مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية

(دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر)

د. محمد حولي[1]
جامعة باجي مختار، الجزائر
Moh.haouli@gmail.com

The responsibility of the auditors in detecting errors and fraud in the financial statements (Field study of a sample of auditors in Algeria)

HAOULI Mohamed
University of BADJI MOKHTAR / Algeria

Received:03/04/2017 *Accepted: 14/07/2017* *Published: 31/12/2017*

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف تم بناء استبانة وزعت عشوائيا على عينة مجتمع الدراسة المتكون من مراجعي الحسابات، وعددهم ثمانون "80" مراجع، المسترد منها ثلاثة وخمسون "53" صالحة للتحليل الاحصائي أي ما نسبته 66.25% من عينة الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك إدراك لدى مراجعي الحسابات في الجزائر حول مسؤولياتهم عن كشف الأخطاء وأعمال الغش، في حين أنهم غير ملزمون قانونا على اكتشاف الغش بل تقع على عاتق المكلفين بالرقابة والحوكمة (الإدارة)، إلا أنه على مراجع الحسابات بذل العناية الممكنة بممارسة التشكيك المهني، وذلك في عملية التخطيط وإجراءات المراجعة لإبداء رأي سليم وواضح ذو مصداقية وأكثر شفافية.

الكلمات المفتاحية: مراجعي الحسابات، مسؤولية، الغش، الأخطاء

الترميز الاقتصادي (jel) : M4

Abstract*:*

This study aimed to identify the extent of the responsibility of the Auditors in the detection of errors and fraud in the financial statements of the Algerian Institutions. To achieve this goal, a questionnaire has been designed and was randomly distributed on The study sample community, which consists of 80 auditors. Only 53 questionnaires were valid for the statistical analysis, representing 66.25% of the study sample that have been collected.The study concluded that the auditors in Algeria are aware of their responsibilities towards the detection of errors and fraud. However, they are not legally obliged to detect fraud, because it is the concern of those who are in charge of control and governance (Management). In addition, the auditor should make extra effort to exercise professional skepticism, in the planning process and audit procedures to provide a sound, clear, credible and more transparent opinion.

Keywords*: Auditors, responsibility, fraud, errors.*

(JEL) Classification *:* M4.

1. Author Correspondence, e-mail: *Moh.haouli@gmail.com*

تمهيد:

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلا واسعا عن دور مراجعي الحسابات ومسؤولياتهم في الهزات المالية التي تعرضت لها الشركات العالمية، وتصاعد هذا الجدل كثيرا بعد الانهيارات التي مست كبريات الشركات الأمريكية صائفة 2001 مثل شركة ENRON للطاقة، شركة WORLDCOM للاتصالات وشركة ZEROX للطابعات، وبعد كل هزة تتعرض لها الشركات الكبرى نلاحظ أن أصابع الاتهام تُشير إما من طرف خفي أو صريح إلى دور مراجع الحسابات ومسؤولياته.

إن مسؤوليات مراجع الحسابات موضوع جدلي، وكثيرا ما يظهر الجدال حوله ويزداد عندما يحصل الغش والتلاعب دون أن يقوم مراجع الحسابات بالتنبيه لذلك، وعندما يصل الأمر إلى حد فشل وانهيار الشركات، فإن أول سؤال يُطرح: أين مراجع الحسابات؟، وليس بالضرورة أن يكون هذا السؤال في مكانه، فالمسؤولية ليست على مراجعي الحسابات، وفي كثير من الأحيان ربما لا يكون عليهم مسؤولية في ذلك إطلاقا، وهذا ما يعيدنا للإشارة إلى فجوة التوقعات (الفجوة بين ما يتوقعه المجتمع من مراجعي الحسابات وبين ما يدركه من أداء مراجع الحسابات).

ومن هنا يظهر أن مسؤوليات مراجعي الحسابات من القضايا الجدلية في الفكر المحاسبي عبر الزمن، فهناك نقاش مستمر حول طبيعة المسؤوليات وحدودها والأطراف التي يتحمل مراجع الحسابات مسؤوليات اتجاهها. وعند النظر إلى طبيعة النقاش الذي يدور فإننا نجد أنه يتأثر بالبيئة التي يعمل بها مراجع الحسابات، فإنه من الملاحظ أن طبيعة النقاش والآراء التي تطرح حول المسؤوليات وحدودها يتأثر بظهور حالات الفشل المؤسسي[1]. وأن السبب الرئيسي لظهور الجدل في مثل هذه الحالات يعود إلى الأهمية الكبيرة التي يوليها المجتمع لعملية المراجعة والمسؤوليات الجسام التي يتوقعها من مراجعي الحسابات. أما بالنسبة للجهات التي تتناول هذا الموضوع بالنقاش، فهناك فرق بين وجهة نظر مراجعي الحسابات والمنظمين للمهنة ووجهة نظر الفئات الأخرى المستفيدة من تقرير مراجع الحسابات. فبينما نجد مراجعي الحسابات والمهنة يقفون موقف المدافع عن مراجع الحسابات، فإن موقف الجهات الأخرى مغاير تماما لذلك، فنجد أن بقية الفئات المهتمة بعملية المراجعة تنظر إلى مراجع الحسابات نظرة الناقد الداعي إلى التغيير والمطالب بتحميل المراجعة ومسؤولية الفشل المؤسسي.

1. **إشكالية الدراسة**: وعلى هذا الأساس، فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث، يمكن صياغته على النحو الآتي: **ما مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بالمسؤولية المهنية لاكتشاف أعمال الغش والأخطاء في القوائم المالية؟**

يندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يلتزم مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة المتعلقة باكتشاف الأخطاء وأعمال الغش؟
- من المسؤول عن الخطأ وأعمال الغش هل هو مراجع الحسابات أم إدارة الشركة؟ وهل يعني أن الاكتشاف اللاحق للخطأ والغش أن مراجع الحسابات قد قصَر في القيام بواجباته؟
- ما هي المعوقات والمشاكل التي تؤثر على قدرة مراجع الحسابات في أداء مسؤوليته المهنية؟

2. **فرضيات الدراسة**: محاولة منا لفهم الموضوع والإحاطة بجوانبه ارتأينا وضع الفرضيات التالية التي نراها موجهة لمسار الدراسة:

- يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة مما يعزز قدراتهم على اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش.
- يدرك مراجعو الحسابات بالجزائر مسؤولياتهم المهنية اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.
- توجد مشاكل ومعوقات توثر في قيام مراجع الحسابات بالجزائر بأدائه المسؤولية المهنية.

