مدى تطبيق مدقق الحسابات معيار التدقيق الدولي 240

"مسؤولية المراجع عن دراسة الغش عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية" حالة الجزائر

The extent to which the international auditing standard 240 The auditor's responsibility for studying fraud when performing the audit of the financial statements- Algeria case

ياسين بن دغي *

مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل المركبة الاقتصادية الدولية، جامعة بومرداس – الجزائر

y.bendeghi@univ-boumerdes.dz

بلال شيخي

مخبر أداء المؤسسات الاقتصادية في ظل المركبة الاقتصادية الدولية، جامعة بومرداس – الجزائر

chikhibillal@univ-boumerdes.dz

تاريخ الاستلام: 2021/10/13 تاريخ القبول للنشر: 2021/11/12 تاريخ النشر: 2021/12/31

ملخص

إن الهدف الأساسي لمدقق الحسابات في تطبيق معيار التدقيق الدولي 240 هو بالدرجة الأولى اكتشاف الخطأ الغش الذي يؤدي إلى التحريف المادي للقوائم المالية وتحريف أصول المنشأة، حيث ينعكس سلبا هذا التعريف على مصداقية القوائم المالية التي تعتمد عليها المنشأ في اتخاذ القرارات وينعكس سلبا أيضا في تضليل الأطراف الخارجية الأخرى ذات الصلة بالمنشأة من عملاء وموردين وجهات رسمية، لدى وجب علينا تقديم بعض أساليب وخصائص معيار التدقيق الدولي 240 التي يقوم المدقق باتخاذها للحد من هذه التحريفات الخروقات القانونية وبلورة الصورة الصادقة للمنشأة.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات، القوائم المالية، اتخاذ القرار، معيار التدقيق الدولي 240.

تصنيف Jel:M40, M41, M42,M49.

Abstract

The primary objective of the auditor in applying, the International Auditing Standard 240 is primarily to discover the fraud error that leads to the material misrepresentation of the financial statements and the misrepresentation of the assets of the enterprise. As this definition is negatively reflected on the credibility of the financial statements on which the entity depends in making decisions and is also negatively reflected in misleading.

The parties Other external factors related to the facility including clients, suppliers, and official bodies, when we must provide some methods and characteristics of the international auditing standard 240 which the auditor takes to limit these misrepresentations and legal violations and to crystallize the honest image of the facility .

Keywords: Auditor,Financial Statements,Make decision, international auditing standard 240.

Jel Classification Codes:M40,M41, M42, M49.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

عرفت مهنة التدقيق تطورات كثيرة بتطور الشركات والقطاعات الاقتصادية، حيث أصبح من الصعب تدقيق حسابات الشركات العملاقة من طرف الملاك أو المديرين (المسيرين) مما أدعى الأمر إلى تجنيد طرف أخر خارجي للقيام بهذه المهمة ألا وهو مدقق الحسابات الذي يعرف بالحيادية في إبداء رأيه الصادق القوائم المالية والاستقلالية في تنفذ مهامه.

كما عرفت الشركات عدة تجاوزات قانونية من التحايل والغش مما يؤثر تأثيرا كبيرا على النتائج المصرحة وعن مدى صحة ومصداقية القوائم المالي، كما يجب أن يعتمد مدقق الحسابات على ركائز في تأدية عملية التدقيق التي تساعده على اكتشاف الغش.

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الدراسة كما يلي:

ما مدى تطبيق مدقق الحسابات لمعيار التدقيق للدولي 240 على القوائم المالية أثناء القيام بعملية التدقيق؟

ومن خلال السؤال الرئيسي يمكن طرح أسئلة فرعية:

- هل يمكن التقيد بالإجراءات اللازمة في كشف الغش حسب معيار التدقيق الدولي 240 في تحسين أداء المهنيين؟.
- هل مسئولية مدقق الحسابات الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة إثبات عن وجود الغش مهمة بالنسبة لعملية التدقيق؟.

1.1. أهمية الدراسة؛

الغرض من هذه الدراسة هو معرفة أهم النقاط والركائز التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في عملية التدقيق من خلال تطبيق معيار التدقيق الدولي 240 في اكتشاف الخطأ والغش في القوائم المالية والتحريفات المادية في السجلات المحاسبية للوصول إلى مرحلة إبداء الرأي المحايد وإعطاء الصورة الصادقة للمنشأة والمركز المالي.

2.1. أهداف الدراسة؛

من بين أهم أهداف الدراسة يمكن ذكر منها ما يلي:

- التعريف بمعيار التدقيق الدولي 240؛
- مدى التزام مدقق الحسابات في تأدية عملية التدقيق؛
- معرفة أنواع الأخطاء والغش الممكن التعرض إليها أثناء عملية التدقيق.

3.1.منهجية الدراسة

تم اعتماد محورين أساسين في تقسيم الدراسة الجانب النظري فالأول هو تعريف مدقق الحسابات والقوائم المالية أما المحور الثاني فهو عبارة دراسة مختصرة لمعيار التدقيق الدولي 240.

فيما يخص الجانب التطبيقي تم اعتماد الدراسة الاستبانة إذ وزعت 55 استمارة على عدة مكاتب التدقيق الخاصة بالجزائر العاصمة حيث تناولت الدراسة محور بين المحور الأول تناول 10 أسئلة تشمل الإجراءات اللازمة في كشف الغش حسب ما ينص عليه معيار التدقيق الدولي 240، في حين تطرق المحور الثاني إلى 5 أسئلة تحوم حول مسؤولية مدقق الحسابات والإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة عن وجود الغش أثناء تأدية عملية التدقيق.

2. الإطار النظري لمدقق الحسابات والقوائم المالية:

يلعب مدقق الحسابات دورا هاما في عملية تدقيق حسابات المنشأة والتي تعتبر مهمة قانونية ينص عليها القانون أو في عملية تدقيق اختيارية تقوم على مبدأ إعطاء النصائح القانونية وإبداء الرأي في مسألة معينة محددة من أجل كشف الغش الموجود في القوائم المالية.

1.2. مفهوم مدقق الحسابات:

يمكن إعطاء عدة تعاريف لمدقق الحسابات عنها:

- يعد مدقق الحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.(الجريدة الرسمية الجزائرية،2010، ص: 4)
- كما يعرف مدقق الحسابات على أنه شخص يمارس مهنة التدقيق كعضو في مكتب تدقيق أو شركة تدقيق مرخصة تقوم بتقديم خدمات مهنية، ويشترط في العضو الممارسة لهذه المهنة توافر القواعد العامة للتدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق وهي التأهيل العلمي المناسب، التدريب المهني المحدد الكفاءة المهنية المناسبة والكافية، ويقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق المالي وفق المعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها.(رزق أبو زيد الشحنة، 2015، ص: 41)
- ويعرف أيضا ويطلق عليه أحيانا المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات وهو طرف خارجي يزاول مهنة التدقيق من خلال مكتب خاص ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بتدقيق القوائم المالية التاريخية المنشورة للشركات، ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا للقوانين مزاولة المهنة. (عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، 2007، ص ص: 22-23)
- من خلال التعاريف السابقة يمكن أن يعرف مدقق الحسابات على أنه كل شخص طبيعي أو معنوي ذو مؤهلات علمية وكفاءة مهنية تشمل ضوابط وقوانين تسيير مهنة التدقيق ومتمتع باستقلالية تسمح القيام بأداء مهنة التدقيق.

