جامعة غرداية

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان:علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبة: حنان زهواني

بعنوان:

مسؤولية محافظ الحسابات في الحد من التلاعب في القوائم المالية

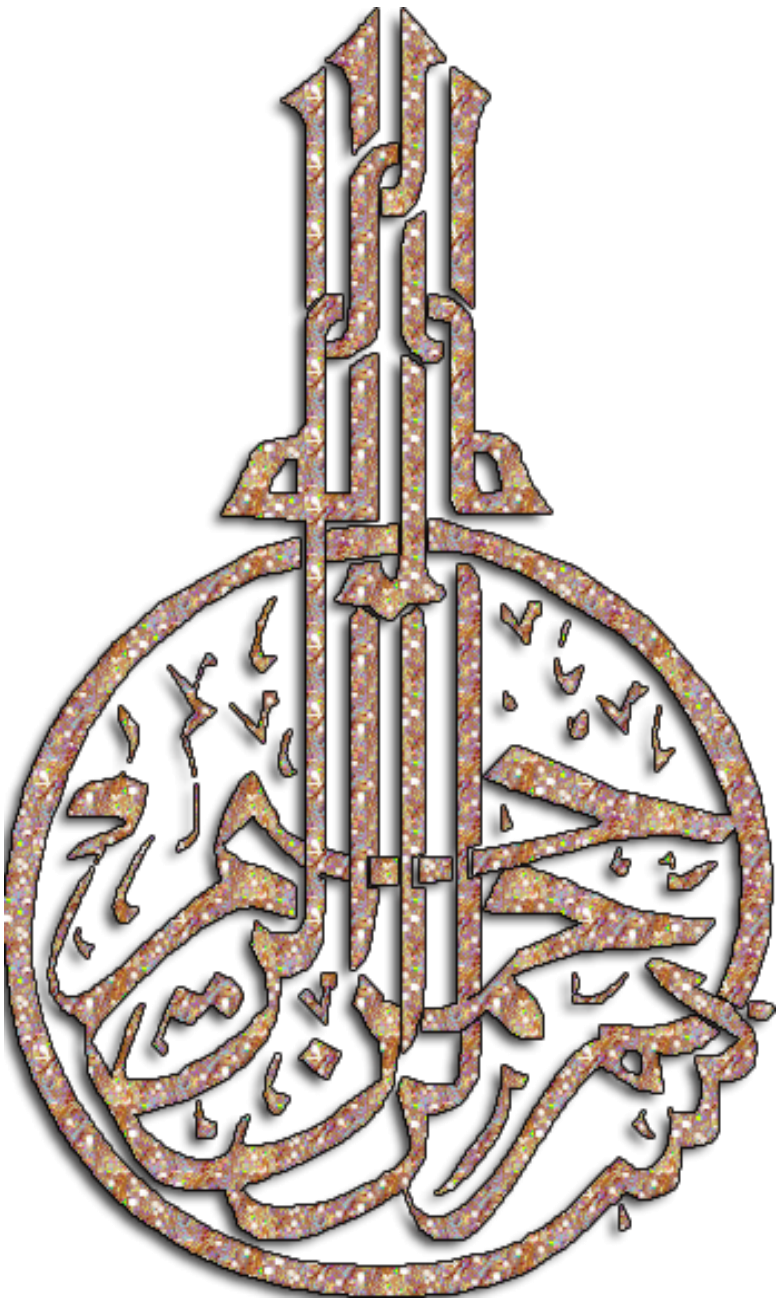
–دراسة ميدانية لعينة من ولاية غرداية–

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :23 جوان

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ مولاي لخضر عبد الرزاق	رئيسا
الدكتور/ عجيلة محمد	مشرفا
الأستاذ/ رواني بوحفص	مناقشا
الأستاذ/ بدة عيسى	مناقشا

السنة الجامعية:2014/2013



الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى من سهر على تربيتي ونجاحي بإذن الله:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله تعالى ورزقنا رضاهم، وأدعو ربي أن يغفر لهما ويرحمهما كما ربياني صغيرا.

كما أهديها إلى إخوتي " محمد مهدي، سفيان، وليد، عبد الفتاح" حفظهم الله ورعاهم.

و إلى صديقاتي" زهية و حفصة " وفقهم الله

والى جميع أقربائي من قريب وبعيد حماهم الله

وإلى كل زملائي دفعة ماستر 2014 مالية مؤسسة

حنان

شكر وعرفان

قال الله تعالى: (وسيجزي الله الشاكرين)

سورة آل عمران(144)

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستغفره، ونشكره على كل نعمة أنعمها علينا، ونحمده لتوفيقنا لإتمام هدا العمل

أما بعد فلا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بكل الاحترام والتقدير وجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف "عجيلة محمد" على إشرافه على هذا العمل وما قدمه من لي من توجيه ونصح وإرشاد طيلة فترة الدراسة

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى محافظ الحسابات "عزاوي عمر" الذي لم يبخل عليا بوقته وجهده فله جزيل الشكر

كما أتقدم بالشكر إلى أساتذة العلوم التجارية وبأخص الأستاذ " رواني بوحفص"

كذلك أوجه الشكر كل من ساهم من قريب أومن بعيد في إنجاز هذا العمل

و أوجه الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة، الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه الدراسة، فلهم مني كل الشكر والعرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم

الملخص:

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه التلاعب في القوائم المالية، والتعرف على طبيعة أخطاء وأنواعها وأساليب تلاعب، و معرفة الإجراءات المتخذة من قبل محافظ الحسابات لمنع وجود غش وتلاعب، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبيان على عينة من المجتمع تشمل ثلاث فئات وهي: مهنيين وأكاديميين وعاملين لدى مؤسسات بولاية غرداية.

وقد توصلت نتائج البحث إلى أن هناك توافق كبير بين أفراد العينة حول تأثير بعض عوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤولياته في اكتشاف عمليات التلاعب أهمها الكفاءة والخبرة المهنية وبدل عناية مهنية كافية أثناء تأدية مهامه، وإلتزام محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش، ولا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي تقوم بها الإدارة فهو يقوم باكتشافها والإبلاغ عنها.

وخلصت إلى: التأكيد على ضرورة التزام محافظ الحسابات بآداب وقواعد السلوك المهني، وإتباع وتنفيذ الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي(240) لكافة محافظي الحسابات لغرض زيادة كفاءة و دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش والتلاعب.

الكلمات المفتاحية: تدقيق، محافظ حسابات، أخطاء، غش وتلاعب، نظام الرقابة الداخلية، معيار تدقيق دولي (240)

Abstract:

The study aims to determine the extent of the responsibility of the governor of the accounts direction of manipulation in the financial statements, and to identify the nature of the errors and the types and methods of manipulation, and knowledge of the actions taken by the governor accounts to prevent the existence of fraud and manipulation, and to achieve this questionnaire was distributed to a sample of the community include three categories: professionals and academics and employees of state institutions of Ghardaia.

The reached results that there is a broad consensus among respondents about the impact of some factors on the governor accounts responsibilities in detecting manipulation of the most important competence and professional experience and instead care professional enough during the performance of his duties, and the commitment of the Governor of the accounts about the disclosure in his report on the presence of errors and fraud, and The governor of Accounts is responsible for mistakes by the administration he is heading off and reported.

It concluded: emphasis on the need for the governor accounts ethics and rules of professional conduct, and to follow and implement the procedures stipulated by the International Standard (240) for all of Governors of the accounts for the purpose of increasing the efficiency of the accounts and the role of the governor in the discovery of fraud and manipulation.

Key words: audit, the governor of accounts, errors, fraud and manipulation, the internal control system, standard international scrutiny (240).

فهرس المحتويات

إفتتاحية

الإهداء

شكر و عرفان

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي والدراسات السابقة

تمهيد.....16

المبحث الأول: الإطار النظري والمفاهيمي.....17

المطلب الأول: مدخل للتدقيق ومهنة محافظ الحسابات.....17

الفرع الأول: ماهية التدقيق محاسبي.....17

الفرع الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات.....19

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات.....20

المطلب الثاني: أخطاء وغش وتلاعب في مهنة المحاسبة.....24

الفرع الأول: الأخطاء والغش.....24

الفرع الثاني: مواطن الأخطاء والغش والتلاعب.....26

الفرع الثالث: مسؤولية المدقق اتجاه التلاعب عند تدقيق القوائم مالية.....27

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....29

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية.....29

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....29

الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....31

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.....33

خلاصة الفصل الأول.....34

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد.....36

المبحث الأول: إجراءات الدراسة و الوسائل المستخدمة.....37

المطلب الأول: منهجية الدراسة.....37

المطلب الثاني: تفريغ الاستبيان.....40

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان.....48

المطلب الأول: مقياس الاستبيان.....49

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج أقسام الاستبيان.....49

خلاصة الفصل الثاني:.....56

الخاتمة العامة:.....57

قائمة المراجع:.....59

الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان	39
02	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	41
03	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	42
04	توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية	43
05	توزيع أفراد العينة حسب العمر	44
06	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة	45
07	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	47
08	درجات مقياس ليكارت الخماسي	48
09	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	48
10	قياس لمدى تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب	49
11	قياس لمدى التزام محافظ الحسابات حول افصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش	51
12	قياس اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	53

قائمة الأشكال البيانية

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	نسبة أفراد العينة حسب الوظيفة	42
02	نسبة أفراد العينة حسب الجنس	43
03	نسبة أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية	44
04	نسبة أفراد العينة حسب العمر	45
05	نسبة أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة	46
06	نسبة أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	47

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	استبيان (استمارة)
02	نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
03	معامل ألفا كرونباخ
04	النسب، التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية

مقدمة:

بدأ الاهتمام بمسؤولية المدقق عن كشف الغش والخطأ منذ القرن العشرين حيث كانت الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق هو اكتشاف الغش والخطأ نظرا لصغر حجم المشروعات والعمليات المالية ومع تطور الأعمال واتساع نطاقها أصبح هدف التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية، ومنذ السبعينات حتى عصرنا الحالي أصبح هناك نوع من التوازن بين أهم هدفين للتدقيق وهما اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية وبين الثقة والمصداقية في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة. وإن وجود غش أو تلاعب في الحسابات سوف يؤثر تأثيرا كبيرا على سلامة المركز المالي وقوائم نتيجة أعمال المشروع، ولعل الخطأ لا يقع من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع بل يقع الخطأ من المحاسب نتيجة السهو أو الجهل وعدم المعرفة بالأصول والمبادئ المحاسبية أو التلاعب بأموال المشروع وقد تكون الأخطاء مقصودة وذلك بالتلاعب في نتيجة الأعمال أو إظهار الربح أكبر أو أقل من قيمته الحقيقية، فإن على محافظ الحسابات بذل جهده الفني وعنايته المهنية قبل إبداء رأيه الفني حول البيانات المالية للمشروع. لذلك يثار التساؤل عن مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن كشف الأخطاء أو التلاعب إذا تبين فيما بعد وجود مثل هذه الأخطاء أو تم اكتشاف غش أو تزوير في الدفاتر.

1-إشكالية البحث:

ما مدى مسؤولية محافظ الحسابات اتجاه الأخطاء و التلاعب في القوائم المالية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هي مسؤوليات التي تقع على محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه ؟
- ما هي أساليب التلاعب في القوائم المالية؟
- ما هي إجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند إكتشافه للعمليات التلاعب في القوائم المالية؟

2-فرضيات الموضوع:

- يؤثر بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب؛
- يلتزم محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش؛
- هناك اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية ؟

3- أهمية الدراسة: تعود أهمية الدراسة في أنها تبحث عن مسؤولية محافظي الحسابات عن غش والتلاعب الذي يمكن أن يقع في القوائم المالية كونهم المسؤولين فيما يتعلق بعدالة وصدق عرض القوائم المالية.

وللوفاء بهذه المسؤولية فإنه على محافظ الحسابات أن يبحث بجدية عن كل الأخطاء والمخالفات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، كما يتوجب على إدارة أن تحرص من جانبها على تطبيق السياسات والإجراءات التي تحد من حدوث هذا الغش والتلاعب.

4- أهداف البحث:

- معرفة مدى التزام محافظ الحسابات لمسؤولياته التي تواجهه أثناء تأدية عمله؛
- تحليل طبيعة الأخطاء وأسبابها وأساليب التلاعب في القوائم المالية؛
- الوقوف على أهم الاجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند اكتشافه لعمليات غش و التلاعب.

5- أسباب اختيار الموضوع:

- قلة البحوث العلمية التي تتناول مثل هذه المواضيع المهمة؛
- معرفة أهم مهام ومسؤوليات التي يواجهها محافظ الحسابات اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛
- ميول و اهتمام الطالبة بمهنة المحاسبة والمراجعة و عمل ميداني لمحافظي الحسابات.

6- حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: تحاول الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين الممارسين للمهن التالية وهم : محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين ومحاسبيين معتمدين وأساتذة في المحاسبة وعاملين لدى مؤسسات في القطاعين العام والخاص في الجزائر بالتحديد بولاية غرداية.

- الحدود الزمانية: تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في فترة الممتدة من شهر أفريل وإستمرت إلى غاية شهر ماي 2014.

7- صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت؛
- عدم فهم الطريقة الجديدة المعتمدة في إعداد المذكرات؛
- قلة الدراسات السابقة التي تناولت هذا موضوع بكل مباشر.

8- منهج الدراسة وأدواتها:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على منهج وصفي تحليلي والثاني تقوم بدراسة ميدانية واعتمدت الدراسة على أداة استبيان موجهة إلى عينة من المهنيين الممارسيين لمهنة المحاسبة وأكاديميين الذين يمثلون في أساتذة الجامعيين والعاملين في مصالح المحاسبة والمالية لدى المؤسسات، لتقصي آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة.

9- خطة وهيكل البحث:

لمعالجة الإشكال المطروح، ومن أجل اختبار صحة الفرضيات، قمنا بقسيم الموضوع إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة.

في الفصل الأول تناول الإطار النظري و المفاهيمي و الدراسات السابقة، تضمن مبحثين يشمل الأول مدخل للتدقيق ومهنة محافظ الحسابات، أما المبحث الثاني فقد تناول الدراسات السابقة وتطرقنا إلى أهم ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة .

أما الفصل الثاني فتضمن الدراسة الميدانية وهو بدوره قسم إلى مبحثين تطرق الأول إلى إجراءات الدراسة ووصف خصائص وإجابات عينة الدراسة، أما المبحث الثاني شمل على عرض وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لفائدة أفراد العينة من أجل استقصاء آراءهم حول الموضوع.

الفصل الأول

تمهيد:

تعتبر مهنة التدقيق من بين المواضيع الأكثر اهتمام من طرف مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة خاصة الملاك و المساهمين في المشروع، لأن هذه قوائم تمدهم بمعلومات مالية ومحاسبية يستخدموها في إتخاد قراراتهم الإدارية، فالحصول على المعلومات مالية صادقة وصحيحة يقوم بتأكيدها محافظ الحسابات باعتباره شخص مؤهل علميا وعمليا لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة. ومع تطور مفهوم التدقيق ومعايير خاصة بها وظهور مخاطر التدقيق و ازدياد حالات الغش والأخطاء، كل هذا أدى إلى إبراز دور وكفاءة مسؤولية محافظ الحسابات في التعرف على مواطن الأخطاء والغش وتقدير المخاطر المحتملة. ونتيجة لذلك فإن مهنة المحاسبة تواجه ضغوطات من المجتمع يريدون تأكيد على الحد من وجود حالات تلاعب أو غش فإنهم يتوقعون أن يعمل محافظ الحسابات على اكتشافها ويقوم بالإبلاغ عنها. ونتناول خلال هدا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري و المفاهيمي

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

المبحث الأول:الإطار النظري و المفاهيمي

المطلب الأول: مدخل للتدقيق ومهنة محافظ الحسابات

الفرع الأول: ماهية التدقيق محاسبي

أولا: تعريف تدقيق محاسبي : "التدقيق هو فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية، والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية"[1]

ثانيا: أنواع تدقيق محاسبي: يمكن تقسيم عملية التدقيق(المراجعة) إلى:

1/من حيث القائم بعملية تدقيق وتنقسم إلى قسمين:

التدقيق الخارجي: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات والوقوف على تقييم النظام الرقابة الداخلية؛ من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية؛[2]

التدقيق الداخلي:لقد نشأ التدقيق بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيدية. وهو أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة؛[3]

2/من حيث نطاق عملية التدقيق:

تدقيق الكامل: هنا يقوم المدقق بفحص القيود والمستندات والسجلات قصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد يكون هذا النوع تدقيق كاملا تفصيليا أي فحص القيود وغيرها بنسبة 100 % وقد يكون تدقيق كامل اختياري بإتباع أسلوب العينة والاختبار؛ [4]

التدقيق الجزئي: وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية ،أو هي بمثابة ذلك

---

[1]-يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:7.

[2]- محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص:15.

[3]-وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية** ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص8.

[4] -خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الأردن، 2000، ص27.

النوع الذي توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية. [1]

3/من حيث درجة الإلزام القانوني:

تدقيق إلزامي: أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال مراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها مدقق؛[2]

تدقيق اختياري: يقصد به الذي يتم بإرادة الملاك أو الإدارة من غير إلزام قانوني.[3]

4/من حيث مدى الفحص: وتنقسم إلى:

تدقيق شامل(تفصيلي): وتعني أن يقوم المدقق بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي ان يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص؛

تدقيق اختياري: يقوم المدقق بمراجعة جزء من الكل، إذ يقوم بإختيار عينة من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع ضرورة تعميم النتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا جزء منها(المجتمع). [4]

5-من حيث توقيت التدقيق:

تدقيق المستمر: يقوم المدقق بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل للمراجع، وتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم اهمال العامل للمؤسسة لعمله نظرا لتدخل مستمر لمراجع. [5]

التدقيق النهائي: يعين مدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من المستويات، ليقوم بعدها بإجراء اختيارات القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها. [6]

---

[1]- سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية** ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية، جامعة محمد بوضياف بمسيلة، 2004، ص:36.

[2]- خيري عبد كريم، عياد السعدي، **مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر نظام المحاسبي المالي**، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، يومي 4و5 ديسمبر 2012 ، ص:4.

[3]- رأفت سلامة محمود وأخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار الميسرة، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص34.

[4]- بورنان ابراهيم، أمنة تونسي، **الإطار النظري لمراجعة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية** ، يوم دراسي:حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، جامعة غرداية، 14أفريل2014، ص:7.

[5]- محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2008، ص:30.

[6]- بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام المراقبة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس ،سطيف، 2011، ص:12.

ثالثا: معايير المراجعة: يمكن تقسيمها إلى ثلاث فئات:

أ–معايير عامة: تتناول شخص المراجع وتأهيله؛

ب– معايير العمل الميداني: وتختص بالعمل الفني للمراجع وبرنامج المراجعة؛

ج– معايير التقرير: وتضع القواعد اللازمة لشكل ومضمون تقرير المراجع.[1]

الفرع الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

أولا: المجلس الوطني لغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يتشكل هذا المجلس بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

-إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصنف؛

- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة؛

- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية تجاه المنظمات الدولية؛

- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.[2]

ثانيا: ممارسة مهنة محافظ الحسابات : حسب المادة (22)من قانون 10-01:"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".[3]

---

[1]– كمال خليفة أبوزيد وأخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص: 28.

[2]– براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر** ، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29و30نوفمبر2011، الجزائر، ص84.

[3]– عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري** ، الملتقى الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 6-7ماي 2012، ص:2

ثالثا: شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة المهنة، وهي كالآتي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها؛
- 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 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. [1]

الفرع الثالث: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أولا: مهام محافظ الحسابات:

-يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وتعطي صورة وفية لنتائج عمليات النشاط السابق وكذا الحالة المالية للمؤسسة عند نهاية النشاط؛

- التحقق من مصداقية والانسجام مع الحسابات السنوية للمعلومات المعطاة في تقرير التسيير المقدم من طرف المسيرين للمساهمين، الشركاء أو الأعضاء؛[2]

- 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 والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.[3]

---

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، في 16 رجب 1431الموافق ل 29 يونيو 2010، ص: 5.

[2]- سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات** ، ملتقى الدولي حول نظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 13-14ديسمبر2011، ص:5.

[3]- عبد الرزاق خليل، رشيدة خالدي، القياس **الكمي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، ملتقى الوطني رابع حول تأهيل مهنة تدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التس يير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 20-21 نوفمبر2013، ص:11.

ثانيا: مسؤوليات محافظ الحسابات

1-مسؤولية المدنية: لقد بين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة 59 على أن محافظي الحسابات يتحملون المسؤولية العامة عن العناية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج.

ويعد محافظ الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات سواء تجاه الشركة أو الغير الأضرار الناتجة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة.[1]

أما في حالة الغش المتعمد، فمراجع مسؤولا أمام الطرف الثالث مثل :

-تحوير وتغيير الحقائق الهامة؛

- المعرفة بتزوير الحقائق"الخداع والاحتيال"؛

- حث المستخدمين على الإعتماد على المعلومات المزورة؛

- إمكانية تبرير اعتماد المدعي على المعلومات المزورة.[2]

تعرف المسؤولية المدنية بأنها الالتزام بتعويض الضرر، وهي تصنف إلى: مسؤولية عقدية تقوم على إخلال بالتزام عقدي ومسؤولية التقصيرية تقوم على الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير وهو الالتزام بعدم الإضرار بالغير [3]

مسؤولية عن أفعال التابعين: وهي المسؤولية عن أعمال مساعديه يمكن مساءلة مراقب الحسابات عن أعمال تابعيه من المساعدين والمندوبين الذين يشتركون معه في عملية التدقيق.[4]

ولكي تنعقد المسؤولية المدنية ضد محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر 03 أركان وهي:

-حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛

---

[1]- شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس ومملكة المغربية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسير**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012، ص: 100 .

[2]- زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص:146.

[3]- غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2011، ص: 234 .

[4]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص:88.

- و العلاقة السببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المحافظ الحسابات. [1]

2- **مسؤولية الجزائية:** يبين القانون المنظم للمهنة في الجزائر 10-01 في المادة 62 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بإلتزام القانوني.[2]

وتظهر المسؤولية الجزائية في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية،

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛

- عدم احترام سر المهنة.[3]

و مسؤوليات المراجع الجنائية تحدث عندما يكون الفعل موجه ضد المجتمع مثال المخالفات لقانون الضرائب:

أ-المخالفات المتعمدة والغش:

وهنا تنطوي الجريمة على كل من الفعل والنية الإجرامية. ويعتبر التعمد العنصر الرئيسي لإثبات المخالفة كما يلتزم القانون المراجع بالإفصاح إذا توفرت لديه الأدلة الكافية عن استخدام المدراء الشركة كوسيلة لتحقيق مطامعهم الخاص على حساب حملة الأسهم وليس فقط عدم إلتزامهم بالمبادئ المتعارف عليها. لكن اهمال المراجع فقط ليس دليلا كافيا لإثبات نية الإحتيال اللازمة لتحمل مسؤولية في ظل نصوص القوانين.

ب- استجابة المهنة لتزايد المساءلة القانونية:

دعت وبلا شك، العقوبات القضائية المفروضة على المحاسبين والمراجعين والدعاية التي أحاطت بها إلى إعادة فحص وتطوير معاييرها الفنية وتأكيد الإلتزام بها فمثلا:

أ-تم تعديل معايير آداب وسلوك المهنة وتشديد الإلتزام بها وتشديد الالتزام بها وتشديد اجراءات الرقابة على جودة عمل المراجع بواسطة نظيره بمكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى؛

ب- يجب على المراجع مراعاة العناية المهنية الواجبة في أداء وظيفته ودرجة معقولة من الاهتمام بالخدمات المقدمة لعملائه؛

---

[1]- شيرين مصطفى الحلو ، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية** ، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص:32.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق، ص: 10.

[3]- محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003، ص:58

ج- تقييم عملائه الحاليين والمرتقبين بعناية قبل اتخاذ قرار الاستمرار في خدمتهم أو الاتفاق معهم على مهمة المراجعة؛

د- مراعاة الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتفسيرها؛

ه- تحديد نطاق مسؤولياته بوضوح في خطاب التعاقد.[1]

3- **المسؤولية التأديبية:** وفقا لأحكام المادة(63) من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامه عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفه.[2]

أركان المسؤولية التأديبية: لا تقوم إلا بتوفر ركنين مادي ومعنوي:

الركن المادي: يثمتل في العامل الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المراقب فإذا لم يوجد خطأ و لم يثبت أخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبيا وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركنا في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية؛

الركن المعنوي: لايكفي صدور خطأ من المراقب حتى يحاكم تأديبيا بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني إن الخطأ التأديبي يكون دائما متعمدا فهو قد يكون عمديا أو غير عمدي كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفا مشددا عند تقدير العقوبة.[3]

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخادها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإندار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(6) أشهر؛
- الشطب من الجدول.[4]

---

[1]-- زاهرة توفيق سواد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 148.

[2]- حجة الله شاوش، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 5.

[3]- نواف محمد عباس الرماحي، **مرجع سبق ذكره**، ص:95.

