جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان:

دور تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للمؤسسة

–دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات–

من إعداد الطالبين:

بن الزين معاذ

مداني محمد

تحت إشراف:

د. هندي كريم

السنة الجامعية:

2024-2023

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: مالية المؤسسة

بعنوان:

دور تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للمؤسسة
–دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات–

من إعداد الطالبين:

بن الزين معاذ

مداني محمد

تحت إشراف:

د. هندي كريم

السنة الجامعية:

2024-2023

إهداء

جميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح فيحققه والأجمل أن يتذكر الأسباب فيثمنها

نهدي ثمرة هذا الجهد

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله ورعاهما وأطال في عمرهما

إلى كل من أرشدني وعلمني حرفا

إلى كل زملائنا وإلى كل طالب علم ورائد معرفة

إلى كل من وسعتهم قلوبنا ولم تسعهم ورقتنا ...

بن الزين معاذ

إهداء

أشكر الله عز وجل الذي منحنا العقل وانعم علينا العلم وهدانا نوره والهمنا الصبر ويسر لنا دربنا ومكننا من تخطي الصعاب وقدرنا على إتمام هذ العمل المتواضع

ولأن شكر الناس من شكر الله

أهدي عملي هذا إلى من قال فيهما الحق **"واحفظ لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"** إلى من تقف الكلمات عاجزة عن شكرهما والدي العزيزين حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم ..... إلى إخواني

إلى من تربطني بهم صلة الرحم ..... أقاربي ..

إلى كل من جمعتني بهم الأقدار خلال مراحل الدراسة ..... زملائي

إلى الذين كادوا أن يكونوا رسلا ..... أساتذتي الأفاضل

مداني محمد

شكر وتقدير

بسم الله الرحمان الرحيم

¤ ولئن شكرتم لأزيدنكم ¤

نشكر الله عزوجل ونحمده الذي بفضله استطعنا إنجاز هذا العمل

" ومن يتوكل على الله فهو حسبه"

لا يسعنا بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن نتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذنا ومشرفنا الموقر "هندي كريم" الذي لم يبخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها أثر بليغ في إنجاز هذا العمل كما نحيي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه عنا كل الخير

وكما لا ننسى أيضا أن نشكر محافظ الحسابات الأستاذ "سالمي محمد" الذي ساعدنا كثيرا من الجانب التطبيقي وصبره معنا رغم الانشغالات التي يرتبط بها فشكرا لك على تواضعك معنا

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة المذكرة وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرنا إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة

ملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز دور تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي و الجبائي للمؤسسة الاقتصادية, حيث تناولنا الإطار العملي لمحافظ الحسابات يليها مفهوم الأدائين المحاسبي و الجبائي، وفي الجانب التطبيقي من الدراسة التي هي تجسيد ميداني للجانب النظري حيث قمنا بدراسة حالة على مستوى مكتب محافظ الحسابات بغية معرفة طريقة عمله، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج كانت دلالاتها أن تقارير محافظي الحسابات لها دور كبير في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي لدى المؤسسات الاقتصادية من خلال ملاحظاته وتوصياته المذكورة في تقريره والتي تساهم في إعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة، وهذا ما يؤدي إلى التحسن في أدائها، وتفادي الأخطار المالية والجبائية.

كلمات مفتاحية: محافظ حسابات، أداء محاسبي، أداء جبائي، مراجعة خارجية، مراجعة حسابات.

Abstract:

This study aims to demonstrate the role of the portfolio reports in improving accounting and fiscal performance of the economic enterprise, we discussed the portfolio's practical framework, followed by the concept of accounting and fiscal performance. In the applied aspect of the memorandum, which is a reflection of the theoretical aspect, where we conducted a field study at the level of the Office of the Governor of Accounts in order to know how it operates, We have reached a series of findings indicating that the reports of the governors have a major role to play in improving the accounting and fiscal performance of the economic institutions through his observations and recommendations mentioned in his report, which contribute to giving an opportunity to remedy the errors and various problems in the institutions under review. This improves their performance, avoiding financial and tax risks.

Keywords: Accounts governor, accounting performance, fiscal performance, external audit, audit.

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	II-I
شكر وتقدير	III
الملخص	IV
قائمة المحتويات	VI-V
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	VIII
قائمة الملاحق	IX
قائمة الاختصارات والرموز	X
مقدمة	أ – د
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لتقارير محافظي الحسابات والأداء المحاسبي والجبائي	
تمهيد	6
المبحث الأول: ماهية تقارير محافظي الحسابات والأداء المحاسبي والجبائي	7
المطلب الأول: مفاهيم أساسية لتقارير محافظي الحسابات	7
المطلب الثاني: مفهوم الأداء المحاسبي والجبائي	11
المطلب الثالث: العلاقة بين تقارير محافظي الحسابات والأداء المحاسبي والجبائي	16
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	17
المطلب الأول: الدراسات الوطنية	17
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	19
المطلب الثالث: المقارنة ما بين الدراسات	22
خلاصة	24
الفصل الثاني دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات	
تمهيد	26
المبحث الأول: التعريف بمكتب محافظ الحسابات	27

المطلب الأول: التعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي	**27**
المطلب الثاني: الخدمات و إجراءات مكتب محافظ الحسابات	**29**
المطب الثالث: مهام محافظ الحسابات	**31**
المبحث الثاني: دراسة حالة تقارير محافظي الحسابات حول أداء المؤسسات	**35**
المطلب الأول: عرض القوائم المالية	**35**
المطلب الثاني: عرض التقرير	**38**
المطلب الثالث: تحليل العلاقة بين تقرير محافظ الحسابات بالأداء المحاسبي و الجبائي	**45**
خلاصة	**47**
خاتمة	**49**
قائمة المصادر والمراجع	**53**
الملاحق	**56**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول 1	الميزانية (الأصول)	35
الجدول 2	الميزانية (الخصوم)	36
الجدول 3	جدول حسابات النتائج	37
الجدول 4	أعلى خمس تعويضات لشركة x	43
الجدول 5	تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة	43
الجدول 6	مختلف المؤشرات المالية	44

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
الشكل 1	الجهات المستفيدة من تقارير محافظي الحسابات	11
الشكل 2	مثلث الأداء	13
الشكل 3	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة	28
الشكل 4	تطور النتيجة الصافية للسهم	44

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
الملحق 1	جانب الأصول من الميزانية	57
الملحق 2	جانب الخصوم من الميزانية	58
الملحق 3	جدول حسابات النتائج	59

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
NAA	Norme Algérienne D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة

مقدمة

أ. توطئة:

في عصر تتسارع فيه وتيرة التطورات الاقتصادية والمالية، يبرز دور محافظي الحسابات كعنصر أساسي في تعزيز الشفافية والموثوقية داخل الأنظمة المحاسبية والجبائية، حيث تعتبر تقارير محافظي الحسابات مرآة تعكس الوضع المالي والمحاسبي للمؤسسات، وتلعب دورًا حيويًا في تحسين الأداء وتعزيز الثقة بين الشركات ومختلف الأطراف المعنية، إذ أن الأداء المحاسبي والجبائي يشكلان ركيزتين أساسيتين لنجاح أي مؤسسة، سواء كانت عامة أو خاصة. يضمن الأداء المحاسبي الدقيق تسجيل وتحليل جميع العمليات المالية بشكل صحيح، مما يساعد في تقديم صورة واضحة عن الوضع المالي للمؤسسة. هذا بدوره يسهل على الإدارة اتخاذ قرارات مستنيرة ويعزز الثقة لدى المستثمرين والشركاء.

من ناحية أخرى، يعتبر الأداء الجبائي الفعال ضروريًا لضمان الامتثال للقوانين والتشريعات الضريبية مما يقلل من مخاطر التعرض للغرامات أو العقوبات. كما يساعد التسيير الجبائي الجيد في تحسين الأداء المالي للمؤسسات من خلال الاستفادة من الخيارات والامتيازات التي يمنحها القانون الجبائي، بالإضافة إلى ذلك، يساهم الأداء المحاسبي والجبائي القوي في تعزيز الاستقرار المالي وتقييم المؤسسات، ويعكس قدرتها على إدارة المخاطر الجبائية واتخاذ قرارات مالية قيمة.

وبالتالي، فإن الأداء المحاسبي والجبائي ليس فقط مهمًا للمؤسسات نفسها، بل يعد أيضًا عنصرًا حاسمًا في تعزيز النظام الاقتصادي ككل.

ب. إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق، ولمعرفة الدور التي تلعبه تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للمؤسسة، قمنا بطرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للمؤسسات الاقتصادية؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي ارتأينا تقديم جملة من الأسئلة الفرعية نعرضها كالآتي:

- ما هي الآليات التي تمكن تقارير محافظي الحسابات من تحقيق تأثير إيجابي على العمليات المالية والضريبية؟
- كيف يمكن للتوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات أن تؤثر على قرارات الإدارة المالية والجبائية للمؤسسة؟

- ما هي التحديات التي تواجه المؤسسات في تطبيق التوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات، وكيف يمكن التغلب عليها ؟

ت. فرضيات الدراسة:

سعيا منا للإجابة على إشكالية الدراسة والوصول إلى النتائج، كان لزاما علينا اقتراح جملة من الفرضيات والتي نعرضها كالتالي:

- تقارير محافظي الحسابات تمكن من تحقيق تأثير إيجابي على العمليات المالية والضريبية للمؤسسات من خلال توفير تحليلات دقيقة للبيانات المالية، تقديم توصيات استراتيجية للتحسين، وتعزيز الامتثال للتشريعات الضريبية.
- الإدارة المالية والجبائية للمؤسسات تستجيب بشكل إيجابي للتوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات، مما يؤدي إلى قرارات أكثر فعالية.
- المؤسسات تواجه تحديات في تطبيق التوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات بسبب محدودية الموارد، لكن يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال استراتيجيات تغيير فعالة.

ث. مبررات إختيار موضوع الدراسة:

تعددت أسباب وقوع اختيارنا على موضوع الدراسة فمنها ما يرجع إلى أسباب ذاتية ومنها ما هو موضوعي، نحاول ايجازها فيما يلي:

الأسباب الذاتية:

- الرغبة في دراسة المواضيع المحاسبية والجبائية.

الأسباب الموضوعية:

- التعرف على طريقة عمل محافظي الحسابات.

ج. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى التوصل لمجموعة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي:

- ابراز دور محافظ الحسابات في تدقيق العمليات المحاسبية والجبائية.
- تقييم كيفية تأثير هذه التقارير على القرارات المحاسبية و الجبائية للمؤسسة.

- استكشاف العلاقة بين جودة تقارير محافظي الحسابات والثقة التي يضعها المستثمرون والجهات الرقابية في البيانات المالية للمؤسسة.

ح. أهمية الدراسة : تكمن أهمية هذه الدراسة فيما يلي :

- تبرز الدراسة كيف يمكن للمؤسسات تحسين أدائها المالي والجبائي، مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة والفعالية.
- أهمية الامتثال للمعايير المحاسبية والجبائية، وكيف يمكن لتقارير محافظي الحسابات أن تساعد في تحقيق هذا الامتثال.
- تحسين الأداء المحاسبي والجبائي يساهم في استدامة المؤسسات على المدى الطويل.

