

برنامج مقترح لتدقيق أراضي البلديات وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير الأنطوساي

خولة حسين حمدان
جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
khawla966@yahoo.com

علاء محمد سعيد أحمد
ديوان الرقابة المالية الاتحادي
altemimialaa@ymail.com

الخلاصة

يهدف البحث الى إعداد برنامج مقترح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الأنطوساي ومستنداً الى القوانين والانظمة والتعليمات النافذة والتي على المدقق أخذها عين الاعتبار عند تدقيق أراضي البلديات للمساهمة في تحسين عملية تدقيق أراضي البلديات ومساعدة المدققين في أنجاز إجراءات التدقيق بأنسيابية عالية وتحقيق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعلية ، وسينعكس على إعطاء رأي عن عدالة البيانات المالية للمؤسسات البلدية ، وتوصل البحث الى إن برنامج ديوان الرقابة المالية الاتحادي المعتمد لتدقيق نشاطات البلديات لم يتضمن اجراءات تدقيق تفصيلية لأراضي البلديات ولم يأخذ بعين الاعتبار معايير التدقيق الدولية ومعايير الأنطوساي لذا فإن الباحثين يوصيان بضرورة تبني البرنامج المقترح.

الكلمات المفتاحية: برنامج تدقيق، الأراضي، البلديات ، معايير التدقيق الدولية ، معايير الأنطوساي.

A Proposed Program for the Audit of Municipal Lands in Accordance with International Auditing Standards and INTOSAI Standards

Alaa Mohammed Saeed Ahmed
Federal Board of Supreme Audit

Khawla Hussein Hamdan
Higher Institute of Accounting and
Financial Studies

Abstract:

The research aims to prepare a proposed program in accordance with auditing standards and international standards of INTOSAI and based on the laws and regulations and instructions in force and that the auditor to take into account when checking the territory of the municipalities to contribute to the improvement of the process of auditing the territory of the municipalities and assist auditors in completing audits of high underbody procedures and achieve audit efficiency and effectiveness of the goals, and will be reflected to give an opinion on the fairness of the financial statements of municipal institutions. Research concluded that the Federal Office of financial supervision approved program of activity auditing the municipalities did not include a detailed audit procedures for the territory of the municipalities did my Consider international standards and INTOSAI standards, so researchers recommend the adoption of the proposed program.

Keywords: Audit Program, Land, Municipalities, International Auditing Standards, INTOSAI Standards.

المقدمة

تمتلك البلديات المنتشرة في عموم محافظات العراق العديد من قطع الاراضي والتي تم تقسيمها الى أراضي تبوب كموجودات ثابتة ، أراضي تبوب كمخزون لغرض البيع ، وأراضي تبوب كعقارات استثمارية .

ومن هنا نجد أهمية كبيرة في تعزيز عمليات الرقابة والتدقيق على الاراضي التابعة للبلديات لاستغلالها بالشكل الامثل والقضاء على حالات التلاعب باقيام تلك الاراضي سواء التي اعتبرت كموجود ثابت أو كمخزون أراضي لغرض البيع أو أراضي استثمارية ، بالإضافة إلى قياس الاراضي والافصاح عنها بشكل سليم في البيانات المالية ، وتمثل اجراءات التدقيق المقترحة الحد الأدنى المطلوب القيام به من خطوات يجب إتباعها من قبل المدقق للقيام بعملية الفحص والتدقيق ، ويمكن تطوير البرنامج للاستجابة للتغيرات في القوانين والانظمة والتعليمات النافذة ومعايير التدقيق الدولية ، ولغرض تحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى منهجية البحث ، الجانب النظري ، الجانب العملي ، الاستنتاجات والتوصيات .

أولاً : منهجية البحث :

1. مشكلة البحث : إن البلديات تمتلك أراضي منها لغرض البيع ومنها لغرض الإستثمار واخرى لغرض الاستعمال لذا تم تنظيم نظام محاسبي متخصص لنشاط البلديات الا إنه ظهرت مشاكل في القياس و الافصاح عن تلك الاراضي لذا تكمن مشكلة البحث في عدم وجود برنامج لتدقيق أراضي البلديات على وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي .

2. أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في إقتراح برنامج تدقيق أراضي البلديات يمكن أن يستعين به ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما ينعكس على الرأي فيما اذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة عادلة أو بالعكس.

3. أهداف البحث: التعرف على معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي ومن ثم إقتراح برنامج لتدقيق أراضي البلديات (موجودات ثابتة ، مخزون أراضي بغرض البيع ، أراضي استثمارية) يأخذ بالاعتبار تلك المعايير فضلا عن القوانين والتعليمات المحلية .

4. فرضية البحث: يستند البحث على فرضية مفادها إن إقتراح برنامج لتدقيق أراضي البلديات (موجودات ثابتة ، مخزون بغرض البيع ، أراضي استثمارية) يستند على معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي فضلا عن متطلبات القوانين والتعليمات يساهم في إبداء رأي عن عدالة البيانات المالية لتلك البلديات.

ثانياً : الجانب النظري

تدقيق أراضي البلديات وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

1. مفهوم وأهمية وأهداف التدقيق:

أ- مفهوم التدقيق :

التدقيق هو "عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفاً والتقرير عن ذلك ، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص مؤهل كفاء ومستقل". [1]

كما عرف التدقيق بأنه " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والعمليات والأحداث الاقتصادية ، لغرض تحديد مدى التوافق والتطابق بين تلك النتائج والمعايير المقررة وتبليغ كافة الاطراف المستفيدة بنتائج التدقيق". [2]

التدقيق الخارجي من أهم الأنشطة التي تساهم في تحقيق معلومات مالية موثوقة ، والتي تنتج من قيام المدقق بجمع الأدلة والقرائن وأبداء الرأي المحايد عن مدى تعبير البيانات المالية عن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها. [3]

أن التدقيق بشكل عام الداخلي منه والخارجي يعد من أهم العمليات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية وينبه بالدرجة الأولى إلى العيوب

- التقييم : التحقق من صحة التقييم وأنه تم بحسب ماتتص عليه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
 - الشمولية : الهدف الاساسي الذي يسعى المدقق الخارجي الى تحقيقه يرتبط بشكل اساسي بعملية التحقق من أن العمليات المالية المثبتة في السجلات خلال الفتره تعكس بشكل واضح وسليم التغير في الموارد والتزامات الوحدة الاقتصادية خلال الفتره المحدده.
 - الأفصاح : تتمثل في تأكيد المدقق من أتمام الافصاح عن مكونات وعناصر القوائم المالية حسب ماهو موجود ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
 - كما أن هناك مجموعه اخرى من الأهداف التي تسعى مهنة التدقيق الخارجي الى توفيرها: [8]
 - أبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي ونتائج نشاط الوحدة الاقتصادية ، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
 - أمداد المقرضين والمستثمرين بالبيانات المالية المصادق عليها من قبل القائمين على التدقيق الخارجي لاتخاذ قراراتهم .
 - أطمئنان المساهمين والملاك للوحدة الاقتصادية على سلامة استخدام الاموال المستثمرة ومدى كفاءة الإدارة.
 - أمداد المؤسسات الحكومية بالبيانات والتقارير المالية عن الوحدة الاقتصادية لاعتمادها في التخطيط والرقابة وأستيفاء الضرائب .
- 2. المعايير الأساسية للتدقيق الخارجي:**
- أن معايير التدقيق تتمثل في التعبير عن مجموعه من الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوافر لدى المدقق الخارجي ، كما تعبر عن المعايير اللازمة لعملية التدقيق للحصول على كمية
- الموجودة وإمكانيات التحسين ، وبحق للمدقق الإطلاع على كافة المستندات والسجلات الضرورية لأداء عمله ويزود إدارة الوحدة الاقتصادية والاطراف المستفيدة الاخرى بنتائج التدقيق. [4]
- ب- أهمية التدقيق :**
- أن أهمية التدقيق الخارجي تكون واضحة من خلال الدور الذي تمارسه في ضمان سلامة البيانات المالية ، حيث يكون للتدقيق الخارجي دور مهم في أضفاء المصداقية على البيانات المالية المنشورة التي يستخدمها أصحاب المصلحة كأساس في اتخاذ القرارات. [5]
- وتتمثل أهمية التدقيق الخارجي بالتالي: [6]
- يعد التدقيق الخارجي بمثابة الأداة لقياس الاداء المالي للمؤسسة.
 - المدقق الخارجي لديه تقريره الخاص والذي يعد بمثابة وسيلة للضغط على الادارة أو الوحدة الاقتصادية من اجل تحسين مستوى أداء الاعمال.
 - التدقيق الخارجي يمكن اعتباره عامل جوهري وأساسي لديه القدرة في توفير المصداقية للمعلومات التي تم إعداد التقرير عنها أو تم الحصول عليها من خلال تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- ج- أهداف التدقيق :**
- وجود أهداف أساسية للتدقيق الخارجي يسعى المدقق الى تحقيقها عند القيام بعمله والمتمثلة بالتالي: [7]
- الوجود: سعي المدقق الى تأكده من مدى توافر الوجود المادي والملموس للموجودات.
 - الملكية : التحقق من ملكية الموجودات ، رغم كون الحيازه قد تكون دليل أساسي على ملكية بعض الموجودات ، الا أن المدقق يعتمد بعض الإجراءات للتحقق من ملكيتها للوحدة الاقتصادية فعلاً.
 - الاستقلالية المرتبطة بالفتره المالية : التحقق من الاجراءات والأنشطة التي قد تم تخصيصها بشكل مناسب بين الفترات المالية.

