جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تجارية، وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد:

- **الطالبة العيداني سعدة**
- **الطالب مداس فيصل**

بعنوان:

مسؤولية المدقق الخارجي في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية

(دراسة ميدانية)

أعضاء لجنة المناقشة

هادف ليلى	**رئيسا**
رافع نور الدين	**مشرفا**
عقون عبد السلام	**مناقشا**

السنة الدراسية : 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٣٨

شكر وعرفان

الحمد لله والشكر له أولا ، الذي شرح صدورنا ويسر لنا أمورنا واحلل عقدة من ألسنتنا ليفقهوا قولنا ،

ووفقنا في إتمام هذا العمل المتواضع

ملك الملوك به استعنا وعليه توكلنا فهو خير معين

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى أستاذنا الفاضل : رافع نور الدين الذي قدم لنا كل العون ، والتوجيه

والنصح ولم يبخل علينا أبدا في ذلك

الشكر موصول إلى الأساتذة أعضاء لجنة التقييم الذين تفضلوا بقراءة هذه المذكرة

كما لا يفوتني أيضا أن أشكر أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الإهداء

اللهم لك الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك على نعمة الإسلام وكرامة الإيمان

اهدي ثمرة جهدي هذا إلى من خصها الله عز وجل بالشرف الرفيع والعز المنيع

إلى التي ضحت وفتحت لي أبواب النجاح وكانت بدعائها في الليل والنهار سر نجاحي، إلى التي تحمل أحلى الكلمات، إليك يا أغلى شخص في الوجود

﴿ فقيدتي غاليتي أمي ﴾

إلى أغلى الناس أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إلى من تقاسمت معهم دفء العائلة إخوتي « مراد وزوجته وأبنائه ، عامر»

إلى أخواتي الأعزاء «السعدية ، الويزة ، نصيرة، فطيمة ، نوارة، شفيقة ، صغيرتي وابنة قلبي عفاف » وأبنائهم

إلى زميلي في انجاز العمل : مداس فيصل

إلى زملاء العمل وإخوتي في الله

سعدة

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيد الخلق محمد صل الله عليه وسلم

اهدي هذا العمل إلى:

من قال رسولنا الكريم صلى الله عليه وسلم: "الجنة تحت أقدامها"

إلى من حملتني صغيرا ورعتني كبيرا وعلمتني المبادئ والأخلاق

إلى ﴿أمي الغالية حفظها الله وبارك في عمرها﴾

إلى ﴿أغلى الناس أبي العزيز أطال الله عمره﴾

إلى إخوتي وأخواتي حفظهم الله

إلى زوجتي وأبنائي حفظهم الله ورعاهم

إلى زميلتي في انجاز العمل: العيداني سعدة

فيصل

الملخص

إن الهدف من هذه الدراسة هو التحقق عمليا من مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية ، ومن أجل تحقيق ذلك قمنا بإعداد استبيان ووزعت استمارته على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ، بالإضافة إلى أساتذة الاختصاص " محاسبة وتدقيق " ، وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية . ولقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية مع إلزامية إدراكه لمعايير التدقيق الدولية ، وتطبيقها أثناء أداء مهامه ؛

الكلمات المفتاحية :

المدقق الخارجي ، مسؤولية المدقق ، الغش والأخطاء ، معايير التدقيق ؛

Abstract

This study aims to empirically examine the extent of the external auditor's responsibility for detecting fraud and errors in financial statements , and to achieve this aim , we conduct a survey using a questionnaire that was sent to group of accounting experts , statutory auditors , chartered accountants ; and professors in accounting and auditing , after collecting the data , it was analyzed using statistical methods , among the main findings of the study , the external auditor bear the responsibility of discovering fraud and errors in the financial statements with the obligation to be aware international auditing standards , and its apply them while performing his work ;

Key words

External auditor, auditor's responsibility, fraud and errors, audit standards؛

قائـــــــمـــــــة المـــحـــتـــويـــات

العنـــــــــــوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	–
قائمة المحتويات	i
قائمة الجداول	ii
قائمة الأشكال	iii
قائمة الملاحق	iv
مقدمة	أ–ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	01
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	03
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	26
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	37
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	38
المبحث الثاني: نتائج الدراسة تحليلها تفسيرها ومناقشتها	45
الخاتمة	56
قائمة المراجع	58
الملاحق	60
فهرس المحتويات	71

قـــــائـــــمـــــة الجـــــــــــداول

رقم الجدول	عـــنـــوان الجـــــــدول	الصفحة
الجدول 01	الاحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان	37
الجدول 02	مقياس لكارت الخماسي المعتمد في الدراسة	39
الجدول 03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	41
الجدول 04	توزيع افراد العينة حسب العمر	42
الجدول 05	توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	42
الجدول 06	توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	43
الجدول 07	توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة	43
الجدول 08	نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الأول	44
الجدول 09	نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الثاني	45
الجدول 10	نتائج اختبار صدق الاتساق لأقسام الاستبانة	46
الجدول 11	نتائج اختبار الثبات للمحور الاول	47
الجدول 12	نتائج اختبار Kolmorog ogorov	47
الجدول 13	نتائج اجابات افراد عينة الدراسة حول المحور الاول	48
الجدول 14	نتائج اجابات افراد عينة الدراسة حول المحور الثاني	50-49
الجدول 15	الفئات الخاصة بدرجات الموافقة طبقا لسلم لكارت	50
الجدول 16	تحليل نتائج المحور الاول	51
الجدول 17	تحليل نتائج المحور الثاني	53-52

قـــــــائـــــــمـــــــة الأشكـــــــــــال

رقم الشكل	عنـــــــوان الشـــــــكل	الصفحة
الشكل 01	الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	37
الشكل 02	متغيرات الدراسة	39
الشكل 03	التوزيع حسب الجنس	41
الشكل 04	التوزيع حسب العمر	42
الشكل 05	التوزيع حسب المؤهل العلمي	42
الشكل 06	التوزيع حسب الوظيفة	43
الشكل 07	التوزيع حسب سنوات الخبرة	43

قـــــائـــــمـــــة المـــــــلاحق

رقم الملحق	عـــــنـــوان الـمـــلحق	الصفحة
الملحق 01	استمارة الاستبيان	60-59
الملحق 02	نتائج تحليل الاستبيان باستعمال برنامج المعالجة الاحصائية SPSS22	68-62

مقدمة

تمهيد:

لا توجد مؤسسة في مأمن من الاحتيال والغش، وتتعامل مخططاتها الأكثر شيوعا مع اختلاس الأصول أو سرقتها، وعليه فقد ظهرت الحاجة إلى خدمات التدقيق نظرا لحاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات ذات مصداقية ، فالهدف الأساسي للتدقيق هو الفصل الحيادي للمعلومات وتخفيض المخاطرة المرتبطة بها ، والناتجة عن احتمال عدم صحة المعلومات ، فالمدقق يلعب دورا هاما في عملية التدقيق ويتحمل مسؤوليات مختلفة ، ومن خلال بحثنا هذا سنتعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية ؛

إشكالية الدراسة: على ضوء ما سبق تمحورت مشكلة البحث في السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى تصل مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ؟

من أجل معالجة وتحليل هذه المشكلة وبغية الوصول إلى فهم واضح لها، تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

– ما هي حدود مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية ؟

– ما مدى التزام وإدراك المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولية والوطنية لاكتشاف الغش والأخطاء ؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن الأسئلة المطروحة السابقة ومن ثم الإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات التالية:

– الفرضية الأولى: يقوم المدقق الخارجي باكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية فقط ولا يتحمل اي مسؤوليات اخرى ؛

– الفرضية الثانية: يلتزم المدقق الخارجي بالمعايير الدولية والوطنية مم يعزز قدرته على اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية؛

أهداف وأهمية الدراسة : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :

1- التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق الدولية المتعلقة باكتشاف الغش والأخطاء ؛

2- تحليل طبيعة الأخطاء المحاسبية وأنواعها وأساليب الغش المتبعة؛

3- توضيح المسؤولية المتعلقة بأداء مدقق الحسابات ؛

4- التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر؛

تبرز أهمية الدراسة فيما يلي :

من خلال الأهمية التي يكتسبها المدقق الخارجي في الاقتصاد؛

من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه المدقق الخارجي ؛

من خلال الدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية ؛

منهج الدراسة: في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية التالية في معالجة الفصل التطبيقي من خلال برنامج المعالجة الإحصائية Excel– Spss ، كما اتجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تمثلت في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، المقالات، المذكرات والأبحاث السابقة حول القوائم المالية والغش والأخطاء ومسؤولية المدقق الخارجي باستخدام كل المنشورات والإصدارات القانونية ذات الصلة أهمها الجريدة الرسمية والمعيار الدولي IAS 240؛

حدود الدراسة

– **الحدود الزمنية :** تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر أفريل إلى شهر ماي 2022)؛

– **الحدود المكانية :** في هذه الدراسة حاولنا استقصاء آراء محافظي الحسابات والمتمرسين في مهنة التدقيق ، وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في ولاية برج بوعريريج ؛

أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

1-الغرض من هذه الدراسة هو الحصول على إجابات تساعد على توضيح مسؤولية عملية التدقيق فيما:

2-يخص اكتشاف الغض والأخطاء في القوائم المالية خلال عملية فحصها ؛

2-قياس مدى مساهمة المدقق الخارجي في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية ؛

3-التعرف على طبيعة الأخطاء وأنواعها وأساليب الغش وكيفية اكتشافها من طرف المدقق الخارجي ؛

4-توضيح مسؤولية المدقق الخارجي في منع الغش واكتشاف الأخطاء غير القانونية ؛

صعوبات الدراسة:

.صعوبة توزيع استمارة الاستبيان على مدققي الحسابات وعدم استرجاعها كاملة ؛

.انعدام الوقت لدى المدققين الخارجيين لملء استمارة الاستبيان ، بسبب تزامن مدة إعدادنا للمذكرة مع إعداد الميزانيات والتسويات الخاصة بنهاية السنة ؛

هيكل الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى مبحثين ، المبحث الأول مفاهيم عامة حول التدقيق والغش والأخطاء ، أما المبحث الثاني دراسات سابقة باللغة العربية والأجنبية ، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية والتي جاءت على شكل استبيان ، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث الأول تم فيه تقديم الطريقة والأدوات المستخدمة ، أما المبحث الثاني فتم التطرق فيه الى نتائج الدراسة وتوصياتها ، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة، والتي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة ، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة؛

الفصل الأول :

دراسة نظرية للأخطاء والغش في التدقيق

تمهيد

ترتبط أهمية المدقق الخارجي ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي يقدمها للعملاء ، ولذلك فان المجتمع المالي يتوقع منه الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق والالتزام بالمسؤوليات المتعلقة به ، كما يتوقع منه الكشف عن الأخطاء الجوهرية، واكتشاف الغش ،ومنع صدور القوائم المالية المضللة والتي يرتكب بها الغش ، لذلك تعتبر القوائم المالية بعد مصادقتها من طرف المدقق خالية نوعا ما من الأخطاء والغش. فجاءت نتيجة ذلك بذل العناية المهنية اللازمة للوصول إلى رأي مستقل، ووضع تقرير موضوعي وشفاف ، لذلك فان عملية التدقيق تهدف أساسا إلى توفير القدر اللازم من الحماية ضد نوعين من المخاطر، وتتمثل في الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون في القوائم المالية ؛

وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين كما يلي :

- ❖ المبحث الأول : مفاهيم عامة حول التدقيق والأخطاء ؛
- ❖ المبحث الثاني : دراسات سابقة بالعربية والأجنبية ؛

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق والغش والأخطاء

عرفت المؤسسة تطورا كبيرا مع تطور العلاقات ،وتوسع نطاق المبادلات التجارية ، وتشابكها مما جعلها تتعامل مع عدة أطراف ، وهيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة ، لذا توجب عليها تبني وظيفة جديدة تتمتع بالحياد والموضوعية في إيصال التقارير لمن يهمه الأمر. وهكذا نشأت عملية التدقيق لأجل تلبية هذه المتطلبات ؛

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

أولا: ماهية المدقق الخارجي : من خلاله سنتطرق إلى تعريف المدقق الخارجي ، حقوق وواجبات المدقق ومسؤولياته ؛

1- تعريف المدقق الخارجي : تعددت المفاهيم التي تطرقت إلى تعريف المدقق الخارجي منها ما يلي :

***التعريف الأول** :"المدقق الخارجي هو شخص أو مجموعة من الأشخاص الذين يقومون بمهنة التدقيق، شريطة أن تتوفر لديهم جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها ،والمتعلقة بشخصية المدقق (القواعد العامة للتدقيق) وهي التدريب ، والكفاءة المهنية ، وبذل الاستقلال، وبذل العناية المهنية الكافية "[1]

***التعريف الثاني** :كما عرف أيضا على انه " شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب، أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارس لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها ، والمتعلقة بالشخص المدقق، وهي التأهيل العلمي المناسب ، التدريب المهني ؛ المحدد ، والكفاءة المهنية المتعلقة بالاستقلال والحياد، بالإضافة إلى بذل العناية المهنية المناسبة والكافية، ويقوم المدقق بعملية التدقيق المالي وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها ؛" [2]

1-عاهدعبد سرحان ، **دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة العامة في فلسطين** ، متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية ،غزة لمادة الدراسات العليا ، فلسطين 2007، ص، 22 .

2-رزق ابو زيد الشحنة ،**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ،2015 ، ص ، 41.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المدقق الخارجي شخص مستقل يبدي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسة ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة والأحكام التشريعية المعمول بها ؛

ثانيا : حقوق وواجبات المدقق الخارجي: تتمثل حقوق وواجبات المدقق الخارجي فيما يلي [3]

1- حقوق المدقق الخارجي : للمدقق الخارجي عدة حقوق نذكر منها ما يلي:

*حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر وسجلات ومستندات الشركة، سواء منها الالتزام أو الاختيارية التي تمسكها الشركة ، وكذلك محاضر الجلسات لمجلس الإدارة والهيئة العامة للمساهمين ، لمراعاة التقيد بنظام الشركة الأساسي وما يطلبه قانون الشركات ، وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد ، حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ؛

*حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع بضرورتها للمساعدة على القيام بعمله، وعلى مجلس الإدارة تزويده بذلك كله، وكذلك تحديد وقت الجرد لممتلكات الشركة والتزاماتها، من اجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقع الشركة؛

*حق دعوة الهيئة العامة للمساهمين للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى ؛

*حق الحصول على نسخة من الاستفسارات والبيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين لحضور اجتماعات الهيئة العامة، بالإضافة إلى القوائم المالية المرفقة؛

[3]-غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، ط1 ،الاردن، 2006 ،ص91 ،92 .

