مسؤولية المراجع الجزائري في الحد من مخاطر المراجعة الخارجية
دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية

The responsibility of the Algerian auditor in reducing the risks of external auditing A field study in the Algerian environment

لخذاري عبد الجليل[1]، زين عيسى[2]
[1] جامعة محمد خيضر – بسكرة، lakhabd88@yahoo.com
[2] جامعة محمد خيضر – بسكرة، zine.aissa39@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019/12/07 تاريخ المراجعة: 2020/01/11 تاريخ القبول: 2020/06/30

ملخص:

هدفت هذه الدراسة لبيان مسؤوليات المراجع القانونية وموقف المراجع الجزائري منها، كما هدفت الدراسة الى معرفة المخاطر المحيطة بعملية المراجعة ومدى حرص المراجع في البيئة الجزائرية على تحديد مصادرها من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية وذلك بغية تلافي المساءلة وتحسين سمعته، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم الاعتماد على تحليل النتائج المستخرجة من الاستبيان الموزع على عينة الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات المزاولين للمهنة والمسجلين في جدول المصف.

وقد توصلت هذه الدراسة أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائية مدرك للمسؤوليات المهنية والمتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية والابلاغ عنها، أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يعمل على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية وذلك من أجل حماية نفسه وكتبه من المساءلة القانونية من جهة وتحسن سمعنه من جهة أخرى، وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، خاصة فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

كلمات مفتاحية: مسؤوليات قانونية؛ تحريفات جوهرية؛ مخاطر المراجعة.

تصنيف JEL : M41؛ M48.

Abstract:

This study aimed to clarify the position of the Algerian auditor on legal responsibilities, and the extent of the auditors in the Algerian environment to identify sources of risk in order to reduce its impact on the financial statements in order to avoid accountability and improve its reputation, In order to achieve the objectives of this study, we analysed the results that obtained from the questionnaire distributed to the study sample.

This study found that the auditor in the Algerian environment is aware of the professional responsibilities related to the detection and reporting of material material misstatement The study recommended to the regulators of the auditing profession in Algeria to update laws. and establishing rules and regulations to detect material misstatement in the financial statements.

Keywords: Legal responsibilities; material misstatement; Audit risks.

Jel Classification Codes : M41 ،M48

المؤلف المرسل: الاسم الكامل، الإيميل: **lakhabd88@yahoo.com**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

1. مقدمة:

لقد ازداد مؤخرا الطلب على خدمات مهنة المراجعة الخارجية، بغرض إبداء رأي موضوعي في مدى تعبير القوائم التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسات عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ونتيجة أعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبلورة نتائج الفحص في تقرير يساعد المستفيدين من خدمات المهنة في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

غير أنه عند إصدار المراجع لهذا التقرير، قد يتعرض إلى بعض المخاطر الناتجة عن إبداء رأي غير صحيح حول القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وما ينتج جراء هذا التقرير من أضرار مادية للمؤسسة محل المراجعة من جهة وباقي أصحاب المصالح من جهة أخرى، مما قد يعرض المراجع للمساءلة القانونية.

لذا فإن مخاطر المراجعة أصبحت واقعا يهدد نتائج وموثوقية تقارير المراجعة، لذا يعد التعرف عليها وتقديرها أمرا بالغ الأهمية في مساعدة مراجع الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل أكثر كفاءة، مما يساهم في الوصول إلى نتائج أكثر منطقية وتحقيق الهدف من عملية المراجعة كمدخل لتحسين والإرتقاء بجودة المراجعة الخارجية.

1.1 مشكلة الدراسة:

في ظل التغيرات التي تشهدها البيئة الإقتصادية الجزائرية من تحولات وإنفتاح على الأقتصاد، وكذا في ظل التطورات التي تشهدها المهنة في البيئة الدولية عموما والبيئة المحلية خصوصا. تحاول هذه الدراسة معرفة موقف مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية اتجاه مخاطر المراجعة ومدى تحمله للمسؤولية عن اكتشاف التحريفات الجوهرية وهل هناك معيقات تحولي دون قيامه بذلك، وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة كما يلي:

ما موقف مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية من المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة؟

ولمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بإعادة صياغة الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ما مدى تحمل المراجع في البيئة الجزائية المسؤولية عن اكتشاف والابلاغ عن التحريفات الجوهرية؟
- ما مدى حرص محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية؟
- ماهي المعوقات والصعوبات التي تحول دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة؟

2.1 فرضيات الدراسة:

- يتحمل المراجع في البيئة الجزائية المسؤولية عن اكتشاف والابلاغ عن التحريفات الجوهرية.
- يحرص محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.
- هناك عدة معيقات تحول دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة عند فحص القوائم المالية.

3.1 أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في كونها تتناول واحدا من أهم المواضيع التي أثارت إهتمام جميع المهتمين بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة، والمتعلقة بمدى إعتراف مراجعي الحسابات بحق المجتمع المالي في تحديد مطالبه من المهنة ووجوب تحملهم مسؤوليات أكثر لتلبية توقعات المستفيدين من نتائج أعمال المراجعة.

4.1 أهداف الدراسة:

- تسليط الضوء على بعض المفاهيم الأساسية المتعلقة بمخاطر المراجعة.
- محاولة معرفة مدى قيام محافظي الحسابات في البيئة الجزائرية بتحملهم مسؤوليات عن إكتشاف التحريفات الجوهرية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- التعرف على مدى قيام محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية بتحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.
- الوقوف على أهم المعوقات التي تحول دون معيقات تحول دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة فحص القوائم المالية؛
- محاولة تقديم بعض الاقتراحات التي كفاءة وجودة الاداء المهني على مستوى مكاتب محافظي الحسابات في الجزائر.

5.1 منهج وأسلوب الدراسة:

تم اعتماد أسلوب الوصفي التحليلي عند تناولنا للجانب النظري للموضوع، في حين تم استعمال أسلوب دراسة الحالة في الدراسة الميدانية.

