

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/324949412>

تقييم مخاطر الأخطار الجوهريّة لنظام الرقابة الداخلية حسب المعايير التدقيق الدولية - دراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات

Article · December 2016

CITATIONS

0

READS

132

1 author:



[Brahim Benyamina](#)

African University Ahmed Draia - Adrar

2 PUBLICATIONS 0 CITATIONS

[SEE PROFILE](#)

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:



Aluminium toxicity [View project](#)

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية حسب معايير
التدقيق الدولية
دراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات

| | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| أ. بن يمينة إبراهيم | د. قالون جيلالي |
| طالب دكتوراه - جامعة ادرار | أستاذ محاضر أ - جامعة ادرار |
| عضو مخبر التكامل الاقتصادي | عضو مخبر التكامل الاقتصادي |
| الجزائري الافريقي بجامعة ادرار | الجزائري الافريقي بجامعة ادرار |
| brahimw29@gmail.com | k_djilali@yahoo.fr |

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة لإجراءات تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وذلك حسب ما نصت عيه المعايير الدولية للتدقيق. والوقوف على مدى التزام محافظ الحسابات بهذه المعايير ودرجة الاعتماد عليها. ولذلك قمنا في الجانب النظري بعرض المفاهيم الأساسية في التدقيق والأخطاء الجوهرية وإجراءات المدقق لتقييمها. أما في الجانب التطبيقي قمنا بإجراء دراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات لولاية معسكر لغرض الوقوف على الإشكالية محل الدراسة. وقد أظهرت النتائج بأن محافظي الحسابات يلتزمون بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير التدقيق الدولية بنسبة كبيرة.

الكلمات المفتاحية: الخطأ، الاحتيال، معايير التدقيق الدولية، محافظ الحسابات

Résumé

Cette étude visait à découvrir les procédures d'évaluations des risques d'anomalies abordées selon les dispositions des normes internationales d'audit. Et se tenir sur l'engagement des commissaires aux comptes avec ces normes et le degré de dépendance. Pour cela dans le coté théorique, nous avons présenté les concepts de base de l'audit et les anomalies significatifs et les procédures d'auditeur pour l'évaluer. Et pour le coté pratique nous avons effectué une étude de cas sur certains commissaires aux comptes du Wilaya de Mascara dans le but de se tenir sur le problème de l'étude. Les résultats ont montré que les commissaires aux comptes se sont engagés à

évaluer les risques d'anomalies significatives par rapport aux normes internationales d'audit par une grande marge.

Mots-clés :

Anomalie, la fraude, les normes internationales d'audit, le commissaire des comptes.

مقدمة:

تستهدف عملية التدقيق إعداد تقرير مهني محايد عن القوائم المالية بناء على ما يقوم به محافظ الحسابات من فحوص واختبارات. ويقوم محافظ الحسابات بتخطيط أعمال التدقيق للوصول إلى هذا التقرير في نهاية عملية التدقيق، وتتصف البيئة التي يعمل فيها محافظ الحسابات بالكثير من عوامل عدم التأكد، بالإضافة إلى اعتمادها على أسس اختبارية (أسلوب العينات) من ناحية أخرى فإن العديد من القرارات التي يقوم محافظ الحسابات باتخاذها تعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي. ويترتب على هذه العوامل أن يتحمل محافظ الحسابات في إبداء رأيه المهني درجة من الخطر تتمثل في إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع التدقيق وذلك نتيجة الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في المعلومات المالية التي تعتمد عليها تلك القوائم المالية.

ويترتب على الأخطاء الجوهرية في حالة عدم اكتشافها كثير من الآثار السلبية بالنسبة لمهنة التدقيق ومحاسبة الحسابات ومستخدمي القوائم المالية والمجتمع كله. إن إبداء رأي خاطئ على القوائم المالية يؤدي إلى ضعف الثقة في مهنة التدقيق وما تقدمه من خدمات. ومن ناحية أخرى فإن عدم قدرة محافظ الحسابات على اكتشاف الأخطاء وعدم التقرير عنها قد يعرض محافظ الحسابات للمسائلة القانونية، وعدم احترام المجتمع لتقرير محافظ الحسابات، وفيما يتعلق بمستخدمي القوائم المالية فإنه يترتب على عدم اكتشاف الأخطاء الاعتماد على معلومات

غير سليمة في إتخاذ القرارات وما يترتب على ذلك من قرارات خاطئة. وأخيرا فإن عدم اكتشاف الأخطاء والحد من مخاطر عملية التدقيق يؤدي إلى أثار سلبية للمجتمع، وذلك نتيجة الاعتماد على معلومات غير دقيقة في توجيه الاستثمارات واتخاذ القرارات الاقتصادية.

