تقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق المعلومات المحاسبية المضللة

أ.م. د. صفوان قصي عبد الحليم /كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد
الباحث / تيسير محمد جمعه

المستخلص:

أن سلسلة الأزمات الاقتصادية والمالية التي شهدها الاقتصاد العالمي ادت الى زيادة الحاجة الى نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لأنه يعد احد الدعائم الرئيسة في اية وحدة اقتصادية، أذ انه يعمل على التحقق من تطبيق السياسات والقوانين والتحقق من اجراءات حماية الموجودات من السرقة والاختلاس، كما يعمل على اضفاء الثقة بالمعلومات المحاسبية من خلال التحقق من صحة المعلومات المحاسبية وتحليلها واكتشاف التضليل فيها.

ويعد وجود نظام الرقابة الداخلية عاملاً مؤثراً في العديد من الممارسات المحاسبية التي تحد من قدرة الادارة على انتاج معلومات محاسبية مضللة.

ويهدف هذا البحث إلى بيان العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، فضلا عن بيان مفهوم المعلومات المحاسبية المضللة وتحديد الممارسات المحاسبية المضللة، وكذلك اكتشاف حالات التضليل في المعلومات المحاسبية وربط ذلك مع نتائج عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية. توصل البحث من خلال نتائج الانحدار الخطي البسيط الى أن اغلب الحسابات يوجد لديها تأثير في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة (المبيعات، اجمالي الموجودات، راس المال العامل، المدينون، المخزون، اجمالي الديون)، فضلا عن وجود علاقة فيما بين النظام المحاسبي وبين نظام الرقابة الداخلية من خلال عمل الرقابة المحاسبية الداخلية المتمثلة بضمان دقة المعلومات المحاسبية وحماية الموجودات من الاختلاس من جهة اخرى. وأوصى البحث بضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والرقابة على ضرورة تفعيل عمل التقنيات الحديثة في الكشف عن المعلومات المحاسبية المضللة فضلا عن الحد من ممارسات التضليل من خلال تقويم الاداء المستمر لنشاطات الرقابة الداخلية.

المصطلحات الرئيسة للبحث/ نظام الرقابة الداخلية، الخطأ، الغش، المعلومات المحاسبية المضللة، النظام المحاسبي.

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية
العدد٩٣ المجلد٢٢
الصفحات ٥٠٧-٥٢٨

*بحث مستل من رسالة ماجستير.

المقدمة

تسببت التلاعبات التي حدثت في الاونة الاخيرة الى اضعاف الثقة بالمعلومات المحاسبية نتيجة ضعف انظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتمرير معلومات ذات طبيعة مضللة ادت الى الاضرار بمصالح المجتمع بصوره عامة ومصالح المستثمرين وبقية المستخدمين بصورة خاصة، ويقصد بالتضليل الاخلال بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالكامل لا بشكل جزئي مما يسبب تشويه الحقائق سواء كان ذلك بقصد او بدون قصد من اجل خلق انطباع جيد حول الوضع المالي ونتيجة النشاط لتحقيق مصالح شخصية ، ومن ثم فانه يعد تشويه للحقائق المادية للوحدة الاقتصادية، من هنا يبرز دور انظمة الرقابة الداخلية في التأثير بموقف الادارة تجاه التضليل، لذلك فأن وجود آلية عمل قوية لنظام الرقابة الداخلية تعد بمثابة عامل رئيسي لردع الادارة العليا من ارتكاب ممارسات التضليل في حين أن أي ضعف او قصور في آلية عمل نظام الرقابة الداخلية يخلق الفرصة لارتكاب ممارسات التضليل.

ومن خلال دراسة العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يتبين ان جوهر نظام الرقابة الداخلية هو النظام المحاسبي إذ يُعد النظام المحاسبي الجيد من المتطلبات الضرورية لإمداد الإدارة والأطراف الاخرى في خارج الوحدة الاقتصادية بصفة عامة بالبيانات والمعلومات المطلوبة لتحليل الأعمال واتخاذ القرارات بوصفه نظاماً للمعلومات.

هذا البحث يعمل على تقويم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق اهداف الوحدة الاقتصادية في الحد او الكشف عن المعلومات المحاسبية المضللة . ولتغطية مفردات البحث فقد تم تقسيمه على ثلاث مباحث : خصص المبحث الاول للمنهجية وبعض الدراسات السابقة. اما المبحث الثاني فقد خصص لبيان العلاقة بين المعلومات المحاسبية المضللة ونظام الرقابة الداخلية في حين تناول الثالث العلاقة بين المعلومات المحاسبية المضللة ونظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية عينة البحث من خلال عمل قائمة استقصاء واستخدام الاساليب الاحصائية لبيان العلاقة بينهما.

المبحث الأول/منهجية البحث ودراسات سابقة

١-١ مشكلة البحث

ان وجود نظام رقابة داخلية سليم يقلل من التضليل الذي يحتمل حصوله ويؤدي الى الاخلال بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تنشا عادةً من نوعيين من التصرفات هما الأخطاء غير المقصودة والأخطاء المقصودة (الغش) التي تنعكس على مصداقية المعلومات المحاسبية ومن ثم على قرارات مستخدميها. يحاول البحث الاجابة عن السؤال الاتي :

هل توجد علاقة بين ضعف نظام الرقابة الداخلية وظهور المعلومات المحاسبية المضللة في الشركات عينة البحث؟

١- ٢ اهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية مفهوم المعلومات المحاسبية المضللة وذلك من خلال دراسة أسباب ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سواء كانت المقصودة او غير المقصودة ، وقصور نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف المعلومات المحاسبية المضللة، فضلا عن العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

١-٣ اهداف البحث

١. بيان مفهوم المعلومات المحاسبية المضللة وتحديد الممارسات التي تؤدي الى التضليل في المعلومات المحاسبية.

٢. بيان العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.

٣. اكتشاف حالات التضليل في المعلومات المحاسبية وربط ذلك مع نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة عينة البحث.

١-٤ فرضية البحث :

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ضعف نظام الرقابة الداخلية وظهور المعلومات المحاسبية المضللة .

١- ٥ الاساليب الاحصائية المعتمدة في التحليل :

تم استعمال مجموعة من الاساليب الاحصائية لغرض تحليل المعلومات ذات الصلة بمتغيرات البحث واختبار فرضياته منها الآتي :

١.النسب المئوية والوسط المرجح لمعرفة اتجاه كل محور.
٢.الوسط الحسابي المرجح لوصف طبيعة المجاميع الإحصائية.
٣.تم استعمال الاختبار التائي لمتوسط الحسابات لاختبار العلاقة بين (FFS و NON-FFS) لكل حساب.
٤.تم استعمال الاختبار التائي لمتوسط كل مؤشر من النسب المالية لاختبار العلاقة بين (FFS و NON-FFS).
٥.بناء نموذج لنسب المؤشرات المالية يحتوي على نسب المؤشرات المالية للمتغيرات المستقلة في حين سيكون المتغير المعتمد هو عبارة عن (١،٠) حيث ستؤخذ القيمة (١) هو المعلومات المحاسبية المضللة (FFS) اما القيمة (٠) ستؤخذ المعلومات المحاسبية الغير مضللة (Non-FFS).
٦.تم استعمال الانحدار الخطي البسيط لبيان تأثير نظام الرقابة الداخلية في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.
٧.تم استعمال اختبار النسب (اختبار Z) لغرض معرفة ان كان هناك فروقات بين محاور استمارة الاستقصاء وظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

دراسات سابقة:

اولا: الدراسات العربية

١-دراسة كاظم (٢٠٠٨)

"دور اجهزة الرقابة ومسؤوليتها في منع واكتشاف التلاعب والمخالفات"

هدفت الدراسة الى بيان اجهزة الرقابة ومسؤوليتها تجاه حالات التلاعب والمخالفات واقناع الادارة والجهات المستفيدة وجود نظام رقابة فعال لضمان عدالة ووضوح القوائم المالية والاطمئنان على دقتها وضمان عدم وجود الاخطاء والتلاعب واكتشافها ومعالجتها عند حدوثها، توصلت الدراسة انه على المدقق ان يمارس الشك المهني عند قيامه في عملية التدقيق وان يضع في حساباته احتمال وجود تلاعب او مخالفات عند التخطيط للتدقيق ، وكذلك عند قيامه بالاجراءات التفصيلية للحصول على تاكيد معقول بان القوائم المالية لا تحتوي على معلومات محاسبية غير صحيحة سواء كانت ناتجة عن طريق الخطأ او التلاعب ، واوصت الدراسة انه على الادارة تبني نظام رقابة شامل وتعديله وتطويره بما يحقق اهداف الوحدة ، ويؤدي الى اكتشاف حالات التلاعب والمخالفات ومنع حدوثها او الحد منها.

