الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم –

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم السنة الثانية ماستر

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة **التخصص:** تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

التدقيق المحاسبي كآلية للحد من الأخطاء المحاسبية

دراسة ميدانية بمؤسسة سوناطراك فرع GP1/Z

مقدمة من طرف الطالبة:

- رندي بختة.

تحت إشراف الأستاذة المحترمة:

بسادات كريمة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن شني عبد القادر	محاضر _أ_	عبد الحميد ابن باديس
مقررا	بسادات كريمة	محاضرة _أ_	عبد الحميد ابن باديس
مناقشا	تجار آسيا	محاضرة _ب_	عبد الحميد ابن باديس

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بسم الله الرحمن الرحيم:

لا يكلف الله نفسا إلا وسعها، لها ما كسبت و عليها ما اكتسبت.

ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو أخطأنا، ربنا ولا تحمل علينا إسرا كما حملته على الذين من قبلنا، ربنا و لا تحملنا مالا طاقة لنا به، و اعف عنا و اغفر لنا و ارحمنا، أنت مولانا فانصرنا على القوم الظالمين.

صدق الله العظيم

كلمة شكر:

الحمد لله عز وجل الذي رزقنا بنعمة العقل و فضلنا على كثير من خلقه، و أمدنا بالقوة و العزيمة و الصبر طوال مشوارنا الدراسي، و أعاننا على إتمام هذا العمل.

وعملا بقول رسول الله صلى الله عليه و سلم: **لا يشكر الله من لا يشكر الناس**

فإننا نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من أنار لنا طريق العلم و المعرفة و نخص بالذكر الأستاذة المشرفة بسادات كريمة التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها القيمة ونصائحها الهادفة.

لا أنسى الصديقة و الأخت أسماء دريع على ما بذلته معي من جهد وصبر من اجل إتمام هذا العمل.

كما لا أنسى شكر موظفي مؤسسة GP1/Z على المعلومات القيمة التي منحونا إياها، و على صبرهم معنا طيلة فترة التربص و اخص بالذكر بن سعيد جمال.

كما لا يسعني أن أتقدم بالشكر الجزيل على كل المجهودات التي بذلها معي طيلة هذا المشوار عفيف الطيب.

كما أشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد و لو بكلمة طيبة.

إهداء:

إلى ملاكي في الحياة، إلى معنى الحب، معنى التفاني و الحنان، إلى بسمة الحياة و سر الوجود، إلى من كان دعاؤها سر نجاحي، وحنانها بلسم جراحي، إلى أغلى الحبايب أمي حبيبتي أطال الله في عمرك وحفظك الله و أدامك الله نبراسا وتاجا فوق رؤوسنا، (ربي يشفيك ويعافيك يا رب) .

إلى من كلله الله بالهيبة و الوقار، إلى من علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار، والدي العزيز.

إلى أخي و رفيق دربي، هذه الحياة بدونك لا شيء، يا من تطلعت لنجاحي بنظرات الأمل... أخي و وحيدي عمر أعانك الله وحفظك يا رب.

إلى من وقف لي سندا..... وكان لي عونا زوجي العزيز رضوان حفظك الله.

إليك يا صديقتي و حبيبتي وفقك الله وحماك ... ويس جميلة.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الاهداء	
الشكر	
الفهرس	أ- ب
قائمة الأشكال والجداول	ج
مقدمة عامة	02- 05
الفصل الأول: عموميات حول الأخطاء المحاسبية	07- 26
المبحث الأول: الأسس النظرية للمحاسبة	08- 15
المطلب الأول: ماهية المحاسبة	08-11
المطلب الثاني: فروض المحاسبة	11- 13
المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للمحاسبة	13- 15
المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأخطاء المحاسبية	16-20
المطلب الأول: ماهية الأخطاء المحاسبية	16- 18
المطلب الثاني: أنواع الأخطاء المحاسبية	18- 19
المطلب الثالث: أسباب الوقوع في الأخطاء المحاسبية	20
المبحث الثالث: اكتشاف الأخطاء المحاسبية وطرق معالجتها	21- 26
المطلب الأول: مواطن الأخطاء والغش ومجالات ارتكابها	21- 22
المطلب الثاني: اخفاء الأخطاء والغش	22-23
المطلب الثاني: طرق التصحيح والمعالجة	23-25
خلاصة الفصل الأول	26
الفصل الثاني: دور التدقيق المحاسبي للحد من الأخطاء المحاسبية	28 - 44
مقدمة الفصل الثاني	28

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	35- 29
المطلب الأول: ماهية التدقيق	32-29
المطلب الثاني: أنواع التدقيق	34-32
المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة والتدقيق	35-34
المبحث الثاني: طرق وقواعد التدقيق	40-35
المطلب الأول: القواعد العامة والمعايير الشخصية للتدقيق	36-35
المطلب الثاني: قواعد تنفيذ مهمة التدقيق (معايير العمل الميداني)	37
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير	40-38
المبحث الثالث: آليات التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية	44-41
المطلب الأول: مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش	41
المطلب الثاني: مواجهة الأخطاء والغش على مستوى الإدارة	42-41
المطلب الثالث: تصحيح الأخطاء	43-42
خاتمة الفصل الثاني.	44
الفصل الثالث: دراسة حالة بمؤسسة سونطراك فرع GP1/Z	67 – 46
المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونطراك	50-46
المبحث الثاني: تقديم فرع GP1/Z	55-51
المبحث الثالث: معالجة الأخطاء المحاسبية	66-55
خلاصة الفصل	67
خاتمة عامة	70- 69
قائمة المراجع	74 - 72

قائمة الأشكال:

الشكل	الصفحة
الشكل II- 01 : فروض المحاسبة	12
الشكل II- 02: معايير التدقيق	40
الشكل III - 03: أنشطة سوناطراك	48
الشكل III - 04: الهيكل التنظيمي لمركب GP1/Z	52
الشكل III - 05: الهيكل التنظيمي لدائرة المالية لفرع GP1/Z	53
الشكل III- 06: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة	54

قائمة الجداول:

الجدول	الصفحة
الجدول I- 01 : الفرق بين الخطأ والغش	18
الجدول II- 02: الفرق بين المحاسبة والتدقيق	34

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات كبيرة الحجم ولمواكبة هذه التطورات عليها إتباع سياسة مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة، ما أوجب عليها ضرورة الاعتماد على جملة من الوسائل و التقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة و الاستغلال الأمثل لمواردها و الحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات.

ومن بين هذه الوسائل التدقيق المحاسبي الذي شهد تطورات مستمرة وفي مسار موازللمحاسبة إذ أن المحاسبة نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات و المستندات للتأكد من صحتها و تحديد درجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية، فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا لتحقيق أهدافها سياستها المتبعة إذ يتميز بأهمية بالغة لذا يجب القيام بمهمة المراجعة و الرقابة الداخلية من طرف أشخاص ذوي كفاءات علمية و مؤهلات فنية بالإضافة إلى امتيازهم بالاستقلالية وهذا ما نقصد به الحياد كما يجب أن تتصف التقارير التي يحررونها بمصداقية وموضوعية كونها الأساس الذي يعتمد عليه من طرف مستخدمي القوائم المالية وذلك من أجل اتخاذ قرارات تتصف بالرشادة و الصواب.

وقد بدأ الاهتمام بمعيار مسؤولية المدقق عن كشف الغش و الخطأ منذ القرن العشرين حيث كانت الوظيفة الأساسية لمهنة التدقيق هو اكتشاف الخطأ و الغش نظرا لصغر حجم العمليات المالية و مع تطور الأعمال و اتساع نطاقها أصبح هدف التدقيق هو إبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية، ومنذ السبعينات حتى عصرنا الحالي أصبح هناك نوع من التوازن بين أهم هدفين للتدقيق وهما اكتشاف الغش و الأخطاء الجوهرية و بين الثقة و المصداقية في القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة.

إن وجود غش أو تلاعب في الحسابات سوف يؤثر تأثيرا كبيرا على صحة نتائج الأعمال ومدى عدالة قائمة المركز المالي، فإن الخطأ يكون من طرف المحاسب بدون سبب أو دافع، بل يقع الخطأ نتيجة السهو أو الجهل و عدم المعرفة بالأصول و المبادئ المحاسبية، وقد تكون الأخطاء مقصودة وهذا ما نسميه الغش و ذلك التلاعب في نتيجة الأعمال أو إظهار الربح أو أقل من قيمته الحقيقة.

1/ إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية البحث و التي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي الآتي: ما هي أهم آليات التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبة وكيفية الحد منها؟

2/ الأسئلة الفرعية:

لتبسيط الإشكالية العامة تم طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما معنى التدقيق المحاسبي و ما هو إطاره العام؟

- ما هي الأخطاء المحاسبية وما هي أنواعها؟ وكيف يتم اكتشافها وتصنيفها؟

- كيف تساهم تقنيات التدقيق المحاسبي في معالجة الأخطاء المحاسبية؟

3/ فرضيات البحث:

- التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة.

- الأخطاء المحاسبية هي تحريف غير معتمد في التقارير المالية و أن احتمال حدوثها موجود في أي نظام محاسبي.

- تكمن عملية تدقيق الحسابات بمسك القوائم المالية و تحديد الأخطاء المحاسبية و الغش.

4/ دوافع اختيار الموضوع:

- دراسة بند مهم من بنود الأخطاء المحاسبية.

- مساهمة متواضعة في المجال العملي و العلمي.

- الاهتمام بالمجال المحاسبي و المالي.

- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

ما لسوناطراك من دور و مكانة في الاقتصاد الوطني، حيث أنها العمود الفقري و القاطرة التي تجره.

5/ أهمية اختيار الموضوع:

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على أهمية التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية عن طريق أدوات و أساليب سنتطرق لها، كما جاءت لإبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحقيق أهداف المؤسسة و في المحافظة على أصولها و تحقيق مصداقية بياناتها.

أيضا قابلية الموضوع للبحث و توفر العديد من المراجع في هذا الموضوع.

6/ أهداف الموضوع:

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- التعرف على التدقيق المحاسبي، والإطلاع على مختلف أنواع الأخطاء المحاسبية.

- إبراز الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي فشل أو إنجاح نشاط أي مؤسسة، وتحقيق أهدافها المرجوة

- مدى قدرة التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية ومعالجتها، وتفاديها مستقبلا.

7/ منهج البحث:

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي و التحليلي، فقد تم اتباع المنهج الوصفي في الفصلين الأول و الثاني، حيث تم عرض ماهية التدقيق المحاسبي و كذا الفصل الثاني فتم التطرق إلى مفهوم الأخطاء المحاسبية، كيفية اكتشافها، تصحيحها، وعدم الوقوع فيها مستقبلا.

أما الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة حالة، الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تصحيح الأخطاء المحاسبية على ارض الواقع.

8/ الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع التدقيق المحاسبي للأخطاء المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية نذكر منها:

- شنخلوفي سفيان 2014- 2015، اكتشاف الأخطاء المحاسبية من طرف محافظ الحسابات و طرق معالجتها، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة، تخصص فحص محاسبي.

هدفت هذه لدراسة إلى إلى التعرف على مدى إتباع مدققي الحسابات للإجراءات اللازمة للكشف ن الأخطاء و التزوير مع ما يجب اتخاذه من اجراءات وطرق من أجل معالجتها و تفاديها وعدم الوقوع فيها مستقبلا.

- دراسة النزلي2009 ، بعنوان ركائز منع التحريف و التلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التحريف و التلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة، وكذلك تحديد مسؤوليتها عن توفير الوسائل الكفيلة لمنع هذا التحريف و التلاعب.

- دراسة دحدوح 2006 بعنوان مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية و العوامل المؤثرة في اكتشافهم.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية، و تحديد العوامل المؤثرة في اكتشافه من قبل مدقق الحسابات، حيث تعد مشكلة التضليل في التقارير المالية و تحديد

العوامل المؤثرة في اكتشافه أمرا ذا أهمية خاصة في الوقت الحالي، و ذلك بعد ظهور مشاكل مالية في عدد من كبرى منشآت الأعمال على المستوى العالمي، الأمر الذي ارتبط بمصداقية التدقيق المحاسبي.

9/ خطة البحث:

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول تطرقنا فيه إلى الأخطاء المحاسبية من حيت التعريف و كذا الأنواع وكيفية اكتشافها و ماهية الطرق الواجب ة من أجل تصحيحها و معالجتها.

كما تناولنا في الفصل الثاني مفهوم التدقيق المحاسبي بالتطرق إلى التعريف و النشأة، وكذلك الأنواع و الأهمية كما أدرجنا في هذا الفصل طرق و قواعد التدقيق، وكذا آليات الدقيق المحاسبي في اكتشاف الخطاء المحاسبية، أما في الفصل الثالث، فقد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على ارض الواقع و الذي احتوى على نظرة عامة حول المؤسسة محل الدراسة سوناطراك فرع GP1/Z وكذلك إظهار كيفية تصحيح الأخطاء المحاسبية داخل نظام المؤسسة، وابراز مساهمة التدقيق في هذه العملية و تبيان دوره الفعال ، كما قمنا في خاتمة البحث بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ككل، وكذا أهم التوصيات المتعلقة بالدراسة التطبيقية.

مقدمة الفصل:

تعود نشأة المحاسبة إلى تاريخ اختراع الأرقام واتخاذ وحدة النقد كأداة لقياس المنافع الاقتصادية للسلع والخدمات بعد التخلص من نظام المقايضة السلعية نتيجة التطور الاقتصادي الحاصل واتساع نطاق المبادلات والعمليات المالية، لذلك كان من الضروري تدوين هذه العمليات وتبيان أثرها بطرق نظامية متعارف عليها، ومن هذا المنبر تكونت وتعددت مجموعة من الانحرافات والتلاعبات التي مست بمصداقية المحاسبة واختلال نظامها في المؤسسات ، ألا وهي الأخطاء المحاسبية.

ومن أجل توضيح ذلك تطرقنا في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الأسس النظرية للمحاسبة.

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأخطاء المحاسبية.

المبحث الثالث: اكتشاف الأخطاء المحاسبية وطرق معالجتها.

المبحث الأول: الأسس النظرية للمحاسبة.

تطرقنا في هذا المبحث إلى المحاسبة وتعدد جوانبها المختلفة كنبذة تاريخية عنها، ماهيتها، أهدافها ومبادئها الأساسية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة.

1/ نبذة تاريخية عن تاريخ المحاسبة وتطورها:

ظهرت المحاسبة بمفهومها البسيط منذ فجر التاريخ، إذ أنها ظهرت مع ابتكار لكتابة الأعداد واستخدام وحدة معينة لأساس المبادلة ثم تطورت تدريجيا مع تطور المشروعات الاقتصادية والفكر السياسي للدول.

فقد وجدت في آثار بابل ألواح من الطين سجلت عليها بعض العمليات المالية وذلك في سنة 5000 ق.م كذلك وجد في الآثار أن المعابد استعملت البنوك في بابل أي في حوالي سنة 2000 ق.م وظهرت عدة بنوك منها بنك (أجيبي) في مدينة سيبار وبنك (المواراشو) في مدينة ينبور وغيرها من المصارف الصغيرة.

كما عرفت مجتمعات بابل بعض العمليات التجارية كعملية إقراض النقود وعمليات الرهن ومارستها منذ أقدم العصور في حوالي ألفي سنة قبل الميلاد.

لقد ثبت من آثار المصريين القدماء أنهم استعملوا السجلات الخاصة لضبط موجودات المخازن من المحاصيل الواردة أو الصادرة لكن هذه السجلات كانت مبسطة ولا تمثل نظاما محاسبيا متكاملا بالمعنى المعروف حاليا.

كما ثبت تاريخيا أن الإغريق والرومان كانوا يستعملون دفاتر محاسبية منظمة نوعا ما وكانت تفي باحتياجاتهم في ذلك الوقت.

وتطورت المحاسبة بعد أن أصبح النقد أساسا للتعامل بين الناس حيث تعددت عمليات المبادلة ولجأ التاجر عند تعدد عملياته إلى إثباتها في الدفاتر ليستطيع الرجوع إليها عند الحاجة.

وكنتيجة للتطور الحضاري تطورت التجارة وظهرت المنافسة الشديدة بين المشروعات ، حيث ظهر التعامل بالأجل في الحياة التجارية فاشتدت الحاجة [1] إلى تسجيل المعاملات التي تتم بيت التاجر والغير لاسيما وان هذه المعاملات لا يمكن حفظها في ذاكرة الشخص بسبب تعددها وتنوعها.

[1] اسماعيل يحي التكريتي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع ، ط1، عمان: الأردن، 2010،ص15.

حيث بدأ تسجيل العمليات بشكل بدائي وكان التسجيل لا يشتمل كل العمليات المالية وأغلب ما كان يحتفظ به التاجر هو حسابات المدينين والدائنين يحفظها في سجلات خاصة مبسطة يستطيع بواسطتها حفظ حقوقه وحقوقهم ، وكانت لا توجد معلومات كافية عن موجودات ومطلوبات التاجر أو عن البيانات اللازمة لنتيجة أعماله خلال السنة وقد أطلق على هذه الطريقة " القيد المفرد"ولتوسع وتشعب التجارة الداخلية من جهة وبسبب إزالة الحواجز بين الدول خلال القرن الخامس عشر من جهة أخرى فقد توسعت التجارة الخارجية وأصبح القيد المفرد لا يفي بالغرض المطلوب وكان لابد من البحث عن طريقة محاسبية أكثر دقة يكون أداة سليمة لتسجيل العمليات التجارية وبيان نتيجة الأعمال والمركز المالي للتاجر وللنشاط التجاري في ايطاليا في ذلك الوقت بسبب موقعها الجغرافي ولاتساع المعاملات التجارية بين مدنها الشمالية مثل مدينة البندقية ومدينة " جنوا" وبين دول حوض البحر الأبيض المتوسط كان لابد من أن تساهم ايطاليا مساهمة كبيرة في ايجاد الطريقة المحاسبية المطلوبة وبالفعل فقد ظهر أول كتاب بحث في موضوع المحاسبة للايطالي lyca pacioli سنة 1494 حيث شرح فيه نظرية القيد المزوج والمستخدمة حتى الآن ، وفي سنة 1525 ظهر كتاب آخر لمؤلفه (جيونافي) وكان يبحث في دفتر اليومية وفق نظرية القيد المزدوج وفي سنة 1534 ظهر كتاب آخر يبحث في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ العام لمؤلفه (رومنيكو ماتروني) وبعد حدوث الثورة الصناعية وتقدم العلم وتوسع الصناعات واحتياج المشروع إلى رؤوس الأموال ظهرت شركات التضامن ثم شركات المساهمة وعند ذلك أصبح مالكو المشروع أو المساهمين منفصلين عن الإدارة لذلك كان لابد من تعميق دور المحاسبة في المالكين والمساهمين وذوي العلاقة والآخرين، وهنا ظهرت بعض القواعد والمبادئ المحاسبية للعمل بموجبها.

إن ظهور شركات المساهمة وما صاحبها من تشريعات أدت إلى تطور المحاسبة تطورا كبيرا لاسيما وأن التشريعات كانت تلزم شركات المساهمة بتنظيم حساباتها وفقا للقانون.