2. مسؤوليات المراجع الخارجي عن اكتشاف التحريفات الجوهرية في التشريع الجزائري

تعد مسؤولية المراجعين في إكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الموجودة في القوائم المالية هي الفجوة الأساسية التي أثارت إهتمام جميع المهتمين بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة، نظرا لتأثيرها على عملية إتخاذ القرارات، ويتوقع المجتمع من المراجع وجود تأكيد مطلق بعدم وجود التحريفات، بينما لا يمكن عمليا تحقيق ذلك نظراً لقيود الوقت والتكلفة المرتبطة بالحصول على أدله الإثبات ولهذا تنحصر مسؤولية المراجع في إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية وعدم إحتوائها على أخطاء مادية أو مخالفات وفقا لمبدأ التأكيد المعقول (هلال، والصبان، 2002)[1].

وتعد مهنة مراجعة من المهن الرفيعة المستوى، بحيث يفترض ان يكون المراجع يتمتع بأعلى درجات الرقي في تصرفاته واعماله واحترامه لمهنته، كما عليه إن يبذل العناية المهنية الكافية عند تنفيذه لأية عملية، وعليه إن يفحص الحسابات وأن يحصل على المعلومات التي يراها ضرورية وأن يوضح في تقريره ما يجب الإفصاح عنه وأن يقوم بتأدية المهنة المكلف بها (حسن، 2009)[2]. أما في البيئة المحلية فقد ألزم المشرع ان يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج (القانون رقم 10-01، 2010)[3].

1.2 تطور مسؤوليات المراجع فيما يخص اكتشاف التحريفات الجوهرية:

لقد تطورت مسؤولية المراجع في إكتشاف الغش والأخطاء عبر عدة مراحل في التاريخ، ويمكن إيجازها في(صالح، 2016)[4]:

- **المرحلة الأولى ما قبل عام 1920م:** كان إكتشاف الأخطاء والغش يعد هدفاً أساسياً ومقبولاً من أهداف المراجعة في ذلك الوقت، حيث كان للمراجعة ثلاثة أهداف رئيسية متمثلة في إكتشاف الأخطاء الفنية وإكتشاف الأخطاء في المبادئ والأصول المحاسبية وكذا إكتشاف الغش.
- **المرحلة الثانية 1920م – 1960م:** شهدت هذه المرحلة تغيرات في البيئة الإقتصادية والإجتماعية وإزداد حجم المؤسسات، وقامت إدارة هذه المؤسسات بوضع نظم للرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف الأخطاء والغش، وكان من نتائج ذلك أن تغيرت أساليب المراجعة كإستجابة للظروف الجديدة وانتهت عملية الفحص الشامل للسجلات المحاسبية والعمليات المرتبطة بها، إذ تحولت من إكتشاف الأخطاء والغش إلى الإفصاح عن حقيقة وصدق وعدالة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

  ومع نهاية هذه المرحلة كانت مهنة المحاسبة ترفض الاعتراف بالمسؤولية عن إكتشاف الأخطاء والغش، وأن الفحص العادي الذي يحدث بغرض إبداء الرأي عن القوائم المالية لا يصمم لإكتشاف الأخطاء والغش ولا يمكن الإعتماد عليه للإفصاح عن إساءة إستخدام الأموال والمخالفات من خلال تطوير وتنظيم نظم ملائمة وكافية للسجلات المحاسبية.
- **المرحلة الثالثة 1960م – 1980م:** شهدت هذه الفترة إعتراف مهنة المحاسبة والمراجعة بمسؤولية المراجعين بأن يكونوا واعين بالظروف التي تثير الشكوك والإشتباه في الأخطاء والغش، وفي تلك الفترة قامت جمعية المحاسبين

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القانونيين الأمريكيين بتعديل النشرة التي أصدرتها عام 1951م ليعترف بأنه أثناء تنفيذ عملية المراجعة على المراجعين أن يكونوا على وعي بأن الأخطاء والغش إذا كانت مادية بشكل كاف فإنها تؤثر على المراجع والقوائم المالية.

- **المرحلة الرابعة 1980م – 2010م:** شهدت هذه المرحلة تطوراً في موقف المهنة بشأن الأخطاء والغش بسبب تزايد حجم الأخطاء والغش في المؤسسات بالإضافة إلى الإنتقادات المتزايدة للمراجعين، وقد تبنت مهنة المحاسبة والمراجعة هذا الإتجاه لإحتواء النقد الموجه إليها، والذي يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات، بالرغم من أن إكتشاف الأخطاء والغش كأحد أهداف المراجعة لم يصل لما كان علية في الفترة قبل العشرينات.

2.2 أنواع المسؤوليات القانونية للمراجع في التشريع الجزائري

- **المسؤولية المدنية:** تنشأ المسئولية المدنية للمراجع نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته التي يجب أن تؤدى بواسطة المراجع صاحب القدرات المتوسطة (المهني العادي) من خلال بذل العناية المعقولة، وينتج عن هذا الإهمال أو التقصير ضرر يصيب العميل أو الطرف الثالث، ويكون الجزاء عن المسئولية المدنية عادة تعويضا ماليا يحكم به لصالح من أصابه الضرر، ويتعرض المراجع للمسئولية المدنية إذا توافرت الأركان الأساسية الآتية:
  - خطا يصدر من المراجع.
  - ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث).
  - وجود علاقة السببية بين خطأ المراجع والضرر (شريم، وبركات، 2011)[5].

وتنعقد المسئولية المدنية للمراجع في حالة:

- الإخلال بالتزام ناشئ عن عقد المراجعة مع عملائه وهو ما يعرف بالمسؤولية العقدية.
- مخالفته لالتزام قانوني عام يتمثل في عدم المساس بحقوق الآخرين، وهو ما يعرف بالمسؤولية التقصيرية.

والملاحظ أنه في الآونة الأخيرة بدأت تتسع دائرة مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير (الطرف الثالث)، وذلك كنتيجة طبيعية لتزايد اعتماد الغير على المعلومات المحاسبية والتقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، ولا شك أن هذا سيؤدي إلى تزايد مسؤولية مراجع الحسابات تجاه الغير، بحيث تغطي كذلك الاهمال العادي، وسيكون لذلك أثر كبير على المسؤولية القانونية للمراجع (الخطيب، الرفاعي، 2009)[6].

وتنص المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة"[7](القانون 10-01، 2010).

وما يمكن قوله إن مسؤولية مراجع الحسابات سواء باتجاه عملية أو تجاه الغير، هي ما يعبر عنه (بالمسؤولية المدنية) وهي التي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر.

