

تأثير التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من ممارسات الإدارة (بحث استطلاعي وتحليلي)

The role of external audit in reducing Stressors on accountants from management practices

سارا عبد الكريم محسن

Sarah Abdul Karim Mohsen

saranas48@gmail.com

ا.م.د. اسعد محمد علي وهاب العواد

Asaad Muhammad Ali Wahhab Al-Awwad

asaad.m@uokarbala.edu.iq

الملخص :

تتم اهمية البحث من اهمية المحاسب في الوحدة(المؤسسة) , اذ يعد المحاسب بمثابة وحدة معالجة مركزية يعمل على تحويل الاحداث الاقتصادية الى ارقام محاسبية. يهدف البحث الى معرفة تأثير التدقيق الخارجي في تعزيز أداء المحاسبين وخفض الضغوطات التي يتعرضون لها من الإدارات للتغطية على ممارساتهم غير القانونية أحيانا. ولتحقيق اهداف البحث اتبع المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة موضوع البحث حيث صممت استبانة من 28 فقرة كأداة لجمع البيانات . وتوصل البحث الى : اتفاق افراد العينة على غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة . وقد اوصى الباحثان بما يأتي : لضمان عمل المحاسبين بشكل موضوعي ونزيه لابد من وجود قانون يكفل الحماية للمحاسب في حالة تم معاقبته لأنه تحفظ على ممارسات الادارة .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون، ممارسات الادارة، الاحتيال.

Abstract:

The importance of the research lies in the importance of the accountant in the unit (the institution), the accountant is considered as a central processing unit as it works to convert economic events into accounting numbers. The research objective to know the role of external auditing in enhancing the performance of accountants and reducing stressors they are exposed to by managements to cover up their sometimes illegal practices. To achieve

the objectives of the research, a descriptive approach has been taken to suit the nature of the research topic. A questionnaire of 28 paragraphs was designed as a tool to collect data. The research found that: The sample members agree that the lack of adequate legal protection for accountants may help accountants to yield to management stressor. The researchers recommended that: To ensure that accountants work objectively and fairly, there must be a law that guarantees protection for the accountant in case it is punished because it preserves management practices.

Keywords: External audit, Stressors on accountants, management practices, fraud.

المقدمة

ان التدقيق الخارجي هو احد دعائم مكافحة ممارسات الادارة التي تعد من اوجه الفساد الذي اصبح ظاهرة تهدد الامن المالي والاداري لمؤسسات الدول او الشركات و بما ان المحاسب هو الجسر الرابط بين الادارة و نتاج العمل المالي خضوعه الى ضغوطات كبيره في حال كانت الادارة تسعى لممارسات غير قانونية , في هذه الحالة سيكون المحاسب تحت ضغط طاعة الادارة و تحت ضغط العمل وفقا للأخلاق والسلوك المهني فلا بد ان يكون للتدقيق الخارجي تأثير في خفض هذه الضغوطات للحد من ممارسات الادارة والحفاظ على المال العام . لتحقيق اهداف البحث قسم الى اربعة مباحث يتناول الاول منها منهجية البحث و الثاني_الاطار النظري للبحث والثالث الجانب التطبيقي للبحث والرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول : منهجية البحث

اولاً - مشكلة البحث

لأهمية عمل المحاسب وما يؤديه اذا يتعرض للعديد من الضغوطات التي تؤثر على اداء عمله بنزاهة وشفافية ومن هذا المنطلق تبرز مشكلة البحث بالسؤال الاتي :

هل يتعرض المحاسبون في مؤسسات القطاع العام إلى ضغوطات من الادارات بغية تمرير الممارسات غير القانونية أحيانا ؟

ثانياً:- أهمية البحث

تتبع اهمية البحث من :

اهمية المحاسب في الوحدة (المؤسسة) , حيث المحاسب بمثابة وحدة معالجة مركزية اذ يعمل على تحويل الاحداث الاقتصادية الى ارقام محاسبية.

فضلاً عن كونه من المحاولات القليلة التي يكون فيها التطرق الى المحاسبين والضغوطات التي يتعرضون لها .

ثالثاً :- هدف البحث

معرفة تأثير التدقيق الخارجي في تعزيز أداء المحاسبين وخفض الضغوطات التي يتعرضون لها من الإدارات للتغطية على ممارساتهم غير القانونية أحياناً .

رابعاً :- فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات الآتية:

الفرضية الاولى :

فرضية العدم H0: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق الخارجي و الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها من الادارة.

فرضية الوجود H1 : توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق الخارجي و الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها من الادارة.

الفرضية الثانية :

فرضية العدم H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها وبين ممارسات الادارة .

فرضية الوجود (البديلة) H1: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها وبين ممارسات الادارة .

خامساً: حدود البحث:

أ. **الحدود المكانية:** تتمثل الحدود المكانية للبحث لعينة من دوائر محافظة كربلاء التي يوجد فيها اكبر عدد من المحاسبين فضلاً عن الدوائر التي تمول من الموازنة العامة للدولة .

ب. **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمانية بالاتي:

استمارة استبيان تتمثل بأخذ اراء الفئات المستجيبة خلال سنة 2019.

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي والضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها في الادبيات**1-2 مفهوم التدقيق الخارجي: The Concept of External Audit**

عرف التدقيق من العديد من الباحثين والمؤلفين في المجال المحاسبي إضافةً إلى العديد من الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما أظهرت التدقيق لئتناسب مع موقفاً معيناً أو إجراءً معيناً بغية تحديد الأهداف الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالتدقيق في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، منها ما ذهب بإظهار التدقيق بشكله العام. فيمكن للباحثين التطرق لاهم تعريفات التدقيق الخارجي وفق الاتي :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق:- "التدقيق عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن وتقييمها بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، بغية تحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المتعارف عليها، وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (2 : AAA, 1973)".

وعرف ايضاً : الطريقة المنهجية التي تكون من شخص مهني باستعمال مجموعة من التقنيات لتقييم المعلومات بهدف إصدار حكم عادل ومستقل بانسجام معايير التنظيم وكذلك تقدير المصدقية والفاعلية للنظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم. " (بوعروج , 2016 : 5) ، عرف كذلك بأنه : فحص البيانات المالية للمؤسسة من شخص مستقل. الغرض الأساسي من التدقيق الخارجي هو اختبار صلاحية المستندات المستخدمة لدعم المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية للشركة. بعبارة أخرى شخص من خارج الشركة يقيم بشكل موضوعي مدى فعالية نظام جودة الشركة. عادةً يكون إجراء عمليات التدقيق التأثري أو (المخصصة) من المدققين الخارجيين المستقلين (Subhani , 2016 :13).

