

دور الاتجاهات الحديثة لمهنة التدقيق في تحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي "دراسة ميدانية"

The role of recent trends of the audit profession in improving the auditor's ability to discover accounting manipulation practices "A field study"

د. سوياد أمينة¹، جامعة سطيف 01، amina.souy@hotmail.com

تاريخ النشر: 23/ 07/ 2022

تاريخ القبول: 17/ 12/ 2021

تاريخ الاستلام: 04/ 11/ 2021

ملخص

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الالتزام بالإجراءات الحديثة لمهنة التدقيق حسب ما جاءت به معايير المراجعة الدولية في تحسين قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي ، وقد أظهرت النتائج أن مراجعي الحسابات عينة الدراسة يتبعون الإجراءات الحديثة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي ، كما أن هذه الإجراءات الحديثة تساهم في تحسين قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف حالات التلاعب المحاسبي

كلمات مفتاحية: معايير المراجعة الدولية؛ التلاعب المحاسبي؛ مراجع الحسابات.

تصنيفات JEL: M41, M42, M49

Abstract

The study aims to identify the extent to which adherence to the modern procedures of the audit profession, as stated by international auditing standards, contribute to improving the external auditor's ability to discover accounting manipulation practices.

The results showed that the auditors of the study sample follow modern procedures to discover accounting manipulation practices, and these modern procedures contribute to improving the ability of the external auditor to detect cases of accounting manipulation

Keywords: international auditing standards; accounting manipulation; auditor.

1. مقدمة

كانت مهنة التدقيق في السابق تعنى بالتأكد من دقة وصحة البيانات والقوائم المالية وإعداد الحسابات المتمثلة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير والتقليل من ارتكابهما، حيث إن اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي يفرض على المراجع اتخاذ خطوات تمهيدية عند البدء في عملية مراجعة الغش ورسم خطة العمل بالتركيز على تقدير مخاطر الغش كاتجاه حديث في مهنة مراجعة الحسابات حسب معايير المراجعة الدولية وربطها مع اختبار نظام الرقابة الداخلية.

مشكلة البحث

تحرك الباحثين والجمعيات المهنية لاستعادة الثقة العامة في خدمات التأكيد والتصديق التي تقدمها مهنة التدقيق، وهذا من خلال تطوير دور المراجع ومسؤولياته ليكون قادرا على اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي، وعليه تم تطوير معايير المراجعة المتعلقة بمسؤولية المراجعين تجاه تقييم واكتشاف الغش، حيث قام الاتحاد الدولي للمراجعين IFAC بإصدار المعيار الدولي ISA.240 المتعلق بالغش المحاسبي وأكد على ضرورة تقدير مخاطر الغش والاستجابة لها كاتجاه حديث، كما وسع المعيار من إجراءات عملية المراجعة التي يجب على المراجعين القيام بها لاكتشاف الغش.

وفي ضوء ذلك، تتمثل مشكلة البحث في دراسة: ما مدى مساهمة إتباع الإجراءات الحديثة لمهنة التدقيق في تحسين قدرة المراجع الخارجي في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي من وجهة نظر مراجعي الحسابات في الجزائر؟

فرضيات البحث:

تم اختبار فرضيتين لتحقيق أهداف الدراسة والتوصل إلى النتائج المتوخاة من هذا البحث:
الفرضية الصفريّة الأولى H0: لا يتبع مراجعي الحسابات الخارجيين الإجراءات الحديثة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

الفرضية البديلة الأولى H1: يتبع مراجعي الحسابات الخارجيين الإجراءات الحديثة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

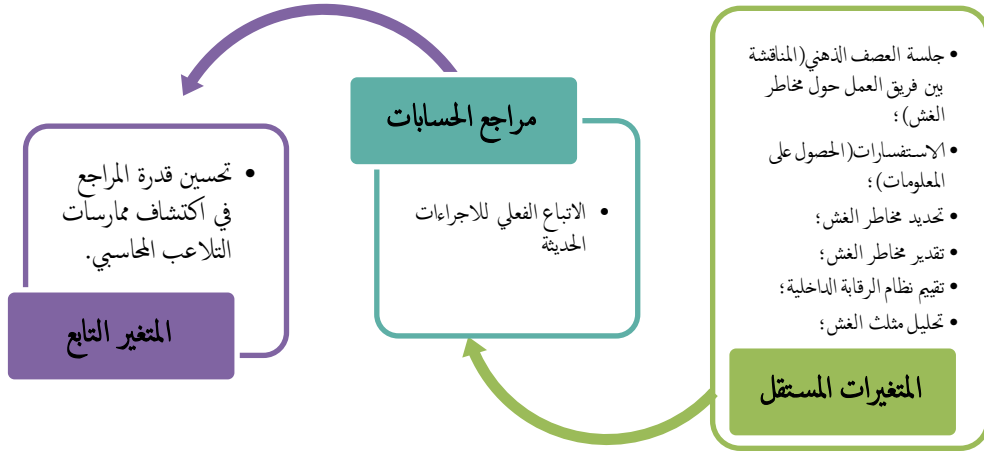
الفرضية الصفريّة الثانية H02: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات الحديثة للتدقيق وتحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

الفرضية البديلة الثانية H2: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات الحديثة للتدقيق وتحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

متغيرات الدراسة

تشمل الدراسة على متغيرين: المتغير المستقل المتمثل في خطة المراجعة المصممة من طرف مراجع الحسابات الخارجي والتي تتضمن الإجراءات الحديثة المتعلقة باكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي، والمتغير المتغير التابع المتمثل في تحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

شكل رقم 01: متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثة.

أساليب جمع البيانات:

تم الاعتماد لجمع بيانات الدراسة اللازمة على نوعين من البيانات: بيانات ثانوية من خلال الرجوع إلى الكتب والدراسات والأبحاث والمقالات والقوانين المتعلقة بموضوع الدراسة، وبيانات أولية وذلك من خلال إعداد استبانة تم توزيعها ميدانيا على عينة الدراسة.

فقد تم توزيع 97 استمارة عن طريق التوزيع اليدوي والالكتروني وكان عدد الاستمارات المسترجعة 80 ألغيت منها 09 استمارات وعليه فقد بلغ عدد الاستمارات الصالحة للاستعمال 71 استمارة .

