

**دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها  
المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)**  
*The Role of external audit in reducing Stressors on  
accountants from implementation budget*

ا.م.د. اسعد محمد علي وهاب العواد<sup>(١)</sup>

Asst.Prof. Dr. Assad Mohammed Ali ALwaad

Sara Abdul Kareem Mohsin

سارا عبد الكريم محسن<sup>(٢)</sup>

### المستخلص

تكمن اهمية البحث من اهمية المحاسب في الوحدة(المؤسسة)، يعد المحاسب بمثابة وحدة معالجة مركزية اذ يعمل على تحويل الاحداث الاقتصادية الى ارقام محاسبية، فضلاً عن كونه اول محاولة يتم فيها التطرق الى المحاسبين والضغوطات التي يتعرضون لها.

يهدف البحث الى معرفة دور التدقيق الخارجي في تعزيز أداء المحاسبين وخفض الضغوطات التي يتعرضون لها من الإدارات للتغطية على ممارساتهم غير القانونية أحياناً في تنفيذ الموازنة العامة.. ولتحقيق اهداف البحث تم اتباع المنهج الوصفي لملاءمته لطبيعة موضوع البحث تم تصميم استبانة من ٢٨ فقرة كأداة لجمع البيانات.

وتوصل البحث الى: ان غياب او ضعف المعايير الموضوعية ساعد في الضغط على المحاسبين، اذ ان تقارير التدقيق تكشف عن اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح.

قد اوصى الباحثان الى: يجب على النقابات اخذ دورها المهم في حماية المحاسبين ومساعدتهم في اداء مهامهم بشكل موضوعي. لا بد من تعزيز تقارير التدقيق التي تبين اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح لخفض الضغوطات على المحاسبين.

١- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة كربلاء.

٢- شعبة التدقيق والرقابة- المديرية العامة لتربية كربلاء.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي - الضغوطات - الموازنة العامة للدولة.

## Abstract

The importance of research lies in the importance of the accountant in the unit (the institution), the accountant is considered as a central processing unit as it works to convert economic events into accounting numbers, as well as being the first attempt in which to address the accountants and the pressures they are exposed to. The research aims to know the role of external auditing in enhancing the performance of accountants and reducing the Stressors they are exposed to by departments to cover their illegal practices sometimes in the implementation of the general budget.. To achieve the goals of the research a descriptive approach has been taken to suit the nature of the subject of the research A questionnaire of 28 paragraphs was designed as a tool to collect data. The research found that: the absence or weakness of objective criteria helped Stressor the accountants, that the audit reports reveal the aspects of manipulation and administrative pressure in an accurate and frank manner. The researchers recommended that: Unions should take their important role in protecting accountants and assisting them in performing their tasks objectively. The audit reports that demonstrate manipulations and administrative pressures must be strengthened in an accurate and frank way to reduce the Stressors on accountants.

## المبحث الاول: منهجية البحث

### اولاً:- مشكلة البحث

لأهمية عمل المحاسب وما يؤديه فإنه يتعرض للعديد من الضغوطات التي تؤثر على اداء عمله بنزاهة وشفافية ومن هذا المنطلق تبرز مشكلة البحث بالسؤال الآتي:  
هل يتعرض المحاسبون في مؤسسات القطاع العام إلى ضغوطات من الادارات بغية تمرير الممارسات غير القانونية أحيانا في تنفيذ الموازنة العامة؟

### ثانياً:- هدف البحث

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

### ثالثاً: أهمية البحث

تنبع أهمية البحث من:

١. أهمية المحاسب في الوحدة (المؤسسة)، يعد المحاسب بمثابة وحدة معالجة مركزية اذ يعمل على تحويل الاحداث الاقتصادية الى ارقام محاسبية.

- دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)
٢. فضلاً عن كونه اول محاولة يتم فيها التطرق الى المحاسبين والضغوطات التي يتعرضون لها.
  ٣. اهمية الموازنة العامة للدولة باعتبارها أحد مؤشرات الأداء للإدارات العليا.

#### رابعاً: - فرضيات البحث

يستند البحث الى الفرضيات الاتية:

##### الفرضية الاولى:

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

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

##### الفرضية الثانية:

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

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

#### خامساً: حدود البحث:

- أ. الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث بعينة من دوائر محافظة كربلاء.
- ب. الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية بالاتي:  
استمارة استبيان تتمثل بأخذ اراء الفئات المستجيبة خلال عام ٢٠١٩.

#### المبحث الثاني: الاطار النظري للبحث

##### اولاً: 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، فمنهم ما أظهر التدقيق ليتناسب مع موقف معين أو إجراء معينة بغية تحديد الأهداف الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالتدقيق في هذا الموقف أو ذلك الأجراء، ومنهم 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 وتقومها بشكل موضوعي، والمتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، بغية تحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المتعارف عليها، وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق (2: 1973, AAA)".

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، ٢٠١٦: ٥)، عرف كذلك بأنه: فحص البيانات المالية للمؤسسة من شخص

مستقل. الغرض الأساسي من التدقيق الخارجي هو اختبار صلاحية المستندات المستخدمة لدعم المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية للشركة. بعبارة أخرى شخص من خارج الشركة يقيم بشكل موضوعي مدى فعالية نظام جودة الشركة.

عادةً يتم إجراء عمليات التدقيق الدوري أو (المخصصة) من المدققين الخارجيين المستقلين (Subhani, 2016:13).

### ثانياً: علاقة التدقيق بالحاسبة: **Audit Relationship With Accounting**

هنالك ارتباط وثيق بين التدقيق والحاسبة 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 في 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:

١- 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.

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

٣- 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، ٢٠١٥:٤).

### ثالثاً: التمييز بين التدقيق والحاسبة **DISTINCTION BETWEEN AUDITING AND ACCOUNTING**

ان الكثير من مستخدمي البيانات المالية وكذلك عامة الناس يخلطون بين التدقيق والمحاسبة، لأن التدقيق عادة ما يتعلق بالمعلومات المحاسبية، وان العديد من المدققين لديهم خبرة كبيرة في الأمور المحاسبية. يزداد الغموض من خلال إعطاء عنوان "محاسب عام 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

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي) 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 & others, 2014:6).

