تقييم مدققي الحسابات في الجزائر لمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل

–دراسة لمجموعة من مكاتب التدقيق–

Title Valuation of the auditors in Algeria for the risk of fraud resulting from a misleading financial report

- A study of a group of audit offices -

شراد غزلان[1]

[1] جامعة سطيف، ghozlane.91@hotmail.fr

تاريخ الاستلام: 2019/05/30 تاريخ القبول: 2019/06/30 تاريخ النشر: 2019/07/20

ملخص:

يقوم مدقق الحسابات عند بداية نشاطه بوضع خطة شاملة توضح أبرز معالم عملية التدقيق، والتي من بينها احتمال وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة وتقييمها من طرفه، ولما كانت التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل من أخطر أنواع الغش يجب أن يوليها المدقق أهمية أكبر وتقييمها بشكل دقيق وفق ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية، لذلك نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى معرفة إلى أي مدى يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بهذه الخطوة في عملية التدقيق. ولتحقيق ذلك قمنا بطرح فرضيتين أجبنا عليها من خلال الاستبيان الذي وجه لمجوعة من مدققي الحسابات قدرت بـ 53 مدقق في كل من ولاية سطيف، قسنطينة والجزائر العاصمة، وتوصلنا لعدد من النتائج أبرزها:

- أن مدققي الحسابات في الجزائر على اطلاع بمفهوم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؛
- أن أغلب مدققي الحسابات يفرقون بين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول.

الكلمات المفتاحية: مدققي الحسابات، التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل.

Abstract:

The auditor at the beginning of his activity to develop a global plan shows the attractions of the audit process, which included the possibility of the presence of anomalies resulting from fraud in the company and make his' assessment, and that the anomalies As a result of misleading financial

[1] شراد غزلان، ghozlane.91@hotmail.fr.

reporting the most dangerous type of fraud, the auditor must be given more importance and assessed In accordance with the following international auditing standards, it is for this reason that we seek to know to what extent the auditors Algeria is undertaking this stage of the audit process.

To do this, we tried to answer both hypotheses by the study applied by a questionnaire addressed to the auditors estimated 53 auditor in each of the wilaya of Setif, Constantine and Algiers, and we reached a certain number of conclusions:

- That auditors in Algeria know the concept of anomalies resulting from a misleading financial report;
- Most auditors differentiate between anomalies resulting from a misleading financial report and anomalies resulting from misuse of assets;
- Auditors in Algeria follow the evaluation steps contained in international auditing standards in varying percentages.

Keywords: Auditors, Anomalies resulting from a misleading financial report.

1. مقدمة:

تعتبر التحريفات الناتجة عن الغش من أهم القضايا التي أثيرت في تدقيق الحسابات، ذلك لما لها من أهمية بالنسبة لمدقق الحسابات أو المؤسسة محل التدقيق أو مختلف الأطراف المهتمة بها، لذلك فهو يوليها أهمية بالغة عند التخطيط لمهمة التدقيق ويأخذ احتمال وجودها في المؤسسة بعين الاعتبار حتى وإن كان على دراية تامة بتاريخ المؤسسة الخالي من الغش، كما ركزت معايير التدقيق الدولية عليها من خلال عدة معايير وأبرزها معيار التدقيق الدولي رقم 240، الذي حدد مفهوم التحريفات الناتجة عن الغش وأقسامها وشدد على النوع الأول منها وهو التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل كونها تعتبر الأكثر خطورة مقارنة بالنوع الثاني ذلك أنها تمس التلاعب مباشرة بالتقارير المالية للمؤسسة، كما أورد ذات المعيار الخطوات اللازمة التي يجب على المدقق أن يقوم بها لتقييم هذه المخاطر.

انطلاقا من هذا جاءت دراستنا بالتركيز على النوع الأول من الغش وهو التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل نظرا لتركيز المعيار الدولي عليه من جهة، ومحاولة معرفة مدى تطبيق

اجراءات تقييمه الواردة في ذات المعيار في الجزائر من جهة أخرى كونها تبنت في السنوات الاخيرة سياسة اقتصاد السوق أو الاقتصاد المنفتح الذي أجبرها على التماشي مع المتغيرات الدولية وخير دليل على ذلك تخلي الجزائر عن نظامها المحاسبي وتبني النظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير المحاسبية الدولية، وهو ما قد يطبق على معايير التدقيق مستقبلا لتوحيد مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر مع باقي دول العالم.

في تدقيق الحسابات تثار العديد من المسائل من بينها التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل الناتجة عن الغش وزاد انتشارها خاصة بعد سلسلة الفضائح التي شهدتها شركات عالمية كبرى كشركة انرون الامريكية، هذه التحريفات التي يركز عليها مدقق الحسابات ويمر بعدة مراحل لتأكيد وجودها من عدمه، ومن بين أهم هذه الخطوات تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل لأنه على ضوء نتائج هذه المرحلة يصمم اختبارات التدقيق.

1.1 مشكلة البحث: على غرار باقي مدققي الحسابات في العالم يتبع مدقق الحسابات في الجزائر مجموعة خطوات وإجراءات محددة في عملية التدقيق بدءا من تعرفه على المؤسسة محل التدقيق إلى صدور تقريره النهائي، وحسب ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية فيجب أن تتضمن مرحلة تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، ومن هنا تظهر لنا اشكالية هذه الدراسة والتي نصيغها في السؤال الرئيسي التالي:

هل يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؟

ويندرج تحت السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالي:

-هل مدققو الحسابات في الجزائر على اطلاع تام بمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؟

-هل يتبع مدققو الحسابات في الجزائر خطوات التقييم الواردة في المعايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؟

2.1 أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في تدقيق الحسابات، كما أن هذا الموضوع أثار العديد من القضايا في العالم وفي الجزائر أيضا؛ -إعادة تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر ومن بينها قضايا الغش فيها.

