

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

Université kasdi merbah - Ouargla

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculté des sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

قسم العلوم التجارية

Département des Sciences Commerciales



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية

الشعبة: العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبة: سميحة غلوس

بعنوان:

مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات

المحاسبية الخاطئة

دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولايتي ورقلة وغرداية

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 19.06.2013

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور	محمد شيخي	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	رئيسا
الدكتور	أعمر عزاوي	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	مشرفا
الدكتور	محمد زرقون	أستاذ محاضر أ جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الدراسية 2013/2012

الإهداء

إلى أحب الناس وأغلى البشر
إلى من كانت أصوات دعائهم تهز صمت الليالي داعية لي بالتوفيق
إلى أمي وأبي
لكم مني كل الحب والبر
إلى أحبتي في هذه الدنيا
أخوتي الغالية (أسمهان زوجها وأولادها) (ريان، إسرائ، محمد الفاتح والى أختي الغالية الهام)
وأخواني الأعزاء (عمار، عبد الحق، رضوان)
والى عائلتهم إلى الغالي ابن أخي (احمد جاسر)
إلى رفيق دربي (ماجر)
إلى الصعبة الصالحة: كلثوم، سميحة أمال، رشيدة
عبلة، حسام، طارق، محمد، محمود،
إلى من يشاركونني هموم الدنيا ويقاسمونني حلو الحياة ومرها،
إلى من أسعد بلقائهم،
ولهم في قلبي الحب العظيم
إلى الذين ستبقى ذكراهم تملأ خاطري في حلي وتر حالي،
إلى الذين التقيت بهم في درب الحياة،
وقضيت معهم أياما لا تنسى
وستبقى خالدة في ذاكرتي.

سميحة

شكر وعرافان

وما توفيقى الا بالله عليه توكلت واليه انيب :سورة هود الاية 88

الحمد لله ربى العالمين، الهادى الى سبيل الرشاد الذى امدنى بالصبر والعزيمة ووفقى لإنجاز هذه
المذكورة، والصلاة والسلام على نبينا محمد صلى عليه الله وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين، أما بعد...

أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير والعرافان الجميل إلى:

أستاذى الكرىم الدكتور عزاوى عمر على تفضله الإشراف

كما لا أنسى الأستاذ غوالى محمد البشير الذى لم يخل علينا بتوجيهاته
فى هذا البحث، وعلى التوجيهات والنصائح، وعلى التشجيع من أجل إتمامه.
كل أعضاء لجنة المناقشة، الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه الدراسة،
فلهم منى كل الشكر والعرافان على يحمل نصائحهم وتوجيهاتهم

وانتقاداتهم التى ستبىر مسارنا العلمى

كما لا أنسى كل الأصدقاء الأعزاء واخص بالذكر:

الأستاذ الأخ عبد القادر دشاش الذى لم يخل علينا بتوجيهاته
كل من ساهم فى إنجاز هذه المذكرة من قريبٍ أو بعيد.

ملخص الدراسة:

عالجت هذه المذكرة إشكالية مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات الخاطئة، من خلال ممارسة المهام الموكلة إليه، ونتيجة لذلك فإن المراجعين يواجهون في وقتنا الحاضر ضغوطات من المجتمع بفئاته كافة يريد منهم تأكيداً على عدم وجود تلاعب أو غش فإنه يتوقع إن يعمل المراجعون على اكتشافها ويقوموا بالإبلاغ عنها. مستعملين في دراستنا المنهج الاستقرائي الوصفي؛ الذي يدرس الجزء ليعمم النتائج المتوصل إليها على الكل، وتم معالجة إشكالية الدراسة من خلال :
-دراسة ميدانية: بتصميم استمارة استبيان موجهة إلى المراجعين الخارجيين في ولايات ورقلة و غرداية، حيث بلغت عدد الاستمارات الموزعة 65 استمارة، ولقد تم استخدام اختبار - ت (t- test) عند مستوى دلالة (5%) لاختبار فرضيات الدراسة. وبتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات وجدنا أن المراجع الخارجي غير مسئول قانونياً عن اكتشاف الأخطاء، إلا أن عليه أن يبذل العناية المهنية ويقوم بمهامه على أكمل وجه التزاماً بمعايير الأداء المهني والعمل الميداني، باعتبار ان المجتمع المالي ينتظر من المراجع اكتشاف هذه الأخطاء لتقديم قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية.
الكلمات المفتاحية: مسؤوليات مراجع، ممارسات محاسبية خاطئة، نظام رقابة داخلي، مستخدمى التقارير المالية، عينة إحصائية، مسؤولية مدنية وقانونية.

Summary of the study:

This memory studied the problematic of to what extent auditor is responsible to discover the imolpraitices through exercising the fumetions entrusted to him, as a result, the auditors today, are facing pressures of the society classes that want them to assure that,thereis expected that the auditors work to detect them and reporting them using the inductive. Descriptive approach wich teach the part in order to generalize the result obtained on the whole.

The study problematic has been addressed through:

Case study: by designing questionnaire addressed to the external auditors in the states of: ouarghla and ghardaia,the member of distributes questionnaires readed to 65 one a test.v(t-test) is used at the level of significance(5%) to examine the study hypothes.after analyzing the results of the questionnaire and the test of the hypotheses ,we found that the external auditor is not responsible legally for the discovery of errors, but he had to give the professional care and to do his duties perfectly respecting the standards of professional performance and field wore, community wait from the auditor to discover these errors to make more transparent and inedible financial statements.

Key words: Auditors' responsibilities, false accounting practice, internal control system financial reports users, statistical sample, civil and criminal liability.

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	إهداء
IV	شكر
V	الملخص
VI	فهرس
IX	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الجداول
X	قائمة الملاحق
المقدمة	
ب	طرح مشكلة البحث
ب	فرضيات البحث
ب	مبررات اختيار الموضوع
ج	أهمية الدراسة
ج	تحديد إطار الدراسة
ج	أهداف البحث
د	منهج الدراسة وادواتها
د	خطة وهيكل البحث
د	صعوبات الدراسة
الفصل الأول: أدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الجانب النظري للدراسة
03	المطلب الأول: مسؤوليات المراجع الخارجي
03	الفرع الأول: مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه
03	أولاً: المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث
04	ثانياً: المسؤولية المهنية للمراجع
04	ثالثاً: المسؤولية الجنائية للمراجع

05	المطلب الثاني: طبيعة الممارسات المحاسبية الخاطئة:
05	أولاً: مفهوم الخطأ
05	ثانياً: اسباب ونوع الخطأ
06	المطلب الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن والممارسات المحاسبية الخاطئة
077	الفرع الأول: إجراءات المراجع الخارجي عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف مادي على القوائم المالية
08	أولاً: حصول المراجع على إقرارات من الإدارة
09	ثانياً: الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي
09	ثالثاً: الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقانون
09	رابعاً: عدم قدرة المراجع على استكمال عملية المراجعة
10	الفرع الثاني: مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الخطأ بعد صدور تقريره
11	المبحث الثاني: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة
11	المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية
11	أولاً: دراسة ليندا حسن نمر الحلبي
11	ثانياً: دراسة أرزاق أيوب محمد كرسوع
12	ثالثاً: دراسة جربوع
12	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الاجنبية
13	أولاً: دراسة Rabin
13	ثانياً: دراسة: Lanza
13	ثالثاً: دراسة Schwartz
13	المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية
14	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
16	تمهيد
17	المبحث الأول: أداة الدراسة ووصف إجابات عينة الدراسة

17	المطلب الأول: أداة الدراسة
17	الفرع الأول: مراحل إعداد الاستبيان
17	أولاً: تصميم استمارة الاستبيان
18	ثانياً: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة
18	ثالثاً: معالجة استمارة
19	الفرع الثاني: منهجية الدراسة
19	أولاً: هيكل الاستبيان
19	ثانياً: هدف الدراسة
20	ثالثاً: عينة الدراسة
20	المبحث الثاني وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة
20	الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
20	أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
21	ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية
22	المبحث الثاني: اختبار أداة الدراسة واختبار الفرضيات وتحليل النتائج
22	المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة
22	الفرع الأول: مقياس الاستبيان
22	الفرع الثاني: صدق أداة الدراسة
23	الفرع الثاني: معامل ألفا كرونباخ:
23	المطلب الثاني: عرض النتائج
27	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات
29	المطلب الرابع: تحليل النتائج
31	خلاصة الفصل
32	الخاتمة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة	01
20	عينة الدراسة	02
21	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	03
21	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	04
22	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	05
23	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	06
24	قياس مدى تأثير نظام الرقابة السليم على تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.	07
25	قياس تأثير لعينة الإحصائية في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي	08
26	قياس تأثير المسؤولية القانونية والجزائية على عملية اكتشاف الأخطاء	09
27	اختبار توزيع العينة طبيعياً - one-sample Kolmogorov-Smirnov	10
28	اختبار الفرضية الأولى	11
28	اختبار الفرضية الثانية	13
29	اختبار الفرضية الثالثة	14

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	استجابة العينة لاستمارة الدراسة	01
21	التكرار النسبي للمؤهل العلمي	02
21	التكرار النسبي حسب المؤهل العلمي	03

قائمة الملاحق

اسم الملحق	رقم الملحق
قائمة الاستبيان	الملحق 01
قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	الملحق 02
نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	الملحق 03
نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات الدراسة	الملحق 04
نتائج معامل المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	الملحق 05
نتائج اختبار فرضيات الدراسة الميدانية	الملحق 06

المقدمة

- طرح مشكلة البحث
- فرضيات البحث
- مبررات اختيار الموضوع
- أهمية الدراسة
- تحديد إطار الدراسة
- أهداف البحث
- المنهج الدراسة وأدواتها
- خطة وهيكل البحث
- صعوبات الدراسة

إن المتتبع لمهنة التدقيق القانوني أو كما تعرف بمراجعة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات ، وتظهر هذه الأهمية من خلال المهام الموكلة لمراجع الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات ، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

وما زالت مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش والتقرير عنه من القضايا الأكثر إثارة للجدل التي تواجه مهنة المراجعة ، بل ويمكن القول بأنها تعتبر احد الأسباب الرئيسية التي تسهم في حدوث ما يطلق عليه بفجوة توقعات المراجعة.

تبقى مسؤولية المراجع الخارجي وما يترتب عليها من آثار مركز الصدارة في اهتمامات المهنة ، ومن المعلوم انه يجب على المهنيين دائما أداء عملهم وفق مستوى مناسب من العناية عند تقديم الخدمات للآخرين (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المراجع) ، ويتحمل المراجعون المسؤولية المنصوص عليها في القانون فيما يتعلق بعقودهم مع العملاء ، حيث يجب مسألتهم قانونا بدعوى الإهمال أو خرق التعاقدات التي تؤدي إلى عدم تقديم الخدمة أو عدم بذل العناية المعتادة للعملاء . والمقصود بهم في هذا الصدد جميع الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من معلومات محاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، ومن بين هذه الأطراف حملة الأسهم الحاليين والمحتملين، البائعين، رجال البنوك، الدائنين المختلفين، المستهلكين .

