرون	سحب العمل او انتهاء العقد

الجدول اعداد الباحثة بالاعتماد على (دليل وزارة التخطيط، ج 2020، 4: 25)

وإدناه شكل توضيحي لعملية تعاقد قياسية

شكل (1) عملية تعاقدات قياسية



الشكل بالاعتماد على (دليل وزارة التخطيط ، ج 4، 2020: 22)

7-5 الاعتماد على مجموعة من المعايير في تدقيق تخطيط التعاقدات

- 1) تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (2) لسنة 2014/ (المعدلة).
- 2) خضوع العقود العامة المشمولة بهذه التعليمات الى القانون العراقي و ولاية القضاء العراقي .
- 3) تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية.
- 4) قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة 2004/ (المعدل).
- 5) الضوابط الملحقه بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية الصادرة من وزارة التخطيط.
- 6) شروط المقاولات لآعمال الهندسة المدنية لسنة / 1987 وشروط المقاولات لآعمال الهندسة الكهربائية والميكانيكية والكيميائية لسنة / 1987 او ما يحل محلها واعتبارهما جزءا لا يتجزأ من العقد والصادرة عن وزارة التخطيط.
- 7) التعاميم والمنشورات التي تصدرها وزارات (التخطيط ، المالية، البنك المركزي، الهيئة العامة للضرائب، ... الخ) والملزمة للتطبيق بموجب القانون.

وإدناه جدول يبين تخطيط عملية تدقيق العقود الحكومية العراقية

جدول (3) قائمة تدقيق تخطيط التعاقد

ت	الإعتبار	الخيارات
1	السقف الزمني العام	تحديد سقف خطة التعاقد العامة، للتعرف على التأخير في الخطة والفترة الكلية الباقية لإكمال التعاقد.
2	اسلوب التعاقد ووثيقة المناقصة	تحديد اسلوب التعاقد ووثيقة المناقصة الواجب استخدامها مع الأخذ بعين الاعتبار ظروف المتطلبات.
3	خطة التعاقد	التوصل إلى خطة تعاقد منفردة لإكمال التعاقد ومقارنته بخطة التعاقد الكاملة وإجراء التعديلات الضرورية.
4	المشورة التقنية/ المساعدة	تحديد المشورة التقنية المطلوبة لكتابة مسودة المواصفات والتقييم التقني (بمشاركة الجهة المستفيدة، اختصاصيين مستقلين أو استشاريين)
5	ما قبل العطاء/ زيارة للموقع	تقييم اذا ما كان مؤتمر ما قبل العطاء أو زيارة الموقع ضرورية لمقدمي العطاء.
6	التأهيل المسبق/ وإبداء الاهتمام	تحديد الحاجة إلى التأهيل المسبق/ وإبداء الاهتمام لتعريف المصادر المحتملة للتجهيز، أو هل أن المصادر محدودة دولياً/ محلياً.

ت	الإعتماد	الخيارات
7	نوع إجراء التعاقد	هل أن إجراء التعاقد ذات مرحلة واحدة مناسبة؟ وهل أن إجراء التعاقد ذات مرحلة واحدة والظرفين مناسب؟ هل أن إجراء التعاقد ذو المرحلتين مناسب؟
8	فترة تحضير العطاء	هل فترة تحضير العطاء تتناسب مع العطاء المعني؟
9	فترة صلاحية العطاءات	زمن للتقييم والوصول إلى عملية الإحالة (يتضمن الوقت للموافقات والمراجعات الأولية) عادة من 60 إلى 90 يوماً
10	منهجية التقييم	أقل الأسعار المُقيَّم (السلع والأشغال) اختيار حسب الجودة والكلفة (الخدمات الاستشارية) اختيار حسب المؤهلات (الخدمات الاستشارية)
11	وثائق المناقصات القياسية	أقل تكلفة (الخدمات الاستشارية) الميزانية الثابتة (الخدمات الاستشارية) مؤهلات المستشار (الخدمات الاستشارية) الحدود والتقييمات الدنيا
12	إجراءات محتملة مطلوبة	وثيقة التأهيل المسبق وثائق المناقصات القياسية تعاقد أنظمة المعلومات (إجراء واحد) تعاقد الأعمال الصغيرة تعاقد الخدمات غير الاستشارية تعاقد الكتب ومواد القراءة وثائق المناقصات القياسية تجهيز ونصب للأعمال ممسودة الدعوة للتأهيل المسبق/طلب إبداء الاهتمام ممسودة وثيقة عطاءات/طلب عطاءات/طلب أسعار الإحالة ممسودة وثيقة العقد ممسودة إعلان الدعوة للعطاء تقييم طلبات التأهيل المسبق/إبداء الاهتمام

الجدول اعداد الباحثة بالاعتماد على (دليل وزارة التخطيط، ج4، 2020: 79).