ثم إن الدول وجدت نفسها مضطرة للتدخل بتنظيم أعمال المشروعات الاقتصادية المختلفة فأصدرت التشريعات اللازمة لكيفية تنظيم الدفاتر التجارية وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي لهذه المشروعات.

كذلك نظمت طريقة تدقيق أعمال هذه المشروعات .

ويمكننا تلخيص هذه العوامل التي أدت إلى ظهور المحاسبة بما يلي:

- قيام الثورة الصناعية في أوروبا.
- ظهور الإنتاج الكبير.
- ظهور شركات المساهمة العامة ونمو حجم المشروعات .
- زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المختلفة.
- حاجة الدول إلى تحديد مقدار الضريبة على المشروعات بشكل بعيد عن التخمين.
- تكوين الهيئات العلمية والمجلات الدورية التي تفي بالبحوث المحاسبية.

- ظهور الحاجة إلى عمليات تدقيق الحسابات للتأكد من صحتها ومطابقتها للقواعد المحاسبية المقبولة.
- ظهور فروع متخصصة للمحاسبة مما ساعد على تلبية احتياجات النشاطات المتعددة وبالتالي تطوير المحاسبة.[2]

2/ تعريف المحاسبة:

هنالك تعاريف متعددة للمحاسبة بعضها اقتصر على مفهومها التقليدي الضيق الذي يقوم على اعتبارها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية وبعضها ما يتفق مع المفهوم الحديث لتعريف المحاسبة ومنه تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الذي يوصف المحاسبة على أنها : " عملية تشخيص وقياس وايصال المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة بحيث تمكنهم من الحكم على الأمور المالية واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها "

- كما عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA)بأنها : " نشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساسا بالنسبة لمنشأة معينة بهدف أن تكون مفيدة لمساعدة ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- أما لجنة الأصول المحاسبية الدولية فتعتبر المحاسبة علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الإقتصادي .

من هذه التعريفات يتضح لنا أن المحاسبة علم له معاييره ومبادئه ولكن هذه المعايير والمبادئ ليست قوانين طبيعية ثابتة بل هي أصول متطورة مع تقدم المجتمع.[3]

3/ أهداف المحاسبة:

تهدف المحاسبة إلى تحقيق الأغراض التالية:

- اختيار وتأسيس النظام المحاسبي الملائم لطبيعة عمل المشروع وكذلك اختيار السجلات التي يستعملها المشروع لإثبات عملياته وفقا للمبادئ المحاسبية.
- العمل على إعداد الحسابات الختامية للتوصل إلى نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة خلال السنة وذلك وفقا للأصول المحاسبية المتفق عليها.
- بيان الأصول التي يمتلكها المشروع في نهاية السنة المالية والالتزامات التي يجب عليه سدادها وذلك من أجل تحديد المركز المالي للمشروع.
- تقديم البيانات المالية لإدارة المشروع أو غيرها من الحسابات التي كالدائنين والمساهمين والحكومات.
- المساعدة في عملية الرقابة الداخلية وذلك لحماية أموال المنشأة وممتلكاتها الأخرى.

---

[2] نفس المرجع ، ص16-17.

[3] عبد الوهاب حبش الطعمة المحاسبة المالية، ج 1 ، دار حامد للنشر والتوزيع ، ط1، عمان: الأردن ، 2010.ص43

تحليل وتفسير وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.[4]

4/ فروع المحاسبة (مجالات المحاسبة):

ظهرت فروع المحاسبة نتيجة لاستخدام المحاسبة من قبل جهات متعددة ولتنوع الأغراض التي تسعى إلى تحقيقها هذه الجهات ومن نوع الفروع:

- المحاسبة المالية Financial Accounting:

يهتم هذا بإثبات وتبويب العمليات المالية في الدفاتر ثم استخراج نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة التجارية.

- محاسبة التكاليف Cost Accounting:

تهتم هذه المحاسبة بتحليل وتتبع وقياس عناصر التكاليف (المواد والأجور والمصروفات) لتحديد كلفة المواد المنتجة كما أنها تعتبر إحدى أدوات الرقابة الإدارية التي تقدم البيانات إلى المستويات الإدارية في الوقت المناسب.

- المحاسبة الحكومية Government Accounting:

وتستعمل من قبل بعض الدوائر الحكومية التي لا تهدف إلى الربحية كالبلديات والإدارات المحلية والمستشفيات وغيرها.

- المحاسبة الإدارية Managerial Accounting:

وتهتم بتهيئة البيانات المالية بطريقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات السليمة لإدارة المشروع.

- المحاسبة الضريبية Tax Accounting:

وتهتم بدراسة الأسس والقواعد التي نصت عليها التشريعات الضريبية بصدد قياس الدخل الخاضع للضريبة.

- التدقيق Auditing:

ويختص بفحص ومراجعة الحسابات للتأكد من صحتها وإعطاء رأي محايد فيها لتقدير مدى كفاءة النظام المحاسبي المستخدم وتمشيه مع المعايير والقواعد المحاسبية المعمول بها.

- النظم المحاسبية Accounting System:

ويهتم هذا الفرع بإيجاد نظام محاسبي مناسب لمتطلبات المشروع بحيث يزود الإدارة بالمعلومات المالية اللازمة لتحقيق الأهداف وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- المحاسبة القومية National Accounting :

وتهتم بتجميع البيانات الخاصة بالمشروعات الإنتاجية وعرضها على المستوى القومي وذلك لاستخدامها كأداة من أدوات التخطيط الإقتصادي.

[4] نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة وآخرون، مباديء المحاسبة الأصول العلمية والعملية ، ج 2، ط2، 2005، ص18.

- المحاسبة الاجتماعية Social Accounting:

وتهتم بقياس التكاليف والمنافع الاجتماعية للأعمال المختلفة وكذلك قياس وتقييم الأثر البيئي للتلوث.

- المحاسبة الدولية International Accounting:

وتهتم بعمليات التجارة الخارجية من بيع وشراء وتأثيرات القوانين ونظم الضرائب في البلدان المختلفة على هذه التجارة.[5]

المطلب الثاني:

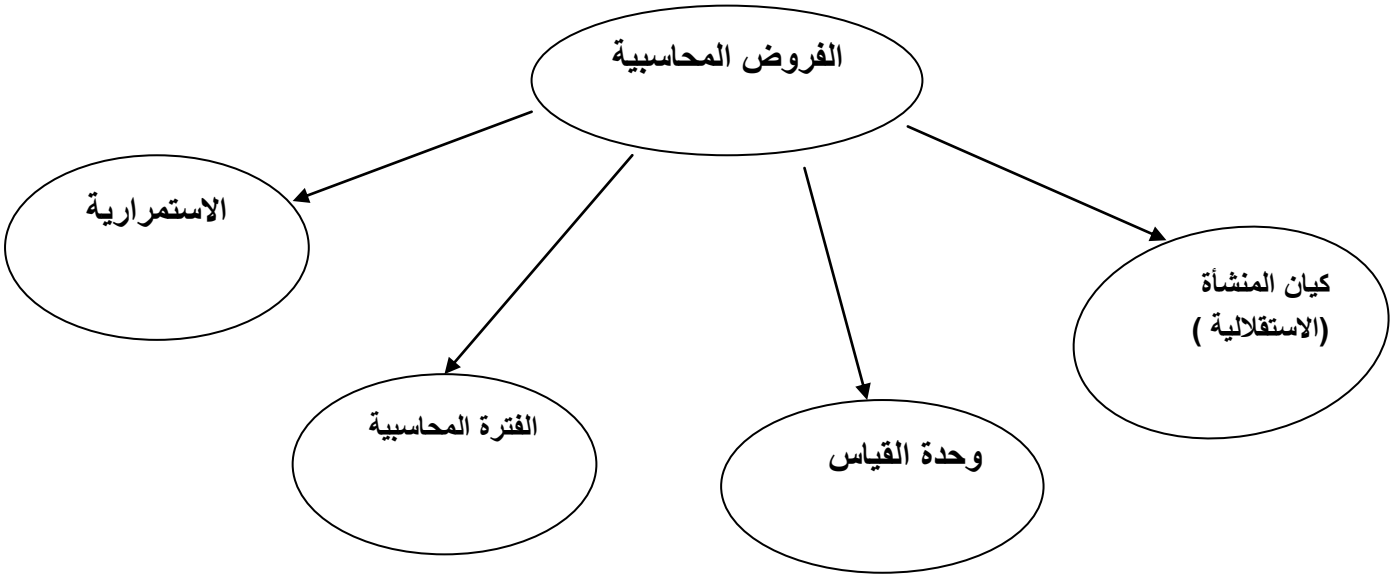
فروض المحاسبة:

والتي يجب أن تشتمل أو يجب أن تحدد فيها بعض القواعد والمعايير كالتالي:

- ✓ يجب أن تكون ذات صلة بتطوير المنطق المحاسبي أي أنها يجب أن تعتمد كقاعدة أساسية للإشتقاق المنطقي من أجل فرضيات أخرى.
- ✓ ويجب أن تقبل على أنها فروض صحيحة من قبل أصحاب التخصص كونها نقطة بداية ومهمة كافتراض في تطوير المنطق المحاسبي.

وأغلب المتخصصين في علم المحاسبة يشيرون إلى أن الفروض المحاسبية تتمثل بما يلي والتي يمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم I /01: فروض المحاسبة.



[5] خالد أمين عبد الله، أصول المحاسبة ، مركز الكتب الأردنية، 1990،ص 19.

المصدر: عبد السميع الدسوقي – أساسيات المحاسبة المالية، داروائل للطباعة والنشر، 2002، ص 27.

1/ تعريف الفروض المحاسبية:

إن الفرض هو بديهيات مسلم بها مستقلة فيما بينها وهي أساسية لاشتقاق المبادئ المحاسبية وتتكون الفروض من أربعة أقسام:

1. كيان المنشأة (استقلالية الوحدة الاقتصادية):

إن الفرض يتعلق بأن المنشأة (مساهمة تضامنية أو فردية) هي شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها، فتصرف المالكين بأموالهم مثلا سوف لا يؤثر على الوضع المالي للمنشأة وإن قيام المالك بشراء بضاعة مثلا من المنشأة فعلى المنشأة أن تتعامل معه كأي زبون آخر وتعالج كمبيعات، لذلك فالمحاسب ملزم بمتابعة المنشأة وتطورها الاقتصادي ولا علاقة له بالأمور الشخصية للمساهمين.

2. وحدة القياس:

إن المحاسبة وكما هو معروف تعتمد على ضبط وقيد كل العمليات المالية أي التي يمكن تقييمها بالنقد، لذا يصبح من الأمور المسلم بها وجود وحدة قياس مشتركة (كالدينار)مثلا: حيث أنه من الصعب معرفة وضع المنشأة من خلال الاعتماد على وحدات غير متجانسة بينما يمكن معرفة وضع المنشأة في حالة وجود وحدة قياس متجانسة، فالمحاسبة المالية وكما هو معروف لا تعتني بالتوقعات لأن هذه التوقعات لا يمكن قياسها بصورة صحيحة لا متى تتحقق.

3. الفترة المالية والمحاسبية:

وهي الفترة الزمنية التي تعتمدها المنشأة أساسا لتحديد نتائج عملياتها التشغيلية وتحديد المركز المالي في نهاية تلك الفترة، وتكون هذه الفترة في الغالب سنة وقد تبدأ من أي تاريخ تحدده المنشأة وينتهي بانتهاء الشهر الثاني عشر من ذلك التاريخ فقد تبدأ في 01/01/ وتنتهي في 12/31 من نفس السنة وتسمى بالسنة التقويمية، وبالرغم من أن الكثير من نشاطات المنشأة لا يمكن إتمامها خلال الفترة المحاسبية (سنة مالية) حيث أن الكثير من العمليات قد تتخذ عدة فترات، فإن استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية المقبولة قبولا عاما في تحميل المصروفات وتحويل الإيرادات إلى الفترات المحاسبية الصحيحة يولد الثقة في مصداقية هذه القوائم والثقة بها.

4. فرض الاستمرارية:

إن هذا الفرض يعتمد على أن المنشأة مستمرة في أنشطتها، أي لا يتم تصفيتها بعد فترة قصيرة، أما إذا ثبت بأن المنشأة لن تستطيع الاستمرار في مزاولة أنشطتها فإن افتراض الاستمرارية يسقط في هذه الحالة وتخضع المنشأة لإجراءات التصفية ، إن لافتراض الاستمرارية أهمية كبيرة في تحديد ما يتضمنه العديد من المفاهيم المحاسبية كما يقوم عليه كثير من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، والاستمرار يعني أن الأصول الثابتة

والتي في حوزة المنشأة تنطوي على خدمات مستقبلية، ويتم اقتنائها للحصول على هذه الخدمات في المستقبل.[6]

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية للمحاسبة.

إن المحاسبة المالية تقوم على مجموعة من المبادئ المقبولة قبولا عاما في التطبيق العملي وهي تحكم في مجموعها خطوات وإجراءات الدورة المحاسبية والتي ستنتهي في المحاسبة المالية بإظهار نتائج نشاط المنشأة وإعداد مركزها المالي، وفي رأي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB)هناك أربعة مبادئ مشتقة من الفروض المحاسبية التي تم توضيحها سابقا وهي كالتالي:

- مبدأ التكلفة التاريخية:

إن التكلفة التاريخية تعتبر أساسا للقياس في المحاسبة المالية ، و هي التكلفة الفعلية للحصول على الأصول وقت تمام الواقعة ، وهي تعتبر أفضل القياسات المحاسبية للأصول أو الخدمات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية، وهذه التكلفة تشمل ثمن شراء الأصل مضافا إليه كل التكاليف التي تساهم في جعل الأصل صالحا للاستخدام.

إن هذا المبدأ أصبح من المبادئ المقبولة في التطبيق حيث أن القوائم المالية والتقارير المالية تعد استنادا إليه ، حتى أن هذا المبدأ يستمد قوته استنادا إلى مبدأ الموضوعية المحاسبية ومبدأ تحقق الإيراد محاسبيا وخاصية إمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية وبالرغم من أهمية هذا المبدأ إلا أنه في التطبيق يواجه عدة انتقادات وخاصة في حالة التضخم ، حيث أن القيم التاريخية تصبح غير واقعية وبالتالي لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للوحدات الاقتصادية ، لذا فأخذت المطالبة باستبدال هذا المبدأ بالقيمة الجارية للوصول إلى نتائج أكثر واقعية.

- تحقق الإيراد:

مع استمرار الوحدة الاقتصادية في نشاطاتها فإنها تحصل على الإيراد، والإيراد يمثل تدفق نقدي يؤدي إلى زيادة في أصول المنشأة نتيجة لبيع سلعة معينة أو تقديم خدمة وإن الاعتراف بهذه الإيرادات المكتسبة وإثباتها في السجلات المحاسبية يتحقق في حال توفر شرطان :

الأول: أن تكون كل العمليات اللازمة لاكتسابها قد تمت بالفعل.

الثاني: أن تكون واقعة التبادل قد تمت بالفعل.

فالحصول على الإيراد يتحقق عند انتقال حيازة المنتج من المنشاة إلى حيازة المشتري، ولتحقيق الإيرادات محاسبيا يجب أن يتوافر الشرطان معا.

[6] عبد السميع الدسوقي، اساسيات المحاسبة المالية، داروائل للطباعة والنشر، 2002، ص28-29.

إن لهذا المبدأ بعض الاستثناءات المبررة محاسبيا، فقد يتم تحقق الإيراد محاسبيا أثناء العمليات الإنتاجية مثلما هو الحال في العقود طويلة الأمد فهنا لا تتحقق الإيرادات بتمام واقعة التبادل إلا عندما يتم تنفيذ العقد بالكامل والذي قد تمتد إلى عدة سنوات ، وبالتالي فيطبق المحاسبون في هذه الحالة مبدأ التحقق أثناء الإنتاج ويتحقق الإيرادات على حسب نسبة الأعمال التي يتم انجازها من العقد.

- مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) :

تطبيقا لفرض الفترة المحاسبية والمتمثل بتقسيم حياة الوحدة الاقتصادية إلى فترات محاسبية متساوية ، يستلزم الأمر تحديد نتائج نشاط المنشأة في كل فترة من هذه الفترات وهذا يتم من خلال تخفيض جميع تكاليف تلك الفترة من الإيراد المتحقق لنفس الفترة والإيرادات تمثل ما تحصل عليه المنشأة لقاء ثمن مبيعاتها أو ثمن لخدمة مقدمة للغير أما المصروفات فهي تمثل تكلفة البضاعة أو الخدمة المقدمة ، ومن خلال هذه المقابلة (الإيراد بالمصروف) تتوصل إلى قياس نتيجة الأداء من ربح أو خسارة وقد واجه هذا المبدأ بعض المشاكل عند التطبيق وخاصة ما يتعلق بتوقيت تحقق الإيراد وبتحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المحاسبية وحلا لهذه المشكلة لابد من تحليل المصروفات السنوية وتحديد علاقتها بالإيرادات المتحققة خلال الفترة وإذا اتضح بأن هذه العلاقة غير موجودة فيجب أن يوزع المصروف على فترات زمنية كما هو الحال بالنسبة لإهلاك الأصول الثابتة.

- مبدأ الإفصاح :

إن هذا المبدأ له أهمية كبيرة ويعتبر من أهم المبادئ المحاسبية التي يمكن تسهم بفعالية في إعطاء قيمة مهمة للمعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية ، وان الإفصاح يتمثل بإظهار كل المعلومات التي لها تأثير في اتخاذ قرار معين يتعلق بالمنشأة كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة واضحة ومفهومة ، كما يؤدي إلى المساهمة الفعالة في توفير خاصيتي الملائمة والمصداقية في المعلومات المحاسبية وهناك بعض الأعراف التي لها أهمية للوحدة المحاسبية إضافة إلى ما أشير من مبادئ محاسبية أساسية ومن هذه الأعراف:

أ - الحيطة والحذر:

وهذا يقتضي من المحاسب وفي حالة تعدد البدائل أو الطرق المحاسبية التي يمكن بها تطبيق مبدأ معين أو قياس عنصر معين أن يختار من بينها ذلك الأسلوب أو الطريقة التي تؤدي إلى تخفيض نتيجة العمليات وليس زيادتها ، ولهذا العرف تصبح له أهمية كبيرة في الممارسات العملية في الحالات التي تنطوي على درجة عالية من المخاطرة أو عدم التأكد وأن المبالغة تؤدي إلى زيادة المخاطر بينما التحفظ يؤدي إلى السلامة منها.

ب – الأهمية:

إن لعرف الأهمية فائدته وعند اعتماده في العديد من الحالات فليس من المفيد مثلا أن تنطوي القوائم والتقارير المالية على أدق التفاصيل الخاصة بالعناصر التي تنعكس منها حيث أن التفاصيل إذا زادت عن المعقول ستؤدي إلى سوء الاستيعاب وعدم إمكانية التركيز على ما هو أهم للانشغال بتفاصيل قد لا تكون ذات قيمة ، وفي كل هذا العرف لا يلزم الإفصاح المستقل على الآثار المترتبة على بعض العمليات إذا كانت هذه الآثار غير ذات أهمية.[7]

المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول الأخطاء المحاسبية.