2.2.شروط مزاولة مهنة مدقق الحسابات

تكمن شروط مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر كما حددها قانون 10-01 كما يلي: (الجريدة الرسمية الجزائرية، 2010، ص: 5)

- الحصول على الاعتماد من طرف الوزير المكلف بالمالية؛
- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمدقق الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- أن يتبع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألايكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة محكمة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها؛
- لا يمكن أي مدقق حسابات أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه أمام المجلس القضائي المتخصص إقليميا لمحل تواجد المكتب ويحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

3.2. مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات:

عرفت مهنة التدقيق عدة مشاكل وقضايا ضد مدققي الحسابات خاصة في الستينيات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية وهذا ناجم عن عدة أسباب منها: (محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، 2002، مصر، ص: 121)

- التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختيارات؛
- كبر حجم المشروعات؛
- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات وتداخل عملياتها؛
- النمو المتزايد لإدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية مسؤولية مدقق الحسابات.

ومن أجل تفادي كل هذه المشاكل القضائية وضعت قوانين وأحكام لحسن سيرة هذه المهنة تعرف بمهام ومسؤوليات مدقق الحسابات.

❖ **مهام مدققي الحسابات:**

من أجل توضيح مهام مدقق الحسابات وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والمجموعات المهنية الأخرى للمحاسبة على المستوى المحلي والقومي في الولايات المتحدة الأمريكية دليل لقواعد وأداب وسلوك المهنة حتى يكون مدقق الحسابات مقيدا بهذه الاحكام والتدابير، كما أن الجزائر وضعت أيضا أحكام وقوانين تحدد مهام مدقق الحسابات تذكر منها: (الجريدة الرسمية الجزائرية،2010، ص ص:7-8)

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عملية السنة المنصرمة وكذا بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المنشأة والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التي تكون للقائمين بالإدارة أو المسيرين للمنشأة المعنية بمصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار المؤسسة أو الهيئة؛
- فحص وثائق المنشأة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحية أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المنهجية عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- يمكن مدقق الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على الحسابات المحاسبية والموازنات والمرسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات للمنشأة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأعوان التابعين للمنشأة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
- يعلم مدقق الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- حضور الجمعيات العامة علما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

❖ **مسؤوليات مدقق الحسابات**

كما ذكرنا سابقا الجزائر وضعت أيضا أحكام وقوانين توضح مسؤوليات مدقق الحسابات تذكر منها:**(الجريدة الرسمية الجزائرية،2010، ص:10)**

- يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد مدقق الحسابات مسؤولا اتجاه المنشأة أو الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه المنشأة أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون؛
- لا يتبرأ من المسؤولية فيها يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبث أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات وإن لم يتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها؛
- في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المتخصصة؛
- يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عن ممارسة وظائفية ويمكن اتخاذ عقوبات تأديبية مثل الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر والشطب من الجدول.

4.2. القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية المادة الأساسية لأي تدقيق أو تحليل يعتمد عليها مدقق الحسابات في أداء مهامه وهي عبارة عن مجموعة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. (مؤيد راضي خنفر، 2011، ص: 28)

وتعتبر أيضا مجموعة كاملة وغير منفصلة عن الوثائق المحاسبية والمالية التي تمكن من تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتغيير وضعية المنشأة عند تاريخ اقفال الحسابات.(الجريدة الرسمية الجزائرية،2009، ص:85)

وتنقسم هذه القوائم المالية الى قوائم مالية رئيسية وقوائم مالية ملحقة أو مكملة ومفسرة للقوائم المالية الرئيسية.

1.4.2. القوائم المالية الرئيسية:

لدينا أربعة قوائم مالية رئيسية تذكرها:

❖ **قائمة الميزانية:**

تعرف بقائمة المركز المالي أو الوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح عن جهة مصادر الأموال في المنشأة أي حقوق الملكية الالتزامات واستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى أي الأصول وتتكون بنود هذه القائمة عن أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية 31-12 مما يساعد المستخدمين من التعرف على الوضع المالي للمنشأة.(مؤيد راضي خنفر، 2011، ص:37)

وتعرف أيضا بالكشف الإجمالي للأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة للكيان عند تاريخ إقفال الحسابات.(الجريدة الرسمية الجزائرية،2009، ص:28)

❖ **قائمة حساب النتائج:**

وهي أكثر القوائم أهمية ويتم فيها التقرير عن النتائج الأعمال المنشأة وتبيان القدرة الكسبية عن فترة زمنية معينة وتدمج بموجبها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة صناعية بينما يدرج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المنشأة.(مؤيد راضي خنفر، 2011، ص:29)

❖ **قائمة سيولة الخزينة:**

هي قائمة للمقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة ما خلال فترة مالية معينة وتنقسم الأنشطة في قائمة التدفقات إلى ثلاثة أقسام.(عبد الله على الزيون، 2010، ص82)

- التدفقات النقدية المتأنية من الأنشطة التشغيلية؛
- التدفقات النقدية المتأنية من الأنشطة الاستثمارية؛
- التدفقات النقدية المتأنية من الأنشطة التمويلية.

وهناك طريقتين لحساب هذه القائمة وتعرف بالطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

❖ **قائمة حركة رؤوس الأموال:**

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمنشأة أو الكيان خلال السنة المالية.(الجريدة الرسمية الجزائرية،2009، ص:26)

2.4.2. ملاحق القوائم المالية:

تعتبر ملاحق القوائم المالية عن جداول مفسرة لمختلف عناصر الميزانية وحساب النتائج من خلالها يمكن توضيح دقيق للحسابات المجمعة في القوائم المالية الرئيسية نذكر منها:

- **جدول تطور التثبيتات وأصول مالية غير الجارية:** ويقصد به جدول يحتوي على تفصيل دقيق لكل التثبيتات أو الاستثمارات غير الجارية التي تفوق هذه استعمالها السنة؛
- **جدول الاهتلاكات:** هو عبارة عن جدول يوضح عن دورة حياة الاستثمار أو التثبيت بداية من تاريخ الاقتناء إلى نهاية استعماله ويوضح مدة وطريقة اهتلاك التثبيت؛
- **جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية:** هو جدول يبين خسائر أو نقص القيمة في الاستثمار المعرضة لتدقيق القيمة ويمكن أيضا استرجاعها مستقبلا؛
- **جدول المؤونات:** هو جدول يبين مختلف المؤونات التي سجلت أو استرجعت خلال السنة المالية لمواجهة أخطار محتملة.

3. الإطار النظري لمعيار التدقيق الدولي 240 مسؤولية المدقق عن دراسة الغش عن أداء عملية تدقيق للقوائم المالية:

إن الغرض من هذا المعيار لدولي للتدقيق هو وضع معايير وتوفير وإرشاد عن مسؤولية لمراجع عن دراسة الغش عند أداء عملية مراجعة للقوائم المالية.(أمين السيد أحمد لطفي، 2008، ص: 250)

ويميز هدا المعيار بين الغش والخطأ إذ يصف هاذين النوعين اللذان يعتبران ملائمين للمراجع وهما يمثلان تحريفات تنشأ من اختلاس الأصول بالإضافة إلى التحريفات الناشئة من التقرير المالي الإحتيالي أو المضلل وعليه يحدد المعيار مسؤوليات المراجع عن اكتشاف التحريفات المادية بسبب الغش.

كما يمكن أن تنشأ التحريفات أما عن طريق حدوث الغش أو الأخطاء وإن العامل المميزبين الغش والخطأ هو إذا كان التصرف القائم الذي يؤدي إلى التحريف في القوائم المالية يعتبر متعمدا أو غير متعمدا.

يمكن حصر الأخطاء الموجودة في القوائم المالية فيما يلي:

- أخطاء في جمع أو تشغيل البيانات إلى من خلالها يتم إعداد القوائم المالية؛
- التقديرات المحاسبية غير الصحيحة الناشئة من الإشراف أو سوء تفسير الحقائق؛
- خطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المرتبطوأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المرتبطة بالقياس التبويب والعرض والإفصاح.