*حق تحديد وقت الجرد، حيث يحق لمراجع الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها، حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة ، وان يتم هذا الجرد تحت إشراف أو بحضور من ينوب عنه، وإلا من حقه ألا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت من دون أن تكون تحت إشرافه؛[4]

2- واجبات المدقق الخارجي: تتمثل فيما يلي:

أ – يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها، بما تحتويه من قيود يومية وحسابات الأستاذ، بغرض التحقق من صحتها وسلامتها ،والكشف عن أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة؛

ب – يجب على المدقق التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة، بأي طريقة من الطرق التي رآها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية؛

ت –أن يتأكد من مدى فاعلية وقوة الرقابة الداخلية بتقييمه لها ، حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم ويغطي معظم عمليات الشركة؛

ثالثا : مسؤوليات المدقق الخارجي : يقوم مدقق الحسابات الخارجي بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ،ومع تطور المهنة تطورت مسؤولياته. حيث يقوم بتدقيق القوائم المالية ، وتصميم أنظمة المعلومات ، تقديم خدمات ضريبية ، عمل دراسات الجدوى الاقتصادية ، ولا شك أن أي إخلال بها يعرضه لمساءلة قانونية والتي بدورها تؤثر على عمله ، ومن هنا يمكن تقسيم مسؤوليات المدقق كالتالي :

[4]- محمد السيد سرايا ، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ،2007 ، ص 61، 65 .

1- **المسؤولية الأخلاقية (التأديبية):** إن مدقق الحسابات شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ، ولها أداة سلوك نهائية تتطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء عمله ، حيث يتوجب عليه تأديته باستقلالية وحياد تام، حتى لا يتأثر رأيه بمواقف الآخرين ويكون مستندا على حكمه المهني ، ويتوقع منه أن يؤدي عمله بجودة تضاهي أعمال الآخرين ، وإذا كان الضرر مصحوبا بسوء نية كان يخالف القوانين المعمول بها، فقد يحكم عليه بالغرامة أو السجن أو كلاهما [5]؛

2- **المسؤولية القانونية :** تكون اتجاه العميل الذي يدقق حساباته ، وتنجم عن العقد الموقع بين المدقق وعميله، وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية التدقيق ، ويكون المدقق مسؤول عن أية أضرار تلحق بهذا العميل ويطالب بالتعويض إذا قصر في أداء واجباته المهنية (مسؤولية عقدية) ،[6]وفي ضوء العناية المعقولة التي على أساسها تحدد المسؤولية القانونية للمدقق فانه يمكن تقسيمها إلى[7]:

* **مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه عملائه :** تنشأ مسؤولية العلاقة التعاقدية اتجاه عميل التدقيق ،وتعتمد أصلا على وجود عقد مبرم بين الطرفين ، وقد يكون مكتوبا ومشتملا على حقوق وواجبات كل من الطرفين ،ولذلك يفضل أن يكون العقد كتابة ، وإذا كانت هناك بنود خاصة يرغب الطرفين بإظهارها، فيجب أن تكون واضحة وظاهرة في العقد .وقد يكون الاتفاق شفويا وغير مكتوب ، ولكن في هذه الحالة سوف يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين ، وسوف يعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات؛

---

[5]-**D**efiles ,P ,L. Jaenicke ,H , O'REILLY ,V ,& Hirsch , M.B, **Due Professional Care , Montgomery's Auditing** , (Eleventh Edition) , .(1990) ,PP,56,57.

[6] -william C , Boynton.&walterG ,Kell , **Auditors legal liability Towards Clients , Modern Auditing** , Sixth Edition , (1996) , P, 110.

[7]جربوع، يوسف محمود، **مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ،** مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، العدد، 2002/69 ص، 211،199.

-أركان المسؤولية التعاقدية

*أن يكون هناك التزام من جانب المدقق سواء في العقد أو في القانون ؛

*ان يكون هناك خطا من جانب المدقق أو إهمال أو تقصير في تنفيذ الواجبات ، وألا يكون الإهمال في الأصل نتيجة لتقصير من جانب العميل نفسه ؛

*أن ينتج مباشرة عن إهمال المدقق في تأدية واجباته أضرارا بالعميل ، ويجعله يستحق تعويضا عن ذلك ويتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام العقد أو غيره من المستندات ، وخاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ، ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل، ويحدد له الحدود الذي سيعمل المدقق في إطارها؛

* **مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الغير** : وهي المسؤولية التي تنشأ اتجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد، والغير هو الطرف الثالث ، وقد يكون منتفعا أصيلا أو بشكل غير مباشر ، وهذه المسؤولية موضع خلاف حيث يرى البعض انه توجد مسؤولية للمدقق إذا لم يكن هناك عقد . لقد بينت الأدبيات أن مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث فيه خلاف ، فقد يكون الطرف الثالث مستفيدا أساسيا من البيانات المالية ،أو مستفيدا غير أساسي، وهو الطرف الذي يكون المدقق على علم مسبق بأنه سيستخدم البيانات المالية ،أما المستفيد غير المسمى من بداية عملية التدقيق [8]؛

– فأحيانا يقوم العميل بإبلاغ المدقق بان طرفا ثالثا سيعتمد على تقريره ، عند اتخاذ قرارات معينة وعلى سبيل المثال ،إعلام المدقق بان البيانات المحاسبية المدققة من قبله ستعرض على شركة أخرى لغرض الشراء ،أو تقدم لأحد البنوك من اجل الحصول على قرض ، ففي مثل هذه الحالات فان المدقق واجب بذل العناية المهنية اتجاه

[8]– Boynton. w.c, johanson, R.N&Kell. **Modern Auditing,** (7th ed), New York, John Wiley& Sons, Inc, (2006) .

الطرف الثالث، وبالتالي يتحمل المدقق المسؤولية تجاه هذا الطرف ، في حالة الإهمال العادي و/أو الجسيم والغش كما هو الأمر بالنسبة للعميل [9]؛

3- المسؤولية المهنية : إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه ، وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية ، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات ، والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير؛

4- المسؤولية التأديبية : إذا لم يتوفر القصد الجنائي ممكن مساءلة مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية لأنه خالف قواعد آداب وسلوك المهنة [10] ، حيث تراوحت العقوبات التأديبية التي نص عليها القانون من مجرد لفت النظر، إلى الإنذار أو الإيقاف عن العمل ، لمدة لا تتجاوز سنة، ثم إلى إسقاط عضوية النقابة بما يعني عدم تمكنه من مزاولة المهنة إلا بعد إعادة قيده بالنقابة مرة أخرى ؛

المطلب الثاني: الغش والأخطاء

عنيت أدبيات التدقيق بالتفرقة بين نوعين من التصرفات التي ينشأ عنهما الغش هما : الأخطاء (Errors) والغش (Fraud)، ويعد النوع الأول أقل خطورة من النوع الأخير، الذي ينطوي على تخطيط مسبق وإرادة متعمدة من قبل مرتكبيه؛

أولا: مفهوم الخطأ والغش: يفرق الفكر المهني بين نوعين من التحريفات ، الخطأ، والغش ، وكلاهما قد يكون جوهريا أو غير جوهري ، وتتمثل الأخطاء في التحريفات غير المتعمدة في القوائم المالية ، بينما يتمثل الغش في التحريفات المتعمدة في القوائم المالية ، أما بالنسبة للغش فيجب التفريق بين سرقة أو سوء استغلال الأصول

[9] علي عبد القادر ، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق ط2** ,عمان ، 2009 .

[10] نواف محمد عباس ، **مراجعة العمليات المالية ط1** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان، 2009 .

(Missappropriqtion of Assets)، والذي يطلق عليه غش الموظفين أو الاختلاس ، وبين التقرير المالي المضلل (Fraudulent Financial Reporting) ، والذي يطلق عليه غش الإدارة ؛

ويمكن تعريفهما بما يلي :

– **الخطأ:** هو عبارة عن تحريف أو استبعاد غير متعمد، لمبالغ أو معلومات معينة في القوائم المالية. وهي غالبا ما ترتكب نتيجة لجهل كتبة إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتصنيف المحاسبي السليم، وترتكب أيضا نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية [11]، ويعزى وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما [12]:

1–الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الإتباع، في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة؛

2- السهو أو عدم العناية، أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم ؛

ثانيا: أنواع الأخطاء المحاسبية[13]: يمكن أن نميز عدة أنواع من الأخطاء ، والتي يمكن تقسيمها من ناحية قصد الارتكاب ، أو من الناحية المحاسبية كما يلي :

1–من ناحية قصد الارتكاب : ترتكب هذه الأخطاء حسب نية الفاعل إلى :

أ – أخطاء عمدية (ارتكابية): وهي الأخطاء التي ترتكب عن قصد بهدف تضليل الطرف الآخر ؛

ب – أخطاء غير عمدية : وهي الأخطاء التي ترتكب بحسن نية وبدون قصد ؛

[11]الصحن عبد الفتاح – **تصحيح الاخطاء – أصول المراجعة الداخلية والخارجية** ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، جامعة الاسكندرية .

[12]عبد الله خالد أمين – **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية** – دار وائل للنشر – عمان – الاردن -

[13]محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب " **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات " الطبعة الأولى** ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الأردن ، عمان

2 – من الناحية المحاسبية :يقسم المحاسبون الأخطاء إلى عدة أنواع كما يلي :

ا –أخطاء الحذف (السهو(Errors of Ommission)) ويمكن تقسيمها إلى مايلي:

***أخطاء الحذف الجزئي** [14]: وهي الأخطاء الناتجة عن عدم قيد أو إسقاط إثبات عملية أو أكثر في سجلات القيد الأولي اليومية العامة أو اليوميات المساعدة ، أو عدم ترحيل طرفي المعادلة المحاسبية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر الأستاذ العام، أو الأستاذ المساعد، ومن الأمثلة على هذا النوع عدم قيد عملية بيع اجل أو شراء اجل ، أو عدم قيد مقبوضات نقدية وأخطاء الحذف الكلي لا تؤثر ولا تخل بتوازن ميزان المدفوعات، مما يجعل اكتشافها صعبا ، ولا يعتبر ذلك استحالة اكتشافها أثناء القيام بعمليات تدقيق الحسابات ويكتشف هذا الخطأ عند إجراء المراجعة المستندية ؛

***أخطاء الحذف الكلي:** ينتج عن سهو أو إسقاط إثبات طرف من طرفي المعادلة المحاسبية في دفاتر القيد الأولي ، أو أن تتم عمليات الإثبات للعملية بطريقة صحيحة ويحدث الإسقاط في عمليات الترحيل إلى دفاتر الأستاذ ؛

- ويؤثر الحذف على عدم توازن ميزان تدقيق الحسابات وبالتالي يكون اكتشاف الخطأ سهلا؛
- وقد لا يؤثر على التوازن إذا كان هناك أخطاء معوضة لعملية الإسقاط تتساوى أو تتعادل مع قيمة الخط؛
- ويكون اكتشاف الخطأ عن طريق فحص المستندات وإجراء المقارنات ووجود الدلائل التي تكشف هذه الأخطاء

ب–أخطاء الارتكابية: هي أخطاء تمس الجوانب الخاصة بالعمليات الحسابية ، أو نقل الأرقام من صفحة لأخرى أو ترحيلها / ترصيدها . وهذه الأخطاء قد تكون عمدية أو غير عمدية ، وإذا كانت أخطاء جزئية فإنها تؤثر على عمل ميزان تدقيق الحسابات ، ويمكن اكتشافها بتدقيق المستندات ، وفي حالة وجود أخطاء معوضة وعدم تأثر

[14]محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب " **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** " **الطبعة الأولى** ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،الأردن ، عمان ،ص41،42.

ميزان تدقيق الحسابات بها ، يمكننا اكتشافها أثناء مراحل عمليات تدقيق الحسابات من خلال فحص المستندات ، وإجراء المقارنات ، وإرسال المصادقات للعملاء ؛

ج-الأخطاء الفنية :(Errors of Principale)[15] : وهي الناتجة عن خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتعتبر هذه الأخطاء من الأنواع الأكثر خطورة بسبب تأثيرها على المركز المالي للمشروع مثلا : عدم تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها ومخصصات هبوط أسعار الصرف والعملات الأجنبية ، واكتشاف هذه الأخطاء يتطلب بذل العناية المهنية الكبيرة عند تدقيق المستندات ؛

3-الأخطاء المتكافئة أو المعوضة (compensating errors) هي الأخطاء التي تقع في قيم العمليات المالية خلال مراحل الدورة المحاسبية ، وهي الأخطاء المتكافئة مع بعضها بحيث أن الخطأ في بعضها يمحو أثر الخطأ في البعض الآخر أو يعوضه ، ولهذا لا يؤثر على ميزان المراجعة مما يصعب اكتشافها، وهي تتطلب عناية كبيرة وتدقيق مستندي حسابي دقيق، وعمل المصادقات وجمع القرائن وأدلة الإثبات؛

هـ-الأخطاء الكتابية: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل مبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب أخر مثل ترحيل مشتريات آجلة ، من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر . في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة ، وفي حالة ترحيل نفس المبلغ الى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلا بدلا من الجانب الدائن ، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث إن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه[16]؛

3-من ناحية تأثيرها على توازن ميزان المراجعة : يمكن أن نفرق بين نوعين من الأخطاء

أ -الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة

- أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الارتكابية إذا كانت جزئية ؛
- أخطاء تكشف عن نفسها ؛

[15] يوس، الأسدي، "**تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية** "،الاكاديمية العربية في الدنمارك ،أيلول 2008 ، ص،06 .

[16] غسان فلاح"المطارنة – **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية** »،الطبعة الاولى ، دار الميسرة للنشر، (2006) ،عمان،ص ،462 .

ب –الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة

- أخطاء الحذف الكلي ؛
- أخطاء ارتكابية إذا كانت كلية ؛
- أخطاء متكافئة ؛

ثالثا : الإطار النظري للغش

ماهية الغش : عرف الغش عدة تعاريف نظرا لتوسع نطاقه ، وبتعبير أشمل هو نوع من التحايل على القانون يعتمد على تصرف غير شرعي متعمد ، يعرف بعدة صفات وخصائص لتحقيق أهدافه ، ويعتمد في الوصول الى ذلك عدة طرق وأساليب ؛

تعريف الغش: تعددت تعاريف الغش واختلفت باختلاف وجهات نظر المنظمات والباحثين ، وفيما يلي عرض لعدة تعاريف للغش حسب جهات مختلفة[17]؛

1- تعريف الغش من المنظور القانوني: حيث عرف الغش من المنظور المدني على أنه " القيام بتصرفات ناتجة عن استعمال وسائل خداع معينة ، للحصول على مصالح مادية أو معنوية للتهرب من تنفيذ القانون، كما لم يعطي القانون التجاري تعريف واضح للغش ،حيث استعمل كلمة التدليس عوضها ، وعرفها في نص المادة 374 من القانون التجاري على انه "" يحدث التدليس في حالة إخفاء التاجر حساباته أو بدد أو اختلس كل أو بعض أصوله، أو أقر بمديونيتها بمبالغ ليست في ذمته سواء كان هذا في محرراته بأوراق رسمية أو تعهدات عرفية ،حيث يقصد بالغش من المنظور الجبائي بالتهرب الجبائي وهو " التخلص من الضريبة عن قصد ويتضمن وضعية التصريح الخاطئ بالضريبة، أو الخطأ العمدي الناتج في المستندات "؛

[17] مرجع سبق ذكره ، ص ،435 .