3. **أهمية الدراسة**: تكمن أهمية الدراسة من أهمية الطلب المتزايد على خدمات مهنة المراجعة والضغط المتزايد من قبل المهتمين بخدماتها من أجل الحصول على قوائم مالية صحيحة وموثوقة تعبر بصدق وعدالة عن حقيقة المركز المالي للشركة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاد القرارات ورسم السياسات، لذلك فالموضوع على قدر واسع من الأهمية ليس فقط بالنسبة لمراجعي الحسابات و إنما يتعدى الأمر إلى مستخدمي تقريرهم، حيث تتأثر مصالحهم بأي فعل من أفعال الغش والخطأ، بحيث كثير ما يؤدي عدم اكتشاف ذلك إلى اندثار الشركة وافلاسها، ولعل خير ذلك على ذلك ما حدث في صائفة 2001 مع كبريات الشركات في الاقتصاد الأمريكي مثل شركة ENRON للطاقة، شركة WORLDCom للاتصالات و شركة ZEROX للطابعات.

4. **أهـداف الدراسة**: تهدف هذه الدراسة إلى وضع إجابة واضحة وإزالة أصابع الاتهام حول من المسؤول عن أعمال الغش والأخطاء في القوائم المالية هل هو مراجع الحسابات أم إدارة الشركة، وماهي الإجراءات التي يجب أن يتولاها مراجع الحسابات في حالة ما إذا كانت هناك مؤشرات توحي باحتمال تحريف جوهري بسبب الغش، قبل صدور تقريره ، كما تهدف إلى تحديد مسؤوليته في أعمال الغش والأخطاء التي تظهر لاحقا بعد صدور تقريره.

5. **المنهج المستخدم**: تعتمد الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي وذلك من خلال دراسة أدبيات الفكر المحاسبي فيما تعلق بالأخطاء والغش ومسؤولية مراجع الحسابات في اكتشافها. إضافة إلى تحديد مدى التزام مراجعي الحسابات في الجزائر باكتشاف الأخطاء وأعمال الغش وفق لما تمليه معايير المراجعة. كذلك فان الباحث قام باستطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات (53 مهني ممارس)، وذلك عبر استبيان أعد خصيصا لهذا الغرض. وفي الاستبيان تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي في الإجابة على الأسئلة.

أولا: الدراسة النظرية:

1ـ مسؤوليات مراجع الحسابات:

يقوم مراجع الحسابات بفحص انتقادي منظم للبيانات المالية بهدف إعطاء رأي فني محايد عن مدى عدالة هذه البيانات وتمثيلها للحقيقة، ويعتبر هذا الرأي حصيلة ما توصل إليه، وله أثاره على كافة الأطراف ذات العلاقة التي تأخذ بهذا الرأي عند اتخاد قراراتها المالية، وبالتالي فإن إخلال مراجع الحسابات بواجباته تجعله مسؤولا عن النتائج والأضرار الناجمة عن ذلك، مما يفسح المجال للأطراف المتضررة بمساءلته أمام القضاء أو الجهات المهنية بالتعويض عما يمكن أن يصيبها من ضرر، بالإضافة إلى تضرر سمعة مراجع الحسابات المهنية، ومن هنا يخضع مراجع الحسابات في الجزائر إلى ثلاث أنماط من المسؤولية والمتمثلة في: المسؤولية المدنية، الجزائية، والمسؤولية التأديبية، سنقوم بالتعرض لها فيما يلي:

1ـ1. **المسؤولية المدنية**: تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين: النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراجع الحسابات بعميله، ويترتب عليه مساءلة مراجع الحسابات عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. أما النوع الثاني فهي المسؤولية التقصيرية/ الجنحية وهي مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقريره[2].

وفي هذا السياق يكون مراجع الحسابات مسؤولا مسؤولية مدنية تجاه الكيان المراقب، عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلّغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة المخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة[3].

وأضافت المادة 75 من القانون 10- 01 أنه يتعين على مراجعي الحسابات اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤولياتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم، يضمن عقد التأمين الذي يكتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات وغير المشمولة بعقد التأمين[4].

2ـ1. **المسؤولية الجزائية**: حسب نص المادة 62 من القانون 10- 01 يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني[5]. ويمكن تحديد نوعين من المسؤولية الجزائية:

- **الأولى، مسؤولية متعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات**، ونعني بها القيام بالمخالفات التي نص عليها القانون التجاري، وتتضمن:
  - ✓ الممارسة الغير قانونية لمهنة مراجعة الحسابات، بحيث نصت المادة 73 من القانون 10- 01 بأنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب أو مراجع الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500 000 دج إلى 000 000 2 دج، وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة، وبضعف الغرامة.
  - ✓ إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة: حيث نصت المادة 825 من المرسوم 93- 08، بأنه يعاقب من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية من 000 20 دج إلى 500 000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين، محافظو الحسابات الذين منحوا عمدا ووافقو على معلومات غير صحيحة وردت في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة[6].
  - ✓ عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية: وهو ما نصت عليه المادة 830 من المرسوم 93- 08، بحيث يعاقب بالسجن من سنة إلى 5 سنوات، وبغرامة مالية من 000 20 دج إلى 500000 دج، أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محافظ حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف وكيل الدولة عن الوقائع الإجرامية التي علم بها[7].

- ✓ إفشاء السر المهني: وهو ما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة 830، تطبق أحكام قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مراجعي الحسابات.

◆ **الثانية**، مسؤولية تضامنية عن الأفعال المخالفة التي يقوم بها مراجع الحسابات بالاشتراك مع مسيري الشركة مهما كانت تلك الأفعال الجزائية كتقديم معلومات خاطئة، التستر على أفعال المسيرين، النصب والاحتيال.

1ـ3. **المسؤولية التأديبية**: وفقا للمادة 63 من القانون 10- 01، يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

- ✓ الإنذار،
- ✓ التوبيخ،
- ✓ التوقيف المؤقت لمدة ستة أشهر،
- ✓ الشطب من الجدول.

على أن يحتفظ مراجع الحسابات بحق الطعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة[8].

ولما كانت المسؤولية التأديبية لها علاقة بشرف المهنة ونزاهتها وسمعتها، قام المشرع الجزائري بسّن المرسوم التنفيذي 13- 01 المؤرخ في 13 جانفي 2013، الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومراجع الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارستهم وظائفهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

2 **تعريف الخطأ والغش**: جاء في المعيار الدولي رقم 200 أن المراجعة تهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد [9]. في حين تعرضت الفقرة الثانية من المعيار الدولي 240 "*مسؤوليات مراجع الحسابات فيما يتعلق بأعمال الغش خلال عملية المراجعة*" أن التحريفات في القوائم المالية قد تنشأ إما بسبب الغش أو الخطأ والعامل الذي يفرق بينهما هو ما إذا كان الإجراء الأساس الناتج عن التحريف في القوائم المالية متعمدا أو غير متعمد [10]. حيث عرفت الفقرة الحادية عشر من ذات المعيار **الغش** بأنه فعل متعمد من قبل واحد، أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، أو الموظفين، أو أطراف خارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية. في حين عُرف **الخطأ** بأنه العمل أو الإجراء غير المتعمد والذي يؤدي إلى حصول تحريف في القوائم المالية[11].

