

مجلة كلية التراث الجامعة

مجلة علمية محكمة
متعددة التخصصات نصف سنوية
العدد الأربعون

30 آب 2024
ISSN 2074-5621



رئيس هيئة التحرير
أ.د. جعفر جابر جواد

مدير التحرير

أ.م. د. حيدر محمود سلمان

رقم الايداع في دار الكتب والوثائق 719 لسنة 2011

مجلة كلية التراث الجامعة معترف بها من قبل وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بكتابها المرقم
(ب 3059/4) والمؤرخ في (2014/ 4/7)



دور تكامل ISA 402 و ISAE 3402 في تصميم برنامج فحص السياسات
والاجراءات الرقابية / دراسة تحليلية في مستشفى الكندي التعليمي

أ.م.د. سهاد صبيح الصفار

الباحثة مريم سعد داخل

الجامعة التقنية الوسطى- كلية التقنية الادارية – بغداد

المستخلص

يهدف البحث الى التعرف على السياسات والاجراءات الرقابية في المؤسسات الخدمية، وكذلك التأكد من ان أنشطة المؤسسات الخدمية تعتمد القوانين وقواعد المحافظة على المال العام من الهدر وسوء الاستخدام. بني البحث على الفرضية الاتية "هناك علاقة تكاملية بين معيار التدقيق الدولي ISA 402 والمعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402 في تصميم برنامج لفحص السياسات والاجراءات الرقابية". قامت الباحثتان بإنجاز الجانب العملي من خلال الاطلاع على السياسات والاجراءات الرقابية المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي استناداً الى دليل الرقيب المالي كأساس لتصميم اجراءات التدقيق. لتحقيق هدف البحث إختارت الباحثتان مجموعة من المعاملات إستنادا الى الحسابات الاساسية كالنقدية والرواتب والاجور وغيرها من المعاملات. خلصت النتائج التي تم التوصل اليها من خلال هذه الورقة الى وجود ضعف في بعض الكوادر العاملة في عينة البحث وعدم ادارتها بتطبيق المعايير نتيجة الاستعانة بكوادر ذات اختصاصات طبية، بالإضافة الى الالتزام الكبير من قبل المؤسسة الخدمية بالسياسات والاجراءات لبعض المعاملات فضلاً عن الرقابة الفعالة من قبل ديوان الرقابة ومن قبل دائرة صحة بغداد. اما ابرز التوصيات فكانت ضرورة الالتزام بتطبيق المعيارين الدوليين 402 و 3402 لغرض توفير معلومات مفيدة لترشيد القرارات وتقليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الخدمية الى مستوى مقبول.

الكلمات المفتاحية: معيار التدقيق ISA 402، المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402، خدمات التأكيد، السياسات والجراءات الرقابية، المؤسسة الخدمية.

Abstract

The research aims to identify the control policies and procedures in service institutions, as well as to ensure that the activities of service institutions depend on the laws and rules for preserving public money from waste and misuse. The research was based on the following hypothesis: "There is an integrated relationship between the International Auditing Standard ISA 402 and the International Standard for Assurance Engagements ISAE 3402 in

designing a program to examine control policies and procedures." The researchers completed the practical aspect by reviewing the control policies and procedures approved by the Federal Board of Financial Supervision based on the Financial Controller's Guide as a basis for designing audit procedures. To achieve the research objective, the researchers chose a group of transactions based on basic accounts such as cash, salaries, wages and other transactions. The results reached through this paper concluded that there is a weakness in some of the cadres working in the research sample and their failure to realize the application of standards as a result of the use of cadres with medical specialties, in addition to the great commitment of the service institution to the policies and procedures for some transactions, as well as the effective oversight by the Board of Supervision and by the Baghdad Health Department. The most prominent recommendations were the necessity of adhering to the application of international standards 402 and 3402 in order to provide useful information to rationalize decisions and reduce the risks to which the service organization is exposed to an acceptable level.

Keywords: Auditing Standard ISA 402, International Standard for Assurance Engagements ISAE 3402, Assurance services, control policies and procedures, service organization.

المقدمة

تأتي هذه الدراسة لإظهار أهمية استعانة المؤسسات الخدمية بارتباطات خدمات التأكيد التي يوفرها المعيار الدولي ISAE3402 عند تصميم برنامج تقييم السياسات والاجراءات الرقابية وانعكاسه على تنفيذ معيار التدقيق الدولي ISA402، مما يعزز الثقة بعمل المدقق من حيث التخطيط لعملية التدقيق، والحصول على ادلة الاثبات وصياغة تقرير التدقيق.

يضم البحث اربع فصول. خُصصَ الفصل الأول لعرض منهجية البحث. أما الفصل الثاني فقد تناول الجانب النظري من خلال مبحثين يضم المبحث الاول نظرة عامة حول معيار التدقيق الدولي ISA 402. اما المبحث الثاني تناول نظرة عامة حول المعيار الدولي ISAE 3402. بينما خصص الفصل الثالث لعرض الجانب العملي للبحث اذ تكون من نظرة تعريفية عن المؤسسة الخدمية



موضوع البحث و عرض وتحليل نتائج تقييم السياسات والاجراءات الرقابية. أما الفصل الرابع فسيعرض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

الفصل الاول: منهجية البحث

اولاً: مشكلة البحث

تواجه العديد من الوحدات الاقتصادية المستفيدة من الخدمات المقدمة بواسطة مؤسسات خدمية، صعوبة في تقييم السياسات والاجراءات الرقابية لتلك المؤسسات، وعدم كفاية اجراءات الفحص المنفذة من قبل المدقق الخارجي للتأكد من سلامة تلك السياسات والاجراءات؛ إذ يتركز الفحص لتحديد حجم الاختبارات الجوهرية وجمع ادلة الاثبات. لذا فهي بحاجة الى خدمات تأكيد يمكن ان يوفرها المعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402، حول كفاءة وفاعلية الرقابات المنفذة مما ينعكس ايجابا على اجراءات التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ISA 402، وانعكاسه ايجابياً على العمل المنفذ من قبل المدقق. يمكن صياغة المشكلة من خلال التساؤلات الاتية: هل يوفر تكامل معياري ISA 402 و ISAE 3402 دعماً لعمل المدقق في تصميم برنامج لفحص السياسات والاجراءات الرقابية؟

ثانياً: أهمية البحث

ادى اتساع حجم المؤسسات الخدمية وازدياد انواع الخدمات المقدمة وما يتبعه من ارتفاع في عدد المعاملات المالية، الى الاهتمام بالسياسات والاجراءات الرقابية للمحافظة على الموارد المتاحة. إذ ينبغي فحص مستوى الالتزام بالأدوات الرقابية المصممة من قبلها وذلك من خلال التعاقد للحصول على خدمات التأكيد المنفذة وفقاً للمعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402. وبناء على تقارير التأكيد المرفوعة يمكن اتمام عمليات التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA402. إذ ان هناك حاجة الى زيادة الكفاءة والفاعلية وقوة الاجراءات الرقابية من خلال مواكبة الاتجاهات الحديثة للحد من سوء استخدام الموارد وتحقيق الاهداف.

ثالثاً: الهدف من البحث

يسعى البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

1. التأكد من ان أنشطة المؤسسات الخدمية تعتمد القوانين والقواعد واللوائح والمحافظة على الاموال من الهدر وسوء الاستخدام.
2. تحليل طبيعة العلاقة التكاملية بين معياري ISA 402 و ISAE 3402 .
3. تحليل السياسات والاجراءات الرقابية في المؤسسة الخدمية موضوع الدراسة.

