مسؤولية مراجع الحسابات في كشف الغـش والأخطاء في القوائـم المالية "دراسة ميدانية"

Auditor Responsibility in detecting Fraud and Errors in Financial Statements

إعداد

د. عبد الرحمن أحمد راتب قضماني
عضو هيئة التدريس جامعة منيسوتا

الجامعة الإسلامية بمنيسوتا
Islamic University of Minnesota
IUM المركز الرئيسي
المركز الرئيسي

ملخص :

هدفت الدراسة التعرف إلى مسؤولية مراجع الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم من خلال قياس أهمية كلًا من (أهمية مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ، أهمية مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، أهمية التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ) واعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان من خلال استجواب عينة مكونة من ٦٧ مدقق. وتستمد الدراسة أهميتها من خلال تحديد مدى أهمية الأبعاد السابقة؛ وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك مستوى عالٍ من أهمية مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ، و الأهمية العالية أيضاً لأهمية مؤهلات مدقق الحسابات، ومستوى عالٍ لأهمية التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي (٢٠٠) وأن سنوات الخبرة لها دور في تقييم مدى أهمية الأبعاد السابقة، كذلك التخصص العلمي للمدقق، وقد أوصت الدراسة بالتزام المدقق بمسؤولياته تجاه اكتشاف الأخطاء والتأكيد على أهمية الشهادات العلمية التي تساعد المدقق في اعتماد اكتشاف الأخطاء والغش.

الكلمات الدالة : المسؤولية ، ، مراجع الحسابات ،القوائم المالية

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

Abstract:

The study aimed to identify the auditor's responsibility in detecting fraud and errors in the statements by measuring the importance of both (the importance of the auditor's responsibility for discovering fraud and error, the importance of the auditor's qualifications in fulfilling his responsibility for discovering fraud and error in the financial statements The importance of the auditor's adherence to International Auditing Standard No (200) for detecting fraud and error. The study relied on the questionnaire method by questioning a sample of 67 auditors. The study derives its importance by determining the importance of the previous dimensions. The study concluded that there is a high level of importance of the auditor's responsibility in detecting fraud and error, and also a high level of importance for the importance of the auditor's qualifications.

And a high level of the importance of the auditor's commitment to the International Auditing Standard (200) and those years of experience have a role in assessing the importance of the previous dimensions, as well as the academic specialization of the auditor. The study recommended that the auditor adhere to his responsibilities towards discovering errors and stressing the importance of scientific certificates that help the auditor in adopting the detection of errors and fraud.

Keywords: responsibility, auditor, financial statements

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

الإطار العام

المقدمة:

عرفت الشركات تطورات إنتاجية واقتصادية ومالية كبيرة وهامة، هذه التطورات صاحبها زيادة في حجم الشركات وتوسع أنشطتها وتنويع المساهمين لمحافظهم المالية، ما أدى إلى انفصال الإدارة عن الملكية وتشتت المساهمين، وبالتالي تعسف الإدارة في خدمة مصالحها على حساب مصالح المساهمين ، ما نتج عنها حدوث تعارض وتضارب في المصالح، هذا التعارض أوجب الحاجة إلى وجود طرف ثالث مستقل و محايد ذو كفاءة وخبرة مهنية عالية يعمل على حماية مصالح المساهمين من تعسف الإدارة ويطمئنهم على صحة القوائم المالية من خلال تطبيق إجراءات رقابية فعالة. Metwali,k,(٢٠٢٣),).

وإن الغش والخطأ تحريفات تمس وتحرف القوائم المالية سواء كانت بحسن نية أو سوء نية، وتغير من معنى ما تحتويه هذه الأخيرة فتعمل على تضليل المساهمين والأطراف ذات المصالح الأخرى وتغالطهم في اتخاذ قراراتهم المصيرية بناء على المعلومات التي تحتويها هذه القوائم المنشورة، ولهذا كان الهدف الأساسي لمهنة مراجعة الحسابات إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية.

ومن أجل إبداء رأي فني ومحايد عن عدالة وصدق ما تحتويه القوائم المالية، يجب على مراجع الحسابات بذل العناية المهنية أثناء قيامه بعمله ليضمن اكتشاف ما قد تحتويه هذه القوائم من غش وخطأ، وحتى يخلي مسؤوليته ويؤكد للمساهمين والأطراف الأخرى ذات المصالح أنه بذل العناية المهنية الواجبة أثناء أداءه لعملية المراجعة فإن عليه الالتزام بتطبيق الإجراءات اللازمة لكشف الغش والخطأ في القوائم المالية، وذلك لكي يحمي نفسه من المسؤولية الواقعة عليه في حالة اكتشاف الغش والخطأ بعد صدور تقريره. ويتناول هذا البحث مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لآراء مكاتب وشركات المراجعة العاملة في

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

سورية.

أولًا: الدراسات السابقة:

1 دراسة Al-dhubaibi, ٢٠٢٠)) بعنوان «مسؤولية المدقق عن اكتشاف الاحتيال:

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف آراء المدققين الخارجيين المستقلين، ومعدّي ومستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بالمسؤوليات العامة للمدققين مع التركيز على مسؤوليتهم عن اكتشاف الاحتيال، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكونت عينة الدراسة من ٢٦١ مشاركاً، وكشفت نتائج هذه الدراسة عن فجوة كبيرة في توقعات التدقيق في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بمسؤوليات المدققين بشكل عام ومسؤوليتهم عن اكتشاف الاحتيال بشكل خاص، كما وبينت النتائج أن معدي البيانات المالية والمستخدمين يفترضون أن المدققين يقدمون تأكيدًا مطلقًا بأن البيانات المالية المدققة خالية من الأخطاء الجوهرية بما في ذلك الاحتيال. وعلى عكس تصور المدققين، يعتقد معدو ومستخدمي البيانات المالية أنه يجب أن يكون المدققين مسؤولين أمام المستفيدين من المراجعة عن الخسائر إذا فشلوا في الكشف عن الاحتيال المحتمل في تقرير التدقيق أو عن أي اكتشاف لاحق للبيانات المالية المراجعة الخاطئة. وقد سلطت هذه الدراسة الضوء على وجود فجوة توقع خطيرة قد تكون تؤثر سلباً على قيمة وظيفة المراجعة وعلى سمعة المراجعين في المملكة العربية السعودية.

2 دراسة (زيدان وعراب، ٢٠١٨) بعنوان «مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخارطها على مصداقية القوائم المالية»:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية ما خلال التعرف على

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

مؤشرات وجود الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية ومجالات ارتكابها ومخاطر وجود غش وارتباطات غير قانونية على مستوى تلك القوائم. بالإضافة إلى كيفية مواجهة المراجع الخارجي مخاطر وجود الغش والأخطاء الجوهرية. وخلصت الدراسة إلى أن ممارسة المراجع الشك المهني بدرجة ملائمة والأخذ في الاعتبار عند تقيمه للمخاطر خصائص الإدارة ومدى ميلها للتلاعب والتحايل وظروف الصناعة التي ينمتي إليها المشروع والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي.

3 دراسة (القراني، ٢٠١٧) بعنوان «مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية»:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المسؤوليات التي يتحملها مدقق الحسابات في إطار عمله المتعلق بالكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية بالمؤسسات الاقتصادية. ومن أجل تحقيق هدف الدراسة تم تقسيمها إلى قسمين نظري وتطبيقي، أما القسم النظري فقد تناول الإطار النظري لمراجعة الحسابات، بالإضافة إلى الغش والخطأ في القوائم المالية ثم بيان مدى مسؤولية مراجع الحسابات عند الإخفاق في اكتشاف الغش والخطأ بالقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.وفي الجانب التطبيقي أجريت دراسة ميدانية على مستوى مكتب مدقق الحسابات، وقد توصلت الدراسة إلى أن مدقق الحسابات « ش، م» يقوم بعمله وفقا لإجراءات المراجعة المقبولة قبولا عاما، كما أن مدقق الحسابات في المكتب محل الدراسة يتعرض لضغوطات عديدة أثناء قيامه بعمله، وأن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن منع واكتشاف الغش والخطأ الموجود في قوائمها المالية وعلى عدم اعتبار مراجع الحسابات مسؤولا عن الاكتشاف اللاحق للغش والخطأ بعد صدور تقريره.

4 دراسة Benita and Annukka, ٢٠١٣)) بعنوان «الأهمية المدركة للومضات الحمراء عبر أنواع الغش»:

هدفت هذه الدراسة لفحص ما إذا كان المدققين الخارجيين على

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

دراية كافية بوجود مؤشرات احتيال والتي تختلف اختلافاً كبيراً عبر نوعين وهما: التقارير المالية الاحتيالية، واختلاس الأصول، حيث تم جمع (٤٧١) استجابة صالحة باستخدام المسح على شبكة الإنترنت، وتشير النتائج إلى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المجموعات المشاركة، حيث تم العثور على اختلافات في الوسائل بين اختلاس الأصول والتقارير المالية الاحتيالية بالنسبة للمدققين الخارجيين، كما أن حساسية نوع الاحتيال تؤثر على التخطيط المهني والإجراءات والتقنيات فيما يتعلق بمنع الغش والكشف والتحقيق عنه.

5 دراسة (الرفاعي، ٢٠١٠) بعنوان ««مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها»:

هدفت هذه الدراسة لمعرفة مدى تأثير بعض العوامل على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش والتقرير عنها، وأهم ما توصلت إليه الباحثة أن هناك توافق كبير بين أفراد عينة الدراسة (مكاتب المراجعة، والمستفيدين من القوائم و التقارير المالية المنشورة) حول عدد كبير من العوامل التي يمكن أن تؤثر على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش و التقرير عنه، بينما كان هناك اختلاف في آراء عينة الدراسة بفئتيها حول عدد من العوامل من حيث تأثير هذه العوامل على مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف عمليات الغش و التقرير عنها.

6 دراسة (دحدوح، ٢٠٠٦) بعنوان «مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه»:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشافه التضليل في التقارير المالية، وتحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه من قبل مراجع الحسابات. وأهم ما توصل إليه الباحث أن عملية اكتشاف التضليل تتأثر بالعديد من العوامل المرتبطة بالمراجع،

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

وكذلك بالمؤسسة وإدارتها، فضلا عن أن اكتشاف التضليل بتأثر بالإصدارات المهنية، وليس هناك تأثير للعوامل الدينية والاجتماعية في عملية اكتشاف التضليل في التقارير المالية.