2-2 علاقة التدقيق بالحاسبة: Audit Relationship With Accounting

هنالك ارتباط وثيق بين التدقيق والحاسبة حيث إن الحاسبة هي مجموعة قواعد ومبادئ يمكن الاسترشاد بها في التسجيل والترحيل والترصيد والتلخيص للمعاملات المالية ومن ثم عرض النتائج لهذه المعاملات وتحديد المركز المالي لها في نهاية المدة المالية. أما التدقيق فيكون بمثابة مجموعة معايير يمكن عن طريقها القيام بفحص انتقادي منظم للسجلات المالية للمنظمة بهدف إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية ونتيجة أعمال المنظمة من ربح أو خسارة وكذلك المركز المالي مما ذكر انفا يمكن أن نستنتج إن مجال كل من الحاسبة والتدقيق هو القوائم المالية أما الاختلاف فيمكن إيجازه بالآتي: -

- 1- من حيث الهدف: تهدف الحاسبة إلى تسجيل العمليات بالدفاتر والسجلات وإعداد قوائم مالية بينما هدف التدقيق التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات وصحة إعداد القوائم المالية وفق المعايير المتعارف عليها.
- 2- التبعية: إن المحاسب هو موظف في المنظمة ينفذ سياستها وقراراتها بينما المدقق الخارجي شخص مستقل عن إدارة المنظمة يؤدي عمله باستقلالية وحياد تام.
- 3- من حيث توقيت العمل: عمل المحاسب يبدأ من بداية السنة حتى نهايتها أي ان عمل المحاسب يتصف بالاستمرارية اما المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب (قداري، 2015: 4).

2-3 التمييز بين التدقيق والحاسبة DISTINCTION BETWEEN AUDITING AND ACCOUNTING

كثير من مستخدمي البيانات المالية وكذلك عامة الناس يخلطون بين التدقيق والحاسبة ، لأن التدقيق عادةً ما يتعلق بالمعلومات المحاسبية ، وإن العديد من المدققين لديهم خبرة كبيرة في الأمور المحاسبية. يزداد الغموض عن طريق إعطاء عنوان "محاسب قانوني معتمد" للعديد من الأفراد الذين يقومون بتدقيق الحسابات. وبما ان الحاسبة هي تسجيل وتصنيف وتلخيص للأحداث الاقتصادية بطريقة منطقية بهدف توفير المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرار.

يجب أن يكون لدى المحاسبين الفهم الشامل للمبادئ والقواعد التي توفر الأساس لإعداد المعلومات المحاسبية وتطوير النظام للتأكد من تسجيل الأحداث الاقتصادية للشركة بشكل صحيح وفي الوقت المناسب وبالتكلفة المعقولة. عند تدقيق البيانات المحاسبية، يركز المدققون على تحديد ما إذا كانت المعلومات المسجلة تعكس بشكل صحيح الأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال المدة المحاسبية. لأن معايير المحاسبة الدولية توفر معايير للتقييم فيما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها بشكل صحيح، يجب على المدققين فهم تلك المعايير المحاسبية، فضلاً عن أن امتلاكهم لخبرة متراكمة في تفسير أدلة التدقيق، هذه الخبرة تميز المدققين عن المحاسبين.

إن تحديد إجراءات التدقيق المناسبة، إضافة إلى عدد وأنواع البنود التي تختبر وتقييم النتائج الخاصة بالمدقق Arens (& others, 2014 :6).

2-4 تأثير التدقيق في القطاع العام The Role of Public Sector Auditing

التدقيق هو حجر الأساس لضمان أفضل إدارة للقطاع العام عن طريق تقديم التقييم الموضوعي العادل للموارد العامة. إن إدارة هذه الموارد تكون بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة، يساعد المدققون دوائر القطاع العام في تحقيق المسألة والنزاهة، تحسين أداء العمل، زرع الثقة بين المواطنين وأصحاب المصالح. يدعم تأثير مدقق حسابات القطاع العام مسؤوليات الرقابة الفطنة والنظر في العواقب.

تساعد الرقابة التي يؤديها المدققون في القطاع العام على معرفة ما ينبغي أن تقوم به هذه الدوائر وما عملت عليه، فضلاً عن العمل على اكتشاف وردع الفساد في المال العام.

تساعد آراء المدققين صانعي القرار عن طريق توفير تقييم مستقل للقطاع العام، البرامج والسياسات والعمليات والنتائج. التقارير تبين الاتجاهات والتحديات ويكون ذلك باستخدام المدققين أدوات مثل التدقيق المالي، تدقيق الأداء، التحقيقات، الخدمات الاستشارية (5 : 2012 . IIA).

قد يكون التأخير في عملية التدقيق لعدة أيام بعد انتهاء السنة المالية، قد يحصل مثل هذا التأخير نتيجة عدم كفاية الموظفين (المحاسبين) أو عدم خبرتهم أو بسبب الإدارة ، مما قد ينجم عنه زيادة في حجم الاختبارات التحليلية وكذلك زيادة حجم العينات وبالنتيجة تأخير تقرير المدقق (5-6 : 2012 : Abbott& others).

2-5 مراقبة البيانات لفهم سلوك المحاسب : Control of Data to understand the Behavior of the Accountant

تعرض الأصول الرقمية والمادية المهمة في المنظمة لخطر السرقة او التلف أو التلاعب من الإدارة أو غيرها من المطلعين، نتيجة لزيادة الاتصال وتوسعه أي أن أي شخص لديه حق الوصول إلى بيانات الشركة في أي مكان بالعالم يمكنه استغلال نقاط ضعف أمان هذه البيانات التي قد تستغلها الإدارة بالتعاون مع مثل هؤلاء الأشخاص ؛ بغية التلاعب في الغالب أن الموظفين الموثوق بهم يسمح لهم بالوصول لمثل هذه البيانات المهمة .

قد يصعب إكتشاف تهديدات الإدارة (ممارساتها) داخل المنشأة دون جمع وتحليل للبيانات لمجموعة متنوعة من المصادر، يمكن التركيز على الأنماط السلوكية الشاذة للموظفين (المحاسبين) التي تستخدمها الإدارة كأداة لممارسة أعمالها غير الأخلاقية، لعل الثغرات التي عن طريقها كشفت هذه الحالات التي يكون التلاعب فيها من المحاسب مثل ساعات العمل أو الوصول إلى أماكن محظورة في العمل أو استخدام أجهزة تخزين خارجية غير مصرح بها ، فيمكن للشركات بشكل عام تحديد الأفراد الذين قد يشكلون خطراً أكبر على الشركة عن طريق تصنيفات للمخاطر الذي يساعد المدققين على اكتشاف مثل هؤلاء الأشخاص (11 : 2017 : Ey).

2-6 الضغوطات في مهنة المحاسبة وخصائصها: Stressors in Accounting Profession and Properties

عن طريق دراسات استقصائية لمجموعة من المحاسبين الذين يعملون في كبرى الشركات الأوروبية حول الضغوطات التي مارسها الإدارة تجاههم فكانت نتائج أغلب الدراسات تشير إلى تعرضهم إلى العديد من الضغوطات لعل منها ما يتعلق بالقضايا الضريبية وكذلك مخالفة التشريعات والقوانين والمعايير والقواعد المحلية فيما يخص بعض من القضايا المحاسبية ، إن الغالبية العظمى من المحاسبين على وجه الخصوص المحترفين أجابوا العديد من الباحثين والمختصين في الجوانب السلوكية بأنهم تعرضوا للضغط أو وضعوا تحت الضغط لفترات طويلة أحيانا ليكيّفوا نتاج عملهم وفق ما تقتضيه مصلحة الإدارة .

