

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة فرحات عباس سطيف-1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث

التخصص: محاسبة وتدقيق

الشعبة: علوم تجارية

تحت عنوان:

أثر مخاطر التقارير المالية المضللة على فعالية عملية تدقيق الحسابات

-دراسة ميدانية لبعض حالات الغش-

تحت إشراف:

من إعداد الطالبة:

أ.د. روابحي عبد الناصر

شراح غزلان

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
أ.د. ملياني حكيم	أستاذ	سطيف 1	رئيسا
أ.د. روابحي عبد الناصر	أستاذ محاضر قسم أ	سطيف 1	مشرفا ومقررا
أ.د. شلابي عمار	أستاذ	سكيكدة	مناقشا
د. شريقي عمر	أستاذ محاضر قسم أ	سطيف 1	مناقشا
أ.د. سعدي يحي	أستاذ	مسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَيَسْأَلُونَكَ عَنِ الرُّوحِ ۗ قُلِ الرُّوحُ مِنْ أَمْرِ رَبِّي وَمَا أُوتِيتُمْ
مِّنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا (85)"

(سورة الإسراء: الآية 85)

"تَرْفَعُ دَرَجَاتٍ مِّنْ نَّشَاءٍ ۗ وَفَوْقَ كُلِّ ذِي عِلْمٍ عَلِيمٌ (76)"

(سورة يوسف: الآية 76)

"يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ"

(سورة المجادلة: الآية 11)

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى:

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما وأدامهما تاجا على رأسي

إلى زوجي العزيز

إلى أخي العزيز

إلى جدي أطال الله في عمرها

إلى خالي وزوجته وأولاده

إلى جميع أفراد عائلتي

إلى جميع الزملاء في كلية العلوم الاقتصادية جامعة سطيف 1

أهدي هذا العمل المتواضع

شكر و تقدير

أحمد الله العلي القدير حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه، وأشكره على مدده و عونه
ونعم توفيقه لإنهاء هذه الأطروحة؛

لا يسعني و أنا أضع اللمسات الأخيرة على هذا العمل المتواضع، إلا أن أتقدم
بالشكر الجزيل إلى المشرف الأستاذ الدكتور: رواجي عبد الناصر على متابعته
المستمرة لهذا العمل وتوجيهاته ونصائحه المقدمة؛
كما أشكر الأساتذة المحكمين لاستبيان الدراسة

كما أشكر كل أعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا مناقشة هذه الأطروحة
كما لا يفوتني أن أقدم بالشكر لكل من ساهم في هذه الأطروحة خاصة:
- الأستاذة المحامية: سعيدي الوزانة؛ - الأستاذة المحامية: راجي صبرينة؛
- الأستاذة: بن ميسية نادية؛ - الأستاذة: حصيد صباح؛

كما لا أنسى الأساتذة من دولة الأردن الشقيقة كل من :
-الأستاذ : علي الزعبي؛
-الأستاذ : زياد المطارنة

على كل التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفهم

و أشكر كل من ساعدني في إنجاز هذه الأطروحة.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصرات	الترجمة
ISA	International Standards Auditing
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SAS	Statement on Auditing Standards
AAA	American Accounting Association
ISA-IFRS	International Accounting Standards/IFRS :International Financial Reporting Standards
NAA	Normes Algériennes d'Audit
IIA	Institute of Internal Auditors
Coso	Committee of Sponsoring Organizations of the treadway commission
SOX	Sarbanes-Oxley
SEC	Securities and Exchange Commission
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Pwc	PricewaterhouseCoopers
Ifaci	L'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes

مقدمة

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات من أقدم المهن التي ظهرت في العصور الماضية ومرت على عدة حضارات على غرار الحضارة الرومانية واليونانية، فهذه الأخيرة كان فيها مدقق الحسابات يستمع للتسجيلات المحاسبية التي كانت تنلى عليه ونفس الأمر بالنسبة للإمبراطورية الرومانية التي كان القائمون فيها بحفظ وتسجيل ممتلكات الإمبراطورية يتلون البيانات المحاسبية على الحاكم ومستشاريه وذلك بهدف معرفة ممتلكاته ومنع التحريفات واكتشافها كأهم هدف يسعى تدقيق الحسابات في تلك الفترة للوصول إليه، واستمرت مهنة تدقيق الحسابات في التطور عبر الزمن تماشياً مع التطور في ممارسات المحاسبة وتطور المؤسسات وتعقد محيطها ووظائفها فتغيرت الأهداف التي تسعى لتحقيقها أيضاً، فلم يعد اليوم الهدف الرئيسي لها اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش بل صار يعتبر من الأهداف الثانوية لها مقابل ظهور أهداف جديدة على غرار تخفيض مخاطر التدقيق والتعبير عن رأي مدقق الحسابات في التقارير المالية للمؤسسة ووضعيته المالية بكل مصداقية وأمانة، فهذه الأخيرة التي تعتبر المنتج النهائي للمحاسبة هي تعكس وضعية المؤسسة المالية الحقيقية، كما أنها تمثل آخر وظائف المحاسب فبعد قيامه بعملية التسجيل، التوبيل، التلخيص والتحليل يقوم بإعداد التقارير المالية المختلفة التي هي مجموعة بيانات تتضمن مجموعة من المعلومات التي يحتاجها مستخدمي هذه التقارير ويستندون عليها لاتخاذ قراراتهم بشأن معاملاتهم مع المؤسسة، وهو ما يفسر الأهمية الكبيرة للتقارير المالية لدى هذه الأطراف خاصة بعد المصادقة عليها من طرف مدقق الحسابات ذلك أن رأيه له أهمية كبيرة بالنسبة لهم وهو ما يعكس الثقة الكبيرة التي يضعونها فيه، غير أنه بحلول سنة 2001 انهارت هذه الثقة كنتيجة للأزمة التي حدثت في هذه السنة وبانتهاء أحد أكبر مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية وهو مكتب آرثر أندرسون Arthur Andersen بانتهاء عملاق الطاقة الأمريكي مؤسسة Enron نتيجة للفضيحة التي شهدتها من خلال التلاعب في التصريح بالوضعية المالية الحقيقية لها ومصادقة مكتب التدقيق المذكور لتقارير مالية مضللة لها. ولم تكن هذه الحالة الوحيدة بل سبقتها عدة مؤسسات عبر العالم أعلنت إفلاسها وانهارها بسبب إصدارها لتقارير مالية مضللة تحمل تحريفات مختلفة خاصة التحريفات الناتجة عن الغش التي تعتبر أكثر الأنواع خطورة، على غرار مؤسسة Worldcom، ومؤسسة Vivendi في فرنسا و Parmalat في إيطاليا... الخ، وما زاد من حدة هذه الأزمة التواطؤ الذي كان من طرف مدققي الحسابات الذي كانوا يصادقون على تقارير مالية لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات بالتالي فلم تكن عملية التدقيق تصل إلى هدفها ولا تتحقق بفعالية، ولم يكن يراعى أهم مبدأ مدقق الحسابات وهو استقلاله عن المؤسسة محل التدقيق التي تمثل أهم عنصر من عناصر فعالية عملية التدقيق والتي تعني تحقيق نتائج عملية التدقيق الحقيقية دون النظر إلى الإمكانيات التي استخدمها المدقق، فسير عملية التدقيق بشكل عادي ودون وجود أية مشاكل تمكن من تحقيق عملية التدقيق بفعالية، غير أنه بوجود أحد أنواع تحريفات

مقدمة

التقارير المالية المضللة يصبح يرتبط بتحقيق فعالية عملية التدقيق بفعالية عدد من العناصر التي إذا تحققت تتحقق الفعالية وإذا لم تتحقق لا يمكن تحقيق الفعالية في عملية التدقيق، وبصفة عامة فإن وجود تحريفات التقارير المالية المضللة وبصفة خاصة التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة تؤثر على عناصر فعالية عملية تدقيق الحسابات.

وفي الجزائر باعتبارها محل دراستنا التطبيقية فإنها تعاني من العديد من القضايا ذات الصلة بالتحريفات الناتجة عن الغش، فمنها من يكون المدقق فيها يتمتع باستقلالية تامة، ومنها من يكون متواطئا مع المؤسسة محل التدقيق لإخفاء وقائع الغش وعدم الإفصاح عنها، ولا يختلف وجود الغش من مؤسسة وطنية عمومية أو مؤسسة خاصة على غرار ما حصل في قضية رجل الأعمال عاشور عبد الرحمان سنة 2004 الذي قام بخلق مؤسسات وهمية لا وجود لها وتزوير وثائقها بهدف الحصول على قرض من البنك الوطني الجزائري واحتلس منه ما يقدر بـ 3200 مليار سنتيم، بتواطؤ من مدقق الحسابات الذي لم يبلغ رئيس المحكمة عن هذه الوقائع؛

كذلك قضية مؤسسة "سوميفوس" للفوسفات بعنابة التي شهدت تجاوزات خطيرة في سنة 2016 قام مدقق الحسابات الخاص بها بتقديم شكوى رسمية لرئيس المحكمة المختصة إقليميا خلال الفترة التي تم تعيينه فيها مفادها وجود جملة من الخروقات والتجاوزات والتلاعبات ونهب للمال العام بالمؤسسة، خلال السنة المالية 2016، ووجود ممارسات غير قانونية وصفقات مشبوهة خلال السنوات التي سبقتها، ما بين 2013 و 2015، كما جاء أيضا في نص الشكوى إهمال عتاد تتجاوز قيمته المالية الإجمالية الـ 120 ألف أورو، تم استيراده منذ سنوات من دون استغلاله، وتلاعب بالمخزون من مادة الفوسفات الموجه للتصدير، إضافة إلى العديد من التجاوزات الأخرى، غير أن مدقق الحسابات هنا لم يكن متواطئا وكان عنصرا حياديا؛

وكذلك توجد العديد من القضايا التي مفادها وجود تلاعبات وتحريفات في التقارير المالية للمؤسسات على غرار فضيحة سونطراك وقضية الخليفة.

مشكلة البحث:

بعد الهزات التي شهدتها مهنة تدقيق الحسابات في العالم نتيجة للفوضى المالية في عدة مؤسسات عبر العالم والتي كانت نتيجة لتحريفات التقارير المالية المضللة بشتى أنواعها مما يؤدي إلى مصادقة المدقق على تقارير مالية لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ما يعني التأثير على فعالية عملية التدقيق.

وفي ضوء ذلك تتلخص إشكالية هذا البحث في:

كيف تؤثر تحريفات التقارير المالية المضللة على فعالية عملية تدقيق الحسابات؟

وتتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- إلى أي مدى مدققوا الحسابات في الجزائر على إطلاع بأنواع تحريفات التقارير المالية المضللة؟
- هل يقوم مدقق الحسابات في الجزائر بخطوات التقييم الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 ؟

- هل الإفصاح التام لوجود الغش من طرف المدقق يعني تحقيق فعالية عملية تدقيق الحسابات؟

فرضيات البحث: في ضوء الإشكالية والتساؤلات الفرعية السابقة وللإجابة عليها نفترض ما يلي:

بداية يمكن صياغة الفرضية الرئيسية للبحث كما يلي: "تؤثر تحريفات التقارير المالية المضللة على فعالية عملية تدقيق

الحسابات من خلال اكتشافها والإفصاح عنها من عدمه من طرف المدقق"

ومن خلال هذه الفرضية يمكن تجزئتها للفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الأولى:**

مدققو الحسابات في الجزائر على إطلاع تام بمختلف التحريفات التي يمكن أن تصادفهم خلال أداء عملية التدقيق؛

- **الفرضية الثانية:**

يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي

رقم ISA 240 ؛

- **الفرضية الثالثة:**

يتأثر اكتشاف الغش والإفصاح عنه بكل مصداقية وأمانة بتحقيق عناصر فعالية عملية التدقيق.

أهداف البحث: نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- التعرف على أهم التحريفات التي يمكن أن يصادفها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق؛

- الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات عند اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش؛

- معرفة أوجه التطابق والاختلاف بين الجرائم التي نص عليها القانون الجزائري وبين معيار التدقيق الدولي رقم 240

ISA خاصة في ظل توجه الجزائر لإصدار معايير تدقيق جزائرية؛

- التعرف على تأثير وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق؛

- توضيح العناصر التي تؤثر على فعالية عملية التدقيق؛

- معرفة التأثير بين اكتشاف والإفصاح عن التحريفات الناتجة عن الغش من طرف المدقق على فعالية تدقيق

الحسابات والعكس حسب آراء مدققي الحسابات في الجزائر.

أهمية البحث: تنبع أهمية هذا البحث من أهمية موضوع التحريفات التي تؤدي إلى إصدار التقارير المالية للمؤسسات

مضللة خاصة ما خلفه هذا الموضوع من انحرافات شهدتها كبريات المؤسسات في العالم ومدى تأثيرها على عملية

تدقيق الحسابات ومصداقية المدقق لدى المجتمع المالي بصفة عامة، وما لهذا الموضوع من أهمية في الجزائر بما أن العديد

من مؤسساتها تشهد التحريفات التي تؤدي إلى نشر تقارير مالية مضللة لا تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وما

فيها من ممارسات خاصة القوائم المالية لها من جهة، ومن جهة أخرى تواطؤ مدققي الحسابات في الجزائر في مثل هذه

مقدمة

الممارسات في العديد من القضايا ومدى تأثير ذلك على نتائج عملية التدقيق النهائية ومصداقيتها خاصة إذا تجرد المدقق من إتباع المعايير المهنية والأخلاقية لمهنته في هذه الحالات خاصة في ظل عدم وجود إلزامية اتباعه المعايير الدولية في الجزائر وافتقارها لمثل هذه المعايير التي تنظم المهنة؛

- أهمية إدراك المدقق لمختلف القوانين في الجزائر التي تمس الحالات التي يمكن أن يصادفها خلال أداء مهمته ؛
- تسليط الضوء على مدى تفرقة مدققي الحسابات في الجزائر بين مختلف أنواع التحريفات التي تؤدي إلى تقارير مالية مضللة؛
- أهمية إتباع خطوات تقييم الغش الواردة في المعايير المهنية لتأكيد وجوده من عدمه.

حدود البحث: يرتبط هذا البحث بالحدود التالية:

تم تسليط الضوء على قضايا الغش التي وقعت في الجزائر من خلال تحليلها ودراسة أثرها على فعالية عملية التدقيق فيها، كذلك دراسة الاستبيان الذي كان في ولاية سطيف وبرج بوعرييج فقط، واقتصرت دراستنا على آراء مدققي الحسابات فقط دون الأطراف الأخرى المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة؛

- ركزت دراستنا على التحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه التقرير المالي الاحتياطي واختلاس الأصول دون الأنواع الأخرى من التحريفات؛

- بالنسبة للجانب القانوني فقد تناولنا بعض الجرائم التي لها علاقة بالتحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه بالرغم من وجود العديد من الجرائم ذات الصلة؛

- كما تم التركيز على مهمة التدقيق القانونية بالنسبة للقانون الجزائري دون التعاقدية؛

- دراستنا تأخذ بعين الاعتبار وجود الغش من بداية عملية التدقيق إلى غاية صدور تقرير المدقق الذي يكون فيه إما الإفصاح عنه أو عدم الإفصاح فقط دون التطرق إلى الإجراءات التي تأتي بعد صدور التقرير.

أما الحدود الزمنية: فإن دراستنا بجزئها النظري والتطبيقي جرت من سنة 2015 جوان إلى جانفي 2018، وقضايا الغش تعود وقائع الأولى إلى الفترة من 2007 إلى 2015، في حين أننا درسنا فقط سنة 2013 و 2014 والثانية تعود إلى سنة 2016؛

أما الاستبيان فقد كان من ماي 2017 إلى سبتمبر 2017

منهج البحث: سعيا منا للإجابة على مشكلة البحث الرئيسية ومختلف التساؤلات الفرعية في بحثنا سوف نعتمد على المناهج العلمية التي تخدم طبيعة عناصر بحثنا، حيث نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي الذي يأخذ جانبا كبيرا من البحث في دراسة مختلف الجوانب النظرية لتحريفات التقارير المالية المضللة، وخطوات تقييم الغش عند وجوده وكذا

مقدمة

عناصر فعالية تدقيق الحسابات، وكذلك في الجانب التطبيقي من خلال تحليل وقائع قضيتي الغش ونتائج الاستبيان التي تناولناهم؛

المنهج التاريخي في عرض تطور عوامل التحريفات الناتجة عن الغش ومثلث الغش الذي بدأ منذ سنة 1953 وتطور مع مختلف معايير التدقيق إلى اليوم.

مصادر البحث: لإثراء الجانب النظري تمت الاستعانة بمجموعة من المراجع المكتبية بلغات عديدة من كتب ودوريات والمقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة، كذلك تم الاعتماد على المراجع الإلكترونية من خلال مواقع إلكترونية موثوقة ومعتمدة بالإضافة إلى مختلف معايير التدقيق الدولية والأمريكية؛

أما في الجانب الميداني فتمت الاستعانة بمختلف القوانين الجزائرية كون محل الدراسة البيئة الجزائرية ومعايير التدقيق الجزائرية ووثائق المؤسسة محل الغش بالنسبة للقضية الأولى والمقابلة الشخصية مع مدقق الحسابات بالنسبة للقضية الثانية.

خطة البحث: تماشيا مع متطلبات هذا البحث ومن أجل الاجابة على الإشكالية المطروحة، قسمنا هذا البحث إلى جزئين: جزء نظري مقسم إلى ثلاثة فصول، وجزء تطبيقي ينقسم إلى فصلين كما يلي:

- **الفصل الأول** التحريفات المضللة للتقارير المالية: تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تناولنا فيها أهم التحريفات التي يمكن أن تواجه مدقق الحسابات، وهي التحريفات الناتجة عن الأخطاء، التحريفات الناتجة عن الغش، والتحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية تطرقنا فيها لتعريفها وأنواعها ومختلف الخصائص لكل نوع، وقد ركزنا على التحريفات الناتجة عن الغش باعتبارها أخطر وأهم أنواع التحريفات التي يمكن يصادفها المدقق في المؤسسة؛

- **الفصل الثاني** تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها، تناولها في أربعة مباحث بداية بمدخل لتقييم التحريفات الناتجة عن الغش وعواملها وخطوات التقييم، وأخيرا مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش في المؤسسة محل التدقيق؛

- **الفصل الثالث** أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات، تم تناوله أيضا في ثلاثة مباحث وتم فيه تحديد أثر التحريفات الناتجة عن الغش على مرحلة التخطيط، المبحث الثاني مدخل تعريفي لفعالية عملية تدقيق الحسابات، وأخيرا أثر التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش على فعالية عملية التدقيق؛

- **الفصل الرابع:** التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري، يمثل هذا الفصل مدخل إلى الجزء التطبيقي وهو تطبيق ما تناولناه في الجانب النظري على البيئة الجزائرية، وفي ثلاثة مباحث أيضا تطرقنا فيه إلى تدقيق الحسابات في الجزائر، ثم عناصر فعالية التدقيق في القانون الجزائري، وأخيرا الأفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 حسب القانون الجزائري؛

مقدمة

- الفصل الخامس وهو الدراسة التطبيقية، تطرقنا فيه إلى ثلاثة مباحث يمثل المبحث الأول قضية تخص حالة عدم إفصاح المدقق عن حالة الغش، وفي المبحث الثاني قضية تخص حالة إفصاح المدقق عن حالة الغش، وأخيرا دراسة تحليلية للاستبيان لتحديد أثر التحريفات الناتجة عن الغش على فعالية عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الجزائر.

الدراسات السابقة:

أولا الدراسات باللغة العربية:

1- دراسة: موسى سلامة السويطي، (2006)

وهي رسالة دكتوراه بجامعة عمان العربية الأردن تحت عنوان: "تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي"، هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور لجان التدقيق في شركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية واستقلالية المدقق وسعى لوضع نموذج لدور هذه اللجان في تطوير فاعلية التدقيق، ولتحقيق ذلك قام الباحث بتوزيع 230 استبيان على المديرين العامين والمدراء الماليين ومديري التدقيق الداخلي في 183 شركة، إضافة إلى توزيع 26 استبيان على مكاتب التدقيق، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- لا تتوفر في لجان التدقيق المشكلة حاليا في شركات المساهمة العامة الأردنية المتطلبات الأساسية لممارسة دورها بفاعلية؛
- لا يوجد تأثير هام للجان التدقيق التي تشكل حاليا في شركات المساهمة العامة الأردنية في فاعلية واستقلالية التدقيق؛
- عدم قبول المدققين بأن تقوم لجنة التدقيق بتقييم فاعلية أعمال وأنشطة التدقيق الخارجي.

2- دراسة: حسين أحمد دحدوح، (2006)

وهو مقال منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية بعنوان: "مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، وتهدف هذه الدراسة إلى حصر العوامل المؤثرة في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وترتيبها حسب أهميتها كونها تساعد مراجعي الحسابات في تحسين وزيادة قدرتهم على اكتشاف التضليل، ولتحقيق ذلك تم توزيع استبيان على عينة من مراجعي الحسابات والمديرين الماليين في الأردن وقد توصل الباحث إلى مجموعة نتائج نذكر منها:

- وجود عدة عوامل مرتبطة بمراجع الحسابات تساعد في اكتشاف التضليل في التقارير المالية أهمها كفاءة المراجع وخبرته، استقلالية المراجع ونزاهته؛

مقدمة

- وجود عوامل ترتبط بالمؤسسة وإدارتها تساعد المراجع في اكتشاف التضليل مثل كفاءة نظام الرقابة الداخلية وكفاءة إدارتها.

3- دراسة: أكرم محمد علي أحمد الوشلي، (2008)

وهي رسالة دكتوراه بجامعة أسيوط بعنوان: "تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لأداء أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية". هدفت هذه الدراسة إلى تطوير إطار متكامل لتقييم مخاطر غش الإدارة في عملية المراجعة يعتمد على بلورة عملية تقييم مخاطر الغش وأهم العوامل المؤثرة فيها، وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- اختلاف عوامل مخاطر غش الإدارة؛
- وجود تحريف في القوائم المالية، ضعف نظام الرقابة الداخلية، تاريخ الإدارة المعروف في هذه المخالفات، والمؤسسة واقعة تحت تهديد الإفلاس هي أهم العوامل التي تؤدي إلى ارتكاب غش الإدارة في المؤسسة؛
- طبقا لنظرية مثلث الغش فإن العوامل المتعلقة بالفرص جاءت في المرتبة الأولى من حيث أهميتها، ثم العوامل المتعلقة بالتبريرات وأخيرا المتعلقة بالضغط؛
- عوامل سلوك الإدارة المضللة والعدوانية اتجاه المراجع أكثر أهمية من العوامل الاقتصادية والبيئية للمؤسسة.

4- دراسة ناهض نمر محمد الخالدي (2015)

وهو مقال منشور في مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، وجاء بالعنوان التالي "أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة - دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة فلسطين في نوفمبر 2004 م"، وتهدف الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وقد توصلت الباحثة من خلال طرح 70 استمارة استبيان على مدققي الحسابات إلى ما يلي:

- استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية في التدقيق يؤدي إلى زيادة فاعلية مرحلة التخطيط وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية؛
- وجود علاقة بين استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية للبيانات على زيادة فعالية مكاتب التدقيق.

5- دراسة: سوياد أمينة، (2017)

وهي رسالة دكتوراه بجامعة سطيف 1 بعنوان: "دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية - دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف"

هدفت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إجراء دراسة استقصائية لآراء مدققي الحسابات بولاية سطيف للتعرف على مدى إتباعهم للإجراءات الحديثة الخاصة باكتشاف التضليل في القوائم المالية، ولأجل ذلك قامت الباحثة بتوزيع 68 استمارة استبيان على مراجعي الحسابات في ولاية سطيف، وقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها:

مقدمة

- أن التضليل في التقارير المالية هو عبارة عن تلاعب محاسبي ينتهجه المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات وأهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل أو خارج الشركة؛
- يتم غش الإدارة الذي هو تحريفات مقصودة من خلال سوء الاستعمال المتعمد للمبادئ المحاسبية لتقديم تقارير مالية احتيالية؛
- تحريفات الموظفين تتم من خلال سوء استخدام الأصول؛
- يقوم مسار مراجعة الغش من خلال التخطيط للمراجعة، تقييم الغش، اختبار نظام الرقابة الداخلية، الإبلاغ عن الغش.

ثانيا: الدراسات باللغة الأجنبية

1- دراسة David Carassus, Denis Cormier (2003)

”Normes et pratiques de l’audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude”, Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2003/1 Tome 9

- وتهدف هذه الدراسة إلى تحليل معايير وسلوكيات المدققين الخارجيين القانونيين في مجال تقييم مخاطر الغش والاحتيال، ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على أسلوب الاستبيان الذي وزع على مدققي الحسابات في عدد من المدن الفرنسية، حيث تم توزيع 80 استمارة استبيان، وقد توصل الباحثان إلى مجموعة نتائج نذكر أهمها فيما يلي:
- تساهم العوامل التنظيمية لمكتب التدقيق بمواجهة واكتشاف الاحتيال؛
 - مدققي الحسابات الذين يعتمدون في تحديد مخاطر الاحتيال على المعايير الأمريكية للتدقيق لهم أفضلية في اكتشاف الغش والاحتيال؛
 - يمكن أن تجد التطورات الأخيرة في مجال منع الاحتيال والكشف عنه إمكانية تطبيقها لدى مدققي الحسابات الفرنسيين.

2- دراسة David B. Citron (2003):

“The UK’s Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession”, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 2, pp.244-274, (September 2002)

الهدف من هذه الدراسة وضع إطار مقترح بخصوص ارتباط استقلالية المدقق وأتاعبه ضمن مهمة التدقيق، وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج نذكر أهمها:

- التزام المدققين بقواعد السلوك المهني يمكنهم من أداء عملهم على أحسن وجه؛
- اعتماد أطرق أكثر ملائمة لتقييم كفاءة استقلالية المدقق؛

- ضرورة بناء نظام للسلوك المهني يتعلق باستقلالية وحياد المدقق.

3- دراسة (2004) Wilks, J. T., and Zimbelman, M. F

"Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors Sensitivity to Fraud

Cues", Contemporary Accounting Research, Vol. 21, No.3,

تطرح هذه الدراسة إشكالية ما إذا كان تقييم المدقق لمخاطر الغش بصفة منفصلة من خلال تحليل عوامل الغش (الفرص، الحافز والتبريرات) يزيد من حساسية المدققين اتجاه الفرص والحوافز وإمكانية اكتشاف الغش في ضوء معايير التدقيق الأمريكية 99, 82, 53 sas، وقد توصل الباحثان إلى مجموعة نتائج نذكرها من بينها:

- المدققين الذين يقومون بتقييم لعوامل مخاطر الغش بصفة منفصلة يكونون أكثر حساسية للفرص والحوافز من المدققين الذين يعملون بتقييم للمخاطر بشكل عام؛
- ظهور حساسية زائدة لدى مدققي الحسابات اتجاه الفرص والحوافز يدل على مخاطر غش منخفضة؛
- أما إذا كانت مخاطر الغش منخفضة فإن حساسية المدققين تكون في كلتا الحالتين تم التقييم بطريقة منفصلة أو بشكل عام.

4- دراسة (2007) Blay, Allen, D, Sneathen, L. Dwight, and Kizirian :

"The Effects of Fraud and Going-concern Risk on Auditors' Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures", (June 2007),

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر تقييم مدققي الحسابات للتحريفات الناتجة عن الغش وتقييم استمرارية المدقق وبين مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، وخاصة مرحلة في جمع أدلة الإثبات وتوقيت ونطاق الأدلة التي تم جمعها، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثون بجمع وتحليل مجموعة نتائج تقييم المدققين لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش مأخوذة من مجموعة شركات تدقيق عالمية، وقد توصل الباحثون إلى نتائج أهمها:

- وجود ارتباط بين تقييم التحريفات الناتجة عن الغش وتقييم الاستمرارية؛
- وجود ارتباط بين تقييم المدققين لمخاطر الاستمرارية وبين نطاق وتوقيت أدلة التدقيق التي تم جمعها.

5- دراسة مكتب التدقيق الدولي KPMG (2016)

والتي جاءت تحت عنوان "Profil d'un fraudeur"، وهي دراسة تطبيقية مكونة من ثلاث طبقات أخرى طبعة 2016، اعتمد فيها المكتب على دراسة خصائص 750 شخص محتال في 81 دولة من العالم، وقد توصلوا إلى تحديد أهم الخصائص التي يتمتع بها الأشخاص المحتالين وهي:

- أن يكون سن المحتال بين 36 و 55 سنة؛
- أغلب المحتالين من جنس ذكر؛

- يكون المحتال من بين المساهمين في المؤسسة الضحية؛
- أن مناصب المحتالين في الإدارة العليا؛
- وأن أغلب المحتالين أشكلهم توجي بالثقة.

-مناقشة الدراسات السابقة:

تتفق دراستنا هذه مع باقي الدراسات من حيث تناولهم لنفس العناصر، لكن لم يسبق لأي دراسة أن تناولت الربط بين تحريفات التقارير المالية المضللة وفعالية عملية التدقيق من جهة، كما لم يسبق تناول هذه الإشكالية ولا الفرضيات ولا طريقة الدراسة الميدانية من جهة أخرى.

1-أوجه الاتفاق:

- تتفق دراستنا الحالية مع جزء من الدراسات السابقة في تناولهم موضوع تحريفات التقارير المالية المضللة بهذا التقسيم؛
- كما تتفق معها في أن جل هذه الدراسات ركزت على التحريفات الناتجة عن الغش كونه أهم وأخطر أنواع هذه التحريفات؛
- تتفق أيضا مع الجزء المتبقي من الدراسات في كونها تناولت فعالية عملية التدقيق، وبتفصيل عناصرها كما في دراستنا هذه؛
- كما تتفق معهم نوعا ما في جزء من الدراسة التطبيقية وهو الاعتماد على الاستبيان للإجابة على الإشكالية المطروحة؛
- تتفق مع بعض الدراسات في تقييم التحريفات الناتجة عن الغش وفق المعايير الدولية والأمريكية؛
- تتفق مع دراسة موسى السويطي في الجزء الخاص بفعالية التدقيق واستقلالية المدقق؛
- اتفقت الخصائص التي خلصت بها دراسة مكتب KPMG على مرتكبي التحريف في كلتا القضيتين محل الدراسة.

2-أوجه الاختلاف:

أما ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات السابقة:

- أن دراستنا جمعت بين متغيرين هما الغش وفعالية تدقيق الحسابات؛
- كما تختلف بعض الدراسات اعتمدت فقط على غش الإدارة في حين أن دراستنا تناولت بالتفصيل تحريفات التقارير المالية المضللة؛
- جل الدراسات كان الجانب الميداني لها عبارة عن استبيان، أما في دراستنا فكان مزيج لقضيتي غش في المؤسسات الجزائرية واستبيان بسيط لمجموعة من مدققي الحسابات

مقدمة

- تختلف عن دراسة موسى السويطي في أنه ربط فعالية التدقيق بلجان التدقيق، في حين أن دراستنا سعت لإظهار الأثر الذي يخلفه وجود تحريفات التقارير المالية المضللة على فعالية عملية التدقيق؛

وبصفة عامة من خلال عرض الدراسات السابقة ذات الصلة والعلاقة مع بحثنا فإننا نلاحظ أن الغش عنصر جد مهم في عملية التدقيق وللمدقق والمؤسسة محل التدقيق والأطراف المستخدمة لتقاريرها المالية لذلك أولت المنظمات والهيئات وكذا الباحثين به اهتماما كبيرا، فهذه الدراسات التي تم ذكرها ركزت عليه وعلى خطوات تقييمه ومسؤولية المدقق اتجاهه، ووضع خصائص تم التوصل إليها تخص مرتكب الغش، والجزء الآخر من الدراسات تطرق إلى فعالية عملية التدقيق أو بعض عناصرها على غرار استقلالية المدقق واستمراريته،

وأما بحثنا هذا فهو شامل لكل العناصر السابقة الذكر فيتطرق إلى التحريفات الناتجة عن الغش وتقييمها من طرف الحسابات ومسؤولية المدقق اتجاهه، إضافة إلى فعالية التدقيق وعناصرها، غير أن هذا البحث يختلف عن باقي الدراسات في دراسة أثر مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش على مرحلة التخطيط باعتبارها أهم مرحلة في عملية من جهة، وأثر اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والإفصاح عنها على فعالية عملية التدقيق من خلال دراسة التأثير المتبادل بينه وبين عناصر فعالية عملية التدقيق، كما أن دراستنا هذه تتميز أنها في البيئة الجزائرية وتناولت قضايا الغش وفقا للتشريع الجزائري.

صعوبات البحث: نظرا لخصوصية وحساسية موضوع التقارير المالية المضللة بصفة عامة في الجزائر فإن أهم صعوبة واجهت الباحثة كانت في الجانب الميداني في ظل رفض بعض مدققي الحسابات الإجابة على الاستبيانات؛

- صعوبة الحصول على جميع تفاصيل قضايا الغش؛
- صعوبة الحصول على بعض المستندات بالنسبة للقضايا التي تمكنا من الحصول عليها، كتقارير المدقق بالنسبة للقضية الأولى والرفض الكامل لمنحنا أية وثيقة بالنسبة للقضية الثانية؛
- صعوبة الحصول على عدد أكبر من قضايا الغش التي هي في المحاكم الجزائرية.

الفصل الأول:

التحريفات المضللة للتقارير المالية

-التحريفات الناتجة عن الأخطاء

-التحريفات الناتجة عن الغش

-التحريفات في إطار المبادئ والقواعد

المحاسبية القانونية

الجزء النظري

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

تمهيد:

إن مخاطر التقارير المالية المضللة التي يواجهها مدقق الحسابات في بعض المؤسسات عادة ما تتمثل في التحريفات التي تكون عرضة لها هذه التقارير المالية من طرف عدد من الأشخاص داخل المؤسسة، وتنشأ هذه التحريفات إما بسبب خطأ أو أحد أساليب التلاعبات المحاسبية التي قد تتخذ الصبغة القانونية وقد تكون غير ذلك.

فتعتبر هذه التحريفات من أهم المخاطر التي تؤدي إلى إصدار تقارير مالية مضللة، لكن يختلف تأثير التحريفات على التقارير المالية من نوع لآخر، فالخطأ الذي يُعرف على أنه فعل غير مقصود عادة لا يكون له أثر جوهري على التقارير المالية لذلك فإنه لا يشكل خطراً كبيراً عليها ولا على نتائج عملية التدقيق لأن القائم بالخطأ له قابلية لتصحيحه ذلك أنه لم يتعمد القيام به على عكس التحريفات الناتجة عن التلاعبات المحاسبية التي تكون أفعال متعمدة ومقصودة من طرف شخص معين باستعمال الخداع وهذا ما يكون له تأثير جوهري على التقارير المالية للمؤسسة سواء كانت هذه التحريفات التي تمس بنود التقارير المالية في المؤسسة أو التحريفات التي تمس أصول وممتلكات المؤسسة فإنها تشكل خطراً على المؤسسة ونتائج عملية التدقيق بصفة عامة.

ولهذا نتطرق في هذا الفصل إلى أهم الممارسات التي تؤدي إلى إصدار تقارير مالية مضللة والتي نتناولها في ثلاثة مباحث كما يلي:

- **المبحث الأول:** التحريفات الناتجة عن الأخطاء: نتناول فيه تعريف الخطأ المحاسبي، سببه، أنواعه وطرق تصحيحه؛

- **المبحث الثاني:** التحريفات الناتجة عن الغش: أيضاً يتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب نتناول فيه تعريف الغش وخصائص القائم بعملية الغش، وتقسيم الغش كما ورد في معيار التدقيق الدولي رقم 240* ISA؛

- **المبحث الثالث:** التحريفات في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية القانونية: نتطرق فيه إلى المقصود بالتلاعب المحاسبي وأهم نوعين منه وهما المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المبحث الأول : التحريفات الناتجة عن الأخطاء

تعتبر الأخطاء نوعاً من التحريفات التي يمكن أن تكون في التقارير المالية، وتؤدي إلى إصدار المؤسسات تقارير مالية مضللة، ونتطرق إليها في هذا المبحث من خلال التعرف على أنواعها ومواطنها وتصحيح الأخطاء في حالة وجودها.

المطلب الأول: تعريف الأخطاء وأسباب ارتكابها

نتطرق في هذا المطلب إلى التعريف بالأخطاء وأهم أسباب ارتكابها.

الفرع الأول: تعريف الأخطاء

تُعرف الأخطاء على أنها تحريفات في التقارير المالية قد تكون جوهرية وقد لا تكون كذلك، وأساسها أن تكون غير متعمدة، أطلقت عليها عدة تعاريف نذكر من بينها:

- "هي تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح"¹

- كما تُعرف الأخطاء على أنها: "عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو خطأ في تبويب بعض العمليات المالية للمؤسسة أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير القائمين بالعمل المحاسبي"²

- ويُعرف الخطأ أيضاً على أنه: "التحريف غير المتعمد في التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات التي من خلالها يتم إعداد التقارير المالية، أو الخطأ في تطبيق أحد المبادئ المحاسبية"³

وحسب معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 فإن الأخطاء هي تحريفات في التقارير المالية ناتجة عن أفعال غير مقصودة مثل السهو أو نسيان مبالغ معينة أو إغفال بعض المعلومات التي تقدم في التقارير المالية⁴.

مما سبق يمكن القول أن الخطأ هو تحريف غير مقصود ناتج عن تغيير غير متعمد في التقارير المالية، من طرف القائمين بالعمل المحاسبي نتيجة لجهلهم بأحد المبادئ أو الأصول المحاسبية أو خطأ في تطبيقها أو إهمال من طرفهم، وقد يكون

بإحدى الصور التالية:

¹ حسين أحمد دحدوح، "مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد - 22 العدد الأول، (2006)، ص 178

² الرماحي نواف محمد عباس، "مراجعة العمليات المالية" الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان (2009)، ص 129

³ امين السيد لطفى، "معايير المراجعة و التأكد الدولية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، (2008)، ص 253

⁴ ISA240، "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers"، para 02 (2009)، disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>، consulté le : 20/02/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- أخطاء حسابية أو كتابية في سجلات ودفاتر المؤسسة؛

- التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية؛

- النسيان أو الجهل بأحد الأصول المحاسبية.

- عدم توفر التأهيل اللازم لموظفي الحسابات للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم.¹

الفرع الثاني: أسباب ارتكاب الأخطاء

من التعريف السابقة يمكن استخلاص وحصر بعض الأسباب التي تؤدي إلى وقوع الأخطاء في التقارير المالية بالمؤسسة في ما يلي:

- الجهل بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها كالتسجيل والترحيل والتبويب والتلخيص وعرض البيانات المحاسبية نتيجة لضعف تأهيل موظفي المحاسبة بالمؤسسة؛

- الإهمال والتقصير من طرف موظفي قسم المحاسبة في المؤسسة لأداء أعمالهم بالعناية اللازمة؛

- عدم الدقة في جمع البيانات أو المعالجة المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛

- إغفال مبلغ أو عدم الإفصاح عنه؛

- التقديرات المحاسبية غير صحيحة بسبب النسيان أو تفسير خاطئ للوقائع المالية والمحاسبية؛

- عدم صحة الأحكام الصادرة عن المؤسسة، أو اختيار تطبيق سياسات محاسبية غير مناسبة للمؤسسة.²

المطلب الثاني: أنواع الأخطاء

يمكن تقسيم التحريفات الناتجة عن الأخطاء أساسا إلى تقسيمين رئيسيين كما يلي:

الفرع الأول التقسيم الأول: يمكن تصنيف الأخطاء حسب هذا النوع إلى:

1- أخطاء الحذف أو السهو:

وهي الأخطاء التي تنشأ نتيجة عن عدم تسجيل عملية محاسبية بالكامل أو عدم تسجيل أحد طرفيها في دفتر اليومية،

أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ، فإذا تم حذف عملية كاملة فإنها لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة أو

الميزانية، أما إذا تم حذف أحد الطرفين فقط فإن ذلك يؤثر على توازن التقارير المالية للمؤسسة مما يسهل اكتشاف

الخطأ. وقد تكون هذه الأخطاء في عدة أوجه مثل :

- عدم تسجيل عملية بيع أو شراء بالأجل؛

¹ Hylas and Ashton,(1982),",Audit detection of financial statement errors,"the accounting review , October,p 752

² ISA 450:" Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit",para A1,(2009),disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-450-valuation-des-anomalies-d-tect-es-au> consulté le : le :03/12/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- عدم حساب الاهتلاكات للتشبيات؛

- عدم تسجيل مقبوضات نقدية.¹

2- أخطاء ارتكابية: وتنقسم بدورها إلى:

2-1. أخطاء حسابية: في عمليات الجمع والطرح والضرب والتي تقع عند إعداد الفواتير وتكتشف عن طريق تدقيق المستندات؛

2-2. أخطاء الترحيل: التي تحدث عند ترحيل مبالغ من ورقة إلى أخرى أو من اليومية إلى دفتر الأستاذ... الخ.

3- أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية: وهي كل الأخطاء التي تقع نتيجة مخالفة القواعد والمبادئ المحاسبية كعدم مراعاة مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية أو عدم إتباع مبدأ الحيطة والحذر عند تكوين المؤونات، أو تسجيل الفواتير عدة مرات في اليومية.. الخ؛

4- الأخطاء المتكافئة: ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر المحاسبية، وتكافؤ الأخطاء لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يزيد من صعوبة اكتشافها من طرف المدقق، إلا إذا دقق في المستندات وقام بالتدقيق الحسابي، وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد وهنا لا يكون للخطأ أثر خطير على نتائج المؤسسة، كما قد يكون بين حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في أرصدة هذين الحسابين مما قد يؤثر على نتيجة المؤسسة².

الفرع الثاني التقسيم الثاني: بالإضافة إلى التقسيم السابق يُمكن أيضاً تقسيم الأخطاء من حيث تأثيرها على توازن ميزان المراجعة إلى:³

1- أخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة: وهي أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الإرتكابية الجزئية؛

2- أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة: وهي كل من أخطاء الحذف الكلي والأخطاء الإرتكابية الكلية والأخطاء المتكافئة

المطلب الثالث: مواطن حدوث الأخطاء وتصحيحها

توجد بعض المجالات التي يكثر فيها إرتكاب الأخطاء بغض النظر عن نوع الخطأ، ومدقق الحسابات عادة ما يكون على دراية بهذه المواطن من خلال تجاربه السابقة، وعند اكتشاف الخطأ يقرر المدقق إذا كان يستلزم التصحيح فيجب تصحيحه وفقاً لما تنص عليه المبادئ المحاسبية وهو ما نتطرق إليه في هذا المطلب.

¹ المطارنة غسان فلاح، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الأولى، الناحية النظرية، دار الميسرة للنشر، عمان، (2006)، ص 148

² عبد الله خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية و العلمية"، دار وائل للنشر عمان، الاردن (2007) ص 39

³ الرماحي نواف محمد عباس، مرجع سابق، ص 136

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الأول: مواطن حدوث الأخطاء

يمكن أن تحدث الأخطاء في مختلف المراحل المحاسبية إنطلاقاً من مرحلة التجميع والترحيل... الخ، إلى آخر مرحلة وهو ما يظهر كما يلي¹:

- 1- مرحلة إثبات العمليات المحاسبية: قد يتم ارتكاب الخطأ في هذه المرحلة عند تحليل العملية إلى طرفيها المدين والدائن، كما يمكن أن يتم تسجيل عمليات في هذه المرحلة لا تخص الفترة المحاسبية الجارية أو حذف عمليات تخص هذه الفترة وعدم تسجيلها سهواً؛
- 2- مرحلة التجميع والترحيل: قد يحدث الخطأ في هذه المرحلة عند تجميع دفاتر اليومية، خاصة إذا كانت المؤسسة تستعين باليوميات المساعدة ونقل المبالغ من صفحة لأخرى وترحيل المبالغ من دفتر لآخر قد يعرضها لأخطاء قد تحدث دون أن ينتبه لها المحاسب؛
- 3- مرحلة إعداد القوائم المالية: قد يحدث في هذه المرحلة نوع آخر من الأخطاء كإظهار بعض عناصر الميزانية أو جدول حسابات النتائج بغير قيمتها الحقيقية لكن دون تعمد ذلك.

الفرع الثاني: تصحيح الأخطاء المحاسبية

عند اكتشاف المدقق خطأ معين يُقدر ما إذا كان ذو أهمية نسبية، فإذا كان كذلك يجب أن يتم تصحيحه وإذا لم يكن كذلك أي أنه لا يؤثر على النتيجة النهائية للمؤسسة فليس من الضروري تصحيحه، وتتم عملية التصحيح من خلال تسجيل قيود باليومية لتصحيح الخطأ، ويجب أن يتضمن القيد الشرح الكافي له وسبب تسجيله، ويتم تقسيم الأخطاء في هذه الحالة إلى²:

- 1- الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة: إذا تم اكتشاف عدم توازن في جانبي ميزان المراجعة فإن ذلك عادة ما يكون لوجود خطأ محاسبي يعود إلى سبب من الأسباب التالية:
 - خطأ في جمع جانبي ميزان المراجعة أو خطأ في تصنيف الأرصدة إلى مدين أو دائن أو خطأ حسابي في عملية الترسيد أو خطأ في جمع جانبي الحساب عند عملية الترسيد؛
 - خطأ في عملية الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ أو خطأ في التسجيل في اليومية؛
 - نسيان رسيد أحد الحسابات في ميزان المراجعة.

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، (2010)، صص 98-99
² أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، "أساسيات المراجعة ومعاييرها"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (2008)، صص 27-29

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

وإذا حدث هذا فيتم البحث عن الخطأ والتدقيق فيه من خلال التأكد من المبالغ والتسجيل المحاسبي والمبالغ المجموعة، وعند اكتشاف سبب الخطأ يتم تصحيحها بقيود في دفتر اليومية كما يحدث في حالة التصحيح المباشر للأخطاء التي تقع في اليومية في الحسابات التي حدث فيها الخطأ مع مراعاة طبيعة هذا الأخير.

2- الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة: هي الأخطاء التي لا تؤثر في ميزان المراجعة إذ يبقى متوازنا وهي:

- خطأ في اسم أو نوع الحساب المستعمل للتسجيل في العملية أو رقم الحساب؛

- خطأ متكافئ أو خطأ حذف كلي.

فإذا حدث خطأ من هذا النوع يتم تصحيحه من خلال إلغاء القيد الخاطئ بإحدى طرق الإلغاء المحاسبية وتسجيل القيد الصحيح وفقا للأصول المحاسبية وتبعا لطريقة الإلغاء المستخدمة.

بصفة عامة يمكن القول أن التحريفات الناتجة عن الأخطاء عادة ما لا تكون لها تأثيرات جوهرية وأن الخطأ لا يكون ذا أهمية نسبية نظرا لعدم وجود نية القصد فيه، فعادة ما يتم اكتشافه وتصحيحه من طرف القائمين على العمل المحاسبي في المؤسسة، أو من طرف مدقق الحسابات، لذلك أغلب حالاته لا تؤثر على عملية التدقيق ككل ولا على نتائجها.

المبحث الثاني: التحريفات الناتجة عن الغش

نتناول في هذا المبحث النوع الثاني من التحريفات التي تؤدي إلى إصدار تقارير مالية مضللة وأكثر الأنواع خطورة وهي التحريفات الناتجة عن الغش كما جاءت في معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA.

المطلب الأول: ماهية التحريفات الناتجة عن الغش

تعتبر التحريفات الناتجة عن الغش من المفاهيم القانونية الواسعة المدى، إلا أنه في تدقيق الحسابات تعرف بالتحريفات المتعمدة والتي تنقسم إلى قسمين، وهو ما نتناوله في هذا المطلب وفي فرعين تعريف الغش وأقسامه وأهم الخصائص التي تكون لدى الشخص الذي يقوم بعملية الغش.

الفرع الأول: تعريف التحريفات الناتجة عن الغش وأقسامه

أطلقت العديد من التعاريف على التحريفات الناتجة عن الغش، ونركز على أهم هذه التعاريف، و نعتد في تقسيم الغش على التقسيم نفسه الذي جاء به معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

1- تعريف التحريفات الناتجة عن الغش

التحريفات الناتجة عن الغش أو التلاعبات هي مختلف التحريفات المتعمدة، والتي يكون لها تأثير جوهري في التقارير المالية، وقد وردت فيها عدة تعريفات أهمها:

- عرف معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 الغش أو الإحتيال على أنه :

" فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر، من الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية، ويتضمن الغش والتلاعب أو الاحتيال تزيف أو تعديل في التقارير المالية أو اختلاس الأصول"¹

- كما يعرف الغش على أنه: "فعل غير مشروع، يتكون من تضليل متعمد، يكون من خلال أخذ أموال عمدا وبدون إرادة صاحب الأموال أو من خلال التحريف المتعمد لوثائق معينة، من خلال التعدي على مصالح وحقوق الآخرين"²

- كما عرف الغش أيضا على أنه: "ارتكاب أخطاء عن عمد وسبق إصرار، ويعني ذلك أن الغش مرادف للخطأ العمد ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية بهدف إخفاء أمور معينة أو لتحقيق منفعة شخصية على حساب المؤسسة، وتتنوع محاولات ارتكاب التلاعب فقد تكون اختلاسا أو إبتزازا أو رشوة وتلاعبا في عمليات الإفصاح وسوء استخدام السلطة."³

- كما يعرف أيضا: " هو احتيال مقصود ومخطط ومنفذ بقصد حرمان شخص آخر من املاكه أو حقوقه بشكل مباشر أو غير مباشر بغض النظر عن انتفاع الجاني أم لا من افعاله"⁴

من خلال ما سبق يمكن القول أن مصطلح الغش يدل على عدة معاني منها: الاختلاس والتلاعب والاحتيال والأخطاء المتعمدة والتحريفات، أي أن الغش لا بد أن يتوفر فيه عنصر القصد لإرتكابه وليس عن طريق الخطأ وذلك لتضليل وإخفاء حقائق معينة أو اختلاس أصول المؤسسة. ويشمل الغش مفهومي أساسيين:

المفهوم الأول: يقصد به الغش في الحسابات بهدف تحقيق ربح وهمي وإظهار أداء المؤسسة بشكل جيد، وذلك لتضليل وخداع مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة من مساهمين ومقرضين ومستثمرين وغيرهم؛

¹ ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers"(2009), para 11 op cit, disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>, consulté le : le:22/02/2016

² Gallet Olivier,(2010), "Halte aux frauds :guide pour auditeurs et dirigeant", Dunod, 2^{eme} edition, Paris, P7

³ سامي محمد الوفاة، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 93

⁴ عماد صالح نعمة، "موقف المدقق الخارجي اتجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 9، عدد 29، جامعة تكريت، (2013)، ص 213

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المفهوم الثاني: يتمثل في مجموعة الأفعال التي يقوم بها المختلس الذي قام باختلاس أو سرقة أصول المؤسسة لتغطية واقعه مثل تزوير سجلات ووثائق أو من خلال الإضافة أو الحذف وتزوير التوقيع... الخ .

2- أقسام التحريفات الناتجة عن الغش

قُدّم العديد من أنواع الغش من طرف الكتاب والباحثين في هذا المجال من بينها: اختلاس الموظفين، غش الإدارة والحيل الإستثمارية، غش البائعين... الخ، ونعتمد في دراستنا هذه على التقسيم الذي جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 240 لأنواع الغش وهو:

1- التقرير المالي الاحتمالي: ويطلق عليه أيضا لدى بعض الكتاب بغش الإدارة ذلك أن هذا النوع من

الغش لا يمكن أن يرتكبه إلا أفراد الإدارة لما لهم من سلطة تمكنهم من تغيير الوثائق المالية والمحاسبية للمؤسسة، فقد يتضمن التقرير المالي تحريفات مقصودة كحذف مبالغ أو افصاحات غير صحيحة في البيانات المالية أو التزوير وإجراء تغييرات في الوثائق المدعمة... الخ، وهذا من أجل خداع مستخدمي التقارير المالية وهذا النوع هو أخطر أنواع الغش لأنه يعمل على إظهار المؤسسة في غير وضعيتها المالية الحقيقية كما أن الجهة المسؤولة عنه هي الإدارة بإعتبار أنها الجهة الوحيدة التي يمكنها التلاعب في التقارير المالية للمؤسسة؛

2- سوء استخدام الأصول: يتضمن سوء استخدام الأصول سرقة أصول المؤسسة واختلاس النقدية، وكثيرا

ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة أو غير هامة كما قد يشمل أيضا المدراء. وقد يتم سوء استخدام الأصول بعدة طرق منها سرقة المقبوضات وسرقة التثبيتات والمخزونات... الخ، لذلك يسمى أيضا بغش الموظفين في بعض الدراسات.

ونتطرق لكلا النوعين بالتفصيل في المطلبين المواليين.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الثاني: المؤسسات وقطاعات النشاط الأكثر عرضة للتحريفات الناتجة عن الغش

في دراسة* قامت بها شبكة مؤسسات PriceWaterhouseCoopers** الأمريكية المختصة في التدقيق والمحاسبة بعنوان: "مسح الجريمة الاقتصادية العالمية 2011" "Global Economic Crime Survey 2011" مكونة من ستة (6) طبقات، وخلال الطبعة السادسة التي كانت في سنة 2011 بعنوان "الغش في المؤسسات: الإتجاهات والمخاطر الناشئة" "La fraude en entreprise: tendances et risques émergents" حددت المؤسسات والقطاعات الأكثر عرضة للغش، فقسمت هذا الفرع من الدراسة إلى قسمين، حيث توصلت في القسم الأول إلى وجود علاقة وطيدة بين حجم المؤسسة مقاسا بعدد العمال فيها ومدى تعرضها للغش، والقسم الثاني كان حول القطاعات التي يحدث فيها الغش بشكل أكبر مقارنة بباقي القطاعات الأخرى.

فبالنسبة لحجم المؤسسات، فقد توصلت الدراسة إلى أن مؤسسة من بين اثنتين التي تحتوي على أكثر من ألفي عامل كانت ضحية للغش خلال الإثني عشر شهرا التي سبقت الدراسة ونسبة 54%، ومؤسسة واحدة من بين ثلاثة مؤسسات بما بين 200 إلى 1000 عامل أي بنسبة 29% ومؤسسة من بين خمس مؤسسات التي تضم أقل من 200 موظف بنسبة 17%. كما أن المؤسسات الصغيرة أي التي تحتوي على عدد عمال أقل من 200 ليست بمنأى عن حدوث الغش فيها لكن فرص ارتكاب الغش تكون أقل مقارنة بفرص في المؤسسات الكبيرة، هذه الأخيرة عادة ما تكون على دراية بأفعال الغش ومجهزة لمحاربتها. والشكل الموالي يوضح نسب الغش في المؤسسات¹:

*هي دراسة عالمية قام بها مكتب PWC، وطبعت 2011 تمثل الطبعة السادسة لها، تمثلت هذه الدراسة في مجموعة أسئلة في شكل استبيان تم جمعها بين أواخر جويلية ونصف سبتمبر من نفس السنة، طرحت على 3877 مؤسسة في 78 دولة مختلفة في العالم، وقدمت هذه الدراسة تحليلا فريدا من نوعه للمواضيع المرتبطة بالغش في المؤسسات حول العالم

“La fraude en entreprise : tendances et risques émergents” (2011), publier sur le site: www.pwc.fr consulté :11/09/2016

**PriceWaterhouseCoopers: معروف باختصار PWC وهي مجموعة مؤسسات مختصة في التدقيق والمحاسبة، تقوم بمهام التدقيق وتقديم الخبرات المحاسبية والاستشارات المحاسبية للمؤسسات، وتعتبر واحدة من بين أكبر أربع مكاتب تدقيق في العالم والتي هي: PWC, KPMG, Ernst and young, Deloitte, Big four avec deloitte، تم تأسيسه سنة 1849 من طرف Samuel Lowell Price ومقر المكتب بعدة تغيرات إلى غاية سنة 2010 أين تم اعتماد رمز PWC للمكتب.

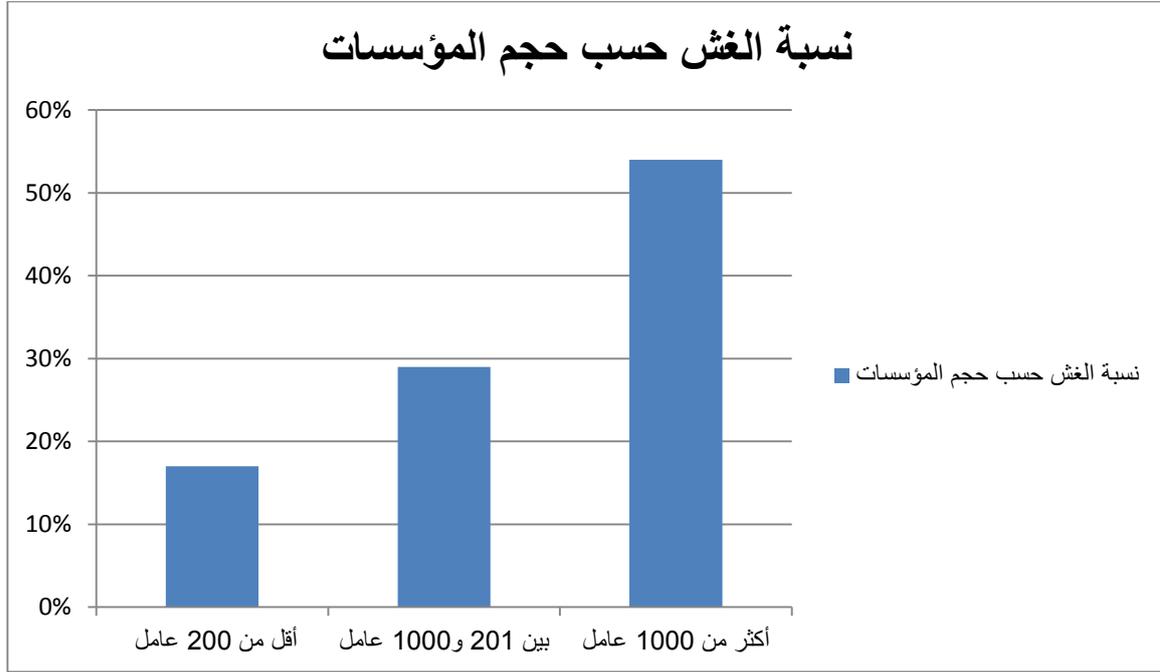
يضم المكتب أكثر من 208000 عامل موزعين على أكثر من 157 دولة في العالم

consulté le : 11/09/2016 <https://fr.wikipedia.org/wiki/PriceWaterhouseCoopers>

1 PricewaterhouseCoopers, 6^e édition « Global Economic Crime Survey 2011 », “La fraude en entreprise: tendances et risques émergents” (2011), publier sur le site : www.pwc.fr consulté :11/09/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

شكل رقم(1-1): نسبة الغش حسب حجم المؤسسات



المصدر:

PricewaterhouseCoopers, 6^e édition « Global Economic Crime Survey 2011 », « La fraude en entreprise : tendances et risques émergents » (2011), publier sur le site : www.pwc.fr.consulte le 11/09/2016

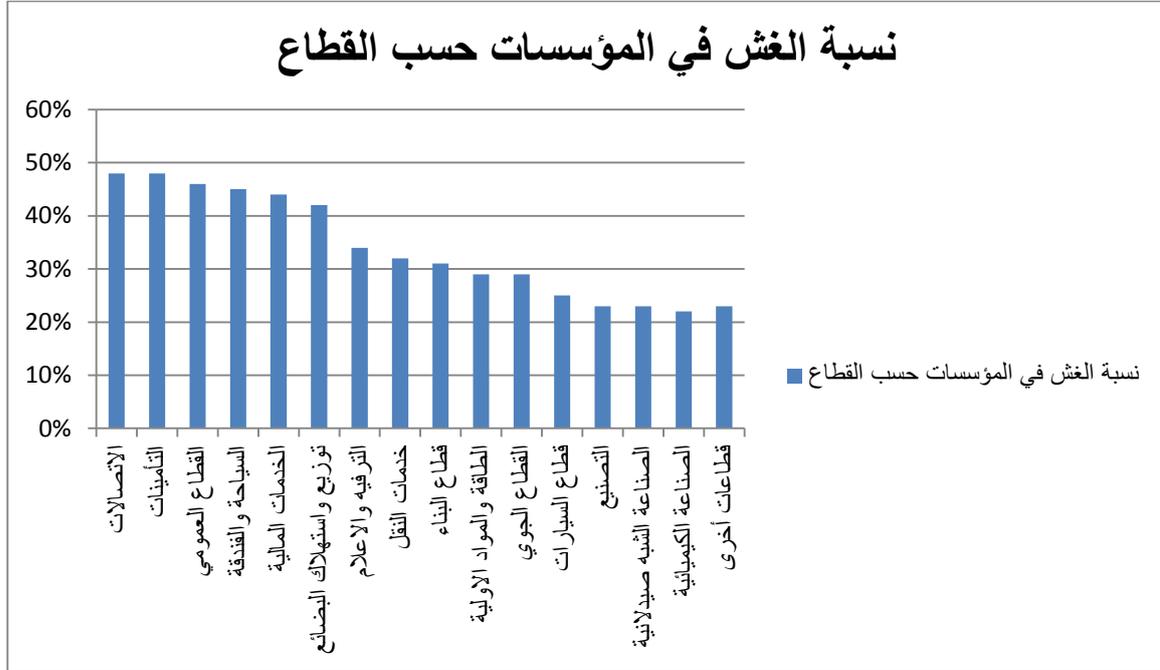
فكما سبق وأشرنا ومن خلال الشكل نلاحظ أن أكبر نسبة للغش تحدث في كبريات المؤسسات التي تضم أكثر من 1000 عامل وتقل نسبة الغش كلما كانت المؤسسة أصغر وهو ما يوضحه الشكل البياني، فقد انتقلت النسبة من 54% في المؤسسات الكبرى إلى 29% في المؤسسات التي يتراوح عدد عمالها بين 1000 و 201 عامل، بينما لا تتعدى نسبة الغش الـ 17% في المؤسسات أقل من 200 عامل؛

أما بالنسبة للتقسيم الثاني حسب القطاعات فإن كل قطاعات النشاط بدون استثناء معرضة للغش، بالرغم من وجود فوارق معينة لصالح بعض القطاعات التي تكون معرضة أكثر من قطاعات أخرى للغش، ومن بينها قطاع الاتصالات بـ 48% من الحالات التي عرفت على الأقل حالة غش واحدة خلال الإثني عشر شهرا التي سبقت الدراسة، وقطاع التأمينات بنفس النسبة، ثم قطاع البنوك بـ 44%.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

كما أن القطاع العمومي أو الحكومي، أو المؤسسات التي تكون الدولة مساهمة ولو بنسبة بسيطة فيها تصنف في المرتبة الثالثة من بين القطاعات الأكثر عرضة للغش. وتأتي بقية القطاعات الأخرى في المراتب الموالية بنسب متفاوتة وفق ما يظهره الشكل البياني التالي:¹

شكل رقم (1-2): نسب الغش في المؤسسات حسب القطاع



المصدر: "La fraude en entreprise : tendances et risques émergents" (2011), publiée sur le site : www.pwc.fr consulté le : 11/09/2016

نلاحظ من خلال الشكل البياني تصدر كل من قطاع الاتصالات والتأمينات قائمة أكبر قطاعات حدثت فيها الغش خلال السنة السابقة للدراسة بـ 48% ثم يليهما القطاع العمومي بـ 46% فيما تتراوح النسبية بين 45% و 29% في كل من قطاعات السياحة والخدمات المالية وتوزيع البضائع والترفيه والإعلام، خدمات النقل، قطاع البناء، الطاقة والمواد الأولية والقطاع الجوي، لتأتي في المراتب الأخيرة القطاعات التي تشهد أقل نسب حدوث الغش فيها والتي تراوحت نسبتها بين 25% و 23% ممثلة في قطاعات السيارات، المواد الشبه صيدلانية، التصنيع، الصناعة الكيميائية وباقي القطاعات الغير مذكورة سابقا.

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن أكثر المؤسسات المعرضة لحدوث وقائع الغش فيها هي المؤسسات كبيرة الحجم، ذلك أن حجم عملياتها كبير وعدد أفرادها أيضا خاصة على مستوى الإدارة والمديريات الفرعية مما يسمح بسهولة وجود فرص ارتكاب الغش، كذلك فإن أكبر نسب الغش حسب ذات الدراسة تنتشر في

¹ PricewaterhouseCoopers, 6^e édition « Global Economic Crime Survey 2011 », "La fraude en entreprise : tendances et risques émergents", op cit, (2011), publier sur le site : www.pwc.fr consulté le : 11/09/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

قطاع الخدمات بصفة عامة فنجد قطاع الاتصالات والتأمينات وقطاع السياحة والخدمات المالية تحتل المراتب الأولى مقارنة بباقي القطاعات الإنتاجية والتجارية الأخرى.

الفرع الثالث: خصائص الشخص القائم بعملية الغش

من المتعارف عليه أنه من الصعب تحديد خصائص موحدة للأشخاص الذين يقومون بعملية الغش في كل المؤسسات نظرا لاختلاف عدة معطيات تتعلق بالمؤسسة الضحية أو الشخص مرتكب الغش في حد ذاته، إلا أنه توجد دراسات أُجريت حول الأشخاص مرتكبي الغش وتم التوصل إلى عدد من الخصائص التي يتوفر البعض منها في أغلب حالات الغش، ومن أهم هذه الدراسات الدراسة التي قام بها مكتب التدقيق العالمي KPMG* مكونة من ثلاث طبقات تم تحديد فيها خصائص الأفراد القائمين بأفعال الغش في المؤسسات الضحية، حيث أن الطبعة الأولى من الدراسة كانت سنة 2010 وشملت 348 شخص قام بعملية الغش، أما الطبعة الثانية كانت سنة 2013 وشملت 596 شخص قام بعملية الغش.

وقد خلصت الطبعتان السابقتان من الدراسة لتحديد مجموعة من الخصائص التي يتمتع بها هؤلاء الأشخاص وجاءت كما يلي¹:

- أن أغلب مرتكبي حالات الغش من جنس ذكر؛
- أعمارهم تتراوح بين 36 إلى 55 سنة؛
- يعملون في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسة؛
- من بين مسيري أو من أفراد الإدارة العليا بالمؤسسة؛
- يعملون منذ أكثر من 10 سنوات بالمؤسسة؛
- متواطئون مع أشخاص آخريين بالمؤسسة.

*هي مجموعة مكاتب عالمية تشكل شبكة لمختلف المكاتب الوطنية في الدول، تأسست سنة 1986 وهي نتاج عن اندماج مجموعة (Peat Marwick International (PMI التي تأسست سنة 1870، و (KMG) Klynveld Main Goerdeler، تقدم KPMG خدمات في التدقيق والجباية والمحاسبة والاستشارات في مجال المالية والتدقيق، تنسق هذه الشبكة بين مختلف المكاتب الوطنية والأعضاء المستقلين وفقا لخطط مالية وقانونية محددة، تتواجد مكاتب KPMG في 155 دولة في العالم وتوظف حوالي 174.000 موظف حسب احصائيات 2016

<https://fr.wikipedia.org/wiki/KPMG> consulté le : le 13/07/2016

¹ Etude KPMG,(2011),” **Profil du fraudeur en entreprise** “, 1^{er} édition ,disponible sur le site : www.kpmg.com/fr consulté le : le:13/07/2016

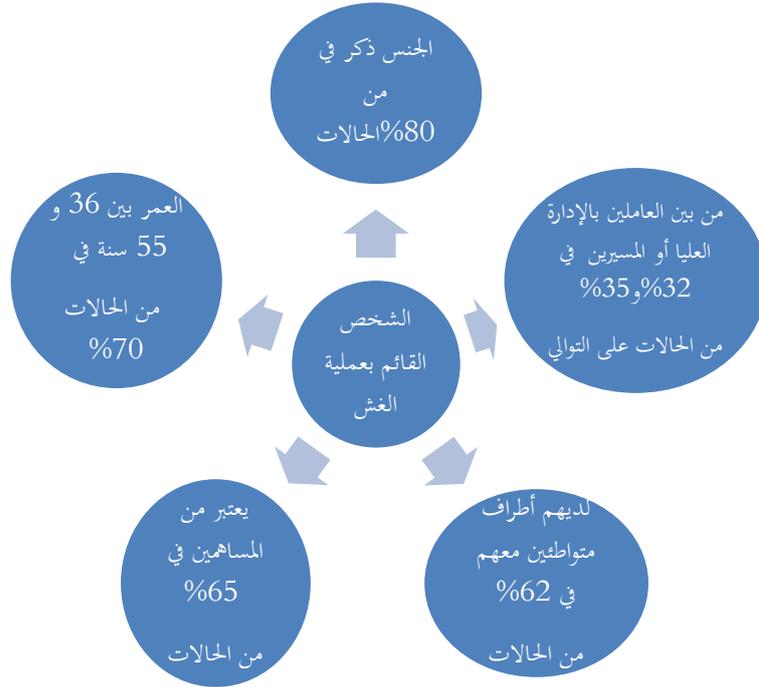
الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- في حين أن الطبعة الثالثة من الدراسة كانت سنة 2015 وشملت تحليل شخصية 750 شخص قام بعملية الغش في 81 دولة مختلفة في العالم، وتم تحديد الخصائص النوعية للقائم بعملية الغش من خلال حالات واقعية للغش تم التحقيق فيها من طرف فرق مختصة لمكاتب KPMG عبر العالم، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:¹
- أن 70% من الأشخاص الذين شملتهم الدراسة أعمارهم تتراوح بين 36 و 55 سنة، في حين أن 14% منهم كانت أعمارهم بين 26 و 35 سنة؛
 - 80% منهم كانوا جنس ذكر في حين تم تسجيل ارتفاع في نسبة النساء المتورطات في حالات الغش بـ 17% مقابل 13% في الطبعة الأولى من الدراسة سنة 2010؛
 - 65% من المتورطين في حالات الغش من المساهمين الحاليين في المؤسسة محل الغش، مقابل 21% من المساهمين القدامى؛
 - 34% من المتورطين من أعضاء مجلس الإدارة و 32% مساهمين و 21% موظفين؛
 - أخيرا أن 38% من المتورطين كانت أشكالهم توحى بالثقة التامة.
- ونلخصها في الشكل الموالي:

¹ Etude KPMG,(2016) ” Profil du fraudeur en entreprise “، 3^{eme} édition, disponible sur le site : <https://home.kpmg.com/fr/fr/home/media/press-releases/2016/07/profil-du-fraudeur-en-entreprise.html> ,consulté le : le :13/07/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

شكل رقم (1-3): أهم خصائص القائم بعملية الغش



Etude KPMG, "Profil d'un fraudeur", (juin 2016), disponible sur le

المصدر:

site: <https://home.kpmg.com/fr/fr/home/media/press-releases/2016/07/profil-du-fraudeur-en-entreprise.html> consulté le: 13/07/2016

من الإحصائيات السابقة نستنتج أن أغلب المتورطين ينشطون في مناصب عليا في المؤسسة وأن لهم معرفة جيدة بالمؤسسة كونهم يشتغلون فيها لمدة طويلة عادة ما تفوق 10 سنوات ما يساهم في معرفة نقاط ضعف المؤسسة واستغلالها لتحقيق منافع شخصية، وأنه لا يمكن أن يكون شخص واحد يقوم بعملية الغش وإنما يكون معه أشخاص آخرون متورطون في العملية.

- المؤشرات التي تدل على احتمال وجود الغش في شخص مرتكبه:

خلال الطبعة الأولى للدراسة السابقة الذكر تم تحديد بعض المؤشرات التي لوحظت في الشخص القائم بعملية الغش سواء من خلال أفعاله أو تصرفاته والتي تُبين على احتمال حدوث الغش، وفي 56% من الحالات تبين حدوث هذه المؤشرات قبل حدوث الغش، ومن بينها:¹

- رفض القائم بعملية الغش للعطل السنوية؛

- التغير الواضح في سلوكه سواء في عاداته، طباعه، صفاته... الخ

- كرم القائم بعملية الغش وسخاؤه مع باقي العمال على غير العادة؛

¹ Etude KPMG, "Profil du fraudeur en entreprise", 1^{er} édition, (2011), op cit, disponible sur le site : www.kpmg.com/fr consulté le : le: 13/07/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- إعطاء أهمية خاصة لعمليات محددة في المؤسسة دون غيرها؛
 - تغير في نمط حياة القائم بعملية الغش نحو الأفضل في ظرف قصير ودون معرفة مصدر هذا التغير؛
 - تسجيل غياب بعض الوثائق أو وجود وثائق ناقصة وليست كاملة.
- من خلال المؤشرات السابقة التي سجلتها دراسة KPMG فإنها تساعد مدققي الحسابات في اكتشاف وجود الغش في المؤسسة محل التدقيق من خلال متابعة أي تغيرات تطرأ على أفراد الإدارة العليا عادة والموظفين ذوي المناصب الحساسة.

الفرع الرابع: أسباب التحريفات الناتجة عن الغش

توجد العديد من الأسباب التي تؤدي بإدارة المؤسسة إلى القيام بتحريفات الغش بنوعيتها، ويمكن تقسيم هذه الأسباب إلى: أسباب تتعلق بالشخص القائم بعملية التحريف، أسباب تتعلق بالمؤسسة محل التحريف وأسباب خارجية.

1- الأسباب التي تتعلق بالشخص القائم بعملية التحريف: قد يقوم شخص أو مجموعة أشخاص بعمليات التحريف في التقارير المالية للمؤسسة لعدة أسباب نذكر من بينها: ¹

- وجود ضغط اجتماعي على فرد أو أفراد من الإدارة للوصول إلى تحقيق هدف شخصي معين؛
- الرغبة في الحصول على مزايا أوفر بطريقة غير قانونية؛
- وجود صراعات شخصية بين مرتكب التحريف وملاك المؤسسة؛
- تغليب الأهداف الشخصية لمرتكب التحريف على الأهداف العامة للمؤسسة؛
- خدمة مصالح أطراف خارجية عن المؤسسة.

2- الأسباب التي تتعلق بالمؤسسة محل التحريف: توجد أيضا أسباب تكون في المؤسسة التي تحدث فيها التحريفات تسهل الأمر بالنسبة للأشخاص للقيام بها. من بين هذه الأسباب نذكر ما يلي: ²

- وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية* بالمؤسسة؛
- عدم معاقبة الذين قاموا بعمليات تحريف سابقة بالمؤسسة؛
- عدم الإفصاح عن تحقيق المؤسسة لخسائر؛

¹ عدنان حمدي عابدين، "الاحتيال المالي"، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت لبنان، (2008)، ص 50

²Mark S. Beasley, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson, (1999), "Fraudulent Financial Reporting 1987-1997 An Analysis of U.S public companies", Research commissioned by the committee of sponsoring organization of the tread way commission, p 21

* هي مجموعة سياسات و إجراءات تضعها المؤسسة و تسهر على تطبيقها و ذلك بهدف حماية أصولها و حفظ سجلاتها و دفاترها المالية، تهدف إلى المحافظة على أموال المؤسسة و حمايتها من جميع أنواع الغش كاختلاس الأصول والاستيلاء على أموال المؤسسة من خلال تحريف تقاريرها المالية.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- عدم إظهار الأداء السيئ لإدارة المؤسسة؛

- التطبيق الخاطئ المتعمد للأصول والقواعد المحاسبية والسياسات المالية بالمؤسسة؛

- الخرق المتعمد للوائح والقوانين التنظيمية بالمؤسسة.

3- الأسباب الخارجية: كذلك للمؤسسة محل التحريف ظروف خارجية تمثل سببا لها لارتكاب فعل التحريف في

التقارير المالية المضللة، وأهم هذه الأسباب:

- مقابلة توقعات محللي الأوراق المالية فيما يخص نمو الأرباح؛

- التأثير على الدائنين بهدف الحصول على مبلغ تمويل إضافي؛

- الغش والتهرب الضريبي وذلك من خلال تخفيض في مبلغ الوعاء الضريبي للمؤسسة؛

- الرغبة في الحصول على إعانات من الدولة ووضعية المؤسسة الحقيقية لا توافق شروط الاستفادة منها.

الفرع الخامس: طرق ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش

يمكن أن يتم ارتكاب الغش من خلال عدة طرق، تختلف باختلاف الهدف من ارتكاب هذه التحريفات، ومن بين

أهم طرق ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش نذكر ما يلي¹:

1- التلاعب بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لإخفاء واقعة سرقة أو اختلاس أو سوء استخدام أصول المؤسسة من خلال:

- حذف أو إخفاء عمليات معينة من الدفاتر والسجلات؛

- إثبات عمليات وهمية غير صحيحة أو عدم إثبات وتسجيل عمليات حقيقية لاختلاس قيمتها؛

- التزوير في الدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة، والتعمد في تطبيق المبادئ المحاسبية بصورة خاطئة؛

2- التلاعب بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لتحريف نتيجة المؤسسة ومركزها المالي، ويعتبر من أخطر الطرق التي

يرتكب بها الغش كونه يتم بعلم الإدارة وموافقتها، وقد يتم بعدة طرق من بينها:

- تضخيم الأرباح لتحقيق أغراض معينة كزيادة حصص أعضاء مجلس الإدارة؛

- التخفيض في أرباح المؤسسة الحقيقية لتحقيق أغراض معينة كالتهرب الضريبي؛

- إظهار المركز المالي الصافي للمؤسسة بصورة غير حقيقية من خلال التحريف في قيم الأصول والخصوم لتحقيق

أهداف معينة.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 151

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المطلب الثاني: التقرير المالي الاحتيالي

تكون هذه التحريفات في عناصر التقارير المالية، من خلال عدم الإفصاح عليها من طرف المؤسسة ممثلة في إدارتها بصفة خاصة متعمدة القيام بهذه التصرفات، وهذا النوع يمثل النوع الأكثر خطورة من الغش، وهو ما انفصله فيما يلي.

الفرع الأول: تعريف التقرير المالي الاحتيالي وأهدافه

شهدت مهنة تدقيق الحسابات استخدام عدة مصطلحات لها نفس المعنى للتقرير المالي الاحتيالي، فنجد كل من مصطلح الأخطاء المتعمدة، غش الإدارة، احتيال الإدارة... الخ وتم ربط هذا النوع من التحريفات بإدارة المؤسسة كونها هي المسؤولة المباشرة عنه، سواء بموافقتها ومعرفتها أو تواطؤها بتسهيل مهمة المحرفين.

1- تعريف التقرير المالي الاحتيالي

عُرف التقرير المالي الاحتيالي من طرف عدة كتاب وهيئات محاسبية ومنظمات تدقيق دولية، من بينها "هو الغش المتعمد من طرف الإدارة بالشكل الذي يضر بالمستثمرين والدائنين من خلال التقارير المالية المحرفة تحريفا جوهريا"¹ ويُعرف أيضا: "محاولة متعمدة من قبل الشركات لخداع وتضليل مستخدمي التقارير المالية المنشورة، خصوصا المستثمرين والدائنين، بواسطة إعداد ونشر قوائم مالية محرفة جوهريا"² كما تم تعريفه: "هي تحريفات متعمدة تشتمل على حذف قيم معينة، أو إخفاء افصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي التقارير المالية. ويمكن أن يتم ذلك من خلال قيام الإدارة بإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي التقارير المالية للتأثير على إدراكهم بشأن أداء الوحدة وربحيتها"³ كما يعرف على أنه: "تحريفات عمدية تتضمن استبعاد للقيم أو الإفصاحات في التقارير المالية بهدف الاحتيال على مستخدمي التقارير المالية، وقد يتم تحقيق التقرير المالي المضلل أو الاحتيالي باستخدام التلاعب والتزييف والتزوير، أو تغيير السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي على ضوئها يتم إعداد التقارير المالية، كما قد يتحقق باستخدام سوء العرض أو الإستبعاد المتعمد للأحداث والمعاملات والمعلومات الجوهرية في التقارير المالية، كما قد يتحقق عن طريق سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية المرتبط بالقيم أو التبيوب وطريق العرض أو الإفصاح"⁴

¹ Elliott RK and Willingham JJ,(1980),"Management fraud, Detection and Deterrence" ,New York petrocelli Books p 30

² Zabihollah Rezaee,(2005),"Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", Critical Perspectives on Accounting, p 277

³ عبد الوهاب نصر علي،"موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الامريكية"،الجزء الرابع،الدار الجامعية، الاسكندرية،(2009) ص 222

⁴ امين السيد أحمد لطفي،"معايير المراجعة و التأكد الدولية"الدار الجامعية، الاسكندرية،(2008) ص 254

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

كما يُعرف التقرير المالي الاحتياطي على أنه: "تقديم تقارير مالية إلى المساهمين والمستثمرين وإلى الجمهور ككل، الغاية منها خداع المستثمرين في الشركات الخاصة الهادفة للربح وذلك عن طريق الزيادة الوهمية للإيرادات أو خفض المصاريف أو كليهما معا، والغرض من ذلك هو إظهار ربحية جيدة للشركة تؤدي عاجلا أو آجلا إلى رفع القيمة السوقية لأسهم الشركة في أسواق الأوراق المالية".¹

كما عرفته جمعية محققي الغش المجازين الأمريكية* في دراسة قامت بها سنة 2002 على أنه: "التحريف المتعمد للوضع المالي للمؤسسة، والذي يمكن إنجازه من خلال التحريف المتعمد للتقارير المالية من خلال إغفال الإفصاح عن بعض المبالغ، بهدف خداع بعض مستخدمي التقارير المالية"²

مما سبق يمكن القول أن جل التعريفات اتفقت على أن التقرير المالي الاحتياطي هو تلاعب واحتيال من طرف شخص معين داخل المؤسسة وتواطؤ من إدارتها بسجلاتها بهدف إخفاء افصاحات معينة أو حذف قيم معينة أو تطبيق خاطئ للمبادئ المحاسبية، أو إتباعها إدارة الأرباح بطرق غير قانونية وذلك بهدف تحسين صورة المؤسسة المالية بإصدار تقارير مالية مضللة لتضليل وخداع مستخدميها والممثلين أساسا في المساهمين والدائنين والتأثير عليهم، وقد تحدث حالات التقرير المالي الاحتياطي نتيجة للتحريف في القيم كما حدث في شركة وولد كووم أين تم إعداد تقرير يتضمن أصول ثابتة ببلايين الدولارات في حين أنها هذه القيم هي عبارة عن مصاريف، كما يمكن أن يحدث نتيجة لسوء الإفصاح كما حدث في شركة انرون التي لم تفسح بالشكل الكافي عن إلتزامات شركاتها التابعة، وعموما يتلخص التقرير المالي الاحتياطي في أربع نقاط أساسية هي:

- وجود نية وعنصر القصد في ارتكاب فعل التحريف؛
- علم الإدارة وتواطؤها مع فعل التحريف؛
- انعكاس التحريف على التقارير المالية فتصبح تقارير مالية مضللة؛
- خداع مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة وخاصة المساهمين والدائنين.

¹ عدنان حمدي عابدين، مرجع سابق، ص23

*تعتبر هذه الجمعية أكبر منظمة عالمية لمكافحة الغش، تضم أكثر من 75.000 عضو ينشطون في أكثر من 100 دولة في العالم، تقدم تدريب والتعليم لمكافحة الغش، تأسست سنة 1988 من طرف خبير الغش الدكتور جوزيف ويلز Joseph T. Wells، يقع مقرها في أوستن، تكساس بالولايات المتحدة الأمريكية، هدفها الحد من الغش في المؤسسات. ومساعدة الاعضاء والمهنيين في اكتشاف وردع حالات الغش، ولتتمكن الجمعية من تحقيق ذلك تقوم بـ:

- تقدم مؤهلات جيدة لأعضاء وإداريين جمعية محققي الغش المجازين الأمريكية؛
- تضع معايير عالية للقبول، بما في ذلك كفاءة مثبتة من خلال التعليم المهني المستمر الإلزامي؛
- يتطلب من المعتمدين لحالات الغش الإلتزام بقواعد وأخلاقيات السلوك المهني؛
- يمنح الثقة العامة في سلامة وموضوعية والكفاءة التي يتحلى بها أعضاء الجمعية

2002: association of certified fraud examiners "report to the nation occupational fraud and abuse", consulté le : 30/03/2016, <http://www.acfe.com/default.aspx>

² Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), (2002). "2002 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse", published on : www.acfe.com consulté le : d:24/02/2016

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

ويمكن أن يكون التقرير المالي الاحتيالي في عدة أوجه من بينها: - غش القوائم المالية؛ - التحريف في الحقائق المهمة؛

- إخفاء الحقائق المهمة؛ - الرشوة؛ - تعارض المصالح... الخ¹

وعادة ما يكون التقرير المالي الاحتيالي عن طريق²:

- التزوير والتغيير في السجلات المحاسبية ومستندات الإثبات والتي يتم إعداد التقارير المالية منها؛

- التحريف أو تعمد إخفاء أحداث أو صفقات أو أي معلومات هامة؛

- التطبيق الخاطئ المتعمد للمبادئ المحاسبية فيما يتعلق بالتبويب وطريقة العرض والإفصاح.

2- أهداف التقرير المالي الاحتيالي:

إن توجه الأفراد بالمؤسسة للقيام بتحريف التقارير المالية هو من أجل تحقيق أهداف معينة يسعون للوصول إليها سواء

كانت أهداف شخصية أو لمصلحة مجموعة من أشخاص بالمؤسسة، ولقد أوردت عدة دراسات عددا من الأهداف

نلخص أهمها فيما يلي³:

- تعظيم مكافآت المديرين: من خلال القيام بتحريفات لزيادة قيمة المكافآت الممنوحة للمديرين؛

- زيادة أو تخفيض أرباح المؤسسة لتتماشى مع الإحصائيات الرسمية عن متوسطات الأرباح على مستوى الصناعة أو

القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؛

- تخفيض في أرباح المؤسسة وعدم التصريح بالأرباح الحقيقية لها؛

- تكييف نتائج المؤسسة لتتماشى مع توقعات وتقديرات محلي السوق المالي؛

- زيادة المبيعات عن طريق زيادة منتجات وهمية؛

- زيادة أسعار أسهم المؤسسة؛

- إخفاء الأداء السيئ لإدارة المؤسسة.

مما سبق نخلص إلى أن الهدف وراء التحريفات دائما هو التغيير في الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة أو للحصول على

أموال غير مشروعة لفائدة شخص أو مجموعة أشخاص من إدارة المؤسسة، وإلا لإخفاء فشل هذه الأخيرة في تحقيق

أهداف المؤسسة.

¹ عماد صالح نعمة، مرجع سابق، ص 214

² طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2007)، ص 600

³ أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، كلية التجارة، الإسكندرية، (2007)، ص

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الثاني: مواطن حدوث تحريفات التقرير المالي الاحتيالي

يعتبر التقرير المالي الاحتيالي من أكثر أنواع الغش خطورة وتأثيرا على المؤسسة وعلى مستخدمي تقاريرها المالية، لأنه عبارة عن تغيير في جوهر هذه التقارير وفي حقيقة ووضعية المؤسسة، ويكون من أهم طرف فيها التي من المفروض أنه يسهر على حمايتها وهي إدارتها. وسعيا من هذه الأخيرة للحصول على أهداف معينة تم ذكر عدد منها سابقا تقوم بالتغيير والتلاعب في بعض حسابات المؤسسة، هذا التلاعب يمكن أن يمس جميع حساباتها، إلا أنه توجد بعض الحسابات التي يتم التركيز عليها دون غيرها كزيادة المبيعات من خلال التصريح بمنتجات وهمية أو عدم إظهار المصاريف الحقيقية للمؤسسة، التقييم الخاطيء المتعمد لبعض أصولها... الخ لأن هذه العناصر تعطي أحسن صورة عن المؤسسة ونبين هذه المواطن فيما يلي:¹

1- التصريح بمنتجات وهمية: قد تلجأ إدارة المؤسسة إلى التصريح بمنتجات وهمية غير صحيحة الغرض منها التسجيل المحاسبي لمبيعات لم تقع فعلا ما يزيد من أرباح المؤسسة؛

تقوم إدارة المؤسسة من خلال هذه العملية بخلق زائن وهميين وتسجيل عمليات البيع بأسمائهم وتبرر ذلك بفواتير وهمية أيضا، كما قد تقوم بتسجيل عمليات البيع الوهمية بأسماء زبائنهم الحقيقيين الذين تتعامل معهم المؤسسة فعلا وذلك من خلال الزيادة في كمية المبيعات الحقيقية المسجلة في الفاتورة أو الرفع في سعر البيع المسجل في الفاتورة مقارنة مع سعر البيع الحقيقي، في حين يقوم الزبون بعكس الفاتورة في الفترة المحاسبية المقبلة لمساعدة المؤسسة في إخفاء عملية الغش، ولكن ليتمكن المدقق من اكتشاف مثل هذه التحريفات توجد بعض المؤشرات التي تدل على وجود مثل هذه التصرفات من بينها:²

- الزيادة السريعة والغير عادية في أرباح المؤسسة مقارنة بمثيلاتها في نفس القطاع الذي تنشط فيه؛
- عدم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من العمليات في حين يُلاحظ الإرتفاع المستمر للأرباح؛
- وجود عمليات تمت مع أطراف أو مؤسسات لأغراض خاصة لا تدخل ضمن العمل العادي للمؤسسة ولم يتم تدقيقها من قبل؛
- الزيادة الغير عادية لعدد أيام المبيعات في حسابات المدينين؛
- وجود كميات كبيرة من المبيعات غير محددة المصدر والمضمون.

¹ Everett E Colby, BSBA,CFE,CGA,(2011),"Fraude et états financiers, troisième partie",Réseau de perfectionnement professionnel,disponible au site :www.cga-pdnet.org consulté le : le :20/03/2016

² Joseph T.Wells, "Corporate Fraud Hand Book: prevention and detection", third edition, association of certified fraud examiners, new jersey , p:359.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

2- تغيير توقيت الإفصاح: يعتبر تغيير توقيت الإفصاح ثاني نوع من مواطن التحريفات المهمة، والمقصود منه أن تقوم المؤسسة بتسجيل إيرادات أو مصاريف في غير وقتها أو دورتها المحاسبية الحقيقية.

فقد يتم تسجيل إيرادات قبل تحققها فعلا، وهو ما يؤدي لرفع مبلغ إيرادات المؤسسة خلال الدورة، أو قد يتم تسجيل مصاريف في غير وقتها أو لم تدفع بعد وهو ما يخفض من مبلغ الإيرادات الفعلية للمؤسسة. كما يمثل الإهلاك أحد أهم وأكثر البنود السهلة التحريف، فإذا أرادت المؤسسة مثلا أن تخفض من نتائجها خلال دورة معينة لتفادي دفع مبلغ كبير للضرائب تقوم بتسريع تسجيل أقساط وزيادة معدلاتهم وتسجيل مصاريف أخرى خلال نفس الدورة وإن كانت ليست متعلقة بهذه الدورة.

3- التلاعب بالتسويات على الإيرادات: يرتبط هذا النوع من التلاعبات بالمرودودات من المبيعات، حيث قد تقوم بعض المؤسسات بإخفاء مرودودات المبيعات لزيادة صافي المبيعات من جهة، وزيادة أصول المؤسسة من جهة أخرى من خلال احتساب المرودودات ضمن مخزونات المؤسسة في عملية الجرد المادي لهذه الأخيرة، في نفس الوقت لا يتم تخفيض قيمة المرودودات من حساب الزبون المعني؛

4- عدم الإفصاح عن الخصوم أو المصاريف: قد تلجأ بعض المؤسسات إلى إخفاء بعض عناصر الخصوم أو عدم التصريح ببعض المصاريف لهدف معين، فمثلا إذا كانت لديها ديون كثيرة فلا تقوم بالتصريح بكل ديونها ولا تظهرها في ميزانيتها الختامية ما يؤدي إلى تضخيم في رأس المال المؤسسة وممتلكاتها وبالتالي تزيد أرباحها. كما قد تلجأ إلى عدم إظهار كل مورديها الذين تتعامل معهم لعدم إظهار المبلغ الإجمالي لديون المؤسسة اتجاه مورديها.

وعموما توجد ثلاثة طرق رئيسية لعدم الإفصاح عن الخصوم أو المصاريف وهي:¹

- عدم تسجيل المصاريف أو الخصوم أساسا في القوائم المالية؛

- رسملة بعض المصاريف؛

- عدم الإفصاح عن تكاليف الضمان.

5- المعاملات بين فروع المؤسسة: قد يحدث في كبريات المؤسسات التي لها العديد من الفروع خاصة الشركات متعددة الجنسيات يكون فيها هذا النوع من التحريفات والتلاعبات، ففي بعض المؤسسات قد تقوم الشركة الأم بإعادة تقييم الأصول أو الخصوم وتسجيلها كذمم مدينة أو ديون اتجاه أحد فروعها، كما قد تقوم بعمليات شراء أو بيع مع أحد فروعها دون تسجيلها أو التصريح عنها. كما تستطيع الشركة الأم تسجيل بعض خصومها كالديون مثلا في شركة فرعية تابعة لها.

¹ joseph T.Wells, op cit, p362

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

6-التغيرات المحاسبية: تنقسم التغيرات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي: التغيرات في طرق تطبيق المبادئ المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، التغيرات في الوحدة المحاسبية في حد ذاتها، فقد تقوم المؤسسة مثلا بتغيير طرق تطبيق مبدأ محاسبي معين ابتداء من الدورة الحالية إلا أن القائم بعملية الغش يقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي للسنوات السابقة مما يؤدي إلى إظهار القوائم المالية للمؤسسة ضعيفة، في حين لا يتم الكشف عن التغيرات التي تخدم صالح المؤسسة، أما التغيير في الوحدة المحاسبية فيمكن أن لا يتم الكشف عنه من خلال إضافة بعض المؤسسات للمؤسسة دون الكشف عن ذلك أو إستبعاد بعض المؤسسات لتحسين نتائج المؤسسة؛

7-التقييم الخاطئ المتعمد لعناصر الأصول: يتمثل التقييم الخاطئ المتعمد لعناصر الأصول في التضخيم الوهمي لقيمتها بهدف تعزيز القوائم المالية¹ قد تلجأ بعض المؤسسات لإظهار حالة أصولها على غير حقيقتها وتضخيمها خاصة أمام المساهمين، وعند رغبتها في الحصول على قروض. ويعتبر كل من عنصر المخزون وحساب الزبائن والتبنيات المادية من أكثر العناصر التي يكون فيها التلاعب والإفصاحات الخاطئة.

7-1 المخزونات: بالنسبة لإدارة المؤسسة التي تقوم بالتحريف فعنصر المخزون يعتبر من أفضل العناصر للقيام بذلك لأن سجلات المخزونات تعتبر معقدة نوعا ما، كما أنها تأتي من عدة موردين وبكميات كبيرة، لذلك فهي من أكثر العناصر التي تكون فيها التقديرات خاطئة خاصة إذا وجدت مخزونات ممتدة بالمؤسسة أو سرعة دورانها بطيئة، كذلك قد يتم تسجيل مخزونات لا وجود لها حقيقة من خلال تسجيل عمليات شراء وهمية. أيضا فبالنسبة للمخزونات فالتلاعب يكون على مستوى تكوين المؤونات الخاصة بها، أو في عمليات جرد المخزون في نهاية السنة، وعموما يتم التلاعب في المخزونات من خلال ما يلي:²

- عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بنفس كمية وقيمة البضاعة المفقودة أو التالفة؛
- إعادة تغليف البضاعة التالفة والراكدة وجردها وتقييمها على أنها بضاعة سليمة؛
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية لتغطية العجز في كمية المخزون؛
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية السنة وجردها وتقييمها بالمخزن وذلك على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتریات وعدم تسجيل المبالغ المستحقة للموردين مقابلها.

¹ Joseph T. Wells, op cit, p362

² أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الاسكندرية (2005)، ص 75

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

7-2 حسابات الزبائن: تمثل حسابات الزبائن نوعاً آخر من الحسابات السهلة التحريف بالنسبة للإدارة، وذلك من خلال خلق حسابات زبائن وهمية، وكذلك عدم ترصيد حسابات بعض الزبائن التي تم التعامل معها وتم تحصيل مبلغها، فعدم ترصيدها يجعل دائماً وجود دين للمؤسسة اتجاه زبائنها مما يساهم في زيادة قيمة الأصول بها.

كما تعتبر حسابات الزبائن دائماً عرضة للتلاعبات فهي مرتبطة بالمنتجات الوهمية، فالقائم على عملية التحريف كلما قام بتسجيل منتجات وهمية يقوم بفتح حساب زبون جديد خاص بها وإن كان وهمياً هو الآخر.

7-3 التثبيتات المادية: يكون التلاعب في هذا الحساب من خلال التقييم الخاطئ المتعمد لعناصرها، والتي يكون بعدة طرق منها: تسجيل تثبيتات وهمية، تسجيل تثبيتات بتكلفة غير حقيقية، التسجيل في غير الدورة المحاسبية الحقيقية التي تم فيها إقضاء التثبيت.

كذلك قد تظهر تحريفات التقرير المالي الاحتياطي في عمليات الشراء والبيع للأراضي والمباني بين المؤسسة الأم وفروعها، تستخدم لزيادة قيمة هذه التثبيتات في المؤسسة الأم، وقد يحدث الخطأ في تصنيف التثبيتات وذلك بتسجيل عناصر لا تعتبر كتثبيت في مجموع التثبيتات في المؤسسة. وأيضاً فإن التلاعب بالهلاك الخاص بالتثبيتات المادية يعتبر عنصر جدم مهم في عملية التحريف في هذا العنصر.

7-4 حسابات الأموال النقدية: قد تلجأ بعض المؤسسات إلى تسجيل مقبوضات وهمية لا أساس لها من الصحة الغرض منها زيادة الأموال النقدية في المؤسسة من خلال جعل أحد حسابات النقدية لدينا وحسابات المبيعات دائناً في نهاية السنة المالية، ويتم انسائها إما لزبائن وهميين أو زبائن حقيقيين متواطئين مع القائم بعملية الغش، وعادة ما يسعى القائم بعملية الغش لتوفير أدلة الإثبات على عمليات البيع هذه لتقديدها لمدقق الحسابات.

مما سبق نلاحظ أن التقرير المالي الاحتياطي في المؤسسة يتم في عناصر محددة تؤثر بصفة كبيرة على نتيجة المؤسسة أو إيراداتها أو التخفيض من مصاريفها، وهذه العناصر محددة في عنصر المخزون وحساب الزبائن والتثبيتات المادية، إضافة إلى بعض الأشكال الأخرى للتحريف مثل التصريح بمنتجات غير حقيقية بهدف زيادة مبيعات المؤسسة وزيادة أصولها، مما يساهم في إظهار المؤسسة في غير وضعيتها المالية الحقيقية مما يؤدي إلى خداع المساهمين بالدرجة الأولى.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المطلب الثالث: سوء استخدام الأصول

سوء استخدام الأصول هو النوع الثاني من أنواع الغش حسب تقسيم معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240، ويسمى أيضا غش الموظفين لأنه يتم عند سرقة أو اختلاس أصل معين من أصول المؤسسة عادة ما يكون عن طريق الموظفين بالمؤسسة، ونتطرق إليه في هذا المطلب بالتفصيل.