1.3. تعريف الغش:

هو التصرف المتعمد عن طريق واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو هؤلاء المسؤولين عن حوكمة المنشأة أو العاملين أو أفراد الطرق الثالث يرتبط باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير غير شرعية، ويشار إلى الغش المرتبط بواحد أو أكثر من أعضاء الإدارة أو هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة عادة بغش الإدارة، أما الغش المرتبط فقط بالعاملين في المنشأة فيشار إليه بغش العاملين. (أمين السيد أحمد لطفي، 2008، ص: 254)

2.3. خصائص الغش:

من بين خصائص الغش التي يمكن أن تتضمن التقرير المالي الإحتيالي أو المضلل استبعادات القيم أو الإقصاحات في القوائم المالية أو تخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية والتي تبدو أنها تعمل بفعالية بشكل يخالف الواقع نذكر بعض الخصائص منها:

- التلاعب والتزييف متضمنا التزوير أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي في ضوئها يتم إعداد القوائم المالية؛
- سوء العرض أو الاستبعاد المتعمد للأحداث والمعاملات والمعلومات الجوهرية الأخرى في القوائم المالية؛
- سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبط بالقيم أو التبويب وطريقة العرض أو الإفصاح؛
- تسجيل قيود يومية مصطنعة وعلى وجه التحديد تلك التي تقترب من نهاية الفترة المحاسبية من أجل التلاعب في النتائج المحاسبية أو لتحقيق أهداف معينة أخرى؛
- تعديل الافترضات وتغيير التعديلات المستخدمة في تقرير أرصدة الحساب بشكل غير ملائم؛
- حذف أو تقديم أو تأخير الإعتراف بأحداث ومعاملات في القوائم المالية تكون قد حدثت أثناء فترة التقرير؛
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق يمكن أن يؤثر على القيم المسجلة في القوائم المالية؛
- الارتباط بمعاملات معقدة يتم تكوينها بهدف سوء عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة؛

- تغيير السجلات والشروط المرتبطة بالمعاملات الجوهرية وغير العادية.

3.3. مسؤوليات المسؤولين عن حوكمة وإدارة المنشأة:

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تظل تقع على كل من المسؤولين عن حوكمة المنشأة وعلى إدارتها. ومن الأهمية أن تضع الإدارة التي تشرف على هؤلاء المسؤولين عن الحوكمة تأكيد قوي على منع الغش والتي قد يخفض الغرض وراء حدوث الغش ومنع الغش كما أنها يجب أن توفر نظام عن كيفية إدارة المنشأة لأعمالها نذكر منها:

- خلق ثقافية الأمانة والسلوك الأخلاقي؛
- خلق بيئة عمل إيجابية وتعيين وتدريب وترفيه العاملين الملائمين؛
- وضع نظام رقابة داخلية من أجل توفير تأكيد معقول بخصوص إمكانية الإعتماد على التقرير المالي؛
- وضع بيئة رقابية والاحتفاظ بسياسات وإجراءات للمساعدة في تحقيق هدف التأكد كلما كان ذلك ممكنا من وجود أداء منظم لأكمال المنشأة؛
- وضع ضوابط رقابية يتعلق بهدف إعداد القوائم المالية للمنشأة التي تعطي الصورة الحقيقية والعادلة؛
- إدارة المخاطر التي يمكن أن تنشأ التحريفات في القوائم المالية.

4.3. القيود الكامنة في عملية المراجعة في سياق الغش:

تعتبر القيود الكامنة في عملية التدقيق في سياق الغش من سياق الغش من بين أهم المخاطر غير الممكن تجنبها لأن بعض التحريفات المادية للقوائم المالية لن يتم اكتشافها حتى بغض النظر كما إذا كانت عملية التدقيق قد تم تخطيطها وإدائها على نحو سليم وملائم طبقا لمعايير المراجعة الدولية وتتمثل هذه المخاطر فيما يلي:

- إن مخاطر عدم إكتشاف التحريف المادي الناتج عن الغش تعتبر أكبر نسبيا من مخاطر عدم إكتشاف التحريف المادي الناشئ عن الخطأ بسبب أن الغش يتضمن خطط فنية ومنظمة بشكل دقيق يتم تصميمها لهدف إخفائه على سبيل المثال، التزوير والفشل المدروس في تسجيل المعاملات أو تقديم اقرارات خاطئة بتعمد للمراجع؛
- التواطؤ الذي قد يجعل المراجع يعتمد بأن دليل الاثبات المراجعة يعتبر مقنعا بينما هو في الحقيقة مزيفا؛
- يعتبر غش الإدارة أكبر عن غش العاملين إذ يمكن للإدارة بالتلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية وتقديم معلومات مالية احتيالية إذ بإمكانها أن تتخطى إجراءات الرقابة المصممة لمنع الغش عن طريق العاملين والضغط على المسؤولين بتسجيل معاملات غير صحيحة أو إخفائها.

5.3. مسؤوليات المراجع عن اكتشاف التحريف المادي الناتج عن الغش؛

يجب على المدقق الذي يؤدي عملية التدقيق طبقا لمعايير المراجعة الدولية أن يحصل على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من التحريفات المادية بسبب الخطأ أو الغش باستخدام بعض العوامل مثل استخدام الحكم الشخصي واستخدام الاختبار للقيود الكامنة للرقابة الداخلية للوصول إلى أن أدلة الإثبات المعروضة مقنعة.

ويجب أيضا على المراجع أن يتحلى بما يسمى بالشك المهني خلال عملية المراجعة حيث بقوم بدراسة الاحتمال الخاص بتخطي الإدارة لضوابط الرقابة الداخلية حتى يثبت أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية على أنها صحيحة.

6.3. الشك المهني:

يجب على المراجع الذي يخطط ويؤدي عملية التدقيق أن يتوفر على نوع من الشك المهني الذي يسلم بأن هناك ظروف قد توجد وتجعل تلك القوائم المالية محرفة ماديا.

ويعتبر الشك المهني ضروريا ومهما بالنسبة للتدقيق على وجه الخصوص عند دراسته مخاطر التحريف المادي الناشئ عن الغش. إن الشك المهني يمثل الاتجاه الذي يتضمن ذهنا شكاكا استفساري مع التقييم الحرج لدليل اثبات التدقيق، ويتطلب الشك المهني الاستفسار المستمر كما إذا كانت المعلومات ودليل إثبات التدقيق الذي تم الحصول عليه يشير إلى احتمال وجود التحريف المادي بسبب الغش.

ومن بينخصائص الشك المهني التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات يمكن ذكر منها:

- يجب المحافظة على اتجاه من الشك المهني خلال عملية التدقيق والتسليم باحتمال وجود تحريف مادي؛
- عدم الاطمئنان للخبرة السابقة لمدقق الحسابات مع المنشأة بخصوص أمانة ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسؤولين عن الحوكمة؛
- التحقق من الصحة القانونية والشرعية للمستندات التي لا يكون مدقق الحسابات مدربا فيها باستخدام أحد الخبراء القانونين لتقييم الصحة القانونية للمستند؛
- مناقشة أعضاء الحوكمة الخاصة بالمنشأة وابداء رأيهم بشأن كيف وأين يمكن أن تكون القوائم المالية قابلة للتحريف المادي بسبب الغش؛
- دراسة الظروف التي تكون سببا إلى إعداد تقرير مالي احتيالي؛
- دراسة العوامل الخارجية والداخلية التي تؤثر على المنشأة والتي قد تخلق حافزا أو ضغوطا على الإدارة أو الأخرين لارتكاب الغش؛
- دراسة السلوك أو النمط الحياتي للإدارة أو الأخرين التي تؤدي إلى ارتكاب الغش؛
- دراسة كيف سوف يتم ادخال أحد العناصر غير القابلة للتنبؤ بها داخل المنشأة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتعين أدائها.