رابعاً: فرضية البحث



يستند البحث إلى الفرضيات الآتية:

1. الفرضية الأولى: يوجد دور للمعيار الدولي IASE 3402 بتوفير تأكيدات حول فحص السياسات والاجراءات الرقابية في المؤسسات الخدمية.

2. الفرضية الثانية: هناك علاقة تكاملية بين معيار التدقيق الدولي ISA 402 والمعيار الدولي لارتباطات التأكيد ISAE 3402 في تصميم برنامج فحص السياسات والاجراءات الرقابية.

خامساً: الأساليب المستخدمة

1. الجانب النظري: اعتمدت الباحثتان على المنهج الاستنتاجي عن طريق الاستعانة بالمصادر العربية والأجنبية المتمثلة بالمراجع العلمية، كالكتب، والأبحاث، والأطاريح، والرسائل الجامعية المنشورة.

2. الجانب العملي: اعتمدت الباحثتان على المنهج التحليلي لعرض السياسات والاجراءات الرقابية وتأثيرها في المؤسسة الخدمية موضوع البحث.

سادساً: حدود البحث

1. الحدود الزمانية: تم اختيار سنوات البحث من 2020- 2023 وذلك لتوافر بياناتها.

2. الحدود المكانية: يطبق البحث في المؤسسات الخدمية حيث تم اختيار مستشفى الكندي التعليمي كمؤسسة خدمية تابعة لدائرة صحة بغداد كموضوع للبحث.

الفصل الثاني: المفاهيم النظرية للبحث

المبحث الاول. نظرة عامة حول معيار التدقيق الدولي 402

اولاً: نظرة تعريفية عن معيار التدقيق الدولي ISA 402 "اعتبارات التدقيق ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية المستفيدة التي تستعمل مؤسسة خدمية"

تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بتكليف مؤسسات اخرى لإداء جزء من اعمالها تحت إشرافها، وتكون هذه الخدمات مكملة لعملياتها. بالتالي تكون السياسات والاجراءات الرقابية، ونظام المعلومات المحاسبي جزء من معلومات الوحدة الاقتصادية المستفيدة. يتناول معيار ISA 402 مسؤولية مدقق الوحدات الاقتصادية المستفيدة بالحصول على ادلة التدقيق المناسبة، من خلال الفهم الكافي لطبيعة واهمية الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية، وأثرها على الرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية تدقيق القوائم المالية، والتعرف على مخاطر التحريفات المادية وتقييمها (IAASB, 2020: 365).

ثانياً: الاهداف المرتبطة بتطبيق معيار التدقيق الدولي ISA 402



يوضح معيار ISA 402، اهداف مدقق الوحدة الاقتصادية المستفيدة عند تدقيق القوائم المالية بالاتي:

1. الحصول على الفهم الكافي لطبيعة الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية وتأثير هذه الخدمات على السياسات والاجراءات الرقابية. إذ اشار معيار التدقيق الدولي 315، المعنون "تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها" مسؤولية المدقق بشأن التعرف على مخاطر التحريفات (الغش والخطأ)، وتقديرها بفهم الوحدة وبيئتها، بما في ذلك السياسات والاجراءات الرقابية التابعة للرقابة الداخلية (6: 2019: IAASB). حدد المعيار مجموعة اجراءات وكالاتي:

أ. تنفيذ المدقق لإجراءات تقدير المخاطر للحصول على معلومات تمكنه من فهم الوحدة الاقتصادية وبيئتها بضمنها الرقابة الداخلية. وتتضمن هذه الإجراءات الآتي:

- تحريات واستفسارات موجهة إلى المسؤولين عن مهام حوكمة الشركات وبما يمكن أن يساعد المدقق على فهم البيئة التي تُعدّ في ظلها القوائم المالية. حيث تُعرّف حوكمة الشركات على انها نظام يتم بموجبه اخضاع المؤسسة الى مجموعه من القوانين والقرارات التي تهدف الى تحقيق التميز والجودة في الاداء من خلال اختيار الاساليب الفعالة لتحقيق اهداف المؤسسة (صديق وآخرون، 2016: 147). إن التحكم المؤسسي الجيد هو الذي يوفر لكل من مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة المحفزات المناسبة للوصول إلى الأهداف التي في مصلحة المؤسسة ويُسهّل تكوين رقابة فاعلة، وبالتالي يساعد على استغلال مواردها بكفاءة (296: 2018: IAASB).

- تحريات واستفسارات موجهة إلى موظفي قسم التدقيق الداخلي فيما يخص تصميم وفاعلية السياسات والاجراءات الرقابية وما إذا كانت الإدارة تستجيب بصورة مُرضية إلى ما يُكتشف ويُلاحظ من قبلهم (رفاعة، 2017: 60).

- تحريات واستفسارات موجهة إلى الأفراد العاملين في إنشاء أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير اعتيادية وبما يساعد المدقق في التقييم المناسب لاختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.

- تحريات واستفسارات موجهة نحو القسم القانوني داخل المؤسسة فيما يتعلق بأمور من قبيل الالتزام بالقوانين والتعليمات، ومعرفة حالات التزوير أو الشك بحدوث تزوير يؤثر على المؤسسة.

ب. الإجراءات التحليلية. تمثل الاجراءات التحليلية تقويم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية نفسها أو مع البيانات غير المالية. تأخذ الإجراءات التحليلية أشكالاً عدة كما حُددت وفق معيار التدقيق الدولي (520) تحت عنوان "الإجراءات التحليلية"، أبرزها الآتي (472: 2018: IAASB):

- مقارنة معلومات المؤسسة مع معلومات ذات صلة بالقطاع الذي تعمل فيه. يساعد هذا النوع من المقارنات على توافر معلومات عن اداء الوحدة الخاضعة للتدقيق (جبار، 2011: 32).



- مقارنة المعلومات الفعلية للمؤسسة مع ما يقابلها من توقعات. ينفذ هذا النوع من الاجراءات التحليلية عند تدقيق الوحدات لان معظمها تقوم بإعداد موازنات تقديرية مثال ذلك ، مقارنة النتائج الفعلية للوحدة مع الموازنات الموضوعية أو التوقعات المحتملة (عرب، 2015: 38).

- مقارنة بيانات المعلومات المالية للفترة مع المعلومات غير المالية لنفس الفترة. ويستعمل هذا النوع من المقارنة للتأكد من سلامة القوائم المالية وارصدة بعض الحسابات مثال ذلك ، مبالغ الرواتب والأجور مع أعداد العاملين وساعات العمل (العوني، 2019: 35)

2. فهم المدقق للمؤسسة وبيئتها. يشمل الفهم كما حدده معيار التدقيق الدولي (315).

أ. حصول المدقق على فهم مناسب للقطاع الذي تعمل فيه، والتشريعات المنظمة لعملها، وإطار الإبلاغ المالي الممكن تطبيقه، وأية عوامل خارجية أخرى.

ب. حصول المدقق على فهم مناسب لطبيعة المؤسسة الخدمية، بضمنها اختيار التطبيقات المحاسبية. إذ أن فهم طبيعة المؤسسة يشمل فهم عملياتها التشغيلية، وملكيته، والطريقة التي بموجبها تم وضع هيكلها التنظيمي. ويساعد فهم المدقق لطبيعة المؤسسة الخدمية في التعرف على أنواع المعاملات، وأرصدة الحسابات المتوقعة في القوائم المالية.