3.1 أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

-مدى تفرقة مدققي الحسابات في الجزائر بين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الاصول والأخطاء في التقارير المالية؛

-مدى إحاطة مدققي الحسابات في الجزائر بموضوع التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل ومخاطرة؛

-مدى قيام مدققي الحسابات في الجزائر بمرحلة تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في عملية التدقيق؛ -مدى اتباع مدققي الحسابات في الجزائر خطوات التقييم الواردة في المعايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل من عدمه.

4.1 فرضيات الدراسة: انطلاقا من الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكننا صياغة فرضيات البحث كما يلي: الفرضية 01: مدققو الحسابات في الجزائر على اطلاع تام بمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؛ الفرضية 02: يتبع مدققو الحسابات في الجزائر خطوات التقييم الواردة في المعايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل.

2. الجانب النظري للدراسة (التعريفات الاجرائية)

1.2 التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل: أطلقت العديد من التعاريف حولها ونذكر واحد من أهم التعاريف وهو تعريف الجمعية محققي الغش المجازين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في دراسة قامت بها سنة 2002 على أنها: "التحريف المتعمد للوضع المالي للمؤسسة، والذي يمكن إنجازه من خلال التحريف المتعمد للتقارير المالية من خلال اغفال الافصاح عن بعض المبالغ، بهدف خداع بعض مستخدمي التقارير المالية" (ACFE), 2018))

ميز معيار التدقيق الدولي رقم **ISA**240 بين نوعين رئيسيين للتحريفات وهما التحريفات الناتجة عن الأخطاء والتحريفات الناتجة عن الغش، فقد عرف الأخطاء على أنها: "هي تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الافصاح" (ISA240, 2018)

يعرف الغش على أنه: "فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر، من قبل الادارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية، ويتضمن الغش والتلاعب أو الاحتيال تزييف أو تعديل أو اختلاس الأصول. " (ISA240, 2018)

إذن فكلا المصطلحين يشتركان في أنهما تحريف وتغيير في حقيقة التقارير المالية، لكن ما يميزهما عن بعضهما هو عنصر القصد أو توفر نية التحريف، فهذا الأخير يتوفر في النوع الثاني من التحريفات دون النوع الأول، لذلك تركز أغلب الدراسات عليه كونه يؤدي إلى تحريفات كبيرة في التقارير المالية للمؤسسة، وقد قسم ذات المعيار التحريفات الناتجة عن الغش إلى نوعين هما:

أ- **التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل:** يتضمن هذا النوع من الغش تحريفات مقصودة كحذف مبالغ أو افصاحات غير صحيحة في البيانات المالية أو التزوير لخداع مستخدمي التقارير المالية وهو أخطر أنواع الغش لأنه يعمل على اظهار المؤسسة في غير وضعيتها المالية الحقيقية.وهو موضوع هذه الدراسة؛

ب-**التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول:** وهو سوء استخدام الأصول كسرقة أصول المؤسسة واختلاس أموالها، وكثيرا ما يقوم به الموظفون، كما قد يشمل أيضا المدراء. وقد يتم سوء استخدام الاصول بعدة طرق منها سرقة المقبوضات وسرقة الأصول والمخزونات.

2.2 عوامل التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل: عرفها معيار التدقيق الأمريكي رقم 82 SAS: "هي الظروف التي قد تؤدي إما إلى الغش، أو على الأقل تسمح بحدوثه " (SAS82, 2018) .

3. الجانب التطبيقي للدراسة

تم توجيه هذه الدراسة للجانب الميداني ولهذا استعنا بأداة الاستبيان التي شملت عدة أسئلة، تم توزيعها على مدققي الحسابات في كل من ولاية سطيف، قسنطينة والجزائر العاصمة

1.3 الطريقة والإجراءات:

من أجل توجيه الدراسة إلى الجانب التطبيقي، اتجهنا إلى استقصاء أراء عدد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مكاتب التدقيق في الجزائر عن طريق توزيع استمارة استبيان على عدد من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولاية سطيف، قسنطينة والجزائر العاصمة. فيما كان اختيار المكاتب بطريقة عشوائية.

أ- مجتمع الدراسة: انطلاقا من اشكالية هذا البحث والأهداف التي يسعى لتحقيقها فإن المجتمع المستهدف يتكون من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولايات سطيف، قسنطينة والجزائر العاصمة، وقد تم توزيع 60 استمارة استبيان بعدد متساو يقدر بـ 20 استبيان لكل ولاية، وتمكنا من واسترجاع 53 استمارة صالحة للتحليل حسب ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول 01: عدد الاستبيانات الموزعة

البيان/ولايات التوزيع	المجموع	النسبة المئوية	سطيف	الجزائر العاصمة	قسنطينة
عدد الاستبيانات الموزعة	60	%100	20	20	20
عدد الاستبيانات المسترجعة	53	%88,33	17	18	18

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

من خلال الجدول يتبين توزيع 20 استمارة استبيان في كل ولاية، وقد تم استرجاع 17 استبيان في ولاية سطيف، في حين استرجعنا 18 استبيان في كل من ولاية الجزائر العاصمة وولاية قسنطينة. وقد كانت كل الاستبيانات المسترجعة صالحة للتحليل بالتالي فإن مجموعة الدراسة الأخيرة شملت 53 استمارة استبيان صالحة للتحليل.