الفرع الأول: تعريف سوء استخدام الأصول وطرق ارتكابه

نتطرق في هذا الفرع إلى المقصود بسوء استخدام الأصول للتعرف عليها، ثم نتطرق إلى أهم طرق ارتكابها التي يقوم بها الموظفون والعمال في المؤسسات.

1-تعريف سوء استخدام الأصول: عرف معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 سوء استخدام الأصول على أنه: "سرقة أصول المؤسسة، عادة ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضا المدراء الذين هم أكثر قدرة على إخفاء حالات الاختلاس بطرق يصعب اكتشافها"¹ كما تعرف أيضا على أنها: "سرقة أصول كيان تتسبب في عدم عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها"²

إذن فسوء استخدام الأصول هي مرادف لمصطلح سرقة واختلاس الأصول باختلاف أنواعها وأنه عادة ما يتم من طرف الموظفين وبمبالغ بسيطة يتسبب في عدم إظهار القوائم المالية الحقيقية للمؤسسة، ونجد سوء استخدام الأصول في عدة أوجه أبرزها:³

- اختلاس الأموال والممتلكات؛

- حرق الواجبات الائتمانية؛

- سرقة الأسرار التجارية، والملكية الفكرية.

2- طرق ارتكاب التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول وعادة ما يتم سوء استخدام الأصول بطرق عديدة من بينها:⁴

- سرقة المقبوضات: ويتم مثلا في اختلاس مبالغ الحسابات المدينة أو تحويل المقبوضات من مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة إلى حسابات بنكية خاصة بأحد الموظفين بالمؤسسة؛

¹ SA240,"Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers (2009),op.cit, para 11,disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> ,consulté le : le:21/03/2016

² طارق عبد العال حماد، الجزء الأول،مرجع سابق،ص 497

³عماد صالح نعمة، مرجع سابق، ص 215

⁴ المرجع نفسه،ص 645

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية: كأن يقوم موظف بسرقة المخزون السلعي للاستعمال الشخصي أو للبيع، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع مؤسسة منافسة من خلال إفشاء بيانات تقنية تخص المؤسسة مقابل دفع أموال له؛

- أن يتسبب موظف معين في دفع المؤسسة أموال مقابل بضائع وخدمات لم يتم استلامها مثل استخدام بائعين وهميين؛

- استخدام أصول المؤسسة للاستخدام الشخصي.

عادة وعندما تتواجد ممارسات سوء استخدام أصول المؤسسة فإنه يرافقها سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها بدون تفويض من إدارة المؤسسة.

الفرع الثاني: مواطن سوء استخدام الأصول

على عكس النوع الأول من الغش فإن سوء استخدام الأصول عادة ما يمثل نقص أصل مادي من المؤسسة لصالح القائم بعملية الغش والتي حسب التعريف الوارد في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 هو واحد أو مجموعة من الموظفين، وأكثر الأصول المعرضة لهذه التصرفات هي عادة النقدية والمخزونات ذلك أن أي موظف يستطيع أخذها دون أن ينتبه له أحد على عكس الأصول الكبرى كمعدات النقل مثلا. وفي ما يلي أهم الأصول التي تكون معرضة لهذه التصرفات¹:

1- الأموال النقدية: يكون الفعل في جانب النقدية التي عادة ما تكون موضوعة في المؤسسة عبارة عن اختلاس، ويحاول المختلس إخفاء ذلك بعدة طرق منها إثبات مصاريف وهمية أو عدم تسجيل إيرادات حقيقية بحيث أنه لا يمكن اكتشاف ذلك إلا بتدقيق المستندات والفحص الدقيق لها سواء المتعلقة بالمصاريف أو بالإيرادات، وتتمثل صور اختلاس الأموال النقدية فيما يلي²:

1-1 سرقة النقدية من الودائع: يمكن أن تكلف المؤسسة أشخاصا بإيداع الأموال السائلة أو الشيكات في البنك، في هذه الحالة تكون الفرصة مواتية لهؤلاء الأشخاص لسرقة جزء من هذا المال قبل إيداعه في البنك؛

1-2 المدفوعات الاحتيالية: وتنقسم بدورها إلى ما يلي:

1-2-1 مخططات الفواتير: يقوم مرتكب الغش في المؤسسة بإصدار فواتير مزورة لسلع وخدمات وهمية، أو أنها تحمل مبالغ ضخمة أو أن يقوم بفوترة مشترياته الشخصية على المؤسسة؛

¹ اكمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، "أصول علم المراجعة"، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (2003)، ص 53
² سوياد أمينة، "دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضييل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية-دراسة استقصائية لأراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، (2016/2017)، ص-ص 66،67

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

1-2-2 التلاعب بالشيكات: في هذا النوع يقوم القائم بعملية الغش بتحويل أموال المؤسسة من خلال إعداد شيكات لأغراضه الشخصية أو تحويل شيك صادر من المؤسسة لصالح طرف ثالث لخدمة مصلحته الشخصية؛

1-2-3 مخططات الأجور المزورة: في هذا النوع يتم إعداد وثائق مزورة لإدعاءات كاذبة بتوزيع الأموال من طرف صاحب العمل لصالح سجلات الأجور من خلال التغيير فيها وفي باقي المستندات الأخرى الخاصة بالأجور، وهو من بين أنواع الغش الذي يصب في اختلاس الأموال النقدية.

2-المخزونات: بالنسبة للمخزونات فإنها تتم عن طريق سرقتها من المخزن، وعادة ما يتم ذلك بالتواطؤ بين أمين المخزن والمحاسب من خلال عدم تسجيل بضائع حقيقية واردة للمؤسسة أو تسجيل إيصالات خروج وهمية للبضاعة، وتعد من الصعوبة بما كان اكتشاف سرقة المخزونات إلا إذا كان للمؤسسة نظام دقيق يتبع حركة المخزون ويتابع بذلك أكثر من شخص؛

3-بعض أنواع الثببتات: من المعروف أنه ليس بالسهولة على أي موظف سرقة ثببتات المؤسسة نظرا لحجم البعض منها من جهة وصعوبة تغطية واقعة السرقة من جهة أخرى، لكن توجد بعض الثببتات التي من الممكن أن تتعرض لذلك نظرا لصغر حجمها وأنها تمثل مبلغا بسيطا وغير مهم على غرار معدات وتجهيزات المكتب لكنها تتحمل المؤسسة تكاليف عليها وتمثل واقعة سرقة أصل من المؤسسة على الرغم من بساطة قيمته.

المطلب الرابع: قوانين وسياسات التقليل من التحريفات الناتجة عن الغش

نظرا لخطورة التحريفات الناتجة عن الغش والآثار التي تخلفها على المؤسسة ومستخدمي تقاريرها المالية والاقتصاد ككل، سعت المنظمات المهنية عبر العالم لوضع قوانين وسياسات تهدف إلى التقليل من حالات الغش في المؤسسات ومعاينة المسؤولين عن واقعة الغش، وقد تزايد الاهتمام بهذا الموضوع خاصة بعد سلسلة الانهيارات التي شهدتها عدة مؤسسات كبيرة عبر العالم، ومن بين القوانين التي تم وضعها قوانين لجنة Coso وقانون Sox . وفي هذا المطلب نحاول التطرق إلى أهم هذه القوانين وما جاءت به للتقليل من حالات الغش في المؤسسات.

الفرع الأول: لجنة Coso*

تم تأسيس منظمة Coso سنة 1985 لرعاية اللجنة الوطنية المعنية بالتقارير المالية المضللة، وهي منظمة مستقلة هدفها دراسة العوامل التي تؤدي إلى إصدار تقارير مالية مضللة، وضعت من خلال هذه الدراسات عدة توصيات للمؤسسات ومدققي حساباتها.

* Committee of Sponsoring Organizations of the treadway commission

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

تتكون منظمة COSO من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمور المالية والمحاسبية للمؤسسات وهي التي تقوم برعايتها، وهذه الهيئات هي:¹

- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA

- جمعية المحاسبين الأمريكية AAA

- معهد المدققين الداخليين IIA

- معهد المحاسبين الإداريين IMA

- معهد المحللين الماليين FEI

تهدف منظمة COSO إلى توفير فكر يهدف إلى التعامل الأمثل مع ثلاثة مواضيع مترابطة هي: إدارة المخاطر، الرقابة الداخلية واكتشاف الغش، وفي هذا الإطار أصدرت المنظمة عدة منشورات أهمها دراستان الأولى بعنوان: "التقارير المالية المضللة 1987-1997" سنة 1999، والثانية سنة 2010 بعنوان: "التقارير المالية المضللة 1998-2010"، أما فيما يخص الرقابة الداخلية فقد تم وضع أول تقرير عن الرقابة الداخلية بعنوان: "الرقابة الداخلية-إطار متكامل" سنة 1992 والذي عرفها على أنها: "عملية تهدف إلى توفير تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف تدرج حول تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة، تتأثر عملية الرقابة بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وكل أفراد المؤسسة"²

فيما كانت الرقابة الداخلية تعرف على أنها: "مجموعة السياسات والطرق التي توجه نحو فرض نوع من السيطرة على المؤسسة بما يضمن كفاءة التشغيل والالتزام بالسياسات"³

فقد جاء تطور مفهوم الرقابة الداخلية لعدة أسباب أهمها تطور وظيفة الرقابة في المؤسسة كإحدى وظائف الإدارة، وكذلك تطور تدقيق الحسابات واعتمادها على الرقابة الداخلية في إبداء الرأي عن القوائم المالية ساهم في تطور الرقابة الداخلية وبالتالي تطور مكوناتها حيث أصدرت منظمة COSO مكونات نظام الرقابة الداخلية ممثلة في COSO 1 و COSO 2 و COSO 3 نوجزها فيما يلي:

¹ <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> consulté le : 14/09/2017

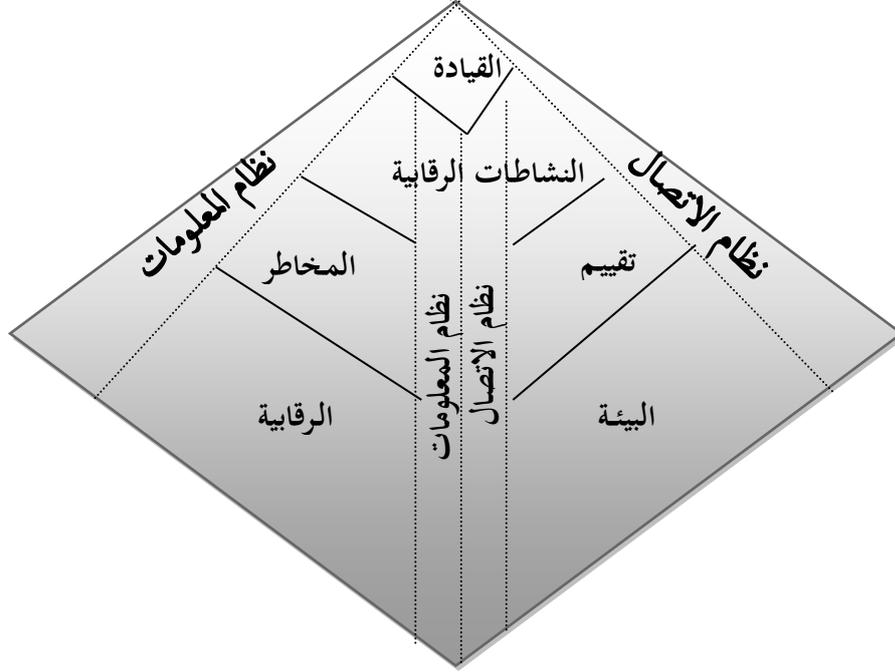
² <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx> consulté le : 14/09/2017

³ حافظ سعيد الحسن: "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام "coso"، مركز المقتصد للتدريب المالية والمصرفي، منشورة على: <http://www.zakatinst.net/pdf/COSO.pdf>

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

أولاً: مكونات الرقابة وفق: **1: coso**:

شكل رقم: (1-4): مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق **Coso 1**



المصدر:

Pierre bernard anglade et francoise janichon,(2010) " **La pratique du contrôle interne: COSO Report**", 2^{ème} édition, Ed. d'Organisation, Paris,p: 29.

1- **بيئة الرقابة:** هي السياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة بالنسبة لأي مؤسسة بخصوص نظام الرقابة فيها ومدى أهميتها؛

2- **أنشطة الرقابة:** تتمثل أنشطة الرقابة في مجموعة السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من القيام بالتصرفات الضرورية للتعرف على المخاطر عند تحقيق أهداف المؤسسة؛

3- **تقييم الخطر:** هو دراسة وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحديد احتمال حدوثها والعمل على تخفيضها، غير أن تقييم الإدارة للمخاطر يختلف عن تقييم المدقق للمخاطر رغم الإرتباط الوثيق بينهما، فالإدارة تقوم بتقييم المخاطر كجزء من تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية، أما المدقق يقوم بتقييم المخاطر لاتخاذ القرارات واقتراح تصحيحات لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية¹

4- **المعلومات والاتصال:** يتكون هذا العنصر من نظام للمعلومات المحاسبية يشمل الأساليب والطرق المحاسبية المتبعة في تسجيل ومعالجة وتلخيص المعلومات المحاسبية وتوصيلها للأطراف المعنية؛

¹ هشام عبد الحي السيد، "الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات"، الدورية العلمية للمحاسبين والمراجعين الكويتية، العدد 14 (2008)، ص 17

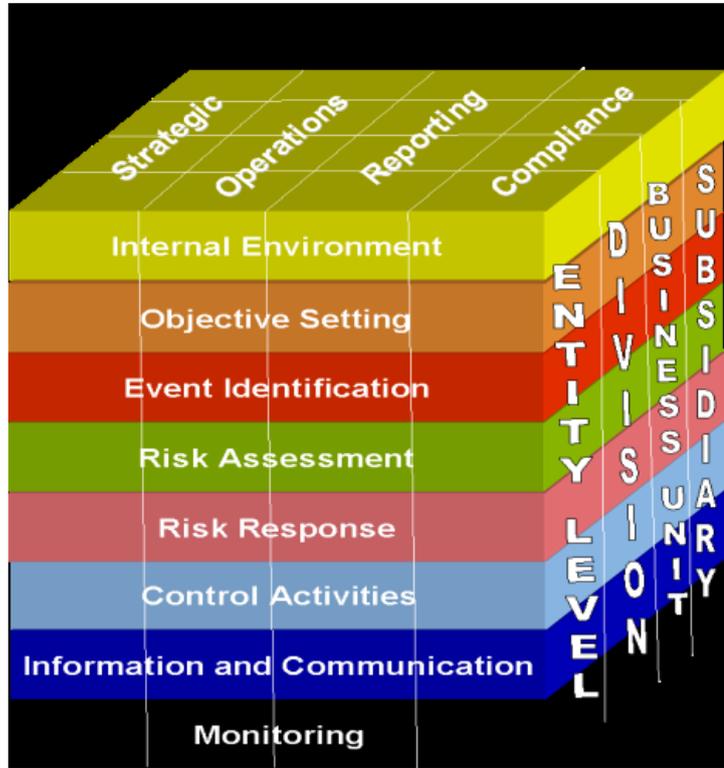
الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

5-المراقبة والمتابعة: يتم من خلال هذا العنصر متابعة والتقييم الدوري لمكونات نظام الرقابة الداخلية، تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها وإمكانية تعديلها في الوقت المناسب.

ثانيا : الإطار المرجعي لإدارة المخاطر (2013) coso :

جاءت هذه المكونات مكتملة لمكونات (1 COSO) ، ولقد عرضت في شكل مكعب بعدة جوانب كما يوضحه الشكل الموالي :

شكل رقم:(1-5):إطار مرجعي لإدارة المخاطر Coso2013



المصدر:

Hardy, D. Karin (2010), 'Managing risk in government : An introduction to enterprise risk management ', Washington : IBM center for business of government , p: 17.

حيث يوضح الوجه العلوي لمكعب (COSO 2) الأهداف الأساسية المؤسسة وتشمل:

- الأهداف الاستراتيجية: وهي أهداف المستوى المرتفع المرتبطة بإستراتيجية المؤسسة على المدى الطويل؛
- الأهداف التشغيلية: وهي الأهداف العامة التي تختص بالإستعمال الفعال والفاعل للمواد؛
- أهداف صحة المعلومات المالية؛
- أهداف المطابقة: وهي التي تهدف للمطابقة مع القوانين والقواعد سارية المفعول.

أما الوجه الأمامي للمكعب فيمثل مكونات نظام الرقابة الداخلية وتشمل:

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- بيئة الرقابة الداخلية: تتشكل أساسا من هيكل نظام إدارة المخاطر، والتي تتضمن أوجها متعددة مثل ثقافة المخاطر، وهي نفسها حسب تقرير (COSO 1)¹.

- تحديد الأهداف: يجب أن يتم تحديد الأهداف في المؤسسة تماشيا مع رغبتها، وتحدد هذه الأهداف المخاطر التي يمكن قبولها²؛

- تحديد الأحداث التي يمكن أن تضر بتحقيق أهداف المؤسسة: هذه الأحداث التي يمكن أن يكون لها أثر سلبي أو إيجابي على استراتيجية المؤسسة وبالتالي تحقيق أهدافها، هذه الأحداث يمكن أن تكون اقتصادية، بيئية، سياسية، اجتماعية، تكنولوجية... الخ؛

- تقييم المخاطر: بمعنى أن تقوم المؤسسة بتقدير احتمال حدوث هذه الأحداث وأثرها على المؤسسة، ويمكن أن نميز ما يلي³:

* الأثر (شدة الأثر): رئيسي، هام، محدود؛

* تحديد الكمية (اختياري وفقا لتاريخ الخسارة): نسبة النتيجة التشغيلية و/أو قيمة التعرض؛

* احتمال الحدوث: نادر جدا، نادر، محتمل، محتمل جدا؛

- الاستجابة للمخاطر: تعمل الإدارة على إختيار الاستجابة للمخاطر لتجنب المخاطر أو قبولها أو الحد منها، أو تقاسم المخاطر ووضع مجموعة من الإجراءات لتنسيق المخاطر وتحديد الرغبة في تحملها.

- أنشطة الرقابة: تتعلق بالسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة للسيطرة على المخاطر؛

- المعلومات والاتصال: بمعنى الحرص على أن تكون المعلومات ملائمة وأن تكون محددة ويتم إدخالها وإيصالها بالشكل وفي المواعيد التي تسمح لكل فرد في المؤسسة بتأدية مسؤولياته؛

- القيادة: يقصد بها النشاطات اليومية للرقابة من طرف الإدارة؛

فيما يمثل الوجه الجانبي للمكعب مختلف الأجهزة التي يطبق عليها نظام الرقابة الداخلية، فيمكن تطبيقه على المؤسسة ككل، أو على وظيفة أو فرع أو قسم في المؤسسة.

¹ P.SCHIK et al Op. Cit.,p,14.

² BERNARD Frédéric et al,(2010), "Contrôle interne: concepts, réglementation cartographie des risques, guide d'audit de la fraude", 3^{ème} édition, Ed. MAXIMA, Paris,p :30.

³ BERNARD Frédéric et al :OP. Cit., p :31.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

ثالثا: نظام الرقابة الداخلية حسب Coso 2013

تم وضع Coso 2013 في سنة 2013 كصيغة معدلة لـ Coso 1 الذي بدأ العمل به في سنة 1992، من طرف مكتب PwC* و Ifaci** تحت عنوان: "فرصة لتطوير الرقابة الداخلية في ظل بيئة متغيرة"، وحدد هذا الأخير خمسة مكونات للرقابة الداخلية و17 مبدأ تحدد متطلبات فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات¹.
فقد عرف Coso 3 نظام الرقابة الداخلية على أنه: "عملية يتم تنفيذها من قبل مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وتكون مصممة لتوفير تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المتعلقة بالعمليات والإفصاح"²
ونلاحظ من خلال هذا التعريف أن Coso 3 حافظ على نفس التعريف الذي جاء به Coso 1 سنة 1992، أما مكونات الرقابة فقد تغيرت مقارنة بنفس المعيار لسنة 1992، وقد طرح معيار Coso لسنة 2013 17 مبدأ تدرج تحت المعايير الخمسة السابقة الذكر، ويمكن تلخيص ذلك في الجدول الموالي:

جدول رقم (1-1): مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية حسب Coso 2013

المبادئ	مكونات الرقابة
<p>1- يجب أن تثبت المؤسسة التزامها بالنزاهة والقيم الأخلاقية؛</p> <p>2- استقلالية مجلس الإدارة عن الإدارة المسيرة، وعلى المجلس أن يلتزم فقط بإنشاء نظام الرقابة الداخلية ومتابعة سير عمله والتأكد من أنها تتم بطريقة سليمة؛</p> <p>3- تقوم الإدارة التي تعمل تحت إشراف المجلس بتحديد الهياكل والصلاحيات والمسؤوليات التي تمكن من الوصول لتحقيق أهداف المؤسسة؛</p> <p>4- يجب أن تثبت المؤسسة أيضا التزامها بتوظيف موظفين ذوي مهارات وكفاءات وأن تسعى لتدريبهم وتطوير قدراتهم والاحتفاظ بهم بما يتماشى وتحقيق المؤسسة لأهدافها؛</p> <p>5- ومن أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة يجب على هذه الأخيرة تقديم تقرير مفصل حول مسؤولية كل شخص في المؤسسة عن نظام الرقابة الداخلية؛</p>	<p>1- بيئة الرقابة</p>
<p>6- تحدد المؤسسة أهدافها بطريقة واضحة كفاية لتتمكن من تحديد وتقييم المخاطر التي يحتمل أن تؤثر على تحقيقها؛</p> <p>7- تحدد المؤسسة المخاطر المرتبطة بتحقيق أهدافها من خلال تحديد نطاق هذه الأهداف والسعي لتحليلها لتحديد كيفية تسييرها؛</p>	<p>2- تقييم المخاطر</p>

* PricewaterhouseCoopers

** L'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes

¹ Pocket Guide, COSO 2013, (mai 2013) « Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation », p 8, publié par IFACI, PWC, disponible sur le site : fichiers.ifaci.com/tmp_fichiers/AD_Pocket_Guide_Coso_Juillet2013_Draft3.pdf, consulté le : le :27/09/2017

² Pocket Guide, COSO 2013, op cit, p 32

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

<p>8- يجب أن تأخذ المؤسسة خطر الغش بعين الاعتبار عند تقييمها للمخاطر التي قد تواجه المؤسسة في إطار سعيها لتحقيق أهدافها؛</p> <p>9- تقوم المؤسسة بتحديد وتقييم التغييرات التي يمكن أن يكون لها أثر جوهري على نظام الرقابة الداخلية؛</p>	
<p>10- تقوم المؤسسة بتحديد أنشطة الرقابة وتطورها التي تساهم في الحد من المخاطر المرتبطة بتحقيق الأهداف إلى مستويات مقبولة؛</p> <p>11- تقوم المؤسسة باختيار وتطوير ضوابط رقابية آلية ممثلة في برامج الحاسوب المختلفة عامة لتسهيل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة؛</p> <p>12- تضع المؤسسة أنشطة رقابية من خلال وضع قواعد تحدد الأهداف التي تسعى لتحقيقها والإجراءات التي من خلالها يمكن تنفيذ هذه القواعد؛</p>	<p>3- أنشطة الرقابة</p>
<p>13- تحصل المؤسسة على معلومات ذات صلة وموثوقة أو تولدها، والتي تساهم في تسهيل تشغيل العناصر الأخرى للرقابة الداخلية؛</p> <p>14- تقوم المؤسسة بإيصال المعلومات اللازمة داخل المؤسسة من أجل تحسن أداء العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، خاصة فيما يتعلق بالأهداف والمسؤوليات المرتبطة بالرقابة الداخلية؛</p> <p>15- تتواصل المؤسسة مع الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة بشأن المسائل التي تؤثر على أداء العناصر الأخرى للرقابة الداخلية.</p>	<p>4- المعلومات والاتصال</p>
<p>16- تقوم المؤسسة باختيار، تطوير وتقييم مستمر للتحقق من مدى فعالية عناصر الرقابة الداخلية وأنها تعمل بالشكل الصحيح؛</p> <p>17- تقوم المؤسسة بتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بما في الوقت المناسب وإبلاغ نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة.</p>	<p>5- أنشطة القيادة</p>

المصدر:

Pocket Guide, COSO 2013 : « Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation », op cit, p32

يعتبر نظام الرقابة الداخلية عنصرا جديا مهم بالنسبة لمدقق الحسابات في اكتشافه للتحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه، فكلما كان هذا النظام قويا وفعالاً كلما كان الكشف عن حالات الغش سهلاً وفي الوقت المناسب، لذلك اهتمت به المنظمات المهنية الدولية وأهمها منظمة COSO وهي تعمل على تطويره باستمرار بالمقارنة بين مكونات COSO 1 و COSO 2 نجد أن هذا الأخير قد أضيف فيه أقسام أو فروع بمعنى أن يتم وضع نظام للرقابة الداخلية لكل فرع أو

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

قسم أو وحدة في المؤسسة لتسهيل عملية الرقابة على كل قسم بصفة مستقلة، كما تم ربط الرقابة بأهداف المؤسسة المختلفة سواء على المدى المتوسط أو الطويل، وهذه التحديثات تسعى إلى التقليل من حالات الغش واكتشاف الحالات التي تحدث في وقتها.

أما 3 coso فقد أضاف 17 مبدأ لمكونات الرقابة التي جاء بها 2 coso.

الفرع الثاني: قانون ساربينز أوكسلي (SOX) Sarbanes-Oxley

قانون Sox هو اختصار لـ Sarbanes-Oxley الذي يرمز لأسماء مقدمي هذا القانون وهما الأمريكيان: Paul Sarbanes والنائب Mike Oxley، كما يعرف أيضا بالاختصار "Soa" أو "Sarbox" إلا أن الاختصار الأكثر تداولاً هو "Sox"، تم وضع هذا القانون في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 أقره مجلس الكونغرس الأمريكي لحماية المستثمرين من احتمال قيام المؤسسات بالتحريفات الناتجة عن الغش، كما فرض هذا القانون قواعد جديدة بشأن المحاسبة والشفافية المالية وحوكمة الشركات بالنسبة للمؤسسات كنتاج للفضائح المالية التي حصلت في أمريكا والتي أدت إلى انهيار السوق المالي في سنة 2001-2002 والتي مست العديد من المؤسسات أبرزها إنرون وورلدكوم، وتايكو وغيرهم، حيث تحمل بسبب هذه التلاعبات آلاف المستثمرين خسائر مالية لجميع مدخراهم وأموالهم.¹

يهدف هذا القانون لزيادة الشفافية والموثوقية في الإفصاح المالي للمؤسسات، والسعي لمكافحة الغش والاحتمالات التي تقوم بها المؤسسات وإعادة ثقة المستثمرين في أسواق المال الأمريكية، حيث أنه يوجب على المؤسسات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية فحسب هذا القانون فإنه يتحمل كل من الرئيس التنفيذي والمدير المالي مسؤولية شخصية عن إعلان معلومات مالية خاطئة.

ويتكون قانون Sarbanes-Oxley من المحاور التالية:

1- التصديق على الحسابات: من أجل وضع الرئيس التنفيذي والمدير المالي المسؤول عن مسؤولياتهما، فإن

القانون يتطلب منهم التصديق على المعلومات والتقارير المالية التي يجب أن تكون مؤرخة وموقعة من

طرف مختص يتمثل في مدقق الحسابات؛

¹ https://fr.wikipedia.org/wiki/Loi_Sarbanes-Oxley consulté le : 26/09/2017

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

2- محتوى التقرير المالي: تُلزم لجنة الأوراق المالية والبورصات *SEC المؤسسات بنشر معلومات إضافية لأغراض الموثوقية والنشر، وتشمل هذه المعلومات الإضافية أساسا الالتزامات خارج الميزانية وتقرير المدقق وأي معلومات إضافية أخرى تتطلب المزيد من التوضيح، كما يجب أن يعد المدير تقريرا عن التدقيق الداخلي للمؤسسة والممارسات الأخلاقية فيها؛

3- مراقبة لجنة SEC: ينص هذا القانون على أن المجلس الأعلى للرقابة سيكون مسؤولا عن التحقق من السلوك الصحيح للمؤسسات المدرجة في البورصة، ويجب أن يتم هذا التدقيق كل ثلاث سنوات على الأقل؛

4- لجنة التدقيق: يتم تعيين لجنة تدقيق لإختيار المدققين وتعيينهم والإشراف عليهم وتدعيم استقلاليتهم، تقوم بمتابعة المشاكل الناتجة من المحاسبة، الرقابة الداخلية والتدقيق، كما يجب أيضا أن تحافظ على سرية الملاحظات التي أبدأها الموظفون بشأن مشاكل المحاسبة وتدقيق الحسابات في المؤسسة، ويؤكد هذا القانون على أنه لا يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بنفس مدققي الحسابات لعدة سنوات؛¹

5- إنشاء مجلس الرقابة على المحاسبة العامة *PCAOB: وهي هيئة تنظيمية وإشرافية جديدة أنشئت للإشراف على مكاتب التدقيق، ووضع المعايير، فحص ووضع العقوبات عند الاقتضاء سواء للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين؛

6- العقوبات: ينص قانون Sarbanes-Oxley أيضا على العقوبات الجنائية المفروضة على الأشخاص الذين لا يمثلون للقانون، فعلى سبيل المثال، يُعاقب على تزوير البيانات المالية بغرامة قدرها مليون دولار أو يعاقب بالسجن لمدة عشر سنوات أو أكثر.

كما يتطلب هذا القانون أيضا تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بشكل جيد في الممارسة العملية، ويؤكد على أن COSO هو المرجع الرئيسي لذلك.

الفرع الثالث: حوكمة الشركات

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات كإجراء لتخفيض مخاطر الغش من خلال وضع برامج وضوابط رقابية من طرف الإدارة تساعدها على التقليل من وقوع الغش، وفي هذا الإطار أصدر المجمع الأمريكي

* Securities and Exchange Commission

تم انشاء لجنة الاوراق المالية والبورصات بموجب تطبيق المادة رقم 4 لقانون سوق الاوراق المالية لسنة 1934 الذي أقره الكونغرس كرد فعل على انهيار سوق الاسهم المالية سنة 1929، الغرض الرئيسي من المجلس هو تطبيق قوانين مالية جديدة، وتعزيز استقرار السوق، وحماية المستثمرين من سوء سلوك المؤسسات المتعلقة بشراء وبيع الأسهم والإفصاح العام بتوفير كل المعلومات للتداول

¹ رمضان عارف رمضان محروس، "الآزمات المالية وانعكاساتها المحاسبية دراسة تحليلية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة جنوب الودي، جمهورية مصر، (ديسمبر 2016)، ص 32

* Public Company Accounting Oversight Board

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

للمحاسبين القانونيين تقريراً تحت عنوان: "البرامج والضوابط الرقابية ضد غش الإدارة بهدف المساعدة على منع واكتشاف الغش"، يهدف لمساعدة الإدارة في مواجهة الغش، وحدد ثلاثة تصرفات يجب أن تكون في البرامج الرقابية لاكتشاف الغش هي:¹

1- خلق والاحتفاظ بثقافة من الأمانة والأخلاقيات المرتفعة: المقصود من هذا العنصر وضع برامج رقابية على أساس قيم أخلاقية من شأنها أن تُلزم العاملين في المؤسسة بإتباع هذه القيم من خلال خلق ثقافة من الأمانة والأخلاقيات التي تمكنهم من التحلي بمسئولياتهم، ويتضمن خلق هذه الثقافة ستة عناصر أساسية هي:

1-1 وضع القدوة في القمة: فإن الإدارة ومجلس الإدارة هي المسؤولة عن وضع السلوك الأخلاقي في المؤسسة، فالتزام هذه الأخيرة به من شأنه أن يلزم العاملين بالتمسك بالأمانة والنزاهة، وبذلك تعتبر هي القدوة والأساس الذي يمكن بناء وتطويره لنموذج يوفر أكثر تفصيل حول السلوكيات المسموحة والغير مسموحة في المؤسسة؛

1-2 خلق بيئة إيجابية لمكان العمل: يجب أن تتبنى الإدارة ثقافة وبيئة عمل إيجابية لتعزيز أخلاقيات العاملين من خلال تشجيعهم للمشاركة في هذه البيئة ودعمهم للدليل السلوك في المؤسسة، لتتمكن من تكوين شعور إيجابي لدى العاملين بشأن أصحاب العمل ما يمكنهم من تفادي الأعمال الخاطئة؛

1-3 تعيين وترقية العاملين المناسبين من بين السياسات التي يجب أن تتبعها المؤسسة تعيين الأفراد المناسبين في الوظائف المناسبة خاصة التي تقوم على الثقة والمراكز الحساسة في المؤسسة، كما يجب أن تقوم هذه الأخيرة بتقييم التزام هؤلاء العمال بدليل السلوك للمؤسسة مما يمكنها من تخفيض فرص ارتكاب الغش بها؛

1-4 التدريب: يجب أن تقوم المؤسسة بتدريب العمال الجدد لديها وإعلامهم بأهداف المؤسسة من جهة والتنبيه عليهم حول مخاطر الغش كل حسب منصبه فالغش الذي يرتكب على مستوى مصلحة الشراء يختلف عن مصلحة التسويق؛

1-5 المصادقة: تقوم بعض المؤسسات بطلب المصادقة من طرف العاملين بشكل دوري على مسؤوليتهم في الالتزام بدليل السلوك وبأنهم على دراية بأهداف وتوقعات المؤسسة وأنهم ليسوا على علم بأي انتهاكات في المؤسسة، ما يمثل وسيلة ردع للعاملين عن ارتكاب الغش؛

1-6 النظام: من المهم أن يكون العاملون على دراية بأنهم يتحملون المساءلة عن الفشل في الالتزام بدليل السلوك، وفي حالة ارتكابهم انتهاكات في المؤسسة، وعدم التزامهم بهذا الدليل يمثل دافعا للإدارة للتحقيق في هذه الانتهاكات التي يمكنها أن تمثل عائقا لحدوث الغش.

2- تقييم مخاطر الغش وتطبيق برامج وضوابط رقابية للتخفيف من المخاطر المحددة؛

3- تطوير عملية إشراف ومراقبة ملائمة على الغش.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد"، الدار الجامعية، الاسكندرية، (2014)، ص 129

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المبحث الثالث: التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية

يعد استغلال الفجوات والثغرات في القواعد والمبادئ المحاسبية من الفرص التي ينتهزها القائم بعملية التحريف الذي عادة ما يكون المحاسب كونه هو الطرف الأدرى بما للقيام بالتصرفات الغير قانونية، إلا أنها تختلف عن عمليات الغش في أن هذه التحريفات لا تخرج من الإطار القانوني للمحاسبة، وتتخذ عدة أنواع كلها تمس ثروة ودخل المؤسسة، أهم هذه الأشكال هي المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، وهو ما نتطرق إليه في هذا المبحث من خلال تناول مدخل للتلاعب المحاسبي في مطلب أول ثم أهم أنواع التلاعب المحاسبي وأكثرها تداولاً وهي المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح في مطلبين مختلفين.

المطلب الأول: التلاعب المحاسبي

من بين أهم القضايا التي أثرت في الأسواق المالية العالمية مشكلة التلاعبات المحاسبية التي تؤدي إلى تغيير في الحقائق المالية للمؤسسة باستغلال السلطات التقديرية التي تمنحها المحاسبة، فهي تعرف على أنها: "الطريقة التي يمكن من خلالها معالجة الفرق الناتج عن مقابلة الإيرادات بالمصاريف"¹

كما تعرف على أنها: "استغلال المحاسبين للسلطة التقديرية الممنوحة لهم في مجال الإختيارات المحاسبية في غير محلها بهدف عدم الإفصاح بشكل صادق عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها"²

من خلال هذين التعريفين نلاحظ أن التلاعب المحاسبي يتميز بأنه تغييرات يقوم بها القائمون على العمل المحاسبي في المؤسسة باستغلال السلطة التقديرية التي تمنحها لهم معايير ومبادئ المحاسبية، الفجوات التي تكون في هذه الأخيرة، وعموماً يتميز التلاعب المحاسبي بالخصائص التالية:³

- أن التلاعب المحاسبي بجميع أشكاله هو تغيير في الأرقام المحاسبية بغض النظر عن الأسباب التي قد تؤدي إلى هذا التغيير والتي تختلف من مؤسسة لأخرى؛

- أن التلاعب المحاسبي يعتمد بصفة مطلقة على المحاسبة كأداة للإستراتيجية العامة للمؤسسة؛

- أكثر أشكال التلاعب المحاسبي المعمول به يميل إلى زيادة أو تخفيض ثروة المؤسسة.

أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي:

1- أسباب التلاعب المحاسبي: يقوم المحرف بارتكاب التلاعب المحاسبي تبعاً لمجموعة من الدوافع أو الأسباب التي

تمكنه من القيام بهذه التصرفات وأهم هذه الأسباب ما يلي:

¹ Breton,G.et stolowy,H., ,(2003), "la gestion des données comptable : une revue de la littérature, comptabilité, contrôle et Audit", tome9,vol.1,p :6.

² Berton G,Stolowy,H ,op.cit,p6

³سوياد أمينة،مرجع سابق،ص16

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

1-1 تخفيف التكاليف السياسية: قد تلجأ المؤسسة إلى التلاعب في أرقام الدخل وعدم الإفصاح عن مداخيلها الحقيقية لتجنب تحمل أية تكاليف قد تفرضها الدولة على المؤسسات كبيرة الحجم أو التي تحقق مداخيل وأرباح كبيرة، أو لمنع تقسيم المؤسسة لتفادي سياسة الاحتكار؛

1-2 تخفيف المصاريف الرأسمالية : وذلك بهدف عدم إظهار الأموال ولا الأصول الحقيقية للمؤسسة؛

1-3 تعظيم مداخيل المديرين.

2- أهداف التلاعب المحاسبي: إن القيام بعملية التلاعب المحاسبي لا يكون من العدم بل يهدف المحرفون من خلالها إلى تحقيق أهداف معينة تختلف من شخص لآخر ومن مؤسسة لأخرى، إلا أن أهم هذه الأهداف والتي تكون في معظم الحالات هي السعي للتخفيف من التقلبات المفاجئة لدخل المؤسسة وأرباحها، والسعي أيضا لإدارة مكاسبها أو أرباحها وذلك من خلال تحقيق الأهداف ما يلي:

- إدارة الاستحقاقات المحاسبية وفق ما يتناسب وأهداف المؤسسة والأرباح التي تسعى إلى الإفصاح عنها؛

- اختيار سياسات محاسبية لتحقيق أهداف محددة مسبقا؛

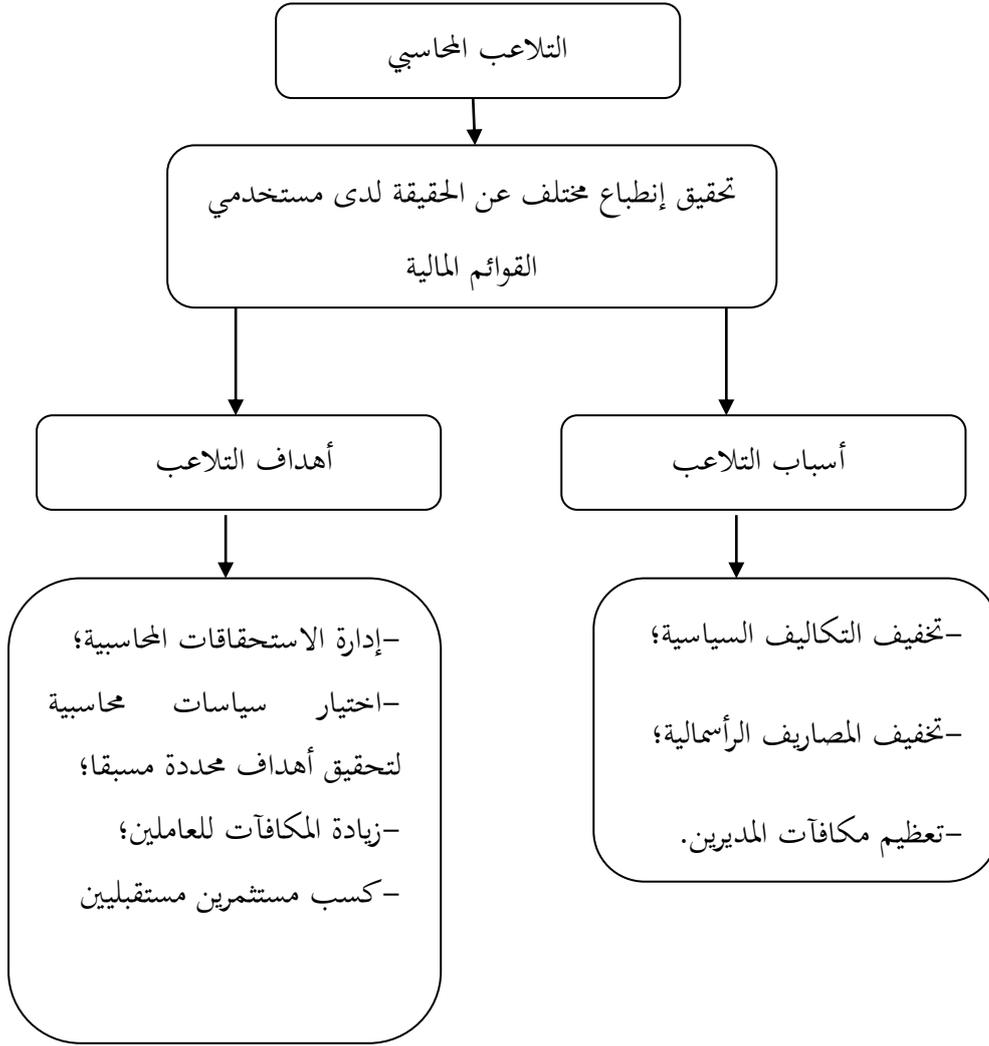
- زيادة المكافآت للعاملين الذي يكونون متواطئين في عملية التلاعب، فكنوع من إسكات العاملين تقوم الإدارة بزيادة المكافآت لهم؛

- كسب مستثمرين مستقبليين.

ونلخص كل من أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي في الشكل الموالي:

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

شكل رقم (1-6): أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي



المصدر: بالرقمي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، (2012)، ص 35

3- أنواع التلاعب المحاسبي: يوجد العديد من الأنواع التي تنطوي تحت مسمى التلاعب المحاسبي، غير أنها تهدف

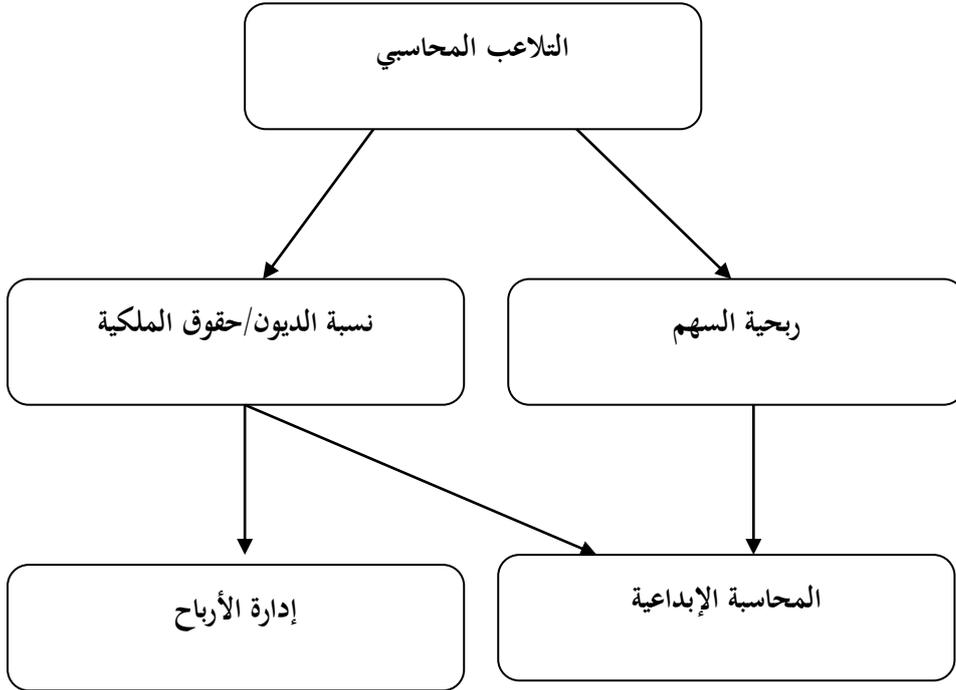
جميعها إلى التلاعب والتغيير في مؤشرين هما: ربحية السهم، ونسبة ديون المؤسسة إلى حقوق الملكية، من خلال زيادة

أو تخفيض المؤشر الأول حسب الهدف الذي تسعى لتحقيقه المؤسسة، والتوازن بين الديون وحقوق الملكية، ونوضح

أنواع التلاعب المحاسبي في الشكل الموالي:

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

شكل رقم: (1-7): أنواع التلاعب المحاسبي



المصدر: سوياد أمينة، "دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية-دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف (2016/2017)، ص 23

وفيما يلي نتطرق إلى أهم نوعين من أنواع التلاعب المحاسبي وهي كل من المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح.

المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية

نتناول في هذا المطلب مدخلا عاما للنوع الأول من أنواع التلاعب المحاسبي وهي المحاسبة الإبداعية

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

-تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من

خلال إستغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و /أو تجاهل بعضها و /أو جميعه"¹

كما تعرف المحاسبة الإبداعية أيضا: "العملية التي يستخدم المحاسبون من خلالها معارفهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة

الأرقام المسجلة في حسابات منشآت الأعمال"²

¹ Naser, K. & M. Pendlebury, (1992), "A Note on the use of Creative Accounting", British Accounting Review, Vol: 24, p 4

² Amat, Oriol, Blake, Jhon, Dowds, Jack "The ethics of creative accounting" (1999), from the Econ Papers Web site: <http://econpapers.repec.org/scripts/search.pf?ft=The+ethics+of+creative+accounting>
Consulté le :d:24/04/2016.

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

وتعرف أيضا: "عبارة عن الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية أو أي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"¹

إذن فالمحاسبة الإبداعية هي تحريف أو تزيف للمبالغ المالية والمحاسبية ويتم إعدادها وفقا لما يريده المحرفون أو إدارة المؤسسة وهذا باستخدام الخيارات والقواعد المحاسبية المتاحة، وهي تختلف عن الغش في كون هذا الأخير يتضمن التحريف الكلي أي تغيير تام للوضع المالي في المؤسسة دون مراعاة أي مبادئ أو قواعد أو أصول محاسبية. واستخدم الباحثون عدة مصطلحات ذات الصلة للتعبير عن التلاعب المحاسبي منها المحاسبة المبدعة والخلاقة وإدارة الأرباح... الخ، وفيما يلي نلخص أهم التعريفات للمصطلحات ذات الصلة بالمحاسبة الإبداعية في الجدول الموالي:

جدول رقم (1-2): أهم التعريفات الإجرائية للتلاعبات المحاسبية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبية النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا، وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا؛
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض؛
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتوافق مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة؛
المحاسبة الإبداعية	عملية التلاعب في البيانات المالية المحاسبية الإبداعية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل؛
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوفات أن يبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقة	اتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

¹ Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey,(2002)," The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices",John Wiley & Sons,p3

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

المصدر: بالرقمي تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية واقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، (2012)، ص 33

الفرع الثاني: دوافع الإدارة لارتكاب المحاسبة الإبداعية

تلجأ إدارة المؤسسة عادة إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لوجود دافع معين يدفعها لذلك، وتتلخص أهم الدوافع لذلك في النقاط التالية:

1- للتأثير الإيجابي في مكانة المؤسسة في السوق: وذلك بهدف تحسين الأداء المالي للمؤسسة

والظروف التشغيلية أو الاستثمارية الحالية لا تسمح لها بذلك، فهنا تلجأ إدارة المؤسسة إلى أساليب المحاسبة الإبداعية، وإلا فإن المؤسسة ستظهر بصورة سلبية اتجاه منافسيها والمساهمين خاصة؛

2- التأثير على سعر أسهم المؤسسة في الأسواق المالية: تسعى المؤسسة دوما لرفع أسعار أسهمها في

سوق التداول ودخول مساهمين جدد لذلك فإن أي تراجع للقيم المالية للمؤسسة يؤثر سلبا على أسعار أسهمها، كما أن بقاءها على حالها يؤدي إلى انخفاض سعر الأسهم لذلك فإن المؤسسة تقوم باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لزيادة هذه القيم ومن ثم تحسين الأسعار في الأسواق المالية؛¹

3- التهرب الضريبي: تلجأ المؤسسات إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تخفيض الأرباح

والإيرادات وزيادة مبالغ المصاريف بهدف تخفيض الوعاء الضريبي بالتالي التهرب عن أداء المبلغ الفعلي للضريبة المستحقة عن المؤسسة وذلك بعلم ملاك المؤسسة وعادة ما يكون ذلك بالتعاون مع مدقق الحسابات؛

4- الحصول على تمويل إضافي أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على

التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها وأحيانا لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ إلى المؤسسات المالية، لكن قد لا تكون وضعيتها تسمح لها بالحصول على التمويل اللازم فتتجه لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين وضعيتها المالية محاسبيا فقط لتحقيق الشروط اللازمة للحصول على التمويل المطلوب.²

¹ Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, op cit ,p:p:3-4

² حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 27، (2011)، ص 363

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

- توجد العديد من الوسائل والأساليب التي يستخدمها الشخص الذي يتبع المحاسبة الإبداعية، يمكن إيجازها في:¹
- اختيار أساليب محاسبية مختلفة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة؛
 - التلاعب بتقدير عمر الموجودات بسبب ارتباطها بالتقييم والتنبؤ كما هو الحال عند حساب قسط الاهتلاك؛
 - تسجيل قيود محاسبية مزيفة للتلاعب بقيم قائمة المركز المالي ونقل الأرباح والتلاعب بقيم قائمة الدخل؛
 - دخول المؤسسة الصفقات الاصطناعية للتلاعب بحسابات قائمة المركز المالي أو تحريك الأرباح بين الفترات عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع وجود طرف ثالث متواطئ يقوم بالمساعدة؛
 - التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح والخسائر؛
- وتختلف الأساليب من قائمة مالية لأخرى، نعرضها فيما يلي:

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل يتم التلاعب في قائمة الدخل بأساليب المحاسبة الإبداعية التالية:²

- تسجيل إيرادات في غير وقتها أي لم تتحقق بعد أو لم تكتمل عملياتها بعد؛
- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة، وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل مقيم بأقل من قيمته الحقيقية أو ابتداء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية؛
- تسجيل الإيرادات الحالية في فترات محاسبية لاحقة؛
- تسجيل مصاريف الدورة الحالية في فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي (الميزانية)

- تعكس الميزانية الصورة المالية للمؤسسة بشكل جيد من حيث أنها تبين موارد المؤسسة وممتلكاتها والتزاماتها اتجاه ملاكها والمقرضين، لذلك تعتبر من بين أهم القوائم المالية وفيما يلي أهم أساليب التلاعب التي تمسها:³
- الأصول المعنوية: يتم التلاعب في عناصر الأصول المعنوية من خلال المبالغة في تقييمها بالإضافة إلى الاعتراف بها بما يخالف القواعد المحاسبية؛
 - الأصول المادية: يتم التلاعب فيها عن طريق عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأصل لأول مرة وأقساط الإهلاك من خلال تغيير طرق حسابها؛

¹ أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، "أثر ادراك المالكين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، (2015)، ص 230

² بالرفقي تيجاني، مرجع سابق، ص 45

³ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 367

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- الأموال النقدية: ويتم التلاعب في الأموال النقدية من خلال عدم الإفصاح عن مبلغها الحقيقي والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في تحويل مبالغ النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- حسابات الزبائن: ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون الحقيقية، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها والقيام بأخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الزبائن؛
- المخزونات: تتركز عمليات التلاعب وأساليب المحاسبة الإبداعية في هذا العنصر في تضمين دفتر الجرد بضاعة راكدة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، والتغيير الغير المبرر في طريقة تقييم المخزون؛
- حقوق المساهمين: مثل إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح غير الموزعة كما يجب، ب اعتباره عنصرا من عناصر السنوات السابقة.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية

- تتلخص أساليب المحاسبة الإبداعية التي يمكن أن تتضمنها قائمة التدفقات النقدية في:¹
- تسجيل المصاريف التشغيلية، باعتبارها مصاريف استثمارية أو تمويلية والعكس، وهذا الأسلوب لا يؤثر ولا يغير في القيم النهائية؛
 - إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب؛
 - التلاعب من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهماً تجارية، بل تصنف كإستثمارات تجارية أو غير تجارية اعتماداً على فترة الإحتفاظ فيها.

رابعا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية

- إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغييرات وهمية في رأس المال إما بزيادته أو تخفيضه عن مبالغه الحقيقية.
- وللكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية فقد ظهرت العديد من الإتجاهات والأساليب الحديثة أبرزها حوكمة الشركات ولجان التدقيق، وغيرها من الطرق.²

المطلب الثالث: إدارة الأرباح

نتناول في هذا المطلب النوع الثاني للتلاعب المحاسبي ومن بين أهم إتجاهاته والتي تلجأ المؤسسات إلى استخدامها.

¹ حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص 368

² بالرقعي تيجاني، مرجع سابق، ص 47

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الأول: تعريف ودوافع إدارة الأرباح

1- تعريف إدارة الأرباح:

أطلقت العديد من التعاريف على إدارة الأرباح وكلها تشترك في نفس المعنى تقريبا، فقد تم تعريفها على أنها: "استعمال التقدير الشخصي للمديرين عند إعداد التقارير المالية، وتعديل التقارير المالية إما بهدف تضليل بعض حملة الأسهم حول الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الإفصاح عن بعض الأرقام المحاسبية"¹

كما نقصد بمصطلح إدارة الأرباح: "إذا توفرت الفرصة للمديرين لإتخاذ قرارات محاسبية من شأنها تغيير المعلومات الواردة في قائمة الدخل وتم استغلالها فعلا"²

وقد تم تعريفها أيضا: "هي الاستراتيجية المستخدمة من قبل إدارة الشركة للتلاعب المتعمد في أرباح المؤسسة حتى الوصول إلى مبالغ تتطابق مع أهداف تم تحديدها مسبقا"³

كما أشارت دراسة Healy and Wahlen إلى أن إدارة الأرباح تحدث عندما يستعمل أعضاء الإدارة التقدير الشخصي في إعداد التقارير المالية، وفي تنظيم العمليات لتعديل التقارير المالية بهدف إما تضليل حملة الأسهم حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة، أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المقرر عنها"⁴؛

من التعاريف السابقة نستنتج أن إدارة الأرباح هي تلاعبات من طرف الإدارة واستخدام التقديرات الشخصية للمديرين للقيام بتعديلات في أرباح المؤسسة بالتالي في التقارير المالية لها لتحقيق أهداف موضوعة مسبقا وتضليل مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة، وتستند إدارة المؤسسة في لجوئها إلى إدارة الأرباح على المبررات التالية:

- أنها لا تخالف أية قواعد قانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري؛

- أنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- أنها لم تتجاوز نطاق سلطتها.⁵

¹ Paul M. Healy, James M. Wahlen, (1999), "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting," Accounting Horizons, Vol. 13, No.4p 363.

² Roma L. Weil, (2009), "QUALITY OF EARNINGS and earnings management," ,disponible sur le site www.aicpa.org, consulté le : 20/03/2016

³ Investopedia Staff, "What is earnings management?," ,disponible sur le site: www.investopedia.com, consulté le:20/03/2016

⁴ أكرم محمد أحمد الوشلي، "تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لإدارة أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية" رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، اليمن، (2008) ص 23

⁵ سوياد أمينة، مرجع سابق، ص 24

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

2- دوافع إدارة الأرباح: تشير الدراسات في مجال إدارة الأرباح إلى وجود اتجاهين مختلفين حول دوافع الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح هما:

- الاتجاه الأول: الدوافع الانتهازية: حسبها فإن الإدارة تهدف من خلال إدارة الأرباح إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية من خلال عدم الإفصاح عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛

- الإتجاه الثاني الدوافع المعلوماتية: أما حسب هذا الإتجاه فإن دافع الإدارة من استخدام إدارة الأرباح هو دائما التأثير على مستخدمي التقارير المالية لكن عن طريق الإفصاح عن معلومات محاسبية تتفق وتوقعاتهم المستقبلية عن المؤسسة بغرض إظهار كفاءة هذه الأخيرة.

بالرغم من هذا التقسيم للدوافع إلا أنه حسب أغلب الدراسات فإنه من الصعب الحكم على الدافع الذي تتبناه إدارة المؤسسة إن كان انتهازيا أو معلوماتيا¹

كما ترى عدد من الدراسات أنه يمكن تقسيم دوافع الإدارة لارتكاب ممارسات إدارة الأرباح إلى ثلاثة دوافع يحتوي كل منها على الدافع الانتهازي والدافع المعلوماتي وهي:²

- **الدوافع التعاقدية:** يظهر هذا النوع من الدوافع عندما يكون جوهر العقد الذي يربط المؤسسة بالأطراف الأخرى مبنيا على النتائج المحاسبية يكون لدى الإدارة دافعا قويا لتغيير نتائجها بما يتوافق وتوقعات الأطراف الأخرى؛

- **دوافع السوق:** يظهر هذا النوع من الدوافع عندما تكون هناك علاقة بين الأرباح المعلنة والقيمة السوقية للمؤسسة، فتلجأ هذه الأخيرة إلى أساليب إدارة الأرباح بنية التأثير على السوق كما هو الحال في الفترة التي تسبق إصدار المؤسسة لأسهم جديدة بهدف زيادة أسعارها، كما يمكن أن يكون لدى إدارة المؤسسة دافع لتحقيق الأرباح المخططة من طرف المحللين الماليين؛

- **الدوافع التنظيمية:** يظهر هذا النوع من الدوافع عندما يسود الاعتقاد في المؤسسة بأن للأرباح المفصح عنها من طرفها تأثير على واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، بالتالي فالتلاعب في أرباح المؤسسة سيؤثر على هذه الفئة مما يقلل من الضغط وتأثير التشريعات على المؤسسة.

¹ Messod Daniel Beneish ,(April 2001),“**Earnings Management: A Perspective**”, Indiana University - Kelley School of Business - Department of Accounting3,available from: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=269625

² سوياد أمينة،مرجع سابق،ص 25

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

الفرع الثاني: التقنيات والطرق المستخدمة في إدارة الأرباح

تقوم إدارة المؤسسة باستخدام بعض التقنيات والطرق للتلاعب في الأرقام المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، إلا أن هذه الطرق والتقنيات متعددة ومختلفة من مؤسسة لأخرى لذلك نحاول في هذا الفرع التطرق إلى البعض منها.

1- التقنيات المستخدمة في إدارة الأرباح

تستخدم الإدارة بعض التقنيات التي تسمح لها التلاعب بالأرقام المحاسبية وتكييفها على حسب رغبتها، ويمكن تلخيص هذه التقنيات في ثلاثة مجموعات رئيسية هي:¹

1-1 المجموعة الأولى: محتوى هذه المجموعة أن يتم استغلال المرونة الموجودة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل الاختيار بين طرق تقييم المخزون واهتلاك الأصول وإمكانية استخدام التقدير الشخصي في بعض عناصر القوائم المالية، فهذه العناصر تتيح الفرصة للإدارة للتلاعب برقم الربح الذي يتم الإفصاح عنه من طرفها، وتسمى هذه التقنيات بممارسات إدارة الأرباح في إطار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛

1-2 المجموعة الثانية: تتضمن هذه المجموعة على التقنيات التي تمكن الإدارة من انتهاك المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وهي عمليات احتيالية كالإفصاح المبكر عن الإيرادات، تقوم بها المؤسسات التي سبق لها استخدام تقنيات المجموعة الأولى لإدارة أرباحها، وتسمى هذه التقنيات بإدارة الأرباح خارج إطار مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً؛

1-3 المجموعة الثالثة: أما هذه المجموعة فتشتمل على العمليات الحقيقية التي تهدف الإدارة من خلالها إلى التأثير على الأرباح المفصح عنها، وتسمى بإدارة الأرباح الحقيقية، من أمثلتها إدارة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث والتطوير واختيار توقيت بيع بعض الأصول عمداً.

2- طرق إدارة الأرباح: من بين أهم النقاط التي تعتمد عليها الإدارة في القيام بممارسات إدارة الأرباح استغلال إمكانية القيام بالتقديرات المحاسبية التي تؤثر على الأرباح التي تفصح عنها المؤسسة، ومن بين هذه التقديرات نذكر ما يلي:²

- في عقود الإنشاءات طويلة الأجل تتطلب وضع تقديرات تتعلق بنسبة التقدم في الإنجاز وتكلفة هذا الإنجاز، وهنا يمكن لإدارة المؤسسة تضخيم نسبة التقدم في الإنجاز لتعظيم الأرباح؛

- إمكانية تدنية مصاريف الاهتلاك من خلال التلاعب بالعمر الانتاجي للأصول أو القيمة المتبقية للأصل؛

¹ H. VANDER BAUWHEDÉ and M. WILLEKENS,(2003),” Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence”, Tijdschrift voor Economie en Management Vol. XLVIII, 2,p 203,available from: https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/121969/1/02_Willekens.pdf consulté le :d:06/11/2017

² سوياد أمينة،مرجع سابق،ص 26

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

- إمكانية تخفيض مخصصات الديون المشكوك فيها من خلال تضخيم القيم القابلة للتحويل المتعلقة بالزبائن لزيادة أرباح المؤسسة؛
- التلاعب بتوقيت بيع الأصول وعدم الإفصاح عنها بالكامل في فترة البيع سواء بالنسبة للأوراق المالية أو الأصول الثابتة مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح؛
- يمكن اعتبار مصاريف الصيانة العادية التي تكون بصفة دورية وتُحمل على الفترة التي تحدث فيها كمصاريف صيانة غير عادية والتي تحمل إلى الأصل محل الصيانة مما يؤدي إلى زيادة أصولها وبالتالي تدعيم أرباحها؛
- التفاؤل في تقييم المخزون من خلال زيادة القيمة الحقيقية له بالتالي تضخيم أرباح المؤسسة.

الفرع الثالث: إدارة الأرباح والتقارير المالي الاحتيالي

أشار معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 بأن أغلب التقارير المالية المضللة يكون سببها إدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة، حيث تبدأ هذه الممارسات بتعديلات بسيطة أو تغيير في التقديرات من قبل الإدارة وتصل في النهاية إلى التقرير المالي الاحتيالي،¹ ونظرا لكونهما يشتركان في بعض الجوانب نحاول في هذا الفرع التطرق إلى أوجه التشابه والاختلاف بين المصطلحين.

فمن خلال ما تطرقنا إليه سابقا يظهر أنه لا يوجد فرق كبير بين إدارة الأرباح والتقارير المالي الاحتيالي، فإدارة الأرباح تستخدم البدائل المحاسبية التي تتماشى مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما (GAAP)* لتمهيد عملية تحديد الأرباح. وتتضمن أغلب الممارسات فيها الاعتماد على الحكم والتقديرات الشخصية للمديرين. وبشكل عام فإن إدارة الأرباح يمكن تقسيمها إلى نوعين هما:

- الإدارة الجيدة للأرباح: وهي عندما تتخذ الإدارة قرارات من شأنها الحفاظ على استقرار الأداء المالي للمؤسسة؛
- الإدارة السيئة للأرباح: وهي وضع قيود غير حقيقية أو استخدام تقديرات غير منطقية لتحقيق أهداف معينة مثل إخفاء الربح الحقيقي للمؤسسة أو تضليل حملة الأسهم حول وضع المؤسسة.²

هذا النوع الأخير من إدارة الأرباح يؤدي في أغلب الأحيان إلى الوصول إلى التحريفات مثلما حدث مع عدد من الشركات العالمية سنة 2000 والذي تمادت فيه إدارتها بالتلاعب في استغلال الخيارات والبدائل المحاسبية بما يتوافق والتوجه نحو تحقيق الأرباح التي تريدها هذه الأخيرة، كما يمكن أن تصدر التقارير المالية المضللة نتيجة لجهود الإدارة

¹ ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers" révisé en (2009), op cit ,disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> ,consulté le : le:21/03/2016

*GAAP: Generally accepted accounting principles

² William U. Parfet,(2000),"Accounting subjectivity and earnings management : a preparer perspective accounting" Accounting Horizons,vol14,n4,p483

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

لإدارة الأرباح بهدف تضليل مستخدمي التقارير المالية، فمن الممكن أن تبدأ إدارة الأرباح بتغييرات صغيرة أو تلاعب بسيط في تطبيق الأحكام المحاسبية من طرف الإدارة، إضافة إلى توفر العوامل التي تؤدي إلى زيادة هذه الإجراءات إلى أن تتحول هذه الممارسات إلى التقرير المالي الاحتيالي.

وإلى غاية اليوم لم يصدر أي معيار من معايير التدقيق يميز وبشكل صريح أوجه الاختلاف الفعلية بين إدارة الأرباح والتحريفات الناتجة عن التقرير المالي الاحتيالي، مما أدى إلى وجود صعوبة في التمييز بينهما لدى الكثير من الباحثين انجر عنه قيام عدد منهم بمحاولات لتقاسم طرق التمييز بينهما، وقد قسمت أهم ثلاث دراسات في هذا المجال عوامل التمييز بينهما كما يلي:

- دراسة Healy and Wahlen سنة 1999: اعتبر الكاتبان أن وجود نية التضليل في كل من إدارة الأرباح والتقرير المالي الاحتيالي تمثل عاملاً مشتركاً بينهما، أما دراسة Dechow and Skinner سنة 2000 فوضعت معيار الالتزام بمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) للتمييز بين الممارسات المحاسبية المقبولة والممارسات المحاسبية المضللة بمعنى أن الممارسات التي تقوم بها إدارة المؤسسة وهي لا تخرج عن نطاق الممارسات المحاسبية الصحيحة مثل انتهاج عدة طرق لحساب الاهتلاك فهنا نكون أمام إحدى ممارسات إدارة الأرباح لكنها لا تعتبر ممارسات غير قانونية، في حين أن استخدام أساليب أخرى كالحذف وعدم الإفصاح تمثل ممارسات غير قانونية تؤدي إلى التحريفات الناتجة عن التقرير المالي الاحتيالي، أما دراسة Rosner سنة 2003 فأخذت بمعيار الأهمية النسبية كعامل أساسي للتمييز بين إدارة الأرباح والتقرير المالي الاحتيالي.¹

في الأخير فإنه يجب الإقرار بوجود تداخل كبير بين كلا المفهومين، فلا يمكن التمييز بينهما بسهولة ذلك أن إدارة الأرباح قد تحتوي على ممارسات مشروعة إذا تماشت مع معايير المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (GAAP)، وقد لا تحتوي على ممارسات مشروعة وقانونية ما يؤدي بها لإصدار تقارير مالية مضللة وهو الأمر نفسه بالنسبة للتقرير المالي الاحتيالي.

¹ أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص 38

الفصل الأول: التحريفات المضللة للتقارير المالية

خاتمة:

تطرقنا في هذا الفصل من دراستنا إلى التعريف بأهم أنواع التحريفات التي تؤدي إلى إصدار المؤسسة تقارير مالية مضللة والتي تعتبر من أهم المخاطر التي تحملها هذه التقارير بالنسبة لمستخدميها خاصة المساهمين منهم، فبدأنا تطرقنا إلى التحريفات الناتجة عن الأخطاء فهذا النوع لا يعتبر خطرا حقيقيا ذلك أنه لا يتوفر فيه عنصر القصد لإرتكابه لذلك فمرتكبه على إستعداد لتصحيحه متى اكتشفه، كما تطرقنا إلى التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية التي تؤدي هي الأخرى إلى تقارير مالية مضللة لكن ونظرا لعدم وجود هذه الممارسات بصفة كثيرة في الجزائر كونها تعتمد على الثغرات المحاسبية لم نفضل فيها بشكل كبير، كما تناولنا التحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه وهو الذي يعتبر أكثر أنواع التحريفات خطورة نظرا لتعمد مرتكبيه من جهة ويعتمد على التضليل الكلي للتقارير المالية بالإضافة إلى تواطؤ الإدارة فيه في أغلب الأحيان، لذلك نركز في دراستنا هذه على التحريفات الجوهرية التي تؤدي إلى الغش.

بعد التعرف على مختلف تحريفات التقارير المالية المضللة مع التأكيد على التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، يقوم مدقق الحسابات بتقييمها للتأكد من وجودها أو عدمه في ظل وجود احتمال لحدوثها، ويتم ذلك من خلال مجموعة إجراءات وخطوات يتبعها في مسار التقييم بدءا بتحديد أهم عوامل التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش الموجودة في المؤسسة محل التدقيق، وهذا ما نتطرق إليه في الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

تقييم التحريفات الناتجة عن الغش
ومسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشافها

-تقييم التحريفات الناتجة عن الغش

-مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه التحريفات
الناتجة عن الأخطاء والغش

الجزء النظري

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

تمهيد:

بعد التعرف وتحديد أهم نوع من تحريفات التقارير المالية المضللة وهو التحريفات الناتجة عن الغش تشير معايير التدقيق المهنية إلى ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بتقييم هذه التحريفات ضمن عملية التدقيق، وأن يأخذها بعين الاعتبار خاصة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق ويبدأ ذلك أولاً بإيجاد عنصر الربط المناسب بين مرحلة التعرف على مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش ومرحلة وضع اختبارات التدقيق المناسبة وهي المرحلة التي تعكس تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش، ثم يقوم بتحديد عواملها الموجودة في المؤسسة محل التدقيق، ويتجه لذلك طرق وأساليب معينة ويتبع الخطوات المحددة في معايير التدقيق المهنية بداية بتحديد فريق التدقيق الذي يقوم بعملية التقييم معه إلى غاية الإبلاغ عن وجود التحريفات الناتجة عن الغش، وتوثيق خطوات التقييم.

فمن خلال ما سبق تظهر أهمية مرحلة تقييم التحريفات الناتجة عن الغش التي تعتبر مرحلة محددة لإمكانية اكتشاف المدقق للغش من عدمه، فإذا تمت مرحلة التقييم بطريقة صحيحة وأعطت نتائج حقيقية تمكن المدقق من اكتشاف حالة الغش، وإذا لم تعط نتائج حقيقية فإن المدقق لا يمكن أنه يصل لاكتشاف حالة الغش، وهو ما يولد عليه مسؤولية أمام مختلف الأطراف المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة.

ومن خلال ما سبق نتناول في هذا الفصل وفي أربعة مباحث عملية تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية مدقق الحسابات لاكتشاف الغش من عدمه كما يلي:

- **المبحث الأول:** مدخل لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش: نبدأ فيه بالتعرف على تقييم التحريفات الناتجة عن الغش والأفراد المخولين بتقييمها، ثم طرق ومصاعب التقييم؛

- **المبحث الثاني:** عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش: نتطرق فيه إلى التعرف على عوامل التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش، تصنيفها ونظرية الغش؛

- **المبحث الثالث:** خطوات تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش: ونتطرق فيه إلى الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات لتقييم التحريفات الناتجة عن الغش والمنصوص عليها في معايير التدقيق بداية من تشكيل فريق التدقيق إلى غاية توثيق العملية؛

- **المبحث الرابع:** مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش: ونتناول فيه أيضاً في أربعة مطالب مصاعب اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش من طرف مدقق الحسابات، ثم مسؤولية الإدارة والمدقق حولها وإستراتيجية الدفاع التي يتبعها المدقق ومسؤوليته بعد صدور تقريره النهائي.

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

المبحث الأول: مدخل لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تعتبر عملية تقييم مخاطر تحريفات التحريفات الناتجة عن الغش عملية جد مهمة بالنسبة لمدقق الحسابات قبل البدء في عملية التدقيق، وذلك لما لها من تأثير على السير الحسن لباقي العملية وعلى نتائجها النهائية، لذلك نتطرق أولاً إلى التعريف بعملية تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.

المطلب الأول: تعريف تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وأهميتها

نتناول في هذا المطلب كمدخل التعريف أولاً بعملية تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش مع الإشارة إلى أهمية تقييمها.

الفرع الأول: تعريف تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

أشارت معايير التدقيق إلى ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بتصميم خطة لعملية التدقيق التي يقوم بها تبدأ من مرحلة وضع الاختبارات إلى غاية صدور تقريره النهائي، وخلال مرحلة التصميم يجب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار احتمال وجود مخاطر بالمؤسسة وتقييمها إذ يمكن أن تؤثر على سير عملية التدقيق ونتائجها النهائية.

وأحد أهم المخاطر التي قد تواجه مدقق الحسابات هي مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش لذلك أكد معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS*99 على ضرورة تقييمها لأنها تعتبر مفتاح تصميم اختبارات تدقيق فعالة.

والمقصود بكلمة تقييم بصفة عامة: "أداء أو إيجاد التركيبة المناسبة لتجميع أجزاء منفصلة عن بعضها البعض"¹، وهو ما يقوم به المدقق بعد التعرف على المخاطر، والمقصود بتقييم المخاطر هنا إيجاد التركيب أو عنصر الربط بين مرحلة التعرف على المخاطر وتصميم اختبارات التدقيق، وليس المقصود منها هو صياغة مستوى خطر التحريفات الناتجة عن الغش على أنه مرتفع أو متوسط أو منخفض وهي من أهم الأخطاء التي وقع فيها مدققوا الحسابات سابقاً حسب المعيار الأمريكي للتدقيق رقم SAS99 .

إن تصميم مدقق الحسابات لخطة تدقيق غير متماشية مع احتمال وجود المخاطر لا تمكنه من التعرف عليها واكتشافها وبالتالي تؤدي إلى خطة غير فعالة ونتائج غير فعالة لعملية التدقيق.²

إذن فالمقصود بتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش إيجاد وسيلة أو طريقة فعالة للربط بين مرحلة تعرف مدقق الحسابات على المخاطر التي من المحتمل أن تكون بالمؤسسة واختبارات خطة التدقيق التي يضعها، أو تصميم خطة تراعي وجود المخاطر التي تم التعرف عليها في المرحلة الأولى. وتلخص في الشكل الموالي:

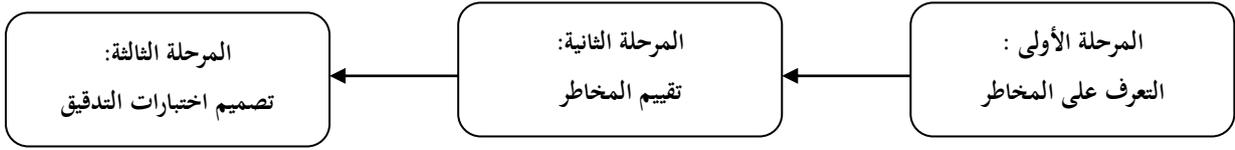
* SAS : Statement on Auditing Standards

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 610

² Ramos, M, (2003) "Auditor's Responsibility for fraud detection", Journal of accountancy, p32

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

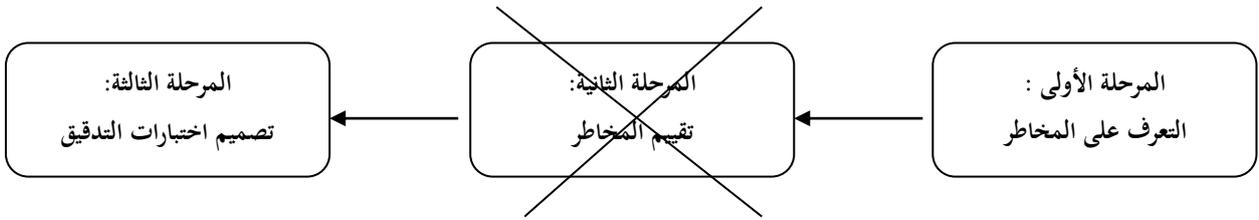
شكل رقم (2-1): ملخص لمراحل تقييم المخاطر



المصدر: أكرم محمد أحمد الوشلي، "تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لإدارة أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، مرجع سابق، ص 80

أما إذا ما تم حذف مرحلة تقييم المخاطر من الشكل فإنه لا تصبح هناك حلقة وصل بين مرحلة التعرف على المخاطر ووضع اختبارات التدقيق مما يؤدي إلى أن تكون هذه الاختبارات غير فعالة في اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش بالمؤسسة كما يبينه الشكل الموالي:

شكل رقم (2-2): حذف مرحلة تقييم المخاطر



المصدر: طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 572

الفرع الثاني: أهمية تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تعتبر مرحلة تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش جد مهمة في التخطيط لعملية التدقيق ذلك أن المدقق ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة وأن يحافظ على مستوى من الشك المهني حتى وإن كان له معرفة سابقة بالمؤسسة محل التدقيق وتاريخها السابق في مجال التحريفات الناتجة عن الغش لتقييمها بصورة أكثر موضوعية قدر المستطاع لأن أي تقييم خاطئ سيؤدي إلى إجراءات غير فعالة في مرحلة التخطيط وبالتالي فشل مهمة تدقيق الحسابات في الوصول إلى نتائجها الفعلية.

المطلب الثاني: أعضاء فريق التدقيق المخولون بتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تمكّن معايير التدقيق الدولي من تحديد أفراد مع مدقق الحسابات لتكوين فريق التدقيق، وعادة ما يشمل الفريق المثالي كل من: الشريك، المدير، رئيس الفريق وموظفي التدقيق.¹

¹ أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص 83

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- **موظفو التدقيق:** هم جميع الموظفين الذين يقومون بتأدية عملية التدقيق وتطبيق الإجراءات المكلفين بها من طرف رئيس الفريق، بما في ذلك أي خبراء يمكن أن تتعاقد معهم المؤسسة ولهم علاقة مباشرة مع عملية التدقيق¹.

يجب أن يدرك موظفو التدقيق الهدف من العمل الذي سيقومون به ويلتزمون بالمحافظة على مستوى معين من الشك المهني وبذل العناية المهنية اللازمة لأداء عملهم، بالإضافة إلى طرح الاستفسارات والأسئلة على أعضاء باقي الفريق الذين يتمتعون بخبرة أكبر؛

- **رئيس الفريق:** هو شخص له خبرة وكفاءة أكثر من الموظفين ضمن فريق التدقيق ويشارك في التخطيط وأداء عملية التدقيق بالإضافة إلى الإشراف عليها، كما يقوم بفحص أولي لعمل موظفي الفريق؛

- **المدير:** وهو شخص أكثر كفاءة وخبرة من الرئيس حيث يقوم المدير بفحص عمل رئيس الفريق وموظفي الفريق، بالإضافة إلى أنه يتمتع بمسؤوليات أكبر كجدولة عملية التدقيق والتحاسب مع المؤسسة محل التدقيق؛

- **الشريك:** وهو الطرف الرئيسي في فريق التدقيق، مسؤول عن عملية التدقيق بصفة عامة وأدائها واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما في ذلك إصدار التقرير النهائي للتدقيق. كما يقع على عاتق الشريك عدة مسؤوليات نذكر من بينها:²

1- **تعيين فريق التدقيق:** حيث يلتزم باختيار الأفراد الذين يتمتعون بالقدرة والكفاءة والتحكم في الوقت المناسب لأداء عملية التدقيق بفعالية، كما يجب أن يكونوا على دراية بـ:

- المعايير المهنية المختلفة للتدقيق والنصوص القانونية والتنظيمية لبيئة المؤسسة محل التدقيق؛

- معرفة القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة محل التدقيق؛

- القدرة على التعرف على المؤسسة وفهم سياساتها وإجراءاتها وقوانينها الداخلية؛

- القدرة على تطبيق الحكم المهني.

2- **أداء عملية التدقيق:** يقوم الشريك بتوجيه أعضاء الفريق والإشراف على عملية التدقيق من خلال تحديد وإبلاغ أعضاء الفريق بمسؤوليتهم، طبيعة عمل المؤسسة، العمليات التي لها علاقة بالمخاطرة، المشاكل والصعوبات التي قد تواجههم وأخيراً تحديد الأسلوب المناسب لأداء عملية التدقيق.

- قبل صدور تقرير التدقيق يجب على الشريك أن يتأكد من خلال تدقيق مختلف المستندات أن أعضاء الفريق تحصلوا على الأدلة الكافية والمناسبة التي تُدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتي على أساسها يتم بناء التقرير النهائي للتدقيق.

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، مرجع سابق، ص 368

² المرجع نفسه، ص 374

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

3- الاستشارات: يجب أن تشمل مسؤوليات الشريك الاستشارات والاستفسارات المناسبة التي قام بها فريق التدقيق بشأن الأمور الصعبة أو التي كانت محل خلاف، وأن يتأكد أن هذه الاستشارات كانت في المستوى الملائم وأن ما تم التوصل إليه من خلالها تم توثيقه والاتفاق عليه مع الجهة التي تمت استشارتها، وأن ما تم توثيقه قد تم تنفيذه فعلاً.

بالإضافة إلى ما ذكر فيقوم مدقق الحسابات بالتعاون مع باقي أعضاء الفريق بما يلي:¹

- تقييم المخاطر الهامة بما فيها مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تم تحديدها أثناء العملية والاستجابات لهذه المخاطر؛

- تدقيق الأحكام التي أصدرت خاصة فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة؛

- التأكد ما إذا تمت استشارات مناسبة في الأمور الصعبة أو التي كانت موضع خلاف؛

- التأكد من عملية تصحيح الأخطاء التي تم تحديدها في عملية التدقيق من عدمها وطريقة التصرف بشأنها؛

- التأكد من فعالية أدلة الإثبات المقدمة للفريق وأنها تدعم العمل الذي قام به الفريق والأحكام والاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛

- تحديد الأمور التي سيتم إبلاغها للإدارة أو الأشخاص المكلفين بالرقابة أو أطراف أخرى كالهيئات التنظيمية؛

- مدى ملاءمة التقرير النهائي الذي سيتم إصداره.

إن ما تم ذكره لا يمثل كل النقاط التي تشمل مسؤولية الشريك وإنما تعتبر أهم النقاط لأن مسؤوليته تتعدى ذلك إلى أمور عديدة أخرى.

المطلب الثالث: طرق تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش ومصاعب تقييمها

ينتج مدقق الحسابات عند تقييمه لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش أساليب وطرقاً معينة ومختلفة، إلا أن عملية التقييم لا تخلو من المصاعب التي تعرقل مدقق الحسابات في أداء مهمته، وهو ما نتناوله في هذا المطلب من خلال التطرق لبعض طرق التقييم التي يستعين بها المدقق وإبراز أهم الصعوبات التي تواجهه.

الفرع الأول: طرق تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تناول معيار التدقيق الدولي رقم ISA240 ومعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99 مختلف العوامل والمؤشرات التي تدل على احتمال وجود التحريفات الناتجة عن الغش بالمؤسسة، إلا أنها لم تتناول الطرق التي من خلالها يتم المزج بين تلك المؤشرات والعوامل للوصول إلى عملية التقييم الشامل، ولأجل ذلك اقترح بعض الباحثين من خلال دراساتهم

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 380

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

استخدام وسائل دعم القرار لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش ومن أهم هذه الوسائل: القوائم الإختبارية، النموذج الإحصائي والنظام الخبير:¹

1- **القوائم الإختبارية:** تتكون هذه القوائم من مجموعة من مؤشرات الإنذار التحذيرية التي تساعد مدقق الحسابات في تقييمه لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش من خلال قيامه بتحديد جميع تلك المؤشرات المتعلقة بعملية التدقيق وبالمؤسسة محل التدقيق، ولا بد أن تتميز هذه القوائم بأن تكون شاملة لكل مؤشرات التحريفات الناتجة عن الغش، كما يجب أن تتم مراجعتها بصفة دائمة لاستبعاد أي مؤشرات لم يعد لها أي استخدام وإضافة أي مؤشرات جديدة للوصول إلى الهدف من استخدامها وهو اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش؛

2- **النموذج الإحصائي:** تتميز النماذج الإحصائية بقدرتها على تحويل المؤشرات التحذيرية إلى التنبؤ بالظروف والدوافع التي يمكن أن تؤدي إلى التحريفات الناتجة عن الغش، ويمكن استخدامها من خلال دمج أدلة الإثبات بشكل تلقائي بهدف تكوين الحكم الشخصي للمدقق عند قيامه بمحاولة اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش، ولاستخدام هذه النماذج يُشترط أن يكون مدقق الحسابات على دراية كافية بالبرامج الإحصائية وله كفاءة في التعامل بها؛

3- **النظام الخبير:** يتكون مصطلح النظام الخبير من جزئين رئيسيين وهما: النظام: والذي هو مجموعة من الأجزاء المترابطة والتي تعمل على جمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات للمساعدة في عملية السيطرة واتخاذ القرار في المؤسسة، والجزء الثاني يمثل الخبير وهي إشارة إلى أن هذا النظام لديه خبرة وهي المعرفة المتراكمة عبر الزمن والتجربة بكل من الحقائق والقواعد والإجراءات في نطاق عملي معي

إذن هو نظام معلومات يعمل على استقبال المدخلات ومعالجتها للتوصل إلى مخرجات تساعد في اتخاذ القرارات تستخدم في ذلك خبرات سابقة في معالجة البيانات بدلا من تطبيق معادلات رياضية أو خوارزميات للتوصل إلى الحل.

كما يُعرف على أنه عبارة عن مجموعة من البرامج الحاسوبية تركز على أساس واسع من المعرفة المتعلقة بمجال أو مجالات معينة، وتظهر الحاجة إلى هذه الأنظمة في المجالات التي يتم فيها اتخاذ القرار وإصدار الأحكام الشخصية، كما تتميز بقدرتها العالية على دعم عملية اتخاذ القرار بنجاح، ويعتمد مدققو الحسابات عليها بشكل كبير مقارنة ببقية الوسائل الأخرى في تقييم التحريفات الناتجة عن الغش.²

¹ أحمد محمد نور، وآخرون، مرجع سابق، ص 314
² نفس المرجع، نفس الصفحة

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

الفرع الثاني: مصاعب عملية تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تتميز أي عملية تقييم بمصاعب تواجه الأفراد المقيمين، كذلك بالنسبة لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش فمدققو الحسابات يجدون تعقيدات في هذه العملية تتمثل أساسا في¹:

- نقص خبرة بعض المدققين في هذا المجال نظرا لقلّة حالات التحريفات الناتجة عن الغش التي تواجههم في المؤسسات التي يقومون بتدقيقها مما يؤثر على قدرتهم في وضع تقديرات صحيحة وتقييم مناسب لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش؛

- تأثر مدققي الحسابات بمعلومات غير مناسبة للتقدير أو الحكم وتسمى أيضا بالتخفيف وهو أن يعتمد مدقق الحسابات على مؤشرات غير مناسبة لما يتم تقديره وإصدار الحكم عليه مما يؤدي إلى التخفيض من دقة التقديرات التي يضعها المدقق حول التحريفات الناتجة عن الغش، كما يؤثر على نتائج عملية التدقيق التي تكون غير صحيحة ما يعرض المدقق لمسؤولية كبيرة، وقد أجريت عدة دراسات حول هذا الموضوع وأكدت على أن اعتماد المدققين على معلومات ليس لها علاقة بالتحريفات الناتجة عن الغش تؤدي إلى تخفيض دقة التقديرات.

وكحل لمشكلة اعتماد المدققين على المعلومات غير المناسبة جاء معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS99 بنظرية التحريف (الغش) التي قدمت مجموعة من العوامل التي يمكن للمدقق الاعتماد عليها في تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش والتي ترى أن هذه الأخيرة هي نتاج تفاعل ثلاث عوامل هي: الدوافع، الفرص والمبررات وأن المدقق عليه أن يركز اهتمامه حول المعلومات التي لها علاقة بهذه العوامل فقط.

المبحث الثاني: عوامل خطر التحريفات الناتجة عن الغش

هي مختلف الظروف التي إن وجدت في المؤسسة فإنها توحى لمدقق الحسابات بوجود تحريفات ناتجة عن الغش في المؤسسة، وتعرف عوامل التحريفات الناتجة عن الغش بمصطلح الأعلام أو المؤشرات الحمراء وجل الدراسات في هذا المجال لحد الآن لم تتطرق إلى توضيح الفرق بينهما. فمن الممكن أن تتحول العوامل إلى مؤشرات حمراء بالنسبة للمدقق إذا زاد احتمال ارتكاب الإدارة للتحريفات.

المطلب الأول: تعريف عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وأهميتها النسبية.

يأخذ مدقق الحسابات عند تخطيطه لعملية التدقيق بعين الاعتبار احتمال وجود تحريفات في المؤسسة محل التدقيق، ويعتمد في ذلك على وجود بعض العوامل التي تؤكد له ذلك أو تنفيه، ونظرا لأهمية هذه العوامل نتطرق إليها في هذا المطلب بداية بتعريفها وأهميتها النسبية.

¹ أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص82

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

الفرع الأول: تعريف عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

جاء الاهتمام بعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش منذ وقت مبكر من طرف مختلف الباحثين والمنظمات والمكاتب المهنية، فقد وضعت تصنيفا لعدد من المؤشرات التي تساعد مدقق الحسابات ويستند عليها لتقييم مستوى مخاطر هذه التحريفات مثل الاعتماد على البيئة الاقتصادية والمحيط الذي تعمل فيه المؤسسة.

كما أن المنظمات المهنية في العالم وضعت معايير مهنية لتصنيف مخاطر هذه التحريفات والتي تؤدي بطريقة أكثر فعالية لتقييم واكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق.

وقد تم تعريف عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش على أنها "المؤشرات أو الظروف التي يجب على مدقق الحسابات التيقظ والتفتن لها وأن يحافظ على الشك اتجاهها وأن يقوم بفحص هذه المؤشرات والظروف التي تشير إلى حدوث التحريفات بالفعل".¹ وهذا التعريف يعتبر من أوائل التعاريف التي أشارت إلى عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش والذي كان سنة 1980

كما عُرفت على أنها: "أعراض كامنة موجودة ضمن بيئة عمل المؤسسة، قد تشير إلى مخاطر عالية للتحريف المتعمد في التقارير المالية"²

وعرفها معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82 على أنها: "الظروف التي قد تؤدي إما إلى الغش، أو على الأقل تسمح بحدوثه"³.

من التعاريف السابقة نلاحظ أنه تم الاتفاق تقريبا بينها على أن عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش تمثل ظروف أو مؤشرات، إن وجدت دلت على وجود تحريفات ناتجة عن الغش في المؤسسة بالتالي فإن هذه المؤشرات تعتبر معلومات سلبية عن المؤسسة أو خصائص تتميز بها تساعد مدقق الحسابات في تقييم وكشف التحريفات الناتجة عن الغش.

¹ Robert K Elliott and John J Willingham, M Uretsky, (1980): "An Interdisciplinary Approach to the Study of Management Fraud" Management Fraud: Detection and Deterrence, Princeton, NJ: Petrocelli Books, p90

²Price Waterhouse,(1985), "Challenge and Opportunity for the Accounting Profession: Strengthening the Public's Confidence", New York: Price Waterhouse, p19

³SAS 82" Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit",published on :www.aicpa.org ,consulted 16/03/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

وهو ما أكده معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 الذي أشار إلى أنه على مدقق الحسابات تمييز الأحداث والظروف التي تقدم فرص أو حافز لارتكاب التحريفات أو مؤشر على احتمال وجوده والتي يطلق عليها عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.¹

الفرع الثاني: الأهمية النسبية لعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

تعتبر الأهمية النسبية من المفاهيم الواسعة في التدقيق، فهي تركز على أثر التحريفات الناتجة عن الغش التي تكون في التقارير المالية المضللة للمؤسسة على مصداقيتها والصورة الوافية التي تعكسها عن الوضعية المالية الحقيقية لها. وقد عرفها معيار التدقيق الدولي رقم ISA 320 على أنها: " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البداية أو القطع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة"²

انطلاقاً من هذا التعريف وبتطبيقنا إياه على عوامل التحريفات الناتجة عن الغش فإنها تعتبر هذه العوامل: مثل حجم المؤسسة، طبيعة نشاطها، شكل ملكيتها، المحيط الذي تنشط فيه... الخ لها أهمية نسبية في حالة لم يأخذها مدقق الحسابات بعين الاعتبار وأثر ذلك على قراره النهائي فيما يخص وجود تحريفات ناتجة عن الغش في المؤسسة والعكس، فالعوامل لا تعتبر ذات أهمية نسبية إذا لم يأخذها المدقق بعين الاعتبار ولم يؤثر ذلك على قراره النهائي. ومنه فمدقق الحسابات لا يمكنه الافتراض بأن جميع عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش مهمة لأن ذلك سوف يحد من القدرة التنبؤية بهذه العوامل، في حين أن تصنيفه لها حسب درجة أهميتها يساعده في دقة التقييم الأولي لها وإمكانية التنبؤ بوجودها مستقبلاً.

وقد اهتم عدد من الباحثين بدراسة الأهمية النسبية لعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش لتقدم تصنيف أفضل لهذه العوامل استناداً لمختلف معايير التدقيق، ذلك أن هذه الأخيرة لم تقدم أي طريقة أو دليل واضح يحدد العوامل المهمة التي إن وجدت دلت على وجود تحريفات ناتجة عن الغش، كما أنها لم تشر إلى الأهمية النسبية لعامل أو مؤشر محدد على حساب آخر، فقد أشار معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82 إلى أنه لا يمكن ترتيب عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش حسب أهميتها النسبية أو تقديمها في نماذج تنبؤية فعالة لأنها تتفاوت في الأهمية من

¹ISA240,"Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers",para 11-b,(2009),op cit, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>,consulte le:26/03/2016

²ISA 320,"Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit",para 09,(2009),disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-320-caract-re-significatif-dans-la> consulte le : 28/03/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

مؤسسة لأخرى¹، لذلك فقد تركت تقييمها للحكم والتقدير الشخصي لمدقق الحسابات ما يُصعب عملية ربط أي عامل مع وجود التحريفات، فهي تتغير حسب المدقق والمؤسسة.

كما أن المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA240 المعدل سنة 2004 ومعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS99 قدما كل من الحوافز والدوافع والمبررات كعوامل لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وأشارا إلى أنه بالرغم من وجودها في المؤسسة إلا أنه يمكن لإدارة المؤسسة التلاعب بها، لذا فهي لا يمكن أن تشكل مقياسا للحكم على مسؤولية المدقق في اكتشاف التحريفات.

المطلب الثاني: عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في معايير التدقيق الأمريكية التي سبقت SAS 99

نتناول في هذا المطلب عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في معايير التدقيق الأمريكية السابقة لمعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99، وهي كل من معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 53 الذي بدأت الولايات المتحدة الأمريكية العمل به منذ أبريل 1988، ومعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82 الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من فيفري 1997، وقد ألغى هذا الأخير المعيار الذي سبقه ابتداء من تاريخ وضعه، كما أن ذات المعيار استبدل بمعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99 في أكتوبر 2002 كنتيجة للأحداث التي عرفتها مهنة تدقيق الحسابات والمحاسبة ضمن سلسلة الأنهيارات سنة 2001.

قدمت هذه المعايير عدد من عوامل التحريفات الناتجة عن الغش التي كانت متداولة في تلك الفترة، وهو ما نتطرق إليه في هذا المطلب دون التطرق إلى العوامل التي جاء بها معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99 الذي نتناوله لاحقا. ومن بين أهم هذه العوامل المقدمة من كل من SAS 53 و SAS 82 نذكر ما يلي:²

الفرع الأول: التصنيفات الخاصة بالتقرير المالي الاحتمالي:

1- تصنيف معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 53: صنف هذا المعيار عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن التقرير المالي الاحتمالي إلى ثلاثة خصائص، وهو يعتبر أول تصنيف من نوعه في هذا المجال.

1-1 خصائص إدارة المؤسسة: من أهم الخصائص التي جاء بها هذا المعيار هي:

¹ SAS 82, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" available on: <http://www.aicpa.org/catalogs/masterpage/Search.aspx?S=sas+82>, op cit, consulted : 02/04/2016

² SAS53, "The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities", available on: <http://www.aicpa.org/catalogs/masterpage/Search.aspx?S=sas+53>, consulted:02/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- إذا كانت السيطرة من طرف شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص على إدارة المؤسسة: بمعنى إمكانية ارتكاب التحريفات من طرف هذه المجموعة من الأشخاص دون التخوف من إمكانية كشفهم من طرف مسير آخر باعتبارهم المسيطر الوحيد على إدارة المؤسسة؛

- وجود تغيير دائم في العاملين بقسم المالية والمحاسبة بالمؤسسة؛

- سعي الإدارة الدائم لتحقيق التنبؤات بخصوص تحقيق الأرباح: حتى وإن كان ذلك غير صحيح وغير حقيقي وأن المؤسسة حققت خسائر، إلا أن إدارتها تسعى دوماً للتماشي مع التنبؤات حول الوضعية المالية للمؤسسة؛

- وجود صراعات دائمة بين الإدارة والمساهمين: فالإدارة لا تتقبل دخول أي طرف غير المتواطئين في تسيير المؤسسة وذلك حتى لا ينكشف أمرهم؛

- وجود صراعات دائمة للإدارة مع مدققي الحسابات السابقين.

1-2 خصائص القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة: وهي بعض الخصائص التي تخص القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة وهي:

- عدم تحقيق المؤسسة لأرباح كبيرة مقارنة ببقية المؤسسات المنافسة لها: فتلجأ المؤسسة للتحريفات الناتجة عن الغش لإظهار أن المؤسسة حققت نفس المستوى من الأرباح مقارنة بالمؤسسات المنافسة لها؛

- فشل مؤسسات ناشطة في قطاع المؤسسة قد يؤثر على المؤسسة حيث تقوم بتحريف تقاريرها المالية لتفادي ظاهرياً خطر الفشل الذي مس مؤسسات قطاعها؛

- التأثير الكبير للقطاع بالمتغيرات الاقتصادية كمعدل التضخم والبطالة: فإن العوامل تختلف من مؤسسة لأخرى وتتأثر بمتغيرات الاقتصاد الذي تنشط فيه المؤسسة محل التدقيق؛

- عوامل داخلية أو خارجية تدل على عدم إمكانية المؤسسة على الاستمرار في النشاط: كوجود إضرابات وتوقفات كثيرة في صفوف العمال أو سمعة سيئة للمؤسسة مع مورديها وزبائنها؛

1-3 خصائص المؤسسة مع التدقيق: وهي خصائص ترتبط بتاريخ المؤسسة مع مدققي حساباتها ومن أهمها:

- وجود تعقيدات محاسبية خاصة مع الأطراف الخارجية: كتعمد المؤسسة عدم ترصيد حساب الزبائن أو الموردين بالرغم من تسوية هذه الحسابات؛

- صعوبة تدقيق بعض الأرصدة أو العمليات؛

- وجود عمليات دون أدلة الإثبات؛

- تاريخ سابق للمؤسسة في التحريفات بتقاريرها المالية.

