المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش
دراسة ميدانية عن واقع المؤسسات الحكومية في كرميان

پیشکەوت عبدالله عبد الكريم
قسم علم النفس–كليه التربيه–جامعه كرميان–العراق
peshkawt.abdullah@garmian.edu.kr

سوران محمد امين حبيب
قسم محاسبة-معهد التقني كلار-جامعة التقنية السليمانية- العراق
soran.habeeb@spu.edu.iq

رينا مصطفى فرج
قسم تقنية الادارية-كلية التقنية الادارية- جامعة التقنيةالسليمانية-العراق
areenafarag@yahoo.com

پوختە

ئاما نجی ئەم توێژینەوە ئەویە کە بزانریت رۆڵی ووردبینی ناوخویی لە دۆزینەوەی هەڵەوە گزیی لە را پورتە دارایەکان چەندە, لە گەڵ زانینی ڕای کۆمەڵگا لە سەر توانا و لێ هاتووی ووردبینە ناوخویەکان لە دۆزینەوەی هەڵەوە گزیی لە دام ودەزگا حکومیەکانی ئیدارەی گەرمیان .

وە ئەم توێژینەوە گەشتە چەند دەرئە نجامیك گرنگترینیان: ووردبینی ناوخوی ئاشنای پێوەری ووردبینی نودەوڵەتیەکانە کە ئەو زانینەی دەداتی تا بتوانی هەڵەو گزیەکان بدۆزیتەوە. بە شێوەیەك کە هەڵسیت بە ئە نجاندانی ریکارە داواکراوەکان بۆ ئە نجامدانی پرۆسەی ووردبینی بە پێوەرەکان و یاساکان وڕێنمایەکان, وە ووردبینی ناوخوییەکان بەژداری خولی تایبەت دەکەن لە دۆزینەوەی هەڵەوە گزیی بە پێ پێوەرەکان.

لە سەر ڕۆشنایی دەرئە نجامەکان ئەم توێژینەوە گەشتە چەند پێشنیاریك گرنگترینیان: گرنگیدان بە پشتیوانی کردن و پێشخستنی ڕۆڵ و ئەدای ووردبینی ناوخوی چونکە بە هیلی بەرگری دادەنریت لە خۆپاراستن لە هەڵەوە گزیی.

الملخص

يهدف البحث الحالي الى معرفة الى دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش في القوائم المالية, الى جانب استطلاع رأي مجتمع البحث حول مدى توفر القدرة والكفاءة لدى المدققين الداخليين في المؤسسات الحكومية في إدارة كرميان في الكشف عن الاخطاء والغش.

وقد توصل البحث الى عدة نتائج أهمها: أن يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الدولية التي تمكنه من اكتشاف الغش والخطأ. بحيث يقوم بالاجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق حسب المعايير والقوانين والتعليمات. ويتم مشاركة المدققين الداخليين في دورات خاصة في اكتشاف الغش والخطأ حسب معايير التدقيق.

وفي ضوء النتائج توصل البحث إلى عدة توصيات أهمها الاهتمام بدعم وتطوير أداء المدقق الداخلي الذي يُعد بمثابة خط الدفاع الأول للوقاية من الغش والخطأ لذا يجب العناية به وتطويره.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

Abstract

The research aims at identifying the role of the Internal Auditor in the detection of errors and fraud in the financial statements, as well as the opinion of the research community about the availability of competence and competence of internal auditors in government institutions in the management of Germyan in the detection of errors and fraud.

Study findings:

The research has reached many results, the most important of which is that the internal auditor has sufficient knowledge of international auditing standards that enable him to detect fraud and error. So that the procedures required to carry out the audit according to standards, laws and instructions. Internal auditors are involved in special sessions in the detection of fraud and error according to auditing standards.

Study recommendations:
The research reached several recommendations, the most important of which is the importance of supporting and developing the performance of the internal auditor, which serves as the first line of defense for the prevention of fraud and error and should be taken care of and developed

المقدمة:

تعد ظاهرة الغش من الظواهر السلبية التي يمكن أن تعبر عنها : بأنها آفة اجتماعية، ووجوده في أي مجتمع من المجتمعات دليل على ابتعاده عن التمسك بالقيم وأحكام الدين والأخلاق العامة. وهي ليست ظاهرة حديثة بل موجودة منذ القدم، ولكنها أخذت منحى أو أشكال مختلفة وكثيراً ما نجها في الكتب المحاسبية أو القانونية بأنها لا تأخذ مصطلح الغش بمفرده بل تستعمل مصطلحات أخرى مرادفة أو مقابلة لمصطلح الغش وهي كثيرة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر: التلاعب، الإحتيال، التزوير، والاختلاس، والخطأ العمدي، وغيرها. إذ حيث إنّ وجود غش او خطأ في الحسابات يؤثر بدرجة كبيرة على صحة نتائج الاعمال ومدى عدالة القوائم المالية, ولعل الخطأ لا ينتج تلقائياً من دون سبب أو دافع وإنما ينتج عن السهو أو الجهل وعدم المعرفة الكافية بمعايير التدقيق.

ولا يمكن إنكار الدور المهم الذي يلعبه المدقق الداخلي في سبيل إتمام واجبه المهني على أتم وجه في تحديد ما يهدد مصالح الادارة والأطراف المستفيدة من التقارير المالية للدوائر وخطر البيانات المضللة نتيجة وجود الأخطاء والغش، لذا تزايد الإهتمام بمنع وكشف الاخطاء والغش من قبل المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق وبما إن المدققين الداخليين بوصفهم موظفين دائميين داخل المنشأة ويوصفهم باحثين فنيين وراء الحقيقة فان عليهم دور مهم في الكشف عن الغش والخطأ، وبذل العناية اللازمة في ضوء المعايير الدولية المعتمدة في عملية التدقيق.(فتلاوي,٢٠٠٩,٢)

وتم تناول الموضوع من خلال:

1- المبحث الاول: منهجية البحث وعدد من الدراسات السابقة
2- المبحث الثاني: الاطار النظري.
3- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.
4- المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

المبحث الاول

منهجية البحث ودراساتٌ سابقة

اولاً: أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث في تزايد الإهتمام بمنع وكشف الغش والخطأ من قبل المنظمات المهنية المعنية بالمحاسبة والتدقيق، وجرى إصدار الكثير من المعايير والتوصيات للمدققين الداخليين الحكوميين في الكشف عن الغش والخطا، وتأتي أهمية البحث كمساهمة لاظهار وتحديد كفاءة المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش في ظل هذا الاهتمام مع ضعف البيئة الرقابية في الوقت الراهن لدى اغلب المنشآت في اقليم كردستان بصورة عامة وادارة كرميان بصورة خاصة.

ثانياً: مشكلة البحث:

إن التساؤلات عن مشكلة البحث تتمثل في:

1. ما هو دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش في القوائم المالية؟
2. هل تتوفر الكفاءة اللازمة لدى المدقق الداخلي على لاكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية؟

ثالثاً: فرضيات البحث:

في ضوء تساؤلات مشكلة البحث تتمثل فرضيات البحث فيما يأتي :

1. يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الاخطاء والغش.
2. تتوفر القدرة والكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش.