2-تعاريف الغش حسب تشريعات المنظمات والمعايير الدولية: حيث أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) علة أن الغش هو " فعل مقصود من قبل شخص أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين ، أو أطراف ثالثة والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية [18]، يتضح من التعريف أن الغش هو فعل مقصود وعن عمد، وهنالك نية القيام به ، وهو الذي يستهدف القوائم المالية ، حيث أن الأطراف القائمة به لا تقتصر على شخص واحد فقط ، بل تتعداه إلى أطراف أخرى داخلية سواء كانوا من الإدارة العليا بمعنى مسؤولين كبار في المؤسسة ، أو من قبل العاملين العاديين أو أطراف خارجة عن المؤسسة ؛

- ✓ كما عرف الغش من طرف المدققين الداخليين (IAA) على انه : " التصرفات غير القانونية من خلال التدليس الإخفاء أو انتهاك الثقة ، هذه التصرفات لا تعتمد على التهديد أو الضعف أو القوة المادية "؛

الغش :هو تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة ، أو لتضليل طرف آخر ، أو تحميله بما يزيد عن التزاماته ، أو الحصول على أصول وممتلكات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة ، أو الحصول على أصول وممتلكات المنشأة لاستخدامها في الأعمال الخاصة ، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي الشركة أو طرف ثالث [19]؛

ولوجود الغش في هذه الحالة ينبغي توافر عدة شروط هي:[20]

-توافر النية أو القصد لإخفاء بعض الحقائق، أو تعديلها لتحقيق منافع شخصية، أو لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية؛

-وجود فرصة وإمكانية لدى الشخص القائم بالغش بإخفاء ما يريد إخفاءه، خصوصا في حالة ضعف الأنظمة الداخلية المطبقة؛

---

[18] مولود ديدان ، **القانون التجاري** ، دار بلقيس للنشر

[19] عبد الله خالد أمين،**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية) ط3** ، دار وائل للنشر، عمان ،2004 .

[20] -جمعة احمد **لمدخل الحديث لتدقيق الحسابات ط1** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 .

-وجود شخص يعتمد على المعلومات المحاسبية غير الصحيحة، أو التي لا تظهر الحقائق الجوهرية والضرورية ؛

-حدوث الضرر بالشخص الذي قام بالاعتماد فعلا على تلك المعلومات المحاسبية غير الصحيحة ؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن الغش والخطأ يؤديان كلاهما إلى تحريف القوائم المالية ،والمعيار الذي يفرق بينهما هو القصد والتعمد ، ولكي تتحقق معايير التدقيق يجب أن تنجز مهمة التدقيق لتكشف التحريف الجوهري أو الحذف في القوائم المالية، وبالتالي ينبغي تصميم عملية التدقيق لتكشف الاثنين ؛

رابعا: مؤشرات وجود الغش

يلجأ المحاسب أو ماسك الدفاتر أحيانا إلى إخفاء الغش أو الخطأ، حيث قد يحاول المحاسب أحيانا أن يخفي جهله ، وعدم كفاءته بارتكاب خطأ عمدي، ولكن بحسن نية، كما في حالة المحاسب الذي يتلاعب في ميزان المراجعة بتغيير قيم بعض الحسابات حتى لا يظهر عجزه أمام إدارة الشركة ؛

كما قد يحاول البعض إخفاء اختلاس معين ، حتى لا ينكشف أمره فيقوم بالتلاعب في الحسابات ليضيف إلى جريمة الاختلاس جريمة أخرى[21]، وقد يحدث نتيجة لمحاولات المحاسبين أو الإدارة في الشركة لإخفاء حالات لإخفاء حالات الخطأ أو الغش ، بعض المؤشرات التي توحي بوجود مثل هذه الحالات التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند تخطيطه لعمله ، وتنفيذه لعملية التدقيق ، وقد أورد معيار التدقيق الدولي (240) بعض هذه المؤشرات وهي :

[21]الصبان محمد ، هلال عبد الله ،**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، 2000.

1-الاختلافات في السجلات المحاسبية: بما في ذلك ما يلي:

أ -معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة في وقت غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو سياسة الشركة؛

ب -أرصدة أو معاملات غير مدعمة أو غير مصرح بها؛

ج -تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية ؛

د -أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات ، بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم ؛

2-الأدلة المتعارضة أو الناقصة

أ -مستندات ناقصة ؛

ب -مستندات تبدو أنها تم إجراء تغيير فيها؛

ج -بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة ؛

د -تغييرات غير عادية في الميزانية العمومية، أو تغييرات في الاتجاهات أو نسب البيانات المالية والعلاقات بينها؛

هـ -شبكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة، في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع بيان مصرفي؛

و - مخزون أو أصول مالية ناقصة ذات أهمية كبيرة؛

3-**علاقات إشكالية أو غير عادية بين المدقق والإدارة:** بما في ذلك ما يلي

أ – منع الوصول إلى السجلات أو موظفين معينين أو العملاء الذين يمكن طلب الأدلة منهم؛

ب – ضغوط على الوقت غير مناسبة تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف؛

ج –تأخيرات غير عادية من قبل الشركة في تقديم المعلومات المطلوبة ؛

د –عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الإفصاحات في البيانات المالية ، لجعلها أكثر اكتمالا وقابلية للفهم ؛

هـ –عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب؛

4–البنود الأخرى: تشمل ما يلي[22]

أ –عدم رغبة الإدارة في السماح للمدقق بالاجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالرقابة ؛

ب –تغييرات متكررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناجمة عن تغييرات في الظروف ؛

ج – تسامح لانتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة ؛

بناء على هذه المؤشرات ، فان المدقق يقوم خلال تنفيذه لعملية التدقيق بفحص المستندات والحسابات، وطلب الكشوف من البنوك، وغير ذلك من الإجراءات التي من شأنها كشف حالات الخطأ والاختلاس والتلاعب ، وما يصاحبها من محاولات من قبل المحاسبين، أو إدارة المشروع للتغطية عليها أو إخفائها ؛

المطلب الثالث: معايير التدقيق (IAS240 ومعايير التدقيق الجزائري NAA)

تمهيد : يحدث الغش في كثير من الحقول وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى ميادين وحقول المعرفة، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات ، الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في

[22]-**Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements** (Includes Final IASS,IAPSS . ISRES and ISRSS as of December31 ,2006) 2007.

الشركات التي قاموا بمراجعتها، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة ، بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة ، وجاء معيار التدقيق الدولي رقم (240) المتعلق بالغش (International Standard on Auditing ISA N0240) ، ليضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والإرشادات اللازمة المتعلقة بمسؤولية المدقق عن الغش عند تدقيق البيانات المالية [23]، كما أولت الجزائر اهتماما كبيرا بهذه المعايير من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها ، لذلك قامت بدورها بإصدار معايير خاصة بها ، تناولت مهنة التدقيق وأصولها وتلاؤم بيئتها الاقتصادية ؛

أولا: معيار التدقيق الدولي (IAS240)

عند قيام المدقق بعملية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق ، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج التدقيق فان عليه مخاطر احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش أو الخطأ ؛

1-مفهوم ونشأة معايير المراجعة الدولية: تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة مفاهيم أساسية للمراجعة يسترشد بها المراجع في تقييم عمله ، للتأكد من أن مستوى أدائه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقى قبولا عاما بين الأعضاء ؛

أ- مفهوم معايير المراجعة الدولية

- **المعنى اللغوي :** هو عبارة عن نموذج متحقق أو متصور لما ينبغي أن يكون عليه الشيء ، يقال عاير بين المكيالين أي امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما ، وعاير المكيال والميزان أي امتحنه لمعرفة صحته [24]؛

- **المعنى الاصطلاحي :** عرفت على أنها نموذج أو مثال يوضح القواعد العامة لأداء عملية مراجعة الحسابات موضوع بواسطة المنظمات المهنية أو العرف المهني أو التشريع أو الاتفاق العام بين أعضاء المهنة ، كأساس

[23]**The Auditor ' s Responsibility to Consider Fraud in an Audit of financial state;ents IAS240 INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS International Auditing And Assurance Board** 2004 .

[24]محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ط1** ، دار الكنوز المعرفة العلمية ،الاردن 2009، ص، 264 .

لما يجب إتباعه ، وكمقياس مرشد لمدى كفاية الأداء بحيث يحدد الأهداف ويحدد أساليب تحقيقها ، وهي تمثل ما على المراجع إتباعه[25]؛

–ولقد عرفت معايير المراجعة على أنها قواعد عامة وأنماط يجب أن يحتذي بها المراجع ،عند أداء عمله ولا يجوز له مخالفتها [26]؛

– كما عرفت معايير المراجعة الدولية على أنها قواعد أساسية مرشدة للعمل ينبغي على مراجع الحسابات الالتزام بها ،عند قيامه بأداء عمله حيث تهتم المعايير بقياس دقة أداء أعمال المراجعة ، والأهداف التي يجب تحقيقها من عملية المراجعة [27] ؛

ب – نشأة معايير المراجعة الدولية : كانت المحاولات لوضع معايير موحدة دولية قد بدأت مع بداية القرن العشرين ، حيث عقد المؤتمر الأول في الولايات المتحدة الأمريكية عام1904، وتوالى عقد المؤتمرات الدولية منذ ذلك التاريخ ، لقد كان الدافع الأساسي لوضع معايير التدقيق هو الدعاوى المتزايدة التي كان يرفعها المتضررون على المراجعين، منذ أزمة الكساد العالمي خلال الثلاثينات من القرن العشرين ، ومنذ ذلك التاريخ بدأت الدراسات والأبحاث المختلفة في مجالات مهنة مراجعة الحسابات ، وتقديم الاقتراحات الخاصة بمعايير متفق عليها للأداء المهني ، وكان السبق في هذا المجال للجنة إجراءات مراجعة الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، فقد أصدرت في عام 1947 كتيب بعنوان توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة مراجعة الحسابات مغزاها العام المتفق عليه ومجالها ، وقد اعتمد أعضاء المجمع هذه المقترحات عام 1948 ومنذ ذلك التاريخ أصبح هناك معايير المراجعة متفق عليها [28] ؛

[25]مرجع سبق ذكره ص 265 .

[26]محمد الفيومي محمد وآخرون ، **دراسات متقدمة في المراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2005 .

[27]احمد محمد نور واخرون ، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات** ، الدار الجامعية ،مصر ، 2007 ، ص ، 216.

[28] مرجع سبق ذكره ، ص ، 260 .

ولقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت عام 1954 ، ضمن كتيب تحت عنوان "معايير المراجعة المتعارف عليه"[29] ، وفي 7 أكتوبر 1977 تم تأسيس اتحاد المحاسبين الدولي ، بموجب اتفاقية بين 63 منظمة محاسبية في 49 دولة[30] ؛

ج –أهمية وأهداف معايير المراجعة الدولية :من خلاله سنتطرق إلى الأهمية التي ترمي إليها معايير المراجعة الدولية وأهدافها وذلك فيما يلي :

–أهمية معايير المراجعة الدولية : لمعايير المراجعة الدولية فوائد عديدة بشرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارفا عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة ، لإزالة أي غموض من أذهانهم. وحتى تتحقق لهذه المعايير الفائدة المرجوة منها، فانه يلزم إعادة النظر فيها من حين لآخر وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ، ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى[31] ؛

ولقد حدد Moonitz سبعة عوائد محددة، يعتقد أنها تنبع من نشر معايير المراجعة الدولية ، ووضعها محل التطبيق والالتزام[32] ؛

*وجود مجموعة من معايير المراجعة الدولية ، والتي يكون هناك علم بضرورة تطبيقها ، سوف يعطي مستخدمي تقارير المراجعة الموجودين في البلدان ثقة مبررة برأي المراجع ، وعن طريق إضفاء الثقة في المصداقية على عمل المراجع الخارجي ، يتمكن المراجع من إضفاء مصداقية على القوائم المالية التي يقوم بإعداد تقرير عليها ؛

*إن المعايير الدولية للمراجعة توفر حوافز إضافية على تحسين وتوسيع مجموعة المعايير الدولية للمحاسبة ؛

*إن المعايير الدولية للمراجعة تساعد القراء والمستخدمين على القيام بمقارنات مالية دولية ، عن طريق إضافة جوانب القوة إلى المعايير الدولية للمحاسبة ؛

---

[29]خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية** ، ط2 ، دار وائل ، الاردن ، 2004 .

[30]نفس المرجع السابق ، ص 95 .

[31]حازم هاشم الالوسي ، **الطريق الى علم المراجعة والتدقيق الجزء الاول المراجعة نظريا ط1**، دار الكتب الوطنية ليبيا 2003

[32]أمين السيد أحمد لطفي ، **المراجعة الدولية وعمولة اسواق راس المال** ، الدار الجامعية مصر 2005 ، ص 280 ص 282

*وجود معايير دولية تساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات ، ولاسيما في المجالات والمناطق التي في طريقها للتطور والتنمية ؛

* إن المراجعة الفعلية والتي بالمصداقية تعتبر ضرورية في كافة المجالات ، والتي من خلالها يكون هناك فصل بين الإدارة(التي تنتج التقارير المالية) والأطراف الخارجية (التي تستخدم تلك التقارير) ، إن الحاجة لمثل تلك الفعالية والمصداقية تتعاظم في حالة الشركات المتعددة الجنسية ، حيث تكون الإدارة منفصلة عن الأطراف الخارجية ، كما أنها تتسم بكثير من الاختلافات سواء في ثقافة النظم الاقتصادية والسياسية والحدود الجغرافية ... الخ ، لذلك فان المعايير الدولية للمراجعة تعتبر من هذا الخصوص أكثر أهمية مقارنة بنظيرها في البيئة المحلية ؛

– **أهداف معايير المراجعة الدولية:** يمكن حصر بعض الأهداف المتوخاة من وضع معايير المراجعة الدولية وهذا حسب ما أورده Pascal Simons وذلك فيما يلي : [33]

*إن وجود مثل هذه المعايير يكون بمثابة المرشد العام للمراجع أثناء عمله ؛

*تكون مفيدة للجهات المختصة والمعنية في اي نزاع قد يعرض عليها فيما يخص تقصير أو إهمال المراجع ؛

* تعمل على تحديد الكيفية التي يتم بواسطتها ممارسة مهنة المراجعة ؛

* تحدد نوعية العمل الواجب القيام به من طرف المراجع ؛

*تحدد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص ؛

وكما يوجد أهداف أخرى لمعايير المراجعة الدولية وتتمثل فيما يلي: [34]

*أن تكون مرشدا للقضاء وذلك من خلال الحالات التي ينسب فيها التقصير أو الإهمال لأحد المراجعين؛

*أن تكون مرشدا ومعينا للقائمين بالتدريس والراغبين في دراسة مهنة مراجعة الحسابات ؛

* أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره ؛

[33]كمال زواق ، **المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد** ، شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3 -2010-

[34] مرجع سبق ذكره ، ص 267 .

