

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير و علوم تجارية

فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة

بعنوان:

المراجعة الداخلية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات الاقتصادية

"دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي -بسكرة-"

من إعداد الطالب : حمي محمد رفيق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2015/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة :

د/قوجيل محمد.....رئيسا

د/مايو عبد الله.....مشرفا

أ/مهاوة أمال.....مناقشا

السنة الجامعية 2014/2015

الإهداء

بسم الله الكريم ذو الفضل العظيم و الإحسان نور السموات و الأرض
و الصلاة على عبير الورد و الريحان، السراج المنير في كل وقت و حين محمد صلى الله عليه
وسلم

أمي أبي لو اجتمعت بحور الدنيا كلها لتكون مدادا، و أوراق الشجر كلها
لتكون كتابا، لما كفتني لأوفي حقكما علي من الشكر و العرفان. يشتاقي إليكم قلبي و أنتم بين
أضلعي و تشتاقي إليكم عيني و أنتم
في سوادها أطال الله عمركما

أهدي هذا العمل :

إلى الشمعة التي أحرقت نفسها لتضيء طريقي ، البداية و النهاية لكل

فرحة في حياة أمي

إلى من كان يغرق و يطفو في بحر الحياة يقاوم كل الصعاب من أجل أن يبني لي حياة كما أريد

أبي الغالي

إلى ريجان عمري و أقحوان زمامي أخواتي

إلى رفقاء الدرب الذي عاشرتهم فاطمأن لهم قلبي و عاشروني فكونا بحق أخواتي أطال الله محبتنا

شكر و عرفان

الحمد لله الذي أماننا على إتمام هذا البحث، نحمده على توفيقه ورعايته
وبعد...

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير لكل من مد يد
العون وأسيم في إنجاز هذا البحث ، وخص بالذكر الأستاذ المشرف
صديقي فؤاد على توجيهاته واقتراحاته القيمة ، ونصائحه المخلصة، كما
نتقدم بجزيل الشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة، الذين سأل شرف
مناقشته ليذه الدراسة،

فليم مني كل الشكر والعرفان على مجمل نصائحه و توجيهياته
وانتقاداتيه التي ستنير مسارنا العلمي و كل أساتذة كلية العلوم
الاقتصادية

وعلمو التسيير الذين كان لهم فضل في إنجاز هذا البحث ولو باليسير.
ونتقدم بالشكر والتقدير لكل من كان له الفضل في إنجاز هذا البحث ،
جزاهم الله عنا كل خير.

أيي مولود بوبكر

ملخص

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على مسؤوليات المراجع الخارجي حول الكشف عن الغش من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى التزام مراجعي الحسابات. بمسؤولياتهم المهنية إلى تعزيز قدرتهم في تحديد مخاطر الغش و تحديد العوامل التي تؤدي إلى اكتشافه

وقد اعتمدنا في دراستنا على استبيان تضمن أسئلة متعلقة بثلاثة محاور ، كل محور يصب في فكرة فرضيات الدراسة , وقد تم توزيعه على مستوى ولاية ورقلة . بحيث تمت الدراسة على عينة شملت محاسبين، محافظي حسابات، وأساتذة .وقد اعتمدنا في التحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وبرنامج معالج الجداول الالكترونية (EXCEL).

وفي الأخير خلصت دراستنا إلى أن المراجع الخارجي غير ملزم قانونيا على اكتشاف الغش بل تقع على عاتق المكلفين في الإدارة ألا أن على المراجع بدل العناية الممكنة بممارسة الشك المهني وذلك في عملية التخطيط في عملية المراجعة بإبداء رأي سليم وواضح ذات مصداقية و أكثر شفافية .

الكلمات المقترحة : مسؤوليات المراجع الخارجي , الغش

Résumé

Notre étude à l'objet d'éclaircir les responsabilités de l'auditeur externe sur la détection de la fraude grâce à l'application des normes internationales d'audit et des auditeurs de compte sur leurs responsabilités professionnelles pour améliorer leur capacité à déterminer le risque de fraude et d'identifier les facteurs qui conduisent à la découverte.

Nous avons adopté dans notre étude à un questionnaire comprenait des questions liées aux trois axes, chaque axe est dans l'idée d'hypothèses de l'étude, il a été distribué à l'échelle de la wilaya de Ouargla. l'étude est effeuille un échantillon des comptables, des commissaires des comptes, et les professeurs que nous avons adoptées dans les questionnaires. Le forfait de l'analyse des données statistiques pour les logiciels sciences sociales (SPSS) et le processeur de tableur(EXCEL).

En conséquence notre étude a conclu que le vérificateur externe n'est pas responsable juridiquement sur la découverte de la fraude . mais responsable contribuables dans l'administration, mais des références plutôt qui sont possible d'exercer scepticisme professionnel et échidné dans le processus d'examen et ainsi de rendre un correctement et clairement crédible et plus transparent.

Mots clés : les responsabilités de l'auditeur externe, la fraude

قائمة المحتويات

IV	الإهداء.....
V	الشكر والعرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
ب	المقدمة.....
1	الفصل الأول الأدبيات النظرية لمسؤوليات المراجع الخارجي.....
3	المبحث الأول: طبيعة ممارسة الغش و الخطأ حسب معيار الدولي 240.....
11	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
17	الفصل الثاني الدراسة الميدانية.....
18	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.....
26	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.....
44	الخاتمة.....
47	قائمة المصادر و المراجع.....
51	الملاحق.....
61	الفهرس.....

قائمة الجداول

الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
19	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	الجدول 2-1
20	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي	الجدول 2-2
23	التفسير الإحصائي لمقياس ليكارت الخماسي	الجدول 2-3
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الجدول 2-4
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الجدول 2-5
28	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الجدول 2-6
29	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	الجدول 2-7
30	النتائج المتعلقة حول تطبيق المعيار الدولية للكشف عن الغش	الجدول 2-8
32	النتائج المتعلقة حول مسؤوليات المهنية للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش	الجدول 2-9
34	النتائج المتعلقة بالمسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع الخارجي	الجدول 2-10
40	اختبار الفرضية الأول	الجدول 2-11
40	اختبار الفرضية الثانية	الجدول 2-12
41	اختبار الفرضية الثالثة	الجدول 2-13

الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل	—
26	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	الشكل 1-2	—
27	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	الشكل 2-2	—
28	تمثيل توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	الشكل 3-2	—
29	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	الشكل 4-2	—

قائمة الأشكال _____

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
52	استبيان	الملحق 1
55	قائمة الأستاذة المحكمين	الملحق 2
55	معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة	الملحق 3
58	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	الملحق 4
56	التكرارات والنسب المتوية لكل سؤال	الملحق 5
60	اختبار الفرضيات	الملحق 6

المقدمة

جاءت مراجعة الحسابات نتيجة التطور الذي طرأ على المحاسبة و التوسع الذي شهدته المؤسسات الاقتصادية، حيث أصبحت مهنة رئيسية تحتاج إليها معظم المؤسسات حيث تمكن أصحابها من متابعة كل ما يجري داخل المؤسسة هذا من جهة ، لما لها من دور كبير في تحسين أداء المؤسسة و استمراريتها و تطورها حيث تساعد المساهمين على المحافظة على رأس مالهم وتحقيق أرباح في ظل الظروف الاقتصادية من جهة أخرى.

ويتطلب هذا الأمر وجود مراجعة تختص بمده الوظيفة وذلك لتحقيق التوازن بين أهم حدثين في عملية المراجعة وهما اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية والثقة والمصادقية في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة ، حيث يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن معظم حالات الغش و الانفضاح عنها و ذلك بالتخطيط لعملية المراجعة لإبداء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية وصحتها

إشكالية الموضوع

ما مدى فعالية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش و للإجابة عن الإشكالية نطرح التساؤلات التالية.

1. هل يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن اكتشاف الغش ؟
2. هل تساعد معايير المراجعة الدولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش ؟
3. هل يعتبر المراجع الخارجي قد قصر بالقيام بواجباته المهنية عند الاكتشاف اللاحق للغش ؟

الفرضيات الموضوع

1. تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد المراجع الخارجي على كشف الغش؛
2. المراجع الخارجي يدرك بمسؤولياته المهنية اتجاه اكتشاف الغش ؛
3. توجد علاقة بين المراجع الخارجي و المسؤوليات الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الغش.

مبررات اختيار الموضوع

تتمثل أسباب اختيار الموضوع في مبررات موضوعية وأخرى ذاتية

- ✓ معرفة مدى إدراك المراجعين بأهم المسؤوليات التي تواجههم عند القيام بمهامهم؛
- ✓ أهمية تقرير المراجع الخارجي عند إصدار تقريره و أهميته لمستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ تعليق الموضوع بمجال التخصص؛
- ✓ الرغبة و الميول للاطلاع على مهنة المراجعة، و العمل الميداني لمراجعي الحسابات.

أهمية الدراسة

تمكن أهمية الدراسة بسبب الطلب المتزايد على مهنة المراجعة من اجل الحصول على قوائم مالية موثقة تعبر عن الموقف المالي للمؤسسة بحيث يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات.

تعزيز ثقافة المراجعة مما ينعكس إيجابتا على أداء مكاتب المراجعة، و بالتالي ارتفاع درجة أداء مهنة المراجعة إلى المستوى المطلوب.

أهداف الدراسة

— إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية و المحافظة عليه، و مراعاة تطبيقه، و أنها هي المسؤولة عن وجود الغش و التحاليل في القوائم المالية؛

— إظهار أهم المخاطر التي يمكن للمراجع الخارجي أن يكتشفها؛

— الوقوف على أهم الجوانب المهنية المتعلقة بأداء مراجعة الحسابات.

منهج الدراسة

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع و للإجابة عن التساؤلات واثبات الفرضيات نعتمد على 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 و تم اختيار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

خطة وهيكل الدراسة

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

في الفصل الأول: "أدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة "

تطرقنا في المبحث الأول لمسؤوليات المراجع الخارجي، أما المبحث الثاني تناولنا دراسات سابقة لها علاقة بالموضوع واهم أوجه الاختلاف و التشبه بين هذه الدرسان.

أما الفصل الثاني: "تتضمن الدراسة الميدانية"

خصص لدراسة الحالة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجهة لفائدة المراجعين الخارجيين من اجل استقصاء آرائهم في الموضوع وتحليلها وتقييم مدى استيعابهم بالشكل المطروح في الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية لمسؤوليات المراجع الخارجي

تمهيد:

لقد ارتبطت مهنة مراجع الحسابات ارتباطاً بنوعية الخدمة المقدمة للعملاء و المستفيدين من هذه الخدمة، لهذا وجب لزوماً على المراجع تطبيق المعايير الدولية للمراجعة و الالتزام بالمسؤوليات المتعلقة بها وكذا قواعد السلوك المهني.

ولعل ما جاء به الاتحاد الدولي للمحاسبين عن إصداراته للمعايير معيار 240 الذي أشار فيه عن مسؤولية المراجع الخارجي في كشف الأخطاء والغش ومنعه صدوره في القوائم المالية وهذا نتيجتنا لضغوطات كافة أطراف المجتمع المالي بتأكيد عدم وجود تلاعب أو غش في تلك القوائم بعد صدورها للوصول إلى رأي مستقل وموضوعي وشفاف يمكن الاستفادة منه. لذلك تطرقنا في هذا الفصل عن مسؤوليات المراجع في كشفه عن الغش والعوامل المؤثرة في اكتشافه في ظل المعايير المعمول بها.