#### رابعاً: دور التدقيق في القطاع العام The Role of Public Sector Auditing

التدقيق هو الحجر 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، وتحسين أداء العمل، وزرع الثقة بين المواطنين وأصحاب المصالح. ويدعم 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 الفساد في المال العام وردعه. تساعد آراء المدققين صانعي القرار عن طريق توفير تقييم مستقل للقطاع العام، البرامج والسياسات والعمليات والنتائج.

حيث أن التقارير تبين الاتجاهات والتحديات، ويتم ذلك باستخدام المدققين أدوات، مثل التدقيق المالي، تدقيق الأداء، التحقيقات، والخدمات الاستشارية (5: 2012: IIA).

قد يتم التأخير في عملية التدقيق لعدة أيام بعد انتهاء السنة المالية، وقد 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 (Abbott & others, 2012).

#### خامساً: مراقبة البيانات لفهم سلوك المحاسب Control of Data to understand

#### the Behavior of the Accountant

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 والتي قد تستغلها الإدارة بالتعاون مع مثل هؤلاء الأشخاص بغية التلاعب، في الغالب وأن الموظفين الموثوق بهم يسمح لهم بالوصول لمثل هذه البيانات المهمة.

قد يصعب إكتشاف تهديدات الإدارة (ممارساتها) داخل المنشأة دون جمع وتحليل للبيانات من مجموعة 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 إستخدام أجهزة

تخزين خارجية غير مصرح بها، فيمكن للشركات بشكل عام تحديد الأفراد الذين قد يشكلون خطراً أكبر على الشركة عن طريق تصنيفات للمخاطر والذي يساعد المدققين على اكتشاف مثل هؤلاء الأشخاص (Ey, 2017: 11).

### سادساً: الضغوطات في مهنة المحاسبة وخصائصها: Stressors in Accounting Profession and Properties

من خلال 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 بعضاً 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 أحياناً ليكيفوا نتائج عملهم وفق ما تفضيه 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 لتمير الأعمال غير الأخلاقية فهنا يكون دور الحيلة والحذر للمحاسب في تجنب هذه الضغوطات والحفاظ على مهنيته (15- LANG& others, 2016: 13)

### سابعاً: المحاسب وضغوطات الإدارة: Accountant and Management stressors

يشير العديد من الباحثين إلى أن المحاسبين عرضة إلى الضغوطات غير الملائمة من الرؤساء (الإدارات) وهذه الضغوطات لم يتم التعرض إليها إلا في إشارات 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 أو سلوكاً غير أخلاقي من المحاسبين، أما ضغط المطابقة فهو ناتج من التساوي أو المقارنة مع أقرانهم المحاسبين الذين يخدمون الإدارة، لعل قيام المحاسبين بالانصياع لضغط المطابقة بسبب خوفهم من عواقب الظهور بشكل مختلف عن أقرانهم (Clayton & other, 2015:3).

### ثامناً: الضغوطات والأخلاق المحاسبية: Stressors and Accounting Ethics

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

من الضروري أن يكون الإنسان مخلصاً 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 وجودها في بعض جوانب النشاط البشري.

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي) إن اخلاقيات الأعمال التجارية اتخذت على وجه الخصوص مكانا بارزا في الآونة الأخيرة حيث ظهر العديد من فضائح الإبلاغ عن الأعمال كما حدث مع كبرى الشركات أمثال (Enron). مثل هذه الفضائح (المشاكل الأخلاقية في قطاع الأعمال) التي أدت إلى استجابة العديد من المنظمات أمثال الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لينظموا قواعداً للسلوك الأخلاقي عن طريق وضع مدونة توضح الممارسات الجيدة من غيرها.

بما أن أصحاب المصالح سواء الخارجيون أو الداخليون أو المحللون الماليون الذين يحصلون على المعلومات من القوائم المالية يتوقعون أن تكون عادلة ولا يشوبها تلاعبات ولكن الضغوطات التي تمارسها الشركات متمثلة بالإدارة على المحاسبين قد تجعلهم يعملون على تقديم معلومات مضللة أي إتباعهم لسلوك غير مهني (غير أخلاقي)، كل ذلك يعد عوامل خطورة لمستقبل الشركات لأن المعلومات المبلغ عنها لا تمت للواقع بصلة أحيانا. (LANG& others,2016: 3-15)

### **تاسعاً: دور المدققين في تقليل ضغوطات المحاسبين: The Role of Auditor in Reducing the Stressors of Accountants in the Company**

تشير الدراسات الميدانية التي أجريت على مجموعة واسعة من المحاسبين المحترفين الذين يساعدون في القضاء على الفساد أو الاحتيال أو الحد من ممارسات الإدارة والذين يضعون المصلحة العامة كأساس عملهم فهم يسعون إلى حماية جميع الأطراف المستفيدة من نتائج عملهم (المعلومات المالية) فهم يقدمون المصلحة العامة على الخاصة.

قد نرى إنَّ عملية التدقيق الحالية تساعد في تقليل الضغوطات التي تمارس على المحاسبين كي لا يبذلوا أقصى جهدهم لإظهار الأداء المالي بدقة. بما أن أغلب الذين شاركوا في هذه الدراسات يضعون القيم أو السلوك الأخلاقي وكذلك الكفاءة المهنية موضع إعتبار 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 (٧-٣: Fee, ٢٠١٦).

### **عاشراً: الاحتيال الداخلي والخارجي: Internal and External Fraud**

تصنف العمليات الاحتمالية 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 أو متلاعباً بها أو يستبدلون المواد (بنوعيات أدنى)(الجبوري، ٢٠١٩: ٨٧).

## احد عشر: فساد الإدارة والمدقق الخارجي والمحاسب: Corruption of Management

### External Auditor and Accountant

إن الفساد هو استخدام المنصب العام أو الصلاحيات أو الموارد لصالح الخاص (المصلحة الخاصة)، حيث أن 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 دوراً مهماً في الحد من الفساد وزيادة فاعلية أنظمة الإدارة المالية. إن الاستقلالية والكفاءة للمدقق وحجم الضغوطات الذي يتعرض لها المحاسبون ممكن أن تحد من الفساد. إن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC كتب في أكثر من مرة في مقالاته وإرشاداته أنه لا يتوقع من المحاسبين أن يكونوا في المقام الأول في الحد من فساد الإدارة دون وجود بنية قانونية ليلبغوا عنها لأنه يعد عبئاً كبيراً عليهم (Jeppesen, 2019: 3-5).