٢- دراسة المشهداني (٢٠١٠)

" تأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى مصداقية وعدالة التقارير المالية"

هدف الدراسة على تسليط الضوء على اهداف نظام الرقابة الداخلية التي تضمن صحة البيانات المالية وموثوقيتها التي تعكس بمجموعها التمثيل الصادق للتقارير المالية، وكذلك إقتراح أنموذج إستمارة الإستقصاء ذات الإجابات الثلاث، لفحص نظام الرقابة الداخلية المحاسبية. ومن النتائج التي توصلت اليها الدراسة عدم توافر مكونات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة بالمستوى الجيّد لمؤهلات وكفاءة موظفي الحسابات والتدقيق الداخلي ومهاراتهم. كما اوصت الدراسة استمرار ديوان الرقابة المالية بتنفيذ الخطط التدريبية لموظفي الإدارات العُليا، وأقسام الحسابات، والرقابة والتدقيق الداخلي، والتركيز على أحدث المفاهيم والممارسات الدولية والعمل على نشر الوعي بأهمية الرقابة الداخلية.

٣- دراسة هاشم (٢٠١٢)

" الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة والصورة الصادقة للمعلومات المحاسبية".

هدفت الدراسة الى التعرف على دوافع ادارات الشركات في التلاعب المحاسبي ، فضلا عن التعرف على تطبيقات التلاعب المحاسبية وابعادها الاخلاقية. توصلت الدراسة الى ان القواعد المحاسبية تحتوي على العديد من الثغرات والمتمثلة بحرية الاختيار من بين الطرائق والسياسات المحاسبية ، والتي تسهل عملية التلاعب المحاسبي بسبب عدم الحسم لبعض القواعد يترك للمحاسب حرية الاختيار. اوصت الدراسة بضرورة قيام دواوين الرقابة المالية والجهات المسؤولة عن تطبيق القواعد المحاسبية بإضفاء الطابع الرسمي على هذه القواعد من خلال استصدار دعم قانوني من الجهات التشريعية في البلد، فتح المناقشات العلمية بخصوص الابعاد الاخلاقية للمحاسبة على مستوى الفكر والتطبيق ، وكذلك بخصوص مستقبل المعلومات المحاسبية.

ثانيا: الدراسات الاجنبية

١- **دراسة** (Saarni: 2012)

Financial Fraud - Importance of an Internal Control System

(الاحتيال المالي ـ أهمية نظام الرقابة الداخلية)

هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية ومعالجة الاحتيال المالي، وتناولت الدراسة النظر في نظام الرقابة الداخلية وقد تركز الدراسة على اخذ اراء الاستشاريين والخبراء في هذا الموضوع، وقد تم تحليل البيانات التي تم جمعها مع المقارنة في إطار النظرية، واوضحت الدراسة أن نظام الرقابة الداخلية يجب أن يكون جزءا من إدارة المخاطر في كل منظمة، إلا أن عمق النظام ينبغي أن يكون متناسباً مع حجم الشركة وثقافة الشركات. استنادا إلى نموذج (COSO cube –model) والنتائج المقدمة، وينبغي أن يكون النظر أساسيا للشركات في خلق عناصر فاعلة من تدفق البيئة والمعلومات والاتصالات الداخلية.

٢- **دراسة** (Abiola & Oyewole: 2013)

Internal Control System on Fraud Detection: Nigeria Experience

(نظام الرقابة الداخلية في كشف الغش: الخبرة النيجيرية)

هدفت الدراسة الى تقييم آثار نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن الغش في عدد من البنوك التجارية النيجيرية، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية (المربعات الصغرى تحليل الانحدار، تحليل الارتباط، وتحليل البيانات). وتوصلت الدراسة الى حقيقة هي أن الغش سيكون من الصعب القضاء علية تماما، وتوصلت الدراسة الى عدد من التوصيات لتقليل حالات الغش منها دفع اجور كافية اذ يجب على الوحدة الاقتصادية أن تسعى إلى دفع أجور عمالها بشكل كاف لتمكينها من تلبية احتياجاتهم الأساسية، فضلا عن ان إدارة الوحدة الاقتصادية ينبغي عليها أن تظهر القيادة المثالية والتصرفات التي لا تشجع على الأنشطة المضللة.

٣- **دراسة** (Donelson et al: 2014)

Internal Control Weaknesses And Financial Reporting Fraud

(ضعف الرقابة الداخلية والابلاغ المالي الاحتيالي)

هدفت الدراسة الى بيان ما إذا كان ضعف الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر الابلاغ المالي المضلل من قبل الادارة العليا داخل الوحدة الاقتصادية ، اذ ان الادارة العليا قادرة على تجاوز التعليمات ، وتوصلت هذه الدراسة الى وجود ادله قليلة على آلية ربط الرقابة القوية مع مخاطر الاحتيال ، وهناك ارتباط بين نقاط ضعف الرقابة وعمليات الوحدة الاقتصادية ، اذ لا توجد رقابة على مستوى العملية، مع ارتفاع خطر الإبلاغ المالي المضلل، وهذه العلاقة يمكن أن تعزى إلى ضعف الرقابة من خلال إعطاء المديرين فرصة أكبر لارتكاب عمليات التضليل، فضلا عن ان توفر الخصائص الإدارية لا تؤكد على جودة التقارير ونزاهتها.

تحليل الدراسات السابقة

اولا: الدارسات العربية

ركزت الدراسات السابقة على تحديد كل من دور وفاعلية نظام الرقابة الداخلية تجاه عدالة القوائم المالية واكتشاف أي تلاعبات واخطاء وضمان عدم وجودها، باستثناء دراسة هاشم ركزت على دوافع ادارات الشركات في التلاعب المحاسبي.

ثانيا: الدراسات الاجنبية

ركزت الدراسات السابقة على كفاءة واثار نظام الرقابة الداخلية في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية، باستثناء دراسة (Donelson et al) ركزت على ان ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من مخاطر الابلاغ المالي المضلل من قبل الادارة العليا داخل الوحدة الاقتصادية. تشترك الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في ان وجود نظام رقابة داخلية سليم يؤدي الى اكتشاف التلاعبات والاخطاء المحاسبية ، ولكن اختلفت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في كونها دراسة بحثت العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمعلومات المحاسبية المضللة من خلال اختبار النسب واستخدام الانحدار الخطي البسيط.

المبحث الثاني/العلاقة بين المعلومات المحاسبية المضللة ونظام الرقابة الداخلية

تمهيد

يسهم هذا البحث في القاء الضوء على المفاهيم الاساسية للمعلومات المحاسبية المضللة من حيث المفهوم والانواع والممارسات، فضلا عن نظام الرقابة الداخلية من حيث المفهوم ،الاهداف ، المحددات والمقومات. مفهوم وانواع وممارسات المعلومات المحاسبية المضللة ، أذ يعد وجود المعلومات المحاسبية المضللة من مصادر ضعف الثقة التي تتولد لدى المستثمرون وذوي المصالح الاخرى في نظام الابلاغ المالي للوحدة الاقتصادية، ومن ثم فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة بواسطة القوائم المالية(Leauanae& Rasmussen, 2002:1). اذ عرف معيار التدقيق الدولي(٢٤٠) الخطأ الذي يؤدي الى معلومات محاسبية مضللة بانه 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" (الحلو ، ٢٠١٢ : ١٥). كما عرفت لجنة رعاية المنظمات Committee of Sponsoring Organizations of the (COSO) Treadway Commission الغش الذي يؤدي الى معلومات محاسبية مضللة بأنه " السلوك المتعمد سواء كان بالارتكاب أو الحذف أو عن طريق الإهمال الذي ينتج عنه قوائم مالية مضللة بصورة جوهرية، وينطوي الغش في القوائم المالية على عدد من العوامل ويأخذ العديد من الاشكال منها التحريفات الجسيمة في سجلات الوحدة الاقتصادية او التزييف او الاصطناع في العمليات وتشمل اثبات عمليات وهمية او تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية(نعمة،٢٠١٣ : ٢١٤).

انواع المعلومات المحاسبية المضللة

هناك نوعان من المعلومات المحاسبية المضللة هما الغش والاخطاء غير المقصودة ، إذ تنوعت التصنيفات المختلفة للمعلومات المحاسبية المضللة على وفق الزاوية التي يتم النظر بها وتتعدد مواقع ارتكاب الغش والخطأ إذ يمكن أن يتم في السجلات أو في أية مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، مما يعني أن هناك مجلات كثيرة لارتكاب الغش والخطأ والتي يمكن توضيحها كما يأتي (الزهار، ٢٠١٤: ٦٨)

١- مرحلة تسجيل في السجلات : هو عدم إثبات عملية معينة في الدفاتر المحاسبية مثل اختلاس قيمة مبيعات وعدم اثباتها اوان يقوم المحاسب بإثباتها او ان يثبت عملية تخص الفترة المالية السابقة على انها تخص الفترة المالية الحالية او أن يقوم بتحليل العملية المالية بطريقة خاطئة إلى طرفيها المدين أو الدائن.