7 دراسة (Vinten, et. Al ;٢٠٠٥)

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في كيفية إدراك المدققين والمستخدمين لمسؤولية المراجعين عن كشف الغش والاحتيال، وطبيعة ومدى الاحتيال في بربادوس، وإجراءات التدقيق المستخدمة في باربادوس منذ أنرون، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي (الكمي والنوعي)، وتكونت عينة الدراسة من ٤٣ مشاركًا (١٩ مدققًا و٢٤ مستخدمًا). وأشارت نتائج الدراسة إلى أن فجوة التوقع واسعة، حيث رأى المدققون أن اكتشاف الغش والاحتيال هو مسؤولية الإدارة، في حين لم يوافق المستخدمون والإدارة. كما وجد أن الخطأ والغش ليس مشكلة رئيسية في بربادوس وأن الشركات التي لديها مراجعون داخليون وضوابط داخلية سليمة ولجان تدقيق فعالة هي الأفضل تجهيزاً للتعامل مع منع الاحتيال واكتشافه.

مناقشة الدراسات السابقة وتميز الدراسة الحالية:

1. تختلف الدراسة الحالية مع دراسة (زيدان وعراب، ٢٠١٨) من حيث مجتمع الدراسة (بأنها جرت في كافة مكاتب التدقيق)
2. تتفق الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة التي ذُكِرت من ناحية استعمال الاستبانة أداة لجمع البيانات.
3. تشابهت الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة في بعض الأساليب الإحصائية المستعملة.
4. تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من ناحية الجهة المدروسة، ومن ناحية مجتمع وعينة الدراسة.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

ثانياً: مشكلة البحث:

شهد العالم في بداية عام ٢٠٠٢ انهيار العديد من المنظمات العالمية مثل أنرون، ورلدكوم، زيروكس، مريل لنش ومارسا ستيوارت، ويعزى السبب في ذلك إلى سوء استغلال الموارد، والغش والأخطاء المحاسبية، وتدني أخلاق إدارات الشركات وبعض مكاتب المراجعة العالمية. وبناءً على ذلك فقد المجتمع المالي الثقة في العديد من الأنظمة الإدارية والرقابية والمحاسبية، وهذا بدوره أثر بشكل على قرارات الاستثمار في البورصات العالمية.

وفي عام ٢٠٠٤ أعلن الاتحاد الدولي للمحاسبين عن رغبته في تطوير رقابة الجودة على الخدمات المهنية من أجل تحسين جودتها واستعادة ثقة المجتمع فيها، وخدمة المصلحة العامة، والمساهمة في رفع كفاءة الاقتصاد العالمي، وذلك من خلال رفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة من ناحية، وتقديم خدمات ذات جودة عالية من قبل أعضاء المهنة من ناحية أخرى، وزيادة التوافق الدولي بين هذه المعايير.

وعليه فقد تشكلت عدة لجان لوضع المعايير الفنية، كان من أهمها اللجنة الدولية لممارسة المراجعة IAPC وكان من أهم أهدافها تحسين جودة أداء الخدمات المهنية للمراجعة في العالم من خلال إعادة هيكلة المعايير الدولية لخدمات مهنة المراجعة والتي تشمل المراجعة، والفحص، والتأكيد، والخدمات ذات العلاقة (الحلو، ٢٠١٢، ص ٦٧).

كما وتعتبر القوائم المالية بمثابة حجر الأساس الذي يعتمد عليه المستفيدون في كافة الجهات سواءً أكانوا داخلين أم خارجيين ومنهم المستثمرون الذين يهتمون بشكل كبير بملاحظة المخاطر الضمنية والعائد المتحقق من الاستثمار وعليه فإن المستثمرون بحاجة إلى المعلومات المحاسبية الصحيحة التي تساعدهم في اتخاذ قرارات الاستثمار وتقييم وضع الشركة. وعليه فلابد من الاهتمام بكيفية إعداد هذه القوائم ومدى جودة هذه تدقيق القوائم من خلال اعتمادها على معايير التدقيق الدولية

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تتمثل بالإجابة عن التساؤل الرئيسي التالي :

ما هي مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية؟ وهل تتباين وجهات نظر المراجعين العاملين في مكاتب وشركات المراجعة في سورية حول تلك المسؤولية

ثالثاً: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أنه يقوم على استقراء وتشخيص مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، وعليه تتمثل أهمية البحث في شقين :

- الأهمية العلمية: جاءت أهمية البحث من أهمية معرفة مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ القوائم المالية حسب آراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، ولذلك يعد هذا البحث إضافة جديدة لمكتبة الدراسات والأدبيات التي تتعلق بهذا الموضوع، وذلك يعد مرجعاً للباحثين في هذا المجال، ويمكنهم تناول جوانب أخرى منه.
- الأهمية العملية: أن نتائج البحث ستوفر لمتخذي القرار والباحثين والمهتمين معلومات مهمة عن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية حسب آراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، وبالتالي تساهم في اتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل اكتشاف الغش والخطأ.

رابعاً: فرضيات البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث، ولتحقيق أهدافها، يمكن للباحث تحديد الفرض الرئيسي الآتي:

«لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لآراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية».

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

خامساً: منهجية البحث:

إذا كانت منهجية البحث هي الخطوات الإجرائية المتبعة، فإن منهجية البحث هي الخطوات الآتية:

1. الرجوع إلى الكتب والدوريات والأطروحات، العربية والأجنبية، والدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث.
2. وضع فروض البحث التي تمثل توصيفاً افتراضياً للعلاقة بين متغيراته.
3. وضع استبانة تتضمن تفصيل لمسؤولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية، وتوزيعها على مكاتب وشركات التدقيق العاملة في سورية.
4. اختبار الفروض التي وضعها البحث وفق عدة اختبارات إحصائية، وتعميم النتائج واقتراح التوصيات.

سادساً: أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أنه يقوم على استقراء وتشخيص مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية في شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، وعليه تتمثل أهمية البحث في شقين :

- الأهمية العلمية: جاءت أهمية البحث من أهمية معرفة مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ القوائم المالية حسب آراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، ولذلك يعد هذا البحث إضافة جديدة لمكتبة الدراسات والأدبيات التي تتعلق بهذا الموضوع، وذلك يعد مرجعاً للباحثين في هذا المجال، ويمكنهم تناول جوانب أخرى منه.
- الأهمية العملية: أن نتائج البحث ستوفر لمتخذي القرار والباحثين والمهتمين معلومات مهمة عن مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية حسب آراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، وبالتالي تساهم في اتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل اكتشاف الغش والخطأ.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

سابعاً: فرضيات البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث، ولتحقيق أهدافها، يمكن للباحث تحديد الفرض الرئيسي الآتي:

«لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية حول مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية وفقاً لآراء شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية».

الإطار النظري

الغش والأخطاء في القوائم المالية

تعتبر ظاهرة الفساد المالي والناتجة عن التلاعب والغش ظاهرة قديمة، وليست بالشيء الجديد في عصرنا هذا، إلا أن كبر حجمها ونتائجها بدأ بجذب انتباه المهتمين بالشؤون المالية والاقتصادية، خاصة بعد الفضائح المالية الكبرى التي شهدتها معظم دول العالم وما نتج عنها من إفلاسات عدة .

١- مفهوم الغش والخطأ

للغش والخطأ تعاريف مختلفة لكل منهما، إلا أنهما يؤديان إلى نفس النتيجة ألا وهي إحداث تحريفات وتغييرات في القوائم المالية سواء بصفة عمدية أو غير عمدية من طرف مرتكبها أي هذه التحريفات تأثر على صحة وسلامة وصدق المعلومات الواردة في القوائم المالية وتغير من معناها.

١-١- مفهوم الغش

تعددت التعاريف المقدمة للغش وكذا أسباب ارتكابه مع بيان السمات والخصائص الفنية له، فهناك عدة تعارف منها:

أن الغش أو الاحتيال هو فعل من واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفون بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، تنطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية. (للمحاسبين، ٢٠١٠، صفحة ١٥٩)

والغش أو التلاعب يعني تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

الحصول على منافع خاصة، أو لتضليل طرف أخر أو تحميله بما يزيد عن التزاماته أو الحصول على أصول وممتلكات المؤسسة لاستخدامها في الأعمال الخاصة، أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية من قبل موظفي المؤسسة أو طرف ثالث. (حلمي، ٢٠٠٥، صفحة ٣)

كما يعرف الغش على أنه «عبارة عن كل الأفعال الباطلة المرتكبة من الأفراد الموظفين أو الإدارة لغرض إخفاء أي سرقة أو اختلاس في أموال المؤسسة وأية أفعال خارجة عن القانون». (محمد و العقدة، ٢٠٠٧، صفحة ٦٧)

١-١-١ أسباب ارتكاب الغش:

ويمكن تلخيصها فيما يلي: (حلمي، ٢٠٠٥، صفحة ٣)

أ. الرغبة في اختلاس بعد أصول المؤسسة؛

ب. محاولة تغطية اختلاس أو عجز في بعض الأصول؛

ت. محاولة التأثير على الحسابات الختامية لتحقيق أغراض معينة؛

ث. محاولة التهرب الضريبي.

١-١-٢ السمات والخصائص الفني للغش

وتتمثل فيما يلي: (الوهاب، ٢٠٠٦، صفحة ٢٤٨)

1. الدافع والفرصة: غالبا يشتمل الغش على عملتين عند مواجهة الفرد لضغوط أو دوافع للغش وعند توافر فرصة أو إمكانية ارتكاب عملية الغش؛
2. إمكانية إخفاء الغش: يمكن لمرتكب الغش إخفاءه، من خلال تزييف وتزوير المستندات والوثائق، وذلك إما بمعرفة موظف معين، أو بتواطؤ مجموعة من الموظفين معاً؛
3. إمكانية الغش من خلال التواطؤ: يمكن أن يتواطأ بعض موظفي المؤسسة معاً، سعياً لارتكاب أعمال الغش، ويمكن أن يكون التواطؤ بين شخصين أو بين عدة أشخاص، سواء داخل أو خارج المؤسسة؛
4. إمكانية تحويل الخطأ إلى غش: مهنياً يمكن أن يحكم مراجع الحسابات على تصرفات ما على أنه مؤدي إلى الغش وليس الخطأ كما يبدو ظاهراً، وهذا أمر تحكمه خبرة ومعرفة مراجع الحسابات.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

١-٢-مفهوم الخطأ

تعددت التعاريف المقدمة للخطأ حسب وجهة نظر الكتاب والباحثين، وكذا أسباب ارتكابه من الأفراد. وهناك عدة تعاريف للخطأ، منها ما يلي :

إن اصطلاح الخطأ يشير إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية، مثل الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات تحت اليد، وفي المعلومات المحاسبية، والسهو أو إساءة فهم الحقائق، وسوء تطبيق السياسات المحاسبية. (الألوسي، ٢٠٠٦، صفحة ١٣١)