إن احتمال وجود أخطاء في المستندات والسجلات المحاسبية أمر طبيعي ترجع أسبابه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات بدءا من المسودة وانتهاء بالقوائم المالية، وكذلك تقلل من هذه البيانات بين مجموعة من المسجلين والمحاسبين تصنيف جديدا إلى المستندات ومصادر القيد الأخرى، بالإضافة إلى إجراءات التسجيل في دفتر اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ ، ترصيد الحسابات الظاهرة في هذا الدفتر ، إعداد ميزان المراجعة من واقع هذه الأرصدة وأخيرا عرض نتائج العمليات المتعددة في القوائم المالية من هذا المنبر سوف نتطرق في مبحثنا إلى ما يلي : ماهية الأخطاء المحاسبية، أنواع الأخطاء المحاسبية و أسباب الوقوع في الخطاء المحاسبية.

المطلب الأول: ماهية الأخطاء المحاسبية.

يعتبر الخطأ المحاسبي ظاهرة واسعة الانتشار في العالم والتي حظيت باهتمام كبير حيث ركزت الأدبيات على ضرورة التفرقة بين الخطأ error والغش fraud في حين يكون الأول أقل خطورة من الثاني لأنه يكون بحسن نية ، وليس بسوء نية وعليه يتم التطرق إلى مفهوم الخطأ والغش وتحديد الفرق بينهما من خلال ما يلي:

1- تعريف الخطأ لغة واصطلاحا:

الخطأ والخطاء: ضد الصواب : قال تعالى: " وليس عليكم جناح فيما أخطأتم به " (الأحزاب -5-)

[7] سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة ، الوراق للنشر والتوزيع ، ط 1، 2008، ص60-61-62.

وقال الراغب في المفردات : (الخطا = العدول عن الجهة)

والخلاصة أن معنى الخطأ في اللغة : أن يريد ويقصد أمرا فيقع في غير ما يريد أي أنه : الإثم والذنب المتعمد.

أما معنى الخطأ اصطلاحا : فهو قريب من المعنى اللغوي ، قال الحافظ ابن رحب رحمه الله (الخطأ : هو أن يقصد بفعله شيئا فيصادف فعله غير ما قصده ، مثل أن يقصد قتل كافر فصادف قتله مسلما)

وقال الجرجاني (الخطأ وهو ما ليس للإنسان فيه قصد .....وهناك تعريفات أخرى وحاصلها أن الخطأ في الاصطلاح : (كل ما يصدر عن المكلف من قول أو فعل خال عن إرادته وغير مقترن بقصد منه)

2- تعريف الخطأ والغش

2-1- تعريف الخطأ:

هو عبارة عن تعديل أو تغيير أو حذف أو عدم صحة تبويب بعض العمليات المالية في المشروع ، أو عدم إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بسبب جهل أو إهمال أو تقصير أو بهدف إخفاء عجز أو اختلاس أو تلاعب أو إخفاء حقائق تتعلق بالأوضاع المالية للمشروع ، فإذا اقترن التعديل أو التغيير أو الحذف بحسن نية القائمين به سمي خطأ محاسبيا.[8]

- عدم الإفصاح في السجلات عما حدث فعلا بعد في حد ذاته خطأ، أي أن " التضليل " المعتمد في السجلات أو "التخصيص " غير الملائم في الأصول يعد بمثابة خطأ باعتبار أنها أحداث غير عادية.
- يشير مجلس الدراسات لمعهد المحاسبين القانونيين المعتمدين BSICA إلى الخطأ على أنه : " بيان كاذب وغير صحيح في التقارير المالية والذي يكون ناجم عن إهمال وعدم الإفصاح مثل: أخطاء في عملية جمع المعلومات عند تحضير القوائم المالية أو تقديرات خاطئة للمحاسبة بسبب سوء فهم للعملية ، أو الخطأ في تطبيق مبادئ المحاسبة ذات الصلة بالتنظيم والتصنيف والعرض أو الإفصاح ".[9]
- كما عرف الخطأ بأنه تلك الأخطاء غير المتعمدة التي لا ترتكب بناء على تصميم سابق ، وإنما تقع بسبب جهل أو عدم دراية موظفي قسم المحاسبة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو بسبب التقصير والإهمال في أداء أعمالهم.[10]

---

[8] سامي محمد الوقاء، تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، ط1، 2010، ص 87.

[9] T.P.GHOOSH : BOARD OF STUDIES THE INSTITUTE OF CHARERED ACCOUNTANTS OF INDIA : **FINAL COURCE STUDY MATERIAL ADVENCED AUDITING AND PROFESSIONAL ETHICS** : THE AUDITORS RESPONSIBILITYTO CONCIDER FRAUD AND ERROR IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS (AAS4) SECTION 114 : (WWW.TCAI.ORG)

[10] ابراهيم شداد، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش والخطأ من الناحيتين القانونية والمهنية ، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات الأردنيين ، العددان 41-42، آذار 2000، ص65.

- وعرف أيضا تلك: الأخطاء الحسابية والكتابية في السجلات والتقارير المحاسبية التي يتم فيها إعداد التقارير المالية والأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية والأخطاء التي تنشأ نتيجة النسيا أو التفسير المغلوط عند إعداد التقارير المالية.[11]

2-2- تعريف الغش:

هو اللفظ المرادف للخطأ العمدي " أي أن الغش من نطر المحاسبة هو ارتكاب أخطاء عن عمد وسبق إصرار ويحدث الغش عن طريق التلاعب في البيانات المحاسبية.[12]

- أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (ifac)على أن الغش هو: فعل مقصود من قبل شخص أو عدة أشخاص من الإدارة او الموظفين أو أطراف ثالثة والذي ينتج عنه تحريف في القوائم المالية.[13]
- كما عرف الغش من طرف معهد المثقفين الداخليين (iaa) على أنه : " التصرفات غير القانونية من خلال التدليس – الإخفاء أو الضعف أو القوة المادية ، يتم ارتكاب الغش من طرف أفراد ومنظمات للحصول على الأموال ، وأصول المنشأة أو خدمات ، وتجنب الدفع أو خسارة خدمة أو حماية مصالح شخصية وذاتية أو مصالح عمل.[14]
- وأعطى الباحث jockes renard تعريف واسع للغش على أنه " جميع المخالفات والتصرفات غير القانونية وتعتمد الخطأ " .[15]

2-3: الفرق بين الخطأ والغش:

الجدول رقم: ا -1 الفرق بين الخطأ والغش.

الخطأ	الغش
- الخطأ هو فعل غير متعمد وعن غير قصد ولا توجد نية القيام به. - يؤدي الخطأ إلى تحريف غير متعمد في التقارير المالية . - فعل غير قانوني عن غير عمد.	- الغش هو فعل متعمد وعن قصد وتوجد نية القيام به. - يؤدي إلى تحريف متعمد في التقارير المالية. - فعل غير قانوني عن عمد.

[11] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أصول المراجعة، بدون طبعة ، الدار الجامعية ، مصر 2000،، ص 55.56.

[12] سنية أحمد يوسف ، غش الخصوم، كسب للطعن بالتماس إعادة النظر ، بدون طبعة، دار الجامعية الجديدة للنشر ، مصر الاسكندرية، 2002، ص 106.

[13] الاتحاد الدولي للمحاسبين (ifac) اصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة : ج1، مارس 2008، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أفريل 2008، الأردن، ص 146، www.asca society.org .

The institute of international auditors (iaa) international standards for the professional practice of international auditing (standars) 2009 :p18. [14]

Jackes renard **: théorie et pratique de l'audit interne** 7ém ed : groupe : eyrolles edition d'organisation : France : paris :2010 :p122. [15]

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات والتعاريف السابقة.

المطلب الثاني: أنواع الأخطاء المحاسبية.

تنقسم الأخطاء المحاسبية سواء ما ارتكب منها بطريقة عمدية أو طريقة غير عمدية إلى أنواع متعددة من ناحية كيفية حدوثها وارتكابها.

1. أخطاء الحذف.
2. أخطاء ارتكابية.
3. أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية .
4. الأخطاء المتكافئة .
5. أخطاء تكشف عن نفسها.

1- أخطاء الحذف: تنقسم إلى قسمين:

1-1: حذف كلي: وهو عدم تقييد عملية بالكامل في الدفتر كعدم تسجيل عملية بيع نقدي أو عدم إثبات نقدية واردة من عميل معين واختلاسها أو استخدامها في تغطية اختلاس أو عجز في الخزينة وقد تكون غير متعمدة كأن يسهو تسجيل مستند معين في دفتر اليومية أو ترحيل عملية معينة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ وهذا النوع لا يؤثر على ميزان المراجعة المستندية وفحص الكشوفات لحسابات العملاء واستخدام نظام المصادقات قد تساعد على اكتشاف هذه الأخطاء.

1-2: حذف جزئي: وهو أن طرفا واحدا فقط من العملية لم يثبت في الدفاتر بسبب سهو المحاسب مثل عدم ترحيل طرف القيد إلى الحساب الخاص به بدفتر الأستاذ ومن السهل اكتشاف هذا الخطأ بسبب تأثيره على توازن ميزان المراجعة ويمكن اكتشافه وتصحيحه بعد مراجعة الترحيلات التي تمت من خلال الشهر.

2- أخطاء ارتكابية:

وتنتج عن قيد العمليات بطريقة غير صحيحة مثل الأخطاء في الجمع أو الطرح أو الضرب أو أحطاء في الترحيل أو الترصيد وقد يكون الخطأ الارتكابي كليا ولا يتأثر توازن ميزان المراجعة بمثل هذا الخطأ أو قد يكون جزئيا يؤثر على توازن ميزان المراجعة وبذلك يمكن اكتشافه بالمراجعة المحاسبية.

3- أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية:

وتتمثل في تسجيل العمليات في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف أولا يتم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ ويطلق بعض الكتاب عليها أخطاء فنية وهي قد تكون عمدية أو غير عمدية وتؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح بقيمة أكبر وأقل من المفروض فعلا.

وكذلك عدم اتباع سياسة الحيطة أو الحذر بعدم تكوين احتياطات المقابلة الخسائر المحتمل حدوثها واكتشاف هذه الأخطاء يتطلب من المدقق خبرة ودراية واسعة بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

4- الأخطاء المتكافئة :

وهي عبارة عن خطأين أو أكثر بحيث يعوض أحدها الآخر بشكل لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة مما يصعب معه اكتشافهما إلا بالمراجعة المستندية والمحاسبية الدقيقة خصوصا عمليات ترحيل القيود المحاسبية إلى دفتر الأستاذ العام ومن أمثلتها ترحيل مبلغ 416 دينار إلى حسابين مختلفين بمبلغ 614 دينار مما يؤدي إلى توازن ميزان المراجعة رغم وجود هذا الخطأ الذي يؤثر على صحة وسلامة رصيد الحسابين الذين تم الترحيل إليهما والذي يؤثر بالتالي على رقم نتيجة أعمال المشروع أو على صحة أرصدة الحسابات في قائمة المركز المالي.

5- أخطاء تكشف عن نفسها:

وهي التي تأثر على ميزان المراجعة أو التي يمكن اكتشافها بسهولة نتيجة إتباع المشروع طريقة القيد المزدوج التي يترتب عليها ضرورة تحقيق توازن الحسابات فإذا لم يحدث التوازن فإن معنى ذلك وجود خطأ ما.

وعن طريق استخدام نظام الحسابات الإجمالية ودفاتر الأستاذ المساعدة ذات الموازين المستقلة وإعداد مذكرات التسوية لحسابات المصاريف وإرسال كشوف أو مصادقات شهرية بأرصدة العملاء أو الموردين اكتشاف الأخطاء في هذه الحسابات ويتم معالجتها وتصحيح آثارها في الدفاتر.[16]

المطلب الثالث: أسباب الوقوع في الأخطاء المحاسبية.

يعزى وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسين هما:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب الإتباع في تسجيل أو ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.
- السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم.

[16] احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، ط1، 1999م ، 1420هـ، ص106-107.

و بالإضافة إلى هذين السببين الرئيسيين ، هناك عدة أسباب لارتكاب الأخطاء وخاصة المتعمد منها ، ومن هذه الأسباب:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المشروع.
- محاولة تغطية عجز الخزينة أو اختلاس سابق.
- محاولة الإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراضا معينة.
- محاولة التهرب من الضرائب.

هكذا يمكننا القول إن البيانات المحاسبية عرضة للخطأ العادي غير المتعمد والخطأ المتعمد (الغش) من جهات عدة ولأسباب متباينة وما دامت هذه البيانات ضرورية وعلى درجة كبيرة من الأهمية للطوائف التي تستخدمها لاتخاذ القرارات المختلفة ، فإن دور المحاسب في كشف هذه الأخطاء وتصحيحها هام وحيوي وكذلك دور مدقق الحسابات هام وحيوي في مطابقة البيانات بواقع المشروع بحياد تام ، ليخرج برأي فني محايد حول صحة القوائم المالية كلها.[17]

المبحث الثالث: اكتشاف الأخطاء المحاسبية وطرق معالجتها.

[17] يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، 2000، ص 24-25.

بعد تعرفنا على الأخطاء المحاسبية وذكر أنواعها المتعددة لابد من اكتشاف مواطن ارتكابها وذلك لتسهيل عملية تصحيحها ومعالجتها بإحدى الطرق المتعارف عليها والتي يتم التطرق إليها في هذا المبحث، ولإثراء مبحثنا تطرقنا إلى مايلي: مواطن الأخطاء و الغش، إخفاء الأخطاء و الغش و طرق التصحيح و المعالجة..

المطلب الأول: مواطن الأخطاء والغش ومجالات ارتكابها.

تمر البيانات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية في الدورة المحاسبية ، وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش ، وفيها تقع مجالات متعددة لارتكابها ، وهذه المراحل هي:

1- مرحلة إثبات العمليات أي مرحلة القيد الأولى ، وتنقسم فرص ارتكاب الغش والخطأ إلى ثلاثة أنواع:

- التحليل غير السليم للعمليات: فقد يخطئ المحاسب عن عمد أو عن غير عمد في تحليل العملية إلى طرفيها المدين والدائن ، فيوجهها إلى غير حساباتها الصحيحة ، وقد يتضمن التحليل غير السليم الخلط بين المصروفات الإرادية والرأسمالية عن جهل أو سهو أو بهدف التضليل.
- حذف عمليات كان يجب قيدها ومن الأمثلة البارزة على هذا عدم إدراج بضاعة معينة ضمن المخزون السلعي في نهاية العام بالرغم من وصول فاتورة المورد ، ويؤدي هذا بالطبع إلى تضخيم الأرباح والموجودات بالإضافة إلى أن مبلغ الالتزام للدائنين في الميزانية العمومية لا يمثل الواقع ، وقد يكون هذا أيضا عمدا أو غير عمد .
- إدراج عمليات كان يجب حذفها: تغلب على هذا العمل صفة العمد وسبق الإصرار والتصميم لتحقيق هدف معين ، ويندر أن ينشأ عن جهل المحاسب المفوض في التمييز بين عمليات الفترات المالية المختلفة ، ومن الأمثلة على هذا المجال ما يلجأ إليه بعض المؤسسات من تسجيل المقبوضات التي تحدث في بداية الفترة المالية التالية ضمن مقبوضات الفترة المالية السابقة وذلك بقصد تحسين مظهر الميزانية من حيث النقدية ، ويصدق نفس الشيء على إدراج مبيعات أوائل الفترة التالية ضمن عمليات الفترة السابقة لإظهار نتيجة أعمال أقوى من الحقيقة.

2- مرحلة التجميع والترحيل:

وهذه هي مرحلة الأعمال الكتابية والحسابية المتضمنة للترحيل من اليومية إلى الأستاذ ، وترصيد الحسابات وإعداد قوائم الجرد والكشوف التفصيلية ، أو حتى عند إعداد موازين المراجعة واحتساب الاستهلاكات والديون المعدومة ، وغير ذلك ومن الطبيعي أن تكون هذه العمليات عرضة للخطأ ومواطنا له سواء كان متعمدا أو غير متعمد.

3- مرحلة إعداد وتحضير القوائم المالية النهائية: وفي هذه المرحلة الأخيرة التي تمر بها البيانات المحاسبية تكون فرص حدوث أو ارتكاب الأخطاء والغش متعددة منها :

- إدراج مبالغ أو قيم غير سليمة كما في حالة تضخيم الموجودات أو إظهار أرباح غير محققة بقائمة نتيجة الأعمال.

- حذف بعض البنود أو المبالغ من القوائم المالية ، كما في حالة عدم إدراج بعض الالتزامات بقيمتها الحقيقية أو إسقاطها كلية.
- إعطاء وصف غير صحيح أو كاف لبعض بنود القوائم المالية ، وهذا يؤدي إلى عدم تعبير هذه القوائم التعبير الصحيح عن واقع المشروع ومن الأمثلة على هذا إدراج أصول ثابتة ضمن مجموعة الأصول المتداولة بهدف إظهار رأس مال عامل (أو نسبة سيولة) غير عادي.
- عدم الإفصاح عن كل العوامل المؤثرة على المركز المالي أو ملحق لها إن لم يكن ضمن بنودها ومن الأمثلة على ذلك الالتزامات العرضية والتي تكون أهميتها النسبية كبيرة، ويلزم إظهارها على شكل حسابات نظامية أو في ملحق الميزانية.[18]

المطلب الثاني: أخفاء الأخطاء والغش.

قد يحاول المحاسب أو ماسك الدفاتر أحيانا أن يخفي جهله وعدم كفاءته بارتكاب خطأ عمدي ولكن بحسن نية ، كما في حالة المحاسب الذي يحاول موازنة ميزان المراجعة صوريا بتغيير قيم بعض الحسابات حتى لا يظهر عجزه أمام إدارة المشروع ، وقد يحاول البعض إخفاء اختلاس معين حتى لا ينكشف أمره فيقوم بالتلاعب في الحسابات ليضيف إلى جريمة الاختلاس جريمة أخرى . ومحاولة إخفاء الاختلاس إما أن تكون تغطية ثابتة Temporary Concealiment أو تغطية ثابتة Permanent Concealement والمثال التالي يوضح كلا النوعين:

- قد يقوم أحد الموظفين باختلاس قيمة شيك مسحوب على بنك المشروع وذلك باستعماله لأغراضه الخاصة وتحميل القيمة على حساب أحد المصروفات.

وهنا قد لا يهتم بإخفاء عملية الاختلاس هذه اعتمادا على أنها لن تقع في نطاق العينة الاختيارية التي يقوم بها المدقق ، ويكون الغش هنا غير مغطى Unconcealed حيث أن الموظف المعني لم يحاول تغطيته إما لاقتناعه بعدم ضرورة تدبير التغطية كما ذكرنا أو بسبب عجزه عن تدبير وسيلة تغطيه ،و لكن قد يلجأ المختلس إلى تغطية العملية فإذا قام موظف باختلاس مبلغ دفعه أحد العملاء سدادا لحسابه لدى المشروع بحيث لم يقم ذلك الموظف بتوريد المبلغ لبنك المشروع، فقد يحاول تغطية الاختلاس بالطرق التالية:

- يقوم بتخفيض رقم الشيكات التي لم تصرف بعد من البنك أو بتخفيض رصيد البنك بالدفاتر أو بزيادة رصيد البنك بالكشف ، أو زيادة مبالغ الإيداعات التي لم تثبت بكشف البنك بعدة وذلك في مذكرة تسوية البنك إذا كان هو نفس الشخص الذي يقوم بإعدادها حتى يظهرها متوازنة صوريا.
- أما إذا كان هو نفسه المشرف على الأستاذ العام فبإمكانه أن ينقص رصيد ح /النقدية بتعمد الخطأ في التجميع أو الترصيد مع إجراء تغيير مقابل (مكافئ) في رصيد حساب آخر بالأستاذ العام حتى يظل التوازن قائما .