من هذا المنطلق لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

➤ **المبحث الأول:** طبيعة ممارسة الغش و الخطأ حسب معيار الدولي 240 ؛

➤ **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة.

المبحث الأول: طبيعة ممارسة الغش و الخطأ حسب معيار الدولي 240**➤ أهم ماجاء به معيار الدولي 240**

جاء المعيار الدولي 240 لوضع الإرشادات و التوصيات بشأن مسؤولية المراجع في كشف الغش و الخطأ في القوائم المالية وذلك بتمييز بين الغش و الخطأ وبين أنواع الغش التي لها علاقة بالمدقق، و الأخطاء الناجمة عن سوء استخدام الأصول، وتبين مسؤولية المدقق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤدي إلى الغش و الاحتيال.¹

المطلب الأول: مفهوم الخطأ**أولاً: تعريف الخطأ**

أشار المعيار الدولي للتدقيق(240) إلى أن الخطأ يعني تعريفات غير مقصودة في القوائم المالية، مثلاً خطأ في جمع البيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أم التصنيف أو العرض أو الإفصاح(الاتحاد الدولي للمحاسبين 2003).²

كما عرف على انه يؤدي إلى تعريف غير معتمد في التقارير المالية و أن احتمال حدوثه وجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من مراحل عملية إعداد التقارير المالية.³

من التعارف نستنتج على أن الأخطاء غير المعتمدة التي ترتكب على بناء تصميم سابق، إنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية المحاسبين بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب تقصير أو إهمال في أداء عملهم.

¹الإتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة 2003 معيار التدقيق الدولي رقم 240.

²نفس المرجع رقم 1.

³عبد الله خالد أمين : علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر (2007) عمان – الأردن، ص 37.

المطلب الثاني: مفهوم الغش وخصائصه

أولاً: مفهوم الغش

طبقاً لما أشار إليه معيار التدقيق الدولي ISA 240 أنه :

- الغش فعل مقصود من قبل شخص واحد وأكثر في الإدارة، أو المكلفون بالرقابة أو الموظفون أو أطراف خارجية وذلك باستعمال الخدع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية؛¹
- الغش يعتمد على إخفاء أو تعديل البيانات أو تظليل طرف آخر أو تحميله بما يزيد عن التزاماته وهذا بغرض الحصول على منافع خاصة؛²
- من خلال ما سبق يمكن تعريف الغش على أنه فعل مقصود من طرف شخص واحد أو أكثر ويرتكب بسابق إصرار وسوء نية. ويمكن أن يرتكب الغش على الطرق التالية؛³
- التلاعب في الدفاتر و السجلات بقصد إخفاء عجز أو اختلاس؛
- التلاعب في الحسابات بالدفاتر و السجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية.

ثانياً: أنواع الغش

حددت الأخطاء المعتمدة كنوع من المخالفات وعادة تتم تقسيمها إلى:⁴

➤ غش في الدفاتر والسجلات :

ويقصد به هو إخفاء عجزاً أو اختلاس بقصد الاستعمال الغير جيد لأحد الموجودات وتمثل في :

- إثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المشروع؛
- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاس تغطية أخرى؛

¹مرجع سابق ص 2.

²الصبان محمد سمير و القيومي محمد "المراجعة بين النظرية والتطبيق"،الدار الجامعية بيروت (1990)، ص 135.

³غالي جرج دانيال تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة،الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر الطبعة الأولى (2002)، ص24.

⁴مرجع سابق ص 3.

➤ غش في حسابات الدفاتر والسجلات :

ويقصد به التأثير على مدى صدق القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي حيث يمكن أن تغلب الإدارة على الإجراءات الرقابة، ومن الصعب اكتشاف مثل هذا النوع من الغش بالرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية وينشأ بالأشكال التالية:

- تضخيم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية أو يغالي في تقدير بضاعة أخرى؛
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد التهرب من الضرائب أو طلب إعانة من الدولة.

➤ مواطن الخطأ الناشئة عن عملية الغش¹

- الغش في بيانات السجلات المحاسبية؛

- التلاعب في الأدلة (عدم الإفصاح على المستندات)؛

- أخطاء الناشئة عن اختلاس الأصول؛

- سوء توزيع الأصول؛

تمر البيانات المحاسبية على ثلاثة مراحل أساسية وتعتبر هذه المراحل مواطن² ارتكاب الأخطاء و الغش، وهي

كمايلي:

أ- المرحلة الأولى: (مرحلة إثبات العمليات) ويرتكب الخطأ أو الغش في

-تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفها(المدين و الدائن) و ذلك بحذف عمليات كان يجب قيدها وتخص فترة محاسبية.

ب- المرحلة ثانية: (مرحلة الترحيل و التجميع) و ترتكب الأخطاء أو الغش في

-تجميع دفاتر اليومية أو ترحيل إلى دفتر الأستاذ أو استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات، و تكون أخطاء مرتكبة أو بقصد

الغش.

¹ مندر طلال مومني ومعاد ابو الرب، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 37، العدد 2، 2010

²الوقاد،سامي محمد وديان، لؤي محمد تدقيق الحسابات(1)؛ الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي (2010)، عمان الأردن ص 98-99

ج- المرحلة الثالثة: (مرحلة إعداد القوائم) وترتكب عادة بـ :

- إظهار قيد بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية؛
- إظهار بنود إيرادات غير محققة؛
- عدم التفريق بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات الفترة.

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الغش

يقوم المراجع الخارجي بمراجعة الحسابات بوظيفة محاسبة و قانونية، تهدف إلى معاونة الجمعية العامة للمساهمة في

الرقابة و الإشراف على أعمال الإدارة، وفي نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقريره النهائي، ولما كان هذا التقرير تتعلق به مصالح المستخدمين الآخرين فقد حمل المشروع مسؤولية المراجع عن صحة المعلومات التي يتضمنها التقرير

¹ وتمثل مسؤولية المراجع الخارجي في الأتي:

- مسؤولية فنية ؛
- مسؤولية أخلاقية (تأديبية)؛
- مسؤولية مدنية؛
- مسؤولية جنائية.

وفي مايلي نوضح طبيعة تلك المسؤوليات الأربع:

الفرع الأول: مسؤولية المراجع الخارجي القانوني

أولاً: المسؤولية الفنية

تتعلق هذه المسؤولية بأهم وجبات المراجع الخارجي، التي تتلخص في الأتي².

¹ نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمرفقي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم (32) لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد (51)، آب، 2002، ص21

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير-جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص60

➤ مسؤولية في التحقيق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما؛

➤ مسؤولية في التحقيق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة المؤسسة قد روعيت وتم تطبيقها بشكل سليم.

ثانيا: المسؤولية الأخلاقية (التأديبية)

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بالأخلاقيات وكرامة المهنة يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعة المهنة، فكل مهنة ومنها مهنة المراجعة لها منظمات تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية و أدبيات وواجبات السلوك المهني لإعطاء المهنة.

على سبيل المثال حسب القانون رقم 10-01 يتحمل المحاسب و الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية عن مخالفتهم أو تقصير تقني، أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق الترتيب التصاعدي حسب خطورتها فتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم³ فان قام المراجع بارتكاب أي من الأعمال المخلة بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة، فان المنظمة المهنية تقوم بتوقيع عقوبات تأديبيه عليه، وهذه العقوبات قد تكون التأديب و اللوم أو تعليق العضوية لفترة محدودة أو الحرمان من مزاوله المهنة مدى الحياة.

ثالثا: مسؤولية المدنية

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤولية تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض الضرر المادي و المعنوي جزاء الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير⁴ وفي مايلي نوضح لهذين النوعين من المسؤوليات:

- مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه عملائه؛

³ الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 63، العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 29 يونيو 2010، ص 10
⁴ مرجع سابق ص 5.

إن مسؤوليات المراجع تجاه عملائه قد تكون مسؤوليات ظاهرة أو مسؤوليات ضمنية، فالعقد في حد ذاته ينص على مسؤوليات المراجع الظاهرية، بينما تمكن المسؤوليات الضمنية التعاقدية في مسؤوليات المراجع القانونية عن الإهمال⁵ فإذا اخل مراجع الحسابات بأحكام العقد الذي بينه وبين عملائه فإنه يتحمل مسؤولية ذلك الأخلاق، كما انه يعرض للمسائلة عن الإهمال في أداء المهام المطلوبة إذا لم يبذل العناية المهنية المعقولة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها⁶.

• مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه الطرف الثالث؛

إن مراجع الحسابات يعتبر مسؤولا في حالة وقوع أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير منه اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف غش أو تلاعب في عملية المراجعة، فإن السبب الرئيسي هو فشل المراجع في بدل العناية المهنية الكافية للقيام بالمهام الموكلة إيه⁷.

رابعا: المسؤولية الجنائية

لقد سبق وأوضحنا في الفقرة السابقة أن المسؤولية المدنية للمراجع تتمثل في مسؤوليته اتجاه عملائه وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، والتي تعطي الحق للطرف المتضرر الحصول على تعويضات يتناسب مع حجم ذلك الضرر⁸.

فالمسؤولية الجنائية هي مسؤولية شخصية، خلاف المسؤوليات المدنية⁹ لذلك نجد أن مراجع الحسابات نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته لبعض نصوص قانون لعقوبات في الحالات التالية¹⁰

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية حول أرباح المؤسسة؛
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسئولين في المؤسسة؛
- الكذب في كتابة تقرير وعدم احترام سر المهنة.

⁵ هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الاردن 2004، ص 73

⁶ مرجع سابق ص 5.

⁷ يوسف محمد جربوع، المراجعة و مجالات مساهمة المراجع الخارجي في التدقيق من التأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة، المجلد السادس عشر، العدد الاول غزة، 2008، ص 236.

⁸ مرجع سابق ص 5.

⁹ محمد سمير الصبيان، عبد الوهاب ناصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الاساية و آليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية، الدار الجمعية، تأسيس سابق، 2002، ص 134.

¹⁰ مرجع سابق ص 5.

الفرع الثاني: مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش وإبلاغ عنه

يجب على مراجع الحسابات إن يقدر الخطر الناشئ على أن تلك القوائم تأثرت بأخطاء و غش جوهرية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص.

يعتبر المراجع غير مسؤولاً عن منع الغش ولكن عليه بدل العناية المهنية الكافية و التي تتطلب منه دراسة و معرفة عامة حول المؤسسة وفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص الحسابات و القوائم المالية، بعد ذلك يتم تحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجبات المهنة المتعارف عليها¹¹.

الفرع الثالث: أهم الإجراءات المتبعة للإبلاغ عن الغش

أولاً: الإجراءات المتخذة من طرف المراجع الخارجي

- يجب على المراجع الخارجي أن يلتزم بمبدأ السرية الذي يمنعه من إبلاغ عن الغش لأطراف ثالثة (مستخدمي القوائم المالية)؛
- كما نص القانون¹² 10-01 المادة 27 على انه "في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين يتعين على مراجع الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المتخصص إقليمياً بذلك".