يعد الفساد أحد العوائق الرئيسية التي تعترض تنمية البلدان الناشئة فضلاً عن تحسين جودة حياة المجتمع في البلدان المتقدمة، يتفق أغلب الباحثين والكتاب على أنه يمكن القضاء على ظاهرة الفساد عن طريق تعزيز الوعي الثقافي وتحسين التعليم وتطوير السياسات الحكومية، ولتقليل الفساد يجب على الحكومة تطوير آليات الإكتشاف وكذلك تشديد العقاب وزيادة العقوبات المفروضة على من يتم القبض عليهم. لإصلاح القوانين وإضفاء مزيد من الشفافية وخاصة في القضايا التعاقدية في الغالب تحتاج إلى تدابير، كذلك تعزيز السلوكيات الأخلاقية التي قد تلعب المنظمات المهنية دوراً في تعزيزها. في الأونة الأخيرة أصبحت العديد من الحكومات عن طريق أجهزة الرقابة 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 تردد (Locatelli & other, 2017: 252).

في الإدارة التنفيذية وبناءً على العديد من الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية لشركات عملاقة سواء في القطاع العام أو الخاص أثبتت هذا أن مثل هذه الإدارة التي تمارس سلوكاً مخالفاً لأهداف الوحدة الاقتصادية 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 سلوكياتها.

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

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



دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي) ٢- يعد موقعهم التنظيمي الاستراتيجي داخل الوحدات الاقتصادية أو المؤسسات سواء كانوا محاسبين، موظفين أو مدققين خارجيين يمكنهم الوصول إلى المعلومات الموثوقة بها وعلى درجة عالية من السرية.

٣- تتطلب المعايير المحلية والدولية الخاصة بممارسة مهنة المحاسبة من الأعضاء سواء في الممارسة العامة أو لغرض خاص (الاحتياط 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 المحاسبون للكثير من الضغوط و المخاطر والتهديدات داخل العمل وخارجه، ولا توجد الحماية القانونية الكافية لهم للقيام بهذا الدور (القرة غولي، ٢٠٠٩: ٢١-٢٢).

### اثنى عشر: الأساس المنطقي للموازنة The rationale for the budget:

في أغلب بلدان العالم هناك شعور بالقلق تجاه الموازنة، ترتبط الموازنة بالديمقراطية إرتباطاً وثيقاً وكما يقال في الدول التي تكون الضرائب فيها أحد الإيرادات الكبيرة والأساسية في الموازنة (لا توجد ضرائب بدون تمثيل) أي إن الضرائب التي تدفع يجب أن تكون ضمن خطة سنوية يتم الاستفادة منها ويكون لها مقابل يتمثل بما تقدمه الدولة من نفقات.

إن الموازنة هي أحد دعائم الإصلاح المالي للدول، كذلك إحدى وسائل التنمية الاقتصادية وتحسين معيشة الشعوب فضلاً عن العدالة الاجتماعية.

لكي تحد السلطة التشريعية من سلطة الحكومة وخاصة في مجال الإنفاق المالي فلا تكفي الضوابط والتوافقات السياسية فلا بد من وجود قانون سنوي يحدد الإنفاق المالي وكذلك الموارد التي يجب ان تحصل عليها الدولة والمتمثل بقانون الموازنة (Liu,2015: 3-6).

الباحثان يتفقان مع هذا الرأي باعتبار الموازنة هي دستور مؤقت لعمل الحكومة بما يتعلق بالإنفاق المالي وكذلك البيان مدى جديتها في تنفيذ البرنامج الحكومي الذي أقرته عند تشكيل الحكومة فضلاً عن معرفة الشعب أين يتم صرف الأموال؟ كم هي الأموال المخصصة للمشاريع الاستراتيجية؟.

### ثلاثة عشر: مفهوم الموازنة العامة للدولة The concept of the budget:

وردت عدة تعريفات للموازنة Budget في قاموس أوكسفورد منها:

"خطة حول كيفية صرف مبلغ من المال خلال مدة زمنية معينة". أو "هي تصريح من الحكومة حول كيفية إنفاق الأموال لتحقيق أغراض معينة خلال السنة القادمة وكيفية تجميع الأموال". أو "هي خطة محكمة حول كيفية صرف الأموال على شيء ما" (خميس، ٢٠١٦: ١٥).

ويمكن تعريفها الموازنة العامة بأنها "خطة مالية تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة زمنية قادمة غالباً سنة ويتم هذا التقدير في ضوء الاهداف التي تسعى إليها السلطة السياسية". عرفت ايضاً: هي "تقدير للإيرادات العامة المتوقع الحصول عليها والنفقات العامة المتوقع أنفاقها في سنة مالية قادمة، بالنتيجة هي

أرقام متوقعة للإيرادات والنفقات تضعها السلطة التنفيذية وتترك الامر للسلطة التشريعية لتعطيتها الغطاء القانوني لإقرارها واعتمادها كتخصيصات واجب الالتزام بها للجنة القادمة" (خلخال و رداد، ٢٠١٦: ٧). في العراق عرف قانون اصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة 1940 المعدل الموازنة العامة بأنها "الجداول المتضمنة تخمين الوردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة." وكذلك في مصر عرفها قانون رقم (٥٣) لسنة ١٩٧٣ الموازنة العامة بأنها" البرنامج المالي للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق اهداف محددة، ذلك في اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية وطبقا للسياسة العامة في للدولة" (علوان، ٢٠١٦: ٣٠).

