

المقدمة:

أدى توسع الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم المنشآت وتعددتها، إلى حاجة الإدارة العليا بتفويض صلاحياتها ومسؤولياتها على عدة مستويات من داخل المنشأة أو خارجها، كما تسعى إلى معرفة مدى تطبيق التعليمات والسياسات الموضوعة، مما يتطلب توفر نظام رقابي كافي يتم تقييمه وتفعيله بشكل مستمر، بهدف مساعدة الإدارة العليا على تقييم أداء العاملين وتحقيق أهدافها المنشودة.

أما نشوء وتطور مهنة التدقيق جاءت تلبية لحاجات الحوكمة التي تلت نشوء شركات الأموال (فصل الملاك عن الإدارة)، التي تتطلب جمع رؤوس الأموال من المساهمين مع توفر درجة الثقة من المسيرين في كيفية إدارة أموالهم، مما سمح للدول أن تحمي مستثمريها من الحيل المحاسبية لبعض المسيرين، عن طريق تكليف شخص مستقل ومؤهل ينتهي إلى مهنة تنظمها أخلاقيات يسمى بالمدقق، مهمته يضمن تقديم تقرير يشمل التأكد من مصداقية القوائم المالية التي تنشرها الإدارة معبرة عن واقع الأعمال والوضع المالي التي تمت خلال فترة زمنية معينة.

الوحدة رقم 01: مدخل مفاهيمي للتدقيق

تعتبر مهنة التدقيق تخصص عالي المستوى في مجال المحاسبة والمالية، يرتكز على جمع وتقييم أدلة الإثبات تتصف بالكفاية والملائمة تساعد المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وصدق البيانات المالية المقدمة للأطراف المعنية.

1- التطور التاريخي للتدقيق:

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، حيث تؤكد الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين لذلك. وقتها المدقق يستمع إلى المكلفين بالأعمال التجارية والمالية للوقوف على مدى صحتها، نجد أن كلمة تدقيق "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع.

اتسع نطاق التدقيق ليشمل مختلف القطاعات الاقتصادية خصوصا بعد تطور علم المحاسبة باتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة "لوكا باتشيليو" عام 1494، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشاره الذي ساعد على تطور مهنتي المحاسبة والتدقيق، كما زادت تلك الحاجة نتيجة ظهور شركات الأموال التي تستدعي لتعيين المدققين للقيام بمراقبة أعمال الإدارة (المسيرين).

ظهرت أول منظمة مهنية للتدقيق في "فنيسيا" بإيطاليا عام 1581 بتأسيس كلية Roxonati، بريطانيا لها فضل سبق في التنظيم المهني حيث انشأت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854 خاصة بعد سن قانون الشركات البريطاني عام 1862 الذي ينص على وجوب مهنة التدقيق قانونا، بعدها لحقت دول أخرى وانشارها بشكل واسع في أوروبا وأمريكا بعدها في كافة انحاء دول العالم.

الجزائر تأخرت كثيرا في تنظيم المهنة نظرا لطبيعة النمط الاقتصادي المتبع يراعاه المجلس الوطني للمحاسبة، بعدها ظهر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 الذي صدر أحكام متعلقة بممارسة المهنة نتيجة الإصلاحات الاقتصادية العميقة.

تزامنا مع إصلاح البيئة المحاسبية في الجزائر بعد تبني معايير المحاسبة الدولية "IAS/IFRS" استحدث النظام المحاسبي المالي SCF وفقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المطبق ابتداء من سنة 2010 خلقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN، تم إجراء تعديلات جوهرية حول تنظيم مهني المحاسبة والتدقيق وفقا للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تلاها إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تدريجيا بدء من سنة 2016 ثم صدر سنة 2019 دليل عملي للمهنة...

2- مفهوم التدقيق

توجد عدة تعريفات لمهنة التدقيق تختلف حسب وجهات نظر المختصين في المجال نجد منها:

- لجنة التدقيق التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين: "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: "الهدف من التدقيق هو تعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ومن خلالها يبدي المدقق رأيه حول القوائم المالية المنجزة مدى توافقها مع المعايير المحاسبية المتفق عليها".
- المؤلفين الفين وجيمس في كتابهما المشهور المراجعة مدخل متكامل: "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفء ومستقل".

3- خصائص التدقيق:

نستنتج مما سبق أن عملية التدقيق تشمل عدة خصائص نذكر من أهمها:

- الفحص: هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان، عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفق موثوقية المستندات المعتمد عليها.
- التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيته بالقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من التأكد على صلاحيتها وعدالتها بناء على توفر أدلة الإثبات والقرائن المتاحة.
- التقييم: يعني به تقييم عناصر الميزانية في ظل تطبيق الأسس والقواعد المحاسبية المعمول بها.
- التقرير: أي تلخيص نتائج الفحص، التحقيق، والتقييم في تقرير يتضمن إبداء رأيه الفني المحايد، لتوضيح مدى صحة وصدق نتائج الأعمال وصافي المركز المالي لفترة زمنية معينة.