1ـ2 **ماهية الخطأ**: كما سبق أن أشرنا يعرف الخطأ وفق معايير المراجعة الدولية بأنها التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح[12]. ويمكن تقسيم الأخطاء إلى عدة أنواع:

◆ **أخطاء الحذف أو السهو**: وهي الأخطاء الناتجة عن عدم إثبات عملية بأكملها أو أحد طرفيها بدفتر اليومية، أو عدم ترحيل طرفي العملية أو أحدهما إلى حساباتها الخاصة بدفتر الأستاذ كليا أو جزئيا، والسهو أو الحذف الكامل للقيد لا يؤثر علي توازن ميزان المراجعة مما يجعل اكتشافه صعبا، بسبب حذف الطرفين المدين

والدائن، أما الحذف الجزئي، فمن الطبيعي أن يكون اكتشافه سهلا لما يترتب عليه من عدم التوازن في ميزان المراجعة، وأن مراجعة عملية الترحيل كفيلة باكتشاف مثل هذا الخطأ.

◆ **أخطاء ارتكابية**: وهي ناتجة عن الخطأ في العمليات الحسابية (طرح أو جمع أو ضرب) أو نتيجة إجراء القيود المحاسبية بطريقة غير صحيحة كليا (لا يتأثر بها ميزان المراجعة) أو جزئيا (يتأثر بها أو لا يتأثر ميزان المراجعة) ، ومثل ذلك تسجيل فاتورة شراء علي الحساب بمبلغ 5120 دينار بدلا من 1520 دينارا في كل من حساب المشتريات وحساب الذمم المدينة، ويكتشف هذا الخطأ بالطبع عند إجراء المراجعة المستندية، أو عن طريق مصادقات العملاء.

◆ **الأخطاء الفنية "أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية"**: وهي تلك الأخطاء التي تحدث نتيجة عدم فهم المبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها، أو الجهل بها وطرق تطبيقها، مثل الخلط بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي، وعدم احتساب الاهتلاك للأصول الثابتة، وعدم تكوين احتياطات، مثل هذه الأخطاء لا تؤثر علي ميزان المراجعة من حيث التوازن، ولذلك يجب على مراجع الحسابات بدل العناية حتي يستطيع اكتشافها عن طريق الرجوع إلى المستندات وتحليل الأرقام ومقارنتها مع أرقام السنوات السابقة وغير ذلك من الطرق.

◆ **أخطاء متكافئة أو معوضة**: ويقصد بها تلك الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها، أي الخطأ الذي يرتكب قد يحدث خطأ أخر بنفس القيمة وبالجانب المعاكس للخطأ الأول مما يؤدي إلى تكافؤ الخطأن، وهكذا فإنها لا تؤثر علي توازن ميزان المراجعة، مما يجعل اكتشافها صعبا، ولا يستطيع مراجع الحسابات اكتشافها إلا إذا بدل عناية تامة في عملية المراجعة المستندية والحسابية، وقد يدل تكرار مثل هذه الأخطاء على عدم مثانة وسلامة النظام المحاسبي المتبع في الشركة، ومن أمثلة هذه الأخطاء عمليات بيع أجلة بمبلغ 8000 دج تم تسجيلها في دفتر اليومية وترحيلها بدفتر الأستاذ بـ 800 دج، ويلاحظ أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر علي توازن ميزان المراجعة ولكنه يؤثر علي قيمة صافي المبيعات ويخفض مجمل الربح الإجمالي إلى 7200 دج وهو الفرق ما بين المبلغ الصحيح 8000 دج والمبلغ الخطأ 800 دج.

◆ **أخطاء كتابية**: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب أخر مثل ترحيل مشتريات أجلة من المورد حسين بالجانب الدائن ولكن بحساب المورد محمد، في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر علي ميزان المراجعة. وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلا بدلا من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه.

2ـ2 **ماهية الغش**: يعرف الغش بأنه فعل مقصود من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والحوكمة والموظفين، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية. وقد يتضمن الغش التلاعب أو التزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول وطمس تأثيرات المعاملات من السجلات والمستندات أو حدفها، أو تسجيل معاملات وهمية، أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية[13].

وقد بينت في هذا الصدد الفقرة الثالثة من المعيار 240، أن الغش هو مفهوم قانوني واسع، إلا أن مراجع الحسابات يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية، وهناك نوعان من التحريفات المتعمدة الذي يهتم بها مراجع الحسابات: التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش، والتحريفات الناتجة عن سوء تخصيص "اختلاس" الأصول.

- **التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مغشوش**: وتشمل تحريفات مقصودة أو حذف مبالغ أو افصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي هذه البيانات، التزوير أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية، التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، أو سوء استعمال متعمد للمبادئ المحاسبية.
- **التحريفات الناتجة عن سوء التخصيص للأصول**: وتشمل سرقة أصول الشركة، مثل سرقة المقبوضات (كما في حالة اختلاس تحصيلات الذمم المدينة)، أو سرقة أصول فعلية (كما في حالة سرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو البيع)، سداد دفعات لبائعين وهميين.

ومن الملاحظ أن مخاطر عدم اكتشاف بيانات خاطئة جوهرية ناتجة عن الغش تكون أكبر من مخاطر عدم الاكتشاف الناتجة عن الخطأ، والسبب في ذلك يرجع إلى أن الغش يضم خطط متقدمة ومصممة لاخفائه مثل التزوير، والاخفاء المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها للمراجع، وتكون هذه المحاولات أكثر صعوبة عندما تصاحبها عملية تواطؤ، ولذلك فإن هناك بعض العوامل التي تؤثر في مدى اكتشاف مراجع الحسابات للاحتيال هي:

- براعة مرتكب الغش: فكلما كان مرتكب الغش بارعا في ارتكاب الاحتيال فإنه من الممكن أن يعمل علي اختيار أمور احتيالية يصعب علي مراجع الحسابات اكتشافها بسهولة والعكس بالعكس.
- مدى تكرار ونطاق التلاعب: فكلما زاد تكرار وحجم التلاعب، فإن مراجع الحسابات يستطيع اكتشافه والعكس.
- درجة التواطؤ المعينة: فكلما زادت درجة التواطؤ كلما كان من الصعب علي مراجع الحسابات اكتشاف الغش والعكس.
- الحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، وما لها من تأثير على مراجع الحسابات في اكتشاف الغش والاحتيال واتمام عملية المراجعة.
- المناصب العليا التي يشتغلها أولئك الأفراد المتورطين في الاحتيال، وأثارها في اكتشاف مراجع الحسابات للغش واتمام عملية المراجعة، حيث أنه كلما كان هذا المتورط ذات مسؤولية عليا كلما كان هناك صعوبة في اكتشاف الغش والاحتيال.