ب- استبيان الدراسة: الهدف من هذا الاستبيان معرفة مدى اتباع مدققي الحسابات في الجزائر لخطوات تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، من خلال معرفة أولا مدى اطلاعهم على التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل أهم الخطوات التي يقوم بها المدقق لتقييم وجود التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل من عدمه، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الاستبيان إلى ثلاثة أجزاء كما يلي:

- **الجزء الأول:** معلومات عامة: تتضمن معلومات عامة عن المدقق المجيب (الوظيفة، المؤهل، سنوات الخبرة)؛

- **الجزء الثاني**: اطلاع مدققي الحسابات على التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، الهدف منه معرفة إلى أي مدى مدققي الحسابات في الجزائر على إطلاع على التحريفات الناتجة تقرير مالي مضلل، سواء تصنيفاته، أو الأطراف المسؤولة عليه أو مختلف الدوافع والفرص التي ينتهزها مرتكب هذه الأفعال والمبررات التي يقدمها؛

- **الجزء الثالث:** تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، الهدف منه التفصيل في خطوات التقييم التي جاء بها معيار التدقيق الدولي رقم 240 وإلى أي مدى يتبعها مدققي الحسابات في الجزائر؛

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) الذي هو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة المدققين على كل محور من محاور الاستبيان وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائيا وفق الجدول التالي:

جدول 02: مقياس تحديد درجة ومستوى الموافقة

موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة

					بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

وتم تقسيم إجابات أفراد العينة وفقا للمتوسطات الحسابية انسجاما مع مقياس ليكارت الخماسي،

-قيمة المدى: يتم حساب المدى من خلال الفرق بين أعلى نقطة في مقياس ليكارت وهي 5 وأدنى نقطة وهي 1: 5-1=4

-طول المدى: ويتم حسابه من خلال قسمة المدى على عدد الدرجات ويساوي:4/5=0,8

بحيث تضاف هذه القيمة للقيم المعطاة لكل خيار، ما يسمح بتحديد الفئات التالية:

جدول 03: تحديد درجات الموافقة حسب قيم المتوسط الحسابي

قيمة المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
[1- 1.8]	مستوى منخفض جدا من الموافقة
[1.8- 2.6]	مستوى منخفض من الموافقة
[2.6- 3.4]	مستوى محايد
[3.4- 4.2]	مستوى متوسط من الموافقة
[4.2-5]	مستوى مرتفع من الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثة

ت- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم الاعتماد على برنامج الرزنامة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 23) في تحليل البيانات التي توصلنا إلى جمعها بواسطة الاستبيان، وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث اعتمدنا على التكرارات من أجل معرفة خصائص العينة، والوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية التي تستخدم في وصف الإجابات وترتيب الفقرات ودرجات الموافقة أو الرفض لها، أما الانحراف المعياري فهو لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي من أجل تأكيد دقة التحليل.

ت-1 اختبار صدق وثبات الاستبيان: يقصد بصدق وثبات الاستبيان أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه فعلا، وللتأكد من ذلك يتم بطريقتين:

-صدق المحكمين: تم عرض الاستبيان على ثلاثة أساتذة محكمين مختصين في التدقيق للتأكد ما إذا كانت أسئلة الاستبيان تمس بصفة مباشرة موضوع المقال، كما تمت الاستجابة لأراء المحكمين وإجراء مختلف التعديلات المقترحة من طرفهم.

-ثبات الاستبيان: المقصود بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتيجة وعدم تغيرها بشكل كبير لو تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف. وللتحقق من هذا استعنا بمقياس معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج كما تظهر في الجدول الموالي:

جدول 04: معامل الفاكرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان

الرقم	المحور	عدد البنود	معامل كرونباخ ألفا	معامل الصدق
01	إطلاع مدققي الحسابات على التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	37	0,703	0,838
02	تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	18	0,865	0,930
	المجموع	55	0,875	0,935

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23

حيث أن معامل الصدق = الجذر التربيعي لمعامل ألفاكرونباخ

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ في محاور الاستبيان مرتفعة فجاءت تساوي 0,703 بالنسبة للمحور الأول، و0,865بالنسبة للمحور الثاني، وهي كلها أكبر من 0,60، وحتى قيمة ألفا كرونباخ للاستمارة ككل جاءت مرتفعة مما تؤكده القيمة 0,875، وهي تعكس مستوى الثبات المرتفع لاستمارة الدراسة، وهو ما يؤكد صدق وثبات الاستبيان وأن معلوماته ذات ثقة وهي صالحة للتحليل والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

ت.2 التحليل والمناقشة:

-الاختبارات المستخدمة: استعنا على تحليل هذا الاستبيان بالأساليب الإحصائية التالية:

✓ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يتم استخدام هذه الأساليب أساسا لمعرفة التكرارات لفئات معينة، وتمركز إجابات المستجوبين ومدى تشتت آرائهم عن بعضهم، وكل هذا بهدف تقييم درجة موافقتهم على عبارات الاستبيان؛

✓ اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان.

