

## تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على اجراءات الادارة /بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب

**The Auditor's Evaluation of The Detected Misstatements and Their Reflection on The Administration's Actions is \ an Applied Research in the General Company for Grain Processing**

أ. م. د. علي محمد ثجيل المعموري جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ali.mamouri@yahoo.com  
 احمد عبد الامير محمود الشريفي جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ahmedls\_132008@yahoo.com

**المستخلص :**

قد يعتقد بعض المدققون ان عملية التدقيق تنتهي باكتشاف التحريفات وابلغ الادارة بها، في حين ان اكتشاف التحريفات قد يصنفه البعض بانه الخطوة الاولى في مرحلة الفصل بهذه التحريفات، اذ ينبغي على المدقق تجميع هذه التحريفات وتقييمها وتوصيلها الى تحريفات تنطوي على اخطاء او تحريفات تنطوي على احتيال، ثم تقييمها الى جوهرية او غير جوهرية وفق لما جاء في معايير التدقيق الدولية وتوجيه الادارة بتعديل الجوهرية منها. تكمن اهمية هذا البحث في التعرف على مفهوم التحريفات وانواعها، التعرف على اسلوب تقييم التحريفات الى جوهرية وغير جوهرية. كذلك التعرف على اجراءات الادارة في ضوء تقييمات المدقق للتحريفات المكتشفة.توصل هذا البحث لعدد من الاستنتاجات اهمها وجود تحريفات جوهرية في عملية الاعتراف والقياس للدعم الحكومي المستلم من وزارة المالية، وكذلك وجود تحريف جوهرية في عملية القياس والافصاح عن مخزون الانتاج التام من مادة الطحين والنخالة.واختتم هذا البحث بعدد من التوصيات اهمها ضرورة اعادة القياس والافصاح لمبالغ الدعم الحكومي المستلم من قبل الشركة من وزارة المالية وكما ذكر الباحثان في الجانب العملي، كذلك ضرورة اعادة القياس لمخزون اخر المدة من الانتاج التام لمادة الطحين والنخالة بما يضمن حقيقة وعدالة القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** المدقق، التحريفات، الاخطاء، الاحتيال، الشركة العامة لتصنيع الحبوب

**Abstract**

Some auditors may think that the audit process ends with discovering misstatements and informing management about them, while the discovery of misstatements may be classified by some as the first step in the phase of separating these distortions, as the auditor should collect these misstatements, evaluate them and detail them into misstatements involving errors or misstatements involving fraud Then evaluating it to material or immaterial according to what was stated in the international auditing standards and directing management to amend the essential ones. The importance of this research lies in identifying the concept of distortions and their types, identifying the method of evaluating distortions into substantial and non-essential. Also, identifying the management procedures in light of the auditor's assessments of the detected misstatements. This research reached a number of conclusions, the most important of which are the existence of fundamental distortions in the process of recognition and measurement of the government support received from the Ministry of Finance, as well as the existence of a fundamental distortion in the measurement process and the disclosure of the full production stock of flour and bran. This research was concluded with a number of recommendations, the most important of which is the need to re-measure and disclose the amounts of government support received by the company from the Ministry of Finance, and as the researchers mentioned in the practical aspect, as well as the need to re-measure the stock of the end of the period of full production of flour and bran in a way that guarantees the truth and fairness of the financial statements.

**Key words:** auditor, misrepresentations, errors, fraud, the State Company for Grain Processing

## المبحث الاول - منهجية البحث

- 1- مشكلة البحث **Research Problem**: تتمثل مشكلة البحث في عدم اكتشاف التحريفات او اكتشافها وعدم تقييمها بالشكل الصحيح الى تحريفات جوهرية وغير جوهرية، مما أثر بالتالي على عدالة القوائم المالية.
- 2- أهداف البحث **Research Objectives**:
  - أ- التعرف على مفهوم التحريفات وانواعها
  - ب- التعرف على اساليب تقييم التحريفات الى جوهرية وغير جوهرية.
  - ت- التعرف على اجراءات الادارة في ظل توجيهات المدقق حول التحريفات المقيمة.
- 3- أهمية البحث **Research Significance**: تتجسد أهمية البحث في تسليط الضوء على الية تقييم التحريفات من حيث دراسة أهميتها النسبية وأثر هذه التحريفات في القوائم المالية وانعكاس ذلك على اجراءات الادارة.
- 4- فرضيات البحث **Research Hypothesis**: يقوم البحث على فرضيه اساسية وهو ان تقييم التحريفات بشكل صحيح وفق الاسس الواردة في معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي يسهم في اعداد قوائم مالية عادلة ومعبرة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة.
- 5- مصادر جمع البيانات **Sources of data collection**:
 

الجانب النظري: لغرض تغطية البحث من الجانب النظري اعتمد الباحثان على الكتب العربية والاجنبية والرسائل والاطارح والدوريات المتوفرة في الجامعات والمنشورة في الانترنت.

الجانب العملي: اعتمد الباحثان على القوائم المالية وموازن المراجعة للسنوات (2011,2012,2013) للشركة العامة لتصنيع الحبوب.

## المبحث الثاني: الجانب النظري

- 1- تعريف التدقيق: عرف التدقيق حسب جمعية المحاسبة الامريكية بانه (عملية منهجية للحصول على أدلة موضوعية وتقييمها بشأن التأكيدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتحقق من درجة التوافق بين التأكيدات والمعايير الموضوعية وإبلاغ النتائج إلى المستخدمين المهتمين)
- 2- أهمية التدقيق: ترجع أهمية التدقيق الى أهمية الجهات المستفيدة من نتائج عملياته، لذلك كلما كبر حجم المنشأة واتسعت نطاق اعمالها، كلما زاد عدد المستخدمين وكلما اتضحت أهمية التدقيق، ولذلك تتمثل أهمية التدقيق بإضفاء الثقة على القوائم المالية التي تعدها المنشأة (لطفي , 2006: 12) ونظرا ل: -
  - (1) صعوبة الوصول المباشر من قبل المستخدمين للمعلومات: اذ تكون هنالك صعوبة في الوصول بسبب التباعد المكاني، وكذلك تعقيد الوصول للمعلومات على اعتبار انه ليس جميع المستخدمين داخليين.
  - (2) التحيز من قبل معدي المعلومات: عادة ما يتمثل معدي المعلومات في المديرين الماليين في المنشأة بالإضافة الى بعض الموظفين الاخرين، ولا شك ان هؤلاء المعدين لهم اهدافهم التي تختلف بالضرورة عن اهداف مستخدمي هذه المعلومات. وبسبب هذا التعارض في المصالح بين معدي المعلومات ومستخدميها يتم اللجوء الى المدققين الحياديين لتدقيق تلك المعلومات
  - (3) التعقيد والحجم الكبير للمعلومات: اذ غالبا ما تكون سجلات المعاملات غاية في التعقيد وكبيرة الحجم للدرجة التي لا يمكن معها ان يقوم المستخدم بتقييمها ما إذا كانت اعدت وفقا لأطار التقرير المالي المعمول به او لا، كذلك انه لا يملك الخبرة اللازمة لذلك.

## 3- تعريف التحريف: يأخذ التحريف في معاجم اللغة معنى التغيير والميل بالكلمة عن معناها. (حسنية , 2017: 3)

اما التحريف في التدقيق فقد عرفه معيار تدقيق الانتوساي (1450) وكذلك معيار التدقيق الدولي (450 الفقرة 4) بانه "اختلاف بين مبلغ بند من بنود القوائم المالية او عرضه او تصنيفه او الافصاح عنه، وما يجب ان يكون عليه مبلغ البند او عرضه او

تصنيفه او الافصاح عنه طبقا لما يتطلبه إطار التقرير المالي المعمول به، ويمكن ان تنشأ التحريفات عن طريق خطأ او غش".  
(معايير التدقيق الدولية , 2017: 506)

ومن اعلاه يتبين ان التحريف يأخذ شكلين اساسيين هما الخطأ والاحتيال بما في ذلك الفساد.