كافية من الأدلة والبراهين التي يستطيع بواسطتها ابداء رأيه تجاه القوائم المالية. [9]
ويمكن تقسيم معايير التدقيق الى ثلاث مجموعات رئيسية تتمثل في (معايير عامة ، معايير خاصة بالعمل الميداني ، معايير خاصة بإعداد التقرير) ، والشكل رقم (1) يوضح معايير التدقيق الاساسية: [10]

معايير أعداد التقرير	معايير العمل الميداني	معايير عامة
<p>1. على المدقق ان يبين في التقرير ما اذا تم اعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة.</p> <p>2. على المدقق ان يبين في التقرير الحالات التي لم تطبق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً .</p> <p>3. يجب ان يبين التقرير أي من البنود لم يكن فيها الافصاح الكافي للمعلومات.</p> <p>4. يجب ان يتضمن التقرير تعبيراً عن رأي المدقق في القوائم المالية ككل .</p>	<p>1. يجب على المدقق القيام بعملية التخطيط لعملية التدقيق بالاضافة الى الاشراف على أعمال مساعديه.</p> <p>2. الحصول على فهم كافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية وتقييمه .</p> <p>3. ينبغي على المدقق الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة .</p>	<p>1. ان يكون المدقق مؤهلاً علمياً وعملياً .</p> <p>2. ان يكون المدقق مستقل وحيادي في توجهه الذهني وممارسة عمله.</p> <p>3. بذل العناية المهنية اللازمة من قبل المدقق في اداء عملية التدقيق وأعداد التقرير.</p>

شكل (1) يوضح معايير التدقيق الاساسية

3. **التدقيق الداخلي : (Internal audit)**
يعرف التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي يهدف الى تقديم خدمات التأكيد والاستشارات المختلفة وإضافة قيمة وتحسين العمليات في المنشأة ، وكذلك يساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال اتباع أسلوب منهجي في تقويم وتحسين فاعلية عمليات الرقابة وأدارة المخاطر والحوكمة. [11]
وأن المدققين الداخليين موظفون يعملون لدى المنشآت المختلفة ويكون أرتباطهم الوظيفي بهذه المنشآت وتتركز مهام وظائفهم بالدرجة الاساس على دراسة وتقييم كفاءة وفاعلية مراكز العمليات والانشطة المختلفة في المنشأة للوصول الى الحكم بما اذا كانت هذه المراكز تحقق أهدافها بفاعلية وتستخدم موارد

المنشأة بكفاءة وتزويد الادارة بالتقارير اللازمة للوقوف على نقاط القوة والضعف ومعالجتها ، وتعتبر وظيفة المدقق الداخلي مستقلة ضمن الهيكل التنظيمي للمنشأة. [12]
وتتمثل أهداف التدقيق الداخلي بتقديم تأكيد عن الاتي : [13]
أ- مدى الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات النافذة.
ب- مدى كفاءة وفاعلية أستغلال موارد المنشأة.
ج- سلامة الاجراءات المتبعة لتنفيذ البرامج والخطط الموضوعية.
ولابد من الاشارة الى ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والذي يقصد به "التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء

تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق بما يضمن تغطية شاملة لانشطة المنشأة وتقليل ازدواجية الجهود بما يحقق أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة [14]."

وتتمثل أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في عدة جوانب أهمها: [15]

أ- حصول أطمئنان لدى المدقق الخارجي حول دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ، وسلامة اجراءات التدقيق الداخلي.

ب- تخفيض الوقت والجهد لمهمة التدقيق الخارجي ، حيث أن الثقة بنظام الرقابة الداخلي يؤدي الى وقت أقل لتنفيذ مهمة التدقيق الخارجي وأختزال بالجهد.

ج- التقييم الشامل لخطر التدقيق وبالتالي القيام بالتخطيط السليم لعملية التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت واجراءات التدقيق الواجب القيام بها.

مفهوم البلديات :

أشار قانون إدارة البلديات ضمناً الى ان البلديات تعد من المؤسسات المحلية التي تمتلك شخصية معنوية والتي تقوم بمجموعة من الاعمال والخدمات العامة ضمن ما هو منصوص عليها في اطار قانون إدارة البلديات أو أي قانون اخر ، حيث أن الهدف الاساسي منها هو تقديم الخدمات والقيام بالواجبات العامه على افضل وجه ضمن منطقته جغرافية محده. [16]

كما عرفت البلدية بأنها وحدة ادارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتهدف الى تنفيذ مصالح المجتمع المحلي في ضوء مايمنح لها من صلاحيات في ضوء القوانين ، وهي المسؤولة عن تقديم كافة الخدمات التي تقع تحت مسؤوليتها الى دافعي الضرائب وضمن النطاق الجغرافي للبلدية. [17]

وان البلديات هي المؤسسات المسؤولة عن توفير حكومة محلية جيدة ، حماية البيئة ، توفير الخدمات أو المرافق أو الأشياء الأخرى المتعلقة برفاه المواطنين ،

التطوير والحفاظ على مجتمعات آمنة وقابلة للحياة ، العمل بشكل تعاوني مع البلديات المجاورة للتخطيط وتمويل خدمات البلديات. [18]

4. مفهوم الأراضي وأنواعها في البلديات:

أ- مفهوم الاراضي :

تعد الأراضي من الموجودات طويلة الأجل والتي تتسم بطابع خاص يميزها عن غيرها من الموجودات الأخرى، كون عمرها الانتاجي عادة ما يكون غير محدد بعكس الموجودات الأخرى ، وان قيمتها الأنتاجية لاتتناقص بمرور الزمن بإستثناء الاراضي الزراعية في حالات انجراف التربة وانخفاض الخصوبة ؛ لذلك تظهر الأراضي في القوائم المالية دون اخضاعها للأندثار.

[19]

ان الأراضي تعتبر من الموجودات الثابتة التي تتميز بعدم امتلاكها عمر افتراضي بخلاف الموجودات الأخرى التي لها عمراً افتراضياً وهو مايفرض عليه محاسبياً عدم احتساب الاندثار ، حيث تستخدم الوحدات الاقتصادية الأراضي باعتبارها موقعاً من الممكن ان يبنى عليه مجموعه من المصانع او المخازن او المكاتب وتشمل تكاليف الأراضي عادة (تكلفة شراء الأرض ، التكاليف الخاصة بنقل الملكية والمتضمنة تكاليف توثيق عقد الملكية وأتعاب المحاماة والعمولات المتعلقةه بسماسرة البيع). [20]

وتتملك البلديات المنتشرة في عموم محافظات العراق العديد من قطع الأراضي وتعتبر من أهم الموجودات التي تمتلكها المؤسسات البلدية وتشكل الجزء الاكبر من اجمالي الموجودات ، وتساهم بتوليد الإيرادات ، وتم تقسيم الأراضي الى: أراضي تبوب كموجودات ثابتة مثل (الأراضي الزراعية ، أراضي حدائق ومنتزهات ، أراضي مشاتل ، أراضي بناء ، أراضي تجارية)، أراضي تبوب كمخزون بغرض البيع ، وأراضي تبوب كعقارات استثمارية. [21]

- وجود حقوق معينه على المنافع المستقبلية ، أما الحقوق المنتهية فلا تعتبر موجودات ، بالإضافة الى ان تولد هذه الموجودات منافع ايجابية.
- أن تمتلك الوحدة الاقتصادية موجوداتها وتؤديها بشكل قانوني ، لضمان أستلام المنافع المستقبلية ، ولا يمكن لوحدة اقتصادية أخرى أو الحكومة الحصول عليها دون مقابل عادل.