-خصائص فئة الدراسة: بعد التأكد من صدق الاستبيان، نقوم بتحليل خصائص فئة المدققين الذين شملتهم الدراسة وتم توزيع الاستبيان عليهم كما يلي:

الوظيفة: وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

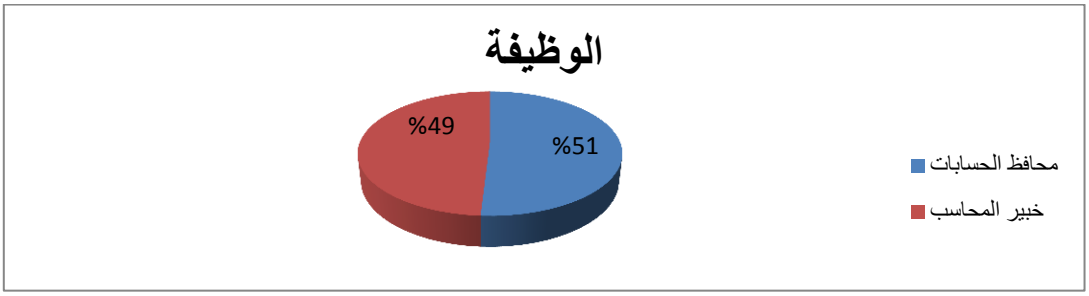
جدول رقم 05: وظيفة مدققي الحسابات

الوظيفة	التكرارات	النسبة
محافظ حسابات	27	%50,94
خبير محاسب	26	%49,05
المجموع	53	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الاستبيان

يشير الجدول إلى وظيفة كل فرد شملته دراستنا والتي تفيد إما أن يكون محافظ حسابات أو خبير محاسب، فقد مثلت نسبة الفئة الأولى 50,9%، أما الثانية فقد مثلت نسبتها 49,05%، وهو ما يمثل اختلافا بسيطا بينهما، تجدر الإشارة إلى أن كل الخبراء المحاسبين هم في نفس الوقت محافظو حسابات، ما يؤكد أن جميع المجيبين كانوا على إطلاع بمحتوى الاستبيان ومحاوره وأن إجاباتهم كانت مدروسة، ويوضح ذلك أكثر الشكل الموالي:

شكل رقم 03: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

المؤهل العلمي:

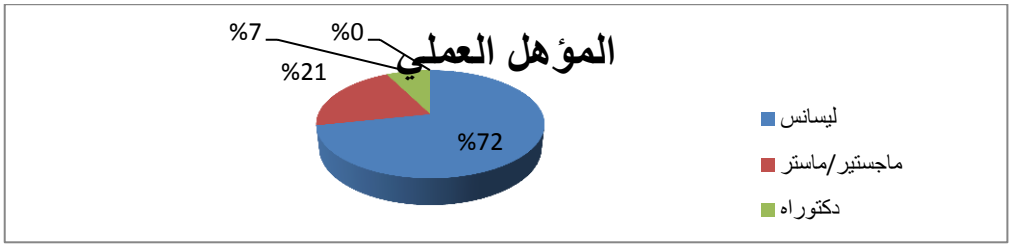
جدول رقم 06: المؤهل العلمي لمدققي الحسابات

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة
ليسانس	38	%71,7
ماجستير	11	%20,8
دكتوراه	4	%7,5
شهادة الدراسات التطبيقية	0	%0
المجموع	53	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الاستبيان

يتضح من الجدول أن ما نسبته 71,7% من مجموع مدققي الحسابات الذين شملتهم الدراسة حاملون لشهادة ليسانس، وأن نسبة 20,8% حاملون لشهادة ماجستير، أما النسبة المتبقية 7,5%حاملون لشهادة الدكتوراه، فيما لم تشمل العينة أي فرد يحمل شهادة الدراسات التطبيقية في المحاسبة، وبالتالي وانطلاقا من هذه النتائج يتضح أن كل مدققي الحسابات الذين شملتهم الدراسة يتمتعون بالحد الأدنى من المستوى التكويني في الدراسات المحاسبية والجبائية والتدقيق وهو ما يخول لهم القدرة على الإجابة على محاور هذا الاستبيان، ونوضح المؤهل العلمي لمدققي الحسابات أكثر في الشكل الموالي:

شكل رقم 04: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لمدققي الحسابات



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

سنوات الخبرة:

جدول رقم 07: سنوات الخبرة لمدققي الحسابات

عدد السنوات	التكرارات	النسبة
أقل من 5 سنوات	9	%17
ما بين 5 إلى 10 سنوات	18	%34
ما بين 11 إلى 15 سنة	12	%22,6
أكثر من 16 سنة	14	%26,4
المجموع	53	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

تشير تكرارات الجدول إلى أن أكبر نسبة لسنوات الخبرة لدى الفئة التي شملتها الدراسة كانت ما بين 5 إلى 10 سنوات بـ 34% ثم أكثر من 16 سنة بنسبة 26,4%، ثم الفئة بين 11 إلى 15 سنة بنسبة 22,6%وآخر فئة هي أقل من 5 سنوات مثلت ما نسبته 17%، وهو ما يؤكد أن جميع مدققي الحسابات الذين مستهم الدراسة يتمتعون بخبرة في مجال التدقيق، مما يؤكد تحكم مدققي الحسابات في عمليات التدقيق من جهة، وأهليتهم للإجابة على محاور الاستبيان بكل مصداقية وهو ما يلخصه الشكل البياني التالي:

شكل رقم 05: توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة لمدققي الحسابات

المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

3.3 عرض وتحليل واختبار فرضيات الدراسة

نقوم بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام التكرارات، المتوسط الحسابي لوصف إجابات مدققي الحسابات بالتفصيل حسب كل محور للإجابة على كل فرضية، ثم تحويلها لبيانات كمية باستخدام مقياس ليكرت على النحو التالي:

- ✓ تحليل الجزء الثاني: ويرتبط هذا الجزء بالفرضية الأولى التي مفادها أن "مدققي الحسابات في الجزائر على إطلاع بالتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل ومختلف عوامله" ، ويقسم هذا الجزء إلى شطرين:
- ✓ الجزء الأول: حول مدى اطلاع وتفرقة مدققي الحسابات في الجزائر بين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل وباقي أنواع التحريفات

من خلاله قمنا بطرح عدد من العبارات بهدف التعرف على مدى اطلاع وتفرقة مدققي الحسابات في الجزائر للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، وجاءت الاجابات على النحو التالي:

جدول رقم 08: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الثاني

الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
الممارسات التالية تعتبر من بين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل:			

- تسجيل مبلغ التثبيت غير صحيح بدون قصد	2,60	1,419	منخفض
-الجهل بمبادئ المحاسبة	2,68	1,465	منخفض
-سرقة المخزونات والأموال النقدية	3,60	1,561	عالية
-تخفيض في مصاريف المؤسسة عن قصد	3,91	1,445	عالية
تعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة الرئيسية عن التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	3,77	1,310	عالية
تساعد عوامل أو مؤشرات التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل المدقق في اكتشافها.	3,70	1,234	عالية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

نلاحظ من خلال نتائج التحليل أن أغلب إجابات المدققين كانت إيجابية فيما يخص تصنيف العبارات إلى التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل باقي التحريفات، حيث أن عبارة التخفيض في مصاريف المؤسسة عن قصد حصدت أكبر متوسط بـ 3,91 وسرقة المخزونات والأموال النقدية التي لها جزء من التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في جانبه المحاسبي أو الوثائق لذلك جاء في المرتبة الثانية بمتوسط 3,60 والعبارتين الأولى والثانية هي ليست من التحريفات الناتجة عن التقرير المالي المضلل لذلك جاءت متوسطاتها منخفضة، كما أن أغلب المُجيبين على الاستبيان اعتبروا أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة الرئيسية عن وجود التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل لذلك جاء متوسطها مرتفع بـ 3,77 ، كما أنهم أكدوا على أن وجود عوامل ومؤشرات للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل يساعد المدقق على اكتشاف وجودها في المؤسسة.

✓ الجزء الثاني: حول التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في المؤسسات الجزائرية من خلال هذا الجزء قمنا بطرح عدد من العبارات بهدف تطبيق مفاهيم ومؤشرات التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل على المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم 09: التكرارات والنسب للسؤال الرابع للمحور الثاني

الفقرة	التكرار	النسبة
في الجزائر، ما هو النوع الأكثر عرضة للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل من المؤسسات:		
-الخاصة	35	%66
-العمومية	18	%34
-الكبيرة	45	%84,9
-الصغيرة والمتوسطة	8	%15,1
-صناعية	48	%90,6
-خدمية	2	%3,8
-تجارية	3	%5,7

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أن مدققي الحسابات المجيبين على الاستبيان يرون أن المؤسسات الخاصة أكثر عرضة للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل مقارنة بالعمومية وذلك بنسبة 66% مقابل 34% للثانية، وأن المؤسسات ذات الحجم الكبير تتعرض لأكثر القضايا بنسبة 84,9% مقارنة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي جاءت نسبتها بـ 15,1%، أما عن نوع نشاط المؤسسات المعرضة أكثر للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل فاحتلت الصناعية المرتبة الأولى بـ 90,6% وثانيا التجارية بـ 5,7% وأخيرا الخدماتية بـ 3,8%

جدول رقم 09: التكرارات والنسب للسؤال السادس للمحور الثاني

الفقرة	التكرار	النسبة
ما هي الحسابات أكثر عرضة وسهولة للتحريفات		
-المخزون	42	%79,2
-حساب الزبائن	11	%20,8

-حساب الاهتلاك	15	%28,3
-التثبيتات العينية والمعنوية	12	%22,6
-حساب النتيجة	20	%37,7
-المصاريف	36	%67,9

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

نلاحظ من الجدول أن أغلب المجيبين على الاستبيان يرون أن حساب المخزون هو أكثر الحسابات عرضة لوجود التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بنسبة 79,2% ذلك أنه يتبعه عدة وثائق منذ طلب شرائه إلى غاية استلامه ودخوله للمخزن، فيما يحل حساب المصاريف في المرتبة الثانية بنسبة تقدر بـ 67,9% ثم يأتي حساب النتيجة ثالثا بنسبة 37,7% أما كل من حساب الزبائن والاهتلاك والتثبيتات العينية والمعنوية فقد تراوحت نسبتهم بين 20% إلى 28 % أي أن المدققين لا يركزون عليها بشكل كبير ذلك أنهم يرون أنها غير معرضة بصفة كبيرة للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل.