4- **انواع التحريفات**: تنقسم التحريفات الى نوعين اساسيين وهي:

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

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

(2) **الاحتيال (الغش) Fraud**:

**تعريف الاحتيال**: يعرف الاحتيال بموجب معيار التدقيق الدولي (240 الفقرة 11) بأنه فعل مقصود من قبل شخص او أكثر في الادارة واولئك المكلفين بالحكومة والموظفين او أطراف ثالثة، ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من اجل الحصول على مصلحة غير قانونية. (معايير التدقيق الدولية , 2017: 216). وكذلك عرفه معهد المدققين الداخليين بأنه (أي اعمال او تصرفات غير قانونية او غير مشروعة تتسم بالغش او الخداع او الاخفاء او انتهاك الثقة، ولا تعتمد مثل تلك الاعمال او التصرفات على التهديد باستخدام العنف او القوة المادية، ويتم ارتكابها من قبل أطراف او مؤسسات مختلفة بقصد الحصول على المال او الممتلكات او الخدمات او لتجنب الدفع او تقادي خسارة الخدمات او من اجل ضمان الحصول على مزايا شخصية او تجارية) (معايير التدقيق الداخلي الدولية)

**انواع الاحتيال Types of fraud**: هنالك نوعان اساسيان في الاحتيال هما (هما التقرير المالي المحتال واختلاس الاصول)

(أ) **احتيال الادارة (التقارير المالية) Management fraud**:

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

في العصر الحالي لعمليات الاحتيال، يمثل احتيال القوائم المالية تكلفة باهظة على الاقتصاد العالمي. اذ ترك انهيار الشركات البارزة علامة سيئة على فعالية حكومة الشركات .

كذلك ادت الزيادة الهائلة في استخدام التكنولوجيا الى تفاقم المشكلة في القرن الحادي والعشرون وتوفر فرصة لارتكاب الاحتيال. ان التحريف المتعمد للمعلومات في القوائم المالية بمساعدة مخطط جيد ومجموعة ذكية من المحتالين من اجل خداع مستخدمي القوائم المالية وبالتالي تضعف ثقة المستثمرين يسمى احتيال التقارير المالية.

اذ عرفت ACFE (جمعية فاحصي الاحتيال المعتمدين) الاحتيال في البيانات المالية على أنه "الوقائع المتعمدة أو المغلوطة أو الحذف أو الحقائق المحاسبية المضللة، وعند النظر في جميع المعلومات المتاحة، قد يتسبب في تغيير القارئ أو تعديل حكمه أو قراره. تُسمى عملية الاحتيال بالتقارير بجرائم ذوي الياقات البيضاء، وهي الأفعال السيئة للأشخاص الذين يرتدون روابط للعمل ويسرقون بقلم رصاص أو جهاز كمبيوتر. جريمة ذوي الياقات البيضاء لا تخلو من الخسائر. في حين أنه لا ينطوي عادة على الوفاة أو الأذى الجسدي، إلا أن الأفراد أو الشركات يقعون ضحية، سواء من حيث خسارة المال أو قيمة المنتج، أو حتى خسارة الشركة نفسها. (9: sandhu, 2013)

ينتج التقرير المالي المحتال في العادة مما يلي (منصر , 2015 :13):

(1) التلاعب والتحريف في السجلات المحاسبية، أو الوثائق التي أعدت علي أساسها القوائم المالية.

(2) العرض غير المناسب، أو الحذف المتعمد لعمليات، أو معلومات مهمة أخرى من القوائم المالية.

(3) سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية.

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

1- اسس تقييم التحريفات المكتشفة خلال التدقيق وفق معايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي: يحتاج المدقق إلى تلخيص التحريفات التي تم العثور عليها أثناء التدقيق لتحديد ما إذا كانت جوهرية وتحتاج إلى تسجيلها وتصحيحها. قد يكون التحريف في البيانات هو الفرق بين المبلغ المذكور في البيانات المالية مقابل ما يجب الإبلاغ عنه بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا، أو إغفال مبلغ يجب الإفصاح عنه وفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا. يتطلب معيار تدقيق الانتوساي (1450) وكذلك معيار التدقيق الدولي (450) من المدقق ان يقوم بتقييم التحريفات المكتشفة اثناء عملية التدقيق (سواء بالمبالغ او الافصاحات) ماعدا تلك التحريفات التي ليست ذات تأثير جوهري والتي تكون بالعادة صغيرة الحجم، مع مراعات الخصائص النوعية للتحريف التي سيتم التطرق اليها لاحقًا. (معيار التدقيق الدولي 450)

ويرى الباحثان ان عملية التقييم ما هي الا المعنى الاخر لتطبيق الخطوة الاخيرة من خطوات الاهمية النسبية، والتي تتمثل في مقارنة التحريفات المكتشفة مع مقدار الاهمية النسبية الموضوعة مسبقًا.

وهناك ثلاث اسس لتقييم التحريفات المكتشفة الى تحريفات جوهرية خلال التدقيق:

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

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

الاساس الثاني: الاخطاء التي تصل الى عتبة الاهمية النسبية المحددة مسبقا تعتبر تحريفات جوهرية: يقوم المدقق عن البدء بالتخطيط لعملية التدقيق بتحديد مبلغ يمثل مقدار الاهمية النسبية بناء على حكمه المهني ومعرفتهم التفصيلية بالمنشأة مع مراعاة المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية بحيث تكون المبالغ التي تقل عنه ليست ذات شان (معيار التدقيق الدولي 450 الفقرة 2 أ) ، ويمثل هذا المبلغ ايضا الفاصل الذي لو وصلت اليه الاخطاء المكتشفة سواء بصورة منفردة او متجمعة قد يعتبرها المدقق جوهرية ، وخلال عملية التدقيق قد يغير المدقق من مقدار الاهمية النسبية حسب متطلبات سير العملية التدقيقية ، اذا قد تستجد امور

تجعل المدقق يعطي اهمية نسبية لبند اكثر من باقي البنود. (Moroney et al., 2017: 124) ويقصد بالأهمية النسبية حسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم (320 الفقرة 9) (المبلغ او المبالغ التي يضعها المدقق عند مستوى اقل من الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ليخضع الى أدنى مستوى مناسب احتمال ان يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة الاهمية النسبية للقوائم المالية النسبية للقوائم المالية ككل).

(معايير التدقيق الدولية , 2017: 428) وبعد ذلك يقوم المدقق بتجميع الاخطاء ذات الشأن في المبالغ سويًا و الاخطاء في الافصاحات سويًا(450 الفقرة 5) , ولا يجوز تجميع الاخطاء في المبالغ مع الاخطاء في الافصاحات لاختلاف نوع الخطأ , ليقارن الاخطاء المجمعة بعد ذلك مع الاهمية النسبية المحددة سلفًا وهو ما يسمى بعملية تقييم الاخطاء المكتشفة , ليتأكد من مدى اهميتها النسبية وتأثيرها الجوهرية من عدمه على القوائم المالية, ويعتبر التحريف (سواء الحذف او الاضافة) في المعلومات المحاسبية ( مبلغًا او افصاحًا) جوهريًا , في ضوء الظروف المحيطة , الذي يتجاوز حدود الاهمية النسبية يمكن ان يؤدي الى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على المعلومات. (Soltani 2007: 228)

ويرى الباحثان ان عملية وضع تقديرات الاهمية النسبية وكذلك عملية تقييم التحريفات المكتشفة ومقارنتها مع الاهمية النسبية لتحديد التحريفات الجوهرية منها، تمثل التجسيد الحقيقي للحكم المهني للمدقق، ينبغي على المدقق ان يكون حذرًا في احكامه فيما يتعلق بتقييم التحريفات، وبالتحديد فيما يتعلق بالتحريفات المحتملة (المتعلقة بالتقديرات والسياسات المحاسبية)، اذ ان التحريفات المحتملة تخضع بشكل كبير لنوعين من الاجتهادات، اجتهادات الادارة، واجتهاد المدقق.