5-8 صياغة برنامج للتدقيق المستند للأهداف وفق إجراءات العقود الحكومية و يقسم الى :

1. توافق التخطيط لمتطلبات اعداد وثائق المناقصة واساليب التعاقد مع القوانين والانظمة والتعاميم.
 2. توافق مراجعة ومصادقة اللجنة المركزية على الاحالة و تحديد متطلبات لجان فتح وتحليل وتقييم العطاءات مع متطلبات القوانين والانظمة والتعليمات.
 3. توافق عملية ادارة العقود مع القوانين والانظمة والتعليمات والتعاميم.
- هدف التدقيق الاول - توافق التخطيط لمتطلبات اعداد وثائق المناقصة واساليب التعاقد مع القوانين والانظمة والتعاميم

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
عدم وجود دراسة الجدوى الفنية والاقتصادية		تقارير قسم الرقابة الداخلية	استفسارات مذكرات مقارنة	التأكد من وجود دراسة للحاجة الفعلية من جهة التعاقد تعد من الجهة ذات العلاقة مع وصف كامل للأجهزة والمعدات والمواد والمستلزمات.

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
ودراسات الكلفة والمنفعة	المادة (2-اولاً-أ-د-) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	اوليات العقد		التأكد من وجود دراسة جدوى اقتصادية وفنية للأجهزة والمعدات والمواد والمستلزمات. التأكد من وجود بدائل واختيار الافضل (فنياً، مالياً) ودراسة مدى ملائمتها للبيئة العراقية . التأكد من وجود متخصصين فنياً ومالياً في أعداد دراسة الجدوى بصورة مناسبة. التأكد من وجود كلفة تخمينية علنية محدثة معدة من جهة فنية مختصة مبنية على أساس دراسة شاملة لأسعار السوق السائدة عند أعدادها لأغراض الاحالة معززة بجداول الكميات المسعرة لأعتمادها كمقياس لتحليل العطاءات. التأكد من اختيار البديل الافضل من جهة مخولة.
عدم اعتماد جهة تعاقد متخصصة في الدائرة تحدد المواصفة والمناشئ للمواد المستوردة	مادة (2-اولاً-أ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية مادة (2- اولاً-د) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسارات	التأكد من الاحتساب والملكية. وجود دراسة اقتصادية وفنية. وجود كلفة تخمينية مبنية على اسعار السوق السائدة.
عدم وجود خطة او سياسة لتحديد الاحتياجات	مادة (2-اولاً-أ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية مادة (2-اولاً-ب) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسارات مذكرات	التأكد من الوجود. وجود دراسة للحاجة الفعلية للمقولة لعقود تجهيز المواد. تحديد متطلبات المقاولات وفق تقرير فني.
عدم وجود دليل لاجراءات عمل قسم العقود	مادة (3) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية مادة (7-ج) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية مادة (2-اولاً-ب) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية مادة (2-اولاً-و) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية المادة (2-اولاً-ز) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	المستندات	استفسارات	التأكد من وجود سياسة مكتوبة ومعتمدة. مراعاة صلاحيات الشراء وتنفيذ الاعمال للوزارات لغرض تنفيذ احتياجاتها. الالتزام بمواعيد ادراج المشاريع الاستثمارية في الموازنة السنوية. موافقة وزارة التخطيط على ادراج العقد ضمن الخطة الاستثمارية. موافقة الجهات الاخرى (الصحة، البيئة، السياحة والاثار) على موقع المشروع قبل ادراجه على المنهاج الاستثماري ازالة المشاكل القانونية والمادية لموقع العمل