[4]- الجريدة الرسمية، **مرجع سبق ذكره**، ص:10.

المطلب الثاني: أخطاء وغش وتلاعب في مهنة المحاسبة

البيانات المحاسبية عرضة للخطأ والغش وهي في نفس الوقت ضرورية لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي البيانات وهنا جاء دور المدقق والمطلوب منه الخروج برأي فني محايد حول صحة القوائم مالية.

الفرع الأول: الأخطاء والغش

أولا: الخطأ

1-مفهوم الخطأ:

يقصد بالخطأ التطبيق الخاطئ لسياسات المحاسبية لتحديد أهداف محاسبية غير سليمة ويرجع السبب في احتمال وجود أخطاء في البيانات المحاسبية إلى أن هذه البيانات مند بدئ تسجيلها بدفاتر اليومية من المستندات المؤيدة لها حتى وقت عرض نتائجها النهائية في شكل قوائم مالية.[1]

2-أنواع الأخطاء: يشير اصطلاح الخطأ إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر ومنها:

-أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والبيانات المحاسبية؛

-أخطاء فنية وهي ناتجة عن الجهل بقواعد أصول المحاسبة، كالخلط بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية؛

-إغفال أو سوء تفسير الحقائق، أوسوء تطبيق السياسات المحاسبية.[2]

3-أسباب ارتكاب الأخطاء: يعزى وقوع الأخطاء بالسجلات إلى سببين رئيسين هما:

-الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجبة الإتباع في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة؛

-السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.[3]

---

[1]- غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل** المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية حقوق وعلوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص28.

[2]- هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد الثامن والعشرون، 2011، ص:5 .

[3]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص51.

ثانيا: الغش :

1-مفهوم الغش: يعرف على أنه كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وخيانة الأمانة، بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد وعمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير.

كما يمكن التطرق إلى الغش من المنظور المحاسبي على أنه تلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنه المستندات والسجلات أو معلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع.[1]

عوامل ارتكاب الغش أو التلاعب تتمثل في:

1-وجود حافز أو دافع أو ضغوط تواجه الشخص مرتكب الغش؛

2- وجود فرصة تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية أو إمكانية إبطال مفعولها من قبل الشخص مرتكب الغش؛

3- وجود مبررات لمن يرتكب الغش.[2]

2-أنواع الغش: يمكن تقسيم الغش والاحتيال المرتبطة بتلك المخالفات إلى مجموعتين:

1- غش واحتيال العاملين : ويتضمن بصفة عامة سرقة موارد المنشأة، التي يصاحبها أخطاء متعمدة بالسجلات المحاسبية لإخفاء مثل هده السرقات، و غالبا تعتمد المنشاة على نظم الضبط الداخلية بها لتخفيض احتمال حدوث مثل هذه الاحتيالات والغش؛[3]

2-2- غش واحتيال الإدارة: فانه يتضمن بصفة عامة الأخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة العليا، وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وخطورة هذا النوع من الغش والاحتيال تتضح من كونه يمكن أن يحدث حتى في ظل وجود نظام جيد للرقابة الداخلية، والسبب في ذلك أن الإدارة يمكن أن تتغلب أو بالأحرى تقهر إجراءات الرقابة، ومن ثم فان مثل هذا النوع من الغش يكون من الصعب اكتشافه، على الرغم من كونه ذا تأثير كبير على صدق وعدالة وعرض القوائم المالية.[4]

---

[1]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة تدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)** ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص57.

[2]- الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي دراسة تحليلية، **المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية**، العدد الخامس، 2014، ص101.

[3]- زاهرة توفيق سواد، **مرجع سابق**، ص:180.

[4]- وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997، ص46.

3- خصائص التلاعب:

-**عنصر المادي:** وجود ممتلكات مادية لحيازتها أو نقلها باستخدام بطرق احتيالية؛

-**عنصر النية:** وجود نية واضحة للاحتيال؛

-**عنصر القانوني:** وجود القوانين واللوائح والمعايير تحدد وتعاقب احتيال.[1]

الفرع الثاني: مواطن الأخطاء والغش والتلاعب

قد يقع أو يرتكب الخطأ أو الغش في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية والتي تتمثل في:

1-مرحلة القيد الأولي: يرتكب الخطأ أو الغش في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها (المدين والدائن)، ويتم الخطأ أو الغش إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات (رأسمالية) على أنها (إرادية) 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)؛

2- في مرحلة الترحيل أو التجميع: ترتكب الأخطاء في هذه المرحلة، في تجميع دفاتر اليومية، ونقل الأرقام من صفحة لأخرى، أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد(أو العام) أو في استخراج الأرصدة في مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد، وفي ميزان المراجعة النهائي. تكون الأخطاء في هذه المرحلة إما ارتكبت(بحسن نية) أو بقصد الغش والتلاعب أي(بسوء النية)، وهذا يتوقف على طبيعة ونوع الخطأ المرتكب؛

3- في 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) وإظهاره (بأقل) من قيمته، وعدم التفرقة بين (الإيرادات) العادية وغير العادية في حساب النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول(الثابتة والمتداولة) كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة(غير عادية)، وعدم التفضيل اللازم للالتزامات العرضية و التي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.[2]

[1] -kaddouri amar, **Etats Financiers Frauduleux & Le Rôle de l'Auditeur**, Forum national sur la quatrième profession de l'audit de qualification pour faire face à des crises financières et des problèmes de comptabilité des institutions contemporaines, la Faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, Université Ammar Tljugi Laghouat, 20 to 21 Novembre 2013, p:4.

[2]- حسام إبراهيم حسن، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010،ص:42.

الفرع الثالث: مسؤولية المدقق اتجاه التلاعب عند تدقيق القوائم مالية

أولا:موقف IAASB من الغش عند تدقيق البيانات المالية

1-الأهداف العامة للمدقق الحسابات وفق معيار التدقيق الدولي(200):

أ-تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء القوائم مالية الناتجة عن الغش؛

ب- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش، من أجل تطبيق وتنفيذ الإجراءات المناسبة؛

ج- الرد مناسب على الغش أو اشتباه الغش الذي تم تحديده خلال التدقيق. [1]

2-مسؤولية المدقق بشأن الغش عند تدقيق البيانات المالية وفق معيار التدقيق الدولي(240):

لقد إهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بتعديل معيار التدقيق الدولي(240) المرسوم: مسؤولية المدقق بشأن الغش عند تدقيق البيانات المالية، ولعل أهم ما أشار إليه المعيار مايلي:

-إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على كل من الأشخاص المكلفين بالرقابة في المنشأة وإدارتها، والمسؤوليات الخاصة بكل من الأشخاص المكلفين بالرقابة والإدارة يمكن أن تختلف حسب المنشأة ومن بلد لآخر؛[2]

- إن عملية التدقيق التي تتم وفقا لمعايير التدقيق الدولية تصمم بحيث توفر ضمان معقول بأن البيانات المالية إذا أخدت ككل خالية من أي تحريف مادي سواء حدث نتيجة لغش أو خطأ؛[3]

-كما يتوجب على المراجع الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش أو أية تصرفات غير قانونية في الحسابات؛

---

[1] -THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS,https://dub114.mail.live.com/mail/ViewOfficePreview.aspx?messageid=mgjOlDnR3L4xG1XQAiZMF7hg2&folderid=flinbox&attindex=2&cp=-1&attdepth=2&n=5262707, view on line,23/04/2014, p:159.

[2]- ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص:57.

[3]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012، ص ص: 175-176.

- ويجب على المراجع عند التخطيط لإجراءات المراجعة وتنفيذها، وعند تقييم النتائج والإبلاغ عنها أن يأخذ في الاعتبار مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية ناتج عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية ومنها:

- تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها؛
- حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة؛
- التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء والتصرفات غير القانونية؛
- التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.[1]

ثالثا: الإجراءات المتخذة من قبل مدقق لحد من وقوع الأخطاء و الغش

إذا تبين للمدقق وجود مؤشرات عن الغش والأخطاء يجب عليه أن يأخذ بالاعتبار ما يلي:

-نوع الغش أو الخطأ الذي من المحتمل حدوثه؛

-احتمال حدوثه؛

-مادية الخطأ أو الغش وتأثيره.

1- التقرير للإدارة

على المدقق الاتصال بالإدارة وإبلاغها عن الأخطاء والغش المكتشف ويواجه عدة احتمالات

-أن تستجيب الإدارة وتقوم بالتعديل ويصدر المدقق تقرير نظيف؛

- لم تستجيب الإدارة ويصدر المدقق تقرير متحفظ أو معاكس حسب درجة الخطأ والغش؛

-إذا كان الأمر يتعلق بالإدارة فعليه إبلاغ مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق أو المستشار القانوني لعمل اللازم.

2- التقرير لمستخدمي البيانات المالية:

-في حالة الخطأ أو الغش المادي و لم تقم الإدارة بالتعديل يصدر تقريراً متحفظاً أو معاكساً حسب الحالة؛

-في حالة وجود قيود و المدقق لم يحصل على أدلة كافية أو لم يستطع الحصول على أدلة إضافية فإنه يصدر تقرير متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي؛

-إذا كان الأمر يتعلق بالإدارة وتورطها في الأمر أو عدم الأخذ برأي المدقق قد ينسحب من المهمة وذلك بعد الاستشارة القانونية.[2]

---

[1]-سميحة غلوس، **مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التجارية، الكلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص: 7.

[2]- أحمد نقاز، عادل نقموش ، **المسؤولية الاجتماعية للمدقق الحسابات** ، ملتقى الوطني الر ابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 21 نوفمبر 2013، ص:12.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيعرض هذا المبحث أهم الدراسات العربية والأجنبية ذات علاقة من بعيد وقريب بموضوع البحث، وعرض أهم الأبحاث التي تم الحصول عليها.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية

الفرع الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

أولا: دراسة (سميحة غلوس لعام 2013) بعنوان: مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التجارية، الكلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

اشكالية هذه الدراسة حول ما مدى مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة؟

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية وإظهار أن المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ والغش أو التصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية.

ومن نتائج هذه الدراسة أن لا يعتمد المراجع كليا على أنظمة الرقابة الداخلية وهناك عوامل مرتبطة بالمنشأة وإدارتها تساعد على إكتشاف الأخطاء وأتناء ممارسة المراجع لمهمته المثمتلة في عملية اكتشاف الأخطاء فإن تحليل المراجع الخارجي لطبيعة وسبب الأخطاء سيكون مهما لمجرد وجود أو عدم وجود تلك أخطاء ، ويعتبر المراجع الخارجي ليس مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء رغم المسؤولية المدنية والجزائية .وخلصت إلى أن المراجع يقوم بالتحليل وفحص القوائم المالية في بداية مراجعة وإعداد برامج المراجعة مما يسهل عليه إكتشاف الأخطاء.

ثانيا: دراسة (غوالي محمد بشير لعام 2011) بعنوان: مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر .

وتدور الاشكالية البحث إلى أي مدى يستطيع مراجع الحسابات تعظيم منفعته الذاتية المتمثلة في تحقيق عوائد مالية، من خلال المحافظة على العملاء الحاليين و إمكانية جلب عملاء مرتقبين من جهة؟ والمحافظة على سمعته ومصداقيته في محيط المهنة من جهة أخرى؟

محاور الموضوع: يمثل الفصل الأول المراجعة من منظور مفاهيمي والفصل الثاني المراجعة في ظل التحولات الاقتصادية العالمية والفصل الثالث يتناول علاقة المراجع بالبيئة وأثرها على أدائه المهني وخصص الفصل الرابع لواقع المراجعة في الجزائر.

تهدف إشكالية هده الأطروحة إلى دراسة العلاقة بين المراجع وعميل المراجعة، اشتملت على دراسة كمية ارتكزت على استمارة استبيان(285 مجيب)، و أوضحت الدراسة بعض المحددات لجودة المراجعة منها استقلالية المراجع في كشف الغش، وفجوة التوقعات.

بينت الدراسة أنه من بين الحجج المفسرة لفقدان المهنة لمصداقيتها، وإخفاقات المراجعة تتمثل في نقصان الاستقلالية، وعدم الكفاءة، وضغوط موازنات المراجعة بسبب انخفاض الأتعاب.

وعلى ضوء ما انتهت إليه الدراسة هو ضرورة تهيئة الظروف المناسبة للحفاظ على استقلال المراجع، وذلك بتوفير المعايير والقواعد المنظمة للمهنة والاهتمام بشكل أكبر بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والمعايير الصادرة عن الجهة المشرفة عن المهنة في المكاتب المهنية، والبحث عن الأسباب عدم تطبيقها، والاهتمام بالأبحاث المرتبطة باستقلالية المراجعين، وأسباب وجود فجوة التوقعات، مع الاهتمام بكيفية معالجتها وتفادي آثارها السلبية.