قد تمارس ضغوطات الإدارة على المحاسبين من أشخاص ليس لهم علاقة مباشرة بالمحاسبين أو لديهم معرفة مهنية بعملهم ، لكنهم يحاولون إظهار العكس حتى يمارسوا الضغط على المحاسبين لتمير الأعمال غير الأخلاقية فهنا يكون تأثير الحيلة والحذر للمحاسب في تجنب هذه الضغوطات والحفاظ على مهنيته (LANG& others, 2016: 13-15)

2-7 المحاسب وضغوطات الإدارة: Accountant and Management stressors

يشير العديد من الباحثين إلى أن المحاسبين عرضة إلى الضغوطات غير الملائمة من الرؤساء (الإدارات) وهذه الضغوطات لم يتعرض إليها الا في إشارات بسيطة من بعض المنظمات . لعل هذه الضغوطات تتمثل في ضغط الطاعة وضغط المطابقة، يكونثل ضغط الطاعة بإتباع كل التعليمات التي تصدرها الإدارة وإن كانت هذه التعليمات تنتج مواقف أو سلوك غير أخلاقي من المحاسبين أما ضغط المطابقة فهو ناتج من التساوي أو المقارنة مع أقرانهم المحاسبين الذين يخدمون الإدارة ، لعل قيام المحاسبين بالانصياع لضغط المطابقة بسبب خوفهم من عواقب الظهور بشكل مختلف عن أقرانهم (Clayton & other, 2015:3) .

2-8 الضغوطات والأخلاق المحاسبية: Stressors and Accounting Ethics

أغلب الأخلاقيات تطرقت إلى السؤال الواسع الانتشار الذي ينص على كيف للإنسان أن يعيش؟ أي ما هو السلوك الصحيح من السلوك الخاطيء.

من الضروري أن يكون الإنسان مخلصا لمبادئ المجتمع الأخلاقية أي أن يكون السلوك الأخلاقي مبني على القيم الأساسية مثل النزاهة والأمانة والعدالة والاحترام، كان أغلب المفكرين منذ القدم أمثال سقراط، أفلاطون وأرسطو ومجموعة من المفكرين والفلاسفة البارزين الذين ناقشوا وخلال فترات متعاقبة مشكلة الأخلاق أو عدم وجود الأخلاق في بعض جوانب النشاط البشري. إن اخلاقيات الأعمال التجارية اتخذت على وجه الخصوص مكانا بارزا في الأونة الأخيرة حيث ظهرت العديد من فضائح الإبلاغ عن الأعمال كما حدث مع كبرى الشركات أمثال (Enron).

مثل هذه الفضائح (المشاكل الأخلاقية في قطاع الأعمال) أدى إلى استجابة العديد من المنظمات أمثال الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لينظّموا قواعد للسلوك الأخلاقي عن طريق وضع مدونة توضح الممارسات الجيدة من غيرها.

بما أن أصحاب المصالح سواء الخارجيون أو الداخليون أو المحللون الماليون الذين يحصلون على المعلومات من القوائم المالية يتوقعون أن تكون عادلة ولا يشوبها تلاعبات ولكن الضغوطات التي تمارسها الشركات متمثلة بالإدارة على المحاسبين قد تجعلهم يعملون على تقديم معلومات مضللة أي إتباعهم لسلوك غير مهني (غير أخلاقي) ، كل ذلك يعد

عوامل خطورة لمستقبل الشركات لأن المعلومات المبلغ عنها لا تمت للواقع بصلة أحيانا (LANG& others,2016: 3-15).

9-2 تأثير المدققين في تقليل ضغوطات المحاسبين : The Role of Auditor in Reducing the Stressors of Accountants in the Company

تشير الدراسات الميدانية التي أجريت على مجموعة واسعة من المحاسبين المحترفين الذين يساعدون في القضاء على الفساد أو الاحتيال أو الحد من ممارسات الإدارة الذين يضعون المصلحة العامة كأساس عملهم فهم يسعون إلى حماية جميع الأطراف المستفيدة من نتائج عملهم (المعلومات المالية) فهم يقدمون المصلحة العامة على الخاصة ، قد نرى إن عملية التدقيق الحالية تساعد في تقليل الضغوطات التي تمارس على المحاسبين كي يبذلوا أقصى جهدهم لإظهار الأداء المالي بدقة.

بما أن أغلب الذين شاركوا في هذه الدراسات يضعون القيم أو السلوك الأخلاقي وكذلك الكفاءة المهنية موضع اعتبار خدمة للمصلحة العامة.

أحيانا التصرف الذي يصدر عن المحاسب قد لا يتطابق من الناحية القانونية والأخلاقية أي ليس بالضرورة السلوك الأخلاقي هو احترام القوانين المكتوبة والقوانين الأخلاقية في الوقت نفسه (7-3: 2016 , Fee).

10-2 التطور التاريخي لاحتتيال الإدارة : Historical development of Management Fraud

تطرفت العديد من مؤلفات الباحثين والدراسات السابقة عن إحتيال الشركات كحالة للدراسة في دولة متقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق نتائج هذه الدراسات والتي يعد من أبرزها ما تقدمه دراسات جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين ACEF، إن تلاعبات الإدارة بلغت في تقريرها لعام 1996 ما يعادل 6% من العائدات ، ذلك ناتج عن ممارسات الإدارة الاحتيالية هذا الرقم يعد كبير قياسا بالنتائج المحلي الإجمالي للولايات المتحدة والذي يبلغ قرابة ال 400 مليار دولار سنويا وهو مبلغ كبير ، على الرغم من أن نتائج العديد من الدراسات التي بينت ما يرتكبه الموظفون (المحاسبون) من إحتيال إلا أنه يعد ضئيل جدا قياسا بما ترتكبه الإدارات فقد بلغ أربعة أضعاف وفقا لآخر الدراسات ، وتؤكد هذه الدراسات إن صور هذه التلاعبات (الاحتيال) يكونثل ب اختلاس للأصول أو فساد أو هدر . الخ . ترى الجمعيات المعنية بمراقبة الاحتيال بكل أشكاله في الولايات المتحدة إن تكاليف الاحتيال في الشركات سواء (الإدارات أو موظفوها) هي أكثر بعشر مرات من مجموع جرائم السرقة والسطو المسلح المرتكب من الأفراد العاديين في هذا المجتمع(Koletar . 2003 : 35-32).

11-2 احتيال الموظفين : Employees Fraud

إن احتيال الشركات أو المنظمات لا يقتصر فقط على المديرين التنفيذيين ذوي المستوى الرفيع بل يلزم الإدارة العليا والمتوسطة والمباشرة وكذلك الموظفين. قد يكون هنالك بعض الفروقات المهمة بين الوسائل المستخدمة والحوافز والفرص التي توفرها بيئة العمل، ان الاحتيال قد يكون موجوداً في كل مستويات المنظمة حتى وان كانت الرقابة الداخلية كافية، فلا ينبغي نسيان كبار المديرين الذين يمكنهم تجاوز الضوابط مع الافلات من العقاب، في الغالب يقومون بذلك (الجبوري ، 2019 : 87-88).