3. **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ**: يثير اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية عادة الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، من المسؤول عن اكتشاف الخطأ والغش هل هو مراجع الحسابات أم هي إدارة الشركة التي عليها إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية ووضع الأنظمة والإجراءات اللازمة لمنع واكتشاف تلك الأخطاء والغش والارتباطات غير القانونية، وفي هذا الصدد كانت إجابة معايير المراجعة الدولية واضحة وصريحة

حيث نصت الفقرة الرابعة من المعيار الدولي 240 بأن مسؤولية منع واكتشاف الغش تقع على كلا من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومن المهم أن تشدد الإدارة في ظل إشراف من جانب المكلفين بالحوكمة بشكل قوي على منع الغش لتقليل فرصة وقوعه وردع مرتكبيه [14]، وعليه مراجع الحسابات غير مسؤول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة لاكتشافه، والذي تتطلب منه لذي تخطيط وإنجاز إجراءات المراجعة ولدي تقييم وإعداد التقرير بالنتائج المستخلصة أن يأخذ في اعتباره خطر التحريفات المادية في البيانات المالية الناتجة عن الغش أو الخطأ وهو ما أشارت إليه الفقرة الثانية عشر من ذات المعيار.

ووفقا لما سبق ينبغي على مراجع الحسابات أن يخطط للمراجعة ويؤديها باتباعه أسلوب التشكيك المهني مدركا احتمال وجود ظروف تسبب تحريفات جوهرية في القوائم المالية. وفي هذا الصدد وكإجراء أولي أفادت الفقرة الخامسة عشر من ذات المعيار أنه يجب على مراجع الحسابات إجراء مناقشات بين أعضاء فريق الارتباط، ترتكز هذه المناقشات على قابلية تعرض القوائم المالية لوجود تحريف جوهري بسبب الغش، وأين يمكن أن تكون هذه التحريفات في القوائم المالية متضمن كذلك كيف يمكن أن يحدث الغش، وتجرى هذه المناقشات دون مراعاة بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. كما ألزم المعيار ضرورة إجراء مراجع الحسابات لاستفسارات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمراجعين الداخليين وأخرين داخل الشركة للتعرف على ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي أو مشكوك فيه أو محتمل يؤثر على الشركة، وأسلوبهم في تحديده أو الاستجابة لمخاطره[15].

وفي حالة ما وجد مراجع الحسابات أثناء مباشرة مهامه ظروفا تشير إلى احتمال وجود تضليل في القوائم المالية فإنه يجب عليه القيام بدراسة الأثر المتوقع لهذا الاحتمال على القوائم المالية، وإذا توصل إلى قناعة أنه من الممكن أن يكون لهذا التضليل أثر جوهري في القوائم المالية فيجب عليه أن يقوم بإجراءات إضافية أو أن يعدل من إجراءاته الحالية بما يتناسب مع الوضع الجديد، فقيام مراجع الحسابات بتنفيذ إجراءات معدلة أو إضافية سيمكنه في العادة من تأكيد أو تبديد الشك بوجود الغش أو الخطأ، وفي حال عدم تبديد الشك بوجود الغش أو الخطأ كنتيجة للإجراءات المعدلة أو الإضافية يجب أن يناقش الأمر مع الإدارة وينظر إلى ما إذا كان الأمر قد انعكس بشكل سليم في البيانات المالية، كما يجدر بمراجع الحسابات أن يعتبر الأثر المحتمل في تقريره الخاص بمراجعة الحسابات،

يجب أن يأخذ مراجع الحسابات باعتباره مضامين الغش والخطأ الجسيم حسب علاقتها بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة، خصوصا إمكانية الثقة بإقرارات الإدارة، حيث أشارت الفقرة التاسعة والثلاثون أنه ينبغي لمراجع الحسابات أن يحصل على إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:

- ✓ تقر بمسؤولياتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافه،
- ✓ أفصحت له عن نتائج تقديراتها عن المخاطر التي تجعل التقارير المالية مشوهة جوهريا نتيجة الاحتيال،
- ✓ أفصحت له عن معرفتها بوجود الاحتيال، أو شك في وجوده احتيال قد يؤثر على الشركة ويتضمن الإدارة والعاملين الذين لهم أدوار مهمة في الرقابة الداخلية.

ويتوجب على مراجع الحسابات إعداد تقرير عن الغش والخطأ لعدد من الجهات المعنية بالأمر لاسيما الإدارة ومستخدمي تقرير مراجع الحسابات الخاص بالبيانات المالية.

بالنسبة للإدارة: لابد للمراجع إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية وأن يقوم بإعداد تقرير بذلك موجه لإدارة الشركة في الحالات التالية:

- ✓ وجود شكوك لدى مراجع الحسابات باحتمال وجود غش حتى لو كان تأثيره المحتمل في التقارير غير أساسي،
- ✓ وجود الغش أو الخطأ الجسيم فعلا.

بالنسبة لمستخدمي تقرير مراجع الحسابات: سيكون مراجع الحسابات أمام بديلين فقط *أولهما* إذا قامت الإدارة بتصحيح الخطأ والغش فإنه يقدم تقريرا نظيفا، ثانيهما عندما يستنتج مراجع الحسابات وجود أثر مادي للغش أو الخطأ على البيانات المالية ولم ينعكس هذا الأثر بشكل سليم أو يصحح في البيانات المالية، يجب أن يعبر مراجع الحسابات عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي. وفي هذا السياق أفادت الفقرة الثامنة والثلاثون في حالة عدم قيام الشركة بإجراء التعديلات المطلوبة منها من قبل مراجع الحسابات يمكن له أن يفكر بالانسحاب من عملية المراجعة .

ونشير في الختام أن اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقرير المراجعة لا يوجد إلزام قانوني على مراجع الحسابات للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره ، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم تأثرت بأخطاء وغش وتصرفات غير قانونية جوهرية، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم، في هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي[16]:

- ✓ أن يطلب من إدارة الشركة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش على القوائم المالية.
- ✓ القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش التي تم اكتشافها.
- ✓ إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية (فترية) عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من مراجع الحسابات في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية مُعدلة.
- ✓ وأخيراً يجب على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام الشركة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

ولكن في حالة رفض إدارة الشركة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب على مراجع الحسابات أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب، فإن مراجع الحسابات سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي: إخطار إدارة الشركة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير مراجع الحسابات والقوائم المالية.