ونتيجة لهذه الآثار السلبية المتعلقة بمخاطر الأخطاء الجوهرية قامت لجنة التدقيق الدولية بإصدار معايير (240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال والخطأ و معيار 315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية ومعيار 330 إجراءات المدقق استجابة للمخاطر المقيمة) لتحديد الإجراءات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية وكيفية التعامل معها. واستناداً لذلك فمن الضرورة أن تولى مهنة محافظ الحسابات اهتماما بجودة التي تقدمها وتقوم بالعمل اللازم لذلك

الإشكالية

ومما سبق يمكن تحديد إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:
ما مدى التزام محافظي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية؟

وبندرج تحت هذا السؤال مجموعة من التساؤلات الفرعية هي:
1- هل يبذل محافظ الحسابات العناية المهنية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية؟

2- ما هي إجراءات التدقيق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية؟ وهل يتم تطبيقها من طرف محافظي الحسابات؟
3- كيف يتعامل محافظي الحسابات مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة؟

فرضيات الدراسة

انطلاقا من الإشكالية المطروحة يمكن تحديد الفرضيات التالية:
1- يقوم محافظي الحسابات بمسؤولياتهم الكاملة في اكتشاف الأخطاء

الجوهرية.

2- يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية.

3- يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية المكتشفة في إعداد تقاريرهم.

أهمية الدراسة

تبرز لنا أهمية الدراسة من خلال:

- تستمد الدراسة أهميتها من أهمية موضوعه، وذلك لأهمية رأي محافظي الحسابات لمختلف الأطراف.

- إبراز مدى تأثير الأخطاء الجوهرية على عدالة القوائم المالية وعن صورة حقيقية للوضع المالي للمؤسسة.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف:

1- التعرف على الأخطاء الممكن حدوثها ومدى تأثيرها على صحة القوائم المالية.

2- الوقوف على أهم الإجراءات المتبعة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية

3- التعرف على رأي محافظي الحسابات اتجاه مسؤوليتهم في اكتشاف الأخطاء.

4- التعرف على كيفية تعامل محافظي الحسابات مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة.

الدراسات السابقة:

دراسة سامر هائل الصباغ و حسن احمد دحدوح 2016 بعنوان مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مدققي الحسابات بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. وخلصت الدراسة إلى أن هناك التزاما متوسط بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الاحتيالية في حين وجود التزاما مرتقعا بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن سوء تخصيص الأصول، وقد أوصلت الدراسة بضرورة إيلاء مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق المالية السورية الاهتمام الأكبر بتقييم عوامل مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن التقارير المالية الاحتيالية.

دراسة ماجد المطر 2013 بعنوان مدى التزام المحاسبين القانونيين في تحديد مخاطر الأخطار الجوهرية والاحتيال هدفت هذه الدراسة الى الوقوف على مدى التزام المحاسب القانوني الأردني في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والاحتيال في القوائم المالية وفق معايير التدقيق الدولية وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققين المزاويلين للمهنة في الأردن يلتزمون بتدقيق القوائم المالية وفق المعايير التدقيق الدولية وبيذلون العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية.

دراسة رائد صالح الخطيب 2012 بعنوان مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بنموذج مخاطر التدقيق دراسة ميدانية هدفت هذه الدراسة الى اكتشاف مدى التزام مكاتب التدقيق في الأردن بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق وأظهرت نتائج الدراسة ان مكاتب التدقيق تلتزم بتطبيق نموذج مخاطر التدقيق بشكل محدود، وتوصلت الدراسة على وجوب

الاهتمام بتطبيق المعايير التدقيق الدولية خصوصا تلك التي تتعلق بمخاطر التدقيق وبنموذج مخاطر التدقيق.

ما يميز هذه الدراسة:

جاءت هذه الدراسة امتدادا للدراسات السابقة التي تناولت مخاطر الأخطاء والاحتيايل، ودراسة الآثار المتأنتية من قيام محافظي الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الدراسة كونها تطرقت كل معايير التدقيق الدولية التي تناولت مخاطر الأخطاء الجوهرية 240، 315، 330، إضافة إلى أنها تناولت بيئة الأعمال الجزائرية حيث استهدفت آراء محافظي الحسابات في الجزائر على مدى التزامهم في تقييم هذه الأخطاء الجوهرية حسب ما نصت عليه معايير التدقيق الدولية.

منهجية الدراسة

لقد تم تبني منهجين حسب طبيعة الدراسة المنهج الوصفي في الجزء النظري للوقوف على ما تحتاجه الدراسة من مفاهيم حول التدقيق ومعايير التدقيق الدولية خاصة بالأخطاء الجوهرية. والمنهج التحليلي في الجزء التطبيقي من خلال قيام بدراسة ميدانية لبعض محافظي الحسابات وتوزيع الإستبيان واستخدام الطرق الإحصائية لإثبات ونفي الفرضيات.

تقسيمات الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة تم تقسيمها إلى أربعة محاور:

أولاً: تدقيق الحسابات.

ثانياً: ماهية الأخطاء الجوهرية.

ثالثاً: إجراءات المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

رابعاً: دراسة ميدانية حول مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير الدولية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

أولاً: تدقيق الحسابات

1-تعريف تدقيق الحسابات

التدقيق هو عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتثال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة، والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني ومحايد، ويجب أن يقوم بالتدقيق شخص كفؤ ومؤهل ومحايد.

