الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف -المسيلة

كلية :العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية
رقم: .....

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
فرع: المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمـــي

تحت عنوان:

دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي

ـ دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين بولاية المسيلة ـ

من إعداد الطلبة:

- بن عمر شيماء.
- عقون تركية.

تحت إشراف:

د. طويرات رابح.

لجنة المناقشة:

د. قمان مصطفى	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيســا
د. طويرات رابح	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا و مقررا
د. بن وارث حجيلة	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية : 2022/2021

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان:

قال رسول الله صل الله عليه وسلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" حديث صحيح.

نحمد الله ونشكره على منحنا القدرة والصبر على اتمام هذا العمل المتواضع ، وانار لنا الطريق الى درب العلم والمعرفة.

نتقدم بشكرنا للأولياء الذين كانوا سندا و أول الداعمين لنا ، أطال الله في اعمارهم و البسهم ثوب الصحة والعافية.

نشكر كل من ساهم في مساعدتنا ونخص بالذكر الزميلين ياسين و عماد الدين

كذلك نتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذنا" طويرات رابح" الذي ساعدنا في انجاز هذه المذكرة و لم يبخل علينا بالنصائح والإرشادات ، ونشكر كل شخص من قريب او بعيد ساهم و ساعد في اتماها ، كما نشكر كذلك جميع اساتذة الكلية بالعموم ونخص بالشكر اساتذة التخصص.

اهداء:

أهدي ثمرة جهدي إلى :

من رضا الله لرضاهما وما برحت تحف بي دعواتهما والدي الكريمين أمد الله عمرهما بالصحة والعافية.

إلى امي الغالية ، الشمعة التي تحترق من اجلنا لتنير درينا رمز المحبة والحنان حفظها الله.

إلى ابي العزيز، السند والظهر الذي لم يبخل علينا بدعمه وجهده وصلت الى هنا أطال الله عمره.

إلى اخوتي وأخواتي " مراد، حنان، حسان، عبير " .

إلى رفيقات دربي شيماء و نور الإيمان.

إلى كل من علمني حرفا خلال مشواري الدراسي حتى بلغت هذا المقام ، لكل من ساعد وصبر معنا لإنجاز هذا العمل .

لكم كل الشكر و التقدير.

اهداء تركية.

إهداء :

أهدي هذا العمل إلى :

أبي الغالي الذي كان نور دربي حفظه الله و أدامه .

وأمي العزيزة الذي صبرت وكانت السند الدائم أدامها الله .

إلى أخوتي واخواتي (اميمة ,هبة الله ,الاء ولاء),(محمد)

وإلى رفيق دربي (برحال بومدين).

إلي صديقاتي العزيزات (نسرين ,نور الإيمان).

وإلى جميع أساتذتنا الذي ساعدونا في إنجاز هذا العمل .

والحمد لله على انجاز هذا العمل وهو القائل عز وجل في كتابه العظيم

{ فاذكروني أذكركم و أشكروني ولا تكفرون}

اهداء شيماء.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
الشكر	.
الاهداء	.
الفهرس	I-I
قائمة الجداول	V
قائمة الاشكال	VI
قائمة الاختصارات	VI
المقدمة العامة	أ. د
الفصل الأول :مدقق الحسابات الخارجي	06-28
تمهيد:	06
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	07
المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي	07
1.1. مفهوم التدقيق الخارجي	07
2.1. فروض ومبادئ التدقيق الخارجي	08
المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الخارجي	10
1.2. أهمية التدقيق الخارجي	10
2.2. أهداف التدقيق الخارجي	11
المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي	12
1.3. التدقيق القانوني	12
2.3. التدقيق التعاقدي	12
3.3. الخبرة القضائية	12
المبحث الثاني: مدقق الحسابات الخارجي	14
المطلب الأول: مفهوم مدقق الحسابات الخارجي وشروط ممارسته المهنة	14
1.1. مفهوم مدقق الحسابات الخارجي	14
2.1. شروط ممارسة المهنة	15
المطلب الثاني: كيفية تعيين مدقق الحسابات وأتعابه	16
1.2. كيفية تعيين مدقق الحسابات	16

2.2. أتعاب مدقق الحسابات الخارجي	18
المطلب الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي ومهامه	18
1.3. مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي	18
2.3. مهام مدقق الحسابات الخارجي	21
المبحث الثالث: المعايير العامة ومعايير الاداء المهني للمدقق	23
المطلب الاول: المعايير العامة للمدقق	23
1.1. المعايير الشخصية	23
2.1. معايير العمل الميداني	24
3.1. معايير إعداد التقارير	25
المطلب الثاني: معايير الاداء المهني	26
1.2. قبول المهمة و بداية العمل	26
2.2. ملفات العمل	26
3.2. التقرير	27
خلاصة الفصل الأول	28
الفصل الثاني: التلاعب والغش المحاسبي	30-55
تمهيد:	30
المبحث الأول: التلاعب المحاسبي	31
المطلب الاول: مفهوم التلاعب المحاسبي	31
1.1. المفهوم	31
2.1. العوامل المؤدية لظهور التلاعب	31
المطلب الثاني: دوافع ممارسة التلاعب	33
المطلب الثالث: مظاهر التلاعب المحاسبي	35
1.3. ممارسة التلاعب المستخدمة في جدول الميزانية	35
2.3. التلاعبات في جدول تدفقات الخزينة	37
3.3. التلاعب في جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل)	38
4.3. التلاعب في جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة	40
المطلب الرابع: آلية مكافحة التلاعب المحاسبي	41
1.4. تعريف لجان التدقيق وأهم عوامل ظهورها	42

2.4. ضوابط تشكيل لجنة التدقيق	43
3.4. آليات عملها ومهامها تجاه المدقق الخارجي	44
4.4. مهامها تجاه المدقق الخارجي	45
المبحث الثاني: الغش المحاسبي	46
المطلب الأول: مفهوم الغش المحاسبي	46
المطلب الثاني: خصائص وأنواع الغش	48
1.2. خصائص الغش المحاسبي	48
2.2. أنواع الغش المحاسبي	48
المطلب الثالث: الفرق بين الغش والخطأ	49
1.3. مفهوم الخطأ وأنواعه	49
2.3. الفرق بين الغش والخطأ	52
المطلب الرابع: مواطن الغش والإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عنه	52
1.4. مواطن الغش المحاسبي	52
2.4. الإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عن الغش	53
خلاصة الفصل الثاني	55
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين و الأساتذة الأكاديميين	57-79
تمهيد:	57
المبحث الاول: منهجية الدراسة الميدانية	58
المطلب الاول: عينة ونموذج الدراسة الميدانية	58
1.1. عينة الدراسة الميدانية	58
2.1. نموذج الدراسة	58
المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة	59
1.2. أساليب جمع البيانات	59
2.2. تصميم الاستبيان	60
3.2. تقسيم هيكل الاستبيان	60
المطلب الثالث: التأكد من ملائمة الاستبيان للدراسة	61
1.3. التأكد من ثبات الاستبيان	61
2.3. التأكد من الصدق	62

3.3. الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان	64
4.3. التحقق من شرط التوزيع الطبيعي	65
المبحث الثاني: عرض وتحليل واختبار نتائج الدراسة	67
المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الوصفية لأفراد العينة	67
المطلب الثاني: عرض وتحليل النتائج.	72
المطلب الثالث: تحليل صحة الفرضيات	79
خلاصة الفصل الثالث	83
الخاتمة العامة	85
قائمة المراجع	89
الملاحق	-
ملخص الدراسة	-

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مثلث الغش.	47
02	نموذج الدراسة.	58
03	توزيع نسبة أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	68
04	توزيع نسبة أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي.	69
05	توزيع نسبة أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي.	70
06	توزيع نسبة أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	71

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	13
02	الفرق بين الأخطاء التي تؤثر على ميزان المراجعة والتي لا تؤثر	51
03	درجات مقياس ليكارت المتنازل	60
04	ثبات استبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي عن طريق التناسق الداخلي	62
05	مصفوفة ارتباطات الدرجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية	63
06	صدق المقارنة	63
07	الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان	64
08	شرط التوزيع الطبيعي للبيانات	66
09	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	67
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	68
11	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي	69
12	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	70
13	تحليل أبعاد معطيات المحور الأول بالمتوسط الحسابي و الانحراف المعياري	72
14	تحليل أبعاد المحور الثاني	74
15	تحليل أبعاد المحور الثالث	76-75
16	تحليل أبعاد المحور الرابع	77

17	يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية	79
18	يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج	80
19	يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي	81
20	يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي	82

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الإستبيان.
02	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان.
03	مخرجات برنامج SPSS.
04	التصريح الشرفي.

قائمة الاختصارات والرموز:

اختصار الرموز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الاجنبية
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Bords
AICPA	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Instatute of Certified Public
IAS	المعيار الدولي للمراجعة	International Accounting Standards
SAS	المعيار الامريكي	Statement of Accounting Standards
SPSS	الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Packag for the Social Sciences

مقدمة

مقدمة:

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، ولأجل فهم هذه المادة بالشكل الجيد علينا الإلمام بالمبادئ المتعارف عليها.

ولقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط و الأعراف والمبادئ الأخلاقية و المهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية ، مما أدى زيادة أهمية وظيفة المدقق الخارجي التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ ، وما زالت مسؤولية المدقق عن اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنتي المحاسبة والتدقيق، وتلقي بظلال من الشك حول مدى جدوى هاتين المهنتين. حيث أن هنالك بعض الأطراف ذوي العلاقة.

المهتمة بتقرير التدقيق يتوقعون أن يكتشف المحققون ممارسات التلاعب المحاسبي من تحريفات وغش، لاسيما الأطراف في الشركة كالإدارة التنفيذية وكبار المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة يرغبون في تحقيق أهداف محددة، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى دفع المحاسبين إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة، أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية أو المرونة المحاسبية المسموح بها في الكثير من الدول، وهو ما يطلق عليه (التلاعب المحاسبي)، وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، والتي تكون في غالب الأحيان غير مشروعة.

ولأن عملية التدقيق تبدأ عند انتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة للحكم على مدى صحة هذه المعلومات، ومن هنا يكمن دور المدقق الخارجي في الحد من التلاعبات بأنواعها في القوائم المالية وكذلك الكشف عن الغش والاحتيالات التي تكون في المؤسسة ومن ثم ابداء رايه بطريقة محايدة وعادلة عن تلك القوائم حول مدى صحتها .

- ✓ **إشكالية الدراسة:**

و للإحاطة بجوانب الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

ما هو دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي؟

وهذا السؤال الرئيسي يدفعنا لطرح الاسئلة الفرعية التالية:

. هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية؟

. هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج؟

هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي ؟

- ✓ **فرضيات الدراسة :**

. يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية.

. يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج.

. يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي .

- ✓ **أهداف الدراسة:**

تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

. إبراز أهمية التدقيق الخارجي والهدف منه و كذلك المبادئ التي يقوم عليها.

. الاحاطة بمدقق الحسابات الخارجي والضوابط التي تحكمه و معايير الاداء المهني المتعلقة به .

. الوقوف على مدى تأثير التلاعب المحاسبي على مختلف القوائم المالية وكيفية مكافحتها.

. التعرف على الغش المحاسبي وطريقة كشف المدقق له وأيضا الفرق بينه وبين الخطأ.

- ✓ **أهمية الدراسة:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز ما يلي:

. التعرف على مدقق الحسابات الخارجي.

. الاحاطة بجوانب التلاعب والغش المحاسبي ومظاهره و مواطنه.

. الوقوف على دور مدقق الحسابات الخارجي الذي يلعبه للكشف عن التلاعب و مكافحة الغش المحاسبي.

- ✓ **أسباب اختيار الموضوع:**

- **اسباب شخصية:**

. يتماشى الموضوع مع طبيعة التخصص تدقيق ومراقبة التسيير.

. الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع.

- **اسباب موضوعية:**

. الأهمية البالغة التي يحضى بها التلاعب والغش المحاسبي.

. حداثة الموضوع.

- ✓ **حدود الدراسة:**

- **الإطار المكاني:** دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين و الأساتذة الأكاديميين بولاية المسيلة.
- **الإطار الزماني:** 2022/2021 بداية من شهر أبريل إلى منتصف شهر جوان.

- ✓ **منهج الدراسة المستخدم:**

في إطار الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال جمع المعلومات من المقالات والكتب والمذكرات والقوانين والمراسيم، كما استعمل في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الدراسة حيث تم تصميم استبيان موجه إلى محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين وأساتذة أكاديميين من أجل الأخذ بآرائهم فيما يخص جوانب الدراسة، وتمت المعالجة الإحصائية للبيانات المجمعة باستخدام برنامج Spss .

- ✓ **الدراسات السابقة:**

من أهم الدراسات السابقة التي ساعدتنا في اختيارنا للموضوع نذكر:

- ❖ فداوي أمينة: **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية . دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25**، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المالية، المحاسبة والتسويق 2014.2013 .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح و الرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، و ذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 عينة .

وتوصلت الدراسة إلى العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 تمارس المحاسبة الابداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني و ذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نص الفترة المدروسة.

- ❖ حدادي سارة: **دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية و الحد من آثارها على جودة المعلومات المالية**، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم التجارية ، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على ممارسات المحاسبة الابداعية و آثارها على جودة المعلومات المالية و دور محافظ الحسابات في الحد منها ، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على استمارة استبيان وزعت على محافظي الحسابات و اكدت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور كبير في اكتشاف الممارسات الابداعية ومعالجة المعلومات

- ✓ **هيكل الدراسة:**

للإحاطة بجميع جوانب الموضوع تم تقسيمه إلى :

- **الفصل الأول:** يعالج الاطار النظري لمدقق الحسابات الخارجي ، والذي قسم إلى ثلاث مباحث ، بحيث عالج المبحث الأول التدقيق الخارجي مفهومه و المبادئ والفروض التي يقوم عليها وكذلك أنواعه، كما تم تناول في المبحث الثاني مدقق الحسابات الخارجي مفهومه وشروط ممارسته للمهنة تم ذكر كيفية تعيينه والاتعاب التي يتقاضاها و مسؤولياته، أما في المبحث الثالث تم التطرق إلى المعايير العامة التي تحكم سير المدقق من المعايير الشخصية إلى معايير العمل الميداني وصولا إلى معايير اعداد التقارير و أيضا تحدثنا عن معايير الأداء المهني لمدقق الحسابات من قبول المهمة و وملفات عمله و التقارير التي يوم بإعدادها.
- **الفصل الثاني:** خصص هذا الفصل لمعالجة التلاعب والغش المحاسبي حيث تطرقنا في المبحث الأول التلاعب المحاسبي إلى مفهوم التلاعب والعوامل التي أدت إلى ظهوره وكذلك دوافع ممارسته كما قمنا بذكر مظاهر التلاعب المحاسبي و آلية مكافحته ، أما بالنسبة للمبحث الثاني عالجا الغش المحاسبي من مفهوم و خصائصه وأنواعه والفرق بينه وبين الخطأ ، وصولا إلىمواطن الغش والإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عنه.
- **الفصل الثالث:** خصص للدارسة الميدانية من خلال تقديم استبيان وُجه لمحافظي الحسابات وخبراء محاسبيين و أساتذة في التخصص ،بحيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهجية الدراس الميدانية بينما تناولنا في المبحث الثاني عرض وتحليل واختبار نتائج الدراسة.

الفصل الاول

تمهيد:

يعد التدقيق الخارجي الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة، حيث يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم ضمانا لحقوقهم وحماية لممتلكاتهم ،ويقوم بهذه المهمة مدقق الحسابات الخارجي حيث يكون يهدف أساسا إلى إبداء رأي فني محايد حول صدقية وشرعية الحسابات التي تتضمنها هذه القوائم .

يدور الفصل الأول حول مدقق الحسابات الخارجي حيث تم تقسيمه إلى المبحث الأول يضم التدقيق الخارجي بصفة عامة و مبادئه و مختلف أنواعه و المبحث الثاني حول مدقق الحسابات الخارجي حيث سيتم التطرق إلى شروط ممارسته المهنة وكيفية تعيينه ومسؤولياته و المبحث الثالث خصص المعايير العامة والمتمثلة في المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني واعداد التقارير ومعايير الاداء المهني للمدقق التي تكون حول مسكه للمهمة إلى غاية إبداء رأيه.

المبحث الأول: التدقيق الخارجي.

سنعالج في هذا مفهوم التدقيق الخارجي في المطلب الأول ، وأهمية وهداف التدقيق الخارجي في المطلب الثاني، و الانواع في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

1.1.مفهوم التدقيق الخارجي:

بالرغم من تعدد صيغ التعارف التي تصب في شرح التدقيق الخارجي، إلا أنها كلها تتفق في أهميته الكبيرة بالنسبة للمؤسسة وسنذكر منها :

هو "الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى أتعابا لنوعية الفحص المطلوب منه ،وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة" .[1]

كما يتم تعريفه على انه "العملية التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام عن نظام المعلومات المحاسبية المولد له، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة(المساهمون، المستثمرون، البنوك).[2]

وكذلك " هو وظيفة تتم من طرف مدقق مؤهل مستقل عن المؤسسة من اجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وصحة وشرعية المعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية .[3]

"يعرف التدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسة الداخلي والخارجي بأنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي

---

[1] احمد حلمي جمعة: **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للتوزيع والنشر، عمان، الطبعة الثانية، 2005، ص16.

[2] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: **المراجعة وتدقيق الحسابات** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005،ص30.

[3] بوساق أيوب و عريوة زين العابدين : **دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات دراسة حالة شركات المساهمة ولاية** المسيلة، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ـالمسيلةـ، الجزائر، 2021/2020، ص7.

بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع التدقيق ".[1]

ومن هنا يمكننا القول إن التدقيق الخارجي هو عبارة عن التحقق من مدى موضوعية وحياد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، وإعطائها المصداقية حتى تكون مقبولة لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية.

2.1.فروض ومبادئ التدقيق الخارجي:

1.2.1.الفروض:

بالرغم من أهم الفروض التي تستند لها عملية التدقيق هي :

أ . فرض عدم التأكد:

ويبرز هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع هذا الأخير إلى:

- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم .
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.
- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية .

ب . فرض استقلال المدقق:

هذا لان المدقق يعتمد على رأيه في أعماله و يعتمد على نوعين من المقومات هي:

- **المقومات الذاتية:** وهي التي تتعلق بشخص المدقق من تكوين و خبرة وتأهيل علمي.
- **المقومات الموضوعية** : وهي ما تصدره الهيئات من قواعد وأحكام وضمانات وهذا الفرض يفسر حق المدقق في الاطلاع على السجلات والبيانات الخاصة بالمؤسسة التي تساعده في إبداء رأيه في التقرير.

ج . فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

وتعني أن تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من عمليات المراقبة تضعها المؤسسة ضمانا لحسن سير العمل وهي تشمل:

- **رقابة إدارية:** هدفها تحقيق أعلى كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان سير السياسة الإدارية وفقا للخطط المسطرة.
- **رقابة محاسبية:** هدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (الجرد المستمر، التدقيق الداخلي...).

[1] محمد السيد سرايا: **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 39.

- **ضبط داخلي:** هدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة أو سوء استخدام.

د . فرض الصدق في محتويات التقرير :

ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المنشأة أو خارجها .

2.2.1.المبادئ:

وتنقسم مبادئ تدقيق الحسابات إلى ركنين وهما:

-ركن الفحص .

-ركن التقرير.

أ . المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

- ✓ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.[1]
- ✓ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويعني هذا المبدأ الابتعاد أو التقليل إلى أقصى حد من الرأي الشخصي أو التقدير أثناء الفحص، و يكون ذلك بالاستناد الكافي لأدلة الإثبات.
- ✓ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري :** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير .
- ✓ **مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

ب . المبادئ المرتبطة بركن التقرير.[1]

---

[1]بن صوشة نهاد، لكحل عبد الباسط، **دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف . المسيلة، الجزائر ،2021/2020، ص25.

- ✓ **مبدأ كفاية الاتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.
- ✓ **مبدأ الإفصاح** : يعني هذا المبدأ أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ هذه الأهداف للمنشأة ومدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية والتغيير فيها، وكذلك إظهار كل المعلومات التي تؤثر على القوائم المالية ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية إن وجدت.
- ✓ **مبدأ السببية:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق و أن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.[2]

المطلب الثاني:أهمية وهداف التدقيق الخارجي.

1.2.أهمية التدقيق الخارجي:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجلات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مصنع كبير استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، فأصبح بذلك التدقيق مطلب ضروري وذي أهمية في الميدان.

وتنبع أهمية التدقيق من كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي:[3]

- إدارة المؤسسة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المحققة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه.
- الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط وفرض الضرائب وغير ذلك.
- المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.

---

[1]نفس المرجع ، ص26 .

[2]أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص24.

[3]علاوي حمزة :**دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة عينة من مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات** ، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف . المسيلة ، الجزائر، 2016/2015، ص22.

- المقرضون والبنوك الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة، بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمؤسسة التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم.

وعموما فأهمية نشاط تدقيق الحسابات وآثاره على سلوك مستخدمي القوائم المالية في اتخاذهم القرارات تتضح من خلال الآتي:

- تخفيض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر اتخاذ القرارات .
- يستلزم اتخاذ قرار معين، وذلك من خلال المعلومات ذات القيمة التي يحصلون عليها من تقرير التدقيق والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة.
- تكون باعثا ودافعا لاتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها .[1]

2.2.أهداف التدقيق الخارجي:

انطلاقا من التعريفات المقدمة للتدقيق" يظهر لنا جليا تطور أهداف التدقيق من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، وبالتالي يمكن حصر أهداف التدقيق الخارجي فيما يلي":[2]

1.2.2. الأهداف التقليدية للتدقيق:

يمكن حصر الأهداف التقليدية للتدقيق فيما يلي:

- التأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة وسجلاتها، ومدى الاعتماد أن الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في السجلات.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة، وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

2.2.2. الأهداف الحديثة للتدقيق:

وتتمثل فيما يلي:

---

[1] احمد حلمي جمعة: مرجع سابق، ص41.

[2] طيايبة جهيد: **دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية. دراسة ميدانية بولاية المسيلة وبرج بوعريريج .**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف . المسيلة. ، الجزائر، 2014/2013 ،ص09.

- مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
- تقييم نتائج أعمال المؤسسة بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع أنشطة المؤسسة.
- أن تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.

"انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن الأهداف المتوخاة من عملية التدقيق في إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت عملية التدقيق في تحقيق أهدافها فهي بذلك قد ساهمت في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة". [1]

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي.

يفرق التدقيق الخارجي بين ثلاث أنواع وهي:

1.3. **التدقيق القانوني:** هو التدقيق الذي يفرضه القانون ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2.3. **التدقيق التعاقدي(الاختيارية):** هو التدقيق الذي يقوم به محترف بطلب من احد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3.3. الخبرة القضائية: وهو التدقيق الذي يقوم به محترف خارجي بطلب من المؤسسة.

جدول رقم 01: مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدي	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسساتية ، ذات طابع عمومي.	تعاقدية .	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف الدولة.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات، تدقيق معلومات مجلس الإدارة .	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محدد حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.

[1] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، مرجع سابق ، ص19.

الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة تجاه الأطراف.
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة العادية، الغير عادية.	المديرية العامة، مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء .
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم.	لا.	غير مقبول.
الالتزام	بحسب الوسائل.	بحسب الوسائل ،أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا .
المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية .	مدنية ، جنائية ، تأديبية.	مدنية ، جنائية ، تأديبية.
التسريح	مهمة تأسيسية ، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة .	محددة في العقد.	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
الأتعاب	القانون الرسمي.	محددة في العقد.	اقتراح من الخبير ويحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات ، مراقبة قانونية .	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات .	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: علاوي حمزة: **دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي** ،مرجع سابق ،ص. ص 15،16.

المبحث الثاني: مدقق الحسابات الخارجي.

سنسلط الضوء في المطلب الأول حول مفهوم مدقق الحسابات الخارجي و شروط ممارسته المهنية، وفي المطلب الثاني كيفية تعيينه ، في المطلب الثاني مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي ومهامه.

المطلب الأول: مفهوم مدقق الحسابات الخارجي وشروط ممارسته المهنة.

1.1.مفهوم مدقق الحسابات الخارجي:

- التعريف الأول:

حسب المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في جوان 2010" يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

- التعريف الثاني:

حسب المادة 27 من قانون 91/08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 نصت على" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها"[2]، بما فيها شركة رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات و التعاضدية الاجتماعية والنقابات

- التعريف الثالث:

"وهو ذلك الشخص المؤهل و المستقل والجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، وعلى سبيل المثال مدقق حسابات شركة المساهمة العامة و الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته كما في المملكة الأردنية الهاشمية أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون كما في بعض البلدان الأخرى".[3]

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،قانون رقم 01.10 مؤرخ في 29يونيو2010 ،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية ، العدد 42 ، ص 07.

[2] قانون رقم 91.08 مؤرخ في الأول مايو 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 20 ، ص654.

[3] هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006 ، ص 25.

2.1. شروط ممارسة المهنة:

نصت المادة 08 من قانون 10-01 على شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات وهي كالتالي:

- أن يكون جزائري الجنسية.
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6.
- تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين "أ" و "ب" أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.
- يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمرشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.[1]
- تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

[1] قانون 01.10 الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ، ص05 .

المطلب الثاني: كيفية تعيين محافظ الحسابات وأتعابه.

1.2.كيفية تعيين محافظ الحسابات:

حسب المواد من 26 إلى30 من القانون 10-01 يتم تعيين محافظ الحسابات حسب الشروط التالية:

- تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- تحدد عهدة المدقق الخارجي بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.
- لا يمكن تعيين نفس المدقق الخارجي بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات ، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة خلال سنتين (02) ماليتين متتاليتين يتعين على المدقق الخارج إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك وفي هذه الحالة لا يجرى تحديد عهدة المدقق الخارجي. [1]
- عندما تعين مؤسسة أو هيئة، مؤسسة مدقق خارجي بصفة مدقق خارجي فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مدققا خارجيا يتصرف باسمها.
- عندما تقرر مؤسسة تعيين أكثر من مدقق خارجي، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام القانون.
- يتعين على المدقق الخارجي أو مسير مؤسسة أو تجمع مدققين خارجيين، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه، بصفة مدقق خارجي عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.[2]

أ . موانع تعيين محافظ الحسابات:

حسب المادة 715مكرر6(معدلة) موانع تعيين محافظ الحسابات كالتالي:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين في الإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة .
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر(10/1) رأس مال الشركة أو إذا كانت هذه الشركة نفسها تملك عشر(10/1) رأس مال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط غير دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتب، أما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة.

---

[1] قانون 01.10 الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ،ص. ص7،080.

[2] نفس المرجع ،ص08 .

- الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل خمس سنوات من اجل إيداع ملفاتهم.[1]

ب . كيفية عزل محافظ الحسابات:

عزل المدقق الخارجي هو من حق الهيئة العامة للمساهمين سواء كانت هي التي قامت بتعيينه أم جهة أخرى وذلك أمر بديهي لأن المدقق وكيل بأجر من تلك الهيئة ، فلها إذن حق تغييره في أي حال من الأحوال،إذ يعتبر وكيل عن المساهمين في حدود تلك المهمة الموكلة إليه فلها إذن حق عزله وتغييره في نهاية السنة المالية، وضع جواز عزل المدقق خلال السنة المالية وذلك منعا للعزل التعسفي.

إلا أن ذلك لا يكفي لحماية المدقق وضمان استقلاله إذ لم يتطرق قانون المؤسسات ولا قانون مهنة التدقيق الخارجي إلى عدم جواز تغييره جزافيا، وتوجب على المؤسسات بيان أسباب تغيير المدقق ومناقشة هذه الأسباب معه واقتناع المجلس والجمعية بهذه الأسباب إذ يشعر المدقق أن تغييره يستند على أسباب معقولة ومبررات سائغة ومقبولة وتتيح له فرض الدفاع عن نفسه. فلا يسعى إلى إرضاء مجلس الإدارة لكي لا يقوم بتغييره مما يفقد المدقق استقلاله . فإذا كان مجلس الإدارة مسيطرا على الهيئة العامة فإنه يستطيع تغيير المدقق بكل بساطة إذ لم يساير رغباته ويسير على الطريق الذي يرتضيه فإذا سولت للمدقق نفسه بالكشف في تقريره عن المخالفات التي وقعت من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين أو انحرافاتهم في عملهم عن قانون المؤسسات والنظام الداخلي للمؤسسة فالنتيجة الحتمية عدم إعادة تعيينه و تغييره بمدقق بديل كما يؤدي حتما إلى رضوخ المدقق لرغبات مجلس الإدارة والمديرين مما يترتب على المدقق استقلاله من عمله.

وهذا ما يسمى بخلو المكان أي استقلالية المدقق الخارجي وهناك أسباب أخرى يخلو فيها مكان المدقق كالوفاة أو فقدان الأهلية الشرعية، مما يستدعي قيام مجلس الإدارة بدعوة الهيئة العامة للانعقاد وانتخاب بديل له فورا، أما في حالة تعدد المدققين فمن المفروض أن يستمر الآخرون ببقية العمل.[2]

---

[1] القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،سنة 2007، ص 189.

[2] العطافي هاجر: **مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي . دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف . المسيلة ، الجزائر،2015/2014 ، ص20 .

2.2.أتعاب محافظ الحسابات:

حسب القانون 01.10 المادة 37 "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

- لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.[1]
- كما يجب على المدقق أن يأخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره لأتعابه:
- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق.
- عدد الموظفين اللازم تشغيلهم للقيام بعملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم.
- نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق اتجاهها.
- نصيب العملية من التكاليف الثابتة غير المباشرة – كالإيجار وما شابه.
- قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل.
- التاريخ الذي تقدم فيه العميل للمدقق بإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق .
- وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، على العميل أن يرد للمدقق وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق و العميل، على العميل أن يرد للمدقق أيه مصاريف يدفعها الأخير أو يتحملها في أثناء تأدية عمله و الخاصة بأعمال المؤسسة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب.

المطلب الثالث : مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي ومهامه.

1.3.مسؤوليات مدقق الحسابات الخارجي:

1.1.3. حقوق مدقق الحسابات الخارجي:

تتمثل حقوق المدقق الخارجي في المجالات التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز برنامجه وتحقيق أهدافه بفعالية وهي:[2]

---

[1] القانون 01.10 الجريدة الرسمية، مرجع سابق ، ص08.

[2] محمد السيد السرايا: **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل** ، الطبعة الأولى ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، 2007،ص ص62،65.

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو تفسير نتيجة معينة ، وحق الاطلاع على القوانين التي تحكم طبيعة نشاط المؤسسة.
- حق طلب أي تقرير أو الاستفسار أو إيضاح معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة في أي مستوى إداري لتوضيح أمر ما لم يصل المدقق إلى تفسير مرضي له.
- له الحق في فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقا لما تقضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى.
- له صلاحية جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة لذلك.
- من حق المدقق أيضا فحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها والتحقق من التزامات المؤسسة، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة هذه الالتزامات.
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير.
- حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينيبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسار.

2.1.3. واجبات مدقق الحسابات الخارجي:

تتمثل واجبات المدقق في إنجازه لبرنامج تدقيقه على أكمل وجه كما يلي:

- الفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها للتحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة.
- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة يراها مناسبة، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفني.
- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع المدقق اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم وتغطية معظم عمليات المؤسسة.
- تقديم التوصيات والاقتراحات لمعالجة وتصحيح الأخطاء المكتشفة وكذا عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك، وبالتالي حسن سير العمل في أقسام و إدارات المؤسسة.
- التأكد إلى جانب الفحص أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة و تلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقد التي قبلتها ووقعت عليها.
- التحقق من أن المؤسسة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

- يجب على المدقق أن يحضر هو أو أحد مساعديه لاجتماع الجمعية العامة للمساهمين في المؤسسة لمناقشة تقريره.
- على المدقق عند حضوره اجتماع الجمعية للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير مؤسسات المساهمة، أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة.[1]

3.1.3. مسؤوليات مدقق الحسابات:

هنالك ثلاث أنواع من المسؤوليات التي يخضع لها المدقق الخارجي وتتمثل فيما يلي :

- **المسؤولية المدنية :**

حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. "[2]

تتمثل المسؤولية المدنية للمدقق في نواحي القصور التي تتعلق بعمله ومن أهمها :

- حالة إهمال المدقق عند قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية اللازمة.
- حالة وقوع المدقق في بعض الأخطاء أثناء تدقيقه للمؤسسة.

فإذا أهمل المدقق في أداء مهمته ، مما أدى إلى اكتشافه الذي تسبب في الخسائر التي كان يمكن تفاديها، فيعتبر المدقق مسؤولا عن تعويض العميل عن الأضرار التي لحقت به.

- **المسؤولية الجزائية :**

حسب المادة 62 من القانون 10 – 01:

- " يتحمل الخبير ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ."[3]
- ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية إلا بتوفر ثلاث عناصر رئيسية:

العنصر القانوني: لا يمكن لفعل أن يكون مخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.

العنصر المادي: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

العنصر الأخلاقي: حيث لخطأ أن يحدث عمدا أو بشكل مفترض، وتأخذ الأشكال التالية [1]:

---

[1] طيايبة جهيد، مرجع سابق ، ص17.

[2] قانون 01.10، مرجع سابق ، ص10 .

[3] قانون 01.10، مرجع سابق ، ص10 .

- الممارسة غير الشرعية للمهنة.
- الإفشاء بالسر المهني.
- انتحال اللقب المهني.
- انتهاك حالات التنافي القانوني.
- عدم الكشف عن الوقائع الجنائية لوكيل الجمهورية.
- تقديم أو تأكيد معلومات كاذبة.

- **المسؤولية التأديبية:**

جاء في المادة 63 من قانون 10-01 الذي ينص على العقوبات التأديبية لمحافظ الحسابات ما يلي :

- "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم."
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:
  - الإنذار.
  - التوبيخ.
  - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
  - الشطب من الجدول.
- يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة الفضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.
- تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.[2]

2.3.مهام مدقق الحسابات الخارجي:

يقوم محافظ الحسابات بمهام يمكن تقسيمها إلى مهام دائمة و مهام خاصة:

---

[1]برحومة نريمان :**دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية** ، مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة،2021/2020،ص18.

[2]قانون 01.10، مرجع سابق، ص 10 .

1.2.3. المهام الدائمة:

تشمل المهام الدائمة لمحافظ الحسابات دون أي تدخل في التسيير فحص قيم ووثائق الشركة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، وتشمل هذه المهام ما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذلك الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- "يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها أو المؤسسات التابعة لها أو التي تكون فيها للقائمين بالإدارة للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة".[1]
- يعلم المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة.
- "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار".[2]

حسب المادة 25 من قانون 01.10 فإنه يترتب عن المهام الدائمة إعداد محافظ الحسابات للتقارير التالية:

- "تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر".[3]
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى 5تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين .
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة.

---

[1] قانون 01.10،المادة23 ، ص07 .

[2] برحومة ناريمان ، مرجع سابق ، ص16.

[3] قانون 01.10، مرجع سابق ، ص07 .

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2.2.3. المهام الخاصة:

بالإضافة إلى المهام الدائمة يقوم محافظ الحسابات بمهام خاصة متعلقة بأحداث غير متوقعة وجب عليه إعداد تقرير خاص بشأنها و أهمها:[1]

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال.
- إنشاء شهادات الاستثمار، شهادات الحق في التصويت وإصدار قيم منقولة.
- مشروع الإدماج أو الانفصال أو تحويل أو تصفية الشركة.
- استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة و إخطار وكيل الجمهورية الوقائع الإجرامية.
- عرض تعديل حساب الاستقلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.

المبحث الثالث: المعايير العامة ومعايير الأداء المهني للمدقق.

سنتطرق في هذا المبحث إلى المعايير العامة للمدق في المطلب الأول، و معايير الأداء المهني في المطلب الثاني.

المطلب الأول: المعايير العامة للمدقق.

1.1. المعايير الشخصية:

"وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي":[2]

يجب إن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين. وينقسم إلى:

- التأهيل العلمي أو الدراسي.