- ✓ إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة الشركة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات مستقبلاً.
- ✓ إخطار كل شخص يعلم مراجع الحسابات بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

ثانيا. الجانب التطبيقي

من أجل تكامل التطبيق العملي مع الإطار النظري للدراسة، يعرض هذا العنصر الدراسة الميدانية التي هدفت إلى تقصي وجهات نظر ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر حول مدى مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش والممارسات الغير قانونية (المتغير المستقل) في القوائم المالية (المتغير التابع).

4-1. **قائمة الاستبيان**: تحتوي استمارة الدراسة على إثني وعشرون سؤال "22" يعالج موضوع الدراسة، من أجل استقراء أراء فئات عينة الدراسة التي تمثلت في فئة المهنيين "مراجعي الحسابات" والبالغ عددهم ثلاثة وخمسون "53" ممارس، حول مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، قسمت الأسئلة إلى ثلاث مجموعات بحيث كل مجموعة تحاول الإجابة على فرضية كما يلي:

السؤال من 01 إلى 06: يهدف إلى معرفة مدى التزام مراجعو الحسابات بالجزائر بمعايير المراجعة.

السؤال 07 إلى 18: تهدف إلى التعرف على مدى إدراك مراجعو الحسابات بالجزائر مسؤولياتهم المهنية.

السؤال من 19- 22: يهدف إلى معرفة مشاكل ومعوقات التي تؤثر في قيام مراجع الحسابات بأدائه المسؤولية المهنية.

4-2. **جمع البيانات ومراجعتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل**: بعد الانتهاء من تصميم قائمة الاستبيان ووضعها في صورتها النهائية وزعت على فئات العينة وجمعت في وقت لاحق، بعد ذلك تمت المراجعة بغرض استبعاد القوائم غير الصالحة lkih ، وبلغت درجة الاستجابة 66.25% كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم 01: بيان مجتمع الدراسة وعينته وعدد القوائم الموزعة والمستردة والمستبعدة في التحليل:

البيان	العدد
القوائم الموزعة	80
القوائم المستردة	62
القوائم المستبعدة	09
القوائم القابلة للتحليل	53
نسبة الإستجابة	%66.25

المصدر: من إعداد الباحث

بعد انتهاء مرحلة جمع البيانات، رمزت بيانات القوائم المجمعة وفرغت وأدخلت إلى الحاسب الآلي، وأجري التحليل الإحصائي باستخدام برنامج Spss وأعتمدت الدراسة على الأساليب الإحصائية التالية:

- ◆ اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's وأجرى من خلال إجراء اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستبيان، كانت قيمة معامل الثبات alpha = 0,841% ، وهي أكبر من 0.60 والذي يمثل الحد الأدنى المتفق عليه وهذا

يشير إلى أن القائمة تتمتع بقدر كبير من الثبات الداخلي والاتساق، ويمكن الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة.

- استخدمت بعض الإحصاءات الوصفية: مثل المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، اختبار T للعينة الواحدة، وذلك لوصف البيانات التي تم الحصول عليها وتحديد الاتجاه العام لإجابات المستقصى منهم.

3.4: **خصائص عينة الدراسة**: يمكن تصنيف عينة الدراسة وفقا لما يأتي:

الجدول رقم 02: توزيع أفراد العينة طبقا لتأهليهم الجامعي:

المستوى العلمي	إجمالي العينة	النسبة
ليسانس	46	86.78%
ماجستير	02	3.77%
دكتوراه	05	9.45%
الإجمالي	53	100%

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على التحليل الإحصائي.

يتضح من الجدول أن أفراد العينة التي شملتهم الدراسة تأهيلهم العلمي مرتفعا، ويتضح أنه ما نسبته 86.78% من حاملي شهادة الليسانس وهي شريحة المهنيين الأكثر تواجدا في الواقع العملي بالجزائر.

الجدول رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المستوى العلمي	إجمالي العينة	%
أقل من 5 سنوات	6	11.32%
من 5 إلى 10 سنوات	13	24.53%
أكثر من 10 سنوات	34	64.15%
الإجمالي	53	100

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على التحليل الإحصائي.

يتضح لنا من الجدول، أن غالبية مجتمع عينة الدراسة يحوزون على أقدمية مهنية تفوق 10 سنوات، وقد بلغت نسبتهم 64.15 % ، بينما بلغت نسبة أصحاب الأقدمية المهنية التي تتروح بين 5 و 10 سنوات 24.53 % ، أما الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات فبلغت نسبة 11.32%، وتعتبر هذه النسب ذات دلالة جيدة ومفيدة لتحليل نتائج الدراسة، حيث يفترض أن يكون لدى أفراد العينة الإلمام الجيد بالموضوع بحكم خبرتهم وأقدميتهم، وهذا يدل على أن النتائج التي سنحصل عليها من إجاباتهم نابعة من تجربة وخبرة جيدة تمكنهم من إبداء أرائهم بموضوعية ومهنية في الدراسة.

4.4 **تحليل نتائج الدراسة الميدانية**: يهدف هذا العنصر إلى عرض وتحليل ما تم جمعه من إجابات لعينة الدراسة على فقرات الاستبيان الذي تم توزيعه، حيث تم العرض في شكل جداول توضح نسبة الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة المطروحة حسب سلم "ليكرت" Likert الثلاثي، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري لكل خيار، وكذا اختبار Tللعينة الواحدة.

4_4_1: اختبار صحة الفرضية الأولي: " يلتزم مراجعو الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة مما يعزز قدراتهم على اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش":

يتضح من الجدول رقم (05) الوارد أعلاه، أن المتوسط العام للإجابات بلغ 773.2 أي أن اتجاه الإجابة من المستقصي منهم يتجه نحو الاتجاه الإيجابي الذي يتردد ضمن المجال الموافق، مما يعكس بأن أغلبية مراجعي الحسابات يلتزمون بمعايير المراجعة مما يعزز قدراتهم على اكتشاف الأخطاء والتلاعب. وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري ومعامل الاختلاف الذي يحدد مدى التجانس والتوافق للإجابة على العبارات داخل المحور، فكلما قلت نسبة معامل الاختلاف "أقل من30% كنسبة مقبولة" كلما كان دليلا على التجانس والتوافق بين إجابات المستقصى منهم في فهم العبارة داخل المحور.