٢- مرحلة التجميع والترحيل: تحصل عند القيام بعملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ، قد يقوم المحاسب بعملية ترحيل حساب إلى حساب آخر أو ترحيل المبلغ الخاطئ إلى الحساب أو ترحيل المبلغ إلى الجانب الخطأ من الحساب نفسه.

٣- مرحلة التلخيص وإعداد القوائم المالية: هذه المرحلة هي المرحلة الأخيرة من مراحل الدورة المحاسبية التي من الممكن ان تحدث بها الأخطاء ومن الممكن أن تأخذ الأخطاء أحد الأشكال الاتية:

أ- إدراج مبالغ أو بنود غير صحيحة في القوائم المالية.

ب- حذف مبالغ أو بنود.

ت- إعطاء وصف غير كاف لبعض البنود.

٤- مجالات حدوث التلاعب: هناك أنواع أخرى ترتبط بمراحل تشغيل عملية من عمليات الوحدة الاقتصادية، ففي ما يخص عملية تحقق المبيعات يمكن التلاعب في قيمة المبيعات من خلال مبيعات وهمية، أيضا تكلفة الإنتاج يمكن التلاعب في أرقامها من خلال التلاعب في تاريخ الاعتراف بالإيراد وما يترتب عليه من تكلفة.

وهناك نوعان من التحريفات يعد المدقق معني بها، ويجب عليه أخذهما في الاعتبار هما، التحريفات الناتجة عن ابلاغ مالي مضلل (غش الإدارة)؛ والتحريفات الناتجة عن اختلاس الموجودات (غش الموظفين) ويمكن توضيحها كما يأتي :

١. **إعداد الابلاغ المالي المضلل (غش الادارة)** :

يشتمل الابلاغ المالي المضلل على تحريفات متعمدة متضمناً حذفاً لمبالغ مثلا المبالغة بالايرادات وتضخيم النفقات والتقييم الخاطئ للموجودات، أو عدم إفصاح في القوائم المالية بهدف تضليل وخداع مستخدميها.

ويحدث مثل هذا الموقف عادةً بسبب ضغوط لتلبية التوقعات السوقية، أو الرغبة في تعظيم المكافآت المبنية على الأداء. (Scharff, 2005: 110) .

اذ يقوم المدراء بعمل حسابات كاذبة ومضللة ضمن القوائم المالية، مما يجعل حسابات الوحدة الاقتصادية تظهر بشكل أفضل مما كانت عليه في الواقع. (Saarni, 2012: 7) وهناك مواقف معينة تؤدي إلى إعداد الابلاغ المالي المضلل، من خلال تحريف البيانات المالية إلى حدٍ بعيد، وفي بعض الوحدات الاقتصادية، يمكن تحفيز الإدارة لتخفيض الأرباح بمبلغ كبيرة لتقليل الضريبة أو تضخيم الأرباح لضمان تمويل البنك، وذلك من خلال الاتي (OLUWAGBEMIGA, 2010: 3):

أ- تخفيض مصاريف السنة الحالية من خلال تسديد مصاريف مدفوعة مقدما.

ب- تخفيض مصاريف السنة الحالية وزيادة الارباح ، من خلال فتح حساب الاستحقاقات.

ت-زيادة حساب الارباح التشغيلية من خلال فتح حساب الايرادات المشكوك في تحصيلها.

٢. **اختلاس الموجودات** (**غش الموظفين**) :

اختلاس الموجودات غالباً ما يقترن بتزوير أو إخفاء السجلات أو المستندات بهدف اخفاء حقيقة أن الموجودات قد أسيئ استخدامها، أو تم رهنها بدون تفويض مناسب، وسرقة الأموال والتستر عليها من خلال جعل إدخالات خاطئة لمسك الدفاتر(Saarni, 2012: 7).

ممارسات المعلومات المحاسبية المضللة

يمكن توضيح الممارسات المحاسبية المضللة من خلال الاتي:

١. **المبالغة بالإيرادات**: اي الاعتراف بشكل غير صحيح بالإيرادات وهي واحدة من الأنواع التضليل الأكثر شيوعا في القوائم المالية، وتشمل مخططات المستخدمة في التضليل، تسجيل الإيرادات الإجمالية، بدلا من الصافي، وكذلك تسجيل مبيعات قبل معايير اكتسابها ، وهناك أنواع أخرى ترتبط بمراحل تشغيل عملية من عمليات الوحدة الاقتصادية، فيما يخص عملية تحقق المبيعات يمكن التلاعب فيها في قيمة المبيعات من خلال تسجيل مبيعات وهمية، فضلا عن تكلفة الإنتاج ويمكن التلاعب في أرقامها من خلال التلاعب في تاريخ الاعتراف بالإيراد وما يترتب عليه من تكلفة. (Saarni,2012: 8-9).

٢. **المبالغة بالنفقات**: ان المبالغة بالنفقات تؤدي إلى ارتفاع الدخل التشغيلي ، وتكون مخططات التضليل في هذا النوع من المبالغة من خلال تسجيل تكاليف السلع المباعة كنفقة غير تشغيلية بحيث لا تؤثر سلبا على هامش الربح، او رسملة مصاريف التشغيل او المبالغة بالموجودات المكتسبة من خلال عملية الدمج والاستحواذ، فضلا عن التلاعب في اسعار الموجودات الثابتة، وتسجيل اقيام للموجودات غير صحيحة في حساب شهرة المحل او الموجودات غير الملموسة(Saarni,2012: 8-9).

٣. **التقييم الخاطئ للموجودات**: وهو أيضا نوع من انواع التضليل المستخدم، وتكون مخططات التضليل المستخدمة في هذا النوع تغيير العمر الإنتاجي للموجودات، وعدم تسجيل العمليات الحسابية، والتلاعب في القيمة العادلة للموجودات(المعتاز، ٢٠: ٢٠١٣).

مفهوم واهداف نظام الرقابة الداخلية

المفاهيم متشابه بشان الاعتراف بالنطاق الواسع لنظام الرقابة الداخلية، من حيث دوره المهم في الوحدة الاقتصادية واعتماده على الافراد داخل الوحدة الاقتصادية (Dilnapoli,2007:6). اذ تم تعريفه وفقا لمعيار التدقيق الدولي(ISA. NO. 315) في الفقرة الرابعة الرقابة الداخلية بأنها "العملية التي يقوم بها الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بموثوقية إعداد الكشوفات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٢: ٢٦٧). كما قدمت لجنة رعاية المنظمات (Coso) تعريفا للرقابة الداخلية على انها (عملية تتأثر بوحدة مجلس الادارة والموظفين تهدف الى توفير تأكيدات معقولة فيما يتعلق بتحقيق الاهداف والمتمثلة بكفاءة وفاعلية العمليات ، موثوقية التقارير المالية ، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها(Abbas , Iqbal ,2012 :534).

اهداف نظام الرقابة الداخلية:

يتمثل الهدف الرئيس الذي ينبغي أن تحققه الوحدة الاقتصادية من وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية في (التوفيق بين تصرفات وسلوك واهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية التي تسعى الى تحقيقها (الياور، ٢٠١٤ : ٢٣) بالتالي فان الاهداف التشغيلية التي تسعى اليها الوحدات الاقتصادية هي(الخيرو، ٢٠١٢ : ١٨) :

١. حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من التلف والاختلاس والتلاعب والضياع والاسراف.
٢. حماية سجلات ودفاتر وحسابات الوحدة الاقتصادية من اي انحرافات او اخطاء غير متعمدة.
٣. ضمان جودة المعلومات المحاسبية
٤. الالتزام بالسياسات واللوائح المعمول بها.

محددات نظام الرقابة الداخلية الفاعل:

أن عملية تحقيق الاهداف التشغيلية للوحدة الاقتصادية تحكمها بعض المحددات أما ضعف اداء العنصر البشري أو مبدأ التكلفة والعائد أي ان عوائد تطبيق النظام اقل من تكاليفه (wild , 2002 :239) . وحيث ان نظام الرقابة الداخلية الجيد يقلل من مخاطر الاخطاء التي لم يتم كشفها وكذلك حدوث الاخطاء ، كما انها لا تضمن منع التضليل او كشفه لان فعالية نظام الرقابة في كشف الاخطاء ومنع التضليل محددة بسبب الاتي : (Jeffrey& rebert ,2010 :299)

أ. عندما يكون الموظفون متعبين او مهملين ، او يتصرفون بشكل خطا ، كما انهم يسيئون فهم السياسات والاجراءات نتيجة قلة التأهيل العملي بسبب قلة الدورات والتدريبات .
ب. الضوابط يمكن أن تكون مصممة بشكل سيء
ت. أثنان او اكثر من الافراد يمكن ان يعملا معا للتضليل ومخالفة الضوابط .
ث. تستطيع الادارة تجاوز الرقابة الداخلية لتحقيق مكاسب شخصية.
ج. كلفة تنفيذ الرقابة الداخلية قد تتجاوز فوائدها.