ج. فهم المدقق أهداف المؤسسة الخدمية واستراتيجياتها ومخاطر أنشطة أعمالها وما يمكن أن ينتج عن ذلك من تحريفات مادية للقوائم المالية. إذ تقوم المؤسسة بتنفيذ أنشطتها ضمن نطاق عوامل ومحددات تنظيمية داخلية وخارجية. وللتعامل مع هذه العوامل والمحددات تسعى الإدارة وأولئك المسؤولين عن الحوكمة إلى تحديد أهداف تُعدّ خطأً شاملاً بالنسبة لتلك المؤسسة. أما الاستراتيجيات فهي تمثل المناهج التي من خلالها تحقق الإدارة أهدافها. بينما تنتج مخاطر أنشطة الأعمال عن ظروف أو أحداث ذات أهمية، أو أفعال أو تجنب لأفعال يمكن أن تؤثر بصورة معكوسة على قدرة المؤسسة في تطبيق استراتيجياتها وتحقيق أهدافها، أو قد تنتج مخاطر أنشطة الأعمال عن وضع استراتيجيات أو أهداف غير مناسبة.

د. حصول المدقق على فهم لقياس ومراجعة الأداء المالي للمؤسسة الخدمية. إذ أن هذه المراجعة تبين للمدقق مجالات الأداء ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة. إن مقاييس الأداء سواء كانت داخلية أم خارجية قد تخلف ضغوطات على المؤسسة بحيث أنها بالمقابل قد تُخَفِّزُ الإدارة على اتخاذ خطوات أما لتحسين أداء نشاط الأعمال أو لتحريف القوائم المالية.

هـ. فهم المدقق للسياسات والإجراءات الرقابية التابعة للرقابة الداخلية الملائمة لعملية التدقيق. إذ يستعمل المدقق هذا الفهم في تحديد أنواع التحريفات المحتملة، والأخذ في الحسبان العوامل المؤثرة على مخاطر التحريفات المادية، وتصميم طبيعة ووقت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.



3. تقدير مخاطر التحريفات المادية على مستوى توكيدات أرصدة الحسابات، وأنواع من المعاملات. ويكون تقدير المخاطر بإتباع الخطوات الآتية:
 - أ. تحديد المخاطر أثناء عملية فهم كل من المؤسسة الخدمية وبيئتها بضمنها الرقابة الداخلية.
 - ب. ربط المخاطر المحددة مع ما يمكن تسميته بتحليل توقعات الخطأ بتعبير آخر طرح المدقق لتساؤل "ما هو التحريف الممكن حدوثه على مستوى التوكيدات؟".
 - ج. الأخذ في الحسبان ما إذا كانت المخاطر من التأثير يمكن أن ينجم عنها تحريف مادي للقوائم المالية.
 - د. دراسة احتمالية أن المخاطر يمكن أن ينجم عنها تحريف مادي على مستوى القوائم المالية.

ثالثاً: متطلبات تطبيق معيار ISA 402

من الامور المهمة التي ينبغي اخذها في الحسبان من قبل مدقق الوحدة الاقتصادية المستفيدة، تحديد اهمية الانشطة والخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية وعلاقة ذلك بعملية التدقيق للحصول على فهم الوحدة وبيئتها الرقابية وقيام المدقق بذلك يتوصل الى فهم ملائم حول الآتي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2023: 455)

1. التعرف على طبيعة الخدمات التي تقدمها المؤسسة الخدمية واهميتها للوحدات الاقتصادية المستفيدة.
2. شروط العقد والعلاقة بين الوحدة الاقتصادية المستفيدة والمؤسسة الخدمية.
3. قدرة المؤسسة الخدمية وسلامة مركزها المالي بما في ذلك امكانية التأثير المحتمل لفشل المؤسسة الخدمية على الوحدة الاقتصادية المستفيدة.
4. الاهمية النسبية للمعاملات التي يتم معالجتها من قبل المؤسسة الخدمية.

المبحث الثاني. نظرة عامة حول المعيار الدولي ISAE 3402

اولاً: نظرة تعريفية عن المعيار الدولي 3402 "تقارير التأكيد حول رقابات المؤسسة الخدمية"

يُعد ارتباطات التأكيد إضافة نوعية إلى الخدمات التي يقدمها المدقق كما يعالج هذا المعيار ارتباطات التأكيد من اجل تقديم تقرير تستخدمه الوحدات الاخرى ومدقوها حول انظمة الرقابة على المؤسسات الخدمية، ففي البدايات الاولى لعملية التدقيق كان الهدف هو اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب ومع زيادة العمليات المالية في الوحدات الخدمية واتساع الاعمال اصبح الهدف هو ابداء الرأي المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية والمستندات الخاصة بالصراف، ومع تعقد وتطور



الانشطة الاقتصادية والمالية اتضح قصور عملية التدقيق التقليدية القائمة على تدقيق القوائم المالية السنوية والتاريخية لذلك بدأت المنظمات المهنية وخاصة المعهد الامريكي للمحاسبين والمدققين في العمل على تطوير عملية التدقيق من التقليدية الى نطاق التدقيق وارتباطات التأكيد وابداء الرأي وقد اطلق على هذا النموذج مصطلح "خدمات وارتباطات التأكيد" (الجوهر وآخرون، 2017: 24).

تمثل خدمات التأكيد خدمات يقدمها المدقق ويستخدم اسم خدمات التأكيد لوصف مجموعة واسعة من خدمات، وتحسين المعلومات التي يتم تصميمها لتعزيز درجة الثقة فيها، وينبغي ان يكون المدقق مستقلاً من اجل اداء هذا الخدمات. تتكون خدمات التأكيد من نوعين الاول يرفع من موثوقية المعلومات، والثاني وضع المعلومات في شكل يسهل اتخاذ القرار (Whittington & Pany, 2016: 18). وانها تمثل في ادبيات التدقيق بانها خدمات مهنية مستقلة تساعد على تحسين جودة المعلومات ومحتواها من اجل اتخاذ القرارات. إذ تتطلب هذه الخدمات عند تقديمها التأهيل العلمي والعملية فضلاً عن استقلالية المدقق (البخاتي والصفار، 2022: 248).

ثانياً: الأهداف المرتبطة بمعيار ISAE 3402

1. الحصول على تأكيد معقول عن كافة الجوانب الجوهرية والذي يشمل الاتي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2023: 1153):

أ. وصف المؤسسة الخدمية لنظامها، إذ يجب ان يعرض النظام بصورة عادلة واستناداً الى الضوابط المحددة.

ب. السياسات والاجراءات الرقابية ملائمة وواضحة.

ج. السياسات والاجراءات الرقابية المطبقة تعمل بكفاءة وفاعلية من جميع الجوانب الجوهرية لتوفير تأكيد معقول بان اهداف الرقابة المحددة في وصف المؤسسة لنظامها كانت متحققة طول الفترة.

2. اعداد تقارير حول الامور الواردة في الفقرة الفرعية (أ) اعلاه وفقاً للنتائج التي توصل اليها المدقق.

3. الضوابط والاسس المستخدمة لقياس وتقييم موضوع الارتباط.

4. التخفيف من مخاطر التحريفات المادية واثرها على المؤسسة الخدمية.