خ. حدود الدراسة :

من أجل حل الإشكالية وبلوغ الأهداف المرجوة تم رسم حدود الدراسة كما يلي :

الحدود المكانية: كانت الدراسة على مستوى مكتب محافظ الحسابات للأستاذ سالمي محمد، و هذا في الفصل التطبيقي.

الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في فترة إعداد تقرير محافظ الحسابات وهي سنة 2015.

د. منهج الدراسة و الأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة على التساؤلات تم الإعتماد على المنهج الوصفي للدراسة النظرية، من خلال وصف مهنة محافظ الحسابات وكذلك الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التدقيق في العمليات المحاسبية والجبائية، كما اعتمدنا على المنهج التحليلي في الجانب العملي الميداني لدراسة حالة من أجل تجسيد ماتم التطرق إليه في الجانب النظري على الجانب التطبيقي وعلى مستوى مكتب محافظ الحسابات.

ذ. صعوبات البحث:

شملت صعوبات البحث جملة من النقاط نوجزها فيما يلي:

- قلة المراجع الوطنية بخصوص موضوع تحسين الأداء المحاسبي والجبائي.
- تزامن موعد إعداد البحث مع فنرة إعداد القوائم المالية.
- صعوبة الحصول على التقارير من مكاتب محافظي الحسابات.
- صعوبة الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية مع عدم وجود المصطلح الدقيق باللغة العربية لبعض المصطلحات.

ر. هيكل الدراسة:

بغرض دراسة هذا الموضوع ومعالجة الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى:

الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية لتقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي، وتم تقسيمه الى مبحثين، المبحث الأول تطرقنا الى ماهية تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه الى الدراسات السابقة.

الفصل الثاني : دراسة الحالة، و قد قسم الى مبحثين، المبحث الأول قمنا بالتعريف بمكتب محافظ الحسابات، و في المبحث الثاني تطرقنا الى دراسة تقارير محافظي الحسابات على المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والتطبيقية لتقارير محافظي الحسابات والأداء المحاسبي والجبائي

تمهيد :

تعتبر تقارير محافظي الحسابات من الأدوات الأساسية في مجال المحاسبة والتدقيق المالي، حيث تساهم في توفير المعلومات الدقيقة والشفافة عن الأداء المالي والجبائي للمؤسسات. تلعب هذه التقارير دوراً حيوياً في ضمان نزاهة البيانات المالية وكفاءة الإدارة المالية، مما يعزز الثقة بين المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة. يتناول هذا الفصل الأدبيات النظرية والتطبيقية المتعلقة بتقارير محافظي الحسابات، وكيفية تأثيرها على الأداء المحاسبي والجبائي.

من الناحية النظرية، تطرقنا إلى التعريف بماهية تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي أما من الناحية التطبيقية، استعرضنا فيه الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت موضوع بحثنا.

المبحث الأول : ماهية تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي

تعتبر تقارير محافظي الحسابات وثائق تفصيلية للوضعية المالية و المحاسبية للمؤسسات، يعتمد عليها أصحاب القرار من أجل تحسين أداء المؤسسة اقتصاديا. نسعى في هذا المبحث الى توضيح الاطار المفاهيمي و القانوني لمهنة محافظ الحسابات حسب المشرع الجزائري و إظهار العلاقة بين تقارير محافظ الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي.

المطلب الأول : مفاهيم أساسية لتقارير محافظي الحسابات

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات ومهامه

أولا–مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت تعاريف محافظ الحسابات، نذكر منها ما يلي:

حسب المادة 22 من قانون 10–01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على انه "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."[1]

القانون التجاري الجزائري تعرفه المادة 715 مكرر 4 بأن: " المراجع القانوني أو (مندوب الحسابات) هو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير في التحقق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة (أو مجلس المديرين) و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة وصحة ذلك كما يتحقق إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.[2]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد 42 بتاريخ 11 جويلية 2010, المادة 22، ص 07.

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية, الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري سنة 2017، ص 188-191.

من خلال التعريفين نستخلص " أن محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة التدقيق بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص حسابات والقوائم المالية للمؤسسة و يصادق على شرعيتها و شفافيتها و التأكد من صحتها بما يلائم المعايير المحاسبية المتعارف عليها ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقرير."

ثانيا–مهام محافظ الحسابات:

حدد مهام محافظ الحسابات في المادتين 23، 24 من القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 كما يلي[1] :

1. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
2. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء حاملي الحصص؛
3. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المسير؛
4. يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
5. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
6. المصادقة على الحسابات المدمجة أو الحسابات المدعمة، من حيث صحتها وانتظامها وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .

ويترتب عن مهام محافظ الحسابات حسب المادة 02 من مرسوم التنفيذي رقم 11-202 ما يلي[2] :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42, مرجع سبق ذكره, المادتين 23-24، ص 7.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 جوان 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 30 بتاريخ 01 يونيو 2011, المادة 02، ص 19.

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة ؛
- معيار حول اتفاقيات المنظمة
- 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 حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية ؛
- معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق برفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بخفض رأس المال
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛
- معيار يتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات و شركات المراقبة.

الفرع الثاني : تقارير محافظي الحسابات

مفهوم تقرير محافظ الحسابات : يعرف على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية، والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات.[1] وحسب منظمة الأنتوساي (intosai) : فإنه على المدقق أن يكون رأيه مستندا إلى تقييم

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 113.

الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل معدة وفقا للإطار المعمول به لإعداد القوائم المالية، ويجب التعبير عن الرأي بوضوح في تقرير كتابي يبين كذلك الأساس الذي يقوم عليه هذا الرأي.[1]

وهناك أربعة معايير مهنية بمثابة العناصر الأساسية التي يسترشد بها المدقق في عملية إعداد التقرير ويعتمد فيها كذلك على التقرير الشخصي، تتمثل هذه المعايير في الأتي:

أ. إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية؛

ب. إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة؛

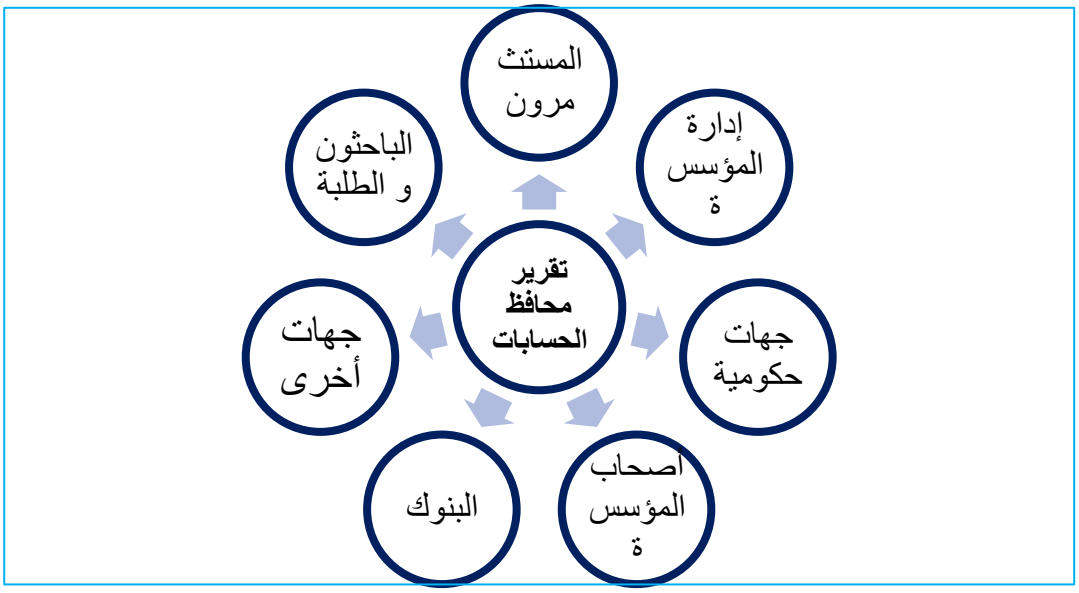
ت. احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات؛

ث. إلمام تقرير المدقق رأيه حول كل القوائم المالية.

بناء على ما يحصل عليه المدقق من أدلة الإثبات من خلال إجراءات التدقيق الأساسي، يحدد رأيه الفني المستقل حول القوائم المالية موضوع التدقيق وسيكون عند ذلك أربعة بدائل لهذا الرأي يمكن تحديدها على النحو الآتي : رأي بدون تحفظ، رأي بتحفظ، رأي سلبي، الامتناع عن إبداء الرأي.

[1] ديلمي عمر،نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الشلف، 2016-2017، ص 120-122.

الشكل (1): الجهات المستفيدة من تقارير محافظي الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبين

المطلب الثاني : مفهوم الأداء المحاسبي و الجبائي

الفرع الأول : مفهوم الأداء

أولا : تعريف الاداء

حسب ph.lorino " أن الأداء المتميز في المؤسسة لا يتحقق إلا إذا تمكنت المؤسسة من تحسين الثنائية :

قيمة – تكلفة, بمعنى تحسين خلق الثروة و هذا لا يعني بأن تعمل على رفع القيمة أو تخفيض التكاليف بمعزل عن بعضهما البعض"[1].

[1] ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 12.

عرف Chevalier الأداء : " .... ينحدر أو ينتج مباشرة عن عنصر العمل ، وبالتالي فإن كل عامل يعطي الأداء الذي يتناسب مع قدرته ومع طبيعة عمله "[1].

" أداء المؤسسة يتمثل في قدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والأهداف المرسومة بإستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها. الأداء إذن هو الكفاءة والفعالية معا"[2].

ثانيا : الأداء و مفاهيم أخرى

نرى أن مفهوم الأداء مرتبط بمفهوم الكفاءة والفعالية ، الأمر الذي يستدعي التفريق بينهم :

- الفعالية : التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منها.
- الكفاءة : تعني انجاز النتائج (المخرجات) بأقل استخدام للموارد (المدخلات) ، أي تركز على مفهوم الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل الكلفة[3].
- الملاءمة : هي التركيز على حالة وإدراك وفهم مستقبل البيانات حيث يجب أن يتلاءم إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية مع حاجة وإدراك وفهم مستخدمي القرار[4].

