الجمهوريـــــة الجزائـريـــــة الديمـقـراطيـــة الشعبيـــــة
وزارة التعليـم العالـي و البحـث العلـمـي

جـامعة قـاصدي مربـاح - ورقـلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

المسار: مالية ومحاسبة

التخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

- بعنوان -

دور المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية

دراسة استبيان

من إعداد الطالبتين:

- كنزة حلوه
- نخلة فريـال

تحت إشراف الأستاذ:

يوسف خروبي

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/06/13
أمام اللجنة المكونة من السادة:

أ/ قريشي محمد الصغير	أستاذ جامعة ورقلة	رئيسا
أ/ يوسف خروبي	أستاذ جامعة ورقلة	مشرفا
أ/ حجاج محمد الهاشمي	أستاذ جامعة ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2021

إهـــداء

إلى النبي الأمي معلم البشرية ومنبع العلم وسيد الخلق وأشرف المرسلين سيدنا محمد

(صلى الله عليه وسلم).

رمز الرجولة والتضحية..... إلى من دفعني إلى العلم وبه أزداد افتخارا....

أبي العزيز.

من أرضعتني الحب والحنان..... إلى رمز الحب وبلسم الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض.....أمي الحبيبة.

رفيق دربي..... إلى من سار معي نحو الحلم خطوة بخطوة بذرناه معا وحصدناه معا وسنبقى معا بإذن الله..... زوجي رامي.

من هم أقرب إلي من روحي..... إلى من شاركني حضن الأم وبهم أستمد عزتي.....إخوتي

(نجيب ،وليد، أنيس).

إلى التي أرى التفاؤل في عينيها والسعادة في ضحكتها.....أختي(أسماء).

فلذة الكبد وسبب استمرار الحياة ....ابنتي (هديل).

إلى الورود والبراعم المشرقة....أم الخير و إيلين.

الذين تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشتها....صديقاتي.

كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل..... شكري الجزيل وامتناني.

أهدي هذا العمل المتواضع

كنـــزة

إهـداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي و أبي العزيزين حفضهما الله لي اللذان سهرا وتعبا على تعليمي في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد.

إلى نجوم سمائي المتلألئة وسندي في الحياة إخوتي: أسامة و عبد العزيز

إلى رفيق الدرب، وصديق الأيام جميعا بحلوها ومرها: زوجي الغالي أهديك هذا البحث تعبيرا عن شكري لدعمك المستمر.

إلى الأستاذ المشرف: يوسف خروبي.

إلى أولئك الذين يفرحهم نجاحنا، ويحزنهم فشلنا أهدي هذا البحث إلى الأقارب قلبا ودما ووفاء

فريـــــــال

شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضله استطعنا انجاز هذا العمل

"ومن يتوكل على الله فهو حسبه"

كما نتقدم بخالص الشكر إلى الأستاذ المشرف "**خروبي يوسف**" على إرشاداته وتوجيهاته الحكيمة وإتاحته طيلة فترة انجاز هذا العمل، كما نحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة، فجزاه الله عنا كل خير.

الشكر موصول أيضا إلى الأساتذة أعضاء لجنة التقييم الذين تفضلوا بقراءة هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أيضا أن نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير اللذين كان لهم الفضل في انجاز هذا البحث ولو باليسر .

وفي الأخير نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في انجاز هذه المذكرة

الملخص:

تهدف هاته الدراسة لقياس مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية، ومعرفة مسؤولياته ومن اجل تحقيق ذلك قمنا بتوزيع 35 استمارة على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبين وكذلك أساتذة في ميدان المحاسبة والتدقيق، توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: تساهم عملية التدقيق الخارجي في إعطاء صورة واضحة تزيد من مصداقية وموثوقية البيانات المالية وهذا من خلال التقرير الذي يقدمه المدقق وكذلك يلتزم المدقق الخارجي بمعايير المراجعة الدولية مما يعزز قدرته على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية، فهي خطوة نحو التنفيذ الجيد لعملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

المدقق الخارجي، التدقيق الخارجي، مسؤولية المدقق الخارجي، البيانات المالية، الأخطاء.

Abstract:

The objective of this study is to measure the extent of the external auditor's responsibility in detecting errors caused by the financial data, and find out his responsibility.

In order to achieve these we have distributed 35 forms to a group of accountants, account keepers, accounting experts, and also auditing and accounting professor.

The study reached many results, the most important are: the external audit process contributes to giving a clear picture that increase the authenticity and reliability of the financial data, this is through the report wich is submitted by the auditor. Committed to the international auditing standards, this enhances his ability to find errors in the financial data. It is a step towards good execution of the review process.

Key words:

External auditor, External audit, Responsibility of the external auditor, financial data, errors.

العنوان **الصفحة**

الإهداء.....I

الشكر والتقدير.....III

الملخص..... VI

الفهرس.....VI

قائمة الجداول.....VI

قائمة الأشكال.....VI

قائمة الملاحـــق.....VI

قائمـــة الاختصارات والرموز.....VI

المقدمة..... أ

الفصل الأول: الإطار النظري ودراسات السابقة.....05

تمهيد.....05

المبحث الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي والأخطاء المحاسبية في البيانات المالية.....06

المطلب الأول: مفاهيم حول المدقق الخارجي والتدقيق الخارجي.....06

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي.....07

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الخارجي في القانون الجزائري. 11

المطلب الرابع: مفاهيم عامة حول الأخطاء والبيانات المالية.....14

أنواع الأخطاء في البيانات المالية.....16

أهم أسباب ارتكاب الأخطاء ومواطن ارتكابها.....20

مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن اكتشاف الأخطاء بعد صدور تقريره.....21

المطلب الخامس: الجانب القانوني لمهنة المدقق الخارجي.....22

تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة (معيار 240).....22

مسؤولية الإدارة عن وجود خطأ بالبيانات المالية.....23

العرض السليم للبيانات المالية والإفصاح عنها.....23
مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة.....24
المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث و الدراسات السابقة.....25
الدراسات العربية.....25
الدراسات الأجنبية.....26
تقييم و موقع الدراسات السابقة من دراستنا.....28
خلاصة الفصل.....32
الفصل الثاني: الإطار المنهجي للدراسة.....33
تمهيد.....33
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.....34
المطلب الأول: الطريقة المتبعة.....34
المطلب الثاني: خطوات إعداد الاستبيان.....35
المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة.....37
المطلب الرابع: اختبار صحة فرضيات الدراسة.....44
خلاصة الفصل.....47
خاتمة عامة.....48
قائمة المراجع.....53
الملاحق.....58

قائـمة الجـــــــداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تقييم وموقع الدراسات السابقة من دراستنا	28
1-2	معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة	36
2-2	التكرارات والنسب المئوية للمتغير التخصص الأكاديمي	37
3-2	التكرارات والنسب المئوية للمتغير المسمى الوظيفي	38
4-2	التكرارات والنسب المئوية للمتغير الخبرة المهنية.	39
5-2	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لجميع بنود الاستبيان	40
6-2	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان	41
7-2	معامل الارتباط بيرسون بين محاور الاستبيان	42
8-2	معامل الارتباط سيبرمان لمحاور الاستبيان	43
9-2	ملخص نموذج	43
10-2	جدول اختبار الفرضية الأولى	45
11-2	جدول اختبار الفرضية الثانية	45
12-2	جدول اختبار الفرضية الثالثة	46

قائـمة الأشكـــــــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	مسؤوليات المدقق الخارجي وحالات تطبيقها	10
1-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي بالاعتماد على الدائرة النسبية	37
2-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي بالاعتماد على الدائرة النسبية	38
3-2	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالاعتماد على الدائرة النسبية.	39

قائمة الملاحـــــــق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	استبيان الدراسة	58
02	معالم إحصائية للنموذج (إستقرارية المعالم الإحصائية)	61
03	منحنى احتمال التشتت نحو محور الفواصل	61
04	أعمدة بيانية للتكرارات النسبية	62
05	ANOVA	63
06	جدول يوضح المعاملات	64

قائمـــة الاختصارات والرموز

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
Spss	Statistical package for the social sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
Sig	Statistical significance	الدلالة الإحصائية
H0	Hypothèse nulle	الفرضية الصفرية
H1	Hypothèse alternative	الفرضية البديلة

مقدمة

1-توطئة:

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلا واسعا عن دور مدققي الحسابات ومسؤولياتهم في الهزات التي تتعرض لها الشركات العالمية ولا سيما الشركات الأمريكية منها والتي ظهرت بين الحين والأخر وتصاعد هذا الجدل كثيرا بعد انهيار شركات كبرى في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة إنرون ENRON و شركة وورلد كوم WORLD COM التي تبعها انهيار أعظم شركة تدقيق في العالم آرثر أندرسون لثبوت مساهمتها في تسبب انهيارات تلك الشركات العالمية، ويرجع سبب انهيار الشركات والمنظمات إلى سوء استغلال الموارد والغش والأخطاء المحاسبية وتدني أخلاق إدارات الشركات وبعض مكاتب المراجعة العالمية.

إن الهدف الأساسي من تدقيق البيانات المالية للمؤسسة هو تمكين المدقق من إعطاء رأي فني محايد حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي المادية وفقا لإطار محدد لتقييم البيانات المالية، لذا من المهم أن تتشدد الإدارة بشكل قوي إلى جانب إشراف المكلفين بالرقابة على منع التحريف والتلاعب، مما يقلل من فرص حدوثه ومنع وقوعه وهذا يشمل ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

وبناءا على ما تقدم فإن هذه الدراسة تهدف للوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا لمعايير التدقيق الدولية وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤولياتهم المهنية ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة والانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية.

ومنه نقوم بطرح التساؤل الرئيسي التالي:

2- إشكالية الدراسة:

مدى مساهمة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية؟

و من هنا يمكن الإجابة عن الإشكالية من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

3- التساؤلات الفرعية:

- ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية؟
- ما مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 لاكتشاف الغش والأخطاء؟

- ما المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية؟

4- فرضيات الدراسة:

وللإجابة على التساؤلات السابقة طرحنا الفرضيات التالية:

- ✓ يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.
- ✓ يلتزم مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.
- ✓ توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق بأدائه المسؤولية المهنية حيث تخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية قانونية.

5- مبررات اختيار الموضوع:

يرجع اختيار الموضوع لعدة أسباب نذكر منها:

- تخصصنا يتوافق مع موضوع الدراسة مع وجود الرغبة في زيادة التحصيل العلمي.
- الرغبة والميول في الاطلاع على مهنة التدقيق.
- معرفة مدى إدراك المدققين بأهم المسؤوليات التي تواجههم عند القيام بمهامهم.
- سهولة الحصول على المراجع والمصادر المتعلقة بإجراء هذا البحث.

6- أهداف الدراسة:

أهم أهداف هذا البحث:

- التعرف على أساليب الإجراءات التي يتبعها المدقق في اكتشاف الأخطاء.
- التعرف على المخاطر والعوامل الأخرى التي تجول دون إفصاح المدقق الخارجي عن الأخطاء والإبلاغ عنها.
- التعرف على مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير المراجعة الدولية لاكتشاف الأخطاء.

7- أهمية الدراسة:

إن اكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب يجنب إدارة المؤسسة الوقوع في أزمة عامة قد تؤدي إلى إفلاس المؤسسة، مما يجنب الضرر بالاقتصاد الوطني للدولة. لذلك يعتبر دور المدقق أعلى درجة عالية من الأهمية وهو المدرك لدوره المهني، لذلك نجده يتبع أساليب معينة تساعده على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية، ومن هنا تتضح أكثر أهمية هذه الدراسة في الكشف على أساليب وإجراءات

التي تتبعها المؤسسة لمساعدته على كشف الأخطاء مع إبداء رأيه بكل موضوعية بعيدا عن أية مؤثرات خارجية.

8- حدود الدراسة:

اقتصرت هذه الدراسة في جانبها النظري على دراسة التدقيق الخارجي والأخطاء الناجمة في البيانات المالية، وبالنسبة للجانب التطبيقي تحدد الدراسة فيما يلي:

الحدود المكانية: تم إجراء استبيان وتوزيعه على المهنيين والأساتذة عبر مختلف الولايات: ولاية تقرت،ولاية ورقلة، ولاية قالمة.

9- المنهج المتبع:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمثل في: **فيما تتمثل مسؤولية المدقق الخارجي في الحد من الناجمة عن البيانات المالية؟**

وجب استخدام المنهج الوصفي والذي يهتم بالجزء والذي يعمم على الكل من خلال توزيع استمارات على محافظي حسابات، خبراء محاسبين، محاسبين معتمدين وأساتذة مختصين في المحاسبة والتدقيق وتم معالجتها في النظام الإحصائي SPSS22.

10-مرجعية الدراسة:

وتتمثل في الكتب ومذكرات التخرج، المواقع، مقالات ومجلات، رسائل جماعية، أوامر ، قوانين ومراسيم.

11-صعوبة الدراسة:

- عدم تجاوب المدققين في المكاتب الخارجية وعدم وجود إجابات دقيقة على الاستمارات قد يكون لعدم فهم الموضوع.
- ضيق الوقت.

12-هيكل الدراسة:

يتكون هيكل الدراسة من مقدمة الديباجة وطرح إشكال لهاته الدراسة وفصلين: الفصل الأول حيث نجد أننا تطرقنا في هذا الفصل إلى الأدبيات النظرية من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق الخارجي والأخطاء الناجمة عن البيانات المالية، وكذلك الأدبيات التطبيقية والمتمثلة في الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني: تطرقنا إلى الجانب التطبيقي من عينة الدراسة إلى تحليل الاستبيان ونتائجه ومناقشتها.

وفي الأخير إلى خاتمة وتشمل نتائج الدراسة والتوصيات.

الفصل الأول

الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد الفصل

يعد التدقيق الخارجي الوسيلة التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية من أجل التأكد من صحة وسلامة البيانات المالية، ومدى سيرورة نشاطات المؤسسة ومحاولة تفادي التلاعبات التي قد تحصل والأخطاء حيث يسعى التدقيق إلى حماية أصول المؤسسة، وسوف نحاول من خلال هذا الفصل التطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري للتدقيق الخارجي والأخطاء في البيانات المالية، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار النظري للمدقق الخارجي والأخطاء المحاسبية في البيانات المالية

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر وارد يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات، وتنقلها بين أيدي كثيرة وصولا إلى إصدار القوائم المالية النهائية، كما أن احتمالية وقوع تلاعب أو غش في البيانات المحاسبية بإحدى هذه المراحل المتعددة التي تمر بها ليس ببعيد. ولاكتشاف ما بها من أخطاء أو غش يتم عن طريق فحص هذه البيانات وتدقيقها بواسطة مدقق خارجي. ومما يساعد المدقق على كشف الأخطاء والغش هو إلمامه بأسباب ارتكابها، وتفهمه لطبيعتها وأنواعها ومواطنها، وطرق تصحيحها.[1]

المطلب الأول: مفاهيم حول المدقق الخارجي والتدقيق الخارجي:

أولا: تعريف المدقق الخارجي:

التعريف1: يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "[2].

