التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية
–دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين –

أ/زواق كمال – جامعة المدية.

الملخص:

يتناول هذا البحث دراسة وتحليل دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير إستبانة وزعت على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، وخلصت إلى وجود التزام من غالبية المدققين بإتباع كافة اجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، مع التزامهم بإتباع اجراءات التعديل اللازمة في حال ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب، هذا وأفضت الدراسة عن مستوى ادراك عالي لمدققي الحسابات عن مسؤوليتهم المهنية والقانونية اتجاه منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، التحريف والتلاعب، المسؤولية المهنية والقانونية.

Résumé:

Dans cet article; on va étudier et analyser le rôle d'auditeur externe qui présenté les services de l'audit pour limiter les comportements de distorsion et la manipulation des états financiers.

Pour réaliser les buts de cette étude; on utilise le questionnaire qui est distribuée sur un échantillon des auditeurs externes, elle trouve un existence d'engagement de la majorité des auditeurs qui suivent tous les procédures qui conviennent en cas de trouver la distorsion et la manipulation des états financiers.

En fin l'étude découvert une haute compréhension d'après les auditeurs de sa responsabilité professionnelle et juridique pour affronter la distorsion et manipulation des états financiers.

Mots clés: l'audit, distorsion et manipulation, responsabilité professionnelle et juridique

المنارة للاستشارات

مقدمة:

يدور نقاش مستمر حول دور وحدود وأهداف مهنة التدقيق المحاسبي ومدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤولياتهم المهنية والقانونية التي لطالما كانت محل جدل بين فئات المجتمع المالي وأصحاب المهنة، هذه المسؤولية التي غالبا ما تأثرت بحالات الفساد المالي، الى جانب النظرة التقليدية لفئات المجتمع المالي لدور مهنة التدقيق و المسؤوليات الجسام التي يحمِّلها هذا المجتمع لفئات المدققين والمنظمين للمهنة.

ففي المراحل الاولى لمهنة التدقيق المحاسبي كان اكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية هو الدور الاساسي للمدققين، غير انه مع التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال تم اعادة بلورة هذا الدور وحصره في اجراء فحص انتقادي منظم بهدف ابداء رأي فني محايد عن مدى صدق وشرعية القوائم المالية ومدى تمثيلها للحقيقة، ليصبح اكتشاف التحريف والتلاعب من الامور الثانوية بالنسبة للمدقق، وهنا اصبح المدقق يعتمد على تقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية واستخدام اسلوب العينات بدلا من فحص كل الحسابات، مع الالتزام بإتباع كافة الاجراءات والاختبارات اللازمة لمنع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وذلك في حدود بذل العناية المهنية وبما يتفق مع معايير الاداء المهني المتعارف عليها.

هذا الدور الجديد لمهنة التدقيق المحاسبي فيما يتعلق باكتشاف التحريف والتلاعب اثار حفيظة المجتمع المالي وأبان عن عدم رضاه لهذا الدور الجديد، على اعتبار انه كان يتوقع من المدقق ان يضمن تقريره الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والحياد والاستقلال ومنع صدور القوائم المالية المضللة مع اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات، الامر الذي احدث ما يعرف بفجوة التوقعات بين فئات المجتمع المالي وبين اصحاب المهنة نظراً للنظرة المغايرة لكل منهم فيما يتعلق بالدور المحوري لمهنة التدقيق المحاسبي ومسؤولية الطرفين عن اكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

1- اشكالية الدراسة:

تأسيساً على ما سبق، فان اشكالية الدراسة تتمحور حول التساؤل التالي:

المنارة للاستشارات

ما هو الدور المتوقع من مدققي الحسابات عند تقديمهم لخدمات التدقيق في الحد من ممارسات التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، وهذا من خلال التزامهم بتطبيق الاختبارات وإتباع الاجراءات اللازمة والكفيلة بالكشف عن هذا التحريف والتلاعب؟

بناء على هذه الإشكالية يمكن تفصيل ما يلي:

- ما مدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية ؟
- ما مدى التزام مدققي الحسابات بالإجراءات الواجبة الاتباع عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية ؟
- ما مدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤولياتهم المهنية والقانونية عن منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية ؟

2- فرضيات الدراسة:

استنادًا الى اشكالية الدراسة وأسئلتها وأهدافها تمت صياغة الفرضيات الرئيسية التالية:

- لا يلتزم مدققو الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.
- لا يلتزم مدققو الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية.
- لا يدرك مدققو الحسابات حجم مسؤولياتهم عن منع واكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

3-اهداف الدراسة:

تهدف الدراسة الى معرفة الدور المتوقع من مدققي الحسابات في الحد من ممارسات التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، وذلك من خلال بيان مدى التزامهم بإجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية و مدى التزامهم بإتباع الإجراءات اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب، هذا مع تحديد جوانب المسؤولية المهنية والقانونية لمدققي الحسابات في منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، ومدى ادراكهم لحجم وتبعات هذه المسؤولية.

المنارة للاستشارات

4– أهمية الدراسة:

إن الهدف الاسمى من تحديد وضبط دور مدققي الحسابات هو تعزيز الثقة في مهنة التدقيق وإبراز جوانب المسؤولية المهنية والقانونية الملقاة على عاتقهم، لذا فالواجب من مدقق الحسابات الالتزام الصارم بتطبيق الإجراءات اللازمة لمنع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وهذا في حدود العناية المهنية الواجب بذلها، وإعطاء صورة ذات مصداقية وموثوقية عن القوائم المالية محل التدقيق.