وتتضمن عملية التدقيق ثلاث مراحل:¹

- الفحص: التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها (فحص القياس المحاسبي).
- التحقق: إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة
- الإبلاغ: بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

2-تعريف شخص المدقق

يتمثل شخص المدقق في الجزائر بمحافظ الحسابات حيث يعرفه المشرع الجزائري بما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها

¹ شادن هاني عرار، مدى إلزام المدقق الخارجي في الأردن بإجراءات واختبارات تقييم مخاطر الأخطاء المادية عند تدقيق البيانات المالية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص:13.

² D. R. deis jr, G. A. giroux, **Determinants of Audit Quality in the Public Sector**, The Accounting Review, Vol.67, No.3, July 1992, p:464.

لأحكام التشريع المعمول به"¹

3-اهداف التدقيق

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الاخيرة و لقد كان لعبارة القاضي لوباس في قضية حلج القطن سنة 1897م الأثر الكبير في تغير النظرة العلمية للتدقيق ككل وهي العبارة المشهورة أن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتناء أثر المجرمين و يمكن تحديد اهداف التدقيق بمجموعتين هما التقليدية و الحديثة المتطورة.

3-1- الأهداف التقليدية : وهي نوعان رئيسية و فرعية:³

3-1-1- الأهداف الرئيسية :

• التدقيق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و مدى الاعتماد عليها

• إبداء رأي فني محايد يستند على ادلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

3-1-2- الأهداف الفرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك

¹ O. charpateau, *Ethique de L'auditeur et Capacité a Reveler une erreur : Comparaison des auditeurs financiers et operationnels*, May 2007, France, halshs-00543243, p:04.

² M. chemangin, *La problématique de mesure de la qualité d'audit: proposition d'une approche de conception*, Comptabilité et connaissances, may 2005, Archives-ouvertes, France, p:04.

³ شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية (دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة)، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2012، ص:28.

⁴ M. Bhasin, *Survey of creative accounting practices : An empirical study*, Wulfenia Journal, Vol.23, No.1, Jan 2016, p:156.

- اعتماد الادارة عليها في تقرير ورسم السياسات الادارية و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا
 - طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم
 - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- 3-2- الأهداف الحديثة أو المتطورة:**

- كما حددتها نشرة المعايير الدولية 1999 المتعلقة بالممارسة العلمية للتدقيق الداخلي و اعتبرت هدفه الأساسي هو لمساعدة جميع أعضاء المنشأة على تأدية عملهم بفاعلية ويتم ذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بتزويدهم للتحليلات و التقويمات و التوصيات المنشورة و المعلومات التي تهم الأنشطة التي يتم مراجعتها و يمكن أن تشمل أهم أهداف التدقيق الحديثة فيما يلي:¹
- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها
 - تقييم نتائج الأعمال وفق للأهداف المرسومة
 - تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية أفراد المجتمع.

4-مخاطر التدقيق

تعتبر المخاطرة التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة، التي

¹ Rabin CE , **Determinants of auditors' attitudes towards creative accounting**, Meditari Accountancy Research, Vol.13, No.2, 2005, p.71.

² سمير كامل محمد عيسى، أثر المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، العدد رقم2، المجلد رقم45، يوليو 2008، ص:07.

يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في الاعتبار، سواء عند اختياره للعميل أو عند تخطيطه لعملية المراجعة ، وعند تصميم إجراءات المراجعة الملائمة، وعند تجميع وتقييم أدلة وقرائن المراجعة، وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني الموضوعي في عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة كوحدة واحدة. يلاحظ أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال تجاهل موضوع مخاطر المراجعة، كمدخل رئيسي لأداء العمل المهني لمراقب الحسابات وفقاً لما تقضى به معايير المراجعة.

ومخاطر التدقيق هي المخاطر المترتبة على احتمال قيام المدقق بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيراً صحيحاً و واضحاً عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويفشل المدقق في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريراً غير متحفظ (نظيف) ¹

ثانياً: ماهية الأخطاء الجوهرية

1- مفهوم الخطأ الجوهري

حسب المعيار التدقيق الدولي رقم 240 الفقرة 2 فإن المخاطر الجوهرية تكون ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ: ³

1-1 - مفهوم الخطأ

¹ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011، ص 21 - 22

² المادة 22 من قانون 10 - 01 الصادر في 9 يونيو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42، صادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

³ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسر للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص 25.

⁴ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان 2006 ، ص 64.