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
	الفقرة (6) من الفصل الرابع من تعليمات تنفيذ الموازنة			تتبع نوع الموازنة التشغيلية او الاستثمارية ولايجوز استغلال التخصيصات لغير الاغراض المحددة لها.
الدخول في التزامات عقدي دون توفر تخصيص مالي	المادة (2) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية المادة (2-ثانيا-جـ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	المستندات	استفسارات	التأكد من وجود تأييد دائري مالي والتخطيط. التأكد من وجود تخصيص مالي قبل الدخول في الالتزامات العقدية.
عدم تشكيل لجنة مركزية للمراجعة والمصادقة على الاحالة	المادة (5) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسارات مذكرات	التأكد من وجود الاوامر الادارية لتشكيل اللجان. التأكد من تشكيل اللجنة المركزية للمراجعة والمصادقة على الاحالة برئاسة رئيس جهة التعاقد لمراجعة اجراءات الاحالة لبعض انواع التعاقدات والبت بطلبات التمديد الاعتراضات.
عدم اعتماد اجراءات مكتوبة ومعتمدة من قبل الادارة العليا تتعلق بالضبط الداخلي	اجراءات الضبط الداخلي	تقارير قسم الرقابة الداخلية	الملاحظة	التأكد من تدقيق قسم الرقابة الداخلية لجميع اجراءات ومراحل التدقيق. وجود دليل اجراءات ضبط داخلي معتمدة من قبل الادارة العليا
ظهور مشكلات تتعلق بالصيغة العقدية والشكلية والقانونية	المادة (4) من تعليمات تنفيذ الموازنة لـ/2020 ضوابط رقم (4) الملحق بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	العقد المبرم	المقارنة	المقارنة بين معلومات العقد والمعلومات المطلوبة وفق معايير الرقابة. الالتزام بشروط العقد المبرمة من قبل الوزارات وفق الصيغة العقدية. الالتزام بصيغة التعاقد القانونية والشكلية.
عدم الاعلان عن العطاءات بطريقة مناسبة	المادة رقم (3-اولا، ثانيا، ثالثا، رابعا) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية ضوابط رقم (2) الملحق بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	التدقيق المستندي ملف العقد	التأكد من أن الإعلان تم في ثلاث صحف محلية واسعة الانتشار، مع إرسال عدد من الإعلانات إلى سفارات وممثليات جمهورية العراق في الخارج للإعلان عنها عند توقع اشتراك مناقصين من الخارج لتحقيق المنافسة، على أن يتضمن الإعلان النقاط الآتية : - اسم المناقصة ورقمها. - موعد ومكان شراء مستندات المناقصة. - سعر شراء مستندات المناقصة غير القابل للرد. - موعد غلق العطاءات وفتحها. - الإشارة إلى عدم إلزام الوحدات أو المؤسسات الحكومية بقبول أو طاً الأسعار. إشارة إلى تحمل من ترسو عليه المناقصة أجور نشر الإعلان.

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
الاعلان بصحف محلية غير واسعة الانتشار				التأكد من تثبيت معلومات واقية عن نوع وكمية ومواصفات المادة أو الخدمة المطلوب تجهيزها.
عدم اعتماد الاعلان على الانترنت او الاعلان الالكتروني.				الحصول (الاحتفاظ) على نسخ من الصحف المحلية والموقع الالكتروني التي تم الاعلان عن المناقصة فيها.
عدم وجود سبب كافي لاعادة الاعلان.				اجراءات الاعلان عن المناقصات والاحالة.
عدم اختيار طريقة اعلان العقود بالاستناد الى مبلغها وشروط اللجوء للاسلوب دون اخر		مستندات	استفسار مقارنة تحليل	التأكد من صحة اختيار طريقة اعلان العقود واستناداً إلى مبلغها وشروط اللجوء لذلك الاسلوب في الاختيار مناقصة : -عامة. -محدودة. -عامة. -بمراحلتين. -دعوة مباشرة. -عرض وحيد.
عدم ذكر التعليمات الخاصة بالعقود ضمن وثائق المناقصة والعقد.	ضوابط رقم (2) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	العقد المبرم	المقارنة	المقارنة بين معلومات العقد والمعلومات المطلوبة وفق معايير الرقابة.

هدف التدقيق الثاني - توافق مراجعة ومصادقة اللجنة المركزية على الاحالة وتحديد متطلبات لجان فتح وتحليل وتقييم العطاءات مع متطلبات القوانين والانظمة والتعليمات

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
عدم احتساب الكفالات والضمانات	ضوابط رقم (5- ثانيا- خامسا) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	تدقيق مستندي ومحاسبي	تحديد الكفالات والضمانات الواجب تقديمها من المتعاقد (تأمينات حسن التنفيذ 5% من مبلغ العقد).
عدم اعداد العقد من قبل الدائرة المعنية	ضوابط رقم (4- ثانيا- ثالثا) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسار مقارنة تحليل تدقيق مستندي ومحاسبي	التأكد من اعداد العقود من قبل الدائرة المعنية وبإشراف الدائرة القانونية أو القسم القانوني متضمنا المعلومات الاتية: -رقم العقد وتاريخ إصداره. -أسم وعنوان الطرفين المتعاقدين.

