

الممارسات غير القانونية للإدارة في القطاع العام على المحاسبين والدور المهم للمدقق
الخارجي في الحد منها

*Illegal practices of management in the public sector on accountants
and the important role of the auditor in reducing them*

سارة عبد الكريم محسن مديرة تربية كربلاء saranas48@gmail.com	أسعد محمد علي وهاب* كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة كربلاء العراق- asaad.m@uokerbala.edu.iq
-------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12 /07

تاريخ الاستلام: 2021/09/4

الملخص:

يهدف البحث الى معرفة دور التدقيق الخارجي في تعزيز أداء المحاسبين وخفض الضغوطات التي يتعرضون لها من الإدارات للتغطية على ممارساتهم غير القانونية أحيانا. ولتحقيق اهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي لملائمته لطبيعة موضوع البحث تم تصميم استبانة من 28 فقرة كأداة لجمع البيانات وتم توزيع 140 منها وان الصالح للتحليل كان 130. وتوصل البحث الى اتفاق افراد العينة على غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة. وقد اوصى الباحثان الى ان عمل المحاسبين بشكل موضوعي ونزيه لا بد من وجود قانون يكفل الحماية للمحاسب في حالة تم معاقبته في حالة تحفظه على ممارسات الادارة الغير قانونية.

الكلمات المفتاحية: الممارسات غير القانونية للإدارة، الفساد، الاحتيال، التدقيق الخارجي، المحاسبون في القطاع العام

تصنيف JEL : M40;

Abstract:

The research aims to know the role of external audit in enhancing the performance of accountants and reducing the pressures they are exposed to from the administrations to cover up their sometimes-illegal practices. To achieve the objectives of the research, the descriptive approach was followed to suit the nature of the subject of the research. A 28-paragraph questionnaire was designed as a tool for data collection. 140 of them were distributed, and the validity of the analysis was 130. The research reached agreement among the sample members on the absence of sufficient legal protection for accountants, which may help accountants acquiesce to the pressures of the administration. The researchers recommended that the work of accountants objectively and impartially, there must be a law that guarantees protection for the accountant in the event that he is punished in the case of his reservation on the illegal practices of management.

Key words: Illegal management practices, management, corruption, fraud, external auditing, accountants in the public sector.

JEL classification codes: M40

* المؤلف المرسل، أسعد محمد علي عبد الوهاب، asaad.m@uokerbala.edu.iq.

المقدمة

ان التدقيق الخارجي هو أحد دعائم مكافحة ممارسات الادارة التي تعد من اوجه الفساد الذي أصبح ظاهرة تهدد الامن المالي والاداري لمؤسسات الدول او الشركات، بما ان المحاسب هو الجسر الرابط بين الادارة ونتاج العمل المالي فيخضع الى ضغوطات كبيره في حال كانت الادارة تسعى لممارسات غير قانونية، في هذه الحالة سيكون المحاسب تحت ضغط طاعة الادارة وتحت ضغط العمل طبقاً للأخلاق والسلوك المهني فلا بد ان يكون للتدقيق الخارجي دور في خفض هذه الضغوطات للحد من ممارسات الادارة والحفاظ على المال العام. لتحقيق اهداف البحث تم تقسيمه الى اربعة مباحث يتناول الاول منها منهجية البحث والثاني الإطار النظري للبحث والثالث الجانب التطبيقي للبحث والرابع الاستنتاجات والتوصيات.1

1. أهمية البحث

تنبع اهمية البحث من اهمية المحاسب في القطاع العام، يعد المحاسب بمثابة وحدة معالجة مركزية اذ يعمل على تحويل الاحداث الاقتصادية الى ارقام محاسبية، فضلاً عن كونه من المحاولات البحثية القليلة التي يتم فيها التطرق الى المحاسبون والضغوطات التي يتعرضون لها.

2. هدف البحث:

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

3. اشكالية البحث:

لأهمية عمل المحاسب وما يؤديه من اعمال حسابية ورقابية، قد يتعرض للعديد من الضغوطات التي تؤثر على اداء عمله ونزاهة وشفافيته، ومن هذا المنطلق تبرز اشكالية البحث بالتساؤل الاتي:

هل يتعرض المحاسبون في مؤسسات القطاع العام إلى ضغوطات من الادارات بغية تمرير

الممارسات غير القانونية؟

4. فرضية البحث

يستند البحث الى الفرضيات الآتية:

1.4. الفرضية الاولى

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

فرضية الوجود H1: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التدقيق الخارجي والضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من الادارة الغير قانونية.