---

[1] حدادي سارة : **دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية** ، مذكرة الدكتوراه ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المسيلة ،2019/2018، ص 76 .

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص26 .

- التأهيل العملي والخبرة المهينة.

الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول تتضمن:

- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين.
- جدول المحاسبين أو المدققين.
- مساعدي المحاسبين أو المدققين.

يجب أن تتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاث التالية :

- إعداد برنامج التدقيق.
- الفحص.
- إعداد التقرير.
- يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير. [1]

2.1. معايير العمل الميداني:

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق ، ويمكن تلخيصها في الخطوات التالية:

❖ يجب تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا و كافيا ويجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة فعالة ومناسبة، ويرتكز هذا المعيار على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين المدقق الخارجي.
- توقيت القيام بالتدقيق.
- توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

❖ يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية و تقييمه بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقدير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، ويمكن للمدقق بعد دراسة وتقييم النظام الداخلي للمؤسسة يقوم بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 26.

❖ يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة المادية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية.[1]

3.1. معايير إعداد التقرير:

يعد إعداد التقرير المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، ويكون عبارة عن رأي المدقق حول المؤسسة بشكل واضح ومفهوم وصادق، ويحكم إعداد التقارير أربعة معايير هي:

❖ يجب أن يحدد التقرير إذا ما كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖ يجب أن يذكر التقرير إذا ما كان هناك ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترة الحالية والسابقة ويهدف ذكر مدى الثبات إلى:

- قابلية القوائم المالية للمقارنة لفترات متتالية.
- عدم تأثر القوائم المالية تأثرا جوهريا بالتغيرات في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية من فترة لأخرى.
- عدم إتاحة الفرصة للتلاعب في استخدام وتطبيق بعض المبادئ المحاسبية لإظهار نتيجة معينة.

❖ الإفصاح الكامل و الشفافية للقوائم المالية .

إبداء المدقق لرأيه ،" يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه في بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي"[2]،أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه فيتوجب عليه انطلاقا من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع ، وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية ، أي عند موافقة المدقق على استخدام اسمه في التقرير أو المستندات أو التبليغات المكتوبة التي تتعلق بالقوائم، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها . ويكون رأيه متمثل في ثلاث مقبول، مقبول بتحفظ، ورأي بالرفض.

- **رأي بالقبول:**

وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات[3] ، أي أنه اعد القوائم وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول ما ، كما تقدم صورة متعلقة بالوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة عند نهاية الدورة.

---

[1] معاذ بوعروج: "**دور المراجعة الخارجية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،2016/2015،ص31.

[2] احمد حلمي جمعة ، مرجع سابق ، ص30.

[3] علاوي حمزة ، مرجع سابق، ص34.

- **رأي مقبول بتحفظ :**

يتم التعبير بتحفظ أو(بتحفظات) من خلال مصادفة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأن تكون منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبة سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

- **الرأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعنية وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

المطلب الثاني: معايير الأداء المهني.

تتمثل معايير الأداء المهني فيما يلي :

1.2. قبول المهمة وبداية العمل: ولقبول العمل يجب التأكد من توفر عدة شروط هي :

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركات الحصص العينة إن وجدت.
- التأكد من انه سوف يؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي منشأة تسيير.

2.2. ملفات العمل: إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطر إلى مسلك ملفين ضروريين للقيام بمهمتهما الملف الدائم والملف السنوي وهما:

1.1.2. الملف الدائم: إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة، وكذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة).
- نظام المراقبة (كل الوثائق إلى تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية).
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية).[1]

2.2.2. الملف السنوي: يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

[1] لكحل عبد الباسط ،مرجع سابق ، ص29 .

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين).
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية).
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيا وإخطار المؤسسة ، تفاصيل الأشغال المنجزة).

3.2. التقرير : أكد المشرع الجزائري في القانون91/08على مهام محافظ الحسابات المصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتوات في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات، فعلى المحافظ في كلت المهمتين كتابة تقرير عام بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء ويوجه إلى الجمعية العامة للمساهمين.[1]

أ. **التصريح بالأعمال غير الشرعية:** قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة، حماية ودفاعا على مصالح المساهمين ، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعينة ، على المراجع باعتباره مساعد للعدالة ، أن يحقق في القضية ويخير وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن ، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سوف يقدم للجمعية العامة للمساهمين. وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم 93/08 لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين سنة وخمس سنوات وغرامة مالية تتراوح ما بين 20.000و 500.000دينار جزائري.

ب. **مسلك محافظ الحسابات:** يوجد ثلاث مراحل للقيام بعمل المراجع وهي:

- مرحلة التأكد من سلامة تعينه وتوفر الإمكانيات بجميع أشكالها للقيام بمهمته.
- إضافة للحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.
- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- مرحلة فحص الحسابات، وهي مرحلة قد تتسع أو قد تضيق الأشغال فيها، وذلك حسب النتائج التي توصل إليها المراقب في المرحلتين السابقتين. [2]

---

[1] خلايفة ريحانة : "**دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية. دراسة ميدانية**"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر. الوادي .، الجزائر، 2015/2014، ص19.

[2] نفس المرجع ، ص20.

خلاصة الفصل الأول :

في هذا الفصل قمنا بالتحدث عن التدقيق الخارجي والذي يعد وظيفة يقوم بها شخص معين من خارج المؤسسة من أجل فحص البيانات المالية لها وإبداء رأيه حول مدى مصداقية بياناتها ، وكذلك تطرقنا إلى الفروض والمبادئ التي يقوم عليها التدقيق الخارجي و أيضا أنواعه والمقارنة بينها.

وفي المبحث الثاني قمنا بالتكلم عن مدقق الحسابات الخارجي من مفهوم إلى الشروط اللازمة أن يستوفيها المدقق للقيام بمهمة التدقيق الخارجي وكذلك موانع تعيينه، مرورا بكيفية تحديد أتعاب المدقق الخارجي حسب قانون 01.10 ، و أيضا مسؤوليات المدقق الخارجي المختلفة من المسؤولية المدنية إلى الجزائية إلى التأديبية.

و في الأخير وصلنا إلى المعايير العامة التي تحكم المدقق الخارجي ، من المعايير الشخصية الخاصة بالمؤهل العلمي والخبرة المهنية في المجال و معايير العمل الميداني المرتبطة بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، وصولا إلى آخر المعايير وهي معايير إعداد التقارير التي تنصب حول كيفية إعداد التقرير والعناصر الواجب ذكرها فيه مهما كان رأيه مقبول ، مقبول بتحفظ، ومرفوض. كذلك تطرقنا إلى معايير الأداء المهني وهي الخطوات التي يقوم بها المدقق عند قيامه بعملية التدقيق بداية من قبوله المهمة إلى ملفات العمل.

الفصل الثاني

تمهيد:

في هذا الفصل سنتناول مفهوم التلاعب المحاسبي و أهم العوامل التي أدت إلى ظهوره و كذلك دوافع ممارسة التلاعب في المؤسسة مستعرضين أهم مظاهر التلاعب المحاسبي، وقد تطرقنا إلى أهم الوسائل الحديثة المستخدمة للكشف والحد من التلاعب المحاسبي داخل المؤسسة.

وقد تحدثنا عن الغش وأهم التعاريف المقدمة له من عدة وجهات النظر ، و تطرقنا إلى أهم خصائصه و أنواعه ذاكرين الفرق بينه وبين الخطأ ، و تعرفنا أيضا على مواطن الغش المحاسبي و ماهي الاجراءات التي يتخذها مدقق الحسابات الخارجي للإبلاغ عن حالات الغش إذا وجدت.

المبحث الأول: التلاعب المحاسبي.

سيتم التطرق إلى مفهوم التلاعب المحاسبي و دوافع ممارسته و مظاهره و أخيرا آلية مكافحة التلاعب المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم التلاعب المحاسبي.

1.1.المفهوم:

- التلاعب المحاسبي هو: "خلق انطباع مختلف عن الحقيقة لدى مستخدمي القوائم المالية عن العائد و المخاطرة"[1]، ومن طرق ممارسات التلاعب في العمليات المحاسبية مثل اختيار سياسة محاسبية معينة أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة، أو تبويب العناصر بشكل معين.
- يعرف على انه "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية ، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل ".[2]

ومن الناحية الأكاديمية يعرف التلاعب على انه:

- "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدوُن من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها".[3]

من خلال التعريفات التي تطرقنا إليها نجد بان التلاعب المحاسبي هو عملية تغيير في الأرقام المحاسبية بإتباع خطوات وإجراءات من اجل خلق انطباع آخر لدى مستخدمي القوائم المالية بعدة طرق مختلفة.

2.1. العوامل التي أدت إلى ظهور التلاعب:

1.2.1. حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحيانا إن تختار ما بين الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ،حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها و

---

[1]طارق عبد العال حماد: **حوكمة الشركات ،المفاهيم، المبادئ، التجارب ،تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية ،الطبعة الأولى، الإسكندرية ،مصر، 2005،ص 53 .

[2]احمد عيساوي، توفيق حداد: **دور التدقيق القانوني في مكافحة التلاعب المحاسبي** ،مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، الجزائر، 2013 /2014،ص56.

[3]نفس المرجع السابق ،ص 55.

تحقق أفضل صورة لأداء الوحدة الاقتصادية مثلا في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها وإطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية[1].

2.2.1. حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.[2]

3.2.1. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت وتنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها ، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلا لوان المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية. [3]

4.2.1. القيود المزيفة المحاسبية:

يمكن أن تستخدم التلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثلا: بيع احد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة حياتها.

---

[1] ابتسام شريط ،خلود رزاق لبزة، سارة شريف حضرية :**دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ،مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي، الجزائر ،2017/2016،ص36.

[2] معاذ بوعروج : **دور المراجعة الخارجية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مرجع سابق، ص47.

[3] معاذ بوعروج، مرجع سابق ،ص48 .

المطلب الثاني: دوافع ممارسة التلاعب المحاسبي.

سنتطرق إلى ذكر مختلف دوافع ممارسة التلاعب في المؤسسة وهي متمثلة فيما يلي:

أ. التأثير على سمعة الشركة ايجابيا في السوق:

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر صورها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبية الإبداعية يكون هدفه التأثير إيجابيا على سمعة المؤسسة.[1]

ب. الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:

غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها.

وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها والتزاماتها ،من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب التلاعب لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، إظهار الموضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في ارض الواقع ، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاءالأرباح ضمن ما يتوقعونه ، إن إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد ، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال استخدام تقنيات التلاعب.[2]

ج. تحقيق مكاسب شخصية:

تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجعي الحسابات الخارجي و على حساب كافة الفئات ذات المصالح في المؤسسة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما يظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية.

---

[1] خلايفة ريحانة، **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية** ، مرجع سابق ،ص58.

[2] معاذ بوعروج ،مرجع سابق، ص49 .

د. التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي بعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية مباركة المالكون الرئيسيين و بالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين.

هـ. الوفاء بالمتطلبات اللازمة:

تنفيذ المؤسسات و إدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحيانا أخرى بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية ، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن المؤسسة من المحافظة على عملائها وزبائنها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم المؤسسات أساليب التلاعب للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.[1]

و. زيادة الاقتراض من البنوك :

يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.[2]

ز. تحديد أرقام محددة للأرباح:

قد تلجأ الشركات إلى ممارسة أساليب التلاعب المحاسبي بدافع تحقيق رقم أرباح محدد تسعى إليه، أو أرباح تعادل توقعاتها المنشورة حول أرباح المؤسسة أو توقعات المحللين الماليين في السوق فإذا قامت إدارة المؤسسة بنشر التوقعات المستقبلية للمبيعات وربحية السهم بصفة دورية أو سنوية أو ربع سنوية، فإنها ستواجه عند ذلك ضغطا كبيرا فيما يتعلق بتحقيق تلك التوقعات.

ويكون الأمر أكثر تأثيرا إذا كان عدم تحقيق تلك التوقعات من وجهة نظر مجلس الإدارة من شأنه التأثير سلبا على أسعار الأسهم، الأمر الذي يدفع إلى البحث عن الوسائل الموصلة، إلى الأهداف المعلن عنها سابقا أو الاقتراب منها، والتي قد تتضمن الإساءة في استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ويمكن ترتيب دوافع ممارسة إدارة الأرباح بحسب الأولوية كالتالي:

- التقرير عن الأرباح لتفادي الخسائر.
- تحسين الأداء الحالي، أو الوصول إلى مستوى أرباح السنة المالية السابقة على الأقل.

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص48 .

[2] لكحل عبد الباسط، بن صوشة نهاد: **دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مرجع سابق، ص49.

- تحقيق توقعات المحللين الماليين، خاصة ما يتعلق بتقديرات الأرباح.[1]

ح. لغايات التصنيف المهني:

تتنافس العديد من المنشآت التي تعمل في ذات القطاع للحصول علة تصنيف متقدم على منافسيها في عملية التصنيف المهني التي تجريها بعض المؤسسات الدولية والمحلية، ويستند هذا التقييم إلى العديد من معايير من ضمنها تقييم القيمة المالية.[2]

المطلب الثالث: مظاهر التلاعب المحاسبي.

1.3. ممارسة التلاعب المستخدمة في جدول الميزانية :

يعتبر جدول الميزانية من أهم الوثائق لدى المؤسسة ، لأنها توفر معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة وكذلك التزاماتها لدى المقرضين والمالكين ، وفيما يلي عرض لفرص استخدام أساليب التلاعب المحاسبي في الكشوفات المالية :

1.1.3. الممارسات من جانب الأصول:

أ. الأصول غير الملموسة:

وذلك من خلال:

- المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية.
- الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.
- إجراءات تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.
- التلاعب في نسب أو معدلات إطفاء تلك الأصول عن طريق تخفيضها عن النسب أو المعدلات المتعارف عليها.

ب.الأصول الثابتة(الممتلكات والمنشآت والمعدات):

ويكون ذلك من خلال :

- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية و إتباع طريقة إعادة التقييم و إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين.[1]

---

[1] احمد عيساوي، توفيق حداد، مرجع سابق ، ص62 .

[2] فداوي أمينة، مرجع سابق ، ص 144.

- التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، أو التغيير الغير مبرر في طرق الاهتلاك مثلا من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.
- التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بقصد التأثير على مصروف الاهتلاك والقيم التي تدرج بها في الميزانية وكمثال على ذلك التلاعب في تصنيف العقارات المملوكة للمنشأة بين الاستثمارات طويلة الأجل والموجودات الثابتة أو إعادة تصنيف الأراضي المملوكة إلى أراضي تحت التطوير. عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة.[2]

ج. المخزونات:

إذ تقوم بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم مخزون آخر المدة بغرض تضخيم قيمة الأصل وتخفيض تكلفة البضاعة ويشمل ذلك ما يلي:

- عدم تخفيض قيمة الفاقد والتالف من البضاعة من قيمة مخزون أخر المدة.
- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وتقييمها على أساس أنها بضاعة سليمة.
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون.
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك بالرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات بالإضافة إلى عدم تسجيل مبلغ الدائن المستحق للموردين في جهة الخصوم.[3]
- التلاعب في أسعار المخزونات ودمج كشوفات الجرد ببضائع تالفة.
- التغيير غير مبرر في طرق تقييم المخزونات.

د. الذمم المالية :

ويتم التلاعب من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها وإجراءات أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

---

[1] فداوي أمينة: **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250.** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة . الجزائر. ،2014/2013 ص. ص 150 ، 151.

[2] نفس المرجع، ص151 .

[3] برحومة ناريمان، مرجع سابق، ص. ص28،29 .

2.1.3. الممارسات الخاصة بالخاصة بالخصوم:

أ. الخصوم الجارية :

مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة.

ب. المطلوبات طويلة الأجل:

مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف استخداماتها في تسديد قروض قصيرة الأجل بهدف تحسين نسب السيولة.

ج. حقوق المساهمين:

مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته في الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

د. التلاعب بالاحتياطات :

يعد الاحتياطي توزيعا للأرباح، ويتوقف تكوينه على شرط تحقيق المؤسسة للأرباح.

هـ. مخصصات المؤونات والأعباء: يخضع تكوينها للتقدير والحكم الشخصي وبالتالي منح الإدارة درجة عالية من الحرية في تحديد مبلغها مما يؤثر بشكل مباشر في عملية قياس الأرباح، وتعتبر مخصصات ديون مشكوك فيها من أهم صور التلاعب في الأرباح.[1]

2.3. جدول تدفقات الخزينة:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة ، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية ،من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.[2]

ومن أساليب التلاعب المحاسبي المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية :

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية ، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

---

[1] برحومة نريمان، مرجع سابق ،ص 29 .

[2] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي: **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد السابع والعشرون ،2011،ص368 .

- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.
- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية ، مثل تخفي مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة ،حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية ، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية ، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية ، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.
- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها.[1]

3.3. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):

يمكننا عرض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في جدول حسابات النتائج:

1.3.3. تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك:

حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب عن عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2.3.3. تسجيل إيراد مزيف:

تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

3.3.3. زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:

تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة. تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها، وتعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها

[1] حسن فليح مفلح القطيش ،مرجع سابق ،ص369 .

سيئا، وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية، وتتمثل الأساليب الأربعة المستخدمة في إطار هذه الطريقة:[1]

4.3.3. زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض:

ويستخدم هذا الأسلوب عادة من قبل إدارات بعض الشركات لزيادة إيراداتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية محددة، ويستند هذا الأسلوب إلى أن هناك بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعا مقارنة مع سعر الشراء، فتلجأ لبيعه بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة.

5.3.3. اعتبار عائدات الاستثمارات إيرادات تشغيلية:

أشارت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما إلى ضرورة فصل عائدات الاستثمارات عن العائدات التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية ، إلا أن بعض الشركات التي تكون فيها عائداتها التشغيلية في سنة معينة منخفضة تقوم بخلطها مع العائدات الناجمة عن عملياتها الاستثمارية غي التشغيلية (كالأسهم والسندات) لتغطية ضعف أدائها التشغيلي.