5– منهج الدراسة:

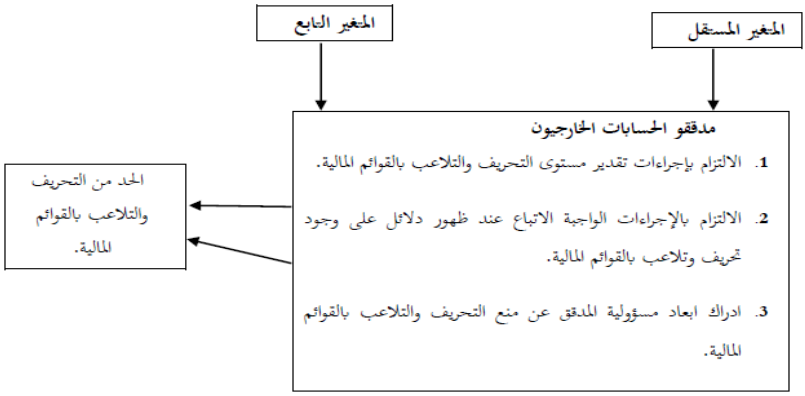
لإعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي تناولت الادوار المختلفة لمهنة التدقيق المحاسبي والإصدارات المهنية المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية، والمنهج الاستنباطي لوضع الفرضيات وتبريرها منطقيا، والمنهج الاستقرائي لتجميع البيانات من مجتمع الدراسة وتحليلها، اضافة الى الأساليب الإحصائية والرياضية المستخدمة في التحليل.

6– نموذج الدراسة:

تم اعداد نموذج الدراسة بناءاً على اسئلتها وفرضياتها، والشكل رقم (01) يوضح نموذج الدراسة ومكوناته.

المنارة للاستشارات

شكل رقم (01): نموذج الدراسة ومكوناته



ولتحقيق أهداف هذا البحث تم تطوير استبانة وزعت على عينة من مراجعي الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية، وعينة أخرى من المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وقد تضمنت الاستبانة العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية، وهي عوامل مرتبطة بمراجع الحسابات، وبالمنشأة وإدارتها، وبالإصدارات المهنية وبعوامل أخرى، وخلصت الدراسة إلى أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع، وكذلك بالمنشأة وإدارتها، فضلا عن أن اكتشاف التضليل يتأثر بالإصدارات المهنية، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية

7– الدراسات السابقة:

يعد دور مدقق الحسابات في الحد من التحريف والتلاعب بالقوائم المالية من أكثر الأمور إثارة للنقاش والجدل في مجتمع الأعمال، وقد أجريت عدة دراسات عن ذلك منها:

- **دراسة أسامة عمر جعارة 2012 [(2)]:**

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب والإجراءات المتبعة لاكتشاف أفعال الاحتيال عند إصدار البيانات المالية لدى مجموعة من الشركات المساهمة العامة في الأردن، من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين، والمسؤوليات التي تقع على عاتقهم عند اكتشاف فعل الاحتيال – الغش–. وقد ركزت الدراسة على كل من عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة عن التقارير المالية الاحتيالية وسوء استخدام أصول الشركة، وهي عوامل تؤدي إلى

المنارة للاستشارات

فشل مدققي الحسابات الخارجيين في الكشف عنها، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي تفيد أصحاب المصالح الذين يسعون إلى الحصول على بيانات وتقارير مالية دقيقة حول وضع الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي.

- **دراسة محمد جمال عبد القادر النرلي 2009 [3] :**

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية مجالس الإدارة ومدققي الحسابات الخارجيين عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية، وكذلك تحديد مسؤوليتها عن توفير الوسائل الكفيلة لمنع هذا التحريف والتلاعب وقد أسفرت الدراسة عن النتائج التالية:

- اتفقت آراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة وبدرجة مرتفعة نسبيًا بأن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ومدققي حسابات تلك الشركات بأنهم مسؤولون عن توفير الظروف والشروط البيئية اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

- كما اتفقت آراء تلك الفئات أيضًا بأن مجالس الإدارة في الشركات المساهمة العامة الأردنية ملتزمون في الواقع العملي بتطبيق السياسات و الإجراءات الكفيلة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

- لكن من جانب آخر كشفت الدراسة عن وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء تلك الفئات بشأن مدى الالتزام الفعلي لمدققي حسابات تلك الشركات بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة لمنع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.

- **دراسة شيرين مصطفى الحلو 2012 [4]:**

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

المنارة للاستشارات

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يلتزم مدققو الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غزة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية، وهذه النتيجة تنسجم مع المتطلبات القانونية للبيئة الفلسطينية التي تفرض تدقيق الشركات المساهمة العامة وفق معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، وأيضاً يتوفر لدى مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في قطاع غز ة الكفاءة العلمية والعملية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم مما يعزز قدرتهم على اكتشاف الغش والخطأ.

- دراسة Lawrence Chui, Byron Pike 2013 [5]:

تناولت الدراسة التطورات الحاصلة في مسؤولية مدققي الحسابات في الكشف عن الغش والتلاعب على مر السنين. وكيف يتم تطوير معايير التدقيق واصدار معايير اضافية من طرف AICPA لاستعادة ثقة الجمهور في المهنة بعد الاعلان على نطاق واسع عن التحريف والتلاعب.

وخلصت الدراسة الى ان مدققى الحسابات غير مسؤولين عن اكتشاف الغش وان فشلهم في اكتشاف الغش يعزى إلى الفروق في المهارات والأهداف المهمة بين المدققين عند القيام بعمليات تدقيق القوائم المالية، وأوصت بضرورة ان تكون هناك برامج دائمة لتطوير وتأهيل المدققين .

- دراسة Theodore J. M and Jerry L. T : 2005 [6]

اختبرت الدراسة مخاطر الاحتيال الفعلي المقيمة وتأثيرها على برامج التدقيق ومتابعتها بعد إصدار المعيار الامريكي SAS رقم 82، وشملت الدراسة 202 من عملاء التدقيق لدى اكبر ثلاث شركات التدقيق وتوصلت الدراسة الى ان عوامل مخاطر الاحتيال التي تم تحديدها لمدة عامين من التدقيق تختلف بين العملاء والصناعيين وفئات من مخاطر الاحتيال، وان مدققي الحسابات وفقا لحجم هذه المخاطر يغيرون طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات التدقيق، والتي تتاثر اكثر بخبرة اعضاء فريق التدقيق.

