وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعـة زيـــان عاشور الجلفـــة

كليـة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسـم : العلوم المالية والمحاسبة

أطـروحـة مقدمة لنيل شهادة دكتـوراه الطور الثالث

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة
التخصص : مالية ، بنوك وتأمينات

العنوان

أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية –

من إعداد

مريني محمد

المناقشة بتاريخ 2022/06/30 من طرف اللجنة المكونة من:

عيجولي خالد	أستاذ	جامعة الجلفة	رئيسا
حديدي آدم	أستاذ	جامعة الجلفة	مشرفا ومقررا
قمان عمر	أستاذ محاضر- أ -	جامعة الجلفة	ممتحنا
بن عيسى بن عليه	أستاذ محاضر- أ-	جامعة الجلفة	ممتحنا
نبق قويدر	أستاذ محاضر- أ-	جامعة الأغواط	ممتحنا
بوجلال أحمد	أستاذ محاضر- أ-	جامعة الأغواط	ممتحنا

السنة الجامعية: 2022/2021

Ministry of Higher Education and Scientific Research

Ziane Achour University of Djelfa

Faculty of Economic Sciences, Commercial Sciences and Management Sciences

Department Financial science and accounting

PhD Thesis Third Phase

Division: Finance and Accounting

Specialty: Financial, Banking and lnsurance

Title:

The impact of the application of corporate governance principles on the quality of tax declarations for Algerian economic institutions - a field study -

Prepared by:

Merini Mohamed

Discussed and publicly approved on 30-06-2022 By the committee composed of:

Aidjouli khaled	Professor	**University of Djelfa**	**President**
Hadidi Adem	Professor	**University of Djelfa**	**Rapporteur**
Gamane Amar	Lecturer Class -A-	**University of Djelfa**	**Examiner**
Ben Aissa Ben Alia	Lecturer Class -A-	**University of Djelfa**	**Examiner**
Nebag kouider	Lecturer Class -A-	**University of Laghouat**	**Examiner**
Boudjelal Ahmed	Lecturer Class -A-	**University of Laghouat**	**Examiner**

University Year: 2021/2022

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد:

بداية أود أن أقدم كل الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور حديدي آدم الذي تفضل بالإشراف على هذه الأطروحة وكان لنا الموجه و المتابع ،فله منا كل التقدير وبارك الله له في عمله وأهله

كما لا يفوتني أن أرفع اسمى عبارات الشكر والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءة ومناقشة هذا العمل .

مريني محمد

إهداء

أهدي هذا العمل :

إلى

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

الى عائلتي الكريمة كبيرها وصغيرها

الى كل الأحباب والأصدقاء

مريني محمد

الفهارس

العناوين	الصفحة
شكر وعرفان	I
إهداء	II
فهرس المحتويات	III
قائمة الأشكال	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الملاحق	X
ملخص	X I
مقدمة	أ–ذ
الفصل الأول : الإطار النظري والمفاهيمي للحوكمة المؤسسية	**43–1**
تمهيد الفصل	2
المبحث الأول : نشأة وتطور مفهوم الحوكمة المؤسسية	3
المطلب الأول : نشأة ودوافع ظهور الحوكمة المؤسسية	3
المطلب الثاني: مفهوم الحوكمة المؤسسية والأطراف المعنية بها	8
المطلب الثالث: النظريات المفسرة للحوكمة المؤسسية	13
المبحث الثاني : الاطار الفكري للحوكمة المؤسسية	20
المطلب الأول : اهمية وأهداف الحوكمة المؤسسية	20
المطلب الثاني: مستويات الحوكمة المؤسسية ومعايير قياسها	23
المطلب الثالث: نماذج الحوكمة المؤسسية	25
المبحث الثالث : البيئة التنظيمية للحوكمة المؤسسية	30
المطلب الأول : مقومات الحوكمة االمؤسسية	30
المطلب الثاني: محددات الحوكمة المؤسسية ومراحل تطبيقها	31
المطلب الثالث: آليات ومرتكزات الحوكمة المؤسسية	35
خلاصة الفصل	43
الفصل الثاني : مبادئ الحوكمة المؤسسية وجهود تطبيقها دوليا	**82–44**
تمهيد الفصل	45
المبحث الأول : مبادئ الحوكمة المؤسسية	46

المطلب الأول : مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية	**46**
المطلب الثاني: مبادئ البنك الدولي في مجال الحوكمة	**53**
المطلب الثالث: مبادئ الصندوق النقد الدولي	**54**
المبحث الثاني : الجهود الدولية فيما يخص الحوكمة	**56**
المطلب الأول : جهود بعض الدول المتقدمة في مجال الحوكمة	**56**
المطلب الثاني: جهود بعض الدول الناشئة في مجال الحوكمة	**66**
المطلب الثالث: جهود بعض الدول العربية في مجال الحوكمة	**69**
المبحث الثالث: جهود الجزائر في ارساء اطار حوكمة مؤسسي	**73**
المطلب الأول : واقع التسيير في المؤسسات الجزائرية	**73**
المطلب الثاني: واقع الحوكمة في المؤسسات الجزائرية	**77**
المطلب الثالث: تحديات تطبيق الحوكمة في الجزائر	**80**
خلاصة الفصل	**82**
الفصل الثالث : جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية	**141-83**
تمهيد الفصل	**84**
المبحث الأول : النظام الضريبي في الجزائر	**85**
المطلب الأول : مفاهيم حول الضرائب في الجزائر	**85**
المطلب الثاني : التهرب والغش الضريبي	**87**
المطلب الثالث : الإطار النظري للرقابة الجبائية	**102**
المبحث الثاني : التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية	**113**
المطلب الأول : مفهوم التصريح الجبائي	**113**
المطلب الثاني : أشكال التصريح الجبائي وأهميته	**114**
المطلب الثالث : شروط صحة التصريح الجبائي	**120**
المبحث الثالث : جودة التصريحات الجبائية	**121**
المطلب الأول : تعريف جودة التصريحات الجبائية وخصائصها	**121**
المطلب الثاني : دور نظام المعلومات في جودة التصريحات الجبائية	**129**
المطلب الثالث : أهمية جودة المعلومات المحاسبية ودور الحوكمة المؤسسية فيها	**130**
المطلب الرابع : محددات ومعايير جودة المعلومات المحاسبية	**138**

خلاصة الفصل	**141**
الفصل الرابع : أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية –	**206-142**
تمهيد الفصل	**143**
المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية	**144**
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية	**144**
المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية	**145**
المطلب الثالث: الأهداف الأساسية للمؤسسة الاقتصادية	**145**
المبحث الثاني : منهجية الدراسة الميدانية	**147**
المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة	**147**
المطلب الثاني: أداة الدراسة	**148**
المبحث الثالث: صدق وثبات الأداة	**150**
المطلب الأول: صدق الاتساق الداخلي لمحاور الاستبيان	**150**
المطلب الثاني : الصدق البنائي لأداة الدراسة	**157**
المطلب الثالث: اختبار الثبات	**158**
المبحث الرابع: نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات	**160**
المطلب الأول : تحليل السمات الشخصية	**160**
المطلب الثاني : التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة	**163**
المطلب الثالث : اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج	**185**
خلاصة الفصل	**206**
الخاتمة	**208**
قائمة المراجع	**214**
الملاحق	**228**

الرقم	الشكل	الصفحة
1	نموذج الدراسة	ث
1.1	الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة	13
1.2	المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة	33
1.3	ركائز الحوكمة المؤسسية	42
2.1	مبادئ الحوكمة المؤسسية	50
2.2	تفسير مبادئ منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي	52
3.1	أنواع التصريحات الجبائية	117
3.2	معايير جودة معلومات التصريحات الجبائية	128
4.1	نسب توزيع افراد العينة حسب الجنس	160
4.2	نسب توزيع افراد العينة حسب العمر	161
4.3	نسب توزيع افراد العينة حسب المؤهل	161
4.4	نسب توزيع افراد العينة حسب الوظيفة	162
4.5	نسب توزيع افراد العينة حسب الخبرة	163

الرقم	الجدول	الصفحة
(4-1)	عينة الدراسة	147
(4-2)	مكونات الدراسة	149
(4-3)	مستويات الموافقة	149
(4-4)	الصدق الداخلي للبعد الأول	150
(4-5)	الصدق الداخلي للبعد الثاني	151
(4-6)	الصدق الداخلي للبعد الثالث	152
(4-7)	الصدق الداخلي للبعد الرابع	153
(4-8)	الصدق الداخلي للبعد الخامس	154
(4-9)	الصدق الداخلي للبعد السادس	155
(4-10)	الصدق الداخلي للبعد السابع	155
(4-11)	الصدق الداخلي للبعد الثامن	156
(4-12)	الصدق الداخلي للبعد التاسع	156
(4-13)	الصدق الداخلي للبعد العاشر	157
(4-14)	الإتساق البنائي لأبعاد لدراسة	158
(4-15)	ثبات الدراسة	158
(4-16)	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	160
(4-17)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	161
(4-18)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	161
(4-19)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	162
(4-20)	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي	163
(4-21)	تحليل فقرات البعد الأول للدراسة	164
(4-22)	تحليل فقرات البعد الثاني للدراسة	166
(4-23)	تحليل فقرات البعد الثالث للدراسة	168
(4-24)	تحليل فقرات البعد الرابع للدراسة	170
(4-25)	تحليل فقرات البعد الخامس للدراسة	172
(4-26)	تحليل فقرات البعد السادس للدراسة	175

(4-27)	تحليل فقرات البعد السابع للدراسة	177
(4-28)	تحليل فقرات البعد الثامن للدراسة	179
(4-29)	تحليل فقرات البعد التاسع للدراسة	181
(4-30)	تحليل فقرات البعد العاشر للدراسة	183
(4-31)	نتائج إختبار الفرضية الأولى – النموذج الأول	185
(4-32)	نتائج إختبار الفرضية الأولى – النموذج الثاني	186
(4-33)	نتائج إختبار الفرضية الأولى – النموذج الثالث	187
(4-34)	نتائج إختبار الفرضية الأولى – النموذج الرابع	188
(4-35)	نتائج إختبار الفرضية الثانية – النموذج الأول	190
(4-36)	نتائج إختبار الفرضية الثانية – النموذج الثاني	190
(4-37)	نتائج إختبار الفرضية الثانية – النموذج الثالث	191
(4-38)	نتائج إختبار الفرضية الثانية– النموذج الرابع	192
(4-39)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة – النموذج الأول	194
(4-40)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة – النموذج الثاني	195
(4-41)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة – النموذج الثالث	196
(4-42)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة – النموذج الرابع	197
(4-43)	نتائج إختبار الفرضية الثالثة – النموذج الخامس	198
(4-44)	نتائج إختبار الفرضية الرابعة – النموذج الأول	200
(4-45)	نتائج إختبار الفرضية الرابعة – النموذج الثاني	201
(4-46)	نتائج إختبار الفرضية الرابعة – النموذج الثالث	202
(4-47)	نتائج إختبار الفرضية الرابعة – النموذج الرابع	203
(4-48)	نتائج إختبار الفرضية الرابعة – النموذج الخامس	204

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استبيان الدراسة	228
02	تحليل السمات الشخصية	240
03	ثبات الدراسة	241
04	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الدراسة	241
05	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد الدراسة	257
06	إختبار **t test** لأبعاد الدراسة	257
07	إختبار الفرضية الأولى	258
08	إختبار الفرضية الثانية	273
09	إختبار الفرضية الثالثة	276
10	إختبار الفرضية الرابعة	282

الملخص :

إن تطبيق الحوكمة المؤسسية أصبح توجها دوليا ضروريا ناتجا عن أثار مختلف الأزمات التي مست العالم باعتبارها تهدف الى حماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح وتحسين اداء المؤسسات وتوفير القدر الكافي والجيد من الافصاح والشفافية، وفي إطار الحديث عن أهمية الحوكمة المؤسسية ودورها في القضاء على مختلف الممارسات السلبية في المؤسسات يطرح موضوع أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الجزائرية انشغالا مهما، لذا جاءت هاته الدراسة بهدف معالجة الاشكالية المتعلقة بتحديد أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حيث اقتصرت الدراسة على جزء نظري لتحديد مجموعة من المفاهيم حول المتغيريين وجزء تطبيقي استخدامنا فيه استبانة لاستقصاء أراء عينة من اطارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومن ثم تحليلها واختبار الفرضيات بالإعتماد على أسلوب الانحدار المتعدد التدريجي .

وقد تم التوصل الى أنه يوجد أثر لتطبيق مبادئ الحوكمة االمؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية لكن بدرجة متفاوتة وحسب كل معيار للجودة، ويرجع ذلك إلى عدم التطبيق السليم واللازم لذلك، الأمر الذي يستدعي بذل المزيد من المجهودات نحو هذا الاتجاه لتحقيق الهدف المبتغى الذي أعدت من أجله .

الكلمات المفتاحية : الحوكمة المؤسسية، مبادئ الحوكمة المؤسسية، جودة التصريحات الجبائية، معايير جودة التصريحات الجبائية

Abstract

The application of corporate governance has become a necessary international trend resulting from the effects of the various crises that affected the world as it aims to protect the rights of shareholders and stakeholders, improve the performance of institutions and provide sufficient and good amount of disclosure and transparency, and in the context of talking about the importance of corporate governance and its role in eliminating various negative practices in Institutions The issue of the impact of the application of corporate governance principles on the quality of tax declarations in Algerian institutions raises an important concern Therefore, this study came with the aim of addressing the problem related to determining the impact of the application of corporate governance principles on the quality of tax declarations in Algerian economic institutions. Hypotheses were tested using the stepwise multiple regression method .

It was concluded that there is an impact of the application of the principles of institutional governance on the quality of tax declarations in the Algerian economic institutions, but to a varying degree and according to each quality criterion. prepared for him .

Keywords: corporate governance, corporate governance principles, quality of fiscal declarations, quality standards of fiscal declarations

Résumé :

L'application de la gouvernance d'entreprise est devenue une tendance internationale nécessaire résultant des effets des différentes crises qui ont affecté le monde car elle vise à protéger les droits des actionnaires et des parties prenantes, à améliorer la performance des institutions et à fournir une quantité suffisante et bonne de divulgation et de transparence. , et dans le contexte de parler de l'importance de la gouvernance d'entreprise et de son rôle dans l'élimination de diverses pratiques négatives dans les institutions La question de l'impact de l'application des principes de gouvernance d'entreprise sur la qualité des déclarations fiscales dans les institutions algériennes soulève une préoccupation importante , Par conséquent, cette étude est venue dans le but d'aborder le problème lié à la détermination de l'impact de l'application des principes de gouvernement d'entreprise sur la qualité des déclarations fiscales dans les institutions économiques algériennes.Les hypothèses ont été testées à l'aide de la méthode de régression multiple pas à pas.

Il a été conclu qu'il y a un impact de l'application des principes de gouvernance institutionnelle sur la qualité des déclarations fiscales dans les institutions économiques algériennes, mais à un degré variable et selon chaque critère de qualité préparé pour lui.

Mots clés : gouvernance d'entreprise, principes de gouvernance d'entreprise, qualité des déclarations fiscales, normes de qualité des déclarations fiscales

مقدمة

1. تمهيد :

تعتبر الضرائب موردا هاما وأداة من ادوات التي تلجأ اليها الدولة في سياستها المالية لتحقيق اهداف سياسية واقتصادية واجتماعية، ولتجسيد ذلك تقوم الدولة بالحرص على حماية هذا المورد بإصدار مجموعة من القوانين والتشريعات بما يضمن حقوق وواجبات كل من المكلف بالضريبة وإدارة الضرائب .

ولأن المؤسسات الاقتصادية أحد المعنيين بتسديد الضرائب وأحد العناصر المهمة المكلفة بالضريبة، فهم مطالبون بتصريح بأوعيتهم للإدارة الضريبية التي تقوم بدورها بمعاينة الأخطاء والنقائص والإغفلات وكذلك معاينة احترام الالتزامات الجبائية والمعايير الواجب توفرها في التصريحات المقدمة للحد من الغش والتهرب الضريبي الذي ينجم عنه أثار مالية واقتصادية واجتماعية تؤثر على الخزينة العمومية .

ويعتبر التصريح الضريبي مجموعة من المعلومات المحاسبية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة فكلما كانت هذه المعلومات دقيقة وتتبع المعايير الفنية والمهنية والقانونية كلما كانت جودتها عالية و اعطت صورة صادقة وعادلة تحقق الغرض الذي أعدت لأجله .

وباعتبار الإدارة الضريبية هم أكثر اصحاب المصالح التي تتعامل مع المؤسسات فان اي قرارات غير رشيدة لمجلس الإدارة والمسيرين من شأنها اهدار الربح المحاسبي وعدم الافصاح عنه بدقة وشفافية وبالتالي اهدار الحصيلة الضريبية .

لذا حرصت الجزائر على ارساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية التي من شأنها أن تبعث الثقة في هذه المؤسسات وكل ما تصدره من بيانات كانت على شكل قوائم مالية أو تصريحات وتبنيها من خلال اصدار ميثاق الحكم الراشد سنة 2009 باعتبارها أحد الأساليب التسيرية للحد من الفساد .

وتواجه الجزائر كغيرها من الدول الأخرى نفس التحديات المتعلقة بتطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة والالتزام بها والعمل على زيادة الوعي وتحقيق تغيرات نوعية في نمط وأسلوب ادارة المؤسسات الجزائرية بالشكل الذي يمكنها من الوصول الى حالة أكثر شفافية وموثوقية مما يعزز قدرتها على حماية مصالح المساهمين و مختلف أصحاب المصالح ذوي العلاقة معها .وهذا ما نريد التأكد منه من خلال هاته الدراسة .

وعليه يمكن تلخيص إشكالية الدراسة في السؤال التالي:

ماهو أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

وبهدف الاحاطة بالموضوع ومعالجة هذه الاشكالية قمنا بصياغة مجموعة من الأسئلة التالية :

- ماهو مفهوم الحوكمة المؤسسية وماهي أهم مبادئها ؟
- ما المقصود بجودة التصريحات الجبائية وماهي معاييرها ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$. ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟

2. **فرضيات الدراسة** : بناءا على الفكرة الأولية يمكن طرح الفرضيات التالية :

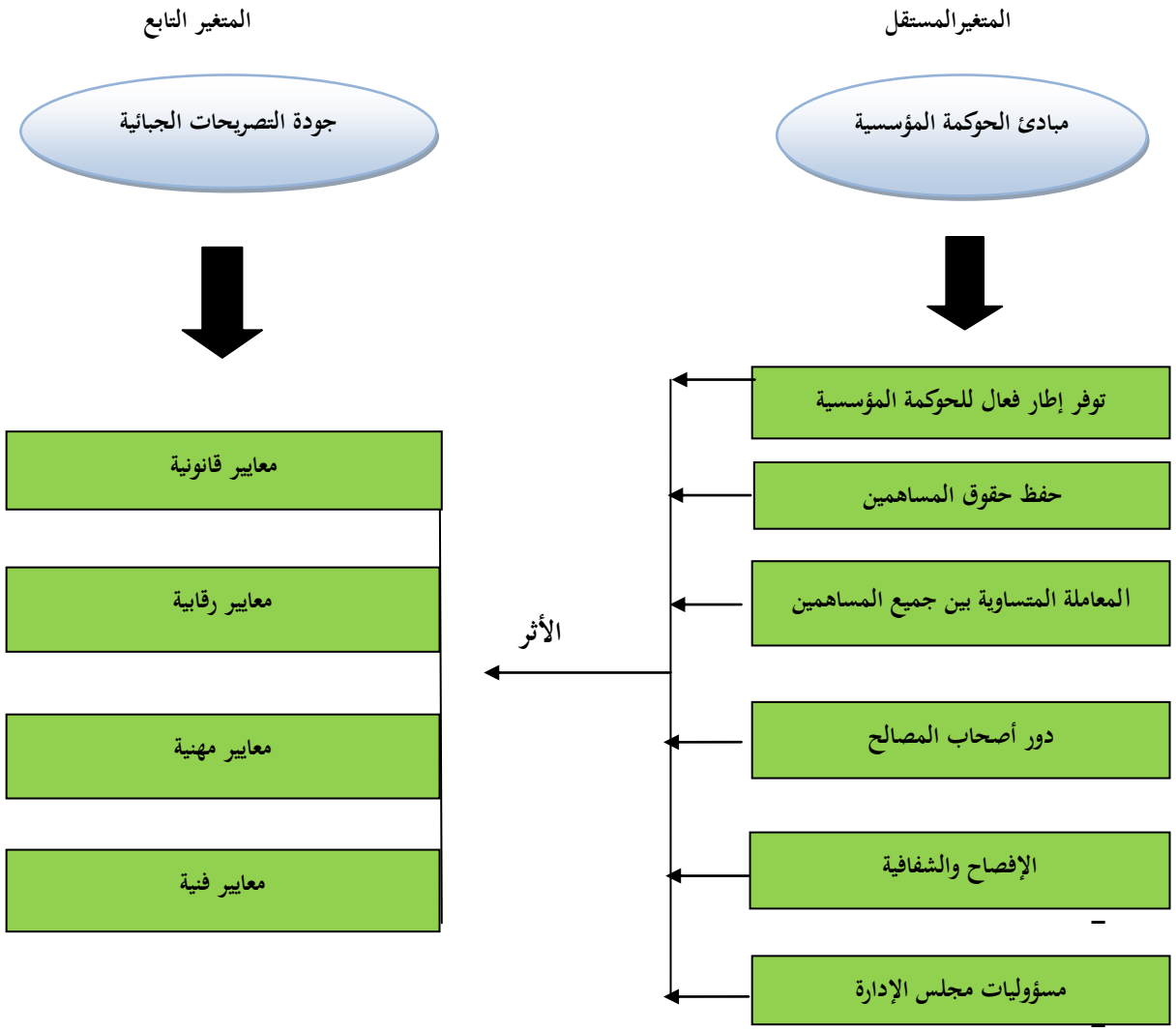
الفرضيات الرئيسية :

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$
- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

3. أنموذج الدراسة :

انطلاقا من الجزء النظري وعلى ضوء الاشكالية والفرضيات قمنا باقتراح أنموذج للدراسة يحدد أثر المتغير المستقل بأبعاده على المتغير التابع كما هو مبين في الشكل التالي :

الشكل رقم (01) : أنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب على ماسبق

4. أهمية الدراسة :

تكمن اهمية الدراسة في تحديد أثر تطبيق مبادئ الحوكمة على جودة التصريح الضريبي والوصول الى نتائج من خلالها يتم تحديد القصور وتحديد الانحرافات في تطبيق المبادئ الأساسية للحوكمة وتقويمها من طرف مسيري المؤسسات الاقتصادية، كما أن الإدارة الضريبية تعتبر من أصحاب المصالح والذين لهم صلة بنتائج الدراسة

والعمل على إحداث تغيرات في طرق الرقابة الجبائية بما يخدم جودة التصريح ويساعد المكلف بتجسيد مبادئ الحوكمة .

5. أهداف الدراسة :

نسعى من خلال تناول هذه الدراسة للوصول الى جملة من الأهداف نوجز أهمها فيما يلي :

- تقديم فكرة شاملة عن الحوكمة المؤسسية لكل من له صلة من قريب أو بعيد بالمؤسسة الإقتصادية .
- معرفة مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية وتأثير ذلك على جودة التصريحات الجبائية .
- تقديم توصيات من شأنها تحديد التحديات المنتظرة من المؤسسات الإقتصادية في مجال الحوكمة المؤسسية.

6. منهج البحث والأدوات المستخدمة في الدراسة :

بغية الاجابة عن الاشكالية المطروحة تم الاعتماد على منهجين الوصفي والتحليلي، فتم الاستعانة بالمنهج الوصفي لإعطاء فكرة على الحوكمة المؤسسية وكذا جودة التصريحات الجبائية وذلك في الجزء النظري، في حين اتبعنا المنهج التحليلي في تحليل البيانات في الجانب التطبيقي للدراسة .

وقد تم استخدام الأدوات التالية :

- الكتب والمراجع العلمية والملتقيات الوطنية والدولية ومختلف الأطروحات الجامعية التي تناولت الموضوع؛
- القوانين والتشريعات ؛
- أرآء أهل الاختصاص من خلال المقابلات الشخصية .

7. الدراسات السابقة :

أ. الدراسات السابقة باللغة العربية :

– حمايدي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية – دراسة حالة الجزائر – اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2012

هدفت هاته الدراسة الى تحديد أثر تطبيق الحوكمة من خلال آلياتها الداخلية على جودة التدقيق المالي وقد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي اتبع الباحث من خلال اظهار الاليات الداخلية للحوكمة والتي تتمثل في لجنة التدقيق، مجلس الادارة، لتدقيق الداخلي، وتأثير ذلك على خصائص جودة التدقيق المالي بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات تمثلت في : خصائص مكتب التدقيق، عملية التدقيق ومهمة المدقق والطريقة المتبعة في التدقيق كجزء نظري و توزيع استبيان على عينة من المؤسسات الاقتصادية حول الاليات الداخلية للحوكمة وعينة من الأكاديمين وممارسي مهنة التدقيق فيما يخص جودة التدقيق المالي، وبعد عملية التحليل لردود المقدمة خلصت الدراسة الى الدور والتأثير القوي لآليات الحوكمة على جودة التدقيق المالي واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات تنصب بالاهتمام والرفع من مستوى تطبيق الاليات الداخلية للحوكمة والعمل على تحسين جودة مهنة التدقيق .

- **سمية قحموش، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية، دراسة حالة بإدارة الضرائب ببسكرة،** مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، 2016

هدفت هذه الدراسة الى اكتشاف مدى مساهمة المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، وقد تم ذلك من خلال دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة عن طريق استبيان موزع وقد خلصت الدراسة االى وجود أثر ايجابي لبرنامج المراجعة من خلال قدرته على زيادة الالتزام الضريبي لدى المكلف بالضريبة وبالتالي تحسين جودة التصريح االضريبي، حيث تعمل على تحقيق الايرادات الضريبية او المستهدفة من جهة وتشجيع الاستجابة لطوعية وتحقيق افضل رضا ممكن ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين

- **وسام حمدي الاغا، دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي (دراسة تحليلية في قطاع غزة) مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر، غزة، 2016**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور حوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم عمل استبانة اعتمادا على الدراسات السابقة والإطار النظري وتم توزيع الإستبانة على مكاتب التدقيق ومكاتب الدوائر الضريبية في قطاع غزة ومن خلال الردود تم تحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) تم التوصل الى وجود دور لحوكمة الشركات في تطوير استراتيجيات الفحص الضريبي

واهم توصيات هذه الدراسة هي ضرورة تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الشركات الفلسطينية بما يتلاءم مع مصالحها و توعية فاحصي الضرائب بأهمية المكلفين ودورهم في تمويل الخزينة العامة .

- **محمد لمين علون، مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من الشركات بولاية بسكرة، مجلة نور للدراسات الاقتصادية، 2019**

هدفت هذه الدراسة للتعريف بآليات تطبيق حوكمة الشركات، ومدى مساهمتها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، ومحاولة إسقاط ذلك بدراسة إستطالعية لعينة تتكون من 93 مفردة تشمل موظفين إداريين لمجموعة من الشركات بولاية بسكرة، بإستخدام أداة الإستبيان، حيث تم إستخدام البرنامج الاحصائي (SPSS) للمعالجة البيانات وتحليل وتفسير النتائج. وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين آليات حوكمة الشركات و جودة المعلومات المحاسبية، و أن الإلتزام بتطبيق الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات يضمن لها الإعداد والإفصاح عن معلومات محاسبية ذات جودة في تقاريرها المالية، ومن أهم التوصيات المقترحة: ضرورة تبني نظام الحوكمة وتفعيله في الشركات عينة الدراسة من خلال الإستمرار بزيادة مستوى الإفصاح في القوائم المالية من جهة، وانشاء لجان التدقيق تفعيل وتطوير دور المدقق الخارجي و الداخلي في الكشف عن الغش والأخطاء المحاسبية من جهة أخرى .

- **العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، اطروحة ذكتوراه، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، 2016**

تناولت هاته الدراسة تحليل اهم الجوانب الاطار الفكري لحوكمة الشركات والاليات الداعمة لها واجراءات عملها ثم تأتي الدراسة التطبيقية الختبار العلاقة بين وجود آليات حوكمة الشركات داخل الشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط وثيق وايجابي بين آليات حوكمة الشركات المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية .

ب. الدراسات السابقة باللغة الأجنبية :

- **Goodwin J and Seow J،The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing : perception of Auditor s and Direction in Singapore، 2002**

تأثير آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية والتدقيق : دراسة آراء المديرين ومدققي الحسابات في سنغافورة

هدفت الدراسة الى تحليل أثار آليات حوكمة الشركات المتمثلة في : قوة لجنة التدقيق، وجود تدقيق داخلي، قوة السلوك الاخلاقي للشركة، دور مدقق الحسابات في التدقيق الداخلي، قيام مدقق الحسابات بتدقيق جميع شركات العميل، وتم توزيع استمارات على عينة من المديرين وعينة من مدققي الحسابات وكانت نتائج الردود بعد التحليل الى أن: التدقيق الداخلي له أهمية معنوية عالية في حين ان قوة السلوك الاخلاقي كانت ضعيفة في االشركة أما لجنة التدقيق لم يكن لها أي اهمية معنوية، كما يرى مدققو الحسابات ان وجود التدقيق الداخلي له أثر معنوي على قدرة الشركة على اكتشاف غش الادارة .

- **AliDARDOUR، L'INFLUENCE DE LA GOUVERNANCE ET DE LA PERFORMANCE SUR LA RÉMUNÉRATION DES DIRIGEANTS : lerôle des réseaux sociaux dans les entreprises françaises cotées، En vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion، UNIVERSITE TOULOUSE، France، 2009**.

لقد حاول الباحث معرفة نوع تأثير ألية حوكمة الشركات وكذا الأداء العام على تعويضات وأجور ومكافئات المديريين التنفيذيين من خلال الاعتماد علي اسلوب الإستبيان والمقابلة لأعضاء مجلس الإدارة والمدريين التفذيين وقد خلصت الدراسة الى :

العلاقة بين مستوى الأداء ومستوى مكافئات المديريين التنفيذيين متغيرة من شركة إلى أخرى، كما أن علاقة حوكمة الشركات بمكافئات المديريين التنفيذيين علاقة طردية في أغلب الأحيان بالإضافة الى أنه يمكن لمتغيرات الحوكمة التقريب بين مستوى الأداء وتعويضات المديريين التنفيذيين .

وتتميز دراستنا عن الدراسات السابقة أنها تختلف معها في المتغير التابع فهناك من ركز على تأثير الحوكمة على أداء المؤسسات أوالتقارير المالية .....الخ في حين ركزنا على جودة التصريحات الضريبية وهي فريدة حسب اطلاعنا كما ان الدراسة مست المؤسسات الإقتصادية بصفة عامة دون تخصيص نشاط معين .

3. هيكل الدراسة :

لمعالجة الاشكالية الدراسة، والإلمام بجميع جوانبها، ارتأينا تقسيمها الى :

الفصل الأول : وتم تخصيصه للإطار النظري والمفاهمي للحوكمة المؤسسية

حيث تناولنا في المبحث الأول نشأة وتطور الحوكمة واستعراض أهم الاسباب والبواعث ثم تقديم أهم التعاريف التي ذكرت في الحوكمة مرورا بالنظريات المفسرة للحوكمة كنظرية الوكالة ونظرية تكاليف المعاملات وغيرها من النظريات ثم انتقلنا الى الإطار الفكري للحوكمة المؤسسية من أهداف وأهمية للحوكمة ومعايير الحوكمة والأطراف المعنية بها

وأخير تم التطرق للبيئة التنظمية للحوكمة المؤسسية فذكرنا مقومات الحوكمة المؤسسية ومحدداتها ثم الآليات والمرتكزات .

الفصل الثاني :جاء في هذا الفصل أهم المبادئ الخاصة بالحوكمة المؤسسية بدء بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ثم مبادئ البنك العالمي وأخيرا مبادئ الصندوق الدولي لنقوم باستعراض بعض التجارب الدولية في مجال الحوكمة ختاما بجهود الجزائر في الحوكمة من خلال واقع الحوكمة في الجزائر ثم التسيير في المؤسسات الجزائرية فالتحديات تطبيق الحوكمة فيها .

الفصل الثالث :تقديم فكرة على النظام الضريبي في الجزائر انطلاقا من تعريف الضرائب ثم التهرب الضريبي فالغش الضريبي وعمل الرقابة الجبائية ثم التطرق للتصريحات الجبائية واهم معايير جودتها .

الفصل الرابع : يمثل هذا الفصل الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية لمعرفة أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسة فيها، تم انجاز استبانة وجهت للفئة المستهدفة في المؤسسات محل الدراسة ثم تحليل ايجاباتهم باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS وإظهار النتائج .

الفصل الأول :

الإطار النظري والمفاهيمي

للحوكمة المؤسسية

تمهيد :

لقد كان للأزمات الاقتصادية الدور البارز لظهور مصطلح الحوكمة والتي كانت نتيجة الفساد متعمد أو أخطاء ارتكبت من طرف أعضاء مجالس الإدارة كان نتيجتها انهيار كبريات الشركات وانعدام الثقة والشفافية وهو ما كان مبررا لضرورة توفر إدارة رشيدة تضمن حماية حقوق المساهمين وذوي المصالح، كل هذا أدى الى الاهتمام بالدور الذي تلعبه الحوكمة المؤسسية في الالتزام بالمبادئ والآليات التي تساهم في عدم تكرار تلك الأزمات .

ومن أجل الإلمام بالموضوع تم تقسيم هذا الفصل الى :

- **المبحث الأول** : نشأة ودوافع ظهور الحوكمة المؤسسية
- **المبحث الثاني** : الإطار الفكري للحوكمة المؤسسية
- **المبحث الثالث** : البيئة التنظمية للحوكمة المؤسسية

المبحث الأول : نشأة وتطور مفهوم الحوكمة المؤسسية

هناك اسباب ودوافع لظهور مصطلح الحوكمة كان من اهمها الهزات التي مست الاقتصاد العالمي وما نجم عنه من إفلاس وانهيار كبرى الشركات العالمية، وافلاس مئات المصارف وشركات التأمين في الولايات المتحدة الأمريكية، وتوقف عجلة الإنتاج في البلدان الرأسمالية المتقدمة، وتدهور النظام الاقتصادي برمته .[1]

لذا سنتطرق في هذا المبحث لنشأة الحوكمة المؤسسية مع ذكر مسببات ظهورها وتحديد مختلف التعاريف التي تحدد مفهومها ثم النظريات المفسرة لها .

المطلب الأول : نشأة ودوافع ظهور الحوكمة المؤسسية :

أولا: نشأة الحوكمة المؤسسية

يعود ظهور المصطلح إلى عقد الثلاثينات من القرن الماضي من طرف الاقتصادي الأمريكي Ronald coase في مقالهthe nature of the firm سنة 1937 والحائز على الجائزة نوبل في سنة 1991 . لكن هذا المصطلح لم يظهر بشكل جلي حتى السنوات الثمانينات في اوساط رجال الأعمال الأمريكيين في إطار إعادة النظر في النموذج الفوردي Fordism، إضافة إلى التطور المتنامي لعدد وحجم المساهمين الذي أدى إلى ظهور أسلوب جديد للإدارة والتسيير، ومن هنا دخل مفهوم حوكمة الشركات والتي تعني : مجموع العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التقليل من الخاصية التسلطية والتقديرية للإدارة، لكي يصبح أقل غموضا وأكثر تقربا من شروط مالكي الأسهم وانشغالات العمال في إطار حرية الحصول على المعلومات لصالح مالكي الأسهم وأصحاب المصالح .

ثم عرف مفهوم الحوكمة تطورا سريعا ليمس أفقا آخر في نهاية الثمانينات، بما يصطلح عليه بالحكم الراشد la bonne gouvernance، والذي يهتم بالمعايير المطبقة لاختيار سياسات الإدارات العمومية في الدول الخاضعة لبرنامج التعديل الهيكلي، أين اصبحت الهيئات الدولية من خلال هذا المفهوم توصي وتشترط إحداث الإصلاحات الهيكلية والمؤسسية الضرورية لنجاح البرامج الاقتصادية . وكان هذا من الأسباب التي جعلت برامج هذه الهيئات عرضة للانتقادات من طرف المنظمات الغير حكومية من ما دفع بها إلى تبني

[1] –Charles. H and Tran.V**, The causes and impact of the Asian financial crisis**, st.martin’s press, USA, 2000, pp : 11-13

مفاهيم جديدة مرتبطة بالحكم الرشيد، والتي يمكن تلخيص ملامحها في : الفعالية، تحميل المسؤولية، المشاركة، الشفافية .[1]

أما عن بداية استخدام مصطلح حوكمة المؤسسات فكان مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، حيث تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة منه، وأصبح شائع الاستخدام من قبل الخبراء، ولاسيما اولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية .وعند لتعرف الى التجارب الدولية بشأن حوكمة المؤسسات، نلاحظ أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت السباقة في هذا المجال اذ قامت بورصة نيويورك (NYSE) باقتراح قواعد تلزم الشركات بتحديد مديرين مستقلين لحضور مجلس الإدارة. [2]

باختصار فإن الحوكمة ظهرت بسبب الخلل الوظيفي لآلية العمودية في ممارسة النشاط أو الفعل العمومي L'action public بالإضافة إلى فقدان الشرعية التي ضربت النخبة السياسية التقليدية مع تعقد وغموض السياسات العامة.

لهذا فإن مصطلح الحوكمة يقترح اساليب حديثة لإدارة تسيير الشؤون العامة مع الاعتماد على مشاركة الفاعلين بمختلف اشكالهم في اتخاذ القرارات ونخص بالذكر المجتمع المدني وهيئات مهنية، وهؤلاء الفاعلين يتدخلون بنفس المستوى بشكل أفقي وإن لم يكن بشكل متساوي وعادل، أي التخلي عن التنظيم التقليدي المعتمد على التنظيم التسلسلي أو العمودي (فكرة سيادة الدولة l'état souverain)[3]

كما أن مفهوم الحوكمة ظهر نتيجة للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي، مما زاد من الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة الجيدة لعدد الشركات العالمية مثل Enron، كما أدى ظهور نظرية الوكالة التي تلقي الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين اعضاء مجلس إدارة الشركات وبين المساهمين لتلك الشركات، مما أدى إلى زيادة التفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي ينشأ من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركات بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، ومن ناحية أخرى وجود

[1] – نريمان رقوب ، **دور حوكمة الإنفاق العمومي في تحقيق التوازنات النقدية والمالية** ،أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس سطيف ، ص : 99 ، السنة الجامعية 2018/2017 .

[2] – محمد البشير بن عمر ، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة** ، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2016-2017 ، ص 04

[3] – نريمان رقوب ، **دور حوكمة الإنفاق العمومي في تحقيق التوازنات النقدية والمالية** ، مرجع سبق ذكره ، ص 100

الأزمات المالية الأخيرة في دول شرق أسيا وروسيا والولايات المتحدة والتي سببها الفساد الاداري والمالي وسوء الإدارة، حيث أدت هذه الأزمات إلى تكبد المساهمين خسائر مالية مما أدى بالمساهمين وخاصة المؤسسات الاستثمارية إلى القول إنهم ليسو على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة .[1] ومن بينها شركة انرون، ورلدكوم، وتايكو وغيرها من الشركات ولقد عزت تعليقات كثيرة أسباب تلك الفضائح إلى تراجع وتدهور أخلاقيات الأعمال وتفويض صلاحيات مجلس الإدارة إلى الإدارة التنفيذية ومساعديها للقيام بمعظم المهام التي عليهم انجازها،مما سبب ضعفاً في الرقابة الداخلية، وما نتج عن ذلك لجوء المسئولين لقبض الرشاوى وسوء الإدارة. بالإضافة إلى المخالفات الإدارية والمالية التي ارتكبت من قبل مكاتب التدقيق العالمية مثل شركة آرثر أندرسون و غيرها. وقد وفر تطور نظام الحاكمية المؤسسية في المملكة المتحدة تعبيراً مختصراً ملحوظاً بحيث يصبح ببطء كجزء من ثقافة المفهوم السائد في لندن عن منشآت الأعمال. وقد تم تأسيس لجنة كادبيري في بورصة لندن في المملكة المتحدة حيث قدمت تسعة عشر توصية للممارسات السليمة في الشركة منها :

1- ينبغي أن يكون لأعضاء لجنة التدقيق Committee Audit حكم مستقل مسموع عن المسائل الخاصة بالإستراتيجية والأداء والموارد بما في ذلك التعيينات الأساسية ومعايير السلوك- . يجب على المديرين التقرير عن مدى فاعلية نظام الشركة للرقابة الداخلية .