### اربعة عشر: ما هي أغراض الموازنة الرئيسية :budget

تهدف الموازنات إلى تنفيذ ثلاث وظائف واسعة على الأقل:

- التخطيط: يشمل التخطيط البرمجة (تحديد الأنشطة التي ستعمل بها الوحدات)، الحصول على الموارد و تخصيصها. التخطيط قد يكون متأثراً بنوعية وكمية وجوده الخدمات التي سيتم تقديمها للمجتمع، تقدير تكاليف الخدمة العامة و تحديد كيفية دفع ثمن هذه الخدمات.
- الرقابة والإدارة: تساعد الموازنات في ضمان الحصول على الموارد وإنفاقها كما هو مخطط لها. يستخدم المدراء الموازنات لمراقبة تدفقات الموارد مع الإشارة إلى التعديلات التشغيلية عند الحاجة.
- تستخدم الهيئات التشريعية مثل مجالس المحافظات أو مجالس الأمناء الموازنات لفرض سلطة الإنفاق على المديرين التنفيذيين، الذين يستخدمونها بدورهم لفرض السلطة على مرؤوسيه (مثل رؤساء الأقسام).
- الإبلاغ والتقييم: تضع الموازنات الأساس لتقارير وتقييمات نهاية المدة. تكشف مقارنات الموازنة الفعلية مع ما تم تنفيذه فيما يتعلق بالإيرادات والنفقات (Granof & other, 2016: 99).

### خمس عشر: تبويات الموازنة Budget tabs

يبين تبويب الموازنة الشكلية أو الكيفية التي يتم بموجبها عرض النفقات والإيرادات في الموازنة العامة والتصنيف بما يؤكد المعلومات عن حجم النفقات والإيرادات بصورة اما إجمالية أو تفصيلية للمخطط المالي، فضلا عن معرفة تخصيصات كل إدارة موزعة اقتصاديا ونوعيا بهدف الالتزام بها وعدم تجاوزها. إن تبويب الموازنة يعد من أهم الإجراءات التي ترتبط بالجوانب المالية والمحاسبية ويساعد في الأغراض الرقابية والتحليلية، بما إن البيانات المتعلقة بوظيفة معينة أو إدارة معينة أو نشاط معين يتم تصنيفها وتجميعها في مجموعات رئيسة وفرعية تكون متشابهة بالخصائص، بما أن الموازنة العامة للدولة تعد جزء مهما ورئيسا في نظام المحاسبة الحكومية لذا يجب أن تكون المعلومات فيها قابلة للمقارنة مع السجلات المحاسبية والتقارير المالية، هذا يتطلب إستخدام نفس التبويات ما بين الموازنة والسجلات المحاسبية إضافة إلى التقارير المالية، باعتبارها اول محدد لشكل مضمون السجلات والتقارير (الأسعد، ٢٠٠٧: ٢٩).

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)

## سنة عشر: أنواع الموازنة العامة للدولة Types of the state budget:

صنف قانون الإدارة المالية والدين العام في القسم الرابع منه نفقات الموازنة العامة للدولة إلى موازنة جارية وموازنة استثمارية. سيتم التطرق إلى الموازنة الاستثمارية لأنها أكثر عرضة لحالات ممارسة الإدارة:

١. الموازنة الجارية: كل النفقات السنوية التي تم تقديرها في الموازنة لدفع الرواتب والأجور، التخصيصات الأخرى، نفقات البضائع، الخدمات والتحويلات الجارية بما فيها نفقات رواتب المتقاعدين والضمان الاجتماعي المدفوعة نقداً أو الصادرة عينا ودفع الفوائد والتحويلات العينية.

الموازنة الاستثمارية: هي الموازنة المخصصة لشراء موجودات ثابتة ومخزونة وموجودات معنوية وموجودات مالية والتحويلات الرأسمالية المدفوعة نقداً أو عينا (العواد، ٦٣: ٢٠١٧).

## سبعة عشر: الآثار المترتبة على التقارير الحكومية للموازنة العامة Implications of government reports to the budget:

لعبت الموازنة دوراً في التقارير المالية الخارجية للأغراض العامة عن طريق قوائم المقارنة بين المخطط و الفعلي إلى تلك الأموال التي لديها موازنة معتمدة قانوناً.

كحد أدنى قوائم المقارنة بين المخطط و الفعلي التي تتطلب المعلومات التكميلية. مع ذلك يسمح GASB للحكومات باختيار ما إذا كان يجب تقديم جدول مقارنة الموازنة بعد الملاحظات في القوائم المالية كمعلومات تكميلية مطلوبة (RSI) أو باعتبارها وثيقة تقليدية لمقارنة الأداء التشغيلي في الموازنة والأداء التشغيلي الفعلي ضمن القوائم المالية الأساسية.

إضافة القوائم على مستوى الحكومة وفقاً لأساس الاستحقاق من خلال المعيار GASBS 34 لها عدد من الآثار المترتبة على إعداد الموازنة كما تمت مناقشته في مقالة للدكتور جيمس تشان، هي تشمل (١) التأكيد على المنظور طويل الأجل في إعداد الموازنة، (٢) التأكيد على الموازنات كأداة لإظهار المساءلة العامة، (٣) النظر في الحكومة ككل، (٤) تفعيل النقاش حول المحاسبة على أساس الاستحقاق، (٥) رفع الحاجة إلى اظهار المركز المالي، (٦) تقييم ممارسات الموازنة بشكل نقدي. (٧) يبقى أن نرى ما إذا كانت التقارير المالية على مستوى الحكومة ستؤدي إلى قيام المدراء الماليين الحكوميين بتوفير موازنات للأداء التشغيلي للحكومة ككل، ما إذا كان الجمهور والمستخدمون الآخرون القوائم المالية سيطلبون هذه الموازنات (wilson & others, 2010: 533).

## المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث:

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

أولاً: قسم الشؤون المالية في رئاسة جامعة كربلاء

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

ثالثاً: قسم الحسابات في الإدارة المحلية محافظة كربلاء.

رابعاً: قسم الإيرادات المحلية في محافظة كربلاء - الإدارة المحلية.

- خامساً: قسم الشؤون المالية في المديرية العامة لتربية محافظة كربلاء.  
سادساً: شعبة الحسابات في صندوق الاسكان العراقي - كربلاء.  
سابعاً: الشعبة المالية في المعهد التقني كربلاء

### استبانة البحث

استخدمت الاستبانة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات الخاصة بالجانب التطبيقي للبحث. صممت الاستبانة بناءً على متغيرات البحث وفرضياته واهدافه وقسمت على محورين الاول المعلومات الديمغرافية والثاني كذلك قد قسم على محورين.

