الفصل الثالث

الاخطاء والغش ومسؤولية المدقق

الاخطاء والغش

ان الغرض من تدقيق البيانات المالية للمكلف هو تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول صدق وعدالة عرض البيانات المالية من جميع النواحي الجوهرية ، وفقاً لإطار الإبلاغ المالي المعمول به وفقا للوائح ذات الصلة. ولتحقيق هذا الغرض يجب على المدقق واثناء تنفيذ اجراءات التدقيق ان يبحث عن الاخطاء والمخالفات التي يكون لها تاثير كبير على صدق وعدالة الكشوفات المالية. اذاً يمكن أن تظهر أخطاء البيانات المالية اما نتيجة للإحتيال أو الخطأ. والعامل الذي يميز بين الإحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الذي أدى إلى تشويه البيانات المالية مقصودًا أو غير مقصود .

- **الغش**

الغش هو عمل مقصود يقوم به شخص او عدة اشخاص من ادارة الشركة و موظفيها او طرف ثالث والذي ينتج عنه تفسير خاطئ للبيانات المالية من قبل المستخدم. كذلك يتم تعريف الاحتيال على أنه التمثيل الكاذب والمتعمد للبيانات المالية أو إخفاء حقيقة مادية معينة لغرض تحقيق منفعة غير قانونية. وقد يتضمن الغش انواع عديدة مثل

- التلاعب بالسجلات والمستندات.
- اختلاس الموجودات.
- حذف معاملة مالية باكملها من السجلات والمستندات.
- التلاعب بتطبيق السياسات والمبادئ المحاسبة.
- تسجيل عمليات وهمية في السجلات.

Dr. Waleed Kh Saleh

- **الخطأ**

يشير مصطلح الخطأ إلى خطأ غير مقصود او غير متعمد حدث في البيانات المالية ، مثل أخطاء في السجلات المحاسبية والبيانات ذات الصلة نتيجة السهو أو سوء تفسير الحقائق او سوء في تطبيق السياسات المحاسبية. وقد تم تعريف الخطا ايظا بانه الاخطاء الغير متعمدة التي تحدث بشكل عفوي نتيجة الجهل وعدم الدراية والفهم عند تطبيق المبادء المحاسبية المتعارف عليها. وقد حدد الممارسون في مجال مهنة التدقيق المالي عدداً من الأخطاء منها:

- اخطاء حسابية في السجلات.
- اخطاء كتابية في السجلات.
- تسجيل التكاليف / الإيرادات من الخدمات المقدمة في سنة مالية مختلفة عن تلك التي تم تقديم الخدمة بها.
    - تسجيل شراء / تسليم سلعة في سنة مالية مختلفة عن تلك التي حدث الحدث المالي.
    - إعادة تقييم الذمم المدينة والدائنة بالعملات الأجنبية في نهاية السنة المالية.
    - التطبق السيئ للمبادء ة والفروض المحاسبية.
    - السهو في تثبيت المعاملات المالية.
    - اساءة فهم الاحداث المالية اثناء فترة تسجيلها في السجلات المحاسبية.

- **مسؤولية المدقق تجاه الاخطاء**

تقع مسؤولية منع واكتشاف الاخطاء والاحتيال بالدرجة الاساس لادارة الشركة. فعلى الرغم من أن المدقق لا يتحمل مسؤولية منع الغش والأخطاء ، إلا أنه يمكن أن يكون له دور إيجابي كبير وفعال في منع الاحتيال والأخطاء من خلال ردع حدوثه. فعلى المدقق عندما يقوم بعملة كمدقق ان يحافض على نزعة الشك المهنية باعتبارها احد فروض التدقيق. حيث يشير هذا الفرض الى ان المدقق قد يواجه احداث تشير إلى وجود احتيال أو خطأ. وبناءً على تقييم وتقدير مخاطر التدقيق ، يجب على المدقق تطوير برامج لتدقيق الإجراءات التي يتم بموجبها الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية في مجملها خالية من الاخطاء والغش وانها تمثل بصدق وعدالة الوضع المالي للشركة.