* أن تكون أداة اتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات مراجعة الحسابات لمختلف الجهات ؛

* أن تكون وسيلة لتقييم الأداء المهني لمراجع الحسابات بعد القيام بعملية مراجعة الحسابات ؛

د- معيار التدقيق الدولي رقم (240): تم صدور المعيار الدولي رقم (240) عن الاتحاد الدولي بعنوان " الغش والخطأ " عام 1994 ، وفي عام 2002 تم إصدار المعيار الدولي رقم (240) مع تعديل العنوان ليصبح " مسؤولية المحاسب القانوني في مراعاة الغش والخطأ عند تدقيق القوائم المالية " ، مع بعض الاختلافات أهمها

* انه نص صراحة على أن مسؤولية المحاسب القانوني عن عملية التدقيق ، والتي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تتمثل في توفير ضمان معقول بخلو البيانات المالية إذا أخذت من أي تحريف مادي سواء كان حدوثه نتيجة لغش أو خطأ، كما انه تم توسيع مسؤولية الأطراف الذين تقع عليهم عملية الغش والخطأ وتم تعديل العنوان ليصبح " مسؤولية المحاسب القانوني في اعتبار الغش عند تدقيق البيانات المالية وذلك في عام 2004 حيث تم حذف مصطلح الخطأ ، والجدير بالذكر أن هذا المعيار لم يجري عليه أي تغيير أو تعديل يذكر فيما يتعلق بالمسؤولية عن اكتشاف الغش والخطأ منذ 2004 حتى 2008 [35]؛

هـ –ما جاء به معيار التدقيق الدولي رقم (240) : من خلال البحث في تفاصيل المعيار يستنتج الباحث النقاط الآتية :[36]

*حمل المعيار إدارة الشركة مسؤولية منع الغش والخطأ واكتشافهما ، حيث جاء في الفقرة (5) منه " إن مسؤولية الغش والخطأ واكتشافهما تقع على عاتق الإدارة ، من خلال مسؤوليتها عن تطبيق وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الكافية، حيث أن تطبيق هذه النظم تقلل من إمكانية حدوث الغش أو الخطأ "؛

*نص المعيار على عدم مسؤولية المحاسب القانوني عن منع الغش والخطأ ؛

*لم يرد فيه نصا صريحا بشأن مسؤولية المحاسب القانوني عن اكتشاف الغش والخطأ ، إلا انه اوجب عليه عند تخطيط وتنفيذ إجراءات القيام بما يلي :

[35] **الاتحاد الدولي للمحاسبين** ، 2005 .

[36] **الاتحاد الدولي للمحاسبين** ، 1998 .

– تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية ؛

– تصميم إجراءات تدقيق بالشكل الذي يمكن من خلاله الحصول على قناعة مناسبة بأن التحريفات الناتجة عن الغش والخطأ يمكن اكتشافها ؛

– الحصول على أدلة إثبات كافية على عدم حدوث أخطاء أو حالات غش مادية ، وفي حالة حدوثه فان تأثير الغش قد انعكس كما ينبغي على القوائم المالية ، أو أن الخطأ قد تم تصحيحه [37]؛

ثانيا: معايير التدقيق الجزائري: يوجد اهتمام متزايد في الوقت الحالي بمعايير التدقيق من حيث إصدارها وتفسيرها وتطويرها ، لذا قامت الجزائر بدورها بإصدار معايير خاصة بها ، تناولت مهنة التدقيق وأصولها وتلاءم بيئتها الاقتصادية ، بحيث تم إصدار هذه المعايير على ثلاث مراحل خلال السنتين 1969 و 2017 من طرف وزير المالية ؛

1- أسباب إصدار معايير التدقيق الجزائرية

قامت الدولة الجزائرية بإصدار معايير خاصة بها لعدة أسباب من بينها:

*توجه الجزائر نحو الاقتصاد الحر، وتوقيع اتفاقية الشراكة الأورو متوسطية لرغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والاندماج مع الاقتصاد العالمي في ضوء العولمة ، وفتح مجال أمام الاستثمار الأجنبي من خلال التوحيد المحاسبي ؛

*قيام الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها إصلاح النظام المحاسبي من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي المشتق من المعايير المحاسبية الدولية [38]؛

* ضعف دور الهياكل المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ، ودخول الأجانب لممارسة المهنة واطلاعهم على تفاصيل الاقتصاد الوطني ، بالإضافة إلى حاجة المهنة لمعايير تضبطها وتسيرها [39]؛

---

[37] **الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998** مرجع سبق ذكره

[38] بختة مفتاح ، حمزة مفتاح – **مداخلة بعنوان : اسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية**، ملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ،جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، يوم 07 افريل 2018 ، ص ، 779 .

* إصلاح مهنة التدقيق بعد التدهور الذي شهدته في عملية المراجعة لنقص كفاءة المحاسبين خاصة بعد تبني النظام المحاسبي وضعف نظم الرقابة الداخلية لبعض المؤسسات؛

*صدور القانون 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، وقررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة وتنظيم مهنة المحاسبة ، بإنشاء 3 منظمات مهنية المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة ، المصف الوطني للخبراء المحاسبين ، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ؛

* رغبة الجزائر في إصدار معايير تتوافق مع بيئة أعمالها ، ومستمدة من معايير التدقيق الدولية ، سعيا منها للتوافق الدولي ولتحسين مهنة التدقيق أيضا، باعتبار أن المعايير دليلا يسترشد به المدقق لتحسين جودة تقاريره؛

2- **أهمية معايير التدقيق الجزائرية** : نظرا لان معايير التدقيق الجزائرية مقتبسة من معايير المراجعة الدولية ، وبالإسقاط على الواقع الجزائري ، واعتمادا على ما حققته معايير التدقيق الدولية، يمكن أن يكون للمعايير الجزائرية نفس الأهمية التي اكتسبتها الدولية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي : [40]

-تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين ، وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل؛

-تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي ، والارتقاء بعمله ، والحكم على جودة أدائه ، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهمة التدقيق وتنفيذها؛

- تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية ، وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية؛

- تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية ، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها خاصة أن هذه الرغبات في تزايد مستمر؛

[39]زينب بوقابة مداخلة بعنوان : **متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية**، ملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ، جامعة احمد بوقرة ، بومرداس ، يوم 07 افريل 2018 ، ص ، 005.

[40]رزق ابو زيد الشحنة ، **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، ط1** ، دار وائل للنشر والتوزيع ،عمان ، الاردن ، 2015 .

– تجنب الإشكاليات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق أهداف عملية التدقيق ؛

– التحسين من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية ؛

3– المعيار الجزائري للتدقيق 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "

صدر بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 ، الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، سنتطرق إلى المعيار رقم 210 المتعلق بأحكام مهام التدقيق؛

أ– **مجال تطبيق المعيار وأهدافه وواجبات المدقق وفق هذا المعيار**

بالنسبة لهذا المعيار سنتطرق إلى شرح مجالات تطبيقه ، والأهداف وواجبات المدقق وفق هذا المعيار ؛

***مجال تطبيق المعيار وأهدافه [41]:** في منظور هذا المعيار فان المدقق يمكن أن يكون محافظ حسابات أو مدقق متعاقد ، وقد جاء ليعالج واجبات المدقق للاتفاق مع الكيان حول أحكام التدقيق ، والتي تخص كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذا المهام الملحقة ، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة ، كذلك يعالج واجبات المدقق ومسؤولياته وفقا للاتفاق المبرم مع الإدارة حول أحكام مهام التدقيق ، مع ضرورة تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المتمثلة في :

*أن يكون المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص المؤسسة ؛

*أن تعترف وتتحمل الإدارة مسؤوليتها فيما يخص الأعداد والعرض الصادق للكشوف المالية ؛

*ضرورة وضع نظام المراقبة الداخلية الفعال من قبل الإدارة ؛

*عدم وضع أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات من قبل ؛

[41]المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن **المعايير الجزائرية للتدقيق** ، الصادر عن وزير المالية

ويهدف المعيار إلى قبول المدقق متابعة مهمة التدقيق ضمن الشروط المتفق عليها، وفي رسالة المهمة وان يطلب من الكيان تأكيد الموافقة عليها، مع تدوين كل اختلاف يمكن حدوثه في ملف عمله؛

***واجبات المدقق وفق المعيار الجزائري للتدقيق 210**

– إذا توقع عدم قدرته على تقديم رأيه حول الكشوف المالية ، بافتراض عدم اجتماع الشروط المسبقة فانه يتوجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة ؛

– في حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة إلا إذا كان القانون يمنع ذلك؛

– المصادقة على رسالة المهمة الأولية المعدة من طرفه في السنة الأولى من المهمة، وذلك قبل الشروع في أعمال الفحص والمراقبة؛

– ان يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل ؛

المبحث الثاني: دراسات سابقة بالعربية والأجنبية وتحليلها

نظرا لأهمية التدقيق في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ، تطرق العديد من الباحثين لمدى مسؤولية مدقق الحسابات في الحد من الظاهرة ، وذلك باللغتين العربية والأجنبية وفيما يلي سيتم التطرق لبعض الدراسات السابقة التي أولت اهتماما بالغا للموضوع ؛

المطلب الأول: دراسات سابقة بالعربية

سيتم في هذا الجزء إلقاء الضوء على بعض الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة، حيث تم استعراضها من الأحدث إلى الأقدم من حيث تاريخ النشر

اولا : دراسة بهلولي نور الهدى بعنوان ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر – دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين – هدفت هذه الدراسة أساسا إلى تحديد اثر تبني معايير التدقيق المحاسبي بالجزائر ، وكذا الوصول إلى الأهداف التالية : [42]

- تحديد أهمية نطاق معايير التدقيق الدولية ؛
- الإحاطة بتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير التدقيق الدولية ؛
- تحديد مدى كفاية التشريعات الحالية في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر ؛
- التعرف على الإصلاحات التي يشهدها تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بعد صدور القانون 01/10 ؛
- تحديد مدى انسجام التشريعات الحالية المحلية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية ؛

[42] بهلولي نور الهدى ، **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ، دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين** ، اطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 1 – الجزائر ، 2017/2016 .

- تحديد مدى لجوء المدققين بالجزائر إلى معايير التدقيق الدولية ؛
- قياس أثر العمل بمعايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر؛
- محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية ؛
- قامت الباحثة بدراسة استقصائية من خلال تصميم استبيان موجه لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، تم استخدام برنامج SPSS22 وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- التجانس والترابط الموجود بين معايير التدقيق الدولية ومعايير المحاسبة الدولية لا يظهر فقط في نمط الإعداد وعرض المعيار فقط، بل هناك ارتباط عضوي بينهما؛
- توفر معايير التدقيق الدولية حافزا لتحسين وتطوير معايير المحاسبة الدولية ؛
- تتسم معايير التدقيق الدولية بالمرونة والموضوعية مما يجعلها تخدم مختلف الدول المتقدمة والنامية؛
- تهتم الإصلاحات التي تشهدها التشريعات التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر بالمعايير الدولية ؛
- التشريعات الحالية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر تنسجم مع معايير التدقيق الدولية ولا تختلف عنها؛
- لا يلجأ مدقق الحسابات في الجزائر إلى معايير التدقيق الدولية ؛
- يمكن للعمل بمعايير التدقيق الدولية أن يرفع من ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر الى المستوى الدولي ، حيث أن العمل بهذه المعايير من شانه أن:

*يعزز من المبادئ والمسؤوليات العامة لممارسة مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر ؛

*يمكن مدقق الحسابات بالجزائر من تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر الجوهرية ؛

*يسمح لمدقق الحسابات بالجزائر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة ؛

*يساعد مدقق الحسابات بالجزائر في عملية التدقيق في الحالات الخاصة؛

ثانيا : دراسة(ALrawashedh ; 2020)[43] بعنوان مسؤولية المدقق الخارجي تجاه كشف عدم الدقة والاحتيال في البيانات المالية : وجاءت هذه الدراسة بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين من قبل المجتمع المالي في العقدين الأخيرين من القرن العشرين ، بسبب الضرر المادي الناجم عن فشلهم في الكشف عن عدم الدقة والاحتيال والسلوك غير القانوني في البيانات المالية وحول الحسابات ، وعدم قدرة المنشاة على مواصلة عملها ، وإبداء رأي المراجعين في قوة وفعالية النظام والرقابة الداخلية للمنشاة موضوع المراجعة ، ومن ثم إثبات أن هذا النظام ضعيف وغير موثوق به ، وكذلك ظهور الغش والاحتيال في القوائم المالية والإجراءات غير المشروعة . فالمسؤول عن اكتشاف الخطأ والاحتيال والسلوك غير القانوني هو المدقق الخارجي أو إدارة الشركة ، التي يتعين عليها إنشاء نظام سليم للرقابة الداخلية ، وتطوير الأنظمة والإجراءات اللازمة لمنع واكتشاف مثل هذه الأخطاء والاحتيال غير المشروع ، ونظرا لارتباط أهمية مهنة التدقيق ارتباطا وثيقا بجودة الخدمات ، فهي تقدم للعملاء وجميع المستفيدين من خدمات المراجعة ، يجب على المدققين الالتزام بالجودة والأداء المهني المطلوبين منهم أثناء تنفيذ المهام الموكلة إليهم ، بما في ذلك الكشف عن عدم الدقة والاحتيال والمعاملات غير المشروعة ، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي غير مسؤول عن منع الأخطاء والاحتيال والأعمال غير القانونية ، ولكن يجب أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإكمال عملية التدقيق بشكل صحيح ، وكتابة التقرير النهائي ، كما يجب على المدقق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واكتشاف أوجه القصور في هذا النظام ، وإبلاغ إدارة المنظمة وفقا لرسالة أو تقرير مقدم إليها من الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين في توصيتها رقم 20 الصادرة عام 1977 ؛

ثالثا :(دراسة عراب وزيدان ، 2018) [44]بعنوان مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية : تهدف هذه الدراسة إلى توضيح

[43] **المجلة العربية للنشر العلمي – AJSP** - العدد اربعون ص 884 ص 885 تاريخ الاصدار : 2 شباط 2022 .

[44] **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية** ، بتاريخ : 09 جوان 2018 .

مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية ، وذلك للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية ، من خلال التعرف على مؤشرات وجود الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية بالإضافة إلى كيفية مواجهة المراجع الخارجي مخاطر وجود الغش والأخطاء الجوهرية ، وقد خلصت الدراسة إلى أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة ، والأخذ بعين الاعتبار عند تقييمه للمخاطر خصائص الإدارة ومدى ميلها للتلاعب والتحايل وظروف الصناعة التي ينتمي إليها المشروع ، والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي ، وأيضا انه لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره ، إلا إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بان تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية ، ولو انه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه ؛

رابعا : دراسة (مداح وسعيدي ، 2017) بعنوان مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية : تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية ، وهذا من وجهة نظر محافظي الحسابات ، والدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في إضفاء الثقة والمصداقية في مخرجات المؤسسات الاقتصادية ، وهذا من خلال إبداء الرأي الفني محايد حولها من خلال التأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المعمول بها والمقبولة وتعبيرها عن الوضعية المالية للمؤسسة ، وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج من بينها أن تقارير محافظ الحسابات تساهم بشكل كبير في الحد من الغش والخطأ ، إضافة إلى أن خبرة وكفاءة المراجع لها دور كبير في اكتشاف مختلف ممارسات الفساد المالي بصفة عامة والغش والخطأ بصفة خاصة ، بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وأيضا يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية المدنية والجزائية والتأديبية عن الأعمال التي تقوم بها المؤسسة [45]؛

[45] **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية** ، العدد 10 الجزء 3 .

خامسا : دراسة (سوياد ، 2016) بعنوان دور مدقق الحسابات الخارجي في اكتشاف التضليل في القوائم المالية والتقرير عنه [46] ، تهدف الدراسة إلى مساعدة كافة الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة من مهنيين وأكاديميين ، والجهات المنظمة للمهنة في التعرف على مدى إتباع الإجراءات الحديثة المتعلقة باكتشاف التضليل في التقارير المالية ، والإبلاغ عنه أثناء عملية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات في الجزائر ، لعل ذلك يساعد في وضع تعليمات مناسبة لتطبيقها ، وبالتالي زيادة الثقة بمهنة المراجعة وتطويرها ، وقد أظهرت النتائج أن مراجعي الحسابات في الجزائر يقومون بمناقشة مخاطر الغش مع فريق العمل ، ومن ثم تقدير مخاطر الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وفي حالة وجود علامات منبهة تشير إلى احتمال وجود حالات غش يقوم بتعديل خطة المراجعة ، واتباع المراجع لهذه الإجراءات الواردة من معايير المراجعة الدولية والمتعلقة بالغش ، على الرغم من أن الجزائر لا تتوفر على دليل شامل لكل المعايير وأيضا مراجعي الحسابات في الجزائر يتبعون بعض الإجراءات الحديثة الخاصة بالتقرير عن التضليل في القوائم المالية والإبلاغ عنه للإدارة والجهات المستفيدة ؛

[46] **مجلة الابحاث الاقتصادية** العدد 14 .

المطلب الثاني : دراسات سابقة بالأجنبية

تطرقت العديد من الدراسات الأجنبية إلى دراسة موضوع مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية نذكر منها مايلي:

اولا : دراسة (Dragomir واخرون ، 2020)بعنوان The scope and limitation of external audit in detectingfrauds in company'soperations[47] : كان الغرض من الدراسة التعرف على إمكانيات وحدود التدقيق الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في كل من صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك . ذكر الباحثون أنه على الرغم من كان الغرض من الدراسة التعرف على إمكانيات وحدود التدقيق الخارجي في الكشف عن عمليات الاحتيال في الشركات العاملة في كل من صربيا وكرواتيا ومقدونيا والبوسنة والهرسك . ذكر الباحثون أنه على الرغم من كون اكتشاف التلاعب ليس من أولويات المدققين الخارجيين عند تحليل عمليات الشركة ، فإن الإشارة إلى إمكانية حدوث بعض المخالفات للسلطات المختصة (ضريبية ، قضائية) هي مسؤولية رئيسية تقع على عاتقهم في عملية اكتشاف ومنع التلاعب في عمليات الشركة ، تم إجراء استبيان شمل 51 مدققا من الدول الأربع ، اظهر البحث انه في البلدان الأربعة واجه المدققون الخارجيون في كثير من الأحيان مخالفات مختلفة عند تحليل البيانات المالية التي أعدتها الشركات. وأشارت تحليلات الباحثين إلى أن مدققي حسابات جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى ، بينما فيما يتعلق بالتمثيل المتلاعب للمخزونات فلم يكن هناك فرق كبير بين جمهورية صربيا وجمهورية البوسنة والهرسك ؛

[47]Dimiitri jevic DJovkovic K B .and Milutinovic . S. The scope and limitation of external audit in detecting frauds in company'soperations .journal of finantcial Crime . (2020).

ثانيا : دراسة (Lajos واخرون ، 2016) The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting[48] : كان هدف الدراسة البحث في ادوار ومسؤوليات الأطراف المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في منع واكتشاف الاحتيال في الشركات الكرواتية ، بالإضافة إلى جمع معلومات حول أنواع المعاملات الأكثر عرضة للغش. تم إجراء استبيان ووزعت الاستمارات على مجموعة من المدققين الخارجيين ، حيث طلب منهم تقديم معلومات عن حالات الغش المألوفة لديهم ، وعدد المرات التي واجهوا فيها ظروفا تشير إلى إمكانية الاحتيال ، خلصت الدراسة إلى أن أكثر طرق الاحتيال استخداما هي المبالغة في تقدير الأصول، كما خلصت إلى ضرورة تحمل مختلف مسؤولياتهم في ضمان الحصول على معلومات مالية موثوقة بما في ذلك المدققين الخارجيين ؛

ثالثا : دراسة (Lawrence and byron .2013) بعنوان Auditorsresponsibility for frauddetection : new wineoldbottles : هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التطورات الحاصلة في مسؤولية مدققي الحسابات في الكشف عن الغش والتلاعب على مر السنين ، وكيف يتم تطوير معايير التدقيق وإصدار معايير إضافية تعزز ثقة الجمهور في المهنة ، بعد الإعلان على نطاق واسع من الغش والتلاعب وخلصت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات غير مسؤولين عن اكتشاف الغش وان فشلهم في اكتشاف الغش راجع إلى غياب المهارات والأهداف المهمة بين المدققين عند القيام بعمليات تدقيق القوائم المالية ، لذلك ينبغي أن تكون هناك برامج دائمة لتطوير وتأهيل المدققين ؛

رابعا : دراسة (Benita . Annukka .2013) بعنوان Perceived Importance of Red Flags AcrossFraud Types : هدفت هذه الدراسة لفحص ما إذا كان المدققين الخارجيين على دراية كافية

بوجود مؤشرات احتيال والتي تختلف اختلافا كبيرا عبر نوعيين وهما : التقارير المالية الاحتيالية ، واختلاس الأصول ، حيث تم جمع (471) استجابة صالحة باستخدام المسح على شبكة الانترنت ، وتشير النتائج الى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المجموعات المشاركة ، حيث تم العثور على اختلافات في الوسائل بين

[48]Lajos .z.Sanja . S.M .Ana .N. (2016)The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting . ProcediaEconomic and Finance .39.693-700

اختلاس الأصول والتقارير المالية الاحتيالية بالنسبة للمدققين الخارجيين ، كما أن حساسية نوع الاحتيال تؤثر على التخطيط المهني ، والإجراءات والتقنيات فيما يتعلق بمنع الغش والكشف والتحقيق عنه [49]؛

خامسا : دراسة (Harold . Roger .Laury2010) بعنوان Detection .Redress and Fraud Reporting by Auditors[50] هدفت هذه الدراسة لمدى امتثال المدققين لمعايير التدقيق في مواجهة الاحتيال ، كما هدفت أيضا إلى تقديم أدلة على دور مدققي الحسابات في معالجة الاحتيال ، ولغرض جمع بيانات عن دور مدققي الحسابات في حالات الاحتيال ، وقد توصلت تلك الدراسة إلى أن المدققين لا يمتثلون لبعض العناصر الهامة من معايير الاحتيال ، وأن هناك اختلافات كبيرة بين شركات التدقيق بشان الامتثال لمعايير التدقيق ذات الصلة ، بالإضافة إلى أن عمل المدققين في مواجهة الاحتيال في الشركات هو عرضي فقط ، وفي ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بأنه من الصعب على المدققين بناء الخبرات في مجال الكشف عن الغش ، لذا فإنهم بحاجة إلى برامج تدريبية محددة للمدققين لمساعدتهم على كشف الاحتيال ؛

سادسا : دراسة (Albrecht W .& Albrecht C .2008) بعنوان

International Fraud : A Management Perspective

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة طبيعة عملية الاحتيال ، وتم عرض الفضائح المالية التي حدثت في العقد الأخير من القرن الحادي والعشرين ، كما هدفت أيضا إلى دور مدققي الحسابات في الكشف عن عمليات الاحتيال ، وفيما إذا تم مسائلتهم عن أسباب عدم الكشف عن بيانات الاحتيال المالية . وقد فحصت هذه الدراسة المقاييس الأخيرة ، القوانين والبنود المعدلة ومن بينها (Sarbanes–Oxley) ، القوانين الحديثة الصادرة عن تأشيرات أسواق البورصات الأمريكية وفي النهاية تم مناقشة فيما إذا كانت القوانين والبنود سوف تؤثر في كيفية اكتشاف احتمالات حدوث عمليات مستقبلية ، وفي ضوء النتائج السابقة يستخلص الباحث بان الغش هو السرطان الذي يأكل إنتاجية المجتمع ، لأنه يقلل من الفعالية والكفاءة الاقتصادية ، ويخلق تكلفة عالية جدا للأفراد والشركات في جميع أنحاء العالم ، وللإجابة عن السؤال الرئيسي لماذا يحدث الاحتيال لابد من فهم أفضل عن ماهو السبب لحدوث الاحتيال ؛

[49]BenitaGulkvist .AnnikkaJokipii (2013)Perceived Importance of Red Flags AcrossFraud Types . Critical perspective on Accaunting volume 24.

[50]Harold Hassink . Roger Meuwissen .LauryBollen (2010)FraudDetection .Redress and Reporting by AuditorsManagerialAuditing Journal Volume .

المطلب الثالث: تعقيب على الدراسات

من خلال تناولنا لمجموعة من الدراسات السابقة ، نلاحظ أن معظمها ركزت على وجهات النظر بين المدققين الخارجيين وبين تصورات مستخدمي القوائم المالية ، من حيث دور المدقق الخارجي ومسؤولياته تجاه الكشف عن الأخطاء المحاسبية سواء العمدية أو غير العمدية منها ، فالمدقق يعتقد بعدم مسؤولياته في الكشف الكامل عن الأخطاء والغش ، بينما مستخدمي القوائم المالية تعتقد بأن المدقق الخارجي هو المسؤول الأول عن اكتشاف الغش والخطأ ، وانه يتوقع منه ضمانا بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية ؛

وما يميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات أنها ركزت عموما على تكوين نظرة عامة حول مسؤوليات المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية ، وموقفه من معالجة هذه الأخطاء إضافة إلى الأساليب المتبعة من قبله للقيام بعمله على أكمل وجه ، وذلك من خلال التعرف على آراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء بالإضافة إلى أساتذة الاختصاص؛

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا اليه في هذا الفصل ، اتضح ان المدقق الخارجي هو شخص او عدة اشخاص يقومون بمهنة التدقيق ، شرط توفر جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها ، والمتعلقة بشخص المدقق من تدريب ، كفاءة مهنية ، استقلالية ، وبذل العناية المهنية الكافية من اجل اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ، وذلك بالاعتماد على معايير التدقيق المتعارف عليها سواء كانت دولية بصفة خاصة معيار التدقيق الدولي (240) أو جزائرية بصفة خاصة المعيار (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية

تمهيد

من خلال هذا الفصل سنحاول فهم مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، والتي تؤثر بشكل كبير على مصداقية هذه القوائم المالية ، وعلى القرارات المتخذة من طرف مستخدميها، من خلال توضيح التزام المدقق الخارجي بمسؤولياته الثلاثة تجاه الغش في القوائم المالية، وذلك من خلال التقرب المباشر من المهنيين (محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى بعض المحاسبين في الشركات العمومية والخاصة) وأكاديميين (أساتذة مختصين في المراجعة والمحاسبة)، باستخدام الاستبيان الذي يمكن أن يكون هو الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات النظر بين الجانب النظري والدراسة الميدانية، وذلك من خلال المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل باختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتفسيرها ومقارنتها بالدراسات السابقة، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
- ✓ المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومقارنتها بالدراسات السابقة

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

يتناول هذا المبحث عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تم مراعاة في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص ذوو الاختصاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية والعلمية، وتتمثل العينة المختارة في مجتمع الدراسة فيما يلي:

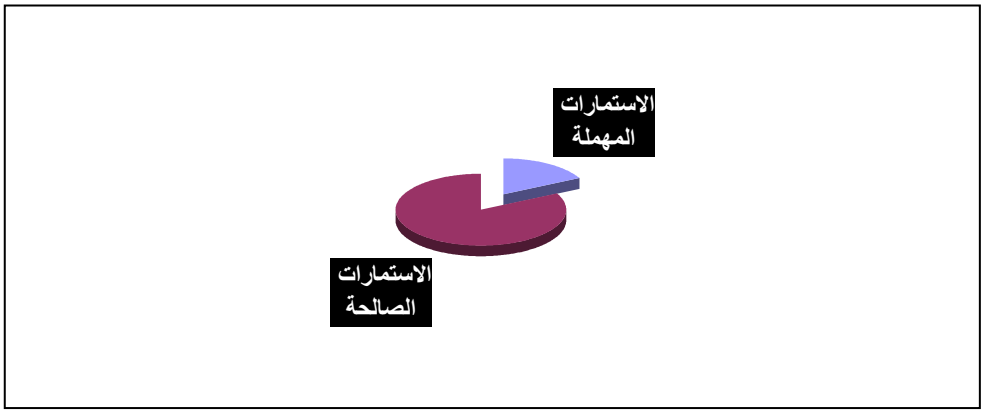
- عينة من محافظي الحسابات لمعرفة دور المدقق الخارجي تجاه الغش والأخطاء في القوائم المالية؛
- عينة من المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبيين؛
- عينة من محاسبي الشركات العمومية والخاصة؛
- عينة من الأساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص في المجال لتدعيم الدراسة ؛

اعتمدنا على التوزيع المباشر ، حيث تم توزيع 35 استمارة استبيان على المهنيين (محافظي حسابات ومحاسبين وخبراء محاسبيين) و05 أكاديميين (أساتذة جامعيين ذوو اختصاص)، بالإضافة إلى مراسلة آخرين عن طريق رسائل الكترونية (Email)، وبعد عملية الفرز والتبويب قررنا الإبقاء على 33 استمارة صالحة من مجموع الاستمارات، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات وهذا راجع إلى نقص في الإجابة أو عدم الاستلام.