رابعاً: أهداف البحث:

إنّ الهدف الرئيس للبحث هو التحقق من الفرضيتين السابق ذكرهما, والتوصل إلى نتائج معينة بشأن التساؤلات في إطار مشكلة البحث ويمكن تحقيق ذلك من خلال تقسيم أهداف البحث على القسمين الرئيسين الأتيين:

1. تسليط الضوء على التعرف على ماهية التدقيق الداخلي وماهية الغش والاخطاء و التعرف على مدى التزام المدققين الداخليين بمعايير التدقيق الدولية في اكتشاف الاخطاء والغش.
2. تسليط الضوء على دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش في القوائم المالية.

خامساً: التعريفات الاجرائية:

1. **التدقيق الداخلي:** هونشاط هادف ومستقل بذاته, ويؤدي عملاً استشارياً, صمم خصيصاً لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها, ولمساعدتها لبلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر و ضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة.(صبح,٢٠١٠,٤٦)
2. **الخطأ:** يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. (المعايير التدقيق الدولية, معيار رقم"٢٤٠" (٢٠٠٧,٧٧)
3. **الغش:** يشير مصطلح الغش (التحريف والتلاعب) إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية. (المعايير التدقيق الدولية, معيار رقم"٢٤٠" (٢٠٠٧,٧٧)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

سادساً: دراساتُ سابقة:

1. **جمال منصر (٢٠١٥): مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والاخطاء في القوائم المالية.** هدف البحث التعرف على مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق الدولية في الكشف عن الاخطاء والغش في القوائم المالية. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة **النتائج** أهمها: أنّ مدقق الحسابات ليس مسؤولاً عن اكتشاف الاخطاء والغش رغم مسؤوليته المدنية والجزائية. لأن هاتين الاخيرتين لا تنعقد الا عند حصول إهمال أو تقصير من جانب مدقق الحسابات في أداء واجباته المهنية. وقد ختم البحث بمجموعة من **التوصيات** أهمها الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات وتطوير ادائهم بشكل مستمر.
2. **شيرين مصطفى حلو (٢٠١٢): المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية.** هدف البحث الى الوقوف على الجوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وقد توصل البحث الى عدة **نتائج** أهمها التزام مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية. وقد ختم البحث بمجموعة من **التوصيات** أهمها: ان على المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الغش والخطا في التقارير المالية.
3. **يوسف محمود جربوع (٢٠٠٤): مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش و غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين,** هدف البحث الى إظهار أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ، والمحافظة عليه ، ومراعاة تطبيقه ، وأنها هي المسؤولة عن وجود أخطاء أو غش أو وتحايل أو تصرفات غير قانونية بالقوائم المالية. وقد توصل البحث الى عدة **نتائج** أهمها: عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها وتقييم النتائج والإبلاغ عنها ، أن يأخذ المراجع في الاعتبار وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن خطأ أو غش أو تصرفات غير قانونية . وقد ختم البحث بمجموعة من **التوصيات** أهمها: أن خطر اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية هو أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء ، وذلك لأن الغش والتصرفات غير القانونية قد تستعمل فيه مشاريع وخطط معقدة ومحُكمة بشكل حذر صممت لإخفاء الغش والسلوكيات غير القانونية .

المبحث الثاني: الاطار النظري

أولاً: مفهوم التدقيق الداخلي:

التدقيق الداخلي هو نشاط هادف ومستقل بذاته, ويؤدي عملاً استشارياً, صمم خصيصاً لزيادة قيمة الشركة وتطوير عملياتها, ولمساعدتها على بلوغ أهدافها عن طريق إيجاد سلوكيات وأنماط تنظيمية لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر و ضبط وإدارة العمليات والتحقق من فعالية إجراءات الضبط الداخلي والأنظمة المعتمدة (يوسف,٢٠١٠,٤٦).

وتعرف أيضاً على أنها "تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر في بعض الأحيان ويقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى والعمل على قياس مدى صلاحية النظام المحاسبي و طرف المراقبات الأخرى (عبد ربه,٢٠١٠,١٠).

وتعرف أيضاً على أنها هي الفحص والتدقيق للعمليات التي قامت بها المنشأة وتم ثبيتها في الدفاتر من واقع المستندات بواسطة جهاز داخلي تابع للإدارة، اعضاؤه موظفين في المنشأة, او من خارج المنشأة، بحكم الموظفين فيها، وتهدف عملية التدقيق الداخلي إلى تحقيق الإشراف والرقابة في المنشأة والعمل على رفع درجة الكفاءة والفعالية فيها (صبح,٢٠٠٦,١٩٤)

كما يعرف بأنه نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي صمم لإثراء وتطوير عمليات الادارة وذلك بمساعدتها لإنجاز أهدافها بطريقة منهجية منظمة لتقييم وتطوير فعالية مخاطرها وضوابطها والإجراءات المؤسسية (الحسبان, ٢٠٠٩,١٠٦).

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى جملة أمور وهي:

1. التأكد من أن المعلومات المعروضة على الإدارة دقيقة وكافية وأنها من واقع مستندات صحيحة وسليمة.
2. فحص جميع عمليات المشروع التي يتخللها قبض للنقود و العمليات التي يتخللها صرف للنقود, وقيام المراجعة الداخلية بهذه المهام يؤدي في النهاية إلى منع الغش و التزوير و التلاعب و اكتشاف الاخطاء و هذا يؤدي إلى تعزيز الثقة في الدفاتر و السجلات, وكذلك في البيانات و المعلومات (سواد,٢٠٠٩,٨٧).
3. التأكد من التزام الإدارات والدوائر خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة(الدهراوي ومحمد السيد,٢٠٠٩,١٦٣).
4. توفير حماية لأصول وسجلات الشركة من الضياع والسرقة والاختلاس والتزوير وسوء الاستعمال (الحسبان, ٢٠٠٩,٦٠).

ثالثاً: أنواع التدقيق الداخلي:

يمارس المدققون الداخليون انواعا عدة من التدقيق في الوحدات التي يعملون فيها وهي:

1. **التدقيق المالي:**

ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية وتقييم الأنظمة المحاسبية وانظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها. (سعيد,٢٠١١,٣٨)

2. **التدقيق التشغيلي:**

عَرّف معهد المدققين الداخليين التدقيق التشغيلي بأنه (إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط الوحدة الإقتصادية، وتقديم تقرير مناسب إلى الادارة المختصة حول النتائج واعطاء التوصيات الضرورية للاصلاحات) (الورادات,٢٠٠٦,٣٥٥).