بالنسبة للمعلومات الديمغرافية فقد شملت على الآتي:

- ١- الدائرة أو القسم الذي يعمل به المستجيب.
  - ٢- النوع الاجتماعي.
  - ٣- التخصص الاكاديمي: تم اختيار هذه التخصصات لأنها العاملة في الجانب المحاسبي.
  - ٤- المؤهل الاكاديمي: قسم من أعلى شهادة اكاديمية أو مهنية إلى شهادة الدبلوم.
  - ٥- العنوان الوظيفي: ترك للمستجيب كتابه دون وضع خيارات لان هنالك العديد من العناوين الوظيفية في عينة البحث، اجمالاً وصل عدد العناوين الوظيفية إلى ٨ عناوين: كتاب حسابات، معاون محاسب، محاسب، محاسب اقدم، معاون مدير حسابات، مدير حسابات، مدير حسابات اقدم ومدرس مساعد.
  - ٦- سنوات الخبرة: قسمت السنوات طبقاً للفئات المتعارف عليها إلى ٥ فئات.
  - ٧- عدد الدورات التدريبية داخل العراق: تركت للمستجيب، اغلب عينة البحث لم يذكرها الدورات عند سؤالهم اجابوا لا يتذكرون بالضبط عددها ومجالاتها.
  - ٨- عدد الدورات التدريبية خارج العراق: تركت للمستجيب، اغلب عينة البحث لم يذكرها الدورات عند سؤالهم اجابوا لا يتذكرون بالضبط عددها ومجالاتها.
- اما الجزء الثاني للاستبانة الذي قسم على محورين رئيسيين استناداً إلى متغيرات البحث وفرضياته فتضمن هذا الجزء:

المحور الاول: دور التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من الادارة.  
المحور الثاني: المتعلق (العلاقة بين الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون وبين تنفيذ اهداف الموازنة العامة للدولة).

استخدم الباحثان مقياس (Likert- Type scale) الخماسي المكون من (١ - ٥) درجة.

### 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.

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي) تم توزيع ١٤٠ استبانة وتم استرداد ١٣٠ استبانة ١٢٤ منها صالح وستة غير صالحة للتحليل. جدول (١-٣) تفاصيل الاستبيان الموزع

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	
٢٠	١٨	قسم الشؤون المالية في رئاسة جامعة كربلاء
١٨	١٦	شعبة الحسابات في كلية الادارة والاقتصاد- جامعة كربلاء
١٧	١٥	قسم الحسابات في في محافظة كربلاء- الادارة المحلية
١٢	١٢	قسم الايرادات المحلية في محافظة كربلاء- الادارة المحلية
٥٦	٥٤	المديرية العامة لتربية كربلاء المقدسة
٦	٥	صندوق الاسكان العراقي
١١	١٠	الشعبة المالية- المعهد التقني كربلاء
١٤٠	١٣٠	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستثمارات الموزعة لأفراد العينة يوضح الجدول (١-٣) تفاصيل الاستبيان الموزع والمسترد على عينة البحث.

### ثانياً: تحليل البيانات التي حُصلَ عليها وصولاً للنتائج

#### 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 استجابات افراد العينة لفقرات الاستبانة كما في الجدول الآتي:

جدول (٢-٣) مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الادبيات الاحصائية

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

جدول (٣-٣) فئات المتوسط المرجح

المتوسط المرجح	المستوى
من 1-1.79	غير موافق بشدة

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

- معامل ثبات ألفا- كرونباخ Cronbach's Alpha Reliability coefficient هو من اشهر مقاييس الثبات وهو يعتمد على حساب الارتباط الداخلي بين اجابات الاسئلة ووفق المعادلة الآتية:

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

إذ أن K: عدد الاسئلة

الانحراف المعياري :  $\sigma_{y_i}^2$  لإجابات السؤال i

الانحراف المعياري :  $\sigma_x^2$  لكل الإجابات (إجابات جميع الاسئلة)

قام الباحثان بإجراء اختبار ثبات المقياس (الفا كرونباخ) لمحاور الاستبيان كل محور على حدى

وكما موضح بالجداول (٢) و(٣) والتي تم استخراجها من البرنامج الاحصائي spss v25

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

جدول (٣-٤) ثبات الفقرات المحور الاول

### Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	124	100.0
Excludeda	0	.0
Total	124	100.0

### Reliability Statistics

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)

Cronbach's Alpha	N of Items
.85	14

ت	لكل مجال	عدد الفقرات	الثبات	المصدر = الجذر التربيعي للثبات
-١	دور التدقيق الخارجي في تقليل الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون من الادارة.	14	0.85	0.92
-٢	العلاقة بين الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون وبين تنفيذ اهداف الموازنة العامة للدولة	14	0.75	0.86
	مجال الدراسة الكلي	28	0.90	0.94

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25  
 المحور الثاني والمتعلق (العلاقة بين الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون وبين تنفيذ اهداف الموازنة العامة للدولة)

جدول رقم (٣-٥) ثبات الفقرات المحور الثاني

#### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	124	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	124	100.0

Listwise deletion based on all variables in the procedure.

المصدر من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج (spss v25)

#### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.75	14

جدول رقم (٣-٦)

- معاملات الثبات لمجالات البحث وعلى الدرجة الكلية حسب معامل الثبات ألفا  
المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25  
الاساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل نتائج البحث:
١. مقاييس الاحصاء الوصفي لوصف خصائص المجتمع الاحصائي.
  ١. معامل كرونباخ الفا للتحقق من ثبات اداة الدراسة
  ٢. مقاييس الاحصاء الوصفي (التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري) لفقرات الاستبانة.
  ٣. التحليل والتفسير الاحصائي لمحاوور وفقرات الاستبانة والمقابلات الشخصية.:-
  ٤. جدول (٣-٧) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة
  ٥. المحور الاول (دور التدقيق الخارجي في تقليل الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون من الادارة).