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

2- تصنيف معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82: حافظ هذا المعيار على التصنيف السابق لعوامل مخاطر

التقرير المالي الاحتياالي وأضاف بعض العوامل التي لم يتضمنها المعيار السابق، وجاء تصنيفه كالتالي:¹

2-1 خصائص إدارة المؤسسة: تتعلق هذه الخصائص بإدارة المؤسسة بصفة عامة، فبالإضافة إلى الخصائص

المذكورة سابقا أضاف العوامل المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية؛

2-2 ظروف القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة: إضافة لما ذكر سابقا، أضاف هذا المعيار مختلف العوامل

والظروف المرتبطة بالبيئة الاقتصادية والتشريعية التي تعمل فيها المؤسسة؛

2-3 خصائص التشغيل والاستقرار المالي: وتتضمن العوامل المرتبطة بطبيعة المؤسسة وتعقد عملياتها، ووضعيتها

المالية ورجحيتها.

الفرع الثاني: التصنيفات الخاصة بسوء استخدام الأصول

1- تصنيف معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 53: جاء هذا المعيار بثلاثة تصنيفات بالنسبة للتحريفات الناتجة

عن سوء استخدام الأصول أيضا نوجزها فيما يلي:²

1-1 الشك في سرقة الأصول: وقد أورد هذا المعيار بعض العوامل التي تثير الشك لدى مدقق الحسابات باحتمال

وجود سرقة في الأصول نذكر أهمها:

- وجود مبالغ نقدية كبيرة في المتناول ودون وضعها في الحساب البنكي للمؤسسة؛

- وجود عناصر صغيرة في المخزون مرتفعة القيمة.

1-2 علاقات العاملين وسلوكهم: وهي خصائص ترتبط بالعاملين بالمؤسسة وسلوكهم فيها ونذكر أهمها:

- عدم قناعة العاملين بسياسة المؤسسة معهم؛

- وجود عاملين يعيشون حياة مادية تفوق مستواهم المادي؛

- تغير سلوك العاملين بطريقة غير عادية أو غير متوقعة.

1-3 الأدوات الرقابية: وهي خصائص تخص الأدوات التي تستخدمها المؤسسة في العملية الرقابية بالمؤسسة أهمها:

- فشل الإدارة في توفير إشراف سليم للعاملين؛

- تنقية غير ملائمة لطلبات التوظيف؛

- عدم كفاءة الموظفين في التسيير المالي والمحاسبي بالمؤسسة.

¹ SAS 82 ,” Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit”, disponible sur le site: <http://www.aicpa.org/catalogs/masterpage/Search.aspx?S=sas+82>, op cit, consulté le : 02/04/2016

² SAS53, ” The Auditor’s Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities”, disponible sur le site: www.aicpa.org, op cit, consulté le:02/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

2- تصنيف معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82:

جاء هذا المعيار بتصنيف جديد لعوامل التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول، لخصها أساسا في عاملين رئيسيين هما¹:

2-1 قابلية تعرض الأصول للاختلاس: ترتبط هذه العوامل بطبيعة أصول المؤسسة ودرجة تعرضها للسرقة، مثل:

- وجود مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق؛

- بعض الخصائص للمخزون التي تساعد على سرقة مثل حجمه الصغير وقيمه المرتفعة، أو وجود طلب كبير عليه؛

- أصول قابلة للتحويل بسهولة إلى أموال نقدية مثل السندات لحاملها، أو قطع الحاسوب الصغيرة؛

- بعض الخصائص للأصول التي تسهل اختلاسها مثل صغر حجمها، انعدام الوثائق الدالة على ملكيتها... الخ

2-2 الضوابط الرقابية: وهي انعدام وجود ضوابط رقابية هدفها منع أو اكتشاف سوء استخدام الأصول، مثل عدم

وجود نظام للرقابة الداخلية بالمؤسسة أو غير فعال، وتظهر أهم نقاط الضعف الرقابي في:

- عدم وجود إشراف إداري مناسب؛

- عدم كفاية السجلات الخاصة بالأصول الأكثر عرضة للسرقة والاختلاس؛

- عدم وجود فصل كاف للواجبات وتحديد واضح للمسؤوليات؛

- ضعف الضوابط الرقابية المادية على الأموال النقدية والتثبيات والمخزون؛

- عدم إجراء تسجيل مناسب وفي الوقت المناسب للمعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛

- غياب إلزامية العطل للموظفين الذين يؤدون وظائف رقابية رئيسية.

تجدر الإشارة إلى أن كل العوامل والخصائص المذكورة سابقا لا تعتبر إلا أمثلة تساعد المدقق لكنها لا تعكس كل

الحالات التي يواجهها المدقق، كما أن وجود هذه العوامل لا يعني بالضرورة وجود تحريفات في التقارير المالية

للمؤسسة، وهو ما نص عليه معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82 ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 المعدل

سنة 2002 هذا الأخير الذي جاء بنفس العوامل التي وردت في معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 82 وبنفس

التصنيف.²

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 500

² ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", op cit, (2009), disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>, consulté le: 02/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

المطلب الثالث: نظرية مثلث الغش

بعد تصنيف عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في كل من معيار التدقيق الأمريكي SAS 53 و SAS 82 ومعيار التدقيق الدولي ISA 240 المعدل سنة 2002، جاء معيار التدقيق الأمريكي SAS 99 ومعيار التدقيق الدولي ISA 240 المعدل سنة 2004 بتصنيف جديد لعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش والذي استند لنظرية مثلث الغش، حيث قدمت مجموعة من عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش والتي يمكن لمدقق الحسابات الاعتماد عليها عند تقييم هذه المخاطر نظرا لحصرها للمعلومات المتعلقة بالغش في هذه العوامل¹، وقد تم تقسيم هذه العوامل إلى: الدوافع (الحوافز)، الفرص، المبررات، وقد أعطى معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 أبرز الحالات عن هذه العوامل التي تواجه مدقق الحسابات، إلا أنها لا تعتبر كل الحالات ذلك أن العوامل تتغير من مؤسسة لأخرى نظرا لتأثرها بظروف مختلفة كحجم المؤسسة وملكيته ومحيطها... الخ

إن أول من تطرق لنظرية مثلث الغش كان الكاتب كرايسي Cressy سنة 1953 الذي أشار إلى ضرورة وجود ثلاثة شروط ليتحقق الغش في التقارير المالية المضللة وهي: أن يكون لدى الفاعل دافع يقدم له حافزا لارتكاب التحريف، وأن تكون لديه الفرصة للقيام بذلك، وأن من يقوم بالتحريف يكون قادرا على تبرير فعله²

1- **الدوافع (الحوافز):** وهي شروط أو ظروف إذا توفرت في مؤسسة ما تعني إمكانية قيام الإدارة أو العاملين بها بتحريفات تؤدي إلى إصدار تقارير مالية مضللة مثل:³

- وجود ظروف اقتصادية أو صناعية تشكل خطرا على الاستقرار المالي للمؤسسة أو أرباحها، مثل دخول منافسين جدد لها، عدم مسيرتها للتطورات التكنولوجية وبالتالي تقادم منتجاتها ما يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها؛

- وجود ضغوطات على إدارة المؤسسة لتحقيق رغبات وتوقعات أطراف خارجية لتحقيق أرباح مستهدفة من طرفهم؛

- إعداد تقرير مالي مضلل نظرا لحاجة المؤسسة لسيولة ووضعيتها المالية الحالية لا تسمح لها بذلك، خاصة مع البنوك والمؤسسات المالية؛

- وجود مصالح جوهرية شخصية لطرف معين في إدارة المؤسسة.

¹ Wilks, J. T., and Zimbelman, M. F., (2004) "Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues", Contemporary Accounting Research, Vol. 21, No.3, p.725.

² Cressy, D,R, (1953) "Other people's money, Study in the social psychology of embezzlement", Glencoe IL Free Press, as cited by skousen cj,p2

³ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 227

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

2- الفرص: وهي الظروف التي تسمح للإدارة أو العاملين بها بالقيام بتحريفات وإصدار تقارير مالية مضللة، مثل

إنعدام الرقابة من طرف مجلس الإدارة أو وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة. ونوجزها فيما يلي:¹

- عدم وجود متابعة من مجلس الإدارة نتيجة لسيطرة شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص على تسيير المؤسسة؛
- غياب الهيكل التنظيمي في المؤسسة، وإن وجد فيكون إما معقداً أو غير فعال، ونتيجة لذلك فالمهام والمسؤوليات تكون غير واضحة بالتالي وجود إمكانية سيطرة أي طرف على إدارة المؤسسة؛
- ضعف في نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وعدم تحديد أساليب رقابية واضحة مما يؤدي إلى إمكانية تجاوز هذا النظام بسهولة من طرف مجموعة معينة من الأشخاص.

3- مبررات التحريفات الناتجة عن الغش: وهي الحجج التي يقدمها مرتكبو هذا الفعل لتبرير قيامهم بالتحريفات. وقد قسم معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش إلى: عوامل مخاطر التقرير المالي الاحتمالي وعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول.

الفرع الأول: عوامل مخاطر التقرير المالي الاحتمالي: وهي الأخرى تقسم إلى الدوافع، الفرص والمبررات كما يلي:

1- دوافع مخاطر التقرير المالي الاحتمالي:²

1-1 تهديد الاستقرار المالي أو ربحية المؤسسة بظروف اقتصادية أو صناعية أو ظروف التشغيل في المؤسسة مثل:

- وجود عدد كبير من المؤسسات المنافسة لها مما يؤدي إلى تراجع نسب أرباح المؤسسة؛
- عدم مسايرة المؤسسة للتطورات التكنولوجية مما يهدد حصتها السوقية؛
- إنخفاضات كبيرة في طلب الزبائن وارتفاع حالات الفشل والإفلاس في مؤسسات القطاع الذي تنشط؛
- تحقيق المؤسسة لخسائر متكررة من العمليات وعدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية؛
- نمو سريع أو ربحية غير عادية خاصة إذا ما تمت مقارنتها مع نمو أو ربحية الشركات الأخرى في نفس القطاع؛
- متطلبات محاسبية أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

1-2 وجود ضغوط مفرطة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات الأطراف الأخرى نتيجة لما يلي:

- مسايرة توقعات الأرباح لأطراف خارجية خاصة محلي الأسواق المالية والمساهمين؛
- الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي من الديون؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية و الدولية و الامريكية"، الجزء الرابع، مرجع سابق، ص 239

² ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers" (2009), op cit, annexe 01, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>, consulté le: 03/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- احتمال تحقيق نتائج مالية ضعيفة بالنسبة لصفقات تنتظرها المؤسسة.

1-3 وجود تهديد في الوضعية المالية لإدارة المؤسسة من طرف:

- أصحاب المصالح المالية الكبرى في المؤسسة: ككبار المساهمين الحاليين الذين لا ينشطون في إدارة المؤسسة؛

- وجود تعويضات كبيرة المؤسسة ملزمة بأدائها لأطراف خارجية: كتسبب المؤسسة في خسائر معينة لطرف خارجي؛

- ضمانات شخصية لديون المؤسسة.

1-4 وجود ضغوطات على الإدارة أو الموظفين بقسم المحاسبة والمالية لتلبية الأهداف المالية التي حددها المكلفون

بالرقابة.

2- فرص ارتكاب التقرير المالي الاحتيالي:

كذلك فقد لخص معيار التدقيق الدولي رقم ISA240 أهم الفرص التي تعطي إشارة لمدقق الحسابات على احتمال

وجود التحريفات الناتجة عن الغش وأهمها¹

2-1 طبيعة القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة أو عملياتها تمنح الفرصة لأطراف خارجية للمشاركة في تقاريرها المالية

التي يمكن أن تنشأ مما يلي :

- معاملات هامة مع أطراف ليست لها علاقة مع سير العمل العادي للمؤسسة؛

- سيطرة المؤسسة على القطاع الذي تنشط فيه يمنحها الفرصة لفرض الأحكام أو الشروط على الموردين أو الزبائن

مما قد ينجم عنه معاملات غير مناسبة أو غير عادية؛

- وجود أصول أو التزامات أو إيرادات أو مصروفات هامة تم تقييمها على أساس تقديرات شخصية أو شكوكا من

الصعب تدعيمها لأشخاص معينين في المؤسسة؛

- وجود بعض العمليات الغير عادية أو المعقدة، خاصة تلك القريبة من نهاية الدورة المحاسبية؛

- اللجوء للوسطاء في بعض العمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي ليس لها مبرر واضح؛

- وجود حسابات مصرفية أو عمليات لفروع المؤسسة ليس لها مبرر.

2-2 رقابة غير فعالة من طرف إدارة المؤسسة تمنح فرص لـ:

- سيطرة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة؛

- إشراف غير فعال من قبل المكلفين بالرقابة على عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية.

¹ ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers" (2009), op cit ,annexe 01 ,disponible sur le site :<https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulte le:03/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

2-3 وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر، ويظهر ذلك من خلال ما يلي:

- صعوبة في تحديد الأفراد الذين يتولون التسيير والرقابة في المؤسسة؛
- هيكل تنظيمي معقد لا يحدد بشكل واضح مهام ومسؤولية كل شخص في المؤسسة، مما يؤدي إلى تداخل في المسؤوليات؛

- التغيير الدائم في إدارة المؤسسة أو الأطراف المكلفين بالرقابة

2-4 عدم وجود نظام رقابة داخلية أو يعتبر نظام ضعيف نتيجة لما يلي:

- عدم كفاية إجراءات الرقابة الحالية؛
- التغيير المستمر لموظفي قسم المحاسبة والتدقيق الداخلي أو توظيف موظفين غير أكفاء في المحاسبة أو التدقيق الداخلي؛

- وجود أنظمة محاسبة تقدم معلومات غير فعالة.

3- مبررات التقرير المالي الاحتياالي: أهمها¹

- وجود أطراف من خارج الإدارة المالية تضع السياسات المحاسبية والمالية بالمؤسسة؛
- تعرف المؤسسة بانتهاكها لمختلف القوانين واللوائح عبر تاريخها؛
- فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؛
- عدم وجود فرض لقيم المؤسسة أو معاييرها الأخلاقية من إدارتها؛
- تعود المؤسسة على تحقيق توقعات وتقديرات أطراف خارج المؤسسة وإن كانت غير حقيقية؛
- وجود نزاع بين المساهمين في المؤسسة؛
- تخفيض الإدارة للأرباح المحققة من طرف المؤسسة تتعلق بالضريبة²؛
- تداخل العمليات الشخصية لملاك المؤسسة مع عملياتها؛
- توتر العلاقة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق كما يظهر مما يلي:
- وجود نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق أو إعداد التقارير؛
- وجود صعوبات من طرف إدارة المؤسسة نحو مثل تقييده بالوقت فيما يتعلق بإكمال التدقيق أو إصدار تقرير المدقق؛

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، (2009) ص 169

² ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", (2009), op cit, annexe 01, disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant>, consulté le: 03/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- انتهاج سلوك الإدارة المسيطرة عند التعامل مع المدقق، خاصة محاولات التأثير على نطاق عمل المدقق أو اختياراته.
الفرع الثاني: عوامل مخاطر سوء استخدام الأصول: كذلك تصنف عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول إلى الدوافع، الفرص والمبررات

1- دوافع سوء استخدام الأصول:¹

- الالتزامات المالية الشخصية لأحد الموظفين الذين بإمكانهم الوصول إلى الأموال النقدية أو المخزونات أو بقية الأصول التي هي عرضة للسرقة أو الاختلاس؛
- العلاقات العدائية بين المؤسسة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى الأموال النقدية أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة، وقد تحدث هذه العلاقات العدائية من خلال:
- تسريح فعلي أو متوقع للموظفين في المستقبل؛
- تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات الموظفين؛
- الترقيات والتعويضات والمكافآت الأخرى غير المتفقة مع توقعات الموظفين.

2- فرص ارتكاب سوء استخدام الأصول:

قد يزيد وجود بعض الظروف أو الخصائص من إمكانية تعرض الأصول للسرقة والاختلاسات، ومن بين هذه الظروف ما يلي:²

- وجود مبالغ الأموال النقدية كبيرة في الصندوق؛
- وجود عناصر مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير؛
- وجود أصول سهلة التحويل مثل السندات؛
- وجود أصول ثابتة صغيرة الحجم أو لم تتحدد ملكيتها.
كما أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يزيد من إمكانية تعرض الأصول لسوء الاستخدام، ويظهر ذلك في:
- الفصل الغير كاف للواجبات أو الاختبارات المستقلة؛
- إشراف غير كاف على مصاريف الإدارة العليا كمصاريف السفر والتنقلات؛
- رقابة غير كافية للإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول؛

¹ ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", (2009), op cit, annexe 01, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le:03/05/2016

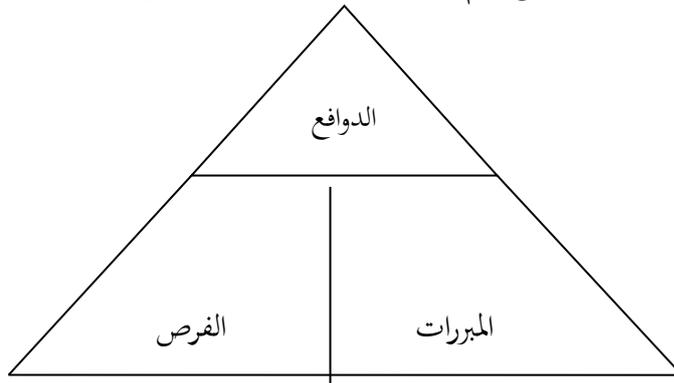
² ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", (2009), op cit, annexe 01, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le:03/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- حفظ غير مناسب للسجلات والدفاتر المتعلقة بالأصول؛
 - وسائل حماية غير كافية للأموال النقدية أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة؛
 - عدم وجود إجراءات مطبقة كاملة وفي حينها للأصول؛
 - عدم وجود تسجيل توثيق مناسب وفي حينه للعمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
 - عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء مهام رقابية رئيسية؛
 - فهم غير كاف من قبل الإدارة لتقنية المعلومات مما يتيح لموظفي تقنية المعلومات ارتكاب الاختلاس.
- 3- مبررات ارتكاب التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول:** يقدم مرتكب التحريف عدة مبررات لتبرير فعله من بينها:¹

- عدم الأخذ بعين الإعتبار الحاجة إلى متابعة أو تقليل المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول؛
 - عدم الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية للأصول مما يسمح بتجاوز أساليب الرقابة الحالية أو بعدم إصلاح نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية المعروفة؛
 - سلوك يدل على عدم الرضا عن المؤسسة أو طريقة معاملتها للموظفين؛
 - تغيرات في السلوك أو نمط الحياة قد تدل على أنه تم اختلاس الأصول؛
 - التسامح بشأن السرقات الصغيرة.
- و تمثل نظرية مثلث الغش في الشكل التالي:

شكل رقم (2-3): مثلث نظرية الغش



www.acfe.com/fraud-triangle

المصدر: تاريخ الاطلاع عليه 2016/03/16

¹ ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", (2009), op cit, annexe 01, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le: 03/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

الفرع الثالث: تطور مثلث الغش

بعد نظرية مثلث الغش تم التوسيع في عوامل الغش من خلال إضافة مؤشرات جديدة، وظهر ما يعرف بمعين الغش، والغش المخمس، وميزان الغش، وهو ما نتطرق إليه في هذا الفرع.

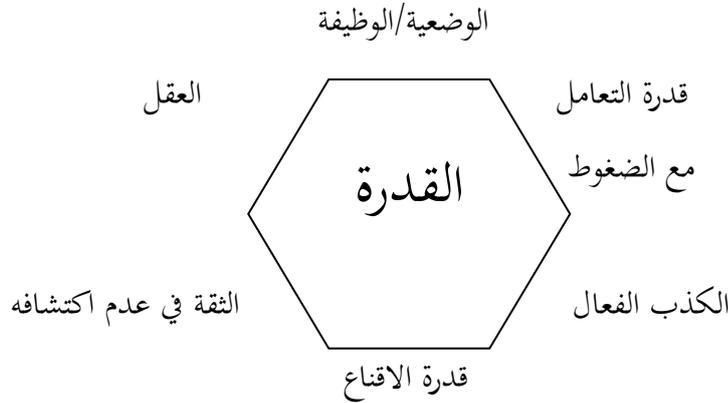
1- معين الغش: يعتبر معين الغش تطويراً لمثلث الغش، حيث تم المحافظة على عناصر مثلث الغش وهي الدوافع والمبررات والفرص وإضافة عنصر القدرة والتي تعني أن الصفات والقدرات الشخصية للفرد تلعب دوراً رئيسياً في ارتكاب الغش.

ويتكون عنصر القدرة من الصفات التالية:¹

- موضع الشخص في المؤسسة: أو وظيفته فيها والتي قد تساعد على استغلال فرصة الغش دون الموظفين الآخرين؛
- ذكاء الشخص مرتكب الغش مما يمكنه من فهم وإستغلال أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- الثقة الكبيرة التي يتمتع بها مرتكب الغش في عدم اكتشاف الغش؛
- قدرة الإقناع التي يتمتع بها مما يُسهل عليه إمكانية إقناع الآخرين بسهولة؛
- قدرة التعامل الجيد مع الضغوط.

وتتلخص عناصر القدرة في الشكل الموالي:

شكل رقم: (2-4): عناصر قدرة مرتكب الغش



المصدر: سوياد أمينة، مرجع سابق، ص 43

2- خماسي الغش: تم تطوير مثلث الغش إلى خماسي الغش من طرف "جوناثان ماركس"، حيث حافظ على نفس عناصر المثلث مع إضافة عنصري الغرور أو التكبر والكفاءة²، حيث يقصد بهذين العنصرين ما يلي:

¹سوياد أمينة، مرجع سابق، ص 43
²المرجع نفسه، ص 45

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

-التكبر أو الغرور: هو موقف التفوق والاستحقاق والطمع الذي يتحلى به مرتكب الغش، فهو يعتقد بأنه غير معني بسياسات وإجراءات المؤسسة وأنها لا تنطبق عليه؛

-الكفاءة: يقصد بها قدرة مرتكب الغش على تجاوز نظام الرقابة الداخلية، ووضع إستراتيجية إخفاء متطورة وقدرته على السيطرة على الوضع.

ويُعطى خماسي الغش بالشكل التالي:

شكل رقم (2-5): عناصر خماسي الغش



المصدر:

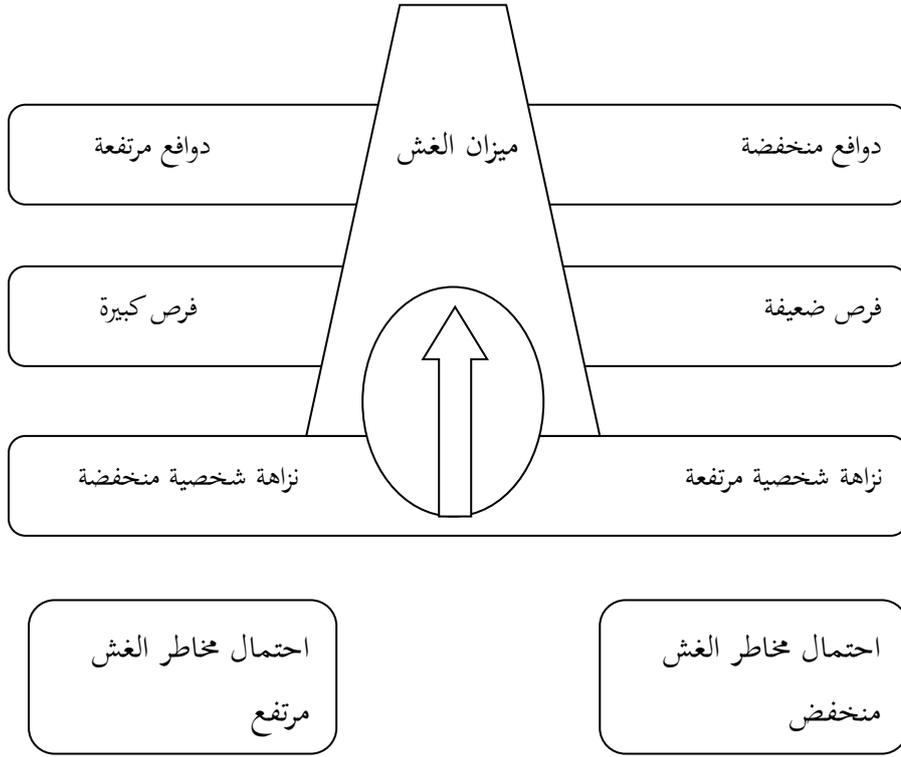
Crowe Horwath, "Playing Offense in a High-risk Environment", Fraud Risk Management White Paper,p3,disponible sur le site: www.crowehorwath.com

إضافة إلى كل من الفرص، الضغوط والتبريرات التي سبق تناولها في مثلث الغش، فإن توفر الفرص مع وجود الضغوط تمثل عاملا مهما لارتكاب الغش إضافة إلى إمكانية تبرير مرتكب الغش أفعاله والتكبر الذي يكون في شخصه وكفاءته في تسيير الوضع الذي يكون فيه، كلها عوامل لارتكاب الغش في المؤسسة.

3- ميزان الغش: تم اقتراح ميزان الغش من طرف عدد من الباحثين الذين انتقدوا مثلث الغش ذلك أن المؤسسة لا يمكنها التحكم في دوافع كل شخص لارتكاب الغش، ولا في المبررات التي يقدمها هذا الأخير، وتم إضافة عنصر النزاهة الشخصية مع استبعاد المبررات وفق الشكل التالي:

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

شكل رقم: (2-6): ميزان الغش



المصدر: سوياد أمينة، مرجع سابق، ص 47

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن درجة مخاطر الغش تتحدد بثلاثة عوامل هي كل من: الدوافع، الفرص والنزاهة الشخصية، حيث يقصد بهذه الأخيرة رمز السلوك الأخلاقي الذي يتبناه القائم بعملية الغش ويمكن ملاحظة هذا العنصر من خلال قرارات هذا الشخص عبر الزمن ذلك أن المعايير الأخلاقية والمعنوية تؤثر على قرارات الفرد وأحكامه، فعلى سبيل المثال إذا كانت الدوافع والفرص مرتفعة ودرجة النزاهة منخفضة فإن احتمال ارتكاب الغش يزيد والعكس صحيح.

المبحث الثالث: خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن الغش

قبل البدء في عملية التقييم وتطبيق خطواتها وتحديد هذه الأخيرة من طرف مدقق الحسابات، فعليه أن يكون لديه معرفة وفهم جيد للمؤسسة محل التقييم ومحيطها بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية الخاص بها مثلما ينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم ISA 315، وكذلك تطبيق الإجراءات الواردة في ذات المعيار للتعرف على مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش، فيبدأ بتكوين فريق التدقيق وتحديد مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي من المحتمل أن تواجه الفريق في عمله، ثم تبدأ مرحلة تقييم هذه المخاطر بهدف وضع إجراءات مرحلته التخطيطية لعملية التدقيق وتصميم خطة فعالة لذلك، وتتم مرحلة تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في عدة خطوات تبدأ من مناقشة الفريق

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

لاحتتمال وجود هذه المخاطر وجمع المعلومات حولها إلى غاية الوصول إلى إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج التقييم وتوثيقها، ونتطرق في هذا المبحث لكل خطوة من خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن الغش.

المطلب الأول: مناقشة فريق التدقيق للتحريفات الناتجة عن الغش وجمع المعلومات اللازمة حولها

تعتبر هذه الخطوة هي الأولى في خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن الغش فبتبدأ باجتماع فريق التدقيق ومناقشة احتمال وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة ثم الانتقال لجمع المعلومات اللازمة حول التحريفات الناتجة عن الغش فيها.

الفرع الأول: مناقشة فريق التدقيق للتحريفات الناتجة عن الغش

وفقا لمعايير التدقيق الحديثة فإن فريق التدقيق يقوم بمناقشة احتمال وجود مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق قبل القيام بأي عمل آخر وذلك نظرا لأهمية هذه المرحلة في تحديد باقي المراحل لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش، ومنها التخطيط السليم لعملية التدقيق، وتأخذ بعين الاعتبار هذه المرحلة كل من:

- العصف الذهني: وهي جلسات تتم بين أعضاء فريق التدقيق الواحد لمناقشة احتمال وجود التحريفات الناتجة عن الغش باعتبار أن فريق التدقيق مكون من عدد من الأفراد وكل فرد يتمتع برأي ووجهة نظر معينة تختلف عن البقية وذلك يعود لاختلاف معارف كل فرد واختلاف الحافز الذي يدفع كل عضو فيها ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات وأحكام تكون أكثر تماسكا ودقة لأنها نتاج تفكير جماعي¹، وهذه الجلسات لا تتم فقط في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وإنما تتم أيضا في باقي المراحل كلما رأى مدقق الحسابات ضرورة لذلك.

إن عقد جلسات العصف الذهني تسعى لتحقيق هدفين أساسيين، الأول ذو طبيعة إستراتيجية وهو احتكاك أعضاء الفريق المبتدئين بالأعضاء المحنكين والذين لهم تجارب وخبرات سابقة بالتالي تحصيل وفهم جيد للمعلومات المتوفرة لديهم حول كيفية ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة وما يمكن اخفاؤه منها، أما الهدف الثاني فيتمثل في خلق الفكر المناسب لدى أعضاء الفريق لأداء عملية التدقيق وتكريس مبدأ أن يتم العصف الذهني بعقل متسائل ومتشكك دائما.²

وعلى الرغم من المنفعة التي تعطيها جلسات العصف الذهني إلا أنه يعاب عليها إمكانية تأثرها بقدرات واعتقادات المدقق المسؤول عن عملية التدقيق وبالتالي فإنها قد لا تعكس الرأي الجماعي للفريق ككل.

¹ Tina daly Carpenter "Partner Influence, Team Brainstorming, and Fraud Risk Assessment: some Implications of SAS No. 99", The Graduate School, The Florida State University, (2004), p. 10.

² طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، مرجع سابق، ص 564

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- الشك المهني: كما يجب أن تتم مرحلة المناقشات بين أفراد الفريق الواحد بذهن متسائل ويلتزمون بممارسة الشك المهني وذلك بأن لا يعتمد المدقق بصفة مطلقة على التأكيدات والأدلة المقدمة من طرف المؤسسة حتى وإن كانت لديه معرفة مسبقة بإدارة المؤسسة وتاريخها الخالي من التحريفات، فيجب عليه أن يحتفظ دائما بالشك المهني وأن يقوم بعملية التدقيق بفكر متشكك ومنتقد خاصة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وتقييم أدلة الإثبات فيها.

الفرع الثاني: جمع المعلومات اللازمة حول مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

بعد الانتهاء من مناقشات مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش تبدأ مرحلة جمع المعلومات المختلفة حول المؤسسة محل التدقيق ومحيطها الذي تنشط فيه للتعرف عليهما مثلما ينص عليه المعيار ISA 315 حتى يتمكن الفريق من تمييز وتحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش الموجودة فعلا، وجمع هذه المعلومات يوجد العديد من الوسائل التي يستعملها مدقق الحسابات لذلك ونذكر من بينها:¹

1- الاستعلام من إدارة المؤسسة ولجنة التدقيق والتدقيق الداخلي ومختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ليتمكن من الحصول على أية معلومة قد تساعده في اكتشاف وجود التحريفات الناتجة عن الغش، ومن أمثلة الاستعلامات التي تكون للإدارة: إذا كان لدى المؤسسة معرفة حول وجود التحريفات الناتجة عن الغش وهل هي على دراية بمخاطرها أو لا، وعموما يجب أن يتحصل المدقق من خلال هذه الاستعلامات على فهم ما يلي:²

- عوامل القطاع الذي تنشط فيه والعوامل التنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية، بما في ذلك فهم طرق إعداد التقارير المالية المطبقة؛

- فهم طبيعة المؤسسة من خلال فهم:

- نشاطاتها؛

- ملكية المؤسسة والهيكل الإداري لها؛

- أنواع الاستثمارات المخططة والمحققة من طرف المؤسسة؛

- التنظيم الداخلي للمؤسسة وطرق التمويل فيها.

والحصول على فهم لهذه العوامل يمكن من فهم أنواع العمليات، وأرصدة الحسابات والمعلومات التي تتوقع أن توجد في التقارير المالية؛

¹SAS99: "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", disponible sur le site : <http://www.aicpa.org/catalogs/masterpage/Search.aspx?S=sas+99>, op cit, consulté le:18/05/2016

² ISA 315: "Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives", para 11,(2012),disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-315-r-vis-e-compr-hension-de-l-entit-et-de>,consulte le 30/07/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- فهم اختيار الطرق المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة، بما في ذلك الأسباب التي أدت إلى تغيير طريقة معينة، فالمدقق في هذه الحالة يقوم بتقييم مدى مناسبة هذه الطرق لعمليات المؤسسة وإذا كانت تتماشى مع السياسات المحاسبية وأطر إعداد التقارير المالية المطبقة بمراعاة القطاع الذي تنشط فيه المؤسسة؛

- أهداف واستراتيجيات المؤسسة ومخاطر الأعمال التجارية ذات الصلة التي قد تؤدي إلى الأخطاء المادية في البيانات المالية؛

- قياس وتحليل الأداء المالي للمؤسسة محل التدقيق.

كذلك يجب على مدقق الحسابات أن يكون لديه فهم جيد لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومحيطه.

2- الاعتماد على نتائج الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في مرحلة التخطيط: وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:¹

- يحدد ما إذا كان للمؤسسة عمليات واضحة فيما يتعلق بـ:

- تحديد المخاطر بالنظر لأهداف التقارير المالية؛

- تقدير أهمية المخاطر؛

- تقييم احتمال وقوعها؛

- يقرر ما يجب اتخاذه من الاستجابة لهذه المخاطر.

عندما تقوم المؤسسة بإنشاء مثل هذه العمليات وتسمى عمليات تقييم المخاطر من طرف المؤسسة، يجب على المدقق أن يتحصل على فهم جيد لهذه العمليات ونتائجها، فإذا قام المدقق بتحديد مخاطر الغش ووجد أن الإدارة لم تقم بتحديد ذلك أن هذا الخطر من المفروض أن يتم الكشف عنه بواسطة عمليات تقييم المخاطر من طرف المؤسسة، فهنا يبحث المدقق في أسباب عدم تحديد المؤسسة لهذا الخطر، بداية بتحديد مدى مناسبة العمليات للتطبيق مع حالة المؤسسة، ثم النظر في حالة وجود نقص وعدم فعالية في إجراءات نظام الرقابة الداخلية الخاصة بعمليات تقييم المخاطر من طرف المؤسسة، أما في حالة أن المؤسسة لم تنشأ هذه العمليات واستعانت بعمليات خاصة بها، فالمدقق في هذه الحالة يقوم بعقد جلسات مناقشة مع الإدارة للتعرف على المخاطر التي أخذتها هذه الأخيرة بعين الاعتبار بالنظر لأهداف التقارير المالية والإجراءات التي اتخذت للاستجابة لهذه المخاطر، وهنا يقدر المدقق إذا كان غياب العمليات الموثقة لتقييم المخاطر تساهم في عدم اكتشاف هذه الأخيرة من طرف المؤسسة أو أن ذلك يرجع إلى نقص فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

¹ ISA 315: ” Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives”, para 15-19,(2012),op cit ,disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-315-r-vis-e-compr-hension-de-l-entit-et-de>,consulte le 30/07/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- كذلك يجب على المدقق أن يحصل على فهم كاف لنظام المعلومات بما في ذلك العمليات التجارية ذات الصلة ليتمكن من الحصول على المعلومات المالية ذات الصلة، وخاصة:

- فئات العمليات التي تم عقدها في إطار نشاطات المؤسسة ذات الأهمية في التقارير المالية؛

- الإجراءات المتبعة فيما يخص تشغيل وتسجيل ومعالجة البيانات المالية والقيام بالتصحيحات اللازمة، والترحيل إلى دفتر الأستاذ والإفصاح عن هذه العمليات في التقارير المالية، سواء إذا كان يتم مسك المحاسبة في النظام الآلي أو اليدوي التقليدي؛

- التأكد من وجود السجلات المحاسبية والمعلومات التي تثبت عمليات المؤسسة، والحسابات الخاصة التي تسجل فيها كل عمليات التقارير المالية واستخدامها بالنسبة للتشغيل والتسجيل والمعالجة والإفصاح، كما يجب أن تتضمن طرق تصحيح الأخطاء وطرق ترحيلها إلى دفتر الأستاذ سواء كانت وثائق يدوية أو إلكترونية؛

- طرق تسجيل الأحداث والظروف وغيرها من العمليات المهمة في التقارير المالية؛

- المعلومات المالية المستخدمة في إعداد التقارير المالية بما في ذلك التقديرات المحاسبية والتفسيرات المطلوبة؛

- إجراءات الرقابة حول التسجيل في دفتر اليومية، بما في ذلك قيود التصحيحات والقيود غير المتكررة وغير العادية.

- كذلك يجب أن يسعى المدقق للحصول على فهم عن كيفية إِبصال المؤسسة للمعلومات الخاصة بالأدوار والمسؤوليات لإعداد التقارير المالية والعناصر المهمة المتعلقة بالمعلومات المالية بما في ذلك الاتصالات بين الإدارة وملاك المؤسسة والاتصالات مع الأطراف الخارجية.

كل هذه الإجراءات يقوم بها مدقق الحسابات لتحديد وجود نتائج العمليات غير العادية وغير المتوقعة ومدى تأثيرها على وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة؛

-تحديد أداء الإجراءات التحليلية في المؤسسة للتعرف على العلاقات الغير عادية والغير المتوقعة والتأكد من أن هذه الإجراءات تمت في مرحلة التخطيط للتدقيق.

3- الأخذ بعين الاعتبار عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش من الظروف التي تشير لارتكابها والفرص المتاحة لتنفيذها والمبررات المنطقية المقدمة لتبريرها؛

4- الأخذ بعين الاعتبار معلومات أخرى قد تساعد مدقق الحسابات في التعرف على مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة، ومن بين هذه المعلومات نذكر ما يلي:

- تحليل البيئة التي تنشط فيها المؤسسة محل التدقيق؛

- تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- نتائج التدقيق لمدققي الحسابات السابقين.

بالإضافة إلى مصادر المعلومات السابقة فإن بعض الباحثين يرون أن المعلومات التي يتم تبادلها فيما بين أعضاء فريق التدقيق في جلسة العصف الذهني بخصوص معرفتهم بالمؤسسة محل التدقيق وبيئتها والقطاع الذي تنشط فيه... الخ تمثل مصدرا من مصادر جمع المعلومات حول مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وذلك من خلال تركيزهم على النقاط التالية:

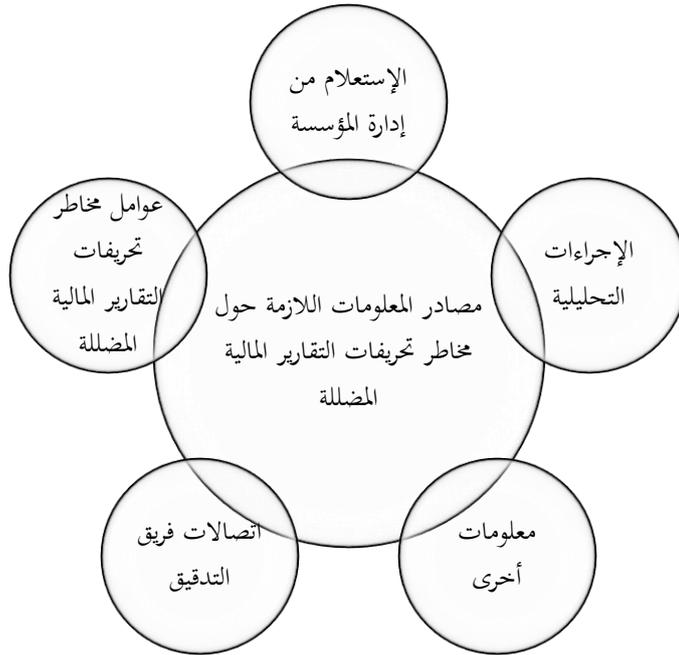
- محل اعتقاد فريق التدقيق لوجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة؛

- طرق الإدارة في ارتكاب وإخفاء التحريفات الناتجة عن الغش؛

- استجابة المدقق إلى إمكانية ارتكاب الإدارة للتحريفات الناتجة عن الغش¹

ويمكن أن نلخص مصادر المعلومات اللازمة التي يتم الحصول عليها من طرف فريق التدقيق حول مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في الشكل الموالي:

شكل رقم (2-7): مصادر المعلومات لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية (2007)، ص 284

¹ أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2007)، ص: 283-285

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

المطلب الثاني: تحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وتقييم هذه المخاطر

يقوم مدقق الحسابات وفريقه في هذه المرحلة بتحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وتقييمها لتحديد حجم المخاطر من هذا النوع التي ستقابلة في عمله في المؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول: تحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

بعد الانتهاء من مناقشات الفريق وجمع مختلف المعلومات اللازمة تأتي مرحلة تحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وتعد أهم خطوة لأنها تمثل أول خطوة فعلية في مرحلة تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش، كما تعتبر مرحلة جد مهمة في تخطيط عملية التدقيق ذلك أن تحديد هذه العوامل عادة ما يدل على وجود التحريفات الناتجة عن الغش وبالتالي يقوم مدقق الحسابات بتصميم خطة تدقيق واختبارات تمكنه من اكتشافها، وقد ساعد معيار التدقيق الدولي رقم ISA240 ومعيار التدقيق الأمريكي رقم SAS99 مدققي الحسابات بتقديمهما لمجموعة من العوامل التي يعتمدون عليها وإن كانت لا تمثل كل الحالات إلا أنها تعطي أغلبية الحالات التي من الممكن أن تواجه مدقق الحسابات، وتساعد في مرحلة تحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وأن يأخذ كلا من الدوافع والفرص والمبررات بعين الاعتبار فهي على الأغلب تدله على وجود التحريفات الناتجة عن الغش.

بالإضافة إلى الأخذ بعين الاعتبار عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش السابقة الذكر فإن مدقق الحسابات في هذه المرحلة ملزم بتحديد ما إذا كانت التحريفات الناتجة عن الغش متعلقة بحساب واحد أو مجموعة من الحسابات في المؤسسة أو أنه يشمل التقارير المالية ككل.

وعادة كلما كانت العوامل والظروف مشاهدة وواضحة بشكل أفضل كلما كان مستوى مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش أكبر ومدقق الحسابات لا يمكنه افتراض أن غياب أحد هذه العوامل يعني عدم وجود مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش¹ وبالتالي فهو ملزم باستخدام حكمه المهني وخبرته في هذا المجال لتحديد مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.

الفرع الثاني: تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

يقوم مدقق الحسابات في هذه المرحلة وبعد تحديد المخاطر الممكن وجودها ومصادرها في المؤسسة، يحدد درجة أهمية كل نوع من المخاطر وذلك من خلال المعرفة السابقة للمدقق بعمليات المؤسسة التي تحتوي نسب مخاطرة أعلى وسهولة ارتكاب التحريفات فيها، ثم يقوم المدقق بتقييم هذه المخاطر ودرجة احتمال وقوعها وذلك من خلال تحديد

¹ SAS 82, "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit" disponible sur le site: www.aicpa.org, op cit, consulte le: 18/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

درجة انتشارها في حسابات معينة في المؤسسة أو في التقارير المالية ككل وذلك من خلال تحديد النتائج التي ستترتب على هذه المخاطر، ونلخص ذلك في النقاط التالية:

-تحديد نوع المخاطر التي من الممكن إيجادها؛

-تحديد حجم تلك المخاطر وأهميتها؛

-تقييم احتمال وقوعها؛

-تحديد مدى انتشارها في التقارير المالية للمؤسسة¹.

وتتضمن هذه المرحلة تحديد عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش القابلة للملاحظة والقياس والمتعلقة بحجم التحريفات ونتائجها المحتملة وأيضا وترتيبها حسب أهميتها وتحديد أنواع الحسابات والعمليات التي من المحتمل أن تتعرض لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش والتنبؤ بكيفية إخفائها وذلك لأن هذه المرحلة تعتمد وبشكل كبير على الحكم والتقدير المهني والشخصي لمدقق الحسابات.²

وعادة فإن تقييم مدقق الحسابات لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش تبني على أحكامه الشخصية والتقديرية حول المؤسسة محل التدقيق فإذا كان اعتقاد المدقق بوجود عوامل التحريفات الناتجة عن الغش ووصل إلى تحديد ذلك فإن تقديره لها يكون كبيرا بالتالي يزيد من الاختبارات المصممة لاكتشافه، وإذا كانت الظروف والعوامل لا تشير إلى ذلك فإنه يقوم بتقييم منخفض، إذا فتقييم مدقق الحسابات لعوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش مرتبط باعتقاداته حول المؤسسة لذلك يجب أن تكون هذه الاخيرة دقيقة قدر الإمكان.³

المطلب الثالث: الاستجابة لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وتقييم أدلة التدقيق

يقوم مدقق الحسابات بتصميم وتطبيق الاستجابات لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش الذي قام به في الخطوات السابقة ومن ثمة تقييم أدلة التدقيق التي اعتمد عليها.

الفرع الأول: الاستجابة لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش

ينص معيار التدقيق الدولي رقم ISA330 على ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بتحديد الاستجابات العامة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تم تحديدها، وإذا ثبت وجود مخاطر عالية عليه أن يقوم بأداء المزيد من إجراءات التدقيق التي يجب أن تتفق في طبيعتها وتوقيتها ومداهها مع المخاطر التي تم تأكيد وجودها⁴، كما يتفق معه

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، مرجع سابق، ص538

² أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص75

³ Pincus, K. V, (1990), "Auditor Individual Differences and Fairness of Presentation Judgments", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 9, No. 3, p160

⁴ ISA330: "Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques", para 6, (2009), disponible sur le site : <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-330-r-ponses-de-l-auditeur-l-valuation-des> consulté le 25/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 الذي ينص هو الآخر على ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بتصميم وتنفيذ استجابات شاملة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تم تحديدها سابقا مع الأخذ بعين الاعتبار توقيت وطبيعة ومدى هذه المخاطر¹، وعموما لتحديد الاستجابات الشاملة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تم تحديدها يجب على مدقق الحسابات القيام بما يلي:²

- تخصيص أفراد من فريقه ومراقبين لهذه المهمة، مع الأخذ بعين الاعتبار معارف ومهارات وقدرات الأشخاص الذين ستقع عليهم مسؤولية هذه المهمة بالإضافة إلى تقييمهم لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش؛
 - تقييم ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة خاصة المتعلقة بالتقييمات غير الموضوعية التي تعتمد على شخصية المقيم والعمليات المعقدة يمكن أن يكون مؤشرا لإعداد التقارير المالية المضللة الناتجة عن نية الإدارة للتلاعب؛
 - إدخال عنصر من عدم القدرة على التنبؤ في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.
- ويحدد المدقق الاستجابات التالية:
- تحديد استجابات يكون لها أثر عام على كيفية أداء عملية التدقيق من خلال زيادة الشك المهني وتكون لها اعتبارات أكثر من الإجراءات التي تم التخطيط لها؛
 - استجابة المدقق يجب أن تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم القيام بها؛
 - استجابة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش المحددة التي تتضمن أداء إجراءات تدقيق معينة التي تتضمن تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، مع الأخذ بعين الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها لحدوث هذا التجاوز.³
- ومنه ومما سبق فعلى مدقق الحسابات الاستجابة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش بالطرق التالية:
- استجابة لها أثر كلي على كيفية أداء عملية التدقيق بمعنى زيادة في الشكك المهني؛
 - استجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات تتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
 - استجابة للمخاطر المحددة التي تتضمن أداء إجراءات تدقيق معينة لتناول مخاطر الأخطاء بسبب الغش التي تتضمن تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، إذا أخذنا في الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها لحدوث هذا التجاوز.

¹ ISA 240: "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", para 30 (2009), op cit, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le: 20/02/2016

² ISA 240: "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers", para 29 (2009), ibid, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le: 20/02/2016

³ ISA 240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers" (2009), ibid, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le 25/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

ومما سبق يمكن تقسيم الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند الاستجابة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش إلى إجراءات استجابة كلية لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وإجراءات استجابة عند مستوى الإثبات وإجراءات استجابة لخطر إمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية.

1- إجراءات استجابات كلية لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش: وهي الاستجابة التي يكون لها أثر عام على كيفية أداء عملية التدقيق مثل زيادة عدد أفراد الفريق بأفراد أكثر كفاءة وزيادة الشك المهني، وعند تحديد المدقق للاستجابات الكلية لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش عليه أن يأخذ بعين الاعتبار:

- طرق تعيين الموظفين والإشراف عليهم من خلال تكليف أفراد يتمتعون بخبرة أكثر مع إشراف أكثر دقة: ويجب أن تتناسب معرفة ومهارة وقدرات الأفراد الذين تُوكل لهم مسؤوليات هامة في عملية التقييم مع التقييم الذي يضعه مدقق الحسابات؛

- النظر في السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة بجدر شديد: بحيث يقوم بتقييم اختيار الإدارة وتطبيقها للسياسات المحاسبية الهامة، خاصة تلك المتعلقة بالتقييمات غير الموضوعية والتي تعتمد على الأحكام الشخصية؛

- قد تكون هناك حاجة أن يقوم المدقق بتغيير العينة وإجراءات التدقيق بحيث لا يمكن للمؤسسة محل التدقيق التنبؤ بعمل المدقق في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الجديدة، فالطبيعة يركز عليها من خلال قدرته على الحصول على دليل أكثر موثوقية والتوقيت يكون في أو مع قرب نهاية الفترة المالية أو استخدام إجراءات محددة بالنسبة للصفقات خلال الدورة المالية، وأخيراً المدى الذي يكون من خلال زيادة أحجام العينات وزيادة التفصيل في الاجراءات المستخدمة¹.

2- إجراءات استجابة عند مستوى الإثبات: تتمثل الاستجابة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش عند مستوى الإثبات في تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الموضوعية في مرحلة التخطيط بالطرق التالية:²

- قد يلجأ المدقق لتغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها قصد الحصول على أدلة إثبات أكثر ملاءمة وموثوقية أو للحصول على معلومات إضافية؛

- التغيير في توقيت إجراءات التدقيق، فقد يقوم المدقق بأداء فحص جوهرى في نهاية الدورة وهي من المفروض أن تكون أساساً عند بداية مرحلة التخطيط لعملية التدقيق أو خلال الدورة، ولكن يمكن أن يغير في توقيت الفحص إذا رأى ضرورة لذلك؛

¹طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص، ص 540، 668
²المرجع نفسه، ص 670

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- التغيير في نطاق أو مدى إجراءات التدقيق المطبقة لتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش كزيادة حجم العينات أو أداء إجراءات تحليلية أكثر تفصيلا.

3- إجراءات الاستجابة لخطر إمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية: تعتبر إدارة المؤسسة الطرف الأقرب لارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش بشكل مباشر أو غير مباشر وذلك من خلال قدرتها على تجاوز نظام الرقابة الداخلية بسهولة ما يشكل عنصرا خطرا بالنسبة للمدقق، فمستوى خطر تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية يختلف من مؤسسة لأخرى إلا أنها تبقى تشكل خطرا يمهّد لوجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة مما يؤدي بالمدقق إلى تصميم إجراءات للاستجابة لخطر تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، ولأجل ذلك ينبغي على المدقق أن تكون إجراءاته المصممة لأجل:

- اختبار مدى ملاءمة القيود المسجلة في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، والتسويات التي تم إجراؤها عند إعداد التقارير المالية، من خلال التأكد من عدم تسجيل قيود غير صحيحة أو غير مصرح بها في دفتر اليومية خلال السنة أو في نهايتها، أو إجراء التسويات على مبالغ موجودة في التقارير المالية النهائية للمؤسسة وغير منعكسة في القيود الرسمية لدفتر اليومية، ولأجل التحقق من ذلك يجب على المدقق القيام بما يلي:

- تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش من خلال عواملها والمعلومات التي تم الحصول عليها أثناء عملية التقييم وقد تساعده في ذلك؛

- تدقيق التقديرات المحاسبية لتحديد إذا ما وجدت فروقا قد تؤدي إلى التحريفات الناتجة عن الغش؛

- حصول المدقق على فهم منطقي للعمليات التي لا تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة بناء على فهم المدقق للمؤسسة وبيئتها.

الفرع الثاني: تقييم أدلة التدقيق

عرف معيار التدقيق الدولي رقم ISA 500 أدلة التدقيق على أنها: "المعلومات التي يعتمد عليها المدقق في التوصل إلى استنتاجات من شأنها أن تشكل أساسا لرأيه، ومن هذه الأدلة: المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية"¹؛

كم تعرف أيضا على أنها: "الأساس المعقول الذي يعتمد عليه المدقق لإبداء رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق"²؛

¹ ISA 500: "Éléments probants", para 05 c, (2009), disponible sur le site : www.ifac.org , consulté le : 05/08/2016

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 273

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

بالتالي فأدلة التدقيق هي مختلف المعلومات الواردة في مختلف الوثائق المالية والمحاسبية المتعلقة بالمؤسسة والتي يعتمد عليها المدقق لإبداء وتبرير رأيه حول صحة ومصداقية القوائم المالية ووضعية المؤسسة، ولتعتبر أدلة التدقيق فعالة فإنها يجب أن تتميز بعدد من الخصائص أهمها أن تكون ذات كفاءة أي أن تكون كافية ومناسبة للتوصل إلى نتائج التدقيق كما يجب أن تكون ملائمة وموضوعية. ومن أهم الطرق التي يعتمد عليها المدقق للحصول على أدلة التدقيق نذكر ما يلي¹:

1- حضور عملية الجرد الفعلي: الغرض من حضور المدقق عملية الجرد التأكد الشخصي له من وجود العناصر التي لها وجود مادي ملموس كالمخزونات والأموال النقدية.. الخ، ويكون التأكد من حيث العدد، الوزن، القياس... الخ، فهذه الوسيلة تعتبر من بين طرق الحصول على أدلة إثبات كافية لكنها لا تعتبر دليلاً كافياً، ذلك أنه من الممكن وجود عناصر حقيقية وهي غير مصنفة ضمن ممتلكات المؤسسة، وبصفة عامة يجب على المدقق مراعاة ما يلي عند استخدام هذه الطريقة:

- قدرة المدقق على تمييز العنصر الذي يقوم بفحصه؛

- حضوره الشخصي أو أحد مساعديه عملية الجرد؛

- التأكد من صلاحية أو عدم صلاحية العنصر محل الجرد.

2- المصادقات: وهي حصول المدقق على رد كتابي أو شفوي من طرف شخص خارج عن المؤسسة حول صحة أو عدم صحة مسألة معينة يريد التأكد منها في المؤسسة محل التدقيق، وتعتبر من بين أدلة الإثبات القوية، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

2-1 المصادقات البيضاء: في هذا النوع من المصادقات يتحصل المدقق على توضيح من المؤسسة محل التدقيق حول المسألة التي يريد التأكد منها دون إعلامها بالرد المرسل إليه من الطرف الخارجي؛

2-2 المصادقات الإيجابية: في هذا النوع يرسل المدقق للطرف الخارجي الأمر الذي وجده في المؤسسة ويطلب منه الرد في جميع الحالات سواء أكان هذا الأمر صحيحاً أم خاطئاً؛

2-3 المصادقات السلبية: أما في هذا النوع فإن المدقق يطلب من الطرف الخارجي الإجابة فقط في حالة الأمر المستفسر عنه غير صحيح، أما عدم الرد فيعبر عن صحة هذا الأمر.

3- الاستفسارات: قد تكون كتابية أو شفوية وتوجه إلى إدارة وموظفي المؤسسة، ويعتبر هذا النوع أقل دلالة كون الإدارة قد تخفي بعض المعلومات عن المدقق عمداً؛

¹ شدرى معمر سعاد، "التقارير المالية للمراجع وأثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، (2015)، ص 28

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

4- المستندات؛

5- نظام الرقابة الداخلية: يعتبر وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة مساعداً لمدقق الحسابات، فهو يقلل من فرص حدوث الأخطاء والغش، ويسهل سرعة اكتشافها، لذلك يعد من بين الأدلة التي يمكن أن يعتمد عليها المدقق بشكل كبير إذا كان النظام سليماً؛

6- الربط بين المعلومات والمقاربات: يتمثل هذا النوع في إيجاد ارتباط بين عناصر التقارير المالية بمشاكلها في السنوات السابقة، أو في نفس السنة لتحديد الظروف التي تؤثر فيها، ويعتبر هذا النوع من أدلة الإثبات غير مقنعة بدرجة كبيرة كونها تخضع للتقدير الشخصي.

وبصفة عامة تلخص مصادر أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المدقق في:¹

- المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق؛

- السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة؛

- المقابلة الشخصية مع مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛

- الملاحظات الشخصية لمدقق الحسابات لمختلف الأحداث في المؤسسة؛

- نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي.

حسب معيار التدقيق الدولي رقم ISA330 فإن مدقق الحسابات بإمكانه تقدير ما إذا كان تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش عند مستوى الإثبات يبقى مناسباً اعتماداً على إجراءات التدقيق التي قام بها وأدلة الإثبات التي تم الحصول عليها، لأنه اعتماداً على هذا التقييم يتكون لدى مدقق الحسابات فهم جيد لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش ويتمكن من خلاله تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية. وخلال هذه المرحلة على مدقق الحسابات أن يراعي ما يلي:²

- أن تكون عملية تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش باستمرار أثناء أداء عملية التقييم؛

- التأكد من أن عملية التقييم تمت بمناقشة واتصالات وتبادل للمعلومات بين فريق التدقيق خاصة فيما يتعلق بالمعلومات والظروف التي تدل على مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش؛

- تقييم ما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي أجريت كاختبارات أساسية تشير إلى مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش غير معترف بها سابقاً، أما إذا لم يتم بها عند تقييمه لمخاطر تحريفات التقارير المالية فيقوم مدقق الحسابات

¹ شكري معمر سعاد، مرجع سابق، ص 28

² ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers" (2009), op cit, disponible sur le site <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-240-responsabilit-s-de-l-auditeur-concernant> consulté le:24/05/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

بعمل الإجراءات التحليلية في الأوضاع والعلاقات غير العادية وغير المتوقعة وتشمل خاصة المبالغ الكبيرة المقبوضة المسجلة آخر أسبوع أو أسبوعين من السنة المالية وفي حالة عدم وجود توافق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية؛

- في حالة اعتقاد مدقق الحسابات بوجود التحريفات الناتجة عن الغش فعليه أن يقوم بتقييم التفسيرات المقدمة من طرف الإدارة حوله وإعادة تقييم التحريفات الناتجة عن الغش وأثرها الناتج على طبيعة التقييم وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر، وينبغي عليه أيضا إعادة النظر في صحة السجلات والمستندات المحاسبية المقدمة له؛

- إذا تأكد مدقق الحسابات من وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق ولم يكن قادرا على تقييم تأثيرها على التقارير المالية فيجب عليه أن يحاول الحصول على دليل يثبت حصولها وتأثيرها، وأن يتجه لمناقشة الأمر والقيام بالمزيد من الفحص على مستوى الإدارة أو على المستوى الأعلى من المتورطين في التحريفات.¹

المطلب الرابع: الإبلاغ عن التحريفات الناتجة عن الغش وتوثيق الإجراءات السابقة

تعتبر مرحلة الإبلاغ والتوثيق آخر خطوة في مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش، فالأولى تتضمن إيصال نتائج ما توصل إليه المدقق إلى الأطراف المعنية والثانية هي ضرورة توثيق مختلف المراحل التي مر بها عمل مدقق الحسابات وذلك تماشيا مع ما تقتضيه معايير التدقيق.

الفرع الأول: الإبلاغ عن التحريفات الناتجة عن الغش

بعد أن يقوم مدقق الحسابات بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش، وفي حالة ثبوت وجودها فوجب عليه إبلاغ إدارة المؤسسة بما توصل إليه من نتائج، لجنة التدقيق أو المستوى الإداري المناسب حتى وإن تم اعتباره أنه غير مهم، فإذا ثبت مشاركة الإدارة في التحريفات يتم رفعه إلى لجنة التدقيق، أما إذا تم تحديد أن وقوع التحريف كان نتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة فإن مدقق الحسابات يحدد ما إذا كانت نواحي الضعف جوهرية وتستدعي التقرير عنها وإبلاغها إلى إدارة المؤسسة ولجنة التدقيق أو لا.

أما فيما يتعلق بإبلاغ التحريفات الناتجة عن الغش لجهات أعلى من إدارة المؤسسة ولجنة التدقيق فذلك لا يعتبر جزءا عاديا من المسؤولية المخولة لمدقق الحسابات، وينظر إليه أنه يتنافى مع أخلاقيات المهنة في شقها الخاص بالحفاظ على السرية المهنية للمؤسسة محل التدقيق إلا إذا كان ذلك التزاما بمتطلبات قانونية ونظامية أو الإفصاح للمدقق الذي يأتي بعده، استجابة لأمر قضائي، الإفصاح إلى الجهات التمويلية.²

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، مرجع سابق، ص:544،543
² أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص80

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

الفرع الثاني: توثيق الإجراءات السابقة

نصت معايير التدقيق على ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بتوثيق كل خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن الغش التي قام بها سابقا والملخصة في:

- المناقشة فيما بين أفراد فريق التدقيق عند تخطيط عملية التدقيق، حول قابلية تعرض التقارير المالية للمؤسسة محل التدقيق للتحريفات الناتجة عن الغش متضمنا كيف ومتى تمت المناقشة وأعضاء الفريق الذين ساهموا في المناقشة والمواضيع التي تمت مناقشتها؛

- الإجراءات التي تم أداؤها، للحصول على المعلومات الضرورية للتعرف وتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش؛

- عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تم تمييزها، وتقييم المدقق لهذه المخاطر؛

- نتائج الإجراءات التي تم أداؤها من طرف مدقق الحسابات للتصدي لمخاطر تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية؛

- الظروف والعلاقات التحليلية التي قد تدفع المدقق إلى الاعتقاد بضرورة إضافة إجراءات تدقيق إضافية أو استجابات أخرى؛

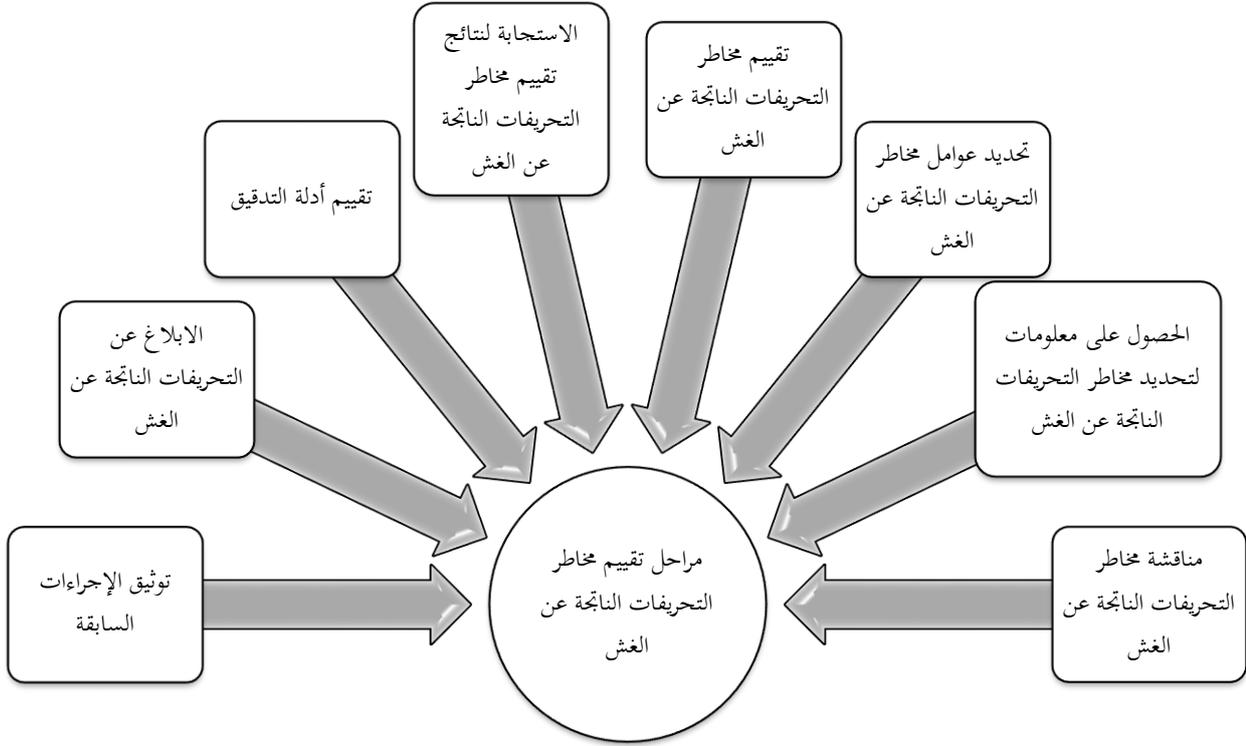
- طبيعة الاتصالات والإبلاغ التي تم إجراؤها بشأن التحريفات الناتجة عن الغش مع الإدارة ولجنة التدقيق وغيرها¹

ومما سبق يمكن تلخيص مراحل تقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في الشكل التالي:

¹ Ramos,M ,”Auditor’s Responsibility for fraud detection”,op cit,p35

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

شكل رقم (2-8): مراحل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة

المبحث الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش

بعد الهزات التي شهدتها عدة شركات عالمية تم إلقاء اللوم من طرف المجتمع المالي على مدقق الحسابات على اعتبار أنه مسؤول بشكل مباشر على اكتشاف كل الأخطاء والغش في التقارير المالية للمؤسسة، لذلك أوضح معيار التدقيق الدولي رقم ISA240 حدود مسؤولية المدقق اتجاه هذا الأمر، وهو ما نتطرق إليه في هذا المبحث بداية بالإشارة إلى صعوبات اكتشاف الغش ثم مسؤولية إدارة المؤسسة اتجاه التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية مدقق الحسابات اتجاهه قبل وبعد صدور تقريره

المطلب الأول: صعوبات اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والعوامل التي تحد من اكتشافه

نتناول في هذا المطلب بداية الصعوبات التي يواجهها مدقق الحسابات لاكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش، وأهم العوامل التي تحد من اكتشاف المدقق لهذه التحريفات.

الفرع الأول: صعوبات اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش

إن مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش تكمن في صعوبة اكتشافها لذلك تعد من الصعوبة بما كان على مدقق الحسابات اكتشاف كل التحريفات في المؤسسة لأنها عملية معقدة، خاصة مع الانتشار الكبير للتحريفات في

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

السنوات الأخيرة وتطور وسائله وزيادة عدد المتورطين فيه، لذلك سعت المنظمات والهيئات المهنية لتطوير أساليب وإجراءات لتعزيز قدرات المدققين لاكتشاف التحريفات وذلك لتجنب التبعات القانونية لعدم اكتشافها. ومن أهم أسباب عدم اكتشاف المدقق للتحريفات الناتجة عن الغش نذكر ما يلي:¹

- إن التحريفات الناتجة عن الغش تكون متعمدة من طرف الإدارة، لذلك تسعى هذه الأخيرة جاهدة لإخفائه باعتبار أنه يمكنها تجاوز نظام الرقابة الداخلية بسهولة؛

- عادة ما يكون المحاسب والمدقق الداخلي متواطئين مع الإدارة في عملية التحريف لذلك فمدقق الحسابات لا يجد المرشد المهني الفعال الذي يساعده في اكتشاف التحريفات؛

- نقص خبرة المدقق اتجاه التحريفات الناتجة عن الغش لأنه لا يواجهها في كل عمليات التدقيق التي يقوم بها مما يؤدي إلى عدم تمكنه من تقدير المخاطر المترتبة عنه بطريقة مناسبة؛

- قلة النماذج الدقيقة التي يمكن استخدامها في التنبؤ بوجود التحريفات الناتجة عن الغش مما يؤدي إلى صعوبة بناء معيار يؤثر بفاعلية على قرارات المدقق في التخطيط لعملية التدقيق؛

- ثقة المدققين في عملائهم؛

- جهل عدة مدققين لحقيقة مصطلح التحريفات الناتجة عن الغش؛

- عدم الدراية بمؤشرات وعوامل التحريفات الناتجة عن الغش.

كذلك فإن استخدام الإعلام الآلي والحوسيب في مجال المحاسبة زاد من سهولة ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش وزاد من صعوبة اكتشافها، ويقصد التحريفات الناتجة عن الغش في مجال أجهزة الاعلام الآلي: " أي تلاعب في برامج

الحاسوب وملفات التقارير والتشغيل والمعدات، مما يؤدي إلى إلحاق خسائر في المؤسسات التي تقع فيها التحريفات في مجال استخدامها للحوسيب"²، وتكمن صعوبة اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش باستخدام الحاسوب فيما

يلي:³

- سهولة ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش في الحوسيب نظرا للضعف الكبير في مجال الرقابة على نظام الحاسوب؛

¹ Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, Joseph J. Schultz Jr., and Mark F. Zimbelman, (2003) "test of changes in auditors' fraud related planning judgments since the issuance of SAS N82", Auditing a journal of practice and theory, vol22,n2,p241

² Lan J.Doug Las,(1983), "How to Beat the Computer Crime Wave", Accountants Journal,p.73.

³ حسين أحمد حدوح، " مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التزليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مرجع سابق، 180

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- إمكانية أن يقوم مرتكب التحريفات الناتجة عن الغش بتغيير وحدات تخزين الحاسوب دون أن يترك أي أثر ملموس مما يُصعب عملية اكتشاف التحريفات في أغلب الحالات؛

- افتقار التحريفات الناتجة عن الغش بالحاسوب إلى أدلة إدانة مباشرة، وأن أغلب هذه الحالات يتم اكتشافها عن طريق المصادفة؛

- العائد الكبير الذي يحصل عليه مرتكب التحريف بواسطة الحاسوب من وراء ذلك، فقد أشار مكتب المباحث الجنائية الأمريكية إلى أن التحريف عن طريق الحواسيب يحقق عائدا لمرتكبيه يتراوح ما بين 3 إلى 5 بليون دولار أمريكي سنويا، وأن متوسط العائد لمرتكب التحريف في الحالات التي تم اكتشافها يقدر بحوالي 500.000 دولار مقابل 23.000 دولار سنوي فقط لمرتكب التحريف باستخدام الطرائق اليدوية¹.

لا تمثل الأسباب السابقة الذكر إلا جزءا بسيطا من حقيقة الأسباب التي تؤدي بمدققي الحسابات إلى الفشل في كشف التحريفات الناتجة عن الغش، لذلك فيجب على مدقق الحسابات أن تكون له دراية واسعة بحقيقة التحريفات وكل عواملها، كذلك أن يكون على إطلاع تام بمحيط المؤسسة وتاريخها في مجال التحريفات، كذلك فإن التحريفات الناتجة عن الغش في حد ذاتها غالبا ما تتضمن في طبيعتها نقطتي ضعف يمكن أن تساعد مدقق الحسابات في اكتشافها وهما طبيعة التحريفات وإمكانية التنبؤ بها.

فتشير طبيعة التحريفات إلى تماسك عناصرها واتجاهها الذي يشير حتما إلى إمكانية اكتشافها من خلال التقدير الجيد لأدلة الإثبات المستخدمة في عملية التدقيق ومقدار الشك المهني الذي يحتفظ به مدقق الحسابات، أما إمكانية التنبؤ بها فتشير إلى أن حدوث التحريفات تكون لأسباب ظرفية فقط قد تقود إلى تطوره وذلك حسب الحالة الاقتصادية العامة والقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة محل التدقيق، كذلك فقد تساعد الحالات التي مرت على مدقق الحسابات من قبل واكتشف فيها التحريفات الناتجة عن الغش على اكتشاف الحالة التي هي محل التدقيق من طرفه وذلك لتشابهها.

الفرع الثاني: العوامل التي تحد من اكتشاف الغش

بالإضافة إلى صعوبة اكتشاف الغش من طرف المدقق، توجد بعض العوامل المهمة أو القيود التي قد تزيد من حدة صعوبة عدم اكتشاف المدقق للغش ومن بين هذه العوامل نذكر²:

¹ Lesley, Meall, (1992), "Computer Crime: Foiling the Fraudsters", Accountancy journal, p.57.

² الناغي محمود السيد، "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة - تحليل وإطار التطبيق"، الطبعة الأولى، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية، المنصورة، (2000)، ص 89

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- استخدام العينة في مجال التدقيق: حيث أن استخدام العينة في الفحص قد يؤدي إلى إهمال بعض العناصر التي قد تحتوي على الغش؛

- القيود الكامنة في أي نظام محاسبي ورقابي؛

- معظم أدلة التدقيق التي يتحصل عليها المدقق مقنعة أكثر منها حاسمة؛

- استخدام المدقق من خلال التقدير الشخصي له في ابداء رأيه؛

- وجود ظروف غير عادية قد تزيد من المخاطر.

المطلب الثاني: مسؤولية اكتشاف ومنع التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش

تعتبر مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش والإفصاح عنها من القضايا التي عرفت جدلا واسعا في مهنة المحاسبة والتدقيق، نظرا لأهمية تقرير مدقق الحسابات والثقة التي يضعها الأطراف المهتمة بالتقارير المالية للمؤسسة فيه والتي على أساسه يبني العديد منهم قراراته. كما ترتبط مسؤولية مدقق الحسابات بعدة مفاهيم في التدقيق كالأهمية النسبية، والتأكيد المعقول، والشك المهني.

1- الأهمية النسبية: يعتبر مفهوم الأهمية النسبية من المفاهيم الواسعة الانتشار في مجال المحاسبة والتدقيق، وركز على مفاهيم الأهمية النسبية المرتبطة بمجال تدقيق الحسابات، وقد تناوله معيار التدقيق الدولي رقم 320 والذي أكد على ضرورة أن يأخذ مدقق الحسابات بعين الاعتبار مفهوم الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها.

وقد عرفها ذات المعيار على أنها: " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، وبالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البداية أو القطع بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لكي تكون مفيدة"¹

يظهر مفهوم الأهمية النسبية في عملية التدقيق بشكل كبير خاصة في مرحلة تصميم خطة التدقيق، فيضع المدقق مستوى مقبول للأهمية النسبية لكل عنصر من عناصر التقارير المالية التي تكون محل التدقيق وذلك لاكتشاف التحريفات التي يمكن أن يحتويها كل عنصر ويأخذ بعين الاعتبار في ذلك نوع الاختبارات التي يقوم بها وتوقيت إجرائها إضافة إلى تقييم تأثير التحريفات على عملية التدقيق ككل.

وتتعلق مسؤولية مدقق الحسابات بالأهمية النسبية التي يقدرها للتحريفات التي يحتويها العنصر الذي تم فيه التحريف ومدى اكتشافها والتقرير عنها وإبلاغ مستخدمي التقارير المالية حولها.

¹ISA320: " Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit", op cit, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-320-caract-re-significatif-dans-la>, consulté le : 28/03/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

2- التأكيد المعقول: تناول معيار التدقيق رقم ISA 200 مصطلح التأكيد المعقول وذلك أن عملية التدقيق التي تكون وفقا لمعايير التدقيق الدولي تسعى لتوفير تأكيد معقول بأن المعلومات المالية بشكل عام خالية من التحريفات الناتجة عن الأخطاء وعن الغش¹

ويعني أن مدقق الحسابات الذي يلتزم بإتباع وتطبيق معايير التدقيق الدولي في أداء مهامه فإنه يهدف لتأكيد خلو المعلومات المالية للمؤسسة من أية تحريفات تؤثر على مستخدمي التقارير المالية بشكل عام.

ويوجد مستويان من التأكيد هما التأكيد المعقول والتأكيد المطلق، ويشير المستوى الأول بأن مدقق الحسابات لا يعتبر ضامنا لصحة التقارير المالية وأنه بالرغم من صدور تقريره نظيف يمكن أن يكون هناك بعض الخطر بأن تحتوي التقارير المالية على تحريفات، كما يهدف هذا المستوى لتخفيض مخاطر التدقيق لمستوى مقبول.²

أما المستوى الثاني وهو التأكيد المطلق فهو يعني أن يكون مدقق الحسابات متأكدا بنسبة كبيرة من خلو التقارير المالية من التحريفات، وهو الأمر الذي نفتته جل المعايير الدولية ذلك أنه من غير الممكن للمدقق الوصول إلى مستوى التأكيد المطلق لأنه يرتبط بعدة عوامل منها: استخدام المدقق لاختبارات وأساليب العينات، وأن معظم أدلة الإثبات التي يقدمها المدقق تكون مقنعة بنسبة كبيرة وليست حاسمة، كما يرتبط بعوامل داخلية في المؤسسة كقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بها واحتمال التواطؤ من طرف أشخاص بالمؤسسة.³

إذن فمسؤولية مدقق الحسابات تكمن في تقديم تأكيد معقول لخلو التقارير المالية من التحريفات وليس تأكيدا مطلقا وذلك لصعوبة هذا الأخير.

3- الشك المهني: عرفه معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS99 على أنه: "هو موقف يتضمن ذهن متسائل وتقييم انتقادي لدليل التدقيق، كما أن مدقق الحسابات ملزم بإجراء عملية التدقيق بموقف ذهني يعترف بإمكانية التحريف حتى إذا كان له تعامل سابق مع المؤسسة ولم يجد أي تحريف، ودون أن يقيم اعتبار لاعتقاده حول أمانة الإدارة واستقامتها، وأن لا يكفي بأقل من دليل مقنع بأن الإدارة صادقة بغض النظر عن أن التجربة السابقة له مع المؤسسة".⁴

¹ISA200:"Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit", disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-200-objectifs-g-n-raux-de-l-auditeur-ind> consulté le : 18/04/2016

²IFAC, **International Framework for Assurance Engagement**, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, New York,(2007), disponible sur le site: www.ifac.org consulté le 18/04/2016

³ ISA200:"Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit",op cit, disponible sur le site: <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-200-objectifs-g-n-raux-de-l-auditeur-ind> consulté le : 18/04/2016

⁴ SAS99:"Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, disponible sur le site: www.aicpa.org/consulte consulté le :18/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

لذلك فيجب على مدقق الحسابات الحفاظ على مستوى من الشك المهني الدائم في مختلف مراحل عملية التدقيق التي يقوم بها حتى وإن كان له تعامل سابق مع المؤسسة وليس لديه شك في صدق وأمانة إدارة المؤسسة، وذلك لكي لا يتغاضى عن مختلف الحالات التي تصادفه وتثير شكوكه حول إمكانية وجود تحريفات فيها، كذلك فإن نزعة الشك المهني تظهر في أدلة الإثبات التي يتحصل عليها مدقق الحسابات من إدارة المؤسسة من حيث كفايتها وفعاليتها ومدى موثوقية المعلومات الواردة فيها، وأنها حقيقية وغير مزورة.¹

ومنه فمسؤولية مدقق الحسابات تكمن في التزامه الدائم بالشك المهني، وأنه في حالة وجود أي مؤشر قد يؤدي إلى تحريفات في التقارير المالية سواء ناتجة عن الأخطاء أو الغش للمؤسسة يلتزم بالقيام بمزيد من الفحص والتعديلات والإضافات الضرورية لتأكيد ذلك أو نفيه.

الفرع الأول: مسؤولية إدارة المؤسسة عن منع واكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش

إذا اعتبرنا أن إدارة المؤسسة لا تعتبر الطرف الرئيسي في ارتكاب التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش وعدم تواطؤها فإن مسؤولية منع واكتشاف الغش تقع عليها، فحسب معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش تقع على إدارة المؤسسة أو الأشخاص المكلفين بالرقابة على مستواها، ومنه فالمفروض أن تقوم بتشديد إجراءات منع وقوع التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش من خلال تشديد العقوبات على الأشخاص الذين يرتكبون فعل التحريف بالإضافة إلى وضع نظام رقابة داخلي فعال وضرورة التقيد به في كل عمليات المؤسسة والامتثال للقوانين والأنظمة المختلفة الداخلية لتوفير تأكيد معقول على موثوقية التقارير المالية بما مما يقلل من احتمال حدوث تحريفات بالمؤسسة. وبعد توفير كل الاجراءات السابقة الذكر يبقى على إدارة المؤسسة ضمان تنفيذ الإجراءات التي صممتها من أجل منع واكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.

الفرع الثاني: مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش

لطالما ساد الاعتقاد بأن مدقق الحسابات يعتبر دائما المسؤول الأول عن اكتشاف كل التحريفات التي تتضمنها التقارير المالية والإفصاح عنها في تقريره النهائي الذي يعتبر ملخص عملية التدقيق، إلا أنه ومع التطورات التي مست مهنة تدقيق الحسابات فقد ضبقت المعايير الدولية حدود هذه المسؤولية، فقد تناولها معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA الذي أشار إلى أن مدقق الحسابات عليه أن يقوم بتأدية عملية التدقيق طبقا لما تنص عليه معايير التدقيق

¹ ISA200:"Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit",op cit, disponible sur le site <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-200-objectifs-g-n-raux-de-l-auditeur-ind> consulté le :18/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

الدولية المختلفة وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن التقارير المالية للمؤسسة خالية من أي تحريف ناتج عن خطأ أو غش، ذلك أنه لا يمكنه الحصول على تأكيد مطلق على خلو التقارير المالية من أي خطأ أو غش بسبب وجود بعض العوامل مثل استخدام الحكم الشخصي وأسلوب العينات، كما أن أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في عملية التدقيق تعتبر مقنعة و ليست حاسمة.

لكن وعلى الرغم من حصول المدقق على درجة تأكيد معقولة فإنه يجب عليه أن يحافظ على موقف الشك المهني خلال عملية التدقيق، حيث يقوم بدراسة الاحتمال الخاص بتجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية وتواطؤ الإدارة والأخذ بعين الاعتبار حقيقة أن إجراءات التدقيق التي تعتبر فعالة لاكتشاف الأخطاء قد لا تكون ملائمة لاكتشاف الغش، والتسليم بالاحتمال الخاص بإمكانية وجود تحريفات بسبب أخطاء أو غش بالرغم من خبرة مدقق الحسابات السابقة في المؤسسة فيما يتعلق بأمانة و نزاهة الإدارة والمسؤولين.

وفي حالة وجود عوامل أو مؤشرات على احتمال وجود تحريف فإن مدقق الحسابات يلتزم بتنفيذ إجراءات إضافية معدلة ومناسبة لاكتشاف التحريف واحتمال وقوعه وتأثيره على التقارير المالية.¹

إن مسؤولية مدقق الحسابات تكمن في التقرير والإفصاح عن وجود الخطأ والغش لإدارة المؤسسة ومختلف الجهات الرقابية ومستخدمي التقارير المالية، وهو مسؤول في حدود ما يكتشفه منها فقط، غير أنه غير مسؤول عن منع وقوع الخطأ والغش، وبالرغم من ذلك فإنه يتوجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق احتمال وجود خطأ أو غش. وإذا تبين له أنه أمام حالة وجود تحريفات ناتجة عن الأخطاء والغش تسبب له عدم القدرة في مواصلة إجراءات عملية التدقيق بالطريقة اللازمة فإن للمدقق الحق في الانسحاب من هذه المؤسسة ويلتزم بإعداد تقرير للجمعية العامة للمساهمين أو الجهة التي كلفته بتدقيق حسابات المؤسسة المعنية.

الفرع الثالث: الإجراءات المتبعة عند احتمال وجود أخطاء أو غش

بعد تطبيق الإجراءات المصممة لعملية التدقيق التي تدل على احتمال وجود خطأ أو غش في التقارير المالية للمؤسسة ورأى المدقق أنه سيكون له تأثير كبير على التقارير المالية النهائية للمؤسسة فعليه أن يقوم بتطبيق إجراءات تدقيق معدلة أو إضافية يرى أنها مناسبة. وتعتمد مدى خطورة هذه الإجراءات الإضافية أو المعدلة على الحكم الذي يصدره المدقق حول أنواع الخطأ أو الغش المحتملة الحدوث واحتمالات وقوعها، ودرجة تأثيرها على التقارير المالية للمؤسسة.

¹ISA240, "Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers "disponible sur le site: www.ifac.org consulte le:18/04/2016

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

إن القيام بإجراءات معدلة أو إضافية يساعد المدقق عادة إما في تأكيد أو نفي وجود تحريفات ناتجة إما عن الخطأ أو الغش، كما أنه وإذا وجد خطأ أو غش لم يتم اكتشافه من خلال إجراءات الرقابة الداخلية و لم يتم الإفصاح عنه في إقرارات الإدارة فعليه أن يعيد النظر في تقدير المخاطر وصحة الإقرارات المقدمة من طرف الإدارة.

وعموما فإذا توصل مدقق الحسابات إلى وجود خطأ أو غش فعليه أن يقوم بـ:

- 1- التوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي وجود الخطأ أو الغش؛
- 2- التأكد من تصحيح الخطأ إن وجد؛
- 3- التأكد من أنه جرى معالجة الغش والإفصاح عنه؛
- 4- إذا ارتبط الخطأ أو الغش بأحد أفراد الإدارة، فعلى المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة الأدلة المقدمة من طرف هذا الشخص؛
- 5- على المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق في الحالات التالية :
 - 5-1 إذا اعتقد بوجود غش بغض النظر عن تأثيره على التقارير المالية للمؤسسة؛
 - 5-2 إذا ثبت وجود خطأ أو غش؛
 - 5-3 تبليغ الجهات الرسمية إذا تطلب الأمر ذلك.وعليه فإنه في حالة اكتشاف خطأ أو غش في التقارير المالية يجب أن يكون التبليغ لأعلى جهة في الإدارة أو مستوى إداري أعلى من المستوى الذي حصل عنده الخطأ أو الغش.¹

المطلب الثالث: إستراتيجية الدفاع التي يتبعها المدقق

عادة ما يتعرض مدقق الحسابات إلى خطر دخوله في دعاوى قضائية من طرف عدة أطراف بعد انتهاء مهمة التدقيق خاصة اذا لم يتم باكتشاف حالات الغش في المؤسسة محل التدقيق، سواء كانت من طرف المؤسسة محل التدقيق أو أطراف خارجية أهمها المساهمون المحتملون والجدد أو المقرضون الذين يرون أن المدقق كان عرضة لارتكاب أخطاء سواء متعمدة أو غير متعمدة في عملية التدقيق أو ناتجة عن إهمال جسيم، أو عدم القيام بها وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مما يترتب عنه مسؤولية قانونية للمدقق اتجاه كل من المؤسسة أو الأطراف الخارجية، لذلك وجب على هذا الأخير اتخاذ إجراءات دفاعية لحماية مصالحه وعدم تعرضه للمقاضاة تسمى بإستراتيجية الدفاع تقوم على ما يلي:²

¹الساعي، مهيب وعمر، وهبي " مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ علم تدقيق الحسابات"، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، (1991)ص-ص56-57

²عماد صالح نعمة، "موقف المدقق الخارجي اتجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش"، مرجع سابق، ص224

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- يُشترط على المدقق أن يقوم بوضع شرط تعاقدى في عقد التدقيق يُلزم المؤسسة من خلاله بالتأكيد على عدم تقديم معلومات مضللة من خلال المقابلات التي يقوم بها المدقق مع الموظفين، لأن وجود مثل هذا الشرط لا يُمكن المؤسسة أن تطالب بتعويضات ناتجة عن عدم الكشف عن الغش؛
 - يجب التأكد من أن الخسارة التي لحقت بالأطراف الخارجية كانت نتيجة لاعتمادهم على تقرير مدقق الحسابات وإلا فإنه لا يعتبر مسؤولاً عن هذه الخسارة، حتى ولو لم يتم الكشف عن التحريفات الناتجة عن الأخطاء أو الغش؛
 - التأكيد على ضرورة أن يتناسب حجم الخسائر مع حجم الضرر لكي يتحمل المدقق الخسارة في حال وقوعها في حدود الضرر الذي يُسببه أو الناتج عن إهماله؛
 - يكون مرتكبو الغش المحترفون على إطلاع تام على إجراءات التدقيق التي يتبعها المدقق خاصة إذا كان نفس المدقق في نفس المؤسسة لعدة سنوات، وبذلك يمكنهم إخفاء الغش عن المدقق بسهولة تامة، لذلك على هذا الأخير أن يقوم بإدخال عنصر عدم قابلية التنبؤ بإجراءات التدقيق لتفادي هذه الوقائع؛
 - سعي المدقق للتعامل مع المؤسسات التي يتوفر فيها عنصر الاستقامة من خلال توفره على مجموعة إجراءات يُقيم بها مدى استقامة المؤسسة من عدمه، لأن ذلك يُقصد من احتمال تعرضه للمسائلة القانونية؛
 - توثيق كل خطوات ومراحل عملية التدقيق لأنها تعتبر أدلة إثبات بالنسبة له في حالة الدعوى القضائية؛
 - مواكبة المدقق للأساليب الجديدة في مجال اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.
- وبصفة عامة يجب أن يقوم المدقق بالدفاع عن نفسه اتجاه المؤسسة محل التدقيق واتجاه الأطراف الخارجية، والتي يتولد عليها مسؤولية قانونية له اتجاه هذه الأطراف، وهو ما يفصله في الفرعين المواليين.

الفرع الأول: دفاع المدقق اتجاه المؤسسة محل التدقيق

تتعدد مواضيع القضايا التي تقوم برفعها المؤسسات محل التدقيق على مدقق الحسابات فنجد من بينها: الإدعاء بعدم استكمال عملية التدقيق، الانسحاب من عملية التدقيق على نحو غير ملائم، الفشل في اكتشاف الغش، إفشاء السر المهني للمؤسسة... الخ، بالرغم من أن المدقق وكما ذكرنا سابقاً يسعى لتوفير تأكيد معقول لا مطلق حول خلو التقارير المالية من الأخطاء والغش، لذلك يسعى المدقق لأن يضع واحدة من بين طرق الدفاع الآتي ذكرها في حال وجود اتهام بين المدقق والمؤسسة، وهذه الطرق هي:¹

¹ الفين ارينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطنى، "المراجعة، مدخل متكامل"، درا المريخ للنشر، الرياض، (2009)، ص 158

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

- 1- **عدم وجود التزام في العقد:** بمعنى أن يشير المدقق لعدم وجود نص أو مادة صريحة أو ضمنية تنص على ضرورة قيام المدقق بعملية التدقيق بشكل معين، كأن يدعي المدقق أن السبب في عدم اكتشاف الغش هو أن العقد بينه وبين المؤسسة كان بهدف تقديم خدمة الفحص لا التدقيق؛
- 2- **أداء التدقيق بالمستوى المطلوب:** يمكن للمدقق في هذا الخصوص الإدعاء بأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتعارف عليها، وفي هذا الشأن حتى إذا لم يتم الكشف عن أخطاء أو غش فلا يعتبر المدقق مسؤولاً عنها باعتباره أدى عملية التدقيق على نحو ملائم؛
- 3- **المساهمة في الإهمال:** وتحدث المساهمة في الإهمال عندما تؤدي تصرفات المؤسسة نفسها إلى حدوث الخسائر المسببة للضرر أو أن هذه التصرفات تتداخل مع أداء التدقيق بما يؤدي إلى منع المدقق من اكتشاف سبب الخسائر، مثل أن تقوم المؤسسة باتهام المدقق بالإهمال في اكتشاف سرقة قام بها أحد الموظفين، وكان المدقق قد أعلم المؤسسة كتابياً بوجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية لمنع السرقة ولم تقم الإدارة بتصحيح نواحي الضعف، فهنا المدقق يمكن أن يدافع عن نفسه على أساس مساهمة المؤسسة في الإهمال؛
- 4- **عدم وجود صلة السببية:** حتى تتمكن المؤسسة محل التدقيق من كسب قضيتها ضد المدقق عليها أن تثبت وجود صلة السببية بين خرق المدقق لمعايير العناية المهنية والضرر الذي حدث له.

الفرع الثاني: دفاع المدقق اتجاه الأطراف الخارجية

يمكن أن يتعرض المدقق للمسائلة القانونية من طرف الأطراف الخارجية للمؤسسة والتي تستخدم تقاريرها المالية مثل المساهمين الحاليين والمرتبين، الدائنين، الزبائن... الخ، من خلال إدعائهم على أن الخسائر التي لحقت بهم كانت نتيجة لاعتمادهم على تقارير مالية مضللة، وقبل التطرق لدفاع المدقق اتجاه أطراف خارجية يجب أولاً تحديد الأساس القانوني لدعاوي الأطراف الخارجية اتجاه المدقق من جهة، والأشخاص الذين يدخلون ضمن نطاق الأطراف الخارجية التي لها الحق في رفع دعوة قضائية ضد المدقق والتي نتطرق إليها فيما يلي:¹

الأساس القانوني: وهو السبب لقيام الدعوة القضائية التي ترتب على مدقق الحسابات المسؤولية القانونية في مواجهة الأطراف الخارجية، كالإهمال والتقصير في أداء عمل المدقق مما يولد عليه تقارير مالية مضللة؛
المستخدمون المتوقعون: يشير مصطلح المستخدمين المتوقعين إلى فئة محدودة من المستخدمين الذين يكون المدقق على علم أنهم يعتمدون على التقارير المالية للمؤسسة، ومن خلال استخدام هذا المفهوم تم توسيع قاعدة الأساس القانوني

¹ الفين ارينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 160-162

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

للسماح لأطراف خارجية أخرى بالتعويض في حالات لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار وهم المستخدمون المتوقعون، ويتم معاملة هذا الأخير بنفس الشكل مثل باقي الأطراف الخارجية الأخرى، وفي هذا الإطار وجدت المحاكم القضائية مشكلا في تطبيق هذا المفهوم على الرغم من بساطته لذلك اتبعت ثلاثة مناهج وهي:

1- منهج إتحاد الإئتمان: وفقا لهذا المنهج فالمدقق يعتبر مسؤولا قانونيا إذا كان لديه العلم والنية خلال أداء

عمله وفي إصدار تقريره الذي يمكن أن يستخدم من طرف الأطراف الخارجية، وأن يتوفر الدليل على معرفة ونية المدقق من خلال أدائه لعمله؛

2- منهج الأضرار المحددة: يعتمد هذا المنهج على أن يكون المستخدم المتوقع عضوا في مجموعة من

المستخدمين قابلة للتحديد والتعريف وتعتمد على عمل المدقق المصرح به؛

3- المستخدم الذي يمكن توقعه: وفقا لهذا المنهج فهو أوسع نطاقا من المناهج السابقة حيث أعطى

تفسيرات أوسع للأطراف الخارجية، فيعتبر طرفا خارجيا كل مستخدم يعتقد المدقق أنه يمكن اعتباره مستخدما متوقعا للتقارير المالية، فيكون له نفس الحقوق التي تتعلق بالأطراف الخارجية، ويشار إليهم أنهم الفئة غير المحددة.

بالرغم من وضوح هذا المنهج إلا أنه اتجهت المحاكم في الولايات المتحدة الأمريكية إلى التخلي التدريجي عن هذا المنهج والإبقاء فقط على المنهجين السابقين.

- دفاع المدقق ضد الدعاوي القضائية للأطراف الخارجية:

تطرقنا في الفرع السابق إلى أربعة أساليب يمكن أن يستعين بها المدقق لمواجهة القضايا المرفوعة عليه من طرف المؤسسة محل التدقيق، ولكن في حالة القضايا ضد الأطراف الخارجية لا يمكن استخدام إلا ثلاثة أساليب مع التخلي عن أسلوب المساهمة في الإهمال لأن الأطراف الخارجية ليس لها الفرصة للمساهمة في التحريف، وبصفة عامة للمدقق ثلاثة أساليب هي:

1- أسلوب الدفع بعدم الإهمال: يعتبر من بين الأساليب المفضلة في هذه الحالة، فإذا قام المدقق بأداء عملية

التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها فلن يكون من الضرورة له أن يستخدم وسائل الدفاع الأخرى، إلا أنه ما يعاب على هذا الأسلوب صعوبة إثبات عدم الإهمال في الأداء وأمام المحكمة خاصة إذا كان أعضاء المحاكمة لا علاقة لهم بالتدقيق؛

2- استخدام وسيلة الدفاع الخاصة: أساس هذا الأسلوب عدم وجود واجب على المدقق اتجاه الأطراف

الخارجية؛

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

3- أسلوب عدم وجود صلة السببية: وتعني في هذه الحالة إثبات عدم اعتماد المستخدم على التقارير المالية للمؤسسة، وتعتبر من الصعوبة إثبات ذلك لكنها تمثل وسيلة دفاع هامة للمدقق اتجاه الأطراف الخارجية.

المطلب الرابع: مسؤولية مدقق الحسابات عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره

لم تلزم مختلف المعايير وقوانين التدقيق الدولية مدقق الحسابات بضرورة القيام بإجراءات جديدة على عناصر التقارير المالية التي غطاها تقريره النهائي، إلا في حالة وصوله معلومات أكيدة تفيد بأن التقارير المالية تأثرت بشكل كبير بأخطاء وغش وستؤثر على القرارات التي يتخذها مختلف مستخدميها، ولو علم بوجودها قبل صدور تقريره كان سيغير نوع الرأي الذي سيبدیه بشأنها.

وإذا واجهت مدقق الحسابات هذه الحالة فإنه عليه القيام بما يلي:

- 1- أن يطلب من إدارة المؤسسة القيام بإبلاغ كل من يتأثر من وجود التحريفات في التقارير المالية؛
- 2- أن يأمر إدارة المؤسسة بضرورة تعديل التقارير المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره بما يتلاءم مع التحريفات التي تم اكتشافها؛
- 3- وأخيراً يجب على المدقق أن يقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة التي يراها ضرورية للتأكد من قيام المؤسسة بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة.

أما في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالإفصاح المطلوب فيجب على المدقق أن يعلم كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض ويتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً:

- 1- يقوم بإعلام إدارة المؤسسة بانسحابه من تدقيق حسابات المؤسسة؛
- 2- إعلام الجهات الرقابية التي تخضع إدارة المؤسسة لسلطاتها بأنه لا يجب الاعتماد على تقريره مستقبلاً؛
- 3- إخطار كل شخص له صلة للمؤسسة بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً.

تجدر الإشارة إلى أنه عند تحديد مسؤولية المدقق عن التحريف يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل أهمها:

- نطاق عملية التدقيق التي كلف بها المدقق والتزامه بها؛
- الشخص المسؤول عن عدم اكتشاف التحريف الناتج عن خطأ أو غش هل هو نتيجة إهمال المدقق أو أنه كنتيجة مباشرة لإهمال المؤسسة وكنتيجة لضعف نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛
- أن الظروف المحيطة كانت كفيلة بإثارة الشك حول احتمال وجود التحريفات وأن إهمال المدقق في البحث والاستقصاء عنها أدى إلى عدم اكتشافه.

