

## المحاضرة 06: مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء والغش

### أولاً: الأخطاء والغش

#### 1- مفهوم الخطأ وأسبابه:

وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة رقم 240، يُقصد بـ "الخطأ" التحريفات غير المتعمدة في القوائم المالية، والتي قد تصدر عن فرد أو مجموعة من الإدارة أو الموظفين أو حتى طرف خارجي. ومن أبرز الأمثلة على ذلك: الأخطاء الكتابية في السجلات المحاسبية، أو في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية الخاصة بالقياس أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

كما يُعرّف الخطأ على أنه: "تحريف غير مقصود لا يتم عن سابق تخطيط أو تصميم، ويحدث نتيجة للسهو أو الإهمال أو التقصير في تنفيذ الأعمال"

#### 2- أنواع الأخطاء المحاسبية:

##### أ- من حيث القصد:

- أخطاء غير متعمدة: وهي ناتجة عن الجهل أو التقصير في تطبيق المبادئ المحاسبية، وليست مقصودة.
- أخطاء متعمدة: وهي الأقرب للغش.

##### ب- من الناحية المحاسبية:

- أخطاء السهو أو الحذف: تحدث نتيجة نسيان تسجيل عملية كاملة أو أحد أطرافها، أو عدم ترحيلها كلياً أو جزئياً إلى دفاتر الأستاذ.
- الأخطاء الارتكابية: تنتج عن أخطاء في العمليات الحسابية مثل الجمع والطرح أو الترسيد، وقد تكون كلية أو جزئية.
- الأخطاء الفنية: تنشأ عن تطبيق غير سليم للمبادئ المحاسبية، كعدم التمييز بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية، أو احتساب الإهلاك بطريقة خاطئة.
- الأخطاء المتكافئة: وهي تلك التي يعوّض فيها خطأ بآخر، مما يجعل اكتشافها أكثر صعوبة.
- الأخطاء الكتابية: مثل ترحيل المبلغ إلى حساب خاطئ أو في الجانب الخطأ (مدين بدل دائن).

##### ج- من حيث تأثيرها على ميزان المراجعة:

- أخطاء تؤثر على توازن الميزان: مثل الأخطاء الجزئية أو الارتكابية.
- أخطاء لا تؤثر على توازن الميزان: مثل الأخطاء الكلية أو المتكافئة.

#### 3- مفهوم الغش:

بحسب الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، يُعرف الغش بأنه "تصرف مقصود يصدر عن فرد أو أكثر من الإدارة أو العاملين أو أطراف خارجية، ينطوي على استخدام الخداع بهدف الحصول على مكاسب غير قانونية أو غير عادلة."

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فيعرفه بأنه "تصرف متعمد يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية الخاضعة للتدقيق".

### 4- وسائل الغش:

- التلاعب في السجلات المحاسبية: مثل تسجيل مدفوعات وهمية أو إخفاء إيرادات أو اختلاس أصول الشركة.
- التلاعب في القوائم المالية: بهدف تغيير نتائج الأعمال أو إظهار صورة غير دقيقة عن المركز المالي، مثل تسجيل مبيعات وهمية أو المغالاة في تقييم الأصول أو إغفال المصروفات.

### 5- خصائص الغش:

- يتم عن قصد.
- له أثر كبير على القوائم المالية.
- قد يرتكب من قبل موظفين أو إداريين أو بمشاركة أطراف خارجية.
- غالبًا ما يحدث في بيئات تفتقر إلى رقابة داخلية فعالة.

### ثانيا: مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش

يُعتبر المدقق مسؤولاً من حيث الوسائل المتبعة وليس من حيث النتائج المحققة، وتندرج مسؤوليته تحت ثلاثة أنواع: مدنية، جنائية، مهنية (تأديبية).

#### 1- المسؤولية القانونية: تنقسم المسؤولية القانونية إلى:

- أ. المسؤولية المدنية: يتحمل المراجع مسؤولية تجاه العميل وأحياناً تجاه أطراف ثالثة مثل البنوك أو السوق المالي، رغم عدم وجود علاقة تعاقدية مباشرة. وتكمن مسؤوليته في بذل العناية المهنية اللازمة، ويُحاسب عن الأضرار التي تنجم عن إهمال جسيم أو تواطؤ أو غش.
- ب- المسؤولية الجزائية (الجنائية): قد يتحمل المراجع مسؤولية جنائية عند ارتكابه أفعال مثل الغش أو التواطؤ أو إخفاء معلومات جوهرية، وقد يواجه حينها عقوبات قانونية مثل الغرامة أو السجن.
- ج- المسؤولية المهنية (التأديبية): يمكن أن يُعاقب المراجع تأديبياً بإنذار، توبيخ، تعليق مؤقت من مزاولة المهنة، أو حتى الشطب من سجلات المحاسبين المرخصين. ويجب عليه الالتزام بمعايير المراجعة والمحاسبة، وكذلك بقواعد السلوك المهني والأخلاقيات والأنظمة ذات العلاقة.