أما بالنسبة لإبلاغ مستخدمي القوائم المالية.

يجب على المراجع الخارجي أن يبدي رأي متحفظاً أو سلبياً إذا تبين الخطأ أو الغش يؤثر تأثيراً مادياً على القوائم المالية، وله الحق في الاطلاع على كل وثائق المؤسسة كما نصت المادة¹³ 31 من قانون 10-01 "يمكن لمحافظ الحسابات

¹¹ ازرق ايوب كرسوع،مذكرة ماجستير،مخاطر المراجعة ومجالات المراجع الخارجي في التحقيق من تأثيرها على القوائم المالية و عملية المراجعة،منشورة،فلسطين 2008،ص 98-99

¹³ الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 31،العدد42،الجزائر،المؤرخ في 11 يونيو 2010، ص 7

الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة، وان يطلب كل التوضيحات و التفتيشات التي يراها لازمة"، وإذا منعت إدارة المؤسسة من الاطلاع على كل الوثائق فإنه يصدر رأياً متحفظاً أو يمنع إبداء رأيه حول تلك القوائم نتيجتا لوجود عراقيل في عملية المراجعة، ويمكن لمحافظ الحسابات أن ينسحب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات اتجاه الغش الذي يراه المراجع تضليلاً حتى ولو لم يكن هذا الغش يؤثر تأثير مادياً على القوائم المالية.

ثانياً: مسؤولية مراجع الحسابات عن عدم اكتشاف الغش بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على مراجع الحسابات للقيام بإجراءات على القوائم المالية التي غطاها تقريره، إلا إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بان تلك القوائم قد تأثر بأعمال غش.

وفي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي:¹⁴

- أن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل ما يتأثر بهذا الغش؛
- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الغش الذي تم اكتشافه؛
- يجوز للمراجع يفصح عن المعلومات عن المعلومات اللازمة وان يجري المطلوب في هذه القوائم بدلا من إصدار قوائم معدلة كما ورد في النقطة السابق؛
- في حالة رفض المؤسسة فإنه يقوم بالإفصاح بمنع الاعتماد على تقريره وإعلام الجهات الرقابية في المؤسسة؛
- إعلام مستخدمي القوائم المالية.

¹⁴ هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلت الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 28، بغداد، 2011 ص 20

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

عرض أهم الدراسات التي تناولت هذا الموضوع .

المطلب الأول: أهم الدراسات السابقة

أولاً: الدراسات باللغة العربية

➤ دراسة: منذر طلال مومني ومعاد أبو الرب، مقال بعنوان، مدى التزام مدقق الحسابات الفلسطيني الخارجي بتطبيق

معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه المجلد 37 العدد 2 2014

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف على وجهة نظر المدققين حول مسؤولياتهم عن كشف الخطأ أو الغش في فلسطين و

مدى التزام مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين بمعيار الدولي رقم (240)، الخاص بمسؤوليات المدقق عن كشف الغش و

منعه ومن اجل معالجة الموضوع اعتمد الباحثان على عينة شملت جميع مكاتب التدقيق في الضفة الغربية، وقد تم توزيع (104)

استبيان شملت 81 مكتبا.

حيث أظهرت الدراسة عدة نتائج منها أدرك مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين لمسؤوليتهم عن كشف الغش و

الخطأ، كما بينت النتائج أن مدققي الحسابات في فلسطين يلتزمون بمعيار الدولي رقم (240)

➤ دراسة: يوسف محمود جربوع، دراسة بعنوان، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ و الغش و التصرفات

غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين _دراسة 2004_

_ تهدف الدراسة إلى التعريف عن توقعات المراجع الخارجي لاكتشاف الغش و التصرفات الغير قانونية، كما يتوقعون منه أن

يتضمن تقريره الكفاية الفنية، و النزاهة، و الاستقلال و الموضوعية كما يتوقعون منه منع صدور قوائم مالية مظلة.

من اجل معالجة هذه الدراسة اعتمد الباحث من خلال دراسة على أسلوب استقرائي وصفي تحليلي و اعتمد على تصميم استبيان لمعالجة الموضوع حيث اعتمد على عينة شملت مكاتب المراجعة وقد تضمن الاستبيان موضوع الدراسة وعوامل العلاقات بين الرقابة الداخلية و الإدارة و محافظي الحسابات في كشف الخطأ. حيث تبث نتائج الباحث فيما يلي.

➤ إن إدارة المنشأ هي المسؤولة عن منع لإقامة نظام سليم للرقابة؛

➤ لا يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن منع الأخطاء و الغش و التصرفات غير القانونية، لكن يجب عله أن يبذل العناية

المهنية الكافية و المعقولة لانجاز عملية المراجعة بطريقة صحيحة و كتابة التقرير النهائي؛

➤ دراسة: حسين احمد دحموح، مقال بعنوان، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية

للشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافها، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانون، المجلد رقم 22 العدد

الأول 2006؛

➤ تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الإصدارات المهنية المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي عن كشف التظليل في التقارير المالية

و من اجل معالجة هذا الموضوع اعتمد الباحث على أسلوب استقرائي، وصفي تحليلي حيث اعتمد على استبيان عالج فيه

الموضوع حيث شملت هذه العملية عينة من مراجعي الحسابات وأخرى لمديري شركات المساهمة في المملكة الأردنية حيث

تتضمن هذه الاستبيان العوامل المؤثرة في اكتشاف التظليل في التقارير المالية و العوامل المرتبطة بمراجعي الحسابات و المؤسسة و

الإدارة لتمكن المشكلة في عدم وضوح المسؤولية بخصوص الغش.

حيث أظهرت النتائج أن هناك عوامل مرتبط بمراجعي الحسابات في اكتشاف التظليل وذلك من خلال فهم

المراجع لمسؤولية المهنة؛

فقد اعتمدت الدراسة على المدرسين الماليين لشركات المساهمة ومكاتب المراجعة لمعرفة المؤثرات في التقارير

المالية.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

➤ دراسة: Stephaine D,Moussalli,O Rould Crayand Golchau, Illuminating the

limits of Auditor,Accountbilty for Frand Detection, Journal of
business,Industryord Economics Volume 17 Sprug 2012

هدفت الدراسة إلى مدى استجابة المراجعة في كشف الغش حيث أظهرت هذه الدراسة عن وضع حواجز للكشف عن الغش و التواطئ الذي أظهره بين الإدارة و مراجعي الحسابات و المسؤوليات المنموظة إليهم، والمسؤولية المهنية لمراجعي الحسابات حيث أفصحت عن معايير التي تردع مثل هذه المسارات و التصرفات الغير قانونية و أيضا كفاءة نظام الرقابة الداخلية في كشف الغش.

حيث قام الباحث بمحادثة كبار مكاتب المحاسبة في الولايات.م.أ و أساتذة و مراجعين، حيث خلصت توصيات هذه الدراسة عن مسؤولية مراجعي الحسابات في كشف الغش كما أن الإدارة هي المتسبب الأول في الغش.

➤ دراسة: Marczewski and Akers,CPAS Percptions of the inpact of SAS

99,the CPA Journal.Jun 2005 ;75 ;6 ;ABT /INFORMGLObol page 38

هدفت الدراسة إلى تقييم إدراك مدققي الحسابات القانونيين لتأثير معيار التدقيق الأمريكي بالغش 99 بعد صدوره، كما تعرضت الدراسة إلى مقارنة هذا المعيار بمعيار SAS 82 ، لإظهار الاختلافات بينهما خصوصا فيما يتعلق بإجراءات كشف الغش ومنعه،ولتحقيق أهداف الدراسة تم أتباع المنهج الوصفي التحليلي حيث تم توزيع استبيان على عينة من المحاسبين وعددهم 300 محاسب منها 150 من مدرسين وشركاء شركة ويسكونس و 150 محاسبين عامين و أظهرت النتائج أن لمحاسبين الذين شملتهم الدراسة على دراية تامة بالمعيار 99 وتأثيره على المدقق في كشف الغش.

➤ دراسة: Gowthorpeaud Amat,creative Accounting :Some EthicoL Issuesof

Macro-and Micro-Monipulation,jornol of Business Ethics March

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل نوعين من السلوك التلاعبي حيث وصفت النوع الأول بالتلاعب الكمي و هذا بالضغط الكبير ضد منظم المحاسبة في السلطة لإصدار تعليمات تخدم مصالح معدي القوائم المالية أما بالنسبة للنوع الثاني وصف بالتلاعب الجزئي حيث نعالج، الأخير الأرقام المحاسبة التي تنحاز لصالح الشركة.

حيث قامت الدراسة بتحليل حالتين من حالات التلاعب من منظور أخلاقي دراسة أجريت في اسبانيا حيث تم توزيع 33 استبيان على شركة مراجعة الحسابات و أظهرت أن التلاعب بنوعيه يعد غش في الحسابات من قبل معدي القوائم المالية،وهذا يؤدي إلى تحقيق إغراض معديها فقط.

المطلب الثاني:مميزات الدراسة

تميزت هذه الدراسات على الدراسات السابقة في النقاط التالية

➤ طبقت هذه الدراسة في بيئة مختلفة عن غيرها كونها عاجلت موضوع على قدر كبير من الأهمية وهو (مسؤولية المراجع

الخارجي في كشف الغش)؛

➤ إبراز مسؤولية المراجع الخارجي حول اكتشاف الغش وكيفية التعامل معه في ضوء المعيار الدولي؛240

➤ التعرف على آراء المحاسبين و محافظي الحسابات و هذا على مستوى ولاية ورقلة حول مسؤولية المراجع الخارجي في

كشف الغش؛

➤ محاولة أخذ نظرة عامة حول مسؤولية المراجع الخارجي في كشف الغش؛

➤ التعرف على مسؤولية المراجع ومساهمته في الحد من الغش.

خلاصة الفصل

بناء على ما تطرقنا إليه في الإطار النظري من مفهوم الغش وأنواعه ومسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش (تأديبية ومدنية إلى المسؤولية الجنائية) التي تقع على عاتقه، حيث تكمن مسؤولية المراجع من تأكد من صحت القوائم المالية وخلوها من الأخطاء و الغش، وللوصول إلى رأي مستقل موضوعي يجب على المراجع العمل وفق ما يحدده القانون و المعايير الدولية من خلال مسؤولياته والتزاماته اتجاه المؤسسة وما يتعرض له من مسائل قانونية عند تقصيره لأداء مهامه.

كما تطرقنا إلى أهم الدراسات السابقة التي تحدثت على نفس الطرح الذي اشرنا إليه في دراستنا من حيث الهدف وطريقة المعالجة وأهم النتائج.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش . وهذا من وجهة نظر المهنيين (محاسبين، محافضي حسابات) ومن وجهة نظر الأكاديميين (أساتذة في المحاسبة والمالية) , حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة و الأدوات المستعملة في جمع بيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين فئة الأكاديميين المتمثلة في الأساتذة الجامعيين وطلبة الدراسات العليا المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق , وفئة المهنيين والمتمثلة في الخبراء المحاسبين ومحافضي الحسابات وروعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية .

وبالنسبة لعينة الدراسة لم يتم تحديدها بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان ونظرا لصعوبة التقرب الى ورفض البعض منهم الإجابة على الاستبيان , استوجب علينا ضرورة الاعتماد على أكبر عدد من العينات الممكنة عبر عدت مناطق شملت (ورقلة, تقرت, حاسي مسعود) , وللحصول على أكبر عينة معتبرة عن المجتمع قمنا بتوزيع حوالي 65 استمارة شملت المهنيين (محاسبين، محافضي حسابات) ب 25 استمارة و الأكاديميين ب 40 استمارة وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم , تقرر الإبقاء على 55 استمارة من مجموع الاستمارات لتمثيل عينة الدراسة , وهذا بعد إلغاء باقي الاستمارات المقدرة ب 10 استمارات وهذا بسبب النقص في الإجابات أو لضاعها .

ورغم العمل على جمع أكبر عدد من الاستبيانات إلا أن هذا لم يؤثر على موضوعية الدراسة الميدانية حيث راعينا في اختيار عينة الدراسة العناصر المناسبة والتي تفيدنا في الحصول على نتائج موضوعية ومن بين النقاط الملاحظة على عينة الدراسة:

- وجود أساتذة وطلبت دراسات عليا متحصلين على اعتماد محافظي الحسابات أو خبير معتمد أو يزاولون تربية من اجل نيل هذه الشهادة ؛
- وجود بعض الأكاديميين ممن لديهم خبرة ميدانية معتبرة في مجال المحاسبة والمراجعة؛
- وجود مهنيين متحصلين على شهادات أكاديمية عليا؛
- توسع الحدود الجغرافية للعينة , حيث ينحدر معظم طلبة الدراسات العليا من مناطق مختلفة .

الجدول رقم: (1-2) الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة المئوية %	التكرارات	البيان
100%	65	الاستمارات الموزعة
10,77%	07	الاستمارات المفقودة
4,62%	03	الاستمارات الملغاة
84,61%	55	الاستمارات الصالحة لتحليل

الفرع الثاني : بيان الدراسة وطرق وأدوات جمعها

1. بيان الدراسة:

ولقد تم الاعتماد فيها على الجانبين النظري والميدان ، وتمثلا فيما يلي:

الجانب النظري: حيث حاولنا في هذا الجزء بقدر الإمكان مسح الدراسات السابقة للموضوع ومراجعة الدراسات المنشورة حول موضوع الغش و مسؤوليات المراجع الخارجي ، وهذا باستخدام جميع الوسائل المتاحة (كتب، مقالات، انترنيت، ورسائل جامعية)، بالإضافة إلى الإطلاع على المنشورات كالجرائد الرسمية ومنشورات لمنظمات مهنية.

الجانب الميداني : وفي هذا الجزء اعتمدنا في جمع البيانات على الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة، وقد قسمت هذه الأسئلة إلى ثلاثة أجزاء حسب فرضيات الدراسة، ومن ثم قمنا بطرح الاستبيان على عينة عشوائية, مجموعة (من المحاسبين، محافظي الحسابات، وأساتذة متخصصين في المحاسبة، وطلبت الدراسات العليا) .

2. أدوات جمع البيانات :

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع ، والمتمثلة في آراء وجهات نظر محافظي الحسابات والمحاسبين وطلبة لدراسات العليا حول مشكلة الدراسة.

ولكي تكون الاستمارة دقيقة و منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة و الوضوح والمضمون، فقد مرّ تصميمها على ثلاثة مراحل:

✓ مرحلة التصميم الأولى.

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في إعداد الاستمارة، و انطلاقا من الجانب النظري و الدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات الموضوعية، ولقد راعينا في إعداد الأسئلة ما يلي:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة بسيطة وواضحة لتفادي الالتباس؛

- استعمال لغة سليمة؛

- ترتيب الأسئلة وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية؛

- ترتيب الأسئلة وتدرجها وتسلسلها وربطها بالأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية.

بعد الانتهاء من إعداد الأسئلة تمّ عرضها على بعض الأساتذة المختصين في المحاسبة والمراجعة، وذلك بغية التأكد من

سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة،

ولقد تم الرد من بعض الأساتذة ؛

✓ مرحلة التصميم النهائي:

بعد المراجعة و الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين ، انتقلنا إلى مرحلة التصميم النهائي

للاستبيان ، وبعد تصحيح الأخطاء والتعديل النهائي تم توزيع الاستبيان مستعينين في ذلك على :

- التسليم المباشر لأفراد العينة خصوصا في منطقة تقرت و ورقلة؛

- الاستعانة ببعض الزملاء (الأكاديميين و أصحاب المهنة) فيما يخص الاستمارات الموزعة في منطقة حاسي مسعود.

أما عن طرق استرجاع الاستمارات فقد اختلفت تبعاً لاختلاف طرق توزيعها حيث تم الحصول على الإجابة من

خلال مايلي:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من المستجوبين؛

- استلام الاستمارات من قبل الزملاء الذين تم الاستعانة بهم.

3. محتوى الاستبيان :

احتوت استمارة الاستبيان جزئيين من الأسئلة :

الجزء الأول: خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛

الجزء الثاني: متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم إلى ثلاث محاور؛

– المحور الأول تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الأولى وحول تطبيق على معايير المراجعة الدولية؛

– المحور الثاني تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثانية والمتعلقة مدى إدراك المراجع الخارجي مسؤولياته المنهية التي تمكنه من اكتشاف الغش؛

– المحور الثالث تضمن أسئلة متعلقة بالفرضية الثالثة والمتعلقة بعلاقة المراجع الخارجي بمسؤولياته الجزائية والمدنية عند عدم اكتشاف الغش.

وبغرض القيام بدراسة ميدانية موضوعية تساعدنا على تحقيق أهداف بحثنا ، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس

ليكارتر (LikertScale) الثلاثي والحماسي ، حسب المعطيات والبيانات المطلوبة من كل سؤال ، بالإضافة إلى تحديد آراء

أفراد العينة لفقرات الاستبيان ، ويسهل ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجداول التالية :

الجدول رقم: (2-2) التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الثلاثي

الرأي (التصنيف)	لا	محايد	نعم
الدرجة (الوزن)	1	2	3
المتوسط المرجح	[1,66-1]	[2,33-1,67]	[3-2,34]

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلال باستخدام SPSS ، الجزء الثالث (موضوعات مختارة) ، ص538 .

الجدول رقم: (3-2) التفسير الاحصائي لمقياس ليكارت الخماسي

الرأي (التصنيف)	غير موافق بشدة او سيئ جدا	غير موافق او سيئ	محايد او مقبول	موافق او جيد	موافق بشدة او ممتاز
الدرجة (الوزن)	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	[1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلال باستخدام SPSS ، الجزء الثالث (موضوعات مختارة) ، ص541 .

المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة

ونحاول من خلال هذا المطلب إيضاح الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة الاستبيان

الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة

1.تحكيم الاستبيان: بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم اللجوء إلى بعض الأساتذة المختصين للتأكد من الجانب الشكلي والتقني

للاستمارة بالإضافة إلى أساتذة مختصين في مجال المراجعة للتأكد من الجانب الموضوعي للاستمارة ، وتغطية جميع جوانب

البحث ، وقد مكنتنا هذه الإجراءات من تفادي بعض الأخطاء التقنية ، والمنهجية التي قد تحول دون الوصول لتحقيق أهداف

الاستبيان ؛ وتمت صياغة الاستبيان بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين .

2.اختبار ثبات الاستبيان: "من اجل اختبار ثبات الاستبيان , استخدمنا المؤشر الإحصائي ألفا كرونباخ (Cronbach's

Alpha)، وهي طريقة لقياس ثبات الاستبيان حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيمة بين الصفر والواحد (0,1) فإذا لم

يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، و على العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن

قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح. أي أن زيادة قيمة معامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج

العينة على مجتمع الدراسة"¹

نتائج اختبار الثبات : عند تطبيق اختبار المصدقية و الثبات ألفا كرونباخ على إجابات عينة الدراسة المكونة من 55 فرد،

وجدنا أن قيمة ألفا بلغت (0.713) وهذا يبين أن الارتباط بين الإجابات جيد و مقبول إحصائياً.

¹ وليد عبد الرحمن خالد الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية لشباب الإسلامى ، المتاح على الموقع :

www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d... Consulté le 18-04-2014 à 14 : 35

الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان

بعد تحصيل الاستبيانات المقبولة ، تم الاعتماد في عرض وتحليل المعطيات على برنامج (EXCEL) لمعالجة المعطيات

التي تكون في شكل جداول ليترجمها إلى رسومات بيانية في أعمدة ، لتسهيل عملية الملاحظة والتحليل بغية التحليل الجيد

للبيانات، كما تم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) ، ومن هذه التحاليل

انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل :

- تحليل التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة؛
- حساب المتوسطات الحسابية لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابة عينة الدراسة لكل عبارة؛
- حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي جمعت ، استخدمنا العديد من الأساليب الإحصائية التي تتمثل في مايلي :

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة في الاستبيان؛
- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان؛
- حساب الانحرافات المعياري لكل محور من محاور الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

وستعرض في هذا المبحث إلى المطلب الأول والذي يتم فيه عرض النتائج المتحصل عليها من الدراسة وتفسيرها ؛ والمطلب الثاني الذي يتم فيه تحليل الاستبيان و مناقشة النتائج المتحصل عليها .

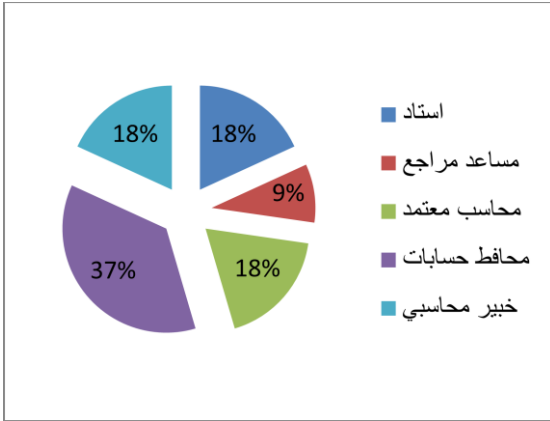
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها

و نعرض في هذا المطلب النتائج المتوصل إليها من خلال الاستبيان ويتم تفسيرها بالأدوات الإحصائية والبرامج المذكورة سلفا.

