الإدراك المهني لمدققي الحسابات في الجزائر لأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

(دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات)

The professional awareness of auditors in Algeria of the importance of assessing the risks of fundamental errors
(A field study on a sample of auditors)

بحورة سماح[1]، قلوم بوفلجة[2]

BAHOURA SAMAH[1], KALLOUM BOUFELDJA[2]

[1]جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر)، مخبر النقود و المؤسسات المالية في المغرب العربي،

bahoura.samah@univ-bechar.dz

[2]جامعة طاهري محمد بشار (الجزائر) ، مخبر الدراسات الاقتصادية و التنمية المحلية بالجنوب الغربي،

kalloum.boufeldja@univ-bechar.dz

تاريخ الاستلام: 2021/09/01 تاريخ القبول: 2021/12/27 تاريخ النشر: 2022/01/01

ملخص:

تعالج هذه الدراسة إشكالية الإدراك المهني للأخطاء الجوهرية من طرف مدققي الحسابات في الجزائر وبالنتيجة الإفصاح عنها في تقاريرهم و هذا من خلال استطلاع آراء مجموعة من المهنيين حيث تكون مجتمع الدراسة من 33 مدققين داخليين و خارجيين تم اختيارهم بطريقة عشوائية، وبإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي.

حيث خلصت الدراسة لوجود إدراك كاف لأهمية تقييم الأخطاء الجوهرية و الافصاح عنها و هذا مرده طبيعة الالتزامات المناط بالمدقق القيام بها.

كلمات مفتاحية: مخاطر أخطاء جوهرية، مدقق الحسابات، تقييم، قوائم مالية، تقرير.

تصنيفات JEL : M42، M48.

Abstract:

This study addresses the problem of professional awareness of the fundamental errors on the part of the auditors in Algeria, and as a result disclosed them in their reports, and this is through a survary on the opinions of a groupe of professionals, where the study community consisted of 33 internal and external auditors who were chosen in a randomly, and based on the descripitive and analytical approach.

Where the study concluded of that there is a sufficient awareness of the importance of evaluating and disclosing fundamental errors, and this is due to the nature of the obligations entrusted to the auditor to perform.

Keywords: the risk of material errors; auditor; evaluation; financial statements; a report.
JEL Classification Codes: M42, M48.

المؤلف المرسل: بحورة سماح، bahourasama@gmail.com

1.مقدمة:

إن ما شهدته بداية الألفية الثالثة من إختلالات مالية و محاسبية و ما إنجر عنها من إنهيار لشركات محلية و دولية أبرزها شركة إنرون و وولد كوم العالميتين ، توجهت أصابع الإتهام و الإنتقادات اللازمة إلى مؤسسات مكاتب التدقيق رغم أنها أعطت تقارير نظيفة حول هذه المؤسسات لكنها فشلت مباشرة بعد ذلك، فالجمهور يتوقع شيئا من المدقق و هذا ما يدعونا إلى الإشارة لفجوة التوقعات (الفجوة بين ما يتوقعه الجمهور في مدققي الحسابات و بين ما يدركه من أداء مدقق الحسابات)

إن الهدف الأساسي من مهنة تدقيق الحسابات هو تقديم رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، ويتم تقديم هذا الرأي في تقرير يقدمه إلى مستخدمي القوائم المالية سواءا من داخل المؤسسة أو من خارجها فقرراتهم تعتمد على ما سيقدمه المدقق في تقريره. لذا يجب على الدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة عند تدقيقه للقوائم المالية لإكتشاف ما قد يحدث من خطأ أو غش و ذلك بالالتزام بتطبيق الإجراءات المناسبة و أن يكون مؤهلا علميا و معرفيا لكشف الأخطاء الجوهرية عند تدقيق القوائم المالية حتى يخلي مسؤوليته و يحمي نفسه من المساءلة القانونية .

1.1. مشكلة الدراسة: أما مشكلة الدراسة فتتمحور فيما يلي:

ما مدى إدراك مدققي الحسابات في الجزائر لأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية و الإفصاح عنها في تقاريرهم ؟

2.1. الفرضيات: نلخصها في النقاط التالية:

- ✓ هناك إدراك لمدققي الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية .
- ✓ الضوابط القانونية و التنظيمية تلزم مدققي الحسابات بأخذ العناية الكافية لإكتشاف الأخطاء الجوهرية و الإفصاح عنها في التقارير.