ثالثاً: المتطلبات الاساسية لمعيار ISAE 3402

لا يتعهد مدقق المؤسسة الخدمية بالامتثال لمعيار التدقيق الدولي (3402)، الا اذا امتثل المدقق لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (3000) "ارتباطات التأكيد" ولقد تضمنت المعايير الدولية لعمليات



التأكيد مجموعة من الإرشادات العامة التي ينبغي اخذ في الحسبان عند تقديم الخدمات كما وضحتها (الطرايرة، 2013: 302-307):

1. المتطلبات التي تسبق اداء عمليات ارتباطات التأكيد: تضم على سبيل المثال كل من وضوح مهام ومسؤوليات جميع الاطراف المسؤولة عن تنفيذ الارتباط. الحصول على الادلة المناسبة والكافية. توافر الخبرات والمهارات لقبول الارتباط. يجب ان يخضع المدقق للمتطلبات الاخلاقية وبالأخص متطلبات الاستقلالية.

2. المتطلبات الواجب توافرها في الشخص القائم بعملية الارتباط: تضم على سبيل المثال كل من ضرورة اعتماد الجودة ورقاباتها عند قبول الارتباط. يجب توافر الخبرة والتدريب الكافي في القائم بتنفيذ خدمات التأكيد وبذل العناية الهنية المعقولة وممارسة الحكم المهني (الذنيبات، 2015: 50).

3. المتطلبات الأخلاقية: وهي مجموعة من المبادئ والمتطلبات الاساسية التي ينص عليها هذا المعيار هو الامتثال لقواعد وآداب مهنة التدقيق وفي مقدمة هذه المتطلبات استقلالية المدقق بمثابة الركن الاساس لجودة التدقيق فأذا انعدم ركن الاستقلالية فان معايير التدقيق لن تكون لها اهمية تذكر (البخاتي، 2022: 32).

4. قبول عملية تأكيد جديدة او الاستمرار مع الزبون القديم: يجب على المدقق قبول العملية او الاستمرار فيها فقط اذا كانت المعلومات او البيانات التي ستنفذ عليها عملية التأكيد تعد من قبل جهة لا تمثل كافة المستخدمين، اي ان يكون هناك مستخدم لهذا البيانات غير الذي قام بإعدادها، ولكن من الممكن ان تكون الجهة المعدة هي احد المستخدمين، ولكن ليس المستخدم الوحيد. كما يتطلب من المدقق المسؤول ان يقيم المؤسسة الخاضعة للتدقيق ومعرفة قبل قبول العملية إذ يقوم بدارسة وضعها المالي ونزاتها وسمعتها ومعرفة الاعمال التي تعمل بها، كما ينبغي على المدقق قبول عملية التأكيد او الاستمرار فيها اذا اقتنع المدقق ان الاشخاص الذين سيجرون العملية يمتلكون الكفاءات اللازمة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012: 88).

5. الاتفاق على شروط عملية التأكيد: يجب على المدقق الاتفاق على شروط العملية مع الجهة القائمة بالتكليف، وعليه عدم قبول تغيير عملية التأكيد الى عملية اخرى او من عملية تأكيد معقولة الى عملية تأكيد محدودة دون وجود مبرر لذلك، ويجب ان تكون شروط الارتباط محددة بالتفصيل في خطاب التعاقد او في شكل مصادقة مكتوبة او في نظام او لائحة، وكذلك وضع شروط واضحة للتدقيق تقع على عاتق الادارة تحقيقها والمكلفين بالحكومة بقبول التعاقد ضمن نطاق المدقق وتختلف اجراءات التدقيق من مؤسسة الى اخرى. ويجب تثبيت الاجراء في كتاب التعاقد لتجنب سوء الفهم (Dobroteanu et al., 2015: 14).



6. التوثيق: يُعد التوثيق من ادلة الاثبات وواحد من ضمن المتطلبات الرئيسية لدعم رأي المدقق، إذ يُثبت بان عملية التدقيق قد تمت وفقا للمعايير للمهنية، ويجب على المدقق التوثيق ضمن اوراق العمل والاحتفاظ بتلك الاوراق كونها تتضمن الاجراءات والاختبارات وادلة الاثبات التي تم الحصول عليها وايضاً توثيق الاستنتاجات التي توصل اليها نتيجة الاختبارات والتي تدل على بذل العناية الكافية من قبل المدقق، ويقصد بالتوثيق هو تسجيل كل ما يتعلق بعملية التدقيق من اجراءات وادلة اثبات ويتم التوثيق بشكل الكتروني او ورقي (Ganiev, 2024: 14-15).

7. الحصول على الادلة: بين معيار التدقيق الدولي (500) ان ادلة الاثبات هو كل ما يحصل عليه المدقق من معلومات وتقارير واستفسارات ليبني عليها حكمه المهني، حيث تأخذ الادلة اشكالاً عديدة منها المصادقات الخارجية والشهادات الشفوية (خضير، 2013: 4) وهناك نوعين من الادلة يوضحها المعيار الدولي (3402) التي يحصل عليها المدقق من المؤسسة الخدمية: 1. الحصول على الادلة التي تتعلق بتصميم السياسات والاجراءات الرقابية. 2. الحصول على الادلة التي تتعلق بالفاعلية التشغيلية لتلك السياسات والاجراءات.

8. استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي: يتطلب من المدقق فهم طبيعة مسؤوليات التدقيق الداخلي، بهدف تحديد العلاقة بين قسم التدقيق وعملية فحص السياسات والاجراءات الرقابية (IAASB, 2020: 231)، وينبغي على المدقق التأكد من موضوعية واستقلالية المدققون الداخليون اثناء قيامهم بنأدية وتنفيذ العمل (الرمحي، 2017: 22).

9. اعداد تقرير التأكيد: هو تقرير مكتوب يعبر فيه المدقق عن استنتاجه من عملية التأكيد، ويكون التقرير ام ايجابي او سلبي ينقل تأكيدا معقولا حول السياسات والاجراءات الرقابية في المؤسسات الخدمية ويشار اليه في هذا المعيار باسم التقرير من النوع 1 (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010: 326)، كما يعرف تقرير التأكيد أداة رقابية يمكن للمؤسسة الخدمية أن تثق بها، ومن خلالها يثبت للمستخدمين إمكانية الاعتماد على السياسات والاجراءات المصممة، مما يولد الثقة لدى المستخدمين. إذ يشعرون بثقة أكبر في أن أعمالهم يتم الاعتناء بها وأنهم لا يتعرضون لمخاطر إضافية (Boemer, 2019: 23).

الفصل الثالث: الجانب العملي

اولاً: نظرة تعريفية حول المؤسسة موضوع البحث

تُعد مستشفى الكندي التعليمي احد المستشفيات الحكومية، التابعة الى دائرة صحة بغداد/ الرصافة. إذ تم افتتاحها المستشفى في سنة 20/ 8/ 1976 تحت اسم مستشفى الضمان الاجتماعي للعمال لتقديم الخدمات الطبية والعلاجية للطبقة العمالية وكان يتألف من صالة عمليات عدد 2 وردهات جراحة عامة وكسور عدد 5، وتم تغيير اسم المستشفى الى مستشفى الكندي التعليمي عام 1979 واصبح المستشفى يقدم خدمات لعموم المواطنين وذلك بعد توسع الغطاء السريري، كما ويحتوي على



مجموعة من الاقسام الطبية وتشمل الاقسام (الباطنية، الجراحة العامة، المفاصل، الكسور، الانف والاذن والحنجرة، العيون، الجلدية، الطوارئ، المختبر، الرنين، المفراس، الاشعة، الصيدلية، العلاج الطبيعي) وتعد السعة السريرية 388 للمستشفى سريريا.