ومما سبق، يتضح أن العبارة رقم (05) تحتل المرتبة الأولى في الترتيب من وجهة نظر عينة البحث والتي تنص: " يحصل مراجعي الحسابات على إقرارات من الإدارة تقر بمسؤولياتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافه"، فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 2.905 وهو يتردد ضمن المجال الموافق، في حين وصلت نسبة معامل الاختلاف إلى 12.18%، مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانسا واتفاقا من إجابات المستقصي منهم.

الجدول رقم (05): إجابة المبحوثين حول مدى التزام مراجعو الحسابات بالجزائر بمعايير المراجعة .

الأسئلة من 1 إلى 6	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	المتوسط الحسابي النسبي	اختبار T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
1- يتوفر لدى مراجعي الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة التي تمكنه من اكتشاف الغش والخطأ.	2.770	0.608	21.94	92.33	33.158	0.000	موافق
2- تعمل مكاتب المراجعة على الالتزام بالإجراءات المطلوبة لتنفيذ عمليات المراجعة حسب متطلبات معايير المراجعة .	2.698	0.695	25.75	89.93	28.233	0.000	موافق
3- يلتزم مراجعي الحسابات بإجراء مناقشات بين فريق الارتباط، ترتكز أساسا على قابلية وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب الخطأ والغش وأين يمكن أن تكون هذه التحريفات.	2.584	0.770	29.79	86.13	24.425	0.000	موافق
4- يلتزم مراجعي الحسابات بإجراء إجراءات إضافية في حالة وجود ظروف تشير إلى احتمال وجود تظليل في القوائم المالية.	2.924	0.384	13.13	96.46	55.335	0.000	موافق
5- يحصل مراجعي الحسابات على إقرارات من الإدارة تقر بمسؤولياتها عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقها لمنع الاحتيال واكتشافه.	2.905	0.354	12.18	96.83	59.701	0.000	موافق
6- يتم إعداد الاختبارات اللازمة وفقا للأصول المهنية لاغراض زيادة قدرة مراجعي الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.	2.773	0.693	24.99	92.43	31.562	0.000	موافق
إجمالي المحور	**2.773**	**0.512**	**18.46**	**92.43**	**39.436**	**0.000**	

ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة (03) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة البحث، وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي مقتضاها: " يلتزم مراجعي الحسابات بإجراء مناقشات بين

فريق الارتباط، ترتكز أساسا على قابلية وجود تحريف جوهري في القوائم المالية بسبب الخطأ والغش وأين يمكن أن تكون هذه التحريفات"، والذي حقق الإنحراف المعياري لها أكبر نسبة مقارنة بباقي العبارات بحيث بلغ 0.777 بمعني الاختلاف وعدم الاتفاق على مضمون ومحتوى العبارة، كذلك بلغت نسبة معامل الاختلاف أعلى نسبة مقارنة بباقي النسب للعبارات 29.84% ولكنها تبقى نسبة معقولة، وعلى الرغم من كل ذلك إلا أن المتوسط الحسابي للعبارة بلغ 2.584 وهو يندرج ضمن المجال الموافق وذلك يتفق مع المتوسط العام للمحور.

وبشكل عام، يمكن القول بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور يساوي 2.773، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي92.43% وهي أكبر من الوسط النسبي المحايد 60 % ، وقيمة اختبار T تساوي 39.436 وأن القيمة الاحتمالية Sig تساوي 0.000 وهي أقل من 05.0 لذلك يتم قبول الفرضية التي تفيد بأن التزام مراجعي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة يعزز قدراتهم على اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش.

4ـ4ـ2: اختبار صحة الفرضية الثانية: يدرك مراجعو الحسابات بالجزائر مسؤولياتهم المهنية اتجاه اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية:

من خلال الجدول رقم (06) الوارد أعلاه، نلاحظ أن غالبية عينة الدراسة يتفقون على أن مراجعي الحسابات بالجزائر يدركون حجم مسؤولياتهم المهنية اتجاه الأخطاء والغش في القوائم المالية، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط الحسابي للمحور إذ بلغت 2.559 وهي تقع ضمن المجال[2.33- 3] الموافق، في حين تم احتساب معامل الاختلاف لقياس درجة التوافق والتجانس بين الإجابات وقد بلغت 16.45%، وذلك يعكس مدة التوافق والتجانس بإجابات المستقصى منهم حول مدى إدراكهم لمسؤوليتهم وتمركزهم حول الإجابة، ونتيجة لذلك يتضح لنا:

أن العبارة الثامنة: " ينبغي على مراجع الحسابات أن يخطط للمراجعة و يؤديها باتباعه أسلوب التشكيك المهني مما يعزز قدرته على اكتشاف الغش." تعتبر أكثر العبارات وأولها بالترتيب في أنها أكثر العبارات تجانسا في إجابات المستقصى منهم، في حين بلغ المتوسط الحسابي 849.2 وهو يندرج ضمن المجال الموافق، ووصل مؤشر الانحراف المعياري للعبارة 0.411، وتأكيدا لذلك كانت نسبة معامل الاختلاف للعبارة أقل نسبة مقارنة بباقي العبارات 14.42%، وذلك يعكس مدى التوافق والانسجام بإجابات المستقصى منهم حيث أنهم حريصون على تطبيق ما تمليه معايير المراجعة التي تلزمهم بضرورة المحافظة على نزعة الشك المهني خاصة في الأمور التي تزيد خطر التحريف المادي في القوائم المالية، كما يجب عليهم فهم لتقييم الإدارة لخطر احتمال احتواء القوائم المالية لتحريفات مادية ناتجة عن الغش والأخطاء وكذا فهم النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية المطبقة للوقاية من الأخطاء.

ومن ناحية أخرى، تحتل العبارة التاسعة: " يعتبر عدم تمكن مراجع الحسابات من اكتشاف الغش هو عدم بدل العناية المهنية اللازمة." المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، وذلك الترتيب وفق معامل الاختلاف والذي حقق أعلى نسبة له للعبارة مقارنة بباقي النسب للعبارات وبلغت 49.72%، وانحراف معياري 0.722، وبين المتوسط الحسابي قيمة 1.452 وهي تندرج ضمن المجال الغير موافق، ويعزون أسباب رفض العبارة إلى أن اكتشاف الأخطاء والغش ليس من مسؤولية مراجعي الحسابات بل من مسؤولية القائمين بالرقابة والحوكمة،

ويعزون كذلك أسباب فشلهم في تأدية مهامهم إلى عدم منحهم الوثائق اللازمة لتكوين رأيهم و تضليلهم من قبل إدارة الشركة.