وتنشأ مسؤولية المراجع تجاه الغير (الطرف الثالث) في هذه الحالة ، مع أن هؤلاء الغير ليسوا أطرافا في العقد المبرم بين المراجع والعميل نتيجة لاعتمادهم على رأى المراجع الذي يبدي به القوائم المالية، ويجدد فيه رأيه عن مدى الاعتماد على تلك القوائم ومدى صدق تمثيلها لنتائج النشاط والمركز المالي للمؤسسة ، ومن ثم فإنه إذا لحق بهم أي خسارة أو ضرر ناتجة من الاعتماد على قوائم مالية مضللة ، فيجب مساءلة المراجع عن ذلك ، مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

1- إشكالية البحث:

ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي المسؤوليات التي يواجهها المراجع الخارجي عند تأدية مهامه؟
- هل التزام المراجع الخارجي لمعيار التأهيل العلمي والعمل الميداني تساعده في اكتشاف الأخطاء؟
- هل يعني الاكتشاف اللاحق للخطأ بأن المراجع قد قصر في القيام بواجباته بحسب المعايير المهنية؟

2- فرضيات الموضوع:

- توجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلي السليم واكتشاف الأخطاء في القوائم المالية بالنسبة للمراجع الخارجي.
- الاختيار الصحيح للعينة الإحصائية يسهل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي .
- توجد علاقة بين المسؤولية الجزائية والمدنية وبين عملية اكتشاف الأخطاء؟

3- مبررات اختيار الموضوع:

- تتمثل في مبررات اختيار في هذا الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية :
- ✓ معرفة مدى إدراك المراجعين بأهم المسؤوليات التي تواجههم عند القيام بمهامهم؛
 - ✓ أهمية تقرير المراجع الخارجي بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛
 - ✓ تعلق الموضوع المدروس بتخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة؛
 - ✓ رغبة وميول الطالبة للاطلاع والبحث في مجال المراجعة، و العمل الميداني لمراجعي الحسابات.

4- أهمية البحث:

تتبع أهمية بحثنا هذا من خلال الأهمية التي تكتسبها محافظة الحسابات في الاقتصاد، من خلال الدور الرقابي الذي يمارسه محافظ الحسابات على أعمال الشركات والهيئات المختلفة التي يجبرها القانون على تعيين محافظ حسابات، والدور الذي يلعبه رأيه الفني المحايد في إضفاء الثقة على القوائم المالية . من خلال اكتشاف الغش والوقوف بصدد محاولات التدليس والوقوع في الممارسات المحاسبية الخاطئة ، كيفية الإفصاح عنها في التقارير التي يعدها والتي تعد المرآة العاكسة للمساهمين ونقطة انطلاق للمستثمرين.

5-تحديد إطار الموضوع:

تتم الدراسة بشكل عام في عمل المراجع الخارجي ،ومسؤوليته حول اكتشاف الأخطاء .

الحدود المكانية: نحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المراجعين والمتدربين في مهنة المراجعة ،وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة (تقوت، ورقلة، حاسي مسعود) ،وولاية غرداية

الحدود الزمنية: تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر افريل إلى شهر ماي 2013) .

6-أهداف البحث:

إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، والمحافظة عليه، ومراعاة تطبيقه، وأنها هي المسؤولة عن وجود الأخطاء أو الغش والتحايل أو التصرفات غير القانونية بالقوائم المالية.

إظهار أن المراجع الخارجي غير مسئول عن منع الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية ، ولكن يجب عليه عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في اعتباره من وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الخطأ و التصرفات غير القانونية.

7-منهج الدراسة وأدواتها:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وللإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات نستخدم المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، من خلال طرح الموضوع من الجانب العلمي.

-اعتمدت الدراسة على أداة الاستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين. لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

8- خطة وهيكل البحث:

بغرض دراسة هذا الموضوع قمنا إلى تقسيمه إلى فصلين نظري وتطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة التي تتضمن العناصر المتفق عليها منهجيا.

في الفصل الأول: "أدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة " تطرقنا في البحث إلى مسؤوليات المراجع الخارجي، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة في الموضوع واهم ما يميز الدراسة عن معالجة مشكلة الدراسة بالنسبة للمواضيع السابقة.

أما الفصل الثاني فتضمن "الدراسة الميدانية" خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة المراجعين الخارجيين من اجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم للمشاكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

لا بد لمهنة مراجعة الحسابات من أن تسعى وبشكل سريع إلى تلافي أخطاء تراكمت سنوات طويلة لإعادة ولو جزء من ثقة العامة، لا بد من الاعتراف بأن هناك خيارات متعددة للقياس والعرض والإفصاح المحاسبي تحت كل المعايير المحاسبية سواء الأمريكية أو الدولية.

ونتيجة لذلك فإن المراجعين يواجهون في وقتنا الحاضر ضغوطات من المجتمع بفئاته كافة يريد منهم تأكيداً على عدم وجود تلاعب أو غش فإنه يتوقع إن يعمل المراجعون على اكتشافها ويقوموا بالإبلاغ عنها ،لذا تأتي الدراسة لتعرض وتحلل الإصدارات المهنية التي تناولت موضوع الخطأ ومسؤوليات المراجع نحوها ، فضلاً عن التعرف على العوامل المؤثرة في اكتشاف التضييل في التقارير المالية والمسؤولية المراجع عن اكتشافه .لعلها تسهم في وضع بعض المقترحات للاسترشاد من قبل الممارسين.

المبحث الأول: الجانب النظري

إن عدم وضوح الرؤيا حول مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والارتباطات غير القانونية بالقوائم المالية قد أثار الكثير من التساؤلات لدى العديد من الأطراف، ومنها قيام إدارات وملاك بعض للمؤسسات بإلقاء اللوم على المراجعين عند اكتشاف خطأ أو ارتباطات غير قانونية أسهم إلى حد كبير في زيادة عدد المطالبات والقضايا غير المبررة المرفوعة ضد المراجعين حتى وصلت مبالغ هذه المطالبات إلى ملايين الدولارات ، وهذا الأمر أصبح بالفعل مشكلة عالمية ذات تأثير سلبي على ممارسة وتطور مهنة المراجعة.

المطلب الأول: مسؤوليات المراجع الخارجي

الفرع الاول:مسؤولية المراجع القانونية تجاه عملائه:

إن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية¹ تجاه عميله أي مؤسسة التي يراجع حساباتها، ويحكم العلاقة بين المراجع وعميله العقد المبرم بينهما، أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد الحدود التي يجب على المراجع العمل في إطارها ، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤولية مدنية.²

أولاً:المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث :

كما أن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولاً عن الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية³ ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الخطأ في عملية المراجعة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه .

¹ -American institute of certified public accountings(1988) the auditor's responsibility to de detect and report errors, fraud and illegal acts,circular no 53+54 .

² -American institute of certified public accountants,(1988)consideration of internet structure in financial statement ,circular no .55 ,1988

³ -Gay ,G ,Schelluch ,Pand ried , users perceptions of the auditing responsibilities for the prevention ,detection and reporting of fraud other illegal acts and errors ,Australian accounting review, (may 1997),eleventh edition,p747-748

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

ولكن لكي تتعدد المسؤولية القانونية⁴ بنوعيتها العقدية التقصيرية ضد المراجع يجب توافر ثلاثة أركان هي :

1. حصول إهمال وتقصير من جانب المراجع في أداء واجباته المهنية؛
2. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال و تقصير المراجع؛
3. رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

ثانيا:المسؤولية المهنية للمراجع :

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمراجع الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية ، وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له.

إن المراجع الخارجي يعرض على الشركات و المؤسسات وكذلك الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته وخدماته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية، بالإضافة إلى حياده واستقلاله في ممارسة مهنته،⁵ وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمراجع الخارجي نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله.

كما أن أخلاقيات⁶ المهنة تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحملة المراجع من مسؤولية ، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد.

ثالثا:المسؤولية الجنائية للمراجع:

لقد سبق أن أوضحنا أن مسؤولية المراجع الخارجي تجاه عميله الذي يراجع حساباته وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسؤولية القانونية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع ما

⁴ -Gipple ,l, d.and metacif,r, w(1974),planning an audit and the supervision on the assistants, the journal of accountancy ,(march 1974) ,pp38-47

⁵ -American instate of certified public accountants,(AICPA),commission on auditor's, responsibilities,report conclusions and recommendation,(cohere commission),new York: AICPA,1978.

⁶ -محمد سمير الصبان ,عبد الوهاب ناصر علي ,المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقا لمعايير متعارف عليها والمعايير الدولية ,الدار الجامعية, تانيس سابقا 2006,ص 65.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

⁷ أصابه من ضرر، أما المسؤولية الجنائية فيتعدى الضرر فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل.

ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاوي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأية خدمات إدارية واستشارات أخرى .

المطلب الثاني: طبيعة الممارسات المحاسبية الخاطئة:

إن ظاهرة الفساد المالي والناجمة عن التلاعب أو الغش ليست بالشيء الجديد في عصرنا ، بل تمتد جذورها إلى أن حجمها ونتائجها بدأ يجذب انتباه المهتمين بالشؤون المالية والاقتصادية.

فضلا عن ذلك شهدت دول العالم فضائح مالية كبيرة نتيجة غياب الدور الفعال للأجهزة الرقابية ، الأمر الذي تطلب إعادة النظر في مدى فاعلية معايير المحاسبة والمراجعة لضمان الشفافية الكاملة في الإفصاح المحاسبي عن نتائج العمليات والمركز المالي والكشف عن الانحرافات المالية في التوقيت المناسب.

أولاً: مفهوم الخطأ

يقصد بمصطلح الخطأ المالي عدم التطابق مع ما يجب أن يكون عليه العنصر أما خطأ الالتزام هو خروج الإجراءات عن الضروري ، واللازم عمله عما هو محدد له.

ولا يقصد بالخطأ (الخطأ المادي) فقط بل عدم الإفصاح في السجلات عما حدث فعلا في حد ذاته خطأ باعتبارها أحداث غير عادية.⁸

ثانياً: أسباب وأنواع الخطأ

يعزى وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

⁷ -castello,j,l,the auditor's responsibilities' for fraud deletion and disclosure,do the auditing standards provide a safe harbor CAP newsletter ,august 1991,p.17

8-خالد راغب الخطيب واخرون مرجع سابق ص 39

1. الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب الإتيان في تسجيل وترحيل وتبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.
2. السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم،⁹ مما سبق يمكن القول أن ارتكاب الأخطاء راجع لعدة أسباب فقد تقع الأخطاء لا يكون في نية من يرتكبها الحصول على منفعة شخصية، وقد تقع الأخطاء عن قصد أو عمد (بسوء نية) يهدف من يرتكبها إلى تحقيق منفعة معينة.¹⁰
 - أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال:
 - ✓ يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبة التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
 - ✓ استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مئمن أو مقيم معروف باتخاذها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.
 - ✓ يمكن للصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية. ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

المطلب الثالث: مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الممارسات المحاسبية الخاطئة

إذا كانت الفئة المهتمة بتقرير إعادة المراجعة يتوقعون إن يكشف المراجعين الأخطاء والغش، إلا أن اكتشاف ما يوجد من أخطاء وغش بالدفاتر والسجلات يعتبر ناتجا ثانويا لعملية التدقيق من خلال ممارسة المدقق لحذره المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها.