2.4. الفرضية الثانية

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

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

5. حدود البحث

1.5. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث لعينة من دوائر محافظة كربلاء التي يوجد فيها أكبر عدد من المحاسبين فضلاً عن الدوائر التي يتم تمويلها من الموازنة العامة للدولة.

2.5. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالآتي:

بتوزيع استمارة استبيان تتمثل بأخذ آراء الفئات المستجيبة خلال سنة 2021.

6. مصادر جمع البيانات والمعلومات

اعتمد الباحثان في الجانب النظري على الكتب والبحوث والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث، فيما تم اعتماد التحليل الاحصائي لنتائج الاستبيان في الجانب العملي.

I. التدقيق الخارجي والضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون

1. 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 ليتناسب 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 الآتي:

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

وعرف أيضاً: الطريقة المنهجية التي تتم من شخص مهني باستعمال مجموعة من التقنيات لتقييم المعلومات بهدف إصدار حكم عادل ومستقل باتباع 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 يقيّم بشكل موضوعي مدى فعالية نظام جودة الشركة. عادةً يتم إجراء عمليات التدقيق الدوري أو (المخصصة) من المدققين الخارجيين المستقلين (Subhani , 2016) :13).

2. علاقة التدقيق بالمحاسبة:

هنالك ارتباط وثيق بين التدقيق والمحاسبة حيث إن المحاسبة 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 يتمثل بمجموعة معايير يمكن من خلالها 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 أعلاه يمكن أن نستنتج إن مجال كل من المحاسبة والتدقيق هو القوائم المالية أما الاختلاف فيمكن إيجازه بالآتي:

❖ من حيث الهدف: تهدف المحاسبة 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.

❖ التبعية: إن المحاسب هو موظف في المنظمة ينفذ سياستها وقراراتها بينما المدقق الخارجي شخص مستقل عن إدارة المنظمة يؤدي عمله باستقلالية وحياد تام.

❖ 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).

3. التمييز بين التدقيق والمحاسبة

كثير من مستخدمي البيانات المالية وكذلك عامة الناس يخلطون بين التدقيق والمحاسبة، لأن التدقيق عادةً ما يتعلق بالمعلومات المحاسبية، وان 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 المحاسبة 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 يتم اختبارها وتقييم النتائج الخاصة بالمدقق (Arens, et all, 2014: 6).

4. دور التدقيق في القطاع العام

التدقيق هو حجر الأساس لضمان أفضل إدارة للقطاع العام عن طريق تقديم التقييم الموضوعي العادل للموارد العامة.

إن إدارة هذه الموارد تتم بطريقة مسؤولة وفعالة لتحقيق النتائج المرجوة، يساعد المدققون دوائر القطاع العام في تحقيق المساءلة والنزاهة، تحسين أداء العمل، زرع الثقة بين المواطنين وأصحاب المصالح. يدعم دور 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 المدققون صانعي القرار عن طريق توفير تقييم مستقل للقطاع العام، البرامج والسياسات والعمليات والنتائج.

التقارير تبين الاتجاهات والتحديات يتم ذلك باستخدام المدققون أدوات مثل التدقيق المالي، تدقيق الأداء، التحقيقات، الخدمات الاستشارية (IIA. 2012: 5).

قد يتم 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: Abbott, et all, 2012).

5. مراقبة البيانات لفهم سلوك المحاسب

تعرض الأصول الرقمية والمادية المهمة في المنظمة لخطر السرقة أو 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 الموظفون الموثوق بهم يسمح لهم بالوصول لمثل هذه البيانات المهمة.

قد يصعب اكتشاف 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 تم من خلالها كشف هذه الحالات التي يتم فيها التلاعب 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 خطأ أكبر على الشركة عن طريق تصنيفات للمخاطر الذي يساعد المدققين على اكتشاف مثل هؤلاء الأشخاص (Ey, 2017 :11).

6. الضغوطات في مهنة المحاسبة وخصائصها

عن طريق دراسات استقصائية لمجموعة من المحاسبين الذين يعملون في كبرى الشركات الأوروبية حول الضغوطات التي مارستها 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 ليكيفوا نتائج عملهم وفق ما تفتضيه مصلحة الإدارة .