6.3.3. تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية :

هناك حالات تجد فيها إدارة الشركة نفسها بحاجة لتخفيض مصاريفها التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه وهي (إيرادات غير تشغيلية) باعتبارها تخفيضا لهذا النوع من المصاريف، وهذه إحدى أساليب التلاعب التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية، بواسطة تخفيض المصاريف التشغيلية.[2]

7.3.3. ابتداع دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية:

أحيانا تجد بعض الشركات نفسها بحاجة إلى زيادة عائدات استثمارات محددة دون غيرها ، وبخاصة إذا كانت هناك عمليات تقدير لاستثمار ما أو نشاط معين مثل التخفيض الضريبي أو غيره، لذلك تلجأ إلى عادة تصنيف بعض الحسابات في الميزانية بطريقة تمكنها من تسجيل دخل لنوع محدد من الاستثمارات ، مستفيدة من التعديلات التي أجراها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.[3]

---

[1] فداوي أمينة، مرجع سابق، ص. ص162،163 .

[2] نفس المرجع، ص.ص164،163.

[3] فداوي أمينة، مرجع سابق ، ص164 .

8.3.3. نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة:

إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل ، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويلة الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة ، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.[1]

9.3.3. الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات:

تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغييرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

10.3.3. نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة:

تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية. وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون عصيبة ، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتُسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

11.3.3. نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة:

تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه الشركات أوقات صعبة ، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جديد متوقع.

4.3. جدول التغيرات في رؤوس الأموال الخاصة:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية حتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق ،(Accrual basis) وتتكون هذه القائمة من ثلاث عناصر:[2]

1.4.3. رأس المال المدفوع:

---

[1] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 366 .

[2] فداوي أمينة، مرجع سابق ، ص155 .

وينقسم إلى رأس المال القانوني(القيمة الاسمية للسهم)، ورأس المال الإضافي(علاوة أو خصم إصدار الأسهم و أسهم الخزينة)، ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغييرات تتمثل في زيادة رأس المال والناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون، أو تخفيض رأس المال والناجم عن توزيعات رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.

2.4.3. رأس المال المكتسب(الأرباح المحتجزة):

وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل.

3.4.3. رأس المال المحتسب:

وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا، وتتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

وجميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه ، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب.[1]

المطلب الرابع: آلية مكافحة التلاعب المحاسبي.

تتضمن مبادئ الإدارة الراشدة على ضرورة خلق لجنة على مستوى مجلس إدارة المؤسسة تسمي بلجنة التدقيق ،وهذه اللجنة تتكون من عدد محدود من أعضاء مجلس الإدارة شريطة أن يكون هؤلاء الأعضاء مستقلون عن الملكية والإدارة أي أنهم لا يمثلون المساهمين ولا يمثلون العمال. كما يشترط في هؤلاء الأعضاء حيازتهم للخبرة والكفاءة في المجالات المالية والمحاسبية.

إن نشأة لجان التدقيق على مستوى الشركات له علاقة كبيرة بحالات الإفلاس والانهيارات التي عرفتها الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ، بالإضافة إلى موضوع التلاعب في إدارة الأرباح من خلال القيام بعمليات الغش والتلاعب في الحسابات من أجل التأثير على نتائج الأعمال ، مما أدى بمطالبة المساهمين

[1] فداوي أمينة، مرجع سابق ، ص156 .

والمستثمرين بتقارير مالية غير مضللة ، بالإضافة إلى رغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعالة.[1]

حيث تكوين لجان التدقيق إضافة لحالات الإفلاس والانهيارات حماية المساهمين والمستثمرين بإصدار الهيئات المختصة لتقارير مالية غير مضللة بالإضافة إلى ترشيد قرارات الإدارة ومحاربة كل ما له علاقة بالفساد الإداري والمالي.

1.4. تعريف لجان التدقيق واهم عوامل ظهورها:

1.1.4. تعريف لجان التدقيق:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) لجنة التدقيق على أنها: "تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لاختيار المدققين الخارجيين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".[2]

كما تعرف على أنها " لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مؤلفة من ثلاثة إلى خمسة من المديرين غير التنفيذيين والمؤهلين علميا وعمليا حيث ينبغي على الأقل أن يكون أحدهم حاصل على شهادة عليا في مجال المحاسبة والتدقيق ، كما ينبغي أن تمتلك هذه اللجنة السلطة والصلاحيات الكافية لقيامها بالمهام المكلفة بها وحصولها على المعلومات بالسرعة والدقة المطلوبة، وتعمل هذه اللجنة كحلقة وصل بين الإدارة و مراقب الحسابات الخارجي والمدقق الداخلي، كما تعمل كمشرف على عملية إعداد التقارير المالية ومتابعة مدى التزام الشركة بالأنظمة والقوانين والتعليمات ذات الصلة".[3]

2.1.4. هم عوامل ظهور لجان التدقيق:

من أهم عوامل ظهور لجان التدقيق ما يلي:

- تزايد حالات الفشل المالي للعديد من الشركات والبنوك، وتزايد حالات الغش والتلاعب بها، وزيادة رغبة هذه المؤسسات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها و التأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية.
- زيادة الضغوط من جانب مستخدمي الكشوف المالية على الشركات والبنوك، لإظهار نتيجة أعمالها ومركزها المالي بصورة حقيقية وسليمة.

---

[1] شريقي عمر: **لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات** ،الملتقى العلمي الدولي آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة ، الجزائر ، 26.25 نوفمبر 2013 ،ص 270،271 .

[2] نفس المرجع ،ص270 .

[3] أيمن جرمان :**دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية** ،مذكرة ماستر أكاديمي ،قسم محاسبة ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي . الجزائر. ، 2016.2017 ،ص 16 .

- التناقض الموجود بين مدققي الحسابات الخارجيين وبين إدارة الشركة خاصة في مجال التدقيق ، على استغلال مدقق الحسابات لإبداء الرأي الفني المحايد، وبالتالي فوجود لجنة التدقيق في أي شركة يمثل حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلال مدقق الحسابات في عملية إبداء رأيه الفني المحايد في الكشوف المالية.
- الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية، و تدعيم استقلال مدقق الحسابات، وبالتالي تدعيم الثقة في عملية إعداد وتدقيق الكشوف المالية خاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة، حيث يعتبر الحصول على كشوف مالية سليمة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار أساس عملية التنمية وزيادة فعالية بورصة الأوراق المالية.[1]
- حاجة أصحاب المصلحة في المؤسسات خاصة المقيدة بالبورصة إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

2.4. ضوابط تشكيل لجان التدقيق:

تتكون لجان التدقيق من بعض أعضاء مجلس الإدارة و يكونون مستقلين لا يقل عددهم عن ثلاثة أعضاء، ولاختيار هذه اللجنة يجب أن تخضع العملية إلى مجموعة من الضوابط لتؤدي عملها بكفاءة واستقلالية وفاعلية، ويمكننا بلورة تلك الضوابط كما يلي:

1.2.4. التحديد الواضح لسلطات ومسؤوليات ومهام اللجنة:

تنحصر المهمة الأساسية للجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفاعلية ، وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامه الأساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية و إعداد التقارير المالية ودعم الرقابة الداخلية ودعم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين.[2]

2.2.4. توافر وتكامل الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة التدقيق:

نتيجة لتعقد الأمور المالية و تعقد هياكل رأس المال و ممارسة التلاعب المحاسبي في تطبيق المعايير المحاسبية من قبل الإدارة ، يتطلب أن يكونوا أعضاء لجنة التدقيق من الأشخاص اللذين يتمتعون بالخبرة والمهارة اللازمة ، لذلك على كل مجالس الإدارة في المؤسسات أن تحدد مجموعة من المؤهلات والكفاءات التي يجب توافرها في أعضاء اللجنة، كأن يتوافر لديهم الخبرة في الشؤون المحاسبية والمالية والتدقيق ، والخبرة في الشؤون القانونية للمؤسسة، و يجب أن يكونوا على درجة عالية من تفهم أعمال المؤسسة أو المجال الذي تعمل

[1] أحسن عيساوي، توفيق حداد ، مرجع سابق، ص 74 .

[2] نفس المرجع ، ص76 .

فيه . إن توافر الخبرة لأعضاء لجنة التدقيق ضروري لأن العديد من المشاكل المحاسبية والقانونية تعتمد على الحكم الشخصي لأعضائها.

3.2.4. تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق:

يعتمد عدد أعضاء اللجنة على حجم مجلس الإدارة وحجم المؤسسة، من الضروري تحديد عدد أعضاء لجنة التدقيق، بحيث يكفي هذا العدد لتحقيق مزيج الخبرات والقدرات والتوازن بين حجم المهام ونوعيتها التي تقوم به اللجنة والتي تختلف من مؤسسة لأخرى. ويراعى عدم زيادة عدد أعضاء اللجنة بصورة قد تمنع من اتخاذ القرارات بصورة سريعة وفعالة، و عدم انخفاض عدد أعضاء اللجنة بصورة تحد من أداء اللجنة لأعمالها بكفاءة وفعالية، ويعد العدد الأمثل لأعضاء لجنة التدقيق يتراوح بين ثلاثة وخمسة أعضاء.

4.2.4. استقلال لجنة التدقيق:

تعد لجنة التدقيق من أبرز اللجان التي يشكلها مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين ، وتقدم تقاريرها ونتائج أعمالها لمجلس الإدارة ، وهي عبارة حلقة الصلة بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة في الأمور التي تدخل في اختصاصها ، ومن الضروري عدم قيام أعضاء لجنة التدقيق بأي أعمال من أعمال الإدارة التنفيذية وذلك لتحقيق الموضوعية والاستقلال في أداء اللجنة لأعمالها، ومن الأمور التي يجب مراعاتها لتحقيق الاستقلالية كالأتي :

- أن لا يكون من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- أن لا يحصل على أي مكافأة مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها بخلاف المكافأة التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة.
- أن لا يكون احد أقاربه موظف تنفيذي داخل الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.
- أن لا يكون مدير تنفيذي في إحدى الشركات التي لها علاقات تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها.

3.4. آليات عملها ومهامها تجاه المدقق:

1.3.4. آلية عمل لجان التدقيق:

يجب أن يرتكز عمل لجنة التدقيق على نظام أو دليل عمل مكتوب يبين الإجراءات التنفيذية ، التي يجب على اللجنة الالتزام بها عند تنفيذها لمهامها، لقد بين بروميلو وبرلين (Bromilo& Berlin2005) العناصر

الأساسية التي يجب أن ترتكز عليها لجان التدقيق في تأدية أعمالها ومهامها بفاعلية وكفاءة وهي على النحو التالي:[1]

- أن يكون لديها خطة عمل لاجتماعاتها خلال السنة، تناقش فيها الأعمال التي تقع تحت مسؤولياتها.
- أن يكون لديها في كل اجتماع جدول أعمال (Agenda) مكتوب يوزع على أعضاء اللجنة قبل موعد الاجتماع، ويجب أن لا تقل عدد اجتماعاتها عن أربعة سنوية.
- أن توزع ملخصات المواد المدرجة على جدول الأعمال قبل عشرة أيام من عقد الجلسة على أعضاء اللجنة لإعطائهم الوقت الكافي لدراستها وتسجيل ملاحظاتهم عليها.
- أن يتم مشاركة كل من المدققين الداخليين والخارجيين في اجتماع لجنة التدقيق المتعلقة بالكشوف المالية.
- أن يكون هناك لقاءات خاصة مع كل من المدقق الخارجي والداخلي عند بحث القضايا ذات الصلة بأعمالهم.
- أن يكون لرئيس اللجنة دور فعال قبل الاجتماعات، بحيث يجري لقاءات بشكل منفصل مع المدققين الداخليين والخارجيين والمدير المالي لمناقشة القضايا ذات الصلة معهم قبل اجتماع لجنة التدقيق، ليكون لديه فهم أكثر وعمق في القضايا المدرجة.
- أن تكون مناقشات اللجنة في القضايا المدرجة على جدول الأعمال واقعية وفعالة بحيث يكون لكل عضو في اللجنة بأن لديه مسؤولية عن فعالية الاجتماعات و أنتناقش كافة القضايا المدرجة باهتمام وجدية.
- أن تدون محاضر اجتماعات لجنة التدقيق بشكل مفصل لتكون مرجع للجنة يتم الرجوع إليها لمتابعة الإجراءات والمناقشات والتوصيات المرفوعة للأطراف ذات العلاقة، وبيان القضايا التي تمت مناقشتها.
- أن تقدم اللجنة تقريرا إلى مجلس الإدارة بشكل منتظم وتناقش معها لقضايا المدرجة في التقرير.

4.4. مهامها تجاه المدقق الخارجي:

ولكي يقوم المدقق الخارجي بمهامه بكل موضوعية حرصت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية على تعزيز استقلالية المدقق الخارجي، وذلك من خلال إعطائه دورا مهما و فاعلية أكبر و استقلالية كافية للقيام بمهامه على أفضل وجه ، وفيما يلي أبرز مهام لجان التدقيق اتجاه المدقق الخارجي:[2]

- "مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح وإعادة تعيين وعزل مراجع الحسابات الخارجي، والتأكد من استيفائه لشروط أهليته(مؤهلات وخبرات)،وعدم وجود ما يؤثر على استقلاليته، ومدى تأثير أي أعمال أخرى يقوم به الحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

[1] أحسن عيساوي، توفيق حداد ،مرجع السابق، ص78 .

[2] أحسن عيساوي، توفيق حداد ، مرجع سابق، ص 80.

- بحث كل ما يتعلق بعمل مراجع الحسابات بما في ذلك ملاحظاته و مقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها و تقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.
- مراجعة خطة التدقيق التي أعدها المدقق الخارجي.
- حل المنازعات التي تنشا بين الإدارة والمدقق الخارجي.
- مراجعة خدمات غير الُمراجعة التي يقوم المدقق الخارجي بتقديمها للمؤسسة.
- مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على كافه المعلومات التي يحتاجها.[1]
- مراجعة مراسلات المؤسسة مع مدقق الحسابات الخارجي وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات.
- "النظر في تعيين المدقق الخارجي وفي تحديد أتعابه و مدى الاحتفاظ به.
- التأكد من استقلالية المدقق الخارجي ومعالجة كل الأمور التي تمس باستقلاله"[2].

المبحث الثاني: الغش المحاسبي.

سيتمحور هذا المبحث حول مفهوم الغش و خصائصه وأنواعه في المطلب الثالث الفرق بينه وبين الخطأ و في المطلب الرابع مواطنه و الإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عن حالات الغش.

المطلب الأول: مفهوم الغش.

التعريف الأول: حسب المعيار الدولي للمراجعة 240:" الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية ، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية".[3]

التعريف الثاني:" الغش يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة أو تضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات، ويرتكب الغش بسابق إصرار وهناك نية الغش".[4]

---

[1] أيمن جرمان، مرجع سابق، ص. ص 20،21 .

[2] شريقي عمر: لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة و محاربة الفساد في الشركات، مرجع سابق، ص 271.

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين: **مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية** ،المعيار الدولي رقم 240 الفقرة أ.11 ، ص06 .

[4] مروة بوعزة: **مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرابح ، ورقلة . الجزائر.، 2013. 2014، ص07 .

التعريف الثالث:" فانه يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاص أو لتظليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن الالتزامات أو الحصول على أصول ممتلكات المنشاة لاستخدامها في الأعمال الخاصة".

ومن التعريف السابق فان الغش عادة يتم لتحقيق هدفين هما:

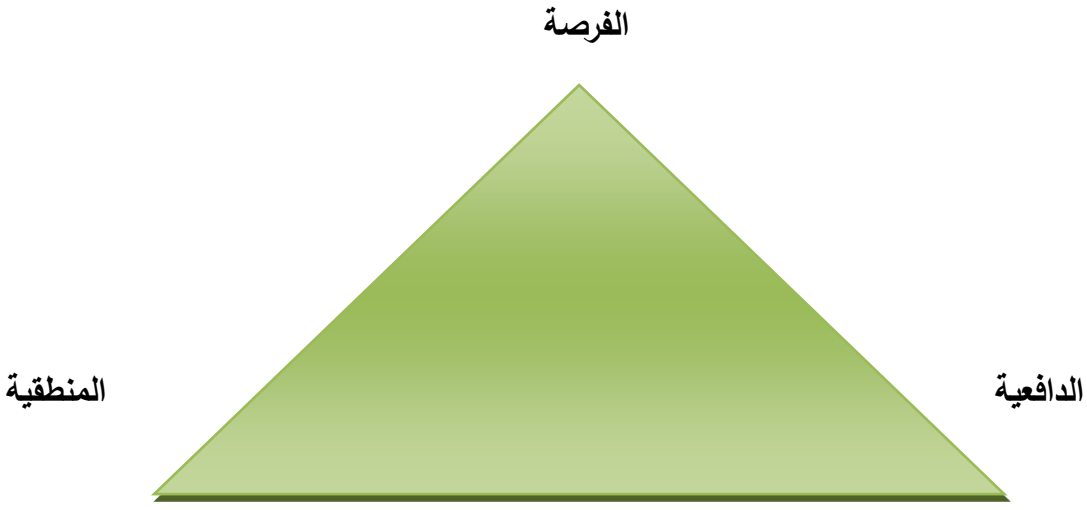
-الأول هو إخفاء عجز أو اختلاس أو سوء استعمال لأصل من أصول المنشاة.

-أما الهدف الثاني التأثير على مدى دلالة التقارير المالية عدم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة صحيحة".[1]

مثلث الغش:

إن عملية التنبؤ بالغش في أن الأفراد الذين يستوفون الشروط الثلاث لمثلث الغش من المرجح أن يقوموا به، حسن جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين **AICPA**، حيث تتوضح هذه الظروف الموضحة في الشكل الموالي :

الشكل01:مثلث الغش



المصدر: من اعداد االطالبتين.

•**الفرصة:** إن ضعف ثقافة المؤسسة ، وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

[1]أحمد حلمي جمعة ، مدخل للتدقيق الحديث، مرجع سابق، ص34 .

- **المنطقية:** هو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم.
- **الدافعية:** غالبا ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية مثل وجود ديون على الموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.[1]

المطلب الثاني: خصائص وأنواع الغش.

1.2. خصائص الغش:

حسب المعيار الدولي للمراجعة (IAS240) تتمثل خصائص الغش في ما يلي:

- قد تنشأ تحريفات في قوائم المالية إما بسبب غش أو خطأ والمعامل الذي يفرق بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الإجراء أساس ناتج عنه تحريف في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد.
- رغم أن الغش هو مفهوم قانوني واسع الأغراض معايير المراجعة إلا أن المراجع يهتم بالغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية.[2]

2.2. أنواع الغش:

يمكننا تصنيف الغش إلى نوعين هما كما يلي:

1.2.2. غش واحتيال العاملين:

تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هذه الاختلاسات، وغالبا ما تعتمد المؤسسة على نظم الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء.

