

محاضرة رقم 01 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلماً إن شاء الله بما يلي :

- 1) التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي والمالي عبر العصور
- 2) التمييز بين التدقيق وبعض المصطلحات ذات العلاقة

تمهيد المحاضرة:

يعتبر مقياس التدقيق المحاسبي والمالي أحد أهم المقاييس في اليسانس، ونظرا لخصوصيته جاءت دراسته في المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية والمالية، لأن الطالب لا يمكنه بأي حال من الأحوال دراسة هذا العلم (علم التدقيق المحاسبي والمالي) دون أن يكون مُلماً تاماً بالمبادئ المحاسبية والمالية. وعموماً في كل دول العالم تعتبر مهنة التدقيق المحاسبي من المهن العريقة ولها تقاليدها ومسؤولياتها المهنية. ولكي يوجد طلب على التدقيق المحاسبي، لابد من وجود حاجة اجتماعية، وهذه الحاجة أمر دولي ومحلي، وتختلف الحاجة من بلد لآخر، إلا أن الأهداف في الغالب واحدة، فالتدقيق يعتبر عملية منظمة وشاملة لتقييم أدلة الإثبات بموضوعية، وكذا تشخيص أسباب المشاكل وتقديم الحلول المتعلقة بمعالجتها، وذلك بإتباع خطوات منهجية، والإلتزام بمعايير تتناسب مع طبيعة نوع كل عملية. هذا من المفروض أن نصل إليه. إلا أن واقع الحال شيء آخر؛ إذ عرفت الألفية الحالية عدة إتهيمات، وكانت هذه الإتهيمات في شكل فُقاعات، تكبر في قطاع معين لتنفجر بعدها، ولتشكل من جديد في قطاع آخر، وهكذا دواليك. دون أن تجد الهيئات الأكاديمية ولا المهنية الرسمية منها وغير الرسمية حلولاً جذرية لهذا الضعف الذي أثر على كل مناحي النشاط الاقتصادي، وما زال إلى يومنا هذا الضعف في نظام الرقابة الداخلية منها والخارجية رغم التعديلات الجادة والمتواصلة في بيئة التدقيق.

من خلال مما سبق، سنحاول من خلال هذا المحاضرة عرض التطور التاريخي للتدقيق الداخلي والخارجي ثم سنحاول التمييز بين علم التدقيق والمصطلحات المماثلة أو التي تقترب من مدلوله.

1) التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي والمالي عبر العصور:

تاريخياً، ظهر التدقيق عموماً منذ أن خلق الإنسان وهو يُصارع في قساوة الطبيعة من أجل إشباع حاجاته المختلفة، عكس المحاسبة التي لم تُعرف بشكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واستعمال النقود كمقياس للقيمة، إلا أن عبارة التدقيق المحاسبي والمالي لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته.

إن الوصول إلى مفهوم دقيق للتدقيق يستلزم استعراضه في قالبه التاريخي، وذلك لمعرفة التطورات الحاصلة فيه مروراً بكافة الفترات.

المرحلة التمهيدية (الفترة من العصر القديم حتى سنة 1929)

في أولى مراحل التقدم البشري كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، وفي صراعه مع الطبيعة كان يُدقق ويُراقب أسرته للبقاء ولإشباع حاجاته المختلفة ومع ظهور السلطة ونشأة الدولة ازدادت الحاجة إلى إيجاد طرق تنفيذ للتدقيق، حيث أكدت مختلف الأبحاث التاريخية ومختلف الدراسات أن جميع الحضارات القديمة (اليونانية، الفرعونية، الرومانية، الراقدين،...) استخدمت وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة، كما أن ملوك الأراضي كانوا في أمس الحاجة إلى من يقوم بالرقابة والتدقيق على الأعمال التي يقوم بها العمال و المزارعين لحسابهم الخاص، و بظهور الثورة الصناعية ظهرت معها الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يكفل لهم الحفاظ على أموالهم وممتلكاتهم بسبب انفصال الملكية عن التسيير (اعتراف سطحي للتدقيق). غير أن التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي وخاصة

منه الداخلي وبمفهومه الإداري باعتباره عنصر من عناصر نشاط الإدارة، إذ لم يكن موجود بمعنى الكلمة إلى غاية سنة 1929 (CAPITALISME SAUVAGE).