9- خالد امين عبد، مرجع سابق، الله ص 51

10- خالد راغب وآخرون، مرجع سابق، ص 77

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

وينص معيار التدقيق الدولي (240) بشأن مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ بان المسؤولية الرئيسية تقع على الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية والإدارة (نظام الرقابة الداخلي) ، تعتبر خطة التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات بوضعها قبل البدء بعملية التدقيق وفقاً لمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها يمكن إن تتأخر باحتمال وجود أخطاء أو احتيال جوهري وعليه عند تخطيط عملية المراجعة فانه على المراجع إن يقوم بتقدير المخاطر الخاصة باحتمال حدوث خطأ وغش قد يؤدي إلى تحريفات جوهريّة في القوائم المالية ، كما يتعين على المراجع إن يستفسر من الإدارة عن أي وجود لغش أو خطأ جوهري يتم اكتشافه.

- ✓ كما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات¹¹
- ✓ ويجب على المراجع عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها ، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية ومنها:

1. تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها؛

2. حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة؛

3. التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية؛

4. التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمناً تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.¹²

الفرع الأول: إجراءات المراجع الخارجي عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف مادي على القوائم المالية

1. عندما يواجه المراجع ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية ، فيجب عليه تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية محرفة مادياً.¹³
2. ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على :

¹¹ -غالي .جورج دانيال ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة" ،الدار الجامعية للطباعة والنشر،مصر الطبعة الأولى (2003,2002) ص 26

¹² slavin n.s (1977) ، « the elimination of scanner in determining the auditor's statutory liability »the accounting review .April 1977 pp:360-368

¹³ -الحواري،محمد نصر وآخرون ، " دراسات متقدمة في المراجعة المشكلات المعاصرة في المراجعة"الإطار العلمي المشكلات العملية " مكتبة دعم الطالب الجامعي ،القاهرة الطبعة الأولى ص 574_575

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

- حكم المراجع فيما يتعلق بنوع الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية التي تشير إليها الظروف؛
- احتمال حدوث هذا الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية؛
- احتمال تأثير هذا و الخطأ أو التصرفات غير القانونية بشكل مادي على القوائم المالية.
- لا يمكن أن يفترض المراجع أن حالة الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية هي حدث منفصل¹⁴.

أولاً: حصول المراجع على إقرارات من الإدارة :

على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من إدارة المنشأة بخصوص أنها :

1. تعترف بمسئولياتها في إنجاز وتشغيل نظم محاسبية وضبط داخلي مصممة لمنع واكتشاف الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية ؛
 2. تعتقد أن آثار التحريفات في القوائم المالية غير المصححة التي تم تجميعها من قبل المراجع خلال عملية المراجعة هي غير مادية على القوائم المالية ؛
 3. قامت بالإفصاح للمراجع عن كامل الحقائق الهامة ذات العلاقة بأي حالات الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية أو حالات مشبوهة معروفة لدى الإدارة والتي من الممكن أنها قد أثرت على المؤسسة؛
 4. أفصحت للمراجع عن نتائج تقييمها لخطر أن تكون القوائم المالية قد تحتوي على تحريف مادي كنتيجة للغش.
- * مسؤولية المراجع الإبلاغ عن اكتشاف الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية :
- عندما يكتشف المراجع تحريفاً مادياً ناتجاً عن غش أو الاشتباه بوجود غش أو خطأ أو تصرفات غير قانونية يتوجب عليه الإبلاغ عن ذلك إلى:

1. إدارة المؤسسة؛

2. الأفراد المخولون بإدارة وحكم المؤسسة؛

3. في بعض الحالات الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقوانين ؛

¹⁴ mautz ,r,k,and sharaf,h,a,(1961), “the philosophy of auditing”sarasot:American accountings associations “1961 p:97

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

ثانيا: الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي:

يجب على المراجع أن يُبلغ إدارة المؤسسة عن أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الخطأ أو التصرفات غير القانونية والتي ظهرت للمراجع كنتيجة لإجراءات المراجعة التي قام بها ، كما يجب أن يكون المراجع على قناعة أنه قد تم إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المؤسسة عن أية ملاحظات مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة بمنع واكتشاف الغش والتي ظهرت للمراجع سواء عن طريق الإدارة أو تم اكتشافها من قبل المراجع خلال تنفيذ عملية المراجعة.

✓ إذا كانت أمانة ونزاهة الإدارة والأفراد المخولين بحكم المؤسسة مشكوك فيها فإن المراجع عادة يدرس أخذ استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم لاتخاذ.

ثالثا: الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقانون:

- إن الواجبات المهنية للمراجع تحتم عليه المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالعميل ، وفي العادة يُمنع الإبلاغ عن الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية لطرف خارج منشأة العميل؛
- إن مسؤوليات المراجع القانونية حول الإبلاغ تختلف من بلد لآخر وفي ظروف معينة فإن واجب المراجع المحافظة على السرية ويقطع بالقانون أو قرارات المحاكم؛
- في بعض البلدان على مراجع المؤسسات المالية واجب قانوني للإبلاغ عن حدوث الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية المادية للسلطات الإشرافية؛
- عندما تكون هناك متطلبات قانونية بالإبلاغ عن الغش أو الخطأ أو التصرفات غير القانونية ، فعلى المراجع الالتزام بها أو أخذ استشارات قانونية بخصوصها.

رابعا: عدم قدرة المراجع على استكمال عملية المراجعة :

- قد يرى المراجع أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المنشأة إجراءات تجاه الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى لو لم يكن للخطأ والغش والتصرفات غير القانونية تأثير مادي على القوائم المالية؛
- ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة على تورط أعلى سلطة في المنشأة والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية إقرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية علاقة المراجع الذي يسعى عادة للحصول على استشارة قانونية عند الوصول إلى مثل هذا القرار.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

الفرع الثاني: مدى مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الخطأ بعد صدور تقريره:

لا يوجد إلزام قانوني على المراجع للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره ، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم تأثرت بأخطاء وغش وتصرفات غير قانونية جوهرية ، ولو أنه علم بما قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم¹⁵ ، وفي هذه الحالة يجب على المراجع القيام بما يلي:

1. أن يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية ؛
 2. القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها؛
 3. إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية (فترية) عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب، فيجوز للمراجع أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية مُعدلة؛
 4. وأخيراً يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة ؛
- * ولكن في حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة ، فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض ، وبأنه نتيجة لعدم قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب ، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي :

أ. إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المراجع الخارجي والقوائم المالية ؛

ب. إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً؛

ج. إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً

¹⁵ - الشنواني، غياث، دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب ، رسالة ماجستير جامعة دمشق 1994 ،

المبحث الثاني: الدراسات السابقة وخصوصية الدراسة

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

أولاً: دراسة ليندا حسن نمر الحلبي: 2009

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات الأردنية تهدف الدراسة إلى بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القياس المحاسبي والبيانات المالية المقدمة وقد توصلت الدراسة إلى:

المحاسبة الإبداعية هي مجموعة الأساليب والإجراءات التي تعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة.

4. إن التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل المهنة المحاسبية.
5. إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش هي مسؤولية مدقق الحسابات وخاصة إذا لم ينفذ مهمته بالشكل المطلوب¹⁶.

ثانياً: دراسة أرزاق أيوب محمد كرسوع: 2008

6. تهدف الدراسة إلى توضيح مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التحقيق من تأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:
7. إن التأكد من صحة ودقة ومعقولية التقديرات المحاسبية يعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.
8. ضرورة إن يلم المراجع بمكونات الحاسب الآلي والتأكد من صحة واد خال وإخراج البيانات وصحة تشغيل الآلي داخل الجهاز.
9. يجب على المراجع استخدام اجتهاده وخبرته المهنية على مستوى البيانات المالية لاكتشاف المخاطر المتأصلة والملازمة.¹⁷

¹⁶-ليندا حسن النمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات الأردنية، مذكرة ماجستير، الاردن، 2009

10. تناولت هذه الدراسة موضوع مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية وتوصل إلى النتائج التالية:
11. عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها وتقييم النتائج والإبلاغ عنها يأخذ المراجع في الحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في التقارير المالية ناتج عن الأخطاء والغش.
12. لا يعد المراجع حسابات الخارجي المستقل مسؤولاً عن منع الأخطاء والغش في التقارير المالية، ولكن يجب أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية المراجعة لطريقة صحيحة.
- إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، وعن الأخطاء والغش الموجودة بالتقارير المالية.¹⁸

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الاجنبية

أولاً: دراسة (Rabin، 2004) بعنوان Determinants of audit ors attitudes to Ward créative accounting .

هدفت الدراسة إلى قياس اتجاهات المدققين بشأن ممارسات المحاسبة الإبداعية والعوامل التي تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية في المملكة المتحدة، وتوصلت الدراسة إلى اتجاهات المدققين بشأن المحاسبة الإبداعية تعتمد على طبيعة الأسلوب المستخدم وموقف الإدارة من هذه الممارسات وأشارت أيضاً أن المحاسبة الإبداعية تتأثر بعدة عوامل الداخلية والخارجية، ترتبط العوامل الداخلية بالنتائج المالية الغير المتوقعة فضلاً عن ضعف السيطرة على المنشأة الناجم عن ضعف الإدارة وأخلاق المديرين والنظام الإداري. أما العوامل الخارجية فترتبط بطبيعة ملكية المنشأة.¹⁹

ثانياً: دراسة Lanza لعام 1998:

تهدف هذه الدراسة إلى توجيه نظر المراجع إلى أهمية استخدام أسلوب المراجعة من خلال الحاسب بدلاً من أسلوب المراجعة من حول الحاسب، حيث جاء في الدراسة أنه نتيجة للتزايد المستمر في الشكل الإلكتروني للبيانات في الشركات محل

¹⁷ أرزاق أيوب محمد كرسوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، مذكرة ماجستير 2008، غزة فلسطين.