- **المسؤولية التأديبية:** من الضروري أن تتم مزاولة المهنة في إطار من اخلاقيات المهنة، وما تفرضه على المشتغلين بها من واجبات وآداب للسلوك المهني تصاغ عادة مجموعة من القواعد، وهي المسؤولية التي يتعرض ليا المراجع إذا ما قام بمخالفة الآداب والتعليمات التي تصدر عن الجهة التي تنظم مزاولة مهنة المراجعة.

وتتمثل أركان المسئولية التأديبية في الآتي (صالح، 2016)[8]:

- **الركن المادي:** يتمثل الركن المادي في الفعل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المراجع أو الذنب الإداري الذي يرتكبه، فإذا لم يصدر خطأ من المراجع أو لم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني نحو النقابة، فلا توجد جريمة تأديبية ولا يمكن مساءلته تأديبيا، الجريمة التأديبية وما يترتب عليها من مسئولية تأديبية تقوم بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **الركن المعنوي:** لا يكفي صدور خطأ تأديبي من المراجع حتى يحاكم تأديبيا وإنما لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة، وأن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا، إذا ثبت التعمد أصبح طرفا مشددا عند تقدير الجزاء ويتساوى الخطأ العمد مع الخطأ غير العمد في أن كليهما يصدر عن إرادة آثمة، غير أن المراجع في الخطأ العمد يقصد نتيجة تصرفه على حين لا يقصد في الخطأ غير العمد سوى الفعل دون النتيجة.

وبالنظر للقانون المنظم للمهنة في الجزائر، وذلك حسب القانون رقم 01-10 فإن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وذلك بالإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر أو الشطب من جدول الممارسين وذلك على الترتيب التصاعدي حسب خطورتها (القانون 10-01، 2010)[9].

- **مسؤولية جنائية:** وهي المسؤولية التي يتحملها مراجع الحسابات بحكم القانون، إذا توافر القصد الجنائي، أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها (علي، شحاته، 2014)[10]، وحسب المادة 62 من قانون 10-01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني (القانون 10-01، 2010)[11].

3. الإطار المفاهيمي لمخاطر المراجع في ظل جهود الهيئات المهنية والدراسات الاكاديمية:

تعد مخاطر المراجعة واحداً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة المراجعة، والتي تتمثل في المسؤولية التي تقع على عاتق مراجع الحسابات في مواجهته لمستخدمي المعلومات المحاسبية، والذين يعتمدون على تقريره ويثقون به في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، إذ تعرض العديد من مراجعي الحسابات وشركات المراجعة للإتهام في دعاوى قضائية رفعت من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية بسبب الإهمال أو بسبب فشل المراجع في إكتشاف تحريف متعمد ما في البيانات المالية من قبل المؤسسة محل المراجعة (الدوري، 2010)[12].

1.3 ظهور وتطور مفهوم المخاطر في عملية المراجعة الخارجية

إرتبط مفهوم خطر المراجعة تاريخيا بإستخدام المعاينة الإحصائية لاختيار عينة الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات، وقد كان هذا المفهوم غير واضح وغير محدد في بداية ظهوره، وقد تم الإشارة إلى أن هناك مجموعة من العوامل في المعاينة الإحصائية تتطلب إستخدام الحكم الشخصي لمراجع الحسابات منها مستوى الثقة الذي يعتبر متمما لخطر المراجعة.

كما وقد كانت البدايات الجادة في محاولة تعريف الخطر وتحديد مكوناته وعرض لكيفية قياسه بواسطة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في التقرير رقم 39 لسنة 1981، ورقم 47 لسنة 1983 لسنة 1983 وتوالت دراسات الكتاب التي تعرضت لهذا الموضوع بالدراسة والتحليل بعد ذلك (نور، وآخرون، 2007)[13].

2.3 جهود الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية في تعريف المخاطر المراجعة:

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) مخاطر المراجعة على أنها " الخطر الناتج عن الفشل الغير لمقصود للمراجع في تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية"(AICPA, 2006)[14]، في حين عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في المعيار الدولي للمراجعة 200 مخاطر المراجعة بأنها "خطر إبداء المراجع لرأي غير مناسب، عندما تكون القوائم المالية محرّفة بشكل جوهري. ويعد خطر المراجعة دالة لمخاطر وجود تحريف جوهري وخطر الاكتشاف"(IFAC, 2017)[15]، أما حسب قائمة المصطلحات الصادرة عن المجلس البريطاني للتقارير المالية فقد اشارت لها على أنها خطر أن يعبر مراجع الحسابات عن رأي غير مناسب لمراجعة الحسابات عندما تكون البيانات المالية تحتوي على تحريفات جوهرية، وتتكون مخاطر المراجعة حسب المجلس مخاطر التحريف الجوهري ومخاطر الاكتشاف (FRC, 2016)[16].

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد عرف بعض الباحثون مخاطر المراجعة على أنها احتمال أن يصدر مراجع الحسابات رأيا غير متحفظ بشأن تلك القوائم المالية المحرفة تحريفا جوهريا (Brumfield, et al, 1983)[17]، كما تم تعريفها من قبل Millchamp على أنها "المخاطر نتيجة لإبداء رأي خاطئ جزئيا في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، والتي قد تتسبب في وقوع اضرار وخسائر لمكتب المراجعة"(Millchamp, 2002)[18]، أما أمين السيد أحمد لطفي فقد عرفها بأنها مخاطر أن يفشل المراجع وهو -على علم- في تعديل رأيه على قوائم مالية تم تحريفها تحريفا جوهريا بشكل معقول(لطفي، 2006)،[19]" أما دراسة Wendy & Mary فقد اشارت لها بأنها الخطر الناتج عن الفشل في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، مما يؤدي إلى إبداء المراجع لرأي غير صحيح، من الناحية الفنية، وفوق هذه الدراسة فإن مخاطر المراجعة هي نتاج ثلاثة عوامل: المخاطر االملازمة، ومخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف(Mindak, Heltzer)[20]

ومما سبق يمكن إستخلاص أن مخاطر المراجعة تتمثل في إبداء مراجع الحسابات لرأي غير صحيح حول القوائم المالية، فقد يقبل المراجع مستوى ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع أن الخطر موجود وأن عليه أن يتعامل معه على نحو ملائم، وعلى العكس من ذلك فقد يرفض المراجع القوائم المالية على الرغم من عدم احتوائها على تحريفات جوهرية.