جدول رقم(01):توزيع استمارات الدراسة الميدانية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	97	97

80	80	الاستثمارات المسترجعة
	9	الاستثمارات المملوغة
71	71	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الباحث.

1. 2. الإطار المفاهيمي للتلاعب المحاسبي

إن التلاعب المحاسبي يكون ناتج عن فعل غير مقصود أي خطأ عادي أو قد يكون ناتجاً عن فعل مقصود وهذا الأخير يكون إما في إطار المبادئ والمعايير أو خارج المبادئ والمعايير فيتحول إلى غش، وهذا الأخير تقع مسؤولية اكتشافه على عاتق مراجع الحسابات كما نصت عليه معايير المراجعة الدولية.

1.2 تعريف الغش

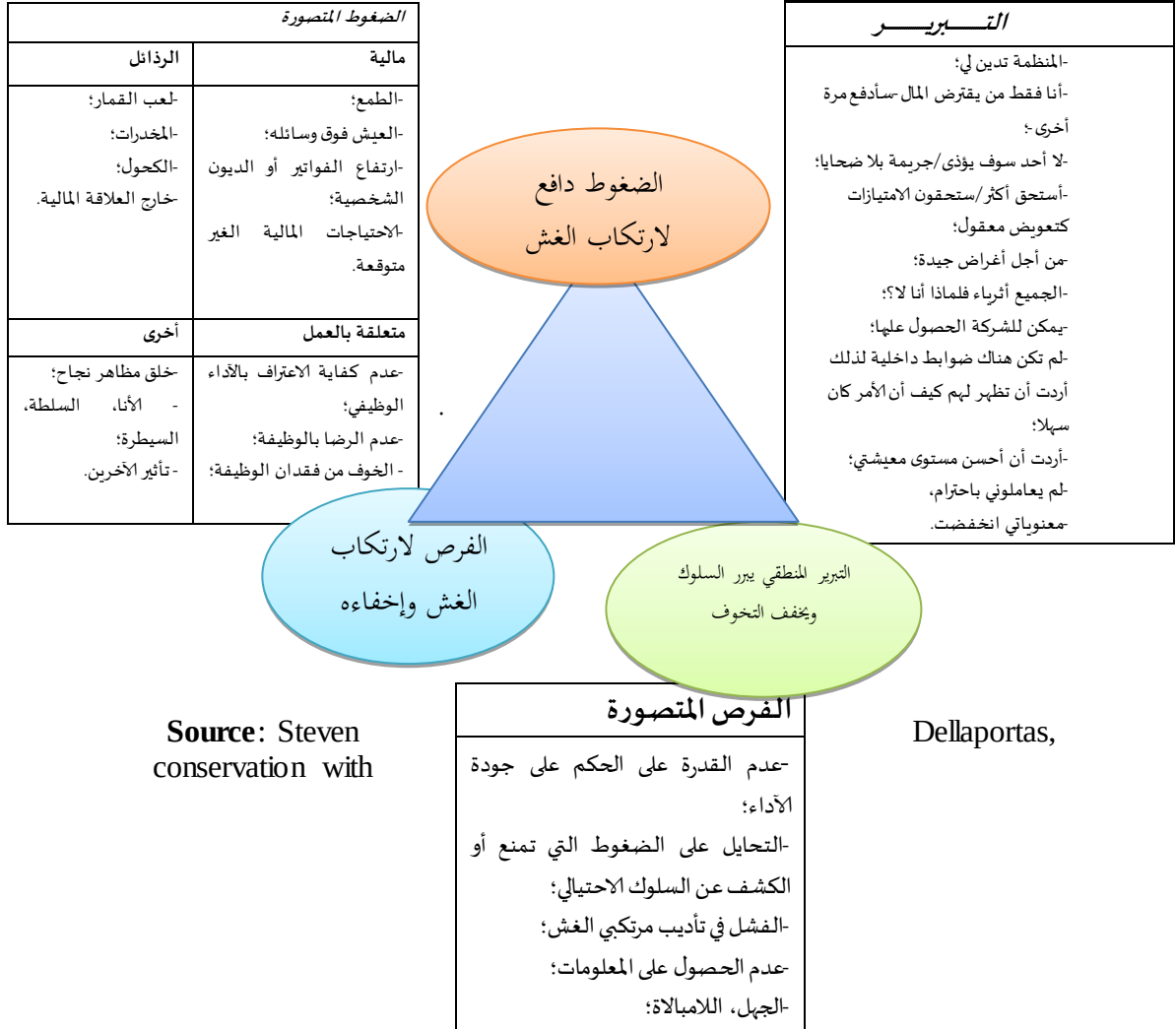
هناك العديد من التعاريف قُدمت لمفهوم الغش، حيث يعرف الغش أنه (الصبان، مُجد سميير والفيومي، 1990) ¹ "تعمد إخفاء أو تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة، أو التضليل طرف آخر والحيلولة بينه وبين الحصول على أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية وأشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) إلى أن الغش يعني (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2003) ² "فعالاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون، أو أطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية".

ومن خلال ما سبق ذكره نستنتج أن الغش يشمل عدة عناصر من أجل ارتكابه وهي النية والقصد أو التدبير المسبق، أي أن الغش يرتكب بسابق إصرار وسوء نية وتعمد للحصول على أرباح غير مشروعة وليس عن طريق المصادفة، وذلك سعيًا للتضليل والإخفاء عن أنظار المستخدمين للتقارير المالية.

2.2 عوامل ارتكاب الغش

إن الغش هو نتيجة توافق مجموعة من العوامل حيث هناك من حدد مجموعتين من العوامل لارتكاب الغش (Nadia smaili، 2006) ³ : عوامل تتعلق بالعاطفة وأخرى متعلقة بالظروف ، إضافة إلى أن هناك من حدد ثلاثة مجموعات من العوامل تشترك فيما بينها لتحفز الشخص على ارتكاب فعل الغش يطلق عليها مثلث الغش، حيث قُدم مثلث الغش سنة 1953 كجزء من الدراسات السوسيولوجية للاختلاس، ينص على وجود ثلاث عوامل لارتكاب الغش . تتمثل العناصر الثلاثة في مثلث الغش في ⁴ : الفرصة، والدافع، والتبرير، وتعتبر الفرص هي العنصر الذي يمكن السيطرة عليه من الشركة والحد منه.