إن للإدارة وضع خاص لارتكاب عمليات الاحتيال ؛ لأن وضعها يمكنها من التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية فضلاً عن تقديم المعلومات المالية الاحتيالية فعندما تتضمن تقارير الأداء المنجزة التي توضح فاعليتها في الإدارة المالية التي هي احتيالية وتجاوزت فيها الضوابط أي أنها مظلمة (Lessambo, 2014 :326).

يرى دليل الإرشادات الصادرة من جمعية فاحصي الاحتيال ACEF إن خطورة عدم قيام مدقق الحسابات بالكشف عن أية أخطاء مادية ناتجة عن إحتيال الإدارة (المديرين) الذي يكون أكبر من احتيال الموظفين (المحاسبين) . أن إحتيال الإدارة الذي قد يكون أكبر من إحتيال الموظفين لأن قدرة الإدارة في معالجة السجلات أكبر من المحاسبين بموجب الصلاحيات الممنوحة لها فقد تقدم معلومات مالية إحتيالية أو تتجاوز إجراءات الرقابة الموضوعة من قبلها بالأصل لمنع عمليات إحتيال مماثلة من موظفين آخرين. (ACFE. 2011: 105).

2-12 طبيعة إحتيال الإدارة : The Nature of Management Fraud

احياناً يمارس إحتيال الإدارة من واحد أو أكثر من كبار المديرين داخل المنظمة عادةً ما يكون في التقارير المالية، عندما يقوم الرئيس التنفيذي أو المدير العام أو مدير المالية أو الحسابات بالاتفاق مع الادارة المباشرة بالقيام بعمليات احتيالية عن طريق التفسير الخاطئ للبيانات المالية أو المعاملات أو التعليمات عن طريق مخططات معقدة يصعب اكتشافها، إن جل عمليات الاحتيال التي تمارسها الإدارة لتحقيق المزايا الآتية:

- 1- زيادة سعر السهم المتداول في الأسواق المالية.
 - 2- تعزيز فرص الترقية إلى مناصب أكبر أو الحصول على مكافآت مالية أو تغطية فشل مشاريع.
 - 3- قد يتضمن إحتيال الإدارة المبالغة في تقدير الإيرادات والأصول أو التقليل من المصروفات والالتزامات أو الإساءة تطبيق المعايير المحاسبية أو التعليمات النافذة أو مزيج منها (www.oreilly. com) .
- مما سبق يمكن القول : إن من المزايا التي يحققها المدراء في مؤسسات القطاع العام للحصول على عمولات مالية أو لتغطية فشل الإدارات في اختيار جهات معينة تعاقدوا معها لإنجاز مشاريع بمبالغ عالية.

2-13 مجالات إحتيال الإدارة : Management Fraud Areas

تتعدد أوجه أو مجالات تلاعبات الإدارة التي يمكن ايجازها بالاتي :

- 1- تسجيل الإيرادات بما يفوق العمل المنجز:
- قد تعترف إدارة الشركة بإيراداتها بشكل غير صحيح أي قبل حدوث البيع ، مثلاً تعترف بالإيرادات قبل وفاءها بالتزاماتها تجاه زبائنها ، ذلك بغية تجميل صورة نشاطها، مثلاً الشركات التي تقدم خدمات برمجية عندما تتعاقد مع أحد الزبائن على تصميم بنى تحتية إلكترونية للشركة (الزبون) يمتد إتمام هذا التصميم لسنوات يعترف بإيراد هذه الخدمة التعاقدية على أنها تحققت في السنة التي أبرم فيها العقد وإن كان لم ينفذ هذا التصميم: (Schilit & Perler, 2010) (51-50):

2-14 الإحتيال في صرف الصكوك :

تصرف مستحقات المستفيدين بصكوك تتكرر لأكثر من مرة أو بمبلغ يفوق المبلغ الحقيقي، قد تنفق الإدارة مع الموظف المعني بصرف الصكوك للقيام بمثل هذا الاحتيال وتحويل المسؤولية الجنائية إليه مقابل حصول الطرفين على مبلغ هذا الاحتيال، أحياناً قد يكون المستفيد هنا هو المقاول الذي أستلم الصك الثاني مقابل الاستعادة من الأموال لتسيير أموره وبعد ذلك قد يكشف هذا الاحتيال للتخلص من المسؤولية الجنائية (Silverstone & Davia , 2005 :71-73).

2-15 الاحتيال الداخلي والخارجي: Internal and External Fraud

تصنف العمليات الاحتيالية المشار إليها باحتيال الإدارة على أنها احتيال داخلي لكي تميز عن الاحتيال الخارجي: هي ان يتضمن الاحتيال الذي يرتكب من المجهزين والموردين والمقاولين الذين قد يسرفون في الشراء أو يعملون فاتورة مزدوجة او متلاعب بها أو يستبدلون المواد (بنوعيات أدنى) (الجبوري , 2019 : 87).

2-16 آلية منع الممارسات الاحتيالية للإدارة: Mechanisms to Prevent Fraudulent Management**Practices**

عندما تكتشف الجهات الرقابية (التدقيق الخارجي) الممارسات الاحتيالية للإدارة بأي صورة كانت تقوم بإجراءاتها اللازمة , بالنهاية تحصل عادة على وعود من الإدارات في منع حدوث مثل هذا الاحتيال في المستقبل , قد تلقي الإدارة بمسؤوليات ممارساتها الاحتيالية على الرقابة الداخلية في المنظمة وتنتظر بأنها تسعى لتحسين وتعزيز ضوابطها لتقوية الرقابة الداخلية وتحاول معالجة أي ثغرات في أنظمتها الرقابية , فضلاً عن انها لا تسمح بتداخل السلطات بين الموظفين العاملين (في الأقسام المالية والتدقيقية) , من الوسائل المتاحة للإدارة إذا كانت جادة في منع الاحتيال هو إنشاء خط ساخن لتسهيل الإبلاغ عن الاحتيال .

أحياناً نجد جزء أو معظم المسؤولين في الإدارة لديهم رغبة جادة في منع الاحتيال , لكن الرئيس المباشر أو المدير العام بخلاف هذه الرغبة فيضغط على الموظفين (المحاسبين) للقيام بممارسات احتيالية ولا يستطيعون مخالفة رأي المدير وهنا تكون صعوبة في منع الاحتيال , أحياناً نجد هنالك صفقات بين أعضاء مجلس الإدارة للقيام بمثل هذه الممارسات للحصول على مكاسب مادية أو البقاء في مناصبهم (COENEN, 2009: 200-201).