ويعرف الخطأ على أنه «عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المؤسسة، أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال وتقصير القائمين به بحسن نية، وفي هذه الحالة يسمى بخطأ محاسبي. (الرماحي، ٢٠٠٢، صفحة ٢٥)

كما يشير مصطلح «خطأ» إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ أو إفصاح مثل خطأ في جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم في إعداد القوائم المالية، وتقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو سوء تفسير للحقائق، وخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية. (علي، عبد الوهاب، ٢٠١٣، صفحة ٧٨)

١-٢-١ أسباب ارتكاب الخطأ:

إن الوقوع في الخطأ لا يحدث من تلقاء نفسه دون سبب أو دافع ويقع المحاسب في الخطأ عادة نتيجة لعدة أسباب أهمها:(الألوسي، حازم، مرجع سابق، ص٧٠)

أ. جهل الموظفين بالأقسام المالية وخاصة المبتدئين منهم بأصول وقواعد المحاسبة، أو عدم تأهيلهم التأهيل العلمي والمهني الكافي، وذلك عند قيامهم بتنظيم المستندات، أو إجراء القيود المحاسبية في دفتر اليومية، أو أثناء الترحيل والترصيد في سجل الأستاذ، أو عند عرض القوائم المالية؛

ب. تقصير وإهمال الموظفين في المنشأة عند تأدية واجباتهم المنوطة بهم؛

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

ت عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛

ث عدم قيام موظفي الحسابات بتخطيط وتنظيم عملية استلام وإنجاز وتسليم أعمالهم اليومية بالشكل الذي يمكنهم من السيطرة على الأعمال الواردة والمنجزة والمستلمة، وخاصة في الأقسام التي تتميز بضخامة أعمالها الورقية؛

ج الإرهاق والتعب والإجهاد؛

ح السهو أو النسيان في تسجيل أو ترحيل بعض العمليات.

١-٣ أنواع الغش والخطأ

هناك عدة أنواع من الغش والخطأ اختلفت حسب وجهات نظر وتصنيفات الباحثين والكتاب كلا من زاوية نظره، إلا أنها اتفقت على أن الغش يكون بصورة عمدية والخطأ يكون بصورة غير عمدية من قبل مرتكبه.

١-٣-١ أنواع الغش

للغش أنواع متعددة نذكرها فيما يلي: (دحدوح، ٢٠٠٩، الصفحات ٢٠٤-٢٠٥)

١. غش واحتيال العاملين: يقوم هذا النوع على سرقة الأصول من قبل العاملين ويصاحبه ارتكاب أخطاء بغية تغطية هذه السرقات، وهذا النوع يمكن الحد منه من خلال قيام الإدارة بتصميم رقابة داخلية جيدة وقيام مراجع الحسابات بدراستها وتقويمها وتحديد نقاط الضعف فيها وتبليغها للإدارة؛

٢. غش واحتيال الإدارة: ويتم هذا النوع من قبل الإدارة العليا وهو أخطر من النوع الأول لأنه يحدث حتى في حال وجود الرقابة الداخلية الجيدة وذلك بغرض تحريف وتغير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، وتلجأ الإدارة إلى ذلك لتحقيق عدة أهداف أهمها:

- تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية حتى يتمكن المدراء من بيع أسهمهم بأسعار مرتفعة أو زيادة نصيبهم من الأرباح أو ترغيب مؤسسة أخرى في شراء المؤسسة؛

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

- تخفيض الأرباح بغرض شراء أسهم المؤسسة أو تكوين احتياطات سرية أو التهرب من الضرائب؛
- تدعيم المركز المالي وتقويته بغرض الحصول على قروض أو ترغيب شريك بالانضمام للمؤسسة أو بيع المؤسسة بقيمة مرتفعة.

٣. الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بإعداد القوائم المالية الاحتلالية أو المضللة: وتنتج تلك التحريفات من عمليات متعددة لخداع مستخدمي القوائم المالية عن طريق:

- تزوير السجلات والمستندات والوثائق أو تشويهها أو تغييرها؛
- حذف أثار العمليات من السجلات والمستندات أو إلغاؤها؛
- سوء تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية.

٤. الغش الناتج عن تحريفات ذات صلة بسوء استخدام الأموال: حيث تشمل هذه التحريفات سوء استخدام الأصول وسرقتها واختلاسها، كأن يتم اختلاس المتحصلات النقدية أو سرقة المخزون، أو أن يتواطأ موظفو المؤسسة مع طرف ثالث في سبيل اختلاس أحد الأصول.

١-٣-٢ أنواع الخطأ

يمكن تقسيم الأخطاء في السجلات المحاسبية إلى عدة أنواع حسب وجهات النظر المختلفة:

1 أخطاء حذف أو سهو: يمكن أن ترتكب أخطاء الحذف أو السهو أما عن قصد أو عن غير قصد، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن، أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة؛ (المطارنة، ٢٠٠٦، صفحة ١٣٥)

2 أخطاء ارتكابيه: وتنتج عن قيد العمليات بطريقة غير صحيحة مثل الأخطاء في الجمع أو الطرح أو الضرب أو أخطاء في الترحيل أو الترصيد وقد يكون الخطأ الارتكابي كليا ولا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، أو قد يكون جزئيا يؤثر على توازن ميزان المراجعة وبذلك يمكن اكتشافه

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

بالمراجعة الحسابية؛ (الرماحي، نواف، مرجع سابق، ص ١٣٢)

3 أخطاء فنية (الخطأ في السياسة المحاسبية): وتنتج من عدم صحة المعالجة المحاسبية لعمليات المؤسسة، وتعد من أخطر أنواع الأخطاء لأنها تؤثر بشدة على عدالة وصدق نتائج الأعمال والمركز المالي، ومثال لهذا النوع من الأخطاء الخطأ في تقدير مصروف الاستهلاك أو مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والخلط بين المصروفات الإرادية والرأسمالية؛ (سواد، ٢٠٠٩، صفحة ١٧٩)

4 أخطاء متكافئة أو معوضه: وهذه الأخطاء تتطلب عناية كبيرة من مراجع الحسابات، وذلك لعدم تأثيرها في توازن ميزان المراجعة، ويلاحظ أن الخطأ المتكافئ قد يكون في حساب واحد، وهذا الخطأ ليس له تأثير كبير، أما الخطأ المتكافئ في جانبين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف في صحة أرصدة الحسابين، ويترتب على ذلك تأثير في الحسابات الختامية للمؤسسة؛ (جمعة أحمد حلمي، مرجع سابق، ص٣٣)

5 أخطاء كتابية: وهي ناشئة عن خطأ في القيد أو الترحيل ومنها ما تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ومنها ما لا يؤثر إطلاقاً، ومن الأمثلة عليها: (أمين، ٢٠٠٤، صفحة ٤٠)

الترحيل إلى الجانب العكسي من الحساب المعني، وهذا يؤثر على توازن ميزان المراجعة، وبمكن اكتشافه من خلال مراجعة عملية الترحيل؛ الترحيل إلى نفس الجانب لكن إلى حساب أخر، وهذا لا يؤثر بالطبع على توازن ميزان المراجعة، ولكنه يقود إلى تصوير غير صحيح لنتائج أعمال المؤسسة و/أو مركزها المالي؛

٤-١ مؤشرات وجود الغش والخطأ

يلجأ المحاسب أحياناً إلى إخفاء الخطأ أو الغش، حيث يحاول أن يخفي جهله وعدم كفاءته بارتكاب خطأ عمدي، ولكن بحسن نية، كما في حالة المحاسب الذي يتلاعب في ميزان المراجعة بتغيير قيم بعض الحسابات حتى لا يظهر عجزه أمام إدارة الشركة.

كما قد يحاول البعض إخفاء اختلاس معين حتى لا ينكشف أمره فيقوم بالتلاعب في الحسابات، ليضيف إلى جريمة الاختلاس جريمة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

أخرى (أمين، ٢٠٠٤، صفحة ٤٤)وقد يحدث نتيجة لمحاولات المحاسبين أو الإدارة في الشركة لإخفاء حالات الخطأ أو الغش، وبعض المؤشرات التي توحي بوجود مثل هذه الحالات التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عند تخطيطه لعمله، وتنفيذه لعملية التدقيق والتي أوردها معيار التدقيق الدولي (٢٤٢) هي:

- «الاختلافات في السجلات المحاسبية»، بما في ذلك ما يلي:

1. معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة في وقت غير
2. مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو سياسة الشركة.
3. أرصدة أو معاملات غير مدعمة أو غير مصرح بها.
4. تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.
5. أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم.

- «الأدلة المتعارضة أو الناقصة»:

أ. مستندات ناقصة.
ب. مستندات تبدو أنها تم إجراء تغيير فيها.
ت. بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة.
ث. تغييرات غير عادية في الميزانية العمومية، أو تغييرات في الاتجاهات أو نسب البيانات المالية والعلاقات بينها.
ج. شيكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة، في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع بيان مصرفي.
ح. مخزون أو أصول مالية ناقصة ذات أهمية كبيرة.

- «علاقات إشكالية أو غير عادية بين المدقق والإدارة»، بما في ذلك ما يلي:

1. منع الوصول إلى السجلات أو موظفين معينين أو العملاء الذين يمكن طلب الأدلة منهم.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

2 ضغوط على الوقت غير مناسبة تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف.

3 تأخيرات غير عادية من قبل الشركة في تقديم المعلومات المطلوبة.

4 عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الإفصاحات في البيانات المالية لجعلها أكثر اكتمالا وقابلية للفهم.

5 عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

● «البنود الأخرى»، تشمل ما يلي (معيار التدقيق الدولي، ٢٠٠٧، ص ٣١٢)

1 عدم رغبة الإدارة في السماح للمدقق بالاجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالرقابة.

2 تغيرات متكررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناجمة عن تغييرات في الظروف.

3 تسامح لانتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة وبناء على هذه المؤشرات، فإن المدقق يقوم خلال تنفيذه لعملية التدقيق بفحص المستندات والحسابات، وطلب الكشوف من البنوك، وغير ذلك من الإجراءات التي من شأنها كشف حالات الخطأ والاختلاس والتلاعب وما يصاحبها من محاولات من قبل المحاسبين، أو إدارة المشروع للتغطية عليها أو إخفائها.