شكل رقم (02): مثلث الغش



Source: Steven conservation with

Dellaportas,

inmataccountants motivation, opportunity, and the fraud triangle, accounting forum, 2012, p:3, disponible in the site: www.elsevier.com.

يوضح الشكل السابق العناصر التي تشكل عوامل الغش الثلاثة حيث أن الضغوط التي تدفع لارتكاب الغش تشمل كل من الضغوط المالية وأخرى متعلقة ببيئة العمل وكذا الردائل، أما العناصر التي تشكل

الفرص فإنها تظهر وجود قصور في مكونات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، أما التبرير فإن عناصرها تبين أن تنطوي على المفاهيم المقبولة عموماً لدى الشخص المرتكب لفعل الغش

3. أنواع الغش التي تقع تحت مسؤولية مراجع الحسابات

وفقاً لـ AICPA هناك نوعين من الأخطاء المتعمدة (الغش) التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار من طرف مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية وهي¹:

1.3 التقارير المالية الاحتيالية

وهي الأخطاء المتعمدة الناتجة عن التقارير المالية والذي يعرف على أنه: "أخطاء متعمدة أو حذف كميات أو إفصاحات في البيانات المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية".

تختلف التعريفات المقدمة للتقارير المالية الاحتيالية على حسب اختلاف الأكاديميين ومن هذه التعريفات: - التقرير المالي الاحتيالي عبارة عن (أمين السيد أحمد بطفي، 2007)⁵: "التحريف العمدي أو حذف قيم أو إفصاحات بنية خداع أو تضليل المستخدمين المعنيين، تتضمن معظم حالات التقرير المالي الاحتيالي التحريف العمدي للقيم وليس الإفصاحات".

- التقارير المالية الاحتيالية هي نوع من الغش الإداري الذي يعرف على أنه (Tiinaintalandlinhthuy 2002)⁶: "الغش المتعمد الذي ترتكبه الإدارة لإصابة المستثمرين والدائنين من خلال التقارير المالية المضللة مادياً؛ حيث يمثل الغش الإداري العامل المشترك بين جرائم الأعمال والتقارير المالية الاحتيالية والنشاط الإداري".

كما تشمل التقارير المالية الاحتيالية ما يلي (Khanh Nguyen ، 2010)⁷:

✚ التزوير والتلاعب في سجل المواد، والوثائق الداعمة والمعاملات التجارية؛

✚ إغفال متعمد للمواد وتحريف للأحداث؛

✚ إغفال متعمد أو عرض إفصاحات غير كافية فيما يتعلق بمبادئ المحاسبة والسياسات

والمبالغ المالية ذات الصلة.

من خلال ما سبق، يمكننا وضع تعريف شامل للتقارير المالية الاحتيالية على أنها: "عمل غير مشروع تقوم به الإدارة لخداع وتضليل المستخدمين المعنيين".

2.3 أنواع التقارير المالية الاحتيالية

تنقسم أساليب الغش في القوائم المالية إلى أساليب غش مالية وأخرى غير مالية ونعرض فيما يلي الأنواع الخاصة بالتقارير المالية الاحتيالية في الجدول التالي :

جدول 02: أنواع التقارير المالية الاحتيالية

النوع	التعريف
الإيرادات الوهمية (Fictitious revenues)	"الإيرادات الوهمية أو المفتعلة تنطوي على تسجيل مبيعات أو خدمات لم تحدث لعملاء وهميين كما يمكن أيضاً أن تنطوي على العملاء الشرعيين. فعلى سبيل المثال يمكن إعداد فاتورة وهمية لزبون شرعي على الرغم من أنه لا يتم تسليم البضائع أو تقديم الخدمات".
اختلاف التوقيت (Timing differences)	"التسجيل المتعمد للإيرادات أو المصروفات في فترات غير صحيحة، حيث يؤدي إلى زيادة أو خفض الأرباح كما هو مطلوب في فترات معينة، ويعتبر من التجاوزات الكبيرة للقواعد المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيرادات".
إخفاء الخصوم والمصاريف (Concealed liabilities and expenses)	"نوع من القوائم المالية الاحتيالية، حيث يقوم مرتكب الغش بالتقليل عمداً أو إغفال الخصوم أو المصروفات من البيانات المالية للمنظمة".
الإفصاحات غير الصحيحة (Improper disclosures)	تشمل الإفصاحات الغير الصحيحة كل من: العهود المتعلقة بالقروض (اتفاقيات القروض) أو الالتزامات المحتملة، الأحداث اللاحقة التي وقعت أو قد تصبح مُعرفة بعد انتهاء الفترة، عمليات الغش التي يرتكبها الأفراد، والمديرين التنفيذيين، وآخرين في مناصب الثقة إلى المساهمين، معاملات الأطراف ذات العلاقة.
التقييم الغير الصحيح للأصول (Improper asset valuation)	"التضخيم الوهمي لقيمة الأصول أو القيم الأخرى، بهدف تعزيز القوائم المالية".

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية:

Joseph T. wells, financial statement fraud casebook –baking the ledgers and cooking the books-, john wiley and sonc, new jersey, 2011,p:325.

Steven c.rollins, Richard B lanza, essential project investment governance and reporting preventing project fraud and ensuring Sarbanes – oxley compliance, j.ross publishing, usa, 2005, p:82.

3.3 اختلاس الأصول

هناك القليل من البحوث الأكاديمية التي تناولت اختلاس الأصول (لأن معظم الدراسات ركزت على القوائم المالية الاحتيالية). ونتيجة لذلك، فقد أجريت الكثير من البحوث حول اختلاس الأصول من قبل المنظمات المهنية مثل جمعية فاحصي الغش المعتمدين التي تنشر تقريرها حول الغش المهني كل عامين.