3.1. أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة أساسا في أنها تعالج إشكالية الإدراك لمدققي الحسابات لطبيعة المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية الكامنة في القوائم المالية و مدى تقييمها و الإشارة إليها في تقاريرهم.

4.1. هدف الدراسة: تهدف الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات لأهمية تقييم المخاطر المرتبطة بالأخطاء الجوهرية و الإفصاح عنها في تقاريرهم.

5.1. منهجية الدراسة: وتماشيا مع طبيعة الموضوع والإشكالية المطروحة، ووفقا لطبيعة كل جزء من هذه الدراسة، سوف نستخدم المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال عرض مفهوم الخطأ ومخاطر الأخطاء الجوهرية كما نتطرق إلى الإجراءات التقييمية التي يعتمد عليها مدقق الحسابات للكشف عنها، كما تناول هذا الجانب الظوابط المهنية التي تلزم المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة. كما سيتم الاعتماد في الأخير على المنهج التحليلي الذي يعتمد على بعض الأدوات والاختبارات برنامج SPSS لتحليل مدى إدارك مدققي الحسابات في الجزائر بأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

6.1. الدراسات السابقة: من بين الدراسات السابقة التي تخص متغيرات الدراسة مايلي:

- **دراسة (bhattacharjee , 2016) بعنوان:**

(The Role of Account Subjectivity and Risk of Material Misstatement on Auditors' Internal Audit Reliance Judgments)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية تعامل المدققين الداخليين لخطر الأخطاء الجوهرية وبالتحديد مخاطر الرقابة والمخاطر الكامنة على مستوى العميل مع الاعتبارات الذاتية، و ذلك من خلال أخذ عينة من المدققين الخارجيين في الولايات المتحدة الأمريكية (88 مدقق) بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي و توصلت إلى بيان كيفية تعامل المدققين لخطر الأخطاء الجوهرية و بالتحديد مخاطر الرقابة و المخاطر الكامنة على مستوى العميل مع الاعتبارات الذاتية عند القيام بعملية التدقيق.

- **دراسة (Kizirian et al ,2017) بعنوان:**

(The Effect of Fraud and Going Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures)

تطرقت هذه الدراسة إلى بيان تأثير مخاطر الاحتيال ومخاطر تقييم مدقق الحسابات للبيانات والأخطاء المادية والتخطيط الناتج عن إجراءات التدقيق و ذلك من خلال أخذ عينة من المدققين الخارجيين في الولايات المتحدة الأمريكية بإستخدام المنهج التحليلي و توصلت إلى أن كلا من مخاطر الاحتيال ومخاطر الأعمال مرتبطان بشدة مع مخاطر التحريف، وتتم إعادة التحكم في التحليل الأولي لتقييم المدقق لمخاطر التحريف بشكل دوري.

- **دراسة (سعود فهد ركاد النومس، 2018) بعنوان:**

(مدى التزام المدقق الخارجي في إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات الكويتية)

حاولت هذه الدراسة التعرف على مدى التزام المدقق الخارجي في إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في مكاتب التدقيق العاملة في دولة الكويت. و توصلت الدراسة إلى أن مكاتب التدقيق تلتزم و بدرجة مرتفعة بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتمثلة ب (إجراء الإختبارات اللازمة لفهم بيئة المنشأة، إختبارات تقييم و توثيق أدلة الإثبات، الإلتزام بإتخاذ الإجراءات التحليلية .

بعد عرض الدراسات السابقة والتي ركزت في غالبيتها على التدقيق الخارجي ومخاطر الأخطاء الجوهرية، في حين تميزت الدراسة الحالية بالتركيز على إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية و الافصاح عنها في التقارير، ومدى إدراك مدققي الحسابات بإتباع هذه الإجراءات و المسؤوليات المترتبة عن عدم الالتزام بها.

2.الإطار النظري للدراسة:

1.2 مفهوم الخطأ:

يقصد بمصطلح الخطأ (Error) عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر، أما خطأ الإلتزام هو خروج الإجراءات عن الضروري و اللازم عمله عن ما هو محدد له. (مسعد و الخطيب، 2009، صفحة 39)

كما عرف الخطأ بأنه تلك الأخطاء العفوية غير المقصودة، مثل الأخطاء الحسابية أو أخطاء تطبيق مبادئ نتيجة التفسير الخاطئ للحقائق الموجودة وقت إعداد القوائم المالية. (القاضي، دحدوح، و قريط، 2014، صفحة 15)

أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن :

الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الإعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح. (ISA,240,2010، صفحة 34)

تختلف الأخطاء عن الغش في أن الأولى تشمل الأخطاء التي يقع فيها المحاسبون و هي لا ترتكب عن قصد أو عمد بل هي أخطاء تقع نتيجة جهل وعدم إدراك و وعي بالمبادئ بالمحاسبية المتعارف عليها أو بكيفية تطبيقها أي أنها أخطاء غير عمدية ، أما الغش fraud فإنه يشمل الأخطاء التي ترتكب عن قصد أو تدبير

سابق بقصد التضليل أو إخفاء سرقة أو إختلاس أي أنها أخطاء عمدية . (الصباغ، العشماوي، و أحمد، 2008، صفحة 20)

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الخطأ على أنه تحريف غير مقصود في القوائم المالية و إحتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي، أما الغش فهو تحريف مقصود من قبل شخص أو أكثر من أجل التضليل، بينما الخطأ الجوهري فهو تحريف مادي نتيجة الخطأ أو الغش و يؤثر على مصداقية و موثوقية القوائم المالية .

2.2 إجراءات مدقق الحسابات لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

تعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش و الأخطاء الجوهرية من أكثر المجالات إثارة للنقاش و الجدل باعتبارها من المطالب الأساسية لأطراف المجتمع المالي.

1.2.2. مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء الجوهرية :

إن مدقق الحسابات غير مسؤول عن منع الغش و التصرفات غير قانونية بل هو معني باكتشاف الأخطاء التي تؤثر بشكل جوهري على صدق و عدالة القوائم المالية لأن هذه الأخيرة تعد أساسا موثوقا لكثير من الأطراف الخارجية لذا على المدقق أن يصمم و ينفذ إجراءات التدقيق المناسبة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية و عليه القيام بما يلي :

- ✓ بذل العناية المهنية: و يقصد بها التزام مدقق الحسابات بأداء مستوى معين عند ممارسته للمهنة، و يتحدد هذا وفقا لما تنص عليه التشريعات المختلفة من خلال تحديد المسؤولية القانونية للمدقق و الذي يمثل الحد الأدنى للعناية المهنية، حيث تتطلب منه : (رفاعه ت.، 2017، صفحة 32)
  - دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية .
  - تحديد الإجراءات و الاختبارات اللازمة و توقيتها.
  - على المدقق الحصول على فهم كاف لأنشطة الرقابة لتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية .
  - يتوجب على المدقق استفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش .
- ✓ يتطلب من المدقق أن يخطط و ينفذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني و أن يدرك بأنه قد تظهر ظروف و أحداث تشير إلى إحتمال وجود خطأ أو غش. (رفاعه ت.، 2017، صفحة 33)
- ✓ التأهيل العلمي و العملي و الخبرة و الكفاءة (تريشي، 2018، صفحة 220)
  - إن تكليف المدقق لعدة سنوات يتيح له فهم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة و توقع الأخطاء التي قد تحدث.

- إن خبرة المدقق تمكنه من معرفة مواطن إرتكاب الخطأ و التمييز بين الخطأ المقصود أو غير المقصود و تحديد أثر الخطأ أو الغش إذا كان له أثر جوهري على القوائم المالية.

✓ الأهمية النسبية : تكون المعلومات ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر في القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من القوائم المالية في ظل الظروف المحيطة، عندما يكتشف المدقق خطأ عليه أن يحدد اهميته النسبية من حيث تأثيره على القوائم المالية. (عرار، 2009، صفحة 27)

✓ يجب على المدقق التأكد من اختياره أدلة تدقيق مناسبة و كافية للتأكد من أنه لم يحدث خطأ أو غش في القوائم المالية و كذلك معالجته في حالة اكتشافه. (علي، 2017، صفحة 89)

2.2.2. إلتزام مدقق الحسابات إتجاه الأخطاء الجوهرية :

ينبغي على المدقق أن يلتزم بإجراءات عند إكتشافه للأخطاء الجوهرية و سنبين منها مايلي: (التميمي، 2006، صفحة 78)

✓ في حالة إكتشاف غش أو خطأ فعلى مدقق الحسابات التوسع في إجراءاته التدقيقية للتأكد منها و من تأثيرها على القوائم المالية.