[18] حسين القاضي ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية ، مؤسسة الوراق، ط1، 1999، ص 73-74.

- وإذا كان يقوم بإمساك دفتر النقدية (في حالة الدفاتر المساعدة) فبإمكانه إنقاص مجموع خانة المقبوضات النقدية مع إجراء تغيير في مجموع خانة أو خانات أخرى في نفس الدفتر ليبقى على التوازن قائما.
- وإذا كان يقوم بإمساك دفتر المدفوعات النقدية فيمكنه زيادة مجموع خانة المدفوعات النقدية تلك مع تغيير مقابل ومكافئ في مجموع خانة الدفتر للإبقاء على التوازن.
- أما إذا كان يقوم بالترحيل من دفاتر النقدية إلى الأستاذ العام فبإمكانه نقل مبالغ غير صحيحة إلى حساب النقدية في الأستاذ العام.

وهكذا نستطيع أن نرى أن الإجراء الأول أعلاه وهو التلاعب بمذكرة التسوية يعتبر تغطية مؤقتة وعليه إعادة هذا التلاعب عند إعداد مذكرة التسوية في نهاية كل شهر من الشهور اللاحقة ، أما الإجراءات الأربع الأخرى فهي تغطية ثابتة أو دائمة بمعنى أنه لا حاجة للمختلس إلى تكرارها في أي وقت ما لم يقدم على اختلاس آخر، ولكن يجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن التغطية الثابتة غير قابلة للاكتشاف ، إذ أن التدقيق المستندي والحسابي وطلب الكشوف من البنوك من شأنها كشف مثل هذه التغطية والتلاعب والاختلاس.[19]

المطلب الثالث: طرق التصحيح والمعالجة.

هناك ثلاث طرق لتصحيح الأخطاء ومعالجتها عند اكتشافها :

- تصحيح الأخطاء بالشطب.
- تصحيح الأخطاء بالطريقة المطولة.
- تصحيح الأخطاء بالطريقة المختصرة.

وسوف نتطرق إلى كل طريقة من هذه الطرق على حدة بالتفصيل:

تصحيح الأخطاء بالشطب:

يمكن تصحيح الأخطاء بالشطب ، وذلك بأن يقوم رئيس الحسابات نفسه بشطب الخطأ الموجود في الدفاتر بالمداد الأحمر ويضع فوقه التصحيح اللازم له مع التوقيع بجوار القيد الصحيح بإمضائه مع اكتشاف تاريخ الخطأ.

في 1998/07/31 دفعت مؤسسة زمزم التجارية راتب مدير المؤسسة وقدره 1500 دينار بشيك على بنك القاهرة عمان، وقد جعل حساب المدير الشخصي (مدينا) بدلا من جعل حساب الرواتب (مدينا) أي قيدت العملية بدفتر اليومية بالقيد الآتي:

- 1500 من حساب محمد السعيد.

[19] مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ط1، 2014م-1435 هـ ، ص58.

- 1500 إلى حساب بنك القاهرة عمان.

ويتم التصحيح بدفتر اليومية كما يلي:

- 1500 منح محمد السعيد (بالشطب)
  حساب الرواتب (توقيع)
- 1500 إلى حساب بنك القاهرة عمان.

- أما التصحيح بدفتر الأستاذ فيتم على الوجه التالي:

منه حساب محمد السعيد

1500	إلى حساب البنك بالشطب(توقيع)	1998/07/31	له

منه حساب الرواتب

1500	إلى حساب بنك القاهرة عمان	1998/07/31	له

- ونلاحظ في هذه الحالة أننا لا ننصح باستخدام طريقة الشطب في الدفاتر لتصحيح الأخطاء وخاصة إذا كان الخطأ في دفتر اليومية ، وذلك لأن دفاتر اليومية هي الدفاتر الأساسية في المجموعة الدفترية ، كما أن القانون التجاري يفقد الدفاتر التجارية قوتها في الإثبات إذا كان يشمل على أي مسح أو كشط أو شطب أو حشو بين السطور مما يدعو إلى الشك في صحتها وعدم القدرة على التمسك بها كدليل إثبات أمام القضاء أو الجهات الرسمية الأخرى كدائرة الضريبة.

- أما إذا كانت القيود سليمة في دفتر اليومية ، ونشأ الخطأ فقط عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ ، فيمكن هنا استخدام هذه الطريقة ، باعتبار أن دفتر الأستاذ ليس من الدفاتر القانونية وما دامت العمليات مثبتة بدفتر اليومية.[20]

1- **تصحيح الأخطاء بالطريقة المطولة:**

يتم التصحيح في هذه الحالة (وكذلك في الطريقة المختصرة) عن طريق إجراء قيود التصحيح في دفتر اليومية العامة سواء أكان الخطأ بهذا الدفتر أو دفاتر اليوميات المساعدة الأخرى، أو إذا كان الخطأ في الترحيل للأستاذ فقط ولإحكام عملية تصحيح الأخطاء فلا يترك أمر هذا التصحيح لكاتب الحسابات ولكن يترك الأمر لرئيس الحسابات فقط وحتى يكون ملما بالأخطاء التي يتم اكتشافها وليقف بنفسه على مقدار عناية موظفيه بالعمل وطريقة تنفيذه .

- وبمقتضى هذه الطريقة يتم التصحيح بإجراء قيدين بدفتر اليومية ، أولهما لإلغاء القيد الخطأ عن طريق إجراء عكسي للقيد الخطأ، وثانيهما إجراء القيد الصحيح وذلك سواء أكان الخطأ في دفتر اليومية العامة أو في دفاتر اليوميات المساعدة أو إذا كان التقييد صحيحا في دفتر اليومية ولكن الخطأ عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ.

2- تصحيح الأخطاء بالطريقة المختصرة:

وهي تشبه الطريقة الثانية من حيث أنها تتم أيضا في دفتر اليومية العامة مهما كان مكان الخطأ وبمقتضاها يتم تصحيح الخطأ لا عن طريق إلغاء القيد الخطأ بقيد عكسي تم تسجيل القيد الصحيح بل يتم التصحيح بقيد واحد يكون من مقتضاه تلاشي الخطأ أي أن الإلغاء والتصحيح يتم في نفس القيد.

مثال:

اشترت مؤسسة زمزم التجارية أثاثا من محلات الكف الأزرق بمبلغ (9000 دينار نقدا) قيد في حساب مصاريف المكتب بدلا من حساب الأثاث وذلك في 1998/02/05 ، وقد اكتشف هذا الخطأ في 1998/02/22، فيكون القيد الخطأ كما يلي:

- 9000 من حساب الأثاث.
- 9000 إلى حساب مصاريف المكتب.

(شراء أثاث نقدا قيد خطأ في 1998/02/25)

[20] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية والعملية، داروائل للطباعة والنشر والتوزيع، ط6 ،عمان: الاردن ، 2016، ص 112-113.

- ويلاحظ أن هذا الخطأ من النوع الفني ، إذ جعلنا حساب مصاريف المكتب ('مدينا) بدون وجه حق بدلا من تحميل حساب الأثاث بالمبلغ ، ومن ثم قد جعلنا حساب الأثاث وحساب مصاريف المكتب (دائنا) بنفس المبلغ وبذلك يتحمل حساب المكتب بهذه المصاريف ، ويتضح ذلك من حسابات الأستاذ كما يلي: [21]

منه		حساب مصاريف المكتب			له
9000	إلى حساب الصندوق	9000	من حساب الأثاث	1998/05/22	

منه		حساب الأثاث			له
9000	إلى حساب مصاريف المكتب	1998/05 /22			

خاتمة الفصل:

قد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى جوانب عديدة للغش و الأخطاء المحاسبية التي ساعدت على إعطاء صورة واضحة لهم و التي أدت إلى التفرقة بينهم، و الفاصل في ذلك هي نية مرتكبي الأخطاء و الغش، وهذه النية غير قابلة للقياس، وإنما يحددها مدقق الحسابات عن طريق الكفاءة و الخبرة المهنية المكتسبة لديهم، و استطعنا أن نشير إلى بعض النقاط الهامة التي يهدف بها مرتكبي الغش و التي حصرناها في الأهداف الرامية لارتكاب ذلك، و كذا قمنا بالإشارة إلى كل أنواع الخطاء المحاسبية و الغش و تعريف كل نوع ليتسنى لنا ان نفرق بينهم.

و من اجل بداية عمل التدقيق التي سوف تسفر في النهاية إلى إعطاء رأي محايد و الذي يظهر في شكل تقرير ، وكذا وضع خطة تساعد في تنظيم عملية التدقيق، و اسقاط كل المعايير للتأكد من سلامة القوائم المالية، و

[21] متولي محمد الحمل ، الدكتور عبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة – الإطار النظري والمجال التطبيقي ، دار النهضة العربية، القاهرة ، 1979م، ص83.

أيضا لا يقتصر اكتشاف الأخطاء هنا فقط و إنما استعمال كل الوسائل التي يراها مناسبة لاستعمالها في مكانها وزمانها المحدد، لاستخراج الخطاء المحاسبية و الغش من موطنهم.

مقدمة الفصل:

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب ,فبعد انتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة ،يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا،نظرا لما لها من ادوار على عدة مستويات،فعلى الرغم من انه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط،إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ،وقد أصدرت مختلف الهيئات الحكومية ،المهنية و الأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها الشرح والبيان الكامل لعملية التدقيق وأهدافها وأهميتها ومختلف فروعها...الخ.

وانطلاقا مما سبق ،سنحاول في هذا الفصل ،التطرق لعملية التدقيق وقد قسمناه في لدراسة أكثر تفصيل، سبيل ذلك إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي

المبحث الثاني: طرق وقواعد التدقيق

المبحث الثالث: آليات التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

المبحث الأول:عموميات حول التدقيق المحاسبي

تعتبر مهمة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية،فمن يزاول مهنة التدقيق يجب ان يكون ملما بالمبادئ،القواعد والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من القيام بالتدقيق هو إعداد تقرير يتضمن رأي فني محايد في القوائم المالية كوحدة واحدة،يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

كتحليل لما سبق سأتطرق في هذا المبحث إلى ماهية التدقيق بما فيها التطور التاريخي للمدقق.مفهومه وأهميته ثم التطرق إلى أنواعه ومن ثم يتم التطرق إلى الفرق بيت المحاسبة والتدقيق.

المطلب الأول: ماهية التدقيق:(التطور التاريخي،المفهوم،الهدف،الأهمية)

2- التطور التاريخي:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته،والتأكد من مطابقة تلك البيانات المحاسبية وقد ظهرت الحاجة لدى الحكومات،حيث تدل الوثائق التاريخية على إن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة،ثم اتسع نطاق التدقيق فشمل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشات مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج(لوقا بشيلو)عام 1494حيث ساعد هذا النظام وسهولة تطبيقه وانتشاره إلى تطور المحاسبة والتدقيق بمعنى أخر يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود (ظهور شركات الأموال)وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته مما دعا المساهمين إلى تغيير مدقق حسابات كوكلاء باجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.[22]

حيث أصبح من الضروري إن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص أخر.حيث إن قدامى المصريين كانوا يقوموا بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة،ويقوم شخص أخر بعملية التدقيق لما قاما به هؤلاء الأشخاص من تسجيل.قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للتدقيق وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الانتهاء من عملية التسجيل،كذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بايطاليا عام1081حيث تأسست كلية ROXONATI وقد أصبحت عضوية هذه

[22] خالد أمين عبد الله،، علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية والعملية ،مرجع سبق ذكره،ص18

الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق.حتى أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين"بأثيرة عام 1854.

وقد جاءت قانون الشركات عام 1862م ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم.ثم تطورت انتشاره بسبب الحاجة ثم نشئت في فرنسا عام 1881،والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 م(المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916) وألمانيا عام 1896،وكندا عام 1902واستراليا عام 1904،وفنلندا عام 1911،وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا المعاصر.[23]

أما في الشرق العربي فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال حيث كان لصدور القانون رقم (1)عام 1909 المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.وقد أدخل على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد وقد اكتسب المدقق المستقل تقديرا كبيرا في التشريع المصري خلال الفترة من عام 1950 إلى 1955.كما ظهرت مهنة التدقيق في باقي الدول العربية بسبب الحاجة إليه.

مما تقدم يمكننا القول أن مهنة تدقيق الحسابات قديمة منذ عصر الفراعنة واليونان والرومان كذلك في العصور اللاحقة كان هناك دور لتدقيق الحسابات عندما عين سيدنا يوسف أمينا على خزائن مصر.[24]

2-تعريف التدقيق:

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقائيا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة والتعريف الحديث هو أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المنشأة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة.[25]

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص EXAMINATION والتحقيق VERIFICATION والتقرير REPORTING .

- الفحص: ويقصد به التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها

[23] هادي التميمي،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،دار وائل للنشر،ط3، الأردن،2006، ص19.

[24] خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، دار وائل للنشر ، عمان، 1998، ص03.

[25] / إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية ،ط4، لبنان، 1996، ص 14

- عرفت الجمعية الأمريكية العامة للمحاسبة التدقيق على أنه: " عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق [26]
- عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه : " عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من التقنيات ، المعلومات والتقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[27]

- كما يعرف Collins et valin التدقيق على أنه: " اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها.[28]

- وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع .

- أما التحقيق:فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.أما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه وهو ختام عملية التحقيق.[29]

3- أهداف التدقيق:

ويمكن بوجه الإجمال،حصر الأهداف التقليدية نواح عديدة أهمها:

1. التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثنية في دفاتر المشروع وسجلاته،وتقرير مدى الاعتماد عليه.
2. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مفيد بالدفتر والسجلات.

اكتشاف ما قد يوجد بالدفتر من أخطاء أو غش.

3. تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

---

[26] مجيد حاسم الشرع، المراجعة المسؤولة الاجتماعية في المصارف الإسلامية، دار وائل للنشر ، عمان، 2003، ص108.

[27] محمد طواهر التوهامي ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003،ص09.

[28] Lionel collins ; gerand valin : **audit et contrôle interne : aspects financiers : operationneles et strategiques** edition dalloz : paris. 2009 :p 21

[29] مجيد جاسم الشرع،مرجع سبق ذكره ،ص108.

-أما اليوم ،فقد تعددت عملية التدقيق هذه الأهداف إلى أهداف وأغراض أخرى أهمها:

1) مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها.
2) تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة.
3) تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
4) تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.[30]

4- أهمية التدقيق:

-يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا يعتبر غاية بحد ذاتها،حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة من التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف.

أ- إدارة المنشأة:يعتبر التدقيق مهما لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام.كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المنشاة.

ب- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية:يعتبر التدقيق ذات أهمية خاصة،تميل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة،بحيث توجه أموالها الى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ج- الجهات الحكومية:تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط،فرض الضرائب،منح القروض،والعم لبعض النشاطات،بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.[31]

المطلب الثاني:أنواع التدقيق:

يوجد أنواع متعددة من التدقيق كل نوع ينظر للموضوع من زاوية مختلفة حيث نميز مايلي:

1/ من حيث القائم بعملية التدقيق:

من هذه الزاوية يقسم التدقيق إلى نوعين:

[30] مصطفى يوسف كافي، ،مرجع سبق ذكره،ص20-21.

[31] أمين السيد أحمد لطفي،المراجعة الدولية وعولمة الأسواق رأس المال،الدار الجامعية،الاسكندرية،2005،ص103.

1/ 1 تدقيق خارجي(حيادي):

-وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج الوحدة الاقتصادية حيث يكون مستقلا عن إدارة الوحدة.

-وهو التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا فيي الشركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين.

1/ 2 تدقيق داخلي:

-وهو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من داخل الوحدة الاقتصادية ويهدف بالدرجة الأولى الى خدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للادارة.ويمثل أحد فروع الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مدها بالمعلومات المستمرة بهدف اكتشاف ومنع الأخطاء والتلاعب والانحراف عن السياسات المرسومة.[32]

2/ من حيث الالتزام في تنفيذ التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث الالتزام القانوني إلى:

2/ 1 تدقيق إجباري:

-وهو التدقيق الذي يلزم القانون القيام به،حيث ألزم القانون عدد كبيرا من المنشات بتدقيق حساباتهم،وأهم هذه المنشات شركات الأموال حيث نص قانون الشركات في المادة "192":"(تنتخب الهيئة العامة لكل من شركة المساهمة العامة وشركة التوصية بالأسهم والشركة المحدودة المسؤولة مدققا أو أكثر من بين مدققي الحسابات المرخص لهم بمزاولة المهنة لمدة سنة واحدة قابلة للتجديد وتقرر بدل أتعابهم،أو تفويض مجلس الإدارة بتحديد الأتعاب).

2/ 2 تدقيق اختياري:

وهو التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني يحتم القيام به.وإنما تطلبه الوحدة الاقتصادية وخاصة الوحدات الاقتصادية الفردية وشركات الأشخاص .[33]

3/ من حيث نطاق التدقيق:

يقسم التدقيق من حيث النطاق الى:

3/ 1 تدقيق كامل:

[32] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره ،ص19.

[33] محمد سمير الصبان،محمد الفيومي،المراجعة بين التنظير والتطبيق،الدار الجامعية،بيروت،1990،ص46.

وهو الذي يخول المدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه،ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المدقق.وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل.

2/3 تدقيق جزئي:

وهو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعينة،أو هو بمثابة ذلك النوع من التدقيق الذي توضع فيه القيود على نطاق فحص المدقق بأي صورة.وتحدد جهة التي تعين المدقق تلك العمليات.[34]

4/ من حيث حجم الاختبارات:

يقسم التدقيق من حيث حجم الاختبار الى:

1/4 تدقيق شامل:

ويقصد به أن يقوم المدقق بفحص كل العمليات وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم،حيث يكون حجم وعدد عملياتها قليلة نسبيا.

2/4 تدقيق اختباري:

هو تدقيق عينة من العمليات تمثل المجتمع الذي تم اختيارها منه.[35]

5/ من حيث توقيت التدقيق:

يقسم إلى:

5/ **1 تدقيق نهائي:** وهو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات الختامية والميزانية.

2/5 تدقيق مستمر:

وهو التدقيق الذي يقع على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد التقارير المالية النهائية.[36]

المطلب الثالث: الفرق بين المحاسبة والتدقيق.

- يكمن الفرق بينهما في النقاط التالية كما في الجدول التالي:[37]

[34] كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد العيد سرايا،دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة،الدار الجامعية، مصر،2001،ص194.

[35] خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،الأصول العلمية لتدقيق الحسابات،دار المستقبل للنشر،عمان،1998،ص22.

[36] محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005،ص5.