7.3. إجراءات تقييم المخاطر:

من أجل الحصول على فهم المنشأة وبيئتها يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات لتقييم المخاطر مما يساعد في تحديد مخاطر التحريف المادي الناتج عن الغش ومن بين هذه الإجراءات نذكر ما يلي:

- القيام باستفسارات من الإدارة والسؤولين عن الحوكمة والأطراف الأخرى داخل المنشأة كلما كان ذلك ملائما مع الحصول على فهم الرقابة الداخلية التي تقررها الإدارة للتخفيف من تلك المخاطر.
- دراسة وجود علاقات غير عادية أو غير متوقعة قد تم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية مثلا المبيعات المصطنعة أو استراتيجيات الزبائن قد تشير إلى اتفاقيات جانبية غير مفصح عنها.
- حضور الاجتماعات وقراءة محاضر الاجتماعات مما يساعد على فهم كيفية ممارسة المسؤولين للحوكمة والإشراف على عمليات الإدارة.
- دراسة عوامل مخاطر الغش على المستوى التشغيلي لقطاع الأعمال.

8.3. إجراءات التدقيق مواجهة مخاطر الغش التعريف المادي بسبب الغش:

تتمثل عملية إرساء إجراءات التدقيق لمواجهة مخاطر التحريف المادي بسبب الغش من طرف مدقق الحسابات من أهم مراحل عملية التدقيق لذلك يجب ذكر أهم هذه الإجراءات وهي:

- زيادة مواقع أو أداء اختبارات معينة بشكل مفاجئ أو بشكل غير معلن؛
- طلب جرد المخزون في نهاية الفترة لتدنية مخاطر التلاعب في الأرصدة؛
- إرسال طلبات المصادقة كتابيا من طرف الزبائن والموردين والتحقق من الأرصدة؛
- أداء فحص إضافي في نهاية فترة ربع سنة أو نصف سنة وتعديل القيود؛
- فحص المعاملات الهامة أو غير العادية التي تحدث عند وقرب أو نهاية السنة؛
- أداء إجراءات تحليلية فيما يخص رقم الأعمال وتكلفة المبيعات؛
- أداء إجراءات على حساب ومطابقات مدى تطورها عبر فترات سابقة؛
- استخدام أساليب بمساعدة الكمبيوتر لاختيار الأمور الشاذة في أحد المجتمعات واختبار نزاهة السجلات والمعاملات الناتجة عن طريق الكمبيوتر؛
- التحقق من الاتفاقيات المصادق عليها مع العملاء أو الموردين بنزاهة شروط إبرام الاتفاقيات وخلوها من أي هدف شخصي يخدم أي طرف من كان؛
- اختبار ضوابط الرقابة الداخلية لتحديد مصداقية المعلومات في القوائم المالية؛
- أداء جرد المخزون في نهاية الفترة لتقليل مخاطر التلاعب؛
- جرد النقدية في نهاية السنة؛
- فحص سجلات الأجور لتحديد وجود عمليات مزدوجة وفحص الوعاء الضريبي وحسابات البنك الخاصة بالتحويلات لأجور العمال؛
- فحص ملائمة المصروفات الضخمة وغير العادية.

4. الدراسة الميدانية:

بناءا على الاستمارات الموزعة على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق، اعتمد الباحثان على إجابات الاستبيان لمعرفة رأي المهنين حول مدى تطبيق المهنيين لمعيار التدقيق الدولي 240، حيث خصص المحور الأول عن الجانب التطبيقي لمعرفة مدى حرص المهنيين على تطبيق الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش حسب ما ينص عليه المعيار.

أما فيما يخص المحور الثاني من الجانب التطبيقي خصص لمعرفة مدى استجابة المهنيين لتطبيق الإجراءات المتخذة عند ثبوت أدلة على وجود الغش حسب المعيار.

1.4. مجتمع وعينة الدراسة:

توصل الباحثان في هذه الدراسة بإعداد وتوزيع استمارات الاستبيان على المهنيين من أجل الحصول على إجابة للإشكالية المطروحة والحصول على نتائج الدراسة لمعرفة مدى تطبيق المهنيين لمعيار التدقيق الدولي 240 مسؤولية المدقق

عن دراسة الغش عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية تم توزيع 55 استمارة لهذه الدراسة واسترجع الباحثان 45 استمارة، إذ تعتبر الاستثمارات المسترجعة قابلة للدراسة لأنها تفوق الحد الأدنى وهو 30 استمارة.

2.4. محددات الدراسة:

حددت الدراسة على بعض مكاتب مدققي الحسابات للجزائر العاصمة لفترة ممتدة ما بين الفاتح من سبتمبر 2021 إلى غاية 31 سبتمبر من نفس السنة.

❖ **أدوات الدراسة:**

تم الاعتماد على برنامج IBM SPSS 24 قصد تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الاستمارات المسترجعة والمقبولة للتحليل البالغ عددها 45 استمارة.

فهذا البرنامج يساعد على حسابات المتوسط الحسابي لمعرفة الرأي العام لإجابات أفراد العينة، والانحراف المعياري لمعرفة درجة تشتت القيم عن متوسطها الحسابي.

لمعرفة الاتجاه العام أراء الأفراد تم إعداد الاستبيان حسب مقياس لكارت سكيل الخماسي.

جدول (01): مقياس لكارت سكيل الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الفئة	4,20-5	3,40-4,19	2,60-3,39	1,80-2,59	1-0,79

المصدر: من إعداد الباحثين.

❖ **اختبارات ثبات الاستبيان:**

بعد استرجاع الاستثمارات المقبولة للتحليل تم تفريغ كل النتائج المتحصل عليها عن طريق البرنامج الإحصائي IBM SPSS 24، بعد هذا يجب التأكد من ثبات الاستبيان المعد من طرف الباحثين لهذا الغرض يتم استخدام معامل ثبات ألفا كرونباح وبعد التطرق إلى ذلك بلغت نسبة مؤشر صدق الاستبيان بـ 89,5%، هذا يدل على ثبات هذا المعامل، حيث كما هو معلوم إذا كان معامل ثبات ألفا كرونباحأكبر من 70% فهذا يدل على وجود ثبات الاستبيان وعدد الاستثمارات قابل للدراسة بحيث تفوق العدد الأدنى للدراسة وهو 30استمارة.

3.4. دراسة خصائص عينة الدراسة:

سيتم في هذا العنصر التطرق إلى معرفة الفئة الغالبة في الإجابات المتحصل عليها فيما يخص الجنس، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية.

❖ **الجنس:**

من أجل معرفة الفئة الغالبة من أفراد العينة التي أجابت على الاستبيان نقوم بحساب مختلف التكرارات والنسب الخاصة بالجنس وهذا باستخدام البرنامج الإحصائي. كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (02): إجابات العينة حسب الجنس

الجنس	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
ذكر	33	73,3	73,3
أنثى	12	26,7	100
المجموع	45	100	

المصدر: عن إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج المتحصل عليها والظاهرة في الجدول أعلاه إن الفئة الغالبة التي قامت بالإجابة على الاستبيان حسب العينة المدروسة للذكور حيث أجاب 33 ذكر من أصل 45أي بنسبة 73.3%، أما الإناث فكانت نسبة الإجابات تقدر بـ 26,7%.

