المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

دور مراقب الحسابات الخارجي في الحد من اساليب الاحتيال المحاسبي

م.م. ابراهيم هلال عبد الساده مبارك القرعاوي
شعبة الرقابة والتدقيق الداخلي، المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف، وزارة التربية، العراق
البريد الالكتروني: ibrahimalkarawee@yahoo.com

الملخص

ان الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في الحد من اساليب الاحتيال المحاسبي هو احد الوسائل الفعالة لتصحيح مسار الاجراءات التي يقوم بها موظفي القطاع العام فضلاً عن تقليل مواطن الضعف والحد من المخاطر والتهديدات المستقبلية. تتمثل مشكلة البحث في وجود حالات الفساد المالي والاداري المستشري لدى بعض موظفي الوحدات الحكومية بالإضافة الى عدم تنفيذ التعليمات والضوابط الصادرة من الجهات العليا والذي بدوره يسهم في التلاعب في المال العام للدولة مما يدل على ضعف دور مراقب الحسابات الخارجي في تطوير وتقييم نظام الرقابة الداخلية. يهدف البحث الى تحديد مواطن الضعف وايجاد الحلول المناسبة والتي تلعب دور كبير في الحد من الاخطاء والغش والتلاعب المحاسبي في البيانات المالية. ان من اهم نتائج البحث هي ضعف مراقب الحسابات الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية على وفق معايير التدقيق الدولية مما يؤدي الى وجود قصور في جوانب الاعمال للوحدات الحكومية. ومن اهم توصيات البحث هي ضرورة تقييم المراقب الخارجي السياسات والاساليب المتبعة في نظام الرقابة الداخلية وضرورة قيام نظام الرقابة الداخلية بوضع برامج رقابية والمتابعة المستمرة للأعمال المناطة للكادر الوظيفي فضلاً عن قيام الادارة العليا بتوجيه موظفيها بالالتزام بالتعليمات والضوابط النافذة والحديثة.

الكلمات المفتاحية: الاحتيال المحاسبي، التدقيق الخارجي، مراقب الحسابات الخارجي، والرقابة الداخلية.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

The Role of The External Auditor in Reducing Methods of Accounting Fraud

Asst. Lect. Ibrahim Hilal Abdulsada Alqarawee
Department of Oversight and Internal Audit, General Directorate of Education in Najaf Governorate, Ministry of Education, Iraq
Email: Ibrahimalkarawee@yahoo.com

ABSTRACT

The role played by the external auditor in reducing accounting fraud methods is one of the effective means to correct the course of actions taken by public sector employees, as well as reducing weaknesses and limiting future risks and threats. The problem of the research is the existence of cases of widespread financial and administrative corruption among some employees of government units, in addition to the failure to implement the instructions and controls issued by the higher authorities, which in turn contributes to the manipulation of the public money of the state, which indicates the weak role of the external auditor in developing and evaluating the internal control system. The research aims to identify weaknesses and find appropriate solutions that play a major role in reducing errors, fraud and accounting manipulation in the financial statements. One of the most important results of the research is the weakness of the external auditor in evaluating the internal control system in accordance with international auditing standards, which leads to deficiencies in the business aspects of government units. One of the most important recommendations of the research is the need for the external auditor to evaluate the policies and methods used in the internal control system and the need for the internal control system to develop control programs and continuous follow-up of the work entrusted to the staff, as well as for the senior management to direct its employees to adhere to the instructions and controls in force and modern.

Keywords: Accounting Fraud, External Audit, External Auditor, and Internal control.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

المقدمة:

يعد التدقيق الخارجي أحد فروع التدقيق الرئيسية ويمثل الاداة الحيادية والمستقلة لكشف حالات الخطأ والاحتيال المالي والاداري ومعالجتها كما يعتبر التدقيق الخارجي هو المرأة الحقيقية التي تعكس مدى صدق وصحة وسلامة الاعمال التي تقوم بها الوحدات الحكومية. يأخذ التدقيق الخارجي دوره الفعال في الحد من اساليب الاحتيال المحاسبي من خلال تطبيق الاجراءات والادوات الرقابية على الانشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، بالإضافة الى تطوير نظام الرقابة الداخلي حيث يقوم المدقق الخارجي باستخدام أفضل الادوات الرقابية التي يعتمد عليها في اجراء الفحص الانتقادي والمستقل للبيانات المالية التي تقوم بأعدادها الوحدات الحكومية وتقديمها الى مستخدميها. ولابد من الاشارة الى ان الوحدة الاقتصادية هي المسؤولة عن صياغة نظام الرقابة الداخلية بما يتناسب مع حجم انشطتها وتحقيق اهدافها، حيث يدرس مراقب الحسابات الخارجي الاجراءات والسياسات والاساليب المتبعة في نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية للتأكد من سلامة وصحة المعلومات التي تعرضها القوائم المالية ومن اجل تحقيق اهداف البحث فقد تم تقسيم البحث الى خمس مباحث فقد تناول المبحث الاول منهجية البحث العلمية، والمبحث الثاني فقد تضمن مدخل فلسفة التدقيق الخارجي، بينما المبحث الثالث تناول انعكاس دور المدقق الخارجي على اعمال الوحدة الاقتصادية، في حين ان المبحث الرابع تضمن الجانب التطبيقي للبحث، فضلاً عن ان المبحث الخامس تضمن مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات للمساهمة في تصحيح مسار اعمال المديرية عينة البحث.