الجدول رقم 01 : الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	الاستبيان	
	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة والمعلن عنها	40	%100
لاستمارات المهملة	07	%17.5
الاستمارات الصالحة	33	%82.5

الشكل رقم 01 : الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان



المطلب الثاني: بيانات الدراسة وأدوات جمعها

أولا: بيانات الدراسة

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية والثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

المصادر الأولية: وتتمثل في البيانات التي سيتم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية ، حيث تم الاعتماد بنسبة كبيرة على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة، وقد قسمت هذه الأسئلة إلى محورين حسب فرضيات الدراسة، ومن ثم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين وأساتذة مختصين في المجال بالإضافة إلى محاسبين في مؤسسات عمومية وخاصة؛

ثانيا: أدوات جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات على الاستبيان ، وقد صمم بطريقة مبسطة وسهلة وأسئلة واضحة، والملحق رقم 01 يوضح نموذج الاستبيان واعتمدنا في توزيعه على عدة قنوات هي:

- ✓ الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق المقابلات؛
- ✓ إيداع استمارات الاستبيان على مستوى مكاتب المحاسبين المعتمدين والخبراء ومحافظي الحسابات؛
- ✓ تسليم الاستبيان لبعض الأساتذة في الجامعة؛
- ✓ إرسال الاستبيان عن طريق الايميل الخاص بمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين وأساتذة في الاختصاص؛

ثالثا: محتوى الدراسة

احتوى الاستبيان على مقدمة لتقديم موضوع الدراسة، وتشجيعهم للمشاركة في الموضوع كما بينا أن جمع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط؛

- ✓ الجزء الأول: خاص بالخصائص الديمغرافية للعينة وهي مقسمة كما يلي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة والخبرة المهنية؛
- ✓ الجزء الثاني: تتعلق بفرضيات الدراسة وأسئلتها حيث قسم إلى محورين كما يلي:

- المحور الأول: يتضمن 8 أسئلة تتعلق بالفرضية الأولى وهي " **مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية** "
- المحور الثاني: يتضمن 20 سؤال تتعلق بالفرضية الثانية وهي " **مدى إدراك والتزام المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الدولي رقم 240 لاكتشاف الغش والأخطاء** "
- وقد تم إعداد الأسئلة على أساس ليكارت الخماسي والذي يحتمل خمس إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء العينة لفقرات الاستبيان ويسهل بالتالي ترميز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:
- الجدول رقم 02 : مقياس ليكارت الخماسي المعتمد في الدراسة (5 points likert scale)

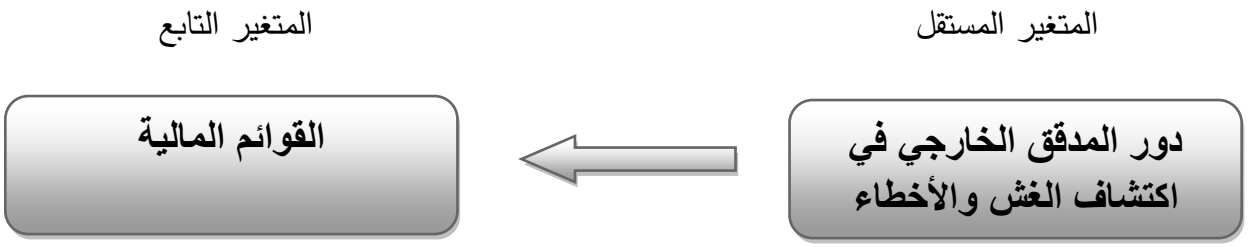
الرأي (التصنيف)	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5

- المصدر: إعداد الطلبة

- **متغيرات الدراسة :** تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:
- **أولا: المتغير المستقل: مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء**
- والتي يكون الإفصاح عنه للإدارة والجهات المختصة، وتحمل مسؤولياته القانونية للمدقق الخارجي إذا تغاضى عن اكتشاف الغش والأخطاء ، ولم يقم بأداء واجباته تجاه العميل ومستخدمي القوائم المالية؛

ثانيا: المتغير التابع: ويتمثل في القوائم المالية.

الشكل رقم 02 : متغيرات الدراسة



- **المطلب الثالث: الأدوات والإجراءات المتبعة**

نحاول في هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة في الاستبيان؛

أولا: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة

❖ **تحكيم الاستبيان :** قبل نشر الاستبيان تم عرضه على عملية تحكيم على الأستاذ المشرف، وهذا بغية التأكد من سلامة الاستبيان من مختلف الجوانب خاصة فيما يتعلق بـ:

*دقة وصياغة الأسئلة وصحة العبارات ؛

*توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية ؛

*التصميم والمنهجية ؛

وفي الأخير تم صياغة الاستبيان بالشكل النهائي ؛

ثانيا: البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على برنامج الجداول (Excel 2007) ، لمعالجة البيانات واستخدام برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss 22) ، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الاحصائية التي تتمثل فيما يلي:

- ✓ استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان ؛
- ✓ حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة المدروسة على أسئلة الدراسة ؛
- ✓ قياس الانحراف المعياري ؛

اختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام اختبار (One sample test) ؛

المبحث الثاني : نتائج الدراسة وتوصياتها

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الخصائص الديمغرافية والى عرض نتائج الإحصاء الوصفي ؛

المطلب الأول : الخصائص الديمغرافية

سوف يتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها ؛

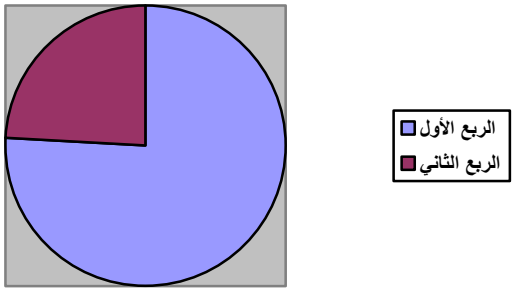
الفرع الأول : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

تتكون عينة الدراسة من 33 فردا منهم 25 ذكر 08 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس ، أن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث حيث بلغت 75.8 % في حين بلغت نسبة الإناث 24.2%

الجدول رقم (03) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	25	75.8
أنثى	8	24.2
المجموع	33	100

الشكل (03) التوزيع حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

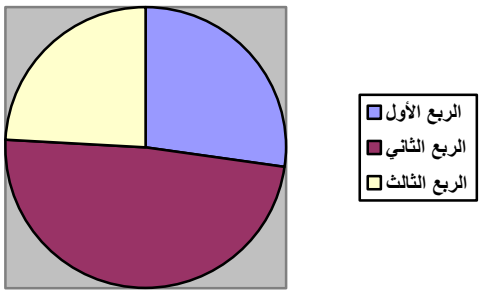
الفرع الثاني : توزيع أفراد العينة حسب العمر

من خلال الجدول الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر ، نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 35 سنة هو 9 أفراد أي بنسبة 27.3% ، بينما أفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم مابين 35 و45 سنة هو 16 فراد أي بنسبة 48.5% ، وعدد الأفراد الذين تفوق أعمارهم 45 سنة هو 8 افراد بنسبة 24.2% ؛

الجدول رقم (04) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	9	27.3
35 الى 45 سنة	16	48.5
أكبر من 45 سنة	8	24.2
المجموع	33	100

الشكل (04) التوزيع حسب العمر



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

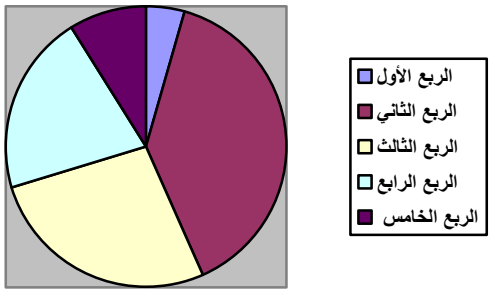
المحور الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

من خلال الجدول الخاص بالمستوى التعليمي لعينة الدراسة وحسب متغير المؤهل العلمي ، نلاحظ أن المتحصلون على شهادة ليسانس بلغ عددهم فرد واحد (01) بنسبة 4.5% اما الماستر فبلغ عددهم 13 افراد بنسبة 39.4% ، بينما الماجستير بلغ عددهم 9 افراد بنسبة 27.3% والدكتوراه 7 اشخاص بنسبة 21.2% واخيرا الشهادات الاخرى بلغ عدد الافراد 3 افراد بنسبة 13.6% ؛

الجدول رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	**01**	**4.5**
ماستر	**13**	**39.4**
ماجستير	**9**	**27.3**
دكتوراه	**7**	**21.2**
شهادة أخرى	**3**	**9.1**
المجموع	**33**	**100**

الشكل (05) التوزيع حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

المحور الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

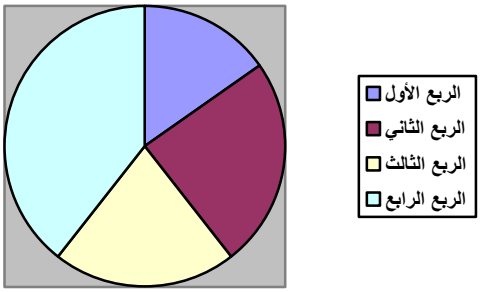
من خلال الجدول والخاص بالوظيفة لعينة الدراسة وحسب متغير الوظيفة ، نلاحظ أن لدينا 5 خبير محاسبي 15.2% أما محافظ الحسابات 8 أفراد بنسبة 24.2 % أما فيما يتعلق بالمحاسبين المعتمدين فبلغ عددهم 7 بنسبة 21.2 % وأخيرا وظائف أخرى 13 أفراد بنسبة 39.4 %؛

الجدول رقم (06) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسب	5	15.2
محافظ حسابات	8	24.2
محاسب معتمد	7	21.2
وظيفة أخرى	13	39.4
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss

الشكل (06) التوزيع حسب الوظيفة



المحور الخامس : توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

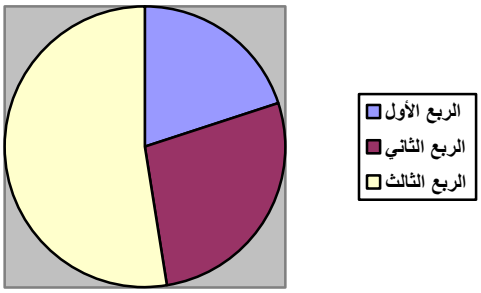
يتضح من الجدول السابق أن 57.6 % من أفراد العينة خبرتهم أكبر من 10 سنوات، بينما 30.3% هي نسبة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات، و22.1 % خبرتهم أقل من 5 سنوات، مما يعطي انطباع بأن أغلب أفراد العينة لهم خبرة كبيرة في ميدان المحاسبة ، وبالتالي إطلاع أكبر على خبايا مهنة التدقيق؛

الجدول رقم (07) : توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
05 سنوات فأقل	2	22.1
من 05 إلى 10 سنوات	7	30.3
أكثر من 10 سنوات	13	57.6
المجموع	33	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

الشكل (07) التوزيع حسب سنوات الخبرة



المطلب الثاني : نتائج اختبارات الاستبيان

1.2. المحور الأول: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية

يوضح الجدول السابق أن جميع مجالات الاستبانة مرتبطة ارتباطاً ذو دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للمحور، فقد تبين أن معامل الارتباط لفقرات المحور محصورة بين 0.32 و0.84 ، وهذا يعنى أن معامل الارتباط قوى بين المجالات والدرجة الكلية، حيث إن جميع الأقسام لها معامل صدق عند مستوى معنوية 0.05 باستثناء الفقرة رقم 01؛

الجدول رقم08 : نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الاول

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	0.32	0.069
02	إذا تم اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية يعد المدقق الخارجي مقصرا في القيام بواجباته	0.53	0.001
03	يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها الشركة محل التدقيق	0.63	0.000
04	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق الاستمرار في النشاط	0.52	0.002
05	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد المسؤول عليهم في عملية التدقيق	0.63	0.000
06	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت	0.84	0.000
07	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا تجاه المساهمين ومستخدمي القوائم المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله	0.73	0.000
08	تعد إدارة المنشأة مسؤولة عن الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.52	0.000

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

المحـــور الثـــاني: مـــدى إدراك المـــدقق الخـــارجي لمعيـــار التـــدقيق الـــدولي (240) لاكتشـــاف الغـــش والأخطاء في القوائم المالية.

يوضح الجدول السابق أن جميع مجالات الاستبانة مرتبطة ارتباطاً ذو دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للاستبانة ، فقد تبين أن معامل الارتباط لفقرات الاستبانة محصورة بين 0.22 و0.84 ، وهذا يعنى أن معامل الارتباط قوى بين المجالات والدرجة الكلية ، حيث إن جميع الأقسام لها معامل صدق عند مستوى معنوية 0.05 باستثناء الفقرات رقم 01، 04، 05؛

الجدول رقم09 : نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الثاني

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تنظيم جلسات بين أعضاء فريق العملية لمناقشة وفهم احتمال التحريفات المادية للقوائم المالية الناتجة عن الغش والخطأ	0.22	0.20
02	تدقيق التقديرات المحاسبية التي قد ينتج عنها تحريفات مادية	0.39	0.052
03	تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية	0.67	0.00
04	الزيارة المفاجئة لمواقع تابعة للوحدة الخاضعة للتدقيق لجرد بعض الأصول القابلة للاختلاس مثل النقدية والمخزون	0.22-	0.201
05	الاتصال والمناقشة مع المدققين الذين يقومون بتدقيق حسابات شركة تابعة أو ذات علاقة بالشركة للتعرف على	0.30	0.080
06	الاجتماع بإدارة التدقيق الداخلي وبلجنة التدقيق في حالة وجودها	0.76	0.00
07	القيام بمراجعة محاضر واجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	0.78	0.00
08	القيام بالتدقيق التفصيلي (الشامل) للحسابات ذات المخاطر المشتركة	0.62	0.001
09	الاستفسار من محامي الشركة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها	0.84	0.00
10	الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه	0.52	0.002
11	إجراء اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من ناحية تصميمها أو تطبيقها	0.73	0.00
12	الحصول على مصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الشركة مثل الموردين والعملاء والبنوك	0.59	0.000
13	استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق	0.68	0.000
14	القيام بتدقيق تفصيلي لقيود التسوية التي تتم في الربع الأخير من السنة أو	0.66	0.000

	خلال السنة		
15	تحديد أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند أدلة الإجراءات التحليلية	0.74	0.00
16	التركيز على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق	0.70	0.00
17	الاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي تتطلب ذلك	0.60	0.000
18	تقييم المعلومات التي قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش	0.42	0.051
19	جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي يجريها مع عملائها مثل شروط الدفع والتسليم وحق رد البضاعة	0.69	0.00
20	اكتشاف المدقق الخارجي للاحتيال يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق	0.41	0.018