2.3 أسباب مخاطر المراجعة:

أشارت معايير المراجعة أن المراجع لا يستطيع أن يقوم بتخفيض مخاطر المراجعة تماما (إلى الصفر) وبالتالي لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، ويرجع ذلك إلى وجود قيود ملازمة لعملية المراجعة تنتج عنها معظم أدلة المراجعة التي يستخدمها المراجع في التوصل إلى إستنتاجات معينة وتكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعا، وتنشأ القيود الملازمة للمراجعة من طبيعة كل من التقارير المالية وطبيعة إجراءات المراجعة وكذا الى الحاجة إلى القيام بالمراجعة خلال فترة زمنية معقولة وبتكاليف معقولة(IAASB, 2017)[21].

وعليه يمكن القول إن من أسباب ظهور مخاطر المراجعة ما يكون سببه مراجع الحسابات نتيجة لعدم إكتشافه الأخطاء الجوهرية، ومنها ما يتعلق بالإدارة لارتكابها أخطاء متعمدة أو غير متعمدة، ومنها ما يعود لأسباب خارج إرادة الإدارة والمراجع.

3.3 أنواع مخاطر المراجعة:

يمكن القول أن هناك نوعين من المخاطر أن يقع فيهما المخاطر عند إصداره لرأيه الفني حول القوائم المالية (الطحان، 2017)[22]:

- **النوع الأول:** مخاطر الرفض الخاطئ Alpha Risk: والتي تشير إلى رفض مراجع الحسابات بشكل خاطئ لقوائم مالية على اعتبار أنه توجد بها تحريفات جوهرية، على الرغم من أنها غير ذلك. ويطلق عليها أيضا مخاطر النوع الأول أو مخاطر الكفاءة نظرا لأنها تؤدي إلى خفض كفاءة عملية المراجعة من خلال زيادة التكلفة الناتجة عن جمع مزيد من أدلة الإثبات بدون مبرر أو فقد عميل المراجعة نتيجة الإضرار به دون مبرر أيضا.
- **النوع الثاني:** مخاطر القبول الخاطئ Beta Risk: والتي تشير إلى قبول مراجع الحسابات بشكل خاطئ لقوائم مالية على اعتبار أنها خالية من التحريفات الجوهرية، على الرغم من أنها غير ذلك. ويطلق عليها أيضا مخاطر النوع الثاني أو مخاطر الفعالية نظرا لأنها تؤدي إلى إنخفاض إجراءات المراجعة على الرغم من أن هذه القوائم تنطوي على تحريفات جوهرية.

4. استراتيجيات المراجع الخارجي لتقيم وضبط مخاطر المراجعة:

يمكن تقسيم مخاطر المراجعة من حيث خضوعها لرقابة المراجع إلى نوعين وهما مخاطر خاضعة لرقابته وحكمه وتقديره الشخصي، ومخاطر غير خاضعة لرقابته وحكمه وتقديره الشخصي، وبالتالي فإن المراجع يعد مسؤولاً عن النوع الأول من المخاطر، وغير مسؤول عن النوع الثاني، وعليه فإن المراجع مطالب بالتخطيط لعملية المراجعة وأن يصمم إجراءات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجعة على ضوء تقديره للمخاطر، ويتوقف تقدير المراجع للمخاطر على حكمه المهني، وخبرته، ودراسته للظروف المحيطة بأعمال المؤسسة (موسى، وفتوحه، 2016)[23].

وباستقراء أهم الإرشادات الصادرة عن المنظمات المهنية والدراسات العلمية المتعلقة بمخاطر المراجعة نجد أنها جميعاً اتفقت على أن مخاطر المراجعة تتكون من مخاطر تتعلق بطبيعة العنصر المعين، مخاطر تتعلق بفعالية الرقابة الداخلية، ويطلق عليها مخاطر الرقابة الداخلية ومخاطر متعلقة بفعالية إجراءات المراجعة، وفيما يلي تفصيل أكثر حول طبيعة كل نوع من هذه المخاطر وماهي الإجراءات التي يقوم بها المراجع لتقييم وضبط تلك المخاطر.

1.4 المخاطر الملازمة (الحتمية، المتأصلة، الموروثة):

تعتبر المخاطر الملازمة من أهم المخاطر التي يجب على المراجع أخذها بعين الإعتبار عند التخطيط لعملية المراجعة؛ نظارا لإن هذا الخطر عادة ما يكون ملازما لطبيعة المؤسسة الاقتصادية أو لطبيعة العنصر محل الفحص والمراجعة.

فقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين الخطر الملازم وفق المعيار الدولي رقم 200 بأنه " قابلية إقرار عن فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب، أو إفصاح لوجود تحريف، والذي قد يكون جوهرياً، إما بشكل فردي، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، وذلك قبل الأخذ في الحسبان أدوات الرقابة ذات العلاقة"(IAASB, 2017)[24]، كما عرفه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين وفق المعيار 107 أنه "قابلية رصيد أو حساب معين لحدوث خطأ جوهري، إما بمفرده أو إذا جمع مع غيره من الأخطاء لأرصدة حسابات أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية ذات العلاقة"[25]، كما يمكن القول أنه "إحتمال حدوث أخطاء أو إحتيال مادي في النظام المحاسبي الذي يستخدم في إعداد القوائم المالية، وذلك غي حالة غياب رقابة داخلية"(AICPA, 2006)[26]، وتجدر الإشارة أن عملية تقدير المخاطر الملازمة ليست بالأمر اليسير نظرا لوجود كثير من العوامل التي يتعين على المراجع دراستها حتى يصل إلى تقدير معقول لهذه المخاطر، وتتنوع هذه العوامل فمنها ما يصل بالإقتصاد سواء العالمي أو المحلي، ومنها ما يتصل بالصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه الشركة، ومنها ما يتعلق بالشركة ذاتها(البدوي، وشحاته، 2003)[27].

وعليه يمكن القول أن المخاطر الملازمة تعتبر من أهم المخاطر التي يجب تقديرها بصورة دقيقة حيث أنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاية وفعالية عملية المراجعة، حيث تفقد عملية المراجعة فعاليتها إلى حد كبير إذا لم يتم تحديد تلك المخاطر في مستواها الملائم، وعليه يرى الطالب ضرورة أن يتم تقدير المخاطر الملازمة بواسطة مراجعين ذو درجة عالية من الخبرة والكفاءة.

