تقرير محافظ الحسابات

إن آخر مرحلة من مراحل تدخل المدقق هي كتابته للتقرير الذي يوضح فيه كيفية إجراء عمليات التدقيق تطبيقا للمهمة المسندة إليه، والتي تتمحور حول رأيه عن مدى مصداقية القوائم المالية وتعبيرها عن الصورة الصادقة عن المؤسسة، وعن وضعيتها المالية وعن النتائج المحققة.

ونظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي(محافظ الحسابات) بالنسبة لكل مستخدم للقوائم المالية، فان إعداده مؤطر بقواعد تم التنصيص عليها ضمن :

- القانون التجاري،
- القانون المنظم المهن المحاسبية (قانون 10-01)،
- المرسوم التنفيذي 11-202 المحدد لمعايير إعداد تقرير محافظ الحسابات،
- القرار الوزاري بتاريخ 24/06/2014 المحدد لمحتوى معايير تقرير محافظ الحسابات،
- القرار الوزاري بتاريخ 12/01/2014 المحدد لطرق إرسال تقارير محافظ الحسابات،
- معايير التدقيق الجزائرية (NAA)،
- قواعد أخرى (التنظيم المصرفي مثلا).

I. التقارير التي يعدها محافظ الحسابات في الجزائر

يتضمن تقرير محافظ الحسابات، إضافة الى تقريره عن القوائم المالية للمؤسسة، تقارير أخرى حددتها النصوص المؤطرة لتدخل محافظ الحسابات وهي كالتالي :

- تقرير عن التعبير عن الرأي حول المصادقة مع أو بدون تحفظات على انتظام وصدق وصورة القوائم المالية، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة مع بيان المسببات و الدوافع؛
- تقرير عن الرأي حول المصادقة على الحسابات الموحدة والحسابات المدمجة؛
- تقرير خاص عن الاتفاقيات المنظمة؛
- تقرير خاص عن المبلغ الاجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات؛
- تقرير عن الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص عن تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب للسهم الواحد أو حسب الحصة في الشركة؛
- تقرير خاص عن إجراءات الرقابة الداخلية؛

- تقرير خاص عن استمرارية الاستغلال؛
- تقرير عن حيازة أسهم الضمان؛
- تقرير عن الشركات التابعة والمساهمات والشركات الخاضعة للرقابة؛
- تقرير عن المعلومات المالية المقدمة للمساهمين ضمن تقرير مجلس الادارة؛

وعند الاقتضاء :

- تقرير خاص عن عملية رفع رأس المال؛
- تقرير خاص عن عملية تخفيض رأس المال؛
- تقرير خاص عن إصدار قيم منقولة أخرى؛
- تقرير خاص عن توزيع التسبيقات على أرباح الاسهم؛
- تقرير خاص عن تحول الشركات المساهمة.

II. التقرير العام عن القوائم المالية (الحسابات السنوية):

إن هذا التقرير موجه إلى الهيئة التي من صلاحياتها الموافقة على القوائم المالية، وبالتالي فالمصطلحات المستخدمة في التقرير تختلف باختلاف الطبيعة القانونية للوحدة محل التقرير. بالنسبة للشركات ذات الأسهم يوجه الى الجمعية العامة للمساهمين.

وتجدر الإشارة أن تقرير القوائم المالية الموحدة (المجمعة) منفصل عن تقرير القوائم المالية الفردية.

II.1. الجزء الأول من التقرير

II.1.1. تقديم التقرير (المقدمة)

تحتوي المقدمة على المعلومات الضرورية المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات والمؤسسة المعنية، والقوائم المالية محل التدقيق. وأهم المعلومات التي تدرج عادة ضمن هذه الفقرة هي :

- تذكير بطريقة وتاريخ تعيين محافظ الحسابات،
- التعريف بالمؤسسة المعنية بالتدقيق،
- تاريخ إقفال السنة المالية،
- الاشارة إلى أن القوائم المالية تم إقفالها من قبل الهيئة المؤهلة،

- التذكير بمسؤولية المسيرين في إعداد القوائم المالية للشركة،
- التذكير بمسؤولية محافظ الحسابات في التعبير عن رأيه في القوائم المالية،
- تحديد ما اذا كنت القوائم المالية مرفقة بتقرير محافظ الحسابات.

ويمكن أن يقدم التقرير بالشكل التالي:

" تنفيذا للمهمة التي أسندت إلينا من قبل جمعيتكم العامة، يشرفني أن أقدم إليكم تقريري المتعلق بالحسابات السنوية المقفلة بتاريخ... ..... والمتضمن :

- *مراقبة الحسابات السنوية للشركة..... ، كما هي مرفقة بهذا التقرير،*
- *التبريرات التي استندنا إليها في تقييمنا،*
- *الاجراءات والمعلومات الخاصة وفقا لما تتطلبه القوانين.*

نعلمكم أنه تم اختتام القوائم المالية من قبل مجلس الإدارة المنعقد بتاريخ .....، وبناء على تدقيقنا لهذه القوائم فقد أعربنا عن رأينا فيها كما هو موضح في هذا التقرير"

II.2.1. التعبير عن الرأي: إن رأي محافظ الحسابات يمكن أن يكون :

- بالمصادقة بدون تحفظ، أو
- بالمصادقة مع وجود تحفظ أو تحفظات، أو
- بالامتناع عن المصادقة (الرفض).

- **المصادقة بدون تحفظ :** يمكن أن تكون المصادقة بدون تحفظ، إذا :

- قام محافظ الحسابات بتنفيذ كل الإجراءات التي يراها ضرورية دون قيود وفق معايير التدقيق المعمول بها ؛
- كانت نتائج الفحص مرضية، وقد مكنت المدقق من الوصول الى تأكيد معقول بأن الحسابات السنوية تم إعدادها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المطبقة (النظام المحاسبي المالي في الجزائر) ؛
- كانت المعلومات المتضمنة في القوائم المالية بما فيها الملحق كافية لإعطاء صورة حقيقية وعادلة للمركز المالي ونتائج عمليات وأصول المؤسسة.

وعند الاقتضاء، يضيف محافظ الحسابات فقره للفت انتباه قارئ القوائم الى معلومات مقدمة في الملحق. قد يتعلق الأمر مثلا بتغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية التي لها تأثير معتبر في محتوى القوائم المالية.

كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يرفق رأيه بملاحظات ومعاينات لتنوير قارئ القوائم المالية.

- **المصادقة بتحفظ :** تكون المصادقة بتحفظ في حالتين :
  - اذا كان التحفظ يعبر عن أخطاء جوهرية لم يتم تصحيحها ؛
  - لم يتمكن المدقق من تنفيذ جميع إجراءات التدقيق اللازمة.

وقد يكون ذلك نتيجة قيود واجهته إما بسبب أحداث خارجية (مثل حريق دمر كل الوثائق التبريرية)، وإما بسبب المسيرين، مثل رفضهم تنفيذ إجراءات رقابية جوهرية.

وعلى محافظ الحسابات أن يبين بوضوح، في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها ونتائج الأخطاء الجوهرية أو القيود.

كما يجب عليه أن يدرج في تقريره نتائج الأخطاء الجوهرية أو القيود وتأثيرهما في القوائم المالية، وأن تكون صياغة التحفظ أو التحفظات كافية للسماح للقارئ بإصدار حكمه على القوائم المالية بناء على معرفة كاملة للحقائق.

ويمكن لمحافظ الحسابات إبداء ملاحظات عن المعلومات المقدمة في القوائم المالية في حالة المصادقة بتحفظات أو بدونها، ولا يعفى في حالة المصادقة بتحفظ من تبرير تقييماته للعناصر الأخرى من القوائم المالية.

- **حالة رفض المصادقة :** يمكن لمحافظ الحسابات رفض المصادقة على القوائم المالية في الحالات التالية :
  - وجود أخطاء جوهرية تخل بمصداقية القوائم المالية،
  - لم يتمكن محافظ الحسابات من تنفيذ جميع إجراءات التدقيق الضرورية،
  - لم يستطع محافظ الحسابات إبداء رأيه بسبب العديد من حالات عدم اليقين التي لم يتمكن تحديد تأثيرها في القوائم المالية بشكل واضح.

وفي كل هذه الحالات، فإن المدقق لم يتمكن من تحديد تأثيرها بشكل واضح على القوائم المالية، من جهة، وأن إبداء التحفظات لا يمكن أن تكون كافية للقارئ لإصدار حكمه على القوائم المالية، من جهة أخرى.

ويجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح، في فقرة قبل رفضه المصادقة، التحفظات التي دفعته إلى ذلك مع توضيح، إن أمكن ذلك، تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

II.3.1. فقرة الملاحظات :

بعد التعبير عن رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية، يمكن إدراج ملاحظات وتنبيهات تهدف الى لفت انتباه القارئ لبعض بنود القوائم المالية دون أن تصل إلى التشكيك في الرأي المعبر عنه.

وفي حالة احتواء الملاحق على شكوك معتبرة مرتبطة بأحداث مستقبلية، يمكن أن تؤثر في القوائم المالية، يصبح محافظ الحسابات ملزما بتقديم الملاحظات الضرورية حولها.

II.4.1. التبريرات المستند عليها في التقييم:

وفقا للأحكام القانونية والتنظيمية المعمول بهما، بالإضافة إلى معايير التدقيق، فإن محافظ الحسابات ملزم بتقديم كل التبريرات الموضوعية التي استند اليها في تقييمه لعناصر القوائم المالية، وذلك من خلال شرح أهم النقاط التي بنى عليها رأيه، وتعتبر المبررات تفسيرات ودوافع الرأي المعبر عنه من قبل محافظ الحسابات. كما يجب أن تسمح هذه المبررات بقراءة أفضل للقوائم المالية.

II.2. الجزء الثاني من التقرير: المراجعات والمعلومات الخاصة:

الإجراءات الخاصة تتعلق بالتحقق من بعض المعلومات المحددة، وتتضمن أساسا الفقرات التالية:

- استنتاجات بعض عمليات التحقق المحددة،
- المخالفات والأخطاء التي لا تؤثر على القوائم المالية،
- المعلومات التي يلزم القانون محافظ الحسابات بالإبلاغ عنها.

المعلومات التي تكون محور هذا الجزء تتعلق بـ :

- التقرير السنوي للإدارة عن تسيير المؤسسة،
- الدفاتر والسجلات المحاسبية،
- عمليات الاستحواذ والسيطرة، وهوية الأشخاص الذين يملكون رأس المال،
- الوثائق الأخرى المقدمة إلى الجمعية العامة.

وفي غياب ملاحظات يمكن أن يكتب التقرير بالشكل التالي :

" ولقد قمنا كذلك بالتحقق من المعلومات المحددة التي يفرضها القانون، وبناء على ذلك ليس لدينا تعليقات عن عرض واتساق المعلومات المدرجة في التقرير السنوي للإدارة مع المعلومات المقدمة في القوائم المالية السنوية."

III. متابعة التحفظات:

إن التحفظات المدرجة من قبل محافظ الحسابات، أو رفض المصادقة يؤثران بشكل مباشر في القوائم المالية للسنة المالية القادمة. ولذلك وجب على محافظ الحسابات متابعتها ومعرفة قرارات المؤسسة بشأنها. كما يقوم بدراسة التأثيرات المحتملة على القوائم المالية للسنة محل التدقيق، وبناء على ذلك يقرر ما اذا كان الامر يستدعي الابقاء على التحفظات، أو رفض التصديق، أو أن المؤسسة قامت بتصحيحها أو الحد من تأثيرها في القوائم المالية.