4 مسؤولية مراجع الحسابات عند الإخفاق في اكتشاف الغش والخطأ .يعد التلاعب في الكشوف المالية على الرغم من عدم أخلاقياته فناً من فنون التضليل، وقد يصعب أحياناً على جهات المراجعة اكتشاف هذا التظليل في ظل وجود محاسب متمرس وملم بهذا الفن للأخلاقي، لهذا فوجود مراجع الحسابات له أهمية بالغة في العمل على كشف هذا التضليل والغش في الكشوف المالية التي تخدم مصالح الأطراف المستفيدة منها.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

١-٣ الضغوط التي يتعرض لها مراجع الحسابات

يتعرض مراجع الحسابات لمجموعة من الضغوط المختلفة والتي من شأنها التأثير على استقلاليته في أداء عمله من فحص وإبداء رأيه المهني السليم حول عدالة وصدق القوائم المالية، من هذه الضغوط ما يلي:

١-الضغوط المرتبطة بمكتب المراجعة: هناك العديد من الضغوط التي تواجه مراجع الحسابات يكون مصدرها مكتب المراجعة هي: (غوالي، ٢٠١٣، صفحة ١٣١)

أ. ضغط الموازنة التقديرية للوقت: تعتبر الموازنة التقديرية للوقت هامة جدا لمؤسسات المراجعة، إذا تستخدم لتحديد الأتعاب ولتقدير التكاليف والرقابة على إنجاز المهام وتقييم الأداء، وقد أدت المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة للحصول على أكبر عدد ممكن من العملاء إلى ضرورة تقليل المكاتب لأتعابها لجلب أكبر عدد ممكن من العملاء، ومما لا شك فيه فإن ضيق الوقت سوف يؤدي إلى الشك حول مدى فعالية عملية المراجعة؛

ب. ضغط الإذعان للمشرفين (الرؤساء) وهو يشير إلى إمكانية قيام المشرف بالضغط على المرؤوسين في صورة تعليمات غير ملائمة لاتخاذ قرارات معينة قد تخالف المعايير المهنية والأخلاقية؛

ت. التعارض بين التكلفة والجودة: تواجه مكاتب المراجعة مشكلة التوفيق بين التكلفة والجودة، حيث أن البقاء والاستمرار من الناحية الاقتصادية يتطلب تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة وبالتالي ينعكس ذلك على أداء المراجع، ويجب على المكاتب حتى تعمل بصورة تنافسية يجب أن تتسم بالكفاءة والفعالية، أي يجب أن تقوم بجمع الأدلة الكافية لمقابلة المعايير المهنية وبجب أن تؤدي عملية المراجعة بالكفاءة والجودة المطلوبة وفي نفس الوقت تدني أو تحقق الرقابة على عنصر التكاليف؛

ث. ضغط الزملاء في مكاتب المراجعة: إن سلوك الفرد يرتبط بسلوكيات الأفراد المحيطين به، مما قد يشكل ضغطاً عليه ويدفعه نحو سلوك معين، وإن الاتجاهات الأخلاقية لمجموعة الزملاء في

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

المكتب قد تؤثر على رد فعل مراجع الحسابات لضغوط العميل عليه، إذا تمثل عمليات تسهيل لتشجيع أو عدم تشجيع المراجع لمخالفة المعايير المهنية، وإن ضغوط الزملاء غير الرسمية قد تؤثر في تقرير مراجع الحسابات عن الوقت المنقضي في عملية المراجعة بأقل من الوقت الفعلي، فمثلا مراجع الحسابات قد يدرك أن المراجعين الآخرين في نفس المؤسسة التي يعمل فيها قد يقومون بالتقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي ربما يجد أن أدائه غير كفء مقارنة بالزملاء، أو يشعر أن زملائه في فريق المراجعة أكثر مهارة في أداء المهام الموكلة لهم، مما يمثل ضغطاً عليه للتقرير عن الوقت بأقل من الوقت الفعلي.

٢. الضغوط المرتبطة بالجوانب السلوكية والإدراكية للمراجع: هي الضغوط التي يكون مصدرها المراجع ذاته ومنها ((غوالي، ٢٠١٣، صفحة ١٣٢)

أ. التعارض بين المصلحة الذاتية للمراجع والتزامه بالمعايير المهنية: يتمثل هذا في الصراع الداخلي الذي يعاني منه المراجع بين مصلحته الذاتية والتي تتمثل في تعظيم عدة عناصر هي العائد المادي الذي يحصل عليه والاحتفاظ بالعميل وتجنب المسؤولية القانونية والسمعة المهنية وبين التزامه بالمعايير المهنية، وبالتالي قد يجد مراجع الحسابات نفسه في موقف يستطيع أن يستفيد مادياً بمخالفة المعايير المهنية، وقد اهتمت الجهات التشريعية والمجامع المهنئة في معظم دول العالم بهذا التعارض المحتمل ووضعت القواعد التي تؤكد على عدم استقلالية مراجع الحسابات في حالة وجود مصالح شخصية له في المؤسسة محل المراجعة؛

ب. إدراك المراجع للمسؤولية تناولت العديد من الدراسات تأثير إدراك المراجع للمسؤولية على تصرفاته وأحكامه، وكانت نتائجها أن إدراك المراجعين للمسؤولية تؤدي إلى زيادة الإجماع وزيادة الرؤية الذاتية وبالتالي زيادة مقدرتهم على تبرير الأحكام للغير ولأنفسهم، بالإضافة إلى أن المسؤولية تؤدي إلى استخدام عمليات تفكير إدراكي أكثر تعقيداً والبعد عن أساليب التفكير السطحية مما يعني معالجة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

تحليلية متعمقة للبيانات المتاحة وبالتالي تؤدي إلى زيادة الإجماع بين المراجعين ، المراجعين المسئولين عن قراراتهم أكثر احتمالًا للتحفظ في آرائهم المراجعين غير المسئولين عن قراراتهم؛

٣. الضغوط المرتبطة بعملاء المراجعة: هناك العديد من الضغوط يواجهها مراجع الحسابات والمرتبطة بالمؤسسة محل المراجعة ومنها: (غوالي، ٢٠١٣، صفحة ١٣٣)

أ. التعارض بين المراجع والمؤسسة محل المراجعة (إدارة وملاك)

ويعرف هذا التعارض على أنه خلاف أو نزاع يحدث عند مستوى اتخاذ القرارات، وتعتبر قضية التعارض بين المراجع والعميل تهديدا خطيراً لاستقلال المراجع، فقد ركزت لجنة cohen على تلك القضية حين أوضحت في تقريرها أن مهمة المراجع المستقل غالبا ما تكون إقناع أو إرغام إدارة العميل في تنفيذ ما لا يرغبون في تنفيذه، وقد اهتمت الجهات التشريعية والمهنية في العديد من الدول بتلك المشكلة بأن جعلت عملية تعيين وعزل المراجع من مسؤولية الجمعية العامة للمساهمين إلا أنه بالنظر إلى الواقع الفعلي نجد أن مجلس الإدارة يكون له اليد العليا في ذلك من خلال تأثيره على المساهمين؛

ب . التعارض بين المراجع والأطراف الأخرى: بما أن مراجع الحسابات يعتبر وكيلا عن الأطراف الأخرى وممثلًا لمصالحهم إلا أن مصلحته الذاتية قد تتعارض مع مصلحة الأخرى، فالمراجع يسعى لتعظيم منفعته في حين أن الأطراف الأخرى تسعى لمعرفة أكبر توضيح ممكن للأمور غير المؤكدة بالقوائم المالية وبالتالي فإن تحقيق مصلحة الأطراف الأخرى قد تكون على حساب مصلحة مراجع الحسابات وكذلك فإن تحقيق مصلحة مراجع الحسابات قد تكون على حساب مصلحة الأفراد الأخرى؛

ت .التعارض بين الملاك والإدارة: تتميز الشركات الحديثة بانفصال الملكية عن الإدارة ولأن المدير قد لا يملك سوى نسبة ضئيلة من أسهم المؤسسة فقد يكون لديه دوافع لتخصيص موارد المؤسسة بطرق ليست بالضرورة متفقة مع مصلحة الملاك الذين لا يشتركون في الإدارة وعلى الرغم من سيطرة الإدارة على كافة مصادر البيانات

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

داخل المؤسسة إلا أنها لا تفصح في القوائم المالية إلا عن المعلومات التي تتفق مع مصلحتها، وقد يؤدي ذلك إلى حدوث تعارض بين الملاك والإدارة يكون له تأثير على سلوك المراجع من خلال رغبة الإدارة في الحصول على تقرير يوضح صحة وسلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية حتى يتسنى لهم تقييم أداء الإدارة بصورة سليمة، لذلك فإن الاختلاف بين دوافع وأهداف كل من الملاك والإدارة قد يشكل ضغطا كبيراً على عمل مراجع الحسابات ويلقي بضلال الشك حول مدى استقلالية المراجع لأن انحيازه إلى فئة سيكون بالضرورة على حساب الفئة الأخرى؛

ث. التعارض بين المستويات الإدارية بعضها البعض: ينظر هذا النوع من التعارض إلى المستويات الإدارية في المؤسسة كسلسلة من العلاقات الوكالة، يكون فيها كل مستوى إداري وكيلًا عن المستوى الأعلى وأصيلا بالنسبة للمستوى الأدنى ومن المتوقع وجود تعارض بين تلك المستويات الإدارية للفوز بالمكافآت والحوافز للحصول على قدر أكبر من الموارد النادرة المخصصة لهم، ومما لا شك فيه فإن لهذا التعارض تأثير على عمل مراجع الحسابات حيث أن هذه المستويات الإدارية هي البيئة التي يمارس فيها مراجع الحسابات فحصه تمهيداً لإصدار تقريره، فقد يتعمد مستوى إداري إخفاء بعض البيانات عن مراجع الحسابات حتى لا يظهر بمستوى سيء بالنسبة للمستويات المنافسة.