¹⁸ يوسف جربوع، المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التحقيق من تأثير على القوائم المالية في عملية المراجع، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، غزة، ص 757 2008

¹⁹ Rabin بعنوان (Determinants of audit ors attitudes to Ward créative accounting 2004)

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للموضوع والدراسات السابقة

المراجعة، فقيام المراجع باستخدام الأسلوب اليدوي في المراجعة يعد غير مجدٍ ، ومن ناحية أخرى فإن استخدامه لبرامج قوية ، ما يسمى بالمراجعة من خلال الحاسب تزيد من سرعة تنفيذ مهام عملية المراجعة وبنفس التفاصيل المطلوبة.²⁰

ثالثاً: دراسة Schwartz : لعام 1998

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيف يمكن استخدام الحاسب الإلكتروني في أخذ عينة المراجعة ، بما يمكن من تحقيق نتائج موثوق فيها يستطيع الاعتماد عليها في ظل بيئة نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

جاء في الدراسة أن المراجع يعد المسئول عن الحصول على تأكيد بنسبة معقولة من أن التقارير المالية خالية من التحريفات ذات الأهمية النسبية سواء الناتجة عن الخطأ أو الغش ، ومن ثمّ يستطيع المراجع استخدام طرق المعاينة الإحصائية في أخذ عينات المراجعة بما يمكن من زيادة قدرته على ملاحظة التحريفات ذات الأهمية النسبية ، كما في أسلوب الاحتمال النسبي بالنسبة للحجم لما يوفره هذا الأسلوب من قدرة على تقليل نسبة المخاطر وفي نفس الوقت يسمح باستخدام عدد أقل من العينات .²¹

المطلب الثالث: خصوصية الدراسة الحالية:

بعد الاطلاع على أهمية الدراسات السابقة ونتائجها نجد أن البيئة التي جاءت فيها الدراسة ذات علاقة بالدراسات السابقة، حيث تطرقت في أغلب اشكالياتها إلى مخاطر عملية المراجعة على صعيد مهنة المراجعة على المستويات والأساليب التي قد يمارسها المراجع للتقليل من الوقوع في هذا المخاطر واتخاذ المراجع أهم الإجراءات اتجاه ذلك، وأهم العوامل المؤثرة في إتمام عمل المراجعة للقيام بدوره المهني على أكمل صورة، إلا أن الدراسة جاءت لتحاول استقصاء إلى أي مدى يمكن للمراجع أن يكون مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية و ما هي أهم العوامل التي قد يعتمدها لإتمام هذه المهمة .

²⁰ Lanza, Richard B., “ The My Manual Audit, Please It’s time to Audit Through (Not Around) the Computer”, **Journal of Accountancy**, June, 1998, P. 33 – 36.

²¹ Schwartz Donald A., “ Computerized Audit Sampling “, **The CPA Journal** , November, 1998.
<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1998/1198/Features/F461198.html>

خلاصة الفصل الأول:

تواجه مهنة مراجعة الحسابات منذ منتصف القرن العشرين مشاكل عديدة ناجمة عن عدة عوامل منها ، الشك في استقلال المراجعين ونقص الكفاءة المهنية عندهم ، وانخفاض جودة الأداء في عملية المراجعة ، وقصور التقارير المحاسبية عن مسايرة التغيرات في المجتمع ، وعدم قيام الجمعيات المهنية بإشرافها وهيمنتها على مهنة المراجعة وعلى وجه الخصوص رقابة الجودة على أعمال مكاتب المراجعة ووجود أخطاء وارتباطات غير قانونية بالقوائم المالية ، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة، وتأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية ، وتأثير التقديرات المحاسبية التي اعتمدها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة، وبناء عليه فإن المجتمع المالي يتوقع من المراجع الخارجي أن يُضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة الموضوعية والحياد والاستقلال كما يتوقعون منه اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، ومنع صدور القوائم المالية المضللة. ولكن لا توجد عملية مراجعة تستطيع أن تقدم تأكيدات كاملة بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، لأن الأخطاء قد تحدث نتيجة تطبيق وتنفيذ العمليات المالية للمنشأة ، والأداء غير السليم من القسم المالي بها ، والحكم الخاطيء في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

.13

.14

.15

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، حيث تطرقنا فيه إلى الخلفية النظرية للدراسة ، وسنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة من فئة المراجعين الخارجيين ، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول مدى مسؤولية المراجع في اكتشاف الممارسات والتصرفات الغير قانونية في التقارير المالية .

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها على كفاءة نظام الرقابة الداخلي واهم الطرق التي تساعد في اكتشاف الغش وعلى مدى قدرة المراجع وعيه بالوصول من خلال أداء مهامه لتقارير مالية صادقة تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.

وفي خضم هذه المتغيرات، لجئنا إلى العديد من المصادر أهمها الملتقيات الدولية والوطنية في مجال المراجعة والدراسات السابقة التي أجريت في بيئات مختلفة ، وكذا آراء بعض الأساتذة المتخصصين في هذا المجال، ثم قمنا بمختلف الإجراءات المناسبة لإتمام الدراسة، ونتناول من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الاول: أداة الدراسة وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

المبحث الثاني: اختبار أداة الدراسة واختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

المبحث الأول أداة الدراسة وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

سعيًا منا لمعرفة مدى كفاية وملائمة الإطار النظري، ومن خلال هذا الدراسة سنقوم بعرض استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإحصائية. وهذا بتناول مراحل إعدادها و مختلف الظروف المحيطة بها و المنهجية المتبعة في هذه الدراسة وذلك بالتطرق إلى:

- مراحل إعداد الاستبيان
- منهجية الدراسة

المطلب الأول: أداة الدراسة

اعتمدنا في هذا الفصل على أسلوب التحري المباشر باستخدام أداة الاستبيان و التي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة.

الفرع الأول لمرحلة إعداد الاستبيان

كغيرها من أدوات الدراسة، تمر استمارة الاستبيان بالعديد من المراحل، بدءًا بتصميمها إلى غاية معالجتها. وفي هذا البند نحاول توضيح أهم المراحل التي مرت بها هذه الأداة، وذلك فيما يلي:

أولاً: تصميم استمارة الاستبيان

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا ببعض المراجع والملتقيات الوطنية والدولية التي تناولت مواضيع المراجعة لإعداد هذا الاستبيان، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، حيث تضم سبعة عشرة سؤالاً، وتم صياغتها باللغة العربية، ولقد خضع هذا الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين في عدة مجالات منها المراجعة و المحاسبة¹، وهذا

¹ - توجد قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان في الملاحق، انظر الملحق رقم (02)

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها عن الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة..).

و بعد الانتهاء من عملية التحكيم، قمنا بوضعه في اختبار أولي قصد معرفة مدى إمكانية عمله بشكل ملائم، واستخراج النقااص والسلبيات التي قد تشوبه، خاصة التكرار أو طول الأسئلة والغموض والتعقيد، التي قد تجعل من أفراد العينة يشعرون بالملل، مما يقودهم لعدم التعامل مع الاستبيان بشكل جدي.

و بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، تم ضبط استمارة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي¹.

ثانيا: نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

- **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألحينا على ضرورة ملء الاستمارة في اقل وقت ممكن.
- **الاستعانة بالغير:** وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستمارات إلى بعض الزملاء في جميع أنحاء الولايات التي تمت فيها الدراسة .

- **التسليم الغير مباشر:** وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المكاتب المهنية
- **البريد الإلكتروني:** وفقا لهذه الطريقة تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة الحاسب الآلي إلى البريد الإلكتروني لبعض المستجوبين، ومن تم الإجابة عن محتواها ثم إعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الإلكتروني للمرسل (الطالب)

ثالثا: معالجة استمارة

قمنا خلال هذه المرحلة بفرز وتحليل الإجابات المتضمنة في الاستمارة، قصد بناء قاعدة معطيات والتي تتم إعدادها بالاعتماد على برنامج excel 2007 وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة تم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 17 عمودا و65 سطرا . حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وبهذا حصلنا على قاعد معطيات للاستبيان تتكون من ن (65*17) والتي تساوي 1105 معطية

تم تكميم هذه المعطية بالاعتماد على الأساليب التالية:

● بالنسبة للأسئلة اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي، المبين في الجدول التالي:

الجدول (01) : مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة

البيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

¹ - توجد استمارة الاستبيان بشكلها النهائي في قائمة الملاحق، انظر الملحق رقم: (01)

المصدر: من إعداد الطالب

كما اعتمدنا في التحليل الإحصائي على الإحصائية التالية:

- المتوسطات الحسابية؛
- الانحرافات المعيارية ؛
- معامل ألفا كرونباخ لقياس صدق أداة الدراسة؛
- اختبار(one samle-test) لاختبار صحة الفرضيات.

الفرع الثاني: منهجية الدراسة

أولاً: هيكل الاستبيان

تضمنت استمارة الاستبيان سؤالاً ، بوبت في ثلاثة محاور رئيسية ، ولقد تم صياغة الأسئلة وفق النوع المغلق المعتمدة في التحليل على مقياس لكرت الخماسي، وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- **المحور الأول :** تضمن هذا المحور الأسئلة المتعلقة بشخصية المستجوب من خبرة ومؤهل علمي ، ويحتوي على سؤالين .

- **المحور الثاني :** تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة المدى إمكانية نظام الرقابة الداخلي السليم أن يساعد في عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي، ويحتوي على خمسة أسئلة، من السؤال الأول إلى السؤال الخامس.

- **المحور الثالث :** تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة المدى تأثير الاختيار الصحيح للعينة الإحصائية في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي، ويحتوي على خمسة أسئلة.

- **المحور الرابع :** تضمن هذا المحور الأسئلة المحددة المدى تأثير المسؤولية الجزائية والمدنية في إلزام المراجع على اكتشاف الأخطاء ، وتضمن 5 أسئلة.

ثانياً: هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني في ولايتين من ولايات الجنوب من خلال تقصي وجهات نظر عينة الدراسة حول مدى مسؤولية المراجع في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة ، ويمكن تفصيل أهداف لهذه الدراسة حسب محاور الاستبيان إلى مايلي:

- **المحور الثاني :** يهدف إلى معرفة مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية السليم في عملية اكتشاف الأخطاء ، وخصص لاختبار الفرضية الأولى والتي نصها

- " توجد علاقة بين نظام الرقابة السليم وتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي"

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

- المحور الثالث: يهدف إلى معرفة مدى تأثير عملية اختيار العينة الإحصائية في تسهيل عملية المراجعة وخصص لاختبار الفرضية الثانية والتي نصها: " الاختيار الصحيح للعينة الإحصائية يسهل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي"

- المحور الرابع: يهدف إلى معرفة مدى تأثير المسؤولية القانونية والجزائية على عملية اكتشاف الأخطاء" وبصياغة إحصائية مفادها:

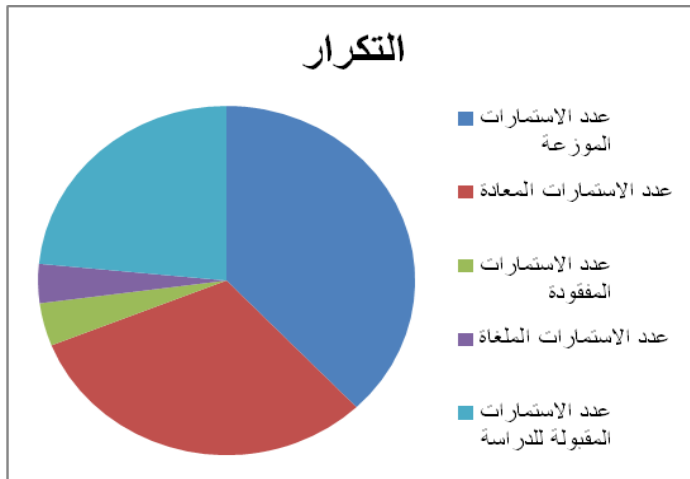
" توجد علاقة بين المسؤولية القانونية والهدنية وعملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي"

ثالثا: عينة الدراسة

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية في الأطراف الأكثر نشاطا في البيئة المراجعة وحاولنا اخذ عينة من المراجعين الخارجيين، والذين يزاولون مهامهم بمكاتب مستقلة. ولغرض إتمام دراستنا، قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بحيث لم يتم تحديدها بشكل مسبق، إذا قمنا بتوزيع 105 استمارة، شملت الفئات المعنية.