✓ و من ثم مناقشة الموضوع مع الإدارة العليا أو لجنة التدقيق في حالة وجودها .

✓ قد يجد مدقق الحسابات الانسحاب من مهنة التدقيق أمر ضروري في حال عدم إستجابة المؤسسة للإجراءات المطلوبة لمعالجة الإنحرافات و الغش.

3.2. تقارير المدقق الخاصة بالأخطاء الجوهرية :

1.3.2. أثر الخطأ الجوهري على تقرير المدقق و أنواع الرأي المهني :

✓ إذا تبين لمدقق الحسابات أن الخطأ أو الغش له أثر جوهري على القوائم المالية لكنه لم ينعكس عليها أو لم يتم تصحيحه، فعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو عكسيا في تقريره، كما أنه في حالة ما إذا قامت المؤسسة بعرقلة أو منعه من الحصول على أدلة الإثبات التي تساعده على تقييم ما إذا كان الخطأ أو الغش له أثر جوهري على القوائم المالية، فعلى المدقق أن يصدر رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأيه حول تلك القوائم المالية وذلك لوجود قيود على عملية التدقيق. (توفيق و خلف، 2015، صفحة 181)

- ✓ أما إذا لم يتمكن المدقق من تحديد ما إذا كان الخطأ أو الغش قد حدث بسب القيود المفروضة بموجب الظروف و ليس من جانب المؤسسة فعلى المدقق النظر في تأثير ذلك على تقريره النهائي. (رفاعه ت.، 2017، صفحة 34)

2.3.2. مدى مسؤولية المدقق عن عدم إكتشاف الأخطاء و الغش بعد صدور تقريره:

لا يوجد إلزام قانوني على المدقق للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، و لكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بأخطاء و غش جوهرية و في هذه الحالة يجب على المدقق القيام بما يلي : (حماد، 2004، صفحة 536)

- ✓ أن يطلب من مجلس الإدارة القيام بإبلاغ كل من يتأثر .
- ✓ القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلائم مع الأخطاء و الغش التي تم اكتشافها.
- ✓ إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المدقق في وقت قريب فيجوز للمدقق أن يفصح عن المعلومات اللازمة و أن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم مالية معدلة.
- ✓ و أخيرا يجب على مدقق الحسابات إتخاذ الإجراءات التي يرى ضرورتها للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب.

4.2. مسؤولية مدقق الحسابات القانونية :

لاشك أن إخلال المدقق بواجباته و مسؤولياته المهنية أو عدم وفائه بها يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية التي يمكن تلخيصها فيما يلي :

1.4.2. المسؤولية المدنية :

إن المدقق مسؤول إتجاه المؤسسة و إتجاه الغير و عليه تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة إرتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لابد من إثبات ذلك

- ✓ مسؤولية المدقق القانونية اتجاه عملائه: تنشأ مسؤولية العلاقة التعاقدية تجاه عميل التدقيق و تعتمد أصلا على وجود عقد مبرم بين الطرفين.
- ✓ مسؤولية المدقق إتجاه الغير: و هي المسؤولية التي تنشأ إتجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد.

و تصنف إلى نوعين أحدهما هو المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة المدقق بعميله، و يترتب عليه مساءلة المدقق عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل. (رفاعه ت.، 2017، صفحة 28)

أما النوع الثاني فهو المسؤولية التقصيرية عن الخطأ: يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية العواقب الضارة للأخطاء و الاهمال الذي ارتكبه اتجاه المؤسسة و الأطراف الأخرى غير المساهمين ، التي تضررت مصالحهم بسبب إعتمادهم على تقرير المدقق. (robert & françois, 1995, p. 87)

تنعقد المسؤولية بنوعيها العقدية و التقصيرية ضد مدقق الحسابات يجب توافر هذه الأركان وهي : (11-32،العدد7، 2011، صفحة 23)

- حصول إهمال و تقصير من جانب المدقق في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال و تقصير المدقق.
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير و بين إهمال و تقصير مدقق الحسابات.