بناءً على ما سبق يمكن القول : إذا كانت الإدارة تمارس أنشطة احتيالية فمن الصعوبة, أن تقوم بوضع إجراءات وضوابط لمنع هذه الأنشطة حتى إن وضعت مثل هذه الإجراءات لا بد أن تضع ثغرة تستغلها لتمير هذه الممارسات , على سبيل المثال عقود المقاولات (المناقصات) في مؤسسات القطاع العام على الرغم من وجود قوانين تنظم مثل هذه العقود الا أن الإدارة قد تستغل الصلاحية المخولة لها في ترأس لجان فتح العطاءات لتقوم بقبول عطاء شركة قدمت معلومات غير دقيقة بغية الحصول على عمولات كبيرة.

2-17 فساد الإدارة والمدقق الخارجي والمحاسب: Corruption of Management External Auditor and**Accountant**

إن الفساد هو إساءة استخدام المنصب العام أو الصلاحيات أو الموارد لصالح الخاص (المصلحة الخاصة) , إن الفساد يعد من أحد ممارسات الإدارة فقد عرفت المنظمة الدولية للمؤسسات العليا لتدقيق الحسابات INTOSAI الفساد في القطاع العام : هو إساءة استخدام السلطة العامة أو الثقة الممنوحة من أجل المنفعة الخاصة , يمكن القول بأن الفساد وإستخدام المنصب لتحقيق ميزة شخصية , لذا نجد تأثير المدقق والمحاسب في مسألة الإدارة عن مثل هذا السلوك والذي قد يكون في البيانات المالية إذا كانت لا تتمتع بالشفافية , قد يؤدي التدقيق الخارجي تأثيراً مهماً في الحد من الفساد وزيادة فاعلية أنظمة الإدارة المالية.

إن الاستقلالية والكفاءة للمدقق وحجم الضغوطات الذي يتعرض لها المحاسبين ممكن أن تحد من الفساد. إن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كتب في أكثر من مرة في مقالاته وإرشاداته أنه لا يتوقع من المحاسبين أن يكونوا في المقام الأول في

الحد من فساد الإدارة دون وجود بنية قانونية ليلبغوا عن فساد الإدارة لأنه يعد عبئاً كبيراً عليهم (Jeppesen , 2019 , 3-5).

يعد الفساد أحد العوائق الرئيسية التي تعترض تنمية البلدان الناشئة فضلاً عن تحسين جودة حياة المجتمع في البلدان المتقدمة ، يتفق أغلب الباحثين والكتاب على أنه يمكن القضاء على ظاهرة الفساد عن طريق تعزيز الوعي الثقافي وتحسين التعليم وتطوير السياسات الحكومية ، ولتقليل الفساد يجب على الحكومة تطوير آليات الإكتشاف وكذلك تشديد العقاب و تشديد العقوبات المفروضة على من يقبض عليهم ، تحتاج مثل التدابير في الغالب لإصلاح القوانين وإضفاء مزيد من الشفافية وخاصة في القضايا التعاقدية ، كذلك تعزيز السلوكيات الأخلاقية التي قد تعمل المنظمات المهنية على تعزيزها. أصبحت العديد من الحكومات تشدد في الأونة الأخيرة عن طريق أجهزتها الرقابية أصبحت تشدد على المزيد من الشفافية في عمل إدارة المشتريات في الوحدات الحكومية لتكون هنالك مواجهة قوية من المجتمع تجاه الإدارات في المشاريع التي يشوبها الفساد (Locatelli & others, 2017 : 252) .

في الإدارة التنفيذية وبناءً على العديد من الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية لشركات عملاقة سواء في القطاع العام أو الخاص أثبتت هذه الدراسات إن مثل هذه الإدارة التي تمارس سلوك مخالف لأهداف الوحدة الاقتصادية والتي تفتقد للكفاءة والنزاهة من ناحية تضر بأصحاب المصالح ومن ناحية أخرى ، هنا المشورة التي يقدمها المحاسب للإدارة تكون أداة مهمة لتحسين ورفع كفاءة الأداء والتي تقيد مجلس الإدارة ككل، إلا أن الإدارات لا تعتد بمثل هذه المشورات إذا كانت تخالف سلوكهم .

تشير الدراسات الى إن حالات الاحتيال مستمرة بالزيادة بالرغم من اجتماع رأي المحاسب مع رأي المدقق على ان سلوك الادارة غير قانوني ومخالف لتعليمات ، فضلاً عن ان القيام بإحتيال يشوبه الكثير من الإبداع لأنهم يبحثون عن الثغرات بالتعليمات والقوانين النافذة . (Dunbar , 2017 : 36-37) ان للمحاسبين تأثير أساسي ينصب في تقليل خطر الفساد عن طريق الآتي: -

1- ان المحاسبين المهنيين لابد ان يضعوا حماية المصلحة العامة فوق كل شيء عن طريق امتلاكهم أخلاقيات مهنية بمستويات عالية تدعو للنزاهة والموضوعية عند تقييم الأعمال المناطة إليهم.

2- يعد موقعهم التنظيمي الاستراتيجي داخل الوحدات الاقتصادية أو المؤسسات سواء كانوا محاسبين، موظفين أو مدققين خارجيين يمكنهم من الوصول إلى المعلومات الموثوق بها وعلى درجة عالية من السرية.

3- تتطلب المعايير المحلية والدولية الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة من الأعضاء سواء في الممارسة العامة أو لغرض خاص (لكشف الاحتيال مثلاً) الإبلاغ عن النتائج للإدارة الداخلية.

لكن ماذا يفعل المحاسب إذا فشلت الإدارة في اتخاذ الإجراء التصحيحي للوضع؟

من الناحية النظرية قد يقوم المحاسب بإبلاغ السلطات التشريعية والتنفيذية لاتخاذ اللازم، بالنتيجة سوف يتعرض المحاسب للكثير من الضغوط و المخاطر والتهديدات داخل العمل وخارجه ، لا توجد الحماية القانونية الكافية للمحاسبين للقيام بهذا العمل (القرة غولي ، 2009 : 21-22).

المبحث الثالث: تحليل البيانات وصولاً للنتائج

أولاً: مجتمع وعينة البحث

يكونت مجتمع البحث بالمحاسبين العاملين في وحدات القطاع الحكومي في محافظة كربلاء , التي تعمل وفق الموازنة العامة للدولة .

أولاً : قسم الشؤون المالية في رئاسة جامعة كربلاء

ثانياً: شعبة الحسابات في كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء .

ثالثاً: قسم الحسابات في الادارة المحلية محافظة كربلاء .

رابعاً : قسم الايرادات المحلية في محافظة كربلاء - الادارة المحلية.

خامساً : قسم الشؤون المالية في المديرية العامة لتربية محافظة كربلاء .

سادساً : شعبة الحسابات في صندوق الاسكان العراقي - كربلاء .

سابعاً : الشعبة المالية في المعهد التقني كربلاء

استبانة البحث

استخدمت الاستبانة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي للبحث .

صممت الاستبانة بناءً على متغيرات البحث وفرضياته واهدافه وقسمت على محورين الاول المعلومات الديمغرافية والثاني قد قسم إلى محورين ايضا .

المحور الاول : تأثير التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها من الادارة.