2.2.2. غش واحتيال الإدارة:

هي الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف و تغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته أنه بحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتغلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأشيرة الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.[3]

كما يمكن أن يرتكب الغش بالطرق التالية:

---

[1] جمال منصر: **مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش و الأخطاء القوائم المالية(دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي . الجزائر. 2014، 2015، ص. ص13،14.

[2] مروة بوعزة ، مرجع سابق، ص 08 .

[3] عاطف زاهرة، توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن ، الطبعة الأولى، 2009 ، ص179 .

أ. التلاعب في الدفاتر والسجلات قصد إخفاء أي اختلاس أو عجز ومن أمثلته:

- إثبات مدفوعات وهمية في دفتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو تزوير إيصالات دفع وهمية.
- عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها أو استخدامها لتغطية اختلاس سابق أو عجز بالخزينة.
- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات و اختلاسها أو استعمالها في تغطية اختلاسات سابقة بالمستودعات.
- إثبات أذونات صرف صورية، واختلاس تلك البضائع.[1]

ب. التلاعب في الحسابات بالدفاتر و السجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

كما يحدث هذا التلاعب بتوجيه من أدارة المشروع لتحقيق هدف من الأهداف التالية :

- تضخم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية، أو يغالي في تقدير بضاعة أخر مدة، أو يؤجل قيد حقيقتها وغير ذلك.
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطات سرية قد يساء استخدامها مستقبلا لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة ، وقد يكون ذلك أيضا بهدف التهرب من الضرائب، أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حدا أدنى من الأرباح.
- إظهار المركز المالي على غير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات و المطلوبات، كل ذلك بهدف المضاربة في السوق المالي، أو للحصول على قرض، أو ثمن مرتفع للشركة في حالة البيع.

المطلب الثالث: الفرق بين الغش و الخطأ.

1.3. مفهوم الخطأ وأنواعه:

1.1.3. مفهومه:

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 إلى أن الخطأ يعني" تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط

[1] جمال منصر، مرجع سابق، ص 15، 16 .

للحقائق ، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح."[1]

كما عرف الخطأ بأنه تلك " الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم."

2.1.3. أنواع الخطأ:

تنقسم أنواع الأخطاء إلى:

▪أخطاء الحذف أو السهو:

وهي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد ، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كليا أو جزئيا، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن، أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ ، يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو على النحو التالي:

- عدم قيد عملية بيع آجل أو شراء آجل.
- عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية.[2]
- عدم احتساب الاهتلاك للأصول الثابتة.
- عدم قيد المقبوضات النقدية.

▪الأخطاء الارتكابية:

وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية،(جمع أو طرح..)، أو في الترحيل والترصيد، وقد يكون كليا في طرفي العملية، وقد يكون جزئيا أي في طرف واحد، ويكشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.

▪الأخطاء المتكافئة:

يقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها حيث يمحو خطأ اثر خطأ آخر بالدفاتر، وبالتالي لا تؤثر على ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمدقق اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في

[1] أحسن عيساوي، توفيق حداد، مرجع سابق، ص58 .

[2] جمال منصر، مرجع سابق ، ص17 .

مراجعته المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد ، ولن يكون لذلك الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي . وقد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي.

▪الأخطاء الفنية:

وتتمثل في قياس العمليات المالية وتسجيلها في الدفتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بهذه الأصول و المبادئ، و تؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإرادية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف غير صحيحة وكذلك عدم إجراء قيود استهلاك الأصول الثابتة أو إجراء هذه القيود بقيمة أكبر أو أقل من المفترض فعلا، أو عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة ، فضلا عن تجاهل أسس القياس المحاسبي السليم لعناصر الإيرادات و المصروفات ، وكذلك عدم إتباع سياسة الحيطة والحذر بعدم تكوين احتياطيات لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.[1]

▪الأخطاء الكتابية:

تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجلة من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر، وفي هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة ، وفي الحالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب المدين مثلا بدلا من الجانب الدائن ، وفي هذه الحالة يمكن اكتشاف هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه .[2]

حيث يمكن أن نفرق بين نوعين من الأخطاء التي تؤثر على توازن الميزان المراجعة:

[1] نفس المرجع، 17 .

[2] نفس المرجع، ص18.

جدول رقم 02: الفرق بين الأخطاء التي تؤثر و لا تؤثر على ميزان المراجعة

الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة	الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة
. أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الارتكابية إذا كانت جزئية. . أخطاء تكشف عن نفسها.	. أخطاء الحذف الكلي. . أخطاء ارتكابية إذا كانت كلية. . أخطاء متكافئة.

من إعداد الطالبتين.

2.3. الفرق بين الغش و الخطأ:

فرق المعيار الأمريكي رقم (SAS 53) بين الأخطاء والتلاعب والغش بحيث، يشير الخطأ إلى تحريف أو استبعاد غير معتمد في مبالغ أو إفصاحات معينة في قوائم مالية ، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبة فمثلا في:

- أخطاء العمليات الحسابية في النقل أو الترصيد الخاطئ.
- عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية.

أما الغش فهو عبارة عن تحريف معتمد وهي غالبا ما ترتكب برغبة مرتكبيها في إخفاء إفصاحات معينة في قوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية فمثلا في:

- إخفاء معاملات أو مبدلات عمدا.
- تبديد موارد المؤسسة عمدا.

المطلب الرابع : مواطن الغش والإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عن حالات الغش.

1.4. مواطن الغش:

تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية، وتعتبر هذه المراحل مواطن لارتكاب الغش، وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي:

1.1.4. مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى:

يرتكب الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيرادية أو العكس أو العكس أو حذف عمليات كان يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية، أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهوا عن غير عمد بحسن نية ، أو قد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.[1]

2.1.4. مرحلة الترحيل والتجميع:

ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة ، في تجميع دفاتر اليومية ونقل الأرقام من صفحة لأخرى ، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام في استخراج الأرصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد ، وفي ميزان تدقيق حسابات النهائي تكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش أو التلاعب أي بسوء نية، وهذا يتوقف على طبيعة و نوع الخطأ المرتكب.

3.1.4. مرحلة إعداد القوائم المالية:

تتنوع الأخطاء في هذه المرحلة ، فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكبر من قيمتها الحقيقية أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين و إظهاره بأقل من قيمته ، وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية والغير عادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية ، وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرضية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.[2]

2.4. الإجراءات المتخذة من قبل مراجع مدقق الحسابات للإبلاغ عن حالات الغش:

تنطوي عملية المراجعة على مخاطر لا يمكن تجنبها لذلك وجب على مراجع الحسابات أن يتخذ الإجراءات اللازمة حسب مقتضيات الأحوال لاتخاذها وفيما يلي أهم الخطوات الواجب العمل بها في حالة ما تم اكتشاف حالة غش:

---

[1] شيرين مصطفى الحلو: **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة** رسالة مقدمة استكمال الحصول على درجة الماجستير ،قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية . غزة، فلسطين، 1433هـ . 2012 م، ص 21 .

[2] نفس المرجع ، ص 21.

1.2.4. إبلاغ إدارة المؤسسة:

يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:

- إذا كان يشك من احتمال وجود غش ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي.
- إذا كان الغش موجود فعلا.[1]
- كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي وعندما يكون الشك محيطا بالإدارة فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على إشارة قانونية تساعد في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.

2.2.4. إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:

إن التزام مراجع الحسابات بمبدأ السرية يمنعه من الإبلاغ عن الغش لأطراف ثالثة، على أنه في حالات معينة يتجاوز القوانين.

كما نص القانون 01.10 المادة 27:" في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك".[2]

3.2.4. إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:

إذ تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو سلبي.

كما أن لمراجع الحسابات الحق في الاطلاع على كل وثائق المؤسسة كما نصت المادة 31 من قانون 01.10 :" يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة ، وأن يطلب كل توضيحات والتفتيشات التي يراها لازمة". [3]

وإذا منعت إدارة المؤسسة مراجع الحسابات من الاطلاع على كل الوثائق فإنه يصدر رأيا تحفظيا أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود عراقيل وقيود في عملية المراجعة.

---

[1] مروة بوعزة ، مرجع سابق، ص13.

[2] القانون 01.10 ، الجريدة الرسمية الجزائرية ، مرجع سابق ، ص07.

[3] قانون01.10،مرجع سابق ، ص 08 .

4.2.4. الانسحاب من عملية المراجعة:

قد يرى مراجع الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش والتي يرى المراجع إنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لو يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المراجع والمؤسسة.[1]

[1] جمال منصر، مرجع سابق، ص 25 .

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل قمنا بالتطرق في المبحث الأول إلى مفهوم التلاعب المحاسبي والذي هو عبارة عن عمليات وممارسات دون خرق للقوانين والمبادئ ، وكيف يقوم المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقوانين والمبادئ المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة والتلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة باستخدام مختلف الوسائل والأساليب المعتمدة للتلاعب المحاسبي في مختلف الكشوفات المالية، ومن بعض أساليب التلاعب تغيير طرق الاهتلاك ، نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة وغيرها . كما انه هنالك العديد من طرق الكشف عن ممارسة التلاعبات المحاسبية والحد منها ، ومن ابرز واحدث الطرق التي تمكنت من كشف ومكافحة التلاعب هي لجان التدقيق.

وحاولنا شرح الغش المحاسبي في المبحث الثاني والذي يعد فعلا مقصود قائما على الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه وبالتالي فهو غير قانوني ، كما يؤدي لتحريف القوائم المالية وبالتالي تصبح غير صادقة ،وكذلك تم ذكر أنواع الغش المختلفة و أماكن تواجده بمراحله الثلاث و الفرق بينه و بين الخطأ , وأيضا تم شرح الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حال ما تم كشف الغش أو خطأ في الكشوفات المالية للمؤسسة.

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض المفاهيم العامة حول مدقق الحسابات الخارجي و كذلك التلاعب والغش المحاسبي، سنقوم في هذا الفصل بدراسة تطبيقية لإبراز دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي ، وذلك عن طريق توزيع مجموعة من الاستبيانات على عينة من الأكاديميون (أساتذة جامعيين في مجال المالية والمحاسبة) ، وعينية من المهنيين (محافظي حسابات ، خبراء محاسبيين ومحاسبين معتمدين)، وبالتالي اختبار الفرضيات المتعلقة بدراستنا.

ووفقا لذلك سيتم تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل واختبار نتائج الدراسة.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية للتوصل إلى الحقائق الموجودة ،من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى كل من عينة ونموذج الدراسة ، وفي المطلب الثاني تحليل لأداة الدراسة و أساليب المعالجة الإحصائية المتبعة ، أما في المطلب الأخير سنقوم بالتحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة.

المطلب الأول: عينة ونموذج الدراسة الميدانية.

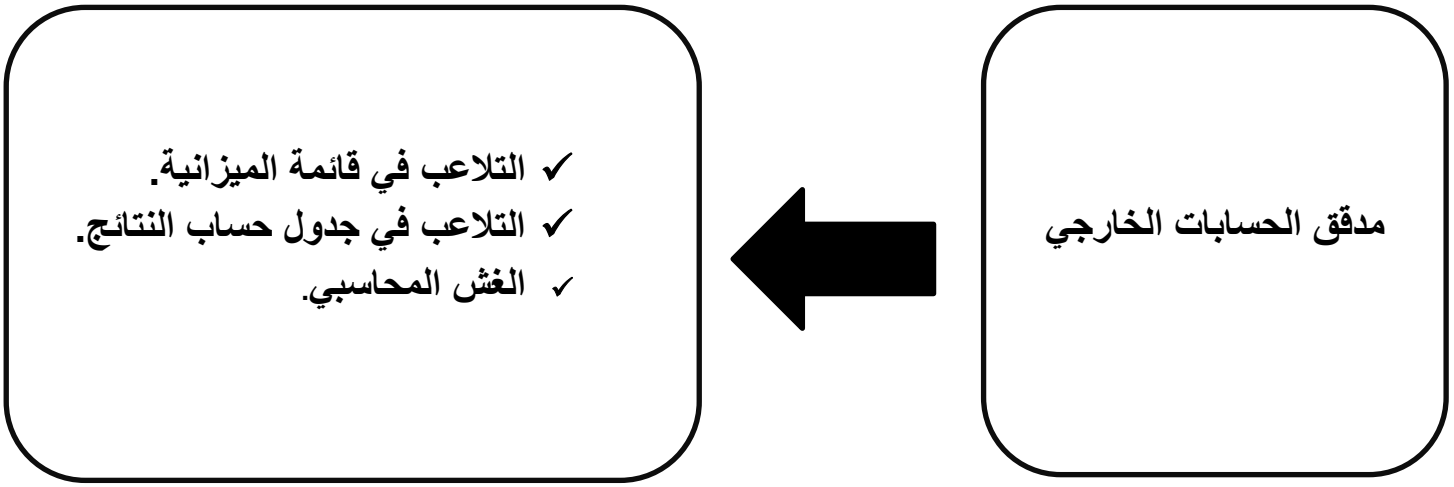
1.1. عينة الدراسة الميدانية:

تعتبر العينة الجزء الممثل للمجمع الأصلي، وبما أن موضوعنا يعالج دور المدقق الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي اقتصرت الدراسة على عينة عشوائية تحتوي 35 فرد من مجتمع الدراسة ، بحيث تتكون من فئتين رئيسيتين هما المهنيين من مدققي الحسابات والخبراء المحاسبيين والأكاديميون من ذو الاختصاص في مجال المالية والمحاسبة.

2.1. نموذج الدراسة:

بناءا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع تم تشكيل نموذج الدراسة من متغيرين، متغير مستقل(مدقق الحسابات الخارجي) و متغيرات تابعة (التلاعب في قائمة الميزانية، التلاعب في جدول حساب النتائج، الغش المحاسبي).

الشكل رقم:02



المصدر: من اعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: تحليل أداة الدراسة.

1.2. أساليب جمع البيانات:

أُعتمدت الدراسة على الاستبيان لجمع مختلف البيانات التي سيتم معالجتها لتحليل وتفسير مختلف إجابات مفردات العينة، يعرف الاستبيان على أنه مجموعة من الأسئلة المصممة للتوصل من خلالها إلى حقائق يهدف أليها الباحث.

و لقد تمت صياغة هذا الاستبيان اعتمادا على ما تم تناوله و التطرق إليه في الجانب النظري، مع الأخذ بعين الاعتبار الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، أيضا بعد إجراء مختلف التعديلات المقترحة.

ومن أجل اختبار صحة كلا من أداة الدراسة وفرضياتها تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب و الأدوات الإحصائية المحسوبة باستعمال برنامج التحليل الإحصائي **SPSS**وهي كالتالي:

1.التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية للعينة محل الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

2. الرسوم البيانية: التمثيل البياني للقيم مؤشرات الإحصائية.

3. المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، حيث أن استخدامه لإجابات عينة الدراسة على الاستبيان يعبر عن مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة.

4. الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس و بيان تشتت إجابات افرد العينة الدراسة حول وسطها الحسابي، ويكون هناك اتفاق بين أفراد العينة على فقرة معينة إذا كان انحرافها المعياري قليلا.

5. معامل الثبات ألفا كرونباخ: وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة.

6. معامل الارتباط بيرسون: لتأكيد الصدق الاتساق الداخلي وإثبات أنا لمقياس يقيس ما وضع لقياسه، كما تم استخدام معامل الارتباط لتحديد العلاقة والارتباط بين متغيرات الدراسة.

7. معامل الانحدار البسيط: معرفة درجة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع على حدى.

2.2. تصميم الأداة الاستبيان

لتصميم الاستبيان وجب الأخذ بالعديد من الاعتبارات، لاسيما تلك المتعلقة بآلية صياغة فقراته وأقسامه ومحاوره، فضلا عن التأكد من صلاحيته للدراسة.

1.2.2. تصميم الاستبيان:

صُمم الاستبيان بالاعتماد على سلم تدريجي بدرجات متساوية باستخدام مقياس ليكارت الخماسي ، حيث تُعد طريقة ليكارت من الطرق شائعة الاستخدام في قياس الاتجاهات العلمية والبحوث الاجتماعية والاقتصادية وذلك يعود إلى سهولته في التصميم والتطبيق والتصحيح وارتفاع درجة ثباته وصدقه.

والجدول الموالي يوضح درجات سلم ليكارت الخماسي :

الجدول 03 :درجات مقياس الدراسة المتنازل.

مجال الاختيار	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
مدى الإجابة	]1.80-1.00]	]2.60-1.80]	]3.40-2.60]	]4.20-3.40]	[5.00-4.20]
الدرجة (الاختيار)	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3.2. تقسيم هيكل الاستبيان:

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين أساسيين متضمنة التالي:

1.3.2. القسم الأول (البيانات الشخصية) :

يشتمل هذا القسم على البيانات الخاصة بالمؤهل العلمي، الوظيفة الحالية والخبرة المهنية.

2.3.2. القسم الثاني (محاور الدراسة):

يشتمل هذا القسم على أربع محاور أساسية وهي:

أ- المحور الأول: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة **مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01والمعايير العامة للتدقيق** ويشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06) و تم الاعتماد في بناءه على مجموعة من الدراسات السابقة.

ب . المحور الثاني: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة **يساهم مدقق الحسابات في الحد من التلاعب في قائمة الميزانية للتدقيق** ويشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06) و تم الاعتماد في بناءه على مجموعة من الدراسات السابقة.

ج . المحور الثالث: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب في حسابات النتائج** ويشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06) و تم الاعتماد في بناءه على مجموعة من الدراسات السابقة.

د - المحور الرابع: يتضمن هذا المحور الفقرات المتعلقة **مساهمة مدقق الحسابات في الحد من الغش المحاسبي** ويشتمل على الفقرات المرقمة من (01) إلى (06) و تم الاعتماد في بناءه على مجموعة من الدراسات السابقة.

المطلب الثالث: التأكد من ملائمة الاستبيان للدراسة.