قد تمارس ضغوطات الإدارة على المحاسبين من أشخاص ليس لهم علاقة مباشرة بالمحاسبين أو لديهم معرفة مهنية بعملهم، لكن يحاولون إظهار العكس حتى يمارسوا الضغط على المحاسبين لتمرير الأعمال غير الأخلاقية فهنا يكون دور الحيطة والحذر للمحاسب في تجنب هذه الضغوطات والحفاظ على مهنيته (LANG, et all,2016: 13-15)

7. المحاسب وضغوطات الإدارة

يشير العديد من الباحثين إلى أن المحاسبين عرضة إلى الضغوطات غير الملائمة من الرؤساء (الإدارات) وهذه الضغوطات لم يتم التعرض إليها الا في إشاراتٍ بسيطة من بعض المنظمات. لعل هذه الضغوطات تتمثل في ضغط الطاعة وضغط المطابقة، يتمثل ضغط الطاعة بإتباع كل التعليمات التي تصدرها الإدارة وإن كانت هذه التعليمات تنتج مواقف او سلوك غير أخلاقي من المحاسبين أما ضغط المطابقة فهو ناتج من التساوي او المقارنة مع أقرانهم المحاسبين الذين يخدمون الإدارة، لعل قيام

المحاسبين بالانصياع لضغط المطابقة بسبب خوفهم من عواقب الظهور بشكل مختلف عن أقرانهم (Clayton, et al 2015:3).

8. الضغوطات والأخلاق المحاسبية

أغلب الأخلاقيات تطرقت إلى السؤال الواسع الانتشار الذي ينص على كيف للإنسان أن يعيش؟ أي ما هو السلوك الصحيح من السلوك الخاطئ، لذا 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 الآونة 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 لينظموا 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, et all,2016: 3-15).

II. الاحتيال والممارسات غير القانونية للإدارة

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 نتاج 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: Fee, 2016).

1. التطور التاريخي لاحتياال الإدارة

تطرق 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 الا أنه يعد ضئيل جدا قياسا بما ترتكبه الإدارات فقد بلغ طبقا لأخر الدراسات أربعة أضعاف، تؤكد هذه الدراسات إن صور هذه التلاعبات (الاحتيال) يتمثل 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).

2. احتيال الموظفين

إن احتيال الشركات أو المنظمات لا يقتصر فقط على المديرين التنفيذيين ذوي المستوى الرفيع بل يلازم 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: 88-87). 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 الموضوعية من قبلها بالأصل لمنع عمليات إحتيال مماثلة من موظفين آخرين. (ACFE, 2011: 105).

3. طبيعة إحتيال الإدارة

أحياناً 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 الإدارة المباشرة بالقيام بعمليات احتيالية عن طريق التفسير الخاطئ للبيانات المالية أو المعاملات أو التعليمات من خلال مخططات معقدة يصعب اكتشافها، إن جل عمليات الاحتيال التي تمارسها الإدارة لتحقيق المزايا الآتية:

- ❖ زيادة سعر السهم المتداول في الأسواق المالية.
- ❖ تعزيز فرص الترقية إلى مناصب أكبر أو الحصول على مكافئات مالية أو تغطية فشل مشاريع.
- ❖ قد يتضمن إحتيال الإدارة المبالغة في تقدير الإيرادات والأصول أو التقليل من المصروفات والالتزامات أو الإساءة لتطبيق 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 تم التعاقد معها لإنجاز مشاريع بمبالغ عالية.

4. مجالات احتيال الإدارة

تعدد أوجه أو مجالات تلاعبات الإدارة التي يمكن إيجازها بالآتي:

- ❖ 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 يتم الاعتراف بإيراد هذه الخدمة التعاقدية على أنها تحققت في السنة التي أبرم فيها العقد وإن كان لم ينفذ هذا التصميم: (Schilit & Perler, 2010:50-51)

- ❖ الاحتيال في صرف الصكوك: يتم صرف مستحقات المستفيدين بصكوك تتكرر لأكثر من مرة أو بمبلغ يفوق المبلغ الحقيقي، قد تتفق الإدارة مع الموظف المعني بصرف الصكوك للقيام بمثل

هذا الاحتيال وتحويل المسؤولية الجنائية إليه مقابل حصول الطرفين على مبلغ هذا الاحتيال، أحيانا قد يكون المستفيد هنا هو المقاول الذي أستلم الصك الثاني مقابل الاستفادة من الأموال لتسيير أموره وبعد ذلك قد يكشف هذا الاحتيال للتخلص من المسؤولية الجنائية (Silverstone & Davia , 2005 :71-73).

5. الاحتيال الداخلي والخارجي

تصنف العمليات الاحتيالية المشار إليها باحتيال الإدارة على أنها احتيال داخلي لكي يتم تمييزها 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).

6. ألية منع الممارسات الاحتيالية للإدارة

غالباً 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 وتتظاهر 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 .