ومما نتج عن هذه الأطروحة من تعارض المصالح بين الأطراف المتعددة، على المراجع أن يكون نزيها في التوفيق بين جميع الأطراف.

ثالثا: دراسة (عماد صالح نعمة لعام 2013)تحت عنوان: موقف المدقق الخارجي تجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد: 9، العدد: 29.

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مسؤولية المدقق عن الكشف عن الغش عند تنفيذ عقد التدقيق والإجراءات التي يمكن أن يتبعها لتلافي المشاكل والخطة الدفاعية التي يتخذها المدقق في حالة عدم اكتشاف الغش.

وخلصت الدراسة إلى أن الغش هو ارتكاب فعل مقصود من قبل موظف أو إداري أو طرف ثالث بقصد الحصول على منفعة أو إضرار بالشركة مما يؤدي إلى حدوث تحريف في القوائم المالية.

وهنا لا يجب أن نخلي مسؤولية الإدارة في تحملها مسؤولية وقوع الغش كونها المسؤول الأول في وضع نظام رقابة داخلي، ودور المدقق يقوم على أساس تقييم هذا النظام، ومدى كفاءته، والإبلاغ عن نقاط الضعف، وإجراء الاختبارات بما يتناسب وكفاءة هذا النظام.

رابعا: (حجة الله شاوش لعام 2013) بعنوان: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

تدور إشكالية إلى أي مدى يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

محاور الموضوع هي تناول الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية والفصل الثاني الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ولتعزيز هذا التصور تم توزيع استبيان على محافظي الحسابات والمحاسبين بولاية ورقلة، فتوصلت دراسة إلى نتائج أهمها أن محافظ الحسابات له دور في تعزيز مصداقية القوائم المالية من خلال عوامل التي يتمتع بها الكفاءة والاستقلالية ، حيث أنه يقدم تقريره حول مدى صحة هذه القوائم ويتوقف نجاحه على

إتباعه لمعايير المراجعة فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا لأداء الذي يقوم به محافظ الحسابات في تنفيد عملية المراجعة.

خامسا: دراسة(شرين مصطفى الحلو لعام 2012) بعنوان: المسؤولية المهنية لمدققى الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية تجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.

تهدف هده الدراسة للوقوف على جوانب المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات نحو اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقا للمعايير التدقيق الدولية .

وقد توصلت إلى نتائج أهمها : يلتزم مدققوا الحسابات المزاولين للمهنة بتدقيق القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية ، الأمر الذي يعزز من قدرة المدققين على اكتشاف التحريفات والتلاعبات بالقوائم المالية، وأيضا يتوفر لدى مدققي الحسابات الكفاءة العملية والعلمية والخبرة المهنية أثناء تأدية عملهم.

وقد خلصت هذه الدراسة أنه ينبغي على المنضمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المدققين بشكل دقيق مع وضع القواعد المتعلقة بإكتشاف الغش والخطأ في التقارير المالية.

سادسا: دراسة (سردوك فاتح لعام 2004) بعنوان: دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مدكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير وعلوم تجارية، جامعة محمد بوضياف بمسيلة.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها أن نجاح المؤسسة الإقتصادية في اتخاد القرارات الملائمة في ظل المرحلة الاقتصادية مرهون بالمعلومة المحاسبية، وإن الاعتماد تنظيم جيد ومحكم على المساعدين في مكتب المراجعة يضمن تطبيق سليم وصحيح لاجراءات المراجعة، كما أن الاعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلي منظم يؤدي إلى التقليص من حالات الخطأ والغش.

الفرع الثاني: دراسات السابقة باللغة الأجنبية

أولا:دراسة(kaddouri amar,2013) بعنوان: etats financiers frauduleux role de l'aditeur a le

ملتقى وطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط .

الهدف من هذه الندوة هو: توفير فهم للظاهرة الغش في المؤسسات وتحديد المسؤولية مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين، والتعرف على إشارات التي تنبه عن الغش والاجراءات ووضع نظام للوقاية والكشف عن غش.

وقد تبين أنه يجب اهتمام مهنة المحاسبة بمبادئها ودراسة الطريقة التي يمكن استخدامها في مخاطر الاحتيال.
وتقديم الرقابة الداخلية مراقبة واسعة لمكافحة عمليات الاحتيال.
وان الشركات الجزائرية ترغب في تجنب مثل هذه ظاهرة ينبغي إنشاء لجنة تدقيق وتعزيز الرقابة الداخلية من خلال تطوير اجراءات الجودة وتحديثها لكل فشل وجد في الرقابة الداخلية.

ثانيا:دراسة (dan stirdu,2009) بعنوان : fraus and error-auditors'responsibility levels

مسؤلية المدققين عن كشف الاحتيال في الشركات التي يقومون بالبحث عليها ؟
تستكشف هده الدراسة تصورات مستخدمي تقرير مالي حول مدى الاحتيال في رومانيا ومسؤوليات مدققي الحسابات في الكشف عن الغش .تهدف الدراسة الى التأكد ايضا مما اذا كانت تصورات مستخدمي التقرير في مسؤوليات مدققي الحسابات عن كشف الغش تتفق مع معايير تدقيق واجراءات ا لمتعلقة بها. فقد بينت النتائج أن تصورات المستجيبين للهدف الرئيسي لمدقق حسابات غير صحيح، لأنها وضعت توقعات عالية جدا على مسؤوليات مدقق الحسابات على منع الغش. هذا التصور هو في تناقض حاد مع الهدف الأساسي لعملية التدقيق، ومنصوص عليه في ISA 200.
كما يرى الباحث في هده الدراسة أن هناك تضارب على نطاق واسع من حيث أهداف التدقيق، وقد تم وضع التوقعات حول واجبات لمدققي الحسابات في الكشف و ابلاغ عن الاحتيال .
فتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة بين توقعات المستجبين والمتطلبات القانونية الحالية لمراجع الحسابات.

ثالثا: دراسة(Mary josiah,adediram a Samson,2012) بعنوان:

Evaluation of roles of auditors in the fraud detection and investigation in Nigerian industries

وركزت هذه الدراسة على تحليل دور مدققي الحسابات في الكشف عن الغش : دراسة استقصائية لشركات مختارة في نيجيريا .و تقنية جمع البيانات المستخدمة في هذه الدراسة هي الاستبيان و المقابلة الشفوية ، وكذلك الاستعانة بخدمات المراجعين و لكشف الغش و الأخطاء ، ومن نتائج ذلك أنه يرجع ذلك إلى سوء الإدارة ، والافتقار إلى المدققين الداخليين ، وضعف نظام الرقابة الداخلية والفساد إلى حالات الغش في هذه المنظمات . بناء على هذه النتائج، فينبغي للشركات أن تقوم بالسياسات والاستراتيجيات مستمرة تهدف إلى إدارة فعالة وكفؤة . أن الإدارة يجب أن تستعين باستمرار خدمات المراجعين الخارجيين المؤهلين و ذوي الخبرة ، التي يمكن من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية . وأخيرا، ينصح التعليم و التنوير الصحيح و قبل كل شيء الانضباط الذاتي .

المطلب الثاني : ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة في كونها عالجت موضوعا من أهم المواضيع الملموسة عمليا، التي تعتبر موضوع الساعة من أنها عالجت إشكالية مدى مسؤولية محافظ الحسابات عن تلاعب في القوائم المالية .

وبالمقارنة هذه الدراسة مع الدراسات السابقة المحلية المرتبطة بهذا الموضوع فإنها قليلة، وتتميز هده الدراسة عن الدراسات السابقة:

1-إذ لم ينحصر الإطار النظري للبحث عن مفهوم تدقيق ومهنة محافظ الحسابات بل تجاوز إلى تحديد مدى مسؤولية المدقق عند وجود تلاعب في القوائم المالية وبحث عن طبيعة الأخطاء وأنواعها وأساليب التلاعب ومواطن ارتكاب الأخطاء وتلاعب واستكشاف ما يقوم به محافظ الحسابات من إجراءات للحد من مخاطر وجود غش وتلاعب وإبلاغ عنها إذا تم اكتشافها حسب معيار تدقيق دولي (240)

2- وفي دراسة الميدانية وسعت الدراسة كذلك إطارها التطبيقي، فلم ينحصر مجتمع الدراسة وعينتها في فئة واحدة فقط هي فئة محافظي الحسابات، بل وسعت هده العينة والمجتمع ليشمل جميع الفئات التي لها علاقة بالموضوع وهي: المهنيين المتمثلين في خبراء محاسبيين و محاسبين معتمدين وأساتذة في المحاسبة و العاملين في مصالح المحاسبة والمالية.

خلاصة الفصل الأول:

تظهر مسؤولية محافظ الحسابات عند تأثير الأخطاء والمخالفات على صدق وعدالة القوائم المالية، حيث يجب عليه البحث بجدية عن الأخطاء والتلاعبات التي تؤثر بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية، حيث يكون من السهولة اكتشافها إذا أدى محافظ الحسابات عمله بكل موضوعية وعناية. ولكن يظل البحث عن وجود غش أو أخطاء هدف ثانوي لمحافظ الحسابات، وهو مسؤول عن ما يكتشفه من الأخطاء وغش أثناء فحصه العادي للدفاتر والسجلات والمستندات. وأفضل وسيلة لتجنب الأخطاء والغش هو وضع نظام سليم للرقابة الداخلية.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد استيفائنا للفصل الأول من الدراسة والمتمثل في الجانب النظري، سنحاول أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان تم توزيعه على عينة طبقية ممثلة لمجتمع الدراسة وهم المهنيين الممارسين لمهنة المحاسبة والأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية وبعض العاملين في مجال المحاسبة ومالية لدى المؤسسات في القطاعين العام والخاص، ومن ثم تمت إجراءات تصحيح الاستبيان من طرف أساتذة محكمين، وتم استخدام برنامج spss لإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة، للتوصل إلى النتائج التي تم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إليها، ونتناول خلال هذا الفصل المباحثين هما:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة ووصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة و وصف خصائص واجابات عينة الدراسة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

أولا– هيكل استمارة الإستبيان

تضمنت الاستمارة أربعة أقسام رئيسية، وهدا للوصول إلى آراء المستجوبين حول الأقسام المحددة.

ويمكن عرض أقسام الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- القسم الأول: يتضمن المعلومات المتعلقة بشخصية المستجيب(المسمى الوظيفي، نوع الجنس، الحالة الاجتماعية، العمر بسنوات، سنوات الخدمة، المستوى التعليمي)؛
- القسم الثاني: يتضمن هذا القسم الأسئلة المحددة لمدى تأثير بعض العوامل لقيام محافظ الحسابات بدوره في اكتشاف الأخطاء وتلاعب، وتحتوي على خمس أسئلة؛
- القسم الثالث: يتضمن هذا القسم الأسئلة المحددة لمدى التزام محافظ الحسابات حول إفصاحه في تقريره عن وجود أخطاء أو غش، ويحتوي على ستة أسئلة؛
- القسم الرابع: يتضمن هذا القسم الأسئلة المحددة لاختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وتحتوي على خمسة أسئلة.

ثانيا– نشر استمارة الاستبيان على أفراد العينة

بعد أن تم إعداد الاستبيان في صورته نهائية الموضح في الملحق رقم(01)، جاءت بعد دلك مرحلة التوزيع على المهنيين والمحاسبين الممارسين لمهنة المحاسبة، بهدف نشر وتوزيع أكبر عدد من استمارات، واعتمدنا على عدة طرق لتوزيع استمارات:

- المقابلة الشخصية: قمنا بزيارة المهنيين في مكاتبهم لتسليمهم لاستمارة الاستبيان، ومحاولة شرح الهدف من توزيعها، و كما ألحينا على ملئ استمارة في أقل وقت ممكن؛
- الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الاستبيان؛
- الإيداع الاستمارات الاستبيان في العديد من المكاتب ومؤسسات.

ثالثا: صعوبات الدراسة والعراقيل

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض العراقيل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- عدم تجاوب بعض أفراد العينة مع الدراسة، رغم إلحاحنا واستفسارنا المستمر عن مصير استمارة الاستبيان التي وجهت لهم.
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زياراتنا المتكررة لهم، حرمنا من الحصول على آراءهم و إجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدود زمنية لا يمكن تجاوزها.
- عدم استقبالنا من طرف العاملين في مصالح المحاسبة والمالية بالمؤسسات، قصد تسليمهم استمارات الاستبيان والحصول عل آرائهم وإجاباتهم والتعرف عل اتجاهاتهم التي تعد ذات أهمية بالغة بالنسبة لنا.

رابعا- مجتمع وعينة الدراسة

1-مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في الفئات التالية:

-**الفئة الأولى:** المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

-**الفئة الثانية:** الأستاذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة و المالية؛

- **الفئة الثالثة:** العاملين في مجال المحاسبة والمالية لدى المؤسسات في القطاعين العام والخاص.

2- عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة عشوائية لمجتمع الدراسة، كما حاولنا التوفيق بين حجم عينة الفئات الثلاثة، واعتمدنا في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة بالتسليم المباشر، وبواسطة الزملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب والمؤسسات.

إذ قمنا بتوزيع 50 استبيان على مجتمع الدراسة في ولاية غرداية، تماشيا مع المشاكل التي واجهتنا أثناء مرحلة جمع الاستمارات. والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (01): الاحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة%
عدد الاستمارات الموزعة	50	100
عدد الاستمارات الواردة بعد أجل	8	16
عدد الاستمارات الملغاة	2	4
عدد الاستمارات صالحة لتحليل	40	80

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول رقم (01)، أن عدد الاستمارات الموزعة بلغت 50 استمارة، كما تم إلغاء استمارتين بسبب نقص المعلومات فيها، وتم إستبعاد 8 استمارات بسبب استلامها بعد أجل و تماطل أفراد العينة، وشروع الباحثة في تحليل النتائج، حيث تم الابقاء على 40 استمارة صالحة لتحليل لتمثل عينة الدراسة أي ما يعادل 80 %.

المطلب الثاني: تفريغ الاستبيان

الفرع الأول: معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لاستمارات الاستبيان، قمنا بتجميع البيانات المحصلة وتفريغها في كل من برنامج excel وبرنامج spss.

ففيما يخص جمع وتبويب المعلومات التي تخص عينة الدراسة، تم إعداد مجموعة جداول تم استخلاصها بالاعتماد على برنامج excel2007، وبنفس البرنامج تم تمثيل تلك الجداول في أشكال تعطي وضوحا أكثر وتسهيل عمليتي الملاحظة والتحليل.

بالنسبة لأقسام الاستبيان الأربعة، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج spss الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن هذه الأساليب:

-معامل ألفا كرونباخ

-التكرارات والنسب المئوية

- المتوسطات الحسابية

- الانحرافات المعيارية

الفرع الثاني: وصف خصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

تتكون عينة الدراسة من 40 فردا، ويوضح الجدول رقم(02) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، فكانت نسبة خبير محاسبي 2.5%، وبالنسبة لمحافظي الحسابات 22.5%، نسبة محاسبيين معتمدين كانت 12.5%، بينما بلغت نسبة الأساتذة الجامعيين 25% ، بينما بلغت نسبة مساعدين 12.5%، وتليها نسبة محاسبيين لدى مؤسسات 17.5%، ونسبة الإداريين 7.5%.

والملاحظ أن نسب كانت متساوية بين المهنيين وعاملين في مصالح المحاسبة، فكانت نسبة الفئة الأولى المكونة من المهنيين المسجلين في الجدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ولمحافظي الحسابات ومحاسبين المعتمدين 37.5%، وبلغت نسبة 25% للفئة الثانية من الأستاذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة، وبالنسبة للفئة الثالثة العاملين في مجال المحاسبة والمالية لدى المؤسسات بنسبة 37.5%، وهده نسب متقاربة فيما بينها مما تجعل آراء المستجوبين متكافئة، بغرض الحصول على كل آراء الفاعلين في ميدان المحاسبة ويمكن توزيع هذه النسب حسب الجدول التالي:

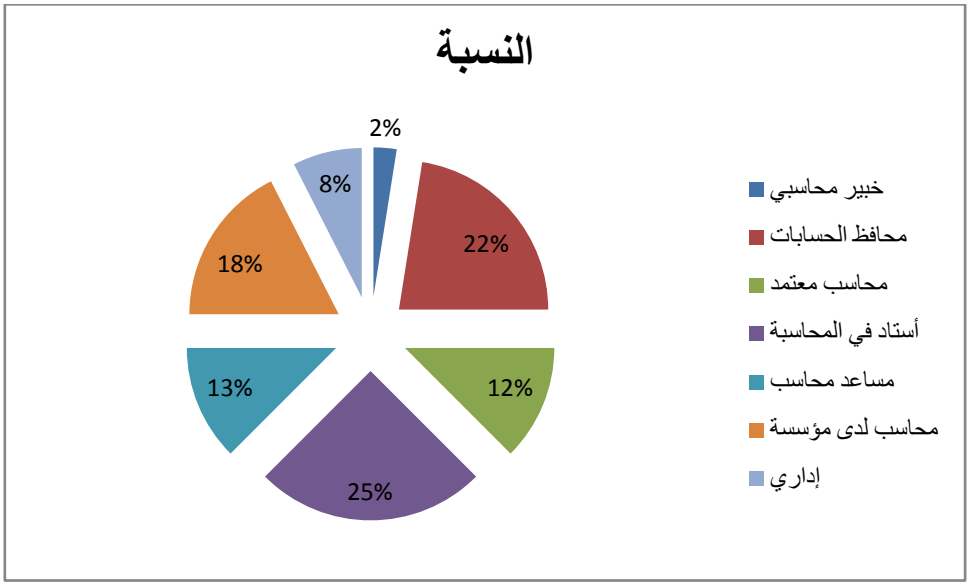
الجدول رقم(02): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

البيان	العدد	النسبة%
خبير محاسبي	1	2.5
محافظ حسابات	9	22.5
محاسب معتمد	5	12.5
أستاذ في المحاسبة	10	25.0
مساعد محاسب	5	12.5
محاسب لدى مؤسسة	7	17.5
إداري	3	7.5
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج (spss)

ويبين الشكل التالي ذلك:

الشكل رقم(01): نسبة أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج2007 (excel)

ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

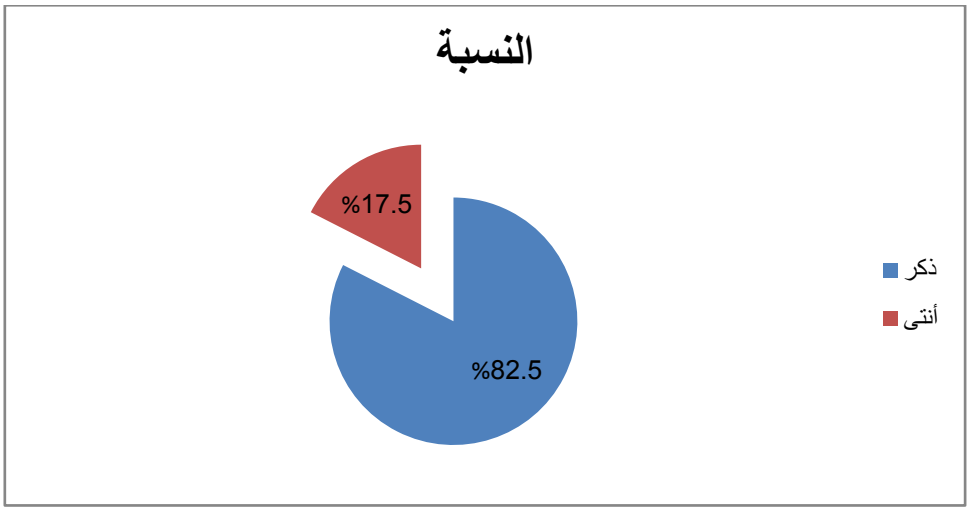
الجدول رقم(03): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة%
ذكر	33	82.5
أنثى	7	17.5
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج(spss)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم(02): نسبة أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على برنامج(excel 2007)

يوضح لنا الجدول رقم (03) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 82.5 % وهو ما يعادل 33 ذكرا ، بينما بلغت نسبة مشاركة الإناث 17.5 % أي 7 إناث.

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم من الذكور، مقابل عزوف الإناث عن اهتمام بمجال المحاسبة أو البحث في هذا المجال، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة وإلى العادات المجتمعية.

ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية

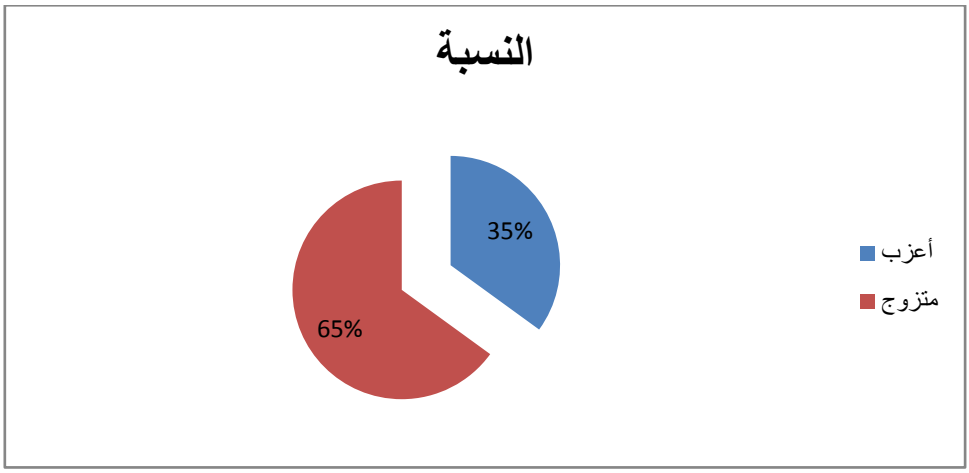
الجدول رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية

البيان	العدد	النسبة%
أعزب	14	35.0
متزوج	26	65.0
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج(spss)

ويبين الشكل التالي ذلك:

الشكل رقم (03): نسبة أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية



المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على برنامج(excel 2007)

يبين الجدول رقم(04) توزيع أفراد العينة حسب الحالة الاجتماعية، حيث يلاحظ أن أكبر نسبة كانت 65% لمتزوجين، و بلغت أقل نسبة 35% بالنسبة للعزاب.

رابعا: توزيع أفراد العينة حسب العمر

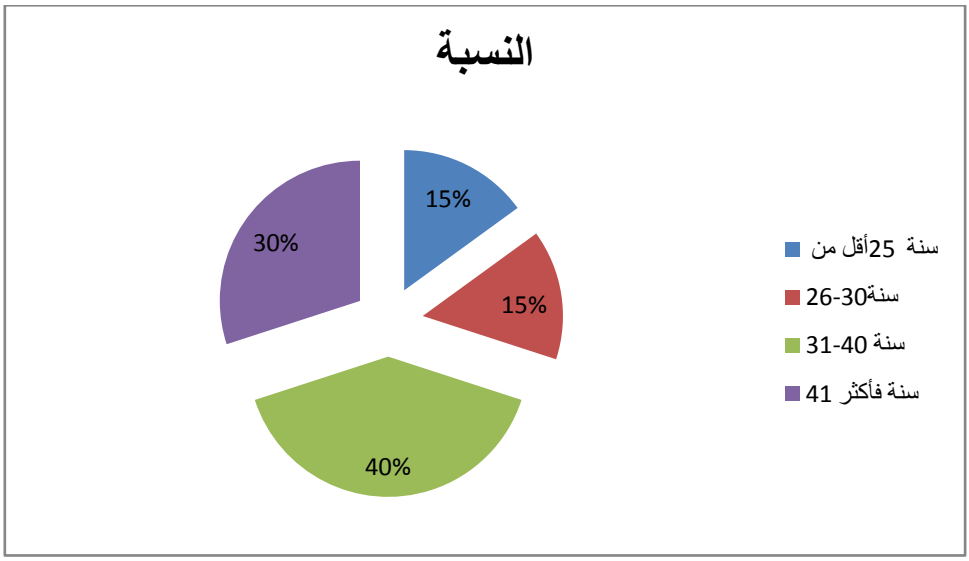
الجدول رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب العمر

البيان	العدد	النسبة%
أقل من 25سنة	6	15.0
26-30 سنة	6	15.0
31-40 سنة	16	40.0
41 سنة فأكثر	12	30.0
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج(spss)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم(04): نسبة أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج(excel 2007)

يبين الجدول رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب العمر، حيث يستخلص من الجدول أن أغلب الأفراد الذين تتراوح أعمارهم مابين 31 إلى 40 سنة قاموا بتعبئة الاستبيان بنسبة 40.0% وهم يمثلون أكبر نسبة ، تليها الفئة التي تزيد أعمارهم عن 41 سنة فأكثر بنسبة 30% ، وبأقل نسبة 15% للفئتين التالين الي تتراوح أعمارهم من أقل من 25 سنة و 26إلى 30 سنة.