• أراضي تصنف كمخزون لغرض البيع:

المخزون يتكون من مجموعه من العناصر الملموسة والتي تمتلكها المنشأة والتي يتم حيازتها من أجل إعادة بيعها وذلك من خلال النشاط العادي الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية أو التي تكون في مرحلة الإنتاج من أجل إتمام تصنيعها لغرض بيعها أو تلك التي يتم استهلاكها في الوقت المناسب وذلك من أجل إنتاج السلع والخدمات التي ستكون متاحة للبيع. [26]

ان المخزون السلعي من اهم الموجودات المتداوله ، وهذا بدوره يتطلب عمليات قياس دقيقة وملائمة لتأثيرها على الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية وعلى وضعها المالي ونتائج الاعمال ، وبالتالي فإن أي خطأ أو تحيز في عملية التقييم سيؤثر على اجمالي الموجودات وهو ما يؤثر بدوره على حقوق الملكية ، وكذلك له تأثير هام على تكلفة البضاعة المباعة بسبب تأثره في صحة الأرباح المتحققه، تختلف عناصر المخزون السلعي من وحدة إقتصادية إلى أخرى تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه ، حيث إن عناصر المخزون السلعي في شركات أو منظمات تجارية تختلف اختلافاً تاماً عن المنظمات الزراعية أو الصناعية. [27]

• أراضي تصنف كعقارات استثمارية:

عرفت "القاعدة المحاسبية رقم 14" الاستثمار بأنه أحد الموجودات التي تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية لغرض زيادة مواردها أو لغرض تنمية الثروة من خلال ما تستحصل عليه من التوزيعات (على شكل فوائد أو

ب- أنواع الاراضي في البلديات:

• أراضي تصنف كموجودات ثابتة :

يقصد بها الاراضي التي تقتنيها الوحدة الاقتصادية بغرض إستخدامها في الإنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات ولا توجد نية في بيعها ضمن النشاط الطبيعي للوحدة الاقتصادية ، وان هذه الموجودات توفر البنى التحتية للوحدة للإستمرار في الأنشطة المولدة للإيرادات. [22]

وغالبا ما تشكل الموجودات الثابتة جزء كبير من إجمالي موجودات الوحدة الاقتصادية ، وبالتالي فهي مهمة في عرض الوضع المالي ، وعلاوة على ذلك ، فإن تحديد ما إذا كانت النفقات تمثل موجودات أو نفقات يمكن أن يكون لها تأثير مادي على نتائج عمليات الوحدة المبلغ عنها ، حيث أن البيانات المالية تكشف عن بعض المعلومات المتعلقة بالموجودات الثابتة في العديد من الوحدات الاقتصادية ويتم تجميع هذه الموجودات في فئات مختلفة ، مثل الأراضي والمباني والآلات والمركبات والأثاث والتجهيزات. [23]

أن الاراضي التي تصنف كموجودات ثابتة تتصف بعدم القابلية على التحول إلى نقدية أو من غير المحتمل أن يتم تحويلها إلى نقدية خلال السنة المالية ، فلا يتم الاستحواذ على هذه الموجودات لإعادة بيعها ضمن النشاط الطبيعي للوحدة الاقتصادية ، بل يتم الاحتفاظ بها لممارسة النشاط لفترة تزيد عن سنة مالية واحدة لإنتاج سلع أو تقديم خدمات للوحدة الإقتصادية. [24]

أن هناك مجموعة من الخصائص والشروط الواجب توفرها للاعتراف بالاراضي كموجودات ثابتة تتمثل بالاتي: [25]

- وجود منافع إقتصادية من الموجودات نتيجة الأحداث الماضية ، وهذا يعني أن الحقوق التي تنشأ في المستقبل ولا تخضع لسيطرة الوحدة الاقتصادية في الوقت الحاضر لا يمكن إعتبارها موجودات.
- يجب أن تستحق هذه الحقوق لوحدة إقتصادية محددة ، وهذا يعني إن الوحدة الاقتصادية لها الحق بالسيطرة على الموجود.

أخذ قرار الاستثمار في المجال العقاري بسبب ضخامة الاموال المطلوبة في هذا المجال ويتعرض لمخاطر عالية في حال عدم توفر البيئة الامنة لهذا النوع من الاستثمار. [33]

5. منظمة الانتوساي (International Organization of superme Audit (Institutions)

الانتوساي هي المنظمة الدولية للاجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في البلدان المنتمية الى الامم المتحدة أو الى وكالاتها المتخصصة ، وقد تم تأسيس هذه المنظمة في عام 1953 عندما التقى ممثلو 34 جهازاً رقابياً في المؤتمر الاول في كوبا ، وقد ارتفع عدد الدول الاعضاء الى 194 عضواً كاملاً وخمسة أعضاء مشاركين ، ويقع مقرها في النمسا ، ويعتبر العراق احد الاعضاء في هذه المنظمة ، وتعتبر منظمة الانتوساي منظمة ذاتية الحكم ، مستقلة ومهنية وغير سياسية ، أنشأت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل التجارب والاراء والمعارف ، وللمعمل كصوت معترف به للاجهزة الرقابية ضمن المجموعة الدولية ، ولدعم التحسين المتواصل لدى مجموعة متنوعة من الاجهزة الرقابية الاعضاء في المنظمة ، وتلعب الاجهزة الرقابية دوراً اساسياً في رقابة الحسابات والعمليات والانشطة الحكومية وتراقب التصرفات المالية وتعزز المسائلة الشاملة في الحكومات التابعة لها. وتكون هذه المنظمة المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي كما موضح في جدول (1). [34]

جدول (1) وضع أهم معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي التي تم الاسترشاد بها في إعداد البرنامج المقترح لتدقيق الأراضي التابعة للمؤسسات البلدية.

ت	رقم معيار التدقيق الدولي	رقم معيار الانتوساي	موضوع المعيار
1	250	1250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
2	315	1315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم طبيعة المنشأة وبيئتها
3	510	1510	عمليات التدقيق الأولية - الارصدة الأفتتاحية

عوائد من حقوق الأمتياز أو من توزيعات الأرباح أو من عائد الإيجارات) أو لغرض ارتفاع قيمته الرأسمالية أو لغرض الحصول على منافع أخرى مشابهه لتلك التي تحصل عليها من خلال الأعمال التجارية . [28]

ان أستثمار الاراضي من أهم أنواع الاستثمارات العقارية وتحقق مردود اقتصادي مهم للمستثمر مع انخفاض المخاطر المرتبطة بهذا الاستثمار . [29]

أكد اغلب الباحثين على أهمية أستثمار الاراضي كون الخبراء منقذين بانه لا يوجد ما يسمى بفشل الأستثمارات العقارية ومنها الأراضي والسبب الرئيسي هي الحاجة الى المسكن والتي تعد ليست وليده يومنا هذا بل هي موجوده وقائمة بشكل أساسي ودائمي. [30]

أن أستثمار الأراضي يعتبر من أهم أنواع الأستثمارات في القرن الواحد والعشرين ، وأتجه العديد من المستثمرين الى هذا النوع لما يحققه من عوائد مرتفعة وأنخفاض في المخاطر. [31]

ويعتبر الموقع الجغرافي للاراضي من أهم العوامل المؤثرة على سعر الارض ، حيث يركز المستثمر على موقع الارض قبل أخذ قرار الاستثمار فيها ومدى توفر البنى التحتية الاساسية وحسب نوع الاستثمار سواء كان لانشاء مجمعات سكنية أو مناطق تجارية أو صناعية أو زراعية. [32]

أن المستثمرون في الاراضي والعقارات دائماً ما يبحثون عن البيئة الامنة لاستثمار رأس المال ، وتتطلب البيئة الامنة توفر الاستقرار السياسي والاقتصادي ووجود سياسات نقدية سليمة ومستقرة قبل

الاجراءات التحليلية	1520	520	4
تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة	1540	540	5
الأحداث اللاحقة	1560	560	6
الإقرارات الخطية	1580	580	7
إستخدام عمل مدقق خبير	1620	620	8
المعلومات المقارنة - الارقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	1710	710	9

