الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

كيفية اعداد تقارير محافظي الحسابات وفق لمعايير التدقيق الدولية

دراسةحالة: ميناءمستغانم

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: التدقيق و مراقبة التسيير

إعداد الطالب(ة):

بن يمينة عمادالدين

بن ناجي ميلود

إشراف الأستاذ:

أ.براهيمي عمر

أعضاء لجنة المناقشة :

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	المؤسسة	الصفة
د. بوزيان العجال	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	رئيساً
أ براهيمي عمر	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم	مقرراً
د. بشني يوسف	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم	مناقشاً

السنة الجامعية: 2021 - 2022

بِسْمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحْمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

الإهـــــداء

بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

" وقضى ربك أن تعبدوا إلا أياه ، وبالوالدين إحسانا إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما ، فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما "

إليكم أهدي ثمرة جهدي وعملي

أهدي ثمرة جهدي إلى :

من علمني وحفظني القرآن الكريم ولم يبخل علي بالدعوات هو الجد الكريم الحاج محمد بن يمينة رحمة الله عليه وإلى من لم يبخل علي من نصائح ودعوات الجد الفضيل الحاج بلوفة توحة رحمة الله عليه، وأهدي هذا أيضا إلى من ربتني وعلمتنى أسس الحياة الجدة الكريمة الحاجة حليمة رحمة الله عليها، وإلى من جعل الله الجنة تحت قدميها إلى الحبيبة الغالية والنفس العالية والشمس الضاوية....ريحانة حياتي ....أمـــي قـرة عيني، وإلى الذي رباني على الفضيلة و الأخلاق، وشملني بالعطف والحنان، وكان لي درع أمان به من نائبات الزمان، والذي رفق درب حياتي الذي سهر على نجاحي وتوفقي، وتحمل عبء الحياة حتى لا أحس بالحرمان ...أبي العزيز أطال الله في عمره الحاج التواتي، الأب الذي دائما ماكان يسهر على كل متطلباتي، وإلى الإخواة الأعزاء حفظهما الله كل من : محمد الامين وصلاح الدين الأيوبي العزيز ، منير سليمان الكريم ، الوفي إلى أختي الصغيرة حفظها الله وصانها بالقرآن الكريم نور حليمة، وإلى العم العزيز والكريم مخطار حفظه الله، وإلى كل صغير وكبير من عائلة بن يميـنة، وإلى أصدقاء كل منعدة، وليد ياسين، بلغالي، محمد وكل من حضر في قلبي وغاب عن قلمي .

عماد ميلود

كلمـة شكـــر وتقديـــر

ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك ولعظيم سلطانك ومجدك على ماأنعمت علينا من نعم لاتحصى...منها توفيقك إيانا لإنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف براهيمي عمر لإشرافه على المذكرة، وعلى ملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة وتصويباته الدقيقة ونصائحه الطيبة والذي كان له الفضـل في إخراج هذه الدراسة المتواضعة إلى حيز الوجود

جعل الله ذلك في ميزان حسناته.

كما نتقدم بجزيل الشكر وخالص الامتنان إلى كل من ساعدنا في مكان التربص بمؤسسة ميناء مستغانم وكل عماله وخاصة الأستاذ الكريم شهيدة عبدالله الذي لم يبخل علي بشيء .

ونتقدم بالشكر إلى عمال وإطارات وأساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

نشكر كل من ساعدنا في إعداد هذه المذكرة سواء بالقول أو العمل ومد لنا يد العون سواء من قريب أو من بعيد وله منا كل التقدير.

جدول الرموز والمختصرات

الرمز/ الإختصار	البيان
ISA	
IAASB	
IFAC	**INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS**
IAPC	**INTERNATIONAL AUDITING PRACTICE COMMITTEE**
MOSTA	**Mostaganem**
X	**عملية ما أو حدث ما**

العنـــــــوان	الصفحة
جدول معايير تدقيق دولية	10
جدول توافق معايير الدولية للتدقيق وتقابلها مع معايير تقارير محافظ حسابات	36

الشكل	الصفحة
الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	49

العنوان	الصفحة
الإهداء	ب
شكر وتقدير	ج
جدول الرموز والمختصرات	د
قائمة الجداول	ه
قائمة الأشكال	و
المقدمة العامة	2
الفصل الأول: معايير تدقيق الدولية لإعداد تقارير المدقق	7
تمهيد	7
المبحث الأول: ماهية معايير التدقيق الدولية	8
المطلب الأول: تبني معايير التدقيق الدولية	8
المطلب الثاني: أنواع تقارير التدقيق	11
المبحث الثاني:معايير إعداد تقرير المدقق	11
المطلب الأول: معايير إعداد تقارير تدقيق دولية	11
المطلب الثاني: أنواع تقارير تدقيق	13
خلاصة	15
الفصل الثاني: محافظ الحسابات وإعداد التقارير	18
تمهيد	18
المبحث الأول: تنظيم مهنة محافظ حسابات	19
المطلب الأول:ماهية محافظ حسابات	19
المطلب الثاني: إجراءات عمل محافظ حسابات	26
المبحث الثاني: إعداد تقرير محافظ حسابات	32
المطلب الأول: ماهية تقرير محافظ حسابات	32
المطلب الثاني: توافق معايير محافظ حسابات مع معايير تدقيق دولية	38
خلاصة	43
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم	45
تمهيد	45
المبحث الأول: تقديم المؤسسة	46
المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم	46
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة	48
المبحث الثاني: منهجية إعداد تقرير محافظ الحسابات	49

المطلب الأول: المطلب الأول: دراسة شكلية وموضوعية للتقرير	49
المطلب الثاني: مقارنة إعداد تقرير معايير التدقيق الدولية مع تقرير محافظ الحسابات	52
خلاصة	55
الخاتمة العامة	57
المراجع	59

المقدمة العامة

المقدمة العامة

يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب، فبعد إنتهاء المحاسب من تجميع وتبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما من التلاعبات وهنا تتجلى عملية التدقيق.

ولقد تزايدت أهمية التدقيق في عصرنا الحالي، فهي لم تعد تهم المالكين أو المساهمين الحاليين فقط بل عدة جهات، وفي مقدمتهم المستثمرين الجدد أو المتوقعون إذ يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح بعيدا عن التضليل والغموض، إلا أنه بعد حادثة الفساد المالي التي مست بعض الشركات الكبرى بسبب إخفاق أكبر مكاتب التدقيق في الكشف عن الأخطاء و التلاعبات وعن حالات الغش، الأمر الذي أدى بالمختصين والهيئات والمنظمات الإقليمية والدولية المختصة في مجال التدقيق إلى التوجه والعمل على تدويل معايير دولية لممارسة مهنة التدقيق، بمعنى وضع معايير دولية قابلة للتطبيق في معظم أنحاء العالم أي معايير تدقيق الدولية.

ومن أجل ذلك نجد طلبا متزايدا من مختلف الدول والمؤسسات على معايير تدقيق الدولية، من أجل تبنها والتي تساعدها على تحديد وضعتها المالية والاقتصادية، وذلك بواسطة تقرير يعده المدقق والذي يعتبر المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، إلا أن صياغته تختلف من بلد لأخر الأمر الذي استدعى العمل بهذه المعايير التي تساعد على توحيد الممارسة العملية للتدقيق على مستوى العالم، وبهذا يتم تحقيق التوافق ويتم القضاء على أي اختلاف من شأنه إساءة فهم تقرير المدقق.

وتسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها من خلال إدماج اقتصادها مع العالم، وفي ظل سعيها إلى الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة قامت بإعتماد الشراكة الأورومتوسطية، وإصلاح المنظومة المحاسبية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي، وقيامها بإصلاح منظومة التدقيق مما أدى إلى تغيير عمل المحاسبين ومحافظي الحسابات بإعتمادهم على نظام جديد وفقا للإصلاحات السارية، وتعتبر المرجعية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير التدقيق الدولية والتي يتأقلم معها محافظي الحسابات خاصة عند إعداد تقاريرهم السنوية سوءا شكلا أو مضمونا.

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الرئيسية التي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليها، يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيفية اعداد تقارير محافظي الحسابات وفق لمعايير التدقيق الدولية؟

وهذه الإشكالية الرئيسية بدورها تقود إلى طرح عدة أسئلة فرعية وهي كالتالي:

1. ماذا نعني بمعايير التدقيق الدولية ؟
2. ماهي معايير التدقيق الدولية لإعداد التقرير ؟
3. ما المقصود بمحافظ الحسابات ؟

4. كيف يتم إعداد التقرير من طرف محافظ الحسابات ؟ وما هي المعايير المتبعة في ذلك ؟

الفرضيات:

كإجابة على التساؤلات السابقة نعتمد على الفرضيات التالية:

1. تساعد معايير التدقيق الدولية على تقليص من حجم الأخطاء وتساعد على إكتشاف حالات الغش كما تساعد على تخطي التباين بين ممارسات التدقيق في مختلف دول العالم.
2. معايير التدقيق الدولية لإعداد التقرير وضعت لضبط كيفية كتابة التقرير.
3. محافظ الحسابات هو رجل مهني قانوني مستقل يقوم بالمصادقة على الحسابات من خلال الفحص والتحقيق.
4. يقوم محافظ الحسابات بكتابة تقرير بعد عملية الفحص والتحقيق معتمدا على معايير وطنية مستمدة من معايير التدقيق الدولية.

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في كونها تعالج موضوعا يعتبر من أهم المواضيع النظرية الملموسة عمليا، والتي تعتبر موضوع الساعة من حيث أنها تعالج إشكالية إتباع محافظي الحسابات عند إعداد تقرر للمعايير التدقيق الدولية فتظل البيئة الحالية والتي أصبحت المعايير فيها من أهم المتغيرات التي تحكمها.

كما تعتبر هذه الدراسة حلقة من سلسلة الدراسات التي تطرقت لهذا الموضوع، وتبعا للمستجدات والتطورات التي تشهدها التقارير، حيث يعتبر البحث في ميدان تقارير محافظي الحسابات نقطة الوصل بين الدراسات العلمية والممارسة المهنية، وهذا ما يعطي الموضوع أهمية نسبية لدى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية، ويبعث على محاولة البحث في مختلف جوانبه النظرية كدعم للممارسة العملية .

أهداف البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة التعريف بمعايير التدقيق الدولية والهيئات القائمة عليها، وتهدف إلى تبين المعايير الدولية الخاصة بالتقارير وكيفية إعدادها، ومحاولة تقديم محافظ الحسابات وإبراز أهم مهامه ومؤهلات وإجراءات عمله، وكيفية كتابة تقريره معتمدا في ذلك على معايير وطنية .