2- يجب أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين عن الإدارة وألا يكون لأعضاء لجنة التدقيق أي أعمال أو ارتباطات أخرى تؤثر جوهرياً على طبيعة عملهم الرقابية. وغير ذلك من التوصيات التي اعتبره مجتمع الأعمال أنه هوجم بكم هائل من اللوائح الجديدة. وبعد ذلك قامت منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية بإصدار مبادئ الحاكمية المؤسسية حيث شملت على خمس مبادئ تتمثل فيما يلي: حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة للمساهمين ودور أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية ومسئوليات مجلس الإدارة، وأيضاً في كندا تم وضع إطار عام للحاكمية المؤسسية من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين وبورصة تورنتو للأوراق المالية، وقد ركز هذا التقرير على مسائل أساسية عديدة إلى جانب التوافق والالتزام، وهي بشكل أساسي بناء ثقافة للحاكمية صحيحة وهي :

1- الدور الحاسم الذي لا بد أن يلعبه المجلس في اختيار آلية أعمال التنفيذيين.

[1] – ديالا جميل الرزي ، **مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين** ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012-2013 ، ص : 27-28

2- المسائل الخاصة بالأعضاء المستقلين بحيث يجب أن يتواجدوا وبقوة في الشركات التي بها مساهمين هامين. كما قام معهد المدقيين الداخليين الأمريكية (IIA)بتطوير معايير خاصة بالتدقيق الداخلي للشركات تتناسب مع المتغيرات البيئية الجديدة المتعلقة بالحاكمية المؤسسية.(هنيني، ٢٠٠٥) وأصبح في الوقت الحالي الاهتمام بالحاكمية المؤسسية من قبل العديد من الدول في العالم ومن ضمنهم المملكة الأردنية الهاشمية حيث عقد المؤتمر العلمي المهني الخامس من قبل جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين تحت شعار " التحكم المؤسسي واستمرارية المنشأة " في الفترة . ٢٠٠٣/ أيلول ٢٥-٢٤ وفي عام ٢٠٠٤ أصدر البنك المركزي الأردني كتيباً لإرشادات أعضاء مجالس إدارات البنوك بهدف توفير معيار لأفضل الممارسات الدولية في هذا المجال، وبعد ذلك و في عام ٢٠٠٧ أصدر البنك المركزي الأردني تعليمات الحاكمية المؤسسية للبنوك العاملة في الأردن ووفقاً لهذه التعليمات فإن على كل بنك من البنوك الأردنية العاملة في المملكة القيام بإعداد دليل خاص به بشكل ينسجم مع احتياجاته وسياساته ويشمل الحد الأدنى من متطلبات الحاكمية المؤسسية والتي شجع البنك المركزي إلى تبنيها ليصار إلى تطبيقها اعتبارا من تاريخ 31-12-2007[1]

وفي الأخير يمكن القول أن انهيار الشركات العالمية يعد درسا مهما ما يحتم الكثير على دراسته والوقوف على أسبابه لتفاديه مستقبلا وهو ما أدى إلى تطور مفهوم الحوكمة بصورة سريعة في كافة بلدان العالم .

ثانيا : دوافع ظهور الحوكمة المؤسسية :هناك عدة اسباب أدت الى ظهور الحوكمة وتطور مفهومها، منها ما فرضه الواقع الاقتصادي والسياسي وأسباب اخرى مرتبطة بتطور الفكر الاقتصادي والإداري كما هو مبين فيما يلي :

تتجلى الدوافع العملية لظهور مفهوم الحوكمة في النقاط التالية :

لقد عرف القرن العشرين العديد من المشاكل الاقتصادية التي مثلت عاملا مهما في تطور مفهوم الحوكمة، ومن بين هذه المشاكل نجد:

[1] – اياد وليد محمد جبير ، **مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2008، ص : 30

1. ارتفاع العجز المالي في ميزانية الدول خلال السبعينات والثمانينات من القرن الماضي سواء في الدول المتخلفة وحتى المتقدمة منها حيث أثر ذلك على الاستقرار الاقتصادي في تلك الدول وأدى الى تداعيات كان لها أثر كبير في تزايد الاهتمام بالشفافية المالية
2. في عقد التسعينات من القرن الماضي ونتيجة لما شهده العالم من أزمات اقتصادية، ونتيجة لاتجاه العام بتحول باتجاه النظام الرأسمالي الي تعتمد فيها بدرجة كبيرة على المؤسسات لتحقيق معدلات مرتفعة في النمو الاقتصادي ما ادي الى زيادة الاهتمام بهذا المصطلح في ادارة المؤسسات .
3. أدي ضعف المؤسسات الى تعثر العديد من برامج التكيف والإصلاح الهيكلي التي قام بها كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في العديد من الدول النامية، ما دفع بهما الى التأكيد على اهمية الحوكمة كشرط أساسي للرقابة واستكمال مقومات بناء الديمقراطي .
4. ربط البنك الدولي في تقاريره فعالية المساعدات والمعونات المالية في الدول المتلقية بشرطين أساسيين يتمثلان في امتلاك مؤسسات جيدة وتنفيذ سياسات جيدة اي بتعبير آخر،وضع الحوكمة كشرط أساسي لمنح المساعدات التنموية من قبل الجهات المانحة نظرا لفشل هذه المساعدات والمعونات المالية من تحقيق اهدافها. [1]

كما أن هناك أسباب دعت الى الحاجة إلى الحوكمة المؤسسية وهي : [2]

1. متطلبات المؤسسات الإستثمارية العالمية تستدعي مستوى عالٍ من الحوكمة حتى تقبل توجيه إستثماراتها.
2. حدوث حالات الإفلاس والتعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة إستخدام السلطة دفع الجمهور العام للضغط على المشرعين لإتخاذ الإجراءات لحماية مصالحه.
3. التوجه إلى الخصخصة إستدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص.
4. الحاجة إلى الإهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع، خصوصاً في القطاعات التي تمس شرائح عديدة من المجتمع مثل قضايا البيئة والصحة والسلامة.
5. العدد الكبير من حملة الأسهم، الأمر الذي يضعف من قدراتهم على تبني قواعد مشتركة لتنظيم عمل الشركة ومراقبة أدائها.

[1] – يحياوي أحمد، **الحوكمة المحلية واعداد الميزانية في الجماعات الاقلمية الجزائرية** ، اطروحة دكتوراه علوم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ،2017-2018 ، ص : 06

[2] – عدنان بن حيدر بن درويش ، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة** ، اتحاد المصارف العربية ، 2007 ، ص: 27

6. حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالشركة من إحتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي.
7. غياب التحديد الواضح لمسؤولية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين أمام أصحاب المصالح والمساهمين.
8. إنتشار أمراض الفكر والتطبيق المحاسبي.

المطلب الثاني : مفهوم الحوكمة المؤسسية والأطراف المعنية بها

لقد كان هناك اختلاف وعدم اتفاق بين الباحثين والأكاديميين حول مصطلح الحوكمة المؤسسية كل حسب وجهة نظره وهو مانجم عنه مجموعة من المفاهيم والتعاريف والتي مست حتى الاختلاف في مسمياتها .

أولا : مفهوم الحوكمة المؤسسية :

إن مفهوم الحوكمة المؤسسية يعود إلى الكلمة اليونانية Kyborman بمعنى التوجيه والإرشاد والحكم، وفي اللغة اللاتنية كانت تعرف باسم Gubernare، أما في اللغة الفرنسية المصطلح المستخدم هو Governer، وعلى وجه الدقة مصطلح الحوكمة المؤسسية هو عملية اتخاذ القرارات، والعملية التي يمكن من خلالها تنفيذ القرارات، وبالتالي نجد معاني مختلفة باختلاف المنظمات والهيئات التى تستخدم على المصطلح .[1]

ويمكن تقديم بعض المفاهيم للحوكمة كما يلي :

1- التعريف اللغوي : هو اصطلاح يعني عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشادة، وهناك من يرى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى اخرون أن كلمة حوكمة تعني لغويا نظام مراقبة لتدعيم الشفافية، والموضوعية، والمسؤولية .

رغم أن لفظ حوكمة لم ترد في القواميس العربية على هذا الوزن، الا أن المعنى العام لها من مادة لفظ حكم الذي يعني المنع من الظلم والفساد وهو المتفق عليه اصطلاحا لكلمة الحوكمة التي تهدف الى منع الظلم

[1] – نوي فطيمة الزهرة ، **أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية** ، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016-2017 ، ص : 21-22

والفساد، ولقد حاول لبعض ترجمتها إلى : الحاكمية أو الضوابط المؤسسية الحاكمة، إلا أن المصطلح الشائع هو الحوكمة الذي لقى استحسانا من رئيس المجمع اللغة العربية وأقره عام 2002 .[1]

كما أن حوكمة الشركات ترجمة من الانجلزية ل corporate governance وكلمة corporate تعني شركة، وكلمة governance معناها حاكمة من الاحكام والحاكمية، وبالبحث في معاجم اللغة العربية تحت لفظ (حكم) نجد أن العرب تقول : حكمت واحكمت اي منعت، ويقال للحاكم بين الناس حاكم، لانه يمنع الظا لم من الظلم، وايصا حكم الشيء واحكمه، اي منعه من الفساد. [2]

2- الحوكمة اصطلاحا : لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين حول مفهوم الحوكمة المؤسسية وذلك بتعدد الاهتمامات والتخصصات فلقد عرفها البعض على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة وتوجيه أعمالها منت أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة، وقد ارتبط مصطلح الحوكمة بالعديد من المواضيع، لذا لايوجد تعريف محدد للحوكمة المؤسسية إضافة الى هذا تتنوع مفاهيم الحوكمة بحسب رؤية المؤلف أو الفقيه الذي يحدد مفهومه، ورغم اختلاف تعار يف الحوكمة إلا أنها تتفق جميعها في قدرة الحوكمة المؤسسية في دعم شفافية الأسواق وإصلاح الممارسات في بيئة الأعمال .[3]

لقد تعددت التعاريف لهذا المصطلح حسب وجهة نظر مقدم كل تعريف وفيما يلي اهم التعريفات :

1. تعريف البنك الدولي : عرف البنك الدولي الحوكمة على أنها : "الحالة التي من خلالها تتم ادارة الموارد الاقتصادية للمجتمع بكفاءة عالية بهدف التنمية . "
2. تعريف برنامج الامم المتحدة : " هي مجموعة القواعد والإجراءات والآليات المتخذة من قبل كل السلطات التي تضمن التطبيق الجيد لإدارة الشؤون الدولة في أعلى مستوى من الفعالية . "

[1] – نبيل قبلي ، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، ص :04

[2] – ناصر عبد الحميد علي ، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة** ، مركز الخبرات المهنية للإدارة – بميك ، القاهرة ، 2014 ، ص : 44-45

[3] – بكريتي نصيرة ، **دراسة أثر الحوكمة على فعالية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2017-2018 ، ص : 46-47

3. تعريف صندوق النقد الدولي FMI : عرف الحوكمة على أنها " الطريقة التي تم بواسطتها تسير السلطة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لخدمة التنمية وذلك باستخدام طرق فعالة في التسيير بأقل التكاليف وتحقيق أكبر المنافع .

4. تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC :تعرف الحوكمة بأنها " هي النظام التي يتم من خلاله ادارة الشركات والتحكم في اعمالها . "

5. تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED : تعرف حوكمة الشركات بأنها نظام يحدد الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المشاركين في الشركة مثل مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح ألآخرين كما أنها تحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات بخصوص شؤون الشركة وهي بهذا توفر أيضا الهيكل الذي يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل بلوغ تلك الأهداف ورقابة الأداء . "[1]

6. تعريف فرانسو اشر : عرف هذا الباحث الحوكمة على انها اشتراك المؤسسات الاقتصادية والفاعلين الاجتماعيين والقطاع الخاص مع بعضها البعض وجعل مواردها وبصفة مشتركة وكل خبراتها وقدراتها وكذلك مشاريعها وذلك من أجل خلق جديد ومبدأ قائم على تقاسم المسؤوليات في عملية إعداد وتنفيذ السياسات القادرة على الحفاظ على تماسك المجتمع . "

7. تعريف جيمس بوتن وكولن برادفور :" إن الحومة العالمية المثالية هي عملية للقيادية التعاونية تجمع معا الحكومات والوكالات العامة متعددة الأطراف والمجتمع المدني لتحقيق، أهداف مقبولة لدى الجميع، وهي توفر توجيها استراتجيا ثم تحشد الطاقات الجماعية لمواجهة التحديات العالمية، ولكي تكون فعالة ينبغي أن تكون شاملة وديناميكية وقادرة على تخطي الحدود والمصالح القومية والقطاعية وينبغي أن تكون ديمقراطية من النظم الاستبدادية وأكثر انفتاحا من الناحية السياسية من النزعة البيروقراطية وتكاملية أكثر منها متخصصة "[2]

8. في حين وصف تقرير Cadbury عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها " نظام تدار به المؤسسات وتراقب "[3]

---

[1] – توفيق عبد المحسن الخيال ، **تأثير آليات الحوكمة على الأداء المالي لشركات المساهمة السعودية** ، دراسة تطبيقية .، قسم المحاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية ص : 199

[2] – – نبيل قبلي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 05

[3] –Adrian cadbury ,T.F. (1992).The Financial Aspects of Corporate Governance .Londre : Burgess Science Press .Great Britain .

9. كما تعرف الحوكمة أيضا بأنها حالة state of Affaire عملية procees، اتجاه Atitude، وتيار streem، وهي في الوقت نفسه مزيج من هذا وذاك، وهي عامل صحة وحيوية، كما أنها نظام مناعة وحماية وتفعيل، نظام يحكم الحركة ويضبط الاتجاه، ويحمي ويؤمن سلامة كل التصرفات، ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسات، ويصنع من أجلها سياج أمان وحاجز حماية فعال، " [1]

10. تعرف على أنها مجموعة من من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين ادارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح او الاطراف المرتبطة بالشركة (مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى . [2]

11. كما تم تعريفها هلى انها مجموعة القواعد والإجراءات والنظم (الادارية، القانونية، المحاسبية، المالية، الاقتصادية) والتعليمات التي توجه سلوك الشركة وتحكم العلاقة بين كل من الاطراف المشاركة في النشاط بالشكل الذي يخفف التفاعل بين تلك الاطراف وبما يؤدي الى تحسين الاداء ونزاهة السلوكيات والحد من الممارسات الخاطئة فضلا عن استغلال الموارد بكفاءة وفعالية من اجل تحقيق اهداف الشركة .[3]

12. كما عرفت على أنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف الى تحقيق الجودة، والتميز في الأداء عن طرق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركات . [4]

13. الطريقة الرشيدة لإدارة اصول المؤسسة ومواردها المختلفة لتحقيق التوازن في حقوق لأصحاب المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة بها .[5]

14. مجموعة الآليات والإجراءات والنظم والقوانين التي تضمن الانضباط والشفافية والعدالة بهدف تحقيق الجودة والتميز في الاداء عن طريق تفعيل التصرفات ادارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة و للمجتمع ككل .[6]

---

[1] – هشام برومة ، **الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الاسلامية** ،أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016-2017 ، ص : 30

[2]– محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفذيين** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2008 ، ص :15

[3] – علاء فرحان طالب ، ايمان شيحان المشهداني ، **الحوكمة االمؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 . ص :27

[4] – حسين أحمد دحدوح ، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا**،ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة إربد للبحوث والدراسات . العدد الأول ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، سوريا 2008 ، ص : 251

[5] – صلاح حسن ، **البنوك والمصارف ومنظمات الاعمال** ، القاهرة ، دار الكتاب الحديث ، 2011 ، ص :17

[6] – عطاالله وارد خليل محمد عبد الفتاح العشماوي ، **الحوكمة المؤسسية**، الاسكندرية ، دارالحرية للنشر والتوزيع ، 2007 ص : 23، 24 .

15. أنها مستوى الأداء الجيد للجهاز الحكومي بمفهومه الواسع (أي الادارات والهيئات والأجهزة والوزارات وغير ذلك من الجهات الحكومية التي تقوم باتخاذ قرارات، أو تنفيذ سياسات، أو الاشراف على تطبيق القوانين والتشريعات والرقابة على تنفيذها) والحوكمة على هذا النحو يصعب الوصول اليها بدون الديمقراطية، حيث تتطلب الحوكمة تفعيل القضايا المتعلقة بالشفافية والمساءلة، والمصداقية . [1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف شامل للحوكمة المؤسسية على أنها : النظام الذي يحتوي على جملة من الإجراءات والقواعد والآليات والسلوكيات التي تقوم بها الإدارة والقائمين على المؤسسة وتلتزم بها بغية تحقيق أهداف المؤسسة ومن له علاقة بها .

ثانيا :الأطراف المعنية بالحوكمة المؤسسية

هناك أربعة اطراف رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في زيادة فعالية تطبيق الحوكمة المؤسسية وهي[2] :

1. **المساهمون** :وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم، وذلك مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على مدى الطويل، وهم لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم .
2. **مجلس الإدارة** : وهو من يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ويقوم باختيار المديرين التنفذين والذين يوكل إليهم سلطة الادارة اليومية لإعمال الشركة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوقهم .
3. **الإدارة** : وهي المسؤولة على الادارة الفعلية للشركة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء الى مجلس الادارة، كما ان الادارة تكون مسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة الى مسؤوليتها على الافصاح والشفافية في المعلومات الي تنشرها المساهمين .
4. **أصحاب المصالح** : وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال قد تكون هذه المصالح متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان .

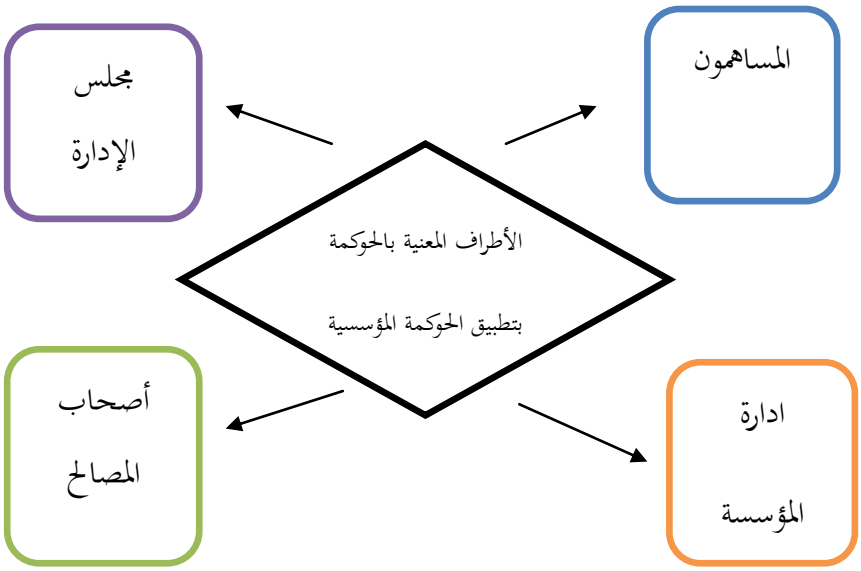
---

[1] – عمر صقر ، عادل المهدي ، سامي عفيفي حاتم ، **العلاقات الاقتصادية الدولية** ، دار المهندس للطباعة ،كلية التجارة ، جامعة حلوان ،سنة 2001 ص : 129 .

[2] – حسن صلاح الدين ، **البنوك والمصارف ومنظمات ومعايير حوكمة المؤسسات المالية** ، دار الكتاب الحديث ، مصر ، 2011 ، ص: 129

ويجب أن نلاحظ أن مفهوم االحوكمة المؤسسية يتأثر بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالية من الأسهم، الذين قد يكونون أفرادا أو عائلات، أو كتلة متحالفة، أو أي شكل آخر يمكن أن يؤثر على سلوك الشركة، كما يلعب الدائنون دورا هاما في درجة التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية، حيث نادت العديد من الهيئات الإشرافية المتخصصة لقطاع البنوك والاتفاقيات الدولية، بضرورة التأكد من التزام الشركات التي تتعامل معها بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية، اطمأنة البنوك على قدرة الشركات على السداد، وهذا يساعد الشركات على الحصول على التمويل المطلوب بتكلفة مناسبة، كما يلعب العاملون دورا هاما في نجاح الشركة وأدائها في الأجل الطويل، بينما تعمل الحكومات، على انشاء الاطار المؤسسي والقانوني الشامل للحوكمة المؤسسية ويتباين دور كل هؤلاء الأطراف، وتفعلالتهم فيما بينهم تباينا واسعا، وذلك حسب الظروف السياسية والاقتصادية والثقافية السائدة . [1] الشكل (1.1)

الشكل (1.1) : الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة المؤسسية



المصدر : من إعداد الطالب

المطلب الثالث : النظريات المفسرة للحوكمة المؤسسية

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن وانما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لتلاقي النقائص التصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين

[1] – سليمان محمد مصطفى ، **حوكمة الشركات (دور أعضاء مجلس الادارة والمديرين النفذيين)**، الدار الجامعية ، مصر ، 2008 . ص : 18-17

مالك الشركة ومديروها، وأهم النظريات التي أدت الى وجود وأهمية الحوكمة بالشركات هي ثلاثة (نظرية الوكالة، نظرية الصفقات، ونظرية التجذر) .

وفيما يلي عرض لهذه النظريات:

أولا :نظرية الوكالة :

تعتبر نظرية الوكالة مركز تحليل الشركة بشان العلاقة التي تنتج بين المديرين والمساهمين، وتبحث عن تقديم وتفسير آليات الرقابة على تصرفات المديرين المفروضة من طرف المساهمين .

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة االشركات جاء من عقد الوكالة (contrat de mandat) والذي يقلبه المصطلح الفني الانجليزي (agency)، هذا يفسر النموذج الذي يدعى بنظرية الوكالة وفي نفس الاطار يدعى بالثنائية االاصيل – لوكيل والمصطلحات االقانونية الانجليزية تشير بالخصوص الى الوكالة (mandat) والوكيل (mandataire)، وحسب ألشيان ودامساتز(ALCHIAN et DEMSETZ) فان الشركة تظهر كسوق خاص لبحث عن تحقيق التوازن بين الاهداف المجتمعة بين االوكيل والأصيل من داخل إطار العلاقات التعاقدية، فمنذ ان كانت وظيفة الادارة مستقلة عن باقي الوظائف بالشركة، قام المساهمون بإنشاء صيغة جديدة للرقابة على القرارات وعلى تصرف المديرين فالعلاقة التي تربط المدير بالمساهم تم وضعها في إطار العقد .

أول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان لمالي هما جنسن وماكلين (JENSEN et MECKLING) سنة 1976، حيث عالجت مقالتهما تضارب المصالح بين االمساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك، (الملاك، الدائنين، الادارة، والعاملين) الذين يقدمون عوامل الانتاج، ويسعى كل طرف الى تحقيق مصالحه الذاتية والتي قد تتعارض مع مصالح الآخرين، مما يؤدي الى ظهور مشكلات وكالة بين الاطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية . وتصف نظرية الوكالة الشركة على انها مجموعة من العلاقات التعاقدية، ويمكن تعريف الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو اكثر من الافراد (الموكل) بتعين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الاعمال والخدمات بالنيابة عنه، وهنا يقوم الموكل بتفويض الوكيل باتخاذ بعض القرارات .

1. **فروض نظرية الوكالة** :تقوم نظرية الوكالة (Agency Theory) على بعض الفروض ومن أهمها :

أ. يتميز كل من الموكل والوكيل بالرشد الاقتصادي، وكل منهم يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية .

ب. اختلاف أهداف وافضليات كل من الموكل والوكيل .

ت. فرض اختلاف المخاطرة التي يتحملها كل من الأصيل والوكيل [1]، حيث أن لكل منهما موقف اتجاه المخاطر، مما يترتب عليه أنهما يعيشان في سوق المعلومات الناقصة [2]، فنظرية الوكالة تفترض أن كلا من الأصيل والوكيل يعمل على تعظيم منفعته مع عدم الرغبة في تحمل المخاطر .[3]

2. **مشكلة الوكالة** :أما المشكلة فقد نتجت عن :

أ. عدم قدرة الموكل على احكام الرقابة على اداء الوكيل .

ب. عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث ان الادارة (الوكيل) لديها معلومات أكثر من الملاك (الموكل)، بالإضافة الى انه حتى لو توفرت نفس المعلومات للموكل فإنه لا يستطيع قراءتها وتفسيرها بنفس القدرة التي يتمتع بها الوكيل .

ثانيا : نظرية تكلفة الصفقات :

تعود جذور نظرية تكاليف الصفقات إلى الحائز على جائزة نوبل عام 1991 coase Ronald سنة 1937 وذلك في مقاله "طبيعة المنشأة"، حيث قام باستخدام مفهوم تكاليف الصفقات لتوضيح طبيعة المنشأة التي تعد من وجهة نظره نظام أكثر فعالية من السوق لتخصيص الموارد ويظهر ذلك من خلال مقولته المشهورة في مقاله وهي: "إنه من يلاحظ الحياة الاقتصادية يجد أن هناك جزر تمارس السلطة بشكل واعي في محيط تنافسي غير واعي » حيث تعرض الباحث إلى نوعين من التنسيق، التنسيق الداخلي الذي يتم من خلال ممارسة السلطة والتنسيق الخارجي الذي يتم بفعل قوى السوق .

وأفكار كوز تنطلق من نقطتين رئيسيتين هما :

---

[1] – طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات :المفاهيم–المبادئ والتجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005، ص: 68 .

[2] – كمال عبد السلام علي حسن، **نظرية الوكالة: كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية**،ورقة بحثية مقدمة لمجلة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، مجلد15،عدد :03، 1991، ص: 06

[3] – حسن زكي، **نموذج رياضي مقترح لتخصيص تكاليف الطاقة والتكاليف المشتركة في المنشآت الصناعية في ضوء نظرية الوكالة**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة جرش للبحوث والدراسات، الأردن، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2000،ص:65

1. أن حدود المؤسسة مرتبط بالتكنولوجيا ولكنها وحدها لا تكفي لذا يجب التركيز على مفهوم تكاليف الصفقات والتي تعرف بالتكاليف التي تنشأ من مختلف النشاطات في المؤسسة.
2. تكاليف الصفقات تختلف إذا كانت الصفقات تحدث داخل المؤسسة أو غير المؤسسات وهذه المقارنة تعدد حدود المؤسسات فالملاك وقوى السوق تدفع المنشأة لتخفيض تكاليف الصفقات.

وفي مقال نشره كروز في 1960 بعنوان "مشكلة التكلفة الاجتماعية social of problem " " the cost " قام بإعادة صياغة المشاكل الخارجية عند التعاقد ولذلك شجع فكرة تخفيض تكاليف الصفقات إلى الصفر بهدف الوصول إلى الكمال .

إلا أن أعمال Williamson طورت أكثر في نظرية تكاليف الصفقات حيث فاز الاقتصادي الأمريكي Williamson Oliver بجائزة نوبل للاقتصاد سنة 2009 رفقة Ostron Elinor عن مجمل أعماله حول الحوكمة وتطويره لنظرية تكاليف الصفقات حيث قام وليامسون بتحليل نظرية تكاليف الصفقات إلى 3 مراحل، في المرحلة الأولى ركز على دراسة سمات الصفقات وذلك لاختلافها من صناعة لأخرى، ثم في المرحلة الثانية حدد وسائل دعم الصفحة من خلال هياكل الحوكمة وفي المرحلة الأخيرة اقترح نموذج للاختيار بين هياكل الحوكمة، حيث من وجهة نظره لا يوجد هياكل للحوكمة المثالية لذا يجب مقارنة المزايا النسبية لهياكل الحوكمة الفعلية .[1]

1. فرضيات نظرية تكاليف الصفقات :

وهي في مجملها تقوم على الفرضيات السلوكية لنظرية تكاليف الصفقات تتمثل في:

أ. **العقلانية المحدودة:** طور هذا المفهوم من قبل Simon Herbert والمقصود بة الرشادة ليست مطلقة وإنما محدودة، حيث أن الكفاءة البشرية محدودة بالمعرفة والتعلم والقدرة على التنبؤ، المهارة، الوقت، كما أن إخفاء المعلومات والتضليل قد لا يساهم في اتخاذ القرار العقلاني في الوقت المناسب .[2]

ب. **الانتهازية:** حيث يرى النيوكلاسيكيين أن الأطراف تطمح إلى تحقيق مصلحتهم الشخصية، من هذا المنطلق يرى ويليامسون أن طرف يتعرض لانتهازية الطرف الآخر، مما يشكل حالة تضارب في المصالح بين الأطراف المتعاقدة، وهذه الفرضية تتعلق بالجانب التحفيري للسلوك البشري، وتعتبر هذه الفرضية جوهر

[1] – نوي فطيمة الزهرة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 45-46

[2] - Williamson Oliver.E, **Transaction cost economics**, Elsevier science publishers B.V, 1989 , p :138-139

نظرية تكاليف الصفقات وذلك لأنه في حالة غياب السلوك الانتهازي، ستنفذ العقود بأقل التكاليف، الأمر الذي يؤدي إلى دعم الاهتمام بالتمييز بين أشكال المنظمة الاقتصادية والتركيز على السوق

2 .سمات نظرية تكاليف الصفقات: حيث يعتبر تحديد فرضيات وخصائص نظرية تكاليف الصفقات المرحلة الأولى في هذه النظرية حسب ويليامسون وتتمثل هذه السمات في :

أ. **خصوصية الأصول:** يكون الأصل متخصص عندما لا يكون إلا في إطار صفقة معينة وإذا استخدم في صفقة أخرى تكون تكاليفه أكبر وعالية، وبالتالي يكون الأصل منخفض نسبيا من ناحية الخصوصية عندما يمكن إعادة استخدامه في صفقات أخرى بتكلفة منخفضة.

ب.**عدم التأكد:** وذلك لأنه ليس بالضرورة توفر المعلومات وتنقسم حالة عدم التأكد إلى:

- **عدم التأكد الداخلي:** والتي تشمل الطبيعة الضمنية للمهام التي تقوم بها المؤسسة داخليا.
- **عدم التأكد الخارجي:** وهي متعلقة بالبيئة الخارجية للمؤسسة.
- **درجة التكرار (تعدد الصفقة):** حيث أنه في حالة عدم تكرار الصفقات، فإنه لن يكون هناك مبررا لتكاليف هياكل الحوكمة المختلفة عند الاختيار، ومنه الحجم، العدد والبعد الزمني للصفقات مهمة لتحديد هياكل الحوكمة .[1]

ونجد أن هذه النظرية ساهمت في التوصل لبعض الحلول للمشكلات الاقتصادية من خلال الحوكمة المؤسسية، وذلك باختيار الهيكل المناسب الذي يسمح بتخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن.

ثالثا : نظرية التجذر:

تعتبر نظرية التجذر المديرين بالمؤسسة من بين أهم النظريات التي نادت بأهمية الحوكمة وتطبيقاتها حيث عملت هذه النظرية قبل ظهور مفهوم الحوكمة إلى إبراز طرق تطبيق آليات الرقابة الداخلية والخارجية والتي تعتبر من الأدوات الهامة لتطبيق الحوكمة المؤسسية .[2]

[1] -Martins Rodrigo, et al, **Transactions cost theory influence in strategy search glob advantage**, center of research in international business and strategy, working paper n 61, 2010 , p :10

[2] – Héla gharbi**, Actionnariat salarie et enracinement des dirigent: vers une compréhension fondée sur la théorie du pouvoir ET de la dépendance**, IRGU, university Montesquieu-Bordeaux, p: 01

المسير ركيزة إجراء اتخاذ القرار، له ميزة التحكم في المعلومات و يقدر على إحداث عدم التماثل في المعلومات، و يمكن أخذ القرار بعدم زيادة ثروة المساهمين، و يقوي مكانته الداخلية هذا يجعله متجذر في المؤسسة و لا يمكن عزله بسهولة من قبل المساهمين أو مجلس الإدارة.

جاء بنظرية التجذر كل من أمريكيان Shleifer et Vishny[1]،يرون أن المسير له إمكانية الالتفاف حول آلية المراقبة الخاصة بنظرية الوكالة. مفهوم التجذر يغطي في الحقيقة نوعين من الإستراتيجية : . الإستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى الانسجام مع المحيط

الإستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى وضع موانع من أجل دفاع المسير عن مكانته، أو ما يسمى بالإستراتيجية الوقاية أو الدفاع

يعتبر كل من Morck، Shleifer، Vishny أن المسير الذي يرغب في التجذر يمكن أن يوجه استثمارات المؤسسة في النطاق الملائم، حيث تكون الاستثمارات :

1. **الاستثمارات بالتنوع** : [2] يمكن للمسير القيام بالاستثمارات ذات المردودية من أجل نمو تجذره، من خلال تنوع نشاطات المؤسسة و يجعلها تملك ميزة تنافسية. هذا ما يدفع لخفض الخطر العام .
2. **الاستثمار النمو**: من أجل تجذر المسير لابد عليه من الحصول على دعم من الإطارات المؤسسة أو تابعيه. إستراتيجية النمو تسمح للمسير بمكافأة الإطارات الوفية بالترقية، و يؤثر هذا النوع من الاستثمارات في تنمية تعقد الهيكل الداخلي الذي يخفض احتمال استبدال المسير بآخر منافس، لأن هذا الأخير يحتاج إلى الوقت من أجل فهم منطق المجموعة .
3. **شراء المردودية** : يسعى المسير إلى زيادة قيمته عند المساهمين، و تحسين صمعته في سوق العمل، من خلال تقديمه لحسابات ربحية. يمكن دفع أكثر من المستحق لبعض النشاطات، يؤثر هذا على المساهمين لعدم معرفتهم بالثمن العادي و الحقيقي للنشاط .

[1] – Shleifer et vishny, **management entrenchment : the case of manager-specific investments**, journal of financial economics, North-Holland, 1989, p : 123-139

[2] – بلبركاني أم خليفة ، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة التنظيم والعمل ، العدد 05 ، ص : 06

كما يرى كل من Vishny et Shleifer أن المسير يهتم بالعقد غير الكتاب أثناء دخول المفاوضات مع طرف آخر، فالجوانب غير الرسمية لهذه العقود تقوي تجذر المسير، و تكون أكثر صعوبة للاكتشاف من قبل المساهمين أو أعضاء المجلس الإداري .

يضيف كل من Edlmin et Stéglmitz في هذا السياق، المسير يوجه استثمارات المؤسسة في نشاطات خاصة بمقدرته ومهاراته و كفاءاته، حيث يربح معرفة أساسية و خاصة تعطيه ميزة تنافسية مقارنة بالمسيرين المنافسين. كما يسعى لرفع عدم اليقين في استراتيجياته و استثماراته و يبقى مسيطر عليها، بالتالي لا يعطي صورة واضحة للمسيرين المنافسين، هذا من أجل تفادي أخذهم لمكانه .

لكن يبقى السؤال: هل تجذر المسيرين يحقق الأداء؟

منظرين هذه النظرية، يعتبرون أن التجذر له أثر سلبي على المساهمين و يمكن أن يسبب تكاليف عالية عليهم و يمكن أن يكون ذات ميزة إيجابية يربح المؤسسة شبكة العلاقات الضرورية مع محيطها .

يرى Castanias et Halfat أن التجذر يتهم أكثر بثبات المسيرين و إعطائهم ضمان للحفاظ على مكانتهم التي تربحهم جزء من القيمة التي شاركوا في إيجادها. المسيرون لا يقبلون زيادة القيمة إلا في حالة اليقين لأنها لا تؤدي إلى ترك مكانتهم و استبدالهم بمسيرين منافسين. فمثلا المسير الذي لا يستطيع التجذر في المؤسسة و يمكن استبداله بسرعة لا يقوم بوضع برنامج للبحث و التطوير التي تحمل نتائج على المدى الطويل .

كما يضيف Larcker et Helfat أن المسير الذي ليس له إمكانية في التجذر يؤدي إلى خطر تخفيضه لاستثماره في الجانب الرأسمالي البشري الخاص بالمؤسسة و هذا غير ملائم لصالح المساهمين .[1]

[1] – بلبركاني أم خليفة، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 07

المبحث الثاني : الإطار الفكري للحوكمة المؤسسية

نظرا للاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات كان من ضروري توضيح أهمية وأهداف الحوكمة ومستوياتها ومؤشرات ومعايير قياسها .

المطلب الأول : أهداف وأهمية الحوكمة المؤسسية :

تقوم الحوكمة المؤسسية على ارساء المبادئ الأساسية لها من العدالة والافصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية مايعزز محاربة الغش والفساد وتغليب المصالح العامة على المصالح الخاصة .

أولا: أهداف الحوكمة المؤسسية

1. تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية ودرء حدوث الانهيارات المصرفية[1]
2. اعداد الاطار العام الذي تحدد من خلاله اهداف المؤسسة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الاهداف .
3. تطبيق اسلوب ممارسة سلطة الادارة يقوي ثقة الجمهور في صحة عملية الخوصصة، ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها، ويؤدي بدوره لزيادة فرص العمل والتنمية الاقتصادية
4. تعمل الحوكمة على ضمان حقوق جميع الاطراف المختلفة بالمؤسسة، وتحدد العلاقة بينهم .[2]
5. تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الأداء الاقتصادي والقدرة التنافسية وجذب الاستثمارات الأجنبية وتنشيط أسواق المالي وتدعيم الاداء المالي للشركات، [3]
6. التأكيد على حماية مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها، من خلال حماية اصول المؤسسة وحماية حقوق المساهمين وأصحاب الأصول .[4]
7. الافصاح الكامل عن اداء المؤسسة والوضع المالي لمساعدة المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار . [1]

---

[1] – امال عياري ، ابوبكر خوالد ،تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية ،ورقة بحثية مقدمة لملتقى وطني بعنوان : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والأداري ، يوم : 06 – 07 ماي 2012 ، جامعة بسكرة

[2] – هشام بورمة ، **الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الاسلامية** ، اطروحة دكتوراه ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2016-2017 ، ص : 34-35

[3] – يونس حسن عقل ، **تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقريرالمالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2005 ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، جامعة حلوان ، ص : 33

[4] - G shabbir Cheema .Frompublic administration to governance :The paradigm shift in the link between government and citizens ? new York ? United nations ,page :07

8. يساعد الاسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الاداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب الاستثمارات لشركات والاقتصاد بشكل من خلال الوسائل التالية : [2]

9. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في اي مرحلة ؛

10. تحسين وتطوير ادارة الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الادارة على بناء استراتجية سليمة وضمان اتخاذ قرارات الربح أو السيطرة بناء على اسس سليمة، بما يؤدي الى رفع كفاء الاداء ؛

11. تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخصخصة، وضمان تحقيق الدولة افضل عائد على استثماراتها، وبالتالي اتاحة المزيد من فرصة العمل، وزيادة التنمية الاقتصادية ؛

12. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الاخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس ؛

13. درأ حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية، او اسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والإستقرار الاقتصادي ؛ [3]

14. التزام الشركات بسلوكيات الاخلاقية والممارسات المهنية السليمة والآمنة مع الالتزام بالقوانين واللوائح والضوابط الرقابية والإشرافية ؛ [4]

بالإضافة الى انها تتيح للشركة تبني معايير تتسم بالشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين، ومن الممكن ان يساعد النظام الجيد للحوكمة ايضا على منع حدوث الازمات المصرفية .[1]

---

[1] – شحاتة السيد شحاتة ، عبد الوهاب نصر علي ، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة** ، مصر ، الدار الجامعية ، 2007 ، ص: 29

[2] – عبد الرحمان العايب ، **ميكانيزمات تحفيز المسيرين كاحد محددات حوكمة الشركات وتاثيرها في الازمة الاقتصادية العالمية الراهنة ،ورقة بحثية مقدمة في** الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، 20-21 اكتوبر 2009 ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، ص : 05 .

[3] – احمد مخلوف ، **الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور** ،ورقة بحثية مقدمة في الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والافتصادية الدولية والحوكمة المالية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 20-21 اكتوبر 2009 ، ص : 09

[4] – علاء فرحان طالب ، ايمان شيحان المشهداني ، **الحوكمة االمؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان ، 2011 ، ص :43-44

إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون. وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وتجعل المنطقة أكثر جذبا للاستثمار الأجنبي المباشر، كما تحقق تكاملا للمنطقة في الأسواق العالمية.[2]

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات :

يتضح لنا مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات بل والدول من ان تجنا ثمارها وتتمثل في الاتي :

1. تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول ؛
2. رفع مستويات الاداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي اليها تلك الشركات ؛
3. جذب الاستثمارات الاجنبية وتشجيع رأسمال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية ؛
4. زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح اسواق جديدة لها ؛
5. الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات ؛
6. توفر قواعد حوكمة الشركات الاطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة ان تحدد اهدافها وتحدد ايضا كيفية تحقيقها ؛ [3]
7. زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع ؛
8. إطار الحوكمة داخل كل شركة يساعدها على تحديد أهدافها الاستراتجية، وتحديد كيفية تحقيقها ؛
9. منع قيام مجلس الإدارة بالضرار بمصالح المساهمين من خلال تحديد صلاحيات محددة لهم بحيث لاتؤدي تصرفاتهم الى الاضرار بالأطراف الاخرى ذات العلاقة بأنشطة الشركة (اصحاب المصلحة) ؛[4]
10. ان حسن تسيير المؤسسات يمثل اداة تمكن من التاكد من حسن ادارتها باسلوب جيد يؤدي الى حماية اموال المساهمين وتوفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ؛ [1]

---

[1] – عماد محمد على ابو عجيلة ، علام حمدان ، **اثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح** ،ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 20-21 اكتوبر 2009 ، ص :03

[2] – محمد حسن يوسف ، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، ورقة بحثية ،بنك الاستثمار القومي ، مصر ، يونيو 2007 ، ص : 14-15

[3] – محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين** ، الدار الجامعية . الاسكندرية ، 2008 ، ص : 15-16

[4] – ناصر عبد الحميد علي ، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة** ، مركز الخبرات المهنية للإدارة – بميك ، القاهرة ، 2014 ، ص : 81

11. ضمان مراجعة الاداء المالي وحسن استخدام اموال الشركة ومدى الالتزام بالقانون والاشراف على المسؤولية الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة .[2]

المطلب الثاني : مستويات الحوكمة ومعايير قياسها :

أولا : مستويات الحوكمة:

هناك ثلاث مستويات يمكن أن ترتبط بها الحوكمة وهي :[3]

1. **الحوكمة على المستوى العالمي**:حيث تتعامل الحوكمة في المجال العالمي مع قضايا خارج مجالات الإدارة الحكومية الواحدة. وفي تعريف الحوكمة العالمية الذي تقدمه لجنة الأمم المتحدة المعنية بالحوكمة العالمية ضمن تقريرها المعنون" Neighborhood Our"Global : أنها الطريقة التي ندير بها الشؤون العالمية، والكيفية التي نرتبط فيها بعلاقاتنا فيما بيننا، والأسلوب الذي نتبعه في اتخاذ قرارات تؤثر على مستقبلنا المشترك. ويشدد التقرير على أن الحوكمة العالمية لاتعني وجود حكومة عالمية، لأن ذلك لن يكون من شأنه إلا تعزيز دور الحكومات، بل أنه يعني جعل البشر محور الشؤون العالمية.
2. **الحوكمة الوطنية أو الحوكمة على مستوى الدولة:** وهذا النوع من الحوكمة يوجد داخل المجتمع الواحد، وتفهم أحيانا بأنها الحق الخاص للحوكمة، والتي يمكن أن تحتوي على عدة مستويات: الوطني، الولاية أو المحافظة والضواحي أو المحليات Local or Urban ومع أن الحكومة ال تزال هي الجهة الفاعلة الرئيسية، فإنها لاتتحمل وحدها عبء الحكم. فقد تغير دورها من دور السلطة الإدارية إلى دور قيادي في بيئة حكم متعددة المراكز .
3. **الحوكمة المؤسسية** :وهذا النوع من الحوكمة يوجد في المؤسسات المساهمة وغير المساهمة، والتي تكون في العادة مسؤولة أمام مجالس الإدارة. ويطلق في الكثير من الأدبيات على هذا النوع من الحوكمة اسم حوكمة الشركات، وهي تعتبر أحد العناصر الأساسية في مجال تحسين الكفاءة الإقتصادية، وحوكمة الشركات

---

[1] – غضبان حسام الدين ، **محاضرات في نظرية الحوكمة** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ،2015 الاردن ، ص : 67

[2] – امجد حسن عبد الرحمن محمد ، **أثر تطبيق آليات وركائز الحوكمة في البنوك التجارية على ترشيد قرارات منح الإتمان وتوريق الديون** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، ص : 617

[3] – Tim PLUMPTRE, John GRAHM, **Governance and Good Governance: International &** Aboriginal Perspectives, Institute on Governance, Ottawa, Canada, p : 19-20

تتضمن مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها والمساهمين فيها وغيرهم من الأطراف المعنية وصاحبة المصلحة بصور مختلفة [1].

كما ينبغي أن يوفر أسلوب حوكمة الشركات الحوافز الملائمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة، لمتابعة الأهداف التي تتفق مع مصلحة الشركة والمساهمين فيها .

ثانيا : معايير قياس ابعاد الحوكمة المؤسسية :

هناك مجموعة من المعايير التي يتم بموجبها قياس مدى فعالية حوكمة الشركات وذلك من خلال معايير تعكس وتوضح بصفة عامة القيم التي تسود وتؤثر على حوكمة الشركات، وتتمثل هذه االمعايير في [2]: وجود بيان للتشريعات والقوانين، مشاركة غير المديرين في صنع القرار، الفصل التام بين المهام والسلطات، وجود لجان متخصصة وأخيرا درجة الافصاح عن المرتبات والمكافآت لكبار المسؤولين .

1. **وجود بيان بالتشريعات والقوانين** : ونعني بذلك وجود بيئة قانونية وتشريعية توفر درجة عالية من الحماية للمستثمرين متمثلة في نظام ضريبي واضح، ونظام قضائي مستقل .

وتعد لوائح والقوانين والتشريعات التي تصدرها الشركة من أفضل أساليب ممارسة سلطة الادارة في مجالس إدارة الشركات، وحتى تكون هذه التشريعات فعالة وتزيد من فعالية الحوكمة يجب أن تتحقق جملة من الشروط الضرورية : [3]

أ. سهولة الحصول على هذه النصوص والقوانين التشريعية وإمكانية الاطلاع على مضمونها في اي لحظة

ب. واضحة وسهلة الفهم، ولا تترك اي مجال للشك او لاجتهاد.

ت. متسقة مع حزمة التشريعات الأخرى ومكملة لها .

2. **مشاركة غير المديرين في صنع القرار:** مدي المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات، وفي توجيه مسار العامل، وتحديد مجالات النشاط، أمر في غاية الاهمية، حيث من شأنه أن يوفر أداة جيدة

[1] – طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، – المفاهيم، المبادئ، التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، الطبعة ألاولى، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 09

[2] – احمد أشرف عبد الحميد ، **الحوكة والتقارير المالية المنشورة في الشركات االمصرية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد السادس عشر ، لعدد الثاني ، ديسمبر 2002 ، ص : 231-232

[3] – أماني حسين ، **لجان المراجعة في الشركات وأهميتها** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة المحاسب ، مصر ، العدد السادس ، افريل 2000، ص: 37

للتوجيه والرقابة وتحقيق الاشراف المناسب، وتحقيق المزيد من الشفافية، فضلا عن ان هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها، وتعمل في الوقت ذاته على معالجة اي قصور او اي انحراف، وبشكل مؤثر وسريع، وإصلاح اي خطأ قد يحدث في الشركة .

3. **الفصل بين المهام والسلطات** : عادة ما يؤدي الفصل بين المهام وتقسيم العمل والأدوار بين المسئولين التنفيذيين الى خلق جو من الحيوية والفعالية في العمل، تساعد على تحديد الرؤية الاستراتجية ورسم السياسات المستقبلية، والتكتيكات التنفيذية المختلفة، والتي تتم من وقت الى آخر في العمل، ومدى اتساقه مع احتياجات ومتطلبات مصالح العمل، ومصالح اصحاب رؤوس الاموال المستثمرة في الشركة .
4. **وجود لجان متخصصة** : ونقصد به وجود لجان رئيسية لمجلس الادارة، وتتناول الاعمال التي تحتاج الى بحث ودراسات تفصيلية،وتتناول الانشطة التي تحتاج الى تطوير، والتي من شأنها خلق افكار ومناهج جديدة، وايضا عمليات الاصلاح التي تحتاج اليها الشركة سواء في الانظمة او في الاجراءات والطرق والمناهج، ومدى مناسبة التكنولوجيات المتبعة ...إلخ، بما تدعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها تقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها الى مجلس الادارة بالطريقة التي تساعده على فهم حقيقة ما يجري في الشركة، وتساعده كذلك على الاطاحة بالمخاطر التي تهددها .
5. **درجة الافصاح عن المرتبات والمكافآت:** من مؤشرات فاعلية حوكمة الشركات، درجة االافصاح عن مرتبات ومكافآت كبار المديرين، وما يتصل بها من انجازات وأعمال تم القيام بها، ودرجة ماحققه كل منهم من نتائج، ومدى اتساقها مع ما يتم التعاقد عليه معه، ودرجة الاداء والتحسين والتطوير الذي تم على يديه، ومدى تناسب الدخل الذي حصل عليه من النتائج التي تم التوصل اليها، ومن ثم الحكم على مدى كفاءة مجالس الادارة، ومدى امكانية استمرار اعضاء المجلس في شغل هذه المناصب او القيام بإحلال افراد آخرين محلهم لتحقيق نتائج أفضل .[1]

المطلب الثالث : نماذج الحوكمة المؤسسية :

تختلف نماذج حوكمة الشركات باختلاف طبيعة البلدان التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات، حيث تختلف كل بلد من حيث الظروف الاقتصادية، التشريعية، السياسة، الاجتماعية والثقافية كما تختلف طبيعة

[1] – محمد جلاب ، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ، 2014-2015 و ص : 20

العلاقة بين الشركة والفئات المختلفة مع أصحاب المصالح، فكما أشارت المعايير الاسترالية " أنه لا يوجد نموذج واحد لحوكمة الشركات، فإنه على المنظمات حتى تكون قادرة على المنافسة في ظل المنافسة الشديدة الحالية أن تقوم بابتكار وتهيئة ممارسات خاصة بها لحوكمة الشركات بما يساعد على الاستجابة للطلبات الجديدة للعملاء واقتناص الفرص المتاحة لهم .

وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن نظم حوكمة الشركات تختلف باختلاف كل من : درجة الملكية والتحكم، فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة هناك تعارض في مصالح المديرين، وحملة الأسهم المنتشرين بشكل واسع وهذا ما يعرف بالمشكل الرأسية للوكالة، بينما ألمانيا واليابان فإن التعارض يكون بين كبار حملة الأسهم والأقلية الضعيفة [1]

أولا : النموذج الخارجي لحوكمة الشركات :

يتصف هذا النموذج بوجود تشتت في الملكية وبالتالي يكون الصراع حول اختلاف المصالح بين كل المديرين، وحملة الأسهم المشتتين، يعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على مجلس الادارة وخاصة الأعضاء المستقلين لاتمام عملية الرقابة على الادارة التنفيذية وتقسيم الأداء الإداري بموضوعية .

1. النموذج الأنجلوسكسوني لحوكمة الشركات :[2]يطبق هذا النموذج في العديد من البلدان على رأسها المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الامريكية بالإضافة الى استراليا، نيوزلندا، كندا وجنوب افريقيا وبعض بلدان الكومنولث .

يقوم هذا النموذج على افتراض أن حوكمة الشركات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الاسهم سواء كانوا أفراد أو مستثمرا مؤسسيا، لذا يعتبر حملة الاسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى الشركة لتحقيق مصالحهم ورغباتهم والفئة الوحيدة التي لديها القدرة على التأثير على قرارات الادارة، فالادارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال (حملة الأسهم) ووظيفتها الأولى هي تعظيم حملة الأسهم، لذا فإن مقياس النجاح الشركة في هذا النموذج هو مقدار الارباح والعائد المحقق على الاموال المستثمرة .

---

[1] – كرمية نسرين ، **أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم االتسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2009 ، ص : 29

[2] – بهاء الدين سمير علام ، **أثر الاليات الداخلية لحوكمة الشركات على الاداء المالي للشركات المصرية** ، دراسة تطبيقية ، بحث مقدم لغرض الترقية ، كلية التجارة ، القاهرة ، 2009 ، ص : 12-13

ويعتمد هذا النموذج على العديد من الاساليب لتحقيق رغبات حملة الاسهم مثل ربط المكافآت بالأداء، معايير تمتاز بالشفافية، معايير تشكيل مجلس الادارة بشكل كفؤ .

يمتاز هيكل الملكية لهذه الشركات بالتشتت وبأنه موزع على عدد كبير من المساهمين حيث توفر القوانين الحماية لأقلية من حملة الاسهم، بالإضافة الى وجود القوانين التي تضع حدود لنسبة ملكية المستثمر الفرد في أسهم هذه الشركة وتمنع تجاوز هذه الحدود .

ويقوم بإدارة الشركة في هذا النموذج مجلس الادارة واحد هو المسئول عن اتخاذ القرارت التنفيذية والقيام بدور رقابي على الادارة التنفيذية ويتكون هذا المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وان كل الاتجاه السائد في هذا النموذج هو زيادة عدد الاعضاء غير التنفيذيين لزيادة الرقابة على ادارة الشركة وأحكامها .

يمنع في هذا النموذج للحوكمة من الجمع بين منصبي رئيس مجلس الادارة والعضو المنتدب .

ثانيا : النموذج الداخلي لحوكمة الشركات :[1]

على عكس النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة، والقائم بشكل أساسي على تشتت ملكية الشركات وسيطرة الادارة وتحكمها في عملية اتخاذ القرارات ويأتي النموذج الداخلي للحوكمة الذي يطبق بشكل أساسي في كل من ألمانيا، اليابان والذي يعتمد بشكل أساسي على مشاركة البنوك والمستثمر المؤسسي في عملية حوكمة الشركات، حيث تزداد نسبة ملكية البنوك والمستثمر المؤسسي في الشركات فهؤلاء المساهمين والمستثمرين من الشركات والبنوك تتوافر لديهم القدرات والامكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الادارة وضبط أدائها .

الا أنهاه هناك الكثير من الانتقادات التي وجهت الى هذا النظام للحوكمة، تتبع هذا الانتقادات من الخاصية المميزة لهذا النظام وهي تركز الملكية في يد مجموعة صغيرة من المستثمرين، وتتمثل هذه الانتقادات في :

أ. ان تركز الملكية يخفض من التنوع من المخاطر الي تعرض لها كبار المساهمين والتي ينعكس تأثيرها على الاقتصاد ككل، لأن الخطر غير الموزع يجبر كبار المساهمين على دخول مشروعات استثمارية يصاحبها أقل درجة من المخاطر، وذات عوائد غير مثالية مما يؤثر على كفاءة الأاء الاقتصادي للدولة .

[1] – كرمية نسرين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 31

ب. إن تركز حقوق التصويت يزيد من احتمال توطؤ كبار المساهمين مع الادارة لإستغلل صغار المساهمين عن طريق العمل على تحقيق منافعهم الخاصة .

1.النموذج الألماني :[1] يرتبط النموذج الالماني لحوكمة الشركات بنظرة أكثر شمولية فهذا النموذج يسعى إلى شمول أهداف ومصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح بالإضافة إلى أهداف ومصالح حملة الأسهم ويتم تطبيق هذا النموذج في العديد من البلدان، تأتي على رأسها ألمانيا بالإضافة إلى سويسرا، نيوزيلندا،النمسا والدول الاسكندينافية، ويفترض هذا النموذج ان تعظيم الثروة يتحقق من خلال تحقيق التناغم بين رأس المال والعمالة فالقانون الألماني ينص على أن يكون 50% من أعضاء مجلس إدارة الشركة التي يعمل لديها حوالي 2000 موظف ممثلين للعاملين على أن يرأس هذا المجلس عضو ممثل لحملة الأسهم، أما القانون الهولندي ينص على ان يكون الاعضاء الممثلين للموظفين حوالي ثلث اعضاء المجلس الرقابي، وهذا يتطلب ضرورة الافصاح عن البيانات والمعلومات لجميع أعضاء مجلس الادارة بما في ذلك الأعضاء الممثلين للعاملين مع ملاحظة أنه غير مسموح لنفس الشخص الحصول على عضوية مجلسي الادارة (الرقابي والتنفيذي)، مع العلم أن أعضاء المجلس التنفيذي يتم اختيارهم بواسطة أعضاء المجلس الرقابي .

وفيما يتعلق بهيكل ملكية الشركات التي ينتمي للنموذج الألماني لحوكمة الشركات، فانه يحتوي على كل من أموال الملاك والديون لتمويل عمليات الشركة، ويعتبر كل من المستثمر المؤسسي والبنوك من أبرز المساهمين في هذه الشركات بنسبة تصل الى 47 %، كما أن هذه الشركات تتميز بوجود نسبة تركز ملكية عالية حيث تصل الى 80 %، وبالنسبة لبعد مدى وجود سوق كفؤ للرقابة على الشركات نجد أنه كنتيجة لتركز الملكية لا تعتبر آليات السوق، آلية جيدة في النموذج الالماني، أما فيما يتعلق بمكافآت الادارة لعليا، ففي النموذج الالماني يعتبر أسلوب ربط المكافآت بالأداء غير شائع الاستخدام، ولا يستخدم الا في نطاق ضيق .

2. النموذج اللاتيني لحوكمة الشركات :[2] يعتبر النموذج اللاتيني بمثابة نموذج مختلط بجمع بين مجموعة من خصائص النموذج الانجلوسكسوني ومجموعة من خصائص النموذج الالماني، فاذا أخذنا فرنسا كدولة ممثلة لهذا النموذج سوف نجد هدف المنظمة يجمع بين وجهة نظر كل من النموذج الانجلوسكسوني والنموذج الالماني .

[1] – بهاء الدين سمير علام ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 13

[2] – كرمية نسرين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 32-33

تعتبر كا من فرنسا، اسبانيا، ايطاليا وبلغاريا من أشهر الدول التي تطبيق النموذج اللاتيني، يعتبر حملة الاسهم هم الفئة ذات التأثير في النموذج اللاتيني، ولكن ليس بالشكل المطبق في النموذج الانجلوسكسوني، حيث يمكن لحملة الاسهم التأثير على مجالس إدارة الشركات، وتعديل تشكيل هذه المجالس، ولكن يشترط اجماع 50 % على الاقل من المساهمين .

تمتاز الشركات التي تخضع للنموذج اللاتيني أن هناك شركات يقوم بإدارتها مجلس ادارة واحد (المجلس التنفيذي)كما أنه طبقا للقانون الفلرنسي فالشركات يمكن أن تختار ما بين أن يقوم بإدارتها مجلس إدارة واحد او أن يقوم بإدارتها مجلسا ادارة هما التنفيذي والرقابي .

أما فيما يتعلق بهيكل ملكية الشركات في النموذج اللاتيني فنجد أنه يتميز بوجود شركات تخضع لسيطرة الحوكمة، شركات تخضع للملكية العائلية، أي يمكن القول بأنه يوجد نوع من تركيز الملكية في شركات النموذج اللاتيني .

تعتبر آليات السوق للرقابة على الشركات ألية غير نشطة في حق النموذج و تستخدم بشكل ضئيل ونجد الدور الثانوي لهذه الآلية يرجع لوجود نسبة تركز في الملكية في الشركات لهذا النموذج فنسبة تركز الملكية في فرنسا 48 % بينما الى 87 % في ايطاليا، بالإضافة الى وجود القوانين التي تقيد قابلية الأسهم للتحويل .

وفيما يتعلق بأسلوب ربط مكفآت الادارة العليا بالأداء فهي محدودة الاستخدام في هذا النموذج، كما أن فرنسا هي الدولة الوحيدة في هذا النموذج التي تعتمد على أسلوب ربط مكافآت الادارة العليا بالأداء .

المبحث الثالث : البيئة التنظيمية للحوكمة المؤسسية

إن التطبيق الأمثل للحوكمة المؤسسية يتطلب بيئة تنظيمية تحدد المقومات الأساسية لها ومحدداتتها ومراحل تطبيقها بالإضافة الى الآليات المساهمة وأهم مرتكزاتها .

المطلب الأول : المقومات الأساسية للحوكمة المؤسسية

حوكمة الشركات لا بد لها من أربعة مقومات أساسية هي[1] :

أولا :الإطار القانوني والمسؤول عن تحديد حقوق المساهمين وإختصاصات كل طرف من الأطراف الأساسية المعنية بالشركة وبصفة خاصة المؤسسين والجمعية العمومية للمساهمين والمساهم الفرد ومجلس الإدارة ولجانه الرئيسية ومراقب الحسابات، وكذا عقوبات انتهاك هذه الحقوق والتقصير في المسؤوليات وتجاوز تلك الاختصاصات، كما يجب أن يحدد الإطار القانوني للحوكمة الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة تطبيق إجراءات الحوكمة، ولا يجب أن يترك نظام الحوكمة بكامله للشركات واعتباره شأناً داخلياً لها، لأنه لن يختلف حينئذ عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الحوكمة، فالرقابة الداخلية ليست صمام أمان من الغش والإحتيال في الشركات، خاصة وأنه توجد أدلة على الإتجار بقوانين مراقبة الشركات.

ثانيا : الإطار المؤسسي وهو الإطار الذي يتضمن المؤسسات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة والبنوك المركزية والهيئات الرقابية والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون إستهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والمحاماة والتصنيف الإئتماني والتحليل المالي وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها، ولا يقل دور المؤسسات العلمية كالجامعات أهمية عن دور تلك المؤسسات إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن تقوم جميع هذه المؤسسات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والإقتصاد القومي عامة.

ثالثا : الإطار التنظيمي و يتضمن عنصرين هما: النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحاً عليه أسماء وإختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء وإختصاصات المديرين التنفيذيين.

رابعا : روح الإنضباط والجد والإجتهاد والحرص على المصلحة العامة للشركة، وتشجيع جميع العاملين فيها على المساهمة الفعالة بكامل الإمكانات في تحسين أدائها وتعظيم قيمتها وقدراتها التنافسية وذلك بنشر ثقافة الحوكمة في الشركة، والعمل على تفعيلها بقدر الإمكان من منطلق أن الشركة هي سفينة جميع الأطراف إلى بر الأمان، ومن مصلحة الجميع الحرص على سلامتها والعمل على تحسين قدراتها التنافسية.

المطلب الثاني : محددات الحوكمة المؤسسية ومراحل تطبيقها

أولا : محددات الحوكمة المؤسسية : هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد للحوكمة المؤسسية من عدمه يتوقف على مدى توفر مجموعتين من المحددات خارجية وداخلية :

1. المحددات الداخلية : وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة بين الجمعية العامة ومجلس الادارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .[2]

2. المحددات الخارجية : وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، وتمثل البيئة التي تعمل من خلالها المؤسسات والتي قد تختلف من مكان إلى آخر أو من دولة الى اخرى وهي عبارة عن :

أ. **القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق** : مثل قوانين الشركات، وقوانين العمل وقوانين الإستثمار ورأس المال وقوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنع الإحتكار .

ب. **توفير التمويل اللازم للمشروع** : من خلال وجود نظام مالي جيد يشجع الشركات على توسع والمنافسة

ت. **كفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية** : مثل هيئات سوق المال وذلك بإحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المنشورة وكذالك وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي في حالة عدم الالتزام .

---

[1] – عدنان بن حيدر بن درويش ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 34-35

[2] –البرود أم الخير ، **آليات ارساء الحوكمة المصرفية لتفعيل إدارة المخاطر القروض** ،أطروحة دكتوراه ، جامعة علي لونيسي ، البليدة 2 ، 2016-2017 ، ص : 85

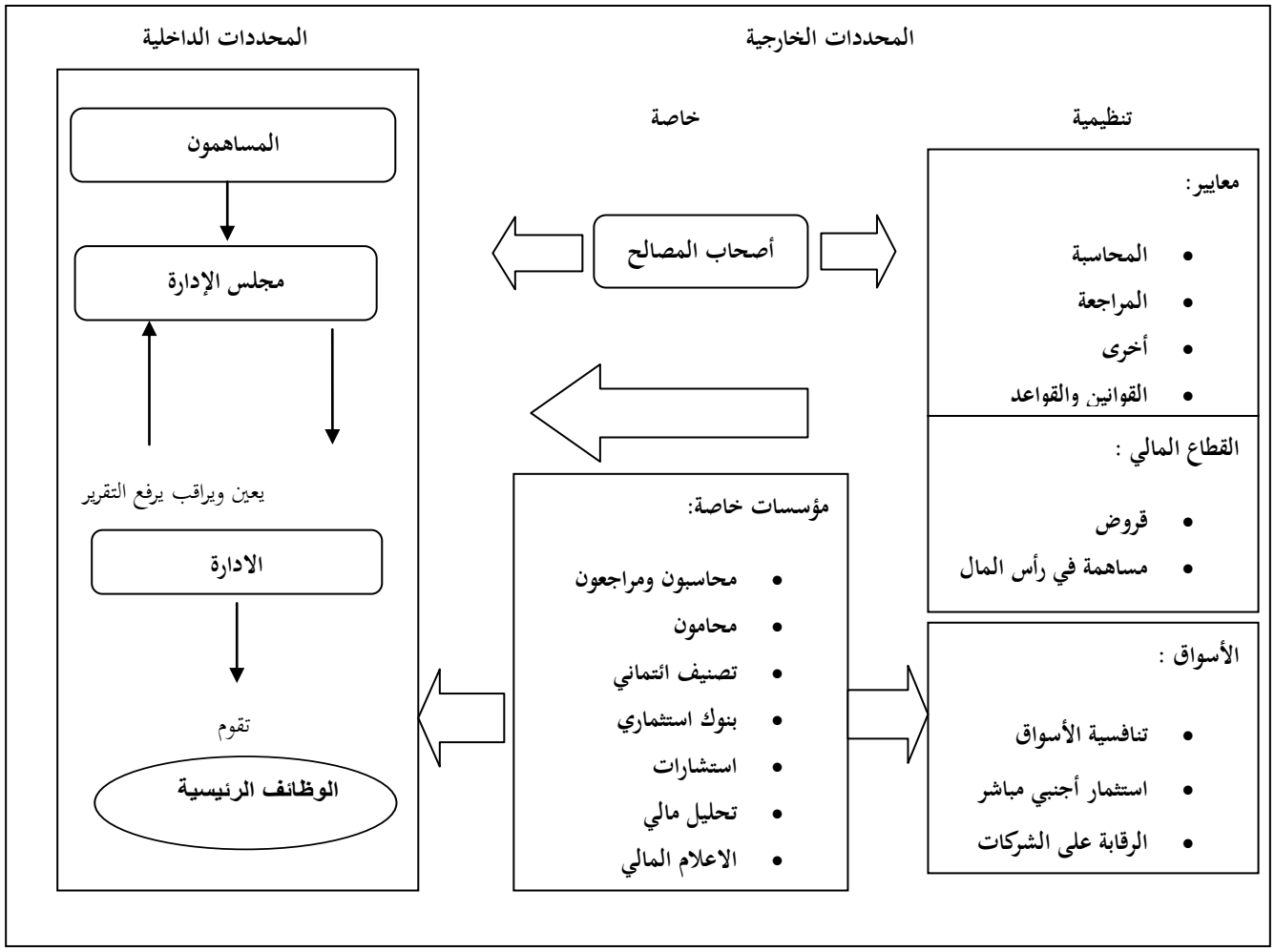
ث. **دور المؤسسات غير الحكومية** في ضمان التزام اعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الاسواق بكفاءة [1].

وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)،بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية اضافة الى وجود جهاز قضائي شفاف وعادل وقادر على تحديد المسؤولية ومحاكمة مرتكبي المخالفات الادارية والمالية وفي الاوقات السريعة والمناسبة،وترجع اهمية المحددات الخارجية الى ان وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن ادارة المنظمات، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي ولعائد الخاص . [2]

[1] – محمد ناجي حسن ، **الإشراف والحوكمة في البنوك** ، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العربي الأول حول التدقيق في اطار حوكمة الشركات ،مصر ، 2005 ، ص: 377

[2] – محمد ياسين غادر ، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر العالمي الدولي بعنوان العولمة الادارة في عصر المعرفية ، جامعة الجنان ، لبنان ، 2012 ، ص : 16

الشكل (1.2) : المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



المصدر: نبيل قبلي، مرجع سبق ذكره، ص: 09

ثانيا : مراحل التطبيق الناجح للحوكمة المؤسسية

لا يمكن تطبيق حوكمة الشركات مرة واحدة، في أي منظمة كانت يستوجب ذلك المرور بعدة مراحل نذكرها كما يلي :[1]

1. **رفع مستوى الوعي** : إن أهم التحديات التي تواجه نجاح الحوكمة في الجزائر وعموم المنطقة هو أن مفهوم حوكمة الشركات لم يكن موجودا في اللغة المحلية، ولذا تتركز المناقشات في الفترة الاولى على تحديد معنى التعبير وعلى محاولة تطبيقه في السياق المحلي .

[1] – عبد الرحمن نجم المشهداني، **حوكمة الشركات**، مقال مقدم في جريدة المدى لإعلام والثقافة، أوت 2005،عدد 407 أنظر : www.almadapaper.com/sub/aboutus.htm

وتتركز الجهود الاولية أيضا على جعل الأوساط التجارية والحكومات تدرك فوائد حوكمة لشركات فمثلا بدأت جمعية تطوير المؤسسات المالية في آسيا والمحيط الهادي جهودها لرفع مستوى حوكمة الشركات بين المصارف الأعضاء فيها، وهي تعمل الآن مع أعضائها لتثقيفهم حول كيفية تقييم ممارسات الحوكمة عندما نتخذ القرارات بشأن القروض لأن تلك الممارسات تؤثر بصورة مباشرة على مستوى المجازفة بالتسليف، وكان نتيجة تلك الجهود أن العديد من الشركات الآسيوية باتت تعي الآن كيف تؤثر عوامل حوكمة الشركات على أرباحها .

2. **وضع القوانين القومية** : ما أن يبرز الوعي في الاوساط التجارية في بلد ما، حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية التي تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال .وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة يتم الانطلاق منها، ومن خلال الانطلاق من مثل هذه القاعدة، تستطيع الدول تطوير مجموعات مبادئها وقوانينها الخاصة تعالج الواقع المحلي في ما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية، من خلال الجمع بين المدافعين عن الاصلاحات في البلدان المضيفة الذين يمثلون المنظمات غير الحكومية، ومعاهد تعليم حوكمة الشركات والقطاع الأكاديمي ووسائل الاعلام ومؤسسات الأعمال . وفي الشرق الأوسط وشمال افريقيا، يعمل مركز المشروعات الدولية الخاصة، بدعم من مبادرة الشراكة الامريكية الشرق أوسطية (MEPI) مع مجموعات لتطوير معاييرها الخاصة، المعايير التي تعكس واقع هيمنة مؤسسات الأعمال التي تملكها الدولة، وانتشار الشركات العائلية والنظام المصرفي الفريد .[1]

3. **مراقبة التطبيق** : عندما يتم رسميا تبني قانون قومي ما للحوكمة، يجب توضيح مدى تقيد الشركات به ففي الغرب كانت اسواق الأوراق المالية تقليديا ضامنة التقييد بحوكمة الشركات من خلال متطلبات الادراج فيها، ولكن هذه الطريقة كثيرا ما تكون غير كافية خارج الدول الغربية الصناعية وفي الاماكن الأخرى، لا تحظى أسواق الاوراق المالية حيث توجد بحصة كبيرة مهمة من النشاطات الاقتصادية،وبمؤازرة إنشاء وتطوير أسواق الأوراق المالية يجب انشاء وتطوير المؤسسات الحكومية لمراقبة صناعة التعامل بالأوراق المالية[2]

[1] –Regional Corporate Governance, Corporate governance Morocco, Egypt, Lebanon, and Jordan Countries of the MENA Region, Working Group, CIPE, October 2003, p 40

[2] – مناد علي ، **دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي ، أطروحة دكتوراه** ، تخصص : اقتصاد التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2013-2014 ، ص : 92

4. **التدريب على المسؤوليات الجديدة** : بعد أن بيتم وضع اطار لحوكمة الشركات، تقع مسؤوليات جديدة على عاتق المديرين التنفيذيين في الشركات التجارية، وأعضاء مجالس الإدارة وأمناء من الشركات وأمثالهم ويتعين أن يقوم قطاع الشركات التجارية بتعليم هؤلاء اللاعبين كيفية أداء أدوارهم .

5. **إضفاء الطابع المؤسساتي على حوكمة الشركات** : تأتي المرحلة الأخيرة في تطوير حوكمة الشركات في دولة ما عندما يتقبل الوسط االتجاري تلك الحوكمة كجزء طبيعي ومفيد من القيام بالأعمال التجارية وعندما تكون المؤسسات التي تدعم التطبيق والامتثال لمبادئ الحوكمة قد أصبحت ثابتة في مكانها وتشمل هذه المؤسسات مبادرات القطاع الخاص مثل المعاهد القومية للمديرين لتأمين التطور المهني المستمر .

المطلب الثالث : آليات ومرتكزات الحوكمة المؤسسية :

أولا : آليات الحوكمة المؤسسية

1.آليات الداخلية للحوكمة :

يذكر كل من Singh & Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا .كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائه، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي تكون هذه المجاالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك .

ولكي يتمكن مجلس الإدارةمن القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى إنشاء مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين وهذه اللجان هي كالآتي :[1]

[1] – خلف الله بن يوسف ، زيتوني كمال ، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة جديد الإقتصاد ، المجلد : 14 ، العدد : 01 ، 2019 ، ص : 195

أ. **لجنة التدقيق:** تعتبر لجنة التدقيق إحدى اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وهي من أهم اللجان التي تساعد مجلس الإدارة في القيام بمهامه الإشرافية والرقابية اتجاه الإفصاح المالي ونظام الرقابة الداخلية وأعمال التدقيق والتأكد من مدى توافق العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع القوانين والتعليمات، حيث أن قيام لجنة التدقيق بمهامها لا يعني توسيع مجال مسؤوليات مجلس الإدارة أو زيادة الآعباء الملقاة على عاتقه، بل تنحصر مهامها في مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بكفاءة وفعالية وعلى الوفاء بمسؤولياته وتنفيذ مهامها الاساسية وخاصة في مجال النظم المحاسبية، وإعداد التقارير المالية، ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، ودعم استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين

ب. **لجنة المكافآت:**توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين .وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيدا على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية .[1]

ت. **التدقيق الداخلي:**يعتبر المدقق الداخلي أحد الأطراف التي تتمتع بدور بارز عند تطبيق آليات حوكمة الشركات، على الرغم من أن مكانته الوظيفية وطبيعة الخدمات التي يقدمها، قد تحد من قدرته على أداء الدور المطلوب منه، إلا إذا توافرت له الاستقلالية والحماية الكافية والتزم بأداء مهني، فإنه سوف يساهم في تحقيق التوازن بين أداء وظيفته ودوره في حوكمة الشركات ويرى(Gramling Myers)أن التدقيق الداخلي يزود مجلس الإدارة بمعلومات عن مناطق الخطر، التي قد تؤثر على تحقيق الأداء المسطر من خلال:

- تحديد وتقييم المخاطر؛
- مساعدة الإدارة في إيجاد حلول للمخاطر؛
- التنسيق بين الأنشطة ذات الصلة بإدارة المخاطر؛
- المساعدة في تنفيذ تعليمات إدارة المخاطر.

2- آليات الخارجية للحوكمة :

[1] – كمال الدين الدهراوي ،محمد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الاسكندرية: الدار الجامعية.2001 ، ص: 11

أ. **منافسة سوق المنتجات** : تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات . ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Impavido and Hess) وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس . إذن إن منافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية .[1]

ب. **الاندماجات والاكتسابات** : مما لاشك فيه إن الاندماجات و الاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ويشير كل من (Kedia and John)إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج والاكتساب.

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير OECDإلى إن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استفادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاكتساب والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات كما أن عملية الاستحواذ ليس لها تأثير على الشركات المملوكة للدولة، وذلك لأنها يمكن أن تحصل في الشركات المساهمة الخاصة، وهي ليست موضوع الدراسة أما الاندماج فقد نص عليه قانون الشركات العامة، إلا انه على حد علم الباحث لم يتم تفعيل هذه الآلية .[2]

---

[1] –- lamiaa Bensmain hammadi l'audit sociale system d information des ressources humaine en algérie .essai d analyse .sémainer audit unversté inen khaldoun taira 30october, 2019. page 05

[2] – ماجد اسماعيل ابوحمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية، رسالة ماجستير، فلسطين: الجامعة الاسلامية ، 2009 ، ص: 44

ت. **التدقيق الخارجي**:يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط . ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، يرى ((Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين الاكفاء والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها الشركة.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام . ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على إن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر والحكمة .

ث. **التشريع والقوانين**: غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة . لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم . فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Actمتطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب لمصالح الآخرين في الشركة . كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق. وفي العراق، فقد نظم قانون الشركات العامة رقم (22) لسنة 1977 شؤون الشركات المملوكة للدولة من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكذلك أخضعها لرقابة ديوان الرقابة المالية .[1]

[1] – – خلف الله بن يوسف ، زيتوني كمال ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 200-201

ثانيا : مرتكزات الحوكمة المؤسسية

تعتمد الحوكمة المؤسسية علي ركائز اساسية وهي :

1. **السلوك الأخلاقي** : يجب على مجلس إدارة كل مؤسسة تبني ميثاق أخلاقي لعمل المؤسسة، قد يستمد احكامه من القانون والفكر الانساني والقواعد المنظمة للعمل، والأهم أن يلتزم بمبادئ وأحكام الشريعة الاسلامية والتي تعطي هذه الاخلاق قوة الزامية ترتكز على بواعث دينية وثابتة في مقاصدها .

ويقابل مبدأ العدل في حوكمة المؤسسات التزام ادارة المؤسسة في ادائها لعملها بتطبيق المبادئ الاخلاقية المتمثلة في الاخلاص، الأمانة، الشفافية والعدالة، حتى تكون العلاقة داخل المؤسسة ومع كل الأطراف علاقة صحية .

ولكي ينجح مجلس ادارة المؤسسة في نشر ثقافة الالتزام الأخلاقي، أوصت العديد من الهيئات المهنية المتخصصة بضرورة أن يتواجد بالمؤسسة دليل للسلوك الأخلاقي يلزم جميع العاملين بالمؤسسة بما فيه من اخلاق وقيم، والتي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصدقتيها في محيطيها، والقضاء على اي تلاعب قد يضر بأصحاب المصالح بالمؤسسة .

ويكون ضمان الالتزام السلوكي من خلال :

أ. الالتزام بالأخلاقيات الحميدة

ب. الالتزام بقواعد السلوك المهني العقلاني والشفافية عند الافصاح عن المعلومات

ت. التوازن في تحقيق مصالح الاطراف المرتبطة بالمؤسسة .