*وحسب المادة 715 مكرر 4من القانون التجاري الجزائري على أنه "الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها ,كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة, وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها و يصدق على انتظام الجرد والموازنة وصحته المالية.

التعريف 2: هو الشخص الذي يقوم بأداء عمله الرقابي والتدقيقي من خارج المؤسسة، حيث أنه لا تربطه أي علاقة وظيفية أو مصلحة مادية مع المؤسسة محل التدقيق، ويطلق على هذا النوع من التدقيق بالتدقيق المحايد أو المستقل. وأن الغرض الرئيسي منه هو إعطاء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة وعدالة الحسابات.[3]

التعريف 3: يقدم المدقق الخارجي خدمة عامة ينتفع من مخرجاتها فئات مختلفة من المجتمع، أي أن المدقق الخارجي لا يقدم خدماته فقط للعميل أو صاحب العمل ولا تنحصر مسؤولياته اتجاه العميل وإنما

---

[1]فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماستر، **مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة الاردنية)**، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2013، ص10-11.

[2]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10**المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات**، العدد 42 بتاريخ 11 يوليو2010، المادة22 ، ص7.

[3]جواني نور الهدى، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهـــادة ماستر أكاديمي، بعنوان **(مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها)**، سنة 2020، ص3.

تتسع مسؤولياته على اتساع مستخدمي التقارير المالية المدققة من قبله، أي بمعنى كلما اتسعت دائرة الاستفادة والاعتماد على رأي المدقق الخارجي كلما أدى ذلك إلى اتساع محيط المسألة التي يتعرض لها.[4]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المدقق الخارجي هو الشخص المؤهل علميا وعمليا ويتمتع باستقلالية تامة حيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات وإضفاء الثقة على قوائمها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق وشرعية تلك القوائم وإيصالها لمستخدميها.

ثانيا: مفهوم التدقيق الخارجي:

تعريف1:

عملية منظمة ومرتبة التي تتضمن الفحص الإنتقادي للسجلات والدفاتر والكشوفات ويقوم بها شخص يسمى المدقق الخارجي والذي يعتمد على القوانين والتعليمات والمعايير المحاسبية التي تحكم عمل المؤسسة من اجل تقديم رأي فني محايد خالي من الضغوطات الخارجية[5].

تعريف2:

عملية انتقاديه للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المدقق من إبداء رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[6]

- مما سبق نستنتج أن التدقيق الخارجي هو الفحص ألانتقادي للدفاتر والسجلات من قبل شخص محايد خارجي في سبيل الحصول على رأي حول عدالة القوائم المالية، ويتم تعيين المدقق الخارجي بعقد بينه وبين المؤسسة.

المطلب الثاني: مسؤوليات المدقق الخارجي:

للمدقق الخارجي مجموعة من المسؤوليات التي تدخل في دائرة القانون والتي يترتب عليها جزاء قانوني، وتنقسم إلى مسؤوليات تأديبية، مدنية وجنائية:

---

[4] حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، بعنوان **(تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية)**، ال عدد119 المجلد37 سنة2018، ص5.

[5] حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد، مرجع ذكر سابقا، ص 6.

[6] بوبكر عميروش، مذكرة لنيل شهادة ماستر بعنوان **(دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة)**، جامعة سطيف، سنة 2010، ص4.

1- المسؤولية التأديبية:

جاء في نص المادة 63 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 " يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم".

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبا تصاعديا حسب خطورتها في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة 6اشهر.
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.[7]

- **أركان المسؤولية التأديبية:**

لا تقوم إلا بتوافر ركنين:[8]

- **الركن المادي:** يتمثل في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبيا وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي والمهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركنا في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.

- **الركن المعنوي:** لا يكفي صدور الخطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبيا بل لا بد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني أن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفا مشددا عند تقدير العقوبة.

2-المسؤولية المدنية:

تنقسم المسؤولية المدنية إلى نوعين:

---

[7] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **(مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)** العدد42،الفصل8،المادة 63 .

[8] فضيل مصطفى يوسف شفا عمري،**(مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة الاردنية)**،جامعة الشرق الأوسط، سنة 2013،ص31.

النوع الأول المسؤولية العقدية الناتجة عن العقد الذي ينظم علاقة مراجع الحسابات بعميله، ويترتب عنها مساءلة مراجع الحسابات عند إخلاله بشروط العقد بسبب خطأ بدر منه أدى إلى الإضرار بالعميل.

أما النوع الثاني فهي **المسؤولية التقصيرية** وهي مسؤولية مراجع الحسابات اتجاه الأطراف الأخرى من غير المساهمين الذين تضررت مصالحهم بسبب اعتمادهم على تقريره.[9]

– مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة 715 مكرر 14من القانون التجاري التي تنص على أن "مندوبي الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، على الأضرار الناجمة عن لأخطاء واللامبالاة التي قد يرتكبونها في ممارسة وظائفهم. وهم ليسوا مسؤولون مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو وكيل الجمهورية رغم اطلاعهم عليها".

عند فحص الحسابات والمصادقة على صحتها ومطابقتها فان محافظ الحسابات يكون ملزما بتوفير الوسائل، وبالتالي عدم صحة الحسابات المصادق عليها لا يتحمل مسؤوليتها، وعلى المدعي إلا تقديم الدليل على أن محافظ الحسابات قد أخل بمهامه في الوسائل الموضوعة خلال المراقبة.[10]

3– المسؤولية الجنائية:

ونقصد بالمسؤولية الجنائية هي تلك المسؤولية الناجمة عن ارتكاب مراقب الحسابات جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا بحيث يتعدى الضرر نطاق الفرد الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الإضرار بالمجتمع، وهي تنتهي بعقوبة يحددها المشرع لكل جريمة.

وفقا لأحكام المادة 73 من القانون 10–01 أم يعاقب كل من يمارس مهنة مراجع الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج.

وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس مدة 6 أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

نلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية (بخلاف المسؤولية المدنية)، لذلك نجد أن مراجع الحسابات نفسه مسؤولا عن مخالفته لبعض لنصوص قانون العقوبات في الحالات التالية وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال الغير الشرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
- عدم احترام سر المهنة.[11]

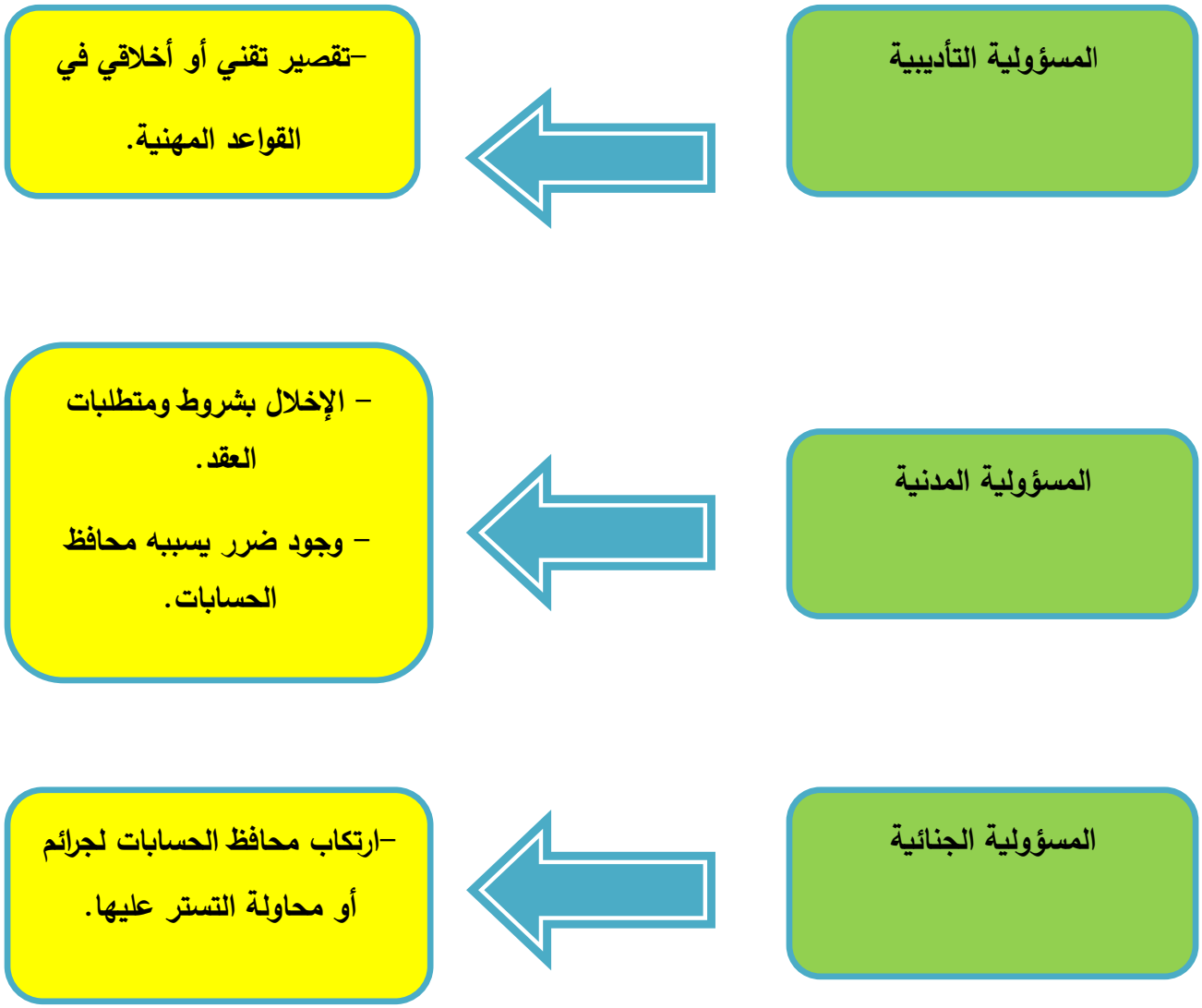
---

[9] جواني نور الهدى،مرجع ذكر سابقا،ص4

[10] حليمي بسمة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي **(دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية)**،جامعة قاصدي مرباح سنة 2019،ص12.

[11] جمال منصر، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي**(مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والأخطاء في القوائم المالية)**، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، سنة 2015،ص31.

الشكل(1-1): مسؤوليات المدقق الخارجي وحالات تطبيقها.



الشكل1: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجريدة الرسمية.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الخارجي في القانون الجزائري:

1/ حقوق مدقق الخارجي: Auditor's Rights

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة كونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة.

لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك نذكر منها:[12]

ا/ حق الاطلاع:

الاطلاع في أي وقت على دفاتر الشركة وسجلاتها ومستنداتها سواء منها الإلزامية أم الاختيارية التي تمسكها الشركة. وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة لمراعاة التقيد بنظام الشركة وما يتطلبه قانون الشركات وليتمكن أخيرا من إعطاء رأيه الفني المحايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لنتائج عمال الشركة ووضعها المالي.

كذلك يعني هذا انه من حق المدقق زيارة المؤسسة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخبار مسبق خاصة إذا كانت هناك شكوك لدى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ورأى انه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة. أما في حالة عدم وجود شك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المؤسسة مسبقا والاتفاق على موعد الزيارة لاختيار الوقت المناسب حتى لا يعطل أعمال المؤسسة وليتمكن الموظفين من تجهيز الدفاتر والمستندات اللازمة لعملية الفحص.

وفي حالة عدم تمكن المدقق من ممارسة هذا الحق بسبب قيام المؤسسة بوضع العراقيل مثل سرية الأوراق أو عدم وجود الوقت الكاف لتجهيزها فانه يجب على المدقق في هذه الحالة رفع تقريره بهذا الأمر إلى مجلس الإدارة والى الجمعية العمومية للمساهمين.

ب/ حق طلب البيانات والإيضاحات:

يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المؤسسة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهمته بالشكل المناسب. ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

[12] د.غسان فلاح المطارنة، **(كتاب تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية)**، الطبعة1 2006، دار المسيرة للنشر والطباعة-عمان-، ص91/90.

ج/ حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين:

من حق مدقق الحسابات الخارجي الحصول على صورة من الإخطارات والبيانات المرسلة للمساهمين التي يرسلها مجلس الإدارة إلى المساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

وفقا لأحكام المادة 33 من القانون 10-01:" يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون".

د/ حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين:

يحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها مثل سوء تصرف الإدارة، وجود حالات انحراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلا عن المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم، وذلك لإحاطتهم علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

وفقا لأحكام المادة 36من القانون 10-01 من الجريدة الرسمية: "يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، وتحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته".

و/ حق مناقشة اقتراح عزله:

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة وكذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع على موقفه، يعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.

هـ/ حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:

يحق لمدقق الحسابات قانونا أن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المؤسسة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

ي/ تحديد وقت الجرد:

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزاماتها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المؤسسة، وان يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه أن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.[13]

[13]–د.غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص91/90.

2/ واجبات مدقق الحسابات: Auditor's duites

الواجبات الملقاة على عاتق المدقق مقابل الحقوق التي منحه إياها القانون فأهمها:

أ/ مراعاة أصول المهنة:

يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام في أي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.[14]

ب/ وضع تقرير سنوي:

يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، يرفع تقرير مدققي الحسابات إلى مراقب الشركات والى الهيئة العامة.

وهنا تقع مسؤولية هيئة الإدارة بتوزيع تقرير مدققي الحسابات على كل مساهم في البريد المسجل مع الدعوة لاجتماع الهيئة العامة وذلك قبل موعد الاجتماع ب 14يوم على الأقل.

والأصل في التقرير أن يقرأ في الهيئة العامة، فإذا لم يقدم تقرير تدقيق الحسابات أو لم يقرأ في الهيئة العامة, فان قرار هذه الهيئة بتصديق الحسابات وتوزيع الأرباح باطل.

ج/ الرقابة على صحة إجراء تأسيس الشركة:

وذلك إذا قام المؤسسون بتعيين مدققي الحسابات خلال فترة التأسيس، وإلا فعلى الهيئة التأسيسية التأكد من صحة إجراءات التأسيس، غير انه من الناحية العملية، وكإجراء وقائي يقوم مدقق الحسابات بهذه المهمة تلقائيا حالما يعين لرفع أية مسؤولية قد تتحقق عليه.[15]

د/ رقابة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وانه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.

وتقتصر مهمة المدقق على الرقابة دون التدخل في الإدارة أو إصدار الأوامر والتوجيهات.[16]

---

[14] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، ال عدد42، المادة6، ص5.

[15] د. خالد أمين عبد الله، **(علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية والعملية)**، طبعة السادسة، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، سنة 2012، ص117.

[16] د. خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق.

و/ حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته ويقوم بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة.

مما سبق نجد انه ربما لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من أعضاء الجمعية.

عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه التأكد من عدد من الأمور:

- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- كذلك التحقق من صحة الاجتماع قانونا والنصاب.[17]

هـ/ التدقيق والتحقيق في أصول وخصوم الشركة:

يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالبا لإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المؤسسة. ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لابد وان يقوم بفحص والتحقق من أصول المؤسسة وخصومها.[18]

المطلب الرابع: مفاهيم عامة حول الأخطاء والبيانات المالية.