ت	الفقرة	اوا فق بشدة (5)	اوا فق (4)	محا يد (3)	لا اوا فق بشدة (2)	لا اوا فق (1)	الوس ط الحس ابي المرجح	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة	T test	الاهمية
1	يستند المحاسب على التدقيق الخارجي في تبرير اعتراضه على المعاملات غير الأصولية.	التكرار	6	17	14	56	31	3.72	موا فق	36.63	0.74
		النسبة	4.8	13.7	11.3	45.2	25.0				
2	يدعم التدقيق الخارجي المحاسب في الاطلاع المتواصل على التعليمات وتحديثها.	التكرار	6	17	14	55	32	3.37	موا فق	36.52	0.67
		النسبة	4.8	13.7	11.3	44.4	25.8				
3	يدعم التدقيق الخارجي توثيق المخالفات المحاسبية الجوهرية نتيجة ضغط الادارة على مستند الصرف.	التكرار	2	5	25	49	43	4.02	موا فق بشدة	48.18	0.80
		النسبة	1.6	4.0	20.2	39.5	34.7				
4	يحد التدقيق الخارجي من ضغوط الادارة عن طريق التقييم المستمر لنظام الرقابة الداخلية	التكرار	1	7	23	67	26	3.89	موا فق	52.25	0.77
		النسبة	0.8	5.6	18.5	54.0	21.0				
5	يحقق اداء التدقيق الخارجي المسائلة الفعلية عن الضغوط الادارية والتلاعب النسبية	التكرار	1	21	20	56	24	3.70	موا فق	39.50	0.74
		النسبة	0.8	16.9	16.1	45.2	19.4				
6	يساعد التدقيق الخارجي دوائر القطاع العام في تحقيق المساءلة	التكرار	7	23	25	47	22	3.44	موا فق	33.29	0.68

					17. 7	37. 9	20. 2	18. 5	5.5	النسبة	والنزاهة، وتحسين أداء العمل.
0.82	54.9 3	موا فق	0.831	4.10	42	59	16	7	0	التكرار	7 على المحاسب توفير الأدلة التي تقوم فاعلية انظمة الرقابة الداخلية.
					33. 9	47. 6	12. 9	5.6		النسبة	
0.87	72.9 2	موا فق	0.655	4.36	54	62	7	0	1	التكرار	8 يؤثر تقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها.
					43. 5	50. 0	5.6	0	0.8	النسبة	
0.82	59.0 7	موا فق	0.774	4.10	42	55	25	2		التكرار	9 يعزز التدقيق الخارجي الحماية والالتزام بقواعد السلوك المهني.
					33. 9	44. 4	20. 2	1.6		النسبة	
0.81	56.8 2	موا فق	0.796	4.07	37	65	17	4	1	التكرار	10 تساعد ممارسات التدقيق الخارجي الحالي على بذل الجهود المناسبة التي تعكس كفاءة الأداء المالي.
					29. 8	52. 4	13. 7	3.2	0.8	النسبة	
0.73	47.3 5	موا فق	0.910	3.67	31	58	24	10	1	التكرار	11 ضرورة توعية المحاسبين بدور المدقق الخارجي والقيمة التي يضيفها لعمل المحاسب.
					25	46. 8	19. 4	8.1	0.8	النسبة	
0.86	60.8 2	موا فق	0.790	4.31	57	55	7	4	1	التكرار	12 تكشف تقارير التدقيق عن اوجه التلاعب والضعف الادارية بشكل دقيق وصريح.
					46	44. 4	5.6	3.2	0.8	النسبة	

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)

1 3	ضعف الرقابة الفعالة والمعايير الموضوعية على صرف الموازنة ساعد على توسع نطاق الفساد.	الكرار	6	11	21	61	25	3.71	1.042	موا فق	39.4 6	0.74
		النسبة	4.8	8.9	16. 9	49. 2	20. 2					
1 4	اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية.	الكرار		1	9	21	93	4.66	0.649	موا فق بشدة	80.0 0	0.93
		النسبة		0.8	7.3	16. 9	75. 0					
		موافق						3.68	0.90			

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

تحليل فقرات استبيان المحور الاول:

نلاحظ من المحور الاول ان افضل فقرة هي فقرة (14) ويتعلق ب(اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية) وذلك لأنه يمتلك اعلى قيمة للوسط حسابي (4.66) واقل قيمة للانحراف المعياري والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

كما والذي يقابله قيمة (t) المحسوبة كما نلاحظ من الجدول 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).

جدول (3-1) التوزيع التكراري والوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية واتجاهات اجابات افراد العينة

المحور الثاني (لعلاقة بين الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون وبين تنفيذ اهداف الموازنة العامة للدولة)

ت	الفقرة	اوافق بشدة (5)	اوافق (4)	محايد (3)	لا اوافق (2)	لا اوافق بشدة (1)	الوسط الحسني المرجح	الانحراف المعياري	مقياس الاتجاهية	الانحراف المعياري النسبي	T test
15	يسهم المحاسب بشكل جوهري في بناء اسس الموازنة فضلاً عن تنفيذها وفق ما خطط لها.	0	4	15	65	40	4.14	0.74	موافق	0.82	17.47
		0	3.2	12.1	52.4	32.3	3.94	1.05			
١٦	الرقابة غير الفعالة على الموازنة العامة في استخدام موارد ونفقات الدوائر الحكومية تساعد الإدارة على ممارسة الضغوطات على المحاسبين.	0	0	15	47	62	3.94	1.05	موافق	0.78	61.65
		0	0	12.1	37.9	50.0	4.20	0.75			
١٧	ضعف الرقابة الفعالة على إحالة مشاريع مهمة لشركات لا تتمتع بكفاءة عالية تساعد على توسع حجم الضغوطات التي	0	3	18	54	49	4.20	0.75	موافق بشدة	0.84	70.29
		2.4	14.5	43.5	39.5	39.5	3.94	1.05			

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوط التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)