الجدول (02): عينة الدراسة

الشكل 01: استجابة العينة لاستمارة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على exel 2007

المطلب الثاني: وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

الفرع الاول: الخصائص الديموغرافية للعينة الدراسة

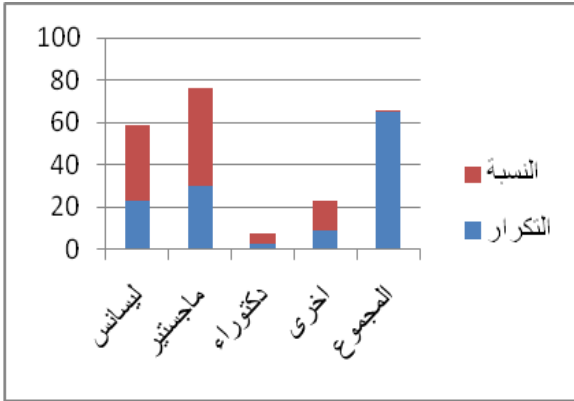
اولا: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

من خلال تحليلنا للمؤهل العلمي للمستجوبين ، تبين أن العينة توزعت على فئتين كأعلى نسبة، حاملي شهادة الليسانس بنسبة 46.2% ، من ثم نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 35.41% و حددت مستوى الأخرى بالفئة من (مستوى التعليم المتوسط إلى مستوى البكالوريا) وكانت النسبة (13.8%) لتكون نسبة حاملة شهادة الدكتوراه 4.6% .

النتائج المتحصل عليها نجد أن عينة الدراسة توزعت على فئتين ، حاملي شهادات الليسانس وشهادات الماجستير كأعلى نسبة مما يضيف على الإجابة درجة كبيرة من الموثوقية، ونوضح ذلك ببيان من خلال الشكل التالي:

الجدول (03): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي الشكل 02: التكرار النسبي للمؤهل العلمي



المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	اخرى	المجموع
التكرار	23	30	3	9	65
النسبة	35.4	46.2	4.6	13.8	%100

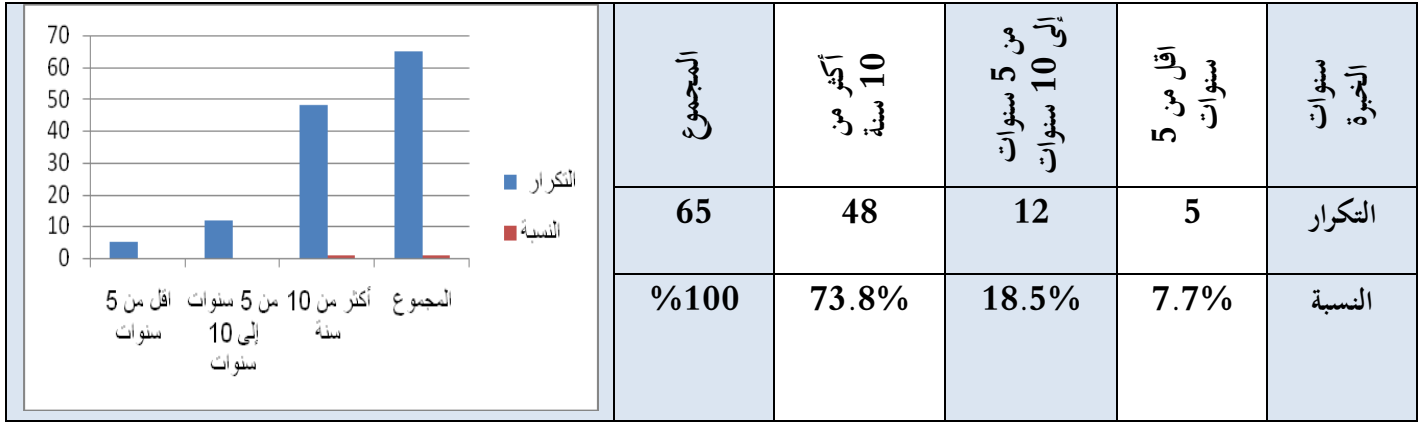
المصدر: من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج

Exel 2007

ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

تم تقسيم خبرة المستجوبين في ميدان العمل إلى ثلاث فئات، الفئة الأولى تضم المستجوبين الذين لهم خبرة اقل من خمس سنوات، حيث بلغت نسبتهم (7.7%)، أما الفئة الثانية فضمت المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية تتراوح بين خمس وعشرة سنوات وبلغت نسبة مشاركتهم في الاستقصاء (18.5%)، أما الفئة الأخيرة فحملت المستجوبين الذين يملكون خبرة مهنية لأكثر من عشرة سنوات وبلغت نسبتهم (73.8%)، الأغلبية تشير إلى أن غالبية العينة من ذوي الخبرات الطويلة في بيعة المراجعة، الامر الذي ينعكس ايجابا على نتائج الدراسة.

الجدول (4): توزيع العينة حسب الخبرة المهنية الشكل رقم 03: التكرار النسبي للخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Exel 2007

المبحث الثاني: اختبار أداة الدراسة واختبار الفرضيات وتحليل النتائج

المطلب الأول: اختبار أداة الدراسة

الفرع الأول: مقياس الاستبيان :

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة ، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت ، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، من 2 إلى 3،) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، ...)، وعليه يساوي طول الفئة $5/4 = 0.80$.

يصبح توزيع الإجابات حسب الجدول التالي:

الجدول (05) يبين الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.79
غير موافق	من 1.80 إلى 2.59
محايد	من 2.60 إلى 3.39
موافق	من 3.40 إلى 4.19
موافق بشدة	من 4.20 إلى 5

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثاني: صدق أداة الدراسة

- قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة ، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وتتأثر أداة القياس بعدة عوامل نذكر منها¹:
- **طول الاختبار:** بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان ، وذلك من خلال تأثير زيادة عدد العبارات على شمولية المحتوى.
 - **تجانس أو تباين درجات أفراد العينة:** يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر معامل الثبات مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم.
 - **مدى صعوبة فهم أداة القياس :** عندما تكون عبارات الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب، فإن أفراد العينة المستجوبة قد يلجأوا إلى التخمين، وبالتالي تتأثر درجة ثبات اده القياس.

الفرع الثالث: معامل ألفا كرونباخ:

- يستخدم معمل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 0.50%.
- والجدول (06)، يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة 0.867 وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.
- تعني نسبة ثبات الدراسة (0.867) انه إذا أعيد توزيع الاستبيان على نفس العينة فان نسبة سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى.

الجدول (06) : يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

العينة	معامل ألفا كرونباخ
65	%0.867

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss20

المطلب الثاني: عرض النتائج

للتعرف على مدى مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء ، تم توجيه أسئلة تتعلق بالدراسة وتوصلنا إلى ما يلي:

¹ - محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص: 297

الفرضية الأولى: مدى تأثير نظام الرقابة السليم في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي:
 يظهر الجدول رقم (07) تحليل الفقرات في استمارة الاستبيان مدى تأثير نظام الرقابة السليم في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء، إذ احتسبت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة .

الجدول رقم (07): قياس مدى تأثير نظام الرقابة الداخلي السليم على تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإيضاحات	
محايد	1.488	2.90	هناك خروقات في الإدارة تدل على أن الإدارة تسعى لتغطية الأعمال التحايلية في التقارير المالية.	01
موافق	1.287	3.29	عدم وجود إجراءات رقابية من شأنها ضمان ومتابعة الحفاظ على ممتلكات المؤسسة.	02
موافق	1.125	3.50	يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية تحضيراً لعملية المراجعة الخارجية.	03
موافق	1.018	3.35	أن إدارة المؤسسة تتحمل مسؤولية وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية.	04
موافق	1.054	3.40	هناك فصل ملائم بين الوظائف و الواجبات للمراجعة و التفتيش	05

المصدر: اعتمادا على مخرجات نظام SPSS20

يشير الجدول رقم(07) إلى أن الفقرة رقم 03 التي تنص على اعتماد المراجع الخارجي لعملية الرقابة الداخلية تخضيرا لعملية المراجعة، احتلت المرتبة الأولى و وكانت الأكثر أهمية بين بقية العبارات بمتوسط حسابي 3.50 و أهمية نسبية 67.6 %، كما يشير إلى أن الفقرة 04 التي تنص على مسؤولية المؤسسة لتحمل الغش والتصرفات غير القانونية في المرتبة الثانية إذ بلغ متوسطها الحسابي 3.35 و أهمية نسبية ب 61.5 %، وجاءت الفقرة 5 التي تنص على وجود فصل بين وظائف المراجع الداخلي والخارجي في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 3.40 و بأهمية نسبية بلغت 55.5 %، وتدرجت بقية الفقرات رقم 02 التي تنص على وجود إجراءات رقابية بمتوسط حسابي 3.29 بأهمية نسبية 40.02 %، بينما جاءت الفقرة الأولى والتي تنص على أن الإدارة تسعى لتغطية الأعمال التحليلية في التقارير المالية إلى متوسط حسابي 2.90 باتجاه إجابة محايد و بأهمية نسبية 33.8 %، وهذا ما يعبر عن عدم اكتشاف المراجع لهذه التحايلات إلا بعد القيام بعملية المراجعة.

الفرضية الثانية : مدى تأثيرا لاختيار الصحيح للعينة الإحصائية في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي .

الجدول رقم (08): قياس تأثير العينة الإحصائية في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

الاتجاه الإيجابية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإيضاحات	
موافق	0.657	4.03	التكوين المستمر للمراجع بشكل صحيح يمكن المراجع من اختيار العينة بطريقة صحيحة.	01
موافق	0.442	4.06	تعتمد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات العينة.	02

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

03	تحدث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس خصائص التي تنطبق عليها جميع العمليات المالية ككل.	4.13	0.499	موافق
04	الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج بين ذكاء المراجع وهدف المراجعة.	4.16	0.638	موافق
05	حتى يتمكن المراجع من استخدام أساليب العينة الإحصائية يجب أن يكون على دراية بكل ما يتعلق بالعمليات المالية أي مجتمع العينة.	4.23	0.956	موافق بشدة

المصدر: اعتمادا على مخرجات نظام SPSS20

يشير الجدول رقم (08) وبعد حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية نلاحظ أن الفقرة 02 والتي تنص اعتماد العينة الإحصائية على قوانين الاحتمالات على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.42 وبأهمية نسبية تبلغ 80.6%، وجاءت في المرتبة الثانية الفقرة 03 التي تنص على حدوث أخطاء العينة الإحصائية عندما يسحب المراجع عينة لا تتضمن نفس خصائص التي تنطبق عليها جميع العمليات المالية ككل ، بمتوسط حسابي 0.49 وبأهمية نسبية بلغت 74.2%، بينما جاءت الفقرة 01 التي تنص على أن التكوين المستمر يمكن المراجع من اختيار الصحيح للعينة بمتوسط حسابي 0.65، وبأهمية نسبية 67.7%، وتليها الفقرة 04 التي تنص على الاستخدام الناجح للعينة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج بين ذكاء المراجع وهدف المراجعة بمتوسط حسابي 4.16 وبأهمية نسبية 58.1%، وجاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 05 التي تنص على عل حتى يتمكن المراجع من استخدام أساليب العينة الإحصائية يجب أن يكون على دراية بكل ما يتعلق بالعمليات المالية أي مجتمع العينة بمتوسط حسابي 4.23 وبأهمية نسبية 48.2%.

