# محاضرة حول: الأخطاء وأعمال الغش

جاء في معيار المراجعة الدولي رقم (200) أن التدقيق يهدف إلى توفير تأكيدات معقولة بأن التقارير المالية بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري متعمد أو غير متعمد وتعتبر مسؤولية المدقق عن اكتشاف الخطأ والغش من بين الأمور المثيرة للجدل في أدبيات التدقيق لذا سنتطرق إلى مفهوم الخطأ، الغش ومسؤولية المدقق عن اكتشافها.

**1. الأخطاء:** أشار المعيار الدولي 240 إلى أن الخطأ يعني تحريفات غبر مقصودة في القوائم المالية، مثل خطأ في جمع البيانات أو معاجلتها، أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير خاطئ للحقائق أو خطأ في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعلقة بالقياس والاعتراف أو التصنيف، العرض والإفصاح.

كما عرفه نفس المعيار على أنه: تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب عمدا أو بناء على تصميم مسبق.

ونميز نوعين هما:

**1.1. أخطاء السهو:** وهي الأخطاء التي تقع سهوا والتي يتم اكتشافها قبل إعداد القوائم المالية من طرف مصلحة محاسبة المؤسسة أو مصلحة التدقيق الداخلي وذلك عن طريق مقاربة الحسابات، تحليل ومراجعة الحسابات ونذكر منها:

- تسجيل عملية باليومية وترحيل دون آخر لدفتر الأستاذ، أو ترحيل بصورة معاكسة.
- عدم ترحيل بعض العمليات أو عدم ترحيل المجموع الصحيح إلى الحساب المعني.
- تسجيل مبالغ خاطئة، أو تسجيل تسويات قبل حدوثها (الخلط بين العملاء) ويتبين من ذلك أن بعض الأخطاء سوف تظهر بصفة تلقائية عن طريق نظرية القيد المزدوج وتحليل الفروق بين أرصفة الحسابات والميزان قبل الجرد وبعده.

فغالبا ما يرشدنا الفرق إلى مصدر الخطأ، فإذا كان الفرق يقبل القسمة على 09 فعندئذ يكون الخطأ إما كتابة مبلغ بطريقة عكسية (2175-2157) أو وضع العلامة العشرية بطريقة غير صحيحة.

**2.1. أخطاء الارتكاب:** هي الأخطاء التي يرتكبها المحاسب ليس سهوا أو نسيانا وإنما بسبب عدم تأهيله وعدم اتقانه حكمة في المبادئ والتقنيات المحاسبة: وهي أخطاء يصعب اكتشافها كما تتطلب فحص دقيقة، ونذكر منها:

- الخطأ في تصنيف الأعباء (الاستغلال، خارج الاستغلال، رأسمالية...)
- الخطأ في تصنيف العمليات: شراء، إيجار...
- إهمال تسجيل بعض العمليات: إغفال تسجيل بضاعة لم تستلم...
- الخطأ في عمليات التقييم: حساب الاهتلاكات، الأوعية الضريبية، القوائم، تقييم المخزونات.
- إدراج مبالغ وهمية عن طريقة الخطأ أو حذف مبالغ صحيحة.

والجدير بالذكر أن إدارة المؤسسة مسؤولة عن كشف الأخطاء وتصحيحها وعرض القوائم المالية بصورة صحيحة، وليس من وظيفة المدقق (الخارجي) إعداد القوائم المالية بل يجب أن تعرض عليها بصورة صحيحة. أما إذا اكتشف المدقق أي خطأ عند قيامه بعملية تدقيق حسابات المؤسسة، فعادة ما يقوم بجمع الأخطاء التي اكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم كشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف كبير لكل قيد تصحيح. ويقدم إلى المحاسب المسؤول عن الخطأ لتفاديه مستقبلا.

**2. أعمال الغش:** أشار المعيار الدولي رقم 240 إلى أن الغش يعني "فعلا مقصودا" من قبل شخص أو أكثر في الإدارة، وأولئك المكلفين بالرقابة والموظفين وأطراف خارجية، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة او غير قانونية، والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية. وتتضمن الأعمال التالية:

- التلاعب والتزوير أو تعديل السجلات والمستندات.
- اختلاس الأصول وطمس أثر المعاملات الخاصة بها من السجلات.
- تسجيل معاملات وهمية.
- تعمد سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

وللغش أنواع متعددة نذكرها في ما يأتي:

**1.2. غش واحتيال العاملين الموظفين:** وهو مجموع الأفعال التي يقوم بها المختلس لتغطية واقعة السرقات ولإظهارها في صورة صحيحة، وهذا النوع يمكن الحد منه من خلال قيام الإدارة بتقوية نظام الرقابة الداخلية بعد قيام المدقق بتقسيمها وتحديد نقاط الضعف بها.

**2.2. غش واحتيال الإدارة:** ويتم هذا النوع من قبل الإدارة العليا وهو أخطر أنواع الغش لأنه يحدث حتى في وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويتم عن طريق التلاعب بالحسابات لتحقيق ربح صوري وإظهار أداء جيد للمؤسسة وذلك لتضليل وخداع مستخدمي القوائم المالية (مساهمين، مقرضين، مستثمرين)، تهدف الإدارة من وراء ذلك إلى:

- تضخيم الأرباح عن طريق إظهار أرباح صورية لغرض إغراء المستثمرين لشراء أسهم هذه الشركة.
- تخفيض الأرباح لغرض الاستيلاء على الشركة وثراء أسهمها بأقل الأسعار أو تكوين احتياطات سرية، التهرب من الضرائب.
- دعم المركز المالي للمؤسسة بهدف الحصول على قروض، أو بيعها بقيمة مرتفعة.