المحور الثاني : العلاقة بين الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون وبين ممارسات الادارة .

استخدمت الباحثة مقياس (Likert- Type scale) الخماسي المكون من (1 - 5) درجة .

تحليل المتغيرات الديمغرافية :

سعى الباحثان بشكلٍ جاد على توزيع الاستبيان على الاشخاص المعنيين من الذين يعملون محاسبين في الوحدات

الحكومية بتنوع عناوينهم الوظيفية وقد جرى حوار وتبادل الاراء مع اغلب المجيبين على فقرات الاستبانة .

ووزعت 140 استبانة وستردت 130 استبانة 124 منها صالح وستة غير صالحه للتحليل .

جدول (3-1)

تفاصيل الاستبيان الموزع

عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الموزعة	
18	20	قسم الشؤون المالية في رئاسة جامعة كربلاء
16	18	شعبة الحسابات في كلية الادارة والاقتصاد - جامعة كربلاء
15	17	قسم الحسابات في محافظة كربلاء - الادارة المحلية
12	12	قسم الإيرادات المحلية في محافظة كربلاء - الادارة المحلية
54	56	المديرية العامة لتربية كربلاء المقدسة
5	6	صندوق الاسكان العراقي
10	11	الشعبة المالية - المعهد التقني كربلاء
130	140	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستمارات الموزعة لأفراد العينة

الجدول (3-1) تفاصيل الاستبيان الموزع والمسترد على عينة البحث .

ثانياً: تحليل البيانات التي حُصل عليها وصولاً للنتائج

وصف متغيرات البحث وتشخيصها وتحليلها

ضمن هذا المبحث قياس صدق وثبات فقرات استمارة الاستبيان وكذلك مناقشة إجابات أفراد عينة الدراسة حول المتغيرات المبحوثة وتشخيصها عن طريق استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتمثلة بـ (الوسط الحسابي المرجح ، الانحراف المعياري ، الأهمية النسبية) واستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس الاستجابات افراد العينة لفقرات الاستبانة كما في الجدول الآتي:-

جدول (3-2)

مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الادبيات الاحصائية

وحسب مقياس ليكرت الخماسي فان المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق بشدة ,موافق ,محايد, غير موافق, غير موافق بشدة) هو مقياس ترتيبي ويحسب طول المدة بقسمة عدد المسافات (وتساوي 4) على عدد الاختبارات (وتساوي 5) فينتج ان طول المدة يساوي (0.80) ويصبح التوزيع كما يأتي.

جدول (3-3)

فئات المتوسط المرجح

المتوسط المرجح	المستوى
من 1-1.79	غير موافق بشدة
من 1.80-2.59	غير موافق
من 2.64-3.39	محايد
من 3.40-4.19	موافق
من 4.20-5	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

- معامل ثبات ألفا-كرونيباخ *Cronbach's Alpha Reliability coefficient*

هو من اشهر مقاييس الثبات وهو يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين اجابات الاسئلة ووفق المعادلة الاتية :

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{y_i}^2}{\sigma_x^2} \right)$$

إذ أن : K : عدد الاسئلة

: الانحراف المعياري $\sigma_{y_i}^2$: اجابات السؤال i: الانحراف المعياري σ_x^2 (اجابات جميع الاسئلة)

قام الباحثان بإجراء اختبار ثبات المقياس (الفا كرونباخ) لمحاور الاستبيان كل محور على حده وكما موضح بالجدول

(2) و(3)) والتي تم استخراج من البرنامج الاحصائي spss v25

المحور الاول : والمتعلق (تأثير التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها من الادارة)

جدول (4-3)

ثبات الفقرات المحور الاول

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	124	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	124	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.85	14

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج

spss v25

المحور الثاني والمتعلق (العلاقة بين الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها وبين ممارسات الادارة)

جدول (3-5)

ثبات الفقرات المحور الثاني

		N	%
Cases	Valid	124	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	124	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Cronbach's Alpha	N of Items
.84	14

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على

برنامج spss v25

الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج البحث :

1- مقاييس الاحصاء الوصفي لوصف خصائص المجتمع الاحصائي.

2- معامل كرونباخ الفا للتحقق من ثبات اداة الدراسة.

جدول (3-6)

التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة
المحور الاول (تأثير التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض المحاسبون لها من الادارة.)

ت	الفقرة	اوافق بشدة (5)	اوافق (4)	محايد (3)	لا اوافق (2)	لا اوافق بشدة (1)	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة	T test	الاهمية النسبية
1	يستند المحاسب على التدقيق الخارجي في تبرير اعتراضه على المعاملات غير اصولية.	التكرار	31	56	14	17	6	3.72	موافق	36.63	0.74
		النسبة	25.0	45.2	11.3	13.7	4.8				
2	يدعم التدقيق الخارجي المحاسب في الاطلاع المتواصل على التعليمات وتحديثها.	التكرار	32	55	14	17	6	3.37	موافق	36.52	0.67
		النسبة	25.8	44.4	11.3	13.7	4.8	136			

0.80	48.18	موافق بشدة	0.92	4.02	2	5	25	49	43	التكرار	يدعم التدقيق الخارجي توثيق المخالفات المحاسبية الجوهرية نتيجة ضغط الإدارة على مستند الصرف.	3
					1.6	4.0	20.2	39.5	34.7	النسبة		
0.77	52.25	موافق	0.825	3.89	1	7	23	67	26	التكرار	يحد التدقيق الخارجي من ضغوط الإدارة عن طريق التقويم المستمر لنظام الرقابة الداخلية	4
					0.8	5.6	18.5	54.0	21.0	النسبة		
0.74	39.50	موافق	1.044	3.70	1	21	20	56	24	التكرار	يحقق اداء التدقيق الخارجي المسائلة الفعلية عن الضغوط الادارية والتلاعب. النسبة	5
					0.8	16.9	16.1	45.2	19.4	النسبة		
0.68	33.29	موافق	1.149	3.44	7	23	25	47	22	التكرار	يساعد التدقيق الخارجي دوائر القطاع العام في تحقيق المساءلة والنزاهة، وتحسين أداء العمل.	6
					5.5	18.5	20.2	37.9	17.7	النسبة		
0.82	54.93	موافق	0.831	4.10	0	7	16	59	42	التكرار	على المحاسب توفير الادلة التي تقوم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.	7
					0	5.6	12.9	47.6	33.9	1		
0.87	72.92	موافق	0.655	4.36	0	0	7	62	54	التكرار	يؤثر تقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها .	8
					0	0	5.6	50.0	43.5	النسبة		
0.82	59.07	موافق	0.774	4.10	0	2	25	55	42	التكرار	يعزز التدقيق الخارجي الحماية والالتزام بقواعد السلوك المهني.	9
					0	1.6	20.2	44.4	33.9	النسبة		