مقومات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية مقومات يفقد بدونها هذا النظام خصوصيته وقدرته وتنعكس سلبا على تحقيق اهدافه (الياور، ٢٠١١: ١٦) ، ومن ابرز هذه المقومات:

١. الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية

لكي يخدم الهيكل التنظيمي اهداف الرقابة على اعمال الوحدة الاقتصادية ، وضمان حسن سير العمل والقضاء على احتمالات التضليل وفرص استغلال السلطة للعبث بقدرات الوحدة الاقتصادية لابد من تحديد واضح للصلاحيات والفصل في اداء العمل فضلا عن الفصل في الاحتفاظ بالموجود والمحاسبة بكل ما يتعلق به(كزار ، ٢٠١١ : ٢٢).

٢. الافراد

يتطلب وجود افراد على درجة من التأهيل العلمي للقيام بالمسؤوليات ، اذ ان العنصر البشري مهم في نجاح نظام الرقابة الداخلية(يحيى وعلي ، ١٩٩٩ : ٤٤).

٣. الفصل بين المسؤوليات

يجب على الوحدات الاقتصادية ان تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها حتى تقلل من احتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية بإفتراض عدم التواطؤ بين موظفين أو اكثر في تنفيذ التلاعب أو اخفاء اي اخطاء غير متعمدة (الياور ، ٢٠١١ : ١٧).

٤. نظام محاسبي سليم

ان النظام المحاسبي السليم يستند الى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعه من المستندات(نظمي والعزب ، ٢٠١٢ : ١٣٧)، وان وجوده بشكل سليم يكفل للإدارة بتحقيق الضبط المحاسبي الذي يعد من مقومات الرقابة الداخلية(الخيرو ، ٢٠١٢ : ٢٧).

٥. دليل الإجراءات

يتضمن الدليل الخطوات الاجرائية والتنفيذية المفصلة لكل عملية من عمليات الوحدة الاقتصادية مع بيان الموظف الذي يقوم بأداء كل خطوة(الياور ، ٢٠١١ : ١٧).لان الجمع بين هذه العمليات في يد واحد يشكل خطرا على الوحدة الاقتصادية بوجود تلاعب او اختلاس لذلك على الادارة توزيع العمل بشكل يضمن لها وجود رقابة ذاتية أو تلقائية في اثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف رقابة على موظف اخر ، ومن ثم تقل فرصة التلاعب والغش والخطأ(اسماعيل ، ٢٠١٠ : ١٧).

٦. ضوابط أداريه وتدقيق داخلي

تساعد في تحقيق الكفاءة في الاداء من خلال رقابة الاداء الفعلي ومقارنته بمستويات الاداء المخطط ودراسة الانحرافات ووضع اجراءات التصحيح ، ومن امثلة الادوات الرقابة المستخدمة في هذا المجال الموازنات التقديرية، وادارة التدقيق يقع على عاتقها متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية وأعلام الادارة عن اية انحرافات(الياور ، ٢٠١١ : ١٨)

العلاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

ان وجود علاقة بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية يسهم في تحقيق الاهداف التشغيلية، إذ إن النظام المحاسبي السليم يسهم في توفير رقابة داخلية فاعلة، كما يُعد العنصر الأساس في رقابة وإدارة أنشطة الوحدات، ويمكن القول إن النظام المحاسبي هو جوهر نظام الرقابة الداخلية ، اذ إنه نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات ويساعد في إعداد تقارير متابعة دورية تساعد بدورها على تحقيق رقابة فاعلة، ويزداد الدور الذي يمكن أن يؤديه النظام المحاسبي في مجال الرقابة الداخلية كأحد مقوماتها حيث يساعد على معرفة أداء الإدارة المالية ويوضح ما نفذته كل إدارة لتحقيق أهدافها وأن يسلط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة(الوردات، ٢٠١٤: ٣٢٦-٣٢٧). من جانب أخر فإن نظام الرقابة المحاسبية الداخلية يمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية الذي يُعنى بتحقيق الغايات المحاسبية للوحدة الاقتصادية، فهو الخطة والسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية بهدف المحافظة على موارد وممتلكات الوحدة الاقتصادية ، وتحضير التقارير المالية بالدرجة المطلوبة من الثقة والتمثيل الصادق(عثمان، ١٩٩٩: ٩٣).

قصور (ضعف) نظام الرقابة الداخلية في الابلاغ عن المعلومات المحاسبية المضللة

لقد أبرزت الفضائح المالية ضعف أنظمة الرقابة الداخلية في العديد من الوحدات الاقتصادية مما ادى بها إلى الاهتمام المتزايد بأنظمة الرقابة الداخلية ودورهما في منظمات الأعمال الحديثة ، وقد عزا الكثير من الباحثين هذا الضعف في أنظمة الرقابة إلى عدم اعتماد هذه الوحدات الاقتصادية بشكل كاف على وظيفة الرقابة الداخلية وعدم إعطائها الأهمية لدور هذه الوظيفة كأداة تسعى ضمن ما تسعى إليه لتفعيل النظم الرقابية (فلاق، ٢٠١٠: ٢). ويعد اكتشاف التضليل والابلاغ عنه من الموضوعات القديمة الحديثة في الدراسات المحاسبية، ففي بداية ممارسات الرقابة الداخلية في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين كانت مهنة المراقبة تعترف بأن اكتشاف التضليل هو هدفها الأساسي(يوسف، ٢٠١١: ٤١) . وهناك عدد من المؤشرات التي تبين الضعف في اجراءات الرقابة الداخلية وهي كالاتي (رشيد واخرون ، ٢٠١٢: ٣٣٠-٣٣١):

١. لا توجد خطة مكتوبة لعمل ونشاطات قسم الرقابة الداخلية بما يضمن تقييم كفاءة أداء القسم وتغطية كافة نشاطات الوحدة الاقتصادية، فضلا عن عدم وجود برنامج متكامل للتدقيق يشمل كافة نشاطات الوحدة الاقتصادية.

٢. ضعف اجراءات الرقابة والتدقيق الداخلي للوحدة الاقتصادية الناتج عن ضعف الملاكات العاملة في مجال الرقابة الامر الذي يسهم في تفشي حالات الخطاء والغش.

٣. غياب الجدية في عمليات الجرد السنوي للموجودات، اذ ان معظم عمليات الجرد شكلية وغير فعلية لأنها تعتمد على قوائم الجرد للسنوات السابقة مع اضافة بعض العمليات خلال السنة.

٤. عدم الاهتمام من قبل الادارة العليا للوحدة الاقتصادية لتوجيهات وملاحظات الرقابة الداخلية ، واعطاء الاهمية اللازمة للتقارير التي تعدها ، اذ انها تعد قسم الرقابة الداخلية غير مهم وتعدها حلقه زائدة مقيدة للعمل

وتشكل عبء على الادارة.

طرائق التأثير على تقويم نظام الرقابة الداخلية

ان من الاهداف الأساسية لنظام الرقابة الداخلية هو توفير معلومات محاسبية موثوقة للحفاظ على مصالح المساهمين وكذلك الأطراف الأخرى، وكل وحدة اقتصادية ملزمة بإعطاء معلومات ضرورية، صادقة وكافية لكل المتعاملين وبحسب المبادئ المقبولة قبولا عاما. ولكن يوجد عدة طرق ووسائل تلجأ اليها الادارة وعارضوا التقارير المالية والمحاسبية التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات وتغيير الحقائق بهدف التأثير على اتجاه قرارات المستخدمين والتأثير على اجراءات تقويم نظام الرقابة الداخلية، كما انه لكل وحدة طريقتها في التضليل، ومن بين تلك الطرائق التي تؤدي الى اخفاء الحقائق وتزيف المعلومات وهي ضبابية البيانات وغموض المصطلحات وازدواجية المعايير والكلمات المبهمة واختلاف الاسس المحاسبية (ابو حمام ، ٢٠٠٩ :٥٢).

المبحث الثالث/العلاقة بين المعلومات المحاسبية المضللة ونظام الرقابة الداخلية في الشركة عينة البحث

من اجل تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية والوقوف على نقاط القوة والضعف فيه تجاه الكشف عن المعلومات المحاسبية المضللة ومن ثم الابلاغ عنه لكافة الاطراف المستفيدة فقد تم اعداد وتطبيق قائمة استقصاء خاصة لهذا الغرض اعتمد مقياسها على تدرج من(١-٢) درجة وتضمنت خمسة محاور رئيسة وبعض المحاور تحتوي على مجالات وكل مجال او محور مكون من عدة فقرات، وتمت دراسة ثلاث شركات لهذا الغرض وسوف تستخدم في التحليل:*

اولا:- عرض النسب للإجابة المتصلة والوسط المرجح والنسبة المئوية لمعرفة اتجاه كل محور.