ثانياً: منهجية التقييم المقترحة لتقييم السياسات والاجراءات الرقابية وفقاً لISA 402 وISA 3402 ISAE

من خلال الاطلاع على السياسات والاجراءات الرقابية فقد تم وضع اهداف التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ISA 402 المتمثلة (بالوجود- الاكتمال- الدقة- التويب- التوقيت- الترحيل والتلخيص) ذات الصلة بالتنظيم الاداري والمالي في اعلى جدول التقييم ضمن سته اعمدة اما الصفوف فقد تضمنت انواع السياسات والاجراءات الرقابية فضلاً عن تقييم تلك السياسات والاجراءات من خلال التواجد الميداني للباحثة في محل البحث(مستشفى الكندي التعليمي) وتم التعبير عن التقييم بشكل مطبق او مطبق جزئي او غير مطبق، اما بالنسبة لإجراءات الفحص وفقاً للمعيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE 3402 فقد شخصتها الباحثة الى (صغير- متوسط- كبير) فاذا تم اخذ الاجراء رقم (1) يتم اصدار اوامر ادارية مكتوبة يحدد من خلالها واجبات الموظفين من اجل محاسبة الاشخاص المقصرين في اداء الاعمال حيث تقاطع خلية لهذا الاجراء مع اهداف التدقيق المتمثلة بالوجود والاكتمال والدقة حيث يضع المدقق الخارجي تقييم ذو دلالة بالنسبة له حيث يستخدم (مطبق) للدلالة على تطبيق تلك السياسة والاجراء بصورة تامة اما بالنسبة لمعيار 3402 إذ تم تقييم هذا الاجراء بشكل (كبير) للدلالة على اهمية هذا الاجراء مع اعطاء ملاحظات من قبل الباحثة حول تطبيق السياسات والاجراءات، وهذا الوصف يسري على باقي السياسات والاجراءات الرقابية المرتبطة بالتنظيم الاداري والمالي، إذ يمكن للسياسات والاجراءات الرقابية ان تؤثر في اكثر من هدف وفي حالة اذا كان تصنيف خطر عدم توفير المتطلب الى متوسط او صغير فأنها تشخص بنفس الاسلوب.

يستخدم المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالي الاتحادي السياسات والاجراءات الرقابية المعتمدة استنادا الى دليل الرقيب المالي، كأساس لتصميم إجراءات التدقيق. وقد رأت الباحثة ولغرض تنفيذ الجانب العملي وتحديد التكامل بين ISA 402 وISA 3402، الاستناد الى نفس السياسات والاجراءات كون المستشفى ضمن القطاع العام الحكومي. ولتحقيق هدف البحث اختار الباحثان مجموعة من المعاملات التي تعد من الحسابات الاساسية العامة وكالاتي:

أ. تقييم السياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بالتنظيم الاداري والمالي.

ب. تقييم السياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بالنقدية.

ج. تقييم السياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بالرواتب والاجور.



حددت الباحثتان منهجاً لتقييم السياسات والاجراءات الرقابية في مستشفى الكندي التعليمي محل البحث ضمن مستويين. الاول يشمل معيار التدقيق الدولي ISA402. والثاني للمعيار الدولي ISAE3402. يوضح الجدولين (1)، و(2) انموذج الفحص وكالاتي:

جدول (1) تصنيفات فحص السياسات والاجراءات الرقابية وفقاً لمعيار ISA 402

غير مطبق	مطبق جزئي	مطبق
0	1	2

جدول (2) تصنيفات فحص السياسات والاجراءات الرقابية وفقاً لمعيار ISAE 3402

كبير	متوسط	صغير
10 - 8	7 - 5	4 - 0

ثالثاً: الاساليب الاحصائية المستخدمة

اعتمدت الباحثتان مجموعة من الاساليب الاحصائية لغرض احتساب فجوة عدم التطبيق وجرى اعتماد المعادلات ادناه كالاتي:

أ. الوسط الحسابي المرجح = $\frac{\text{مجموع (الاوزان} \times \text{التكرار)}}{\text{مجموع التكرارات}}$

ب. النسبة المئوية للتطبيق = $\frac{\text{الوسط الحسابي المرجح}}{2}$ (اعلى وزن في التكرار)

ج. فجوة عدم التطبيق = $1 - \text{النسبة المئوية للتطبيق}$

رابعاً: تقييم السياسات والاجراءات الرقابية

1. السياسات والاجراءات الخاصة بالتنظيم الاداري والمالي

تستعرض الباحثان في الجدول (3)، السياسات والاجراءات الرقابية التي تخص التنظيم الاداري والمالي وكالاتي:

جدول (3) فحص سياسات وإجراءات التنظيم الاداري والمالي في مستشفى الكندي التعليمي

أهداف تدقيق التنظيم الاداري وفقاً للمعيار الدولي ISAE 3402		أهداف التدقيق التنظيم الاداري وفقاً للمعيار الدولي ISA 402		أنواع السياسات والإجراءات الرقابية				
النظ يقي مُطَبَّح في مُطَبَّح ×	تصن يف خط عام يقو ي مُطَبَّح في ب	تقييم الاجراءات الرقابية وفقاً لمعيار ISAE 3402	تم ادراج معاملات القسم الاداري والمالي في الملفات على نحو ملائم (الترحيل)	تسجيل معاملات التنظيم الاداري والمالي حسب التواريخ (التوقيت)	تدقيق المؤسسة سياسات التنظيم الاداري والمالي (الدقة)	سياسات واجراءات التنظيم الاداري والمالي موجودة فعلاً (الاكتمال)	وجود تنظيم اداري ومالي في المؤسسة (الوجود)	1. التأكد من إصدار أوامر إدارية مفصلة ومكتوبة تحدد الواجبات، لغرض تطبيق محاسبية المسؤولية.
✓	كبير	فصل الواجبات بين العاملين في شعبة الحسابات			مطبق	مطبق	مطبق	2. وجود خطة لدى المؤسسة، بتوزيع الأعمال التي يؤديها الموظفين عند تمتعهم بإجازاتهم
×	متوسط	لا توجد خطة لتوزيع الاعمال، ولكن يوجد تعاون في تنفيذها، حالة عدم تواجد		غير مطبق			مطبق جزئي	

		الموظف المسؤول						الاعتيادية والمرضية.
✓	كبير	وجود نماذج لتواقيع العاملين الذين لهم ذمة مالية مثل مدير حسابات ومحاسب النفقات				مطبق	مطبق	3. وجود نماذج تواقيع وأسماء الموظفين المسؤولين عن توقيع المستندات.
✓	كبير	يركز قسم تدقيق داخلي، على منع وقوع المخالفات المالية والادارية.				مطبق		4. وجود قسم تدقيق داخلي، في المؤسسة يعمل بموجب برنامج، مرتبط بالإدارة العليا.
✓	كبير	يحتفظ المدقق الداخلي بالأوراق المهمة التي تم الحصول عليها، من المؤسسة للفترة معينة.	مطبق	مطبق	مطبق			5. يحتفظ قسم التدقيق الداخلي، بأوراق عمل منتظمة يسهل الرجوع إليها عند الحاجة.
×	متوسط	توجد تعليمات حسابية، ولكن أغلب التعليمات تكون بعيدة عن الموظفين والاعتماد على التعليمات الشفوية.				مطبق جزئي	مطبق	6. التأكد من وجود تعليمات حسابية ثابتة يعمل بموجبها قسم الحسابات وإنها بمتناول الموظفين في القسم لمراقبة عملية التنفيذ.