ثالثاً : الجانب العملي**برنامج مقترح لتدقيق أراضي البلديات:**

قبل البدء بعملية أعداد برنامج التدقيق المقترح يجب الأخذ بالأعتبار الأمور التالية:

1. الأطلاع على القوانين والانظمة والتعليمات النافذة الخاصة بعمل البلديات.
 2. فهم طبيعة عمل البلدية والانشطة التي تقوم بها ، والعوامل التنظيمية بما في ذلك أطار أعداد التقارير المالية.
 3. دراسة النظام المحاسبي الموحد الخاص للبلديات ومدى الالتزام بتطبيقه من قبل البلدية .
 4. دراسة نظام الرقابة الداخلية والهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للبلدية والاطلاع على الصلاحيات المالية والادارية لمدير البلدية ومدراء الاقسام.
 5. الأطلاع على الملف الدائم ومايتضمنه من الحسابات الختامية للسنة الماضية ، وقرارات الادارة ، العقود طويلة الاجل ، القروض .
 6. تحديد الأهداف التي نسعى الى تحقيقها من كل خطوة في برنامج التدقيق حيث أن اجراءات التدقيق ليست الغاية بحد ذاتها وإنما وسيلة لأجل تحقيق هدف معين .
 7. تحديد اجراءات التدقيق التي تمكن المدقق من جمع أدلة الاثبات الكافية والملائمة لتحقيق هدف التدقيق.
- أعداد برنامج مقترح لتدقيق أراضي البلديات :**

تم إعداد برنامج تدقيق مقترح بالاعتماد على القوانين والانظمة والتعليمات النافذة ومعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي ومعايير المحاسبة والابلاغ

المالي الدولية ، وتمثل اجراءات التدقيق المقترحة الحد الأدنى المطلوب القيام به من خطوات يجب اتباعها من قبل المدقق للقيام بعملية الفحص والتدقيق ، ويمكن تطوير البرنامج للاستجابة للتغيرات في القوانين والانظمة والتعليمات النافذة ومعايير التدقيق الدولية ومعايير الابلاغ المالي، ويتضمن البرنامج الفقرات التالية:

1. الإجراءات العامة:

- أ- طلب سجل إجتماعات إدارة البلدية ومراجعة القرارات الهامة المتخذة مثل قرارات بيع الاراضي أو تخصيصها للفئات المشمولة أو أستثمارها ومتابعة سلامة تلك القرارات من الناحية القانونية.
 - ب- طلب كشف بالدعاوى المقامة من قبل البلدية على الغير بخصوص حالات التجاوز على الاراضي العائدة للبلدية أو حالات التزوير في سندات الملكية والتحقق من كفاية إجراءات البلدية بخصوصها.
 - ج- طلب تقارير التدقيق الداخلي الشهرية أو الفصلية أو السنوية بخصوص أراضي البلدية ومتابعة الملاحظات المثبتة بخصوصها وهل تم معالجتها ، والتحقق من سلامة الاجراءات المتخذة في معالجة الملاحظات.
- 2. الأرصدة الافتتاحية:**
- أ- الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية عما إذا كانت الارصدة الافتتاحية لحساب الاراضي سليمة ولاتحتوي على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للبلدية ، من خلال الاتي:

- هـ- طلب كشف بحالات التجاوز على الأراضي التابعة للبلدية موضعاً فيه نوع التجاوز وأسم الجهة المتجاوزة وفترة التجاوز ، وبيان إجراءات البلدية بخصوص إزالة تلك التجاوزات ، ودراسة مدى سلامة إجراءات البلدية بخصوصها.
- و- التأكد من تطبيق إجراءات قرار مجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 154 لسنة 2001 الخاص بإزالة التجاوزات على عقارات الدولة والبلديات من خلال الآتي:
- أولاً: تشكيل لجنة من قبل البلدية لإزالة حالات التجاوز على أملاكها وأستحصال التكاليف من المتجاوز .
- ثانياً: في حالة تعذر إزالة التجاوز من قبل البلدية فعليها أشعار المحافظ لإزالة التجاوز .
- ثالثاً: تحريك دعوى جزائية ضد المتجاوز على أملاك البلدية وفق البند (أولاً) من قانون أصول المحاكمات الجزائية رقم (23) لسنة 1971 .
- ز- التحقق من تسجيل كافة الأراضي التابعة للبلدية في دائرة التسجيل العقاري والافصح عن أي أراضي لم يتم تسجيلها ، وماهي أسباب عدم التسجيل أن وجدت .
- ح- التحقق من حالات النزاع حول ملكية الاراضي بين البلدية والاطراف الاخرى ، والتحقق من إجراءات البلدية ومدى سلامتها من الناحية القانونية.
- ط- التحقق من حالات رهن الأراضي التابعة للبلدية وودراسة أسباب الرهن ، وهل تمت وفق الصلاحيات الممنوحة ومدى توافقها مع القوانين والانظمة والتعليمات .
- ي- التحقق من سلامة إجراءات حفظ وثائق الملكية والسجلات الخاصة بالأراضي التابعة للبلدية .
- ك- القيام بزيارات ميدانية لعينة من الأراضي العائدة للبلدية للتحقق من سلامة أستغلالها في ممارسة أنشطة البلدية الطبيعية وحسب نوع الارض مثلاً حدائق ومنتزهات أو مشاتل أو بناء أو تجارية.
- أولاً: التأكد من ترحيل أرصدة الفترة السابقة إلى الفترة الحالية بشكل صحيح .
- ثانياً: التأكد من إن الارصدة الافتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.
- ثالثاً: التأكد من تصنيف الاراضي كموجودات ثابتة أو مخزون أراضي بغرض البيع أو أراضي أستثمارية.
- ب- التحقق من حالة تعديل الارصدة الافتتاحية لحساب الاراضي ودراسة أسباب التعديل ، والتأكد سلامة تلك التعديلات من الناحية المحاسبية.
- 3. الموجودات الثابتة (الأراضي):**
- أ- طلب كشف بالأراضي العائدة الى البلدية والتي تستخدم لغرض القيام بنشاطها الطبيعي ومصنفة حسب أستخداماتها مثل أراضي زراعية (حدائق ومنتزهات ومشاتل) ، أراضي بناء ، تجارية ، طمر صحي ، فضاء ، وموضح في الكشف مساحة تلك الأراضي ، موقعها الجغرافي ، قيمتها ، رقم التسجيل العقاري.
- ب- التأكد من تثبيت كافة الاراضي العائدة للبلدية والمستخدمة للقيام بالانشطة الطبيعية للبلدية في سجل الموجودات الثابتة (الأراضي) وحسب كل نوع ، وأن التسجيل والتعديل عليها يتم بصورة صحيحة .
- ج- التأكد من صحة تسجيل الإضافات والاستبعادات التي تتم على الأراضي في سجل الموجودات الثابتة وحسب كل نوع معززاً بكافة الأوليات المطلوبة.
- د- طلب قوائم الجرد السنوي للأراضي وحسب كل نوع كما في 31/كانون الاول ومطابقتها مع السجلات المختصة والتي تمت من قبل لجان الجرد في البلدية ودراستها وملاحظة الفروقات ان وجدت وكيف تم معالجتها ، ودراسة أي ملاحظات أخرى تمت الإشارة إليها من قبل لجان الجرد أو المطابقة.