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

المحور الثالث : لأقسام الاستبانة

يوضح الجدول السابق أن جميع مجالات الاستبانة مرتبطة ارتباطاً ذو دلالة إحصائية مع الدرجة الكلية للاستبانة، فقد تبين أن معامل الارتباط لفقرات الاستبانة محصورة بين 0.79و 0.94 ، وهذا يعنى أن معامل الارتباط قوى بين المجالات والدرجة الكلية، حيث أن جميع الأقسام لها معامل صدق عند مستوى معنوية 0.05 ؛

الجدول رقم 10 : نتائج اختبار صدق الاتساق لأقسام الاستبانة

المحور	**البيان**	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.79	0.00
02	مدى إدراك المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الدولي (240) لاكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.94	0.00

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

المحور الرابع : اختبار ثبات الاستبيان

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات لفقرات الاستبانة مرتفعة ، حيث أن جميع قيم معامل الفا كرونباخ بين كل مجال من مجالات الاستبانة والفقرات التي تنتمي لكل مجال قوية، وهذا يدلل على أن فقرات المجال مرتبطة ارتباطاً قوياً مع المجال التي تنتمي إليه؛

الجدول رقم 11 : نتائج اختبار الثبات للمحور الاول

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل Alpha Cronbach,s
01	مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.75
02	مدى إدراك المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الدولي (240) لاكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.86
الكلي		0.88

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

المحور الخامس : اختبار اعتدال التوزيع

يتضح من الجدول السابق أن مستوى معنوية 0.016 وهي قيمة أصغر من 0.05 وعلية البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي؛

الجدول رقم 12 : نتائج اختبار *Kolmogorov-smirnov*

البيان	قيمة Z	مستوى الدلالة
جميع فقرات استمارة الاستبيان	**0.171**	**0.016**

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

1. اختبار فرضيات الدراسة

***نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات محاور الدراسة**

. نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الاول

الجدول 13 : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

رقم الفقرة	التكرار	اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة					المجموع
	النسبة ٪	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة رقم 1	التكرار	0	0	0	10	23	33
	النسبة٪	0	0	0	30.3	69.7	100
الفقرة رقم 2	التكرار	1	7	2	19	4	33
	النسبة٪	3	21.2	6.1	57.6	12.1	100
الفقرة رقم 3	التكرار	0	3	1	21	8	33
	النسبة٪	0	9.1	3	63.6	24.2	100
الفقرة رقم 4	التكرار	0	5	1	18	9	33
	النسبة٪	0	15.2	3	54.5	27.3	100
الفقرة رقم 5	التكرار	0	3	4	20	6	33
	النسبة٪	0	15.2	12.1	60.6	18.2	100
الفقرة رقم 6	التكرار	5	20	2	2	4	33
	النسبة٪	15.2	60.6	6.1	6.1	12.1	100
الفقرة رقم 7	التكرار	5	18	1	5	4	33
	النسبة٪	15.2	54.5	3	15.2	12.1	100
الفقرة رقم 8	التكرار	0	3	0	25	5	33
	النسبة٪	00	9.1	00	75.8	15.2	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

2.1.3. نتائج إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني

الجدول 14 : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الثاني

رقم الفقرة	التكرار	اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة					المجموع
	النسبة ٪	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة رقم 1	التكرار	0	0	2	23	8	33
	النسبة٪	00	00	6.1	69.7	24.2	100
الفقرة رقم 2	التكرار	0	0	2	25	6	33
	النسبة٪	00	00	6.1	75.8	18.2	33
الفقرة رقم 3	التكرار	0	4	1	26	2	33
	النسبة٪	00	12.1	3	78.8	6.1	100
الفقرة رقم 4	التكرار	2	3	13	7	8	33
	النسبة٪	6.1	9.1	39.4	21.2	24.2	100
الفقرة رقم 5	التكرار	1	2	1	24	5	33
	النسبة٪	3	6.1	3	72.7	15.2	100
الفقرة رقم 6	التكرار	0	1	5	19	8	33
	النسبة٪	0	3	15.2	57.6	24.2	100
الفقرة رقم 7	التكرار	0	1	1	17	14	33
	النسبة٪	00	3	3	51.5	42.4	100
الفقرة رقم 8	التكرار	0	1	0	14	18	33
	النسبة٪	00	3	00	42.4	54.5	100
الفقرة رقم 9	التكرار	0	2	9	17	5	33
	النسبة٪	00	6.1	27.3	51.5	15.2	100
الفقرة رقم 10	التكرار	0	2	2	9	20	33
	النسبة٪	00	6.1	6.1	27.3	60.6	100
الفقرة رقم 11	التكرار	0	5	1	10	17	33
	النسبة٪	00	15.2	3	30.3	51.5	100
الفقرة رقم	التكرار	1	2	3	8	19	33

12	النسبة٪	3	6.1	9.1	24.2	57.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	2	10	19	33
13	النسبة٪	00	6.1	6.1	30.3	57.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	0	11	21	33
14	النسبة٪	00	3	00	33.3	63.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	5	20	6	33
15	النسبة٪	00	6.1	15.2	60.6	18.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	3	4	23	3	33
16	النسبة٪	00	9.1	12.1	69.7	9.1	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	2	25	5	33
17	النسبة٪	00	3	6.1	75.8	15.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	0	24	8	33
18	النسبة٪	00	3	00	72.7	24.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	2	25	5	33
19	النسبة٪	00	3	6.1	75.8	15.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	4	00	21	8	33
20	النسبة٪	00	12.1	00	63.6	24.2	100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

. نتائج التأكد من فرضيات الدراسة

حساب المدى: المدى = 5 −1 = 4

حساب طول الفئة على النحو التالي: طول الفئة = 4 /5 = 0,8

الجدول رقم 15 : الفئات الخاصة بدرجات الموافقة طبقا لسلم لكارت

درجة الموافقة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الفئة	[1 ـ 1,8[	[1,8 ـ 2,6[	[2,6 ـ 3,4[	[3,4 ـ 4,2[	[4,2 ـ 5]

ومن أجل اختبار الفرضيات، سيتم الاعتماد على تحليل نتائج هذا المحور من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One sample T-Test) لتحليل فقرات تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على مضمونها إذا كانت:

- قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T
- مستوى الدلالة أقل من 0.05؛
- الوزن النسبي أكبر من 6٪.

وتكـون الفقـرات سـلبية بمعنـى أن أفـراد عيينـات لا يوافقـون علـى محتواهـا وذلـك إذا كانـت النتـائج علـى النحو التالي:

- قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي (2.0141)؛
- مستوى الدلالة أقل من 0.05؛
- الوزن النسبي أقل من 6٪.

. اختبار الفرضية المرتبطة بالمحور الأول

الجدول 16 : تحليل نتائج المحور الاول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
رقم 1	4.70	0.46	94	36.29	0.000	**موافق**
رقم 2	3.55	1.06	71			**موافق**
رقم 3	4.03	0.81	80.6			**موافق**
رقم 4	3.94	0.96	78.8			**موافق**
رقم 5	3.88	0.82	77.6			**موافق**
رقم 6	2.39	1.19	47.8			**محايد**
رقم 7	2.55	1.27	51			**غير موافق**
رقم 8	3.97	0.72	79.4			**موافق**
جميع الفقرات	**3.62**	**0.26**	**72.4**			**موافق**

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

من خلال الجدول يتضح لنا أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات هو 3.62 والانحراف المعياري 0.26 ووزن نسبي 72.4%وبعد حساب T عند مستوى الدلالة 0.05 = α وجدناها 36.29 وبالمقارنة مع T الجدولية التي تساوي 2.36 ، نجد ان المحسوبة أكبر من الجدولية و عليه نجد أنها ذات دلالة احصائية

وبالتالي الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على مضمونها و هو ما يؤكده الاتجاه العام لإجابات هذا المحور و الذي كان موافق؛

. اختبار الفرضية المرتبطة بالمحور الثاني

من خلال الجدول يتضح لنا أن المتوسط الحسابي لجميع الفقرات هو 4.09 و الانحراف المعياري 18.0 والانحراف المعياري 18.00 ووزن نسبي 72.4 % وبعد حساب T عند مستوى الدلالة 0.05 = α وجدناها 56.35 وبالمقارنة مع T الجدولية التي تساوي 2.93 ، نجد ان المحسوبة أكبر من الجدولية و عليه نجد أنها ذات دلالة احصائية ، وبالتالي الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على مضمونها و هو ما يؤكده الاتجاه العام لإجابات هذا المحور و الذي كان موافق؛

الجدول 17 : تحليل نتائج المحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
رقم 1	4.18	0.52	83.6	56.35	0.000	**موافق**
رقم 2	4.12	0.48	82.4			**موافق**
رقم 3	3.79	0.74	75.8			**موافق**
رقم 4	3.48	1.14	69.6			**موافق**
رقم 5	3.91	0.84	78.2			**موافق**
رقم 6	4.03	0.72	80.6			**موافق**
رقم 7	4.33	0.69	86.6			**موافق**
رقم 8	4.48	0.66	89.6			**موافق بشدة**
رقم 9	3.76	0.79	75.2			**موافق**
رقم 10	4.42	0.86	88.4			**موافق بشدة**
رقم 11	4.18	1.07	83.6			**موافق**
رقم 12	4.27	1.06	85.4			**موافق بشدة**
رقم 13	4.39	0.86	87.7			**موافق بشدة**
رقم 14	4.58	0.66	91.6			**موافق بشدة**
رقم 15	3.91	0.76	78.2			**موافق**
رقم 16	3.79	0.74	75.8			**موافق**
رقم 17	4.03	0.585	80.6			**موافق**
رقم 18	4.18	0.584	83.6			**موافق**
رقم 19	4.03	0.585	80.6			**موافق**

رقم 20	4.00	0.86	80			**موافق**
جميع الفقرات	**4.09**	**0.18**	**81.8**			**موافق**

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على مخرجات spss.

الخلاصة

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع ، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عنه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة أكاديميين ومختصين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم ، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي ، والمتمثلة في المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري ، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 22، تم التوصل إلى جملة من النتائج التي ساهمت بشكل كبير في مدى أهمية معايير المراجعة الدولية بالنسبة للمهنيين ومن أهمها:

*باعتبار معايير المراجعة الدولية الحل الأمثل لتحسين واقع ممارسة المهنة في الجزائر ؛

*تعمل معايير المراجعة الدولية في رفع أداء العمل المهني ، وذلك من خلال تطبيق هاته المعايير ولو بشكل جزئي

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول إلى أي مدى تصل مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ، ومن اجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى ؛

- **اختبار الفرضيات:** من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- **الفرضية الأولى:** يلتزم المدقق الخارجي باكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية وفق ما قدم له من وثائق واثباتات حول المؤسسة محل التدقيق ؛

- **الفرضية الثانية:** يسعى المدقق الخارجي الى تعزيز دوره في اكتشاف الغش والاخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية من خلال ادراكه والتزامه بالمعايير الدولية والوطنية ومحاولة فهمه لها ؛

- **نتائج الدراسة**

بعد ما تم عرضه من الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن ذكر نتائج البحث كما يلي:

- **الجانب النظري**

✓ إن التدقيق هو عملية فحص للقوائم المالية قصد اكتشاف الغش والأخطاء؛

✓ المدقق الخارجي هو شخص أو مجموعة من الأشخاص يقومون بمهنة التدقيق لإبداء رأي محايد والمصادقة على شرعية وقانونية هذه القوائم وفقا للمبادئ المحاسبية العامة والأحكام التشريعية المعمول بها؛

✓ إن معايير المراجعة الدولية عبارة عن قواعد وأنماط يجب على المدقق أن يحتذي بها، ويتم تطبيقها عند فحص القوائم المالية والهدف الأساسي من إصدارها إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات؛

- **الجانب التطبيقي**

- ✓ يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية وفق ما يقدم له من وثائق واثباتات من طرف المؤسسة ، كما يعتبر مقصرا في واجباته في حالة عدم اكتشافه للغش والاخطاء ويتحمل مسؤولية التصرفات التي يقوم بها الافراد الواقعين تحت مسؤوليته ؛
- ✓ يلتزم المدققون الخارجيون في عملهم بالمعايير الدولية للمراجعة، والتي من أهمها معيار التدقيق الدولي (240) والمعيار الجزائري (210) من اجل اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية ؛

توصيات الدراسة

- ✓ ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة ؛
- ✓ الاستفادة من الاجتهادات المهنية الصادرة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجال المحاسبة والتدقيق والتي تصدر في شكل معايير ؛
- ✓ تكوين المحاسبين والمدققين تكوينا ميدانيا من خلال التفعيل والتواصل بين المهنيين والهيئات المنظمة للمهنة ؛

آفاق الدراسة

- ✓ التدقيق في الجزائر على اثر تطبيق معايير التدقيق الدولية والوطنية؛
- ✓ مواكبة معايير التدقيق الجزائرية للمعايير الدولية للمراجعة ؛

المراجع باللغة العربية

أولا : الكتب

1. رزق ابو زيد الشحنة ، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ،2015

2 .غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية ، دار المسيرة للنضر والتوزيع والطباعة ط1 الاردن، 2006

3.محمد السيد سرايا ، اصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2007

4. علي عبد القادر. تدقيق الحسابات في ضوء المعاييرالدولية نظرية وتطبيق الطبعة الثانية . عمان . 2009

5.الصحن عبد الفتاح ، تصحيح الاخطاء ، اصول المراجعة الداخلية والخارجية ، مؤسسة شباب الجامعة للنشر ، جامعة الاسكندرية

6.عبد الله خالد امين ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن

7.محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، الطبعة الاولى ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع الاردن ، عمان

8.يوسف الاسدي ، تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، الاكاديمية العربية في الدنمارك ، ايلول ، 2008

9.نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة العمليات المالية ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ، عمان ، 2009

10.مولود ديدان ، القانون التجاري ، دار بلقيس للنشر

11.جمعة احمد ، المخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع

12.الصبان محمد وهلال عبد الله ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الإسكندرية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع

ثانيا : الرسائل الجامعية

1.عاهد عبد سرحان ، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى شركات المساهمة في فلسطين ، متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، قسم المحاسبية والتمويل ، كلية التجارية الجامعة الإسلامية ، غزة لمادة الدراسات العليا فلسطين 2007

2.كمال زواق ، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد ، شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، 2010

3.بهلولي نور الهدى ، أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر ، دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء ، اطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق جامعة فرحات عباس سطيف1 ، الجزائر، 2017/2016

ثالثا : المجلات والملتقيات العلمية

1. مجلة تنمية الرافدين ، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الاخطاء والغش بالتقارير المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ، العدد 2002/69

2. الملتقى العلمي الوطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية ، مداخلة بعنوان، اسقاط معايير المراجعة الجزائرية على نظيرتها الدولية ، بومرداس ، 2018

3.المجلة العربية للنشر العلمي ، العدد اربعون ، 2022

4.مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، 2018

5.مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد 10 الجزء 3

6.مجلة الابحاث الاقتصادية العدد 14

رابعا : التشريعات القانونية

1.الاتحاد الدولي للمحاسبين 2005/1998

2.المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

المراجع باللغة الأجنبية

[1]–Defiles .P . L. Jaenicke ,H . O'REILLY .V .& Hirsch , M.B.(1990) , Due Professional Care **, Montgomery's Auditing** , (Eleventh Edition) , PP56–57

2 –william C . Boynton.&walterG .Kell , (1996) , **Auditors legal liability Towards Clients , Modern Auditing** , Sixth Edition , P 110

3– Boynton. w.c, johanson, R.N&Kell,(2006) . **Modern Auditing**, (7th ed) New York: John Wiley& Sons, Inc– 1–

4–**Handbook of International Auditing**, Assurance and Ethics Pronouncements (Includes Final IASS, IAPSS. ISRES and ISRSS as of December31 ,2006) 2007.