الفرضية الثالثة: مدى تأثير المسؤولية المدنية والهدنية للمراجع الخارجي على مهمة اكتشاف الأخطاء.

الجدول رقم 09: قياس تأثير المسؤولية القانونية والهدنية على عملية اكتشاف الأخطاء

الرقم	الإيضاحات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	المجتمع يتوقع من المراجع اكتشاف معظم حالات الغش التي تكون في القوائم المالية.	3.81	1.579	موافق
02	اكتشاف الغش والأخطاء يعتبر هدف أساسي للمراجعة والمراجعين يتحملون مسؤولية اتجاه ذلك. ويعتبر المراجع مسئولاً قانونياً عند إلحاق الضرر بالمساهمين.	3.97	1.169	موافق
03	ممارسة المراجع للشك المهني قد يساعده على اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير	3.77	1.175	موافق

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

			القانونية. ولا يساءل قانونا اتجاه	
04	موافق	1.095	4.00	في حالة وجود تحريف مادي وأخطاء جوهرية وخروج المبادئ المقبولة قبولا عموما تعتقد أن الرأي السليبي يكون مقبولا على القوائم المالية
05	موافق بشدة	1.431	4.23	مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على المراجعة لاكتشاف حالات الغش التي تكون في القوائم المالية.

المصدر: اعتمادا على مخرجات نظام SPSS20

يشير الجدول رقم (09) إلى أن الفقرة رقم 05 التي تنص على أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على المراجعة لاكتشاف الأخطاء التي تكون في القوائم المالية. جاءت في المربة الأولى بمتوسط حسابي 4.23 بأهمية نسبية 71.0%، تليها مباشرة الفقرة رقم 01 التي تنص على أن المجتمع يتوقع من المراجع اكتشاف الأخطاء بمتوسط 3.81 وبأهمية نسبية 68.6% لان الفقرة الأولى والخامسة أدت إلى نفس المعنى عمدت الطالبة إلى تغيير الصياغة وذلك بقصد قياس مدى صحة ودقة إجابات العينة لتليها بعد ذلك الفقرة رقم 03 التي تنص عن ممارسة الشك المهني قد تساعد المراجع في اكتشاف الأخطاء بمتوسط حسابي 3.77 وأهمية نسبية 58.1%، تليها الفقرة رقم 02 التي تنص على أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو عملية اكتشاف الأخطاء بمتوسط حسابي 2.97 بأهمية نسبية 45.2% ، رافقتها الفقرة رقم 04 التي تنص على إبداء الرأي المحايد بمتوسط حسابي 4.00 وبأهمية نسبية 38.7%.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

أولاً: اختبار one-sample Kolmogorov-Smirnov

لاختبار الفرضيات سنستخدم سميير نوف، والذي يدرس مدى وجود فروق بين متوسطات المستجوبين حول فرضية الدراسة، وعليه قمنا باختبار سميير نوف لمعرفة مدى توزيع البيانات طبيعياً، بحيث يبين الجدول نتائج اختبار سميير نوف لمحاور الدراسة وهي أكبر 0.05 المعتمد في الدراسة وعليه البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً ويمكن القيام باختبار t .

الجدول رقم 10: اختبار توزيع العينة طبيعياً one-sample Kolmogorov-Smirnov

الرقم	المحور	قيمة z	مستوى الدلالة
01	تأثير نظام الرقابة السليم على عملية تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء	0.796	0.550
02	تأثير أسلوب العينة الإحصائية في عملية اكتشاف الأخطاء	1.120	0.163
03	علاقة المسؤولية القانونية والمدنية بعملية اكتشاف الأخطاء	0.828	0.500

المصدر: اعتمادا على مخرجات نظام SPSS20

ثانياً: لاختبار الفرضيات (T) لعينة واحدة (one-sample t-test) للحكم على معنوية الفروق بين متوسط العينة وقيمة ثابتة محددة سابقاً ويقوم برنامج spss بحساب اختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة ومتوسط مجتمع¹

- ولتحليل فقرات الاستبانة ، نعتد أن يكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذن كان مستوى الدلالة اقل من 0.05 والوزن النسبي اكبر من 60%، و لاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار الإشارة اللامعلمية (sing test) إذ يستخدم هذا الاختبار للتحقق من مجتمع إحصائي مع وسط المجتمع ، ويستخدم اختبار الإشارة لتحديد اتجاه الفروق بين آراء المجتمع.

- و لاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإشارة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية²:

- الفرضية الصفرية =H0

- الفرضية البديلة =H1

- إذا كانت sing اكبر 0.05 نقبل الفرضية H0

- أما إذا كانت اقل 0.05 نرفض الفرضية H0 ونقبل H1.

اختبار الفرضية الأولى: توجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلي السليم وتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء

الفرضية الصفرية: توجد علاقة بين نظام الرقابة السليم وتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء

الفرضية البديلة: لا توجد علاقة بين نظام الرقابة السليم وتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء

الجدول رقم (11): اختبار الفرضية الأولى

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sig الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	7.23	0.000	3.486

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS20

¹ - محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، دار النشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن ص 177

² - محمد خير، سليم أبو زيد، أساس التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss، دار صفا للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الاردن 2005، ص 152

-لقد تم اختيار t-test وتشير النتائج في الجدول رقم (10) إلى أن الدلالة الإحصائية sig (0.000) اقل من 0.05 وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية : توجد علاقة بين نظام الرقابة الداخلي السليم وتسهيل عملية اكتشاف الأخطاء

اختبار الفرضية الثانية: توجد علاقة بين اختيار العينة الإحصائية وعملية اكتشاف الأخطاء
الفرضية الصفرية: توجد علاقة بين اختيار العينة الإحصائية وعملية اكتشاف الأخطاء
الفرضية البديلة: لا توجد علاقة بين اختيار العينة الإحصائية وعملية اكتشاف الأخطاء

الجدول رقم (12): اختبار الفرضية الثانية

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sig الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	18.56	0.000	3.984

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS20

تم اختيار t-test وتشير النتائج في الجدول رقم (09) إلى أن الدلالة الإحصائية sig (0.000) اقل من مستوى دلالة (0.05) وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية : توجد علاقة بين اختيار العينة الإحصائية وعملية اكتشاف الأخطاء .

اختبار الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين المسؤولية المهنية والقانونية للمراجع الخارجي وعملية اكتشاف الأخطاء

الفرضية الصفرية: توجد علاقة بين المسؤولية الجزائية والقانونية للمراجع الخارجي وعملية اكتشاف الأخطاء
الفرضية البديلة: لا توجد علاقة بين المسؤولية المهنية والقانونية للمراجع الخارجي وعملية اكتشاف الأخطاء

الجدول رقم (13): اختبار الفرضية الثالثة

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sig الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
قبول	4.714	0.042	3.492

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS20

تم اختيار t-test وتشير النتائج في الجدول رقم (10) إلى أن الدلالة الإحصائية sig (0.042) اقل من مستوى (0.05) وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية : توجد علاقة بين المسؤولية الجزائية والقانونية للمراجع الخارجي وعملية اكتشاف الأخطاء .

المطلب الرابع: تحليل النتائج

بعد اختبار الفرضيات وانطلاقاً من مخرجات الأساليب الإحصائية توصلنا إلى النتائج التالية:

بالنسبة للمحور الأول: يعني موافقة عينة الدراسة على الفقرات التي تقيس تأثير نظام الرقابة السليم على تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء، ومن واقع هذه النتائج يمكن أن القول أن ضعف أساليب الضوابط الداخلية قد يؤدي إلى ميل الإدارة إلى ارتكاب أخطاء ووجود التضليل والتحريف في التقارير المالية هذا خاصة في غياب ضوابط تحكم استقامة هذا الأخير، ما يزيد من مسؤولية المراجع في عملية الكشف عنها، مما يتوجب على المراجع الخارجي دراسة وتحليل أنظمة الرقابة بشكل سليم ووضع برنامج للمراجعة يتناسب مع برنامج العمل، مع ضرورة طلب أدلة الإثبات للتأكد من صحة المعلومات المقدمة في القوائم المالية باعتبار أن من واجبات الإدارة أن تتخذ إجراءات رقابية ومحاسبية وإدارية تكفل حماية أصولها، فعلى هذا الأساس يجب على المراجع وضع برنامج مراجعة، في حين أن وجود نظام رقابة يخضع لضوابط وأسس سيساهم في مد حقائق ومعلومات العمليات المالية بصورة صادقة وأكثر شفافية، مما يجعل عملية المراجعة واكتشاف الأخطاء أكثر سهولة، وهذا يدل على صحة الفرضية الأولى.

بالنسبة للمحور الثاني:

تعكس موافقة عينة الدراسة على أن الاختيار الصحيح للعينة الإحصائية يقلل من مخاطر عملية المراجعة من جهة، ويسهل على المراجع عملية اكتشاف الأخطاء من جهة أخرى، وذلك ن خلال تطبيق الأساليب الإحصائية بشكل صحيح وذلك لقاء تكوينه المستمر وخبرته المهنية ومدى وعيه واستيعابه لأغلب المصطلحات التي تخص العينة، فمثلاً عند اختيار المراجع لعينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تنطبق عليها جميع العمليات المالية، فسوف يصل إلى استنتاجات خاطئة، هذا سيزيد مسؤوليته من جهة، ويوقعه في خطر من مخاطر المراجعة من جهة أخرى.

بالنسبة للمحور الثالث: من مما سبق نستنتج أن المجتمع أي مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على المراجع لاكتشاف الأخطاء رغم عدم وجود أي عقد أي أن المراجع الخارجي غير مسئول قانونياً ومدنياً عن اكتشاف الأخطاء لأن هاتين الأخيرتين لا تتحقق إلا بوقوع الضرر ووجود خطأ تقصيراً من المراجع في أداء مهامه، وترى فئة الدراسة أن الهدف الأساسي للمراجعة هي عملية اكتشاف الأخطاء من خلال ممارسة درجة ملائمة من الشك المهني قبل البدء في عملية المراجعة، وإبداء الرأي السلبي المعاكس عند إعداد التقرير في حالة وجود أخطاء وتحريفات في القوائم المالية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة لتوقيت العمل بها، لذلك على المراجعين الامتثال لتوقعات المجتمع المالي بضرورة تحمل مسؤوليتهم عن اكتشاف الأخطاء وان يقبلوا التحدي ويتحملوا المسؤولية، وهذا ما قد يؤدي إلى التأثير إيجاباً أو سلباً على الأداء المهني للمراجع. ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى معرفة مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، كخلاصة عامة لأهم نتائج هذا الفصل وجدنا إدراك الفئات المستجوبة لأهمية هذا الموضوع.