ويمكن إبراز العلاقة ما بين الكفاءة والفعالية والموازنة في الشكل التالي :

---

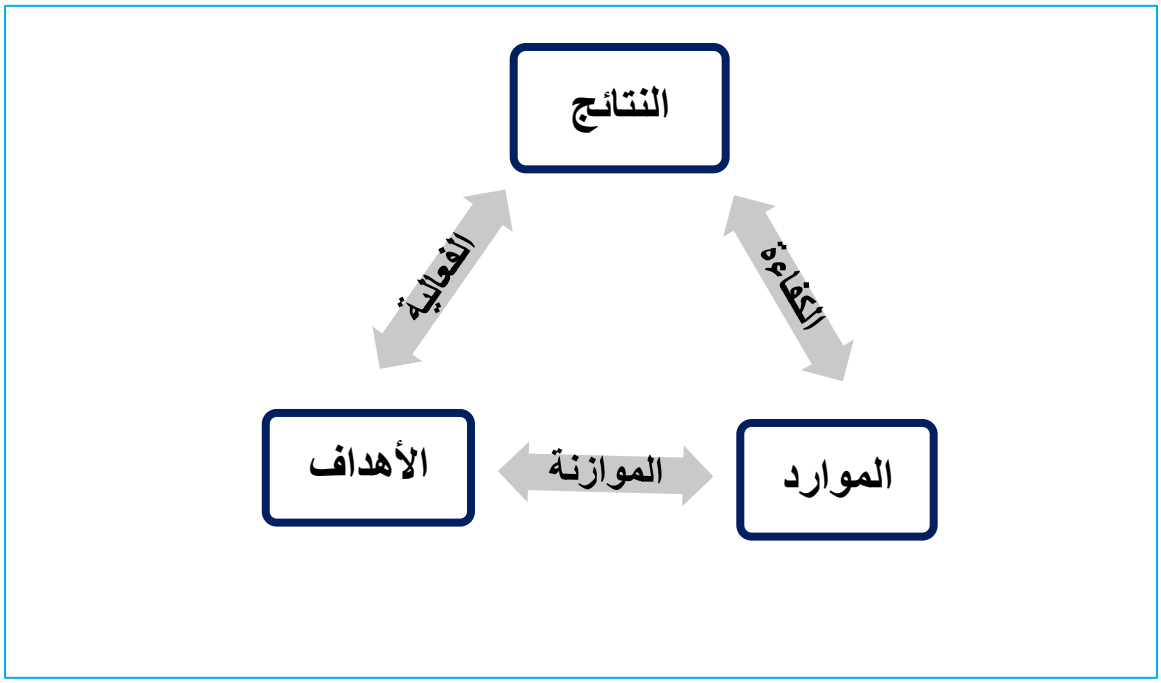
[1] عبد المليك مزهوده ، الأداء بين الكفاءة والفعالية ، مجلة العلوم الإنسانية ، ، العدد 1. كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، نوفمبر 2001 ,ص ص 86-87.

[2] تالي رزيقة، تقييم الاداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، معهد العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير, المركز الجامعي العقيد اكلي محمد بالبويرة، 2011-2012، ص 16.

[3] شطارة نبيلة ، فعالية الأداء المالي للمؤسسة العمومية حسب مقاربة المفتشية العامة للمالية (IGF) , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الادارة المالية للمؤسسات ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر, سنة 2015، ص 64 - 65 .

[4] بهلول نور الدين ، المعلومة المحاسبية وقيمة المؤسسة دراسة لأثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق القيمة السوقية للسهم، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم ، تخصص علوم مالية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، جامعة باجي مختار ، عنابة 2015 ، ص 87.

الشكل (2) : مثلث الأداء



المصدر : ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 13.

الفرع الثاني : مفهوم الاداء المحاسبي

أولا : تعريف الأداء المحاسبي

الأداء المحاسبي هو الوصول الى أساس منهجي سليم وتقويم استخدام الأموال والموارد المتاحة بفعالية وكفاءة داخل المنشأة ويرتكز في أساسه على مفهوم الوظيفة المالية .[1]

و عليه الأداء المحاسبي المتميز للمؤسسات يكمن في الإجابة وتلبية الطلب عن المعلومات المعبر عنها من قبل المؤسسة سواء على الصعيد الخارجي (المستثمرين ، البنوك ، إدارة الضرائب ، المحاسبة الوطنية ...) ، أو على الصعيد الداخلي

[1] تيفين عبد القادر حمزة ابراهيم الحال، استخدام مدخل القيمة المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات . رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة ، جامعة بورسعيد, 2014, ص 23.

(الإدارة ، النقابة ....) . وعليه يعد الأداء المحاسبي المتميز وسيلة للإثبات تجاه الغير بما يقدمه من الأمن والضمان الضروريين في عالم الأعمال ، وقاعدة لاتخاذ القرارات بما يتيحه من معلومات فعالة وملائمة وذات مصداقية.

ثانيا : من يقوم بالعمل المحاسبي (الأداء المحاسبي)

- تنجز العمليات المحاسبية وكل ما يتعلق بها في قسم الحسابات أو قسم المالية وهو مكان مخصص بالشركة وفي هذا المكان تعمل المحاسبة.
- المحاسبة موجودة في قسم الحسابات وفي هذا القسم يعمل مجموعة من الأفراد يطلق عليم المحاسبين أو مساعديهم أو كاتبي الحسابات أو تسميات أخرى ، فهؤلاء الأفراد يقومون بإنجاز العمليات المحاسبية وتقديم المعلومات المحاسبية المختلفة إلى إدارة الشركة والأقسام الأخرى التي تحتاج إلى هذه المعلومات وكذلك إلى الأطراف الخارجية التي تستخدم هذه المعلومات .
- تقوم المحاسبة / المحاسبون في كل الشركات بتحديد العمليات الاقتصادية ذات الطبيعة المالية أي التي يمكن قياسها بشكل نقدي (وحدة النقد – الدينار) ومن ثم تسجيلها ومعالجتها و إعداد الفوائد المالية .[1]

الفرع الثالث : مفهوم الأداء الجبائي

أولا : تعريف الأداء الجبائي

التعريف الفرانكوفوني: يرى أن التسيير الجبائي هو آلية لتقليل التكاليف الجبائية في إطار الهامش الذي يسمح به القانون الجبائي، في حدود مبدأي عدم التعسف في إستعمال الحق والتصرف غير العادي في التسيير فقط على التكاليف الجبائية، وهو يهتم بتقديم التقارير الإدارة المؤسسة من أجل تفادي الأخطار وهذا التعريف يقتصر الجبائية الممكنة الوقوع.[2]

[1] طالب الحجاوي و آخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، الطبعة العربية ,عمان الأردن ، 2009، ص ص 95-96.

[2] عباسي صابر، شعوبي محمود فوزي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث, ،لعدد 1, كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة،ا 2013/12، ص 118.

يمكننا تعريف الأداء الجبائي على أنه " مدى فعالية و كفاءة المؤسسة في إدارة التزاماتها الضريبية بما يتضمن الامتثال للقوانين الضريبية والتخطيط الضريبي وإدارة المخاطر الضريبية ".

ثانيا : أهمية الأداء الجبائي

يعتبر الأداء الجبائي عملية ضرورية للمؤسسة باعتبار الجباية عبء ضريبي على المؤسسة ومن ثم فإن على المسيرين استخدام مختلف الوسائل والطرق المتاحة من أجل التقليل من هذا العبء ، وبالتالي فإن إنتاج المؤسسات لنظام التسيير الاستراتيجي يمكن من :[1]

1. وضوح الرؤية المستقلة واتخاذ القرارات الإستراتيجية، إذ أثبت الدراسات أن المؤسسات التي تهتم بصياغة إستراتيجية ناجحة ليس فقط لأنها تملك موارد مالية ولكن أيضا لقدراتها على اتخاذ القرارات فعالة بسبب دقة المعلومات.

2. الالتزام بالواجبات الجبائية المنصوص عليها في التشريع الضريبي.

3 تفادى الأعباء الضريبة الإضافية مثل غرامات التأخير، عقوبات... الخ.

4. تحسين نتائج المؤسسة، وزيادة مردوديتها.

5. تجنب الازدواج الضريبي على المؤسسة.

[1] شهيناز محمدي،هجيرة محمدي، مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في زيادة فعالية التسيير الجبائي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2023، ص 20.

المطلب الثالث : العلاقة بين تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي

الفرع الأول : علاقة تقارير محافظي الحسابات بالأداء المحاسبي

تقوم تقارير محافظي الحسابات بتوثيق الأنشطة المالية والمحاسبية للمؤسسات الإقتصادية، وتقديم معلومات دقيقة عن الوضع المالي والأداء المالي للشركة. بناءً على هذه التقارير، يتم تقييم أداء الشركة من خلال مقارنته بالأهداف والتوقعات المحددة، وتتخذ القرارات المالية والإدارية استنادًا إلى هذه المعلومات.

إذا كانت تقارير محافظي الحسابات دقيقة وموثوقة، فإنها تسهم في توفير رؤية شاملة لأداء المؤسسة وتمكين الإدارة من اتخاذ القرارات الصحيحة لتحسين أداءها المحاسبي، بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تؤثر جودة التقارير المحاسبية على سمعة المؤسسة وثقة المستثمرين والمساهمين، مما يؤدي إلى تأثير إيجابي على قيمة المؤسسة وقدرتها على جذب الاستثمارات وتحقيق النمو المستدام.

الفرع الثاني : علاقة تقارير محافظي الحسابات بالأداء الجبائي

تقارير محافظي الحسابات تؤثر بشكل مباشر على الأداء الجبائي للمؤسسات. فهي توفر تقييمًا مستقلاً وموضوعيًا للقوائم المالية، مما يساعد في تحسين الرقابة الجبائية وضمان الالتزام بالقوانين الضريبية. كما أن تقارير محافظي الحسابات تعتبر وسيلة للحكم على بيانات القوائم المالية وتعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يساعد في توجيه وترشيد القرارات الجبائية المتخذة في المؤسسة بغرض تقليل العبء الجبائي دون الإخلال بأحكام القانون الجبائي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نحاول في هذا المبحث التطرق إلى بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع بهدف توسيع المعارف ومحاولة الإلمام بمختلف جوانب البحث، حيث تم تصنيف هذه الدراسات في مطلبين إلى دراسات وطنية ودراسات أجنبية،

وفي المطلب الثالث حاولنا مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية، حيث تعتبر دراستنا من الدراسات المكملة لهذا الموضوع.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

الدراسة الأولى: أماني بوقندورة ، بلخير عوامر، مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الافصاح المحاسبي للكشوف المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، السنة الجامعية 2022-2023.

تتمحور إشكالية هذه الدراسة فيما يلي: ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟.

هدفت هاته الدراسة الى رؤية مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الإفصاح المحاسبي للكشوف المالية للمؤسسة الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية، تم التطرق في هذه الدراسة الى تقرير محافظ الحسابات وأهميته بالنسبة للأطراف ذوي المصلحة، وكذا التطرق الى الإفصاح المحاسبي وأهميته.