الدراسات السابقة:

نشير إلى أنه وفي حدود إطلاعنا على ما أجري من بحوث (مذكرات الماستر، رسائل الماجستير،أطروحات الدكتوراه) على مستوى كليات بعض الوطن في هذا المجال، نجد أنها تتعلق فقط بموضوع محافظ الحسابات أما بخصوص تقارير محافظ الحسابات وخاصة ربطها مع معايير التدقيق الدولية فهي قليلة جدا إلا لم نقل منعدمة.

منهج البحث:

من أجل الإجابة على التساؤلات التي تم طرحها، و إختبار الفرضيات المتبناة، سيتم إعتمد مجموعة من مناهج البحث والتي تتمثل في المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعلمي الذي تقوم عليه معايير التدقيق الدولية ومحافظ الحسابات ومعايير إعداد التقارير، كما سنعتمد على منهج دراسة حالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محمل الدراسة وهي مؤسسة ميناء مستغانم .

هيكل البحث:

قصد إعطاء حل لإشكالية البحث، اعتمدنا خطة تحقق مبدأ وحدة الموضوع وتسلسل الأفكار من خلال جانبين نظري وتطبيقي.

الجانب النظري شمل فصلين، الفصل: معايير التدقيق الدولية لإعداد تقارير المدقق من خلال مبحثين الأول: ماهية المعايير التدقيق الدولية والثاني: معايير إعداد تقارير المدقق، وأما الفصل الثاني: تناول محافظ الحسابات وإعداد التقرير من خلال مبحثين الأول: تنظيم مهنة محافظة الحسابات والثاني: إعداد تقرير محافظ الحسابات.

ويتناول الجانب التطبيقي دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم حول إتباع محافظي الحسابات عند إعداد التقرير للمعايير التدقيق الدولية من خلال المبحثين الأول: تقديم المؤسسة والثاني: منهجية إعداد تقرير محافظ الحسابات.

الفصـــل الأول

معايير التدقيق الدولية لإعداد تقارير المدقق

الفصل الأول: معايير التدقيق الدولية لإعداد تقارير المدقق

تمهيد :

لقد أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا الحالي نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، وذلك بحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات والمنظمات والمؤسسات الإقليمية والدولية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير، ويعتبر التقرير المرحلة الأخيرة لعملية التدقيق.

و إنطلاقا مما سبق ، سنحاول في هذا الفصل التطرق لمعايير التدقيق الدولية وقسمناه في سبيل ذلك إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية المعايير التدقيق الدولية.

المبحث الثاني: معايير إعداد تقارير المدقق.

المبحث الأول: ماهية المعايير التدقيق الدولية:

تحتوى المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، وكما تعرف على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية.

المطلب الأول: تعريف معايير التدقيق الدولية:

هو إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية؛ والتي لا تتعارض بالمرة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية، ولا تحرم أية دولة إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها؛[1] وتمثل معايير خاصة بالعمل الأكثر تكرارا للمدققين،[2]حيث تتضمن كل المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية مع كالإرشادات المرتبطة في صورة إيضاحات.[3]

أولا: كيفية صدور المعايير التدقيق الدولية:

بسب التغيرات العالمية وحدة المنافسة والرغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق نشأت الحاجة إلى وضع معايير دولية للتدقيق، تصدر بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية (IAPC) المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبيين.[4]

ثانيا: كيفية إصدار المعايير التدقيق الدولية:

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي:[5]

1. أنه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فإنه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.
2. أن اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.
3. أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بــها.

---

[1]-محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 156.

[2]-أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص40-41.

[3]-المرجع السابق، ص38.

[4]-حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة – مدخل معاصر-، المكتبة العصرية، مصر 2007، ص 84.

[5]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 15- 158.

4. يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، ولكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج.
5. القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، وإن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة؛
6. تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العملية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير؛
7. يقدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي العديد من المعايير التعزيز جودة التدقيق واتساق ممارسة المهنة في جميع أنحاء العالم؛ لكن المعايير التي يصدرها مصنف في مجموعات ولكل مجموعة من المعايير سلطة مرتبطة وموضحة .[1]

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلـد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي يتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية.[2]

ويمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق أحدث إصدار في الجدول التالي:

الجدول 1.1: معايير التدقيق الدولية

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA520	الإجراءات التحليلية.
ISA210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق.	ISA530	عينة التدقيق والوسائل الإختبارية
ISA220	الرقابة على الجودة أعمال التدقيق.	ISA540	تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).	ISA550	الأطراف ذات العلاقة.

[1]-احمد حلمي جمعة، المدخل إلى تدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي- أدلة ونتائج التدقيق)، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص59.

[2]- محمود السيد الناغي، المراجعة- إطار النظرية والممارسة- ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992،ص 136.

ISA240	الغش والخطأ.	ISA560	الأحداث اللاحقة.
ISA250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA570	الاستمرارية.
ISA260	توصيل أمور التدقيق لأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.	ISA580	إقرارات الإدارة.
ISA265	الإتصال مع القائمين على الإدارة	ISA600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA300	التخطيط.	ISA610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA620	الاعتماد على أعمال الخبراء المختصصين.
ISA320	الأهمية النسبية.	ISA700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة	ISA705	تعديلات الرأي في تقرير المدقق .
ISA402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA706	الفقرة الإيضاحية وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المدقق.
ISA450	تقييم الأخطاء الجوهرية	ISA710	المقارنات.
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA501	أدلة الإثبات لاعتبارات محددة	ISA800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.
ISA505	المصادقات الخارجية	ISA805	إعتبارات خاصة تدقيق حسابات
ISA510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة.	ISA810	تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المالية

المطلب الثاني: أهمية معايير التدقيق الدولية

ويمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :[1]

أ- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية؛

ب- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية؛

ت- إن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية ، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد؛

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 169، 170.

ث- إن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛

ج- إن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

المبحث الثاني: معايير إعداد تقارير المدقق

وإعداد التقرير بهذه الصورة ليس أمرا هينا، فقد تفقد التقارير أهميتها لعدم الدقة في صياغتها أو تنسيق محتوياتها، رغم أن عملية التدقيق أسفرت عن ملاحظات وتوجيهات ونتائج عديدة، فالأمر يحتاج إلى ضرورة وضع معايير ترشد المدققين في إعدادهم للتقارير وصياغتها حتى تأتي بالصورة المطلوبة.

المطلب الأول: معايير إعداد تقارير تدقيق الدولية

إن معايير التقرير هي معايير التدقيق الدولية وهي المتعلقة بتقرير المدقق لبيان مدى وفاءها بالمتطلبات الضرورية لإعداد هذا التقرير، وذلك على النحو التالي:

أولا: المعيار رقم " 700 " التقرير حول القوائم المالية [1]

يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية مدرجة حسب طريقة عرضها المألوف:

أ- عنوان التقرير(من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتميزه عن تقارير الآخرين)؛

ب- الجهة التي يوجه إليها التقرير (المساهمين، مجلس الإدارة)؛

ت- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية.

ث- فقرة النطاق.

ج- فقرة الرأي.

يتضمن تقرير المدقق أحد الآراء الثلاث التالية:

- الرأي المتحفظ
- عدم إبداء الرأي
- الرأي المعاكس

ثانيا: المعيار رقم" 710" المقارنات

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية-، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 120-122.

على المدقق التأكد من أن المقارنات مطابقة من كافة جوانبها الجوهرية مع إطار التقارير المالية المناسب للقوائم المالية التي تم تدقيقها.

ثالثا: المعيار رقم "720" المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية : [1]

يعني التقرير حول المعلومات الأخرى، قد تصدر المؤسسة وثيقة سنوية تتضمن قوائمها المالية المدققة وتقرير المدقق حولها، وقد تضيف إليه معلومات أخرى تتضمن تقرير الإدارة عن العمليات والملحقات المالية أو أية معلومات مالية أو إدارية ذات علاقة بالقوائم المالية المنشورة.

رابعا: المعيار رقم " 800" تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة : [2]

ونعني به معيار التقارير الخاصة، يهدف هذا المعيار إلى وضع القواعد والإرشادات بخصوص ارتباطـات التدقيق ذات الغايات الخاصة .

خامسا: المعيار رقم " 810" تقرير المدقق عن فحص المعلومات المالية المتوقعة أو المستقبلية:[3]

وأشار هذا المعيار إلى إجراءات المدقق بشأن المعلومات المالية المتوقعة، تحديد أهداف استعمال هذه المعلومات، فيما إذا كانت هذه المعلومات للتداول العام أو محدودة التوزيع الفترة التي تغطيها والأسس التي على أساسها تم الوصول إلى هذه المعلومات .

سادسا: المعيار رقم " 560" تقرير المدقق والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية :

هذا المعيار يوفر إرشادات بشأن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق باكتشاف حقائق بعد صدور القوائم المالية وذلك على النحو التالي : [4]

- ♣ الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير المدقق.
- ♣ حقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية.
- ♣ الحقائق المكتشفة بعد صدور القوائم المالية.

المطلب الثاني: أنواع تقارير التدقيق

تختلف أنواع التقارير التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، فهناك من المختصين من يقسمها من حيث درجة الإلزام في إعداد تقارير عامة وتقارير خاصة، وهناك من يقسمها من حيث ما تحتويه من معلومات، وغيرها من التقسيمات.

أولا: التقارير العامة :

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى ، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان ،2000، ص246،247

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان،مرجع سبق ذكره،2000، ص 247، 248.

[3] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره ،2000، ص 244.

[4] -نفس المرجع أعلاه، ص 249- 251 .

يقصد بالتقرير العام أو كما يطلق عليه التقرير السنوي، ذلك التقرير الذي يلتزم مدقق الحسابات بتقديمه إلى الجمعية العامة للمساهمين التي تنعقد سنويا لاعتماد حساباتها السنوية، وهو بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها.[1]

ووقفا لما جرى عليه العرف في الممارسة المهنية، ووفقا لنص المعيار الدولي للتدقيق رقم " 700" الخاص بتقرير المدقق حول القوائم المالية، يمكن إصدار أربعة أنواع من الرأي في التقرير العام للمدقق والتي تعكس بدورها أنواع التقارير العامة وهي : [2]

التقرير النظيف (المطلق ، غير المتحفظ)، التقرير المتحفظ ، التقرير السالب ، تقرير عدم إبداء الرأي (حجب، أو الامتناع عن إبداء الرأي).