وفيما يلي أهم النتائج اختبار الفرضيات:

- من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن مجتمع الدراسة يتوافق مع أن نظام الرقابة السليم يعتبر الركيزة الأساسية والتزام الإدارة بالكفاءة والنزاهة، تسهل في عملية اكتشاف الأخطاء.
- من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية تبين أن التكوين المستمر للمراجع الخارجي يؤدي إلى أن المراجع سيكون أكثر نجاح في عملية اختيار العملية الإحصائية، وذلك من خلال اطلاعه ومعرفته بكل ما يتعلق بعينة الدراسة ما يجعله يتوصل إلى استنتاجات صحيحة بناء على عينة تشمل اغلب العمليات المالية.
- من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة أن المراجع الخارجي غير مسئول عن عملية اكتشاف الأخطاء والإدارة هي المسؤولة عن وضع نظام أسس لنظام الرقابة الداخلي، إلا أن الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي على القوائم المالية يعتبر نقطة انطلاق بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وعليه فإن المراجع يبذل العناية المهنية بالرغم من عدم وجود إلزام قانوني أو عقد يلزمه على ذلك امتثالا لما ينتظره المجتمع المالي من تقديم تقارير مالية أكثر دقة ومصداقية.

الخاتمة

- نتائج الدراسة
- توصيات الدراسة
- أفاق دراسة

إن اعتماد القوائم المالية من قبل المستخدمين لها بعد مصادقتها من مراجع الحسابات يضم في طياته إدراك هؤلاء بأن هذه القوائم خالية من الغش والتلاعب وجاءت نتيجة بذل العناية المهنية اللازمة وصولاً إلى إبداء الرأي الفني بها النابع من استقلال وحياد مراجع الحسابات وما يتضمنه التقرير الصادر عنه من موضوعية وشفافية وإفصاح لأهم الأحداث المالية وغير المالية التي لها اثر مادي على هذه القوائم، ومن المعروف إن عملية المراجعة أساساً تهدف إلى توفير القدر اللازم من الحماية ضد نوعين من المخاطر:-

- الأخطاء الجوهرية والغش التي قد تكون موجودة بالقوائم المالية؛
- احتمال عدم الكشف عن تلك الأخطاء بواسطة فحص أنظمة الرقابة الداخلية.

مما سبق واعتماداً على نتائج الدراسة الميدانية خلصنا إلى النتائج التالية:

✓ إن لا يعتمد المراجع كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية ، لان قيامه بدراسة وتقييم هذه الأنظمة لا يمنع من وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية، وإنما يقلل منه احتمال حدوثها، فهناك قيود على كفاية أنظمة الرقابة الداخلية يجب الاعتراف بها، يعني ذلك إن إدارة المنشأة هي التي تتحمل مسؤولية وجود أخطاء بالقوائم المالية لان مهامها إنشاء إجراءات رقابية محاسبية وإدارية حماية أصول المؤسسة من العبث والاختلاس؛

✓ هناك عوامل مرتبطة بالمنشأة وإدارتها تساعد في اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية، والتي ينبغي عليها اخذها بالحسبان عند تنفيذ عملية المراجعة أهمها:

- كفاية ضوابط الرقابة الداخلية ؛

-أمانه الإدارة ونزاهتها.

✓ أثناء ممارسة المراجع لمهمته المتمثلة في عملية اكتشاف الأخطاء فان تحليل المراجع الخارجي لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون عادة مهماً أكثر من التحليل الإحصائي لمجرد وجود واعدم وجود تلك الأخطاء، في مثل هذه الحالة تكون لعينة الإحصائية الأكثر ملائمة لاجتناب الوقوع في خطر المراجعة، من جهة أخرى يعتبر أسلوب العينة الإحصائية من الأساليب الأكثر نجاعة في عملية اكتشاف الأخطاء ولكن بشرط امتثالها لضوابط وأساليب؛

- ✓ المراجع الخارجي ليس مسئولاً عن اكتشاف الأخطاء رغم المسؤولية المدنية والجزائية، لأن هاتين الأخيرتين لا تنعقد إلا عند حصول إهمال أو تقصير من جانب مراقب الحسابات في أداء واجباته المهنية مثل إلحاقه الضرر بالمساهمين، ولكن على المراجع بدل العناية المهنية امثالاً لما ينتظره مستخدمي القوائم المالية من اكتشاف هذه الأخطاء من طرف المراجع الخارجي ؛
- ✓ المراجع الذي يتلقى تكوين مستمر من خلال الدورات التأهيلية، والملتقيات الوطنية والدولية في مجال المراجعة يتمتع بخبرة أكثر تساعد على تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء؛
- ✓ المراجع يمارس الشك المهني لإمكانية وجود تحريف جوهري نتيجة الغش كما يقوم بالتقييم الإنتقادي لأدلة المراجعة ، مع عدم وضع اعتبار لاعتقاده بأمانة الإدارة واستقامتها؛
- ✓ عند اكتشاف المراجع الأخطاء جوهرياً في التقارير المالية وخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عنها عموماً، فإنه يبدي الرأي السلبي المعاكس على هذه القوائم؛
- ✓ المراجع الخارجي ينسحب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ الإدارة إجراءات اتجاهاً ذلك؛
- ✓ عندما يقدم المراجع تقريره فهو غير ملزم قانونياً بإجراءات جديدة بعد ذلك عند اكتشاف الأخطاء؛
- ✓ المسؤولية الجزائية والقانونية والمدنية لا تلزم المراجع على اكتشاف الأخطاء، إنما على المراجع التقيد بمعايير العمل الميداني والأداء المهني .

التوصيات:

من استنتاجات الدراسة حاولنا اقتراح التوصيات التالية:

- يجب على المراجع أن يقوم بالمراجعة التحليلية للقوائم المالية في بداية عملية المراجعة و أثناء الفحص وعند الانتهاء من عملية المراجعة، كما يتوجب عليه عند إعداد برنامج المراجعة مما يسهل عليه عملية اكتشاف الأخطاء.
- عدم إهمال المراجع الخارجي فحص نظام الرقابة الداخلية، حيث إن عملية فحص النظام المذكور تعتبر الركيزة الأساسية في عمل المراجع الخارجي.
- على المراجع الخارجي استعمال أساليب مراجعة نظم المعلومات المحاسبية لأنها تعتبر التطور الطبيعي للأساليب التي يستخدمها المراجع في تنفيذ عملية المراجعة بهدف اكتشاف الأخطاء في التقارير المالية.

- التركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين بشكل مستمر خاصة لو علمنا بأن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج الى أشخاص ذو مواصفات خاصة ، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار .

- ينبغي على المنظمات المهنية القيام بدراسة معمقة لقضايا التضييل السابقة للتعرف على الطرائق والأساليب المستخدمة في ذلك.ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها في معالجة هذه القضايا، والتي تساعد على تحديد مسؤولياته.

أفاق الدراسة:

بعد محاولة الإلمام بجوانب موضوع مسؤوليات المراجع الخارجي نأمل أننا قد ساهمنا في إثراء ولو جزء بسيط في مجال المراجعة ببحثنا هذا ورغم ذلك يبقى الموضوع محل الدراسة وعليه تبقى بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- ما مدى توافق المراجعة في الجزائر مع معايير المراجعة الدولية ؟
- إلى أي مدى يمكن للمراجع الحسابات الحد من آثار المحاسبة الإبداعية ؟

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1. أمين السيد لطفي ، مسؤوليات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة ،الدار الجامعية الاسكندرية،2005.
2. جربوع يوسف محمود ،مسؤولية المراجع الخارجي تجاه مستخدمي القوائم المالية "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"،الطبعة الثانية مكتب الطالب الجامعي، فلسطين، 2003
3. حسين احمد عبيد،شحاتة السيد شحاتة، دراسة متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2007
4. خالد راغب الخطيب ،محمد فضي سعد ، دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة ،عمان الطبعة الأولى 2009.
5. عبد الوهاب نصر علي ،موسوعة المراجعة الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية ،الدار الجامعية تانيس سابقا ،2009.
6. غالي جورج دانيال ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ،الدار الجامعية للطباعة والنشر،مصر الطبعة الأولى ،2003.
7. محفوظ جودة،التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss،دار النشر والتوزيع، الطبعة الأولى،الأردن ،2008.
8. محمد خير، سليم أبو زيد ،أساس التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss ،دار صفا للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الاردن،2005.
9. محمد سمير الصبان ،عبد الوهاب ناصر علي ،المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآلية التطبيق وفقا لمعايير متعارف عليها والمعايير الدولية ،الدار الجامعية، تانيس سابقا ،2006.
10. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت العربية ،1990
11. الهواري،محمد نصر وآخرون ،"دراسات متقدمة في المراجعة -المشكلات المعاصرة في المراجعة "الإطار العلمي المشكلات العملية "، مكتبة دعم الطالب الجامعي،القاهرة الطبعة الأولى، 2008

الرسائل والمقالات:

1. أرزاق أيوب محمد كرسوع ، مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل عن اكتشاف الأخطاء والغش بالتقارير المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية،مذكرة ماجستير 2008، غزة فلسطين.
2. الشنواني، غياث، دور مراجعة الحسابات في الحد من الاختلاس والتلاعب، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 1994
3. ليندا حسن النمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات الأردنية،مذكرة ماجستير،الاردن،2009.

4. يوسف جربوع، المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التحقيق من تأثير على القوائم المالية في عملية

المراجع،مجلة الجامعة الاسلامية،المجلد السادس عشر،العدد الاول ،غزة، 2008.