3. **التدقيق الإداري:**

وهو عبارة عن مراجعة الضوابط المالية وضوابط الأنشطة وما له علاقة بالقوانين والتنظيمات لتحديد مدى الالتزام بالمعايير المعتمدة والتوقعات وللتأكد من مطابقتها مع ما هو موضوع ومعد مسبقاً ومدى الالتزام بالقوانين والتنظيمات المعمول بها(صبح,٢٠١٠,٥٢).

4. **تدقيق الإلتزام:**

وهو عبارة عن تدقيق الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات والإجراءات.(بدر,٢٠٠٩,٢٢)

رابعاً: المسؤوليات القانونية للمدقق:

تتكون هذه المسؤوليات من ثلاثة أنواع أو أفرع تُكون معاً المسؤولية القانونية والتي يمكن أنْ يتعرض لها المهنيون عموماً (ومنهم المحاسبون والمدققون) عند ممارستهم لمهنهم وهذه الانواع هي(ابو هيبة, ٢٠١٢,١٩١):

1. **المسؤولية الجنائية:** فقد يصبح المدقق عرضة للمسؤولية الجنائية إذا اقترف إحدى الجرائم المنصوص عليها قانوناً باعتبار أنها تلحق اضراراً بالمجتمع ككل.
2. **المسؤولية المدنية:** يتعرض للمسؤولية المدنية باعتبار أنّ ضرراً قد أصاب شخصاً لخطأ أو إهمال من المدقق سواء إن كان لهذا الشخص علاقة تعاقدية معه أم لا.
3. **المسؤولية التأديبية:** قد يكون أيضاً في إخلال المدقق بقواعد وأداب السلوك المهني أساساً لتعرضه للمسؤولية التأديبية أمام التنظيمات النقابية التي ينتمي إليها.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

خامساً: مفهوم الغش والخطأ:

من الضروري أن تفرق بين الأخطاء والغش, أذ يقصد بالأولى تلك الأخطاء العفوية غير المقصودة, مثل الأخطاء الحسابية أو أخطاء تطبيق مبادئ المحاسبة نتيجة التفسير الخاطئ للحقائق الموجودة وقت إعداد القوائم المالية. أما الغش فيعني إساءة العرض المتعمد للحقائق بالقوائم المالية, مثل التلاعب بالسجلات و تعمد التطبيق الخاطئ لمبادئ المحاسبة (سواد ,٢٠٠٩,١٧٧).

ومن الطبيعي أن تكون الأخطاء والمخالفات والغش محط إهتمام الإدارة وغيرها من الأطراف المعينة في كل المنظمات, فالغش ينبغي اكتشافه, والغش المحتمل ينبغي العمل على منع وقوعه, ورغم أن المسؤولية الأولى تقع على عاتق الإدارة, إلا إنها تحتاج المساعدة وتضع عيونها على المدققين خاصة للحصول على مساعدة ممكنة (القريشي,٢٠١١,٢٩٩).

أذ يعتبر الغش إساءة إستعمال للثقة عن قصد بهدف إغواء الأخرين لاقسام شئ ما ذي قيمة, او لإنتهاك الحق القانوني (عبد ربة,٢٠١٠,١٦٥). ويعرفهٌ الأخر: أن الغش مجموعة من المخلفات أو التصرفات غير القانونية التي تتوافر فيها نية القصد أو العمد, وترتكب بواسطة أطراف من داخل المنظمة أو خارجها لمصلحة المنظمة أو ضدها (عثمان,٢٠١١,٤٩).

كما و يعرف الغش: بأنه الخداع المتعمد لتحقيق منافع شخصية بوجه غير عادل ينتج عنهُ أضرار بحقوق و مصالح الاخرين(جمعة, ٢٠١١,٥١٠). ويعرف أيضاً (الغش) :بأنه تحريفات غير مقصودة فى التقارير المالية مثل خطأ فى جمع البيانات أو معالجتها أو فى تقدير محاسبى غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق أو خطأ فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح (الخطيب,٢٠١٠,٤٩).

سادساً: أنواع أخطاء المحاسبية:

هناك عدة أنواع من الاخطاء يرتكبها المدقق منها:(سواد,٢٠٠٩,١٨٩)

1. **أخطاء الحذف:** وهي الأخطاء التي تنشـــأ نتيجة عدم تثبيت عملية باكملها أو احد اطرافها في الســـجل اليومي أو اليوميات المساعدة أو بسبب عدم ترحيل طرفي القيد (مدين/ دائن) أو أحداهما في الحسابات المختصة.
2. **الأخطاء الفنية:** وهي الأخطاء التي تنشأ نتيجة جهل أو عدم دراية من قبل المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تسجيل وتبويب وعرض البيانات المحاسبية وقد تكون هذه الأخطاء متعمدة بقصد التأثير على نتيجة النشاط .
3. **الأخطاء إلارتكابية:** وهي الأخطاء في العمليات الحسابية أو خطأ في الترحيل أو ترصيد الحسابات ويمكن أن تكون الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة.
4. **الاخطاء الامتكافئة:** وهي الأخطاء التي يعوض بعضها بعض، فهي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، لذلك ضمن الصعب اكتشافها إلا عن طريق التدقيق الكامل لجميع العمليات المحاسبية.
5. **أخطاء تكشـف عن نفسـها:** وهي الأخطاء التي تظهر تلقائياً نتيجة لإتباع القيد المزدوج في إثبات العمليات المحاسـبية والذي يترتب عليه توازن ميزان المراجعة في جميع المراحل فعدم التوازن دليل على وجود خطأ في أي مرحلة من مراحل العمل المحاسبي.

سابعاً: انواع الغش:

هناك نوعين الرئيسين للغش هما:(لطفي,٢٠١٠,٢٧٢)

1. **التقرير المالي الإحتيالي:**

يُعرف بأنه: عبارة عن تحريف عمدي أو حذف أو افصاحات بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنيين, وتتضمن معظم حالات التقرير المالي الإحتيالي عادة التحريف العمدي للقيم وليس الافصاحات.

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

2. اختلاس الأصول:
يمثل اختلاس الأصول الغش الذي يتضمن سرقة أصول المنشأة, وفي كثير من الحالات فإن القيم المتضمنة لا تكون جوهرية أو ذات أهمية للقوائم المالية.

ثامناً: دوافع الإقدام على الغش:

هناك عدة دوافع تدفع الموظف الى الغش أهمها: (سعيد,٢٠١١,١٥١)

1. **الدوافع النفسية:** إنّ من بعض الأسباب التي تدفع الشخص للاختلاس هو الدافع النفسي نتيجة إصابته بمرض نفسي يؤثر في شخصيته وسلوكه ويبحث نتيجة ذلك عن اسهل الطرائق وابسطها لبلوغ رغباته ويموت عنده الاحساس بتأنيب الضمير.
2. **الدوافع الاجتماعية:** ومنها الرغبة في التباهي وحب الظهور وبالأخص الظهور بمظهر الاغنياء كحيازة دار أو سيارة.
3. **الدوافع الاقتصادية:** ظهور حاجات ضرورية للشخص تتطلب اموال كثيرة مثل مصاريف العلاج وما شابه قد تدفعه اللإختلاس لمواجهة هذه الحاجة.