المبحث الأول : منهجية البحث العلمية

1-1 مشكلة البحث:

كانت لحالات التلاعب والغش في القوائم المالية والتواطؤ بين شركات التدقيق وشركات المحاسبة في بداية الألفية الجديدة وانهيار شركة أنرون وشطب شركة آرثر أندرسن من كبريات شركة التدقيق وما تلاها من أحداث التلاعب والاحتيال حول العالم ، وذات الحال ينطبق على العراق وخاصةً بعد حالات الغش والتلاعب والاحتيال واستغلال السلطة والمنصب أدى إلى تبدد وإسراف في المال العام وضياع أغلب موازنات البلد خلال الأعوام السابقة ، ومن هنا كان لابد من دور حاسم وحازم للتدقيق الخارجي لإعادة ثقة الجمهور والمجتمع بخدمات هذا النشاط المهم ودوره الرئيس في مواجهة والحد من أساليب وظاهرة الاحتيال المحاسبي المرتكب بوساطة الإدارة والموظفين على حد سواء ، ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الآتي :

هل يسهم دور المدقق الخارجي في الحد من أساليب الاحتيال المحاسبي ؟

2-1 فرضية البحث:

إن فرضية البحث تتمثل بأنه لايوجد دور لمراقب الحسابات الخارجي في الحد من مواجهة ظاهرة الاحتيال المحاسبي .

3-1 أهمية البحث :

يأخذ البحث أهميته من الدور الرقابي الذي يؤديه المدقق الخارجي للتأكد من التزامه بالدور المهني للتحقق من صحة العمليات الحسابية ومدى التزام الشركات بالقوانين والتعليمات والضوابط التي تقوم بوضعها الحكومة والمنظمات المهنية المحلية والدولية ذات الصلة بتنظيم عمل مراقب الحسابات الخارجي ودوره في مواجهة ظاهرة الاحتيال المحاسبي بكافة وسائله .

4-1 هدف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية :

1. التعرف على الأدبيات الخاصة بمراقب الحسابات الخارجي ووظائفه المهنية في هذا المجال .
2. تسليط الضوء على أدبيات ظاهرة الاحتيال المحاسبي وأشكاله المختلفة .
3. بيان دور مراقب الحسابات الخارجي وأهميته في مواجهة والحد من ظاهرة الاحتيال المحاسبي .

5-1 حدود البحث: تنقسم حدود البحث إلى قسمين رئيسين هما الآتي :

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

أولاً . الحدود المكانية:
اختار الباحث المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف احد تشكيلات وزارة التربية نموذج للدراسة والتطبيق لبحثه الموسوم (دور مراقب الحسابات الخارجي في الحد من اساليب الاحتيال المحاسبي)
ثانياً . الحدود الزمانية:
استخدام تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي / دائرة تدقيق المنطقة الثالثة / حلة والذي يتضمن نتائج اعمال الرقابة والتدقيق على حسابات المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف للسنة المالية المنتهية في 31 / كانون الاول / 2016.

المبحث الثاني: مدخل فلسفة التدقيق الخارجي

2-1 نبذة تاريخية عن التدقيق
بالتزامن مع بداية نشوء الثورة الصناعية بين عام 1760 وحتى عام 1840 والتي كانت بدايتها في بريطانيا وزيادة الاهتمام في التجارة والصناعة وازدهار النظام الضريبي وتوسع حجم الفجوة بين الادارة والمالكين فأن هدف التدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الممارسات الغير القانونية والتأكد من صحة البيانات في التقارير المالية وخلال هذه الفترة اصبحت هناك حاجة ملحة لوجود نظام محاسبي من اجل التأكد من سلامة ودقة البيانات في القوائم المحاسبية لمنع حدوث حالات الخطأ والغش بالإضافة الحاجة الى شخص مدقق مستقل ومحايد يقوم بتدقيق القوائم المحاسبية لإعطاء رايه المحايد حول مدى صدق القوائم المالية. بين عامي 1900 و 1933 أقر كُتاب المحاسبة والمراجعة بأهمية الرقابة الداخلية وفوائدها للمؤسسات الاقتصادية فضلاً عن الاهتمام المتزايد بالاعتراف بأهمية التدقيق الخارجي. في العالم العربي ، كان للعراق وفلسطين تشريعات متقدمة منذ عام 1919نابعة من قانون الشركات البريطاني. وفي الخليج العربي فقد كان يسري قانون الشركات الهندي المشتق من القانون البريطاني. أما بالنسبة لسوريا ولبنان والمغرب العربي ، فقد ولدت مهنة التدقيق وتطورت على أساس التطبيق في فرنسا وهي ليست متطورة مثل المملكة المتحدة (التميمي،2006: 17-19).