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة و اتساق المحاور تم الاعتماد على قيم ألفا كرومباخ ومعامل ارتباط بيرسون

1.3. الثبات:

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي باستخدام ألفا كرونباخ والقائم على أساس تقدير معدل ارتباطات العبارات فيما بينها بالنسبة للاستبيان ككل، وقد بلغ (0.90)، ومنه يمكن القول بأن هذا الاستبيان ثابت وصالح للاستعمال في الدراسة، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (04) يوضح ثبات استبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في تعزيز موضوعية القياس المحاسبي عن طريق التناسق الداخلي	
البعد	**معامل ألفا كرونباخ**
المحور الأول	0,7370
المحور الثاني	0,8490
المحور الثالث	0,9290
المحور الرابع	0,7870
الاستبيان ككل	0.909

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

2.3. صدق الاستبيان:

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس ما وُضعت لقياسه ، وتم التأكد من ذلك من خلال الصدق الظاهري للاستبيان و الصدق البنائي لمحاور الاستبيان.

أ.الصدق الظاهري(صدق المحكمين): تم توزيع الاستبيان على مجموعة محكمين لغرض ضبطه في صيغته النهائية، وبعد إجراء التعديلات الشكلية والمنهجية والموضوعية اللازمة المقترحة من طرفهم تم إعداد الاستبيان في صيغته النهائية تحضيرا لعملية التوزيع (الملحق رقم).

ب.الصدق البنائي لمحاور الاستبيان:

تم حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل بعد بالدرجة الكلية للاستبيان **بمعامل الارتباط بيرسون** حيث جاءت الارتباطات كلها دالة إحصائيا فقد بلغ معامل الارتباط بين الدرجة الكلية للبعد الأول **(الالتزام بالمعايير العامة للتدقيق)** والدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.68)، وبالنسبة لارتباط المحور الثاني **(التلاعب في قائمة الميزانية)** بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.79)، وبالنسبة لارتباط المحور الثالث **(التلاعب في حسابات النتائج)** بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.83)، وبالنسبة لارتباط المحور الرابع **(الغش المحاسبي)** بالدرجة الكلية للاستبيان ككل (0.86)، وبالتالي يمكن القول بأن هذا الاستبيان صادق، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (05) يوضح مصفوفة ارتباطات الدرجات الكلية لمحاور الاستبيان مع درجته الكلية			
المحور	**الدرجة الكلية للاستبيان**	**المحور**	**الدرجة الكلية للاستبيان**
المحور الأول (الالتزام بالمعايير العامة للتدقيق)	0.684**	المحور الثالث (التلاعب في حسابات النتائج)	0.836**
المحور الثاني (التلاعب في قائمة الميزانية)	0.794**	المحور الرابع (الغش المحاسبي)	0.861**
)0.01 (الارتباط دال عند مستوى الدلالة ألفا**			

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

ج.صدق المقارنة الطرفية:

تم حساب صدق هذا الاستبيان كذلك باستخدام طريقة المقارنة الطرفية وذلك بترتيب الدرجات تنازليا ثم أخذ نسبة 27% من طرفي الاستبيان الأعلى والأدنى، أي ما يقابلها 9 درجات عليا و9 درجات دنيا ثم المقارنة بينهما باستخدام اختبار الدلالة الإحصائية (T_{test}) وبعدها يتم تفسير هذه القيمة وقفا لحالتين هما:

- إذا كانت قيمة الفرق لـ (T_{test}) دالة عند مستوى الدلالة (0.05 أو α=0.01) فهذا يعني أن هذا الاستبيان صادق لأنه استطاع أن يميز بين الطرفين.
- إذا كانت قيمة الفرق لـ (T_{test})غير دالة عند مستوى الدلالة (α= 0.05) فهذا يعني أن هذا الاستبيان غير صادق لأنه لم يميز بين الطرفين.

وبالنظر إلى قيمة اختبار الدلالة (T_{test}) كما هو موضح في الجدول رقم (...) يتضح بأن هذا الاستبيان صادق حيث بلغت قيمته (9.29) وهي قيمة دالة عند مستوى الدلالة (α= 0.01):

الجدول رقم (06) يوضح صدق المقارنة الطرفية لاستبيان دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي

الطرفين		**اختبار التجانس ليفين F**	**مستوى الدلالة**	**حجم العينة**	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**درجة الحرية**	**t**	**مستوى الدلالة**	**القرار**
الاستبيان ككل	**الأعلى**	**3.550**	**0.410**	**9**	**444,105**	**2,60342**	**16**	**9,295**	**0,000**	**دال عند 0,01**
	الأدنى			**9**	**3333,76**	**9,02774**				

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS.

3.3. الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

جدول رقم:(07)

المحور	رقم الفقرة	Pearson	Sig
مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01والمعايير العامة للتدقيق	01	0,647**	0,000
	02	0,867**	0,000
	03	0,539**	0,001
	04	0,628**	0,000
	05	0,767**	0,000
	06	0,548**	0,001
يساهم مدقق الحسابات في الحد من التلاعب في قائمة الميزانية.	07	0,829**	0,000
	08	0,810**	0,000
	09	0,660**	0,000
	10	0,824**	0,000
	11	0,564**	0,000
	12	0,862**	0,000
دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب في حسابات النتائج.	13	0,883**	0,000
	14	0,918**	0,000
	15	0,751**	0,000
	16	0,942**	0,000
	17	0,699**	0,000
	18	0,939**	0,000
مساهمة مدقق الحسابات في الحد من الغش المحاسبي.	19	0,810**	0,000
	20	0,801**	0,000
	21	0,765**	0,000
	22	0,537**	0,001
	23	0,596**	0,000
	24	0,665**	0,000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

يوضح الجدول أعلاه قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات محاور الدراسة وهي ارتباطات ايجابية تميل من المتوسطة إلى القوية وبدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0,05) ، أي بهامش خطأ أقل من (5%) لكل فقرات الاستبيان ، ومنه فقرات الاستبيان تتميز بوجود اتساق داخلي بين الفقرات والمحاور التي تنتمي إليها والمجالات كانت كالآتي :

المحور الأول: مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01والمعايير العامة للتدقيق والدرجة الكلية للمحور تراوحت ما بين (0,539) و (0,867).

المحور الثاني:يساهم مدقق الحسابات في الحد من التلاعب في قائمة الميزانية تنتمي إلى المجال المحدد ما بين (0,564) و (0,862).

المحور الثالث: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب في حسابات النتائج وكان المجال ما بين (0,699) و (0,942).

المحور الرابع: مساهمة مدقق الحسابات في الحد من الغش المحاسبي و هي تنتمي إلى المجال التالي كحد أدنى (0,537) وكحد أقصى (0,810).

4.3. التحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات :

اختبار كشف التوزيع الطبيعي (Tests of Normality) :للبيانات يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجابتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية أخرى. وهنا كعدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع البيانات الاستبيان وهي (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov،وطريقة اختبار Shapiro-Wilk).

اختبار (Kolmogorov-Smirnov) يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50.

اختبار (Shapiro-Wilk) إذا كان عدد العينة اقل من 50.

في هذه الدراسة تم الاعتماد على اختبار (Shapiro-Wilk) لأن عدد أفراد عينة الدراسة أقل من 50.

أن قاعدة اتخاذ القرار تكون عكس باقي الاختبارات الإحصائية، أي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ماعدا في حالة أن الدلالة الإحصائية لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) أكبر من القيمة المعيارية (0.05) وليس أقل، والجدول التالي وضح نتائج اختبار الطبيعية لبيانات الدراسة:

جدول رقم(08): التحقق من شرط التوزيع الطبيعي للبيانات

المتغيرات	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk			القرار
	الإحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	الإحصاءات	درجة الحرية	مستوى الدلالة	
دور مدقق الحسابات الخارجي	0.102	35	0.200*	0.946	35	0.083	غيردال

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نجد وبما أن أفراد عينة الدراسة أقل من 50 فرد فإننا نستدل بنتائج اختبار (Wilk-Shapiro) و تظهر أن مستوى المعنوية Sig=**0.083**وهي تفوق القيمة المعيارية (0.05) أي أن بياناتها تتبع التوزيع الطبيعي.

ومنه بيانات إجابات العينة على جميع العبارات محاور الاستبيان تدل على إتباع البيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي، ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية العلمية الوصفية والاستدلالية لتحليل إجابات وأراء أفرد العينة واختبار الفرضيات الدراسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل واختبار نتائج الدراسة

من خلال هذا المبحث يتم التطرق إلى عرض البيانات الوصفية لأفراد العينة و تحليلها ، وفي المطلب الثاني تحليل البيانات لمختلف محاور الدراسة و أخيرا عرض ومناقشة نتائج الفرضيات .

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الوصفية لأفراد العينة

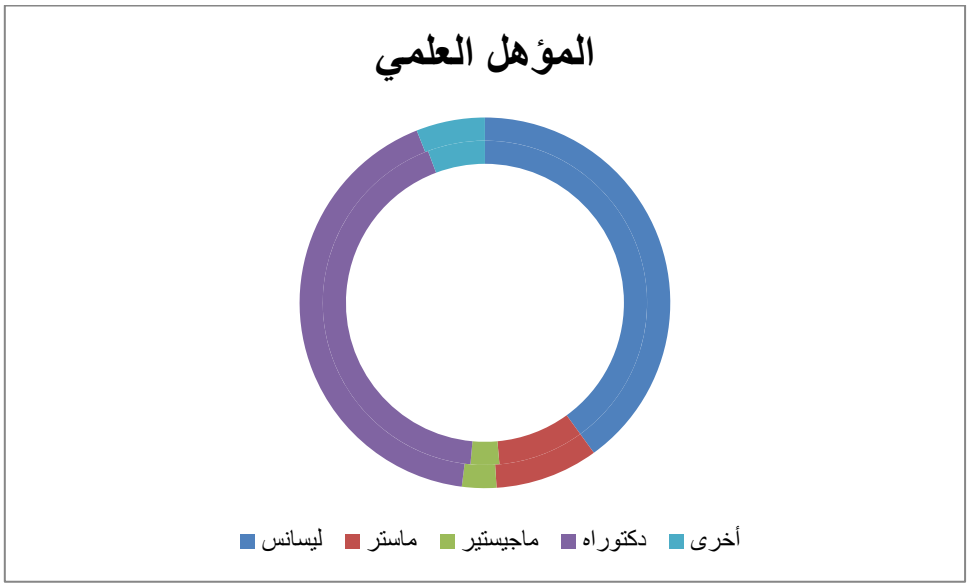
الجدول رقم (09) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	14	40%
ماستر	3	%9
ماجستير	1	%3
دكتوراه	15	%42
أخرى	2	%6
الإجمالي	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فردا، نلاحظ أن الذين لهم درجة الدكتوراه قد بلغ عددهم 14 فردا بنسبة 42%، يليهم أصحاب شهادة الليسانس البالغ عددهم 14 بنسبة قدرت بـ 40%، أما فيما يتعلق بأصحاب الماستر فقد بلغ عددهم 3 أفراد بنسبة 9%، بعدهم يأتي 2 من أصحاب الشهادات الأخرى بنسبة 6%، وفي الأخير أصحاب شهادة الماجستير بفرد واحد 1 بنسبة 3% وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (03):

الشكل رقم (03) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



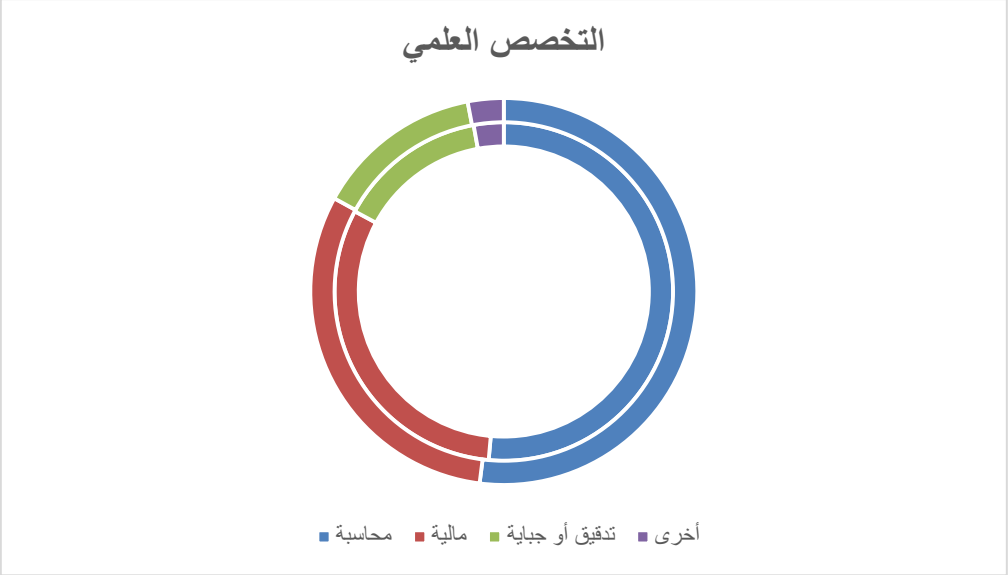
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

الجدول رقم (10) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي:

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة	18	52%
مالية	11	31%
تدقيق أو جباية	5	14%
أخرى	1	3%
الإجمالي	35	%100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فردا، نلاحظ أن الأفراد ذوو تخصص المحاسبة قد بلغ عددهم 18 فردا بنسبة 52%، يليهم أصحاب تخصص المالية البالغ عددهم 11 بنسبة قدرت بـ 31%، أما فيما يتعلق بأصحاب التدقيق أو الجباية فقد بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة 14%، وفي الأخير يأتي أصحاب التخصصات الأخرى بفرد واحد بنسبة 3%.

الشكل رقم (04) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب التخصص



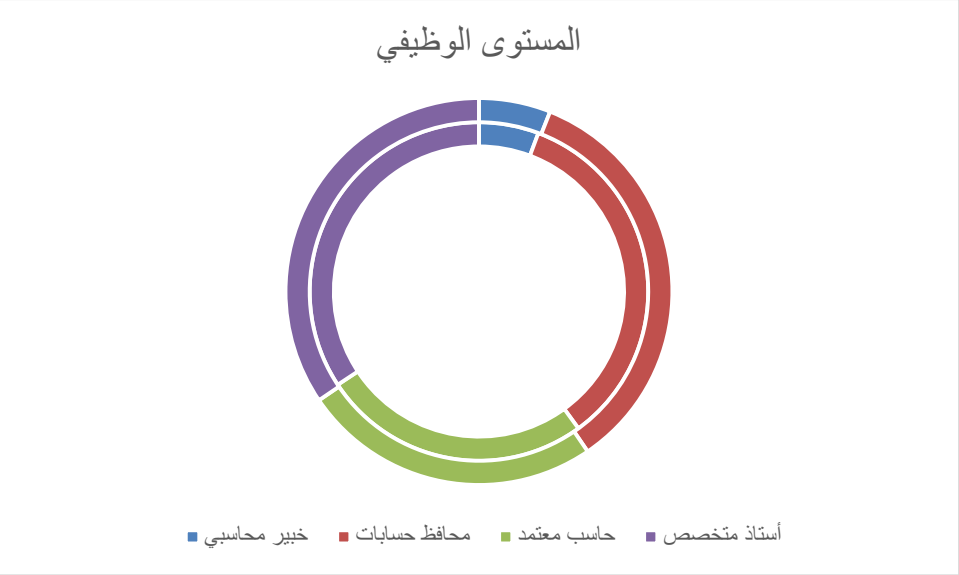
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

الجدول رقم (11) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى الوظيفي:

المستوى الوظيفي	التكرارات	النسبة المئوية
خبير محاسبي	2	6%
محافظ حسابات	12	34.5%
حاسب معتمد	9	25%
أستاذ متخصص	12	34.5%
الإجمالي	35	%100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فردا، نلاحظ أن الأفراد الذين يشغلون منصب محافظ حسابات قد بلغ عددهم 12 فردا بنسبة 34.5%، يليهم أصحاب منصب أستاذ متخصص الذين بلغ عددهم 12 أيضا بنسبة قدرت بـ 34.5%، أما فيما يتعلق بحاسب معتمد فقد بلغ عددهم 9 أفراد بنسبة 25%، وفي الأخير يأتي منصب خبير محاسبي بفردين 2 بنسبة 6%، وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (05):

الشكل رقم (05) يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب المستوى



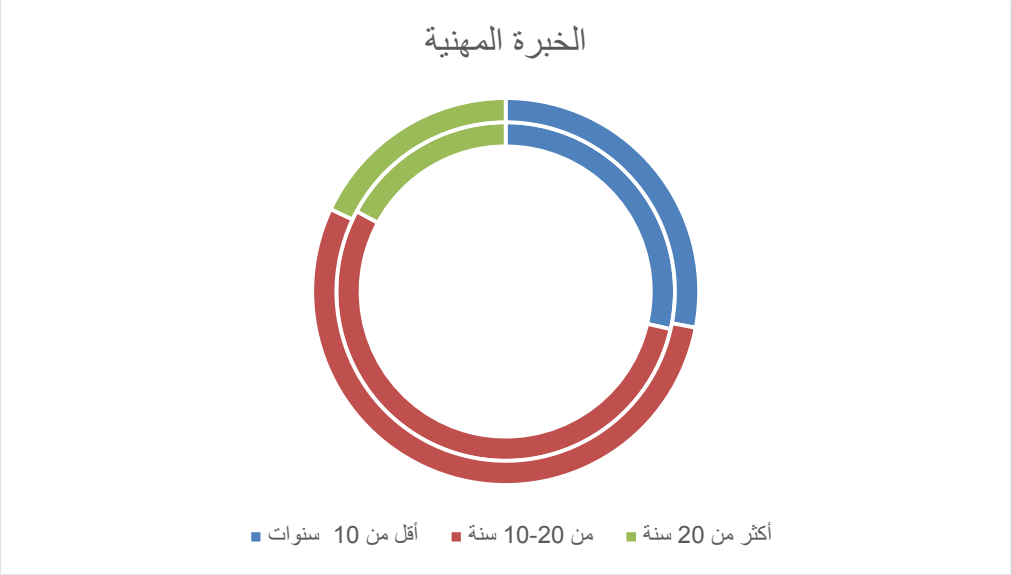
المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

الجدول رقم (12) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	10	28%
من 10-20 سنة	19	54%
أكثر من 20 سنة	6	%18
الإجمالي	35	%100

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالا 35 فردا، نلاحظ أن الذين خبرتهم أقل من 10 سنوات قد بلغ عددهم 10 أفراد بنسبة 28%، أما الذين تتراوح خبرتهم من 10-20 سنة فقد كان عددهم 19 فردا بنسبة قدرت بـ 54%، وفيما يتعلق بالذين تتجاوز خبرتهم 20 سنة فقد بلغ عددهم 6 أفراد بنسبة 18%، وهذا ما يوضحه الشكل البياني رقم (06):

الشكل رقم (06) يوضح توزيع نسب بفراد عينة الدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات SPSS.