تاسعاً: مؤشرات الغش:

بعد التعريف بالغش وأسبابه لابد من التعرف على أهم مؤشراته أي البيانات التي تدل على إمكانية احتوائها على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش، ويمكن تلخيص أهم الحالات التي تدل على إمكانية الغش (معايير التدقيق الدولية,معيار التدقيق٢٤٠,٢٠٠٧,١٩٦):

1. **الاختلافات في السجلات المحاسبية:** بما في ذلك معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب أو مسجلة بشكل غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة وأرصدة أو معاملات غير مدعمة أو غير مصرح بها، وتلميحات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية، وأدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة إليهم. وتلميحات أو شكاوى إلى المدقق بشأن إحتيال مدّعى به.
2. **الأدلة المتعارضة أو الناقصة:** بما في ذلك مستندات ناقصة ومستندات تبدو انها تم إجراء تغيير بها. وعدم توفر مستندات عن المستندات المصورة أو المرسلة –الكترونياً– عندما يتوقع وجود مستندات بالشكل الأصلي، وبنود أو مطابقات مهمة غير مفسرة، وتغيرات غير عادية في الميزانية العمومية أو تغيرات في الاتجاهات أو نَسبْ البيانات المالية والعلاقات بينها على سبيل المثال: الذمم المدنية تنمو بشكل أسرع من الإيرادات، واستجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقنعة من الإدارة أو الموظفين ناجمة عن الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية. واختلافات غير عادية بين سجلات المنشأة والمصادقات أو التأكيدات.(الفتلاوي,٦٢، ٢٠٠٩)

عاشراً: دور المدقق الداخلي في أكتشاف الغش والتقرير عنه:
المدقق الداخلي يمارس عمله في نطاق تدقيق تفصيلي لجميع المعاملات المالية . بناءً على هذا بالإمكان القول أن المدقق الداخلي مسؤول عن أكتشاف الأخطاء والغش أما الاختلاس فنجد أن الجانب المأساوي لعمل المدقق الداخلي هو الفحص المتطلب في حالات الاختلاس أو الاشتباه في الاختلاس , وفي ظل المهام المعقدة للمشروعات لابد أن يكون كل من يعمل فيه موضع ثقة لا العكس إذ من الممكن أن تتعرض النفس البشرية في بعض الأحيان لمواقف يظهر فيها ضعفها تجاه مواقف فيها مغريات .

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

ومواطن الضعف هذه يجب أن يبحث عنها المدقق الداخلي، إذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح فرصة التلاعب لغرض الاختلاس و على المدقق الداخلي بفحصه المتعمد لكل النظم و الوسائل وأن يتأكد من أن مديري المشروع قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وإلا فإن عليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لإظهار مواطن الضعف في النظم الموجودة .

وهذا لايعني أن المدقق الداخلي لايتمتع بالاستقلال والحرية التي تمكنه من القيام بذلك إذ بالامكان أن تتبع إدارة التدقيق الداخلي الإدارة العليا بصورة مباشرة حتى تتمتع بقدر كاف من الاستقلال(عثمان, ٤١,٢٠١١).

ويتمثل دور التدقيق الداخلي في الكشف عن الغش او الخطأ خلال مراحل التدقيق بما يلي:

1. الأخذ في الاعتبار خطر الغش او الخطأ عند تقييم أساليب الرقابة وتحديد إجراءات التدقيق اللازمة لذلك، ويتوقع الحصول على تأكيد معقول بأن أهداف بيئة الأعمال للعمليات قد تحققت.
2. توفير المعرفة الكافية عن حالات الغش او الخطأ لتحديد مؤشرات الغش وهذه المعرفة تشمل معرفة خصائص وعوامل الغش والتقنيات المستخدمة لارتكاب عمليات الغشأ.
3. التأهب لأي فرصة قد تسمح لارتكاب الغش مثال على ذلك الضعف أساليب الرقابة، إذا ما تم الكشف عن أوجه قصور هام في أساليب الرقابة يجب إجراء اختبارات إضافية بواسطة المدققين الداخليين لتحديد مؤشرات الغش.
4. تقييم مؤشرات الغش واتخاذ أي إجراءات أخري ضرورية أو إجراء التحقيق إذا تطلب الأمر ذلك.
5. الإبلاغ والتقرير للسلطات المختصة داخل المنشأة إذا ما تم التوصل لحدوث غش او احتيال للتوصية بالبدء بإجراء التحقيق(www.internalauditor.me/ar/article)

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

المطلب الاول:

حدود البحث وصعوباته

1. **حدود البحث:**

يتمثل حدود هذا البحث فيما يأتي:

أ. الحدود المكانية: الغرض من البحث هو التعرف على دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والخطأ في االقوائم المالية– دراسة ميدانية في إدارة كرميان. لذا إنحصر البحث في حدود ادارة كرميان, لغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة.

ب. الحدود الزمنية: إمتد هذا البحث الحالي من بداية نيسان ٢٠١٧ ولغاية كانون الاول ٢٠١٧.

ت. الحدود البشرية: شمل هذا البحث أكاديميين ومهنيين أصحاب شهادات علمية في مجال المحاسبة والتدقيق,وأصحاب خبرة مهنية في المجال نفسه.

ث. الحدود الموضوعية: إهتم هذا البحث بمحورين رئيسين مرتبطين بفرضيات البحث, ومدى إمكانية مواءمتها مع الواقع في إدارة كرميان.

2. **صعوبات البحث:**

رغم أهمية الموضوع وسعي الباحثون لتحصيل نتائج موضوعية, إلا أنّ البحث لم يخلُ من بعض الصعوبات، ويمكن توضيح أهمها على النحو الآتي:

أ. عدم معرفة أغلب أفراد عينة البحث باللغة العربية, مما اضطر الباحثون إلى ترجمة استمارة الاستبيان إلى اللغة الكردية.

ب. كان على الباحثين إشراك جميع أفراد العينة في قسم المحاسبة والتدقيق, مما اضطر الباحثون إلى التنقل بين المؤسسات الحكومية في إدارة كرميان.

المطلب الثاني

الطريقة والاجراءات

تمهيد:

يتناول هذا المبحث تصميم البحث والإجراءات التي تستعمل فيها، والتي تتضمن وصفاً لمفردات البحث وطرق المعاينة وثبات أداتها وإجراءات تصميمها وجمع بياناتها والمعالجات الاحصائية المستعملة.

اولاً:منهج البحث:

يقوم البحث الحالي على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف البحث.

ثانياً: مجتمع عينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين والمدققين في إدارة **گرميان**, وبالذات الدوائر التابعة لوزارة المالية في إدارة **گرميان**، ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إدارة كرميان **(جامعة كرميان , المعهد التقني/ كلار)**, وتم اختيار عينة البحث من أفراد المجتمع تشتمل على (٥٠) شخصاً وقد تم استرداد (٥٠) استبانة صالحة للتحليل اي بنسبة (١٠٠%), كما موضح في الجدول رقم (١).