2-2 مفهوم التدقيق
هناك العديد من التعاريف للتدقيق وسوف نتناول بعضها من زوايا مختلفة. يُعرّف التدقيق بأنه البحث الذي يسمح للتحقق من ان المعلومات التي اعدتها واصدرتها المؤسسة الاقتصادية موثوقة وحقيقية ويتضمن التدقيق جميع الاختبارات التي يقوم بأجرائها اصحاب الاختصاص من اجل تقديم رأيهم المحايد حول مدى صدق البيانات المالية (رفاعه،2017: 15). تعريف آخر للتدقيق هو النشاط الذي يفحص الممارسات الادارية والمحاسبية وغيرها من الممارسات التي يتم تنفيذها داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك بهدف توفير الثقة والطمأنينة لجميع الاطراف الداخلية والخارجية المعنية عن صدق المعلومات التي تعكس واقع المؤسسة الاقتصادية (نور الدين،2015: 10).

2-3 انواع المدققين
يتم تقسيم الاشخاص القائمين بالمهام التدقيقية والرقابية الى الانواع التالية:
1. **المدقق الداخلي:** تمتلك اغلب المؤسسات الاقتصادية الاعمال مجموعة من المدققين الداخليين الذين يعملون على تقييم وفحص اعمال المؤسسة الاقتصادية والضوابط الداخلية وتقديم التقارير الى ادارة المؤسسة الاقتصادية بالإضافة الى تدقيق وتقييم مدى التزام وامتثال موظفين المؤسسة الاقتصادية للمعايير والضوابط الواجب تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية (Hayes,et.al.,2005:16).
2. **المدقق الخارجي (المستقل):** وهو شخص مؤهل علمياً تقوم المؤسسة الاقتصادية بتعيينه للقيام بعملية فحص وتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة والانواع الاخرى من المؤسسات وتقديم التقارير الى مجلس ادارة المؤسسة وابداء رايه الفني المحايد حول مدى صدق البيانات المالية كذلك يقوم بتدقيق الامتثال للقوانين واجراء عمليات التدقيق الجنائي (Messier , et . al . , 2017 : 38).

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

3. مدققي الحكومة: هم موظفون في الحكومة الإقليمية أو المركزية أو دوائر الضريبية الذين يؤدون واجبات التدقيق وفقاً للقوانين واللوائح الحكومية(التميمي،2006: 25).

2-4 انواع التدقيق : هناك العديد من انواع التدقيق التي يستطيع المدقق القيام بها منها:

1. التدقيق المالي: تقوم شركات المحاسبين القانونين بإجراء التدقيق المالي للمؤسسات الاقتصادية حيث يتم تدقيق المعلومات المحاسبية المالية. ان الهدف من التدقيق المالي هو التأكد من ان المعلومات المالية قد تم اعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ويشمل التدقيق المالي تدقيق قائمة الدخل والارباح المحتجزة والميزانية العمومية والتدفقات النقدية ذات الصلة. هناك فئات من مستخدمي تقارير المدققين مثل الادارة والدائنين والمستثمرين والمحللين الماليين والوكالات الحكومية(Whittington & Pany,2016: 10-11).

2. تدقيق الامتثال: يتم اجراء تدقيق الامتثال للتأكد من التزام موظفين المؤسسة الاقتصادية بالقوانين والانظمة والتعليمات الصادرة من السلطات العليا وتقديم تقرير تدقيق الامتثال الى الادارة لان الادارة هي المعنية بمتابعة التزام موظفيها بالتعليمات والقوانين الصادرة منها (Arens, et . al . , 2017 : 13).

3. التدقيق التشغيلي: يهدف التدقيق التشغيلي الى تقييم كفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية والاجراءات والاساليب المتبعة في المؤسسة الاقتصادية وتقديم التوصيات الى الادارة من اجل رفع كفاءة وفاعلية العمليات والاجراءات يحتاج هذا النوع من التدقيق الى وقت كافي لذلك من الافضل استخدام برامج الكومبيوتر من اجل مساعدة المدقق في انجاز مهام التدقيق (Arens, et . al . , 2017 : 12).

2-5 طرائق التدقيق

يقوم المدقق باستخدام طرائق واساليب عديدة لأجل اكتشاف الاخطاء والممارسات غير القانونية وايجاد الحلول لمعالجتها وتقييم اداء العاملين في المؤسسة الاقتصادية واهم هذه الطرائق هي :

1. الملاحظة: يقوم المدققون باستخدام هذه الطريقة من خلال المشاهدة واجراء جولات تفتيشية على المرافق المادية للمؤسسة الاقتصادية ولاتحتاج هذه الطريقة الى وجود مستندات وانما تحتاج الى تثبيت الملاحظات من خلال المشاهدة وهي اداة توثيق الحقائق (Louwers,et.al.,2018:96).

2. التفتيش: يستخدم المدقق طريقة التفتيش من خلال تدقيق وفحص المستندات والسجلات والاصول الملموسة وتقديم تقارير التدقيق الى مجلس الادارة مما يساعد على توفير ادلة التدقيق وبمستويات مختلفة من الموثوقية (Soltani , 2007 : 149).

3. **التعزيز:** يستخدم المدقق هذه الطريقة من خلال تصميم اسئلة في نماذج ورقية او الكترونية او طرق اخرى عن انشطة المؤسسة الاقتصادية من اجل الحصول على الاجابات من الطرف الثالث في حين ان الاستفسار يتم من خلال توجيه الاسئلة بصورة شفهياً (Messier,et. al., 2017 : 141).