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الإثبات	طرق جمع الأدلة	إجراءات التدقيق
				-صيغة العقد من ناحية احتواءه على المعلومات الضرورية التي تحفظ للوحده حقوقها. -ادراج فقرة التحويلات الإدارية في مضمون العقد. -تأريخ بداية ونهاية العقد. -توقيع ومصادقة الطرف الأول والثاني على العقد. -تحديد قيمة العقد الإجمالية (رقما وكتابة) مع بيان نوع العملة.
عند حدوث اختلاف بتفسير بنود العقد بسبب اللغة	ضوابط رقم (4-عاشرا- ا) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	تقارير قسم الرقابة الداخلية	المقارنة	التأكد من اعتماد اللغات العربية والكردية والانكليزية في صيغ العقود كلما كان ذلك ممكناً مع اعتماد النسخة العربية عند الاختلاف في التفسير.
اللجوء الى اسلوب الشراء غير المناسب	المادة (3) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	العقود المبرمة	المقارنة	المقارنة بين العقد والحاجة الفعلية للتعاقد وفق الاسلوب المعتمد وفقاً لتعليمات تنفيذ العقود لاختيار احد اساليب الشراء المناسبة.
عدم جاهزية الموقع للمباشرة بتنفيذ العمل.	المادة (2-اولا- ز) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	تقارير قسم الرقابة الداخلية	الملاحظة استفسارات	التأكد من استلام موقع العمل خالياً من الشواغل بعد ازالة التبعات القانونية (في حالة الحاجة لموقع لنصب او للبناء).
عدم تشكيل لجنة مركزية للعقود	ضوابط رقم (18-ثالثا-1) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	اوامر ادارية	التأكد من تشكيل لجنة مركزية للعقود في كل وزارة أو جهة غير مرتبطة بوزارة ومحافظة تتولى مراجعة ومصادقة العقود التي تكون قيمتها ضمن الصلاحيات الممنوحة لهم.
عدم تثبييت مبلغ العقد تحريريا	قانون العقود العامة رقم (87) (القسم -4) من لسنة 2004/ .	مستندات	استفسار،مقارنة تحليل	التأكد من تثبييت مبلغ العقد تحريريا من اللجنة المركزية للعقود المشكلة في كل وزارة أو جهة غير مرتبطة بوزارة ومحافظة وقبل المنافسة على إحالة العقود.
عدم تشكيل لجان فتح وتحليل العطاءات بامر اداري واستبدال الموظفين حال غيابهم عن الحضور في تلك اللجان	المادة (6-اولا) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية. -ضوابط رقم (3) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود	مستندات	مذكرات و استفسارات	التأكد من وجود اوامر ادارية . تشكيل لجان فتح وتحليل العطاءات.
اختيار الموردين دون منافسة.	-ضوابط رقم (3) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود	مستندات	التدقيق المستندي والحسابي	التأكد من وجود وصحة احتساب الدرجات الترجيحية المعتمدة لغرض الترسية.
قائمة بالاعمال المماثلة والكفاءة المالية والفنية لمقدم العطاء	-ضوابط رقم (12) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود			خضوع العطاءات المقدمة لمعايير تأهيل وترسية لمعرفة العطاء الافضل.

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الإثبات	طرق جمع الأدلة	إجراءات التدقيق
عدم وجود قاعدة معتمدة للشركات الرصينة	ضوابط رقم (15) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود	مستندات	استفسارات	التأكد من اعتماد الحد الأدنى للمعلومات الواردة لاعتماد رصانة الشركات. اعتماد الشروط المحددة للشركات الرصينة.
عدم استيفاء أسعار كافية ومقبولة لوثائق المناقصة	المادة (4-أ-أ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية.	أهمية العقد قيمة العقد	المقارنة	التأكد من استلام الوثائق الخاصة بالمناقصة وقيمتها بالتناسب مع مبلغ العقد. يحدد ثمن وثائق المناقصة بسعر يتناسب وأهميته بما يؤمن الجدبة بالاشتراك.
عدم استيفاء التامينات الأولية أو استيفائها خلافا للنسب المقررة	المادة (9-أ-أ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية. ضوابط رقم (3) الفقرة (ثانيا-أ) الملحقة بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	الفحص المستندي. استفسارات	التأكد من استيفاء التامينات الأولية وفق النسب المقررة. التأكد من عدم قبول العطاءات التي لم تسدد تاميناتها الأولية. التأكد من تحديد التامينات الأولية بمبلغ مقطوع بين (1-3) %. استبعاد العطاء الذي لم يقدم التامينات الأولية.
عدم وجود خطابات الضمان	المادة (9-ثانيا-أ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية.	مستندات	استفسارات و تدقيق مستندي	التأكد من وجود خطاب الضمان فضلاً عن الحصول على صحة صدور الخطاب من المصرف المعتمد.
خطاب الضمان لا يحمل اسم الجهة المستفيدة ورقم المناقصة	المادة (9-ثالث-ب) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية. المادة (9-ثالث-ج) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية.	مستندات	استفسارات و تدقيق مستندي	التأكد من شكلية وقانونية خطاب الضمان وأنه مسجل باسم الشركة وللعقد المبرم ذاته. التأكد من تقديم التامينات النهائية البالغ (5%) من قيمة العقد على شكل خطابات ضمان بعد التبليغ بالاحالة وقبل توقيع العقد. التأكد من صحة صدور خطاب الضمان والقيام بتجديده وتغيير المبلغ عند حدوث متغيرات في العقد. التحقق من وضوح صيغة الخطاب من حيث المبلغ وتحديد الجهة التي يصدر لصالحها.
مراعاة فترة تغطية خطابات الضمان	ضوابط خطابات الضمان رقم (2299) في 2013/3/4	مستندات	استفسارات و تدقيق مستندي	التأكد من تاريخ نفاذ الخطاب وتغطيته لفترة العقد والصيانة وتصفية الحسابات. التأكد من تغطية خطاب الضمان لفترة الصيانة وتصفية الحسابات.