الجدول (1)

عينة البحث

المؤسسة	العينة	الردود	النسبة المئوية
مديرية خزينة كرميان	٣	٣	٦,٠
مديرية العنف ضد المرأة	٧	٧	١٤,٠
جامعة كرميان	١٥	١٥	٣٠,٠
المعهد التقني / كلار	١٠	١٠	٢٠,٠
مديرية الزراعة	٧	٧	١٤,٠
معهد القلعة للإدارة والمحاسبة	٨	٨	١٦,٠
المجموع	٥٠	٥٠	%١٠٠,٠

ثالثاً: خصائص عينة البحث:

1. **العنوان الوظيفي:**

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

الجدول (٢)

" توزيع أفراد عينة البحث وفقاً العنوان الوظيفة"

عنوان الوظيفة	التكرارات و النسب المئوية	
	تكرارات	النسب المئوية
مدقق داخلي	٨	١٦,٠
مدير التدقيق	٧	١٤,٠
معاون محاسب	١٢	٢٤,٠
محاسب	١٢	٢٤,٠
مدير الحسابات	١١	٢٢,٠
المجموع	٥٠	%١٠٠,٠

يتضح من الجدول (٢) أن أغلبية العينة هم من حاملي العنوان الوظيفي (معاون محاسب و محاسب) بنسبة مئوية (٢٤,٠%) والأقلية من ذوي العنوان الوظيفي (مدير الحسابات) بنسبة مئوية (٢٢,٠%) و نسبة (١٦,٠%) من عينة البحث هم من حاملي عنوان الوظيفة (مدقق داخلي) بينما حملة العنوان الوظيفي (مدير التدقيق) بلغت نسبتهم (١٤,٠%) من افراد العينة.

2. المؤهل العلمي:

الجدول (٣)

" توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للمؤهل العلمي"

المؤهل العلمي	التكرارات و النسب المئوية	
	تكرارات	النسب المئوية
دبلوم	٣٠	٦٠,٠
بكالوريوس	١٤	٢٨,٠
دبلوم عالي فما فوق	٦	١٢,٠
المجموع	٥٠	%١٠٠,٠

يتضح من الجدول (٣) أن أغلبية العينة هم من حاملي المؤهل العلمي (دبلوم) بنسبة مئوية (٦٠,٠%) والأقلية من ذوي المؤهل العلمي (بكالوريوس) بنسبة مئوية (٢٨,٠%) و نسبة (١٢,٠%) من عينة البحث هم من حاملي المؤهل العلمي (دبلوم عالي فما فوق).

3. التخصص:

الجدول (٤)

" توزيع أفراد عينة البحث وفقاً للختصص"

الاختصص	التكرارات و النسب المئوية	
	تكرارات	النسب المئوية
محاسبة	٢٠	٤٠,٠
إدارة اعمال	١٠	٢٠,٠
علوم مالية و مصرفية	٢٠	٤٠,٠
المجموع	٥٠	%١٠٠,٠

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

يمكن ملاحظة التوزيع الطبيعي من حيث الاختصاص لأفراد عينة البحث من الجدول (٤) أذ أن أعلى نسبة من أفراد عينة الاختصاص (محاسبة و علوم مالية و مصرفية) , أذ بلغت نسبتهم (٤٠,٠ %), يليها ادارة اعمال, إذ بلغت نسبتها (٢٠,٠ %).

4. طبيعة سنوات الخبرة:

الجدول (٥)

" توزيع أفراد عينة البحث وفقاً لعدد سنوات الخدمة"

عدد سنوات الخدمة	التكرارات و النسب المئوية	
	التكرارات	النسب المئوية
اقل من ١٠	١٥	٣٠,٠
من ١١-١٥	١٨	٣٦,٠
من ١٦-٢٠	١١	٢٢,٠
من ٢١ فما فوق	٦	١٢,٠
المجموع	٥٠	%١٠٠,٠

يتضح من الجدول (٥) أن أغلبية العينة هم من التدريسيين ذوي عدد سنوات الخدمة بين (١١- ١٥) سنة، إذ بلغت نسبتهم (٣٦,٠%) ، يليهم الفئة من ذوي عدد سنوات الخدمة أقل من (١٠) سنوات و بنسبة (٣٠,٠%) من أفراد العينة. كما يتضح من الجدول أن التدريسيين ذوي عدد سنوات الخدمة بين (١٦-٢٠) سنة, يشكلون نسبة (٢٢,٠%) ونسبة (١٢,٠%) من ذوي عدد سنوات الخدمة و أكثر من(٢١) سنة فما فوق.

5. التحليل الاحصائي:

تم إعداد استبانة كأداة لتحقيق أهداف البحث, وتقسم الاستبانة على قسمين رئيسين, الأول: معلومات عامة عن عينة البحث, والثاني: معلومات خاصة بالبحث لتكون من اسئلة تغطي فقراتها محاور البحث.

وفيما يأتي جدول يوضح الفقرات التي تقيس متغيرات البحث:

جدول رقم (٦)

قياس متغيرات البحث من خلال فقرات الاستبانة

الفرضية	المحور	الفقرات
الأولى	الأول	١-١١
الثانية	الثاني	١-١٠

وقد تم الاعتماد على المقياس الخماسي لقياس متغيرات البحث، إذ تم إعطاء الأوزان الأتية لمقياس البحث كما يأتي:

جدول رقم (٧)

المقياس المستخدم في البحث

لا أتفق اطلاقاً	لا أتفق	محايد	أتفق	أتفق تماماً
١	٢	٣	٤	٥

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

6. المعالجات الاحصائية المستعملة في البحث:

بغية تسهيل عملية التحليل, وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان, قام الباحثون بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامج (EXCEL) وبرنامج SPSS For Social Sciences – Package (Statistical) حسب طبيعة المعلومة.

رابعاً: التحليل الوصفي لمتغيرات البحث واختبار الفرضيات:

السؤال الأول: على صلة بالفرضية الأولى **ونصها:** يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الاخطاء والغش.

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية **ونصها:** لتوفر القدرة والكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الأخطاء والغش.