تعددت المنظمات التي عرفت الخطأ من الناحية المحاسبية في سياق المعايير التي اصدرتها ومن بينها :

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في معيار التدقيق الأمريكي رقم 53 الفقرة 2 عرفه " يعني مصطلح الأخطاء تحريفات غير مقصودة في القوائم المالية أقال مبالغ أو إيضاحات "

-الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في معيار التدقيق الدولي رقم 240 الفقرة 5 عرفه " هو التحريفات غير المقصودة في البيانات المالية بما في ذلك حذف مبلغ أو إيضاح. مثل خطأ في جمع بيانات أو معالجتها، أو تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو التفسير الخاطئ للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح"،

-الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA في معيار التدقيق السعودي رقم 10 الفقرة 140 عرف الخطأ بأنه " اي بيانات غير صحيحة و غير متعمدة في القوائم المالية، أو حذف مبالغ، أو عدم الإفصاح عن معلومات في القوائم المالية دون قصد. وقد تتضمن الأخطاء مايلي:¹

• أخطاء في جمع أو معالجة البيانات التي تعد على اساسها القوائم المالية

• تقديرات محاسبية غير منطقية ناشئة من الإهمال غير المتعمد أو سوء تفسير الحقائق.

¹ صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص114

² معيار التدقيق الدولي رقم 240 متاح على الموقع: <http://www.archive.org/download/Isas2000/240.PDF> أطلع عليه يوم:

2016/10/09

• أخطاء في تطبيق المعايير المحاسبية تتعلق بالمبالغ أو التوبيخ، أو طريقة العرض، أو الإفصاح من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الخطأ تحريف غير متعمد في التقارير المالية و أن احتمال حدوثه موجود في أي نظام وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بما عملية إعداد التقارير المالية، وقد يكون بأحد الصور التالية: أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات المالية، التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية، النسيان أو عدم المعرفة بالأصول المحاسبية

1-2- الاحتيال (الغش) :

- عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في معيار التدقيق الدولي رقم 240 الفقرة 5 :

"إن اصطلاح (الاحتيال) يشير إلي فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو موظفين أو أطراف ثالثة ، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية وقد يتضمن الاحتيال:¹

-التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات

- اختلاس الاصول

- طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات

- تسجيل معاملات وهمية

- سوء تطبيق السياسات المحاسبية

¹ معيار التدقيق السعودي رقم 10 متاح على الموقع: http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Technical-Resources/Auditing-Standards/socpa_au10.pdf.aspx أطلع عليه يوم: 2016/10/09

² معيار التدقيق الدولي رقم 240 متاح على الموقع: <http://www.archive.org/download/Isas2000/240.PDF> أطلع عليه يوم: 2016/10/09

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA في معيار التدقيق السعودي رقم 10 الفقرة 141عرفته "أي بيانات كاذبة في القوائم المالية متعمدة أو تعمد إغفال تضمين القوائم المالية معلومات مهمة. وهناك نوعين من البيانات الكاذبة التي يجب على المدقق أن يأخذها في الاعتبار عند مراجعته لقوائم مالية هما البيانات الكاذبة الناشئة من التحريف والتلاعب في التقارير المالية، والبيانات الكاذبة الناشئة من اختلاس الأصول".¹

ثالثاً: إجراءات المناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية

1- إجراءات التدقيق لمخاطر الأخطاء الجوهرية

1-1- إجراءات التدقيق المناسبة في ظل تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة المتبعة

كثيراً ما تتضمن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال في عملية إعداد التقارير المالية و ذلك بتسجيل قيود غير مناسبة، تعتبر دراسة المدقق للمخاطر المرتبطة بتجاوز غير مناسب لأنظمة الرقابة علي قيود اليومية هو امر مهم حيث أن الرقابة المؤتمنة قد تقلل مخاطر

¹ معيار التدقيق السعودي رقم 10، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع:

http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Technical-Resources/Auditing-Standards/socpa_au10.pdf.aspx

² ماجد خلف الله مطر، مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، رسالة ماجستير، جامعة جرش ، الأردن، 2013، ص 50

الخطأ غير المقصود لكنها لا تتغلب علي مخاطر احتمالية أن يتجاوز الأفراد هذه العمليات المؤتمتة بشكل غير مناسب مثلا من خلال تغيير المبالغ التي نقلها تلقائيا إلي دفتر الأستاذ العام ولاختيار و تحديد الأسلوب المناسب لفحص الدعم الأساسي للبنود التي يتم اختيارها، تكون المسائل التالية المناسبة:

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، إن وجود عوامل مخاطرة الاحتيال أثناء تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية قد تساعد المدقق في تعيين الفئات المحددة لقيود اليومية لفحصها.
- أنظمة رقابة تم تنفيذها على قيود اليومية و التعديلات الأخرى من الممكن أن تقلل أنظمة الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى.
- عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها، وقد تشمل معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى كلا من أنظمة الرقابة اليدوي هذه الخصائص قيودا منها:¹
 - تمت لحسابات غير ذات العلاقة أو غير عادية أو نادرا ما تستخدم
 - قام بها أفراد لا يقومون عادة بإجراء قيود في دفتر اليومية
 - مسجلة في نهاية أو كقيود بعد الإقفال ولها تفسير أو وصف قليل أو ليس لها تفسير أو وصف

¹ معيار للتدقيق المصري رقم 330، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

² معيار الدولي للتدقيق رقم 315، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20315%20\(Revised\).pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20315%20(Revised).pdf)