5– **The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an qudit of financial statements IAS240,** international federation of accountants,International Auditing qndAssurqnce Board 2004

أولا : استمارة الاستبيان

I. البيانات الوصفية العامة

الرجاء وضع إشارة (X) أمام المكان المناسب :

1- الجنس : ذكر ☐ انثى ☐

2- العمر : اقل من 35 سنة ☐ من 35 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

3- المؤهل العلمي : ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة أخرى ☐

اذكرها .....

4- الوظيفة : خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ وظيفة أخرى ☐

اذكرها .....

5- الخبرة المهنية : اقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

II. محاور الدراسة :

يرجى وضع إشارة (X) في المكان الذي تراه مناسبا :

المحور الأول : مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

التسلسل	الفقـــــرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية					
2	إذا تم اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية يعد مدقق الحسابات مقصرا في القيام بواجباته					
3	يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم					

	بها الشركة محل التدقيق					
4	يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط					
5	يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد المسؤول عليهم في عملية التدقيق					
6	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولا تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله					
7	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولا اتجاه المساهمين ومستخدمي القوائم المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله					
8	تعد إدارة المنشاة مسؤولة عن الغش والأخطاء في القوائم المالية					

المحور الثاني : مدى إدراك مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي رقم (240) لاكتشاف الغش والخطأ

التسلسل	الفقـــــرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تنظيم جلسات بين أعضاء فريق العملية لمناقشة وفهم احتمال التحريفات المادية للقوائم المالية الناتجة عن الغش والخطأ					
02	تدقيق التقديرات المحاسبية التي قد ينتج عنها تحريفات مادية					
03	تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات					

	جوهرية					
04	الزيارة المفاجئة لمواقع تابعة للوحدة الخاضعة للتدقيق لجرد بعض الأصول القابلة للاختلاس مثل النقدية والمخزون					
05	الاتصال والمناقشة مع المدققين الذين يقومون بتدقيق حسابات شركة تابعة أو ذات علاقة بالشركة للتعرف على مخاطر التحريفات المادية بسبب الصفقات المتبادلة فيما بينهم					
06	الاجتماع بإدارة التدقيق الداخلي وبلجنة التدقيق في حالة وجودها					
07	القيام بمراجعة محاضر واجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق					
08	القيام بالتدقيق التفصيلي (الشامل) للحسابات ذات المخاطر المرتفعة					
09	الاستفسار من محامي الشركة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها					
10	الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه					
11	إجراء اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من ناحية تصميمها وتطبيقها					
12	الحصول على مصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الشركة مثل الموردين والعملاء والبنوك					
13	استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق					
14	القيام بتدقيق تفصيلي لقيود التسوية التي تتم في الربع الأخير من السنة أو خلا ل السنة					
15	تحديد أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند أدلة الإجراءات التحليلية					

16	التركيز على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق					
17	الاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي تتطلب ذلك					
18	تقييم المعلومات التي قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش					
19	جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي يجريها مع عملائها مثل شروط الدفع والتسليم وحق رد البضاعة					
20	اكتشاف مدقق الحسابات للاحتيال يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق					

ثانيا : مخرجات نظام SPSS

1.2. المحـور الأول: مـدى مسـؤولية المـدقق الخـارجي فـي اكتشـاف الغـش والأخطـاء فـي القـوائم المالية

الجدول رقم 01 : نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الاول

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	0.32	0.069
02	إذا تم اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية يعد المدقق الخارجي مقصرا في القيام بواجباته	0.53	0.001
03	يعد المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف التصرفات الغير قانونية التي تقوم بها الشركة محل التدقيق يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق الاستمرار في النشاط	0.63	0.000
04	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق	0.52	0.002

	الاستمرار في النشاط		
05	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد المسؤول عليهم في عملية التدقيق	0.63	0.000
06	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت	0.84	0.000
07	يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا تجاه المساهمين ومستخدمي القوائم المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله	0.73	0.000
08	تعد إدارة المنشأة مسؤولة عن الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.52	0.000

2.2. المحـــور الثـــاني: مـــدى إدراك المـــدقق الخـــارجي لمعيـــار التـــدقيق الـــدولي (240) لاكتشـــاف الغش والأخطاء في القوائم المالية.

الجدول رقم 02 : نتائج اختبار صدق الاتساق للمحور الثاني

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تنظيم جلسات بين أعضاء فريق العملية لمناقشة وفهم احتمال التحريفات المادية للقوائم المالية الناتجة عن الغش والخطأ	0.22	0.20
02	تدقيق التقديرات المحاسبية التي قد ينتج عنها تحريفات مادية	0.39	0.052
03	تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش أو خطأ يؤدي إلى تحريفات جوهرية	0.67	0.00
04	الزيارة المفاجئة لمواقع تابعة للوحدة الخاضعة للتدقيق لجرد بعض الأصول القابلة للاختلاس مثل النقدية والمخزون	0.22-	0.201
05	الاتصال والمناقشة مع المدققين الذين يقومون بتدقيق حسابات شركة تابعة أو ذات علاقة بالشركة للتعرف على	0.30	0.080
06	الاجتماع بإدارة التدقيق الداخلي وبلجنة التدقيق في حالة وجودها	0.76	0.00
07	القيام بمراجعة محاضر واجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق	0.78	0.00
08	القيام بالتدقيق التفصيلي (الشامل) للحسابات ذات المخاطر المشتركة	0.62	0.001
09	الاستفسار من محامي الشركة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها	0.84	0.00
10	الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه	0.52	0.002

11	إجراء اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من ناحية تصميمها أو تطبيقها	0.73	0.00
12	الحصول على مصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الشركة مثل الموردين والعملاء والبنوك	0.59	0.000
13	استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق	0.68	0.000
14	القيام بتدقيق تفصيلي لقيود التسوية التي تتم في الربع الأخير من السنة أو خلال السنة	0.66	0.000
15	تحديد أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند أدلة الإجراءات التحليلية	0.74	0.00
16	التركيز على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق	0.70	0.00
17	الاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي تتطلب ذلك	0.60	0.000
18	تقييم المعلومات التي قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الغش	0.42	0.051
19	جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي يجريها مع عملائها مثل شروط الدفع والتسليم وحق رد البضاعة	0.69	0.00
20	اكتشاف المدقق الخارجي للاحتيال يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق	0.41	0.018

2.3. لأقسام الاستبانة

الجدول رقم 03 : نتائج اختبار صدق الاتساق لأقسام الاستبانة

المحور	**البيان**	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية		
02	مدى إدراك المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الدولي (240) لاكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية		

2.2. اختبار ثبات الاستبيان

الجدول رقم 04 : نتائج اختبار الثبات للمحاور

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل Alpha Cronbach,s
01	مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.75
02	مدى إدراك المدقق الخارجي لمعيار التدقيق الدولي (240) لاكتشاف الغش والأخطاء في القوائم المالية	0.86
الكلي		0.88

3.2. اختبار اعتدال التوزيع

الجدول رقم 05 : نتائج اختبار *Kolmogorov-smirnov*

البيان	قيمة Z	مستوى الدلالة
جميع فقرات استمارة الاستبيان	**0.171**	**0.016**

2. اختبار فرضيات الدراسة

الجدول 06 : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

رقم الفقرة	التكرار	اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة					المجموع
	النسبة ٪	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة رقم 1	التكرار	0	0	0	10	23	33
	النسبة٪	0	0	0	30.3	69.7	100
الفقرة رقم 2	التكرار	1	7	2	19	4	33
	النسبة٪	3	21.2	6.1	57.6	12.1	100
الفقرة رقم 3	التكرار	0	3	1	21	8	33
	النسبة٪	0	9.1	3	63.6	24.2	100

الفقرة رقم 4	التكرار	0	5	1	18	9	33
	النسبة٪	0	15.2	3	54.5	27.3	100
الفقرة رقم 5	التكرار	0	3	4	20	6	33
	النسبة٪	0	15.2	12.1	60.6	18.2	100
الفقرة رقم 6	التكرار	5	20	2	2	4	33
	النسبة٪	15.2	60.6	6.1	6.1	12.1	100
الفقرة رقم 7	التكرار	5	18	1	5	4	33
	النسبة٪	15.2	54.5	3	15.2	12.1	100
الفقرة رقم 8	التكرار	0	3	0	25	5	33
	النسبة٪	00	9.1	00	75.8	15.2	100

الجدول 07 : نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول

رقم الفقرة	التكرار	اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة					المجموع
	النسبة ٪	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
الفقرة رقم 1	التكرار	0	0	2	23	8	33
	النسبة٪	00	00	6.1	69.7	24.2	100
الفقرة رقم 2	التكرار	0	0	2	25	6	33
	النسبة٪	00	00	6.1	75.8	18.2	33
الفقرة رقم 3	التكرار	0	4	1	26	2	33
	النسبة٪	00	12.1	3	78.8	6.1	100
الفقرة رقم 4	التكرار	2	3	13	7	8	33
	النسبة٪	6.1	9.1	39.4	21.2	24.2	100
الفقرة رقم 5	التكرار	1	2	1	24	5	33
	النسبة٪	3	6.1	3	72.7	15.2	100
الفقرة رقم 6	التكرار	0	1	5	19	8	33
	النسبة٪	0	3	15.2	57.6	24.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	1	17	14	33

7	النسبة٪	00	3	3	51.5	42.4	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	0	14	18	33
8	النسبة٪	00	3	00	42.4	54.5	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	9	17	5	33
9	النسبة٪	00	6.1	27.3	51.5	15.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	2	9	20	33
10	النسبة٪	00	6.1	6.1	27.3	60.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	5	1	10	17	33
11	النسبة٪	00	15.2	3	30.3	51.5	100
الفقرة رقم	التكرار	1	2	3	8	19	33
12	النسبة٪	3	6.1	9.1	24.2	57.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	2	10	19	33
13	النسبة٪	00	6.1	6.1	30.3	57.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	0	11	21	33
14	النسبة٪	00	3	00	33.3	63.6	100
الفقرة رقم	التكرار	0	2	5	20	6	33
15	النسبة٪	00	6.1	15.2	60.6	18.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	3	4	23	3	33
16	النسبة٪	00	9.1	12.1	69.7	9.1	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	2	25	5	33
17	النسبة٪	00	3	6.1	75.8	15.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	0	24	8	33
18	النسبة٪	00	3	00	72.7	24.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	1	2	25	5	33
19	النسبة٪	00	3	6.1	75.8	15.2	100
الفقرة رقم	التكرار	0	4	00	21	8	33
20	النسبة٪	00	12.1	00	63.6	24.2	100

الجدول رقم 08 :الفئات الخاصة بدرجات الموافقة طبقا لسلم لكارت

درجة الموافقة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الفئة	[1 ـ 1,8[	[1,8 ـ 2,6[	[2,6 ـ 3,4[	[3,4 ـ 4,2[	[4,2 ـ 5]

الجدول 16 : تحليل نتائج المحور الاول

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
رقم 1	4.70	0.46	94	24.44	0.000	**موافق**
رقم 2	3.55	1.06	71			**موافق**
رقم 3	4.03	0.81	80.6			**موافق**
رقم 4	3.94	0.96	78.8			**موافق**
رقم 5	3.88	0.82	77.6			**موافق**
رقم 6	2.39	1.19	47.8			**محايد**
رقم 7	2.55	1.27	51			**غير موافق**
رقم 8	3.97	0.72	79.4			**موافق**
جميع الفقرات	**3.62**	**0.26**	**72.4**			**موافق**

الجدول 17 : تحليل نتائج المحور الثاني

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابات
رقم 1	4.18	0.52	83.6	56.35	0.000	**موافق**
رقم 2	4.12	0.48	82.4			**موافق**
رقم 3	3.79	0.74	75.8			**موافق**
رقم 4	3.48	1.14	69.6			**موافق**
رقم 5	3.91	0.84	78.2			**موافق**
رقم 6	4.03	0.72	80.6			**موافق**
رقم 7	4.33	0.69	86.6			**موافق**
رقم 8	4.48	0.66	89.6			**موافق بشدة**
رقم 9	3.76	0.79	75.2			**موافق**
رقم 10	4.42	0.86	88.4			**موافق بشدة**

رقم 11	4.18	1.07	83.6			**موافق**
رقم 12	4.27	1.06	85.4			**موافق بشدة**
رقم 13	4.39	0.86	87.7			**موافق بشدة**
رقم 14	4.58	0.66	91.6			**موافق بشدة**
رقم 15	3.91	0.76	78.2			**موافق**
رقم 16	3.79	0.74	75.8			**موافق**
رقم 17	4.03	0.585	80.6			**موافق**
رقم 18	4.18	0.584	83.6			**موافق**
رقم 19	4.03	0.585	80.6			**موافق**
رقم 20	4.00	0.86	80			**موافق**
جميع الفقرات	**4.09**	**0.18**	**81.8**			**موافق**

فهرس المحتويات :

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	–
قائمة المحتويات	i
قائمة الجداول	ii
قائمة الأشكال	iii
قائمة الملاحق	iv
مقدمة	أ–ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية	03
المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق	03
المطلب الثاني: الغش والأخطاء	08
المطلب الثالث: معايير التدقيق (IAS240 ومعايير التدقيق الجزائري NAA)	16
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	26
المطلب الأول: دراسة سابقة بالعربية	26
المطلب الثاني: دراسات سابقة بالأجنبية	31
المطلب الثالث: تعقيب على الدراسات	34
خلاصة الفصل الأول	35
الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة	
تمهيد	37
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	37
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	37
المطلب الثاني: بيانات الدراسة وادوات جمعها	38

المطلب الثالث: الأدوات والإجراءات المتبعة	40
المبحث الثاني: نتائج الدراسة وتوصياتها	42
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية	42
المطلب الثاني: نتائج اختبارات الاستبيان	45
خلاصة الفصل الثاني	55
الخاتمة	56
قائمة المراجع	57
الملاحق	60
فهرس المحتويات	71