4. المقارنة: وفقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بأتباع طريقة المقارنة بين البيانات المالية ذات الطبيعة المتناسقة خلال فترات منتظمة ودورية مثل مقارنة رواتب الموظفين الشهرية ومصاريف الكهرباء والماء للشهر الحالي مثلاً مع نفس الشهر من العام الماضي وقد يطبق المدقق البنود المالية لمؤسسة معينة مع مؤسسة اخرى تعمل في نفس القطاع (الرمحي،2017: 48-49).

5. التحليل: وهي عبارة عن اجراءات تحليلية يقوم باستخدامها المدقق للمقارنة بين البيانات المالية والبيانات غير المالية للسنة الحالية مع البيانات للسنين السابقة وذلك من اكتشاف التحريفات الجوهرية ان وجدت مثل اجراء تحليل مقارنة الحسابات المدينة مع ارصدة الحسابات للسنين السابقة (Messier,et. al., 2017 : 142).

6. اعادة الاحتساب: وفقاً لهذه الطريقة يقوم المدقق بإعادة احتساب حسابات المؤسسة الاقتصادية التي تم اعدادها يدوياً او بواسطة الكمبيوتر وذلك من خلال استخدام اجراءات وتقنيات التدقيق بواسطة الكمبيوتر مثل اعادة احتساب حسابات رواتب الموظفين والالتزامات التقاعدية والاجور والاستهلاك (Louwers,et.al.,2015:98).

7. الاستفسار: يستخدم المدقق طريقة الاستفسار للحصول على معلومات من الافراد الذين لديهم دراية واطلاع على جميع الانشطة التي تنفذها المؤسسة الاقتصادية ويكون الاستفسار في اغلب الاحيان شفهياً ومن الافضل ان الاستفسار مكتوب وقد يزود الاستفسار المدقق بمعلومات لم يكن على دراية بها وتعتبر طريقة الاستفسار جزء مكمل لإجراءات التدقيق الاخرى (Soltani , 2007 : 286).

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

المبحث الثالث: انعكاس دور المدقق الخارجي على اعمال الوحدة الاقتصادية

3-1 مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تم تعريف التدقيق الخارجي بانه علم يختص بتقديم فحص انتقادي لأجهزة نظام الرقابة الداخلية وذلك لما يحتويه من مجموعة من المعايير والمبادئ والقواعد والاساليب والتي تساعد ايضا على فحص المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية من اجل اعطاء راي فني محايد عن صحة وصدق القوائم المالية عن نتيجة العمليات من ربح او خسارة في نهاية الفترة المالية (القريشي،2011: 4). ويمكن تعريف التدقيق الخارجي ايضاً بانه التدقيق الذي يقوم به شخص مؤهل علمياً وعملياً من خارج المؤسسة الاقتصادية تقوم بتعينه المؤسسة الاقتصادية من اجل ابداء رايه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية في فترة زمنية معينة (نور الدين،2015: 15).

3-2 مفهوم الخطأ

الخطأ يقصد بالخطأ المالي هو عدم مطابقة لما يجب ان يحتويه العنصر او البند اما خطأ الالتزام هو خروج الاجراءات الضروري وعدم الالتزام عما هو محدد له (الخطيب ومسعد،2009: 39).

3-3 انواع الاخطاء

1- الاخطاء غير المتعمدة: ويقصد بها الاخطاء التي تحدث او التي يتم ارتكابها من قبل اشخاص ليس لهم علم او اطلاع كافي بالأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مما يؤدي الى حدوث السهو والخطأ غير المتعمد في ترحيل العمليات الحسابية ويشترط في حدوث الخطأ التأكد من حسن نية مرتكبيها(الخطيب ومسعد،2009: 40).

2- الاخطاء المتعمدة: تقع الاحداث المتعمدة في السجلات المحاسبية بقصد التلاعب او التضليل أي ارتكاب اعمال واحداث غير عادية مثال على ذلك التلاعب في كميات المخزون او النقدية لتغطية عجز او اختلاس او سرقة(الخطيب ومسعد،2009: 40).

3-4 مفهوم الاحتيال

الاحتيال هو التلاعب في معلومات المؤسسة الاقتصادية عن قصد وذلك بهدف اقناع وايهام مستخدمي المعلومات بأن المعلومات حقيقية وغير مزيفة وبالتالي فأن الاحتيال يؤدي الى تعرض المؤسسة الاقتصادية الى الضرر المادي والمعنوي وخسارة سمعتها بين منافسيها (Louwers,et.al.,2015:124).

3-5 اساليب الاحتيال

يتم استخدام الاحتيال والابلاغ المالي المزيف من عدة طرق ملتوية في الغش منها: (Louwers,et.al.,2015:124)

1. المبالغة في الايرادات والاصول.
2. تقليل النفقات والالتزامات.
3. تقديم افصاحات محرفة او حذف معلومات مهمة.