❖ **المؤهل العلمي:**

فيما يخص المؤهل العلمي سيتم التطرق إلى هذا العنصر من أجل معرفة الفئة الغالبة بعد حساب كل من عدد ونسبة هذا العنصر كما هو مبين في الجدول الآتي:

جدول (03): إجابات العينة حسب المؤهل العلمي

الجنس	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
ماجستير	4	8,9	8,9
دكتوراه	15	33,3	42,2
شهادة مهنية	26	57,8	100
المجموع	45	100	

المصدر: عن إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج المتحصل عليها والظاهرة في الجدول السابق أتضح أن الفئة الغالبة تعود لأصحاب الشهادات المهنية حيث بلغ عددهم 26 مهني من أصل 45 استمارة موزعة، أي بنسبة 57,8%، ثم يأتي بعد ذلك حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة تقدر بـ 33,3% وفي الأخير تحصلنا على نسبة 8,9% بالنسبة لحاملي شهادة الماجستير.

❖ **الوظيفة:**

اعتمادا على النتائج المتحصل عليها من خلال برنامج الإحصائي سنقوم بمعرفة الفئة الغالبة حسب وظيفة المجيبين وتظهر النتائج في الجدول التالي:

جدول (04): إجابات عينة الدراسة حسب الوظيفة

الجنس	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
أستاذ جامعي	15	33,3	33,3
محافظ حسابات	23	51,1	84,4
خبير محاسبي	7	15,6	100
المجموع	45	100	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول أعلاه الفئة الغالبة في الإجابة على الاستمارات، حيث تعبر النسب المستخرجة عن البرنامج الإحصائي على أن فئة محافظي الحسابات والمقدرة بـ 23 فرد من 45 تعتبر على أغلبية المجيبين حيث بلغت نسبة محافظ الحسابات بـ 51,1% من كل الإجابات ثم تليها فئة الأساتذة الجامعين حيث بلغت السنة بـ 33.3% وفي الأخير تحصلنا على نسبة 15,6 لفئة خبراء محاسبين وهذا راجع لأسباب معروفة مثل ضيق الوقت والانشغالات المتسمرة لهذه الفئة.

❖ **الخبرة المهنية:**

لمعرفة إجابات الخبرة المهنية استلزمت الدراسة لوضع أربع فئات وفق مجالات محددة من أجل التوضيح أكثر وهذه الفئات هي: أقل من 5 سنوات، من 5 سنوات إلى 10 سنوات، من 4 سنوات إلى 15 سنة، 15 سنة فأكثر كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (06): إجابات عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
أقل عن 5 سنوات	6	13,3	13,3
من 5 إلى 10 سنوات	10	22,2	35,6
من 10 سنوات إلى 15 سنة	15	33,3	68,9
من 15 سنة إلى أكثر	14	31,1	100
المجموع	45	100	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

كما هو موضح في الجدول أعلاه فإن تقارب بين فئة الخبرة المهنية ما بين 5 إلى أقل 15 سنة وفئة الخبرة المهنية من 15 سنة فأكثر، حيث تحصلت الفئة الأولى التي تحتوي على 15 فرد من الإجابات على نسبة عالية تقدر بـ 33,3% أما الفئة الثانية المذكورة في المقارنة وهي فئة من 15 سنة بـ 31% ومن خلال هاتين النسبتين يمكن القول أن هاتين الفئتين أكثر خبرة من كل الفئات الموضحة في الجدول، أما بالنسبة للفئة من 5 إلى 10 سنوات تحصلت على نسبة 22,2% وفي الأخير تحصلت فئة أقل عن 6 سنوات على ستة 13,3%.

***4.4.* تحليل ومناقشة نتائج الاستبيان:**

بعد حصول الباحثين على الاستمارات والبيانات اللازمة تم إدخال هذه الأخيرة على برنامج الإحصائي SPSS 24 ودراسة معامل ثبات الاستبيان معامل ألفا كرونباخ ودراسة أيضا خصائص العينة الدراسة كل من عينة الجنس والمؤهل العلمي، حسب الوظيفة والخبرة المهنية.

تطرق الباحثين في هذه المرحلة إلى تحليل البيانات ومعرفة الإتجاه العام لأفراد العينة بغية الوصول إلى إجابات مقنعة وبلوغ الهدف المسطر لهذه الدراسة وهو معرفة مدى تطبيق مدقق الحسابات لمعيار التدقيق الدولي 240 على القوائم المالية.

❖ **تحليل نتائج المحور الأول:**

بعد إدخال الباحثين كل الإجابات المتحصل عليها في البرنامج الإحصائي SPSS ودراسة المؤشرات الإحصائية كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري التي تساعد على التحليل تم الوصول إلى نتائج التحليل الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (07): تحليل نتائج الاستبيان الخاص بالمحور الأول بدراسة الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش.

الفقرات	ت	الإجابات					المؤشرات الإحصائية		
	ت %	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تصميم اجراءات التدقيق وفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المعمول به لاكتشاف الغش والحد من التحريفات المادية	ت %	11 24.4	26 57.8	04 08.9	03 06.7	01 02.2	3.96	1.35	موافق
دراسة المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة الإثبات والتأكد من صدقيتها وعدم وجود أدلة إثبات وهمية	ت %	6 13.3	27 60.0	8 17.8	2 04.4	2 04.4	3.73	1.36	موافق
هل الشك المهني ضروري وهام في عملية التدقيق لاكتشاف الغش وتفادي التحريفات المادية على القوائم المالية	ت %	11 22.2	27 60.0	09 20.0	03 06.7	01 02.2	4.07	1.12	موافق
حضور المدقق الاجتماعات وقراءة محاضر الاجتماعات مما يساعد على فهم كيفية ممارسة المسؤولين للحوكمة والاشراف غلى عمليات الإدارة	ت %	05 11.1	27 60.0	09 20.0	03 06.7	01 02.2	3.71	1.26	موافق
القيام بالاستفسارات اللازمة عن وجود اي غش قديم من طرف الادارة او المسؤولين عن الحوكمة	ت %	08 17.8	32 71.1	03 06.7	01 02.2	01 02.2	4.00	1.10	موافق
دراسة التقارير للخبرات السابقة لمحافظي الحسابات مع المنشاة بخصوص نزاهة وامانة الادارة ومسؤولي الحوكمة	ت %	05 11.1	33 73.3	05 11.1	01 02.2	01 02	3.89	1.06	موافق
هل يمكن ان يكون هناك تواطؤ بين الادارة ومسؤولي الحوكمة في تسوية الحسابات في نهاية السنة	ت %	09 20	29 64.4	05 11.1	01 02.2	01 02.2	3.98	1.17	موافق
دراسة وجود علاقات غير عادية او غير متوقعة قد تم تحديدها مثل القيود المصطنعة	ت %	07 15.6	32 66.7	06 13.3	01 02.2	01 02.2	3.91	1.14	موافق
دراسة ما هناك ضغوط داخلية او خارجية تساعد في احتمالية وقوع الغش والتحريف المادي للقوائم المالية	ت %	00 00	32 71.1	10 22.2	02 04.4	01 02.2	3.62	1.02	موافق
القيام بدراسة مستويات ومؤهلات المحاسبين ومعرفة نسبة تغير الموظفين في مصلحة الحسابات	ت %	04 08.9	35 77.8	04 08.9	01 02.2	01 02.2	3.89	1.02	موافق
المتوسط العام لأسئلة المحور الأول							3.9037	0.5467	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يمكن الملاحظةمن خلال نتائج التحليل في الجدول أعلاه أن معظم الإجابات المهنين والأكاديميين موافقة لما جاء في مضمون معيار التدقيق الدولي 240، كما أن الاتجاه العام لإجابات المهنيين والأكاديميين كانت موافقة لما نص عليه معيار التدقيق الدولي 240 من إجراءات تعمل على كشف الغش.