- دراسة Ashutosh D, and others 1998:[7]

هدفت الدراسة إلى استخدام نظرية اكتشاف الإشارة للكشف عن التحريف والتلاعب الإداري وذلك لزيادة فهم العلاقات بين تقنيات التدقيق ومعدلات التحريف والتلاعب الإداري

المنارة للاستشارات

وتكاليف الخطأ من النوعين الأول والثاني في الدنمارك وتوسيع إجراءات التدقيق وتقييم المخاطر قبل وأثناء عملية التدقيق، وقد أظهرت النتائج ضرورة تقبل المدقق الإنذارات الكاذبة للمحافظة على الفاعلية بوجود التحريف والتلاعب الإداري، وتزداد هذه الحالة خطورة عندما تزداد تكاليف الخطأ من النوع الثاني مقارنة مع تكاليف الخطأ من النوع الأول.

I- التعريفات الإجرائية:

1- مفهوم التدقيق المحاسبي:

هو النشاط لذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة، وهذا وفق المعايير المحددة له.(8)

وقد عرفت المادة 22 من القانون 01/10 مدقق الحسابات على انه: " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" (9).

2- قواعد وآداب السلوك المهني

تؤدي قواعد السلوك المهني إلى وضع أنماط ومعايير للسلوك والتصرفات المتوقعة من أعضاء المهنة واللازمة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني، إضافة إلى تعريف الجمهور وكافة المهتمين بالمهنة بهذه القواعد التي تحكم تصرفات أعضائهم، وبالتالي ترفع مكانة المهنة وأعضائها وتكون تقاريرهم ونتائج أعمالهم موضع ثقة عالية، بجانب إتاحة الفرصة لهم لأداء مهمتهم بكفاءة مرتفعة (10).

3- معايير الأداء المهني للتدقيق المحاسبي:

هي عبارة عن إرشادات عامة لمساعدة المدققين على الوفاء بمسؤولياتهم المهنية، بما فيها اعتبار المؤهلات المهنية كالكفاءة والاستقلال ومتطلبات إعداد التقرير وقرائن الإثبات.(11)
وإجمالاً تضمنت هذه المعايير عشرة قواعد مبوبة في ثلاثة مجموعات كما يلي (12):

– **المعايير العامة او الشخصية:** التأهيل العلمي والعملي للمدقق، الإستقلالية، بذل العناية المهنية اللازمة.

المنارة للاستشارات

– **معايير العمل الميداني**: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين، دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، جمع أدلة الإثبات.

– **معايير التقرير**: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، مدى ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مدى كفاية الإفصاح الإعلامي، إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية.

4- **جودة التدقيق**:

هي قدرة المدقق على اكتشاف التحريف المادي في القوائم المالية، مع الإفصاح عنه في تقريره وهو مقياس لدرجة استقلاليته[13].

5- **خطر التدقيق**:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" خطر التدقيق بأنه " احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي غير سليم في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم ان هذه القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية" [14].

6- التحريف والتلاعب – الغش والخطأ–:

يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه القدرة على زيادة وتخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل، ويتم ذلك بطرق مختلفة مثل:

- عمليات حقيقية كالتحكم في توقيت بعض الصفقات وشروطها.
- عمليات محاسبية (غير حقيقية) مثل اختيار سياسة محاسبية معينة و تطبيقها أو تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة أو تبويب عناصر قائمة الدخل بشكل معين.
- عمليات وهمية مثل الغش والتزوير[15].

بينما يعرف **التحريف– الغش– حسب معيار التدقيق الدولي 240**: بأنه فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية[16].

أما **التصرفات الغير قانونية** فهي عموما ناتجة عن دفع رشاوى أو مدفوعات غير قانونية بواسطة المؤسسة كأن يدفع نقدا أو بشيك أو يتنازل عن عنصر من أصول المؤسسة لأحد الفاعلين لدى إدارة الضرائب للتخفيف من الأعباء الجبائية، في مثل هذه الحالات يجب على المدقق اليوم عند تخطيطه

المنارة للاستشارات

لإجراءات التدقيق وتنفيذها وعند تقييمه للنتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتجة عن الغش والتصرفات غير القانونية (17).

في حين عرف **الخطأ** على انه "عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع أو عدم اتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع فإذا اقترن بسوء نية القائمين به اعتبر نوعاً من الغش أو التزوير(18)".

7–المسؤولية القانونية والمهنية لمدقق الحسابات:

إن تحديد المسؤولية القانونية و المهنية لمدقق الحسابات يرتبط بشكل كبير بمعيار العناية المهنية الواجب أداؤها، بمعنى أن القانون يركز أساساً على التقصير في بذل العناية الملائمة كأساس لمساءلة المدقق، وعادة ما تمثل المسؤولية القانونية للمدقق الحد الأدنى لما يتحمله من مسؤوليات، حيث تفرض المنظمات المهنية مسؤوليات أكبر على مدقق الحسابات بهدف رفع مستوى العناية المهنية عن الحد الأدنى الذي يفرضه القانون، ولا شك أن إخلال مدقق الحسابات بواجباته سواء تلك المتعلقة بتنفيذ ما ورد في العقد المنظم لمهمة التدقيق أو تلك المتعلقة بالالتزام بمعايير التدقيق، وكذلك الالتزام بالتشريعات القانونية ذات الصلة، سوف تجعل عملية التدقيق غير كاملة، وهذا ما قد يؤدي إلى وجود قوائم مالية تحتوي على أخطاء أو غش أو احتيال أخفق المدقق في اكتشافها، وهذا ما يجعله مسؤولاً عن تعويض الضرر الذي لحق بعميله أو بالطرف الثالث الذي اعتمد على القوائم المالية المضللة بعد تدقيقها(19).

8– نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التحريف والتلاعب:

إن المسؤولية الرئيسية عن منع واكتشاف الخطأ والغش تقع على عاتق الإدارة وذلك عن طريق تصميم نظام رقابة داخلية يأخذ بالاعتبار جميع مقومات النظام المتعارف عليها وأن توفر الضمانات التي تؤدي إلى تطبيق هذا النظام بشكل كفؤ وفعال بحيث يؤدي إلى منع حصول الأخطاء والغش ويؤدي إلى اكتشافها إذا حدثت فعلاً.(20)

وعليه فإن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش تنحصر في قيامه –خلال مرحلة التخطيط– بتقييم مخاطر إمكانية حدوث أخطاء أو غش بحيث يؤدي إلى حصول تحريف متعمد في البيانات المالية، وبالتالي عليه أن يقوم بتصميم إجراءات تدقيق مناسبة من أجل الحصول على تأكيد معقول بان البيانات المالية خالية من أية انحرافات مادية وإذا ما تم اكتشاف انحرافات سواءً كانت ناتجة عن الأخطاء أو الغش فانه يقوم بالاتصال بالإدارة العليا لإبلاغها بذلك ومناقشة الأمر معها وأن يتأكد من أنه تم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح ما حصل، وأن يدرس مدى تأثير ذلك على تقريره(21).

المنارة للاستشارات

9– نطاق مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية:

تعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير مباشر وهام على القوائم المالية، مماثلة لنفس المسؤولية المتعلقة باكتشاف الأخطاء والمخالفات والتي تتطلب تخطيط التدقيق بحيث توفر تأكيد معقول لاكتشاف تلك التصرفات، أما التصرفات غير القانونية التي يكون لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية فإن إجراءات التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما لا توفر ضمان لإمكانية اكتشافها، حيث أنها لا تتضمن إجراءات تصمم خصيصا لاكتشاف تلك التصرفات، ومع ذلك فإنه يجب على المدقق أن يكون واعيا ومدركا لإمكانية حدوث تلك التصرفات[22].

10– نطاق مسؤولية المدقق عن عدم اكتشاف التحريف والتلاعب بعد صدور تقريره:

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

1. أن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر في التحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية .
2. القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت ممكن مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تم اكتشافها.
3. إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية مرحلية (فترية) عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المدقق في وقت قريب، فيجوز للمدقق أن يفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية مُعدلة كما ورد في البند (3).
4. وأخيراً يجب على المدقق إتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة .

ولكن في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة، فيجب على المدقق أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض، وبأنه نتيجة لعدم قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب، فإن المدقق سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي :

أ) إخطار إدارة المؤسسة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير المدقق الخارجي والقوائم المالية .

المنارة للاستشارات

ب) إخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المؤسسة لسلطتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المدقق مستقبلاً.

ت) إخطار كل شخص يعلم المدقق بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً[23].

11– تقرير المدقق عن اكتشاف التحريف والتلاعب:

على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة حال اكتشاف أي نوع من الخطأ أو التحريف سواءٌ كان ذلك ماديا أو غير مادي حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى فالأعلى، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا استجابت الإدارة لطلب المدقق وقامت بالتعديل فان المدقق يقوم بإصدار تقرير نظيف حول البيانات المالية، أما إذا لم تستجب الإدارة فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً (مخالفاً) وحسب الأهمية النسبية مع إبداء الأسباب.

وإذا كان مجلس الإدارة متورطاً، فانه يقوم بإبلاغ الإدارة العليا التي يخضع لسلطاتها في المؤسسة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من اجل اتخاذ الإجراء اللازم[24].

II– الدراسة الميدانية:

لتحقيق المقصد المنشود من الدراسة، قام الباحث باستخدام قائمة الاستقصاء كأهم الأدوات البحثية لتحليل رأي أفراد العينة من فئة المدققين، معتمدين في ذلك على المنهج التحليلي لتفسير وتحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد نتائج الدراسة المتوصل إليها.

1– مجتمع الدراسة وعينته:

يتكون مجتمع الدراسة من فئة مدققي الحسابات الخارجيين المعتمدين من طرف المجلس الوطني للمحاسبة[25] ، وقد تم توزيع 110 استمارات،عن طريق الايميل والتسليم المباشر، بحيث تم استرداد 102 استمارة، وبعد دراستها تم إلغاء 03 استمارات كونها غير صالحة للدراسة، وعليه بقيت 99 استمارة صالحة للدراسة أي ما نسبته 90% من مجموع الاستمارات.

2– أداة جمع البيانات:

لقد تم تصميم هذه الأداة وفقًا للأهداف والتساؤلات الخاصة بالموضوع، وبعد إجراء التعديلات أصبحت الاستبانة جاهزة للتوزيع، حيث تكونت من ثلاثة محاور، الأول يتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات باتباع اجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وأدرج تحته 11 عبارة، والثاني يتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على

المنارة للاستشارات

وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية وأدرج تحته 10 عبارات، اما المحور الثالث فيتعلق بمدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وأدرج تحته 7 عبارات.

3- أسلوب تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة مع إعطاء كل إجابة وزن وفق الأتي[26]:

جدول رقم (01) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة (الوزن)	5	4	3	2	1

كما تم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منه فيما بعد عند تحليل النتائج، والجدول رقم (02) يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية[27].

جدول (02) معايير تفسير النتائج (الاهمية النسبية للمتوسط الحسابي)[28]

الأهمية	غير موافق اطلاقا	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الوسط الحسابي	1– أقل من 1,8	1.81– أقل من 2,6	2.61– أقل من 3,4	3,41– أقل من 4,2	4,21 – 5

وقد تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل النتائج التي تم جمعها في هذا البحث، فضلاً عن مجموعة أخرى من الأدوات الإحصائية الوصفية مثل التوزيع التكراري، و المتوسط الحسابي، و الانحراف المعياري.

4- تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

يبين التحليل التالي النتائج الاحصائية الوصفية للاستبانة المقدمة لعينة من المدققين الخارجيين، وقد كانت النتائج على النحو التالي:

4-1 : المؤهل العلمي والخبرة المهنية

الجدول رقم (3) يقوم بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغر المؤهل العلمي والخبرة المهنية وهي كالآتي:

المنارة للاستشارات

جدول (03): الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة%
المؤهل العلمي	ليسانس	84	84.8
	دراسات عليا	07	7.1
	شهادة مهنية	08	8.1
المجموع		**99**	**%100**
سنوات الخبرة	اقل من 05 سنوات	31	31.3
	من 05 إلى 10 سنوات	55	55.6
	أكثر من 10 سنوات	13	13.1
المجموع		**99**	**%100**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (03) نجد أن اغلب المستبانين هم من حملة شهادة الليسانس وبنسبة تفوق 84% ثم يليهم حاملوا الشهادة المهنية بنسبة تفوق 8% ثم يليهم حاملو شهادة الدراسات العليا بنسبة تفوق 7%، ويمكن القول أن اكثر من 91% من عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علمياً القادرة على الإجابة على أسئلة الإستبانة، كما نلاحظ أن نسبة سنوات الخبرة لمن لهم اكثر من 05 سنوات عمل فاقت 68% وهي نسبة تعكس حنكة وخبرة معظم أفراد العينة.

4–2: صدق وثبات الاستبانة

يظهر الجدول رقم (4) معامل الثبات ألفا كرونباخ ومعامل الصدق لكل محور من محاور الدراسة وكذا مجموع المحاور.

الجدول (4) نتائج ثبات محاور فرضيات الدراسة بأسلوب الفا كرونباخ للاتساق الداخلي

المحور	عدد الفقرات	معامل الفاكرونباخ	معامل الصدق[29]
التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب في القوائم المالية	**11**	**0,842**	**0.918**
التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب في القوائم المالية.	**10**	**0,874**	**0.935**
ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.	**07**	**0,626**	**0.791**
الكل	**28**	**0,826**	**0.909**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

يبين الجدول نتائج ثبات وصدق محاور الدراسة بأسلوب الفا كرونباخ للاتساق الداخلي، ويشير معامل الثبات الكلي للأداة والبالغ 82,6% إلى وجود اتساق داخلي وبدرجة عالية لفقرات

المنارة للاستشارات

الاستبانة، كما يشير معامل الصدق الكلي للأداة والبالغ 90,9% الى ان جميع محاور الاستبانة صادقه لما وضع لقياسه.

4-3 : وصف بيانات الدراسة

لوصف بيانات الدراسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واختبار T للعينة الواحدة لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة والتي تظهر نتائجها بالجداول التالية:

- المحور الأول: مدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

تمت معالجة هذا المحور في الفقرات من (1-11) ويبين الجدول رقم(5) النتائج المتوصل إليها.

الجدول رقم (5): اراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يقوم المدقق بالاستفسار من الإدارة العليا والرقابة الداخلية والآخرين عن مدى معرفتهم بأي احتيال فعلي او مشكوك فيه وعن مستوى خطر التحريفات بسببه.	4.06	0.34	8
2	يقيم المدقق فيما اذا كان اختيار وتطبيق السياسات والتقديرات المحاسبية من طرف المؤسسة وخصوصا المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة يشير الى اعداد تقارير مالية احتيالية ناتجة عن جهود الادارة في ادارة الارباح.	4.08	0.36	6
3	يقوم المدقق بدراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة والتي قد توفر فرصاً وتخلق دوافع أو ضغوطا للإدارة والآخرين لارتكاب الاحتيال وتدل على ثقافة أو بيئة لتبريره	4.05	0.41	10
4	يعمل المدقق على تقييم أي برامج وضعتها المؤسسة للحد من مظاهر التحريف والتلاعب واكتشافها سواء المرتبطة بإعداد القوائم المالية أو حماية الأصول.	4.08	0.56	5
5	يعمل المدقق على وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية التدقيق المخططة والمطلوبة لتنفيذ خطة تدقيق شاملة تساعده في اكتشاف التحريف والتلاعب.	4.13	0.44	1
6	يعتمد المدقق على تحديد أثر متغيرات معينة مثل: حجم الشركة, مدى تعقيد عملياتها, شكل ملكيتها، على عوامل الخطر الملازمة للغش.	4.07	0.45	7
7	يعتمد المدقق على تقدير الحكم المهني في تحديد أي عوامل لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الموجود فعلا في المؤسسة.	4.01	0.50	11
8	اثناء ممارسة المهنة يبحث المدقق عن بعض المؤشرات التي توفر البيئة الملائمة لارتكاب التحريف والتلاعب مثل: التغير المتكرر في الادارة العليا والمستشارين القانونيين، سرعة دوران العمال، خسائر تشغيلية متكررة،.....	4.06	0.42	8
9	يقوم المدقق بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى فعاليته في منع التحريفات المتعمدة في القوائم المالية.	4.10	0.461	4
10	يلتزم مكتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات تتضمن: إدارة مهمة التخطيط، فهم نظام المعلومات، الضوابط الرقابية المحاسبية الداخلية، وتجميع الأدلة وإتمام التقرير النهائي	4.10	0.50	3
11	يحرص المدقق على جمع أدلة وقرائن إثبات كافية وملائمة لتوثيق اي اعمال للتلاعب والاحتيال يتم الكشف عنها خلال اداء عملية التدقيق.	4.11	0.44	2
	المتوسط العام	**4.07**	**0.28**	

المنارة للاستشارات

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع الفقرات المتعلقة بمدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب في القوائم المالية، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (4,01 -4,13)، وبمتوسط حسابي كلي بلغ 4,07 وانحراف معياري (0,28) والذي يقع ضمن الفئة الرابعة في مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، ما يؤكد التزام غالبية مدققي الحسابات الخارجيين المستجوبين بإتباع كافة الإجراءات الميدانية المقترحة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب في القوائم المالية وهذا عند تقديمهم لخدمات التدقيق ما يعزز من قدراتهم على الحد من هذه الممارسات.

هذا وقد نال الاجراء الموجود في الفقرة الخامسة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.13 وانحراف معياري بلغ 0.44 وهو ما يؤكد درجة التزام مدققي الحسابات بمعايير وإجراءات العمل الميداني الخاصة بالتخطيط والإشراف وإعداد برنامج تدقيق شامل يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات عملية التدقيق المخططة والمطلوبة ويساعده في اكتشاف التحريف والتلاعب، في حين نال الاجراء الموجود في الفقرة السابعة والمتعلق بتقدير الحكم المهني للمدقق في تحديد أي عوامل لخطر التحريف الجوهري بسبب الغش الموجود فعلا في المؤسسة المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي قدر بـــــ 4.01 وانحراف معياري قدر بـــــ 0.50، وهذا راجع ربما لكون هذا الاجراء يعتمد على الحكم الشخصي للمدقق وهو امر تقديري ونسبي اكثر منه حقيقي وحاسم كما انه يزيد من خطر عدم اكتشاف التحريفات المادية .

- المحور الثاني: مدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية

تمت معالجة هذا المحور في الفقرات (1-10) ويبين الجدول رقم (6) النتائج المتوصل إليها.

المنارة للاستشارات

الجدول رقم (6): اراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى التزام مدققي الحسابات باتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية

الفقرة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	في حالة ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب يقوم المدقق باعادة تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وأثرها على طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة.	4.29	0.45	1
2	في حالة التأكد من وجود تحريف وتلاعب بعد صدور التقرير، يقوم المدقق ببحث الأمر مع الإدارة والطلب منها تعديل القوائم المالية حسب الظروف الجديدة المكتشفة.	4.15	0.48	5
3	يطلب المدقق من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر بالتحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية على القوائم المالية.	4.14	0.47	6
4	يبلغ المدقق إدارة المؤسسة عن أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات العلاقة بمنع واكتشاف التحريف والتلاعب والتـــــي ظهـــــرت له كنتيجة لإجراءات التدقيق التي قام بها	4.17	0.47	3
5	اذا حدد المدقق مؤشر خطأ يشير الى وجود احتيال فانه يقيم المدلولات الضمنية لهذا الخطأ فيما يتعلق بجوانب اخرى من التدقيق وخصوصا موثوقية تمثيلات الادارة.	4.19	0.48	2
6	في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح عن مستوى التحريف المادي يقوم المدقق بإخطار كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض.	4.17	0.47	4
7	نتيجة لرفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح عن مستوى التحريف المادي يقوم المدقق بإخطار إدارة المؤسسة بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقريره وبين القوائم المالية	4.01	0.44	9
8	نتيجة لرفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح عن مستوى التحريف المادي يقوم المدقق بإخطار الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المؤسسة لسلطتها وكل شخص يعلم بأنه يعتمد على هته القوائم بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.	4.01	0.41	10
9	يقوم المدقق بإبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة استنتاج ان التحريف والتلاعب له تأثير مهم على البيانات المالية و لم ينعكس بشكل مناسب او لم يتم تصحيحه في القوائم المالية.	4.03	0.41	7
10	يمتنع المدقق عن ابداء الرأي اذا منع من الحصول على ادلة اثبات كافية ومناسبة لغرض تقييم اهمية اثر التحريف والتلاعب على القوائم المالية من قبل الإدارة.	4.03	0.39	8
	المتوسط العام	**4.12**	**0.30**	

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع الفقرات المتعلقة بمدى التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية، هذا وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (4,01 – 4,29)، وبمتوسط حسابي

المنارة للاستشارات

كلي بلغ 4,12 وانحراف معياري (0,30) والذي يقع ضمن الفئة الرابعة في مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، ما يؤكد التزام غالبية مدققي الحسابات المستجوبين بإتباع كافة إجراءات التعديل اللازمة والمقترحة في هذه الدراسة وهذا في حال ظهور دلائل ومؤشرات على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية.

هذا وقد نال الاجراء الموجود في الفقرة الأولى المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.29 وانحراف معياري بلغ 0.45 وهو ما يؤكد الالتزام التام لمدققي الحسابات في حالة ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بتطبيق الاجراء الخاص بإعادة تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال وتقييم أثرها على طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة، في حين نال الاجراء الموجود في الفقرة الثامنة المرتبة الاخيرة بمتوسط الحسابي قدر بـــــ 4.01 وبانحراف معياري قدر بـــــ 0.41 ما يعني التزام مدققي الحسابات المستجوبين بإخطار كل الجهات الرقابية التي تخضع لها إدارة المؤسسة وكذا كل شخص يعلم المدقق بأنه يعتمد على قوائم المؤسسة بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهذا كنتيجة لرفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب عن مستوى التحريف الموجود.

- **المحور الثالث: مدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية**

تمت معالجة هذا المحور في الفقرات من (1-7) ويبين الجدول رقم (7) النتائج المتوصل إليها.

المنارة للاستشارات

الجدول رقم (7): اراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	يتحمل المدقق المسؤولية العامة عن منع التحريف والتلاعب في حدود بذل العناية المهنية و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.	3.98	0.36	7
2	تقع المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريف والتلاعب على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها.	4.62	0.48	1
3	من مسؤولية المدقق الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة عن عدم وجود أي اعمال للتحريف والتلاعب بالقوائم المالية.	4.32	0.51	3
4	من مسؤولية المدقق تصميم خطة التدقيق والإجراءات والاختبارات الكفيلة والكشف عن فرص التلاعب والاحتيال متخذا في ذلك موقف الشك المهني.	4.33	0.49	2
5	يحرص المدقق على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناطة به وبعميله من خلال العقد الموقع بينهما	4.04	0.24	6
6	من مسؤولية المدقق الإلتزام باتباع كافة الاجراءات اللازمة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية	4.10	0.33	4
7	من مسؤولية المدقق الالتزام باتباع كافة إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية	4.07	0.38	5
	المتوسط العام	**4.21**	**0.22**	

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

تشير الأرقام في الجدول أعلاه إلى أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع الفقرات المتعلقة بمدى ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية، وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.98 – 4.62) و بمتوسط حسابي كلي بلغ (4.21) و انحراف معياري (0.22) والذي يقع ضمن الفئة الخامسة في مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق بشدة، ما يؤكد ان هناك ادراك تام من غالبية مدققي الحسابات المستجوبين لحجم المسؤولية المهنية والقانونية الملقاة على عاتقهم فيما يتعلق بالكشف عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية.