هدف التدقيق الثالث- توافق عملية إدارة العقود مع القوانين والأنظمة و التعليمات والتعاميم

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الإثبات	طرق جمع الأدلة	إجراءات التدقيق
عدم إرسال نسخة عقد ممن تزيد قيمته عن (150) مليون دينار أو	كتاب مجلس الوزراء/ الأمانة	مستندات	تدقيق مستندي سجل الدفعة	التأكد من إرسال نسخة من أي عقد تلتزم به الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة التي تزيد قيمته عن (150) مليون دينار أو ما يعادله

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
ما يعادله بالدولار الأمريكي	العامة رقم 17288 في 12/11/2005.			بالدولار الأمريكي إلى ديوان الرقابة المالية/ بغداد أو الدوائر الرقابية في الديوان في المحافظات خلال مدة (15) يوماً من تاريخ توقيع العقد.
عدم حفظ القيود والسجلات والعينات والملفات الخاصة بعملية الشراء	نظام الضبط الداخلي	مستندات	تدقيق مستندي	التحقق من وجود القيود والسجلات والمحافظات عليها وترقيمها. حفظ القيود والجالات والعينات والملفات الخاصة بعملية الشراء
عدم فتح سجل لاستلام العطاءات .	ضوابط رقم (3) الفقرة (اولا- أ) الملحق ب تعليمات تنفيذ العقود	مستندات	سجل العطاءات	التأكد من فتح سجل استلام العطاءات متضمنا المعلومات الاتية: -أسم الدعوة ورقمها. -أسم مقدم الدعوة وعنوانه الكامل. - تاريخ ووقت استلام العطاء.
امكانية اطلاق التامينات قبل شهادة القبول النهائي وتصفية الحسابات.	المادة (9-ثالثا-ج) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية.	مستندات	تدقيق مستندي	التأكد من تغطية خطاب الضمان لمدة العقد وتصفية الحساب واطلاقه بعد صدور شهادة القبول النهائي.
عدم تغطية خطابات الضمان لمدة العقد والصيانة وتصفية الحسابات.	ضوابط خطابات الضمان رقم (2299) في 2/4/2013.			اطلاق التامينات النهائية بعد اصدار شهادة القبول النهائي وتصفية الحسابات.
عدم تشكيل لجنة فتح العطاءات	المادة (6-اولا-ا) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	وامر ادارية	تشكيل لجنة فتح العطاءات برئاسة موظف لا تقل درجته عن مدير أو رئيس مهندسين وعضوية ممثلين من: - الشؤون المالية. - الشؤون القانونية. -تشكيلات العقود. - فني متخصص. - مقرر لا تقل وظيفته عن ملاحظ. -قسم الرقابة والتدقيق. -الجهة المستفيدة .
عدم مصادر التامينات النهائية عند الاخلال بشروط التوريد	المادة (10-ثانيا-د) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	تدقيق مستندي	مصادرة التامينات النهائية الخاصة بحسن التنفيذ أو الاحتفاظ بها عند عدم تنفيذ الاعمال الخاصة بالعقد او بنسبة انجاز متدنية.
تحديد مبلغ الغرامات التأخير في العقد	المادة (9-رابعا-ا) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات العقد المبرم	تدقيق مستندي وحسابي	التأكد من تثبيت الغرامات التأخيرية بموجب العقد المبرم. التأكد من صحة احتساب الغرامات التأخيرية

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
والالتزام بالحد الأدنى والاعلى للقيمة والمدة. الالتزام باستقطاع الغرامات التأخيرية للعقود سواء كانت بمرحلة واحدة او بمراحل منفصلة				التحقق من احتساب الغرامات التأخيرية بنسبة لا تقل عن (10%) ولا تزيد عن (25%).
عدم اتخاذ الاجراءات القانونية الخاصة بالاحالة ونكول المقاول او عدم التزامه بشروط العقد او التعليمات النافذة (التأخر بتوقيع العقد، تقديم بيانات غير حقيقية، عدم تقديم خطاب ضمان حسن التنفيذ)	المادة (10-اولا-إ) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسارات تدقيق مستندي	التأكد من اتخاذ الاجراءات اللازمة عند نكول المقاول. اعتبار المقاول ناكلاً اذا امتنع عن توقيع العقد او تقديمه لبيانات غير حقيقية او عدم التزامه بتقديم خطاب ضمان حسن التنفيذ.
عدم فرض تحصيلات ادارية في حالة نكول المقاول وتشكيل لجنة للاسراع بالعمل	المادة (10-ثالثا) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	وامر ادارية مستندات	استفسارات تدقيق مستندي	التأكد من صحة احتساب التحصيلات الادارية. التأكد من سحب العمل من المقاول مع تحصيله التحصيلات الادارية بنسبة لا تزيد عن (20%) من مبلغ العقد (عند اخلاله بشروط العقد). التأكد من تشكيل لجنة الاسراع بالعمل التأكد من فرض تحصيلات ادارية .
عدم ادراج المقاول الناكل في القائمة السوداء	المادة (15) من تعليمات تنفيذ العقود الحكومية	مستندات	استفسارات	التأكد من ادراج المقاول الناكل في القائمة السوداء.
عدم فتح اعتماد مستندي (غير قابل للنقض) لتغطية اقيام العقود الاستيرادية.	ضوابط رقم (5) الفقرة (ثانيا) الملحق بتعليمات تنفيذ العقود	الاعتماد المستندي. العقد المبرم	التدقيق المستندي. استفسارات	التأكد من فتح اعتماد مستندي غير قابل للنقض يغطي اقيام العقود الاستيرادية.
عدم تسديد مستحقات المقاولين سواء نقدا او بواسطة الاعتماد المستندي	المادة (4) من تعليمات تنفيذ الموازنة لـ/2020 ضوابط رقم (5) الفقرة (سادسا) الملحق بتعليمات تنفيذ العقود	مستندات	التدقيق المستندي والحسابي المقارنة	التأكد من تسديد مستحقات العقود وفق الصيغة التعاقدية وبنفس العملة المثبتة بموجب العقد. التأكد من صحة احتساب الذرعات المقدمة والمبالغ المدفوعة. التأكد من الالتزام بشروط العقد المبرم .
اطلاق دفعة مقدمة الى المقاول دون وجود كفالة مصرفية بقيمة الدفعة المقدمة	ضوابط رقم (5) الفقرة (ثامنا) الملحق بتعليمات تنفيذ العقود	مستندات	التدقيق المستندي استفسارات	لا يجوز منح دفعة مقدمة الا بعد استلام كفالة مصرفية غير مشروطة بذات عملة الاعتماد. الحصول على تأييد مستندي بالكفالة المصرفية غير المشروطة مقابل الدفعة المقدمة.

المخاطر المحددة	المعايير	مصادر ادلة الاثبات	طرق جمع الادلة	اجراءات التدقيق
اطلاق مستحقات المقاول دون التاكيد من مطابقة المواد بحسب بنود العقد الموقع.	المادة التاسعة والاربعون من شروط الاعمال الهندسية المدنية والكهربائية و الميكانيكية . المادة (3-سابعاً- هـ) من تعليمات تنفيذ الموازنة ل-2020	مستندات	التدقيق المستندي والحسابي استفسارات	التأكد من احتساب مستحقات المقاولين واستحصال تأييدات الاستلام وفحص المواد قبل دفعها . ضرورة صدور شهادة الاستلام الاولي بموافقة من المهندس المقيم. التحقق من وجود موافقة جهة فاحصة رصينة معتمدة رسمياً لغرض فحص المواد ومدى مطابقتها في (التعاقدات المباشرة).
عدم تشكيل لجنة المهندس المقيم لمتابعة انجاز الاعمال	المادة السادسة من شروط الاعمال الهندسية المدنية والكهربائية والميكانيكية. المادة الاربعون من شروط الاعمال الهندسية المدنية والكهربائية والميكانيكية	مستندات	استفسارات	الحصول على ما يؤيد تشكيل لجنة المهندس المقيم في عقود المقاولات والاوامر الادارية الخاصة بذلك. القيام بعرض الامر على المهندس المقيم ويكون قراره ملزماً (اذا تعارضت الخرائط مع المواصفات او جدول الكميات المسعر) امكانية المهندس المقيم على رفض العمل وابقائه بشكل دائم او مؤقت
منح المتعاقد مدد اضافية ومدد توقف دون اتخاذ الاجراءات المناسبة.	ضوابط رقم (6) الفقرة (اولا-3) الملحقه بتعليمات تنفيذ العقود المادة الخامسة والاربعون من شروط الاعمال الهندسية المدنية والكهربائية والميكانيكية	مستندات	استفسارات	التأكد من منح المدد الاضافية ومدد التوقف بناء على طلب من المقاول وبموافقة الرئيس الاعلى لجهة التعاقد وفقاً للمعايير الموجودة. امكانية تمديد الاعمال بموافقة المهندس المقيم والمسؤول عن الصرف في عقود المقاولات. وجود امر تحريري بتوقف العمل بناء على طلب المقاول خلال مدة (7) ايام (تبدأ من تاريخ نشوء سبب التوقف) على ان يتم البت بالموضوع خلال (14) يوم من تاريخ استلام الطلب.

6 المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

1-6 الاستنتاجات

1. ضعف فاعلية الاجراءات التحليلية الخاصة باكتشاف الانحرافات المتحققة نتيجة مخالفة القوانين والضوابط والتعليمات النافذة.
2. ضعف بعض الادارات التنفيذية بالحفاظ على المال العام وغياب دور المدقق الداخلي في تفعيل الالتزام بكافة القوانين والضوابط والانظمة والتعليمات.
3. ابرز التحليل الحاجة للتخطيط بشكل أفضل لعملية التدقيق والرقابة مما يقلل من مخاطر الاكتشاف.
4. عدم وجود اضبارة خاصة للعقد المنفذ ليتسنى للجهات المختصة مراجعة العقود بسرعة ودقة .
5. عدم وجود اتصال فعال بين الاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية والمدققين الداخليين والقانونيين بهدف الوصول الى التنسيق والتعاون الفعال لتوضيح وتبسيط وتفعيل عمليات التعاقد الحكومي.
6. عدم امتلاك العاملين في تشكيلات العقود الحكومية للمهارات الكافية التي تمكنهم من تطبيق القوانين والضوابط والتعليمات الخاصة بالتعاقدات الحكومية .

2-6 التوصيات

1. العمل على تطبيق نموذج التدقيق المستند لاهداف ليغطي جميع جوانب التعاقدات الحكومية.
 2. ضرورة وضع ادلة متكاملة لتدقيق العقود الحكومية لتكون خارطة طريق لكل العاملين على التعاقدات الحكومية.
 3. ضرورة ان يقوم قسم التدقيق الداخلي باعداد تقارير تفصيلية عن الاخطاء والمخالفات المكتشفة عن التعاقدات الحكومية وبيان طرق معالجتها والمعوقات التي تواجه القسم وارسال نسخة من التقرير الى وزارة التخطيط وديوان الرقابة المالية الاتحادي .
 4. ضرورة الاحتفاظ بأضبارة كاملة للعقود المنفذة.
 5. ضرورة الاطلاع على القوانين والانظمة والضوابط والتعليمات واللوائح والنشرات الصادرة من الجهات ذات الصلاحية (وزارة التخطيط والجهات الاخرى) .
 6. ضرورة ان يكون هناك اتصال مستمر وفاعل بين وزارة التخطيط والجهات المنفذة للعقود من (ادارات تنفيذية، اقسام القانون والرقابة الداخلية) من خلال تفعيل كافة قنوات الاتصال بما فيها عقد الاجتماعات الدورية وتذليل كافة العقبات التي تواجه الطرفين وخصوصا التدقيق الداخلي بهدف الوصول الى تنسيق وتعاون كفوء وفعال .
 7. العمل على تحقيق مستوى مناسب من الإفصاح عن التقارير المالية بما يتوافق مع اهمية التعاقدات الحكومية ودورها في تحقيق التنمية الاجتماعية و الاقتصادية .
 8. عمل دورات تدريبية تخصصية عن تنفيذ العقود الحكومية الجهات القانونية والمالية والرقابية.
- المصادر

