

المحور الثاني : أهداف تدقيق الحسابات

يمكن حصر أهداف تدقيق الحسابات في ثلاثة مجموعات هي: الأهداف الرئيسية، الأهداف فرعية والأهداف خاصة.

1. الأهداف الرئيسية لتدقيق الحسابات

الهدف الرئيسي المنوط بخدمات مدقق الحسابات أصبح إبداء الرأي حول « شرعية وصدق » القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات.

1.1. شرعية القوائم المالية

ويقصد بها إثبات أن القوائم المالية محل التدقيق قد تم إعدادها وفق المعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها وأنها تتطابق معها من حيث القياس والإفصاح المحاسبين، وفي حالة غياب هذه القوانين، يشترط احترام مبادئ المحاسبة، سواء معايير المحاسبة المقبولة عموما (GAAP) أو معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS). أما في حالة الجزائر فعلى مدقق الحسابات للحكم على شرعية القوائم المالية إبداء رأيه فيما إذا كانت قد أعدت من طرف إدارة الشركة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) واللوائح ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية كالقانون التجاري، النظام الجبائي وغيرهم.

2.1. صدق القوائم المالية

ويقصد به التطابق والتوافق بين محتوى القوائم المالية من معلومات مالية وبين واقع الشركة ونشاطها الفعلي، وأنها تعكس صورة صادقة للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية. ولأن الاحتمال في الإحصاء أقل من الواحد دائما، وإذا كانت النسبة تساوي الواحد فإنه لم يصبح احتمال بل يصبح يقينا رياضيا أي الحقيقة المطلقة، ولأن الوصول إلى الحقيقة المطلقة في تدقيق الحسابات غير ممكن يفضل استعمال مصطلح « الصدق » بدلا من الحقيقة أو الصحة المطلقة، إذ نقول قوائم مالية صادقة أو ذات مصداقية ولا نقول قوائم مالية صحيحة أو حقيقية. ووفق معايير التدقيق الدولية فإن صدق القوائم المالية هو الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ بناء على مبدأ الأهمية النسبية، والتأكيد المعقول هنا لا يبلغ مستوى التأكيد المطلق الذي يعكس الصحة المطلقة أو الحقيقة التامة، وهذا نظرا لوجود قيود كامنة لتدقيق الحسابات تجعل من الوصول للحقيقة المطلقة مستحيل عمليا، من بين هذه القيود نذكر ما يلي :

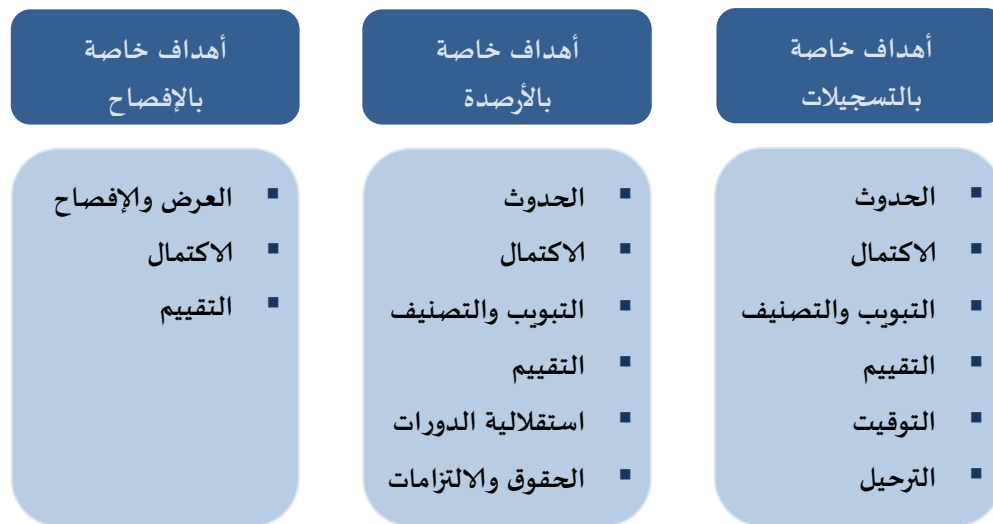
- تدقيق الحسابات لا يوفر تأكيد قطعي ومطلق بل معقول، لأنه يعتمد أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات ولا يعتمد على أسلوب التدقيق الشامل.
- حقيقة كون معظم أدلة وقرائن الإثبات التي يقوم مدقق الحسابات بجمعها وتقييمها تكون مقنعة وموافقة للواقع والحقيقة وليست حاسمة ومتطابقة مع الواقع.