وتم اعداد قائمة استقصاء لكل شركة على حدة وكانت النتائج:-

١- شركة X: من خلال الجدول (1) نلاحظ:

جدول (1) يبين الوسط المرجح والنسبة المئوية لكل محور

المحور	نسبة (نعم)	نسبة (لا)	الوسط المرجح*	النسبة المئوية
الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل	٣٦.٤	٦٣.٦	١.٦٤	٨٢.٠
اكتشاف التضليل والابلاغ عنه	٢٠.٠	٨٠.٠	١.٨٠	٩٠.٠
التضليل بالموجودات الثابتة	٥٣.٠	٤٧.٠	١.٤٦	٧٣.٠
التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات	٥٢.٩	٤٧.١	١.٤٧	٧٣.٥
التضليل بالنقدية	٤٠.٠	٦٠.٠	١.٦٠	٨٠.٠
التضليل بالحسابات المدينة والدائنة	٢٧.٣	٧٢.٧	١.٧٣	٨٦.٥
التضليل بالرواتب والاجور	٤٠.٠	٦٠.٠	١.٦٠	٨٠.٠
التضليل بالمبيعات	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠
تقيم الرقابة الادارية	٦٠.٠	٤٠.٠	١.٤٠	٧٠.٠
القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (Spss) * الوسط الحسابي= عدد النعم*١+عددلا * ٢/ حجم العينة

١- الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٣٦.٤%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٣.٦%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٤) بنسبة (٨٢.٠%)، والاتجاه نحو (لا)

٢- اكتشاف التضليل والابلاغ عنه: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٢٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٨٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٨٠) بنسبة (٩٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).

٣- التضليل بالموجودات الثابتة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٣.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٧.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٦) بنسبة (٧٣.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).

٤- التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٢.٩%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٧.١%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٧) بنسبة (٧٣.٥%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).

* يمكن الرجوع إلى جميع المختصرات الواردة في هذا المبحث في الملحق (١).

٥- التضليل بالنقدية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٠) بنسبة (٨٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٦- التضليل بالحسابات المدينة والدائنة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٢٧.٣%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٧٢.٧%) وبوسط حسابي مرجح (١.٧٣) بنسبة (٨٦.٥%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٧- التضليل بالرواتب والاجور: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٠) بنسبة (٨٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٨- التضليل بالمبيعات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).
٩- تقيم الرقابة الادارية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٦٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٠) بنسبة (٧٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
١٠- القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).

٢- شركة Y: من خلال الجدول (2) نلاحظ:

جدول (٢) يبين الوسط المرجح والنسبة المئوية لكل محور

المحور	نسبة (نعم)	نسبة (لا)	الوسط المرجح	النسبة المئوية
الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل	٣٦.٤	٦٣.٦	١.٦٤	٨٢.٠
اكتشاف التضليل والابلاغ عنه	٢٠.٠	٨٠.٠	١.٨٠	٩٠.٠
التضليل بالموجودات الثابتة	٤٣.٨	٥٦.٢	١.٥٦	٧٨.٠
التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات	٥٢.٩	٤٧.١	١.٤٧	٧٣.٥
التضليل بالنقدية	٢٠.٠	٨٠.٠	١.٨٠	٩٠.٠
التضليل بالحسابات المدينة والدائنة	١٨.٢	٨١.٨	١.٨٢	٩١.٠
التضليل بالرواتب والاجور	٦٠.٠	٤٠.٠	١.٤٠	٧٠.٠
التضليل بالمبيعات	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠
تقيم الرقابة الادارية	٦٠.٠	٤٠.٠	١.٤٠	٧٠.٠
القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠

١- الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٣٦.٤%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٣.٦%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٤) بنسبة (٨٢.٠%)، والاتجاه نحو (لا).
٢- اكتشاف التضليل والابلاغ عنه: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٢٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٨٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٨٠) بنسبة (٩٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٣- التضليل بالموجودات الثابتة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٣.٨%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٦.٢%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٦) بنسبة (٧٨.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٤- التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٢.٩%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٧.١%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٧) بنسبة (٧٣.٥%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
٥- التضليل بالنقدية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٢٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٨٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٨٠) بنسبة (٩٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).

٦- التضليل بالحسابات المدينة والدائنة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (١٨.٢%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٨١.٨%) وبوسط حسابي مرجح (١.٨٢) بنسبة (٩١.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٧- التضليل بالرواتب والاجور: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٦٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٠) بنسبة (٧٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
٨- التضليل بالمبيعات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).
٩- تقيم الرقابة الادارية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٦٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٠) بنسبة (٧٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
١٠- القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).

الشركة Z: من خلال الجدول (3) نلاحظ:

جدول (3) يبين الوسط المرجح والنسبة المئوية لكل محور

المحور	نسبة (نعم)	نسبة (لا)	الوسط المرجح	النسبة المئوية
الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل	٣٦.٤	٦٣.٦	١.٦٤	٨٢.٠
اكتشاف التضليل والابلاغ عنه	٢٠.٠	٨٠.٠	١.٨٠	٩٠.٠
التضليل بالموجودات الثابتة	٤٣.٨	٥٦.٣	١.٥٦	٧٨.٠
التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات	٥٢.٩	٤٧.١	١.٤٧	٧٣.٥
التضليل بالنقدية	٤٠.٠	٦٠.٠	١.٦٠	٨٠.٠
التضليل بالحسابات المدينة والدائنة	٣٦.٤	٦٣.٦	١.٦٤	٨٢.٠
التضليل بالرواتب والأجور	٨٠.٠	٢٠.٠	١.٢٠	٦٠.٠
التضليل بالمبيعات	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠
تقيم الرقابة الادارية	٤٠.٠	٦٠.٠	١.٦٠	٨٠.٠
القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	٥٠.٠	٥٠.٠	١.٥٠	٧٥.٠

١- الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٣٦.٤%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٣.٦%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٤) بنسبة (٨٢.٠%)، والاتجاه نحو (لا).
٢- اكتشاف التضليل والابلاغ عنه: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٢٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٨٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٨٠) بنسبة (٩٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٣- التضليل بالموجودات الثابتة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٣.٨%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٦.٣%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٦) بنسبة (٧٨.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٤- التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٢.٩%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٤٧.١%) وبوسط حسابي مرجح (١.٤٧) بنسبة (٧٣.٥%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
٥- التضليل بالنقدية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٠) بنسبة (٨٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٦- التضليل بالحسابات المدينة والدائنة: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٣٦.٤%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٣.٦%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٤) بنسبة (٨٢.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).
٧- التضليل بالرواتب والاجور: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٨٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٢٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٢٠) بنسبة (٦٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (نعم).
٨- التضليل بالمبيعات: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).
٩- تقيم الرقابة الادارية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٤٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٦٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٦٠) بنسبة (٨٠.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (لا).

١٠- القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية: بلغت نسبة الاجابة بـ (نعم) (٥٠.٠%) ونسبة الاجابة بـ (لا) (٥٠.٠%) وبوسط حسابي مرجح (١.٥٠) بنسبة (٧٥.٠%)، وكانت اتجاه الاجابة نحو (الحياد).

ولغرض التفرقة بين الشركات التي تقوم بإعداد معلومات محاسبية مضللة سوف يتم استخدام الاختبار التائي للتفرقة بين الشركات التي تحتوي حساباتها على معلومات محاسبية مضللة والشركات التي لا تحتوي حساباتها على معلومات محاسبية مضللة حيث تم الحصول على المعلومات من خلال الكشوفات المالية للشركات عينة البحث وحسب الاتي :

ثانيا: تحليل الحسابات :

تم استخدام الاختبار التائي* لمتوسط الحسابات لاختبار العلاقة بين (FFS و NON-FFS) لكل حساب وكانت النتائج للشركات بصورة عامة : من خلال الجدول (٤) نلاحظ:

جدول (٤) يبين الاختبار التائي لمتوسط كل حساب من حسابات الدراسة للشركات عينة الدراسة

الحسابات	Non-false	False	t-test
الديون	١٥٣٩٣٧٥٠٠٠	٥١٦٠٧١٤٢٨٦	*٢.٥٦
حقوق الملكية	١٠٩٠٨٢٦٢٤١	-٦٦٥٢٦٧٤١	١.٨٨
المبيعات	١٨٦٦٤٩٢٣٣٩	١٨١٧٣١٣٨٢٩	٠.٠٧
اجمالي الموجودات	٨٩٣٧٩٧٢٢١٢	١٠٨٧٦٠٠٤٨٦٧	٠.٤٣
صافي الدخل	-١٨٦٩٩١٨٤٨٦	-٣٦٦٧٠٤٥٢٤٢	*٢.٥٢
المدينون	٢٥٢٩٦٢٩٧٨١	٣٦٤٨١٤٤٠٥٧	٠.٦٠
راس المال العامل	١٢٤٢٢٠٢٣٩٩	٦٧٣٩٧٨٥٨٨	٠.٦١
مجمل ربح	-١١٨٥٠٣٦٢٠٦	-٢٦٣٤٢٥١٥٣٤	*٢.٨٤
المخزون	٤٧١٣٨٢٣٧٣٩	٤٨٦٣٨٩٩٨٠٢	٠.٠٦
اجمالي الديون	٧٨٤٩٢٨٨٣٠٤	١٣٧٣٨١٦٥٠٢٦	١.١٨

القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣)= ٢.١٦

١- حساب الديون: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٥٦) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٢- حساب حقوق الملكية: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (١.٨٨) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٣- حساب المبيعات: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٠٧) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٤- حساب اجمالي الموجودات: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٤٣) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٥- حساب صافي الدخل: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٥٢) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٦- حساب المدينون: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٦٠) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

* الشمري. نذير عباس ابراهيم والعزاوي . دجلة ابراهيم مهدي ، "الاقتصادي القياسي وتطبيقاته" ، مكتب الجزيرة ، بغداد ، ٢٠١١ :٤٢.

