JOURNAL OF FINANCE & CORPORATE GOVERNANCE
ISSN 2602-5655
Vol. 4, No. 2 (December 2020)

OEB Univ. Publish. Co.

مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية

أمينة بوفرح [a] ★

a. aminaboufarh@gmail.com، جامعة أم البواقي، الجزائر.

Received date: 09/ 10/2020, Accepted date: 12/ 12/2020, online publication date: 31/ 12/2020

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مسؤوليات المدقق الخارجي حول التصرفات الغير قانونية في القوائم المالية وذلك من خلال تقييم مدى التزام مراجعي الحسابات لمسؤوليتهم المهنية وقدرتم على اكتشاف مخاطر الغش وتحديد العوامل التي تؤدي إلى اكتشافه من قبل مراجعي الحسابات. وخلصت الدراسة إلى ان المدقق الخارجي غير مسؤول قانونيا على اكتشاف الغش إلا ان عليه أن يبذل العناية المهنية عند مراجعة القوائم المالية لاكتشاف التلاعبات باعتبار أنه ينتظر منه إبداء رأي حول صحة القوائم المالية بأكثر شفافية ومصداقية.

الكلمات الدالة: مدقق داخلي؛ خطأ محاسبي؛ غش (الاحتيال) في القوائم المالية؛ عوامل المخاطرة.

تصنيفات (JEL): H83، M42.

1. المقدمة

إن الهدف من مسؤوليات المدقق الخارجي هو تعزيز الثقة في مهنة التدقيق وإبراز جوانب المسؤولية المهنية الملقاة على عاتق مدققي الحسابات، لذلك فمدقق الحسابات يجب عليه الالتزام بتطبيق الإجراءات اللازمة لمنع التحريفات والتلاعب في القوائم المالية وإعطاء صورة ذات مصداقية وموثوقية لها، ويمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يثقوا بآرائهم وعدالة تقاريرهم فيها.

لقد تمثلت مخاطر عملية المراجعة التي يمكن تجنبها والتي تواجه مراجعي الحسابات إما معظمها او واحدة منها في مخاطر ناجمة عن التقديرات المحاسبية ومخاطر عن حالات غش وتصرفات غير قانونية بالقوائم المالية، ومن مسؤوليات المدقق الخارجي أن يقوم بفحص تلك التقديرات والتأكد من صحتها ودقتها ومعقوليتها، حيث يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش والإفصاح عنها

★ المؤلف المرسل

وعليه القيام بتخطيط عملية المراجعة لتمكينه من الادلة والبراهين لإبداء الرأي حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي.

وفي هذا السياق وُجِّهت أصابع الاتهام إلى مكاتب تدقيق الحسابات التي قامت بتدقيق القوائم المالية للمؤسسات الكبرى والتي أعلنت إفلاسها وانهيارها، مما أدى إلى ضياع العديد من الفرص الاستثمارية لدى العديد من المستثمرين في أسواق البورصة والمال العالمية، وبرزت العديد من التساؤلات لدى قادة الفكر الإداري والمالي من ناحية، ولدى الفئة المستفيدة من البيانات المالية المنشورة للشركات المسجلة في أسواق الأوراق المالية والتي تقوم بطرح أسهمها للتداول من ناحية أخرى، حيث أن العديد من حالات الرشوة، والفساد الإداري، وعمليات الاحتيال قد تم نشرها على الرأي العام، والتي تسببت في انهيار أكبر شركات التدقيق والمراجعة العالمية والمسؤولة عن العديد من الشركات الدولية متعددة الجنسيات، وتم إلقاء المسؤولية على طبيعة المهام الموكلة لشركات التدقيق الخارجي، خاصة أن تلك الشركات تقوم بعرض قوائمها المالية بعد إجراء عمليات المراجعة والتدقيق لبياناتها المالية، وذلك للتأكد من سلامة وضعها المالي، ومدى قوتها وقدرتها على الاستمرار ضمن السوق المالي العالمي والمحلي على السواء.

إشكالية الدراسة :

مما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي: **ما مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف أعمال الغش والاحتيال في القوائم المالية وما هي الاجراءات المتخذة حيال ذلك؟**

2. مراجعة الأدبيات

أولا: الخطأ والغش (الاحتيال):

1- مفهوم الخطأ وأسبابه: أشار المعيار 240 أن مصطلح خطأ يشير إلى تحريفات غير مقصودة من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو طرف ثالث، والذي ينتج عنه تحريفات في التقارير المالية، مثل خطأ الكتابة في السجلات المحاسبية، خطأ في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعلقة بالقياس، التصنيف، العرض والافصاح.

كما عرف على أنه: " تلك التحريفات غير المتعمدة والتي لا ترتكب بناءا على تخطيط وتصميم سابق وإنما تقع بسبب سهو أو تقصير أو إهمال في أداء الأعمال ." (أمين، 2000، صفحة 37)

من التعاريف السابقة نستنتج أن الخطأ يؤدي إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية وأن احتمال حدوثه موجود في أي نظام محاسبي وفي أي مرحلة من المراحل التي تمر بها عملية إعداد التقارير المالية، وقد يكون نتج عنأخطاء حسابية أو كتابية في السجلات والدفاتر والتقارير المالية أو عن طريق التفسير والتطبيق المغلوط للسياسات المحاسبية أو النسيان أو عدم المعرفة بالأصول المحاسبية أوعدم تأهيل موظفي الحسابات وتدريبهم وجاهزيتهم للقيام بالأعمال المطلوبة منهم بشكل سليم.

2- أنواع الأخطاء المحاسبية: تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه مدقق الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة :(الحلو، الصفحات 16-18)

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

2-1 من حيث توافر القصد في ارتكاب الخطأ: وتعتبر أخطاء غير عمدية وهي تلك الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق بل تحدث نتيجة جهل من موظفي قسم الحسابات بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة تقصيرهم في أداء أعمالهم.

2-2 من الناحية المحاسبية: تنقسم إلى الأنواع التالية :

2-2-1 أخطاء الحذف أو السهو: وهي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد، وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية، أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً، أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ، بسبب حذف الطرفين المدين والدائن. أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ، يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو ناتجة عن عدم قيد عملية بيع آجل أو شراء آجل أو عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات مستقبلية أو عدم احتساب الإهتلاك للأصول الثابتة...الخ

2-2-2 الأخطاء الارتكابية: وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية (جمع وطرح ..) ، أو في الترحيل والترصيد، وقد يكون كلياً أي في طرفي العملية، وقد يكون جزئياً أي في طرف واحد، ويكشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.

2-2-3 الأخطاء الفنية (أخطاء تطبيق الاصول والمبادئ المحاسبية): وتتمثل في قياس العمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ، وتؤثر على القوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف غير صحيحة وكذلك عدم إجراء قيود استهلاك الأصول الثابتة أو إجراء هذه القيود بقيمة أكبر أو أقل من المفترض فعلاً، أو عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة، فضلاً عن تجاهل أسس القياس المحاسبي السليم لعناصر الإيرادات والمصروفات، وكذلك عدم اتباع سياسة الحيطة والحذر بعدم تكوين احتياطات لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.

2-**2-4 الأخطاء المتكافئة:** ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ أثر خطأ آخر بالدفاتر، وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها، ولن يتسنى للمدقق اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعته المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد، ولن يكون لذلك الخطأ أثر خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي. وقد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج عن ذلك اختلاف أو خطأ في صحة أرصدة هذين الحسابين وقد يترتب على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي .

2-2-5 الأخطاء الكتابية: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة الترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات آجله من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر. في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة. وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بالجانب

المدين مثلاً بدلاً من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة لن تتساوى أطرافه.

2-3 من زاوية تأثيرها على توازن ميزان المراجعة: يمكن أن نفرق بين نوعين من الأخطاء:

2-3-1 الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة: وهي أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الارتكابية إذا كانت جزئية وأخطاء تكشف عن نفسها.

2-3-2 الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة: وهي أخطاء الحذف الكلي، الأخطاء الارتكابية إذا كانت كلية والأخطاء المتكافئة .

3- مفهوم وطبيعة الغش (الاحتيال) : عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين 2010 بأنه: " فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية ."

في حين عرفه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بأنه: " فعل مقصود يؤدي إلى أخطاء مادية في البيانات المالية التي تخضع لمراجعة الحسابات "، وقد يتم ذلك عن طريق: التلاعب والتزييف في السجلات المحاسبية أو إختلاس الأصول (النقديات، المخزون، الاستثمارت .....)، أو تسجيل معاملات وهمية، أو إتلاف السجلات والمستندات.

وعلى الرغم من أن الغش يحدث على أي مستوى في المؤسسة إلا أنه يكون أكبر عند الموظفين المهيمنين الشاغلين لمناصب عليا، ويتميز الغش بالخصائص التالية :(بسام، ماي 2011، صفحة 20)

- يكون الغش نتيجة لفعل مقصود؛
- عادة ما يكون له تأثير هام وجوهري على القوائم المالية؛
- يمكن أن يكون مرتكبي الغش من صغار الموظفين في المؤسسة كما يمكن أن يكونوا من الإداريين وكبار التنفيذيين؛
- يمكن أن يكون هناك طرف ثالث في عملية الغش وتزداد صعوبة اكتشاف أعمال الغش كلما زادت الأطراف المتواطئة؛
- يحدث الغش في البيئة التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية ضعيف.

ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق :(أمين، 2000، الصفحات 41-43)

3-**1 التلاعب في الدفاتر والسجلات:** ويكون هذا التلاعب بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بقصد إساءة استعمال أحد الموجودات كإثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع كإضافة أو عدم إثبات نقدية مقبوضة من أحد العملاء واختلاسها أو استخدمها لتغطية اختلاس سابق أو عجز بالخزينة، أو عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاسها أو استعمالها في تغطية اختلاسات سابقة بالمستودعات، أو إثبات أذونات صرف صورية، واختلاس تلك البضائع؛

3-**2 التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات:** وذلك بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي: ويحدث مثل هذا التلاعب بوحي وتوجيه من إدارة المشروع بقصد

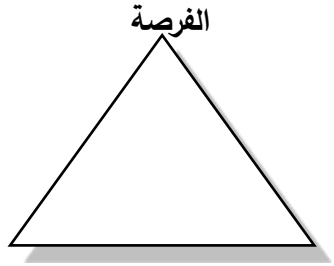
المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

تضخيم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية، أو المغالاة في تقدير بضاعة آخر المدة أو تأجيل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة أو عدم أخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو عدم إظهار المصروفات على حقيقتها، أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطيات سرية قد يساء استخدامها مستقبلا لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة. وقد يكون ذلك أيضا بهدف التهرب من الضرائب، أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدنى من الأرباح، أو إظهار المركز المالي للمشروع على غير حقيقته وذلك بالتلاعب في قيم الموجودات والمطلوبات، كل ذلك بهدف المضاربة في السوق المالي، أو للحصول على قرض، أو ثمن مرتفع للشركة في حالة البيع.

4- مثلث الغش: فسرت العديد من الدراسات المالية والمحاسبية الأسباب التي تجعل من الأفراد متورطين في عمليات الاحتيال بشكل أو بآخر، فقد أكدت نظرية الاحتيال أن الأفراد يصبحون متورطين كنتيجة لمثلث الاحتيال والمتمثل في الفرص، الدوافع/الضغوطات، المبررات، والتي مثلها (cressey,1953) في الشكل رقم (01)

يرتكز هذا النموذج على العناصر الرئيسية في الكشف عن عملية الاحتيال والتي أبرزتها لجنة التدقيق الدولية، بعيدا عن العناصر الثانوية الأخرى مثل التلاعب في تطبيق السياسات المحاسبية كعنصر محفز للاحتيال وغيره من العناصر الأخرى .(جعارة، 2012، صفحة 18)

الشكل رقم (01): نموذج تحفيز الاحتيال الكلاسيكي



Source: Leonard W.Vona , Fraud Risk Assessemnt Building A Fraud Audit Program, USA , 2008 , P 7-8.

إن عملية التنبؤ بالغش تكمن في أن الأفراد الذين يستوفون الشروط الثلاثة لمثلث الغش، من المرجح أن يقوموا به حسب جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين.AICPA

هذه الشروط الموضحة في الشكل الموالي تتمثل في: (W.Vona، 2008، الصفحات 7-8)

أ- الفرصة: ويقصد بها الحالة التي يجد فيها الفرد أنه قادر على تحقيق غايته حتى لو كان هدفا غير مشروع حيث إن ضعف ثقافة المؤسسة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان إلى الاعتقاد بأن الغش لا يمكن كشفه.

ب- الدافعية: غالبا ما تنشأ نتيجة احتياجات فورية مثلا وجود ديون كبيرة للموظف أو رغبة الإدارة في تحقيق أرباح.

ج-المنطقية: هو الاعتقاد بأن العمل الذي يرتكب لا يعتبر غش أو غير مهم.

وهناك ست أولويات يحب أن تفهم لتطبيق مثلث الغش : (W.Vona، 2008، صفحة 8)

- العناصر الثلاثة لمثلث الغش تتواجد على مختلف مستويات الأفراد؛

- تتفاوت نسبة عناصر الغش على حسب الظروف الشخصية للأفراد؛
- توفر عنصر واحد بنسبة عالية يمكن أن يتسبب في ارتكاب الفرد لأعمال الغش؛
- يمكن لعنصر واحد إذا توفر بنسبة عالية أن يؤدي للانطباع والاعتقاد بعدم كشف الغش؛
- تحديد العناصر الثلاثة يعتبر أهم من قياسها؛
- عوامل مخاطر الغش تنشأ من مصادر داخلية أو خارجية.

5- إخفاء الأخطاء والغش: وهو محاولة المحاسب أو ماسك الدفاتر بتغطية الخطأ والغش عن عمد وعن سوء نية أو بالتلاعب في الحسابات لإخفاء الاختلاس، وإجراء التغطية عنصر أساسي في عملية الإخفاء. فقد يحاول المحاسب عدم إظهار عجزه أمام الإدارة بمحاولته موازنة ميزان المراجعة صورياً بتغيير قيم بعض الحسابات عن عمد وبحسن نية، وقد يحاول التلاعب بالحسابات وتزويرها لإخفاء الاختلاس ويتم ذلك بنوعين من التغطية .(الحلو، الصفحات 24-25)

5-1 تغطية مؤقتة: وتتطلب منه إعادة التلاعب وتكراره كلما تطلب الأمر ذلك.

5-2 تغطية ثابتة: وبمقتضاها لا حاجة إلى إعادة أو تكرار التلاعب في أي وقت ما لم يتطلب تغطية عملية جديدة، وقد لا يهتم الموظف المعني بتغطية عملية التلاعب أي بإخفاء الغش استناداً إلى أن العملية لن تقع ضمن نطاق العينة الاختبارية لعملية التدقيق، وكذلك اقتناعه بعدم ضرورة تدبير التغطية أو عجزه عن تدبير وسيلة تغطية.

ثانيا: توضيحات معيار التدقيق الدولي 240 – خصائص الاحتيال : (جعارة، 2012، الصفحات 187-188)

1- ينطوي الاحتيال – سواء كان على شكل إعداد تقارير مالية احتيالية أو تخصيص الأصول – على دافع ما أو ممارسة ضغط لارتكاب الاحتيال وفرصة ملحوظة للقيام بذلك، ووجود تبرير معين لذلك، وعلى سبيل المثال:

- يمكن أن يوجد دوافع أو ضغوط لإعداد تقارير مالية احتيالية عندما تكون الادارة خاضعة لضغوطات من مصادر خارج المؤسسة أو داخلها لتحقيق نسبة مستهدفة من الأرباح أو الدخل المالي.
- يمكن أن توجد فرصة لارتكاب الاحتيال عندما يعتقد الفرد بأنه لا يمكن تجاوز الرقابة الداخلية، لأن الفرد مثلا في موضع ثقة أو لديه المعرفة بنقاط الضعف المحددة في الرقابة الداخلية.
- يمكن أن يكون الأفراد قادرين على تبرير ارتكاب فعل احتيالي ما.

2- ينطوي إعداد التقارير المالية الاحتيالية على أخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ او إفصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية، ويمكن أن تنجم عن جهود الإدارة التي تبذلها في إدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على إدراكهم لأداء المؤسسة وربحيتها، وقد تبدأ إدارة هذه الأرباح بإجراءات ضيقة النطاق او تعديل غير مناسب على الافتراضات والتغيرات التي تجريها الإدارة على الأحكام. يمكن أن تقود هذه الضغوط أو الدوافع إلى زيادة هذه الاجراءات إلى الحد الذي ينتج عنه إعداد تقارير مالية احتيالية.

3- يمكن إعداد التقارير المالية الاحتيالية من خلال ما يلي:

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

- التلاعب أو التزييف (بما في ذلك التزوير) أو تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أعدت منها البيانات المالية.
- التمثيل الخاطئ للبيانات المالية أو الحذف المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات هامة أخرى منها.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الافصاح.

4- كثيرا ما تتضمن التقارير المالية الاحتيالية تجاوز الادارة لأنظمة الرقابة التي تظهر خلافا لذلك أنها تعمل بفاعلية، ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الاحتيال باستخدام أساليب مختلفة كتسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية للتلاعب بالنتائج التشغيلية، أو تعديل الافتراضات وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية، أو إغفال أو تقديم أو تأخير الاعتراف في البيانات المالية أثناء إعداد التقارير، أو عدم الافصاح عن حقائق قد تؤثر في البيانات المالية، أو الدخول في معاملات معقدة مهيكلة لتحريف القوائم المالية، أو تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

5- يتضمن سوء تخصيص الأصول سرقة المؤسسة، وكثيرا ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبيا أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضا المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء التخصيص بطرق يصعب اكتشافها. وكثيرا ما يرافق سوء تخصيص الأصول سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

مما سبق يمكن تصنيف عوامل المخاطر الإيضاحية هذه بناءا على ثلاث حالات تكون عموما قائمة عند وجود الاحتيال:

- وجود دافع أو ممارسة ضغط لارتكاب الاحتيال؛
- وجود فرصة ملحوظة لارتكاب الاحتيال؛
- القدرة على تبرير فعل احتيالي.

ثالثا: مسؤولية المراجع من اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتقرير عنها :

يعتبر المراجع كمسؤول بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج وهو مسؤول مسؤولية مدنية وجنائية ومهنية (تأديبية) ، وشرعية.

1- **المسؤولية القانونية والشرعية للمراجع الخارجي:**

1-1 **المسؤولية القانونية** تتفرع المسؤولية القانونية إلى:

أ- المسؤولية المدنية: حيث أنه مسؤول أمام العميل وأيضا أمام الطرف الثالث ويقصد بالطرف الثالث، الطرف الذي ليس له علاقة تعاقدية مع مدقق الحسابات كالسوق المالي، مؤسسات الاقراض... إلخ.

حيث تنبع المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث من التزام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية اللازمة في أداء أعماله، وتتمثل مسؤوليته في تعويض الأضرار التي تصيب العميل أو غيره بسبب تصرفات مدقق الحسابات مثل: الاهمال الجسيم، الغش والتواطؤ.

ب- المسؤولية الجزائية: قد يجد المراجع نفسه مسؤولا مسؤولية جزائية نتيجة ارتكابه: الغش، التواطؤ، إظهار معلومات غير صحيحة أو إخفائها. وتتمثل العقوبات في: الغرامة والسجن.

ج- **المسؤولية المهنية (التأديبية):** قد يتلقى المراجع إنذارا، لوما أو التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى الشطب من الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة وعليه أن يحترم: معايير المحاسبة، معايير المراجعة، قواعد السلوك والأخلاقيات، الأنظمة والتعليمات. (خيراني، 2013/2012، صفحة 64)

1-2 المسؤولية الشرعية: هناك ثلاث أبعاد شرعية للوظيفة ولها ثلاث جوانب :(خيراني، 2013/2012، صفحة 64)

أ - **مشروعية الوظيفة:** ينظر إلى مهنة مراجعة الحسابات على أنها نوع من الوكالة بأجر أو نوع من أنواع الإجارة بين متعاقدين، حيث أن هذه الوظيفة لا تتصادم مع القواعد الشرعية لأنه تصرف لتحقيق المنفعة العامة، ويترتب على ذلك مشروعية ممارسة المهنة وتقاضي الأجر عليها مادامت المنفعة المقدمة في أمور مباحة شرعا.

ب- مشروعية موضوع المراجعة: ويقصد بهذا الجانب نوعية نشاط المؤسسة محل المراجعة، ويدخل في التحريم كل عمل للمراجع يندرج في إطار التواطؤ والتلاعب، الغش والتزوير أو ما من شأنه إضاعة حق عام أو خاص، كما أن المساعدة على التهرب من الزكاة أو التهرب من الضرائب والرسوم الحكومية المشروعة يدخل دائرة المحظور.

ج- الجانب الأخلاقي للوظيفة: حظي هذا الجانب بعناية خاصة على مستوى مهنة المراجعة وهناك معايير أخلاقية لا تتعارض في مضمونها مع ما تتطلبه الشريعة الاسلامية من التزام بالصدق والأمانة والموضوعية والثقة وعدم الغش والتواطؤ في العمليات.

2- المسؤولية المهنية لمدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش:

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه ويمكن بلورة إطار مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش من خلال ما يلي:

يجب أن يقدر المراجع مستوى الخطر الناشئ من وجود تلاعبات ذات تأثير جوهري على القوائم المالية لأنه سوف يعتمد على مستوى الخطر عند وضع خطة المراجعة وتصميم برنامج الفحص. وحسب معيار المراجعة الدولي رقم 240 فإن : مسؤولية الغش في الأساس تقع على عاتق الإدارة والمكلفين بالحوكمة.

في مجال تحديد مسؤوليات المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل الذي يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها.

إن عوامل الجودة التي تحكم أداء المراجع تساعده على اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش، بحيث أن احتمال عدم اكتشاف الغش أكبر من اكتشاف الأخطاء، ويعود سبب ذلك إلى أن الغش يتضمن عادة أعمال مدبرة ومصممة لإخفائه.

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

لكن حسب الاحصائيات المبينة في الجدول الموالي تبقى المراجعة الخارجية غير فعالة في اكتشاف أعمال الغش، وأكدت عدم الفعالية عن طريق مسح قامت به شركة COOPERS & PRICE WATER HOUSEعام 2005 والذي يبين لنا الآليات الفعالة في اكتشاف أعمال الغش في كل من فرنسا والعالم وتم تسليط الضوء على انخفاض دور المراجعة الخارجية في كشف أعمال الغش .(Romain DUPART، صفحة 02)

الجدول رقم (01): عوامل كشف الاحتيال والغش.

آلية اكتشاف الغش	فرنسا	العالم
نظام إدارة المخاطر/ مراجعة داخلية	%39	%33
إبلاغ (داخلي أو خارجي)	%29	%28
عوامل أخرى	%16	%25
صدفة	%6	%6
خبرة قضائية	%6	%6
مراجعة خارجية	%4	%2

***Source**: Romain DUPART, la Fraude et l'Auditeur , le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détectiondes détournements d'Actif , pansard Associés,AICPA International Affiliate , P 2.*

وقد ورد في تقرير آخر والذي أعدته جمعية فاحصي الغش القانونيين ACFE بكندا في جانفي 2004 الذي تم من خلال الاجابة على 90 إجابة كاملة لإعداد هذه الإحصائيات التي تبين الجهات الأكثر فاعلية في اكتشاف أعمال الغش، وبالرغم من عدم فعالية الرقابة الخارجية إلا أنها تبقى الآلية الأكثر استعمالا من قبل المؤسسات.

الجدول رقم (02): عوامل كشف الغش.

آلية اكتشاف الغش	النسبة
الإبلاغ	%42.2
الرقابة الداخلية	%18.9
الصدفة	%16.7
فحص داخلي	%13.3
فحص خارجي	%6.7
الشرطة	%4.4

***Source** :Association of Certified Fraud Examiniers,la detection des fraudes commises en entreprise au canada,une etude de ses victimes et de ses malfaiteurs, dominic Peltier-Rivest,2007.*

في مجال تحديد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش، فإنه غير مسؤول عن منع الخطأ والغش، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والإختبارات اللازمة وتوقيتها وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف مادي في الدفاتر.

رابعا: الاجراءات المتخذة من طرف المدقق الخارجي في حالة اكتشاف الخطأ أو الاحتيال:

إذا وجد المدقق مؤشرات تشير إلى احتمال وجود خطأ أو احتيال فعلى المدقق أن يقوم بالتوسع في إجراءات التدقيق لإثبات أو نفي الخطأ أو الاحتيال، والتأكد من تصحيح الخطأ إن وجد، والتأكد من أنه قد تم معالجة الاحتيال والإفصاح عنه، وعندما يرتبط الخطأ أو الاحتيال بأحد أفراد الإدارة، على المدقق أن يعيد النظر في الاعتماد على كافة القرائن والأدلة التي أعطاها هذا الشخص للمدقق. (الحلو، صفحة 39)

على المدقق أن يبلغ الإدارة بنتائج التدقيق وفي حالة اكتشاف غش أو خطأ في القوائم المالية يجب أن يكون التبليغ لأعلى جهة في الإدارة أو لمستوى إداري أعلى من المستوى الإداري الذي حصل عنده الخطأ أو الغش وفق الخطوات التالية:

1- إبلاغ إدارة المؤسسة : يجب على مدقق الحسابات أن يبلغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها بأقصى سرعة ممكنة إذا كان يشك من احتمال وجود غش ولو كان تأثيره المحتمل على القوائم المالية غير مادي، أو إذا كان الغش موجود فعلا؛

كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي وعندما يكون الشك محيطا بالإدارة فإن المراجع يسعى عادة إلى الحصول على إشارة قانونية تساعد في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها. (الحسيني، 2011، صفحة 292)

2- إبلاغ السلطات الإشرافية العليا: إن التزام مدقق الحسابات بمبدأ "السرية" يمنعه من الإبلاغ عن الغش لأطراف ثالثة، على أنه في حالات معينة يتجاوز القوانين. كما نص القانون 10-01 المادة 27 على أنه :" في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على مدقق الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ." (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2010، صفحة 10)

3- إبلاغ مستخدمي القوائم المالية: إذا تبين لمدقق الحسابات أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على القوائم المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك القوائم، عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأي سلبي؛

كما أن لمدقق الحسابات الحق في الاطلاع على كل وثائق المؤسسة كما نصت المادة 31 من قانون 10-01: " يمكن لمدقق الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للهيئة أو المؤسسة، وأن يطلب كل التوضيحات والتي يراها لازمة"، وإذا منعت إدارة المؤسسة مدقق الحسابات من الاطلاع على كل الوثائق فإنه يصدر رأيا تحفظيا أو يمتنع عن إبداء الرأي حول تلك القوائم نتيجة لوجود عراقيل وقيود في عملية المراجعة.

4- الانسحاب من عملية المراجعة: قد يرى مدقق الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية المراجعة عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش والتي يرى المراجع أنها ضرورية في ظل الظروف حتى ولو لم يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على القوائم المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المراجع وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المراجع والمؤسسة

خامسا: مسؤوليات مدقق الحسابات عن عدم اكتشافه الغش بعد صدور تقريره:

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

لا يوجد إلزام قانوني على مدقق الحسابات للقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك القوائم قد تأثرت بالغش قبل صدور تقريره في هذه الحالة يجب عليه أن يطلب من إدارة المؤسسة إبلاغ كل من يتأثر بهذا التحريف، ثم القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره. وفي حالة رفض المؤسسة فإنه يقوم بالإفصاح المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره وإعلام الجهات الرقابية التي تخضع المؤسسة لسلطتها، وأخيرا إعلام الأطراف الثالثة (مستخدمي القوائم المالية).

سادسا: مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة: وفقا لمقتضيات عملية التدقيق أصبح المدقق مسؤولا عن الممارسات المحاسبية المضللة (اكتشافا وتقديرا) في القوائم المالية مما يتطلب على المدقق الخارجي القيام بالإجراءات اللازمة إلى تأكيد خلو القوائم المالية من التحريفات وإبداء رأي فني سليم.

1- خطر عمليات التدقيق: أورد المجمع الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA خطر التدقيق بأنه: خطر ان يستنتج المدقق ان القوائم المالية عادلة ، ويصدر حكما غير صحيح بذلك، وفي الحقيقة أن تلك القوائم محرفة جوهريا. (فرج، 2009، صفحة 4)

وعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنع احتمال ابداء مدقق الحسابات لرأي غير سليم في القوام المالية الخاضعة لرقابته رغم ان هذه القوائم المالية تحتوي على تحريف جوهري . (بوسنة، 2011-2012، صفحة 42)

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن فعالية عملية التدقيق تكمن في مواجهة خطر الممارسات المحاسبية (غش، تضليل)، فعملية التدقيق عرضة لمخاطر تتعلق بتحريفات وأخطاء تحتويها القوائم المالية قد لا يمكن للمدقق اكتشافها، ليس نتيجة لعدم التزامه بالمعايير المهنية وانما لعوامل تتعلق تتعلق بالقيام بعملية التدقيق، أو بالارتباط بالعميل ومنه يمكن القول أن خطر الممارسات المحاسبية وعدم اكتشاف الخطأ في البيانات سببه علاقة المدقق مع العميل، أو ربما قيامه بعملية تدقيق فاشلة، لذلك وجب عليه الاخذ بعين الاعتبار جميع العوامل التي تتضمنها عملية التدقيق سواء عند التخطيط لعملية التدقيق، أو تصميم اجراءات التدقيق، أو عند تقييم الادلة وقرائن الاثبات

2- مكونات خطر التدقيق: تتكون مخاطر التدقيق وفقا لمعيار المراجعة الامريكي رقم 47 من ثلاث عناصر: (بوسنة، 2011-2012، الصفحات 41-42)

2-**1 المخاطر الحتمية:** قابلية رصيد حساب معين او مجموعة من العمليات أن تكون خاطئة بشكل جوهري، في أرصدة الحسابات الأخرى وذلك بافتراض عدم وجود ضوابط داخلية.

2-2 مخاطر الرقابة: هو احتمال أن نظام الرقابة الداخلية لا يستطيع منع أو اكتشاف الاخطاء الجوهرية في الوقت المناسب، والتي يمكن أن تحتويها الارصدة أو العمليات سواء كانت هذه الاخطاء متعمدة أو غير متعمدة او نتيجة للغش.

2-3 مخاطر عدم الاكتشاف: هي المخاطر المتمثلة في أن إجراءات التدقيق قد تؤدي إلى نتيجة عدم وجود خطأ في أحد الارصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخري أو نوع أخر من العمليات

ويمكن تلخيص مخاطر التدقيق حسب Fearnley et al في الشكل التالي :

الشكل رقم (02) تقسيم مخاطر التدقيق

المصدر: بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح–مرجع سبق ذكره، ص 42

إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الاحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ ناتج عن الخطأ، لأن الاحتيال قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الاخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق .

وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث اكتشافها حيث تصاحبها عملية تواطؤ. ويمكن ان يؤدي التواطؤ إلى ان يعتقد المدقق بأن دليل التدقيق مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح.

إن قدرة المدقق على كشف الاحتيال يتوقف على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الاحتيال، ومدى تكرار ونطاق التلاعب ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطون.

وفي حين أن المدقق قد يكون قادرا على تحديد الفرص المحتملة لارتكاب الاحتيال، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الاحتيال أم الخطأ.

وعند الحصول على تأكيد معقول، يكون المدقق مسؤولا عن الحفاظ على سلوك مهني مشكوك فيه أثناء عملية التدقيق، آخذا بعين الاعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، ومدركا حقيقة أن إجراءات التدقيق الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في سياق الكشف عن الاحتيال.

3- أهم المعوقات والتحديات التي أدت إلى إخفاق التدقيق في مواجهة خطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة: طبقا لنموذج المعيار رقم 47 الصادر عن مجمع المحاسبين الأمريكي القانونيين AICPA الذي اعتبر جودة المراجعة بأنها التي تمكن المراجع من تخفيض الممارسات المحاسبية وما أوصى به الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2003 حول إعادة الثقة في التقرير المالي، وجب إعادة بناء فعالية التدقيق والتأكيد

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

على ضرورة توافر صفات مؤهلة للمدقق وتحقيق الاستقلالية كمؤشر على هذه الجودة، ومن أهم التحديات والمعوقات التي تواجه مهنة التدقيق مايلي:

أ مرونة معايير المحاسبة: تعتبر معايير المحاسبة أحد التحديات والمعوقات وأحد العوامل الرئيسية لإخفاقات مهنة التدقيق في مواجهة الأساليب المحاسبية المضللة، حيث أن هذه الأساليب المحاسبية تقوم من خلال الاختيار المحاسبي (اختيار أو تطبيق سياسة محاسبية) وذلك وفقا لما تتركه المرونة المتاحة في اختبار أو تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما من مساحة كبيرة للتقديرات المحاسبية في بعض الحالات، ذلك أن معايير المحاسبة المرنة تتطلب قدرا من التقدير الشخصي المسموح به للإدارة عند القيام بإعداد التقارير المالية.

وفي الأخير يمكن القول أن معايير المحاسبة أحد الدوافع والمبررات نحو سعي الإدارة للممارسات المحاسبية المخادعة في التقارير المالية دون الإخلال بمعايير المحاسبة المنظمة .

ب تحديات استقلال المدقق: يعتبر استقلال المدقق حجر الزاوية في مهنة التدقيق حيث أن ممارسة المهنة دون استقلال يعني أن رأيه في القوائم المالية محل شك مما يؤدي إلى الإخفاق في المراجعة، ويمثل استقلال المدقق واحد من أهم أركان نجاح مهنة التدقيق في مواجهة الممارسات المحاسبية، غير أن الواقع العملي يبين عدم اكتمال هذا الركن الهام مع أداء المدقق وواجباته ومسؤولياته.

ج فجوة التوقعات في التدقيق: ويقصد بها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به مدقق الحسابات الخارجي وما ينبغي عليه القيام به وفقا لتوقعات مستخدمي القوائم المالية، كما يقصد بفجوة التوقعات التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي القوائم المالية والمراجعين والأداء الفعلي لهم.

د- التوسع في استخدام التجارة الالكترونية: تعتبر التجارة الالكترونية من أحدث المفاهيم التي دخلت نظم المعلومات الالكترونية ، ولقد نتج عن الثورة الهائلة في تكنولوجيا المعلومات فقدان الثقة في التكنولوجيا، لأن الإدارة التي تعمل بالتجارة الالكترونية يكون أمامها فرصا عديدة لارتكاب الممارسات المحاسبية المضللة والمخادعة، من خلال استخدام قدرات الحاسب في تعديل البيانات وتحريف المستندات مما يمثل تحدي أمام المدقق لمواجهة خطر هذه الممارسات

3. خاتمة

حاولنا من خلال هذه الدراسة التحليلية معرفة مسؤوليات المدقق الخارجي ومن هو المسؤول عن الغش في القوائم المالية وعلى من تقع مسؤولية ارتكابها، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وصياغة مجموعة من التوصيات كما يلي:

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى

- تكمن مسؤوليات المدقق الخارجي في التأكد من صحة القوائم المالية وخلوها من الغش والأخطاء والتحريف الجوهري فيها؛
- تتوقف نجاعة مدقق الحسابات في منهج عمليه وإتباع معايير المراجعة الدولية المتعارف عليها فهي خطوة نحو التنفيذ الجيد نحو عملية المراجعة؛

– تساهم عملية المراجعة في إعطاء صورة واضحة تزيد من موثوقية القوائم المالية حيث يقدم مدقق الحسابات تقريره حول مصداقية هذا القوائم؛

– تقع مسؤولية ارتكاب الغش على كل من المؤسسة والإدارة والمكلفين بالرقابة ويقوم مدقق الحسابات عند تأدية مهامه باكتشافها والإبلاغ عنها ومعرفة مواطن الغش ونقاط الضعف في نظام الرقابة الذي يساهم في هذا الغش؛

– إن عملية تحديد مسؤوليات مدقق الحسابات أمر في غاية الصعوبة لذلك يتحمل جزءا من المسؤولية المهنية في حالة لم يكتشف الأخطاء والغش باعتبار أن مستخدمي القوائم المالية يعتمدون على تقريره لاتخاذ القرارات الخاصة بهم؛

– تأثير المعوقات والمشاكل على أداء المدقق الخارجي لمسؤولياته المهنية وعلى وجه الخصوص استقلاليته؛

– ضرورة ممارسة الشك المهني والاحتياط بالحذر المهني وبذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق أغراض المراجعة.

التوصيات:

بناء على النتائج السابقة نقترح التوصيات التالية:

– تدعيم الاستقلال المهني لمدقق الحسابات لتعزيز الثقة في القوائم المالية؛

– ضرورة تطوير وتحديث معايير المراجعة والقواعد المهنية بما يتوافق مع متطلبات المراجعة الحديثة؛

– تحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق مع وضع قواعد وضوابط وقوانين لقمع الغش حتى يتسنى لمدقق الحسابات اتخاذ الاجراءات اللازمة وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة بآرائهم وعدالة تقاريرهم؛

– الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي وتطوير أدائهم باستخدام التقنيات الحديثة في إنجاز اعمالهم من خلال وضع برامج تدريبية.

المراجع

Romain DUPART .(بلا تاريخ) .*la Fraude et l'Auditeur , le cadre conceptuel des nouvelles techniques de détection des détournements d'Actif* .AICPA International Affiliate .pansard Associés.

Leonard W.Vona .(2008) .*Fraud Risk Assessemnt Building A Fraud Audit Program* . USA.

المجلد. 4، العدد. 2 (ديسمبر 2020)؛ ISSN: 2602-5655

أسامة عمر جعارة. (2012). أساليب المدقق الخارجي في اكتشاف عمليات الاحتيال/الغش في البيانات المالية للشركات المساهمة العامة، دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الخارجي في الأردن. *مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 39*(العدد2)، 18.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (29 يونيو, 2010). القانون رقم 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المادة 63،. *العدد 42*.

العيد خيراني. (2013/2012). مدى مساهمة عوامل جودة الأداء المهني لمحافظي الحسابات في ضبط مخاطر المراجعة- دراسة حالة الجزائر. *مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة و جباية*. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة رقلة.

حمزة بوسنة. (بلا تاريخ). دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الفرنسية. *مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة*. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف.

خالد أمين. (2000). *علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية و العلمية*. عمان – الأردن: دار وائل للطباعة و النشر.

خالد محمد بسام. (ماي 2011). الغش في القوائم المالية و حدود مسؤوليات المراجع. *مجلة صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين*(68)، 20.

داغر محمود محمد وعلي محمد علي. (2010). *الإنفاق العام على مشروعات البنية التحتية وأثره في النمو الاقتصادي في ليبيا* . ليبيا: مجلة بحوث اقتصادية. (51.

سهى السيد حسن فرج. (2009). خطر ممارسات المحاسبة الابداعية واخفاقات المراجع في مواجهته. مصر، حث مقدم بكلية التجارة، جامعة قناة السويس.

شيرين مصطفى الحلو. (بلا تاريخ). المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الخطأ و الغش في القوائم المالية. *مذكرة ماجستير في المحاسبة*. كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة.

هدى خليل براهيم الحسيني. (292, 2011). مسؤولية مراقب الحسابات. *مجلة الباحث*(العدد 28).

EXTERNAL AUDITOR RESPONSIBILITY IN DETECTING ERRORS AND FRAUDS UNDER INTERNATIONAL AUDIT STANDARDS

Amina BOUFARH[a]★

a. aminaboufarh@gmail.com, Oum El Bouaghi University, Algeria.

Received date: 09/ 10/2020, Accepted date: 12/ 12/2020, online publication date: 31/ 12/2020

ABSTRACT

This study aims to demonstrate the responsibilities of the external auditor with regard to illegal behavior in the financial statements by assessing the auditors' compliance with their professional responsibility and the ability to detect the risks of fraud and identify the factors leading to the disclosure by auditors. The study concluded that the external auditor is not legally responsible for detecting fraud, but should exercise caution when examining the financial statements for misstatements, as he should express an opinion. more transparent and credible on the validity of financial statements

Keyword: Internal Auditor; Accounting Error; Fraud; Risk Factors.

JEL Code: H83, M42.

★ **Corresponding Author**