✓	كبير	يتم اعداد الحسابات الختامية من قبل الموظف المسؤول، ثم تخضع الى التدقيق والتوقيع من قبل المحاسب ومدير الحسابات والمدقق ومدير المستشفى.	مطبق	غير مطبق				7. التأكد من وجود جدول زمني معد مسبقاً لغرض تحضير الحسابات الختامية للمؤسسة، بحيث تكون جميع المطابقات جاهزة في الفترة المحددة وتسمية الأشخاص المسؤولين عنها.
✓	كبير	الأفصاح عن التعديلات التي تخص القوانين والتعليمات لكي يتم اتباعها من قبل الموظفين.		مطبق جزئي	مطبق			8. التأكد من التعليمات الحسابية المتبعة في المؤسسة تفي بحاجة المؤسسة وانه يتم دراستها وإدخال التعديلات الناشئة، عن صدور قوانين وتعليمات وأنظمة بين فترات.
✓	كبير	يتم وضع ميزانية تخمينية استناداً الى بيانات السنة السابقة من قبل المحاسب المسؤول.			مطبق			9. التأكد من وجود خطة شاملة ومدروسة ودقيقة يتم بموجبها وضع الموازنة التخمينية للمؤسسة، والتأكد من وجود إدارة فعالة للرقابة على



								نشاطات المؤسسة.	
								10. التأكيد من وجود متابعة فعالة من قبل الإدارة على عملية أعداد موازين المراجعة الشهرية والتأكد من دراسة تلك الموازين بهدف معالجة الموقوفات	
	متوسط	لا توجد رقابة فعالة من قبل الادارة، على اعداد الموازين وذلك بسبب اختلاف الاختصاصات.			غير مطبق				
	×								
			2	0.75	2	1.57	2	1.75	الوسط الحسابي المرجح
21	91	مجموع درجات تقييم الضعيف	100	37	100	78	100	87	النسبة المئوية للتطبيق %
			0	63	0	22	0	13	فجوة عدم التطبيق %

المصدر: اعداد الباحثان

تحليل نتائج تقييم السياسات والاجراءات الرقابية. اظهرت نتائج تقييم مستوى تطبيق الاجراءات الرقابية من خلال معيار التدقيق الدولي ISA 402 تحقق اهداف التدقيق الآتية: كانت فجوة عدم التطبيق لهدف التوقيت بنسبة (63%) بسبب عدم التزام المؤسسة بالجدول الزمني لتنفيذ الواجبات وتحضير الحسابات الشهرية والختامية المطلوبة بالوقت المحدد لها من قبل دائرة صحة بغداد، نسبة فجوة عدم تلبية متطلب الوجود (13%) لضعف توزيع الاعمال على الموظفين في حالة عدم تواجد الموظف المسؤول، في حين كانت نسبة عدم تطبيق هدف الدقة (22%) نتيجة وجود ضعف في متابعة تنفيذ تعليمات محاسبية ضرورية مما يسبب ذلك اخطاء كبيرة تؤثر بشكل مباشر على دقة العمل المحاسبي. تستنتج الباحثة من خلال النسب المذكور بان حجم فجوة عدم التطبيق لهدف التوقيت هي الاعلى مقارنة بتلبية الأهداف الاخرى. اما هدف الاكتمال والتبويب والترحيل اظهرت نتائج التقييم عدم وجود فجوة (0). اما بخصوص نتائج التقييم التي اجرتها الباحثة استنادا الى متطلبات المعيار الدولي 3402 فكانت درجة الضعف (21) درجة من اصل المجموع الكلي للتطبيق (91)

درجة، السبب ان عدم وجود رقابة مؤسسية فعالة على إعداد وتنفيذ الأعمال المحاسبية والإدارية كان له الأثر السلبي على السياسات والإجراءات المتعلقة بالتنظيم الإداري والمالي داخل المؤسسة.

2. تقييم السياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بالنقدية

تعد النقدية من الحسابات المهمة التي يركز عليها المدقق والتأكد من المقبوضات النقدية من خلال الاطلاع على الوصولات والسجلات الخاصة بتسجيل العمليات الخاصة بحساب النقدية

تستعرض الباحثان في الجدول (4)، السياسات والاجراءات الرقابية التي تخص نشاط النقدية.

جدول (4) فحص السياسات والاجراءات الرقابية لحساب النقدية في مستشفى الكندي التعليمي

أهداف تدقيق النقدية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق 402		أهداف التقييم ISAE 3402	
ISA		ISAE 3402	
أنواع السياسات والإجراءات الرقابية	تسجيلها قد حدثت فعلاً (الوجود)	تسجيل المعاملات المالية التي تم وجودها قد سجلت فعلاً	تسجيل المعاملات المالية التي تم وجودها قد سجلت فعلاً
1. التأكد من مسك سجل لمتابعة الدفاتر للسيطرة على استخدامها والتأكد من كون وصولات القبض ذات أرقام متسلسلة ومطبوعة.	مطبق	توافق كبير	توافق كبير
2. التأكد من تحرير وصل قبض عن كل مبلغ يرد إلى الصندوق مهما كان صغيراً.	مطبق	يحرر امين الصندوق وصل قبض عن (37 أ)	يحرر امين الصندوق وصل قبض عن (37 أ)



		المبالغ الواردة.							
✓	كبير	لم يتم توقيع الصك من قبل المدقق او مدير المستشفى الا بعد توفر كافة الاوليات الضرورية.				مطبق	مطبق		3. عدم جواز توقيع الصكوك على بياض
✓	كبير	تم العمل بهذا الاجراء إذ يقوم الموظف المختص بتنظيم المستند ويأتي دور محاسب السجلات بترحيل المستندات الى سجل اليومية.	مطبق	مطبق جزئي				مطبق	4. التأكد من إجراء القيد في الدفاتر والترحيل إلى السجلات أولاً بأول.
✓	كبير	يتم العمل بهذا الاجراء من قبل اشخاص مخولين غير امين الصندوق لتطبيق فصل بين الواجبات.						مطبق	5. التأكد من أن مطابقة كشوفات المصرف من قبل موظف في قسم الحسابات غير أمين الصندوق وماسك يومية النقدية
✗	كبير	لاحظت الباحثة وجود بعض الصكوك الموقوفة من خلال الاطلاع على كشف المصرف مضت عليها		مطبق جزئي		مطبق			6. التأكد من اتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوص الصكوك المحررة والتي لم تظهر بكشف البنك ومضت عليها المدة القانونية.



		سته اشهر وعشر ايام لم يتم اتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنها.							
✓	كبير	قيام محاسب السجلات بالتأكد من المبلغ قبل الترحيل الى اليومية وذلك بالاعتماد على مبلغ الصك لتجنب الخطأ.					مطبق	مطبق	7. التأكد من اعتماد التسجيل في السجلات على أساس مبلغ كل صك وعدم اللجوء إلى دمج مبالغ عدة صكوك بقيد واحد
✓	كبير	تم العمل بهذا الاجراء بكفاءة من قبل المحاسب المسؤول عن تنظيم الصكوك.		مطبق		مطبق		مطبق	8. التأكد من إرفاق الصكوك الملغية بالكعب الثابت في دفتر الصكوك كما تثبتت المعلومات في كعب الصك
✓	كبير	تم الاطلاع على كشف الرواتب المعادة الى الصندوق والاطلاع على كافة التفاصيل			مطبق	مطبق			9. تحليل حساب الرواتب والأجور المعادة إلى الصندوق يوضح فيه أسماء الذين أعيدت رواتبهم ومقدارها
✓	كبير	عدم خلط بين الحسابات إذ يوجد سجل للمصروفات وسجل للإيرادات.	مطبق		مطبق				11. عزل حساب المصروفات عن حساب الإيرادات وعدم جواز استخدام الإيرادات



								لتسديد مصروفات المؤسسة
								12. عدم احتفاظ أمين الصندوق بمبالغ تزيد عن الحد المقرر وإجراء إيداع المبالغ يومياً بالمصرف
	كبير	عدم قيام أمين الصندوق بإيداع المبالغ يومياً وذلك بالاعتماد على عدد الوصولات المقطوعة.		مطبق جزئي				
			2	1.25	2	2	2	الوسط الحسابي المرجح
20	110	مجموع درجات تقييم الضعيف	100	62	100	100	100	النسبة المئوية للتطبيق %
			0	38	0	0	0	فجوة عدم التطبيق %

المصدر: اعداد الباحثان

تحليل نتائج تقييم السياسات والاجراءات الرقابية: من خلال ما جرى عرضه من نتائج عملية التقييم التي قام بها الباحثان لحساب النقدية ضمن الجدول (4)، يمكن القول بان فجوة عدم تطبيق اهداف التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق (402) المتمثلة بالوجود والاكتمال والدقة والتبويب والترحيل اظهرت (0) نتيجة التزام المؤسسة بالسياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بحساب النقدية بالإضافة الى الرقابة الفعالة من قبل ديوان الرقابة المالية والزيارات التفتيشية التابعة الى دائرة صحة بغداد، اما بالنسبة لهدف التوقيت اظهرت فجوة التطبيق بنسبة (38%) والسبب يعود الى تأخير المؤسسة في تنفيذ بعض السياسات والاجراءات، وتأخير عملية ترحيل القيود بشكل مباشر الى سجل اليومية وسجل الفرعيات. اما نتائج التقييم استنادا الى متطلبات المعيار الدولي (3402) اظهرت درجات تقييم الضعف (20) درجة من اصل (110) درجة؛ والسبب يعود الى عدم التزام أمين الصندوق بالسياسات والاجراءات التي تنص على ايداع المبالغ بشكل يومي والاحتفاظ بمبالغ كبيرة تزيد عن الحد المقرر لها بالإضافة الى عدم اتخاذ الاجراءات المناسبة بعكس قيد بمبلغ الصكوك الموقوفة.

3. تقييم السياسات والاجراءات الرقابية الخاصة بالرواتب والاجور

✓	كبير	- تم فحص قوائم الرواتب وملاحظة كافة التفاصيل. - تم ملاحظة تدقيق القوائم من قبل المدقق الداخلي.		مطبق		مطبق	مطب ق	2. التأكد من وجود نظام سليم لأعداد قوائم الرواتب وتدقيقها كأن يقوم أحدهم بأعداد قوائم بأسماء العاملين واحتساب الإجمالي وتثبيت الاستقطاعات وصافي الراتب أو الأجر المستحق ثم تخضع تلك القوائم للتدقيق الداخلي
✓	كبير	- تم الاطلاع على سجل محاسبة (8) الخاص بتسجيل الرواتب. - لاحظت الباحثة عدم الدقة في تسجيل كافة التفاصيل التي تخص الموظفين.	مطبق			غير مطبق	مطب ق	3. يتم فتح سجل لرواتب الموظفين العاملين يذكر فيه الاسم والوظيفة والاستقطاعات ويراعى إعداد القوائم من واقع السجل على أن يعتمد ذلك أيضا عند التدقيق وإجراء المطابقة بين القوائم والسجل.
✓	متوسط	- ملاحظة فصل المهام بين العاملين في شعبة الرواتب.				مطبق		4. عدم اشتراك أمين الصندوق في تحضير قوائم الرواتب والأجور وكذلك في تدقيقها وعدم اشتراك من يقوم بأعداد قوائم الرواتب والأجور بصرفها إلى مستحقيها.
✓	كبير	- متابعة الرواتب من	مطبق	مطبق	مطبق			5. التأكد من وجود متابعة للرواتب



		قبل مدير الحسابات ومحاسب الرواتب. - ارفاق نسخ من الوصولات في قوائم الرواتب لسهولة الرجوع اليها.						المعاداة إلى الصندوق على أن يثبت رقم مستند الصرف وتاريخه في حالة إعادة صرف الراتب غير المستلم.
×	كبير	- يوجد تأخير في صدور الاوامر الادارية بسبب الموظفين الذي تم تنسيبهم الى اماكن اخرى. إذ يتم اصدار اوامر انتهاء الخدمات الى الحسابات بشكل متأخر	غير مطبق				مطبق	6. التأكد من قيام قسم الشؤون الإدارية بأخبار شعبة الرواتب والأجور عن حالات الانقطاع عن العمل بصورة مستعجلة تلافياً لعملية صرف الرواتب والأجور بدون استحقاق . وكذلك الإخبار عن عمليات التعيين الجديد والتعديلات على الراتب
✓	متوسط	- ملاحظة السجل الخاص بالساعات الاضافية بالنسبة لسواق الاسعاف. والتأكد من متابعة وتدقيق	مطبق جزئي				مطب ق	7. التأكد من وجود سجل للسيطرة على ساعات العمل الاضافية وأسس احتساب الأجر الإضافي.



		السجل من قبل المدقق الداخلي.							
×	متوسط	- ينبغي التركيز على الاجازات الاعتيادية والمرضية التي تتجاوز (30) يوم واحتساب المبالغ المترتبة بذمة الموظف.		غير مطبق					8. وجود إجراءات مراقبة استحقاق العاملين من الإجازات الاعتيادية والمرضية.
×	كبير	- يوجد ضعف بتطبيق هذا الاجراء وعدم توقيع المحاسب على قوائم الرواتب. وملاحظة التوقيع على الصفحة الاخيرة فقط من كل قائمة.				مطبق جزئي	مطبق جزئي	9. وجود توقيع الشخص الذي يقوم بأعداد قوائم الرواتب والأجور على كل صفحة من صفحات الرواتب والأجور والتأكد من عمليات الجمع والتدوير.	
✓	كبير	متابعة كافة التغييرات الحاصلة في قوائم الرواتب من خلال الاطلاع على الاوامر الادارية وقوائم الشهر السابق.				مطبق	مطب ق	10. التأكد من قيام قسم التدقيق بأجراء مقارنة لقوائم الرواتب والأجور من شهر إلى آخر للتحري عن أسباب الزيادة والنقص.	



×	كبير	- يوجد ضعف بتطبيق هذا الاجراء نتيجة الاستعانة بكوادر ذات اختصاصات طبية			مطبق جزئي				11. التأكد من وجود شخص مستقل يقوم بفحص تفاصيل الرواتب والأجور والتأكد من صحتها ومطابقتها مع السجلات
			2	1.14	1.5	1.4	2	1.66	الوسط الحسابي المرجح
37	101	مجموع درجات تقييم الضعف	100	57	75	70	100	83	النسبة المئوية للتطبيق %
			0	43	25	30	0	17	فجوة عدم التطبيق %