ومن خلال النتائج السابقة يمكن القول أن:

- تشير نسبة 57,8% أن معظم الإجابات والمقدرة بـ 26 إجابة من أصل 45 بموافق ونسبة 24,4% والمقدرة بـ 11 إجابة من كل الإجابات بموافقة بشدة هذا يعني أنه إذا تم جمع كل من إجابات موافقة بشدة وإجابات موافقة هذا يعطينا نسبة عليه تقدر بـ 82,2% أي 37 فرد من الأفراد الكلية موافقة على تصميم إجراءات التدقيق وفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المعمول به لاكتشاف الغش والحد من التحريفات المادية. أما فيما يخص الإجابات المحايدة بلغت نسبتها 8,9% والمقدرة بـ 4 إجابات، أما الإجابات المعارضة فبلغت عدد الإجابات بـ 3 إجابات ما تعادل نسبتها

06,7% أما المعارضة بشدة فقد بلغت نسبتها 02,2% أي ما يعادل إجابة واحدة من أصل 45 إجابة أما المتوسط الحسابي للإجابات قدر بـ 3,96 الذي ينتمي إلى فئة (3,40-4,9) أي الاتجاه العام موافق.

- تعتبر نسبة 60% والبالغ عددها 27 إجابة من أصل 45 موافقة بالنسبة لدراسة المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة الإثبات والتأكد من صدقيتها وعدم وجود أدلة إثبات وهمية كما تعتبر نسبة 13,3% والمقدرة بـ 6 إجابات موافقة بشدة على مدة الفقرة، أما بخصوص الإجابات موافقات بشدة على هده الفقرة، أما بخصوص الإجابات المحايدة فقد بلغت نسبتها بـ 17,8% أي ما يعادل 8 أفراد، ونسبة كل من الإجابات المعارضة والمعاضة بشدة فقد بلغت نسبتها 04,4% أي فردين لكل إجابة. وبلغ المتوسط الحسابي 3,73 الذي ينتمي إلى فئة ما بين (3,40-4,19) الذي يعبر على أن الاتجاه العام موافق.
- تعبر نسبة 22,2% التي تعادل 11 إجابة من الإجابات الكلية عن الموافقة بشدة وتعتبر أيضا نسبة 60% المتمثلة في 27 فرد على الموافقة هل الشك المهني التحريفات المادية على القوائم المالية، كما يمكن التعبير عن نسبة 20% والتي تخص 09أفراد على إجابة محايدة وسيئة 06,7% معارضة ونسبة 02,2% معارضة بشدة والمتوسط الحسابي قدر بـ 4,07 أي أن الاتجاه العام موافق.
- كما توضح 11,1% من 5 أفراد موافقة بشدة ونسبة 60% أن 27 فرد موافق على أن حضور المدقق الاجتماعات وقراءة محاضر الاجتماعات يساعد على فهم كيفية ممارسة المسؤولين للحوكمة والإشراف على عمليات الإدارة أما بالنسبة للرأي المحايد فقد بلغت نسبة 20% المتمثلة في 9 أفراد والإجابة المعارضة تمثلت في 3 أفراد البالغة نسبتها بـ 06,7% وأما المعارضة بشدة فتمثلت بإجابة واحدة نسبتها 02,2% والمتوسط الحسابي المتحصل عليه هو 3,71 أي أن الاتجاه العام موافق.
- تؤكد 32 إجابة من الإجابات الكلية البالغة نسبتها 71,1% بالموافقة و08 الإجابات المقدرة نسبتها 17,8% بالموافقة بشدة على أن القيام بالاستفسارات اللازمة عن وجود أي غش قديم من طرف الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، أما نسبة 06,7% المتمثلة في 3 أفراد كانت محايدة، ونسبة 02,2% المعبرة عليها من طرف فردي واحد فهي إجابات معارضة ومعارضة بشدة، علما أن المتوسط الحسابي قدر بـ 4 الذي يتمنى إلى مجال فئة (3,40-4,19) الذي يعبر عن الاتجاه العام بالموافقة.
- أما بخصوص دراسة التقارير للخبرات السابقة لمدققي الحسابات للمنشأة ودراسة نزاهة وأمانة للإدارة ومسؤولي الحوكمة فتمثلت عدد الإجابات الموافقة بـ 33 إجابة من 45 إجابة المقدرة بنسبة 73,3% و08 إجابات موافقة بشدة ما يعادل نسبة 11,1% أما المحايدة بلغت نسبة الإجابات بـ 11,1% أي 5 أفراد وبلغ عدد المجيبين بمعارض ومعارض بشدة بـ 01 فرد أي بنسبة 02,2%، أما بالنسبة للمتوسط الحسابي فقد بلغ 3,98 والذي يشير للاتجاه العام بالموافقة.
- حسب نسبة الموافقة المتحصل عليها والمقدرة بـ 64,4% والتي تعتبر عن 29 فرد ونسبة الموافقة بشدة المقدرة 20% أي 09 أفراد بإمكانية تواطؤ بين الإدارة ومسؤولي الحوكمة في تسوية الحسابات في نهاية السنة، فيما تجد أن هناك 5 أفراد بنسبة مقدرة بـ 11,1 كانت بشدة محايدة ونسبة 02,2% كانت إجابة معارض ومعارض بشدة المتوسط الحسابي المقدر بـ 3,91 يدل على أن الاتجاه العام للإجابات موافق.
- أكدت نسبة 6,67% المعرفة بـ 32 فرد على أن 32 إجابة موافقة من أصل 45 وسنة 15,6% التي تضم 7 أفراد بالموافقة بشدة على إمكانية ويود علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها مثل القيود المصطنعة، أما بالنسبة لإجابات

المحايدة بلغ 06 أفراد أي نسبة 13,3% والمعارضة بـ 2,2% والمعارضة بشدة 02,2% قدر المتوسط الحسابي بـ 3,91 الذي ينتمي إلى فئة (3,40-4,19) والذي يعبر عن الاتجاه العام بالموافقة.

- اتفق 32 فرد ما يعادل نسبة 71,1% على أن إمكانية وجود ضغوط داخلية أو خارجية تساعد على احتمالية وقوع الغش والتحريف المادي للقوائم المالية بينما اتفق 10 أفراد المقدرة نسبتهم بـ 22,2% على إجابة محايدة، أما الاجابات المعارضة قدرت بإجابتين أي بنسبة 04,4% والمعارضة بشدة بإجابة أي 02,2%، المتوسط الحسابي قدر بـ 3,62 هذا يدل على أن الاتجاه العام موافق.
- القيام بدراسة مستويات ومؤهلات المحاسبين ومعرفة نسبة تغير الموظفين في مصلحة الحسابات كانت نسبة 77,8% ما يعادل 35 فرد ونسبة الموافقة بشدة بلغت و08,9% التي تعادل 4 أفراد، أما بالنسبة للإجابات المحايدة بلغت 4 إجابات أي 08,9%، بلغت نسبة الإجابات المعارضة بـ 02,2 أي ما يعادل فرد واحد ونسبة الإجابات المعارضة بشدة كانت إجابة واحدة بنسبة 02,2%، فيما يخص المتوسط الحسابي بلغ 3,89% أي أن الاتجاه العام موافق.

خلاصة التحليل للمحور الأول تؤكد نسبة المتوسط الحسابي والعام المقدرة بـ 3,9037 على أن الاتجاه العام للمحور الأول موافق.