ونعرض فيما يلي بعض التعريفات الخاصة بهذا المصطلح (Tommie W.singleton 2010) ⁸:

- " اختلاس الأصول هو عبارة عن استخدام الممتلكات لغرض وحيد هو الاستفادة بشكل غير عادل منها؛"
- الاختلاس هو عبارة عن: "التخصيص الخاطئ للأصول (عن طريق السرقة أو الاختلاس)؛"
- "الاختلاس يتعدى السرقة أو التملك غير المشروع بل إنه ينطوي أيضاً على إساءة استخدام أصول الشركة لتحقيق مكاسب شخصية"؛
- "يحدث اختلاس الأصول عندما يقوم الموظف باستخدام الأصول النقدية أو غير النقدية لمصلحته الخاصة (Edward p.perdue and christinak.mcdonald 2010) ⁹.

من خلال ما سبق، يمكن تعريف اختلاس الأصول على أنه: استخدام الموظف لممتلكات الشركة سواء النقدية أو غير نقدية للمصلحة الشخصية وهذا لتحقيق مكاسب شخصية.

4.1 الإجراءات الحديثة في مراجعة الغش

إن اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي يفرض على المراجع اتخاذ خطوات تمهيدية عند البدء في عملية مراجعة الغش ورسم خطة عمل بالتركيز على تحليل مخاطر الغش وربطها مع اختبار نظام الرقابة الداخلية. حيث إن التقدير الجيد لتلك المخاطر يساهم في اكتشاف الغش والأخطاء، إضافة إلى خطوات أخرى نعرضها فيما يلي:

4.1 المناقشة بين أعضاء فريق المراجعة (جلسات العصف الذهني)

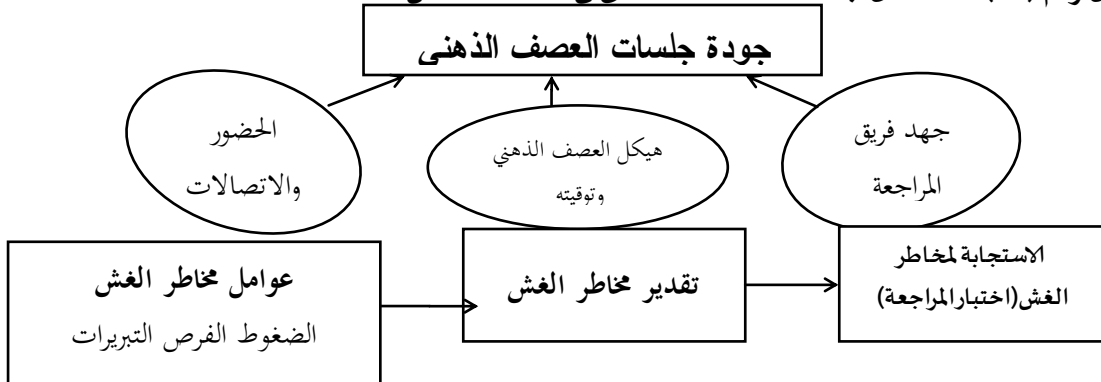
أكدت معايير المراجعة على أهمية الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة وقائد الفريق، وهذا الأخير والشركة الخاضعة للمراجعة، حيث يحتاج قائد فريق المراجعة إلى شخص من الشركة الخاضعة للتدقيق يقوم بإطلاعها بانتظام على ما يجري داخل الشركة (David wealleans , 2005) ¹⁰.

عند تخطيط عملية المراجعة، فإن أعضاء فريق المراجعة يجب أن يناقشوا مدى احتمال حدوث تحريف جوهري ناجم عن الغش، هذا المتطلب الجديد الذي يعرف بـ "العصف الذهني" له هدفين أساسيان، الأول ذو طبيعة إستراتيجية وهو أن يكتسب فريق المراجعة فهماً جيداً للمعلومات المتوفرة لدى أفراد الفريق المحنكين عن خبراتهم وتجاربهم مع العميل وكيف يمكن ارتكاب غش ما أو إخفاءه. أما الهدف الثاني فهو خلق العقلية المناسبة لإجراء عملية المراجعة، واشتراط إجراء العصف الذهني باتجاه يشمل "عقلاً متسائلاً متشككاً" (طارق عبد العال حماد، 2006) ¹¹.

ويفضل أن تكون المناقشة شفوية إلا أنه بغض النظر عن الوسيلة المستخدمة. فإنه يجب أن يتيح وجود تبادل نشط للأفكار، ويجب أن يستخدم الحكم الشخصي في تحديد أي أعضاء فريق المراجعة الذين سوف يتم تضمينه في المناقشة، وكيف سيتحدث ونطاق المناقشة ¹².

تساهم جلسات العصف الذهني في مساعدة المراجعين للربط بين عوامل مخاطر الغش وتقدير مخاطر الغش وهذا للخروج باستجابة خاصة بالمراجعة تجاه مخاطر الغش، ويمكن توضيح هذه المساهمة لجلسات العصف الذهني في الشكل التالي:

شكل رقم (03): استعمال جلسات العصف الذهني في اكتشاف الغش



Source: Josef F. Brazel, Tina D. Carpenter, J. Gregory Jenkins, Auditors' use of Brainstorming in the consideration of fraud: reports from the field, the accounting review, vol.85, no.4, 2010, p:1277.

يتضح من الشكل أن جودة جلسات العصف الذهني تساهم في كل مراحل عملية المراجعة لاكتشاف الغش من خلال جمع المعلومات حول عوامل مخاطر الغش ومن ثم تقدير مخاطر الغش وأخيرا تحديد الاستجابة المناسبة لهذه المخاطر من خلال اختيار نوع الاختبار المناسب.