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

والمطلوب من المدقق في هذه الحالات هو القيام بتنفيذ عملية التدقيق بطريقة سليمة وطبقا لمعايير التدقيق الدولية والأعراف المهنية، وبالرغم من أن التدقيق لا يضمن اكتشاف كل الأخطاء والغش إلا أنه يعطي الاطمئنان للمؤسسة ومستخدمي تقاريرها المالية، لذا فإن المدقق مجبر على بذل العناية المهنية اللازمة أثناء قيامه بواجباته ليتمكن من اكتشاف أية غش أو أخطاء في المؤسسة.

كما تجدر الإشارة أيضا أنه إذا تضمن العقد المبرم بين المؤسسة والمدقق وضع قيود على نطاق عملية التدقيق مما يؤدي إلى عدم تمكنه من اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ فإن المدقق في هذه الحالة لا يتحمل أية مسؤولية لأنه لم يتسبب في عدم اكتشافها عن طريق إهماله المباشر، وإنما تطبيقا لبنود العقد المبرم وذلك بشرط أن يكون قد أوضح هذه القيود في تقريره النهائي.¹

¹ جربوع يوسف محمود، "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية"، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، اليمن، العدد الثالث (2001)، ص-ص 19-20

الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها

خاتمة:

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى أهم تحريفات التقارير المالية المضللة والتي كان أخطرها التحريفات الناتجة عن الغش، يقوم مدقق الحسابات بتقييم هذه المخاطر وذلك لتحديد مستوى الإجراءات التي يقوم بها خلال عملية التدقيق، بداية من تحديد فريق التدقيق وعقد جلسات المناقشة معه ثم تحديد هذه المخاطر من خلال تحديد العوامل التي تدل على إمكانية وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة، إلى غاية الوصول إلى إبلاغ النتائج التي توصل إليها حول وجود الغش من عدمه وأخيرا توثيق الخطوات السابقة التي قام بها، وكل ذلك بعد التعرف على المقصود بعملية التقييم وتحديد طرق التقييم التي يتبعها المدقق وصعوباتها قبل البدء في مراحل عملية التدقيق السابقة الذكر وتحديد عوامل التحريفات الناتجة عن الغش.

فنجاح عملية التدقيق من عدمه يبدأ من التقييم الصحيح للتحريفات الناتجة عن الغش ويولد مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه مختلف الأطراف الذين لهم علاقة مع المؤسسة وهو ما تمت الإشارة إليه أيضا في هذا الفصل من خلال تبيان مسؤولية المدقق اتجاه التحريفات الناتجة عن الاخطاء والغش مع التركيز على هذا الأخير، قبل صدور تقريره النهائي وبعد صدوره.

هذه المسؤولية التي يتحملها المدقق منذ بداية عملية التدقيق بداية بمرحلة التخطيط التي تعتبر فيها مرحلة التقييم خطوة أساسية كونها تساعد المدقق في تحديد حجم الاختبارات المتبعة من طرفه والإجراءات التي سيقوم بها خلال عملية التدقيق، ذلك أن أي تقييم خاطئ في هذه المرحلة سيؤدي إلى وضع خطة خاطئة سواء من حيث الإجراءات المتبعة وطبيعتها وتوقيت عملية التدقيق، وأن وجود التحريفات الناتجة عن الغش يؤثر على مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وبالتالي على نتائج وفعالية عملية التدقيق ككل، وهو ما نتطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثالث:

أثر التحريفات الناتجة عن الغش
على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

-أثر التحريفات الناتجة عن الغش

على التخطيط لعملية التدقيق

-أثر التحريفات الناتجة عن الغش

على فعالية عملية التدقيق

الجزء النظري

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

تمهيد:

تعتبر مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات من المراحل الرئيسية لها والقاعدة الأولى لمعايير الفحص الميداني للتدقيق كما أكدت عليها معايير التدقيق المختلفة ومن بينها معيار التدقيق الدولي رقم ISA 300، ولذلك يوليها مدقق الحسابات أهمية بالغة وتتم فيها صياغة مختلف مراحل عملية التدقيق، إلا أن الخطوات التي يتم وضعها في هذه المرحلة قد تحتاج إلى خطوات إضافية إذا ما واجهت المدقق مخاطر التحريفات ناتجة عن الغش في التقارير المالية للمؤسسة ولم يتم تقييمها بمستواها الحقيقي من طرفه، فمن الممكن أن يكون التأثير ناتج عن عدم كفاءة أعضاء الفريق الذين تم الاستعانة بهم أو التأثير من خلال طبيعة أو توقيت ومدى الإجراءات التي قام بها المدقق في مرحلة التخطيط، أو كان الأثر في إجراءات الرقابة المستخدمة من طرف المؤسسة، وهو ما يعكس مختلف الاستجابات لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.

وعدم التقييم الصحيح لوجود مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في مرحلة التخطيط تؤدي إلى احتمال عدم اكتشاف حالة الغش وبالتالي التأثير حتما على نتائج عملية التدقيق الممثلة في رأي المدقق النهائي وبالتالي عدم الوصول إلى أداء عملية التدقيق بفعالية.

وهو ما تناوله في هذا الفصل بداية من الإشارة إلى ماهية مرحلة التخطيط، وأثر التحريفات الناتجة عن الغش على إجراءات مرحلة التخطيط، ثم التعرف على فعالية عملية تدقيق الحسابات وأخيرا أثر الأخطاء والغش على فعالية التدقيق، وذلك في ثلاثة مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على مرحلة التخطيط في تدقيق الحسابات: وتتناول فيه في ثلاثة مطالب ماهية مرحلة التخطيط لعملية تدقيق الحسابات ثم التطرق إلى الخطوات التي يقوم بها مدقق الحسابات في عملية التخطيط للوصول إلى تحديد برنامج أو خطة تدقيق، ثم التطرق إلى أثر مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش على إجراءات مرحلة التخطيط؛

- المبحث الثاني: فعالية عملية تدقيق الحسابات: وتتناول فيه مدخل لفعالية التدقيق، ثم عناصر فعالية تدقيق الحسابات؛

- المبحث الثالث: أثر مخاطر التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش على فعالية عملية تدقيق الحسابات: في مطلبين نتناول فيه أثر الأخطاء على فعالية التدقيق، ثم أثر الغش على فعالية عملية تدقيق الحسابات.

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

المبحث الأول: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على مرحلة التخطيط في تدقيق الحسابات

تعرف مرحلة التخطيط على أنها المرحلة الأولى في مهمة تدقيق الحسابات، لذلك يوليها المدقق أهمية كبيرة خاصة أنها تعتبر المحدد الأول في نجاح مهمة التدقيق من عدمها، ونتطرق إليها في هذا المطلب بالتعرف أولاً على هذه المرحلة.

المطلب الأول: ماهية مرحلة التخطيط في تدقيق الحسابات

1- تعريف التخطيط في التدقيق:

يعرف مصطلح التخطيط بشكل عام على أنه: "عملية جمع المعلومات وتنظيمها وتحليلها وصولاً إلى الأهداف المرجوة"¹

ويعرف التخطيط لعملية التدقيق على أنه: " وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق وذلك من أجل تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول"²

كما يُعرف أيضاً على أنه: " وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، لتكون بمثابة دليل في تطوير خطة المهمة"³

كما يعرف التخطيط في التدقيق على أنه: " يشمل تحديد الأهداف ورسم السياسات وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات والفحوص اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة"⁴

إذن وانطلاقاً من التعاريف السابقة فالتخطيط لعملية التدقيق هو رسم خطة عامة تشمل إجراءات التدقيق المعتمدة وتوقيت وطبيعة عملية التدقيق من طرف مدقق الحسابات وتكون قبل البدء في عملية التدقيق.

يعتبر وضع خطة سليمة لعملية التدقيق من الأمور المهمة التي تساعد المدقق على النجاح في مهمته بكفاءة وفعالية وليتمكن من تحقيق الأهداف التي يسعى للوصول إليها.

2- أهداف التخطيط في التدقيق: يتمكن المدقق من خلال مرحلة التخطيط من تحقيق عدة أهداف نذكر

أهمها:⁵

- تحديد أهداف عملية التدقيق بدقة؛

- تحديد أهم المشاكل والعقبات التي قد تواجه عملية التدقيق والحلول المناسبة لها؛

¹ أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث"، مرجع سابق، ص 249

² نفس المرجع، نفس الصفحة

³ ISA 300: "Planification d'un audit d'états financiers", para 07, (2009), disponible sur le site <https://www.ifac.org/publications-resources/basis-conclusions-isa-300-planning-audit-financial-statements>, consulte le :23/07/2016

⁴ محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المرجعة والتدقيق الشامل"، مرجع سابق، ص 206

⁵ نفس المرجع، نفس الصفحة

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- تحديد السياسات والإجراءات اللازمة للوصول لتحقيق أهداف التدقيق، وتوزيعها بين أعضاء فريق التدقيق والتنسيق بينهم لأداء المهمة على أكمل وجه؛
- تحديد التوقيت المناسب لإجراءات اختبارات التدقيق اللازمة؛
- تحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبة من خلال :
- اختيار الأفراد الذين يتمتعون بالمؤهلات الكافية والخبرة اللازمة في مجال التدقيق؛
- التنسيق بين المدقق وأعضاء الفريق أو بين مكتب التدقيق والأطراف التي يرى المدقق أنها ذات علاقة بالمؤسسة؛
- اختيار برامج التدريب والتأهيل المناسبة لقدرات أفراد فريق التدقيق؛
- توزيع مسؤولية التدقيق بين الأفراد المشاركين في المهمة.
- وليتمكن المدقق من تحقيق أهداف مرحلة التخطيط فإنه يأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الضرورية للتخطيط في التدقيق كما نص عليها المعيار الدولي للتدقيق رقم ISA 300 .

3- متطلبات التخطيط في التدقيق: سبق وأشرنا إلى أن المدقق يلتزم بإعداد خطة شاملة للتدقيق يحدد

فيها نطاق وتوقيت إجراءات التدقيق ومداهما، وعليه أن يراعي عند وضع هذه الخطة الجوانب التالية:¹

- أن يكون التخطيط لعملية التدقيق مستمر من مرحلة الفحص المبدئي إلى غاية إعداد التقرير النهائي؛
- أن تتميز خطة التدقيق بالمرونة بمعنى أن تكون قابلة للتعديل والتغيير في أي ظرف؛
- توثيق خطة التدقيق وأي تعديل يطرأ عليها.

المطلب الثاني: خطوات ومراحل التخطيط وبرنامج التدقيق

نتناول في هذا المطلب الخطوات أو المراحل التي تمر بها مرحلة التخطيط في عملية تدقيق الحسابات للوصول إلى إعداد برنامج أو خطة لعملية التدقيق ككل.

الفرع الأول: خطوات ومراحل التخطيط في التدقيق

يتعين على المدقق قبل الشروع في عملية التخطيط لمهمة التدقيق أن يتبع الإجراءات أو الخطوات التالية:²

1- الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة:

يقوم المدقق قبل البدء في عمله على جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات حول المؤسسة محل التدقيق، للتعرف عليها وعلى محيطها والعمليات والممارسات التي تتم فيها ليتمكن من فهمها ومواجهة أي مشاكل قد تصادفه خلال عملية التدقيق، وتتضمن المعلومات التي يجب أن يجمعها المدقق ما يلي:

¹محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 207

²أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، "أساسيات المراجعة ومعاييرها"، مرجع سابق، ص 214

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- معلومات عامة عن المؤسسة تتضمن: شكلها القانوني ومقرها ومدتها ونوع النشاط الذي تنشط فيه وطبيعة منتجاتها أو خدماتها؛

- تسلسل العمليات وطرق الإنتاج والتسويق فيها؛

- نوع الصناعة التي تنشط فيها ومدى تأثيرها بالمتغيرات الاقتصادية والقرارات السياسية والمتغيرات التكنولوجية وأثر ذلك على عملية التدقيق؛

- الإطلاع على النظام المحاسبي والتقارير المالية للفترات السابقة؛

- التقارير الواجب إعدادها لتقديمها للجهات الرسمية؛

- نظام الرقابة الداخلية بها؛

- العمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة محل التدقيق والمؤسسات والأطراف الأخرى التي لها علاقة بذلك، كالموردين والمستثمرين والملاك الرئيسيين وأعضاء الإدارة.

وتوجد عدة طرق يمكن للمدقق الحصول على المعلومات الضرورية من خلالها، نذكر أهمها فيما يلي:¹

1-1 الزيارات الميدانية للمؤسسة: يقوم مدقق الحسابات عند بداياته بزيارة مواقع المؤسسة مهما كان نوع نشاطها، وهذه الزيارات تساعد في الحصول على معلومات حول السجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة ومدى دقتها وانتظامها، سواء المتعلقة بالفترة الحالية أو فترات سابقة، كذلك تمكنه من الإطلاع على تقارير المدقق السابق والأخذ بعين الاعتبار أية تحفظات وردت في تقريره النهائي أو تقرير مجلس الإدارة.

كما تساعد الزيارة إلى مكان المؤسسة في التعرف عن قرب على مصانعها وورشاتها وفهم العمليات الفنية وكيفية إتمام عمليات التشغيل في حالة المؤسسة الصناعية ونظام التكاليف المتبع من طرفها ومدى كفايته وكذلك الإطلاع على مخازن المؤسسة وطرق التخزين وأساليب الرقابة عليها ومواقع البيع والتسويق.

1-2 دراسة وتدقيق بيانات المجال أو النشاط الذي تنشط فيه المؤسسة:

يقوم مدقق الحسابات بالحصول على معلومات وبيانات النشاط الذي تتواجد فيه المؤسسة من مختلف الجهات الرسمية التي تشرف على هذا النشاط، والإطلاع على مختلف النشرات التجارية والصناعية الخاصة بتحديد التطورات الحالية في هذا النشاط.

1-3 دراسة وتدقيق أوراق عمل التدقيق للفترات السابقة: يقوم مدقق الحسابات بالاتصال بالمدقق السابق

للإطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق والتي تم إعدادها خلال فترات التدقيق السابقة ليتعرف على

¹ أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العثماني، عادل عبد الرحمن أحمد، مرجع سابق، ص: 215-217

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

أهم المشاكل التي واجهته واحتمال استمراريتها خلال فترة التدقيق الحالية، ومعلومات حول طبيعة علاقات المؤسسة مع محيطها الداخلي والخارجي.

1-4 الاتصال المباشر مع الإدارة العليا للمؤسسة: يقوم المدقق بالاتصال بالإدارة العليا للمؤسسة للحصول على المعلومات التي يراها ضرورية وتساعد في إنجاز عملية التدقيق كتلك التي تتضمنها التقارير الإدارية وتقارير التكاليف... الخ، كما يستفسر حول ما إذا كان للمؤسسة علاقات مع أطراف أخرى وإذا وجدت يطلب من الإدارة تزويده بكافة المعلومات حول هذه الأطراف ومجال تعاملها مع المؤسسة.

1-5 الاتصال بلجنة التدقيق في حال وجودها: إذا كان لدى المؤسسة لجنة تدقيق من واجب مدقق الحسابات الاتصال بها للحصول على أية معلومات حول أية تغيرات جوهرية تحدث في إدارة المؤسسة وهيكلها التنظيمي ونقاط الضعف أو القوة في نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانية الاعتماد على أداء التدقيق الداخلي، كذلك فإن هذه اللجنة تلعب دوراً مهماً في التنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي و فرق التدقيق.

2- تقييم مستوى مخاطر التدقيق:

بعد تعرف المدقق على المؤسسة محل التدقيق، يقوم بتقييم لتحديد مستوى مخاطر التدقيق الممكن أن يصادفها خلال مهمته ذلك أن قراراته تعتمد إلى حد كبير على الحكم الشخصي له، إضافة إلى البيئة التي يعمل بها والتي تتصف بعوامل عدم التأكد فالعملية تتضمن نوع من المخاطر قد يؤدي عدم تقييمها بشكل جيد إلى فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش، وقد تم تعريف مخاطر التدقيق على أنها:

- "الخطر الذي يؤدي إلى فشل مدقق الحسابات بدون قصد في تعديل تقريره عندما يوجد تحريف جوهري في القوائم المالية"¹، وهو التعريف الذي جاء به معهد المحاسبين الأمريكيين القانونيين؛

- كما تعرف أيضاً: "خطر إبداء مدقق الحسابات لرأي خاطئ من خلال وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية للمؤسسة ولم يكتشفها"²

- وتعرف أيضاً على أنها: "احتمال إبداء المدقق رأياً غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على أخطاء جوهرية"³

وبالتالي فإن مخاطر التدقيق هي الاحتمال الذي يؤدي إلى وجود خطر أن يبدي المدقق رأياً غير صحيح في القوائم المالية للمؤسسة لا يعكس وجود تحريفات في القوائم المالية، أو العكس أي أن يبدي رأياً غير متحفظ في قوائم محرفة

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 527

² www.cncc.fr compagnie nationale des commissaires aux comptes en France ,consulte le : 26/03/2016

³ ايهاب نظمي ابراهيم، "التدقيق القائم على مخاطر الاعمال: جدائة وتطور"، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، الاردن، (2009)،

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

تحريفاً جوهرياً، لذلك لابد لمدقق الحسابات أن يقوم بتقييم مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش في مرحلة التخطيط¹ إلا أن المدقق يكون على استعداد لقبول احتمال أن يوجد تحريف في القوائم المالية بعد انتهاء عملية التدقيق والوصول إلى رأي غير متحفظ وهو ما يسمى بمخاطر التدقيق المقبولة، وتمثل مخاطر التدقيق في الثلاث مخاطر التالية:

- التحريفات التي ترتبط بطبيعة الحسابات (الخطر الملازم)؛
 - التحريفات التي تحدث نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة (خطر الرقابة)؛
 - التحريفات التي لا يتم اكتشافها من طرف مدقق الحسابات (خطر الاكتشاف).²
- مما سبق فإن خطر التدقيق يعرف على أنه خطر احتمال إبداء مدقق الحسابات لرأي خاطئ نتيجة عدم اكتشافه لأخطاء جوهريّة في التقارير المالية للمؤسسة، وتعطى مخاطر التدقيق وفق نموذج يجب أن يكون ملماً به مدقق الحسابات خلال أداء مهمة التدقيق وخاصة في مرحلة التخطيط، ويكون وفق الصيغة التالية:

$$AR = IR * CR * DR$$

حيث أن :³

AR: Audit Risk مخاطر التدقيق

IR : Inherent Risk المخاطر الملازمة

CR : Control Risk مخاطر الرقابة

DR: Detection Risk مخاطر الاكتشاف

يساعد هذا النموذج مدقق الحسابات على تقدير حجم الاختبارات اللازمة التي يقوم بها من خلال تحديد خطر الاكتشاف الذي خطط لاكتشافه. ومن خلال هذا النموذج يتبين أن مدقق الحسابات أمام ثلاثة أنواع من مخاطر التدقيق هي:

-1 المخاطر الملازمة؛

-2 مخاطر الرقابة؛

¹ Allen D. Blay, L. Dwight Sneathen, Jr, Tim Kizirian,, ”, (June 2007), “The Effects of Fraud and Going-concern Risk on Auditors’ Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures” disponible sur le site: <http://ssrn.com/abstract=1010676> consulte le 23/10/2017

² Louwers, Timothy J, -"Auditing and assurance services"-, 1st edition, Mc grow-mill, (2005), p68

³ الديب، عوض لبيب، شحاتة، شحاتة السيد، " أصول المراجعة الخارجية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع (2013)، ص 160

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

3- مخاطر الاكتشاف.

2-1 الخطر الملازم: يعرف الخطر المتلازم على أنه: "قابلية رصد حساب معين أو نوع معين من العمليات للتحريف الذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع تحريفات في أرصدة أخرى أو نوع معين من العمليات وذلك مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية الخاصة به ويكون هذا الخطر بالنسبة لبعض الحسابات أكبر من غيره من الحسابات الأخرى"¹

كما يعرف أيضا: " هو الخطأ الذي قد يحدث في عنصر محاسبي أو في نوع معين من العمليات بشرط أن يكون هذا الخطأ جوهريا أي له أهمية نسبية، وأن لا يكون قد وقع نتيجة لضعف في نظام الرقابة الداخلية"² كما يتأثر الخطر الملازم بمجموعة من العوامل مثل استخدام التقديرات ودرجة قابلية الحساب المعني للخطأ وطبيعة الحساب أو نوع معين من العمليات... الخ، حيث كلما زادت هذه العوامل زاد احتمال أن يكون الخطر الملازم أكبر. فعنصر المخزون مثلا يعتبر من بين أنواع الحسابات الأكثر تعرضا للخطر نظرا لحساسيته وطبيعته القابلة للتعرض للأخطاء أكثر من غيره، كما يظهر هذا النوع من المخاطر في مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها ذلك أنها تعتمد بنسبة كبيرة على عنصر التقديرات لهذا فهي معرضة للخطر أيضا.

إذن فالخطر الملازم هو الخطر الذي يرتبط بطبيعة عنصر أو حساب معين وقابليته للغش فيه دون أن يكون ذلك نتيجة لضعف أو عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ويعتبر هذا النوع من المخاطر من أهم أنواع مخاطر التدقيق التي يجب أن يوليها المدقق أهمية كبيرة لأنها تؤثر على كفاءة عملية التدقيق ونتائجها النهائية إذا ما تم إهمال هذا الخطر أو إذا ما تم تحديده بأعلى مما يجب. ولكي لا يخطئ مدقق الحسابات في إدارة هذا الخطر يجب عليه التركيز حول ما يلي:³

- يجب أن يدرك أن هذا الخطر ومسببات حدوثه واقعة بالنسبة له؛

- أنه يتطلب منه جهدا لتحديد مستوى هذا الخطر ومسبباته وذلك ليحسن إدارته؛

- يربط مستوى وطبيعة هذا الخطر بالمؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليها؛

- ربط مستوى هذا الخطر بمستوى خطر أعمال المؤسسة والقطاع الذي تنشط فيه ككل.

2-2 خطر الرقابة: يتعلق هذا الخطر بإجراءات نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ويعرف على أنه: "الخطر الناتج عن حدوث تحريف في أحد أرصدة الحسابات أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع تحريف

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 529

² Janet L, Colbert, - "Audit risk, Tracing the evolution"-, Accounting horizons, (1987), p49

³ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 530

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

في أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في الوقت المناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية".¹

يعتبر هذا النوع من المخاطر، الغش الذي يكون في أحد حسابات المؤسسة ولا يمكن اكتشافه بسبب ضعف في نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ولا يتوقف هذا الخطر على مدقق الحسابات وإنما على المؤسسة محل التدقيق لأنها هي المسؤولة عن وضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية، إلا أن مدقق الحسابات ملزم بتقديم المقترحات والتوصيات التي يراها ضرورية لتحسين إجراءات الرقابة الداخلية بالمؤسسة. فكلما كان نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة جيدا وفعال كلما انخفض احتمال وجود الغش وكلما كان اكتشافه سهلا لمدقق الحسابات، في حين أن نظام الرقابة الداخلية الضعيف يؤدي إلى زيادة فرص ارتكاب الغش وصعوبة اكتشافه من طرف مدقق الحسابات.

ويتوقف تقدير المدقق لخطر الرقابة على اختبار مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة محل التدقيق وفي حالة عدم وجود مثل هذا التقييم فالمدقق يفترض أن مخاطر الرقابة مرتفعة. ومن هنا فإن تقدير المدقق لمخاطر الرقابة لا يتوقف على نظام الرقابة الداخلية فحسب، وإنما يتوقف أيضا على اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة الداخلية ونتيجة تلك الاختبارات، فإذا كانت النتائج إيجابية فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية يقل، وإذا كانت ضعيفة فإن تقدير المدقق للمخاطر الرقابية سوف يرتفع.

ويعتمد تسيير المدقق لخطر الرقابة أن يكون على دراية بما يلي:

- أن يدرك مستوى هذا الخطر واحتمال حدوثه لأن يرتبط بفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة؛

- أن تقيم مستوى هذا الخطر يحتاج منه تقييما لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة²

2-3 خطر الاكتشاف: وهو خطر عدم اكتشاف المدقق لحالات الغش في سجلات المؤسسة، ويعرف على أنه خاطر أن لا يكتشف المدقق خطأ جوهريا موجودا سواء فرديا أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى، تتعلق هذه المخاطر بفعالية إجراءات واختبارات التدقيق ومدى تطبيق المدقق لها، ولا يجب أن يتم تقليل نسبة مخاطر الاكتشاف إلى الصفر لأن المدقق عادة ما يستخدم أسلوب العينات وبالتالي لا يمكن له أن يفحص جميع حسابات ومعاملات المؤسسة، لكن يجب عليه أن يختار إجراءات تدقيق مناسبة من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق.

ويرتبط خطر الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يضعها المدقق لتقليل مستوى هذا الخطر إلى المستوى المقبول، بالتالي فإنه كلما زادت مخاطر وجود الغش تنخفض مخاطر الاكتشاف والعكس فكلما انخفض وجود الغش تزيد مخاطر الاكتشاف.³

¹ عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 530

² المرجع نفسه، ص 532

³ www.iaasb.org International Auditing and Assurance Standards Boards, consulted : 28/03/2016

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

ويتضمن خطر الاكتشاف عنصريين هما: ¹

- المخاطر الناجمة عن فشل إجراءات التدقيق التحليلي في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية؛

- خطر عدم قبول نتائج الاختبارات التفصيلية فقد يكون هناك غش لم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق التحليلي وغيرها من إجراءات التدقيق الملائمة فيتوجب رفض هذه النتائج.

وأما فيما يتعلق بتسيير خطر الاكتشاف فمدقق الحسابات مطالب بإدراك ما يلي: ²

- أن هذا النوع من الخطر يتم التخطيط له ولا يتم تقييمه لأنه خاضع لرقابة مدقق الحسابات فقط؛

- أن مستوى خطر الاكتشاف المخطط له من مدقق الحسابات قرار يرتبط بتحديد مدى وتوقيت وطبيعة اختبارات التدقيق؛

- أن تخطيط مستوى خطر الاكتشاف يجب أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقة العكسية بين هذا الخطر والخطر الملازم وخطر الرقابة.

- علاقة مخاطر التدقيق ببعضها البعض:

مما سبق يمكن القول أن كلا من الخطر الملازم وخطر الرقابة يختلفان عن خطر الاكتشاف، لأن النوعين الأولين يكونان في دفاتر المؤسسة ويتعلقان أساساً بطبيعة حساباتها ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية بها، فهما يتعلقان مباشرة بالمؤسسة محل التدقيق في حد ذاتها. أما خطر الاكتشاف فإنه يرجع إلى إجراءات التدقيق التي يضعها مدقق الحسابات، وبالتالي كلما انخفض الخطر الملازم وخطر الرقابة زاد خطر الاكتشاف المخطط له من طرف مدقق الحسابات، وكلما زاد الخطر الملازم وخطر الرقابة كلما انخفض خطر الاكتشاف، ومنه فالعلاقة عكسية بين الخطر الملازم وخطر الرقابة مع خطر الاكتشاف.

كما تختلف أنواع مخاطر التدقيق عن بعضها في أن الخطر الملازم يحدث لطبيعة الحساب أو عملية معينة، في حين أن خطر الرقابة يعتمد على تقييم ودقة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وهنا يقوم مدقق الحسابات بالجهد اللازم لتقييم هذين النوعين من المخاطر، في حين أن خطر الاكتشاف يحدد مستواه مدقق الحسابات عند تخطيطه لعملية التدقيق لاكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش وذلك اعتماداً على نتيجة تقييمه للخطر الملازم وخطر الرقابة.

¹ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 72

² عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 533

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

3- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم:

يعتبر الإشراف السليم على المساعدين من الأمور الضرورية ليتفهم القائمون بالعمل على اختلاف مستوياتهم أهداف عملية التدقيق والإجراءات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، كما تتضمن هذه المرحلة التوجيه والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل، ويسعى المدقق من خلال الإشراف الملائم والسليم على المساعدين إلى تحقيق عدة أهداف من بينها:¹

- التأكد من أن عملية التدقيق تتم بكفاءة وفعالية؛
- رفع كفاءة أداء المدققين المساعدين وتوجيههم بما يحقق الأهداف المطلوبة؛
- التعرف على إمكانيات وقدرات المدققين المساعدين ونقاط القوة والضعف لهم بهدف وضعه برامج تدريب تأخذ بعين الاعتبار ذلك لزيادة كفاءتهم.

ويظهر الإشراف السليم على المساعدين من خلال العناصر والنواحي التالية والتي تبين ذلك وأهمها:²

- إعلام المساعدين بأية ملاحظات يراها المدقق هامة قبل البدء في عملية التدقيق؛
- ضرورة إعداد أوراق العمل المناسبة التي تساعد على عملية الرقابة والمتابعة؛
- التأكد من التزام المساعدين بقواعد ومعايير المهنة؛
- إحاطتهم بكافة الأمور الهامة التي تخص المؤسسة محل التدقيق؛
- إعلامهم بالطرق السليمة لحل أية خلافات قد تواجههم؛
- توفير أي مساعدات أو استشارات فنية معينة أو قانونية قد يحتاجها المدقق المساعد.

4- وضع تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية:

يقوم المدقق بوضع تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق، الذي يساعده في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق ومداها وتوقيتها، هذه العملية تخضع بشكل كبير للحكم الشخصي للمدقق فلا توجد معايير موحدة لتقدير مستويات الأهمية النسبية، فقد يلجأ إلى الاعتماد على الأعراف المهنية. ففي الولايات المتحدة الأمريكية جرى العرف بين مدققي الحسابات في تحديد المستويات المبدئية للأهمية النسبية في مرحلة التخطيط اعتبار أن نسبة الخطأ من قيمة عنصر ما من عناصر التقارير المالية إذا بلغت 10% يعتبر مهماً، في حين أن نسبة الخطأ التي لا تتجاوز 5% من قيمته لا يعتبر هاماً.³

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 241

² المرجع نفسه، ص 242

³ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع سابق، ص 218

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

كما تجدر الإشارة إلى أن التقديرات المبدئية لمستويات الأهمية النسبية لا تتضمن العناصر الرئيسية للقوائم المالية فقط وإنما كل العناصر لكن بدرجات متفاوتة، وهذه التقديرات تساعد مدقق الحسابات في توجيه عناية أكبر للعناصر الهامة والمعرضة أكثر لخطر الأخطاء والغش وبذلك أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية.

5- القيام بالفحص التحليلي المبدئي (الإجراءات التحليلية الأولية):

إن أول ما تم العمل بالإجراءات التحليلية كان سنة 1978 وذلك بإصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين نشرة معايير التدقيق رقم 23 وهي أول نشرة تتناول إجراءات التدقيق التحليلية وسميت بالفحص التحليلي، والذي عرفته بأنه دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات، وفي سنة 1988 أصدر المعهد ذاته نشرة معايير التدقيق رقم 56 بعنوان الإجراءات التحليلية لتلغي النشرة السابقة وتحل محلها، وأصبح استخدامها إلزامياً في مرحلة التخطيط والفحص النهائي للقوائم المالية واختيارياً في مرحلة العمل الميداني.¹

ويقوم مدقق الحسابات بالإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط بهدف تحليل العلاقات بين عناصر القوائم المالية وتحديد العلاقات غير العادية خاصة للحسابات التي تتعرض بدرجة أكبر للتحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش، ويتم أداء الإجراءات التحليلية وفقاً للطرق التالية:²

- مقارنة المعلومات المالية للمؤسسة للسنة الحالية مع السنوات السابقة؛
- مقارنة النتائج الفعلية للمؤسسة بالنتائج المتوقعة؛
- دراسة العلاقة بين المعلومات المالية وغير المالية كالعلاقة بين العمال وأجور العمال؛
- دراسة علاقات الارتباط بين عناصر القوائم المالية.

ومن خلال نتائج هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط يتخذ المدقق قراراته، فإذا وجد نسبة المخاطرة عالية أي احتمال وجود خطأ أو غش بنسب كبيرة أو وجود تقلبات غير متوقعة فمن الواجب عليه أن يقوم بتخطيط عملية التدقيق على أساس توسيع اختبارات التدقيق المتعلقة بهذه العناصر.

6- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعد خطوة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية خطوة جد مهمة كما نصت عليه معايير التدقيق المهنية، وذلك لتحديد إمكانية الاعتماد عليه من عدمها ومن ثمة تحديد حجم الاختبارات التي تقتصر عليها إجراءات التدقيق، ويقوم مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:³

¹ أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، مرجع سابق، ص 219
² المرجع نفسه، ص 220
³ المرجع نفسه، ص 221

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- التعرف على نظام الرقابة الداخلية من الناحية النظرية من خلال دراسة الضوابط الرقابية الموضوعة بالإطلاع على خرائط التدفق والهيكल التنظيمي؛
- تحديد مدى دقة وملاءمة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة مقارنة بما يجب أن تكون عليه؛
- تحديد الطريقة التي يعمل بها نظام الرقابة الداخلية فعلا، حتى يتم تطبيق الجانب النظري فعلا في الواقع العملي. ويمكن تلخيص خطوات مرحلة التخطيط في الشكل الموالي:

شكل رقم (3-1): خطوات مرحلة تخطيط التدقيق



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطن، "المراجعة، مدخل متكامل"، درا المريخ للنشر، الرياض، (2009)، ص 287

الفرع الثاني: برنامج أو خطة التدقيق

يعتبر تحديد برنامج التدقيق أو وضع خطة التدقيق من مراحل عملية التخطيط في التدقيق، ونظرا لأهميته في هذه المرحلة كونه يشتمل على تفصيل لجميع مراحل عملية التدقيق نتناوله في هذا الفرع بنوع من التفصيل.

1- تعريف برنامج التدقيق وخصائصه

يعرف برنامج التدقيق على أنه: " خطة عمل يقوم بوضعها المدقق مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة التدقيق في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه"¹

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 206

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

ويجب أن يحتوي برنامج التدقيق على معلومات مفصلة حول الأعمال والخطوات التي سيقوم بها المدقق وأعضاء فريقه لتقييم المعايير المعتمد عليها في هذه العملية، وعادة ما يتم تطوير هذا البرنامج من طرف فريق التدقيق ويتم وضع برنامج خاص لكل فرع في المؤسسة يختلف عن برامج الفروع الأخرى. ويجب أن يتضمن برنامج التدقيق العناصر التالية:¹

- الهدف أو الأهداف الرئيسية لعملية التدقيق؛
 - النهج والطريقة المستخدمة لجمع أدلة الإثبات مثل (استخدام العينات والاستعانة بالتدقيق الداخلي)؛
 - المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف المؤسسة؛
 - معلومات حول الطريقة التي سيتم بها تحليل أدلة الإثبات؛
 - توزيع المسؤوليات على أعضاء فريق التدقيق؛
 - الإشارة إلى الموارد المالية والبشرية والتوقيت الزمني اللازم لكل مرحلة.
- كما يجب أن تشمل خطة التدقيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق التدقيق.

2- خصائص برنامج التدقيق الجيد:

- ليكون برنامج التدقيق الذي يصممه المدقق جيدا يجب أن يتميز ببعض الخصائص التي نذكر من بينها:²
- **الملاءمة:** بمعنى أن يتلاءم برنامج التدقيق مع حجم وطبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق، فبرنامج التدقيق المصمم لمؤسسة صغيرة الحجم لا يناسب مؤسسة كبيرة الحجم؛
 - **المرونة:** يجب أن يتميز برنامج التدقيق بالمرونة بمعنى أن يكون قابل لأي تغيير أو تعديل خلال تنفيذ البرنامج وعند ظهور أي متغيرات تستدعي ذلك؛
 - **الشمولية:** بمعنى أن يشمل البرنامج بكل مراحل وخطواته وكافة إجراءات التدقيق التي تغطي الأنشطة المطلوب تدقيقها بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق؛
 - **السهولة في التنفيذ:** يجب أن يتميز بالوضوح وعدم التعقيد ويساعد على تنفيذه بسهولة وفي الزمن المحدد لكل عنصر من العناصر محل التدقيق.
- بمعنى ليكون برنامج التدقيق فعال ويؤدي مهمته على أكمل وجه فيجب أن يتميز بالخصائص السابقة الذكر من حيث ملائمتها فالبرنامج المعد للمؤسسة ما لا يتماشى بالضرورة مع مؤسسة أخرى، وأن يكون قابل لأي تعديل وتغيير في أي توقيت وشامل لكافة الإجراءات المستخدمة وغير المعقدة.

¹ <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodologie/audit-de-performance/manuel/4070.shtm> consulte le:27/09/2016

² محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص 211

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

3- ما يجب أن يشمل برنامج التدقيق:

يجب أن يحتوي برنامج التدقيق على نقاط أساسية تخدم عملية التدقيق كاملة، وتمثل هذه النقاط أساساً في¹:

- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخططة لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل حساب مهم، والاستجابات للمخاطر الملازمة، ويعكس برنامج التدقيق للإجراءات الإضافية قرار المدقق حول فحص نظام الرقابة الداخلية، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة؛

- إجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها للعملية من أجل الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

تجدر الإشارة إلى أنه يتم إعداد برنامج التدقيق في مرحلة التخطيط إلا أنه يتطور أثناء سير عملية التدقيق، ويضع المدقق إجراءات تدقيق إضافية لبعض الفئات أو الأرصدة والحسابات كلما رأى ضرورة لذلك.

يلتزم المدقق في مرحلة التخطيط بمستوى معين من الشك المهني، ومنه تقييم احتمال وجود مخاطر المؤسسة خاصة مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش فيضع إجراءات معينة لعملية التدقيق تراعي مستوى الغش المحتمل الموجود في التقارير المالية للمؤسسة، إلا أنه في أغلب الأحيان لا يبقى المدقق مقيداً بتلك الإجراءات فيضطر إلى إضافة إجراءات جديدة ممتثلة في الاستجابات التي يقوم بها المدقق، وبالتالي التأثير على خطة التدقيق الموضوعية مسبقاً.

المطلب الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على إجراءات التخطيط لعملية تدقيق الحسابات

يقوم مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط بصياغة الإجراءات العامة لعملية تدقيق الحسابات، وإذا صادف خلال العملية تحريفات ناتجة عن الغش أو كان تقييمه لها في غير مستواها فإنها ستؤثر على تلك الإجراءات وبالتالي يضطر المدقق لصياغة إجراءات أخرى، وهو ما يعبر عليه بالاستجابات وهو ما نتطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: الاستجابة العامة

تعتبر الاستجابات العامة استجابات لاعتبارات أكثر موضوعية، فهي تؤثر بشكل عام على طريقة أداء عملية التدقيق، وتتم الاستجابة العامة من خلال:

- 1- تعيين أعضاء فريق التدقيق والإشراف عليهم:** عند تحديد الاستجابة العامة فإن المدقق يعين أعضاء فريق إضافيين يتمتعون بخبرة أكثر أو استخدام خبراء من ذوي الخبرة الخاصة في التحريفات الناتجة عن الغش، بالإضافة إلى توفير مزيداً من الإشراف وأن يقوم ذلك على أساس معرفة ومهارة وقدرة المدققين المختصين والذين توكل لهم مسؤولية عملية التدقيق تتماشى مع مستويات تقديرات مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش وأن تكون متعادلة معها، وأن ينعكس مدى الإشراف من طرف المدقق على التقييم الصحيح لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش .

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 100

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

وفي هذا الإطار فقد توصلت دراسة Johnstone and Bedard سنة 2001 إلى التأكيد على أن مكاتب التدقيق استجابت لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش بتخصيص مدققين مختصين لحالات الغش العالية، كما قامت بتعيين مدققين خبراء في كل من النشاط أو المجال الذي تنشط فيه المؤسسة محل التدقيق¹.

إذن ومما سبق نستنتج أن عدم تخصيص أفراد يتمتعون بالكفاءة اللازمة لمواجهة حالات الغش يؤدي إلى ضرورة الاستعانة بأفراد آخرين أكثر خبرة وكفاءة والإشراف عليهم بطريقة سليمة في مرحلة الاستجابة بالتالي التأثير على القرار الأول الذي كان في مرحلة التخطيط، وأما في حالة عدم وجود مخاطر عالية للتحريفات الناتجة عن الغش وتقييمها بشكل صحيح فإنه لا يضطر المدقق للاستعانة بأعضاء جدد في فريق التدقيق.

2- السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة: ينبغي على المدقق الأخذ بعين الاعتبار السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة محل التدقيق، والتركيز خاصة على العمليات المعقدة والصعبة والتي تعتمد على الحكم الشخصي للمحاسب والتأكد من أنه تم إعدادها بما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من عدمه، وإذا كان تطبيق هذه المبادئ قد تظهر أية ممارسات قد تؤدي إلى التحريفات الناتجة عن الغش².

3- التنبؤ بإجراءات التدقيق: قد يكون الموظفون بالمؤسسة محل التدقيق والذين يتعاملون عادة مع مدقق الحسابات على دراية تامة بإجراءات التدقيق التي يقوم بها عادة مما يمكنهم من إخفاء مواطن الغش والتقارير المالية المضللة، لذلك نصت معايير التدقيق الدولية على ضرورة أن يدمج مدقق الحسابات عنصر عدم القدرة على التنبؤ في طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق التي سيقوم بها من سنة لأخرى بشكل لا يمكن التنبؤ به، ومن بين الأساليب التدقيق التي يمكن إتباعها لوضع إجراءات غير قابلة للتنبؤ نجد ما يلي³:

- استعمال العشوائية في اختيار العينات مما يجعل الفرص متساوية لكل العناصر مما يجعل من الصعوبة على الشخص المضلل التنبؤ بالعنصر الذي سيكون محل تدقيق؛

- تغيير توقيت إجراءات التدقيق، مثل الحصول على المصادقات من العملاء قبل نهاية السنة بشهرين مثلا، وليس في نهاية السنة؛

- تغيير إجراءات التدقيق المطبقة في السنوات السابقة؛

- التواصل مع موظفين سابقين لدى المؤسسة محل التدقيق بخصوص معرفة الغش، نظرا لأن هؤلاء الموظفين الذين لم يعودوا يعملون لدى المؤسسة قد يكونوا أكثر انفتاحا في مناقشة قضايا الغش.

¹ Johnstone, K, and Bedard, J, (2001), "Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response: The Effects of Risk and Market Context in Initial Attest Engagements", Accounting Review, Vol. 76, No. 2, pp. 199-220.

² SAS99:"Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit",para 50 available at :www.aicpa.org,op cit,consulted:11/10/2016

³ McKee, T, E.; and Norway, B.,(2006),"Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by Being Unpredictable" Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. ,pp.228.229

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

الفرع الثاني: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على الاستجابة عند مستوى الإثبات.

إن وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق تؤثر على عملية التدقيق ككل، غير أن المدقق يقدر ذلك في مرحلة التخطيط وذلك لصياغة الإجراءات المناسبة لذلك من خلال تحديد طبيعة ومدى وتوقيت هذه الإجراءات في مرحلة التخطيط، وذلك لتوجيه هذه الإجراءات لتستهدف مباشرة المناطق التي فيها مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش بكفاءة وفعالية، وقد هدفت معايير التدقيق الحديثة إلى تحسين الارتباط بين مخاطر التدقيق بصفة عامة ومخاطر التحريفات الناتجة عن الغش بصفة خاصة مع اختبارات التدقيق وذلك من خلال توثيق هدف هذه الاختبارات والطريقة التي ترتبط بها هذه الأخيرة مع مخاطر الغش التي سبق تقييمها من طرف مدقق الحسابات، بالإضافة إلى وضع خطة تدقيق تحقق الكفاءة والفعالية لإجراءات التدقيق لاكتشاف الغش، وتظهر كفاءة وفعالية هذه الإجراءات من خلال طبيعتها وتوقيتها ومداهما، وهذا ما نتطرق إليه في هذا المبحث.

أولاً: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على طبيعة اختبارات التدقيق

نقصد بطبيعة اختبارات التدقيق مزيج الاختبارات التي يقوم بها المدقق، ويظهر أثر الغش على طبيعة اختبارات التدقيق من خلال تغييرها من طرف المدقق بهدف الحصول على دليل أكثر ثقة أو للحصول على معلومات إثبات إضافية، كما تشير طبيعة اختبارات التدقيق الإضافية إلى الغرض منها ونوعها، أي قد تكون ممثلة في الفحص أو المراقبة أو الاستفسار أو المصادقة أو الإجراءات التحليلية¹، وبصفة عامة يوجد مدخلان يأخذ بهما المدقق فيما يتعلق بطبيعة اختبارات التدقيق.²

1- مدخل اختبارات عناصر الرقابة:

تعرف اختبارات الرقابة بأنها إجراءات التدقيق التي يتم من خلالها تقدير فاعلية تصميم وتشغيل سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية³، والهدف من استخدام هذا النوع من الاختبارات التحقق من مدى التطبيق الفعلي لأساليب الرقابة بشكل فعال في الفترة التي تتم فيها عملية التدقيق، وعلى أساسها يقدر المدقق مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، فإذا توقع المدقق وجود مخاطر أقل في حساب معين بسبب فاعلية نظام الرقابة لديها يقوم بتصميم إجراءات أساسية للحصول على أدلة إثبات بشأن فاعلية نظام الرقابة، وبصفة عامة للمدقق خمسة أنواع من اختبارات الرقابة يمكن أن يقوم بها لتحديد فاعلية نظام الرقابة الداخلية هي:⁴

¹ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 215

² أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص 150

³ SAS 55 : " Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit" ,para 34, available at: www.aicpa.org consulted:25/07/2016

⁴ SAS 55 : " Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit" ,para 35,op cit, at: www.aicpa.org consulted:25/07/2016

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

1-1 الفحص المستندي: ويعني فحص المستندات والوثائق بالمؤسسة للتأكد من وجود رقابة عليها وأنها قد تمت فعلا تأدية هذه الرقابة ؛

1-2 الاستفسار: والاستفسار هنا يكون بمناقشة الموظفين بالمؤسسة حول أداء الوظيفة الرقابية؛

1-3 الملاحظة: وتعني ملاحظة المدقق لأداء الوظيفة الرقابية بواسطة موظفي المؤسسة؛

1-4 إعادة الأداء: ويعني قيام المدقق بأداء نفس الأسلوب الرقابي الذي تم تأديته سابقا، من قبل موظفي المؤسسة؛

1-5 التصفح : ويعني تدقيق المستندات والدفاتر بواسطة المدقق لإظهار أية أخطاء رقابية.

تستخدم هذه الاختبارات في مرحلة تخطيط عملية التدقيق لتحديد اعتماد المدقق على نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة من عدمه.

2- مدخل الإجراءات الأساسية:

حسب هذا المدخل فإن مدقق الحسابات يقوم بجمع أدلة التدقيق التي يعتمد عليها في عملية التدقيق باستخدام الاختبارات الأساسية التي هي إجراءات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء التي تؤثر بشكل مباشر في أرصدة القوائم المالية، ويشمل ذلك دراسة كل من الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب دون أن يعتمد على نظام الرقابة الداخلية فمثلا إذا قدر المدقق احتمال وجود مخاطرة أقل بحدوث غش بسبب خصائص معينة لحساب ما بدون النظر إلى عناصر الرقابة الخاصة بذلك الحساب فيمكنه أن يحدد أن الإجراءات التحليلية الأساسية لوحدها يمكن أن تعطي أدلة إثبات كافية ومناسبة، وعموما توجد ثلاثة أنواع من الاختبارات هي:¹

- الاختبارات الأساسية للعمليات: وهي اختبارات يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء في العمليات المالية؛

- الاختبارات الأساسية للأرصدة: وهي الاختبارات التي يقوم بها المدقق للتعرف على الأخطاء في أرصدة الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

- الإجراءات التحليلية: وهي تقييم للمعلومات المالية، يتم من خلال دراسة العلاقات بين المعلومات المالية مع بعضها البعض، وبينها وبين المعلومات غير المالية، ويتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة بالدفاتر مع توقعات المدقق. وبصفة عامة فإنه يطلب من المدقق ضرورة الحصول على أدلة إثبات فيما يتعلق بدقة وفعالية المعلومات التي يتحصل عليها من نظام معلومات المؤسسة عندما يقوم باستخدامها في أداء إجراءات التدقيق سواء في مدخل الإجراءات الأساسية أو مدخل اختبارات عناصر الرقابة²

¹ أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص 151

² طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 216

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

ثانياً: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على توقيت إجراءات التدقيق

يقصد بتوقيت إجراءات التدقيق المدى الذي يتم فيه أداؤها¹، ويكون أثر التحريفات الناتجة عن الغش على التوقيت من خلال تغيير التوقيت المخطط له، هذا الأخير الذي يقصد به دراسة توقيت العمليات والإجراءات المختلفة التي سيقوم بها المدقق ووضعا في صورة متناسقة تؤدي إلى إنجاز عملية التدقيق في الفترة المناسبة، مع الاستفادة من الإمكانيات المتاحة واستخدامها استخداماً كفوئاً².

وعند دراسة التوقيت الذي سيتم فيه أداء إجراءات التدقيق يقوم المدقق بدراسة أيضاً³:

- بيئة الرقابة؛

- مدى توفر المعلومات المناسبة؛

- طبيعة خطر التحريفات الناتجة عن الغش؛

- الفترة التي تتعلق بها أدلة الإثبات المتحصل عليها.

ويمكن للمدقق أن يقوم بأداء اختبارات لعناصر الرقابة أو إجراءات أساسية في أي تاريخ من الدورة المحاسبية أو في نهايتها، حيث كلما قدر المدقق خطر الغش أعلى فإن أداء الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فاعلية في نهاية الدورة بدلا من تاريخ مبكر عن ذلك، كما يمكنه أداء إجراءات تدقيق إضافية لم يتم بالإعلان عنها أو في أوقات لا يمكن التنبؤ بها، وأما إذا قام بأداء اختبارات الرقابة أو الإجراءات الأساسية قبل نهاية الدورة فإنه يلتزم بدراسة الأدلة الإضافية للفترة المتبقية.

ثالثاً: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على نطاق إجراءات التدقيق

يشير نطاق إجراءات التدقيق إلى مقدار الإجراءات الذي سيتم أداؤه، ويمكن قياسه بحجم العينة أو عدد ساعات التدقيق... الخ، ويعود تحديد نطاق إجراءات التدقيق للحكم الشخصي للمدقق بالأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة ودرجة التأكيد التي تحصل عليها من أدلة الإثبات، وترجع أهمية تحديد النطاق الملائم لإجراءات التدقيق إلى تأثيره على موارد التدقيق المخصصة لجمع أدلة الإثبات لتكوين رأي المدقق⁴، وبصفة عامة يتأثر نطاق إجراءات التدقيق من حيث:

¹ طارق عبد العال حماد، الجزء الثاني، ص 217

² أكرم محمد أحمد الوشلي، مرجع سابق، ص 162

³ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 217

⁴ Houston, R. W., (1999), "The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors' Time Budget Decisions", Auditing: A Journal Of Practice and Theory, Vol. 18, No. 2, p. 70.

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- الموارد المخصصة لعملية التدقيق: تنعكس موارد التدقيق على كل من مستوى أعضاء فريق التدقيق الذين سيؤدون إجراءات التدقيق والوقت المخصص لأداء هذه الإجراءات ويظهر أثر الغش على الموارد المخصصة لعملية التدقيق من خلال تخصيص أعضاء إضافيين في فريق التدقيق الذين يتمتعون بخبرة أكثر ويكونون أكثر فاعلية في عملية التدقيق أو من خلال زيادة الوقت المخصص لأداء عملية التدقيق مما سيؤدي حتماً إلى زيادة تكاليف عملية التدقيق؛

- التقييم غير المناسب لمستوى خطر الغش: فإذا زادت نسبة خطر الغش عن التقييم الذي وضعه مدقق الحسابات فإن هذا الأخير سيزيد من نطاق إجراءات التدقيق على أن تكون هذه الزيادة فعالة؛

- حجم العينة: عادة ما يتم التوصل إلى نتائج صحيحة باستخدام أساليب الفحص بالعينة، إلا أن هذه الطريقة ليست دائماً ناجعة خاصة إذا كانت حدود الاختيارات تنحصر في مجموعات جد صغيرة فهنا هذه الطريقة لا تكون مناسبة ولا تؤدي إلى تحقيق هدف التدقيق المحدد، وبالتالي فيصبح احتمال أن النتائج التي يحصل عليها المدقق من العينة تختلف عن التي سيحصل عليها لو عمم الاختبارات على المجموعة بأكملها، ومن هنا يلجأ لزيادة حجم العينة بالتالي تغيير في نطاق إجراءات التدقيق.

ويرجع تأثير التحريفات الناتجة عن الغش على نطاق إجراءات التدقيق إلى أربعة عوامل هي: المؤسسة محل التدقيق، مدقق الحسابات، العوامل البيئية ومكتب التدقيق كما يلي¹:

- تتضمن العوامل المتعلقة بالمؤسسة محل التدقيق كلا من: الحجم والتعقيد والمخاطر، فهذه العوامل لها تأثير مهم وأساسي على عدد الساعات اللازمة لإكمال عملية التدقيق؛

- تتضمن العوامل المتعلقة بمكتب التدقيق عدة متغيرات مثل حجم المكتب ونوع ومستوى تقنيات التدقيق التي يستخدمها؛

- العوامل البيئية مثل المتغيرات الاقتصادية والمنافسة بين المؤسسة وباقي المؤسسات؛

- الخصائص العائدة لمدقق الحسابات مثل الخبرة والتجربة السابقتين، ومواقفه نحو التحريفات الناتجة عن الغش.

إذن ومن خلال الفروع السابقة نستنتج وجود تبادل للقرارات بين طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق وهي مترابطة فيما بينها بشكل كبير، لذلك قدم معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99 قواعد حول كيفية تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق لعدم السماح بوقوع تحريفات ناتجة عن الغش والتي تؤدي إلى تقارير مالية مضللة من

¹ Gist, W. E. and Davidson, R. A., (1999), "An Exploratory Study of the Influence of Client Factors on Audit Time Budget Variances", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 18, No.pp. 101-116.

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

خلال تركيزه على أهم المواقع التي يحدث فيها الغش وهي حسابات الإيرادات والمخزون وقرارات الإدارة التي تعتمد على التقديرات الشخصية كما يلي:¹

- 1- تسجيل الإيرادات: ينص المعيار على ضرورة أن يتحلى المدقق بمستوى من الشك المهني اتجاه حساب الإيرادات وافترض دائما أن تسجيل الإيراد غير سليم، لأن معظم حالات الغش كانت فيه سواء في تسجيل الإيراد قبل استحقاقه أو تسجيل إيرادات وهمية، ونص المعيار على أداء بعض الإجراءات مثل:
 - أداء إجراءات تحليلية أساسية متعلقة بالإيرادات باستخدام بيانات تفصيلية؛
 - التأكد من عقود الزبائن وعدم وجود اتفاقيات جانبية غير قانونية؛
 - الاستفسار حول مبيعات المؤسسة وسيرها العادي أو وجود أية شروط غير معتادة فيها؛
 - حضوره الشخصي في موقع المخزون لملاحظة البضائع المعدة للبيع أو مردودات البضاعة؛
 - أما العمليات التي تتم إلكترونيا فيجب اختبار أوجه الرقابة لتحديد ما إذا كانت توفر تأكيدا بأن العملية وقعت بالفعل وسجلت بشكل صحيح.

- 2- المخزون: يجب على المدقق أن يقوم ببعض الإجراءات استجابة لوجود تحريفات ناتجة عن الغش في المخزون مثل فحص سجلات المخزون والحضور الفعلي لعمليات الجرد وتصنيف المخزون... الخ؛
- 3- تقديرات الإدارة: يأخذ المدقق بعين الاعتبار القرارات التي تتخذها الإدارة والتي تعتمد على الأحكام الشخصية كتقديرات مخصصات الديون المشكوك فيها أو مخصصات الاهتلاك.

الفرع الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على الاستجابة لخطر إمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر الإدارة الطرف الأقرب والأوفر فرصة لارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش ذلك أنه يمكنها تجاوز أنظمة الرقابة الخاصة بالمؤسسة بكل سهولة وبطرق قد لا يتوقعها المدقق خاصة إذا كان له تعامل مسبق مع المؤسسة بالتالي معرفتها الجيدة بطريقة عمل المدقق، لذلك فعلى هذا الأخير أن يقوم بإجراءات إضافية استجابة لمخاطر التحريفات الناتجة عن الغش التي تنشأ نتيجة لتجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، وفي هذا الشأن فقد أورد معيار التدقيق الأمريكي رقم SAS 99 بعض الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات منها²:

¹ SAS99: "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", para 54 available at : www.aicpa.org, op cit, consulted: 15/10/2016

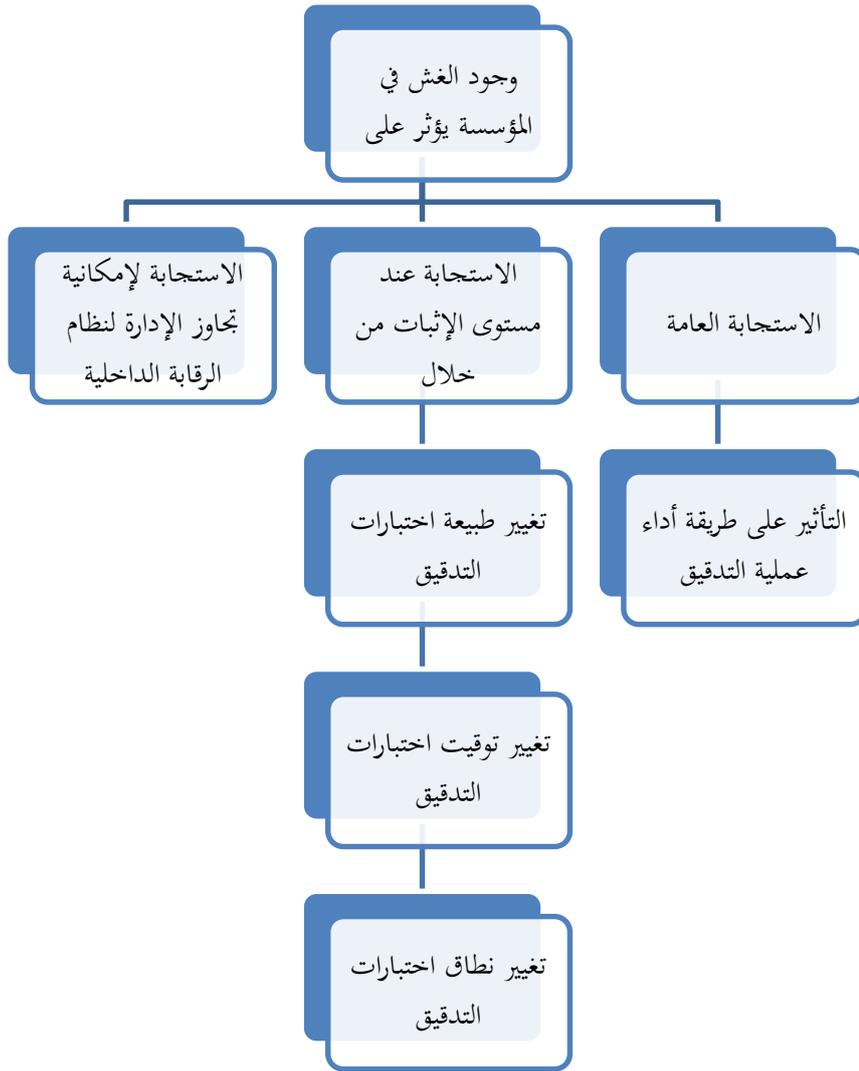
² SAS99: "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", paras 57-67, available at : www.aicpa.org, op cit, consulted: 15/10/2016

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- استخدام المدقق للحكم المهني المبني على المعايير الدولية وأسس التدقيق لتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات قيود اليومية وتعديلاتها؛
 - فحص قيود اليومية وقيود التسوية الأخرى التي يحتمل أن تنشأ تحريفات ناتجة عن الغش؛
 - فهم خطوات عملية إعداد التقارير المالية من قبل إدارة المؤسسة، والتعديلات الأخرى التي عادة ما تتم عند إعداد التقارير المالية؛
 - الإطلاع على طريقة تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة على قيود اليومية والتعديلات الأخرى وتحديد ما إذا كانت مناسبة أو لا؛
 - أن يركز المدقق على قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تتم في نهاية الدورة المحاسبية؛
 - التدقيق في القرارات التي تعتمد على التقديرات المحاسبية التي قد يترتب عليها تحريفات ناتجة عن الغش؛
 - فحص التقديرات المحاسبية للسنة السابقة لتحديد ما إذا كان هناك تغيير في طرق التقديرات أو وجود أي تحيز محتمل من قبل الإدارة، وفي حالة وجود هذا التحيز، تقييم ما إذا كان سيترب عليه تحريفات ناتجة عن الغش؛
 - تقييم أي عمليات معقدة أو غير عادية.
- إذن ومن خلال ما سبق يمكننا تلخيص تأثير وجود الغش على مرحلة التخطيط والتي تتمثل في الاستجابات في الشكل الموالي:

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

شكل رقم (2-3): ملخص لأثر الغش على الاستجابات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

المبحث الثاني: فعالية عملية تدقيق الحسابات

يتم تداول مصطلح الفعالية في العديد من المجالات ومن بينها تدقيق الحسابات، لذلك قبل التطرق إلى تعريف فعالية تدقيق الحسابات لابد من التعرف أولاً على ما يقصد بمصطلح الفعالية. حيث أطلقت العديد من التعاريف على مصطلح الفعالية من بينها:

- تُعرف الفعالية على أنها: " القدرة على تحقيق الأهداف مهما كانت الإمكانيات المستخدمة في ذلك، أي تهدف إلى قياس مدى تحقيق الأهداف بغض النظر عن الإمكانيات التي استخدمت في تحقيقها"¹
- كما أن الفعالية في مجال المؤسسات تعني: " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها التشغيلية"²

¹ عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (2000)، ص 125
² صالح بن نوار، "فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية"، مخبر علم الاجتماع: الاتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، (2006)، ص 196

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

من التعريفين السابقين يمكننا القول أن مصطلح الفعالية مرتبط بتحقيق الأهداف بصفة عامة بغض النظر عن المجال المستخدم فيه، وبغض النظر عن الإمكانيات المستخدمة، وهو ما ينطبق على الفعالية في عملية تدقيق الحسابات.

المطلب الأول: تعريف وعناصر فعالية تدقيق الحسابات

بعد أن نتطرق إلى تعريف فعالية تدقيق الحسابات في الفرع الأول من هذا المطلب، نتطرق بعدها إلى عناصرها التي لا يمكن أن تكون فعالية تدقيق الحسابات دون وجودها وذلك في الفرع الثاني.

الفرع الأول: تعريف فعالية تدقيق الحسابات

من خلال التعريفين السابقين لمفهوم الفعالية يمكننا استنتاج تعريف لفعالية تدقيق الحسابات على أنها تحقيق أهداف عملية تدقيق الحسابات بغض النظر عن الإمكانيات التي يستخدمها مدقق الحسابات أو فريق التدقيق للوصول إلى هذه الأهداف، وهو ما أكدته دراسة موسى السويطي سنة 2006 التي عرفت فعالية تدقيق الحسابات على أنها: " تتمثل الفعالية في تحقيق أهداف تدقيق الحسابات، من حيث التأكد من أن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر المحاسبية، وأن تقرير المدقق يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات لنتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة، والمركز المالي في تاريخ معين، بالاستناد إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة وأن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خاطئ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة".¹

كما تم ربط فعالية التدقيق بمدى تحقيق الأهداف المرجوة من أنشطة التدقيق، ومدى توافر الجودة في أداء المدقق لهذه الأنشطة.²

وقد أشار التعريف الذي جاء في كتاب جربوع يوسف محمود أن أهداف عملية التدقيق في السابق كانت تتمثل في التأكد من دقة وصحة البيانات المالية وإعداد الحسابات المتمثلة بالدفاتر والسجلات واكتشاف ما قد يوجد فيها من أخطاء وغش وتزوير والتقليل من ارتكابها ومن ثم الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة التقارير المالية في التعبير عن دقة نتائج الأعمال والمركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية، إلا أن للتدقيق أهداف حديثة في الوقت الحاضر كانت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده وما زال يشهده علمنا المعاصر ومن بين هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في المؤسسات محل التدقيق.³

¹ السويطي، موسى سلامة، "تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي" أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن، (2006)، ص 13

² نفس المرجع، نفس الصفحة

³ جربوع، يوسف محمود، "أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، (2001)، ص 12

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

وبالتالي وإنطلاقاً من التعريفين السابقين فإن الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات إصدار تقرير يتضمن رأي صادق يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، دون تأثره بأية ضغوطات من إدارة المؤسسة.

وقد شهدت تدقيق الحسابات تطور هدفها الرئيسي منذ بداياتها، فلقد كان الهدف من تدقيق الحسابات في بداية القرن الماضي هو كشف الغش والوقاية منه من خلال وسائل الردع اللازمة، فقد حدد أغلب الكُتاب ومن بينهم الكاتب Dicksee سنة 1905 أهداف تدقيق الحسابات على الترتيب كما يلي:¹

- أولاً: اكتشاف حالات الغش؛

-ثانياً: اكتشاف الأخطاء التقنية؛

-ثالثاً: اكتشاف أخطاء المبادئ المحاسبية.

استمرت أهداف التدقيق على هذا النحو إلى غاية سنة 1912، فإبتداءً من هذه السنة حصل تطور ملحوظ في أهداف التدقيق التي أصبحت على النحو التالي:²

- تحديد الظروف المالية الحالية للمؤسسة ونتائجها؛

- اكتشاف حالات الأخطاء والغش، الذي أصبح يعتبر الهدف الثاني لتدقيق الحسابات.

كما أكدت دراسة Nobes سنة 1995 التي قامت على تحليل آراء المحاسبين في العديد من دول العالم حول الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات حسبهم، فكانت إجابة حوالي 80 % من المستجوبين أن الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات هو إعطاء تأكيد على الصورة الصادقة والوفية التي تعكسها حسابات المؤسسة، في حين أن حوالي 8 % من المستجوبين يعتقدون أن اكتشاف الغش هو الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات.

وبصفة عامة فلتدقيق الحسابات اليوم عدة أهداف من بينها:³

- إعطاء رأي حول الصورة الوافية التي تعكسها التقارير المالية للمؤسسة بالنظر إلى الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج عمليات المؤسسة، وتتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية؛

- توفير مراقبين على تفاصيل التقارير المالية والعمليات المحاسبية؛

- إضفاء مصداقية على المعلومة المحاسبية لتمكين مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة من وضع ثقة في المعلومات المفصّل عنها.

¹ David Carassus, Denis Cormier, (2003) "Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude", Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit », Tome 9 | pages(171 à 188),p173,disponible sur le site :

http://www.cairn.info/resume.php?ID_ARTICLE=CCA_091_0171 consulte le :08/11/2016,

² David Carassus, Denis Cormier,op cit,p174

³ David Carassus, Denis Cormier,op cit,p174

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

الفرع الثاني: عناصر فعالية تدقيق الحسابات

ترتبط فعالية تدقيق الحسابات بعناصر محددة في عملية التدقيق، يهتم بها المدقق وإدارة المؤسسة على حد سواء، وهذه العناصر هي:

- الجودة في أعمال التدقيق: يعني أن المدقق يوفر تأكيد معقول أن الإجراءات التي يقوم بها خلال عملية التدقيق والرأي الذي يبديه كانا مبنيان على أساس معايير التدقيق الدولية، أو وفقا لأية شروط قانونية أو تعاقدية؛
- استقلالية المدقق؛

- أتعاب المدقق: هي المبالغ والأجور والرسوم التي يتقاضاها المدقق مقابل عملية التدقيق؛

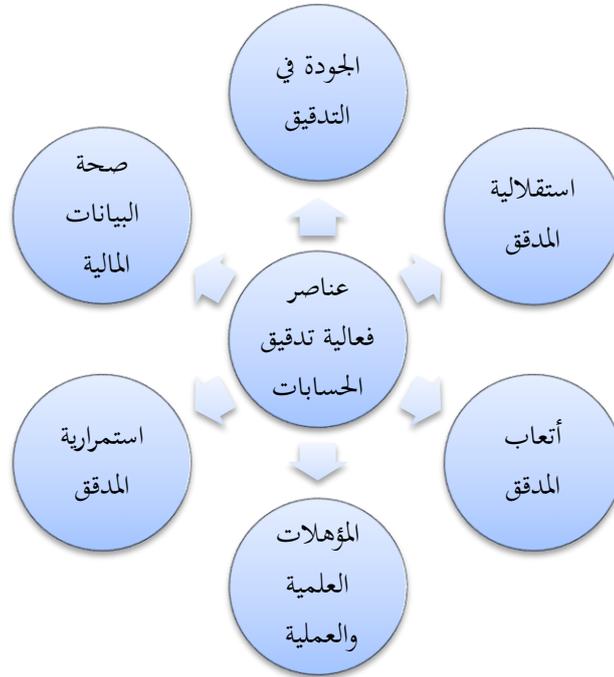
- استمرارية المدقق: أي الفترة التي يقوم فيها المدقق بعملية التدقيق للمؤسسة المعنية؛

- صحة البيانات المالية المقدمة من طرف المدقق: درجة اطمئنان المدقق لصحة القوائم المالية؛

- المؤهلات العلمية والعملية للمدقق.

ونتطرق إلى هذه العناصر بالتفصيل في المطالب الموالية.

شكل رقم (3-3): عناصر فعالية تدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

تجدر الإشارة بداية وقبل التطرق إلى عناصر فعالية التدقيق بالتفصيل إلى أن المدقق يجب أن يتحلى بمجموعة من المؤهلات العلمية والعملية في مجال التدقيق والحاسبة ليتمكن من أداء عملية التدقيق بكل موضوعية وأن يتماشى مع متطلبات معايير التدقيق الدولية.

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

المطلب الثاني: جودة التدقيق

نتناول في هذا المطلب أهم عنصر لتحقيق عملية تدقيق الحسابات بفعالية وهي جودة التدقيق والرقابة عليه.

الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق

لم ترد الكثير من التعاريف حول جودة التدقيق من قبل الباحثين والكتاب، فمن بين أولى التعاريف التي أطلقت عليها من طرف الباحث (De Angelo) الذي عرفها على أنها: " احتمالية شرط قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره بأمانة"¹؛ كما تُعرف أيضا: "بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة"²؛ كما تم تعريفها أيضا: " الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكتب التدقيق بمقابلة مسؤولياته المهنية اتجاه المؤسسة محل التدقيق "³؛

كما أن جودة التدقيق تعبر على مستوى عال من الدقة التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات، وهي ارتباط سلمي بين فعالية التدقيق وحالات الغش في البيانات المالية للمؤسسة⁴.

وتعرف أيضا على أنها: "هي التزام المدقق بالمعايير المهنية عند تنفيذ التدقيق من خلال التخطيط الجيد ووضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها مما يؤدي إلى تقليل مخاطر عدم الكشف عن المخالفات والأخطاء الجوهرية التي توجد في القوائم المالية"⁵

وبالتالي وحسب هذه التعاريف ترتبط جودة التدقيق بدرجة كبيرة بفشل المدقق في اكتشاف التحريفات التي تؤثر على عدالة التقارير المالية، فإذا اكتشف المدقق التحريفات فإن أعمال التدقيق التي قام بها المدقق ذات جودة وإذا لم يكتشف المدقق ذلك فإن أعمال التدقيق لا تكون ذات جودة،

كما ربطت دراسات أخرى جودة التدقيق بمعايير عديدة غير اكتشاف المدقق للتحريفات والاحتيايل، فمنهم من اعتمد على حجم مكتب التدقيق وسمعته للحكم على جودة التدقيق، ودراسات أخرى اعتمدت على نوع تقرير المدقق وخاصة التقرير المتحفظ، وأخرى عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق للحكم على جودة

¹ محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، (2010)، ص 13

² التميمي هادي عباس، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، (2004)، ص 68

³ الفين ارينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 44

⁴ السويطي، موسى سلامة، مرجع سابق، ص 123

⁵ ناهض نمر محمد الخالدي، " أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة - دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة فلسطين نوفمبر 2013"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، المجلد الثالث والعشرون، الجامعة الإسلامية غزة، (2015)، ص 283

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

عملية التدقيق... الخ، ولكن وفي دراستنا هذه سنعتمد على التعريف الأول كونه المؤشر الذي يمس بصفة كبيرة دراستنا هذه.

وقد ارتبطت أهمية جودة تدقيق الحسابات بكون المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات الذي يتضمن رأيه النهائي الجودة التامة لأهم يعتمدون عليه في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، وبالتالي فإن جودة تدقيق الحسابات تعتبر مصلحة مشتركة بين جميع الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة.

هذا ويرتبط بمفهوم جودة التدقيق، رقابة الجودة على أعمال التدقيق وهو ما نشير إليه فقط، فقد كان المعهد الأمريكي للمحاسبين* أول هيئة تقوم بإنشاء لجنة معايير رقابة الجودة وذلك سنة 1978. وبصفة عامة تستخدم عدة مصطلحات للتعبير عن جودة التدقيق أهمها:

- 1- **رقابة الجودة:** تم تعريف رقابة جودة التدقيق على أنها: " التنظيم الإداري لمكتب التدقيق، إضافة إلى جميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية للمؤسسات محل التدقيق، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزولة المهنة"¹ إذن رقابة جودة التدقيق هي مختلف السياسات والإجراءات المتبعة من طرف مكتب التدقيق للوصول إلى تأكيد معقول حول التزام العاملين بمكتب التدقيق بمختلف المعايير والقواعد التي تحكم سير المهنة؛
- 2- **تأكيد الجودة:** ويقصد بهذا المفهوم إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة، التي يقوم بها مكتب التدقيق نفسه من خلال الرقابة المهنية على موظفي المكتب؛
- 3- **الفحص المتعمق:** يتعلق الفحص المتعمق بفحص أعمال مكاتب التدقيق، وفي هذا الإطار توجد ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات التدقيق، وهي:²
 - 1-3 **تدقيق النظام :** يتم تدقيق النظام للتأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والتدقيق في مكتب

* أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين سنة 1887م تحت اسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو المعتمدين، وهو اليوم يمثل أكبر جمعية من الأعضاء المسجلين في العالم والممثلين لمهنة المحاسبة والعاملين في مختلف القطاعات، سواء أكانت القطاعات الحكومية أو الخاصة وما يندرج تحتها كالتعليم، الطب، الأعمال، الصناعة، الاستشارات وغيرها. ويقوم هذا المعهد على تحديد المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة ومعايير التدقيق الأمريكية لشركات القطاع العام والخاص والمنظمات غير الربحية والاتحادات والولايات بالإضافة إلى الحكومات المحلية. أنشأ هذا المعهد عدة معاهد متخصصة تأهل المنتسبين إليها للحصول على شهادة المحاسب القانوني المعتمد بعد اجتياز الشروط والامتحانات الموضوعية من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهي اليوم تحوي حوالي 418,000 عضو من المنتسبين والأعضاء في هذا المعهد ويتواجدون في أكثر من 143 دولة عبر العالم...**

consulte le https://en.wikipedia.org/wiki/American_Institute_of_Certified_Public_Accountants 12/12/2016

¹ محمد علي جبران، مرجع سابق، ص 13

² جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة" دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، العدد 17، (2016)، ص 47

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

التدقيق قد صممت طبقا للمعايير الدولية لرقابة الجودة، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت فعلا كما هو مخطط لها، وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب؛

2-3 تدقيق الارتباط: ويقصد بها توفر أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة المدقق عند ارتباطه بالمؤسسة محل التدقيق للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن؛

2-3 تدقيق التقرير: وتهدف إلى مساعدة المدقق الذي يقوم بالارتباط مع المؤسسة لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

الفرع الثاني: عناصر جودة التدقيق

لم تحدد معايير جودة التدقيق إجراءات معينة لها وذلك لأنها تختلف من مكتب تدقيق لآخر حسب حجم المكتب، عدد المكاتب الفرعية التابعة له، طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة وطبيعة الأعمال التي يمارسها المكتب... الخ، وقد تم تلخيص عناصر جودة التدقيق سنة 1997 في خمسة عناصر هي:¹

1- الحياد، الأمانة والموضوعية: يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين يقومون بعملية التدقيق بعنصر الحياد في الحقيقة وفي الظاهر وأن لا يكون التحيز لمصلحة أي طرف على حساب الآخر، وأن يقوموا بتأدية كافة مسؤولياتهم بكل أمانة وموضوعية، فيقال أن جودة مخرجات التدقيق تعتمد بشكل كبير على موضوعية المدقق، وموضوعية المدقق تتعزز باستقلاليتته.

2- إدارة الأفراد: يجب أن يراعي مدقق الحسابات عند وضعه للسياسات والإجراءات التي يتبعها، أنها توفر تأكيدا مناسباً حول:

- توفر التأهيل العلمي والعملية المناسب لكل فرد في فريق التدقيق يقوم بأداء مهمة التدقيق لأدائها على أحسن وجه؛

- ضرورة إشراك جميع أعضاء الفريق ليتمكنوا من تطوير قدراتهم وأداء المهام الموكلة اليهم.

3- قبول عملية التدقيق والاستمرار فيها: يجب على المدقق أن يضع سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول أو الاستمرار في التعامل مع المؤسسة محل التدقيق، ويجب أن تكون هذه السياسات تقلل من الخطر المتعلق بالمؤسسات التي تفتقر الإدارة لديهم للأمانة؛

4- أداء عملية التدقيق: يجب أن تؤكد السياسات والإجراءات التي يضعها المدقق أن العمل الذي يقوم به هذا الأخير يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في مكتب التدقيق؛

¹ الفين ارينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 46

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

5- المتابعة والمراقبة: يجب على المدقق متابعة ومراقبة مدى تطبيق عناصر جودة التدقيق السابقة الذكر بشكل فعال؛

6- التوثيق: على مدقق الحسابات أن يقوم بتوثيق الخطوات السابقة، إضافة إلى توثيق ما يلي:¹

- المشاكل التي تم تحديدها المتعلقة بامثال المؤسسة للقواعد الأخلاقية وكيفية حلها؛
 - الاستنتاجات المتعلقة بالامثال لقواعد الاستقلالية التي تطبق على عملية التدقيق، والمناقشات التي تُعقد من طرف المدقق إن وجدت ذلك أن هذه المناقشات تعتبر تدعيم للاستنتاجات التي توصل إليها؛
 - الاستنتاجات التي توصل إليها فيما يخص قبول المؤسسة وعلاقتها بالمدقق وعملية التدقيق؛
 - طبيعة ومدى المشاورات التي تمت خلال كل عملية التدقيق، والاستنتاجات التي توصل إليها المدقق من خلال ذلك.
- كما يتعين على المدقق أن يسجل في وثائق التدقيق إضافة إلى ما ذكر سابقا ما يلي:²
- الإجراءات المطلوبة من طرف المدقق أن يقوم بها المتعلقة برقابة الجودة على أعمال التدقيق، قد تم القيام بها فعلا؛
 - أنه تم الانتهاء من عملية التدقيق أخذًا بعين الاعتبار إجراءات رقابة الجودة على أعمال التدقيق في أو قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

توجد عدة عوامل يمكن أن تؤثر على جودة التدقيق، منها ما يتعلق بمكتب التدقيق، ومنها ما يتعلق بالمؤسسة محل التدقيق، ومنها ما يتعلق بالبيئة الخارجية.

- 1- **العوامل التنظيمية المتعلقة بالبيئة الخارجية:** وهي مختلف الأطراف التي تقوم بوضع معايير المهنة وتنظيم ممارستها في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك مراعاة احتياجات المدقق نفسه؛
- 2- **العوامل التنظيمية المتعلقة بالبيئة الداخلية:** وتتمثل هذه العوامل في شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق، التي تنقسم حسب حجمها، ويراعى في هذا التقسيم عدة عوامل منها عدد المؤسسات التي يقوم المكتب بتدقيقها وعدد أعضاء المكتب المؤهلين علميا وعمليا والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها في أية مؤسسة مهما كان تخصصها القطاعي، وتنقسم إلى:

¹ ISA 220: "Contrôle qualité d'un audit d'états financiers", para 24 (2009), disponible sur le site <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-220-contr-le-qualit-d-un-audit-d-tats> , :consulte le 23/12/2016

² ISA 220: "Contrôle qualité d'un audit d'états financiers", para 25 (2009), op cit, disponible sur le site <https://www.ifac.org/publications-resources/norme-internationale-d-audit-isa-220-contr-le-qualit-d-un-audit-d-tats> , :consulte le 23/12/2016

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- مكاتب تدقيق كبيرة الحجم: في هذا النوع من المكاتب ترتفع فيها جودة عملية التدقيق، ولا يمكن هنا أن ينفرد برأي أو عملية فردية، ويكون للإشراف السليم دور كبير في عملية الحكم على التقارير المالية وإصدار الرأي المهني حول عدالتها ومصداقيتها؛

- مكاتب تدقيق متوسطة الحجم أساسها الشراكة ما بين اثنين من المدققين بينهم مسؤولية تضامنية وتتسم جودة التدقيق فيها بالمتوسطة، نظرا لأن العمل بعد التقرير يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من مكاتب التدقيق كبيرة الحجم وأكبر من الفردية؛

3- العوامل الاقتصادية: تتأثر جودة التدقيق بعدد من العوامل الاقتصادية، من بينها:

التضخم: فالدول التي يكون فيها معدلات تضخم مرتفعة يسعى فيها أصحاب المؤسسات إلى تحصيل عوائد أكبر بغض النظر إذا كانوا سيرتكبون مخالفات مالية، مما يزيد من تفشي ظاهرة التضييل والتحريف في هذه الدول، وفي حين أن رواج وانتعاش اقتصاد بلد معين يؤدي إلى تنمية مهارات الأفراد مما يؤدي إلى زيادة جودة عمليات التدقيق. إضافة إلى العوامل السابقة فإنه توجد العديد من العوامل التي قد تؤثر على جودة التدقيق كالعوامل التشريعية التي تختلف من بلد لآخر.

المطلب الثالث: استقلالية وأتعاب المدقق

نتناول في هذا المطلب العناصر الأخرى لفعالية تدقيق الحسابات، فبعد تناولنا لجودة التدقيق، نتطرق الآن إلى استقلالية المدقق وأتعاب المدقق.

الفرع الأول: استقلالية المدقق

تعتبر الاستقلالية من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكين المدقق من أداء دوره والتعبير عن رأيه بجرية تامة دون وجود أية قيود أو عوائق شخصية أو مؤثرات خارجية أو تنظيمية، وتُعرف الاستقلالية على أنها: " عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة محل التدقيق خلال الفترة التي يكون فيها هو مدققا لحسابات هذه المؤسسة والتي سيدلي بعدها برأيه حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية لها خلال هذه الفترة"¹، ويرى DeAngelo أن استقلالية المدقق تقاس بمدى استعداد له لقول الحقيقة التي يمكن أن تعبر عن أخبار سيئة بالنسبة للمؤسسة محل التدقيق وأن هذه الاستقلالية قد تتعرض للتشويه إذا اعتاد المدقق على أن يبدي رأيا يتوافق دائما مع موقف الإدارة تحت كل الظروف والأحوال، مما يقدم انطبعا للآخرين بأن هذا الرأي قد لا يساوي شيئا ذا قيمة. ويضيف أن قيمة الاستقلالية تتجلى في القدرة على مقاومة ضغوطات الإدارة، إذا كانت ترغب في الإفصاح عن أمور معينة بطريقة انتقائية غير سليمة.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 40

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

غير أن استقلالية المدقق عرفت تطورات جديدة خاصة بعد فضائح الشركات العالمية سنة 2001-2002 فاتجهت المنظمات الدولية إلى الاعتماد على لجنة أخلاقيات لتقييم استقلالية المدقق وحمايتها ضمن مهمة التدقيق.¹ عموماً يُقسم الكتاب والباحثين استقلالية المدقق إلى:

- 1- **الاستقلال الذهني:** وهو حالة ذهنية تسمح بإصدار نتيجة التدقيق بدون التأثير بأي مؤثرات تقلل من أهمية الحكم المهني، وتؤدي إلى أن يحافظ المدقق على الاستقامة والموضوعية والحذر (الشك المهني)² ومنه فإن الاستقلال الذهني هو أن يتخلى المدقق عن أية دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة له عند تدقيقه مؤسسة معينة وعند إبداء رأيه الفني والمحايد حول قوائمها المالية، والاستقلال الذهني ليس له معايير أو مقاييس محددة ذلك أنه لا يمكن قياسه، كما أنه من المفاهيم التي لا تتغير مع التطورات، بحيث يجب أن يبقى المدقق أميناً ونزيهاً وصادقاً في إبداء رأيه؛
- 2- **الاستقلال الظاهري:** ويعني: " أن يتجنب المدقق أية حقائق أو ظروف مهمة، بحيث أنه لو علم الأطراف الخارجية المستخدمة لتقرير المدقق بهذه الظروف تتأثر استقلالية وموضوعية المدقق"³ بمعنى أن يتجنب المدقق الحقائق والظروف المهمة التي تظهره في وضع يؤثر على استقلاليته وحياده من وجهة نظر الأطراف الخارجية المستخدمة لتقريره، وهو ما يؤدي إلى التقليل من نزاهته وموضوعيته خلال إبداء رأيه حول القوائم المالية.
- **أهمية استقلالية المدقق:** تكمن أهمية استقلالية المدقق في أنها من الأمور الجد مهمة ليتم إنجاز عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، ذلك أن الاستقلالية مبدأ أساسي تتطلبه عملية التدقيق للوصول إلى تحقيق هدفها الرئيسي والمتمثل في إبلاغ الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بنتائج التدقيق بكل صدق وأمانة، وتظهر أهمية استقلالية المدقق أساساً في:⁴
 - أن الاستقلالية مبدأ ضروري لحماية مصالح الأطراف الخارجية المختلفة التي توجه إليها خدمات التدقيق؛
 - توفر عنصر الاستقلال يزيد من مستوى الثقة على المعلومات التي يُقدمها مدقق الحسابات.
 - إن التأكيد على استقلالية المدقق يتطلب تقييم هذه الاستقلالية أخذاً بعين الاعتبار:
 - الحكم على ظروف العمل بمعياري العقل والمنطق والمعقول؛

¹ David B Citron, (September 2002), "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 2, pp.244-274, disponible sur le site : <https://doi.org/10.1108/09513570310472067>, consulte le 17/09/2017

² الذنبيات، علي، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية-نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية، الاردن، (2009)، ص 110

³ نفس المرجع، نفس الصفحة

⁴ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 170

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- توفر الحقائق اللازمة للحكم على استقلالية المدقق؛
- تقدير تصرف وسلوك المدقق في ضوء الظروف والإمكانيات المتاحة والمتوفرة.
- العناصر التي تدعم استقلالية المدقق: توجد العديد من العناصر التي حسب عدد من الكتاب والباحثين أن توفرها يزيد من استقلالية المدقق من جهة ويزيد من ثقة الأطراف المستخدمة لتقريره النهائي في النتائج التي يتوصل إليها، ومن بين هذه العناصر نذكر ما يلي:¹
- **لجنة التدقيق:** تم اقتراح تشكيل لجنة تدقيق فيها أعضاء من مجلس الإدارة، بهدف المساهمة في تدعيم استقلالية المدقق من خلال:
- فحص خطط الإدارة حول الارتباط بمدقق الحسابات لتنفيذ خدمات غير التدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار تلك الخدمات والأتعاب المقدرة والتأكد من أن هذه الخدمات لن تؤثر على استقلالية المدقق؛
- مناقشة جوانب الاختلاف بين الإدارة والمدقق ومحاولة إيجاد سبل تفاهم بينهما مع المحافظة على استقلالية المدقق.
- **أداء خدمات غير التدقيق:** كما ذكرنا في النقطة السابقة فإن قيام المدقق بأداء خدمات استشارية غير خدمات التدقيق للمؤسسة لا بد أن يمر على لجنة التدقيق وأن تبدي موافقتها حول ذلك عبر تأكيدها من أن هذه الخدمات لا تؤثر على استقلالية مدقق الحسابات؛
- **التغيير الإلزامي لمدققي الحسابات:** بهدف تدعيم استقلالية المدقق يرى بعض الباحثين بضرورة التغيير الدوري لمدقق الحسابات لزيادة ثقة الأطراف الخارجية المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة في صحة النتائج التي يعرضها المدقق؛
- **تعيين مدققي الحسابات عن طريق جهات خارجية:** اقترح صنف من الباحثين تعيين مدققي الحسابات وتحديد أتعابهم بواسطة جهات حكومية، أو وضع ديوان للتدقيق يعمل على الإشراف على مكاتب التدقيق وتعيينهم لتدقيق المؤسسات، وذلك بهدف دعم استقلالية المدقق وزيادة فعالية تدقيق الحسابات.
- كما يرى بعض الكتاب وباحثين آخرين أنه لزيادة الرفع من استقلالية المدقق يجب القيام ببعض التصرفات من بينها:²
- ضرورة وضع نظام لعقاب المدقق الذي لا يراعي الاستقلالية في عمله؛
- الاستغلال الأمثل للقوى البشرية اللازمة لممارسة عملية التدقيق؛
- مراقبة مدى التطور في عمل المدققين والضغط عليهم لتحسين مستوى أدائهم.

¹ غالي جورج دنيال، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (2003)، ص-42-39

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 171

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

وبصفة عامة تعتبر هذه الإجراءات ردعية وعقابية أكثر منها تحفيزية لزيادة ودعم استقلالية المدقق، لذلك فمن الأفضل إتباع الإجراءات الأولى التي تهدف حقا لزيادة ودعم استقلالية مدقق الحسابات.

الفرع الثاني: أتعاب المدقق

تُعرف أتعاب المدقق على أنها: " المبالغ والأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المدقق مقابل قيامه بعملية التدقيق لحسابات مؤسسة ما، حيث يتم تحديد حجم الأتعاب على أساس الاتفاق الذي يتم بين المؤسسة محل التدقيق والمدقق ويكون ذلك وفقا للزمن الذي ستستغرقه عملية التدقيق ونوع الخدمات المطلوبة وحجم هذه العمليات"¹؛

إذن فأتعاب المدقق مرادف للمقابل الذي يأخذه هذا الأخير من خلال قيامه بتدقيق حسابات مؤسسة معينة، ويتم الإتفاق على هذه الأتعاب بين المؤسسة والمدقق من خلال عدة عوامل منها نوع الخدمة المقدمة والزمن الذي تستغرقه.

- **الأمر الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد أتعاب المدقق:** يجب على المدقق والمؤسسة محل التدقيق تحديد بعض الأمور التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد أتعاب المدقق من بينها:

- تناسب الأتعاب مع ما يبذله المدقق من جهد في عمله؛
- أن لا تكون الأتعاب بسيطة مما قد يؤدي إلى تهاون المدقق في عمله؛
- أن تغطي مصاريف المدقق المباشرة كرواتب المساعدين في عملية التدقيق؛
- يجب توضيح شروط الاتفاقية والخدمات والأساس الذي تم اعتماده لحساب الأتعاب لأن ذلك يؤثر على الثقة بين المؤسسة والمدقق؛

- كما لا يجب على المدقق أن يقبل بأي مرتبات أو مكافآت بخلاف الأتعاب التي تم الاتفاق عليها بينه وبين المؤسسة محل التدقيق.²

- **أشكال أتعاب المدقق:** يوجد العديد من أشكال أتعاب المدقق التي يتقاضاها على خدماته المختلفة، والأساس أن تقوم الجهة التي عينت مدقق الحسابات بتحديد أتعابه، وإن تعذر ذلك تفوض مجلس الإدارة وتضع له حدود لا يتجاوزها، وتمثل أشكال أتعاب المدقق في³:

- **الأتعاب الثابتة:** هي المبالغ التي يتم تحديدها مسبقا كمبالغ غير قابلة للزيادة، ولكن يجب أن تكون متناسبة مع الجهد والوقت الذي يبذله المدقق وموظفوه لإنجاز عملية التدقيق من جهة وقدرة المؤسسة محل التدقيق على دفع هذه الأتعاب من جهة أخرى؛

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 84

2 سامي محمد الوفاة، لؤي محمد وديان، مرجع سابق، ص 55

3 عبدالله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، (2004)، عمان، الاردن، ص 160

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

– الأتعاب المتغيرة: تحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق؛

– الأتعاب الشرطية: وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائجها المستقبلية أي التي تكون مرهونة بشرط معين، كالإتفاق بين المؤسسة والمدقق على نسبة من الأرباح، وهذا النوع من الأرباح يعتبر مخالفا للقانون وأخلاقيات المهنة.

– أتعاب الإحالة والعمولات: وهي الأتعاب التي يحصل عليها المدقق أو يقوم هو بمنحها لطرف آخر نتيجة تحويل بعض الأعمال إلى مدقق أو مكتب تدقيق آخر أو العكس، أما العمولات فتتعلق بقبض المدقق لها من أجل تسويق نشاط عمل معين، وهذا النوع من الأتعاب أيضا يخالف قواعد السلوك المهني للمهنة ذلك أنها نصت على عدم تحصل المدقق على أي عمولات، وعدم أخذ أو دفع أي جزء من الأتعاب للحصول أو منح تكليف مهني.¹

أثر أتعاب المدقق على استقلالية التدقيق:

أجمعت العديد من الدراسات على أن تحديد حد أدنى لأتعاب المدقق والتركيز على المدققين على أخذه بعين الاعتبار تعتبر من بين العوامل التي تؤدي إلى نقص المنافسة بين المدققين وبالتالي تدعيم استقلالية المدقق، ومن ذلك قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوضع معايير حول أتعاب المدقق أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من عملية تدقيق مؤسسة واحدة على 10% من مجموع أتعاب مكتبه الكلية.

المطلب الرابع: استمرارية المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

نتناول في هذا المطلب عنصرين آخرين يؤثران في فعالية تدقيق الحسابات، وهي كل من استمرارية المدقق في عمله مع المؤسسة محل التدقيق ومدى اعتماده على المعلومات المقدمة من طرف هذه الأخيرة له وخاصة القوائم المالية.

الفرع الأول: استمرارية المدقق

تضمن استمرارية المدقق في المؤسسة تكريسا لمبدأ الاستقلالية كونها تقوم على دعائم كيفية تعيين المدقق وعزله، والعوامل التي تؤثر على تغييره.

– تعيين مدقق الحسابات: يعتبر تعيين المدقق من طرف المؤسسة محل التدقيق نوعا من الحد من استقلالية هذا الأخير، لذلك فقد اقترح عدد من الباحثين والمنظمات المهنية الدولية تعيين المدقق يكون من طرف لجنة التدقيق إن وجدت أو الجمعية العامة العادية للمؤسسة، ذلك للحد من أي محاولات للتأثير عليه من طرف المؤسسة وبالتالي عدم التأثير على نتائج عملية التدقيق وأن يعكس تقريره النهائي الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مما يمكنه من الاستمرار في

¹ الذنبيات علي، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية – نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية، (2010)، ص 121

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

عمله مع المؤسسة، في حين أن وجود ضغوطات عليه من طرفها قد تؤدي به إلى الاستقالة من منصبه وعدم استمراره في عمله؛

- عزل أو تغيير مدقق الحسابات: توجد العديد من الأسباب التي تؤدي إلى عزل مدقق الحسابات من منصبه، والأصل أن الجهة التي عينته هي التي تقوم بعزله سواء كانت لجنة التدقيق أو الجمعية العامة العادية مع وجود سبب قانوني ومقنع أدى بها إلى عزله كفقدان الأهلية أو الإخلال بمسؤولياته أو عدم القيام بالأعمال الموكلة اليه... الخ، ومن بين العوامل التي تؤدي إلى عزل أو تغيير مدقق الحسابات ما يلي¹:

1- العوامل المرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق: وهي العوامل ذات العلاقة بالمؤسسة محل التدقيق، وتنقسم إلى:

- تغيير إدارة المؤسسة: عادة عندما يتم تغيير الإدارة في المؤسسة بإدارة جديدة، تقوم هذه الأخيرة بعزل المدقق السابق وتغييره بمدقق جديد بسبب إثبات وجود الإدارة الجديدة؛

- العلاقة بين إدارة المؤسسة والمدقق؛

- حجم المؤسسة؛

- الرغبة في تعيين مدقق يتوافق مع سياسات الإدارة: خاصة في حالة تواطؤ هذا الأخير معها لتحقيق أهداف معينة أو تطبيق سياسات محددة أو عدم الإفصاح عن بعض التجاوزات الموجودة في المؤسسة بصفة عامة ضمن تقريره النهائي، وإذا رفض المدقق ذلك فإن إدارة المؤسسة تقوم بعزله وتعيين مدقق آخر، وهذا ما سيؤثر على فعالية عملية التدقيق.

2- العوامل المرتبطة بالمدقق أو مكتب التدقيق: وتنقسم هذه العوامل إلى:

- رغبة المؤسسة محل التدقيق في التعامل مع مكاتب تدقيق كبيرة وذات شهرة: لأن اختيار المؤسسات لمكاتب التدقيق تعتمد على سمعة المدقق أو مكتب التدقيق الجيدة من أجل الحصول على فعالية أكبر لعملية التدقيق، بالتالي فإن مكاتب التدقيق التي تتمتع بشهرة أو سمعة أقل يكون احتمال تغييرها أكبر من المكاتب أو المدقق الذي يتحلى بسمعة كبيرة؛

- عدم رضا الإدارة عن جودة عملية التدقيق: ذلك أن الإدارة تسعى للحصول على عملية تدقيق ذات فعالية عالية تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة لزيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية فيها، لذلك فإن رأت الإدارة تقصيرا من طرف المدقق وعملية تدقيق ذات فعالية أقل فإن بعض المؤسسات تقوم بعزل المدقق وتغييره؛

- استخدام مكتب كبير أو مدقق معروف لكسب ثقة الممولين؛

- تخصص المدقق في قطاع معين؛

¹ غسان فلاح مطارنة، مرجع سابق، ص 83

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- نقص المؤهلات العلمية والعملية للمدقق: فكلما زادت المؤهلات العلمية والعملية للمدقق زادت فعالية عملية التدقيق، فإن كان المدقق المعين في المؤسسة لا يتمتع بمؤهلات كافية فإنها من العوامل التي قد تؤدي إلى عزله وتغييره وبالتالي عدم استمراره مع المؤسسة محل التدقيق.

3- العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني: نذكر منها:

- الخلاف حول العرض والإفصاح؛

- إصدار المدقق تقرير بتحفظ؛

- عدم رضا الإدارة عن قدرة المدقق في تقديم معلومات سريعة ودقيقة حول المشكلات التي تواجه المؤسسة؛

- تحفظ المدقق في تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية؛

- الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية التدقيق.

الفرع الثاني: صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

تعرف صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة أيضا بدرجة اطمئنان المدقق لصحة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، وقد تم تعريفها على أنها: " درجة احتمال أن تعبر القوائم المالية بصدق عن المركز المالي ونتيجة المؤسسة، أي احتمال أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية"، ويقوم المدقق بتحديد درجة اطمئنانه لصحة القوائم المالية المرغوبة بناء على تقديره الشخصي.¹

بمعنى أن يحدد المدقق إلى أي مدى يُمكنه الثقة في صدق وعدالة القوائم المالية التي تم إعدادها من طرف المؤسسة، وأنها لا تحمل وجود أية أخطاء جوهرية أو غش من شأنه أن يؤثر على سير عملية التدقيق، وبصفة عامة فإن هذه الدرجة يمكن للمدقق تحديدها من خلال تقديره الشخصي بناء على تجاربه وخبرته السابقة من جهة وعلى أدلة الإثبات التي يعتمد عليها، فكلما توفرت أدلة الإثبات وكانت ذات دلالة كلما كانت درجة اطمئنان المدقق كبيرة والعكس.