أحيانا 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، أحيانا 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: من الصعوبة إذا كانت الإدارة تمارس أنشطة احتيالية، 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.

7. دور التدقيق في الحد من الفساد

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 واستخدام المنصب لتحقيق ميزة شخصية ، لذا نجد دور المدقق والمحاسب في مساءلة الإدارة عن مثل هذا السلوك والذي قد يتم في البيانات المالية إذا كانت لا تتمتع بالشفافية ، قد يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في الحد من الفساد وزيادة فاعلية أنظمة الإدارة المالية، وإن الاستقلالية والكفاءة للمدقق وحجم الضغوطات الذي يتعرض لها المحاسبين ممكن أن تحد من الفساد، وقد اشار 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 ليبلغوا عن فساد الإدارة لأنه يعد عبئا كبيرا عليهم (Jeppesen 2019: 3-5).

يعد الفساد أحد العوائق الرئيسية التي تعترض تنمية البلدان الناشئة فضلا 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 يتم القبض عليهم ، تحتاج مثل التدابير في الغالب لإصلاح القوانين وإضفاء مزيد من الشفافية وخاصة في القضايا التعاقدية ، كذلك تعزيز السلوكيات الأخلاقية التي قد تلعب المنظمات المهنية على تعزيزها.

في الأونة الأخيرة العديد من الحكومات عن طريق تجهزتها 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 دون ترد (Locatelli, et all, 2017: 252)، وفي 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 ومن ناحية أخرى تضر بأصحاب المصالح، هنا المشورة التي يقدمها المحاسب للإدارة تكون أداة مهمة لتحسين ورفع كفاءة الأداء والتي تفيد مجلس الإدارة ككل، إلا أن الإدارات لا تعتد بمثل هذه المشورات إذا كانت تخالف سلوكهم.

تشير الدراسات أيضا وإن أجمع رأي المحاسب مع رأي المدقق على أن سلوك الإدارة غير قانوني ومخالف للتعليمات إلا أن حالات الإحتيال مستمرة بالزيادة، فضلاً عن القيام بإحتيال يشوبه الكثير من الإبداع لأنهم يبحثون عن الثغرات بالتعليمات والقوانين النافذة. (Dunbar , 2017: 36-37) ان للمحاسبين دور أساسي ينصب في تقليل خطر الفساد من خلال الآتي: -

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

❖ 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.

❖ تتطلب المعايير المحلية والدولية الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة من الأعضاء سواء في الممارسة العامة أو لغرض خاص (الإحتيال 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 المحاسبين للكثير من الضغوط والمخاطر والتهديدات داخل العمل وخارجه، لا توجد الحماية القانونية الكافية للمحاسبين للقيام بهذا الدور (القرة غولي، 2009: 21-22).

I. تحليل البيانات وصولاً للنتائج

1. مجتمع وعينة البحث:

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

اولاً: 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.

2. 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 كذلك قد قسم إلى محورين.

المحور الاول: دور التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من الادارة. المحور الثاني: العلاقة بين الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون وبين ممارسات الادارة. استخدم الباحثان مقياس (Likert- Type scale) الخماسي المكون من (1 - 5) درجة:

1.2. تحليل المتغيرات الديمغرافية

سعى الباحثان بشكلٍ جاد على توزيع الاستبيان على الاشخاص المعنيين من الذين يعملون محاسبين في الوحدات الحكومية بتنوع عناوينهم الوظيفية، اغلب المجيبين تم التحاور معهم في اغلب فقرات الاستبانة وتم تبادل الآراء.

تم توزيع 140 استبانة وتم استرداد 130 استبانة 124 منها صالح وستة غير صالحة للتحليل.

جدول رقم (01): تفاصيل الاستبيان الموزع والمسترد على عينة البحث.

عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الموزعة	عينة البحث
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

1.1.2. وصف متغيرات البحث وتشخيصها وتحليلها

ضمن هذا المبحث يتم 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) وتم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس الاستجابات افراد العينة لفقرات الاستبانة كما في الجدول الاتي: -

جدول رقم (02): 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 الاديبيات الاحصائية

وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإن 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.

الجدول رقم (03) فئات المتوسط المرجح

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

2.2.2. الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج البحث

- ❖ مقاييس الاحصاء الوصفي لوصف خصائص المجتمع الاحصائي.
- ❖ معامل كرونباخ الفا للتحقق من ثبات اداة الدراسة.
- ❖ مقاييس الاحصاء الوصفي (التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري) لفقرات الاستبانة.
- ❖ ويعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. ويتم اجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة باستخدام

1.2.2. التحليل والتفسير الاحصائي لمحاور وفقرات الاستبانة والمقابلات الشخصية.