2.4 إجراء الاستفسارات من الإدارة وآخرين

يتم الحصول على المعلومات حول البيئة الخاصة للمؤسسة من خلال الاستفسار من الإدارة، حيث على مراجع الحسابات أن يركز أكثر على العوامل التي تزيد من خطر الاحتيال، حيث يجب على المراجع أن يستفسر من الإدارة عما يلي (Rittenbergjohnstonegramling, 2012):¹³

- ✓ معرفة الإدارة بأي غش تم ارتكابه، أو شك في ارتكاب الغش، أو ادعاءات حول الغش؛
- ✓ فهم الإدارة لمخاطر الغش، بما في ذلك مخاطر الغش المحددة من قبل الإدارة؛
- ✓ الضوابط المنفذة لتخفيف مخاطر الغش المحددة؛
- ✓ مراقبة الإدارة لمواقع التشغيل أو لقطاعات الشركة حيث يكون هناك خطر متزايد للغش؛
- ✓ إبلاغ الإدارة عن وجهات نظرها لأصحاب المصلحة عن ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

كما يقوم المراجع بإجراء استفسار من الموظفين الآخرين داخل الشركة، وأشخاص آخرين يمكن للمدقق أن يوجه لهم استفسارات فيما يتعلق بوجود غش أو اشتباه به ما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2012):¹⁴

- ✓ الموظفون العاملون الذين لا يشاركون بشكل مباشر في عملية إعداد التقارير المالية؛
 - ✓ الموظفون الذين يتمتعون بمستويات مختلفة من الصلاحيات؛
 - ✓ الموظفون المشاركون في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية، وأولئك الذين يشرفون أو يتابعون هؤلاء الموظفين؛
 - ✓ المستشار القانوني الداخلي؛
 - ✓ مسئول أخلاقيات المهنة الرئيسي أو الشخص المعادل له؛
 - ✓ الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع الادعاءات بالاحتيال.
- بعد هذه المرحلة، يجب أن يتحصل المراجع على قائمة أولية من "العلامات المنبهة للغش".

3.4 تحديد وتحليل عوامل مخاطر الغش

أ. تحديد مخاطر الغش

إن الهدف من تحديد مخاطر الغش هو تقدير المخاطر التي تواجه المنظمة، ويساهم تقدير مخاطر الغش في تقييم احتمال حدوث الغش ومدى تعرض المؤسسة لحوادث حدوث الغش. وفي حالة المؤسسات واسعة المستويات فإن منهجية التقدير تكون بتصنيف مخططات الغش على حسب وظائف المنظمة،

وببدأ تقدير مخاطر الغش بتحديد مخططات الغش الرئيسية والتي يشار اليها بمخاطر الغش الملازمة، حيث أنه من خلالها يتم ارتكاب الغش وإخفائه، وعند وضع المراجع قائمة لمخططات الغش يجب على المراجع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- كل نظام أعمال يملك قائمة محددة من مخططات الغش الملازم؛
- مخطط الغش يتم ارتكابه من طرف الأفراد وهذا في وجود الفرص التي تؤدي الى حدوثه؛
- كل مخطط غش قد يكون سلسلة من التغيرات؛
- كل مخطط غش متغير لديه العديد من سيناريوات الغش؛
- يختلف حدوث مخطط الغش على حسب الصناعة والمؤسسة؛
- كل مرتكب غش على ثقة بأنه لن يتم اكتشافه؛
- كل مخطط غش يملك استراتيجية إخفاء وحيدة؛
- كل استراتيجية إخفاء ترتبط بعلامات التحذير؛
- كل مخطط غش لديه بيانات شخصية وحيدة؛
- الهدف من كل مخطط غش هو البدء في دورة التحويل والتي يتم من خلالها تحويل مخطط الغش إلى مكاسب شخصية.

ب. تحديد عوامل مخاطر الغش

بعد الحصول على المعلومات بخصوص المؤسسة وبيئتها من خلال الاستفسارات، فإن المراجع يجب أن يحدد ما إذا كانت المعلومات تشير الى وجود أحداث أو ظروف تدل على وجود دوافع أو ضغوط أو توفير الفرص لارتكاب الغش، ، حيث تتضمن عملية التحديد هذه تطبيق الحكم المهني كما تتضمن الأخذ في الحسبان عدد من العوامل تتضمن ما يلي (الأمين السيد محمد لطفي، 2007)¹⁵:

✓ نوع المخاطر التي قد توجد، وهذا يعني ما إذا كانت تتضمن تقارير مالية احتيالية أو اختلاس للأصول؛

✓ جوهرية المخاطر، وهذا يعني ما إذا كان ذو حجم يمكن أن يؤدي الى تحريف جوهري ممكن في القوائم المالية؛

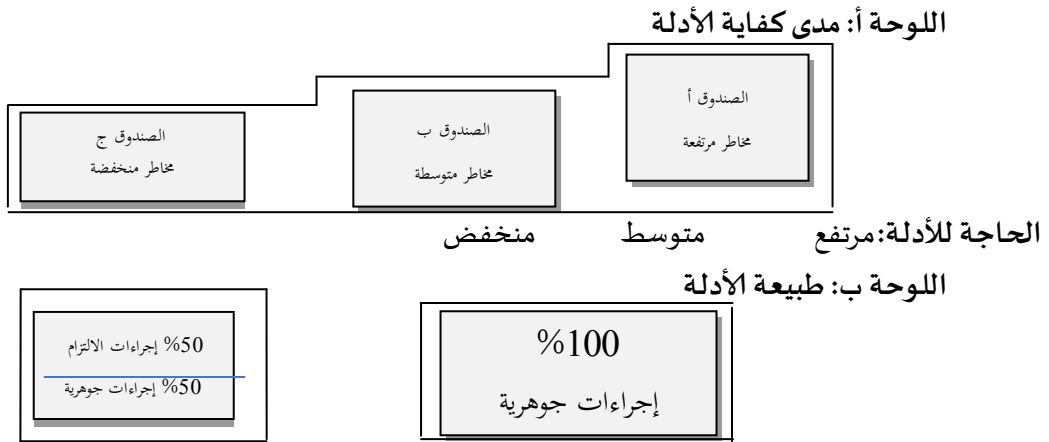
✓ احتمال حدوث المخاطر، وهذا يعني الاحتمال الخاص بأنه سوف يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية؛

✓ مدى انتشار المخاطر، وهذا يعني ما إذا كانت المخاطر المحتملة منتشرة في القوائم المالية مأخوذة ككل أو ما إذا كانت مرتبطة على وجه التحديد بتأكيد أو حساب أو عملية معينة.