Dr. Waleed Kh Saleh

ينبغي على المدقق في مرحلة التخطيط للتدقيق تقييم مخاطر الأخطاء أو الاحتيال التي يمكن أن تحدث أثراً كبيرا على البيانات المالية. وبناءً على تقييم مخاطر التدقيق ، يجب على المدقق تطوير إجراءات تدقيق لتحديد جميع الأخطاء المادية والاحتيال الذي يمكن ان يشكل خطرا كبيرا إلى عدالة وصدق البيانات المالية. ففي حالة شك المدقق بوجود غش أو أخطاء ذات تأثير مادي على البيانات المالية، فإنه يجب يوسع نطاق إجراءات التدقيق ، حتى يكون مقتنعاً بأن الخطأ قد تم تصحيحه أو الكشف عنه بشكل صحيح في البيانات المالية المدققة .

كما يجب على المدقق الاستفسار من ادارة الشركة عن حلات خطأ واحتيال تم اكتشافها ليستطيع المدقق من تحليلها واكتشاف اسبابها. كذلك لتشخيص مواطن الخلل في نظام الرقابة الداخلية والضبط الداخلي والنظام المحاسبي. وهناك كثير من الحالات تكون السبب الرئيسي في زيادة خطر الاحتيال والخطأ منها:

- نزاهة الادارة.
- كفاءة وفاعلية الموظفين في اقسام الحسابات.
- صعوبة الحصول على ادلة الاثبات.
- الضغوط الداخلية والخارجية.

ويكون دور المدقق في مثل هذه الحالات من خلال تصميم اجراءات التدقيق بطريقة يمكن من خلالها الحصول على قناعة معقولة بان اي خطأ اواحتيال جوهري في البيانات المالية يمكن اكتشافه. وعلى هذا الاساس فعلى المدقق ان يحصل على ادلة اثبات كافية وملائمة بان اي خطأ او احتيال سوف لن تحدث. مع الاخذ بعين الاعتبار ان اكتشاف الاحتيال يكون اصعب بكثير من اكتشاف الخطأ. وذلك لان اعمال الاحتيال عادتا تصمم بشكل خاص لتكون مخفية ويصعب اكتشافها .

- **قصور عملية التدقيق**

يعتبر المدقق غير مسئول عن منع الأخطاء والغش التي يواجهها اثناء عمله الرقابي ، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد الإجراءات الضرورية والإختبارات اللازمة وتوقيتها المناسب ، وعمل برنامج تدقيق شامل يتضمن اي إجراءات إضافية إذا توقع المدقق وجود تحريف جوهري في السجلات والقوائم المالية ، كما يجب على

Dr.WaleedKh Saleh

المدقق الإستفسار من إدارة الشركة حول إكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات خلال السنة المالية موضع التدقيق(Ionescu & Ionescu,2016).

ان عملية التدقيق بمجملها معرضة لمخاطر يصعب على المددق تجنبها، حيث يكون من الصعب اكتشاف بعض الاخطاء التي تحصل في السجلات المالية بالرغم من ان المدقق بذل العناية المهنية اللازمة في مرحلة تخطيط عملية التدقيق وفي الاجراءات الجوهرية التي يتم تنفيذها. ان مخاطر عدم اكتشاف الاخطاء قد تكون بسبب عنصري التواطؤ والتزوير، لانه هكذا نوع من الاحتيال يصمم ليكون مخفي كما لو تم اخفاء او عــدم تسجيل معاملات مــالية بالــكامل في السجلات .

كذلك ان وجود نظام محاسبي قوي ونظام رقابة داخلية فعال فهذا مؤشر الى ان البيانات المالية خالية من الاخطاء الجوهرية. لكن هناك بعض الخطورة من ان بعض الضوابط الداخلية لاتعمل بشكل جيد. حيث ان بعض المستويات الادارية تكون في وضع يسمح لها بتجاوز التعليمات الادارية التي تمنع الاحتيال الذي قد يحصل من قبل الموظفين، مثل قيام بعض الادارات بتوجيه المرؤوسين بعدم تسجيل بعض المعاملات لغرض اخفاءها لتغيير مصداقية وعدالة البيانات المالية وذلك لتحقيق اهداف وغايات معينة .