❖ تحليل نتائج المحور الثاني:

سيتم تحليل نتائج المحور الثاني المستخلصة من البرنامج الإحصائي SPSS الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (08): مسؤولية محافظ الحسابات عن الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة عن وجود الغش بالنسبة لعملية التدقيق

الفقرات	ت	الإجابات					المؤشرات الإحصائية		
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
هل يمكن إعادة النظر في إجراءات التدقيق وتعديلها مما يسمح من الحد من وجود الغش	ت	09	28	06	01	01	3.96	1.19	موافق
	%	20.0	62.2	13.3	02.2	02.2			
تحديد نوع الخطأ أو الغش ومدى تأثيره على القوائم المالية مع امكانية تصحيحه او الإخطار	ت	18	16	9	1	1	4.09	1.42	موافق
	%	40.0	35.6	20.0	02.2	02.2			
في حالة ثبوت الغش هل يقوم المدقق بإجراءات لضبط ومعرفة المسؤول عن هذه التحريفات مع إخطار مسؤولي الحوكمة	ت	18	19	06	01	01	4.16	1.35	موافق
	%	40.0	42.2	13.3	02.2	02.2			
هل يمكن توسيع نطاق عينة التدقيق في حالة ما إذا تبين أن هناك غش في حسابات القوائم المالية والسجلات المحاسبية	ت	01	41	01	01	01	3.89	0.85	موافق
	%	02.2	91.1	02.2	02.2	02.2			
هل يمكن إعادة الجرد المادي في حالة وجود غش جوهري يؤثر على مصداقية القوائم المالية وربحية المنشأة إذا توفر الوقت اللازم	ت	00	41	02	01	01	3.84	0.84	موافق
	%	00.0	91.1	04.4	02.2	02.2			
المتوسط العام لأسئلة المحور الثاني							4.0311	0.4585	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

حسب النتائج السابقة يمكن القول أن:

- يشير العدد 9 إلى أفراد عينة الدراسة موافق بشدة إذ تقدر نسبته بـ 20% وعدد أفراد عينة الدراسة موافق بـ 28 فرد حيث بلغت النسبة 62,2% مما يؤكد على أغلبية الاجوبة بالإجابات الموافقة، أما بالنسبة لعدد أفراد للإجابات المحايدة تقدر بـ 06 أفراد التي تعادل نسبة 13,3% بينما الإجابات المعارضة والمعارضة بشدة فقد بلغت كلتا النسبتين بـ 02,2% أي إجابة واحدة لكل منها.
- فيما يخص المتوسط الحسابي للإجابات للكلية فقدر بـ 3,96 أي الاتجاه العام موافق للإمكانية إعادة النظر في إجراءات التدقيق وتعديلها مما يسمح عن الحد وجود الغش.
- يؤكد نسبة 46% المقدرة بـ 18 فرد من عينة الدراسة بالموافقة بشدة ونسبة 35,6% البالغ عددها بـ 16 إجابة بالموافقة على تحديد نوع الخطأ أو الغش ومدى تأثيره على القوائم المالية مع إمكانية تصحيحه أو الإخطار مهم جدا ويجب التطرق إليه في عملية التدقيق، أما بالنسبة للإجابات المحايدة فقد بلغ عدد الأفراد 09 وتقدر النسبة بـ 20% وقدرت عدد الإجابات للمعارضة والمعارضة عن الاتجاه العام بالموافقة.
- يعبر العدد 18 عن الإجابات الموافقة بشدة حيث قدرت النسبة بـ 40% والعدد 16 من أفراد عينة الدراسة بالموافقة أي بنسبة 35,6% على أنه في حالة ثبوت الغش يقوم المدقق بإجراءات لضبط ومعرفة المسؤول عن هذه التحريفات مع إخطار مسؤولي الحوكمة، أما بالنسبة للإجابات المحايدة فقدرت بـ 6 إجابات ما يعادل نسبة 13,3% وإجابة واحدة لكل من عينة الدراسة موافق وموافق بشدة أي بنسبة 2,2% من الإجابات الكلية للفقرة.
- اتفق 41 فرد من عينة الدراسة على الموافقة والتي قدرت نسبتهم بـ 91,1% وفرد واحد بالموافقة بشدة على أنه يمكن توسيع نطاق عينة التدقيق في حالة ما إذا تبتت أن هناك غش في حسابات القوائم المالية والسجلات المحاسبية بينما تأكدت إجابة واحدة لكل من رأي محايد معارض ومعارض بشدة وقدرت النسبة بـ 02,2%.
- كما قدرت بنسبة المتوسط الحسابي العام للفقرة بـ 3,89 الذي ينتمي إلى فئة [3,40-4,20] حيث يكون الاتجاه العام بموافق.
- توضح نسبة 91,1% والبالغ عددها 41 فرد من عينة الدراسة بالموافقة على إمكانية إعادة الجرد المادي في حالة وجود غش جوهري يؤثر على مصداقية القوائم المالية وريحية المنشأة إذا توفر الوقت اللازم، بينما عدد فردين بإجابة محايدة أي بنسبة 02,2% أما فيما يخص المتوسط الحسابي الفقرة قدر بـ 3,84 الذي يعبر عن الاتجاه العام بالموافقة.

خلاصة للمحور الثاني فقدر المتوسط الحسابي للإجابات بـ 4,0311 الذي ينتمي إلى المجال [3,40-4,19] الذي يشير إلى الاتجاه العام بالموافقة.

5.4. اختبار الفرضيات:

للإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجداول السابقة المحور الأول والمحور الثاني يمكننا القيام باختيار Tستودنت من أجل اثبات أو رفض صحة الفرضيات.

1.5.4. اختبار الفرضية الأولى:

من خلال اختبار أسئلة المحور الأول التي لها علاقة مباشرة بالفرضية الأولى عبر Tستودنت والغرض منها إثبات صحة أو رفض الفرضية المذكورة في السؤال التالي: هل يمكن التقيد بالإجراءات اللازمة في كشف الغش حسب معيار التدقيق الدولي 240 يساعد المهنيين في حسن الأداء.

H_0: لا يتقيد المهنين بإجراءات كشف الغش.

H_1: التقيد بإجراءات معيار التدقيق الدولي 240 لها انعكاس إيجابي في كشف الغش وتنظيم عملية التدقيق.

للإجابة على هذه الفرضيات، قام الباحثان باختيار أسئلة المحور الأول والتي لها علاقة مع السؤال المطروح للاختبار Tستودنت بدلالة (0,05)، حيث يمكن توضيح النتائج كما يلي:

الجدول (09): نتائج اختبار (T) بدراسة أهمية التقيد بالإجراءات اللازمة في كشف الغش حسب معيار التدقيق الدولي "240"

الفقرات	Tقيمة	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
تصميم اجراءات التدقيق وفحص واختبار نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي المعمول به لاكتشاف الغش والحد من التحريفات المادية	29,371	0.000	رفض الفرضية الصفرية
دراسة المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة الإثبات والتأكد من صدقيتها وعدم وجود أدلة إثبات وهمية	27,385	0.000	رفض الفرضية الصفرية
هل الشك المهني ضروري وهام في عملية التدقيق لاكتشاف الغش وتفادي التحريفات المادية على القوائم المالية	36,337	0.000	رفض الفرضية الصفرية
حضور المدقق الاجتماعات وقراءة محاضر الاجتماعات مما يساعد على فهم كيفية ممارسة المسؤولين الحوكمة والاشراف غلى عمليات الإدارة	29,543	0.000	رفض الفرضية الصفرية
القيام بالاستفسارات اللازمة عن وجود اي غش قديم من طرف الادارة او المسؤولين عن الحوكمة	36,332	0.000	رفض الفرضية الصفرية
دراسة التقارير للخبرات السابقة لمحافظي الحسابات مع المنشاة بخصوص نزاهة وامانة الادارة ومسؤولي الحوكمة	36,526	0.000	رفض الفرضية الصفرية
هل يمكن ان يكون هناك تواطؤ بين الادارة ومسؤولي الحوكمة في تسوية الحسابات في نهاية السنة	34,078	0.000	رفض الفرضية الصفرية
دراسة وجود علاقات غير عادية او غير متوقعة قد تم تحديدها مثل القيود المصطنعة	34,367	0.000	رفض الفرضية الصفرية
دراسة ما هناك ضغوط داخلية او خارجية تساعد في احتمالية وقوع الغش والتحريف المادي للقوائم المالية	135,53	0.000	رفض الفرضية الصفرية
القيام بدراسة مستويات ومؤهلات المحاسبين ومعرفة نسبة تغير الموظفين في مصلحة الحسابات	38,271	0.000	رفض الفرضية الصفرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

أفادت النتائج الموضحة في الجدول أعلاه أن قيمة Tستودنت للأسئلة المقترحة في المحور الأول والتي لها علاقة بالفرضية الأولى أن مستوى الدلالة 0,000أقل من المستوى الحرج 0,05 فلهذا يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن التقيد بإجراءات معيار التدقيق الدولي له انعكاس إيجابي في كشف الغش وتنظيم عملية التدقيق.