المصدر: اعداد الباحثان

تحليل نتائج تقييم السياسات والإجراءات الرقابية لحساب الرواتب والأجور: اظهرت نتائج تقييم تطبيق الإجراءات الرقابية من خلال معيار التدقيق الدولي (402) تحقيق اهداف التدقيق، حيث اظهرت فجوة عدم التطبيق هدف التوقيت بنسبة (43%) بسبب تأخير الاوامر الصادرة من قسم الموارد البشرية الى وحدة الحسابات التي تخص الاجازات وانهاء الخدمات مما يسبب تلكأ في تنفيذ الاوامر. اما فجوة عدم التطبيق لهدف الوجود والدقة بنسبة (17%) (30%) نتيجة عدم الدقة بالسجلات وعدم ملاحظة توقيع المحاسب على قوائم الرواتب وهذا يتعارض مع هدف الوجود والدقة. اما هدف التنبؤ اظهرت الفجوة بنسبة (25%) ويعود السبب لعدم التركيز في تسجيل كافة التفاصيل ضمن سجل محاسبة (8) الخاص بالرواتب، إذ تتم عملية التسجيل من قبل موظفين ذوي اختصاص مهني مما يؤثر سلباً على التنبؤ وبالنسبة لهدف والاكتمال والترحيل اظهرت (0) نتيجة عدم وجود فجوة في تطبيق السياسات الرقابية. اما درجات تقييم الضعف الخاصة بالمعيار الدولي (3402) اظهرت (37) درجة من اصل المجموع الكلي للتطبيق (101) درجة بسبب عدم تنفيذ الاوامر الادارية بصورة مستعجلة كونها تصدر بشكل متأخر بالإضافة الى عدم توافر العدد الكافي من الموظفين والاستعانة بتخصصات غير محاسبية يسبب ضعف بتطبيق السياسات والاجراءات الخاصة بحساب الرواتب والأجور.

الفصل الرابع: الإستنتاجات والتوصيات

المبحث الاول. الاستنتاجات



1. يوجد التزام من قبل المؤسسة الخدمية بالسياسات والاجراءات الخاصة بحساب النقدية بالإضافة الى الرقابة الفعالة من قبل ديوان الرقابة ومن قبل دائرة صحة بغداد.
2. تعاني الكثير من المؤسسات الخدمية وبالخصوص عينة البحث عدم تنفيذ الاوامر بالوقت المناسب وبشكل سريع مما يتعارض ذلك مع هدف التدقيق (التوقيت) وحدث فجوة بعدم التطبيق بنسبة 63% للتنظيم الاداري ونسبة 43% بالنسبة للرواتب والاجور ونسبة 38% لحساب النقدية وتعتبر اعلى نسبة مقارنة بالأهداف الاخرى.
3. وجود ضعف في بعض الكوادر العاملة في عينة البحث وعدم ادارتها بتطبيق المعايير الدولية نتيجة الاستعانة بكوادر ذات اختصاصات طبية في عمليات التسجيل.
4. ان عمليات التأكيد الذي يقدمها المدقق الخارجي تعزز اجراءات التدقيق وتؤدي الى توفير معلومات مهمة للوحدات الخدمية.

المبحث الثاني. التوصيات

1. يتطلب من المؤسسة عينة البحث الاعتماد على اشخاص ذوي خبرة وكفاءة في الاختصاصات المحاسبية، حيث يمتلكون المؤهلات العلمية، وعدم الاستعانة بكوادر مهنية (صحية) في مسك السجلات المحاسبية.
2. ضرورة الاخذ بمتطلبات المعيارين الدوليين والالتزام بتنفيذ الاعمال بالوقت المحدد بما يتلاءم مع اهداف التدقيق المتمثلة (بالوجود، الاكتمال، الدقة، التوقيت، والترحيل).
3. تنظيم دورات تدريبية من خلال الاستعانة بجهات متخصصة في مجال المحاسبة والادارة من اجل رفع كفاءة الكوادر وتوعية العاملين في المؤسسات الخدمية.
4. يجب على المؤسسات الخدمية الاعتماد على اشخاص ذوي خبرة وكفاءة في قسم التدقيق الداخلي يمتلكون المؤهلات العملية التي تساعدهم في وضع برامج تدقيقية معتمدة على المعايير التدقيق الدولية.
5. الالتزام بتطبيق المعيارين الدوليين 402 و 3402 لغرض توفير معلومات مفيدة لترشيد القرارات وتقليل المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة الخدمية الى مستوى مقبول.

المصادر

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، (2010)، اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.



2. البخاتي، علي محمد حسن، (2022)، تأثير الالتزام بسياسات واجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتعزيز عمليات التدقيق دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الكلية التقنية الادارية بغداد، الجامعة التقنية الوسطى، بغداد العراق.
3. البخاتي، علي محمد حسن، سهاد صبيح الصفار، (2022)، علاقة الارتباط بين سياسات واجراءات معيار التدقيق الدولي (220) رقابة الجودة وتعزيز عمليات التدقيق، مجلة التقني، المجلد 4، العدد 4.
4. الجوهر، كريمة علي كاظم، شاكر عبد الكريم هادي البلداوي، احسان ذياب عبد محمد، احمد جاسم حمودي، (2017)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق والرقابة وفقا للمعايير الدولية والتشريعات المحلية، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر، الطبعة الاولى.
5. الذنبيات، علي عبد القادر، (2015)، تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق، دار النشر محفوظة للمؤلف، عمان، ط5.
6. الرمحي، زاهر عطا، (2017)، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية، المأمون للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الاولى.
7. الطرايرة، جمال، (2013)، محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مراجعة ابراهيم النخالة، عمان، الاردن.
8. العوني، محسن عبد العزيز خطاب، (2019)، برنامج تدقيق مقترح لتخطيط العمل التدقيقي استناداً الى العلاقة بين الاجراءات التحليلية ومخاطر التدقيق وفق المعيارين الدوليين (520) و (315)، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد.
9. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (2023)، المعايير الدولية للمراجعين والفحص والتأكدات الاخرى والخدمات ذات العلاقة والمعايير والاصدارات الاخرى المعتمدة، الرياض، السعودية، ط2.
10. جبار، ناظم شعلان، (2011)، مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التزليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصاد- المحور المحاسبي، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني.
11. خضير، محمد حسن، (2013)، حجية ادلة الاثبات الالكترونية وتأثيرها على اهداف واجراءات التدقيق دراسة تحليلية لعينة من مراقبي الحسابات، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد السابع.
12. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، الدليل الاسترشادي لوحدة التدقيق الداخلي في جمهورية العراق، بغداد لعام 2019.
13. ديوان الرقابة المالية الاتحادي، دليل الرقيب المالي لعام 2021.

14. رفاعة، تأمر، (2017)، اصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع جامعة فيلادلفيا، عمان، الاردن.
15. عراب، محمد خير مني، (2015)، دور الاجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية دراسة تطبيقية، جامعة دمشق.
16. مصطفى محمد صديق، محمد حسين علي الصواف، جاسم محمد حسو، (2016)، تفعيل دور التدقيق الداخلي في اطار حوكمة الشركات دراسة ميدانية لعدد من المصارف الخاصة في محافظة نينوى، مجلة التقني، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول.
17. Boemer, Marvin, (2019), Services Organization Control Reporting, The Convergences and Divergences Between ISAE 3402 and SSAE 18 Under The Scope of SOC 1, Master Thesis, HEC • Ecole de gestion de University.
18. Dobroteanu, L., Moldovanu, U., and Dobroteanu, C. L., (2015)," Suficienta si adecvare în aplicarea ISA 210". *Audit Financiar*, 13(12), 14.
19. Ganiev, Zafar, Usanovich. (2024). The evidence of auditing and important aspects of the documentation process. *International Journal Of Management And Economics Fundamental*, 4(6):14-21. doi: 10.37547/ijmef/volume04issue06-02.
20. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2018), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.. "
21. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2019), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.."
22. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2020), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.
23. Whittington, O. Ray, Kurt Pany, (2016), Principles of Auditing & Other Assurance Services, McGraw – Hill Education , Twentieth Edition, New York.