**3. مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش:**

من المعلوم أن حاجة مستخدمي التقارير هي التي تعطي مهمة تدقيق الحسابات أهميتها، وهي التي تحدد قيمتها عن طريق ما تضيفه من ثقة إلى نفوس المستخدمين، لذا فإن تطور حاجات مستخدمي التقارير انعكست على وظيفة التدقيق وأهدافها، لقد كان اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش هو الهدف الاساسي للتدقيق في مراحله الأولى فقد كان المدقق مسؤولا عن ذلك من خلال تدقيق كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وقد كان ذلك ممكنا نظرا لصغر حجم المؤسسات وقلة عملياتها وبساطتها، لكن تغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية وظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة ومحدودية مسؤولية المساهمين كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية مهمة التدقيق كونها أداة الرقابة المهنة التي تطمئن المساهمين على مدى شرعية وصدق الحسابات أين أصبح ابداء الرأي حوله صدق وشرعية الحسابات الهدف المباشر للتدقيق وليس اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش حيث بدأ المدقق يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية وتحول التدقيق من الشمولية إلى تدقيق اختياري يقوم على فحص عينة من الحسابات والعمليات يفترض أنها تمثل مجموع الحسابات أحسن تمثيل لذا فقد نتج جدل كبير حول مسؤولية المدقق عن

اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش، وقد أجريت عدة دراسات حول ذلك غير أنها خلصت إلى أنه ينبغي على المدققين أن:

- يكتشفوا كل حالات الغش الهامة.
- ينفذوا عملية التدقيق بأسلوب يؤذي إلى اكتشاف كل حالات الخطأ والغش.
- يتحملوا مسؤوليات أكبر لاكتشاف الخطأ والغش نظرا لأن مستخدمي التقارير يتوقعون منهم استكشاف كل حالات الخطأ والغش أثناء تنفيذ عملية التدقيق.

وتوجد دوافع متعددة لتحميل المدقق مسؤولية أكبر من اكتشاف الأخطاء والغش نذكر منها:

- تحميل المدقق لمسؤولية أكبر يمكن الجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حال فشله في اكتشاف الأخطاء والغش.
- تحميل المدقق لهذه المسؤولية يزيد من الثقة في التقارير المالية للمؤسسات الخاضعة لعمليات التدقيق والمصادقة عليها من طرفه.

في الأخير ينبغي على المدقق اتباع أسلوب الشك المهني مدركا احتمال وجود الأخطاء أو أعمال الغش، وحالة الشك لابد من تقصي الحقيقة، وعند إثبات الخطأ أو الغش ومدى أثره على صحة القوائم المالية عليه إما إبلاغ الأطراف المعنية (الإدارة، مستخدمي القوائم المالية، تقارير المراجعة، الجهات الرسمية) أو الانسحاب عن عملية التدقيق في حال عدم قيام المؤسسة بإجراء التعديلات المطلوبة منها والمتعلقة بالخطأ والغش أو تورط الإدارة في أعمال الغش والذي يؤثر بشكل كبير على مصداقية قوائمها المالية.

- **تصحيح الأخطاء المحاسبية:** عندما يقع خطأ في اليومية فإنه نستعمل طريقتان لتصحيحه:

**1- طريقة القيد العكسي:** وتعني إجراء قيد عكسي للقيد الخاطئ في مرحلة أولى ثم إجراء القيد الصحيح في مرحلة ثانية.

**2- طريقة المتمم إلى الصفر:** ويعني المتمم إلى الصفر ذلك المبلغ الذي إذا أضيف إلى المبلغ الخاطئ كان الناتج صفر، فمثلا المتمم إلى الصفر من العدد 120 هو 1880 مصحوبا بالإشارة (-) توضع فوق العدد الصحيح 1 من اليسار، بحيث عندما يحدث الخطأ

نعيد كتابة القيد الخاطئ مرة أخرى ولكن بقيمة المتمم إلى صفر فيحصل أن تلقي المبالغ بعضها، وفي مرحلة أخرى نجري نفس القيد مرة أخرى ولكن بالمبلغ الصحيح.

مثال: قبلت المؤسسة (x) شيكا من الزبون (A) بقيمة 343 دج لكن المحاسب سجل القيد التالي:

512 334/411

طريقة القيد العكسي:

1/ إلغاء القيد:

411 334/512

2/ تسجيل القيد الصحيح.

512 343/411

طريقة المتمم إلى 0:

1/ إلغاء العملية

512 1666/411

2/ تسجيل القيد الصحيح

512 343/411

**<u>ملاحظة:</u>**

بإجراء مقارنة بسيطة نجد أن طريقة القيد العكسي تؤذي إلى تضخيم المبالغ بينما تؤذي طريقة التمم إلى الصفر إلى التفسير عما قامت به المؤسسة ولا تضخم المبالغ.