الجدول رقم (04) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة

المحور الاول (دور التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون 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 الاصولية.	ت	31	56	14	17	3.72	1.150	موافق	36.63	0.74
		ن	25.0	45.2	11.3	4.8	6				
2	يدعم التدقيق الخارجي المحاسب في الاطلاع المتواصل على التعليمات وتحديثها.	ت	32	55	14	17	3.37	1.136	موافق	36.52	0.67
		ن	25.8	44.4	11.3	4.8	6				
3	يدعم التدقيق الخارجي توثيق المخالفات المحاسبية الجوهرية نتيجة ضغط الادارة على مستند الصرف.	ت	43	49	25	5	4.02	0.92	موافق بشدة	48.18	0.80
		ن	34.7	39.5	20.2	1.6	2				
4	يحد التدقيق الخارجي من ضغوط الادارة عن طريق التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية	ت	26	67	23	7	3.89	0.825	موافق	52.25	0.77
		ن	21.0	54.0	18.5	0.8	1				
	يحقق اداء التدقيق الخارجي	ت	24	56	20	21					

الممارسات غير القانونية للإدارة في القطاع العام على المحاسبين والدور المهم للمدقق الخارجي في الحد منها

0.74	39.50	موافق	1.044	3.70	0.8	16.9	16.1	45.2	19.4	ن	5	المساءلة الفعلية عن الضغوط الادارية والتلاعب.
0.68	33.29	موافق	1.149	3.44	7	23	25	47	22	ت	6	يساعد التدقيق الخارجي دوائر القطاع العام في تحقيق المساءلة والتزاهة، وتحسين أداء العمل.
					5.5	18.5	20.2	37.9	17.7	ن		
0.82	54.93	موافق	0.831	4.10	0	7	16	59	42	ت	7	على المحاسب توفير الأدلة التي تقوم فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية.
					0	5.6	12.9	47.6	33.9	ن		
0.87	72.92	موافق	0.655	4.36	0	0	7	62	54	ت	8	يؤثر تقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها .
					0	0	5.6	50.0	43.5	ن		
0.82	59.07	موافق	0.774	4.10	0	2	25	55	42	ت	9	يعزز التدقيق الخارجي الحماية والالتزام بقواعد السلوك المهني.
					0	1.6	20.2	44.4	33.9	ن		
0.81	56.82	موافق	0.796	4.07	1	4	17	65	37	ت	10	تساعد ممارسات التدقيق الخارجي الحالي على بذل الجهود المناسبة التي تعكس كفاءة الأداء المالي .
					0.8	3.2	13.7	52.4	29.8	ن		
0.73	47.35	موافق	0.910	3.67	1	10	24	58	31	ت	11	ضرورة توعية المحاسبين بدور المدقق الخارجي والقيمة التي يضفيها لعمل المحاسب.
					0.8	8.1	19.4	46.8	25	ن		
0.86	60.82	موافق	0.790	4.31	1	4	7	55	57	ت	12	تكشف تقارير التدقيق عن اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح.
					0.8	3.2	5.6	44.4	46	ن		
0.74	39.46	موافق	1.042	3.71	6	11	21	61	25	ت	13	ضعف الرقابة الفعالة والمعايير الموضوعية على صرف الموازنة ساعد على توسع نطاق الفساد.
					4.8	8.9	16.9	49.2	20.2	ن		
0.93	80.00	موافق بشدة	0.649	4.66	0	1	9	21	93	ت	14	اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية.
					0	0.8	7.3	16.9	75.0	ن		
			0.90	3.68	موافق							

2.2.2. تحليل فقرات استبيان المحور الاول

نلاحظ من المحور الاول ان أفضل فقرة هي فقرة (14) ويتعلق ب (أسهم ضعف أداء أجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية) وذلك لأنه يمتلك أعلى قيمة للوسط حسابي (4.66) وأقل قيمة للانحراف المعياري والذي يمثل مدى تباعد أو تشتت القيم عن وسطها الحسابي. كما والذي يقابله قيمة (t) المحسوبة كما نلاحظ من الجدول اعلاه 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).