ثانيا: التقارير الخاصة:

يقصد بالتقارير الخاصة تلفك التقارير التي يلتزم مدقق الحسابات قانونا بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع، فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن إلى تكليف خاص من قبل المؤسسة لإجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها.

وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزا لها عن التقرير العام، لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة، وإنما تتعلق بأمور محددة نص عليها القانون، كما أنها تقدم على استقلال من التقرير العام، نظرا لأهمية المسائل التي تعد نشأتها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام، لعل أهم الحالات التي يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تقارير خاصة عنها هي :[3]

- ✓ الاتفاقيات التي تبرم بين المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- ✓ إصدار السندات.
- ✓ المبالغ المدفوعة لمديري المؤسسة.
- ✓ زيادة رأس مال المؤسسة وتخفيضه.
- ✓ اندماج شركة المساهمة.

[1]-علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991، ص 189.

[2]-حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية ، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص333.

[3]-علي سيد قاسم، مرجع سبق ذكره، 1991، ص 207- 215.

خلاصة:

ومما سبق يمكن إستخلاص أن ظهور المعايير التدقيق الدولية ما هي إلا حاجة ملحة من أجل إرساء مفهوم موحد للتدقيق المحاسبي الذي يمر عبر تحقيق توافق يشمل عدة مستويات، ولابد من تكييف هذه المعايير مع متطلبات الواقع الاقتصادي باستمرار، ويعتبر التقرير المعد من طرف المدقق هو الوثيقة الرسمية التي يتحدث بها، والتي يجب أن تشتمل على عدة نقاط مهمة من أجل توضيح فكرة المدقق لوضعية المؤسسة.

الفصـــل الثانـــــي
محافظ الحسابات وإعداد التقرير

الفصل الثاني: محافظ حسابات وإعداد التقارير

تمهيد:

لمهنة محافظة الحسابات أو المراجعة القانونية في الجزائر أهمية كبيرة في المؤسسات، نظرا للدور الذي تؤديه من أجل الحفاظ على القيم والمبادئ المحاسبية وترقية النشاطات وتطوير المؤسسات، والذي يقوم بهذا العمل هو محافظ الحسابات الذي يتمتع ببعض الصفات والمزايا الذي يتقيد بمجموعة من القوانين والتشريعات والذي يعبر عن رأيه في تقريره يعده وفقا لما يتطلبه القانون .

وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق لمحافظ الحسابات وتقريره وقسمناه في سبيل ذلك إلى مبحثين:

المبحث الأول: تنظيم مهنة محافظة الحسابات.

المبحث الثاني : إعداد تقرير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: تنظيم مهنة محافظة الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات أو المراجعة القانونية هي عبارة عن تلك المراجعة التي تفحص مختلف القوائم المالية والدفاتر المحاسبية والمستندات بدقة وبإتباع معايير متفق عليها، بغية تبيان الشرعية والمصداقية من هذه الحسابات وإعداد تقارير تتضمن آراء محايدة لمحافظي الحسابات، ترفع هذه التقارير إلى الجهات المعنية.

ويعتبر محافظ الحسابات في الجزائر كهيئة للمراقبة، وهم المهنيون المكلفون قانونا بمراقبة الشركات وهم أيضا الوحيدون المخول لهم ذلك.

المطلب الأول: ماهية محافظ الحسابات

أولا: تعريف محافظ الحسابات:

هناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات سنذكر البعض منها :

التعريف الأول: [1]

يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من قانون رقم 10-01مؤرخ في 29 جوان سنة 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي : " يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به "

وحسب المادة 06 من القانون 91-08 يجب أن تتوفر في المراجع القانوني الشروط التالية :[2]

- الجنسية الجزائرية .
- التمتع بكل الحقوق المدنية.
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لاسيما الجنايات والجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنح من ممارسة حق التسيير والإدارة في المجالات والمحددة في المادة الأولى أعلاه.
- توفر الإجازات والشهادات المشترطة قانونا.
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين حسب الشروط التي ينص عليها القانون.
- تأدية اليمن المنصوص عليه في المادة 04 من نفس القانون.

[1]- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة22، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2011،ص 9.

[2]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، رقم المادة 06 ، ص 652.

التعريف الثاني:

هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

إن التعاريف السابقة أعطتنا صورة واضحة عن محافظ الحسابات ويمكن استخلاص أن :

" محافظ الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

ثانيا: مهام محافظ الحسابات :

مهنة محافظ الحسابات تخضع إلى قواعد قانونية تتلخص في المواد التالية:[2]

الأمر رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة خبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 المنظم والمحدد لتسوية ومهام المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 المتعلق بمستحقات محافظ الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، حيث يهدف كما تشير مادته الأولى إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره.

المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

لكي يمكنه ممارسة مهامه، يجب عليه أن يكون ضمن قائمة المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ونظرا إلى أهمية وتعدد المهام المخولة إلى

[1]- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 /06/ 2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد.
[2]- مولود ديدان، مرجع سبق ذكره، 2011،ص2- 14.(بتصرف).

محافظ الحسابات فإن المواد القانونية المؤطرة لهذه المهنة تؤكد على أن محافظ الحسابات يعمل للمصالح العامة وليس لصالح الشركاء، فهو بمهامه بموجب القانون.

مهمة محافظ الحسابات تتضمن إلقاء نظرة ثانية على حسابات الشركات التي قام بها المحاسب أو الخبير المحاسبي، فبعد تنصيبه من طرف الجمعية التأسيسية أو الجمعية العامة العادية يقوم محافظ الحسابات بـ:

مراقبة الحسابات من منظور قانوني.

التأكد من صحة وشرعية الحسابات.

تقديم النتائج للجهات التي خولت له هذه المهمة.

عندما يتم استدعاء محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة أو إلى المجلس التنفيذي من أجل التدقيق السنوي لحسابات فعلية بموجب القانون بالتصريح بكل التجاوزات إذا تم الكشف عنها وإذا لم يصرح بذلك فيكون معرضا لإجراءات تأديبية أو جنائية.

المهمة الأساسية لمحافظ الحسابات هي بدون شك المصادقة على الحسابات السنوية.

تقديم تقرير محافظ الحسابات 15 يوما قبل انعقاد الجمعية العامة للشركة، هذا التقرير هو بمثابة شهادة مكتوبة يتحمل مسؤوليتها الممضي، فعلى محافظ الحسابات تقديم تقرير مفهوم، غير غامض.

محافظ الحسابات لا يجب أن تتوقف مهمته عند تدقيق الحسابات فقط ، فعلى محافظ الحسابات أن يعمل للحفاظ على مصالح الشركاء، فهو يتدخل كملاحظ للشركة من أجل الوقاية وتجنب المشاكل، فيقوم بمراقبة تقديرية للمستندات في حالة ما لوحظ وجود أشياء قد تؤثر سلبا على سير العمل فعليه الإبلاغ لتجنب أي مشكلة قد تحدث، فهذا التحذير القصد منه هو جعل المسيرين أمام مسؤولياتهم.

يتحقق محافظ الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

إثبات أن الأصول الصافية تساوي على الأقل الرأسمال الاجتماعي في حالة تحويل المؤسسة.

يقوم محافظ الحسابات بدعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة عدم قيام مجلس الإدارة بدعوتها.

يقوم بالتدخل في حالة تغيير الرأسمال الاجتماعي،إلغاء الامتيازات لاكتتاب في حالة زيادة الرأسمال وتقدير أسباب وشروط تغيير الرأسمال.

يقوم بإفشاء مخالفات الجنح لوكيل الجمهورية.

كما يسند محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تمام لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

يبدي رأيه في شكل تقرير خاص إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة أو المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ثالثا: المؤهلات العلمية والعملية لمحافظ الحسابات :

لمزاولة نشاطه على أكمل وجه على محافظ الحسابات أن يتمتع بالتأهل العلمي والعملي، فحددت النصوص الجزائرية كفاءة محافظ الحسابات في عنصرين أساسين هما:

التأهل العلمي:

اشترطت النصوص الجزائرية لممارسة التدقيق الآتي: [1]

المجموعة الأولى:

الحائزون على إحدى الشهادات التعليم العالي الآتية أو أي شهادة أجنبية أخرى معادلة:

- ← ليسانس في العلوم المالية.
- ← شهادة المدرسة العليا للتجارة(فرع المالية والمحاسبة).
- ← الجزاءان الأول والثاني من الامتحان الأولي في الخبرة المحاسبية.

المجموعة الثانية:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 1999/03/24، صادر عن وزارة المالية، العدد32، المادة03، ص ص 04-06.

الحائزون إحدى شهادات التعليم العالي المذكورة أدناه:

- ليسانس في العلوم الاقتصادية للفروع الأخرى ماعدا المالية.
- شهادة المدرسة العليا للتجارة (فروع أخرى غير فرع المالية والمحاسبة).
- ليسانس في التسيير.
- شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك.
- شهادة التكوين المتواصل في المالية والمحاسبة.
- مضاف إليها شهادة متخصصة في المحاسبة.

ب- التأهيل العملي:

اشترط المقرر السابق للمجموعتين إحدى الشرطين التاليين:

متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني.

إثبات خبرة قدرها عشر سنوات في الميدان المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

غير أنه في إطار التعديلات الأخيرة التي مست مهنة التدقيق في الجزائر ممثلة في القانون 10-01 يشترط أن يحوز المتقدم للمهنة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، والممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، على أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص.[1]

يتعين على المترشحين للتكوين للحصول على شهادة محافظ حسابات التي ينظمها المعهد أن يحوزوا شهادة جامعية أو شهادة أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين، على أن تحدد قائمة الشهادات الجامعية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالتعليم العالي.

ترسل أو تودع طلبات الاعتماد بصفة محافظ الحسابات إلى مجلس المحاسبة الذي يقدر الصلاحية المهنية لشهادات و إيجازات كل مترشح يطلب اعتماده.[2]

المطلب الثاني: إجراءات عمل محافظ الحسابات.

التدقيق وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، يلجأ أصحاب الرأسمال والمساهمون ومختلف الهيئـات التي تستخدم القوائم المالية وضمانا لحقوقهم وحماية ممتلكاتهم.

[1] مولود ديدان،المادة 8، مرجع سبق ذكره، 2011،ص 4.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الموافق لـ 20 فيفري 2011، المادتين 02، 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 12 فيفري 2011، والذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، ص 05.

أولا: خطوات عمل محافظ الحسابات.

للمدقق ثلاث مهام رئيسية عليه القيام بها وهي مراقبة شرعية وصدق الحسابات، التأكد من احترام القوانين والقواعد التنظيمية من طرف المؤسسة موضوع المراقبة والتصريح برأيه وملاحظاته للمسؤولين والمساهمين وحتى السلطات المهنية أحيانا، وللقيام بذلك لابد له أن يسلك النهج التالي في ثلاث مراحل:

قبول التوكيل والدخول في الوظيفة

قبول التوكيل:[1]

تأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.

يطالب المحافظ بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للشركة المراقبة والشركات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين.

وفي حالة ما إذا خلف عضو آخر للمنظمة عليه الاستعلام لدى الشركة بأسباب ذهاب سلفه.

وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تحديد توكليه عليه الاتصال بالزميل المغادر للاستعلام عن أشباب عدم قبول تجديد توكليه.

الدخول إلى الوظيفة[2]:

بعد قبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعينه سواء من طرف الجمعية العامة العادية أو الجمعية التأسيسية، ثم يعلق كتابيا أنه ليس في وضعية تنافي أو مخالفة شرعية، بعد ذلك وفي ظرف 15 يوما التالية لقبول التوكيل عليه أن يعلم برسالة مضمونة مع وصل الإيداع للمنظمة الوطنية بتعينه كما يرسل أيضا إلى الشركة التي يراقبها رسالة يبين فيها إجراءات تنفيذ التوكيل.

فحص مراقبة الحسابات[3]:

تعتبر هذه الخطوة أساسية يقوم بها محافظ الحسابات وهي تابعة للخطوتين السابقتين المتمثلتين في المعرفة العامة بالشركة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفي هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بفحص الدفاتر المحاسبية الجارية في المؤسسة وما تحتويه من معلومات وبيانات مالية

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ، 2002، ص 57.

[2]-Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, les diligences professionnelles du commissaire aux comptes, société nationale de comptabilité, Algérie, 1994, P 05.

[3]-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار وزاري صادر عن وزير المالية، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق لـ6 ديسمبر 2007 ،المتم والمعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادي الثانية 1415 الموافق لـ7نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات رقم 04، ص 95-96 (بتصرف)

ومحاسبية، والهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة، كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

تقييم نظام الرقابة الداخلية:[1]

تعتبر الرقابة الداخلية عنصرا مهما يعتمد عليه المدقق في القيام بعمله حيث يقوم هذا الأخير بدراسة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة محل التدقيق وعلى ضوء هذه الدراسة يستطيع المدقق تحديد مجال فحصه، فكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية جيدة وذات كفاءة كلما كانت إجراءات التدقيق أقل تفصيلا، وكلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية ضعيفة كلما كانت إجراءات التدقيق أكثر تفصيلا.

ومن أهداف محافظ الحسابات من دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، حماية موارد المؤسسة من سوء الاستخدام والتأكد من دقة بياناتها المحاسبية، كما أنها تساعد على تنمية وتطوير الكفاءة التشغيلية في المنشأة وضمان تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها إدارة المؤسسة.

ومن طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية التي يقوم باستخدامها محافظ الحسابات طريقة الاستبيان، طريقة المذكرة المكتوبة أو التقرير الوصفي أو طريقة خرائط النظم وتعتبر هذه الطريقة أداة من أدوات توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات وتقسيم العمل .

كتابة التقرير:[2]لقد أكد المشرع الجزائري في القانونين 91-08 و 93-08 على مهام محافظ الحسابات كما تناول أيضا على أن محافظ الحسابات في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية.

ثانيا: ملفات وأوراق عمل محافظ الحسابات

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات، تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته وأيضا ضرورة توفر أوراق العمل للقيام بالمراجعة على أحسن وجه وأيضا إعداد التقارير.

ملفات خاصة بمحافظ الحسابات[3]

الملف الدائم : طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم، متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات.

ويرتكز على المحاور التالية:

- ♣ العموميات الخاصة بالشركة المراقبة.

[1]-أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 2001، ص 2 (بتصرف).
[2]-محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 47-48 .
[3]-المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 74(بتصرف).

- ♣ الرقابة الداخلية.
- ♣ معلومات محاسبية ومالية.
- ♣ معلومات قانونية،ضريبية و إجتماعية.
- ♣ الخصائص الاقتصادية والتجارية.
- ♣ معلومات حول الاعلام الآلي.

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب :

تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم.

اقتضاء المعلومات القديمة، والتي لم يعد لها أية فائدة.

القيام بتلخيص المدقق الحجم الضخم .

الملف السنوي أو (المراقبة): [1]

على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طلية مدة التوكيل وتجديده المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لايتجاوز استعمالها نشاط المراقبة.

يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة، المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

يعد هذا الملف ضروريا من أجل :

- ❖ تحكم أفضل في المهمة .
- ❖ تدوين الأعمال التي أجريت والاختيارات المعمول بها.
- ❖ التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال.
- ❖ تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.
- ❖ بالتالي يعتبر ذلك دليل إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.

يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية:

- ➢ تنظيم وتخطيط المهمة..
- ➢ تقييم الرقابة الداخلية.
- ➢ مراقبة الحسابات السنوية.

[1]-المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، 2002، ص76.

- المراقبات الخاصة أو الشرعية .
- التدقيق العام.
- كما حول الحال بالنسبة للملف الدائم، يستحسن تحضير ملفات فرعية تسهل استعمال وفحص الملف السنوي.
- يمكن أن يتوقع بشكل مفيد وجود مدرجات ذات محتوى الملف الفرعي شبه المطبوع.

الاحتفاظ بملفات العمل [1]

إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

إن الملفات السنوية والملف الدائم بالإضافة إلى المدقق المتعلق بالشركة المراقبة، يجب الاحتفاظ بها مدة 10سنوات حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري).

أوراق عمل محافظ الحسابات[2]

تعتبر أوراق العمل ضرورية لتنفيذ عملية التدقيق، وإعداد تقرير المحافظ المعبر عن رأيه المحايد فهذه الأخيرة تمثل أداة الحكم على قدرة المدقق في أداء المهام المنطوية به.

ويمكن تعريف أوراق العمل على أنها: " تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص".

معايير إعداد أوراق العمل

نجد أن المعايير الشائعة لإعداد أوراق العمل هي :

يجب أن يكون لكل عنصر يظهر في أوراق العمل، هدف مرتبط بالمهام التي يقوم بها محافظ الحسابات، وكذلك يجب أن يكون هذا الهدف واضحا ليس لمحافظ الحسابات فقط، وإنما كذلك للآخرين الذين لهم فرصة الإطلاع على هذه الأوراق في حالة غياب مدقق الحسابات.

عدم ترك أية أسئلة، أو علامات استفهام أو أية نقاط أو ملاحظات غير كاملة في أوراق العمل .

وجود سجل لتحديد الأعمال التي كان يجب القيام بها، لولا التسلسل الموضوع للتنفيذ، ثم التأشير في هذا السجل أمام جميع الأعمال التي تم الانتهاء منها.

[1]-المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، 2002، ص 78.
[2]-محمد سمير صبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص281-378(بتصرف).

يجب أن يظهر في أوراق العمل، أية تعديلات أو تسويات أو إعادة تبويب للمفردات، بعدها محافظ الحسابات بحيث تصبح هذه الأوراق ممثلة لأرصدة ميزان المرجعة المعدل.

إمكانية الاعتماد على موظفي العميل في إعداد بعض أنواع أوراق العمل، ولكن لايعتمد عليها محافظ الحسابات إلا بعد اختبارها للتأكد من سلامتها.

يجب بيان مصادر الأرقام أو أية معلومات أخرى تتضمنها أوراق العمل، ويجب أن يخصص مكان معين في ورقة العمل لبيان هذا المصدر.

أنواع أوراق العمل في التدقيق

حيث أن أوراق العمل هي الوسيلة لتجميع كل القرائن وأدلة الإثبات التي يحتاج إليها المدقق للتعبير عن رأيه الفني، فلذلك سوف تتعدد تلك الأوراق بصورة كبيرة، ومن الملاحظ أن بعضا من هذه الأوراق سيتخذ أشكالا نمطية، في حين أن البعض الآخر قد يتخذ شكل بعض الملاحظات التي يتم استخلاصها من المناقشة مع أخذ المسؤولين، وتختلف أنواع الأوراق من حالة إلى أخرى ولكن من الأنواع الرئيسية لأوراق العمل في التدقيق مايلي:

- ❖ برامج التدقيق.
- ❖ موازين التدقيق.
- ❖ الجداول الملحقة.
- ❖ المصادقات.
- ❖ المحاضر والمستخرجات من العقود والسجلات.
- ❖ القيود الدفترية والتسويات.
- ❖ تقرير تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.
- ❖ المسودة الأصلية لتقرير المحافظ .

المبحث الثاني : إعداد تقرير محافظ الحسابات.

ينتهي عمل محافظ الحسابات بآخر مرحلة وهي كتابة التقرير حيث يعد محافظ الحسابات تقريرا أوليا وهو التقرير التمهيدي، فوجوده يحقق هدفين، الأول بيداغوجي وهو الكشف عن نقاط الضعف وإمكانية تصحيح الأخطاء المكتشفة قبل إقفال الحسابات والسنة المالية، أما الهدف الثاني فهو أساسي وهو أن التقرير التمهيدي يسمح لمحافظ الحسابات بإجراء برمجة العمليات للمرحلة اللاحقة وبالتركيز على مواطن مراكز الضعف.

ويرسل محافظ الحسابات التقرير التمهيدي إلى الجهات المعنية التي ستقوم بمراجعة ما جاء فيه وتصحيح الأخطاء في الوقت المحدد.

المطلب الأول: ماهية تقرير محافظ الحسابات.

أولا: ماهية التقرير

تعريف التقرير: [1]

كان البيان الذي يقدمه محافظ الحسابات عن القوائم المالية، يطلق عليه لفظ "شهادة" في الولايات المتحدة الأمريكية، ثم استبدلت الشهادة بلفظ " تقرير" تمشيا مع ماهو متبع في انجلترا.

فبعض الكتاب يرى أن عملية التدقيق تتم بالاعتماد على إجراءات التدقيق الاختيارية ولهذا فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقرر أو يشهد بشيء عن نتائج عملية التدقيق، وإنما هو يكتب تقريرا يمثل نتيجة مقام به من أعمال، فهو لا يستطيع أن يكتب شهادة لأن ذلك يعني أنه يقر بأن كافة البيانات الواردة في القوائم المالية هي بيانات صحيحة صحة مطلقة، وهذا يتنافى مع الواقع لأن بعض البيانات اعتمدت في استخراجها على التقدير الشخصي مثل تكوين الاحتياطات والمخصصات وتقييم المخزون السلعي.

أنواع التقارير[2]

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها محافظ الحسابات وفقا لثلاث أسس، تقريرا عاما والخاص، تقريرا مختصرا أو تقريرا مطولا، تقريرا نظيفا أو متحفظا أو معاكسا أو تقرير الامتناع.

التقرير العام والتقرير الخاص:

التقرير العام : وهو التقرير الذي يعده محافظ الحسابات تماشيا مع النصوص القانونية، والتي يحاول المحافظ الإدلاء بشهادته ضمنها.

التقرير الخاص: وهو التقرير المرتبط بمهام خاصة، ولم ينص عليها القانون على إعدادها مثل تقارير المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، أو مثلا بعض المراجعات الجزئية كتقدير الخسارة الناجمة عن حريق أوما شابه ذلك.

التقرير المختصر والتقرير المطول

التقرير المختصر: يقصد به ذلك التقرير الذي يعده محافظ الحسابات ويبين ما فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص، ويرفق هذا التقرير بالقوائم المالية المنشورة حيث يعتبر جزء لا يتجزأ منها، وقد حددت المهنة نموذجا معينا لهذا التقرير يستخدمه جميع المحافظون، وذلك للحد من سو الفهم والتفسير لتقرير المدقق، والذي يمكن أن يظهر إذا كان كل تقرير يمثل نموذجا

[1]-خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الطبعة الأولى، عمان ، الأردن، 1998، ص97.

[2]-عبد الفتاح محمد الصحون وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 475(بتصرف).

مستقبلا ومختلفا عن غيره، ولذلك فإنه من هذا المنطق يمكن النظر للتقرير المختصر على أنه يمثل تقريرا نمطي.

التقرير المطول:يتضمن هذا التقرير إلى جانب عناصر التقارير السابقة إيضاح وشرح الأخطاء التي اكتشفها خلال قيامه بعملية التدقيق وتوصيات بإجراء تعديلات على النظام المحاسبي من أجل رفع كفاءته واقتراحات لجعل نظام الرقابة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية، ويصف المدقق في هذا التقرير نطاق تدقيقه بصورة تفصيلية، كما يبين بوضوح موقفه بالنسبة للبيانات التي تظهر في التقرير المفصل.

التقرير النظيف، المتحفظ، المعاكس وتقرير الامتناع

التقرير النظيف: ونقصد به ذلك التقرير الذي يبدي فيه محافظ الحسابات رأيا إيجابيا في القوائم المالية محل الفحص.

التقرير المتحفظ: فهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه محافظ الحسابات رأيا مقيدا في القوائم المالية محل الفحص.

التقرير المعاكس: فهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه محافظ الحسابات رأيا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص.

تقرير الامتناع عن إبداء الرأي: فهو ذلك التقرير الذي يقرر فيه محافظ الحسابات امتناعه عن إبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة.

معايير إعداد التقرير ومكوناته

معايير إعداد التقرير[1]

نظرا لأهمية تقرير التدقيق وتزايد الطلب على الرأي الفني المحايد لمحافظ الحسابات، فقد اهتمت العديد من المنظمات المهنية بتقرير المدقق وذلك من خلال وضع المعايير التي تحكم سلوك المدقق عند إعداد للتقرير.

يمثل تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة، وقد ركزت المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على ضرورة إعداد مايلي:

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر،

[1]-سايج فايز، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المداخلة إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة، الجزائر، دسيمبر2011، ص6-7.

- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

ولتطبيق إعداد هذه التقارير، صدرت معايير تحدد تقارير محافظ الحسابات وهي:

- ❖ معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- ❖ معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- ❖ معيار حول الاتفاقيات المنظمة؛
- ❖ معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- ❖ معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ❖ معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ❖ معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ❖ معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- ❖ معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- ❖ معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- ❖ معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى؛
- ❖ معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- ❖ معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- ❖ معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

مكونات التقرير:[1]

وفقا لهذا المعيار تشمل العناصر الرئيسية لتقرير محافظ الحسابات على مايلي وبالترتيب:

عنوان التقرير:

حيث يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوانا يميزه بأنه"تقرير مدقق مستقل".

الجهة الموجه إليها التقرير:

[1]-عبد الفتاح وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2000، ص 390-396.

حيث يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة ما يوجه إلى الشركة أو مساهميها أو مجلس الإدارة، ولقد جرت العادة على أن يوجه التقرير إلى المساهمين، وذلك على أساس أنه قد تعيين المدقق بواسطتهم من خلال الجمعية العامة.

الفقرة التمهيدية (الافتتاحية):

وهي الفقرة الأساسية الأولى من فقرات التقرير النمطي لمحافظ الحسابات، ويجب أن تتضمن هذه الفقرة إشارة واضحة إلى كل من القوائم المالية التي تم مراجعتها، والسنة التي فيها التدقيق وأن يوضح محافظ الحسابات في هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية، وأن مسؤولية محافظ الحسابات هي مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي فيها بناء على مراجعته لها.

فقرة النطاق (المدى):

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المدقق ودون ذكر أي تفصيلات، وبالتحديد تبين هذه الفقرة ما إذا كانت عملية التدقيق قد أنجزت وفقا لمبادئ التدقيق المقبولة قبولا عاما، وتبين أيضا أن هذه المعايير تتطلب تخطيط التدقيق للوصول إلى تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص، فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة، وذلك على أن يتم توضحيها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير التدقيق تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي.

فقرة الرأي:

وفي هذه الفقرة ينقل المدقق لمن يهمهم المر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها، والتي تقوم على أساس من أدلة التدقيق التي جمعها.

الفقرة التوضيحية:

وهي فقرة يقوم المدقق بإضافتها للتقرير حسب الظروف، وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف، وإذا ما استخدم المدقق هذه الفقرة لتوضيح السبب وراء تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس، فإن هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي، أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي، فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضحيها لا تؤثر على إبداء المدقق لرأي نظيف، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.

توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير من قبل المدقق، وذلك حتى يمكن التأكيد على قبول المدقق لمسؤولياته.

تاريخ التقرير:

يجب تدوين تاريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه محافظ الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المدقق عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العامة.

ثانيا: طبيعة وأهمية تقرير محافظ الحسابات.

يعتبر تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية السنوية بمثابة المرحلة النهائية لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن، ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية، وكما يتميز بالشمولية والدقة .

ويمكن تلخيص أهمية تقرير التدقيق لمحافظ الحسابات نفسه ولجميع أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية فيما يلي:

تقرير التدقيق له أهمية خاصة لمحافظ الحسابات نفسه بإعتباره المرحلة النهائية لعملية التدقيق والمؤشر على إنجازه لعمله وفقا لمعايير التدقيق، وأداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية وبالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم والتي تعكس احتياجاتهم مما يؤثر على جودة عملية التدقيق ككل.

يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة والتي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية محافظ الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال وكذلك المسؤولية المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد، آداب وسلوك المهنة.

يحقق تقرير محافظ الحسابات على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء مؤسسات مالية أو استشارية أو المقرضين أو المستثمرين والدائنين الأفراد من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.

إن تقرير محافظ الحسابات يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالوحدة الاقتصادية محل التدقيق مسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة بإعتباره وكيلا عن الملاك، ومدى التزامها بالمبادى المحاسبية المقبولة في إعداد القوائم المالية، ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية.

كما يقوم محافظ الحسابات بالتصريح بالأعمال الإجرامية، من خلال التصريح بالأخطاء سواء كانت أخطاء عمدية أو غير عمدية، أو التصريح بالغش.

المطلب الثاني: توافق معايير تقارير محافظ الحسابات مع معايير التدقيق الدولية[1]

[1]-سايج فايز، مرجع سبق ذكره، 2011، ص9-12.

إن صدور معايير تقارير محافظ الحسابات لا يعني بالضرورة أنها تمثل معايير التدقيق الدولية أو تقاربها، إلا أنها تعتبر خطوة هامة في الإصلاح المحاسبي، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول 2.2 : توافق المعايير الدولية للتدقيق وتقابلها مع معايير تقارير محافظ الحسابات

المعيار الوطني المستقبلي	رقم المعيار الدولي المقابل أو القريب منه
معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.	200، 220، 540، 700، 705، 706، 720، 810.
معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.	200، 220، 240، 700، 705، 706، 710، 720، 810.
معيار حول الاتفاقيات المنظمة.	210، 250، 260، 265، 501، 580.
معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات	805.
معيار حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.	805.
معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.	805.
معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.	230، 300، 315، 320، 330، 402، 450، 500، 501، 520، 600، 601، 620.
معيار حول استمرارية الاستغلال .	560، 570، 800.
معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان.	850.
معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.	850.
معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.	805.
معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى.	805.
معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.	805.
معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.	805.
معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.	805.

المصدر: سايج فايز، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المداخلة – إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة، الجزائر، دسيمبر 2011، ص ص9 .

إن وضع الجدول السابق، ما هو إلا مجرد احتمالات، ربما سيعتمد عليها المشرع الجزائري.

وفيما يلي سنقوم بتبرير رأينا الشخصي في محاولة مقابلة أو التقارب بين معايير التدقيق الدولية وبين تسمية معايير تقارير محافظ الحسابات على النحو التالي:

المعيار 200 الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير التدقيق الدولية، يمكن إدراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، كما يمكن إدراجه ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة، لأن المعيار يهدف إلى الحصول على تأكيدات بخلو القوائم المالية ككل من الأخطاء وبالتالي المصادقة على القوائم المالية، وفي جميع الحالات عندما لايمكن الحصول على التأكيدات المعقولة وكتابة تقرير مدقق الحسابات للرأي المتحفظ قد يكون ليس كافي في ظل الظروف القائمة لأغراض

تقديم التقارير لمستخدمي القوائم المالية، فتتطلب معايير التدقيق الدولية من مدقق الحسابات عدم إبداء رأي أو الانسحاب أو الاستقالة من عملية التدقيق، إذا سمحت القوانين والأنظمة بذلك.

المعيار 210 الاتفاق على شرط التعيين، تم إدراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأنه يهدف إلى التأكيد بأن هناك فهم مشترك بين مدقق الحسابات والإدارة، وحسب حالة القائمين على شروط التعيين لعملية التدقيق.

معيار 220 مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية، تم إدراجه ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر، وفي معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن المعيار يرتكز على جودة تقرير مدقق الحسابات، وهذه الجودة تتناسب طرديا مع معيار المصادقة والعكس صحيح.

معيار 230 توثيق التدقيق، تم تصنيفه مع معيار إجراءات الرقابة الداخلية، لأن الهدف من توثيق التدقيق هو تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة.

معيار 240 مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن المعيار يستجيب لحالات الغش التي تؤدي إلى رفض المصادقة.

معيار 250 النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية، تم تصنيفه ضمن معيار حول الاتفاقيات المنظمة، لأن هدف المعيار هو الحصول على ما يكفي من الأدلة المناسبة في عملية تدقيق الحسابات بشأن الامتثال لأحكام القوانين والأنظمة بشكل عام.

معيار 260 والمعيار 265، صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن الاتصال مع القائمين على الحاكمية يكون لهدف إعطائهم نظرة عن نطاق وتوقيت عملية التدقيق، والتي هي ضمن الإتفاقية المنظمة.

معيار 300 و 315، 320 و 330، 402 و 450، 500، صنف ضمن معيار إجراءات الرقابة الداخلية، لأن التخطيط وتقييم المخاطر الجوهرية، كذلك الأهمية النسبية يمثل أحد الإجراءات الهامة في الرقابة الداخلية، والمراجعة بشكل عام، كما أن فهم وطبيعة الخدمات المقدمة من الخدمات المزودة من مؤسسات أخرى، وأيضا الحصول على أدلة كافية تعتبر من أهم إجراءات المراجعة.

المعيار 501 يمكن إدراجه ضمن إجراءات الرقابة الداخلية لأن هدف المدقق من خلال المعيار هو الحصول على أدلة إثبات ملائمة ومناسبة، كما يمكن إدراجه ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة لأن المعيار يهدف إلى الاستفسار عن الدعاوي القضائية والمطالبات المتعلقة بالمؤسسة واكتمال معلوماتها.

المعيار 520 صنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأنه يعبر عن الإجراءات التحليلية التي تعتبر صلب إجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 540 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المصادقة تتعلق بضرورة الإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

المعيار 550 صنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو عدم المصادقة، لأن المعيار يتطلب تحديد الأطراف ذات العلاقة للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ومعالجتها المحاسبية والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقا لإطار التقارير المالية المطبقة.

المعيار 560 الأحداث اللاحقة والمعيار 570 استمرارية المؤسسة صنف ضمن معيار استمرارية الاستغلال، لأن الإفصاح عن الأحداث اللاحقة يبرر استمرارية المؤسسة في السنوات المقبلة.

المعيار 580 صنف ضمن معيار الاتفاقيات المنظمة، لأن المعيار يهدف إلى الحصول على اتفاق أو بيان خطي من القائمين على الإدارة بأنهم زودوه بكامل المعلومات التي يحتاجها.

المعيار 600، 601 و 620 صنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأن الاتصال مع مدققي القوائم المالية سيحدد نطاق وتوقيت المراجعة.

المعيار 700 و 705 والمعيار 706 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن هدف المعايير هو إبداء الرأي.

المعيار 710 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، لأن المعلومات المقارنة تساعد في إبداء الرأي.

المعيار 720 يصنف ضمن معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف ضمن معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، لأن البيانات المدققة التي تحتوي على بيانات أخرى تؤثر على رأي المدقق.

المعيار 800 يصنف ضمن إجراءات الرقابة الداخلية، لأن المعيار يهتم بحالات التنافي التي يجب أن يتأكد منها المدقق قبل البدء في عملية المراجعة، أو عند تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية.

المعيار 805 يتعلق بالإبلاغ بطريقة مناسبة عن أحد حسابات القوائم المالية، لذلك فهو يوافق المعايير التالية:

- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار بقيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.
- المعيار 810 يتعلق بتقرير مدقق الحسابات استنادا إلى الأدلة التي وصل إليها، أي أنه يتعلق بمعيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض المصادقة، كما يصنف معيار رفض المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.

خلاصة:

بناء على ما سبق حاولنا توضح الخطوط العريضة لمحافظ الحسابات الذي يعتبر المدقق الخارجي بالنسبة للمؤسسة، وهو الشخص المخول له قانونيا بممارسة عمله بناءا على مهمة يكلف بها، والتي من خلالها يلفت الانتباه إلى التجاوزات والأخطاء خاصة ذات الطابع القانوني، ويقوم بإبراز ذلك من خلال تقرير يقوم بإعداده وفقا لما تتطلبه المعايير الوطنية والتي هي بدورها مستمدة من معايير التدقيق الدولية، ويقوم بتقديم تقرير عام وتقرير خاص حول القوائم المالية أي وضعية المؤسسة.

الفصـــل الثالـــــث

دراسة حالة مؤسسة

مينـــــاء مستغانـــــم

الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تمهيد :

بعد تناولنا لموضوع المعايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق لإعداد تقارير التدقيق وكذا محافظ الحسابات وإعداد تقريره، سوف نلقي الضوء في هذا الفصل على الجانب التطبيقي لها ونقوم بإسقاط ما تناولناه في الجانب النظري على ما وجدناه في الساحة العملية والمتمثلة في دراسة حالة ميناء مستغانم .

و إنطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التعرف بالمؤسسة والتركيز على تقرير محافظ الحسابات وقسمناه في سبيل ذلك إلى مبحثين:

المبحث الأول : تقديم المؤسسة.

المبحث الثاني : منهجية إعداد تقرير محافظ الحسابات.

المبحث الأول : تقديم المؤسسة

المطلب الأول : تقديم مؤسسة ميـــــناء مستغانم

النشأة الجغرافية للميناء

- لأنه كان خليجا صخريا حادّاً يمتدّ بين الرأس البحري لصلامندر والرأس البحري لخروبة إستخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم، سُمّي ميناء مستغانم فيما قبل 1833م بـ "مرسى الغنائم". ومن هنا سمّيت المدينة "مستغانم".
- في سنة 1848م، أنشئ أوّل رصيف للميناء بطول 80 متر ليصل امتداده إلى 325 متر بحلول سنة 1881م.
- إنطلق أوّل مشروع لتهيئة الميناء في سنة 1882م وبعد ثلاث سنوات من ذلك أعلن عنه مشروعا ذا منفعة عامة .
- تلت ذلك أعمال تهيئة ضخمة بين 1890م و 1904م إنتهت بميلاد أوّل حوض للميناء .
- بعد بناء كاسرة الأمواج الجنوبية الغربية للميناء سنة 1941م، تمّ إنشاء الحوض الثاني برصيف طوله 430 متر فيما بين نهاية 1955م وبداية 1959م.

منذ ذلك الحين يتم تطوير الميناء بما يتماشى مع متطلبات المنطقة حيث أصبح يشكل اليوم جزء أساسيا من البنية التحتية الخاصة بالنقل في المنطقة وهو ضروري بالنسبة للعديد من الصناعات الكبرى التي تشارك في التجارة الدولية إذ أنه يشجع استحداث مجموعة من الخدمات مقربة من المستلمين النهائيين عبر أروقة نقل متعددة الأنماط.

المصدر: مؤسسة ميناء مستغانم

2 ـ نشأة مؤسسة ميناء مستغانم

يقدّم ميناء مستغانم نوعين من الخدمات: الخدمات التجارية و خدمات الصيد البحري، وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء مستغانم وهي مؤسسة عمومية إقتصادية/ شركة ذات أسهم /EPE/ EPM

Spa أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ 14أوت1982م .

ورثت مؤسسة الميناء، إبتداء من شهر نوفمبر 1982م، الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديوان الوطني للموانئ المنحلّ (ONP) وكذلك تلك الخاصة بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلّة أيضا (SONAMA)، كما أسندت إليها من جهة أخرى مهام القطر الموكولة فيما قبلُ للشركة الوطنية للملاحة (CNAN)فأصبح دورها منوطا بما يلي:

- تسيير أملاك الدولة المينائية والإنشاءات الخاصة واستغلال وتنمية الميناء.
- إحتكار خدمات الشحن والتفريغ، القطر والإرساء.

في 29 فيفري 1989م شقّت مؤسسة ميناء مستغانم طريقها نحو الإستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها بموجب عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع اجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية/ شركة ذات أسهم رأس مالها 25.000.000 دج تحت الحيازة الكاملة لشركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" SOGEPORTS، تحمل للسجل التجاري رقم 88.B.01 وتخضع للقانونين التجاري والمدني طبقا لأحكام القوانين 88-01 و 88-03 و 88-04 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للمرسوم 88-101 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م والمرسوم 88- 119 الصادر بتاريخ 16 ماي 1988م والمرسوم 88-177 الصادر بتاريخ 28 سبتمبر 1988م.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

1- إستثمار وتطوير ميناء مستغانم
2- إستغلال الآلات والإنشاءات المينائية
3- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة وتحديث للبنى المينائية الفوقية
4- إعداد برامج بناء وصيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع الشركاء الآخرين
5- مباشرة عمليات الشحن و التفريغ المينائية
6- مزاولة عمليات القطر، القيادة، الإرساء وغيرها
7- القيام بكل العمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

بتاريخ 27 فيفري 2008، تمّ رفع رأس مال الشركة إلى 500.000.000 دج.

في سنة 2015م رفع رأس مال الشركة من جديد إلى 1.500.000.000 دج، تحت الحيازة الكاملة لمجمع الخدمات البحرية " SERPORT Spa"

- ***مؤسسة تسيير موانئ و ملاجئ الصيد فرع مؤسسة ميناء مستغانم (EGPPM Filiale de l'EPM)***

في شهر جانفي 2004، تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم.

ولدت هذه المؤسسة بموجب إنعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرّس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد وبمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" وبمقتضى القرار رقم 05 الصادر بتاريخ 23 ديسمبر 2003 المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الإجتماع العام الإستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم المنعقد في 20 جانفي 2004 الخاص بإنشاء هذا الفرع الذي يسهر على تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم و مينائي صلامندر وسيدي لخضر.

المصدر: ميناء مستغانم 2008

3 - أهداف ميناء مستغانم

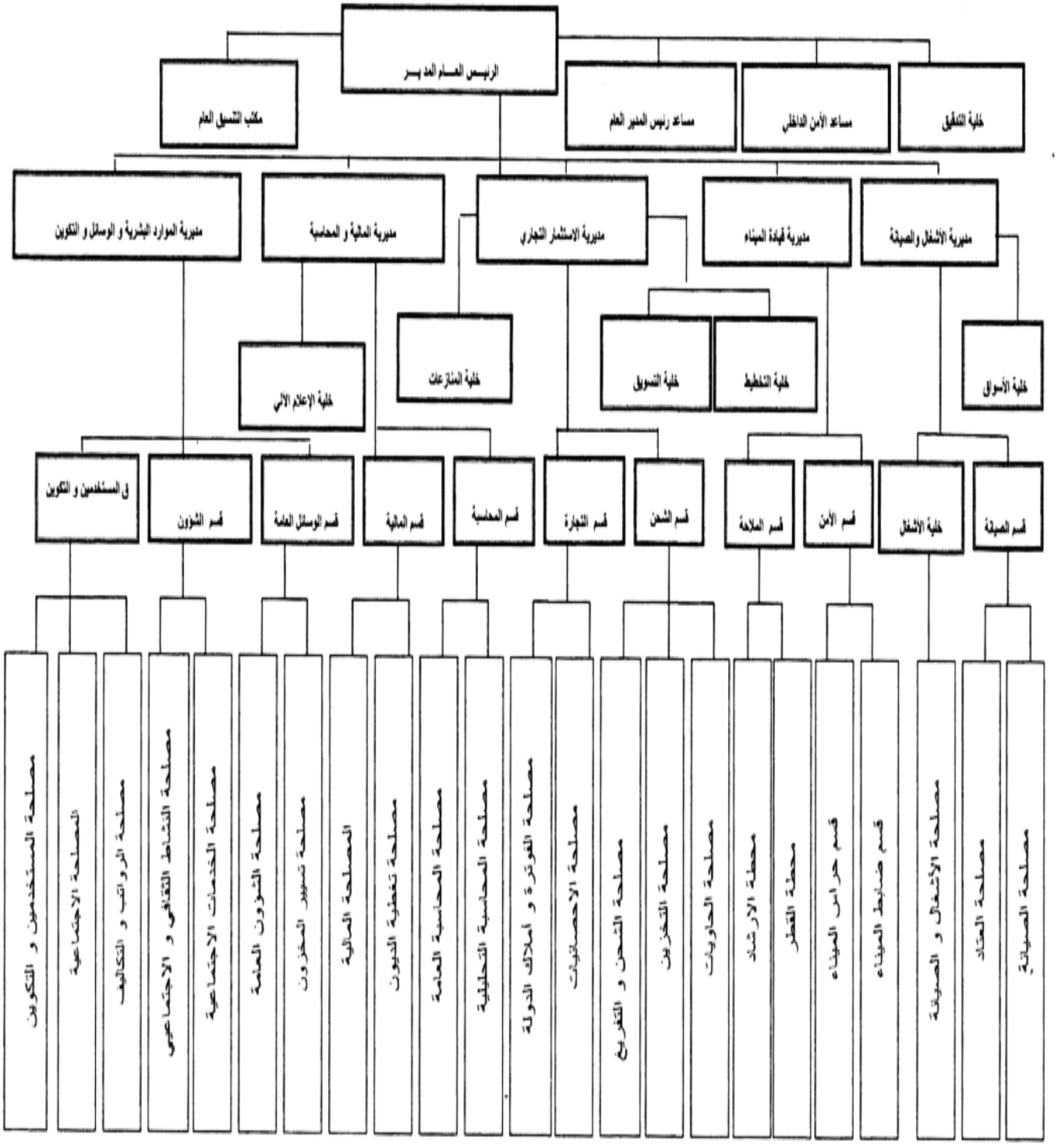
1. تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدّة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.
2. تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاءة عالية).
3. كون الآذان الصاغية لاهتمامات المتعاملين الإقتصاديين.

4 – مميزات ميناء مستغانم

1-موقع جيو إستراتيجي هام
2-وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية
3-محطات رسو متخصصة لسفن الإداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة
4-إنشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب، السكر، الخمور وناقلات الزفت.
5-قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.
6-حماية جيدة للبضائع
7-تنوع طرق تسيم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي والمساحلة الوطنية)
8-بنى فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الإقتصاديين
9-إطارات وعمال مهيّؤون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

المبحث الرابع: الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم



الشكل I.1: هيكل تنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم

المهام سواء كان تقرير عام أو تقرير استثنائي وهذا ماريناه خلال فترة تواجدنا في مؤسسة ميناء مستغانم.

المطلب الأول: دراسة شكلية وموضوعية للتقرير

أولا: دراسة شكلية للتقرير

قام محافظ الحسابات في مؤسسة ميناء مستغانم لفترة 2011، بعدة عمليات من بينها مايلي:

عملية التحقيق من الدفاتر.

- عملية التحقيق والفحص للخزينة والحافظة والأوراق المالية للمؤسسة.
- مراقبة داخلية قانونية.
- وكذا التأكد من دقة وصحة المعلومات المعطاة حول الحسابات.
- قام بعدها بكتابة تقريره النهائي عن حالة المؤسسة والمتضمن مايلي:
- تقرير المصادقة بتحفظ.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى عشر تعويضات.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية أي بتقييم المراقبة الداخلية.
- بالإضافة تم تقرير حول تقييم القوائم المالية.
- كما كان لهذا التقرير عنوانا يميزه بأنه تقريرا مستقل وكذا الجهة الموجه إليها وهي مجلس الإدارة وتضمن فقرة الإفتتاحية والتي تم إشارة فيها للقوائم المالية التي تم مراجعتها والسنة التي تم فيها التدقيق وتضمن أيضا فقرة النطاق وهي قام به محافظ الحسابات، وفقرة الرأي ومن خلالها أبدى رأيه حول القوائم المالية كما تضمن توقيعه وتاريخ إعداده للتقرير.
- وبذلك قام محافظ الحسابات بإعداد تقرير وفقا ما تتطلبه القوانين والتشريعات خاصة قانون 10-01 وبالخصوص نص المادة25 من نفس القانون والتي تنص على أنه يترتب على محافظ الحسابات إعداد مايلي:

❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،
❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء،
❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،
❖ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
❖ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية،
❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الاستغلال.

ثانيا: دراسة موضوعية.

قام محافظ الحسابات في مهمة موكلة إليه في مؤسسة ميناء مستغانم من أجل التحقيق والفحص وفي نهايتها قام بإعداد تقريرا نهائي، الذي تناول عدة جوانب مختلفة طبقا لقواعد وضوابط المسلم بها والذي قسمه إلى أربعة أجزاء، تناول في الجزء الأول رسالة المصادقة والذي قام بالتحقيق من أجل دقة وصدق الحسابات السنوية، وقام بفحص القوائم المالية التي قدمت له من طرف المؤسسة واعتمد في أعماله على طريقة الاستبيان والتحقيق المدعم، وبعد عملية التدقيق سمحت له بإفصاح عن تحفظات وتوصيات التالية:

- ✓ غياب إجراءات التسيير.
- ✓ غياب بعض التبريرات لبعض التعاملات.
- ✓ إكتشاف فارق سلبي في التثبيتات المادية.
- ✓ عدم إستغلال بعض التثبيتات المادية.
- ✓ عدم تسوية بعض الحسابات.
- ✓ وهذا ماجاء من تحفظات في الجزء الأول

وأما في الجزء الثاني فقام بإعداد تقرير استثنائي من خلال المصادقة على أحسن عشر رواتب، وتناول نتائج الإجمالية لنشاط خمس سنوات الأخيرة، وتناول جدول الحضور، مساهمة الضمان والمشاركة، وتقرير خاص حول الاتفاقيات، والمصادقة على المعلومات ذات التصنيف في محتوى تقرير مجلس الإدارة، وفي هذا الجزء لم يقم بتسجيل أي ملاحظات.

وأما في الجزء الثالث قام بتقييم المراقبة الداخلية من خلال التدقيق الداخلي التي ركز من خلالها على المراقبة المالية، وقام أيضا بمراقبة الدفاتر الرسمية والسجلات القانونية، والتحقيق من الجرد المادي،وكذا مراقبة بعض الحسابات مثل الموردون، الزبائن، المستخدمين، مساهمة الأجراء في النتيجة والتي من خلال هذه المراقبة لم يقم بتحفظ وإنما تدوين بعض الملاحظات وكانت على النحو التالي :

- مصلحة الجرد ليس لديها الوسائل للتدقيق.
- بطاقة الراتب لا تخضع لمراقبة مستقلة داخلية.
- المعطيات المستمرة للملف بالمعلوماتية لا تتقارب من الملف الشخصي.
- الدخول إلى ملف المعلوماتية ليس محميا بواسطة كلمة مرور.
- تم ملاحظة دفع عدد من الأجور لمناصب خارج خطة تنظيم الإدارة.

وكانت الاقتراحات والتوصيات كالآتي:

- ♣ من أجل مراقبة داخلية جيدة يجب الفصل بين الوظائف.
- ♣ نوصي بإتخاذ إجراء لمصلحة الأجور يسمح لها بإعلامها وللتحقيق في جميع الغيابات وانعكاسها على الرواتب.

- ♣ نوصي بأن تكون المعلومات الموجودة على ملف المعلوماتية متقاربة مع الملف الذاتي.
- ♣ إن يكون الدخول إلى ملف المعلوماتية محمي بكلمة المرور.

وتناول في هذا الجزء أيضا إجراءات التسيير وكان الهدف منها رفع النقائص الأساسية الموجودة على مستوى مختلف الهيئات بالمؤسسة، واقترح إعداد إجراءات يجب القيام بها على المدى القصير، المتوسط والطويل لأجل علاجها، وتناول أيضا الدفاتر القانونية والسجلات الرسمية والتي وجدها ممضية ومؤشر عليها وتم التبليغ عنها، وتناول الجرد المادي أيضا.

أما في الجزء الرابع والأخير تناول تقدير حسابات الذمة المالية والتي عالج من خلالها القوائم المالية وبعض العمليات التي قامت بها مؤسسة ميناء مستغانم.

لقد قام محافظ الحسابات بإعداد تقريرا نهائي وفقا لما يتطلبه القانون.

المطلب الثاني : مقارنة إعداد تقرير معايير التدقيق الدولية مع تقرير محافظ الحسابات

يعتبر إعداد التقرير ليس بشيء السهل، فقد تفقد التقارير دورها وهدفها لعدم دقتها في الصياغة أو تنسيقها في المحتوى، وبذلك جاء جزء من معايير التدقيق الدولية ليحدد كيفية إعداد التقرير.

أولا: أوجه التشابه : ويمكن تلخيص أوجه التشابه في مايلي :

- ∴ عنوان التقرير.
- ∴ الجهة التي يوجه إليها التقرير.
- ∴ الفقرة الافتتاحية.
- ∴ تاريخ التقرير .
- ∴ التوقيع.
- ∴ اعتماده على معلومات الأخرى مرافقة للقوائم المالية .
- ∴ القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (SCF).
- ∴ مدى إلتزام بالعقود المتفق عليها.
- ∴ حقائق المكتشفة بعد تاريخ التقرير وقبل إصدار القوائم المالية.
- ∴ إستمرارية المؤسسة.
- ∴ دراسة القوائم المالية السابقة غير المدققة.
- ∴ مراقبة عناصر الحسابات.
- ∴ الحقائق المكتشفة بعد صدور القوائم المالية.
- ∴ كيفية تنظيم عمل محافظ الحسابات.
- ∴ المعلومات المعتمد عليها.

∴ تعتبر هذه النقاط الأساسية التي تشابها فيها تقرير محافظ الحسابات وفقا ما تتطلبه المعايير الدولية للتدقيق لإعداد التقرير.

ثانيا : أوجه الاختلاف :

أما بخصوص أوجه الإختلاف فإن محافظ الحسابات كان مقيدا بمجموعة من القوانين والأوامر التي تحدد كيفية إعداد التقرير وفقا لمعايير الجزائرية وهذا من خلال القانون 10-01، المأخوذ بدوره من المعايير التدقيق الدولية.

وبذلك نسجل بعض النقائص والاختلافات والملاحظات بين معايير التقارير الجزائرية ومعايير التدقيق الدولية والتي تتضح من خلال مايلي:

- فقرة النطاق: التي لم تكون محدود من القانون الجزائري.
- فقرة الرأي: متى يصدر رأيه المحافظ
- كيفية إعتماد على القوائم المالية السابقة.
- في دراسة القوائم المالية السابقة غير المدققة.
- كيفية فحص المعلومات المالية المتوقعة أو المستقبلية.
- كيفية تقييم الأحداث الواقعة حتى تاريخ تقرير .
- تقارير العامة .
- التقارير الخاصة.
- الفقرة التفسيرية.
- كيفية إختبار صحة المعلومات .

وتعتبر هذه النقاط الأساسية التي إختلاف فيها تقرير محافظ الحسابات المقيد بالقوانين عن معايير التدقيق الدولية عند إعداد التقرير.

خلاصة:

من خلال التربص الذي قمنا به في مؤسسة ميناء مستغانم إستنتاجنا العناصر التالية:

- ✓ يقوم محافظ الحسابات عند أدائه لمهامه في مراجعة الحسابات والتحقق وفحص القوائم المالية بمختلف الطرق وأساليب وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويكتشف بذلك مواطن الضعف وكذا الأخطاء والغش، وهذا مايعزز من مصداقية التقرير.
- ✓ يتمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية أثناء أدائه لمهام.
- ✓ إن تقرير محافظ الحسابات يعرض على الجمعية العامة والمساهمين.
- ✓ إن تقرير الذي أعده محافظ الحسابات كان وفقا لمعايير الوطنية التي هي بدورها مستوحاة من معايير التدقيق الدولية.

الخاتمة العامة

نظرا للحاجة إلى التدقيق المحاسبي التي قابلها التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار الحديثة، فكان ولابد من توحيد الضوابط كمكمل لهذه الحوائج، وبغية لتوحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات ظهرت معايير التدقيق الدولية، كضوابط لعديد من دول العالم للرقي بالمهنة والتوجه نحو التوافق الذي يعطيها دفعة نسبية لتحقيق مساعيها التوسعية بالإضافة إلى اختصارها الوقت والجهد على الشركات الناشطة في عديد من المناطق الجغرافية.

ويعتبر تقرير المدقق خلاصة ما وصل إليه من عملية التدقيق، والتي تبين لنا بأن صياغته تختلف من بلد لأخر، الشيء الذي إستدعى بلجنة معايير التدقيق الدولية إلى ضرورة إيجاد صيغة موحدة تأخذ بها جميع الدول التي تتجه نحو تبني معايير التدقيق الدولية، وذلك بهدف توحيد الممارسة العملية للتدقيق على مستوى العالم، وتحقق ذلك من خالا تحديد جزء من المعايير من أجل التقرير وصياغته وبهذا يتم تحقيق التوافق ويتم القضاء على اختلاف من شأنه إساءة فهم رسالة المدقق.

ويتضح أيضا أن تقرير التدقيق يقوم بإعداده شخص، يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة ومستوى تعليمي وهو محافظ الحسابات والذي يقوم من خلال هذا التقرير من بإبداء رأيه المهني المحايد حول القوائم المالية، وكما أن صياغته محددة بمجموعة من القوانين والمعايير الوطنية وهذا من خلال القانون 10-01.

وعليه فقد خلصت دراسة هذا الموضوع إلى عدة نتائج وتوصيات والتي تبدو ضرورية، ثم آفاق البحث.

1- نتائج البحث:

ومن أهم ما توصلنا إليه من خلال تحليلنا للجانب النظري للموضوع ما يلي:

- يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق، ما يحسن جودة المعلومة المالية، ويزيد من مصداقيتها، وبالتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.
- أن تقرير المدقق الصادر وفقا لمعايير التدقيق الدولية يحظى بثقة الأطراف المستعملة للقوائم المالية.
- عملية التدقيق تكون من طرف شخص مهني مؤهل ولديه خبرة سواء اكتسبها أثناء الدراسة أو أثناء قيامه بواجبه المهني.
- إن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي المصادقة عن طريق فحص الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات

بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية توضح تحت تصرف مستخدمي القوائم المالية.

- يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية وكما أن صياغته يجب أن تكون في صورة واضحة وبسيطة وبلغة مفهومة من طرف قراءه، وتعبر تعبرا كبيرا صادقا وأمينا عن ما أسفرت عليه عملية التدقيق من ملاحظات وتوجيهات ونتائج.
- إن المعايير الوطنية للتدقيق التي يعمل بها محافظ الحسابات تساعده على إعداد تقرير بالصورة المطلوبة.

2- توصيات البحث:

من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع، يمكننا الخروج بجملة من التوصيات والاقتراحات التي نرى بأنها ضرورية وهي كالتالي:

- باعتبار أن التقرير يلخص مراحل التدقيق، فضلا عن احتوائه على آراء محافظ الحسابات من جهة، ومن جهة أخرى يمثل وسيلة اتصال بين محافظ الحسابات والأطراف المستخدمة لأرائه فمن الضروري بذل الجهود اللازمة من قبل المنظمات المهنية من أجل توضيح الصيغة الصحيحة المعبرة عن رأي محافظ الحسابات في تقرير ومن ثم توصيل نتيجة عملية التدقيق إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم.
- كما نشير إلى أن هذه العبارات أو الصيغة، التي تعبر عن رأي محافظ الحسابات تتطلب دراسات إضافية.
- كما ننصح بإعادة النظر في القوانين المنظمة لمعايير كتابة التقرير التي لم تكن واضحة المعالم.

3- آفاق البحث:

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع، طرحا يتعلق بالتصورات المستقبلية بشأن شكل ومضمون تقارير محافظي الحسابات في ظل اعتماد الجزائر معايير التدقيق الدولية، غير أننا لم نتناول جانب مهما في هذه الدراسة، وهي فعالية التقرير في توصيل آراء محافظ الحسابات لمختلف مستخدميه.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

1- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى تدقيق والتأكيد الحديث (الإطار الدولي- أدلة ونتائج التدقيق)، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص59.

2- أحـمد حلمـي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب2، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر، عمان، 2009.

3- أمين السيد أحمد لطفي، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين، القاهرة، 2001.

4- أمـين السيـد أحمـد لطفـي، التطـورات الحديثة في المراجعـة، الـدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

5- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسـواق رأس المال، الـدار الجامعية، الاسكندرية،2005.

6- أمين السيد احمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007

7- أمين السيد أحمد لطفي، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.

8- تعريب عصام مرعى، أدلة التدقيق الدولية- إتحاد المحاسبين الدولي - الطبعة الأولى،دار العلم الملاليين، بيروت، 1987.

9- حاتم محمد الشيشني، أساسيات المراجعة- مدخل المعاصر- المكتبة العصرية، مصر 2007.

10- حازم هاشم الأولوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة ، طرابلس الجزء الأول، الطبعة الأولى،2003.

11- حسين القاضي و حسين دحدوح، أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية، دار الرواق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،1999.

12- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى ، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان ،2000

13- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،1998.

14- عبد الفتاح محمد الصحون وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.

15- عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق رأس المال، المتطلبات ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
16- علي سيد قاسم، مراقب الحسابات، دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.
17- عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الطبعة الأولى الرياض،1994.
18- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية – الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
19- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.
20- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
21- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية- الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
22- محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
23- محمود السيد الناغي، المراجعة- إطار النظرية والممارسة- ، الطبعة الثانية، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، 2002.
24- محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة –تحليل وإطار للتطبيق -، الطبعة الأولى، مصر، 2000.
25- محمود محمد عبد السلام اليومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
26- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر،2011.
27- مولود ديدان، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة22، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2011.

28- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.

المراجع باللغة الفرنسية:

1. Robert castell : françois pasqualini , le commissaire aux comptes, Ed. economica , paris 1995.
2. Belaiboud Mokhtar , guide pratique d'audit financier et comptable, la maison des livres ,1982.
3. Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, les diligences professionnelles du commissaire aux comptes, société nationale de comptabilité, Algérie, 1994.

الملتقيات والمؤتمرات العلمية:

1- التحديات العملية والاعتبارات ذات الصلة في تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، تقرير مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 21أوت2008.
2- سايج فايز، الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، المداخلة – إنعكاسات النظام المحاسبي المالي على نظام المراجعة الخارجية ومهنة محافظ الحسابات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، البليدة، الجزائر، دسيمبر2011.

القوانين والأنظمة والأوامر:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991.
2- المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل ، 2002.
3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 1999/03/24، صادر عن وزارة المالية، العدد32.
4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الموافق لـ 20 فيفري 2011، المادتين 02، 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 12 فيفري 2011، والذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
5- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قرار وزاري صادر عن وزير المالية، قانون 2007 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1427 الموافق لـ6 ديسمبر 2007 ،المتم

والمعدل للقرار المؤرخ في 3 جمادي الثانية 1415 الموافق لـ7نوفمبر 1994 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات رقم 04.

6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون المتعلق بالأحكام العامة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 ، رقم المادة 06

7- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 /06/ 2010 المتعلق بالخبير المحاسب ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد.

8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مقرر مؤرخ في 1999/03/24، صادر عن وزارة المالية، العدد32، المادة03

9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، الموافق لـ 20 فيفري 2011، المادتين 02، 03، المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 12 فيفري 2011، والذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب

المجلات والدوريات:

1. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع ، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة سبتمبر 2007.