الجدول (8):

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المجيبين عن أسئلة المحور الاول (مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الاخطاء و الغش)

المحور	أتفق تماماً	أتفق	غير متأكد	لا أأفق	لا أأفق تماماً	المتوسط Mean	الانحراف المعياري S.D	الترتيب
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
X_1	38	11	0	0	1	4.71	.67	1
	76.0	22.0	0.0	0.0	2.0			
X_2	27	21	0	0	2	4.42	.85	3
	54.0	42.0	0.0	0.0	4.0			
X_3	24	19	6	1	0	4.32	.76	4
	48.0	38.0	12.0	2.0	0.0			
X_4	20	23	4	2	1	4.18	.89	5
	40.0	46.0	8.0	4.0	2.0			
X_5	13	13	22	1	1	3.72	.94	10
	26.0	26.0	44.0	2.0	2.0			

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

6	.76	4.06	0	1	10	24	15	X_6
			0.0	2.0	20.0	48.0	30.0	
8	1.11	3.84	3	2	18	11	16	X_7
			6.0	4.0	36.0	22.0	32.0	
7	1.17	3.86	3	4	8	17	18	X_8
			6.0	8.0	16.0	34.0	36.0	
9	1.16	3.80	3	4	9	18	16	X_9
			6.0	8.0	18.0	36.0	32.0	
2	.88	4.56	0	4	1	8	37	X_{10}
			0.0	8.0	2.0	16.0	74.0	
4	1.15	4.32	3	3	0	13	31	X_{11}
			6.0	6.0	0.0	26.0	62.0	
	0.94	4.16	17	22	78	178	255	المجموع
			3.2	4.0	14.2	32.3	46.3	

يتضح من الجدول (٨) أن الوسط الحسابي العام لمتغير: (مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الأخطاء والغش) بلغ (٤,١٦) وبالإنحراف المعياري البالغ (٠,٩٤) , إذ تبين أن الوسط الحسابي العام أكبر من الوسط الحسابي للمقياس (٣) وهذا يعني أن مؤشرات المتغير يعد واضحاً لأفراد عينة البحث بنسبة أتفاق اجمالي بلغ (٧٨,٦%) وفقاً لوجهة نظرهم. وكما أن نسبة (١٤,٢%) من أفراد العينة غير متأكدين من ذلك. وان نسبة (٧,٢%) عند مستوى (لا اتفق, لا اتفق تماماً) من أفراد العينة. ومن أبرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير منها (X1) أذ يشير إلى أن الوسط الحسابي (٤,٧١) والانحراف المعياري (٠,٦٧) من أفراد العينة يتفقون على أن (يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الدولية التي تمكنه من اكتشاف الغش و الخطأ).

الجدول (9):

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المجيبين عن أسئلة المحور الثاني (تتوفر القدرة والكفاءة لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

المحور	أتفق تماماً	أتفق	غير متأكد	لا أتفق	لا أتفق تماماً	المتوسط Mean	الانحراف المعياري S.D	الأهمية النسبية
	العدد	العدد	العدد	العدد	العدد			
	%	%	%	%	%			
X1	19	29	0	1	1	4.28	.75	3
	38.0	58.0	0.0	2.0	2.0			
X2	13	34	0	1	2	4.10	.83	4
	26.0	68.0	0.0	2.0	4.0			
X3	17	25	4	1	3	4.04	1.02	6
	34.0	50.0	8.0	2.0	6.0			
X4	18	25	1	2	4	4.02	1.13	7
	36.0	50.0	2.0	4.0	8.0			
X5	29	15	3	3	0	4.40	.85	1
	58.0	30.0	6.0	6.0	0.0			
X6	27	16	6	1	0	4.38	.77	2
	54.0	32.0	12.0	2.0	0.0			
X7	18	19	11	2	0	4.06	.86	5
	36.0	38.0	22.0	4.0	0.0			
X8	13	21	10	5	1	3.80	1.01	8
	26.0	42.0	20.0	10.0	2.0			
X9	14	20	7	8	1	3.76	1.09	9

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

			2.0	16.0	14.0	40.0	28.0	
10	1.40	3.68	6	7	2	17	18	X10
			12.0	14.0	4.0	34.0	36.0	
	.97	4.05	18	31	44	221	186	المجموع
			3.6	6.2	8.8	44.2	37.2	

يتضح من الجدول (٩) ان الوسط الحسابي العام لمتغير (تتوفر القدرة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش) بلغ (٤,٠٥) وبالإنحراف المعياري البالغ (٠,٩٧) , إذ تبين أن الوسط الحسابي العام أكبر من الوسط الحسابي للمقياس (٣) وهذا يعني ان مؤشرات المتغير تعد واضحة لافراد عينة البحث بنسبة إتفاق إجمالي بلغ (٨١,٤%) وفقاً لوجهة نظرهم. وكما أن نسبة (٨,٨%) من أفراد العينة غير متأكدين من ذلك. وأن نسبة (٩,٨%) عند مستوى (لا أتفق, لا أتفق تماماً) من أفراد العينة.

ومن ابرز الفقرات التي ساهمت في إغناء هذا المتغير منها (X5) أذ يشير إلى أن الوسط الحسابي (٤,٤٠) والانخراف المعياري (٠,٨٥) من أفراد العينة يتفقون على أن (يكون المدقق الداخلي ملزماً قانونياً للقيام باجراءات جديدة على القوائم المالية بعد حدوث خطأ أو غش أوسلوكيات غير قانونية مؤكدة).

الجدول (١٠)

علاقة الارتباط بين التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق و توافر القدرة والكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش

علاقة الارتباط	اكتشاف الاخطاء الغش	
يلتزيم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق	٠,٧٨٠ **	٠,٠١١
تتوفر القدرة والكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي	٠,٨٢١ **	٠,٠٠٠
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).-		

من خلال الجدول (١٠) يلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بينهم يساوي (٠,٧٨٠)عند المستوى المعنوي (٠,٠١١) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بأن قيمته أقل من (٠,٠٥) وهذا يعني أنالفرضية دالة احصائيا ويوجد علاقة ارتباط بين التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق على اكتشاف الأخطاء والغش. وأن قيمة معامل الارتباط بينهم تساوي (٠,٨٢١)عند المستوى المعنوي (٠,٠٠) إذ بلغ قيمته (٠,٠٠) ومن خلال مقارنة القيمة المعنوية نرى بأن قيمته اقل من (٠,٠١) وهذا يعني أن الفرضية دالة احصائيا ويوجد علاقة ارتباط قوية بين توافر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي على اكتشاف الاخطاء والغش.

الجدول (١١): ملخص قيم الانحدارات والتوزيعات لمتغيرات البحث بين الفرضيتين(يلتزيم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق و تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش)

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

علاقة إنحدار	المتغير التابع: اكتشاف الاخطاء والغش				
المتغير المستقل	Beta	F	T	R^2	Sig.
ثابت	٢٨,٢١		٦,٠٢-		٠,٠٠٠
يلتزيم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق	٠,٣٢	٥,٠٢	١٨,٦٥	٠,٨٩٧	٠,٠٢٠
تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي	٠,٣٦		٥٣,٢٠		٠,٠٠٠

يوضح الجدول (١١) علاقات الإنحدار وقيم معامل بيتا و تربيع قيمة الارتباط و قيم توزيعي (F و T) لكل من المتغيرين المستقلين والمتغير التابع. ويمكن اختبار صحة الفرضية الرئيسية التي تنص بأنه " يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق و تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش" أذ يتضح من الجدول (١١) وجود تأثير معنوي لكل من (يلتزيم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق و تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي) المتغيرين بإعتبارها متغيراً تابعا. وقد تم استعمال الانحدار الخطي المتعدد كونه ملائماً مع عنوان البحث الحالي لإيجاد تأثير المتغيرين معاً اكتشاف الاخطاء والغش، وهذا يعني أن تأثير كل متغير مستقل من المتغيرين الحاليين يكون بدلالة تأثير المتغير المستقل الأخر على نفس المتغير التابع المتمثلة في اكتشاف الاخطاء والغش.

