إجراءات المخالفات المحاسبية في البلديات وفق معايير التدقيق الدولية

أعداد الباحث:

هيثم أحمد محمد شموط

المحاسبة

بدية معان الكبرى

الملخص :

يهدف البحث إلى التعرف على الإطار التعريفي للمخالفات المحاسبية وإجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية ، إعداد برنامج تدقيق مقترح لتدقيق المخالفات الناتجة عن عدم أتباع المعايير الدولية للتدقيق في عينة البحث ، إذ تم إعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين إجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات ، ولقد توصل البحث إلى أهم الاستنتاجات: عدم وجود أهمية للمدققين بتفعيل إجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية ، كما توصل البحث إلى أهم التوصيات : ضرورة تبني ديوان المحاسبة وقسم التدقيق الداخلي في دوائر البلديات برنامج التدقيق المقترح من قبل الباحث، لغرض تفعيل إجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية في البيانات المالية.

Abstract

The research aims to identify the introductory framework for accounting violations and audit procedures in accordance with international auditing standards, preparing a proposed audit program to audit violations resulting from non-adherence to international auditing standards in the research sample, as the proposed auditing program was prepared in accordance with international auditing standards in order to improve the auditor's procedures In detecting accounting violations when auditing the financial statements of municipalities departments, and the research has reached the most important conclusions: There is no importance for auditors to activate audit procedures according to international auditing standards to detect accounting violations when auditing financial statements. The research also reached the most important recommendations: The need for the Audit Bureau and the internal audit department in the municipalities to adopt the audit program proposed by the researcher, for the purpose of activating the audit procedures in detecting accounting irregularities in the financial statements.

المقدمة

يعد قطاعات البلديات في من القطاعات الأساسية على مستوى تقديم الخدمات وأن سلامة هذا القطاع وديمومته يتطلب الأمر دراسة طبيعة وخصائص الخدمات المقدمة التي تؤديها تلك القطاعات نظرا لحجم الأموال التي قد تنفقها الدول من موازنتها العامة، وحجم الإيرادات التي تحصل على مديريات البلديات من أنشطتها المختلفة على الرغم من أنها مؤسسات خدمية، فضلا عن دراسة طبيعة النظام المحاسبي المصمم لمعالجة تلك الأنشطة المختلفة والمعقدة من خلال الاطلاع على المستندات والدفاتر والسجلات والبيانات مالية وغيرها، لذا فأنً أي تلاعب في حجم هذه الأموال جراء الأخطاء المحاسبية والمخالفات المحاسبية الجوهري يوثر سلبا على تحقيق الرفاهية للمواطنين من خلال نوعية الخدمات الأساسية المقدمة لهم.

منهجية البحث ودراسات السابقة

منهجية البحث

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في ظل التساؤل الأتي؟

ما هو اثر إجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية في اكتشاف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لعينة البحث ؟

أهداف البحث:

- التعرف على الإطار النظري للمخالفات المحاسبية وإجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية.
- إعداد برنامج تدقيق مقترح لتدقيق المخالفات عن عدم أتباع المعايير الدولية للتدقيق في عينة البحث وفق معايير التدقيق الدولية ذات العالقة.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث في تقديم برنامج تدقيق مقترح وفق معايير التدقيق الدولية يتضمن إجراءات تدقيق فعالة يتم الاستفادة منها عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات من اجل كشف المخالفات

فرضية البحث:

يستند البحث إلى فرضية مفادها (أن تطبيق برنامج تدقيق مقترح وفق معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تفعيل إجراءات التدقيق في كشف المخالفات المحاسبية.

مصادر البحث:

تناولت الباحث البحث من خلال الأتي:

- **الجانب النظري: اعتمدت الباحث على الكتب العربية والأجنبية والأدبيات للمحاسبة والتدقيق والدوريات العربية والأجنبية والرسائل والبحوث الجامعية العربية والأجنبية.**
- **الجانب التطبيقي: اعتمدت الباحث في إعداد برنامج تدقيق المقترح والخاص بكشف المخالفات المحاسبية وفق مجموعة معايير التدقيق الدولية ذات العالقة بتدقيق البيانات المالية.**

الإطار النظري:

1. **تعريف المخالفات المحاسبية: يمكن إيجاد مفهوم عام للمخالفات المحاسبية والمالية في أدبيات المحاسبة والتدقيق ، لاسيما عند اتساع حجم وطبيعة الإعمال التي تؤديها الوحدات الاقتصادية في جميع القطاعات الاقتصادية والخدمية، وعلى وجه العموم كافة القواعد والإحكام والأنظمة والتعميمات المالية والحسابية كل تصرف خاطئ أو إهمال أو تقصير يترتب عليه صرف مبالغ من الأموال العامة بغير وجه حق، أو ضياع حق من الحقوق المالية للدولة أو أحد الأشخاص العامة الأخرى أو الهيئات الخاضعة لرقابة ديوان الرقابة المالية، أو المساس بمصلحة من مصالحها المالية، أو يكون من شأنه أن يؤدي إلى ذلك عدم**

موافاة الديوان بالمناقصات والاتفاقات والعقود الخاضعة للرقابة المالية المسبقة وكذلك عدم موافاة الديوان دون مبرر بالحسابات والمستندات المؤيدة لها (رشوان,120:2019) ,لأفعال التي تشكل خرقاً للأحكام التشريعية أو التنظيمية المتعلقة بتنفيذ عمليات الإيرادات والمصروفات و الموجودات والمطلوبات أو بتسيير الأموال العامة والوسائل المادية والحقوق العقارية والمنقولة للدولة الأمر الذي يشكل ضرراً للمصلحة العامة (Kesimli,2019:2018).

ويرى الباحثين عن مفهوم المخالفة المحاسبية: تتمثل في الإهمال أو التقصير في العمل المحاسبي وفق التعليمات والقوانين والقواعد المحاسبية المرعية والذي يؤدي إلى ضياع المال الخاص أو هدر المال العام أو الإضرار بالاقتصاد الوطني ويحاسب مقترف هذه المخالفة بعقوبات مختلفة حسب حجم الضرر الذي يلحق جراء اثر المخالفة المحاسبية.

2. مظاهر المخالفات المحاسبية:

أ- الاختلاس: هو نوع من الاحتيال يشمل موظفين أو من غير موظفين بصورة غير مشروعة أخذ الأموال أو الممتلكات الموكلة إلى رعايتهم ومراقبتهم، في كثير من الأحيان مصحوبة بإدخالات محاسبية مزيفة وأشكال أخرى من التستر والكذب. (Auditing for Fraud Detection,2010,1:3).

ب- الاحتيال: هو فعل متعمد ترتكبه الإدارة بشكل يؤثر على المستثمرين والدائنين من خلال تقديم البيانات المالية المضللة وفي بعض الأحيان إدارة الاحتيال يسمى "الإبلاغ المالي الاحتيالي" وقد عرف على أنه سلوك متعمد أو متهور، سواء عن طريق الفعل أو الحذف ، يؤدي إلى بيانات مالية مضللة (Auditing for Fraud) Detection,2010,1:3.

ج- الغش: فهو أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسب تحريفات متعمدة مقصودة لذلك وفقا لمعيار المراجعة (240) فإن العامل الفاصل بين الغش والخطأ ما إذا كان

التصرف الذي أدى إلى تحريفات في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد (محمد، 93:2015).

د- مخالفة غسيل الأموال: يقصد بعبارة "غسيل الأموال قانونا على أنها: قبول ودائع الأموال المستمدة من عمل غير مشروع أو إجرامي وذلك بإخفاء مصدر تلك الأموال أو التستر عليها أو مساعدة شريكا في ذلك العمل على الإفلات من النتائج القانونية" (الموسوي،33:2005).

ه- المخالفات المالية: عادة ما تكون المخالفات المالية متعددة ومختلفة ومتنوعة وتعد مخالفة مالية للأفعال التصرفات الآتية:

1. خرق القوانين والأنظمة والتعليمات والبيانات المالية.
2. الإهمال أو التقصير الذي يؤدي إلى الضياع أو الهدر في الأموال أو الإضرار بالاقتصاد الوطني.
3. الامتناع عن الرد على استيضاحات ديوان المحاسبة، اعتراضاته أو ملاحظاته وكذلك التأخير غير المبرر في الرد خلا المدة التي يحددها ديوان المحاسبة.

و- مخالفات التلاعب بالبيانات المالية والغير مالية: يعد التلاعب في حقيقة الأمر من ضمن المخالفات المحاسبية والمالية فقد عرف التلاعب بأنه "النجاح في التدليس أو التضليل بغية الغش أو إيذاء طرف أخر" (القيسي، 23:2017).