الجدول II-2 : الفرق بين المحاسبة والتدقيق

	المحاسبة	التدقيق
01	-علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	-علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية.
02	-تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	-تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
03	-المحاسب موظف يتبع لإدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	-المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشاة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المنشاة.
04	-المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته.	-بينما المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.
05	-المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها.	-بينما المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشاة.
06	-المحاسب موظف دائم في المنشأة يقوم بعمله بانتظام.	-بينما المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المنشأة.

المصدر: غسان فلاح المطارية،تدقيق الحسابات المعاصرة،الناحية النظرية،دار للنشر والتوزيع والطباعة،الطبعة الثانية،الأردن،2009،ص16.

1. الفحص يتم لعدة سنوات مثلا من 03أو05أو07 سنوات للوصول الى مثلا متوسط الطاقة الكسبية للمنشأة،المركز المالي للمنشأة وغيرها.بينما التدقيق يتم عادة لسنة مالية واحدة.
2. الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أطراف خارجية مثلا:(بنوك،مؤسسات مالية)أو شركات تأمين لتقدير الخسائر أو أي جهة حكومية في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة،بينما التدقيق يتم القيام به لمصلحة الملاك في الدرجة الأولى.وفي بعض الحالات يتم القيام بالفحص لمصلحة الملاك في حالة وجود اختلاس أو غش أو تزوير.

[37] أحمد نور،مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية،الإسكندرية،مؤسسة شباب الجامعة،1984،ص71.

3. الفحص لا يحتاج إلى التخطيط المسبق كذلك عند القيام بالفحص لأكثر من منشأة لا يستخدم نفس الطريقة في الفحص.لأن الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفحص،بينما في التدقيق يقوم المدقق بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله وتستخدم هذه الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المدقق في بعض جوانب الخطة وليس في الجوهر أو أسس الخطة.
4. الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه إلا للطرف الذي عين الفاحص،بينما المدقق يجب أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله بعد الانتهاء من عملية التدقيق من خلال التقرير النهائي.[38]

المبحث الثاني:طرق وقواعد التدقيق

تقوم عملية التدقيق على مجموعة من الطرق والقواعد تبنى على قوامها الأفكار التي تسبق عملية التحليل، بالإضافة إلى مجموعة من المعايير التي تعتبر الوسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق.

وهذا ما سيتم توضيحه في هذا المبحث من خلال التطرق إلى:

القواعد العامة والمعايير الشخصية للتدقيق،قواعد تنفيذ مهمة التدقيق ومعايير إعداد التقرير.

هذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث من خلال ما يلي:

المطلب الأول: القواعد العامة والمعايير الشخصية للتدقيق:

- يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات

- على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير.[39]

وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد:

1. التدريب والكفاية(التأهيل العلمي والعمليTraining And Qualifications):ان التدريب اللازم لمهمة المدقق الحسابات الخارجي المستقل يشمل منهاجا علميا موسعا تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها،ويتطلب التدريب المهني الملائم ومواصلة الدراسة والمداولة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة،كما ينطوي التدريب على الإشراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها

[38] أحمد نور،مرجع نفسه ، ص ص 72،73،74

[39] خالد أمين عبد الله وآخرون،تدقيق الحسابات الناحية العلمية،عمان،المطبعة الوطنية،1998،ص 18 .

المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة،إدارة الأعمال والاقتصاد والإحصاء وغيرها،فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية ولأصحاب مكاتب التدقيق ينبغي أن يكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلزمونه.

-أما بالنسبة لموظفي مكاتب التدقيق فهي واجب يقع جزء منه على الأقل على عاتق أصحاب تلك المكاتب،إلا أن هذا التدريب يبقى قاصرا بوجه عام ما لم ترافقه الخبرة العملية والأساس العلمي على السواء كي يجوز على مستوى الكفاءة اللازم ليفي بمسؤولية مدقق الحسابات.

2. الاستقلالية (أو الحياد) Independence على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به،فعبارة (الاستقلال في التفكير) لها مغزاها الخاص،وهذا الاستقلال هو في الأساس حالة فكرية،فعلى مدقق الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل،كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لاغنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات الحسابية التي يبدي رأيه فيها خصوصا وان الدائنين والمستثمرين والدوائر الرسمية وغيرهم يعتمدون على رأي المدقق بصفته خبيرا مستقلا محايدا،ولا يكفي أن يكون المدقق مستقلا ظاهريا (Independent In Appearance) بل يجب توفر الاستقلال الواقعي (Independent in Fact) وهذا يعتمد على مستوى المدقق الأخلاقي،وبصورة عامة يعتبر الاستقلال من أهم ما يجب توفره في المدقق،وهو جوهر عملية التدقيق الخارجي والمميز لها.
3. العناية الواجبة(الحذر المهني المعقول)Due Audit Care:على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق وفي وضع التقرير النهائي وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم،والأحكام التي يقررها المساعدون،كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المدقق وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات،وفي هذا الصدد يقول كوليKOOLEY:كل من عرض خدماته على الغير وقبلت خدماته أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب وذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد،وإذا عرض احد خدماته للقيام بأي من الأعمال التي تتطلب مهارة خاصة كان من المسلم به أن يلزم نفسه أمام الملأ بأن لديه تلك الدرجة من المهارة التي يملكها عادة غيره ممن يقومون بالأعمال ذاتها،وفي حال عدم صحة ادعاءاته فانه يكون قد ارتكب نوعا من الغش بحق كل من استخدامه استنادا إلى ما جاهر به علنا.ولكن ليس من أحد سواء أكان ماهرا أو لم يكن،يتعهد بأن المهمة التي يتولاها سيتم انجازها بنجاح ودون أي غلط أو خطأ.إن ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لاالعصيمة عن الخطأ،كما وانه يكون مسؤولا أما من يستخدمه عن إهمال وسوء النية وعدم الأمانة لا عن أية خسائر قد تنتج مجرد خطأ في التقرير.[40]

[40] ابراهيم شاهين،مفهوم معايير الأداء المهني المراجعة المالية الخارجية ،مجلة المحاسبين،الكويت، العدد05 ،ص36.

-إن مسألة العناية الواجبة تتعلق بما يؤديه المدقق من عمل وبدرجة حسن أدائه له،فبالنسبة لأوراق العمل مثلا،تتطلب هذه العناية أن تكون محتويات تلك الأوراق كفيلة لدرجة تدعم رأيه وما يصرح به عن تطبيقه لقواعد التدقيق.[41]

المطلب الثاني:قواعد تنفيذ مهمة التدقيق(معايير العمل الميداني):

-وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات التدقيق الميداني وتنفيذها وتتضمن المعايير التالية:

1) يجب أن توضع خطة وافية للعمل الذي سيقوم به المدقق كما يجب أن يكون هناك إشراف جدي على أعمال المساعدين.
2) يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المنشأة،لتقرير مدى الاعتماد عليها،ويقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها.
3) يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة،عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص.

وتتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل فيما يلي:

1. معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:

-يتطلب هذا المعيار من مدقق الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات التدقيق الضرورية قد تم تحديدها وتم استيعابها من قبل المساعدين،حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية التدقيق باختلاف نوع عملية التدقيق واختلاف العناصر التي تخضع لهذه العملية،ويجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المنشأة التي سيتم تدقيق حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.وبالإضافة إلى ما سبق على المدقق أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من إتباعهم للخطة الموضوعة،خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد ومراجعة لأوراق العمل التي يعدها المساعدين.

2. معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

-الرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل والمقاييس التي يستخدمها المشروع بقصد المحافظة على أصوله وممتلكاته وضمان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات والسندات ورفع

[41] شريفي عمر،التنظيم المهني للمراجعة،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير،جامعة سطيف،2012،ص ص 18،

الكفاية الإنتاجية للعاملين في المشروع لتحقيق الأهداف المخططة،وسيتم تناول الرقابة الداخلية بشكل واف في موضع لاحق.

-إلا أنه يمكن القول أن الرقابة الداخلية تعتبر مصدر من مصادر الإثبات في عملية التدقيق،ولذا فان مدقق الحسابات يجب أن يولي عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم النظام الرقابة الداخلية،فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المشروع يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة الإثبات التي يحتاجها المدقق،أما إذا انتاب النظام ضعف أو قصور يرتب ذلك على المدقق زيادة كمية اختباراته،ولذا فان المدقق قبل أن يضع خطة العمل يجب عليه فحص الرقابة الداخلية وفي ضوء نتائج هذا الفحص يحدد المدقق خطة وإجراءات العمل وأدلة الإثبات التي يترتب عليه تحقيقها.[42]

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.

وهي معايير تتعلق بتحديد كيفية إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق وتشمل هذه المعايير ما يلي:

1) يجب أن نبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2) يجب أن نبين التقرير ما إذا كانت المبادئ قد طبقت في الفترة المالية المعمول عنها الحسابات الختامية،بنفس طريقة الفترة السابقة.
3) تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تتضمنه هذه القوائم من معلومات،ما لم يرد في التقرير ما يشير الى خلاف ذلك.
4) يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة،أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها ذلك،وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

-ونتناول هذه المعايير بشيء من التفصيل فيما يلي:[43]

أ) معيار القواعد المحاسبية المتعارف عليها:

-تشترط العديد من التشريعات أن يفصح تقرير مدقق الحسابات عما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،وكذلك ورد في التقرير النموذجية التي وضعها بعض جمعيات المحاسبين والمدققين فكرة حول رأي المدقق فيما اذا كانت ادارة المشروع قد أعدت قوائم نتيجة الأعمال مراعية المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

[42] كمال نجاتي وإبراهيم خاطر،أساسيات المراجعة،القاهرة،مكتبة عين شمس،1986،ص73.

[43] صالح مرصاد وآخرون،المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية،مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،ورقلة،2013،ص17.

-وإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على المعلومات التي تمكنه من إبداء هذا الرأي فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره،ويترتب على ذلك أن يكون المدقق على علم تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو التي تلاقي قبولا عاما،مع ملاحظة أن هذه المبادئ أو القواعد ليست جامدة بل تتطور من حين لآخر عن طريق ما تصدره الجمعيات العلمية والتشريعات القانونية.

ب) معيار ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

-يتضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ما يسمى بمبدأ أو سياسة إثبات ويعني هذا المبدأ ثبات السياسات والوسائل والإجراءات التي يستخدمها المشروع من عام لآخر،مع عدم تغييرها إلا باختلاف الظروف أو الأحوال التي تتطلب تعديلا في السياسات المتبعة..لذا فان مدقق الحسابات يجب أن يتأكد من ثبات المشروع في الأخذ بالمبادئ المحاسبية التي طبقت في الفترات السابقة،لتحقيق مايلي:

1-ضمان قابلية القوائم المالية لمقارنة خلال الفترات المختلفة،وضمان عدم تأثر هذه المقارنة بالتغيرات في القواعد المحاسبية المطبقة.

2-بيان طبيعة التغيرات وأثرها على القوائم المالية،إذا تعرضت المبادئ المحاسبية للتغيير حيث تتأثر القوائم المالية بشكل كبير إذا ما تم تغيير المبادئ المحاسبية التي تم إتباعها في فترات سابقة،لذا فالمدقق يجب أن يضمن تقريره أية تغيرات تحدث من هذا النوع وأثرها على القوائم المالية.

ج- معيار الإفصاح التام:

-يقضي هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المدقق ما يشير إلى أن الإفصاح القوائم المالية يعتبر كافيا بدرجة معقولة،إلا إذا تتضمن التقرير عبارة تفيد العكس،وهذا المعيار يؤكد مسؤولية المدقق في إقرار احتواء القوائم المالية على الحقائق الهامة والمعلومات والبيانات التي تعتبر ضرورية لمستخدمي تلك القوائم كالمساهمين والجهات الحكومية وغيرهم.

-ويتضمن الإفصاح النواحي التالية:

1. فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،وان هذه المبادئ تم تطبيقها بشكل سليم،أو إن يورد تحفظا إذا وجد عكس ذلك.
2. فيما إذا اتبع المشروع سياسة الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية،وتختلف طريقة الإفصاح في هذا المجال لعدة عوامل منها:

-تطبيق مبادئ محاسبية أخرى تعارف عليها.

-تطبيق مبادئ محاسبية كتعارف عليها لم تكن مطبقة سابقا.

-التحول من تطبيق مبادئ محاسبية متعارف عليها الى قواعد محاسبية ينقصها القبول العام.

-وفي جميع الأحوال يجب أن يفضح المدقق عن هذه التغيرات ومدى قبوله أو رفضه لها مبينا أسباب ذلك.

-الإفصاح عن نقاط الضعف التي تؤثر على انتظام الدفاتر والسجلات ونواحي الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

-الإفصاح عن أي تصرفات حدثت مخالفة للقوانين أو النظام الداخلي للمشروع.

-وقد تضمن نموذج التقرير الذي أصدرته نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية فترة تتعلق بالإفصاح التام في القوائم المالية حيث تنص ".....كما أن الميزانية وحساب الأرباح والخسائر المشار إليهما آنفا يتضمنان كل ما ينص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيهما ".

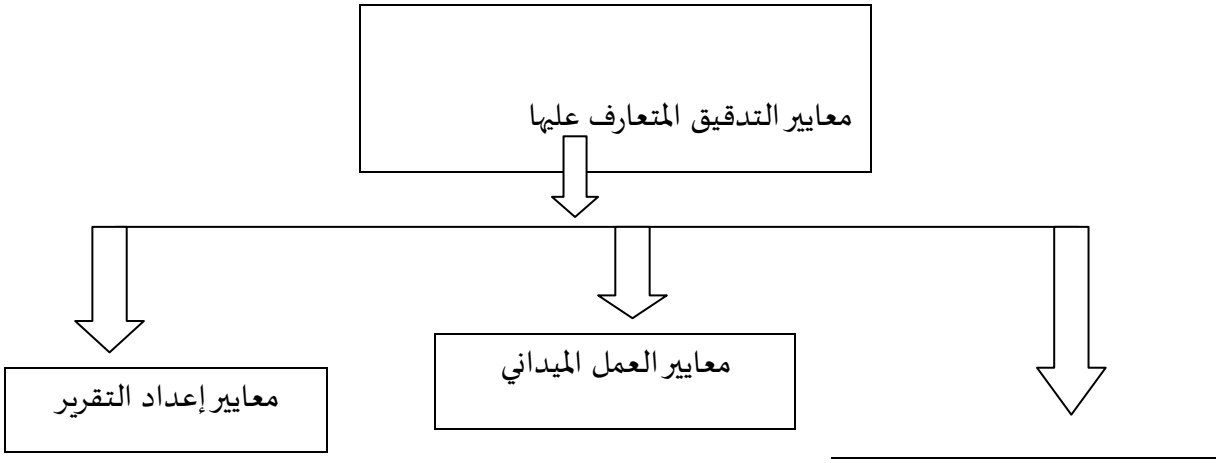
د-معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة:

-يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة وفيما إذا كانت الميزانية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية العام،وان حساب الأرباح والخسائر يعبر بشكل سليم عن نتيجة أعمال المشروع عن السنة الخاضعة لعملية التدقيق.

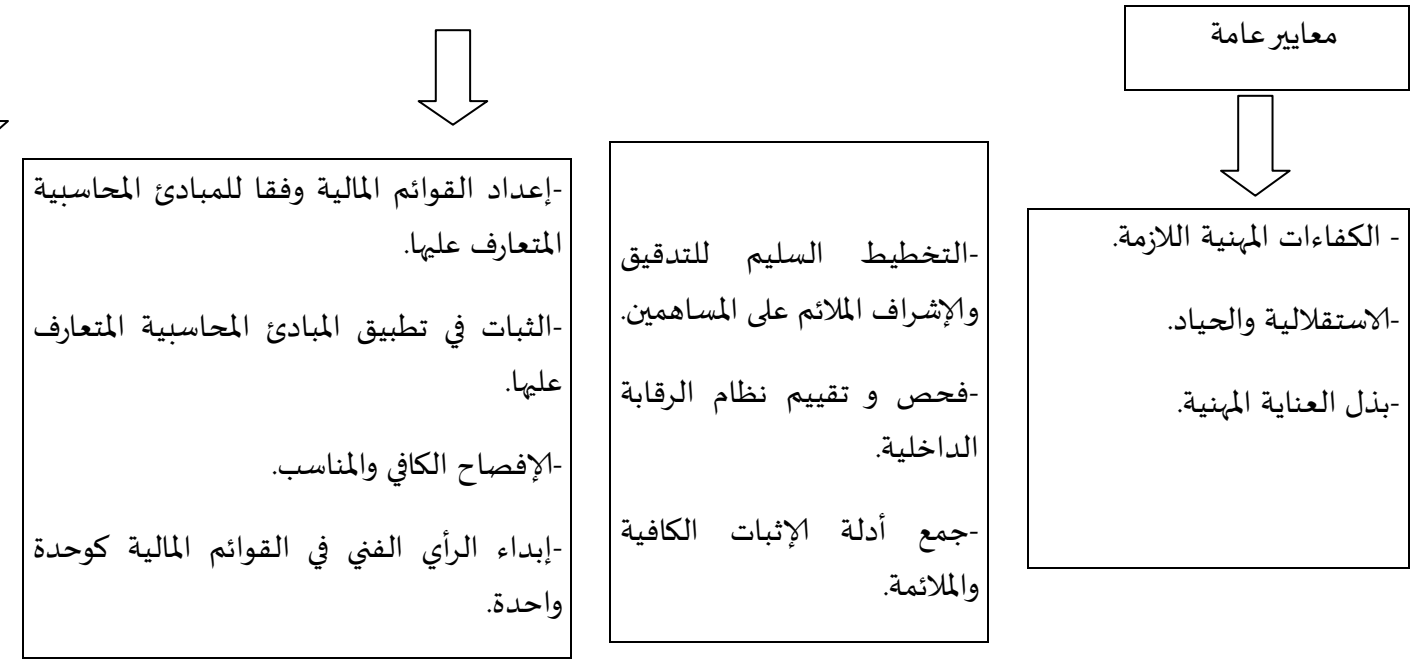
-أما إذا لم يتمكن المدقق من إبداء رأيه في القوائم المالية،فيجب عليه أن يعطي رأيا متحفظا أو يعطي رأيا عكسيا،أو أن يمتنع كليا عن إبداء رأيه،مع إيضاح الأسباب التي أدت الى ذلك.

-ومن الجدير بالإشارة هنا أن المدقق يعتبر مسؤولا عن تقريره، بينما تعتبر إدارة المشروع مسؤولة عن دقة وصحة القوائم المالية،رغم ما قد يقوم به المدقق من مساعدة في ذلك أو ما يبديه من ملاحظات أو تعديلات.[44]

الشكل رقم II- 2: ملخص لمعايير التدقيق.



[44] محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،المراجعة وتدقيق الحسابات،الإطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003،ص60-63.



المصدر: ألفين أريتز،جيمس لوبك، المراجعة ،مدخل متكامل (ترجمة د.محمد عبد القادر الديسطي)،دار المريخ للنشر،الرياض،2009،ص42.

المبحث الثالث: آليات التدقيق المحاسبي في اكتشاف الأخطاء المحاسبية

لكي يدلي المدقق برأيه حول شرعية وصدق الحسابات والصورة الصادقة للقوائم المالية، لابد أن تكون منهجية متبعة ولابد من توفر وسائل يفهم بواسطتها الوضعية ولكي يمكن في الأخير من اكتشاف كل ما هو غامض وغير قانوني فعليه يجب مراعاة مايلي: مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش، مواجهة الأخطاء و الغش على مستوى الإدارة و تصحيح الأخطاء.