											تمارس على المحاسبين.	
60.3 3	0.87	موافق	0.80 9	4.36	47	48	24	4	0	الإقرار	ضعف الدور الرقابي الفعال على كبار المسؤولين في مختلف الإدارات	١٨
					37.9	38.7	19.4	3.2			أدى إلى توسع الممارسات غير القانونية.	
17.2 9	0.9	موافق بشدة	0.79 1	4.50	80	30	11	2	1	الإقرار	اسهمت بعض أبواب الصرف للموازنة في اجتهاد المدراء وزيادة ممارسات الإدارة.	١٩
					64.5	24.2	8.9	1.6	0.8			
63.3 3	0.81	موافق	0.88 6	4.06	43	52	24	3	2	الإقرار	ساهمت الثغرات الموجودة في تعليمات العقود الحكومية والتعليمات الاخرى ذات العلاقة على زيادة الضغوط التي تمارس على المحاسبين لتنفيذ الموازنة العامة..	٢٠
					34.7	41.9	19.4	2.4	1.6			
	0.79	موافق		3.99	38	55	23	8	0	الإقرار	قلة تقارير الأداء لتنفيذ الموازنة	٢١

50.9 6			0.87 0		30.6	44.4	18.5	6.5			تساعد على توسع دائرة الضغوطات على المحاسبين.	
53.8 9	0.82	موافق	0.85 2	4.12	51	39	32	2	0		ضعف التخطيط او المستقبلية الفعالة للدولة لمشاريع الخطة الاستثمارية أدى الى التلاعب والضغط على المحاسبين.	٢٢
					41.1	31.5	25.8	1.6				
49.5 7	0.81	موافق	0.90 9	4.05	45	49	21	9	0		تساعد موازنة البنود (التقليدية) الإدارات على ممارسة الضغوطات على المحاسبين لتمرير اتفاق غير قانوني.	٢٣
					38.2	39.5	16.9	7.3				
48.2 4	0.77	موافق	0.89 0	3.85	29	59	26	9	1		على الحساب تجنب تنفيذ التعليمات الشفوية وتوثيقها بأساليب التوثيق المختلفة.	٢٤
					23.4	47.6	21.0	7.3	0.8			
67.5 6	0.89	موافق بشدة	0.73 6	4.48	73	41	6	4	0		حصلت على عقوبة إدارية نتيجة تحفظك على سلوكه للإدارة ووجدته مخالف لتعليمات تنفيذ للموازنة.	٢٥
					58.9	33.1	4.8	3.2	0			

٢٦	الضغط لتحقيق مصادر جديدة لزيادة الإيرادات	8	22	34	37	23	3.36	1.16	موافق	0.67	32.1	7	التحليل الكمي	يخلق فروقات بين المحاسبين مما يجعلهم يتصرفون بطريقة غير أخلاقية لتحقيق ذلك.	6.5	17.	27.4	29.8	18.5
٢٧	على المحاسب الاعتراض بصيغ قانونية على المخالفات التي تمارسها الإدارة ودعمها بالوثائق.	4	6	46	37	31	3.39	1.00	موافق	0.68	40.7	5	التحليل الكمي	على المحاسب الاعتراض بصيغ قانونية على المخالفات التي تمارسها الإدارة ودعمها بالوثائق.	3.2	4.8	37.1	29.8	25.0
٢٨	ساعد غياب او ضعف المعايير الموضوعية في الضغط على المحاسبين	0	2	8	47	67	4.44	0.69	موافق بشدة	0.88	71.6	8	التحليل الكمي	ساعد غياب او ضعف المعايير الموضوعية في الضغط على المحاسبين	0	1.6	6.5	37.9	54.0
							4.08	0.94											

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss v25

أعلى من الوسط الفرضي، حيث بلغ الوسط الحسابي المرجح العام (لكل الاجابات) (3.97) وهو اعلى من الوسط الفرضي البالغ (٣) وانحراف معياري (0.89) والاهمية النسبية (٧٩%).

### تحليل النتائج الخاصة بالمحور الثاني بالاستبيان

نلاحظ من المحور الثاني ان افضل متغير هو المتغير (5) ويتعلق (اسهمت بعض أبواب الصرف للموازنة في اجتهاد المدراء وزيادة ممارسات الإدارة) وذلك لأنه يمتلك اعلى قيمة لوسط حسابي (4.50) واقل قيمة للانحراف المعياري (079) والذي يمثل مدى تباعد او تشتت القيم عن وسطها الحسابي و يقابلها قيمة (t) المحسوبة.

كما نلاحظ من الجدول اعلاه ان اقل قيمة لوسط الحسابي هي (3.36) وانحراف معياري (1.164) للفقرة الاربعون والذي ينص على (الضغط لتحقيق مصادر جديدة لزيادة الإيرادات يخلق فروقات بين المحاسبين مما يجعلهم يتصرفون بطريقة غير أخلاقية لتحقيق ذلك). حيث نلاحظ كانت الأوساط الحسابية المرجحة لجميع فقرات المتغير المذكور أعلى من الوسط الفرضي، حيث بلغ الوسط الحسابي المرجح العام

لكل الاجابات) (4.08) وهو اعلى من الوسط الفرضي البالغ (٣) وانحراف معياري (0.94) والاهمية النسبية (٨١%) مع العلم ان القيمة الجدولية لاختبار  $t$  test = 1.97 اي ان قيم  $t$  هي اكبر من الجدولية اذن نرفض الفرضية الصفرية ونقبل البديلة.

## المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً: الاستنتاجات

١. بناءً على التحليل الاحصائي ل فقرات الاستبيان التي تمثل إجابات عينة البحث نستنتج الاتي:
١. اسهم ضعف اداء اجهزة الرقابة في التلاعب وتوسع ممارسات الإدارة غير القانونية.
٢. ان تقارير التدقيق تكشف عن اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح.
٣. يؤثر تقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها.
٤. يعزز التدقيق الخارجي الحماية والالتزام بقواعد السلوك المهني.
٥. اسهمت بعض أبواب الصرف للموازنة في اجتهاد المدراء وزيادة ممارسات الإدارة.
٦. حصل بعض المحاسبين على عقوبة إدارية نتيجة تحفظه على سلوك للإدارة وجده مخالف لتعليمات تنفيذ للموازنة.
٧. ساعد غياب او ضعف المعايير الموضوعية في الضغط على المحاسبين.
٨. ضعف الدور الرقابي الفعال على كبار المسؤولين في مختلف الإدارات أدى إلى توسع الممارسات غير القانونية.