- العمل الذي يقوم به مدقق الحسابات لإعطاء رأيه يتخلله إعطاء أحكام شخصية وتقديرية، ومدقق الحسابات في الأخير إنسان وهو عرضة للتقصير والخطأ.
- مدقق الحسابات يعتمد على مبدأ الأهمية النسبية في إبداء رأيه، لذلك يهتم بالأخطاء الجوهرية فقط، فهو يقدم تأكيد معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتميز بالأهمية النسبية.
- القياس المحاسبي يعتمد على القيمة العادلة في التقييم، والتي تعتبر محاكاة للواقع وليس ترجمة مطلقة له.
- بعض مبادئ المحاسبة المعتمد عليها لإبداء الرأي، تحد من الحقيقة المطلقة للأرصدة، مثل مبدأ الحيطة والحذر.
- لا يمكن لمدقق الحسابات أن يكتفي بإبداء رأيه حول شرعية الحسابات فقط دون المصادقية أو إبداء رأيه حول المصادقية دون الشرعية، إذ يجب أن يجتمعان معا، فيمكن أن تكون المعلومة المالية شرعية ولكنها ليست صادقة.

2. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات

لتحقيق الهدف الرئيسي لتدقيق الحسابات والحكم على شرعية وصدق القوائم المالية ينبغي على مدقق الحسابات تحقيق عدة أهداف تفصيلية، وهي تنقسم لثلاثة أقسام : أهداف خاصة بالتسجيلات، أهداف خاصة بالأرصدة وأهداف خاصة بالإفصاح عن القوائم المالية، كما يوضحها الشكل الموالي :

الشكل 2.1. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات



الملاحظ من خلال الشكل أعلاه أن التسجيلات والأرصدة تشتركان في أكثر من هدف تفصيلي، كما أن الإفصاح يشترك معهما في هدفين اثنين ؛ ولكن ما نود لفت الانتباه إليه هنا هو الخصائص التي تتميز بها التسجيلات ليست هي نفسها بالنسبة للأرصدة وليست نفسها بالنسبة لعملية الإفصاح، فالتسجيل يكون في دورة مالية واحدة بينما الرصيد يرحل من دورة مالية إلى دورة مالية أخرى، كما أن قيام الشركة بالتسجيلات المحاسبية اللازمة لا يعني بالضرورة أن الأرصدة الناتجة عن تلك التسجيلات تم إدراجها كلها بالقوائم المالية، أما الإفصاح فيعبر عن كيفية عرض الأرصدة في القوائم المالية.

1.2. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالتسجيلات

الحدوث : التأكد من أن كل التسجيلات التي تم تسجيلها في الحسابات، تعبر عن عمليات حقيقية، وأن العملية التي حدثت تخص الشركة وقد حدثت فعلا في الواقع، أي أن التسجيل المحاسبي ليس أكبر من الواقع الفعلي.

الاكتمال : التأكد من أن كل العمليات التي حدثت في الواقع وقامت بها الشركة قد سجلت وقيدت في دفتر اليومية، أي أن الواقع الفعلي ليس أكبر من التسجيل المحاسبي.

التبويب والتصنيف : التأكد من أن العمليات المسجلة في اليومية قد صنف وبوبت بشكل سليم، حسب طبيعتها وفي حساباتها الخاصة.

التقييم : التأكد من أن العمليات التي حدثت في الواقع وقامت بها الشركة قد سجلت وقيدت في دفتر اليومية بقيمتها الصادقة، بدون زيادة ولا نقصان.

التوقيت : التأكد من أن العمليات المسجلة في اليومية قد سجلت في تاريخ حدوثها الفعلي، ليس قبل أو بعد، وهذا احتراماً لفرضية محاسبة الالتزام التي تنص على أن الأحداث المحاسبية تسجل عند حدوثها.

الترحيل : هذا الهدف يخص ترحيل المبالغ من اليومية إلى دفتر الحساب، فعلى مدقق الحسابات التأكد من أن عملية ترحيل المبالغ كانت صحيحة بتوجيهها لدفتر الأستاذ الملائم لها.

2.2. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالأرصدة

الحدوث : الحدوث الخاص بالأرصدة ليس هو نفسه الخاص بالتسجيلات، ويقصد به تأكد مدقق الحسابات من أن كل الأرصدة المدرجة في الميزانية وحساب النتائج كان يجب إدراجها فعلا، وهي تعكس الواقع وليست وهمية.

الاكتمال : وهو التأكد من أن الأرصدة الواجب إدراجها في الميزانية أو حساب النتائج قد تم إدراجها فعلا، أي أنه لا وجود لأصول، خصوم، أموال خاصة، إيرادات أو نفقات تخص الشركة خلال الدورة التي يقوم بتدقيقها ولم تسجل.

التبويب والتصنيف : التبويب هنا نقصد به البنود الرئيسية للقوائم المالية (أصول غير جارية، أصول جارية إنتاج الدورة المالية، استهلاك الدورة المالية وغيرها)، أما التصنيف فهو البنود الفرعية ضمن البنود الرئيسية (الأصول الثابتة العينية، الأصول الثابتة المعنوية، المشتريات المستهلكة وغيرها). وهدف التبويب والتصنيف هو هدف مكمل لهدف الترحيل الخاص بالأرصدة، فحتى لو كان ترحيل المبالغ من اليومية إلى دفتر الحسابات صحيح فهذا لا يعني أن ترحيل أرصدة دفاتر الأستاذ إلى القوائم المالية وتبويبها وتصنيفها تم بالطرق الصحيحة.

التقييم : التأكد من أن القيم والأرصدة الواردة في القوائم المالية، تمثل قيم صحيحة حسابيا وصادقة محاسبيا.

استقلالية الدورات : أي أن الأرصدة والتسجيلات المحاسبية التي أنتجتها تخص الدورة التي يقوم بتدقيقها مدقق الحسابات تخص تلك الدورة فقط، ولا تعود لدورة سابقة أو دورة لاحقة.

الحقوق والالتزامات : يرتبط هذا الهدف بهدف الوجود، إذ لا يكفي أن تكون الأصول والخصوم موجودة فعلا، بل يجب على مدقق الحسابات التأكد من أن الحقوق والأصول المدرجة بالقوائم المالية هي فعلا ملك للشركة أو تحت رقابتها وأن الالتزامات (المستحقات) هي فعلا تلك الالتزامات التي على الشركة بتاريخ القوائم المالية، وهذا ما يصطلح عليه بالتدقيق المستندي أي فحص المستندات ذات العلاقة بالحقوق والمستندات والتأكد منها.

3.2. الأهداف التفصيلية لتدقيق الحسابات الخاصة بالإفصاح

العرض والإفصاح : التأكد من أن عناصر القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها طبقا لقواعد النظام المحاسبي المالي من حيث الشكل والمضمون، (الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات المالية، جدول تغيرات رؤوس الأموال والملحق)، وأنها تتضمن كل البنود الرئيسية والفرعية، كما يجب أن تحتوي القوائم المالية على العمود الخاص بالدورة السابقة (ن-1) التي تتيح إمكانية المقارنة والعمود الخاص بالملاحظات.

الاكتمال : التأكد من أن الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية مرفقة بالمعلومات المكملة والتفسيرات والتوضيحات الضرورية لفهمها وعدم تغليط مستخدمي القوائم المالية، والتأكد من عدم وجود أي إيضاحات سرديّة يجب إدراجها في الملحق أو معلومات أخرى غير مالية يجب الإفصاح عنها ولم يتم ذلك.

التقييم : هدف التقييم الخاص بالعرض والإفصاح ليس هو نفسه التقييم الخاص بالتسجيلات والأرصدة، ولكن مكمل لهما، فالتقييم هنا يخص المعلومات المكملة والتوضيحات التي تقوم الشركة بإضافتها للقوائم المالية بإدراجها في الملحق، إذ يجب أن تكون التوضيحات والمعلومات المكملة المالية وغير المالية صادقة التقييم.

3. الأهداف الخاصة لتدقيق الحسابات

في إطار تنفيذ مدقق الحسابات لمهامه لتحقيق الأهداف الرئيسية والأهداف التفصيلية السابقة الذكر، يجد نفسه أمام أوضاع ثانوية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مما قد يؤدي به إلى انجاز أهداف خاصة.

1.3. اكتشاف الأخطاء والاحتيال

في بداية نشأة وتطور تدقيق الحسابات كان اكتشاف الأخطاء وأعمال الاحتيال غاية في حد ذاته، غير أن هذه الهدف أصبح ثانوي بالنسبة للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية وصدق القوائم المالية، فمدقق الحسابات ليس مطالب باكتشاف الأخطاء والاحتيال أو الغش في القوائم المالية، لأن هذا من مسؤولية إدارة الشركة المطالبة بتصميم وتطبيق نظام رقابة داخلية يسمح بالحد من الأخطاء العفوية غير المقصودة وأعمال الاحتيال المقصودة.

ولكن هذا لا يمنع مدقق الحسابات وأثناء أدائه لمهمته في حالة مصادفته أخطاء غير مقصودة، أن يشير إليها ويطلب إدارة الشركة بتصحيحها، خاصة إذا تميزت بالأهمية النسبية وكانت تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وفي حالة عدم تصحيحها فإن رفض المصادقة هو الرأي النهائي لمدقق الحسابات، وعليه تبليغ كل من مجلس الإدارة والجمعية العامة ومجلس المراقبة بهذه الأخطاء وفق القانون التجاري في المادة رقم 715 مكرر 10 والقانون 01-10 في المادة رقم 61 منه. أما في حالة التأكد من وجود احتيال ومخالفات جنحية كالاختلاس فهو ملزم بتبليغ الجمعية العامة للشركة ووكيل الجمهورية عن المخالفات التي اكتشفها وفق ما نص عليه القانون التجاري في المادة رقم 715 مكرر 13 منه.

ولا يعتبر مدقق الحسابات مسئولاً عن المخالفات وعمليات الاحتيال إلا إذا ثبت أنه كان على إطلاع بها ولم يقوم بتبليغ الجمعية العامة ووكيل الجمهورية، وهذا وفق المادة رقم 715 مكرر 14 من القانون التجاري الجزائري والمادة رقم 61 من القانون 01-10. وإذا ثبت أنه تعمد تقديم معلومات كاذبة أو أكدها عن الشركة أو أنه لم يكشف عن وقائع إجرامية لوكيل الجمهورية كان على علم بها، فيكون معرض لعقوبة بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 200.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، وهذا وفق المادة رقم 830 من القانون التجاري.

2.3. تحسين التسيير

القانون التجاري الجزائري في المادة رقم 715 مكرر 4 يؤكد على أن مدقق الحسابات يجب أن لا يتدخل في التسيير، وهو ما أكدته القانون 10-01 في المادة رقم 23 منه المحددة لمهام مدقق الحسابات. إلا أن تحسين التسيير يعتبر من الأهداف غير المباشرة وطويلة المدى بالنسبة لمدقق الحسابات بدون الإخلال بالقوانين، فهو يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، كما أنه يصرح بالعيوب والسلبيات، نقاط الضعف وكذا بعض الأخطاء غير المقصودة أو الاحتيال التي قد يكتشفها إلى الإدارة، وتقديم نصائح في حدود مهمته؛ إن الأخذ بكل هذا من طرف الإدارة والعمل على تقويمه يؤدي إلى تحسين التسيير، ولكن ينبغي على مدقق الحسابات عدم المبالغة وعدم الذهاب بعيدا لكي لا يجد نفسه قد تدخل في التسيير وأصبح تحت طائلة القانون، والعمل على عدم المس بمبدأ الاستقلالية والحياد أثناء أداء المهمة وذلك احتراما للمعايير والأخلاقيات المهنية.

3.3. أهداف خاصة في شكل مهام مرتبطة بتدقيق شركة ذات أسهم

في إطار تحقيق مدقق الحسابات للهدف الرئيسي المنوط به في إبداء الرأي حول شرعية وصدق القوائم المالية، ألزمه المشرع الجزائري ببعض المهام والأهداف الأخرى التي تصب في نفس السياق، وهي عبارة عن تدخلات غير دائمة بل في يقوم بها مدقق الحسابات في حالة وجود بعض المعاملات أو العمليات الخاصة للشركة، وتتمثل هذه التدخلات في:

- وفق المادة رقم 621 من القانون التجاري يسهر مدقق الحساب على ضمان أن أعضاء مجلس الإدارة يملكون على الأقل 20% من رأس مال الشركة ذات الأسهم، ونفس الشيء بالنسبة لمجلس المراقبة حسب المادة رقم 660.
- وفق المادة رقم 628 من القانون التجاري، إذا أرادت شركة إبرام اتفاقية (اقتراض، كفالة، ضمان وغيرها) مع أعضاء مجلس إدارتها أو مع القائمين على إدارتها، يجب عليها أولا وبشكل مسبق استئذان الجمعية العامة للشركاء، وهنا ألزم المشرع الجزائري مدقق الحسابات بتقديم تقرير خاص للجمعية العامة حول هذه الاتفاقيات قبل الموافقة عليها.
- ألزم المشرع الجزائري في المادة رقم 699 من القانون التجاري مدقق الحسابات على إصدار تقرير خاص حول عملية رفع رأسمال شركة ذات أسهم وسعر إصدار هذه الأسهم وشروط تحديد السعر، في حالة لجوء الشركة للإدخار العلني دون حق التفاضل في اكتتاب الأسهم.
- وفق المادة رقم 712 من القانون التجاري، في حالة لجوء شركة ذات أسهم لتخفيض رأس مالها يجب عليها إبلاغ مدقق الحسابات قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من انعقاد الجمعية العامة الاستثنائية (غير العادية) التي ستصادق على قرار التخفيض، وعلى مدقق الحسابات ضمان مبدأ المساواة بين المساهمين الحاليين.
- وفق المادة رقم 715 مكرر 110 من القانون التجاري، على مدقق الحسابات إصدار تقرير خاص يرفع للجمعية العادية غير العادية حول قيام مجلس الإدارة بإصدار سندات.
- في حالة قرر مجلس إدارة شركة مساهمة الدخول في مشروع إدماج مع شركات أخرى أو مشروع انفصال فعلهم تقديم المشروع لمدققي الحسابات الخاصين بالشركات الراغبة في الإدماج قبل خمسة وأربعين (45) يوم على الأقل، وهذا بناء على ما نصت عليه المادة رقم 750 من القانون التجاري.
- وفق المادة رقم 715 مكرر 110 من القانون التجاري، إذا تقرر تحويل شركة أسهم إلى نوع آخر من الشركات يجب على مدقق الحسابات تقديم تقرير خاص يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة.