

أنموذج مقترح لتطوير أعمال التدقيق في إقليم كردستان وفقاً لمعيار أنتوساي 1300

المدرس. شيرزاد أحمد مصطفى

Sheraz Ahmed Mustafa

sherzad.mustafa@su.edu.krd

كلية الإدارة والإقتصاد/ جامعة صلاح الدين - قسم المحاسبة

المستخلص

يهدف البحث إلى تحقيق الإنسجام والقضاء على الاختلافات في إعداد وتطوير خطط التدقيق في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان في المستويات جميعها عن طريق تطبيق متطلبات معيار رقم (1300) الصادر عن إنتوساي ومعايير التدقيق الدولية والأدلة والقوانين والتشريعات المحلية، والذي يحتم على المدقق مسؤولية أداء عملية التدقيق وبذل العناية اللازمة والالتزام بجودة خطط التدقيق. ويقوم البحث على الفرضية الرئيسة مفادها: إنَّ تطبيق متطلبات المعيار رقم (1300) الصادر عن انتوساي والخاص بالتخطيط لتنفيذ المهام الرقابية أو المواءمة معها من قبل الهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية يؤثر إيجاباً في تطوير وكفاءة وفاعلية أداء هيئات الديوان وجودة تقاريرها الرقابية. ومن أهم النتائج التي توصل اليها البحث هي أن الديوان خلال ممارسة عمله لم يعتمد على أي من معايير التدقيق سواء كانت دولية كمعايير إنتوساي أو أقليمية كمعايير أربوساي أو أسوساي بل لم يعتمد على القواعد العراقية أيضاً وكذلك لم يشر قانون الديوان الى أي من هذه المعايير، إن الأساس والقياس الذي يعتمد عليه خلال أداء مهامه المهنية هو القوانين النافذة في إقليم كردستان العراق. وقد خلصت البحث إلى عدة توصيات أهمها، اعطاء اهتمام أكثر من قبل رؤساء الهيئات التدقيقية بجميع جوانب عملية التخطيط ومنها الاخذ بنظر الاهتمام بالاهمية النسبية ومخاطر التدقيق. وكذلك العمل على الارتقاء بالديوان الى مستوى الاجهزة الدولية للرقابة المالية عن طريق المشاركة في ورش العمل الدولية الخاصة بمعايير المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (إنتوساي).

Abstract

The research aims to achieve harmony and eliminate differences in the preparation and development of audit plans in the Office of Financial Supervision of the Kurdistan Region at all levels by applying the requirements of the No. (1300) standard issued by INTOSAI and international auditing standards and local evidence and laws and legislation, which requires the auditor to perform the audit process and make Due diligence and commitment to quality audit plans. The research is based on the main hypothesis that: The application of the requirements of Standard No. (1300) issued by INTOSAI, which is concerned with planning for the implementation of or alignment with oversight tasks by the oversight bodies affiliated with the FSA, positively affects the development, efficiency, and effectiveness of the SAs' performance and the quality of their audit reports. One of the most important findings of the research is that during the course of its work the Bureau did not rely on any of the auditing standards, whether they are international, such as INTOSAI or regional standards such as Arbusai or Asusai standards, but it did not depend on Iraqi rules as well, and the Court's law did not refer to any of these criteria. The basis and the

measurement that depends on him during the performance of his professional duties are the laws in force in the Kurdistan Region of Iraq. The research concluded several recommendations, the most important of which is to give more attention by the heads of the auditing bodies to all aspects of the planning process, including taking into consideration the importance of the relative importance and risks of the audit. As well as working to raise the bureau to the level of the international financial supervision agencies through participation in international workshops on the standards of the International Organization of Supreme Audit Institutions and INTOSAI.

المحور الأول: المقدمة ومنهجية البحث:

1-1. المقدمة: Introduction: شهد إقليم كردستان العراق خلال الفترة السابقة تطورات ملحوظة في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ومن أهمها انتخاب البرلمان وتشكيل الحكومة وإقبال الشركات الأجنبية والمحلية للإستثمار والمساهمة في حملة الإعمار والتطور التي شهدها الإقليم، فكان لابد من وجود جهاز رقابي فعال يراقب أداء المؤسسات الحكومية، الأمر الذي أدى الى صدور القانون رقم (2) لسنة 2008 من برلمان كردستان العراق حيث وضع الجهاز الرقابي في كيان واحد متمثل بـ (ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان) وذلك لمواكبة التطورات التي حدثت في الإقليم وتقديم معلومات حول أداء الأجهزة الحكومية عن طريق رفع تقارير الى الجهات ذات العلاقة.

وأهتمت المنظمات المهنية المتخصصة بوضع المعايير لهذه الوظيفة حيث تم وضع معيار خاص من ضمن معايير التدقيق الدولية تحت الرقم (300)، وكذلك قامت منظمة الانتوساي بوضع المعيار رقم (1300) لنفس الغرض معتمدة على المعيار السابق.

هذا وتكمن أهمية التخطيط أنها تسهل عملية الوصول الى تحقيق الاهداف عن طريق الاستخدام الامثل للموارد البشرية والمادية، وتقليل الوقت والجهد، وهناك علاقة طردية بين عملية التخطيط الجيد وتحقيق الاهداف، فكلما كان التخطيط جيداً ومحكماً كلما سهل الوصول الى تحقيق الاهداف المنشودة.

والسبب الرئيس لإختيار الباحث لهذا الموضوع يأتي انطلاقاً من رؤية ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق وهي (ارتقاء مستواه المهني الى مستوى الأجهزة الرقابية العليا في المنطقة والعالم)، فمن هنا جاءت فكرة بناء أنموذج لتخطيط العمل الرقابي على المستويات كافة وفقاً للمعيار رقم (1300) الصادر عن إنتوساي من أجل المساهمة في تقويم أداء الديوان.

1-2. منهجية البحث

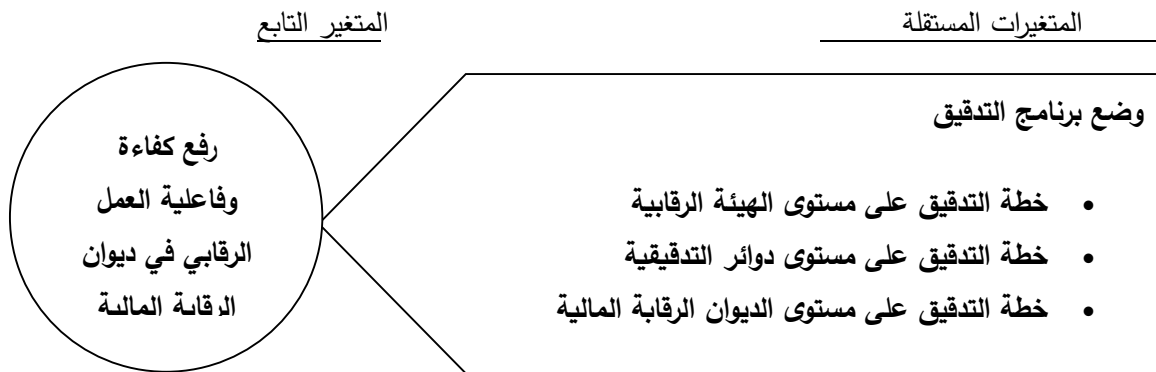
1-2-1. مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في تباين الخطط التدقيقية من قبل رؤساء الهيئات التدقيقية في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان/العراق وعدم وجود معيار او إطار ومنهج موحد يجمع الخطط الرقابية لهذه الهيئات، وهذا ينعكس سلباً على فاعلية أداء العمل الرقابي وجودة التقارير الرقابية وأشكالها ومحتواها.

1-2-2. أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من أهمية خطط العمل الرقابي وضرورة إعدادها بما يليي تحقيق النتائج المرغوبة من العمل الرقابي الذي تنعكس آثاره في مزيد من النظام وتحسين الأداء الحكومي ومن ثم تحقيق الإزدهار والرفاه للمستفيد الأخير من كل ذلك وهو المجتمع.

1-2-3. هدف البحث objective: يتمثل هدف البحث بالآتي:

- أ. يسعى البحث إلى تحقيق الإنسجام والقضاء على الاختلافات في إعداد خطط التدقيق في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان في المستويات جميعها.
- ب. السعي لتحسين خطط التدقيق عن طريق تطبيق معايير التدقيق الدولية والأدلة والقوانين والتشريعات المحلية، والذي يحتم على المدقق مسؤولية أداء عملية التدقيق وبذل العناية اللازمة والالتزام بجودة خطط التدقيق.
- ت. تطوير عملية التخطيط للمهام الرقابية على مستوى الهيئات التابعة لديوان الرقابة المالية على وفق المعيار رقم (1300) ومتطلباته الصادر عن إنتوساي.

- 1-2-4. فرضية البحث:** يقوم البحث على الفرضية الرئيسة مفادها: إن تطبيق متطلبات المعيار رقم (1300) الصادر عن انتوساي والخاص بالتخطيط لتنفيذ المهام الرقابية أو المواءمة معها من قبل الهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية يؤثر إيجاباً في تطوير وكفاءة وفاعلية أداء هيئات الديوان وجوده تقاريرها الرقابية.
- 1-2-5. نموذج البحث:** في ضوء الفرضية السابقة يمكن تكوين أنموذج للبحث كما يأتي:



- 1-2-6. مجتمع وعينة البحث:** يتمثل مجتمع البحث في:
- أ- **مجتمع البحث:** الهيئات الرقابية التابعة لديوان الرقابة المالية في إقليم كردستان.
- ب - **عينة البحث:** الهيئات الرقابية في دائرة تدقيق محافظة أربيل كدائرة جغرافية.
- 1-2-7. حدود البحث:** أن مجتمع البحث يتمثل في:
- أ- **الحدود المكانية:** مقر ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق في مركز محافظة أربيل.
- ب- **الحدود الزمانية:** يتمثل الحدود الزمانية عام (2019).
- 1-2-8. وسائل جمع بيانات البحث:** للإجابة على الأسئلة وإثبات فرضية البحث أعتمد الباحث على المصادر العربية المتوفرة في المكتبات ورسائل الماجستير والدكتوراه وشبكة المعلومات الدولية للحصول على مصادر ذات الصلة بالبحث. فضلاً عن الاطلاع على قانون ديوان الرقابة المالية الفيدرالي وقانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق، وإجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان العراق وعدد من رؤساء الهيئات التدقيقية.

المحور الثاني: الإطار النظري للبحث

2-1. ماهية الرقابة المالية :

2-1-1. مفهوم و تعريف الرقابة المالية: تعددت نصوص التعاريف في الشكل ولكنها اتحدت في المضمون، فالرقابة عرفت من الناحية القانونية على أنها التثبت من صحة الحسابات ومصادر الإيراد وأوجه الإنفاق، وأنها صدرت جميعها بناء على الإعتمادات والتراخيص السليمة تبعاً لقوانين الدولة ولوائحها، وإنه لم يحدث هناك عجز أو اختلاس في الأموال العامة (بكير: ١٩٧٨؛ 99) وعرفها بعضهم بأنه "الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف عن الانحرافات، ومدى مطابقة التصرفات المالية للقوانين والقواعد النافذة (معهد الإدارة العامة بالرياض: ١٩٨٥؛ ٤). كما عرفها (الهيكل: ١٩٩١؛ ١٧٣). عبارة عن حق دستوري يخول صاحبه سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح مشروعات الخطة" و عرفت الرقابة المالية على أنها "تلك الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري (القبيلات: ١٩٩٨؛ ١٤). وعرفها بأنها

مما سبق يتبين الدور المهم للرقابة والمتمثلة في الحفاظ على المال العام، وذلك عن طريق اهتمامها بتسيير العمل على وفق الأنظمة واللوائح التي تهدف إلى حسن استخدام الأموال والموارد العامة، والتأكد من أنها استغلت على وفق المصلحة العامة، والعمل على تخفيض تكاليف التنفيذ بناءً على مقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً، والتي بدورها تؤدي إلى الحد من الإسراف، كما تظهر أهمية الرقابة في اكتشاف الانحرافات والأخطاء، ومعالجة الانحرافات السلبية منها وتقادي وقوعها مستقبلاً، وإعتماد الانحرافات الإيجابية، التي تؤدي إلى تنمية المال العام وحمايته.

2-1-2. أهداف الرقابة المالية: فيما يأتي أهم الأهداف لأجهزة الرقابة المالية: (الكفراوي: ١٩٨٩؛ ٣٠).

- التحقق من أن الإيرادات قد حصلت على وفق القوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة أو تقصير.
- التحقق من أن الإنفاق جرى وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات.
- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعة وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير على وفق السياسات الموضوعة ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً.
- التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لإقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد يعوق سرعة التنفيذ أو تسبب يؤدي إلى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس.

2-1-3. فوائد الرقابة المالية: تتمثل فوائد الرقابة المالية بما يأتي: (صحن وآخرون، 2014: 62)

- أ- الفائدة الردعية (أي بمجرد وجودها يردع الآخرين عن ارتكاب المخالفات).
- ب- الحفاظ على المال العام من الهدر أو التبذير أو سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- ت- تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة. ترشيد عملية اتخاذ القرار.
- ث- توفير الحصانة للموظف الحكومي.

2-1-4. أنواع الرقابة التي تمارس من قبل الجهات الحكومية: يمكن تصنيف أنواع الرقابة التي يمارسها أجهزة ديوان الرقابة المالية كآلاتي: (مظهر: 2018، ص 58)

1. تصنيف الرقابة المالية بحسب الجهة المنفذة للمهام:

أ- الرقابة المالية الخارجية: تعتبر الرقابة المالية الخارجية أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات الحكومية للمهام المسندة بها وفقاً للخطط والبرامج الموضوعية مسبقاً وفي ظل الإمكانيات المادية المتاحة. وتعرف الرقابة المالية الخارجية على أنها نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية من إنجاز أهدافها ومشاريعها.

ب- الرقابة المالية الداخلية: أنها نشاط تقييمي مستقل داخل الوحدة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بغرض حماية الموجودات وضبط دقة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها والوثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً.

2. تصنيف الرقابة المالية حسب توقيت تنفيذ المهام:

أ- الرقابة المسبقة: وهي الرقابة التي تمارسها الأجهزة الرقابية على الجهات الخاضعة لرقابته، بهدف التحقق من التزام الجهات بجميع الإجراءات والقواعد المنصوص عليها بالتشريعات واللوائح جميعها ويضمن هذا النمط من الرقابة سلامة إدارة المال العام، نظراً لطابعها الوقائي وقدرتها على اكتشاف المخالفات قبل وقوعها.

ب- الرقابة المتزامنة: تمارس أجهزة الرقابة هذا النمط من الرقابة عن طريق مندوبيه في لجان المناقصات والمزايدات المشكلة لدى الجهات الخاضعة للرقابة، وعن طريق متابعة مشروعات العقود والمناقصات والاتفاقيات التي أبدى جهاز الرقابة رأيه فيها. وفقاً لهذا النمط من التدقيق يمكن تصحيح نتائج الأداء بشكل مباشر لمنع الانحرافات التي تظهر أثناء التنفيذ، مما يساعد على تجنب الأخطاء غير المتوقعة.

ت- الرقابة اللاحقة: تمثل الرقابة اللاحقة النشاط الأساسي لجهاز الرقابة، ويهدف هذا النمط من الرقابة إلى اكتشاف الأخطاء والإخلالات ومعالجتها، كما يهدف إلى تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة؛ وتحديد طبيعة الانحرافات وأسبابها الحقيقية ومساءلة من تسبب في حدوثها وتحديد سبل علاجها.

3. تصنيف الرقابة المالية حسب مجالاتها ونطاقها:

أ- الرقابة المالية: يباشر ديوان الرقابة المالية هذا النوع من الرقابة عن طريق تدقيق حسابات الموازنة العامة للدولة، من إيرادات ومصروفات والتحقق من الالتزام بتنفيذها على وفق القوانين واللوائح والقواعد المحاسبية والأنظمة المالية للدولة، وعن طريق تدقيق الحساب الختامي للدولة عن كل سنة مالية منتهية.

ب- رقابة المطابقة أو المشروعية: يمارس ديوان الرقابة هذا النوع من الرقابة عن طريق تدقيق وفحص الإجراءات الإدارية والمالية للتحقق من مدى مطابقتها مع القوانين واللوائح والإجراءات المعتمدة، على سبيل المثال الإجراءات المتعلقة بالمناقصات والاتفاقيات والعقود التي تبرمها الجهات الخاضعة للرقابة إذا بلغت قيمة الإنفاق نصاباً مالياً محدداً بالقانون.

ت- رقابة الأداء: يطبق هذا النوع من الرقابة على القطاعات والمرافق الأكثر تعرضاً لمخاطر التلاعب الفعلي والمقترض والتي تؤثر في الاقتصاد الوطني. كما إنّ الأداء العام هو المحصلة المتكاملة لنتائج الأعمال وتفاعلها مع البيئة.

ج. الرقابة على تكنولوجيا المعلومات: يتضمن هذا النوع من الرقابة فحص أنظمة المعلومات وبرامج الحاسوب وتقييمها لدى الجهات الخاضعة لرقابته، للتحقق من كفايتها وسلامتها وأمن وسرية المعلومات وتكامل البيانات وجاهزيتها، بغاية تحديد أوجه القصور والنقص فيها وإقتراح الإجراءات التصحيحية التي تضمن حماية موجودات الجهة وتحقيق أهدافها بفعالية.

2-1-6. الإعلانات الدولية للرقابة المالية ودورها في تطوير الأداء: لقد ظهرت العديد من الإعلانات التي اهتمت بالرقابة المالية سواء أكانت الداخلية أم الخارجية وأن أهم هذه الإعلانات التي صدرت بتلك الخصوص هي ما يأتي:

1. إعلان ليما: (الانتوساي، ١٩٧٧) : يعد إعلان ليما من أهم الإعلانات التي صدرت عن المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي)، وقد تضمن هذا الإعلان بعض القواعد الأساسية يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة، وأحتوى على ٢٥ قسماً اهتمت جميعها بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة المالية وكيفية تأديتها. هذا ويمكن عدّ إعلان ليما بمثابة النظام الأساسي للعمل الرقابي.

2. إعلان طوكيو (الأسوساي، ١٩٨٥) : ركز هذا الإعلان في موضوعه الرئيس على " دور الهيئات العليا للرقابة المالية في دعم المساءلة العامة"، والذي يتمثل في توضيح مفهوم المساءلة العامة بجميع أشكالها، حيث تطرق لتوضيح مفهومها بشكل واضح ومحدد، فضلاً عن توضيحه لأشكال المؤسسات التي يجب أن تكون بها المساءلة العامة ومحاسبة المسؤولين بها عند تقصيرهم في أداء مهامهم، ومن ثمّ المساعدة في القضاء على الفساد المالي والإداري، الذي قد يوجد في المؤسسات العامة.

3. بيان سدي (الأبوساي، ١٩٨٦): أهتم هذا البيان بالرقابة المالية بأغلب أشكالها، عن طريق دراسة مراقبة المشروعات العامة، وتفعيل الرقابة الداخلية التي تساعد في تسهيل مهمة من يقوم بتأدية الأعمال الرقابية، والتركيز على مراقبة المشروعات العامة حسب التقنيات المتوفرة في أغلب دول العالم، والعمل على تطوير القواعد المتبعة عن طريق تطوير البرامج التي تحقق ذلك.

4. إعلان بالي (الأسوساي، ١٩٨٨) : ركز الإعلان على ضرورة تمتع الأجهزة العليا للرقابة بسلطة قانونية واسعة تمنحها وتمكنها من القيام برقابة الأداء، ومراقبة الأموال العامة.

5. إعلان بكين (الأسوساي، ١٩٩١): ركز إعلان بكين على الآلية التي تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الاستفادة منها، خاصة بعد تزايد مشاركة الحكومات في نشاطات التنمية ومقاولات الأعمال والنشاطات الاقتصادية الأخرى، والمتمثلة في الاستثمارات بأشكالها المتعددة، ولذلك كان من الضروري حث الأجهزة العليا للرقابة على المشاركة في توفير إدارة أكثر كفاءة وفاعلية، لإدارة موارد القطاع العام.

6. إعلان نيودلهي (الأسوساي، ١٩٩٤): لقد ركز إعلان نيودلهي على الرقابة الداخلية كونها النقطة الأساسية الأولى في العمل

الرقابي، والموجه الرئيس للمراقب الخارجي، إذ بوجود رقابة داخلية فاعلة يطمئن المراقب الخارجي في عمل المؤسسة التي يقوم بتدقيق أعمالها، ومن ثمّ يقوم بتخفيض عدد الإختبارات التي سيجريها، وهذا ما يوفر الوقت والجهد في إنجاز العمل ومتابعته بشكل مستمر، الأمر الذي يجعل من تطوير أنظمة الرقابة الداخلية أمراً ضرورياً، خاصة وأنه يوفر أساساً مقبولاً لتفعيل دور محاسبة المسؤولين.

7. بيان القاهرة (الانكوساي، ١٩٩٥) : تناول بيان القاهرة محورين منفصلين، أحدهما تناول موضوعاً في غاية الأهمية على الخصوص في أيامنا المعاصرة وهو تدقيق البيئة، حيث أصبحت الأضرار البيئية السيئة الناتجة من وراء عمل الكثير من المشاريع تحتاج إلى متابعة ومراقبة للحد منها حفاظاً على الحياة البشرية، والتي تعتبر غاية كل الشعوب التي تسعى لتحقيقها، وأما الموضوع الثاني وهو من صميم أعمال الرقابة المالية، وأولى اهتماماتها وهي وضع معايير هدفها حماية المال العام بكل الوسائل والإمكانات وذلك عن طريق وضع معايير عامة تشتمل نواحي الأعمال المالية جميعها بدءاً من أعمال المحاسبة، ومنتهياً بتقييم برامج الأعمال التي يجري التنفيذ عن طريقها.

و في ضوء دراسة تلك البيانات والإعلانات يرى الباحث:

- 1- إنَّ الدول المشاركة في إعدادها وضعت ما يشبه الدستور والقوانين المنظمة له، الذي يستطيع تنظيم عمل أي جهاز رقابي، حيث يضع بين يديها المبادئ الأساسية التي تستطيع عن طريقها ممارسة أعمالها الرقابية، ومواكبة التطورات العلمية والعملية التي تحدث في معظم دول العالم، وما يبقى على أجهزة الرقابة العليا أن تختار ما يناسبها، واعتماده لممارسة أعمالها على وفق أوضاعها الخاصة بكل دولة، سواء أكانت الأوضاع القانونية أم الإقتصادية أم الإجتماعية أو أي أوضاع أخرى، ومن ثمَّ يساعدها في تحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها.
- 2- أنه فقط في الفقرة الاولى من إعلان نيو دلهي سنة (1994) يشير الى التخطيط لعملية التدقيق كأحد العوامل التي تساعد وتسهل عملية المسألة في القطاع الحكومي.

2-2. مهنة تدقيق الحسابات في العراق وإقليم كردستان في إطار المعايير الدولية للتدقيق: تعد مهنة محاسبة وتدقيق الحسابات من المهن التي يتزايد الطلب على خدماتها في العراق وإقليم كردستان نتيجة الإنفتاح الإقتصادي والتشجيع الدائم في الجهات المختصة والنمو الواضح في البيئة الإستثمارية في العراق بشكل عام والإقليم بشكل خاص. وبالرغم عدم مواكبة هذه المهنة بدرجة هذه التطورات، تواجه تحديات كبيرة، خاصة أن هذه المهنة تعاني من أوجه قصور متعددة. وفي هذا السياق أوضحت دراسة (الشرع، 2017) بأن المدققون العاملون في المصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية لم يلتزم بمعايير التدقيق الدولية بدرجة مرتفعة بشكل عام. وقد بينت دراسة (عيسى، وآخرون، 2016) وجود مشكلات تواجه مدققي الحسابات في العراق، وتمثلت أهمها في عدم وجود المعايير والإرشادات التي يمكن أن توجه وتنظم عمل مدققي الحسابات أثناء تقديم الخدمات الجديدة مما خلق عائقاً أمام إنتشار هذه الخدمات. وكما أكد دراسة (الجاف، 2016) عدم تطبيق معايير التدقيق الدولية بحجة عدم انسجامها مع متطلبات البيئة المحلية الا انه من الممكن تكيفها مع الواقع بما ينسجم ويتواءم مع متطلبات البيئة المحلية بعد تكملة النواقص وازالة الفروق وان هذه المعايير مرنة ممكن تطويرها للبيئة المحلية وان المعايير نابعة من اجراءات التدقيق والتي تعد اساسا لعمليات التدقيق. وتشير دراسة (جبار، 2016) بأن مهنة التدقيق في العراق لم يتطور مقارنة بالتطورات الحاصلة دولياً، وبذلك تعاني قصوراً يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية فضلاً عن أنها تؤدي إلى إنخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنياً. كما جاءت دراسة (النعمي، 2016) لتؤكد بأن مهنة التدقيق في المجتمع بشكل عام وفي الإقليم بشكل خاص تواجه تحديات وتطورات ومن أبرزها: تنامي الإستثمارات المحلية والأجنبية، الإنفتاح على العالم عن طريق التجارة الألكترونية، التطورات في المهنة والتكنولوجية، والإنفتاح المؤمل لسوق الأوراق المالية. كل ذلك أظهر وجود حاجة ملحة ليستعد مدققي الحسابات لمواجهة هذه التحديات والتطورات. وأشارت دراسة (الدوري، 2010) واقع مهنة التدقيق في العراق عبر الزمن المنصرم فيها فجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه المهنة، ويبرر بدليل على وجودها المتزايد بهذه الدراسات السابقة في هذا المجال منذ أربعة عقود مضت والمستمرة لحد الآن. وبينت دراسة (مجيد، 2013) إنَّ وظائف مهنة تدقيق الحسابات التقليدية غير كافية للقيام بدورها في عالم اليوم والغد الذي يتسم بأنه عالم رقمي يعمل في ظل ثورة متجددة لتكنولوجيا المعلومات، حيث إنَّ التكنولوجيا سوف تخلق سوقاً لخدمات واسعة النقاط اقدمها مهنة تدقيق الحسابات إستجابة للطب المتزايد من الجمهور على تلك الخدمات، الأمر الذي يستدعي إحداث تغييرات جذرية في ممارسة المهنة لتلبية تلك الطلبات، والانتقال بها إلى تقديم خدمات التصديق إضافةً إلى خدمات التأكيد ويتعين على مدققي الحسابات على وجه الخصوص أن يقوم بشكل متزايد بالتقرير عن مصداقية جودة المعلومات.

وفي ضوء إستعراض ماسبق من واقع يبين ممارسة مهنة التدقيق في العراق وإقليم كردستان في إطار معايير التدقيق الدولية، يوضح الحاجة إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق، نظراً لجاهزية الإقليم لإندماجها بمنظومة المجتمع الدولي الحديث والتفاعل بصورة إيجابية ومضطردة في المجالات الاقتصادية والثقافية والمحاسبية، كذلك إيجاد آليات ووسائل لتطوير مهنة التدقيق بمستوى ينسجم ويتوافق مع البيئة الدولية في مجال تدقيق الحسابات، وقد يتحقق ذلك عن طريق الإرتكاز إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية لما توفره من مزايا وفوائد متعددة تساهم في تقليل التفاوت والتباين والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند أداء عملية التدقيق، ومن ثم تحسين مستوى جودتها.

2-3. وظيفة التخطيط و التخطيط للعمل الرقابي

2-3-1. مفهوم وأهمية وظيفة التخطيط: يمكن بيان وظيفة التخطيط بما يلي: (مبروك، 2002: 28-31) و (Alvin, & Loebbecke, 2013: 132)

1. مفهوم التخطيط: التخطيط من الوظائف القيادية والمهمة في الإدارة العامة والتي يقع على عاتق القيادة الإدارية وجوب النهوض به كوظيفة أساسية تختص بها الإدارة العليا. ولا تنتهي هذه الوظيفة إلا بتحقيق الهدف عن طريق نشاطات الإدارة التي تعمل على تنفيذ الخطة.

2. أهمية التخطيط: وتبرز أهمية التخطيط أيضاً في توقعاته للمستقبل وما قد يحمله من مفاجآت وتقلبات إذ إنّ الأهداف التي يراد الوصول إليها هي أهداف مستقبلية أي أن تحقيقها يجري خلال فترة زمنية محددة قد تطول وقد تقصر، مما يفرض على رجل الإدارة عمل الافتراضات اللازمة لما قد يكون عليه هذا المستقبل وتكوين فكرة عن ما سيكون عليه الوضع عند البدء في تنفيذ الأهداف وخلال مراحل التنفيذ المختلفة.

3. مزايا التخطيط: والتخطيط ينطوي على كثير من المزايا يمكن إيجازها فيما يأتي:

- أ. يساعد التخطيط على تحديد الأهداف المراد الوصول إليها بحيث يمكن توضيحها للعاملين، مما يسهل تنفيذها
- ب. يساعد التخطيط على تحديد الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذ الأهداف.
- ج. يعد التخطيط وسيلة فعالة في تحقيق الرقابة الداخلية والخارجية على مدى تنفيذ الأهداف.
- د. يتناول التخطيط محاولة توقع أحداث مما يجعل الإدارة في موقف يسمح لها بتقدير ظروف في ذلك المستقبل وعدم ترك الأمور لمحض الصدفة.
- هـ. يساعد التخطيط على تحقيق الاستثمار الأفضل للموارد المادية والبشرية مما يؤدي إلى الاقتصاد في الوقت والتكاليف.
- و. يساعد التخطيط في تنمية مهارات وقدرات المديرين عن طريق ما يقومون به من وضع للخطط والبرامج.
4. مسؤولية التخطيط: تكون مسؤولية التخطيط على وفق المستويات الادارية ، وكما يأتي:

1. تخطيط طويل الأجل للمستويات العليا، رسم السياسات والأهداف العامة، تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها.
2. تخطيط متوسط الأجل للمستويات الوسطى، ترجمة الأهداف إلى برامج عمل، تحديد الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتحديد الهدف.
3. تخطيط قصير الأجل للمستويات الإشرافية ، تحويل الخطط والبرامج العامة إلى برامج عمل تفصيلية.

2-3-2. مراحل إعداد الخطة: يمكن بيان مراحل الخطة بمايلي: (مدوكي: 2013؛ 9)

1. مرحلة الإعداد:

- تحديد الأهداف، وجمع البيانات والمعلومات: وذلك بقصد تحليلها ودراستها لمعرفة الأوضاع الحالية والمتوقعة.
- وضع الافتراضات: الإجابة عن كل التساؤلات، ووضع البدائل وتقويمها.
- اختيار البديل الأنسب، وتحديد الوسائل والإمكانات اللازمة.

2. مرحلة الإقرار: الموافقة على الخطة: بعد انتهاء المرحلة السابقة تصبح الخطة جاهزة للتطبيق الفعلي، ولكن هذا لا يتم إلا بعد إقرارها من الجهات المختصة، والتي تعطي الإذن بالعمل بموجب هذه الخطة.

3. مرحلة التنفيذ: بعد الموافقة على الخطة نبدأ في حيز التنفيذ.

4. مرحلة المتابعة: تُعد مرحلة متابعة الخطة من أهم المراحل في عملية التخطيط. إذ لا ينتهي عمل المخطط بوضع الخطة بل يجب عليه أن يتأكد من تنفيذها وملاحظة أية انحرافات في الخطة والعمل على تلافيها، والبحث عن أسباب الانحراف.

2-3-3. التخطيط للعمل الرقابي: يشمل التخطيط تحديد الأهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق هذه الأهداف: (متولي: 2007؛ 46-52)

1- أهداف التخطيط للعمل الرقابي: تتلخص هذه الأهداف فيما يأتي:

- أ. التحديد الواضح للأهداف المرجوة من الرقابة. وتحديد المشاكل والعقبات المحتملة كافة التي تواجه الجهاز والأعداد المسبق للحلول المناسبة لها.
- ب. التحديد الواضح للإجراءات والسياسات والبيانات اللازمة لتحقيق الأهداف.
- ت. التحقق من ربط الإجراءات والسياسات المدونة في برنامج الرقابة بالأهداف المرجوة.
- ث. التوزيع المتوازن لجهود الرقابة، والتأكد من تكثيف جهود الأعضاء الفنيين على العناصر المهمة للموضوعات التي يجري مراقبتها.
- ج. الدقة والسرعة في إنجاز المهام الرقابية، والتوقيت المناسب لإجراءات الرقابة.
- ح. الاستفادة المثلى من جهود الأعضاء الفنيين، وتسهيل مهام الرقابة و توزيع المسؤولية.

2- العناصر التي تتكون منها الخطة:

- أ. الأهداف المراد تحقيقها: وهي الأهداف التفصيلية التي تتطلب الخطة تحقيقها وذلك في إطار الأهداف العامة المحددة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ولكي تحقق هذه الأهداف بسهولة وبدقة يجب أن تكون محددة بصورة واضحة وممكنة للتنفيذ وفي إطار الإمكانيات المتاحة للجهاز.
- ب. الوسائل اللازمة لتحقيق أهداف الخطة: يجب أن تتوافر للخطة الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة لتنفيذها، فضلاً عن توفير المعايير والإرشادات والمؤشرات التي تكفل تنفيذها بكثير من الدقة والنجاح.
- د. المدى الزمني للخطة: يبين بدء السنة المالية التي سوف يراقب الجهاز الأعلى للرقابة المالية عملياتها من جهة أخرى بالصورة التي يكفل فيها تنفيذاً أسرع للخطة و أفضل إنجاز للعمل الرقابي الذي تهدف الى تحقيقه.

3- مراحل إعداد الخطة:

أ. **تجميع المعلومات:** وجراء مسح أولي لتحديد العمليات التي تمتد إليها الرقابة وتجميع المعلومات الضرورية اللازمة من الجهات الخاضعة للرقابة بالنسبة للسنة المالية موضوع خطة، بكثير من الدقة والوضوح والواقعية، بالصورة التي لا يتضمن فيها التحديد تكراراً أو ازدواجية في هذه العمليات.

ب. **تحديد نسب الرقابة:** يحدد الجهاز ضمن القواعد المقررة في قانونه ونظامه وظروف الهيئات التي يراقبها النسب المئوية لأعمال الرقابة بما يتناسب مع الواقع الفعلي لكل هيئة ولكل نوع من أنواع تلك العمليات.

ج. **تحديد وحدات قياس إنجاز الخطة :** يقصد بهذه الوحدات، الوحدات التي يستند إليها في إعداد الخطة وتنفيذها ومتابعة هذا التنفيذ ، وينبغي تكون منسجمة مع أهداف الخطة ومفهومة و واضحة ، حيث يجري إختيارها على أساس من الواقعية وإمكانية التنفيذ.

4- **وضع الخطة موضع التنفيذ:** مذكرات توزيع العمل (أوامر التكليف): بعد إعداد الخطة وإعتمادها تبدأ مرحلة وضع الخطة موضع التنفيذ وذلك بتوزيع العمليات الواردة فيها على الأعضاء الفنيين عن طريق إعداد مذكرة توزيع للعمل، بحيث ينطلق التوزيع من برنامج زمني، وبالصورة التي ترتب فيه العمليات التي يراد توزيعها على وفق مبدأ الأولوية على أساس مدة الخطة على أن يراعى عند التوزيع مستوى وخبرة ومهارة وقدرة الأعضاء الفنيين الموزع عليهم العمل وتتضمن مذكرة التوزيع :

أ- تحديد الجهة محل الرقابة .

ب- تحديد النطاق.

ت- العمل الواجب إنجازه بالنسبة لكل عضو فني .

ث- المدة المحددة للإنجاز .

ج- التأريخ المحدد لتقديم التقارير .

5. مراحل تنفيذ الخطة:

أولاً. **المسح المبدئي:** يعد المسح المبدئي المرحلة الأولى من مراحل تنفيذ الخطة والقيام بأعمال الرقابة التي سوف يباشر العضو الفني، ويتضمن بوجه خاص زيارة الجهة التي سوف يباشر العضو الفني مراقبتها ومقابلة المسؤولين ودراسة ماياتي: (Busiman, 2000: 67)

أ. نظمها القانونية والإدارية والمالية والمحاسبية .

ب. هيكلها التنظيمي وتوزيع الاختصاصات فيما بين وحداتها الإدارية وموظفيها والتعرف على مواقع تلك الوحدات على الطبيعة وتوصيف وظائف الموظفين.

د. نظام الرقابة الداخلية وتقييمه وتحديد جوانب القوة والضعف فيه .

هـ. أي تنظيم آخر يتعلق بأي عمل أو نشاط عائد للجهة وذلك بهدف الإطلاع على واقع عملياتها المالية وسير تلك العمليات فيها.

و. الجوانب التي من الضروري تركيز الرقابة عليها والمعايير التي يمكن استخدامها حين ممارسة رقابة الأداء من جهة وحين القيام بالرقابة الإنتقائية من جهة أخرى .

ثانياً. **برنامج العمل (التدقيق):** يعد برنامج العمل الأساس الذي يعتمد عليه العضو الفني في القيام برقابته وينبغي أن يتضمن هذا البرنامج الأمور الآتية: (Emerson, 1989: 346)

أ. تحديد الهدف من وراء كل فحص يتطلبه القيام بالرقابة، وذلك في إطار الأهداف المقررة في خطة العمل الرقابي في الجهاز وفي قانونه، وفي ضوء العمليات الواردة في الخطة الفرعية لكل إدارة .

ب. الجوانب التي ينبغي التركيز عليها في ضوء المسح المبدئي الذي جرى إجراؤه، في ضوء المحددات الواردة في خطة الجهاز.

ج. يترك لكل عضو فني الحرية في كيفية تنفيذ برنامج الرقابة ومحتوياته .

د. يراعى عند وضع كل برنامج عمل طبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة وماهية عملياتها، ونوع الرقابة التي يمارسها العضو الفني عليها ومستوى رقابتها الداخلية .

إن وجود برنامج دقيق يوفر الإطمئنان لتغطية الخطوات الضرورية جميعها لعملية الرقابة وتكمن أهمية البرنامج فيما يأتي:

أ. يعد البرنامج سجلاً كاملاً للعمل الذي يؤديه العضو الفني مما يساعد على متابعة ما جرى إنجازه فعلاً.