٢-٣ كيفية تعامل مراجع الحسابات مع حالة وجود الغش والخطأ في القوائم المالية

إذا اكتشف أو حتى لاحظ مراجع الحسابات حالة غش أو خطأ في القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة يجب عليه تتبع مجموعة من الإجراءات العملية الموضوعية للتأكد من وجوده فعلًا ثم التقرير عنه في تقرير وإذا لم تتخذ المؤسسة أي إجراءات قد يقرر الانسحاب من عملية المراجعة.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

٣-٢-١ مسؤولية إدارة المؤسسة عن وجود الغش والخطأ بالقوائم المالية

لقد أيدت سائر التشريعات المعمول بها في دول العالم سواء المحلية أو الإقليمية والدولية أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن الأخطاء والغش والتلاعب بالقوائم المالية، كما أنها تضمن خلوها من الأخطاء والغش المادية وغير المادية، كما تضمن دقتها وعدالتها وصحة الحسابات التي تحتويها القوائم المالية (جربوع ي.، ٢٠١٦، صفحة ٨)

ما يجب على مراجع الحسابات الحصول على خطاب تمثيل من إدارة المؤسسة تفيد فيه بأنها تضمن صحة وعدالة الحسابات التي تحتوي عليها القوائم المالية (جربوع خ.، ٢٠٠٩، صفحة ٨)

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الغش تقع على الأشخاص المكلفين بالحوكمة في المؤسسة وإدارتها، ومن المهم أن تشدد الإدارة، والتي تشرف على أولئك المكلفين بالحوكمة، بشكل قوي على منع الغش مما قد يقلل من فرص وقوع الغش وردعه بحث يمكن إقناع الأفراد بعدم ارتكاب الغش بسبب احتمالية الكشف عنه وفرض العقاب، (للمحاسبين، ٢٠١٠، صفحة ١٥) حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية مراجع الحسابات بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسئولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة. (غوالي، ٢٠١٣، صفحة ١٥)

يعيد الدليل تأكيد المبدأ الأساسي بأن المسؤولية الأساسية بشأن منع واكتشاف والغش تقع على الإدارة فالواجب التعاقدي لأعضاء مجلس الإدارة هو بذل العناية في إدارة المؤسسة بكفاءة وعليه فهم مع غيرهم من المدرين المسئولون عن ممارسة المهام الحماية اللازمة للأصول الموجودة تحت إدارتهم، ولذا من المناسب للمراجع أن يذكر الإدارة بمسؤوليتها عن الحفاظ على نظام للرقابة الداخلية مع ضوابط مناسبة لمنع الأخطاء والمخالفات والكشف

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

عنهـا. (الحلـو، ٢٠١٣، صفحة ٤٠)

وبمكـن للمراجع تذكير الإدارة بما سـبق إما بواسـطة خطـاب التعيين أو مـن خـلال خطاب موجه لـلإدارة أو بأي وسـيلة أخرى، وكـذا له الحق فـي أن يطلب مـن الإدارة تزويده بمعلومات مفصلة عـن أية مخالفات تصل إلـى عملها خلال فتـرة المراجعة.

٣-٣-١ مسـؤوليات وواجبـات المدققيـن مـن القضايـا الجدلية في الفكر المحاسـبي

يـدور نقـاش مسـتمر حـول طبيعـة المسـؤوليات وحدودهـا ومدى تحمـل المدقق مسـؤوليات اتجاهها. والتي عـادة تكـون ذات علاقة بالبيئـة التي يعمـل بها المدققـون. أما بالنسـبة للبيئة التـي يعمل بها المدققـون، فـإن مسـؤوليات المدقـق يتأثـر بظهور حالات الفشـل المؤسسـي. إلى جانـب نظرة المجتمـع لعملية التدقيق والمسـؤوليات الجسـام التي يتوقعهـا المجتمع مـن المدققين والمنظميـن للمهنة. فبينمـا نجد المدققيـن والمهنة يقفـون موقف المدافع عـن المدقق حول مسـؤوليات وواجبـات المدققيـن كمـا يتصورنهـا ويفهمونها، فـإن موقف الجهـات الأخرى مغاير لذلـك تماماً. فنجـد أن بقية الفئات المهتمـة بعمليـة التدقيق تنظر إلـى المدقق نظـرة الناقـد الداعي إلى التغييـر وتطالب بتحميـل المدققين المسـؤولية الكاملة عن الفشـل، (Sikka,p,puxty ,١٩٩٢,p١٨) ير أن ذلـك يخالف وجهة النظر المهنية والتي تعتبـر أن مسـؤولية المدقق هـو القيام بإجـراء فحص انتقـادي منظم للبيانـات الماليـة بهـدف إعطـاء رأي فني محايـد عن مـدى عدالة هذه البيانـات وتمثيلهـا للحقيقة، ويعتبـر هذا الـرأي حصيلة ما توصـل إليه، ولـه إثاره علـى كافة الأطـراف ذات العلاقة التـي تأخذ هذا الـرأي بعين الاعتبار عنـد اتخاذ قراراتها الماليـة. خاصة إذا ما قام باختبـارات وإجراءات التدقيـق بما يتفق مـع القواعد المهنيـة المتعارف عليها وبـذل العناية المهنيـة الكافيـة وضمـن تقريـره الحقائق والنتائـج التي توصـل إليها، وبالتالـي يكـون قـد قـام بواجباته علـى الوجه السـليم وأعفى نفسـه مـن المسـؤولية، وبخلاف ذلـك فإنه يتعرض للمسـاءلة مـن الجهات المختلفـة التي تتأثر بعمله أو التي لها سـلطة الرقابة عليـه تبعاً للقاعدة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

العامة في القانون التي تلزم كل من أحدث ضرراً للغير بالتعويض (.(الذنيبات، علي عبد القادر،٢٠٠٩،ص٢٠)

٣-٣-٢ مسؤولية المدقق

يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المعقولة أي عدم تقصيره أو إهماله في أداء واجباته ولا يتم ذلك إلا إذا توافرت فيه شروط التكوين الذاتي وهي:((عطا الله، شوقي، ١٩٨٣،ص ١٢٤-١٢٥)

1. كفاية تأهيله العلمي.
2. كفاية تأهيله العملي.
3. ضمان استقلاله وعدم خضوعه لأي ضغط أو تأثير.

وإذا ما توفرت لديه المقومات الأساسية لتكوينه الذاتي فإنه يستطيع إذا ما عرضت عليه حالة معينة أن يكون قادراً على إبداء حكمه فيها نظراً لمعرفته التامة بما يجب أن يقوم به من أعمال نحوها وبالوسائل الفنية الكفيلة بسلامة الأداء، إلى جانب قدرته على تفهم الظروف المحيطة بكل حالة. وتتطلب العناية المعقولة عدم اقتناع المدقق بالشكليات والإيضاحات التي يقدمها موظفي المشروع فقد تكون لهم مصلحة شخصية في تضليله، ويجب ألا يعتمد على معرفته الشخصية للموظفين أو العميل نفسه أو على أنهم يتمتعون بسمعة طيبة في المجتمع وبالنزاهة.

كما أنه مسؤول عن الإشراف الدقيق على الأعمال التي يقوم بها المساعدون والمندوبين وإلا قام هؤلاء بأعمالهم بطريقة روتينية وآلية وفي النهاية تقع المسؤولية عليه وحده وليس على عاتقهم ولتحقيق الإشراف على المساعدين يتطلب الأمر وضع برنامج محدد للتدقيق يستخدم ضمن أوراق التدقيق وتحدد في البرنامج الخطوات التي تتبع والبيانات الواجب الحصول عليها والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق أهداف التدقيق.

وفي ضوء العناية المعقولة التي على أساسها تتحد المسؤولية القانونية للمدقق فإنه يمكن تقسيمها إلى: (جربوع، محمود، ٢٠٠٥، ص ١٢-١٣)

- مسؤولية مدقق الحسابات تجاه عملائه.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

- مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الطرف الثالث.
- المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات.
- المسؤولية الجنائية.

٣-٣-٣ مسؤولية مدقق الحسابات تجاه عملائه

تنشأ مسؤولية العلاقة التعاقدية تجاه عميل التدقيق وتعتمد أصلًا على وجود عقد مبرم بين الطرفين، وقد يكون مكتوباً ومشتملًا على حقوق وواجبات كل من الطرفين ولذلك يفضل أن يكون العقد كتابة، وإذا كانت هناك بنود خاصة يرغب الطرفين بإظهارها فيجب أن تكون واضحة وظاهرة في العقد.

وقد يكون الاتفاق بين الطرفين شفوياً وغير مكتوب ولكن في هذه الحالة سوف يصعب إثبات أي شيء بالنسبة للطرفين وسوف يعتمد الأمر على توفير القرائن والأدلة التي تفي بغرض الإثبات.

٣-٣-٣-١ أركان المسؤولية التعاقدية

1. أن يكون هناك التزام من جانب المدقق سواء في العقد أو في القانون.
2. أن يكون هناك خطأ من جانب المدقق أو إهمال أو تقصير في تنفيذ الواجبات وألا يكون الإهمال في الأصل نتيجة لتقصير من جانب العميل نفسه.
3. أن ينتج مباشرة عن إهمال المدقق في تأدية واجباته أضراراً بالعميل ويجعله يستحق تعويضاً عن ذلك.

ويتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام العقد أو غيره من المستندات وخاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك العقد أو غيره من المستندات على توضيح طبيعة العملية للعميل ويحدد له الحدود الذي سيعمل المدقق في إطارها (مسؤولية تعاقدية.

وقد يشترك العميل ذاته في حدوث إهمال المدقق في الفشل في بذل العناية الكافية أو الأداء المناسب لواجباته وفي هذه الحالة سيجد المدقق دفاعاً قانونياً عن إهماله.

ومن الوسائل التي يلجأ إليها المدقق في الدفاع عن ادعاءات العميل

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

بالإهمال فإنه يتم تحديد مسؤولية المدقق ونطاق تطبيقها من خلال استخدام كل من خطاب الارتباط وخطاب التمثيل.

وخطاب الارتباط هو خطاب موجه من المدقق إلى عميله يحدد فيه مسؤولياته ومسؤوليات العميل في آن واحد، أما خطاب التمثيل فهو خطاب من العميل إلى المدقق يوضح بأن المسؤولية الأولية للتمثيل العادل للقوائم المالية تظل مع الإدارة وليس للمدقق.

٢-٣-٣-٣ مسؤولية مدقق الحسابات تجاه الغير

وهي المسؤولية التي تنشأ تجاه الغير ممن لم يرتبط معهم المدقق بعقد. والغير هو الطرف الثالث، وقد يكون منتفعا أصيلًا أو بشكل غير مباشر، وهذه المسؤولية موضع خلاف، حيث يرى البعض أنه توجد مسؤولية للمدقق إذا لم يكن هناك عقد.