كما تتحقق درجة اطمئنان المدقق لصدق وعدالة القوائم المالية من خلال عدد من المؤشرات التي من خلالها يحدد عدد الأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق، ومن بين هذه المؤشرات نذكر ما يلي²:

- حجم المؤسسة محل التدقيق: يتم التعبير عن حجم المؤسسة بإجمالي أصولها أو إيراداتها، فكلما كانت هذه الأخيرة كبيرة قُدر حجم المؤسسة بأنها كبيرة أيضا وبالتالي فإن ذلك يدل على وجود عدد كبير من الأطراف الخارجية

¹أجربوع يوسف محمود، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة، الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، (2003)، ص 86

²المرجع نفسه، ص 82

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

المستخدمة لقوائمها المالية ويُفترض أن تكون خالية بنسبة كبيرة من الأخطاء والغش مما يزيد من درجة اطمئنان المدقق لها؛

- ملكية المؤسسة: فالقوائم المالية الصادرة عن شركات مساهمة أو ذات أسهم يتم تداول أسهمها في السوق المالي بالتالي فإن عدد الأطراف الذين يعتمدون على قوائمها المالية يكون أكبر مما يزيد أيضاً من درجة اطمئنان المدقق لصحة قوائمها المالية؛

- التزامات المؤسسة: الممثلة أساساً في خصوم المؤسسة وديونها، فكلما كانت لديها التزامات كثيرة اتجاه جهات متعددة فإن عدد المهتمين بقوائمها المالية يكون كبيراً أيضاً.

من خلال عرضنا لأهم عناصر فعالية تدقيق الحسابات فقد توصلنا إلى أن استقلالية المدقق تعتبر أهم عنصر عند تحقيقه يمكن القول أن عملية التدقيق تمت بفعالية، كذلك معظم العناصر الأخرى هي تكريس مبدأ الاستقلالية على غرار استمرارية المدقق فمن خلال طرق تعيينه وعزله واستقالته يمكن الحكم على أنها تخدم استقلاليته بصفة مباشرة وأيضاً أتعاب المدقق فمن خلالها وعند تلقيه لأتعابه بطريقة سليمة ومناسبة يكون في منأى عن الإغراءات المالية التي قد تقدم له من طرف إدارة المؤسسة وهو ما يسمح له بالحفاظ على استقلاليته ونزاهته في عمله.

المبحث الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش على فعالية تدقيق الحسابات

يمثل هذا المبحث حوصلة دراستنا هذه، فبعد تطرقنا إلى تحريفات التقارير المالية المضللة التي ركزنا فيها على التحريفات الناتجة عن الأخطاء وبدرجة أكبر التحريفات الناتجة عن الغش والمقصود بفعالية عملية التدقيق، نحاول في هذا المبحث دراسة تأثير وجود كل من الأخطاء والغش على رأي مدقق الحسابات وبالتالي على فعالية عملية التدقيق ككل، والتي تتولد عنها مسؤولية المدقق حول رأيه النهائي اتجاه مختلف الأطراف المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة، وهو ما نتناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: أثر التحريفات الناتجة عن الأخطاء على فعالية تدقيق الحسابات

عُرفت مختلف معايير التدقيق المهنية الخطأ على أنه التحريفات غير المقصودة التي قد تحتويها القوائم المالية للمؤسسة وبالتالي فإن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر بديهي يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءاً من المسودة وانتهاءً بالقوائم المالية النهائية والتي تنتقل هذه البيانات بين أيدي كثيرة تقوم بالتسجيل، والترحيل، والترصيد وإعداد ميزان المراجعة وإجراء التسويات الجردية، وعرض نتائج العمليات المتعددة في الحسابات الختامية والقوائم المالية الأخرى¹.

¹ عبد الله، خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، (2007)، ص 37

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

وبالتالي فإن هذه الأخطاء عادة ما يتم التركيز عليها من حيث أهميتها النسبية، فإذا كانت الأخطاء لا تتسم بالأهمية النسبية سواء بالنسبة للقوائم المالية للدورة الحالية أو الدورات المستقبلية، ويمكن تمييزها عن التحريفات الناتجة عن الغش من خلال تواجد عنصر القصد من عدمه، ونظرا لعدم تواجد هذا الأخير في الأخطاء عادة ما يتم اكتشافها أيا كان نوعها سواء من طرف القائمين على العمل المحاسبي بالمؤسسة أو المدقق الداخلي أو حتى مدقق الحسابات وبالتالي فإنها عادة ما تكون التحريفات لا تتسم بالأهمية النسبية لا بالنسبة للقوائم المالية للدورة الحالية ولا الدورات المستقبلية، أو أنها تتسم بأهمية نسبية لكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة واحدة، ونظرا لعدم توافر عنصر القصد ونية ارتكاب الأخطاء بصفة عمدية من جهة وعدم اتسام هذه الأخطاء بالأهمية النسبية الكبيرة فإننا نستنتج قابلية الموظفين بالمؤسسة وإدارتها لتصحيحها ما يشكل عنصر تفاهم بين مدقق الحسابات وإدارة المؤسسة بصفة عامة، وفي حال لم ينتبه الموظفون لوجود الأخطاء ولم يقوموا بتصحيحها قبل وصولها لمدقق الحسابات فإن هذا الأخير يُشير إليها في تقريره النهائي كتحفظات لكنها عموما لا تشكل خطرا كبيرا على المؤسسة ولا على مستخدمي قوائمها المالية بصفة عامة ولا حتى مدقق الحسابات، وبالتالي عدم التأثير على فعالية عملية تدقيق الحسابات، ويمكننا تمييز حالتين هما:

1- اكتشاف الخطأ من طرف موظفي المؤسسة: في هذه الحالة فإنه يتم اكتشاف الخطأ على مستوى المؤسسة ومن طرف موظفيها أي يتم تصحيحه قبل أن يصل إلى مدقق الحسابات أصلا وبالتالي ليس له أي تأثير على صيرورة عملية التدقيق ولا على نتائجها النهائية وبالتالي لا يوجد أي تأثير على فعالية تدقيق الحسابات؛

2- اكتشاف الخطأ من طرف مدقق الحسابات: إذا لم يتم اكتشاف الخطأ من طرف موظفي المؤسسة، واكتشفه مدقق الحسابات ضمن إجراءات عملية التدقيق فإن المدقق يقوم بالإشارة إلى وجود هذه الأخطاء في تقريره النهائي وتضمينها إياه من خلال إصدار تقرير بتحفظات ويطلب تصحيحها من طرف المؤسسة في أقرب الآجال، وعادة ما تتم الاستجابة لهذه التحفظات من طرف المؤسسة محل التدقيق، ومنه فهذه التحفظات لا تؤثر بشكل كبير على الرأي النهائي لمدقق الحسابات وبالتالي فهي لا تؤثر على السير العام لعملية التدقيق بصفة عامة ولا على فعاليتها بصفة خاصة، وبصفة عامة يكون تأثير الأخطاء في حالة اكتشافها من طرف المدقق على رأيه كالتالي:¹

1- الأخطاء التي لا تتسم بالأهمية النسبية: في حالة وجود أخطاء ليس لها أهمية نسبية كبيرة فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير نظيف أي رأيه يكون نظيف دون وجود أي إشكال؛

¹ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 75

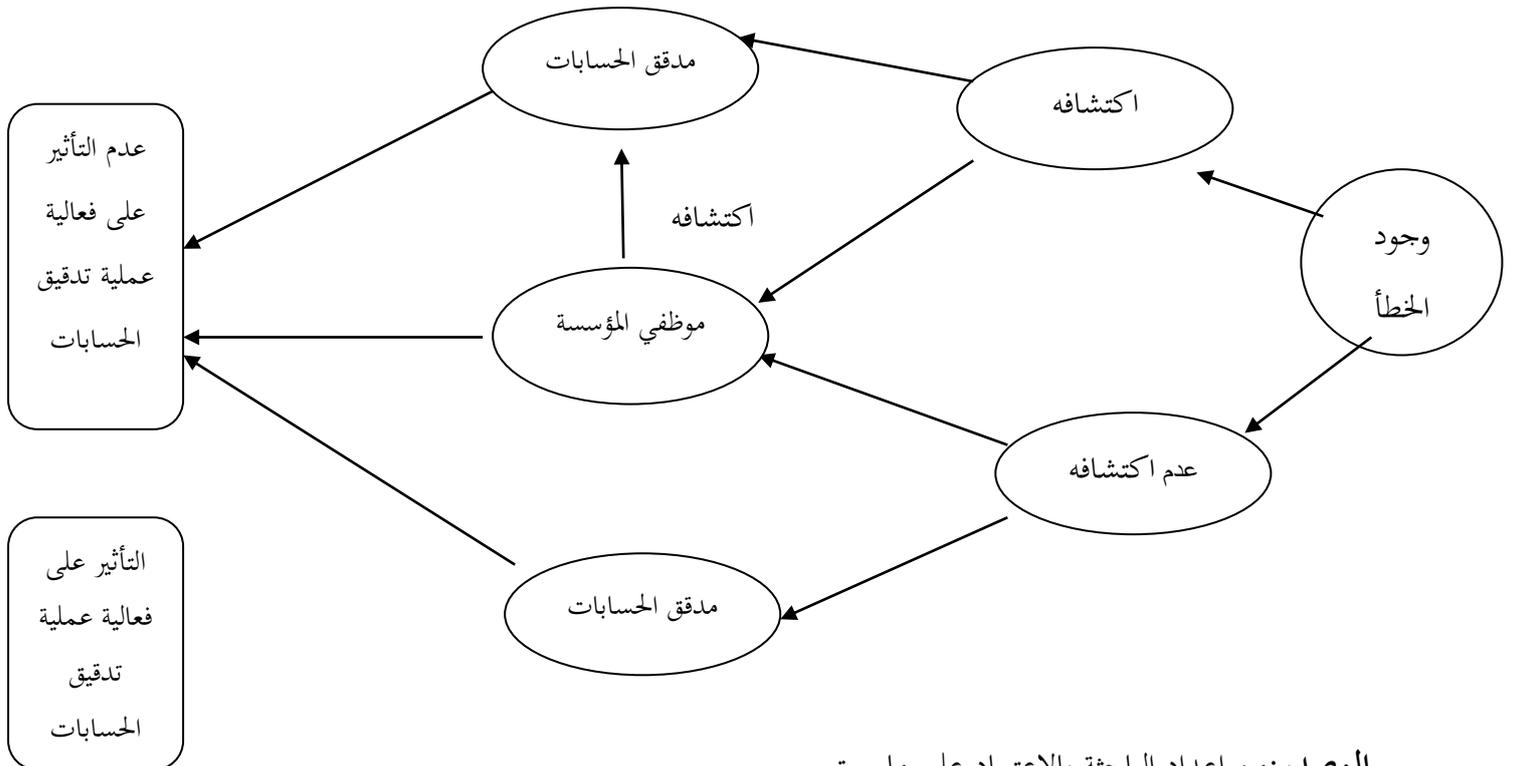
الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

2- الأخطاء التي تتسم بالأهمية النسبية لكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة واحدة: هذا النوع من الأخطاء الذي يتميز بأهمية نسبية للتحريفات في القوائم المالية ويؤثر على قرار مستخدم القوائم المالية للمؤسسة إن ركز على العنصر بحد ذاته، ولكنه لا يؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي هذه الحالة على مدقق الحسابات تقييم أثار هذا التحريف وإذا رأى عدم تأثيره على القوائم المالية كوحدة واحدة فإنه يصدر تقريره يتضمن رأي محتفظ أو تقرير بتحفظ يذكر فيه هذه التحريفات، وبالتالي فإن تقرير المدقق في هذه الحالة يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق بالتالي عدم التأثير أيضاً على فعالية عملية التدقيق.

3- عدم اكتشاف الخطأ لا من الموظفين ولا من مدقق الحسابات: عادة لا تصادف مدقق الحسابات مثل هذه الحالات ذلك أن الأخطاء في أغلب الأحيان تكون بسيطة ويمكن اكتشافها من خلال عمليات الجمع وعدم توازن القوائم المالية من خلالها، أو وجود اختلالات في أحد أطراف الحسابات ذلك أن الخطأ لا تتوفر فيه عنصر القصد وسوء النية في ارتكابه لذلك لا يسعى مرتكبه لإخفائه مما يساهم في اكتشافه في أغلب الحالات.

إذن ومن خلال ما تقدم نلاحظ أن تأثير الأخطاء على فعالية تدقيق الحسابات يرتبط بأهمية الخطأ في حد ذاته من جهة وعلى اكتشافه من عدمه من جهة أخرى وهو ما نلخصه في الشكل الموالي:

شكل رقم (3-4): أثر الأخطاء على فعالية تدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

المطلب الثاني: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على فعالية تدقيق الحسابات

من المتعارف عليه أن الغش هو تحريفات مقصودة من طرف المؤسسة ممثلة أساسا في إدارتها خاصة، يتوافر فيها عنصر القصد وسوء النية، كما أنها تحريفات تتسم بالأهمية النسبية، فيرى عدد من مدققي الحسابات أنه من المستحيل عمليا اكتشاف كل حالات الغش إذا أرادت إدارة المؤسسة ذلك، فهي ستقوم عن تعمد وإصرار مسبق على تضليل المدقق لذلك يصعب عليه اكتشافه إلا بجهود كبيرة وتكلفة كبيرة أيضا ويجب أن يكون ذا خبرة طويلة في مجال تدقيق الحسابات ليتمكن من اكتشاف حالات الغش في المؤسسة¹.

والحالة العادية أن مدقق الحسابات يتم تعيينه بطريقة عادية وفق مقتضيات المهنة ويقوم بعمله تماشيا مع ما تنص عليه معايير التدقيق الدولية والأعراف المهنية، التي تركز أيضا على استقلالية مدقق الحسابات في أداء عملية التدقيق منذ مرحلة التخطيط إلى غاية صدور تقريره النهائي، هذا الأخير الذي يتضمن رأيه الفني والمهني حول الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

وخلال مرحلة التخطيط فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار احتمال وجود تحريفات ناتجة عن الغش وهو ما يعبر عنه بمستوى الشك المهني، ثم مرحلة تقييم وجود الغش، وإذا توصل من خلال المراحل السابقة لوجود التحريفات الناتجة عن الغش بحيث أن اعتماد مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة عليها يؤدي بهم لإتخاذ قرارات خاطئة سيكون رأي المدقق يتجه إلى أن يكون سلبي وفي غير صالح المؤسسة، وبالتالي فإن تقريره النهائي يعكس حالة المؤسسة التي وجدها عليها المدقق فعلا، بالتالي فإن عملية التدقيق تكون قد تمت بفعالية؛

وإذا قام المدقق بمختلف المراحل بدءا من مرحلة التخطيط إلى غاية إصدار تقريره النهائي ولم يتمكن من اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش فإن ذلك يرجع لعدة أسباب نذكر منها:

- **احترافية إدارة المؤسسة في إخفاء مواطن الغش:** وفي هذه الحالة وإن كانت إدارة المؤسسة أكثر احترافية من المدقق في طرق وضع الغش وإخفائه على المدقق، أو استغلال معرفتها بالإجراءات التي يقوم بها هذا الأخير في كل مرة لتركيز الغش على الحسابات التي لا يوليها اهتماما كبيرا ففي هذه الحالة حتى وإن قام ببذل الجهد اللازم وبالتماشي مع متطلبات معايير التدقيق المهنية فلا يتمكن من اكتشاف حالات الغش أو يكتشف جزءا منها فقط، بالتالي فتقريره النهائي لا يتضمن الإفصاح عن كل الحالات الموجودة في المؤسسة ومنه لا يتمكن من الوصول إلى الهدف الحقيقي من عملية التدقيق كون تقريره لا يعكس الوضعية الحقيقية عن المؤسسة وبالتالي عدم تحقيق عملية التدقيق بصورة فعالة؛

¹ عبد الله خالد أمين، مرجع سابق، ص 47

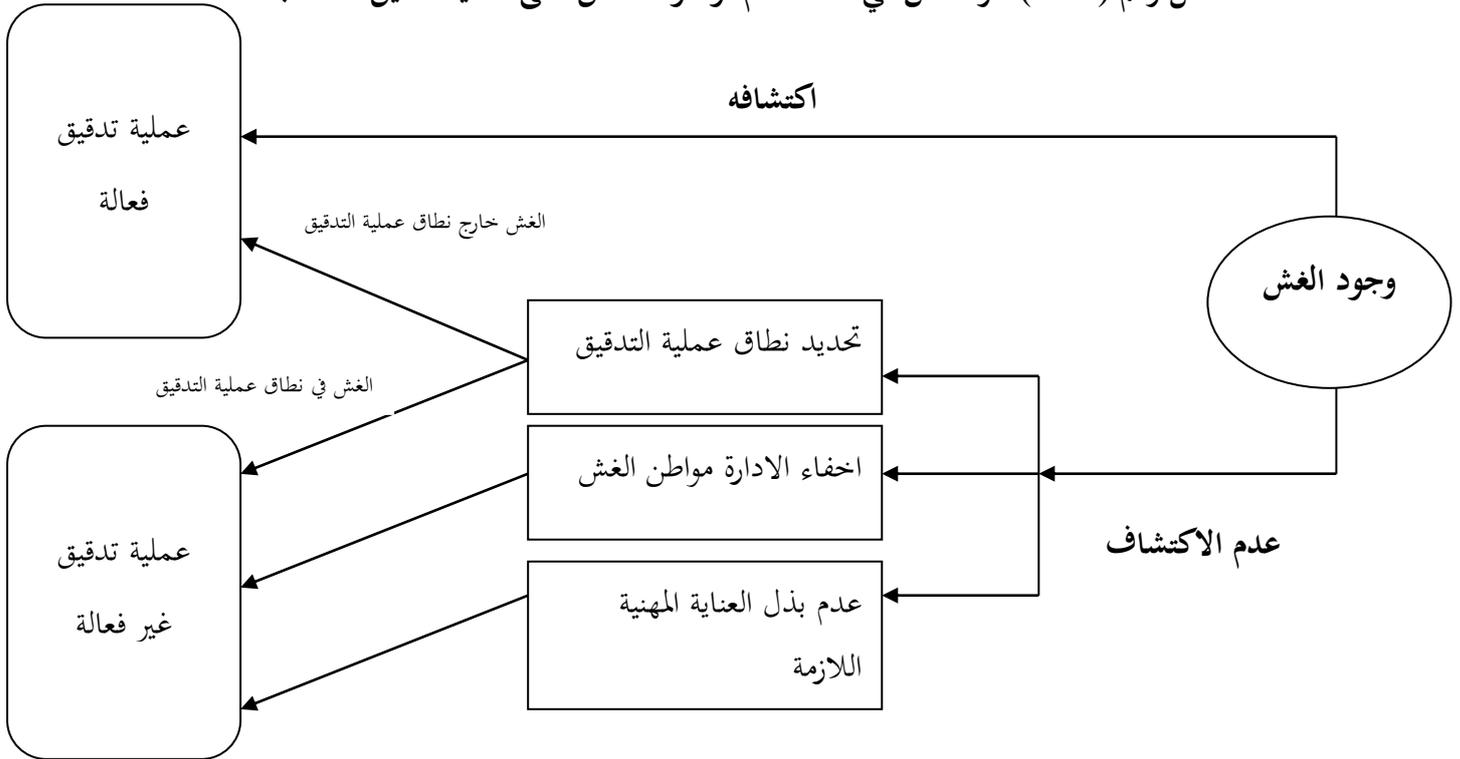
الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

- عدم بذل العناية المنهية اللازمة من طرف المدقق: في هذه الحالة فإن المسؤولية تلقى على المدقق كونه لم يقوم بواجبه العملي على أحسن وجه وفق ما تقتضيه أعراف المهنة والمعايير المهنية المختلفة المنظمة لتدقيق الحسابات، وهو ما أدى به إلى عدم اكتشاف الغش، وهذه الحالة أيضا فإن الرأي الذي يبديه في تقرير التدقيق حول وضعية المؤسسة المالية لا يعكس حقيقتها الفعلية بالتالي عدم الوصول إلى أداء عملية التدقيق بفعالية؛

- تحديد مجال عملية التدقيق: أما في حالة تحديد مجال عملية التدقيق فإن المدقق هنا مسؤول في حدود العمليات التي يقوم بتدقيقها ويجب الإشارة إلى ذلك في تقريره، بالتالي فإن كانت التحريفات الناتجة عن الغش في أحد الحسابات أو العمليات الخارجة عن مجال عملية التدقيق التي قام بها فإنه لا يسأل عن ذلك وتعتبر عملية التدقيق قد تمت بفعالية، وأما إذا كانت التحريفات الناتجة عن الغش موجودة في أحد الحسابات أو العمليات المتضمنة في مجال عملية التدقيق، فهنا يتم تحديد سبب عدم الاكتشاف ونكون أمام واحدة من الحالتين السابقتين.

وبصفة عامة يمكن تلخيص حالات تأثير الغش على فعالية عملية تدقيق الحسابات في الشكل الموالي:

شكل رقم (3-5): أثر الغش في حالة عدم توافر المدقق على فعالية تدقيق الحسابات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

المطلب الثالث: أثر الغش على فعالية تدقيق الحسابات في حالة تواطؤ المدقق

تعتبر حالة تواطؤ المدقق مع إدارة المؤسسة على إخفاء حالات الغش من بين أهم القضايا التي تثار في تدقيق الحسابات، وقد شهد العالم الاقتصادي عدة هزات لشركات كبرى أعلنت إفلاسها وسقوطها بسبب هذه التصرفات وتبعها سقوط مكاتب تدقيق عالمية كانت محل التواطؤ كما حدث سنة 2001 في الولايات المتحدة الأمريكية خاصة، وفي هذه الحالة فإن الإدارة تقوم بتحريفات ناتجة عن الغش بشكل كبير وتمس كل العمليات والحسابات التي ترى ضرورة لتحريفها دون الخوف أو انتظار اكتشاف هذه التصرفات كون الطرف الرقابي الأهم في المؤسسة وهو مدقق الحسابات يعتبر طرفا في هذه التصرفات، ومنه فالمدقق يعلم بكل ما تحويه القوائم المالية للمؤسسة وبعدم عدالتها ومصداقيتها إلا أنه يصادق على حساباتها السنوية ويصدر تقريرا نظيفا أو بتحفظ لكنه لا يعكس فيه كل حالات الغش أو الحالات ذات الأهمية النسبية الكبيرة والتي تقتضي رفض عملية التدقيق من الأساس وإخبار الجهات القضائية بذلك، إلا أن المدقق المتواطئ لا يصل إلى هذه المراحل إطلاقا، وبالتالي فحتى تقريره السنوي لا يعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة مما يؤدي إلى تضليل قرارات مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة، بالتالي فقدان عملية التدقيق لفعاليتها وعدم الوصول لتحقيق الهدف الحقيقي من عملية التدقيق وهو أن يكون رأي المدقق وتقريره يعكس الوضعية الصحيحة والحقيقية للمؤسسة.

الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات

خاتمة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى كيفية تأثير وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق على إجراءات التخطيط وفعالية عملية التدقيق، والتي تظهر في حالة عدم التقييم المناسب لوجود التحريفات الناتجة عن الغش والتي تؤدي إلى لجوء مدقق الحسابات للاستعانة بإجراءات إضافية بدءاً من أعضاء جدد في فريق التدقيق يتمتعون بخبرة أكبر إلى التغيير في توقيت وطبيعة ومدى الإجراءات وتقييم إمكانية تجاوز إدارة المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية، وهو ما يعبر عليه بالاستجابات العامة وعند مستوى الإثبات وإمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية، كما أن هذه الخطوة تعتبر جد مهمة لنجاح عملية التدقيق وأدائها بفعالية وتحقيق أهدافها.

وتأثير وجود الغش على مرحلة التخطيط يحدد اكتشافه من عدمه بالنسبة لمدقق الحسابات، وبالتالي فإن ذلك يؤثر على رأيه النهائي فتوافق هذا الأخير مع الوضعية الحقيقية للمؤسسة يؤدي إلى تحقيق فعالية عملية التدقيق، وأما عدم توافقه لأي سبب يؤدي إلى عدم الوصول إلى الفعالية في عملية تدقيق الحسابات.

الفصل الرابع:

التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية تدقيق
الحسابات في القانون الجزائري

-تدقيق الحسابات في الجزائر

-فعالية التدقيق في القانون الجزائري

-تكييف بعض الجرائم في القانون الجزائري

مع معيار التدقيق الدولي 240

الجزء التطبيقي

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري من الدراسة والذي شمل تحريفات التقارير المالية المضللة بأغلب أنواعها مع التركيز على التحريفات الناتجة عن الغش، وتقييمها وأثرها على مرحلة التخطيط وفعالية عملية تدقيق الحسابات وأخيرا مسؤولية المدقق اتجاهها، نحاول في هذا الجزء التطبيقي إسقاط الجانب النظري على البيئة الجزائرية، باعتبار أن الجزائر اليوم بصدد انتهاج سياسة فتح الاقتصاد الوطني لمواكبة الاقتصاد العالمي ومسايرة الممارسات الدولية وهو ما يفسر من خلال بداية وضعها لمعايير التدقيق الجزائرية، لذلك نتطرق بداية في هذا الفصل الأول من الدراسة التطبيقية إلى واقع تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال التطرق أهم قانونين التي تنظم المهنة، وبعض من معايير التدقيق الجزائرية التي وضعتها الجزائر مؤخرا، ثم نحاول استخلاص عناصر فعالية التدقيق المذكورة في الفصل النظري من القوانين الجزائرية ذات الصلة وأخيرا بعض الجرائم التي تمس الشركات التجارية في الجزائر والتي لها علاقة بمحتوى معيار التدقيق الدولي رقم 240 ومدى التوافق بين عدد من هذه الجرائم ذات طابع التحريفات الناتجة عن الغش ومفهومه في معيار التدقيق الدولي، ذلك أن مدقق الحسابات في الجزائر يجب أن يكون على إطلاع بمختلف الحالات التي قد يصادفها خلال عمله واتجاه المشرع الجزائري فيها، والمعيار الدولي الذي ستأخذ منه الجزائر الجزء الكبير ليتماشى مع الاقتصاد الوطني. وكل ذلك نتطرق إليه وفقا للخطة التالية:

المبحث الأول تدقيق الحسابات في الجزائر: نتناول فيه ثلاثة مطالب أهم الفترات التي مرت بها تدقيق الحسابات في الجزائر قبل القانون 10-01 وبعده ثم مرحلة إصدار معايير التدقيق الجزائرية؛

المبحث الثاني عناصر فعالية التدقيق في ظل القانون الجزائري: وفي أربعة مطالب نتناول فيه عناصر فعالية عملية التدقيق الواردة والتي أشار إليها القانون الجزائري في مختلف فروعه وهي استقلالية المدقق، المؤهلات العلمية والعملية للمدقق، استمرارية المدقق وأتعاب المدقق؛

المبحث الثالث الأفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 حسب القانون الجزائري: وفي ثلاثة مطالب نتناول مدخل لجرائم الشركات، أركان قيام هذه الجرائم، والتطرق لبعض الجرائم ذات العلاقة بالأفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA

تجدر الإشارة إلى أن القانون الجزائري يستخدم مصطلح الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات للتعبير عن مدقق الحسابات، وأنه يستخدم مصطلح الشركات وليس المؤسسات، لذلك ونظرا لعدم إمكانية المساس بالنصوص القانونية فلن يكون توحيد للمصطلحات في هذا الفصل مع باقي المصطلحات المستخدمة في الأطروحة.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر

تسعى الجزائر في السنوات الأخيرة لمواكبة التطورات الاقتصادية والمالية العالمية توحيد ممارستها معها وهو ما يعكسه اتجاهها نحو توافق دولي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ISA-IFRS* من خلال النظام المحاسبي المالي الذي كرسه صدور القانون 11-07 الصادر بتاريخ 25-11-2007 والذي بدأ تطبيقه فعليا سنة 2010، فكان لا بد من مسايرة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لهذا التغيير في المحاسبة وتم ذلك من خلال صدور القانون 10-01 بتاريخ 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد تبعه إصدار معايير التدقيق الجزائرية، واللذان جاءا لتحسين نظام تدقيق الحسابات في الجزائر وإيجاد توافق مع معايير التدقيق الدولية ISA، ولذلك نحاول في هذا المبحث التطرق لواقع مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر قبل صدور القانون 10-01 وبعد صدوره، ثم مرحلة إصدار معايير التدقيق الجزائرية.

المطلب الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر قبل القانون 10-01

قبل صدور القانون 10-01، عرفت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر عدة مراحل مهمة يمكن تلخيصها في ثلاث فترات أساسية هي:

الفرع الأول: الفترة ما بين سنة 1969 و 1980

ظلت مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تمارس وفقا للقوانين الفرنسية إلى غاية سنة 1969، حيث بتاريخ 1969/12/31 صدر الأمر رقم 69-107 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 الذي وضع المفهوم الأول للتدقيق في الجزائر، حيث كرس الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية لتأمين حق الدولة فيها، ثم شهدت نفس الفترة صدور المرسوم الأول حول محافظ الحسابات (مدقق الحسابات) الذي جاء بكيفية تحديد مهام وواجبات محافظ الحسابات في المؤسسات العمومية والشبه عمومية وهو المرسوم رقم 70-173 المؤرخ بتاريخ 16/11/1970، ووفقا لهذا المرسوم فإن محافظ الحسابات يعتبر مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات كما حدد ضرورة أن يكون محافظ الحسابات من موظفي الدولة الذين يتم تعيينهم من طرف وزير المالية من بين:¹

- المراقبون العامون للمالية؛

- المراقبون الماليون؛

- المفتشون الماليون؛

* IAS :International Accounting Standards/IFRS :International Financial Reporting Standards

¹ المادة 01 من المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 1970 ص 97

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- والموظفون المؤهلون من وزارة المالية بصفة استثنائية.

وقد أكد أغلب الباحثين على وجود ثغرات في ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر خلال هذه الفترة لأنها لا تتماشى مع قواعد المهن التي تقضي بأن تمارس من طرف مهنيين مستقلين، بالإضافة إلى عدم تكييفها مع النظام الاقتصادي الاشتراكي الذي تبنته الجزائر آنذاك وبالتالي التسيير الاشتراكي للمؤسسات، وتظهر أهم نقائص تلك الفترة في ما يلي:¹

- غياب المراقبين الدائمين بسبب نقص الإمكانيات البشرية والمالية وتعدد المؤسسات موضوع الرقابة؛

- عدم وضوح المعايير التي تسمح بالدخول لممارسة المهنة، والتي كانت تحددتها الإدارة العمومية وفق الأهداف المرجوة؛

- مجالات الرقابة المحددة من خلال المرسوم 70-173 لمحافظي الحسابات وتراكم المهام الموكلة لهم وتناقضها مع معايير المهنة المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي والإقليمي، حيث أن المهام الموكلة إلى محافظ الحسابات لا تقتصر فقط على مراقبة صحة وانتظامية الحسابات، بل تمتد إلى تقييم قرارات التسيير وإصدار آراء مسبقة على كل قرارات التسيير بالمؤسسة التي تقتضي اعتماد وزير المالية؛

- مدة الوكالة غير المحدودة لمحافظ الحسابات.

كرست القوانين في هذه الفترة مفهوم الرقابة على المؤسسات الاقتصادية العمومية وليس تدقيق الحسابات بمفهومها الحالي، ذلك أن اقتصاد الجزائر كان يركز على المؤسسات العمومية وأموال الدولة في ظل غياب الخوصصة والقطاع الخاص في تلك الفترة.

الفرع الثاني: الفترة ما بين سنة 1980 و 1988

ما ميز هذه الفترة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وإعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية الوطنية الذي نتج عنه تزايد عدد المؤسسات العمومية وتعقد أنماط تسييرها، ما أدى لضرورة التغيير في وظيفة الرقابة والتخلي عن مفهوم تعدد الرقابة ما انجر عنه التغيير في مهنة تدقيق الحسابات أيضاً وهو ما حدث بصدور القانون رقم 08-05 المؤرخ بتاريخ: 1980/03/01 المتعلق بنشاط وطبيعة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، والذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم هذه المهنة تتمثل في مجلس المحاسبة* واستمر هذا القانون في ظل سيطرة الدولة على الاقتصاد الوطني وبقي حال تدقيق الحسابات في الجزائر كما هو إلى غاية سنة 1985 حيث جاء في قانون المالية لتلك السنة في مادته 196 بأنه

¹ Nacer-eddine sadi, Ali mazouz, " La pratique du commissariat aux comptes en Algérie", tome 1, SNC, Alger, (1993),p28

*مزيدا من التفاصيل في المطلب الموالي

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

يتم تعيين محافظين للحسابات بالنسبة للمؤسسات العمومية والمؤسسات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عمومية حصصا في رأسمالها الاجتماعي ولم يصدر غير ذلك حول تدقيق الحسابات إلى غاية سنة 1988.

بالنسبة لهذه الفترة لم تشهد تغيير كبير في تدقيق الحسابات غير أنها شهدت التحلي عن مفهوم الرقابة الذي عرفته الفترة السابقة وإنشاء أول هيئة مهنية للمحاسبة وهي مجلس المحاسبة.

الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988 و 1991

عُرفت هذه الفترة بفترة إعادة تأهيل التدقيق القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، وذلك بصدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، والتعديل الذي مس القانون التجاري في نفس السنة بواسطة القانون 88-01 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والذي جاء لتحرير المؤسسة العمومية من القيود الإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها، حيث وبموجب هذين القانونين أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية شركات تجارية تخضع للقانون التجاري ولها الشخصية المعنوية المستقلة، كما تم إعادة تنظيم وظيفة الرقابة وإدراج التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية ما مهد لإعادة تأهيل مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر؛

وبعد صدور القانون 88-01 المتعلق باستقلالية المؤسسات صدر القانون 90-32 المتعلق بمجلس المحاسبة ليراعي التغييرات الجديدة في المؤسسات العمومية، حيث ووفقا لهذا القانون أصبحت مهمة مجلس المحاسبة تنحصر في الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية وكل هيئة خاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية، وأصبحت العمليات التي تتداولها المؤسسات العمومية الاقتصادية طبقا للقانون المدني والقانون التجاري ليست من اختصاص مجلس المحاسبة¹.

أما هذه الفترة عرفت تحرير تغيير المؤسسات العمومية إلى مؤسسات اقتصادية خاضعة لأحكام القانون التجاري وتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة.

الفرع الرابع: الفترة ما بين سنة 1991 و 2010

كما ذكرنا في الفترة السابقة فإن صدور القانون 88-01 مهد لإعادة النظر وإصلاح مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وهو ما حدث فعلا من خلال تكييف مهنة تدقيق الحسابات مع التغييرات الحاصلة في المؤسسات العمومية

¹شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمملكة المغربية-" أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، (2012)، ص 118

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

بصدور القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 والذي تم بموجبه إنشاء المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وقد جاء في هذا القانون ما يلي:¹

1- الخبير المحاسب: تطرق هذا القانون إلى الخبير المحاسب من خلال عدة نقاط نتناول أهمها فيما يلي:

1-1 تعريف الخبير المحاسب

عرف القانون 91-08 في المادة 19 منه الخبير المحاسب بأنه:

"يعد خبيراً محاسبياً في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع، وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة، للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب. ويمكن أن يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون بممارسة وظيفة محافظ حسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة وانتظامية الحسابات والحسابات طبقاً للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري"

1-2 مهام الخبير المحاسب: يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من المهام الأساسية التي يقوم بها الخبير المحاسب وهي:

- إجراء خبرة محاسبية على الدفاتر المحاسبية التجارية للشركة، لبيان مركزها المالي وأعمال الجرد وتحديد الأرباح والخسائر؛

- ممارسة وظيفة محافظ الحسابات، بحيث يقوم بعملية تدقيق الحسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة ودقة الحسابات السنوية للشركة محل التدقيق، لإصدار رأي بشأن هذه الحسابات؛

- ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، بناءً على طلب العميل فإنه يقوم بالتسجيل المحاسبي وإعداد القوائم المالية لضمان محاسبة الوثائق التي تقوم بها الشركة.

2- محافظ الحسابات من أهم ما جاء في هذا القانون حول محافظ الحسابات ما يلي.

1-2 تعريف محافظ الحسابات:

وقد عرف ذات القانون في المادة 27 منه محافظ الحسابات كما يلي:

"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات التجارية لما فيها شركات رؤوس الأموال وفقاً للأحكام القانون التجاري، وكذا لدى الجمعيات والتعاضدية الاجتماعية والنقابات"

ومن التعريف السابق نستنتج أن محافظ الحسابات:

¹ المادة من 19 إلى 22 من القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ: 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة بتاريخ 16 شوال 1411 الموافق لـ 1991/05/01،

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- شخص يمارس مهنة خاصة تحوّل له مهمة المراقبة تحت اسمه وتحت مسؤوليته الشخصية؛
- يكلف بمراقبة وتدقيق حسابات المؤسسة محل التدقيق، بالإطلاع على كل الوثائق والدفاتر المحاسبية لإنجاز مهمته، وتقديم التقرير حول صحة ودقة القوائم المالية؛
- شهادة محافظ الحسابات لها أهمية بالغة حيث تعتبر ضمان للمساهمين والمتعاملين مع المؤسسة، من خلالها يثبت شرعية ومصداقية الحسابات السنوية، وبالتالي إعطاء صورة صادقة على الوضعية المالية وصافي المركز المالي للمؤسسة في نهاية كل دورة.

2-2 مهام محافظ الحسابات:

إن المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي مراقبة وتدقيق حسابات الشركة عن طريق فحص دفاترها المحاسبية وممتلكاتها، لإصدار رأي في محايد عن مدى صحة وسلامة وشفافية القوائم المالية، ومن ثمة فمحافظ الحسابات يفحص ويتأكد من احترام التعليمات القانونية والتشريعية وطرق تقييم بنود الميزانية وجدول النتائج لتقديم رأي إلى الجمعية العامة للمساهمين يعبر عن قناعته العميقة بسلامة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

و تنص المادة 28 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 بما يلي¹:

يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأنّ الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة الماضية وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات المنصوص عليها؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسكرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلم المسكرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛ وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

بالإضافة إلى مجموعة من المهام التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إصدار رأي عن التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة محل التدقيق؛
- تقييم فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة بما فيها نشاطات التدقيق المالي والمحاسبي الداخلي؛

¹ المادة 28 من القانون 91-08

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- التنبيه إلى الأخطاء والمشاكل المكتشفة؛
 - التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
 - المصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك؛
 - يشهد محافظ الحسابات أيضا أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناء على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة أسهما.
- كما شهدت ذات الفترة صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-136 لسنة 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد باعتبارها مهن مستقلة تقتضي وجود دستور ينظم آدابها وسلوك أعضائها، ثم صدر مقرر سنة 1999 يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة المهنة وقد عدل هذا المقرر في سنة 2002 ثم سنة 2006 وذلك بالموافقة على شهادات أخرى تخول الحق في ممارسة المهنة¹.

تمثل هذه الفترة البداية الفعلية لتطبيق تدقيق الحسابات في الجزائر من خلال تحديد المهنيين المزاويلين لهذه المهنة وهما الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وتحديد مهام كل منهما، كذلك صدور مراسيم التي تنضم أخلاقيات المهنة وشروط ممارستها.

الفرع الخامس: الفترة ما بين 2010 إلى يومنا هذا

واستمر تنظيم القانون 91-08 لمهن محافظ الحسابات الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد إلى غاية تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي فكان لا بد من إعادة تنظيم المهنة بما يتوافق وهذا النظام الجديد ما انجر عنه صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 لتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وجاء هذا القانون ليُلغي أحكام القانون 91-08 ولا يزال يطبق إلى يومنا هذا. ونتطرق إليه بالتفصيل في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01

صدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، في الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، مقسم إلى 12 فصل يحتوي على 84 مادة مقسمة إلى عدة أحكام، ونظرا لأن هذا القانون يحتوي على النصوص الخاصة بالمهن الثلاث ففي دراستنا هذه نتناول فقط الأحكام الخاصة بالخبير المحاسب والمحافظ الحسابات.

¹شريقي عمر، مرجع سابق، ص 118

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الفرع الأول: الخبير المحاسب

عرف هذا القانون الخبير المحاسب كما يلي: "يعد خبيراً محاسبياً كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات".¹

من التعريف السابق نلاحظ أن الخبير المحاسب تقع تحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات التي تكلفه بذلك، كما أنه يمارس كل وظائف محافظ الحسابات المذكورة سابقاً بالإضافة إلى ما يلي²:

- يقوم الخبير المحاسب أيضاً بمسك وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل؛
- القيام بالتدقيق المحاسبي والمالي للشركات والهيئات؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاقتصادي.

الفرع الثاني محافظ الحسابات: وتمحور أهم نقاط محافظ الحسابات في هذا القانون فيما يلي:

أولاً تعريف محافظ الحسابات

يعرف محافظ الحسابات على أنه: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"³

من التعريف السابق يتضح أن مهمة محافظ الحسابات الرئيسية هي المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات، بالإضافة إلى المهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

¹ المادة: 18 من القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010 الموافق لـ 28 رجب 1431

² المرجع نفسه، المادة 19

³ المادة 22 من القانون 01-10

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- يبيدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
 - يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
 - كما كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بمهام متعددة خاصة، حتى يجعل منه الحارس الأمين على تطبيق القوانين داخل المؤسسة، وهذه المهام الخاصة نلخصها في النقاط التالية:
 - إخطار وكيل الجمهورية بالوقائع الإجرامية التي علم بها؛
 - إخطار الجمعية العامة للمؤسسة عن كل المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامهم (المادة 715 مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري)؛
 - المصادقة على الميزانية التي تسمح بتقديم تسبيقات على الأرباح (المادة 723 من القانون التجاري)؛
 - استدعاء الجمعية العامة في حالة سوء تسيير مجلس الإدارة.
- وهذه المهمة تنتهي بإعداد تقرير يُقدم إلى الجمعية العامة يبين فيه محافظ الحسابات العناصر التي توصل إليها بصدد تنفيذه للعقد الذي يربطه بالشركة.
- وقد حدد ذات القانون أن مسؤولية محافظ الحسابات تتوقف فقط على فحص قيم ووثائق المؤسسة محل التدقيق ومراقبة مدى تطابق محاسبتها مع القواعد المعمول بها لكن دون أن يتدخل في تسييرها.
- **تعيين محافظ الحسابات:**

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات في المؤسسة محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات*، لعهددة تقدر بـ 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن إعادة تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مرور 3 سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات لسنتين متتاليتين لا يمكنه تجديد العهددة ويجب إخبار وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك. ويجب على محافظ الحسابات أو مسير الشركة محل التدقيق إبلاغ لجنة مراقبة النوعية

* المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: هي هيئات مقررة من طرف وزارة المالية يتمتع كل منهما بالشخصية المعنوية، يسيرها مجلس وطني ينتخبه مهنيون مهمته السهر على تنظيم المهنة وحسن سيرها والسهر على احترام قواعد وأعراف المهنة بالإضافة إلى حماية كرامة أعضائها واستقلاليتهم وإعداد انظمتها الداخلية... مزيد من التفاصيل في الفرع الرابع

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل 15 يوما من تعيينه (نتطرق لتعيين محافظ الحسابات بتفصيل أكثر في المبحث الموالي).

ثانيا التزامات الشركة اتجاه محافظ الحسابات: يجب أن يلتزم موظفي الشركة محل التدقيق بتسهيل عمل محافظ الحسابات وعدم عرقلته من خلال¹:

- تمكينه من الإطلاع في أي وقت على مختلف السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وكل الوثائق ذات الصلة بالشركة محل التدقيق؛

- تجاوب القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة لمختلف طلبات محافظ الحسابات حول كل التوضيحات والمعلومات التي يراها ضرورية، كما يمكنه القيام بكل التفتيشات التي يراها ضرورية أيضا؛

- الحصول على أية معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى مرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق أو لها مساهمات معها؛

- يلتزم القائمون بالإدارة في الشركة بتقديم على الأقل مرة كل 6 أشهر كشفا محاسبيا لمحافظ الحسابات يعد وفق مخطط الحصيلة والوثائق التي ينص عليها القانون؛

- يقوم محافظ الحسابات بإعلام هيئات التسيير المختصة كتابيا في حالة عرقلة ممارسته لمهنته.

ثالثا تقارير محافظ الحسابات: أشارت المادة 25 من القانون 10-01 إلى أنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد² مجموعة من التقارير منها التقرير العام الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول صحة وسلامة القوائم المالية وانتظام الحسابات السنوية للمؤسسة، ومجموعة من التقارير الخاصة، وقد تم في سنة 2013 إصدار مرسوم تنفيذي يتضمن معايير تقرير محافظ الحسابات، أشكأها وآجال ارسالها، ومن بين هذه التقارير نذكر³:

- تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية؛

- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة؛

- تقرير حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير حول المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛

- تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير حول اجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير حول استمرارية الاستغلال.

¹ المادة 34.31 من القانون 10-01

² المادة 25 من القانون 10-01

³ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال ارسالها، منشور في الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة بتاريخ 2011

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

ويعتبر تقرير التعبير عن الرأي هو أهم تقرير والتقرير الرئيسي لمحافظ الحسابات فهو يعبر فيه عن رأيه من خلال المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو حتى رفض المصادقة الذي يكون مرورا عن صحة وانتظام القوائم المالية، وأن عملية التدقيق قد تم أداؤها طبقا لمعايير المهنة وأنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن أي تحريفات، ويقصد بها باختصار؛

– **المصادقة بالقبول:** تتم من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها ومعدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، وأنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية للمؤسسة، كما يجب أن تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية التي تم إعدادها؛

– **المصادقة بتحفظ:** يتم التعبير عن رأي محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بمعنى أنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها وأنه تم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، غير أنه على محافظ الحسابات أن يشير في فقرة تسبق فقرة التعبير عن الرأي حول التحفظات المعبر عنها مع تقدير حجمها إن أمكنه ذلك من أجل إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة؛

– **رفض المصادقة (رأي بالرفض):** يمكن لمحافظ الحسابات التعبير عن الرأي برفض المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية، مع الإشارة في فقرة تسبق فقرة الرأي إلى الأسباب والتحفظات التي جعلته يرفض المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة.

المطلب الثالث: التنظيم المهني لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

نتناول في هذا المطلب حقوق محافظ الحسابات والخبير المحاسب في القانون الجزائري، والواجبات المترتبة عليه، ومسؤولياته اتجاه أعماله كما جاءت في القانون الجزائري.

الفرع الأول: محافظ الحسابات

نفصل في هذا الفرع حقوق وواجبات محافظ الحسابات حسب آخر إصدارات الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

1- حقوق محافظ الحسابات:¹

أشار قانون مهنة محفظ الحسابات الجديد إلى حق واحد أساسي وهو حق محافظ الحسابات في تحصيل مستحقاته ونذكرها فيما يلي:

¹ المادة 20، 20، 22 من قانون محافظ الحسابات 2015، تم الاطلاع عليه بتاريخ 2018/01/08

<http://cn-cncc.dz/cont/uploads/2017/01/code%20de%20deontologie-reglement%20inter%20final2015.pdf>

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- يتلقى محافظي الحسابات رسوماً مقابل تنفيذ المهمة؛

- ولا يمكن دفع هذه الرسوم في شكل فوائد عينية أو حسومات أو عمولات أو أرباح ، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر؛

- لا يمكن ان تبرر عدم كفاية الرسوم مقارنة بالمهمة المؤداة ، بأي شكل من الأشكال ، عدم احترام الاجتهاد المهني؛

- يجب أن يكون هناك اتفاق مسبق بين محافظ الحسابات وعميله على مقدار الرسوم وشروط تسديدها؛

- ترتبط مكافآت محافظ الحسابات بأهمية الاجتهاد الواجب تنفيذه ، نظراً لحجم وطبيعة وتعقيد أنشطة المؤسسة التي يتم اعتماد حساباتها؛

- لا يمكن للمحافظ الحسابات قبول مستوى من الرسوم يمكن أن يضر بجودة عمله؛

- في حالة التقاضي بشأن مبلغ أو طرق دفع الرسوم المستحقة لأعضاء مجلس الإدارة ، يمكن أن يتم اللجوء إلى لجنة التأديب والتحكيم في المجلس الوطني للمحاسبة ، وفي غياب التوفيق الودي ، يلجؤون إلى المحاكم.

2- واجبات محافظ الحسابات: تنقسم واجبات محافظ الحسابات حسب القانون الجديد للمهنة

إلى ما يلي:¹

2-1: واجبات محافظ الحسابات في علاقته مع الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ومجلس المحاسبة:

على محافظ الحسابات أن يقوم بإعلام مجلس المحاسبة في أجل 15 يوم برسالة مسجلة وتقرير الاستلام حول أي مهمة جديدة بدأ فيها وأي حدث جديد يطرأ في حياته المهنية خصوصاً:

- أية إجراءات إدارية أو قانونية؛

- أية نزاعات مع زملائه أو مع زبائنه؛

- الملفات المرسلة إلى لجنة التأديب والتحكيم ؛

- التعليق الطوعي لأنشطتها من خلال تقديم دليل على إغلاقه سجلات أو الترتيبات المبرمة مع عملائه؛

- الوقف النهائي لأنشطته ؛

- تغيير محل الإقامة المهني. المادة 13

2-2: واجبات محافظ الحسابات في علاقته مع زملائه

على محافظ الحسابات إذا تم تعيينه لاستبدال أحد زملائه المستقيل ، أن يقبل المهمة المقترحة له فقط إذا:

- تأكد من أن العميل قد تلقى الاستقالة ،

¹ المادة من 13 إلى 19 من قانون محافظ الحسابات 2015، تم الاطلاع عليه 2018/01/8

<http://cn-cncc.dz/cont/uploads/2017/01/code%20de%20deontologie-reglement%20inter%20final2015.pdf>

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- التأكد من أن الاستقالة لا تحركها الرغبة في تجنب التزاماته أو تطبيق القانون أو اللوائح المعمول بها ؛
- قام بإبلاغ زميله بأي وسيلة مبررة للاستقالة
- وبالإضافة إلى ذلك، يجب أن يمتنع عن أي انتقاد لزميله السابق وضمن أنه تلقى الرسوم المستحقة له، أو في حالة رفع دعوى عليه أن يأخذ رأي مجلس المحاسبة الوطنية.
- يجب أن تتسم العلاقة بين زملاء المهنة بروح الأخوة والتضامن والصدق.
- يلتزم محافظي الحسابات فيما بينهم بالمساعدة المتبادلة. يجب عليهم الامتناع عن تقديم أية ملاحظات في غير محلها لبعضهم البعض ، والامتناع عن أي عمل من المرجح أن يلحق الضرر بزميل أو مهنة.
- يجب على محافظ الحسابات احترام المهنة وزملائه وكذلك كافة أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الوطنية والمجلس الوطني للمحاسبة. كما يجب أن لا يتم تشويه سمعة الهيئة أو أعضائها أو مهاجمة كرامتهم

الفرع الثاني: الخبير المحاسب

1-1 - حقوق الخبير المحاسب: يتمتع الخبير المحاسب حسب القانون المنظم للمهنة بالحقوق التالية:¹

1-1 الحق في التعاون :

- يعود الأمر للخبير المحاسب لكي يطلب من زبونه التعاون الضروري لإنجاز مهمته؛
- على الخبير المحاسب الذي يجد نقصاً في المعلومات وعدم وجود التعاون من طرف المؤسسة التي تعوق تنفيذ مهمته إبلاغ مديري المؤسسة كتابياً ومطالبتهم بتعديلها

2-1 الحق في تحصيل الرسوم :

- يتلقى الخبير المحاسب رسوماً لتنفيذ مهمته. ولا يمكن دفع هذه الرسوم في شكل فوائد عينية أو حسومات أو عمولات أو أرباح ، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كما لا يمكن للرسوم الغير كافية المتعلقة بالمهمة أن تبرر ، بأي شكل من الأشكال ، عدم احترام الاجتهاد المهني.
- في حالة وجود نزاع يتعلق بمبلغ أو طرق دفع الرسوم المستحقة ، يجوز للأطراف الرجوع إلى لجنة التأديب والتحكيم التابعة لمجلس المحاسبة الوطني، وإذا فشلت طرق الحل الودي فيتم اللجوء إلى المحاكم
- في حالة عدم دفع الرسوم بصورة مشروعة ، يجوز للخبير المحاسب ممارسة حقه في الاحتفاظ بجميع المستندات التي تتبع العمل الذي قام به أثناء القيام بمهامه.

¹ المادة من 17 إلى قانون الخبير المحاسب (2015) 22 تم الاطلاع عليه 2018/01/08

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

2- واجبات الخبير المحاسب تنقسم واجبات الخبير المحاسب أيضا إلى ما يلي:¹

2-1: واجباته المهنية اتجاه عملائه:

يجب على الخبير المحاسب أن يتمتع بأقصى درجات الاستقلالية وخاصة في ممارسة مهامه وحتى في حياته الخاصة لتجنب أي عمل من المرجح أن يؤدي إلى تشويه القيم التالية للمهنة:

- السلامة،

- الموضوعية

- الكفاءة والثابرة المهنية ،

- الخصوصية

- السلوك المهني.

تستند تقارير الخبير المحاسب على المعلومات المقدمة من طرف العميل والاستقلالية والموضوعية والسرية والالتزام بأداء واجباته بنزاهة وكفاءة.

يلتزم الخبير المحاسب بالسرية المهنية. ماعدا في الحالات التي نص عليها القانون، ويجب عليه التأكد أيضا من أن موظفيه والمتدربين يلتزمون أيضا بالسرية المهنية.

مهمة المحاسب هي مهمة تعاقدية يجب أن تتحقق من خلال اتفاقية.

يتفق الخبير المحاسب مع عملائه باتفاق مسبق يتم فيه تحديد مبلغ الرسوم ، التزاماتهم المتبادلة دون الانتقاص من اللوائح المعمول بها والمعايير المهنية.

وهذا الاتفاق يجب أن يحدد خاصة:

- طبيعة وحجم العمل الذي يتعين القيام به ؛

- مدة العمل؛

-إجمالي مبلغ الرسوم ؛

-طريقة الدفع ،

- تاريخ (تواريخ) التقارير وتاريخ انتهائها ، إن وجد ؛

-مبلغ السلف على الرسوم المستحقة في بداية وأثناء

¹ المادة 2 إلى المادة 16 من قانون الخبير المحاسب (2015)، تم الاطلاع عليه 2018/01/08

<http://www.cn-onec.dz/index.php/2016-02-07-08-24-31/code-de-deontologie-de-la-profession-d-expert-comptable>

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

-الانتهاء من العمل

- الشروط العامة للتعاون بين الطرفين.

-ي يجب على الخبير المحاسب الذي يجد نفسه غير قادر على إنجاز مهمته إبلاغ موكله بأي وسيلة مبررة وإعادة مستنداته إليه.

- لا يجوز للخبير المحاسب الاستقالة لتجنب التزاماته التعاقدية في حالة إعلان مبالغ أو عمليات يشتهه في كونها ذات مصدر غير مشروع وإصدار رأيه في الحسابات.

2-2 واجباته المهنية اتجاه زملائه

يجب على الخبير المحاسب أن يقبل الطلب الذي يطلبه العميل ليحل محل زميله المهمة المقترحة له فقط إذا:
- تأكدوا من أن هذا الطلب غير مدفوع بالرغبة في تجنب التطبيق الدقيق للقانون أو اللوائح المعمول بها ؛
-إبلاغ زميله، بأي وسيلة مبررة ونسخة منها موجهة إلى مجلس الأمر ؛
- السعي للحصول على مبرر لسداد رسوم سلفه قبل قبول مهمته .إذا لم يتم ذلك ، يجب عليه الرجوع إلى مجلس المحاسبة الوطني وإجراء جميع التحفظات اللازمة للعميل قبل توليه منصبه
-بالإضافة إلى ذلك ، يجب عليه الامتناع عن انتقاد سلفه

يجب أن يسود بين الخبراء المحاسبين روح الأخوة والتضامن والصدق.
الخبراء المحاسبون يلتزمون بتقديم المساعدة المتبادلة والمجانية .يجب عليهم الامتناع عن أي ملاحظات أو عمل من المرجح أن يلحق الضرر بزميل أو مهنة.

عندما ينشأ خلاف مهني بين الخبراء المحاسبين ، يجب أن يحاولوا حله بشكل ودي ، قبل اللجوء إلى الإحالة إلى لجنة التأديب والتحكيم التابعة لمجلس المحاسبة الوطني
يجب على الخبراء المحاسبين تكريم المهنة وأقرانها وكذلك أعضاء غرفة محافضي الحسابات الوطنية والمجلس الوطني للمحاسبين المعتمدين .يجب أن لا تشويه سمعة هذه الهيئات أو مهاجمة كرامتهم أو تشويه سمعتهم

2-3: واجبات تأطير المتربصين

-يتعين على الخبراء المحاسبين تولى مسؤولية الخبراء المحاسبين المتدربين المعينين لهم من قبل مجلس المحاسبة الوطني ،
لضمان إشرافهم وتدريبهم المهني وفقاً للوائح المعمول بها.

-لا يجوز لأي خبير محاسب ، خلال السنة التي تلي تسجيله في قائمة الطلب ، أن يقبل مهمة مقترحة من عميل لأحد المشرفين السابقين على تدريبه، إلا بموافقة خطية من الأخير.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الفرع الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات في القانون الجزائري

نص القانون الجزائري أن مدقق الحسابات مسؤول اتجاه المؤسسة محل التدقيق واتجاه الأطراف ذات العلاقة بها عن مختلف الأخطاء واللامبالاة التي يرتكبها في ممارسة وظيفته ومسؤوليته تكون في الحدود التعاقدية فقط، كما يتحمل مسؤولية جزائية وانضباطية عن أي تقصير أو عدم اتباع للقواعد الأخلاقية للمهنة، ولا يكون مسؤولاً حول المخالفات التي يرتكبها أعضاء إدارة المؤسسة ولم يكشفها المدقق ولم يفصح عنها في تقريره النهائي، فقد نصت المادة 61 من القانون 01-10 على أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً اتجاه المؤسسة محل التدقيق عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ولا تسقط مسؤوليته إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية والضرورية لوظيفته وأنه أبلغ مجلس الإدارة عن ذلك دون اتخاذ الإجراءات المطلوبة من طرفهم، وفي حالة عدم معالجتها خلال أقرب جمعية عامة يجب عليه تبليغ وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة اقليمياً بذلك¹، وعموماً يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر ثلاثة أنواع من المسؤوليات هي: مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية ومسؤولية انضباطية ن فصلها فيما يلي:

1- المسؤولية الجزائية: هي ما يترتب على مدقق الحسابات من عقوبات نظير المخالفات التي يرتكبها في إطار ممارسة مهنته، وهي ما نصت عليها المادة 62 من القانون 01-10 على أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، وتبدأ المخالفات التي قد يرتكبها مدقق الحسابات بممارسة المهنة بصفة غير قانونية أو غير شرعية وتعني كل شخص غير مسجل في الجدول أو هو في حالة توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول ويستمر في ممارسة مهامه بشكل عادي، كما يدخل في إطار الممارسة الغير شرعية كل من ينتحل صفة مدقق حسابات أو تسمية شركة تدقيق أو صفاًها الغرض منها خلق التشابه أو الخلط بين الصفات والتسميات، فالقانون الجزائري يعاقب مرتكبي هذه الأفعال بغرامة تتراوح من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج وفي حالة العود وتكرار هذه الأفعال يعاقب بالحبس من 6 أشهر إلى سنة وبمضاعفة مبلغ الغرامة²؛

كما تترتب المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات حول المصادقة عمداً على البيانات الغير صحيحة الواردة في التقارير المالية المقدمة للجمعية العامة حسب ما نصت عليه المادة 825 من القانون التجاري وأنه يعاقب على ذلك بالحبس من 6 أشهر إلى سنتين وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين³ كذلك نصت المادة 830 من القانون التجاري على أن كل مدقق حسابات يتعمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم افصاحه لوقائع إجرامية كان على علم بها لوكيل الجمهورية فإنه يعاقب بالسجن من 6 أشهر إلى 5

¹ المادة 61 من القانون 01-10

² المادة 73 من القانون 01-10

³ المادة 825 من القانون التجاري الجزائري، الصادر بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، بصيغته المعدلة والمتممة،

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 500.000 دج، ويعاقب بتطبيق المادة 301 من قانون العقوبات المتعلقة بإفشاء السر المهني على مدقق الحسابات بالحبس من شهر إلى 6 أشهر وبغرامة من 500 دج إلى 5.000 دج¹ ولا يعتبر إفشاء المدقق للمعلومات من ضمن جريمة إفشاء السر المهني في الحالات التالية:

- ضرورة إطلاع الإدارة الجبائية على وثائق المؤسسة؛
- عند فتح تحقيق قضائي بشأنهم؛
- الإدلاء بشهادة مدقق الحسابات أمام المحكمة؛
- بناء على إرادة المؤسسة محل التدقيق.

ويلخص الجدول الموالي المخالفات التي تترتب عنها مسؤولية جزائية لمدقق الحسابات مع النص القانوني والعقوبة المقررة لها.

جدول رقم (4-1): المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات في الجزائر

العقوبة		النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف مدقق الحسابات
السجن	الغرامة المالية (دج)		
- في حالة تكرار المخالفة: الحبس من 6 أشهر إلى سنة واحدة	غرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج - في حالة تكرار المخالفة: مضاعفة مبلغ الغرامة	المادة 73 من القانون 01-10	- الممارسة الغير قانونية لمهنة مدقق الحسابات
من 60 أشهر إلى سنتين	من 20.000 دج إلى 500.000 دج	المادة 285 من القانون التجاري	- المصادقة عمدا على البيانات الغير صحيحة الواردة في التقارير المالية
من سنة إلى 5 سنوات	من 20.000 دج إلى 500.000 دج	المادة 830 من القانون التجاري	- تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها أو عدم الكشف عن الواقع الاجرامية التي هو على علم بها

¹ المادة 830 من القانون التجاري الجزائري والمادة 301 من قانون العقوبات الصادر بالأمر رقم 66-156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو عام 1966، المعدل والمتمم بموجب القانون رقم 04-15 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 71 المؤرخ في 2004/11/10

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

إفشاء السر المهني	المادة 830 من القانون التجاري المادة 301 من قانون العقوبات	من شهر إلى 06 أشهر	من 500 دج إلى 5000 دج
-------------------	---	--------------------	-----------------------

المصدر: شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مرجع سابق، ص 147

يلخص الجدول مختلف العقوبات الجزائية للمخالفات التي يرتكبها مدقق الحسابات التي نص عليها القانون الجزائري بمختلف فروعها والنصوص القانونية التي توضح ذلك إضافة إلى العقوبات المرصودة لها بين السجن والغرامة المالية.

2- المسؤولية المدنية: تنص المادة 124 من القانون المدني على أن: "كل فعل أيا كان يرتكبه شخص بخطئه يسبب ضررا للغير يلزم من كان سببا في حدوثه بالتعويض"¹، فوفقا لهذه المادة فإن مدقق الحسابات وفي حالة حدوث أخطاء أثناء أداء مهمته وانجر عنها ضرر لحق بالمؤسسة محل التدقيق فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية اتجاه المؤسسة واتجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقاريرها المالية وتقريره النهائي، في حين لا يكون مسؤولا مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة إلا إذا كان على علم بما لم يكشف عنها في تقريره النهائي.

وفي هذا المجال فقد نص القانون الجزائري على ضرورة اكتتاب المدقق لعقد تأمين لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لضمان مسؤوليته المدنية التي يتحملها أثناء ممارسته للمهنة، يوضح هذا العقد النتائج المالية التي تنجر عن هذه المسؤولية .

3- المسؤولية الانضباطية: يتعرض مدقق الحسابات المخالف لقواعد سير المهنة لمسؤولية تمس الجانب الانضباطي والتأديبي له، فوفقا لأحكام المادة 63 من القانون 10-01 فإنه حتى بعد استقالته يتحمل هذا النوع من المسؤولية أمام مجلس المحاسبة نظير كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية، ومن بين الحالات التي تترتب عنها مسؤولية انضباطية ما يلي:

- خرق القانون والقواعد المهنية؛
- التقصير المهني الخطير (أي التهاون في أداء أعماله)؛
- صدور سلوك غير ملائم يتعارض مع نزاهة وأمانة المهنة².

¹ المادة 124 من القانون المدني الصادر بمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 44 المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، مرجع سابق، ص 142

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

وتتمثل العقوبات التأديبية أو الانضباطية المترتبة على هذه الأفعال الصادرة عن مدقق الحسابات فيما يلي مرتبة تصاعديا حسب درجة خطورتها:

- الإنذار؛

- التوبيخ؛

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر؛

- الشطب النهائي من الجدول.¹

تتعلق المسؤولية الانضباطية بصفة مباشرة بمخالفة قواعد سير المهنة العامة والأخلاقية، حيث تختلف درجة المخالفات من مخالفة لأخرى وتختلف معها درجة العقوبة المقررة لها.

الفرع الرابع: الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر

تسهر العديد من الهيئات في الجزائر على تنظيم والسير الحسن لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر أهمها مجلس المحاسبة والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ونوجزها فيما يلي:

1- المجلس الوطني للمحاسبة: هو هيئة استشارية ذات طابع وزاري تعمل على تنظيم والإشراف على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، أنشأ بموجب نص المادة 4 من القانون 10-01 والذي يكون تحت سلطة وزير المالية، مهمته الإعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم على الأقل ثلاثة أعضاء منتخبين من كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، إضافة إلى ممثلين عن وزراء الطاقة، الإحصاء، التربية الوطنية، التجارة، التعليم العالي، التكوين المهني، الصناعة، بالإضافة إلى رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية، ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر؛

- ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة؛

- ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة؛

- ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.

- مهام المجلس الوطني للمحاسبة: تقسم مهام المجلس الوطني للمحاسبة حسب ما جاء في المرسوم التنفيذي رقم

11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 إلى: مهام الاعتماد، التقييس المحاسبي، ومتابعة المهن المحاسبية.

¹ المادة 63 من القانون 01-10

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

1- مهام الاعتماد: نصت عليها المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 وتمثل فيما يلي:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- تقييم صلاحية شهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال الشكاوى والفصل فيها؛
- تنظيم ومراقبة جودة أداء المهنيين وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة وعرضها للموافقة.

2- التقييس المحاسبي: تتمثل مهام مجلس المحاسبة في هذا المجال فيما يلي:

- جمع واستغلال الوثائق والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
- تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
- المساهمة في تطوير برامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة وتنظيم تظاهرات وملتقيات؛
- متابعة وضمان مراقبة الجودة فيما يتعلق بتطوير تقنيات المحاسبة؛
- متابعة التطورات الحاصلة في المحاسبة على المستوى الدولي.

3- تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: المساهمة في ترقية المهن المحاسبية وتطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى؛

- إجراء دراسات في المحاسبة والتدقيق ونشر نتائجها؛
 - مساعدة هيئات التكوين من خلال تصور دعائم بيداغوجية؛
 - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين إذا ما تم اعتماد قواعد محاسبية جديدة؛
 - القيام بالأبحاث المحاسبية التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.
- اللجان المكونة للمجلس الوطني للمحاسبة:** نصت المادة 5 من القانون 10-01 على تكوين المجلس الوطني للمحاسبة والذي تكونه خمسة لجان متساوية الأعضاء وهي¹:
- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية: دور هذه اللجنة هو البث في جميع الأمور المتعلقة بالأدوات والمسارات المحاسبية وكذا مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة؛

¹ المادة 5 من القانون 10-01

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- لجنة الاعتماد: مهمتها تنظيم ومتابعة طلبات الاعتماد وتحديد المعايير وطرق الالتحاق بالمهن المحاسبية؛
- لجنة التكوين: يتمثل دورها في متابعة تكوين المحاسبين المتربصين وتسليم شهاداتهم في نهاية تربصهم؛
- لجنة الانضباط والتحكيم: ودورها يتمثل في متابعة حالات الإخلال ومخالفة قواعد المهمة ودراسة الحالات التأديبية والانضباطية والمصالحة؛
- لجنة مراقبة النوعية: وهي تعنى بمراقبة أداء المدققين ونوعيته بهدف تطوير قدراتهم وتحسين أدائهم للمهام المنوطة بهم.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

2-1 المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

- أنشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين بموجب المادة 14 من القانون 10-01، ويتمتع بالشخصية المعنوية، يضم أشخاصا طبيعيين ومعنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة تدقيق الحسابات وفقا للشروط المحددة للمهنة، يسيره مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمنح وفقا لهذا القانون إمكانية إنشاء مجالس جهوية، ويقوم المصف الوطني للخبراء المحاسبين بمجموعة مهام نذكرها فيما يلي¹:
- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
 - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
 - إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
 - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
 - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- ونفصل فيها فيما يلي:

2-1-1 تسيير المصف الوطني للخبراء المحاسبين: يسهر على تسيير المصف الوطني للخبراء المحاسبين مجلس

- وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ينتخبون من طرف الجمعية العامة، وينسق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس، ويكلف المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين بما يلي²:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

¹ المادة 15 من القانون 10-01

² المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 جانفي 2011 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين.

2-2-2 الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

- أنشأت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة 14 من القانون 10-01، وتمتع بالشخصية المعنوية، تضم أشخاصا طبيعيين ومعنويين معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة تدقيق الحسابات وفقا للشروط المحددة للمهنة، يسيروها مجلس وطني ينتخبه مهنيون كما يمنح وفقا لهذا القانون إمكانية إنشاء مجالس جهوية، وتقوم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بمجموعة مهام نذكرها فيما يلي¹:
- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
 - الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
 - إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
 - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
 - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.
- ونفصل فيها فيما يلي:

- ### 2-2-1 تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:
- يسهر على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ينتخبون من طرف الجمعية العامة، وينسق نشاطاته مع وزير المالية الذي يقوم بتعيين ممثله لدى هذا المجلس، ويكلف المجلس الوطني الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بما يلي²:

¹ المادة 15 من القانون 10-01

² المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 جانفي 2011 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره

الفصل الرابع:التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية ؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛

- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

المطلب الرابع: مرحلة سن معايير التدقيق الجزائرية

اتجهت الجزائر مؤخرا وسعيها منها لمواكبة تطورات مهنة تدقيق الحسابات في العالم إلى وضع معايير تدقيق جزائرية تحكم ممارسات المهنة في الجزائر، وتم ذلك استنادا إلى جملة من القوانين والمراسيم أهمها:

- الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم؛

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي المعدل؛

- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتعمد؛

- بالإضافة المرسمين المتضمنان تعيين أعضاء الحكومة، وتحديد صلاحيات وزير المالية؛

- والمراسيم المتعلقة بالمجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- والمراسيم المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، وتقاريره

صادق وزير المالية بتاريخ 04 فيفري 2016 على المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق والتي يرمز لها بالرمز NAA (Normes Algériennes d'Audit) ، حيث تم وضع حيز التنفيذ العديد من المعايير نذكر أربعة منها تطبق على جميع أشكال مهام التدقيق في الجزائر سواء كانت قانونية أو تعاقدية، وهذه المعايير هي¹:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: "التأكيدات الخارجية"؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560: "أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: "التصريحات الكتابية".

¹ <http://cn-cncc.dz/?p=2411> consulte le 15/10/2016

الفصل الرابع:التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:"اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق"

يرتكز معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 210 حول واجبات مدقق الحسابات في الاتفاق مع إدارة المؤسسة محل التدقيق أو الأطراف الأخرى القائمة على الحوكمة في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق التي سيقوم بها والتي سوف يعرضها في رسالة المهمة (قدم المعيار نموذجا حول رسالة المهمة في الملحق رقم02)، التي تخص تدقيق التقارير والكشوفات المالية للمؤسسة الكلية أو الجزئية وكل المهام الأخرى ذات الصلة، كما يجب الإشارة إلى الخصائص التي قد توجد في التدقيقات المتكررة أو تدقيق المؤسسة إن كانت صغيرة الحجم.

- كما يجب على المدقق حسب هذا المعيار توضيح هدف التدقيق والذي هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي ستجرى على أساسها قد تم الاتفاق عليها، والتأكيد على ضرورة أن تكون الشروط المسبقة محققة؛

-ويسعى هذا المعيار إلى التأكيد على مدقق الحسابات أن يطلب تأكيد موافقة المؤسسة على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة المقدمة من طرفه، مع ضرورة تدوين أي اختلاف محتمل في ملف عمله.

1- الشروط المسبقة للتدقيق: أورد معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 210 مجموعة من الشروط المسبقة التي

يضعها المدقق والتي تسبق البدء في عملية التدقيق ومن أهم الشروط التي أوردتها هذا المعيار ما يلي¹:

- أن المرجع المحاسبي المطبق في المؤسسة محل التدقيق مقبول بالنظر لخصائصها وهدف تقاريره المالية؛

- أن تكون إدارة المؤسسة تدرك، تعترف وتحمل كامل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للتقارير المالية؛

- وجود نظام رقابة داخلية فعال في المؤسسة؛

- عدم تقييد الإدارة لمدقق الحسابات فيما يخص الفحوص والمراقبات التي يقوم بها والتي تعتبر ضرورية لمهمة التدقيق.

2- محتوى رسالة مهمة التدقيق: قدم معيار التدقيق الجزائري رقم NAA210 نموذجا حول رسالة المهمة التي

يقدمها المدقق ووضح الأحكام التي يجب أن تحتويها والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

1-2 الأحكام الأساسية لرسالة المهمة: ينص معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 210 على ضرورة أن يتم

تدوين أحكام مهمة التدقيق المختلفة في رسالة مهمة التدقيق، وتحتوي المعلومات التي يجب أن تتضمنها رسالة المهمة

¹ NAA 210:" Accord sur les termes des missions d'audit",para 2,(2016),disponible sur le site : <http://cn-cncc.dz/?p=2273> ,consulte le :19/10/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

على معلومات متعلقة بالمدقق وعملية التدقيق، معلومات متعلقة بإدارة المؤسسة، ومعلومات أخرى إضافية، والتي نفضلها فيما يلي:¹

1-1-2 المعلومات المتعلقة بمدقق الحسابات وعملية التدقيق:

يجب أن تحتوي رسالة مهمة التدقيق المقدمة من طرف المدقق عدد من المعلومات المتعلقة بسير عملية التدقيق في حد ذاتها ومدقق الحسابات، وأهم المعلومات التي يجب أن تحتويها هذه الرسالة:

- هدف ونطاق عملية التدقيق؛ - مسؤوليات مدقق الحسابات؛ - مسؤوليات إدارة المؤسسة؛ - توضيح المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد القوائم المالية؛ - الإشارة إلى شكل ومضمون التقارير التي سيقدمها المدقق؛ - الإشارة إلى طريقة حساب التعويضات وكيفية الدفع؛ - مخطط التدقيق وطرق تنفيذه؛
- كما يجب أن تأخذ بعين الاعتبار في محتوى رسالة مهمة التدقيق احتمال عدم قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف وجود حالات الغش والأخطاء حتى لو تم التخطيط لها بشكل جيد.

2-1-2 المعلومات المتعلقة بإدارة المؤسسة: كذلك يجب أن تحتوي رسالة المهمة على معلومات تتعلق بإدارة المؤسسة وهي:

- تقديم الإدارة لتبريرات كتابية لتبرير وجود بعض العناصر المثبتة في القوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- تقدم الإدارة للمدقق القوائم المالية والمعلومات التي يرى أنها ضرورية له في الوقت المناسب حتى يتمكن من إتمام عملية التدقيق في الوقت الذي خطط له؛
- إعلام المدقق بأية أفعال قد تؤثر على القوائم المالية في الفترة بين إصدار تقرير مدقق الحسابات والمصادقة على القوائم المالية للمؤسسة.

3-1-2 معلومات أخرى إضافية: هذه المعلومات قد تكون في حالات معينة بالإضافة إلى المعلومات السابقة، مما يتطلب ضرورة تضمينها في رسالة المهمة، وهذه المعلومات هي:

- الأحكام المتعلقة بمشاركة مدققين آخرين أو خبراء في عملية التدقيق؛
- الأحكام المتعلقة بإشراك المدققين الداخليين أو موظفين أو عمال في المؤسسة؛
- الأحكام التي يجب أن يتم اتخاذها مع المدقق السابق.

¹ NAA 210: " Accord sur les termes des missions d'audit", para 3, (2016), op cit, disponible sur le site : <http://cn-cncc.dz/?p=2273>, consulte le : 21/10/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

في حالة منح تدقيق المؤسسة إلى أكثر من مدقق واحد فإنهم يقومون بإعداد رسالة مهمة مشتركة يجب أن تحدد بدقة توزيع الأعمال بين المدققين والأتعاب المخصصة لكل واحد منهم، أو يقومون بإعداد عدة رسائل فردية لكل واحد منهم،

وفي حالة أن المؤسسة محل التدقيق تكون عبارة عن مجمع يُقدر المدقق ما إذا كان سيُعد رسالة مهمة واحدة مشتركة لجميع المؤسسات التابعة للمجمع، مع مراعاة تأكيد الشركة الأم خطيا على أن جميع المؤسسات قد وافقت على محتوى رسالة المهمة.

2-2 تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية:

لا يجب على مدقق الحسابات أن يقبل بأي شكل من الأشكال قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ما لم يكن هناك داعي وسبب مقبول ومقنع، وإذا توفر هذا السبب فعليه تقدير الآثار القانونية والتنظيمية لهذا التعديل، كما تجدر الإشارة إلى أنه لا يمكن للإدارة أن تطلب تعديل في أحكام مهمة التدقيق إذا كان ذلك بغرض تجنب الحصول على رأي متحفظ على عناصر معينة.

وإذا وافق المدقق على تعديل أحكام مهمة التدقيق إلى مهمة واحدة أو خدمة مرتبطة بها، فيجب عليه وعلى إدارة المؤسسة وضع أحكام جديدة وتضمينها في رسالة المهمة أو في أي اتفاق كتابي آخر. وأما في حالة تعذر على المدقق قبول تعديل أحكام مهمة التدقيق ولم ترخص له الإدارة بمتابعة مهمته الأولية، فيجب عليه¹:

- الاستقالة من مهمة التدقيق إذا سمح له القانون أو التنظيم المطبق بذلك؛
- تحديد وجود أي نوع من الالتزام، تعاقدي أو شكل آخر وإبلاغ آثار ذلك للأطراف الآخرين مثل القائمين على الحوكمة في المؤسسة أو الملاك.

الفرع الثاني: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: "التأكيدات الخارجية"

يعتبر هذا المعيار الثاني الذي تمت المصادقة عليه على أن يدخل حيز التنفيذ، وهو يعالج إجراءات التأكيد الخارجية التي يقوم بها المدقق للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية من عند الأطراف الخارجية عن المؤسسة والتي تتعامل مع هذه الأخيرة، هذه الأطراف التي أشار إليها المعيار بمصطلح "الغير".

¹ NAA 210: " Accord sur les termes des missions d'audit", para17, (2016), op cit, disponible sur le site : <http://cn-cnc.dz/?p=2273> ,consulte le :21/10/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

وقد عرف هذا المعيار التأكيد الخارجي على أنه: "دليل إثبات يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان في شكل ورقي أو الكتروني أو في أي شكل آخر"¹، وينقسم التأكيد الخارجي إلى: تأكيد إيجابي وتأكيد سلبي.

- تأكيد إيجابي: وهو طلب تأكيد مستعجل من طرف الغير للرد مباشرة على المدقق حول تأكيد أو نفي المعلومات الواردة في الطلب أو يقدم معلومات مطلوبة؛

- تأكيد سلبي: وهو طلب تأكيد ضمني يكون من خلاله الغير مدعو للرد مباشرة على المدقق فقط في حالة نفيه للمعلومات الواردة في الطلب، وهذا التأكيد يقدم أدلة أقل اثباتا من التأكيد المستعجل، ويتعين على المدقق أن لا يستعمل هذه التأكيدات إلا عند توفر الشروط التالية:²

- إذا قدر المدقق أن خطر وجود انحرافات معتبرة ضئيل، وكانت الأدلة التي تحصل عليها كافية وملائمة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية ذات الصلة بالتأكيد المعني؛

- إذا احتوت الأدلة الخاضعة لإجراءات التأكيد الضمني على عدد كبير من أرصدة الحسابات والعمليات أو على شروط قليلة الأهمية ومنسجمة؛

- إذا كانت نسبة الفوارق متوقعة وجد متدنية؛

- إذا كان المدقق يجهل الظروف أو الحالات التي أدت بالمرسل إليهم إلى إهمال طلبات التأكيد الضمني.

- إجراءات التأكيد الخارجية: كما أورد معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 505 الإجراءات التي يتبعها المدقق عند لجوئه إلى التأكيد الخارجي خاصة وجوب الحفاظ على الرقابة على طلبات التأكيد الأمر الذي يتطلب ما يلي:³

- تحديد المعلومات وأرصدة الحسابات محل التأكيد أو الطلب من حيث مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون المؤسسة قد أبرمتها مع طرف آخر؛

- اختيار الأطراف المؤهلين للرد على طلبات التأكيد المقدمة من طرف الغير، حيث أن هذه الردود تقدم أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي يكون على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها المدقق والتي تسمح له بالحصول على التأكيد؛

- وضع تصور لتصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون هذه الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنية؛

- مباشرة إجراءات إرسال طلبات التأكيد إلى الغير ومتابعتها.

¹ NAA 505: "Confirmations externes", para 3, (2016), disponible sur le site : <http://cn-cncc.dz/?p=2273>, consulte le 20/11/2016

² NAA 505: "Confirmations externes", para 15, op cit, consulte le 20/11/2016

³ NAA 505: "Confirmations externes", para 4, op cit, consulte le 20/11/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

إذن وحسب معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 505 فإنه على مدقق الحسابات أن يقوم بوضع تصور لشكل طلبات التأكيد مع مراعاة أن يتم توجيه طلبات التأكيد إلى أطراف تمتلك مؤهلات للرد على طلبات التأكيد وذلك لضمان الحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية مما يمكنه من الاعتماد عليها خلال عملية التدقيق، إلا أنه وعند القيام بوضع تصور شكل طلبات التأكيد على مدقق الحسابات أن يراعي العوامل التالية:¹

- الإثباتات المؤشرة؛

- إخطار الانحرافات المعتبرة خاصة المعرفة بما فيها أخطار الغش؛

- شكل وتقديم الطلب؛

- تجربة المدقق من خلال مهام التدقيق السابقة؛

- تحديد وسيلة التواصل إن كانت ورقية، الكترونية، أو أية وسيلة أخرى؛

قدرة الأطراف الخارجية عن المؤسسة على تقديم وتأكيد المعلومات الضرورية التي يحتاجها المدقق مثل مبلغ الفاتورة؛

- قيام الإدارة بترخيص وتشجيع الغير للرد على طلبات المدقق، نظرا لوجود بعض الأطراف التي ترفض الرد على

طلبات التأكيد إلا بوجود ترخيص من إدارة المؤسسة، كما قد يواجه المدقق حالة عدم قبول إدارة المؤسسة محل

التدقيق أصلا أن يقوم بإرسال طلبات التأكيد للأطراف الأخرى، وفي هذه الحالة على المدقق أن يقوم بما يلي²:

- البحث في أسباب رفض الإدارة ومدى صحة ومنطقية هذه الأسباب؛

- تقييم آثار رفض الإدارة على تقييمه للمخاطر والانحرافات المعتبرة بما فيها خطر الغش، وأثرها على طبيعة، رزنامة

وامتداد إجراءات التدقيق الأخرى؛

- وضع إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة إثبات ذات دلالة ومصداقية.

وفي حالة عدم توصل المدقق إلى أسباب منطقية مقنعة لرفض الإدارة، أو عدم قدرته على التوصل إلى أدلة إثبات ذات

دلالة من خلال إجراءات التدقيق البديلة فإنه يقوم بإعلام القائمين على الحوكمة في المؤسسة، وتقييم آثار ذلك على

رأيه النهائي.

أما إذا كان رد إدارة المؤسسة بالقبول وعدم إبداء أية معارضة حول قيام المدقق بإرسال طلبات التأكيد للأطراف

الخارجية التي تتعامل معها، فإن المدقق قد يواجه مجموعة من الحالات حول استلامه نتائج التأكيد الخارجي ونذكر من

بينها:³

¹ NAA 505: 'Confirmations externes', para 5, op cit, consulte le 20/11/2016

² NAA 505: 'Confirmations externes', para 6, op cit, consulte le 20/11/2016

³ NAA 505: 'Confirmations externes', para 8, op cit, consulte le 20/11/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

1- مصداقية الردود على طلبات التأكيد: يدرس المدقق مدى مصداقية الردود المتحصل عليها، وإذا تبين له وجود عوامل تثير لديه شكوك حول مصداقية الردود على طلب التأكيد فإنه يتوجب عليه السعي للحصول على أدلة إثبات إضافية مكتملة لإزالة هذه الشكوك، مثل الردود المرسله عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني فإن خطر عدم مصداقيتها يكون كبيرا نظرا لأنه من الصعب التأكد من مصدر الوثيقة وسلطة من قام بالرد، إلا إذا كان لدى المدقق اقتناع تام بأن هذا الإجراء مؤمن ومراقب بطريقة مناسبة فهنا يكون خطر عدم مصداقيته ضئيل، أما إذا تلقى المدقق الرد شفهيًا فبإمكانه أن يطلب من الطرف المجيب أن يرد عليه خطيا، وإذا لم يتحصل على الرد خطيا فإنه يتوجب عليه البحث عن عناصر مقنعة أخرى لتدعيم المعلومات الواردة في الرد الشفهي.

كما أن المدقق قد يواجه خطر استعانة الطرف المجيب على طلب التأكيد بأشخاص آخرين للإجابة عليه، وفي هذه الحالة يقوم المدقق بوضع إجراءات للرد على المخاطر التي يمكن أن تنجم عنها وهي:

- الرد يكون غير صادر من المصرح الرئيسي؛

- المجيب غير مرخص له بالإجابة على طلب التأكيد؛

- تم اعتراض سلامة إرسالية طلب التأكيد.

وبصفة عامة إذا حدد المدقق عدم مصداقية الرد على طلب التأكيد فإنه يُقيم مدى تأثير ذلك على التقييم الذي وضعه لمخاطر الانحرافات بما فيها الغش، كذلك تأثيرها على طبيعة ورزنامة وامتداد الإجراءات الأخرى.

2- في حالة عدم تلقي الردود: يُعرف عدم تلقي الرد على أنه: "غياب الرد أو تلقي جزء منه فقط من طرف

الغير على طلب التأكيد المستعجل، أو إعادة طلب التأكيد إلى المدقق لأنه لم يصل أساسا إلى المرسل

إليه"¹، وفي حالة عدم تلقي الرد يقوم المدقق بصياغة مجموعة إجراءات إضافية بهدف الحصول على أدلة

إثبات ذات دلالة ومصداقية، ومن بين هذه الإجراءات:

- بالنسبة لرصيد حساب الزبائن: يقوم المدقق بفحص التحصيلات، وثائق المبيعات، وصولات التسليم والتوزيع القريبة من تاريخ الإقفال؛

- بالنسبة لرصيد حساب الموردون: يقوم المدقق بفحص الاتفاقيات، وثائق المشتريات والاستلام القريبة من تاريخ الإقفال وكذلك المراسلات الصادرة من الأطراف الخارجة التي تتعامل معها المؤسسة.

¹ NAA 505: 'Confirmations externes', para 9, op cit, consulte le 20/11/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

هذه الإجراءات الإضافية قد تكون غير فعالة ولن تمكن المدقق من الحصول على أدلة الإثبات التي يحتاجها إذا رأى المدقق أن الرد على طلب التأكيد المستعجل يعد ضروري للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة، وفي حالة عدم حصوله على التأكيد الضروري فيجب أن يحدد آثار ذلك على التدقيق وعلى رأيه بصفة عامة.

3- الفوارق: يقصد بالفوارق "وجود اختلاف في الرد بين المعلومات المتحصل عليها من الأطراف الخارجية المتعاملة مع المؤسسة وتلك التي وجدها المدقق في المؤسسة أو المحتواة في الكشوف المالية لها"¹، وفي حالة وجود هذه الفوارق فإن المدقق يُقيم ما إذا كانت تؤدي إلى انحرافات أو لا، فإذا أدت إلى انحرافات يُقيم المدقق مدى خطورة هذه الانحرافات وإذا كانت تؤدي إلى وجود حالة غش أو لا وعلى ضوء ذلك يقرر المدقق مسار باقي عملية التدقيق.

- **تقييم أدلة الإثبات المتحصل عليها:** يقوم المدقق بتقييم التأكيد الخارجي المتحصل عليه لتحديد ما إذا كانت نتائجه تُقدم أدلة إثبات كافية وملائمة وذات دلالة ومصداقية أو وجود إلزامية الحصول على أدلة إثبات إضافية، ومنه فيمكن للمدقق عند تقييم نتائج كل طلب تأكيد خارجي تصنيف النتائج وفق الأصناف التالية:

- رد من الغير المؤهل يتضمن تأكيد المعلومات المقدمة أو المعلومات المطلوبة دون وجود فوارق؛

- رد يعتبر غير موثوق؛

- عدم الرد؛

- رد يحمل فوارق.

الفرع الثالث: معيار التدقيق الجزائري رقم 560: "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات"

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات مدقق الحسابات اتجاه الأحداث التي تأتي بعد إقفال الحسابات، وقد سماها هذا المعيار بالأحداث اللاحقة، وقد عرفها على أنها: " تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها هذا الأخير بعد تاريخ تقريره، أو بعد تاريخ تقريره إلى غاية اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المتداولة."²

ويقصد بتاريخ إعداد القوائم المالية (تاريخ الإقفال): هو التاريخ الذي أُعدت فيه القوائم المالية وتحمل فيه الأشخاص ذوي سلطة الإقفال مسؤولياتهم حيال ذلك؛

- أما تاريخ تقرير المدقق فيقصد به ذلك التاريخ الموضح على التقرير المتعلق بالقوائم المالية والموافق لتاريخ النهاية الفعلية لمهمة التدقيق، ولا يمكن أن يكون سابقا لتاريخ إعداد القوائم المالية؛

- تاريخ المصادقة على القوائم المالية: هو التاريخ الذي يتم فيه اعتمادها من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المتداولة؛

¹ NAA 505: "Confirmations externes", para 12, op cit, consulte le 20/11/2016

² NAA 560: "Evènements postérieurs à la clôture », para 2, disponible sur le site : <http://cn-cncc.dz/?p=2273> . consulte le :23/11/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- تاريخ إصدار القوائم المالية: هو التاريخ الذي يتم فيه توفير القوائم المالية المدققة وكذا تقرير المدقق إن وجد لأطراف خارجية.

يهدف المدقق في إطار هذا المعيار إلى الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب إحداث تعديلات على القوائم المالية أو على معلومة متضمنة فيها قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق¹ ، وفي هذا الإطار يحدد المنهج المحاسبي المطبق نوعين من الأحداث وهي:

- الأحداث التي تؤكد الظروف السائدة عند تاريخ إقفال الحسابات؛

- الأحداث التي تدل على ظروف ظهرت بعد تاريخ إقفال الحسابات.

- يجب على إدارة المؤسسة إعلام المدقق بالأحداث التي من شأنها التأثير على القوائم المالية والتي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير وتاريخ نشر القوائم المالية، كما يجب على المدقق وضع الإجراءات اللازمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب تعديلات على القوائم المالية أو على معلومة متضمنة فيها، هذه الإجراءات قد تتضمن إعادة النظر أو مسح للتحقق في الوثائق المحاسبية أو في المعاملات الحاصلة بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ المدقق في حين أنه غير مطالب بإجراء تدقيق إضافي للعناصر التي خضعت إلى إجراءات وحقق نتائج مرضية.

وبعد قيام المدقق بوضع إجراءات التدقيق السابقة الذكر وللفترة بين إعداد القوائم المالية وتاريخ المدقق، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار تقييمه الشخصي للمخاطر قصد تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي تتضمن ما يلي:²

1- الإطلاع على كافة الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل التأكد من أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها؛

2- إرسال طلبات للحصول على المعلومات من إدارة المؤسسة أو القائمين على الحوكمة لمعرفة ما إذا كان

للأحداث اللاحقة عند إقفال الحسابات تأثير على القوائم المالية الواقعة كالحالات التالية:

- التعهدات الجديدة، القروض أو الضمانات الممنوحة التي تم إبرامها؛

- التنازلات أو اقتناءات الأصول المحققة أو المرتقبة؛

- الأحداث الواقعة والمتعلقة بالطابع التحصيلي للأصول؛

- الزيادات في رأس المال أو في طرق طرح الأوراق المالية المحققة؛

¹ NAA 560: " Evènements postérieurs à la clôture » ,para 3,op cit, consulte le 23/11/2016

² NAA 560: " Evènements postérieurs à la clôture » ,para 6,op cit, consulte le 23/11/2016

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- نزع الملكية من طرف الإدارة أو إتلاف الأصول جراء حريق أو فيضانات؛
- الأحداث ذات الدلالة لتقييم التقديرات أو المؤونات المسجلة في القوائم المالية الواقعة؛
- الأحداث الواقعة أو المرجح وقوعها التي تشكل في الطابع التلازمي للطريقة المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية.
- 3- قراءة محاضر اجتماعات الشركاء أو الإدارة أو القائمين على الحوكمة والتي انعقدت بعد تاريخ القوائم المالية، وكذلك طلبات الاستعلام المتعلقة بالمسائل التي تمت مناقشتها من خلال هذه الاجتماعات؛
- 4- الإطلاع على آخر القوائم المالية المرحلية بعد الإقفال الملزمة أو غير الملزمة قانونا في حال وجودها؛
- 5- في حالة أن المحاسبة غير محينة وبالتالي فإن القوائم المالية المرحلية لم يتم إعدادها لأسباب داخلية أو خارجية، أو في حالة عدم وجود محاضر للإدارة أو الأشخاص القائمين بالحوكمة فإن إجراءات التدقيق ذات الدلالة يمكن أن تأخذ شكل تدقيق الدفاتر والوثائق المحاسبية المتوفرة بما فيها الكشوفات البنكية؛
- 6- إذا قام المدقق بالتحقيق في الإجراءات المطلوبة في الفقرات السابقة ووجد أحداثا تستوجب تعديلات في القوائم المالية، فإنه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المعمول به؛
- 7- يجب على المدقق أن يقوم بطلب من القائمين على الحوكمة في المؤسسة محل التدقيق بمنحه رسالة تثبيت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية قد استوجبت تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها قد تمت معالجتها.
- في حالة وجود حقائق أُعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية اعتماد القوائم المالية: ففي هذه الحالة يقوم المدقق بما يلي¹:
- بداية نوضح أن المدقق غير ملزم بالقيام بإجراءات التدقيق بعد صدور تقريره النهائي، لكن إن وصل إلى علمه حقائق بعد صدور تقريره وقبل المصادقة على القوائم المالية يستطيع أن يحدث تعديلات على تقريره وعليه أن يقوم ب:
 - 1- مناقشة هذه المسألة مع الإدارة؛
 - 2- تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل القوائم المالية، وإذا كان الأمر كذلك يقوم بالاستفسار لدى الإدارة عن الكيفية التي تنوي بها التعامل مع هذه النقطة في القوائم المالية؛
 - 3- في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلى المدقق القيام ب:
 - 1-3 تنفيذ إجراءات التدقيق الظرفية اللازمة على التعديل المقدم؛

¹ NAA 560: " Evènements postérieurs à la clôture », para 9, op cit, consulte 2017/12/13

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3-2 في حالة تعذر تطبيق الظروف المبينة فيما يلي:

أ- تمديد إجراءات التدقيق المبينة في الفقرات أعلاه حتى تاريخ التدقيق الجديد؛

ب- إصدار تقرير جديد على القوائم المالية المعدلة.

4- إذا كان القانون أو النظام المحاسبي لا يمنعان الإدارة من الحد من التعديل على القوائم المالية فقط فيما تعلق بآثار الحدث أو الأحداث اللاحقة، ولا يمنعان المسؤولين من المصادقة على القوائم المالية من حيث حصر مصادقتهم على هذا التعديل.

فهنا يُسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق اللازمة على الأحداث اللاحقة لهذا التعديل.

كما يقوم المدقق في هذه الحالة بـ:

- إما تعديل تقريره بإدراج تاريخ إضافي يخص تاريخ التعديل فقط؛

- وإما إصدار تقرير جديد أو تقرير معدل يتضمن الإشارة في فقرة الملاحظة أو فقرة متعلقة بنقاط أخرى تدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لا تخص إلا تلك التي كانت سببا في تعديل القوائم المالية؛

8- إذا لم تقم الإدارة بتعديل القوائم المالية في ظروف يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بها، لأن أثرها على القوائم المالية ذو دلالة بالتالي:

8-1 إذا لم يتم إيداع تقرير التدقيق للمؤسسة استوجب على المدقق تغيير رأيه ثم إرسال تقريره؛

8-2 إذا تم إيداع تقرير للمؤسسة فعلى المدقق إشعار الهيئة المدولة بعدم إظهار القوائم المالية للغير قبل إتمام التعديلات الضرورية، ولكن إذا تم ذلك فعلى المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لمحاولة تفادي استعمال الغير لتقريره، وفي هذه الحالة تكون الاستشارة القانونية لازمة.

- **حقائق أعلم بها المدقق بعد نشر القوائم المالية:** لا يلتزم المدقق بأي إجراء تدقيق على القوائم المالية بعد نشرها.

بعد تطرقنا لثلاثة معايير جزائرية والتفصيل فيها فإننا نلاحظ أنها تنطبق بشكل كبير على معايير التدقيق الدولية وذلك ما يؤكد سياسة الجزائر لتوحيد ممارساتها المالية والمحاسبية وتدقيق الحسابات مع المعايير الدولية

المبحث الثاني: عناصر فعالية التدقيق في القانون الجزائري

نحاول في هذا المبحث إسقاط عناصر فعالية عملية تدقيق الحسابات التي تطرقنا إليها في الجانب النظري على البيئة الجزائرية باستخلاصها من خلال ما جاء في القانون الجزائري حول هذه العناصر، فقد ذكر المشرع الجزائري جملة من الشروط اللازمة لممارسة مهنة تدقيق الحسابات وطريقة سيرها في الجزائر، وهي ما تمثل في بعض عناصرها عناصر

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

فعالية عملية تدقيق الحسابات، تجدر الإشارة إلى أننا لم نجد كل العناصر ذلك أن المشرع لم يتكلم عن كل ما يتعلق بعملية التدقيق وهو الأمر الذي سنتنظمه معايير التدقيق الجزائرية مستقبلا.