جدول رقم 10: التكرارات والنسب لعوامل التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل للمحور الثاني

الفقرة	التكرار	النسبة
ما هي الأسباب التي تتخذها إدارة المؤسسة في الجزائر لارتكاب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل		
-الحصول على مكآفات أكبر لأعضاء الإدارة	12	%22,6
-زيادة نتيجة المؤسسة	5	%9,4
-تخفيض تكاليف المؤسسة	15	%28,3
-التهرب الضريبي	49	%92,5
-الرغبة في الحصول على إعانات من الدولة	25	%47,2
ما هي دوافع إدارة المؤسسة لارتكاب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل		
-وجود عدد كبير من المؤسسات المنافسة لها	14	%26,4
-ارتفاع حالات الافلاس للمؤسسات التي تنشط في قطاعها	14	%26,4
-تحقيق المؤسسة لخسائر متكررة	20	%37,7

-الحاجة للحصول على تمويل إضافي من الديون	27	%50,9
ما هي الفرص التي تمكن الإدارة من ارتكاب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل		
-سيطرة المؤسسة على القطاع الذي تنشط فيه	14	%26,4
-وجود بعض العمليات الغير عادية أو المعقدة	14	%26,4
-سيطرة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة	22	%41,5
-التغيير الدائم في إدارة المؤسسة أو الأطراف المكلفين بالرقابة	17	%32,1
-عدم كفاية إجراءات الرقابة الحالية	19	%35,8
ما هي المبررات التي يقدمها مرتكب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل		
-فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية	19	%35,8
-وجود نزاع بين المساهمين في المؤسسة	10	%18,9
-تخفيض الإدارة للأرباح المحققة من طرف المؤسسة	19	%35,8
-وجود نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق	11	%20,8

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

تنقسم عوامل التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل إلى الأسباب، الدوافع، الفرص والمبررات وباعتبار أن أغلب المجيبين على الاستبيان اعتبروا أن وجود هذه العوامل يساعد المدقق على اكتشاف وجود هذه التحريفات وذلك في السؤال الأول من هذا الجزء، يبين هذا الجدول تفصيل لهذه العوامل حيث يرى المدققين أن من أهم الأسباب التي تؤدي بالإدارة في المؤسسات الجزائرية لارتكاب التحريف هو التهرب الضريبي ذلك أن نسبة 92,5 % منهم أكدوا ذلك ثم الرغبة في الحصول على أموال وإعانات من الدولة وأن الوضعية المالية للمؤسسة لا تسمح بذلك احتلت المرتبة الثانية بنسبة 47,2%، فيما جاءت كل من تخفيض تكاليف المؤسسة و الحصول على مكافآت أكبر لأعضاء الإدارة بنسب أقل فالأولى جاءت بنسبة 28.3 %

والثانية بنسبة 22,6%، فيما اختارت نسبة جد قليلة تقدر بـ 9,4% فقط أن زيادة نتيجة الدورة تعتبر سببا للإدارة لارتكاب التحريفات.

أما عن الدوافع التي تتخذها المؤسسة للقيام بهذه التحريفات فإن المدققين يرون أن حاجة المؤسسة لتمويل إضافي من الديون وأن حالتها المالية لا تسمح لها بذلك احتلت المرتبة الأولى بنسبة 50,9% وجاءت ثانيا عبارة تحقيق المؤسسة لخسائر متكررة فهي تمثل ثاني أهم الدوافع التي تؤدي بإدارة المؤسسة في الجزائر لارتكاب التحريفات وذلك بنسبة 37,7% أما كل من عبارتي: وجود عدد كبير من المؤسسات المنافسة لها والتي تسعى من خلالها إلى مسايرتهم، وعبارة ارتفاع حالات الافلاس للمؤسسات التي تنشط في قطاعها والتي تسعى من خلالها المؤسسة إلى تفاديها فاحتلتا نفس المرتبة بنسبة 26,4%. أما عن الفرص التي ينتهزها مرتكب التحريف فقد أجاب المدققين بأن سيطرة شخص واحد أو مجموعة أشخاص على إدارة المؤسسة تمثل أهم فرصة لهم وذلك بنسبة 41,5% ثم عبارة عدم كفاية إجراءات الرقابة الحالية بنسبة 35,8%، ثم التغيير الدائم في إدارة المؤسسة أو الأطراف المكلفين بالرقابة بنسبة32,1% وعبارتي سيطرة المؤسسة على القطاع الذي تنشط فيه ووجود بعض العمليات الغير عادية أو المعقدة جاءتا في نفس المرتبة بنسبة 26,4%. أما عن المبررات التي يرى مدققي الحسابات المستجوبين أنها أقرب إلى تقديمها من طرف مرتكب التحريف فإنهم يرون أن كل من فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتخفيض الإدارة للأرباح المحققة من طرف المؤسسة تمثلان أهم المبررات المقدمة من طرف مرتكبي التحريفات ولذلك احتلت المرتبة الأولى بنسبة 35,8% فيما جاءت ثانيا وجود نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق بنسبة 20.8% أما وجود نزاع بين المساهمين في المؤسسة جاءت في المرتبة الأخيرة بنسبة 18,9%.

تحليل الجزء الثالث: تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل

تم تقسيم هذا الجزء إلى فرعين الأول للتعرف على أهم خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل التي يقوم بها المدقق، والفرع الثاني تفصيل لكل خطوة يقوم بها.