لقد بينت الأدبيات أن مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث فيه خلاف، فقد يكون الطرف الثالث مستفيداً أساسياً من البيانات المالية، أو مستفيداً غير أساسي. أما المستفيد الأساسي فهو الطرف الذي يكون المدقق على علم مسبق بانه سيستخدم البيانات المالية. أما المستفيد غير الأساسي فهو الطرف غير المسمى من بداية عملية التدقيق.(p١٠,٢٠٠٦,Boyntom,w,c)

فأحياناً يقوم العميل بإبلاغ المدقق بأن طرفاً ثالثاً سيعتمد على تقريره عند اتخاذ قرارات معينة، وعلى سبيل المثال إعلام المدقق بأن البيانات المحاسبية المدققة من قبله ستعرض على شركة أخرى لغرض الشراء، أو تقدم لأحد البنوك من أجل الحصول على قرض، ففي مثل هذه الحالات فإن المدقق واجب بذل العناية المهنية المعقولة تجاه الطرف الثالث، وبالتالي يتحمل المدقق المسؤولية تجاه هذا الطرف في حالة الإهمال العادي والإهمال الجسيم والغش كما هو الأمر بالنسبة للعميل ومن الواضح أن مدقق الحسابات لا توجد بينه وبين من يطلعون على القوائم المالية التي يعد تقريره بشأنها أو الذين يستخدمونها في أغراض متعددة أي علاقة تعاقدية، ولا يوجد أي التزام من قبلهم لأنه لم يتعاقد بطريقة مباشرة معهم على عكس علاقته بموكليه أصحاب المشروع.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن المدقق يعتبر مسؤولًا أمام الغير عن الغش أو الإهمال الجسيم الذي يرقى مرتبة الغش، ويعتبر مسؤولًا إذا كان يعلم أن القوائم المالية التي تحمل تقريره ستقدم إلى شخص معين بالذات بغرض الاعتماد عليها. ولكن لا يعتبر مسؤولًا من قبل الغير في غير هذه الأحوال.

وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المدققون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشافهم التلاعب أو الاختلاس في عملية التدقيق، كانت من الأسباب الرئيسة هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكلة إليه) مسؤولية تقصيرية(ولكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها التعاقدية أو التقصيرية ضد مدقق الحسابات يجب أن تتوافر ثلاثة أركان هي: (شوقي، عطاالله، ٢٠١٣، ص ١٣٨)

أ. حصول إهمال وتقصير من جانب المدقق في أداء واجباته المهنية.

ب. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير المدقق.

ت. رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير مدقق الحسابات.

٣-٣-٣-٣ المسؤولية المهنية

إن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة يفرض بالضرورة مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه وهذا المستوى يدخل في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية، وتتمثل هذه المسؤولية في المبادئ الأخلاقية التي يجب أن يتمتع بها مدقق الحسابات والتي تعمل على زيادة الثقة بصفة عامة فيما يقوم به من عمل وما يبديه من آراء وما يعده من تقارير. وبالرغم من أن الإدارة في المؤسسة التي يقوم مدقق الحسابات بتدقيقها هي المسؤولية الرئيسة عن صحة وكفاية مضمون وشكل التقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات، إلا أن ذلك لا يعني إعفاء مدقق الحسابات من تلك المسؤولية، إذ تقع عليه مسؤولية مهنية ذات طبيعة خاصة كعنصر من عناصر تدقيق حسابات بصفة عامة، وتدعيم هذه المسؤولية ما يجب أن يتمتع به مدقق الحسابات من مبادئ أخلاقية ومسؤولية اجتماعية

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

يحددها إدراكه لدوره الاجتماعي بصورة عامة، لذلك عليه إبراز هذه المسؤولية عند تصميم برامج تدقيق الحسابات والتدقيق.

وتتركز مسؤولية مدقق الحسابات ومسؤولية تدقيق الحسابات المهنية في النواحي التالية:

أ- المسؤولية المهنية في اكتشاف الأخطاء

من الأخطاء الواجبة على مدقق الحسابات اكتشافها والتي تدخل في نطاق المسؤولية المهنية ما يلي:

1. أخطاء دفترية أو حسابية، وهي التي ترتكب عند تسجيل العمليات المالية في السجلات والدفاتر مثل الخطأ في كتابة أرقام هذه العمليات أو في التوجيه المحاسبي لها.
2. أخطاء فنية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها بطريقة سليمة أو عدم تفهم بعض العمليات المالية عند تسجيلها دفتريا أو الجهل بهذه القواعد أو التفسير الخاطئ لطبيعة هذه العمليات.
3. أخطاء إجرائية، وهي التي تتعلق بعدم الالتزام بالخطوات اللازمة لتنفيذ عمليات معينة أو إنهاء إجراءات خاصة أو عدم توافر أدلة الإثبات المستندية لبعض هذه العمليات أو الإجراءات أو ارتكاب بعض المخالفات المالية عن طريق عدم الالتزام بالإجراءات الخاصة ببعض عمليات الصرف أو التحصيل المالي مثلًا.

ب - المسؤولية المهنية في اكتشاف المخالفات النظامية:

: تمثل هذه المخالفات النظامية في نوعين من المخالفات هي : (محمود، رأفت سلامة، ٢٠١١، ص ١٩١-١٩٢)

1. المخالفات المالية والحسابية:

هي المخالفات ذات الطبيعة المالية أو الحسابية ومن أمثلتها ما يلي:

- مخالفة إجراءات صرف بعض المبالغ أو النفقات وعدم الالتزام بها .
- تجاوز مبالغ معينة عن الحد المسموح به للصرف في مجال ما.
- الخطأ في تسجيل المبالغ المعينة زيادة أو نقصاً.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

- الخطأ في التوجيه المحاسبي داخل السجلات والدفاتر لبعض العمليات.
- مخالفة إجراءات مالية خاصة بالشراء أو البيع أو الإنتاج أو التمويل.
- مخالفة إجراءات بعض المناقصات أو المزايدات لغرض ما.

2 المخالفات القانونية للنظام العام للدولة:

هي المخالفات التي تتعلق بمختلف القوانين التي تحكم طبيعة العمل في الشركات أو المؤسسات موضوع تدقيق الحسابات ومنها ما يلي:

- مخالفة القانون للنظام الداخلي في الشركة.
- مخالفة اللوائح المنظمة للعمل داخل الشركة.
- مخالفة بنود عقد تكوين الشركة في بعض النواحي.
- مخالفة العقود المختلفة بين الشركة أو أي أطراف أخرى.
- مخالفة القانون المنظم للنشاط المعين أو الصناعة المعينة على مستوى القطاع أو الوزارة.
- مخالفة القانون العام على مستوى الدولة.

٣-٣-٣-٤ المسؤولية التأديبية:

إذا لم يتوافر القصد الجنائي ممكن مساءلة مدقق الحسابات مسؤولية تأديبية لأنه خالف قواعد آداب وسلوك المهنة (الرماحي، عبد الكريم، ٢٠١٢، ص ١٩٢)

ولقد نص قانون نقابة التجاريين في جمهورية مصر العربية رقم (٤٠) لسنة ١٩٧٢ على إجراءات المساءلة التأديبية، ولقد تراوحت العقوبات التأديبية التي نص عليها القانون من مجرد لفت النظر إلى الإنذار إلى الإيقاف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنة، ثم إلي إسقاط عضوية النقابة بما يعني عدم تمكنه من مزاولة المهنة إلا بعد إعادة قيده بالنقابة مرة أخرى.

وبالنسبة لإدارات مدقق الحسابات، فلقد حددت لائحة العاملين بهذه الإدارات العقوبات التأديبية التي يمكن توقيعها وهي: الإنذار، والخصم من المرتب مدة لا تجاوز شهرين، والحرمان من العلاوة، أو الترقية، أو تأجيل موعد استحقاق العلاوة أو الترقية، والفصل من الخدمة مع حفظ الحق في المعاش أو المكافأة أو مع الحرمان من كل أو بعض

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

المعاش أو المكافأة (الصبان، حسن إبراهيم، ٢٠١٢، ص ١٦٧)

الدراسة الميدانية للبحث

مقدمة

سيتم عرض وصفاً تفصيلياً للإجراءات التي أتبعت كأهداف للدراسة، من خلال وصف لمنهج البحث المستخدم، ومجتمع الدراسة، وعينتها، ووصف لأداة القياس والإجراءات المتبعة للتحقق من صدقها وثباتها وكيفية تطبيقها على أفراد عينة الدراسة، فضلًا عن الإشارة إلى الوسائل الإحصائية المستخدمة لمعالجة البيانات إحصائياً.

منهجية الدراسة

لتحقيق الهدف من الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الاستنتاجي بشقه الوصفي التحليلي.

مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من (مدققين الحسابات)، وعينة الدّراسة فهي عينة قصدية شملت (٦٧) مدقق.

أداة الدراسة

تم تحديد المحاور الرئيسية التي شملها الاستبيان والفقرات التي تقع ضمن كل محور، كما تم تقسيم الاستبيان كالآتي:

أولًا-الجزء الأول: البيانات التعريفية

ثانياً: الجزء الثاني: وتكون من ثلاث محاور المحور الأول (توافق درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ) عدد العبارات (١٠) والمحور الثاني (مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) عدد العبارات (١١) والمحور الثالث (مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ) عدد العبارات (٢٣) عبارة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

المعالجة الإحصائية للبيانات:

استخدم الباحث برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss لمعالجة البيانات وتم إعطاء العديد من الإجابات درجات استجابة بمقياس ليكرت الخماسي والقيام بحساب تجميع المقياس في كل محور من محاور الدراسة، وثم الحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارة المحاور وإجراء التحليل عليها حيث تضمن التحليل ما يلي:

1. النسب المئوية والتوزيعات التكرارية (الدراسة الوصفية) والوزن النسبي.
2. اختبارات الصدق والثبات
3. اختبار ONE SAMPLE T TEST
4. اختبار ONE WAY ANOVA

ثبات وصدق أداة الدراسة:

ا-صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة كما يلي:

ا) صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبانة على المشرف وتم تزويده بالتغيرات على الاستبانة، وقد استجاب الباحث وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

٢) الثبات / معامل ألفا كرونباخ Cronbach›s Alpha Coefficient

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين ٠ - ا وتعتبر القيمة المقبولة له ٠,٦٠ فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (ا).

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

المحور	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
توافق درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ	10	0.800
مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	11	0.863
مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ	12	0.96

من النتائج الموضحة في جدول (١) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة و تراوحت ٠,٨٠-٠,٩٦ ، وبذلك كون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضيا تها.

وصف عينة الدراسة:

جدول (٢) التوزع النسبي لعينة الدراسة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

		Count	النسبة
المؤهل الدراسي	دكتوراه	3	% 4.5
	ماجستير	24	% 35.8
	دبلوم دراسات	8	% 11.9
	بكالوريوس	32	% 47.8
	Total	67	% 100
التخصّص	محاسبة	59	% 88.1
	مصارف	8	% 11.9
	Total	67	% 100
الخبرة (سنة):	1-5	3	% 4.5
	5-10	44	% 65.7
	11-20	14	% 20.9
	+20	6	% 9.0
	Total	67	% 100
المؤهل المهني	CBA	1	% 1.5
	Arabia CP	14	% 20.9
	SyrianCPA	52	% 77.6
	Total	67	% 100

يبين الجدول من حيث المؤهل العلمي ٤٧,٨ ٪ بكالوريوس و٣٥,٨ ٪ ماجستير و١١,٩ ٪ دبلوم دراسات و٤,٥ ٪ دكتوراه ومن حيث التخصص ٨٨,١ ٪ محاسبة و١١,٩ ٪ مصارف، ومن حيث سنوات الخبرة نجد ٤,٥ ٪ ١-٥ سنوات و٦٥ ٪ من ٥-١٠ سنوات و٢٠,٩ ٪ ١١-١٥ و٩ ٪ ٢٠+.

التساؤل الأول: مسؤولية مراجع الحسابات في كشف الغش والأخطاء في القوائم المالية

-ما هو مستوى تقييم أهمية مسؤولية مدقق الحسابات عن

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

لمعرفة مستوى (درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ)، فقد تم قياس هذا المفهوم من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية والأهمية النسبية ومستوى الأهمية، كما يلي:

جدول (٣) الدالات الإحصائية لتقييم عبارات توافق درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية SIG
يتحمل مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الغش والخطأ المالي في القوائم المالية	3.91	0.65	11.55	78	0.000
يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن اكتشاف الغش والخطأ غير المالي في القوائم المالية	3.90	0.61	12.09	78	0.000
إذا تم اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية يعد مدقق الحسابات مقصراً في القيام بواجباته	3.66	1.24	4.34	73	0.000
يعد مدقق الحسابات مسؤولًا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها الشركة محل التدقيق	4.64	0.77	17.39	93	0.000
يعتبر مدقق الحسابات مسؤولًا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط	4.85	0.000[a]	0.00	97	0.000
يعتبر مدقق الحسابات مسؤولًا عن التصرفات التي يقوم بها الأفراد المسؤول عليهم في عملية التدقيق	3.94	0.55	14.07	79	0.000
يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولًا تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء	4.88	0.33	47.12	98	0.000
يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولًا تجاه المساهمين ومستخدمي القوائم المالية عن الضرر المتحقق بسبب الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله	4.78	0.42	34.62	96	0.000
تعد إدارة المنشأة مسؤولة عن اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية	4.60	0.76	17.20	92	0.000
يعد مدقق الحسابات مسؤولًا عن منع الغش والخطأ المالي.	4.18	0.58	16.77	84	0.000
درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ	4.35	0.40	27.44	87	0.000

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ كأحد (مسؤوليات مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) قد بلغ(٤,٣٥) درجة، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٧٪) والذي يقابل مستوى تقييم درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ بدرجة عالية.

احتلت المراتب الأولى في تقييم توافق درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ العبارة (يعتبر مدقق الحسابات الخارجي مسؤولًا تجاه الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها عن تعويض الضرر المتحقق والربح الفائت بسبب الأخطاء) متوسط الإجابات عليها(٤,٨٨) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٩٨ ٪) ومستوى الدلالة الحسابية (٠,٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتقييم درجة العبارة بمستوى (عال جداً) دال إحصائياً يليها العبارة (يعتبر مدقق الحسابات مسؤولًا عن تقييم مدى قدرة الشركة محل التدقيق على الاستمرار في النشاط) ذات تقييم عالي جداً حيث درجة التقييم ٩٧ ٪ دال إحصائياً وفي المرتبة الثالثة نجد (يعد مدقق الحسابات مسؤولًا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية التي تقوم بها الشركة محل التدقيق) بوزن نسبي ٩٣ ٪ تقييم عال أيضاً، بينما العبارات الأخيرة فكانت عبارة (يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن اكتشاف الغش والخطأ غير المالي في القوائم المالية) بمستوى تقييم وسط ٧٨ ٪ دال إحصائياً وأخيراً عبارة (إذا تم اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية يعد مدقق الحسابات مقصراً في القيام بواجباته) بدرجة تقييم عالي الأهمية.

-ما مستوى توافق على أن مؤهلات مدقق الحسابات تؤثر على قدرته على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية.

لمعرفة مستوى (الموافقة على أن مؤهلات مدقق الحسابات تؤثر

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

على قدرته على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية)، فقد تم قياس هذا المفهوم من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية والأهمية النسبية ومستوى الأهمية، كما يلي:

جدول (٤) الدالات الإحصائية لتقييم عبارات مؤهلات مدقق الحسابات تؤثر على قدرته على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية SIG
يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق	4.48	0.53	22.71	90	0.000
يسهم حصول المدقق على شهادة مهنية في تحسين جودة أدائه واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية	4.24	0.43	23.61	85	0.000
يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.16	0.37	25.53	83	0.000
تسهم الخبرة المهنية بأعمال التدقيق في تحسين جودة أداء المدقق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية.	4.31	0.47	23.00	83	0.000
تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	4.33	0.47	22.98	87	0.000
يسهم الإعداد والتدريب الفني للمدقق في تحسين مستوى أدائه واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية	4.39	0.49	23.00	88	0.000
يساعد رفع تقرير التدقيق إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	4.24	0.43	23.37	85	0.000
إن تعيين المدققين ولجنة التدقيق يسهم في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق	4.08	0.56	15.18	82	0.000
تمكن دقة وكفاءة برامج التدقيق من تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	4.31	0.47	21.94	86	0.000
يسهم بذل المدقق العناية المهنية اللازمة عند أداء مهام عمله في تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف	4.21	0.41	22.95	84	0.000
تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	4.57	0.50	24.65	91	0.000
مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	4.32	0.30	35.65	86	0.000

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد (مسؤوليات مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) قد بلغ (٤,٣٢)، وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٨٦٪) والذي يقابل مستوى تقييم مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية بدرجة عالية.

احتلت المراتب الأولى في تقييم مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية العبارة (يسهم المستوى التعليمي للمدقق في تحسين جودة أدائه واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية) متوسط الإجابات عليها(٤,٤٨) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٩٠ ٪) ومستوى الدلالة الحسابية (٠,٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتقييم درجة العبارة بمستوى (عالٍ جداً) دال إحصائياً يليها العبارة (تؤدي كفاية مدى ونطاق عمل التدقيق إلى تحقق جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) ذات تقييم عالٍ جداً حيث درجة التقييم ٩١ ٪ دال إحصائياً وفي المرتبة الثالثة نجد (تسهم المعرفة بعمليات وإجراءات العمل بالشركة في تحسين جودة أداء المدقق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) بوزن نسبي ٨٧ ٪ تقييم عالٍ أيضاً، بينما العبارات الأخيرة فكانت عبارة (يساعد رفع تقرير التدقيق إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق على تحسين جودة أداء وظيفة التدقيق واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) بمستوى تقييم وسط ٨٥ ٪ دال إحصائياً وأخيراً عبارة (يسهم التعليم المستمر للمدقق في تحسين جودة أدائه المهني واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية.) بدرجة تقييم عالي الأهمية.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

-إلى أي مدى يلتزم مدقق الحسابات في سورية بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ.

لمعرفة مستوى (الموافقة على أنه يلتزم مدقق الحسابات في سورية بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ)، فقد تم قياس هذا المفهوم من خلال عبارات تبرز هذا التقييم والاعتماد وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعيارية والأهمية النسبية ومستوى الأهمية، كما يلي:

جدول (٥) الدالات الإحصائية لتقييم عبارات يلتزم مدقق الحسابات في سورية بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية SIG
ممارسة الشك المهني عند تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها.	4.72	0.45	30.94	94	0.000
تنظيم جلسات بين أعضاء فريق العملية لمناقشة وفهم احتمال التحريفات المادية للقوائم المالية الناتجة	4.67	0.47	28.92	93	0.000
تدقيق التقديرات المحاسبية التي قد ينتج عنها تحريفات مادية.	4.66	0.48	28.35	93	0.000
تقدير المخاطر المحتملة عن وجود غش او خطأ يؤدي الى تحريفات جوهرية	4.66	0.48	28.35	93	0.000
الزيارة المفاجئة لمواقع تابعة للوحدة الخاضعة للتدقيق لجرد بعض الأصول القابلة للاختلاس	4.61	0.49	26.87	92	0.000
الاتصال والمناقشة مع المدققين الذين يقومون بتدقيق حسابات شركة تابعة أو ذات علاقة بالشركة للتعرف على مخاطر التحريفات المادية	4.66	0.48	28.35	93	0.000
الاجتماع بإدارة التدقيق الداخلي وبلجنة التدقيق في حالة وجودها.	4.61	0.49	26.87	92	0.000
القيام بمراجعة محاضر واجتماعات مجلس الإدارة ولجنة التدقيق.	4.66	0.48	28.35	93	0.000
القيام بالتدقيق التفصيلي للحسابات ذات المخاطر المرتفع	4.66	0.48	28.35	93	0.000
الاستفسار من محامي الشركة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها	4.78	0.42	34.62	96	0.000
الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه.	4.73	0.48	29.57	95	0.000
إجراء اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من ناحية تصميمها وتطبيقها	4.75	0.47	30.30	95	0.000

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الإحصائية SIG
الحصول على مصادقات من الأطراف التي تتعامل معها الشركة مثل الموردين والعملاء والبنوك	4.75	0.47	30.30	95	0.000
الحصول من العميل على خطاب تمثيل يقر فيه بمسؤوليته عن العرض العادل للقوائم المالية	4.70	0.55	25.28	94	0.000
استخدام الإجراءات التحليلية في مختلف مراحل التدقيق	4.73	0.57	25.03	95	0.000
القيام بتدقيق تفصيلي لقيود التسوية التي تتم في الربع الأخير من السنة أو خلال السنة	4.58	0.72	17.96	92	0.000
الاستفسار من الإدارة العليا والمكلفين بالرقابة لتحديد إذا كان لديهم معرفة فعلية أو شك بوجود غش	4.58	0.72	17.96	92	0.000
تحديد أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند أدلة الإجراءات التحليلية	4.51	0.73	17.01	90	0.000
التركيز على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق	4.49	0.73	16.84	90	0.000
الاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي تتطلب ذلك.	4.49	0.73	16.84	90	0.000
تقييم المعلومات التي قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء	4.49	0.73	16.84	90	0.000
جمع معلومات عن شروط الاتفاقيات التي تجريها الشركة مع عملائها مثل شروط الدفع والتسليم	4.54	0.68	18.46	91	0.000
اكتشاف مدقق الحسابات للاحتيال يؤدي الى تضييق فجوة التوقعات في التدقيق	4.61	0.67	19.60	92	0.000
مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ	4.64	0.43	31.36	93	0.000

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ كأحد (مسؤوليات مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) قد بلغ(٤,٦٤) درجة،

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

وبلغت أهمية الموافقة النسبية على هذا التقييم (٩٣٪) والذي يقابل مستوى تقييم مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ بدرجة عالية.