٧- حساب راس المال العامل: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٦١) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب .

٨- حساب مجمل ربح: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٨٤) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

٩- حساب المخزون: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٠٦) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

١٠- حساب اجمالي الديون : ظهرت القيمة التائية المحسوبة (١.١٨) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا الحساب.

ثالثاً: تحليل النسب المالية:

تم استخدام الاختبار التائي لمتوسط كل مؤشر من مؤشرات النسب المالية لاختبار العلاقة بين (FFS و NON-FFS) وكانت النتائج للشركات بصورة عامة من خلال الجدول (٥) نلاحظ:

جدول (٥) يبين الاختبار التائي لمتوسط كل مؤشر من النسب المالية للشركات عينة الدراسة

Indicators	Non-false	False	t-test
EQ/DEBT	-٤.١٤٣	٣.٨٠٧	١.٣٨
TA /SAL	٠.٢٦٣	٠.١٩٩	٠.٩٩
SAL/NP	-١.١٥٩	-٢.٦٨٧	*٢.٦٢
SAL/REC	١.١٣٤	١.٥٨٩	٠.٧٥
TA/NP	-٠.٢٦١	-٠.٥١٨	*٢.٢٢
TA/WC	٠.١٥٢	٠.٠٣٨	٠.٨٩
TA/GP	-٠.١٦٣	-٠.٣٧١	*٢.٣٤
SAL/INV	٢.٥١٠	٢.٢٤٧	٠.٢٨
TA/TD	٠.٧٢٤	١.٣٧٧	*٢.٣٣

القيمة التائية الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣)= ٢.١٦

١- المؤشر DEBT/EQ: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (١.٣٨) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٢- المؤشر SAL/TA: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٩٩) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٣- المؤشرNP/SAL: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٦٢) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٤- المؤشر REC/SAL: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٧٥) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٥- المؤشر NP/TA: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٢٢) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٦- المؤشرWC/TA: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٨٩) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٧- المؤشرGP/TA: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٣٤) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٨- المؤشرINV/SAL: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٠.٢٨) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني عدم وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

٩- المؤشرTD/TA: ظهرت القيمة التائية المحسوبة (٢.٣٣) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣) والبالغة (٢.١٦) وهذا يعني وجود فروقات ذات دلالة معنوية بين (FFS و NON-FFS) لهذا المؤشر من مؤشرات النسب المالية.

رابعا: بناء النموذج لنسب المؤشرات المالية[*] : لبناء نموذج يحتوي على نسب المؤشرات المالية للمتغيرات المستقلة في حين سيكون المتغير المعتمد هو عبارة عن (٠،١) حيث ستؤخذ القيمة (١) هو التضليل (FFS) اما القيمة (٠) ستؤخذ عدم التضليل (Non-FFS) وظهر النموذج التالي:

FFS = -0.001 + 0.14 DEBT/ EQ – 1.958 SAL /TA + 0.312 NP/ SAL + 0.399 REC/ SAL – 4.409 NP/ TA + 0.023 WC/ TA + 1.89 GP/ TA – 0.123 INV/ SAL + 0.079 TD/ TA + ei

حيث ان (ei) [*] هو حد الخطأ العشوائي والذي سيتوزع التوزيع الطبيعي بمتوسط معين وتباين ومن ثم نقدر (FFS) حيث ان:

$$ei = \sum(Yi - \hat{Y})^2$$

حيث ان $\hat{Y}$ يمكن تقديره من خلال النموذج اعلاه.

وبعد تقدير كل من ei و $\hat{}$ ونتائج النموذج السابق نستخرج قيم المتغير المعتمد (Yi)، ومن ثم نقدر نموذج الانحدار الخطي المتعدد وكانت النتائج كما يلي:

FFS = 22.519 + 0.037 DEBT/ EQ – 46.555 SAL /TA + 6.092 NP/ SAL – 3.151 REC/ SAL +6.838 NP/ TA – 9.391 WC/ TA – 13.782 GP/ TA – 0.405 INV/ SAL + 7.117 TD/ TA

ملحق (١) قائمة المختصرات

رقم المصطلح	مختصر المصطلح	المصطلح باللغة الانكليزية	المصطلح باللغة العربية
1	NON- FFS	Non- False financial statements	البيانات المالية غير الكاذبة (غير المضللة)
2	FFS	False financial statements	البيانات المالية الكاذبة (المضللة)
3	DE	Debt	الديون

[*] تم اعداد النموذج اعلاه من قبل الباحث بمساعدة الخبير الاحصائي وبالاعتماد على الشمري. نذير عباس ابراهيم و العزاوي . دجلة ابراهيم مهدي ، "الاقتصادي القياسي وتطبيقاته" ، مكتب الجزيرة ، بغداد ، ٢٠١١ :٦٨.

[*] الشمري. نذير عباس ابراهيم و العزاوي . دجلة ابراهيم مهدي ، "الاقتصادي القياسي وتطبيقاته" ، مكتب الجزيرة ، بغداد ، ٢٠١١ :٣٤.

4	EQ	Eqity	حقوق الملكية
5	SAL	Sales	المبيعات
6	TA	Total assets	اجمالي الموجودات
7	NP	Net profit	صافي الربح

8	REC	Receivable	المدينون
9	WC	Working capital	راس المال العامل
10	GP	Gross profit	مجمل الربح
11	INV	Inventory	المخزون
12	TD	Total debt	اجمالي الديون

خامسا:- اختبار فرضية البحث :

تم استخدام الانحدار الخطي البسيط واختبار النسب لمعرفة علاقة التأثير بين ظهور المعلومات المحاسبية المضللة وبين ضعف نظام الرقابة الداخلية حيث سيتم اختبار الفرضية (هناك علاقة معنوية بين ضعف نظام الرقابة الداخلية وظهور المعلومات المحاسبية المضللة) وسيكون العمل:

١ – على كل حساب مع ظهور المعلومات المحاسبية المضللة باستخدام الانحدار الخطي البسيط.

٢ – كل محور من محاور استمارة الاستقصاء مع ظهور المعلومات المحاسبية المضللة وذلك باستخدام اختبار النسب.

وكانت النتائج كما يلي:

١-نتائج الانحدار الخطي البسيط: من خلال الجدول (٦) نلاحظ:

جدول (٦) يبين نتائج الانحدار الخطي البسيط لتأثير نظام الرقابة الداخلية في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة

المتغيرات المستقلة	المتغير المعتمد	قيمة الثابت	قيمة معامل بيتا	قيمة معامل التحديد %	القيمة الفائية المحسوبة	الدلالة
الديون	ظهور المعلومات المحاسبية المضللة	٠.٦١	٠.٣٧	٠.١٤	٢.١١	لا يوجد تأثير
حقوق الملكية		٢.٨٦	-٠.٢١	٠.٠٤	٠.٦٠	لا يوجد تأثير
المبيعات		-٢.٤٢	٠.٧٢	٠.٥١	١٣.٧٥	وجود تأثير
اجمالي الموجودات		-١.٤١	٠.٦٨	٠.٤٦	١١.٢٥	وجود تأثير
صافي الدخل		-١.٢٦	-٠.٤٥	٠.٢١	٣.٣٥	لا يوجد تأثير
المدينون		٠.١٢	٠.٥٥	٠.٣٠	٥.٦٣	وجود تأثير
راس المال العامل		٠.٥٢	٠.٧١	٠.٥٠	١٢.٨٩	وجود تأثير
مجمل الربح		-٠.٣٥	-٠.٣٧	٠.١٤	٢.٠٧	لا يوجد تأثير
المخزون		-١.٣٥	٠.٧٧	٠.٥٩	١٨.٤٧	وجود تأثير
اجمالي الديون		-٠.٢١	٠.٥٠	٠.٢٥	٤.٧٨	وجود تأثير

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة ٠.٠٥ ودرجة حرية (١٣ ، ١) = ٤.٦٧

١- حساب الديون(DEBT): بلغت قيمة F المحسوبة (٢.١١) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني عدم وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

Yi = 0.61 + 0.37 DEBT

٢- حساب حقوق الملكية(EQ): بلغت قيمة F المحسوبة (٠.٦٠) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني عدم وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = 2.86 – 0.21 EQ

٣- حساب المبيعات (SAL): بلغت قيمة F المحسوبة (١٣.٧٥) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٥١) وهذا يعني ان مانسبته (٥١%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب المبيعات، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠.٧٢) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب المبيعات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٧٢%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = -2.42 + 0.72 SAL