3. إجراءات التدفيق وفق أهم معايير التدقيق الدولية للكشف المخالفات المحاسبية

من أجل جذب انتباه المدققين للتركيز على هذه الجوانب المهمة ، تم تحديد إجراءات التدقيق في عدد من المعايير الدولية، وسوف يتناولها الباحث حسب الأتي:

أولا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي **240**): يتناول معيار التدقيق الدولي 240 الفقرة منه إجراءات المدقق المتعلقة بالغش (الاحتيال) عند تدقيق البيانات المالية ، قد ينشى تحريف البيانات المالية بسبب الغش أو أخطاء، وغالبا

ما يواجه المدققين العديد من الصعوبات عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية معينه. لمدة طويلة من زمن، أن الاحتيال هو الهدف الرئيسي للتدقيق. وهذا بسب الزيادة في حجم معاملات الوحدة الاقتصادية، وهذا بدوره يجعل من غير المرجح أن يقوم المدققين بتدقيق جميع المعاملات. بالإضافة إلى ذلك، يجب على الإدارة تنفيذ أنظمة رقابة داخلية مناسبة لمنع الاحتيال في وحداتهم.

ثانيا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي 250): يقسم ويميز معيار التدقيق الدولي (250 الفقرة 6) إجراءات المدقق إلى نوعين من القوانين واللوائح:

- عدم الامتثال الذي له تأثير مباشر على البيانات المالية : قد يؤثر عدم الامتثال أو انتهاك قوانين الضرائب بشكل مباشر على النفقات الضريبية والضرائب المستحقة الدفع.
- عدم الامتثال الذي ليس لها تأثير مباشر على البيانات المالية: (معايير التدقيق الدولية 161: 2020)

وان إجراءات المدقق عن الإفصاح والكشف الامتثال غير مباشر عن القواعد محدودة ، لأنه في بعض الأحيان قد لا يكون المدقق على دراية بجميع القوانين واللوائح المتعلقة بأعمال المنشأة ، ولا يوجد دليل على أن عدم الامتثال للقوانين واللوائح له تأثير غير مباشر إلا حين تحقق عقوبة معينة أو غرامة (J.Louwers: 2018,150).

ثالثا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي265): ينص هذا المعيار الدولي للتدقيق (256،الفقرة 1) على إجراءات المدقق المعتمد، أي إبلاغ المكلفين بالحكومة والإدارة أوجه القصور في الرقابة الداخلية، التي اكتشفها المدقق أثناء التدقيق القوائم المالية. كما أشار إلى أن المعيار (الفقرة 11) بأنه غالبا ما يعتمد المدقق بشكل كبير على نظام رقابة داخلية، المعتمد في الوحدة الاقتصادية وبناء علة هذا الاعتماد , تصبح إجراءات دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية، من المسؤوليات المهمة التي، تقع على عاتق المدقق ، كذلك إن اوجب القصور التي

تعرف عليها المدقق من خلاله تقيمه لنظام الرقابة الداخلية للوحدة والتي ابلغ عنها وهي أوجه القصور ذات العالقة بأعداد القوائم المالية وليس لغرض إبداء الرأي حول فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية .أما القصور في النظام الرقابة الداخلية كالأتي: (Nedelcu,2014:281)

أ- عندما يكون نظام الرقابة الداخلية مصمم أو مطبق ويتم التشغيل بطريقة يكون فيها غير قادر على التحكم في منع وكشف وتصحيح التحريفات في البيانات المالية في الوقت المناسب.

ب- عدم وجود رقابة لمن أو كشف الأخطاء.

رابعا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي315): وفق هذا المعيار يجب على المدقق جمع معلومات أساسية كافية لتقييم مخاطر التحريف الجوهري للبيانات المالية وتصميم طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. وتستخدم إجراءات تقييم المخاطر لجمع هذه المعلومات، بما في ذلك استفسارات الإدارة وإجراءات التحليل والضوابط وعمليات التفتيش وغيرها من الإجراءات. في هذه المرحلة من التدقيق، يحاول المدقق فهم العميل وبيئته بشكل كامل، بما في ذلك أهدافه واستراتيجياته ومخاطر الأعمال ذات الصلة وطريقة مراجعة وقياس الإدارة وتتبع الأداء المالي، والرقابة الداخلية للعميل. يساعد هذا الفهم المدقق على تحديد أرصدة الحسابات والمعاملات التي تنطوي على مخاطر عالية للتحريف الجوهري (Whittngoet.Al, 2016:190).

خامسا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي330): يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق إجراءات المدقق عن تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها المدقق وقيمتها وفقا لمعيار التدقيق (315 الفقرة 1) عند تدقيق القوائم المالية، أم الهدف منه حسب الفقرة (3) هو حصول المدقق على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عن مخاطر التحريف الجوهري المقيمة، من خلال تصميم استجابات مناسبة لتلك المخاطر وتنفيذها (معيار 330,2020:269).

سادسا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي450): يغطي هذا المعيار إجراءات المدقق المعتمد لتقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات غير المصححة (إن وجدت) على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى، أو ما إذا كان العدد الإجمالي لهذه التحريفات قريبا من حد الأهمية النسبية الذي حدده المدقق المعتمد مسبقاً. يتطلب المعيار أيضا من المدقق المعتمد الإبلاغ عن جميع التحريفات التي جمعها أثناء التدقيق إلى المستوى الإداري المناسب حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات اللازمة. وفي حالة رفض الإدارة اتخاذ الإجراءات التي يراها المدقق ضرورية اوجب المعيار على المدقق إعادة تقدير الأهمية النسبية وتقيم تأثير التحريفات الجوهرية الغير مصححة على رأي المدقق المعتمد(معايير التدقيق الدولية، 2020 :306 -309).

سابعا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي510): تعرف الأرصدة الافتتاحية: هي أرصدة الحسابات الموجودة في بداية المدة وتعتمد هذه الأرصدة على الرصيد الختامي للسنة السابقة وتعكس تأثير المعاملات والأحداث السابقة وتأثير السياسات المحاسبية المطبقة السابقة. تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا الأمور التي يجب الإفصاح عنها في بداية المدة، مثل الالتزامات المحتملة والتعهدات (Bagshaw, 2018:220).

وعند إجراء التدقيق لأول مرة، يجب على المدقق المعتمد قراءة أخر واحدث البيانات المالية وكذلك أراء المدقق السابق للحصول على المعلومات عن الأرصدة الافتتاحية ذا الصلة ، خاصة فيما يتعلق بما يلي:

- **يحتوي الرصيد الافتتاحي على التحريفات التي لها تأثيرا كبيرا على البيانات المالية الحالية.**

- السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الافتتاحية تم تطبيقها بصورة دائمة على البيانات المالية للفترة الحالية، أو تم النظر في التغييرات التي حدثت بالكامل وعرضها بالكامل والإفصاح عنها وفقا لإطار التقرير المالي المطبق.
- ويجب على المدقق أن يطلب من إدارة الوحدة الاقتصادية التي يتم تدقيقها لتفويض المدقق السابق بالرد الكامل على جميع الاستفسارات الواردة من المدقق والسماح بالوصول إلى وثائق العام السابق(M.Flood,2018:220)

ثامنا: إجراءات التدقيق وفق (المعيار تدقيق الدولي560): إن عملية تدقيق القوائم المالية هي عملية منهجية تتطلب الحصول على أدلة أثبات كافية ومناسبة لأجل إبداء الرأي في عدالة هذه القوائم، أن هذه العملية تتطلب بعض الوقت الذي قد يمتد لأكثر من (6) أشهر من السنة التالية، وخلال هذه الفترة هنالك عدد غير محدود من الأحداث التي من الممكن أن تحدث ولها تأثير مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للسنة السابقة وكذلك تأثيرها على رأي المدقق (L.Lessambo,2018:248) وقد قسمت الإحداث اللاحقة إلى نوعين (J.Janvrin et.al :2007):

- أحداث تتطلب تعديل القوائم المالية: وهي الأحداث التي كانت موجودة عند إعداد القوائم المالية ولكن تطلبت حدث معين لم يكن موجودا في حينها لإثباتها ، وتتطلب تعديل القوائم المالية لتعكس الأحداث بعد فترة القوائم المالية.
- أحداث لا تتطلب التعديل: كونها لم تكن موجودة خلال فترة إعداد القوائم المالية، وقد تتطلب الإفصاح عنها فقط، مثل إصدار أسهم جديدة، دمج الإعمال وحدوث كوارث.