- ل- التحقق من أراضي الطمر الصحي والمحطات الوسطية للنفايات ومدى سلامة اختيار مناطقها بعيدة عن التجمعات السكانية ، والتحقق من توافر المعايير الصحية والبيئية في تلك الأراضي.
- م- التحقق من استخدام نموذج إعادة التقييم للأراضي المصنفة كموجودات ثابتة ، لعدم وجود تكلفة للأراضي بسبب حصول البلدية عليها بموجب قانون رقم (80) لسنة 1970 (المعدل) لتمليك الأراضي الاميرية الواقعة ضمن حدود البلدية الى الوحدات الادارية(البلديات).
- ن- التحقق من أستعانة البلدية بمقوم مستقل مؤهل ولديه الخبرة في مجال تقييم الأراضي ، والتحقق من الأخذ بالاعتبار مساحة الاراضي وموقعها والبنى التحتية المتوفرة.
- س- التأكد من إعادة تقييم الأراضي سنوياً في حالة وجود أختلاف جوهري وكبير بين القيمة العادلة للأراضي وقيمتها الدفترية، أما إذا لم يكن الاختلاف بين القيمتين جوهرياً فيتم إعادة التقييم كل ثلاث الى خمس سنوات.
- ع- التأكد من أن فائض إعادة التقييم تم عرضه بشكل مستقل في قائمة المركز المالي ضمن حقوق الملكية ، أما خسائر إعادة التقييم فيتم غلقها في حساب الارياح والخسائر.
- ف- التحقق من فصل قيمة الأرض عن قيمة المبنى المشيد عليها وتسجيل الأراضي حسب نوعها في السجلات المختصة والمحاسبة عنها بشكل منفصل.
- ص- التأكد من قيام إدارة البلدية بالافصاح عن تاريخ سريان إعادة التقييم ، وهل تم استخدام مقيم مستقل مؤهل وخبير في مجال تقييم الأراضي.
- ق- في حالة حصول شك بسلامة التقديرات المحاسبية للأراضي فيجب استخدام عمل فرد أو مؤسسة تملك خبرة في مجال تثمين الأراضي للمساعدة في
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للتحقق من سلامة تلك التقديرات.
- ر- التأكد من سلامة المعلومات المقارنة لحساب الأراضي ومدى اتقانها مع القيم والافصاحات الاخرى للفترة السابقة.
4. مخزون الأراضي بغرض البيع:
- أ- طلب كشف بمخزون الأراضي بغرض البيع الذي تملكه البلدية ومصنف الى مخزون أراضي بغرض البيع بأسعار تجارية ومخزون أراضي بغرض البيع بأسعار مخفضة وموضح في الكشف رقم قطعة الأرض ، مساحتها ، قيمتها، موقعها الجغرافي .
- ب- التأكد من استخدام نموذج القيمة التحصيلية لتقييم مخزون أراضي بغرض البيع بأسعار تجارية لعدم وجود تكلفة للأراضي بسبب حصول البلدية عليها بموجب قانون رقم (80) لسنة 1970 (المعدل) لتمليك الأراضي الاميرية الواقعة ضمن حدود البلدية الى الوحدات الادارية(البلديات)، أما مخزون أراضي بغرض البيع بأسعار مخفضة فيقيم حسب القوانين والتعليمات النافذة.
- ج- التحقق من أستعانة البلدية بمقوم مستقل مؤهل ولديه الخبرة في مجال تقييم مخزون الأراضي بغرض البيع بأسعار تجارية ، والتحقق من الأخذ بالاعتبار مساحة الاراضي وموقعها والميزات التجارية والبنى التحتية المتوفرة.
- د- التحقق من تثبيت كافة قطع الاراضي المخصصة للبيع سواء بأسعار تجارية أو مخفضة والمصنفة كمخزون أراضي بغرض البيع في السجلات.
- هـ- التحقق من صحة وسلامة عمليات الإضافات الى مخزون الأراضي بغرض البيع ، وكذلك التحقق من صحة وسلامة عمليات البيع لذلك المخزون وحسب كل نوع معززاً بكافة الأولويات المطلوبة.
- و- التحقق من حالات التحويل من مخزون الأراضي بغرض البيع بأسعار تجارية الى مخزون الأراضي

مدير أو رئيس ملاحظين ولديهم خدمة وظيفية لاتقل عن عشرة سنوات.

ثالثاً: أعداد كشف بالاراضي المراد بيعها وتحديد موقعها ومساحتها وميزاتها التجارية.

رابعاً: تقدير سعر البيع بالاتفاق أو بالاكثرية مع تنظيم محضر بذلك.

خامساً: التحقق من الاعلان في صحيفة يومية مع ذكر كافة تفاصيل الاراضي المراد بيعها مع تثبيت الاعلان في لوحة اعلانات البلدية ، وللبلدية الحق في نشر الاعلان بالطرق الاخرى مدى ماكان ذلك مناسباً.

سادساً: اجراء المزايدة ضمن حدود البلدية.

سابعاً: أستحصال تامينات من المشتركين في المزايدة لاتقل عن (20%) من القيمة المقدرة للارض.

ثامناً: إذا لم يصل سعر المزايدة الى القيمة المقدرة فيتم تمديد فترة المزايدة لـ (15) يوم.

تاسعاً: إذا لم تصل المزايدة الثانية الى (80%) من القيمة المقدرة للارض فيعاد التقدير عن طريق لجنة تقدير جديدة.

ل- التأكد في حالة بيع مخزون الاراضي للبلدية وفق المادة (25/ثالثاً) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 (المعدل) الالتزام بالاتي:

أولاً: أستحصال موافقة وزير.

ثانياً: تكون الارض مخصصة للسكن.

ثالثاً: بدل البيع حقيقي بناءً على تقدير لجنة مختصة وبدون مزايدة علنية.

رابعاً: ان يكون مقدم الطلب عراقياً لايملك هو أو زوجته أو اولاده القاصرون داراً أو شقة على وجه الأستقلال ولم يكونوا قد حصلوا على أرض أو وحدة سكنية من الدولة.

م- التأكد من تسديد المشتري بدل البيع وكما يلي:

أولاً: التأكد من دفع المشتري بدل البيع كاملاً خلال مدة (30) يوم من الاحالة .

بغرض البيع بأسعار مخفضة ، وماهي اسباب ذلك التحويل ، وهل تم وفق الصلاحيات الممنوحة للبلدية وضمن القوانين والتعليمات النافذة.

ز- طلب قوائم الجرد السنوي لمخزون الاراضي بغرض البيع وحسب كل نوع كما في 31/كانون الاول ومطابقتها مع السجلات المختصة والتي تمت من قبل لجان الجرد في البلدية ودراستها وملاحظة الفروقات أن وجدت وكيف تم معالجتها ، ودراسة أي ملاحظات أخرى تمت الإشارة اليها من قبل لجان الجرد أو المطابقة.

ح- طلب كشف بحالات التجاوز على قطع الأراضي المصنفة كمخزون أراضي بغرض البيع ، ونوع التجاوز وأسم الجهة المتجاوزة وفترة التجاوز ، وماهي اجراءات البلدية بخصوص إزالة تلك التجاوزات ، ودراسة مدى سلامة وكفاية اجراءات البلدية بخصوصها ، والتأكد بتطبيق ماورد بقرارمجلس قيادة الثورة (المنحل) رقم 154 لسنة 2001 المشار اليه سابقاً.

ط- التحقق من قيام البلدية بأرسال طلب الى دائرة التسجيل العقاري للتأكد من عدم وجود حالات الاستيلاء أو تزوير السندات العقارية والأستحواذ على قطع الأراضي المحتفظ بها من قبل البلدية كمخزون أراضي بغرض البيع .

ي- التحقق من حالات النزاع حول ملكية الاراضي بين البلدية والاطراف الاخرى ، والتحقق من اجراءات البلدية ومدى كفايتها وسلامتها من الناحية القانونية.

ك- التأكد في حالة بيع الاراضي عن طريق المزايدة العلنية الالتزام بالاتي:

أولاً: أستحصال موافقة الوزير (أو من يخوله) على قرار البيع.

ثانياً: تشكيل لجنة التقدير من ثلاثة أعضاء من ذوي الخبرة ويكون أحدهم موظفاً حسابياً لايقبل عنوانهم عن

ثانياً: للوزير (أو من يخوله) الموافقة على دفع المبلغ مقسطاً كالتالي:

• نصف بدل البيع زائداً كامل مصاريف خلال (30) يوم من تاريخ الاحالة.

• بقية البديل بأقساط لا تتجاوز (5) أقساط ولا يمتد اخر قسط الى (3) سنوات من تاريخ الاحالة.

ثالثاً : وضع إشارة الحجز الاحتياطي في دائرة التسجيل العقاري لحين سداد كامل بدل البيع.

ن- التحقق من سلامة إجراءات توزيع قطع الاراضي للموظفين والمواطنين (بأسعار مخفضة) والتأكد من الاتي:

أولاً: التحقق من تشكيل لجان مختصة تتولى عملية استلام طلبات الشرائح المشمولة وتخصيص قطع الاراضي.

ثانياً: التحقق من عدد ومواقع ومساحات قطع الاراضي الموزعة وانها ضمن مخزون الاراضي بغرض البيع بأسعار مخفضة.