خامسا: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة

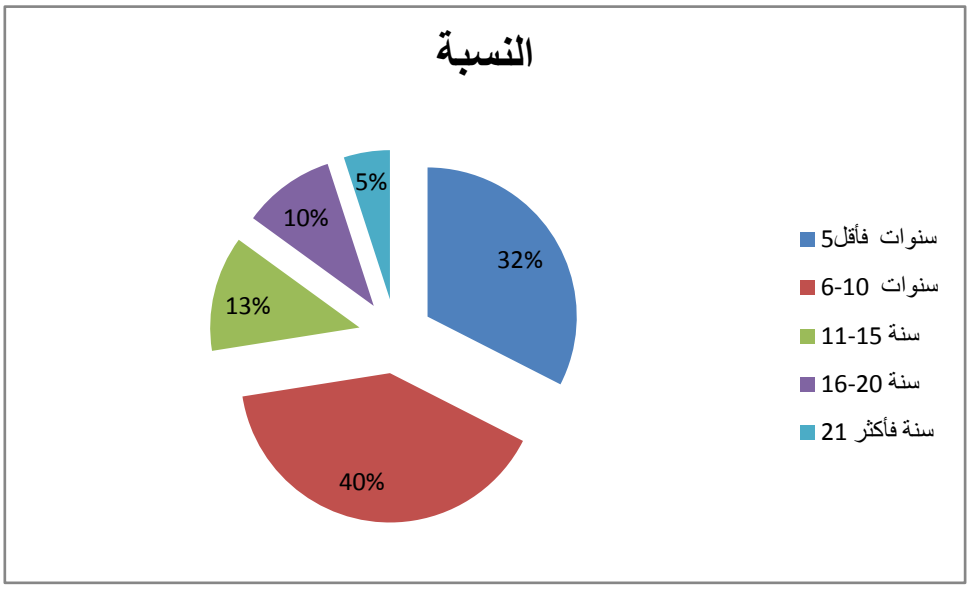
الجدول رقم(06): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة

البيان	العدد	النسبة %
5سنوات فأقل	13	32.5
6-10 سنوات	16	40
11-15 سنة	5	12.5
16-20 سنة	4	10
21 سنة فأكثر	2	5
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج(spss)

ويبين الشكل التالي ذلك:

الشكل رقم(05): نسبة أفراد العينة حسب عدد سنوات الخدمة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج(excel 2007)

يبين الجدول رقم (06) توزيع أفراد العينة حسب سنوات خدمتهم العملية، حيث يبين أكبر نسبة كانت 40% للذين سنوات خدمتهم من 6إلى 10 سنوات، أما الذين سنوات خدمتهم تقل عن 5سنوات فكانت نسبتهم 32.5%، ومن ثم أولئك الذين تنحصر سنوات خدمتهم من 11 إلى 15 سنة بنسبة 12.5%، وتليها نسبة 10% للسنوات خدمة من 16 إلى20 سنة، وأخيرا الأفراد الذين سنوات خبرتهم أكثر من 21 سنة بنسبة 5%، فإن هذه النتائج تدل على أن أفراد الدراسة يتمتعون بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة.

سادسا: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

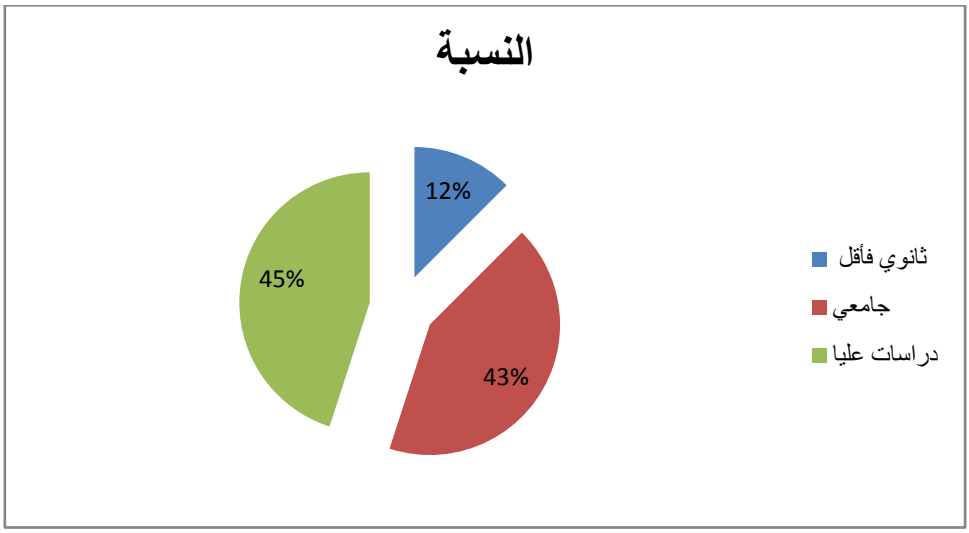
الجدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

البيان	العدد	النسبة %
ثانوي فأقل	5	12.5
جامعي	17	42.5
دراسات عليا	18	45
المجموع	**40**	**100.0**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج(spss)

ويبين الشكل التالي ذلك:

الشكل رقم(06): نسبة أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على برنامج(excel 2007)

يبين لنا الجدول رقم (07) الدرجات العلمية ومستوى الدراسي لأفراد الدراسة، حيث أن نسبة حاصلين على مستوي ثانوي فأقل 12.5 %، بينما نسبة الحاصلين غلى شهادة الجامعية 42.5%، أما نسبة الحاصلين على شهادة الدراسات العليا 42.5%، فنلاحظ أن أغلبية أفراد الدراسة من حملة درجة دراسات عليا كونها تمثل الشريحة كبيرة تغطي الفئات الثلاثة، تليها نسبة مستوى ثانوي فأقل كونها ممثلة في أقل شريحة من مهنيين.

المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان

المطلب الأول: مقياس الاستبيان

لتحديد مقاييس لإجابات تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس رأي أفراد الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، بحيث تم تحديد درجة أهمية الإجابة على الأسئلة، على نحو التالي:

الجدول رقم(08): درجات مقياس ليكارت الخماسي

البيان	غير موافق بشدة	موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة

للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل ثبات ألفا كرونباخ، يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة، قدر هذا المقياس بواسطة برنامج(spss) ،والجدول التالي يوضح اختبار صدق وثبات أقسام الاستبيان:

الجدول(09): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة

الرقم	العبارة	العدد	معدل الثبات	معدل الصدق
1	تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب	5	0.860	0.927
2	التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش	6	0.822	0.907
3	اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	5	0.805	0.897
	المجموع	16	0.828	0.910

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج برنامج (spss)

يتبين أن معامل هو 0.828 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة قياس كونها تقترب من الواحد، فمعامل ألفا كرونباخ محصور بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات كبير

لصدق أداة الدراسة، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بجدر معامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.910 والذي يدل على صدق الإستبانة.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج أقسام الاستبيان

الفرع الأول: النتائج المتعلقة بمدى تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب

يظهر الجدول رقم (10) تحليل عبارات استمارة استبيان لمدى تأثير بعض عوامل على محافظ الحسابات في اكتشاف عمليات التلاعب، من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة.

الجدول رقم (10): قياس لمدى تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية ونزاهة	4.1000	0.59052
2	يقوم محافظ الحسابات ببدل عناية المهنية كافية للكشف عن عمليات التلاعب متعمدة في القوائم مالية	4.2000	0.40510
3	يتوفر لدى محافظ حسابات كفاءة وخبرة المهنية الطويلة يساعده على اكتشاف التلاعب	4.3000	0.56387
4	أن تكون لدى محافظ حسابات نزعة الشك المهني	4.0250	0.89120
5	يجب على محافظ حسابات تقييم نظام الرقابة الداخلي بالتقرير عن أية نقاط ضعف إلى الادارة لمنع وقوع عمليات تلاعب	4.1750	0.50064
	المتوسط العام	4.1600	0.30785

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10)، على إجمال أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات التي تخص تأثير بعض العوامل على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب ، يظهر ذلك في متوسط

الحسابي العام المقدر ب 4.1600، والانحراف المعياري المقدر ب 0.30785 مما يدل على التوافق والتجانس الكبيرين بين آراء أفراد العينة، ما يظهر رضا غالبية أفراد العينة. حيث كان اتجاه العينة نحو الموافقة ما يبين أن بعض هذه العوامل تُؤثر على قيام محافظ الحسابات بمسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب.

ويشير الجدول أيضا على موافقة أفراد العينة على العبارة رقم (03) "يتوفر لدى محافظ حسابات كفاءة وخبرة المهنية الطويلة يساعده على اكتشاف التلاعب " وجاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.30 و الانحراف معياري 0.56387، مما يدل أن درجة استجابة العبارة عالية جدا.

كما جاءت العبارة رقم 04 التي تنص"أن تكون لدى محافظ الحسابات نزعة الشك المهني "في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 4.0250، إذ أن أقل متوسط حسابي يدل على أقل درجة موافقة من طرف أفراد العينة،

وكانت العبارة رقم(02) في المرتبة الثانية التي تنص على" قيام محافظ الحسابات ببدل عناية مهنية كافية للكشف عن عمليات التلاعب متعمدة في القوائم المالية " حيث بلغ متوسط حسابي 4.2 والانحراف المعياري 0.40510، تم إجماع 80% من أفراد عينة الدراسة بدرجة"موافق"، ويرجع ذلك إلى ضرورة التزام محافظ الحسابات بدل عناية مهنية مما يعزز قدرته في اكتشاف عمليات التلاعب، ويترتب على محافظ الحسابات مسؤولية المدنية بسبب عدم بدله عناية مهنية مطلوبة؛

و تأتي بعد ذلك العبارة رقم(05) التي تنص على " يجب على محافظ حسابات تقييم نظام الرقابة الداخلي بالتقرير عن أية نقاط ضعف إلى الادارة لمنع وقوع عمليات تلاعب " في المرتبة الثالثة، بمتوسط حسابي مقدر ب 4.1750 والانحراف المعياري 0.50064، حيث يقوم محافظ حسابات تحديد ثغرات النظام التي يمكن من خلالها التلاعب أو إخفاء تحريف القوائم المالية، و بتحليله للنظام الداخلي يعتبر بمثابة خط دفاع للوقاية ومنع وقوع تلاعب في القوائم المالية؛

وتأتي العبارة رقم (01) في المرتبة الرابعة التي تنص" بممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية ونزاهة" بمتوسط حسابي 4.1000 وانحراف معياري 0.59052، ويتبين أن محافظ الحسابات يمارس مهنته باستقلالية ونزاهة، بحيث يقوم محافظ الحسابات بمهامه مستقلا دون أي مصلحة شخصية أو رغبات وضغوط من الادارة، وأن يكون نزيها حتى لايؤثر على مسؤولياته في اكتشاف عمليات تلاعب.

وبشكل عام يظهر من نتائج سابقة أن هناك بعض العوامل تؤثر على محافظ الحسابات في اكتشاف عمليات تلاعب من خلال توفر كفاءة وخبرة المهنية وبدله عناية مهنية مطلوبة ، وذلك بموافقة أفراد العينة على جميع عبارات القسم.

الفرع الثاني: النتائج المتعلقة بمدى التزام محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش

يظهر الجدول رقم (11) تحليل عبارات استمارة استبيان لمدى التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش، من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة.

الجدول رقم (11): قياس لمدى التزام محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش و الافصاح عنها في تقرير المراجعة	4.4500	0.55238
2	يجب على محافظ حسابات إبلاغ السلطة عن وجود أي مخالفات وأخطاء	4.0500	0.50383
3	الافصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيد عملية المراجعة	4.1750	0.50064
4	في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقري محافظ الحسابات يبحث الأمر مع الإدارة	4.1000	0.74421
5	سرية وخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه يجعله يتحفظ بالمعلومات	4.3750	0.54006
6	يتوقع مستخدمي القوائم المالية من محافظ الحسابات بأداء وظيفته الرقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها	3.9750	0.42290
	المتوسط العام	4.1875	0.20737

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج spss

يتبين من خلال الجدول رقم (11)، فمن خلال متوسط الحسابي العام للفرضية الثانية المقدر ب4.1600، والانحراف المعياري المقدر ب 0.30785 واتجاه العينة نحو الموافقة، مما يتبين التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش حسب آراء أفراد العينة.

كما يشير الجدول إلى أن العبارة رقم (01) نالت المرتبة الأولى " اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والإفصاح عنها في تقرير المراجعة " بمتوسط حسابي يقدر ب 4.4500 والانحراف المعياري يقدر ب 0.55238، مما يدل على موافقة جميع أفراد العينة على هذه العبارة بشدة.

في حين كان تردد من قبل أفراد العينة بالموافقة على العبارة رقم(06) " يتوقع مستخدمي القوائم المالية من محافظ الحسابات بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها" بمتوسط حسابي 3.9750 وانحراف المعياري 0.42290 وجاءت في المرتبة الأخيرة.

كما تشير العبارة رقم (05) " سرية وخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه يجعله يتحفظ بالمعلومات" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.3750 وانحراف معياري 0.5400، مما يرجع إلى أن محافظ الحسابات يتحفظ بمعلومات نظرا لخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه.