ب. معرفة الوقت اللازم لإنجاز كل عملية .

ج. يستخدم كدليل على حسن قيام العضو الفني بمهمته .

د. يعد أساساً يسترشد به عند إعداد الخطط القادمة .

ثالثاً. **متابعة تنفيذ الخطة:** تهدف متابعة تنفيذ الخطة إلى التأكد من أن النتائج المتحققة متفقة مع الأهداف المحددة سلفاً واكتشاف الانحرافات. وبيان المبررات بصورة واضحة ودقيقة بالنسبة لكل إنحراف عن الخطة ومذكرة التوزيع مع ذكر أسباب الانحراف عن الخطة و إثارة و تحليل أسبابه وال طول المناسبة لمعالجته. ويجري الربط بين المتابعة الكمية للخطة والمتابعة النوعية للملاحظات التي يتوصل إليها الأعضاء الفنيون، ومراعاة نتائج ذلك عند إعداد تقارير الكفاءة الخاصة بالأعضاء الفنيين. هذا وتجري متابعة التنفيذ عن طريق تقارير دورية تُعدها على أساس شهري أو ربع سنوي وتحدد:

- أ- المراحل التي نُفذت و مدى مطابقتها للخطة .
- ب-إقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح الأوضاع في الوقت المناسب .

عن طريق ما سبق يرى الباحث بأن التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية ضروري جداً، حيث إنَّ التخطيط يبين للمدقق حجم العمل المطلوب، وكذلك الوقت المستهدف، والفريق الذي سيقوم بعملية التدقيق من مديرين تدقيق ومدققين ومساعدين، و كذلك يحدد عملية الاشراف على الفريق والاطمئنان لأدائهم المهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعية وكذلك توثيق نتائج عملية التدقيق.

2-3-4. المعايير الدولية للتدقيق الخاصة بالتخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية: وتتكون هذه المعايير من مجموعتين وهما :

- **المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).**

- **المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI).**

2-3-4-1. المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): مع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول لمهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً. ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق

من المعالجات الموجودة المتباعدة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان (IFAC) وكان من أهدافها الرئيسية تحسين جودة و وحدة ممارسة المهنة في العالم عن طريق ما يأتي: (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: 2010 ؛ 1)

- إصدار معايير دولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
 - إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
 - تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين وأسواق الأوراق المالية.
- كما اعتمدت العديد من دول العالم وخاصة دول الإتحاد الأوروبي معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وعلى المستويين الإقليمي والمحلي فقد قررت العديد من الدول العربية إلزام الشركات المساهمة، والمدققين القانونيين بتطبيق المعايير الدولية في إعداد البيانات المالية وتدقيقها (جمعة: 2012 ؛ 19) ويمكن بيان مجموعة المعايير الدولية للتدقيق المتعلقة بعملية التخطيط بما يأتي: (الذنيبات: 2015؛ 61)

- معيار التدقيق الدولي رقم (300) حول التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
- معيار التدقيق الدولي رقم (315) حول تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها عن طريق فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها.
- معيار التدقيق الدولي رقم (320) حول المادية في التخطيط لعملية التدقيق و تنفيذها.
- معيار التدقيق الدولي رقم (330) حول أجوبة المدقق على المخاطر المقدرة.

2-3-4-2. المعايير الدولية الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (INTOSAI) والخاصة بالتخطيط لعملية التدقيق. تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العليا وتقدم للأجهزة العليا منذ (50) عاماً إطاراً مؤسسياً لتبادل المعلومات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، ولديها لجان عديدة منها لجنة إعداد المعايير والتي أصدرت أربع مستويات لأعمال الرقابة والمحاسبة وفي المستوى الرابع تطرقت الى معايير التدقيق ومنها المعايير الواردة في أدناه والمتعلقة بالتخطيط لعملية الرقابة و التدقيق:

1. معايير رقم (1300) التخطيط لعملية الرقابة: يتناول المعيار الدولي للتدقيق (300) مسؤولية المدقق في التخطيط لعملية الرقابة على البيانات المالية، و صيغت في سياق العمليات الرقابية المتكررة. أما الاعتبارات الإضافية المتعلقة بمهمة التدقيق الأولية فتحدد على حدة. تتضمن المذكرة التطبيقية توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص: اعتبارات عامة.

- 1- دور التخطيط وتوقيته.
- 2- النشاطات الأولية لمهمة التدقيق.
- 3- نشاطات التخطيط.
- 4- اعتبارات خاصة بالهيئات الصغرى.
- 5- التوثيق.
- 6- اعتبارات إضافية في مهمات التدقيق الأولية.
- 7- اعتبارات خاصة بمدققي القطاع العام الذين لهم دور قضائي.

2. المعيار رقم (1315) تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها عن طريق فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها: تُقدّم هذه المذكرة توجيهات إضافية لمدقق القطاع العام بخصوص المعيار الدولي للتدقيق (315) الأخطاء الجوهرية وتقييمها عن طريق فهم الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها، يتناول المعيار الدولي للتدقيق (315) مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وذلك عن طريق فهم عمل الهيئة الخاضعة للرقابة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للهيئة، تتضمن المذكرة التطبيقية توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص:
- أ. الاعتبارات العامة.
 - ب. إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.
 - ج. الفهم المطلوب للهيئة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية .
 - د. تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها.

3. المعيار رقم (1320) المادية في التخطيط للعملية الرقابية و تنفيذها: تقدّم هذه المذكرة التطبيقية توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص المعيار الدولي للتدقيقة (320)، " المادية في التخطيط للعملية الرقابية وتنفيذها، تتضمن المذكرة التطبيقية توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص:
- أ-الاعتبارات العامة.

- ب-المادية في سياق العملية الرقابية.
 - ت-تحديد المادية ومادية الأداء عند التخطيط لعملية رقابية.
 - ث-المراجعة خلال سير العملية الرقابية .
- أما بشأن إمكانية تطبيق المعيار الدولي للتدقيق في رقابة القطاع العام فقد جاء في الفقرة (2) يسري المعيار الدولي للتدقيق (320) على مدققي هيئات القطاع العام كونهم مدققين للبيانات المالية.
- ويرى الباحث أنّ ما يميز المعيار رقم (1300) الصادر عن إئتوساي عن المعيار رقم (300) الصادر من مجلس المعايير الدولية للتدقيق هو أنه تم وضع الخطوط التوجيهية العامة للرقابة المالية والتي تتلخص بما يأتي:
1. يعالج المعيار الدولي للتدقيق رقم (300) التزامات المدققين في نطاق تخطيط رقابة الحالات والبيانات المالية بصيغة دورية.
 2. يحتوي الملحق للمعيار رقم (300) على أمثلة التي يمكن أن تكون ذات رؤية مهمة للمدققين خلال تحديد الاستراتيجية العامة للرقابة.

بينما يحتوي المعيار رقم (1300) الصادر عن إئتوساي مداخل التطبيق العملي على مؤشرات إضافية للمدققين بالقطاع العام فيما يتعلق ب :

- أ. مجال تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم (300). ب. أعداد الأنشطة مثل تنفيذ مهمة الرقابة.
- ج. محتوى التخطيط.
- د. الاعتبارات الخاصة بالوحدات الصغيرة.
- هـ. التوثيق.
- و. يأخذ المسائل الإضافية بعين الاعتبار كمهمة رقابة أولية.
- ز. التخطيط لإنشاء محكمة قضائية بصلب جهاز رقابي.

- 2-3-5. المعايير المحلية (أدلة التدقيق العراقية) تأسس مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق الاتحادي في (1988/3/22) ويقع على عاتقه مسؤولية إصدار معايير التدقيق في العراق ويتكون المجلس من تشكيلة منتقاة من ممثلي بعض الوزارات والهيئات ذات العلاقة ويضم (26) عضواً يجري تغييرهم من فترة الى أخرى من بين الأعضاء من

نقابة المحاسبين والمدققين ورئيس المجلس هو نفسه رئيس ديوان الرقابة المالية (قاعدة التشريعات العراقية). ولقد اصدر المجلس سنة (1997) مجموعة من أدلة التدقيق وعددها سبعة ولم تغط بعض الموضوعات الأساسية في التدقيق وهي :

دليل رقم 1 - مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة.

دليل رقم 2 - تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية .

دليل رقم 3 - المعايير الأساسية للتدقيق .

دليل رقم 4 - دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

دليل رقم 5 - التوثيق.

دليل رقم 6 - تخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها .

دليل رقم 7 - هدف ونطاق تدقيق البيانات المالية .

ما يتعلق بتخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها ننظر الى دليل التدقيق رقم (6) تخطيط عملية التدقيق والاشراف عليها، حيث أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق بجلسته المنعقدة بتاريخ (24/8/2002) وفيما يأتي بعض المواضيع الواردة في الدليل:

1- الأهداف والنطاق: يهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لتخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وإعطاء صورة واضحة لما سيقوم به مراقب الحسابات في وقت معين باستخدام عدد معين من المساعدين. تمثل الإجراءات المنصوص عليها في هذا الدليل الحد الأدنى لما يحتاجه مراقب الحسابات في عملية التخطيط المتكررة ويمكن التوسع في الاجراءات في حالة التدقيق لأول مرة. حيث يتحدد نطاق التخطيط وفقاً لحجم عملية التدقيق والخبرة السابقة لمراقب الحسابات ومعلوماته عن المنشأة وطبيعة نشاطها.

1. المسؤولية عن التخطيط إنّ إعداد خطة التدقيق هي من مسؤولية مراقب الحسابات، ولغرض تحقيق الهدف من التدقيق يجب على مراقب الحسابات:

أ. التعرف على صيغة التكاليف بأعمال التدقيق والمسؤوليات القانونية المترتبة عليه جراًها.