اذ يجب على المدقق تقييم ما إذا كان الفرق بين التقديرات المدعومة بشكل أفضل بأدلة التدقيق والتقديرات المدرجة في البيانات المالية وفقا لرؤية الادارة، والتي تعتبر معقولة بشكل فردي، يشير إلى تحيز محتمل من جانب إدارة الشركة.

كذلك هنالك بعض التحريفات التي تتجاوز مستوى الاهمية النسبية المحددة من قبل المدقق لكن لا يصنفها على انها جوهريه بحسب الظروف , مثال ذلك قد لا يعد التصنيف الخاطئ بين بنود المخزون والمدينون مهما , ان كان مستخدم البيانات المالية مهتم بالأصول غير المتداولة كضمان للقرض الذي ينوي منحه للمنشأة. (A. Arens et al., 2016: 60)

**الاساس الثالث: الاخطاء التي تحتوي على خصائص نوعية:** اذ ان هنالك تحريفات لا تصل الى حدود الاهمية النسبية التي حددها المدقق لكن يقيّمها المدقق على انها جوهريه استنادا الى معيار الانتوساي (1450) ومعيار التدقيق الدولي (450 الفقرة 16 أ) ولعدة اسباب منها:

- (1) الاخلال بالالتزام بالمتطلبات التنظيمية.
- (2) اختيار او التطبيق غير الصحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهري على القوائم المالية للفترة الحالية لكن من المرجح ان يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية للفترة المستقبلية.
- (3) الاخطاء التي تؤدي الى زيادة مكافئات الادارة.
- (4) للخطأ صلة بإغفال ذكر معلومات لا يتطلبها اطار التقرير المالي المنطبق بشكل خاص , لكنها بحسب حكم المدقق مهمة لفهم المستخدمين للمركز المالي او الاداء المالي او التدفقات النقدية للمنشأة. (معايير التدقيق الدولية , 2017 : 514)
- (5) ما إذا كان نظام او لائحة او إطار التقرير المالي المعمول به يؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بالقياس والافصاح عن بنود معينة مثال ذلك (معاملات الاطراف ذات العلاقة، مكافأة الادارة او المكلفين بالحكومة).
- (6) ما إذا كان الاهتمام منصبا على جانب معين من اعمال المنشأة، التي تم الافصاح عنها بشكل منفصل في القوائم المالية (على سبيل المثال اعمال تم اقتناؤها حديثًا). (معيار التدقيق الدولي 320 , الفقرة 10أ)
- (7) يعد الخطأ جوهري ان كان هنالك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الالتزامات التعاقدية.

(8) يعد الخطأ جوهري اذا اثرت على اتجاه توزيع الارباح , كان تؤدي الى قلب الربح الى خسارة او العكس.  
( A. Arens .ey.al , 2016 :327 )

(9) يتمثل الخطأ في اخفاء معاملات غير مشروعة.

(10) يؤثر الخطأ على توقعات المحللين (M. Johnstone .ey.al),2014 :270)

(11) الإفصاحات الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة التي تعمل بها المنشأة (مثل تكاليف البحث والتطوير لشركات الأدوية)  
(معيار التدقيق الدولي 320 الفقرة 10أ)

مع ضرورة الإشارة الى انه في منشأة القطاع العام، فان تقييم التحريفات الى جوهريه او غير جوهريه، قد يتأثر ايضا بمسؤوليات المدقق التي تحددها القوانين والانظمة والتعليمات.

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

كما تبين ايضا ان ليس جميع التحريفات تؤخذ بالاعتبار على انها جوهريه، فقد تكون هنالك اخطاء بسيطة وغير جوهريه، في حين ان هنالك اخطاء كبيرة وعمليات احتيال ينبغي ان تتخذ المدقق والمنشأة اجراءات بشأنها، ان عملية فصل التحريفات التي تحتاج أي اجراء معين والتحريفات التي لا تحتاج الى اجراء تسمى بعملية تقييم التحريفات.

**مسؤولية المدقق في تبلغ الادارة عن التحريفات المكتشفة عند تدقيق القوائم المالية:** يوضح الفكر المهني بجلاء ان الادارة يقع على عاتقها مسؤولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة، والمحافظة على رقابة داخلية جيدة، واعداد قوائم مالية على نحو عادل، وان ذلك كله ليس من مسؤولية المدقق. ان المقصود بالإدارة حسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي (260 الفقرة 10 ب) هو الشخص (الاشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية عن اجراء عمليات المنشأة، وبالنسبة لبعض المنشأة في بعض الدول، تشمل الادارة بعض او جميع المكلفين بالحوكمة. (معايير التدقيق الدولية، 2017: 291) وتتعلق مسؤولية الادارة التي يجب ان تتحملها فيما يخص العملية التدقيقية والتي سوف يبينها المدقق في تقريره وحسب ما جاء في معيار التدقيق الدولي (210 الفقرة 6) بالتالي:

(1) انها مسؤولة عن عدالة التصورات (المزاعم) في القوائم المالية وتحديد مدى الإفصاحات الضرورية في القوائم المالية.

(2) انها مسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكينها من اعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهريه سواء بسبب خطأ او احتيال.

(3) تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وما إذا كان اساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة عن الإفصاح عن الامور المتعلقة بالاستمرارية.

(4) تمكين المدقق من الوصول الى كافة السجلات والمستندات ذات الصلة بأعداد القوائم المالية.

(5) المعلومات الاضافية التي قد يطلبها المدقق من الادارة لغرض التدقيق.

(6) الوصول غير المقيد الى الاشخاص داخل المنشأة الذين يرى المدقق انه من الضروري الحصول منهم على ادلة تدقيق.  
(معايير التدقيق الدولية , 2017:)

ان دور الادارة (المكلفين بالحوكمة) داخل المنشأة هو دور محوري في ضمان نزاهة عملية اعداد التقارير المالية ومنع وجود التحريفات، اذ ادى ضعف الادارة والمكلفين بالحوكمة الى انهيار كبرى الشركات (انرون) تبعه انهيار احدى كبار شركات التدقيق (ارثر اندرسون). (49: 2017, Demartini ey.al ) وعلى الرغم من مسؤولية الادارة (المكلفين بالحوكمة) المبينة في اعلاه ودورهم المحوري، فمن المتعارف عليه ان يعد المدقق مسودة للقوائم المالية الى الادارة وان يقدم مقترحات للتعديل عليها، وفي حالة اصرار الادارة على المدى الي تراه للافصاحات في القوائم المالية والذي لا يعد مقبولاً من قبل المدقق، يمكن للمدقق ان يعدل رأيه حسب ما يراه مناسباً. (A.Arens.ey.al., 2016 :196)