ت. الاستجابة لنتائج تقدير مخاطر الغش

بعد استكمال المراجع إجراءات مراجعة المخاطر وحتى يتمكن من إبداء رأيه حول البيانات المالية فإنه يقوم بتصميم إجراءات واختبارات تساعد على توفير القناعة المقبولة والمعقولة بأن البيانات المالية قد أعدت وسجلت بصورة صحيحة وعادلة من النواحي المادية أو الجوهرية وحتى يصل إلى الهدف يقوم المراجع باستخدام نوعين من الإجراءات هما: إجراءات الالتزام* والإجراءات الجوهرية الأساسية* . يساعد نموذج قرارات أدلة الإثبات باستخدام إجراءات الالتزام والإجراءات الجوهرية المراجع للاستجابة للمخاطر التحريف الجوهرية، حيث يركز النموذج على تجميع أدلة الإثبات في صناديق، ويأخذ المراجع في الاعتبار حجم الصندوق وطبيعة الأدلة الموجودة فيه ونعرض النموذج في الشكل التالي:

شكل رقم (05): الاستجابة للمخاطر المحددة بواسطة قرارات أدلة الإثبات



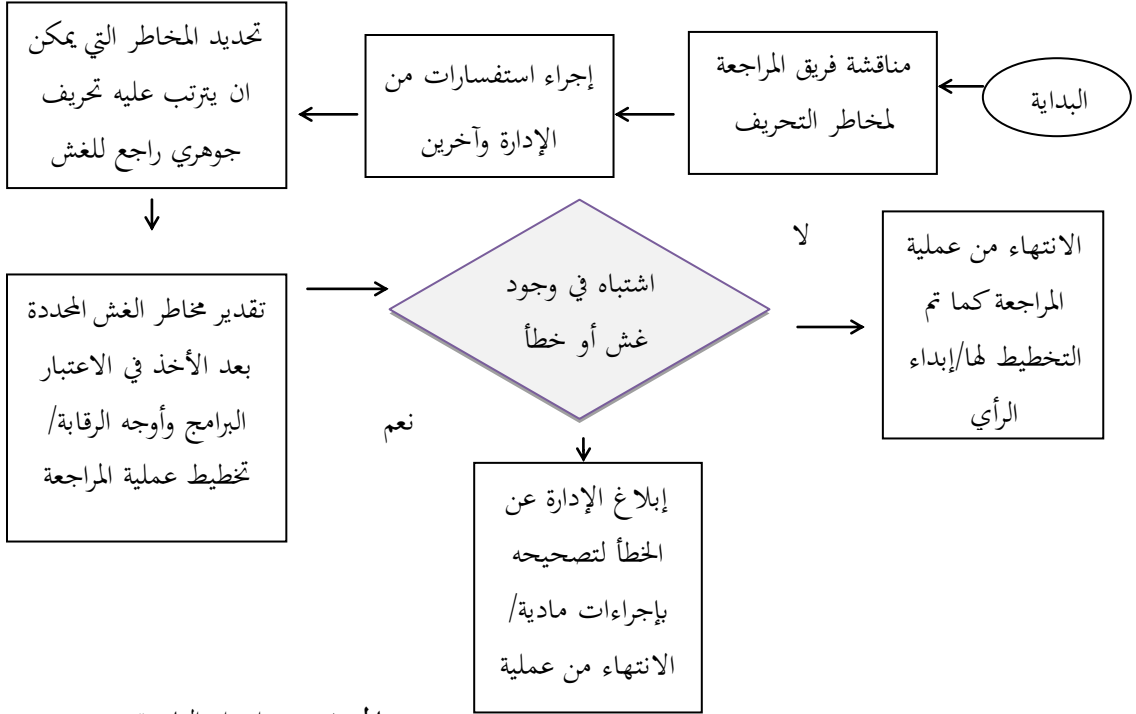
إجراءات الالتزام

إجراءات التدقيق: إجراءات جوهرية

Source: johnstone, gramting, rittenberg, auditing: a risk approach to conducting a quality audit, ninth edition, 2013, p:174.

من خلال الشكل نلاحظ أن المخاطر المرتفعة تتطلب صندوق كبير الحجم من أدلة الإثبات يتم الحصول عليها من خلال إجراء الاختبار الجوهري لأن المراجع قد قرر أن الضوابط المرتبطة بهذا التوكيد ليست مصممة بشكل جيد.

شكل رقم (06): إجراءات المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحثة

5. اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

1.5 اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الصفرية الأولى H_0 : لا يتبع مراجعي الحسابات الخارجيين الإجراءات الحديثة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

الفرضية البديلة الأولى H_1 : يتبع مراجعي الحسابات الخارجيين الإجراءات الحديثة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

تم الاعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي وهو سلم ترتيبي بالأرقام لكل بند من بنود الاستبانة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 04: مقياس الإجابة على سلم ليكارت الثلاثي

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق

الدرجة	3	2	1
--------	---	---	---

يتم قبول الفرضية الصفرية إذا كانت $\text{Sig} > 0.05$ ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة 3، أما إذا كان $\text{Sig} < 0.05$ فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

جدول رقم 05: آراء عينة الدراسة حول الإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي

الرقم	الإجراء	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة اختبار t	القيمة الاحتمالية (sig)	الرتبة
01	المنافشة بين أعضاء فريق المراجعة حول كيفية ارتكاب الغش في القوائم المالية (قوائم مالية احتيالية) وكيفية اختلاس الأصول.	2,63	87.662	7,226	0,000	5
02	الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري بسبب الغش.	2,54	84.66	5,623	0,000	7
03	مراجعة المراجع عند تحديد مخاطر التحريف الجوهري (نوع المخاطر، حجمها، مدى انتشارها).	2,77	92.33	10,892	0,000	3
04	قيام المراجع بتقدير خطورة كون الغش قد يؤدي إلى احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة.	2,83	94.33	14,015	0,000	1
05	زيادة مخاطر الغش لدى المراجع عند اكتشافه لمواطن ضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة.	2,69	89.66	8,636	0,000	4
06	التأكد من عدم وجود عوامل الغش (مثلث الغش) التي تؤدي إلى تقارير مالية احتيالية	2,27	75.66	2,452	0,017	9