في نهاية الدراسة توصل الباحثان الى النتائج التالية :

- يؤدي محافظ الحسابات مهمته حسب معايير التدقيق المتعارف عليها فيبدي رأيه حول سلامة القوائم المالية فهو بمهمته هذه يساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فدوره إلزامي وقانوني داخل هاته الشركات.
- تقارير مهمة محافظ الحسابات حول الكشوف المالية تحتوي على عدة معلومات تبين وتوضح تطور عناصر الكشوف المالية، ومدى استجابتها للمرجع المحاسبي المعتمد في إعدادها، إضافة إلى معلومات حول الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية المؤطرة لنشاط المؤسسات والذي من شأنه أن يعزز الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

الدراسة الثانية : عبد الرحمان بابنات، مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية اتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، مجلد 07،العدد 02، جامعة ورقلة، جانفي 2022.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة تقرير المدقق القانوني في اتخاذ البنوك قرار تمويل المؤسسات الاقتصادية. ولما كان محافظ الحسابات هو المخول في الجزائر للقيام بالتدقيق القانوني، وهو مصدر ثقة الأطراف ذوي المصلحة فإن تقريره الذي يقدمه في إطار مهمته السنوية للشهادة على حسابات المؤسسات الاقتصادية، يفيدهم في اتخاذ مختلف قراراتهم للتعامل معها. ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي، ودراسة حالة البنك الوطني الجزائري، فرع ورقلة.

توصل الباحث إلى أن تقرير محافظ الحسابات يعد من مصادر المعلومات الضرورية التي يعتمد عليها البنك في دراسة طلبات منح القروض للمؤسسات الاقتصادية، كما يساهم التقرير في اتخاذ قرار منح التمويل للمؤسسات الاقتصادية، لاحتوائه على رأي محافظ الحسابات حول صدق وانتظام القوائم المالية، سلامة نظام الرقابة الداخلية، مدى التزام المؤسسة بالأحكام والتشريعات التي تنظم نشاط المؤسسة، ومعلومات أخرى (اقتصادية مالية قانونية، تنظيمية) تفيد البنك في اتخاذ قرار منح التمويل.

الدراسة الثانية: أحلام سعيدي، علي بن موفقي، دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة، مجلة قبس للدراسات الانسانية والاجتماعية، مجلد 06, العدد 02, جامعة الجلفة, أكتوبر 2022.

تتمثل إشكالية الدراسة في: ما مدي أهمية التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للمؤسسة؟.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهمية التدقيق الجبائي لضمان الإدارة الفعالة للمخاطر المتعلقة بالجباية حيث تم الإعتماد على دراسة حالة إحدى المؤسسات الناشطة في إقليم ولاية المسيلة والمتخصصة في الإنتاج السمعي البصري داخل وخارج الوطن، وأظهرت النتائج التي تم الحصول عليها من خلال هذه الدراسة أن غياب مصلحة التدقيق الجبائي أو إهمال العمليات المتعلقة بإدارة المخاطر الجبائية يولد مشاكل لها تأثير على جميع أنشطة الشركة.

الدراسة الثالثة : عمر خلاصي، سليم بدر الدين بن لولو ، فعالية التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في حوكمة المؤسسات العمومية, مقالة, مجلة دفاتر MECAS، مجلد 16، العدد 02، جامعة تلمسان، ديسمبر 2020.

هدفت الدراسة إلى إظهار دور الملاحظات والتحفظات والتوجيهات المقدمة من طرف محافظ الحسابات من خلال تقريره النهائي على حوكمة المؤسسات العمومية.

توصل الباحثان إلى أن محافظ الحسابات أثناء قيامه بفحص وتدقيق القوائم المالية وإعداد التقرير النهائي وإظهار التحفظات وقراءة التقرير أمام مجلس الإدارة، هذه الأخيرة تأخذ بعين الاعتبار كل هذه الملاحظات والتجاوزات وتقوم بتصحيحها من خلال إعداد تقرير رفع التحفظات، يؤدي هذا كله إلى رقابة فعلية وفعالة من طرف محافظ الحسابات من أجل الوصول إلى حوكمة رشيدة تتسم بالعدالة والنزاهة لتحقيق أهداف المؤسسة العمومية .

الدراسة الخامسة : كريم يرقي، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الإقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد و التنمية، مجلد 06، العدد 10, جامعة المدية ، جوان 2018.

هدفت الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات في الجزائر عند تقييمه المقدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في النشاط، بالإضافة إلى المسؤوليات التي تترتب عن القيام بهذه المهمة. وفي هذا الإطار استخدم الباحث استبانة مكونة من اربعة عشر (14) عبارة موزعة على مجالين، بحيث اشتمل المجال الأول على سبعة (7) عبارات تتعلق بمسؤولية محافظي الحسابات عند تقييمهم وحكمهم على فرض الاستمرار، في حين اشتمل المجال الثاني على سبعة (7) فقرات تعلقت بمدى اعتماد محافظي الحسابات على المؤشرات الضرورية من أجل تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في نشاطها.

وتوصلت الدراسة إلى أن محافظي الحسابات يتحملون مسؤولية الحكم على قدرة المؤسسة على الاستمرار، كما أثبتت الدراسة أن محافظي الحسابات لا يستعينون دوما بالمؤشرات الضرورية عند قيامهم بتقييم القدرة على الاستمرارية.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

الدراسة الأولى : Kawther Dhifi, Rim Zouari Hadiji : The relationship between audit quality and firm performance, مجلة international journal of disclosure and governance, جامعة تونس, فيفري 2024.

الدراسة تناقش العلاقة بين جودة التدقيق و أداء الشركة، مع التركيز على دور التقارير كوسيط في هذه العلاقة،

تم استخدام عينة من 36 شركة فرنسية خلال فترة 2012 الى 2021، و تم تحليل البيانات باستخدام نموذج عبر برنامج STATA17.

من أهم النتائج التي توصل اليها الباحثان :

- تبين أن جودة التقارير تلعب دور الوسيط في العلاقة بين شركات التدقيق الكبرى(Big4) ، وكفاءة وخبرة المدققين، وأداء الشركات الفرنسية.
- تشير هذه النتائج إلى أهمية جودة التدقيق والتقارير المتكاملة في تعزيز أداء الشركات، وتؤكد على الحاجة للمدققين ذوي الكفاءة والخبرة لتحقيق هذا الأداء.

الدراسة الثانية : Shujah–Ur– Rahman : Audit services and financial reporting quality: The role of accounting expertise auditors, مقال, مجلة Cogent Business & Management, المملكة المتحدة, المجلد 10, العدد 01, 2023.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور مراجعي الحسابات فيما يتعلق بنوعية التقارير المالية، تم دراسة العلاقة بين تقارير مراجعي الحسابات ذوي الخبرة و دون خبرة من أجل رؤية الفرق بين تقاريرهم و تاثيرها على المؤسسات.

توصلت الدراسة الى أن جودة التقارير المالية لشركات العينة قد تحسنت بشكل كبير من خلال وجود مدققين خبيرين في لجنة التدقيق. بالإضافة إلى ذلك، كشفت الدراسة أن مدققي خفضوا بشكل كبير إدارة الأرباح الحقيقية وتحسين جودة الاستحقاقات (وكلاء بديلين).

الدراسة الثالثة : Beyene Yosef Nurebo : EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT, مقال, مجلة International Journal of Commerve and Finance, ايثيوبيا, المجلد 05, العدد 01, 2019.

هدفت الدراسة إلى تقييم العوامل التي تؤثر على فعالية الضرائب كإدارة ضريبية فعالة لمراجعة الحسابات الضريبية. لتحقيق هدف الدراسة، تم استخدام أساليب البحث النوعي والكمي. كانت العينات التي تم اختيارها للدراسة 146 استبيان من خلال استخدام تقنية أخذ العينات الهادفة، تم إعادة 106 استبيان منها. تم استخدام الإحصاءات الوصفية وتحليل الانحدار الخطي المتعدد عبر الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 20.0.

كشفت النتائج أن دعم الإدارة، وجودة التدقيق، ووعي دافعي الضرائب، والضرائب الحكومية المتكاملة الموحدة لنظام الإدارة أثر إيجابي ذي دلالة إحصائية على فعالية قانون الضرائب، في حين أن تعقيد القانون الضريبي ومحاسبة الضرائب والإبلاغ عنها يؤثران تأثيرا سلبيا ذا دلالة إحصائية على فعالية مراجعة الحسابات الضريبية.

الدراسة الرابعة : حيدر صباح حسن، ذو الفقار محمد فليح، سامي جبار عنبر، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، مجلة الإدارات الاقتصادية و الادارية، المجلد 01، العدد 04, الجامعة العراقية، ، 2013.

انطلق هذا البحث من فرضية مفادها أن جودة المعلومات المحاسبية تؤدي إلى اتخاذ قرارات ملائمة من قبل الأطراف المستفيدة وأن المدقق الخارجي يلعب دوراً في دعم نظام المعلومات المحاسبي بما ينعكس ايجابا على مخرجات هذا النظام.

وقد توصل الباحثون إلى النتائج التالية:

- هناك دور غير مباشر للمدقق الخارجي في تطوير الأداء المحاسبي من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقديم تقرير إلى الادارة متضمنا نقاط القوة والضعف للنظام المعتمد مع التوصيات اللازمة بشأن تجاوز نقاط الضعف.
- للمدقق الخارجي دور بارز في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق مما يضفي الثقة على القوائم المالية.
- أن متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي للفترات السابقة يساهم وبشكل فاعل في تحقيق أهداف المنشأة العليا.
- أن الاعتماد على المدقق الخارجي الكفوء من شأنه تحسين قرارات الإدارة من خلال تقديمه معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها تتسم بالموضوعية.
- تحديد الحد الأدنى لنوعية المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذ القرارات وبما لا يتجاوز كلفة الحصول عليها.
- أن في تحسين وتطوير النظم المحاسبية الملائمة دور في تلبية متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية.

المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسات

في هذا المطلب سوف نقوم بإجراء مقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، مركزين على النقاط التالية :

الفرع الأول : أوجه التشابه

- ✓ معظم الدراسات قامت بتعريف محافظ الحسابات مع ذكر أهمية تقاريره لأصحاب القرار.
- ✓ هناك دراسات تطرقت الى مهام محافظ الحسابات و مفهوم الأداء المحاسبي و الجبائي.
- ✓ أغلب الدراسات تطرقت الى العلاقة بين جودة تقارير محافظي الحسابات و أداء المؤسسة المالي.

الفرع الثاني : أوجه الإختلاف

- ✓ وجود إختلاف بين الدراسات من جانب المنهج و الأدوات المستخدمة لتحليل و عرض البيانات.
- ✓ بعض الدراسات تطرقت الى دور محافظ الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي و أخرى الى دوره في تحسين الأداء الجبائي.

الفرع الثالث: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

تتفق الدراسات السابقة ودراستنا الحالية في بحث ومعالجة موضوع محافظي الحسابات، و تبيان أهمية جودة تقاريره على تقييم أداء المؤسسات، إلا أن دراستنا تتميز عن الدراسات السابقة في أن هذه الأخيرة ركزت على تحسين أداء المؤسسة من جانب محدد كتحسين الإفصاح المحاسبي للكشوفات المالية أو على قدرة المؤسسة في استمرار استغلاله أو من الجانب المالي و الجبائي على حد سواء، أما الدراسة الحالية فقد أخذت دراسة موضوع تحسين أداء المؤسسة من جانب عام غير خاص مع الجمع بين الأدائين المحاسبي و الجبائي معا، و ذلك لأجل إعطاء نظرة عامة حول الأداء العام للمؤسسة خلال السنة، و التركيز على إصلاح النقاط الضعف في السنة الموالية.