تعريف الأخطاء والبيانات المالية:

1/ تعريف الأخطاء:

الأخطاء في العادة ينظر لها على أنها عن غير قصد لأول مرة، ولكن يتضح بعد ذلك أنها ناتجة عن عملية احتيال مقصودة، لذلك يجب على المدقق أن يبذل العناية الخاصة عند اكتشاف أي خطأ.

تعرف الأخطاء وفقا لمعايير التدقيق الدولية بأنها التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو

[17] د. غسان فلاح المطارنة،مرجع ذكر سابقا، ص 93-94.

[18] غسان فلاح المطارنة، نفس المرجع السابق.ص 93-94.

أو تفسير خاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.[19]

مما سبق نستنتج أن هناك العديد من الأسباب التي إلى وقوع الأخطاء منها:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها نتيجة نقص أو انعدام الخبرة المحاسبية لديهم.
- تقصير وإهمال الموظفين في تأدية الواجبات المنوطة بهم.
- الرغبة في إخفاء اختلاس أو عجز مما يؤدي بهم إلى ارتكاب الأخطاء لإخفاء تلك المخالفات.
- رغبة الإدارة واستعدادها لارتكاب الأخطاء لتحقيق غرض معين مثل التهرب الضريبي.
- الرغبة في اختلاس بعض أصول المنشأة (مثل الأموال المقبوضة، الأصول العينية أو غير الملموسة، التسبب في قيام المنشأة بدفع مبالغ لبضاعة أو خدمات لم يتم استلامها).

2/ تعريف البيانات المالية:

البيانات مصطلح شاع استخدامه بصيغة الجمع، مفرده بيان، وهي المادة الخام التي تشتق منها المعلومات، وهي تمثل الأشياء والحقائق والأفكار والآراء والأحداث والعمليات التي تعبر عن مواقف وأفعال أو توصف هدفا أو ظاهرة أو واقعا معينا (ماضيا، أو حاضرا، أو مستقبلا) دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة يتم التعبير عنها(تمثيلها) بكلمات أو أرقام أو رموز أو أشكال.[20]

* البيانات المالية هيكل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي، يشمل هذا الكيان كل من الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية يوفر معلومات مكملة للميزانية ولحساب النتائج.[21]

* البيانات المالية هي عرض مالي لهيكل المؤسسة ومجموع العمليات التي تقوم بها.

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص خصائص البيانات المالية:

- تمثل مدخلات أساسية للنظام المحاسبي.

---

[19] غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق تم ذكره، ص93-94.

[20] مصطفى يوسف سبسبي، (**دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات**)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، سنة 2011، ص4.

[21] أمينة مغوفل، (**دور المحاسبة في معالجة البيانات المالية**)، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة مستغانم، سنة 2014-2015، ص67.

- هي ليست إلا مجرد أرقام أو رموز تعبر عن أحداث أو وقائع أو أمور حدثت أو ستحدث في المستقبل.
- هي المادة الخام للحصول على المعلومات المالية.
- هي نقطة البداية الملائمة لممارسة المحاسبة.

3/أنواع الأخطاء في البيانات المالية.

1-أخطاء الحذف: ويقصد بها الأخطاء التي تنشأ نتيجة عدم قيد عملية بأكملها أو أحد أطرافها بدفتر اليومية أو دفاتر اليومية المساعدة أو نتيجة عدم ترحيل طرفي العملية (المدين/الدائن) أو إحداهما إلى الحسابات الخاصة بها بدفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ المساعدة.

وأخطاء الحذف قد تكون متعمدة كعدم إثبات الموظف المختص لعملية قبض نقدي واختلاس قيمتها، أو عدم تسجيل نقدية واردة من جهة بدفتر الأستاذ واستخدامها في تغطية اختلاس أو عجز بالخزينة. وان كان في ظل النظام الآلي لا يوجد ترحيل لدفتر الأستاذ أو اليومية بطريقة يدوية بل يتم ذلك أليا عن طريق الحاسب الآلي ولكن يظل عدم إدخال البيانات بالحاسب الآلي خطأ وارد وله نفس النتائج.

وقد تكون أخطاء الحذف غير متعمدة، كأن يسهو موظف الحسابات على ترحيل قيد أو صرف أو توريد بدفتر الأستاذ المساعد بعد إثباتها بدفتر اليومية.

إن اكتشاف هذا النوع من الأخطاء يتوقف على مدى الحذف الذي تم، فإذا كان الحذف كليا، أي عدم قيد عملية بأكملها فان اكتشاف هذا النوع من أخطاء الحذف يكون صعبا، ولا يأتي إلا بمراجعة مستنديه دقيقة. أما إذا كان الحذف جزئيا كأن يسهو على المحاسب ترحيل أحد أطراف عملية ما إلى الحساب الخاص بها بدفتر الأستاذ، فمن السهل اكتشاف مثل هذا الخطأ لما يترتب عليه من عدم توازن حسابي في المرحلة التي وقع فيها الخطأ.[22]

يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو على النحو التالي:[23]

- عدم قيد عملية بيع أجل أو شراء أجل.
- عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية.
- عدم احتساب الإهلاك للأصول الثابتة وعدم قيد مقبوضات نقدية.

---

[22] خالد تيسير احمد، **(مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة-، سنة 2011، ص17.

[23] الدكتور غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص148

2- أخطاء ارتكابية: وهي التي تنشأ بسبب ارتكاب خطأ في العمليات الحسابية من جمع أو طرح أو ضرب أو نتيجة خطأ في الترحيل أو ترصيد الحسابات. والأخطاء الارتكابية قد تكون متعمدة مثل إضافة أسماء وهمية إلى قوائم

أجور العاملين الغير رسميين (أجر مقابل عمل) أو ترحيل مبالغ واردة من بند إلى حساب بند أخر، وقد تكون غير متعمدة.

يمكن اكتشاف مثل هذه الأخطاء عن طريق المراجعة المحاسبية، والأخطاء الجزئية تكتشف عن طريق عدم توازن ميزان المراجعة. ويمكن تخفيض هذه الأخطاء عن طريق إيجاد نظام رقابة داخلي فعال، حيث أن المدقق غير ملزم بتدقيق جميع عمليات البيع والشراء، كذلك يمكن تقليل مثل هذه الأخطاء عن طريق استخدام الآلات الحاسبة الحديثة وأدوات التكنولوجيا من أجهزة الحاسبات وغيرها.

ولا شك أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية واستخدام الحاسب الآلي يقلل من حدوث مثل هذه الأخطاء.[24]

3- الأخطاء في المبادئ أو الأصول المحاسبية (أخطاء فنية):

وهي التي تنشأ نتيجة خطأ في تطبيق أو إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معالجة العمليات بالدفاتر أثناء القيد أو الترحيل أو إجراء التسويات الجردية أو إعداد (القوائم المالية وتقرير المركز المالي). وقد تنشأ هذه الأخطاء الفنية نتيجة عدم علم موظفي قسم الحسابات بهذه المبادئ. وفي هذه الحالة تكون هذه الأخطاء غير متعمدة. وقد يكون ارتكاب هذه الأخطاء الفنية عن عمد وتدبير سابق بقصد إظهار تقرير المركز المالي على غير حقيقته.

والأخطاء الفنية تعتبر من أخطر أنواع الأخطاء لما لها من تأثير على القوائم المالية ولذلك يجب على المراجع الداخلي إعطائها اهتمامه البالغ. ولا شك أن خبرته ودرايته بأصول ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها مهمة في هذا المجال. وتعتبر قرارات وتعاميم العمل الحكومي والتي هي بمثابة اللائحة الداخلية التي يضعها ملاك المشروع الخاص لا يجوز مخالفتها بأي حال.[25]

4- الأخطاء المتكافئة:

ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أخر بالدفاتر وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها ولن يتسنى للمراجع اكتشاف مثل

[24] جمال منصر، مرجع ذكر سابقا، ص17.
[25] جواني نور الهدى، مرجع ذكر سابقا، ص6.

هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعته المستندية والحسابية. وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد، يكون لذلك الخطأ أثر على القوائم المالية أو تقرير المركز المالي حيث الإجمالي صحيح. وقد

يكون التكافؤ بين الأخطاء حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أرصدة هذين الحسابين، وقد يترتب على ذلك تأثير على تقرير المركز المالي.[26]

ومن أمثلة هذه الأخطاء إذا باعت المنشاة بضاعة لأحد العملاء بمبلغ 7000 دينار وقد سجل في دفتر اليومية بمبلغ 700 دينار، ثم يرحل هذا الحساب إلى دفتر الأستاذ بمبلغ 700 دينار، نلاحظ أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ولكنه يؤثر على قيمة صافي المبيعات وكذلك يخفض مجمل الربح وصافي الربح بالفرق بين المبلغين، (700-7000) وهو 6300 دينار.[27]

5- أخطاء كتابية:

وهي ناشئة عن خطأ في القيد أو الترحيل، ومنها ما يؤثر على توازن ميزان المراجعة ومنها ما لا يؤثر إطلاقا. ومن الأمثلة عليها:

- الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني، وهذا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويمكن اكتشافه من خلال تدقيق عملية الترحيل.
- الترحيل إلى نفس الجانب لكن إلى حساب أخر، وهذا لا يؤثر بالطبع على توازن ميزان المراجعة، ولكنه يقود إلى تصوير غير صحيح لنتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي.
- قيد عملية ما مرتين، وهذا لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة. وان المراجعة الحسابية كفيلة باكتشاف مثل هذه الأخطاء.[28]

هذا ويمكن تقسيم الأخطاء بأنواعها السابقة جميعا إلى أخطاء قابلة للاكتشاف تلقائيا وغير قابلة للاكتشاف تلقائيا أو الإفصاح عن نفسها.

---

[26] شيرين مصطفى الحلو بعنوان **(المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية)** رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة وتمويل من كلية التجارة،الجامعة الإسلامية غزة،2012،mobt3ath.com، 2022/03/16، ص18.

[27] -غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص150/149.

[28] -خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص40.

6- أخطاء تكشف أو تفصح عن نفسها:

وهي تلك الأخطاء التي تظهر تلقائيا، أو التي تفصح عن نفسها نتيجة إتباع الجهة نظرية القيد المزدوج في إثبات عملياتها بالدفاتر، أو نتيجة إتباعها لسياسات متعارف عليها في إمساك الدفاتر.

فلا شك أن إتباع نظرية القيد المزدوج وما يترتب عليها من توازن حسابي في جميع مراحل النظام المحاسبي، يؤدي إلى اكتشاف بعض الأخطاء. فعدم التوازن الحسابي في أي مرحلة من مراحل النظام المحاسبي القائم على أساس القيد المزدوج معناه وجود خطأ في تلك المرحلة.

ومن جهة أخرى فان استخدام نظام اليومية الإجمالية، والدفاتر ذات الموازين المستقلة، يؤدي إلى الإفصاح أو الكشف عن بعض الأخطاء التي قد توجد في الحسابات، كما أن إتباع الجهة لسياسات معينة في مسك حساباتها، كإعداد مذكرات التسوية لحسابات البنوك ومراجعة الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية، قد يؤدي إلى اكتشاف ما قد يوجد بهذه الحسابات من أخطاء.[29]

7- من حيث تأثيرها على توازن ميزان المراجعة:

أخطاء لا يظهرها ولا يكشف عنها ميزان المراجعة فقد يتوازن ميزان المراجعة رغم وجود أخطاء في الدفاتر يعجز عن الكشف عنها.

ومن أمثلة هذه الأخطاء:

- الترحيل إلى حساب خاطئ إذا تشابهت المواضيع كأن يستخدم حساب أمانات تحت التسوية بدل حساب أمانات خصميات لحساب جهات حيث لكل حساب اختصاصه وهذا الخطأ يمكن تفاديه مع وجود الرقابة مسبقة الخطأ في التوجيه المحاسبي أو الخطأ الفني كما سبق أن عرفناه مثل: استخدام حساب إيرادات مودعة في بنك الكويت المركزي الباب الثاني- مجموعة1 بند6 نوع 5 بدل استخدام بند 4 نوع 1 من نفس المجموعة والباب في (الحسابات الخارجة عن أبواب الميزانية) وذلك لقيد عملية إيراد لحساب وزارة المالية، أو قد يكون الخطأ عمدا كأن تستخدم الجهة حساب به رصيد فائض بدل أخر به عجز لاستغلاله.[30]

[29] شيرين مصطفى الحلو،مرجع سابق.

[30] خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص37-38

أهم أسباب ارتكاب الأخطاء ومواطن ارتكابها:

1- أهم أسباب ارتكابها:

أهم أسباب ارتكاب الأخطاء المحاسبية بالدفاتر يرجع وجود أخطاء بالدفاتر والسجلات في الحقيقة إلى سببين رئيسين هما:

أ- جهل أو عدم دراية من قبل من تتداول بينهم البيانات المحاسبية في مراحلها المختلفة بالمبادئ المحاسبية السليمة والمتعارف عليها بين المحاسبين أو القوانين والقرارات والتعميم للمحاسبة الحكومية والمتعلقة بتنفيذ أو ترحيل أو عرض هذه البيانات في صورة قوائم مالية وتقرير المركز المالي.

ب- إهمال أو تقصير من موظفي قسم الحسابات في تأدية ما قد يوكل إليهم من أعمال.[31]

وبالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين، هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء وخاصة المتعمد منها. ومن هذه الأسباب:

1) الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
2) محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
3) محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضا معينة.
4) محاولة التهرب من الضرائب.

وهكذا يمكن القول بأن البيانات المحاسبية عرضت للخطأ أو الغش من جهات عدة ولأسباب متباينة وهي في نفس الوقت ضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل الطوائف المستخدمة لها، ومن هنا يأتي دور مدقق الحسابات ليحل هذا التباين، أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع واقع المشروع بحياد تام ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل ومطابقتها للواقع.[32]

2- مواطن ارتكاب الأخطاء المحاسبية:

يمكن أن يتم ارتكاب الأخطاء في الدفاتر والسجلات في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، مما يعني أن هناك مجالات كثيرة لارتكابها. [33]

كما هو معروف فان العمل المحاسبي وإجراءاته تمر بثلاث مراحل هي:

---

[31] خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص37-38.

[32] -خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص37-38.

[33] غسان فلاح المطارنة،نفس المرجع السابق، ص40.

- مرحلة التسجيل بدفاتر القيد الأولى.
- مرحلة التصنيف والترحيل إلى الحسابات الخاصة بدفتر الأستاذ.
- مرحلة استخراج وإعداد القوائم المالية وتقرير المركز المالي.

مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن اكتشاف الأخطاء بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على المدقق للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي شملها تقريره إلا إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم المالية قد تأثرت بأخطاء وغش جوهرية، ولو أنه علم بها قبل إصدار تقريره لأثرت على نوع الرأي الذي سوف يبديه على تلك القوائم وفي هذه الحالة يجب على المدقق القيام بما يلي:

- يطلب من إدارة المنشأة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي للخطأ والغش على القوائم المالية.
- ضرورة القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش الموجودة.
- على مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب

ولكن في حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب فيجب على المدقق أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، بأنه نتيجة لعدم قيام المنشأة بالإفصاح المطلوب، فإن المدقق سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقديره مستقبلا وهي:

- إخطار إدارة المنشأة بأنه لا يجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المدقق والقوائم المالية.
- إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المنشأة لسلطاتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المدقق مستقبلا.
- إخطار كل شخص يعلم المدقق بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا.[34]

[34] د. عراب سارة/ أ. د. زيدان محمد، بعنوان (مسؤولية **المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية**) مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية جوان 2018، العدد التاسع، متاح على<http ://www.asjp.cerist.dz> :>، 2022/03/12، ص495.

المطلب الخامس: الجانب القانوني لمهنة المدقق الخارجي.

تقرير المدقق عن الأخطاء والغش المكتشفة (معيار رقم 240):

أ- **التقرير للإدارة:** على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة في حال اكتشاف أي نوع من الأخطاء أو الغش سواء كان ذلك ماديا أو غير مادي، حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى، ويجب أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا استجابت الإدارة لطلب المدقق وقامت بالتعديل فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير نظيف حول البيانات المالية. أما إذا لم تستجب الإدارة لذلك فعليه أن يعطي تقريرا متحفظا أو معاكسا (مخالفا) وحسب درجة المادية، مع إبداء الأسباب. وإذا كانت الإدارة العليا هي المتورطة فإنه يقوم بإبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من أجل اتخاذ الإجراء اللازم.

ومن أبرز أسباب استعانة المؤسسات بالمدققين للحصول على خدماتهم الاستشارية:[35]

1- توافر المهارة والمعارف والخبرات لدى مدققي الحسابات.
2- توافر الدعم والمساعدة المتخصصة والمركزة بصفة مؤقتة.
3- الحصول على الاستشارات والآراء الموضوعية والحيادية.
4- توفر الدليل الموضوعي الداعم لوجهة نظر إدارة مؤسسة العميل.
5- السرعة والدقة والموضوعية.

ب-التقرير لمستخدمي البيانات المالية:

1) إذا كان الخطأ أو الغش المكتشف يصل إلى درجة المادية ولم تقم الإدارة بإجراء التعديل اللازم فإن المدقق قد يعطي رأيا متحفظا أو مخالفا حسب درجة المادية.
2) إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إضافية من أجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف وذلك بسبب القيود التي وضعتها الإدارة فإنه قد يعطي تقريرا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي، وذلك حسب درجة المادية.
3) إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة إضافية من أجل التحقق من مادية الخطأ أو الغش المكتشف وذلك بسبب محددات أخرى لم تضعها الإدارة فإنه قد يعطي تقريرا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي، وذلك حسب درجة المادية.

[35] عصام قريط، **(الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد24-العدد الأول، سنة 2008، ص 16.

4) في حالات معينة يقررها المدقق قد يقوم بالانسحاب من المهمة، وذلك بعد الاستشارة القانونية، وهذه الحالات قد تشمل تورط الإدارة العليا في الغش أو عدم أخذ الإدارة باقتراحات المدقق للقيام بالتعديلات اللازمة.

مسؤولية الإدارة عن وجود خطأ بالبيانات المالية:

إن مسؤولية منع واكتشاف الخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة، ولنظام الرقابة الداخلية، إن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش أو الخطأ.[36]

يعيد الدليل تأكيد المبدأ الأساسي بأن المسؤولية الأساسية بشأن منع واكتشاف الأخطاء والغش تقع على الإدارة فالواجب التعاقدي وأعضاء مجلس الإدارة هو بذل العناية في إدارة المؤسسة بكفاءة وعليه فهم مع غيرهم من المديرين والمسؤولين عن ممارسة مهام الحماية اللازمة للأصول الموجودة تحت إدارتهم، ولذا من المناسب للمدقق أن يذكر الإدارة بمسؤولياتها عن الحفاظ على نظام فعال للرقابة الداخلية مع ضوابط مناسبة لمنع الأخطاء والمخالفات والكشف عنها. [37]

ويمكن للمدقق تذكير الإدارة بما سبق إما بواسطة خطاب التعيين أو من خلال خطاب موجه للإدارة أو لأي وسيلة أخرى.[38]

كما يمكن للمدقق أن يطلب من الإدارة تزويده بمعلومات مفصلة عن أية مخالفات تصلها خلال فترة التدقيق.

العرض السليم للبيانات المالية والإفصاح عنها:

يجب على مدقق الحسابات مراعاة العرض السليم للبيانات المحاسبية في القوائم المالية بحيث يسهل فهمها وتبويبها بشكل يمكن مستخدمي القوائم المالية من عمل المقارنات والاستنتاجات التي تساعدهم في الحصول على البيانات اللازمة عن استثماراتهم وفوائدها المستحقة لهم طرف المؤسسة موضوع التدقيق، كما يجب الإفصاح عن الحقائق المالية وغير المالية التي تهم مستخدمي تلك القوائم المالية مثل وجود أحداث مستقبلية تؤثر على الحسابات وجود قيود على عملية التدقيق من قبل إدارة المؤسسة أو عدم الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية، الإفصاح عن مدى قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة اللاحقة.[39]

---

[36] خالد تيسير مسلم، مرجع سابق، ص19.

[37] شيرين مصطفى الحلو، مرجع سابق، ص40.

[38] جمال منصر، مرجع سابق، ص37.

[39] خالد تيسير مسلم، مرجع سابق، ص 49.

حيث أظهرت الدراسات أن فاعلية التدقيق تظهر في القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ومستوى دقة المعلومات المقدمة من المدقق للمستفيدين من هذه القوائم.

مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة:

وفقا لمقتضيات عملية التدقيق أصبح المدقق مسؤولا عن الممارسات الحسابية المضللة (اكتشافا وتقديرا) في القوائم المالية مما يتطلب على المدقق الخارجي القيام بالإجراءات اللازمة إلى تأكيد خلو القوائم المالية من التحريفات وإبداء رأي فني سليم.

1- خطر عمليات التدقيق:

إن فعالية عملية التدقيق تكمن في مواجهة خطر الممارسات المحاسبية (غش، تضليل)، فعملية التدقيق عرضة لمخاطر تتعلق بتحريفات وأخطاء تحتويها القوائم المالية قد لا يمكن للمدقق اكتشافها، ليس نتيجة لعدم التزامه بالمعايير المهنية وإنما لعوامل تتعلق بالقيام بعملية التدقيق، أو بالارتباط بالعميل ومنه يمكن القول أن خطر الممارسات المحاسبية وعدم اكتشاف الخطأ في البيانات سببه علاقة المدقق مع العميل، أو ربما قيامه بعملية تدقيق فاشلة، لذلك وجب عليه الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل التي تتضمنها عملية التدقيق سواء عند التخطيط لعملية التدقيق، أو تصميم إجراءات التدقيق، أو عند تقييم الأدلة وقرائن الإثبات.[40]

2- مكونات خطر التدقيق:

تتكون مخاطر التدقيق وفقا لمعيار المراجعة الأمريكية رقم 47 من ثلاث عناصر:

أ- **المخاطر الحتمية:** قابلية رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية.

ب- **مخاطر الرقابة:** هو احتمال أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع منع أو اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الوقت المناسب، والتي يمكن أن تحتويها الأرصدة أو العمليات سواء كانت هذه الأخطاء متعمدة أو غير متعمدة أو نتيجة للغش.

ت-**مخاطر عدم الاكتشاف:** هي المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي إلى نتيجة عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات.[41]

---

[40] أمينة بوفرح، **(مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ و عمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية)** المجلة4 ، العدد 2، ديسمبر 2022، جامعة أم البواقي، ص 11.

[41] أمينة بوفرح، نفس المرجع السابق، ص 11.

المبحث الثاني: مراجعة الأبحاث والدراسات السابقة

الدراسات العربية:

1- دراسة (شيرين مصطفى الحلو، 2012) بعنوان "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية" كلية التجارة الجامعة الإسلامية بغزة.

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك من خلال تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم، ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية.

2- **دراسة فضيل مصطفى يوسف شفا عمري(2014/2013) بعنوان مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية من وجهة نظر المدراء الماليين والعاملين في الشركات المساهمة العامة بالإضافة إلى مدققين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب التدقيق ولتحقيق هذا الهدف تم بناء وتطوير استبانه وزعت على عينة عشوائية من مجتمع.

توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن حول مسؤوليتهم عن اكتشاف الفساد المالي وتطبيقهم الإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم240 بالإضافة إلى وجود توجه عال لدى المدققين لجعل المدقق مسؤولاً تجاه أصحاب المصلحة، وان كان هناك مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام المدقق بأداء مسؤوليته المهنية على الوجه المطلوب منه.

3- حيدر عباس العطار،علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد(تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية)

يتمثل الهدف الرئيس بدراسة دور تقارير المدقق الخارجي في تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية المناسبة في المؤسسات الحكومية، وتقييم معدي تأثير التزام المدقق الخارجي عند كتابة التقرير والذي يتضمن نقاط القوة والضعف والخلل في نظام الرقابة باعتماد المعايير المحاسبية.

4- مجلة(مجلد 5، عدد 1، مارس2021) بعنوان مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بإتباع المراحل الأساسية التي تمكنه من تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، وقد توصلت الدراسة إلى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة ومكانتها في قطاع الصناعة التي تنشط فيها بالإضافة إلى تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وقيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت مدى الإجراءات المطبقة من اجل الاستجابة لهذه المخاطر.

5- دراسة جواني نور الهدى(2020) بعنوان مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها، مذكرة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

تهدف هذه الدارسة إلى التحقق عمليا من مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية، ومعرفة فيما إذا كان هو المسؤول عن تصحيحها بنفسه. ومن أجل تحقيق ذلك تم إعداد استبيان ووزعت استمارته على مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، بالإضافة إلى أساتذة وبعد جمع البيانات تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية.

ولقد خلصت الدارسة إلى العديد من النتائج أهمها أن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية اكتشاف الأخطاء المحاسبية لكنه غير مسؤول عن تصحيحها بنفسه.

الدراسات الأجنبية:

1- دراسة (لجوس وآخرون،2016) بعنوان:

- **The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reporting**

كان هدف الدارسة البحث في أدوار ومسؤوليات الأطراف المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في منع واكتشاف الاحتيال في الشركات الكرواتية، بالإضافة إلى جمع معلومات حول أنواع المعاملات الأكثر عرضة للغش. تم إجراء استبيان ووزعت الاستمارات على مجموعة من المدققين الخارجيين، حيث طلب منهم تقديم معلومات عن حالات الغش المألوفة لديهم وعدد المرات التي واجهوا فيها ظروفا تشير إلى إمكانية الاحتيال.

2- دراسة (dan stirbuوآخرون،2009) بعنوان:

- **fraud and error auditors responsibility levels**

هدفت هذه الدارسة إلى استكشاف وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق في الكشف عن الغش والخطأ في رومانيا، وقد هدفت أيضا إلى التأكد من أن هذه المسؤوليات متوافقة مع معايير مهنة التدقيق الرومانية، بحيث تم الاعتماد في هذه الدارسة على الاستبيان بالدرجة الأولى.

وقد توصلت الدارسة إلى أنه من الصعب للغاية على مدققي الحسابات أن يجدوا عمليات الغش والاحتيال المتواطئة بالرغم من أن المستثمرين يتوقعون منهم ذلك خاصة أنه يعد من ضمن مسؤولياتهم منع الاحتيال وكشفه والإبلاغ عنه.

3- دراسة (Alleyne Philmore) بعنوان:

- **An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados**

استكشفت الدراسة تصورات المراجعين والمستخدمين لمسؤولية المراجعين عن الكشف عن الاحتيال، وأداء إجراءات المراجعة ذات الصلة، وطبيعة ومدى الاحتيال في بربادوس. قدمت النتائج بعض الرؤى القيمة حول كيفية رؤية كلا الطرفين لمسؤوليات التدقيق وما هي توقعاتهم، أشارت هذه النتائج إلى أن المدققين لم يوافقوا بشدة على أنهم مسؤولون عن الكشف عن الاحتيال مقارنة بوجهة نظر المستخدمين القوية بضرورة تحملهم المسؤولية.

4- دراسة (MohamedS.M) بعنوان:

- **An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements**

تناقش هذه الدراسة الجوانب المختلفة للاحتيال المالي، وما يشكل إخلال المدققين بالواجبات تجاه عملائهم والإبلاغ عن الاحتيال بشكل عام، تسلط كذلك الضوء على بعض نقاط الضعف الموجودة في دراسات الكشف عن الاحتيال السابقة.

5- دراسة (Jovkovic Biljana and Dimitrijevic Dragomir) بعنوان:

The scope and limitation of external audit indetecting fraud in compays operation

أشارت الدراسة إلى أن المدققين في جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى، في حين أنه فيما يتعلق بالتمثيل المتلاعب للمخزونات، فإن أكبر قيمة ووسيط موجود بين المراجعين لجمهورية صربيا.

تقييم وموقع الدراسات السابقة من دراستنا

جدول(1-1): تقييم وموقع الدراسات السابقة من دراستنا

عنوان الدراسات السابقة	ملخص الدراسات السابقة	تقييم وتعقيب على الدراسات بالنسبة لدراستنا
دراسة(شيرين مصطفى الحلو ،2012) بعنوان "المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية" كلية التجارة الجامعة الإسلامية بغزة.	هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام مدققي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية، ومدى توافر الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية لديهم،ومدى التزامهم بتخطيط عملية التدقيق وقدرتهم في اكتشاف مخاطر غش الإدارة، وانتهاء بالمعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية.	تناولت هذه الدراسة بصفة عامة موضوع الغش في القوائم المالية ومخاطره، أما بالنسبة لدراستنا فهي حول المدقق الخارجي ودوره في اكتشاف الأخطاء التي تطرأ عن البيانات المالية .
– دراسة فضيل مصطفى يوسف شفا عمري(2014/2013) بعنوان مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة العامة الأردنية	توصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن حول مسؤوليتهم عن اكتشاف الفساد المالي و تطبيقهم الإجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم240 بالإضافة إلى وجود توجه عال لدى المدققين لجعل المدقق مسؤولاً تجاه أصحاب المصلحة ، وان كان هناك مشاكل ومعوقات تؤثر على قيام المدقق بأداء مسؤوليته المهنية على الوجه المطلوب منه.	هذه الدراسة مماثلة لدراستنا من حيث مسؤولية مدققي الحسابات الخارجيين عن اكتشاف الفساد المالي(غش/خطأ) والتزامهم بمعايير التدقيق الدولية (المعيار رقم 240).

3-دراسة حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ،فواز خليف راشد(تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية)	هدف الدراسة تحديد نقاط الضعف والخلل في نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام المعايير المحاسبية المناسبة في المؤسسات الحكومية، وتقييم مدى تأثير التزام المدقق الخارجي عند كتابة التقرير بالمعايير المحاسبية.	هذه الدراسة تشترك مع دراستنا في نقطة التقارير المحاسبية وكتابتها.
4- مجلة (مجلد 5، عدد 1، مارس2021) بعنوان مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها.	تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى قيام المدقق الخارجي في فرنسا بإتباع المراحل الأساسية التي تمكنه من تقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يقوم بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة ومكانتها في قطاع الصناعة التي تنشط فيها بالإضافة إلى تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت مدى الإجراءات المطبقة من اجل الاستجابة لهذه المخاطر.	
5-دراسة جواني نور الهدى(2020) بعنوان مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها، مذكرة ماستر،	تهدف هذه الدراسة إلى التحقق عمليا من مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية، ومعرفة فيما إذا كان هو المسؤول عن تصحيحها	هذه الدراسة مماثلة نوعا ما مع دراستنا إلا أنها اهتمت بالأخطاء المحاسبية الناجمة عن القوائم المالية بينما دراستنا تناولت الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية فهناك فرق بين

جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.	بنفسه.	القوائم والبيانات.
6-دراسة (لجوس وآخرون،2016) بعنوان The Role and Responsibility of Auditors in Prevention and Detection of Fraudulent Financial Reportingm	كان هدف الدارسة البحث في أدوار ومسؤوليات الأطراف المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في منع واكتشاف الاحتيال في الشركات الكرواتية، بالإضافة إلى جمع معلومات حول أنواع المعاملات الأكثر عرضة للغش	تحدثت الدراسة عن منع واكتشاف الاحتيال في الشركات فهي تشترك مع دراستنا في عنصر أدوار ومسؤوليات مدققي الحسابات وإعداد التقارير.
7- دراسة (dan stirbuوآخرون،2009) بعنوان fraud and erroraudit orsresponsabilitylevels	هدفت هذه الدارسة إلى استكشاف وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بمسؤوليات المدقق في الكشف عن الغش والخطأ في رومانيا، وكذلك إلى التأكد من أن هذه المسؤوليات متوافقة مع معايير مهنة التدقيق الرومانية.	هذه الدراسة مماثلة مع دراستنا إلا أنها سلطت الضوء على مدققي الحسابات في رومانيا ومعايير مهنة التدقيق الرومانية أما دراستنا كانت بالجزائر.
8- دراسة(PhilmoreAlleyne) بعنوان An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados	استكشفت الدراسة تصورات المراجعين والمستخدمين لمسؤولية المراجعين عن الكشف عن الاحتيال، وأداء إجراءات المراجعة ذات الصلة، وطبيعة ومدى الاحتيال في بربادوس.	تشترك هذه الدراسة مع دراستنا في مسؤوليات المدققين في الكشف عن الاحتيال المالي سواء خطأ عمدي أو غير عمدي.

9-دراسة Mohamed (S.M.) بعنوان An Overview of Research on Auditor'sResponsibility to DetectFraud on Financial Statements	تناقش هذه الدراسة الجوانب المختلفة للاحتيال المالي، وما يشكل إخلال المدققين بالواجبات تجاه عملائهم والإبلاغ عن الاحتيال بشكل عام تسلط كذلك الضوء على بعض نقاط الضعف الموجودة في دراسات الكشف عن الاحتيال السابقة.	تطرقت الدراسة إلى الاحتيال المالي بصفة عامة والعوائق التي تمنع المدققين بأداء واجباتهم فدراستنا كانت مخصصة للأخطاء المحاسبية في البيانات المالية فقط.
10- The scope and limitation of external audit indetecting fraud in compays operation	أشارت الدراسة إلى أن المدققين في جمهورية صربيا واجهوا في كثير من الأحيان مبالغة لا أساس لها في الإيرادات مقارنة بالدول الأخرى، في حين أنه فيما يتعلق بالتمثيل المتلاعب للمخزونات، فإن أكبر قيمة ووسيط موجود بين المراجعين لجمهورية صربيا.	هذه الدراسة ليست مماثلة لموضوع دراستنا فقمنا بوضعها كدراسة سابقة لأنها تشير الى المدققين في جمهورية صربيا وذلك لأخذ فكرة ومعلومات لا أكثر.

من خلال تناولنا لمجموعة من الدراسات السابقة والجدول أعلاه، نلاحظ أن معظمها ركزت على دور المدقق الخارجي ومسؤولياته تجاه الكشف عن الأخطاء المحاسبية سواء العمدية أو غير العمدية منها فمستخدمي البيانات والقوائم المالية يعتقد أن المدقق الخارجي هو المسؤول الأول في اكتشاف الأخطاء ويتوقع منه ضمانا بخلو البيانات المالية من التحريفات الجوهرية.

وما يميز دراستنا عن باقي الدراسات أنها ركزت حول دور ومسؤوليات المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية خصوصا في البيانات المالية ومعالجته لهذه الأخطاء، وذلك من خلال أراء المحاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين بالإضافة إلى أساتذة الاختصاص.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الإنتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف مهني مستقل، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة كما أن المدقق الخارجي كغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها ويتحمل مجموعة من المسؤوليات.

ونجد أن المدقق الخارجي وبعد قيامه بأداء مهمته يقوم بإعداد تقريره النهائي والذي يعتبر نهاية لعملية التدقيق الخارجي والذي يتضمن الرأي النهائي للمدقق حول مدى سلامة البيانات المالية.

الفصل الثاني

الإطار المنهجي للدراسة

تمهيد:

من خلال هذا الفصل سنحاول معرفة مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية،إذ أن هذه الأخيرة تساهم في الحصول على مصداقية و سلامة القوائم المالية وخلوها من الشكوك و الانحرافات وذلك على اعتبار أن مدقق الحسابات مسؤولا مسؤولية مهنية اتجاه البيانات المالية.

سنحاول في هذا الفصل توضيح ومعرفة التزام مدقق الحسابات بمسؤولياته اتجاه الأخطاء في البيانات المالية، وذلك من خلال التقرب المباشر من المهنيين (محافظو الحسابات، الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين) و الأكاديميين (أساتذة المحاسبة والمراجعة)، باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات النظر بين الجانب النظري والدراسة الميدانية ، وذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة والقيام بتحليل وتفسير نتائج الدراسة التطبيقية من خلال المنهج المتبع في الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل باختبار الفرضيات واستخلاص النتائج وتفسيرها ومقارنتها بالدراسات السابقة.

حيث يتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول:** الطريقة والأدوات المستخدمة.
- **المبحث الثاني:** نتائج الدراسة الميدانية ومقارنتها بالدراسات السابقة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا، يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، قصد وصفها وتفسيرها للوصول إلى أسباب هذه الدراسة والعوامل التي تتحكم فيها واستخلاص النتائج لتعميمها، حيث تتمحور الدراسة في دور المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية هذا من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة:

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

1. مجتمع الدراسة:

مراعاة في اختبار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص ذوي الاختصاص الذين تتوفر لديهم الخبرة المهنية (العملية)، والعلمية وقد شملت هذه الدراسة ولاية تقرت، ورقلة وقالمة. وتتمثل العينة المختارة في مجتمع الدراسة فيما يلي:

- الخبير المحاسبي.
- محافظي الحسابات.
- محاسب.
- أساتذة.

2.عينة الدراسة:

تم توزيع (35) استمارة استبيان شملت (ولاية تقرت، ولاية ورقلة، ولاية قالمة) ، اعتمدنا على التسليم المباشر وكذلك على الزملاء بمساعدتهم بالتوزيع ، بعد عملية الفرز قررنا الإبقاء على (30) استمارة صالحة من مجموع الاستمارات ، وقمنا بإقصاء (5) استمارة وهذا راجع إلى عدم استلامهم.

المطلب الثاني: خطوات إعداد الاستبيان.

تم إعدادها لمعرفة **مدى مساهمة المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية،** حيث تم إتباع الخطوات التالية في إعداد الاستبيان:

- الاطلاع على الدراسات السابقة التي لها صلة بموضوع الدراسة والاستفادة منها في البناء وصياغة الفقرات الخاصة بالاستبيان.
- استشارة الخبراء في تحديد أبعاد الاستبيان وفقراته.
- تحديد المجالات الرئيسية.
- تحديد الفقرات لكل مجال.
- تم تصميم استبيان أولي ثم عرضه على (3) من المحكمين من تخصص المحاسبة والتدقيق في الجامعة.
- إتباعا لآراء المحكمين تم تعديل بعض الفقرات من حيث الحذف والتعديل لجعلها في صورتها النهائية تتضمن 11 فقرة.

1 .أداة الدراسة:

يتكون الاستبيان من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: عبارة عن المعلومات العامة (التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، الخبرة العلمية).

القسم الثاني: عبارة عن مجالات الدراسة، يتكون من 11 فقرة موزعة على 3 مجالات:

المجال الأول: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية ويتكون من 3 فقرات .

المجال الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي الجزائري رقم (240) لاكتشاف الغش والخطأ، ويتكون من 4 فقرات.

المجال الثالث:المعوقات التي تؤثر على قدرة مدقق الحسابات الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية وتخفض من خطر تعرضه للمسؤولية القانونية بسبب عدم اكتشافه للأخطاء، ويتكون من 4 فقرات .

2.الصدق الظاهري للاستبيان:

بعد الانتهاء من مرحلة صياغة عبارات الاستبيان، نمر إلى مرحلة اختبار صحة الاستبيان خاصة فيما يتعلق بوضوح العبارات التي تضمنها سلامة اللغة، الخلو من الأخطاء الإملائية توافق العبارات مع الجزء الذي تنتمي إليه، و التأكد من منهجية نموذج الاستبيان، تم عرضها على الأستاذ المشرف أولا وبعد موافقته تم عرضها على مجموعة من الأساتذة المختصين بالكلية بهدف التحكيم وإبداء الآراء. وقد أخذنا

بعين الاعتبار جميع الملاحظات والإرشادات و تم حذف بعض العبارات المكررة ولها نفس المعنى وقد أضيفت أخرى تتماشى مع متغيرات الدارسة ليأخذ الاستبيان صورته النهائية. أما فيما يخص ثبات الاستبيان فهو مدى استقرار وثبات الاستمارة لو أعدنا توزيعها أو تكوين نفس البيانات، ويتم ذلك من خلال معامل ألفا كرونباخ باستعمال برنامج التحليل الإحصائي.

3. قياس ثبات الاستبيان:

قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته، حيث يأخذ معامل ألفا كرونباخ قيمة بين الصفر والواحد، وكل ما اقترب من الواحد فهذا يعني ثباتا أكثر للدارسة وذلك على النحو التالي:[42]

* إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من 0.6 فهذا يعني أن الدارسة تتمتع بثبات ضعيف الأمر الذي يلزم إعادة النظر في بناء أداة الدارسة.

* إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين 0.6 – 0.7 فهذا يعني أن الدارسة تتمتع بثبات مقبول.

* إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح ما بين 0.7 – 0.8 فهذا يعني أن الدارسة تتمتع بثبات جيد.

* إذا كان معامل ألفا كرونباخ أكبر من0.8 فهذا يعني أن الدارسة تتمتع بثبات ممتاز.

الجدول(2-1): معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

عبارات الاستبيان	معامل الفا كرونباخ
11	0.882

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

التعليق على الجدول أعلاه:

نجد أن قيمة معامل ألفا كرونباخ في جميع محاور الاستبيان هي أكبر من الحد الأدنى0.6 وأن القيمة الإجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.882، مما يدل على ثبات ممتاز لأداة الدارسة، هذا يعني أن هناك صدق وثبات في المحاور وعلاقة ترابط بين العبارات في الاستبيان وبالتالي يمكن تعميم الدارسة على مجتمع الدارسة.

[42] جواني نور الهدى، مرجع سابق، ص20.

المطلب الثالث: وصف خصائص عينة الدراسة:

1. التكرارات والنسب المئوية للمعلومات الشخصية :

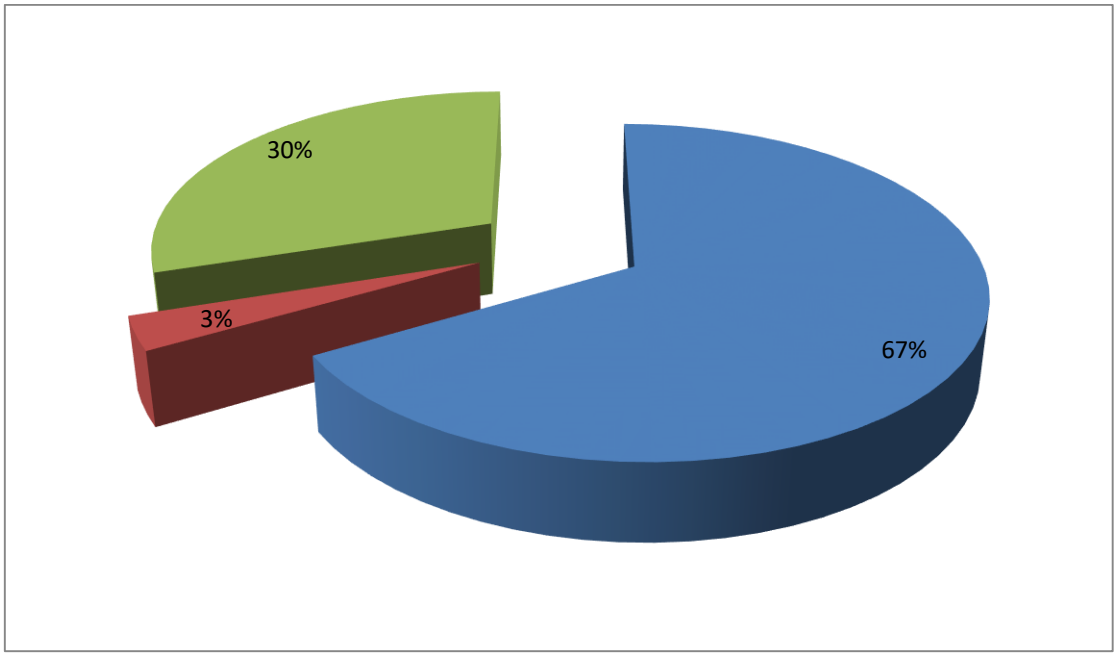
التخصص الأكاديمي:

الجدول(2-2): التكرارات والنسب المئوية للمتغير التخصص الأكاديمي.

التخصص	القوى العاملة	النسبة المئوية	النسبة المقبولة	النسبة المئوية التراكمية
محاسبة	20	66.7	66.7	66.7
مالية	9	30.0	30.0	96.7
اقتصاد	1	3.3	3.3	100
المجموع	30	100	100	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل(2-1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص الأكاديمي بالاعتماد على الدائرة النسبية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل (الدائرة النسبية) أعلاه أن توزيع عينة الدارسة حسب متغير التخصص الأكاديمي بأغلبية محاسبة بعدد 20 ونسبة 66.7% تليها مالية بعدد 9 ونسبة 30 % وبعدها اقتصاد بعدد 1 ونسبة 3.3 %من المجموع الإجمالي للنسب.

