

التدقيق المحاسبي وعلاقته في الحد من التحريف والغش في القوائم المالية

"دراسة ميدانية بالتطبيق على عدد المدققين الداخليين والخارجيين العاملين في مكاتب

محافظة الجنوب اللبناني"

إعداد: الدكتور أسامة توفيق مشيمش

أستاذ جامعي محاضر في كليات إدارة الاعمال في لبنان

خبير مالي محلف لدى المحاكم

Oussama.m.72@hotmail.com

المخلص

سعت الدراسة الحالية الى إظهار علاقة مدقي الحسابات في الحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية في محافظة الجنوب اللبناني. تم توزيع إستبانه على مدقي الحسابات الداخليين والخارجيين العاملين في محافظة الجنوب اللبناني وذلك لمعرفة آرائهم حول دورهم في الحد من حالات التحريف والغش عند إكتشافهم لها في القوائم المالية. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث ركزت على عينة الحصر الشامل اي كامل المدققين العاملين في محافظة الجنوب اللبناني والذين بلغ عددهم (58) ، وإنقسمت العينة بين (50) داخليين و(8) خارجيين، بإستجابتهم على الاستبانه التي أعدت كأداة أولية للدراسة، حيث بلغت نسبة الاستجابة 100% من قبل مجتمع الدراسة الذي وزعت عليه الاستبانه ، كما تم إستخدام الاسلوب التحليلي لتحليل جميع البيانات التي تم جمعها من المبحوثين، وبعد معالجة المعطيات من خلال برنامج ال SPSS. أثبتت نتائج الدراسة : وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية، وجود علاقة إيجابية ذات دلالة احصائية بين تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإتباع عند ظهور دلائل للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية، وجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.توصل الباحث الى عدد من التوصيات بناء على نتائج الدراسة: ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وخاصة فيما يتعلق بتنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش بالقوائم المالية وإجراءات التعديل عند ظهور دلائل لوجود حالات الغش والتحريف، عند قيام المدقق بعملية التدقيق يجب عليه ان يبذل جهوده لإنجاز مسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات الغش والتحريف في القوائم المالية،على مدقي الحسابات ان يتمتعوا بالنباهة عند إكتشافهم لحالات الغش والتحريف بالقوائم المالية، لان هناك

بعض الخطط المتبعة في الغش والتحرير عند إعداد القوائم المالية قد تكون معقدة ولا تسمح بالقدرة على إكتشافها.

الكلمات المفتاحية : مدققي الحسابات، تنفيذ إجراءات مستوى التقدير، الاجراءات الواجب إتباعها عند ظهور دلائل، المسؤولية المهنية والقانونية، التحريف والغش في القوائم المالية.

Abstract

The current study sought to show the relationship of auditors in reducing cases of misrepresentation and fraud in the financial statements in the southern Lebanese governorate. A questionnaire was distributed to the internal and external auditors working in the governorate of South Lebanon in order to find out their opinions about their role in reducing cases of misrepresentation and fraud when they discovered it in the financial statements. The study relied on the analytical descriptive approach, as it focused on the comprehensive inventory sample, that is, the entire auditors working in the southern Lebanese governorate, who numbered (58), and the sample was divided between (50) internal and (8) external, with their response to the questionnaire that was prepared as a preliminary tool for the study. Where the response rate was 100% by the study population to which the questionnaire was distributed, and the analytical method was used to analyze all the data collected from the respondents, and after processing the data through the SPSS program. The results of the study proved: the existence of a statistically significant positive relationship between the commitment of the accounting auditor in the implementation of procedures for estimating the level of distortion and fraud in the financial statements, and the existence of a statistically significant positive relationship between the accounting auditor's application of the procedures to be followed when evidence appears to reduce cases of distortion and fraud in the financial statements, There is a statistically significant positive relationship between the extent of the accounting auditor's awareness of his professional and legal responsibility to reduce cases of distortion and fraud in the financial

statements. The researcher reached a number of recommendations based on the results of the study: need to apply international standards of auditing, especially with regard to the implementation of procedures for estimating the level of distortion and fraud in the financial statements. and adjustment procedures when evidence of fraud and misrepresentation emerges, when the auditor conducts the audit, he must exert his efforts to fulfill his professional and legal responsibility to reduce cases of fraud and misrepresentation in the financial statements, auditors must be smart when they discover cases of fraud and misrepresentation in the financial statements, because there are some The schemes used in fraud and misrepresentation when preparing the financial statements may be complex and do not allow the ability to y discover it.

Keywords: auditors, implementation of assessment level procedures, procedures to be followed when evidence appears, professional and legal responsibility, distortion and fraud in the financial statements.

المقدمة

يعتبر التدقيق داخل المؤسسات العصب والركيزة الأساسية، كونه يعكس أهمية النشاط الاقتصادي القائم فيها، ونظراً لأهميته الكبيرة داخل المنظمات لما يأمنه من حفظ حقوق أصحاب المصالح من الغش والتحرير. ومن المتعارف عليه ، بأنه يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات والغش.

أخذت مهمة التدقيق حيزاً كبيراً ومهماً في عصرنا الحالي، نظراً لما لها من أدوار في عدة مستويات . لذا فإن للمدقق دوراً مهماً في الكشف عن صحة القوائم المالية للمؤسسات، كخطوة أخيرة ومهمة لإبداء رؤية حول مدى صحة الحسابات الواردة في القوائم المالية ، حيث يقوم المدقق بإتباع بعض الاجراءات والاساليب المهنية اللازمة للكشف عن اي حالات خطأ وتحرير وغش في القوائم المالية بما يتفق مع المعايير المهنية الموضوعية لهذا الغرض. كما على المدقق الالتزام بمعايير الموضوعية والدقة والحياد والاستقلالية عند إظهار رأيه في القوائم المالية لإكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات.

ستألف الدراسة من ثلاثة أجزاء، حيث سيبين الفصل الاول المقدمة ، مشكلة الدراسة، أهداف الدراسة، وفرضيات الدراسة والدراسات السابقة، بينما بين الفصل الثاني الاطار النظري التدقيق المحاسبي والتحرير والغش والتلاعب في القوائم المالية، والفصل الثالث سيوضح الجزء العملي المتعلق بالدراسة.

1. مشكلة الدراسة

نظراً للدور المهم الذي تلعبه مهنة التدقيق للكشف على حالات التحريف والغش والتلاعب في القوائم المالية، الا أن بعض الشركات منها تبحث عن الوسائل التي تمكنها من إحداث ذلك التحريف والتلاعب إما بغفلة من مدققي الحسابات الخارجيين والداخليين أو بالاتفاق معهم وبذلك تظهر أرباح تلك الشركات ومراكزها المالية على غير حقيقتها . وتتفاقم أبعاد المشكلة عندما تتوانى جهات الرقابة والإشراف المسؤولة عن المهنة عن ممارسة مهامها ومسؤولياتها القانونية والمهنية اتجاه الجهة التحريف والتلاعب والغش . وبناء عليه، سيتم دراسة البحث من خلال الاشكالية التالية:

ما هي علاقة التدقيق المحاسبي في الحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية؟ (دراسة ميدانية بالتطبيق على عدد من المدققين الداخليين والخارجيين)

ولإبراز معالم هذه الاشكالية ، تم طرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مدى إلتزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية؟

- ما هو مدى تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإتباع عند ظهور دلائل للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية؟
- ما هو مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية؟

2. أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الحالية الى :

- التعرف الى الاطار النظري المتعلق بالتدقيق المحاسبي وحالات التحريف والغش في القوائم المالية.
- قياس مدى أهمية العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحالات الغش والتحريف في القوائم المالية.
- إختبار العلاقة بين مدى التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية.
- قياس العلاقة مدى تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
- بيان مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
- الخروج بتوصيات وإقتراحات حول النتائج التي ستظهرها الدراسة.

3. فرضيات الدراسة

إنطلقت الدراسة من فرضية مفادها ان للتدقيق المحاسبي علاقة في الكشف عن حالات الغش والتحريف في القوائم المالية ، وتنفرع الفرضيات وفقاً للتساؤلات التي وضعت في مشكلة البحث والتي سيتم إختبارها وهي كالتالي:

الفرضية الرئيسية الاولى:

H0: لا يوجد علاقة بين التدقيق المحاسبي والكشف عن حالات الغش والتحريف في القوائم المالية.

H1: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين التدقيق المحاسبي والكشف عن حالات الغش والتحريف في القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الاولى:

H0: لا توجد علاقة بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية.

H1: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثانية:

H0: لا يوجد علاقة بين تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

H1: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H0: لا يوجد علاقة بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

H1: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

4. الدراسات السابقة

تبين الدراسات السابقة الدراسات التي أجريت حول التدقيق المحاسبي وحالات الغش والتحريف في القوائم المالية وهي التالية:

بيت دراسة (جبول ، 2022) مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية. وأتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة الدراسة التي تكونت من (62) من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الاردن. وقد تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: اتفاق المشاركين على أن مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية كان مرتفع. كما توصلت الدراسة إلى اتفاق المشاركين على أن مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية كان مرتفع، وأخيراً أن مسؤولية المدقق الداخلي عن اكتشاف الغش والخطأ في مكاتب التدقيق العاملة في الاردن تساهم في جودة التدقيق في ظل معايير التدقيق الدولي بما نسبته 9.59% وهي نسبة قوية ومؤثرة.

بينما أظهرت دراسة (Al-Dhubaibi, 2020) إستكشاف آراء المدققين الخارجيين المستقلين، ومعدّي البيانات المالية ومستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بالمسؤوليات العامة للمدققين مع التركيز على مسؤوليتهم عن اكتشاف الاحتيال. إعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتكونت عينة الدراسة من 261 مشاركاً ، وكشفت نتائج هذه الدراسة عن فجوة كبيرة في توقعات التدقيق في المملكة العربية السعودية فيما يتعلق بمسؤوليات المدققين بشكل عام ومسؤوليتهم عن اكتشاف الاحتيال بشكل خاص. كما وبيّنت النتائج أن معدّي البيانات المالية والمستخدمون يفترضون ان المدققين يقدمون تأكيداً مطلقاً بأن البيانات المالية المدققة خالية من الاخطاء الجوهرية بما في ذلك الاحتيال. وعلى عكس تصور المدققين، يعتقد معدو ومستخدمي البيانات المالية أنه يجب أن يكون المدققون مسؤولين أمام المستفيدين من المراجعة عن الخسائر إذا فشلوا في الكشف عن الاحتيال المحتمل في تقرير التدقيق أو عن أي اكتشاف الحق للبيانات المالية المراجعة الخاطئة.

كما وهدفت دراسة (منصر، 2015) إلى التعرف على مدى التزام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة الدولية للكشف عن الغش والخطأ. أعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد تكونت عينة الدراسة من المدققين في ولاية الوادي. أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن مراجع الحسابات ليس مسؤولاً عن اكتشاف الاخطاء على الرغم من المسؤولية المدنية والجزائية. كما توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات غير ملزم قانونياً بإجراء التعديلات بعد إكتشاف الغش.

كما هدف دراسة (شفاعمري، 2014) إلى تعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية من وجهة نظر المدراء الماليين والعاملين في الشركات المساهمة العامة ومدققين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب التدقيق. إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي. وقد تكونت عينة الدراسة من المدراء الماليين العاملين في الشركات المساهمة العامة ومدققين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب تدقيق الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إدراك لدى مدققي الحسابات الخارجيين في الاردن حول مسؤوليتهم عن اكتشاف الفساد المالي وتطبيقهم الاجراءات الواردة في معيار التدقيق الدولي، كما توصلت الدراسة إلى وجود توجه عال لدى المدققين لجعل المدقق مسؤولاً اتجاه أصحاب المصلحة.

بينما هدفت دراسة (Vinten, G., Alleyne, P., & Howard, M. , 2005) إلى البحث في كيفية إدراك المدققين والمستخدمين لمسؤولية المراجعين عن كشف الغش والاحتيال ، وطبيعة ومدى الاحتيال في بربادوس ، وإجراءات التدقيق المستخدمة في بربادوس منذ إنرون، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ، وتكونت عينة الدراسة من (43) مدققاً ومستخدمًا. وأشارت نتائج الدراسة، أن اكتشاف الغش والاحتيال هو مسؤولية الادارة ، في حين لم يوافق المستخدمون والادارة. كما وجد أن الخطأ والغش ليس

مشكلة رئيسية في بربادوس وأن الشركات التي لديها مراجعون داخليون وضوابط داخلية سليمة ولجان تدقيق فعالة هي الأفضل للتعامل مع منع الاحتيال واكتشافه.

التعليق على الدراسات السابقة

اتفقت جميع الدراسات السابقة على اعتماد المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسات، بينما اختلفت الدراسات السابقة في مجتمع الدراسة (الجزائر، الاردن، المملكة العربية السعودية، بربادوس) ولكن اختلفت الدراسات السابقة في النتائج ومنها دراسة (شفاعمري، 2014) بأن المراج غير ملزم قانونياً في إكتشاف حالات الغش والخطأ بينما اتفقت جميع الدراسات الاخرى ان المدققين الداخليين والخارجيين قادرين على إكتشاف حالات الغش والخطأ في المنظمات.

ان ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة هو مجتمع الدراسة حيث ستطبق هذه الدراسة في لبنان على عدد من المدققين الدقيقين الداخليين والخارجيين العاملين في مكاتب محافظة الجنوب اللبناني.

الفصل الثاني: الإطار النظري

المقدمة

نظراً للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه مهنة التدقيق المحاسبي في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الإقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلاً أساسياً للقرارات المراد إتخاذها. ساهمت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق ، تفادياً لأي تأويلات قد تنعكس سلباً على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة ويساهم في الحد من الغش والتحرير في القوائم المالية. ان هذا الفصل سيسلط الضوء على الاطار النظري للتدقيق المحاسبي والتحرير والغش في القوائم المالية.

المبحث الاول : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المطلب الاول: مفهوم التدقيق

عرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي (تميمي، 2006) على أنه " :إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الإقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

كما عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية للتدقيق التدقيق (توماس و امرسون، 1997) بأنه: " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي ، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث

الإقتصادية ، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة ، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة."

بينما عرف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين التدقيق (Germond, 1992) أنه: "فحص من مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول إنتظام ومصادقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".

وبناء على التعريفات المذكورة أعلاه، نستنتج ان التدقيق هو عملية تقييمية منظمة لإبداء رأي بشكل موضوعي ودقيق حول جداول الحسابات للمنظمات لإيصال النتائج للمستفيدين.

المطلب الثاني :أهداف وأهمية التدقيق

الفرع الأول: أهداف التدقيق

يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين ، التقليدية ، والحديثة أو المتطورة: (خطيب و رفاعي، 1998)

أولاً : الأهداف التقليدية

1. أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الإعتماد عليها
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

2. أهداف فرعية

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش
- تقليل فرص إرتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك
- إعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية وإتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثماراتهم
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة
- تقدير التقارير المختلفة وملء الإستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق

ثانياً : الأهداف الحديثة أو المتطورة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الإنحراف وأسبابها وطرق معالجتها
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع
هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي: (صديقي، 2004، صفحة 26)

1. عرض القوائم (الإفصاح)

2. الشمولية

3. الوجود والتحقق

4. الملكية والمديونية

5. التقييم

6. إبداء رأي فني

لذلك ينبغي عليه في إطار عملية التدقيق القيام بالفحص وإجراء: (Belaiboud, 1986, p. 22)

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم

- تقييم الهيكل التنظيمي

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة

- محاولة الكشف عن حالات الغش ، التلاعبات ، والأخطاء

الفرع الثاني : أهمية التدقيق

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية ، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لإتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

1. إدارة المؤسسة

تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً ، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الإعتماد عليها ، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.

2. الملاك والمساهمين

إن ظهور شركات المساهمة ذات الإمتداد الإقليمي وإنفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق ، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث إختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.

3. الدائنين والموردين

يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية ، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام (خطيب و رفاعي، 1998، صفحة 12) وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

4. الزبائن

إهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية ، وخاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل ، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية .

5. العاملين

هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة بإستقرار وربحية أرباب عملهم ، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفر فرص العمل. (جعفري، 2006)

6. البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى

بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية ، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا ، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7. الهيئات الحكومية

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض ، منها مراقبة النشاط الإقتصادي أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة أو فرض الضرائب ، وهذه جميعا تعتمد على بيانات واقعية وسليمة. وقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إصدار المعايير عام 2002 أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون في: (خطيب و رفاعي، 1998، صفحة 12)

- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي
- إستغلال موارد المؤسسات بكفاءة وفعالية

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي ، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها ، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق . وهي على النحو التالي: (صبان و فيومي ، 1990 ، الصفحات 46-47)

أولاً: من حيث الإلزام

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين ، تدقيق إلزامي ، وتدقيق إختياري.

1. التدقيق الإلزامي

2. التدقيق الاختياري

ثانيًا: من حيث مدى الفحص (حجم الإختبارات)

ينقسم التدقيق وفق حجم الإختبارات إلى نوعين: (دهراوي و سرايا، 2001، صفحة 194)

1.تدقيق شامل (تفصيلي)

2.تدقيق إختباري

ثالثًا: من حيث توقيت عملية التدقيق

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين: (صبان و فيومي ، 1990، صفحة 50)

1. تدقيق مستمر

2. تدقيق نهائي

رابعًا : من حيث نطاق عملية التدقيق

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي: (خطيب و رفاعي، 1998، الصفحات 22-23)

1. تدقيق كامل.

2. تدقيق جزئي

خامسًا: من حيث القائم بعملية التدقيق

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

1. تدقيق داخلي

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة ، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف ، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق ، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة . (Hamini, 2002, p. 7)

2. تدقيق خارجي

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون ، المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى) (براق، 2005)

المبحث الثاني: التحريف والغش في القوائم المالية

المطلب الاول: مفهوم التحريف والغش

عرف (أحمد، 2022) التحريف والغش في القوائم المالية بأنه: "الخداع أو التحريف الذي يقوم به فرد أو جهة من خلال إحداث تغييرات في البيانات الخاصة بالقوائم المالية أو تزويرها مما يؤدي إلى تحصيل منافع غير مسموح بها تعود إلى الفرد أو الجهة التي أحدثت هذا النوع من الغش، ومن أشكال الغش والاحتيال في القوائم المالية عادةً تغيير الشركة للأرقام أو البيانات الموجودة في قوائمها المالية بهدف جعلها أكثر ربحية مما هي عليه في الواقع".

كما وعرف (كرز، 2010) التحريف والغش في القوائم المالية بأنه: "القدرة على زيادة وتخفيض صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية في المستقبل"

نستنتج من التعريفات المذكورة أعلاه، هي عملية تغيير في البيانات الخاصة وتزويرها بهدف التخفيض أو الزيادة بصافي الدخل في القوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع الغش والتحريف في القوائم المالية

يتخذ الغش في القوائم المالية أشكالاً وأنواعاً عدة وهي على النحو التالي: (أحمد، 2022، صفحة 2)

- المبالغة في تقييم الإيرادات
- الإيرادات والمبيعات الوهمية
- التلاعب بالأصول
- تعديل السجلات المحاسبية
- تضخيم التقييم المالي للشركة
- الاختلاس
- إخفاء البيانات المالية
- تحويل المصروفات الحالية إلى فترات سابقة أو لاحقة

المطلب الثالث: نطاق مسؤولية المدقق في إكتشاف التحريف والغش في القوائم المالية

تقع على عاتق الإدارة مسؤولية إكتشاف حالات الغش والخطأ والتحريف من خلال تصميم جهاز رقابي داخلي يأخذ بعين الاعتبار جميع مقومات لنظام المتعارف عليها، وان توفر الضمانات التي تؤدي الى تطبيق هذا النظام بشكل كفؤ وفعال بحيث يمنع حدوث حالات التحريف والغش ويساهم في إكتشافها ان حدثت فعلاً. (ذنيبات، 2015، صفحة 85)

لذا، تنحصر مسؤولية المدقق في اكتشاف حالات الغش والتحرير في قيامه بمرحلة التخطيط مخاطر إمكانية حدوث أخطاء قد تساهم في تحريف متعمد في القوائم المالية، وبالتالي عليه ان يقوم بتصميم إجراءات تدقيق مناسبة من أجل الحصول على تدقيق معقول بأن البيانات المالية خالية من أي انحرافات مادية، وإذا ما تم إكتشاف أي انحرافات مادية سواء كانت ناتجة عن الغش أو الأخطاء، فإنه يقوم بالاتصال مع الإدارة العليا لإبلاغها بذلك ومناقشة الأمر معها بأن يتأكد انه اخذت الاجراءات اللازمة لتصحيح ما حصل وان يدرس تأثير ذلك على تقريره. (ذنيبات، 2015، الصفحات 85-86)

المطلب الرابع: تقرير المدقق عن إكتشاف حالات التحريف والغش في القوائم المالية

على المدقق ان يقوم بإبلاغ الإدارة حال إكتشاف أي نوع من الخطأ أو التحريف سواء كان ذلك مادياً أو غير مادي حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى فالأعلى، ويجب عليه ان يطلب من الإدارة ان تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا إستجابت الإدارة لطلب المدقق وقامت بالتعديل، فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير سليم وصحيح حول البيانات المالية، وفي حال لم تستجب الإدارة فعليه ان يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً وحسب الأهمية النسبية مع إبداء الاسباب.

وإن كان مجلس الإدارة متورطاً، فإنه يقوم بإبلاغ الإدارة العليا التي تخضع لسلطتها في المؤسسة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من أجل اتخاذ الاجراء اللازم. (حيدر ، 2005، صفحة 10)

الفصل الثالث: إجراءات الدراسة (الجزء العملي)

تمهيد

سيتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها ، إضافة انه سيتضمن وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ، والمعالجات الإحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

المطلب الاول: منهجية الدراسة

قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي بالإضافة للبيانات الثانوية، وإعتمد أيضاً على البيانات الأولية المتمثلة في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها بإستخدام برنامج SPSS بهدف الوصول الى تحقيق أهداف الدراسة والاجابة على جميع تساؤلاتها وفرضياتها.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

تم إختيار عينة الحصر الشامل ممثلة بمجتمع الدراسة ، حيث تم توزيع الاستبانات عليهم وعددهم 58، وجدول رقم (1) يبين عدد المدققين الداخليين والخارجيين في محافظة الجنوب اللبناني الذين تم إستجوابهم على إستبيان الدراسة.

جدول 1: عينة الدراسة

مدققين داخليين	مدققين خارجيين	المجموع
50	8	58

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

المطلب الثالث: مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من كافة المدققين الداخليين والخارجيين في محافظة الجنوب اللبناني وعددهم 58 مدقق حسابات (داخلي، خارجي) في الفترة 2023\2\20 الى 2023\3\17 .

المطلب الرابع: المعالجة الإحصائية (التحليل الاحصائي ومناقشة النتائج)

تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها، بإستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- تم ادخال البيانات في برنامج الرزمة الإحصائية SPSS
- تم استخدام الاساليب الإحصائية التالية:
- معامل ألفا كرونباخ : لتحديد ثبات أداة الدراسة، على ان القيمة المقبولة إحصائياً هي 60%
- اختبار الدلالة الاحصائية لتثبيت وجود علاقة بين الفرضيات
- اختبار بيرسون: لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين متغيرين او اكثر

أولاً: إختبار قوة وثبات الفقرات

تم توزيع الاستبانة على عدد من المدققين الداخليين والخارجيين في محافظة الجنوب اللبناني وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (الجدول رقم 2) ، البالغ عددهم 58 حيث تم توزيع 58 إستمارة إستبيان وتم الحصول على 58 إستماره قابلة للقياس أي مجتمع الدراسة بأكمله.

جدول 2 : درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: <https://ar.wikipedia.org/wiki/>

- ثبات أداة الدراسة: للتحقق من ثبات إستبانة الدراسة، تم تفريغ الاجابات، فتبين وفقاً لمعامل ألفا كرونباخ (معامل الاتساق الداخلي) في الجدول رقم (3) ، تبين ان محاور ذات معامل ثبات ممتاز .

جدول 3: معامل ألفا كرونباخ ثبات فقرات الاستبيان

اختبار الثبات	عدد الفقرات	بيان
معامل ألفا كرونباخ		
0.966	6	المحور الثاني: التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية
0.961	6	المحور الثالث : تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
0.967	6	المحور الرابع : وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

يتضح من الجدول (3) أعلاه، بأن قيمة ألفا كرونباخ هي 96% وهي نسبة مرتفعة وتعني بأن إذا ما أعيد هذا الاختبار على نفس العينة والنفس الظروف سوف يعطي نتائج متطابقة بنسبة تقارب 96% مما يدل على ثبات الاستبانة المخصصة للتحليل الإحصائي.

ثانياً: تحليل البيانات الشخصية

تكونت عينة الدراسة من مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين، وبلغت عينة الدراسة 50 مدقق، وقد تم جمع المعلومات الشخصية باستخدام الاستبانة ، وتحليلها من خلال برنامج SPSS لتحليل البيانات الإحصائية. (الجدول رقم 4)

جدول 4: البيانات الشخصية

الجنس				
التكرارات	النسبة المئوية	التكرارات الصحيحة	التكرارات التراكمية	
53	90.0	90.0	90.0	ذكر
5	10.0	10.0	100.0	انثى
58	100.0	100.0		المجموع
العمر				
20	40.0	40.0	40.0	أقل من 30 سنة
32	48.0	48.0	48.0	ما بين 30 سنة و 40 سنة
6	12.0	12.0	100.0	أكثر من 40 سنة
58	100.0	100.0		المجموع

المستوى التعليمي				
0	0	0	0	ثانوي
51.72	51.72	51.72	30	اجازة جامعية
36	36	36	18	ماجستير
100.0	17.24	17.24	10	دكتوراه
	100.0	100.0	58	المجموع
الوظيفة				
52.0	13.7	13.7	8	مدقق داخلي
100.0	86.2	86.2	50	مدقق خارجي
	100.0	100.0	58	المجموع

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

يظهر الجدول رقم (4) أعلاه، إن عدد الذكور 53 بينما الاناث 5، حيث بلغت نسبة الحاصلون على اجازة جامعية 51.72% ، ان 36% مستواهم العلمي ماجستير 82.7% و 17.24% حاصلون على دكتوراه. ان 13.7% مدققين داخليين، 86.2% مدققين خارجيين. وهذا ما يظهر عدم وجود فوارق كبيرة بين المبحوثين في الدراسة.

ثالثاً: التحليل الاحصائي لمحاور الدراسة

جدول رقم 5: تحليل المحور الثاني لمدى إلتزام المدقق المحاسبي في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية

العبارة	التكرارات + النسبة المئوية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
يقوم المدقق بالاستفسار من الادارة العليا والرقابة الداخلية والاخرين عن مدى معرفتهم بأي احتيال فعلي او مشكوك فيه وعن	التكرارات	20	34	4	-	-	4.347	0.5308	موافق بشدة
	النسبة %	34.4	58.6	8	-	-			

									مستوى خطر التعريفات بسببه	
موافق بشدة	0.5467	4.420	-	-	4	25	25	التكرارات	يقيم المدقق فيما اذا كان اختيار تطبيق السياسات والتقديرات المحاسبية من طرف المؤسسة وخصوصاً المتعلقة بالمقاييس الغير موضوعية والمعاملات المعقدة يشير الى اعداد بيانات مالية احتيالية ناتجة عن جهود الادارة في ادارة الارباح	2
			-	-	6.8	43.1	43.1	% النسبة		
موافق بشدة	0.5477	4.573	-	5	5	28	20	التكرارات	يقوم المدقق بدراسة العوامل الداخلية والخارجية المعروفة والتي قد توفر فرصاً وتخلق دوافع او ضغوطاً للإدارة او الاخرين لارتكاب الاحتيال وتدل على ثقافة او بيئة لتبريره	3
			-	8.6	8.6	48.27	34.48	% النسبة		
موافق بشدة	0.6190	4.373	-		8	20	30	التكرارات	يعمل المدقق على تقييم اي برامج وضعتها المؤسسة للحد من مظاهر التحريف او التلاعب واكتشافها سواء المرتبطة بإعداد القوائم المالية او حماية الاصول	4
			-		13.7	34.4	51.7	% النسبة		
موافق بشدة	0.6390	4.567	-			26	32	التكرارات	يعمل المدقق على وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات عملية التدقيق المخططة والمطلوبة لتنفيذ خطة تدقيق شاملة تساعد في اكتشاف التحريف والتلاعب	5
			-	-	-	44.8	55.1	% النسبة		

6	يعتمد التدقيق على تحديد أثر المتغيرات معينة مثل: حجم الشركة، مدى تعقيد عملياتها، شكل ملكيتها، على عوامل الخطر الملازمة للغش	التكرارات	27	27	3	1	-	4.533	0.5754	موافق بشدة
		% النسبة	46.55	46.55	5.1	1.7	-			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

يظهر الجدول رقم 5، تحليل فقرات المحور الثاني من الاستبيان، حيث توحدت اجابات المبحوثين بين متوسطات حسابية تراوحت بين (4.347 و 4.573) وفقا لمقياس ليكرت الخماسي اي انهم يوافقون بشدة بالالتزام المدقق المحاسبي (الداخلي والخارجي) في تنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية، كما ان الانحراف المعياري للمحور فقد تراوح بين (0.5308 و 0.6190) اي انه اقل من واحد وهذا يدل على مدى تقارب الاجابات بين المبحوثين.

الجدول رقم 6 : تحليل المحور الثالث لتطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية

	العبارة	التكرارات + النسبة المئوية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النتيجة
7	في حالة وجود دلائل على وجود تحريف وتلاعب يقوم المدقق بإعادة تقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال واثرها على طبيعة وتوقيت ونطاق اجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة	التكرارات	33	22	3	-	-	4.607	0.5296	موافق بشدة
		% النسبة	56.89	37.93	5.1	-	-			
8	في حالة التأكد من وجود تحريف وتلاعب بعد صدور التقرير، يقوم المدقق ببحث الامر مع الادارة والطلب منها تعديل القوائم حسب الظروف الجديدة المكتشفة	التكرارات	33	23	1	1	-	4.533	0.5516	موافق بشدة
		% النسبة	56.89	39.65	1.7	1.7	-			
		التكرارات	27	26	2	2	1			

9	يطلب المدقق من ادارة المؤسسة القيام بابلاغ كل من يتأثر بالتحريف المادي الناتج عن الخطأ والغش والتصرفات الغير قانونية على القوائم المالية	% النسبة	46.5	44.8	3.4	3.4	1.7	4.440	0.6603	موافق بشدة
10	يبلغ المدقق ادارة المؤسسة عن اي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات العلاقة بمنع واكتشاف التحريف والتلاعب التي ظهرت له كنتيجة لاجراءات التدقيق التي قام بها	التكرارات	28	28	2	-	-	4.553	0.5250	موافق بشدة
		% النسبة	48.27	48.27	3.4	-	-			
11	اذا حدد المدقق مؤشر خطأ يشير الى وجود احتيال فإنه يقيم المدلولات الضمنية لهذا الخطأ فيما يتعلق بجوانب أخرى من هذا التدقيق وخصوصاً موثوقية تمثيلات الادارة	التكرارات	27	27	3	1	-	4.507	0.5763	موافق بشدة
		% النسبة	46.55	46.55	5.1	1.7	-			
12	في حالة رفض إدارة المؤسسة القيام بالافصاح عن مستوى التحريف المادي يقوم المدقق بإخطار كل عضو من أعضاء مجلس الادارة بهذا الرفض	التكرارات	30	26	2	-	-	4.593	0.5194	موافق بشدة
		% النسبة	51.72	44.82	3.4	-	-			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

في الجدول رقم (6) أعلاه، توحدت اجابات المبحوثين بين متوسطات حسابية تراوحت بين (4.440 و 4.607) وفقا لمقياس ليكرت الخماسي اي انهم يوافقون بشدة على تطبيقهم للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية. اما الانحراف المعياري للمحور فقد تراوح بين (0.5194 و 0.6603) اي انه اقل من واحد وهذا يدل على مدى تقارب الاجابات وتوحيدها بين المبحوثين.

جدول رقم 7 : تحليل المحور الرابع لوعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية

النتيجة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	التكرارات + النسبة المئوية	العبارة	
موافق بشدة	0.5636	4.333	-	-	-	34	24	التكرارات	يتحمل المدقق المسؤولية العامة عن منع التحريف والتلاعب في حدود بذل العناية المهنية ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج	13
			-	-	-	58.62	41.3	النسبة %		
موافق بشدة	0.5598	4.427	-	1	2	28	27	التكرارات	تقع المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف التحريف على كل من الاشخاص المكلفين في الرقابة المؤسسة وادارتها	14
			-	1.7	3.4	48.2	46.5	% النسبة		
موافق بشدة	0.5579	4.413	-	-	5	26	27	التكرارات	من مسؤولية المدقق الحصول على اقرارات كتابية من الادارة عن عدم وجود اي انواع التحريف والتلاعب بالقوائم المالية	15
			-	-	8.6	44.8	46.5	% النسبة		
موافق بشدة	0.5402	4.4887	-	-	3	28	27	التكرارات	من مسؤولية المدقق تصميم خطة التطبيق والاجراءات والاختبارات الكفيلة والكشف عن فرص التلاعب والاحتيال متخذاً في ذلك	16
			-	-	5.1	48.2	46.5	% النسبة		

									موقف الشك المهني	
موافق بشدة	0.5050	4.600	-	-	1	28	29	التكرارات	يحرص المدقق على تحديد نطاق عمله والواجبات والمسؤوليات المناط به عمله من خلال العقد الموقع بينهما	17
			-	-	1.7	50	50	% النسبة		
موافق بشدة	0.5194	4.593	-	-	2	28	28	التكرارات	من مسؤولية المدقق الالتزام بإتباع كافة الاجراءات اللازمة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية	18
			-	-	3.4	48.2	48.2	% النسبة		

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

في الجدول رقم (7)، توحدت اجابات المبحوثين بين متوسطات حسابية تراوحت بين (4.333 و4.600) وفقا لمقياس ليكرت الخماسي اي انهم يوافقون بشدة و عي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية، فقد تراوح بين (0.5050 و0.5636) اي انه اقل من واحد وهذا يدل على مدى تقارب الاجابات بين المبحوثين.

رابعًا: إختبار الفرضيات

تم إختبار معامل الارتباط بيرسون، لقياس العلاقة التدقيق المحاسبي في الحد من التحريف والغش في القوائم المالي وظهرت النتائج على الشكل التالي:

- الفرضية الفرعية الاولى: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية.

جدول رقم 8: معامل الارتباط بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية

		المدقق المحاسبي	التحريف والغش القوائم المالية
المدقق المحاسبي	Pearson Correlation	1	0.665
	Sig. (2-tailed)		0.000
	N	58	58
تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية	Pearson Correlation	0.665	1
	Sig. (2-tailed)	0.000	
	N	58	58

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

يظهر الجدول (8) أعلاه، وجود علاقة ايجابية قوية بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والغش في القوائم المالية. حيث سجل معامل بيرسون (0.665) اي كلما إلتزم المدقق المحاسبي (الداخلي والخارجي) في تنفيذ إجراءات التقدير ساهم هذا الامر في إكتشاف التحريف والغش في القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، وعليه يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين التزام المدقق المحاسبي في تنفيذ اجراءات تقدير مستوى التحريف والغش للحد منها في القوائم المالية.

2- إختبار الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

جدول 9: معامل الارتباط بين تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل على حالات التحريف والغش في القوائم المالية

المصدر : إعداد الباحث		المدقق المحاسبي		تحريف والغش في القوائم المالية	بلا اعتماد على مخرجات
spss	المدقق	Pearson Correlation	1	0.523	يظهر الجدول (9) ايجابية قوية بين تطبيق للإجراءات الواجبة لدلائل على حالات القوائم المالية، حيث سجل معامل بيرسون (0.523) اي كلما زاد تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 ، وهذا ما يؤكد أهمية تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل للكشف عن حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
	المحاس	Sig. (2-tailed)		0.000	
	بي	N	100	58	
أعلاه، وجود علاقة المدقق المحاسبي الإلتباع عند ظهور التحريف والغش في القوائم المالية	تحريف	Pearson Correlation	0.523	1	يظهر الجدول (9) ايجابية قوية بين تطبيق للإجراءات الواجبة لدلائل على حالات القوائم المالية، حيث سجل معامل بيرسون (0.523) اي كلما زاد تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 ، وهذا ما يؤكد أهمية تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل للكشف عن حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
	والغش	Sig. (2-tailed)	0.000		
	في القوائم المالية	N	58	58	

جدول رقم 10: معامل الارتباط بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية

المدقق المحاسبي		المدقق المحاسبي		تحريف والغش في وعي القوائم المالية
وعي المدقق المحاس بي	Pearson	1	0.888	يظهر الجدول (9) ايجابية قوية بين تطبيق للإجراءات الواجبة لدلائل على حالات القوائم المالية، حيث سجل معامل بيرسون (0.888) اي كلما زاد تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 ، وهذا ما يؤكد أهمية تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل للكشف عن حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
	Correlation			
	Sig. (2-tailed)		000.0	
تحريف والغش في	N	100	58	يظهر الجدول (9) ايجابية قوية بين تطبيق للإجراءات الواجبة لدلائل على حالات القوائم المالية، حيث سجل معامل بيرسون (0.888) اي كلما زاد تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 ، وهذا ما يؤكد أهمية تطبيق المدقق المحاسبي للإجراءات الواجبة الإلتباع عند ظهور دلائل للكشف عن حالات التحريف والغش في القوائم المالية.
	Pearson	0.888	1	
	Correlation			
		Sig. (2-tailed)	000.0	

القوائم	N	58	58
المالية			

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss

يظهر الجدول (10) أعلاه، وجود علاقة ايجابية قوية بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية. ، حيث سجل معامل بيرسون (0.888) اي كلما زاد وعي المدقق المحاسبي (الداخلي، الخارجي) لمسؤوليته المهنية والقانونية ساهم في الحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية عند مستوى دلالة (0.000) اي اقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05، وعليه يمكن رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة بوجود علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية بين مدى وعي المدقق المحاسبي لمسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات التحريف والغش في القوائم المالية.

النتائج

من خلال الدراسة تم التوصل الى عدة نتائج أبرزها:

- وجود التزام من قبل مدققي الحسابات بإتباع الإجراءات اللازمة والكفيلة لتقدير مستوى التحريف والتلاعب بالقوائم المالية وهذا عند تقديمهم لخدمات التدقيق الامر الذي يعزز من قدرتهم على منع واكتشاف التحريف والغش بالقوائم المالية.

- وجود التزام من مدققي الحسابات بإتباع كافة إجراءات اللازمة التعديل عند ظهور دلائل على وجود حالات التحريف والغش بالقوائم المالية وهذا ما يعزز تبرير رأيهم بكل مسؤولية في تقريرهم النهائي.
- وجود وعي من قبل مدققي الحسابات بأهمية المسؤولية المهنية والقانونية للحد والكشف عن حالات اتحريف والغش فيث القوائم المالية.
- شدد مدققي الحسابات بان الاشخاص الذين تقع على عاتقهم الرقابة في ادارة المؤسسات هم المسؤولين بالدرجة الاولى عن منع وإكتشاف حالات التحريف والغش بالقوائم المالية.
- مسؤولية مدققي الحسابات بالكشف عن حالات الغش والتحريف بالقوائم المالية ضمن الحدود والمجهود المهني المطلوب منه .
- وجود علاقة بين التدقيق المحاسبي في الحد من التحريف والغش في القوائم المالية في محافظة الجنوب اللبناني.

التوصيات

- ضرورة تطبيق المعايير الدولية للتدقيق وخاصة فيما يتعلق بتنفيذ إجراءات تقدير مستوى التحريف والغش بالقوائم المالية وإجراءات التعديل عند ظهور دلائل لوجود حالات الغش والتحريف.
- عند قيام المدقق بعملية التدقيق يجب عليه ان يبذل جهوده لإنجاز مسؤوليته المهنية والقانونية للحد من حالات الغش والتحريف في القوائم المالية.
- على مدققي الحسابات ان يتمتعوا بالنباهة عند إكتشافهم لحالات الغش والتحريف بالقوائم المالية، لان هناك بعض الخطط المتبعة عند إعداد القوائم المالية قد تكون معقدة ولا تسمح بالقدرة على إكتشافها.

المصادر والمراجع

• باللغة الاجنبية

- Hamini, A. (2002). *L'audit comptable et financier*. BERTI édition , Alger.
- Germond, B. (1992). *Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*. 1ere édition, Dunod, Paris.

- Al-Dhubaibi, A. (2020). Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia. *Accounting*, 6(3), 279-290.
- Belaiboud, M. (1986). *Guide pratique d'audit financier et comptable*. Maison des livres , Alger .
- Vinten, G., Alleyne, P., & Howard, M. . (2005). An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*.

● باللغة العربية

- جمال منصر. (2015). مسؤولية مراجع الحسابات في الكشف ع ن الغش والخطاء في القوائم المالية. رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر.
- حسن وآخرون حيدر . (2005). دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الاداء المحاسبي. مجلة دنانير، العدد الرابع.
- خالد خطيب، و خليل رفاعي. (1998). *الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات*. دار المستقبل ، الأردن .
- شادي كراز. (2010). دور المراجعة في حكومة الشركات للحد من التلاعب في التقارير المالية في سورية. أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، كلية ادارة الاعمال، جامعة دمشق، سوريا.
- عبدالصمد جعفري. (2006). دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية . المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة بغداد .
- علي عبد القادر ذنبيات. (2015). *تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية-نظرية وتطبيق* . الطبعة الخامسة، دار وائل، الاردن .
- فضيل شفاعمري. (2014). تعرف على مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في. *مدى مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الفساد في الشركات المساهمة العامة في الاردن*. ماجستير في ادارة الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن.

- كمال دهر اوي، و محمد سرايا. (2001). *دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة*. الدار الجامعية ، مصر .
- محمد براق. (2005). *انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي. المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات*. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة.
- محمد صبان، و محمد فيومي . (1990). *المراجعة بين التنظير والتطبيق*. الدار الجامعية ، بيروت.
- مسعود صديقي. (2004). *نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر*. أطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .
- ميس أحمد. (2022). *القوائم المالية: دليل تعليم المحاسبة، العدد الاول*.
- ميسر جبول . (2022). *مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والخطأ وأثرها على جودة التدقيق في ضوء معايير التدقيق الدولية دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق العاملة في الاردن*. *المجلة العربية للنشر العلمي، العدد أربعون، تاريخ الاصدار 2 شباط 2022*.
- هادي تميمي. (2006). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية* . 20 الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر ، الأردن .
- وليم توماس، و هنكي امرسون. (1997). *المراجعة بين النظرية والتطبيق*. تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج ، كمال الدين سعيد ، الكتاب الأول ، دار المريخ للنشر ، السعودية.

• المواقع الالكترونية

- <https://ar.wikipedia.org/wiki>