2.4 مخاطر الرقابة:

إن ما يميز مخاطر الرقابة هو أنها خطر داخلي، وهي بمثابة دالة لدرجة كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، حيث أن هذا الخطر لصيق ببيئة المؤسسة محل المراجعة، لذا لا يستطيع المراجع أن يؤثر على درجة هذا الخطر وإنما عليه أن يقيمه لتحديد القدر المطلوب من إجراءات المراجعة المطلوبة لتخفيض المخاطر إلى المستوى المقبول، وعلى المراجع أن يحصل على فهم كاف لإجراءات الرقابة لغرض تطوير خطة المراجعة وللحصول على هذا الفهم على المراجع أن يراعي المعرفة بوجود أو غياب إجراءات الرقابة ليقرر إذا كانت هناك ضرورة لفهم إضافي لإجراءات الرقابة.

لقد عرف الإتحاد الدولي للمحاسبين خطر الرقابة وفق المعيار الدولي رقم 200 بأنها "الخطر الناتج عن حدوث تحريف في إقرار عن فئة معاملة معينة، أو رصيد حساب، أو إفصاح، والذي قد يكون تحريفاً جوهرياً، إما بشكل منفرد، أو عند تجميعه مع تحريفات أخرى، والذي لا يمكن منعه، أو إكتشافه في الوقت المناسب عن طريق الرقابة الداخلية بالمؤسسة (IAASB, 2017)"[28]، كما تعني هذه المخاطر إحتمال وجود أخطاء هامة بسبب عجز نظام الرقابة الداخلية عن منعها أو إكتشافها وقت حدوثها (الفيومي، وآخرون، 2015)[29].

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ومن هنا يمكن القول أن مخاطر الرقابة تعد مقياسا يعكس تقدير المراجع لمدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أو إكتشاف الأخطاء عند وقوعها، حيث أنه كلما كانت الرقابة الداخلية أكثر فعالية كان هناك إحتمال عدم وجود أخطاء، وبذلك تحديد بمستوى أقل والعكس صحيح.

3.4 مخاطر الاكتشاف:

تختلف مخاطر الإكتشاف في طبيعتها عن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، كونهما يقيمان طبقا لظروف وطبيعة المؤسسة محل المراجعة وكذلك نظامها الرقابي، مما يجعلهما خارج سيطرة المراجع، بينما مخاطر الإكتشاف تنشأ في الأساس من طبيعة ونوعية إجراءات المراجعة المؤدات من قبل المراجع، لهذا يعد هذا النوع من المخاطر التي يمكن للمراجع التحكم فيها وتخفيضها، حيث يكون المراجع مسؤولا عن جمع الأدلة الكافية التي تجعله قادرا على التحكم في هذه المخاطر.

لقد عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين خطر الإكتشاف وفق المعيار 107 على أنه "خطر عدم قدرة المراجع من خلال إجراءات المراجعة التي يقوم بها على إكتشاف خطأ في رصيد حساب ما أو في نوع معين من العمليات، والذي قد يكون جوهريا إما بمفرده أو إذا جمع مع أخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو أنواع أخرى من العمليات"(AICPA, 2006)[30] ، وتُعد مخاطر الإكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع، وينتج هذا الخطر جزئيا من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما لا يقوم المراجع بالفحص الشامل للعمليات، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المراجع بالفحص الشامل، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من إستخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة. مع ملاحظة أن ظروف عدم التأكد الأخرى يمكن تخفيضها إلى مستوى يمكن التغاضي عنه من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقا لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة (القرا، 2017)[31].

وعليه يمكن القول إن فشل المراجع في إكتشاف خطأ جوهري مكون من محددين رئيسين هما خطر المعاينة، ومخاطر اللامعاينة، حيث يسعى المراجع إلى تقدير هاذين الخطرين من أجل ضبطهما للوصول إلى أدنى خطر ممكن قبوله، يمكن تصنيف المخاطر المرتبطة بعملية المعاينة الى نوعين أساسين هما:

- **مخاطر المعاينة:** يقصد بمخاطر المعاينة تلك المخاطر التي تنشأ من امكانية ان يكون استنتاج المراجع على اساس العينة، مختلفا عن الاستنتاج الذي كان يمكنه الوصول اليه إذا قام بتطبيق نفس اجراءات المراجعة على جميع المفردات المكونة للمجتمع، اي ان المراجع هنا يسحب عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي يتصف بها المجتمع ككل، ويتوقف حجم هذه المخاطر على حجم العينة التي تم اختيارها. ومستوى الدقة والخطأ المتوقع. بالاظافة الى مستوى الثقة المطلوب ومستوى الأهمية النسبية المحدد (كاضم، محمد، 2012) [32].
- **مخاطر بخلاف المعاينة:** هي المخاطر التي تنتج من الأداء الخاطئ لعملية المراجعة، أي أن المراجع يكون رأيا غير صحيح الناتج الاختيار الخاطئ لأسلوب أو اجراء المراجعة المطبق أو حذف إجراءات مراجعة ضرورية أو أي عمل يكون من شأنه إضعاف فعالية المراجعة. أو أخطاء السهو حيث قد يفشل المراجع في اكتشاف بعض الأخطاء وتنقسم تلك المخاطر إلى نوعين هما (الجمال، 2014):
  - مخاطر الإجراءات: هي المخاطر الناجمة عن احتمال عدم فعالية الإجراءات المستخدمة في المراجعة، ويمكن تخفيض هذه المخاطر إلى الحد الأدنى بإحلال إجراءات أخرى فعالة لتحقيق نفس الأهداف.
  - مخاطر الأداء: هي المخاطر الناتجة عن احتمال وجود أخطاء بشرية في تنفيذ وتقييم الاختبارات، ويمكن للمراجع التحكم في هذه المخاطر والرقابة عليها من خلال التدريب والاشراف والمتابعة الدقيقة.

4.4 الإجراءات المتخذة من قبل المراجع للإبلاغ عن التحريفات الجوهرية:

فيما يلي الإجراءات المتخذة من قبل المراجع للإبلاغ عن الخطأ أو الغش (الحسيني، 2011) [33]:

- **إبلاغ إدارة المؤسسة:** يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ الإدارة بالنتائج التي تم توصله إليها بأقصى سرعة ممكنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:** إذا تبين لمراجع الحسابات أن الخطأ والغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا.
- **إبلاغ السلطات الإشرافية العليا:** إن التزام المراجع بمبدأ " السرية" يمنعه عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ لأطراف ثالثة، إلا أنه في حالات معينة تتجاوز القوانين أو المحاكم مبدأ السرية.
- **الإنسحاب من عملية المراجعة:** قد يرى المراجع أنه من الضروري الإنسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الخطأ والغش.

