

الدرس الثاني أنواع التدقيق:

يمكن التمييز بين أنواع التدقيق بناء على عدة معايير:

1/ حسب معيار الإستقلالية (حسب معيار الجهة التي تقوم بالتدقيق)

أ/ **التدقيق الداخلي:** وهو عبارة عن عملية رقابية يقوم بها شخص أو هيئة من داخل المؤسسة (مصلحة التدقيق، دائرة التدقيق)، وذلك لإطلاع المديرية العامة على مدى احترام المعايير و القواعد (المعايير والقواعد الداخلية لتسيير المؤسسة) وكذا السياسات والإجراءات المتبعة، وفيما يخص التدقيق المحاسبي الداخلي يتم مراقبة مدى إحترام الإجراءات المعمول بها محاسبياً مثل: (إجراءات الشراء، إجراءات الدفع، قواعد إعداد الميزانية والقواعد المحاسبية).

ب/ **التدقيق الخارجي:** هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية (المعلومات المالية) الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول من طرف مستعملي هذه المعلومات (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

2/ **حسب معيار الإلزام القانوني:** ينص القانون التجاري في الجزائر على إلزامية التدقيق بالنسبة لفئة من الشركات (شركات الأموال)، وعدم إلزاميته بالنسبة لفئة أخرى (شركات الأشخاص)، وفي هذا الإطار نميز بين نوعين من التدقيق:

أ/ **التدقيق الإلزامي (التدقيق القانوني) (L'audit légal) (L'audit obligatoire) :** وهو التدقيق الذي يحتم القانون القيام به، حيث ينص التشريع الجزائري - على غرار ما هو سائد في أغلب دول العالم - على إلزامية تعيين مدقق يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة، وفي هذا الإطار ينص القانون التجاري الجزائري في مادته 609 على إلزامية تعيين مدقق بالنسبة لشركات الأموال

ب/ **التدقيق التعاقدية الإختياري L'audit contractuel :** وهو عبارة عن التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني، أي بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس إدارتها أو أي طرف آخر له مصلحة في ذلك، ففي الجزائر مثلاً نجد أن كل من الشركات التي يلزمها القانون بتعيين المدقق الإلزامي والشركات التي لا تدخل تحت طائلة هذا الإلزام، تقوم بتعيين مدقق إختياري. وذلك من أجل الإطمئنان على صحة المعلومات المالية الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية وكذلك عن نتائج الأعمال والوظيفية المالية.

3/ **حسب معيار نطاق التدقيق:** يعتبر نطاق (مجال) التدقيق من بين أهم المحددات التي يتم على أساسها التقرير بين:

أ/ **التدقيق الكلي:** في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يقوم به، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات المحاسبية والأنظمة الموجودة في المؤسسة من أجل أخذ تصور عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومن ثم مدى مصداقية وسلامة المعلومات المالية المنتجة (مثل التدقيق الخارجي (القانوني) للشركات.

ب/ **التدقيق الجزئي:** يعتبر التدقيق الجزئي من أكثر الأنواع تطبيقاً في التدقيق الخارجي لاسيما الاختياري منه، كأن يوكل إلى مدقق خارجي، عملية تدقيق بند معين من مجموع البنود، كتدقيق النقدية أو تدقيق الديون أو تدقيق الحقوق أو تدقيق المخزون، وسبب إنتشار هذا النوع يكمن في الشكوك التي تدور حول بند معين. كما يمكن أن يكون التدقيق الجزئي بناء على طلب من جهة في المؤسسة (مثلاً: مجموعة من المساهمين) من أجل الوقوف على مدى إحترام حقوقها في معاملة معينة.

4/ **حسب معيار توقيت التدقيق:** وهنا يمكن التمييز بين كل من:

أ/ **التدقيق المستمر:** يقوم المدقق في هذا النوع من التدقيق بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الكبيرة، حيث يصعب على التدقيق النهائي تحقيق الأهداف المنوطة به.

ب/ **التدقيق النهائي:** يستعمل هذا النوع من التدقيق عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المدقق في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية والكشوف المالية، والواقع أن هذا النوع من التدقيق يتم الاكتفاء به في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل بحيث يستطيع المدقق التحكم في الوضعية في ضل محدودية وقت التدقيق.

5/ **حسب معيار مدى عمق وإتساع الفحوصات (معيار حجم الإختبارات):** إن كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها مستخدم هذه المؤسسة مما قد يؤثر سلباً على نوعية المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية، خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والجوهر الإقتصادي للمعاملات الإقتصادية التي تقوم بها، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لإتخاذ القرارات .

لذلك اصبح من الضروري وجود نوعين من التدقيق، يتعلق النوع الأول بتدقيق كل العمليات، المستندات والبيانات ويسمى التدقيق الشامل. ويتمثل النوع الثاني في تدقيق إختباري يستند على العينة المختارة من مجتمع المفردات المراد تدقيقها.

أ/ التدقيق الشامل (التفصيلي): يعتبر التدقيق الشامل نوعاً تفصيلياً، إذ يقوم المدقق في ضله بفحص جميع القيود، الدفاتر، السجلات، المستندات والبيانات المحاسبية.

ب/ التدقيق الإختباري: يستند هذا النوع من التدقيق على فحص جزء من مفردات المجتمع، مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على مجموع المفردات (المجتمع). وهذا النوع يستعمله المدققون في المؤسسات الكبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي يصعب فيها التدقيق الشامل. ويتوقف حجم العينة على عدة إعتبارات، من أهمها نتيجة تقييم وإختبار نظام الرقابة الداخلية الذي يقوم به المدقق (النظام سليم/غير سليم، موثوق فيه/ غير موثوق فيه).

6/ حسب معيار الهدف ن عملية التدقيق: حيث يمكن التمييز بين مايلي:

أ/تدقيق الكشف المالية: وهو النوع الشائع من التدقيق ويهدف إلى تدقيق الكشف المالية لغرض قيام المدقق بإبداء رأيه المهني المحايد عن مدى مطابقة الكشف المالية للمؤسسة مع المبادئ المحاسبية المقبولة. ويتم ذلك إستناداً إلى أدلة إثبات كافية وملائمة.

ب/تدقيق الإلتزام: وتهدف إلى تحديد مدى إلتزام الموظفين والمؤسسة موضوع التدقيق بالقوانين المعمول بها (كالقانون التجاري، القوانين الضريبية، قانون العمل) أو الإلتزام بأنظمة محددة (أنظمة المحافظة على البيئة) أو الإلتزام بلوائح معينة (اللائحة المالية، لائحة المشتريات)، الإلتزام بالتعليمات الصادرة عن جهات إشرافية خارجية (تعليمات البنك المركزي، السياسات المختلفة التي تصدرها الإدارة العليا في المؤسسة).

ج/ تدقيق العمليات: وتعني الفحص المنظم لأنشطة المؤسسة _غير المالية_ أو جزء منها تحقيقاً لأهداف معينة ترتبط بتقييم الأداء وتحسينه وتطويره وإصدار التوصيات بشأن ما يجب إتخاذه من إجراءات بهذا الخصوص. ومن أمثلة هذا النوع من التدقيق تقييم مواعيد إقلاع وهبوط الطائرات في شركات النقل الجوي أو فحص وتقييم كفاءة النظام المحاسبي الآلي.

6/ بعض الأنواع الخاصة من التدقيق:

أ/ تدقيق الإندماج: L'audit d'acquisition

هو نوع خاص من التدقيق التعاقدى ويكون بمناسبة عملية إندماج، حيث يكون في شكل تدخل مدقق للقيام بفحص الحسابات السنوية للشركة، لحساب مشتري أو مستثمر محتمل، ويكتسي هذا النوع من التدقيق التعاقدى أهميته من تعاضم عمليات الإقتناء الخارجية (الإندماج) (حيث بلغت عمليات الإندماج بشتى أشكالها 200 عملية سنة 1992).

1/ تعريف الإندماج: هو عبارة عن عملية إقتراب بين شركتين أو أكثر، كمايلي:

أ/ حالة إنحلال كل من الشركتين وتشكيل شركة جديدة: (Fusion-réunion)

ب/ حالة قيام شركة بامتصاص (إبتلاع) شركة أخرى: (Fusion-absorption)

2/ أهداف الإندماج:

تهدف المؤسسات من وراء عمليات الإندماج إلى تحقيق الأهداف التالية:

- خلق اقتصاديات الوفرة Les économies d'échelles من خلال الإنتاج بحجم كبير مما يؤدي إلى خفض التكاليف الثابتة للوحدة.
- خلق أثر التلاحم بين مهارات وكفاءات فريقى التسيير وأصول المؤسستين. l'effet de synergie.
- عقلنة الإنتاج والحصول على حجم مثالي la taille critique
- تحسين المردودية.
- الحصول على مزايا ضريبية.

3/ صيرورة عملية تدقيق الإندماج: يمكن أن يتدخل المدقق الخارجى في تدقيق الحسابات السنوية للشركة محل الإندماج قبل وبعد عملية الإندماج.

أ/ التدقيق قبل عملية الإندماج: وهو عبارة عن تدقيق خارجى يجرى لحساب المشتري قبل قيام هذا الأخير بالشراء. وذلك من أجل ضمان أن الحسابات السنوية للشركة التي يود شرائها تعكس فعلاً وضعيتها المالية المصرح بها، وكذلك أيضاً من أجل التأكد من عدم وجود الأصول الغير قابلة للإسترداد أو الخصوم غير المسجلة.

ب/ التدقيق بعد عملية الاندماج: يهدف التدقيق بعد إتمام عملية الاندماج إلى التأكد من أن الوضعية الصافية للمؤسسة تساوي أو أكبر من المبلغ المدفوع من طرف المشتري، وفي حالة العكس يتم تعديل هذا المبلغ.

ب/ تدقيق المجمعات: L'audit des groupes

تأخذ العديد من الكيانات الإقتصادية شكل المجمع، وذلك بسبب ظروف المنافسة والنمو التي تميز واقع المؤسسات الكبيرة والشركات المتعددة الجنسيات، لذلك فإن حاجتها لتدقيق حساباتها في تزايد مستمر وفي العديد من الفروع التي يكون بعضها أو أغلبها خارج حدود دولة الشركة الأم. وفي ظل عدم تجانس كل من المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق من دولة إلى أخرى، يستلزم الأمر تدقيق هذه الفروع من طرف مكاتب تدقيق محلية (متواجدة في دول هذه الفروع).

هذه الأخيرة هي وحدها القادرة على فهم والتحكم في البيئة القانونية، الضريبية والمحاسبية للفروع المتواجدة في بلدانها، لكن المشكل الذي يطرح نفسه هو اختلاف المعايير المحاسبية، القوانين واللوائح الضريبية من بلد إلى آخر، وكذلك إختلاف المعايير المهنية للتدقيق.

ولقد تم حل هذا المشكل من خلال قيام مكاتب التدقيق من تطوير وتنمية فروع لها في العديد من الدول تتبع نفس المعايير وتتأقلم مع القوانين الوطنية، بحيث يطبق كل من المدقق الخاص بالشركة الأم و مدققي الفروع - حتى وإن كانت في الخارج- نفس المعايير.

وفي الواقع تواجه عملية تدقيق المجمعات بعض الصعوبات الخاصة بالتنسيق بين المدقق على مستوى الشركة الأم ومدققي الفروع الخارجية، إذ يجب على مدقق الشركة الأم قبل إعطاء رأيه في الكشف المالية للمجمع أن يضمن مايلي:

_ أن مدققي الفروع لاسيما الخارجية منها قد طبقوا معايير لا تتنافى مع المعايير التي طبقها في تدقيق الحسابات المدمجة Les comptes consolidées .

_ مدققي الفروع على معرفة كافية بالقواعد والسياسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة.

_ نتائج تدقيق الفروع يجب أن يتم الإعلان عنها في وقت مبكر بما يسمح لمدققي الشركة الأم بالإطلاع عليها.

التدقيق في المؤسسات الصغيرة: L'audit dans les petits entreprises

في المؤسسات الصغيرة، إدارة المؤسسة تتركز في يد شخص واحد أو في يد عدد محدود من الأشخاص، الذين يقومون بالعديد من الوظائف الرئيسية، حيث يسمح لهم دورهم المحدد (الأساسي) في التأثير على العمليات وعلى مستخدمي المؤسسة، وهنا نميز مايلي:

_ مركزة المعلومات في يد الإدارة لا يسمح لمستخدمي المحاسبة بضمان شمولية التسجيلات المحاسبية وبالتالي سلامة وموثوقية المعلومة المالية من جهة، و من جهة أخرى يؤدي محدودية الأفراد في المؤسسة إلى عدم السماح بتكريس مبدأ انفصال المهام Le principe de séparation des tâches ، اللازم توفره في عملية الرقابة الداخلية، لكن بالمقابل فإن هيكل المؤسسات الصغيرة المبسط وأنظمتها المحاسبية الأقل تعقيداً والعدد المحدود من العمليات المحاسبية التي تجريها يسهل عرض وتدقيق المعطيات المحاسبية.