07	التأكد من عدم وجود عوامل الغش (مثلث الغش) التي تؤدي إلى سوء استخدام الأصول	2,37	79	3,599	0,001	8
08	تعديل خطة التدقيق في حالة ظهور دلائل على وجود الغش أو الخطأ	2,72	90.66	9,152	0,000	2
09	تحديد نوع الخطأ المحتمل وجوده في البيانات المالية لتحديد نوع الإجراءات الإضافية والعمل على تصحيحه بإجراءات مادية.	2,62	87.33	6,642	0,000	6
10	إبلاغ الإدارة بالسرعة الممكنة عند وجود غش أو خطأ مادي فعلي.	2,83	94.33	4,761	0,000	

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج spss

يبين الجدول رقم (05) آراء عينة الدراسة حول اتباع الإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي حيث تشير النتائج الواردة في الجدول المذكور بأن أعلى متوسط حسابي نسبي (94.33%) للإجراء رقم (04) والذي ينص على: "قيام المراجع بتقدير خطورة كون الغش قد يؤدي إلى احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة." وتدل هذه الإحصائيات على أهمية هذا الإجراء المتمثل في تقدير مخاطر الغش لكي لا يؤدي إلى احتواء البيانات المالية على معلومات خاطئة، حيث نصت المادة (23) من القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبرة المحاسبية والمحاسب المعتمد أنه من بين المهام الدائمة لمراجع الحسابات المصادقة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية للشركة، وأنها تعطي الصورة الصادقة للوضع المالي وممتلكات الشركة في نهاية السنة المنصرمة، واحتواء البيانات المالية على معلومات خاطئة بسبب عدم تقدير المراجع لمخاطر الغش يرجع إلى عدم بذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه مما يعرضه لتحمل المسؤولية المدنية أمام المستفيدين من بيانات المؤسسة.

وجاء الإجراء رقم (08) و(09) في المرتبة الأخيرة والذي ينص على: "التأكد من عدم وجود عوامل الغش التالية التي تؤدي تقارير مالية احتيالية" بمتوسط حسابي نسبي 75.66%. وذلك بسبب قلة استخدام أو عدم الاستخدام في أحيان أخرى مراجعي الحسابات مثلث الغش الخاص بالتقارير المالية الاحتياطية في تحليل مخاطر الغش أثناء عملية المراجعة.

كما تشير الإحصائيات إلى أن أكثر الحالات التي تؤدي إلى زيادة الغش في القوائم المالية هي وجود قصور في مكونات الرقابة الداخلية بمتوسط حسابي 87.66% وأقلها كان ارتفاع معدل دوران الموظفين الرئيسيين في الإدارة الوسطى والعليا بمتوسط حسابي نسبي 64.33%

ويلاحظ من الجدول رقم (06) أن الوسط الحسابي لكافة الإجراءات الخاصة باكتشاف التضليل في التقارير المالية كانت أكبر من 2 والتي تميل إلى درجة الموافقة، والذي يدل على إتباع مراجعي الحسابات للإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي وبذلك ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على إتباع مراجعي الحسابات في ولاية سطيف للإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

2.5 اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الصفرية الثانية H02: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات الحديثة للتدقيق وتحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.
الفرضية البديلة الثانية H2: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات الحديثة للتدقيق وتحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.
سيتم اختبار هذه الفرضية وفقاً للنموذج التالي:

$$Y = B_0X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + B_4X_4 + B_5X_5 + B_6X_6 + B_7X_7 + e_i$$

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والبديلة على النحو التالي:

$$H_0 = B_1 = B_2 = B_3 = B_4 = B_5 = B_6 = B_7$$

على الأقل (B) واحدة لا تساوي صفراً H1:

(توجد علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة)

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول رقم (06) أن قيمة (p-value = 0.05) وهي أقل من أو يساوي 0.05، ومن ثم فإننا نرفض الفرضية العدمية (H0) ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإجراءات اللازمة لاكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي وتحسين قدرة المراجع على اكتشاف التضليل.

الجدول رقم 06: جدول تحليل التباين للمتغير التابع

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	f	Sig.
1Regression	15.49658	10	1.54966	0.34	0.05

Residual	254.03373	55	4.6188		
Total	269.53030	65			

a:predictors:(constart) المناقشة، تحديد المخاطر، تقدير المخاطر، تقييم نظام الرقابة، تحليل

مثلث الغش، تحديد الإجراءات الإضافية، إجراءات الإبلاغ عن وجود الغش

b:Dependent variable:تحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش

الجدول رقم 07: العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

Model	Std.Error	Beta	T	Sig.
1 (constant)	0.89343		1.95 -	0.0334
المناقشة(العصف الذهني)	0.14252	-0.436	1.02	0.0113
الاستفسارات(الحصول على المعلومات)	0.23532	0.803	1.14	0.0259
تحديد مخاطر الغش	0.24997	0.173-	0.23-	0.0181
تقدير مخاطر الغش	0.15557	0.225	0.48-	0.0136
تقييم نظام الرقابة الداخلية	0.13554	0.010	0.003	0.0297
تحليل مثلث الغش	0.13501	0.322	0.80	0.0043
تعديل خطة المراجعة	0.14867	0.089	0.20	0.0285
الإبلاغ عن الغش	0.23260	0.597	0.86	0.0395

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SAS

وبين الجدول رقم (07) النتائج المتعلقة بالعلاقة ذات الدلالة الإحصائية بين المتغيرات المستقلة والمتغير

التابع وكما يلي :

1. بلغت قيمة (Sig.) لكل متغير من المتغيرات (المناقشة، والرقابة، الحصول على المعلومات ، تحديد مخاطر الغش، تقدير مخاطر الغش، تقييم نظام الرقابة الداخلية، تحليل مثلث الغش، تعديل الخطة وتحديد نوع الإجراءات الإضافية، إجراءات الإبلاغ عن وجود الغش) أقل من 0.05، ومن ثم فإننا نقبل الفرضية البديلة (H2) لهذه المتغيرات التي تنص على أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تلك الإجراءات وتحسين قدرة المراجع على اكتشاف الغش.