ثالثاً : فحص وتدقيق أضايبير المستفيدين من تخصيص قطع الاراضي بأسعار مخفضة وانها مستوفية لكافة المتطلبات القانونية والتي منها تقديم طلب تخصيص قطعة الارض واستكمال الموافقات الاصولية وفحص اسم مقدم الطلب من عدم استفادته وزوجه سابقاً من تخصيص قطع الاراضي وتأييد من دائرته في حال كون المستفيد موظف حكومي مثبت فيه مدة خدمته مع التحقق من صحة احتساب نقاط المنافسة للحصول على الاراضي مع ارفاق كافة الوثائق الرسمية المطلوبة.

رابعاً: التحقق من استكمال كافة المتطلبات الشكائية والقانونية بخصوص تسجيل قطع الاراضي باسماء المستفيدين في دائرة التسجيل العقاري.

خامساً: التحقق من استيفاء كافة الرسوم وبدلات بيع الاراضي من المستفيدين.

سادساً: التأكد من تسجيل أسماء المستفيدين وأسماء أزواجهم في حاسبة املاك البلدية لضمان عدم استلامهم قطع اراضي في المستقبل بأسعار مخفضة.

س- التأكد من الافصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في قياس مخزون أراضي بغرض البيع ، ومبلغ أي تخفيض في قيمة المخزون ، ومبلغ مخزون الأراضي المرهون لضمان الالتزامات.

ع- التأكد من سلامة المعلومات المقارنة لحساب مخزون الاراضي بغرض البيع وانها تتفق مع القيم والافصاحات للفترة السابقة ، والتأكد من أن السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية ، وفي حالة وجود تغييرات في السياسات المحاسبية التأكد ما اذا تم محاسبة تلك التغييرات بشكل مناسب وعرضها والافصاح عنها بشكل كافي.

ف- القيام بأداء بعض الاجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق للمساعدة في تكوين إستنتاجات حول اذا كانت أرصدة حسابات الأراضي المثبتة في البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق لنشاط البلدية من خلال الاجراءات التالية :

أولاً: مقارنة حساب مبيعات الاراضي خلال السنة مع مخزون أراضي بغرض البيع لمعرفة مقدار الانخفاض أو الزيادة في المخزون.

ثانياً: مقارنة إيرادات الاراضي بغرض البيع للسنة الحالية مع السنة السابقة للوقوف على أسباب الزيادة والانخفاض في تلك الإيرادات.

5. المقارنات الاستثمارية (الأراضي الاستثمارية):

أ- طلب كشف بالأراضي المستثمرة (المؤجرة للغير) ومصنفة حسب استخداماتها مثل أراضي استثمار زراعية (حدائق ومنتزهات ومشاتل) ، ساحات وقوف سيارات، ساحات بيع السيارات ، علوات بيع الفواكه والخضر ، علوات بيع المواشي والاسماك ، وموضح في الكشف رقم قطعة الأرض ، مساحتها

، قيمتها، موقعها الجغرافي ، مدة الايجار ، مبلغ الايجار ، أسم المستأجر .

ب- التأكد من أن عملية الايجار تمت حسب قانون بيع وأيجار أموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 (المعدل) ، وحسب الاتي:

أولاً: الايجار تم بموافقة الوزير (أو من يخوله) .

ثانياً: تشكيل لجنة التقدير من ثلاثة أعضاء من ذوي الخبرة ويكون أحدهم موظف حسابي لا يقل عنانهم عن مدير أو رئيس ملاحظين ولديهم خدمة وظيفية لا تقل عن عشرة سنوات.

ثالثاً: أعداد كشف بالاراضي المراد تأجيرها وتحديد موقعها ومساحتها وميزاتها التجارية.

رابعاً: تقدير بدل الايجار بالاتفاق أو بالاكثرية مع تنظيم محضر بذلك.

خامساً: التحقق من الاعلان في صحيفة يومية وتستثنى بدلات الايجار المقدره التي تقل عن (500000) دينار من الاعلان في الصحيفة ، ويذكر في الاعلان كافة تفاصيل الاراضي المراد تأجيرها مع تثبيت الاعلان في لوحة اعلانات البلدية ، وللبلدية الحق في نشر الاعلان بالطرق الاخرى مدى ماكان ذلك مناسباً.

سادساً: اجراء المزايدة ضمن حدود البلدية.

سابعاً: أستحصال تأمينات من المشتركين في المزايدة لا تقل عن (20%) من القيمة المقدره لبدل الايجار .

ثامناً: إذا لم يصل سعر المزايدة الى القيمة المقدره لبدل الايجار فيتم تمديد فترة المزايدة لـ (15) يوم.

تاسعاً: إذا لم تصل المزايدة الثانية الى (80%) من القيمة المقدره لبدل الايجار فيعاد التقدير عن طريق لجنة تقدير جديدة.

ج- التأكد من سلامة عقود إيجار الاراضي المبرمة بين البلدية والغير من الناحية القانونية ، والتحقق من تثبيت مبلغ الايجار السنوي ، ومدة الأيجار ، والية سداد مبلغ الايجار ، والغرض من الأيجار .

د- التحقق من تسديد المؤجر بدل الايجار حسب قانون بيع وايجار أموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 (المعدل) وكما يلي :

أولاً: التأكد (في حالة مدة الايجار سنة واحدة) دفع بدل الايجار مع المصاريف كاملة خلال مدة (30) يوماً من تاريخ الاحالة.

ثانياً: التأكد في حالة تقسيط مبلغ الايجار السنوي أستحصال موافقة الوزير (أو من يخوله) على أن يكون تقسيط المبلغ حسب الاتي:

- ثلث بدل الايجار خلال (30) يوماً من تأريخ الاحالة.
- بقية البديل بأقساط لاتزيد عن (4) أقساط على أن يكون اخر قسط بعد (9) أشهر من تاريخ الاحالة.
- ثالثاً: التأكد (في حالة مدة الايجار تزيد عن سنة) يلزم المؤجر بدفع بدل الايجار مع مع المصاريف كاملة خلال مدة (30) يوماً من تاريخ الاحالة.
- رابعاً: التأكد في حالة تقسيط مبلغ الإيجار الكلي أستحصال موافقة الوزير (أو من يخوله) على أن يكون تقسيط المبلغ حسب الاتي:
- ثلث كامل بدل الايجار خلال (30) يوماً من تأريخ الاحالة.
- بقية البديل بأقساط لاتزيد عددها عن ضعف سنوات الايجار على ان يدفع القسط الاخير قبل انتهاء مدة الايجار بـ (6) أشهر .

هـ- التحقق من تثبيت المبالغ المستلمة في المستندات والسجلات المختصة.

و- التحقق من قيام البلدية باتخاذ كافة الإجراءات القانونية بحق المستأجرين المتأخرين في سداد مبالغ الايجار أو المخلين بشروط عقد الأيجار بما يضمن مصالح البلدية .

ز- التأكد من قيام البلدية بتحميل المستأجر المتأخر بتسديد اقساط الايجار غرامة بما يعادل سعر الفائدة التأخيرية التي تستوفيه المصارف الحكومية

- م- التحقق من قيام البلدية بتطبيق المادة (16) من قانون بيع وإيجار أموال الدولة رقم (21) لسنة 2013 (المعدل) والتأكد من التالي:
- أولاً: لا تتجاوز مدة المساطحة (25) سنة غير قابلة للتجديد تؤول بعدها المشيدات الى البلدية بدون بدل.
- ثانياً: التأكد من استيفاء بدل المساطحة سنوياً على ان تتم مراجعة البديل كل (5) سنوات.
- ثالثاً: التأكد من إستيفاء بدل المساطح بأقامة المشيدات خلال المدة المحددة في عقد المساطحة.
- رابعاً: التأكد في حالة تأخر المساطح عن تسديد بدل الايجار السنوي استحصا ل موافقة الوزير (أو من يخوله) بمدة مناسبة ، بعدها يحمل المساطح غرامة بما يعادل الفائدة المصرفية لبديل الايجار المستحق.
- خامساً: التأكد في حالة تكرار تأخر المساطح عن تسديد بدل الايجار فللوزير (أو من يخوله) الغاء عقد المساطحة وايلولة المشيدات القائمة الى البلدية دون بدل.
- ن- القيام بزيارات ميدانية لعينة من الأراضي المستثمرة بأسلوب المساطحة للتأكد من التزام المستثمرين بأستغلال الأراضي للغرض المثبت في عقد المساطحة .
- س- التحقق من عقود المساطحة المنتهية وأجراءات البلدية بخصوصها مثل تحويل المباني والمنشآت الى الموجودات الثابتة (أراضي و مباني) وأستغلالها من قبلها ، أو أستثمارها عن طريق أيجارها للمستثمر نفسة أو للغير.
- ع- التأكد من إستخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الأراضي الاستثمارية لعدم وجود تكلفة حقيقية لتلك الاراضي بسبب حصول البلدية عليها بموجب قانون رقم (80) لسنة 1970 (المعدل) تملك الاراضي الاميرية الواقعة ضمن حدود البلدية الى الوحدات الادارية(البلديات)، والتأكد من قيام البلدية بأستخدام مقيم مستقل مؤهل وذو خبرة في مجال
- ، وإذا تكرر ذلك فيتم الغاء التسيط واستيفاء ماتبقى من بدل الايجار والغرامة بما يعادل سعر الفائدة المستحقة دفعة واحدة وفق قانون تحصيل الديون الحكومية.
- ح- القيام بزيارات ميدانية لعينة من الأراضي المؤجرة للتأكد من ألتزام المؤجرين بأستغلال الأراضي للغرض من التأجير والمثبت في العقد.
- ط- التحقق من عقود الايجار المنتهية وأجراءات البلدية بخصوصها ، والتأكد من عدم استمرار اشغالها من قبل المؤجر بدون تجديد العقد.
- ي- طلب قوائم الجرد السنوي للأراضي المستثمرة (المؤجرة للغير) وحسب كل نوع كما في 31/كانون الاول ومطابقتها مع السجلات المختصة والتي تمت من قبل لجان الجرد في البلدية ودراستها وملاحظة الفروقات أن وجدت وكيف تم معالجتها ، ودراسة أي ملاحظات أخرى تمت الأشارة اليها من قبل لجان الجرد أو المطابقة.
- ك- طلب كشف بالأراضي المستثمرة بطريقة المساطحة موضح في الكشف رقم قطعة الأرض ، مساحتها ، قيمتها ، موقعها الجغرافي ، رقم التسجيل العقاري ، أسم المستثمر ، مدة المساطحة ، مبلغ الايجار السنوي ، المشروع أو المبنى المراد تشييده على الاراضي مثل فندق، بناية تجارية ، مدينة العاب.
- ل- التأكد من سلامة عقود المساطحة المبرمة بين البلدية والمستثمرين من الناحية القانونية ، والتحقق من تثبيت مدة المساطحة ، ومدة أنتهاء الأنشآت ، ومبلغ الأيجار عن قيمة الارض المستثمرة ، وتاريخ بدأ سداد مبالغ الايجار ، والمشروع أو المبنى المراد تشييده على الأراضي.

الى (موجودات ثابتة ، مخزون أراضي بغرض البيع، الاراضي الاستثمارية) وأن الادارة مسؤولة عن صحة الارصدة الظاهرة وذلك بهدف دعم أدلة التدقيق الاخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية أو الاثباتات المحددة في البيانات المالية .

ب- أستحصل اقرارات خطية من إدارة البلدية بأنها كشفت عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والانظمة والتعليمات المعروفة والتي سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند اعداد البيانات المالية.

ج- التأكد من تأريخ الاقرار الخطية يجب ان يكون اقرب مايمكن الى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات وليس بعد ذلك ، وكذلك يجب ان تكون الاقرارات لكافة البيانات المالية والفترات المشار اليها في تقرير المدقق.

7. الأحداث اللاحقة :

أ- التحقق من كافة الأحداث المتعلقة بحساب الأراضي الحاصلة بين تأريخ اصدار البيانات المالية وتأريخ اصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الافصاح عنها وفق الاجراءات التالية:

أولاً: التأكد في حالة بيع أراضي بعد تأريخ اصدار البيانات المالية للبلدية دون أظهار تلك الاراضي ضمن مخزون أراضي بغرض البيع مما يدل على عدم أدراج تلك الاراضي ضمن حساب المخزون ويتطلب تعديل حساب المخزون في البيانات المالية للبلدية.

ثانياً: التحقق من عقود إيجار الاراضي الاستثمارية المبرمة بعد تأريخ البيانات المالية للبلدية والتي لم يتم أظهار اقيامها ضمن حساب الاراضي الاستثمارية مما يدل على عدم صحة رصد حساب الاراضي الاستثمارية الظاهر في البيانات المالية ويتطلب تعديل حساب الاراضي الاستثمارية في البيانات المالية للبلدية.

ب- الطلب من إدارة البلدية أقرار خطي حول تعديل أو الافصاح عن كافة الأحداث الخاصة بحساب الاراضي حسب نوعها الحاصلة بعد تأريخ إصدار

تقييم الاراضي. والتأكد من عرض الاراضي الاستثمارية بشكل مستقل في قائمة المركز المالي. ف- التأكد من تسجيل الزيادة في قيمة الاراضي الاستثمارية في حساب ايرادات اعادة التقييم ، اما الانخفاض فيسجل في حساب خسائر اعادة التقييم. ويتم غلق الحسابين في الارباح والخسائر.

ص- عندما يتم تغيير استخدام الاراضي من أو الى الأراضي الاستثمارية فيجب التأكد من إعادة تويب تلك الأراضي حسب الحالات التالية ، مع التحقق بانه يجب أن تكون بالقيمة العادلة بتأريخ التغيير في الاستخدام:

أولاً : في حالة بدأ الاشغال من البلدية واستخدام الاراضي للقيام بأنشطتها الطبيعية فتبويب على الموجودات الثابتة.

ثانياً : في حالة نية البلدية ببيع أراضي معينة فيجب تويبها على حساب مخزون أراضي بغرض البيع.

ثالثاً : في حالة ايجار الاراضي الى الغير فيجب تصنيف تلك الاراضي على انها عقارات استثمارية.

ق- التأكد من الافصاح عن أيراد التأجير على شكل جداول أو أي شكل آخر مناسب.

ر- التأكد من الافصاح عن كافة الاراضي المستثمرة بأسلوب المساطحة بشكل منفصل في البيانات المالية والكشوفات المرفقة بها بحيث يتم متابعة تاريخ بدأ المساطحة وتأريخ انتهائها واليرادات المرتبطة بها أضافة الى التفاصيل الاخرى.

ش- التأكد من قيام البلدية بعد تأريخ انتهاء عقد المساطحة تسجيل قيمة الأنشاءات على المباني مع استمرار تويب قيمة الأراضي على الأراضي الاستثمارية.

6. أقرارات الإدارة (شهادة الإدارة):

أ- الحصول على أقرارات خطية من إدارة البلدية بإنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد البيانات المالية وان كافة أقيام الاراضي المثبتة في السجلات سليمة ومصنفة

2016/12/31 مبيناً فيها حساب الاراضي والمصنفه كموجودات ثابتة ومخزون أراضي بغرض البيع والاراضي الاستثمارية وحسب معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ،وكما موضح في جدول (2) أدناه:

البيانات المالية والتي يقضي إطار اعداد التقارير المالية تعديلها أو الافصاح عنها.
8. لغرض بيان أهمية تدقيق حساب الاراضي نعرض قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) لبلدية النجف الاشرف للسنة المالية المنتهية في

جدول (2) الميزانية العامة (المعدلة) كما في 31/ كانون الاول/2016

رقم الدليل المحاسبي	أسم الحساب	2016/دينار	2015/دينار
1	<u>الموجودات</u>		
	<u>الموجودات غير المتداولة :</u>		
11	الموجودات الثابتة	26789788902	29181988321
111	الاراضي	63224000000	63224000000
118	النفقات الايرادية المؤجلة	363758050	135802100
12	مشروعات تحت التنفيذ	3385000000	3385000000
15	الاستثمارات العقارية (الاراضي الاستثمارية)	561191587750	561191587750
	مجموع الموجودات غير المتداولة	654954134702	657118378171
	<u>الموجودات المتداولة :</u>		
13	المخزون	755341336	813902759
137	مخزون أراضي بغرض البيع	174934488000	174934488000
16	المدينون	5673574665	3381070249
18	النقود	42644891065	58894012576
19	حسابات متقابلة مدينه	10030137	-
	مجموع الموجودات المتداولة	224018325203	234638473584
	مجموع الموجودات	878972459905	891756851755
2	<u>مصادر التمويل :</u>		
	<u>مصادر التمويل طويلة الاجل :</u>		
21	رأس المال	437732123019	446880401334
22	الاحتياطات	29460562596	29447685784
225	العجز المتراكم	(5561169189)	-
271	فائض اعادة تقييم الاراضي	408169117340	408169117340
	مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	869800633766	884497204458
	<u>مصادر التمويل قصيرة الاجل :</u>		
26	الدائنون	9161796002	7259647297
29	حسابات متقابلة دائنه	10030137	-
	مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل:	9171826139	-
	مجموع مصادر التمويل	878972459905	891756851755

رابعاً : الاستنتاجات والتوصيات

1. الاستنتاجات :

أ- لا يوجد برنامج تدقيق متكامل لتدقيق أراضي البلديات لدى ديوان الرقابة المالية الاتحادي أو المؤسسات البلدية.