المطلب الأول: استقلالية المدقق

تعتبر استقلالية المدقق أهم عنصر من عناصر فعالية عملية تدقيق الحسابات من جهة وأهم نقطة تُركز عليها مهنة تدقيق الحسابات من جهة أخرى، لذلك فالمشرع الجزائري لم يغفل عن هذه النقطة وأشار إليها في العديد من المواد والقوانين على غرار القانون التجاري والقانون 10-01 وبعض المراسيم الأخرى، فقد أكدت المادة 3 من المرسوم 96-136 على ضرورة أن يتحلى مدقق الحسابات بالأمانة في أداء مهمته بالإضافة إلى استقلاليته التامة عن المؤسسة محل التدقيق وأن يتم أداء مهمة التدقيق بضمير مهني، أي أن لا يُحكم العلاقات الشخصية في أداء عمله، كما نصت المادة 3 من القانون 10-01 على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية ومراقبتها وأن تتم ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وفي سبيل تكريس استقلالية المدقق عن المؤسسة محل التدقيق فقد نصت المادة 715 مكرر 6 أنه لا يجوز تعيين مدقق الحسابات في المؤسسات التالية¹:

- التي يكون فيها الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة؛
 - القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة؛
 - أزواج الأشخاص الذين يحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مدقق الحسابات على أجرة أو مرتب إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة؛
 - الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مدقق الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- كما نص القانون 10-01 في الفصل التاسع منه على كل الحالات التي يمكن أن يقع فيها مدقق الحسابات والتي تحد من استقلاليته وحياده مع المؤسسة محل التدقيق وهذه الحالات هي²:

¹ المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري
² المواد: 64، 65، 66، 67، 70 من القانون 10-01

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

-لا يمكن لمدقق الحسابات ممارسة إحدى النشاطات الآتي ذكرها والتي تعتبر متنافية مع مهنته وتؤثر على استقلالته الفكرية والعملية، وهذه النشاطات هي:

* كل نشاط تجاري، خاصة إذا كان في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛

* كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛

* كل عهدة إدارية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛

* الجمع بين ممارسة مهنة مدقق حسابات ومحاسب في نفس المؤسسة؛

* كل عهدة برلمانية، أو عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية: وفي حالة ترشحه فعليه إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل اقصاه 1 شهر من تاريخ عهده.

- لا يعتبر من بين حالات التنافي ممارسة مدقق الحسابات لمهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة أو التدقيق بصفة تعاقدية أو تكميلية؛

- لا يمكن لمدقق الحسابات مراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات مباشرة أو غير مباشرة؛

- لا يمكنه القيام بأعمال التسيير أو الإنابة عن المسيرين أو القيام بمهام الرقابة القبلية على مهام التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- لا يمكنه ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة يراقب حساباتها؛

- لا يمكنه شغل منصب يتلقى منه أجر في المؤسسة التي يراقب حساباتها بعد أقل من ثلاث سنوات على انتهاء عهده؛

- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من المؤسسة خلال 3 سنوات الأخيرة كمدققي حسابات لدى نفس المؤسسة؛

- لا يمكن لمدقق الحسابات القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يمنع مدققي الحسابات من مطالبة المؤسسات بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

يظهر من خلال حالات الموانع التي ذكرها المشرع الجزائري الأهمية الكبيرة التي يوليها لاستقلالية المدقق عن المؤسسة محل التدقيق، فقد ركز على ضرورة أن لا تكون له أي صلة قرابة لا من بعيد ولا من قريب مع المؤسسة محل التدقيق لا مع أعضاء إدارتها أو العاملين فيها، ولا يكون مدقق في المؤسسات التي يكون مساهما فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، ولا أن يشغل أي منصب في المؤسسة أو له علاقة بها ما عدا مدقق حسابات، وهو ما يكرس استقلالية

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

المدقق وإبعاده بصفة كلية عن إدارة وموظفي المؤسسة محل التدقيق مما يؤدي إلى أدائه عمله بكل نزاهة ومصداقية ما يعني تحقق العنصر الأهم لتحقيق عملية التدقيق بفعالية.

المطلب الثاني: المؤهلات العلمية والعملية اللازمة في المدقق

على غرار جل بلدان العالم فإنه لا يمكن مزاولة مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر إلا بتوفر مجموعة من المؤهلات العلمية المتمثلة في الشهادات التي يجب أن تتوفر فيه، والعملية من خلال التجارب والخبرات التي يكتسبها من ممارسة مهنة تدقيق الحسابات عبر التربصات الميدانية التي يقوم بها للحصول على رخصة ممارسة مهنة مدقق الحسابات، ولا يتم ذلك إلا من خلال متابعة تكوينين لثلاث سنوات في المعهد المتخصص لمهنة المحاسب، فبدائية يشترط لكل متقدم على مسابقة الالتحاق بهذا المعهد أن يكون متحصلا على شهادة الليسانس أي بكالوريا + 3 سنوات أو ما يعادلها في التخصصات التالية¹:

1- بالنسبة للنظام الكلاسيكي:

- ليسانس في العلوم التجارية: تخصص محاسبة؛
- ليسانس في العلوم التجارية: تخصص مالية؛
- ليسانس في العلوم التجارية: تخصص محاسبة ومالية؛
- ليسانس في علوم التسيير: تخصص محاسبة؛
- ليسانس في علوم التسيير: تخصص مالية؛
- ليسانس في علوم التسيير: تخصص علوم مالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية: تخصص علوم مالية؛
- ليسانس في العلوم الاقتصادية: تخصص اقتصاد مالي.

2- بالنسبة لنظام ل.م.د ليسانس-ماستر-دكتوراه: فالتخصصات المطلوبة هي كما يلي:

- ليسانس في العلوم التجارية: تخصص محاسبة وتدقيق؛
- ليسانس في العلوم التجارية: تخصص محاسبة ومالية؛
- ليسانس في العلوم تجارية: تخصص محاسبة وجباية.

¹ المادة 3 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية 1438 الموافق لـ 7 مارس 2017، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 45 الصادرة بتاريخ 7 ذو القعدة 1438 الموافق لـ 30 يوليو 2017

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

يظهر من خلال التخصصات المطلوبة أنه يُشترط في المتقدم لمسابقة الدخول إلى المعهد للحصول على شهادة اعتماد تمكنه من ممارسة مهنة مدقق الحسابات أن يتوفر فيه الحد الأدنى من المعارف المحاسبية والمالية ممثلة في شهادة الليسانس دون التفريق بين النظام الكلاسيكي ونظام ل. م. د؛

وبعد تنظيم المسابقة للالتحاق بهذا المعهد يتابع الناجح تكويناً مدته ثلاث سنوات نظرية يدرس فيها كل المقاييس المتعلقة بالمحاسبة والحماية والقانون وتدقيق الحسابات وهو ما يؤكد على تكوين مدقق الحسابات المستقبلي الجيد من كل النواحي التي تمس مهنته، ويتابع في نفس الوقت تربصاً ميدانياً لمدة 4 أسابيع في كل سنة في شركة أو مكتب الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات، أو لدى المصالح المحاسبية والمالية لمؤسسة اقتصادية عمومية أو خاصة تنشط في القطاع الإقتصادي، ويكون متابع بتقرير تربص، حتى يتمكن بعد الانتهاء من التكوين في الجانب النظري والميداني من الحصول على شهادة الاعتماد.

هذا ما يؤكد على أن المشرع الجزائري ونظراً لحساسية مهنة تدقيق الحسابات يشترط التكوين الجيد من الناحية النظرية والعلمية ومن الناحية التطبيقية والعملية لضمان تكوين مدققين يتمتعون بالمؤهلات اللازمة التي تخولهم مزاوله هذه المهنة، وهو ما يتماشى مع متطلبات ممارسة المهنة ويؤكد تحقق واحد من عناصر فعالية تدقيق الحسابات.

المطلب الثالث: استمرارية المدقق

كون استمرارية المدقق واحدة من عناصر فعالية التدقيق وهي مدعمة لاستقلالية المدقق فإننا نستعرض أهم ما جاء في القانون الجزائري حول تعيين وعزل واستقالة مدقق الحسابات.

1- **تعيين مدقق الحسابات:** يتم تعيين مدقق الحسابات بطريقة عادية أو غير عادية وتنتظر لكلتا الحالتين

فيما يلي:

1-1 **تعيين مدقق الحسابات في الحالة العادية:**

يتم تعيين مدقق الحسابات في المؤسسات الاقتصادية الخاصة في إطار المهمة القانونية دون التعاقدية من بين المدققين المسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين بحيث تدوم وكالته لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس المدقق بعد وكالتين إلا بعد مرور 3 سنوات، أما إذا لم تقم الجمعية العامة بتعيين مدقق الحسابات أو أن المدقق رفض أو امتنع عن قبول مهمة التدقيق يقوم رئيس المحكمة بإصدار أمر يتم من خلاله تعيين أو استبدال مدقق الحسابات بناءً على طلب الجمعية العامة أو مجلس الإدارة أو من طرف مدقق الحسابات نفسه، وفي المؤسسات التي تلجأ إلى الإدخار العلني تتم بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

أما في المؤسسات الوطنية العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري فيتم اختيار مدقق الحسابات من بين المسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات على أن يكون قادرا على تأدية مهمة التدقيق ويقدم أقل تكاليف، وأما في حالة غياب أحكام قانونية فإنه يتم تعيينه بالاشتراك بين وزير المالية والوزير الوصي.¹

هذا وأشار المرسوم التنفيذي رقم 11-32 إلى أنه يتم تعيين مدقق الحسابات من طرف الجمعية العامة للمؤسسة وفقا لدفتر الشروط الذي تعده الهيئة المؤهلة في أجل اقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة مدقق الحسابات، ويجب أن يتضمن دفتر الشروط هذا ما يلي²:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وخارجها؛
- ملخص المعايير والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها مدقق الحسابات المنتهية عهدته بالنسبة للمؤسسة الأم وللشروع؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة مدقق الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج عن رسالة الترشح؛
- نموذج عن التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه المؤسسة محل التدقيق؛
- نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود أي مانع لممارسة مهنته؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

1-2 تعيين مدقق الحسابات في الحالة الغير عادية: ومعناها أن يتم تعيينه عن طريق القضاء، فطبقا لأحكام المادة 507 مكرر 14 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين مدقق حسابات لأي سبب كان، يتم تعيينه بموجب أمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا بناء على عريضة من المسؤول الأول عن المؤسسة مع ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات أو مسير المؤسسة بإبلاغ الجهة المختصة بتعيينه بصفته مدققا في المؤسسة المعنية عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما، وتطبق نفس الأحكام المتعلقة بتعيين مدقق الحسابات على شركات تدقيق الحسابات.

نلاحظ من خلال ما سبق أن المشرع الجزائري وضع بصورة مفصلة طرق تعيين مدقق الحسابات بالنسبة للمؤسسات في الجزائر سواء المؤسسات الخاصة أو المؤسسات العمومية، فقد ركز على وجوب تعيينه من طرف الجمعية العامة

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص 138

² المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 7 الصادرة في 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011، ص 23

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

للمؤسسة محل التدقيق في الحالة العادية وهذا ما قد يؤثر نوعا ما على استقلاليتها، ويكون عرضة لأي تأثيرات من إدارة المؤسسة نتيجة لضغوطاتها مما قد يؤثر على نتائج عملية التدقيق وعدم افصاحه بشكل كامل عن وضعية المؤسسة أو قد يؤدي به إلى الاستقالة وعدم استمرارته مع المؤسسة، أما في حالة تعيينه من طرف رئيس المحكمة المختصة اقليميا أو وفقا لدفتر الشروط فإنه يتمتع باستقلالية أكثر تمكنه من أداء مهمته على أحسن وجه ولا تؤثر على استمرارته مع المؤسسة؛

أما في حالة تعيينه من طرف المحكمة فإنه يتمتع بالاستقلالية اللازمة لأداء مهامه ذلك أنه لا تربطه أية علاقات مع أفراد المؤسسة.

2- إنهاء مهام مدقق الحسابات: نص القانون التجاري على أهم الحالات التي يتم فيها إنهاء مهام مدقق

الحسابات، ونذكرها فيما يلي¹:

- بعد نهاية الثلاث سنوات المقررة لعهدته؛
 - إذا قررت الجمعية العامة تعيين مدقق آخر مكان المدقق الحالي، فيتم إنهاء أو عزل المدقق الحالي؛
 - إذا قرر مساهم أو مجموعة مساهمين يملكون على الأقل 10/1 من رأس المال في المؤسسة التي تلجأ إلى الادخار العيني رفض مدقق الحسابات المعين أو عزل المدقق الحالي الذي عينته الجمعية العامة وذلك من خلال تقديم طلب إلى العدالة مؤسسا على سبب منطقي ومبرر؛
 - كما يجوز لنفس الفئة من المساهمين إنهاء مهام المدقق في حالة وقوعه في خطأ أو مانع من موانع ممارسة مهنته.
- نلاحظ من خلال حالات عزل وإنهاء مهام المدقق الواردة في القانون الجزائري، أن هذا القرار بيد الجمعية العامة للمؤسسة وبالتالي إدارتها مما يحد من استقلاليتها ويكون تابع لإدارة المؤسسة.

- استقالة مدقق الحسابات: كما أشارت المادة 38 من القانون 10-01 على إمكانية استقالة مدقق الحسابات مع تقديم اشعار مسبق مدته 3 أشهر مرفقا بتقرير حول المراقبات والإثباتات التي تحصل عليها، غير أن هذه الاستقالة لا تخلصه من التزاماته القانونية²

المطلب الرابع: أتعاب المدقق

منح المشرع الجزائري الحق لمدقق الحسابات في الجزائر للحصول على أتعابه، ووضع طرقا لذلك حتى لا يترك أي مجال للمفاوضات الخاصة وبالأتعاب، وجاء ذلك صراحة في المادة 37 من القانون 10-01 التي تنص على أن: " تحدد

¹ المواد 7، 8، 9 من القانون التجاري

² المادة 38 من القانون 10-01

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته²؛ وتوجد طريقتين يحدد بهما أتعاب المدقق إما من خلال السلم الذي يتلقى على أساسه مدقق الحسابات أتعابه وهو الموضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (4-2): سلم أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر

المبلغ الإجمالي الخام عن الميزانية السنوية (الاستثمارات التي لم تتم إعادة تقييمها وعائدات الإستغلال)	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب مقيمة بالكيلو دينار (*)
حتى أقل من 50 مليون دينار جزائري	من 80 إلى أقل من 160	من 40 إلى أقل من 80
من 50 إلى أقل من 100 مليون دينار جزائري	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 مليون دينار جزائري	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من 170
من 200 إلى أقل من 400 مليون دينار جزائري	من 340 إلى أقل من 460	من 170 إلى أقل من 230
من 400 إلى أقل من 800 مليون دينار جزائري	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 مليون دينار جزائري	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 مليون دينار جزائري	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 مليون دينار جزائري	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 مليون دينار جزائري	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 مليون دينار جزائري	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دينار يضاف إلى 2400 ساعة نسبة 2% أي 48 ساعة لكل حصة إضافة ب 5000 : مليون دينار حتى الحد الأقصى 4500	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

(*) مبلغ الأتعاب يساوي عدد الساعات مضروبا في 500 دج

الفصل الرابع:التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 ذي الحجة 1427 الموافق لـ 14 جانفي 2007 ،
العدد 04 ، ص 19

أو أن يتم تحديد أتعاب المدقق من خلال تعيينه عن طريق المناقصة التي تتم من خلال إعداد المؤسسة دفتر شروط لتعيين محافظ حسابات من طرف الجمعية العامة، ويجب أن يحتوي دفتر الشروط هذا على ما يلي:¹

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حساب الدورات السابقة التي أبدتها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كانت المؤسسة تمتلك فروعاً؛
- العناصر المرجعة المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة ترشح؛
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية اتجاه المؤسسة طبقاً للأحكام التشريعية؛
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية.

ويقدم المدقق عرضه الذي يتوافق مع دفتر شروط المؤسسة وتتم العملية عن طريق المناقصة لاختيار أحسن عرض مقدم.

1-تحديد أتعاب المدقق: يتم تحديد أتعاب المدقق وفقاً للجدول السابق حسب كل حالة من الحالات التالية:

- 1-1 حالة مدقق الحسابات الواحد: لتحديد أتعابه يتم إتباع الجدول السابق على النحو التالي:
 - حساب المجموع الخام للميزانية السنوية ما عدا الاستثمارات التي تمت إعادة تقييمها مع مجموع عائدات الاستغلال؛
 - تحديد عدد الساعات الضروري المقدر لأداء المهمة اعتماداً على الجدول السابق؛
 - مبلغ الأتعاب ينتج بضرب عدد الساعات المحدد في الخانة الثانية من الجدول السابق مضروباً في تكلفة الساعة المحددة بـ 500 دج.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المنشور في الجريدة الرسمية عدد 7 الصادرة بتاريخ 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

يحدد الجهاز أو المؤسسة المؤهلة عدد الساعات المخصصة لمدقق الحسابات في إطار المهمة العادية وضمن سلم الساعات الموضح في الجدول السابق وحسب التوزيع الجغرافي وعدد الوحدات الواجب التدقيق فيها.

1-2 حالة تعدد مدققي الحسابات: عندما يكون في المؤسسة أكثر من محافظ حسابات واحد فإن مبلغ الأتعاب يتم حسابه من خلال مبلغ أتعاب مدقق واحد وزيادة 20 % ثم يتم تقسيم المبلغ المتحصل عليه على عدد مدققي الحسابات.

1-3 حالة مدقق الحسابات في مؤسسة فرعية ومؤسسة أم: عندما يكون مدقق أو عدة مدققين في مؤسسة أم ومؤسسة فرعية في نفس الوقت فإن أتعابه يتقاضاها وفقا للسلم المذكور سابقا إضافة إلى 70 % من الأتعاب الخاصة بالمؤسسة الفرعية وفقا لنفس السلم دائما؛

2- طريقة دفع أتعاب المدقق: يتم دفع أتعاب مدقق الحسابات حسب ما نص عليه القانون الجزائري كما يلي:

- 30 % عند بداية أعماله؛

- 20 % بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة؛

- 30 % عند انتهاء الأعمال وتسليم التقرير النهائي؛

- 20 % عند اجتماع الجمعية العامة.

نلاحظ أن المشرع الجزائري قسم أتعاب المدقق القانونية إلى دفعات يتم تسليم جزء منها في كل مرة وليس دفعة واحدة، أما المصاريف الأخرى المرتبطة بمهمة التدقيق يتم التكفل بها في حدود وثائق الإثبات التي يقدمها المدقق على النحو التالي:

- بالنسبة لمصاريف النقل: في حالة استخدامه لسيارته الشخصية في تنقلاته في إطار مهمة التدقيق فإنه يتم تعويض للمدقق وفقا للمسافة التي تم قطعها في حدود 3 دج/الكيلومتر الواحد؛

- بالنسبة لمصاريف الطعام والإيواء: لا يتم دفع هذه مصاريف إلا بعد تبرير المسافة المطلوبة قانونا وهي أكثر من 50 كم عن مراكز المراقبة ومقر مدقق الحسابات، وإذا أثبت المدقق ذلك ولم يكن بمقدور المؤسسة توفير ذلك بوسائلها الخاصة فيتم تعويضه كالتالي:

1500 دج على الأكثر في اليوم للشخص الواحد؛

80 % من مجموع الساعات المخصصة.

تجدر الإشارة إلى أن سلم الأتعاب السابق الذكر لا يطبق على جميع المؤسسات في الجزائر فقد استثنى المشرع بعض الأنواع التي يتم تحديد مبلغ الأتعاب فيها بالإتفاق بين المدقق والأجهزة المؤهلة في المؤسسة أو الهيئة المختصة، وهذه المؤسسات هي:

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- البنوك والمؤسسات المالية؛

- شركات الاستثمار؛

- شركات البورصة، المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- شركات التأمين و/أو إعادة التأمين.

نلاحظ من خلال استعراضنا لأتعايب المدقق في الجزائر أنها مرتبطة بالجمعية العامة أو الهيئة المكلفة بذلك في المؤسسة وبالتالي يتم تحديدها من خلال إدارة المؤسسة مما لا يمكن من الوصول إلى الاستقلالية التامة لأن مدقق الحسابات لا يزال يتحصل على أتعابه بناء على ما تقرره الجمعية العامة الخاصة بالمؤسسة التي تعينه.

من خلال استعراض عناصر فعالية التدقيق الواردة في القانون الجزائري نلاحظ أن المشرع الجزائري تطرق لها دون تخصيصها أو تحديد أنها من عناصر فعالية عملية التدقيق، فهو تطرق لها على أنها متطلبات في مدقق الحسابات كالمؤهلات العلمية والعملية يجب أن تتوفر فيه، ولتنظيم سير عملية التدقيق بشكل أفضل من خلال التركيز على استقلالية المدقق واستمراره مع المؤسسة وأتعابه التي يجب أن يتلقاها، لذلك يمكننا في الفصل التطبيقي التطرق لهذه العناصر في المؤسسات الجزائرية من جهة، وأن الجزائر وفي إطار سعيها لوضع معايير التدقيق الجزائرية يمكنها الانطلاق من العناصر التي تطرق إليها القانون الجزائري.

المبحث الثالث: الأفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 حسب القانون الجزائري

جرم المشرع الجزائري عدد من الأفعال المرتبطة بالمؤسسات، وحدد العقوبات التي تنجر عنها والمسؤوليات التي تتبعها سواء للمؤسسة كشخص معنوي يعترف لها المشرع الجزائري بالشخصية المعنوية القانونية المستقلة عن شخصية مسيرها أو أفراد إدارتها، أو لمسيرها وأفراد إدارتها بصفته مرتكبي هذه الأفعال، ومع مرور الوقت تعاضم دور هذه المؤسسات وأصبحت لها قوة ونفوذ اقتصاديا واجتماعيا وتعاضمت معها مخاطرها والأفعال الغير مشروعة التي من المحتمل أن ترتكبها كالتزوير والغش والاختلاس والتي سميت بجرائم الشركات، وهو ما نتطرق إليه في هذا المبحث.

تجدر الإشارة إلى أنه لم ترد التحريفات الناتجة عن الغش بهذا المصطلح وبمفهوم معيار التدقيق الدولي رقم 240 في القانون الجزائري بكل فروعها كما لم يتناولها أي فصل أو باب منه كجريمة، كما لم يرد مصطلح التقرير المالي الاحتياالي الذي يمثل النوع الأول من الغش، في حين نجد أن التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول ذكره المشرع الجزائري باستخدام مصطلح الاختلاس، ونفصل فيها فيما يلي

المطلب الأول: مدخل لجرائم الشركات التجارية

بداية نقوم في هذا المطلب بتقديم جرائم الشركات من خلال مدخل لها.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الفرع الأول: مفهوم جرائم الشركات التجارية وخصائصها

1- مفهوم جرائم الشركات التجارية: لم يحدد المشرع الجزائري تعريف جرائم الشركات بهذا المصطلح وإنما اكتفى بذكر أنواعها وأركانها فقط نظرا لأنه مفهوم واسع لا يمكن حصره في جريمة واحدة كونه يختلف باختلاف الأنشطة التي تمسها هذه الجرائم، لذلك من الصعب إعطاء تعريف واحد وشامل لها، ويمكن تعريفها إنطلاقا من إسناد التعريف العام للجريمة إلى المادة 51 من قانون العقوبات كما يلي: "هي كل فعل أو امتناع غير مشروع مرتكب من طرف أجهزتها أو الممثل القانوني للشركة التجارية باعتبارها شخص معنوي خاضع للقانون الخاص، وفي نفس الوقت فالمسؤولية الجزائية للشخص المعنوي لا تمنع من مسألته كفاعل أصلي أو كشريك في نفس الأفعال"¹

إذن ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع جرائم الشركات في مجموعة الأفعال التي تقوم بها إدارة الشركة تؤدي بها إلى المسائلة القانونية باعتبارها شخص معنوي دون تجاوز مسائلة الشخص الطبيعي مرتكب هذا الفعل، غير أنه تستثنى من هذا التعريف الدولة والجماعات المحلية وجميع الأشخاص المعنوية التي لا تخضع للقانون الخاص بل هي خاضعة للقانون العام.

2- خصائص جرائم الشركات التجارية

بالرغم من صعوبة إعطاء تعريف واضح ومحدد لجرائم الشركات، إلا أنه توجد بعض الخصائص التي تميز هذا النوع من الجرائم عن غيرها من باقي أنواع الجرائم الأخرى، نذكر أهمها فيما يلي:

- تعتبر جرائم الشركات التجارية من الجرائم النفعية التي ترتكب أساسا لتحقيق منافع أو أرباح مادية غير مشروعة للشركة، فهي ليست من جرائم الدم ولا الجرائم التي تمس بالجانب الأخلاقي للفرد... الخ، فسواء تم ارتكابها أثناء تسيير الشركة أو عند تصفيتها، وحتى وإن كانت هذه الجرائم تعتدى على حقوق من أشكال مختلفة قد لا تبدو من طبيعة مالية ولكنها ترمي من وراء ذلك تحقيق منفعة مالية غير مشروعة، أو إخفاء تحقيق تلك المنفعة²؛

- تعتبر جرائم الشركات التجارية من الجرائم الظرفية المتغيرة وفقا لتغير المنافع التي تستهدفها وتغير ظروف معينة مرتبطة بزمن معين غير دائم³،

¹المادة 51 من قانون العقوبات الصادر في الجريدة الرسمية رقم 66-151 المؤرخة في 1966/6/8، المعدل بموجب القانون رقم 04-15 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 71 المؤرخ في 2004/11/10

²ابن خدة رضى، "محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية (تأصيل وتفصيل)"، الطبعة الأولى، مكتبة دار السلام، الرباط، (2010)، ص 133

³ غسان رباح، " قانون العقوبات الاقتصادي (دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال و المؤسسات التجارية ، المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية) وجميع جرائم التجار"، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، (2004)، ص3

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

فالجرمة التي تصنف من جرائم الشركات التجارية في زمان ومكان معين ليست بالضرورة كذلك في زمان ومكان آخرين.¹

- تؤدي جرائم الشركات التجارية إلى آثار خطيرة على الاقتصاد الوطني؛
- في هذا النوع من الجرائم تُسأل الشركة نتيجة لأفعال إدارتها وممثليها القانونيين؛
- تؤدي جرائم الشركات التجارية إلى المسائلة المزدوجة لكل من الشركة التجارية والشخص الطبيعي مرتكب الفعل في حالة توفر الشروط القانونية لذلك وإلا فإن الشخص الطبيعي فقط يتحمل مسؤولية أفعاله.

الفرع الثاني: الأطراف المسؤولة في جرائم الشركات التجارية

كما ذكرنا سابقا فإنه في هذا النوع من الجرائم تتعرض الشركة التجارية إلى المسائلة القانونية حول أفعال يرتكبها أشخاص طبيعيين ممثلين عادة في أعضاء إدارتها أو المكلفون بالرقابة فيها أو حتى العاملون فيها، ذلك أن الشركة شخص معنوي خاضع للقانون الخاص لا يمكنها مباشرة الفعل الإجرامي بنفسها، لذلك نتطرق في هذا الفرع إلى الأطراف التي تؤدي بالشركة إلى المسائلة القانونية والتي تختلف من شركة لأخرى، وتتناولهم من خلال التطرق لأهم الشركات التجارية في الجزائر.

1- شركة التضامن: تعتبر شركة التضامن من أهم شركات الأشخاص، إذ يكتسب كل شريك فيها صفة التاجر ويُسأل عن ديونها، ومن أبرز ممثلي شركة التضامن مديرها العام، الذي يعتبر الممثل القانوني للشركة، كما يعد أحد أجهزتها سواء كان واحداً أو أكثر، ويمكن أن يكون المدير شريكا في الشركة محل التسيير أو غير ذلك، وفي حالة عدم تعيين المدير صراحة فإن إدارة الشركة تعود لكافة الشركاء.

تحدد صلاحيات المدير العام أو المدراء العامون في العقد التأسيسي للشركة أو بموجب العقد الذي يتم به تعيين المدير، ويتم الفصل بين صلاحيات كل مدير في حالة تعددهم، ويُسأل المدير العام جزائيا حول التصرفات التي يقوم بها والتي يقصد بها تحقيق مصلحة شخصية له دون المصلحة العامة للشركة كتجاوز لصلاحياته²

2- الشركة ذات المسؤولية المحدودة: نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مواد من 800 إلى 805 عن الأفعال والعقوبات التي يرتكبها مسيري الشركة والذين تترتب عليهم المسؤولية الجزائية دون الشركة، ومن أهم أجهزتها التي نص عليها القانون التجاري هما المدير العام والجمعية العامة للشركاء وتُسأل الشركة عن الأفعال المجرمة قانونا التي يرتكبها كل جهاز منهما لحسابها³

¹ سمير عالية، هيثم عالية، "القانون الجنائي للأعمال (دراسة مقارنة)"، الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، (2012)، ص 135

² الياس ناصيف، "الكامل في قانون التجارة (الشركات التجارية)"، الجزء الثاني، عويدات للنشر، بيروت لبنان، (1999)، ص 78
محمد حزيط، "المسؤولية الجزائية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر (2014)،

ص 142

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3- شركة المساهمة: تعد شركة المساهمة من بين أهم شركات الأموال، تتكون من عدد من المساهمين، وقد أقر المشرع الجزائري في هذا الإطار بالمسؤولية الجزائية والشخصية للشخص الطبيعي مرتكب المخالفات في المواد من 806 إلى 810 من القانون التجاري، ولم يوجه أي مساءلة للشركة في حد ذاتها كشخص معنوي.

المطلب الثاني: أركان قيام جرائم الشركات التجارية

جرائم الشركات التجارية شأنها شأن باقي الأفعال التي يجرمها المشرع الجزائري ويعاقب مرتكبيها لا تقوم إلا بتوفر أركان لهذه الجرائم وهو ما نتطرق إليه في هذا المطلب من خلال تناول كل من الركن المادي والمعنوي لقيام هذه الجرائم.

الفرع الأول: الركن المادي

يقصد بالركن المادي لقيام الجريمة كل فعل أو امتناع عن فعل يجرمه المشرع، فهو يعتبر المظهر الخارجي والمادي للجريمة وهو ما يضيفي الصفة الإجرامية على الفعل المرتكب بموجب القانون¹، بالتالي يعتبر هو الشرط الأساسي للحكم بوجود الجريمة من عدمه، وهو ما ينطبق أيضا على جرائم الشركات، ولقيام هذا الركن ويكون تاما عادة ما تتوفر ثلاثة عناصر نذكرها فيما يلي:

1- عناصر الركن المادي التام: يمكن الحكم على الركن المادي أنه تام وأن الجريمة تعتبر مادية إذا توفرت

العناصر الثلاثة التالية: السلوك الإجرامي، النتيجة الضارة والصلة السببية.²

1-1 السلوك الإجرامي: يقصد بالسلوك الإجرامي النشاط الإرادي الصادر عن شخص طبيعي يكون ممثلا للشركة التجارية أو من طرف أحد أجهزتها بغض النظر على أن يكون هذا النشاط سلبيا أو إيجابيا، كما أنه يعد تعبيرا عن إرادة الشركة التجارية بالتالي فإن هذا السلوك يُنسب أيضا للشركة وكأنها هي التي أصدرته³ بالتالي وحسب هذا التعريف فإن السلوك الإجرامي يقوم إذا توفر نشاط إرادي سواء كان هذا النشاط سلبيا أو إيجابيا، فيتضح وجود نوعين من الجرائم التي تؤدي إلى قيام السلوك الإجرامي وهي الجرائم الإيجابية وجرائم الإمتناع أو الجرائم السلبية.

1-1-1 الجرائم الإيجابية: وهي الجرائم التي يجسدها السلوك الإيجابي بمعنى أن يقوم الشخص بفعل يجرمه القانون، وفي الشركات هي تصرف شخصي إيجابي مادي يصدر من طرف الممثل القانوني للشركة أو أحد أجهزتها، وتمثل عناصر هذا السلوك في: القيام بفعل إيجابي معين، وجود واجب قانوني يمنع القيام بهذا الفعل، إرادة الشخص للقيام

¹ سمير عالي، "المدخل لدراسة جرائم الأعمال المالية والتجارية (دراسة مقارنة)"، الطبعة الأولى، مجد المؤسسة الجامعية للدراسات، لبنان،

(2008)، ص 80

² منصور رحمان، "الوجيز في القانون الجنائي العام (فقه وقضايا)"، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر، (2003)، ص 70

³ محمد حزيط، مرجع سابق، ص 197

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

بهذا الفعل،¹ ومن أبرز الأمثلة التزوير في المحررات التجارية من طرف مدير الشركة أو التزوير في التصريح بالوعاء الضريبي للشركة؛

1-1-2 الجرائم السلبية (جرائم الإمتناع): المقصود بهذا النوع من الجرائم الامتناع عن القيام بفعل يأمر القانون على القيام به ويضع عقوبة لعدم القيام به، وهو ما يعني القيام بسلوك سلبي من طرف أحد أجهزة الشركة. تتمثل عناصر الجرائم السلبية فيما يلي: عدم القيام بعمل إيجابي معين، وجود واجب قانوني يُلزم القيام بهذا الفعل، إرادة الامتناع.²

1-2 النتيجة الضارة: وهي الأثر المترتب على السلوك الإجرامي أي ما يحدث من تغيير في المحيط الذي تمت فيه الجريمة، ويقوم مفهوم النتيجة على الأثر المادي الذي يحدث في المحيط الخارجي كأثر للسلوك الإجرامي وبالتالي تسمى جرائم مادية، أما المفهوم القانوني فيتمثل فيما يسببه سلوك الجاني من ضرر يصيب به مصلحة أطراف محمية قانونا³. وفي جرائم الشركات أقر المشرع بمسائلة الشركة التجارية ومعاقبتها على الأفعال التي تحقق أضرارا فعلية أو تشكل خطورة، فتدان الشركة باعتبارها شخص معنوي خاضع للقانون الخاص.

1-3 الصلة السببية بين السلوك والنتيجة: المقصود بالصلة السببية إسناد النتيجة المعاقب عليها إلى سلوك الممثل القانوني لها أو أحد أجهزتها ويعتبر سلوكا صادرا عن الشركة التجارية عن طريق الربط بين النتيجة والسلوك، فلا يعتبر كافيا صدور السلوك من الجاني سواء كان الشركة أو الشخص الطبيعي وحصول النتيجة، فيجب أيضا أن يتم إسناد النتيجة إلى السلوك سواء كان بفعل إيجابي أو امتناع سلبي.⁴

كما يمكن أن يتحقق الركن المادي لكن ينقص منه أحد عناصره وتسمى بعناصر الركن المادي الناقص.

2- عناصر الركن المادي الناقص: يعتبر الركن المادي ناقص إذا غاب أحد عناصر الركن المادي التام، إما

أن يتوقف السلوك المادي للجريمة، أو أن تخيب النتيجة، وهذا ما يعرف بالشروع أو المحاولة، بمعنى الشروع في ارتكاب الجريمة أو محاولة القيام بها، والقانون الجزائري يعاقب عليهما مثلما يعاقب على الجريمة في حد ذاتها، فلقد نصت المادة 30 من قانون العقوبات على أن كل المحاولات لارتكاب جنائية تبتدئ بالشروع في التنفيذ أو بأفعال لا لبس فيها تؤدي مباشرة إلى ارتكابها تعتبر كالجنائية نفسها إذا لم توقف أو لم يخب أثرها إلا نتيجة لظروف مستقلة عن إرادة مرتكبها حتى ولو لم يتم بلوغ الهدف

¹ محمد عبد الغريت "شرح قانون العقوبات القسم العام"، دون طبعة، الايمان للطباعة، دون بلد نشر، (2000)، ص 463

² المرجع نفسه، ص 466

³ منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 73

⁴ سمير عالية، مرجع سابق، ص 84

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

المقصود بسبب ظرف مادي يجهله مرتكبها، ففعل الشروع يعتبر كجرمة ناقصة لعدم اكتمالها وعدم تحقق النتيجة منها، وتميز بين ثلاثة أنواع من النتيجة كالتالي:

- النتيجة الخائبة: ويكون فيها الشروع تاما ويقوم الجاني بكل الخطوات المؤدية لتحقيق النتيجة الضارة إلا أنها لا تقع باعتبار أنها افلتت منه، أو تحققت نتيجة لم يكون يريدتها؛
- النتيجة المستحيلة: ويكون فيها أيضا الشروع التام غير أنها يستحيل أن تحقق النتيجة التي يريدتها الجاني بالرغم من أنه سلك كل السلوك المؤدي لذلك¹؛
- النتيجة الموقوفة: ويكون فيها الشروع ناقصا حيث يبدأ الجاني بنشاطه المادي لتحقيق النتيجة لكن يتم توقيفها قبل إتمام ذلك لأسباب خارجة عن إرادته.

أما في جرائم الشركات فتطبق هذه الأحكام عليها أيضا حيث تعاقب الشركة على فعل الشروع إذا أُعتبر الفعل الصادر من إدارتها أو أحد أجهزتها شروعا، وسواء كان هذا الفعل جنائية أو جنحة فإنها تعاقب على ذلك، فالمشرع يعامل الشروع بنفس معاملة الجريمة نفسها ويخضعها لنفس العقوبة².

الفرع الثاني: الركن المعنوي

يعبر الركن المعنوي على إرادة الجاني عند ارتكابه الفعل، ويتجسد في صورتين إما السلوك العمدي أي القصد الجزائي، أو يكون في صورة الخطأ الغير عمدي³، وجرائم الشركات قد تكون في صفتها العمدية أي توفر القصد فيها أو تكون في غير ذلك. وهذا ما نتناوله في هذا الفرع.

أولا: جرائم الشركات العمدية (توفر القصد في ارتكابها):

يقوم القصد في جرائم الشركات على العلم بطبيعة الجريمة التي ترتكبها إدارة الشركة أو أحد ممثليها القانونيين، وعلمه بالنتيجة التي تتحقق من وراء هذا الفعل وهي الحالة العادية للجرائم، وفي الجرائم التي ترتكب من طرف الشركات يقوم القصد في علم مرتكب الجريمة بتجريم الفعل الذي قام به وعلمه بالنتيجة المترتبة عنه إضافة إلى خرقه القانون عمدا بسبب تحقيق مصلحة مالية معينة في الشركة كزيادة أرباحها أو الحصول على ميزة غير قانونية لمرتكب الفعل؛

ثانيا: جرائم الشركات الغير عمدية (الخطأ غير مقصود)

الخطأ حسب وجهة النظر القانونية فهو كل فعل أو امتناع عن فعل يترتب عليه نتائج لم يرد تحقيقها القائم به بطريقة مباشرة ولا غير مباشرة ولكن كان بوسعه تجنبها، وتميز بين نوعين من الخطأ:

¹ منصور رحمانى، مرجع سابق، ص 130

² محمد حزيط، مرجع سابق، ص 2

³ أحسن بوسفيعة، "الوجيز في القانون الجزائري العام"، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر، الجزائر، (2007)، ص 105

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- خطأ عدم الإحتياط: وهو يتمثل في عدم أخذ الإحتياطات الواجبة التي تمكن من تجنب الوقوع في الخطأ كعدم مراعاة القوانين واللوائح التنظيمية؛

- خطأ المخالفة: وهو يقوم عندما تتم مخالفة واجب أو قانون ينص عليه التنظيم في الشركة بغض النظر عن توفر عنصر القصد فيه من عدمه فمجرد وقوعه يعاقب عليه.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري أكد على أنه لا يتم التقيد بالركن المعنوي في جرائم الشركات كونها جرائم مادية بحتة تقوم بمجرد إرتكاب إدارة المؤسسة الفعل دون الحاجة لإثبات الركن المعنوي.

المطلب الثالث: تكييف بعض جرائم الشركات في القانون الجزائري مع مفهوم معيار التدقيق الدولي رقم

240

نفصل في هذا المطلب في جرائم الشركات التجارية من خلال التطرق لبعض الجرائم التي تكون في الشركات التجارية، ونظرا لتعدد واختلاف هذه الجرائم نركز في هذا المبحث فقط على الأفعال التي تؤدي إلى إصدار الشركات تقارير مالية مضللة وتماشى مع مفهوم التحريفات الناتجة عن الغش، والتي منحها المشرع الجزائري صفة التجريم تماشيا مع مقتضيات هذا البحث، ونحاول تكييف هذه الجرائم مع ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 240 من خلال إبراز عناصر التوافق وعناصر الاختلاف بينهما.

الفرع الأول: جرائم الإفلاس

نتناول في هذا المطلب إحدى الجرائم التي لا تعتبر جريمة إذا لم تقترن بسوء النية من طرف التاجر، والتي ترتبط بشكل أكبر بالتقرير المالي الاحتيالي، فالإفلاس ما هو إلا طريقة للتنفيذ على مال التاجر المدين الذي يتوقف عن دفع ديونه التجارية، وبطبيعة الحال فالقانون والمنطق لا يقضيان بعقاب التاجر على الإفلاس إذا كان ناتج عن ظروف لا دخل لإرادة التاجر بها أو كان نتيجة لأخطاء بسيطة قام بها التاجر يمكن التجاوز عنها، إلا أن العقاب يصبح لازما متى اقترن الإفلاس بأفعال تنطوي على غش، احتيال، أو خطأ كبير قام به التاجر، وإثبات ذلك وجب توفر شروط وأركان تناولها فيما يلي.

أولا: مدخل لجريمة الإفلاس

نتناول فيه أهم تعريفات الإفلاس كمصطلح لغوي ومعناه القانوني، أهم خصائص الإفلاس، إضافة إلى شروط قيامه.

1- تعريف الإفلاس:

يعرف الإفلاس في اللغة العربية على أنه الإنتقال من حالة اليسر المادي إلى حالة العسر، والشخص الذي أصبح مفلسا هو الشخص الذي صار لا مال يمتلكه إلا الفلوس والتي هي أدنى أنواع المال، أما من الناحية القانونية فيعرف الإفلاس على أنه: "الحالة القانونية التي يصل إليها التاجر وتوقفه من خلالها عن دفع ديونه، أو هو طريق للتنفيذ

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الجماعي على أموال التاجر المدين الذي توقف عن تسديد ديونه في ميعاد استحقاقها مما يؤدي إلى تصفية أمواله وبيعها تمهيدا لتوزيع ثمنها على الدائنين"¹

فالإفلاس إذن هو توقف المدين عن تسديد ديونه في موعد استحقاقها لأي سبب كان، ويمكن أن يكون هذا الإفلاس في أحد الأنواع التالية:

1-1 الإفلاس البسيط: وهو النوع البسيط من الإفلاس يكون فيه المدين قد توقف عن الوفاء بديونه بسبب لا دخل له فيه كأن يفلس مدينه أو تحدث أزمة اقتصادية أو كارثة طبيعية أو حوادث خارجة عن نطاقه كالحريق بالتالي فهذه الأحداث ستؤثر على تجارته، فالمشرع الجزائري في هذه الحالة لا يعاقب على هذا النوع من الإفلاس لأن أسبابه خارجة عن نطاق المدين؛²

فالإفلاس البسيط هو الحالة القانونية التي يصل إليها التاجر المتوقف عن دفع ديونه التجارية في مواعيد استحقاقها وهو حسن النية سليم القصد غير مهمل أو مقصر وإنما ناتجة عن ظروف خارج نطاقه كأن تملك تجارته بحريق.³

1-2 التفليس: هي مأخوذة من الكلمة الفرنسية "banqueroute" المستمدة في أصلها من الكلمة الإيطالية المركبة من لفظين "banca" و "rotta" و التي تعني على الترتيب فقدان المقعد أو الكرسي أي فقدان التاجر لمقعدته في مجلس التجار، وتنقسم جرائم التفليس إلى جريمتين هما جريمة التفليس بالتدليس وجريمة التفليس بالتقصير؛ فالتفليس بالتقصير هو الذي يكون فيه توقف المدين عن دفع ديونه راجع لأخطاء ارتكبها أو من جراء إهمال أو تقصير منه فالمدين في هذه الحالة سيئ التسيير. بينما في التفليس بالتدليس تسوء نية المدين المتوقف عن الدفع حيث يتعمد إلحاق الضرر بدائنيه.

ويعرف على أنه: "الوضعية القانونية لتاجر توقف عن الوفاء بديونه، يُعلن عنه بمقتضى حكم والتاجر المفلس تغل يده عن إدارة ذمته المالية وتُمنع عنه بعض الحقوق"⁴

أما في القانون الجزائري فلم يرد أي نص ذكر فيه تعريف الإفلاس صراحة، غير أنه نص القانون التجاري الجزائري على أحكام الإفلاس في الكتاب الثالث تحت عنوان: في الإفلاس والتسوية القضائية ورد الإعتبار والتفليس وخصص له المواد من 215 إلى 388 ونص على جرائم الإفلاس في الباب الثالث من الكتاب الثالث تحت عنوان في التفليس

¹ نادية فضيل، "الإفلاس والتسوية القضائية في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (2008)، ص 5

² ميلودي رابح، لعربي علي، "جرائم الإفلاس في التشريع الجزائري"، مذكرة تخرج لنيل اجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، (2008)، ص 1

³ فهد يوسف الكساسبة، "جرائم الإفلاس: الإفلاس الاحتياالي والإفلاس التقصيري-دراسة تحليلية مقارنة-"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، (2011)، ص 18

⁴ أسامة نائل المحيسن: "الوجيز في الشركات التجارية والإفلاس"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، (2008)، ص 245

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

والجرائم الأخرى في مادة الإفلاس، ويطبق حسب القانون الجزائري على التجار سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو شركات أي أشخاص معنوية خاضعة للقانون الخاص.

2- خصائص الإفلاس: يتميز نظام الإفلاس بمجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي:

2-1 الطبيعة الاجرامية للإفلاس: نص المشرع الجزائري على الأفعال التي يرتكبها التاجر المدين وتؤدي إلى إفلاسه، وفي نفس الوقت هي جريمة يعاقب عليها القانون فقد نصت المادة 369 من القانون التجاري الجزائري على أنه تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 383 من قانون العقوبات على الأشخاص الذين تثبت إدانتهم بالتفليس بالتدليس أو التقصير ونفصل في كلتا الجريمتين في المطالب الموالية؛

2-2 إشراف السلطة القضائية على إجراءات الإفلاس والتسوية القضائية: منذ الحكم بالإفلاس إلى غاية انتهاء التفليسة مرورا بجميع الإجراءات تكون تحت إشراف السلطة القضائية، حيث يتم تعيين القاضي المنتدب في بداية كل سنة قضائية وتعيين المتصرف القضائي للإشراف على التفليسة بهدف حسن سير الإجراءات؛

2-3 مبدأ المساواة بين الدائنين: من بين آثار الإفلاس هو تشكل جماعة الدائنين بمعنى أن يتم وقف الإجراءات والدعاوي الفردية بهدف المساواة بين الدائنين وعدم التمييز بينهم؛

2-4 سهولة وبساطة الإجراءات: خص المشرع الجزائري هذا النوع من الجرائم بنوع من البساطة والسهولة، فالأحكام التي هي قابلة للطعن قلص مدتها إلى 10 أيام ومدة المعارضة بـ 10 أيام أيضا، أما الأحكام التي لا تخضع للطعن والتي نصت عليها المادة 232 من القانون التجاري قابلة للطعن بأي طريقة وهي¹:

- الأحكام الصادرة طبقا للمادة 287؛

- الأحكام التي تفصل بها المحكمة في الطعون الواردة على الأوامر الصادرة من القاضي المنتدب في حدود اختصاصه؛

- الأحكام الخاصة باستغلاله المحل التجاري.

2-5 منع المدين من إدارة أمواله حماية لجماعة الدائنين وحماية له: يقوم المتصرف القضائي بجميع التصرفات في مال المفلس، وقد ترجع فترة وقف التاجر عن التصرف في أمواله أو كما تسمى بغل اليد إلى فترة سابقة دون أن تتجاوز 18 شهر، وقد يحكم بعدم نفاذ التصرفات التي يقوم بها المدين لمواجهة جماعة الدائنين في هذه الفترة، غير أن المشرع الجزائري يسعى لحماية المدين من خلال النص على إجراء الصلح بينه وبين دائنيه، وفي حالة شهر الإفلاس يتم تقديم إعانة له ولأسرته.

3- شروط الإفلاس: ينص القانون الجزائري على أنه لا يمكن للمدين أن يُشهر إفلاسه ويتوجه للتسوية

القضائية إلا بتوفر شرطين أساسيين هما:

¹ المادة 232 من القانون التجاري الجزائري

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3-1 صفة التاجر: عرفت المادة الأولى من القانون التجاري الجزائري التاجر على أنه: "كل شخص طبيعي أو معنوي يباشر عملا تجاريا ويتخذه مهنة له ما لم يقضي القانون بخلاف ذلك"¹، فيتضح من خلال هذه المادة أن التاجر إما أن يكون فرد أو شركات تجارية، كما يجب أن يباشر أعماله التجارية بصفة منتظمة ومستمرة مصحوبا بالنية التجارية باسمه وحسابه الخاص، إضافة إلى تمتعه بالأهلية²، والأهلية التي هي صلاحية الشخص لمباشرة التصرفات القانونية أي أن تكون الأعمال صادرة عن إرادة صحيحة والتي تنتج الآثار المقررة في القانون التجاري. والتاجر وفقا لنفس المادة يمكن أن يكون شخص طبيعي أو شخصا معنويا.

3-1-1 التاجر كشخص طبيعي: يجب أن تتوفر فيه الخصائص التي تمكنه من ممارسة التجارة كأن يكون بالغاً سن الرشد، أو أن يكون قاصراً متحصلاً على إذن والديه في ممارسة التجارة، وأن لا يكون فيه أي نقص أو عارض من عوارض الأهلية... الخ؛

3-1-2 الشركات التجارية: وتنقسم إلى شركات الأشخاص وشركات الأموال والشركات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة.

- أ- شركات الأشخاص: يتم إشهار إفلاس شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة إذا توقفت عن الدفع ويتبعها إفلاس الشركاء المتضامنين لاكتسابهم صفة التاجر، أما شركة المحاصة فلا يجوز شهر إفلاسها لانعدام شخصيتها المعنوية، ولا يتعرض للإفلاس إلا الشريك الذي قام بالأعمال التجارية وتعاقد مع الغير باسمه الخاص أما باقي الشركاء فلا يتم إشهار إفلاسهم³؛
- ب- شركات الأموال: يتم شهر إفلاس شركات الأموال إذا توقفت عن الدفع ولا يتبعها إفلاس شركائها ذلك أنهم لا يكتسبون صفة التاجر، إلا أنه يتبع إفلاسها إفلاس المديرين والمفوضين وكل الممثلين لها والقائمين على إدارتها لأنهم السبب المباشر في إفلاسها بأعمال تقصيرية أو تدليسية⁴؛
- ج- الشركات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة: حسب المادة 217 من القانون التجاري فإن الشركات المملوكة للدولة كلياً أو جزئياً تخضع هي الأخرى في حال توقفها عن الدفع للإفلاس والتسوية القضائية، كما تخضع لنفس الحالة إذا انعدمت السيولة المالية لديها.

1 المادة 1 من القانون التجاري الجزائري

2 نادية فوضيل، "القانون التجاري الجزائري-التاجر-المحل التجاري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1999)، ص 122

3 فرحة زرارة صالح، "الكامل في القانون التجاري"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1995)، ص 141

4 نسرين شيريفي، "الإفلاس والتسوية القضائية"، الطبعة الأولى، دار بلقيس للنشر، الجزائر، (2013)، ص 21

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3-2 التوقف عن الدفع: يعتبر التوقف عن الدفع الركن الثاني من أركان جرائم الإفلاس، ويعرف على أنه: "عدم

وفاء التاجر لديونه التجارية وهو ما يضعه في وضعية قانونية يعلن عنها بمقتضى حكم قضائي"¹

كما يعرف على أنه عجز من طرف المدين عن الوفاء بديونه غير المتنازل عنها عند حلول أجلها، بالتالي فهو يعبر عن توقف التاجر عن السداد وعدم قدرته على الوفاء بديونه، ومن الملاحظ أن القانون الجزائري لم يتطرق إلى تحديد المقصود بفكرة التوقف عن الدفع بل أوردها كعبارة فقط في القانون التجاري.

3-2-1 شروط التوقف عن الدفع: يشترط لتحقيق التوقف عن الدفع مجموعة من الشروط نذكرها فيما يلي:

أ- أن يكون الدين تجارياً: جرائم الإفلاس لا تنطبق إلا على التاجر أو على شخص امتد فعله لمال

التاجر، وهو ما يعني أن يكون الدين محل التوقف عن الدفع تجارياً سواء بطبيعته أو بنص القانون مثلما

نص عليه المشرع الجزائري في القانون التجاري بأنه لا يُشترط أن يكون الدين تجارياً فقط حتى يتم شهر

إفلاس المدين وإنما يستوي الأمر أن يكون الدين من طبيعة تجارية أو مدنية²؛

ب- أن يكون الدين مؤكداً ومعيّن القيمة: أي أن يكون الدين محدد القيمة وأكد وخالياً من أي نزاع بمعنى

أن يكون موجوداً وقت المطالبة به ووقت ارتكاب جريمة الإفلاس؛

ج- أن يكون الدين مستحق الأداء: يعني ذلك أنه لا يمكن القول أن التاجر قد توقف عن دفع ديونه

التجارية ما لم يحل أجل الدين بعد، بالتالي لا يمكن المطالبة بشهر إفلاس المدين بسبب دين لم يحل

أجل استحقاقه بعد؛

3-2-2 تاريخ التوقف عن الدفع: يعتبر تحديد تاريخ التوقف عن الدفع ذو أهمية كبيرة في تحديد تاريخ إفلاس

التاجر، وقد منح المشرع الجزائري هذه السلطة للمحكمة التي تقضي بالإفلاس والتسوية القضائية، ونكون أمام

حالتين:

أ- تحديد تاريخ التوقف عن الدفع ولا يمكن لها أن تُرجع هذا التاريخ إلى أكثر من 18 شهراً التي تسبق

صدور الحكم بالإفلاس؛

ب- عدم تحديد تاريخ التوقف عن الدفع، وفي هذه الحالة تقوم بتحديد تاريخ صدور الحكم بالتسوية

القضائية أو شهر الإفلاس هو تاريخ التوقف عن الدفع؛

هذا وحول المشرع للمحكمة الحق في تعديل تاريخ التوقف عن الدفع بحكم يلي الحكم بالتسوية القضائية بشرط أن

يكون قبل إقفال قائمة الديون.

¹ راشد راشد، "الأوراق التجارية والتسوية القضائية في القانون التجاري الجزائري"، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، (2008)، ص

217

² نادية فضيل، "القانون التجاري الجزائري-التاجر-المحل التجاري"، مرجع سابق، ص 15

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3-2-3 إثبات التوقف عن الدفع: يقع عبئ إثبات التوقف عن الدفع على من يطلب شهر الإفلاس، وكونه واقعة مادية فيمكن إثباته بكل طرق الإثبات المقررة قانونا.

ثانيا: جريمة الإفلاس بالتدليس

يعتبر هذا النوع الأخطر في جرائم الإفلاس، ونص عليه المشرع الجزائري في القسم الثاني من الفصل الأول في الباب الثالث في القانون التجاري، وقد عرفتها المادة 374 منه كما يلي: "يعد مرتكبا للتفليس بالتدليس كل تاجر في حالة توقف عن الدفع يكون قد أخفى حساباته أو بدد أو اختلس كل أو بعض أصوله، أو يكون بطريق التدليس قد أقر بمديونيته بمبالغ ليست في ذمته سواء كان هذا في محرراته بأوراق رسمية أو تعهدات عرفية في ميزانيته"¹ وبالعودة إلى هذا التعريف نجد أنه حصر أفعال الإفلاس بالتدليس في:

- إخفاء الحسابات؛ - تبديد أو اختلاس الأصول؛ - الإقرار بديون ليست في ذمته.

1- إخفاء الحسابات: المقصود بها أن يقوم التاجر المتوقف عن الدفع بأي فعل من شأنه أن يجعله يُهرب دفاتره أو وثائقه أو يخفيها كلها أو جزءا منها حتى لا يتمكن الوكيل المتصرف القضائي أو جماعة الدائنين من الإطلاع عليها حتى لا يتم إشهار إفلاسه؛

كما تندرج تحت صفة إخفاء الحسابات إتلاف التاجر لدفاتره وسجلاته ووثائقه التي لم يمر عليها عشرة سنوات كما ينص المشرع الجزائري، أو تغيير التاجر لدفاتره وسجلاته عن طريق الشطب أو الحشر أو تمزيق الأوراق بهدف من خلالها إلى إخفاء عملياته التجارية وكتمان حقيقة وضعه المادي.

2- تبديد أو اختلاس الأصول: يتم التفريق بين مصطلح التبديد ومصطلح الاختلاس، ونوضح فيما يلي معنى كل مصطلح:

1-2 الاختلاس: في جريمة الإفلاس لا يقصد أخذ مال الغير دون علمه كما في جرائم أخرى، وإنما يُقصد به الحيلولة دون استرداد الدائنين لأموالهم بسوء نية عن طريق تهريبها أو كتمانها أو تحويلها للغير؛

2-2 التبديد: هو مرادف للتبذير أو الصرف دون فائدة، حيث يلجأ التاجر المتوقف عن الدفع إلى تبديد كل أو جزء من أمواله قصد الإضرار بدائنيه، كأن يقوم ببيع أمواله العينية المنقولة أو العقارية بأثمان بسيطة بنية الإضرار بدائنيه، وبصفة عامة يعتبر افلاسا بالتدليس الاختلاس أو التبديد مع ضرورة القيام بهذه الأفعال وهو في حالة توقف عن دفع ديونه، ولا يهم سواء وقعت هذه الأفعال قبل الحكم أو بعده طالما أن الضرر يلحق بالدائنين في كلتا الحالتين².

¹ المادة 374 من القانون التجاري الجزائري

² ميلودي رابح، لعريبي علي، مرجع سابق، ص 13

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3- الاقرار بديون ليست في ذمته: يجعل التاجر نفسه مدينا بديون ليست في ذمته بنية التدليس والإضرار بدائنيه، ويجب أن يكون هذا الإقرار مكتوبا وليس شفويا.

هذه الأفعال السابقة الذكر تمثل النشاط الإجرامي للتاجر المتوقف عن الدفع والتي الغرض منها هو إلحاق الضرر بالدائنين من خلال تغيير حقائق حالته المالية وعدم إظهارها في وضعها الحقيقي، وهو يمثل الركن المادي لجريمة الإفلاس بالتدليس.

وأما الركن المعنوي فيعني توفر القصد الجنائي لدى مرتكب الجريمة وينقسم القصد الجنائي إلى العام والخاص.

- فالقصد الجنائي العام: يقوم على عنصري العلم الذي معناه أن يكون التاجر واعيا بالضرر الذي يلحقه بدائنيه من خلال تصرفاته، والإرادة التي هي أمر باطني نفسي لا يمكن الكشف عنه إلا من خلال تصرفات التاجر التي تكشف عن قصده؛

- والقصد الجنائي الخاص هو نية التاجر المتوقف عن الدفع في التدليس والإضرار بالدائنين.

ثالثا: جريمة الإفلاس بالتقصير

الإفلاس بالتقصير هي النوع الثاني من جرائم الإفلاس ذكرها المشرع الجزائري في القسم الأول من الفصل الأول في الباب الثالث في القانون التجاري، والذي جاء فيه مجموعة أفعال إذا قام بها التاجر المتوقف عن الدفع يعتبر في حالة إفلاس بالتقصير، هذه الأفعال التي تكشف على خطأ أو إهمال من التاجر في إدارة تجارته مما يترتب عنها إضرار بدائنيه، كما لا يشترط فيها سوء النية.

هذا وقسم المشرع جرائم الإفلاس بالتقصير إلى الإفلاس بالتقصير الوجوبي والإفلاس بالتقصير الجوازي أو الاختياري غير أنه قرر لهما نفس العقوبة بالرغم من اختلاف أفعال كل واحدة عن الأخرى، ولقيام جريمة الإفلاس بالتقصير وجب توفر الأركان التالية:

1- الركن المادي: ميز المشرع الجزائري بين نوعين من الإفلاس بالتقصير وبالتالي لكل منهما ركن مادي مستقل:

1-1 الركن المادي لجريمة الإفلاس بالتقصير الوجوبي: وهو يتمثل في مجموعة الأفعال التي تصنف في هذا

النوع، وقد ذكرها المشرع في المادة 370 من القانون التجاري كالتالي:

- إذا ثبت أن مصاريفه الشخصية أو مصاريف تجارته مفرطة؛

- إذا استهلك مبالغ كبيرة جدا في عمليات وهمية؛

- الشراء بهدف إعادة البيع بأقل من سعر السوق لتأخير إثبات توقفه عن الدفع؛

- التوقف عن الدفع بإيفاء أحد الدائنين إضرارا بجماعة الدائنين؛

- إذا أشهر إفلاسه مرتين وأقفلت التفليستان بسبب عدم كفاية الأصول؛

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- إذا لم يكن أمسك أية حسابات مطابقة لعرف المهنة نظراً لأهمية تجارته؛

- إذا مارس مهنته مخالفاً لحظر منصوص عليه في القانون¹.

1-2 الركن المادي لجريمة الإفلاس بالتقصير الجوازي: يتمثل الركن المادي لجريمة الإفلاس بالتقصير الجوازي في

مجموعة الأفعال التي نصت عليها المادة 371 من القانون التجاري والتي جاءت كما يلي:

- إذا تم عقد لحساب الغير تعهدات تثبت أنها ضخمة بالنسبة لوضعه عند التعاقد بغير أن يتقاضى مقابلها شيء؛

- إذا كان حكم بإفلاسه دون أن يكون قد أوفى بالتزاماته عند صلح سابق؛

- إذا لم يتم بالتصريح لدى كاتب ضبط المحكمة عن حالة التوقف عن الدفع في مهلة 15 يوم دون مانع؛

- إذا كانت حساباته ناقصة وغير ممسوكة بانتظام².

2- الركن المعنوي: وينقسم بدوره إلى الركن المعنوي الخاص بجريمة الإفلاس بالتقصير الوجوبي والجوازي

1-2 الركن المعنوي لجريمة الإفلاس بالتقصير الوجوبي: يقوم الركن المعنوي لهذه الجريمة على أساس الخطأ

المفترض، لهذا يجب أن يكون التاجر على دراية بأمور تجارته حتى لا يعتبر واقعا في إحدى حالات الإفلاس بالتدليس؛

2-2 الركن المعنوي لجريمة الإفلاس بالتقصير الجوازي: الركن المعنوي لهذه الجريمة على أساس الخطأ المرتكب

الذي لا يمكن أن يثبت العكس على خلاف الركن المعنوي لجريمة الإفلاس بالتقصير الوجوبي الذي يمكن للقاضي فيها

أن يقدر وجود الخطأ من عدمه.

رابعاً: مقارنة بين جرائم الإفلاس ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

تجمع جرائم الإفلاس بين ممارسات التقرير المالي الاحتياطي وسوء استخدام الأصول، فنجد أجزاء منها تتوافق مع

التقرير المالي الاحتياطي وأجزاء أخرى تتوافق مع سوء استخدام الأصول ونفصل فيها في هذا الفرع.

- بالعودة إلى تعريف جرائم الإفلاس نجد أنها تنقسم إلى الإفلاس البسيط والتفليس، فالأول لا يتفق مع ما جاء في

معيار التدقيق الدولي رقم 240 ذلك أن حدوث الإفلاس البسيط يرجع إلى ظروف خارجة عن نطاق التاجر أو إدارة

المؤسسة، وفي هذه الحالة المدقق ليس له أية مسؤولية لا في معايير التدقيق ولا في القانون التجاري، أما النوع الثاني

والذي هو التفليس أو الإفلاس والذي ينقسم إلى الإفلاس بالتدليس والإفلاس بالتقصير فيمكن تقسيمه كما يلي:

- بالنسبة للإفلاس بالتقصير فهو يتوافق مع مفهوم التحريفات الناتجة عن الأخطاء في معيار التدقيق الدولي رقم

240 من حيث أن التاجر أو إدارة المؤسسة تقوم بأخطاء غير متعمدة وبدون قصد ترجع إلى الإهمال أو التقصير من

طرفها في تسيير المؤسسة ولا يتوافق مع التحريفات الناتجة عن الغش التي تتوفر فيها سوء النية وعنصر القصد؛

¹ المادة 370 من القانون التجاري، مرجع سابق

² المادة 371 من القانون التجاري، مرجع سابق

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- أما الإفلاس بالتدليس فهو يتوافق مع التحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه من حيث بداية بتوفر عنصر القصد وسوء النية وأهداف إدارة المؤسسات في الأفعال التي تقوم بها في كلا المفهومين والتي هي أساسا:

* إظهار المؤسسة في غير وضعيتها الحقيقية؛

* التأثير على الدائنين؛

* تصنيف المؤسسة على أنها ذات مديونية.

ونلخص مجموع أفعال الواردة في الإفلاس بالتدليس مع معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الجدول التالي:

جدول رقم (4-3): توافق أفعال الإفلاس بالتدليس مع معيار التدقيق الدولي رقم 240

التقرير المالي الاحتمالي	سوء استخدام الأصول
- إخفاء الحسابات؛	- تبديد الأصول؛
- التدليس في محركات المؤسسة؛	- اختلاس الأصول.
- الإقرار بديون ليست في ذمته.	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق.

وعموما تعتبر الممارسات التي يقوم بها التاجر إن كان شخص طبيعي والمؤسسة إن كانت شخص معنوي تهدف إلى إظهار إفلاس المؤسسة بالتالي فهي هدف تسعى لتحقيقه من خلال هذه الممارسات وهي نفسها المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي رقم 240، ففي هذه الحالة مدقق الحسابات يجب أن يكون على إطلاع تام للقانون والمعيار حتى يستطيع تكييف تقريره في ضوءهما.

الفرع الثاني: جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة

تعتبر هذه الجريمة من بين أهم الجرائم التي جاءت في القانون الجزائري والتي ترتبط بالتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول أساسا، وقد نص عليها التشريع الجزائري في الباب الثاني المتعلق بالأحكام الجزائية للقانون التجاري و ذلك بموجب المواد 800 فقرة 4، المادة 811 فقرة 3 و 840 فقرة 1 من القانون التجاري الجزائري، ومن ثمة فقد تم تعريف هذه الجريمة في القانون التجاري كما يلي:

- "يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط المسيرون الذين استعملوا عن سوء نية أموالا أو قروضا للشركة، استعمالا يعلمون أنه مخالف

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

لمصلحة الشركة تلبية لأغراضهم الشخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة¹، وهذا التعريف يُطبق على الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

كما تعرف أيضا: "يعاقب بالحبس من سنة واحدة إلى خمس سنوات وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط: رئيس شركة المساهمة ومديروها العامون الذين يستعملون عن سوء نية أموال الشركة أو سمعتها في غايات يعلمون أنها مخالفة لمصلحتها، لأغراض شخصية أو لتفضيل شركة أو مؤسسة أخرى لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة"²، أما هذا التعريف فهو يخص شركات المساهمة

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة هي قيام المسيرين فيها باستخدام أموالها لأغراض شخصية ومخالفة لمصلحتها مع توفر عنصر التعمد والقصد من هذه الأفعال.

إن هدف المشرع من تناول هذه الجريمة بالدرجة الأولى هو حماية الشركات التجارية وأموالها من الأفعال التي يقوم بها مسيروها أو مدراؤها العامون من جهة وحماية المستثمرون الحاليون أو المرتقبون للشركة من جهة أخرى، وإذا دققنا في مرتكبي هذه الجرائم فقد تم حصرهم في أصحاب السلطة في الشركات بالتالي فمجال هذه الجريمة لا يشمل جميع الشركات خاصة الشركات ذات الطابع الشخصي، وعلى هذا الأساس يمكننا تقسيم الشركات التجارية في الجزائر إلى الشركات التي تدخل في مجال تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة وشركات لا تدخل ضمن هذا الإطار. أولاً: أركان جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة: إن استعمال المسير لأموال الشركة لا يُكون جريمة الاستعمال التعسفي لأموالها، إلا إذا كان هذا الأخير مخالفا لمصلحتها وهذا الاستعمال كان بغرض تحقيق هدف شخصي، ومن هنا يتضح لنا أركان هذه الجريمة والمتمثلة في الركن المادي والمعنوي لها والذي نتطرق إليه فيما يلي:

1- الركن المادي: يتمثل الركن المادي لأي جريمة في الفعل المحذور لها، وبالنسبة لهذه الجريمة فالفعل واضح من تسميتها وينقسم إلى: استعمال الأموال والاستعمال السيء الذي يخالف مصلحة الشركة، وقد وضع المشرع الجزائري المقصود من كلا المصطلحين السابقين.

1-1 استعمال الأموال: كذلك فإن هذا المصطلح ينقسم إلى مفردتين وهي كل من الاستعمال والأموال والتي نحاول شرحها بإيجاز فبالنسبة للاستعمال: فقد استخدم المشرع الجزائري هذه المفردة للتعبير عن استخدام هذه الأموال ولو بطريقة مؤقتة ومع وجود النية لإرجاع أموال المؤسسة، فالاستعمال يشمل الاستفادة من قروض، تسيقات، سيارات، مساكن وحتى استعمال لعتاد وموظفي الشركة بدون حق؛

¹- المادة 800 فقرة 4 من القانون التجاري

²المادة 811 فقرة 3 من القانون التجاري

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

أما الأموال فقد تم تعريفها على أنها: جميع الحقوق المالية أيا كان نوعها أو محلها مادامت ذات قيمة مالية، ولهذا يُعبر عنها بالأموال لأنها يُمكن تقييمها بالنقود وتدخل في دائرة التعامل ومحلها الأشياء والأعمال¹، وتنقسم إلى حقوق عينية، حقوق معنوية وحقوق شخصية²

- الحقوق العينية: هي سلطات مباشرة يقرها القانون لشخص معين على شيء محدد بذاته، فيستطيع صاحب الحق بما له من قدرة مباشرة على ذلك الشيء أن يستعمل حقه القانوني عليه دون وساطة شخص آخر لأن سلطته مباشرة؛

- الحقوق المعنوية: وهو حق يُقره ويحميه القانون لشخص معين على إنتاجه الفكري أو الذهني أو الأدبي أيا كان نوعه؛

- الحقوق الشخصية: هي قدرة مقرر قانونا لشخص على شخص آخر يكون ملتزما بالقيام بعمل أو الامتناع عن عمل أو إعطاء شيء.

1-2 الاستعمال الذي يخالف مصلحة الشركة: يُقصد بمصلحة الشركة هي مصلحة الشخص المعنوي الذي هو كيان متميز ومختلف عن الأعضاء المكونين له، لذلك تعتبر مصلحة الشركة مصلحة واسعة جدا فهي تمس جميع الأعمال والتصرفات التي لها علاقة بالذمة المالية للشركة³، فالمسيرين باعتبارهم مكلفين بتسيير الشركة يجب أن لا تكون تصرفاتهم وأعمالهم مخالفة لمصلحة الشركة مهما كانت، وإنما تتماشى وتحقيق هدف الشركة الذي أنشأت من أجله فيما ينص عليه القانون ودون تغليب مصلحة أي فرد من العاملين بما على مصلحة الشركة الكلية.

-الركن المعنوي: وهو يُعبر عن إرادة الجاني في القيام بالفعل الإجرامي والذي يجب أن يتوافق والركن المادي للجريمة، وكما سبق تعريف جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة فإن المشرع الجزائري اشترط لقيامها وجود عنصر القصد وسوء النية في استعمال أموال الشركة بطريقة تخالف مصالح الشركة وبهدف تحقيق مصلحة شخصية للفاعل أو مصالح أطراف أخرى، ففي هذه الجريمة المسير يكون على علم تام بأنه سيستخدم أموال الشركة بطريقة غير قانونية وأن هذا الفعل مُجرم قانونا بالإضافة إلى سعيه لتحقيق هدف لا يخدم مصلحة الشركة، وهذه العناصر تكفي لقيام جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة ضد المسير الفاعل وتحريك الدعوة القضائية ضده.

¹ إسحاق إبراهيم منصور، " نظريتنا القانون والحق وتطبيقاتها في القوانين الجزائرية "، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر (1987) ، ص، 250
² المرجع نفسه، ص 297

³ Vincent Courcelle, Labrousse avec Antoine Beauquier, Florence Gaudillière, Arthur Vercken- Avocats, " **La responsabilité pénale des dirigeants**", édition First, P : 353.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

ثانيا: الشركات التي تدخل والتي لا تدخل ضمن نطاق تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة

1- الشركات التي تدخل في مجال تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة:

1-1 شركة المساهمة: لقد نص المشرع الجزائري صراحة في المادة 811 فقرة 3 على تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة على رئيس شركة المساهمة ومدراؤها العامون وذلك بمتابعتهم بجرم الاستعمال التعسفي لأموال الشركة مع توفر عنصر القصد في ذلك وسوء النية، ومن خلال ذلك يتعرضون لعقوبات تتراوح من سنة إلى 5 سنوات سجنًا وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 دج إلى 200.000 دج؛

1-2 الشركة ذات المسؤولية المحدودة: تعتبر هذه الشركة النوع الثاني من الشركات التي تمسها جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة كونها تعتمد على عدد من المساهمين والمديرين، وعلى هذا الأساس نصت الفقرة 4 من المادة 800 على أن مسيري الشركة ذات المسؤولية المحدودة أيضا معرضون لمتابعتهم بجرم الاستعمال التعسفي لأموال الشركة في حال توفر الشروط السابقة الذكر، ويتعرضون لنفس العقوبات مع بقاء سلطة الحكم للقاضي، أما بالنسبة للمؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة وأمام السكوت القانوني عن تطبيق هذه الجريمة على مسيري المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة، وباعتبار أنها تخضع تقريبا لنفس قوانين الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلا ما تعلق منها بأحكام خاصة فإنه يمكننا تطبيق هذه الجريمة على مسيري المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة، وهو الموقف الذي تبنته محكمة النقض الفرنسية¹ مبررة موقفها بأن المسير في هذه المؤسسة يحاول الاستفادة من الشخصية المعنوية للمؤسسة للقيام باستغلال أموالها في غير صالحها أو لحسابه الشخصي.

1-3 المؤسسات العمومية الاقتصادية: من المتعارف عليه أن المؤسسات العمومية قد تكون في شكل شركات مساهمة أو شركات ذات مسؤولية محدودة تمتلك فيها الدولة أو أي شخص معنوي آخر خاضع للقانون العام الجزء الأكبر من رأس المال الاجتماعي، وقد تكون المؤسسة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة والدولة هي المالكة الوحيدة لها، وهي تتمتع بالشخصية المعنوية بالتالي فهي تخضع لأحكام القانون التجاري خاصة بعد الإصلاحات التي أدخلت سنة 1988 وبالتحديد التي مست المرسوم التشريعي المؤرخ في 25 أفريل المعدل للقانون التجاري وإضافة الأمر 95-25 المؤرخ في 30 ربيع الثاني 1416 الموافق لـ 25 سبتمبر 1995 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، والذي تنص المادة 26 منه صراحة على تطبيق أحكام القانون التجاري المتعلقة بالمسؤولية المدنية والجزائية على أعضاء مجلس إدارة ومديري شركات الأموال، وكذا أعضاء مجلس الرقابة في الشركات القابضة العمومية والمؤسسات العمومية الاقتصادية.

¹ Eva Joly et Caroline Joly, Baumgartner: (2002), "L'abus de Biens Sociaux A l'épreuve de la pratique", Ed-économica p10

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

ولكن وبالرغم من هذا فإنه من الصعب والنادر إيجاد حالات تطبق عليها أحكام جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة والسبب يعود أساسا إلى عدم الإخضاع الحقيقي للمؤسسات العمومية الاقتصادية للأحكام الجزائية للقانون التجاري.¹ وإنما يخضع مسيري المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى الجرائم المنصوص عليها في قانون العقوبات والتي تجرم نفس الأفعال وإنما المرتكبة من طرف مسيري المؤسسات العمومية.

تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري استثنى شركة التوصية بالأسهم على الرغم من كونها شركة أموال وتجمع بين بعض خصائص شركة المساهمة وشركة التوصية البسيطة، إلا أنها لا تطبق عليها أحكام جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة.

2- الشركات التي لا تدخل في مجال تطبيق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة: نتطرق في هذا الجزء إلى باقي الشركات التجارية التي لا يمكن متابعتها مسيرها بجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة، وقد قسمها أغلب الباحثين القانونيين إلى: الاستثناءات المتعلقة بشكل الشركة والاستثناءات المتعلقة بالوجود القانوني للشركة.

1-2 الاستثناءات المتعلقة بشكل الشركة: تم إدراج في هذا النوع من الاستثناءات بالنسبة لشركات الأشخاص بصفة عامة والتي قسمها المشرع الجزائري إلى ثلاثة أصناف وهي شركة التضامن، التوصية البسيطة وشركة المحاصة²، والتي تقوم على أساس اعتبار الفرد الشريك وتنقضي بوفاته وليس على اعتبار مالي، وفي هذا الصدد لم ينص المشرع الجزائري على تطبيق أحكام جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة على مسيري هذا النوع من الشركات، ما أثار عدة تساؤلات لدى الباحثين القانونيين في هذا الشأن وقدموا العديد من المبررات التي في اعتقادهم هي سبب امتناع المشرع الجزائري عن النص على تطبيق أحكام الجريمة على هذا النوع من المؤسسات؛

2-2 الاستثناءات المتعلقة بالوجود القانوني للشركة: يعتبر شرط توفر الشخصية المعنوية للشركة أساسيا لقيام جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة، بمعنى أن يكون لها وجود قانوني وقت ارتكاب الجريمة، وعليه تستثنى من هذه الجريمة الشركات التي لا تتمتع بالشخصية المعنوية وهي³:

- الشركة الفعلية: وهي الشركة التي قام بإنشائها مجموعة شركاء لكنها تعتبر باطلة في نظر القانون، وتكون قد باشرت نشاطها قبل صدور الحكم ببطلانها وهو يعتبر شرط أساسي لأنها إذا لم تباشر نشاطها حتى صدور الحكم ببطلانها فإنه لا يكون لها وجود أصلا، بمعنى أن الشركة الفعلية هي شركة استجمعت في مظهرها كل مقومات الشركة الصحيحة

¹ عبد المجيد زعلاني، "قانون العقوبات الخاص"، مطبعة الكاهنة، الجزائر، (2000)، ص 166

² نادية فوضيل، "أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري (شركات الأشخاص)"، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، ص 100

³ هناء نوي، "جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة في التشريع الجزائري"، مجلة المنتدى القانوني، العدد السادس، جامعة محمد خيضر، بسكرة،

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

لكنها تستند إلى عقد فاسد ولذلك توصف أحيانا بالشركة غير النظامية،¹ وعليه فإذا قام مسير باستعمال أموال الشركة بطريقة سيئة وتم إبطال الشركة فإن هذه الجريمة لا تقع ولا يمكن تطبيقها، وإنما يتابع المسير بجريمة خيانة الأمانة.

- شركة المحاصة: بما أن شركة المحاصة نوع من أنواع شركات الأشخاص فإن جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة لا تطبق عليها، إضافة إلى أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية بالتالي فالمسير أو الشريك الذي باشر فعل سوء استخدام أموال الشركة يتابع بجريمة خيانة الأمانة لا بجريمة التعسف في استعمال أموال الشركة² إضافة إلى الشركات المذكورة أعلاه فتستثنى أيضا من عدم تطبيق أحكام جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة جميع الشركات الغير مقيدة في السجل التجاري ذلك أن الشركة التجارية تكتسب الشخصية المعنوية بتسجيلها في السجل التجاري وليس بإبرام العقد.

ثالثا الأشخاص المسؤولون عن جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة:

لقد نص المشرع الجزائري صراحة على الأشخاص المسؤولين عن جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة، فبالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة نصت المادة 800 فقرة 4 على أن هذا الفعل الإجرامي يخص المسير فقط دون سواه كونه يتمتع بصلاحيات عديدة وواسعة للتصرف في كل الظروف باسم المؤسسة، أما بالنسبة لشركة المساهمة فالمعروف عن هذا النوع من الشركات أنها تديرها ثلاث هيئات وهي كل من مجلس الإدارة، جمعية المساهمين وهيئة المراقبين ولكن يتابع بالجريمة حسب المادة 811 فقرة 3 من القانون التجاري رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها والمديرون العامون لها سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، أما بالنسبة لهيئة المراقبين فهي مجلس مهمته الرقابة الدائمة للشركة³، لذلك لا يمكنها بأي حال من الأحوال التدخل في تسيير الشركة، كما أنه لا يمتلك سلطة التصرف باسم الشركة ولا تمثيلها، وهذه الأخيرة التي تعتبر أساسا لقيام المسؤولية الجزائية في جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة بالتالي فلا يتابع أعضاء هيئة المراقبة بهذه الجريمة، ولكن في حالة ما إذا قام عضو في مجلس المراقبة بالتصرف باسم الشركة ولحسابها مستعملا أموال الشركة لمصلحته الشخصية فإنه سيخرج بذلك عن الصلاحيات المخولة له ولا يمكن اعتباره في هذه الحالة متعسفا في استعمال سلطته وإنما مغتصبا لها، وبالتالي يتم معاملته كمسير فعلي للشركة لا كعضو في هيئة المراقبة.⁴

¹ أبو زيد رضوان "الشركات التجارية في القانون المصري المقارن"، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، (1988)، ص 98

² هناء نوي، مرجع سابق، ص 336.

³ المادة 657 من القانون التجاري الجزائري

⁴ زكري ويس مابة، "جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، (2005/2004)،

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

رابعا مقارنة بين جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول تعتبر جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة من بين الجرائم الأقرب لمفهوم التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول، وعليه نقوم بإجراء مقارنة بسيطة بينهما لإبراز نقاط التوافق والاختلاف بينهما.

1- نقاط التوافق: تتوافق جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة وسوء استخدام أصول المؤسسة في النقاط التالية:

- أن كل من جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول يتضمن سوء استخدام لأموال الشركة العينية والمعنوية؛

- أن هذا الفعل يتم ارتكابه من طرف المديرين أو رئيس مجلس الإدارة وهو ما جاء في كلا التعريفين السابقين؛

- سوء النية وتوافر عنصر القصد في كلا التعريفين؛

- الحصول على ميزة غير قانونية وخدمة مصلحة شخصية على المصلحة العامة للشركة؛

- ارتكاز هذه الأفعال حول الحقوق المالية أو الأصول سواء العينية أو المعنوية خاصة الأموال النقدية؛

- تحمل المسؤولية الكاملة لأعضاء الإدارة والمديرين في كل من معيار التدقيق الدولي والقانون الجزائري على الأفعال المتضمنة سوء استخدام أموال الشركة؛

- توافق كبير في الأسباب المؤدية إلى ارتكاب جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة والتحريفات عن سوء استخدام الأصول.

2- نقاط الاختلاف: فيما تتمثل نقاط الاختلاف بين جريمة التعسف في استعمال أموال الشركة والتحريفات الناتجة

عن سوء استخدام الأصول في:

- إضافة معيار التدقيق الدولي لإمكانية القيام بهذا الفعل من طرف الموظفين العاديين وهو ما لم يشر إليه القانون الجزائري؛

- الاختلاف في المصطلح، حيث أن معيار التدقيق الدولي ركز على مصطلح الأصول فيما المشرع الجزائري استخدم مصطلح الأموال وجاء تعريف الأموال في القانون المدني ولم يوضحه القانون التجاري؛

- لم يستثنى معيار التدقيق الدولي أي نوع من الشركات المعرضة لهذه الأفعال فيما حصر المشرع الجزائري الشركات المعنية بالمتابعة القضائية في شركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة؛

- وضع معيار التدقيق الدولي رقم 240 لمجموعة من الأسباب التي تؤدي بمرتكب فعل الاستخدام السيئ لأموال الشركة والتي من بينها أسباب تتعلق بالشخص في حد ذاته وأسباب أخرى تتعلق بالشركة التي تقع فيها هذه الأفعال فيما حصر المشرع الجزائري الأسباب في تحقيق مصلحة القائم بالفعل أو مصلحة أطراف أخرى خارجة عن الشركة.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

الفرع الثالث: جريمة الاختلاس

تعتبر جريمة الاختلاس من بين أهم جرائم الفساد ذات الضرر الكبير على المؤسسات الاقتصادية وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة، وجريمة الاختلاس نجدها في القطاع العام كما في القطاع الخاص، ففي القطاع العام هي أن يقوم موظف بسوء استخدام المالي العام وتحويله عن الغرض الذي أُعد من أجله لتحقيق مصالح معينة عادة ما تكون شخصية، والقطاع الخاص لا يختلف كثيرا عن القطاع العام إلا في شخص مرتكب الجريمة أو القائم بها، وتركز في دراستنا هذه على الاختلاس في المؤسسة الاقتصادية سواء مملوكة للقطاع العام أو الخواص وفق ما يتماشى وموضوعنا.

أولا تعريف جريمة الاختلاس

يُعرف الاختلاس على أنه قيام شخص ذو وظيفة في الدولة أو الإدارات العمومية بتبديد، اختلاس، إخفاء، احتجاز أموال عمومية بدون وجه حق، أو وثائق ومستندات أو عقود أو أموال منقولة كانت بين يديه بحكم وظيفته؛¹ كما يعرف أيضا: "قيام الجاني بأي سلوك يضيف به المال العام إلى سيطرته الكاملة كما لو كان مالكا له"² أما معنى الاختلاس في القطاع الخاص فنستخلصه من المادة 41 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وهو: "كل شخص يدير كيانا تابعا للقطاع الخاص أو يعمل فيه بأية صفة أثناء مزاوله نشاط اقتصادي أو مالي أو تجاري تعتمد اختلاس أية ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية خصوصية أو أي أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم مهامه"³

مما سبق نلاحظ أن معنى الاختلاس واحد في القطاع العام أو القطاع الخاص الذي هو أخذ أموال أو وثائق أو أية أشياء ذات قيمة من الأموال العمومية أو أموال المؤسسة الخاصة بدون وجه حق، غير أنهما يختلفان فقط في الجهة التي تكون معرضة لهذا الفعل ففي القطاع العام يكون المؤسسات والهيئات التابعة للدولة في حين في القطاع الخاص تكون المؤسسات التابعة لهذا القطاع، ولتأكيد وقوع هذه الجريمة من عدمها يجب أن يتوفر فيها أركان شأنها شأن باقي الجرائم وهو ما نتطرق إليه فيما يلي.

ثانيا أركان جريمة الاختلاس: للحكم بقيام جريمة الاختلاس لابد من توافر أركان معينة، وهي صفة الجاني، الركن المادي والركن المعنوي، نؤكد على أننا نتناولها

1- صفة الجاني: ويقصد بها صفة مرتكب الجريمة، وفي القطاع العام يكون إما موظف أو مكلف بخدمة عامة، وقد عرف قانون الوقاية من الفساد ومكافحته الموظف في مادته الثانية كما يلي:

¹ ابتسام القوام، "المصطلحات القانونية للتشريع الجزائري" قاموس عربي- فرنسي، المؤسسة الوطنية للفنون المطبوعة، الجزائر، (1992)
² نوفل علي عبد الله صفو الدليمي، "الحماية الجزائرية للمال العام دراسة مقارنة"، دار هوم للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، (2006)، ص.210.
³ المادة 41 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الطبعة الأولى، (2006)

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

يعتبر موظف عمومي كل شخص:

- يشغل منصبا تشريعيا أو تنفيذيا أو قضائيا أو في أحد المجالس الشعبية المحلية المنتخبة، سواء أكان معينا أو منتخبا دائما أو مؤقتا مدفوع الأجر أو غير مدفوع الأجر بصرف النظر عن رتبته أو أقدميته؛
 - يتولى ولو مؤقتا وظيفة أو وكالة بأجر أو بدون أجر ويساهم بهذه الصفة في خدمة هيئة عمومية أو مؤسسة عمومية أو أية مؤسسة أخرى تملك الدولة كل أو بعض رأسمالها، أو أية مؤسسة أخرى تقدم خدمة عمومية؛
 - معرف بأنه موظف عمومي أو من في حكمه طبقا للتشريع والتنظيم المعمول به.¹
- نلاحظ أن هذه المادة ركزت على الموظف في القطاع العام الذي هو كل شخص يشغل منصبا بصفة دائمة أو مؤقتة في إحدى الهيئات العمومية أو المؤسسات التي تمتلك الدولة كل أو جزء من رأسمالها؛
- أما الموظف في القطاع الخاص فقد نصت عليه المادة 41 من القانون 06-01 على أنه كل شخص يدير كيانا تابعا للقطاع الخاص أو يعمل فيه بأية صفة، غير أن هذه المادة اشترطت أن يكون الكيان يمارس نشاطا اقتصاديا أو تجاريا أو مالي بالتالي فقد تم حصر محل الجريمة في المؤسسات الهادفة للربح فقط.

2- الركن المادي: ينقسم الركن المادي في جريمة الاختلاس إلى أربعة عناصر هي: السلوك الإجرامي، محل الجريمة، علاقة الجاني بمحل الجريمة، ومناسبة الاختلاس.

2-1 السلوك الإجرامي: وهو الواقعة التي على أساسها تم تجريم الفعل، فبالنسبة للقطاع العام وضع المشرع الجزائري السلوك الإجرامي في المادة 29 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والتي نصت على أنه يدخل في نطاق هذه الجريمة كل موظف عمومي يقوم بفعل الاختلاس، الإلتلاف، التبديد، الاحتجاز عمدا وبدون وجه حق أو الاستعمال الغير شرعي للأموال والممتلكات والأوراق المالية العمومية، وكل مصطلح له معنى مختلف نوضحه باختصار فيما يلي:

1- الاختلاس: يعبر الاختلاس عن نقل الشيء من حيازة المجني عليه وإدخاله في حيازة الجاني بدون علم المجني عليه وبغير رضاه²، و يختلف مفهوم الاختلاس في هذه الجريمة عن السرقة في كون هذه الأخيرة يتم فيها أخذ المال أو أشياء المجني عليه خلسة وبالقوة؛

2- الإلتلاف: يقصد به القضاء على الشيء أو اهلاكه والإضرار به كليا وليس جزئيا، وقد يكون بعدة طرق من بينها الحرق، التمزيق الكامل، التفكيك الكامل... الخ، وقد يحدث بتمزيق في الوثائق أو المستندات أو العقود... الخ المتعلقة بالمجني عليه؛

¹ المادة 2 من القانون 06-01، مرجع سابق

² أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري الخاص"، الجزء الأول، الطبعة العاشرة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، (2009)، ص 260

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3- التبديد: هو استهلاك الموظف الجاني المال الذي تم ائتمانه عليه، كما يصنف في هذا المفهوم كل من الإسراف والتبذير؛

4- الاحتجاز عمدا ودون وجه حق والاستعمال الغير الشرعي له: كما يدخل ضمن نطاق جريمة الاختلاس فعل احتجاز الأموال عمدا من طرف الموظف الجاني واستعمالها بطرق غير قانونية تحول له الحصول على منفعة منه غير مقررة له قانونا.

أما بالنسبة للقطاع الخاص فإن السلوك الإجرامي لها تحدد في المادة 41 من القانون 06-01 السابقة الذكر، فنجد أن المشرع الجزائري حصر السلوك الإجرامي للقطاع الخاص في الاختلاس فقط دون بقية الأنواع المقررة للقطاع العام.

2-2 محل الجريمة: هو كل شيء ذو قيمة وضع تحت تصرف الموظف بحكم وظيفته، ويشترك محل الجريمة في القطاع العام كما في القطاع الخاص، ويتمثل في: الممتلكات أو الأموال والأوراق المالية الخاصة أو أية أشياء ذات قيمة¹

2-3 علاقة الجاني بمحل الجريمة: اشترط المشرع لقيام جريمة الاختلاس أن يكون المال محل الجريمة تم الاستيلاء عليه من طرف الموظف ووجد في حيازته بسبب وظيفته، أي أن تتدفق الصلة السببية التي تربط بين حيازة الموظف للمال وبين وظيفته، وهو نفس الشرط ينطبق على القطاع الخاص فيعني وجود الصلة السببية بين الأموال التي يأخذها الجاني من المؤسسة الخاصة بحكم وظيفته وفق ما نصت عليه المادة 41 من القانون 06-01 السابقة الذكر.

3- مناسبة الاختلاس: تخص القطاع الخاص بالمشرع اشترط أن ترتكب الجريمة أثناء ممارسة نشاط اقتصادي أو مالي أو تجاري.

3- الركن المعنوي: تعتبر جريمة الاختلاس من الجرائم العمدية، فهي لا تقوم على أساس الخطأ، فالخطأ في هذه الحالة مهما كان جسيما لا يرقى إلى مرتبة القصد، بمعنى أن يكون الجاني في هذه الجريمة مدركا مختارا لما قام به، فقوم هذه الجريمة القصد الجنائي العام الذي يتوفر فيه عنصري العلم والإرادة، والقصد الجنائي الخاص.

3-1 القصد الجنائي العام: يتكون من عنصري العلم والإرادة²

1- العلم: أي أن الجاني يكون على علم بأن الفعل الذي ارتكبه هو جريمة يعاقب عليها القانون، وأن المال

الذي تصرف فيه هو مال عام عهد إليه به لخدمة مصلحة عامة لا مصلحته الشخصية؛

2- الإرادة: بمعنى أن يريد الجاني القيام بالفعل متعمدا كأن يضع مبلغ من النقود في جيبه.

¹ خطابي هشام، شادلي عبد السلام، "اختلاس الأموال بين القطاع العام والخاص"، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، (2008)، ص 18

² حماس عمر، "جريمة اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص"، مجلة جيل للأبحاث القانونية المعمقة، العدد 17، نوفمبر (2017)، ص 67

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

3-2 القصد الجنائي الخاص: وهو توفر نية التملك بالنسبة للعنصر الذي تم اختلاسه، وإذا توفرت النية فإن الجريمة تحقق بعض النظر عن الباعث الذي أدى به للقيام بهذا الفعل.

ثالثا العقوبات المقررة لجريمة الاختلاس: تنقسم العقوبات المقررة لجريمة الاختلاس حسب القطاع المرتكبة فيه من القطاع العام والقطاع الخاص وحسب نوع العقوبات بين العقوبات الأصلية والعقوبات التكميلية وكذلك حسب مرتكبها بين الشخص الطبيعي والمعنوي ونفصلها فيما يلي:

1- العقوبات المقررة للشخص الطبيعي:

1-1 العقوبات الأصلية:

1-1-1 العقوبات المقررة للاختلاس في القطاع العام: توصف العقوبات المقررة لهذه الجريمة في القطاع العام

بالمشدددة مقارنة بمثلتها في القطاع الخاص، فتتص المادة 29 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته على أن يعاقب كل موظف عمومي يقوم بأي فعل من الأفعال المصنفة ضمن جريمة الاختلاس بالحبس من 2 سنتين إلى 10 سنوات وبغرامة تتراوح من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج؛

كما نص قانون النقد والقرض الصادر بموجب الأمر رقم 03-11 على عقوبات أكثر شدة خاصة بالنسبة للموظفين الذين يشغلون منصب رئيس، عضو مجلس الإدارة أو مدير عام لبنك أو مؤسسة مالية، فيترتب عليهم الحبس من سنة إلى 10 سنوات وغرامة مالية من 5.000.000 دج إلى 10.000.000 دج إذا كانت الأموال محل الجريمة أقل من 10.000.000 دج، والسجن المؤبد وغرامة من 20.000.000 دج إلى 50.000.000 دج إذا كانت قيمة الأموال تعادل أو تفوق 10.000.000 دج¹.

2-1-1 العقوبات المقررة لجريمة الاختلاس في القطاع الخاص: بينت المادة 41 من القانون 06-01 المتعلق

بالوقاية من الفساد ومكافحته بأنه يعاقب الجاني المرتكب لجريمة الاختلاس في القطاع الخاص بالحبس من 6 أشهر إلى 5 سنوات وبغرامة من 50.000 دج إلى 500.000 دج كعقوبة أصلية مقررة للشخص الطبيعي.

هذا ونص المشرع على امكانية تشديد العقوبة المقررة من خلال الحبس من 10 سنوات إلى 20 سنة إضافة إلى نفس الغرامة المقررة لجريمة الاختلاس في القطاع العام إذا كان الجاني ينتمي إلى إحدى الفئات التالية:

- القاضي؛

¹المادتين 132، 133 من الأمر رقم 03-11 المتضمن قانون النقد والقرض المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1424 الموافق لـ 26 أوت 2003 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 52 الصادرة بتاريخ 28 جمادى الثانية 1424 الموافق لـ 27 أوت 2003

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- موظف يمارس وظيفة عليا في الدولة؛

- ضابط عمومي؛

- ضابط أو عون في الشرطة القضائية؛

- من يمارس بعض صلاحيات الشرطة القضائية؛

- موظف أمانة الضبط؛

- عضو في الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته.

1-2 العقوبات التكميلية: إضافة إلى العقوبات الأصلية يترتب على جريمة الاختلاس عقوبات تكميلية أيضا

وفق ما نصت عليه المادة 50 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته على أنه يجوز

الحكم على الجاني بعقوبات تكميلية من التي جاءت في قانون العقوبات وهي:

- الحجر القانوني، - الحرمان من ممارسة الحقوق الوطنية والمدنية والعائلية، - تحديد الإقامة، - المصادرة الجزئية

للأموال، - المنع المؤقت من ممارسة مهنة أو نشاط، - إغلاق المؤسسة، - الإقصاء من الصفقات العمومية،

- الحظر من إصدار الشيكات أو استعمال بطاقات الدفع، - تعليق رخصة السياقة أو إلغاؤها مع المنع من

استخراج رخصة جديدة، - سحب جواز السفر، - نشر وتعليق حكم إدانته.

كما نص قانون الوقاية من الفساد ومكافحته على بعض العقوبات التكميلية نذكرها فيما يلي:

- مصادرة وتجميد أو حجز الأموال والعائدات الغير مشروعة الناتجة عن ارتكاب جريمة الاختلاس؛¹

- يمكن أن يتم الحكم بإرجاع ما تم اختلاسه أو قيمة ما حصل عليه من منفعة أو ربح ولو استغلها الشخص

المحكوم عليه؛

- الحكم ببطالان وانعدام آثار كل عقد أو صفقة أو براءة أو امتياز أو ترخيص متحصل عليه الجاني مع

مراعاة حقوق الغير.²

2- العقوبات المقررة للشخص المعنوي: نصت المادة 53 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد

ومكافحته على إمكانية ارتكاب الشخص المعنوي لجريمة الاختلاس ويعتبر مسؤولا جزائيا طبقا للعقوبات سواء

الأصلية أو التكميلية المنصوص عليها في قانون العقوبات³، فالشخص المعنوي باستثناء الدولة والجماعات المحلية

والأشخاص المعنوية الخاضعة للقانون العام يتحمل المسؤولية الجزائية عن الجرائم التي ترتكب لحسابه من طرف أجهزته

أو ممثليه الشرعيين دون أن يُستثنى مرتكب الجريمة من الجزاء كشخص طبيعي.