هذا وقد نالت الفقرة الثانية المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 4.62 وانحراف معياري (0.48) وهو ما يؤكد قناعة كافة المدققين بان المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريف والتلاعب تقع على عاتق كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة و إدارتها، في حين نالت الفقرة الاولى التي تنص على "تحميل المدقق للمسؤولية العامة عن منع التحريف والتلاعب في حدود بذل العناية المهنية مع

المنارة للاستشارات

التزامه بتوفير الوسائل دون النتائج" المرتبة الاخيرة بمتوسط حسابي قدر بـــــ 3.98 وانحراف معياري (0.36)، وهذا راجع لكون قناعة معظم المدققين بان اكتشاف التحريف والتلاعب ليس من مسؤوليتهم بل من مسؤولية الادارة، غير انهم موافقون على تحمّل هذه المسؤولية لكن في حدود بذل العناية المهنية.

4–4 : نتائج اختبار الفرضيات

لغرض اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار (T-Test One Sample) اضافة الى التحليل الوارد في الجداول السابقة.

- **اختبار الفرضية الاولى:**

تنص هذه الفرضية على:

H0: لا يلتزم مدققو الحسابات بإتباع الإجراءات اللازمة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

H1: يلتزم مدققو الحسابات بإتباع الإجراءات اللازمة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

ويبين الجدول رقم (08) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الفرضية

الجدول رقم (08) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الاولى

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	القيمة الاحتماليةSig
التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية	**4.07**	**0.28**	**38.05**	**98**	**0.000**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي العام لهذه الفرضية بلغ 4.07، وبانحراف معياري يساوي 0.28، وقيمة اختبار T المحسوبة عند مستوى دلالة احصائية اقل من 5% كانت 38.05، وبما ان القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من (α=0.05) فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تفيد بالتزام مدققي الحسابات بإتباع الإجراءات اللازمة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب في القوائم المالية.

- **اختبار الفرضية الثانية:**

تنص هذه الفرضية على:

المنارة للاستشارات

H0: لا يلتزم مدققو الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب في القوائم المالية.

H1: يلتزم مدققو الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية.

ويبين الجدول رقم (09) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الفرضية

الجدول رقم (09) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثانية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية Sig
التزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية	**4.12**	**0.30**	**35.98**	**98**	**0.000**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي العام لهذه الفرضية بلغ 4.12، وبانحراف معياري يساوي 0.30، وقيمة اختبار T المحسوبة عند مستوى دلالة احصائية اقل من 5% كانت 35.98، وبما ان القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من (α=0.05)، فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تفيد بالتزام مدققي الحسابات بإتباع إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية.

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

تنص هذه الفرضية على:

H0: لا يدرك مدققو الحسابات حجم مسؤوليتهم عن منع واكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

H1: هناك ادراك تام لمدققي الحسابات عن مسؤوليتهم في منع واكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.

ويبين الجدول رقم (10) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه الفرضية.

الجدول رقم (10) نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الثالثة

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	درجات الحرية	القيمة الاحتمالية Sig
ادراك مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع واكتشاف التحريف و التلاعب بالقوائم المالية.	**4.21**	**0.22**	**55.57**	**98**	**0.000**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات spss

المنارة للاستشارات

يتضح من الجدول ان المتوسط الحسابي العام لهذه الفرضية بلغ 4.21، وبانحراف معياري يساوي 0.22، وقيمة اختبار T المحسوبة عند مستوى دلالة احصائية اقل من 5% كانت 55.57، وبما أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من (α=0.05)، فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تفيد بان هناك ادراك تام من مدققي الحسابات لمسؤوليتهم عن منع واكتشاف التحريف والتلاعب في القوائم المالية.

III–نتائج الدراسة وتوصياتها:

1– نتائج الدراسة:

يمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها على النحو الأتي:

- يوجد التزام من مدققي الحسابات بإتباع الإجراءات اللازمة والكفيلة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وهذا عند تقديمهم لخدمات التدقيق الامر الذي يعزز من قدرتهم على منع واكتشاف التحريف والتلاعب بالقوائم المالية.
- يوجد التزام من مدققي الحسابات بإتباع كافة إجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية ما يعزز التزامهم بمسؤولياتهم المهنية والقانونية وتبرير رأيهم في التقرير النهائي.
- هناك ادراك تام من غالبية مدققي الحسابات المستجوبين لحجم المسؤولية المهنية والقانونية الملقاة على عاتقهم فيما يتعلق بالكشف عن التحريف والتلاعب في القوائم المالية.
- يتحمل المدقق المسؤولية العامة عن منع التحريف والتلاعب في حدود بذل العناية المهنية المطلوبة مع التزامه دائماً بتوفير الوسائل دون النتائج.
- هناك قناعة من كافة المدققين بأن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريف والتلاعب تقع على عاتق كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها.
- هناك خطر لا يمكن تجنبه بوقوع تحريفات مادية في القوائم المالية دون اكتشافها وهذا الأمر هو أحد المحددات التي تعيق المدقق من الحصول على أدلة إثبات مطلقة حول مدى صدق وشرعية القوائم المالية، وذلك بسبب استخدام الحكم المهني في اجراءات التدقيق وفي تفسير النتائج، واستخدام العينات الإحصائية في الدراسة، اضف الى ذلك أن معظم أدلة الإثبات التي يجمعها المدقق هي في العادة أدلة مقنعة وليست حاسمة من حيث طبيعتها.