المطلب الثاني: عرض وتحليل النتائج

يعتمد في تحليل معطيات هذا المحور على حسابات المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ، فضلا عن تحديد الاتجاه المتوسط أخذا بعين الاعتبار كل الأرقام بعد الفاصلة التي يظهرها برنامج SPSS حسب ملحق مخرجات البرنامج، وقد كانت نتائج التحليل الإحصائي لعبارات المحاور مثل ما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (13) تحليل أبعاد معطيات المحور الأول:

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
01	من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوي متطلبات التعليم و الخبرة للممارسة.	4,1429	0,692090	موافق	05
02	يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة وفقا لمعايير التدقيق العامة للكشف عن عمليات التلاعب المعتمدة في القوائم المالية محل التدقيق.	4,3143	0,718310	موافق بشدة	01
03	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة العامة التي تمكنه من اكتشاف التلاعب و الغش.	4,2571	0,741340	موافق بشدة	03
04	يلتزم المدقق أثناء تأديته لعملية التنفيذ الأخذ بالسلوك المهني .	4,2857	0,572480	موافق بشدة	02
05	يجب على مدقق الحسابات الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي و إجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق .	4,2286	0,770240	موافق بشدة	04
06	يملك المدقق الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.	3,7143	0,893490	موافق	06

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور (01) قد تراوحت بين درجتي الموافق بشدة والموافق, حيث انتمت إلى المجال (3,71 –4,31). وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطها الحسابية قيم مقبولة تدل على أن البيانات غير مشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة , يتضح من الجدول أعلاه أن:

احتلت الفقرة رقم (02) المرتبة الأولى من حيث أهمية العناية المهنية الواجبة وفقا للمعايير العامة للكشف عن عمليات التلاعب المعتمدة في القوائم المالية بمتوسط حسابي يقدر ب (4,31), وانحراف معياري (0,69) ,أي أن أفراد العينة يوافقون بشدة على " نزاهة ومصداقية القوائم المالية في الكشف عن التلاعب الموجود.

. احتلت الفقرة رقم (04) المرتبة الثانية حيث أنها تبين مدي التزام المدقق بالسلوك المهني أثناء عملية التنفيذ بمتوسط حسابي يقدر ب (4,24) , وانحراف معياري (0.57) , وهذا لأن أفراد العينة يوافقون بشدة على وجوب الالتزام بالسلوك المهني للكشف على الأخطاء و التلاعبات وفق اللوائح والقوانين المفروضة.

. احتلت الفقرة (03)المرتبة الثالثة حيث توضح مدى اطلاع مدقق الحسابات على معايير المراجعة العامة والتي تمكنه من اكتشاف التلاعب والغش بمتوسط حسابي قدر ب (4,25) , وانحراف معياري (0,74) ,وهذا لأن أفراد العينة يوافقون وبشدة ويعيرون أهمية كبيرة لتوفر هذه الشروط في مدققي الحسابات.

. احتلت الفقرة (05) المرتبة الرابعة حيث وجب على مدقق الحسابات الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي والإجراءات لتخطيط لعملية التدقيق بمتوسط حسابي (4,22), وانحراف معياري (0,77), وهذا لأن أفراد العينة يوافقون على الاطلاع الكامل لهيكل الرقابة والنظام المحاسبي المتبع وتحديد كيفية حدوث عملية التدقيق.

. احتلت الفقرة (01) المرتبة الخامسة حيث أنه من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال ممارسة التدقيق توافق على مستوى متطلبات التعليم والخبرة للممارسة بمتوسط حسابي (4,14), وانحراف معياري (0,69), حيث وجب توفر جميع الصفات المادية والمعنوية (التعليم والخبرة) للممارسة هذا الشخص مهنة التدقيق وهذا ما يوافق عليه أفراد العينة المدروسة.

. احتلت الفقرة (06) المرتبة السادسة حيث أن المدقق الخارجي يملك الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها بوسط حسابي (3,71), وانحراف معياري (0,89), حيث أن المدقق الخارجي له كل الحرية في طريقة وكيفية عمله وهذا ما يوافق عليه أفراد العينة.

جدول رقم (14) تحليل أبعاد المحور الثاني:

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
07	التغيير المستمر لطرق الاهتلاك الخاصة بالأصول دون مبررات.	3,7429	0,98048	موافق	02
08	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحدد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .	3,6857	0,96319	موافق	03
09	عدم التحقق من الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية.	3,6286	1,05957	موافق	06
10	تغيير طرق تقييم المخزونات بصورة مستمرة	3,8571	0,87927	موافق	01
11	تحسين نسبة السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة من خلال العام من قروض طويلة الأجل .	3,6286	0,84316	موافق	04
12	إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة .	3,6286	0,84316	موافق	05

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور (02) قد كانت دراجتها موافق ,حيث انتمت إلى المجال (3,62-3,85) وبالمقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطات الحسابية قيم مقبولة تدل على أن البيانات غير مشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة يتضح من الجدول أعلاه أن:

. احتلت الفقرة (10)المرتبة الأولى حيث تكمن أهمية تغيير طرق تقييم المخزونات بصورة مستمرة بمتوسط حسابي يقدر ب (3,85),وانحراف معياري (0,87) أي أن أفراد العينة يوافقون على عدم تغيير الطرق وهذا لمعرفة الخطأ وكيفية حدوثه ومحاربته.

. احتلت الفقرة (07)المرتبة الثانية حيث أن التغيير المستمر لطرق الاهتلاك الخاصة بالأصول دون مبررات بمتوسط حسابي (3,74), وانحراف معياري (0,98),حيث أن أفراد العينة يوافقون على عدم التغيير المستمر لطرق الاهتلاك الخاصة بالأصول دون مبررات لأن تغييرها يعتبر تلاعب في الأصول.

. احتلت الفقرة رقم (08)الرتبة الثالثة حيث يعتبر عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية ضروري لأن الالتزام بها ينقص من قيمة الأصول ويبقيه ثابت في الميزانية حيث أن أفراد العينة يوافقون على ذلك بمتوسط حسابي (3,68),وانحراف معياري (0,96).

. احتلت الفقرات (11)و(12)و(9) المرتبة الرابعة والخامسة والسادسة على الترتيب بمتوسط حسابي يقدر ب(3,62),وانحراف معياري يتراوح بين(0,84-1,05),بدرجة موافق حيث اتفق محافظي الحسابات و الأساتذة الأكاديميين على تحسين نسبة السيولة وإدراجها ضمن قروض طويلة الأجل.

جدول رقم(15) تحليل أبعاد المحور الثالث:

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
13	تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحقيقها .	3,6571	0,99832	موافق	03
14	نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.	3,7143	0,89349	موافق	02
15	زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض.	3,6000	0,84714	موافق	05
16	نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.	3,6000	1,03469	موافق	06

17	**التأكد من عدم تكوين مخصص مؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول .**	3,8000	0,75926	موافق	01
18	**نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية.**	3,6571	0,99832	موافق	04

المصدر: من اعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور (03) قد كانت جميع درجاته موافق ,حيث انتمت للمجال (3,60-3,80) , وبالقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطات الحسابية قيم مقبولة تدل على أن البيانات غير مشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة يتضح من الجدول أعلاه أن:

-احتلت الفقرة (17) المرتبة الأولى حيث وضحت هذه العبارة ضرورة عدم المبالغة بمخصص المؤونات لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول بمتوسط حسابي (3.80), وانحراف معياري(0.75), وهذا بشهادة أفراد العينة (الموافقة) وتعزز صحة هذه المعلومات من وجود القوائم المالية وحساب النتائج.

-احتلت الفقرة (14) المرتبة الثانية بعبارة نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة بمتوسط حسابي (3,71),وانحراف معياري (0,89), حيث أن أفراد العينة يوافقون على نقلها إلى الدورة المحاسبية الجديدة.

. احتلت الفقرات (13) و (18) المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي بمتوسط حسابي يقدر ب (3,65),وانحراف معياري (0,99)في كلا الحالتين ,بدرجة موافق على تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحقيقها وكذا نقل المصروفات المترتبة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية.

. احتلا الفقرات (15) و (16) المرتبة الخامسة والسادسة على التوالي بمتوسط حسابي يقدر ب(3,60),وانحراف معياري يتراوح بين (0,84-1,03),بدرجة موافق حيث تم التطرق فيهما إلى زيادة الأرباح خلال بيع الأصول بسعر عال ويكون مسجل لديها بسعر منخفض وكذا نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.

جدول رقم (16)تحليل أبعاد المحور الرابع:

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط	الترتيب
19	يبذل مدقق الحسابات جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش .	4,0000	0,84017	موافق	02
20	تقع على مدققي الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ و الاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها .	3,8571	0,94380	موافق	03
21	يساعد وجود نظام رقابة فعال مدقق الحسابات اكتشاف الغش في القوائم المالية.	4,1143	0,99325	موافق	01
22	تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية.	3,6000	0,69452	موافق	06
23	إثبات مدفوعات وهمية في دفتر المشروع وسجلاته واختلاسها.	3,6571	0,93755	موافق	05
24	ينسحب مدقق الحسابات من عملية التدقيق إذ لم تتخذ المؤسسة الإجراءات اللازمة في حال وجود غش.	3,7143	1,01667	موافق	04

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال الجدول المبين أعلاه يتضح أن المتوسطات الحسابية الخاصة بفقرات المحور (04) قد كانت جميع درجاته موافق ,حيث انتمت للمجال (3,60-4,11) وبالقابل سجلت انحرافات القيم المشاهدة عن متوسطات الحسابية قيم مقبولة تدل على أن البيانات غير مشتتة بسبب وجود تجانس في إجابات أفراد العينة يتضح من الجدول أعلاه أن:

. احتلت الفقرة (21)المرتبة الأولى حيث بينت العبارة عن وجود نظام رقابة فعال يساعد مدقق الحسابات في اكتشاف الغش في القوائم المالية ,بمتوسط حسابي (4,11),وانحراف معياري (0,99), بدرجة موافق حيث أنه من الضروري وجود نظام رقابة فعال يساهم في الكشف عن الغش والتلاعب الموجود في القوائم المالية.

. احتلت الفقرة (19)المرتبة الثانية بعبارة يبذل مدقق الحسابات جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش ,بمتوسط حسابي (4,00),وانحراف معياري(0,84), بدرجة موافق حيث أن مدقق الحسابات يجب عليه بذل كل الجهد لمعرفة التحريفات التي تقوم بها الإدارة في القوائم المالية بهدف الغش.

. احتلت الفقرة (20) المرتبة الثالثة بالعبارة تقع على مدققي الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ و الاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها بمتوسط حسابي (3,85),وانحراف معياري (0,94),بدرجة موافق حيث أنه يجب على مدققي الحسابات الكشف عن الخطأ والاحتيال الموجود في المؤسسة وإدارتها.

. احتلت الفقرة (24) المرتبة الرابعة ينسحب مدقق الحسابات من عملية التدقيق إذا لم تتخذ المؤسسة الإجراءات اللازمة في حال وجود غش بمتوسط حسابي (3,71),وانحراف معياري (1,01), بدرجة موافق بأنه من حق مدقق الحسابات الانسحاب في حالة كشف الغش وعدم اتخاذ إجراءات للحد منها.

. احتلت الفقرة (23) المرتبة الخامسة بالعبارة إثبات مدفوعات وهمية في دفتر المشروع وسجلاته واختلاسها ,بمتوسط حسابي (3,65) ,وانحراف معياري (0,93),بدرجة موافق ومن هنا نقول أن هذا أسلوب من أساليب الغش.

. احتلت الفقرة (22)المرتبة السادسة بالعبارة تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية, بمتوسط حسابي (3,60),وانحراف معياري (0,69),بدرجة موافق وهذا يهدف إلى تخفيض قيمة الأسهم وكثرة الطلب عليها.

المطلب الثالث: عرض ومناقشة نتائج الفرضيات.

اختبار صحة الفرضية الأولى:

H0: لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية.

H1: يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية.

نصت الفرضية الأولى لهاته الدراسة على: " **يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية** "، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الأول من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (17) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية

المحور الأول	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	35	18	17.22	4.218	34	31.096	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (17) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الأول من الاستبيان و الذي بلغ (22.17) أنه أعلى من المتوسط النظري للمحور الأول والمقدر بـ 18، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في

الميزانية **عالية**، وهذا ما أكدته قيمة "T" والتي بلغت (31.09) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي **99%** مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة **1%** ،وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الأول من الاستبيان و المتوسط النظري له :

وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الأولى والقائلة "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية".

اختبار صحة الفرضية الثانية:

H0:لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج.

H1: يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج.

نصت الفرضية الثانية لهاته الدراسة على: "**يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثاني منا لاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (18) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج

المحور الثاني	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	35	18	22.02	4.780	34	27.262	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (19) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثاني من الاستبيان والذي بلغ (22.02) أنه أعلى من المتوسط النظري للمحور الأول والمقدر بـ 18، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج **عالية**، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (27.26) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند

مستوى الدلالة ألفا (0.01) ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1% ، وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثاني من الاستبيان والمتوسط النظري له :

وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الثانية والقائلة "" يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج".

اختبار صحة الفرضية الثالثة:

H0:لا يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي.

H1: يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي.

نصت الفرضية الثالثة لهاته الدراسة على: "**يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (19) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي

المحور الثالث	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	35	18	22.94	3.803	34	35.685	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (20) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على المحور الثالث من الاستبيان والذي بلغ (22.94) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري للمحور الثالث والمقدر بـ 18، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي **عالية**، وهذا ما أكدته قيمة "T" والتي بلغت (35.685) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1% ،وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على المحور الثالث من الاستبيان والمتوسط النظري له :

وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث الثالثة والقائلة "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي".

اختبر صحة الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهاته الدراسة على: "**هل يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي**"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى اختبار الدلالة الإحصائية **(T)** بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على الاستبيان ككل والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (20) يوضح درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي

الاستبيان ككل	حجم العينة	المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الحرية	t	مستوى الدلالة	القرار
الدرجة الكلية	35	72	92.08	12.035	34	45.266	0.000	دال عند مستوى الدلالة 0.01

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات SPSS .

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه رقم (21) نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل والذي بلغ (92.08) أنه أعلى تماما من المتوسط النظري للاستبيان والمقدر بـ 72، وبناءا عليه فإن درجة مساهمة مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي **عالية**، وهذا ما أكدته قيمة "T" والتي بلغت (45.266) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99% مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1% ، وهذا يعني أنه يوجد فرق بين متوسط استجابات أفراد العينة على الاستبيان والمتوسط النظري له :

وبالتالي فإن هذه النتيجة تؤيد فرضية البحث العامة والقائلة "يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي".

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية والتي قمنا من خلالها تحليل أسئلة الاستبيان الذي تم تقديمه لعينة من مجموعة الدراسة المكونة من محافظي حسابات و خبراء محاسبيين و أساتذة في التخصص وذلك لغاية جمع الآراء حول دراسة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب و الغش المحاسبي ،وقد تم تحليل هذه البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي spss.

ومن خلال تحليلنا لنتائج الاستبيان توصلنا إلى أن كل فرضيات الدراسة محققة وصحيحة، بمعنى رفض كل الفرضيات الصفرية و قبول الفرضيات البديلة. والتوصل أن كل الفرضيات تؤد أن لمدقق الحسابات الخارجي له دور في الحد من التلاعب والغش المحاسبي.

الخاتمة

الخاتمة:

يعتبر التدقيق الخارجي من الآليات المهمة لمحاربة كل أشكال الغش والتلاعب و يساهم في إضفاء الموثوقية والمصداقية على القوائم المالية، و الشخص المخول له قانونيا هذه المهمة في الجزائر هو مدقق الحسابات الخارجي من خلال فحص الحسابات و الكشوفات المالية ، وإبداء رأيه بشكل فني محايد في تقرير حول صدق وشرعية القوائم المالية.

عالجنا في هذا الموضوع مدى تأثير مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش والتلاعب المحاسبي وذلك بذكر عوامل ظهور التلاعب و مواطن الغش، ومعالجتها ذلك بتسليط الضوء على آليات مكافحة التلاعب والإجراءات المتخذة من قبل المدقق للإبلاغ عن حالات الغش.

1. **نتائج الدراسة:**

من أجل تحديد دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي، بالاعتماد على الدراسة التطبيقية وتحليل بيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها تمت الإجابة على الإشكالية و اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

2. **نتائج اختبار الفرضيات:** بعد معالجة وتحليل مختلف جوانب الموضوع من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار كل فرضية كما يلي:

- **الفرضية الأولى:** يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في الميزانية ، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الأول.
- **الفرضية الثانية:** يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب المحاسبي في حساب النتائج، تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال أسئلة المحور الثاني.
- **الفرضية الثالثة:** يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من الغش المحاسبي، وتم إثبات صحة الفرضية من خلال أسئلة المحور الثالث.
- **الفرضية العامة:** يساهم مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى نتيجة تؤيد فرضية البحث العامة.

3. **النتائج العامة:** أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري وتحليله في الجانب التطبيقي هي كالتالي:

- التدقيق الخارجي هو مهمة منظمة و ممنهجة تقوم على التخطيط المسبق لعملية التدقيق من قبل شخص مؤهل و كفء لانتقاد وتصحيح العمليات التي قام بها المحاسب من خلال فحص الحسابات و الكشوف المالية و إبداء رأيه الفني المحايد حول صدق و شرعية القوائم المالية.
- لمدقق الحسابات الخارجي دور مهم في الكشف عن التلاعب المحاسبي ومكافحتها.
- تلعب كفاءة و التزام مدقق الحسابات الخارجي بالقانون 01.10 في الكشف عن ممارسة التلاعب المحاسبي.
- التلاعب المحاسبي هو أسلوب قانوني يقوم على استغلال وتعدد البدائل المحاسبية.
- تعزيز دور لجان المراجعة يعتبر ضرورة حتمية يجب اللجوء إليها لأنها تساهم في الحد من التلاعب المحاسبي.
- يبدي مدقق الحسابات الخارجي رأيه بالسلب عند اكتشافه حالات الغش و الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
- ضرورة ممارسة الشك المهني و الاحتياط بالحذر المهني و بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق أغراض المراجعة.
- عندما يقدم المراجع تقريره فهو غير ملزم قانونيا بإجراءات جديدة بعد ذلك عند اكتشاف الأخطاء.

4. **توصيات و اقتراحات الدراسة:**

بناءا على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:

- الاهتمام بالتأهيل العلمي و المهني لمدقق الحسابات و تطوير أدائهم بشكل مستمر.
- التركيز على التوعية بخطورة و أساليب التلاعب و بيان الأضرار الناتجة عنها.
- ضرورة تضييق البدائل المحاسبية المتاحة في قواعد الإفصاح المحاسبي للحد من ممارسات التلاعب.
- الحرص و الاهتمام بتدريب و تأهيل و تطوير مهارات المدققين.
- ينبغي على المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدقق بشكل دقيق مع وضع القواعد و الضوابط المتعلقة باكتشاف الغش و الخطأ في التقارير المالية.

5. آفاق الدراسة:

بعد محاولة الإلمام بجوانب موضوع دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب والغش المحاسبي ، نأمل أن نكون قد ساهمنا في إثراء ولو بجزء بسيط من هذا الموضوع ، وبالرغم من ذلك يبقى الموضوع محل الدراسة يستحق المزيد من البحث ونذكر منها:

- ما مدى التزام مدققي الحسابات بالقوانين والمعايير العامة.
- إلى أي مدى يمكن لمدقق الحسابات الخارجي الحد من الغش والخطأ.
- دور التدقيق الخارجي في الحد من التلاعبات المحاسبية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

❖ **الكتب:**

01. احمد حلمي جمعة: **المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار الصفاء للتوزيع والنشر، عمان، الطبعة الثانية،2005.

02. طارق عبد العال حماد: **حوكمة الشركات ،المفاهيم، المبادئ، التجارب ،تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية ،الطبعة الأولى، الإسكندرية ،مصر، 2005.

03. عاطف زاهرة، توفيق سواد: **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

04. محمد السيد سرايا: **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.

05. هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.

06. عبد الوهاب نصر الله: مسؤولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الاسكندرية،2011.

❖ **البحوث والمطبوعات الجامعية:**

07. ابتسام شريط ،خلود رزاق لبزة، سارة شريف حضرية **:دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ،مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي.

08. احمد عيساوي، توفيق حداد: **دور التدقيق القانوني في مكافحة التلاعب المحاسبي** ،مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل.

09. العطافي هاجر: **مساهمة المدقق الخارجي في كشف مخاطر التدقيق الجبائي . دراسة تقرير المدقق الخارجي لمؤسسة ذات مسؤولية محدودة**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

10. أيمن جرمان :**دور لجان المراجعة في تحسين جودة المعلومات المالية** ،مذكرة ماستر أكاديمي ،قسم محاسبة ومالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

11. برحومة نريمان :**دور محافظ الحسابات في الكشف عن المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة القوائم المالية** ، مذكرة ماستر أكاديمي ، قسم العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة.

12. بن صوشة نهاد، لكحل عبد الباسط، **دور التدقيق الخارجي في الحد من الممارسات الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

13. بوساق أيوب و عريوة زين العابدين : **دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات دراسة حالة شركات المساهمة ولاية** المسيلة، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف ،المسيلة.

14. جمال منصر: **مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش و الأخطاء القوائم المالية(دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات لولاية الوادي)**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي.

15. حدادي سارة: **دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من تأثيرها على جودة المعلومات المالية**، مذكرة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.

16. خلايفة ريحانة : **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية. دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر. الوادي.

17. شيرين مصطفى الحلو: **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة** رسالة مقدمة استكمال الحصول على درجة الماجستير ،قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية . غزة، فلسطين.

18. طيايبة جهيد: **دور المدقق الخارجي في تخفيض أثر مخاطر التدقيق وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية. دراسة ميدانية بولاية المسيلة وبرج بوعريريج .**، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

19. علاوي حمزة :**دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي دراسة عينة من مكاتب المحاسبة ومحافظي الحسابات** ، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة.

20. فداوي أمينة: **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250.** ، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة.

21 . مروة بوعزة: **مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرابح ، ورقلة.

22. معاذ بوعروج: **دور المراجعة الخارجية في الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية،** مذكرة ماستر أكاديمي، قسم العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي.

23 . فاتح غلاب: تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2011/2010.

❖ **القوانين والمراسيم والمعايير:**

24. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 01.10 مؤرخ في 29يونيو2010 ،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية ، العدد 42.

25. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، سنة 2007.

26 . الاتحاد الدولي للمحاسبين: **مسؤوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية** ،المعيار الدولي رقم 240.

27 . قانون رقم 91.08 مؤرخ في الأول مايو 1991، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20.

❖ **المجلات العلمية والمؤتمرات**:

28 . حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي: **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان،** مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية ، العدد السابع والعشرون ،2011.

29 . شريقي عمر: **لجان التدقيق كأحد متطلبات إرساء نظام الحوكمة ومحاربة الفساد في الشركات** ،الملتقى العلمي الدولي آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة ، 26.25 نوفمبر 2013.

30 . عبد العالي محمدي، **مداخلة حول دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري،** الملتقى الوطني لمحافظ الحسابات و تكييفه مع النظام المحاسبي والمالي ،جامعة محمد خيضر بسكرة ، 07/06 ماي 2012.

31 . محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: **المراجعة وتدقيق الحسابات** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،2005.

الملاحق

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

استبيان :

في إطار اعداد دراسة ميدانية لآراء محافظي الحسابات بولاية المسيلة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي في تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان حول مذكرة بعنوان :" **مدقق الحسابات الخارجي ودوره في الحد من التلاعب والغش المحاسبي "دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين أساتذة أكاديميين** . نأمل تعاونكم في الإجابة على هذا الاستبيان بكل موضوعية وحيادية ، ونأكد لكم حرصنا الشديد حول سرية المعلومات المقدمة وأنها ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولكم منا جزيل الشكر.

من إعداد الطالبتين : **المشرف:**

ـ بن عمر شيماء. **د. طويرات رابح.**

ـ عقون تركية.

أولا :المعلومات العامة :

- الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة.

1 المؤهل العلمي :

ليسانس : ☐ ماستر : ☐ ماجيستير: ☐ دكتوراه : ☐ أخرى : ☐

2 التخصص العلمي :

محاسبة مالية : ☐ تدقيق أو جباية : ☐ أخرى : ☐

3 المستوى الوظيفي :

خبير محاسبي: ☐ محافظ حسابات : ☐ محاسب معتمد: ☐ أستاذ متخصص: ☐

4 الخبرة المهنية :

أقل من 10سنوات : ☐ من 10 إلى20 : ☐ أكثر من 20 : ☐

ثانيا: محاور الاستبيان:

المحور الأول: مدى التزام مدقق الحسابات بمهامه وفق القانون 10-01والمعايير العامة للتدقيق

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	من الضروري أن يصاحب التوافق في مجال الممارسة للتدقيق توافق على مستوي متطلبات التعليم و الخبرة للممارسة.					
02	يلتزم المدقق ببذل العناية المهنية الواجبة وفقا لمعايير التدقيق العامة للكشف عن عمليات التلاعب المعتمدة في القوائم المالية محل التدقيق					
03	يتوفر لدى مدقق الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة العامة التي تمكنه من اكتشاف التلاعب و الغش.					
04	يلتزم المدقق أثناء تأديته لعملية التنفيذ الأخذ بالسلوك المهني .					
05	يجب على مدقق الحسابات الحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الذي يتضمن الرقابة والنظام المحاسبي و إجراءات الرقابة لتخطيط عملية التدقيق .					
06	يملك المدقق الخارجي الحرية في اختيار الميادين والأنشطة التي يجب فحصها.					

المحور الثاني: يساهم مدقق الحسابات في الحد من التلاعب في قائمة الميزانية.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التغيير المستمر لطرق الاهتلاك الخاصة بالأصول دون مبررات.					
02	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحدد قيمة الأصول الثابتة المدرجة في الميزانية .					
03	عدم التحقق من الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الجارية.					
04	تغيير طرق تقييم المخزونات بصورة مستمرة.					
05	تحسين نسبة السيولة وذلك بعدم إدراج أقساط مستحقة من خلال العام من قروض طويلة الأجل .					
06	إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل لتحسين نسب السيولة .					

المحور الثالث: دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب في حسابات النتائج.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تسجيل الإيرادات قبل التأكد من تحقيقها .					
02	نقل الإيرادات الحالية إلى دورة محاسبية لاحقة.					
03	زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلا لديها بسعر منخفض.					
04	نقل الأعباء الجارية إلى دورة محاسبية سابقة أو لاحقة.					
05	التأكد من عدم تكوين مخصص مؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المتوقع في تقييم بعض الأصول .					
06	نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية.					

المحور الرابع: مساهمة مدقق الحسابات في الحد من الغش المحاسبي.

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يبذل مدقق الحسابات جهده للكشف عن وجود تحريفات ناتجة عن قيام الإدارة بتحريف القوائم المالية بهدف الغش .					
02	تقع على مدققي الحسابات مسؤولية اكتشاف الخطأ و الاحتيال على المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها .					
03	يساعد وجود نظام رقابة فعال مدقق الحسابات اكتشاف الغش في القوائم المالية.					
04	تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية.					
05	اثبات مدفوعات وهمية في دفتر المشروع وسجلاته واختلاسها.					
06	ينسحب مدقق الحسابات من عملية التدقيق إذ لم تتخذ المؤسسة الاجراءات اللازمة في حال وجود غش.					

* قائمة بأسماء السادة محكمي الإستبيان *

الرقم	الإســـــم و الـــلـــقـــب	الـــرتـبـــة	الإمضـاء
01	بيصار عبد الحكيم	أستاذ محاضر "أ"	
02	عريوة رشيد	أستاذ محاضر "أ"	
03	بوتيارة عنتر	أستاذ محاضر "أ"	
04	محمد صالح حمدي	أستاذ مساعد "أ"	

أولا معامل الثبات:

المحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
0,7370	6

المحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
,8490	6

المحور الثالث:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
,9290	6

المحور الرابع:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
,7870	6

الاستبيان ككل:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
0,909	24

ثانيا:الصدق

Statistiques de groupe

	النصف	N	Moyenne	Ecart type	Moyenned'erreur standard
الترتيب	1,00	9	105,4444	2,60342	,86781
	2,00	9	76,3333	9,02774	3,00925

Test des échantillonsindépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test t pour égalité des moyennes	
		F	Sig.	t	df
الترتيب	Hypothèse de variances égales	3,550	410,	9,295	16
	Hypothèse de variances inégales			9,295	9,321

Test des échantillonsindépendants

		Test t pour égalité des moyennes			
		Signification		Différencemoyenne	Erreur standard
		p unilatéral	p bilatéral		
الترتيب	Hypothèse de variances égales	<,001	<,001	29,11111	3,13188
	Hypothèse de variances inégales	<,001	<,001	29,11111	3,13188

Test des échantillonsindépendants

		Test t pour égalité des moyennes	
		Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
		Inférieur	Supérieur
الترتيب	Hypothèse de variances égales	22,47183	35,75039
	Hypothèse de variances inégales	22,06339	36,15883

Tailles d'effet pour échantillons indépendants

				95% Intervalle de confiance	
		Standardisation[a]	Estimation des points	Inférieur	Supérieur
الترتيب	d de Cohen	6,64371	4,382	2,598	6,128
	Correction de Hedges	6,97683	4,173	2,474	5,835
	Delta de Glass	9,02774	3,225	1,398	5,005

رابعا :المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل عبارة

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q135		3,00	5,00	4,1429	,692090
Q235		3,00	5,00	4,3143	,718310
Q335		2,00	5,00	4,2571	,741340
Q435		3,00	5,00	4,2857	,572480
Q535		2,00	5,00	4,2286	,770240
Q635		2,00	5,00	3,7143	,893490
Q735		1,00	5,00	3,7429	,980480
Q835		1,00	5,00	3,6857	,963190
Q935		1,00	5,00	3,6286	1,05957
Q1035		1,00	5,00	3,8571	,879270
Q1135		1,00	5,00	3,6286	,843160
Q1235		1,00	5,00	3,6286	,843160
Q1335		1,00	5,00	3,6571	,998320
Q1435		1,00	5,00	3,7143	,893490
Q1535		2,00	5,00	3,6000	,847140
Q1635		1,00	5,00	3,6000	1,03469
Q1735		2,00	5,00	3,8000	,759260
Q1835		1,00	5,00	3,6571	,998320
Q1935		1,00	5,00	4,0000	,840170
Q2035		1,00	5,00	3,8571	,943800
Q2135		1,00	5,00	4,1143	,993250

Q22	35	2,00	5,00	3,6000	,694520
Q23	35	1,00	5,00	3,6571	,937550
Q24	35	2,00	5,00	3,7143	1,01667
N valide (liste)	35				

خامسا: اختبار صحة الفرضيات

الفرضية الأولى:

Statistiquessuréchantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenned'erreur standard
التلاعب	35	22,1714	4,21821	,71301

Test suréchantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
التلاعب	31,096	34	<,001	<,001	22,17143	20,7224

Test suréchantillon unique

Valeur de test = 0

	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Supérieur
التلاعب	23,6204

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
				Inférieur	Supérieur
التلاعب	d de Cohen	4,21821	5,256	3,966	6,539
	Correction de Hedges	4,31420	5,139	3,877	6,394

الفرضية الثانية:

Statistiquessuréchantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenned'erreur standard
تلاعب	35	22,0286	4,78039	,80803

Test suréchantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	df	Signification p unilatéral	Signification p bilatéral	Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
تلاعب	27,262	34	<,001	<,001	22,02857	20,3865

Test suréchantillon unique

	Valeur de test = 0	
	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	Supérieur	
تلاعب	23,6707	

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
				Inférieur	Supérieur
تلاعب	d de Cohen	4,78039	4,608	3,465	5,744
	Correction de Hedges	4,88917	4,506	3,388	5,616

الفرضية الثالثة:

Statistiquessuréchantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenned'erreur standard
الغش	35	22,9429	3,80358	,64292

Test suréchantillon unique

Valeur de test = 0

	t	df	Signification		Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
			p unilatéral	p bilatéral		Inférieur
الغش	35,685	34	<,001	<,001	22,94286	21,6363

Test suréchantillon unique

		Valeur de test = 0		
		Intervalle de confiance de la différence à 95 %		
		Supérieur		
الغش		24,2494		

Tailles d'effet pour échantillon unique

				95% Intervalle de confiance	
		Standardisation[a]	Estimation des points	Inférieur	Supérieur
الغش	d de Cohen	3,80358	6,032	4,563	7,493
	Correction de Hedges	3,89014	5,898	4,462	7,326

الفرضية العامة:

Statistiquessuréchantillonuniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenned'erreur standard
الكلية	35	92,0857	12,03517	2,03432

Test suréchantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	df	Signification		Différencemoyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %
			p unilatéral	p bilatéral		Inférieur

الكلية	45,266	34	<,001	<,001	92,08571	87,9515

Test suréchantillon unique

	Valeur de test = 0		
	Intervalle de confiance de la différence à 95 %		
	Supérieur		
الكلية	96,2199		

Tailles d'effet pour échantillon unique

		Standardisation[a]	Estimation des points	95% Intervalle de confiance	
				Inférieur	Supérieur
الكلية	d de Cohen	12,03517	7,651	5,808	9,488
	Correction de Hedges	12,30905	7,481	5,679	9,277

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): بن عمر تسيلة ..... المولود(ة) بتاريخ: 1997/10/05 ب: المسيلة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 206366244 الصادرة بتاريخ: 2021/02/01 عن: المسيلة .....

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة ..... تخصص: تدقيق ومراقبة اليمر خلال السنة الجامعية 2021/2022

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور صدق الحسابات الخارجي في الحد من الملاعب والحوكمة المحاسبية .....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2022/06/13...

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: عقون تركية ..... المولود(ة) بتاريخ: 1999/01/27 ب: المسيلة .....

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200336263 الصادرة بتاريخ: 2016/07/24 عن: المسيلة .....

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة ..... تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية 2022/2023

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان": دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب و الغش المحاسبي .....

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2023/06/13 ...

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الملخص:

عالجت هذه الدراسة دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من التلاعب و الغش المحاسبي حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى مفعوم مدقق الحسابات الخارجي و الشروط اللازمة لتعيينه و طريقة عمله وهذا ما قام بتحديده القانون 10-01 و المعايير العامة للتدقيق ويعد الكشف عن التلاعب من اولويات مدقق الحسابات الخارجي وهذا عن طريق الأخذ بقرائن وأدلة الاثبات واكتشاف الاخطاء في القوائم المالية و تصنيفها إن كانت اخطاء جوهرية مؤثرة على القوائم ام لا و ابدال رأيه حولها بصق وشرعية وحياد.

وفي الجانب التطبيقي استهدف الدراسة عينة من 35 مفردة، وُجهت إلى المحاسبين المهنيين و أساتذة في التخصص وقد تمت المعالجة الاحصائية بالاستعانة بالحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية. وقد خلصت الدراسة إلى ان لمدقق الحسابات الخارجي دور كبير في الحد من التلاعب والغش المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: التلاعب المحاسبي، الغش، الأخطاء الجوهرية.

Summary :

This study dealt with the role of the Extrnal auditor in reducing accounting manipulation and fraud. The theoretical aspect addressed the effect of the external auditor and the conditions necessary for his appointment and his method of work. This was determined by Law 10-01 and the general standards of auditing. The detection of manipulation is one of the priorities of the external auditor. This is by taking evidence and evidence of proof, detecting errors in the financial statements, and classifying them in if were fundamental errors affecting the lists or not and replacing his opinion about them with spit, legitimacy and impartiality.

On the applied side, the study targeted a sample of 35 individuals, which were addressed to professional accountants and professors in the specialisation. The statistical treatment was carried out using the statistical package for the social sciences. The study concluded that the External auditor has a significant role to

play in reducing manipulation and accounting fraud.