ويرى الباحثان انه رغم مسؤولية الادارة عن القوائم المالية , الا ان القوائم المالية في النهاية هي نتيجة عمل مشترك بين الادارة والمدقق , الادارة باعدادها للقوائم , والمدقق بالتعديلات التي يراها ضرورية على هذه القوائم. اذ يعد الابلاغ بالأمور المحددة التي تتطلب معايير جزاء لا يتجزأ من كل عملية التدقيق ومسؤولية المدقق، اذ يتوجب على المدقق اعداد ابلاغا بالتحريفات المكتشفة ورفعها الى الجهات المسؤولة في المنشأة تمهيدا لاتخاذ اللازم من قبلهم والذي قد يكون علاجيا او قد يتمثل في تسوية او افصاح في القوائم المالية او اي مستندات اخرى. وقد يضطر الى الى ابلاغ جهات عليا في المنشأة كان تكون لجنة التدقيق او المكلفين بالحوكمة إذا ما حدث ورفضت الجهات المسؤولة التصحيح. (توماس, 1989: 49) ووردت مسؤولية المدقق في ابلاغ الادارة والمكلفين بالحوكمة في معايير التدقيق الدولية في عدة اماكن، اذ اوجب معيار الانتوساي رقم (1260) وكذلك معيار التدقيق الدولي (260 الفقرة 16) على المدقق ان يزود المكلفين بالحوكمة بالملاحظات المكتشفة اثناء التدقيق والتي تعد ذات صلة بمسؤولياتهم في الاشراف على اعداد التقارير المالية. (معايير التدقيق الدولية , 2017: 293) كما اوجب معيار الانتوساي رقم (1265) وكذلك معيار التدقيق الدولي (265 الفقرة 9) على المدقق ابلاغ المكلفين بالحوكمة والادارة بأوجه القصور التي تعرف عليها المدقق اثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية بصورة كتابية وضمن حدود معيار التدقيق الدولي 315. كذلك اوجب معيار الانتوساي (1450) ومعيار التدقيق الدولي (450 الفقرة 8) على المدقق ان يبلغ المستوى الاداري المناسب عن التحريفات المكتشفة في الوقت المناسب، وان يطلب تصحيحها. و يعد الابلاغ عن التحريفات في الوقت المناسب الى المستوى الاداري المناسب امرا مهما , اذ انه يمكن الادارة من تقييم ما اذا كانت فئات المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات محرفة , واعلام المدقق في حالة معارضتها , واتخاذ ما يلزم من تصرفات , اذ عندما يحدد المدقق وجه قصور واحد او اكثر في الرقابة الداخلية وكذلك عندما يشخص اي تحريف , عليه ان يناقش المسألة مع المستوى الاداري المناسب , ما لم يكن ذلك محظورا بموجب تعليمات او قوانين , اذ توفر هذه المناقشة فرصة للمدقق لتبنيه الادارة في الوقت المناسب لتلافي القصور , كذلك تتيح للمدقق الوقت لمتابعة اجراءات الادارة اتجاه القصورات الذي تم اعلامها بها. (معايير التدقيق الدولية , 2017: 507) في بعض الدول ووفقا لما جاء في معيار الانتوساي (1265 الفقرة 4)، قد تفرض القوانين والتعليمات قيودا على المدقق في الابلاغ عن تحريفات معينة للإدارة او الافراد الاخرين داخل المنشأة او متطلبات اضافية. وقد تحظر القوانين والتعليمات على وجه الخصوص القيام باي تصرف , من الممكن يعرقل التحقيق الذي تجرته جهة معينة في فعل مخالف للقوانين فعلي او مشتبه فيه ( معيار التدقيق الدولي 450 الفقرة 8 تفسيرية ) , بما في ذلك عدم تنبيه المنشأة , على سبيل المثال عندما يكون المدقق مطالب بالتقرير عن عدم الالتزام بالقوانين والتعليمات الى سلطة معينة بموجب انظمة مكافحة غسل الاموال. (معيار الانتوساي 1265) يحتفظ المدقق بنسخة من النقاشات مع المسؤولين عن الحوكمة والادارة في أوراق عملهم , إلى جانب تفاصيل أي ردود من الإدارة و / أو المسؤولين عن الحوكمة والإجراءات المقصودة. إذا كانت المراسلات تتخذ شكل عرض تقديمي في اجتماع أو اجتماعات، يقوم المدقق بتقديم نسخة من مادة العرض التقديمي كما يعطي نسخة من المواد إلى الإدارة لمنع النزاعات في وقت لاحق. بناءً على طبيعة وحساسية وأهمية الأمور التي يتم إبلاغها، قد يقرر المدقق تأكيد الاتصالات الشفوية كتابةً. (Moroney et al., 2017: 428)

ويرى الباحثان ان عملية ابلاغ الادارة بالتحريفات واجراءات تصحيحها هي في الواقع عملية مفاوضات بين المدقق والادارة تهدف الى تحقيق رضا الادارة والمدقق وتنعكس نتائجها على القوائم المالية، والنتيجة النهائية، اي ان عملية تصحيح التحريفات سوف تتم او لا، سوف تتأثر بعدة امور:

- 1- ماهي التحريفات التي سوف يتم مناقشتها.
- 2- قوة المناقش من فريق المدقق ومن جانب الادارة.
- 3- قوة الحجج المقدمة من المدقق والادارة.
- 4- مدى خضوع المدقق لضغوط الادارة لتأمين مصالحه.
- 5- مدى قدرة المكلفين بالحوكمة (لجنة التدقيق) في حفظ استقلالية المدقق.

**المبحث الثالث: الجانب العملي**

**نبذة عن الشركة العامة لتصنيع الحبوب:** الشركة العامة لتصنيع الحبوب هي احدى شركات وزارة التجارة , تقع في شمال بغداد عند مدخل مدينة الحرية , كانت تعمل سابقا ضمن تشكيلات الشركة العامة لتجارة الحبوب وبعد ذلك تم فصل عملها بشكل مستقل في 1990\1\1 بموجب التعديل الاول رقم (53) لقانون وزارة التجارة رقم (100) لسنة 1989 بناء على التوجه الذي تبنته الدولة حول التخصص بسبب كون عمل (انتاج الطحين) هو عمل صناعي يتم استخدام المكائن والمعدات التخصصية لعملية دقيقة تختلف بعملها عن الشركة العامة لتجارة الحبوب التي تمارس اعمال تجارية (عرض وطلب).تعتمد الدولة بإنتاج الطحين على مطاحن حكومية تعود للشركة ومطاحن اهلية تعود للقطاع الخاص , اذ ان الدولة اسست الشركة العامة لتصنيع الحبوب كجهة قطاعية متخصصة ومسؤولة عن توجيه وتنظيم وتدريب وتأهيل القطاع الخاص , وتقوم بتوفير بعض مستلزمات الانتاج لغرض تقليل كلف الانتاج بطريقة لا تكلف القطاع الخاص ولا تضر بالدولة (لا تؤدي الى زيادة الانفاق العام).

**التحريفات المكتشفة وتقييمها:** ان المعالجات المحاسبية لبعض الحسابات التي تستخدمها الشركة تحتوي على عدة تحريفات ينطوي بعضها على اخطاء والبعث الاخر على شبهات احتيال (فساد)، سوف يتناول الباحثان في هذا المبحث التحريفات التي تم تشخيصها في هذه المعالجات ومدى كون هذه التحريفات جوهرية او لا وانعكاس ذلك على القوائم المالية، بالإضافة الى مدى مسؤولية المدقق عنها واجراءات الادارة في ضوئها لمعالجة هذه التحريفات.

**1- ايراد الدعم الحكومي المقدم للشركة:** ان الالية التي تعتمدها الشركة في التعامل مع مبالغ الدعم الحكومي المقدمة للشركة (سواء مبالغ دعم الطحن او دعم النقل) تقوم على فكرة ان الشركة عبارة عن وسيط بين الحكومة (مانحة الدعم) وبين المطاحن الاهلية (مستحقة الدعم) والموظفين من داخل الشركة، وبذلك فهي تتعامل مع هذا المبالغ بواسطة حسابين هما مدينو نشاط غير جاري 165 وحساب مصاريف مستحقة 2663\ والتي تكون مدينة ودائنة حسب الاستلام من وزارة المالية والصرف للمطاحن اما عند التعامل مع الدعم الحكومي للمطاحن الحكومية فيتم التعامل بواسطة حساب ايرادات مستحقة 1662\ الذي يكون دائنا عند استلام الدعم ومدين عند صرف حوافز الموظفين المحتسبة كجزء من هذا الدعم والمتبقي يعكس على حساب منح الخزينة العامة (ايرادات تحويلية \ 4821).

**الاساس في اعتبار هذه التحريفات جوهرية:** ان الالية المتبعة من قبل الشركة تولد بالضرورة تحريفا جوهريا استنادا الى الاساس الاول، الثاني والثالث من اسس تقييم التحريفات الجوهرية، وكالتالي:

1- بعد مناقشة الكادر المحاسبي في الشركة فيما يتعلق بهذا التحريف وضرورة اظهاره ضمن حساب الايرادات وحساب المصروفات وكذلك اظهار المبالغ التي لم تستلم من قبل اصحاب المطاحن الاهلية ضمن حساب الدائنون (مصاريف مستحقة) امتنعت الشركة عن تقديم هذه المعلومات مما يثير شبهة احتيال (فساد).

2- ان عدم اظهار المبلغ المستلم من الدعم الحكومي ضمن حساب الايرادات \ 4 ولا ضمن حساب المصروفات 3\ سواء دعم الطحن او دعم النقل وأن لم يؤثر على نتيجة النشاط النهائية كون ان المبالغ التي سوف تسجل كإيرادات سوف تسجل كمصروفات ايضا، لكنه إثر على المبلغ الاجمالي لحساب الايرادات وكذلك المبلغ الاجمالي لحساب المصروفات، وبالتالي تشويه هذين الحسابين مما يعني تشويه صورة قائمة الانتاج والمتاجرة، وقائمة العمليات الجارية.

3- إثر عدم اظهار هذه المبالغ في قائمة العمليات الجارية على نسبة الـ 30% من كلفة النشاط الجاري التي يتم احتسابها وفقا لما جاء في قانون الشركات، اذ ان قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 نص على ان لا تتجاوز الارباح القابلة للتوزيع (30%) من كلفة النشاط الجاري، وبالتالي فان عدم اظهار المبلغ المصروف بسبب في تقليل كلفة النشاط الجاري، وبالتالي تقليل مبلغ الـ(30%) الذي سوف يقارن مع الربح القابل للتوزيع.

4- ان عدم اظهار المبلغ المصروف من الدعم الحكومي، وتأثيره على مبلغ الـ(30%) من كلفة النشاط الجاري الذي سوف يقارن مع الربح القابل للتوزيع، ادى بالنتيجة الى اختيار الشركة لقيمة الـ 30% من كلفة النشاط الجاري دون الربح القابل للتوزيع، كونها اصبحت اقل وبالتالي سوف ينعكس بالضرورة على النسب التي يوزع على اساسها المبلغ المختار للتوزيع وكما مبين في الجدول ادناه:

### جدول رقم (1) (المبلغ القابل للتوزيع قبل وبعد اظهار الدعم)

السنة	الربح القابل للتوزيع الف دينار	30 % من كلفة النشاط الجاري الف دينار	المبلغ المصروف		الربح القابل للتوزيع الف دينار
			ايهما اقل	بعد اظهار المبلغ المصروف من الدعم في القوائم المالية(اهلي + 6 \$ حكومي)	
2011	32206955	12254070	30 % من كلفة النشاط	33735862.2	الربح القابل للتوزيع
2012	45756887	13346337	30% من كلفة النشاط	37364398.5	30% من كلفة النشاط
2013	19518753	13966265	30% من كلفة النشاط	39180934.4	الربح القابل للتوزيع

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة والكشوفات التحليلية

5- ان مبلغ ايراد الدعم، سواء دعم الطحن او دعم النقل، مبالغ كبيرة تتجاوز حدود الاهمية النسبية المحددة مسبقا، وهو ما اشار اليه الاساس الثاني من اسس التقييم. اذ ان عدم اظهار او حذف مبلغ ايراد الدعم المستلم من قبل الحكومة والذي قد تتجاوز ايرادات الشركة مجتمعة، يؤدي الى التأثير على قرار مستخدم القوائم المالية وبالتحديد الجهات الحكومية، اذ ان المبالغ سجلت في وزارة المالية كدعم مقدم للشركة، في حين ان القوائم المالية للشركة لا تظهر الدعم المستلم، والشكل ادناه يبين حجم ايراد الدعم الحكومي مقارنة بإيرادات الشركة مجتمعة

### جدول رقم (2) (مقارنة ايراد الدعم الحكومي مع ايرادات النشاط التشغيلي)

السنة	ايراد الدعم الحكومي الف دينار	ايرادات الشركة من النشاط التشغيلي   الف دينار
2011	66961074	45555972
2012	73728825	58648476
2013	77274438	43585573
المجموع	217964337	147790021

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة والكشوفات التحليلية

6- ان عدم اظهار مبلغ الدعم في القوائم المالية، وكذلك عدم الافصاح عن اسباب عدم الاظهار ووجهة نظر الشركة في ذلك، يؤدي الى ايهام مستخدم القوائم المالية عن طبيعة نشاط الشركة وكون ان الشركة من الشركات الربحية في حين ان تكلفة الانتاج اعلى من سعر البيع.

7- ان عدم توفير الافصاحات اللازمة لفهم الية عمل الشركة، واشتراك مطاحن القطاع الخاص بنسبة كبيرة في عملية الطحن، كذلك عدم توفير الافصاحات الضرورية عن ان الشركة تتلقى الدعم الحكومي لمواصلة نشاطها، يؤدي الى تكوين صورة ضبابية لدى مستخدم القوائم المالية، والجدول ادناه يبين حجم مشاركة المطاحن الاهلية في عمل الشركة:

### جدول رقم (3) (نسبة الطحن في المطاحن الحكومية والاهلية)

السنة	اجمالي الكمية المطحونة اطن	الكمية المطحونة حكومي اطن	الكمية المطحونة اهلي اطن	نسبة الحكومية في اجمالي الطحن %	نسبة الاهلية في اجمالي الطحن %
2011	3794	397	3397	10.4 %	89.6 %
2012	4307	543	3764	12.6 %	87.4 %
2013	4440	581	3859	13 %	87 %

المصدر : اعداد البحث بالاعتماد على جداول الطحن

- 2- **التحريف في مخزون اخر المدة من الانتاج التام:** هنالك عدة تحريفات شخصها الباحثان في مخزون اخر المدة هي كالتالي:
- 1- عدم وجود لجان ومحاضر جرد لكميات الانتاج التام من مادة الطحين والنخالة الموجودة في المطاحن الاهلية في تاريخ 12\31 , وبالتالي فهي لا تدخل ضمن قيمة مخزون اخر المدة الظاهر في القوائم المالية والذي يقتصر على المطاحن الحكومية فقط، على الرغم من ان المطاحن الاهلية تساهم في انتاج الشركة بنسبة أكبر من المطاحن الحكومية كما بين الباحثان في الجدول اعلاه وبالتالي بالضرورة تكون كميات المخزون أكبر في تاريخ الجرد، مما يعني ان تكون قيمتها أكبر في القوائم المالية.
- 2- ان تقييم مخزون اخر المدة من مادة الطحين يكون بسعر البيع والبالغ (4445) دينار للطن الواحد، على اعتبار ان القيمة التحصيلية (سعر البيع) اقل من سعر الكلفة كما جاء في القاعدة المحاسبية رقم (5) الفقرة (21)، لكن الشركة لم تأخذ بالاعتبار الفقرة (26) من نفس القاعدة والتي اعطت خصوصية للمنشأة التي تتلقى دعما، اذ اشارت بانه لأغراض تقييم بضاعة اخر المدة:
- أ- تعامل المنح والدعم لأسعار المستهلك على انها اضافة الى سعر البيع سواء كانت فورية او مؤجلة.
- ب- تعامل مبالغ المنح والدعم لأسعار المنتج على انها تنزيل من كلفة الشراء او الانتاج سواء كانت فورية او مؤجلة.
- إذا ان الشركة تستلم دعم حكومي (دعم الطحن) لتوفير مواد غذائية للمواطنين (المستهلكين) بأسعار مدعومة، وبالتالي فان الدعم المستلم من قبل الشركة هو مشابه للدعم الموصوف في الفقرة (أ) من القاعدة المحاسبية والمذكور في اعلاه مما يعني وجوب اضافته الى سعر البيع عند تقييمه في نهاية المدة.
- ويرى الباحثان عدم اضافة الدعم المستلم من الحكومة عن عملية نقل الطحين من المطاحن الى الوكلاء (دعم النقل) الى القيمة التحصيلية، كونه يعتبر من التكاليف التسويقية، والتي يعتمد تحديدها على الكميات المباعة وليس ضمن تكاليف الانتاج، كما في دعم الطحن.
- 3- ان الشركة لا تأخذ الفرق الناتج عن انخفاض القيمة التحصيلية عن الكلفة والذي يعتبر خسارة للشركة بالاعتبار، اذ ووفقا لما جاء في النظام المحاسبي الموحد، يعامل الهبوط في القيمة التحصيلية عن الكلفة معاملة الخسارة ويثبت الفرق على حساب (خسائر هبوط اسعار المخزون السلعي) 396 \ ، والطرف الاخر من القيد هو حساب مخصص هبوط اسعار المخزون، وهو له تأثير على نتيجة النشاط خصوصا وان الفرق بين الكلفة والقيمة التحصيلية كبير. كذلك يؤدي الى ظهار حساب جديد ضمن قائمة الميزانية وهو حساب مخصص هبوط اسعار المخزون.
- 4- ان الالية (القيود) المتبعة من قبل الشركة في اثبات قيمة مخزون اخر المدة هي مخالفة للمعالجة المحاسبية المنصوص بموجب النظام المحاسبي الموحد ، اذ ان الشركة تقوم بتسجيل قيد واحد وهو ما اشار اليه الباحثان في فقرة الية الشركة في معالجة المخزون، وهو بالضرورة يولد تحريفا جوهريا استنادا للأساس الثالث من اسس التقييم فقا لمعيار الانتوساي (1450) ، اذ انه يمثل مخالفة للأنظمة والتعليمات المتمثلة بالنظام المحاسبي الموحد والمنظمة للتعامل مع مخزون الانتاج التام ، وكذلك ان اثبات مبلغ نقدي ضمن القوائم المالية دون وجود قيد محاسبي وهو مبلغ اغلاق رصيد حساب التغير ضمن قائمة الدخل هو بحد ذاته تحريفا جوهريا.
- الاساس في اعتبار هذه التحريفات جوهرية:** ان التحريف في مخزون اخر المدة من التحريفات الانتشارية التي تقيم على انها تحريفات جوهرية استنادا الى الاساس الثالث من اسس التقييم وفقا لمعيار الانتوساي (1450)، التي يكون تأثيرها بأكثر من قائمة مالية واحدة وبالتحديد قائمة العمليات الجارية، قائمة الانتاج والمتاجرة وقائمة المركز المالي وكالتالي:
- أ- تؤثر قيمة المخزون في قائمة الانتاج والمتاجرة وبالتحديد في ح/ التغير في مخزون الانتاج التام الذي يظهر مضافا او مطروحا من ح/ مشتريات بضائع بغرض البيع، ليتكون بالتالي من صافي الحسابين كلفة البضاعة المباعة. خصوصا وان الشركة قامت بتقييمه بأقل من قيمته فان ذلك يؤدي الى تعظيم كلفة البضاعة المباعة.
- ب- تؤثر قيمة المخزون على بند الموجودات المتداولة الظاهر ضمن الموجودات في قائمة المركز المالي.
- ج- يؤثر على النسب المالية التي يدخل فيها المخزون، وبالتالي التأثير على قرارات المستخدمين.

د- يؤثر على الارصدة الافتتاحية للسنة التالية، وكذلك حساب الانتاج والمتاجرة للسنة التالية، وبالتحديد عند احتساب التغير في مخزون الانتاج التام.

ويرى الباحثان انه بعد جرد المخزون الموجود في المطاحن الحكومية والاهلية، يجب اتباع الية صحيحة لتقييمه وتشبيته في السجلات المحاسبية تختلف باختلاف مكان الطحن وكالتالي:

1- فيما يتعلق بمادة الطحين وبعد جرد كمية الطحين الموجودة في المطاحن الحكومية، يتم تقييمها بسعر البيع + حصته من الدعم الحكومي (دعم الطحن)، على اعتبار ان تكلفة الانتاج اعلى من القيمة التحصيلية واستنادا الى القاعدة المحاسبية رقم (5) والخاصة بالمخزون الفقرة (26). واثبات الفرق على حساب ح اخسائر هبوط اسعار المخزون السلعي 396.

اما ما يتعلق بالمطاحن الاهلية وبعد القيام بعملية الجرد للكميات الموجودة، يتم تقييمها بسعر القيمة التحصيلية ايضا باعتبارها اقل من الكلفة، فالشركة ينحصر انفاقها على عملية الانتاج في المطاحن الاهلية على كلفة المواد الخام (الحنطة) والتي تكون بسعر 17,6 دينار لطن، ومبلغ الدعم الحكومي (دعم الطحن والنقل) المحتسب لحصة منتج مادة الطحين، على اعتبار ان طن الحنطة ينتج 80% طحين و20% نخالة. واثبات الفرق على حساب ح اخسائر هبوط اسعار المخزون السلعي 396.

2- ما يتعلق بمادة النخالة بعد جردها في المطاحن الحكومية والاهلية، يتم تقييمها بسعر الكلفة، ووان اختلف مكان الطحن، مع ضرورة الانتباه الى ان مبلغ الكلفة الذي سوف يقيم به مخزون النخالة يختلف باختلاف مكان الطحن من حيث كون المطحنة اهلية ام حكومية، ففي المطاحن الاهلية لا تتفق الشركة على عملية الطحن سوى كلفة المواد الخام (الحنطة) البالغة (17.6) دينار لطن، ومبلغ الدعم (دعم الطحن) المحتسب حسب نسبة استخلاص النخالة والبالغة (20%). بينما حين يكون الطحن في المطاحن الحكومية، فبالضرورة ان تكون كلفة الانتاج أكبر بسبب ارتفاع تكاليف الانتاج في المطاحن الحكومية.

3- اتباع الالية الواردة في النظام المحاسبي الموحد والمنظمة لتقييم مخزون اخر المدة من الانتاج التام لأغراض القوائم المالية والتي نصت على التالي:

أ- اقفال رصيد حساب المخزون في اول المدة من الانتاج التام يكون بالقيد التالي:

xxx ح \ تغيير مخزون الانتاج التام 4122

xxx ح \ مخزون الانتاج التام 1361

ب- اثبات قيمة مخزون اخر المدة من الانتاج التام يكون بالقيد التالي:

xxx ح \ مخزون الانتاج التام 1361

xxx ح \ تغيير مخزون الانتاج التام 4122

ج- تعالج الزيادة في مخزون اخر المدة عن مخزون اول المدة للإنتاج التام بالقيد التالي:

xxx ح \ تغيير مخزون الانتاج التام 4122

xxx ح \ حساب النشاط الجلي 281

د- تعالج الزيادة في مخزون اول المدة عن اخر المدة للإنتاج التام بالقيد التالي:

x ح \ حساب النشاط الجلي 281

xxx ح \ تغيير مخزون الانتاج التام 4122

ويرى الباحثان فيما يتعلق بمسألة الدعم الحكومي المقدم للشركة، ان انه من المتعارف عليه ان الدعم المقدم من قبل الحكومة الى الشركات الداخلة في تنفيذ مشروع البطاقة التموينية يكون كافي لسد فرق السعر بين كلفة الانتاج وسعر البيع، بالإضافة الى هامش ربح معين متفق عليه، هذا في الشركات التي لا يكون لديها نشاط اخر سوى تنفيذ مشروع البطاقة التموينية، مثل الشركة العامة لتجارة المواد الغذائية والشركة العامة لتجارة الحبوب. اما الشركة العامة لتصنيع الحبوب فان لها خصوصية تختلف بها عن باقي الشركات الداخلة في تنفيذ مشروع البطاقة التموينية، وهو ان لها ايرادات اخرى لممارستها أنشطة اخرى، مثلا ايرادات بيع النخالة، ايراد الافران التابعة للشركة، ايرادات عمليات النقل التي تقوم بها الشركة للشركات الاخرى. وبالتحديد ايراد النخالة الذي يكون مرتفع بالعادة. لذلك يرى الباحثان ان وزارة المالية لا تقوم بدعم الشركة بكامل الفرق بين سعر البيع وكلفة الانتاج بالإضافة الى هامش ربح معين متفق عليه، كون ان الشركة وحسب قانون تأسيسها هي من الشركات الهادفة للربح، ان نرى ان دعم وزارة المالية يصل الى 20% من الفرق بين الكلفة وسعر البيع ويرى الباحثان ان ذلك للأسباب التالية:

(1) ان وزارة المالية تفرض على الشركة العامة لتجارة الحبوب بيع الحنطة للشركة العامة لتصنيع الحبوب بأسعار رمزية (17,6) دينار للطن، اذ تكاد ان تكون مجانية مقارنة بسعرها لو تم شرائها من السوق المحلية الذي يصل الى (700) ألف دينار للطن الواحد.

(2) استنادا لما جاء في (أ) فان الايرادات الناتجة عن عملية بيع الطحين والنخالة تعود الى وزارة المالية، كونها مالكة الحنطة شرط تعويض الشركة بالتكاليف المنفقة من قبلها لإتمام عملية الانتاج والحصول على المنتجين (الطحين والنخالة).

(3) ان وزارة المالية لا تطالب بالإيرادات المتولدة من عملية الانتاج، كون ان هذه الإيرادات تعتبر بمثابة تعويض عن الفرق بالتكاليف الذي من المفترض ان تقدمه وزارة المالية بالإضافة الى مبالغ الدعم المقدمة من وزارة المالية والمتمثلة ب (10) دولار واجور نقل الطحين من المطاحن الى الوكلاء.

ان الاقتصار على تعويض الشركة بدعم النقل والطحين يتعارض مع مضمون وتعريف المنح (الدعم) كما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (20 ، الفقرة 3) والذي نص على (المنح الحكومية هي مساعدة من قبل الحكومة في شكل تحويلات موارد الى المنشأة مقابل الالتزام في الماضي أو المستقبل بشروط معينة تتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة. وهي لا تشمل تلك الأشكال من المساعدة الحكومية التي لا يمكن أن تحدد لها قيمة بشكل معقول والمعاملات مع الحكومة التي لا يمكن تمييزها عن المعاملات التجارية العادية للمنشأة). (معايير المحاسبة الدولية ، 570: 2016). اذ تضمن التعريف ان المساعدات (الدعم) هو عن الالتزام بسياسة معينة مفروضة من الحكومة، ومن المنطقي ان التعويض او الدعم يجب ان يتناسب مع حجم الالتزام، اذ من غير المعقول ان تحدد الحكومة سعر البيع، وفي نفس الوقت لا تعوض الخسارة الناتجة عن تحديد هذا السعر، خصوصا وان الشركة العامة لتصنيع الحبوب هي شركة هادفة للربح كما نص عليه قانونها.

ان تأثير اعتبار ايراد النخالة كنوع من الدعم ينسحب الى تقييم مخزون اخر المدة لمادة الطحين الحكومي، فمن غير المعقول ان تحمل قائمة العمليات الجارية بمصروف خسارة هبوط اسعار المخزون عن الفرق الناتج بين القيمة التحصيلية وسعر البيع، خصوصا وان الفرق كبير ومستمر في كل السنوات، اذ ان الكلفة في المطاحن الحكومية تصل الى (48) ألف دينار بينما القيمة التحصيلية بعد اضافة مبلغ دعم الطحن المستلم من وزارة المالية تصل الى (14) ألف دينار، ولو تم احتساب الخسارة المتولدة عن هذا التقييم لكل سنة سنجدها كالتالي:

جدول رقم (4) (المقارنة بين القيمة التحصيلية والكلفة بعد اظهار الدعم)

المطاحن الحكومية			
السنة	القيمة التحصيلية ادينار اطن	الكلفة (بعد اظهار الدعم) ادينار اطن	الفرق ادينار اطن
2011	14000	48240	(34240)
2012	14000	36546	(22546)
2013	14000	41458	(27458)
المطاحن الاهلية			

تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على اجراءات الادارة /بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب

(4386)	18386	14000	2011
(3937)	17937	14000	2012
(4300)	18300	14000	2013

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد ببيانات الشركة

ويرى الباحثان مما تقدم في اعلاه ان يعامل ايراد النخالة معاملة الدعم المقدم من وزارة المالية عند تقييم مخزون اخر المدة من مادة الطحين، اي ان يتم اضافته الى سعر البيع عند مقارنة القيمة التحصيلية مع كلفة الانتاج، مما يعني بالتالي العودة الى الحالة الطبيعية في تقييم المخزون والتي من المفترض ان تكون ان تكون بسعر الكلفة لمادة الطحين كون ان سعر بيع مادة النخالة مرتفع وبالتالي سوف يؤدي الى ارتفاع القيمة التحصيلية لتكون اعلى من سعر الكلفة.

وكما بينت مسؤوليات المدقق بموجب المعايير الدولية وبالتحديد معيار التدقيق الدولي (315) والذي اوجبت على المدقق فهم طبيعة النشاط بغية تحديد التحريفات، يرى الباحثان ومن خلال فهم طبيعة النشاط، ان اسلوب الشركة في التعامل مع المطاحن الاهلية يؤدي الى استفادة المطاحن الاهلية بشكل كبير وفقدان الشركة فرصة لزيادة ارباحها القابلة للتوزيع وهو ما يثير شبهة فساد (احتيال). اذ ان اعطاء المطاحن الاهلية حصة من مادة النخالة الناتجة عن عملية الطحن كمقابل لإنتاجها مادة الطحين في ظل الاسعار المرتفعة لمادة النخالة في اغلب المواسم يؤدي الى استفادة اصحاب المطاحن الاهلية من جهة، وإلحاق الضرر بالشركة العامة لتصنيع الحبوب من جهة اخرى بسبب فقدانها لهذا الايراد. وكذلك فقدان الشركة لفرصة اضافة المبالغ المصروفة للمطاحن الاهلية ضمن تكاليف الانتاج وبالتالي زيادة نسبة الـ(30%) من كلفة النشاط الجاري التي تقارن مع الربح القابل للتوزيع، بمعنى اخر ان الطحن في المطاحن الاهلية ينتج عنه طحين + نسبة قليلة من النخالة (13%)، اما المتبقي فهو يمثل حصة المطاحن الاهلية مقابل عملية الطحن وهو ما لا يمكن اظهاره ضمن تكاليف الانتاج.

ويرى الباحثان ان تغيير اسلوب التعامل مع المطاحن الاهلية له من الايجابيات على نشاط الشركة وزيادة ارباحها القابلة للتوزيع من خلال التالي:

أ- ان تغيير الية التعامل مع المطاحن الاهلية الى مبلغ مقطوع مقابل عملية الطحن وبما لا يغيب حقوق الطرفين يؤدي الى استفادة الشركة من ارتفاع اسعار بيع النخالة في اغلب مواسم السنة.

ب- ان الاتفاق على مبلغ مقطوع مع المطاحن الاهلية مقابل عملية الطحن يؤدي الى ظهور هذا المبلغ ضمن تكاليف الانتاج وبالتالي زيادة نسبة الـ(30%) من كلفة النشاط الجاري، مما يعني زيادة فرصة احتمال توزيع ارباح أكثر لموظفي الشركة.

**انعكاس تقييمات المدقق على اجراءات الادارة:** من المستبعد ان تعارض ادارة الشركة اجراء التعديلات التي اشار اليها الباحثان الا في المواضيع التي قد تحتوي على شبهات احتيال (فساد) في اعلاه كون ان هذه التحريفات قد اضررت بالشركة اولاً، وان تعديلها يصب في مصلحة الشركة بشكل عام، ومصلحة موظفيها بشكل خاص. اما في حالة لم تقم الادارة بالتعديلات الضرورية فقد يلجأ المدقق الى اصدار ملحق لأخر تقرير صدر له يشرح التحريفات المكتشفة بعد اصدار تقريره وقد يلجأ الى تعديل رأيه.

الرأي الأكثر احتمالاً للحدوث هو اجراء التعديلات لكن امكانية اعادة فتح القوائم المالية للسنوات (2011, 2012, 2013) واجراء التعديلات في كل سنة غير منطقة وغير عملية، خصوصاً وان تقرير المدقق قد صدر، والحساب الختامي لجمهورية العراق لسنة 2013 قد صدر ايضاً، وبالتالي فان التعديلات سوف تتم في الارصدة الافتتاحية لأول سنة قيد الاصدار، وهي سنة 2014. هنالك بعض الصعوبات سوف تواجهها الادارة في حصر بعض التعديلات التي من الضروري اجرائها، وتوفير الاوليات اللازمة للمدقق ليتم تدقيقها، وبالتحديد الصعوبة المتعلقة بعدم وجود قوائم جرد بالكميات الموجودة في المطاحن الاهلية فيما يتعلق بمادة الطحين والنخالة الموجودة في نهاية السنة المالية.

ما يتعلق بالتحريفات المشخصة في اعلاه فينبغي قيام الشركة بحصر تأثيرها على الارباح الموزعة لكل سنة على حدا، وفقاً لما جاء في قانون الشركات، ثم بعد ذلك مفاتحة وزارة المالية واخذ الموافقات الاصولية لعمل القيود اللازمة خلال سنة 2014 بما يصح التحريف في توزيع الارباح في السنوات السابقة عينة البحث.

**المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات****الاستنتاجات:**

- 1- وجود اهمية كبيرة للخدمات التي يقدمها المدققون بالإضافة الى وسع الطبقة المستفيدة من هذه الخدمات.
- 2- وجود مسؤوليات كبيرة يتحملها المدقق تبدأ من فهم طبيعة المنشأة واكتشاف التحريفات ثم الى تقييمها وفرض التعديلات الضرورية وابداء الرأي.
- 3- وجود تحريف جوهرى قد ينطوي على شبهات فساد في قياس والافصاح الدعم الحكومي المستلم من وزارة المالية وعدم اظهاره في القوائم المالية رغم قيام الشركة باستلامه وصرفه.
- 4- ان عدم ادخال قيمة النخالة المباعة ضمن مبلغ الدعم ل يتم فيما بعد اضافته الى سعر البيع عند احتساب القيمة التحصيلية عند تقييم مخزون اخر المدة يؤدي الى حدوث انخفاض كبير في قيمة المخزون وبالتالي تحميل كل سنة بخسارة هذا الانخفاض.
- 5- وجود تحريف جوهرى في قياس والافصاح عن مخزون اخر المدة في القوائم المالية، كذلك عدم الفهم الصحيح للقاعدة المحاسبية رقم 5 المتعلقة بتطبيق المخزون.
- 6- وجود بعض التساؤلات وشبهات الفساد حول الاتفاق المبرم مع المطاحن الاهلية فيما يتعلق بأجور الطحن.

**التوصيات:**

- 1- ضرورة الحرص على المتابعة والتطوير المستمر لمهنة التدقيق لمواكبة التطور الحاصل في المجالات الاقتصادية.
- 2- ضرورة المام المدققين بالمسؤوليات الملقاة على عاتقهم عند القيام بعملية التدقيق لتجنب التعرض للتقاضي.
- 3- اعادة القياس والافصاح عن الدعم الحكومي الذي تستلمه الشركة من وزارة المالية وفقا لما ذكر الباحثان في الجانب العملي بوما يضمن اخذ تأثيره على السنوات عينة البحث والسنوات اللاحقة.
- 4- اعتبار قيمة النخالة المباعة ضمن مبلغ الدعم الخاص بالمستهلك عند تقييم مخزون اخر المدة لضمان تطبيق عادل للقاعدة المحاسبية رقم 5.
- 5- اعادة قياس والافصاح عن قيمة المخزون الظاهرة في القوائم المالية وفقا لما جاء في القاعدة المحاسبية رقم 5 لضمان كون ان قيمة المخزون معبر عنها بصورة عادلة.
- 6- اعادة دراسة العقد المبرم مع المطاحن الاهلية بما يضمن حقوق ومصحة الشركة العامة لتصنيع الحبوب

**المصادر:****الكتب العربية:**

- 1- لطفى، امين السيد احمد (المراجعة بين النظرية والتطبيق) الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ، 2006.
  - 2- نصر على، عبد الوهاب (مسئولية مراجع الحسابات عن كشف الغش والفساد وغسل الاموال /مطلب حيوي لاستقرار اسواق المال العربية) الدار الجامعة، الاسكندرية، مصر ، 2011).
  - 3- توماس، ويليام، امرسون هنكي (المراجعة بين النظرية والتطبيق) تعريب د. احمد حامد حجاج، دار المريخ، المملكة العربية السعودية ، 1989.
- الاطاريح والرسائل الجامعية**
- 1- حسنية، قادة رايح (الاطاريح الصرفية وأثرها في العملية التعليمية) رسالة ماجستير، كلية الآداب واللغات، الجزائر ، 2017.
  - 2- منصر، جمال (مسئولية مراجع الحسابات في الكشف عن الغش والاطاريح في القوائم المالية) رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر ، 2015.

**BOOKS:**

- 1- A. Arens ,Alvin J. elder ,Mark s. BeAsley ,Chris e. hogAn(Auditing and Assurance services \ an integrAted Approach), Pearson Education, Inc, United States of America, 2016.
- 2- Sandhu , Balvinder (Financial Fraud ) Marshall Cavendish Editions , Singapore , 2013

- 3- J. Louwers , Timothy, Allen D. Blay , David H. Sinason , David H. Sinason , Jay C. Thibodeau (Auditing & Assurance Services ) McGraw-Hill Education , New York ,2018.
- 4- MORONEY Robyn , Fiona Campbell , Jane Hamilton (Auditing: A Practical Approach) John Wiley & Sons Australia,2017.
- 5- Soltani , Bahram (AUDITING: An International Approach) Pearson Education Limited , England ,2007.
- 6- M. Johnstone, Karla, Audrey A. Gramling , Larry E. Rittenberg (A U D I T I N G , A RISK-BASED APPROACH TO CONDUCTING A QUALITY AUDIT), South-Western, Cengage Learningm , usa ,2014.
- 7- Demartini , Chiara , Sara Trucco (Integrated Reporting and Audit Quality) Springer International Publishing , Switzerland , 2017.

**Periodicals & Researches**

- 1- A. ZAHRA , SHAKER , RICHARD L. PRIEM , ABDUL A. RASHEED (Understanding the Causes and Effects of Top Management Fraud ) Organizational Dynamics, Vol. 36, No. 2 , 2007 , 122-139.
- 2- P. Kennedy , Jay (Asset misappropriation in small businesses ) Journal of Financial Crime ,1-31 , 2018