### ثانياً: التوصيات

- ١- لا بد للتدقيق الخارجي من الاهتمام بالملاحظات الجوهرية التي يشير اليها ضمناً في تقريره والمتعلقة بممارسات الادارة.
- ٢- لا بد من تعزيز تقارير التدقيق التي تبين اوجه التلاعب والضغوط الادارية بشكل دقيق وصریح لخفض الضغوطات على المحاسبين.
- ٣- زيادة الاهتمام بتقرير المدقق الخارجي في التأكيد للإدارة حول سلامة ممارسات تنفيذ الموازنة من عدمها لأنه يؤثر على المحاسبين بشكل او باخر.
- ٤- على المحاسب الاهتمام المستمر بقواعد السلوك المهني وعدم الرضوخ للإدارات في حالة توافر الحماية الكافية له.
- ٥- ضرورة التفصيل والايضاح في تعليمات تنفيذ الموازنة بغية تقليل فرص الاجتهاد التي ستؤدي بالنتيجة الى تقليل ممارسات الادارة.
- ٦- لضمان عمل المحاسبين بشكل موضوعي ونزيه لا بد من وجود قانون يكفل الحماية للمحاسب في حالة تم معاقبته لأنه تحفظ على ممارسات الادارة.
- ٧- يجب على النقابات اخذ دورها المهم في حماية المحاسبين ومساعدتهم في اداء مهامهم بشكل موضوعي.



٨- لا بد من تشريع القوانين اللازمة التي تزيد من المساءلة على المسؤولين الكبار للحد من ممارساتهم غير القانونية أحياناً.

## قائمة المصادر

### أولاً: المصادر العربية

#### أ- الكتب:

١. العواد، اسعد محمد علي وهاب، اساسيات المحاسبة الحكومية، دار الكتب موزعون وناشرون، العراق - كربلاء، ط ١، ٢٠١٧.

#### ب- الرسائل والأطاريح:

١. بوعروج، معاذ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي - كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٦.

٢. الجبوري، حيدر جميل احمد، تفعيل المحاسبة القضائية في الجهات التحقيقية للحد من الفساد الاداري والمالي، رسالة، ماجستير، جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ٢٠١٩.

٣. قداري، لندة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية - دراسة ميدانية - رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، القسم العلوم التسيير، ٢٠١٥.

٤. الاسعد، الاء مصطفى عبد القادر، أسلوب اعداد الموازنة العامة للدولة وفق قانون الإدارة المالية والدين العام، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٧.

٥. خلخال و رداد، حيدر يوسف، بتول حسن، الالتزامات الدولية والديون أعباء مالية تتحملها الموازنة العامة في العراق للمدة (٢٠١٢-٢٠١٣)، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي الثامن (المؤتمر العلمي الحادي عشر، رؤى أكاديمية للإصلاح الاقتصادي والمالي والاداري في العراق، ٢٠١٦.

٦. خميس، أندلس حسن، تراكم السلف الموقوفة وأثره في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة الإتحادية، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية - كلية الإدارة والاقتصاد قسم المحاسبة، ٢٠١٦.

٧. علوان، مرتضى حسين، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة في العراق، رسالة ماجستير، جامعة كربلاء - كلية الادارة والاقتصاد - قسم المحاسبة، ٢٠١٦.

٨. القره غولي، فاطمة زيد سلمان، دور نظام المعلومات المحاسبي المتكامل في مكافحة الفساد المالي، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد /قسم المحاسبة، ٢٠٠٩.

### **A- Books**

1. Arens & others, ALVIN A., RANDA L J. E LDER, MARK S. B EASLEY, AUDITING AND ASSURANCE SERVICES, F I F TEENTH E DI T ION, 2014.
2. IIA, institute of internal Auditor, Supplemental Guidance: THE ROLE OF AUDITING IN PUBLIC SECTOR GOVERNANCE, 2nd Edition, 2012.
3. Liu, Xiaonan, Public Budgeting Reform in China: Theory and Practice, Social Sciences Academic Press (China) and Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 1st ed, 2015.

### **B- DISSERTATION & Thesis**

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

### **C-Periodicals and Reports**

1. AAA, American Accounting Association, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, FL: American Accounting Association, 1973.
2. Abbott & others, Lawrence J., Susan Parker, and Gary F. Peters, Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness, Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association Vol. 34, No. 4 November 2012.
3. Clayton & others, Bruce M., Chris J. van Staden, Barbara Lynch, THE IMPACT OF SOCIAL INFLUENCE PRESSURE ON PROFESSIONAL ACCOUNTANTS' ETHICAL REASONING, Australian Accounting review, Volume25, Issue4, December 2015.
4. EY, Human instinct Machine logic Which do you trust most in the fight against fraud and corruption?, Europe, Middle East, India and Africa Fraud Survey 2017.
5. FEE, federation of European Accountants, Ethics: some views from young professional accountants, September, 2016.
6. Jeppesen kar, Kim K., The role of auditing in the fight against corruption, The British Accounting Review,, Volume 5, Issue 5.

دور التدقيق الخارجي في خفض الضغوطات التي يتعرض لها المحاسبون في تنفيذ الموازنة العامة (بحث تحليلي و استطلاعي)

7. LANG & others, MARIE, ANNA KARMANSKA, ROBIN JARVIS, Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional, EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS FOR SMES, 9 December 2016.
8. Locatelli & others, Giorgio, Giacomo Mariani, Tristano Sainati, Marco Greco, Corruption in public projects and megaprojects: There is an elephant in the room!, International Journal of Project Management 35 (2017) 252–268.
9. Ghaffoori A, The Role of Accounting Reform in Deterring Corruption Practices in the Public Sector: A Case Study in Kurdistan Region, Journal of Business & Financial Affairs Volume 5 Issue 4 2016.
10. Wilson & others, Earl R., Jacqueline L. Reck, Susan C. Kattelus, Accounting for governmental @ nonprofit entities, 15e, McGraw-Hill, 2010.

المواقع الالكترونية:

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