ومن جوانب القصور الاخرى في التدقيق هو المخاطر الناتجة عن استخدام العينات حيث يمكن القول بأن استخدام العينات في التدقيق قد يرافقها مخاطر وهي خطر المعاينة اي هناك احتمال من خروج المدقق بنتيجة تختلف فيما لو قام بالفحص الشامل للمجتمع. فلا يمكن للمدقق إلغاء هذه المخاطر المرتبطة بالمعاينة ، ولكن يمكن للمدقق من تخفيض هذه المخاطر بسحب عينة ممثلة للمجتمع. فعندما يختار المدقق عينة من مجتمع معين بهدف الحصول على عينة ممثلة للمجتمع ، فإنه يكون من الصعب أن يستنتج هل العينة التي قام باختيارها كانت ممثلة للمجتمع أم لا، ولكن المدقق يستطيع زيادة احتمالية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع عن طريق بذل العناية المهنية عند التصميم والاختيار والاختبار والتقييم لتكون خصائص العينه مطابقة لخصائص المجتمع .

Dr. Waleed Kh Salem

مسؤولية المدقق

ان المسؤولية الاساسية للمدقق هي إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت الإدارة قد قدمت المعلومات المطلوبة في الكشوفات المالية بشكل عادل. و للقيام بذلك ، يقوم المدقق بجمع الأدلة للحصول على تأكيدات معقولة بأن الحسابات خالية من الأخطاء الجوهرية. حيث يتحمل المدقق مسؤولية تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية ، سواء ناتجة عن الخطأ أو الاحتيال. وبالنظر لطبيعة أدلة التدقيق وخصائص الاحتيال فإن المدقق لديه القدرة على اعطاء ضمان معقول ولكن ليس مطلق بأن الاخطاء الجوهرية سوف يتم اكتشافها .

عرفت المسؤولية بانها **توفير مستوى عالٍ من العناية والحذر من قبل اصحاب المهنة تجاه الاشخاص الذين يقومون بخدمتهم.** كما عرفت المسؤولية بانها **تعويض الضرر الناشئ عن عمل غير مشروع.** فعملية التدقيق تتطلب من المدقق ان يكون على قدر كبير من المسؤولية وهذه المسؤولية تتطلب من المدقق ان يكون على جانب كبير من المهنية والامانة في عمله والا تعرض للمسائلة من قبل الطرف الثالث .

اما بالنسبة لانواع المسؤولية فقد قسمت الى الانوع التالية:

- مسؤولية المدقق تجاه العميل.
- مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث.
- مسؤولية جنائية.
- مسؤولية مهنية (ادبية).

وفيما يلي توضيح لكل نوع من الانواع اعلاه:

مسؤولية المدقق تجاه العميل

ويسمى هذا النوع من المسؤولية بالمسؤلية التعاقدية وذلك نظراللعلاقة التعاقدية بين المدقق والعميل وفي ضوء هذه العلاقة تحدد واجبات وحقوق المدقق وكما تم تثبيتها في متن العقد المبرم بين الطرفين. تنشا مسؤولية المدقق تجاه عميله لامتناعه عن تنفيذ العقد المبرم وتنفيذ

Dr. Waleed Kh Saleh

جميع بنوده بالكامل على اعتبار ان العقد الموقع بين المدقق والعميل يعد حجر الزاوية في أي مسؤولية تجاه العميل. ويعد المدقق مسؤولاً دائماً امام عميله عن الاضرار الناتجة عن اهماله اذا فشـــل في الايفاء بمعيار بذل العناية المهنية عند قيامه بعملية التدقيق او الخدمات ذات الصـــلة، وتقسم دعاوى الاهمال الى فئتين:

- حالات يتحمل العميل فيها خسارة نتيجة الاعتماد على الكشوفات المالية المدققة من قبل المدقق.
- حالات يفشـــل فيها المدقق في اداء خدماته بعناية واجبة حيث ترفع هذه الدعوى على المدقق لخرقه عقد الاتفاق مع العميل.

ويتطلب الامر في هذه الحالة التحديد الواضـح لمستوى العناية المهنية اللازمة وابراز المقصـود بالمسـتوى المطلوب سـواء من حيث تحديد مسـؤولية المدقق تجاه القوائم المالية والاخطاء التي يكتشـفها والتي لم يكتشـفها او من حيث درجة ومدى المهارة والخبرة المطلوبة من المدقق والتي تتخذ كأساس لتفسير مستوى العناية المهنية الملائم

فلكي يكون المدقق مسؤولاً عن الاهمال العادي يجب توفر:

- وقوع المدقق في خطأ واخلاله بالواجبات المحددة في القانون او العقد.
- ضرر يصيب المدعي.
- رابطة سببية بين الخطأ والضرر.