الجدول رقم (05): التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة
المحور الثاني (العلاقة بين الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون وبين ممارسات الادارة)

الاهمية النسبية	T test	شدة الاجابة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي المرجح	لا اوافق بشدة (1)	لا اوافق (2)	محايد (3)	اوافق (4)	اوافق بشدة (5)	الفقرة	ت
0.86	64.18	موافق	0.75	4.33	0	3	12	50	59	تمارس الادارة ضغوطات مختلفة على المحاسب لتميرير مخالفات واضحة في تعليمات الموازنة.	ت
					0	2.4	9.7	40.3	47.6		ن
0.78	41.66	موافق	1.05	3.94	1	15	21	40	47	تبعات ممارسات الإدارة قد تكون أعلى بكثير من عمليات السرقة للموظفين لأن قدرة الإدارة أعلى في معالجة مثل هذه الممارسات .	ت
					0.8	12.1	16.9	32.3	37.9		ن
0.73	43.64	موافق	0.93	3.65	0	13	44	41	26	ضعف استقلالية المحاسب احد اهم أسباب ممارسات الإدارة بمختلف أشكالها .	ت
					0	10.5	35.5	33.1	21.0		ن
0.86	55.93	موافق	0.86	4.32	1	4	14	40	65	تمارس الادارة اساليب غير شرعية على المحاسبين لارتباطهم المباشر بها.	ت
					0.8	3.2	11.3	32.3	52.4		ن
0.72	39.59	موافق	1.02	3.64	3	18	23	57	23	يمارس المحاسب عمله بمهنية عالية دون التأثير بالضغوطات التي تمارسها الإدارة.	ت
					2.4	14.5	18.5	46.0	18.5		ن
0.49	25.60	محايد	1.07	2.46	24	44	37	13	6	من الصعوبة إذا كانت الإدارة تمارس أنشطة احتيالية بوضع إجراءات وضوابط لمنع هذه الأنشطة حتى وإن وضعت مثل هذه الإجراءات لا بد أن تضع ثغرة تستغلها لتميرير مثل هذه الممارسات.	ت
					19.4	35.5	29.8	10.5	4.8		ن
0.77	53.08	موافق	0.81	3.85	0	5	36	56	27	وجود ثغرات قانونية في ظل رغبة الإدارة في إتباع طرق احتيالية تستغلها بحيث لا تعكس أدائها بشكل موضوعي.	ت
					0	4.0	29.0	45.2	21.8		ن
0.79	50.22	موافق	0.88	3.96	0	7	29	50	38	على المحاسب مواكبة اهم الممارسات الاحتمالية وسبل معالجتها عن طريق التأهيل والتدريب الدوري.	ت
					0	5.6	23.4	40.3	30.6		ن
0.85	62.78	موافق	0.76	4.27	0	4	11	56	53	تستغل الادارة ضعف كفاءة العاملين في العمل المحاسبي في الضغط والتلاعب.	ت
					0	3.2	8.9	54.2	42.7		ن
0.82	51.95	موافق	0.87	4.10	1	4	24	48	47	تستغل الادارة المحاسبين من ذوي التأهيل غير المحاسبي في ممارسة الضغوط وتميرير عمليات التلاعب.	ت
					0.08	3.2	19.4	38.7	37.9		ن
0.81	42.60	موافق	1.05	4.05	3	11	15	43	52	ضعف التزام المدققين الداخليين بقواعد السلوك المهني والاستقلالية يسمح للإدارة بالتلاعب والضغط على المحاسبين.	ت
					2.4	8.9	12.1	43.7	41.9		ن
0.85	56.19	موافق	0.84	4.25	1	5	11	52	55	على المحاسب الالتزام بالممارسات الاخلاقية واخلقيات السلوك المهني لتعكس نزاهة وشفافية عمله .	ت
					0.08	4	8.9	41.9	44.4		ن
0.90	72.63	موافق	0.69	4.52	0	1	11	35	77	غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة.	ت
					0	0.8	8.9	28.2	62.1		ن
0.87	56.60	موافق	0.86	4.37	0	4	13	36	70	على المحاسب تجنب الثغرات القانونية في ممارسات الادارة.	ت
					0	3.2	10.5	29.0	56.5		ن
79			0.89	3.97	اتفق						

3.2.2. تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثاني بالاستبيان

نلاحظ من المحور 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 تشتتت القيم عن وسطها الحسابي , كما يقابلها قيمة (t) المحسوبة كما نلاحظ من الجدول اعلاه 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 لتمير مثل هذه الممارسات) و حيث نلاحظ الأوساط الحسابية المرجحة لجميع فقرات المتغير المذكور.