ث. القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على البيئة نظيفة .[1]

2. **الرقابة والمسائلة:** من بين أهم مكافحة الغش والتدليس الناتج عن مشكلة تضارب مصالح هي عملية الرقابة والمسائلة بمختلف وسائلها :

[1] – هشام بورمة ، **الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الاسلامية** ، اطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم تسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، ص : 37-38

أ.**المراجعة الداخلية** : هي وظيفة تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى،[1] وتهدف المراجعة الداخلية الى :

- تحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على الافصاح في التقارير السنوية وربع سنوية .
- توثيق وتقييم وتقرير عن فاعلية الرقابة الداخلية على التقارير المالية .
- اعداد برنامج انذار يعمل على التقرير عن المشاكل المحاسبية المالية المحتملة .
- الافصاح عن مدى الالتزام بالقواعد الأخلاقية.[2]

ب. **المراجعة الخارجية** : يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في لمساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس قبولها فقط، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه .[3]

3. إدارة المخاطرة : تعتبر عملية ادارة المخاطر عملية استراتجية في اي مؤسسة وذلك نظرا لأهميتها في تقليل ومعالجة المخاطر المحتملة .

أ. **ماهية المخاطرة** :يعتبر كل حدث مستقبلي يهدد ادارة المؤسسة في تحقيق أهدافها خطرا، تنجر عليه لاربحية للأصول المستثمرة، فالأصول المعنوية من موارد بشرية (كأعضاء لجنة، متطوعون، مستخدمون) تزيد تكلفتها بالإضافة الى احتمال نقص كفاءتها في تأدية مهامها، دون أن ننسى تأثر سمعة المؤسسة جراء هذا الخطر، أما فيما يتعلق بالأصول المادية فقد يؤدي الخطر الى فقدان المؤسسة لملكيتها على العمارات والوسائل، والأجهزة، والمواد، وحقوق الطبع، والعلامات التجارية، مما يؤثر سلبا دخل المؤسسة

[1] – عبد الفتاح الصحن ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2004، ص: 215

[2] – سمير كامل محمد عيسى ، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، الاسكندرية ، مصر ، 2008، ص : 03

[3] – عزيزة بن سمينة ، طبني مريم ، **حوكمة الشركت ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التكافلي** ،ورقة بحثية مقدمة بالملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير ، جامعة الشلف ، 03 و04 ديسمبر 2012 ، ص: 11

الناتج عن : المبيعات، والمنح، والمساهمات [1]. تتعرض المؤسسة لمجموعة المخاطر التي تؤثر في أدائها وسمعتها كمخاطر القرض والسيولة ....الخ .

ب. **ادارة المخاطرة على مستوى الشركة** : إدارة المخاطر عبارة عن منهج أو مدخل علمي للتعامل مع المخاطر البحتة عن طريق توقع الخسائر العارضة المحتملة وتصميم وتنفيذ إجراءات من شأنها ان تقلل امكانية حدوث الخسارة أو الأثر المالي للخسائر التي تقع الى حد أدنى ويجب أن يبدأ اي مشروع لإدارة للمخاطر على مستوى الشركة بخمسة أعمال أساسية وهي :[2]

- إرساء هيكل للرقابة
- تعريف لغة وإطار مشترك للمخاطرة
- استهداف المخاطر و العمليات
- إرساء أهداف عملية موحدة
- تقديم القدرة على ادارة المخاطر

ت. **دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر** : يعتبر التدقيق الداخلي جزء مهم من الرقابة الداخلية، فلقد تغير دورها من التركيز على الجوانب المالية لتشمل ايضا الجوانب الإدارية، وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية،فرأي المراجع الداخلي حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما وهو ما أكدته المعايير الدولية للمراجعة الداخلية والتي نصت على أنه يجب أن يشمل رأي المراجع الداخلي وبوضوح على مايلي :

- معايير التقييم وكيفية استخدامها
- المجال الذي يشمله رأي المراجع الداخلي
- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء نظام الرقابة الداخلية
- المجالات التي شملها التي شملها رأي المراجع الداخلي [3].

---

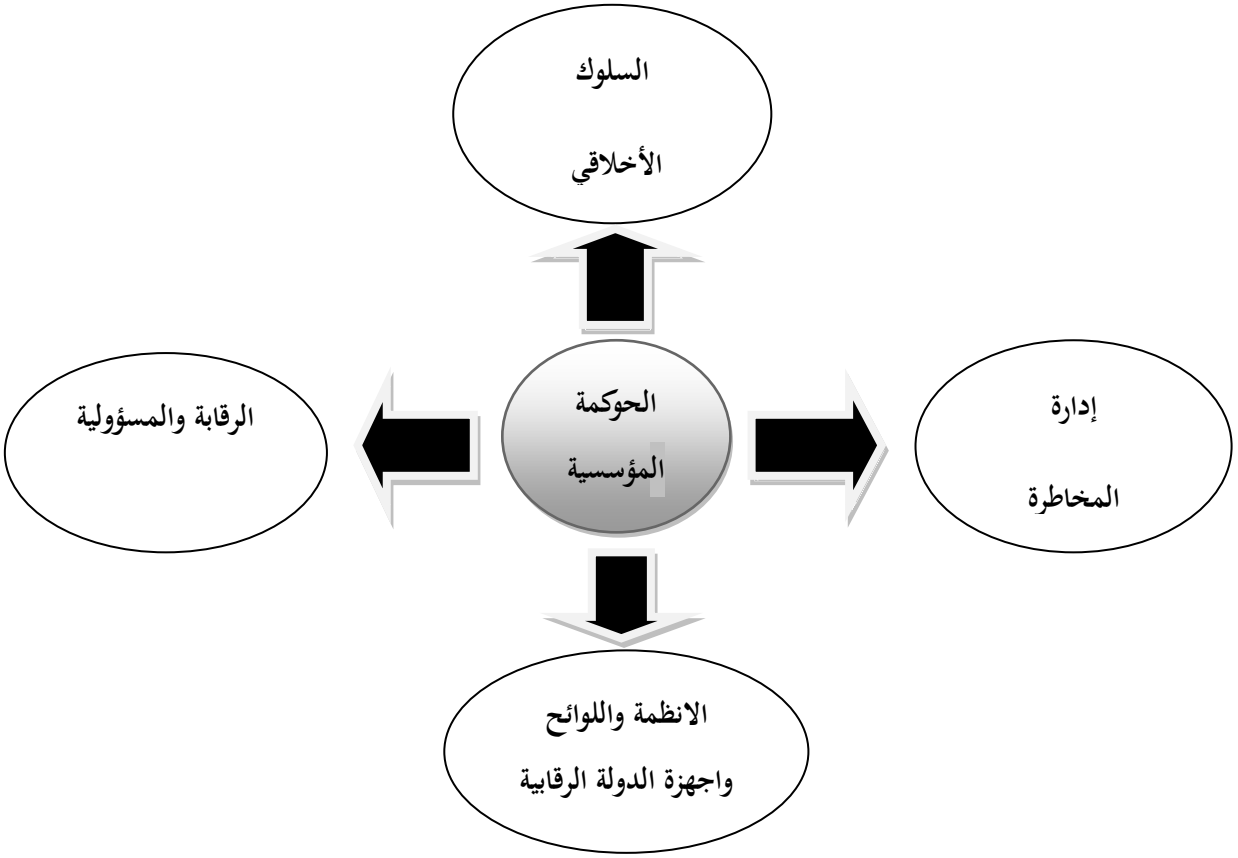
[1] – عبد الرشيد بن ديب ، عبد القادر شلالي ، **مدخل استراتيجي لإدارة المخاطر** ، ورقة بحثية مقدمة بالملتقى الدولي الثالث حول :استراتجية ادارة المخاطر في المؤسسات – الافاق والتحديات – جامعة الشلف 25-26 نوفمبر 2008

[2] – طارق عبد العال حماد ، **إدارة المخاطر** (**أفراد، ادارات** ، **شركات** ، **بنوك**) ، كلية التجارة ، عين شمس ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007،ص:50

[3] – بغدود راضية ، صبايحي نوال ، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية** ، ورقة بحثية مقدمة بالملتقى الدولي حول ادارة المخاطر المالية وانعكاستها على اقتصاديات دول العالم ، البويرة، ص : 13

4.الأنظمة واللوائح وأجهزة الدولة الرقابية : إن اي مؤسسة مساهمة عامة مهما كان نشاطها، تعمل في بيئة ومناخ له مجموعة من القوانين منظمة له، فهي مجبرة على مراعاة هذه القوانين أثناء ممارسة نشاطها، حيث ينعكس ذلك على استمراريتها في السوق وبطريقة غير مباشرة على تقييم مؤسسات التصنيف وتقييم الائتماني والاستثمارات المالية لأداء المؤسسة، كل هذه الأنظمة تضمن حسن إدارة المؤسسة وتقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص .[1]

الشكل (1.3) : ركائز الحوكمة المؤسسية



المصدر: من إعداد الطالب على ماسبق

[1] – طارق عبد العال ، **حوكمة الشركات – المفاهيم المبادئ التجارب –** ، الدار لجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2005، ص: 69

خاتمة الفصل الأول :

لقد ظهر مفهوم الحوكمة المؤسسية وتطور بظهور النظريات المتعلقة بالحوكمة ولعل اهمها نظرية الوكالة نتيجة لانتشار مفهوم فصل الملكية عن الادارة وما نجم عنه من تعارض بين المساهمين والمسيرين .

إلا ان هذا المفهوم ظهر للعيان بعد موجة الأزمات التي مست العالم خاصة ازمة جنوب شرق آسيا والأزمة المالية العالمية بالإضافة الى الفضائح المالية التي مست كبريات الشركات نتيجة للممارسات الغير سليمة .

ومع تطور مفهوم الحوكمة المؤسسية أصبح من صعب ايجاد تعريف موحد وشامل، فمنهم من يحصرها في الاطار القانوني والمعايير المحاسبية ومنهم ينظر اليها على انها تمثل ثقافة مؤسسية يجب تجسيدها في المؤسسة لتحقيق الاهداف المسطرة، لذا كان من ضروري تحديد مقومات تطبيقها واليات ومرتكزات تجسيدها على ارض الواقع وتطبيقها بالشكل السليم .

الفصل الثاني :

مبادئ الحوكمة المؤسسية

وتجارب تطبيقها دوليا

تمهيد :

لقد سعت الهيئات الدولية الى الاهتمام بموضوع الحوكمة المؤسسية وتجلى ذلك من خلال اصدار جملة من المبادئ الأساسية التي تجسد الحوكمة المؤسسية، فهي الدليل الذي تعمل الدول المهتمة بموضوع تطبيق الحوكمة بإتباعه، وقد سارت عدة دول في هذا الاتجاه نحو تطبيق فعال لمبادئ الحوكمة خاصة منها الدول المتقدمة في حين تحاول الدول الأخرى المضي نحوه ومواكبة الدول الرائدة في هذا المجال لذا حاولنا في هذا الفصل تقديم أهم المبادئ للحوكمة المؤسسية الصادرة عن المؤسسات الدولية والمراكز العالمية والمعاهد ثم ذكر بعض التجارب الدول المتقدمة والسائرة في طريق النمو وكذا بعض النماذج العربية وركزنا على الجهود المقدمة للجزائر في الحوكمة مع اظهار التحديات المنتظرة لها في هذا المجال .

المبحث الأول :مبادئ الحوكمة المؤسسية :

توصلت المؤسسات الدولية والمعاهد الى وضع مجموعة من المبادئ التي تحكم وتساهم في التطبيق السليم للحوكمة المؤسسية وفي هذا المبحث سنتناول أهم هذه المبادئ على غرار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي ومبادئ البنك العالمي وكذا مبادئ الصندوق الدولي

المطلب الأول : مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

من أجل بناء نظام سليم للحوكمة، قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع هيكل متكامل لنظام لحوكمة يتضمن مبادئ الحوكمة المؤسسية .وقد اعتبرت هذه المبادئ بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها . ويمكن تلخيص هذه المبادئ كما يلي : [1]

أولا :ضمان وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات :[2]

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على الشفافية وكفاءة سوق راس المال وان يكون متوافقا مع حكم القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الاهداف الفرعية التالية :

1. ينبغي أن يتم وضع اطار حوكمة الشركات بهدف ان يكون له تأثير ايجابي علي الاداء الاقتصادي الشامل، وتخفيف نزاهة الاسواق، والحواقز التي يخلقها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام اسواق تتميز بالشفافية والفعالية .
2. ينبغي ان تكون المتطلبات القانونية والتنظمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات في نطاق اختصاصي تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون، وذات شفافية وقابلة للتنفيذ .
3. ينبغي ان يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة .

[1] – محمد مصطفي سليمان ، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري** ، الاسكندرية ، الدار الجامعية،2009،ص :105

[2] – فريد محرم فريد ابراهيم الجارحي ، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية** ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، ص : 127-128

4. ينبغي ان تكون لدي الجهات الاشرافية والتنظمية والتنفيذية السلطة، والنزاهة والموارد والامكانيات للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا هن احكامها وقرراتها ينبغي ان تكون في الوقت المناسب

ثانيا : حفظ حقوق جميع المساهمين : ينبغي في اطار الحوكمة المؤسسية أن يوفر الحماية للمساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم وكذلك من خلال :

1. طرق مضمونة لتسجيل الملكية، ارسال او تحويل الاسهم، والحصول على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم، المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين، انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة والحصول على نصيب من أرباح المؤسسة ؛

2. ينبغي تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب فيما يتعلق بتاريخ وكان جدول أعمال الجمعية العامة، وكذلك المعلومات الكاملة وفي الوقت المناسب عن الموضوعات التي ستجرى اتخاذ قرارات بشأنها في الإجتماع ؛

3. ينبغي تسهيل المشاركة الفعالة للمساهمين في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة المؤسسة مثل ترشيح وانتخابات أعضاء مجلس الإدارة، ومعرفة سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين في المؤسسة ؛

4. ينبغي الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن لبعض المساهمين أن يحصلوا على درجة من السيطرة لا تتناسب مع ملكياتهم من الأسهم ؛

5. ينبغي على المستثمرين المؤسسين الذين يعملون بصفة وكلاء أن يفصحوا عن الحوكمة المؤسسية الخاصة بهم وسياسات التصويت فيما يتعلق باستثماراتهم بما في ذلك الاجراءات القائمة لديهم لتقرير استخدامهم لحقوقهم التصويتية ؛

6. ينبغي السماح للمساهمين، بما فيها المستثمرون المؤسسون، أن يتشاوروا مع بعضهم بعضا فيما يتعلق بالموضوعات الخاصة بالحقوق الأساسية للمساهمين وفقا للتعريف الوارد في المبادئ مع بعض الاستثناءات لمنع إساءة الاستغلال . [1]

[1] – البرود أم الخير .**آليات ارساء الحوكمة المصرفية لتفعيل إدارة مخاطر القروض** ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة علي لونيسي ، جامعة البليدة السنة الجامعية 2016-2017 ، ص : 103-104

ثالثا : المعاملة المتساوية للمساهمين : ينص المبدأ الثالث من مبادئ حوكمة المؤسسات على مايلي :" ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال في حالة انتهاك حقوقهم " . ويشدد هذا المبدأ على الآتي : [1]

1. يجب معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية من خلال حصول المساهمين داخل كل فئة علة نفس حقوق التصويت، ونفس المعلومات المتصلة بحقوق التصويت االممنوح لكل فئات المساهمين وذلك قبل شراء الأسهم وان أي تغيرات في حقوق التصويت يجب أن تخضع الى موافقة أصناف الحصص تلك التي تتأثر على نحو سلبي ؛

2. يجب أن تتم حماية المساهمين الأقلية من أعمال سوء الاستخدام وذلك من خلال رقابة أعمال المساهمين ورقابة الأثار السلبية بشكل مباشر أو غير مباشر،كما يجب أن تكون هناك وسائل فعالية التعويض .

3. يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المرشحين بطريقة متفق عليها مع المستثمرين، كما يجب أن تزال كل العوائق في حدود معارضة التصويت ؛

4. ينبغي تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين ويجب ألا تسفر إجراءات المؤسسة على أية صعوبة أو ارتفاع في تكلفة عملية التصويت ؛

5. يجب منع التداول بين الداخليين في المؤسسة والتداول الشخصي التعسفي ؛

6. ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسين بالمؤسسة أن يفصحوا لمجلس الإدارة عما إذا كانت لهم سواء بشكل مباشر أو غير مباشر أم بالنيابة عن طرف ثالث، أي مصلحة مادية في أي صفقة تجارية أو أي عملية أو موضوع تؤثر على المؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

رابعا :دور مختلف اصحاب المصلحة في اساليب ممارسة سلطات الادارة بالمؤسسة :ينبغي ان يعترف نظام حوكمة المؤسسة بحقوق مختلف اصحاب المصلحة وفقا للقانون الساري او وفقا للاتفاقيات المتبادلة ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب الشغل، وضمان

[1] – **مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشتركة ، طبعة 2004 ، ترجمة OECD ، باريس**

استمرارية المؤسسات ذات الصحة المالية ويقصد بأصحاب المصالح البنوك، حملة السندات، الموردين والعملاء.[1]

ولكي يكون هناك التزام بهذا المبدأ هناك مجموعة من الارشادات يجب أخذها بعين الاعتبار هي : [2]

1. يجب احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو نتيجة للاتفاقات متبادلة في كافة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، أو تنشئها قوانين اصحاب المصالح (مثل قوانين العمل، والأعمال، والقانون التجاري، والقانون الإعسار) أو تنشأ هذه الحقوق عن طريق علاقات تعاقدية .

2. عندما يكفل القانون حماية المصلحة، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم .

3. ينبغي السماح بوضع آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين .

4. عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركة، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة، وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم .

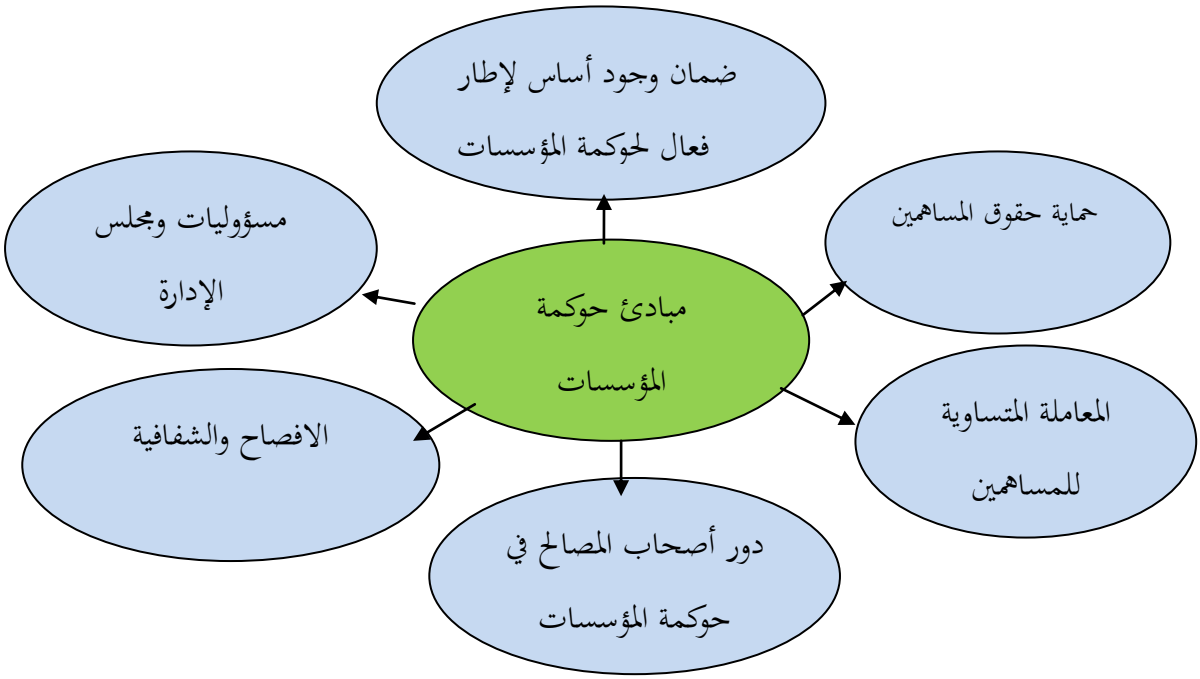
5. ينبغي لأصحاب المصالح بما في ذلك الأفراد العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانقاص أو المس من حقوقهم إذا ما فعلو ذلك .

6. ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفء في حالات الإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين

[1] – قسوري انصاف ، بلحسن محمد علي ، **تطبيق مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، المجلد :05 ،العدد : 03 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة : 2018 ،ص : 295

[2] – مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة المؤسسات ،على الموقع. pdf www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070

الشكل رقم (2،1) : مبادئ الحوكمة المؤسسية[1]



المصدر : من إعداد الباحث

خامسا :الإفصاح والشفافية [2]: ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالافصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب على كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما فيها المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات

وهناك مجموعة من الارشادات التي يجب الاخذ بها :

1. ينبغي أن يتضمن الافصاح على النتائج المالية ونتائج عمليات الشركة وأهدافها، الملكيات الكبرى للأسهم، عومل المخاطرة المتوقعة، سياسة مكافأة أعضاء مجلس الادارة، الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛

2. القيام بمراجعة خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي للشركة؛

[1] – OCDE (2015) ,Lignes directrices de IODE sur la gouvernance des entreprises publiques , Editions OCDE ,paris , p 03.

[2] – ثناء عطية فراج ، سيد احمد عبد العاطي ،احمد محمد جابر ، مصطفى محمود جاد المولى ، عمر يعقوب ،محمد سلامة عمارة ، **كتاب حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة** ،كلية التجارة جامعة القاهرة ص : 41

3. ينبغي قنوات بث المعلومات ان توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب وبالتكلفة المناسبة لمستخدمي المعلومات ؛

4. يجب التأكيد على ان يكن للمراجعين الخارجين قابلين للمساءلة والمحاسبة امام المساهمين .

سادسا : مسؤوليات مجلس الادارة : يشمل ضمان مجلس الادارة الالتزام بقوانين النافذة، توفر جميع المعلومات على أساس تحقيق المعاملة المتساوية بين المساهمين ومراجعة استراتجيات الشركة واختيار المسؤولين الرئسيين وضمان سلامة التقارير المالية ومراجعة مستويات الرواتب ومزايا الموظفين .[1]

كما يتعين على مجلس الادارة القيام بعدد من الوظائف الاساسية من بينها : [2]

1. مراجعة وتوجيه استراتجية الشركة وخطط العمل، وسياسات المخاطرة، والموازنات السنوية، ومتابعة أداء الشركة، والاشراف العام على عمليات بيع الاصول ؛

2. اختيار المديرين التنفيذين وتحديد مرتباتهم ومتابعتهم ؛

3. مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الادارة وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل ؛

4. متابعة وإدارة التعارض بين المديرين وأعضاء المجلس والمساهمين ؛

5. ضمان عنصر الأمانة في التقارير المالية والمحاسبية التي تصدرها الشركة بما فيها ذلك استقلالية عمليات المراجعة، ووجود نظم ملائمة للرقابة وخاصة نظم متابعة المخاطر، والالتزام بالقوانين ؛

6. الاشراف العام على عملية الافصاح عن البيانات وقنوات الاتصال . كما يجب على مجلس الادارة ان يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة وان تتوفر لاعضاء المجلس إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة والمناسبة في الوقت الملائم لكي يتسنى لهم الإضطلاع بمسؤولياتهم .

---

[1] – الشواودة فيصل محمود ، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 ، العدد 2.

[2] – عدنان بن حيدر بن درويش ، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، لبنان ، 2007، ص :27-28

الشكل (2.2) : تفسير مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED لسنة 2004

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي	**ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات**	• ذو تأثير في الأداء الاقتصادي الشامل • المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي • توزيع المسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة في نطاق اختصاص تشريعي واضح وفي خدمة المصلحة العامة • لدى الجهات المختلفة النزاهة والسلطة والموارد للقيام بواجباتها
	حماية حقوق حملة الأسهم	• توافر الحقوق الأساسية للمساهمين • الحق في المعلومات عن القرارات • الحق في المشاركة بالتصويت • تسهيل المشاركة الفعالة • التصويت شخصياً أو غيابياً • الإفصاح عن الهياكل والترتيبات • تسهيل ممارسة حقوق الملكية
	المعاملة المتساوية لحملة الأسهم	• معاملة المساهمين (من فئة الأسهم نفسها) بشكل متساو • منع التداول بين الداخليين والتداول الشخصي الصوري • الإفصاح عن العمليات
	احترام دور أصحاب المصالح	• المصالح وفقاً للقانون أو الاتفاقات • التعويض مقابل انتهاك الحقوق • تطوير الآليات للمشاركة • تقديم المعلومات في الوقت المناسب • الاهتمام بالممارسات
	الإفصاح والشفافية	• الإفصاح عن السياسات • المستويات النوعية للمحاسبة • المراجعة الخارجية • قابلية المراجعة للمساءلة • الفرصة والتوقيت المستخدمان • المنهج الفعال لإطار الحوكمة

	والتنمية **مسؤوليات** **مجلس** **الإدارة**	• إطار للإعسار وآخر للدائنين • العمل وفقاً للمعلومات الكاملة • المعاملة العادلة للمساهمين • تطبيق المعايير الأخلاقية • عرض السياسات • الحكم الموضوعي المستقل والوقت المناسب لإتاحة المعلومات

المصدر : كنان كندة، حسين القاضي، مبادئ الحوكمة المؤسسية في سوريه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، 2010، ص : 683 .

المطلب الثاني : مبادئ الحوكمة المؤسسية حسب قواعد البنك الدولي :

عمل البنك مع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لتوسيع دائرة قواعد حوكمة الشركات خارج نطاق دول المنظمة، وقد وقع الطرفان مذكرة تفاهم في 21جوان 1999 وذلك لرعاية المنتدى الدولي لقواعد حوكمة الشركات وكان الهدف الأساسي للمنتدى هو مساعدة الدول ذات الدخل المنخفض والمتوسط على تحسين المعايير التي تستخدمها في حوكمة الشركات بتبني روح المغامرة في مجال الاعمال والمساءلة وتشجيع العدل والشفافية تحمل المسؤولية .

وقد توصل البنك العالمي بعد مشاورات مع المنظمات الأخرى الى وضع نموذج لتقويم حوكمة الشركات في الدول النامية، وقد صمم هذا النموذج بحيث يتيح فرصة تقييم نقاط القوة و الضعف في مختلف الاسواق، وهذا التقييم يسهم في التقرير الذي يعده البنك العالمي وصندوق الدولي عن الالتزام بالمعايير والقواعد ROSC، والذي يلخص المدى الذي وصلت اليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المتعارف عليها دوليا

وأكد البنك العالمي على أهمية أن تتضمن قواعد وأسس حوكمة الشركات على عاملين ضروريين : الاعسار وحقوق الدائنين، وأيضا الشفافية في نظم المحاسبة والمراجعة .

أولا : الاعسار وحقوق العاملين .

في محاولة لتحسين استقرار النظام المالي العالمي بعد ازمة جنوب شرق آسيا، قاد البنك العالمي مبادرة لتحديد الأسس والخطوط الارشادية للوصول لنظم فعالة للإعسار ودعم الحقوق المتعلقة بالدائنين والمدينين في الاسواق الناشئة .

ثانيا : الشفافية في النظم المحاسبية والمراجعة .

للحصول على تقارير مالية شفافة في وقتها، ويمكن الاعتماد عليها، يقوم البنك العالمي بمراجعة مدى التزام بمعايير المحاسبة والمراجعة في عدد من الدول موضوع البحث، وهذا بهدف وضع أسس لمقارنة معايير المحاسبة والمراجعة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ومعايير المراجعة الدولية IIA .

المطلب الثالث : مبادئ الحوكمة المؤسسية حسب قواعد الصندوق النقد الدولي :

بالإضافة الى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك العالمي للالتزام بالمعايير والقواعد، فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات الخاصة بشكل أساسي، من أجل شفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، وفيما يلي عرض لأسس حوكمة الشركات حسب مانصت عليه قوانين صندوق النقد الدولي .

أولا : قانون السياسات المالية .

1. يشجع صندوق النقد الدولي البلدان الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، وتؤكد المدونة القانونية للساسات المالية على أربعة موضوعات هامة هي :
2. وضوح الادوار والمسؤوليات والإفصاح عنها في إطار قانوني وإداري واضح ؛
3. توفر المعلومات للجماهير حول الأنشطة المالية الحالية والماضية والمتوقعة للحكومة ؛
4. إعداد الميزانيات وتنفيذها، وتقديم التقارير عنها بصورة واضحة ؛
5. تأكيد النزاهة من خلال الالتزام بمعايير جودة المعلومات المالية وخضوعها للفحص المستقل والمستمر

ثانيا : قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية .

ويقصد بالشفافية االمالية :"الإفصاح عن هيكل ووضائف الحكومة، وتوجهات السياسة المالية، وحسابات القطاع العام، والتقديرات المالية "، حيث قام صندوق االنقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات النقدية، وقد وضعت إجراءات الشفافية الجيدة في القانون على أساسين هما :

أ. أن السياسات النقدية والمالية من الممكن أن تصبح أكثر فعالية إذا ماعرف المواطنون أهداف السياسة وأدواتها، واذا ما التزمت الحكومة بها أيضا .

ب. تدعو الادارة الجيدة لأن تكون البنوك المركزية والهيئات المالية خاضعة للمساءلة، خاصة عندما تعطى السلطات النقدية والمالية درجة عالية من الاستقلالية .[1]

[1] – محمد حسن بسيوني السعدني ، **الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الاصلاح الاقتصادي والهيكلي ، طبعة 2009** ، ص : **193–194**

المبحث الثاني : التجارب الدولية فيما يخص الحوكمة المؤسسية

نستعرض في هذا المبحث بعض تجارب الدول في مجال الحوكمة المؤسسية واخترنا نماذج من الدول المتقدمة والدول الناشئة وبعض الدول العربية .

المطلب الأول : تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال الحوكمة

تعتبر الدول الأوربية والولايات المتحدة الأمريكية من أول الدول التي تبنت حوكمة الشركات، وسنحاول فيما يلي عرض بعض التجارب الدولية في الحوكمة الشركات وهي: المملكة المتحدة، فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية و ألمانيا.

أولا : حوكمة الشركات في المملكة المتحدة .

تعد المملكة المتحدة أول دولة من بين دول الاتحاد الأوروبي التي تصدر تشريعا يهدف إلى تشجيع التطبيق الاختياري للممارسات الرشيدة لإدارة المؤسسات والشركات، بالإضافة إلى ذلك هناك الكثير من المنظمات والمجامع المهنية التي كانت ولا تزال تدعم وتشجع هذا التوجه، ومن هذه المنظمات الاتحاد البريطاني للمؤمنين، والاتحاد الوطني لصناديق المتعاقدين، وإتحاد مديري الصناديق الاستثمارية، ومجمع المحاسبين في انجلترا وويلز وغيرهم [1]

ولعل من أهم الإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة المؤسسات والشركات تقرير **كادبيري** الذي صدر في نهاية سنة 1992 بمعرفة اللجنة المالية لحوكمة الشركات، المنبثقة عن مجلس التقارير المالية، وسوق لندن للأوراق المالية و الذي ركز على مجموعة المحددات التالية :

1. مسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين عن تقييم أداء الشركة، والتقرير عن ذلك للمساهمين وللأطراف الأخرى المهتمة بالأمور المالية، وشكل ووضوح ودورية تقديم تقارير الأداء المؤسسي الكلي والجزئي ؛
2. اختصاصات ومسؤوليات لجنة التدقيق بالشركة ؛
3. مسؤوليات المراجعين ومستوى وأهمية تقارير المراجعة الدورية ؛
4. العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة والمراجعين .

[1] – صلاح حسن، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2011،ص: 183

ويضم تقرير كادبيري Cadbery 19 بندا هي عبارة عن توجيهات للممارسات السليمة لحوكمة الشركات وهي كالآتي[1]:

1. ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة كاملة وفعالة على الشركة وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية ؛

2. لابد من وجود تقسيم واضح ومقبول للمسئوليات في رئاسة الشركة بما يضمن توازي القوى والسلطة حتى لا ينفرد شخص واحد بالسلطة في اتخاذ القرار

3. يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء غير تنفيذيين بتوازن وعدد كاف بالمقارنة بالأعضاء التنفيذيين وبشكل يجعل لآرائهم وزنا مهما ؛

4. لابد أن يكون لمجلس الإدارة جدول رسمي للمسائل المخصصة له بصفة خاصة لاتخاذ القرارات ولضمان أن توجهات ورقابة الشركة في يده بشكل مؤكد ؛

5. لابد من إجراء متفق عليه بالنسبة لأعضاء المجلس في تقرير واجباتهم للحصول على مشورة مهنية مستقلة عند الضرورة على حساب الشركة ؛

6. يتعين أن يكون لكل عضو من أعضاء المجلس حق الحصول على المشورة وخدمات سكرتارية، وأمانة الشركة هي المسؤولة عن المجلس لضمان أن إجراءات المجلس تتبع وأن القواعد المطبقة واللوائح يتم الاتفاق معها؛

7. ينبغي أن لأعضاء لجنة المراجعة (من غير الإدارة التنفيذية) حكم مستقل مسموع عن المسائل الخاصة بالإستراتيجية والأداء والموارد بما في ذلك التعيينات الأساسية ومعايير السلوك ؛

8. يجب أن يكون أعضاء لجنة المراجعة مستقلين عن الإدارة وألا يكون لأعضاء لجنة المراجعة أي أعمال أو ارتباطات أخرى تؤثر جوهريا على طبيعة عملهم الرقابي أو تتداخل مع ممارسة الحكم المستقل بعيدا ؛

9. يجب أن يتم تعيين أعضاء لجنة المراجعة لمدة معينة ولا يعاد تعيينهم تلقائيا ؛

10. يجب أن يتم اختيار أعضاء لجنة المراجعة من خلال عملية رسمية وهذه العملية وما يتعلق بها من تعيينات يجب أن تكون أمرا خاصا بالمجلس ككل ؛

11. يجب ألا تتجاوز عقود خدمة المديرين ثلاثة سنوات بدون موافقة المساهمين ؛

[1] – قطاف عقبة ، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم االإقتصادية ، تخصص : اقتصاد وتسيير المؤسسة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2019 ، ص : 70

12. يجب الإفصاح الكامل عن كل ما يتقاضاه الأعضاء وما يتقاضاه رئيس المجلس والأعضاء الأعلى أجرا

13. ما يدفع للمديرين التنفيذيين يجب أن يخضع لتوصيات لجنة الأجور المكونة كلها أو بصفة رئيسة من أعضاء لجنة المراجعة ؛

14. يقع على عاتق مجلس الإدارة تقديم تقرير متوازن ومفهوم لوضع الشركة ؛

15. لابد أن يضمن المجلس المحافظة على علاقة موضوعية ومهنية مع المراجعين ؛[1]

16. يجب على المجلس أن يضمن وجود لجنة المراجعة المكونة من ثلاثة أعضاء على الأقل مع وضع أحكام مكتوبة كمرجعية تتناول بوضوح سلطاتهم ؛

17. ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسؤولياتهم عن إعداد التقارير المالية التالية لبيان المراجعين حول مسئولياتهم عن التقارير؛

18. يجب على المديرين إعداد تقرير عن مدى فاعلية نظام الشركة للرقابة الداخلية ؛

19. يجب على أعضاء مجلس الإدارة إعداد تقرير على أن الأعمال مستمرة مع افتراضات أو متطلبات معززة.

وفي أكتوبر 1993 ظهر تقرير روتمان Rutteman الذي أوصى بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصول الشركة، ولكنه قصر تلك المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية. وظهر بعد ذلك في 1995 تقرير Greenbury والذي أهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وأوصى التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتكون ضمن مسؤولياتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد تلك المكافآت بحيث تتناسب من الأداء الخاص بهم، ويجب أن يشمل هذا التقييم أيضا كبار المديرين التنفيذيين بالشركة .

وفي نفس السنة صدر تحت إشراف بورصة الأوراق المالية بلندن تقرير هامبل Hampel والذي ركز مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، حيث أوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركات وخاصة المالية، وضرورة قيام المجلس بإجراء تقييم دوري للنظام وتحديد مدى ملاءمتة لعمليات الشركة.

[1] – قطاف عقبة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 72

وفي عام 1998 ظهر الكود Code Combined والذي أشتمل على جميع التوصيات التي تضمنتها التقارير السابقة له، ومما هو جدير بالذكر أن هذا الكود أصبح من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن. هذا وقد تم تعديل الكود في 2003 ليشمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت في الولايات المتحدة في 2002،وظهر أيضا في 2003 تقريران متعلقان بحوكمة الشركات ودور مجالس إدارة الشركات وأنظمة الرقابة الداخلية بالشركات واللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر وهماHigges and Smith Reports.

ثانيا : التجربة الفرنسية :

استمدت التجربة الفرنسية في مجال حوكمة الشركات مكانتها من خالل مجمل التقارير المنشورة خالل الفترة ما بين 1995 و2003 التي استندت في وضعها على بعض القوانين الدولية كقانون كادبوري سنة 1992م، ومنظمة التهاون االقتصادي والتنمية سنة 1999م، إلا أنها لم تكسبها صفة الإلزامية بل جعلتها مبادئ إرشادية تعزز الثقة في القرارات المتخذة داخل الشركة وتقلص من تضارب المصالح فيها.

1. **تقرير فينو الأول Vienot 1 سنة 1995** : بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدور هذا التقرير تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFPE والمجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسيين ONPE،ويسمى بمجلس الإدارة للشركات المدرجة بالبورصة، وقسم هذا التقرير إلى ثلاث أقسام:

أ. القسم الأول: مهام وتعيين مجلس الإدارة

يندرج تحت لوائه طرق توزيع الصالحيات والعالقة بين مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين، حيث يقر التقرير في هذا القسم بضرورة الوصل بين وظيفتي اإلدارة العامة ورئيس مجلس اإلدارة وكذلك يولي أهمية كبيرة لتحقيق الإفصاح حول العمليات الخاصة بأسهم الشركة من أجل تحقيق الشفافية في السوق المالي. [1]

ب. القسم الثاني: مكونات مجلس الإدارة

لا بد أن يتضمن مجلس إدارة الشركات المدرجة في البورصة مديرين إثنين مستقلين وبالنسبة للجنة التعيينات قد تكون من ثالث إلى خمس أعضاء ولجنة المكافآت تضم ثالث إداريين على أن يكون واحد منهم مستقل. [1]

[1] – حكيمة بوسلمة؛ نجوى عبد الصمد؛ **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري** –قراءة تحليلية–. ورقة بحثية مقدمة لمجلة،المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية،2018،ص: 94

ت. القسم الثالث وظائف مجلس الإدارة من أهم نصوصه :[2]

– لا يفرض التقرير عدد اجتماعات مجلس إلدارة ولكن يكتفي بفرض تقرير رسمي مكتوب نهاية كل اجتماع

– ينصح التقرير بإنشاء لجنة تعيينات، لجمة مكافآت لجنة حسابات

– من واجب المدير إبلاغ المجلس عن أي تضارب في المصالح حال اكتشافه

– من أهم المآخذ على هذا التقرير أنه لم تكن هناك متابعة رسمية لمدى الإلتزام والتنفيذ بتلك المبادئ وهذا ما أثر على درجة الإفصاح والمعلومات المتداولة في السوق المالي"MARINI" .

2. تقرير ماريني . من أهم النقاط التي جاء بها هذا التقرير مايلي: [3]

أ. إمكانية وليس إلزاما الفصل بي وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي فبالنسبة للوظيفة الأولى فيفضل أن يكون ممثلا عن المساهمين، يقود الإدارة التنفيذية ويهتم بالرقابة عن تضارب المصالح في الشركة

ب. فتح المجال أمام المساهمين بتطبيق الرقابة، ومنحهم الحق في إدلاء أصواتهم مما يجعل الجمعيات العامة أكثر حيوية

ت. وضع حدود لفرض الوكالة المدبرين وذلك لوضع حد لتعدد الوكالة وهذا ما يسمح بفتح المجال أمام الجيل الصاعد من المديرين.