المنارة للاستشارات

2– توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج المحصلة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- لابد من مراعاة أن خطر اكتشاف التحريف والتلاعب الناتج عن الغش والتصرفات الغير قانونية هو أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء، وذلك لأن الغش والتصرفات غير القانونية قد تستخدم فيها مشاريع وخطط معقدة ومُحكمة بشكل حذر صممت لإخفاءها.
- لابد من التفصيل اكثر في الاجراءات السابقة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية اثناء ممارسة المهنة، لان الاجراءات المقدمة هي اجراءات عامة والتفصيل يكون بحسب خبرة المدقق وحجم الشركة وطبيعة نشاطها.
- ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق كمرشد اساسي رفيع المستوى وخاصة فيما يتعلق بتنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب وكذا اجراءات التعديل اللازمة عند ظهور دلائل على وجود تحريف وتلاعب بالقوائم المالية.
- ضرورة الرجوع الى المعايير الدولية للتدقيق وبالاخص المعيار الدولي ISA240 للفصل بين مسؤوليات كل من المدقق وإدارة المؤسسة فيما يتعلق بالكشف عن التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وذلك حتى يمكن تقليص فجوة التوقعات بين المجتمع المالي وبين مدققي الحسابات.
- يجب على المدقق عند تقديم خدمات التدقيق أن يبذل العناية المهنية الكافية والمعقولة لإنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وبشكل يسمح له بتبرير مسؤولياته القانونية والمهنية عن منع التحريف والتلاعب.
- على المدقق أن ينفذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والتلاعب في اطار الشك المهني خاصة في الأمور التي تزيد خطر التحريف المادي في القوائم المالية والناتج عن الغش والتصرفات الغير قانونية .
- إذا توصل المدقق إلى نتيجة مفادها أنه من غير الممكن الاستمرار في تنفيذ مهمة التدقيق بسبب التحريف والتلاعب فيجب عليه مراجعة مسؤولياته المهنية والقانونية ذات العلاقة بالظرف الخاص بعملية التدقيق وتشمل إبلاغ الجهة التي عينته وطبيعة التقرير النهائي.

الهوامش :

(1) حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، 2006.

المنارة للاستشارات

(2)-أسامة عمر جعارة، **أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال /الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة –العامة دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن–**، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلّد 39 ، العدد2، 2012.، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.

(3)-محمد جمال عبد القادر النزلي، **ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير –تخصص محاسبة–، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

(4)- شيرين مصطفى الحلو، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطا ع غزة**، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة، 2012.

(5)Lawrence Chui, Byron Pike, **Auditors' Responsibility for Fraud Detection: New Wine in Old Bottles?**, Journal of Forensic & Investigative Accounting, Vol. 5, Issue 1, January - June, 2013.

(6) Theodore J. Mock and Jerry L. Turner, **Auditor Identification of Fraud Risk Factors and their Impact on Audit Programs**, International Journal of Auditing, vol 9, USA, , 2005

(7)Ashutosh Deshmukha, Khondkar E. Karimb, and Philip H. Siege, **An Analysis of Efficiency and Effectiveness of Auditing to Detect ,Management Fraud: A Signal Detection Theory Approach,** International Journal of Auditing, vol 2, USA, , 1998.

(8)J.C.Becour, **H.Bouquin, Audit Opérationnel, Economica, Paris, 2eme Edition, 1996, p: 12.**

(9)Loi n° 10-01 du 16 Rajab 1431 correspondant au 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agree, J O N°42, p:6

(10) وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس: **مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، السعودية، مجلد 20، العدد 2، 2006 صفحة: 205

(11) A Arens Alvin, James K Loebbecke, **Auditing an Integrated Approch**, Prentice-Hall, Newjersy, Second edition, 1980, p:14.

(12) Ray Whittington. O, Kurt Pany: **principles of auditing,** twelfth edition, McGraw-Hill, New York, 1998, page: 37

(13) Deangelo, Linda Elizabeth, **Auditor Size and Audit Quality**, Journal of Accounting and Economics, (Vol.3, No. 3, 1981), pp186.

(14)طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص249.

المنارة للاستشارات

(15) شادي كراز ، **دور المراجعة في حوكمة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية المنشورة – دراسة في سورية**– أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، ص: 104.

(16) الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية ، **طبعة** عام 2010، الجزء الأول، ص: 159.

(17) خالد أمين وآخرون، **مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والإرتباطات غير القانونية**، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2000، ص: 48.

(18) شيرين مصطفي الحلو، المرجع السابق، ص: 15.

(19) أسامة عمر جعار، المرجع السابق، ص186 ص187.

(20) علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية –نظرية وتطبيق**، الطبعة الخامسة، دار وائل، الاردن، 2015، ص85.

(21) علي عبد القادر الذنيبات، المرجع السابق، ص85، ص86.

(22) جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2003 ص28، ص29 .

(23) يوسف محمود جربوع، **مدى مسئولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين**، 2004، ص16 ص17.

(24) حيدر صباح حسن واخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الاداء المحاسبي**، ديوان الرقابة المالية، دائرة الشؤون الفنية والدراسات، مجلة دنانير، العدد الرابع ص10.

(25) هنا لم يتم التمييز بين محافظ الحسابات والخبير المحاسب كون الثاني يحمل صفة الاول

(26) محمد عبد الفتاح الصيرفي ،**البحث العلمي –الدليل التطبيقي للباحثين–**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2006، ص115.

(27) هنا تم حساب المدى وهو يساوي (5-1=4)، وتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات(الخيارات)، وعليه (5/4=0,8) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 الى 1.80 ، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية.

(28) وليد عبد الرحمان خالد الفرا، **تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS**، الندوة العالمية للشباب الاسلامي، ادارة البرامج والشؤون الخارجية، 1430ه، ص26.

(29) **معامل الصدق** = الجذر التربيعي لمعامل الفا كرومباخ

المنارة للاستشارات