في حين أن أغلب الدراسات السابقة قامت بالعمل التطبيقي داخل المؤسسات الإقتصادية، ارتأينا أن يكون عملنا التطبيقي داخل مكتب محافظ الحسابات هذا من أجل إعطاء موضوعنا مصداقية أكبر من ناحية المعلومات المقدمة لنا.

خلاصة:

من خلال ما جاء في الفصل الأول لهذا البحث، يتبين أن المؤسسة تحتاج في أغلب الاحيان الى نظرة محايدة لأداءها خلال السنة الفارطة، يأتي ذلك في شكل تقرير مكتوب من طرف محافظ الحسابات ضمن إطار التدقيق وذلك من أجل تشخيص نقاط قوة وضعف المؤسسة مع تقديم توصيات واقتراحات للمؤسسة.

زيادة على ذلك فإن محافظ الحسابات يحظى تقريره بثقة مجلس الإدارة والأطراف الأخرى المعنية كمصلحة الضرائب والمستخدمين، لذا فإن عمله يقتضي أهمية بالغة ويعتبر كوسيط ذو ثقة بين المؤسسة والمصالح الأخرى.

الفصل الثاني:

دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات

تمهيد :

بعد التطرق في الفصل الأول الى الجانب النظري و الذي تم فيه تقديم الإطار المفاهيمي و القانوني لمهنة محافظ الحسابات (التعاريف، النصوص القانونية و التنظيمية...الخ) ، و التعريف بالأدائين المحاسبي و الجبائي، تم التطرق أيضا الى الدراسات السابقة (الوطنية و الاجنبية) و التي كانت في سياق موضوع دراستنا الحالية. و تكملة لهذا الموضوع سنقوم في هذا الفصل بإسقاط تلك المفاهيم النظرية على دراستنا الميدانية من أجل أن نلمس أهمية الجانب النظري على أرض الواقع، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات بولاية غرداية.

لإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين، المبحث الأول قمنا فيه بالتعريف بمكتب محافظ الحسابات، أما في المبحث الثاني قمنا بدراسة تقارير محافظي الحسابات في المؤسسات الإقتصادية.

المبحث الأول : التعريف بمكتب محافظ الحسابات

تعتبر مكاتب محافظي الحسابات –غرداية– وسيلة ضرورية لتدقيق حسابات الشركات في الولاية، حيث تسعى كل مؤسسة للحفاظ على حساباتها و ذلك من خلال مختلف الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات، سيتم التطرق في هذا المبحث الى التعريف بمكتب محل الدراسة الميدانية مع تسليط الضوء على الخدمات المقدمة و طريقة عمل المكتب.

المطلب الأول : التعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي

الفرع الأول : التعريف بمكتب محل الدراسة

الأستاذ "**سالمي محمد**" محاسب و محافظ حسابات، تأسس مكتبه الواقع في حي ثنية المخزن –غرداية– سنة 1999، معتمد وفقا للاعتماد رقم2162 الصادر من المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين في الجزائر، قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة غرداية) ، كما أنه مسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية, كما أن المكتب يسدد الإشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر.

يتميز المكتب بالجدية و الإنضباط و الإلتزام في الخدمات التي يقدمها لزبائنه (عامة و خواص) و هي ذات جودة عالية. نلخص السيرة الذاتية لصاحب المكتب الأستاذ سالمي في النقاط التالية :

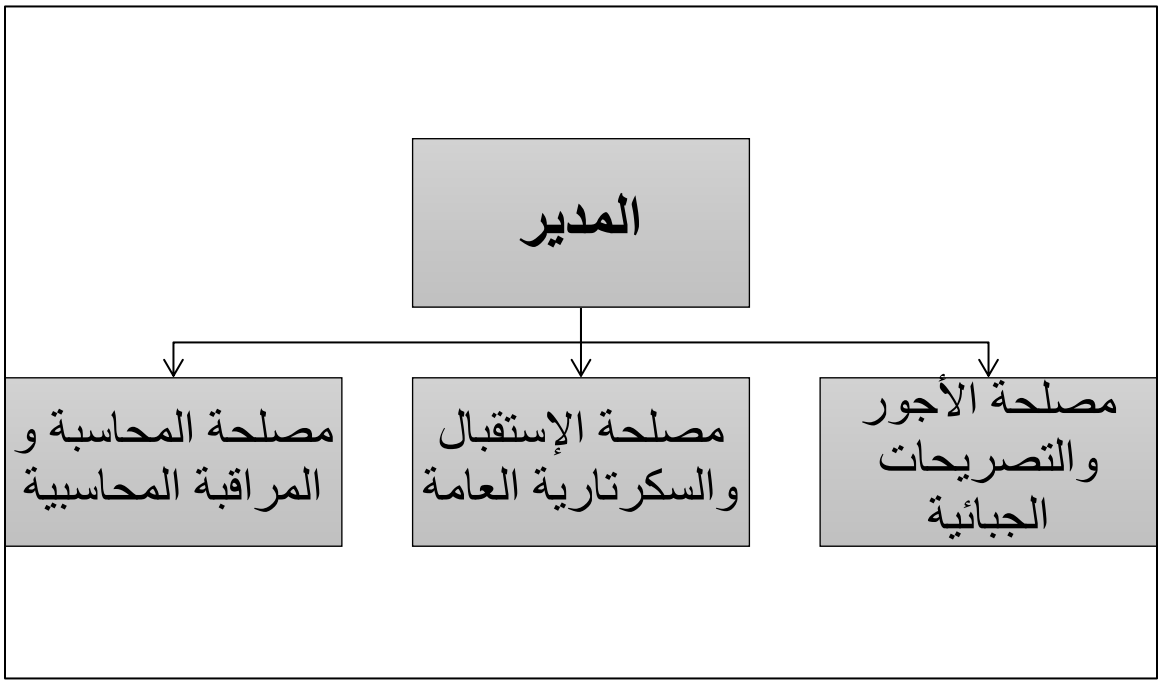
- الشهادات الأكاديمية : ليسانس : مالية, ماستر : محاسبة
- سنة التخرج (ليسانس) : 07-02-1995
- أول سنة عمل : 16-09-1995
- فتح المكتب : 20-05-1999

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي

يحتوي المكتب على ثلاثة مصالح بالإضافة الى مكتب المدير : مصلحة الأجور و التصريحات الجبائية، مصلحة المحاسبة والمراقبة المحاسبية, مصلحة الاستقبال و السكرتارية العامة.

بالنسبة للعملاء فلدى المكتب ثلاثة عملاء دائمين، و اثنين غير دائمين.

الشكل(3): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات محل الدراسة



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

المطلب الثاني : خدمات و إجراءات مكتب محافظ الحسابات

الفرع الأول : الخدمات مقدمة من المكتب

- المتابعة المحاسبية والجبائية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية.
- المصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، إجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- الإرشادات والاستشارات الجبائية والقانونية حيث تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان.
- إعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير.

الفرع الثاني : إجراءات محافظ الحسابات

أولا : قبول الوكالة

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا يوجد فيه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول الوكالة والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية :

- طلب قبول الوكالة من طرف الزبون
- الاستفسار عن وضعية الزبون
- الاطلاع على وثائق إثبات الحالة : سجل تجاري، قانون أساسي، شهادة النشاط
- الاطلاع على التقرير السابق (السنة) N-1
- قبول الوكالة وتقديم شهادة قبول الوكالة
- التوقيع على محضر التعيين.

ثانيا : الدخول الى الوظيفة

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل :

1. يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل" وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة "كتابيا".

2. في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

3. يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

4. قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات. "هذه الرسالة تشير إلى : مسؤولية المهمة ، المتدخلين طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

5. عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

6. يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفة الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء.

7. في حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف المفرده.

ثالثا : رفض القبول

إذا تم إستشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيله أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية عليه بإعلام المؤسسة بعدم إكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت إستلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وأن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثالث : مهام محافظ الحسابات

الفرع الأول : التعرف على المؤسسة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة المراقبة والهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراقبة ب :

1.تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.

2. على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية : طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة التنظيم العام السياسات التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.

3. تقديم المؤسسة بصفة عامة : التسمية الاجتماعية، المراجع الهيكلة العامة عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

الفرع الثاني : فحص و تقييم المراقبة الداخلية

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي أو منظمات محاسبية وإدارية فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات.

أولا : احترام الأشكال الشرعية و القانونية

– على محافظ الحسابات أن يتحقق من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية .

– يتحقق من احترام قواعد التقديم والتقييم المنشورة في النظام المحاسبي المالي والمخططات المهنية.

– يتحقق من احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي أو القانون التجاري.

ثانيا : فحص و تقدير المراقبة الداخلية

– يقدر محافظ الحسابات إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصداقية.

– الحتميات التي تخضع لها المراقبة الداخلية تتمثل في أمرين : يرتبط البعض بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة والإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها وإستراداتها الخاصة، البعض الآخر القواعد التعريف وفصل المهام والمسؤوليات التي ستبث للتطبيق والتقنية الإدارية وهي مكيفة بحجم المؤسسات .

– إن تقدير المراقبة الداخلية يجب أن يسمح لمحافظ الحسابات : تعريف المراقبات الداخلية التي يرتكز عليها، الكشف عن نسبة الغلطات في معالجة المعطيات من أجل تقليص برنامج مراقبة الحسابات المناسبة.

– إن دراسة وتقييم المراقبة الداخلية يرتكز على المكونات الأساسية الآتية : نظام التنظيم، نظام التوثيق والإعلام، نظام الأدلة الوسائل المادية للحماية الموظفين، نظام المراقبة.

ثالثا : مراقبة الحسابات

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

1. إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

2. إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية.

3. يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي : قائمة المراقبات للإنجاز يجب أن تكون هذه المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.

4. للحصول على العناصر والأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، بحوزة محاسبة الحسابات مختلف التقنيات والتي يجب عليه أن يتركها أو يوحدها حسب الحسابات أو الجزء المراقب تتمثل في :

المفتشية المادية والملاحظة والتي تقوم بفحص الأصول والحسابات أو مراقبة طريقة تنفيذ الإجراء، فحص المستندات المراقبة الجبرية العددية التحليلات تقييمات، تقارب وتقسيمات ، الفحص التحليلي.

5. يجب أن تسمح مراقبة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

6. حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وإنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه وحالته المالية.

7. إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

رابعا : إعداد التقرير النهائي

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر والعمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا وذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، وبالتالي محتويات التقرير يحتوي على ما يلي :

- تقرير المصادقة على الحسابات السنوية.
- تقديم القوائم المالية.
- التعليق على القوائم المالية.

المبحث الثاني : دراسة حالة تقرير محافظ الحسابات حول أداء المؤسسات

نسعى في هذا المبحث الى دراسة تقرير لمحافظ الحسابات, حيث سنقوم بعرض القوائم المالية للمؤسسة X ،ثم عرض التقرير، و في الأخير سنحاول تحليل العلاقة بين تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي.

المطلب الأول : عرض القوائم المالية

الفرع الأول : الميزانية

أولا : جانب الأصول

الجدول (1) : الميزانية (الأصول)

العناصر	إجمالي	الإهتلاك	الصافي	الصافي N-1
الأصول غير الجارية				
الأصول غير الثابتة	0,00	0,00	0,00	0,00
الأصول الثابتة	0,00	0,00	0,00	0,00
الأراضي	0,00	0,00	0,00	0,00
المباني	3 231 200	350 046,67	2 881 153,33	3 204 273,33
أصول ثابتة أخرى	46 078 547,01	17 886 977,23	28 191 569,78	37 401 381,75
أصول قيد التنفيذ	0,00	0,00	0,00	0,00
أصول مالية	0,00	0,00	0,00	0,00
المساهمات الأخرى و الذمم المدينة	0,00	0,00	0,00	0,00
الأوراق المالية الأخرى	0,00	0,00	0,00	0,00
القروض والأصول المالية الأخرى غير المتداولة	0,00	0,00	0,00	0,00
الأصول الضريبية المؤجلة	0,00	0,00	0,00	0,00
مجموع الأصول غير جارية	**49 309 747,01**	**18 237 023,90**	**31 072 723,11**	**40 605 655,08**
الأصول الجارية				

الأسهم و المستحقات	21 853 056,30		21 853 056,30	21 013 056,73
المدينون الآخرون	2 672 367,34		2 672 367,34	1 052 240,00
الزبائن	5 300 000,00		5 300 000,00	10 156 360,97
الضرائب وما شابهها	879 657,55		879 657,55	689 104,45
مستحقات أخرى	0,00		0,00	0,00
الإستثمارات و الأصول المالية المتداولة الأخرى	0,00		0,00	0,00
الخزينة	78 563 467,48		78 563 467,48	24 378 387,14
مجموع الأصول الجارية	**109 270 548,67**		**109 270 548,67**	**57 289 149,29**
مجموع الأصول	**158 580 295,68**	**18 237 023,90**	**140 343 271,78**	**97 894 804,37**

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

ثانيا : جانب الخصوم

الجدول (2) : الميزانية (الخصوم)

العناصر	2015	2014
الأموال الخاصة		
رأس المال	10 000 000,00	10 000 000,00
الإحتياطات	15 966 744,63	15 966 744,63
فرق إعادة التقييم		
النتيجة الصافية	52 064 048,73	50 590 510,83
رؤوس الأموال الأخرى	0,00	0,00
مجموع الأموال الخاصة	**78 030 793,36**	**76 557 255,46**
خصوم غير جارية		
الموردون و حسابات أخرى		
الضرائب		
ديون أخرى غير جارية		

مجموع الخصوم الغير جارية		
الخصوم الجارية		
الموردون	63 302,97	5 649 510,19
الضرائب	11 464 428,12	
ديون أخرى	15 419 566	14 535 360
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية	62 312 478,42	21 337 548,91
مجموع الخصوم	**140 343 271,78**	**97 894 804,37**

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

الفرع الثاني : جدول حسابات النتائج

الجدول (3) : جدول حسابات النتائج

العناصر	2015	2014
مبيعات و المنتجات ذات صلة	255 860 000,00	242 120 000,00
I- إنتاج السنة المالية	**255 860 000,00**	**242 120 000,00**
المشتريات المستهلكة	-145 000 200,00	-138 008 400,00
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	-4 285 206,00	-4 140 252,00
II- استهلاك السنة المالية	**-149 285 406,00**	**-142 148 652,00**
III- القيمة التشغيلية المضافة (I-II)	**106 574 594,00**	**99 971 348,00**
نفقات الموظفين	-24 308 814,33	-20 588 904,32
الضرائب و المدفوعات الأخرى	-5 117 200,00	-5 114 265,00
IV- إجمالي فائض التشغيل	77 148 579,67	74 268 178,68
منتجات تشغيلية أخرى		
نفقات الموظفين أخرى		

مخصصات الإهتلاك و خسائر القيمة	-9 532 931,97	-8 565 952,32
V– النتيجة العملياتية	**67 615 647,70**	**65 702 226,36**
منتجات مالية		
نفقات مالية		
VI– النتيجة المالية		
VII– النتيجة العادية قبل الضرائب (VI–V)	**67 615 647,70**	**65 702 226,36**
الضرائب المستحقة على النتائج العادية	-15 551 598,97	-15 111 715,53
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية		
إجمالي الإيرادات من الأنشطة العادية	**255 860 000,00**	**242 120 000,00**
إجمالي التكاليف من الأنشطة العادية	**-203 795 951,27**	**-191 529 489,17**
VIII– صافي نتيجة الأنشطة العادية	**52 064 048,73**	**50 590 510,83**
عناصر غير العادية		
IX- النتيجة الإستثنائية		
X–صافي نتيجة السنة المالية	**52 064 048,73**	**50 590 510,83**

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

المطلب الثاني : عرض التقرير

الفرع الأول : تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة ل x

1–1 التقرير العام للتعبير عن الرأي

في إطار تنفيذ المهمة المسندة لنا من قبل الجمعية العامة الاستثنائية المؤسستكم (x) بتاريخ 28 جانفي 2015، يشرفنا أن نقدم لكم نتائج عملية مراجعة الحسابات للسنة المالية 2015، لشركتكم المتخصصة في أشغال البناء و التي تم إنشاؤها في سنة 2012، والتي يقع مقرها في الجزائر .

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2015 والتي تم وقفها وإعدادها من قبل مسير الشركة وتحت مسئوليته، وذلك وفقا للقواعد والنصوص التنظيمية السارية المفعول، إن هذه القوائم المالية المرفقة تم إعدادها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتضمنة في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

تتمثل مسؤوليتنا من خلال هذه المهمة في التعبير عن رأينا حول القوائم المالية من خلال الاهداف المسطرة.

تجدر الاشارة إلى أننا تحصلنا من إدارة مؤسستكم على ضمان بأن حسابات السنة المالية 2015 لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الاثبات المتحصل عليها، مما سمح لنا بتقدير الأهمية النسبية للمعاينات التي قمنا بها والطابع المعتبر للاختلالات التي تم اكتشافها. نشير في هذا الاطار إلى أن عملية تدقيق شركتكم سمحت لنا بالوقوف على بعض النقائص و الملاحظات التي سنفصلها في الجزء الثاني من هذا التقرير.

إن مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة ووفقا لمعايير المهنة، مما يؤهلها، حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية، كما يلي:

ختامًا لمهمتنا، وبعد الاتمام من فحص حسابات شركة x المقفلة في 31 ديسمبر 2015 وفقاً للمعايير المتعلقة بالتدقيق وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناءا على الملاحظات والنقائص التي تم الاشارة إليها في هذا التقرير، تصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول في نهاية السنة المعنية.

2-1 المراجعات والمعلومات الخاصة

أ .**الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة** : في إطار عملية الفحص قمنا بالتحقق من التوافق والتطابق بين الحسابات والوثائق والعمليات والتسجيلات المحاسبية ودفاتر القانونية، بعدها توصلنا الى الخلاصات الآتية :

- أرصدة الميزانية في 31 ديسمبر 2014، هي نفسها الموجودة في الميزانية الافتتاحية في 01 جانفي 2015، وهذا ما يؤكد إحترام المؤسسة المبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية؛

- رقابة تطابق الجانب الجبائي مع الجانب المحاسبي لا يطرح اختلافات كبيرة تذكر؛
- الوثائق والأدلة الثبوتية للفترة المعتبرة متاحة ومسجلة محاسبيا في نفس الفترة؛
- جميع العمليات المحاسبية في الفترة المالية من 01 جانفي إلى 31 ديسمبر 2015، خضعت للتسجيل في حسابات المؤسسة؛
- جميع التسجيلات المحاسبية تترجم المعاملات الحقيقية المتعلقة بالمؤسسة؛
- الدفاتر والسجلات القانونية موجودة وممسوكة بشكل منتظم إلى غاية 31/12/2015، على النحو المنصوص عليه في القانون التجاري، والأحكام المتعلقة النظام المحاسبي المالي.

ب .**المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية** : لقد سمحت لنا عملية فحص وتحليل أرصدة حسابات عناصر الميزانية وحساب النتائج من تسجيل بعض الملاحظات التي نود من خلالها لفت انتباه القارئ دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وسنحاول عرض هذه الملاحظات في النقاط التالية :

- لاحظنا عدم اعتماد المؤسسة على طرق المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (طريقة التقدم أو طريقة الإتمام). لذا يتوجب على إدارة المؤسسة اعتماد إحدى تلك الطرق حسب الإمكانات المتاحة للمؤسسة، إلا أننا تشير في هذا الاطار الى أن إدارة الضرائب تدعوا المؤسسات إلى اعتماد طريقة التقدم :
- رصيد المدينون الآخرون ظاهر في نهاية السنة 2015 بمبلغ قدره : 2674367.34 دج، وهذا الرصيد يمثل مبلغ الأعباء قيد التعيين (ح/471) ! تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن النظام المحاسبي المالي ينص على أن كل عملية تسجل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الآجال. وهذا الحساب لا يظهر في الكشوف المالية"، لذا يجب توخي الحذر من مثل هذه الأخطاء لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، وتوفير معلومات ذات مصداقية ودلالة.

ج . **معلومات يتوجب الاشارة إليها** : عموما المؤسسة تمتثل للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول، إلا أن هذا لا يمنعنا من الاشارة إلى بعض المعلومات القانونية في إطار عملية التدقيق التي قمنا بها، تتلخص هذه المعلومات في النقاط التالية :

- الاحتياطي القانوني : لاحظنا غياب تشكيل الاحتياطي القانوني لهذه السنة والسنوات السابقة، وبصفتنا محافظ حسابات شركتكم، فإننا نذكركم في هذا الاطار، أن المادة 721 من القانون التجاري تنص على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تقتطع من الأرباح الصافية للسنة المالية بعد طرح خسائر السنوات السابقة، نصف العشر على الأقل، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين الاحتياطي القانوني، ويصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي إذا بلغ عشر رأس المال.
- مراجعة تقرير التسيير : عملا بأحكام القانون التجاري وأحكام المادة 23 من قانون المهنة، التي تتعلق بتقرير تسيير الشركة المعد من طرف المسير والموجه للجمعية العامة، تحيطكم علما أننا لم نستلم نسخة من هذا التقرير، ونتيجة لذلك لا يمكننا إبداء الرأي بشأن هذا الموضوع.
- ملاحظة تتعلق ببعض مكونات القوائم المالية من خلال تدقيقنا للقوائم المالية لشركتكم للسنة المالية 2015 لاحظنا غياب الملحق الذي من المفترض أن يتضمن معلومات ضرورية مكملة من أجل فهم بقية الكشوف المالية ! هذا النقص راجع لعدم فهم محاسب الشركة لكيفية إعداد هذا الكشف (الملحق)، هذه الوضعية أدت بنا للتعمق أكثر في تحليل أرصدة ومبالغ عناصر القوائم المالية للتأكد من مصداقيتها.