¹ المادة 51 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، فقرة 1

² المادة 51 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، فقرة 2

³ المادة 53 من القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

1-2 العقوبات الأصلية: نصت المادة 18 مكرر من قانون العقوبات على أن الشخص المعنوي يتعرض عند ارتكابه لجرمة تصنف كجناية لعقوبة الغرامة التي تساوي من 1 مرة إلى 5 مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي¹

بالتالي فإذا كان الشخص المعنوي تابع للقطاع العام وبالرجوع للمادة 29 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته فإن الغرامة تتراوح بين 200.000 دج إلى 1.000.000 كحد أدنى و بين 1.000.000 دج إلى 5.000.000 دج كحد أقصى، وأما إذا كان الشخص المعنوي تابع للقطاع الخاص وبالعودة إلى المادة 41 من نفس القانون فإن الغرامة تتراوح بين 50.000 دج إلى 500.000 دج كحد أدنى وبين 250.000 دج إلى 2.500.000 دج كحد أقصى.

2-2 العقوبات التكميلية: كما يتعرض الشخص المعنوي لعقوبات تكميلية نصت عليها أيضا المادة 18 مكرر من قانون العقوبات وهي:

- حل الشخص المعنوي؛
- غلق المؤسسة أو فرع من فروعها لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات؛
- الإقصاء من الصفقات العمومية لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات؛
- المنع من مزاولة نشاط أو عدة أنشطة مهنية أو اجتماعية بشكل مباشر أو غير مباشر، نهائيا أو لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات؛
- مصادرة الشيء الذي استعمل في ارتكاب الجريمة أو نتج عنها؛
- نشر وتعليق حكم الإدانة؛
- الوضع تحت الحراسة القضائية لمدة لا تتجاوز خمسة (5) سنوات، وتنصب الحراسة على ممارسة النشاط الذي أدى إلى الجريمة أو الذي ارتكبت الجريمة بمناسبةه.

رابعا مقارنة بين جريمة الاختلاس ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

- تتقارب كثيرا جريمة الاختلاس إلى أحد مفاهيم معيار التدقيق الدولي رقم 240 خاصة مع النوع الثاني لأنواع الغش المذكورة فيه وهو سوء استخدام الأصول، لذلك نحاول في هذه النقطة إجراء مقارنة بسيطة بينهما كما يلي:
- تتوافق جريمة الاختلاس مع معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الجزء الخاص بسوء استخدام الأصول في حين لا تتفق كثيرا مع التقرير المالي الاحتياطي إلا في توفر النية والقصد في ارتكاب الفعل؛

¹ المادة 18 مكرر من قانون العقوبات

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- تتوافق الجريمة مع معيار التدقيق الدولي رقم 240 في ضرورة توفر القصد وعنصر التعمد في مرتكب الفعل عند قيامه به؛
- يتوافقان في عملية أخذ أموال أو أصول أو أي شيء مملوك للمؤسسة بطريقة غير قانونية واستغلالها لتحقيق مصلحة شخصية؛
- تتفق جريمة الاختلاس مع التقرير المالي الاحتمالي في أن القائم بعملية الاحتيال هو من أفراد الإدارة العليا في القطاع الخاص، وتتفق مع سوء استخدام الأصول في القطاع العام من حيث القائم بها من الموظفين، في حين تختلف مع هذا الأخير في القطاع الخاص؛
- تركيز كلا المفهومين على الأموال والأشياء ذات القيمة.

الفرع الرابع: جريمة الغش الضريبي والغش المعلوماتي

بعد تفصيلنا في ثلاثة جرائم تعتبر من أهم الجرائم التي تخدم موضوعنا بصفة مباشرة، ونظرا لكثرة الجرائم التي ترتبط بالتحريفات الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240، نحاول في هذا الفرع الإشارة أيضا إلى جريمتين لهما علاقة ولو ليست كبيرة.

أولا: الغش الضريبي

يعتبر الغش الضريبي طريقة لعدم تسديد مبلغ الضريبة المستحقة كليا أو جزئيا، وذلك من خلال القيام ببعض الأفعال التي تمكن المكلف من تغيير الوعاء الضريبي الخاص به، فهو يُعرف على أنه: "استعمال طرق احتيالية للتملص أو محاولة التملص كليا أو جزئيا من وعاء الضريبة أو من تصفية أو من دفع الضرائب أو الرسوم المفروضة"¹، وهذه الأفعال يجرمها المشرع الجزائري من خلال منحه الصفة الجزائية ووضع أركان لهذه الجريمة وإجراءات متابعتها والجزاءات المقررة لها ونفصل في ذلك فيما يلي.

- 1- أركان الجريمة: كما رأينا في الجرائم السابقة فإنه لقيام أية جريمة وجب توفر الركن المادي والمعنوي وهو نفس الأمر بالنسبة للغش الضريبي.

1-1 الركن المادي للغش الضريبي: يتكون الركن المادي لجريمة الغش الضريبي من ثلاثة عناصر هي²:

- استعمال طريق احتيالية؛
- التملص من الضريبة والرسوم؛
- العلاقة السببية بين استعمال الطرق الاحتمالية والتملص من أداء الضريبة.

¹ أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري الخاص"، مرجع سابق، ص 424
² نفس المرجع، ص 428

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- أ- **الطرق الاحتيالية:** يصنف المشرع الوطني الأعمال التي تعتبر طريقا احتيالية إلى صنفين كما يلي:
- 1- الطرق التي تهدف مباشرة وحالا إلى أداء أقل مما هو واجب أدائه أو إلى عدم دفع الشيء وهي:
- الإغفال أو التقليل عن قصد في التصريح عن الدخل؛
 - إخفاء أو محاولة إخفاء مبالغ أو منتجات تطبق عليه الضرائب أو الرسوم المفروضة: من خلال مسك المكلف محاسبين، محاسبة صحيحة مخصصة لاستعمال الشخصي وأخرى مزورة مخصصة لمصالح الضريبة؛
 - قيام المكلف بمناورات لعرقلة تحصيل أي نوع من الضرائب التي هو مدين بها.
- 2- الطرق التي يمكنها أن تؤدي بصفة غير مباشرة إلى غش ضريبي: وتتلخص في طريقتين أساسيتين هما:
- الإغفال عن قصد عن تسجيل أو الأمر بتسجيل حسابات غير صحيحة أو صورية في اليومية أو دفتر الجرد أو الوثائق التي تحمل محلها؛
 - تقديم وثائق مزورة أو غير صحيحة تدعيما لطلبات ترمي إلى الحصول إما على تخفيض الضرائب أو الرسوم أو الإعفاء منها، وإما للاستفادة من المزايا الجبائية المقررة لصالح بعض الفئات من المكلفين بالضريبة؛
- نلاحظ أن كل الطرق المذكورة أعلاه أساسها تقديم معلومات غير صحيحة بنوعها سواء من خلال إضافة عناصر مضاريف أو عدم التصريح بعناصر الإيرادات لمصلحة الضرائب التي هي أحد أهم الأطراف المهتمة بالمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.
- ب- **التملص من الضريبة:** وهي تعني النتائج التي يتم تحقيقها من استعمال الطرق الاحتيالية لقيام الغش الضريبي، ومن بين هذه النتائج ما يلي:
- التملص إما من الكل أو البعض من وعاء الضريبة من خلال إخفاء المكلف المادة الضريبية؛
 - التملص إما كلياً أو جزئياً من تصفية الضريبة التي هي إعداد الجداول والإنذارات وإرسالها إلى الجهة المختصة بتحصيل الضريبة؛
 - التملص إما كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة.
- ت- **العلاقة السببية بين التملص من الضريبة والطرق الاحتيالية:** تقوم هذه الجريمة إذا تم التملص من الضريبة بناء على الطرق الاحتيالية التي استعملها الجاني، وتندم الجريمة إذا تم التخلص من الضريبة نتيجة خطأ ارتكبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة أو في تقرير إعفاء وفي نفس الوقت تتوفر علاقة السببية إذا ربطت إدارة الضرائب ربطاً خاطئاً دون الإطلاع على الوثائق المزورة والتي أخفى فيها الجاني بعض المبالغ التي تسري عليه الضريبة.

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

1-2 الركن المعنوي: الغش الضريبي يعتبر جريمة عمدية تتطلب توفر عنصر القصد لقيامها، والقصد هنا نوعان:

- أ- **القصد العام:** يفترض هذا الركن أن الجاني على علم بارتكابه فعل من أفعال الاحتيال، فإذا أخفى بعض المبالغ التي تسري عليها الضريبة نتيجة لخطأ أو لجهله بقواعد المحاسبة لا يعتبر القصد متوفرا لديه؛
- ب- **القصد الخاص:** ويقصد به أن يتجه الجاني إلى التملص من الضريبة كليا أو جزئيا بمعنى حرمان الإدارة من الحصول على حقها من هذه الضريبة.

نلاحظ أن هذه الجريمة تتفق مع معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الطرق الاحتمالية التي يستخدمها المكلف بالضريبة كالتدليس في محرراته الرسمية، والهدف من ذلك تضليل أحد الأطراف المستخدمة للمعلومات المالية للمؤسسة وهي الإدارة الضريبية عبر تقديم تقارير مالية لا تعكس وضعيتها المالية الحقيقية. بالرغم من أن الهدف من جريمة الغش الضريبي هو تضليل الإدارة الضريبية، إلا أنه يمكن للمدقق اكتشاف هذه الممارسات والطرق الاحتمالية التي تقوم بها المؤسسة لتقديم نتائج خاطئة.

ثانيا: الغش المعلوماتي

يعتبر الغش المعلوماتي من الأفعال التي جرمها المشرع الوطني في المادة 394 مكرر إلى 394 مكرر 7 من قانون العقوبات، والتي نصت على أن الغش المعلوماتي يأخذ الصور التالية:¹

- الدخول في منظومة معلوماتية؛
- المساس بمنظومة معلوماتية؛
- أعمال أخرى.

أولا الدخول في منظومة معلوماتية: وتشمل فعلين هما:

- الدخول: تشمل هذه العبارة كل تقنيات الدخول الاحتمالي في منظومة محمية كانت أو غير محمية، كما تشمل استعمال من لا يملك الحق للدخول في هذه المنظومة؛
- البقاء: ويشمل البقاء بعد الدخول أكثر من الوقت المحدد لذلك.

وتقوم الجريمة سواء حصل الدخول مباشرة على الحاسوب أو حصل عن بعد، كما يجرم البقاء؛

ثانيا **المساس بمنظومة معلوماتية:** ويقصد بها كل من أدخل بطريق الغش معطيات في نظام المعالجة الآلية أو أزال أو عدل بطريق الغش المعطيات التي يتضمنها²، إذن يتلخص الفعل المجرم في:

- إدخال معطيات في نظام المعالجة الآلية غريبة عنه؛

¹أحسن بوسقيعة، مرجع سابق، ص 445

² المادة 394 مكرر 1 من قانون العقوبات

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

- تخريب وإفساد المعطيات التي يتضمنها نظام المعالجة الآلية.

ويدخل أيضا في نطاق هذه الجريمة إدخال فيروس المعلوماتية.

ثالثا الأعمال الأخرى: جاءت الإشارة إلى هذه الأعمال التي تصب في نفس خانة الغش المعلوماتي في المادة 394

مكرر 2 كما يلي¹:

- تصميم أو بحث أو تجميع أو توفير أو نشر أو المتاجرة في معطيات مخزنة أو معالجة أو مرسله عن طريق منظومة

معلوماتية يمكن أن ترتكب بها إحدى جرائم الغش المعلوماتي السابقة الذكر؛

- حيازة أو إفشاء أو نشر أو استعمال لأي غرض كان المعطيات المتحصل عليها من إحدى جرائم الغش المعلوماتي.

لقد جرم المشرع الجزائري هذه الأفعال في ظل تطور التكنولوجيا وأصبحت كل المعاملات تتم آليا، كذلك فإن المعالجة

المحاسبية والتسجيلات المختلفة أصبحت أيضا آلية بالتالي فيمكن تطبيق جريمة الغش المعلوماتي على التلاعب في

معلومات المؤسسة ومعطياتها آليا من خلال الولوج إلى النظام المحاسبي للمؤسسة وتغييره سواء بالإضافة أو الحذف،

فيمكن أن نجد كل من الدخول في المنظومة المعلوماتية والمساس بها وحتى الأعمال الأخرى التي نص عليها المشرع،

وإذا ثبت ذلك لدى المدقق فإنه يكون على إطلاع بمحتوى هذه الجريمة ويقوم بتكييف وقائع قضيته معها.

¹ المادة 394 مكرر 2 من قانون العقوبات

الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري

خاتمة:

تناولنا في هذا الفصل الذي هو مدخل للجزء التطبيقي تقديم للبيئة الجزائرية في حدود ما شملته دراستنا، فبداية حاولنا التطرق إلى مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر ومختلف المراحل التي مرت بها إلى يومنا هذا، ثم تكييف لما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 240 مع ما جاء في القانون الجزائري في ظل عدم توفر معايير تحكم المهنة في الوقت الراهن في الجزائر من جهة، وضرورة أن يكون المدقق على إطلاع بالقوانين التي تحكم كل الحالات التي قد يصادفها خلال أداء مهامه في المؤسسات من جهة أخرى، والتي تلخصها مجموعة جرائم تمس الذمة المالية للمؤسسة بداية بتقديم معنى الجرائم التي تكون المؤسسات مسرحا لها والتي يطلق عليها القانونيين مصطلح "جرائم الشركات"، ثم فصلنا في مجموعة من الجرائم التي كانت تتقارب بشكل كبير مع المفاهيم الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 وحاولنا إبراز نقاط التوافق بين كل جريمة والمعيار وذلك من أجل أن تأخذ الجزائر هذه الجرائم بعين الاعتبار عند إصدارها لمعيار التدقيق الجزائري الخاص بالغش والذي سيكون مقتبس من المعيار الدولي رقم 240 حتى تضمن سيرهما في ذات الاتجاه.

الفصل الخامس:

الدراسة التطبيقية

-تحليل قضايا غش في الجزائر

-دراسة استبائية

الجزء
التطبيقي

تمهيد:

بعد تطرقنا لمختلف الجوانب النظرية للموضوع، نحاول في هذا الفصل التطبيقي الذي يتم تقسيمه إلى جزئين: الجزء الأول نحاول فيه دراسة حالتين واقعتين عن التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسات الجزائرية، فالقضية الأولى تجسد عدم التزام المدقق بالمعايير المهنية والأخلاقية للمهنة ما ساهم في عدم اكتشافه كل حالات الغش التي كانت في المؤسسة وعدم الإفصاح عنها، أما القضية الثانية فتؤكد التزام المدقق بمعايير التدقيق وبالتالي إفصاحه عن واقعة الغش، ومدى تأثير كل حالة على فعالية عملية التدقيق، كما نحاول تطبيق الجانب النظري على كلا الحالتين.

تجدر الإشارة إلى أن الباحثة لم تتمكن من تكييف وقائع كلا القضيتين مع القانون الجزائري نظرا لتعدد الجرائم في كل قضية منهما ووجود العديد من القوانين التي تحكم هذه الأفعال من جهة، وأن التكييف هو من صلاحيات القاضي المكلف بالفصل في كل قضية على حدى.

أما الجزء الثاني فهو عبارة عن تحليل استمارة استبيان تم توزيعها على عدد من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في كل من ولاية سطيف وبرج بوعرييج حول خطوات المدقق الواجب القيام بها في حالة وجود الغش، وتأثير وجوده على فعالية عملية التدقيق حسب آرائهم، وعموما نتطرق لكل ذلك وفقا للخطة التالية:

-المبحث الأول: حالة عدم إفصاح مدقق الحسابات عن حالة الغش، ويتم تقسيمه لثلاثة مطالب نتناول فيها بداية تقديم للمؤسسة محل الغش وحالة الغش، ثم تكييف القضية مع معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240، وأخيرا أثر الغش على فعالية التدقيق في القضية؛

-المبحث الثاني: حالة إفصاح المدقق عن حالة الغش، نتناول فيه التخطيط لعملية التدقيق، ثم تحليل وقائع قضية الغش، تكييف حالة الغش مع معيار التدقيق الدولي وأخيرا أثر وقائع الغش على فعالية عملية التدقيق؛

-المبحث الثالث: دراسة تحليلية للاستبيان.

المبحث الأول: حالة عدم إفصاح مدقق الحسابات عن حالة الغش

في الحالة الأولى نتطرق إلى مؤسسة عمومية جزائرية تعرضت للغش بتواطؤ من مدقق الحسابات ونفصلها فيما يلي:

المطلب الأول: تقديم المؤسسة ووقائع حالة الغش

نقسم هذا المطلب إلى التعريف بداية بالمؤسسة التي جرت فيها وقائع حالة الغش، ثم نتطرق إلى الوقائع التي شهدتها هذه المؤسسة والتي صنفت على أنها وقائع غش.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الغش

نظرا لحساسية وخصوصية موضوع التحريفات الناتجة عن الغش في البيئة الجزائرية، فإننا لم نتمكن من الحصول على جميع المعلومات وجميع تفاصيل هذه القضية ذلك أننا لم نتمكن من الاتصال بمدقق الحسابات كونه طرف متواطئ من جهة وتصنيف بعض التفاصيل على أنها أسرار مهنية من جهة أخرى خاصة أن القضية لم يصدر فيها الحكم إلى غاية كتابة هذه الأسطر، كما أنه لا يمكننا التعريف بالمؤسسة محل الغش، ولا بأي طرف له علاقة بهذه المؤسسة والقضية، لذلك سيتم تعريف المؤسسة بـ (س)، والمستثمر (ع)، ورئيس مجلس الإدارة السيد (م).

بدأت وقائع القضية في مؤسسة وطنية عمومية كانت من بين كبريات المؤسسات في السنوات الماضية، تم تحويل ملكية هذه المؤسسة إلى طرف خاص في إطار سياسة الجزائر لخصوصية المؤسسات العمومية، ووقع الاختيار على مستثمر أجنبي ضمن سياسة الدولة لفتح السوق الوطنية وتشجيع الاستثمار الاجنبي في الجزائر.

وجهت هذه المؤسسة للبيع لصالح المستثمر (ع) في سنة 2007 وفقا لشروط محددة تم الاتفاق عليها في العقد المبرم بينهما (تم الحصول على نسخة من العقد)، غير أن المستثمر لم يلتزم بشروط هذا العقد، وقام بعدة تحريفات وتزوير واختلاسات لأموال المؤسسة المذكورة منذ استلامه لها في سنة 2007، والتي أدى بها إلى تحقيق نتائج سلبية منذ تلك السنة وتدهور حالتها المالية من سنة لأخرى، هذا ما حرك عددا من الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة لوقف هذه الانتهاكات ونهب أموال المؤسسة، وتم رفع شكوى ضد هذا المستثمر وأطراف أخرى متواطئة معه من بينها مدقق الحسابات من طرف أحد مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة والذي له علاقة مباشرة معها، وهو ما أكدته وقائع القضية ووثائق المؤسسة.

الفرع الثاني: وقائع حالة الغش

- تعود وقائع قضية المؤسسة (س) إلى رفع دعوى قضائية أمام وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة إقليمياً ضد المستثمر (ع) وبالتحديد ضد رئيس مجلس إدارتها السيد (م) مضمونها الأساسي التلاعب بالتقارير المالية للمؤسسة وتجاوزات أدت إلى اختلاس أموال المؤسسة وذلك منذ خوصصتها سنة 2007 تضمنت الحالات التالية:¹
- أن المستثمر وفي السنة التي تم فيها خوصصة المؤسسة لم يأخذ بعين الاعتبار الحساب رقم 31 في الميزانية الافتتاحية والتمثل في مخزون قطع غيار بقيمة تقدر 8.000.000 دج، فالميزانية لهذه السنة لم تتضمن الإفصاح عن وجود هذا الحساب ولا على المبلغ المدرج فيه؛
 - تم بيع هذا المخزون في المزاد العلني لصالح المؤسسة (س) دون وضوح وجهة المبالغ المتحصل عليها من عملية البيع؛
 - تم بيع مخزون من قطع الغيار مقدر بـ 80.000.000 دج بشكل غير قانوني في سنة 2014 بأمر من رئيس مجلس الإدارة وبالمصادقة من مجلس الإدارة؛
 - التزوير في محررات تجارية ورسمية بهدف إعداد ميزانية غير حقيقة سنة 2010؛
 - التزوير والتحريف في الميزانيات حيث تم إعداد ثلاث ميزانيات تحمل عجزاً، وبغرض التهرب من الإفلاس والتسوية القضائية تم تزوير الميزانية للسنة الثالثة على التوالي؛
 - تم التزوير في الميزانية الثالثة من خلال تحويل الديون إلى أصول بفواتير وهمية من خلال التواطؤ مع مورد أجنبي؛
 - إعداد ميزانيات تثبت وجود عجز منذ تاريخ خوصصة المؤسسة سنة 2007 وتحويل جميع الأصول المالية المنقولة خارج الوطن في شكل إيرادات وهمية وفواتير مضخمة وتحويلات لموردين وهميين، وكل هذا تحضيراً لتفليس المؤسسة؛
 - التحريف والتزوير في المساهمات، حيث وطبقاً لاتفاق استرجاع المؤسسة واستئناف نشاطها لصالح المستثمر فإنه يقع على هذا الأخير ضخ رأسمال يساوي قيمة الاسترجاع والمقدر بمبلغ 78 مليون دينار، إلا أنه تم تسجيل قيمة هذا الاسترجاع كديون على عاتق المؤسسة ولم يتم دفعه بتواطؤ من محافظ الحسابات حسب عريضة الشكوى المقدمة؛
 - الميزانية الختامية للمؤسسة الأم التي تعتبر المؤسسة (س) فرعاً من فروعها أثبتت وجود ديون على المؤسسة (س)، في حين أن ميزانية مؤسسة (س) لم تدمج قيمة هذه الديون؛
 - استيراد معدات وتجهيزات غير صالحة للاستعمال وغير مطابقة للمعايير والمقاييس التقنية إضافة إلى أنها قديمة بحجة أنه تم استغلالها في الاستثمار الصناعي من طرف المؤسسة، وقد تم اقتناء هذه المعدات بتحرير فواتير وهمية من طرف موردين أجنبيين وهميين وتم اعتبار قيمتها 30 مليار سنتيم وهو ينافي قيمتها الحقيقية تماماً؛

¹ معلومات من الشكوى المقدمة للمحكمة المختصة إقليمياً (نسخة من الشكوى ضمن الملحق رقم 08)

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- تضخيم فاتورة هذه المعدات، حيث تم تسجيلها على أساس قيمة معدات جديدة، في حين أن قيمتها الحقيقية لا تعكس تماما هذه القيمة؛

- بيع تجهيزات جديدة لم يتم تسجيلها في ميزانيات المؤسسة (س)؛

- عدم تسديد مستحقات الضرائب والضمان الاجتماعي المتراكمة؛

- تهريب الأصول المالية المنقولة خارج الوطن في شكل إيرادات وهمية؛

- عدم تضمين الميزانية الافتتاحية للمؤسسة لقيمة الديون الحقيقية والتي بلغت 9 ملايين و430 ألف دينار جزائري. وركز على أهم التحريفات التي تمت خلال سنة 2013 وذلك في حدود ما توفر لدينا من أدلة إثبات لوجود هذه التحريفات:

- تم بيع مخزون قطع غيار مصنف في الحساب 31 في سنة 2014 والمقدر بـ800.000 دج، غير أنه لا يوجد هذا المخزون وبهذه القيمة في الميزانية الختامية لسنة 2013 (ملحق رقم 11 جانب الأصول لميزانية سنة 2013)، كما أن هذه القيمة لم يتم إدراجها في جدول النتائج لسنة 2014 كمبيعات، وهي السنة التي تمت فيها عملية البيع (ملحق رقم 14. جدول حسابات النتائج لسنة 2014)؛

- وجود ديون تراكمية اتجاه الضمان الاجتماعي تقدر بـ130.000.000 دج وفقا لعريضة الشكوى المقدمة، وهو ما لم تظهره الميزانية الختامية لأي سنة ومنها سنة 2013 (ملحق رقم 12 جانب الخصوم لميزانية السنة 2013)؛

- ديون تراكمية غير مسددة اتجاه الضرائب لعدة سنوات، وبالنسبة للسنة محل الدراسة فإن مبلغ الضرائب قُدر بـ14.740.969 دج (ملحق رقم 10 وثيقة التصريح بالضرائب)، في حين أن مبلغ الضرائب في الميزانية الختامية للسنة 2013 يقدر بـ10.180.960 دج أي وجود مبلغ يقدر بـ4.560.009 دج غير مصرح به (ملحق رقم 12 جانب الخصوم لميزانية سنة 2013)؛

- وجود قيمة اهتلاكات في سنة 2013 تقدر بـ203.638.912 دج تمثل قيمة الاهتلاكات العينية حسب ما هو وارد في ميزانية سنة 2013 (ملحق رقم 11 جانب الأصول لميزانية السنة 2013)، في حين أن جدول الاهتلاكات المفصل المستخرج من المؤسسة لا يظهر وجود أي أصل خاضع للاهلاك لسنة 2013 (ملحق رقم 16 جدول الاهتلاكات للسنة 2013)

- اقتناء معدات وتجهيزات غير صالحة للاستعمال وغير مطابقة للمعايير التقنية عن طريق تحرير فواتير وهمية من طرف موردين وهميين أجنبى بواسطة قرض من بنك في الجزائر (ملحق رقم 15 وثيقة الاتفاق مع البنك).

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

من خلال ما تقدم يتضح حجم التحريفات المرتكبة من طرف إدارة هذه المؤسسة والمخالفة للقوانين المحاسبية والجزائية والتي هي نتيجة حتمية لسوء التسيير من طرف الإدارة الحالية والقرارات الغير صائبة المتخذة من طرف رئيس مجلس الإدارة السيد (م)، كذلك وحسب بعض الأطراف في المؤسسة فإن الضائقة المالية وحجم الديون الكبيرة التي كانت على عاتق المؤسسة هي أهم اسباب الاختلاسات التي شهدتها المؤسسة ونهب ممتلكاتها.

كما أن هذه التحريفات والأفعال المرتكبة أشارت إليها معايير التدقيق الدولية وبالتحديد ضمن معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 ، وفي ظل تقييد المدقق بهذه المعايير نحاول تصنيف هذه الوقائع حسب ما جاء في هذا المعيار وذلك في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: تكييف حالة الغش مع معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

نحاول في هذا المطلب تكييف وقائع حالة الغش في المؤسسة (س) مع ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 240 ISA، من الأفعال المرتكبة في هذه الحالة وفقا لما تم تناوله في الفصول النظرية السابقة من هذه الدراسة.

فبالاستناد إلى تعريف الغش في معيار التدقيق الدولي رقم 240 والذي أشرنا إليه في الفصل الأول من هذه الدراسة وبتطبيقنا إياه على وقائع هذه القضية فإنه يتطابق معها من حيث أن:

- فعل الغش في المؤسسة تم من طرف شخص من إدارة المؤسسة وهو رئيس مجلس إدارة المؤسسة؛
- أفعال الغش في المؤسسة ناتجة عن قصد ووجود نية التحريف وهو ما يعكسه مجموعة الوقائع المتتالية التي تؤكد ذلك؛
- الأفعال المرتكبة في هذه القضية كان القصد منها الخداع والتزييف والحصول على ميزة غير قانونية؛
- اشتمال وقائع هذه القضية على كلا النوعين من الغش وهما:
- التقرير المالي الاحتيالي: وهو الغش في الحسابات والدفاتر المحاسبية وهو ما يظهر في هذه القضية عبر عدد من الأفعال المرتكبة كإعداد فواتير وهمية وميزانيات غير حقيقية؛
- التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول: وهو الغش الذي يتضمن سرقة واختلاس ممتلكات المؤسسة وموجوداتها ونجده في هذه القضية من خلال بيع قطع غيار تابعة للمؤسسة بطريقة غير قانونية.
- تنوع الأفعال المرتكبة في هذه المؤسسة تتماشى مع تقسيم معيار التدقيق الدولي للغش إلى كل من: التقرير المالي الاحتيالي والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول، ونوضح تقسيم هذه الأفعال كما يلي:

جدول رقم (5-1): تقسيم أفعال القضية وفق تقسيم الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA240

التقرير المالي الاحتمالي	سوء استخدام الأصول
التزوير واستعمال المزور في محركات رسمية	بيع قطع غيار بطريقة غير قانونية
إنجاز فواتير وهمية	استيراد معدات وتجهيزات غير صالحة للاستعمال
إعداد ميزانيات غير حقيقية	تهريب الأصول المنقولة خارج الوطن
تسجيل 7.8 مليار سنتيم كديون على الشركة وهو استرجاع عليها	
التعامل باسم موردين وهميين	
تضخيم قيمة المعدات المستوردة	
إثبات قيمة الأصول المهرية في شكل إيرادات مضخمة للمؤسسة المؤسسة	
عدم دفع الضرائب ومستحقات الضمان الاجتماعي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وقائع القضية ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

من الجدول أعلاه نلاحظ أن النوع الأول من الغش والذي يمثل أخطر أنواعه هو المسيطر على أفعال المؤسسة خاصة إعداد ميزانيات غير حقيقية وتزوير فواتير ووثائق للمؤسسة، إضافة إلى عدم تسديد مستحقات الضرائب والضمان الاجتماعي، كما أن رئيسها بالتواطؤ مع أشخاص آخرين ارتكب أفعال من النوع الثاني من الغش الذي يعتبر أقل خطورة من النوع الأول لكنه يكلف المؤسسة خسائر عديدة كبيع قطع غيار بطريقة غير قانونية، وعموما لا يتم النوع الثاني إلا بوجود النوع الأول من الغش.

- خصائص الشخص القائم بعملية الغش

بالرجوع إلى خصائص الشخص القائم بعملية الغش التي حددتها الطبقات الثلاث للدراسة التي قام بها مكتب التدقيق العالمي KPMG فإننا نجد أن نسبة كبيرة من هذه الخصائص تنطبق على القائم بعملية الغش في قضية المؤسسة محل الدراسة، ونفصلها في الجدول الموالي:

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

جدول رقم (5-2): توافق خصائص دراسة KPMG مع القوائم بعملية الغش في القضية محل الدراسة

الخصائص التي جاءت في دراسة KPMG	توافقها مع قضية المؤسسة (س)
العمر بين 36 و 55 سنة	/
يعمل في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسة	لا يعمل في مجال المحاسبة
من بين مسيري أو من أفراد الإدارة العليا بالمؤسسة	رئيس مجلس إدارة المؤسسة
يعمل منذ أكثر من 10 سنوات بالمؤسسة	مدة عمله في المؤسسة أقل من 10 سنوات
متواطئاً مع أشخاص آخرين بالمؤسسة	متواطئ مع عدة أشخاص داخل وخارج المؤسسة
أغلبهم من جنس ذكر	من جنس ذكر
من المساهمين الحاليين في المؤسسة	من بين المساهمين في المؤسسة
أغلبهم أشكاهم توجي بالثقة	نعم شكله يوحي أنه محل ثقة حسب أفراد المؤسسة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسة KPMG ووقائع قضية المؤسسة (س)

من خلال الجدول نلاحظ أن خصائص رئيس مجلس الإدارة المرتكب لوقائع الغش في القضية تتوافق بشكل كبير مع الخصائص التي جاءت في دراسة KPMG، حيث أنه من بين مسيري المؤسسة والمساهمين فيها فهو رئيس مجلس إدارتها، وهو متواطئ مع العديد من الأطراف مما سهل له القيام بالتحريفات الناتجة عن الغش على غرار مدقق الحسابات وموردين أجنب، كما أنه من جنس ذكر وشكله لا يوحي تماماً أنه يقوم بمثل هذه التصرفات استناداً إلى آراء أفراد المؤسسة الذين أكدوا أنه للوهلة الأولى يوحي إليك أنه محل ثقة، غير أن هذه الخصائص لا تتفق مع خصائص دراسة KPMG في أن رئيس مجلس الإدارة لا يعمل في مجال المحاسبة والمالية وأنه بالرغم من أنه يعمل في المؤسسة لمدة أقل من 10 سنوات تمكن من القيام بهذه التصرفات نتيجة لوجود أطراف متواطئة معه سهلت له ذلك، إلا أننا لم نتمكن من تحديد عمر رئيس مجلس الإدارة بسبب اختلاف إجابات أفراد المؤسسة.

- أسباب ارتكاب الغش في المؤسسة (س) حسب وقائعها

بالنظر إلى أحداث ووقائع القضية فإننا نستخلص مجموعة من الأسباب التي أدت إلى القيام بهذه الأفعال الملخصة في التحريفات الناتجة عن الغش ونذكر أهمها:

- تغليب أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا وبالخصوص رئيس مجلس الإدارة لمصالحهم الشخصية على حساب مصالح المؤسسة؛

- رغبتهم في الحصول على مزايا غير عادلة وبطرق غير قانونية؛

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- الضعف الشديد لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة (س)؛
- التطبيق الخاطئ المتعمد للأصول والقواعد المحاسبية والسياسات المالية بالمؤسسة؛
- الخرق المتعمد للوائح والقوانين التنظيمية للمؤسسة؛
- التهرب الضريبي للمؤسسة؛
- التحضير لإفلاس المؤسسة؛
- الهروب من التصفية القضائية.

من خلال تحليلنا لوقائع التحريفات الناتجة عن الغش في قضية المؤسسة (س)، وفي ظل عدم تمكننا من الاتصال بمدقق الحسابات الخاص بها، سنقوم بتحليل أثر هذه التحريفات على فعالية عملية تدقيق الحسابات من خلال دراسة أثر ذلك على كل عنصر من عناصرها وفقا لما تم تناوله في الجانب النظري وذلك في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: أثر وقائع القضية على فعالية عملية تدقيق الحسابات

من خلال وقائع قضية المؤسسة (س) والأفعال التي قام بها رئيس مجلس إدارتها السيد (م)، يتبين لنا ثبوت وقائع التحريفات الناتجة عن الغش حسب التعريف الذي جاء به معيار التدقيق الدولي رقم 240 وثبوت وجود ممارسات لكلا النوعين من الغش التقرير المالي الاحتيالي والتحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول، وذلك منذ تولي رئيس مجلس الإدارة السيد (م) هذا المنصب، وحسب عريضة الشكوى المقدمة فإن مدقق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة (س) الذي من المفروض أنه يعتبر طرفا رقايا كان متواطئا مع المستثمر الأجنبي وبالخصوص مع رئيس مجلس الإدارة في جميع الأفعال التي ارتكبتها هذا الأخير، وما يؤكد ذلك مصادقته على حسابات المؤسسة الخاطئة وهو على علم بذلك من جهة، وخضوعه للتحقيق المطول في القضية من جهة أخرى ولقد جاء نص تواطؤ مدقق الحسابات صراحة في الجزء الثالث من عريضة الشكوى بسبب أنه أصدر تقرير بتحفظ بالرغم من مجموعة الأفعال التي من المفروض أنها تؤدي به إلى إصدار تقرير سلمي حول التقارير المالية للمؤسسة باعتبار أنه كان على إطلاع بمعظم الأفعال المرتكبة، وذلك حسب المعلومات المستقاة من أفراد المؤسسة، خاصة أن رئيس مجلس الإدارة لم يجتهد كثيرا لإخفاء وقائع الغش بالتالي يسهل على أي مدقق حسابات اكتشاف ولو البعض منها، إلا أن المدقق لم يفصح عنها وأصدر تقرير يتضمن رأي لا يعكس تماما الوضع الحقيقي للتقارير المالية ولا الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهو ما يؤثر على قرارات مستخدمي التقارير المالية للمؤسسة في العديد من البنود كتضخيم قيمة ديون المؤسسة عن القيمة الحقيقية لها، بالتالي يمكن القول أن المدقق من خلال وقائع هذه القضية لم يتمكن من الوصول لتحقيق الهدف الرئيسي لمهمة التدقيق وهو إبداء رأي يعكس بكل مصداقية وضعية المؤسسة، وهذا ما يؤثر سلبا

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

على فعالية عملية التدقيق عموماً وفي هذه القضية خاصة، وفيما يلي نقوم بتحليل عناصر فعالية التدقيق لتأكيد أو نفي الحكم الأولي.

الفرع الأول: جودة التدقيق

بالعودة إلى تعريف جودة التدقيق فإننا أشرنا سابقاً أنها ارتبطت بعدة معايير من بينها قدرة مكتب التدقيق على اكتشاف حالات الغش في المؤسسات والإفصاح عنها، وعدد القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق... الخ، غير أن الباحثة ستعتمد في هذه القضية على المعيار الأول كونه الأكثر تداولاً، بالتالي وبتطبيقنا إياه على وقائع هذه القضية نستنتج عدم تحقيق جودة التدقيق لأنه وإذا سلمنا بعدم اكتشاف المدقق ودرايته بكل أعمال الغش التي وقعت في المؤسسة فإن الجزء الذي كان على إطلاع به لم يفصح عنه كاملاً في تقريره النهائي، ولتأكيد ذلك نتطرق لمزيد من التفاصيل في عناصر جودة التدقيق في هذه القضية:

1- الأمانة والموضوعية: يُشترط لتحقيق الجودة في التدقيق توفر الحياد في مدقق الحسابات وكافة أعضاء

فريقه بمعنى عدم تحيزهم لأي طرف كان في المؤسسة، أو لتحقيق مصلحة أي طرف على حساب أطراف أخرى أو على حساب المؤسسة وهو ما لم يتوفر في مدقق الحسابات المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة (س)، الذي كان منحازاً إلى رئيس مجلس الإدارة، وهذا الانحياز أدى به إلى عدم تأدية مهامه بكل أمانة وموضوعية ذلك أنه يسعى لتحقيق رغبات رئيس مجلس الإدارة من خلال تحديده لما يقوم بالإفصاح عنه في تقريره وما لا يقوم بالإفصاح عنه؛

2- قبول وأداء عملية التدقيق: تم قبول عملية التدقيق للمؤسسة محل الدراسة وتم أداؤها من طرف المدقق،

لكن لا يمكننا تأكيد أنها تمت وفقاً لمعايير التدقيق المهنية والأخلاقية ومعايير الجودة في مكتب التدقيق، ذلك أنه تم خرق أحد أهم السلوكيات الأخلاقية للمهنة وهو الحياد والاستقلالية؛

بالنسبة لباقي عناصر الجودة على أعمال التدقيق، كإدارة الأفراد ومتابعة ورقابة أداء عملية التدقيق وتوثيق مخرجاتها فلا يمكننا التطرق إليها نظراً لأنها تخص المدقق بصفة مباشرة وصعوبة الحصول على المعلومات منه شخصياً.

الفرع الثاني: استقلالية وأتعاب المدقق

1- استقلالية المدقق: تعتبر استقلالية المدقق من أهم العناصر التي يجب أن تتوفر في مدقق الحسابات ومن بين أهم عناصر فعالية عملية التدقيق، فهو يعرف على أنه عدم وجود أي مصالح شخصية للمدقق في المؤسسة محل التدقيق، وقد تم تقسيم استقلالية المدقق إلى الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري له.

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

وبالعودة إلى قضية دراستنا وتطبيق تعريف الاستقلالية عليها نجد أنه كانت للمدقق مصلحة معينة في المؤسسة (س) وبالتحديد مع رئيس مجلس الإدارة السيد (م) لا نعلم أساس هذه المصلحة لكن حتى وإن تم افتراضها أنها مادية ممثلة في مبلغ مالي إضافي سيتقاضاه من طرف رئيس مجلس الإدارة الذي كان على علاقة مباشرة بالمدقق وهو ما تعكسه كثرة لقاءاته معه والعلاقة الجيدة التي تتعدى إطار العمل فيما بينهما حسب أفراد المؤسسة وكذلك تقريره النهائي الذي أخفى فيه حقائق كثيرة وتعتمد تضليل مستخدمي القوائم المالية بالمؤسسة، ولتفصيل أكثر فسنستعمل على تقسيم الاستقلالية لتحديد العنصر الذي أثر أكثر في استقلالية المدقق في القضية محل الدراسة:

1-1 الاستقلال الذهني: كما يعرف الاستقلال الذهني فهو تلك الحالة الذهنية التي يتخلى فيها المدقق عن أية ضغوط أو دوافع قد تؤثر على نتيجة عملية التدقيق، إلا أنه وفي القضية محل الدراسة كان تأثير كبير لمدقق الحسابات بالضغوط المفروضة من طرف إدارة المؤسسة من جهة، ودوافعه للقيام بإخفاء وقائع الغش وعدم تضمينها في تقريره النهائي كاملة من جهة أخرى، بحيث أنه وحسب المعلومات المستقاة من المؤسسة فإن هذه الدوافع هي مادية بحتة؛

1-2 أما الاستقلال الظاهري الذي هو الظروف المحيطة بعملية التدقيق والتي إن علم بها الأطراف المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة فإن استقلالية وموضوعية هذا الأخير سوف تتأثر، وفي قضية المؤسسة (س) فإن عملية التدقيق سادتها ظروف عديدة لم تسمح للمدقق أن يتمتع باستقلالية تامة، ولم تمكنه من أداء عمله بطريقة موضوعية وقد علم بهذه الظروف أحد الأطراف المستخدمة للتقارير المالية للمؤسسة والذي بادر برفع شكوى ضد رئيس مجلس إدارة المؤسسة ومعه مدقق الحسابات وأثبت أنه كان متواطئاً بحسب تلك الظروف*، والتي ترى الباحثة أنه من بينها وجود اختلال في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وعدم توضيح مهام ومسؤوليات كل فرد فيها خاصة في ظل عدم وجود هيئة رقابية داخلية في المؤسسة كالمدقق الداخلي أو لجنة التدقيق؛

إذن ومما سبق فإن مدقق الحسابات في قضية المؤسسة (س) لم يتمتع باستقلال تام لأداء مهامه بالشكل المطلوب ووفق مقتضيات معايير المهنة وأعرافها، فلم يتمتع لا بالاستقلال الذهني الذي يمكنه من أداء عملية التدقيق بعيداً عن أية ضغوطات تحتم عليه إصدار تقرير يتضمن الإفصاح عن وضعية أراها شخص محدد في المؤسسة، ولا بالاستقلال الظاهري، فقد كانت تحيط بعملية التدقيق العديد من الظروف التي تزيد من تأكيد عدم استقلالية المدقق في عمله، كونه كان مرتبطاً بشكل كبير بإدارة المؤسسة خصوصاً رئيس مجلس إدارتها مما لا يمكنه من أداء عملية التدقيق بفعالية.

* تم التأكيد على وجود هذه الظروف من طرف الشخص الذي قام برفع الشكوى برئيس مجلس الإدارة ومدقق الحسابات وقد قمنا بالعديد من المحاولات مع هذا الطرف للحصول ولو على دليل واحد أو إعطائنا ظرف يؤكد بصفة ملموسة أن المدقق كان متواطئاً، إلا أنه رفض تماماً ذلك أن هذه الأدلة لا يمكن تقديمها لأي طرف خارجي عن المحكمة، وأن الحكم النهائي لم يصدر بعد في هذه القضية..

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

2- أتعاب المدقق: لم تتمكن من تحديد أتعاب المدقق في المؤسسة بالتدقيق ذلك أنه من الصعب الوصول إلى مدقق الحسابات شخصيا وعدم دراية بعض أفراد المؤسسة على طريقة دفع أتعاب المدقق ، إلا أن ما تم تأكيده لنا من طرف عمال المؤسسة وتأكيد تواطئه أننا أمام حالتين:

- إما أنه لم يتحصل على المقابل المالي اللازم الذي يغنيه عن التواطؤ مع إدارة المؤسسة بدافع مادي عرضته عليه الإدارة من خلال الحصول على إضافات مالية أخرى مثلا لتغطية واقعة الغش وعدم الإفصاح عنها؛
- أو أن المدقق تحصل على ما يجب الحصول عليه ماديا، وأنه تجرد من المعايير الأخلاقية والمهنية للتدقيق وقام بابتزاز إدارة المؤسسة للحصول على ما يريد مقابل تغطية واقعة الغش وعدم الإفصاح عنها كاملة؛
وفي كلتا الحالتين فإن المدقق ساهم بطريقة أو بأخرى في تغطية وقائع حالة الغش ولو جزئيا ولم يفصح عنها، مما يؤكد عدم استقلاليتة ذلك أن أتعاب المدقق تعتبر من بين مدعمات استقلالية المدقق.

الفرع الثالث: مؤهلات المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

1- مؤهلات المدقق: يتمتع المدقق المكلف بتدقيق حسابات المؤسسة (س) على الأقل بالحد الأدنى من المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة في مدقق الحسابات في الجزائر، وخاصة شهادة جامعية وشهادة الاعتماد لممارسة مهنة محافظ الحسابات والتسجيل في المصف الوطني لمحافظي الحسابات وذلك ما مكنه من ممارسة مهنة محافظ الحسابات؛

2- صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة: تُعبّر صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لمدقق الحسابات عن مدى احتمال تضمن القوائم المالية لها على تحريفات ناتجة عن أخطاء أو غش، إلا أنه وفي القضية محل الدراسة فإن المدقق كان على علم وعلى إطلاع على الأقل بالحد الأدنى من وقائع الغش وسعى لتغطيتها وعدم الإفصاح عنها وهو ما يؤكد تواطؤه مع رئيس مجلس الإدارة لإخفاء وقائع الغش، ومن هنا نستنتج أن المدقق لم يكن ليهتم بشكل كبير بصحة المعلومات الواردة في الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة سواء قوائمها المالية أو الوثائق الإدارية الخاصة بها.

تجدر الإشارة أن القضية لا تزال في المحكمة ولم يتم إصدار الحكم النهائي فيها لحد كتابة هذه الأسطر.

خلاصة القضية:

من خلال سرد وقائع قضية الغش في المؤسسة (س) التي تمت من طرف رئيس مجلس إدارتها السيد (م) بالتواطؤ مع مدقق الحسابات والذي أصدر تقرير نهائي لا يتضمن الإفصاح الحقيقي عن ما وجده من ممارسات فعلية في المؤسسة، فقد أشار في تقريره إلى تحفظات فقط وهو ما تم التعبير عنه "بتقرير بتحفظ" في حين أنه كان من المفروض أن يكون

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

"تقرير سلبي" بالنظر إلى حجم التحريفات الناتجة عن الغش التي كانت في المؤسسة* وبالتالي فإن تقريره النهائي لا يعكس إطلاقاً وضعية المؤسسة الحقيقية وبالتالي لم تحقق عملية التدقيق الهدف المرجو منها بالتالي فهي لم تتم بفعالية، وكان لوجود الغش في المؤسسة دور في عدم الوصول لفعالية عملية تدقيق الحسابات.

ولتأكيد هذا الحكم قمنا بتحليل عناصر فعالية تدقيق الحسابات سابقاً حسب وقائع القضية محل الدراسة في حدود ما توفر لدينا من معلومات ونلخص ما توصلنا إليه في:

- عدم تحقيق الجودة في أعمال التدقيق، وقد اعتمدنا على أن المدقق كان على اطلاع بوقائع الغش واكتشفها إلا أنه لم يقيم بالإفصاح عنها من جهة، وافتقاره لعنصر الحياد، الأمانة والموضوعية خلال عملية التدقيق من جهة أخرى؛
- عدم استقلالية المدقق بصفة تامة في القضية لا استقلال ذهني ولا ظاهري ذلك أنه كان له دافع ووجود علاقة مع رئيس مجلس الإدارة السيد (م) لم تمكنه من أداء عمله وفق مقتضيات وسلوكيات وأعراف المهنة من جهة ووجود العديد من الظروف التي سهلت نشوء مثل هذه العلاقات ودعمتها من جهة أخرى؛
- عدم تقاضي المدقق لأتعابه بالشكل المطلوب وهو ما يفسره طمعه للحصول على أموال إضافية التي مثلت دافعا كرس عدم استقلاليته؛
- لا مبالاته بمدى صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة ذلك أنه على اطلاع مسبق بوقائع الغش؛
- توفر المدقق على المؤهلات العلمية والعملية اللازمة.

وبالرغم من عدم تحقق العديد من عناصر فعالية عملية التدقيق على غرار عدم تحقق جودة التدقيق إلا أن العنصر الأكثر تأثيراً كان عدم استقلالية المدقق وتواطؤه مع الإدارة مما أدى إلى المصادقة على التقارير المالية للمؤسسة وهي تحمل مختلف أنواع الغش سواء الناتجة عن تقرير مالي احتيالي أو الناتجة عن سوء استخدام الأصول ومنه إصدار تقرير لا يعكس حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي التأثير على سمعة المؤسسة في الاقتصاد الوطني من جهة وعلى مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة من زبائن، موردين وحتى العمال من جهة أخرى، ومن هنا تظهر تأثير تواطؤ مدقق على الحسابات على فعالية عملية تدقيق الحسابات من خلال عدم الوصول إلى هدفها الرئيسي وهو إصدار تقرير مدقق حسابات يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق، وهو ما يمثل الحالة الأولى لتأثير تحريفات التقارير المالية المضللة الممثلة أساساً في الغش على فعالية عملية تدقيق الحسابات.

* حسب المعلومات المستقاة من المؤسسة

المبحث الثاني: حالة الإفصاح عن قضية الغش من طرف مدقق الحسابات

نتناول في هذا المبحث الحالة الثانية في دراستنا الميدانية والتي تخص حالة للتحريفات الناتجة عن الغش أيضا في مؤسسة جزائرية تم اكتشافها والإفصاح عنها عن طريق مدقق الحسابات، ودراسة أثر ذلك على فعالية عملية التدقيق في هذه الحالة.¹

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.

تماما مثل القضية السابقة ولذات الأسباب لا يمكننا الكشف عن هوية المؤسسة ولا المدقق ولا أي طرف له صلة بالقضية، وقد تمحورت أساسا هذه القضية حول المسير ومدقق الحسابات لذلك سنعرف المسير بالسيد (ع) ومدقق الحسابات السيد (ج)؛

فالمؤسسة التي شهدت حالة الغش هي مؤسسة جزائرية ذات طابع خاص تندرج تحت شكل مؤسسة ذات مسؤولية محدودة SARL، بدأت نشاطها في سنوات التسعينات حيث كانت تعتبر من أبرز الشركات الرائدة على مستوى قطاعها، تُسير من طرف شخص شريك في المؤسسة وعضو في الجمعية العامة، تم تعيينه من طرف هذه الأخيرة ويتمتع بكل الصلاحيات فيها مما مكنه من القيام بالوقائع التي نذكرها لاحقا؛

وقائع هذه القضية بدأت عندما تم تعيين مدقق الحسابات السيد (ج) من طرف الجمعية العامة العادية وتم طرح عليه نزاع وقع بين الشركاء مفاده شكوك حول بعض التصرفات التي تحدث في المؤسسة يستفيد من خلالها أطراف بمزايا إضافية عن باقي الشركاء، وبدأ عمله الفعلي في ذات السنة، وقد قام بتدقيق دورات 2014، 2015، 2016، بداية عمله كان بالتخطيط لعملية التدقيق والتي تمت وفق الخطوات التالية:

1- الحصول على معلومات كافية حول المؤسسة: قام المدقق كأول خطوة بالتعرف على المؤسسة لتكوين

نظرة شاملة حولها من خلال الحصول على أكبر قدر من المعلومات تمكنه من أداء عمله بالشكل المطلوب، وقد اعتمد في الحصول على هذه المعلومات على الزيارات الميدانية للمؤسسة، ووثائق المؤسسة المختلفة إدارية ومحاسبية... الخ، إضافة إلى بعض اللقاءات والمقابلات مع الشركاء وبعض العمال في المؤسسة؛

¹ معلومات القضية الثانية تم الحصول عليها من طرف مدقق الحسابات نفسه الذي تم تعيينه، وذلك من خلال المقابلة الشخصية مع المعني وطرح العديد من الأسئلة التي مكنت الباحثة من استيفاء أهم المعلومات حول القضية، في حين أنه تعذر الحصول على نسخ من الميزانيات أو الوثائق التي حدث فيها الغش لأنها تعتبر سر المهنة حسب المدقق وأن القضية لا تزال في إطار التحقيق، وكانت خطة المقابلة حول المحاور التالية:
-لمحة عن المؤسسة محل الغش ووقائع التحريفات الناتجة عن الغش؛
-تخطيط المدقق لعملية التدقيق.

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- 2- الإشراف الملائم على المساعدين وتقييم أدائهم: مدقق الحسابات في هذه القضية معه مساعد واحد يعمل تحت إشرافه وتوجيهاته وتقييم أدائه من طرف المدقق الرئيسي السيد (ج)؛
- 3- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: كخطوة ثالثة قام بها المدقق مع مساعده في مرحلة التخطيط عمل فحص وتقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق، والذي توصل على إثره إلى أنه كارثي أو يمكن القول أنه لا يوجد نظام للرقابة الداخلية أساسا لدى هذه المؤسسة حسب تعبير المدقق، وبالتالي فإنه لا يمكن الاعتماد عليه في عملية التدقيق؛
- 4- إعداد برنامج التدقيق: بعد الانتهاء من مختلف المراحل اللازمة لمرحلة التخطيط لعملية التدقيق قام مدقق الحسابات بإعداد برنامج التدقيق الذي ستتم عملية التدقيق على إثره.

المطلب الثاني: تحليل وقائع قضية الغش

نحاول في هذا المطلب التطرق إلى أهم وقائع الغش التي شهدتها هذه المؤسسة، إضافة إلى محاولة تكييف هذه الوقائع مع معيار التدقيق الدولي رقم 240، ثم تطبيق خصائص الشخص القائم بعملية الغش الواردة في دراسة KPMG مع المسير في قضيتنا هذه.

الفرع الأول: وقائع حالة الغش

بعد تحديد برنامج التدقيق من طرف مدقق الحسابات بدأ عمله الذي كان على علم مسبق بوجود تصرفات غير عادية حسب أعضاء الجمعية العامة يقوم بها مسير المؤسسة وفي نفس الوقت هو من الشركاء المساهمين فيها أفضت إلى نزاع بين شركاء المؤسسة مفاده تجاوزات يقوم بها هذا المسير تم على إثره اتخاذ قرار تعيين مدقق الحسابات الحالي للبت في صحة هذه التحريفات من عدمها، وقد توصل المدقق إلى حالات عديدة من التحريفات الناتجة عن الغش بكلا نوعيه، نذكر أهمها فيما يلي:¹

- اختلاسات بمبالغ ضخمة لأموال المؤسسة الموضوعة في صندوقها؛
- استعمال عائدات الناتج عن التنازل عن أصول المؤسسة لأغراض شخصية؛
- يقدر المبلغ المختلس بـ 5 ملايين سنتيم بين بيع الأصول والمبالغ المأخوذة من أموال المؤسسة من صندوقها؛
- تحويل مخزونات المؤسسة للإستعمال الشخصي لهذا المسير؛
- التصرف في ممتلكات المؤسسة بطريفة انفرادية دون الرجوع إلى الجمعية العامة للمؤسسة ولا لبقية الشركاء؛
- تسيير كارثي للمخزون؛

¹ معلومات من مدقق الحسابات استنادا إلى الشكوى المرفوعة من طرفه إلى وكيل الجمهورية

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- لا وجود لأي وثائق خاصة فيما يتعلق بالمخزونات ودخول وخروج السلع؛
- عدم وجود الكثير من الدفاتر المحاسبية خاصة الدفاتر المساعدة؛
- القيام بعمليات شراء وهمية من حيث وجود الفاتورة دون السلع أو التعامل مع موردين وهميين تم شطب سجلاتهم التجارية منذ سنوات قد حلت؛
- دفع مرتبات لعمال لا يعملون في المؤسسة بمبالغ جد كبيرة تقدر بحوالي 2 مليار سنتيم ولعدة سنوات ونفي المسير ذلك؛
- القيام بإصلاحات وترميمات بمبالغ ضخمة وهي غير موجودة أصلا؛
- وجود مبلغ 3 مليار سنتيم في الحسابات الانتقالية للمؤسسة محاسبيا وعدم وجود المبلغ فعليا مع اعتراف المسير بأنه هو من أخذه مبررا ذلك أنه من حقه دون بقية الشركاء.
- نستخلص من خلال هذه الوقائع أن المسير قام بعدة تحريفات ناتجة عن الغش بنوعيه، وللتفصيل فيها أكثر حسب معيار الغش الدولي نحاول تكييف هذه الوقائع مع المعيار في الفرع الثاني.

الفرع الثاني: تكييف حالة الغش مع معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

- بالعودة دائما إلى تعريف الغش في معيار التدقيق الدولي رقم 240 نحاول تطبيقه على حيثيات هذه القضية كما يلي:
- فعل الغش في المؤسسة تم من طرف شخص من إدارة المؤسسة وهو مسير المؤسسة وشريك فيها؛
 - أفعال الغش في المؤسسة ناتجة عن قصد ووجود نية التحريف وهو ما يعكسه مجموعة الوقائع المتتالية التي تؤكد ذلك واعتراف المسير بالقيام بعدد من التصرفات؛
 - الأفعال المرتكبة في هذه القضية كان القصد منها الخداع والتزييف والحصول على ميزة غير قانونية لصالح هذا المسير؛
 - اشتمال وقائع هذه القضية على كلا النوعين من الغش وهما:
 - التقرير المالي الاحتيالي : وهو الغش في الحسابات والدفاتر المحاسبية وعدم وجود الكثير منها؛
 - التحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول: وهو الغش الذي يتضمن اختلاس أموال المؤسسة وسرقة أصولها.
 - تنوع الأفعال المرتكبة في هذه المؤسسة يتماشى مع تقسيم معيار التدقيق الدولي للغش إلى كل من: التقرير المالي الاحتيالي والتحريفات الناتجة عن اختلاس الأصول، ونوضح تقسيم هذه الأفعال كما يلي:

جدول رقم (5-3): تقسيم أفعال القضية وفق تقسيم الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA240

التقرير المالي الاحتمالي	سوء استخدام الأصول
عدم وجود الوثائق الخاصة بدخول وخروج المخزون	اختلاس الأموال
غياب الدفاتر المحاسبية	استخدام مخزونات المؤسسة لمصلحته الشخصية
إعداد فواتير شراء وهمية	استعمال أموال التنازل عن الأصول لمصلحته الشخصية
التعامل مع موردين وهميين	استخدام مبلغ 3 مليار من حسابات الشركة لصالحه الخاص
إثبات فواتير اصلاحات بمبالغ ضخمة وهي غير موجودة أساسا	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وقائع القضية ومعيار التدقيق الدولي رقم ISA 240

يلخص الجدول أعلاه أفعال الغش في القضية محل الدراسة حسب التقسيم الذي جاء في معيار التدقيق الدولي ISA 240 فنلاحظ أن النوع الثاني من الغش هو المسيطر على أفعال المسير في المؤسسة بحيث نجد أفعال الاختلاس والسرقة لأموال المؤسسة واستخدامها لمصلحته الشخصية هي أكثر الممارسات التي قام بها بالتواطؤ مع عدد من الأشخاص الخارجين عن المؤسسة.

الفرع الثالث: خصائص الشخص القائم بعملية الغش وأسباب القيام بها

نحاول في هذا الفرع معرفة الخصائص التي تميز بها المسير مرتكب الغش في المؤسسة محل التدقيق، وأهم الأسباب التي أدت به لارتكابه.

أولاً: خصائص الشخص القائم بعملية الغش

بالعودة دائماً إلى نتائج دراسة مكاتب KPMG والتي جاءت بمجموعة خصائص في الشخص القائم بعملية الغش ومحاولة منا لتطبيقها على القضية محل الدراسة فإننا نتوصل لما يلي:

جدول رقم (5-4): توافق خصائص دراسة KPMG مع القائم بعملية الغش في القضية محل الدراسة

الخصائص التي جاءت في دراسة KPMG	توافقها مع قضية المؤسسة (س)
العمر بين 36 و55 سنة	54 سنة
يعمل في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسة	لا يعمل في مجال المحاسبة
من بين مسيري أو من أفراد الإدارة العليا بالمؤسسة	مسير وشريك في المؤسسة
يعمل منذ أكثر من 10 سنوات بالمؤسسة	اكيد
متواطئ مع أشخاص آخرين بالمؤسسة	متواطئ مع عدة أشخاص داخل وخارج المؤسسة
أغلبهم من جنس ذكر	من جنس ذكر
من المساهمين الحاليين في المؤسسة	من بين أهم المساهمين في المؤسسة
أغلبهم أشكاهم توجي بالثقة	لا يمكن الحكم على ذلك حسب مدقق الحسابات كونها تميل إلى الجانب النفسي أكثر

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على دراسة KPMG وإجابات مدقق الحسابات

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤشرات التي اعتمدها دراسة KPMG تنطبق بشكل كبير على المسير في قضيتنا هذه، حيث أن عمره في المجال المحدد في الدراسة وهو شريك ومسير للمؤسسة ومن بين أهم المساهمين فيها ويعمل بها منذ أكثر من 10 سنوات ما ساعده في عملية الغش كونه على إطلاع تام ومعرفة جيدة بالمؤسسة، إضافة إلى توطئه مع عدد من الأطراف داخل المؤسسة وهم عدد من العمال وخارج المؤسسة كالموردين الذين تم شطبهم من السجل التجاري إلا أنهم تعاملوا معه على أساس أنهم لا يزالون يزاولون نشاطهم التجاري من جهة، وموردين غير حقيقيين أصلا من جهة أخرى، غير أن هذه الخصائص لم تنطبق مع قضيتنا في أن هذا المسير لا يعمل في مجال المحاسبة والمالية، وأنه وحسب مدقق الحسابات لا يمكن الحكم على شكله أنه يوجي بالثقة كون ذلك يعتمد على تحليل الجانب النفسي أكثر حسب ذات المصدر، والباحثة لا يمكنها الحكم على ذلك لأننا لم نلتقي بالمسير شخصيا.

ثانيا: أسباب القيام بعملية الغش في هذه المؤسسة

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

بالعودة إلى وقائع هذه القضية وحسب أحداثها فإننا نلاحظ أن أهم سبب أدى بهذا المسير إلى القيام بأعمال الغش هو تغليب مصلحته الشخصية على مصلحة المؤسسة ككل، ورغبته في الحصول على ميزات أفضل من باقي الشركاء بغض النظر عن طريقة الحصول عليها وهي ميزات غير عادلة وغير قانونية إلا أنه يبررها بأنه يبذل أكثر مجهود وأكثر تعباً من باقي الشركاء لذلك يرى أنه يستحق كل ما يأخذه ولو كان بطريقة غير قانونية؛

- إضافة إلى ذلك فإن عدم وجود نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة حسب تقييم مدقق الحسابات من أهم الأسباب التي تسهل عملية الغش؛

- تعمد عدم إتباع اللوائح والقوانين التنظيمية للمؤسسة بالتواطؤ الواضح لعدد من رؤساء الأقسام في المؤسسة من بين الأسباب التي أدت إلى تسهيل ارتكاب الغش في المؤسسة؛

- التهرب الضريبي.

الفرع الرابع: نظرية مثلث الغش

نحاول من خلال هذا الفرع تطبيق ما تم تناوله في الجانب النظري حول نظرية مثلث الغش على هذه القضية، بما أننا كنا على اتصال مع مدقق الحسابات وحاولنا أخذ منه أكبر قدر ممكن من المعلومات على عكس القضية الأولى التي لم نتمكن من تناول هذه النظرية ذلك أننا لم نلتقي مدقق الحسابات ولم نطلع على طريقة عمله.

بالعودة لهذه النظرية فإنها تصنف عوامل الغش التي هي مؤشرات يجدها المدقق في المؤسسة محل التدقيق تنبؤ باحتمال وجود الغش في هذه المؤسسة، إلى دوافع (الحوافز)، الفرص، المبررات.¹

1-الدوافع (الحوافز): وهي الظروف التي مكنت المسير من القيام بأفعال الغش، وحسب وقائع هذه القضية فإنه توفرت للمسير مجموعة من الحوافز التي مكنته من ارتكاب الغش نلخصها فيما يلي:

- وجود مصالح جوهرية شخصية له في المؤسسة؛

- وجود نزاع وعلاقات عداوية بين المسير وباقي الشركاء ما حفزه للقيام بعمليات الغش للحصول على ميزات استثنائية لا يتمتع بها باقي الشركاء.

فوجود نزاع بين الشركاء كان أهم دافع أخذه المدقق بعين الاعتبار منح فرصة للمسير لتغليب مصالحه الخاصة على مصالح المؤسسة وهو ما تأكد منه المدقق من خلال لقاءاته المتكررة مع المسير.

2-الفرص: هي الظروف التي سمحت للمسير للقيام بأعمال الغش، ونلخصها فيما يلي:

- ترك مبالغ كبيرة في صندوق المؤسسة مما مكنته من اختلاسها؛

¹ بالاعتماد على معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 ووقائع القضية

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- السيطرة الكلية له على تسيير المؤسسة في ظل غياب متابعة باقي الشركاء ما يمكنه من القيام بما يريد دون وجود رقابة عليه؛

- هيكل تنظيمي غير فعال في المؤسسة ما يؤكد سيطرة المسير على إدارة المؤسسة والتحكم في باقي الإدارات الفرعية فيها؛

- الضعف الشديد لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وعدم تحديد أساليب رقابية واضحة ما أدى إلى تجاوز هذا النظام بسهولة تامة من طرف المسير والعمال المتواطئين معه.

3-المبررات: أهم المبررات التي اعتمدها المسير أنه لديه الحق في الحصول على ميزات أكثر من باقي الشركاء كونه هو المسير ويبدل مجهودا أكبر منهم في المؤسسة لذلك يرى أن لديه كل الحق في أخذ ما يشاء من أموال وأصول المؤسسة دون أية رقابة عليه.

بعد تحديد وقائع القضية وأسبابها ومختلف الخطوات التي اتبعتها المدقق يتوصل إلى إصدار تقريره حول وضعية المؤسسة وبالتالي التأثير على فعالية عملية التدقيق، ولمعرفة طريقة تأثير وقائع هذه القضية على فعالية عملية التدقيق نتطرق إليها بالتفصيل في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: أثر وقائع القضية على فعالية تدقيق الحسابات

من المعروف أن فعالية التدقيق هي تحقيق أهداف تدقيق الحسابات بغض النظر عن الإمكانيات المستخدمة لذلك، والهدف الرئيسي لها اليوم هو المصادقة على القوائم المالية للمؤسسة لإصدار تقرير يعكس بصورة صادقة وحقيقية الوضعية المالية الفعلية للمؤسسة، وهو ما قام به مدقق الحسابات في هذه القضية حيث أنه أصدر تقرير تضمن الإشارة إلى كل التجاوزات التي وجدها في المؤسسة والأطراف المسؤولة عن ذلك في ظل توفر مختلف الأدلة التي تؤكد رأيه وعكس تقريره النهائي ما وجده فعلا في المؤسسة، وبالتالي فيمكننا القول أن عملية التدقيق في هذه الحالة تمت بفعالية، إلا أنه ولتأكيد هذا الحكم أو نفيه نتطرق لتأثير هذه الوقائع على عناصر فعالية التدقيق كل على حدى.

الفرع الأول: الجودة في أعمال التدقيق

يرتبط تعريف جودة التدقيق أساسا بحالات الغش التي يتم الكشف والإفصاح عنها من طرف المدقق، كما أن عددا من الباحثين اعتمدوا على مؤشرات أخرى لتعريفها كما اعتمدنا عليها في قضيتنا الأولى ولكن في هذه القضية وفي ظل توفر المعلومات لإستخدام المؤشر الأول فإننا نلتزم به، وبالعودة لتعريف (De Angelo) فإن الحكم على جودة عملية التدقيق من عدمه يرجع إلى اكتشاف المدقق للأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للمؤسسة ويلتزم بالكشف عن ذلك بكل أمانة في التقرير الذي يصدره، وهو ما قام به المدقق في القضية محل الدراسة حيث أنه

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

اكتشف الممارسات التي قام بها المسير والتي هي أفعال التحريفات الناتجة عن الغش بنوعيه، وقام بتضمين تقريره النهائي هذه الأفعال والممارسات كاملة، ونؤكد حكمنا هذا من خلال التطرق لعناصر جودة التدقيق:

- 1- الحياد، الأمانة والموضوعية: تمتع مدقق الحسابات في هذه القضية ومساعدته بعنصر الحياد ولم يكن لهم تحيز لأي طرف في المؤسسة، كما أنهما قاما بأداء عملهما بكل أمانة وموضوعية ما يؤكد تقرير المدقق النهائي الذي تضمن جميع الممارسات التي اكتشفها في المؤسسة محل الغش؛
- 2- إدارة الأفراد: كما سبق وأشرنا فإن مدقق الحسابات كان معه مساعد واحد فقط يتوفر فيه جميع المؤهلات العلمية والعملية ليكون ضمن فريق التدقيق، كما أنه كان على إطلاع تام بجميع حيثيات القضية ذلك أن مدقق الحسابات كان يشركه في جميع المهام؛
- 3- قبول عملية التدقيق والاستمرار فيها: تم قبول عملية تدقيق هذه المؤسسة من طرف المدقق، ووضع هذا الأخير السياسات والإجراءات اللازمة للتعامل مع هذه الحالة مع الأخذ بعين الاعتبار افتقار إدارتها والمسير خصوصا لصفة الأمانة؛
- 4- أداء عملية التدقيق: تم أداء عملية التدقيق وفقا للقوانين الجزائرية التي تنضم المهنة وطبقا للقوانين التي لها علاقة بالحالات التي صادفته من جهة والتزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية التي تنضم المهنة من جهة أخرى؛

الفرع الثاني: استقلالية وأتعاب المدقق

في هذا الفرع نتطرق إلى أهم عنصرين لفعالية التدقيق وهي استقلالية المدقق وأتعابه والتي لهما علاقة مع بعضهما البعض.

أولا: استقلالية المدقق

يعبر المدقق في هذه القضية عن استقلال تام عن المؤسسة محل التدقيق، ذلك أنه لا يوجد أية مصالح لا مادية ولا معنوية تربطه بالمؤسسة أو أحد شركائها ما مكنه من الإفصاح بكل صدق وأمانة عن وضعية المؤسسة من الناحية المالية وبالتالي إيصال المعلومات الحقيقية عن المؤسسة للأطراف المستخدمة لتقاريرها المالية، وينقسم استقلال المدقق إلى الاستقلال الذهني والاستقلال الظاهري والذي نسقطه على المدقق في هذه القضية.

- الاستقلال الذهني: فإن المدقق لم تكن له أية دوافع أو مصالح في هذه المؤسسة ولم يتأثر بأية ضغوط أو مؤثرات تؤدي إلى تغيير حكمه ورأيه الحقيقي حول المؤسسة؛

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

-أما الاستقلال الظاهري: فهو أن يتجنب كل الظروف التي يمكن أن تؤثر في استقلاليته وحياده وهو ما يلتزم به مدقق الحسابات في هذه القضية حيث أنه لم يتأثر بأية ظروف أو حقائق أدت إلى التقليل من نزاهته أو موضوعيته خلال إبداء رأيه.

ثانيا: أتعاب المدقق

أتعاب المدقق هي ما يتقاضاه نظير قيامه بعملية التدقيق، والمدقق في هذه الحالة تحصل على أتعابه ولم يتأثر بأية إجراءات مادية كان يمكن أن يقدمها له المسير الذي ارتكب أفعال الغش مقابل تغطية هذه الوقائع كما حصل في القضية السابقة، إلا أن المدقق التزم بأتعابه فقط مقابل تأدية عملية التدقيق كما يجب ذلك والتقارير والإفصاح عن كل الممارسات التي صادفها في المؤسسة.

اكتفاء المدقق بالحصول على أتعابه فقط وعدم طمعه للحصول على مقابل مادي لتغطية واقعة الغش ساهمت في تكريس استقلالية المدقق عن المسير، ذلك أنه لو طلب منه مقابل مادي فإن ذلك يفتح الباب لإقامة علاقات شخصية بينهما.

الفرع الثالث: مؤهلات المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

1- مؤهلات المدقق: المدقق المكلف بتدقيق هذه المؤسسة هو خبير محاسب وخبير قضائي، متحصل على شهادة ماجستير في علوم المحاسبة والمالية وشهادة مهنية ممثلة في خبير محاسب كما يقتضيه القانون الجزائري المنظم للمهنة، كما أنه له ما يقارب 25 سنة خبرة في هذا المجال، ضف إلى ذلك أنه يلقي محاضرات في الجامعة ضمن مقياس تدقيق الحسابات، بالتالي فهو يتمتع بجميع المؤهلات العلمية والعملية اللازمة التي تمكنه من أداء عملية التدقيق على أحسن وجه؛

- كما أن مساعده يتوفر أيضا على التأهيل العلمي اللازم وبصدد تكوين الجانب العملي.

2- صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة: بناء على التقدير الشخصي لمدقق الحسابات حول المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة في هذه القضية فإن المدقق لم يكن على ثقة تامة بأن كل المعلومات المقدمة له كانت صحيحة بالتالي أخذ بعين الاعتبار نسبة احتمالية احتواء المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة على تحريفات.

خلاصة القضية:

وقائع قضيتنا الثانية جرت في مؤسسة جزائرية خاصة مفادها قيام مسيرها السيد (ع) بمجموعة من الأفعال التي تصنف ضمن ممارسات التحريفات الناتجة عن الغش، واكتشاف مدقق الحسابات المكلف بتدقيق حساباتها لهذه الأفعال وعدم تواطؤه معه، بالتالي إصدار تقرير يعكس الوضعية الحقيقية التي وجدها لدورات 2014، 2015،

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

2016 والدليل رسالة لوكيل الجمهورية لفتح تحقيق في أفعال المسير، وبالتالي فإن تقريره النهائي يعكس وبكل صدق وعدالة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ومنه فيمكن الحكم على أن عملية التدقيق تمت بفعالية.

ولتأكيد فعالية عملية التدقيق في هذه الحالة قمنا بتحليل عناصر فعالية تدقيق الحسابات تماشياً مع وقائع القضية في حدود المعلومات التي أمكننا الحصول عليها، وقد توصلنا لما يلي:

- تحقيق الجودة في التدقيق، أساس ذلك أن مدقق الحسابات اكتشف وقائع الغش التي تمت في المؤسسة والتزم بالكشف والإفصاح عنها في تقريره النهائي، ما يؤكد التزام المدقق بعنصر الحياد، الأمانة والموضوعية في عمله؛

- الاستقلال التام لمدقق الحسابات الذهني والظاهري عن أي طرف في المؤسسة سواء في داخلها أو خارجها، الذي هو من أهم دعائم فعالية التدقيق؛

- اكتفاء المدقق بأعباءه المستحقة له فقط دون طمعه في الحصول على أموال إضافية نظير إخفاء ما اكتشفه من ممارسات؛

- توفر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة والضرورية في مدقق الحسابات ومساعدته.

يظهر من خلال هذه القضية الأثر الكبير الذي خلفه اكتشاف والإفصاح عن الغش من طرف المدقق على أداء عملية التدقيق بشكل فعال من خلال إصدار تقرير يتضمن كل أفعال الغش التي اطلع عليها في المؤسسة ووضعية المؤسسة الحقيقية، فاستقلاليتها التامة وعدم ارتباطه بأي شكل بالمؤسسة سهل له مهمة الإفصاح عن أفعال الغش. كما تجدر الإشارة أن هذه القضية أيضاً لا تزال على مستوى المحكمة ولم يصدر فيها الحكم النهائي لحد كتابة هذه الأسطر.

المبحث الثالث: دراسة تحليلية للاستبيان

تدعيماً منا للجانب الميداني للدراسة ولتأكيد نتائج الفرضيتين التي تم اكتشاف الغش في إحداها والإفصاح عنه وعدم القيام بذلك في الأخرى والتي توصلنا من خلالها إلى تأثير كل واحدة منهما على فعالية عملية التدقيق من خلال التأثير على عناصرها، ارتأينا تقديم مجموعة من الأسئلة في استبيان لمجموعة من مدققي الحسابات في الجزائر لمعرفة رأيهم حول كيف تتأثر فعالية عملية التدقيق وبصفة أدق تتأثر عناصر فعالية التدقيق بوجود الغش واكتشافه، من خلال قيام المدقق أولاً بمراحل تقييم وجود الغش من عدمه، وقد خصصنا هذا الاستبيان للمهنيين الذين سبق وأن مرت عليهم حالة غش في مهمات التدقيق التي قاموا بها سابقاً.

1- مجتمع الدراسة: تبعا لمشكلة هذا البحث والأهداف التي يسعى لتحقيقها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدققي الحسابات في كل من ولاية سطيف وبرج بوعرييج، وعليه وبعد إعادة ضبط الاستبيان في شكله النهائي تم

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

توزيعه على عدد من مدققي الحسابات في كل من الولايتين وقد توصلنا إلى توزيع 50 استبيان تم استرجاع 43 استبيان، 39 منه صالحة للتحليل، كما تم استبعاد 5 استبيانات باستخدام السؤال:

- هل سبق لمكتبكم اكتشاف حالة غش؟

فكل الاستبيانات التي كانت إجابتها عن هذا السؤال ب: لا تم استبعادها بالرغم من إكمال الإجابة على باقي محاور الاستبيان كوننا نسعى للوصول إلى آراء المدققين الذين فعلا سبق لهم وأن صادفوا حالات غش خلال مسيرتهم المهنية.

وبالتالي فقد صار لدينا 34 استبيان صالح للتحليل وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (5-5): عدد الاستبيانات الموزعة

البيان/ولايات التوزيع	المجموع	النسبة المئوية	سطف	برج بوغريج
عدد الاستبيانات الموزعة	50	100%	30	20
عدد الاستبيانات المسترجعة	39	78%	27	12
عدد الاستبيانات المستبعدة بعد السؤال	5	10%	4	1
عدد الاستبيانات المتبقية بعد السؤال	34	68%	23	11

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

2- استبيان الدراسة: الهدف من هذا الاستبيان معرفة تأثير وجود التحريفات الناتجة عن الغش في المؤسسة محل التدقيق على فعالية عملية التدقيق وبالتالي التأثير على عناصرها من طرف مدققي الحسابات في الجزائر، من خلال معرفة أولا مدى تمييزهم للتحريفات الناتجة عن الغش عن التحريفات الناتجة عن الأخطاء وعن التحريفات التي تتم في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية، ومعرفة الخطوات التي يقومون بها عند وجود التحريفات الناتجة عن الغش من خلال تقييمه، وعلى هذا الأساس تم تقسيم الاستبيان إلى 4 أجزاء تضمنت ما يلي:

- **الجزء الأول:** معلومات عامة: تتضمن معلومات عامة عن المدقق المحيب (الوظيفة، المؤهل، سنوات الخبرة، الشهادات)؛

- **الجزء الثاني:** تحريفات التقارير المالية المضللة: يتكون من 6 فقرات الهدف منه معرفة إلى أي مدى يفرق مدققي الحسابات في الجزائر بين التحريفات الناتجة عن الأخطاء، عن الغش وعن التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية؛

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

- الجزء الثالث: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش: يتكون من 10 فقرات والهدف منه معرفة المراحل التي يقوم بها المدققون فعلا في الجزائر لتقييم التحريفات الناتجة عن الغش؛

- الجزء الرابع: تأثير وجود الغش على عناصر فعالية التدقيق: يتكون من 21 فقرة والهدف منه معرفة وجهة نظر المدققين في الجزائر حول كيفية تأثير وجود الغش في المؤسسة على كل عنصر من عناصر فعالية عملية التدقيق. وقد تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) الذي هو مقياس فئوي مكون من خمس درجات لتحديد درجة موافقة المدققين على كل محور من محاور الاستبيان وتحويلها إلى بيانات كمية يمكن قياسها إحصائيا وفق الجدول التالي:

جدول (5-6): مقياس تحديد درجة ومستوى الموافقة

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

وتم تقسيم إجابات أفراد العينة وفقا للمتوسطات الحسابية انسجاما مع مقياس ليكرت الخماسي،

-قيمة المدى: يتم حساب المدى من خلال الفرق بين أعلى نقطة في مقياس ليكرت وهي 5 وأدنى نقطة وهي 1:
4=1-5

-طول المدى: ويتم حسابه من خلال قسمة المدى على عدد الدرجات ويساوي: $0.8=5/4$

بحيث تضاف هذه القيمة للقيم المعطاة لكل خيار، ما يسمح بتحديد الفئات التالية:

جدول (5-7): تحديد درجات الموافقة حسب قيم المتوسط الحسابي

درجة الموافقة	قيمة المتوسط الحسابي
مستوى منخفض جدا من الموافقة	[1.8 - 1]
مستوى منخفض من الموافقة	[2.6 - 1.8]
مستوى محايد	[3.4 - 2.6]
مستوى متوسط من الموافقة	[4.2 - 3.4]
مستوى مرتفع من الموافقة	[5 - 4.2]

المصدر: من إعداد الباحثة

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على برنامج الرزنامة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 23) في تحليل البيانات التي توصلنا إلى جمعها بواسطة الاستبيان، وقد تم اختيار الأساليب الإحصائية الملائمة بحيث تفي بأهداف الدراسة واختبار فرضياتها، حيث اعتمدنا على التكرارات من أجل معرفة خصائص العينة، والوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية التي تستخدم في وصف الإجابات وترتيب الفقرات ودرجات الموافقة أو الرفض لها، أما الانحراف المعياري فهو لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي من أجل تأكيد دقة التحليل.

3-1 اختبار صدق وثبات الاستبيان

يقصد بصدق وثبات الاستبيان أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه فعلا، وللتأكد من ذلك يتم بطريقتين:

1- صدق المحكمين:

تم عرض الاستبيان على أربعة أساتذة محكمين اثنان في تخصص تدقيق واثان في تخصص الإحصاء (قائمة أسماء الأساتذة المحكمين مرفقة في الملحق رقم 01)، وقد تم التقييد بالملاحظات المقدمة من طرف الأساتذة، حيث أنه:

- تم حذف الجزء الثاني الخاص بعناصر فعالية تدقيق الحسابات وفق ملاحظة الأستاذ المختص في التدقيق؛

- تمت إضافة بعض الأسئلة في المحور الخاص بالمعلومات العامة وتكييفها مع بقية محاور الاستبيان؛

- تم ترميز أسئلة الاستبيان انطلاقا من الملاحظات المقدمة من طرف أستاذ مختص في الإحصاء.

2- ثبات الاستبيان: المقصود بثبات الاستبيان أنه يعطي نفس النتيجة وعدم تغييرها بشكل كبير لو تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف فإنه سيعطينا نفس النتائج. وللتحقق من هذا استعنا بمقياس معامل ألفا كرونباخ وكانت النتائج كما تظهر في الجدول الموالي:

جدول رقم (5-8): معامل الفاكرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان

الرقم	المحور	عدد البنود	معامل كرونباخ	معامل ألفا	معامل الصدق
01	تحريفات التقارير المالية المضللة	06	0.929	0.963	
02	تقييم التحريفات الناتجة عن الغش	10	0.676	0.822	
03	تأثير الغش التحريفات الناتجة عن الغش على عناصر فعالية تدقيق الحسابات	23	0.854	0.924	
	المجموع	97	0.994	0.996	

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss23

حيث أن معامل الصدق = الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ

من خلال الجدول نلاحظ أن معاملات الثبات ألفا كرونباخ في جميع محاور الاستبيان مرتفعة فجاءت تساوي 0.929 بالنسبة للمحور الأول، و0.676 بالنسبة للمحور الثاني، و0.854 بالنسبة للمحور الثالث، وهي كلها أكبر من 0.60، وحتى قيمة ألفا كرونباخ للاستمارة ككل جاءت مرتفعة مما تؤكد القيمة 0.944، وهي تعكس مستوى الثبات المرتفع لاستمارة الدراسة، وهو ما يؤكد صدق وثبات الاستبيان وأن معلوماته ذات ثقة وهي صالحة للتحليل والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3-2 الاختبارات المستخدمة: استعنا على تحليل هذا الاستبيان بالأساليب الإحصائية التالية:

1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يتم استخدام هذه الأساليب أساسا لمعرفة التكرارات لفئات

معينة، وتتركز إجابات المستجوبين ومدى تشتت آرائهم عن بعضهم، وكل هذا بهدف تقييم درجة موافقتهم

على عبارات الاستبيان؛

2- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان.

3-3 خصائص فئة الدراسة

بعد التأكد من صدق الاستبيان، نقوم بتحليل خصائص فئة المدققين الذين شملتهم الدراسة وتم توزيع الاستبيان

عليهم كما يلي:

3-3-1 الوظيفة: وفق ما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (5-9): وظيفة مدققي الحسابات

النسبة	التكرارات	الوظيفة
67.6%	23	محافظ حسابات
32.4%	11	خبير محاسب
100%	34	المجموع

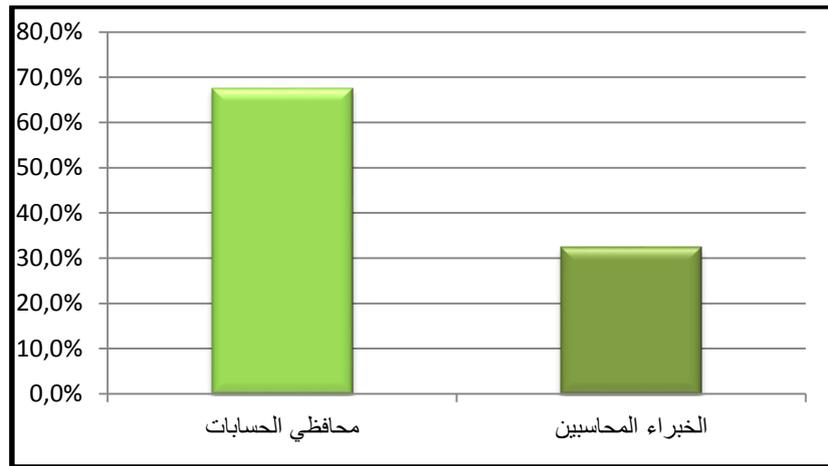
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات الاستبيان

يشير الجدول إلى أن النسبة الأكبر من المدققين المحييين على الاستبيان كانوا محافظي الحسابات والذين شكلوا ما نسبته 67.6% من مجموع المحييين، وما نسبته 32.4% تعبر عن الخبراء المحاسبين، تجدر الإشارة إلى أن كل الخبراء

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

المحاسبين هم في نفس الوقت محافظوا حسابات، ما يؤكد أن جميع المحييين كانوا على إطلاع بمحتوى الاستبيان ومحاوره وأن إجاباتهم كانت مدروسة، ويوضح ذلك أكثر الشكل الموالي:

شكل رقم (5-1): توزيع عينة الدراسة حسب متغير وظيفة مدقق الحسابات



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

3-3-2 المؤهل العلمي:

جدول رقم (5-10): المؤهل العلمي لمدققي الحسابات

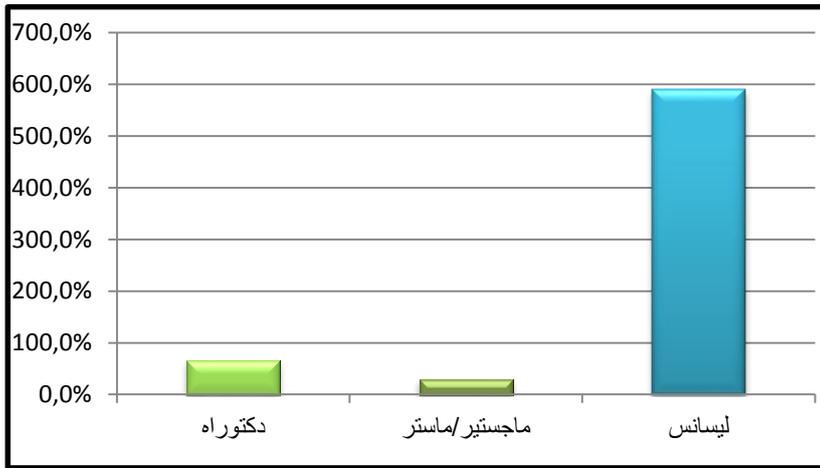
الوظيفة	التكرارات	النسبة
ليسانس	22	64.7%
ماجستير/ماستر	10	29.4%
دكتوراه	2	5.9%

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

المجموع	34	%100
---------	----	------

يتضح من الجدول أن ما نسبته 64.7% من مجموع مدققي الحسابات حاملون لشهادة ليسانس، أن نسبة 29.4% حاملون لشهادة ماجستير، أما النسبة المتبقية 5.9% حاملون لشهادة الدكتوراه، ما يؤكد أن كل مدققي الحسابات يتمتعون بالحد الأدنى من المستوى الجامعي وهو ما يخول لهم القدرة على الاجابة على محاور هذا الاستبيان، ونوضح المؤهل العلمي لمدققي الحسابات أكثر في الشكل الموالي:

شكل رقم (5-2): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لمدققي الحسابات



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

3-3-3 سنوات الخبرة:

جدول رقم (5-11): سنوات الخبرة لمدققي الحسابات

النسبة	التكرارات	الوظيفة
%2.9	1	أقل من 5 سنوات
%26.5	9	بين 6 سنوات إلى 10 سنوات
%11.8	4	بين 11 سنة إلى 16 سنة

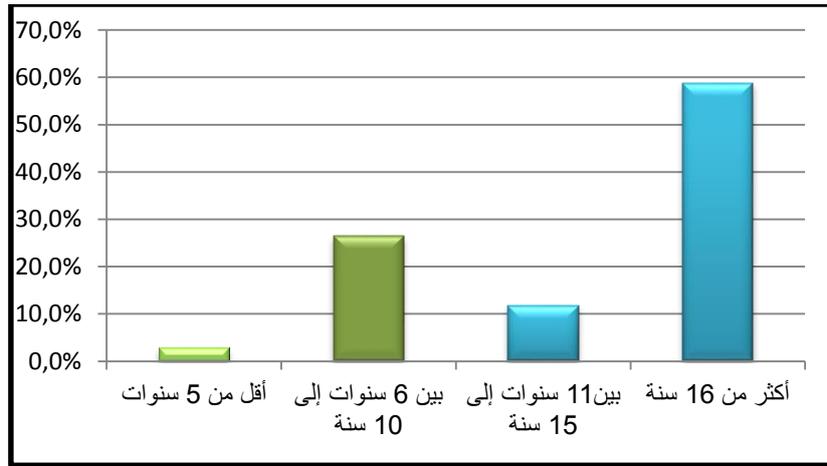
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

أكثر من 16 سنة	20	58.8%
المجموع	34	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

تشير تكرارات الجدول إلى أن أكبر نسبة سنوات خبرة أكثر من 16 سنة بـ 58.8% ثم بين 6 إلى 10 سنوات بنسبة 26.5%، ثم الفئة بين 11 إلى 15 سنة بنسبة 11.8% وآخر فئة هي أقل من 5 سنوات خبرة بحالة واحدة مثلت ما نسبته 2.9%، وهو ما يؤكد أن جميع مدققي الحسابات الذين مستهم الدراسة يتمتعون بخبرة في مجال التدقيق، مما يؤكد تحكم مدققي الحسابات في عمليات التدقيق من جهة ومصادفتهم لحالات غش خلال مسيرتهم المهنية من جهة ثانية، وهو ما يلخصه الشكل البياني التالي:

شكل رقم (5-3): توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة لمدققي الحسابات



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel.

3-3-4 الدورات التدريبية

جدول رقم (5-12): الدورات التدريبية التي يقوم بها مدققي الحسابات

النسبة	التكرارات	الوظيفة
2.9%	1	نعم، باستمرار
73.5%	25	نعم، أحيانا

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

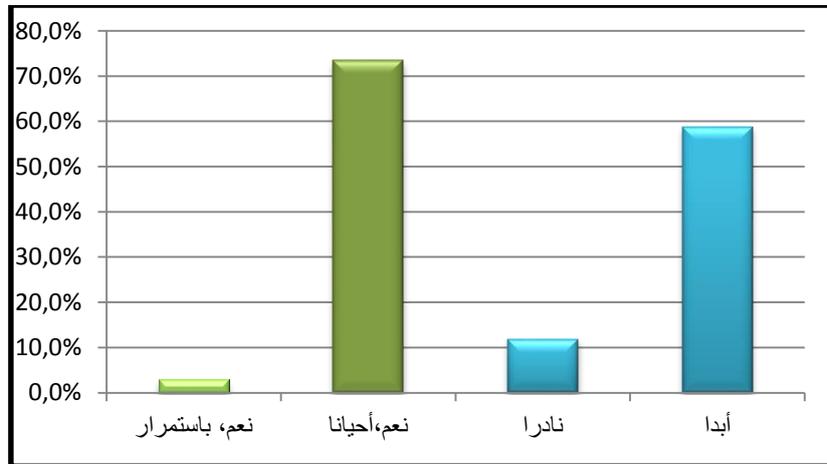
14.7%	5	نادرا
8.8%	3	أبدا
100%	34	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح لنا أن مدققي الحسابات الذين شملتهم دراستنا يقومون بعمل دورات تدريبية لأعضاء مكتبهم في مجال المحاسبة والتدقيق بنسبة 73.5%، ثم توجد فئة نادرا ما تقوم بها وهي ثانيا بنسبة 14.7%، ثم الفئة التي لا تقوم بمثل هذه الدورات أبدا بنسبة 8.8%، وأخيرا توجد حالة واحدة يقوم بعمل دورات باستمرار وهي تشكل نسبة 2.9%، إذن فهذا يدل على أن مدققي الحسابات يولون أهمية لتطوير مهارات وقدرات أعضاء مكتبهم ومساعدتهم في مجال المحاسبة والتدقيق، وهو ما يخدمنا في هذا الاستبيان.

ونلخص محتوى الجدول في الشكل البياني التالي:

شكل رقم (4-5): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدورات التدريبية التي يقوم بها مدققي الحسابات



المصدر: معالجة البيانات باستخدام برنامج Excel

4- عرض وتحليل واختبار فرضيات الدراسة

نقوم بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام التكرارات، المتوسط الحسابي لوصف إجابات مدققي الحسابات بالتفصيل حسب كل محور للإجابة على كل فرضية، ثم تحويلها لبيانات كمية باستخدام مقياس ليكرت على النحو التالي:

- لاختبار صحة الفرضية الأولى: "مدققي الحسابات في الجزائر على اطلاع تام بمختلف التحريفات التي يمكن أن تصادفهم خلال أداء عملية التدقيق"

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

نقوم بتحليل فقرات المحور الأول الذي له علاقة مباشرة بالفرضية الأولى كما يلي:

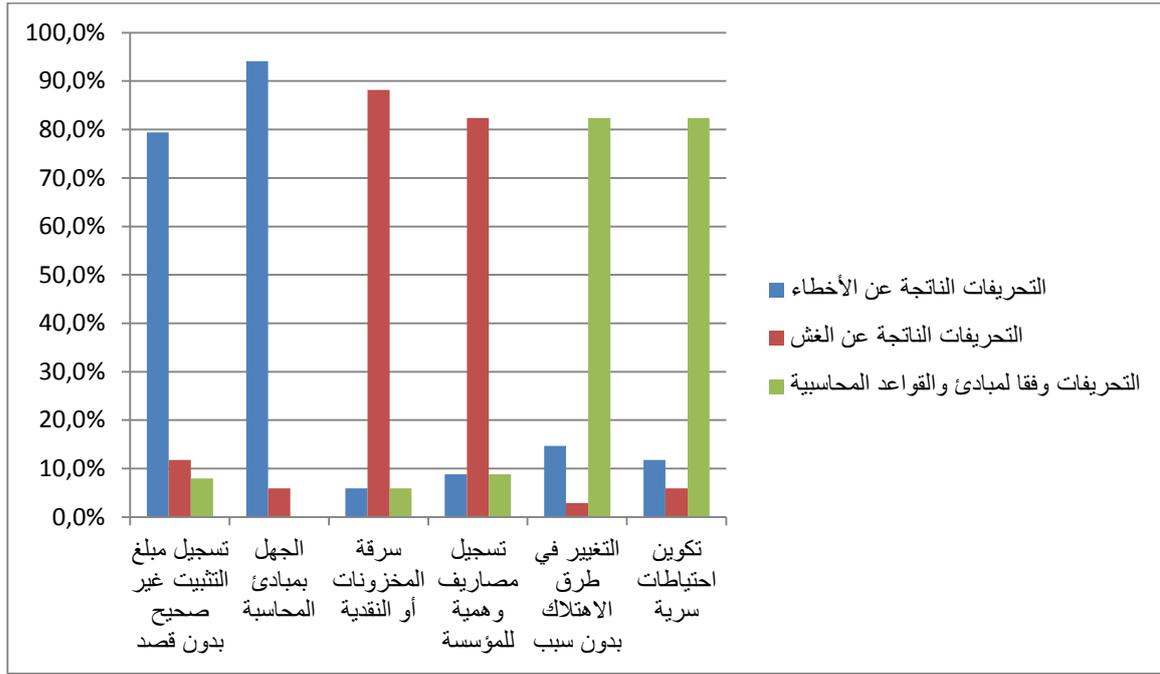
جدول رقم (5-13): التكرارات الخاصة بالمحور الأول

التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية		التحريفات الناتجة عن الغش		التحريفات الناتجة عن الأخطاء		الفقرة
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
8.8%	3	11.8%	4	79.4%	27	-تسجيل مبلغ الثبيت غير صحيح بدون قصد
-	-	5.9%	2	94.1%	32	-الجهل بمبادئ المحاسبة
5.9%	2	88.2%	30	5.9%	2	-سرقة المخزونات أو النقدية
8.8%	3	82.4%	28	8.8%	3	-تسجيل مصاريف وهمية للمؤسسة
82.4%	28	2.9%	1	14.7%	5	-التغيير في طرق الاهتلاك بدون سبب
82.4%	28	5.9%	2	11.8%	4	-تكوين احتياطات سرية
-	-	-	-	-	-	المجالات السابقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

شكل رقم (5-5): التمثيل البياني للنسب الخاصة بالمحور الأول

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على نتائج الاستبيان

من خلال هذا المحور حاولنا معرفة آراء مدققي الحسابات الذين شملتهم الدراسة حول عدد من العبارات إذا كانت ناتجة عن الأخطاء أو الغش أو التحريفات التي تتم في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية كالمحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح، ومدى تفريقهم بين التحريفات السابقة، وقد توصلنا إلى النتائج التي يلخصها الجدول والشكل السابقين كما يلي:

- تسجيل مبلغ اقتناء التثبيت غير صحيح بدون قصد : كانت إجابة المدققين أنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء بنسبة 79.4% في حين أن 11.8% يرون أنها تحريفات ناتجة عن الغش، أما نسبة 8.8% يصنفونها على أنها تحريفات في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، فمدققي الحسابات يدركون أن عدم توفر نية القصد في تسجيل مبلغ اقتناء التثبيت غير صحيح لا يمكن تصنيفه على أنه تحريفات ناتجة عن غش أو أنها تحريفات متعمدة تتم في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية، فهي تحريفات غير مقصودة ناتجة عن أخطاء؛

- الجهل بمبادئ المحاسبة أجاب 94.1% من المستجوبين على أنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء، أما نسبة 5.9% ناتجة عن غش، ولم يجب أي فرد على أنها تحريفات في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، مما يؤكد إدراك الفئة المستجوبة لأن الجهل يمثل أحد الأخطاء وليس فعلا متعمدا؛

- سرقة المخزونات أو الأموال النقدية: فقد أجاب ما نسبته 5.9% على أنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء و88.2% على أنها تحريفات ناتجة عن الغش، في حين أن 5.9% صنّفوها على أنها تحريفات في إطار المبادئ

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

والقواعد المحاسبية، فأغلب مدققي الحسابات يدركون أن سرقة المخزونات والأموال النقدية من المؤسسة تكون بتوفر عنصر القصد بالتالي لا يمكن تصنيفها إلا تحريفات ناتجة عن الغش؛

- تسجيل مصاريف وهمية للمؤسسة كانت إجابة 8.8 % بأنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء وهي ذات النسبة للتحريفات في إطار القواعد المحاسبية، أما نسبة 82.4 % يرون أنها تحريفات ناتجة عن الغش، فتسجيل مصاريف غير حقيقية يتوفر فيها عنصر التعمد والقصد وبالتالي لا يمكن أن تكون أخطاء، وبالرغم من إمكانية التسجيل المحاسبي لمصاريف وهي غير موجودة إلا أنها لا تتوفر على أدلة الإثبات لها، بالتالي فهي تحريفات ناتجة عن غش؛

- التغيير في طرق الاهتلاك بدون سبب: حيث أجاب المدققين بنسبة 14.7 % على أنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء و 2.9 % غش، أما نسبة 82.4 % وهي الأغلبية يرون على أنها تحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية باعتبار هذه الأخيرة تحول للمحاسب إتباع الطريقة التي يريد دون فرض طريقة معينة والتغيير فيها يكون لأسباب معينة؛

- تكوين احتياطات سرية هذه المفردة تمت الإجابة عليها من طرف 11.8 % أنها تحريفات ناتجة عن الأخطاء، و 5.9 % ناتجة عن غش أما 82.4 % ناتجة عن تحريفات في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية؛
بصفة عامة فقد صنف معظم مدققي الحسابات العبارات كل في موضعها الصحيح.