0.81	56.82	موافق	0.796	4.07	1	4	17	65	37	التكرار	تساعد ممارسات التدقيق الخارجي الحالي على بذل الجهود المناسبة التي تعكس كفاءة الاداء المالي .	1 0
					0.8	3.2	13.7	52.4	29.8	النسبية		
0.73	47.35	موافق	0.910	3.67	1	10	24	58	31	التكرار	ضرورة توعية المحاسبين بتأثير المدقق الخارجي والقيمة التي يضيفها لعمل المحاسب.	1 1
					0.8	8.1	19.4	46.8	25	النسبية		
0.86	60.82	موافق	0.790	4.31	1	4	7	55	57	التكرار	تكشف تقارير التدقيق عن اوجه التلاعب والظغوط الادارية بشكل دقيق وصريح.	1 2
					0.8	3.2	5.6	44.4	46	النسبية		
0.74	39.46	موافق	1.042	3.71	6	11	21	61	25	التكرار	ضعف الرقابة الفعالة والمعايير الموضوعية على صرف الموازنة ساعد على توسع نطاق الفساد.	1 3
					4.8	8.9	16.9	49.2	20.2	النسبية		
0.93	80.00	موافق بشدة	0.649	4.66	0	1	9	21	93	التكرار	اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية.	1 4
					0	0.8	7.3	16.9	75.0	النسبية		
			0.90	3.68	موافق							

3- مقاييس الاحصاء الوصفي (التكرارات , الوسط الحسابي , الانحراف المعياري) ل فقرات الاستبانة.

التحليل والتفسير الاحصائي لمحاور وفقرات الاستبانة والمقابلات الشخصية.:

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

تحليل فقرات استبيان المحور الاول:

نلاحظ من المحور الاول ان افضل فقرة هي فقرة (14) ويتعلق ب (أسهم ضعف أداء أجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية) وذلك لأنه يمتلك اعلى قيمة للوسط حسابي (4.66) واقل قيمة للانحراف المعياري والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي. كما والذي يقابله قيمة (t) المحسوبة كما نلاحظ من الجدول انف الذكر ان اقل قيمة للوسط الحسابي هي (3.37) وانحراف معياري (1.136) للفقرة الثانية والتي تنص على (يدعم التدقيق الخارجي المحاسب في الاطلاع المتواصل على التعليمات وتحديثها) والذي يقابل قيمة t (36.52).

جدول (3-7)

التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة
المحور الثاني (العلاقة بين الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون وبين ممارسات الإدارة)

ت	الفقرة	وافق بشدة (5)	وافق (4)	محايد (3)	لا وافق (2)	لا وافق بشدة (1)	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	شدة الاجابة	T test	الاهمية النسبية
15	تمارس الإدارة ضغوطات مختلفة على المحاسب لتمير مخالفات واضحة في تعليمات الموازنة.	التكرار	59	50	12	3	0	4.33	0.75	موافق	0.86
		النسبية	47.6	40.3	9.7	2.4	0				
16	تبعات ممارسات الإدارة قد تكون اعلى بكثير من عمليات السرقة للموظفين لان قدرة الإدارة اعلى في معالجة مثل هذه الممارسات .	التكرار	47	40	21	15	1	3.94	1.05	موافق	0.78
		النسبية	37.9	32.3	16.9	12.1	0.8				
17	ضعف استقلالية المحاسب احد اهم أسباب ممارسات الإدارة بمختلف أشكالها .	التكرار	26	41	44	13	0	3.65	0.93	موافق	0.73
		النسبية	21.0	33.1	35.5	10.5	0				
18	تمارس الإدارة اساليب غير شرعية على المحاسبين لارتباطهم المباشر بها.	التكرار	65	40	14	4	1	4.32	0.86	موافق	0.86
		النسبية	52.4	32.3	11.3	3.2	0.8				

0.72	39.59	موافق	1.02	3.64	3	18	23	57	23	التكرار	يمارس المحاسب عمله بمهنية عالية دون التأثر بالضغوطات التي تمارسها الإدارة.	19
					2.4	14.5	18.5	46.0	18.5			
0.49	25.60	محايد	1.07	2.46	24	44	37	13	6	التكرار	من الصعوبة إذا كانت الإدارة تمارس أنشطة احتيالية بوضع إجراءات وضوابط لمنع هذه الأنشطة حتى وإن وضعت مثل هذه الإجراءات لابد أن تضع ثغرة تستغلها لتمرير مثل هذه الممارسات.	20
					19.4	35.5	29.8	10.5	4.8			
0.77	53.08	موافق	0.81	3.85	0	5	36	56	27	التكرار	وجود ثغرات قانونية في ظل رغبة الإدارة في إتباع طرق احتيالية تستغلها بحيث لا تعكس أداؤها بشكل موضوعي.	21
					0	4.0	29.0	45.2	21.8			
0.79	50.22	موافق	0.88	3.96	0	7	29	50	38	التكرار	على المحاسب مواكبة اهم الممارسات الاحتيالية وسبل معالجتها عن طريق التأهيل والتدريب التأثري.	22
					0	5.6	23.4	40.3	30.6			
0.85	62.78	موافق	0.76	4.27	0	4	11	56	53	التكرار	تستغل الإدارة ضعف كفاءة العاملين في العمل المحاسبي في الضغط والتلاعب.	23
					0	3.2	8.9	54.2	42.7			
0.82	51.95	موافق	0.87	4.10	1	4	24	48	47	التكرار	تستغل الإدارة المحاسبين من ذوي التأهيل غير المحاسبي في ممارسة الضغوط وتمرير عمليات التلاعب.	24
					0.08	3.2	19.4	38.7	37.9			

0.81	42.60	موافق	1.05	4.05	3	11	15	43	52	التكرار	ضعف التزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني والاستقلالية يسمح للإدارة بالتلاعب والضغط على المحاسبين.	25
					2.4	8.9	12.1	43.7	41.9	النسبة		
0.85	56.19	موافق	0.84	4.25	1	5	11	52	55	التكرار	على المحاسب الالتزام بالممارسات الاخلاقية واخلاقيات السلوك المهني لتعكس نزاهة وشفافية عمله .	26
					0.08	4	8.9	41.9	44.4	النسبة		
0.90	72.63	موافق	0.69	4.52	0	1	11	35	77	التكرار	غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة.	27
					0	0.8	8.9	28.2	62.1	النسبة		
0.87	56.60	موافق	0.86	4.37	0	4	13	36	70	التكرار	على المحاسب تجنب الثغرات القانونية في ممارسات الإدارة.	28
					0	3.2	10.5	29.0	56.5	النسبة		
79			0.89	3.97	اتفق							

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

تحليل النتائج الخاصة بالمشور الثاني بالاستبيان:

نلاحظ من المشور الثاني ان افضل فقرة هي (27) وتتعلق ب(غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة) وذلك لأنه يمتلك اعلى قيمة للوسط الحسابي (4.53) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.69) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي , كما يقابلها قيمة (t) المحسوبة كما نلاحظ من الجدول انفا لنذكر ان اقل قيمة للوسط الحسابي هي (2.64) وانحراف معياري (1.07) للفقرة الخامسة عشر والتي تنص على (من الصعوبة إذا كانت الإدارة تمارس أنشطة احتيالية بوضع إجراءات وضوابط لمنع هذه الأنشطة حتى و إن وضعت مثل هذه الإجراءات لابد أن تضع ثغرة تستغلها لتمرير مثل هذه الممارسات) و حيث نلاحظ الأوساط الحسابية المرجحة لجميع فقرات المتغير المذكور .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الاستنتاجات