- طبيعة وتعقيد الحسابات من الممكن تطبيق قيود اليومية غير المناسبة أو التعديلات على الحسابات التي:
 - تحتوي علي معاملات معقدة أو غير عادية بطبيعتها
 - تحتوي علي تقديرات هامة و تعديلات في نهاية الفترة
 - كانت عرضة للأخطاء في الماضي

1-2- إجراءات التدقيق في الاستجابة لمخاطر الأخطاء الناتجة عن الاحتيال

- وفق معيار التدقيق المصري رقم 330 ينبغي على المدقق تصميم و أداء إجراءات التدقيق تستجيب للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى الإثبات وذلك إن من الممكن أن تشمل تغيير طبيعة و توقيت ونطاق إجراءات التدقيق بالطرق التالية:¹
- قد تكون هناك حاجة لتغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، وذلك للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة.
 - قد تكون هناك حاجة لتعديل توقيت الإجراءات الجوهرية. مثل أداء فحص جوهرى في نهاية الفترة يتناول بشكل أفضل مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال
 - يعكس نطاق الإجراءات المطبقة في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة أحجام العينات أو أداء إجراءات تحليلية على مستوي أكثر تفصيلا.

¹ معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2017/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

² ماجد خلف الله مطر، مرجع سابق، ص 53

• إذا حدد المدقق مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تؤثر على كميات المخزون، فإن فحص سجلات المخزون للمنشأة قد يساعد في تحديد المواقع أو البنود التي تتطلب اهتماما محددًا.

2- مخاطر الاخطاء الجوهرية والتزام المدقق فيها

2-1- مدى التزام المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الإحتيال:

وفقا لمعيار التدقيق الدولي 315 ينبغي علي المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال علي مستوي البيانات المالية وأرصدة الحساب ويتم ذلك من خلال مايلي:¹

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين علي المدقق بناءا على افتراض وجود مخاطر احتيال في الاعتراف بالإيرادات.
- يعامل المدقق تلك المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على مخاطر هامة.

2-2- مدى التزام المدقق بالتوثيق حسب ما جاء في معايير التدقيق الدولية فيما يخص الأخطاء الجوهرية حسب معايير التدقيق الدولية.

1- ينبغي علي المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:³

¹ معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

² معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

³ معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2017/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

- الاستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أدائها.
- المناقشة بين فريق التدقيق عن مخاطر التحريف الجوهرية الناتج عن الأخطاء.
- نتائج إجراءات التدقيق، حيث لا تكون هذه النتائج واضحة بطريقة أخرى
- 2- إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة فإن علي المدقق ان يشمل ضمن وثائق التدقيق الاستنتاجات التي تم توصل لها فيما يتعلق بالاعتماد على أنظمة الرقابة هذه التي يتم اختيارها في عمليات التدقيق السابقة.
- 3- يوضح توثيق المدققين بأن البيانات المالية تتفق مع السجلات المحاسبية.
- 4- إن أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها قد تجعل المدقق يعدل طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها.
- 5- يتأثر حكم المدقق بالنسبة لأدلة التدقيق فيما إذا كانت كافية ومناسبة بالعوامل التالية:
- فاعلية استجابات الإدارة وأنظمة الرقابة في تناول المخاطر.
- مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.
- الإقناع في أدلة التدقيق.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية

3- تقارير المدقق الخاصة بالأخطاء الجوهرية

3-1- التقرير عن الأخطاء الجوهرية لإدارة المنشأة

ينبغي على المدقق إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة بما يتكشف له في الحالات التالية:

- توافر شك لديه باحتمال وجود خطأ حتى لو كان اثره على القوائم المالية غير جوهري.

- إذا اكتشف غش الخطأ أو الغش الموجود جسيم بالفعل.

3-2- أثر الخطأ الجوهري على تقرير المدقق وأنواع الرأي المهني

التي تصدر عن المدقق حسب معايير التدقيق الدولية

إذا استنتج المدقق وجود خطأ أو غش له اثر جوهري علي القوائم المالية وأن هذا الأثر لم ينعكس علي القوائم المالية أو يتم تصحيحه، فإنه يجب على المراجع يبدي رأيا " متحفظا أو عكسيا في تقريره، و إذا قامت المنشأة بعرقلة أو منع المدقق من الحصول على أدلة الإثبات التي تساعد علي تقييم ما إذا كان الخطأ أو الغش له اثر جوهري علي القوائم المالية، فإنه يجب على المراجع في هذه الحالة أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء رأيه في القوائم المالية. وذلك لوجود قيود علي نطاق عملية التدقيق، أما إذا كان المدقق غير قادر علي تحديد ما إذا كان الخطأ أو الغش قد حدث بسبب القيود المفروضة بموجب الظروف، وليس من جانب المنشأة، فإنه ينبغي عليه النظر في تأثير ذلك علي تقريره النهائي.¹

3-3- الإجراءات التي ينبغي على المدقق الاستجابة لها في حال

¹ - ماجد خلف الله مطر، مرجع سابق، ص 53.