الجدول رقم (06): إجابة المبحوثين حول مدى إدراك مراجعو الحسابات بالجزائر مسؤولياتهم المهنية.

الأسئلة من 07 إلى 18	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
7- يدرك مراجعي الحسابات بالجزائر أنهم غير مسؤولون عن منع الخطأ والغش لكنهم مسؤولون على بدل العناية المهنية اللازمة لاكتشافه.	2.622	0.657	25.05	87.40	29.056	0.000	موافق
8- ينبغي على مراجع الحسابات أن يخطط للمراجعة و يؤديها باتباعه أسلوب التشكيك المهني مما يعزز قدرته على اكتشاف الغش.	2.849	0.411	14.42	94.96	50.441	0.000	موافق
9- يعتبر عدم تمكن مراجع الحسابات من اكتشاف الغش هو عدم بدل العناية المهنية اللازمة.	1.452	0.722	49.72	48.40	14.642	0.000	غير موافق
10- يدرك مراجع الحسابات أنه مسؤول مسؤولية مدنية عن كل الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.	2.811	0.482	17.14	93.70	42.405	0.000	موافق
11- يجب أن لا يتردد مراجع الحسابات بإبلاغ الإدارة إذا كانت هي الجهة المسؤولة عن حدوث الغش.	2.792	0.566	20.27	93.06	35.855	0.000	موافق
12- يتم الاتصال مع الجهات المختصة عند عدم استجابة الإدارة لتوصيات مراجع الحسابات حول وجود دلائل محتملة لحدوث تجاوزات معينة.	2.754	0.551	20.00	91.18	36.369	0.000	موافق
13- يعتبر مراجع الحسابات ملزما قانونا بالقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية بعد صدور تقريره إذا حدث خطأ أو غش.	2.566	0.635	24.74	85.53	29.383	0.000	موافق
14- في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور التقرير يقوم مراجع الحسابات ببحث الأمر مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.	2.792	0.494	17.69	93.06	41.109	0.000	موافق
15- في حالة رفض الإدارة الافصاح عن المعلومات الجديدة المكتشفة، يقوم مراجع الحسابات بإبلاغ كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة للإشارة إلى عدم الربط بين تقرير مراجع الحسابات والقوائم المالية.	2.754	0.515	18.70	91.80	38.913	0.000	موافق
16- يخطر مراجع الحسابات كل شخص يعلم أنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره.	2.452	0.748	30.50	81.73	23.857	0.000	موافق
17- عند فشل مراجع الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش فإنه يجب مساءلته قانونيا.	2.094	0.766	36.58	69.80	19.899	0.000	محايد
18- يجب على مراجع الحسابات أن يتحمل المسؤولية المهنية التأديبية عند التماطل والتواطأ في اكتشاف الغش.	2.773	0.544	19.61	92.43	39.951	0.000	موافق
الإجمـــالي:	**2.559**	**0.421**	**16.45**	**85.30**	**44.172**	**0.000**	

وبصفة عامة، تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 2.559، والمتوسط النسبي85.30 % وهو أكبر من المتوسط الحسابي النسبي المحايد، وقيمة T المحسوبة 44.172 أكبر من قيمة T الجدولية

والمقدرة بـ 2.021، ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لمسؤولياتهم.

4ـ4ـ3. اختبار صحة الفرضية الثالثة: توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام مراجع الحسابات بالجزائر بأدائه المسؤولية المهنية

يبين الجدول رقم (07) المبين أعلاه، أن معظم إجابات المستقصى منهم تتفق على وجود مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام مراجعي الحسابات بالجزائر بأدائهم المسؤولية المهنية وذلك يتفق مع المؤشر العام لإجابات المستقصى منهم الذي بلغ 2.665 وهو يتردد ضمن المجال الموافق، وبانحراف معياري 554.0 يدل على تجانس وتقارب آراء عينة الدراسة وتمركزهم حول الإجابة.

ومما سبق، يتضح أن العبارة الواحد والعشرون تحتل المرتبة الأولي من وجهة نظر عينة الدراسة والتي تنص: " اهتمام الشركات بشكل التقرير والرأي الذي يبديه مراجع الحسابات أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة عملية المراجعة نفسها." فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 773.2 وتقع في المجال الموافق، في حين وصل معامل الاختلاف إلى 16.76%، مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانسا وتقاربا في اجابات المستقصى منهم، ومن ناحية أخرى احتلت العبارة العشرون المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة الدراسة، وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي تنص: " عدم فهم دور مراجع الحسابات لدى العديد من الأطراف المستخدمة لتقريره (الملاك، مدراء الشركات...)" بمتوسط حسابي 660.2، وبانحراف معياري 0.648 ومعامل اختلاف 24.36% يبقى مقبول نسبيا، ويرجع الاتجاه نحو الموافق بأن الأطراف المستفيدة من المراجعة تنظر إلى مراجع الحسابات بأنه يجب أن يلعب دور البوليسي للبحث عن الأخطاء والتجاوزات ويعتبرونه هدفا رئيسيا بدل من الهدف الرئيسي المعهود في الأوساط العملية وهو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تنص عليه معايير المراجعة .

الجدول رقم (07): إجابة المبحوثين حول معرفة مشاكل ومعوقات التي تؤثر في قيام مراجع الحسابات بأدائه المسؤولية المهنية.

الأسئلة من 19 إلى 22	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	المتوسط الحسابي النسبي %	اختبار T	مستوى الدلالة	اتجاه الإجابة
19- عدم تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر بشكل سليم وكامل	2.622	0.672	23.91	87.40	30.444	0.000	موافق
20- عدم فهم دور مراجع الحسابات لدى العديد من الأطراف المستخدمة لتقريره (الملاك، مدراء الشركات...)	2.660	0.648	24.36	88.66	29.853	0.000	موافق
21- اهتمام الشركات بشكل التقرير والرأي الذي يبديه مراجع الحسابات أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة عملية مراجع الحساباتة نفسها.	2.773	0.465	16.76	92.43	43.348	0.000	موافق
22- عدم الاعتداد بتقرير مراجع الحسابات لدى مصلحة الضرائب.	2.603	0.599	23.01	86.76	31.627	0.000	موافق
الإجمـالي:	**2.665**	**0.554**	**20.78**	**88.83**	**34.986**	**0.000**	

يبين الجدول رقم (07) المبين أعلاه، أن معظم إجابات المستقصى منهم تتفق على وجود مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام مراجعي الحسابات بالجزائر بأدائهم المسؤولية المهنية وذلك يتفق مع المؤشر العام لإجابات المستقصى

منهم الذي بلغ 2.665 وهو يتردد ضمن المجال الموافق، وبانحراف معياري 0.554 يدل على تجانس وتقارب آراء عينة الدراسة وتمركزهم حول الإجابة.