وجاءت رقم (03) " الافصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيد عملية " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.1750 وانحراف معياري 0.50064، كانت لإستجابة أفراد العينة بدرجة "موافق" ويرجع ذلك أن محافظ حسابات يلتزم بمعايير المراجعة. وتليها العبارة رقم (04) " في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقرير محافظ الحسابات يبحث الأمر مع الادارة" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي4.1000 وانحراف معياري 0.74421، ويرجع ذلك ان في حالة تأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقرير محافظ الحسابات يبحث الأمر مع الادارة حول تخطيط للقوائم المالية وإتخاد إجراءات مناسبة للكشف عن عمليات غش الإدارة؛ بينما جاءت الفقرة رقم(02) " يجب على محافظ حسابات إبلاغ السلطة عن وجود أي مخالفات وأخطاء " في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.0500 وانحراف معياري 0.50064، لا يتردد محافظ الحسابات عن إبلاغ الإدارة عن وجود مخالفات أخطاء حث ولو كانت الادارة هي الجهة المسؤولة عن الغش؛

وبشكل عام تشير النتائج إلى أن محافظ الحسابات يلتزم بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش ، وذلك بموافقة أفراد العينة على جميع عبارات القسم.

الفرع الثالث: نتائج المتعلقة ب اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

يظهر الجدول رقم (12) تحليل عبارات استمارة استبيان لاختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، من خلال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد العينة.

الجدول رقم (12): قياس اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام محافظ الحسابات بامكانية وقوع كل من تلاعب وغش والسلوك غير القانوني للادارة	3.7750	0.97369
2	تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم مالية على عاتق الادارة، أما مسؤولية محافظ حسابات تتمثل في تدقيق حسابات و ابداء رأي بخصوصها	4.1000	0.54538
3	يتوقع مستخدمي القوائم مالية من محافظ الحسابات المعرفة كافية بشؤون شركة وأن يهتم بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها،	4.0250	0.47972
4	يعد محافظ حسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتعويض عن أضرار سواء تجاه شركة أو غير	4.1250	0.51578
5	يمثل محافظ حسابات ضرورة لاحتمال وجود تعارض بين ادارة الم ومستخدمي قوائمها، لأن مستخدمي القوائم يحتاجون إلى تأكيد بأن الادارة قد أوفت بمسؤولياتها بإنشاء نظام يضمن حماية الأصول المؤسسة فضلا عن تقديم المعلومات طبقا للمعايير	3.7000	0.60764
	المتوسط العام	**3.9450**	**0.28996**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج spss

يبين الجدول رقم (12) أن اتجاهات افراد العينة كانت نحو القبول لعبارات القسم بمتوسط حسابي العام يساوي 3.9450 وانحراف المعياري الاجمالي 0.28996 ملميدل على موافقة عينة الدراسة بدرجة "موافق".

كما يشير الجدول إلى أن العبارة رقم (04) جاءت في المرتبة الأولى" يكون محافظ حسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتعويض عن أضرار سواء تجاه شركة أو غير" بمتوسط حسابي 4.1250 والانحراف المعياري 0.51578، ويرجع ذلك إلى أن تقع مسؤولية مدنية على محافظ الحسابات اذا حدث تقصيير وإهمال في تأدية مهامه ويلتزم بتعويض أضرار، ولايعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن أخطاء التي تقوم بها الادارة فهو يقوم باكتشافها فقط؛

وكانت العبارة رقم (05)" يمثل محافظ حسابات ضرورة لاحتمال وجود تعارض بين إدارة ومستخدمي قوائمها، لأن مستخدمي القوائم يحتاجون إلى تأكيد بأن الإدارة قد أوفت بمسؤولياتها بإنشاء نظام يضمن حماية أصول فضلا عن تقديم المعلومات طبقا للمعايير" في المرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي 3.7000 والانحراف المعياري 0.60764، بحيث يشير ذلك إلى أقل درجة موافقة من أفراد الدراسة على امكانية أن يمثل محافظ حسابات ضرورة لإدارة ومستخدمي قوائمها؛

وجاءت العبارة رقم (02) في المرتبة الثانية " تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم مالية على عاتق الادارة، أما مسؤولية محافظ حسابات تتمثل في تدقيق حسابات و إبداء رأي بخصوصها" بمتوسط حسابي 4.1000 والانحراف المعياري 0.54538، ويرجع ذلك أن تقع مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية ومسؤولية محافظ حسابات في إعطاء رأيه بمدى صحة و دقة القوائم المالية؛

وعبارة رقم (03) " يتوقع مستخدمي القوائم مالية من محافظ الحسابات المعرفة كافية بشؤون شركة وأن يهتم بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها " في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.0250 والانحراف المعياري 0.47972، يرجع ذلك إلى توقع مستخدمي قوائم المالية على تأكيد من محافظ الحسابات بقيام بوظيفته من خلال بدل جهده وعنايته المهنية؛

وكانت العبارة رقم (01) "يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام محافظ الحسابات بامكانية وقوع كل من تلاعب وغش والسلوك غير القانوني للادارة" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 3.7750 وانحراف معياري0.97369، ويرجع ذلك أنه يتوقع من محافظ الحسابات اهتمام بالبحث بجدية عن الأخطاء وتلاعبات.

وتشير نتائج إلى أن هناك اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمين، من خلال توقعات مستخدمين بأن محافظ الحسابات مسؤولا عن كل الأخطاء وغش، بحيث يعتبر مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وليس مسؤول عن الأخطاء التي تقوم بها الإدارة.

خلاصة الفصل الثاني:

نلاحظ مما سبق أن الدراسة الميدانية متمثلة في استمارة استبيان شملت عينة من المجتمع من مهنيين وعاملين من ذوي تخصص في مجال المحاسبة، حسب اختلاف مؤهلاتهم وأعمارهم وخبراتهم، وتبين من خلال التحليل نستنتج نتائج التالية وهي أن يكون محافظ الحسابات مسؤولا عن البحث عن الأخطاء وتلاعبات التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، وأن يبدل العناية المهنية المطلوبة في فحصه، و التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء أو الغش، ويتوقع من محافظ الحسابات اهتمام بالبحث بجدية عن الأخطاء وتلاعبات، ولا يعتبر مسؤولا عن الأخطاء التي تقوم بها الإدارة فهو يقوم باكتشافها والإبلاغ عنها.

خاتمة:

يعتبر محافظ الحسابات الشخص المسؤول عن تدقيق القوائم المالية، بهدف إعداد تقرير يبين فيه رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية في تلك القوائم تمثل عدالة وصدق المركز المالي، وتبين القوائم المالية عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، وفي حال احتوائها على وجود اختلاسات وأخطاء جوهرية، يتم فحص البيانات وتدقيقها بواسطة محافظ حسابات وله دور في بحث عن وجود حالات غش، و يساعده على اكتشاف الأخطاء والغش هو إلمامه بأسباب ارتكابها، وتفهمه لطبيعتها وأنواعها ومواطنها، و للتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق يجب أن يلتزم محافظ الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (240)، وهو جاء ليعالج مسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه، حيث حدد الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش، وكذلك الإجراءات اللازمة لإبلاغ عنه للجهات المستفيدة.

الاستنتاجات:

لقد توصلت الدراسة إلى نتائج التالية:

1 - اتفاق أفراد العينة على أن هناك بعض العوامل تؤثر على محافظ حسابات على مسؤولياته من أهمها الكفاءة وخبرة المهنية الطويلة للكشف عن عمليات التلاعب في القوائم المالية؛

2 - يلتزم محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلي؛

3 - اجماع بعض أفراد على ضرورة التزام محافظ الحسابات بدل عناية مهنية مما يعزز قدرته في اكتشاف عمليات التلاعب؛

4 - هناك اتفاق على التزام محافظ الحسابات بإفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش والابلاغ عنها؛

5 - هناك اختلاف في مسؤولية محافظ حسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، بحيث لا يعتبر محافظ الحسابات مسؤولا عن أخطاء التي تقوم بها الإدارة فهو يقوم باكتشافها ؛

6 - يجب على محافظ الحسابات تحليل أسباب ارتكاب الأخطاء والغش، وتفهمه لطبيعتها وأنواعها ومواطنها؛

7 - يجب على المدقق الحسابات العمل على اكتشاف معظم حالات الغش والتصرفات غير القانونية حيث أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات بأن يكتشف ذلك أثناء تنفيذه عملية المراجعة بطريقة صحيحة ؛

التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة توصي الباحثة بمايلي:

1 - ضرورة التزام بالمعايير التدقيق عند عملية التدقيق وذلك من خلال الاعتماد والتخطيط المناسب ووضع برامج التدقيق الملائمة والإشراف على تنفيذها وجمع أدلة إثبات لتقليل مخاطر التدقيق في عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية؛

2 - التأكيد على ضرورة التزام محافظ الحسابات بآداب وقواعد السلوك المهني؛

3 - إتباع وتنفيذ الإجراءات التي نص عليها معيار التدقيق الدولي(240) لكافة محافظي الحسابات لغرض زيادة كفاءة و دور محافظ الحسابات في اكتشاف الغش والتلاعب؛

4 - ينبغي أن تمارس المنظمات المهنية دورها في الإشراف والرقابة عل مهنة المحاسبة ووضع القواعد وضوابط لمنع غش وتلاعب في القوائم المالية؛

5 - القيام ببرامج تدريبية مستمرة لتأهيل العلمي وتطوير أداء مهنيين واستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز أعمالهم وتحسين مستوى أدائهم؛

6 - توصي الباحثة بإجراء مزيد من الدراسات تشمل محافظي الحسابات وما يتعلق بأثر غش وتلاعب في القوائم المالية.

آفاق المستقبيلية:

- دور المراجع الخارجي في الحد من آثار الإبداع المحاسبي في مصداقية القوائم المالية؛
- التأثيرات السلبية لأساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على مهنتي المحاسبة والتدقيق؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من آثارها؛
- دور المراجع في اكتشاف كل المخالفات القانونية الموجودة بالقوائم المالية.

المراجع باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2012.

2. حسام إبراهيم حسن، **تدقيق الحسابات بين النظرية والتطبيق**، دار البداية، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

3. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية)**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 1999.

4. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)**، دار وائل، الأردن، 2000.

5. رأفت سلامة محمود وأخرون، علم تدقيق الحسابات، دار الميسرة، عمان، الطبعة الأولى، 2011.

6. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق** ، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

7. كمال خليفة أبوزيد وأخرون، **دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية** ، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.

8. محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، 2003.

9. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة تدقيق الحسابات(الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.

10. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة، عمان، الطبعة الأولى، 2009.

11. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.

12. ويليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، دار المريخ للنشر، القاهرة، 1997.

13. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

الرسائل والأطروحات:

14. بوبكر عميروش، **دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام المراقبة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

15. حجة الله شاوش، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

16.سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم تجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير وعلوم تجارية، جامعة محمد بوضياف بمسيلة، 2004.

17. سميحة غلوس، **مسؤوليات المراجع الخارجي في اكتشاف الممارسات المحاسبية الخاطئة**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم التجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

18. شيرين مصطفى الحلو، **المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية**، مذكرة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2012.

19. غوالي محمد البشير، **مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسير، جامعة الجزائر، 2011.

20. غوالي محمد بشير، **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسس**ة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية حقوق وعلوم اقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

21. ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

22. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائ**ر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011.

23. محي الدين محمود عمر، **مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2008.

24. وسيلة بوخالفة، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

المجلات العلمية:

25. الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي، مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي دراسة تحليلية، **المجلة العربية للدراسات الادارية والاقتصادية**، العدد الخامس، 2014.

26. شريقي عمر، مسؤوليات محافظ الحسابات دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس ومملكة المغربية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسير**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسير، جامعة سطيف، العدد 12، 2012

27. هدى خليل ابراهيم الحسيني، مسؤولية مراقب الحسابات، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، العدد الثامن والعشرون، 2011.

المؤتمرات والملتقيات:

28. أحمد نقاز، عادل نقموش، **المسؤولية الاجتماعية للمدقق الحسابات**، ملتقى الوطني الربع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة الأغواط، 20و21 نوفمبر2013.

29. براق محمد، قمان عمر، **أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلة المنظمات المهنية في الجزائر**، الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي29 و30 نوفمبر2011.

30. بورنان ابراهيم، أمنة تونسي، **الإطار النظري لمراجعة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية**، يوم دراسي:حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، جامعة غرداية، 14أفريل2014.

31. خيري عبد كريم، عياد السعدي، **مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر نظام المحاسبي المالي**، المؤتمر الدولي الأول: المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة المسيلة، يومي 4و5 ديسمبر 2012.