في هذا الاطار يتوجب علينا أن نذكركم بما يلي: طبقا لقانون المحاسبة فإن الملحق يعد جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية الخمسة، إذ يعتبر وثيقة تلخيص ويوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية، حساب النتائج، ويتمم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الكشوف المالية على العموم فإن المعلومات المتضمنة في الملحق يجب أن تحقق معيارين : الطابع الملائم للإعلام و الأهمية النسبية

بناءا على ما سبق فإننا ندعوا مسير الشركة للسهر على تسوية كل الملاحظات التي تمت الاشارة إليها في مضمون هذا التقرير.

غرداية يوم 11 أفريل 2016

محافظ الحسابات

الفرع الثاني : التقارير الخاصة

أولا : نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام الرقابة الداخلي إلى ما يلي :

- ضمان مصداقية المعلومات.
- ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة؛
- ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات.
- ضمان تطبيق تعليمات الادارة لتحسين الأداء.

و عليه لاحظ محافظ الحسابات أن إجراءات الرقابة الداخلية لشركة X غير كافية لتحقيق الأهداف المشار إليها، خاصة على سبيل المثال ما يتعلق وضع هيكل تنظيمي مفصل, وضعية المخازن, إضافة إلى إجراءات الشراء.

وعليه، وبغية تحسين نظام الرقابة الداخلية، يتعين وضع إجراءات وقواعد تحدد بوضوح المهام والمسؤوليات وفقا لمخطط هيكلي مفصل، كما يجب تحديد الأساليب المناسبة لتداول الوثائق والمعلومات داخل الشركة.

ثانيا : المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات

صادق محافظ الحسابات على صحة المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات، و المذكورة في الوثيقة المعدة من طرف مسير الشركة، و صادق بمطابقتها للدفاتر المحاسبية و القانونية، حيث قدر هذا المبلغ للفترة المعتبرة من 1 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر 2015 ب 806,00 270 3 دج، وفق الجدول التالي :

الجدول (4) : أعلى خمس تعويضات لشركة X

الإسم	الوظيفة	المبلغ
صالح	مسير	796 365,00
مصطفى	مساعد مسير	708 140,00
محمد	رئيس قسم	588 767,00
يحى	رئيس قسم	588 767,00
إسماعيل	رئيس قسم	588 767,00
المجموع		**3 270 806,00**

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

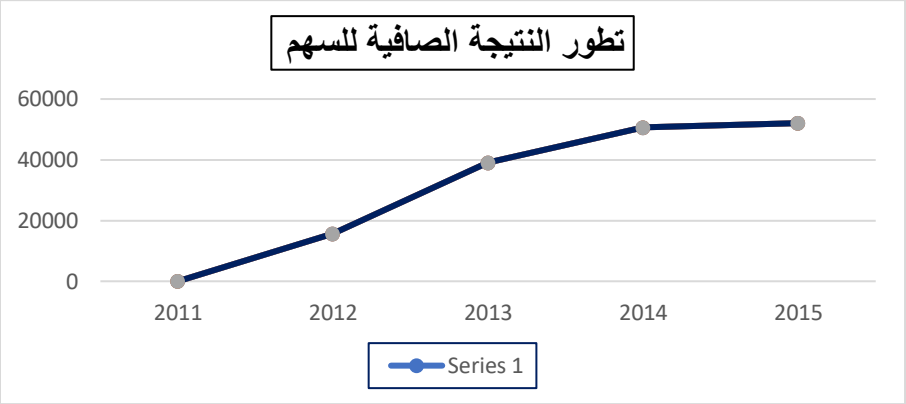
ثالثا : تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

الجدول (5) : تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

السنوات	النتيجة الإجمالية قبل الضريبة	الضريبة على أرباح الشركات	النتيجة الصافية	عدد الأسهم	النتيجة الصافية للسهم
2011	–	–	–	–	–
2012	8 463 783,78	2 115 945,95	6 263 200,00	400	15 685,00
2013	21 073 264,86	5 268 316,22	15 594 216,00	400	38 985,54
2014	65 703 110,98	15 111 715,53	50 591 395,45	1000	50 591,40
2015	67 617 318,64	15 551 983,28	52 065 335,36	1000	52 065,34

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

الشكل (4) : تطور النتيجة الصافية للسهم



المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

رابعا : تقرير حول استمرارية الإستغلال

من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، وهذا كما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق (ISA570). والجدول الموالي يلخص أهم تلك المؤشرات :

الجدول (6) : مختلف المؤشرات المالية

النسبة أو المؤشر	القانون	2014	2015
رأس المال العامل	الخصوم غير جارية – الأصول غير جارية	35 951 600,38	46 958 070,25
نسبة التحرر المالي	الموارد الخاصة / مجموع الخصوم	78,20%	55,60%
نسبة الوفاء العامة	مجموع الأصول / الديون	1,27	2,25
نسبة المردودية المالية	النتيجة قبل الضريبة / رؤوس الأموال	0,85	0,86
نسبة المردودية الإقتصادية	إجمالي فائض الإستغلال / الموارد الثابتة	0,97	0,98
معدل الإدماج	القيمة المضافة / رقم الأعمال	41,30	41,65

المصدر : من إعداد الطالبين بلإعتماد على الوثائق المقدمة من مكتب محافظ الحسابات

بناءا على ما سبق، ونظرا لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه مقبولة على العموم، لم نلاحظ وجود أي مؤشر مالي أو عملياتي يشكل خطر على استمرارية الاستغلال على مستوى المؤسسة.

المطلب الثالث : تحليل العلاقة بين تقرير محافظ الحسابات بالأداء المحاسبي و الجبائي

من خلال المطلبين السابقين، خلصنا إلى أن العلاقة بين تقرير محافظ الحسابات قيد الدراسة و الأداء المحاسبي و الجبائي تمثلت في بعض التأثيرات نذكرها على الشكل التالي :

أولا : التأثير على الأداء المحاسبي :

- **التحقق من صحة البيانات المالية:** قام محافظ الحسابات بفحص دقيق للقوائم المالية للتأكد من دقتها وامتثالها للمعايير المحاسبية، مما ساهم في تعزيز مصداقية البيانات المالية وتحسين الأداء المحاسبي للشركة. ويتضح ذلك من خلال قيام مدقق الحسابات بمراجعة وتدقيق القوائم المالية للشركة للسنة المالية 2015، والتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المحاسبية المعمول بها.
- **تحديد نقاط الضعف والتحسينات:** ساعد محافظ الحسابات في تحديد نقاط الضعف في العمليات المحاسبية واقتراح التحسينات اللازمة، مما يساهم في تعزيز كفاءة العمليات المحاسبية وتحسين الأداء المالي للشركة. واتضح ذلك من خلال ملاحظات المدقق حول عدم اعتماد الشركة على طرق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل، وعدم تسجيل بعض العمليات في حساب الأرباح والخسائر.
- **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** قام محافظ الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وتحديد نقاط القوة والضعف فيه، مما ساعد على تحسين الرقابة الداخلية وتقليل المخاطر المالية. ويتضح ذلك من خلال ملاحظات المدقق حول عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية في الشركة، خاصة فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي وإجراءات الشراء.

ثانيا : التأثير على الأداء الجبائي

- **التحقق من الامتثال للتشريعات الضريبية:** قام مدقق الحسابات بالتحقق من التزام الشركة بالتشريعات الضريبية وتقديم المشورة بشأن القضايا الضريبية المعقدة، مما يساعد على تجنب المخاطر الضريبية وتقليل التكاليف

الضريبية. ويتضح ذلك من خلال ملاحظات المدقق حول عدم التزام الشركة بتكوين الإحتياطي القانوني المنصوص عليه في القانون التجاري.

- **تحديد المخاطر الضريبية:** يساعد محافظ الحسابات في تحديد المخاطر الضريبية المحتملة وتقديم توصيات لتخفيفها، مما يساهم في تحسين إدارة المخاطر الضريبية وتقليل التكاليف الضريبية. ويتضح ذلك من خلال ملاحظاته حول ضرورة اعتماد الشركة على طرق المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل لتجنب المخاطر الضريبية المحتملة.
- **تقديم المشورة بشأن التخطيط الضريبي:** يمكن لمحافظ الحسابات تقديم المشورة بشأن استراتيجيات التخطيط الضريبي، مما يساعد على تحسين الأداء الضريبي للشركة وتقليل التكاليف الضريبية. ويتضح ذلك من خلال توصية المدقق للشركة بتكوين الاحتياطي القانوني للاستفادة من الإعفاءات الضريبية.

وعلى العموم، تلعب تقارير محافظي الحسابات دورًا حيويًا في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للشركات من خلال تعزيز الشفافية والامتثال للقوانين والتنظيمات، بحيث:

- يقوم محافظو الحسابات بفحص البيانات المالية والتحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمعايير المحاسبية والضوابط القانونية، مما يوفر تأكيدًا للمستثمرين والجهات التنظيمية حول دقة المعلومات المالية.
- تأثير هذه التقارير يمتد ليشمل تحسين ممارسات المحاسبة الداخلية وتصحيح الأخطاء، مما يعزز الثقة لدى أصحاب المصلحة ويؤثر إيجابيًا على تقييم الشركة.
- تساعد تقارير محافظي الحسابات في التأكد من صحة الإقرارات الضريبية والامتثال للقوانين، مما يقلل المخاطر القانونية والغرامات المالية ويحسن التخطيط الضريبي للشركة.
- جودة هذه التقارير تعتمد على خبرة واستقلالية ونزاهة المحافظين، حيث أن التقارير ذات الجودة العالية تعزز من دقة المعلومات المالية والإقرارات الضريبية، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي والجبائي. هذا ما لمسناه خلال دراستنا لتقرير الخاص بالشركة X، حيث رأينا تطور في الأدائين المحاسبي والجبائي.

خلاصة:

كان الهدف من خلال هذا الفصل المتمثل في انجاز دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة والمتمثلة في "كيف يمكن لتقارير محافظي الحسابات أن تساهم في تحسين الأداء المحاسبي و الجبائي للمؤسسات" و التعرف على طريقة عمل محافظ الحسابات وكيفية اعداده للقوائم المالية، من اجل تحقيق الاهداف المسطرة حيث لاحظنا وجود محافظ الحسابات في المؤسسة يساعد هذه الاخيرة في تقييمها من خلال اظهار نقاط القوة ونقاط الضعف، حيث يستلزم على مدققي الحسابات توفير المصداقية و اضفاء الشفافية والافصاح عن القوائم التي تم اعدادها باعتباره متخصصا و نزيها في شكل تقرير، مع ضرورة ايصال هذه الاخيرة الى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة المعلومة من جهة والمساعدة على تحسين الأداء المحاسبي و الجبائي من جهة اخرى .

خاتمة

من أجل إظهار الدور الذي تلعبه تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي و الجبائي ومن أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها، تعرفنا بصورة نظرية مفصلة على ماهية تقارير محافظي الحسابات و الأداء المحاسبي و الجبائي، وبالتالي تتبعنا هذه الدراسة للجانب العملي على مستوى مكتب محافظ الحسابات من دراسة حالة بغرض محاولة إعطاء تكامل بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الحسابات.

حيث حاولنا معرفة ما إذا كان لتقرير محافظ الحسابات الأثر الفعال في تحسين وتطوير من مخرجات المؤسسة من معلومات محاسبية صحيحة وتتمتع بالمصداقية والواقعية وذلك من خلال مهنته كمراجع خارجي حيث استنتجنا أن المراجعة الخارجية تعتبر ضرورية بالنسبة لمختلف الأطراف المعنية في وقتنا الحالي وذلك عن طريق شفافية وموثوقية لمختلف المعلومات المحاسبية والجبائية التي تنتجها المؤسسات والتي تعبر عن نشاطها.

هذه المعلومات المحاسبية و الجبائية قد تكون تحت إحتمال التعديل والتلاعبات في حال لم تكن هناك عمليات تدقيق لها من قبل شخص مؤهل ومحايد ومستقل تماما عن هذه المؤسسات بحيث يؤكد حقيقة ما تقر به.

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع الإجابة على فرضيات التي طرحناها في بداية البحث حيث كانت نتائج اختبار هذه الفرضيات كالتالي:

الفرضية الأولى: "تقارير محافظي الحسابات تمكن من تحقيق تأثير إيجابي على العمليات المالية والضريبية للمؤسسات من خلال توفير تحليلات دقيقة للبيانات المالية، تقديم توصيات استراتيجية للتحسين، وتعزيز الامتثال للتشريعات الضريبية"، قد توصلنا إلى إثبات الفرضية حيث رأينا في الجانب التطبيقي أن التقارير الخاصة بمحافظي الحسابات تلعب دورا حيويا في تحسين العمليات المالية والضريبية للمؤسسات.

الفرضية الثانية: "الإدارة المالية والجبائية للمؤسسات تستجيب بشكل إيجابي للتوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات، مما يؤدي إلى قرارات أكثر فعالية"، رأينا أن تقارير محافظي الحسابات تعتبر مصدرا هاما للمعلومات والتحليلات التي تساعد الإدارة المالية والجبائية على فهم نقاط القوة والضعف في عملياتهم، وبالتالي الاستجابة الإيجابية لتوصيات محافظي الحسابات التي تساعدهم على اتخاذ قرارات أكثر استنارة وفاعلية في عدة مجالات.

الفرضية الثالثة: "المؤسسات تواجه تحديات في تطبيق التوصيات الواردة في تقارير محافظي الحسابات بسبب محدودية الموارد، لكن يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال استراتيجيات تغيير فعالة"، تبين لنا صحة هذه الفرضية حيث أن المؤسسات غالبا ما تواجه تحديات لتنفيذ معضم التوصيات، هذا راجع لعدة أسباب منها تضارب أولويات أو محدودية الموارد...الخ، ومع ذلك يمكن التغلب على هذه التحديات من خلال استراتيجيات تغيير فعالة مثل تحديد أولويات لتوصيات، إشراك الموظفين في عملية التغيير، وغيرها.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ✓ تؤدي تقارير محافظي الحسابات إلى تحسين جودة ودقة التقارير المالية من خلال تقديم تقييم مستقل ونزيه للأداء المالي للشركة، هذا يساهم في زيادة الثقة والمصداقية لدى المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- ✓ تساعد تقارير محافظي الحسابات في الكشف عن الأخطاء والغش في الأنظمة المالية والمحاسبية، مما يساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ✓ تضمن تقارير محافظي الحسابات الامتثال للقوانين واللوائح المحاسبية والضريبية، مما يقلل من المخاطر القانونية والمخالفات.
- ✓ تساهم تقارير محافظي الحسابات في تحسين نظم الرقابة الداخلية والإدارة الداخلية، مما يساعد في تحقيق الكفاءة والفعالية في العمليات المحاسبية والجبائية.

ثالثا: اقتراحات الدراسة

من خلال استخلاص أهم النتائج، نقترح ما يلي:

- ➢ تعزيز استقلالية محافظي الحسابات لتجنب أي تضارب في المصالح.
- ➢ إشراك محافظي الحسابات في تصميم وتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية لضمان فعاليتها.
- ➢ الالتزام بالمعايير الدولية والوطنية في إعداد التقارير المالية والجبائية.
- ➢ تبني واستخدام التقنيات الحديثة مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات لتحسين دقة و كفاءة عمليات المراجعة.

رابعا: آفاق الدراسة

في نهاية هذه الدراسة المتمثلة في دور تقارير محافظي الحسابات في تحسين الأداء المحاسبي والجبائي للمؤسسة والذي يعتبر محافظ الحسابات الشخص المخول له قانونا بفحص نوع من أنواع المراجعة والمزيد من البحث في هذا المجال نقترح على المهتمين بهذا الموضوع إشكالية وآفاق لدراستها في المستقبل على الأشكال التالية:

- دراسة تأثير تطبيق تقنيات الذكاء الاصطناعي في تحسين دقة وكفاءة عمليات المراجعة.
- دراسة تأثير التغيرات في المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المحاسبية والجبائية.
- دراسة العلاقة بين استقلالية محافظ الحسابات وجودة التقارير المالية.

المصادر والمراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ/ الكتب:

1. طالب الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2009.
2. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان, الأردن، 2006.
3. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر.

ب/ الأطروحات والرسائل:

1. أماني بوقندورة ، عوامر بلخير، مساهمة محافظ الحسابات في تحسين الافصاح المحاسبي للكشوف المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، الجزائر، (2022-2023).
2. رزيقة تالي، تقييم الأداء المالي في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العقيد اكلي محمد بالبويرة، 2011-2012.
3. شهيناز محمدي، هجيرة محمدي، مساهمة نظام المعلومات المحاسبي في زيادة فعالية التسيير الجبائي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و جباية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، سنة 2023.
4. عبد القادر تيفين، حمزة ابراهيم الحال، استخدام مدخل القيمة المضافة في تقييم الأداء المحاسبي للشركات رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، جامعة بورسعيد, 2014.
5. عمر ديلمي، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف،2016-2017.
6. نبيلة شطارة، فعالية الأداء المالي للمؤسسة العمومية حسب مقاربة المفتشية العامة للمالية (IGF) ،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الادارة المالية للمؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2015.
7. نور الدين بهلول، المعلومة المحاسبية وقيمة المؤسسة دراسة لأثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق القيمة السوقية للسهم، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة باجي مختار، عنابة 2015.

ت/ القوانين والمراسيم:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد العدد 42 بتاريخ 11 جويلية 2010, المادة 22.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، القانون التجاري سنة 2017.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 جوان 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 30 بتاريخ 01 يونيو 2011، المادة 02.

ج/ المجلات العلمية:

1. حيدر صباح حسن، ذو الفقار محمد فليح، سامي جبار عنبر، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي، مجلة الإدارات الاقتصادية والادارية، المجلد 01، العدد 04، الجامعة العراقية،.
2. سعيدي أحلام، بن موفقي علي، دور التدقيق الجبائي في تحسين الأداء الجبائي للشركة، مجلة قبس للدراسات الانسانية والاجتماعية، مجلد 06، العدد 02، جامعة الجلفة، ، أكتوبر 2022.
3. عباسي صابر، مقال، شعوبي محمود فوزي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2013/12.
4. عبد الرحمان بابنات، مساهمة تقرير المدقق القانوني في عملية اتخاذ القرار لدى الأطراف ذوي المصلحة، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 07، العدد 02، جامعة ورقلة، ، جانفي 2022.
5. عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية العدد 01، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة محمد خيضر بسكرة، نوفمبر 2001.
6. عمر خلاصي، بن لولو سليم بدر الدين، فعالية التقرير النهائي لمحافظ الحسابات في حوكمة المؤسسات العمومية، مجلة دفاتر MECAS، مجلد 16، العدد 02، جامعة تلمسان، ، ديسمبر 2020.
7. كريم يرقي، دور محافظ الحسابات في تقييم قدرة المؤسسة الاقتصادية على الاستمرار في الاستغلال، مجلة الاقتصاد والتنمية، مجلد 06، العدد 10، جامعة المدية، ، جوان 2018.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Beyene Yosef Nurebo , EFFECTIVENESS OF TAX AUDIT, article, International Journal of Commerve and Finance, Ethiopia, vol 05, N01, 2019.

2. Kawther Dhifi, Rim Zouari Hadiji ,The relationship between audit quality and firm performance ,article, international journal of disclosure and governance, tunis university, February 2024.

3. Shujah-Ur- Rahman, Audit services and financial reporting quality, article, The role of accounting expertise auditors Cogent Business & Management, united kingdom, vol 10, N 01, 2023.

الملاحق

الملحق 01: جانب الأصول من الميزانية

BILAN (ACTIF)

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2014
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou né					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		3 231 200,00	350 046,67	2 881 153,33	3 204 273,33
Autres immobilisations corporelles		46 078 547,01	17 886 977,23	28 191 569,78	37 401 381,75
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattaché					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courar					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**49 309 747,01**	**18 237 023,90**	**31 072 723,11**	**40 605 655,08**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 853 056,30		21 853 056,30	21 013 056,73
Créances et emplois assimilés					
Clients		5 300 000,00		5 300 000,00	10 156 360,97
Autres débiteurs		2 674 367,34		2 674 367,34	1 052 240,00
Impôts et assimilés		879 657,55		879 657,55	689 104,45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour					
Trésorerie		78 563 467,48		78 563 467,48	24 378 387,14
TOTAL ACTIF COURANT		**109 270 548,67**		**109 270 548,67**	**57 289 149,29**
TOTAL GENERAL ACTIF		**158 580 295,68**	**18 237 023,90**	**140 343 271,78**	**97 894 804,37**

الملحق 02: جانب الخصوم من الميزانية

BILAN (PASSIF)

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		10 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		15 966 744,63	15 966 744,63
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		52 064 048,73	50 590 510,83
Autres capitaux propores - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**78 030 793,36**	**76 557 255,46**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 302,97	5 649 510,19
Impôts		11 464 428,12	15 179 709,78
Autres dettes		50 784 747,33	508 328,94
Trésorerie passif			
TOTAL III		**62 312 478,42**	**21 337 548,91**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**140 343 271,78**	**97 894 804,37**

الملحق 03: جدول حسابات النتائج

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
Ventes et produits annexes		255 860 000,00	242 120 000,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**255 860 000,00**	**242 120 000,00**
Achats consommés		-145 000 200,00	-138 008 400,00
Services extérieurs et autres consommations		-4 285 206,00	-4 140 252,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-149 285 406,00**	**-142 148 652,00**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**106 574 594,00**	**99 971 348,00**
Charges de personnel		-24 308 814,33	-20 588 904,32
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 117 200,00	-5 114 265,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**77 148 579,67**	**74 268 178,68**
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-9 532 931,97	-8 565 952,32
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**67 615 647,70**	**65 702 226,36**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**67 615 647,70**	**65 702 226,36**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-15 551 598,97	-15 111 715,53
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**255 860 000,00**	**242 120 000,00**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-203 795 951,27**	**-191 529 489,17**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**52 064 048,73**	**50 590 510,83**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**52 064 048,73**	**50 590 510,83**