اما عبء الاثبات فيقع على المدعي عملاً باحكام مجلة الاحكام العدلية (البينة على من ادعى واليمين على من انكر).

مسؤولية المدقق تجاه الطرف الثالث

يقصـــد هنا بالطرف الثالث جميع الاطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة وما تحتوي عليه من معلومات محاســـبية في اتخاذ القرارات الاقتصـــادية المختلفة وذلك بخلاف العميل (الطرف الذي قام بالتوقيع على العقد مع المدقق) ومن بين هذه الاطراف حملة الاســهم الحاليين

Dr.Waleed Kh Saleh

والمحتملين، البائعين، رجال البنوك، الدائنين المختلفين). وتنشأ هذه المسؤولية عن عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية .

وقد عدل فيما بعد مفهوم الطرف الثالث ليشتمل على هؤلاء الذين يمكن للمدقق بدرجة معقولة توقع استخدامهم للقوائم المالية التي قام بتدقيقها وبذلك يكون المدقق مسؤولاً عن اهماله العادي امام طرف ثالث معروفاً له، او اخر كان يجب على المدقق التنبؤ باحتمال استخدامه للقوائم المالية .

اما بالنسبة للمسؤولية عن الغش المتعمد، فما يزال المدقق مسؤولاً امام الطرف الثالث (كما هو مسؤول امام العميل) بصرف النظر عما اذا كان هو الطرف المستهدف من خدمات المدقق ام لا، بشرط ان يثبت اعتماده في اتخاذ قراره على القوائم المالية التي دققها المدقق. فالمدقق لا يستطيع ان يكون الضامن لصحة ودقة الكشوفات المالية او سلامة الاعمال لان الكلف التي سيتكبدها المجتمع للوصول الى مستويات عالية من التأكد ستتجاوز فوائدها. كما ان ارتفاع اجور التدقيق لا يعني بالضرورة اكتشاف حالات الاحتيال خصوصاً تلك التي تكون مخططة بشكل جيد .

اذن يتعرض مراقب الحسابات للمسؤولية امام الغير في الحالات الاتية:

- الاهمال الفادح والغش المتعمد.
- الاهمال العادي عندما يتضرر من عمله طرف ثالث مستفيد.
- الاهمال العادي عندما تكون له القدرة على التنبؤ بان هناك طرفاً ثالثاً سيعتمد على هذه البيانات.

يعتبر المدقق مسؤولا تجاه الطرف الثالث (مستخدي القوائم المالية الذين لايوجد عقد معهم) فعندما يقدم مراجع الحسابات تقريره فأنه يعتبر وكيلا عن الغير ومن ثم لو انطوى التقرير على تقصير منه فانه يحاسب قانونيا عندما لا يوضح بتقريره أن هناك غش أو تدليس بالقوائم المالية يؤدى للتهرب من الضرائب أو يدفع الجمهور للاكتتاب فى اسهم جديدة أو حصول المنشأة على قروض وتسهيلات من البوك او الموردين على خلاف الحقيقة . والشيء المتفق عليه هو أن المدقق مسئول أمام الطرف الثالث والذي يعتمد على البيانات المالية وحصل له ضرر ، أما الطرف الثالث والمستفيد غير الأساسي فيتحمل المدقق المسؤولية تجاهه في حالة الإهمال الجسيم والغش وذلك وفق قانون الضرر.

Dr. Waleed Kh Saleh

المسؤولية الجنائية

تقع هذه المسؤولية في حالة ارتكاب المدقق عملاً يعد موجهاً ضد المجتمع. ويحدث ذلك في حال وقوع ضرر يؤثر على كل المجتمع بشكل عام.

ومن هذه الأضرار المتعلقة بالمجتمع ما يلي :

- تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها أثناء مزاولة المهنة.
- وضع تقريراً مغايراً للحقيقة أو صادق على وقائع مغايرة للحقيقة في أي وثيقة متعلقة بمزاولة المهنة.

ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المسألة الجنائية للمدقق. التي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات. ولاشك ان النص على المسؤولية الجنائية للمدقق ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات التدقيق ومزاولي المهنة في الاراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي، واي خدمات ادارية او استشارية اخرى .

ويلاحظ ان المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية بخلاف المسؤولية المدنية. فكل من يقترف احد الافعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب التدقيق او احد معاوني المكتب .

ويعد هذا النوع من المسؤولية نوعاً اخر من المسؤولية المدنية لان اضرارها تمتد الى المجتمع ويشترط العمد وسبق الاصرار لتحقق هذا النوع من المسؤولية فقد يكون هناك اهمال من المدقق لكنه لا يتحمل هذه المسؤولية لان اهماله ليس عن عمد وسوء نية، ومن الصور التي تجسد تعرض المدقق الى المسؤولية الجنائية :

- جريمة التستر على حقائق معينة.
- مصادقة المدقق على توزيع ارباح كاذبة.
- وضع تقرير كاذب.
- جريمة التهرب من الضرائب.

وتكون العقوبة في مثل هذا النوع من المسؤولية هي السجن او الغرامة او كليهما.

Dr. Waleed Kh. Saleh

المسؤولية المهنية (الادبية).

المسؤولية المهنية هي مجال الممارسة القانونية التي تشمل واجبات المدققين للتصرف بطريقة مهنية عند اداء اعمالهم، والامتثال للقوانين التي تنظم المهنة ، وتجنب تضارب المصالح ، ووضع مصالح العملاء قبل مصالحهم الخاصة.

إن مفهوم بذل العناية المهنية يفرض مستوى عالي من مسؤولية الاداء يجب تحقيقه، حيث يدخل هذا المستوى في نطاق ما يعرف بالمسؤولية المهنية او الادبية، ويتمثل هذا النوع من المسؤولية في المبادئ الاخلاقية والادبية التي يجب أن يتمتع بها المدقق والتي تؤدي الى زيادة الثقة بصفة عامة فيما يجب ان يقوم به من عمل وما يبديه من رأي وما يعده من تقارير .

وبالرغم من أن ادارة الشركة تحت التدقيق هي المسؤولة بالدرجة الاولى عن صدق وعدالة مضمون التقارير المالية وما تتضمنه من معلومات، إلا أن ذلك لا يعني إعفاء المدقق من تلك المسؤولية، إذ تقع عليه مسؤولية مهنية وادبية ذات طبيعة خاصة كعنصر اساسي من عناصر تدقيق الحسابات، وان تدعيم هذه المسؤولية هو ما يجب أن يتمتع به المدقق من مبادئ اخلاقية ومسؤولية اجتماعية قد يحددها ادراكه لدوره في المجتمع بصورة عامة، لذلك على المدقق إبراز هذه المسؤولية عند تصميم برنامج التدقيق وتنفيذه.

يتعرض المدقق لهذا النوع من المسؤولية عن اخلاله بقواعد السلوك المهني واداب المهنة والواجبات المهنية التي تنظم من قبل نقابات وجمعيات مهنة المحاسبة والتدقيق. أي ان هذه المسؤولية تضيف الى حد المسؤولية القانونية مستويات اخرى بهدف الرقي بالمهنة. لذلك تمثل المسؤولية القانونية الحد الادنى لبذل العناية المهنية اللازمة. ولاشك ان تلك المسؤولية ستكون اقوى من أي مسؤولية اخرى لان التزام المدقق بالمسؤولية المهنية سوف يكون بعيداً عن أي مسألة قانونية، كذلك فان الاخلال بالمسؤولية المهنية وعدم تحملها يعرض المدقق الى الخروج من المهنة تماماً .

ونظراً لكون المدقق مسؤولاً في الوقت نفسه امام كل من الجمهور وعميله فيجب ان يلتزم بقواعد السلوك التي تدعم الاستقلالية (او الحيادية) ورقي الخلق والموضوعية ويجب ان يحافظ

Dr. Waleed Kh. Salem

المدقق كذلك على سرية العلاقة بينه وبين كل عميل كما يجب عليه ان يأخذ على نفسه مسؤولية اداء مهامه المختلفة بكفاءة مهنية مرتفعة، وبالاضافة الى هذه المسؤوليات يكون المدقق مسؤولاً عن المحافظة على تنمية العلاقات الطيبة بينه وبين الاخرين اعضـــاء مهنة المحاســـبة وكذلك السـعي دائماً الى رفع مسـتوى مركز المهنة وسـمعتها اجتماعياً وفنياً وخلقياً. ولذلك تتوقع المهنة التزام المدقق بمعـايير تســـاهم في تطوير تلك العلاقات وتنمية احترام الجمهور لمكـانتـه في المجتمع.

Dr. Waleed Kh Saleh