5. منهجية الدراسة الميدانية:

1.5 مجتمع الدراسة وعينتها:

وجه الاستبيان بدرجة أولى لمحافظي الحسابات المزاولين للمهنة، المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما بخصوص عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية، وقد تم توزيع 90 استمارة استبيان وقمنا باسترداد 70 استمارة منها قابلة 62 للتحليل وتم إلغاء 8 منها بسبب عدم صلاحيتها للتحليل.

الجدول 01: الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

المتغير		التكرار
المؤهل العلمي	ليسانس	50
	دراسات عليا	15
	أخرى	2
	المجموع	**62**
الخبرة المهنية	أقل من 10 سنوات	10
	من 10 إلى 15 سنوات	30
	أكثر من 15 سنوات	22
	المجموع	**62**
الدرجة الوظيفية	خبير محاسب	10
	محافظ حسابات	49
	أخرى	3
	المجموع	**62**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

2.5 بناء وثبات أداة الدراسة:

من أجل الحصول على المعلومات الأساسية الخاصة بالدراسة تم الاعتماد على الاستبيان، وذلك من اجل معرفة مدى تحمل محافظي الحسابات في الجزائر المسؤولية عن إكتشاف التحريفات الجوهرية ومدى حرصهم على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية والمعيقات التي تحول دون اتمامهم لمهامهم بكفاءة، و تكونت الأداة من مجموعة من محاور الدراسة وعدد فقرات كل مجال(محور)، المحور الأول 06 فقرات، المحور الثاني 10 فقرات ، المحور الثالث 07 فقرات، المجموع الكلي 23 فقرة، كما تم استخدام مقياس ليكرت Likert الخماسي في جميع أسئلة الاستبيان.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وللتحقق من صدق وثبات الأداة تم توزيعها على عينة استطلاعية من مجتمع الدراسة (محافظي حسابات، أساتذة يمتلكون مكاتب للمحاسبة والمراجعة، مجموعة من الأكاديميين)، وذلك لاكتشاف مراكز قصور في الاستبيان، وقد تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس درجة الترابط بين بنود الاستبيان، حيث كانت قيمة ألفا كرونباخ الكلية للأداة تساوي 0.790.

3.5 أساليب التحليل الإحصائي:

من أجل تحليل البيانات المستخرجة من تفريغ الاستبيان تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعوم الاجتماعية (SPSS)لدقة هذا البرنامج في تحديد العلاقات والنتائج، وقد اعتمدنا على: التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، معامل ألفا كرونباخ، كما تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة.

6. تحليل النتائج واختبار الفروض:

1.6 عرض وتحليل نتائج المحور الأول المتعلق بمدى تحمل محافظ الحسابات المسؤولية عن اكتشاف التحريفات الجوهرية.

الجدول 02: المتوسط، الانحراف المعياري واتجاه العينة بالنسبة للمحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته وليزم بتوفير الوسائل دون النتائج	4.1935	.62302	**موافق**
02	عند فشل محافظ الحسابات في اكتشاف الاخطاء والغش فانه يجب مساءلته قانونيا	3.6935	.89788	**موافق**
03	يجب على محافظ الحسابات ان يتحمل المسؤولية المهنية التأديبية عند التماطل والتواطؤ في اكتشاف التحريفات الجوهرية.	4.3226	.47128	**موافق بشدة**
04	يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه المؤسسة محل المراجعة عن الاخطاء التي يرتكبها اثناء اداء مهامه، ويعد متضامنا تجاه المؤسسة أو الغير عن كل ضرر.	3.7903	.60428	**موافق**
05	تقع المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريف على كل الاشخاص المكلفين بالرقابة في المؤسسة وادارتها.	3.9839	.63998	**موافق**
06	يعتبر محافظ الحسابات ملزما قانونا بالقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية بعد صدور تقريره إذا حدث خطا أو غش مؤكد.	3.2903	.94760	**محايد**
	اتجاه العينة للمحور الأول	**3.8790**	**.34299**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن عينة الدراسة موافقة فيما تحميل محافظ الحسابات المسؤولية فيما يخص إكتشاف التحريفات الجوهرية وذلك وفقا لنتائج الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن المحور الأول بشكل عام 3.87، بانحراف معياري قدره 0.34، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين (3.29-4.32) وانحرافها المعياري ما بين (0.47-0.94) بدرجة تقدير بين موافق بشدة ومحايد، وكان أعلى متوسط للفقرة الثالثة، إذ بلغ 4.32 بانحراف معياري0.47 مما يدل إنه يجب على محافظ الحسابات أن يتحمل المسؤولية المهنية التأديبية عند التماطل والتواطؤ في اكتشاف التحريفات الجوهرية، أما الفقرة السادسة فتشكل اقل موافقة ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 3.29 بانحراف معياري 0.94 وهذا ما يدل أن القانون لم يلزم محافظ الحسابات بإجراءات جديدة على القوائم المالية بعد صدور تقريره إذا حدث خطا أو غش مؤكد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.6 عرض وتحليل نتائج المحور الثاني المتعلق بمدى حرص محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية.