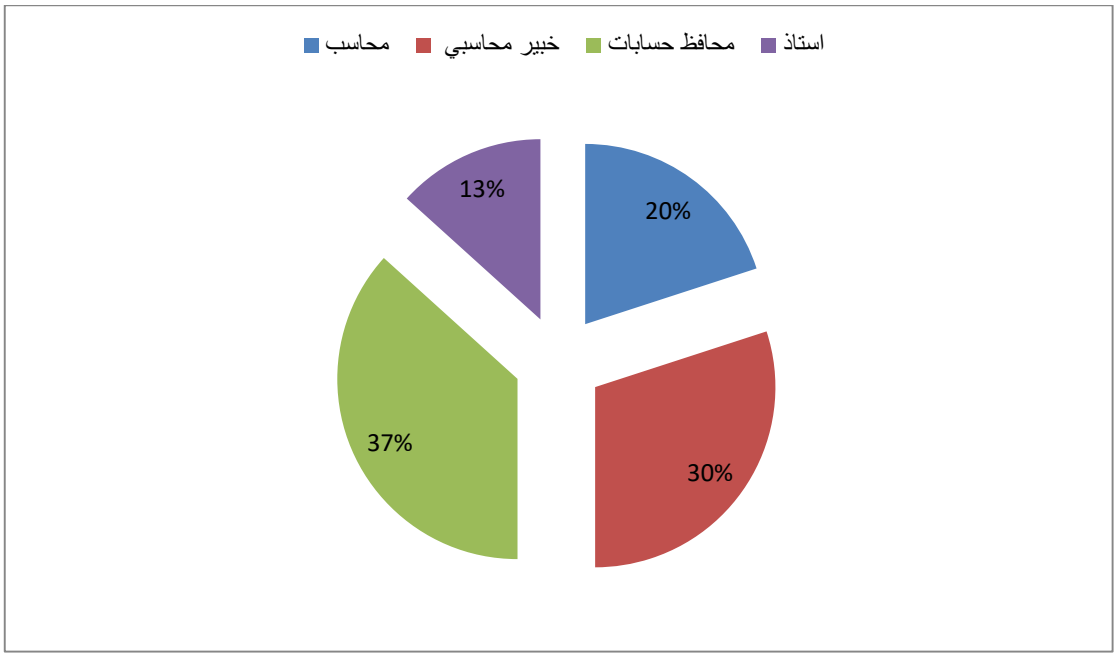
المسمى الوظيفي

الجدول(2-3): التكرارات والنسب المئوية للمتغير المسمى الوظيفي.

الوظيفة	القوى العاملة	النسبة المئوية	النسبة المقبولة	النسبة التراكمية
محاسب	6	20	20	20
خبير محاسبي	9	30	30	50
محافظ حسابات	11	36.7	36.7	86.7
أستاذ	4	13.3	13.3	100
المجموع	30	%100	100%	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل(2-2): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي بالاعتماد على الدائرة النسبية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل (الدائرة النسبية) أعلاه أن توزيع عينة الدارسة حسب متغير المسمى الوظيفي بأغلبية محافظ حسابات بعدد 11 ونسبة 36.7% تليها وظيفة خبير محاسبي بعدد 9 ونسبة 30 %، تليها محاسب بعدد 6 ونسبة 20 %، وبعدها أستاذ بعدد4 ونسبة 13.3 % من المجموع الإجمالي للنسب.

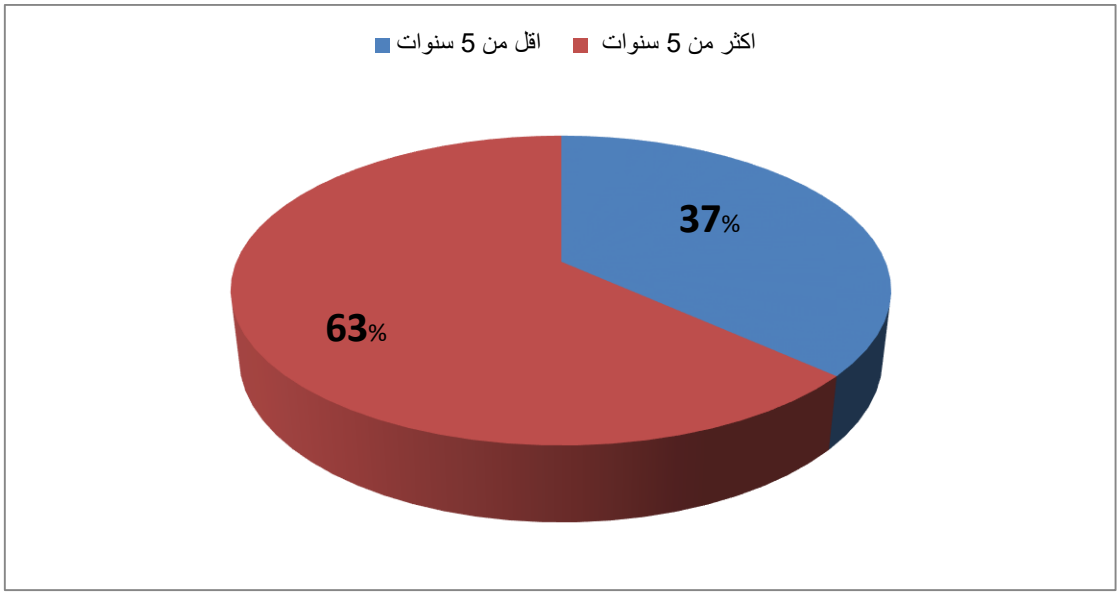
الخبرة المهنية

الجدول(2-4): التكرارات والنسب المئوية للمتغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	القوى العاملة	النسبة المئوية	النسبة المقبولة	النسبة التراكمية
اقل من 5 سنوات	11	36.7	36.7	36.7
أكثر من 5 سنوات	19	63.3	63.3	100
المجموع	30	%100	100%	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل(2-3):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية بالاعتماد على الدائرة النسبية.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول والشكل (الدائرة النسبية) أعلاه يتبين لنا توزيع عينة الدارسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة المهنية حيث كانت بأغلبية أكثر من 5 سنوات بعدد 19 ونسبة 63.3 % أما أقل من 5 سنوات بعدد 11 ونسبة 36.7 % كما هو موضح.

دراسة النتائج المتعلقة بآراء المستجوبين اتجاه بنود و محاور الاستبيان.

الجدول(2-5): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لجميع بنود الاستبيان

العبارات	العدد	الحد الأدنى	الحد الأكبر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	30	1	3,00	2,6333	0,66868
2	30	1	2,00	1,3000	0,46609
3	30	1	3,00	1,7667	0,85836
4	30	3	3,00	3,0000	0,00000
5	30	3	3,00	3,0000	0,000000
6	30	3	3,00	3,0000	0,00000
7	30	3	3,00	3,0000	0,00000
8	30	1	3,00	2,6000	0,67466
9	30	1	3,00	2,5667	0,62606
10	30	1	2,00	1,6333	0,49013
11	30	1	3,00	2,5667	0,72793

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه بلغ الانحراف المعياري للمحور الأول 0.66 كما بلغ المتوسط الحسابي 2.63 يعني أن الانحراف المعياري أكبر من 0.01 والمتوسط الحسابي أكبر من 2.5 هذا يدل على أن العبارة الأولى (موافق) صحيحة.

وبلغ الانحراف المعياري في العبارة 5 للمحور الثاني 0.00 كما بلغ المتوسط الحسابي 3 مما يدل على أن العبارة الأولى (محايد) صحيحة.

كما بلغ الانحراف المعياري للمحور الثالث 0.49 كما بلغ المتوسط الحسابي 1.63 يعني أن الانحراف المعياري اقل من0.01 والمتوسط الحسابي اقل من 2.5، هذا يدل على أن العبارة 10 (غير موافق) صحيحة.

من خلال ما سبق نستنتج:

- أن مدقق الحسابات يقوم باكتشاف الأخطاء في حدود مسؤوليته.
- تمتع مدقق الحسابات بالاستقلالية أثناء تأدية عمله وفهمه الكامل لمسؤولياته.
- أن مدققي الحسابات على دراية كافية بالمعيار الدولي (240) الذي يعزز قدرتهم على اكتشاف الأخطاء،وتقييم صحة البيانات المالية بدرجة كبيرة وفعالية هذه المعايير في اكتشاف الأخطاء.
- توفر الكفاءة المهنية اللازمة تساعد المدقق على الفهم الجيد لهذا المعيار وتطبيقه، حيث أن أهمية المعيار وفعاليته تبرز من خلال تطبيقه على الواقع.
- أن المدقق يقوم بإتباع كل المسؤولية التي عليه لتفادي الوقوع في الأخطاء وهذا ما ينجيه من المتابعة القضائية.

الجدول رقم (2-6): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الحد الأكبر	الحد الأدنى	العدد	المحاور
1,70496	5,7000	8,00	3,00	30	المحور1
0.0000	12,0000	12,00	12,00	30	المحور2
2,39947	9,3667	11,00	4.00	30	المحور3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الانحراف المعياري للمحور الأول والثالث أكبر من 0,05 والمتوسط الحسابي أكبر من2.5 بالنسبة للمحاور الثلاثة وهذا يدل على أن محاور الاستبيان صحيحة.

الجدول (2-7): معامل الارتباط بيرسون بين محاور الاستبيان

		المحور1	المحور2	المحور3
المحور1	ارتباط بيرسون	1	.	0.80
	sig(bilatérale) مستوى الدلالة	.	.	0.00
	عدد الاستبيانات	30	30	30
المحور2	ارتباط بيرسون	.	.	.
	Sig(bilatérale) مستوى الدلالة	.	.	.
	عدد الاستبيانات	30	30	30
المحور3	ارتباط بيرسون	0.80	.	1
	Sig(bilatérale) مستوى الدلالة	0.00	.	.
	عدد الاستبيانات	30	30	30

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول معامل ارتباط بيرسون بين المحاور والذي يمثل مسؤولية المدقق اتجاه الأخطاء في البيانات المالية (1) ، والمعوقات التي توثر على قدرته ومسؤوليته المهنية من تعرضه للمسؤولية القانونية اتجاه هذه الأخطاء. إذا قام المدقق بكافة مسؤوليته المنوطة وحاول الوصول إلى نسبة 80% من الابتعاد عن الأخطاء في البيانات المالية فان مسؤوليته القانونية تكون بنسبة 1% وينجو من مسؤوليته المدنية والعكس صحيح.

الجدول(2-8): معامل الارتباط سيبرمان لمحاور الاستبيان

		المحور1	المحور2	المحور3
ارتباط سيبرمان	معامل الارتباط	1	.	0.838
	sig(bilatérale) مستوى الدلالة	.	.	0.00
	عدد الاستبيانات	30	30	30
	معامل الارتباط	.	.	.
	Sig(bilatérale) مستوى الدلالة	.	.	.
	عدد الاستبيانات	30	30	30
	معامل الارتباط	0.838	.	1
	معامل الارتباط	0.838	.	1
	Sig(bilatérale) مستوى الدلالة	0.00	.	.
	عدد الاستبيانات	30	30	30

علما أن معامل بيرسون دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.05 = α

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط سبيرمان لمحاور الاستبيان والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية α=0.05 وبذلك تعتبر محاور الاستبيان صادقة لما وضع لقياسه.

من خلال الجدولين رقم (2-6) و(2-7) أعلاه نلاحظ أن نتيجة الارتباط لكلا المعاملين بيرسن و سبيرمان هي:0,803 أي نسبة 80%، وهي تشير إلى وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات.

الجدول(2-9):ملخص النماذج.

نموذج	R	R^2	R^2 معدلة	الخطأ المعياري	دوربن واستن
1	0.803	0.645	0.633	1,03346	0.249

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنR^2 تساوي 0.64 وهذا ما يعني أن القدرة التفسيرية للنموذج عالية (63%)، وبلغ الخطأ المعياري 1.033 وهذا ما يعبر على أن التزام المدقق الخارجي بمعايير التدقيق الدولي رقم (240) يساعده في التقليل والكشف عن الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية .

كما بلغت إحصائية دوربن واستن 0.24 وتعبر هذه النسبة على أن المدقق قد يقع في أخطاء غير مقصودة ناتجة عن السهو أو استعمال ثغرات قانونية تؤدي إلى بعض الأخطاء في البيانات المالية .

المطلب الرابع: اختبار صحة فرضيات الدراسة

اختبار الفرضيات(T) لعينة واحدة (One-semple t-test):

للحكم على معنوية الفروق بين متوسط العينة والقيمة الثابتة المحددة. يقوم برنامج (spss22) بحساب اختبار T للعينة الواحدة من خلال استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط العينة ومتوسط المجتمع. ولتحليل فقرات الاستبانه نعتمد أن تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0,05 ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار الإشارة Sig إذ يستخدم هذا الاختبار للتحقق من مجتمع إحصائي مع وسط المجتمع ويستخدم اختبار الإشارة لتحديد اتجاه الفروق بين أراء المجتمع.

- ولاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإشارة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:
  - ♦ الفرضية الصفرية H0.
  - ♦ الفرضية البديلة H1.
  - ✓ إذا كانت Sig أكبر من 0,05 نقبل الفرضية H0.
  - ✓ إذا كانت Sig أكبر من 0,05 نرفض الفرضية H1.

اختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى: يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

اختبار الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين و الأكاديميين حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين جهتي نظر المهنيين و الأكاديميين حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

الجدول (2-10): اختبار الفرضية الأولى.

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	احتمالات إحصائية Sig	متوسط الحسابي
مقبولة	-0,533	2,462	0,154	5,7

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

لقد تم اختيار t-test حيث تشير النتائج في الجدول السابق إلى أن الدلالة الإحصائية Sig=0,154، وهي أكبر من 0,05 وبذلك نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول تحمل المدقق الخارجي مسؤولية اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

- **اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.**

اختبار الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.

الجدول رقم (2-11): اختبار الفرضية الثانية.

Group Statistics

الخبرة	N	Mean	Std. Déviation	Std. Error Mean
اقل من 5 سنوات	11	4.0000	.00000[a]	.00000
أكثر من 5 سنوات	19	4.0000	.00000[a]	.00000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ أن الانحراف منخفض مما يدل على أن المدقق يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (240) في اكتشاف الغش والخطأ وأن الخبرة لا تؤثر في التزام المدقق بالمعيار (240).

- **اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة : توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية و تخفض من خطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه للأخطاء.**

اختبار الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء.

الفرضية البديلة: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء.

الجدول رقم (2-12): اختبار الفرضية الثالثة.

نتائج الفرضية الصفرية	قيمة T محسوبة	قيمة T الجدولية	دلالة إحصائيةSig	المتوسط الحسابي
مقبولة	1,963	2,462	0,742	9,3667

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

لقد تم اختبار وتشير النتائج في الجدول السابق إلى أن الدلالة الإحصائية 0,742 = Sig وهي أكبر من 0,05: **لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء.**

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على إشكالية الدراسة المتمثلة في فيما تتمثل مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الأخطاء وذلك للحد من تأثير مخاطر على مصداقية البيانات المالية حيث حاولنا الإجابة عليها من خلال اهتمام بالدراسة الميدانية إذ تناولنا في هذا الفصل من خلال تعرضنا إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية وتحليل النتائج ومناقشتها.

الخاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة مسؤوليات المدقق الخارجي ومن هو المسؤول عن الأخطاء في البيانات المالية وعلى من تقع مسؤولية ارتكابها. حيث تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية، استناداً إلى تحليل بيانات الدراسة التي تمت في الفصل الثاني، وذلك بالإجابة على عينة الدراسة فإن هذا الفصل يتناول عرض لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال الإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول، والتي تمثلت في المشكلة والفرضيات المبنية عليها، وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها وأهم التوصيات المقترحة.

I-نتائج وإجابة على التساؤلات:

الفرضية الأولى: يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية، حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة الجزء الأول من الاستبيان وتم تقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين:

$H1_o$: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين و الأكاديميين حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

$H1^1$: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين جهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

وبناءا عليه توصلنا إلى إثبات صحة الفرضية الصفرية (لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين و الأكاديميين حول مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.)، كما أظهرت نتائج الدارسة أن المدقق الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ رغم أنه يتحمل مسؤولية إكتشاف الأخطاء المحاسبية في حدود التقارير التي يقوم بتدقيقها، كما يتوجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تساعده على الوفاء بهذه المسؤولية. وهذا ما تؤكده الفرضية الأولى والمتمثلة في: "يتحمل المدقق الخارجي المسؤولية في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية." وبذلك نكون قد أجبنا على التساؤل الأول:" ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية."

الفرضية الثانية: التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء، من أجل إثبات هذه الفرضية استعنا بأسئلة الجزء الثاني من الاستبيان حيث تم تقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كالتالي:

H2o:لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.

H2¹: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء.

بما أن الانحراف منخفض مما يدل على أن المدقق يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (240) في اكتشاف الغش والخطأ وأن الخبرة لا تؤثر في التزام المدقق بالمعيار (240)، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الصفرية " لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء" وبالتالي نكون قد أجبنا على التساؤل الثاني وأكدنا صحة الفرضية الثانية "يلتزم مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء."

الفرضية الثالثة: توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية و تخفض من خطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه للأخطاء، لإثبات هذه الفرضية اعتمدنا على أسئلة الجزء الثالث الخاص بالاستبيان من خلال تقسيمها إلى فرضيتين على النحو التالي:

H3o: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء.

H3¹: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء.

أظهرت الدراسة إلى ثبات صحة الفرضية الصفرية (لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر المهنيين والأكاديميين حول وجود مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء)، حيث استنتجنا وجود معوقات تؤثر على قدرة مدقق الحسابات الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية بسبب عدم اكتشافه الأخطاء وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة" **توجد مشاكل ومعوقات تؤثر في قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية و تخفض من خطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه للأخطاء**"، نفسرها إلى عدم تنظيم مهمة تدقيق الحسابات بشكل سليم وكامل وبالتالي نكون قد أجبنا على التساؤل الثالث المتمثل في "ما المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق في أداء مسؤوليته المهنية وتخفض من خطر تعرضه للمسؤولية القانونية."

1-1النتائج التطبيقية والإجابة على التساؤلات:

- تحليل نتائج اختبار فرضية الأولى:

نستنتج مما سبق من موافقة العينة من فقرات الجزء الأول التي تعبر عن مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية عند تأديته لمهامه وجاءت دراسة فضيل مصطفى يوسف شفا عمري ودراسة جواني نور الهدى لتأكيد الفرضية.

- تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية:

نستنتج أن الانحراف منخفض مما يدل على أن المدقق يلتزم بمعيار التدقيق الدولي (240) في اكتشاف الغش والخطأ وأن الخبرة لا تؤثر في التزام المدقق بالمعيار (240).

- تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

نستنتج من موافقة العينة من فقرات الجزء الثالث لوجود معوقات تؤثر على قدرة مدقق الحسابات الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية وتخفض من مخطر تعرضه للمسؤولية القانونية بسبب عدم اكتشافه للأخطاء حيث أظهرت نتائج الدراسة بأن المشاكل والعوائق لها أثر على قيام المدقق الخارجي بأدائه المسؤولية المهنية بالإضافة لوجود عوامل تساهم في تخفيض خطر تعرضه للمسؤولية القانونية لعدم اكتشافه الأخطاء حيث وجدنا من خلال الدراسة الحالية أن من المعوقات التي تؤثر على المدقق الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية قد نفسرها إلى عدم تنظيم مهمة تدقيق الحسابات بشكل سليم وكامل، وجاءت دراسة شيرين مصطفى الحلو 2012، ودراسة فضيل مصطفى يوسف شفا عمري لتأكيد الفرضية.

2-1 النتائج النظرية:

- توصلت الدراسة إلى أن عملية التدقيق الخارجي تساهم في إعطاء صورة واضحة تزيد من مصداقية وموثوقية البيانات المالية ومنها المعيار 240.
- يلتزم المدقق الخارجي بمعايير المراجعة الدولية مما يعزز قدرته على اكتشاف الأخطاء في البيانات المالية،فهي خطوة نحو التنفيذ الجيد لعملية المراجعة.
- يقوم المدقق الخارجي بإتباع منهجية عمل تؤدي به إلى الحصول على أدلة الإثبات الكافية لإبداء رأيه حول البيانات المالية وإعداد تقرير كمرحلة نهائية يبين فيه النتائج التي توصل إليها.
- تمتع المدقق الخارجي بقواعد ومبادئ أخلاقيات المهنة (نزاهة، موضوعية، استقلالية وسر المهنة) يساعده في التقليص من الأخطاء وإضفاء الثقة على البيانات المالية.
- المدقق الخارجي غير مسؤول عن تصحيح الأخطاء المكتشفة أثناء عملية التدقيق وإنما يقوم بإخبار إدارة المؤسسة فور اكتشافها.
- إن اكتشاف الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق الخارجي يزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالتقارير المالية.
- يقوم المدقق الخارجي بالتخطيط لعملية التدقيق بشكل كفء وفعالا قبل القيام بها، كما يركز بدرجة كبيرة على المصادر المتوقعة لمخاطر التدقيق.
- يمارس مدقق الحسابات الخارجي الشك المهني وذلك في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة.
- تبين أن المشاكل والعوائق لها أثر على قيام المدقق بأدائه المسؤولية المهنية على الوجه المطلوب منه بالإضافة لوجود عوامل تسهم في تخفيض خطر تعرض مدقق الحسابات للمتابعة القضائية حيث وجدنا من خلال الدراسة أن المعوقات التي تؤثر على قدرة المدقق الخارجي في لأداء مسؤوليته المهنية قد نفسرها إلى عدم تنظيم مهمة تدقيق الحسابات بشكل سليم وكامل وعدم ملائمة أتعاب التدقيق الذي يتقاضاه المدقق، ومن العوامل التي تسهم في تخفيض تعرضه للمتابعة القانونية أهمها زيادة وعي وإدراك المستخدمين عن المقصود برأي المدقق ومدى طبيعة عمله.

Π- توصيات واقتراحات الدراسة:

- وضع نظام رقابة مالية وتدقيق داخلي داخل المؤسسات للتمكين من أداء عملها بكفاءة في الكشف عن الأخطاء.
- ضرورة إلمام المدققين بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم عند القيام بعملية التدقيق لتجنب التعرض للتقاضي.
- ضرورة قيام الجامعات الجزائرية بإكساب الطالب المهارة العملية من خلال ربط الجوانب النظرية وتطبيق الإجراءات العملية والقيام بدورات ميدانية وتكوينية لهم من اجل فهم أكثر لخبايا هذه المهنة.
- إدراج مقياس خاص بأخلاقيات مهنة المدقق الخارجي بغية إدخال الثقافة لأخلاقيات المهنة وترسيخها في الأذهان.
- توعية المهنيين بضرورة التحديث المستمر لمهاراتهم وكفاءاتهم، وذلك من خلال الاطلاع المستمر على كل المستجدات الحاصلة على المستوى الدولي في مجال مهنة التدقيق الخارجي، وتحميلهم المسؤولية في حالة عدم قيامهم ببذل العناية المهنية اللازمة.
- الاستفادة من الخبرات الأجنبية والتجارب الدولية في مجال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وخاصة تلك المتعلقة بالجانب المهني والتطبيقي لعملية التدقيق الخارجي.

قائمة المراجع

أولا: الكتب:

1- غسان فلاح المطارنة، (**كتاب تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية**)،الطبعة1 2006، دار المسيرة للنشر والطباعة-عمان.

2- خالد أمين عبد الله، (**علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية**)، طبعة السادسة، دار وائل للنشر والطباعة، عمان، سنة 2012.

3- نصر على، عبد الوهاب، (**مسؤولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الأموال/ مطلب حيوي لاستقرار أسواق المال العربية**)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.

4- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، (**مراجعة الحسابات**)، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر،2007.

5- أحمد حلمي جمعة، (**المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2015.

6- أحمد حلمي جمعة، (**معايير التقارير المالية "معايير المحاسبة الدولية"**)، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2014.

7- حسين أحمد دحدوح، حسين القاضي، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان الأردن (**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**)، ، سنة 1999.

8- تامر مزيد رفاعة, (**أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات بالمنشئ**)، دار المناهج للنشر و التوزيع , عمان الأردن.

9- حسين القاضي، (**نظرية التدقيق**)، دار أمل الجديدة للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2019.

10- سمير كامل محمد، (**دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية - المعاينة الإحصائية في المراجعة - مراجعة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات**)، دار التعليم الجامعي للنشر، في 01 يناير2019.

ثانيا: الرسائل الجامعية:

1- خالد تيسير مسلم، (مدى **فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة.

2- مصطفى يوسف سبسبي، (**دور المعلومات المالية المستقبلية للشركات في اتخاذ القرارات**)، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة حلب، سنة 2011.

3- شيرين مصطفى الحلو، (**المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية**)، رسالة الحصول على درجة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة ،سنة 2012.

4- خالد تيسير احمد، (**مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة**)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية –غزة–، سنة 2011.

5- فضيل مصطفى يوسف شفا عمري، (**مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في شركات المساهمة الأردنية**)، رسالة استكمال للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2013.

6- . عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، (**قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**)، رسالة استكمال للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، جامعة الشرق الأوسط، سنة 2012.

7- سامر هايل الصباغ،(**أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق**)، أطروحة دكتورا في مراجعة الحسابات، جامعة دمشق، سنة 2016.

8- خالد وليد جبير،(**دور مكاتب التدقيق الأردنية في تقديم الخدمات الاستشارية وأثرها في السلوك المهني للمدقق**)، رسالة استكمال للحصول على درجات ماجستير في المحاسبة، جامعة الزرقاء– الأردن، سنة 2014.

9- بوبكر عميروش ، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية بعنوان (**دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**)،جامعة سطيف، سنة 2010.

ثالثا:المذكرات الجامعية

1- جواني نور الهدى،(**مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الأخطاء المحاسبية وتصحيحها**)، مذكرة ماستر جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، سنة2020.

2- شميريك محمد، (**دور المدقق الخارجي القانوني(محافظ الحسابات) في اكتشاف الغش**)، مذكرة ماستر، جامعة مستغانم، سنة 2016/2015.

3- طيايبة جهيد، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر بعنوان (**دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية**)، جامعة المسيلة، سنة 2014.

4- أمينة مغوفل، (**دور المحاسبة في معالجة البيانات المالية**)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة مستغانم، سنة 2015/2014.

5- بوبكر أبي ميلود، (**مسؤولية المراجع الخارجي في الكشف عن الغش**)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة 2015.

6- رابعي يوسف- سنقرة مفتاح،(**دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش في إعداد القوائم المالية.**)،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، سنة 2020/2019.

7- جمال منصر،(**مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش الأخطاء في القوائم المالية.**)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة حمه لخضر بالوادي، سنة 2015/2014.

8- حليمي بسمة، (**دور المدقق القانوني في تعزيز مصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.**)، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، سنة2019.

9- سعاد ركيمة، (**مدى قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية باستخدام مؤشرات التحليل المالي**)، جامعة جيجل، سنة 2014/2013.

رابعا: المقالات والمجلات

1- حيدر عباس العطار علي ناظم الشيخ، فواز خليف راشد،(تحليل العلاقة بين تقارير المدقق الخارجي وضعف نظام الرقابة الداخلية في ضوء استخدام المعايير المحاسبية)، العدد119 المجلد37 سنة2018.

2- د. خالد أمين عبد الله، (**علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية**)، طبعة السادسة دار وائل للنشر والطباعة، عمان، سنة 2012.

3- حيدر صباح حسين، سامي جبار عنبر، (**دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي**) ،مجلة دنانير/العدد الرابع ،ديوان الرقابة المالية ،دائرة الشؤون الفنية والدراسات.

4- عصام قريط، (**الخدمات الاستشارية وأثرها على حياد المدقق في الأردن**)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد24- العدد الأول، سنة 2008.

5- أمينة بوفرح، (**مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ و عمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية**)، المجلة4، العدد 2، ديسمبر 2022، جامعة أم البواقي.

6- أسامة عمر جعارة، (**أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية لشركات المساهمة العامة**)، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 39، العدد2، سنة2012.

7- حسين أحمد دحدوح،(**مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية القانونية ، المجلد22- العدد الأول، سنة 2006.

8- حيدر صباح حسن- ذو الفقار محمد فليح، **(دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي)**، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، مجلة دنانير ،العدد الرابع .

9- د.عناني عبد الله، **(دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق في ظل معيار التدقيق الدولي رقم 400)**، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 05 ، العدد: 02 ، سنة 2021 ، ص 87-100.

10- عميرش إيمان، **(مدى قيام المدقق الخارجي بتقييم مخاطر التدقيق الخارجي والاستجابة لها)**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، مجلد 5 ،العدد 1، بتاريخ مارس 2021 .

خامسا: الأوامر، القوانين والمراسيم.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المادة6.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **(مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين)** العدد42،الفصل8، المادة 63.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،القانون 01-10**المتعلق بممارسة مهنة محافظ الحسابات** , العدد 42 بتاريخ 11 يوليو2010، المادة 22.

سادسا: مواقع الانترنت

1- **الأخطاء المحاسبية الفصل الثاني عشر**، <http://renanoo.blogspot.com> موقع الكتروني PDF، تاريخ الاطلاع 2022/03/05.

2- **التدقيق الخارجي**، https://ar.m.wikipedia.org،موقع الكتروني،تاريخ الإطلاع 05/03/2022.

3- **الوصف الوظيفي لمدقق الخارجي**، https://www.for9a.com ،موقع الكتروني، تاريخ الإطلاع 01/05/2022.

4- **البيانات المالية**، https://www.ar.warbletoncoucil.org،موقع الكتروني، تاريخ الاطلاع 2022 /04/23.

5- **المدقق الخارجي**، https://www.for9a.com/careers ، موقع الكتروني، تاريخ الاطلاع 23-04-2022.

6- https://ar.warbletoncouncil.org/estados-financieros-3433 ، موقع الكتروني، تاريخ الاطلاع 15-02-2022.

الملاحق

ملحق01: استبيان الدراسة.

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية: العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية

استبانه

تهدف هذه لاستبانه إلى معرفة مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية ، لذا أرجو التكرم بالإجابة على جميع الفقرات بموضوعية وصدق وأمانة، علمًا بأن المعلومات التي سيحصل عليها الباحث ستكون في سرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي، راجيًا من سيادتكم التكرم بقراءة كل فقرة والإجابة بوضع علامة(X) في العمود المناسب من وجهة نظر كل منكم، شاكرا لكم حسن تعاونكم.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...

1. المعلومات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة(X) في الفراغ بما يناسب إجاباتكم :

- **التخصص الأكاديمي: محاسبة... مالية ... إدارة أعمال... اقتصاد... قانون...**
- **المسمى الوظيفي: محاسب... خبير محاسبي ... محافظ حسابات ... أستاذ...**
- **الخبرة العلمية: أكثر من 5 سنوات ... أقل من 5 سنوات....**

2-أجزاء الدراسة:

الجزء الأول: مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء الناجمة عن البيانات المالية.

المقطع	الفقرات	موافق	محايد	غير موافق
1	يتحمل مدقق الحسابات الخارجي مسؤولية اكتشاف الأخطاء وإذا لم يتم كشفها يعد مقصرا في القيام بواجباته.			
2	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد المسؤول عليهم في عملية التدقيق.			
3	يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله.			

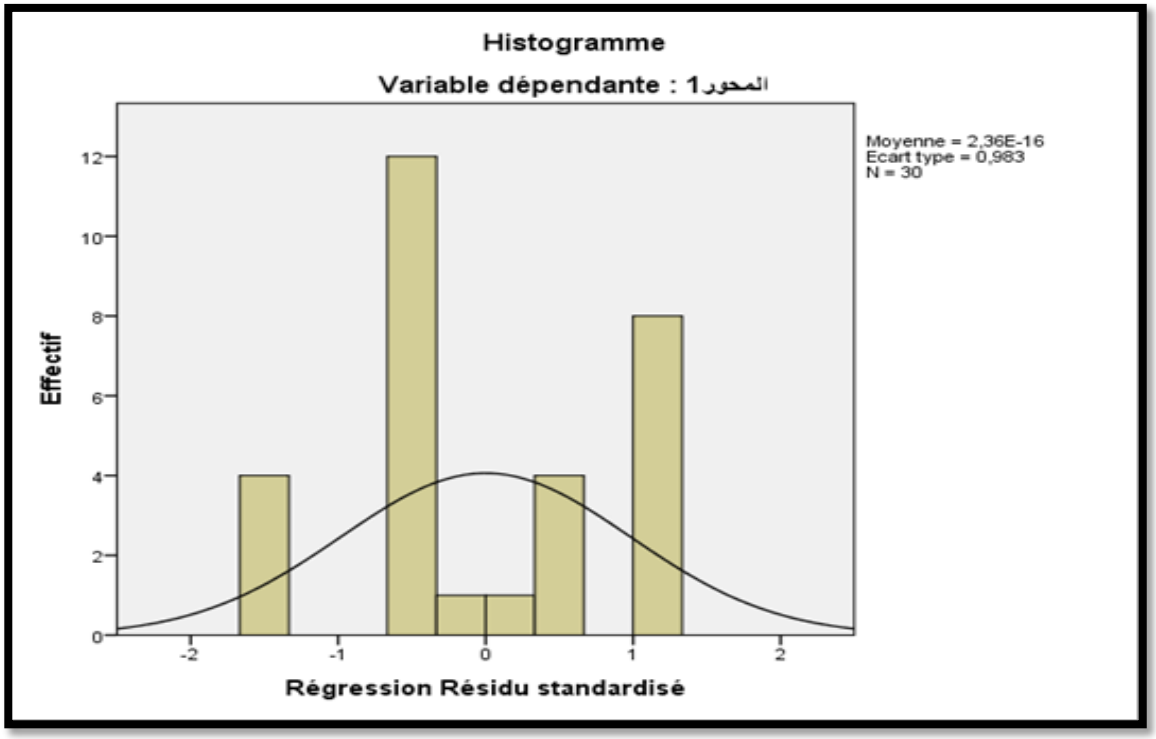
الجزء الثاني: مدى التزام مدقق الحسابات الخارجي بمعيار التدقيق الدولي الجزائري رقم (240) لاكتشاف الغش والخطأ.

المقطع	الفقرات	موافق	محايد	غير موافق
4	يتوافر لدى مدقق الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة الدولية التي تمكنه من اكتشاف الغش والخطأ.			
5	يقوم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة وفقا لمعايير التدقيق الدولية للكشف عن عمليات التلاعب المتعمدة في البيانات المالية محل التدقيق.			
6	الاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي تتطلب ذلك.			
7	يوجد سياسات و إجراءات مكتوبة وواضحة تساهم في تنفيذ خطة التدقيق وفقا للمعايير والمتطلبات المهنية.			

الجزء الثالث: المعوقات التي تؤثر على قدرة مدقق الحسابات الخارجي في أداء مسؤوليته المهنية وتعرضه للمسؤولية القانونية بسبب عدم اكتشافه للأخطاء.

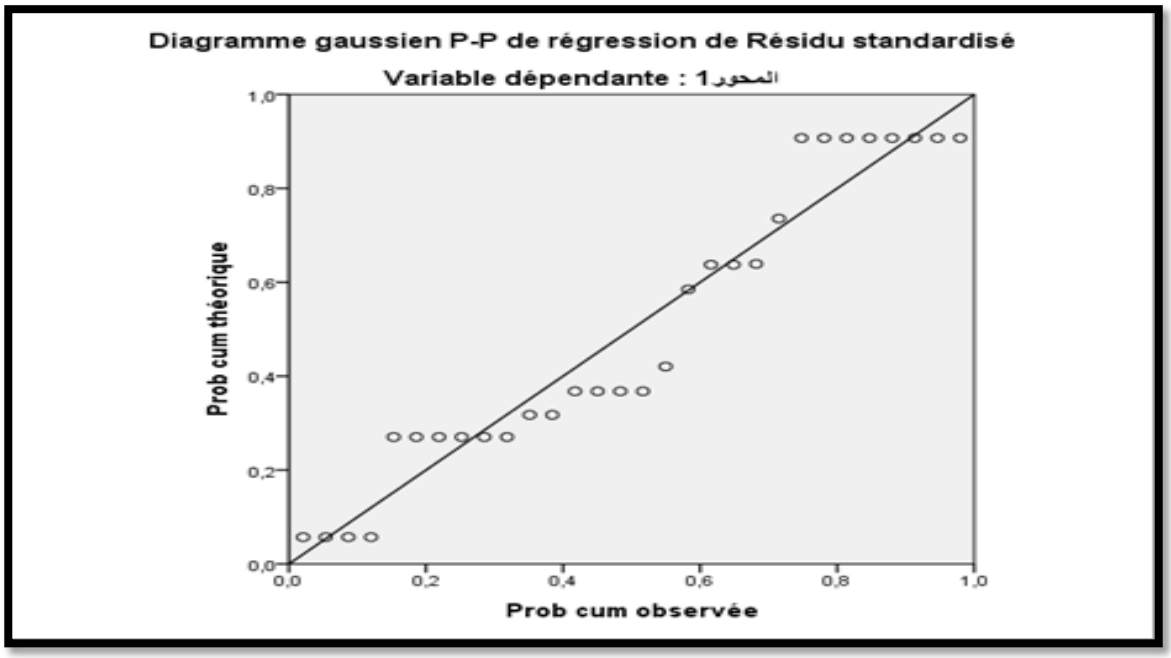
المقطع	الفقرات	موافق	محايد	غير موافق
8	عدم تنظيم مهمة تدقيق الحسابات بشكل سليم وكامل.			
9	عدم ملائمة أتعاب التدقيق الذي يتقاضاه المدقق.			
10	اهتمام المؤسسات بمحتوى تقرير المدقق أكثر من اهتمامها بمضمون ودقة التدقيق نفسها.			
11	عدم زيادة وعي وإدراك المستخدمين عن المقصود برأي المدقق ومدى وطبيعة عمله.			

ملحق 02: معالم إحصائية للنموذج (إستقرارية المعالم الإحصائية)



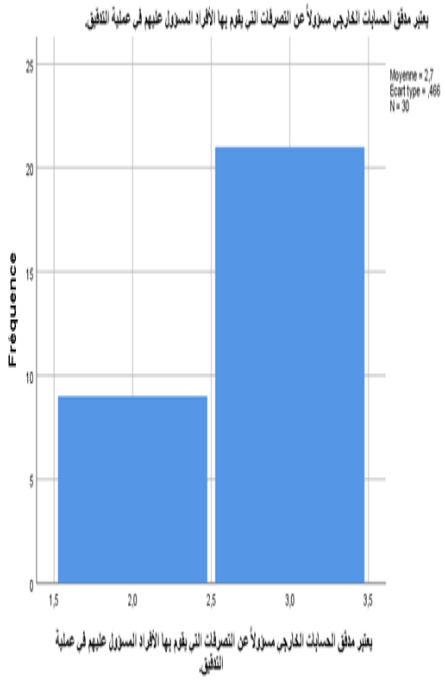
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

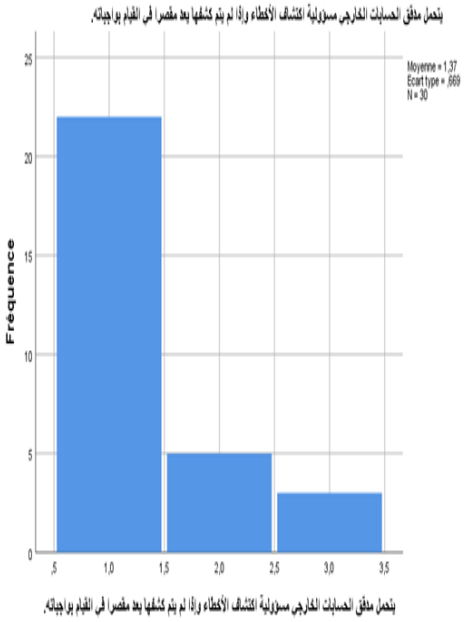
الملحق 03: المنحنى يمثل احتمال التشتت نحو محور الفواصل

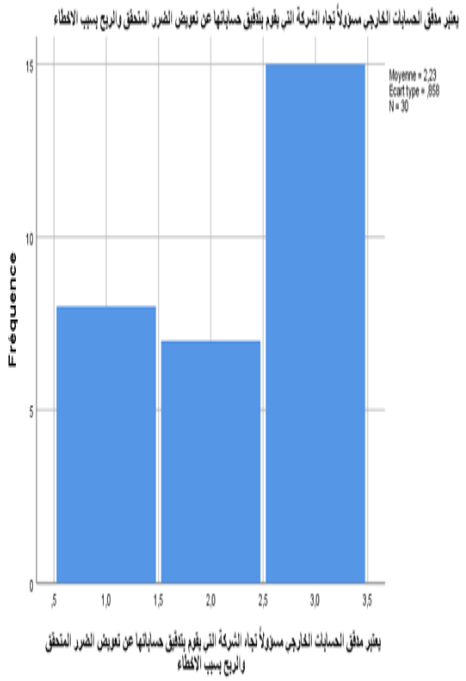


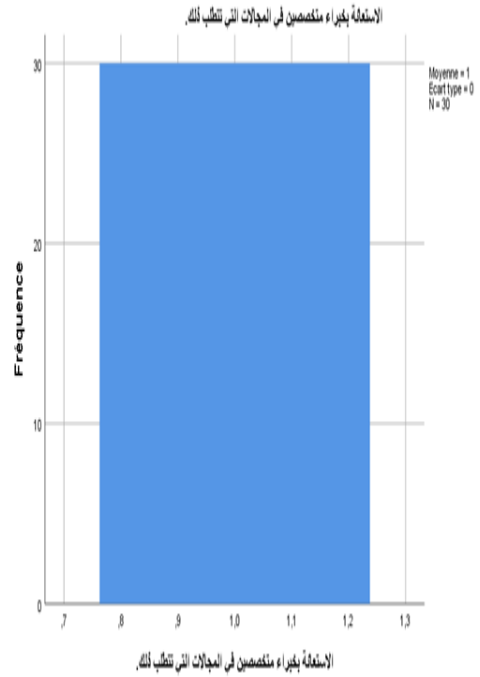
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

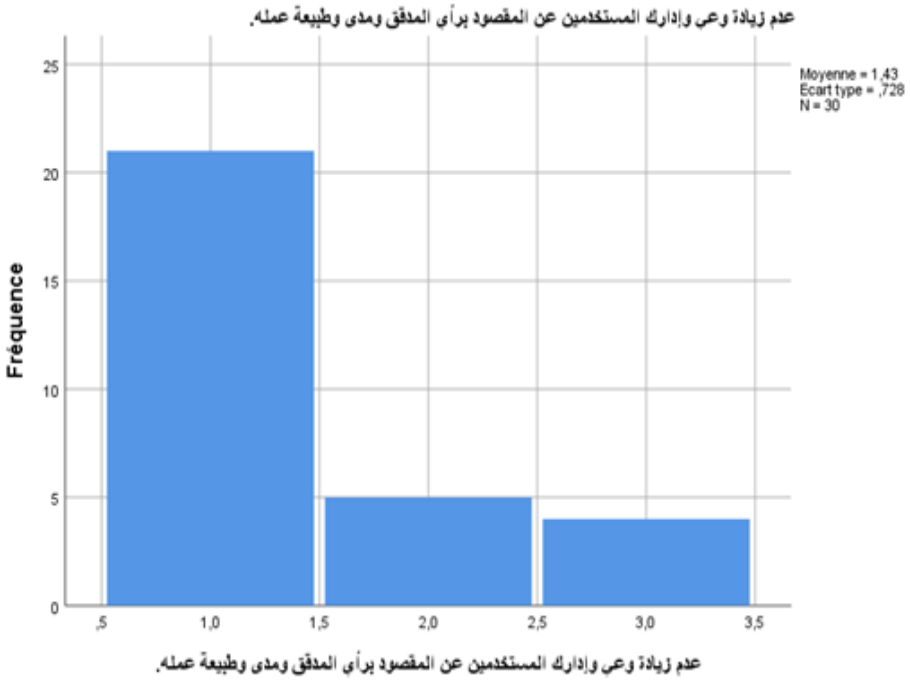
الملحق 04: أعمدة بيانية للتكرارات النسبية











الملحق 05: Anova

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	54,395	1	54,395	50,929	,000[b]
	Résidu	29,905	28	1,068		
	Total	84,300	29			

a. Variable dépendante المحور 1

b. Valeurs prédites: (constantes) المحور 3

الملحق06: جدول يوضح المعاملات

Coefficients

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constant)	,354	,773		,458	,651
	المحور3	,571	,080	,803	7,136	,000

a. Variable dépendante : المحور 1