32. سايج فايز، **انعكاسات النظام المحاسبي المالي على المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات**، ملتقى الدولي حول نظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة ومعايير الدولية للمراجعة، جامعة البليدة، 13-14ديسمبر2011.

33. عبد الرزاق خليل، رشيدة خالدي، **القياس الكمي لفجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر**، ملتقى الوطني رابع حول تأهيل مهنة تدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 20-21 نوفمبر2013.

34. عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي6-7ماي 2012.

المراجع باللغة الأجنبية:

35. kaddouri amar**, Etats Financiers Frauduleux & Le Rôle de l'Auditeur**, Forum national sur la quatrième profession de l'audit de qualification pour faire face à des crises financières et des problèmes de comptabilité des institutions contemporaines, la Faculté des sciences économiques et commerciales et sciences de gestion, Université Ammar Tljugi Laghouat, 20 to 21 Novembre 2013.

القوانين والمراسيم:

36. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، في 16 رجب 1431الموافق ل 29 يونيو 2010.

المواقع الإلكترونية:

37-THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIA LSTATEMENTS ,https://dub114 .mail .live. com /mail /View Office Preview. aspx? messageid= mgjOlDnR3L4 xG1XQAi ZMF7hg2&folderid=flinbox & attindex=2&cp=-1&attdepth=2&n=5262707, view on line,23/04/2014.

الملحق رقم01

استبيان (استمارة)

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإعداد مذكرة ماستر في العلوم التجارية حول موضوع:**مسؤولية محافظ حسابات في الحد من التلاعب في القوائم المالية–دراسة ميدانية**، يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيك كمساعدة منكم على إنجاح الدراسة.

علما بأن ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط وليس مطلوب منك ذكر اسمك أو عنوانك، شاكرا لكم سلفا جهودكم المباركة وحسن تعاونكم.

الباحثة: زهواني حنان **المشرف: د/عجيلة محمد**

السنة ثانية ماستر مالية المؤسسة

الكلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير– جامعة غرداية **البريد الالكتروني:**
disse1@hotmail.fr

القسم الأول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

اسم الوظيفة: خبير محاسبي [ ] محافظ الحسابات [ ] محاسب معتمد [ ]

أستاد في المحاسبة [ ] محاسب لدى مؤسسة [ ]

الجنس: ذكر [ ] أنثى [ ]

الحالة الاجتماعية: أعزب [ ] متزوج [ ]

العمر: أقل من 25 سنة[ ] 26-30سنة [ ] 31-40سنة[ ] 41سنةمن أكثر [ ]

سنوات الخدمة: 5 سنوات فأقل [ ] 6-10سنوات[ ] 11-15سنة[ ]

16-20سنة[ ] 21سنة فأكثر[ ]

المستوى التعليمي: ثانوي فأقل[ ] بكالوريا[ ] جامعي[ ] دراسات عليا[ ]

القسم الثاني: مدى تأثير بعض عوامل على قيام محافظ الحسابات في مسؤوليته في اكتشاف عمليات التلاعب

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية ونزاهة					
2	يقوم محافظ الحسابات ببدل عناية المهنية كافية للكشف عن عمليات التلاعب متعمدة في القوائم مالية					
3	يتوفر لدى محافظ حسابات كفاءة وخبرة المهنية الطويلة يساعده على اكتشاف التلاعب					
4	أن تكون لدى محافظ حسابات نزعة الشك المهني					
5	يجب على محافظ حسابات تقييم نظام الرقابة الداخلي بالتقرير عن أية نقاط ضعف إلى الادارة لمنع وقوع عمليات تلاعب					

القسم الثالث:ما مدى التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش

	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش و الافصاح عنها في تقرير المراجعة					
2	يجب على محافظ حسابات إبلاغ السلطة عن وجود أي مخالفات وأخطاء					
3	الافصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيد عملية المراجعة					
4	في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقري محافظ الحسابات يبحث الأمر مع إدارة					
5	سرية وخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه يجعله يتحفظ بالمعلومات					
6	يتوقع مستخدمي القوائم مالية من محافظ الحسابات بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها					

القسم الرابع: هناك اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات و تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام محافظ الحسابات بامكانية وقوع كل من تلاعب وغش والسلوك غير القانوني للادارة					
2	تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم مالية على عاتق الادارة، أما مسؤولية محافظ حسابات تتمثل في تدقيق حسابات و ابداء رأي بخصوصها					
3	يتوقع مستخدمي القوائم مالية من محافظ الحسابات المعرفة كافية بشؤون شركة وأن يهتم بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها،					
4	يعد محافظ حسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتعويض عن أضرار سواء تجاه شركة أو غير					
5	يمثل محافظ حسابات ضرورة لاحتمال وجود تعارض بين ادارة الم ومستخدمي قوائمها، لأن مستخدمي القوائم يحتاجون إلى تأكيد بأن الادارة قد أوفت بمسؤولياتها بإنشاء نظام يضمن حماية أصول فضلا عن تقديم المعلومات طبقا للمعايير					

الملحق رقم02

نتائج الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

Statistiques

		اسم الوظيفة	الجنس	الحالة الاجتماعية	العمر	سنوات الخدمة	المستوى التعليمي
N	Valide	40	40	40	40	40	40
	Manquante	0	0	0	0	0	0

اسم الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسبي	1	2,5	2.5	2.5
	محافظ الحسابات	9	22,5	22,5	25.0
	محاسب معتمد	5	12,5	12.5	27.5
	أستاد في المحاسبة	10	25,0	25,0	52.5
	مساعد المحاسب	5	12,5	12,5	65.0
	محاسب لدى مؤسسة	7	17,5	17,5	92,5
	إداري	3	7,5	7,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	33	82,5	82,5	82,5
	أنتى	7	17,5	17,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الحالة الاجتماعية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أعزب	14	35,0	35,0	35,0
	متزوج	26	65,0	65,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 25 سنة	6	15,0	15,0	15,0
	26-30سنة	6	15,0	15,0	30,0
	31-40سنة	16	40,0	40,0	70,0
	41سنةمن أكثر	12	30,0	30,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

سنوات الخدمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات فأقل 5	13	32,5	32,5	32,5
	6-10سنوات	16	40,0	40,0	72,5
	11-15سنة	5	12,5	12,5	85,0
	16-20سنة	4	10,0	10,0	95,0
	21سنة فأكثر	2	5,0	5,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ثانوي فأقل	5	12,5	12,5	12,5
	جامعي	17	42,5	42,5	55,0
	دراسات عليا	18	45,0	45,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

الملحق رقم03: معامل ألفا كرونباخ

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	40	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,860	5

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	40	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,822	6

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	40	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,805	5

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclus	0	,0
	Total	40	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,828	16

الملحق رقم 04

النسب، التكرارات، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية ونزاهة	0	0,0%	1	2,5%	2	5,0%	29	72,5%	8	20,0%
يقوم محافظ الحسابات ببدل عناية المهنية كافية للكشف عن عمليات التلاعب متعمدة في القوائم مالية	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%	32	80,0%	8	20,0%
يتوفر لدى محافظ حسابات كفاءة وخبرة المهنية الطويلة يساعده على اكتشاف التلاعب	0	0,0%	0	0,0%	2	5,0%	24	60,0%	14	35,0%
أن تكون لدى محافظ حسابات نزعة الشك المهني	0	0,0%	3	7,5%	6	15,0%	18	45,0%	13	32,5%
أن يقييم نظام الرقابة الداخلي بالتقرير عن أية نقاط ضعف إلى الادارة لمنع وقوع عمليات تلاعب	0	0,0%	0	0,0%	2	5,0%	29	72,5%	9	22,5%

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والافصاح عنها في تقرير المراجعة	0	0,0%	0	0,0%	1	2,5%	20	50,0%	19	47,5%
يجب على محافظ حسابات إبلاغ السلطة عن وجود أي مخالفات وأخطاء	0	0,0%	0	0,0%	4	10,0%	30	75,0%	6	15,0%
الافصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيد عملية المراجعة	0	0,0%	0	0,0%	2	5,0%	29	72,5%	9	22,5%
في حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقرير محافظ الحسابات يبحث الأمر مع إدارة	0	0,0%	2	5,0%	3	7,5%	24	60,0%	11	27,5%
سرية وخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه يجعله يتحفظ بالمعلومات	0	0,0%	0	0,0%	1	2,5%	23	57,5%	16	40,0%
يتوقع مستخدمى القوائم مالية من محافظ الحسابات بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها	0	0,0%	0	0,0%	4	10,0%	33	82,5%	3	7,5%

	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة	
	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام محافظ الحسابات بامكانية وقوع كل من تلاعب وغش والسلوك غير القانوني للادارة	0	0,0%	4	10,0%	12	30,0%	13	32,5%	11	27,5%
تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم مالية على عاتق الادارة، أما مسؤولية محافظ حسابات تتمثل في تدقيق حسابات وابداء رأي بخصوصها،	0	0,0%	1	2,5%	1	2,5%	31	77,5%	7	17,5%
يتوقع من محافظ الحسابات المعرفة كافية بشؤون شركة وأن يهتم بنظم الرقابة والبحث عن الغش والتلاعب واكتشافه وبدل جهد لتحسين نوعية ومدى	0	0,0%	1	2,5%	1	2,5%	34	85,0%	4	10,0%
يعد محافظ حسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتعويض عن أضرار سواء تجاه شركة أو غي	0	0,0%	0	0,0%	3	7,5%	29	72,5%	8	20,0%
يمثل محافظ حسابات ضرورة لاحتمال وجود تعارض بين ادارة الم ومستخدمي قوائمها، لأن مستخدمى القوائم يحتاجون إلى تأكيد بأن الادارة قد أوفت	0	0,0%	0	0,0%	15	37,5%	22	55,0%	3	7,5%

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
إلى أي مدى تأثر بعض العوامل على : مسؤولية محافظ الحسابات فى اكتشاف عمليات التلاعب	40	4,1600	,30785
مامدى التزام محافظ الحسابات حول إفصاح في تقريره عن وجود الأخطاء والغش	40	4,1875	,20737
هناك اختلاف بين مسؤوليات محافظ الحسابات وتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية	40	3,9450	,28996
مسؤولية محافظ حسابات في الحد من التلاعب في القوائم المالية	40	4,1031	,15280
N valide (listwise)	40		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ممارسة مهنة محافظ الحسابات بكل استقلالية ونزاهة	40	4,1000	,59052
يقوم محافظ الحسابات ببدل عناية المهنية كافية للكشف عن عمليات التلاعب متعمدة في القوائم مالية	40	4,2000	,40510
يتوفر لدى محافظ حسابات كفاءة وخبرة المهنية الطويلة يساعده على اكتشاف التلاعب	40	4,3000	,56387
أن تكون لدى محافظ حسابات نزعة الشك المهني	40	4,0250	,89120
أن يقييم نظام الرقابة الداخلي بالتقرير عن أية نقاط ضعف إلى الادارة لمنع وقوع عمليات تلاعب	40	4,1750	,50064
اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والافصاح عنها في تقرير المراجعة	40	4,4500	,55238
يجب على محافظ حسابات إبلاغ السلطة عن وجود أي مخالفات وأخطاء	40	4,0500	,50383
الافصاح فى تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة خلال تنفيد عملية المراجعة	40	4,1750	,50064
فى حالة التأكد من وجود أخطاء وغش بعد صدور تقرير محافظ الحسابات يبحث الأمر مع إدارة	40	4,1000	,74421
سرية وخصوصية علاقة بين محافظ الحسابات وعملائه يجعله يتحفظ بالمعلومات	40	4,3750	,54006

يتوقع مستخدمي القوائم مالية من محافظ الحسابات بأداء وظيفته رقابية وتقديمه ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي راجعها	40	3,9750	,42290
يتوقع مستخدمي القوائم المالية اهتمام محافظ الحسابات بامكانية وقوع كل من تلاعب وغش والسلوك غير القانوني للادارة	40	3,7750	,97369
تقع المسؤولية المباشرة المتعلقة بالقوائم مالية على عاتق الادارة، أما مسؤولية محافظ حسابات تتمثل في تدقيق حسابات وابداء رأي بخصوصها،	40	4,1000	,54538
يتوقع من محافظ الحسابات المعرفة كافية بشؤون شركة وأن يهتم بنظم الرقابة والبحث عن الغش والتلاعب واكتشافه وبدل جهد لتحسين نوعية ومدى	40	4,0250	,47972
يعد محافظ حسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه وتعويض عن أضرار سواء تجاه شركة أو غير	40	4,1250	,51578
يمثل محافظ حسابات ضرورة لاحتمال وجود تعارض بين ادارة الم ومستخدمى قوائمها، لأن مستخدمي القوائم يحتاجون إلى تأكيد بأن الادارة قد أوفت	40	3,7000	,60764
N valide (listwise)	40		