الفرع الأول: الخصائص العامة لعينة الدراسة

1. الوظيفة: تم تقسيم أفراد العينة إلى 5 فئات تمثل الوظيفة المهنية لكل فرد، وقد قمنا باختيار الفئات وما يتناسب مع أفراد العينة، وتحصلنا على التوزيع التالي:

الشكل (2-1): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



الجدول (2-4): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
استاذ	10	18.2%
مساعد مراجع	5	9.1%
محاسب معتمد	10	18.2%
محافظ حسابات	20	36.4%
خبير محاسبي	10	18.2%
المجموع	55	100%

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

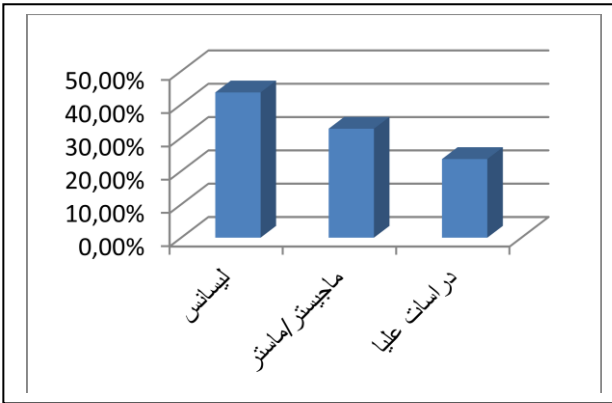
من خلال الجدول والشكل السابق يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الحالية لأفراد العينة ، حيث نجد أن النسبة

الأكبر تعود لفئة (محافظ حسابات) والتي تمثل 36,40% ، أما النسبة الثانية لكل من محاسب معتمد و أستاذ و خبير محاسبي بنسبة 18,20 % لكل فئة، وفئة مساعد مراجع تمثل 9,10 % .

2. المؤهل العلمي:

الشكل (2-2) : توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول(2-5): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي



المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	24	43,60%
ماجستير/ ماستر	18	32,70%
دراسات عليا	13	23,60%
المجموع	55	100%

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

يوضح لنا الجدول والشكل السابقين ، الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى افراد العينة ، فكانت نسبة

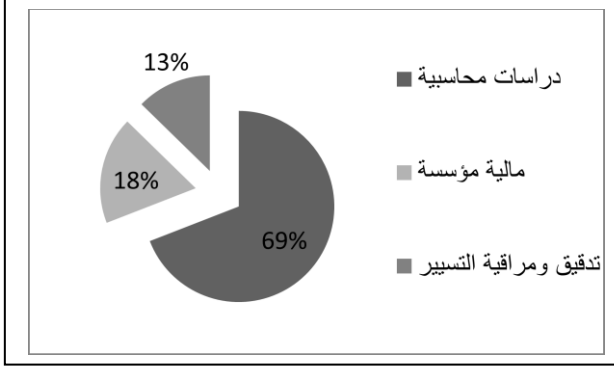
الحاصلين على شهادة الليسانس 43,60 % ، بينما كانت نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير و ماستر 32.70 % ، والحاصلين على شهادة دراسات عليا 23,60 % .

الملاحظ أن أكبر نسبة كانت على مستوى الحاصلين على شهادة الليسانس كونهم يمثلون جزء كبير من شريحة

المهنيين ، وتليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير كونها تغطي الوظائف الأربعة (أساتذة ، خبراء محاسبة ، محافظي حسابات ، محاسب معتمد) .

3. التخصص العلمي :

الجدول (2-6): توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي الشكل (2-3) : تمثيل توزيع افراد العينة حسب التخصص العلمي



التخصص العلمي	التكرار	النسبة
دراسات محاسبية	38	69,1%
مالية المؤسسة	10	18,2%
تدقيق و مراقبة التسيير	7	12,7%
المجموع	55	100%

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابقين ، نلاحظ التوزيع النسبي حسب التخصص العلمي ، حيث نجد تخصص

دراسات محاسبية يمثل النسبة العالية من بين التخصصات الأخرى وهذا بنسبة 69,10% ، ثم تليها نسبة 18,20% بالنسبة

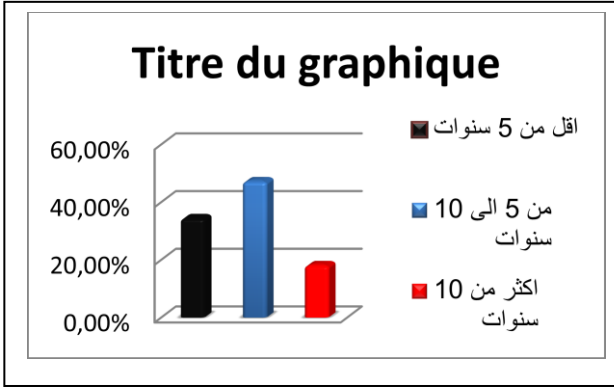
للمتخصصين في مالية المؤسسة ، وأخيرا تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بنسبة 12,70% ، وان ارتكاز عينة الدراسة على

تخصصي المحاسبة والمالية اعتمادنا في الدراسة على مكاتب المحاسبين و محافظي الحسابات ، والأساتذة المتخصصين في المحاسبة

والجباية ، وهو مؤشر جيد لأنه مرتبط بالتخصص .

4. الخبرة المهنية:

الجدول (2-7): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة الشكل (2-4): توزيع افراد العينة حسب سنوات الخبرة



فئة الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 05 سنوات	19	34.5%
05 – 10 سنوات	26	47.3%
اكثر من 10 سنوات	10	18.2%
المجموع	55	100%

المصدر : من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان وبرنامج Excel)

من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ توزيع النسبة حول سنوات الخبرة لافراد العينة ، حيث نجد نسبة 30,47

% خيّرهم ما بين 5 و 10 سنوات، ونسبة 34,50 % خيّرهم اقل من 5 سنوات، أما الذين يمتلكون خبرة اكثر من 10

سنوات فكانو بنسبة 18.20 % ، وهي نسبة عادية بالنسبة لتوزيع العينة على متغير الوظيفة المهنية.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان

1. نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الأول: يوضح الجدول الأول النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور

الأول من الاستبيان، والمتعلق بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي تساعد المراجع الخارجي على كشف الغش.

جدول (2-8): النتائج المتعلقة حول تطبيق المعيار الدولية للكشف عن الغش.

الاتجاه العام للعيينة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير	غير	العبرة
				بشدة	بشدة		موافق	موافق	
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	
موافق بشدة	1	0,480	4,65	36	19	/	/	/	1. التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لكشف الغش.
				65,50	34,50	/	/	/	
محايد	3	0,540	2,69	/	2	34	19	/	2. المراجع الخارجي يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش.
				/	3,60	61,80	34,50	/	
محايد	3	0,599	3,78	3	39	11	2	/	3. يقوم المراجع الخارجي بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية للمؤسسة.
				5,50	70,90	20,00	3,60	/	
موافق بشدة	1	0,315	3,89	/	49	6	/	/	4. تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية في المؤسسة و إدارتها.
				/	89,10	10,90	/	/	

موافق بشدة	1	0,290	4,09	5	50	/	/	/	5. المراجع الخارجي يلجأ إلى الاستعانة ببعض الخبرات الاستشارية لزيادة قدرته على اكتشاف الغش.
				9,10	90,90	/	/	/	
موافق	/	0,488	3,82	الموسط العام للأسئلة					

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان و برنامج SPSS).

نلاحظ من خلال الجدول (2-8) أن متوسطات الحسابية للمحور المتعلق بتطبيق مراجع الخارجي معايير المراجعة الدولية في الكشف عن الغش، تراوحت بين (2.69-4.65) و بانحرافات معيارية بين (0.290-0.599) و هذا يعني موافقة أغلبية أفراد العينة على هذا المحور و الذي يقيس مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية. حيث:

لقي السؤال الأول نسبة 65.50% موافق بشدة من أفراد العينة و 34.50% موافق، بحيث لم يجب أي من أفراد العينة على عبارة (غير موافق بشدة)،(غير موافق)،(محايد)،أما بالنسبة للسؤال الثاني فقد نال نسبة 54.50% من أفراد العينة (محايد)،و نسبة 30.90% بعبارة (غير موافق)،و النسبة الأضعف 3.60% (موافق)،و بنسبة 10.90% بعبارة (غير موافق بشدة)، حيث لم يجب أفراد العينة بعبارة (موافق بشدة)،أما للسؤال الثالث فقد أجاب أفراد العينة بعبارة (موافق) بنسبة 70.90% و بعبارة (محايد) بنسبة 20.00%، و نسبة 3.60% و 5.50% بعبارة (غير موافق) و(موافق بشدة) على الترتيب،أما السؤالين الأخيرين فكانت نسبة إجابة أفراد العينة بالتقريب متساوية حيث أجاب بعبارة (موافق) بنسبة 90.00% و بعبارة (محايد) بنسبة 10.00%،و لم يجيبوا على العبارة الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال بيانات الجدول موافقة عينات الدراسة على فقرات المحور الأول، أد بلغ

المتوسط الحسابي العام للمحور الأول (3.82) و الانحراف المعياري لعبارة المحور الأول كانت (0.488) وهي تبين عدم تشتت كبير في أداء عينات الدراسة.

نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثاني : يوضح الجدول الثاني النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان، والمتعلق بمسؤوليات المراجع الخارجي المهنية في الكشف عن الغش.

جدول (2-9): النتائج المتعلقة حول مسؤوليات المهنة للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش.

الاتجاه العام للعيينة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارة			
				بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة				
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار				
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة				
محايد	3	0,932	2,27	/	6	15	22	12	1. وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و الإدارة تقيد قدرته على الإفصاح عن وجود مؤشرات حدوث الغش.			
				/	10,90	27,30	40,00	21,80				
موافق بشدة	1	0,591	3,95	8	36	11	/	/	2. يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عند تقصيره في الإنذار المبكر عن وجود مؤشرات الغش.			
				14,50	65,50	20,00	/	/				
موافق بشدة	1	0,488	3,95	5	42	8	/	/	3. على المراجع الخارجي استفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية.			
				9,10	76,40	14,50	/	/				
محايد	3	0,826	2,95	/	15	24	14	2	4. المراجع غير مسؤول عن أي أخطاء تواقني في المؤسسة.			
				/	27,30	43,60	25,50	3,60				
موافق	2	0,389	4,18	10	45	/	/	/	5. يمارس المراجع			

				18,20	81,80	/	/	/	الخارجي الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
موافق	/	0,644	3,46	المتوسط العام للأسئلة					

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان و برنامج SPSS).

أشار الجدول أن رقم (2-9) إلى أن المتوسطات الحسابية المتعلقة بمسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف الغش، تراوحت بين (2.27-4.18)، وانحرافات معيارية بين (0.389-0.932)، وهذا يعني موافق نسبية لعينة الدراسة على الفقرات التي وضعت، بإجابات معظمها (موافق).

حيث لقي السؤال الأول نسبة 10.30% بعبارة (موافق) من أفراد العينة ونسبة 27.30% بعبارة (محايد)، ونسبة 40% وهي النسبة الأكبر بعبارة (غير موافق)، ونسبة 21.80% بعبارة (غير موافق بشدة)، أما بالنسبة السؤال الثاني فقد أجاب بسبة 65.50% من أفراد العينة بعبارة (موافق)، ونسبة 20% - 14.50% (محايد)، (موافق بشدة) على التوالي حيث لم يجب أفراد العينة بعبارة (غير موافق)، (غير موافق بشدة)، أما للسؤال الثالث فقد أجاب أفراد العينة بعبارة (موافق بشدة) بنسبة 9.10% و بعبارة (موافق) بنسبة 76.40%، و بنسبة 14.50% بعبارة (محايد) إذ لم يجب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)، (غير موافق)، أما السؤال الرابع و الذي اختلت فيه الموازين حيث أجاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة) بنسبة 3.60%، و بعبارة (غير موافق) بنسبة 25.50%، و بنسبة معتبر بعبارة (موافق) بنسبة 43.60%، و العبارات قبل الأخيرة بنسبة 27.30%، و العبارة التي غابت هي (موافق بشدة) لم يجب عليها أي احد من افراد العينة، أما السؤال الأخير فكانت نسبة إجابات أفراد العينة بعبارة (موافق) بنسبة 81.80% و بعبارة (موافق بشدة) بنسبة 18.20%، ولم يجيبوا على العبارة الأخرى.

من خلال التحليل السابق يتضح لنا أن المتوسط الحسابي للعبارات الخمس التي تدور حول مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشافه للغش كان (3.46) وهذا يوضح أن الاتجاه العام للعينة تركزت حول الإجابة (موافق) وهذا حسب قانون ليكارت الخماسي (LikertScale) بالانحراف معياري بلغ (0.644) وهي تبين عدم تشتت كبير في أداء عينات الدراسة.

نتائج آراء المستجوبين تجاه فقرات المحور الثالث: يوضح الجدول الثالث النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان، والمتعلق بمسؤولية مراجع الخارجي الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الغش.

جدول:(2-10): النتائج المتعلقة بالمسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع الخارجي

الاتجاه العام للعيينة	الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	العبارة	
				بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة		
				التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
				النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة		
موافق بشدة	1	0,570	3,84	5	36	14	/	/	1. يتوقع أصحاب المؤسسة و إدارتها و مستخدمي القوائم المالية من المراجع الخارجي اكتشاف معظم حالات الغش الذي يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.	
				9,10	65,50	25,50	/	/		
موافق	2	0,645	3,65	/	41	9	5	/	2. تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي بدل العناية الممكنة اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية	
				/	74,50	16,40	9,10	/		
موافق بشدة	1	0,466	3,93	4	43	8	/	/	3. يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لا يعكس	
				7,30	78,20	14,50	/	/		

الوضعية الحقيقية للمؤسسة.									
موافق	2	0,593	3,62	/	37	15	3	/	4. يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بدل العناية وفق المعيار المحلية المتعارف عليها لكشف الغش.
				/	67,30	27,30	5,50	/	
محايد	3	0,916	2,89	/	17	18	17	3	5. عند تماطل و تواطأ المراجع الخارجي في اكتشاف الغش فإنه يجب تغييره.
				/	30,90	32,70	30,90	5,50	
موافق		0,638	3,586	المتوسط العام للأسئلة					

المصدر: من إعداد الطالب (اعتمادا على الاستبيان و برنامج SPSS).

نلاحظ من خلال الجدول (2-10) أن المتوسطات الحسابية للمحور المتعلق بالمسؤوليات الجزائية و المدنية

للمراجع الخارجي ، تراوحت بين (2.89-3.93) و بانحرافات معيارية بين (0.466-0.916) و هذا يعني موافقة أغلبية

أفراد العينة على هذا المحور و الذي يقيس العلاقة بين تقرير المراجع بعد صدوره و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع حيث:

لقي السؤال الأول نسبة 9.10% بعبارة (موافق بشدة) من أفراد العينة وبنسبة 65.50% بعبارة (موافق)، وبنسبة

25.50% بعبارة (محايد)، و حين لم يجب احد على عبارة (غير موافق)، (غير موافق بشدة)، أما بالنسبة للسؤال الثاني فقد

أجاب بسبة 74.50% من أفراد العينة بعبارة (موافق)، و نسبة 16.40% (محايد)، نسبة 9.10% (غير موافق) حيث لم

يجب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)، (موافق بشدة)، أما للسؤال الثالث فقد أجاب أفراد العينة بعبارة (موافق بشدة)

بنسبة 7.30% و بعبارة (موافق) بنسبة 78.20%، و بعبارة (محايد) بنسبة 14.50%، أد لم يجب أفراد العينة بعبارة (غير

موافق بشدة)، (غير موافق)، أما السؤال الرابع فقد أجاب أفراد العينة بعبارة (موافق) بنسبة 67.30% و بعبارة (محايد) (غير

موافق) بنسبة 27.30%، 5.50 على التوالي ، أد لم يجب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة)،(غير موافق)، إما بالنسبة للسؤال الخامس و الذي احتلت فيه الموازين حيث أجاب أفراد العينة بعبارة (غير موافق بشدة) بنسبة 5.50%، وعبارة (غير موافق) بنسبة 30.90%، وبنسبة معتبر بعبارة (موافق) بنسبة 32.70%، وعبارة ما قبل الأخيرة بنسبة 30.90%، وعبارة التي غابت هي (موافق بشدة) لم يجب عليها أي احد من أفراد العينة.

بالإضافة إلى ذلك يتبين لنا من خلال بيانات الجدول موافقة عينة الدراسة على ان توجد علاقة بين تقرير المراجع بعد صدوره تقريره و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع ، أد بلغ المتوسط الحسابي العام للمحور الثالث (3.58) و الانحراف المعياري لعبارة المحور الثالث اقل من الواحد مما يعني عدم وجود تشتت كبير في الفقرات ، وانحراف معياري بلغ (0.638).

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق باتجاه وأراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان.

الفرع الأول: تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول من الاستبيان

من خلال الجدول رقم (2-8) نرى أن إيجابيات أفراد العينة تركزت حول عبارة (موافق) وهذا ما توضحه نتائج آراء المستجوبين عن اتجاه أداء المراجعين الخارجيين حول استخدامهم لمعايير المراجعة الدولية للكشف عن الغش في القوائم المالية، حيث تعتبر الكفاءة والمهارة المهنية والاستقلالية عامل من عوامل المراجع التي تساعد وتساهم في إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية مما يجعل عملية المراجعة أكثر سهولة في اكتشاف الغش ومنعه في القوائم المالية. و فيما يخص العبارة الأول انحصرت إجابات أفراد العينة بين (موافق) و (موافق بشدة) على أن الاهتمام بالتأهيل العلمي و العملي لمراجع الحسابات وتطوير أداءهم واستخدام تقنيات حديثة لانباز أعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية مستمرة لتحسين مستوى أداءهم وتطويره حتى يتلاءم مع التطورات المستمرة في عالم الأعمال.

أما بالنسبة لتطبيق معيار 240 للكشف عن الغش فان أغلبية أفراد العينة كانوا محايدين على هذه العبارة وهذا راجع إلى عدم اطلاعهم على نص هذا المعيار كل هذا لا يعكس على أن مراجعو الحسابات إنهم ليسوا على دراية كافية لمجموع من

المعايير الدولية التي تعزز قدرتهم على اكتشاف الغش وتقييم صحت القوائم المالية وفعالية هذه المعايير للكشف عن الغش. (كل هذا راجع إلى عدم وجود أبطار نظري كافي لمهنة المراجعة لذا يجب علينا النظر في بعض الهيئات والمنظمات التي تهتم بوضع معايير وطنية، على عكس بعض الدول الآخر والتي استحدثت معايير محلية بما مستمد من المعايير الدولية، وهذا ما من شأنه رفع مستوى المهنة وتحسين أداء المراجعين ورفع مستواهم وتفعيل القرارات المتخذ على أساس معلومات صحيحة و موثوقة).

أما فيما يخص العبارتين الأخيرتين فقد اتضح لنا أن أجابت أفراد العينة انحصرت بين (موافق) و (موافق بشدة) وهذا بنسبة كبيرة وصلت إلى 90.90% و 89.10% على التوالي أي أن أغلبية المستجوبين موافقون بشدة على أن المسؤولية الرئيسية للكشف عن الغش تقع على عاتق الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية وإدارتها، وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي 240 للكشف عن الغش على أن الغش قد يأتي من أولئك المكلفين بالرقابة والموظفون بالإدارة.

الفرع الثاني: تحليل و مناقشة المحور الثاني من الاستبيان

من خلال الجدول (2-9) إشارة النتائج أن غالبية أفراد العينة اجمعوا على حيادية العبارة الأولى لتباين إجاباتهم التي كانت تنحصر بين (غير موافق) و (محايد)، حيث يعتبر مثل هذا التصرف غير أخلاقي ويتعارض مع أخلاقيات وكرامة المهنة. أما بالنسبة للعبارتين الثانية و الثالثة فقد أتضح لنا على أن آراء عينة الدراسة اجمعوا على عبارة (موافق بشدة) وصلت إلى 65.50% و 76.40% على التوالي فالإنذار المبكر عن وجود مؤشرات للغش واستفسار الإدارة عن صحة البيانات المالية المقدم تساعد المراجع الخارجي في اكتشاف حالات الغش وذلك بتصميم و تنفيذ المزيد من الإجراءات على الأفراد المشاركين في التقارير المالية للمؤسسة، حيث تتمثل هذه الاستفسارات فيما يلي:

- استفسار تقديرات الإدارة عن مخاطر القوائم المالية التي قد تكون محرفة بسبب الغش؛
- استفسار الإدارة عن مخاطر الغش التي حددتها أو عملت بها أو عن أرصدت الحسابات أو عن الإفصاحات التي من المحتمل أن يوجد بها خطر الغش.

وكانت آراء أفراد عينة الدراسة موافق بنسبة كبيرة على أن من حق المراجع الخارجي ممارسة الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، مدركا على انه قد تكون هناك ظروف تسبب وجود غش في البيانات المالية برغم من خبرة المراجع وأمانة ونزاهة الإدارة المكلفين بالرقابة.

وهذا ما جاء به معيار التدقيق الدولي 200 "على المدقق أن يقوم بتخطيط وأداء التدقيق متخذا موقف الشك المهني، و مدركا انه قد تكون هنالك ظروف تسبب وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية، وبسبب خصائص الاحتيال فان موقف الشك المهني بالنسبة للمراجع هام بشكل خاص وذلك عند الأخذ بعين الاعتبار مخاطر الأخطاء الجوهرية (الغش) بسبب الاحتيال.

من خلال ما سبق نستنتج:

- ✓ إن العلاقة الشخصية بين المراجع والإدارة لا تؤثر عن عملية المراجعة؛
- ✓ المراجع الخارجي لا يستجيب لضغوطات الإدارة؛
- ✓ ممارسة الشك المهني وذلك في حدود مسؤولية القانونية للمراجع؛
- ✓ لا توجد مصالح مادية للمراجع الخارجي مع المؤسسة.

الفرع الثالث: تحليل ومناقشة المحور الثالث من الاستبيان

من خلال الجدول (2-10) نرى أن أغلبية إجابات أفراد العينة اجمعوا حول عبارة (موافق) وهذا ما يوضحه نتائج آراء المستجوبين حول علاقة المراجع الخارجي لمسؤوليات الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الغش حيث يقوم المراجع الخارجي بوظيفة محاسبية وقانونية تهدف إلى معاونة المساهمين في الرقابة والإشراف على أعمال الإدارة في المؤسسة.