وجود مخاطر للأخطاء الجوهرية :

أ- ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها.

ب- عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، على المدقق:¹
1- دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب و إفصاح بما في ذلك:

- احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح.

- إذا كان تقييم المخاطر بأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفعالية.

2- الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر.

4- واجبات المدقق في تحقيق الاستجابات الكلية الخاصة باستجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية:

علي المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. وتشمل الاستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات

¹- معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع:
https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

المالية ما يلي:¹

- الحفاظ على التشكك المهني،
- تعيين موظفين أكثر خبرة من ذوي المهارات الخاصة أو استخدام خبراء،
- توفير المزيد من الإشراف،
- إجراء تغييرات عامة في إجراءات التدقيق، مثل إجراءات أساسية في نهاية الفترة، حيث يتأثر تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وبالتالي الاستجابات الكلية للمدقق، بفهم المدقق لبيئة الرقابة.

فقد يستجيب المدقق لبيئة رقابة فعالة من خلال التالي:

- 1- أداء إجراءات تدقيق إضافية في نهاية الفترة بدلا من تاريخ مرحلي
 - 2- الحصول على أدلة تدقيق أكثر شمولاً من الإجراءات الجوهرية.
- رابعا: دراسة ميدانية حول مدى التزام محافظي الحسابات بالمعايير الدولية في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية
- يتناول هذا الجزء من الدراسة نتائج الدراسة الميدانية ببعض محافظي الحسابات لولاية معسكر وسعيدة والاتصال ببعض من الولايات الأخرى وشملت الدراسة ثلاثون 30 محافظ حسابات.

عرض وتحليل البيانات الميدانية

¹ - معيار الدولي للتدقيق رقم 330، أطلع عليه يوم: 2016/10/09، متاح على الموقع: https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm

بعد جمع المعلومات تم معالجتها ببرنامج حزمة الأساليب الإحصائية للبحوث الاجتماعية spss الإصدار 23 تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجداول الآتية:

الجدول رقم 1 توزيع افراد العينة حسب المعلومات الشخصية

| النسبة المئوية | التكرار | الخصائص الشخصية لأفراد العينة |
|----------------|---------|-------------------------------|
| 0% | 0 | اقل من 35 |
| 20% | 6 | من 35 الى 40 |
| 20% | 6 | من 40 الى 45 |
| 60% | 18 | اكثر من 45 |
| 60% | 18 | ليسانس |
| 20% | 6 | ماستر / ماجيستر |
| 13.3% | 4 | دكتوراه |
| 6.7% | 2 | شهادة مهنية |
| 0% | 0 | اقل من 05 سنوات |
| 13.3% | 4 | من 05 إلى 10 سنوات |
| 20% | 6 | من 10 إلى 15 سنة |
| 66.7% | 20 | اكثر من 15 سنة |
| 80% | 24 | نعم |
| 20% | 6 | لا |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

من الجدول السابق نلاحظ ان افراد العينة عمر أغليبيتهم اكبر من 45 سنة ما نسبته 60 % وكان معظمهم لديهم خبرة تتجاوز 15 سنة 66.7% واغليبيتهم متحصل على مؤهل مهني في مجال التدقيق بنسبة 80% إضافة إلى المؤهل العلمي الذي معظمهم متحصل على شهادة ليسانس نسبة 60%، هذا يعطي مؤشر على ان الفئة المدروسة لها خبرة

طويلة في مجالها ولها الكفاءة و مؤهلة للإجابة على الاستبيان.

الجدول رقم 2: المحور الأول "هل يبذل محافظ الحسابات العناية المهنية اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية"

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|-----------------|-------------------|
| 1 | الالتزام في أخلاق مهنة التدقيق بشكل كبير | 4.46 | 0.5 |
| 2 | فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الداخلية عند تقييم مخاطر التدقيق | 4.33 | 0.47 |
| 3 | التخطيط بشكل جيد لعملية التدقيق وفق المعايير التدقيق | 4.26 | 0.44 |
| 4 | تصميم إجراءات تساعد على اكتشاف الأخطاء الجوهرية | 4 | 1.05 |
| 5 | الحصول على أدلة إثبات كافية التي تؤكد عدم وجود أخطاء جوهرية | 4.06 | 0.78 |
| * | البعد العام | 4.22 | 0.43 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق متوسط حسابي والانحراف المعياري لأسئلة المحور الأول واتجاه كل سؤال الى العبارة المناسبة له على حسب الإجابات وتنتجه كل الأسئلة إلى عبارة موافق وموافق جدا.