2.4.2 المسؤولية التأديبية :

حسب القانون رقم 10- 01 يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه، و تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها فيما يلي : (المادة 63، العدد 42،2010، صفحة 10)

(الإنذار ، التوبيخ ، التوقيف المؤقت لمة أقصاها ستة أشهر ، الشطب من الجدول)

3.4.2. المسؤولية الجزائية :

هي إرتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، و تتمثل هذه التصرفات في : (السيد، 2002، صفحة 74)

- ✓ تآمر مدقق الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.
- ✓ تآمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ القرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة و المساهمين.
- ✓ تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.
- ✓ إغفال المدقق و تغاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
- ✓ عدم إحترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

4.4.2. المسؤولية المهنية : إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه و هذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، و تتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات و التي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل و ما يبديه من آراء و ما يعده من تقارير. (طيطوس، 2013، صفحة 42)

3. الدراسة الميدانية:

1.3 أداة الدراسة:

تم استخدام استمارة الاستبانة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتكونة 33 مدققين، حيث تم تقسيم الاستبانة إلى جزئين أساسين كالتالي:

الجزء الأول: يتضمن المعلومات العامة عن المدقق المجيب (السن، المهنة، التأهيل الأكاديمي، الخبرة).

الجزء الثاني: نهدف من خلال هذا الجزء إلى معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات في الجزائر لأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقاريرهم، وينقسم هذا الجزء إلى محورين رئيسيين كالتالي:

المحور الأول: مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ويتضمن هذا المحور 10 عبارات.

المحور الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية، ويتضمن هذا المحور 10 عبارات.

2.3. **مجتمع وعينة الدراسة:** بما أن موضوع الدراسة يسلط الضوء على الإدراك المهني لمدققي الحسابات في الجزائر لأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، فقد اقتصرت الدراسة على عينة تحتوي على 33 فرد من مجتمع الدراسة المكون من مدققين الداخليين، محافظين الحسابات ومدققين تعاقديين.

3.3. **صدق وثبات أداة الدراسة:** من أجل قياس مدى ثبات وصدق أداة الدراسة (الاستبانة)، تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم (01): قيم معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات بين محاور الاستبيان

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	10	0.765
مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية.	10	0.754
المجموع	20	0.836

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن قيمة معامل ألفا كانت مرتفعة بالنسبة للاستبيان ككل حيث قدرت قيمتها بـ 0.836، ومنه نستنتج أن الأداة التي أعدت لمعالجة الإشكالية المطروحة هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة.

4.3. خصائص عينة الدراسة:

تم تلخيص البيانات الشخصية الخاصة بأفراد عينة الدراسة في الجدول التالي:

جدول رقم (02): وصف أفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
السن	أقل من 30 سنة	11	%33.3
	من 30 إلى 50	15	%45.5
	أكثر من 50 سنة	7	%21.2
المهنة	مدقق داخلي	16	% 39.3
	محافظ الحسابات	24	% 48.5
	مدقق تعاقدي	3	% 9.1
التأهيل الأكاديمي	التدرج	12	% 36.4
	ما بعد التدرج	21	% 63.6
	دراسات مهنية متخصصة	0	%0
الخبرة	أقل من 15 سنة	16	% 48.5
	من 15 إلى 30 سنة	14	% 42.4
	أكثر من 30 سنة	3	% 9.1

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (02) أن 45.5 % من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 30 و 50 سنة و 33.3 % أعمارهم أقل من 30 سنة في حين نجد أن أفراد العينة التي أعمارهم أكثر من 50 سنة يمثلون نسبة 21.2% من إجمالي عينة الدراسة. أما بالنسبة للمهنة، فقد كان معظم أفراد العينة لديهم مهنة محافظ حسابات بنسبة 48.5% وبالنسبة لمدقق داخلي ومدقق تعاقدي فكانت النسبة 39.3 % و 9.1 % على التوالي، ومنه نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة يمتهنون مهنة محافظ الحسابات.