الجانب التطبيقي: أعداد برنامج التدقيق المقترح لتفعيل إجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية.

بعد استعراض مسؤوليات المدقق بشكل عام يتضح لنا إن قيام المدقق في إبداء رأي حول صدق وعدالة بيانات مالية لجهة خاضعة للتدقيق تحمل تحريفات ومخالفات

محاسبية جوهرية نتيجة عدم التزام المحاسب والدارة بالقوانين والتعليمات والأعراف المحاسبية المرعية، سوف يعرضه للإجراءات اتجاه الطرف الأخر الذي لحق بيه الضرر، حتى لو كان هذا المدقق يعمل في مكتب تدقيق أو أحد مساعدي مدقق الحسابات، أو يعمل في أحدا أجهزة التدقيق العام التي هدفها حماية المال العام أين ما وجد استعماله، ولغرض تجنب تلك المسؤوليات عرضنا في هذا المبحث إجراءات المدقق وفق معايير التدقيق الدولية بشكلها النظري وسيتم إعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين إجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية لدوائر البلديات.

أعداد برنامج التدقيق المقترح على أنشطة البلديات وفق معايير التدقيق الدولية لتحسن إجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية

إن الغرض من إعداد برنامج التدقيق المقترح وفق المعايير التدقيق الدولية من اجل تحسين إجراءات المدقق في كشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق النظام المحاسبي الموحد في البلديات ، إذ سيتم الاعتماد على معايير التدقيق الدولية التي تم التطرق لها:

1- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (240) ذات العالقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية:

أ- الحصول على كافة الأضابير التحقيقية الخاصة بسنوات عينة البحث والتأكد من مدى مصادقة الأوراق التحقيقية الموجودة في تلك الأضابير وفق إجراءات الرقابة والضبط الداخلي.

ب- التأكد من عملية التلاعب في تبويب حساب الإرباح الرأسمالية في غير حساب الاحتياطي الرأسمالي كون تقضي القاعدة المحاسبية رقم (12) إن تكون الإرباح الرأسمالية ضمن حساب الاحتياطيات الرأسمالية وليس من ضمن حساب الإيرادات الرأسمالية.

ج- التأكد من حجم الدعاوى القضائية الغير محسومة وما هو موقف دوائر البلدية من ذلك.

د- الحصول على كشف بمطابقة قوائم الجرد السنوي للموجودات الثابتة خلال عينة البحث والتأكد من حجم الزيادة والنقصان وما هي إجراءات دوائر البلدية اتجاه ذلك.

2- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (250):

أ- الحصول على كشف بالمصروفات خلال العام العينة ومقارنته مع الاعتمادات المقررة للموازنة التشغيلية، من اجل التحقق من حجم التجاوز في مخصصات دون الحصول على الموافقات اللازمة خالفا للتعليمات والقوانين النافذة.

ب- التأكد من مدى التزام دوائر البلدية من تنظيم عقود الإيجار مع المستأجرين.

3- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (265) لفحص نظام الرقابة الداخلية للأنشطة البلدية حسب الإبلاغ عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية إلى المكلفين بالحكومة والإدارة:

أ- التأكد من تقسيم العمل على الأقسام والشعب في البلديات لمنع الازدواجية في العمل ولتحديد المسؤولية.

ب- التأكد من النظام فعال في كشف وتصحيح التحريفات في البيانات المالية وفي الوقت المناسب.

ج- التأكد من إدارة البلديات هل تسعى إلى حماية مجوداتها وتوفير المعلومات المحاسبية دقيقة وكافية يمكن الاعتماد عليها.

د- التأكد من خطة لتحصيل كافة إيرادات أنشطة البلديات لغرض عدم الاعتماد على المنح من الخزينة في سد العجز المالي.

ه- التأكد من تشكيل لجان مختصة لاستلام مشاريع البلديات حسب القوانين والتعليمات الخاصة بالبلديات.

4- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (315) لفهم طبيعة المنشاة وتقدير التحريفات الجوهرية:

أ- معرفة طبيعة أنشطة البلدية المتنوعة الخدمية والتجارية.

ب- الحصول على الهيكل التنظيمي لدوائر البلدية ومطابقتها مع جداول التشكيلات

ج- معرفة طرق التمويل التي تعتمد عليها دوائر البلدية.

5- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (330):

أ- تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى تستند في طبيعتها وتوقيتها ومداها للمخاطر المقدرة لتحريف في البيانات المالية يأخذ في الحسبان الأتي:

- احتمال وجود تحريف جوهري بسبب الخصائص المعينة لفئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح.
- ما إذا كان تقدير الخطر يأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات الصلة مما يتطلب الحصول على أدلة كافية، لتحديد ما إذا كانت أدوات الرقابة تعمل بفاعلية.

ب- تصميم إجراءات الأساس التي توفر ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة على مستوى الإقرار و عند تصميم وتنفي اختبارات أدوات الرقابة.

6- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (450):

أ- مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الانحرافات و تقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي إلى الانحراف إن وجدت تمثل مخاطر جوهرية بسبب الاحتيال.

ب- إجراء المراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة.

7- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (510):

أ- التأكد من صحة رصيد الحسابات النظامية الظاهرة في قائمة المركز المالي والذي يمثل مشتريات البلدية من الموجودات الثابتة.

ب- الحصول على كشف بأرصدة حساب الدائنون عند نهاية كل سنة مالية من اجل تحديد أرصدة الدائنون الغير مسددة والتي مضت عليها أكثر من سنة، والاطلاع على إجراءات دوائر البلديات بشأن تصفية حساب الدائنون المتراكم من السنوات السابقة.

ج- الحصول على كشف بالأرصدة حساب الإيرادات المستحق في السجلات المحاسبية وكذلك بالأرصدة حساب الإيرادات المستلمة مقدما.

8- إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق وفق المعيار تدقيق الدولي (560):

أ- التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب المدينون وخاص في الأرصدة المتراكمة من سنوات سابقة.

ب- التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب الدائنون وخاص في الأرصدة المتراكمة من سنوات سابقة.

ج- التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب السلف وخاص في الأرصدة المتراكمة من سنوات سابقة.

د- التأكد من التسويات القيدية التي تكون خلال فترة الحسابات الختامية لحساب المصروفات.

الاستنتاجات والتوصيات

أولا- الاستنتاجات

1. عدم وجود أهمية لتوصيات للمدققين بتفعيل إجراءات التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية لكشف المخالفات المحاسبية عند تدقيق البيانات المالية
2. إن إجراءات المدقق وفق معيار (240) تتمثل في مسؤوليته عند الحصول على التأكيدات المعقولة من أن البيانات المالية الإجمالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء.

3. إن إجراءات المدقق وفق معيار (250) تتمثل في مسؤوليته في الإفصاح والكشف عن عدم امتثال الجهة الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح المتعلقة بأعمالها.
4. إن إجراءات المدقق وفق معيار (265) تتمثل في مسؤوليته عند إبلاغ إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق عن أوجه القصور بأعداد القوائم المالية بسب ضعف نظام الرقابة الداخلي وليس لغرض إبداء الرأي حول فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية بشكل عام.
5. إن إجراءات المدقق وفق معيار (315) تتمثل في مسؤوليته عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك نظام الرقابة الداخلي.
6. إن إجراءات المدقق وفق معيار (330) تتمثل في مسؤوليته عند تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها المدقق وفقا لمعيار التدقيق (315) عند تدقيق القوائم المالية.
7. إن إجراءات المدقق وفق معيار (450) تتمثل في مسؤوليته عند تقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات الغير المصححة -إن وجدت- على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى.
8. إن إجراءات المدقق وفق معيار (510) تتمثل في مسؤوليته عن جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان الرصيد الافتتاحي يحتوي على التحريفات التي لها تأثير كبير على البيانات المالية الحالية.
9. .إن إجراءات المدقق وفق معيار (560) تتمثل في مسؤوليته التي تتعلق بالأحداث اللاحقة التي تقع بالفترة ما بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.

ثانيا- التوصيات

1. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (240) تتمثل في الحصول على التأكيدات المعقولة من أن البيانات المالية الإجمالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء.**
2. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (250) تتمثل في الإفصاح والكشف عن عدم امتثال الجهة الخاضعة للتدقيق بالقوانين واللوائح المتعلقة بأعمالها.**
3. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (265) تتمثل في إبلاغ إدارة الجهة الخاضعة للتدقيق عن أوجه القصور بأعداد القوائم المالية بسبب ضعف فاعلية نظام الرقابة الداخلي.**
4. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق الدولي (315) تتمثل في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري في البيانات المالية خلال فهم طبيعة عمل الجهة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك نظام الرقابة الداخلي.**
5. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (330) تتمثل في تصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري التي حددها المدقق وفقا لمعيار التدقيق (315) عند تدقيق القوائم المالية.**
6. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (450) تتمثل في تقييم تأثير التحريفات المشخصة عند التدقيق وتأثير التحريفات غير المصححة على البيانات المالية وتحديد ما إذا كانت هذه التحريفات تشير إلى وجود تحريفات أخرى.**
7. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (510) تتمثل في جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان الرصيد الافتتاحي يحتوي على التحريفات التي لها تأثير كبير على البيانات المالية الحالية.**
8. **على المدقق ايلاء أهمية كافية لمعيار التدقيق (560) تتعلق في الأحداث اللاحقة التي تقع بالفترة ما بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق.**

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المصادر العربية

القوانين والأنظمة والتعليمات:

1- قانون ديوان الرقابة المالية رقم (28) لسنة 1952 وتعديلاتها

2- المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكيدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في المملكة العربية السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، الرياض، 2020.

الدوريات والبحوث:

1- احمرو، اسماعيل حسين، السبوع، سليمان سند، (دور القطاع الخاص في معالجة المشاكل المالية للبلديات في محافظة معان)، بحث ميداني تحليلي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السادس والأربعون،2015.

2- رشوان، عبد الرحمن محمد سليمان (أثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة)، مجلة المراجعة والحكم المؤسسي، جامعة ام البواقي، المجلد الثالث، العدد 1و104 – 130، 2019.

الرسائل والاطاريح

1- محمد، مفيدة حسن عبيد، "دور المراجعة في الحد من الأخطار المحاسبية"، دراسة ميدانية على محلية شندي، السودان، 2015.

2- القيسي، ايناس عبد الرحمن، (دور إجراءات التدقيق في محاربة الفساد المالي والداري) شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونين ،2017.

3- الموسوي، الهام العطا، (أثر الرقابة المالية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري (شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات الإدارية والمالية، جامعة بغداد، 2015.

ثانيا: المصادر الأجنبية

- J.Louwers , Timothy , Allen D. Blay , David H. Sinason , David H. Sinason , Jay C. Thibodeau (Auditing & Assurance Services) McGraw Hill Education , New York , 2018.
- Iffet Kesimli , External Auditing and Quality Published by Springer Nature Singapore Pte Ltd, Turkey,2019
- Auditing for Fraud Detecion, Professional Education Services, LP 2010
- Bagshaw, Katharine (Audit and Assurance Essentials for Professional Accountancy Exams) John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester, West Sussex, PO19 8SQ, United Kingdom, 2018.
- I . Lessambo, Felix (Auditing , Assurance Services , and Forensics) registered company Springer , usa , 2018.
- Whittington, O. Ray , Kurt Pany (Principles of Auditing & Other Assurance Services) , McGraw – Hill Education , New York , 2016.
- Joanne M. Flood (Practitioner's Guide to gaas) John Wiley & Sons , Inc. , Hoboken , New Jersey , 2018.

periodicals & researches

- Murphy , Luke , Robert Hogan (Financial Reporting of Nonfinancial Information : The Role of the Auditor) Journal of Corporate Accounting & Finance , Volume 28 , Issuel , 2016 , 42-49
- J . Janvrin , Diane , Cynthia G. Jeffrey (An Investigation of Auditor Perceptions about Subsequent Events and Factors That Influence This Audit Task) Accounting Horizons , Vol . 21 , No. 3 , 2007 , 295-312.
- Dan Stirbu , Maria Morau , Nicoleta Farcane , Rodica Blidisel , (FRAUD AND ERROR . AUDITORS ' RESPONSIBILITY

Adina Popa LEVELS), Annales Universitatis , Apulensis Series Oeconomica , 11 (1),2009.) .

المواقع الالكترونية (مقالة)

- El - Helaly, (Related - party transactions: a review of the regulation, governance and auditing literature) Managerial Auditing Journal 156 what https://www.aub.edu.lb/osb/research/Makhzoumi/Docume nts / El - Helaly % 20 (2018) % 20MAJ.pdf.