احتلت المراتب الأولى في تقييم مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ العبارة (الاستفسار من محامي الشركة عن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة وتقديراته بشأنها) متوسط الإجابات عليها(٤,٧٨) و أن الوزن النسبي للإجابات هو (٩٦ ٪) ومستوى الدلالة الحسابية (٠,٠٠٠) أصغر من مستوى الدلالة المفترض ٠,٠٥ يدل على وجود فارق جوهري بين متوسط إجابات أفراد العينة على هذه العبارة والمتوسط المفترض ٣ وتقييم درجة العبارة (عالي جداً) دال إحصائياً يليها العبارة (الاستفسار من الإدارة عن أي غش أو خطأ مهم تم اكتشافه.) ذات تقييم عالي جداً حيث درجة التقييم ٩٥ ٪ دال إحصائياً وفي المرتبة الثالثة نجد (إجراء اختبارات موسعة للرقابة الداخلية من ناحية تصميمها وتطبيقها) بوزن نسبي ٩٥ ٪ تقييم عالٍ أيضاً، بينما العبارات الأخيرة فكانت عبارة (التركيز على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من مصادر خارج الوحدة الخاضعة للتدقيق) بمستوى تقييم وسط ٩٠ ٪ دال إحصائياً وعبارة (تحديد أي علاقات غير عادية أو غير متوقعة تم تحديدها عند أدلة الإجراءات التحليلية) وأخيراً عبارة (تقييم المعلومات التي قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء.) بدرجة تقييم عالي الأهمية.

فرضيات الدراسة:

1 يوجد دلالة إحصائية لدرجة توافق درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ كأحد مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

تم إجراء اختبار ONE SAMPLE T TETS لمقارنة الفروق في التقييم حسب الدرجة المعيارية ٣ كما يلي:

جدول (٦) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

	t	df	Sig.	%95 Confidence Interval of the Difference		Mean	Std. Deviation
				Lower	Upper		
درجة مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ	27.4	66	0.000	1.250	1.446	4.348	0.402

يبين الجدول المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن تقييم أهمية اعتماد (مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ) قد بلغ (٤,٣٤) وبلغت قيمة الانحراف المعياري عن المتوسط (٠,٤٠) مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحساب ، و أن الدلالة الإحصائية لاختبار التقييم Sig=٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرضية (يوجد دلالة إحصائية مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ كأحد مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية .

2 يوجد دلالة إحصائية لدرجة مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

تم اجراء اختبار ONE SAMPLE T TETS لمقارنة الفروق في التقييم حسب الدرجة المعيارية ٣ كما يلي:

جدول (٧) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية

	t	df	Sig.	%95 Confidence Interval of the Difference		Mean	Std. Deviation
				Lower	Upper		
مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية	35.6	66	0.000	1.241	1.389	4.315	0.302

يبين الجدول المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن تقييم أهمية اعتماد (مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية) قد بلغ(٤,٣١) وبلغت قيمة الانحراف المعياري عن المتوسط (٠,٣٠) مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي، و أن الدلالة الإحصائية لاختبار التقييم Sig=٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرضية (يوجد دلالة إحصائية لدرجة مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية.

3 يوجد دلالة إحصائية لدرجة مؤهلات مدقق الحسابات على الوفاء بمسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية

تم اجراء اختبار ONE SAMPLE T TETS لمقارنة الفروق في التقييم حسب الدرجة المعيارية ٣ كما يلي:

جدول (٨) الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

	t	df	Sig.	%95 Confidence Interval of the Difference		Mean	Std. Deviation
				Lower	Upper		
مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ	31	66	0.000	1.532	1.740	4.636	0.427

يبين الجدول المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة عن تقييم أهمية اعتماد (مدى التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ) قد بلغ(٤,٦٣) وبلغت قيمة الانحراف المعياري عن المتوسط (٠,٤٢) مما يدل على تقارب الإجابات وأنها تتقارب حول المتوسط الحسابي ، و أن الدلالة الإحصائية لاختبار التقييم Sig=٠,٠٠٠ أصغر من ٠,٠٥ وبالتالي نقبل الفرضية (يوجد دلالة إحصائية لأهمية التزام مدقق الحسابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد مسؤولية

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

مدقــق الحســابات عن اكتشــاف الغش والخطــأ في القوائــم المالية .

النتائج والتوصيات

النتائج:

- يوجــد دلالــة إحصائيــة لأهميــة مســؤولية مدقــق الحســابات عن اكتشــاف الغــش والخطــأ كأحد مســؤولية مدقــق الحســابات عن اكتشــاف الغــش والخطأ فــي القوائم الماليــة، ونؤكــد ونوصي على أهميــة التوعيــة وتعميــق الإجــراءات الخاصــة ب مســؤولية مدقق الحســابات عــن اكتشــاف الغــش والخطأ كأحــد مســؤولية مدقق الحســابات عــن اكتشــاف الغــش والخطأ فــي القوائــم المالية.
- يوجــد دلالــة إحصائيــة لأهميــة مؤهــلات مدقــق الحســابات على الوفاء بمســؤوليته عن اكتشــاف الغش والخطأ فــي القوائم المالية كأحــد مســؤولية مدقــق الحســابات عن اكتشــاف الغــش والخطأ فــي القوائــم المالية, ونؤكــد على أن تأهيــل مدققي الحســابات في ســورية وتدريبهــم ســوف يكــون لــه تأثير فــي موضوع اكتشــاف الغــش والخطأ فــي القوائــم المالية.
- يوجــد دلالة إحصائية لأهميــة التزام مدقق الحســابات بمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشــاف الغــش والخطأ في القوائــم المالية كأحد مســؤولية مدقــق الحســابات عــن اكتشــاف الغــش والخطــأ في القوائــم الماليــة, ونؤكد ونوصــي على التوعيــة والتأكيد علــى الالتزام بمتطلبات معيــار التدقيق الدولي رقم (٢٠٠) لاكتشــاف الغش والخطأ في القوائم المالية كأحد مســؤولية مدقق الحســابات عن اكتشــاف الغــش والخطأ في القوائــم المالية.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

المراجع

المراجع العربية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين، طلال أبو غزالة للنشر، الأردن.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (إصدار ٢٠١٠)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.
- جمعة، أحمد حلمي، ٢٠٠٥، «المدخل إلى التدقيق الحديث»، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن.
- العقدة، صالح، والنواسية، محمد، ٢٠٠٧، «العوامل المؤثرة على اكتشاف الأخطاء والغش من وجهة نظر مدققي ديوان المحاسبة الأردني»، (مجلة الإدارة والاقتصاد؛ جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، العدد الثالث والستون).
- نظمي،إيهاب، والعزب، هاني،(٢٠١٢)، تدقيق الحسابات- الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- علي، عبد الوهاب، (٢٠٠٢)، «خدمات مراقب الحسابات لسوق المال -المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الدار الجامعية، مصر، الجزء الثاني.
- الألوسي، حازم هاشم، (٢٠٠٦)، «الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق -المراجعة إجرائياً»، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، الجزء الثاني.
- الرماحي عبد الكريم على، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دائرة. المكتبة الوطنية، الأردن، ٢٠٠٢.
- علي، عبد الوهاب، شحاته، السيد شحاته، (٢٠١٣)، «المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة»، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

- دحدوح، حسين أحمد، والقاضي، حسين يوسف، (٢٠٠٩)، «مراجعة الحسابات المتقدمة-الإطار النظري والإجراءات العملية -»، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول.
- المطارنة، غسان فلاح، (٢٠٠٦)، «تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية -»، الطبعة الأولى، دار الميسرة . للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن.
- سواد، زهرة عاطف،٢٠٠٩، «مراجعة الحسابات والتدقيق»، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن.
- أمين، عبد الله خالد، (٢٠٠٤)، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية والعلمية -، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- أمين، عبد الله خالد، (٢٠١٢)، «التدقيق والرقابة في البنوك»، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن.
- معيار التدقيق الدولي رقم ٢٤٠، إصدار ٢٠٠٧.
- غوالي، محمد بشير، (٢٠١٣)،»دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية - دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة بولايات الجنوب الشرقي الجزائري، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، عدد ١٣١.
- جربوع، يوسف محمود، الخطيب، خالد، (٢٠٠٩)، «دراسة معمقة في تدقيق الحسابات»، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
- شيرين مصطفى الحلو،(٢٠١٣)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
- أمين السيد، أحمد لطفي،(٢٠٠٥)، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، مصر .
- جربوع، يوسف ،(٢٠٠٤)، ملتقى بعنوان «مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية في قطاع غزة بدولة فلسطين»، الجامعة

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

الإسلامية، فلسطين.

- الذنيبات، علي عبد القادر، (٢٠٠٩)، «تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق»، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية.
- عطا الله، محمود شوقي (١٩٨٣). «مسئولية المراجع - بحوث في المراجعة »، مكتبة الشباب.
- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٥). «محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي- دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين »، المؤتمر العلمي الأول، الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية: غزة
- الصبان، محمد سمير وإبراهيم، حسن إبراهيم (٢٠١٢).«أصول المراجعة الخارجية -المفاهيم العلمية والإجراءات العلمية»، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.
- جربوع، يوسف محمود (٢٠٠٠). «مسؤولية المراجع عن عدم اكتشاف الأخطاء »، فلسطين.
- حسين أحمد دحدوح، (٢٠٠٦)، «مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه»، (مجلة جامعة دمشق؛ المجلد ٢٢ ، العدد الأول).

المراجع الأجنبية:

- Al-Dhubaibi, A. (2020). Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia. Accounting, 290-279 ,(3)6.
- William C. Boynton and Walter G. Kell,»Auditor›s Legal Liability Towards Clients», Modern Auditing,1996, Sixth Edition.
- Boynton ,W. C., Johnson, R. N. and Kell, W. G.(2006), Modern Auditing , John Wiley and Sons Inc., USA.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

- Vinten, G., Alleyne, P., & Howard, M. (2005). An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados. Managerial Auditing Journal.
- Sikka,P.,Puxty,T.,Willmott,H.,andCooper,C.)1992),Eliminating the Expectation Gap?, Certified Accountants Educational Trust, The Chartered Association of Certified Accountants, London.
- Metwali,k,(2023), Renewing the advocacy discourse and confronting intellectual deviation, a descriptive, analytical, and critical study, INTERNATIONAL MINNESOTA JOURNAL OF ACADEMIC STUDIES, , (VOL,1),(ISSUE,3), PP:360-301.

ium.usa.online@gmail.com www.ium.edu.so
+ 967 730053135 http://ium.usa.online

الجامعة الإسلامية بمنيسوتا

Islamic University of Minnesota

المركز الرئيسي IUM