المطلب الأول: مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء والغش.

إن اكتشاف الخطأ والغش يعتبر ناتجا ثانويا لعملية التدقيق ومن خلال ممارسة المدقق لحذره المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها هذا كما أن تحول التدقيق من تفصيلي إلى اختباري يقوم على أساس العينات الإحصائية، يترتب عليه استحالة اعتبار المدقق مسؤولا عن اكتشاف جميع الأخطاء أو الغش أو التلاعب بالدفاتر والسجلات.

ولكن يعتبر المدقق مسؤولا عن اكتشاف تلك الأخطاء والغش التي يظهرها التدقيق العادي للدفاتر والسجلات شريطة أن يكون المدقق قد مارس حذره المهني واختيار عيناته عشوائيا، أما ما تحويه الدفاتر من غش محكم

الأطراف لم تكشفه عملية التدقيق هذه فلا يعتبر المدقق مسؤولا عنه، ولكن من واجب المدقق أن يزيد من حجم العينة ونطاق الاختبارات حتى يزيل شكه باليقين والقناعة بعدم وجود خطأ أو غش ما.

وإن الوسيلة الأساسية والطريق القويم لمنع الغش والخطأ أو العمل على التقليل منها، إنما يتم بإتباع أنظمة سليمة للرقابة الداخلية، وواجب المدقق هنا أن يسدي النصح ويقدم ما يراه من مقترحات لتدعيم الرقابة الداخلية ، ولتلاقي الثغرات ونقط الضعف الموجودة في النظام المطبق بالمشروع تحت التدقيق وهكذا إذا قام المدقق بأداء واجباته وفق الأصول المهنية ولم يهمل في أي ناحية من نواحي عمله، ومع ذلك ظهر أن هناك تلاعبا او اختلاسا قد وقع في المشروع ولم يكتشفه المدقق فإنه لا يعد مسئولا عنه ويكون الحكم على مدى التزام المدقق أو عدم التزامه بواجباته المهنية بالعودة إلى معايير التدقيق المتعارف عليها من مراعاة ظروف الحال الخاصة بالمشروع المهني ولنصوص العقد المبرم بين المدقق والعميل وذلك عندما لا تكون المراجعة إلزامية.

المطلب الثاني: مواجهة الأخطاء والغش على مستوى الإدارة.

يقول فريق من مدققي الحسابات أنه من المستحيل عمليا اكتشاف عمليات الاحتيال التي يقوم بها، إن شاءت إدارة المشروع العليا ، أي أنه إذا رغبت الإدارة عن عمد وإصرار مسبق (تضليل المدقق) فإنه يستحيل عليه ، إلا بجهود مضنية وبكلفة مرتفعة ووقت طويل أن يكتشف ذلك.

ولكن الاتجاه السائد في الأوساط القضائية وهيئات الرقابة بل ولدى رجال المال والعمال، أن شركات التدقيق ينبغي أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب إذ انه من مبررات وجودها.

وتقوم شركة " توش روس" TOUCHE ROSS وهي واحدة من أكبر ثماني شركات التدقيق في العالم ، إنها استطاعت أن تتوصل إلى أساليب جديدة ترشد المدقق إلى الحالات المتعددة التي تستغل في الاحتيال ، أما أساليب التدقيق هذه هي:

- اعتماد المصادر الخارجية في جمع المعلومات عن الصفقات الضخمة التي تقوم بها شركة معينة ، وألا يعتمد المدقق على المعلومات التي تقدمها له الإدارة فقط.
- التدقيق في العمليات الصغيرة العديدة المتعلقة بشركة واحدة متعامل معها ، هذه العمليات التي إذا أضيفت واحدة إلى الأخرى ، تشكل مؤشرا هاما بالنسبة لنتائج الشركة المالية.
- التدقيق في نشرات الشركة وفي الأرقم الحسابية والمعاملات المالية التابعة إلى السنين الخمس (5) الماضية.
- التدقيق والحذر في تواريخ " حفلات رأس السنة " أي الصفقات المسجلة قرب نهاية العام المالي أو نهاية الفصل المالي.

- في حال وجود صفقات لم يعلن عنها مخبأة تحت صفقات أعلن عنها يطلب المدققون من الإدارة العامة للشركة المعنية المصادقة على جميع الصفقات المهمة ، أما إذا كان أعضاء مجلس غدارة الشركة هم المديرون أنفسهم فيستحسن أن يطلب المدققون تدخل القانون .
- مقارنة الصفقات المتعلقة بالإدارة بصفقات تشبهها قام بها فريق منافس آخر.
- أما بالنسبة للشركات التي تستبدل محاسبها بين حين وآخر أو الشركات التي تعتمد على شركتي تدقيق معا، فيجب أن يتم تعاون وثيق بين أعضاء الشركتين لكشف نسبة تخل الإدارة في أعمال التدقيق.

- يبقى أن نعرف أن 99% من حالات الاحتيال هذه تنتج عن خطأ لم تقصده الإدارة وإن الحالة المفردة الأخيرة 1% تشكل وحدها العقلية التي تواجهها السوق المالية، والتي يتورط فيها مديرو الشركات ، وشركات التدقيق مجازة كثيرة ، والتي تحظى بهذا الاهتمام من قبل مدققي الحسابات والهيئات القضائية.
- كذلك فإن الإثني عشر ملاحظة التالية يجب أن تثير شكوك مدقق الحسابات بما يقدم إليه من بيانات، وهذه الملاحظات هي:

1. رأس المال أو الرصد المالي غير الكافي.
2. الحاجة إلى الربح السريع لدعم قيمة الأسهم المطروحة في السوق.
3. الاعتماد على عدد ضئيل من المنتوجات والزبائن والصفقات .
4. مؤسسة صناعية في هبوط مستمر.
5. ملاحقات قضائية كثيرة من قبل حاملي الأسهم.
6. التوسع السريع في مجالات مختلفة.
7. صعوبة التحصيل وخاصة من العملاء الأساسيين.
8. عمليات منوعة وضخمة ولكل منها جهاز محاسبي خاص.
9. السيطرة الإدارية من قبل فرد أو بضعة أفراد.
10. اعتماد جهاز تدقيق داخلي يفتقر إلى الكفاءة المهنية.
11. الاعتماد على مدققين أو أكثر للأقسام الأساسية المنفصلة.
12. استبدال مفاجئ للمسؤولين ذوي الوظائف المالية الحساسة ، أو للمستشارين القانونيين.

المطلب الثالث: تصحيح الأخطاء

إذا ما اكتشف المدقق خطأ بالدفاتر والسجلات، عليه أولا أن يقرر ما إذا كان ذلك الخطأ يستلزم تصحيحا ، لأنه ليس من الضروري تصحيح جميع الأخطاء التي يكتشفها المدقق، فقد لا يستدعي طبيعة الخطأ وأهميته النسبية ضرورة تصحيحه، وهذا أمر عائد لتقدير المدقق وخبرته المهنية.

أما إذا كان الخطأ ذا أهمية نسبية، أي أن له تأثير على المركز المالي للمشروع و /أو نتيجة أعماله، فلابد عندها من إجراء التصحيح اللازم وفقا للمبادئ المحاسبية السليمة وتقسم الأخطاء من هذه الوجهة إلى مجموعتين:

- أخطاء تؤثر على أرصدة حسابات الأستاذ العام.
- أخطاء لم تؤثر بعد ولن يكون لها أثر على تلك الأرصدة.

ويجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولى بإجراء قيد باليومية مصحوب بالشرح الكافي لطبيعة القيد وسبب إجرائه ، كما يجب أن يؤدي القيد الجديد إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلا بالدفاتر والسجلات، ويتم التصحيح عادة بإحدى الطريقتين:

- الأولى يتم التصحيح فيها على مرحلتين هما إلغاء القيد الخطأ بقيد عكسي لمحو أثره من الحسابات ، ثم إثبات القيد الصحيح للعملية ، والثانية يتم التصحيح فيها على مرحلة واحدة بقيد يصحح الخطأ وهذا القيد هو ناتج دمج قيدي الإلغاء والإثبات إذا ما اتبعنا الطريقة الأولى ومن المفضل استعمال الأولى لبساطتها وسهولة تتبع الخطوات فيها.
- أما المجموعة الثانية من الأخطاء والتي لم تؤثر بعد على أرصدة الحسابات بالأستاذ فيكتفي بتعديل الأرقام بدفاتر اليومية إذا كان مجموعها خطأ أو بكشوف الجرد إذا كانت بعض عملياتها الحسابية غير صحيحة، والسبب في هذا عائد إلى أن هذه الأخطاء لم تقيد بعد في حسابات الأستاذ العام.

وتنقسم قيود التصحيح التي ينصح المدقق بإجرائها (وذلك لمجموعة الأخطاء الأولى المؤثرة على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام) إلى مجموعتين هما:

- قيود التسوية: وهي تلك التي تؤثر على مبلغ أرباح أو خسائر المدة الحالية والمستقبلية ، ولذلك يجب إجرائها لتسوية ذلك الأثر ومثالها الخلط بين مصروف إيرادي وآخر رأسمالي حيث يستدعي ذلك بالضرورة إجراء قيد أو قيود تصحيحية لإعطاء صورة عادلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع للسنة المعنية والسنوات المقبلة أيضا.
- قيود إعادة التبويب: وهذه يجب إجراءها بهدف إعداد قوائم مالية سليمة للفترة المعنية فقط ، ولكنها غير ضرورية بالنسبة لقوائم السنوات التالية.ومثالها الخلط بين مصروفين إيراديين كتحميل مصروفات الانتقال على حساب مصروفات الإعلان مثلا.

ونلاحظ هنا أن قيد التصحيح لا يؤثر على صافي نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي سواء للسنة الحالية أو للسنوات التي تليها وكل الأثر هو إظهار التبويب الصحيح في حساب / الأرباح والخسائر. ومن هنا نرى المدقق يكتفي أحيانا بإجراء مثل هذه القيود في أوراق العمل الخاصة به دون الطلب إلى قسم الحسابات إجراء أي تصحيح بالدفاتر.

خاتمة الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل، تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية و التغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة. الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش و منع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهنة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت و الجهد، وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، و البحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيها القيود الجغرافية و شغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق.

مقدمة الفصل:

تلعب شركة سوناطراك دورا محوريا في الاقتصاد الجزائري والعالمي، فهي شركة مختصة في النقل الوطني وتسويق النفط والغاز الطبيعي، أنشأت بموجب قرار رقم 63-491 في 31 ديسمبر 1963، برأس مال مسجل من 245 مليار دينار مقسمة إلى 245000 سهم. بالإضافة إلى موقعها الجغرافي الاقتصادي المتميز، وتطل على السوق المهم من الاتحاد الأوروبي والانفتاح على بقية دول العالم.

وعليه قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مركب GP1/Z - أرزيو بتعرفنا الدقيق على إنتاجه وهيكله التنظيمي وبطاقته التقنية وكذا تقديم نظرة شاملة حول التدقيق المحاسبي داخل المنشأة وعلاقته بالأخطاء المحاسبية وأنواعها الواقعة داخلها وتفاديها مستقبلا وقد قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث والتي كانت:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة سونطراك بأرزيو.
- المبحث الثاني: تقديم مركب GP1/Z.
- المبحث الثالث: معالجة الأخطاء المحاسبية .

المبحث الأول: تقديم شركة سوناطراك SPA.

لقد قمنا بانجاز دورة تدريبية على مستوى شركة سونطراك وتحديدا فرع **GP1/Z والذي تحصلنا منه على المعلومات التالية:**

المطلب الأول: ماهية ونشاط سونطراك.

سوناطراك هي شركة وطنية للبحث والانتاج والنقل والتحويل والتسويق للمواد الهيدروكربونية (الغاز والسائل)، تم إنشاؤه من أجل تغطية على المدى الطويل للاحتياجات الوطنية في الهيدروكربونات بموجب المرسوم رقم 63-491 من 1963/12/31 والتمويل وتطوير الأمة من خلال المساهمة الأجنبية.

- شركة SO/ société
- وطنية NA/nationale.
- نقل TRA/transport
- تسويق C/ commercialization
- المحروقات H/ hydrocarbure

المطلب الأول: تاريخ سونطراك.

إنشاء سونطراك حريصة على كسر احتكار الشركات الأجنبية واستغلال ثروة من الطابق السفلي الجزائري وتبني الجسم من تراكم الموارد المالية اللازمة لانطلاقة اقتصادية ، الدولة الجزائرية يخلق 31 ديسمبر 1963 ، سونطراك الذي امتدت أقل من ثلاث سنوات في وقت لاحق.

- 1963/12/31 يخضع لجميع أنشطة عملية إنتاج النفط.
- 1966 مددت بعثة لجميع الأنشطة النفطية.
- 1971/02/24: تأميم المحروقات.
- 1981: إعادة هيكلة (إنشاء 17 شركة مستقلة)
- 1992: إطلاقا لتحديث من عملية مجموعة النفط العالمية.

1- تعريف سونطراك:

بقرار من 11 فبراير 1998 أصبح سوناطراك شركة المساهم الوحيد لسوناطراك هو الدولة.

مساهمة مشتركة مع الأجهزة التالية:

- الجمعية العامة (GA)
- مجلس الإدارة (CA)
- الرئيس التنفيذي لشركة يساعده مسامير الرؤساء الذين يقودون الأنشطة.

في عام 1999، كانت الجزائر مع شركائها في طليعة من الاكتشافات العالمية.

2- نشاط سوناطراك:

سوناطراك هي شركة دولية مع مجال نشاطها ، وصناعة النفط والغاز والتوجه الوزن الاقتصادي الوطني.

هذه الخصائص الثلاث بداهة الناقل محددة يجتمع المنطق.

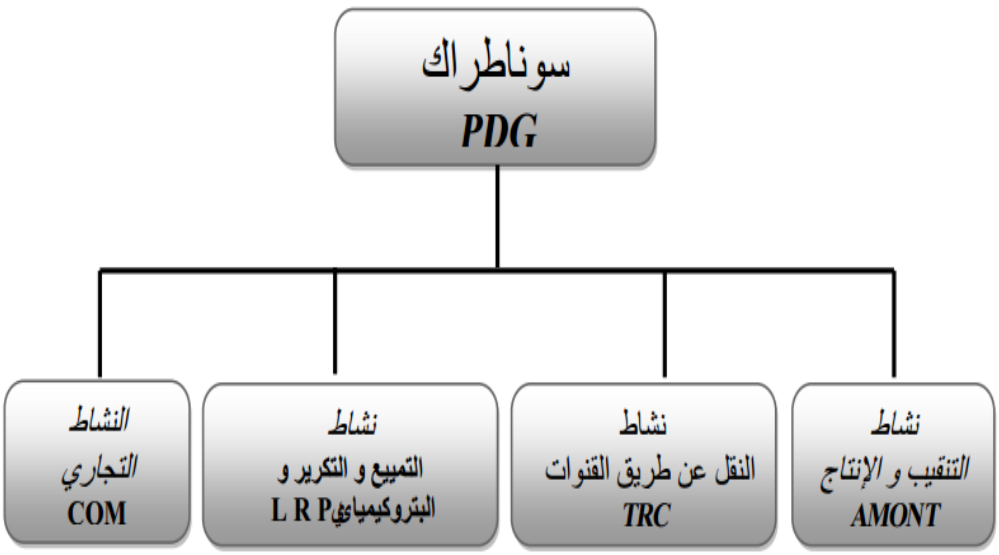
في الواقع حول فوائد تجديد مصممة خصيصا لمعايير العمل التجاري الناجح تتجه نحو خلق الثروة.

شركة النفط والغاز سونطراك من البعد الدولي يجب أن تتكيف الاستراتيجيات والمعايير الدولية، وتلك التي تشاركها لمنافسين والشركاء تدويل الأنشطة سوناطراك في منطق شركة النفط والغاز هو القوة الاقتصادية الرائدة في البلاد لادخال الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي سونطراك، شركة النفط والغاز قادرة على المنافسة دوليا في الجزائر وفي العالم، وأفضل افتراض مساهمته في المصلحة الوطنية في التشغيل والادارة المثلى للموارد الوطنية تحت +SO والثروة للتعزيز والمحافظة للأجيال.

المطلب الثاني: منظمة سوناطراك ومكانتها في الاقتصاد الجزائري.

1- منظمة سوناطراك:

الشكل رقم III-3 : أنشطة سوناطراك المختلفة.



المصدر: وثيقة داخلية لمركب GP1/Z

- **نشاط التنقيب والانتاج (AMOT):**

AMOT هي المسؤولة عن البحث والتطوير وانتاج النفط والغاز.

وتتركز مهامها بشكل رئيسي على تطوير احتياطيات المكتشفة، وتحسين معدلا لاستيراد وتحديث الاحتياطيات، البحث والاستكشاف واستغل الودائع الهيدروكربونية هيكل بمجموعة من رجال الأعمال سونطراك ، جهود الاستكشاف (في شخص أو في تركيبة) لاكتشاف حق ولجديدة وتحقيق الاستخدام الأمثل للودائع القديمة.

- **نشاط النقل عن طريق القنوات (TRC) :**

هي المسؤولة عن نقل الهيدروكربونات السائلة والغازية عبر خط أنابيب وتطوير وإدارة وتشغيل شبكة النقل والتخزين والتسليم وتحميل النفط.

سونطراك لديها 15000 كم من بينهم اثنان من خطوط الأنابيب العابرة للقارات، واحدة تسير نحو اسبانيا عبر المغرب (بيدرودورانفاريل) والآخر إلى ايطاليا عبر جزيرة صقلية (انريكوماتي).

وقامت الشركة إلى زيادة صادراتها من الغاز إلى 87 مليار م^3 في عام 2011.

وقد بينت شبكة أساسية من أكثر من 16200 كم من خط أنابيب نقل النفط والغاز، لا تزال قيد التطوير مشاريع عابرة للقارات كبيرة.

- **نشاط التمييع والتكرير والبيتروكيماوي (LRP):**

LRP تشغيلها الواجبات الأساسية للمرافق القائمة لتسيير GN الغاز الطبيعي وغاز البترول المسال الفصل والتكرير والبتروكيماويات والغازات الصناعية (الهيليوم والنيتروجين).

سونطراك لديها من خلال الأعمال التمييع والتكرير والبتروكيماوي لأربعة مجمعات للغاز الطبيعي المسال وغاز البترول المسال GNL مجمعين GPL مجمعين للبتروكيماويات، ووحدة من PEHD شركة مملوكة تابعة ENIP (الشركة الوطنية لصناعة البتروكيماويات) وخمسة مصافي تابعة NAFTEC (جمعية التكرير المحلي) ووحدة استخراج الهليومواثنين من الصيانة الفرعية وإدارة المنطقة الصناعية SOMIZ و SOMIK .

- **النشاط التجاري (COM):**

Com هي المسؤولة عن إدارة العمليات والمبيعات الشحن التي تتم بالتعاون ع الشركات التابعة مثل النفط وتوزيع المنتجات النفطية sntm hyproc . للنقل البحري للنفط و cogiz لتسويق الغازات الصناعية.