٤- حساب اجمالي الموجودات (TA): بلغت قيمة F المحسوبة (١١.٢٥) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٤٦) وهذا يعني بان ما نسبته (٤٦%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب اجمالي الموجودات، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.68) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب اجمالي الموجودات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (68%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

Yi = -1.41 + 0.68 TA

٥- حساب صافي الدخل (NP): بلغت قيمة F المحسوبة (٣.٣٥) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني عدم وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل التالي:

Yi = -1.26 - 0.45 NP

٦- حساب المدينون (REC): بلغت قيمة F المحسوبة (٥.٦٣) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٣٠) وهذا يعني بان مانسبته (٣٠%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب المدينون، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.55) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب المدينون سوف يكون هناك زيادة بمقدار (55%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = 0.12 + 0.55 REC

٧- حساب راس المال العامل (WC): بلغت قيمة F المحسوبة (١٢.٨٩) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٥٠) وهذا يعني بان مانسبته (٥٠%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب راس المال العامل ، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.71) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب راس المال العامل سوف يكون هناك زيادة بمقدار (71%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = 0.52 + 0.71 WC

٨- حساب مجمل الربح (GP): بلغت قيمة F المحسوبة (٢.٠٧) وهي اصغر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني عدم وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا HGPSHF في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = -0.35 - 0.37 GP

٩- حساب المخزون (INV): بلغت قيمة F المحسوبة (١٨.٤٧) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٥٩) وهذا يعني بأن ما نسبته (٥٩%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب المخزون، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.77) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب المخزون سوف يكون هناك زيادة بمقدار (77%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = -1.35 + 0.77 INV

١٠- حساب اجمالي الديون(TD): بلغت قيمة F المحسوبة (٤.٧٨) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١٣،١) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة هذا يعني بان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٢٥) وهذا يعني ان مانسبته (٢٥%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سبب حساب اجمالي الديون ، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (0.50) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب اجمالي الديون سوف يكون هناك زيادة بمقدار (50%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

اما معادلة الانحدار فكانت بالشكل الاتي:

Yi = -0.21 + 0.50 TD

٢- نتائج اختبار النسب: الغرض من هذا الاختبار هو للتعرف على فيما اذا كان هناك فروقات بين محاور استمارة الاستقصاء مع ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، وسوف يتم استخدام توزيع ثنائي الحدين بمعلمتي النجاح والفشل وسيكون احتمال النجاح الذي سيقارن به هو احتمال ظهور المعلومات المحاسبية المضللة ، اما احتمال النجاح لكل محور سيكون النسبة المئوية الذي حصل عليها كل محور، اما فرضيات الاختبار ستكون كما يلي:

Ho: P = P(FFS)
vs H1: P > P(FFS) or P(FFS)

وسنستخدم اختبار Z والذي هو:*

$$Z = \frac{\hat{P} - P}{\sqrt{pq / n}}$$

$$\hat{P} = \frac{x}{n}$$

$$q = 1 - p$$

وستقارن قيمة اختبار Z مع قيمة Z الجدولية من جداول التوزيع الطبيعي القياسي عند مستوى دلالة (٠.٠٥) وحيث ان الاختبار من جانب واحد لان الفرضية البديلة اما اكبر او اصغر لذا ستكون القيمة الجدولية لجانب واحد (١.٦٤٥) فاذا كانت القيمة المحسوبة لمعيار الاختبار أصغر من القيمة الجدولية فأننا نقبل فرضية العدم (Ho)، ونرفض الفرضية البديلة (H1) وهذا يعني ان احتمالات نجاح تطبيق اي محور يكون حول نسبة النجاح البالغة ((P(FFS)، اي نسب نجاح هذا المحور تكون ضعيفة، واذا كانت القيمة المحسوبة لمعيار الاختبار اكبر من القيمة الجدولية فأننا نرفض فرضية العدم (Ho)، ونقبل الفرضية البديلة (H1)، وهذا يعني ان احتمالات نجاح تطبيق اي محور يجب ان تكون اكبر من نسبة النجاح البالغة ((P(FFS) واذا كان نسبة النجاح للمحور اقل من هذه النسبة هذا يعني ان نسبة الفشل هي الاكبر، وكانت النتائج وبحسب المحاور كما يأتي:

* الشمري. نذير عباس ابراهيم و العزاوي . دجلة ابراهيم مهدي ، "الاقتصادي القياسي وتطبيقاته" ، مكتب الجزيرة ، بغداد ، ٢٠١١ :٤٣.

جدول (٧) يبين معيار الاختبار لـ محاور قائمة الاستقصاء مع ظهور معلومات محاسبية مضللة

المحور	النسبة المئوية	P(FFS)	قيمة Z المحسوبة	الدلالة
الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل	٨٢.٠	٠.٤٧	٤.٦٦	دال
اكتشاف التضليل والابلاغ عنه	٩٠.٠		٧.٦٨	دال
التضليل بالموجودات الثابتة	٧٧.٠		٣.٥٣	دال
التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات	٧٣.٥		٢.٩٩	دال
التضليل بالنقدية	٨٣.٥		٥.٢٣	دال
التضليل بالحسابات المدينة والدائنة	٨٦.٥		٦.٢٧	دال
التضليل بالرواتب والأجور	٧٠.٠		٢.٣٧	دال
التضليل بالمبيعات	٧٩.٠		٣.٩٤	دال
تقيم الرقابة الادارية	٧٦.٥		٣.٤٤	دال
القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية	٨٠.٥		٤.٢٩	دال

١- الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل: بلغت قيمة Z المحسوبة (٤.٦٦) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية، ونلاحظ ان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٢- اكتشاف التضليل والابلاغ عنه: بلغت قيمة Z المحسوبة (٧.٦٨) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية، ونلاحظ ان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور اكتشاف التضليل والابلاغ عنه يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٣- التضليل بالموجودات الثابتة: بلغت قيمة Z المحسوبة (٣.٥٣) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية، ونلاحظ ان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالموجودات الثابتة يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٤- التضليل بالموجودات المخزنية-المشتريات: بلغت قيمة Z المحسوبة (٢.٩٩) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالموجودات المخزنية- المشتريات يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٥- التضليل بالنقدية: بلغت قيمة Z المحسوبة (٥.٢٣) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالنقدية يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٦- التضليل بالحسابات المدينة والدائنة: بلغت قيمة Z المحسوبة (٦.٢٧) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالحسابات المدينة والدائنة يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٧- التضليل بالرواتب والاجور: بلغت قيمة Z المحسوبة (٢.٣٧) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالرواتب والاجور يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٨- التضليل بالمبيعات: بلغت قيمة Z المحسوبة (٣.٩٤) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور التضليل بالمبيعات يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

٩- تقيم الرقابة الادارية: بلغت قيمة Z المحسوبة (٣.٤٤) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور تقيم الرقابة الادارية يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

١٠- القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية: بلغت قيمة Z المحسوبة (٤.٢٩) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية ، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور القيود المؤثرة على فاعلية نظام الرقابة الداخلية يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

ومن خلال ما تقدم من خلال الاختبارين نلاحظ بان اغلب النتائج كانت ذات تأثير وهنا يمكن القول بان (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين ضعف نظام الرقابة الداخلية وظهور المعلومات المحاسبية المضللة) وبهذا فقد تم اثبات فرضية البحث.

المبحث الرابع/الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

١.ان التضليل ينشأ نتيجة تصرفات سواء كانت مقصودة او غير مقصودة (الغش والاخطاء)، أذ يعد النوع الاول اكثر خطورة وتأثيراً اذ تتوفر فيه النية والخطط المدروسة مسبقا، على العكس من النوع الثاني الذي لا تتوفر فيه النية لارتكابه، لأنه يحدث نتيجة السهو او الضعف في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ولا سيما ما يرتبط به تأثير الادارة كما ان بعض الممارسات تدخل في نطاق سلطة الادارة لغرض التحكم في توقيت بعض الانشطة تقديما او تأجيلا، او اختيار سياسة محاسبية معينة او اختيار تبويب معين مما قد يؤثر سلباً او ايجاباً على نتيجة النشاط.

٢.هناك علاقة واضحة فيما بين النظام المحاسبي عن طريق دقة المعلومات المحاسبية الذي يقدمها من جهة، وبين نظام الرقابة الداخلية من خلال عمل الرقابة المحاسبية الداخلية المتمثلة بضمان دقة المعلومات المحاسبية وحماية الموجودات من الاختلاس من جهة اخرى.