V.الخاتمة

بعد مناقشة الادبيات المتعلقة بالتدقيق وممارسات الإدارة والاحتيايل والضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون في القطاع العام العراقي، والبيانات التي تم تحليلها في الجانب العملي توصل الباحثان الى عدد من الاستنتاجات والتوصيات وكما يلي:-

1. الاستنتاجات:

- ❖ 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 تشتتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (93%).
- ❖ 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 تشتتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (87%).
- ❖ اظهرت اجابات عينة البحث على ان: تكشف تقارير التدقيق عن اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح. اذ كان الوسط الحسابي لها (4.36) واقل قيمة للانحراف المعياري (0.790) والذي يمثل مدى تباعد او تشتتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الاهمية النسبية (86%).

- ❖ غياب الحماية القانونية الكافية للمحاسبين قد يساعد على رضوخ المحاسبين لضغوطات الإدارة، كان اتفاق عينة عالي جداً بخصوص رضوخ المحاسبين وذلك لأنه يمتلك أعلى قيمة للوسط الحسابي (4.53) وأقل قيمة للانحراف المعياري (0.69) والذي يمثل مدى تباعد أو تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- ❖ المحاسب يتجنب الثغرات القانونية في ممارسات الإدارة. نتيجة للاتفاق العالي من قبل عينة البحث فضلاً عن الأهمية النسبية البالغة (87%) إذ كان الوسط الحسابي لها (4.37) وأقل قيمة للانحراف المعياري (0.86) والذي يمثل مدى تباعد أو تشتت القيم عن وسطها الحسابي.
- ❖ تمارس الإدارة أساليب غير شرعية على المحاسبين لارتباطهم المباشر بها. كان هنالك قبول من عينة البحث لهذه الفقرة إذ كان الوسط الحسابي لها (4.32) وأقل قيمة للانحراف المعياري (0.86) والذي يمثل مدى تباعد أو تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الأهمية النسبية (86%).
- ❖ اتفقت عينة البحث بشكل كبير على قبول أن: تستغل الإدارة ضعف كفاءة العاملين في العمل المحاسبي في الضغط والتلاعب. إذ كان الوسط الحسابي لها (4.27) وأقل قيمة للانحراف المعياري (0.76) والذي يمثل مدى تباعد أو تشتت القيم عن وسطها الحسابي وكانت الأهمية النسبية (85%).

2. التوصيات

- ❖ ينبغي على التدقيق الخارجي الاهتمام بالملاحظات الجوهرية التي يشير إليها في تقريره والمتعلقة بممارسات الإدارة الغير قانونية.
- ❖ الاهتمام بتقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها لأنه يؤثر على المحاسبين بشكل أو باخر.
- ❖ لا بد من زيادة تقارير التدقيق التي تبين أوجه التلاعب والضغوط الإدارية بشكل دقيق وصریح لخفض الضغوطات على المحاسبين.
- ❖ لضمان عمل المحاسبين بشكل موضوعي ونزيه لا بد من وجود قانون يكفل الحماية للمحاسب في حالة تم معاقبته لأنه تحفظ على ممارسات الإدارة الغير قانونية.
- ❖ على المحاسب تجنب الثغرات القانونية في ممارسات الإدارة إذا ينبغي التأكد من عدم وجود ثغرات يمكن استغلالها من قبل الإدارات.

- ❖ لضمان عدم استغلال الإدارة للمحاسبين نتيجة الارتباط المباشر بهم ينبغي ان يكون تعيينهم من جهات اعلى من ادارة الوحدات فضلاً عن وضع ضوابط تحميهم من تسلط الادارات.
- ❖ لا بد من مراقبة الادارة التي تسعى الى تعيين اشخاص غير مؤهلين او غير كفؤين في اقسام الحسابات.

VI.المراجع

1. المصادر العربية

- ❖ بوعروج , معاذ , (2016), " دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" , رسالة ماجستير , جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير . الجزائر <https://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/handle/123456789/20487>
- ❖ الجبوري, حيدر جميل احمد, (2019), " تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد الاداري والمالي", رسالة ماجستير, جامعة كربلاء- كلية الادارة والاقتصاد. <http://dx.doi.org/10.13140/RG.2.2.21436.97923>
- ❖ قداري, لندة, (2015), "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية" - د راسة ميدانية- رسالة ماجستير, جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, القسم العلوم التسيير, الجزائر. <https://www.univ-eloued.dz/images/memoir/file/M.E-033-1.pdf>
- ❖ القرعة غولي, فاطمة زيد سلمان, (2009), "دور نظام المعلومات المحاسبي المتكامل في مكافحة الفساد المالي" , رسالة ماجستير , جامعة بغداد , كلية الإدارة والاقتصاد. <http://thesis.mandumah.com/Record/295810>