نلاحظ من خلال هذه الإجابات، أن الإجابات الغالبة كانت تصب في المفهوم الحقيقي لكل عبارة، فالعبارات التي تتم دون قصد تم تصنيفها على أنها أخطاء، والتي تكون مقصودة ولم تخرج عن نطاق القواعد المحاسبية فهي التحريفات في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، أما التي تشمل أفعال متعمدة ولا علاقة لها بالقواعد المحاسبية فهي ناتجة عن الغش كالسرقة والاختلاسات، بالتالي يمكن القول أن مدققي الحسابات على إطلاع تام بمفهوم والخصائص التي تميز كل نوع من أنواع التحريفات السابقة الذكر بالتالي يمكنهم تصنيف الحالات التي قد تواجههم ضمن مهمات التدقيق إلى التحريفات اللازمة لمعرفة كيفية التعامل مع كل نوع.

وما يؤكد ذلك نتائج القضية الثانية التي تطرقنا إليها في هذا الفصل فإن المدقق فيها كان على إطلاع بمفهوم التحريفات الناتجة عن الغش ما مكنه من تصنيفها على هذا الأساس ومن خلالها تم رفع شكوى ضد المسير القائم بهذه الأفعال.

بالتالي ومن خلال هذه الإجابات نتائج القضية الثانية يتم قبول الفرضية الأولى القائلة أن "مدققو الحسابات في الجزائر على إطلاع تام بمختلف أنواع التحريفات التي يمكن أن تصادفهم خلال مهامهم"، ذلك أنه ومن

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

خلال العبارات المطروحة عليهم في الاستبيان صنف أغلب المدققين كل عبارة ضمن التحريف الذي تنتمي إليه بالتالي فهم على إطلاع بمعايير تصنيف التحريفات إلى أخطاء، غش أو التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية.

-لاختبار الفرضية الثانية: "يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن

الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240"

نستعين بتحليل فقرات المحور الثاني والتي لها علاقة بالفرضية الثانية وهذا بعد إقصاء المدققين الذين كانت لهم إجابات خاطئة فيما يخص مختلف أنواع التحريفات التي قد تصادفهم في عملهم، بالتالي تصبح فئة الدراسة تقدر بـ 28 فرد، ونوضحها وفقا للجدول الموالي:

جدول رقم (5-14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
Q2.1	عند تشكيل فريق التدقيق تقوم بـ:				
Q.2.11	-تقوم عقد جلسات مناقشة مع أعضاء الفريق؟	4,96	,189	عالية جدا	إيجابي
Q2.1.2	-تأخذ بعين الاعتبار آراء باقي أعضاء الفريق؟	4,82	,476	عالية جدا	إيجابي
Q2.1.3	-تحافظ على مستوى من الشك المهني طيلة فترة عملية التدقيق.	4,00	,385	عالية	إيجابي
	المجموع	3,97	0,125	عالية	إيجابي
Q2.2	تعتمد في جمع المعلومات حول التحريفات الناتجة عن الغش من خلال				
Q2.1.4	-الاستعلام من إدارة المؤسسة	3,89	,737	عالية	إيجابي

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

Q2.1.5	-الاستعلام من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (زبائن، موردين، مصلحة الضرائب....)؛	4,11	,315	عالية	ايجابي
Q2.1.6	-نتائج الاجراءات التحليلية؛	3,86	,651	عالية	ايجابي
Q2.1.7	-عوامل مخاطر التحريفات الناتجة عن الغش.	3,96	,331	عالية	ايجابي
	المجموع	3,97	0,1259	عالية	ايجابي
Q2.3	تقوم بتقييم أدلة الاثبات التي اعتمدت عليها لتقييم التحريفات الناتجة عن الغش؛	4,79	,787		ايجابي
Q2.4	-تلتزم في حالة وجود التحريفات الناتجة عن الغش بالتبليغ عنها	5,00	,000	عالية جدا	ايجابي
Q2.5	تقوم بتوثيق تقييمك للتحريفات الناتجة عن الغش	4,14	,356	عالية	ايجابي
	المجموع	4.3536	0.1261	عالية جدا	ايجابي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

يتضح من خلال الجدول أن اتجاهات إجابات المدققين كانت إيجابية بشكل عام، ذلك أن المتوسطات الحسابية لكل الفقرات أكبر من 3 وهي القيمة الوسطى لمقياس ليكرت الخماسي حيث جاءت أعلى نسبة موافقة للخطوة التي يقوم بها مدقق الحسابات عند تقييم التحريفات الناتجة عن الغش هي التبليغ عن وجود الغش، إذ حصلت هذه العبارة درجة الموافقة التامة بمتوسط قدر ب 5 ثم خطوة عقد جلسات مناقشة مع أعضاء الفريق وأخذ بعين الاعتبار آراء أعضاء فريق التدقيق ثم تأتي خطوة تقييم الأدلة التي يقومون باستخدامها في مراحل عملهم، وعموما فإن كل

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

الإجابات كانت تؤكد أن على التزامهم بجميع خطوات تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ولو بدرجات متفاوتة، وما يؤكد ذلك المتوسط العام لمجموع درجات الموافقة الذي بلغ 4.35 والذي يقع ضمن نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري قدر بـ 0.12 وهو ما يفسر عن تشتت ضعيف جدا بين آراء مختلف المدققين.

جدول رقم (5-15): ترتيب المحاور حسب درجة الموافقة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الرتبة حسب درجة الموافقة
Q2.1	عند تشكيل فريق التدقيق تقوم بـ:	4,59	3
Q2.2	تعتمد في جمع المعلومات حول التحريفات الناتجة عن الغش من خلال	3,97	5
Q2.3	تقوم بتقييم أدلة الإثبات التي اعتمدت عليها لتقييم التحريفات الناتجة عن الغش؛	4,79	2
Q2.4	-تلتزم في حالة وجود التحريفات الناتجة عن الغش بالتبليغ عنها	5,00	1
Q2.5	تقوم بتوثيق تقييمك للتحريفات الناتجة عن الغش	4,14	4
	المجموع	4.498	/

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 23

من خلال هذا الجدول يتضح أن الخطوة المتعلقة بالتبليغ عن وجود الغش احتلت المرتبة الأولى، إذ حصلت هذه العبارة درجة الموافقة التامة بمتوسط قدر بـ 5 ثم خطوة تقييم الأدلة التي يقومون باستخدامها في مراحل عملهم ثم تأتي خطوة عقد جلسات مناقشة مع أعضاء الفريق وتليها باقي الخطوات بدرجات موافقة كلها كانت تقع ضمن درجات الموافقة العالية.

من خلال هذه النتائج يمكن القول بقبول الفرضية الثانية القائلة بأن "يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش"، حيث يلتزم مدققي الحسابات في الجزائر بالقيام بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240، فبداية يقومون بتشكيل فريق التدقيق

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

مع الأخذ بعين الاعتبار لمختلف الخطوات المشكلة لهذه المرحلة حيث أكد المدققين على القيام بهذه الخطوة من خلال درجة الموافقة العالية جدا التي حصلت عليها، ثم يقومون بمرحلة جمع المعلومات اللازمة حول التحريفات الناتجة عن الغش من مختلف الأطراف ذات العلاقة بما حيث جاءت درجة الموافقة مرتفعة، ثم تأتي مرحلة تقييم أدلة الإثبات والإبلاغ عن وجود الغش بدرجة موافقة عالية جدا فهذه الأخيرة حصلت على الدرجة الكاملة ما يؤكد قيام المدققين بهذه الخطوات، وأخيرا مرحلة توثيق الخطوات السابقة التي يقوم بها المدققين حيث أكدوا على قيامهم بذلك، وعموما فإن المدققين في الجزائر يلتزمون بتطبيق خطوات التقييم الواردة في المعيار الدولي حسب ما أكدوه من خلال درجة الموافقة العالية جدا التي حصلت عليها هذا المحور.

وما يؤكد نتائج الاستبيان أن مدقق الحسابات في القضية الثانية قام بعدد من مراحل التقييم وهي: تشكيل فريق التدقيق الذي كان يتكون من فردين وكان دائما يعقد جلسات للمناقشة مع مساعده، كما أنه التزم بدرجة من الشك المهني طيلة فترة التدقيق، كما قام بخطوة جمع المعلومات عن المؤسسة من خلال الاستعلام من إدارة المؤسسة والاستعلام من الأطراف ذات العلاقة بها كالعمال والزبائن والموردين... الخ، كما قام بتقييم لمختلف الأدلة التي تحصل عليها لتقييم مدى إمكانية اعتماده عليها من عدمه، وكأهم خطوة بعد اكتشاف وقائع عملية الغش قام بالتبليغ عنها لدى وكيل الجمهورية المختصة وإقليميا وهو ما يؤكد التزام مدققي الحسابات في الجزائر بإتباع مراحل التقييم الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240.

بعد تحديد أنواع التحريفات وتصنيف التحريفات الناتجة عن الغش، يقوم المدقق بعملية تقييم هذه التحريفات ليصل إلى نتيجتين:

- إما نفي وجود التحريفات الناتجة عن الغش: وهنا لا يكون أي تأثير على النتائج النهائية لعملية التدقيق؛
- وإما تأكيد وجود التحريفات الناتجة عن الغش والإفصاح عنها: وهنا يكون التأثير على النتائج النهائية لعملية التدقيق أو على فعاليتها من خلال تأثير وجود الغش والإفصاح عنه على كل عنصر من عناصرها، وهو ما نؤكد أنه نرفضه من خلال آراء مدققي الحسابات في الفرضية الثالثة.
- لاختبار الفرضية الثالثة: "يتأثر اكتشاف الغش والإفصاح عنه بكل مصداقية وأمانة بتحقيق عناصر فعالية عملية التدقيق"، تم اختبار الفرضية الثالثة من خلال اختبار تأثير وجود الغش على عناصر فعالية تدقيق الحسابات حسب آراء مدققي الحسابات الذين شملتهم الدراسة، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول رقم (5-16): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على جودة التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط	الانحراف	درجة	اتجاه التقييم
-------	--------	---------	----------	------	---------------

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

	الموافقة	المعياري	الحسابي		
Q3.1				-تأثير وجود الغش على جودة التدقيق	
Q3.1.1	منخفضة	,799	2,25	-عدم اكتشاف الغش في المؤسسة لا يسمح لك بالوصول للجودة في التدقيق	سلي
Q3.1.2	عالية جدا	,756	4,86	-نقص عنصر من عناصر جودة التدقيق (الحياد، الأمانة، الموضوعية، إدارة الأفراد، المتابعة والمراقبة، التوثيق) يساهم في عدم اكتشافك لحالة الغش	ايجابي
Q3.1.3	عالية	,356	4,14	-عدم وجود الحياد في أعضاء مكتبك لا يسمح لك باكتشاف الغش	ايجابي
Q3.1.4	عالية	,356	4,14	-عدم وجود الموضوعية في أعمال مكتبك لا يسمح لك باكتشاف الغش	ايجابي
Q3.1.5	عالية	,315	4,11	-يساهم سوء إدارة أفراد مكتبك في عدم اكتشافك لحالة الغش	ايجابي
Q3.1.6	عالية	,189	4,04	-السهر على متابعتك الشخصية لسير عملية التدقيق يسمح لك باكتشاف الغش والإفصاح عنه	ايجابي
	عالية	0.237	3.92	المجموع	ايجابي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مدققي الحسابات يوافقون بدرجة عالية على أن نقص أي عنصر من عناصر جودة التدقيق (الحياد، الأمانة، الموضوعية، إدارة الأفراد، المتابعة والمراقبة، التوثيق) يساهم في عدم اكتشاف حالة الغش التي حصلت على أكبر نسبة موافقة بحصولها على أكبر متوسط حسابي فغياب هذه العناصر تؤثر على عمل المدقق وجودته مما يؤدي إلى عدم اكتشاف الغش، ثم يأتي التأكيد على أن غياب أحد هذه العناصر يساهم في عدم اكتشاف المدقق لحالة الغش من خلال باقي الفقرات التي تحصلت على نسبة متوسطة من الموافقة ماعدا الفقرة الأولى والتي مفادها أن: عدم اكتشاف الغش في المؤسسة لا يسمح لك بالوصول لجودة التدقيق فإنها تحصلت على مستوى

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

منخفض من الموافقة أي أن مدققي الحسابات يرون أنه لا يمكن الحكم على الوصول لجودة التدقيق من خلال اكتشاف حالة الغش في المؤسسة من عدمها.

وعموما فإن المدققين يجمعون على وجود تأثير بين الغش وجودة التدقيق فنقص أحد عناصر جودة التدقيق يؤثر على اكتشاف الغش في المؤسسة، في حين يرون أن عدم اكتشاف الغش لا يؤثر بالضرورة على جودة عملية التدقيق. وهو ما يؤكد الانحراف المعياري الذي يساوي 0.23 ويعبر عن تشتت ضعيف بين آراء مختلف المدققين.

جدول رقم (5-17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير استقلالية المدقق على اكتشاف الغش

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
Q3.2	-تأثير استقلالية المدقق على اكتشاف الغش				
Q3.2.1	-تساهم استقلاليتك عن المؤسسة محل التدقيق في الإفصاح عن وجود الغش؛	5,00	000,	عالية جدا	إيجابي
Q3.2.2	-يساهم ارتباطك بأفراد المؤسسة في عدم إفصاحك عن وجود الغش؛	3,04	331,	متوسطة	محايد
Q3.2.3	-تكوين علاقات شخصية لك مع أفراد المؤسسة تسمح لك من تغطية حالة الغش في المؤسسة؛	2,18	548,	منخفضة	سلي
Q3.2.4	-تمتعك باستقلالية تامة تسمح لك بالإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛	5,00	000,	عالية جدا	إيجابي
	المجموع	3.80	0.208	عالية	إيجابي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

تعتبر الفقرات الثانية عن مدى تأثير استقلالية المدقق عن المؤسسة محل التدقيق على اكتشاف الغش والإفصاح عنه وهو ما أكدته مدققي الحسابات من خلال درجة الموافقة التامة التي تحصلت عليها العبارة رقم 1 والتي مفادها أن: "تساهم استقلاليتك عن المؤسسة محل التدقيق في الإفصاح عن وجود الغش"، والعبارة رقم 4 التي تحصلت أيضا على درجة موافقة تامة والتي بدورها أيضا تؤكد على أن الاستقلالية التامة للمدقق تسمح له بالإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والتي حصلت هي الأخرى على درجة عالية من الموافقة، في حين التزم المدققين بموقف الحياد على

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

العبرة المتعلقة بارتباط المدقق بأفراد المؤسسة والتي حصلت على درجة موافقة متوسطة، وتم التأكيد عليها من خلال توضيح نوع هذا الارتباط على أنه علاقات شخصية من خلال العبارة الأخيرة والتي مفادها أن: "تكوين علاقات شخصية لك مع أفراد المؤسسة تسمح لك من تغطية حالة الغش في المؤسسة"، فقد تحصلت على عدم الموافقة أي رفض أن يكون تكوين العلاقات الشخصية للمدقق مع أفراد المؤسسة يؤدي إلى تغطية حالة الغش في المؤسسة. وبصفة عامة فإن مدققي الحسابات يجمعون على أن استقلالية المدقق عن المؤسسة محل التدقيق وأفرادها من عدمها يؤثر على اكتشاف والإفصاح على حالة الغش، يؤكدته التشتت الضعيف في آراء مدققي الحسابات من خلال الانحراف المعياري الذي يساوي 0.20

جدول رقم (5-18): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير أتعاب المدقق على اكتشاف الغش

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
Q3.3	-تأثير التوزيع العادل لأتعاب المدقق على اكتشاف الغش				
Q3.3.1	-يساهم تلقيك لأتعابك بطريقة عادلة في إفصاحك عن وجود الغش؛	2,29	,976	منخفضة	سليبي
Q3.3.2	-في حالة اكتشافك حالة غش تطلب أتعاب أكثر مقابل تغطية حالة الغش وعدم الإفصاح عنها؛	1,93	,378	منخفضة	سليبي
	المجموع	2.10	0.497	منخفضة	سليبي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

تتجه إجابات المدققين عن هذا المحور نحو الاتجاه السلبي، فمدققي الحسابات لا يوافقون على أن يتم ربط تلقي الأتعاب بطريقة عادلة مع الإفصاح عن الغش، فحسبهم إذا صادفت المدقق حالة غش يجب الإفصاح عليها دون العودة إلى الأتعاب التي يتلقاها وهو ما أكدته العبارة الثانية التي كانت ذات اتجاه سلبي وعدم موافقة أيضا على أن يطلب المدقق أتعابا إضافية مقابل أن يقوم بتغطية حالة الغش وعدم الإفصاح عنها، وهذا ما أكدته درجة الموافقة المنخفضة لمجموع العبارات والتي كانت ضمن نطاق الموافقة المنخفضة بمتوسط 2.10 وانحراف معياري 0.497 يؤكد عدم التشتت الكبير لآراء المدققين حول هذا المحور، بالتالي فهم يؤكدون أن أتعاب المدقق لا تؤثر في اكتشاف والإفصاح عن الغش.

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

جدول رقم (5-19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على استمرارية المدقق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
Q3.4	-تأثير الغش على استمرارية المدقق				
Q3.4.1	-تتأثر استمراريته مع المؤسسة عند وجود حالة غش؛	2,39	,994	منخفضة	سليبي
Q3.4.2	-عند اكتشافك لحالة غش تستمر في عملية التدقيق مع المؤسسة	4,89	,416	عالية جدا	إيجابي
Q3.4.3	-يؤدي استمرار عملك مع المؤسسة على تعرفها على طريقة عملك بالتالي يمكنها تحديد المواطن التي يمكن لها أن تقوم فيها بعملية الغش.	4,96	,189	عالية جدا	إيجابي
	المجموع	4.08	0.295	عالي	إيجابي

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

من خلال الجدول نلاحظ أن مدققي الحسابات في هذه الدراسة لا يوافقون على أن استمرارية المدقق في عمله مع المؤسسة تتأثر بوجود حالة غش في المؤسسة، ويرون أنهم يستمرون بشكل عادي في أداء عملية التدقيق ولو صادفتهم حالة غش من خلال حصول العبارة الثانية على نسبة موافقة عالية، في حين يعترفون أن عمل نفس المدقق مع نفس المؤسسة لفترة طويلة تؤدي بأفراد المؤسسة إلى التعرف على طريقة عمله بالتالي زيادة إمكانية التحايل في تحديد المواطن التي يمكن لها أن تقوم فيها بعملية الغش، وبصفة عامة التحريفات الناتجة عن الغش لا تؤثر على استمرارية المدقق إذ بلغ المتوسط العام لمجموع العبارات 4.08 وهو يقع في نطاق درجة الموافقة العالية بانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0.295.

جدول رقم (5-20): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على صحة المعلومات المقدمة

للمدقق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
Q3.5	-تأثير صحة المعلومات المقدمة من طرف				

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

				المؤسسة على اكتشاف الغش	
إيجابي	عالية جدا	416,	4,89	- يتأثر اكتشافك لحالة الغش بالمعلومات الصحيحة المقدمة من المؤسسة؛	Q3.5.1
إيجابي	عالية جدا	567,	4,89	- تلقيك لمعلومات خاطئة يساهم في عدم الوصول إلى الإفصاح عن الحالة الحقيقية للمؤسسة؛	Q3.5.2
إيجابي	عالية جدا	591,	4,86	- عدم درايتك بصحة المعلومات المقدمة من عدمها يؤثر على نتيجة عملية التدقيق النهائية؛	Q3.5.3
محايد	متوسطة	713,	2,71	- تقوم بتغيير المعلومات المقدمة اليك من طرف المؤسسة لإخفاء حالة الغش.	Q3.5.4
إيجابي	عالية جدا	0.452	4.33	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

من خلال الجدول يتضح أن المدققين يجمعون على أن صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة تؤثر بدرجة كبيرة على اكتشاف الغش والإفصاح عنه، وذلك من خلال درجة الموافقة الكبيرة التي حصلت عليها كل من العبارة الأولى والثانية والتي اقتربت من درجة الموافقة التامة بمتوسط حسابي متساوي لكلتا العبارتين قدر بـ 4.89 وانحراف معياري ضعيف قدر في العبارة الأولى بـ 0.416 و 0,567 في العبارة الثانية، كما أكدت هذا الحكم العبارة الثالثة التي مفادها أن عدم دراية المدقق بمدى صدق وصحة المعلومات التي تقدمها له المؤسسة يؤثر على النتيجة النهائية لعملية التدقيق، وهذه الأخيرة أيضا حصلت على درجة كبيرة من الموافقة من طرفهم، فيما حصلت العبارة الأخيرة المتعلقة بقيام المدقق بتغيير المعلومات المقدمة إليه لإخفاء وجود حالة الغش على درجة موافقة متوسطة والتزم فيها المدققون بالحياد .

وعموما فإن المدققين يجمعون على أن صحة المعلومات التي تقدم لهم تلعب دورا كبيرا في أداء عملية التدقيق بفعالية ووفق ما تنص عليه المعايير الدولية.

جدول رقم (5-21): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش بالمؤهلات العلمية والعملية

للمدقق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

				Q3.6	-تأثير توفر المؤهلات العلمية والعملية على الغش
ايجابي	عالية جدا	5,000	5,00	Q3.6.1	-توفر على المؤهلات العلمية اللازمة وفي أعضاء مكتبك يساهم في اكتشاف حالة الغش؛
ايجابي	عالية جدا	4,189	4,96	Q3.6.2	-تجاربك وأعضاء مكتبك في اكتشاف حالات الغش يزيد من احتمال اكتشافه من مؤسسة لأخرى؛
إيجابي	عالية	4,262	4,07	Q3.6.3	-الدورات التدريبية المستمرة تزيد من قدرة أعضاء مكتبك لاكتشاف الغش.
ايجابي	عالية جدا	0.062	4.67		المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

يجمع مدققوا الحسابات من خلال نتائج الجدول على أن توفر المؤهلات العلمية والعملية اللازمة في مدقق الحسابات وأعضاء مكتبه يساهم في اكتشاف حالة الغش وهذا من خلال العبارة الأولى التي حصلت على مستوى تام من الموافقة، وهو نفس الاتجاه تقريبا من الموافقة الذي حصلت عليه العبارة الثانية والتي مفادها أن التجارب السابقة للمدقق وأعضاء مكتبه تزيد من احتمال اكتشاف الغش، كما أن الدورات التدريبية والتي تحسن مستوى المدقق أيضا لها دور في زيادة احتمال اكتشاف الغش في مهمات التدقيق.

وبصفة عامة فإن المدققين يجمعون وبدرجة عالية جدا بلغ متوسطها 4.67 مع انحراف معياري ضعيف جدا 0.062 على تأثير المؤهلات العلمية والخبرات العملية التي يمتلكها المدقق على زيادة احتمال اكتشاف الغش ضمن مهمة التدقيق.

ونلخص ما توصلنا إليه ضمن محور فعالية التدقيق في الجدول الموالي:

جدول رقم (5-22): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على فعالية التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	اتجاه التقييم
-------	--------	-----------------	-------------------	---------------	---------------

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

ايجابي	عالية	0.237	3.92	تأثير الغش على جودة التدقيق
ايجابي	عالية	0.208	3.80	تأثير استقلالية المدقق على اكتشاف الغش
سلي	منخفضة	0.497	2.10	تأثير أتعاب المدقق على اكتشاف الغش
ايجابي	عالي	0.295	4.08	تأثير الغش على استمرارية المدقق
إيجابي	عالية جدا	0.452	4.33	تأثير اكتشاف الغش بصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة للمدقق
إيجابي	عالية جدا	0.062	4.67	تأثير توفر المؤهلات العلمية والعملية للمدقق على اكتشاف الغش
ايجابي	عالية	0.141	3.93	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.23

وبصفة عامة وحسب نتائج هذا الاستبيان وآراء المدققين فإن:

- تأثير وجود الغش في المؤسسة على جودة عملية التدقيق فإنها تحسنت على درجة من الموافقة ذلك أن مدققي الحسابات أجمعوا على وجود تأثير لحالة الغش على جودة عملية التدقيق؛
- تؤثر استقلالية المدقق التامة على اكتشاف الغش والإفصاح عنه في المؤسسات وفقا لتحليل إجابات مدققي الحسابات؛
- عبر مدققي الحسابات على أنه لا يوجد تأثير مباشر لأتعاب المدقق على اكتشاف والإفصاح عن حالة الغش من خلال الحصول على درجة محايدة لها، فلا يعني عدم تلقيه لأتعابه بطريقة عادلة عدم إفصاحه عن وجود الغش؛
- ويؤكدون على أنه بالرغم من اكتشاف حالة الغش يستمرون في أداء عملية التدقيق بشكل عادي، لذلك فوجود الغش لا يؤثر على استمرارية المدقق مع المؤسسة؛
- في حين يتأثر اكتشاف الغش بصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل التدقيق، فإذا كانت معلومات صحيحة وصادقة فإنها تساهم في اكتشاف المدقق للغش بسهولة وإن كانت غير ذلك فهي لا تمكن مدقق الحسابات من الوصول إلى اكتشاف الغش؛
- كما أن توفر المدقق على مؤهلات عملية وخبرات مهنية تساهم بشكل كبير في اكتشافه لحالات الغش، فكلما مرت عليه حالة غش سابقة زادت خبرته في هذا المجال.

بصفة عامة فإن تحقق أغلب عناصر فعالية عملية التدقيق تؤثر على اكتشاف حالات الغش والإفصاح عنها في المؤسسة محل التدقيق، وهو ما أكدته إجابات مدققي الحسابات حول مختلف المحاور المتعلقة بعناصر فعالية عملية

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

التدقيق من جهة وحسب قضيتي الغش التي تمت دراستهما في المبحثين السابقين من جهة أخرى، ففي القضية الثانية توصلنا فيها إلى تحقق مختلف عناصر فعالية التدقيق من جودة التدقيق، واستقلالية المدقق والمؤهلات العملية والعملية اللازمة فيه... الخ ساهمت في الوصول إلى اكتشاف المدقق حالة الغش والإفصاح عنها بكل مصداقية، أما القضية الثانية فإن عدم تحقيق جودة التدقيق واستقلالية المدقق وعدم صحة المعلومات المقدمة له أثرت وساهمت في عدم اكتشاف بعض حالات الغش وعدم الإفصاح الكامل عن الأخرى بالرغم من تحقق العناصر المتبقية كتوفر المؤهلات العلمية والعملية في مدقق الحسابات واستمراره مع المؤسسة محل التدقيق؛ وبالتالي ومن خلال هذه النتائج يمكننا القول بصحة الفرضية الثالثة القائلة بأن: "يتأثر اكتشاف الغش والإفصاح عنه بكل مصداقية وأمانة بتحقق عناصر فعالية عملية التدقيق".

خاتمة:

تطرقنا في هذا الفصل الأخير للدراسة، والتي تعتبر التطبيق العملي للجوانب النظرية التي تطرقنا إليها في الفصول السابقة، إلى قضايا غش في المؤسسات الجزائرية والتي تعد كثيرة جدا إلا أننا لم نتمكن من الحصول على قضايا عديدة، وتكييفها بما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 بمراعاة القانون الجزائري كونها توجد في البيئة

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

الجزائرية، فركزنا على قضيتين تتضمن الأولى إفصاح المدقق عن حالة الغش والأخرى عدم افصاحه عنها، وقمنا بداية بالتعريف بالمؤسستين محل الغش ثم عرض وقائع كل قضية ومختلف الأطراف ذات العلاقة فيها، وأخيرا دراسة وتحليل تأثير وقائع وحيثيات القضيتين على فعالية عملية التدقيق وعناصرها، ثم تأكيدا منا لنتائج القضيتين ارتأينا معرفة آراء مجموعة من مدققي الحسابات في كل من ولايتي سطيف و برج بوعرييج من خلال استبيان يتضمن مجموعة أسئلة تهدف لمعرفة آراء المدققين حول تأثير وجود الغش والإفصاح عنه في المؤسسة محل التدقيق على عناصر فعالية عملية التدقيق، وبداية حاولنا التعرف عن مدى إطلاعهم على مختلف التحريفات التي يمكن أن تصادفهم من خلال مجموعة عبارات والمطلوب منهم تصنيفها إلى التحريف الذي يروونه مناسباً وتم التركيز على التحريفات الناتجة عن الأخطاء، عن الغش والتحريفات التي تكون في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية، ولأن التحريفات الناتجة عن الغش هي أهم وأخطر نوع تم التركيز عليها في باقي الاستبيان كما في الأطروحة من خلال المحور الثاني الذي مفاده مدى إتباع مدققي الحسابات لخطوات تقييم الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240 ، وأخيرا تأثير الغش على كل من جودة التدقيق، استقلالية المدقق، استمراريته، أتعابه، مؤهلاته، وصحة المعلومات المقدمة إليه حسب آراء مدققي الحسابات في الجزائر.

الخاتمة

خاتمة

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل كيفية تأثير مخاطر التقارير المالية المضللة والمتمثلة في التحريفات التي تؤدي إلى تقارير مالية مضللة على فعالية عملية تدقيق الحسابات من خلال توضيح تأثيرها على كل عنصر من عناصر فعالية التدقيق وعلى نتائج عملية التدقيق النهائية، ولتحقيق ذلك تناولنا هذه الدراسة في خمسة فصول تم تقسيمها إلى ثلاثة فصول نظرية وفصلان تطبيقيان، حيث تناولنا في الفصل الأول أهم التحريفات التي تؤدي إلى تقارير مالية مضللة وهي التحريفات الناتجة عن الأخطاء والناجحة عن الغش والتحريفات في إطار المبادئ القواعد المحاسبية، وتم التركيز على التحريفات الناتجة عن الغش باعتبارها أخطر أنواع التحريفات فتناولنا تقييم هذه التحريفات ومسؤولية مدقق الحسابات عنها، أما الفصل الثالث فتناولنا فيه أثر التحريفات الناتجة عن الغش على كل من مرحلة التخطيط لعملية التدقيق وعلى فعاليتها، أما الفصل التطبيقي الأول فهو فصل تمهيدي باعتبار أن دراستنا تمت في الجزائر فحاولنا تقديم رأي المشرع الجزائري في مختلف الجوانب التي مستها هذه الدراسة من خلال التطرق إلى تدقيق الحسابات في الجزائر، وعناصر فعالية التدقيق في القانون الجزائري وبعض الجرائم التي نص عليها القانون الجزائري وذات الصلة بالتحريفات الناتجة عن الغش، أما الفصل الأخير فشمل تحليل لوقائع قضيتين من قضايا الغش في الجزائر ودراسة آراء مدققي الحسابات في الجزائر حول تأثير الغش على فعالية التدقيق من خلال استمارة استبيان تم توزيعها على عدد منهم.

1- اختبار الفرضيات:

في ضوء ما تناولناه وما توصلنا إليه، يمكننا مناقشة فرضيات هذه الدراسة على النحو التالي:

- الفرضية الأولى: "مدققو الحسابات في الجزائر على إطلاع تام بمختلف التحريفات التي يمكن أن تصادفهم خلال أداء عملية التدقيق" وتمت دراسة مدى صحة هذه الفرضية من خلال المحور الأول ضمن الاستبيان ونتائج القضية الثانية، فقد بينت نتائجهما أن مدققي الحسابات في الجزائر على إطلاع تام بمختلف مفاهيم تحريفات التقارير المالية المضللة وبالتالي يمكنهم ذلك من التفريق ببساطة بين الأنواع المختلفة لها، سواء التحريفات الناتجة عن الأخطاء أو الغش أو التحريفات التي تكون في إطار القواعد والمبادئ المحاسبية بالنسبة لإجابات الاستبيان، وتصنيف المدقق لوقائع القضية الثانية على أنها تحريفات ناتجة عن الغش، بالتالي فالفرضية الأولى صحيحة.

- الفرضية الثانية: "يقوم مدققو الحسابات في الجزائر بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240"

تم التأكد من هذه الفرضية من خلال المحور الثاني للاستبيان ونتائج القضية الثانية، حيث تم طرح أسئلة تتضمن مختلف خطوات التقييم الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240، ووفقا لنتائج الاستبيان فإن مدققي الحسابات يتبعون بنسب متفاوتة مختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش الواردة في المعيار الدولي من جهة،

خاتمة

كما أن المدقق في القضية الثانية قام بمختلف عمليات التقييم الضرورية للتأكد من وجود الغش من عدمه، حيث احتلت مرحلة تشكيل فريق التدقيق أكبر نسبة، بالتالي فمدققي الحسابات في الجزائر يقومون بمختلف مراحل تقييم التحريفات الناتجة عن الغش، ومنه فالفرضية الثانية صحيحة.

-الفرضية الثالثة: "يتأثر اكتشاف الغش والإفصاح عنه بكل مصداقية وأمانة بتحقيق عناصر فعالية عملية التدقيق" وتم إثبات هذه الفرضية من خلال الإجابة على أسئلة المحور الثالث الذي كان الغرض منه معرفة آراء المدققين حول الإفصاح عن وجود الغش في المؤسسة محل التدقيق بكل صدق وأمانة، ومدى تأثيره بتحقيق عناصر فعالية عملية التدقيق من جهة، ونتائج القضيتين الأولى والثانية من جهة ثانية، وتوصلنا إلى أن معظم المدققين يجمعون على أن تحقق استقلالية المدقق هو أهم عنصر يساعد في الإفصاح عن وجود الغش بكل صدق وأمانة ونزاهة وبالتالي عدم التأثير على فعالية عملية التدقيق، في حين يؤكدون أن اختلال عنصر من عناصر فعالية التدقيق يؤدي إلى عدم الإفصاح عن وجود الغش بالتالي التأثير على فعالية عملية التدقيق، كما أنه في القضية الأولى أدى عدم تحقق بعض عناصر فعالية التدقيق إلى عدم اكتشاف والإفصاح عن حالة الغش على عكس القضية الثانية التي تحققت فيها كل عناصر فعالية عملية التدقيق مما أدى إلى اكتشاف الغش والإفصاح عنه بكل مصداقية، هو ما يؤكد على أن الفرضية الثالثة صحيحة.

2- نتائج الدراسة:

ومن خلال ما تم تقديمه في هذه لدراسة توصلنا إلى عدد من النتائج منها النظرية ومنها ما تتعلق بالجاني التطبيقي نذكرها فيما يلي:

1- النتائج النظرية:

- التحريفات الناتجة عن الغش هي أخطر انواع التحريفات وخاصة التقرير المالي الاحتيالي وأكثرها تأثيرا على المؤسسات ومستخدمي تقاريرها المالية من جهة، وعلى عملية تدقيق الحسابات والمدقق من جهة أخرى؛
- ينقسم الغش إلى الغش الذي يمس التقارير المالية والغش الذي يمس أصول وممتلكات المؤسسة؛
- تعتبر إدارة المؤسسة متواطئة والمسؤولة الأولى عن وقوع الغش في النوع الأول منه وبدرجة أقل في النوع الثاني؛
- تتوافق المحاسبية الإبداعية مع الغش من حيث التحريف المتعمد وتواطؤ الإدارة في أغلب الأحيان، وتختلف معه من حيث أنها تعتمد على التلاعب في المبادئ والأصول المحاسبية؛
- تعتبر إدارة الأرباح أسلوبا مهما من أساليب التلاعبات وفق المبادئ المحاسبية وهي تتفق بشكل كبير مع التقرير المالي الاحتيالي؛

خاتمة

- تحديد عوامل التحريفات الناتجة عن الغش من أهم الخطوات التي تساعد مدقق الحسابات في عملية تقييم الغش؛
- أن عملية التقييم تعني تحديد الربط المناسب بين التعرف على المخاطر وتصميم الاختبارات المناسبة للتدقيق؛
- أن عدم التقييم السليم من طرف المدقق لوجود التحريفات الناتجة عن الغش يؤدي إلى لجوء المدقق إلى إجراءات إضافية لاحقا؛
- أن مرحلة التخطيط تعتبر مرحلة جد مهمة في عملية التدقيق يتم فيها صياغة مختلف إجراءات العملية؛
- أن المدقق يقوم بثلاثة أنواع رئيسية من الاستجابات وهي الاستجابة العامة وعند مستوى الإثبات وإمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية؛
- لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا بعد صدور تقريره إلا إذا كانت التحريفات الناتجة عن الغش التي حدثت لو علم بها مسبقا ستؤثر على رأيه النهائي، وهنا يقوم بإعلام كل الاطراف المستخدمة لتقريره النهائي.

2- النتائج التطبيقية: من خلال الفصل التطبيقي الأول توصلنا لعدد من النتائج نذكرها فيما يلي:

- عدم مسaire وتحيين القوانين الخاصة بتدقيق الحسابات في الجزائر مع التطورات الاقتصادية من جهة ومع التغيير الدوري الذي تشهده مختلف القوانين ذات الصلة بتدقيق الحسابات؛
- يعتبر الغش الضريبي والتحصير لإفلاس المؤسسة من أهم دوافع وأسباب ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش على مستوى المؤسسة، وعلى المستوى الشخصي فإن الحصول على مزايا غير قانونية لصالح شخص معين في المؤسسة والذي عادة ما يكون من أفراد الإدارة العليا هي أهم الدوافع لارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش في الجزائر، ذلك أن الجزائر لا تمتلك بورصة نشيطة وأغلب مؤسساتها غير مدرجة فيها لذلك لا يعتبر التأثير على المساهمين ولا على أسعار الأسهم من بين الأسباب الرئيسية لذلك؛
- أن ممارسات مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر لا تزال بعيدة نوعا ما عن الممارسات الدولية؛
- يشمل مصطلح جرائم الشركات كل الجرائم التي تمس بالمؤسسات الاقتصادية من مختلف جوانبها؛
- تتفق معظم الجرائم التي تمس الجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة والتي أساسها التلاعب أو التحريف مع معيار التدقيق الدولي رقم 240 بشكل كبير.
- أما من خلال ما تم تناوله في الفصل التطبيقي الثاني فإننا نلاحظ أنه يوجد تأثير متبادل بين عناصر فعالية عملية التدقيق واكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والإفصاح عنها، وفق ما نفضله كالتالي:
- بالنسبة لجودة التدقيق: فإنها تتأثر بوجود الغش والإفصاح عنه من خلال استخلاصنا في كل من القضية الأولى والثانية، فبالنسبة للقضية الأولى عدم الوصول لجودة التدقيق من خلال عدم الإفصاح عن الغش ولم تأثر جودة التدقيق في عدم اكتشاف الغش، وفي القضية الثانية تم الوصول للجودة في عملية التدقيق من

خاتمة

خلال الإفصاح عن وقائع عملية الغش، ولم تؤثر أيضا في اكتشاف حالة الغش، كما أن المدققين المستجوبين من خلال الاستبيان يجمعون على أن الإفصاح عن الغش يسمح بتحقيق الجودة في أعمال التدقيق، ولا علاقة لاكتشاف الغش من عدمه في جودة التدقيق وبالتالي فإن:

جودة التدقيق تتأثر بعدم الإفصاح عن حالة الغش وليس بعدم اكتشافها

- بالنسبة لاستقلالية المدقق: تؤثر استقلالية المدقق على اكتشاف الغش والإفصاح عنه، وهو ما تؤكد لنا من خلال وقائع القضية الأولى التي كان فيها المدقق متواطئا فلم يبذل الجهود اللازم لاكتشاف كل حالات الغش من جهة، ولم يقيم بالإفصاح عن الحالات التي اكتشفها من جهة أخرى، أما في القضية الثانية فإن مدقق الحسابات كان يتمتع باستقلالية تامة مكنته من اكتشاف أغلب حالات الغش في المؤسسة والإفصاح عنها بكل صدق وأمانة ونزاهة، كما أكدت نتائج تحليل الاستبيان أن مدققي الحسابات يجمعون على أن استقلالية المدقق التامة عن المؤسسة محل التدقيق وأفرادها يؤدي إلى اكتشاف حالات الغش والإفصاح عنها، بالتالي فإن:

استقلالية المدقق تؤثر على اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والإفصاح عنها

- أتعاب المدقق: تؤثر أتعاب المدقق على اكتشاف الغش والإفصاح عنه في بعض الحالات ولا تؤثر في حالات أخرى، ففي القضية الأولى كان لأتعاب المدقق تأثير في الإفصاح عن حالة الغش، أما في القضية الثانية فلم يكن لها أي تأثير فالمدقق التزم بالإفصاح عن كل الحالات التي صادفته خلال مهمة التدقيق، هذا وتُجمع نتائج الاستبيان على أنه لا توجد أي علاقة بين تلقي المدقق لأتعابه بطريقة عادلة وإفصاحه عن حالة الغش، ولكن يمكن ربط أتعاب المدقق باستقلاليته، فإذا كان يتمتع باستقلالية تامة ذهنيا وظاهريا فإنه لا يربط اكتشافه وإفصاحه عن وقائع الغش بمقدار الأتعاب التي يتلقاها، وإن كان لا يتمتع بالاستقلالية فإنه يربط عملية اكتشاف والإفصاح عن الغش بمقدار الأتعاب التي يتلقاها وهنا تصبح الأتعاب تؤثر وتتأثر باكتشاف والإفصاح عن حالة الغش، وبالتالي فإن:

ترتبط أتعاب المدقق باستقلاليته وهي تؤثر وتتأثر في اكتشاف والإفصاح عن حالة الغش

- المؤهلات العلمية والعملية للمدقق: من خلال وقائع القضية الأولى والثانية فإن مدقق الحسابات يتمتع على الأقل بالحد الأدنى من المؤهلات العملية والعملية التي تمكنه من أن يزاول نشاطه كمحافظ حسابات، بالتالي

خاتمة

فلم يكن لها تأثير على اكتشاف أو الإفصاح عن حالة الغش، إلا أن نتائج تحليل الاستبيان نصت على أنها يوجد تأثير للمؤهلات العملية والعملية التي يتوفر عليها المدقق وأعضاء مكتبه على اكتشاف حالة الغش بصفة أكبر من الإفصاح عليها، بالتالي فإن:

تؤثر المؤهلات العملية والعملية للمدقق على اكتشاف حالة الغش

- صحة المعلومات المقدمة للمدقق: تؤثر صحة المعلومات المقدمة للمدقق من طرف المؤسسة محل التدقيق على اكتشاف حالة الغش، ففي القضية الأولى مدقق الحسابات كان على علم بعدم صدق المعلومات المقدمة له من طرف المؤسسة إلا أنه لم يفصح عن ذلك، أما في القضية الثانية فإنه تم تقديم معلومات غير صحيحة للمدقق بالتالي اكتشف من خلالها وجود حالة الغش، هذا وأكدت نتائج الاستبيان على أنه يوجد تأثير كبير لصحة المعلومات المقدمة للمدقق من طرف المؤسسة على اكتشاف حالة الغش، وبالتالي فإن:

تؤثر صحة المعلومات المقدمة للمدقق على اكتشاف حالة الغش

- استمرارية المدقق: لم تتأثر استمرارية المدقق مع المؤسسة باكتشاف حالة الغش أو الإفصاح عنها في كلتا القضيتين، كما أجمع المدققين المستجوبين على أنه لا يوجد أي تأثير لاستمرارية المدقق في العمل مع المؤسسة عند اكتشافه حالة غش وأنه يستمر في أداء عمله بشكل عادي، بالتالي فإن:

استمرارية المدقق في العمل مع المؤسسة لا تؤثر على اكتشاف الغش والإفصاح عنه

من خلال النتائج السابقة يمكن القول أن فعالية عملية تدقيق الحسابات لا تتأثر بوجود حالة الغش والإفصاح عنها إذا كان يتمتع بالمؤهلات العلمية والعملية اللازمة وفي حالة وصوله للجودة في أعمال التدقيق وتمتعه بالاستقلالية التامة الذهنية والظاهرية، وعدم ربط أتعابه بالإفصاح عن حالة الغش، مع توفر المعلومات الصحيحة المقدمة له من طرف المؤسسة ففي هذه الحالة لا يكون أي تأثير لوجود الغش على فعالية التدقيق ذلك أن المدقق وفي ظل توفر العناصر السابقة يقوم بالإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة بكل صدق وأمانة ونزاهة وهو ما يتضمنه تقريره النهائي،

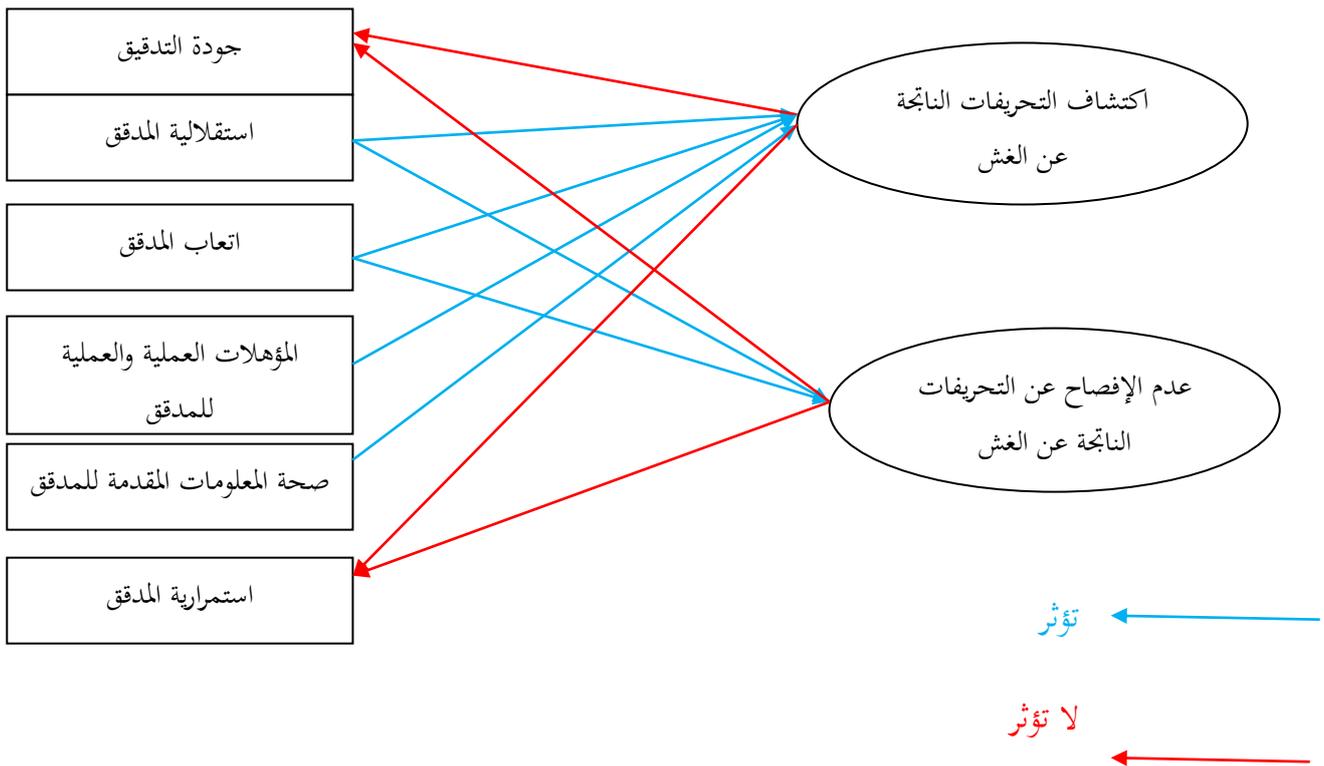
إلا أن فعالية عملية التدقيق قد تتأثر في حالة غياب أحد العناصر السابقة الذكر وتنقسم إلى حالتين:

خاتمة

- عدم تمتع المدقق بالمؤهلات العلمية والعملية اللازمة، وعدم توفر المعلومات الصحيحة له من طرف المؤسسة يؤدي إلى عدم اكتشاف المدقق لحالة الغش، وبالتالي يصدر تقرير لا يتضمن الوضعية الصحيحة للمؤسسة مما يؤثر على فعالية عملية التدقيق؛

- عدم تمتعه بالاستقلالية وربط أتعابه بما يكتشفه يؤدي إلى عدم الإفصاح عن حالة الغش بالرغم من اكتشافه لها وعدم تضمين تقريره النهائي الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق بالتالي عدم الوصول إلى أداء عملية التدقيق بفعالية

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص ذلك في الشكل الموالي:



3- توصيات: من خلال هذه الدراسة والنتائج التي توصلنا إليها فإنه يمكننا إعطاء بعض التوصيات نذكرها فيما يلي:

- تسريع وتيرة إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق وإعادة تنظيم المهنة في ضوءها؛
- تحسين الجانب العلمي والعملية لمدققي الحسابات في الجزائر خاصة الجانب الميداني؛

خاتمة

- وضع إجراءات ردية للمؤسسات ومسيريها من جهة ولحافظي الحسابات من جهة أخرى؛
- إعادة النظر في القوانين التي تحكم مهنة محافظ الحسابات والخبراء المحاسبين في الجزائر؛
- ضرورة مراعاة معايير التدقيق الجزائرية لمعايير التدقيق الدولية من جهة وتكييفها وفقا للقانون الجزائري من جهة أخرى؛
- إنشاء لجان رقابية لمدى تطبيق معايير التدقيق الجزائرية التي هي نتاج إصلاحات الدولة للمهنة على أرض الواقع؛
- ضرورة تمييز القوانين المتعلقة بالجرائم الاقتصادية بصفة عامة وجرائم الشركات بصفة خاصة؛
- ضرورة تكوين وتأهيل القضاة المختصين في الفصل في القضايا التجارية وبالأخص القضايا ذات العلاقة بجرائم الشركات من ناحية المحاسبة والتدقيق، ذلك أن كل القضاة هم ذوو اختصاص قانوني بحت ويجهلون المحاسبة وبالتالي يجهلون التلاعبات والثغرات المحاسبية؛

4- آفاق الدراسة:

- تناولنا في هذا البحث أثر تحريفات التقارير المالية المضللة على فعالية تدقيق الحسابات، وتم التركيز على التحريفات الناتجة عن الغش كونها أخطر أنواع هذه التحريفات لكن لا يعني أن الأنواع الأخرى أقل قيمة منه، لذلك نأمل أن يستمر البحث في هذا الموضوع من خلال دراسة أثر المحاسبة الإبداعية على فعالية عملية التدقيق؛
- كذلك فإن دراستنا تناول اكتشاف المدقق للتحريفات الناتجة عن الغش والإفصاح عنه فقط دون تبيان الجهة التي يبلغ لها وجود الغش، ولا الإجراءات اللاحقة لوجود الغش، وطريقة التعامل مع المدقق في حالة توافئه في حالة الغش لذلك نأمل أن يستمر البحث في هذه المجالات أيضا؛
- أيضا تعتبر مواكبة هذه المواضيع للتطورات التكنولوجية مهمة جدا لذلك يمكن أن تستمر هذه المواضيع بربطها بالمجال الإلكتروني والمحاسبة الآلية وطريقة تدقيق الحسابات فيها؛
- وأخيرا يمكن البحث كذلك في معايير التدقيق الجزائرية باعتبارها معايير حديثة ولا تزال لم توجد فيها دراسات، وربطها بمختلف المواضيع ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق والبيئة الجزائرية؛
- إجراء مقارنات بين معايير التدقيق الجزائرية والدولية.
- ونأمل في الأخير أن نكون قد وفقا في معالجة هذا الموضوع ومعالجة أهم جوانبه وساهمنا ولو بالشيء القليل في إثراء البحوث في الجزائر المتعلقة بتدقيق الحسابات

تصنيف تحريفات التقارير المالية المضللة

التحريفات في إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية

التحريفات الناتجة عن الغش

التحريفات الناتجة عن الأخطاء

تعتبر التحريفات الناتجة عن الغش أخطر أنواع التحريفات وأكثرها تأثيراً على المؤسسة وعملية التدقيق

تقييم التحريفات الناتجة عن الغش

من خلال عملية التقييم يصل المدقق إلى حالتين:

نفي وجود التحريفات الناتجة عن الغش

عدم التأثير على فعالية عملية التدقيق

تأكيد وجود التحريفات الناتجة عن الغش

التأثير على فعالية عملية التدقيق

يتم التأثير على فعالية عملية التدقيق من خلال التأثير المتبادل بين اكتشاف الغش والإفصاح عنه وبين عناصر فعالية التدقيق

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

- أولا المراجع باللغة العربية

أ- القوانين والمراسيم والأوامر

- 1- القانون المدني الصادر بمقتضى الأمر رقم 75-58 المؤرخ في 26/09/1975 في الجريدة الرسمية عدد 44 المعدل والمتمم بمقتضى القانون رقم 05-10 المؤرخ في 20/06/2005.
- 2- القانون التجاري الجزائري الصادر بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975، بصيغته المعدلة والمتممة.
- 3- قانون العقوبات الجزائري الصادر بمقتضى الأمر رقم 156-66 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو عام 1966، المعدل والمتمم المعدل بموجب القانون رقم 04-15 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 71 المؤرخ في 10/11/2004.
- 4- القانون 08-91 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ: 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الصادر في الجريدة الرسمية رقم 20 الصادرة بتاريخ 16 شوال 1411 الموافق لـ 1991/05/01.
- 5- القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، الموافق لـ 28 رجب 1431.
- 6- المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 16/11/1970 يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 1970.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 المتعلق بتحديد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسالها، منشور في الجريدة الرسمية عدد 30 الصادرة سنة 2011 .
- 8- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 7 المؤرخة في 28 صفر 1432 الموافق لـ 2 فبراير 2011.

قائمة المراجع

- 9- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 جانفي 2011 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 07 المؤرخة بتاريخ 28 صفر 1432 الموافق ل 2 فبراير 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
 - 10-القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 8 جمادى الثانية 1438 الموافق ل 7 مارس 2017، الصادر في الجريدة الرسمية عدد 45 الصادرة بتاريخ 7 ذو القعدة 1438 الموافق ل 30 يوليو 2017.
 - 11- الأمر رقم 03-11 المتضمن قانون النقد والقرض المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1424 الموافق ل 26 أوت 2003 الصادر في الجريدة الرسمية عدد 52 الصادرة بتاريخ 28 جمادى الثانية 1424 الموافق ل 27 أوت 2003.
 - 12- قانون محافظ الحسابات.
 - 13- قانون الخبير المحاسب.
 - 14- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق ل 27 يناير 2011 المتعلق بتعيين محافظي الحسابات
- ب- الكتب**
- 15-أبو زيد رضوان"الشركات التجارية في القانون المصري المقارن"، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، (1988)
 - 16-أحسن بوسقيعة ، "الوجيز في القانون الجزائري العام"، الطبعة الرابعة، دار هومة للنشر ، الجزائر، (2007)،
 - 17-أحسن بوسقيعة، "الوجيز في القانون الجزائري الخاص"، الجزء الأول، الطبعة العاشرة، دار هومة للنشر والتوزيع الجزائر، (2009)
 - 18-أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، (2009)
 - 19-أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة"، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (2009)
 - 20-أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد أحمد العشماوي، عادل عبد الرحمن أحمد، "أساسيات المراجعة ومعاييرها"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (2008)

قائمة المراجع

- 21- أحمد محمد نور، حسين أحمد عبيد، شحاتة السيد شحاتة، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، كلية التجارة، الإسكندرية، (2007)
- 22- أحمد نور، "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، (1992)
- 23- أسامة نائل المحيسن، "الوجيز في الشركات التجارية والإفلاس"، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، (2008).
- 24- إسحاق إبراهيم منصور، "نظريتنا القانون والحق وتطبيقاتها في القوانين الجزائرية"، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، (1987).
- 25- التميمي هادي عباس، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، (2004).
- 26- الذنيبات علي، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية - نظرية وتطبيق"، الطبعة الثالثة، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية، الأردن، (2010).
- 27- الذنيبات علي، "تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية-نظرية وتطبيق"، الطبعة الثانية، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المكتبة الوطنية، الأردن، (2009).
- 28- الرواحي نواف محمد عباس، "مراجعة العمليات المالية"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان (2009).
- 29- الساعي مهيب وعمرو وهيبي، "مؤشرات وجود الاحتيال والخطأ علم تدقيق الحسابات"، دار الفكر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، (1991).
- 30- الديب، عوض لبيب، شحاتة، شحاتة السيد، "أصول المراجعة الخارجية"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع (2013)
- 31- ألفين أرينزو، جيمس لوبك، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، "المراجعة، مدخل متكامل"، درا المريخ للنشر، الرياض، (2009).

قائمة المراجع

- 32- إلياس ناصيف، "الكامل في قانون التجارة (الشركات التجارية)"، الجزء الثاني، عويدات للنشر، بيروت لبنان، (1999).
- 33- الناغي محمود السيد، "دراسات في المعايير الدولية للمراجعة- تحليل وإطار التطبيق-"، الطبعة الأولى، جامعة المنصورة، المكتبة العصرية ، المنصورة، (2000).
- 34- أمين السيد أحمد لطفي، "تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد"، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2014).
- 35- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية، الاسكندرية، (2007).
- 36- أمين السيد أحمد لطفي، "مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الاسكندرية ، (2005).
- 37- أمين السيد أحمد لطفي، "معايير المراجعة والتأكد الدولية"، الدار الجامعية ، الاسكندرية، (2008).
- 38- أمين السيد أحمد لطفي، "معايير المراجعة والتأكد الدولية"، الدار الجامعية، الاسكندرية، (2008).
- 39- بن خدة رضى، "محاولة في القانون الجنائي للشركات التجارية (تأصيل وتفصيل)"، الطبعة الأولى، مكتبة دار السلام، الرباط، (2010).
- 40- جربوع يوسف محمود ، "أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات"، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، (2003).
- 41- جربوع يوسف محمود، " أساسيات الإطار العملي في مراجعة الحسابات"، الطبعة الأولى، (2001).
- 42- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية"، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان الأردن (1999).
- 43- راشد راشد، "الأوراق التجارية والتسوية القضائية في القانون التجاري الجزائري"، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، (2008).

قائمة المراجع

- 44- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات (1)", مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، (2010)
- 45- سمير عالية، "المدخل لدراسة جرائم الأعمال المالية والتجارية (دراسة مقارنة)", الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات لبنان، (2008).
- 46- سمير عالية، هيثم عالية، "القانون الجنائي للأعمال (دراسة مقارنة)", الطبعة الأولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر، لبنان، (2012).
- 47- صالح بن نوار، "فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية"، مخبر علم الاجتماع، الإتصال للبحث والترجمة، قسنطينة، الجزائر، (2006).
- 48- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2007).
- 49- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2007).
- 50- عبد الرزاق بن حبيب، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (2000).
- 51- عبد الله خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، (2007).
- 52- عبد المجيد زعلاني، "قانون العقوبات الخاص"، مطبعة الكاهنة، الجزائر، (2000).
- 53- عبد الوهاب نصر علي، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية"، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، (2009).
- 54- عبدالله خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية"، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (2004).
- 55- عدنان حمدي عابدين، "الاحتيال المالي"، مكتبة لبنان ناشرون، بيروت لبنان، (2008)

قائمة المراجع

- 56- علي سيد قاسم، "مراقب الحسابات-دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة"، دار الفكر العربي، القاهرة، (1991)
- 57- عوض لبيب فتح الله الديب، أحمد محمد كامل سالم، "أصول المراجعة الحديثة"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، (2004/2003)
- 58- غالي جورج دنيا، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، كلية التجارة، جامعة عين شمس (2003).
- 59- غسان رباح، "قانون العقوبات الاقتصادي (دراسة مقارنة حول جرائم الأعمال والمؤسسات التجارية، المخالفات المصرفية والضريبية والجمركية) وجميع جرائم التجار"، الطبعة الثانية، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، (2004).
- 60- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-"، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، (2006).
- 61- فرحة زرارة صالح، "الكامل في القانون التجاري"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1995).
- 62- فهد يوسف الكساسبة، "جرائم الإفلاس: الإفلاس الاحتياطي والإفلاس التقصيري-دراسة تحليلية مقارنة-"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، (2011).
- 63- كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى، رجب السيد راشد، "دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية"، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، (2008).
- 64- كمال عبد السلام علي، خالد المعتصم، "أصول علم المراجعة"، كية التجارة، جامعة المنصورة، (2003).
- 65- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية" ديوان المطبوعات الجامعية، (2003).
- 66- محمد السيد سرايا، "أصول وقواعد المرجعة والتدقيق الشامل"، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، (2007).

قائمة المراجع

- 67- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، الجزائر، (2008).
- 68- محمد حزيط، "المسؤولية الجزائرية للشركات التجارية في القانون الجزائري والقانون المقارن"، الطبعة الثانية، دار هومة للنشر، الجزائر (2014)
- 69- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، " المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية"، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر (2002)
- 70- محمد عبد الغريت " شرح قانون العقوبات القسم العام"، دون طبعة، الإيمان للطباعة، دون بلد نشر، (2000)
- 71- محمد نصر الهواري، محمد توفيق محمد، "أصول المراجعة والرقابة الداخلية- التأصيل العلمي والممارسة العملية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، (1999).
- 72- منصور رحمان، "الوجيز في القانون الجنائي العام (فقه وقضايا)"، دون طبعة، دار الهدى، الجزائر، (2003).
- 73- نادية فوضيل، "الإفلاس والتسوية القضائية في القانون الجزائري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (2008).
- 74- نادية فوضيل، "أحكام الشركة طبقا للقانون التجاري الجزائري (شركات الأشخاص)"، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، (2004).
- 75- نادية فوضيل، "القانون التجاري الجزائري- التاجر- المحل التجاري"، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، (1999).
- 76- نسرين شيريفي، "الإفلاس والتسوية القضائية"، الطبعة الأولى، دار بلقيس للنشر، الجزائر، (2013).
- 77- نوفل علي عبد الله صفو الدليمي، "الحماية الجزائرية للمال العام دراسة مقارنة"، دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، (2006).

ج- الرسائل الجامعية

- 78- أكرم محمد أحمد الوشلي، " تقييم مخاطر غش الإدارة كمدخل لإدارة أعمال المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية "رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، اليمن، (2008)
- 79- السويطي موسى سلامة، "تطوير نموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان الأردن، (2006)
- 80- حطابي هشام، شادلي عبد السلام، "اختلاس الأموال بين القطاع العام والخاص"، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، (2008)
- 81- زكري ويس مائة، " جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، (2005/2004)
- 82- سوياد أمينة، " دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية -دراسة استقصائية لآراء مراجعي الحسابات بولاية سطيف"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، (2017/2016)
- 83- شدري معمر سعاد، "التقارير المالية للمراجع وآثارها على اتخاذ القرارات في ظل الازمات المالية العالمية"، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس، (2015)
- 84- شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، (2012/2011)
- 85- ميلودي رابح، لعربي علي، " جرائم الإفلاس في التشريع الجزائري"، مذكرة تخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء، الدفعة 16، الجزائر، (2008)

د- القواميس:

- 86- ابتمام القوام، "المصطلحات القانونية للتشريع الجزائري" قاموس عربي- فرنسي، المؤسسة الوطنية للفنون المطبوعة، الجزائر، (1992).

قائمة المراجع

هـ - المقالات والدوريات

- 87-أسامة عمر جعارة، كمال أحمد القضاة، ميساء أبو تمام، "أثر ادراك المالىين لممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 42، العدد 1، (2015)
- 88- بالرقى تيجاني، "المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتحميل صورة الدخل"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، العدد 12، (2012)
- 90- جربوع يوسف محمود، "مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية"، مجلة الباحث الجامعي، جامعة إب، اليمن، العدد الثالث (2001)
- 91- جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية العلوم والدراسات الإنسانية، جامعة المجمعة، المملكة العربية السعودية، العدد 17، (2016)
- 92- حافظ سعيد الحسن، "تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باستخدام COSO"، مركز المقتصد للتدريب المالية والمصرفي
- 93- حماس عمر، "جريمة اختلاس الممتلكات في القطاع الخاص"، مجلة جيل للأبحاث القانونية المعمقة، العدد 17، نوفمبر (2017)،
- 94- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العدد 27، (2011)
- 95- حسين أحمد دحدوح، "مسؤولية مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 22 - العدد الأول، (2006)
- 96- رمضان عارف رمضان محروس، "الأزمات المالية وانعكاساتها المحاسبية دراسة تحليلية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، جامعة جنوب الودي، جمهورية مصر، (ديسمبر 2016)

قائمة المراجع

- 97- عماد صالح نعمة، "موقف المدقق الخارجي اتجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، مجلد 9، عدد 29، جامعة تكريت، (2013)
- 98- محمد علي جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون"، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، (2010)
- 99- ناهض نمر محمد الخالدي، " أثر استخدام أساليب المعالجة الإلكترونية على زيادة فعالية مكاتب تدقيق الحسابات العاملة بقطاع غزة - دراسة تطبيقية على مكاتب تدقيق الحسابات بقطاع غزة فلسطين نوفمبر 2013"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، المجلد الثالث والعشرون، الجامعة الإسلامية غزة، (2015)
- 100- هشام عبد الحي السيد، "الرقابة الداخلية الحديثة في المؤسسات"، الدورية العلمية للمحاسبين والمراجعين الكويتية، العدد 14 (2008)
- 101- هناء نوي، " جريمة التعسف في استعمال اموال الشركة في التشريع الجزائري"، مجلة المنتدى القانوني، العدد السادس، جامعة محمد خيضر، بسكرة

- ثانيا المراجع باللغة الأجنبية

أ- الكتب

- 102-BERNARD Frédéric, (2010), "Contrôle interne: concepts, réglementation cartographie des risques, guide d'audit de la fraude", 3ème édition, Ed. MAXIMA, Paris.
- 103-Charles W. Mulford, Eugene E. Comiskey, (2002)," The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices",John Wiley & Sons
- 104-Cressy, D,R,(1953),"Other people's money, Study in the social psychology of embezzlement", Glencoe IL Free Press,as cited by skousen cj
- 105-Elliott RK and Willingham JJ, (1980),"Management fraud, Detection and Deterrence" ,New York petrocelli Books
- 106-Eva Joly et Caroline Joly, Baumgartner, (2002),"L'abus de Biens Sociaux A l'épreuve de la pratique", Ed-économica
- 107-Gallet Olivier,(2010), "Halte aux frauds:guide pour auditeurs et dirigeant",Dunod, 2eme edition,Paris

قائمة المراجع

108-Genevieve kerbs, youn mongin,(2007),"les nouvelles pratique de l'audit qualité interne", afnor cedex

109- Hardy, D. Karin (2010), 'Managing risk in government : An introduction to entreprise risk management ', Washington : IBM center for business of government

110-Lionel Collins, gerard valin- Audit et control interne " Aspects financiere operationnels strategique" 4eme edition dallos, paris

111-Louwens,Timothy J,(2005),"Auditing and assurance services"-,1st edition, Mc grow-mill

112-Mark S. Beasley, Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson,(1999),"Fraudulent Financial Reporting 1987-1997 An Analysis of U.S public companies",Research commissioned by the committee of sponsoring organization of the treadway commission

113-Mokhtar Belaiboud,(1982),"Guide pratique d'audit financier et comptable",La maison des livres, Alger

114-Nacer-eddine sadi, Ali mazouz,(1993),"La Pratique De Commissariat Aux Comptes En Algérie",tome 1, Edition SNC, alger

115-P.Schick et al, ,(2010),"Audit interne et référentiel de risque: Gouvernance, Management des risques Contrôle interne", Ed. Dunod, Paris

116-Robert K Elliott and John J Willingham, M Uretsky, (1980), ",An Interdisciplinary Approach to the Study of Management Fraud: Detection and Deterrence, Princeton, NJ: Petrocelli Books

117-Pierre bernard anglade et francoise janichon, (2010)," La pratique du contrôle interne:COSO Report", 2ème édition, Ed. d'Organisation, Paris

118-Vincent Courcelle, Labrousse avec Antoine Beauquier, Florence Gaudillière, Arthur Vercken-Avocats, ' La responsabilité pénale des dirigeants",édition First

ب- المقالات والدوريات:

119- Amat, Oriol, Blake, Jhon Dowds,Jack,(1999), "The ethics of creative accounting", from the Econ Papers Web site:
<http://econpapers.repec.org/scripts/search.pf?ft=The+ethics+of+creative+accounting>

120- Allen D. Blay, L. Dwight Sneathen, Jr, Tim Kizirian, "The Effects of Fraud and Going-concern Risk on Auditors' Assessments of the Risk of Material Misstatement and Resulting Audit Procedures", (June 2007), disponible sur le site: <http://ssrn.com/abstract=1010676>

121-Breton, G.et stolowy, H.,(2003),"la gestion des données comptable : une revue de la littérature, comptabilité, contrôle et Audit", tome9,vol.1

122-Crowe Horwath ,” Playing Offense in a High-risk Environment “, Fraud Risk Management White Paper

قائمة المراجع

- 123- David Carassus, Denis Cormier, "Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude", Association francophone de comptabilité | « Comptabilité - Contrôle - Audit », 2003/1 Tome 9
- 124- David B Citron, "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession ", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 2, pp.244-274, (September 2002), disponible sur le site : <https://doi.org/10.1108/09513570310472067>
- 125- Everett E Colby, BSBA, CFE,CGA,(2011),"Fraude et états financiers, troisième partie",Réseau de perfectionnement professionnel
- 126- Gist, W. E. and Davidson, R. A,(1999), "An Exploratory Study of the Influence of Client Factors on Audit Time Budget Variances", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 18
- 127- H. VANDER BAUWHEDE and M. WILLEKENS,(2003)," Earnings Management in Belgium: a Review of the Empirical Evidence", Tijdschrift voor Economie en Management Vol. XLVIII, 2
- 128-Houston, R. W,(1999),"The Effects of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors Time Budget Decisions", Auditing: A Journal Of Practice and Theory, Vol. 18, No. 2
- 129- Robert E. Hylas and Robert H. Ashton, (October, 1982) ,"Audit detection of financial statement errors ",the accounting review
- 130-Investopedia Staff," What is earnings management? Disponible sur le site : www.investopedia.com
- 131- Janet L, Colbert, (1987), "Audit risk, Tracing the evolution"-,Accounting horizons, Vol. 1 Issue 3,Academic Journal
- 132- Johnstone, K, and Bedard, J,(2001),"Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response: The Effects of Risk and Market Context in Initial Attest Engagements", Accounting Review, Vol. 76, No. 2
- 133- Joseph T.Wells,"Corporate Fraud Hand Book: prevention and detection", third edition, ,association of certified fraud examiners, new jersey
- 134- Lesley,Meall,(1992)," Computer Crime:Foiling the Fraudsters", Accountancy journal
- 135- McKee, T, E.; and Norway, B,(2006), "Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by Being Unpredictable" Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 2.
- 136- Messod Daniel Beneish, ,(April 2001),"Earnings Management: A Perspective", Indiana University - Kelley School of Business - Department of Accounting
- 137- Naser, K. & M. Pendlebury, ,(1992),"A Note on the use of Creative Accounting", British Accounting Review, Vol: 24

قائمة المراجع

- 138- Paul M. Healy, James M. Wahlen "A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting", Accounting Horizons, Vol. 13, No.4
- 139- Pincus, K. V.(1990),"Auditor Individual Differences and Fairness of Presentation Judgments", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 9, No. 3
- 140- Price Waterhouse,(1985),"Challenge and Opportunity for the Accounting Profession: Strengthening the Public's Confidence", New York: Price Waterhouse
- 141- Michael Ramos,(2003),"Auditor's Responsibility for fraud detection",Journal of accountancy
- 142- Roma L.Weil, "(2009),"quality of earnings and earnings management"
- 143- Steven M. Glover, Douglas F. Prawitt, Joseph J. Schultz Jr., and Mark F. Zimbelman, (2003), "test of changes in auditors fraud related planning judgments since the issuance of SAS N82", Auditing a journal of practice and theory, vol22,n2
- 144- William U. Parfet,(2000), "Accounting subjectivity and earnings management : a preparer perspective accounting" Accounting Horizons,vol14,n4
- 145- Zabihollah Rezaee,(2005), "Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud", Critical Perspectives on Accounting
- 146- Wilks, J. T., and Zimbelman, M. F., (2004) "Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues", Contemporary Accounting Research, Vol. 21, No.3,

ج- الدراسات:

- 147-Association of Certified Fraud Examiners (ACFE),(2002), "2002 Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse"
- 148- IFAC,(2007), International Framework for Assurance Engagement, Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, New York
- 149- KPMG,(2011)," Profil du fraudeur en entreprise ",1er édition
- 150- KPMG,(juin 2016)," Profil du fraudeur en entreprise ",3eme édition
- 151- Pocket Guide, COSO 2013, (mai 2013): « Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation »
- 152- PricewaterhouseCoopers,(2011),6e edition « Global Economic Crime Survey 2011 »
" La fraude en entreprise :tendances et risques émergents"

قائمة المراجع

- ثالثا المعايير

- 153- ISA 220,(2009)'' Contrôle qualité d'un audit d'états financiers''
- 154- ISA 300,(2009) '' Planification d'un audit d'états financiers''
- 155- ISA 315,(2012) '' Compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives''
- 156- ISA 320,(2009),''Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit''
- 157- ISA 450,(2009),'' Évaluation des anomalies détectées au cours de l'audit''
- 158- ISA 500,(2009),''Éléments probants''
- 159- ISA 700, (2015),''Opinion et rapport sur des états financiers''
- 160- ISA200:''Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit''
- 161-ISA240,(2009),''Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers''
- 162- ISA330,(2009),''Réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques''
- 163- NAA 210,(2016), '' Accord sur les termes des missions d'audit''
- 164- NAA 505,(2016), '' Confirmations externes''
- 165- NAA 560, (2016),'' Evènements postérieurs à la clôture ''
- 166- SAS 55 :'' Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit ''
- 167- SAS 82'' Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit''
- 168- SAS53, '' The Auditor's Responsibility to Detect and Report Errors and Irregularities''
- 169- SAS99:''Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit''

- رابعا المواقع الإلكترونية

1- <https://fr.wikipedia.org>

موقع ويكيبيديا

2- www.acfe.com

جمعية محققي الغش المجازين الأمريكيين

3- www.aicpa.org,

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

قائمة المراجع

4- www.cncc.fr

المؤسسة الوطنية لمدققي الحسابات في فرنسا

5- www.cn-cncc.dz

الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر

6- www.coso.org

موقع لجنة COSO

7- www.iaasb.org

International Auditing and Assurance Standards Boards

8- www.investopedia.com

9- www.kpmg.com/fr

مكتب التدقيق KPMG

10- www.oag-bvg.gc.ca

Bureau du vérificateur général du Canada

11- www.pwc.fr

موقع PriceWaterhouseCoopers

قائمة

الجدول

والأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	نسبة الغش حسب حجم المؤسسات	شكل رقم (1-1)
12	نسب الغش في المؤسسات حسب القطاع	شكل رقم (2-1)
15	أهم خصائص القائم بعملية الغش	شكل رقم (3-1)
29	مكونات نظام الرقابة الداخلية وفق 1 Coso	شكل رقم (4-1)
30	اطار مرجعي لإدارة المخاطر Coso2013	شكل رقم (5-1)
39	أسباب وأهداف التلاعب المحاسبي	شكل رقم (6-1)
40	أنواع التلاعب المحاسبي	شكل رقم (7-1)
54	ملخص لمراحل تقييم المخاطر	شكل رقم (1-2)
54	حذف مرحلة تقييم المخاطر	شكل رقم (2-2)
70	مثلث نظرية الغش	شكل رقم (3-2)
71	عناصر قدرة مرتكب الغش	شكل رقم (4-2)
72	عناصر خماسي الغش	شكل رقم (5-2)
73	ميزان الغش	شكل رقم (6-2)
78	مصادر المعلومات لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش	شكل رقم (7-2)
88	مراحل تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش	شكل رقم (8-2)
114	خطوات مرحلة تخطيط التدقيق	شكل رقم (1-3)
124	ملخص لأثر الغش على الاستجابات	شكل رقم (2-3)
127	عناصر فعالية تدقيق الحسابات	شكل رقم (3-3)
141	أثر الأخطاء على فعالية تدقيق الحسابات	شكل رقم (4-3)
143	أثر الغش في حالة عدم توافر المدقق على فعالية تدقيق الحسابات	شكل رقم (5-3)
248	توزيع عينة الدراسة حسب متغير وظيفة مدقق الحسابات	شكل رقم (1-5)
249	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي لمدققي الحسابات	شكل رقم (2-5)
250	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة لمدققي الحسابات	شكل رقم (3-5)
251	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدورات التدريبية التي يقوم بها مدققي	شكل رقم (4-5)

قائمة الاشكال والجداول

	الحسابات	
253	التمثيل البياني للنسب الخاصة بالمحور الأول	شكل رقم (5-6)

2- قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	مكونات ومبادئ الرقابة الداخلية حسب Coso 2013	جدول رقم (1-1)
41	أهم التعريفات الإجرائية للتلاعبات المحاسبية	جدول رقم (2-1)
163	المسؤولية الجزائية لمدقق الحسابات في الجزائر	جدول رقم (1-4)
186	سلم أتعاب محافظي الحسابات في الجزائر	جدول رقم (2-4)
203	توافق أفعال الافلاس بالتدليس مع معيار التدقيق الدولي رقم 240	جدول رقم (3-4)
227	تقسيم أفعال القضية وفق تقسيم الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA240	جدول رقم (1-5)
228	توافق خصائص دراسة KPMG مع القائم بعملية الغش في القضية محل الدراسة	جدول رقم (2-5)
237	تقسيم أفعال القضية وفق تقسيم الغش في معيار التدقيق الدولي رقم ISA240	جدول رقم (3-5)
238	توافق خصائص دراسة KPMG مع القائم بعملية الغش في القضية محل الدراسة	جدول رقم (4-5)
244	عدد الاستيانات الموزعة	جدول رقم (5-5)
245	مقياس تحديد درجة ومستوى الموافقة	جدول (6-5)
245	تحديد درجات الموافقة حسب قيم المتوسط الحسابي	جدول (7-5)
247	معامل الفاكروناخ لقياس صدق وثبات الاستبيان	جدول رقم (8-5)
248	وظيفة مدققي الحسابات	جدول رقم (9-5)
249	المؤهل العلمي لمدققي الحسابات	جدول رقم (10-5)
250	سنوات الخبرة لمدققي الحسابات	جدول رقم (11-5)
251	الدورات التدريبية التي يقوم بها مدققي الحسابات	جدول رقم (12-5)

قائمة الاشكال والجداول

252	التكرارات الخاصة بالمحور الأول	جدول رقم (5-13)
255	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	جدول رقم (5-14)
257	ترتيب المحاور حسب درجة الموافقة	جدول رقم (5-15)
259	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على جودة التدقيق	جدول رقم (5-16)
260	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير استقلالية المدقق على اكتشاف الغش	جدول رقم (5-17)
261	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير أتعاب المدقق على اكتشاف الغش	جدول رقم (5-18)
262	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على استمرارية المدقق	جدول رقم (5-19)
263	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على صحة المعلومات المقدمة للمدقق	جدول رقم (5-20)
264	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش بالمؤهلات العلمية والعملية للمدقق	جدول رقم (5-21)
264	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتأثير الغش على فعالية التدقيق	جدول رقم (5-22)

الفهرس

العام

	الإهداء.....
	كلمة شكر.....
	قائمة المختصرات.....
أ	مقدمة عامة.....
	الفصل الأول : تحريفات التقارير المالية المضللة
2	تمهيد.....
3	<u>المبحث الأول:التحريفات الناتجة عن الأخطاء.....</u>
3	المطلب الأول : تعريف الأخطاء وأسباب ارتكابها.....
3	الفرع الأول:تعريف الأخطاء.....
4	الفرع الثاني:أسباب ارتكاب الأخطاء.....
4	المطلب الثاني:أنواع الأخطاء.....
4	الفرع الأول:التقسيم الأول.....
5	الفرع الثاني:التقسيم الثاني.....
5	المطلب الثالث:مواطن حدوث الأخطاء وتصحيحها.....
6	الفرع الأول:مواطن حدوث الأخطاء.....
6	الفرع الثاني:تصحيح الأخطاء.....
7	<u>المبحث الثاني:التحريفات الناتجة عن الغش.....</u>
7	المطلب الأول:ماهية التحريفات الناتجة عن الغش.....
7	الفرع الأول :تعريف التحريفات الناتجة عن الغش وأقسامه.....
10	الفرع الثاني:المؤسسات وقطاعات النشاط الأكثر عرضة للتحريفات الناتجة عن الغش.....
13	الفرع الثالث:خصائص الشخص القائم بعملية الغش.....
16	الفرع الرابع:أسباب التحريفات الناتجة عن الغش.....
17	الفرع الخامس:طرق ارتكاب التحريفات الناتجة عن الغش.....
18	المطلب الثاني:التقرير المالي الاحتيالي.....
18	الفرع الأول:تعريف التقرير المالي الاحتيالي وأهدافه.....
21	الفرع الثاني:مواطن حدوث تحريفات التقرير المالي الاحتيالي.....
25	المطلب الثالث:سوء استخدام الأصول.....

25	..... الفرع الأول: تعريف سوء استخدام الأصول وطرق ارتكابه.
26	..... الفرع الثاني: مواطن سوء استخدام الأصول.
27	..... المطلب الرابع: قوانين وسياسات التقليل من التحريفات الناتجة عن الغش.
27	..... الفرع الأول: لجنة Coso.
34	..... الفرع الثاني: قانون سارينز أوكسلي Sarbanes–Oxley (SOX).
35	..... الفرع الثالث: حوكمة الشركات.
37	..... المبحث الثالث: التحريفات إطار المبادئ والقواعد المحاسبية القانونية.
37	..... المطلب الأول: التلاعب المحاسبي.
40	..... المطلب الثاني: المحاسبة الإبداعية.
40	..... الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية.
41	..... الفرع الثاني: دوافع الإدارة لارتكاب المحاسبة الإبداعية.
42	..... الفرع الثالث: الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.
44	..... المطلب الثالث: إدارة الأرباح.
44	..... الفرع الأول: تعريف ودوافع إدارة الأرباح.
47	..... الفرع الثاني: التقنيات والطرق المستخدمة في إدارة الأرباح.
48	..... الفرع الثالث: إدارة الأرباح والتقرير المالي الاحتيالي.
50	..... خاتمة الفصل.
	الفصل الثاني: تقييم التحريفات الناتجة عن الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها
52	..... تمهيد.
53	..... المبحث الأول: مدخل لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.
53	..... المطلب الأول: تعريف تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وأهميتها.
53	..... الفرع الأول: تعريف تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.
54	..... الفرع الثاني: أهمية تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.
54	..... المطلب الثاني: أعضاء فريق التدقيق المخولون بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش
56	..... المطلب الثالث: طرق تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش ومصاعب تقييمها....
56	..... الفرع الأول: طرق تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.
58	..... الفرع الثاني: مصاعب عملية تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.
58	..... المبحث الثاني: عوامل خطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.

58	المطلب الأول: تعريف عوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وأهميتها النسبية.....
59	الفرع الأول: تعريف عوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
60	الفرع الثاني: الأهمية النسبية لعوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
61	المطلب الثاني: عوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش في معايير التدقيق الأمريكية التي سبقت SAS 99.....
61	الفرع الأول: التصنيفات الخاصة بالتقرير المالي الاحتيالي.....
63	الفرع الثاني: التصنيفات الخاصة بسوء استخدام الأصول.....
65	المطلب الثالث: نظرية مثلث الغش.....
66	الفرع الأول: عوامل مخاطر التقرير مالي احتيالي.....
69	الفرع الثاني: عوامل مخاطر سوء استخدام الأصول.....
71	الفرع الثالث: تطور مثلث الغش.....
73	المبحث الثالث: خطوات تقييم التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
74	المطلب الأول: مناقشة فريق التدقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وجمع المعلومات اللازمة حولها.....
74	الفرع الأول: مناقشة فريق التدقيق لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
75	الفرع الثاني: جمع المعلومات اللازمة حول مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
79	المطلب الثاني: تحديد عوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وتقييم هذه المخاطر.....
79	الفرع الأول: تحديد عوامل مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
79	الفرع الثاني: تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
80	المطلب الثالث: الاستجابة لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وتقييم أدلة التدقيق.....
80	الفرع الأول: الاستجابة لنتائج تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
83	الفرع الثاني: تقييم أدلة التدقيق.....
86	المطلب الرابع: الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش وتوثيق الإجراءات السابقة.....
86	الفرع الأول: الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش.....
87	الفرع الثاني: توثيق الإجراءات السابقة.....

88	المبحث الرابع:مسؤولية مدقق الحسابات اتجاه التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.....
88	المطلب الأول:صعوبات اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش والعوامل التي تحد من اكتشافه...
88	الفرع الأول:صعوبات اكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش.....
90	الفرع الثاني:العوامل التي تحد من اكتشاف الغش.....
91	المطلب الثاني:مسؤولية اكتشاف ومنع التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.....
93	الفرع الأول:مسؤولية إدارة المؤسسة عن منع واكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.....
93	الفرع الثاني:مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش.....
94	الفرع الثالث:الإجراءات المتبعة عند احتمال وجود أخطاء أو غش.....
95	المطلب الثالث:استراتيجية الدفاع التي يتبعها المدقق.....
96	الفرع الأول:دفاع المدقق اتجاه المؤسسة محل التدقيق.....
97	الفرع الثاني: دفاع المدقق اتجاه الأطراف الخارجية.....
99	المطلب الرابع:مسؤولية مدقق الحسابات عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش بعد صدور تقريره...
101	خاتمة الفصل.....
	الفصل الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على تخطيط وفعالية تدقيق الحسابات
103	تمهيد.....
104	المبحث الأول:أثر التحريفات الناتجة عن الغش على مرحلة التخطيط في تدقيق الحسابات.....
104	المطلب الأول:ماهية مرحلة التخطيط في تدقيق الحسابات.....
105	المطلب الثاني:خطوات ومراحل التخطيط وبرنامج التدقيق.....
105	الفرع الأول:خطوات ومراحل التخطيط في التدقيق.....
114	الفرع الثاني:برنامج أو خطة التدقيق.....
116	المطلب الثالث:أثر التحريفات الناتجة عن الغش على إجراءات التخطيط لعملية تدقيق الحسابات.....
116	الفرع الأول:الاستجابة العامة.....
118	الفرع الثاني:أثر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش على الاستجابة عند مستوى الإثبات.....
122	الفرع الثالث:أثر التحريفات الناتجة عن الغش على الاستجابة لخطر إمكانية تجاوز الإدارة لنظام الرقابة الداخلية.....
124	المبحث الثاني:فعالية عملية تدقيق الحسابات.....
125	المطلب الأول:تعريف وعناصر فعالية تدقيق الحسابات.....

125	..... الفرع الأول: تعريف فعالية تدقيق الحسابات
127	..... الفرع الثاني: عناصر فعالية تدقيق الحسابات
128	..... المطلب الثاني: الجودة في أعمال التدقيق
128	..... الفرع الأول: تعريف جودة التدقيق
130	..... الفرع الثاني: عناصر جودة التدقيق
131	..... الفرع الثالث: العوامل المؤثرة على نظام الجودة في أعمال التدقيق
132	..... المطلب الثالث: استقلالية وأتعاب المدقق
132	..... الفرع الأول: استقلالية المدقق
135	..... الفرع الثاني: أتعاب المدقق
136	..... المطلب الرابع: استمرارية المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة
136	..... الفرع الأول: استمرارية المدقق
138	..... الفرع الثاني: صحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة
139	..... المبحث الثالث: أثر التحريفات الناتجة عن الأخطاء والغش على فعالية تدقيق الحسابات
139	..... المطلب الأول: أثر التحريفات الناتجة عن الأخطاء على فعالية تدقيق الحسابات
142	..... المطلب الثاني: أثر التحريفات الناتجة عن الغش على فعالية تدقيق الحسابات
144	..... المطلب الثالث: أثر الغش على فعالية تدقيق الحسابات في حالة تواطؤ المدقق
146	..... خاتمة الفصل
	الفصل الرابع: التحريفات الناتجة عن الغش وفعالية التدقيق في القانون الجزائري
147	..... تمهيد
148	..... المبحث الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر
148	..... المطلب الأول: تدقيق الحسابات في الجزائر قبل قانون 10-01
148	..... الفرع الأول: الفترة ما بين 1969-1980
149	..... الفرع الثاني: الفترة ما بين 1980-1988
150	..... الفرع الثالث: الفترة ما بين 1988-1991
150	..... الفرع الرابع: الفترة ما بين 1991-2010
153	..... الفرع الخامس: الفترة ما بين 2010- إلى يومنا هذا
153	..... المطلب الثاني: تدقيق الحسابات في الجزائر في ظل القانون 10-01
154	..... الفرع الأول: الخبير المحاسب
154	..... الفرع الثاني: محافظ الحسابات

157	المطلب الثالث:التنظيم المهني لتدقيق الحسابات في الجزائر.....
157	الفرع الأول:محافظ الحسابات.....
159	الفرع الثاني:الخبير المحاسب.....
162	الفرع الثالث:مسؤوليات مدقق الحسابات
165	الفرع الرابع:الهيئات المنظمة لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر.....
169	المطلب الرابع:مرحلة سن معايير التدقيق الجزائرية.....
170	الفرع الأول: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210:"اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق".....
172	الفرع الثاني:المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505:"التأكيدات الخارجية".....
176	الفرع الثالث:معيار التدقيق الجزائري رقم 560:"أحداث تقع بعد إقفال الحسابات".....
179	<u>المبحث الثاني:عناصر فعالية التدقيق في القانون الجزائري.....</u>
180	المطلب الأول:استقلالية المدقق.....
182	المطلب الثاني:المؤهلات العلمية والعملية اللازمة في المدقق.....
183	المطلب الثالث:استمرارية المدقق.....
185	المطلب الرابع:أتعاب المدقق.....
189	<u>المبحث الثالث:الأفعال الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 240 حسب القانون الجزائري.....</u>
190	المطلب الأول:مدخل لجرائم الشركات التجارية.....
190	الفرع الأول:مفهوم جرائم الشركات التجارية وخصائصها.....
191	الفرع الثاني:الأطراف المسؤولة في جرائم الشركات التجارية.....
192	المطلب الثاني:أركان قيام جرائم الشركات التجارية.....
192	الفرع الأول:الركن المادي.....
193	الفرع الثاني:الركن المعنوي.....
195	<u>المطلب الثالث:تكييف بعض جرائم الشركات في القانون الجزائري مع مفهوم معيار التدقيق</u>
	<u>الدولي رقم 240.....</u>
195	الفرع الأول:جرائم الإفلاس.....
203	الفرع الثاني:جريمة الاستعمال التعسفي لأموال الشركة.....
209	الفرع الثالث :جريمة الاختلاس.....
216	الفرع الرابع:جريمة الغش الضريبي والغش المعلوماتي.....
220	خاتمة الفصل.....

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية

222	تمهيد.....
223	<u>المبحث الأول: حالة عدم إفصاح مدقق الحسابات عن حالة الغش</u>
223	المطلب الأول: تقديم المؤسسة وحالة الغش.....
223	الفرع الأول: تقديم المؤسسة محل الغش.....
224	الفرع الثاني: وقائع حالة الغش.....
226	المطلب الثاني: تكييف حالة الغش مع معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240.....
229	المطلب الثالث: أثر وقائع القضية على فعالية عملية تدقيق الحسابات.....
230	الفرع الأول: جودة التدقيق.....
230	الفرع الثاني: استقلالية وأتعاب المدقق.....
232	الفرع الثالث: مؤهلات المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.....
234	<u>المبحث الثاني: حالة الإفصاح عن قضية الغش من طرف مدقق الحسابات</u>
234	المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق.....
235	المطلب الثاني: تحليل وقائع قضية الغش.....
235	الفرع الأول: وقائع حالة الغش.....
236	الفرع الثاني: تكييف حالة الغش مع معيار التدقيق الدولي رقم ISA 240.....
237	الفرع الثالث: خصائص الشخص القائم بعملية الغش وأسباب القيام بها.....
239	الفرع الرابع: نظرية مثلث الغش في قضية الغش.....
240	<u>المطلب الثالث: أثر وقائع القضية على فعالية تدقيق الحسابات</u>
240	الفرع الأول: الجودة في أعمال التدقيق.....
241	الفرع الثاني: استقلالية وأتعاب المدقق.....
242	الفرع الثالث: مؤهلات المدقق وصحة المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.....
243	المبحث الثالث: دراسة تحليلية للاستبيان.....
243	مجتمع الدراسة.....
244	استبيان الدراسة.....
246	الأساليب الإحصائية المستخدمة.....
252	عرض وتحليل فرضيات الدراسة.....

267	.....خاتمة الفصل
269	.....خاتمة عامة
278	.....قائمة المراجع
294	.....فهرس الأشكال والجداول
298	.....فهرس المحتويات
307	.....الملاحق

الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
308	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	ملحق رقم 01
309	نموذج عن رسالة المهمة الواردة في معيار التدقيق الجزائري رقم 210	ملحق رقم 02
312	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210	ملحق رقم 03
313	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505	ملحق رقم 04
314	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560	ملحق رقم 05
315	ملخص المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580	ملحق رقم 06
316	استمارة استبيان الدراسة	ملحق رقم 07
322	عريضة شكوى المؤسسة (س)	ملحق رقم 08
325	تقرير حول وقائع قضية المؤسسة (س)	ملحق رقم 09
328	جزء من التصريح بالضرائب لسنة 2013	ملحق رقم 10
332	جانب الأصول لميزانية سنة 2013	ملحق رقم 11
333	جانب الخصوم لميزانية سنة 2013	ملحق رقم 12
334	جدول حسابات النتائج لسنة 2013	ملحق رقم 13
335	جدول حسابات النتائج لسنة 2014	ملحق رقم 14
337	وثيقة قرض شراء المعدات	ملحق رقم 15
338	جدول الاهتلاكات لسنة 2013	ملحق رقم 16
339	نتائج التحليل ببرنامج spss 23	ملحق رقم 17

قائمة الملاحق

ملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	اسم الأستاذ	القسم	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1
1	بلمهدي عبد الوهاب	علوم التسيير	
2	العايب عبد الرحمان	علوم التسيير	
3	بن فرحات ساعد	علوم اقتصادية	
4	شريقي عمر	علوم التسيير	

قائمة الملاحق

ملحق رقم 02: نموذج عن رسالة المهمة الواردة في معيار التدقيق الجزائري رقم NAA 210

نموذج عن رسالة المهمة (تكييف وفق طبيعة المهمة، قانونية أو تعاقدية)
مثال: نموذج مهمة محافظ حسابات

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان:

موجه إلى إدارة المؤسسة

سيدة/سيد،

في اطار عهدة محافظ حسابات لمؤسستكم، أؤكد أدناه الاحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات ن، ن+1، ن+2

1-هدف ونطاق تدقيق القوائم المالية:

في اطار هذه المهمة سأقوم بإجراء تدقيق القوائم المالية لمؤسستكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات مؤسستكم

وسيجسد بتحرير تقارير ابداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير محاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر. هذه المعايير تتطلب وضع حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة

أذكركم في هذا الاطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال استطلاع الرأي للعناصر المقنعة التي تبرر المعطيات المحتواة في القوائم المالية يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض القوائم المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

2-مسؤولية محافظ الحسابات:

يستوجب علي أن أشير أنه نظرا لتقنيات السير وحدود أخرى مرتبطة بالتدقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام المحاسبة ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات معتبرة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا لهذه الاسباب لا يمكنني

منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتبرة يمكن تحديدها

أنا اخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفء، ولا يمكن أن أعفى منه إلا من خلال الشروط المحددة في المادة 72 من نفس القانون.

3-مسؤولية المسيرين الاجتماعيين للمؤسسة:

أذكركم أن اعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسيرين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

-وضع نظام مراقبة داخلية مناسب؛

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك بـ:

-وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان، وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهنتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الادارة؛

-السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين اعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة؛

-يجب أن يرسل الي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الادارة أو هيئة التسيير قبل 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.

لكن سأتدخل مسبقا من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على هيئات المداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم (على سبيل المثال)

-الاستدعاءات المرسله وفق الآجال المحددة في القانون التجاري؛

-قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها؛

-قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ اقفال السنة المالية.

4-مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة:مخطط التدخل الخاص بالتدخل بالسنة المالية الأولى كالتالي:

-جانفي:.....

-فيفري:.....

-الـح:.....

هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور مع مصالحكم، بيد أنني الفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض ان حساباتكم تم اقفالها وعرضها في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

اعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموعة الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة.

-سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف (تحديد الهوية، المؤهلات المهنية والمركز)

عند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى اشخاص من اهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

قائمة الملاحق

5-رسالة التأكيد:تجنبنا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سأطلب من الادارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد.هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم ادراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان ادراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند اعداد الكشوف المالية (الملحق).

6-الأتعاب:لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وفقا لרزنامة المهمة فإن اتعابي سيتم فوترتها كالتالي(وضع رزنامة الفوترة والدفع)

- سأعلمكم في الحين عن كل حدث يؤثر بشكل معتبر على اتعابي وسيؤدي عند الاقتضاء على مراجعتها.
ارجو منكم اعادة النموذج المرفق بالرسالة محتوما بإمضاءكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه".

تقبلوا مني سيديتي/سيدي،خالص عبارات التقدير والاحترام

محافظ الحسابات

الكيان

التاريخ:

سيدة/سيد:

الوظيفة: