مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية
ONLINE ISSN : 2572-5386 … PRINT ISSN : 2226-1419
website : www.muthjaes.net
IASJ
المجلات الاكاديمية العراقية

دور المدقق في تقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية على وفق معيار الانتوساي ١٤٥٠
بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب

علي محمد ثجيل المعموري [a*] ، احمد عبد الامير محمود الشريفي [b]
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

معلومات المقالة

تاريخ البحث
الاستلام :2020/10/5
تاريخ التعديل :2020/10/20
قبول النشر :2020/10/22
متوفر على الأنترنيت:2021/1/17

الكلمات المفتاحية :
المدقق
معيار الانتوساي 1450
مسؤوليات المدقق
التحريفات
الاحتيال

الملخص

كثير من الاحيان ما يواجه المدققون مشكلة في تقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية من حيث مدى كونها جوهرية او لا ، وحدود مسؤولية المدقق عن هذا التقييم ، وهذا يتطلب توضيح مسؤوليات المدقق واليات التقييم . اكتسبت هذه الدراسة اهميتها اذ سلطت الضوء على مسؤوليات المدقق وانواعها وذلك سلطت الضوء على اساليب التقييم للتحريفات المكتشفة وفقا لمعيار الانتوساي (1450). تهدف هذه الدراسة الى بيان مفهوم التحريفات وانواعها ، التعرف على اساليب تقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية وكذلك بيان مسؤوليات المدقق وبالتحديد مسؤولية تقييم التحريفات المكتشفة. اعتمد الباحثان في الجانب العملي على السجلات المحاسبية والقوائم المالية للشركة العامة لتصنيع الحبوب وللسنوات (2011 ، 2012 ، 2013) في تشخيص التحريفات. اختتمت هذه الدراسة بعدة استنتاجات اهما وجود تحريف في عملية الاعتراف بإيراد بيع الطحين ،كذلك وجود تحريف في تبويب ايراد بيع النخالة من المطاحن الاهلية . وخلصت الدراسة لعدة توصيات اهمها ضرورة المام المدققين بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم ، وضرورة تعديل قيود الاعتراف بإيرادات بيع الطحين ، وكذلك تعديل تبويب ايراد بيع النخالة من المطاحن الاهلية.

The role of the auditor in evaluating the misstatements discovered in the financial statements in accordance with INTOSAI Standard 1450 - Applied Research in the General Company for Grain Processing

Ali Muhammad Thajeel Al-Maamouri [*a] , Ahmed Abdel Amir Mahmoud Al-Sharifi [b]
University of Baghdad /Post- Graduate Institute of Accounting and Financial Studies.

Abstract

Often, auditors face a problem in evaluating the misstatements discovered in the financial statements from the recent extent of being material or not, and the limits of the auditor's responsibility for this evaluation. This requires clarification of the auditor's responsibilities and the evaluation mechanisms. This study gained its importance from shedding light on the responsibilities of the auditor and their types, and that shed light on the methods of evaluation of the misstatements discovered according to the INTOSAI Standard (1450). This study aims to explain the concept of misstatements and their types, to identify the methods of evaluating the misstatements discovered in the financial statements, as well as to explain the auditor's responsibilities, specifically the responsibility for evaluating the discovered misstatements. In the practical aspect, the two researchers relied on the accounting records and financial statements of the General Company for Grain Processing for the years (2011, 2012, 2013) in diagnosing misrepresentations. This study concluded several conclusions, the most important of which are the existence of a distortion in the process of recognizing the revenue from the sale of flour, as well as the existence of a distortion in the classification of revenues from the sale of bran from private mills. The study sets several recommendations, the most important of which is the need to familiarize auditors with the responsibilities entrusted to them, the necessity to amend the restrictions on recognition of flour sales revenues, as well as to amend the classification of revenues from the sale of bran from private mills.

* Corresponding author : E-mail addresses : ali.mamouri@yahoo.com.

2021 AL – Muthanna University . DOI:10.18081/MJAES/2021-10/222 -233.

المقدمة

تهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات مفيدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين ، وبالتالي فان اي معلومة غير صحيحة تتضمنها هذه القوائم قد تفقد هذه القوائم قيمتها. لذلك يسعى المدقق الى إضفاء الموثوقية بالقوائم المالية ، اذ ان القوائم المالية قد لا تخلو من التحريفات سواء في المبلغ او البند او العرض والافصاح، لذا سعت المنظمات المهنية الدولية الى اصدار معايير تدقيق تحدد دور المدقق في تقويم اثر تلك التحريفات المكتشفة خلال التدقيق على القوائم المالية ومدى عدالتها وتمثيلها لنتيجة النشاط والمركز المالي. اذ صدر معيار التدقيق الدولي 450 واتبعه اصدار معيار 1450 لمنظمة الانتوساي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، حيث يهدف المعياران الى تحديد مسؤولية المدقق في تقويم التحريفات المكتشفة واثرها على القوائم المالية ، ولغرض تحقيق اهداف البحث تم تقسم البحث الى اربعة مباحث تبنى المبحث الاول منهجة البحث، اما المبحث الثاني تضمن استعراضا للادبيات المتعلقة بالمدقق ومسؤولياته والتحريفات ومفهومها وانواعها. وتناول المبحث الثالث الجانب العملي وهو تحديد اساليب التقييم وفقا لما ورد في معيار الانتوساي (1450) ، واخيرا بين المبحث الرابع اهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل اليها الباحثان.

مشكلة البحث

مشكلة البحث

هنالك الكثير من الحالات التي يكون فيها المدققين غير ملمين بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم بعد اكتشافهم للتحريفات (اخطاء او احتيال) بسبب عدم وضوح هذا المسؤوليات من جهة وكذلك عدم وضوح اساليب التقييم التي يلجأ اليها المدققون عند اكتشافهم للتحريفات من جهة اخرى ، وبالتالي امكانية لتعرضهم للتقاضي او العقوبات نتيجة لأبدائهم رأي قد لا يكون مناسبا للقوائم المالية. تكمن مشكلة البحث في عدم وضوع مدى مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتجميع وتقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية خلال التدقيق ، وكذلك عدم وضوح اساليب التقييم التي يعتمدها المدقق عند تقييم التحريفات المكتشفة سواء كانت اخطاء او عمليات احتيال.

هدف البحث

أ. بيان مفهوم التحريفات وانواعها.

ب. تسليط الضوء على اساليب تقييم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية.

ج. بيان مسؤوليات المدقق وبالتحديد مسؤولية تقييم التحريفات المكتشفة.

أهمية البحث

تسليط الضوء على الدور الذي يمارسه المدقق في تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال عملية التدقيق سواء في المبالغ والبنود والعرض والافصاح وفقا لمعايير تدقيق الانتوساي (1450) والالية التي تجري بها عملية التقييم.

فرضيات البحث

يستند البحث على فرضية مفادها ان التعريف بمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتجميع التحريفات وتقييمها وكذلك التعريف باساليب تقييم التحريفات المكتشفة وفقا لمعيار الانتوساي (1450) يساهم في حماية المدقق من التعرض للتقاضي و العقوبات وفقا للقوانين والتعليمات النفاذة.

مصادر جمع البيانات

- الجانب النظري : لغرض تغطية البحث من الجانب النظري اعتمد الباحث على الكتب العربية والاجنبية والرسائل والاطاريح والدوريات المتوفرة في الجامعات و المنشورة في الانترنت.
- الجانب العملي : اعتمد الباحثان على السجلات المحاسبية و القوائم المالية للشركة العامة لتصنيع الحبوب للسنوات (2011 ، 2012 ،2013) بالإضافة الى المقابلات الشخصية.

الاطار النظري

اولا : تعريف التدقيق

عرف التدقيق حسب جمعية المحاسبة الامريكية بانه (عملية منهجية للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها بشأن التأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتحقق من درجة التوافق بين التأكيدات والمعايير الموضوعة وإبلاغ النتائج إلى المستخدمين المهتمين).

ان التعريف اعلاه تضمنت عدة مفردات مركزة سوف يتناولها الباحثان باختصار :-

1. للقيام بعملية التدقيق يجب ان يكون هنالك معلومات(مالية وغير مالية) في شكل يمكن التحقق منه ، ومعايير تكون اساسا لتقييم المعلومات .
2. تختلف معايير تقييم المعلومات اعتمادا على المعلومات التي يتم تدقيقها ، مثلا في تدقيق القوائم المالية التاريخية يتم اعتماد معايير اعداد التقارير المالية الدولية ، اما عند فحص نظام الرقابة الداخلية فيتم اعتماد اطار (coso) مثلا. (A. Arens ey.al. ،2016 :4)

3. لتحقيق الغرض من التدقيق يجب على المدقق الحصول على ادلة كافية ومناسبة ،اذ تمثل الادلة المعلومات التي يستند اليها المدقق في رأيه ، ويجب على المدققين تحديد كمية ونوعية الادلة اللازمة ، وتقييم ما اذا كانت المعلومات تتوافق مع المعايير المحددة.(لطفي،2009: 14)

4. يجب أن يكون المدقق مؤهلاً لفهم المعايير المستخدمة ويجب أن يكون مؤهلاً لمعرفة أنواع وكمية الأدلة التي يجب تجميعها من أجل الوصول إلى النتيجة الصحيحة بعد فحص الأدلة. يجب أن يكون لدى المدقق موقف عقلي مستقل. (سالمي واخرون ، 2017 : 633) اذ يسعى المدققون إلى الحفاظ على مستوى عالٍ من الاستقلالية للحفاظ على ثقة المستخدمين بالاعتماد على تقاريرهم. غالبًا ما يطلق على المدققين الذين يبلغون عن البيانات المالية للشركة اسم المدققين المستقلين. على الرغم من أن هؤلاء المدققين يحصلون على اجور تدقيق من قبل المنشاة ، إلا أنهم عادة ما يكونون مستقلين بما يكفي لإجراء عمليات تدقيق يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين.

5. إعداد تقرير التدقيق الذي ينقل نتائج التدقيق إلى المستخدمين والذي يمثل الرأي الفني المهني المحايد للمدقق . (قماط ، 2019 : 2)

ثانيا : اهداف التدقيق

في السابق كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما يوجد في الدفاتر والسجلات من اخطاء او غش او تلاعب او تزوير ، ولكن تغيرت هذه النظرة عندما قرر القضاء الانكليزي عام 1897 م ان اكتشاف الخطا والغش ليس هدفا للتدقيق .(عبد الله ،2014 : 9) واشار معيار تدقيق التدقيق الدولي (200 الفقرة 2) الى انه تطورت بعد ذلك اهداف التدقيق على مر السنين مع التطورات الاقتصادية وتطور حاجات المستخدمين ليصل الى تعزز درجة الثقة المستخدمين في القوائم المالية ، ويتحقق ذلك من خلال ابداء رأي فني محايد حول ما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها ، من جميع النواحي الجوهرية ، وفقا لاطار التقرير المالي المعتمد ، بمعنى اخر ما اذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بصورة عادلة وحقيقة من جميع النواحي الجوهرية (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 94).

ثالثا : مسؤوليات المدقق

- **المسؤولية القانونية**

تحتل المسؤولية القانونية وما يترتب عليها من تبعات المركز الاول في اهتمامات المهنة ، وحتى يصبح بالإمكان تصور ذلك فان الكثير من شركات التدقيق انفقت ملايين الدولارات كتكاليف لتسويه القضايا القانونية. ان اخلال المدقق بواجباته يجعله مسؤولا عن النتائج او الاضرار الناجمة عن ذلك مما يفسح المجال لمسائلته امام القضاء ومطالبته بالتعويض عن ما يمكن ان يصيبها من ضرر، ويأمل المجتمع في تقرير المدقق ان يقدم له صورة واضحة عن وضع المنشاة التي قام بتدقيقها واكتشف التحريفات التي تكون حدثت خلال الفترة (دحدوح واخرون ، 2009 : 183).

كما أن للدعاوى القضائية أثار خطيرة وضارة على المسئولية المهنية للتدقيق والمدققين، اذ أصبح من الواضح احتياج المجتمع للتأكيد المستمر على أن يكونوا المدققون خاضعين لرقابة أكثر فعالية، بالإضافة إلي أن المسؤولية القانونية والمهنية تحفز المدققين للعمل بشكل أفضل، وهذا يعد برهان واضح وكافي للاحتياج لتفعيل مهنة التدقيق والعمل على تخفيض احتمالات الدعاوى القضائية ضد مكاتب المدققين ، وتوفير القناعة المعقولة للأطراف المعنية والمهتمة بمهنة التدقيق بأن أعمال التدقيق قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والأمانة، مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المدقيق. (رشوان ،2019 : 104)

وقد قسمت المسؤولية القانونية الى الاتي :

- **المسؤولية المدنية (العقدية) :**

تعرف المسؤولية المدنية على انها الجزاء الذي يترتب على المدين نتيجة إخلاله بالتزامه الذي أدى إلى إلحاق الضرر بالدائن وإفقار ذمته .(الزيادي ، 2018 : 402-442) وبناء على التعريف المتقدم فان المسؤولية المدنية تتميز بانها : تقوم على الضرر الذي يلحق بالفرد، ومن ثم يكون الجزاء فيها تعويض المتضرر عن ذلك الضرر. ويحق للمتضرر أن ينزل عن التعويض أو يتصالح عليه ، كما انها تخضع من حيث المبدأ للقاعدة التي مفادها أن كل خطأ ألحق ضرراً بالغير يلزم مرتكبه التعويض (علي ، 2017 :1-5).

اذ يمكن ان يعتبر المدقق خارقا لشروط العقد اذا حصل احد الامور الاتية : (الذنيبات ،2009: 74) :

1. اذا قام بإصدار تقرير نظيف دون الالتزام بمعايير التدقيق
2. لم يقدم التقرير في الوقت المتفق عليه.
3. قام بإفشاء اسرار العميل.
4. الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية.

أ. المسؤولية التقصيرية (المسؤولية اتجاه الطرف الثالث)

تنال مهنة التدقيق اهتماما كبيرا ومتزايدا في الاوساط المالية والقانونية والاقتصادية المعاصرة ، نظر لما لرأي المدقق من اهمية اساسية عند اتخاذ القرارات من الاطراف المختلفة المستفيدة من القوائم المالية ، وان اي اخلال من المدقق بواجباته يؤدي الى الحاق الضرر بالأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية ، مما قد يعرضه للمقاضاة و المطالبة بالتعويض (صبحي واخرون ، 2006 : 18). يتمثل الطرف الثالث بالأشخاص غير اصحاب المنشاة متمثلين بالمساهمين الحاليين والمرتقبين ، البائعين ، الدائنين ، البنوك ، الموظفين، وبمعنى اخر المسؤولية اتجاه الغير ممن لم يرتبط المدقق معهم بعقد. اذ لا يمكن للمدقق ان يتخلى عن هذه المسؤولية عن كل ضرر ينتج عن مخالفة احكام القانون المنظم للمهنة ، ولا يستطيع ان يتخلى عن المخالفات حتى وان لم يشترك فيها ، الا ان ثبت انه قام بالمتطلبات الضرورية بالإبلاغ عنها ، وان لم تتم معالجتها بالشكل اللازم (حولي ، 2017 : 340). وهناك من يرى انه لا توجد مسؤولية للمدقق بدون عقد ، ويرى البعض الاخر ان المدقق يكون مسؤولا اتجاه الطرف الثالث ان توفرت الشروط التالية (الذنيبات ،2009: 76) :

1. وجود علاقة بين التحريف الموجود في القوائم المالية والضرر الذي لحق بالمستفيد.
2. ان يكون المدقق على علم او يتوجب عليه ان يعلم ان هنالك طرفا ثالثا سيعتمد على القوائم المالية.
3. عندما يكون اهمال المدقق ماديا فأن الضرر سيكون ماديا ايضا.

ويرى الباحثان ان الرأي الاكثر عقلانية هو ان المدقق يكون مسؤولا اتجاه الطرف الثالث ، على اعتبار ان القوائم المالية في الاساس معدة للمستخدمين الداخليين والخارجيين (الطرف الثالث)، وان قيام المدقق بتدقيق هذا القوائم واضفاء بعض الموثوقية عليها هو لأغراض اعتمادها من قبل المستفيدين ، ولكن هذه المسؤولية تكون ان يكون هذا الضرر نتج عن اهمال المدقق اهمالا جسيما او قام بعمل من اعمال الغش.

ب. المسؤولية الجنائية (الجزائية) :

بينما كانت معظم القضايا المرفوعة ضد المدققين تنطوي على تعويض المدعي عن قيمة الخسائر الناتجة عن المسؤولية التعاقدية او التقصيرية ، تنشا المسؤولية الجنائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع. ان المسؤولية الجنائية هي المسؤولية الناتجة عن فعل جرمي يقوم به المدقق اثناء ممارسته عمله ، اذ ان الفعل الجرمي يؤدي الى الحاق الاضرار بالمجتمع ، وما يميز المسؤولية الجنائية عن المسؤولية المدنية انها مسؤولية يتحملها المدقق بحكم القانون اذا توفر القصد الجنائي و اي علمه بالجريمة ومشاركته بها كأن يتعمد اعداد تقرير كاذب او يتعمد اغفال وقائع معينة في تقريره. (زهيرة ، 2018: 18) اذ يعتبر المدقق مسؤولا امام الهيئات الضريبية المختصة مثلا بسبب اعتمادها على التقارير المقدمة من قبله ، كذلك يتحمل المدقق المسؤوليات التي تنص عليها القوانين في حالة قيامه باعمال التزوير او اتلاف الاوراق الرسمية وادلة الاثبات ، كما يتحمل المدقق المسؤوليات القانونية عن قيامه فاشاء الاسرار ، وحسب القوانين التي تحكم كل بلد.(الحسيني ، 2011 ، 294)

ج. **المسؤولية المهنية (التأديبية)**

يتحمل المدقق المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة او تقصير فني او اخلاقي في القواعد المهنية. (بوعزة ، 2014 : 11) اذ تكون هذه المسؤولية بعيدة عن اي مسائلة قانونية ، وان الاخلال بهذه المسؤولية وعدم الالتزام بها يعرض سمعت المدقق وكرامته للضياع ، وقد تؤدي الى خروجه من المهنة بصورة نهائية (الغانم ، 2017 : 33).

حيث ان القبول الاجتماعي لدور المدقق وضخامة المسؤولية الملقاة على عاتقهم دفعهم الى تنظيم انفسهم في منظمات مهنية في معظم دول العالم ، وقد قامت هذه المنظمات بوضع دليل للسلوك المهني الذي يتوجب على الاعضاء الالتزام به حرصا على كرامة المهنة، والا تعرضوا للمسائلة المهنية والتي تتراوح بين التنبيه والانذار او تعليق العضوية او الحرمان من مزاولة المهنة.(المغربي ، 2016 : 106).

د. **مسؤوليات المدقق الواردة في معايير التدقيق الدولية**

سعت المعايير الدولية الى تحديد مسؤوليات المدقق في عدة معايير لابرازها ولفت انتباه المدقق اليها بغية تركيز المدقق على هذه الجوانب المهمة ، وسوف نتناول بعض هذه المسؤوليات وكالاتي :

1. **مسؤولية المدقق بشان الاتفاق على شروط ارتباط التدقيق (معيار التدقيق الدولي 210)**

كثيرا من المدققين ادينوا في الدعاوى القانونية ولم يستطيعوا الدفاع عن انفسهم بسبب عدم وجود عقد مسبق بين المدقق والمنشاة الخاضعة للتدقيق تبين ما للطرفين من حقوق وواجبات. تناولت معايير التدقيق الدولية وبالتحديد المعيار رقم (210 الفقرة 6) المسؤولية التي يتحملها المدقق عند الاتفاق على شروط التدقيق.اذ اوجب المعيار على المدقق التاكد من توافر عدة شروط مسبقة للدخول في ارتباط تدقيق وهي كالتالي :

- ✓ تحديد ما اذا كان معايير المحاسبة المعمول بها مقبولة .

- ✓ الحصول على موافقة الادارة بانها تدرك وتتحمل مسؤوليتها عن اعداد القوائم المالية طبقا للمعايير المعمول بها ، توفير رقابة داخلية فعالة لاعداد قوائم مالية تخلو من تحريفات جوهرية.
- ✓ تمكين المدقق من الوصول الى جميع المعلومات الضرورية وذات الصلة باعداد القوائم المالية ، كذلك الوصول غير المقيد الى اي شخص داخل المنشاة يعتبر ضروريا للحصول على دليل تدقيق.(معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 139)

2. **مسؤولية المدقق عن متابعة مراعاة الانظمة واللوائح من قبل الادارة عند تدقيق القوائم المالية (معيار التدقيق الدولي 250)** :

يميز معيار التدقيق الدولي (250 الفقرة 6) مسؤولية المدقق بين فئتين من القوانين واللوائح :

1. عدم التزام له تأثير مباشر على القوائم المالية : على سبيل المثال عدم الالتزام بقانون الضرائب او انتهاكه ، بحيث يؤدي الى عدم الالتزام هذا الى التاثير المباشر على مصروف الضريبة والضرائب المستحقة.
2. عدم التزام ليس له تأثير مباشر على القوائم المالية : (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 271) ان مسؤولية المدقق عن كشف الالتزام غير المباشر محدودة نوعا ما ، اذ من غير المعقول ان يكون المدقق خبيرا بجميع الانظمة واللوائح ذات الصلة بأعمال المنشاة ، وكذلك لا يمتلك المدقق دليلا على عدم الالتزام بالأنظمة واللوائح التي تكون ذات تأثير غير مباشر الا حين تحقق غرامة معينة او عقوبة. (J. Louwers ،2018 :150) وفي العادة يرتبط هذا النوع من عدم الالتزام بمجالات التشغيل بدرجة اكبر من ارتباطها بالنواحي المالية والمحاسبية ، قد تحتاج التكاليف المتعلقة بها مثل الغرامات إلى أن يتم إظهارها في القوائم المالية.(عدم الالتزام : تصرفات المنشأة بإغفال أحكام الأنظمة، أو اللوائح، أو ارتكاب ما يتعارض معها سواء بتعمد، أو بدون تعمد).

ويتحمل المدقق مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية ككل خالية من تحريف جوهري ناتج عن غش او خطأ في الالتزام بالأنظمة واللوائح التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية.، وفي حالة وجود عدم التزام بالأنظمة واللوائح التي ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ، يجب على المدقق تقييم انعكاسات عدم الالتزام على الجوانب الاخرى للتدقيق بما في ذلك تقدير المراجع للمخاطر ومدى الاعتماد على الافادات المكتوبة .(الافادات المكتوبة :بيان مكتوب تقدمه الادارة الى المدقق للمصادقة على بعض الامور ، او لتدعيم ادلة تدقيق اخرى ، ولا تتضمن الافادات المكتوبة القوائم المالية ، والاقرارات الخاصة بها او الدفاتر والسجلات المؤيدة) وكذلك انعكاس ذلك على رأي المدقق.(M. Flood ،2018: 71)

3. **مسؤولية المدقق عن تقييم التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق (معيار التدقيق الدولي 450)**

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تقييم اثر التحريفات التي تم تشخيصها على التدقيق ، وتأثير التحريفات غير المصححة ان وجدت على القوائم المالية ، اذ اوجب معيار التدقيق على المدقق تجميع التحريفات الي يشخصها اثناء عملية التدقيق وتحديد ما اذا كانت هذه التحريفات تشير الى وجود تحريفات اخرى ، او كان مجموع هذه التحريفات يقترب من حدود الاهمية النسبية التي حددها المدقق مسبقا. كما اوجب المعيار على المدقق ان يبلغ المستوى الاداري المناسب بجميع التحريفات التي قام بتجميعها خلا عملية التدقيق ليتسنى للإدارة اتخاذ اللازم ، وفي حالة رفضت الادارة اتخاذ الاجراءات التي يراها المدقق ضرورية ، اوجب المعيار على المدقق اعادة تقدير الاهمية النسبية وتاثير التحريفات غير المصححة على رأي المدقق ، كذلك على المدقق الاتصال بالمكلفين بالحوكمة. (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 505-507)

- **تعريف التحريف**

يأخذ التحريف في معاجم اللغة معنى التغيير والميل بالكلمة عن معناها (حسنية ، 2017: 3). اما التحريف في التدقيق فقد عرفه معيار تدقيق الانتوساي (1450) وكذلك معيار التدقيق الدولي (450 الفقرة 4) بانه "اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية او عرضه او تصنيفه او الافصاح عنه ، وما يجب ان يكون عليه مبلغ البند او عرضه او تصنيفه او الافصاح عنه طبقا لما يتطلبه اطار التقرير المالي المعمول به ، ويمكن ان تنشأ التحريفان عن طريق خطأ او غش" (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 506). ومن اعلاه يتبين ان التحريف ياخذ شكلين اساسيين هما الخطا والاحتيال بما في ذلك الفساد .

- **انواع التحريفات**

تنقسم التحريفات الى نوعين اساسيين وهي :

1. الاخطاء : ان الاخطاء هي افعال غير متعمدة بصفة عامة ، وتنقسم الى اخطاء حذف (اي حذف عملية او رصيد من السجلات) واخطاء اضافة (أي اضافة رصيد او عملية الى السجلات) او قد تنتج الاخطاء عن التسجيل بقيم غير صحيحة. (نصر على ،2011 : 20) كما عرف الخطا بانه تلك الافعال التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق ، انما تقع بسبب جهل او عدم دراية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، او بسبب التقصير والاهمال. (لطفي ، 2006 : 57)

ان امكانية وجود اخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية امر وارد جدا ، ويرجع السبب الى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات للوصول الى القوائم المالية النهائية.

اسباب الوقوع في الاخطاء : هنالك عدة اسباب تؤدي الى وقوع الاخطاء اهمها التالي (سارة واخرون ، 2018 : 482) :

- الجهل بالمبادئ المحاسبية نتيجة نقص الخبرة المحاسبية.
- تقصير واهمال الموظفين في تأدية الواجبات المنوطة بهم.
- الرغبة في اخفاء اختلاس او عجز مما يؤدي الى ارتكاب الاخطاء لاخفاء المخالفات.
- رغبة الادارة واستعدادها لارتكاب الاخطاء لتحقيق غرض معين مثل التهرب الضريبي.

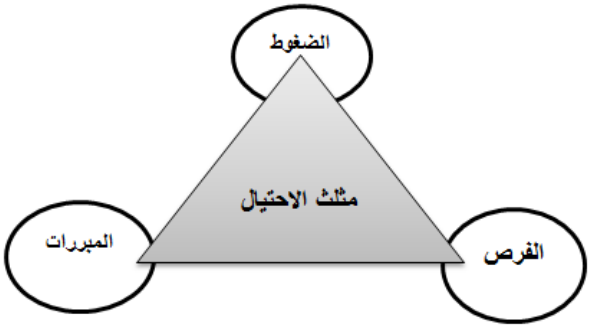
2. الاحتيال (الغش):

- مفهوم الاحتيال : ان الاحتيال هو مفهوم قانوني له تفسيرات عدة ومشكلة اجتماعية خطيرة تنطوي تحته مسميات كثيرة ويؤثر سلبا على مجتمع الاعمال ، بما في ذلك المدققون المسؤولون عن ابداء الرأي في البيانات المالية ، مجلس الادارة ، المستثمرون ، مديرو المنشاة ، وبقية المستفيدين. يتضمن مصطلح الاحتيال عادة انشطة مختلفة مثل السرقة والفساد والتأمر والاختلاس وغسيل الاموال والرشوة والابتزاز وتقليد الماركات. ومن الممكن ان يكون الاحتيال من داخل المنشاة او خارجها. (Chiahemba Ajekwe ey.al. ،2017 : 38)
- تعريف الاحتيال : يعرف الاحتيال بموجب معيار التدقيق الدولي (240 الفقرة 11) بانه فعل مقصود من قبل شخص او اكثر في الادارة واولئك المكلفين بالحوكمة والموظفين او اطراف ثالثة ، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل الحصول على مصلحة غير قانونية. (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 216)

كما عرف الاحتيال بانه تعمد اخفاء او تعديل البيانات بغرض الحصول على منافع خاصة ، او تضليل طرف اخر والحيلولة بينه وبين الحصول على حقوقه المشروعة او تحميله بما يزيد عن التزاماته الحقيقة او الحصول على اصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية لاستخدامها في الاغراض الخاصة . (الحلو ، 2012 : 19)

- **اسباب ارتكاب الاحتيال**

سواء كان اي نوع من انواع التحريفات ، والاحتيال على وجه الخصوص وسواء كان القائم به الادارة او الموظفين ، هنالك ثلاث مسببات رئيسية جمعت في مخطط سمي بمثلث كريسي للاحتيال :



Dorminey , Jack , A. Scott Fleming, Mary-JoKranacher , and Richard A. Riley (The Evolution of Fraud Theory) American Accounting Association , Vol. 27, No. 2 , 2012 , 555-579

- **الضغوط :** أو الحافز يحفز الفرد على التصرف بشكل غير قانوني. الضغط الناشئ عادة عن مشكلة غير قابلة للمشاركة مع الاخرين ، له أهمية حاسمة في فهم الدافع في الاحتيال. وذلك لأن عدم القدرة على مشاركة المشاكل مع الآخرين يحفز الجاني بما يكفي على التصرف بشكل غير قانوني لحل مشكلتهم.الضغوط التي تم تحديدها كمحفزات شائعة للسلوك الاحتيالي قد تتلخص بالتالي: (1) الضغوط المالية (2) الرذائل (3) ضغوط العمل و (4) ضغوط أخرى مثل الرغبة في امتلاك المواد التي تعكس نظرائهم الأكثر ثراء (Dellaportas ،2012 :1-30).
- **الفرصة** هي القدرة على ارتكاب الاحتيال. يعتقد مرتكب الجريمة أنه يمكن له أن يتصور ويرتكب أفعال الاحتيال دون أن يتم الكشف عنه. وتجدر الإشارة إلى أن الجاني يجب أن ينظر إلى الفرص على أنها حقيقية ، مما يعني أن الفرصة ليست حقيقية بشكل ضمني. وقد أكدت الدراسات على الاحتيال أن الفرصة متاحة أيضًا من خلال موقف وسلطة الأفراد داخل الشركة. مكانة عالية في الشركة تمنح السلطة والقدرة(L. Vousinas ، 2019 :379).
- **المبررات** . العنصر الثالث في مثلث الاحتيال هو المبررات. وتعني الكيفية التي يبرر بها المحتال المحتمل الجريمة قبل ارتكاب الاحتيال. حتى عندما تكون الفرص والضغوط المالية موجودة .(Fisher ،2015 : 10)
- **انواع الاحتيال**

هنالك نوعان اساسيان في الاحتيال هما (هما التقرير المالي المحتال واختلاس الاصول) :

أ. احتيال الادارة (التقارير المالية)

يستخدم مصطلح (احتيال التقارير المالية) لوصف مجموعة من السلوكات والاساليب التي تستخدمها الادارة في العادة او الموظفين لتضليل القوائم المالية ، وخداع المستثمرين واصحاب المصلحة(A. ZAHRA ،2007 :122).

اعرف احتيال التقارير المالية بأنه "اخطاء متعمدة ، بما في ذلك إغفال المبالغ أو الإفصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية. يمكن أن يكون السبب في ذلك هو جهود الإدارة لإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على تصوراتهم حول أداء الكيان وربحيته ". (arens .ey.al ،2016 :537)

ب. اختلاس او سرقة الاصول

ان اختلاس او سرقة الاصول امر شائع وبشكل اكبر مما تعتقده معظم المنشاة ، ويمكن ان يكون له تاثيرات كبيرة على نجاح الاعمال ، وفي اخطر الاحوال يمكن ان يؤدي الى فشل الاعمال. ان الثقة عندما تكون في غير محلها ، وسياسات التوظيف والاشراف غير الكافية ، والفشل في تنفيذ ضوابط داخلية قوية ، جميعها تخلق بيئة ناضجة لارتكاب الاحتيال وبالتحديد اختلاس الاصول. لذلك فان سرقة او اختلاس الاصول يتعلق بالفرصة ، وبالتالي فان على المنشاة اتخذا خطوات لتقليل هذه الفرصة ، لكن ليس بمعنى ان تركز المنشاة على منع الاحتيال لدرجة انها تضعف قدرتها على تحقيق اهدافها التي وجدت من اجلها.(P. Kennedy ،2018 :1-2)

- **منظمة الانتوساي**

لمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الأنتوساي) هي منظمة دولية مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة) تضم الخطوط التوجيهية والمبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة، تتوزع نشاطاتها على 7 منظمات إقليمية موزعة عالميا، تحمل المنظمة مسؤولية توفير الدعم الضروري للأجهزة الرقابية العامة في دول المنطقة، وتهيئة هياكل وإطارات مؤسساتية تنظم عمل الأجهزة الرقابية العليا في كل بلد (https://www.intosai.org/ar /)

- **اسس تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق وفق معيار الانتوساي 1450**

يحتاج المدقق إلى تلخيص التحريفات التي تم العثور عليها أثناء التدقيق لتحديد ما إذا كانت جوهرية وتحتاج إلى تسجيلها وتصحيحها. قد يكون التحريف في البيانات هو الفرق بين المبلغ المذكور في البيانات المالية مقابل ما يجب الإبلاغ عنه بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا ، أو إغفال مبلغ يجب الإفصاح عنه وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا. يتطلب معيار تدقيق الانتوساي (1450) وكذلك معيار التدقيق الدولي (450) من المدقق ان يقوم بتقييم التحريفات المكتشفة اثناء عملية التدقيق (سواء بالمبالغ او الافصاحات) ماعدا تلك التحريفات التي ليست ذات تاثير جوهري والتي تكون بالعادة صغيرة الحجم ، مع مراعات الخصائص النوعية للتحريف التي سيتم التطرق اليها لاحقا.(معيار التدقيق الدولي 450). ويرى الباحثان ان عملية التقييم ما هي الا المعنى الاخر لتطبيق الخطوة الاخيرة من خطوات الاهمية النسبية ، والتي تتمثل في مقارنة التحريفات المكتشفة مع مقدار الاهمية النسبية الموضوعة مسبقا. وهنالك ثلاث اسس لتقييم التحريفات المكتشفة الى تحريفات جوهرية خلال التدقيق :-

- **الاساس الاول : ان التحريفات المتعمدة (الاحتيال) تعتبر تحريفات جوهرية**

لأن الاحتيال ينعكس على صدق وموثوقية الإدارة أو الموظفين الآخرين المعنيين. ونظرا لان ارتكاب الاحتيال ينطوي على دوافع وفرص وتبريرات ، وعلى الرغم من ان بعض التبريرات قد تبدو منطقة ، الا ان الغش في العادة لا يكون حدثا منعزلا ، أي بمعنى اخر ان الغش من التحريفات الانتشارية التي يكون تأثيرها في اكثر من مكان واحد واكثر من قائمة مالية واحدة. (A. Arens .ey.al ،2016 :237) ، وكذلك تاثيره على النسب الرئيسية او تصنيف الدين او الاتفاقيات التعاقدية ، وبالتالي تاثيره الكبير على قرارات المستخدمين ، وهو ما يبرر اعتبار التحريفات الناتجة عن الغش تحريفات جوهرية (معيار التدقيق الدولي 450 ، الفقرة 15أ). كما ان التحريف الناتج عن غش الادارة يصبح اكثر اهمية وجوهرية من التحريف الناتج عن غش الموظفين (اختلاس او سرقة الاصول) ، ففي الظروف التي ترتكب فيها الادارة الغش ، يؤدي ذلك بالضرورة الى قيام المدقق بإعادة تقيم نزاهة الادارة ومدى اعتماده على الادلة في السابق والتي كانت في موضع الشك ، كذلك اعادة تقييمه للإفادات المكتوبة التي حصل عليها من الادارة ، وصحة السجلات والوثائق.(J. Louwers ،2018 :128)

كذلك اشار معيار التدقيق الدولي (240 الفقرة 38) ان بعض انواع الاحتيال وفي ظروف استثنائية ، قد يضطر المدقق الى الانسحاب من عملية التدقيق وابلاغ جهات معينة قد تكون داخل المنشاة او خارجها ، وخصوصا عندما لا تتخذ الادارة التصرف المناسب حيال الغش .(معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 223)

- **الاساس الثاني : الاخطاء التي تصل الى عتبة الاهمية النسبية المحددة مسبقا تعتبر تحريفات جوهرية**

يقوم المدقق عن البدء بالتخطيط لعملية التدقيق بتحديد مبلغ يمثل مقدار الاهمية النسبية بناءا على حكمه المهني ومعرفتهم التفصيلية بالمنشاة مع مراعاة المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية بحيث تكون المبالغ التي تقل عنه ليست ذات شان (معيار التدقيق الدولي 450 الفقرة 2أ) ، ويمثل هذا المبلغ ايضا الفاصل الذي لو وصلت اليها الاخطاء المكتشفة سواء بصورة منفردة او متجمعة قد يعتبرها المدقق جوهرية ، وخلال عملية التدقيق قد يغير المدقق من مقدار الاهمية النسبية حسب متطلبات سير العملية التدقيقة ، اذا قد تستجد امور تجعل المدقق يعطي اهمية نسبية لبند اكثر من باقي البنود. (124: 2017، Moroney .ey.al)

ويقصد بالأهمية النسبية حسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم(320 الفقرة 9) (المبلغ او المبالغ التي يضعه المدقق عند مستوى اقل من الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل ، ليخفض الى ادنى مستوى مناسب احتمال ان يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل). (معايير التدقيق الدولية ، 2017 : 428) وبعد ذلك يقوم المدقق بتجميع الاخطاء ذات الشان في المبالغ سويا و الاخطاء في الإفصاحان سويا (معيار التدقيق الدولي 450 الفقرة 5) ، ولا يجوز تجميع الاخطاء في المبالغ مع الاخطاء في الافصاحات لاختلاف نوع الخطا ، ليقارن الاخطاء المجمعة بعد ذلك مع الاهمية النسبية المحددة سلفا وهو ما يسمى بعملية تقييم الاخطاء المكتشفة ، ليتاكد من مدى اهميتها النسبية وتأثيرها الجوهري من عدمه على القوائم المالية، ويعتبر التحريف (سواء الحذف او الاضافة) في المعلومات المحاسبية (مبلغا او افصاحا) جوهريا ، في ضوء الظروف المحيطة ،الذي يتجاوز حدود الاهمية النسبية يمكن ان يؤدي الى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على المعلومات. (228: Soltani 2007)

ويرى الباحثان ان عملية وضع تقديرات الاهمية النسبية وكذلك عملية تقييم التحريفات المكتشفة ومقارنتها مع الاهمية النسبية لتحديد التحريفات الجوهرية منها ، تمثل التجسيد الحقيقي للحكم المهني للمدقق ، ينبغي على المدقق ان يكون حذرا في احكامه فيما يتعلق بتقييم التحريفات ، وبالتحديد فيما يتعلق بالتحريفات المحتملة (المتعلقة بالتقديرات و السياسات المحاسبية)، اذ ان التحريفات المحتملة تخضع بشكل كبير لنوعين من الاجتهادات ، اجتهادات الادارة ، واجتهاد المدقق. اذ يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الفرق بين التقديرات المدعومة بشكل أفضل بأدلة التدقيق والتقديرات المدرجة في البيانات المالية وفقا لرؤية الادارة ، والتي تعتبر معقولة بشكل فردي ، يشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة الشركة. كذلك هنالك بعض التحريفات التي تتجاوز مستوى الاهمية النسبية المحددة من قبل المدقق لكن لا يصنفها على انها جوهرية بحسب الظروف ، مثال ذلك قد لا يعد التصنيف الخاطئ بين بنود المخزون والمدينون مهما ، ان كان مستخدم البيانات المالية مهتم بالاصول غير المتداولة كضمان للقرض الذي ينوي منحه للمنشاة. (60: 2016، A. Arens ey.al)

- **الاساس الثالث : الاخطاء التي تحتوي على خصائص نوعية:-**

اذ ان هنالك تحريفات لا تصل الى حدود الاهمية النسبية التي حددها المدقق لكن يقيمها المدقق على انها جوهرية استنادا الى معيار الانتوساي (1450) و معيار التدقيق الدولي (450 الفقرة 16 أ) ولعدة اسباب منها :

- ✓ الاخل بالالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- ✓ اختيار او التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تاثير غير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية لكن من المرجح ان يكون لها تاثير جوهري على القوائم المالية للفترة المستقبلية.
- ✓ الاخطاء التي تؤدي الى زيادة مكافئات الادارة .
- ✓ للخطأ صلة باغفال ذكر معلومات لا يتطلبها اطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص ، لكنها بحسب حكم المدقق مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي او الاداء المالي او التدفقات النقدية للمنشاة.(معايير التدقيق الدولية، 2017 : 514)
- ✓ ما اذا كان نظام او لائحة او اطار التقرير المالي المعمول به يؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بالقياس والافصاح عن بنود معينة مثال ذلك (معاملات الاطراف ذات العلاقة ، مكافاة الادارة او المكلفين بالحوكمة) .
- ✓ ما اذا كان الاهتمام منصبا على جانب معين من اعمال المنشاة ، التي تم الافصاح عنها بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال اعمل تم اقتناؤها حديثا).(معيار التدقيق الدولي 320 ، الفقرة 10أ)
- ✓ يعد الخطا جوهري ان كان هنالك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الالتزامات التعاقدية.
- ✓ يعد الخطا جوهري اذا اثرت على اتجاه توزيع الارباح ، كان تؤدي الى قلب الربح الى خسارة او العكس. (327: 2016 ، A. Arens .ey.al)
- ✓ يتمثل الخطا في اخفاء معاملات غير مشروعة.

✓ يؤثر الخطأ على توقعات المحللين (270: 2014، M. Johnstone .ey.al)

✓ الإفصاحان الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة التي تعمل بها المنشاة (مثال تكاليف البحث والتطوير لشركات الادوية) (معيار التدقيق الدولي 320 الفقرة 10أ)

مع ضرورة الاشارة الى انه في منشاة القطاع العام ، فان تقويم التحريفات الى جوهرية او غير جوهرية ، قد يتاثر ايضا بمسؤوليات المدقق التي تحددها القوانين الانظمة والتعليمات.

الاطار العملي

نبذة تعريفية عن الشركة العامة لتصنيع الحبوب

تعد الشركة العامة لتصنيع الحبوب الشركة العامة الوحيدة المسؤولة عن انتاج مادة الطحين لدعم مشروع البطاقة التموينية ، اذ تعتبر مادة الطحين مادة اساسية في حياة المواطن العراقي ، وكذلك انتاج مادة النخالة والتي تعبر من الاعلاف المهمة للثروة الحيواني. تهدف الشركة إلى المساهمة في دعم الإقتصاد الوطني في مجال إنتاج وتوزيع الطحين والإشراف على إنتاج الخبز والصمون وفق خطط التنمية والقرارات التخطيطية.

وسيتنال الباحثان في ادناه واقع المعالجات المحاسبية في الشركة والتحريفات المشخصة في هذه المعالجات وكالتالي :

1. **ايراد بيع الطحين :** ان المعالجة المحاسبية المتبعة في الشركة للاعتراف بالإيراد هو ان تقوم الشركة بالاعتراف بالإيراد مقدما قبل البدء بالإنتاج (الطحن) والتجهيز للوكلاء و في بعض الاحيان قبل استلام المواد الاولية (الحنطة) من الشركة العامة لتجارة الحبوب ، ان هذه المعالجة قد لا تكون مؤثرة ان كانت خلال اشهر السنة ، كون ان عملية استلام المواد الاولية (الحنطة) وعملية الطحن وعملية التجهيز سوف تتم قبل انتهاء السنة المالية واعداد القوائم المالية وبالتالي يصبح الايراد مكتسبا ومتحققا . اما عندما يكون الايراد يتعلق بالأشهر الاخيرة من السنة ، اذ سيحل تاريخ القوائم المالية ، فان عملية استلام الايراد قد تكون في سنة وعملية الانتاج و التجهيز للوكلاء سوف تتم في سنة اخرى لجميع الطحنة او لجزء منها ، وبالتالي فقد تم الاعتراف بالايراد وتوزيع ارباح دون تسليم المنتج الخاص بهذا الايراد ، وهذا ما يحصل في الشركة العامة لتصنيع الحبوب.

ان المعالجة المحاسبية المتبعة من قبل الشركة فيما يتعلق بالايرادات غير صحيحة وجوهرية وقد تحتوي على شبهة احتيال ، كونها لا تاخذ بالاعتبار اختلاف التوقيت بين تاريخ الاعتراف بالايراد وتاريخ التجهيز الذي قد يتصادف مع انتهاء السنة المالية والدخول في سنة مالية جديدة وبالتالي توزيع ارباح من ايرادات لا تخص السنة الحالية.

- **الاساس في اعتبار هذه التحريفات جوهرية :**

والسبب في اعتبار تحريفات الايرادات جوهرية استناد الى الاساس الاول و الثالث من اسس تقييم التحريفات التي تم ذكرها في المبحث الثاني من الفصل الثالث ولعدة اسباب :

أ. ان الية الشركة في الاعتراف المبكر بالايراد له تاثير على اتجاه توزيع الارباح (بالزيادة) ، خصوصا وان المصاريف التي تقابل هذا الايراد لم يتم انفاقها ، وكذلك لم يتم تثبت التزام مقابل هذا الايراد الذي تم استلامه مقدما.

ب. ان التحريف الذي يتعلق بالايرادات من التحريفات الانتشارية (التي يكون تاثيرها باكثر من قائمة مالية واحدة) اذ يؤثر ابتداءا على قائمة الانتاج والمتاجرة وقائمة العمليات الجارية ، وبالتالي على الحصص الموزعة بموجب قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 ، وكذلك التاثير على قائمة الميزانية وبالتحديد في مبالغ الاحتياطيات والارباح غير الموزعة (دائنو توزيع الارباح) التي تكون نسب استقطاعها من الفائض القابل للتوزيع. ويرى الباحث ان المعالجة الصحيحة للاعتراف بالايراد في ضل اختلاف التواريخ بين فترة القبض والاعتراف بالإيراد وبين فترة التجهيز تكون كالتالي :

- في تاريخ استلام ايرادات الطحين يسجل القيد التالي :

xxx ح \ نقد في الصندوق 181

xxx ح \ ايراد مستلم مقدما 2662

- عند انتهاء عملية تجهيز الطحين للوكلاء يسجل القيد التالي :

xxx ح\ ايراد مستلم مقدما 2662

xxx ح \ صافي المبيعات 4121

- اما في الحالة التي تنتهي السنة المالية ولم تنتهي عملية التجهيز فيتم عمل نفس القيد اعلاه ولكن بقيمة كميات الطحين المجهزة ما قبل تاريخ انتهاء السنة المالية.

2. **ايراد بيع النخالة الاهلية**

ان الشركة العامة لتصنيع الحبوب قد بوبت ايراد النخالة المتولدة عن عملية الطحن في المطاحن الاهلية ضمن حساب 48\ (الايرادات التحويلية) اذ قامت باستحداث حساب (نخالة المطاحن الاهلية 48323). ان هذا التبويب له تأثير جوهري على نتيجة النشاط للمرحلة الاولى قد يؤدي الى خسارة المرحلة

الاولى ، خصوصا وان هذه المبالغ كبيرة نسبيا كما مبين في الجدول ادناه ، اذ ان حساب الايرادات التحويلية \48 يدخل ضمن المرحلة الثانية من كشف العمليات الجارية وفقا للنظام المحاسبي الموحد ، وهي المرحلة التي تصور النشاط غير الاعتيادي للشركة ، وبالتالي يجب استبعاده عند احتساب الارباح القابلة للتوزيع (حصة الموظفين) .

السنة	المبلغ \ الف دينار
2011	25716312
2012	28626435
2013	17653811

ان مبررات الشركة في اعتبار هذه الايراد ضمن الايرادات التحويلية هو بسبب وجود عقد بين الشركة و المطاحن الاهلية وبالتالي فهو ناتج عن التزام قانوني من جانب ، والجانب الثاني انه ناتج عن عملية لم تنفق الشركة عليها اي تكاليف . ان مبررات الشركة باعتبار هذا الايراد ضمن الايرادات التحويلية غير منطقية لعدة اسباب وكالتالي :

السبب الاول ان نشاط الشركة العامة لتصنيع الحبوب الاساسي هو انتاج الطحين والنخالة ، وبالتالي فان هذا الايراد متولد من صلب نشاط الشركة. وليس كما اعتبرته الشركة ضمن الايرادات التحويلية \ 48 التي اوضحها النظام المحاسبي الموحد (يشمل هذا الحساب الايرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية نتيجة احكام قانونية او قرارات ادارية خارج نشاطها الانتاجي وبالتالي لا تعتبر من مفردات الدخل القومي لكونها لا تضيف شيئا عليه).

السبب الثاني ان الشركة العامة لتصنيع الحبوب تنفق في عدة اوجه للحصول على هذا الايراد ، بمعنى اخر ان الشركة لم تحصل على هذا الايراد دون تحمل اي تكاليف ، اذ تتحمل الشركة تكاليف المواد الخام (الحنطة) وكذلك مبلغ (10) دولار عن كل طن مطحون من مادة الطحين ، وكذلك ان هي المسؤولة عن دفع تكاليف النقل من المطاحن الاهلية الى الوكلاء.

بالاضافة الى ذلك فان ايراد الطحين المنتج في المطاحن الاهلية يتم تبويبه ضمن ايرادات النشاط الجاري ، في حين يتم استبعاد ايراد النخالة من ايراد النشاط الجاري ، رغم ان الاثنين هما منتجان اساسيان للشركة.

- **الاساس في اعتبار هذا التحريف جوهريا**

ان اعتبار ايراد نخالة المطاحن الاهلية ضمن حساب الايرادات التحويلية \48 او ايرادات النشاط الجاري لا يكون له الاثر على مقدار الربح القابل للتوزيع النهائي ضمن قائمة الانتاج والمتاجرة او العمليات الجارية ، لكنه سوف يؤثر على نتيجة النشاط للمرحلة الاولى من جانب ، ومن جانب ثاني يجب استبعاد هذه الايرادات عند احتساب حصة الموظفين من الارباح الموزعة وفقا لما جاء في قانون الشركات رقم 22 لسنة \1997 المعدل (التعديل الثاني بالقانون رقم 14 لسنة 2002) البند (ثانيا : من المادة 11) والتي نصت على (تستبعد الارباح والخسائر الرأسمالية واية ارباح او خسائر ناجمة عن النشاط غير العادي للشركة من الربح الصاف لاغراض توزيع حصة العاملين) ان تبويب الشركة لحساب يقع ضمن نشاط الشركة وايراداتها التشغيلية وتحويلة الى ايراد لا يقع ضمن نشاط الشركة له اثر كبير، كون ان المبلغ كبيرا نسبيا اولا وان كان نوع التحريف يتعلق بتصنيف الايراد ، يتجاوز حدود الاهمية النسبية التي من الممكن ان يحددها المدقق ، ثانيا ان هذا التبويب افقد موظفي الشركة جزءا كبيرا من ارباحهم التي من الممكن ان يستلموها . وهذان السببان ينضويان تحت الاساس الثاني من اسس التقييم وفقا لمعيار الانتوساي 1450.

ومما تقدم تبين لنا ان التحريف مفهوم شامل ينطوي تحته مفهومين رئيسيين هما الخطا والاحتيال ، ان الخطا يعني الفعل غير المتعمد ، في حين ان الاحتيال يشير الى الفعل المتعمد ويكون على شكلين ، احتيال القوائم المالية والذي تقوم به الادارات في العادة من خلال تزوير قوائمها المالية ، وسرقة الاصول والذي يقوم به الموظفين في العادة والادارات في بعض الاحيان. كذلك تبين ان هنالك ضغوط وفرص وتبريرات للقيام بعملية الاحتيال.

كما تبين ايضا ان ليس جميع التحريفات تؤخذ بالاعتبار على انها جوهرية ، فقد تكون هنالك اخطاء بسيطة وغير جوهرية، في حين ان هنالك اخطاء كبيرة وعمليات احتيال ينبغي ان تتخذ المدقق والمنشاة اجراءات بشانها ، ان عملية فصل التحريفات التي تحتاج أي اجراء معين والتحريفات التي لا تحتاج الى اجراء تسمى بعملية تقييم التحريفات. سوف نتناول في المبحث التالي من هذا الفصل مسؤولية المدقق عن متابعة التحريفات التي قام بتشخصيها على انها جوهرية ، وكذلك اجراءه في حالة قامت الادارة بالاخذ بتوجيهات المدقق او لم تاخذ.

الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا المبحث اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان وهي كما يلي :

الاستنتاجات

1. كثرة المسؤوليات الملقاة على عاتق المدقق مما توفر بالضرورة ضغوطا اضافية على شخص المدقق.

2. كثرة المسؤوليات الواردة ضمن معايير التدقيق الدولية والتي بالضرورة سوف تضيف المزيد من الصعوبات الى عمليات التدقيق.

3. وجود تحريف واضح في توقيت الاعتراف بالايراد في الشركة العامة لتصنيع الحبوب.

4. وجود تحريف واضح في تبويب ايراد بيع النخالة في المطاحن الاهلية تسبب في فقدان الشركة لحقوق موظفيها.

التوصيات

1. ضرورة ان يكون المدقق مؤهلا ملما بمتطلبات هذه المهنة لممارستها وتحمل مسؤولياتها.

2. ضرورة وجود تنسيق عالي المستوى بين المنظمات المهنية والقانونية لوضع حدود لمسؤوليات المدقق القانونية والمهنية بشكل كافي يسهل للمدققين فهمه والالتزام به. كذلك ضرورة المام المدققين بمعايير التدقيق الدولية والمسؤوليات الواردة فيها لتجنب التقصير اثناء عملية التدقيق وبالتالي التعرض للتقاضي.

3. ضرورة قيام الشركة بتعديل قيود الاعتراف بالإيراد وفق ما ذكر في البحث ، وكذلك اخذ اختلاف التواريخ بين عملية استلام الايراد والانتاج بالاعتبار.

4. تعديل تبويب الايرادات المستلمة عن بيع النخالة المنتجة من المطاحن الاهلية لتكون ضمن ايرادات النشاط الجاري بما يضمن حقوق الشركة وموظفيها.

المصادر

اولا : الكتب العربية

لطفي ، امين السيد احمد .(2009). فلسفة المراجعة : الدار الجامعة.

عبد الله ، خالد امين .(2014).تدقيق الحسابات ،الطبعة الاولى : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات.

دحدوح ،حسين احمد و القاضي ، حسين يوسف .(2009). مراجعة الحسابات المتقدمة - الاطار النظري والاجراءات العملية ، الطبعة الاولى .عمان ،الاردن : دار الثقافة للنشر والتوزيع.

المغربي ، محمد الفاتح محمود بشير .(2016). المراجعة والتدقيق الشرعي. عمان ، الاردن : دار الجنان للنشر والتوزيع.

نصر على ، عبد الوهاب .(2011). مسئولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الاموال - مطلب حيوي لاستقرار اسواق المال العربية . الاسكندرية ، مصر : الدار الجامعة.

لطفي ، امين السيد احمد .(2006). المراجعة بين النظرية والتطبيق . الاسكندرية ، مصر : الدار الجامعة.

ثانيا : البحوث والدوريات

سالمي ، محمد دينوري ، فاطمة علاق .(2017). دور المراجع الخارجي في الحد من مظاهر المحاسبة الابداعية في القوائم المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الجزائر ، العدد الثامن .

قماط ، كهينة .(2019).تقرير المدقق القانوني وفقا للمعايير الدولية للتدقيق - دراسة استطلاعية : الجزائر ، تونس ، فرنسا .مجلة الاصلاحات الاقتصادية ، المجلد 13، العدد 3.

رشوان ، عبد الرحمن محمد سليمان.(2019).اثر مخاطر الدعاوى القضائية على سمعة مراجعي الحسابات ومهنة المراجعة . مجلة المراجعة والحكم المؤسسي ، جامعة ام البواقي ، المجلد الثالث ، العدد 1.

علي ، ورود فخري .(2017). مفاهيم قانونية . مجلة التاخي .

صبحي ، علاء زياد .(2006). علي عبد القادر الذنيبات - دراسة تحليلية لاراء المدققين والمحامين حول المسؤولية القانونية للمدقق الخارجي اتجاه الطرف الثالث. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، المجلد الثاني ، العدد 1.

حولي ، محمد .(2017). مسؤولية مراجعي الحسابات في اكتشاف الاخطاء والغش في القوائم المالية – دراسة ميدانية لعينة من مراجعي الحسابات في الجزائر. مجلة رؤى اقتصادية ، جامعة الشهيد حمه الخضر ، الجزائر ، المجلد 7 ، العدد 2 .

الحسيني ، هدى خليل ابراهيم .(2011).مسؤوليات مراقب الحسابات. مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 28 .

سارة ، عراب ، زيدان محمد .(2018).مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقيم الغش والاخطاء الجوهرية للحد من تاثيرات مخاطرها على مصداقية القوائم المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية ، العدد التاسع .

الزيادي ، نبراس زاهر جبر (2018). المسؤولية المدنية الناشئة عن اخلال الغير بالعقد. مجلة المحقق الحلي للعلوم القانونية والسياسية ، العدد الاول .

ثالثا : الرسائل والاطاريح

زهيرة ، عبدون .(2018). دور مدققي الحسابات في اضفاء الشفافية على القوائم المالية . دراسة حالة لتقرير محافظ الحسابات لمؤسسة (SARL K.TERM) رسالة ماجستير ، جامعة اكلي محند اولحاج ، البويرة ، الجزائر .

بوعزة ، مروة .(2014).مسؤوليات المراجع اتجاه الغش في القوائم المالية .رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

الغانم ، كفاح كاظم جاسم .(2017). دور ديوان الرقابة المالية في كشف الغش والاحتيال في البيانات المالية – دراسة حالة .رسالة ماجستير ، جامعة القادسية ، كلية الادارة والاقتصاد.

الحلو ، شيرين مصطفى .(2012).المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطا في القوائم المالية . رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، كلية التجارة.

BOOKS :

A. Arens ، Alvin ، rAndAl J. elder ، MArk s.(2016). BeAsley ، Chris e. hogAn(Auditing And AssurAnce services \ An integrAted ApproACh) , Pearson Education, Inc , United States of America.

M. Johnstone, Karla, Audrey A. Gramling , Larry E. Rittenberg .(2014).A U D I T I N G , A RISK-BASED APPROACH TO CONDUCTING A QUALITY AUDIT), South-Western, Cengage Learningm , usa.

Louwers , Timothy, Allen D. Blay , David H. Sinason , David H. Sinason , Jay C.(2018). Thibodeau Auditing & Assurance ServicesMcGraw-Hill Education , New York.

Joanne M. Flood .(2018).Practitioner’s Guide to gaas) John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

L. Vousinas , Georgios .(2019). Elaborating on the theory of fraud. New theoretical extensions) Advancing theory of fraud: The S.C.O.R.E. Model. Journal of Financial Crime, Vol. 26 Issue:1.

J. Louwers , Timothy, Allen D. Blay , David H. Sinason , David H. Sinason , Jay C.(2018). Thibodeau Auditing & Assurance Services McGraw-Hill Education , New York ,2018.

MORONEY Robyn , Fiona Campbell , Jane Hamilton .(2017). Auditing: A Practical Approach) John Wiley & Sons Australia.

Soltani , Bahram .(2007).AUDITING: An International Approach) Pearson Education Limited , England.

M. Johnstone, Karla, Audrey A. Gramling , Larry E. Rittenberg .(2014).A U D I T I N G , A Risk-Based Approach To Conducting A Quality Audit, South-Western, Cengage Learningm , usa.

Periodicals & Researches

Chiahemba Ajekwe, Clement .(2017). Nigerian Defence Academy Accounting Frauds: A Review of Literature , IOSR Journal Of Humanities And Social Science , Volume 22, Issue 4, Ver. 8.

TOPOR , Dan Ioan (2017).The Auditor's Responsibility for Finding Errors and Fraud from Financial Situations: Case Study) International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences , University, Alba-Iulia, Romania , Vol. 7 (1).

Dorminey , Jack , A. Scott Fleming, Mary-JoKranacher , and Richard A. Riley .(2012).The Evolution of Fraud Theory) American Accounting Association , Vol. 27, No. 2.

Dellaportas , Steven .(2013).Conversations with inmate accountants: Motivation, opportunity and the fraud triangle) Accounting Forum 37.

Fisher , Kelly .(2015).The Psychology of Fraud: What Motivates Fraudsters to Commit Crime) ssrn.

A. Zahra , Shaker , Richard L. Priem , Abdul A. Rasheed .(2007).Understanding The Causes And Effects Of Top Management Fraud Organizational Dynamics, Vol. 36, No. 2.

P. Kennedy , Jay .(2018).Asset misappropriation in small businesses) Journal of Financial Crime.

الموقع الالكتروني :

https://www.intosai.org/ar.