إن ما يعاب عليه هذا التقرير عدم تطرقه لنقطة الإفصاح عن المكافآت الفردية للمديرين إضافة إل ذلك لقد أهمل المسؤولية التي تقع على عاتق الرئيس غير المدير العام أو أحد لجان مجلس الإدارة في حين أن التفريق بينهما ذو أهمية بالغة الأثر في الشركة

---

[1] – أمين مخفي؛ أمينة فداوي. **تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة.** ورقة بحثية مقدمة بالملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة الشركات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر،25-26 نوفمبر، 2013 ، ص: 212.

[2] – أمين مخفي؛ أمينة فداوي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 278

[3] – بشرى نمديلي ، صلاح الدين كروش ، **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خالل بعض التجارب العالمية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال ، المجلد : 04 العدد : 01 ،جوان 2021 ، ص : 214

3. **تقرير فينو الثاني Vienot 2** :صدر سنة 1999 تحت إشراف الجمعية الفرنسية لمؤسسات القطاع الخاص AFEP وحركة المؤسسات الفرنسية MFEP وقد طرح أفكار جديدة و معمقة أبرزها :

أ. الفصل بين وظائف الرئيس والمدير العام؛

ب.الإفصاح عن مكافآت المديرين بالشركات المدرجة؛

ت. الإفصاح عن خطط الإكتتاب وشراء الأسهم في الشركات المدرجة؛

ث. تم تحديد سنوات الوكالة والتي حددت بأربع سنوات كحد أقصى؛

ج. أشار التقرير إلى مفهوم الإداري المستقل على أنه المدير الذي ليس له أي علاقة مع الشركة كما حدد عدد الإداريين المستقلين بالثلث من عدد أعضاء مجلس الإدارة؛

ح. أقر التقرير بضرورة وجود علاقة تفاعلية بين لجان المجلس والمديرين التنفيذيين للشركة في ظل هيكل اتصال منظم؛

خ. أولى التقرير عناية كبيرة للمعلومة المالية، فقد حدد مدة شهر كأقصى تقرير للإلفصاح عن حسابات الشركة الختامية وميزانياتها السنوية؛

ذ. تأخر نقطة في التقرير أكد على ضرورة الالتزام بما جاء في كلتا التقريرين فينو الأول والثاني وأن تقدم الشركة تبريرات مناسبة في مجال التزامها" .

4. **تقرير بوتن**" Bouton": بعد ما توالت سلسلة االنهيا ارت المالية التي تعرضت لها الشركات ألمريكية "إنزونEnron" "،" و"ورلدكوم " world com " " التي كانت من أهم أسبابها الإفتقار إلى فعالية نظام الحوكمة المطبق، صدر تقرير بوتون وذلك تحت إشراف نفس الجهات السابقة بالإضافة إلى جمعية المؤسسات الفرنسية الكبيرة AGREF.

وقد تم تقسيم هذا التقرير إلى ثلاث أجزاء حيث تضمن الجزء الأول معايير تحسين ممارسات الحوكمة أما القسم الثاني فتناول استقلالية محافظي الحسابات وقد حدد فريق العمل مدة وكالة محافظ الحسابات بست

سنوات وذلك لضمان استقاللیته فیما تضمن الجزء ألخیر المعلومات المالیة والمعاییر المحاسبیة، وتقییم المخاطر ذات ألهمیة بالنسبة للشركة وتفعیل مستویات الرقابة الداخلیة والخارجیة بالشركة .[1]

ثالثا : تجربة الولايات المتحدة الأمريكية .

في سنة 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة لـ SEC بإصدار تقريرها المسمى Commission Treadway والذي تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات National . Association Of) و(New York Stock Exchange – NYSE- (من كل أصدر (Blue Ribbon Repert) باسم المعروف الشهير تقريرهما عام 1999 - Securities Dealers – NASD والذي اهتم بفاعلية الدور الذي تقوم به لجان التدقيق في المؤسسات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وتضمن هذا التقرير مسؤولية لجنة التدقيق اتجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة التدقيق الخارجي وكذلك مسؤولية لجنة التدقيق اتجاه وظيفة التدقيق الداخلي[2].

وفي أعقاب الانهيارات المالية الكبرى للشركات الأمريكية في سنة 2002 قام الرئيس جورج دبليو بوش بالتصديق على ساربيتر أوكسلي Act Oxley-Sarbanes وهو مشروع قانون صاغه السيناتور بول سربيتر Sarbanes Bol وعضو الكونجرس الجمهوري مايكل أوكسلي Oxley Maikl في 20 جويلية 2002 محولا إياه إلى قانون، ولقد أنشأ القانون هيئة رقابية جديدة لتنظيم المدققين وإنشاء قوانين وثيقة الصلة بمسؤولية ولقد ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء الشركات وزاد من عقوبات جرائم موظفي الشركات، على الفساد المالي والإداري الذي يواجه العديد من الشركات من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة الشركات، والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من هؤلاء الأعضاء غير التنفيذيين، مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم مع تحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له مثل لجنة المراجعة ولجنة المكافآت ولجنة التعيينات.

---

[1] – بشرى نمديلي ، صلاح الدين كروش ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 215-216

[2] – صباحي نوال، **واقع حوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية–**، ورقة بحثية مقدمة بالمؤتمر الدولي الثامن حول : دور حوكمة الشركات في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 18-19 نوفمبر2013،ص: 666

ويمكن تلخيص أهم المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في ما يلي:

1. الأغلبية من أعضاء مجلس الإدارة يجب أن يكونوا أعضاء غير تنفيذيين مستقلين .
2. يتم عقد اجتماع للأعضاء المستقلين مرة في السنة على الأقل بدون حضور أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين، وذلك بهدف مراجعة وتقييم أدائهم .
3. قيام مجلس الإدارة باستعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر،والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ .
4. ضمان الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغيرات إذا لزم الأمر وفق المتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال التي تعمل بها الشركة .
5. إنشاء لجنة المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والتي تقوم بمراجعة وتحديد الأسس التي يبني عليها مكافآت ومرتبات أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين بالشركة، مع مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.
6. ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي.
7. رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح وإدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة .
8. ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة .
9. قيام لجنة المراجعات بالإشراف على إعداد القوائم المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والداخلية، ومراجعة العمليات المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية .
10. ضمان عدم قيام أعضاء مجلس الإدارة بتقديم أي عمل استشاري أو خدمة للشركة.

رابعا :التجربة الألمانية :

في ألمانيا اكتسبت المناقشات المتعلقة بقواعد حوكمة و إدارة الشركات قوة دافعة بعد تعرض عدد من الشركات الألمانية الكبيرة للانهيار، وتعرض شركات كبيرة أخرى مثل دايملر للكثير من المصاعب، ودارت هناك مناقشات كبيرة حول آثار استعمال اليورو على الأسهم ذات القيمة الاسمية، وتم تقديم

المقترحات التي تبلورت من خلالها إلى البرلمان، وأخيرا وافقت الحكومة على اقتراح يسمى " كون تراج " Trag Kon يتناول القضايا التالية المتعلقة بإدارة المؤسسات:

1. يسمح للشركة بإعادة شراء أسهمها بموجب شروط مشددة (وكان ذلك ممنوعا من قبل)
2. لن يسمح بعد ذلك بالأسهم التي لها الحق في أصوات متعددة .
3. لن يكون هناك تخفيض إجباري في عدد أعضاء المجلس الرقابي، ويجوز استمرار تمثيل الأعضاء في 10 مجالس .
4. يجب زيادة السماح للأقلية أي لصغار المساهمين بتقديم دعاوي ضد الموردين بتخفيض العتبى إلى 5 % أو 2 مليون مارك ألماني (بينما كانت النسبة فيما قبل 10(%؛
5. المجلس الرقابي(و ليس مجلس الإدارة) هو الذي يعين المراجعين
6. تم تقليل تأثير البنوك إلى حد ما، حيث لا يجوز للبنوك أن تصوت بصفتها حاملة توكيلات قانونية إذا كان التصويت باسم البنك الذي يمثل أكثر من 5 %من الأسهم

في 06 جوان 2000 أصدرت مجموعة مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين(مهندسين(الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة المؤسسات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة المؤسسات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل الشفافية والتدقيق والمؤسسات الخاصة، وعلاوة على ذلك فإن منظمة fur Schutzverningung Dsw (Rbesitz –deutche) وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين وضعت مجموعة من المقترحات وطالبت المؤسسات بتطبيقها كحد أدنى للقواعد الجيدة لحوكمة وإدارة المؤسسات وتمثلت هذه المقترحات فيما يلي[1]:

أ. منع أعضاء المجالس الرقابية من الحصول على عضوية مجلس منافس في نفس الوقت؛

ب. منع تضارب المصالح بين أعضاء المجالس الرقابية؛

ت. القضاء على ملكية المؤسسات التبادلية؛

[1] – سعداوي موسى، **حوكمة المؤسسات: مدخل للتسيير الفعال تجارب بعض الدول الاقتصادية الكبرى**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر03،2013 ، ص: 134،135

ث. ضمان استقلال المدقق الخارجي للشركة؛

ج. طلب المزيد من القابلية للمحاسبة والمزيد من الشفافية في البنوك، التي تصوت عن الحصة التي تستفيد منها، وبذلك يمكن للبنوك الألمانية أن تحقق المزيد من الإفصاح من خلال توكيلات التصويت بما في ذلك تقديم إشعار عام عند التصويت ضد الإدارة؛

ح. إرسال الدعوة لحضور الاجتماع السنوي لحملة الأسهم في وقت مبكر؛

خ. تبسيط عمليات التصويت بالوكالة؛

د. يجب أن تطبق المؤسسات الألمانية الهيكل الرأسمالي القائم على نظام صوت واحد للسهم الواحد.

هناك دعم كبير لتنفيذ إجراءات أفضل الممارسات للسوق الألمانية، إلا أن معظم المطالبين بالتغيير في ألمانيا يرون بضرورة تطبيق معايير إدارة الشركات من خلال التشريع بدلا من الإجراءات غير الملزمة، ولكن البورصة الألمانية لم تنتظر حتى تصبح قواعد حوكمة إدارة الشركات ممارسة تطوعية عامة للشركات الألمانية، فبدأت في تنفيذ مشروع جرئ يقدم شريحتين تجاريتين من الشركات المهتمة بالتسجيل، وعلى الشركات الراغبة في التسجيل في هاتين الشريحتين الالتزام بقواعد البورصة الألمانية التي تتطلب إفصاحا أكثر من المعتاد في ألمانيا، السوق الجديدة تطالب الشركات المسجلة بمسك حساباتها إما حسب معايير المحاسبة الأمريكية (USA GAAP) أو حسب معايير المحاسبة الدولية (IAS)مع إصدار تقارير مالية ربع سنوية، والشرط الإضافي المطلوب للإفصاح في الوقت الحالي هو التقارير الربع السنوية والمعدة وفق معايير المحاسبة الأمريكية أو معايير المحاسبة الدولية بداية من سنة 2002،وإذا خالفت الشركات المسجلة هذه القواعد يجوز للبورصة الألمانية معاقبتها بعدة طرق منها شطبه من سجل الشريحة التجارية[1].

المطلب الثاني : تجارب بعض الدول الناشئة في مجال الحوكمة المؤسسية

لقد كان للدول الناشئة نصيب من التطبيق للحوكمة المؤسسية نستعرض بعضا منها :

أولا : تجربة البرازيل يعتبر المعهد البرازيلي لحوكمة المؤسسات أول كيان مكرس لهذا الغرض حيث نشر سنة 1997 "قواعد أفضل الممارسات لقواعد إدارة المؤسسات التي تركز بالدرجة الأولى على مجالات مختلفة من

[1] – ين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010،ص : 167

بينها تكوين مجالس الإدارة واختيار أعضائها، واستقلالها، والشفافية والافصاح، وعمليات المجلس، واجتماعات مجالس الإدارة.. الخ

تعتبر بورصة ساو باولو من أكبر المهتمين بتطوير حوكمة المؤسسات في البرازيل، وقد وضعت مشروعا يهدف إلى تحسين العلاقة بين المؤسسات والمستثمرين بإصدار العديد من الكتيبات والمطبوعات مثل "دليل قرارات المؤسسات " و"دليل بورصة ساو باولو للطرح العام" و "دليل بورصة ساو باولو لعلاقات المستثمرين" بالإضافة إلى المشاركة غير الرسمية مع المعهد البرازيلي لحوكمة المؤسسات فى إصدار قواعد إدارة المؤسسات، كلها تمحورت حول معايير تصرفات المؤسسات والمديرين والمساهمين المسيطرين على المؤسسات، على أن تصنف هذه الأخيرة الى مستويين: المستوى 1 أو المستوى 2 حسب درجة التزام المؤسسة. علاوة على ذلك فإن السوق الجديدة المنشأة Novo Mercado فى بورصة ساو باولو تطالب المؤسسات البرازيلية بالالتزام بسلسة من ممارسات وحوكمة المؤسسات تشمل: المعايير الدولية للمحاسبة، حقوق التصويت المتساوية لجميع المساهمين، الطرح الإجباري للأسهم أمام الجمهور في حالة تغيير المساهم المسيطر أو في حالة شطب قيد المؤسسة، ووجود مجلس تحكيم داخلى لفض المنازعات وتسوية الخلافات التي تنشأ بين المساهمين والمؤسسة .[1]

كما قام بنك البرازيل المركزي هو الآخر بإعداد اطار لتقييم جودة إدارة البنك والحوكمة مستعينا بالمبادئ التي قدمتها لجنة Cadbury،هذه المبادئ والأسس شملت :

1. مسؤوليات مجلس الإدارة من خلال التأكد من وجود واتباع دليل الحوكمة ودليل الأخلاق؛

2. وظيفة الرقابة والمراجعة الداخلية من خلال تحديد استقلالية المراجعين الخارجيين وتناوبهم في كل عدد من السنوات، اضافة إلى عدم ممارستهم لأي مهنة أو تقديمهم لخدمة غير خاصة بالمراجعة، التي يشترط فيها هي الأخرى أن تكون مستقلة، وأن ترفع تقاريرها بشكل دوري إلى مجلس الإدارة؛

3.حقوق المساهمين من خلال ضمان حصولهم على المعلومات المناسبة وفي الوقت الملائم مجانا، كما يحق للمساهمين المشاركة في التصويت، التعيين، اقتراح جدول أعمال الاجتماعات وحضورها...الخ؛

4.حقوق أصحاب المصالح بضمان حقهم في الحصول على المعلومات الضرورية التي تخصهم من البنك؛ – الإفصاح والشفافية من خلال إتاحة التقارير المالية وغير المالية بدون مقابل للجميع، وأن يفصح البنك على هيكل وسياسات الحوكمة، أهدافه،أداءه المالي، ملكية أغلبية الأسهم، سياسة إدارة المخاطر والموارد البشرية المتعلقة بأصحاب المصالح من مودعين، دائنين ..الخ.

[1] – هشام بورمة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص :91

كما جاء في هذا الإصدار أيضا أنه يجب أن يكون في البنك مسؤول حوكمة المؤسسات من ضمن أعماله التأكد من الحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، الالتزام بالفصاح العادل والشفافية، ورفع كل ذلك للجنة الحوكمة[1].

ثانيا :تجربة ماليزيا [2]

بعد الأزمة الاقتصادية التي عصفت بالكثير من الدول الأسيوية بما فيها ماليزيا سنة 1997، والتي كانت لعدة أسباب أهمها غياب قواعد جيدة للحوكمة، تعهدت ماليزيا أن تقوم بدور القائد في تبني وتطوير قواعد حوكمة المؤسسات ليس فقط في ماليزيا بل في منطقة آسيا كلها، وتطبيقها على العام والخاص، حيث شكلت الحكومة لجنة عليا لقواعد حوكمة المؤسسات ضمت عددا من كبار المسؤولين من الهيئات الحكومية المعنية وممثلين من القطاع الخاص من أجل اعداد تقرير خاص عن حوكمة المؤسسات في ماليزيا.

في مارس 1998 قام مكتب سجل المؤسسات مع عدد من الجهات المهنية المختصة بتشكيل كيان يعرف باسم معهد ماليزيا لحوكمة المؤسسات Corporate of Institute Malaysian MICG Governance،هدفه هو تطوير، تشجيع وتحسين حوكمة المؤسسات وتقديم برامج تعليمية وتدريبية لتحقيق مصالح الأعضاء والمؤسسات والجهات الماليزية المعنية الأخرى .

لقد لعبت كل من هيئة سوق المال بماليزيا SC Commission Securities وبورصة كوالالمبور KLSE Exchange Stock Lumpur Kuala دورا مهما في تطوير حوكمة المؤسسات في ماليزيا خلصت فيها الى القواعد التالية:

1. تحسين حوكمة المؤسسات والشفافية وزيادة كفاءة سوق المال
2. كسب ثقة المستثمر من خلال زيادة الحماية عليه؛
3. تقوية الشروط المتعلقة بمجالات الافصاح وحوكمة المؤسسات؛
4. تقديم تقارير مالية عن حقوق المساهمين وحماية صغار المساهمين؛

[1] – حسن صلاح، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010،ص :192-195

[2] – هشام بورمة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 92-93

5. تنظيم القواعد غير المكتوبة والإجراءات المتعلقة بالمؤسسات المقيدة في البورصة وتبسيط ها، وتوضيح البنود والشروط المطلوبة وإزالة الغموض وتبني التوجهات والمعايير العالمية المتبعة في حوكمة المؤسسات.

6. إلزام كل المؤسسات المقيدة في البورصة بإنشاء وظيفة المراجع الداخلي؛

7. برامج تعليمية إجبارية لكل مديري المؤسسات ومتخذي القرارات؛ تتتوج بشهادة (وهي إلزامية لشغل المنصب) من معهد بحوث محللي الاستثمار Analysts Investment of Institute Research RIIAM Malaysia،هذه الدورة تسمح بمنع التعارض في المصالح من خلال تدريب المديرين والمسؤولين على الفهم الجيد للقوانين واللوائح.

أنشأت لجنة الأوراق المالية سنة 1998 إدارة مراقبة التقارير المالية والإلتزام، لضمان إلتزام المؤسسات المقيدة بالمتطلبات التي يجب توافرها في تقارير المحاسبة والتقارير المالية عند إعداد وتقديم حساباتهم الختامية، لتضيف إليه بورصة كوالالمبور شرطا آخر سنة 1999 وهو إلزام المؤسسات المقيدة بتقديم تقارير ربع سنوية ابتداء من 31 جويلية 1999،وإصدار ميزانياتهم الختامية بعد مراجعتها وإصدار تقارير مراجعي الحسابات وتقارير المديرين خلال أربعة شهور من نهاية السنة المالية. كما تم إصدار قواعد السلوك لمؤسسات السوق كدليل للمديرين والتنفيذيين والموظفين، حيث توضح الالتزامات وتقدم الإرشادات المتعلقة بحوكمة المؤسسة التي يجب تطبيقها في كافة المؤسسات.

وحتى تضمن ماليزيا التنفيذ المؤثر والفعال بخصوص قواعد حوكمة المؤسسات، عمدت إلى فرض عقوبة على المخالفين من خلال ما يسمى بالتأنيب الرسمي العلني Remprimands Public،حيث أحصت في ذلك بورصة كوالالمبور زيادة مقدرة بالضعف من سنة 1998 إلى سنة 1999،كلها تقريبا مخالفات بعدم تقديم البيانات في مواعيدها مع بعض المخالفات أخرى.

لقد بذلت ماليزيا الكثير من الجهود في مجال تطبيق معايير الحوكمة سواء في المؤسسات أو في المصارف بشكل خاص. والمعايير المطبقة أو المطلوبة هي نتاج لسلسلة من الأبحاث والحلول لحالات ومشكلات حصلت في المؤسسات ومجالس إداراتها.

لقد حققت ماليزيا مراكز ترتيب متقدمة كأفضل بيئة لحماية المستثمر حسب تصنيف البنك الدولي، وأيضا على تصنيفات عالية كأفضل الدول النامية في تطبيق المعايير العالمية للحوكمة، وهي في بحث ودراسة دائمة

فيما يخص قواعد حوكمة المؤسسات، حيث تصدر بين الفترة والأخرى معايير جديدة أو أخرى معدلة لمعايير قديمة.

المطلب الثالث : تجارب بعض الدول العربية في مجال الحوكمة:

سنتطرق في هذا الجزء الى تجربة كل من : المغرب، لبنان، وبعض دول الخليج

أولا : تجربة المغرب

بدأت الحوكمة في المغرب في العام 1993 عندما تمت خصخصة بورصة كازابلانكا وتحديثها. وفي العام 1995 صدر قانون الشركات الذي قضى بضرورة وجود مجلس إدارة مستقل، ووجود هيكل مزدوج ذي مجلس إشرافي ولجنة إدارة، بالإضافة إلى زيادة الشفافية والإفصاح[1] وإعطاء حماية أكبر لمساهمي الأقلية.

وفي 2004 قام الاتحاد العام للشركات المغربية بإجراء دراسة حول الحوكمة بغية مراجعة واستعراض ممارسات الحوكمة وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وقياس مدى الوعي بضرورة تطبيق الحوكمة، حيث أجريت الدراسة على 40 شركة مغربية من عدة قطاعات، إلا أن استجابتهم لم تتعدى 45 %من الشركات في العينة كان من بينها 14 شركة مدرجة في البورصة، وقد لوحظ ما يلي: [2]

1. أن أغلب تلك الشركات لم تحصل على معلومات صحيحة عن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المتعلقة بالحوكمة؛

2. هناك احترام لحق المساهمين في الحصول على معلومات عن حقوقهم – عدم قيام مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بالإفصاح عن مصالحهم المادية في أي عملية أو موضوع يؤثر على الشركة بشكل مباشر– ضعف الشفافية فيما يتعلق بعمليات الترشيح والانتخابات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة – بالنسبة لدور أصحاب المصالح وجد أن هناك تنفيذ لقانون العمل وتوجد آليات لحماية البيئة وحقوق المستهلكين. ولتعزيز ممارسات

[1] – مركز المشروعات الدولية الخاصة،" **المسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات الخاصة في المغرب**"، ورقة بحثية،حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، 46 العدد 2،ديسمبر،2002 ص: 04

[2] – عدنان قباجة وآخرون،**تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**، ورقة بحثية مقدمة لبمجلة، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني،غزة،مارس، 2013، ص: 02

الحوكمة وتطويرها أكثر في الشركات المغربية تم في مارس 2008 إصدار قانون الحوكمة المغربي الذي يهدف إلى إرساء الإفصاح والشفافية، تحسين الأداء ودعم القدرة التنافسية للشركات، وكذلك تحسين صورتها مع المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين)الموظفين والعملاء و الدائنين،[1]

ثانيا : تجربة لبنان .

رغم أن بورصة لبنان تم إنشاؤها عام 1918،إلا أن الأحداث التي ألمت بلبنان قد ضربت هذه البورصة وأعادتها إلى الخلف عدة سنوات، حيث لا يتعدى عدد الشركات المدرجة فيها 13 شركة في 2003 و15 شركة في 2006 .وعند استعراض البيئة المحيطة بالشركات العاملة في لبنان نلاحظ ما يلي[2] :

1. تركيز كبير في بنية الملكية، حيث يسيطر عدد معين من المساهمين على معظم أسهم الشركات؛

2. ضعف مجالس الإدارة نتيجة لسيطرة كبار المساهمين عليها من خلال تعيين أقاربهم لتمثيلهم أو مساعدتهم على القرارات التي يتخذونها في المجالس. وبالتالي يصبح قرار المجلس مقتصراً على قرار الرئيس ولا يعبر عن الفكر المستقل لأعضاء مجلس الإدارة؛

3. محدودية وسائل حماية صغار المساهمين. ومن أجل وضع حد لذلك وإرساء مبادئ الحوكمة قام مركز المشروعات الدولية الخاصة بعقد المنتدى الإقليمي الثاني للحوكمة ببيروت * في جوان 2004 صدر عنه تقرير: "الحوكمة في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية" الذي أكد على أن الحوكمة تعزز قيم الشفافية والمحاسبة والمسؤولية في إدارة الشركات، وأوصى بما يلي[3] :

أ. ضرورة اعتبار الحوكمة حجر الأساس للتطور والنمو الاقتصادي

ب. ضرورة اتباع مبادئ الحوكمة ومعايير المحاسبة والتدقيق الدولية

---

[1] –Commission Nationale Gouvernance D'Entreprise (2008), Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance D'entreprise, CGEM, Mars, pp. 1- 56.

[2] – موفق الياقي،" **من أجل تعزيز حوكمة الشركات في لبنان**"، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، جويلية، 2003،ص: 03.

[3] –Nasser Saidi & Nick Nadal (2004), "**Corporate Governance in MENA Countries: Improving Transparency and Disclosure"**, The Second Middle East and North Africa Regional Corporate Governance Forum, Beirut, June 3-5, pp. 1- 81

ت. تشكيل مجموعة عمل قومية للحوكمة في كل دولة من الدول المشاركة وإجراء عملية مسح للحوكمة في كافة دول المنطقة. وفي 2006 أصدرت الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية النظام اللبناني للإدارة الرشيدة والحوكمة الذي تم من خلاله التركيز على حقوق المساهمين والتزاماتهم، هيكلة مجلس الإدارة ومسؤولياته، وكذلك دور اللجان المنبثقة عنه.

ثالثا : تجارب دول الخليج العربي: يعتمد اقتصاد دول الخليج عموماً على العائدات المحققة من النفط والغاز الطبيعي، إلا أنه في السنوات الأخيرة بدأ يتجه نحو تبني استراتيجيات الاستثمار طويلة الأجل من خلال إيجاد بيئة عمل مشجعة للمستثمرين وإزالة كافة المعوقات التي قد تواجههم والقيام بعدة إصلاحات قانونية وتنظيمية بما يتوافق والمتطلبات الدولية. ورغم ذلك، فإن ما يمكن ملاحظته في دول الخليج هو:

1. أن الشركات العائلية تشكل 85 %من حجم الشركات، وهي تمتاز بقصر العمر إذا ما قورنت بالشركات في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛

2. أن أغلب قوانين الشركات لا تسمح بالفصل بين رئيس مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛ [1]

3. محدودية الوعي الاستثماري الذي يؤدي إلى عدم استقرار الأسواق وتحول عدد كبير من المستثمرين إلى مضاربين؛

4. الأسواق تعاني من تراجع الاستثمارات الأجنبية على الرغم من رفع القيود بشكل كامل في بعض الأسواق وجزئي في بعضها الآخر، إلى أنها لا تتوفر على خدمات مالية متطورة وتتميز بصغر حجمها وانخفاض مستوى الإفصاح والشفافية فيها؛

5. الافتقار إلى نظام تشريعي كفء قادر على وضع تشريعات من شأنها حماية مصالح المستثمرين. ومن أجل نشر الوعي بمزايا تطبيق الحوكمة في جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتنمية أسواق المال وتحقيق النمو الاقتصادي تم في عام 2006 افتتاح معهد الحوكمة في دبي وقد قام المعهد بالتعاون مع المركز المالي الدولي بدبي ومؤسسة التمويل الدولية بإجراء مسح لمقارنة مستوى تطبيق الحوكمة في دول الخليج ووجدوا أن هناك فروق بين كل دولة وأخرى، وجاءت سلطنة عمان في مقدمة الدول الخليجية حيث حققت تقدماً ملحوظاً في تطبيق الحوكمة منذ إصدارها لمدونة الحوكمة العمانية في 2002 التي نتج عنها ما يلي :

[1] – ندى عبد الساتر، نورمان بشارة، **النظام اللبناني للإدارة الرشيدة وحوكمة الشركات**، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية،2006 ص: 49.

أ. قيام أغلب الشركات المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن تقاريرها المالية السنوية وربع السنوية في وقتها؛

ب. إرفاق معظم الشركات في تقاريرها السنوية لتقارير مفصلة عن تطبيق الحوكمة فيها؛

ت. فصل وتحديد أدوار كل من المسؤولين الرئيسيين والمديرين التنفيذيين ورؤساء مجالس الإدارة؛

ث. زيادة عدد الأعضاء المستقلين في مجالس الإدارة؛

ج. إنشاء لجان المراجعة؛

ح. وضع قواعد لمعاملات الأطراف ذات الصلة .

المبحث الثالث : جهود الجزائر من أجل إطار مؤسسي للحوكمة

لقد سعت الجزائر الى مواكبة التطور الحاصل في موضوع الحوكمة والاستفادة من تجارب الدول الرائدة في هذا المجال وتجلى ذلك في اصدار مجموعة من المواثيق والقيام ببعض الإجراءات التي تصب في هذا الإتجاه وهذا ما سنوضحه في هذا الجزء بتقديم فكرة على سير المؤسسات الجزائرية وتجربة الجزائر في تطبيق الحوكمة المؤسسية وأهم التحديات المنتظرة .

المطلب الأول : واقع التسيير في المؤسسات الجزائرية

على غرار الأمم الأخرى تبحث الجزائر منذ عقود طويلة على الطرق و الوسائل التي تسمح لها بتحقيق التنمية الاقتصادية خارج قطاع المحروقات، لذلك يتطلب هذا الأمر توفر مؤسسات اقتصادية فعالة تنشط في جميع القطاعات الحيوية، و تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف (سياسية، اقتصادية، اجتماعية، تنظيمية...).و يرجع هذا الاهتمام بالمؤسسة الاقتصادية لكونها تعتبر النواة الأولى و القلب النابض لأي اقتصاد وطني .

لقد مر التسيير في المؤسسات الجزائرية بمرحلتين أساسيتين: مرحلة قبل الثمانينات و مرحلة بعد الثمانينات، فكان المسير في المرحلة الأولى له سلوك المالك، يتصرف بحرية دون رقيب أو حسيب رغم وجود وصاية حقيقية عليها متمثلة في وصاية الدولة، فكان يتصور المؤسسة هيكلا بدون شخصية. ثم جاءت مرحلة بعد الثمانينات أين أجبر المسيرون على التفكير في كيفية تحسين أداء مؤسساتهم و استغلال مواردها، و كان لقبولهم الإصلاحات التي طرحت في تلك الفترة أولى بوادر رغبتهم في النهوض بالمؤسسات من فترة الجمود المسيطرة عليها، و مع ظهور مجالس الإدارة بداية التسعينات (ظهور الهولدينغ و شركات المساهمة) عرف سلوك المسير تحولا نحو مزيد من العمل على خلق قيمة للمؤسسة[1].

1. التخطيط في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية :التخطيط هو التفكير في المستقبل و تشكيله بالصورة التي تتفق مع آمالنا و تطلعاتنا، بشكل يقود إلى التنبؤ بما يمكن أن يكون عليه المستقبل، و من ثم استشراف هذا المستقبل بخطط و إجراءات مدروسة 1 تهدف إلى التأثير على الأوضاع المستقبلية للمنظمة.

[11] – غضبان حسام الدين ، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، اطروحة دكتوراه علوم تسيير ، تخصص تسيير منظمات ، كلية العلوم االاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014 ، ص : 123

كما سبق لنا و أن ذكرنا سابقا بأن المؤسسات الوطنية عرفت عدة أشكال و تحولات في أنماط تسييرها، و تبعا للإصلاحات التي أقرتها الدولة في كل مرحلة، ظهرت عملية التخطيط بدورها بعدة أشكال و وتصورات و لكن في العموم تميز التخطيط في المؤسسات الوطنية بـ:

أ. **المركزية:** عرفت المؤسسات الاقتصادية في الجزائر و لمدة عقدين من الاستقلال تبني أسلوب التخطيط المركزي، في مقابل تتم جاهل عامل جد مؤثر ألا و هو " صياغة إستراتيجية المؤسسة"، بحيث ضيع هذا الأمر على المؤسسات فرصة اتصالها و احتكاكها بالواقع الاقتصادي، خاصة لما نعلم بأنه خلال هذه الفترة عرف التخطيط في الولايات المتحدة الأمريكية تطورا كبيرا في ممارساته، بحيث تم التوجه نحو تبني التخطيط اللامركزي الذي يعتبر أكثر فعالية خاصة لما يوفر له الإطار و الهيكل المناسبين لتطبيقه.

على المستوى الوطني لا تمتلك المؤسسات خبرة كبيرة في هذا النمط من التخطيط، و لعل أول فرصة أتيحت لها كانت بمناسبة تطبيق سياسة إعادة الهيكلة المالية و العضوية بداية سنة 1980،و لكن التخطيط في هذه الفترة غذى فقط أدراج المؤسسات، فتحليل الخطط و مختلف الوثائق (الميزانيات، المخططات السنوية...) سمح باكتشاف غياب التنسيق بين الخطط المرسومة في إطار إعادة الهيكلة و البرامج المطبقة على المدى القصى .

ب.**تخطيط جنيني:** إن عدم تطور الممارسات التخطيطية في المؤسسات الاقتصادية يمكن إرجاعه إلى سببين رئيسين: يتعلق الأول بعدم استقرار الوضع الاقتصادي للبلاد،و الناتج أساسا من عدم القدرة على الاستغلال الأمثل للموارد و الطاقات الوطنية المتوفرة.أما السبب الثاني فيتمثل في المشاركة الضعيفة لأفراد المستويات الدنيا في تصميم و ووضع الخطط، حيث تقبع هذه الأخيرة حبيسة لدى الإدارة العليا بدون مناقشات كافية، ما يضفي عليها صفة المحدودية و اللافعالية، لأن الدر اسات أثبتت بأن إشراك مختلف الأفراد الذين لديهم القدرة على المشاركة في التخطيط يسمح بتنويع أهداف المؤسسة و توسيع آفاقها[1].

1.التنظيم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : تتنوع الأساليب التنظيمية المطبقة في مختلف المؤسسات العالمية، فمؤسسة جنر ال إلكتريك تتبنى نموذج تنظيمي يعتمد على خلق منافسة شديدة بين الهياكل الداخلية

[1] – غضبان حسام الدين ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 124

في المؤسسة أي بين الأفراد، بغرض الرفع من قدراتهم و مهاراتهم.أما النموذج الياباني فيعتمد على اتخاذ القرارات بتوافق الآراء، مما يسمح بدمج متوازن بين المركزية و اللامركزية بشكل يكون في صالح المؤسسة.

في الجزائر تعاني المؤسسات الوطنية خاصة منذ فترة السبعينات أزمة تنظيمية، و غياب تام لمنهج تنظيمي واضح يمكن من تنظيم العلاقات و المسؤوليات بداخلها، نظرا لافتقارها لـ:

أ. مراجعة معمقة و شاملة لنقاط القوة و الضعف (التشخيص)

ب. التحديد الدقيق لمشروع المؤسسة و رسالتها، كما يؤكد : " Handlerالهيكل يتبع الإستراتيجية"

ت. المفاضلة بين مجموعة من الهياكل التنظيمية المناسبة: في هذه النقطة بالذات كانت مكاتب الدراسات و الخبرة التي أوكلت لها مهمة تنظيم المؤسسات الوطنية بعد الاستقلال هي المسؤولة عن تجميد الفكر التنظيمي لكونها فرضت نماذج تنظيمية محددة في غياب تام لعملية الإبداع.

ج. التقييم المستمر لأساليب التوظيف،الأجور،الترقية...

ح. الرقابة المستمرة، و هنا لا بد من التذكير بالمبدأ الإداري القائل: " الرقابة لا تلغي الثقة"

إن التحدي الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء كانت عامة أم خاصة، هو العمل على إجراء تغييرات جذرية في آليات تسييرها، بشكل يسمح بالانتقال من تسيير يرتكز على الوظائف إلى تسيير يرتكز على الأهداف. بالرغم من أنه في هذه الحالة تطرح إشكالية مدى قدرة المؤسسات الوطنية على تحديد أهدافها بدقة؟.

من خلال ما تم ذكره سابقا يمكن القول بأن عدم فعالية وظيفتي التخطيط و التنظيم في المؤسسة يعتبر حاجزا يعيق تطورها، خاصة أن الأنماط التنظيمية لم تحل بصورة كافية محل علاقات السوق في اقتصاد يعرف نموا متسارعا .

1. النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية : تعتبر الأهداف المتوخاة من تصميم أي نظام داخل المؤسسة محددا رئيسيا لشكل و نمط إدارتها، و لطبيعة الأدوات الكفيلة بضبطها و تصحيح انحرافاتها، و من ثم خلق مرونة تواكب احتياجات وظيفة التسيير الحديث

يصور الهيكل العام للنظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال العناصر الآتية:

أ. أنظمة فرعية: يحتوي النظام الإداري في المؤسسات الوطنية على عدة أنظمة فرعية من الناحية النظرية، تعمل بشكل تكاملي من أجل توليد معلومات لكافة المصالح. من هذه الأنظمة الفرعية: الإعلام،التوضيح،التقرير، الرقابة. بيد أن هذه الأنظمة لا توجد فعليا على أرض الواقع، و حتى إن وجدت فهي لا تعمل وفق مناهج و معايير الممارسة المهنية، و هذا ما يفسر الوضعية التي آلت إليها مؤسساتنا الاقتصادية. لذلك يمكن إيجاز الأنظمة الفرعية و عملها الميداني على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في:

– النظام المحاسبي: يقتصر عمل هذا النظام على التسجيلات المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بغية الوصول إلى قوائم مالية يفترض أن تعبر عناصرها عن كل من الوضع و المركز الماليين الحقيقيين لها

– النظام المالي: يتميز بتشغيله في بعض المعاملات المالية مثل إصدار الشيكات، متابعة معاملات الخزينة...، و إهمال مجموعة من الأنشطة الأساسية كالمشاركة في مد مختلف المصالح ببعض المؤشرات المالية،استخراج النسب و المخططات المتعلقة بالتدفقات المالية للمؤسسة.

– نظام الموارد البشرية: يعمل هذا النظام على التسيير الإداري الكلاسيكي للموارد البشرية في المؤسسة من خلال معالجة الأجور،متابعة الحضور...، من دون أن يراعي مثلا سياسات التحفيز المختلفة، فالأجر في المؤسسات الجزائرية يمثل راتب شهري يتساوى فيه العامل الكفء بغيره.

– نظام الإنتاج: يقتصر على بعض المتابعات الإدارية كالبحث عن الوحدات المنتجة، و ذلك بمعزل عن تطبيق الطرق و الأنماط الحديثة في الإنتاج.

– النظام التسويقي: في ظل انتشار سياسة الاحتكار و أحادية الإنتاج خاصة فيما تعلق بالأنشطة الأساسية، نجد أن النظام التسويقي مغيب بشكل كبير في المؤسسات الوطنية سواء ماديا أو بشريا، هذا ما يفوت على هذه المؤسسات فرص التطور و النمو

ب. المعالجة: تعمل الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسات الاقتصادية الوطنية وفق مسار للتجهيز لا يتكيف مع ما يمليه الإطار الجديد للتسيير الحديث، ولا مع ما يتطلبه اقتصاد السوق من سرعة في المعالجة. إلا أن الأنظمة المعلوماتية المتوفرة في المؤسسات العمومية تقوم بدور محدد يقتصر على :

– إعلام الإدارة الجبائية بالأوعية الضريبية المختلفة

– إعلام الجهة الوصية بالوضعية العامة للمؤسسة.

و تجدر الإشارة هنا إلى أهمية ضرورة تكييف أساليب المعالجة وفق ما يتطلبه الوضع الراهن و المحتمل، و تبعا لسياسة التسيير بالأهداف.

ت. التقرير: تخضع القرارات المتخذة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهما كان نوعها إستراتيجية تكتيكيه فنية) للتقدير الشخصي من قبل أصحابها ولبعض الظروف المحيطة بالقرار، بدلا عن ارتكازها على دراسة عميقة لنتائج القرار وانعكاساته على المؤسسة وذلك باستعمال أنواع المعلومات المستقاة من الأنظمة المختلفة المكونة للجهاز الإداري في المؤسسة و المعلومات الخارجية المعبرة عن المحيط المرتبط بطبيعة القرار المراد اتخاذه[1]

المطلب الثاني : واقع حوكمة الشركات في الجزائر:

يعتبر موضوع الحوكمة من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الجزائر في الوضع الراهن، حيث أصبح أولوية وإستراتجية وطنية نتيجة للحاجة الماسة والمتنامية للشركات الجزائرية لتوطيد القدرة التنافسية والفوز برهانات وتحديات سوق مفتوح ومتطور. لذلك قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تشجع تطبيق الحوكمة الجيدة في بيئة الأعمال بغية جذب الاستثمارات الأجنبية.

1.إعداد الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر :[2] إن رغبة الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات، وهذا من خلال سعيها إلى تشجيع عمليات الخوصصة والسماح بقدر أكبر من الحرية وإتاحة الفرصة للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو، وكذلك تسهيل المعاملات الدولية، فحاولت الجزائر في السنوات الأخيرة تبني نظام محاسبي جديد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة ومع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)وذلك بموجب القانون رقم – 11 07 المؤرخ في 15 ذي القعدة سنة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF)،)كما تسعى من خلال هذا النظام إلى تطوير نظام الحوكمة المحاسبية،

[1] – مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة الباحث،عدد01،2002،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،الجزائر، ص62

[2] – زعرور نعيمة ، السبتي وسيلة ، وئام حمداوي ، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ، العدد 01، مارس 2017 ، ص: 210

من نظام كان يعتمد على أساليب تقليدية مبنية على أسس وطنية تتوافق والنظام الموجه إلى أسس ومعايير دولية تمكن من تحقيق الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة من طرف الشركات الجزائرية، والموجهة خاصة للأطراف الخارجية وأهمها الأسواق المالية التي تعتبر المعلومات المحاسبية الصادقة والشفافة من بين المدخلات الاساسية وعلى مدى صحتها وسلامتها تتوقف مصداقية السوق المالية أمام المستثمرين سواء المحليين أو الأجانب ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل تعمل بالتعاون مع المنتدى العالمي للحوكمة (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) من أجل وضع دليل للحوكمة الجزائرية .[1]

ففي شهر جويلية2007 إنعقد أول ملتقى دولي حول "**الحكم الراشد للمؤسسات**" وكان هذا فرصة لتلاقي الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة وإثراء الهدف الجوهري لهذا الملتقى والذي يتمثل في تحسيس المشاركين قصد فهم مصطلح وإشكالية حوكمة المؤسسات من زاوية الممارسة العملية، وكذلك تطوير الأداء من خلال التوعية بأهمية حوكمة المؤسسات في تعزيز التنافسية للمؤسسات الجزائرية والاستفادة من التجارب الدولية، حيث تبلورت فكرة إعداد "ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة وقد تفاعلت مع هذه الفكرة كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات وكذلك السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية من خلال رعايتها للمشروع ودعمه ماليا والتكفل بتحرير الميثاق، كما شارك في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة في الجزائر مثل: مؤسسة التمويل الدولية (IFC)، برامج لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذا المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات(GCGF)،وفي هذا السياق تشكل "فريق العمل للحكم الراشد بالجزائر 2008 "تحت تسمية GOAL08"،"وفي الفترة نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008 أجرى فريق العمل سلسلة من المشاورات مع الأطراف الفاعلة وبالإعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات 15 المؤسسة الجزائرية فيما يتعلق بإعداد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر[2].

[1] – مركز المشروعات الدولية الخاصة،**حوكمة الشركات أساس نمو الاقتصاد الجزائري**"، ورقة بحثية مقدمة، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، العدد 13، 2008،ص: 02

[2222] – – زعرور نعيمة ، السبتي وسيلة ، وئام حمداوي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 211

وفي 11 مارس 2009 تم إصدار الدليل تحت عنوان: "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" والذي عرف الحوكمة بأنها: "تلك العملية الإرادية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها".[1]

وقد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة حاليا بدعم التنفيذ، حيث جاء في هذا الميثاق أنه يستوجب على الشركات الجزائرية أن تثق بأن مصلحتها تكون في تبني ميثاق الحكم الراشد، وأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة تحتاج أكثر من قبل لحماية نفسها من الصعوبات التي تعترضها، بواسطة تبنيها لقواعد التسيير التسيير الشفاف والاستقرار والانضباط والصورة الحسنة حيث عرف هذا الميثاق على أنه "عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك"، كما يندرج هذا الميثاق في سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول، موجه أساسا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة وتترك الحرية للشركات في استعماله أو اللجوء لمصادر أخرى، ويعتبر الانضمام إلى ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة مسعى حر وتطوعي، وهو مرتبط بدرجة الوعي، وضرورة استغلال الفرصة من طرق المالكين بالدرجة الأولى وعزمهم لبعث مبادئ الحكم الراشد على المستوى الداخلي للمؤسسة ودعمها.

2. **إصدار مركز حوكمة الجزائر** : تم إطلاق مركز حوكمة الجزائر بناءا على قوة الدفع التي خلقها دليل حوكمة الشركات، قامت مجموعة عمل حوكمة الشركات الجزائرية بإطلاق مركز حوكمة الجزائر في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس مركز حوكمة الجزائر ليكزن بمثابة منبر لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل و اعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، و رفع الوعي الجماهيري بحوكمة الشركات، و يعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد، و تحسين قيم الحوكمة الديمقراطية، بما فيها الشفافية و المساءلة و المسؤولية .[2]

[1] – سليم عثماني،**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**،2009 ص:14.

[2] – - ناريمان بن عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، **واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، الملتقي العلمي الدولي حول: آليات حوكمة في.المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013 ، ص: 661-662

وكدعامة لتطبيق الحوكمة وتحسين الممارسات المالية والمحاسبية قامت الجزائر بإصدار نظام مالي محاسبي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IFRS/IAS) والذي بدأ تطبيقه في مطلع عام 2010 .

المطلب الثالث : تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهمها في ما يلي :[1]

1. الفساد : عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى جانب ذلك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، فزيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبيقي الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الاصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

2. الممارسة العملية والديمقراطية: اذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فانها في اطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على ارساء قواعد الديموقراطية والتي من آثارها الايجابية:

أ. تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

ب. تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

[1] – - صابحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة**، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية 19 وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف، - 20 -19/ نوفمبر 2013،ص ص .14 -13

3. احترام سلطة القانون:

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا الا اذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة الا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح التحديد الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب....الخ .

4. انشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح :

ان عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الاجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة .

خاتمة الفصل :

لقد لقيت مبادئ الحوكمة المؤسسية تجاوبا كبير من طرف الدول حول العالم وبدرجات متفاوتة في التطبيق لكن تبقي المبادئ الأكثر قبولا هي المبادئ الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي لما تحتويه من محتوى ومرونة كبيرة في التطبيق خاصة مع الإختلاف في البيئة لكل دولة .

لقد عملت الدول الناشئة والدول السائرة في طريق النمو على مواكبة الدول المتقدمة في مجال تطبيق الحوكمة المؤسسية سواء كانو أعضاء أو غير أعضاء بالمنظمة وذلك باصدار لوائح وقوانين تصب في هذا الإتجاه، لكن يبقى التحدي قائما خاصة لدي الدول العربية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة رغم الظروف المحيطة والجو العام الذي أعاق تجسيد ذلك على ارض الواقع .

الفصل الثالث :

جودة التصريحات الجبائية

للمؤسسات الإقتصادية

تمهيد:

تعتبر الضرائب موردا من الموارد الهامة التي تعتمد عليها الجزائر لتمويل النفقات العامة للدولة ولذلك حرصت على تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بها بالشكل الكامل والصحيح ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي عملت على تقليص الحصيلة الحقيقية لعدم تقديم معلومات صحيحة والقيام بأعمال تدليسية بهدف التخلص من الأعباء الضريبية، لذا كان من الضروري التركيز على جودة التصريحات المقدمة من المؤسسات ومطابقتها للمعايير المفروضة .

وفي هذا السياق تم تناول المباحث التالية :

- **المبحث الأول** : النظام الضريبي في الجزائر
- **المبحث الثاني** : التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية
- **المبحث الثالث** : جودة التصريحات الجبائية

المبحث الأول : النظام الضريبي في الجزائر

نتطرق في هذا المبحث الى تقديم مفاهيم حول الضرائب، مفهومها و انواعها ومن ثم الانتقال لظاهرة التهرب والغش الجبائي ودور الرقابة الجبائية في معالجتها والتأكد من صدق وصحة ونزاهة التصريحات الجبائية المقدمة من المكلفين .

المطلب الأول: مفاهيم حول الضرائب في الجزائر

تعتبر الضرائب موردا من الموارد الهامة التي تعول عليها الجزائر لتمويل الخزينة، لذا كان من الضروري

أولا : تعريف الضريبة :

عرفت الضريبة بالعديد من التعاريف أهمها ما يلي:

1. التعريف الأول: تعرف الضريبة على أنها:"استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفية، بطريقة نهائية و بلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة و لتحقيق تدخل الدولة[1]"

2. التعريف الثاني: كما تعرف على أنها:"اقتطاع مبلغ نقدي بشكل إجباري يدفعه الممول للدولة، وبدون حصوله على مقابل خاص مباشر لتحقيق نفع عام يتماشى مع أهداف الدولة و يسهم في تحقيقها[2]"

3. التعريف الثالث: تعرف أيضا على أنها:"مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية و التي تقوم عن طريق السلطة بتحويل الأموال المحصلة و بشكل نهائي، و بدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية[3]"

4. التعريف الرابع: الضريبة هي كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من ألفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة و الإنفاق العام، تبعا لمقدرتهم على الدفع و دون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود

[1] – خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، ط2،دار وائل للنشر، الأردن، 2005،ص:146

[2] – فليح حسن خلف، **المالية العامة** (عالم الكتاب الحديث)، الأردن، 2008 ،،ص170.

[3] – محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، ط4،دار هومة، الجزائر، 2008،ص13.

عليهم من هذه الخدمات أو من هذه النفقات، و تستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية و اجتماعية و مالية و غيرها تقوم الدولة بتحصيلها[1].

ثانيا : خصائص الضريبة :

انطلاقا من مجمل التعاريف المقدمة يمكن تحديد خصائص الضريبة فيما يلي:

1. الضريبة فريضة نقدية: في الغالب تدفع الضريبة في العصر الحديث في صورة نقدية تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي ككل، بالنظر إلى أن كل المعاملات أصبحت تقوم على استخدام النقود سواء في القطاعات العامة أو الخاصة و مادامت النفقات العامة تتم في صورة نقدية فإن الإيرادات العامة بما فيها الضرائب لابد أن تحصل كذلك بالنقود.

إن فرض الضريبة و تحصيلها بالصورة النقدية لا يعني بحال من الأحوال عدم إمكانية جبايتها بالصورة العينية إلا أن الأمر لا يتم الا في أضيق الحدود و في الظروف الاستثنائية فقط مثل الحروب[2].

2. الضريبة فريضة إلزامية: أي أنها ليست اختياريا يترك أمر المساهمة فيه اختيار الأفراد أو الأشخاص المفروضة عليهم بل تدفع جبرا باعتبارها عملا من السيادة التي تتمتع بها الدولة وباعتبارها تعبر عن سيادة الدولة فإن هذه الأخيرة تعمل على وضع نظامها القانوني دون أن يكون ذلك محل للإتفاق أو التفاوض مع الأفراد الملزمون بدفع الضرائب سواء قبلوا أو لم يقبلوا، و يكون للدولة في حالة الامتناع الأفراد عن أدائها حق اللجوء إلى التنفيذ الجبري، للحصول على مقدار الضريبة[3].

3. الضريبة تدفع بصورة نهائية: إن الأفراد يدفعون الضريبة إلى الدولة بصورة نهائية، بمعنى أن الدولة لاتلتزم برد قيمتها لهم أو بدفع أي فوائد عنها، و بذلك تختلف الضريبة على القرض العام الذي تلتزم الدولة برده إلى المكتتبين فيه كما يلتزم بدفع فوائد عن مبلغه[4].

---

[1] – عبد الحميد عبد المطلب ، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الجامعة العامة، مصر، 2004،ص239-240

[2] – عادل أحمد حشيشي، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، بيروت، 1992،ص1 : 151

[3] – منصوري ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة** ،منشورات الجامعة المفتوحة،طرابلس ، 1994،ص105

[4] – سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2000،ص120

4.الضريبة تدفع دون مقابل: يقوم المكلف بدفع الضريبة دون أن يحصل على نفع خاص من جانب الدولة و إذا كان هذا لا يعني أن الفرد لا ينتفع بالخدمات التي تقدمها الدولة بواسطة المرافق العامة المختلفة باعتباره فرد من الجماعة و ليس باعتباره ممولا للضرائب و يترتب عن هذه الخاصية انه لا يجوز و لا يمكن النظر إلى مدى انتفاع الفرد بالخدمات العامة لتقدير مقدار الضريبة التي يتعين عليه فعها بل ينظر إلى مدى قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة لتقدير مبلغ الضريبة حيث يتعين على الفرد باعتباره عضوا في المجتمع سياسي منتظم هو للدولة أن يساهم بالتضامن مع غيره من الأفراد في تحمل الأعباء العامة عن طريق دفع الضرائب إلى الدولة و أن تكون المساهمة حسب قدرته بالنسبة إلى غيره من الأفراد[1] .

5. الضريبة فريضة ذات أهداف : تشير غالبية التعريفات الخاصة بالضرائب إلى أن الضريبة ذات هدف مالي فحسب في حين يميل كتاب آخرون إلى جعل الضريبة ذات غايات متعددة هي : أهداف مالية، أهداف اقتصادية و أهداف اجتماعية.

حيث أن الضريبة تعد من أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق و لذا فإنها تمكن الدولة من تحقيق منافع عامة للمجتمع كما أنها تحقق التوازن الاقتصادي و الاجتماعي بين حقوق الخزينة العامة و حقوق الأفراد و دورها الأساسي في تحقيق العدالة الاجتماعية و عدالة توزيع الدخل القومي و تقليل التفاوت في الدخول بين فئات المجتمع عن طريق الضرائب التصاعدية، أمر لا يخفى على أحد[2] .

المطلب الثاني : التهرب والغش الضريبي

أولا : تعريف التهرب الضريبي :

يمكن تعريف االتهرب الضريبي على أنه " محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة أو عدم الالتزام القانوني بأدائها "

كما يمكن تعرفه على أنه " ذلك السلوك الذي من خلاله يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أوجزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف القانوني عدة طرق وأساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة "

[1] – عادل أحمد حشيسي، **أصول الفن المالي لاقتصاد العام**، دار النهضة العربية، بيروت، 1999،ص119.

[2] – سوزي عدلي ناشد ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 119

ويعرف بأنه " التخلص من عبء الضريبة كليا أو جزئيا دون مخالفة أو انتهاك القانون "

كما تعرفة منظمة التعاون والتنمية في مجال الإقتصادي بأنه " كا فعل يقوم به المكلف بالضريبة،والذي يستدعي انتهاك القانون عندما يتصرف هذا المكلف عن قصد بغية حجب مداخله عن الضريبة "[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف التهرب االضريبي على أنه فعل الذي يقدم عليه المكلف لحجب جزء من مداخليه بطريقة شرعية أو غير شرعية بغية تخفيف الضريبة .

ثانيا : أشكال التهرب الضريبي :

1. التهرب عن طريق التلاعب المحاسبي: بما أن النظام الجبائي الجزائري هو نظام تصريحي (Système déclaratif) أي أن المكلف بالضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو اعتباريا فهو ملزم بتقديم تصريح عن أرباحه لمختلف الأنشطة التي يمارسها وهي خاضعة للضريبة، فإنه من البديهي أن المصالح الجبائية وما تقوم به من تحقيقات في المجال المحاسبي لما يقدمه المكلف من بيانات ومعلومات والتأكد من مدى مطابقة القيود في الدفاتر المحاسبية على المستندات الثبوتية من قبيل (الفواتير، سندات الطلب، إيصالات التوريد ...الخ.)

فيلجأ المكلف في البحث عن وضع مطابق للقيود المحاسبة مع ما قدمه من بيانات ووثائق مظللة بحيث لا يشوبها أي غموض أو تناقض بين القيود والوثائق المقدمة، ويكون هدفه من ذلك كله إما تضخيم التكاليف والأعباء وإما تخفيض إيراداته، ويتجلى التهرب في هذه الحالة في صورتين :

تضخيم الأعباء إن معظم التشريعات الجبائية تسمح للمكلف بخصم بعض الأعباء ضمن شروط محددة مسبقا من أجل تحديد الأسس الخاضعة للضريبة شريطة أن تكون هذه الأعباء خاصة بممارسة نشاطات المؤسسة ومدعومة بوثائق تبريرية في حدود السقف المحدد جبائيا، وهذه الشروط المحددة وفقا للقانون الجبائي للتكاليف القابلة للخصم هي:

أ. أن تكون هذه الأعباء لها عالقة مباشرة بنشاط المؤسسة

ب. أن تكون هذه الأعباء متعلقة بالسير العادي لنشاط المؤسسة.

[1] – آسيا هبري ، عبد القادر بوعزة ، **نظام الامتثال الضريبي للحيسابات الخارجية FATCA ودوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد :06 ، العدد:01 ، ص : 346-347

ت. أن تكون هذه الأعباء مرفقة بمبررات ووثائق رسمية

ث. أن تعمل على تخفيض أصول المؤسسة.

والحقيقة تبين أن المكلفين يسعون دائما لإدخال نفقات لا تمت بصلة بنشاط أو السير العادي للمؤسسة وبشكل مبالغ فيه من أجل تخفيض الأساس الخاضع للضريبة ومن الأساليب التي يلجئون إليها ما يلي :

أ. تقييد النفقات الشخصية غير القابلة للخصم ضمن مصاريف المحاسبة العامة مثل تسجيل تكاليف إصلاح وصيانة السيارات الشخصية باسم المؤسسة وهي في الواقع تستعمل لأغراض شخصية من طرف المسيرين

ب. تسجيل ترميمات المباني الخاصة بالمؤسسة وهي في الحقيقة بمكان مسيريه.

ت. اقتناء المسيرين لأغراض شخصية وتسجل في حسابات المؤسسة . [1]

ث. المستخدمين الوهميين والوظائف الوهمية

من خلال القيام بتشكيل ملفات لعمال وهميين، ويسجلوا على الورق فقط وكذلك في قوائم المرتبات والأجور في محاسبة لتضخيم التكاليف لكي تخفض الأرباح الخاضعة للضريبة التي ينتج عنها تخفيض الضريبة المستحقة.

ج. التكاليف بدون مبرر.

وقد أوضح المشرع الجبائي في المادة 2/169 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تلك التكاليف القابلة للخصم جبائيا نذكر منها على سبيل المثال:

– المبالغ المخصصة لإشهار المالي والكفالة والرعاية الخاصة بالأنشطة الرياضية.

– ترميم المعالم الأثرية والمناظر التاريخية المصنفة وتحديدها وتصليحها.

– توعية الجمهور وتحسيسه بجميع الوسائل فيما يتعلق بالتراث والتاريخ ونذكر أيضا على سبيل المثال التكاليف غير قابلة للخصم جبائيا.

[1] – -عوادي مصطفى و رحال ناصر، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة و المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011/2010،ص 44

– قيام المؤسسات بترميمات على المباني الصناعية التجارية فيقوم مسير المؤسسة بإجراء ترميمات على مبانيهم الشخصية مسجلين إياها في حسابات ومشتريات المؤسسة.

– تضخيم مبالغ الإشهار والتمويل والدعاية[1]

أ. التهرب بواسطة تخفيض الإيرادات: تعتبر طريقة التقليص لبعض الإيرادات الأكثر شيوعا حيث يلجأ المكلف إلى تخفيض جزء أو كل من الإيرادات التي تدخل في قيمة الضريبة، فيصرح بأرباح أقل بكثير مما حققه في الواقع مما يؤدي في النهاية إلى حرمان مصالح الضرائب من أوعية ذا قيم معتبرة. وتجدر الإشارة أن التشريعات الجبائية تحدد قيمة لرقم الأعمال تلزم من تجاوزها بمسك الوثائق المحاسبية، والتي من خلالها تتم متابعة الإرادات التي لم تسجل عمدا في الدفاتر المحاسبية قد تكون على شكل:

– ثمن مميعات بدون فواتير أو شيكات حتى ال يبقى ما يدل على عملية البيع.

– ثمن صفقات بيع سلع أو مبالغ ناتجة عن تخفيضات على رقم الأعمال تتم نقدا بين مورد وأحد العملاء، بحيث ال تترك لها أي أثر في السجل المحاسبي في باب حساب الإرادات وتسجل على أنها نفقات. ومما تقدم تظهر احترافية المكلف بخرق القانون والظهور بمظهر أن كل شيء مطابق للقانون لتقديم إيرادات بسيطة يستطيع من خلالها إقناع مصالح الضرائب للمبيعات أقل من سعرها الحقيقي بمشاركة الزبون كي تصبح العملية وكأنها منحة أو هبة وبعد عملية التحقيق يتجلى التلاعب حيث تنتج القيمة التي تؤدي إلى التباين والاختلاف في الربح الإجمالي ونسبته في الوضعية الحقيقية والوضعية المصرح بها .وهذا الجدول سيعطينا صورة نموذجية.

ب. التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية :إضافة إلى الأسلوب المحاسبي نجد التهرب عن طريق العمليات المادية والقانونية الذي لا يقل شأنا عن سابقه، حيث يعدمن أخطر الأساليب فهو يجعل من مراقبته أمرا صعبا كما سنبين فيما تي يأتي

ت. التهرب عن طريق العمليات المادية :تكمن هاته الصورة في إخفاء المكلف للسلع والمواد بحيث يمتنع عن التصريح بكل أو بعض مبيعاته أو منتجاته؛ ففي حالة الإخفاء الجزئي يكون المكلف معلوما لدى الإدارة الجبائية ولكنه يخفي جزءا من ممتلكاته كأن يمارس نشاط خفي إلى جانب النشاط الرئيسي مثل أن يكون عامل في شركة صباحا بوضعية قانونية صحيحة وسائق سيارة أجرة غير نظامية مساءا. أما الإخفاء الكلي فإن المكلف لا يكون معروف لدى المصالح الجبائية كأن يقوم نشاء مشاريع صغيرة

[1] – -عوادي مصطفى و رحال ناصر، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 45

في المناطق الريفية أو الأحياء الجديدة ليصعب الوصول إليه ويقوم ببيع منتجاته في السوق الموازية دون فواتير ضمن ما يطلق عليه لاقتصاد الأسود بعيدا عن أعين الإدارة الجبائية.

2. التهرب عن طريق العمليات القانونية : وتكون هذه الحالة بخلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية الحقيقية على إثر عملية وهمية تقوم على أساس المطابقة للكتابات والوثائق المحاسبية المقدمة من خلال إعداد فواتير مزيفة يستفيد من خلالها على حق خصم الرسم على القيمة المضافة.

فيكون الممول قد تهرب بناءا على تقديم محاسبة بفواتير وهمية وبوثائق شرعية قانونية بعيدا عن اي رقابة محتملة[1].

أو كأن يقوم الممول بتزييف وضعية خاضعة للضريبة إلى وضعية معفاة أو أقل اقتطاعا كأن يقوم بتكييف البيع على أنه هبة للتخلص من دفع حقوق التسجيل[2].

وكخلاصة لطرق التهرب ينبغي الإشارة إلى أن هذه الطرق تبقى مجرد أمثلة لا غير، فالأساليب في تطور من قبل المكلف ليسبق الإدارة الجبائية في بعض التفاصيل الدقيقة ليتخلص من واجبه الضريبي .

ثالثا : أسباب التهرب الضريبي للتهرب الضريبي خطورة كبيرة على كيان التنمية الاقتصادية وهو ظاهرة منتشرة بين مختلف طبقات الشعب، حتى قيل إن التهرب هو جريمة الشرفاء بدعوى أن بعض الأشخاص

ذوى الضمائر الحية الذين لا يقبلون في كل الظروف الاستيلاء على أشياء غير مملوكة لهم مهما كان تافها بغير حق لا يتورعون عن مخالفة قانون الضرائب اعتقادا منهم بان القانون يفرض عليهم تنازلات عن جزء من ثرواتهم وأنهم ضحية لنصوص تحكيمية . [3]

و يعود التهرب من الضريبة إلى أسباب متنوعة و متعددة تشريعيه، أخلاقيه، نفسيه، قانونيه، اقتصاديه، إدارية.

---

[1] – عباس عبد الرزاق: **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دارالهدى ، ص: 108

[2] – عوادي مصطفى ورحال ناصر: **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي ، 2010/ 2011 ص: 52

[3] – -عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ،2006، ص 113.

1. الأسباب التشريعية : يعود التعقيد في التشريعات إلى الحجم الكبير للنصوص القانونية والتي تعنى كل واحدة منها بنوع من أنواع الضرائب بحيث توجد مجموعة قوانين منفصلة عن بعضها البعض وما تحويه كل واحدة منها من إعفاءات إضافة في سعر الضريبة وتخفيضات و اضافة الى سعر الضريبة، وهذا التنوع في الضرائب يصعب من مهمة الأعوان الإداريين مما يسمح للمكلف باستغلال هذه الوضعية بتقديم التصريح الذي يناسبه .

و تؤثر أحكام القوانين الضريبية نفسها في ظاهرة التهرب الضريبي:

أ. فارتفاع معدل (سعر) الضريبة ارتفاعا كبيرا يؤدي إلى التهرب منها لذلك رفع سعر معدل الضريبة لا يؤدي إلى زيادة حصيلتها نتيجة محاولة المكلف التهرب منها.

ب. يزداد التهرب الضريبي في الضرائب التي يتطلب تقديرها تقديم كشف أو (إقرار) من المكلف نفسه كما هو الحال في الضريبة على الدخل. ويقل التهرب الضريبي في الضرائب التي تحصل بطريقة " الحجز عند المنبع " كالضريبة على الرواتب والأجور .

ت. يسبب عدم المساواة في تطبيق الإجراءات(اللاعدالة الضريبية) تضعف الثقة النزهاء بعدالة الضريبية وتكون سببا وجيها للتهرب الضريبي.[1]

2. الأسباب الاقتصادية : إن الوظيفة الاقتصادية للمكلف غالبا ما تحدد تصرفاته تجاه مصلحة الضرائب و كذا تدخل الظروف الاقتصادية تساهم كثيرا في تفشي ظاهرة التهرب، ويتساءل المكلف بالضريبة ما إذا كان الدخل الذي يجنيه من التهرب الضريبي يعوض الأخطار التي سوف يتعرض إليها من جراء ذلك، فكما زادت نسبة الضرائب المفروضة كلما زاد المكلف في تهربه من دفع الضريبة، ألن عدم دفع الضريبة يجعل دخله أكثر ومن جهة أخرى فإنه عندما تكون الحالة المادية للمكلف جيدة يميل إلى دفع الضريبة من أجل تجنيب نفسه الخطر الذي يجعله يتحمل ثقل الإخفاء و الإختلاس، أما إذا كانت حالته الاقتصادية مزرية فإنه يميل إلى التهرب رغم المخاطر الناجمة عنه ألنه يرى في ذلك السبيـــل الوحيـد لاستمرارية مؤسستـــه في النشاط و

[1] – جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي** (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010،ص 228.

انقاذها من الإفلاس و التوقف [1]، فالمشاهد أن التهرب الضريبي يقل في أوقات الرخاء لتوفر الأموال، في حين يزداد في أوقات الأزمات لقلة الأموال . [2]

3. الأسباب النفسية : تلعب العوامل النفسية دورا هاما في عملية التهرب الضريبي. حيث يعد ضعف الوعي الضريبي من الأسباب الرئيسية للتهرب من الضريبة فكلما زاد الوعي الضريبي لدى المكلفين ضعف الدافع على التهرب.[3]

و نجد أيضا المعتقدات النفسية التي كانت هي الأخرى حافزا للتهرب من الضريبة و منها:

أ. الاعتقاد السائد لدى كثير من الأفراد أن سرقة الخزانة العامة للدولة عن طريق التهرب الضريبي لا تعد سرقة[4]،و تبريرهم في ذلك أن تهربهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استنادا إلى الفكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصا معنويا.

ب. الاعتقاد السائد بأن الضريبة أداة لاغتصاب و افتقار الشعوب يرجع هذا التفكير إلى أسباب تاريخية ورثتها الشعوب عن الاستعمار فكان الاستعمار الفرنسي مثلا في الجزائر يستعمل الضريبة كوسيلة لمصادرة و نهب أموال الأفراد إما في شكل جماعي أو فردي مما انعكس سلبا على المجتمع اتجاه فرض الضريبة اقتطاع مالي دون مقابل، و هذا ما أدى إلى إحساسهم بان الضريبة تحد من حريتهم و يذهب البعض إلى اعتقادهم في عدم عدالتها.

عدم فهم الكثيرين للدور الذي تلعبه الدولة الحديثة و فقدان الثقة في مؤسساتها، فتح مجالا للشك في عدم أهمية هذه المساهمة و بالتالي التأثير السلبي على مدى إقبال المكلفين على دفع الضريبة

كما يرى عبد المنعم فوزي:"كلما زاد الو عي المالي ضعف الباعث عن التهرب،وبالعكس كلما ضعف الوعي المالي كان الباعث النفساني على التهرب من الضريبة قويا وملموسا".[5]

---

[1] – -نجيب زروقي،" **جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري** "، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013،ص 8

[2] – سالم محمد الشوابكة، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 131

[3] – خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر،الأردن،ط1،2005،ص : 217

[4] – عطية عبد الواحد، **مبادئ و اقتصاديات المالية العامة**،دار النهضة العربية،القاهرة،2000،ص212 .

[5] – -عبد المنعم فوزي:**المالية العامة والسياسة المالية**،،دار النهضة العربية،للطباعة والنشر،مصر،،سنة 1994ص : 226.

ويعتقد باهر محمد عتلم:"أن الوعي الضريبي يعتبر أقل تقدما من الوعي القانوني بمعنى أن الممول عندما يخالف القوانين الضريبية ال يشعر أنه يرتكب إثما في حق المجتمع كشعوره عندما يقتل أو يسرق غيره "[1]

4. أسباب متعلقة بالادارة الجبائية : باعتبارها وسيط بين السلطة التشريعية الجبائية والمكلفين المعنيين بالضريبة قد تعتبر الإدارة الضريبية سببا من أسباب التهرب الضريبي في حالة :[2]

أ.محدودية الوسائل المادية مثل عدم توفر الإدارة بالشكل المطلوب على التجهيزات والمستلزمات الضرورية بالشكل الذي يساعدها على تحقيق أهدافها المتمثلة في الوصول إلى كل الأوعية الضريبية وربطها وتحصيلها

ب.محدودية الوسائل البشرية سواء من حيث الكم أو النوع. :

– المحدودية الكمية : تتمثل في نقص الأعداد من الأعوان الإداريين القادرين على تغطية العمليات الجبائية من تحقيق، رقابة وتحصيل ...الخ وفي نقص حملات المتابعة والملاحقة وهو ما يشجع على التهرب والغش .

– المحدودية النوعية تتمثل في نقص الكفاءات القادرة على تحمل المسؤوليات في تطبيق أحكام قوانين الضرائب من تحديد للوعاء وتصفية وتحصيل لمختلف أنواع الضرائب بسبب انعدام ونقص التربصات والدورات التكوينية أو بسبب ضعف أجور العاملين في الإدارة بما يجعل هذه الأخيرة غير قادرة على استقطاب العناصر المؤهلة ذات الخبرة العالية الأمر الذي ينتج عنه فشل الإدارة في ضبط المتهربين خاصة في حالة إتباعهم لطرق تدليسية .

5. تعقد الإجراءات الإدارية و التنظيمية : تتجلى صورة تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية من خلال :

أ. صعوبة تقدير وعاء الضريبة وإخضاعه في كثير من الأحيان إلى التقدير الجزافي الذي قد يحدث فيه نوع من المغالاة مما يدفع المكلف إلى التهرب .

---

[1] – باهر محمد علتم:**المالية العامة**،جامعة القاهرة، طبعة 1991، ص216

[2] – بوشيخي عائشة – بوشيخي فاطمة ، **أسباب التهرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة دراسات جبائية ، العدد 01ص: 154

ب. تعقد إجراءات تحصيل الضريبة الذي يتقبلها المكلف بالرفض من خلال الغش و التهرب الضريبي. **ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف** ويعتبر ذلك من أكبر الأسباب التي تجعل المكلف يتهرب من تسديد مستحقاته الضريبية [1]

ت. الفساد الإداري وتواطؤ بعض الإداريين عديمي الضمير المهني والأخلاقي وتشجيعهم للتهريب من خلال إخفاء كشوف المعلومات، التغاضي عن المراقبة أو منح امتيازات ضريبية غير مستحقة....ال

6. الأسباب السياسية: إن سياسة الإنفاق العام للحصيلة الجبائية تلعب دورا هاما في تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبي بحيث كلما كان الإنفاق العام شاملا. ورشيدا وعادلا وأحس المكلف بوجود منافع من وراء الضريبة التي يدفعها كلما قل التهرب وازدادت الحصيلة الضريبية والعكس صحيح في حالة شعوره بالغياب التام للسلطات العامة من جهة واقتناعه بالتسيير السيئ للنفقات العامة .

7. الأسباب الاجتماعية : من الأسباب الإجتماعية التي تدفع بالمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة هي عدم وجود عدالة ضريبية مطبقة على واقع الناس، مما يمنع المكلف من القيام بواجباته الضريبية نتيجة عدم اتفاقه مع القواعد و الأنظمة الضريبية . كما يعد تأثير المحيط الإجتماعي سببا هاما في رسوخ وشيوع ظاهرة التهرب الضريبي وحيث أن المواطن الذي يولد في المجتمع الأصل فيه الغش والتهرب من الالتزامات الجبائية، لا ينتهج إلا هذا المنهج .[2]

8. **الأسباب الأخلاقية والثقافية:** يقصد بالأسباب الأخلاقية المستوى الأخلاقي الناتج عن انتشار الفساد وانعدام الضمير المهني .

أما الأسباب الثقافية تكمن في درجة الوعي الوطني والثقافي السائد في الدولة، فكلما كان هذا المستوى مرتفعا كلما كان هؤلاء الأفراد يتمتعون بشعور عال بالمسؤولية فيؤدون واجباتهم التي تحددها الأظمة والقوانين والمتمثلة في أداء واجب الضريبة، والعكس إذا غابت الأخلاق زاد التهرب والغش الضريبي.

---

[1] – محمد خالد المهايني، **التهرب الضريبي و أساليب مكافحته**، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، 2010 ص 190.

[2] – كمال شريط، **الرقابة الجبائية في الجزائر** – الإجراءات وأدوات دراسة حالة مديرية الضرائب،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة 2003-2004 ص : 62

رابعا :تعريف الغش الجبائي يعتبر الغش الجبائي أحد وجهي التملص من الاقتطاعات الإجبارية بمعارضة و مخالفة صريح التشريعات و القوانين و الإجراءات الجبائية للتخفيف من حدة العبء الجبائي جزئيا أو كليا، و تحميله إلى جهات أخرى.

إنه من الصعب تحديد مفهوم الغش الجبائي تحديدا دقيقا لتباين التشريعات الجبائية من دولة إلى أخرى، و اختلاف وجهات نظر كتاب و علماء المالية، إذ أن تحديده يستند إلى إلتحام آراء رجال القانون و الاقتصاد و مختصي الجباية **"**مخالفة القوانين الجبائية فعرف على أنه على أنه" مخالفة القوانين الجبائية بهدف الإفلات من الاقتطاعات أو تقليل حجم الوعاء الضريبي "

و عرفه (Andre Barilari) بأنه" الامتناع او التخفيض بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، و نماذجه متنوعة جدا كالأخطاء الإدارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات، تضخيم النفقات[1].**"**

و قد كتب جون جاك نوي (Jean Jaques Neuer) " الغش الجبائي ينجم عن إخفاء قسم من الضرائب أو تعظيم جزء من التكاليف، و هو ما يوصف بالسلوك الإجرامي[2].**"**

و عرف على أنه :**"**تخلص المكلف من العبء الملقى عليه كليا أو جزئيا دون أن يعكس عبأه على الغير.**"**[3]

خامسا :صور و أشكال الغش الجبائي[4]:

من صور الغش الضريبي عدم تقديم التصريح تعمد الكذب في مضمون التصريحات، تقديم بيانات غير صحيحة عن قيمة الوعاء الضريبي، أو مسك دفاتر ووثائق محاسبية غير منتظمة وغير قانونية، يقوم الغش الجبائي على الإخفاء القانوني والمحاسبي

1. الإخفاء القانوني : الغّش عن طريق العمليات القانونية يتمثل فيما يسمى بالتصنّع، أي استحداث وضعية قانونية مرئية، هذا النوع من الغّش أكثر استعمالا حيث يتمثل في إعداد مؤسسة تجارية لفواتير وهمية لا تطابق أي توريد حقيقي للسلع لحساب مؤسسة أخرى وبذلك تتمكن هذه الأخيرة من حسم مبلغ الرسم على

[1] - André Barilari : **Lexique Fiscale**, PUF, France, 1984, p.13. –

[2] – - Jean Jaques Neuer : **Fraude Fiscale Internationale**.

[3] – حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة و الموازنة و الضرائب**، دار الخلود للصحافة، 1995،ص 391.

[4] – مصباح حراق ، امحمد اعمر بوزيد ، **تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر(2010–2018)** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة العلوم التجارية ، المجلد : 18 العدد:02 ، ديسمبر 2019 ، ص : 176- 177

القيمة المضافة الوهمي من مبلغ الرسم على القيمة المضافة على مبيعاتها مما يؤدي إلى تخفيض الرسم الواجب الدّفع

2. الإخفاء المحاسبي : الغّش عن طريق العمليات المحاسبية يتطلب بلوغ مستوى جيّد من المؤهلات في مجال تقنية المحاسبة،،هذا الشكل من الغّش يكون بزيادة الأعباء (التسجيل المحاسبي للنفقات الشخصية من محاسبة المصاريف العامة، الزيادة في مختلف العوائد الممنوحة،الخطأ المقصود في تطبيق تقنية الإهتلاكات والمؤونات لتضخيم كتلتيهما) وقد يكون الغّش بتخفيض ويكون بإهمال التقييد المحاسبي للمبيعات باللجوء للبيع نقدا، التخفيض المحاسبي لمبلغ المبيعات بتسجيل التنازل العودة الوهمية للبضائع والمنتوجات،عدم التسجيل المحاسبي للنواتج الإستثنائية المحققة عن التنازل عناصر الأصول،إستغلال تواجد فروع الشركات في الملاجئ الجبائية في الخارج لتحقيق مبيعات هائلة بعيدا عن المصالح الجبائية الداخلية .

و يكمن الفرق بين التهرب و الغش الجبائيين في كون الأول يستند إليه باستغلال الثغرات و الفجوات الموجودة في التشريع التي تشكل منافذ له لتدنية الأعباء الجبائية المستحقة عليه و لا مسؤولية له أمام القانون، أي لا يعاقب عليه القانون أما الغش الجبائي فهو التملص بصفة إرادية من القانون بانتهاج سبل التزوير و التدليس، و يكون صاحبه مسؤولا أمام القانون، و في حالة اكتشافه يتحمل غرامات و عقوبات مادية و معنوية[1].

فالغش الضريبي يعرفه Andrée Barilari بأنه: "الإمتناع أو التخفيض بطريقة غَير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، و نماذجه متنوعة جدا، كالأخطاء الادارية في التصريحات، تخفيض الإيرادات تضخيم النفقات[2]"

و منه يكون هناك غش جبائي عند لجوء المكلف بالضريبة الى إستعمال طرق و أساليب احتيالية و تدليسية قصد التخلص من دفع الضريبة المفروضة عليهم كليا أو جزئيا، لذلك يطلق عليه أيضا بالتهرب غير المشروع[3]

[1] – شريف محمد ، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة ابوبكر بلقايد ، تلمسان ، 2009-2010 ، ص: 55

[2] – André Barilari, Lexique fiscal, 2ème édition, DALLOZ, Paris, 1992, page 92.