الوجود المتزايد لسوناطراك في السوق الايطالية والاسبانية، فضلا عن احتمال دخول إلى السوق البرازيلية توضح نجاح إستراتيجية الشراكة التي تبنتها المجموعة.

2- مكانة سوناطراك في الاقتصاد الجزائري:

الشركة الوطنية سوناطراك وخدمة الاقتصاد الوطني منذ تأسيسه في عام 1963، وخضع للتغيير والإصلاح من خلال التمديد على جميع الأنشطة البترولية.

اليوم سوناطراك يضمن البعثات الإستراتيجية التي تركز على البحث والإنتاج ونقل ومعالجة وتصفية الغاز الطبيعي وفصل من الغاز النظيف المسال(LPG) فإنها وفرت أيضا السوق المحلية وأسواق المواد الهيدروكربونية السائلة والغازية في السوق الدولية.

المطلب الثالث: منتجات سونطراك.

لسونطراك مجموعة من المنتجات تتنوع ما بين المحروقات و مشتقاتها، كهرباء و اتصلات، مياه البحر المحلاة، خدمات مالية وبيئية و منتجات منجمية، إلا أنها ترتكز على المحروقات كمنتجات رئيسية و اساس نشاطها، و التي تتمثل فيما يلي:

. النفط (البترول) كلمة النفط ي فارسية الأصل (نافاتا) تعني القابيل للسريان. أما كلمة البترول petrolleum فهي لاتينية الأصل تتألف من مقطعين هما: Peter وتعني الصخر ، و Ouem التي تعني زيت، وبذلك تعني في مجملها البترول، زيت الصخر.

يتكون النفط عبر مراحل متتالية بصورة تدريجية بطيئة، ففي أولى مراحله تتحول البقايا العضوية عبر ملايين السنين بفعل مستوى الضغط و الحرارة التي تنشط البكتيريا المساعدة في تحليلها إلى ما يعرف بالكيروجين ، وهي مادة هلامية تمثل النفط غير التام، ويبدا هذا الأخير في التكون بتحل الكيروجين إلى أسفلت (أردأ أنواع النفط لأنه أقلها نضجا)، الذي يتحول بدوره إلى النفط الثقيل ثم الخفيف و تزداد درجة خفته بطول فترات تكونه، ويتسرب النفط من خلال الطبقات الأرضية المسامية التي تتسم بارتفاع نسبة الرمل والجير بها ليجتمع في النطاقات المعروفة " بمصايد النفط" ، وتتحدد درجة جودته من خلال معياري (ثقله أو خفته/ مرارته أو حلاوته) حيث يتحدد معيار الثقل أو الخفة تبعا للكثافة أما معيار المرارة والحلاوة فتبعا لكمية عنصر الكبريت فيه فأجودها الخفيف الحلو، قليل الكبريت. وللنفط أكثر من 150 نوع يدخل في إنتاج أكثر من 400 منتوج.

- الغاز الطبيعي: بعد تكون النفط الخفيف تزداد درجة خفته تبعا لاستمرار توافر الظروف السابقة الذكر إلى أن يتحول إلى الغاز الطبيعي.

- تنتج سونطراك إضافة إلى المحروقات الخامة (النفط والغاز) تشكيلة متنوعة ويمكن توضيحها كما يلي:

1- النفط الخام: لها طاقة انتاجية تقدر بـ 1.4 مليون برميل يوميا.

2-مكثفات : 6.6 مليون طن مكافئ للبترول.

3- الغاز الطبيعي: 127.2 مليار م^3.
4- الغاز الطبيعي المميع GNL : 25 مليون م^3.
5- غاز البترول المميع GPL: 7.3 مليون طن مكافئ للبترول.
6- منتجات مكررة : 23.8 مليون طن مكافئ للبترول.

المبحث الثاني: عرض مركب GP1/Z.

المطلب الأول: التعريف بالمركب GP1/Z.

1- تاريخ مركب GP1/Z :

مركب GP1/Z هو واحد من ستة مركبات تمييع الغاز التي تملكها (LRP) من الشركة الوطنية سوناطراك.

وهي تقع بين مرسى الحجاج في الشرق ومجمع الغاز الطبيعي المميع GNL في الغرب ويغطي مساحة 120 هكتار. وقد بنيت بمساعدة مجموع شركات يابانية (IHI-ITOCHI) سلمت المفتاح قبل ثلاث مراحل من البناء كان أول واحد في اثنين سبتمبر من عام ألف وتسعة مئة وأربعة وثمانون. والمرة الثانية في عشرون نوفمبر من نفس السنة والثالثة في مارس ألفين وعشرة.

في عام ألف وتسعة مئة وثلاثة وثمانون وضع المركب أربع قطارات لمعالجة غاز البترول المميع يمكن أن تنتج 4.9 مليون طن سنويا بعد الحصول على قطارين 02 آخرين (تمديد المجمع في عام ألف

وتسعة مئة وثمانية وتسعون) وزيادة هذا الإنتاج ب 7.2 مليون طن سنويا وبعد ذلك 3 قطارات إضافية (التمديد في 2010) تصل إلى 10.9 مليون طن سنويا.
كما أن لديها مهمة إنتاج المنتجات في درجة حرارة الغرفة مثل البروبان والبيوتان وخليط البروبان

مهمة المركب إنتاج غاز البترول المسال (البروبان والبيوتان) الأعمال التجارية على حد سواء في السوق المحلية والسوق الدولية.

2- بطاقة تقنية لمركب GP1/Z:

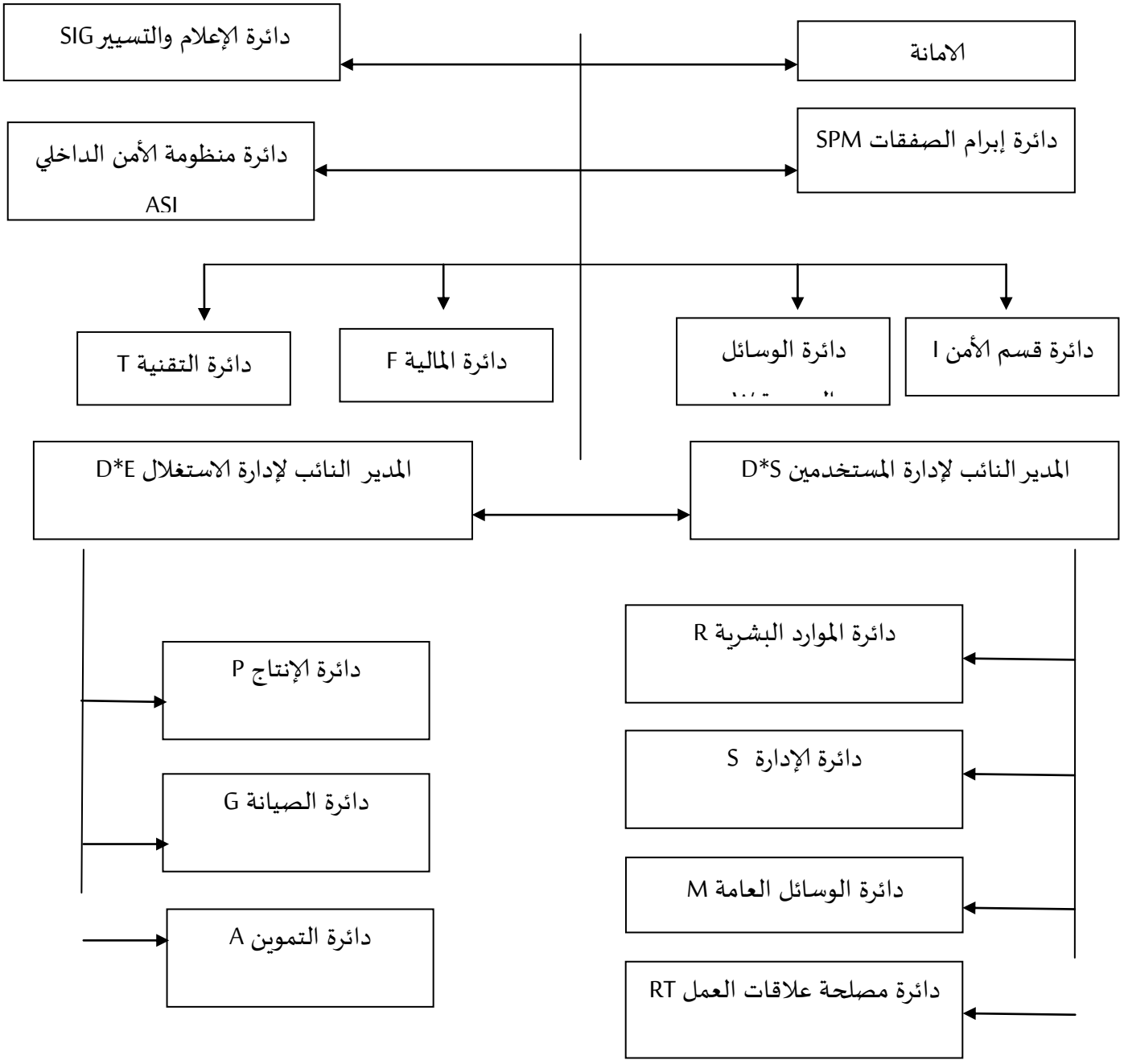
- **اسم الشركة:** GP1/Z
- **الموقع:** مرسى حجاج.
- **المساحة:** 120 هكتار
- **الموظفين:** 777 وكلاء
- **الهدف:** 10.8 مليون طن / سنويا من الغاز الطبيعي المسال.
- **المنتجات:** البروبان التجاري، البيوتان التجاري.
- **طريقة الاستخدام:** الضغط والتقطير.
- **عدد القطارات:** 09 قطارات من 1.2 مليون طن /ذ
- **الصانع:** IHI اليابانية كونسورتيوم (ايشكا واجيماهاريما للصناعات الثقيلة) وشركات إيتو .
- **تاريخ بدأ العمل:** 10 نوفمبر 1980.
- **تاريخ إعلان بيان من أول مرحلة القطار1:** 12 ديسمبر 1983.
- **تاريخ إعلان بيان من أول مرحلة القطار2:** 24 فيفري 1998.
- **تاريخ إعلان بيان من أول مرحلة القطار3:** 12 فيفري 2010.
- **الحقن الشرجية:** اثنان أرصفة التحميل تلقي السفينة من النفط والغاز المسال إلى قدرة 30000-50000 طن من غاز البترول المسال (M6.D1).
- **شاحنة مع منحدر التحميل:** ستة (06) شاحنات.
- **جهة الإنتاج:** تصدير والسوق المحلية.
- **مصدر التمويل:** الغاز من حقول الغاز في الجنوب الجزائري.

<u>سعة التخزين:</u>

- **تحميل التخزين:** 22000م^3 .
- **التخزين من المنتجات المبردة:** 560000م^3 .
- **التخزين من المنتجات المحيطة:** 2500م^3 .

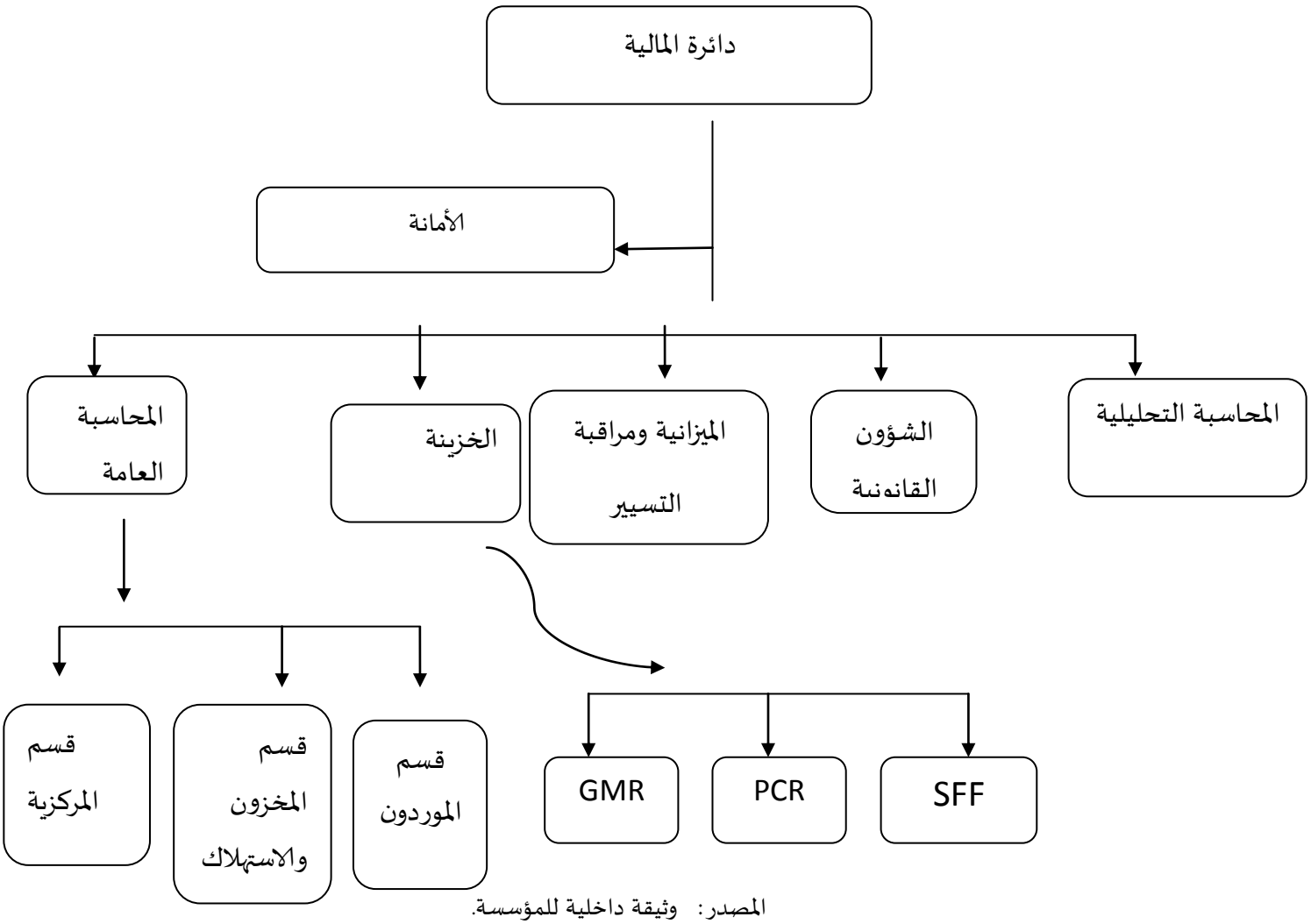
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركب GP1/Z وتفرعاته المالية:

الشكل III – 4:الهيكل التنظيمي للمركب GP1/Z:



المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة

الشكل رقم III -5 : الهيكل التنظيمي لدائرة المالية لفرع GP1/Z



المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة.

- SFF : تسجيل التدفقات المستقبلية.

- PCR : قسم الأحكام ، الرصد والابلاغ.

- GMR: قسم إدارة وسائل التسوية.

1- مصلحة المحاسبة التحليلية:

لما تطرقنا إليها تطبيقا وجدناها مصلحة جديدة بالميدان ومهمتها حساب تكلفة المنتوج، هذا القسم تم إنشاءه حديثا وهو المسؤول عن انشاء وتحليل المحاسبة التحليلة والتي تمت كتابتها بالمركب مركز التكلفة ، وهذا يجري حاليا تنفيذ المستشارين الأجانب من خلال برامج الحاسوب.

2-مصلحة الخزينة:

يتعامل مع إدارة الخزينة الحالية للمركب ويضمن استخدام وسائل الدفع بشكل صحيح وتتألف من قسمين:

- قسم البنك.

- قسم المصرف.

مهمتهما تسوية الموردون كما انها تسير على برنامج محدد اسمه KTP وهدفه بـ SFF يشتري مرتين بالشهر الاستغلال والاستثمار. وتدخل مصاريفهما بحسابين في البنك مرة من أول الشهر والثاني بمنتصف الشهر، ثم التطرق إلى مرحلة GMR يعمل على ارسال أموال الموردون VIRMENT DE FRS ثم يتم المصادقة عليها مدير الادارة المالية ومن ثم ترجع إلى البنك.

مرحلة ثالثة PCR هدفها تعمل تقارير شهرية وسنوية للخزينة وأيضا إن كان هناك مشكل مع البنك ، يقوم PCR بحل المشكل.

رابعا واخيرا قسم المحاسبة عملها بعد معرفتها عن طريق البنك كم دفعت من فاتورات الموردين تتم هنا تسجيل وترتيب جميع العمليات المحاسبية.

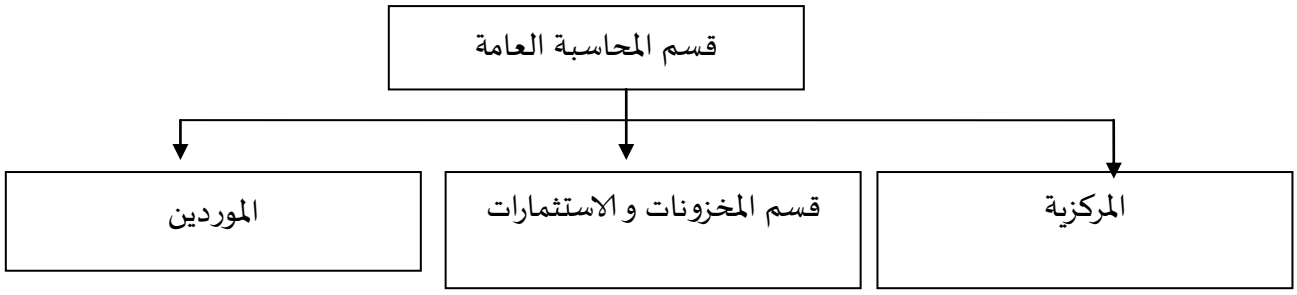
1- مصلحة الميزانية:

هي مجموعة منسقة من التوضيحات نظرا للظروف الداخلية التي قد تؤثر على الأعمال التجارية للشركة ويميل الى التكيف مع الوسائل الى الغايات المنشودة وتهدف مراقبة الميزانية إلى:

- توفير متجانس لنفقات ومنتجات الشركة لفترة محددة
- توقعات العمل الحالي وتستخدم هذه التوقعات في اتخاذ قرارات الادارة الراشدة.
- مشاركة القادة (المرؤوسين) على جميع المستويات لتحقيق الاهداف التي وصفوها بأنفسهم.

4- مصلحة المحاسبة العامة:

الشكل رقم III-6 – الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة العامة.



المصدر: وثيقة داخلية للمؤسسة.

هذا القسم هو المسئول عن المحاسبة لجميع العمليات لدراسة الميزانية السداسية و السنوية، ومن وظائفها:

- تسجيل وتقييد العمليات الحسابية.

- إعداد ميزانية السنة (سداسية و سنوية).

- عمليات الجرد للمخزونات و الاستثمارات.

5- المصلحة القانونية:

هذه الخدمة تساعد الإدارات في المركب على:

- تطبيق و مراقبة العقود و الاتفاقيات الوطنية و الدولية.

- البرمجة و المشاركة في مختلف اللجان و التقييم الفني للجهود.

- إدارة التقاضي.

- إدارة التأمين الكامل للمركب.

المبحث الثالث: معالجة الأخطاء المحاسبية.