#### 2- المسؤولية المهنية للمراجع عن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش:

- وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، فإن مسؤولية المراجع الأساسية ليست في منع الغش، بل في بذل العناية المهنية اللازمة لتقييم المخاطر المتعلقة بوجود تحريفات مادية في القوائم المالية، خاصة تلك الناتجة عن الغش.
- يجب على المراجع تحديد مستوى المخاطر المتعلقة بالغش وتأثيرها المحتمل على القوائم المالية، ويبنى على ذلك تصميم خطة وبرنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات فحص إضافية عند الحاجة.
  - وتُحمّل الإدارة ومجالس الإدارة مسؤولية رئيسية في منع واكتشاف الغش، بينما تقتصر مسؤولية المراجع على التقييم والمراجعة وفقاً للمعايير المتعارف عليها.

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتور عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- المراجع مُطالب بممارسة الحذر المهني وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد، حيث أن جودة إجراءات المراجعة تساهم في إمكانية كشف الأخطاء أو أعمال الغش.
- ومع ذلك، فإن احتمالية عدم اكتشاف الغش أعلى من احتمالية عدم اكتشاف الأخطاء، بسبب طبيعة الغش المخادعة والمدبرة لإخفائه.

### ثالثاً: الإجراءات المتبعة من قبل المدقق الخارجي عند اكتشاف الخطأ أو الاحتيال

عند ظهور مؤشرات تدل على احتمال وجود خطأ أو عملية احتيال، يجب على المدقق الخارجي توسيع إجراءات المراجعة للتحقق من وجود الخطأ أو الغش، والعمل على إثباته أو نفيه. وإذا تم تأكيد وجود الخطأ، يتوجب التأكد من تصحيحه، أما في حالة الاحتيال، فيجب التأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة حياله والإفصاح عنه. وإذا كان الخطأ أو الغش مرتبطاً بأحد أفراد الإدارة، فعلى المدقق أن يعيد تقييم مدى اعتماده على الأدلة التي قدمها ذلك الشخص.

### أ- خطوات التعامل مع حالات الخطأ أو الاحتيال:

#### 1- إبلاغ إدارة المؤسسة:

- يجب على المدقق إبلاغ الإدارة فوراً بمجرد الاشتباه بوجود غش، حتى إن لم يكن تأثيره جوهرياً.
  - يجب اختيار الجهة الإدارية المناسبة للإبلاغ، حسب درجة الخطورة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الإدارة نفسها طرفاً في الشبهة.
  - في حالة تعقيد الموقف، يمكن للمدقق طلب استشارة قانونية لتحديد الإجراءات الواجب اتباعها.
- 2- إبلاغ الجهات الرقابية أو القضائية: على الرغم من التزام المدقق بمبدأ السرية المهنية، إلا أن هناك استثناءات قانونية، مثل: المادة 27 من القانون 01/10 تنص على أنه إذا لم تتم المصادقة على حسابات المؤسسة لسنتين متتاليتين، يجب على المدقق إبلاغ وكيل الجمهورية المختص إقليمياً.

#### 3- إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:

- في حال كان للغش أو الخطأ تأثير مادي على القوائم المالية، ولم يتم الإفصاح أو التصحيح، فعلى المدقق إصدار رأي متحفظ أو سالب.
  - يحق للمدقق الاطلاع الكامل على السجلات والوثائق وفقاً للمادة 31 من القانون 01/10.
  - إذا منعت المؤسسة المدقق من الوصول إلى الوثائق، يصدر رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي.
- 4- الانسحاب من المراجعة: قد يرى المدقق ضرورة الانسحاب من عملية المراجعة إذا لم تتخذ المؤسسة أي إجراءات لمعالجة الغش، حتى إن لم يكن التأثير جوهرياً، من أبرز دوافع الانسحاب: تورط الإدارة العليا أو التأثير على استمرارية العلاقة المهنية بين المدقق والمُنشأة.

#### ب- مسؤولية المدقق في حال اكتشاف الغش بعد إصدار التقرير:

لا يُلزم المدقق قانونياً بإعادة فحص القوائم المالية بعد إصدار تقريره. لكن في حال تبين له لاحقاً وجود غش أثر على القوائم قبل إصدار التقرير، يجب عليه:

## محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة محاسبة المركز الجامعي ميله للدكتورة عون صبرينة في التدقيق المحاسبي

- إبلاغ إدارة المؤسسة فوراً.
- مطالبة الإدارة بإبلاغ جميع الأطراف المتأثرة، وتصحيح القوائم المالية بأسرع وقت، مع تعديل التقرير.
- في حال رفض المؤسسة، يجب على المدقق:
  - الإفصاح لمنع الاعتماد على التقرير السابق.
  - إبلاغ الجهات الرقابية المختصة.
  - إعلام مستخدمي القوائم المالية الآخرين إذا اقتضى الأمر.

تم اعدادها بالاعتماد على: أمينة بوفرح، مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف الخطأ وعمليات الغش في ظل معايير المراجعة الدولية، جامعة أم البواقي.