الجدول 03: المتوسط، الانحراف المعياري واتجاه العينة بالنسبة للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	يقوم محافظ الحسابات بتحليل الحسابات أكثر قابلية للاختلاس والسرقة	4.2419	.59190	موافق بشدة
02	يتأكد محافظ الحسابات من صحة التقديرات المحاسبية	3.9032	.84368	موافق
03	يقوم محافظ الحسابات بتحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة محل المراجعة والتي تأثر على الحسابات او اتجاه تخطيط المهمة.	4.1290	.63977	موافق
04	عند التخطيط لعملية المراجعة يستفسر المدقق من الإدارة عن وجود غش أو خطأ هام قد تم اكتشافه.	3.6774	.97130	موافق
05	يحرص محافظ الحسابات على التأكد من فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.	4.1935	.59613	موافق
06	يدرس ويقيم محافظ الحسابات نظام المراجعة الداخلية باعتباره نظاما فرعيا للرقابة الداخلية من أجل تحديد مخاطر الرقابة.	3.7903	.74958	موافق
07	يتحقق محافظ الحسابات من اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات.	4.3871	.49106	موافق بشدة
08	يلم محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية بإجراءات المراجعة التحليلية (الفحص التحليلي).	3.6290	.96213	موافق
09	يبذل محافظ الحسابات العناية الكافية والاهتمام اللازم في اختيار أساليب المعاينة الإحصائية.	3.8387	.79328	موافق
10	يحرص محافظ الحسابات على التأكد من أن البيانات التي يتم الحصول عليها لا تكون مضللة.	4.3065	.46478	موافق بشدة
	اتجاه العينة للمحور الثاني	**4.0097**	**.27917**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال هذا الجدول يتضح إن عينة الدراسة يتجهون نحون الموافقة فيما يخص حرص محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية وهذا وفقا لنتائج الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن المحور الثاني 4.00 بانحراف معياري قدره 0.27 وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين (3.62-4.38) وانحرافها المعياري ما بين (0.49-0.96) بدرجة تقدير بين موافق بشدة وموافق ، وكان أعلى متوسط للفقرة السابعة، إذ بلغ 4.38 بانحراف معياري 0.49 مما يدل على أن اغلب محافظي الحسابات المبحوثين يحرصون على التحقق من مدى اتباع الشركة لمجموعة من السياسات والإجراءات للرقابة على الأصول والسجلات، أما الفقرة الثامنة فتشكل اقل موافقة ضمن هذا المحور، إذ بلغ متوسطها الحسابي 3.62 بانحراف معياري 0.96 وهذا ما يدل محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية ب يلم إجراءات المراجعة التحليلية (الفحص التحليلي).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

4.6 عرض وتحليل نتائج المحور الثالث المتعلق بالمعوقات والصعوبات التي تحول دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة.

الجدول 04: المتوسط، الانحراف المعياري واتجاه العينة بالنسبة للمحور الثالث

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
01	عدم وضوح مسؤولية محافظ الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش في القانون.	3.7258	1.11868	موافق
02	عدم فهم دور محافظ الحسابات من قبل المستخدمين لتقاريره.	3.4032	.98280	موافق
03	اهتمام المؤسسات محل المراجعة بشكل القرير أكثر من الاهتمام بمضمون ودقة عملية المراجعة نفسها.	3.3387	1.02339	محايد
04	ضغط الوقت وقلت الاتعاب مقارنتا بالجهد المبذول.	3.9355	.95593	موافق
05	عدم توافر الخبرات والكفاءات على مستوى مكتب المراجعة.	3.8871	.92515	موافق
06	ضعف دور الهيئات المنظمة للمهنة في تطوير كفاءة أعضائها.	3.9516	.85751	موافق
07	غياب الرقابة على جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة من قبل الهيئة المهنية	4.1129	.87037	موافق
	اتجاه العينة للمحور الثالث	**3.7650**	**.37938**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال هذا الجدول يتضح أن هناك عدة معوقات نحول دون قيام محافظ الحسابات بواجبات المهنية عند فحص القوائم المالية وهذا وفقا لنتائج الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن المحور الثالث 3.76 بانحراف معياري قدره 0.37 وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين (3.33-4.11) وانحرافها المعياري ما بين (0.87-1.02) بدرجة تقدير بين موافق ومحايد، وكان أعلى متوسط للفقرة السابعة، إذ بلغ 4.11بانحراف معياري 0.87 بدرجة تقدير موافق ، مما يدل على أن اغلب المبحوثين يتفقون على أن غياب الرقابة على جودة الاداء المهني لمكاتب المراجعة من قبل الهيئة المهنية اثر بشكل سلبي على جودة المهنة، أما الفقرة الثالثة فتشكل اقل موافقة ضمن هذا المحور، إذ بلغ متوسطها الحسابي 3.33 بانحراف معياري 1.02 بدرجة تقدير محايد لأنه وحسب أراء العينة إن اهتمام المؤسسات محل المراجعة بشكل القرير أكثر من الاهتمام بمضمون ودقة عملية المراجعة نفسها يؤثر على جودة أداء المراجع الخارجي.

4.6 اختبار فرضيات الدراسة:

الجدول 06: نتائج اختبار T لمحاور الدراسة

البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
المحور الأول	3.8790	.34299	20.180	0.000
المحور الثاني	4.0097	.27917	28.478	0.000
المحور الثالث	3.7650	.37938	15.877	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

– إختبار لفرضية الاولى:

– لقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الاول 3.87 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 20.18 وهي أكبر من القيمة المجدولة 1.67 وبلغ مستوي المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية الأولى التي تنص " يتحمل المراجع في البيئة الجزائية المسؤولية عن اكتشاف والابلاغ عن التحريفات الجوهرية".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- **إختبار صحة الفرضية الثانية:**

لقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني 4.00 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 28.47 وهي أكبر من القيمة المجدولة 1.67 وبلغ مستوي المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية الثانية التي تنص " يحرص محافظ الحسابات في البيئة الجزائرية على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية ".

- **إختبار صحة الفرضية الثالثة:**

لقد بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث 3.76 ولقد بلغة قيمة T المحسوبة 15.87 وهي أكبر من القيمة المجدولة 1.67 وبلغ مستوي المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يعني قبول الفرضية الثالثة التي تنص " هناك عدة معيقات تحول دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة عند فحص القوائم المالية ".

7. خاتمة:

لقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كمايلي:

- إن مهنة المراجعة وسيلة تهدف إلى خدمة العديد من الجهات المستفيدة من القوائم المالية، فهي تقتضي التخصص ودرجة مميزة من الكفاءة والمهارة لدى المراجعين والتي تختلف عن أصحاب المهن الأخرى مما يستوجب على المراجع أن تكون درجة فحصه تتميز بالدقة وأن يبذل العناية المهنية اللازمة للوصول إلى الإختبارات المناسبة ويعد تقرير يفي بحاجات المستخدمين.
- أن المراجع يتحمل المسؤولية المهنية والتأديبية عن عدم بذل العناية الكافية في إكتشافه للتحريفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية،
- تعد المخاطر التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل المهمة التي يتعين على المراجع أن يأخذها في الإعتبار أداء مهمة المراجعة.
- ومن خلال التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كما يلي:
  - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن إجابة المبحوثين جاءت في أغلبها بتقدير موافق على المحور الاول، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.87) بإنحراف معياري مقداره (0.34)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور تساوي 20.18 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.67، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من ($\alpha \geqslant 0.05$). ومن خلال هذا التحليل تم قبول الفرضية الأولى، أي أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائية مدرك للمسؤوليات المهنية والمتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية والابلاغ عنها.
  - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن إجابة المبحوثين جاءت في أغلبها بتقدير موافق على المحور الثاني، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (4.00) بإنحراف معياري مقداره (0.27)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور تساوي 28.47 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.67، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من ($\alpha \geqslant 0.05$). ومن خلال هذا التحليل تم قبول الفرضية الثانية، أي أن مراجع الحسابات في البيئة الجزائرية يعمل على تحديد المصادر المتوقعة لمخاطر المراجعة من أجل الحد من تأثيرها على القوائم المالية وذلك من أجل حماية نفسه وكتبه من المساءلة القانونية من جهة وتحسن سمعنه من جهة أخرى.
  - أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن إجابة المبحوثين جاءت في أغلبها بتقدير موافق على المحور الثالث، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (3.76) بإنحراف معياري مقداره (0.37)، وكانت قيمة t المحسوبة للمحور تساوي 18.87 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.67، ومستوى الدلالة يساوي (0.00) وهو أقل من ($\alpha \geqslant 0.05$). ومن خلال هذا التحليل تم قبول الفرضية الثالثة، أي أن هناك عدة معيقات تحول

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دون قيام محافظ الحسابات بمهامه المهنية بكفاءة عند فحص القوائم المالية منها ما يعود للبيئة الداخلية للمكتب ومنها ما يعود للمؤسسة محل المراجعة أو التشريعات المنظمة للمهنة.

التوصيات:

على ضوء ما سبق، يمكننا تقديم التوصيات التالية:

- على محافظ الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية موضوع المراجعة، وذلك حتى لا يكون مسؤولاً عن النتائج والأضرار المترتبة عن تقصيره في ذلك.
- يجب الإهتمام بجودة الخدمات المقدمة من قبل محافظ الحسابات ومكتبه لما هو دور في تحسين السمعة وحمايته من المساءلة القانونية.
- ضرورة أن يتابع محافظ الحسابات بإستمرار التطورات والمستجدات في مجال العلوم المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.
- يجب أن تتظافر جهود الإدارة بما فيها المراجع الداخلي مع المراجع الخارجي فيما يخص إكتشاف الأخطاء الجوهرية.
- ضرورة قيام الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر بتحديث القوانين والأنظمة، خاصة فيما يتعلق بتوضيح المسؤوليات المطلوبة من محافظ الحسابات، ووضع القواعد والضوابط المتعلقة بإكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.
- وجب على القائمين بشؤون المهنة وضع المعايير والإرشادات المهنية التي من شأنها تطوير وتحسين جودة الأداء، وذلك من خلال تبني معايير الرقابة على جودة الدولية أو إصدار معايير وتكييفها مع واقع بيئة المراجعة في الجزائر وإلزام المراجعين بتطبيقها.

6. قائمة المراجع:

- عبد الله هلال، سمير الصبان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، (الإسكندرية، مصر: 2002).
- كفاح جبار حسن، مسؤولية المدقق الخارجي في ظل معايير جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية، مجلة الاقتصادي الخليجي، جامعة البصرة، العراق، المجلد 26، العدد 16، 2009.
- القانون 10-01، المؤرخ في 2010/06/29، يتعلق بهمن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، صادرة بتاريخ 2010./07/11.
- خالد عبد العزيز حافظ صالح، مسئوليات المراجع الخارجي ودورها في الحد من مخاطر المراجعة، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، المجلد4، العدد 15، 2016.
- عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، **أصول مراجعة الحسابات**، الطبعة الثالثة، دار الأمين للنشر والتوزيع، (صنعاء، اليمن: 2011).
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، (عمان، الأردن: 2009).
- القانون 10-01، مرجع سابق.
- خالد عبد العزيز حافظ صالح ، مرجع سابق.
- القانون 10-01، مرجع سابق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، (الإسكندرية، مصر: 2014).
- القانون 10-01، مرجع سابق.
- عمر علي كامل الدوري، دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، كلية المنصور الاهلية، العراق، العدد 14، 2010.
- أحمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، (الإسكندرية، مصر: 2007).
- Aicpa, Statement on Auditing Standards No47, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, (USA: 2006.)
- International Fédération of Accountants (IFAC), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, (New York: 2017).
- FINANCIAL REPORTING COUNCIL, Glossary of Terms (auditing and ethics), UK, 2016.
- Craig A. Brumfield et al, Business risk and the audit process, Journal of Accountancy, American Institute of Certified Public Accountants, USA, 1983.
- A.H. Millichammp, Auditing,8th edition, Thomson learning,(UK:2002.)
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، (الإسكندرية، مصر: 2006).
- Mary Mindak, Wendy Heltzer, Corporate environmental responsibility and audit risk, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Issue: 8, 2011.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Vol :01, New York, 2017.
- إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة (غير منشورة)، تخصص مراجعة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، قسم المحاسبة، مصر، 2017.
- علي محمد موسى، مصطفى ساسي فتوحة، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، المجلة الجامعة، مركز البحوث والاستشارات العلمية والتدريب بجامعة الزاوية، جامعة الزاوية، المجلد الأول، العدد الثامن عشر، ليبيا، 2016.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.
- Louwers et al, Auditing & Assurance services, 5th edition, McGraw-Hill College, (New York, USA : 2012.
- منصور أحمد البدوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، (الإسكندرية، مصر: 2003).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
- محمد الفيومي وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، (الإسكندرية، مصر: 2015).
- Aicpa, Statement on Auditing Standards No107, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit, Op. Cit.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- مقال منشور على مدونة صالح القرا، رابط المقال https://sqarra.wordpress.com/auditr3 تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/01/20.
- أمال محمود كاضم، موفق عبد الحسين محمد، أثر أهمية تطبيق اسلوب المعاينة الاحتمالية في تخفيض مخاطر الحكم المهني لمراقب الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، جامعة بغداد، 2102.
- هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد 28، العراق، 2011.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com