الجدول رقم 3: المحور الثاني "لا يتم تطبيق إجراءات التدقيق لمخاطر الأخطاء

الجوهرية حسب المعايير الدولية في الجزائر"

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|-----------------|-------------------|
| 1 | تقييم مخاطر التدقيق من خلال: - الأستفسار من الإدارة عن المخاطر الجوهرية الناتجة عن الإحتيال. - الإجراءات التحليلية - الملاحظة والتفتيش | 4.33 | 0.47 |
| 2 | تغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها للحصول علي أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة | 3.53 | 0.89 |
| 3 | قيام بعملية التدقيق مفصلة لقيود التسوية في نهاية الفترة | 3.4 | 1.32 |
| 4 | إجراء مقابلات مع الموظفين ممن هم في مواقع يحتمل وجود فيها أخطاء جوهرية | 3.9 | 0.86 |
| 5 | تأكد من صحة المعلومات من مصادر خارجية | 3 | 1.43 |
| 6 | إجراء الإختبارات اللازمة فعلا لفحص مدي صحة عينة مناسبة من المعاملات المحسوبة | 3.33 | 1.15 |
| 7 | تعامل مع كل الأخطاء المكتشفة على انها مهمة | 3.93 | 0.69 |
| 8 | الحرص علي مراعاة الشك المهني في تقييم كفاية ومناسبة أدلة الإثبات | 4.33 | 0.47 |
| 9 | الحرص فعلا علي ان يتوفر في أدلة الإثبات عنصرا الدقة واكتمال المعلومات | 3.6 | 0.81 |
| 10 | توثيق اتصالاتهم مع الإدارة بشأن معالجة الأخطاء الجوهرية التي يكتشفونها | 4.46 | 0.5 |
| * | البعد العام | 3.78 | 0.44 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول السابق متوسط حسابي والانحراف المعياري لأسئلة المحور

الثاني واتجاه كل سؤال الى العبارة المناسبة له على حسب الإجابات
أفراد العينة وتنتج معظم الأسئلة إلى عبارة موافق وموافق جدا
الجدول رقم 4: المحور الثالث "يراعي محافظي الحسابات في تقاريرهم الأخطاء
الجوهرية المكتشفة"

| الرقم | العبارة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|-------|---|-----------------|-------------------|
| 1 | التشاور مع إدارة الشركة قبل كتابة التقرير | 3.73 | 0.94 |
| 2 | إبلاغ الإدارة عند وجود أخطاء جوهرية تؤثر علي القوائم المالية | 4.4 | 0.49 |
| 3 | إبداء رأي متحفظ أو سلبي في حالة اكتشاف ان الإحتيال أو الخطأ يساهم في تحريف في القوائم المالية | 4.53 | 1.04 |
| 4 | إبداء رأي متحفظ أو امتناع عن إبداء رأيه في حالة عرقلة أو منع المدققين الحصول علي أدلة اثبات | 3.4 | 1.47 |
| 5 | نظر في تأثير الخطأ أو الغش علي تقريره نهائي إذا كان حدث بموجب الظروف ليست من جانب المؤسسة | 4 | 0.52 |
| * | البعد العام | 4.01 | 0.44 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

نلاحظ من الجدول السابق من خلال متوسط حسابي والانحراف المعياري لأسئلة المحور الثالث ان معظم الأسئلة تتجه إلى عبارة موافق وموافق بشدة.

اختبار الفرضيات

لإختبار متغيرات الفرضيات الثلاثة تم استخدام اختبار test T pour échantillon unique لإجابات العينة المدروسة خاصة بفقرات كل فرضية على حدى.

الفرضية الأولى: يقوم محافظي الحسابات بمسؤولياتهم الكاملة في

اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

الفرضية البديلة: يقوم محافظي الحسابات بمسؤولياتهم الكاملة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 0.05.

الفرضية العدمية: لا يقوم محافظي الحسابات بمسؤولياتهم الكاملة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الدلالة 0.05.

الجدول قم 5: اختبار الفرضية الأولى

| الدرجة الافتراضية = 3 | | | | |
|-----------------------|-----------------|-------------------|--------|---------------------|
| البيان | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | القيمة المعنوية Sig |
| المحور الأول | 4.22 | 0.43 | 15.31 | 0.00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه نتائج الإجابات العينة المدروسة للمحور الأول الخاص بالفرضية الأولى حول ما إن كانت إجاباتهم محايدة* بخصوص قيام محافظي الحسابات بمسؤولياتهم الكاملة في اكتشاف الأخطاء الجوهرية، حيث تبين القيمة المعنوية sig 0.00 وهي قيمة اصغر من 0.05 إضافتا ان قيمة T-test تساوي 15.31 وهي اكبر من قيمة T الجدولية عند العينة 30 التي تساوي 1.697 وهذا يعني رفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة « بأن محافظي الحسابات يقومون بالمسؤولياتهم اتجاه اكتشاف الأخطاء الجوهرية وهذا يعني رفض الفرضية العدمية »

الفرضية الثانية: يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء

*- الاجابة محايد تعني المتوسط العام للاجابات الافراد حول البعد تساوي 3 و هي القيمة الممنوحة لدرجة "محايد" في سلم ليكرت.