❖ **اختبار الفرضية الثانية:**

فيما يخص الفرضية الثانية سيتم إخضاع أسئلة المحور الثاني لاختبار Tستودنت والتحقيق من صحة أو رفض الفرضية التي تنص عن مسؤولية مدقق الحسابات عن الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة إثبات عن وجود الغش مهمة بالنسبة لعملية التدقيق.

H_0: لا يمكن اعتبار الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة اثبات الغش مهمة.

H_1: نعم الإجراءات المتخذة من طرف مدقق الحسابات في حالة ثبوت أدلة إثبات عن وجود الغش مهمة بالنسبة لعملية التدقيق بصفة عامة ومهمة بالدرجة الأولى على مصداقية القوائم المالية وربحية المنشأة.

وللإجابة على هذه الفرضيات، قام الباحثان باختبار أسئلة المحور الثاني والتي لها علاقة مباشرة للسؤال المطروح للاختبار Tستودنت بدلالة (0,05) حيث يمكن توضيح النتائج كما يلي:

الجدول (10): نتائج اختبار (T) بدراسة مسؤولية مدقق الحسابات عن الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة اثبات عن وجود الغش مهمة بالنسبة لعملية التدقيق.

الفقرات	Tقيمة	مستوى الدلالة	القرار الإحصائي
هل يمكن إعادة النظر في إجراءات التدقيق وتعديلها مما يسمح من الحد من وجود الغش	316.33	0.000	رفض الفرضية الصفرية
تحديد نوع الخطأ أو الغش ومدى تأثيره على القوائم المالية مع امكانية تصحيحه او الإخطار	897.28	0.000	رفض الفرضية الصفرية
في حالة ثبوت الغش هل يقوم المدقق بإجراءات لضبط ومعرفة المسؤول عن هذه التحريفات مع إخطار مسؤولي الحوكمة	857.30	0.000	رفض الفرضية الصفرية
هل يمكن توسيع نطاق عينة التدقيق في حالة ما إذا تبين أن هناك غش في حسابات القوائم المالية والسجلات المحاسبية	531.45	0.000	رفض الفرضية الصفرية
هل يمكن إعادة الجرد المادي في حالة وجود غش جوهري يؤثر على مصداقية القوائم المالية وربحية المنشأة إذا توفر الوقت اللازم	865.45	0.000	رفض الفرضية الصفرية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

استنادا على النتائج الموضحة في الجدول أعلاه تلاحظ أن قيمة Tستودنت لأسئلة المقترحة للمحور الثاني والتي لها علاقة بالفرضية الثانية أن مستوى الدلالة 0,000 أقل من المستوى الحرج 0,05 ولذلك يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة أي أن مسؤولية محافظ الحسابات عن الإجراءات المتخذة في حالة ثبوت أدلة إثبات عن وجود الغش مهمة بالنسبة لعملية التدقيق بصفة خاصة وبصفة عامة مهمة أيضا على مصداقية القوائم المالية وربحية المنشأة.

5. خاتمة:

تعد عملية تدقيق القوائم المالية للمنشأة من أصعب العمليات التي يقوم بها المدقق إذ يجب التوفر فيه مهارة وخبرة تعينه على اكتشاف الغش والتصدي لجميع الاحتيالات المراد القيام بها من تحريفات لأصول المنشأة.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي سلمت بعض مكاتب مدققي الحسابات وخبراء في مجال التدقيق، اتفق الجميع على أهمية معيار التدقيق الدولي 240 مسؤولية المدقق عن دراسة الغش عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية وتطبيق كل الإجراءات المنصوص عليها في هذا المعيار لمحاربة وكشف الغش المادي للأصول والتحريفات المادية الموجودة في القوائم المالية بغية الوصول إلى إبداء رأي محايد وإعطاء صورة صادقة تعكس صحة المعلومات المبينة في القوائم المالية.

1.5.نتائج الدراسة:

- تكمن أهمية معيار التدقيق الدولي 240 في مدى تطبيق الإجراءات المنصوص عليها ويجب التقيد بتطبيقها في عملية التدقيق؛
- اتفق معظم أفراد عينة الدراسة على أن الإجراءات المتخذة عند القيام بعملية التدقيق من أجل كشف الغش فعالة ومناسبة لأي منشأة؛
- أكد كل أفراد عينة الدراسة على أن اعتماد الفرضية الصفرية خاطئة وغير ممكنة وأن التقيد بإجراءات المعيار واجب اتخاذها في عملية التدقيق؛

- توصلت الدراسة إلى أن مسؤولية مدقق الحسابات باتخاذ الإجراءات اللازمة عند حدوث الغش مهمة سوآءا كانت بإخطار الجهات العليا المسؤولة عن الحوكمة أو إبلاغ وكيل الجمهورية بالتجاوزات القانونية.

2.5. التوصيات:

من خلال النتائج السابقة يوصي الباحثان على ما يلي:

- أهمية وضرورة تحيين معلومات مدققي الحسابات بالإجراءات الجديدة من خلال المشاركة في ورشات العمل والملتقيات العلمية؛
- يجب الاحتكاك بمكاتب مدققي الحسابات الكبرى الحائزة على خبرة ميدانية والاستفادة من هذه الخبرات؛
- ضرورة وضع معيار جزائري خاص لكشف الغش وتطبيقه في أرض الواقع وتكييفه حسب الأوضاع الاقتصادية والقوانين الجزائرية.

6. قائمة المراجع:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية،العدد 42،الأحد 28 رجب عام 1431 هـ، الموافق 11 يوليو سنة 2010 م، المادة 2، ص: 4.
2. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى دار وائل للنشر، الأردن، 2015، ص: 41.
3. عبدالفتاح محمد الصحن، حسن أحمد عبيد، شريفة علي حسن، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، 3 الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص: (22-23).
4. الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 6، 7، 8، ص: 5.
5. محمد سمير الصيان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 121.
6. الجريدة السمية الجزائرية، مرجع سبق ذكره المادة (23-25) (26-27) (30، 31) ص ص: 7،8.
7. الجريدة الرسمية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، المادة 59، 61، ص: 10.
8. مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 28.
9. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، 28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق 25 مارس سنة 2009م، ص: 85.
10. مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص: 37.
11. الجريدة الرسمية الجزائرية، 2009، مرجع سبق ذكره، ص: 28.
12. مؤيد راضي خنفر، مرجع سبق ذكره، ص: 29.
13. عبد الله على الزيون، استراتيجيات التحليل المالي، دار المتنبي للنشر والتوزيع، السعودية، 2010، ص: 82.
14. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 19-28 ربيع الأول عام 1430هـ الموافق لـ 25 مارس سنة 2009، ص: 26.
15. أمين السيد أحمد لطفي، معايير المراجعة والتأكد الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 250.
16. أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 254.