ب. تحديث المعرفة بنشاط المنشأة وخصائصها ونظام الرقابة الداخلية بها.

ج. تحديد مستوى الأهمية.

د. تحديد مخاطر التدقيق.

هـ. تقسيم أعمال التدقيق إلى أجزاء يمكن أدارتها والتعرف على انسيابية إجراءات التدقيق لكي تتحقق إدارة افضل لها وتحليل أدق لملاحظاتها.

و. وضع خطة للحصول على أدلة الإثبات الكافية استخدام إجراءات تدقيق اقتصادية وكفوة وفعالة.

ز. تحديد عدد المساعدين المطلوبين لإنجاز مهمة التدقيق وإيجاد التنسيق المطلوب فيما بينهم.

2. التعرف على نشاط المنشأة: تختلف المعلومات التي يحتاجها مراقب الحسابات لتخطيط عملية تدقيق ما تبعاً لأهداف تلك العملية والمنشأة التي ستخضع للتدقيق ويقوم المدقق بأجراء مسح للمنشأة قبل إعداد خطة تنفيذ العمل الميداني وهو أسلوب فعال للمساعد بتحديد ميادين التدقيق المعنية والحصول على المعلومات لاستخدامها في التخطيط وذلك بشكل سريع دون الحاجة إلى التحقق التفصيلي.

4- برنامج التدقيق: يُعد برنامج التدقيق بعد الفهم والمعرفة الدقيقة للنظام المحاسبي المطبق ودراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية المرتبطة به، وقد يرى مراقب الحسابات إنّ اعتماده على بعض أنظمة الضبط والرقابة الداخلية تمكنه من إنجاز التدقيق بكفاءة وفاعلية أكثر لتنفيذ مهمة التدقيق، أو قد يرى عدم الاعتماد على تلك الأنظمة لوجود طرق ووسائل أخرى أكثر فاعلية للحصول على أدلة إثبات كافية. كما يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ بالحسبان عند إعداده برنامج

التدقيق التوقيتات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق والتنسيق مع أية مساعدة متوقعة من المنشأة ومدى توفر المساعدين ومشاركة مراقبي حسابات آخرين أو خبراء في مهمة التدقيق.

5- الإشراف: يجب أن يتوفر الإشراف المباشر والمستمر على المساعدين ومراقبي الحسابات الآخرين والخبراء الذين قد يستعان بهم في كل مراحل التدقيق وذلك لتأمين تحقيق اهداف التدقيق وضمان القناعة المعقولة لمراقب الحسابات بكفاءة ما يجري انجازه من قبلهم. وإنَّ الطريقة المثلى والفعالة للتأكد من النوعية والسرعة في تقدم انجاز المهام هي بممارسة الإشراف الملائم من بداية التخطيط حتى اتمام العمل الرقابي واعداد التقارير عنه.

2-3-6. نظرة تحليلية لمعايير التدقيق العراقية (أدلة التدقيق): عن طريق الاطلاع على المعايير العراقية يمكن أن نلاحظ أن عددها قليلة وحديثة العهد وهي في طور التكوين ولم تغط كل الموضوعات وتفتقر الى موضوعات أساسية مثل التدقيق الالكتروني والتدقيق الداخلي. ويلاحظ أنَّ مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية في العراق قد أفلح في نقاط معينة وأخفق في أخرى ويعود سبب الاخفاق الى نقص الموارد البشرية والمادية وغياب المهنة عن عملية اصدار المعايير لأن دور نقابة المحاسبين والمدققين أقرب الى الهامشي منه للفعل (الدوري:2003، 123-124).

2-3-7. أهمية التكامل أو المواءمة بين معايير التدقيق الدولية والمحلية: إنَّ التكامل بين المعايير الدولية والمحلية يمكن أن يولد نوعاً من التوازن بين حالتي التنوع والتوافق وليس التوحيد سواءً أكان على صعيد التدقيق ام على صعيد المحاسبة، حيث إنَّ تنوع المعايير يتمثل بوجود اختلافات مادية بين المعايير المحلية من جهة والمعايير الدولية من جهة أخرى، بينما يتمثل مواءمة المعايير في بذل الجهود اللازمة لإزالة التناقضات المادية غير المبررة بينهما أما توحيد المعايير فيراد به إزالة كل ما بين مجموعتي المعايير المحلية والدولية من تنوع واختلاف وبصورة الزامية إن لزم الأمر. وفيما يأتي أهم القوانين الصادرة ذات العلاقة بالرقابة وديوان الرقابة المالية في الإقليم:-

- قانون ديوان الرقابة المالية في إدارة السليمانية ذي العدد (90) في 1997/6/12 الملغي.
- النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية /إقليم كردستان العراق /ذي العدد (212) لسنة 1999 الملغي.
- قانون رقم (14) في جلسة يوم 2000/12/6 وقائع كردستانية ذي العدد (7) الملغي .
- قانون رقم (2) لسنة 2008 قانون ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان /العراق النافذ لغاية تاريخه.
- النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان رقم (1) لسنة 2014.
- النظام الداخلي للجمعية العلمية للمحاسبين القانونيين في إقليم كردستان لسنة 2015.

ومن الجدير بالذكر إنَّ مجمل القوانين والتعليمات الصادرة لم تتطرق الى المعايير المحلية أو الدولية أو تلفت الانظار إلى الاهتمام بالمعايير الخاصة بالمحاسبة والتدقيق ولكن تؤكد على التنظيم الاداري لديوان الرقابة المالية وأقسامها وعملها ضمن الهيكل التنظيمي والإمتيازات الخاصة بالعاملين فقط .

ومما سبق يرى الباحث بأن المعايير تُعدُّ ضرورية جداً للعمل التدقيقي والمحاسبى لأنها توفر الثقة والمصادقية والشفافية في عرض البيانات، وإذا علم الجمهور بأن عملية التدقيق منضبطة بأحكام وقواعد متعارف عليها ومقبولة وأن العملية ليست ارتجالية زادت ثقة الجمهور، وكذلك فأن المعايير اوضحت مسؤوليات و واجبات المدقق بشكل عام بحيث لاتحد من ابداع المدقق وممارسة الحكم المهني بدرجة معقولة ولاتسمح بالأحكام الشخصية. وينظر الى المعايير على أنَّها حد أدنى يمكن بموجبه ضبط الأداء المهني التي يجب تحقيقه في كل مهمة تدقيق.

3. تطوير خطة تدقيق الرقابة المالية لإقليم كردستان - العراق وفقاً للمعيار إنتوساي (1300)

3-1. المفاهيم المعتمدة في التخطيط ومصطلحاته للعمل الرقابي: قبل عرض الأنموذج المقترح لتطوير خطة التدقيق من قبل الباحث لابد التعرف على مدخلات الخطة الرقابية والمفاهيم المعتمدة في أعداد الخطة موضوع البحث، وسوف تجري التعرف عليها كل على حدة:

- 1- الدوائر الرقابية في الديوان.
- 2- عدد العاملين.
- 3- الوقت المتاح لانجاز العمل الرقابي.
- 4- الادارات والجهات الخاضعة للرقابة.
- 5- الطاقات البشرية المستخدمة في إنجاز العمل و وحدة قياسها يوم/رقيب.

1- الدوائر الرقابية في الديوان: تتمثل الدوائر الرقابية في الديوان بدوائر قطاعية و دوائر جغرافية، و هي كالآتي:

أ- دائرة تدقيق المركزية الاولى: تتولى الدائرة الاعمال الرقابية والتدقيق عن طريق (4) هيئات رقابية على الادارات الخاضعة لرقابتها والتي تشمل الوزارات والجهات السيادية متمثلة بالرئاسات الاربعة (رئاسة برلمان كوردستان، رئاسة مجلس الوزراء، رئاسة الإقليم و رئاسة مجلس القضاء) ودواوين (وزارة البشمركة، وزارة الداخلية، مجلس الحماية والأمن الوطني، وزارة المالية والاقتصاد، وزارة التخطيط، وزارة الثروات الطبيعية، الهيئة العامة للاستثمار).

ب- دائرة تدقيق المركزية الثانية: تتولى الدائرة الاعمال الرقابية والتدقيق عن طريق (4) هيئات رقابية على الادارات الخاضعة لرقابتها والتي تشمل الوزارات والجهات غير السيادية متمثلة بدواوين (وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، وزارة التربية، وزارة الصحة، البلديات و السياحة، وزارة الزراعة).

ج- دائرة تدقيق محافظة أربيل: تتولى الدائرة الاعمال الرقابية والتدقيق عن طريق (7) هيئات رقابية على الادارات الخاضعة لرقابتها والتي تشمل (المديريات جميعها التي تقع ضمن حدود محافظة أربيل فضلاً عن إدارات محافظة دهوك، إذ لم يجري لحد الآن استحداث دائرة تدقيق خاصة بها).

ح- دائرة تدقيق محافظة السليمانية: تتولى الدائرة الاعمال الرقابية والتدقيق عن طريق (15) هيئة رقابية على الادارات الخاضعة لرقابتها والتي تشمل (جميع المديريات التي تقع ضمن حدود محافظة السليمانية فضلاً عن إدارات محافظة حلبجة، إذ لم تُستحدث دائرة تدقيق خاصة بها الى الآن).