الجوهرية حسب المعايير الدولية.
الفرضية البديلة: يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية عند مستوى الدلالة 0.05.
الفرضية العدمية: لا يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية عند مستوى الدلالة 0.05.
الجدول رقم 6: اختبار الفرضية الثانية

| الدرجة الافتراضية=3 | | | | |
|---------------------|-----------------|-------------------|--------|---------------------|
| البيان | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | القيمة المعنوية Sig |
| المحور الثاني | 3.78 | 0.44 | 9.77 | 0.00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss
 يبين الجدول أعلاه نتائج الإجابات العينة المدروسة للمحور الثاني الخاص بالفرضية الثانية حول ما إن كانت إجاباتهم محايدة بخصوص لا يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية، حيث تبين القيمة المعنوية sig 0.00 وهي قيمة اصغر من 0.05 إضافة ان قيمة T-test تساوى 9.77 وهي اكبر من قيمة T الجدولية عند العينة 30 التي تساوي 1.697 وهذا يعني رفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة « يتم تطبيق إجراءات التدقيق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب المعايير الدولية »
الفرضية الثالثة: يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية المكتشفة في إعداد تقاريرهم.
الفرضية البديلة: يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية المكتشفة في إعداد تقاريرهم عند مستوى الدلالة 0.05.
الفرضية العدمية: لا يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية

المكتشفة في إعداد تقاريرهم عند مستوى الدلالة 0.05.

الجدول رقم 7: اختبار الفرضية الثالثة

| الدرجة الافتراضية=3 | | | | |
|---------------------|-----------------|-------------------|--------|---------------------|
| البيان | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | القيمة المعنوية Sig |
| المحور الثالث | 4.01 | 0.44 | 12.37 | 0.00 |

المصدر: من إعداد الباحثين بإعتماد على مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه نتائج الإجابات العينة المدروسة للمحور الثاني الخاص بالفرضية الثانية حول ما إن كانت إجاباتهم محايدة بخصوص يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية المكتشفة في إعداد تقاريرهم، حيث تبين القيمة المعنوية sig 0.00 وهي قيمة اصغر من 0.05 إضافتا ان قيمة T-test تساوى 12.37 وهي اكبر من قيمة T الجدولية عند العينة 30 التي تساوي 1.697 وهذا يعني رفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة « يراعي محافظي الحسابات الأخطاء الجوهرية المكتشفة في إعداد تقاريرهم »

خاتمة:

لقد توصلنا من خلال بحثنا إلى العديد من النتائج المرتبطة مع إشكالية الدراسة، ويمكن نلخصها في النقاط التالية:

- يلتزم محافظو الحسابات بتدقيق القوائم المالية وفق المعايير التدقيق بنسبة كبيرة ويبدلون العناية المهنية اللازمة في اكتشاف الأخطاء.
- يتعامل محافظو الحسابات مع الأخطاء الجوهرية المكتشفة بجدية ويتم أخذها بعين الاعتبار عند كتابتهم لتقاريرهم.
- يتم تطبيق إجراءات التدقيق مخاطر الأخطاء الجوهرية حسب معايير التدقيق الدولية.
- تطبيق معايير التدقيق الدولية يعطي ثقة أكبر لمهنة محافظ الحسابات.
- يسمح إلزام معايير التدقيق الدولية خاصة بالأخطاء الجوهرية بحماية حقوق جميع الأطراف.

التوصيات:

على ضوء النتائج نقترح التوصيات التالية لتعزيز تطبيق المعايير التدقيق الدولية:

- يجب على المشرع الجزائري تبني معايير التدقيق الدولية بشكل رسمي.
- يجب برمجة وعقد دورات ومؤتمرات علمية لمحافظي الحسابات لتناول أحدث ما توصل اليه في مجال التدقيق، وكيفية تطبيق المعايير التدقيق الدولية ومشاركة الحالات معقدة.
- يجب تحديث دوري للقوانين والتشريعات حسب بيئة الأعمال المتغيرة.

المراجع:

1. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، الأردن، 2011.
2. المادة 22 من قانون 10 - 01 الصادر في 9 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية العدد 42، صادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقية المهنة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.
4. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
5. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية وتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان 2006.
6. صديقي مسعود، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتورة، جامعة الجزائر، 2003/2004.
7. ماجد خلف الله مطر، مدى التزام المحاسبين القانونيين الأردنيين بمعايير التدقيق الدولية في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2013.
8. معيار التدقيق الدولي رقم 240، متاح على الموقع:
<http://www.archive.org/download/Isas2000/240.PDF> أطلع عليه يوم: 2016/10/09
9. معيار التدقيق السعودي رقم 10، متاح على الموقع:
<http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Technical->

Resources/Auditing-Standards/socpa_au10.pdf.aspx أطلع عليه يوم:

2016/10/09

10. معيار التدقيق السعودي رقم 10، متاح على الموقع:

<http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/Technical->

Resources/Auditing-Standards/socpa_au10.pdf.aspx أطلع عليه

يوم: 2016/10/09

11. معيار الدولي للتدقيق رقم 315، متاح على الموقع:

[http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20315%20\(Revise](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A046%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20315%20(Revise)

d).pdf أطلع عليه يوم: 2016/10/09

12. معيار التدقيق المصري رقم 330، متاح على الموقع:

https://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_st

andards.htm أطلع عليه يوم: 2016/10/09