3-6 انواع الاحتيال

يتم استخدام اساليب وطرق صعبة لتحريف البيانات المالية والتي بدورها تؤدي الى تزييف الحقائق في معلومات التقارير المالية واعطاء معلومات مزيفة لمستخدمي التقارير المالية مما يؤدي الى وقوع الاضرار والخسائر المادية ومن هذه الطرق والاساليب هي الاحتيال والاخطاء العمدية وغير العمدية (Louwers,et.al.,2015:128). يوجد نوعين رئيسيين من الاحتيال هما:

1. الابلاغ المالي الاحتيالي: الابلاغ المالي الاحتيالي هو تقديم معلومات مضللة وغير حقيقية الى مستخدمي التقارير المالية بهدف اقناعهم بان المعلومات حقيقية وغير مزيفة مثال على ذلك قد تقوم بعض الشركات بتقليل صافي الدخل من اجل خفض الضرائب المترتبة على الدخل (Arens,et.al.,2017:298).

2. اختلاس الاصول: يتمثل اختلاس الاصول في سرقة الاصول وذلك من خلال قيام الموظفين او الادارة باستخدام طرق و اساليب لإخفاء وسرقة الاصول بطرق يصعب اكتشافها مثل سرقة الاصول المادية او الملكية

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

الفكرية واستخدام اصول الشركة للمصالح الشخصية وغالباً ما يتم استخدام دفاتر وسجلات ومستندات مضللة ومزيفة وذلك من اجل اخفاء حقيقة المعلومات عن الاصول (Soltani , 2007 : 535).

7-3 مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة للأخطاء والغش

ان مسؤولية منع حدوث الاحتيال والاخطاء والاعمال غير المشروعة لا تقع على مسؤولية المدقق الخارجي لكن على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة التي تساعد على منع حدوث الاخطاء والاحتيال المالي والاداري والعمل على تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالإضافة الى اعداد استراتيجية تدقيق تفصيلية (المغربي،2016: 53). انتقلت عملية التدقيق من التدقيق الشامل للحساب الى التدقيق الاختباري عن طريق اختيار عينات التدقيق الامر الذي يتطلب قيام المدققين بعملية الاستفسار والتفتيش من خلال وجود قرائن وادلة كافية واعطاء رأي فني محايد في القوائم المالية وان مسؤولية منع حدوث الاخطاء والتلاعب والاحتيال التي تحصل في الدفاتر والسجلات المحاسبية تقع ضمن مسؤوليات الادارة فالمدقق غير مسؤول عن حدوث الخروقات التي تحدث في المؤسسة الاقتصادية فهو مسؤول عن اتباع الاجراءات والقوانين اللازمة لمهنة التدقيق التي تساعد على اكتشاف تلك الاخطاء والخروقات غير المشروعة (الخطيب ومسعد،2009: 51).

المبحث الرابع: الجانب التطبيقي للبحث

❖ نبذة تعريفية عن المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف :

تُعَدُ المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف أحدى أهم تشكيلات وزارة التربية في جمهورية العراق وهي مع نظيراتها المديريات العامة في محافظة بغداد والمديريات الأخرى في محافظات قطرنا تُشَكل بمجموعها وزارة التربية ، وقد تأسست المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف بتأريخ 1976/2/9 م بعد أن كانت مرتبطة إدارياً مع مديرية تربية كربلاء ، إذ كان النجف الأشرف حينذاك قضاءً إدارياً تابعاً إلى لواء كربلاء المقدسة ، ويقع مقر المديرية العامة بالقرب من بناية مجلس محافظة النجف الأشرف الحالي على الطريق العام لشارع نجف – كوفة .

❖ الجانب التحليلي لتقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31

سيتم التطرق الى بعض حالات الاحتيال المالي والاداري في المديرية العامة لتربية النجف الاشرف وذلك من خلال تحليل تقرير ديوان الرقابة المالية الاتحادي/دائرة تدقيق المنطقة الثالثة/حلة للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31 لغرض الاشارة لبعض المخالفات التي قد تندرج في مجال الاحتيال المحاسبي للمديرية العامة لتربية النجف الاشرف.

سيتم التطرق لحالات الاحتيال على وفق تصنيف الاحتيال المحاسبي الى قسمين اساسيين (الاحتيال المالي ، والاحتيال الاداري) من خلال ثلاث فقرات وهي وصف المخالفة ومن ثم تحديد سبب ارتكاب المخالفة وبعد ذلك المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة.

اولاً. الاحتيال المالي

1-سجل التوحيد

أ-وصف المخالفة

عدم تقديم سجل التوحيد الخاص بموازنة المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31 للجهات الرقابية لغرض استكمال اعمال الرقابة والتدقيق من قبل ديوان الرقابة المالية من اجل مطابقة الارصدة الظاهرة في ميزان المراجعة والبيانات المالية كما في 2016/12/31 مع سجل التوحيد.

ب-تحديد سبب ارتكاب المخالفة

عدم تهيئة ادوات التدقيق والرقابة من قبل كادر قسم الحسابات في الوقت المقرر وعدم شعور الكادر الحسابي بالمسؤولية والمهام المكلفة اليهم تجاه الجهات الرقابية.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

توجيه رئيس قسم الحسابات وكادر قسم الحسابات على ضرورة الالتزام بتهيئة الادوات والسجلات الخاصة بالرقابة في الموعد المقرر لها ومد يد المساعدة للجهات الرقابية خدمة للصالح العام.

2-التقديرات المحاسبية للموازنة لبعض بنود الموازنة

أ-وصف المخالفة

التلاعب المالي جراء عدم الدقة في وضع تقديرات لتخصيص بعض بنود موازنة مديرية تربية النجف الاشرف مما سجل هنالك تباين وانحراف بين مقدار التخصيصات ومقدار المنفذ منها خلال السنة المالية.