2. وقد تبين أيضا من خلال قيم Beta الموضحة في الجدول أن متغير الحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش (الاستفسارات) كان الأكثر أثرا وذو دلالة إحصائية حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.803، وهي ذات دلالة إحصائية 0.0259، وقد تلاه متغير الإجراءات الخاصة بالإبلاغ عن الغش وهو ذو دلالة إحصائية حيث بلغت Beta المقابلة لهذا المتغير 0.597، وهي ذات دلالة إحصائية 0.0395، ثم تلاه متغير مناقشة بين أعضاء فريق المراجعة حول كيفية ارتكاب الغش في القوائم المالية (قوائم مالية احتيالية) وكيفية اختلاس الأصول. 0.436، ثم تلاه متغير تحليل مثلث الغش وبلغت قيمة Beta لها 0.322، ثم متغير تقدير مخاطر الغش 0.225، ثم متغير تحديد مخاطر الغش 0.173، ثم متغير تحديد مخاطر الغش 0.173، ثم متغير تحديد نوع الإجراءات الإضافية 0.089، وأخيرا متغير تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث بلغت قيمة Beta له 0.01.

ويمكن صياغة نموذج العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي :

$$Y = 0.803 * X_1 + 0.597 * X_2 + 0.436 * X_3 + 0.225 * X_4 + 0.173 * X_5 + 0.089 * X_6 + 0.01 * X_7 + 0.893$$

بشكل عام، تشير نتائج تحليل الانحدار المتعدد أن الإجراءات الواردة في معيار المراجعة الدولي ISA240 والمتمثلة في:

- جلسة العصف الذهني (المناقشة بين فريق العمل حول مخاطر الغش)؛
- الاستفسارات (الحصول على المعلومات)؛
- تحديد مخاطر الغش؛
- تقدير مخاطر الغش؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

- تحليل مثلث الغش؛

- تعديل خطة المراجعة؛

- الإبلاغ عن الغش.

تساهم في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

خاتمة

تحرك الباحثين والدارسين والجمعيات المهنية لاستعادة الثقة العامة في خدمات التأكيد والتصديق التي تقدمها، وهذا من خلال تطوير دور المراجع ومسؤولياته ليكون قادرا على اكتشاف أشكال ممارسات التلاعب المحاسبي، وذلك من خلال تطوير معايير المراجعة المتعلقة بمسؤولية المراجعين تجاه تقييم واكتشاف الغش.

من خلال دراستنا الميدانية لدور الإجراءات الحديثة لمهنة التدقيق على تحسين قدرة المراجع في اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي توصلنا إلى النتائج التالية:

✓ مراجعي الحسابات في الجزائر يقومون بمناقشة مخاطر الغش مع فريق العمل ومن ثم تقدير مخاطر الغش وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي حالة وجود علامات منبهة تشير إلى احتمال وجود حالات غش يقوم بتعديل خطة المراجعة. وفي رأينا إتباع مراجع الحسابات في الجزائر هذه الإجراءات الواردة في معايير المراجعة الدولية والمتعلقة بالغش على الرغم من أن الجزائر لا تتوفر على دليل للمعايير ولم تصدر معايير منذ نشأة المهنة، ويعود السبب إلى ورود بعض من هذه الإجراءات في مواد القانون 01/10 المنظم لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد؛

✓ إن إتباع الإجراءات الحديثة الواردة في معايير المراجعة الدولية والخاصة باكتشاف الغش ا يساهم في تحسين قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي.

وبناء على نتائج التحليل، هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن أن نأخذ بها:

1. ضرورة اعتماد الجزائر للمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين

في نسختها الكاملة، مما سيضفي على التقارير المالية المصدقية والموثوقية وهو ما يتطلع

إليه مستخدمو هذه التقارير؛

- ¹ الصبان، محمد سمير والفيومي، محمد، المراجعة - بين التنظير والتطبيق -، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص:135.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، اصدارت المعايير الدولية للممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد اخلاقيات المهنة -معيار التدقيق الدولي رقم
- ² 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال والخطأ عند التدقيق)، 2003، ص:202.
- ³ Nadia smaili, la gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude, thèse présentée en vue d`obtention du garde de philosophie doctor(ph.d) en administration, décembre 2006, HEC université Montréal, p :157.
- ⁴ Albrecht,W.S, how to detect and prevent business fraud, prentice - hall, p:277.
- ⁵ أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص:271.
- ⁶ Tiinaintalandlinthuy do, financial statement fraud(recognition of revenue and the auditor`s responsibility for detecting financial statement fraud, master thesis accounting and finance, 2002, p:18.
- ⁷ Khanh Nguyen, financial statement fraud(motives, methods, cases and detection, bocaraton, florida, USA,2010,p:6-7.
- ⁸ TommieW.singleton,fraud auditing and forensic accounting, fourth edition, john wiley and sonc, new gersy, usa,2010, p :84-85.
- ⁹ Edward p.perdue and christinak.mcdonald, Responding to Workplace Embezzlement and Asset Misappropriation – A Legal and Forensic Accounting Guide, This article discusses issues that were addressed in a teleconference, “Fraud Prevention and Investigation Issues,” presented on September 16, 2010 by MDTC’s Commercial Litigation Section.
- ¹⁰ David wealleans, the quality audit for iso9001:2000: a pratical guide, grower publishing limited, second edition, England,2005,p:104.
- ¹¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، 2006، ص:574.
- ¹² أمين السيد أحمد لطفي، ص:145 المرجع السابق ل
- ¹³ Rittenbergjohnstonegramling, auditing: a business approach, south - western,8th edition, usa,2012,p:463.
- اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الاتحاد الدولي للمحاسبين، الأول،
- ¹⁴ طبعة 2010، المعيار الدولي 240 " مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات"، ص:172
- ¹⁵ المرجع السابق لأمين السيد محمد لطفي ص:155-156.
- * إجراءات تصميم للحصول على تأكيد معقول لا مطلق بان أنظمة الرقابة الداخلية التي ينوي مراقب الحسابات الاعتماد عليها قائمة بالفعل.
- * إجراءات التدقيق للكشف عن الأخطاء المادية في الحساب والتي تشمل اختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الموضوعية.