[3] – J. C. Martinez, la fraude fiscale, PUF, France, 1984, page 13

أما التجنب الضريبي فيعرفهC.J Martinez. بأنه: " هو فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الجبائي." أي أن المكلف بالضريبة يجتهد بشتى الطرق و الأساليب للتخلص من أداء بعض الضرائب المستحقة عليه دون مخالفة القانون و النصوص التشريعية، أي يستفيد من الثغرات الموجودة في التشريعات الجبائية بفعل تعقد النظام الجبائي أو عدم إحكام صياغة قوانينه، لذا يطلق عليه بالتهرب المشروع كون المكلف يتحرك في إطار قانوني .[1]

وقد يبدو من الوهلة الأولى أن مصطلح التهرب الضريبي هو عبارة يسهل فهم معناها، غير أن هذا الاعتقاد يتلاشى لما نجد التشريعات الضريبية لم تعرف التهرب الضريبي تاركة ذلك للفقه، مقتصرة على بيان الأفعال التي تشكل جريمة التهرب الضريبي، بل إنها لا تستعمل لفظة واحدة للدلالة على امتناع المكلف من الدفع الكلي أو الجزئي للضريبة ففي لبنان يستعمل لفظ "التملص"، وفي كل من مصر والعراق تستعمل كلمة "التخلص"، أما في سوريا فيستعمل مصطلح "التهرب"، في حين أن المشرع الأردني يستعمل لفظتين هما " التملص" و"التهرب" أما المشرع الجزائري فنجده استعمل عدة ألفاظ هي "التملص"، "التخفيض" و"الإنقاص"[2]

في المقابل، وأمام سكوت التشريعات عن تعريف التهرب الضريبي نجد أن الفقه قد اختلف في تحديد المقصود منه، ولذا تباينت المصطلحات المستعملة للتعبير عنه، فنجد من يعرف التهرب الضريبي على أنه: " ذلك السلوك الذي يحاول المكلف القانوني عدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر"، وعلى هذا يقسمه إبل صورتني اعتمادا على الأسلوب المتبع لتحقيق التهرب الضريبي هما:

أ. تهرب ضريبي بدون انتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح التجنب الضريبي.

ب. تهرب ضريبي بانتهاك القانون الضريبي ويطلق عليه مصطلح الغش الضريبي [3]

غير أن بعض الفقهاء استعمل مصطلح التجنب الضريبي للدلالة على عملية التخلص المشروعة من دفع الضريبة التي تتحقق من استغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، بينما استعمل مصطلح التهرب

[1] – -حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1988،ص 236 .

[2] – أحمد خيدل ، زهيرة كيسي ، **جريمة التهرب الضريبي** ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 14 ، العدد 01 ، 2021 ، جامعة غرداية ، ص : 1052-1053

[3] – مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 02،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016 ، ص: 151

الضريبي للدلالة على عملية التخلص غير المشروعة من دفع الضريبة والتي تتحقق بتعمد مخالفة القوانين أو الإحتيال عليها [1] ثم إن هناك من الفقهاء من يستعمل لفظ الغش الجبائي ويريد به التخلص غير المشروع من دفع الضريبة، ولفظ التهرب الجبائي ويريد به التخلص المشروع من أداء الضريبة .[2]

والغالب أن سبب هذا الاختلاف في استعمال المصطلحات إنما يرجع الى اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى المفهوم، أي أن الزاوية التي ينظر منها المختص في علم الاقتصاد تختلف عن تلك التي ينظر منها المختص في القانون، فما يهم رجال الاقتصاد هو المحافظة على موارد الدولة ولذا فهم يدرسون التهرب الضريبي سواء كان يشكل خرقا للقانون أم لا، أما ما يهم رجال القانون فهو دراسة المواد القانونية المتعلقة بالتهرب الضريبي وتحليل مضامينها واستخلاص مدى نجاعتها على أرض الواقع.

وعلى هذا نرى أن مصطلح الغش الجبائي هو الأليق بدارسي القانون الجنائي، على اعتبار أن هذا العلم تختص بدراسة الجرائم والجزاءات المقررة لها وأن الجريمة لا تكون الا إذا كان هناك فعل أو ترك نهى المشرع عنه ورصد لفاعله عقوبة جزائية [3]، فـ " الغش " مصطلح ينطوي على أن الفعل مخالف للقانون، أما "الجبائي " فهو مصطلح مشتق من الجباية، والتي هي كل ما يؤخذ بواسطة السلطة العامة باستعمال الإكراه، فمفهومها أوسع من مفهوم الضريبة لكونها تحتوي أساسا على الضرائب والرسوم المختلفة [4]، ولأن المتتبع للأفعال التي تشكل جريمة الغش الجبائي يجدها لا تخص الضرائب وحدها وانما أيضا الرسوم وغيرها من الاقتطاعات.

سادسا : الوسائل المقترحة لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر.

عملت الجزائر منذ الانفتاح الاقتصادي في بداية التسعينات على وضع و خلق مجموعة من الآليات و الوسائل لكبح ظاهرة التهرب الضريبي بنوعية المشروع و غير المشروع من خلال استحداث مجوعة من الهيئات ممثلة في المديرية العامة للضرائب و بالتعاون مع بعض الوزارات كالتجارة و والداخلية إلا أن هذه الوسائل

---

[1] – أحمد خيدل ، زهيرة كيسي ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 1053

[2] – ولهي بوعالم وعجلان العياشي ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08.، 2008 ، ص: 147-149

[3] – .خلفي عبد الرحمان ، **القانون الجنائي العام** ، دراسة مقارنة، دار بلقيس، الجزائر، 2016 ، ص: 58

[4] – حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2014-2015 ، ص: 04 .

بقيت مقصورة على تدخل الإدارة الجبائية و التي وجدت نفسها و حيدة في مواجهة ظاهرة معقدة و متداخلة و مؤثرة على بعض الظواهر الأخرى كتبييض الأموال و تهريب رؤوس الأموال .

تكمن الإجراءات و التدابير الوقائية من التهرب الضريبي في:

1.نظام تحليل المخاطر:

من أجل برمجة مجدية للمكلفين لرقابة الجبائية وجب استخدام وسائل تحليل الخطر risque management و الذي يسمح بتصنيف المكلفين بالضريبة حسب درجة الشفافية الضريبية، و يأخذ بعين الاعتبار هذا النظام المكلفين الذين يمتثلون للقانون حيث يعاجلوا معاجلة تفاضلية، فدرجة الشفافية تقاس على أساس الامتثال الضريبي بدلا من نتائج الرقابة.

هذه العملية تستدعي تجميع و استغلال المعلومات الجبائية، كما يجب على الدولة إنشاء هياكل التحقيق و جمع المعلومات على المستوى الجهوي مدعمة بهياكل مركزية لتحليل و جمع المعلومات مجهزة بنظام معلومات، من جهة أخرى تعزيز التعاون و التبادل الالكتروني للمعلومات مع الشركاء المحليين و الدوليين .

فالهياكل و المصالح الموجودة حاليا سواء تعلق الأمر بمصلحة التحريات الجبائية أو الفرق المختلطة، فيجب أن تدعم بفرق متنقلة مكلفة بالرقابة وجمع المعلومات حول العقارات و مراكز النشاط، و يكفي تحويل أعوان الإحصاء إلى أعوان الرقابة أو حتى أعوان المعلومات الجبائية، و بالتالي خلق أعوان مختصة في تجميع المعلومات ليس فقط في عملية الإحصاء و إنما طوال السنة[1].

علاوة على ذلك يجب على الإدارة الجبائية الانفتاح على شركائها المحليين والدوليين من أجل البحث و تبادل المعلومات لمكافحة الاقتصاد غير الرسمي و الغش الجبائي كما هو معمول به في منظمة التعاون و التنمية OCDE و الذي يعتمد على تبادل المعلومات من خلال[2]:

أ. طلب المعلومات تحت الطلب ؛

[1] – بوزيد سفيان ، **التهرب الضريبي...مفهوم و قياس** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة الاقتصاد وادارة الأعمال ، العدد رقم : 15 ،جوان 2016 ، ص: 155

[2] – - OCDE, manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de renseignement a des fins fiscales, modules sur contrôles fiscaux a l'étranger, 2006, p 1

ب. التبادل الطوعي للمعلومات ؛

ت. التبادل الأوتوماتكي للمعلومات ؛

ث. تبادل المعلومات حسب السلم الاقتصادي ؛

ج. الرقابة الجبائية المتزامنة ؛

ح. الرقابة الجبائية الدولية.

من خلال هذه الإجراءات يمكن للإدارة الجبائية في الجزائر أن تتحصل على المعلومات عن جميع العمليات التجارية و المالية و المصرفية التي تحققت في الخارج من طرف المقيمين و كذلك الشركات العابرة للقارات التي تعمل في الجزائر بصورة مباشرة أو عن طريق فروع لها، وتبادل المعلومات يجب أن يكون تلقائيا و بدون طلب من طرف الإدارات الجبائية المتعاقدة .

إن عملية تعبئة المعلومات و التحريات هي خطوة مهمة جدا في اختيار المكلفين للرقابة، و على المديرية العامة للضرائب إحلال النظام الكلاسيكي المستخدم في برمجة الملفات الجبائية للرقابة الجبائية بهذا النظام الجديد و هو نظام تحليل المخاطر المستخدم من طرف الدول الأوربية و الولايات المتحدة الأمريكية.

كما يمكن معالجة ظاهرة التهرب الضريبي باستعمال الوسائل التالية [1] :

2. نشر الوعي الضريبي : ويتم ذلك بتعريف المكلفين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها، ووجوه إنفاقها من خل أجهزة الإعلام المختلفة، ولايكفي إذاعة نشرات تذكيرية بالصحف، ليقوم المكلفون بتقديم إقراراتهم بالميعاد، وسداد الضريبة في الوقت المحدد، وذلك لأن الشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الإعتبارات الموضوعية والفنية وحدها، بل يستند إلى اكتمال الوعي الضريبي وتمتع أفراد المجتمع بروح الإنتماء السليم إلى الوطن .

3. تحقيق العدالة الضريبية : لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية لابد من مجموعة من السبل والإجراءات منها :

[1] – – عبد الرحمن بكر ، **الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي** ، مقال بمجلة درلسات جبائية ، العدد 04 ، ص : 21-21

أ. **شمولية الضريبة** : بحيث تصيب كافة الدخول حتى لا يشعر المكلف الذي يدفع الضريبة أن هناك من يحقق إيرادات ولا يدفع الضريبة .

ب. **معدل الضريبة** : بحيث يجب أن يكون معدل الضريبة في حدود المعقول لأن أي معدل مرتفع يترك آثارا سيئة على نفسية دافع الضريبة، وأي ضريبة تأكل مطرحها تدفع إلى التهرب الضريبي،لأن مثل هذه الضريبة تصيب رأس المال ولا تصيب الربح الناجم عن رأس المال .

ت. **الإعفاءات الضريبية** : أي نظام ضريبي يحتوي على إعفاءات فيها محاباة لبعض الفئات على حساب الفئات اخرى، لابد أن يدفع دافع الضريبة إلى التهرب منها، لذلك على الإعفاءات أن تكون مدروسة بشكل جيد ويستفيد منها أشخاص بحاجة إلى إعفاءات وإلا أدى الأمر إلى تهرب ضريبي من قبل دافعي الضرائب .

ث. **مراجعة التشريعات الضريبية** : حيث يكون للتشريع الضريبي الجيد مجموعة من الصفات من حيث حسن الصياغة وانسجامه مع الوضع الاقتصادي السائد.

المطلب الثالث : الإطار النظري للرقابة الجبائية .

أولا : تعريف الرقابة الجبائية :

لقد قدمت عدة تعاريف للرقابة الجبائية أبرزها :

1. الرقابة الجبائية هي " تشخيص لمحتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي والتحقق من هذا المحتوى مع الاثباتات والتصريحات .[1]

2. الرقابة الجبائية هي " مجموع العمليان والإجراءات التي تهدف الى التحقق من صحة ونزاهة التصريحات المقدمة من طرف المكلف، وذلك من خلال مقارنتها بعناصر ومعطيات خارجية . وهذا الحق محفوظ بنصوص ومواد التشريع الجبائي .

3. الرقابة الجبائية هي : " الفحص الشامل للوضعية الجبائية للمؤسسة بغرض مراقبة احترام القوانين الجبائية، من جهة وتعزيز الأمن الجبائي من منظور السياسة المتبعة في التسيير من جهة أخرى، وذلك بالتحكم في الامكانيات التي يوفرها التشريع الجبائي دون المساس بمصالح الخزينة العمومية ".[2]

4. تعد الرقابة الجبائية من أهم الإجراءات التي تسعى الإدارة من ورائها المحافظة على حقوق الخزينة من خلال محاربة الغش أو التخفيض من حدته، فالرقابة تعتبر وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين وإرساء مبدأ أساسي للاقتطاعات .

5. حسب Claude Laurent الرقابة الجبائية هي الوسيلة التي يمكن الادارة الجبائية من التحقق بأن المكلفين ملتزمين في أداء واجباتهم، وتصحيح الأخطاء الملاحظة .

6. وحسب A.Hamini الرقابة الجبائية هي تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية بما يتلائم مع القانون الجبائي، والتحقق من هذا المحتوى من الإثباتات والتصريحات المقدمة .

ثانيا: أهداف الرقابة الجبائية

للرقابة الجبائية عدة أهداف قد تكون قانونية،ادارية،اقتصادية،اجتماعية، يمكن اجمالها على النحو التالي:

1. الهدف القانوني: ويتمثل في التأكد من مدى مطابقة ومسايرة مختلف العمليات المالية الخاصة بالمكلفين مع القوانين الجبائية المختلفة، وبناء على ذلك تقوم هذه الرقابة على مبدأ المسؤولية والمحاسبة لمعاقبة المكلفين على ارتكاب أية مخالفات يمارسونها للتهرب من دفع مستحقاتهم المالية

2. الهدف الاداري: تلعب الرقابة الجبائية دورا أساسيا بالنسبة للإدارة الضريبية على أساس المعلومات التي تقدمها والتي بدورها تساهم في زيادة المردودية من خلال كشف الاخطاء والتجاوزات التي تساعدها في معرفة الحقائق والإحصائيات، مما يساعد الإدارة الجبائية على اتخاذ الاجراءات التصحيحية، كما تساعد الرقابة الجبائية على التنبيه الى أوجه النقص والخلل في التشريعات المعمول بها.

3. الهدف الاقتصادي: تسعى الرقابة الجبائية الى المحافظة على الاموال العمومية من التهرب الضريبي وحمايتها وبالتالي إنعاش الاقتصاد الوطني

---

[1] –Hanini, a. L'audit comptable et financie. Algérie: Edition bert.2001 ,page :172

[2] – حذيري صبرينة ، جنينة عمر ، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد :12،العدد:02 ، 2019 ، ص: 323

4. الهدف الاجتماعي: تهدف الرقابة الجبائية على المستوى الاجتماعي لمنع ومكافحة انحرافات المكلف بها مثل التلاعب أو الاهمال أو التقصير في أداء وتحمل واجباته، وذلك بغرض تكريس مبدا المساواة بين المكلفين

ثالثا : سلطات وحقوق الإدارة الجبائية مقابل الحرية الممنوحة للمكلفين بالضريبة في تقديم مختلف التصريحات المفروضة عليهم، خول المشرع الجبائي للإدارة الجبائية سلطات وحقوق واسعة للمراقبة والتحقق من صدق هذه التصريحات، ومن أهم هذه الحقوق: حق الاطلاع، حق الرقابة، حق المعاينة، الحق في استدراك الاخطاء، وعليه سنحاول تسليط الضوء على كل سلطة من هذه السلطات تبعا لما يلي[1] :

1.حق الاطلاع: ويعني هذا الحق أنه يجوز لموظفي ادارة الضرائب الاطلاع على سجلات ودفاتر وملفات المكلف ووثائقه الخاصة، لتتمكن من ربط الضريبة بشكل دقيق واكتشاف ما قد يحدث من مخالفات بهدف التملص من الضريبة [2]، وهذا ما أكدته المواد 309 -316 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ولكن تم الغاء هذه المواد بعد تعديل 2015، أما بالرجوع لقانون الاجراءات الجبائية نجده نص وأكد على هذا الحق وأتاح لأعوان الإدارة الجبائية حق الاطلاع، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها، وذلك من خلال تصفح الوثائق والمعلومات من مختلف الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات سعيا لجلب المعلومات والكشف عن مختلف المخالفات المرتكبة من المكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية، وهذا ما يستدل من نص المادة 40 من ق .إ.ج بقولها " : **لا يمكن باي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات، وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أيا كان نوعها من تلك الخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية أن تدفع بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين هم اقل من رتبة مراقب ويطلبون منها الاطلاع على وثائق الخدمة التي بحوزتها** "[3] وممارسة حق الاطلاع يحفظ مصالح الخزينة العمومية على أن تفيد وتساعد كل الجهات المعنية من استقاء المعلومات اللازمة للسير المحكم لأداء المهمة، وفي حالة الرفض أو اخفاء بعض الوثائق تسلط عليهم عقوبات مالية ومن بين الجهات المعنية بالاطلاع نذكر ما يلي[4]:

---

[1] – مونة مقلاتي ، توفيق بوليفة ، **دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الجبائي** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة الدرسات القانونية والاقتصادية ، المجلد: 04 العدد: 01 السنة: 2021 ، ص : 258-259

[2] – عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، **الضرائب و محاسبتها**، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط2003،01،ص325

[3] – المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية .

[4] – مغاري عبد الرحمان ، شيخي بلال ، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة دراسات جبائية ، العدد 02 ، جوان 2013 ، ص : 38

أ. حق الإطلاع لدى الإدارات العمومية: حسب المادة 39 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لا يمكن بأي حال من الأحوال لإدارات الدولة والولايات والبلديات وكذا المؤسسات الخاضعة لمراقبة الدولة أن تتحجج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة الجبائية .

ب. حق الإطلاع لدى المؤسسات الخاصة: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 200 من قانون الإجراءات الجبائية، يتعين على جميع التجار والشركات أن يقدموا عند كل طلب من أعوان الإدارة الجبائية الدفاتر والوثائق والمستندات المطلوبة منهم لغرض التحقيق والرقابة

ت. حق الإطلاع لدى المؤسسات المالية والبنوك: حسب المادة 312 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالإطلاع على الكشوفات والحسابات البنكية للمكلفين.

ووفقا للمادة 314 من نفس القانون السابق معاقبة كل من يعرقل عمل الإدارة الجبائية في ممارسة حق الإطلاع بغرامة مالية تتراوح قيمتها ما بين 1000 و10.000دج

يبدو حق الاطلاع طريقة عديمة الفاعلية بالنسبة لصغار الممولين الذين لا يمسكون دفاتر[1]، فالبحث والتحقيق في وثائق ومستندات المكلف والاطلاع على ما جاء بها من بيانات ليس بالأمر الهين، على هذا الأساس حرص المشرع على تقييده ببعض القواعد حماية لمصالح الخزينة العمومية من جهة، ودون المساس بحرية وخصوصيات المكلف موضع التحقيق من جهة ثانية، لذلك تم قصر حق الاطلاع على أشخاص معنيين في إدارة الضرائب، فلا يجوز لغير الموظفين الفنيين ذو الاختصاص التقني ممارسة حق الاطلاع لأن طبيعة عملهم تستوجب ذلك من جهة، ولتفادي افشاء أسرار المكلف والتشهير به بغير داع من جهة أخرى،على هذا الأساس لا يمكن اجراء التحقيق في المحاسبة أو القيام بتحقيق معمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف الا عن طريق أعوان الإدارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، ويهدف المشرع الجزائري من استحداث هذا النوع من الرقابة والتحقيق إلى الكشف عن مختلف التجاوزات، التي يرتكبها المكلف بالضريبة هذا الأخير الذي يحاول دائما التهرب من العبء الضريبي، كما يصبو المشرع أيضا إلى إحباط محاولات الغش الضريبي أو الإخفاءات والإغفالات . العمدية التي تشوب التصريحات الجبائية

[1] – حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط05،2006،ص59

ث. حق الرقابة: يعد حق الرقابة من أهم الاجراءات التي تسعى الإدارة من خلالها الى المحافظة على حقوق الخزينة، ويتجلى ذلك في محاربة الغش او التخفيض من حدته، فهذه الرقابة تعد وسيلة للإدارة الجبائية للتأكد من صحة وسلامة المعلومات المدلى بها في اقتراحات المكلفين،وتأخذ هذه الأخيرة أشكالا متعددة نذكر منها مايلي :

– الرقابة الشكلية: تعد أول رقابة تخضع لها التصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين، حيث تتم هذه الرقابة سنويا وتهدف إلى القيام بتصحيح الأخطاء المادية والنقائص المرتكبة أثناء كتابة وتقديم المكلفين لتصريحاتهم والتأكد من هوية وعنوان المكلف، فالغرض من هذه الرقابة هو التصحيح الشكلي للتصريحات دون إجراء أية مقارنة بين ما تحمله من معلومات وتلك التي تتوفر لدى الإدارة الجبائية، فهذه الأخيرة لا تهدف الى التأكد من صحة المعلومات وإ نما الكيفية التي قدمت من خلالها هذه المعلومات، وتتم هذه الرقابة الجبائية على مستوى مفتشية الضرائب في دائرة الاختصاص والتابعة لمكان ممارسة النشاط الخاضع للضريبة[1] .

– الرقابة على الوثائق: وتتم على مستوى مفتشيات الضرائب، هذه الاخيرة تقوم بإجراء فحص شامل للتصريحات الجبائية المكتتبة من طرف المكلفين من خلال مقارنتها بمختلف المعلومات والوثائق الموجودة بحوزة الإدارة الجبائية انطلاقا من ملفاتهم الخاصة اذ تراقب الإدارة الجبائية التصريحات والأعمال المستعملة لتحديد كل ضريبة أو رسم أو حق أو أتاوة، وفي المقابل يستوجب الأمر على المؤسسات والهيئات المعنية ان تقدم للإدارة الجبائية بناءا على طلبها، الدفاتر والوثائق المحاسبية التي تتوفر عليها. فهذه الرقابة تهدف الى :

- اكتشاف الأخطاء في الحسابات والمعدلات ؛
- معرفة الوضعية المالية للمكلف كل سنة ؛
- مراقبة مصداقية التصريحات مقارنة مع ما هو متوفر من معلومات لدى مفتشية الضرائب ؛
- اعداد قائمة المكلفين المقترحين للرقابة المعمقة، وفي حالة وجود نقاط غامضة او مبهمة من طرف المراقب يحق له أن يطلب بعض المعلومات والتبريرات من طرف المكلف بالضريبة .

– الرقابة المعمقة: وتتمثل في التدخلات المباشرة للأعوان المحققين بأماكن تواجد نشاطات المكلفين، وتهدف هذه التدخلات الى التأكد من صحة ونزاهة التصريحات المكتتبة من طرفهم، كما يتم الفحص الميداني للدفاتر

[1] – سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة الماجستير، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011،ص124

والوثائق المحاسبية مع تبريراتها اللازمة لمدة 04 سنوات غير خاضعة للتقادم لمحاولة الكشف عن احتمالات التهرب الضريبي وتشمل الرقابة الجبائية المعمقة: التحقيق المحاسبي –التحقيق المعمق لمجمل الوضعية الجبائية – التحقيق المصوب في المحاسبة وتم استحداثه بموجب قانون المالية 2010.

ج. حق المعاينة والحق في استدراك الأخطاء

في حالة ثبوت محاولة تدليس أو غش يمكن للإدارة الجبائية وبترخيص من رئيس المحكمة المختصة اقليميا بناءا على طلب مسؤول الإدارة الجبائية المؤهل، وعند توافر قرائن تدل على ممارسات تدليسية أن ترخّ ص لأعوانها الذين لهم على الأقل رتبة مفتش والمؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والعناصر المادية التي من شأنها) 4)أن تبرر التصرفات الهادفة الى التملص من المراقبة ودفع الضريبة، و يعرف على أنّ ه الحق الممارس

من قبل الإدارة الجبائية من أجل تصحيح حالات النسيان، أو النقائص أو الإغفالات في التصريحات الجبائية المكتتبة، أي بمعنى اعادة النظر في الاقتطاع الضريبي سواء بتعديله أو إنشاء اقتطاع جديد، وفي هذا الصدد نصت المادة 1/327من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه

" :**يجوز استدراك كل خطأ يرتكب سواء في نوع الضريبة أو في مكان فرضها بالنسبة لأي كان من الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول . "**

وحدد هذا الأجل لاستدراك الأخطاء المرتكبة الى 04 سنوات، كما يحق للإدارة الجبائية الى جانب هذه السلطات المخولة لها أن تقوم بصلاحية أخرى تتمثل في اقفال ملف المكلف، ويتم إقفال ملف المكلف من طرف مفتشية الضرائب وذلك من خلال حالتين

– إما حفظ الملف دون أية متابعة وذلك في حالة عدم تسجيل أي نقص أو خطأ في الملف يستوجب عليه التسوية و التعديل.

– وإما إرسال طلب معلومات التبرير والتوضيح لملف المكلف، اذ يطلب العون المحقق التوضيحات والتبريرات كتابيا في حالة وجود بعض العناصر المبهمة في ملف المكلف في مدة لا تقل عن يوما 30

رابعا : كيفية سير عملية الرقابة الجبائية [1]: بعد الرقابة الشكلية ورقابة الوثائق يقوم المراقب بطلب توضيحات وتبريرات كتابية من المكلف بالضريبة، إذا استلزم الأمر ينتقل المراقب إلى التحقيق في الوثائق المحاسبية المتعلقة بالملف اذا تبين أن استدعاء المكلف ضروري يستدعيه ويطلب منه تقديم توضيحات شفوية .

أ. في حالة رفض المكلف الإجابة كليا أو جزئيا عن النقاط المطلوب توضيحها، يتعين على المراقب أن يعيد طلبه كتابيا وتوجيهها للمكلف للإجابة عليها في مدة لا يمكن أن تقل عن ثلاثة أيام. ويجب أن تكون هذه الطلبات المكتوبة تبين بشكل واضح النقاط التي يراها المراقب ضرورية للحصول على توضيحات وتفسيرات.

ب. للمراقب صلاحية تصحيح التصريحات، بشرط أن يرسل للمكلف بالضريبة التصحيح المقرر القيام به على أن يبين بكل وضوح كل من الأساليب ومواد القانون الجبائي التي دعت إلى هذا التصحيح وفي نفس الوقت يقوم المراقب بدعوة المكلف إلى تقديم قبوله أو ملاحظاته في مدة ثلاثة أيام. وبانقضاء المدة دون أي رد يحدد المراقب أساس الضريبة مع مراعاة حق المعني في الاعتراض بعد إصدار جدول التسوية.

ت. تلعب الإدارة الجبائية دورا هاما في الرقابة الجبائية، وذلك من خلال الإصلاحات التي عرفها النظام الجبائي من جهة، ومن خلال تخصيص عدد لا بأس به من المصالح والمكاتب للسهر على عملية الرقابة مع تكليف كل منها بمجموعة محددة من المهام من جهة أخرى. ولكن تبقى الإدارة الجبائية تعرف بعض النقائص التي تشكل عائقا أمام تفعيل مهامها الرقابية كنقص التنسيق بين مختلف الهياكل وغموض وتشابك في المهام الموكلة لكل جهة .

خامسا : تقييم دور الرقابة الجبائية رغم الصلاحيات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية والجهود المبذولة من طرف الدولة في هذا المجال، الا أن هناك عوامل معيقة لهذا الدور، وتحول دون تحقيق الاهداف المرجوة والمتوخاة منها، وسنحاول ذكرها تبعا لما يلي [2]:

1. تعقد التشريعات الضريبية وعدم استقرارها: اذ تؤدي بعض التشريعات الى الحد من فعالية الرقابة الجبائية نتيجة للثغرات الموجودة في القانون الجبائي، والتي يسعى المكلف من خلالها الى التهرب من الضريبة، وكذا انعدام نصوص تشريعية تحمي أعوان الرقابة الجبائية أثناء تنفيذ مهامهم وتضمن حقوقهم وخاصة أثناء التدخل

[1] – مغاري عبد الرحمان ، شيخي بلال ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 39

[2] – مونة مقلاتي ، توفيق بوليفة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 263

في عين المكان، فالتعديلات المتوالية والمختلفة، وكذا الغاء بعض الأحكام الجبائية التي تستحدث بمناسبة قوانين المالية السنوية والتكميلية، فبهذه السرعة لم تتمكن لا العناصر الجبائية ولا موظفو الإدارة الجبائية من استيعاب مضمون النظام الجبائي[1]، وبالتالي عدم استقرار القواعد الضريبية تترك مجالا واسعا لتأويلات كبيرة خاصة أثناء التطبيق.

2. الخلل في نظام التصريحات الجبائية: يعتمد النظام الجبائي الجزائري على تصريحات المكلفين بالضريبة بأنفسهم، اذ يقوم المكلف بالتصريح بالأسس الضريبية والضرائب والرسوم المفروضة عليه، اضافة الى المعلومات المتعلقة بنشاطه وتكون له كامل الحرية في ذلك، خصوصا مع عدم امكانية اجراء الرقابة الجبائية القبلية على كل تصريحات المكلفين في نفس الوقت، والتأكد من مصداقيتها، وعليه فان تقدير المادة الخاضعة للضريبة بالنسبة للإدارة الجبائية يتم اعتمادا على هذه التصريحات، والتي يفترض فيها الدقة والنزاهة، وبالمقابل ينبغي على الإدارة الجبائية جمع المعلومات والعناصر اللازمة للتأكد من ذلك أو اثبات عدم صحة ومطابقة هذه التصريحات للواقع

3. ضعف ألية البحث عن المادة الضريبية لدى الإدارة الجبائية: حيث لا توجد طريقة واضحة يتبعها الأعوان المحققون في البحث عن المادة الضريبية، و الحد من الغش الضريبي، ولهم الحرية الكاملة في اختيار ما يرونه مناسبا، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنّ ضعف التنسيق بين إدارة الجمارك ومصالح التجارة وادارة الضرائب له تأثير كبير على ظاهرة التهرب الضريبي، فالمستورد عند قيامه بعمليات الاستيراد يلجأ الى تضليل هذه المصالح بشتى الطرق والحيلولة دون وصول المعلومات الجبائية الصحيحة من إدارة الجمارك إلى الإدارة الجبائية، وبذلك تحدث عملية الغش بسبب ضعف هذا التنسيق

4. نقص الكفاءة والإمكانيات البشرية: تعاني الإدارة الجبائية من نقص في الكفاءات والخبرة في مجال الرقابة الجبائية، خاصة في ظل التطور المستمر لطرق التهرب الضريبي، واستعانة المتهربين بذوي الخبرة لاستعمال طرق لا يتم اكتشافها إلا من طرف مراقبين ذوي خبرة مهنية في هذا المجال، كما تعاني الرقابة الجبائية من مشكل نقص المراقبين خاصة وأن قانون الإجراءات الجبائية ينص على أن عملية الرقابة لا تتم الا من طرف أعوان الادارة الجبائية الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، وبالتالي لا يوجد تناسب بين عدد المكلفين وعدد المفتشين

[1] – فلاح محمد ، **السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006،ص79

في الإدارة الضريبية، مما يدل على ضعف الأهمية الممنوحة للرقابة الجبائية من حيث الإمكانيات البشرية، مقارنة بالعدد الهائل والمتزايد من الملفات، وهذا ما يقلل خضوع هذه الملفات للمراقبة لفترة طويلة، وهو ما يبعث في نفوس المكلفين اطمئنانا للتهرب من دفع الضريبة .

5. نقص الإمكانيات والوسائل المادية:

نظرا لتعدد مهام الإدارة الجبائية سواءا من حيث إحصاء المكلفين، أو عمليات التفتيش والرقابة لمختلف الملفات، فإنّ هذا الأمر يقتضي توفر وسائل مادية متطورة تتجاوب مع مقتضيات العصر، ولهذا الغرض ومن أجل المتابعة الجيدة لملفات المكلفين المتزايدة سنويا وحصر المعلومات الخاصة بكل مكلف في أوقات قياسية أصبح إدخال الإعلام الآلي ضرورة حتمية، لأنه يعتبر العلاج الفعال ضد كل اشكال التهرب الضريبي، اذ يسمح الإعلام الآلي بمراقبة جميع المكلفين، وتحسين الرقابة الجبائية من خلال برمجة علمية للملفات[1].

رغم التطور الذي شهدته هياكل الإدارة الجبائية، إلا أنّ ها لا زالت تعتمد على الوسائل التقليدية في جميع الأعمال الرقابية والإدارية، اضافة الى ضرورة توفير وسائل النقل الضرورية، ومتطلبات العمل الإداري والمكتبي لأعوان الإدارة الجبائية، ضف الى ذلك تدني اجور موظفي الإدارة الجبائية والضغوطات التي يتعرضون لها لاسيما أثناء عمليات المراقبة والتحقيق المحاسبي لها دور كبير في استفحال ظاهرة التهرب الضريبي.

بتعبير ادق سيادة الأساليب الكلاسيكية في العمل الإداري، اذ لا زالت الملفات تعالج بطريقة يدوية وبطيئة، وكذا ضعف النظام المعلوماتي في تسيير المادة الجبائية، هذا من ناحية، ومن ناحية اخرى عدم كفاية المقرات التي يزاول فيها الموظفون مهامهم، اذ نجد بعضها بنايات قديمة بأثاث وتجهيزات بالية، بحاجة الى ترميم وتجديد فهي لا تشجع الموظف على العمل براحة وطمأنينة، زيادة على قلة وسائل النقل المصلحية التي يستخدمها أعوان الإدارة للقيام بمهامهم من تحقيق ومتابعة، ما يضطرهم الى استخدام وسائل نقلهم الخاصة .

[1] – ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع ن الجزائر،2004،ص308

خامسا :اقتراحات تفعيل الرقابة الجبائية .

من أجل تحسين فعالية النظام الضريبي وتنشيطه، وجعله أكثر عدلا، وكذا تحسين اداء الإدارة الضريبية، في تفعيل هذه المقتضيات يجب أن ترتبط الرقابة الجبائية بالمقومات الأساسية التالية:

1. توضيح التشريعات الضريبي : يتمثل تبسيط التشريعات الضريبية من خلال جعلها، أكثر شفافية في بإجراءات فرض الضريبة، فكلما كان التشريع الضريبي سهلا كلما ادى ذلك إلى إقناع المكلف بضرورة ووجوب دفعه لديونه اتجاه الإدارة الضريبية، فاستقرار القوانين يساعد على التطبيق الأمثل لها وبالتالي لابد من توحيد التشريع الضريبي، ونشر كافة القوانين واللوائح، وعليه يجب أن تنسق جميع القرارات التي تتخذها إدارة الضرائب سواء على المستوى المركزي أو الجهوي وحتى الولائي، حتى لا تتضارب في اتجاهاتها ولا تتناقض في تفسيراتها، مما يسمح بتطبيق القوانين على جميع المكلفين ودون التفرقة بينهم، كما يجب التخفيف من حجم الاضافة،الحذف، والإلغاء التي تطرأ سنويا من خلال قوانين المالية السنوية والتكميلية، وذلك لضمان نوع من الاستقرار للتشريع الضريبي.

2. إعلام وتوعية المكلف بالضريبة : تتضاعف فرص نجاح النظام الضريبي، كلما ازدادت درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، واقتناعهم بعدالة الضريبة وأهميتها في تمويل وتنفيذ برامج الحكومة، وبمفهوم المخالفة كلما انخفضت درجة الوعي الضريبي لدى المكلف، كلما انعكس ذلك سلبا على التحصيل، لذا يسعى المشرع الى إعلام المكلفين بإعطائهم نظرة إيجابية اتجاه النظام الضريبي، اذ تم إنشاء عدة هيئات على المستويين المركزي والمحلي اوكلت لها مهمة استقبال المكلفين والاجابة على كل استفساراتهم، وإعلامهم بحقوقهم وواجباتهم .

3. تحسين العلاقة بين الادارة الجبائية والمكلف بالضريبة : يقع على عاتق الادارة الجبائية تحسين علاقتها مع المكلفين بالضريبة، فهي مطالبة بإيجاد الحلول الكفيلة لبلوغ هذه الغاية، والتي نذكر من بينها:

أ. حسن استقبال المكلفين بالضريبة

ب. تحسين وتعميق وسائل الاتصال بين الادارة والمكلفين، وهذا لا يتأتى إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الضريبة وإ عدادهم الاعداد التام فنيا ونفسيا، وكذا الالتزام بالحياد تجاه المكلفين بالضريبة، وهذا تجسيدا وإ عمالا لمبدأ تساوي المواطنين امام الضريبة المكرس في المادة 64 من الدستور .

4. تفعيل النظام المعلوماتي وتحسين الامكانيات المادية والبشرية : من الاليات التي ينبغي أن تهتم بها الادارة الجبائية لتفعيل دور الرقابة الجبائية، هو ضرورة الاهتمام بتطوير نظام المعلومات، فالاتجاه المتزايد نحو التجارة الالكترونية يتطلب ضرورة تفعيل دور الادارة الجبائية الالكترونية تحقيقا للسرعة والدقة في انجاز المهام وتنفيذ العمليات الجبائية، وذلك من خلال التقليل من تعقد الاجراءات الادارية داخل الادارة الجبائية. فرغم وجود مواقع واب للمديرية العامة للضرائب،إلا أنّه يلاحظ عدم مواكبته سرعة وفعالية التغيرات التي تطرأ على القوانين الضريبة، ونظرا لمواجهة الادارة الجبائية لصعوبات في اداء مهامها لقلة عدد موظفيها ونقص كفاءتهم المهنية، أصبح من الضروري تحسين كفاءات الموظفين، وتكوين اطارات متخصصة في المجال الضريبي، وذلك يتحقق من خلال تحسين أجور الموظفين في مصلحة الضرائب – فتح مدارس متخصصة في المجال الضريبي عبر مختلف جهات الوطن قصد تكوين اطارات ضريبية وأعوان اداريين –تحسين الأوضاع المادية والاجتماعية للعاملين بالإدارة الضريبية قصد غلق، منافذ الاغراءات المقدمة لهم – تسليط أقصى العقوبات لمن ثبت في حقهم سلوكات غير مشروعة ومنافية لأخلاقيات المهنة كالرشوة مثلا [1].

[1] – مونة مقلاتي ، توفيق بوليفة ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 269-270

المبحث الثاني : التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية

يعتمد النظام الضريبي الجزائري على التصريحات المقدمة من طرف المكلف للإدارة الضريبية وتعمل هي على مراقبة ومتابعة هذه التصريحات ومن ثم تحصيل الضرائب على حسب كل نوع من هاته التصريحات .

المطلب الأول : مفهوم التصريح الجبائي

يعتمد النظام الجبائي الجزائري على النظام التصريحي بمعنى أن المكلف بالضريبة يصرح ويقوم بتسديد مقدار الضريبة الواجب دفعه، هذا مع إحظار الدلائل و الوثائق الثبوتية حتى يتسنى للإدارة الضريبية التحقق مما صرح به المكلف بالضريبة .