(4) أهداف التدقيق:

- الهدف الأساسي للتدقيق إعطاء تأكيد معقول عن مدى خلو البيانات المالية من التحريفات المادية الناتجة عن الخطأ أو الغش، أما تاريخيا للتدقيق أهداف أخرى متأثرة بالتطور والانفتاح الاقتصادي، نجد منها:
- كشف مجمل الأخطاء والتجاوزات المرتكبة في حق المؤسسة بهدف تقويمها وعدم تكرارها مستقبلا.
- تقييم وتحسين أداء العاملين بعد مقارنة نتائج الأعمال مع الأهداف المرسومة مسبقا لتحديد وتحليل الانحرافات.
- تفعيل نظام الرقابة الداخلية عن طريق الزيارات الدورية والمفاجئة للمدقق.
- ابداء المدقق رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وصدق القوائم المالية ومطابقتها لواقع الأعمال والمركز المالي.

(5) أهمية التدقيق

- تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة من طرف هيئة مختصة ومحايدة تعبر عن صحتها وتصويرها للواقع:
- إدارة المؤسسة:
- تعتمد على القوائم المالية المدققة في تقييم الأداء ووضع الاستراتيجية المناسبة لتحقيق الأهداف المرجوة، كما تُعد وسيلة لإثبات لتجديد الثقة في أعضائها وزيادة مكافئتهم.
- المستثمرين:
- يتجه اهتمامهم إلى تقرير المدقق بهدف المساهمة في رأس المال، وإمكانية اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة في توجيه مدخراتهم للاستثمار الأفضل مع توفير الحماية المطلوبة.
- البنوك والمؤسسات المالية:
- تلجأ أغلب المؤسسات إلى طلب قروض بنكية مما يتوقف ذلك تقديم ضمانات كافية مبنية على قوائم مالية مدققة من طرف فريق متخصص محايد ومؤهل.
- الموردون والدائنون:
- سلامة المركز المالي للمشروع يرفع درجة الثقة المطلوبة في المعاملات التجارية مع الغير.
- الهيئات الحكومية:
- أهمها إدارة الضرائب للتأكد من صحة التصريحات الجبائية كما تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية المدققة في مراقبة النشاط الاقتصادي، كالأحصاء والاستشراف، رسم السياسات المالية.
- نقابات العمال:
- الاتحادات والنقابات المهنية تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال، عن طريق آلية التفاوض حول الحوافز المادية التي تعتمد على صحة وصدق القوائم المالية.

(6) تصنيفات التدقيق:

هناك عدة أنواع لعملية التدقيق حسب التصنيفات التي يراها المختصين، نوجزها فيما يلي:

من حيث النطاق (المجال)	- التدقيق الكامل: يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، بمعنى عدم وجود قيود أو تحديد النطاق من قبل الإدارة. - التدقيق الجزئي: توضع بعض القيود على نطاق عمل المدقق في العقد كأن يقتصر على فحص المخزونات، النقدية...
من حيث التوقيت	- التدقيق النهائي: يتم بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية واقتال الحسابات، لضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها. - التدقيق المستمر: يقوم الفحص على مدار السنة بهدف عدم الوقوع في الأخطاء والتجاوزات، مما يلزم المدقق وضع برنامج زمني.
من حيث الهيئة القائمة	- التدقيق الداخلي: يعتبر وظيفة تابعة للإدارة العليا ومستقلة عن الوظائف التي يدققها، مهمتها تقييم وتحسين النظام الرقابي ويتقاضى مرتب شهري. - التدقيق الخارجي: يعتمد على شخص مؤهل ومستقل يعمل بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب حسب الجهد المبذول.
من حيث درجة الإلزام	- التدقيق الإلزامي: ذلك التدقيق الذي نص القانون أو القضاء على وجوبه، غالبا ما يناسب شركات الأموال. - التدقيق الاختياري: يرجع ذلك إلى الملاك وغيرهم من ذوي المصالح، هذا ما يناسب شركات الأشخاص لكسب المزيد من الثقة والاطمئنان.
من حيث مدى الفحص	- التدقيق الشامل: يتعلق بفحص كل العمليات والتأكد من تقيدها محاسبيا خالية من الأخطاء والتجاوزات. - التدقيق الاختياري: يعتمد على الجزء من الكل حسب درجة اقتناع المدقق بالاعتماد على الأساليب الاحصائية والتقدير الشخصي.
من حيث الغرض (الهدف)	- التدقيق المحاسبي والمالي: يتعلق بالتأكد من صحة وصدق القوائم المالية، تستخدم في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية. - التدقيق لأغراض أخرى: يُعين المدقق من قبل جهة ما للوصول إلى حقيقة مستهدفة مثلا: التدقيق البنكي، التدقيق الجبائي...