٣.من خلال نتائج الانحدار الخطي البسيط اتضح ان اغلب الحسابات يوجد لديها تأثير في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة مثلا حساب المبيعات حيث بلغت قيمة F المحسوبة (١٣.٧٥) وهي اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (٠.٠٥) ودرجة حرية (١،١٣) والبالغة (٤.٦٧)، وهذا يعني وجود تأثير ذا دلالة معنوية لهذا الحساب في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة، وبما ان اشارة معامل بيتا موجبة فهذا يعني ان التأثير ايجابي، وبلغت قيمة معامل التحديد (٠.٥١) وهذا يعني ان مانسبته (٥١%) من ظهور المعلومات المحاسبية المضللة سببه حساب المبيعات، وقد بلغت قيمة معامل بيتا (٠.٧٢) وهي قيمة موجبة وهذا يعني عند تغيير وحدة واحدة في حساب المبيعات سوف يكون هناك زيادة بمقدار (٧٢%) في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة بالاضافة الى باقي الحسابات (اجمالي الاصول، راس المال العامل، المدينون، المخزون، اجمالي الديون).

٤.اتضح من خلال عمل اختبار(Z) بان اغلب محاور استقصاء نظام الرقابة الداخلية تؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة من بينها محور الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل حيث بلغت قيمة Z المحسوبة (٤.٦٦) وهي اكبر من قيمتها الجدولية البالغة (١.٦٤٥) وهذا يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة اي ان هناك فروقات ذات دلالة معنوية، ونلاحظ بان النسبة المئوية لهذا المحور اكبر من نسبة P(FFS) وهذا يعني ان محور الدوافع والاسباب لارتكاب التضليل يؤثر في ظهور المعلومات المحاسبية المضللة.

ثانياً: التوصيات

١. ضرورة الحد من ممارسات التضليل من خلال تفعيل نظام تقويم الاداء المستمر لنشاطات الرقابة الداخلية
٢. ضرورة قيام الادارة في الشركات عينة البحث باستخدام الانظمة الالكترونية والتي من شانها تسهيل الاجراءات وتقليل ارتكاب التضليل.
٣. ضرورة التنسيق بين اقسام الشركات التي من شانها المساعدة في اداء عمل الرقابة الداخلية بشكل افضل واكفأ، والعمل على اجراء المقارنات مع الشركات المماثلة لتبادل الافكار وايجاد الحلول للمشاكل المتماثلة.
٤. نوصي بضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المحاسبة والرقابة على ضرورة تفعيل عمل التقنيات الحديثة في الكشف عن المعلومات المحاسبية المضللة.

المصادر والمراجع

اولا: المصادر العربية

١.أبو حمام ، ماجد اسماعيل ، اثر تطبيق قواعد الحوكمه على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية " رسالة مقدمه للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعه الإسلامية – غزه كلية التجارة ، ٢٠٠٩.
٢.الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ج١، طبعة٢٠١٢، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المكتبة الوطنية، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٢.
٣.اسماعيل ، احمد مكي عبدالله ، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة للصناعات البتروكيمياوية، - بحث تطبيقي ، مقدم الى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١٠.
٤.الحلو ، شيرين مصطفى ، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية - دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، ٢٠١٢.
٥.الخيرو ، ايمان مؤيد ، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج ((coco ، بحث مستل من رسالة ، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، المجلد ١٩ العدد ٧٠ ، ٢٠١٢ .
٦.رشيد انصاف محمود ، الحمداني ، رافعة ابراهيم ، الاعرجي ،عدنان سالم ، فاعلية نظام الرقابة المالية واثره على الفساد المالي في العراق – دراسة تطبيقية على جامعة الموصل، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، مجلد ٤، عدد ٨، لعام ٢٠١٢.
٧.زهار، سهام ، المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دورة مبيعات- زبائن- دراسة حالة مؤسسة نفطال GPI البويرة، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجزائر، ٢٠١٤.
٨.الشمري، نذير عباس ابراهيم ، ودجلة، ابراهيم مهدي العزاوي ، الاقتصاد القياسي وتطبيقاته ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، الطبعه الاولى ، ٢٠١١.
٩.عثمان، عبد الرزاق محمد، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، دار الكتب للطباعة والنشر، الطبعة الثانية ، ١٩٩٩.
١٠. فلاق، محمد، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الإقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو ٩٠٠١،الجزائر، ٢٠١٠.
١١. كاظم ، لؤي تقي ، دور اجهزة الرقابة ومسؤوليتها في منع واكتشاف التلاعب والمخالفات، بحث المعهد العربي للمحاسبين القانونيين – العراق ، ٢٠٠٨.
١٢. كزار، منى ناظم ، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات بحث تطبيقي في مصرف الرشيد ، مقدم الى مجلس امناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١١.

١٣. المشهداني، علاء حسين محمد ، تأثير فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مستوى مصداقية وعدالة التقارير المالية (بحث تطبيقي في شركة الصناعات الخفيفة)، مقدم إلى هيأة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٠.
١٤. المعتاز، احسان بن صالح، الغش في القوائم المالية بالشركات المساهمة السعودية ، مجلة المحاسبون العدد٧٤ سنة ٢٠١٢.
١٥. نظمي، ايهاب والعزب ، هاني ، تدقيق الحسابات – الاطار النظري ، دار وائل للنشر والتوزيع عمان ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٢.
١٦. نعمة، عماد صالح ، موقف المدقق الخارجي تجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، المعيار، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، مجلد ٩، العدد ٢٩، ٢٠١٣.
١٧. هاشم ، هاشم علي ، الإبعاد الأخلاقية للمحاسبة والصورة الصادقة للمعلومات المحاسبية، مجلة الادارة والاقتصاد ، مجلد ٣٥، عدد ٩١ ، ٢٠١٢ .
١٨. الوردات، خلف عبدالله، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عنIIA"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان-المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٤.
١٩. الياور ، علي عصام ، نظام الرقابة الداخلية الاطار النظري والاجراءات العملية ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٤.
٢٠. الياور ، علي عصام محمد ، دور نظام الرقابة الداخلية في مكافحة ظاهرة غسيل الأموال ، وفقاً لمقررات لجنة بازل/٢ وتوصيات لجنة العمل المالي الدولية بحث تطبيقي لعيّنة من المصارف الخاصة في العراق ، مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، ٢٠١١.
٢١. يحيى ، عباس حميد و نصيف، جاسم محمد علي، اجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي في هيئة التعليم التقني ، مجلة العلوم الاقتصادية والادراية ، المجلد ١٩ العدد ، ٧١ .١٩٩٩،
٢٢. يوسف، اسلام عبد الفتاح محفوظ، فجوة التوقعات في المراجعة وتأثيرها على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر، ٢٠١١، رسالة ماجستير غير منشورة.

ثانيا: المصادر الاجنبية

1. abbas , qaisar , Iqbal, javid , Internal control system: analyzing theoretical perspective and practices, middle-east journal of scientific research 12, (4): 530-538, 2012.
2. abiola , Idowu & oyewole adedokun taiwo , Internal control system on fraud detection: nigeria experience , journal of accounting and finance vol. 13(5) 2013.
3. dinapoli, thomas p, standards for Internal control in new York state government , 2007.
4. donelson, dain, ege, matthew, mcInnis, john m, Internal control weaknesses and financial reporting fraud , 2014.
5. Jeffrey, waybright, kemp, rebert , financial accounting , 2010.
6. leauanae, joseph, l,rasmussen, derk g. truth or dare: assessing the reliability of financial statements, journal © copyright sage forensic accounting , 2002.
7. saarni, jenna, financial fraud - importance of an Internal control system, a thesis degree programme in International business,2012.
8. scharff, m., m., understanding worldcom's accounting fraud: did groupthink play a role?, Journal of leadership and organizational studies, vol. 11, no 3, 2005.
9. wild, johnt , financial accounting information for decisions, 3dition , 2002.
10. oluwagbemiga , oyinlola ,the role of auditors in fraud detection , prevention and reporting in Nigeria, www.http://digitalcommons.unl.edu/libphilprac. 2010.

Evaluation of internal control system over according misleading accounting information

Abstract

The economic and financial crises in the world economy series led to increased awareness of the importance of the internal control system, because it is one of the main pillars of any economic unit, as it works to verify the application of policies, regulations and laws and verification of asset protection from theft and embezzlement procedures, it is also working on trust accounting information imparted through the validation of accounting information, analyze and detect the misleading.

The existence the internal control system a factor in many of the accounting practices that limit the ability of the administration to produce misleading financial reporting

The aimes of this research to the statement of the relationship between the accounting system and internal control system, as well as a statement from the concept of accounting information and misleading determine misleading accounting practices, as well as detect cases of misleading in accounting information and connect it with the results of evaluation of the internal control system, The research concluded that through simple linear regression results that most accounts have an effect on the appearance of misleading accounting information (sales, total assets, working capital, inventory, debtors) as well athere is a complementary relationship between a clear accounting system by the accuracy of accounting information which is provided on the one hand, and between the internal control system through a internal accounting control to ensure the accuracy of accounting information and the protection of the assets of embezzlement on the other ,side recommend Search The need for professional organizations overseeing the accounting profession and oversight need to activate work of modern techniques in the detection of misleading accounting information as well as misleading practices reduction through continuous performance evaluation for internal oversight activities .

Keywords: **internal control system, error, fraud, accounting misinformation, accounting system.**