المطلب الأول: معالجة الأخطاء (المجموعة 2، 3، 4)

الفرع الأول: التثبيتات.

مثال:

- تمت الحيازة على برمجيات المعلومات بمبلغ 400000 دج وبراءة الاختراع بمبلغ 300000 دج التسديد بشيك.

01/06

203		برمجيات المعلوماتية	400000	
204		براءة الاختراع	300000	
	512	البنك		700000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة أخطاء التي اكتشفها المدقق وهي (رقم الحساب للبرمجيات المعلوماتية وبراءة الاختراع وكذا يوم العملية خاطئ)، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ ، زمن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

01/05

204		برمجيات المعلوماتية	400000	
205		براءة الاختراع	300000	
	512	البنك		700000

01/06.

215		البنك	700000	
	203	برمجيات المعلوماتية		300000
	204	براءة الاختراع		400000

العملية رقم 02:

مثال:

تم الحيازة على أراضي بمبلغ 500000 دج على الحساب.

01/10

211		أراضي	400000	
	404	موردوالتثبيتات		400000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي اكتشفه المدقق وهو (مبلغ العملية)، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ ، ومن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

01/10

204		موردو التثبيتات	400000	
	211	أراضي		400000
211		أراضي	500000	
	404	موردو التثبيتات		500000

- **العملية رقم 03:**

مثال:

تم الحيازة على مباني بمبلغ 700000 الدفع ، ½ (نصف) بشيك بنكي، والباقي على الحساب.

01/15

213		البناءات	700000	
	53	الصندوق		700000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة أخطاء التي اكتشفها المدقق وهي (تمت العملية بالصندوق)، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ ، ومن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

01/15

53		الصندوق	700000	
	213	البناءات		700000
213		البناءات	700000	
	512	البنك		350000
	404	موردو التثبيتات		350000

العملية رقم 04:

مثال:

تم الحيازة على شاحنة لنقل البضائع بمبلغ 600000 دج، والرسم على القيمة المضافة (TVA 17%) والدفع بشيك.

01/20

218		تثبيتات مادية أخرى	702000	
	512	بنك		702000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي كشفه المدقق وهو (دمج حساب TVA مع حساب 218)، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ، ومن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

01/20

512		بنك	702000	
	218	تثبيتات مادية أخرى		702000
218		تثبيتات مادية أخرى	600000	
4452		TVA القابلة للاسترجاع	102000	
	512	بنك		702000

الفرع الثاني: المخزونات.

العملية رقم01:

مثال:

في 03/10 شراء بضاعة بمبلغ 100000 دج خارج الرسم، TVA 17% على الحساب فاتورة رقم 18 وسند الإدخال رقم 007.

03/10

380		مشتريات بضاعة	117000	
	401	موردو مخزونات		117000
		فاتورة رقم 18		
30		بضاعة	117000	
	380	مشتريات بضاعة		117000
		سند الادخال رقم 007		

- المعالجة المحاسبية:

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي اكتشفه المدقق وهو (دمج حساب TVAمع حساب 218) وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ، ومن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

03/10

4452		TVA القابلة للاسترجاع	17000	
	30	بضاعة		17000

العملية رقم 02:

مثال:

في 01/10 شراء بضاعة بمبلغ 100000 دج خارج الرسم، TVA 17% وكان التسديد بشيك بنكي.

01/10

380		مشتريات بضاعة	10500	
	512	البنك		10500
30		بضاعة	10500	
	380	مشتريات بضاعة		10500

- المعالجة المحاسبية :

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي اكتشفه المدقق وهو (دمج حساب TVA مع حساب 218) ، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ، ومن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

10

01/

4452		TVA	1785	
	30	بضاعة		1785

العملية رقم 03:

مثال:

في 01/15 تم شراء بضاعة بمبلغ 170000 دج على الحساب، وفي نفس اليوم أرسل المورد مذكرة تخفيض بنسبة 5% .

01/15

380		مشتريات بضاعة	170000	
	401	موردو المخزونات		170000
30		بضاعة	170000	
	380	مشتريات بضاعة		170000

- المعالجة المحاسبية :

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي اكتشف من قبل المدقق وهو (عدم تسجيل وحساب التخفيضات الممنوحة من قبل المورد) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتصحيح قيد العملية على الشكل التالي:

01/15

401		موردو مخزونات	8500	
	609	التخفيضات الممنوحة		8500

الفرع الثالث: المجموعة الرابعة.

العملية رقم 01:

مثال:

في 21 /03 قام تاجر ببيع بضاعة بمبلغ 125000 لزبون فكانت TVA 17% ، والتسديد بشيك بنكي.

03/21

411		الزبائن	12500	
	445	TVA		1816

	700	مبيعات بضاعة		10684
512		البنك	125000	
	411	الزبائن		125000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ الذي اكتشفه من قبل المدقق وهو (خطأ في المبلغ لقيد البيع) ، وفي هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بعكس القيد من أجل أن يلغي القيد الخاطئ، زمن ثم يقوم بتسجيل القيد الصحيح وتكون العملية على الشكل التالي:

03//21

411		الزبائن	112500	
	445	TVA		19125
	700	مبيعات بضاعة		93375

العملية الثانية:

مثل: 02/12 ارسلت المؤسسة للمورد طلبية تخص بضاعة قيمتها 150000دج، مرفوقة بشيك بنكي قيمته 50000 كتسبيق.

02/12

380		مشتريات بضاعة	150000	
	401	موردو مخزونات		100000
	409	التسبيقات على الحساب		50000
30		بضاعة	150000	
	380	مشتريات بضاعة		150000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (لم يسجل قيد التسبيق) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتصحيح الخطأ، وتكون العملية على الشكل التالي:

02/12

409		تسبيقات	100000	
	401	موردو المخزونات		50000
	512	البنك		50000
401		موردو المخزونات	150000	
	409	التسبيقات		50000
	512	البنك		100000

العملية 03:

مثال:

في 06/14 قامت المؤسسة ببيع منتجات وسيطة ومتبقية على الحساب، بقيمة 200000 دج و60000 دج على التوالي:

06/14

411		الزبون	210000	
	702	مبيعات منتجات وسيطة		170000
	703	مبيعات منتجات متبقية		40000
724		تغير مخزونات من المنتجات	260000	
	351	منتجات وسيطة		200000
	358	منتجات متبقية		60000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (مبالغ مبيعات منتجات وسيطة والمنتجات متبقية خاطئة) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

06/14

411		الزبون	50000	
	702	مبيعات منتجات وسيطة		30000
	703	مبيعات منتجات وسيطة		20000

المطلب الثاني: معالجة الأخطاء المحاسبية (للمجموعة 1.6).

الفرع الأول: المجموعة 01.

العملية 01.

مثال:

في 04/13 قام صاحب المؤسسة بسحب مبلغ 30000 دج من بنك الشركة، لاستعماله الخاص .

04/13

108		المستغل	20000	
	512	البنك		20000

العملية رقم 02:

مثال:

في 01/15 دفع التاجر 15000 دج فاتورة الهاتف من أمواله الخاصة.

01/15

626		بريد المواصلات	15000	
	401	المورد		15000
401		المورد	20000	
	108	المستغل		20000

- **المعالجة المحاسبية:**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (قيمة المبلغ للحساب المستغل خاطئ) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

01/15

108		المستغل	20000	
	401	المورد		20000
401		المورد	15000	
	108	المستغل		15000

العملية 03:

مثال:

في 09/04 تم تسديد قروض بنكية بـ 160000 دج ، وفوائد القرض 10000 دج بموجب بنكي.

09/04

164		قروض بنكية	170000	
	512	بنك		170000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (لم يسجل حساب فوائد القرض في القيد) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

09/04

512		البنك	170000	
	164	قروض بنكية		170000
164		قروض بنكية	160000	
661		فوائد القرض	10000	
	512	البنك		170000

الفرع الثاني: المصاريف.

العملية 01.

مثال:

في 03/23 استلمت المؤسسة فاتورة هاتف، سددت بموجب شيك بنكي المبلغ 100000 خارج الرسم .

03/23

626		مصاريف البريد والمواصلات	117000	
	512	البنك		117000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (دمج الرسم على القيمة المضافة مع مصاريف الهاتف) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

03/23

512		البنك	117000	
	626	مصاريف البريد والمواصلات		117000
626		مصاريف البريد والمواصلات	100000	
445		TVA	17000	
	512	البنك		117000

العملية 02:

مثال:

في 07/14 تم الحيازة على سيارة بـ 130000 وبلغت مصاريف تأمينها السنوي 6000 دج والتسديد بشيك.

07/14

218		التثبيتات المادية الأخرى	60000	
616		مصاريف التأمينات	130000	
	512	البنك		136000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (خلط بين مبلغ التثبيتات ومصاريف التأمين) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

07/14

512		البنك	136000	
	218	التثبيتات المادية الاخرى		6000
	616	مصاريف التأمينات		130000

218		التثبيتات المادية الاخرى	130000	
616		مصاريف التأمينات	6000	
	512	البنك		13600

العملية 03:

مثال:

06/28 أقرت المؤسسة من إعانة قيمتها 150000 دج لجمعية خيرية بموجب شيك بنكي.

06/28

656		إعانات ممنوحة	155000	
	512	البنك		155000

- **المعالجة المحاسبية:**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (تقديم إعانة أكثر من المبلغ المتفق عليه) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

06/28

512		البنك	155000	
	656	اعانات ممنوحة		155000
656		اعانات ممنوحة	150000	
	512	البنك		150000

العملية 04:

مثال:

07/08 قامت المؤسسة بتسديد الضرائب والرسوم بشيك، المبلغ قدره بـ 200000دج.

07/08

64		ضرائب ورسوم	100000	
	512	البنك		100000

- **المعالجة المحاسبية :**

لدينا في العملية السابقة خطأ والذي اكتشفه المدقق وهو (تسديد مبلغ الضرائب أكبر من القيمة الحقيقية) ، وفي هذه الحالة يقوم المحاسب بتسجيل القيد الصحيح، وتكون العملية على الشكل التالي:

07/08

512		البنك	100000	
	64	ضرائب ورسوم		100000
64		ضرائب ورسوم	200000	
	512	البنك		200000

خاتمة الفصل:

بعدما استعرضنا عملنا الميداني على مستوى شركة سوناطراك وتحديدا فرع GP1/Z استنتجنا أن المؤسسة تعمل على مسايرة التطورات الحاصلة في مهنة التدقيق المحاسبي بالاعتماد على التقنيات الحديثة للمهنة و كذا الطرق المثلى لمزاولتها.

- حتمية القيام بعملية التدقيق المحاسبي، للحرص على سلامة التسجيل المحاسبي لعناصر المؤسسة المختلفة (الأصول، المخزونات، التثبيتات.....)، وضمان الاستغلال لها.

- القيام بعملية التدقيق المحاسبي يضمن عدم التجاوزات غير المرغوب بها كما أسلفنا الذكر عن الأخطاء و الغش على مستوى الإدارة.

من خلال دراستنا لموضوع التدقيق المحاسبي و دوره في تصحيح الأخطاء المحاسبية، اتضح لنا أن هذا الأخير له أهمية بالغة في تطوير و استمرار المؤسسات، حيث أنه يساعد مالكي رؤوس الموال و المساهمين من المحافظة على مصالحهم و أموالهم طالما أنه يوفر مصادر عادلة و موثقة للمتعاملين مع المؤسسة.

اكتشاف جل التلاعبات وتحديد مصدرها وتفاديها مستقبلا من أجل سيرورة عمل المؤسسة و ضمان استمرار نشاطها.

يتطلب هذا الأمر وجود خلية عمل مختصة بهذه الوظيفة، و القائمين بها أشخاص مؤهلين علميا وعمليا نخص بالذكر كل من محافظ الحسابات و مدقق الحسابات.

ومنه نخلص القول إلى أن التدقيق المحاسبي هو المرآة العاكسة للوضعية المالية و المحاسبية للمؤسسة.

من بعض النتائج المتوصل إليها:

- وظيفة التدقيق بصفة عامة جاءت بناءا على الحاجة الماسة إليها.

- التزام القائم بعملية التدقيق بالمعايير المحاسبية ترفع من مستويات أدائه وتمكنه من الوصول إلى اتخاذ قرارات أحسن.

- التدقيق المحاسبي له أهمية و دور مهم وبارز في المؤسسات الجزائرية و ذلك باعتباره عملية هادفة تعمل على إعطاء الصورة الواضحة للقوائم المالية.

- يشمل التدقيق المحاسبي على خطة عمل تتكون من خطوات متتالية و مترابطة حيث أن كل واحدة منها تكمل الأخرى، أي خلل في سيرها قد يؤدي إلى نقص في مصداقية نتائج التدقيق المحاسبي.

- التحقق بصورة أو بأخرى من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إلا لن يكون هناك معنى لوجود المراجعة.

- توكل مهمة التدقيق لمدقق الحسابات و الذي يكون ملزما أمام الأطراف التي أشرفت على تعيينه و أوكلت له مهمة التدقيق، فعليه إتقان عمله و القيام بمهمته على أحسن وجه.

اختبار الفرضيات

- بالنسبة للفرضية الأولى بأن التدقيق فحص انتقادي مخطط يقوم به شخص مستقل للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، فقد تحققت هذه الفرضية.

- أما الفرضية الثانية و التي تنص على أن الأخطاء المحاسبية هي تحريف غير معتمد في التقارير المالية، و أن احتمال حدوثها موجود في أي نظام محاسبي أيضا تحققت.

وأيضا ثبتت صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على أن عملية تدقيق الحسابات تكمن بمسك القوائم المالية و تحديد الخطاء المحاسبية و الغش.

التوصيات و لإقتراحات:

من بعض التوصيات و الاقتراحات المتوصل إليها:

- ضرورة توفر الشروط اللازمة في الشخص القائم بالمراجعة.

- تكوين المدققين من أجل زيادة وكفاءة فعالية المؤسسة.

- تقديم تحفيزات مادية ومعنوية من أجل روح المسؤولية فيهم، و دفعهم إلى الإحساس بأهمية دورهم في المؤسسة.

- توفير الموارد المالية و الأدوات المختلفة التي تساعد المدقق على أداء مهامه.

أولا : قائمة المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أ حمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، ط1، 1999م، 1420هـ.
2. أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1984.
3. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، ط4، لبنان، 1996.
4. إسماعيل يحي التكريتي، أسس و مبادئ المحاسبة المالية، دار حامد للنشر و التوزيع، ط1 ، عمان الأردن ، 2010.
5. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
6. حسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مؤسسة الوراق، ط1 ، 1999.
7. خالد أمين عبد الله وآخرون، تدقيق الحسابات الناحية العملية، المطبعة الوطنية، عمان، 1988.
8. خالد أمين عبد الله، أصول المحاسبة، مركز الكتب الاردنية، 1990.
9. خالد أمين عبد الله، التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، ط6 ، 2016.
11. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات،دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1998.
12. سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات(1)، مكتبة المجتع العربي للنشر و التوزيع، ط1، 2010.
13. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ و أساسيات علم المحاسبة، الوراق للنشر و التوزيع، ط1، 2008.
14. سنية احمد يوسف، غش الخصوم، كسب للطعن بالتماس إعادة النظر، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر الإسكندرية، 2002، بدون طبعة.
15. عبد السميع الدسوقي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للطباعة والنشر، 2002.
16. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، ،الدار الجامعية، بدون طبعة، مصر، 2000.
17. عبد الوهاب حبش الطعمة، المحاسبة المالية، الجزء الاول، دار حامد للنشر و التوزيع، ط1 ، عمان الأردن، 2010.

18. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية، دار وائل للنشر و التوزيع و الطباعة، ط2 ، الأردن، 2009.
19. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، مصر 2001.
20. كمال نجاتي و إبراهيم خاطر، أساسيات المراجعة ، القاهرة،مكتبة عين شمس، 1968.
21. متولي محمدالحمل، عبد المنعم محمود عبد المنعم، المراجعة - الإطار النظري و المجال التطبقي - ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1979.
22. مجيد جاسم الشرع، مراجعة المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2003.
23. محمد التهامي طواهري، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
24. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.
25. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
26. محمد طواهر التوهامي و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
27. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الاكترونية و اقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، ط1، 2014م، 1435هـ.
28. نعيم دهمش، محمد أبو نصار، محمود الخلايلة و آخرون، مباديء المحاسبة للأصول العلمية و العملية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية،2005.
29. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2006.
30. يوسف محمود جربوع، مراعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، ط1، 2000.

الرسائل الجامعية:

1. شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف، 2012.

2. صالح مرصاد وآخرون، المراجعة الداخلية و التدقيق في البنوك التجارية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2003.

المجلات:

1. إبراهيم شاهين، مفهوم معايير الأداء المهني المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، العدد05، الكويت.
2. إبراهيم شداد، مسؤولية مدقق الحسابات عن الغش و الخطأ من الناحيتين القانونية و المهنية، مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات الأردنيين، العددان 41، 42، آذار 2000.

القوانين و المراسيم:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)، وإصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد وأخلاقيات المهنة، الجزء الأول، مارس2008، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، أفريل 2008.

المراجع باللغة الفرنسية:

1- Jackes renard **: théorie et pratique de l'audit interne** 7ém ed : groupe : eyrolles edition d'organisation : France : paris :2010 .
2- T.P.GHOOSH : BOARD OF STUDIES THE INSTITUTE OF CHARERED ACCOUNTANTS OF INDIA : **FINAL COURCE STUDY MATERIAL ADVENCED AUDITING AND PROFESSIONAL ETHICS** : ----THE AUDITORS RESPONSIBILITYTO CONCIDER FRAUD AND ERROR IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS (AAS4) SECTION (WWW.TCAI.ORG)
3- The institute of international auditors (iaa) international standards for the professional practice of international auditing (standars) 2009

الملخص:

تعتبر عملية التدقيق المحاسبي عملية منهجية منظمة، تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة و المخططة جيدا، يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف و المعايير المتفق عليها، وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف و تخطيط و تنفيذ أعمال التدقيق و إعداد التقرير بكفاءة.

و بالتالي تهدف هذه الدراسة إلى التطرق للأخطاء المحاسبية و علاقتها بالتدقيق المحاسبي، فمن خلال هذه الدراسة سنتمحور على التدقيق المحاسبي ومعاييره و أنواعه، وكيفية معالجة الأخطاء المحاسبية من خلاله عن طريق اكتشافها عبر مراحل و تصنيفها وتصحيحها بنوع الطريقة المناسبة مدعمين ذلك بدراسة حالة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، الأخطاء المحاسبية، المحاسبة.

Résumé :

Le processus d'audit comptable est un processus structuré ; qui comprend un ensemble de procé dures séquentielles bien planifiées régies par un cadre théorique cohérent comprennent un ensemble d'objectifs et de normes convenus. Qui sont des niveaux professionnels garantissant que l'auditeur s'acquitte de sa responsabilité professionnelle d'accepter les travaux de commande de planification et d'exécution.

Et la préparation du rapport de manière efficace et donc le but de cette étude de traiter les erreurs comptable et leur relation avec la comptabilité d'audit ; cette étude se concentrera sur les normes et types d'audit et de comptabilité ; et sur la manière de remédier aux erreurs comptable en passent par les étapes et les processus.

Et corriger le type reclassé la Mdaman méthode appropriée examiner le cas.

Les mots clés : Audit comptable , Les erreurs de comptabilité , La comptabilité .