- **تحليل الفرع الأول:** في هذا الفرع تم طرح سؤالين:

✓ السؤال الأول لمعرفة مدى اتباع المدقق اجراءات التقييم الواردة في معايير التدقيق الدولية والتي جاءت نتائجه كما يلي:

جدول رقم 11: التكرارات والنسب للسؤال الأول من الجزء الثالث

البيان	التكرارات	النسبة
هل تستعين بالإجراءات الواردة في معايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل		
نعم	48	%90,6
لا	5	%9,4

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

انطلاقا من هذا الجدول فإن ما نسبة 90,6% من المجيبين على الاستبيان أكدوا اتباعهم لخطوات التقييم الواردة في معايير التدقيق الدولية ما يوافق 48 فرد، أما 9,4% أي 5 أفراد أكدوا عدم اتباعهم لهذه الخطوات وبالتالي ولاستكمال تحليل باقي الاستبيان فإننا نستبعد 5 أفراد الذين أجابوا بعدم اتباعهم لخطوات التقييم وبالتالي فإن مجموعة الدراسة تصبح مكونة من 48 فرد بدل 53.

✓ السؤال الثاني: ويخص التفصيل في خطوات التقييم لمعرفة أهم خطوة يقوم بها المدقق وجاءت نتائجه كالتالي:

جدول رقم 12: التكرارات والنسب للسؤال الثاني من الجزء الثالث

الفقرة	التكرار	النسبة
ما هي الخطوات التي تقوم بها عند تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل:		
تشكيل فريق التدقيق وعقد جلسات المناقشة	26	49,1%
جمع المعلومات اللازمة لتحديد التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	15	28,3%
تحديد التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	7	13,2%

تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	6	11,3%
تحديد الاستجابة لنتائج تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	3	5,7%
تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها	38	71,7%
الإبلاغ عن حالة التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في حالة وجودها	41	77,4%
توثيق الخطوات السابقة.	45	84,9%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

نلاحظ من خلال الجدول أن المدققين يقومون بخطوات التقييم بنسب متفاوتة من خطوة لأخرى فنجد أن أهم خطوة يقومون بها هي توثيق الخطوات والمراحل التي يقومون بها وذلك أنها تحصلت على أكبر نسبة قدرت بـ 84,9% ثم الإبلاغ عن حالة التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في حالة وجودها بنسبة 77,4% وخطوة تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها ثالثا بنسبة 71,7% ثم تأتي خطوة تشكيل فريق التدقيق وعقد جلسات المناقشة بنسبة 49,1% فيما جاءت خطوة جمع المعلومات اللازمة لتحديد التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بنسبة 28,3% ، أما خطوة تحديد التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل وتقييمها فجاءتا متقاربتين من حيث النسبة حيث نسبة الأولى 13,2% أما الثانية فكانت 11,3% وأخيرا خطوة تحديد الاستجابة لنتائج تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل فكانت آخر خطوة ولم يركز عليها المدققون في الجزائر بشكل كبير حيث قدرت النسبة بـ 5,7% فقط. وقد فصلنا في كل خطوة على حدى في السؤال الموالي وهو ما نتطرق لنتائجه فيما يلي، إلا أن مجموعة الدراسة ستتغير من خطوة لأخرى لأننا سنعتمد على إجابات المدققين الذين قالوا بالقيام بهذه الخطوة واستبعاد المجموعة التي لا تقوم بهذه الخطوة. وبالتالي يصبح عدد مجموعة المجيبين كما يلي:

جدول رقم 13: تحديد مجموعة المدققين المجيبين لكل خطوة

الخطوة	مجموعة الاستبيان
-تشكيل فريق التدقيق	26
-خطوة جمع المعلومات	15
-تقييم أدلة الإثبات	38

-التبليغ عن حالة التحريفات	41
-توثيق الخطوات السابقة	45

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج تحليل الاستبيان

-تحليل الفرع الثاني: وهو حول التفصيل في خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل: والذي جاءت نتائجه كما يلي:

جدول رقم 14: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لخطوات التقييم

1	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
في حالة تشكيل فريق التدقيق وعقد جلسات المناقشة تقوم بـ:				
-تأخذ بعين الاعتبار أراء باقي أعضاء الفريق؛	4,12	0,952	عالية	ايجابي
-تحافظ على مستوى من الشك المهني طيلة فترة عملية التدقيق.	3,04	1,248	عالية	ايجابي
المجموع	3,00	1,405	عالية	ايجابي
في مرحلة جمع المعلومات اللازمة لتحديد التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل تعتمد على:				
-الاستعلام من إدارة المؤسسة ومختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة	3,93	0,884	عالية	ايجابي
-نتائج الاجراءات التحليلية؛	3,13	0,743	عالية	ايجابي
-عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل.	3,13	0,640	عالية	ايجابي
المجموع	3,39	0,744	عالية	ايجابي
في مرحلة تحديد عوامل التحريفات، تقوم بتحديد عوامل التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بصفة مستقلة عن عوامل التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول	3,70	0,723	عالية	ايجابي

تقوم بتقييم أدلة الاثبات التي اعتمدت عليها لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل ؛	4,08	0,673	عالية	ايجابي
-تلتزم في حالة وجود التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بالتبليغ عنها	4,15	0,963	عالية	ايجابي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

جدول رقم 15: تكرارات خطوة التوثيق

البيان	التكرار	النسبة
تقوم بتوثيق تقييمك للتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل	40	75,5%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss 23.