تشير النتائج الإحصائية المبنية في الجدول (١١) أن الأنموذج يصلح لاختبار الفرضية الأولى, وذلك لأن قيمة معامل الإنحدار (Beta) والبالغ (٠,٣٢) يدل على أن التغير في (يلتزيم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق) (٣٢,٠%) يُعزى إلى إكتشاف الاخطاء والغش. ويَدعم هذا التأثير قيمة (F) المحسوبة والبالغة (٥,٠٢) ضمن المستوى المعنوي (٠,٠٠) وبمعامل تحديد (R2) قدرهُ (٠,٨٩٧) وهذا يعني (٨٩,٧%) أن (يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق و تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي) تفسرها لاكتشاف الاخطاء والغش ويعود الباقي (١٠,٣%) إلى متغيرات عشوائية لا يُمكن السيطرة عليها أو أنها غير داخلة في أنموذج الإنحدار أصلاً. و يمكن اختبار صحة الفرضية الأولى للانحدار ويتم التعبير عن معنوية هذا التـأثير من خلال قيمة (T) وقد بلـغت (١٨,٦٥) وبمستوى دلالة (٠,٠٢٠) وهي دالة احصائياً عند المستوى المعنوي (٠,٠١) وبهذا تم قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية(يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق على اكتشاف الاخطاء والغش) .

ويمكن اختبار صحة الفرضية الثانية من خلال النموذج الصالح للاختبار والمبين في الجدول (٨) إذ تشير النتائج الإحصائية أنّ قيمة معامل الانحدار (Beta) والبالغ (٠,٣٦) يدل على أن التغير في اكتشاف الاخطاء والغش بنسبة (٤٤,٠%) يعزى الى متغير: (تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي)، ويتم التعبير عن معنوية هذا التـأثير من خلال قيمة (T) المحسوبة والبالغة (٥٣,٠٢) وبمستوى دلالة (٠,٠٠٠) وهي دالة احصائياً عند مستوى معنوي (٠,٠١). وبهذا تم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه (يوجد تأثير معنوي ذات دلالة احصائية تتوفر القدرة و الكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي على اكتشاف الاخطاء والغش).

المجلة العلمية لجامعة جيهان – السليمانية ص:٤٧٥-٤٩٥
المجلد (٢) – العدد(٢) , كانون الآول ٢٠١٨
ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات:

لقد تم التوصل الى الاستنتاجات الأتية:

1. يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الدولية التي تمكنه من اكتشاف الغش والخطأ. بحيث يقوم بالاجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق حسب المعايير والقوانين والتعليمات.
2. مشاركة المدققين الداخليين في دورات خاصة في اكتشاف الغش حسب معايير التدقيق.
3. تحرص إدارة المؤسسة على الإهتمام بتطوير أداء المدققين الداخليين لزيادة كفائتهم المهنية مما يؤهلهم ليكونوا ذوي معرفة كافية باجراءات اكتشاف الغش والخطأ.
4. توجد المؤهلات العلمية التي تتطلبها وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى إتمام عملها بموضوعية ومهنية حسب المعايير.
5. يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن يتوافر الديهم المهارة والمعرفة والتخصص الذي يمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مهنية.
6. يراعي الكثير من المدققي الداخليين اخلاقيات المهنة الموجودة في معايير التدقيق.
7. توجد إجراءات رادعة تفرض على المدققين الداخليين الذين يخالفون معايير التدقيق وأخلاقيات المهنة.
8. هناك اهتمام جيد بوضع الهيكل التنظيمي الخاص بجهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب المعايير مما يساعدهم في اكتشاف الغش والاخطاء,
9. الوضوح في تحديد مسؤوليات أجهزة التدقيق الداخلي وبالتالي فهي تؤدي عملها بمهنية تامة وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف بسهولة.
10. توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ خطة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.

ثانياً: التوصيات:

يوصي الباحثون بما يلي:

1. الاهتمام بدعم وتطوير اداء المدقق الداخلي التي تعد بمثابة خط الدفاع الأول للوقاية من الغش والخطأ لذا يجب العناية به وتطويره.
2. يجب إستخدام وسائل تكنولوجية متقدمة بشكل اكثر في التدقيق مما يزيد من كفاءة ومهارة المدقق الداخلي على اكتشاف الغش او الخطا.
3. يجب توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن يتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مهنية.
4. ينبغي اعطاء مكافئات تشجعية للمدققين الداخليين لمن يعمل على اكتشاف الغش او الخطا.
5. ينبغي التوظيف حسب الكفاءة العلمية والعملية لمن يعملون كمدققين الداخليين.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1. احمد حلمي جمعة, التدقيق الداخلي والحكومي, دار صفاء للنشر والتوزيع, عمان, الاردن,٢٠١١.
2. أياد رشيد القريشي ,التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياًو تطبيقياً, ط١, المغرب , بغداد , ٢٠١١.
3. حامد طلبة ابو هيبة, اصول المراجعة, ط١, زمزم ناشرون وموزعون, عمان, الاردن, ٢٠١٢.
4. خالد راغب الخطيب, المفاهيم الحديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص, ط١, مكتبة المجمع العربي للنشر , البتراء, الأردن,٢٠١٠.
5. داود يوسف صبح, تدقيق البيانات المالية, ط١, مكتبة صادر ناشرون, بيروت, لبنان, ٢٠٠٦.
6. داوود يوسف صبح, دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية, ط٢, اتحاد المصارف العربية, بيروت, لبنان, ٢٠١٠.
7. الدهراوي, كمال الدين مصطفى, وسرايا, محمد سيد, المحاسبة والمراجعة, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, مصر, ٢٠٠٩.
8. رائد محمد عبد ربه, المراجعة الداخلية. الجنادرية للنشر والتوزيع, عمان, الاردن,٢٠١٠
9. زاهرة توفيق سواد, مراجعة الحسابات والتدقيق, دار الراية للنشر والتوزيع, عمان, الاردن,٢٠٠٩.
10. عبدالرزاق محمد عثمان, أصول التدقيق والرقابة الداخلية, ط١, الدار النموذجية , بيروت , لبنان , ٢٠١١.
11. عطا الله سويلم الحسبان, التدقيق والرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات,ط١, دار الراية للنشر والتوزيع, عمان, الاردن,٢٠٠٩.
12. عطا الله سويلم الحسبان, التدقيق والرقابة في بيئة نظم المعلومات المحاسبية,ط١, دار الراية للنشر والتوزيع, عمان, الاردن,٢٠٠٩.
13. كمال الدين مصطفى الدهراوي, محمد السيد سرايا, دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة, مكتب الجامعي الحديث, الاسكندرية, مصر,٢٠٠٨.
14. لطفي ،أمين السيد احمد، دراسات المتقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية, مصر،٢٠١٠.
15. الواردات, خلف عبدالله , التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية, ط١, مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع, عمان, الاردن ,٢٠٠٦.