ومما سبق، يتضح أن العبارة الواحد والعشرون تحتل المرتبة الأولي من وجهة نظر عينة الدراسة والتي تنص: " اهتمام الشركات بشكل التقرير والرأي الذي يبديه مراجع الحسابات أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة عملية المراجعة نفسها." فقد بلغ المتوسط الحسابي للعبارة 773.2 وتقع في المجال الموافق، في حين وصل معامل الاختلاف إلى 16.76%، مما يشير إلى أن العبارة كانت أقرب العبارات تجانسا وتقاربا في اجابات المستقصى منهم، ومن ناحية أخرى احتلت العبارة العشرون المرتبة الأخيرة من وجهة نظر عينة الدراسة، وحازت على أقل درجات التوافق والتجانس في إجابات مراجعي الحسابات والتي تنص: " عدم فهم دور مراجع الحسابات لدى العديد من الأطراف المستخدمة لتقريره (الملاك، مدراء الشركات...)" بمتوسط حسابي 660.2، وبانحراف معياري 0.648 ومعامل اختلاف 24.36% يبقى مقبول نسبيا، ويرجع الاتجاه نحو الموافق بأن الأطراف المستفيدة من المراجعة تنظر إلى مراجع الحسابات بأنه يجب أن يلعب دور البوليسي للبحث عن الأخطاء والتجاوزات ويعتبرونه هدفا رئيسيا بدل من الهدف الرئيسي المعهود في الأوساط العملية وهو إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تنص عليه معايير المراجعة .

وبصفة عامة، تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 665.2، والوزن النسبي88.83 % وهو أكبر من الوسط الحسابي المحايد، وقيمة T المحسوبة 34.986 أكبر من قيمة T الجدولية و المقدرة بـ 2.021، ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على إدراك مراجعي الحسابات بوجود مشاكل ومعوقات تحول دون تأديتهم مسؤولياتهم المهنية.

في ضوء ما سبق يمكن أن نوصي بما يلي:

- يجب على المنظمات المهنية الاستمرار في تحديث المعايير والقواعد المهنية وتنقيحها وتطويرها حتى يمكن أن تتوافق مع متطلبات البيئة المتغيرة للمراجعة،
- ينبغي على المنظمات المهنية المهتمة بتنظيم المهنة في الجزائر أن تعمل على تحديد مسؤوليات مراجعي الحسابات بشكل دقيق مع وضع القواعد والضوابط المتعلقة باكتشاف الأخطاء وأعمال الغش في القوائم المالية، وذلك حتى تمكن لمستخدميها أن يثقوا بآرائهم وبعدالة وصدق هذه القوائم في التعبير عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسات،
- يتوجب على مراجع الحسابات أن يخطط لعملية المراجعة مستخدما الشك المهني كما يمليه المعيار الدولي 240 خاصة في العناصر التي تزيد خطر التحريف المادي في القوائم المالية والناتج عن الغش والأعمال الغير قانونية،
- يجب على مراجع الحسابات أن يقوم بفهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية، الذي يتضمن الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة لتخطيط عملية المراجعة لكي يخفف من مخاطر عملية المراجعة ،
- يجب على مراجع الحسابات إجراء استفسارات مع الإدارة وأخرين داخل المؤسسة للتعرف على ما إذا كان لديهم معرفة بأي غش فعلي، أو مشكوك فيه يؤثر على المؤسسة.

- يجب على مراجع الحسابات أن يتعامل مع مخاطر المقدرة لوجود تحريف جوهري بسبب الغش على أنها مخاطر مهمة، وعلى ذلك يجب أن يحصل على فهم لأدوات الرقابة ذات العلاقة المطبقة داخل المؤسسة.
- عندما يواجه مراجع الحسابات ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتجة عن الغش أو خطأ، فيجب عليه تنفيذ اجراءات إضافية لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً، ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على حكم مراجع الحسابات فيما يتعلق بنوع الغش أو الخطأ، واحتمالية حدوث هذا الخطأ أو الغش، واحتمالية تأثيره بشكل مادي على القوائم المالية.
- عندما يكتشف مراجع الحسابات تحريفاً مادياً ناتجاً عن تحايل أو خطأ يتوجب عليه إبلاغ الإدارة والأفراد المخولين بحكم الشركة والسلطات الإشرافية العليا التي تخضع لها الشركة.
- إذا توصل مراجع الحسابات إلى نتيجة أنه من غير الممكن الاستمرار في تنفيذ أعمال المراجعة بسبب الغش والتصرفات غير القانونية، فعليه دراسة مسئولياته المهنية والقانونية ذات العلاقة بالظروف الخاصة بعملية المراجعة وتشمل إبلاغ الجهة التي عينت مراجع الحسابات.

الاحالات والمراجع:

(1) - علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية**، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص: 76.

(2) – حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2009، ص: 190

(3) - المادة 61 من القانون 10- 01، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (العدد: 42)، الصادرة بتاريخ 11 جويلية ، ص: 10.

(4) - المادة 75 من القانون 10- 01، المصدر سبق ذكره، ص: 12.

(5) - المادة 62 من القانون 10- 01، المصدر سبق ذكره، ص: 10.

(6) - المادة 825 من القانون التجاري، المصدر سبق ذكره، ص: 323.

(7) - المادة 830 من القانون التجاري، المصدر سبق ذكره، ص: 324.

(8) - المادة 63 من القانون 10- 01، المصدر سبق ذكره، ص: 10.

(9)- IAASB , **Normes Internationales d'audit : Norme 200 Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et réalisation d'un Audit conformes aux normes internationales d'audit**, Traduit par : Charted Accountant of Canada 2009, in www.nifeccanada.ca, consulté le : 23/10/2017 à 11h 41, p :03.

(10)- IAASB , Normes Internationales d'audit : **Norme ISA 240 Responsabilité de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un Audit des états financiers** ,Traduit par : Charted Accountant of Canada , 2009 in www.nifeccanada.ca, consulté le : 25/10/2017 à 20h 36, p :05-06

(11)–Idem , p : 06

(12) -idem, p : 03

(13) - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع سبق ذكره، ص 203.

(14)- IAASB , Normes Internationales d'audit : Norme ISA 240 Responsabilité de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un Audit des états financiers, op-cit, p: 04

(15) – لمزيد من التفاصيل أنظر الفقرات 17، 18، 19 من المعيار الدولي 240 مسؤولية مراجع الحسابات حول اكتشاف الأخطاء والغش.

(16) – مهيب ساعي، وهبي عمرو، مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ- علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولي، دار الفكر، عمان، الأردن، 1991، ص:56-57.