يتضح لنا من خلال الجدول الأول أن اتجاه اجابات المدققين كانت ايجابية بشكل عام، ذلك أن المتوسطات الحسابية لكل الفقرات وهي القيمة الوسطى لمقياس ليكرت الخماسي، حيث أن أكبر متوسط كان في خطوة التبليغ عن وجود التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل بـ 4,15 ثم جاءت خطوة الأخذ بعين الاعتبار بآراء باقي أعضاء الفريق بمتوسط 4,12 ويليه خطوة تقييم أدلة الإثبات بمتوسط 4,08 ثم تليها باقي الخطوات بمتوسطات مختلفة تتراوح بين 3 و3,93. كما أن المدققين يؤكدون التزامهم بتوثيق كل الخطوات التي يقومون بها من خلال نسبة الموافقة عليها والتي قدرت بـ 75,5%.

4.خاتمة:

تطرقنا في هذه الورقة البحثية إلى دراسة مدى اتباع مدققي الحسابات في الجزائر خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل اعتمادا على الخطوات الواردة في معايير التدقيق الدولية، وقد تطرقنا بداية إلى مدخل للتعريف بالتحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل واختلافها عن النوع الثاني من التحريفات الناتجة عن الغش وهي التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول وتوضيح الخطوات التي جاءت في معايير التدقيق حول تقييمها، وفي الدراسة التطبيقية وبهدف التعرف على مدى تقييم مدققي الحسابات في الجزائر لمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل، ومدى استعانتهم الخطوات المحددة في معايير التدقيق الدولية حول ذلك قمنا بتوزيع استمارة استبان على

مدققي الحسابات في كل من ولاية سطيف، قسنطينة والجزائر العاصمة لنتمكن من الإجابة نجيب على الفرضيتين المطروحتين كما يلي:

الفرضية01: مدققو الحسابات في الجزائر على اطلاع تام بمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل: تم اختبار هذه الفرضية من خلال الجزء الثاني للاستبيان وقد توصلنا إلى أن مدققي الحسابات على اطلاع بمفهوم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل ويفرقون بينه وبين أنواع التحريفات الأخرى، كما أنهم على إطلاع بأهم الأسباب والدوافع والفرص والمبررات التي تكون في مرتكب التحريف، لذلك فالفرضية الأولى القائلة بأن مدققو الحسابات في الجزائر على اطلاع تام بمخاطر التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل هي فرضية صحيحة

الفرضية 02: يتبع مدققو الحسابات في الجزائر خطوات التقييم الواردة في المعايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل: تم اختبار هذه الفرضية من خلال الجزء الثالث للاستبيان والذي مفاده مدى اتباع مدققي الحسابات لخطوات التقييم الواردة في معايير التدقيق الدولية وتوصلنا إلى اتباعهم هذه الخطوات بنسب متفاوتة من خطوة لأخرى ومنه فإن الفرضية القائلة يتبع مدققوا الحسابات في الجزائر خطوات التقييم الواردة في المعايير التدقيق الدولية لتقييم التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل هي فرضية صحيحة.

- **النتائج :** من خلال ما تم تقديمه توصلنا إلى مجموعة من النتائج نذكرها فيما يلي:

✓ أن مدققي الحسابات في الجزائر يفرقون بين التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول؛

✓ أن مدققي الحسابات في الجزائر يتبعون خطوات التقييم الواردة في معايير التدقيق الدولية بنسب متفاوتة؛

✓ أن خطوة توثيق الخطوات السابقة و الإبلاغ عن حالة التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل في حالة وجودها وتقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها وتشكيل فريق التدقيق هي أهم الخطوات التي يقوم بها المدققون في مرحلة التقييم بشكل كبير؛

✓ يعتبر الغش الضريبي من أهم الأسباب لارتكاب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل،

- ✓ يعتبر حاجة المؤسسة للحصول على تمويل إضافي من الديون وأن وضعيتها المالية الحالية لا تسمح لها بذلك هي أهم الدوافع لإدارتها لارتكاب التحريفات الناتجة عن تقرير مالي مضلل؛
- ✓ كما أن سيطرة شخص واحد أو مجموعة واحدة على الإدارة وعدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية هي من أهم الفرص التي ينتهزها مرتكب التحريف للقيام به؛
- ✓ فيما يعتبر فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية وسعي الإدارة لتخفيض للأرباح المحققة من طرف المؤسسة هي أبرز المبررات التي يقدمها مرتكب التحريف.

- **الاقتراحات:** من خلال هذه الورقة البحثية والنتائج المتوصل إليها يمكننا اعطاء بعض التوصيات التي نوجزها فيما يلي:

- ✓ ضرورة تسريع وتيرة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وإعادة تنظيم المهنة في ضوئها؛
- ✓ ضرورة مراعاة معايير التدقيق الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية من جهة وتكييفها وفقا للقانون الجزائري من جهة أخرى؛
- ✓ إعادة تنظيم وهيكلة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وتوحيد ممارساتها على جميع أفرادها؛
- ✓ ضرورة التكوين الجيد لمدققي الحسابات من الناحية النظرية وخاصة التطبيقية.

المراجع:

- (ACFE), A. o. (2018, 02 24). acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/grc-toolbox.pdf. Retrieved from association of certified fraud examiners: https://www.acfe.com/article.aspx?id=4294968212
- ISA240. (2018, 02 20). auditors responsibility consider fraud audit financial-statements. Retrieved from international federation of accountants: https://www.iaasb.org/projects/auditors-responsibility-consider-fraud-audit-financial-statements
- ISA240. (2018, 02 22). auditors responsibility consider fraud audit financial-statements. Retrieved from international federation of accountants: https://www.iaasb.org/projects/auditors-responsibility-consider-fraud-audit-financial-statements
- SAS82. (2018, 03 16). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Retrieved from AICPA: https://www.aicpa.org/