ب- إن تصميم برنامج لتدقيق أراضي البلديات بالإستناد على معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي والقوانين والانظمة والتعليمات النافذة يساهم في تحسين عملية تدقيق الاراضي العائدة للمؤسسات البلدية ويساعد المدققين في إنجاز إجراءات التدقيق بأنسبابية عالية ويحقق أهداف التدقيق بكفاءة وفاعلية.

ج- وجود جهاز تدقيق داخلي كفوء في البلدية يساهم في تحقيق أهداف البلدية بفاعلية ، ويساعد في تقليل جهد ووقت التدقيق الخارجي.

د- توجد عدة أستعمالات للأراضي في البلديات حيث تستخدم للقيام بالانشطة الطبيعية للبلدية أو لغرض بيعها أو لغرض إستثمارها وإيجارها للغير مما يستوجب إحكام السيطرة والرقابة عليها.

هـ- أراضي البلديات تصنف الى أراضي موجودات ثابتة ، مخزون أراضي لغرض البيع ، أراضي

أستثمارية وتختلف في طرق القياس والافصاح المحاسبي عنها.

2. التوصيات :

أ- على الجهات الرقابية تبني برنامج تدقيق متكامل لتدقيق الاراضي العائدة للبلديات.

ب- ضرورة الاسترشاد بمعايير التدقيق الدولية عند القيام باجراءات التدقيق ، بالاضافة الى مراعاة القوانين والانظمة والتعليمات المرعية.

ج- ضرورة التعاون والتنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي أثناء تنفيذ أعمال الرقابة والتدقيق بما يضمن تغطية شاملة لأنشطة البلدية بما يحقق

أهداف التدقيق بشكل عام ويعود بالفائدة على البلديات.

د- فصل إجراءات التدقيق لحساب الاراضي حسب نوعها سواء كانت مصنفة كموجودات ثابتة أو مخزون أراضي لغرض البيع أو أراضي أستثمارية ، والتحقق من سلامة القياس والافصاح المحاسبي عنها.

المصادر

1. أرينز ، إلفين ، لوبك ، جيمس ، "المراجعة" ، ترجمة د. محمد محمد عبد القادر النسيطي، دار المريخ للنشر، السعودية ، الرياض ، (2005) ، ص21.

2. Kagermann, Henning & William Kinney & Karlheinz Kuting "Internal Audit Handbook" , Springer-Verlag Berlin Heidelberg , Germany , (2008),p2.

3. Youssef, M." The effectiveness of external audit in achieving the reliability of accounting information under the financial accounting system" (SCF) (Master thesis, Qasidi Merbah University, Ouargla, Algeria), (2013),p9.

4. Abdallah, Sara Abdallah, "External auditor type, discretionary accruals and investors' reactions", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 8 Issue:3, (2018), pp.352-368.

5. Alves, Sandra Alves, "The impact of audit committee existence and external audit on earnings management: Evidence from Portugal", Journal of Financial Reporting & Accounting, Vol. 11 Issue: 2,(2013), p146.

6. فروج ، أسماء "اهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات مؤسسات الدولة الاقتصادية "دراسة حالة ،مذكرة مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير أكاديمي، علوم التيسير ، علوم مالية مصرفية ، (2016) ، ص25.

7. توماس ، وليم توماس ، رام سون هنكي "المراجع بين النظرية والتطبيق" ، ترجمة احمد حامد الحجاج ، كمال الدين سعيد، الاردن ، دار الرواق للنشر والتوزيع، (2003) ، ص 312.

20. الشباني، وليد محمد " مبادئ المحاسبة والتقارير المالي " ، العبيكان للنشر ، (2014)، ص386.
21. ديوان الرقابة المالية الاتحادي "النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات"،(2012).
22. Gupta, Kamal Gupta, " Contemporary Auditing", 6th Edition, NEW DELHI, Tata McCirau-Hill Publishing Company Limited, (2005) , p 273 .
23. Kieso ,Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, Terry D. Warfield, Nicola M. Young, Irene M. Wiecek, Bruce J. McConomy "Intermediate Accounting", 11 th edition, John Wiley & Sons, Volume, (2016) , p226.
24. Scott, Peter, " Accounting for Business", United Kingdom, OXFORD.
25. Hendriksen ,Eldons J, (1982), "Accounting Theory", 14th.ed., Home wood ,Richard lewin , (2012) , p 251.
26. Schroeder ,Richard G. Myrtle Clark, Jack M. Cathey" Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Case ",11rd Edition , Pearson- Hill, .(2010), p191 .
27. عبد ربه ، رائد حسين ،"مبادئ المحاسبة المالية الجزء الثاني " المنهل للنشر والتوزيع، (2016)،ص9.
28. مجلس المعايير والقواعد المحاسبية في جمهورية العراق ،القاعدة المحاسبية رقم (14) " المحاسبة عن الاستثمارات ، الجلسة المنعقدة بتاريخ (2001\5\7)، ص1.
29. Simiyu, LunaniAbiud & Huo, Xuexi&Baljinnyam, Baasankhuu&, "Determinants of Funds Demand and Supply; Deepening Finance Access of Real Estate Investment in China, European Researcher", (2012), p201.
30. بتال & الراوي ، احمد حسين ،محمد مزعل "دور المشاريع الخاصة في تمويل المشاريع الصغيرة والمتوسطة بالعراق " مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية ، (2011) ، العدد(7)،مجلد4،ص3.
8. Robert ,bret" comptabilite et audit,dumod",2edition,paris, .(2009), p403.
9. القاضي & دحدوح ، حسين احمد،حسين يوسف ، "اساسيات التدقيق في ظل المعايير الدولية الاميركية" عمان ،الاردن،(2005)،ص24.
10. Hall , James A. "Information Technology Auditing and Assurance" , Third Edition , South – Western , U.S.A, (2011) , p6
11. Kagermann,H. ,kinney,W. ,kuting, K., "Internal audit handbook" , Z.keil,trans ,springer-verlag berlin Heidelberg , USA ,(2008), P44.
12. Robert, B. "Guide to Internal Audit" . protiviti Inc. 2nd ed, USA ,(2009) , p3-4.
13. ذنبيات ، علي ، "مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي لتحقيق الشفافية المالية" ، مجلة دراسات العلوم الادارية، العدد الثاني،(2008) ، ص35.
14. شقير ، حمد ، "العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي" ، مجلة المدقق ، العدد 41 ، (2000)، ص10.
15. أبو سرعة ، عبد السلام عبد الله سعيد ، "التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق - جامعة الجزائر، (2010) ، ص 97.
16. قانون ادارة البلديات رقم (165) لسنة 1964 (المعدل) ، ص1.
17. Cohen ,Sandra Cohen "Assessing financial distress where bankruptcy is not an option" An alternative approach for iocal municipalities European journal of operational research, (2011) , p270.
18. Thomas J. Campanella" The Concrete Dragon: China's Urban Revolution and What it Means for the World", New York: Princeton Architectural Press, ,(2014), p41.
19. الحياي ، وليد ناجي، "المحاسبة المتوسطة" ، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، (2007)،ص239 .

31. الجميل & سليمان ، سرمد كوكب ، سرى تقي محمد ، " مقومات الاستثمار العقاري في العراق ومحدداته" ، جامعة الموصل، كلية الادارة والاقتصاد ، (2015)، ص172.

32. Conning, J. and J. A. Robinson "Land Reform and the Political Organization of Agriculture", CEPR, London. ,(2002) , p 95.

33. Langer ,Nina Herne, "Betriebliche Finanzwirtschaft. Investition und Finanzierung bei der Adidas AG " 1. Auflage, München : GRIN Verlag, Online-Ressource, 16 Seiten, (2016) , p 11.

34. السعبري، أبراهيم موسى ، السعدي ، حوراء احسان خليل ، "تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق" ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد السابع والعشرون، (2012) ،ص221.