- 1- اتفقت عينة البحث بشكل كبير على قبول ان : اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية. اذ كان الوسط الحسابي لها (4.66) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.649) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (93%).
- 2- بناءً على اجابات عينة البحث الذي اتفقوا على : يؤثر تقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها . اذ كان الوسط الحسابي لها (4.36) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.655) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (87%).
- 3- اظهرت اجابات عينة البحث على ان : تكشف تقارير التدقيق عن اوجه التلاعب والضعف الادارية بشكل دقيق وصريح. اذ كان الوسط الحسابي لها (4.36) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.790) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (86%).
- 4- غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة , كان اتفاق عينة عالي جداً بخصوص رضوخ المحاسبين وذلك لأنه يمتلك اعلى قيمة للوسط الحسابي (4.53) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.69) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- 5- المحاسب يتجنب الثغرات القانونية في ممارسات الادارة. نتيجة للاتفاق العالي من قبل عينة البحث فضلاً عن الاهمية النسبية البالغة (87 %) اذ كان الوسط الحسابي لها (4.37) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.86) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- 6- تمارس الادارة اساليب غير شرعية على المحاسبين لارتباطهم المباشر بها. كان هنالك قبول من عينة البحث لهذه الفقرة اذ كان الوسط الحسابي لها (4.32) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.86) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (86%).
- 7- اتفقت عينة البحث بشكل كبير على قبول ان : تستغل الادارة ضعف كفاءة العاملين في العمل المحاسبي في الضغط والتلاعب. اذ كان الوسط الحسابي لها (4.27) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.76) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (85%).

ثانياً: التوصيات

- 1- ينبغي على التدقيق الخارجي الاهتمام بالملاحظات الجوهرية التي يشير اليها في تقريره والمتعلقة بممارسات الادارة .
- 2- الاهتمام بتقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها لأنه يؤثر على المحاسبين بشكل او باخر .
- 3- لا بد من زيادة تقارير التدقيق التي تبين اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصريح لخفض الضغوطات على المحاسبين .
- 4- لضمان عمل المحاسبين بشكل موضوعي ونزيه لا بد من وجود قانون يكفل الحماية للمحاسب في حالة تم معاقبته لأنه تحفظ على ممارسات الادارة .
- 5- على المحاسب تجنب الثغرات القانونية في ممارسات الادارة اذا ينبغي التأكد من عدم وجود ثغرات يمكن استغلالها من قبل الادارات .
- 6- لضمان عدم استغلال الادارة للمحاسبين نتيجة الارتباط المباشر بهم ينبغي ان يكون تعيينهم من جهات اعلى من ادارة الوحدات فضلاً عن وضع ضوابط تحميهم من تسلط الادارات .
- 7- لا بد من مراقبة الادارة التي تسعى الى تعيين اشخاص غير مؤهلين او غير كفؤين في اقسام الحسابات .

قائمة المصادر**اولاً: المصادر العربية****1- الرسائل والأطاريح:**

- 1- بوعروج , معاذ , تأثير المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية , رسالة ماجستير , جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير , 2016 .
- 2- الجبوري , حيدر جميل احمد , تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد الاداري والمالي , رسالة , ماجستير , جامعة كربلاء- كلية الادارة والاقتصاد , قسم المحاسبة , 2019 .
- 3- قداري , لندة , تأثير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة ميدانية- رسالة ماجستير , جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي ,كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , القسم العلوم التسيير , 2015 ,
- 4- القرة غولي , فاطمة زيد سلمان , تأثير نظام المعلومات المحاسبي المتكامل في مكافحة الفساد المالي , رسالة ماجستير , جامعة بغداد , كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة , 2009 .

ثالثاً: المصادر الاجنبية**A- Books**

1. ACFE. ,ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS ,FRAUD EXAMINERS MANUAL (INTERNATIONAL EDITION) 2011.
2. Arens & others , ALVIN A . , RANDA L J . E LDER , MARK S . B EASLEY , AUDITING AND ASSURANCE SERVICES , F I F TEENTH E DI T ION , 2014.

3. COENEN,TRACY L., Expert Fraud Investigation A Step-by-Step Guide , Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2009.
4. IIA, institute of internal Auditor , Supplemental Guidance: THE ROLE OF AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE , 2nd Edition , 2012.
5. -Koletar , Joseph W. ,FRAUD EXPOSED , 1 ed , John Wiley & Sons, Inc.,2003.
6. 11- Lessambo, Felix I. , The International Corporate Governance System : Audit Roles and Board Oversight , Edition Number 1, 2014 .
7. Schilit &Perler , Howard M. , Jeremy , FINANCIAL SHENANIGAN\$, THIRD EDITION , McGraw-Hill , 2010.
8. Silverstone & Davia , Howard , Howard R. , FRAUD 101 Techniques and Strategies for Detection , Second Edition , JOHN WILEY & SONS, INC. , 2005.

B- DISSERTATION & Thesis

- 1- Dunbar ,Rochelle V. , THE CORRELATION BETWEEN REASONED ACTIONS OF LEADERSHIP AND INTENTIONS TO COMMIT CORRUPTION , DISSERTATION DOCTOR , School of Business and Technology, Capella University, 2017.
- 2- Subhani , K M Numanul Hoque Subhani ,Continuous Process Auditing (CPA): an Audit Rule Ontology Approach to Compliance and Operational Audits , Dissertation Doctor , Windsor, Ontario, Canada ,2016.

c-Periodicals and Reports

- 1- AAA , American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1973.
- 2- Abbott & others , Lawrence J., Susan Parker, and Gary F. Peters, Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness , Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association Vol. 34, No. 4 November 2012.
- 3- Clayton & others , Bruce M. , Chris J. van Staden , Barbara Lynch , THE IMPACT OF SOCIAL INFLUENCE PRESSURE ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS' ETHICAL REASONING , Australian Accounting review , Volume25, Issue4 , December 2015.
- 4- EY , Human instinct Machine logic Which do you trust most in the fight against fraud and corruption? , Europe, Middle East, India and Africa Fraud Survey 2017.

5- FEE , federation of European Accountants ,Ethics: some views from young professional accountants , September , 2016.

6- Jeppesen kar, Kim K., The role of auditing in the fight against corruption, The British Accounting Review , , Volume 5, Issue 5.

7- LANG & others , MARIE , ANNA KARMANSKA , ROBIN JARVIS , Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional , EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS FOR SMES, 9 December 2016.

8- Locatelli & others , Giorgio , Giacomo Mariani, Tristano Sainati, Marco Greco , Corruption in public projects and megaprojects: There is an elephant in the room! , International Journal of Project Management 35 (2017) 252–268.

المواقع الالكترونية:

1- <https://www.oreilly.com>