ب- تحديد سبب ارتكاب المخالفة

التخمين الخاطئ المبالغ به من قبل الاشخاص المسؤولين عن وضع تقديرات في الموازنة وقد يكون هنالك تعمد في وضع تقديرات عالية لبعض البنود لوجود امكانية المناقلة بين البنود خلال السنة المالية وهذا الاختلاف والتباين يدل على وجود تلاعب مالي في وضع هذه التقديرات.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

الرجوع للبيانات المالية للسنوات السابقة من اجل اتخاذ موازنات السنوات السابقة بوضع تقديرات اقرب الى الواقع وكذلك اتخاذ بعض الاساليب الرياضية والاحصائية مما يساعد في وضع تقديرات اقرب الى الواقع والوصول الى الدقة المناسبة.

3- الفصل بين الواجبات والصلاحيات والعهدة

أ- وصف المخالفة

مخالفة وجود الجمع بين الوظائف والعهدة لأمين الصندوق في المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف اذ يقوم امين الصندوق بعملية مسك سجل مراقبة المستندات الهامة (محاسبة/16) بينما تكون هذه المسؤولية حسب القوانين هي من واجبات ومسؤولية رئيس قسم الحسابات.

ب- تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود ضعف في إجراءات الرقابة الداخلية وبالتحديد عدم متابعة قسم التدقيق الداخلي للمسؤوليات والاعمال المناطة لكل شخص.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب الخالفة

تحديد الاعمال الخاصة لكل موظف من خلال وجود جدول تقسيم الاعمال واضح للعمل من بداية السنة يحدد فيه واجبات والصلاحيات والمهام والمسؤوليات لكل شخص كلاً حسب الموقع في الهيكل التنظيمي وحسب التأهيل العلمي والعملي والخبرة المكتسبة.

4-الصرف اللامبرر في شهر كانون الاول لعام 2016م

أ-وصف المخالفة

تركز عملية الصرف في شهر كانون الاول للسنة المنتهية 2016م اذ تم تأثير مبلغ (5259404594) لعدد من الصكوك مقدارها (122) صك مما يؤثر على وجود اهمية نسبة كبيرة للصرف في هذا الشهر وعدم توزيع عملية الصرف خلال اشهر السنة بشكل منتظم.

ب- تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود ضعف في اجراءات الرقابة الداخلية وعدم اعطاء الموضوع اهمية مناسبة ووجود نية لدى الاشخاص المسؤولين عن عملية الصرف بزيادة نسب الانجاز والتنفيذ خلال السنة ومن ثم زيادة الاعتمادات المالية للسنوات اللاحقة.

ت- المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب الخالفة

اعطاء دور كبير لقسم التدقيق الداخلي في السنوات اللاحقة لمتابعة عمليات الصرف والتي تتركز بنهاية السنة المالية وتوجيه كادر قسم الحسابات لإعطاء الموضوع اهمية كبيرة لوضع خطة صرف مثالية خلال اشهر السنة المالية بحيث تكون عمليات الصرف منتظمة وليست عشوائية.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

5- ارسال المبالغ الخاصة بالجهات الدائنة ذات العلاقة

أ-وصف المخالفة

عدم ارسال المبالغ الخاصة بالجهات الدائنة المعنية رغم استقطاع هذه المبالغ المالية من الموظفين المستفيدين من خدمات هذه الجهات الدائنة ومنها المصارف الحكومية بأنواعها.

ب- تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود العمل البطيء وعدم الشعور بالمسؤولية من قبل كادر قسم الحسابات المسؤولين عن تنظيم وارسال هذه المبالغ الى الجهات الدائنة ذات العلاقة في مواعيدها المقررة كذلك وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية في عملية متابعة حركة وارصدة هذه الحسابات ومن ثم قد يكون هنالك ضرر كبير في الصالح العام.

ت- المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب الخالفة

قيام قسم التدقيق الداخلي بوضع برامج رقابية لغرض مراقبة ومتابعة ارسال المبالغ المستقطعة في مواعيدها المقررة من خلال وجود كادر تدقيق مختص يعمل على مراقبة السجلات والاعمال المناطة بكادر قسم الحسابات وتأشير الملاحظات الضرورية في حالة عدم تنفيذ الواجبات وابلاغ الجهات العليا في حالة وجود تقصير في تنفيذ هذه الواجبات.

ثانياً. الاحتيال الاداري

1- استخدام الاصول الثابتة للأغراض الشخصية

أ-وصف المخالفة

استعمال بعض موظفي ديوان المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف للموجودات الثابتة وتحديداً (السيارات) للأغراض الشخصية مما يؤدي الى تحميل المديرية العامة مبالغ كبيرة من موازنتها خلافاً للفقرة (ثانياً) من المادة (37) من قانون الموازنة الاتحادية رقم (1) 2016 والتي تضمنت (يتحمل الموظف الذي يستخدم سيارة من سيارات الدولة نفقات الوقود والصيانة بشكل كامل).

ب- تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود ضعف وتقصير من قبل قسم التدقيق الداخلي بعدم وضع لجان تدقيقية متخصصة لغرض متابعة استخدام الموجودات الثابتة الخاصة بالمديرية وكذلك وجود تقصير في كادر قسم الحسابات وذلك للقيام بعملية الصرف خلاف لتعليمات قانون الموازنة الاتحادية.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

قيام قسم التدقيق الداخلي بتوجيه كادر قسم الحسابات بعملية التقيد بمادة قانون الموازنة الاتحادية رقم (1) لسنة 2016 وعدم التجاوز على الصلاحيات المحددة في هذا القانون وضرورة تفعيل قانون العقاب والثواب لخطورة عملية الصرف والاضرار بالمال العام.

2-المدة القانونية للصكوك الموقوفة

أ-وصف المخالفة

وجود مخالفة مرور المدة القانونية للصكوك الموقوفة والبالغة 6 أشهر و 10 أيام بموجب القانون على وفق القوانين والتشريعات الحكومية النافذة.

ب-تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود تقصير واهمال من قبل الشخص المسؤول عن مسك الصكوك الموقوفة (محاسبة/16) وعدم متابعة اجراءات تصفية هذه الصكوك، بالإضافة الى وجود ضعف في اجراءات نظام الرقابة الداخلية.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

متابعة سير العمل المحاسبي بشكل دقيق من قبل رئيس قسم الحسابات وحث الموظف المسؤول على اداء الواجبات دون تقاعس وتحميل الموظف المختص كامل المسؤولية المناطة على عاتقة لان الاهمال الذي يصدر منه يؤدي الى أخطاء جسيمة ويؤدي بالتالي الى الضرر في الصالح العام.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

3-التأمين ضد مخاطر خيانة الامانة

أ-وصف المخالفة

لم تقم المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف باتخاذ الاجراءات اللازمة بخصوص التأمين ضد مخاطر خيانة الامانة وذلك لأصحاب الذمم المالية خلافاً لأحكام التعديل الاول رقم (5) لسنة 2016 لقانون التأمين على المسؤولية الشخصية لموظفي دوائر الدولة والقطاع العام رقم (47) لسنة 1990.

ب-تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود اهمال بعملية متابعة اصدار الضوابط والتعليمات الصادرة حديثاً من قبل الجهات المختصة ما يؤشر او يدل على وجود اهمال لدى الادارة العليا وكذلك ادارات الاقسام التنفيذية والرقابية.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

ضرورة متابعة التعليمات والضوابط المالية والادارية والقانونية بشكل مستمر ودوري وتوجيه الادارات ذات العلاقة بضرورة اجراء تأمين على المسؤولية الشخصية لأصحاب الذمم المالية والذي يغطي حوادث الاختلاس والتزوير والاحتيال والضرر الناتج من اعمال الموظفين.

4-استقطاع خمس راتب الموظفين

أ-وصف المخالفة

عدم التزام المديرية العامة لتربية النجف الاشرف وبالتحديد كادر قسم الحسابات / شعبة الموظفين بعملية استقطاع خمس راتب المكلف الذي ترتبت بذمته مبالغ نقدية نتيجة الاخطاء والسهو في احتساب المستحقات المالية وذلك خلافاً للفقرة (ثانياً) من تعليمات وزارة المالية بأعمامها المرقم (3298) في 2014/1/15.

ب-تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود بعض التهاون واللامبالاة لدى بعض موظفي الكادر الوظيفي لقسم الحسابات مما يؤدي الى الحاق الضرر في الصالح العام.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

من الضروري ان يقوم قسم التدقيق الداخلي بالمتابعة المستمرة لتوجيه الكادر الوظيفي لقسم الحسابات بالالتزام على استيفاء المبالغ المترتبة بذمة الموظفين على شكل اقساط شهرية وبالنسبة المقررة اعلاه.

5-متابعة تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابقة

أ-وصف المخالفة

عدم الاجابة على تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي السابقة في المواعيد المقررة والبالغة ما بين (30-60) يوم وفقاً لتعليمات مكتب رئيس الوزراء المرقم (م.ر.و/1619/75) في 2015/1/27.

ب-تحديد سبب ارتكاب المخالفة

وجود تقصير واهمال لدى قسم التدقيق الداخلي وعدم لفت انظار الادارة العليا على خطورة الموقف ، وعدم تعاون ادارات الاقسام التنفيذية مع رئيس قسم التدقيق الداخلي وضرورة الاجابة السريعة على الملاحظات والمخالفات الواردة في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

ت-المعالجة المناسبة للحد من ارتكاب المخالفة

استخدام مبدأ الثواب والعقاب للحد من هذه الحالات المتكررة من اجل ابداء روح التعاون المشتركة واللامحدود مع الجهات الرقابية ذات العلاقة بشكل عام وقسم التدقيق الداخلي في المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الاشرف وديوان الرقابة المالية الاتحادي والحث المستمر على ضرورة الاجابة على الملاحظات الواردة في تقارير الجهات الرقابية بالسرعة الممكنة خدمتاً للصالح العام.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً . الاستنتاجات :

بعد دارسة الجانبين النظري والعملي لموضوع البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات التي تساعد الجهات ذات العلاقة بالرجوع اليها والاستفادة منها وكالاتي :

1. ضعف دور المدقق الخارجي بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال استخدام أساليب تقليدية ضعيفة مما يؤدي الى ضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يؤدي الى حدوث مخالفات واخطاء مادية بتنفيذ التعليمات والضوابط والقوانين التي تم تشريعها.
2. ضعف اجراءات نظام الرقابة الداخلية ووجود نقاط ضعف مادية تؤثر بشكل كبير على اداء الكادر الوظيفي مما يؤدي الى ضعف قوة اعتماد المدقق الخارجي على نظام الرقابة الداخلية.
3. الجهل وعدم الدراية لدى بعض موظفي ديوان المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف بالتعليمات والضوابط الصادرة من الجهات العليا فضلاً عن الاهمال والتهاون الواضح لدى بعض موظفي الكادر الحسابي بتنفيذ الواجبات المناطة لهم كذلك عدم ابداء روح التعاون المشتركة من قبل بعض موظفي كادر قسم الحسابات مع الجهات المختصة بالرقابة والتدقيق.
4. ضعف التزام المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف بتنفيذ قانون التأمين ضد مخاطر خيانة الامانة لإصحاب الذمم المالية.
5. ضعف اجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتنفيذ الواجبات والاعمال المناطة للكادر الوظيفي كلاً حسب صلاحياته الممنوحة له.

ثانياً . التوصيات :

توصل الباحث الى مجموعة من التوصيات بالاعتماد على استنتاجات البحث وهي كالاتي:

1. ضرورة ان تقوم الادارة العليا على حث موظفي المديرية العامة لتربية محافظة النجف الاشرف لدراسة وتنفيذ التعليمات والضوابط الحديثة الصادرة من الجهات العليا فضلاً عن ضرورة استخدام مبدأ الثواب والعقاب للحد من تكرار حالات الفساد المالي والاداري وبالنتيجة الحد من وقوع الاحتيال المحاسبي بكافة أشكاله.
2. العمل على عدم توفير بيئة ومناخ يسهل من ارتكاب ظاهرة الاحتيال المحاسبي من خلال تضييق فجوة مثلث ارتكاب الاحتيال المتمثلة بالفرص والضغوط والتبريرات فضلاً عن استخدام الرقابة والمتابعة الدورية والمستمرة بوساطة قسم التدقيق الداخلي للأعمال المكلفة لكادر الموظفين.
3. ضرورة إقامة دورات مكثفة تسهم في زرع الثقافة والسلوك الإيجابي بين موظفي المديرية العامة للتربية في محافظة النجف الأشرف لمواجهة ظاهرة الاحتيال المحاسبي.
4. ضرورة متابعة وتقييم أدوار مراقب الحسابات الخارجي في المجالات المختلفة ومنها ما يتعلق بمواجهة هذه الظاهرة وإتباع السياسات والاجراءات والاساليب التدقيقية الدولية في مجال تدعيم نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانيه الاعتماد عليه في مواجهة هذه الظواهر السلبية ومعالجتها والحد منها قدر الإمكان.

المصادر

اولاً / المصادر العربية

1. التميمي، هادي عباس حميد الحسن، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، 2006.
2. الخطيب، خالد راغب ومسعد، محمد فضل، "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،2009.
3. رفاعه، تامر مزيد، "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2017.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500

المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية
International Journal on Humanities and Social Sciences
website:www.ijohss.com
Email:editor@ijohss.com
ISSN: 2415 – 4822
العدد (40) ديسمبر 2022
Volume (40) December 2022
IJOHSS

4. الرمحي، زاهر عطا، "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية"، دار المأمون للنشر والتوزيع، 2017.
5. القريشي، اياد رشيد ،"التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً"، دار المغرب للطباعة والنشر،2011.
6. المغربي، محمد الفاتح محمود بشير، "المراجعة والتدقيق الشرعي"، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2016.
7. نور الدين، احمد قايد، "التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، 2015.

ثانياً / المصادر باللغة الانكليزية

1:Books:

1. Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S., and Hogan, chris E., "Auditing And Assurance Services-An Integrated Approach", by pearson Education, (16th ed.),2017.
2. Hayes , Rick , Dassen , Roger , Schilder , Arnold , and Wallage , Philip, "Principles of Auditing An Introduction to International Standards on Auditing" , Second edition published by Pearson Education Limited, 2005.
3. Louwers, Timothy J. , Blay, Allen D. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , Thibodeau, Jay C. , "Auditing & Assurance Services" , McGraw-Hill, (7th ed.) 2018.
4. Louwers, Timothy J. , Ramsay, Robert J. , Sinason, David H. , Strawser, Jerry R. , and Thibodeau, Jay C. , "Auditing & Assurance Services" , McGraw-Hill, (6th ed.) 2015.
5. Messier, Jr., William F., Glover , Steven M. , and Prawitt , Douglas F. , "Auditing and Assurance Services- A Systematic Approach" , McGraw-Hill Education, (12th ed.) 2017.
6. Soltani, Bahram, "Auditing - An International Approach", First Edition , Pearson Education Limited, 2007.
7. Whittington, O., Ray, and Pany, Kurt,"Principles of Auditing & other Assurance Services", McGraw-Hill Education, (12th ed.) 2016.

DOI: https://doi.org/10.33193/IJoHSS.40.2022.500