5. Lanza, Richard B., “ The My Manual Audit, Please It’s time to Audit Through (Not Around) the Computer”, **Journal of Accountancy**, June, 1998
6. Chwartz Donald A., “Computerized Audit Sampling “, **The CPA Journal** , November, 1998.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. American instate of certified pub accountants,(AICPA),commission on auditor’s responsibilities:report,conclusions and recommendation,(cohere commission),new York: AICPA,1978,
2. American institute of certified public accountants,(1988),consideration of internet structure in financial statement ,circular no .55 ,1988
3. American institute of certified public accountings (1988) the auditor’s responsibility to de detects and report errors, fraud and illegal acts, circular.
4. Castello,j, lithe auditor’s responsibilities’ for fraud deletion and disclosure .do the auditing standards provide a safe harbor? CAP newsletter ,august 1991,
5. Castello,j,l,the auditor’s responsibilities’ for fraud deletion and disclosure .do the auditing standards provide a safe harbor? CAP newsletter ,august 1991,
6. Gay ,G ,Schelluch ,P .and ried ,l. users perceptions of the auditing responsibilities for the prevention ,detection and reporting of fraud other illegal acts and errors ,Australian accounting review, (may 1997),eleventh edition,
7. Gipple ,l, d.and metacif ,r, w(1974),planning an audit and the supervision on the assistants, the journal of accountancy ,(march 1974) ,
8. Real ,w, j, brown,j. eland Barnett,a.h.(1996)”changing the way of auditor’s detect fraud, the practical accountant,june 1996.
9. Slaving n.s (1977), « the elimination of scanter in determining the auditor’s statutory liability «the accounting review .April 1977

المواقع الالكترونية:

1. -<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1998/1198/Features/F461198.html>
2. -www .soa.ac.za 23 : 20 23.03.2013 تاريخ التصفح

قائمة الملاحق

- قائمة الاستقصاء
- قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان
- نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
- نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات الدراسة
- نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية
- نتائج اختبار فرضيات الدراسة الميدانية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان



أخي الفاضل. أختي الفاضلة

تحية طيبة وبعد:

أتوجه إليكم بالتقدير و الاحترام راجيا منكم تعاونكم لاستكمال هذه الدراسة من خلال الاستبانة المتعلقة ب دور و مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة) استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

علما أن جميع المعلومات التي سنزود بها ستحظى بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

تقبلوا مني خالص الاحترام شاكرين لكم تعاونكم.

الطالبة :سميحة غلوس

البيانات الشخصية: يرجى وضع (X) أمام الإجابة المناسبة:

1. الاسم و اللقب (اختياري):

2. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه أخرى

3. الخبرة المهنية : أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنة

المحور الأول: إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلي السليم أن يساعد في عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي .

الإيضاحات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01 هناك خروقات في الإدارة تدل على أن الإدارة تسعى لتغطية الأعمال التحايلية في التقارير المالية.					
02 عدم وجود إجراءات رقابية من شأنها ضمان ومتابعة الحفاظ على ممتلكات المؤسسة. ويعتبر المراجع مسئولا قانونيا عند إلحاق الضرر بالمساهمين.					
03 يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية تحضيرا لعملية المراجعة الخارجية ولا يساءل قانونا اتجاه					
04 أن إدارة المؤسسة تتحمل مسؤولية وجود أخطاء أو غش أو تصرفات غير قانونية في القوائم المالية.					
05 هناك فصل ملائم بين الوظائف و الواجبات المراجعة و التفتيش المستقل.					

المحور الثاني: ما مدى تأثير الاختيار الصحيح للعيننة الإحصائية في تسهيل عملية اكتشاف الأخطاء بالنسبة للمراجع الخارجي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإيضاحات	
					التكوين المستمر للمراجع بشكل صحيح يمكن المراجع من اختيار العيننة بطريقة صحيحة.	01
					تعتمد العيننة الإحصائية على قوانين الاحتمالات وهذا يؤدي إلى السحب العشوائي لمفردات العيننة.	02
					تحدث أخطاء العيننة الإحصائية عندما يسحب المراجع عيننة لا تتضمن نفس خصائص التي تنطبق عليها جميع العمليات المالية ككل.	03
					الاستخدام الناجح للعيننة الإحصائية يتطلب تكامل واندماج بين ذكاء المراجع وهدف المراجعة.	04
					حتى يتمكن المراجع من استخدام أساليب العيننة الإحصائية يجب ان يكون على دراية بكل مايتعلق بالعمليات المالية أي مجتمع العيننة .	05

المحور الثالث: ما مدى تأثير المسؤولية الجزائية والمدنية على إلزام المراجع الخارجي اكتشاف الأخطاء.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الإيضاحات	
					المجتمع يتوقع من المراجع اكتشاف معظم حالات الغش التي تكون في القوائم المالية.	01
					اكتشاف الغش والأخطاء يعتبر هدف أساسي للمراجعة أو هل المراجعين يتحملون مسؤولية اتجاه ذلك.	02
					ممارسة المراجع للشك المهني قد يساعده على اكتشاف الأخطاء والتصرفات غير القانونية.	03
					في حالة وجود تحريف مادي وأخطاء جوهرية وخروج المبادئ المقبولة قبولا عاما. هل تعتقد أن الرأي السلبي يكون مقبولا على القوائم المالية.	04
					مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على المراجعة لاكتشاف حالات الغش التي تكون في القوائم المالية.	05

الملحق رقم 02

قائمة الأساتذة المحكمين:

التخصص	اسم الأستاذ المحكم
اقتصاد	أ.عزاوي اعمر
محاسبة	أ.غوالي محمد البشير
محاسبة	أ.محسن عواطف

نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

التكرارات والنسب المئوية

المستوى				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	23	35.4	35.4	35.4
ماجستير	30	46.2	46.2	81.5
Valid دكتوراه	3	4.6	4.6	86.2
اخرى	9	13.8	13.8	100.0
Total	65	100.0	100.0	

الاقدمية				
	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
>3ans	1	3.2	3.2	3.2
Valid 5 ans-10 ans	6	19.4	19.4	22.6
< 10 ans	24	77.4	77.4	100.0
Total	31	100.0	100.0	

الملحق رقم 04

معامل الفا كرونباخ لثبات اداة الدراسة:

Case Processing Summary

		N	%
Valid		65	100.0
Cases Excluded ^a		0	.0
Total		65	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.867	15

الملحق رقم 05

الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية مخرجات برنامج spss

	المستوى	الاقدمية	س1	س2	س3	س4	س5	ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ص1	ص2	ص3	ص4	ص5
Valid	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31	31
N Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	1.39	2.74	2.90	3.29	3.50	3.35	3.40	4.03	4.06	4.13	4.16	4.23	3.81	3.97	3.77	4.00	4.23
Median	1.00	3.00	1.00	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	5.00	4.00	4.00	4.00	5.00
Mode	1	3	1	1	4	4	4	4	4	4	4	5	5	4	4	5	5
Std. Deviation	.715	.514	1.488	1.287	1.125	1.018	1.054	.657	.442	.499	.638	.956	1.579	1.169	1.175	1.095	1.431
Variance	.512	.265	2.213	1.656	1.265	1.037	1.112	.432	.196	.249	.406	.914	2.495	1.366	1.381	1.200	2.047
Range	3	2	4	4	4	4	4	3	2	2	2	4	4	4	4	4	4
Sum	43	85	71	76	101	104	105	125	126	128	129	131	118	123	117	124	131

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	18	27.7	27.7	27.7
غير موافق	3	4.6	4.6	32.3
محايد	22	33.8	33.8	66.2
موافق	17	26.2	26.2	92.3
موافق بشدة	5	7.7	7.7	100.0
Total	65	100.0	100.0	

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	9	13.8	13.8	13.8
غير موافق	10	15.4	15.4	29.2
محايد	18	27.7	27.7	56.9
موافق	26	40.0	40.0	96.9
موافق بشدة	2	3.1	3.1	100.0
Total	65	100.0	100.0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	3.1	3.1	3.1
غير موافق	3	4.6	4.6	7.7
محايد	10	15.4	15.4	23.1
موافق	44	67.7	67.7	90.8
موافق بشدة	6	9.2	9.2	100.0
Total	65	100.0	100.0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.5	1.5	1.5
محايد	15	23.1	23.1	24.6
Valid موافق	40	61.5	61.5	86.2
موافق بشدة	9	13.8	13.8	100.0
Total	65	100.0	100.0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	3.1	3.1	3.1
غير موافق	1	1.5	1.5	4.6
Valid محايد	10	15.4	15.4	20.0
موافق	36	55.4	55.4	75.4
موافق بشدة	16	24.6	24.6	100.0
Total	65	100.0	100.0	

1ع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	7	10.8	10.8	10.8
غير موافق	1	1.5	1.5	12.3
Valid محايد	9	13.8	13.8	26.2
موافق	41	63.1	63.1	89.2
موافق بشدة	7	10.8	10.8	100.0
Total	65	100.0	100.0	

2ع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	5	7.7	7.7	7.7
Valid موافق	50	76.9	76.9	84.6
موافق بشدة	10	15.4	15.4	100.0
Total	65	100.0	100.0	

3ع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.5	1.5	1.5
محايد	12	18.5	18.5	20.0
Valid موافق	37	56.9	56.9	76.9
موافق بشدة	15	23.1	23.1	100.0
Total	65	100.0	100.0	

4ع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	6.2	6.2	6.2
محايد	9	13.8	13.8	20.0
Valid موافق	33	50.8	50.8	70.8
موافق بشدة	19	29.2	29.2	100.0
Total	65	100.0	100.0	

5ع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	1.5	1.5	1.5
غير موافق	1	1.5	1.5	3.1
Valid محايد	9	13.8	13.8	16.9
موافق	27	41.5	41.5	58.5
موافق بشدة	27	41.5	41.5	100.0
Total	65	100.0	100.0	

ص1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	15	23.1	23.1	23.1
غير موافق	2	3.1	3.1	26.2
Valid محايد	13	20.0	20.0	46.2
موافق	21	32.3	32.3	78.5
موافق بشدة	14	21.5	21.5	100.0
Total	65	100.0	100.0	

ص2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	9	13.8	13.8	13.8
غير موافق	6	9.2	9.2	23.1
محايد	19	29.2	29.2	52.3
موافق	16	24.6	24.6	76.9
موافق بشدة	15	23.1	23.1	100.0
Total	65	100.0	100.0	

ص3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	6.2	6.2	6.2
غير موافق	7	10.8	10.8	16.9
محايد	19	29.2	29.2	46.2
موافق	24	36.9	36.9	83.1
موافق بشدة	11	16.9	16.9	100.0
Total	65	100.0	100.0	

ص4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	4.6	4.6	4.6
غير موافق	2	3.1	3.1	7.7
محايد	14	21.5	21.5	29.2
موافق	35	53.8	53.8	83.1
موافق بشدة	11	16.9	16.9	100.0
Total	65	100.0	100.0	

ص5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	9	13.8	13.8	13.8
غير موافق	3	4.6	4.6	18.5
محايد	13	20.0	20.0	38.5
موافق	18	27.7	27.7	66.2
موافق بشدة	22	33.8	33.8	100.0
Total	65	100.0	100.0	

الملحق رقم 06
نتائج اختبار الفرضيات

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		t1	t2	t3
N		65	65	65
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.4862	3.9846	3.4923
	Std. Deviation	.54195	.42765	.84193
	Absolute	.099	.139	.103
Most Extreme Differences	Positive	.097	.129	.076
	Negative	-.099-	-.139-	-.103-
Kolmogorov-Smirnov Z		.796	1.120	.828
Asymp. Sig. (2-tailed)		.550	.163	.500

- a. Test distribution is Normal.
b. Calculated from data.

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
t1	65	1,80	4,60	3,4862	,54195
t2	65	3,00	5,00	3,9846	,42765
t3	65	1,20	5,00	3,4923	,84193
Valid N (listwise)	65				

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t1	65	3,4862	,54195	,06722
t2	65	3,9846	,42765	,05304
t3	65	3,4923	,84193	,10443

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t1	7,232	64	,000	,48615	,3519	,6204
t2	18,562	64	,000	,98462	,8786	1,0906
t3	4,714	64	,042	,49231	,2837	,7009