أما التأهيل العلمي، فيلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين يمتلكون شهادة ما بعد التدرج بلغت حوالي 63.6%، وهي نسبة مرتفعة مقارنة بنسب المؤهلات العلمية الأخرى، ويليها مباشرة حاملي شهادة التدرج بنسبة 36.4%، في حين لا يوجد في عينة الدراسة من لديه شهادة دراسات مهنية متخصصة. وبالنسبة للخبرة، نلاحظ أن ما نسبته 48.5% من أفراد العينة خبرتهم أقل من 15 سنة وهي نسبة مرتفعة مقارنة بسنوات الخبرة الأخرى، في حين نجد أن عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 15 و30 سنة بلغت نسبتها 42.4%، في حين نجد أن عدد الأفراد التي خبرتهم أكثر من 30 سنة بلغت نسبتهم 9.1%.

5.3. تحليل نتائج الدراسة:

من أجل تحليل نتائج الدراسة ومعرفة مجال اتجاه إجابات أفراد العينة، صمم هذا الاستبيان حسب سلم ليكارت الخماسي، إذ يقابل كل عبارة من عبارات المحور قائمة تحمل الخيارات التالية:" موافق بشدة"، "موافق"، "محايد"، " غير موافق"، "غير موافق بشدة"، والمعايير التي تم استخدامها حسب صيغة ومنهج السؤال موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقياس ليكارت الخماسي

الدرجة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المستوى	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: من إعداد الباحثان.

1.5.3. تحليل نتائج محور مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى إدراك وإلمام مدققي الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقاريرهم، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الإحصائيات الوصفية لمحور مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يقوم مدقق الحسابات بتصميم إجراءات لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	2.9	1.042	محايد
02	يقوم مدقق الحسابات بطرح استفسارات على الأفراد الذين تكون لديهم معلومات تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.	1.97	0.728	محايد
03	يعتمد مدقق الحسابات على الإجراءات التحليلية لتقييم المخاطر التي لم يكن على علم بها.	2.45	1.148	موافق
04	يعتمد مدقق الحسابات على الملاحظة و التفتيش لتأكد من ردود الاستفسارات.	2.61	1.298	محايد
05	فهم نظام الرقابة الداخلية يساعد في تحديد أنواع مخاطر الأخطاء الجوهرية المحتملة.	2.58	1.275	موافق
06	فهم طبيعة المؤسسة يساعد على فهم المعاملات وأرصدة الحسابات.	2.33	1.051	موافق
07	يقوم مدقق الحسابات بفهم إجراءات المؤسسة في تحديد وتقدير أهمية مخاطر الأخطاء الجوهرية.	2.39	0.966	موافق
08	يساعد قسم التدقيق الداخلي مدقق لحسابات في الحصول على معلومات ذات علاقة مباشرة لتحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	2.36	1.025	موافق
09	تحديد الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية والمعاملات وأرصدة الحسابات يؤدي إلى تعديل إجراءات التدقيق.	2.12	0.960	موافق
10	عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة يجب تحديد ما إذا كانت ناتجة عن الاحتيال أو التطورات الاقتصادية والمحاسبية أو تعقيد المعاملات....الخ	2.36	1.025	موافق
المتوسط الحسابي لمحور مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية		**2.32**	**0.602**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تبدي موافقة على العبارات التي تقيس مدى إدراك مدقق الحسابات لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، حيث بلغ المتوسط المرجح لهذا المحور (2.32)

وهو متوسط يقع ضمن المعيار الخماسي ليكارت في الفئة (1.80-2.59) والذي يشير إلى درجة "موافق"، مما يعني أن مدققي الحسابات يقومون بتطبيق إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية والإفصاح عنها في تقاريرهم.

2.5.3. تحليل نتائج محور مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية:

يهدف هذا المحور إلى معرفة مدى تحمل مدققي الحسابات المسؤولية اتجاه الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية، والنتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): الإحصائيات الوصفية لمحور مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية بذل العناية المهنية اللازمة أثناء أداء المهمة.	2.33	1.216	موافق
02	يقوم مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق بأسلوب الشك المهني.	2.09	0.980	موافق
03	يجب على مدقق الحسابات البحث بجدية عن الأخطاء والمخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية.	2.27	1.008	موافق
04	عند اكتشاف خطا أو غش فعلى المدقق أن يوسع من إجراءاته التدقيقية ويحدد أهميته النسبية.	2.36	0.994	موافق
05	يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية تبليغ مجلس الإدارة عن وجود خطأ جوهري يؤثر على القوائم المالية.	1.94	0704	موافق
06	يبدي المدقق رأيا متحفظا أو عكسيا إذا تبين له أن للخطأ أثر جوهري.	1.88	0.740	موافق
07	في حالة فرض قيود على نطاق عملية التدقيق يمكن للمدقق أن ينسحب من المهمة.	2.39	0.966	موافق
08	يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية المدنية اتجاه المؤسسة في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير.	2.42	1.062	موافق
09	يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية.	0.39	1.116	موافق بشدة
10	يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية الجزائية عند ارتكابه تحريفات عمدية الضارة بمصلحة المؤسسة.	1.94	0.864	موافق
المتوسط الحسابي لمحور مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية		**2.20**	**0.544**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة تبدي موافقة على العبارات التي تقيس مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه الأخطاء الجوهرية، حيث بلغ المتوسط المرجح لهذا المحور (2.20) وهو متوسط

يقع ضمن المعيار الخماسي ليكارت في الفئة (1.80-2.59) والذي يشير إلى درجة "موافق"، مما يعني أن مدققي الحسابات يتحملون المسؤولية اتجاه الأخطاء الجوهرية المتضمنة في القوائم المالية.

3.5.3. اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test) بالنسبة بالنسبة لكل فرضية على حدى وذلك عند مستوى دلالة 0.05، وقاعدة القرار لهذا الاختبار كالتالي:

- تقبل الفرضية العدمية (H_0) إذا كانت القيمة المحسوبة لاختبار (T) أكبر من قيمتها المجدولة (إذا كانت Sig أكبر من 0.05).
- تقبل الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت القيمة المحسوبة لاختبار (T) أقل من قيمتها المجدولة (إذا كانت Sig أقل من 0.05).

✓ **اختبار الفرضية الأولى:**

- الفرضية العدمية (H_0): لا يدرك مدققي الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى دلالة 0.05.
- الفرضية البديلة (H_1): يدرك مدققي الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى دلالة 0.05.

لاختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test)، وذلك لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات وقيمة المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (06): نتائج اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار T-Test

الدرجة الافتراضية = 3				
البيان	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**قيمة T**	**Sig**
المحور الأول	2.3273	0.60222	-6.417	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن قيمة Sig لاختبار (T-test) تساوي 0.00 وهي قيمة أقل من مستوى 0.05، كما نلاحظ أيضا أن المتوسط العام للإجابات والمقدر ب 2.3273 يقل عن قيمة المتوسط

الفرضي، ونتيجة لذلك، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) "يدرك مدققي الحسابات بإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى دلالة 0.05".

✓ **اختبار الفرضية الثانية:**

- الفرضية العدمية (H_0): لا تلزم الضوابط القانونية والتنظيمية مدققي الحسابات بأخذ العناية الكافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية و الإفصاح عنها في التقارير عند مستوى دلالة 0.05؛
- الفرضية البديلة (H_1): تلزم الضوابط القانونية والتنظيمية مدققي الحسابات بأخذ العناية الكافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها في التقارير عند مستوى دلالة 0.05.

اختبار هذه الفرضية، تم استخدام اختبار (T) لعينة واحدة (One Sample T-Test)، وذلك لاختبار مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسط الإجابات وقيمة المتوسط الفرضي 3 عند مستوى دلالة 0.05، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (07): نتائج اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار T-Test

الدرجة الافتراضية = 3				
البيان	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**قيمة T**	**Sig**
المحور الثاني	2.2030	0.54457	-8.407	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على مخرجات spss.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن قيمة Sig لاختبار (T-test) تساوي 0.000 وهي قيمة أقل من مستوى 0.05، كما نلاحظ أيضا أن المتوسط العام للإجابات والمقدر ب 2.2030 يقل عن قيمة المتوسط الفرضي، ونتيجة لذلك، فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة (H_1) " تلزم الضوابط القانونية والتنظيمية مدققي الحسابات بأخذ العناية الكافية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية والإفصاح عنها في التقارير عند مستوى دلالة 0.05".