2. المصادر الأجنبية

- ❖ ACFE.(2011), ,ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS ,FRAUD EXAMINERS MANUAL (INTERNATIONAL EDITION) <https://www.fraudadvisorypanel.org/our-partner/association-of-certified-fraud-examiners/>
- ❖ Arens RANDA L J, et all, (2014) "AUDITING AND ASSURANCE SERVICES", John Wiley & Sons, Inc. <https://docplayer.net/44748163-Auditing-and-assurance-services-15th-edition.html>
- ❖ COENEN,TRACY L.,(2009) "Expert Fraud Investigation: A Step-by-Step Guide", Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, <https://www.wiley.com/en-us/Expert+Fraud+Investigation%3A+A+Step+by+Step+Guide-p-9780470447840>
- ❖ IIA, institute of internal Auditor, (2012), "Supplemental Guidance: THE ROLE OF AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE", second Edition. <https://scholar.google.com/scholar?q=Supplemental+Guidance:>
- ❖ Koletar, Joseph W. (2003), "Fraud Exposed: What You Don't Know Could Cost Your Company Millions", 1st Edition, John Wiley & Sons, Inc. <https://www.amazon.com/Fraud-Exposed-Could-Company-Millions/dp/0471274755>
- ❖ Less ambo, Felix I., (2014), "The International Corporate Governance System: Audit Roles and Board Oversight", first Edition.

- <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2014.10.006>
- ❖ Schilit, Howard M & Perler, Jeremy. , Jeremy, (2010), “FINANCIAL SHENANIGANS”, third Edition, McGraw-Hill.
<http://digilib.stiem.ac.id:8080/jspui/bitstream/123456789/230/1/Financial%20Shenanigans.pdf>
 - ❖ Silverstone Howard & Davia, Howard R. (2005), “FRAUD 101 Techniques and Strategies for Detection” , Second Edition , JOHN WILEY & SONS, INC.
<https://www.amazon.com/Fraud-101-Techniques-Strategies-Detection/dp/0471721123>
 - ❖ Dunbar, Rochelle V., (2017), “THE CORRELATION BETWEEN REASONED ACTIONS OF LEADERSHIP AND INTENTIONS TO COMMIT CORRUPTION, DISSERTATION DOCTOR”, School of Business and Technology, Capella University,
<https://www.proquest.com/openview/cf76c89d4edb9e406a52f88d35c38303/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750>
 - ❖ Subhani , N (2016) “Continuous Process Auditing (CPA): an Audit Rule Ontology Approach to Compliance and Operational Audits, Dissertation Doctor , Windsor, Ontario, Canada ,
[https://www.semanticscholar.org/paper/Continuous-Process-Auditing-\(CPA\)%3A-an-Audit-Rule-to-Subhani/6317f72b351a85168e778522fdaf2021edbafe38](https://www.semanticscholar.org/paper/Continuous-Process-Auditing-(CPA)%3A-an-Audit-Rule-to-Subhani/6317f72b351a85168e778522fdaf2021edbafe38)
 - ❖ AAA , (1973), “Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts” (Sarasota, FL: American Accounting Association,
<https://www.worldcat.org/title/statement-of-basic-auditing-concepts/oclc/701015>
 - ❖ Lawrence, J. Abbott, et all, (2012), “Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness Auditing”, Journal of Practice & Theory American Accounting Association Vol. 34, No. 4.
<http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-10296>
 - ❖ Clayton Bruce M, et all,(2015), “The Impact of Social Influence Pressure on the Ethical Decision Making of Professional Accountants: Australian and New Zealand Evidence” , Australian Accounting review , VOL 25, No. 4.
<https://doi.org/10.1111/auar.12077>
 - ❖ 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.
<https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey>
 - ❖ FEE , (2016), “federation of European Accountants ,Ethics: “some views from young professional accountants” .
<https://www.accountancyeurope.eu/publications/ethics-views-young-professional-accountants/>
 - ❖ Jeppesen, Kim K.,(2019), “The role of auditing in the fight against corruption”, The British Accounting Review , , Vol 51, No. 5.
<https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0890838918300489>
 - ❖ LANG, MARIE, et all, (2016), “Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional”, EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS FOR SMES.
<https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/accounting-and-ethics.pdf>
 - ❖ Locatelli, et all, (2017) Corruption in public projects and megaprojects: There is an elephant in the room, International Journal of Project Management, VOL 35, No, 3, pp.252–268.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.ijproman.2016.09.010>

المواقع الإلكترونية:

<https://www.oreilly.com>