المرحلة الأولى (الأزمة النقدية العالمية 1929)

إن الخلل بين القيمة السوقية وقيمة رأس المال بسبب التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية أدى إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل وهي مما أدى إلى كساد العديد من المؤسسات الاقتصادية، ولإعادة الثقة في السوق أصبح من الضروري فرض نظام لتدقيق الحسابات في إطار تنظيم يسمح بمعرفة نوعية ما هو منتظم أي ما هو مطابق للقواعد المعمول بها ولهذا يمكن تسمية هذه المرحلة بتدقيق الانتظام (AUDIT DE REGULARITE) وقد وقع ذلك أن لجأ المساهمون والمقرضون إلى القضاء لمساءلة المحاسب و المراجع. وكانت نتيجة ذلك الوضع :

- مطالبة المجتمع الدولي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد فيها، ونادى البعض بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، وصدر في الولايات المتحدة قانون لجنة البورصة (الأوراق المالية SEC) عام 1934، وصدر قانون الأوراق المالية عام 1933.
- تعاظم دور المنظمات المهنية.

نتيجة لظهور مبدأ الإفصاح ولجوء الشركات المساهمة إلى تعيين مراجع خارجي نشأت مهنة المراجعة أو تدقيق الحسابات والتي أصبحت الآن على مستوى دولي وعالمي وتحاول توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي وتوحيد الممارسات الجارية وأصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته. وظهر كذلك مجمع المحاسبين القانوني في إنجلترا وويلز وكذلك مجمع المحاسبون الأمريكيون.

المرحلة الثانية (الفترة ما بين 1929 والاستينات)

تميزت هذه المرحلة بانتشار واسع للشركات متعددة الجنسيات كما تميزت هذه الفترة باللامركزية اتخاذ القرارات من المؤسسات البنيت المقيمة بالخارج، فنظام التدقيق في هذه المرحلة يتوقف أساسا على مدى احترام المؤسسات البنيت للإجراءات والخطط والبرامج المرسومة لفائدة المجمع أو المؤسسة الأم، و لذلك يمكن تسمية هذه المرحلة بمرحلة المطابقة أي ماهو مطابق للحقيقة (AUDIT DE CONFORMITE).

اعتمد المدققون في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي في محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسئولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه.

المرحلة الثالثة (الفترة ما بين سنوات 1960 و 1980)

شهدت هذه الفترة توسع لأسلوب التدقيق بسبب أزمة الطاقة آنذاك ليشمل مفهوم الفعالية كون البيئة في تلك المرحلة تنافسية، فضلا عن الانتظام والمطابقة واللدان يضمننا أمن أصول المؤسسة؛ على المؤسسة أن تكون ذات فعالية كي يتاح لها فرصة البقاء و الاستمرارية.

المرحلة الرابعة (الفترة ما بين 1980 إلى غاية سنوات 1990)

شهدت هذه الفترة هزة عنيفة مست الصناعة الأمريكية (جنرال موتورز، I.B.M،...) نتيجة لذلك ظهر مفهوم إدارة الأعمال، فوظائف المؤسسة لا يجب مراقبتها فحسب بل تمتد الرقابة لتشمل السياسات المقررة من طرف مسيري الأعمال (AUDIT DE MANAGEMENT).

المرحلة الخامسة منذ سنة 1990 إلى غاية اليوم

أزمات حادة مست العديد من القطاعات إلى يومنا هذا في شتى أنحاء المعمورة والسبب الرئيسي يعود أساسا إلى ضعف في نظام الرقابة. و في هذا السياق أصبح السؤال المطروح : هل القرارات المتخذة من طرف مسيري الأعمال هي محل مراقبة ؟

يمكن ربط كل مرحلة بنوع معين من التدقيق وسلميا بالهيئة أو الجهة المسؤولة مثلما هو مبين في الجدول أدناه:

جدول مراحل التدقيق وعلاقتها بالهيئات المسؤولة

الفترة	المرحلة	التدقيق	الهيئة المسؤولة
1929	الأولى	الانتظام	رئيس مصلحة المحاسبة
1960-1929	الثانية	المطابقة	مدير المالية و المحاسبة
1980-1960	الثالثة	الفعالية	المدير العام
1990-1980	الرابعة	إدارة الأعمال	رئيس مدير عام
1990-غاية اليوم	الخامسة	لجان التدقيق	مجلس الإدارة

(2) التمييز بين التدقيق وبعض المصطلحات

قبل الخوض في تقديم مفهوم شامل حول التدقيق ينبغي التفرقة بين التدقيق والعناصر الآتية: المراجعة، الفحص، المحاسبة ومراقبة التسيير.

الفرق بين التدقيق والمراجعة

من الضروري تحديد أهم الفُروقات بينهما، فالمراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق في أمور معينة ومنها مثلا إن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها. وفي هذا المجال يمكن القول إن عملية التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة ورغم ذلك فلا يجب ان نتوقف عند مجرد استخدام كلمة معينة أو اصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة والتدقيق، لذلك فعند قيام المراجع مثلا بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات للتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو في هذه الحالة يقوم بعملية مراجعة مُستندية، أما عند قيامه بعملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله أو تقييم عناصر الكفاءة والفعالية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية تدقيق، ومعنى ذلك إن المراجع في حالة قيامه بعمل معين دون تحليل وتعمق فهو يراجع، وعند قيامه بعمل آخر يحتاج إلى دراسة متعمقة وتحليل وتقييم فهو يدقق.

وعلى هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة وقاطعة بين كل من المراجعة والتدقيق .

الفرق بين التدقيق والفحص

لاشك أن الكثير يعتقد أن الفحص والتدقيق مفهومان لا يختلفان عن بعضهما إلا أنه في الواقع العملي نجد الاختلافات كثيرة والتي يمكن أن نلخصها كما يلي:

- يتم القيام بالتدقيق للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة وتمثيلها لواقعها. بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الوصول إلى طاقة الربح والوضع المالي للمنشأة، كذلك الاستقصاء حول الاحتيال والغش.

- الفحص يتم لعدة سنوات 3 أو 5 أو 7 سنوات للوصول إلى مثلاً لمتوسط الطاقة الكسبية للمنشأة، المركز المالي للمنشأة وغيرها بينما التدقيق يتم عادة لسنة مالية واحدة.
- الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أو أطراف خارجية مثلاً مُقرضين (بنوك، مؤسسات مالية) أو شركات تأمين لتقدير الخسائر أو أي جهة حكومية في سبيل للوصول 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.
- الفحص لا يحتاج إلى التخطيط المسبق كذلك عند القيام بالفحص لأكثر من منشأة لا يتم استخدام نفس الطريقة في الفحص لأن الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفاحص. 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.
- 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.

الفرق بين التدقيق والمحاسبة

من المعروف أن هناك علاقة قوية بين التدقيق والمحاسبة إذ إن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف (COMPILATION) وقيود وإيصال المعلومات المالية من خلال القوائم المالية. أما التدقيق فيتعلق بمختلف الإجراءات لأجل التوصل إلى رأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، ويمكننا التمييز بين المحاسبة والتدقيق في الجدول التالي:

الفرق بين المحاسبة والتدقيق في خمسة نقاط

التدقيق	المحاسبة	
علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية.	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	1
يقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.	تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	2
المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة.	المحاسب موظف يتبع إدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	3
المدقق يجب أن يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها.	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته.	4
المدقق مُطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	5

نستخلص من خلال الجدول أن هناك عدة فروقات بين المحاسبة والتدقيق، حيث أن المحاسبة هي ذلك العلم الذي يقوم بجمع المعلومات وتبويبها في شكل قوائم مالية، في حين أن التدقيق هو ذلك العلم الذي يحكم عن مدى تمثيل تلك القوائم المالية للواقع، كما نستنتج أيضا أن مهام المحاسب تختلف هي الأخرى عن مهام المدقق، فمهام المحاسب تكمن في قياس

الأحداث المالية وتسجيلها بالاعتماد على معايير محاسبية، في حين أن مهام المدقق تكمن في قياس مدى صدق وشرعية المعلومات المالية التي تم إعدادها من طرف المحاسب، بالاعتماد على معايير التدقيق.

الفرق بين التدقيق ومراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير هو العملية التي من خلالها يقوم المسيرون بالتأكد من أن الموارد متوفرة ومستعملة بشكل عقلاني وملائم بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة وأن المساعي والتطلعات الحالية تتماشى والإستراتيجية المرسومة.

ويمكننا إبراز أهم الاختلافات بين التدقيق ومراقبة التسيير فيما يلي:

■ يهتم التدقيق بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المعلومات المحاسبية، بينما تهتم مراقبة التسيير بتسيير المؤسسة وهو جزء من نشاط الإدارة، وله علاقة بكل وظائفها (تخطيط، تنظيم، تسيير،...).

■ باعتبار مراقبة التسيير تهدف إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة فإن جزءاً من الانحرافات المنكشفة والمستخلصة من طرف مراقبة التسيير هو تشجيع أكثر لتطوير وتحسين أداء مختلف المصالح، بينما الأخطاء المكتشفة إن وجدت من طرف المراجع فهو العقاب، وإن هي في الواقع لا تمثل هدفاً في حد ذاتها في العملية، بل تأتي في الدرجة الثانية.

■ المراجعة عادة تأتي بعد تحقيق العمليات وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، قبلية، أثناء التنفيذ وبعديّة، وهدفها تقييم أداء المسيرين ومدى تحقيقهم للنتائج المرجوة منهم.

■ المراجعة لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراجع، بقدر ما يفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقب التسيير يطلب النتائج الإيجابية في حدود الوسائل والظروف التي يعمل فيها المسير أو المسؤول تحت الرقابة، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن كفاءة وفعالية.