البحوث والدراسات:

1. احمد شنان بحر الفتلاوي, دور مراقب الحسابات في الكشف عن الاحتيال في البيانات المالية, رسالة دكتوراه, معهد العربي للمحاسبين القانونين, بغداد, العراق, ٢٠٠٩.
2. اسراء زهير بدر, العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على جودة العمل التدقيقي, رسالة دكتوراه, معهد العربي للمحاسبين القانونين, بغداد, العراق, ٢٠٠٩.

3. زكريا, أرجوان محسن سعيد, العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي للحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي, رسالة ماجستير , المعهد العالي للدراسات المالية والإدارية, بغداد, العراق,٢٠١١.

4. معايير التدقيق الدولية, معيار رقم ٢٤٠, ٢٠٠٧

الانترنيت:

1. www.internalauditor.me/ar/article

ملحق رقم (١)

إستمارة الاستبانة

٢٠١٧/ ٩/

حضرة السيد المجيب المحترم ...

يقوم الباحثون بإجراء بحث بعنوان:

(دور المدقق الداخلي في الكشف عن الاخطاء والغش-

دراسة ميدانية في المؤسسات الحكومية لإدارة كرميان).

إن تقديمكم للمعلومات المطلوبة سيؤدي إلى مساعدة الباحثين في تحقيق أهداف البحث وإستخلاص نتائج أفضل وأكثر فائدة؛ لذا نرجو التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبانة بدقة وعناية، علماً بأن البيانات التى ستوفرها الاستبانة تستعم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

مع خالص التقدير.....

الباحثون

پیشکەوت عبدالله عبد الكريم

سوران محمد امين حبيب

ارينا مصطفى فرج

الجزء الاول:

الرجاء وضع اشارة (✓)أمام الإجابة المناسبة.

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21

ISSN 2520-7377 (Online), ISSN 2520-5102 (Print)

البيانات الشخصية:

١- عنوان الوظيفة:

مدقق داخلي ( ) مدير التدقيق ( ) معاون محاسب ( ) محاسب ( )

المحور الاول: مدى التزام المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الاخطاء والغش	أتفق تماماً	أتفق	محايد	لا أتفق	لا أتفق إطلاقاً
1- يتوفر لدى المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الدولية التي تمكنه من اكتشاف الغش والخطا.					
2- يقوم المدقق الداخلي بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عملية التدقيق حسب المعايير والقوانين والتعليمات.					
3- يشارك المدققين الداخليين في دورات خاصة في اكتشاف الغش والخطأ حسب معايير التدقيق.					
4- تحرص إدارة المؤسسة على الاهتمام بتطوير أداء المدققين الداخليين للرفع من كفائتهم المهنية مما يؤهلهم ليكونوا ذوي معرفة كافية باجراءات اكتشاف الغش والخطأ.					
5- توجد سياسات واجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ خطة التدقيق وفقاً للمعايير والمتطلبات المهنية.					
6- يراعي الكثير من المدققين الداخليين اخلاقيات المهنة الموجودة في معايير التدقيق.					
7- يتم توفير فريق عمل متخصص من المدققين الداخليين ممن تتوافر فيهم المهارة والمعرفة والتخصص التي تمكنهم من أداء أعمالهم بصورة مهنية.					
8- توجد المؤهلات العلمية التي تتطلبها وحدة التدقيق الداخلي مما يؤدي إلى إتمام عملها بموضوعية ومهنية حسب المعايير.					
9- توجد اجراءات رادعة تفرض على المدققين الداخليين الذين يخالفون معايير التدقيق واخلاقيات المهنة وبالتالي تؤدي الى عدم تمكانهم من الكشف عن الأخطاء والغش.					
10- هناك اهتمام جيد بوضع الهيكل التنظيمي الخاص بجهاز التدقيق الداخلي في المؤسسة حسب المعايير مما يساعده في الكتشف عن الغش والاخطاء.					
11- الوضوح في تحديد مسؤوليات أجهزة التدقيق الداخلي وبالتالي تؤدي عملها بمهنية تامة وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف بسهولة.					
المحور الثاني: مدى توفر القدرة والكفاءة لدى المدقق الداخلي على اكتشاف الاخطاء والغش.					
1- يبذل المدقق الداخلي جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن إهمال أو القصد بهدف الغش أو تحريف القوائم المالية.					
2- في حالة التاكد من وجود أخطاء وغش يقوم المدقق الداخلي ببحث الأمر مع الإدارة.					
3- وجود نظام رقابة فعالة في المؤسسة يمنع وجود تلاعب في القوائم المالية.					
4- وجود المدققين الداخليين ذوي الكفاءة في المؤسسات يزيد من مصداقية القوائم المالية.					
5- يكون المدقق الداخلي ملزماً قانونياً بالقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية بعد حدوث خطأ أو غش أو سلوكيات غير قانونية مؤكدة.					

6- ان قدرة وكفاءة المدقق الداخلي عن اكتشاف نوع الخطأ أو الغش أو السلوكيات غير القانونية يعتبر من مؤشرات الالتزام بمعايير التدقيق.					
7- إن الكفاءة والقدرة لدى المدقق الداخلي يسهل عليه اكتشاف عملية الاحتيال التي تحدث في المؤسسة.					
8- ان وجود مكافئات تشجعية لمن يعمل على أكتشاف الغش أو الخطا يزيد من المدققين حرصاً ومهارة اكثر					
9- يتم التوظيف حسب الكفاءة العلمية والعملية لمن يعملون كمدققين داخليين.					
10- إستخدام وسائل تكنولوجية متقدمة في التدقيق يزيد من كفاءة ومهارة المدقق الداخلي على اكتشاف الغش او الخطأ.					

مدير الحسابات ( ) اخرى، يرجى ذكرها.( )

٢- المؤهل العلمي:

دبلوم ( ) بكالوريوس ( ) دبلون عالي فما فوق ( )

٣- الاختصاص:

محاسبة ( ) إدارة اعمال ( )

علوم مالية ومصرفية ( ) أخرى، يرجى ذكرها.( )

٤- عدد سنوات الخدمة:

أقل من ١٠ ( ) من ١١-١٥ ( )

من ١٦-٢٠ ( ) من ٢١ فما فوق ( )

الجزء الثاني: أسئلة الاستبانة

السؤال الاول: على صلة بالفرضية الاولى ونصها **"يلتزم المدقق الداخلي بمعايير التدقيق في اكتشاف الاخطاء والغش".**

السؤال الثاني: على صلة بالفرضية الثانية **" تتوفر القدرة والكفاءة الكافية لدى المدقق الداخلي في اكتشاف الاخطاء والغش.**".

وفيما يأتي بعض المؤشرات التي تؤيد ذلك فيرجى إبداء مدى موافقتك على كل منها:

DOI: http://dx.doi.org/10.25098/2.2.21