اولاً- القوانين والتعليمات والأنظمة والادلة

1. شروط المقاولات لاعمال الهندسة المدنية و شروط المقاولات لاعمال الهندسة الكهربائية والميكانيكية والكيميائية لسنة 1987/ او ما يحل محلها واعتبارهما جزءا لا يتجزأ من العقد والصادرة عن وزارة التخطيط.
2. الضوابط الملحقه بتعليمات تنفيذ العقود الحكومية الصادرة من وزارة التخطيط /1987.
3. تعليمات تنفيذ ومتابعة مشاريع خطط التنمية القانونية الصادرة من وزارة التخطيط / جمهورية العراق، 1988.
4. تعليمات شراء وتجهيز دوائر الدولة والقطاع الإشتراكي الصادرة عن هيئة التخطيط، مجلس الوزراء، جمهورية العراق، 2001.
5. أمر سلطة الائتلاف المؤقتة (المنحلة) رقم (87) لسنة 2004.
6. قانون الادارة المالية والدين العام رقم (95) لسنة /2004 (المعدل).
7. تعليمات تنفيذ العقود الحكومية رقم (2) لسنة /2014 (المعدلة).
8. دليل وزارة التخطيط، (2020)، "تنفيذ العقود الحكومية في العراق ، الإطار القانوني للتعاقد في القطاع العام"، الجزء الأول.
9. دليل وزاره التخطيط، (2020)، "تنفيذ العقود الحكومية في العراق عملية التعاقد للسلع الأشغال والخدمات"، الجزء الرابع.
10. تعليمات تنفيذ الموازنة العامة الاتحادية لعام /2021.

ثانياً- الكتب باللغة العربية

1. خليل ، أحمد ، (1968) ، "المراجعة والرقابة المحاسبية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
2. القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ،(1999)، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية" مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.
3. جمعة، أحمد حلمي،(2000)، " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار صفاء للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر.
4. خلاصي، رضا،(2001)، " المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء" ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر .
5. طواهر، محمد التهامي، و صديقي، مسعود ، (2003)، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
6. التميمي، هادي، (2004)، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية.

7. لطفي، شعباني، (2004)، " المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، الدورة مبيعات مقبوضات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
8. الصحن، عبد الفتاح، الصبان، محمد سمير، حسن، شريفة علي، (2004)، " أسس المراجعة" ، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر.
9. جربوع، يوسف محمود، (2005)، " أساسيات الاطار النظري في مراجعة الحسابات" الطبعة الثالثة، غزة، فلسطين.
10. الجعفري، عبد الصمد نجم ، القريشي ،إياد رشيد ،(2006) ، " دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية" المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق.
11. الذنيبات، علي عبد القادر،(2010)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية والانظمة والقوانين المحلية، نظرية وتطبيق". الطبعة الثالثة، عمان، الاردن، دار وائل للنشر.
12. الشنطي، ايمن محمد نمر ،(2011) ، "دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الاردنية الهاشمية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، عدد (17) ، جامعة بغداد.
13. مازون، محمد أمين،(2011)، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية 4 وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
14. نظمي، ايهاب، والعزب، هاني عبد الحافظ، (2012)، "تدقيق الحسابات الاطار النظري" عمان، الاردن الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع.
15. الديب، عوض لبيب فتح الله و شحاتة، السيد شحاتة،(2013)، "أصول المراجعة الخارجية"، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر.
16. عبد الله، خالد أمين ، (2014)، " تدقيق الحسابات"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر.
17. جربوع، يوسف محمود، صباح، سالم أحمد، (2015)، "مدى تأثير الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عمليات المراجعة دراسة تحليلية الاراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة فلسطين"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، عدد (8)، جامعة فلسطين.
18. الذنيبات، علي عبد القادر،(2015)، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية، نظرية وتطبيق"، المكتبة الوطنية الأردنية، عمان، الأردن، الطبعة الخامسة.
19. رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان،(2017)، " تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والاهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة"، مجلة كلية فلسطين النقدية للأبحاث والدراسات، العدد رقم (4)، مجلة العلوم والتكنولوجيا.
20. لونيصة، محمد أمين، (2017)، "تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية- دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية"، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، لنيل شهادة الدكتوراه.
21. الياسري، محمد فاضل نعمة، (2017)، "أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد رقم (14)، العدد (2) .
22. مباركة، بورقة، حنان، جلودي،(2019)، "أثر مخاطر التدقيق على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل مراقب الحسابات" ، مذكرة ماجستير، جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة كلية العلوم الاقتصادية، علوم مالية و محاسبية .

ثالثاً. الكتب باللغة الانكليزية

1. Hayward.S, (1991) ,"Audit guide, butter worths", 2end édition, London.
2. Arens, E. A., & Beasley, M. (2012). " Auditing and Assurance Services". 14.

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