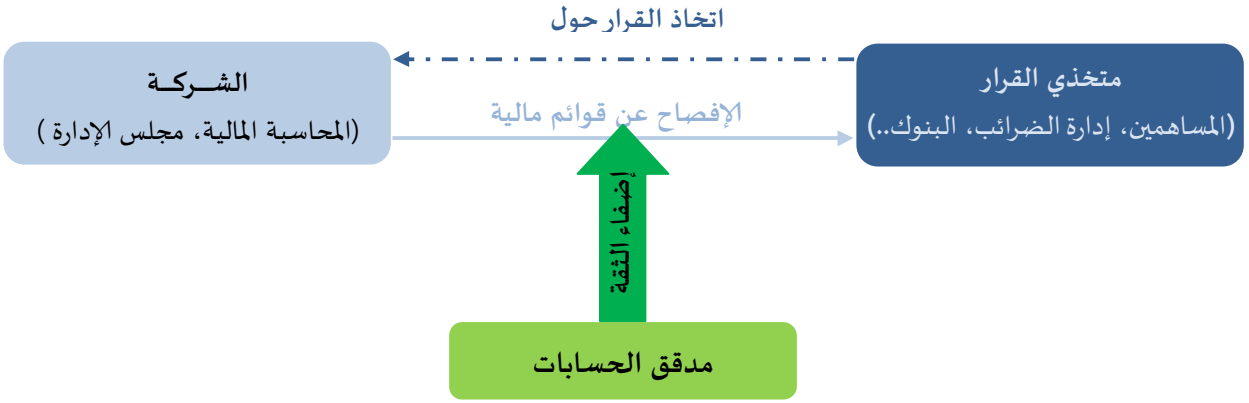
المحور الأول : طبيعة تدقيق الحسابات

1. مفهوم تدقيق الحسابات

يجب أن تعكس المعلومة المالية المقدمة لمتخذي القرارات صورة صادقة وشرعية للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، لتكون ملائمة لأهمية وحساسية قراراتهم ؛ ولأن تلك المعلومات تعدها إدارة الشركة قد تكون متحيزة لفائدتها لاحتمال تعارض مصالحها مع مصالحهم، ما يجعل شفافيتها محل شك، لذا فحتى يطمئن المستخدمون لهذه المعلومات يجب أن تكون موضع فحص وتحقيق. ولأن مستخدمي المعلومات غالبا ما تنقصهم المعرفة والخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق منها مباشرة ؛ كبعدهم عن مصدرها، حجمها الكبير وتعقد النظام المحاسبي، هذه العوامل مجتمعة تفسر حاجتهم لطرف مستقل عن الشركة وحيادي بينهم، يكتسب من المعارف والخبرة بما كان، ليكون وكيلا عنهم في التأكد من أن المعلومات عادلة وصادقه، وهذا ما يلخصه **الشكل 1.1** الموالي.

الشكل 1.1. موقع تدقيق الحسابات من علاقة متخذي القرار بالمحاسبة المالية



من خلال الشكل1.1 السابق نستطيع توضيح حاجة الأطراف المهتمة باتخاذ القرار حول الشركة، ما أنشأ العلاقة «**الثنائية**» بينهم وبين محاسبة الشركة لتزويدهم بالمعلومات، والحاجة للتحقق من عدالة وصدق تلك المعلومات جعل من هذه العلاقة «**ثلاثية**» الأطراف، بالاستعانة بخدمات مدقق الحسابات كطرف مستقل ومحايد دوره إضفاء الثقة بالقوائم المالية. على أساس هذا الدور يعرف تدقيق الحسابات، إذ خص بتعاريف مختلفة :

فقد عرف مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)[1] وهي أعلى هيئة مهنية عالمية والتابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[2] اعتمادا على هدفه كما يلي : **إن الهدف من عملية التدقيق تعزيز درجة ثقة مستخدمي المعلومات المالية، على أن يتحقق ذلك الهدف بإبداء مدقق الحسابات رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفق إطار إعداد القوائم المالية المعمول به، وأنها تعكس صورة صادقة وعادلة عن الشركة المدققة.**

[1]. *International Auditing and Assurance Standards Board*
[2]. *International Federation of ACcountants*

وعرف على لسان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)[3] بأنه : **عملية إبداء الرأي حول مدى توافق وتطابق المعلومات المقدمة بالميزانية وجدول النتائج وجدول تدفقات الخزينة من كافة النواحي الجوهرية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، وإيصال النتائج للجهات المهتمة عن طريق التقرير، باعتماد معايير تدقيق الحسابات المقبولة عموما.**

كما يمكن استخلاص تعريف آخر لتدقيق الحسابات من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، الذي لم يعرفه صراحة ولكن أشار للهدف المنوط به على **أنه المصادقة على مصداقية الحسابات ومطابقتها لنتائج عمليات الدورة المنصرمة بالنسبة للشركات والهيئات، وانتظامها ومطابقة المحاسبة بها للقواعد والتشريع المعمول به.**

بتحليل التعاريف السابقة، يتضح جليا أنها تشترك في الأهداف المنوطة بتدقيق الحسابات وطبيعته الانتقادية والمجالات التي يعمل فيها، ويمكن من خلالها استخراج أهم النقاط التي يرتكز عليها مفهوم تدقيق الحسابات فيما يلي :

- تدقيق الحسابات وسيلة لتحقيق غاية معينة وليس غاية في حد ذاته ؛
- تدقيق الحسابات مهنة مستقلة، يزاولها مهني محايد مستقل عن الشركة المدققَة ومستقل عن مختلف المهتمين برأيه ؛
- تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة ومنهجية، يتم تنفيذها وفق إطار متكامل من المراحل المترابطة والخطوات المخطط لها يحكمها إطار نظري يتمثل في المعايير المهنية، بحيث تكون منهجية التنفيذ موحدة في خطوطها العريضة ؛
- الأدلة والقرائن هي جوهر عملية التدقيق، وتمثل أي معلومات مقنعة تقيم وتفحص من طرف مدقق الحسابات بدون تحيز كتمهيد لإبداء رأيه حول شرعية ومصداقية القوائم المالية ؛
- معايير المحاسبة تعتبر مرجع لتدقيق الحسابات يستعملها للحكم على شرعية المعلومات المالية ؛
- تدقيق الحسابات عبارة عملية اتصال، فهي تستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو مدقق الحسابات المطالب بإيصال رأيه لمستخدمي المعلومة المالية، المستقبل هو مستخدمي المعلومة المالية الذين يثقون في المعلومة المالية أو لا يثقون بناءا على رأي مدقق الحسابات، أما الرسالة فهي الرأي المهني..

2. في المفاهيم المجاورة لمفهوم تدقيق الحسابات

1.2. علاقة تدقيق الحسابات بالمحاسبة المالية

بناء على ما تقدم من تعاريف لتدقيق الحسابات نستخلص العلاقة الوطيدة بينه وبين المحاسبة المالية، فمجال عمل تدقيق الحسابات هو القوائم المالية **(مدخلات عملية التدقيق)** وما تتضمنه من معلومات التي تمثل **مخرجات المحاسبة المالية**، إلا أن طبيعة كل منهما تعتبر نقطة جوهرية للتمييز بينهما، فالمحاسبة المالية لها **طبيعة إنشائية** تختص بقياس ومعالجة المعلومات المالية الخاصة بشركة معينة ثم إيصال تلك المعلومات للأطراف المهتمة بها لتستفيد منها في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية ؛ بينما لتدقيق الحسابات **طبيعة إنتقادية تحليلية**، فهو مجموعة من المعايير والإجراءات التي تختص بتحليل وفحص القياس والمعلومات الواردة بالقوائم المالية التي أعدتها المحاسبة المالية والحكم على مدى شرعيتها ومدى مصداقيتها وتطابقها مع واقع الشركة المدققَة.

[3]. *American Institute of Certified Public Accountants*

ولأن مدقق الحسابات ملزم بالحكم على شرعية القوائم المالية فهناك مطلبا سابقاً لذلك، وهو وجود مرجعية لتستخدم كأساس يعتمد عليه في حكمه، وقد استعار تدقيق الحسابات من المحاسبة المالية مبادئها ومعاييرها واستخدمتها كأساس للحكم على مدى توافق المعلومات المالية محل التدقيق معها وبالتالي شرعيتها.

2.2. علاقة تدقيق الحسابات بمراجعة الحسابات (المراجعة)

مصطلحي تدقيق الحسابات ومراجعة الحسابات مترادفان لبعضهما البعض، عادة ما يستخدمان للدلالة على بعضهما البعض على أساس أن كل منهما يدل على نفس مفهوم الآخر؛ بحيث أن مصطلح المراجعة يستعمل غالبا في الدول الفرانكفونية، أما التدقيق فيستعمل في الدول الانجلوساكسونية. ولكن بالرجوع لأدبيات ومفاهيم مجلس معايير التدقيق والتوكيد الدولية (IAASB) نجد أن هناك فرق كبير بينهما، إذ يختلفان من حيث الأربع نقاط التالية : الهدف، منهجية التنفيذ، المجال والجهة المطالبة بكل منهما، وفق ما جاء به المعيار رقم 2400 والمعيار رقم 2410 الموسومين بالمعيار الدولي لعمليات المراجعة. في أدبيات تدقيق الحسابات بالجزائر لا وجود للفرق الذي قمنا بتوضيحه أعلاه، فلغاية كتابة هذه الأسطر لم يفرق المجلس الوطني للمحاسبة المسئول عن تنظيم مهنة تدقيق الحسابات بعد بين خدمة تدقيق الحسابات وبين خدمة مراجعة الحسابات، لهذا على القارئ أخذ هذه الجزئية بعين الاعتبار.

3.2. علاقة تدقيق الحسابات بمحافظة الحسابات

مصطلح محافظة الحسابات مصطلح قانوني، مستوحى من التشريع الفرنسي للدلالة على تدقيق الحسابات القانوني وتمييزه عن تدقيق الحسابات التعاقدي، الذي يصطلح عليه في ذات التشريع بالخبرة المحاسبية. نفس الشيء بالنسبة للجزائر، فمصطلح محافظة الحسابات يستعمل للدلالة على تدقيق الحسابات القانوني باعتبار التشريع الجزائري مستوحى من نظيره الفرنسي، وتجدر الإشارة إلى أن استعمال مصطلح محافظ الحسابات من طرف المشرع الجزائري بدء سنة 1988 بالتشريعات الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات بعدما كان المصطلح المستعمل قبل ذلك مندوب الحسابات.

3. دوافع ومسببات الحاجة لخدمات تدقيق الحسابات

الدافع هو حاجتنا لشيء معين نفتقر إليه، ويجب الحصول عليه لشعورنا بعدم الاستغناء عليه، ويمكن حصر دوافع ومسببات الحاجة لتدقيق الحسابات والطلب على خدماتها فيما يلي :

1.3. نظرية الوكالة وعدم تماثل المعلومات

تطرح نيابة الوكيل عن المالك مشكلة الالتزام التعاقدي، إذ يحاول كل طرف تفضيل مصالحه على مصالح الطرف الآخر، وهذا ما يخلق تعارضا بين الطرفين. مثلا يهتم الملاك بالربح طويل الأجل ونمو حصة شركتهم بالسوق وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، لذا فهم يفضلون السياسيات المحاسبية التحوطية ؛ في حين يهتم المديرين (الوكيل) بربح السنة الحالية التي على أساسها تحتسب مكافآتهم، ما يدفعهم لاستخدام سياسات محاسبية معينة كالمحاسبة الإبداعية لتعظيم الأرباح، آو المبالغة في التفاؤل وعدم الاعتماد على مبدأ الحيطة والحذر. ما يجعل المعلومات التي كل طرف هو بحاجة لها غير متماثلة ومتضاربة. عندما تخضع القوائم المالية للتدقيق من طرف مدقق حسابات مستقل ومحايد، فهذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتحريف المحاسبة وأنهم يقومون بواجباتهم، ما يحسن مكانتهم ويقلل درجة عدم الثقة فيهم.

2.3. النظرية التحفيزية

تدقيق الحسابات لها طبيعة إنتقادية بعدية أو لاحقة، فمجالها القوائم المالية التي يقوم المحاسب بإعدادها، على أن يكون تدخل مدقق الحسابات حينما ينتهي المحاسب، ولكن بالإضافة لكون تدقيق الحسابات تضفي المصداقية على القوائم المالية، فإنها تضيف أيضا قيمة مضافة سابقة لإعداد القوائم المالية في حد ذاتها، لما لها من دوافع واعتبارات تحفيزية مسبقة. فالقائمين على إعداد القوائم المالية من محاسبين يكون لديهم الحافز للقيام بهذه المهمة على أكمل وجه وبشفافية، لأنهم يعرفون أن هذه القوائم المالية ستخضع للفحص والتدقيق، ما يمنحهم الرغبة في إتقان عملهم والابتعاد عن الأساليب الاحتيالية لعدم المساءلة واحتمال تشويه صورتهم، وبناء على ذلك فإن المعلومات التي تنطوي عليها القوائم المالية ستكون متمشية مع احتياجات مستخدميها. العلم المسبق بخضوع القوائم المالية للتدقيق يجعلها وسيلة وقائية سابقة لتدقيقها الفعلي البعدي، وهذا يمنع أو على الأقل لا يشجع على إعدادها بشكل مضلل أو غير سليم ؛ ولكن بسب صعوبة قياس المنفعة التحفيزية أو التحقق منها بشكل قاطع، تبقى مسألة اعتبارها كأحد أسباب الحاجة لخدمات تدقيق الحسابات اعتقاد غريزي لدى المهنيين فقط.

3.3. احتياجات مستخدمي المعلومة المالية

مستعملي المعلومة المالية هم مختلف الأطراف التي لها علاقة مع الشركة، ولهم فائدة من الاطلاع على معلوماتها، فوفرة المعلومات لهم إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلاً، أو تقلل من حجم التباين في الخيارات والحد من حالة عدم التأكد، كما أن عدم توفرها أو عدم صحتها يعتبر من أهم أسباب فشل القرارات. وحتى يمكن أن تكون المعلومات المتوفرة لهم موثوقة وقابلة للاعتماد عليها، وإذا كان الطلب على المحاسبة ينبع من أنها نظام ينشئ هذه المعلومات، فتدقيق الحسابات يؤكد توافر هاتين الخاصيتين بها، فحاجة متخذي القرارات لمعلومات موثوقة وذات مصداقية وحجم الاستفادة منها هما الجوهر الذي تستمد منه مهنة تدقيق الحسابات أهميتها وتحدد حجم الطلب على خدماتها، وهو ما سنقوم بدراسته في البند اللاحق الخاص بأهمية تدقيق الحسابات.

4. نظرة وجيزة عن نشأة وتطور مهنة تدقيق الحسابات

التدقيق (كمصطلح منفرد - بدون أن نضيف له مصطلح الحسابات) قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة والبيئة المحيطة به، نتيجة حاجته للتأكد من عمل محدد كان قد قام به من قبل أو حاجته للتأكد من وجود شيء يملكه، عكس المحاسبة التي برزت في شكل منظم بعد اختراع الأرقام واعتماد النقود وحدة قياس. أما تدقيق الحسابات فلم يظهر إلا بعد ظهور المحاسبة، فهو يبدأ من أين تنتهي المحاسبة، مجاله مخرجات هذه الأخيرة من قوائم مالية فلا يمكن تخيل وجود تدقيق حسابات والحسابات في حد ذاتها غير موجودة. وتدقيق الحسابات قديم العهد يعود للقرن الثالث (ق.م)، فقبل هذا التاريخ كان البديل عن تدقيق الحسابات للتأكد من صحة الحسابات تسجيل نفس العمليات من قبل محاسبين اثنين مستقلين عن بعضهما البعض، على أن تتم مقارنة دفاتر كل واحد فيهما والتحقق من تطابقهما أو لا فيما بعد.

وعندما ظهرت الحاجة لخدمات تدقيق الحسابات كانت لدى الحكومات والملوك أولا، فالفراعنة بمصر وإمبراطوريات بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات بالاستماع إلى المحاسب في الساحات العامة، حيث كان الشخص المكلف بالتحقق من الحسابات عند الرومان يحضر جلسة الاستماع العامة هذه، لتقرأ على مسامعه كل الإيرادات الجبائية

والمصاريف بصوت مرتفع، وبعدها يبدي هو برأيه حولها. بعد الرومان تبعهم في ذلك ملوكا آخرون، إذ كان الملك (Charlemagne) بفرنسا يعين محافظين يراقبون أموال إدارات المقاطعات التابعة له، وبانجلترا قام (Edouard) الأول بسن مرسوما يسمح للبارونات بتعيين المدققين.

كما يثبت التاريخ الإسلامي أن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) جعل من موسم الحج خلال فترة خلافته (13هـ - 23هـ) الموافقة لـ (634م - 644م) فرصة سانحة لعرض المعاملات المالية للولاة وتدقيقها أمام الملأ. كان الهدف من تدقيق الحسابات حينها وقائي بحت باكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من نزاهة وأمانة الأشخاص المسئولين عن الممتلكات والأموال العامة.

على ضوء ما سبق ذكره من أصل وجذور ظهور تدقيق الحسابات، نجد أن مصطلح التدقيق (audit) مشتق من الكلمة اللاتينية (audire) ومعناه يستمع، أو بالأحرى أن يعير الشخص قدرا من الإصغاء والانتباه الكافي لفهم الشخص المتحدث، فالاستماع لا يعني التركيز، فيمكن أن نستمع للضوضاء أو بعض ولكن بدون فهمها، أما الإصغاء في معاجم اللغة العربية فيعني حسن الاستماع.

بعد أن ظهر تدقيق الحسابات في القطاع الحكومي اتسع ليشمل القطاع الاقتصادي والمؤسسات غير الحكومية، مع عدم تغير هدفه الوقائي المتمثل في اكتشاف الأخطاء والغش، وخاصة بعد تطور المحاسبة بظهور واعتماد نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة لوكا باسيولي (Luca Pacioli) عام 1494، فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ما ساعد على تطور المحاسبة وتدقيق الحسابات معا، كما رفع من درجة الحاجة للتأكد من نزاهة التسجيلات.

ولأن الشركات والمؤسسات آنذاك كانت صغيرة الحجم والمالك هو من كان يقوم بإدارتها، فالهدف من تدقيق الحسابات آنذاك كان اكتشاف الأخطاء والغش من قبل العاملين بتلك المؤسسات، فالمالك هو من كان يسير أمواله ولم يكن بحاجة للمعلومة المحاسبية بدرجة كبيرة بقدر حاجته للتأكد من نزاهة العاملين لديه. ومع الطلب المتزايد للشركات الكبيرة لرؤوس الأموال اتجهت للادخار العام، عن طريق إصدار وبيع الأسهم في السوق المالي لأشخاص مهتمين باستثمار أموالهم بدون المشاركة في التسيير، وعلى ضوء هذا التطور في طرق التمويل وانفصال الملكية عن التسيير تطور هدف تدقيق الحسابات هو الآخر، إذ لم يعد يقتصر على اكتشاف الأخطاء والغش، بل تعدى ذلك لإبداء رأي فني محايد حول شرعية وصدق القوائم المالية المفصح عنها، والتي على أساسها يقوم المساهمين بتقييم أداء من يقوم بتسيير أموالهم.

أما آخر التطورات الملحوظة لمهنة تدقيق الحسابات فتعود لتاريخ حديث نسبيا، وهو عام 1977 حين تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين لتنظيم الأنشطة المهنية للمحاسبة والتدقيق على مستوى العالم، والذي شكل عام 1978 لجنة منبثقة عنه هي لجنة الممارسات الدولية لمهنة المراجعة [4](IAPC)، التي تهدف إلى إصدار إرشادات دولية لتدقيق الحسابات، والتي تم تغيير اسمها ابتداء من عام 1991 إلى معايير التدقيق الدولية [5](ISAs)، كما تم تغيير اسم لجنة الممارسات الدولية هي الأخرى عام 2001 إلى مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB). بعد 1977 كان هناك حدث سنة 2002 بالولايات المتحدة الأمريكية، و هو إصدار قانون ساربنز أوكسلي (Sarbanes-Oxley) والذي يصطلح عليه اختصارا بـ (SOX Act)، والذي كان له أثر كبير على تغير عدة مقومات في مهنة تدقيق الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، وتبنت أحكامه

---

4. International Auditing Practices Committee

5. International Standards on Auditing

ومضمونه عدة دول عبر العالم كنموذج مثالي لإرساء حوكمة الشركات. وقد جاء هذا القانون كرد فعل لعدد من فضائح شركات المحاسبة والتدقيق الكبرى وفضيحة شركة إنرون للطاقة، وهو من إعداد السناتور الأميركي بول ساربانس والنائب مايكل ج. أوكسلي. ويهدف لحماية المستثمرين من خلال تحسين مصداقية وموثوقية الإفصاح المالي للشركات التي يتم إصدارها بموجب قوانين الأوراق المالية، تعزيز الدور الرقابي لمجالس الإدارة وتعزيز استقلالية مدقق الحسابات وغيرها، والذي على إثره تم إنشاء مجلس مراقبة حسابات الشركات العامة (PCAOB).

5. تمييز تدقيق الحسابات على أنواع التدقيق الأخرى

1.5. الفرق بين تدقيق الحسابات وتدقيق الالتزام

يتمثل مجال تدقيق الحسابات في القوائم المالية، بينما مجال تدقيق الالتزام فيتمثل في القوانين واللوائح وغيرها من الالتزامات التعاقدية، ويعتبر تقرير كل نوع أساس للفصل والتمييز بينها، فتقرير تدقيق الحسابات يتضمن رأي مهني حول شرعية ومصداقية القوائم المالية موجه لكل مستخدميها، أما تقرير تدقيق الالتزام يتضمن وجود الالتزام من عدمه، وهو موجه للجهة المسئولة عن سن تلك القوانين واللوائح أو الجهة التي تعاقدت مع الشركة على أساس شروط معينة..

وتدقيق الالتزام أو كما يشار إليه بتدقيق (الأداء والتنفيذ)، فالهدف منه تحديد ما إذا كانت الشركة المدققة، قد تصرفت أو تقوم بالتصرف طبقا لقوانين أو لوائح قررتها إحدى الجهات أو السلطات، فهو يعتمد على معرفة مدى تنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة، قوانين، لوائح، تعليمات أو قيود. ويتم ذلك من خلال المقارنة بين ما هو عليه الشيء أو كيف تقوم الشركة بتطبيق شيء معين، وبين ما يجب عليه أن يكون وفقا لتلك القوانين أو اللوائح أو التعليمات. وبناءا على هذا المبدأ الذي يقوم عليه تدقيق الالتزام، ليس من الضروري أن يكون مجال تدقيق الالتزام المال والأعمال والقوائم المالية قط مثل تدقيق الحسابات، بل يمكن أن نجده في كل المجالات الأخرى كالصناعة، البيئة، الأمن، الصحة وغيرها.

يمثل التدقيق الجبائي الحكومي مثالا جيدا لتدقيق الالتزام في الجزائر في مجال المال والأعمال، فالهدف من التدقيق الجبائي الحكومي (الرقابة الجبائية كما يصطلح عليه من طرف المشرع الجزائري) هو تبيان مدى التزام الشركة أو المكلف بالضريبة بصفة عامة بضوابط النظام الجبائي ومدى صدق تصريحاتهم الجبائية (الشهرية، الدورية أو السنوية) وفق ما نصت عليه المادة رقم 18 من قانون الإجراءات الجبائية. و يعتبر عون الإدارة الجبائية في هذه الحالة هو مدقق الالتزام ويعرف بالمراقب الجبائي، الذي يجب أن يكون برتبة مفتش على الأقل وفق ما نصت عليه المادة رقم 20 من قانون الإجراءات الجبائية، ويقوم برفع تقريره الذي يصطلح عليه بتقرير إعادة التقويم للإدارة الجبائية التي على أساسه تقوم بفرض غرامات جبائية على الشركة إذا وجدتها غير ملتزمة بأحكام النظام الجبائي الجزائري.

لتدقيق الالتزام هدفان أساسيان، الهدف الأول يتمحور حول التصرفات الماضية للشركة، بالتأكد من مدى التزامها بقوانين أو لوائح معينة خلال نشاطها السابق، أما الهدف الثاني فيتمحور حول التصرفات المستقبلية للشركة، في حثه على الالتزام بتلك القوانين واللوائح مستقبلا، فبتطبيق سياسات ردعية في حق الشركة كالغرامات الجبائية، تكون محفزا لها لاجتنابها مستقبلا. أما تقرير تدقيق الالتزام فيتضمن مستوى الالتزام أو عدم الالتزام، ومدى توافق أو تعارض تصرفات ونشاط الشركة مع ما هو محدد ضمن القوانين واللوائح الخاضعة لها، ويكون موجه بصفة رئيسية للجهات الخارجية التي أصدرت تلك القوانين واللوائح.

2.5. الفرق بين تدقيق الحسابات وتدقيق العمليات

يتمثل مجال تدقيق العمليات في أهداف الإدارة ومستوى أداء النشاط، العمليات، جزء من العمليات، الأساليب والطرق التي تقوم بها أو تعتمدها الشركة، وتقرير تدقيق العمليات يتضمن مدى فاعلية وكفاءة واقتصاد هذه النشاطات، العمليات، الأساليب والطرق، وهو موجه غالبا لإدارة الشركة التي طلبت خدماته.

ويتعلق تنفيذ عملية تدقيق العمليات في الحصول على وتقييم الأدلة الملائمة والكافية حول الكفاءة، الفاعلية والاقتصاد لنشاط الشركة، أو العمليات التي تقوم بها، أو بعملية واحدة فقط أو جزء من عملية، وتقديم التوصيات واقتراح الحلول التي يراها مدقق العمليان مناسبة حسب خبرته للمشاكل التي قام بتشخيصها، وهذا من أجل تقويمها وتصويبها من طرف الشركة. وبشكل مبسط يمكن تعريف تدقيق العمليات بأنه الحكم على مدى تحقق الفاعلية، الكفاءة والاقتصاد بالشركة، وتقديم الاستشارات، المقترحات والتوصيات لتحسينها والرفع منها لمساعدة إدارة الشركة على تحسين التسيير؛ ومفهوم الفاعلية، الكفاءة والاقتصاد في أدبيات الإدارة بالنسبة للشركة فتتمثل فيما يلي :

- الفاعلية (Effectiveness) : نجاح الشركة في تحقيق الأهداف التي قامت بتسطيرها سلفا ؛
- الكفاءة (Efficiency) : تحقيق الأهداف التي قامت بتسطيرها الشركة بجهد وموارد معقولة، بتقليل المدخلات مع تحقيق نفس المخرجات المحددة.
- الاقتصاد (Economy): التقليل من التكلفة، بتحقيق الأهداف التي قامت بتسطيرها الشركة بموارد مادية وبشرية بتكلفة منخفضة، أي المحافظة على نفس المدخلات المحددة مع تعظيم المخرجات.

يتم أداء تدقيق العمليات من طرف موظفين داخلين تابعين للشركة أو الاستعانة بخبراء من خارج الشركة، ولكن الأكيد أن مهما كان اختيارها لمدقق العمليات من داخل أو خارج الشركة، فيجب أن يكون شخص مختص وخبير بالمجال التي تهدف الشركة لتدقيقه وتحسين فاعليته وكفاءته. وتقرير تدقيق العمليات موجه لإدارة الشركة، لا يتضمن رأي المدقق بل يتضمن استشارة، من خلال تشخيصه لنقاط الضعف والخلل أو المشاكل التي استخلصها، وتقديمه التوصيات والحلول لتحسينها باعتباره خبير في مجاله، عكس مدقق الحسابات الذي لا يتدخل إطلاقا في التسيير. ومن أهم الأمثلة عن خدمات تدقيق العمليات المتداولة في الجزائر تعاقد الشركات مع خبير محاسبة لإعداد نظام رقابة داخلية لصالحها أو تحسينه في حالة وجوده من خلال تشخيص نقاط الضعف فيه وتقديمه لتوصيات بالنقاط التي يجب تعديلها وتحسينها. وبعيدا عن مجال المحاسبة والمالية، نجد معظم الشركات في حالة تكررت الأعطاب والتوقفات في نظامها الإلكتروني تلجأ للتعاقد مع خبير في تكنولوجيا المعلومات ونظم المعلومات بهدف تحسينه وتطويره.

3.5. الفرق بين تدقيق الحسابات والتدقيق التعاقدي

التدقيق التعاقدي هو تدقيق غير إلزامي وفق نص تشريعي بل اختياري، تطلب خدماته غالبا من طرف إدارة الشركة ولكن في بعض الأحيان يمكن طلب خدماته من طرف جهات من خارج الشركة ولكن مهتمة بها كالملاك أو المساهمين. ولأنه نوع تعاقدي فمجال تدخلاته أو الهدف من خدماته غير محدد بطريقة معيارية بل خاضع لشروط التعاقد، فالطرف الذي طلب خدماته هو من يحدد له مجال تدخلاته والهدف من الاستعانة به، ولكن بصفة عامة يمكن أن يكون مجال التدقيق التعاقدي أحد مجالات الأنواع الثلاثة السابقة.

إذ يمكن أن يهدف إلى البحث عن شرعية ومصداقية القوائم المالية ولكن ليس بنفس خلفية تدقيق الحسابات القانوني، فعلى سبيل المثال يمكن للمساهمين أو بعضهم أن لا يثقوا في معلومات معينة أو قوائم مالية قدمتها لهم إدارة الشركة حتى وإن كانت مصادق عليها من طرف مدقق حسابات قانوني (محافظ الحسابات)، لذا يتعاقدون مع مدقق تعاقدي (يمثله في الجزائر الخبير المحاسب)، بهدف الاطمئنان من مصداقية وشرعية المعلومات التي قدمتها لهم إدارة الشركة، وفي هذه الحالة يقوم المدقق التعاقدي بتقديم تقريره للجهة التي تعاقدت معه فقط عكس مدقق الحسابات الذي يقوم بتقديمه لكل مستخدمي القوائم المالية.

كما يمكن أن يكون مجال التدقيق التعاقدي تدقيق الالتزام أو تدقيق العمليات كما قمنا بالإشارة إليه سابقا، لأن التدقيق التعاقدي ليس نوع مستقل بذاته وفق الهدف المنوط به، بل قمنا بتمييزه فقط على أساس الإلزامية القانونية له من عدمها، وكثير من أنواع تدقيق الالتزام وتدقيق العمليات غير إلزامية وهي إذن في حكم التدقيق التعاقدي.