2- عدد العاملين: إنّ الملاكات الرقابية المتواجدة في مركز محافظة أربيل لسنة 2018 متمثلة بثلاث دوائر رقابية لديوان الرقابة المالية والتي هي عينة البحث، هي كما مبينة في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1) العناوين الوظيفية الرقابية لديوان الرقابة المالية / مركز محافظة أربيل

ت	العنوان الرقابي	العدد
1	خبير مالي	12
2	رئيس هيئة رقابة أقدم	25
3	رئيس هيئة رقابة	6
4	معاون رئيس هيئة رقابة	16
5	رقيب مالي أقدم	13
6	رقيب مالي	21
7	معاون رقيب مالي	4
	المجموع	97

المصدر: من أعداد الباحث اعتماداً على سجلات مديرية الموارد البشرية في الديوان.

3- الوقت المتاح لإنجاز العمل الرقابي: إن الوقت المتاح لإنجاز العمل الرقابي إحتسب كما في الجدول (2) الآتي:
الجدول رقم (2) الوقت المتاح لإنجاز العمل الرقابي

عدد أيام السنة	365 يوم
يطرح: عدد أيام الجمع والسبت عدد أيام العطل الرسمية والمناسبات	51 24
صافي أيام العمل	290 يوم
طرح 5% للتدريب يطرح 1% للمهام الادارية	15 3
صافي الزمن المتاح للرقابة	272 يوم

المصدر: من أعداد الباحث اعتماداً على سجلات مديرية الموارد البشرية في الديوان.

4-الإدارات والجهات الخاضعة للرقابة: حسب المعلومات الواردة من مديرية المحاسبات العامة لإقليم فإن عدد الوحدات الحسابية الحكومية الخاضعة لرقابة الديوان هو (1086) وحدة حسابية، وهي موزعة كالاتي:

- عدد الوحدات الخاضعة للرقابة لدائرة التدقيق المركزية الاولى (50).
- عدد الوحدات الخاضعة للرقابة لدائرة تدقيق المركزية الثانية (60).
- عدد الوحدات الخاضعة للرقابة لدائرة التدقيق محافظة اربيل (338).
- عدد الوحدات الخاضعة للرقابة لدائرة التدقيق محافظة السليمانية (414) خارج عينة البحث
- عدد الوحدات الخاضعة للرقابة لدائرة تدقيق محافظة دهوك (224) غير مستحدثة لحد الآن و تُدقق من قبل دائرة تدقيق محافظة اربيل.

وبعد طرح (414) وحدة تابعة لمحافظة السليمانية وحلجة اللتان هما خارج عينة البحث من مجموع (1086) وحدة تبقى (672) وحدة تابعة لعينة البحث أي (الدوائر التدقيقية الاولى والثانية ومحافظة اربيل). والتي يبلغ عدد ملاكاتها الرقابية (97) رقيباً بعنوانين مختلفة، أما عدد أيام العمل الفعلية لسنة 2018 هو (290) يوم وصافي الزمن المتاح لإنجاز للرقابة هو فقط (272) يوم .

5- الطاقات البشرية المستخدمة في إنجاز العمل و وحدة قياسها يوم/ رقيب: حسب المعلومات التي استُحصل عليها من مديرية الموارد البشرية في الديوان يبلغ عدد الملاكات الرقابية (97) رقيباً بعنوانين مختلفة، بموجب الجدول رقم (3) الآتي حيث جرى ترجيحها بضرب العدد في الوزن (رقيب).

الجدول رقم (3) العناوين الوظيفية الرقابية وأوزانها الترجيحية لديوان الرقابة المالية/ مركز أربيل

ت	العنوان الرقابي	العدد	الوزن (رقيب)	ما يعادل رقيب
1	خبير مالي	12	1	12
2	رئيس هيئة رقابة أقدم	25	1	25
3	رئيس هيئة رقابة	6	1	6
4	معاون رئيس هيئة رقابة	16	1	16
5	رقيب مالي أقدم	13	0.75	9.75
6	رقيب مالي	21	0.50	10.5
7	معاون رقيب مالي	4	0.25	1
	المجموع	97		80.25

المصدر (من أعداد الباحث: اعتماداً على سجلات مديرية الموارد البشرية في الديوان)

3-2. العوامل التي تؤخذ بنظر الاعتبار عند صياغة الخطة: لكي تكون الخطة ناجحة قابلة للتطبيق وأكثر واقعية لابد أن تؤخذ بنظر الاعتبار العوامل الآتية:

أ. الأهمية النسبية للجهات الخاضعة للرقابة.

ب. مدى تأثير هذه الجهات في الاقتصاد الوطني.

ج. الطاقات النوعية للملاكات الرقابية.

د. التكاليف الطارئة والمهام الخاص، حيث يخصص لها وقت اضافي.

هـ. الاستفادة من تقرير السنة السابقة عند تحديد المدة الزمنية لإنجاز عملية التدقيق.

3-3. صياغة خطة التدقيق السنوي: تمر الخطة السنوية بمستويات متعددة، حيث جرى وضع الخطة من مجلس الرقابة على مستوى الديوان ككل وتحديد الأولويات حسب الظروف الاقتصادية التي يمر بها الأقليم وحسب الطاقات الرقابية المتاحة لتلك السنة والامكانيات المادية والمالية المتوفرة والدارجة ضمن الموازنة السنوية للديوان، وفي الوقت نفسه يجري تحديد الجهات التي سوف تخضع للتدقيق في تلك السنة، من ثم تُحلل هذه الخطة على مستوى الدوائر التدقيقية القطاعية، وبعدها يجري توزيع الملاكات على الدوائر التدقيقية ومن ثم اعادة توزيعها على الهيئات ضمن الدائرة نفسها عن طريق لجنة خاصة مشكلة بأمر الديواني، وختاماً يجري وضع برنامج التدقيق على مستوى كل هيئة من قبل رؤساء الهيئات باستخدام الاساليب العلمية المتبعة والمستفيدة من الملف الجاري للجهات الخاضعة للرقابة وتقارير السنوات السابقة.

3-4. تطوير خطة التدقيق على مستوى الهيئة الرقابية وفقاً للمعيار إنتوساي (1300)

1. نطاق العمل: ويشمل جميع الوحدات الخاضعة للرقابة خلال السنة والتي تقع ضمن مهام الهيئة، وهي: على سبيل المثال:

أ- وزارة/ مديرية....

ب- وزارة/ مديرية....

ث- وزارة/ مديرية..... الخ

2. أنواع الرقابة المكلف بها الهيئة: وهي :

أ- الرقابة المالية (التدقيق المالي)

ب- رقابة الاداء

ت- المهام الخاص

3. أسماء وعناوين رئيس الهيئة وأعضائها: على سبيل المثال:

الاسم	العنوان الرقابي
أ. س	ع
ب. س	ع
ت. س	ع
ث. س	ع

4. الطاقات الرقابية المطلوبة: الجدول رقم (4) يبين الطاقات الرقابية المطلوبة على مستوى الهيئة على سبيل المثال لتدقيق (6) جهات خاضعة للرقابة.

الجدول رقم (4) الطاقات الرقابية المطلوبة على مستوى الهيئة

ت	الوحدات التي ستخضع للرقابة خلال السنة	الطاقات المطلوبة
1		
2		
3		
4		
5		
مجموع الطاقة المطلوبة (رقيب/ يوم)		00000

المصدر: من أعداد الباحث

5- الطاقات الرقابية المتاحة: الجدول رقم (5) يبين الطاقات الرقابية المتاحة على مستوى الهيئة المتكونة على سبيل المثال من (5) مراقبين بعنوانين رقابية مختلفة.

الجدول رقم (5) الطاقات الرقابية المتاحة على مستوى الهيئة

ت	الأسم	العنوان الوظيفي	العدد	معامل الترجيع (يضرب في عدد أيام الفعلية)	الطاقات المتاحة (رقيب/يوم)
1	أ	رئيس هيئة	1	1	272
2	ب	م. رئيس هيئة	1	1	272
3	ج	رقيب مالي أقدم	1	0.75	204
4	د	رقيب مالي	1	0.50	136
5	هـ	م. رقيب مالي	1	0.25	68
مجموع الطاقة المتاحة (رقيب / يوم)					
الفائض (العجز) = طرح مجموع الطاقة المطلوبة من مجموع الطاقة المتاحة					

المصدر (من أعداد الباحث)

3-5. تطوير خطة التدقيق على مستوى الدوائر التدقيقية وفقاً للمعيار إنتوساي (1300) بعد صياغة الخطة على مستوى الهيئات الرقابية يجري توحيدها ضمن خطة واحدة على مستوى الدائرة الرقابية (قطاعية أو جغرافية) كما هو مبين في الجدول رقم (6)

الجدول رقم (6) خطة التدقيق على مستوى دائرة التدقيق

رقم الهيئة الرقابية	الوحدات الخاضعة للرقابة	الطاقة	الطاقة	الفائض (العجز)
1	مديرية			
	مديرية			
	مديرية			
2	مديرية			
	مديرية			
	مديرية			
3	مديرية			
	مديرية			
	مديرية			
4	مديرية			
	مديرية			
	مديرية			

المصدر (من أعداد الباحث)

هذا وباستطاعتنا استخدام نفس النموذج المشار اليه في الجدول (6) لدوائر كافة التدقيق القطاعية.

3-6. تطوير خطة التدقيق على مستوى ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان وفقاً للمعيار إنتوساي (1300): بعد صياغة الخطة على مستوى دوائر التدقيق يجري توحيدها ضمن خطة واحدة على مستوى الديوان وتكون كما هو مبين في الجدول رقم (7)

الجدول رقم (7) الأنموذج المقترح لخطة التدقيق لديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان

المصدر (من أعداد الباحث)

أسم الدائرة التدقيقية	عدد الوحدات الخاضعة للرقابة	الطاقة المطلوبة	الطاقة المتاحة	الفائض (العجز)
المركزية الأولى				
المركزية الثانية				
محافظة اربيل				
محافظة السليمانية				
المجموع				

4-2. الاستنتاجات والتوصيات

4-2-1. الاستنتاجات: لقد جرى التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات من وجهة نظر عينة البحث يمكن للباحث عرضها كما يأتي:

1. لم يعتمد الديوان خلال ممارسة عمله على أي من معايير التدقيق سواء كانت دولية كمعايير إنتوساي أو أقليمية كمعايير أربوساي أو أسوساي بل لم يعتمد على القواعد العراقية أيضاً و كذلك لم يشر قانون الديوان الى أي من هذه المعايير، إنذ الأساس والقياس الذي يعتمد عليه خلال أداء مهامه المهنية هو القوانين النافذة في إقليم كردستان العراق.
2. هناك إلتزام من قبل الهيئات الرقابية بأنشطة التخطيط اللازمة للتدقيق، من حيث فهم طبيعة ومجال عمل الجهة الخاضعة للرقابة، والتحقق من طبيعة الموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، الا أنها لا تطبق جميع متطلبات المعيار من حيث تحديد المستويات المناسبة للأهمية النسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر التدقيق، وذلك لغرض أداء عملية التدقيق بطريقة ذات كفاءة وفاعلية، و زيادة فاعلية الأداء المهني.
3. لهذا للتوثيق من أهمية في تعزيز جودة عملية التدقيق، وكدليل إثبات مادي لما إنجز من عمل، فإن الهيئات الرقابية تلتزم بالتوثيق خلال عملية التخطيط ولكن ليست وفقاً لمعيار إنتوساي رقم (1300).
4. كثرة المهام الخاصة التي توكل الى الديوان من قبل رئاسة برلمان كردستان وكذلك من قبل السلطة القضائية عن طريق محاكمها الخاصة إضافة الى التكاليف الخاصة من قبل الهيئة العامة للنزاهة في الأقليم.
5. ألامزة المالية التي مرت بها الاقليم خلال الاربع سنوات الماضية، أدت الى:
 - أ. تدني المستوى المعيشي للموظفين بصورة عامة والرقباء الماليين بصورة خاصة نتيجة تخفيض الرواتب قد اثرت سلباً على الحالة النفسية للرقيب المالي وعلى أدائه للمهام الوظيفي.
 - ب. عدم المشاركة في ورش العمل خارج الاقليم والعراق لغرض الاطلاع التطورات التي حصلت في مجال الرقابة المالية الحكومية.
 - ج. قلة الدورات التدريبية داخل وخارج الاقليم لغرض تطوير المهارات الفنية للرقباء، وتأهيلهم بما ينسجم والتقدم التكنولوجي في مجال المحاسبة والتدقيق، بالاحص البرامج المحاسبية الالكترونية، وغيرها.
6. إن مهنة التدقيق في العراق لم يتطور مقارنةً بالتطورات الحاصلة دولياً، وبذلك تعاني قصوراً يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية فضلاً عن أنها تؤدي إلى إنخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيًا.
7. إن عدد الدرجات الوظيفية العليا أكبر من عدد الدرجات الوظيفية الدنيا وهذا يتناقض مع النظام الهرمي للدرجات الوظيفية وهذا يؤثر سلباً على هيكلية الهيئات الرقابية ويجعلها غير متوازنة.

9-2-2. التوصيات: بناءً على النتائج المذكورة آنفاً يمكن للباحث تقديم التوصيات الآتية:

1. العمل بمعايير التدقيق سواء كانت عراقية او عربية (اربو ساي) او اسيوية (اسوساي) وتبنيها في قانون الديوان لاكتساب الشرعية وتكون ملزمة العمل بها من قبل الملاكات الرقابية في الديوان.
2. أشراك الديوان في عضوية المنظمات الدولية للرقابة المالية مثل (أربوساي، أسوساي وإنتوساي).
3. صياغة معايير أو أدلة الرقابة المالية المحلية من قبل المنظمات المهنية في الاقليم بما يوازي معايير الإنتوساي وبما يضمن تنفيذ المهام الرقابية بكفاءة وفاعلية.
4. تطبيق الأنموذج المقترح من قبل الباحث لخطة التدقيق لانه يحقق الجودة والكفاءة والفاعلية ويوفر الوقت والجهد.

5. تطبيق متطلبات التخطيط للعمل الرقابي عن طريق خطة متكاملة للدوائر التدقيقية للديوان وأعتداد وحدة (يوم/رقيب) لقياس الموارد المتاحة للتدقيق من الوقت والرقباء.
6. تطوير خطة التدقيق في ديوان الرقابة المالية لإقليم كردستان على مستوى دوائر التدقيق يجري توحيدها ضمن خطة واحدة وفقاً للمعيار إنتوساي (1300).

المصادر

اولاً : القوانين والأنظمة:

1. دليل التدقيق لسنة 1999 والصادر من مجلس المعايير المحاسبية والتدقيقية في جمهورية العراق.
2. قانون ديوان الرقابة المالية /إقليم كردستان العراق رقم (2) لسنة 2008 .
3. قانون ديوان الرقابة المالية في جمهورية العراق الاتحادي رقم (31) لسنة 2011 .
4. النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم (1) لسنة 2012 .
5. النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان - العراق رقم (1) لسنة 2014
6. نظام رقم (3) ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات المعدل في سنة 2011 .

ثانياً :النشرات والدوريات والبحوث:

1. انتوساي، (1992) المنظمة الدولية لاجهزة العليا للرقابة المالية، لجنة معايير الرقابة (مسرد تعريفات في قواعد الرقابة المالية الدولية) فينا، نمسا.
2. الدليل التعريفي لديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان العراق (2016) الطبعة الاولى، اربيل، إقليم كردستان العراق.
3. اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الاخرى والخدمات ذات العلاقة (2010) طبعة عام الجزء الاول /الاتحاد الدولي للمحاسبين.
4. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2010) ، (المبادئ الاساسية للتدقيق) بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكاد) ، مطابع الشمس ،عمان، أردن.
5. الاربوساي، (1999) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، (مجلة الرقابة المالية)، القاهرة، جامعة الدول العربية، العدد الثالث والثلاثون) .
6. الانتوساي، (1994) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية)، مدينة ناصر، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
7. الأسوساي، (1985) المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، (مجلة الرقابة المالية)، إعلان طوكيو بشأن دور الهيئات العليا المالية في دعم المساءلة العامة، تومس، ترجمة-طارق الساطي، السنة الرابعة، العدد الثاني.
8. الانكوساي، (1995) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، (مجلة الرقابة المالية) بيان القاهرة بشأن مراجعة البيئة وتحسين الإدارة المالية الحكومة، السنة، العدد الثامن والعشرون.
9. جبار، ناظم شعلان،(2016)، التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية-متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة) مجلة القادسية العلوم الادارية والاقتصادية - م/ 18، ع/3، (178-204)
10. الدوري، عمر علي كامل (2010) دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور. العدد 14 (140-172)
11. عيسى، سيروان كريم، وآخرون (2016)، دور الجهات الحكومية والمنظمات المهنية في دعم التوسع بالخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات ضمن إطار البيئة المحلية، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، م/ 20 ع/ 4. (140 - 156)

12. الشرع، علاء حسن كريم (2017) مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في الشركات المساهمة العامة بالعراق دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين. م/ 7 ع/ 28 (140 - 172)
13. مظهر، محمد، (2018) الرقابة المالية دولة القطر، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية.
14. النعيمي، باسمه فالح، (2016) واقع التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/ العراق وسبل النهوض به (دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات) مجلة جامعة التنمية البشرية/ م (2) ع (2)، (189 - 214)

ثالثاً: الرسائل والأطاريح الجامعية :

1. الجاف، فردوس صالح يار ويس، (2016) بحث بعنوان (تقارير ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان العراق و مدى مواءمتها مع المعايير الدولية للتدقيق). وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
2. الدوري، عمر علي كامل، (2003) معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتورا محاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
3. مجيد، منهل أحمد، (2011) إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في إطار تكنولوجيا المعلومات -دراسة استطلاعية لبيان آراء عينة مختارة من مراقبي الحسابات في العراق. أطروحة دكتوراه/ جامعة كليمنتس العالمي - مكتب موصل.

رابعاً: الكتب :

1. بكير، جلال، (1978)، الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
2. الذنيبات، علي عبد القادر، (2015)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية -نظرية وتطبيق، طبعة خامسة، دار وائل النشر، عمان، اردن.
3. جمعة، أحمد حلمي، (2009) تطور معايير التدقيق واتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
4. الصحن وآخرون، عبد الفتاح محمد وحسن احمد وشريفة علي، (2014) اسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي، الاسكندرية، مصر.
5. القبيلات، حمدي سليمان، (1998)، الرقابة الإدارية والمالية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
6. الكفراوي، عوني محمود، (1989) الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
7. الهيكل، د. السيد خليل، (1991) الرقابة على المؤسسات العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية.
8. مبروك، الساحلي، (2002) مناهج وتقنيات الدراسات المستقبلية وتطبيقاتها في التخطيط، الجزائر: جامعة أم البواقي.
9. متولي، عمران كامل علي، (2007)، التخطيط والرقابة، كلية التجارة جامعة القاهرة.
10. مدوكي، مصطفى (2013)، عموميات حول التخطيط، الجزائر: جامعة محمد خيضر - بسكرة).

خامساً: الكتب الاجنبية

- 1- Alvin A. & Loebbecke, James K., (2013), **Auditing, an integrated approach.**
- 2- Busiman, Jan (2000) **"International Auditing" Included in Compartiv International Accounting**, by: Nobes, Christopher & Parker, Robert, 6th ed, Great Britain,
- 3- Emerson, Thomas, (1989), **the Auditing Between the Theory and Practice.**

سادساً: الشبكة الدولية للمعلوماتية (الإنترنت)

<https://hrdiscussion.com/hr53477.html> -1