4. خاتمة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها و التي استهدفت دراسة الإدراك المهني لمدققي الحسابات في الجزائر لأهمية تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، و لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستمارة استبيان مكونة من محورين تناولت الفرضيات، تم توزيعها على المهنيين من مدققين داخليين و خارجيين للتعرف على أرائهم، نخلص إلى ما يلي:

- ✓ بينت نتائج التحليل الإحصائي أن مدققي الحسابات في الجزائر لديهم إدراك و يطبقون إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، و هذه الإجراءات نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 315 المتعلق بتحديد و تقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة و بيئتها.
- ✓ مدقق الحسابات ليس مسؤولا عن إكتشاف الأخطاء بل هو ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية التدقيق.
- ✓ يبدي مدقق الحسابات رأيا سلبيا أو عكسيا عند إكتشافه خطأ او غش له اثر جوهري على القوائم المالية.
- ✓ ضرورة ممارسة الشك المهني و بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق.

يمكن الخروج من هذه الدراسة بذكر التوصيات التالية:

- ✓ ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي و العملي و المهني لمدققي الحسابات و تطوير أدائهم بشكل مستمر.
- ✓ عقد دورات لمدققي الحسابات متخصصة بدراسة متعمقة لقضايا الغش و الخطأ للتعرف على الطرائق و الأساليب المستخدمة في ذلك، و وضع إجراءات التي يجب على المدقق إتباعها.
- ✓ ضرورة أن تمارس جهات الرقابة و الإشراف دورها في الرقابة على المهنة، و وضع ضوابط قانونية لمنع الأخطاء و الغش في القوائم المالية و تطبيق الجزاءات على من يرتكبها.

5. قائمة المراجع:

- ✓ الإتحاد الدولي للمحاسبين (2010)، معيار التدقيق الدولي رقم (240)، مسؤولية المدقق عن كشف الغش و الخطأ، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- ✓ أحمد الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد (2008)، أساسيات المراجعة و معاييرها، القاهرة، مصر.
- ✓ تامر مزيد رفاعه (2017)، أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
- ✓ حسنية تريشي (2018)، مدى توافق الخلفية القانونية و التنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، مجلة دفاتر بوداكس، العدد 9، الجزائر، 218-240.
- ✓ حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح،عصام نعمة قريط (2014)، أصول المراجعة، الجزء الأول، دمشق، سوريا.

- ✓ حماد طارق عبد العال (2004)، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية)، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الإسكندرية، مصر.
- ✓ ساريا محمد السيد (2002)، أصول قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة، مصر.
- ✓ سعود فهد ركاد النومس (2018)، مدى إلتزام المدقق الخارجي في إجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في الشركات الكويتية، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الكويت.
- ✓ عبد الصمد عمر علي (2017)، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي، دار هومه للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر.
- ✓ فتحي طيطوس (2013)، مسؤولية محافظي الحسابات دراسة في القانون المقارن، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق و العلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان.
- ✓ قانون 10-01 مؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 2010/07/11، العدد 42، المادة 63.
- ✓ القانون رقم 11-32 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27 جانفي 2011، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المواد من 3 الى15.
- ✓ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب (2009)، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار الكنوز للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى.
- ✓ المشهداني عمر توفيق، المطر ماجد خلف (2015)، مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين، بتحديد مخاطر الخطأ الجوهري من خلال معايير التدقيق الدولية، المجلة العربية للإدارة، المجلد 35، العدد 2، الأردن، 175-194.
- ✓ هادي التميمي (2006)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و التطبيقية، دار وائل للنشر، عمان ، الأردن.
- ✓ هاني شادن عرار (2009)، مدى إلتزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات و إختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن.
- ✓ Bhattacharjee, S, Maletta, M. J, & Moreno, K. K , (2016), The Role of Account Subjectivity and Risk of Material Misstatement on Auditors' Internal Audit Reliance Judgments, Accounting Horizons, Vol30, No 2.
- ✓ Kizirian, T, Dwight, L. and Allen. D (2017), The Effect of Fraud and Going – Concern Risk on Auditors Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures, International Journal of Auditing, Vol 4, No 1.

Robert castell, françois pasqualini, (1995), le commissaire aux comptes,P.A.O-jouve, economica, paris, France.