بالإضافة إلى تفسير العبارة الثالثة "يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقرير لا يعكس الوضعية الحقيقية

للمؤسسة وهذا يعود إلى العديد من العوامل منها عوامل مرتبط بالمراجع الخارجي وعوامل مرتبط بالمؤسسة، حيث تتمثل عوامل مرتبط بالمراجع الخارجي في الخبرة المهنية وفهم المراجع الخارجي لواجباته و مسؤولياته (استقلالية، الموضوعية، النزاهة،

الكفاءة) كل هذا لتقديم تقريراً صحيحاً يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة أما بالنسبة للعوامل المتعلقة بالمؤسسة تتمثل في (أمانتها و نزهتها وكفاءة الجهات الرقابية فيها).

أما فيما يخص عن تماطل المراجع الخارجي في اكتشاف الغش اجمع أفراد العينة عن حيادية إنجاز تغيير المراجع وهذا راجع عن ثقة المساهمين في المراجعين في بدل العناية الكافية لتحديد مواطن الغش ومنعه.

المطلب الثالث اختيار الفرضيات

" لاختبار الفرضيات (T) لعينة واحدة (one-sample t –test) للحكم على معنوية الفرق بين متوسط العينة وقيمة ثابتة محددة سابقاً و يقوم برنامج SPSS بحساب اختبار (t) للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفرق بين متوسط عينة وبين متوسط مجتمع".²

ولاختبار الفرضيات باستخدام اختبارات الإشارة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

➤ الفرضية الصفرية = H_0 ؛

➤ الفرضية البديلة = H_1 ؛

➤ إذا كانت sing اقل من 0.05 نقبل الفرضية H_0 ؛

➤ أما إذا كانت sing اكبر من 0.05 نرفض الفرضية H_1 و نقبل H_0 .

اختبار الفرضية الأول: تطبيق معايير المراجعة الدولية تساعد المراجع الخارجي في الكشف عن الغش

H_0 الفرضية الصفرية: لم تطبيق معايير المراجعة الدولية، بالشكل المناسب ولا تساعد المراجع الخارجي في الكشف عن الغش.

H_1 الفرضية البديلة: تطبيق معايير المراجعة الدولية، بالشكل المناسب و تساعد المراجع الخارجي في الكشف عن الغش.

الجدول (2-11) اختيار الفرضية الاول

² . محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS، دار النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ص 177

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
مقبول	125.057	0.000	3.82

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

لقد تم اختبار **t-test** وتشير النتائج الجدول (2-11) إلى أن الدلالة الإحصائية **sing** (0.00) اقل من (0.005) وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة: تطبيق معايير المراجعة الدولية، بالشكل المناسب تساعد المراجع الخارجي في الكشف عن الغش.

اختبار الفرضية الثانية: مدى إدراك المراجع الخارجي بمسؤولياته التي تمكنه من اكتشاف الغش.

H0 الفرضية الصفرية: المراجع الخارجي ليس على دراية كافية بمسؤولياته التي تمكنه من اكتشاف الغش.

H1 الفرضية البديلة: المراجع الخارجي على دراية كافية بمسؤولياته التي تمكنه من اكتشاف الغش.

الجدول (2-12) اختبار الفرضية الثانية

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
مقبول	65.75	0.000	3.45

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

لقد تم اختبار **t-test** وتشير النتائج الجدول (2-12) إلى أن الدلالة الإحصائية **sing** (0.00) اقل من (0.005) وبذلك نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة: المراجع الخارجي على دراية كافية بمسؤولياته المهنية التي تمكنه من اكتشاف الغش.

اختبار الفرضية الثالثة: علاقة المراجع الخارجي بالمسؤولية الجزائية والمدنية عند عدم اكتشاف الغش.

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

H1 الفرضية البديلة: توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

الجدول(2-13) اختبار الفرضية الثالثة

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T	Sing الدلالة الإحصائية	المتوسط الحسابي
مقبول	65.32	0.000	3.58

المصدر من إعداد الطالب بناء على نتائج SPSS

لقد تم اختبار t-test وتشير النتائج الجدول(2-13) إلى أن الدلالة الإحصائية sing (0.00) اقل من (0.005)

وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة: توجد علاقة بين الاكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع و المسؤولية الجزائية و المدنية للمراجع.

خلاصة الفصل

حولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف

عن الغش، حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على الدراسة الميدانية، إذ تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين،

المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، و المبحث الثاني تطرقنا إلى عرض الدراسة وتحليلها

ومناقشتها وخلصت الدراسة إلى أن:

- تطبيق معايير المراجعة الدولية تعزز قدرة المراجعين في الكشف عن الغش؛
- الكفاءة المهنية اللازمة تمكن المراجع الخارجي من إبداء رأي سليم حول القوائم المالية؛
- توفير نظام رقابي فعال يساعد على منع حالات الغش في القوائم المالية؛
- الاستقلالية والتزاهة الموضوعية أطراف محابدة لكسب ثقة مستخدمي القوائم المالية؛

الختامة

الخاتمة

عرفت مهنة التدقيق انتعاشا وانتشارا في الوقت الحالي كنتيجة لتطور الاقتصادي الذي يعرفه سوق المال و الأعمال اليوم حيث تشهد طلبا متزايدا سواء من أطراف داخلية، أو خارجية، وذلك من اجل الحصول على الرأي الفني المحايد الخالي من حالات الغش الذي يصدره مراجع الحسابات وهذا لانتخاذ قرارات إستراتيجية و سليمة.

حيث حاولنا من خلال هذه الدراسة و الإشكالية المطروحة فيها والمتمثلة في مدى مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش، معرفة مسؤوليات المراجع الخارجي ومن هو المسؤول عن الغش وعلى من تقع مسؤولية ارتكاب الغش.

وفي هذا الإطار سعينا من خلال الجانب النظري إلى إبراز الإطار المفاهيم لحالات الغش من حيث مفهومه وخصائصه وأنواعه بالإضافة إلى دراسة مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش وذلك بإبراز قدرات المراجع المهنية وذلك بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي تساعده في الكشف عن الغش، بالإضافة إلى دراسة جميع المسؤوليات التي يتحملها المراجع على غرار المسؤولية الجزائية والمدنية والتأديبية وهذا لإعطاء صورة واضحة ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

نتائج اختبار الفرضيات

بالعودة إلى فرضيات الدراسة والنتائج المتحصل عليها من الجانب النظري وتحليل نتائج الاستبيان نجد:

الفرضية الأول:

توصلنا إلى إثبات هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات **t-test** ومن خلال تعرضنا إلى تطبيق المعايير الدولية و مدى قدرتها على مساعدة المراجع الخارجي في الكشف عن الغش و هذا من خلال الجانب النظري أما الجانب التطبيقي فقد حللنا النتائج محور الأول من الاستبيان أتضح لنا أن مراجعو الحسابات يطبقون معايير المراجعة الدولية في عملية المراجعة مما يعزز قدرتهم في اكتشاف الغش.

الفرضية الثانية:

من خلال اختبار الفرضيات **t-test** وخلال استقطاب الجانب النظري للدراسة وتعرضنا إلى مسؤوليات المراجع الخارجي المهنية التي تمكنه من اكتشاف الغش، و من خلال تحليل نتائج محور الثاني من الاستبيان توصلنا إلى إثبات الفرضية الثانية حيث تصح لنا أن مراجعو الحسابات على دراية كافية بمسؤوليات المهنية في الكشف عن الغش.

الفرضية الثالثة:

من خلال تعرضنا إلى مسؤوليات المراجع الخارجي الجزائية والمدنية و التأديبية في الجانب النظري، ومن خلال تحليل النتائج المتحصل عليها من المحور الثالث من الاستبيان واختبار الفرضيات **t-test** اتضح لنا صحت الفرضية الثالثة والتي تقول توجد علاقة بين اكتشاف اللاحق للغش بعد صدور تقرير المراجع والمسؤولية الجزائية والمدنية للمراجع.

نتائج الدراسة:

- تعتبر الكفاءة المهنية والاستقلالية عامل من عوامل المراجعة التي تساعد المراجع في إعطاء حقائق ومعلومات مالية بصورة صادقة وأكثر شفافية؛
- تطبيق المراجع الخارجي لمعايير المراجعة الدولية خطوة هامة نحو التنفيذ الجيد لعملية المراجعة؛
- تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية في المؤسسة وإدارتها؛
- يمارس المراجع الخارجي الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة؛
- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المهنية والتأديبية عند عدم بدل العناية الممكنة في اكتشافه للغش باعتبار أن أصحاب المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع اكتشاف معظم حالات الغش التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة؛

توصيات

- صياغة نصوص قانونية جديد تعتمد على تطبيق القوانين بشكل أفضل؛
- إنشاء منظمات وهيئات مهنية فاعلة تهتم بوضع إطار نظري تصوري كامل لمهنة التدقيق؛
- تفعيل الاستقلالية لتعزيز الموثوقية في تقرير المراجع الخارجي؛
- وضع قوانين وضوابط لتحديد مسؤوليات المراجع الخارجي؛
- على المراجع القيام بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية في بداية عملية المراجعة؛
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لتطوير أداء المراجعين باستخدام تقنيات حديث وبرامج تدريبية مستمرة؛
- الاهتمام بفحص نظام الرقابة الداخلية بوضع قوانين وإجراءات رادعة لتفادي حالات الغش.

أفاق البحث

- إن موضوع مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش يبقى مفتوحا لدراسات أخرى يمكن أن تساهم في إثراءه وبذلك يمكن أن نقترح بعض الدراسات :
- تبني معايير دولية ودورها في الحد من حالات الغش؛
 - دور المراجعة التحليلية لتعزيز فعالية عملية المراجعة.

قائمة المصادر و المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب

- 1- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر (2007) عمان - الأردن، ص 37.
- 2- الصبان محمد سمير و القيومي محمد، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"،الدار الجامعية بيروت (1990)، ص 135.
- 3- غالي جرح دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة،الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر الطبعة الأولى (2002)، ص24.
- 4- الوقاد،سامي محمد وديان، لؤي محمد تدقيق الحسابات(1) ، الطبعة الأولى مكتبة المجتمع العربي (2010)، عمان الأردن ص 98-99.
- 5- هادي التميمي،مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن 2004، ص 73.
- 6- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي و الاستدلالي باستخدام SPSS ، الجزء الثالث (موضوعات مختارة) ص541.
- 7- يوسف محمد جربوع،المراجعة و مجالات مساهمة المراجع الخارجي في التدقيق من التأثير على القوائم المالية في عملية المراجعة،المجلد السادس عشر، العدد الاول غزة، 2008، ص 236.
- 8-
- 9- محمد سمير الصيان، عبد الوهاب ناصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفق للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية،الدار الجمعية،تأسيس سابق، 2002، ص 134.

ب/ البحوث الجامعية

- 10- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير-جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص60.
- 11- ازرق ايوب كرسوع، مذكرة ماجستير، مخاطر المراجعة ومجالات المراجع الخارجي في التحقيق من تأثيرها على القوائم المالية و عملية المراجعة، منشورة ،فلسطين 2008، ص 98-99.

ج/ المجلات العلمية المحكمة

- 12- مندر طلال مومني ومعاد ابو الرب، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 37، العدد 2، 2010.
- 13- نصار محمد البطوش، المسؤولية التأديبية لمرفقي الحسابات في قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم(32) لسنة 1985، مجلة المدقق، العدد (51)، آب، 2002، ص21.
- 14- هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلت الباحث، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 28، بغداد، 2011 ص 20.
- 15- مندر طلال مومني ومعاد أبو الرب، مقال بعنوان، مدى التزام مدقق الحسابات الفلسطيني الخارجيين بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (240) الخاص بمسؤولية المدقق عن كثف الغش ومنعه المجلد 37 العدد 2 2014.
- 16- يوسف محمود جربوع، دراسة بعنوان، مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ و الغش و التصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين _دراسة 2004_
- 17- حسين احمد دحموح، مقال بعنوان، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التظليل في التقارير المالية للشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافها، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانون، المجلد رقم22 العدد الأول 2006.

د/ القرارات، القوانين، المراسيم

- 18- الإتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة 2003 معيار التدقيق الدولي رقم 240.

19- الجريدة الرسمية القانون رقم 10-01 يتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 63،

العدد 42، الجزائر، المؤرخ في 29 يونيو 2010، ص 10

و/ المواقع الإلكترونية

20- www.minshawi.com/vb/attachment.php?attachmentid=570&d... Consulté
le 18-04-2014 à 14 : 35

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

21- Stephaine D,Moussalli,O Rould Crayand Golchau, Illuminating the
limits of Auditor,Accountbilty for Frand Detection, Journal of
business,Industryord Economics Volume 17 Sprug 2012

22- Marczewski and Akers,CPAS Percptions of the inpect of SAS 99,the
CPA Journal.Jun 2005 ;75 ;6 ;ABT /INFORMGLObol page 38

23- Gowthorpeaud Amat,creative Accounting :Some EthicoL Issuesof
Macro-and Micro-Monipulation,jornol of Business Ethics March

الملاحق

ملحف رقم: 1 استبيان



جامعة قاصدي مرباح ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الموسم الجامعي: 2015/2014

التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

الاستبيان

في إطار عمل علمي يندرج ضمن التحضير لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة، نرجو من سيادتكم الإجابة على تساؤلاتنا لاستكمال هذه الدراسة المتعلقة بـ " مسؤولية المراجع الخارجي في كشف الغش " وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة

وفي الأخير نحيطكم علما أن المعلومات التي تدلوننا بها تبقى سرية و توظف في إطار خدمة البحث العلمي فحسب

تقبلوا مني فائق التقدير و الاحترام شاكرين لكم تعاونكم معنا

الطالب: أبي مولود بوبكر

أولاً: المعلومات العامة

1. الوظيفة: أستاذ مساعد مراجع محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي أخرى
2. المؤهل العلمي: ليسانس ماستر/ماجستير دراسات عليا
3. التخصص العلمي: دراسات محاسبية مالية المؤسسة تدقيق و مراقبة التسيير
4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

المحور الأول:

تطبيق معايير المراجعة الدولية تساعد المراجع الخارجي على كشف الغش

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	التأهيل العلمي و العملي للمراجع الخارجي يساعده في إتباع الإجراءات اللازمة لكشف الغش.					
02	المراجع الخارجي يطبق معيار المراجعة الدولي 240 للكشف عن الغش.					
03	يقوم المراجع الخارجي بإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية للمؤسسة.					
04	تقع المسؤولية الرئيسية لاكتشاف الغش على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة الداخلية في المؤسسة و إدارتها.					
05	المراجع الخارجي يلجأ إلى الاستعانة ببعض الخبرات الاستشارية لزيادة قدرته على اكتشاف الغش.					

المحور الثاني:

المراجع الخارجي يدرك بمسؤولياته المهنية التي تمكنه من اكتشاف الغش

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	وجود علاقة شخصية بين المراجع الخارجي و الإدارة تقيد قدرته على الإفصاح عن وجود مؤشرات حدوث الغش.					
02	يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عند تقصيره في الإنذار المبكر عن وجود مؤشرات الغش.					
03	على المراجع الخارجي استفسار الإدارة عن صحت البيانات المالية.					
04	المراجع غير مسؤول عن أي أخطاء توافي في المؤسسة.					
05	يمارس المراجع الخارجي الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.					

مسؤولية المراجع الخارجي الجزائية و المدنية عند عدم اكتشاف الغش

الرقم	الفقرة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتوقع أصحاب المؤسسة و إدارتها و مستخدمي القوائم المالية من المراجع الخارجي اكتشاف معظم حالات الغش الذي يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.					
02	تؤثر المسؤولية المدنية على المراجع الخارجي بدل العناية الممكنة اكتشاف موطن الغش في القوائم المالية.					
03	يتعرض المراجع الخارجي للمساءلة عند تقديمه تقريرا لا يعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة.					
04	يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية المهنية و التأديبية عند عدم بدل العناية وفق المعيار المحلية المتعارف عليها لكشف الغش.					
05	عند تماطل و تواطأ المراجع الخارجي في اكتشاف الغش فإنه يجب تغييره.					

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم 2:

قائمة الأساتذة المحكمين

التخصص	اسم الأستاذ المحكم
محاسبة	أ/ محمد قوجيل
محاسبة	أ/ مقدم خالد

الملحق رقم 3:

معامل ألفا كورنباخ لقياس معامل ثبات الدراسة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,713	15

ملحق رقم 4:

المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري

	س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	س8	س9	س10	س11	س12	س13	س14	س15
Valid N	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55	55
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4,65	2,69	3,78	3,89	4,09	2,27	3,95	3,95	2,95	4,18	3,84	3,65	3,93	3,62	2,89
Median	4,65 ^a	2,68 ^a	3,80 ^a	3,89 ^a	4,09 ^a	2,24 ^a	3,94 ^a	3,94 ^a	2,97 ^a	4,18 ^a	3,82 ^a	3,72 ^a	3,92 ^a	3,65 ^a	2,91 ^a
Mode	5	3	4	4	4	2	4	4	3	4	4	4	4	4	3
Std. Deviation	,480	,540	,599	,315	,290	,932	,591	,488	,826	,389	,570	,645	,466	,593	,916
Variance	,230	,292	,359	,099	,084	,869	,349	,238	,682	,152	,325	,415	,217	,352	,840
Range	1	2	3	1	1	3	2	2	3	1	2	2	2	2	3
Sum	256	148	208	214	225	125	217	217	162	230	211	201	216	199	159

الملحق رقم 5:

التكرارات والنسب المئوية لكل سؤال

اسئلة المحور الأول:

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	19	34,5	34,5	34,5
Valid موافقشدة	36	65,5	65,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	19	34,5	34,5	34,5
Valid محايد	34	61,8	61,8	96,4
موافق	2	3,6	3,6	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	3,6	3,6	3,6
Valid محايد	11	20,0	20,0	23,6
موافق	39	70,9	70,9	94,5
موافقشدة	3	5,5	5,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	6	10,9	10,9	10,9
Valid موافق	49	89,1	89,1	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	50	90,9	90,9	90,9
Valid موافقتيشدة	5	9,1	9,1	100,0
Total	55	100,0	100,0	

اسئلة المحور الثاني:

س6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافقتيشدة	12	21,8	21,8	21,8
غير موافق	22	40,0	40,0	61,8
Valid محايد	15	27,3	27,3	89,1
موافق	6	10,9	10,9	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	11	20,0	20,0	20,0
Valid موافق	36	65,5	65,5	85,5
موافقتيشدة	8	14,5	14,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	8	14,5	14,5	14,5
موافق	42	76,4	76,4	90,9
موافق بشدة	5	9,1	9,1	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	3,6	3,6	3,6
غير موافق	14	25,5	25,5	29,1
محايد	24	43,6	43,6	72,7
موافق	15	27,3	27,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	45	81,8	81,8	81,8
موافق بشدة	10	18,2	18,2	100,0
Total	55	100,0	100,0	

أسئلة المحور الثالث:

س11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	14	25,5	25,5	25,5
موافق	36	65,5	65,5	90,9
موافق بشدة	5	9,1	9,1	100,0
Total	30	100,0	100,0	

س12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	9,1	9,1	9,1
محايد	9	16,4	16,4	25,5
موافق	41	74,5	74,5	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	8	14,5	14,5	14,5
موافق	43	78,2	78,2	92,7
مواقفبشدة	4	7,3	7,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	5,5	5,5	5,5
محايد	15	27,3	27,3	32,7
موافق	37	67,3	67,3	100,0
Total	55	100,0	100,0	

س15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافقبشدة	3	5,5	5,5	5,5
غير موافق	17	30,9	30,9	36,4
محايد	18	32,7	32,7	69,1
موافق	17	30,9	30,9	100,0
Total	55	100,0	100,0	

الملحق رقم 6:

اختبار الفرضيات

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
t1	125,057	54	,000	3,82182	3,7605	3,8831
t2	65,759	54	,000	3,45818	3,3527	3,5636
t3	65,321	54	,000	3,58545	3,4754	3,6955

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
t1	55	3,8218	,22664	,03056
t2	55	3,4582	,39001	,05259
t3	55	3,5855	,40708	,05489

الفهرس

الفهرس

IV	الإهداء.....
V	شكر وعرفان.....
VI	ملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات و الرموز.....
ب	المقدمة.....
1	الفصل الاول الأدبيات النظرية لمسؤوليات المراجع الخارجي.....
2	تمهيد.....
3	المبحث الأول: طبيعة ممارسة الغش و الخطأ حسب معيار الدولي 240.....
3	المطلب الأول: مفهوم الخطأ.....
3	المطلب الثاني: مفهوم الغش وخصائصه.....
6	المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الغش.....
6	الفرع الأول: مسؤولية المراجع الخارجي القانوني.....
10	الفرع الثاني: مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش وإبلاغ عنه.....
10	الفرع الثالث: أهم الإجراءات المتبعة للإبلاغ عن الغش.....
11	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
11	المطلب الأول: أهم الدراسات السابقة.....

15	.....المطلب الثاني:مميزات الدراسة
16	.....خلاصة الفصل
17	.....الفصل الثاني الدراسة الميدانية
18	.....المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
18	.....المطلب الأول: الطريقة المتبعة
18	.....الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة
20	.....الفرع الثاني : بينات الدراسة وطرق وأدوات جمعها
24	.....المطلب الثاني : الأدوات و الإجراءات المتبعة
24	.....الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المتبعة
25	.....الفرع الثاني : الأدوات المستخدمة في تحليل نتائج الاستبيان
26	.....المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها
26	.....المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة وتفسيرها
26	.....الفرع الأول: الخصائص العامة لعينة الدراسة
29	.....الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان
36	.....المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية
36	.....الفرع الأول: تحليل ومناقشة نتائج المحور الأول من الاستبيان
37	.....الفرع الثاني: تحليل و مناقشة المحور الثاني من الاستبيان
38	.....الفرع الثالث: تحليل ومناقشة المحور الثالث من الاستبيان
39	.....المطلب الثالث اختيار الفرضيات
42	.....خلاصة الفصل
44	.....الخاتمة
47	.....قائمة المصادر و المراجع
51	.....الملاحق
61	.....الفهرس