و يستمد التصريح أهميته من كون أن أغلبية الأنظمة الضريبية مبنية عليه، وقد أقرته كافة الأنظمة الضريبية، وجعلت منه وسيلة لجعل المكلف بالضريبة يساهم في تحديد وضعيته الجبائية، وعليه ومادام إعترف التشريع للمكلف بالضريبة بهذه المساهمة فجعل له حجية لإلثبات سواء بالنسبة له أو بالنسبة للإدارة الجبائية .[1]

ويعد التصريح الجبائي أحد الإجراءات الدائمة في علاقات المكلفين بمصلحة الضرائب كما يعد أداة أساسية لتحديد قيمة المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة وتعتبره الإدارة الضريبية أداة من أدوات تعزيز وقياس مدى الإلتزام الطوعي من جهة ومن جهة أخرى يتم على ضوئه برمجة التدقيق والمراجعة المكتبية والميدانية و بهذا فهو التزام قانوني يقوم به المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية وفق الإجراءات القانونية المنصوص عليها في التشريع الضريبي"، كما يعرف التصريح الجبائي بأنه: "بيان مكتوب عن نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة الضريبية، من واقع تقدير المكلف لنتيجة عملياته كأساس في تحديد الضريبة المستحقة والواجبة الأداء " [2]حيث يتوجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بفحص ضريبي وجب إتباعه في مراجعة التصريحات الجبائية القائمة على مبدأ الالتزام الطوعي و النظام التصريحي لمختلف الضرائب من خلال ما سبق يمكن

[1] – كريم مفتاح، **خصوصية الإثبات في المادة الجبائية**، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الرباط ، المغرب، سنة 2016،ص: 55

[2] – فلة محتال ، احمد بساس ، **أثر تطبيق نظام التصريح الإلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة دراسات العدد الإقتصادي ، المجلد : 11 ، العدد: 02 ، 2020 ، ص: 58

استنتاج أن التصريح الجبائي هو: "اعتراف من المكلف بكل المعلومات والبيانات المنشئة للنتيجة في الآجال المحدد قانونا و التي على أساسها تفرض الضريبة[1]

وتتمثل التصريحات الجبائية في تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية لتسهيل عملية الاتصال فيما بينهم، تحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و رقم الأعمال المحققة من قبل المكلف بدفع الضريبة .

ويمكن تعريف التصريح الجبائي على أنه :عبارة عن مجموعة من البيانات المعالجة والمنظمة التي باستطاعتها التأثير على وعاء الضريبة سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة . [2]

كما يمكن تعريفها على أنها ":وثيقة يستلمها المكلف من إدارة ال ضرائب من اجل التصريح فيها برقم أعماله أو أرباحه أو تكاليفه...الخ،

ثم يقوم بإرجاعها لمصلحة الضرائب لتكون كدليل وبرهان إثبات تستعين به هذه الأخيرة لتحديد مبلغ الضريبة المناسب للمكلف بحيث يشتمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية للقوائم المالية بالإضافة إلى مجموعة من التصريحات والجداول الملحقة الأخرى .

المطلب الثاني : أشكال التصريح الضريبي وأهميته

أولا : أشكال التصريح الضريبي

ألزم المشرع كل من يزاول نشاطا مهما كانت نوعيته بأن يقدم إلى مصلحة الضرائب مجموعة من التصريحات منها ما يلزم بتقديمها مرة واحدة سواء عند بدء مزاولة النشاط أو التوقف، أو التنازل ومنها ما يقدم بصفة دورية منتظمة شهرية وفصلية وأخرى سنوية،حسب النظام الضريبي الذي يخضع له المكلف إما النظام الحقيقي وإما نظام الضريبة الجزافية الوحيد[3]

[1] – طلبة متولي سلامة، **الإصلاحات الدستورية والتشريعية المرتقبة في مصر** ،الطبعة الأولى، . مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، 2015 ، ص : 152

[2] – سمة قخموش دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، اطروحة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2013 ، ص : 47

[3] – Disle, E., & Jacques, S. (2014). Gestion fiscale. Paris: Dunod.

و للتصريح الضريبي عدة أشكال وهو مرتبط بعجلة النشاط الخاضع للضريبة، أي يختلف نوع التصريح وأجاله من بداية النشاط (أولا) إلى ممارسة النشاط (ثانيا)إلى التوقف عن النشاط (ثالثا) .

1. التصريح بالوجود : بالرجوع إلى المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة يجب على المكلفين بالضريبة والخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا في(30) الثالثين يوما الأولى لبداية نشاطهم تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة إلى مفتشية الضرائب المباشرة التابعين لها[1].

ويجب أن يرفق هذا التصريح بشهادة ميلاد، وكذا بمعلومات خاصة إن كان المكلف بالضريبة أجنبيا تتمثل في الأسماء، والألقاب، والعنوان التجاري، والعنوان الجزائر وخارج الجزائر، كما يجب تدعيم التصريح بنسخة من العقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى هؤلاء الأجانب إنجازها بالجزائر.

وإذا كان الخاضع للضريبة يملك عدة وحدات فيجب عليه تقديم تصريح شامل بالوجود عن المؤسسة إلى مفتشية الضرائب المختصة.

2. التصريح بالوعاء الضريبي : التصريح بالوجود يكون عند بداية النشاط، وخلافا له فالتصريح بالوعاء الضريبي يكون أثناء ممارسة النشاط الخاضع للضريبة، ويهدف هذا التصريح إلى تحديد جميع المداخيل والمعلومات حتى يتم تحديد المبلغ الواجب دفعه كضريبة.

أ. التصريح الشهري أو الفصلي : ألزم القانون المكلفين بالضريبة بأن يكتتبوا تصريحا فصليا أوشهريا :

– التصريح الشهري: هو عبارة عن وثيقة تأخذ مكان إشعار بالضرائب والرسوم التي تدفع نقدا أو عن طريق الإقتطاع من المصدر والخاضعون لهذا التصريح هم :

- التصريحات من صنف (G50)باللون الأزرق وتلزم بها المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي على الضرائب.

[1] – يامه ابراهيم ، **تأسيس الدين الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة القانون والتنمية المحلية ، العدد: 01،السنة: جانفي2020 ،أدرار ، ص: 35

- التصريحات من صنف (G50)باللون البني وتلزم بها المؤسسات غير الخاضعة للرسم على القيمة المضافة.

– **التصريح الفصلي**: و يلزم بهذا التصريح المكلفون بالضريبة :

- الخاضعون للنظام المبسط : وهم الأشخاص المعنويون، المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص تحت ضريبة الدخل الإجمالي في فئة الأرباح الصناعية والتجارية.
- الخاضعون لنظام التصريح المراقب : وهم أصحاب المهن الحرة الشاملين للضريبة على الدخل الإجمالي في فئة الأرباح غير تجارية[1].

ب. التصريح السنوي : يلتزم كل شخص خاضع للضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إلى إكتتاب تصريح بالمداخيل السنوية قبل تاريخ 30 أفريل من كل سنة مالية، ويملأ هذه المعلومات في نموذج تقدم الإدارة الجبائية للمكلف بالضريبة[2].

وتجدر الإشارة إلى أن نماذج التصريحات وأجال التصريحات تختلف من مكلف بالضريبة إلى أخر، أي كأن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا، أو أن يكون خاضعا للتصريح الجزافي أو الحقيقي، وكذا حسب نوع النشاط الممارس والخاضع للضريبة.

ت. التصريح بالتوقف عن النشاط: نصت المادة 195 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة أنه في حالة ما إذا تم التوقف عن النشاط الممارس أو في حالة التخلي، فيستوجب على المكلف بالضريبة القيام بعملية اإلرسال في أجل 10 أيام من تاريخ التوقف عن النشاط أو التخلي

وفي حالة الوفاة فيتولى ذوي الحقوق هذا التصريح في أجل 06 أشهر من تاريخ واقعة الوفاة .[3]

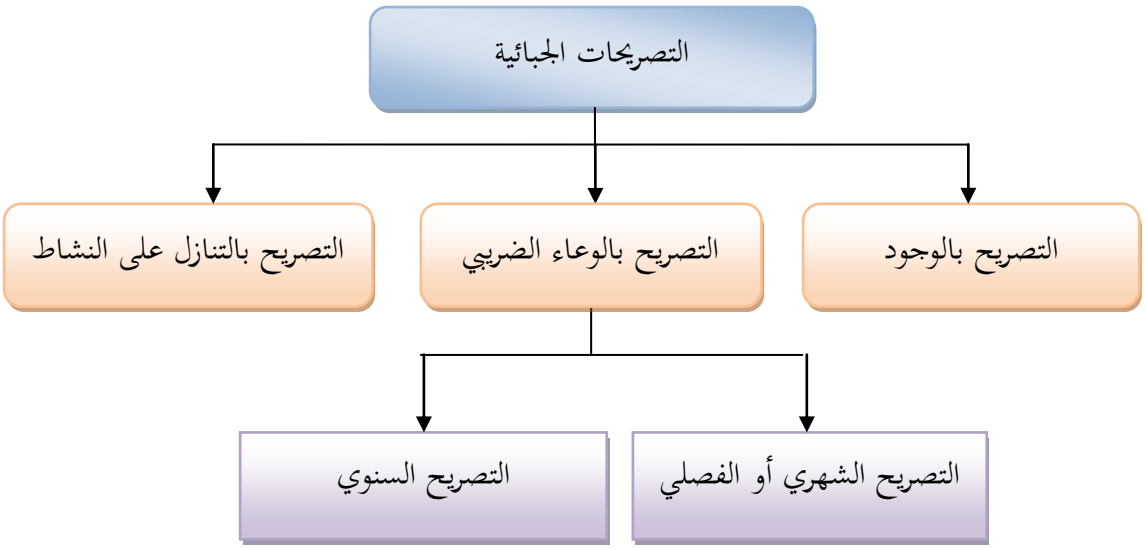
و الشكل التالي يوضح أشكال التصريحات الجبائية :

[1] – يا مه ابراهيم ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 36

[2] – راجع المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – راجع المادة 195 من من ألمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976،المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، المعدل و المتمم، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

الشكل (3،1) أنواع التصريحات الجبائية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على الجانب النظري

ثانيا : أهمية التصريح الضريبي

1. أهمية التصريح الجبائي بالنسبة للإدارة الضريبية:

تتلخص الأهمية في:

أ.يعطي التصريح الجبائي لإدارة الضرائب المعلومات عن ميلاد ضريبة جديدة (مكلف جديد)، حيث تصبح الإدارة على إطلاع بمكان مزاولة نشاط المكلف وبدايته مما يتسنى لها مراجعة وحساب الضرائب وتحصيلها

ب. يسهل التصريح الجبائي العمل الملقى على كاهل الإدارة الضريبية بحيث المكلف نفسه يصرح بمداخيله ومقدار الضريبة الواجب دفعها .

ت. تقدير الضريبة بتقديم التصريحات الجبائية من المكلف للإدارة هو أكثر الطرق استخداما في الدول المتقدمة مما يخفف من أعباء الإدارة الضريبية ويقلل من نفقاتها .

2. أهمية التصريح الجبائي بالنسبة للمكلف بالضريبة: تتلخص الأهمية في:

أ. التصريحات الجبائية تعتبر وسيلة تنمي شعور المكلف بالمشاركة في تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه ؛كلما شعر المكلف بالضريبة أنه شريك في عملية تقدير وتحديد دخله كلما زاد التزامه بتقديم تصريحاته مما ينعكس إيجابا على ارتفاع حصيلة الجباية من الضرائب .

ب. التصريحات الجبائية من أفضل الطرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة لأنها من إعداد المكلف فهو أدرى بمقدرته التكلفية ومن قناعته الذاتية ويعكس مدى وعيه الجبائي .

ثالثا: التصريحات الجبائية الإلكترونية

تسعى الإدارة الجبائية إلى عصرنة قطاعها والتكيف مع عالم يتطور بشكل مستمر، والانتقال إلى إدارة ديناميكية ونشيطة من خلال دمج الثقافة الرقمية، و يمثل تجسيد الإدارة الإلكترونية رهان كبير يفرض عليها مضاعفة جهودها على نطاق واسع وإثبات فعاليتها وكفاءتها لتكون في مستوى التحديات المرفوعة، و في هذا الصدد أطلقت الإدارة الجبائية نظام تصريحي جديد وهو ما يعرف بالتصريح الإلكتروني الذي سنحاول التفصيل فيه من خلال ما يلي

1. تعريف التصريح الجبائي الالكتروني هناك مجموعة من التعاريف للتصريح الجبائي الإلكتروني فهو "السماح للمكلف بالضريبة بالتصريح عن الضرائب الخاضع لها بما فيها الملفات أو البيانات باستخدام وسائل تكنولوجية لنقلها إلى الإدارة الضريبية بطريقة عصرية باستعمال الانترنت [1]، كما هو "تطبيق تضعه الإدارة الجبائية تحت تصرف مكلفيها، بحيث يقوم هذا ألخير بتحميل الملفات الخاصة به واستعراضها و تعبئتها"، بحيث يقوم المكلف بتتبع ملفه بالقبول أو الرفض من قبل الإدارة الجبائية سواء عن طريق شاشة التنبيهات أو بحساب المكلف أو بالبريد الإلكتروني .

من خلال ما سبق يمكن تعريف التصريح الجبائي الإلكتروني على أنه التزام يقوم به المكلف بالضريبة إزاء الإدارة الجبائية يبين فيه المبالغ والأوعية الخاضعة للضريبة وذلك باستبدال الطريقة التقليدية باستعمال الورق بطريقة عصرية تعتمد على خدمة الإعلام الآلي والأنترنت.

[1] – ministère de l'action et des comptes publics, d. g.). téléprocédures des professionnels. Récupéré sur Fiche technique: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/2_professionnel/procedure_en_ligne_professionnels.pdf .2016. p :01.

2. أنواع التصريحات الجبائية الإلكترونية: منذ اعتماد الإدارة الجبائية تطبيق نظام التصريحات الإلكترونية والتخلي على التصريحات الجبائية الورقية لم تغير الإدارة الجبائية أنواع التصريحات من حيث المضمون بل فقط في وسيلة نقل التصريحات من المكلف إلى الإدارة الجبائية ومنه فإن أنواع التصريحات الجبائية الإلكترونية هي نفسها أنواع التصريحات الجبائية التي رأيناها.

3. مزايا التصريحات الجبائية الإكترونية بالنسبة للإدارة الجبائية: يمكن تلخيص مزايا التصريحات الجبائية بالنسبة للإدارة الجبائية فيما يلي:

أ. تقليص تكاليف الطلبات المتعلقة بالمطبوعات الجبائية .

ب. تقديم معطيات ملخصة موثوقة للدراسات الإستشرافية والتحليلية واتخاذ القرارات .

ت. التشغيل الآلي من استقبال المكلف بالضريبة واستفساراته إلى تسديد الضريبة .

ث. التشغيل الآلي لعمليات المحاسبة والحساب الفعلي للمبلغ الرئيسي للتصريح والتعريف بالمكلفين بالضريبة.

ج. رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة مع إعطاء للمحققين إمكانية القيام بعملية مقاربة بين المعلومات الواردة بعد إنشاء العرائض .

ح. الحصول على جداول في الوقت المناسب والتي من شأنها أن تسمح بتقييم أداء المصالح ومتابعة مستوى التحصيل حسب صنف الضرائب وقطاع النشاط لوزارة المالية .

خ. التخلص من المطبوعات الورقية للتصريحات الجبائية يعني القضاء على البيروقراطية.

4. مزايا التصريحات الجبائية الإلكترونية بالنسبة للمكلف بالضريبة: تعتبر بوابة التصريح الإلكتروني حال يسمح للمكلفين بالضريبة بما يلي:

أ. إجراء العمليات من المقر مع المديرية العامة للضرائب وتجنب التنقلات من أجل تقديم التصريحات الجبائية .

ب. الولوج إلى الإدارة الجبائية 24 /24 سا خلال كامل أيام الأسبوع.

ت. تزويد المكلف بالضريبة بالمعلومات حول رزنامته الجبائية المحينة مع إلتزاماته الجبائية .

ث. الولوج إلى استماراته التصريحية المودعة والإطلاع عليها.

ج. الإطلاع على دينه الجبائي الكلي[1].

المطلب الثالث : شروط صحة التصريح الجبائي

منح المشرع الجزائري أهمية كبيرة للتصريح الجبائي حيث وضع له شروط شكلية وأخرى موضوعية نأخذ منها ما يلي :

أولا : الشروط الشكلية لصحة التصريح الجبائي

تتمثل الشروط الشكلية في:

1. صفة الشخص الملزم بالتصريح من ناحية إقامته في الجزائر أو في الخارج شخص طبيعي أو معنوي كامل الأهلية أو قاصر؛

2. المواعيد القانونية لتقديم التصريح بآجال محددة قانونا عند تقديمها إلى الإدارة الضريبية؛

3. شكل التصريح بحيث تكون على استمارات محددة ضمن المدونات المطبوعة للإدارة الجبائية.

ثانيا : الشروط الموضوعية للتصريح الجبائي

وتتمثل في ضرورة ملأ كل البيانات الواجب ملؤها في استمارة التصريح كما تكون خالية من الأخطاء مع إحضار الوثائق التي تثبت ذلك .

[1] – فلة محتال ، احمد بساس ، **مرجع سبق ذكره** ، صك 61

المبحث الثالث : جودة التصريحات الجبائية

المطلب الأول:جودة التصريحات الجبائية وخصائصها

أولا.مفهوم جودة التصريحات الجبائية :

إن مفهوم الجودة ينطوي على مجموعة الخصائص والصفات التي يتمتع بها المنتج أو الخدمة لإشباع حاجات المستفيد، و المعلومة في حد ذاتها منتج يخضع لتقنيات الإنتاج والحفظ والمعالجة والمراقبة والمراجعة .

أما جودة المعلومة فهي تمثل دقة وصحة المحتوى الفعلي للبيانات، وهياكل البيانات، وقاعدة البيانات، وبما أن المعلومات هي بيانات يتم تنظيمها ومعالجتها بحيث تكون ذات معنى تفيد في عملية اتخاذ القرار. عليه فان المعلومات لا ترقى إلى المستوى الجودة ولا يكون لها قيمة استعماليه إلا إذا كانت مطابقة لحاجة المستفيد منها والذي يوظفها في مجال معين لحل مشكلة ما.

وتعني الجودة في هذا المجال صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين فالمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها .

تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك ان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من استخدامها . [1]

كما تعرف " تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في لخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية حيث يؤدي تحديد جملة

[1] – طلحة أحمد ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، تخصص نقود مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي ، الإغواط ، 2011-2012 ، ص : 55

الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير لمحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية . [1]

وتعرف " أنها توافر مجموعة من الخصائص المحاسبية الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تكون في إطار نظام محاسبي متكامل، يعمل في ظل معايير محاسبية عالية الجودة وفي ظل نظام إدارة حوكمة شركات كفء وفعال وكذلك في ظل نظام سوق مالي كفء، يهدف إلى توفير مناخ ملائم للاستثمار وبالتالي نصل الى بيانات مالية موثوقة ومفيدة وخالية من الاخطاء المادية بسبب الغش والتحريف والتضليل . [2]

كما يمكن تعريفها" يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، حيث تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة ومهمة للمستخدمين، كما ان هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة وكذلك ترشيد القرارات وكذا عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. [3]

وتظهر جودة التصريحات الجبائية بجودة المعلومات، والتي تحدد من خلال الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتعزيز نوعية المعلومات المحاسبية .

ثانيا. خصائص جودة المعلومات التصريحات الجبائية :

تتمثل أهداف التصريحات الجبائية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الغرض منها، و حتى تكون هذه المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها فلابد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية،

[1] – بشير بن عيشي ، عمار بن عيشي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية** ، ورقة بحثية مقدمة في ملتقى دولي بعنوان : دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات المنعقد بجامعة ورقلة يومي 24-25 نوفمبر 2014 ، ص : 232 .

[2] – أحمد بن محمد السلمان ، **تطور جودة المعلومات المحاسبية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الحادي عشر العدد 02، جامعة الفصيم ، السعودية ، 2012 ، ص: 45

[3] – أولاد قادة أمال ، **جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات التمويل والاستثمار في المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، 2017 ، ص 115:

لذلك فإن الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية للمعلومات هو استخدامها لتقويم مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها والإفصاح عنها بالتصريحات .

هناك العديد من مستخدمي المعلومات يعتبر مصطلح صحة المعلومة مرادف لجودتها، الصحة شرط أساسي لجودة المعلومات والخصائص الأخرى كالملائمة والوضوح ..ماهي إلا خصائص تساهم في جودة المعلومات [1].

1. الخصائص النوعية

أ. الملائمة :

تعني الملائمة (Relevance) أن تكون معلومات التصريح لها القدرة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدميها، وحتى تكون المعلومات ذات فائدة يجب أن تكون ملائمة للغرض الذي أعدت من اجله والملائمة مطلب أساسي للمعلومات للاستفادة منها في تقويم السياسات الإدارية ووضع الخطط والرقابة عليها، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتحقق فيها الشروط التالية:

- التوقيت الزمني المناسب (Timelines) يجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليها، أي أن تصل المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب فوصولها متأخرة يفقدها أهميتها وملائمتها؛ وهناك علاقة وطيدة بين الملائمة والتوقيت المناسب، إذ أن المعلومات التي يكون توقيتها مناسب تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة، والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات الموجهة إليه أيضا[2]، و ينبغي في المعلومات أن تكون أكثر حداثة ووقتية خاصة إن الكثير من القرارات تتخذ في ظل أوضاع غالبا ما تتصف بالتغيرات المستمرة والسرعة، نتيجة لمتغيرات عديدة نذكر منها التقدم التكنولوجي المنافسة، الأمر الذي يقلل من قيمة المعلومات إذا ما لم يتم تحديثها [3].

وهنا ما ينطبق بجانب التصريحات، حيث أن الالتزام بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها يجنب المؤسسة العديد من المشاكل التي يمكن أن تؤثر فيها بقوة خاصة بالمجال الضريبي كالتغريم مثل : التصريحات الشهرية

[1] – Brasseur .C, data management qualité des données et compétitivité, lavoisier, hermes science, 2005, p67.

[2] – علي مانع صنيهيت شرار المطيري ، **دور نظم المعلومات المحاسبية الاكترونية في تحسين قياس مخاطر الإئتمان في البنوك الكويتية** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،قسم المحاسبة ، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، 2012 ، ص : 26

[3] – محمود محمد الزيود، **دور أنظمة المعلومات في تحسين فاعلية عملية اتخاذ القرارات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007،ص 51،

والتي تدفع قبل العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي بالنسبة للعمليات التي تمت في الشهر السابق مثل TVA.،TAP بالنسبة للتسبيقات على الحساب بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات .

التصريح السنوي قبل 20 أفريل من السنة الموالية.

– التقييم يجب أن تكون للمعلومات قيمة يمكن من خلالها مقارنة قيمتها مع تكلفة الحصول عليها – القيمة التنبؤية أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية ؛

– القيمة الرقابية أي أن تكون للمعلومة إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية .

ب. الموثوقية أو المصداقية :

حيث تعرف الدكتورة رشا حمادة الموثوقية (Reliability) بأنها " : المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثل، الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات[1]. "

وتعتبر خاصية أساسية وضرورية واجب توفرها في المعلومة، وتكون المعلومة ذات مصداقية عند توافر الخصائص الفرعية التالية :

– القابلية للتحقق (Verifiabilit)عبر عنها الباحث ناصر علي المجهلي نقلا عن الكاتبان الصبان و حنان بأن: " هذه الخاصية مبدأ نسبي، وهي تشير إلى وجود درجة عالية في الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس وهم بصدد فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج"، ومنه نجد بان هذه الخاصية توفر درجة عالية من التأكيد بان المعلومات تمثل الأحداث الاقتصادية، أي أن

[1] – رشا حمادة، **اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد: 26،جامعة دمشق،2010، صك 316

المعلومات تكون قابلة للتحقق عندما تكون النتائج التي توصل إليها شخص باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يمكن أن يتوصل إليها أشخاص آخرين بشكل مستقل باستخدام نفس الأساليب وفي نفس الوقت

– الصدق في العرض: معناه ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى أن الأرقام التي تم عرضها في القوائم المالية يجب أن تمثل ما حدث بالفعل؛

– الحيادية (Neutrality) المعلومات يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز صوب أي نتائج محددة مسبقا وتضع خاصية حيادية المعلومات واجبا على عاتق المسئولين.

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة مكملة لخاصية الملائمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز [1] .

ت. الدقة :

و تعني تجنب الأخطاء في المعلومات من خلال محاولة الحد من مستويات الأخطاء المسموح بها والتي تكون ذات مساس بعوامل عديدة مثل الوقتية والقيمة الحالية للقرارات المتخذة، فالدقة تمثل تلك الصورة المعبرة التي تعكسها المعلومة عن الواقع ودرجة الدقة المطلوبة في المعلومة حسب المدى الزمني الذي تغطيه هذه المعلومات إما فيما يخص بساطتها فإنها تساعد مستعمليها في فهمها وتحليلها لأنها إذا كانت معقدة فانه يستلزم جهدا إضافيا لتفسيرها .

ومنه فان هذه الخاصية تشير إلى مدى خلو المعلومات من الخطأ، ومن المعروف أن هناك نوعان من الأخطاء التي قد ترتكب عند تناول عدد من كبير البيانات وهي أخطاء النسخ والأخطاء الحسابية، وفي ظل استخدام الحاسوب والبرامج المسطرة للقياس والتحليل، أصبح من السهل تحديد خاصية الدقة والصحة كميا، كاستخدام البرامج الإحصائية في هذا المجال، وعادة ما تكون الأخطاء نتيجة مايلي:

– استخدام طريقة غير دقيقة ل قياس وجمع البيانات.

[1] – قحموش سمية ، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح و ورقلة ، ص: 69

- عدم النجاح في إنتاج البيانات من المعلومات ؛

- عدم تشغيل كل البيانات أو إهمال بعضها ؛

- أخطاء في تسجيل البيانات ؛

- الخطأ في ملف حفظ المعلومات .

وبالتالي فان المستخدم لا يستطيع اكتشاف هذه الأخطاء و يظهر هنا دور الرقابة الداخلية والمراجعة تغيير المعلومات العمدي، أي التزوير في البيانات . الداخلية والخارجية والتي تعطي درجة معينة من الثقة للمستخدمين في المعلومات المستخدمة . وكلما زادت دقة المعلومة زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية .

حيث تنص وتحث المادتان 3و 26 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، بصفة واضحة المؤسسات على انتهاج الطرق المحاسبية الكفيلة بتحقيق الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة، ويسمح هذا الحل بترجمة القواعد الجبائية بطريقة محاسبية معدلة تجعل آثارها على الحسابات حيادية [1].

2. الخصائص الثانوية :

هناك العديد من الخصائص الثانوية يجب توافرها في المعلومة إلى جانب الخصائص النوعية .

أ. الثبات أو التماثل يعني الثبات استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس وتوصيل المعلومات من فترة لأخرى، لكن إذا كان هناك أي تغيير فيجب التنويه إليه ليتم أخذه بعين الاعتبار من قبل المستخدم .[1]

ب. قابلية المقارنة : أي انه يجب أن تعد المعلومات المتعاقبة بأسلوب يسهل على مستخدميها مقارنتها، مما يسهل بالتالي عليهم التعرف على أوجه التغير والاختلاف من فترة لأخرى، كما أن قابلية المقارنة تشير إلى عرض البيانات المستخدمة للمفاضلة بين البدائل بأسلوب متشابه ومتناسق .

[1] – محمد براق، تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي**، ورقة بحثية مقدمة بملتقى دولي بعنوان ": النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS والمعايير الدوليةISA،"جامعة البليدة، الجزائر، 2011،ص : 12

ت. الإفصاح الكامل : ويقصد به أن تكون كافة المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات لها علاقة بالأنشطة بعضها ببعض في شكل مجموعة من التقارير المالية التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي فانه لا ينبغي إن نخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية وذلك بالتماشي مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية؛ فالقصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة .

وهناك من يشير إلى ارتباط مفهوم الأهمية النسبية والإفصاح معا حيث يرجع السبب إلى أن المعلومات الهامة يتعين الإفصاح عنها والمعلومات الغير هامة لا يتم الإفصاح عنها، وبمفهوم الملائمة فيرجع السبب إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية تعتبر بطبيعتها معلومات غير هامة، وبالتالي ليس هناك ما يدعو للإفصاح عنها .

ث.القابلية للفهم :إن قابلية المعلومات للفهم يعد شرطا هاما للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين هما: درجة الوضوح والبساطة ومستوى الفهم والإدراك والوعي لدى مستخدمي المعلومات [2].

ومنه وللاعتماد على المعلومات والوثوق بها يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث، وان تكون قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها، وان تكون حيادية وغير متحيزة، وتعرض الحقائق كاملة غير منقوصة وتكون قابلة للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية وكذلك قابليتها للفهم

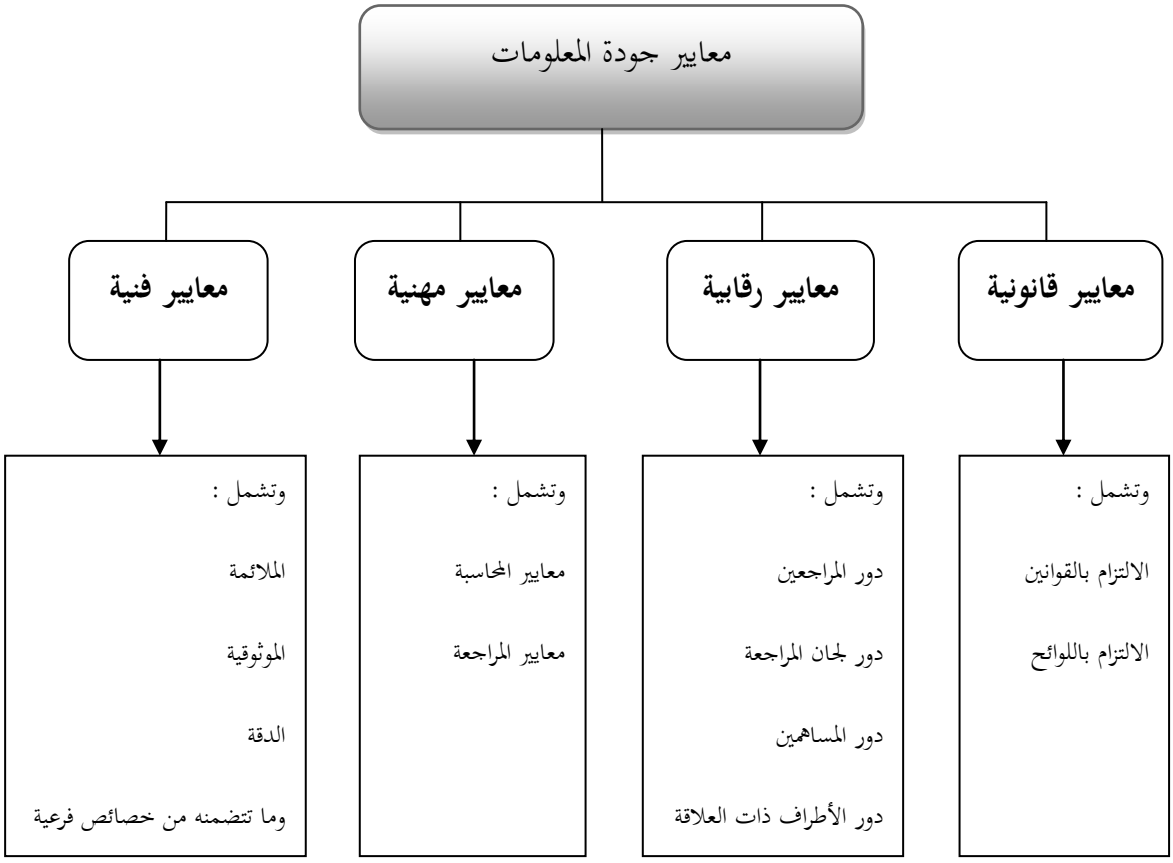
وبالتالي فان توافر الخصائص الرئيسية والثانوية في المعلومة يعد ضروري فهي تعبر عن مدى جودتها، ويرى الباحث الدكتور (أحمد محمد إبراهيم خليل) على أنه: لا يمكن أن تقتصر جودة المعلومات على الخصائص السابقة فقط والتي اعتبرها كمعايير فنية، بل إن جودة المعلومات والتي تعني ما تتمتع به هذه الاخيرة من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين في ضوء مجموعة من المعايير مصداقية وما تحققه من منفعة

[1] – حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، **أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية**، ورقة بحثية مقدمة لمجلة، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، عدد2، مجلد 10،العراق، 2008،ص117

[2] – قحموش سمية ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 71

للمستخدمين وخلوها من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامه ويمكن توضيح ذلك من الخلال الشكل التالي :

الشكل (3،2) : معايير جودة معلومات التصريحات الجبائية



المصدر: محمد احمد إبراهيم خليل، دور **حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، ورقة بحث،** "ندوة السوق المالية السعودية – نظرة مستقبلية، "– جامعة الملك خالد، السعودية، نوفمبر2007،ص2

أي أن جودة المعلومة لا تقتصر على جانب واحد فقط، فهي تشمل العديد من الجوانب التي لا تقل أهميتها عن الخصائص السابقة وتؤثر بشكل مباشر في تحقيق جودتها .

والجزائر تبنت النظام المحاسبي المالي الجديد كترقية للنظام المحاسبي حتى يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية ويعتبر أحد الأساليب التي تعمل على تسهيل المعاملات الدولية، أداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة، كما يتيح مراقبة الحسابات بكل ضمان للمستعملين الآخرين والحكم على مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها،

ويسمح بتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة وبما يحقق إعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

المطلب الثاني : دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الجزائر من بين البلدان التي انتهجت منهج الاصلاح في الجانب المحاسبي من خلال الانتقال من نظام المعلومات المحاسبية اليدوي الذي يقوم على المقومات التقليدية الى نظام المعلومات المحاسبية الآلي الذي يعتمد على المقومات الحديثة والذي ينص عليه المرسوم التنفيذي رقم ك 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي .

وعليه يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية الآلي على مستوى المؤسسات الاقتصادية يراعي المرجعية المحاسبية الدولية التي تفرض علية جملة من الشروط لي يكون نظام المعلومات المحاسبية ذو كفاءة وفعالية، ومن هذه الشروط :

أولا: يجب أن يعمل نظام المعلومات المحاسبية على الالتزام بالإجراءات والمبادئ المحاسبية وباحترام الإجراءات التنظيمية الي تقودنا لكيفية تقييم وإدراج البيانات المالية في الحسابات، وكيفية عرضها في القوائم المالية التي هي مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بالنظر في البرمجيات وتكييفها لاستيعاب مدخلات نظام المعلومات المحاسبية وإعطاء مخرجات توافق قواعد عرض القوائم المتفق عليها .

ثانيا: يجب ان يستوفي نظام لمعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية والدقة المرتبطة بعملية مسك المعلومات المحاسبية، لضمان معالجتها وعرضها ونبلغها ورقابتها .

ثالثا :ضرورة تأهيل المحاسبين على نظام المعلومات لما يكتسبه نظام المعلومات المحاسبية من إطار فكري ومعايير تحدد طبيعة عمله .

رابعا :تمكين النظام من انتاج معلومات محاسبية مميزة وذلك لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص التي تضمن جودة المعلومات المحاسبية (الملائمة والموثيقية) .

خامسا: تحسين جودة المعلومات المالية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، واعداد قوائم مالية موحدة وشفافية، مما يشجع عل انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات إقلميا ودوليا، وهذا مايعكس الجانب

الإيجابي لنظام المعلومات االمحاسبية وما يقدمه إلى المعلومات المحاسبية بصفة خاصة مما يسمح لها من أن تكون بجودة عالية،[1]

سادسا : إن اعتماد نظام المعلومات المحاسبية من طرف المؤسسة الاقتصادية لهو من الإيجابيات التي تتجلى في متطلبات العصرنة والافصاح والشفافية والمساءلة، وبالتالي إمكانية استقطاب رؤوس أموال خارجية ودخول المؤسسات الوطنية إلى أسواق المال المحلية والعالمية .

وعليه فإن كلما كان نظام المعلومات المحاسبية فعال وكفء وتتوفر فيه الخصائص سالفة الذكر في المؤسسة الاقتصادية فإنه يوفر معلومات بخصائص ذات جودة عالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية مما يسمح لهم باتخاذ القرارات المناسبة والعكس صحيح هذا من جهة، أما الجهة الأخرى فيجب أن تكون إدارة المؤسسة عن دراية بأهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية لأن الإفصاح هو حلقة الوصل بين المعلومات المحاسبية ومستخدميها بحيث يجب أن يكون نوع الإفصاح ملائم مثله مثل حجم المعلومات المحاسبية وبنفس جودة المعلومات المحاسبية الصادرة من نظام المعلومات المحاسبية ولهذا يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تتأقلم ومتطلبات الإفصاح لكي تصل المعلومات المحاسبية بجودتها إلى مستخدميها . [2]

المطلب الثالث : أهمية جودة المعلومات المحاسبية ودور الحوكمة المؤسسية فيها

أولا : أهمية جودة المعلومات المحاسبية :

تتضح أهمية جودة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، حيث أن متخذ القرار اذا أراد حل مشكلة معينة فانه يلجأ الى تعريفها ثم تطوير بدائل الحلول لها، ومن ثم جمع المعلومات لكل بديل المعلومات لتي يجمعها قد يكون في حلة تأكد منها أو في حالة مخاطرة أو في حالة عدم التأكد من المعلومات التي لديه كما أن صنع القرار الجيد يعتمد على معلومات ملائمة لطبيعة القرار من حيث النوعية والوقت والتكلفة .[3]

---

[1] – أحمد قايد نور الدين ، هلايلي إسلام ، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد 04 ، العدد01 ، جوان 2019 ،جامعة الشهيد حمه الأخضر ، الوادي ، ص: 249

[2] – أحمد قايد نور الدين ، هلايلي إسلام ، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 250

[3] – سيد عطا الله سيد ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الراية للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2009 . ص : 145

ومن هنا فإن وظيفة المعلومات المحاسبية تتمثل في زيادة المعرفة لدى متخذي القرارات لتخفيض حالة عدم التأكد والتي يواجهونها في أدائهم لوظائفهم المختلفة .

وعدم توفر المعلومات الكافية والمناسبة ذات العلاقة والمعلومات الصحيحة التي يعتمد عليها من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الادارية بحيث سلامة وفعالية القرار الاداري يتوقف بالدرجة الأكبر على سلامة، جودة وكفاية المعلومات المحاسبية التي يبني عليها القرار وتحتاج الادارة الى معلومات في كل أوجه نشاطها وفي كل مجالاتها حيث يطلب صناع القرار على مختلف مستوياتهم التنظيمية معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في اتخاذ القرارات، كما أن صنع القرار الرشيد والفعال والجيد يعتمد على معلومات ملائمة لطبيعة القرار، وان المعلومات الكاملة تساعد في صنع القرار الجيد وبناء عليه فإن المعلومات المتوفرة حيث أن تكون ملائمة من حيث النوعية (الدقة – الشمول- الكمية)، الوقت والتكلفة .[1]

كما يمكن ان تؤدي زيادة جودة المعلومات المحاسبية الى تخفيض ظاهرة تردد متخذي القرارات وتمكينهم من التأثير الايجابي فقط في حالة توافر الادراك العلمي والخبرة لدى متخذ القرار لفهم واستيعاب المعلومات المستخدمة في صنع القرار أو في حالة ثقة متخذ القرار في جودة المعلومات لاتخاذ القرار الأمثل . [2]

ثانيا :دور الحوكمة المؤسسية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية:

تعتمد الحوكمة المؤسسية على مجموعة من الآليات التي من شأنها رفع من جودة المعلومات المحاسبية وتكمن في الآليات الداخلية والخارجية

1. **دور آليات الداخلية لحوكمة الشركات:**

أ. **دور التدقيق الداخلي:** يقوم التدقيق الداخلي بإعتباره أحد الأطراف الرئيسية المسؤولة في دعم الحوكمة من خلال[3] :

[1] – احمد جمعة ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، مدخل تطبيقي معاصر ، دار النشر والتوزيع ، ط1 ، الاردن ، 2003 ، ص : 10

[2] – غسان اللامي ، **نظم المعلومات ودورها في تطوير منظمات الاعمال وتنميتها** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، ط1 ، الأردن ، 2012 ، ص: 352 .

[3] – عبد اللطيف محمد خليل، **نموذج مقترح للإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية**،ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة البحوث التجارية، المجلد 25،العدد 2003،01،ص 415 .

- **الاتجاه الأول** : مساعدة مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية وهي من الأطراف الداخلية المسؤولة عن تنفيذ الحوكمة وقواعدها في أداء دورها بفاعلية من خلال تقديم خدمات الاستشارات في المواضيع المختلفة للتشغيل.

- **الاتجاه الثاني** القيام بدوره الذي يتفق مع مضمون وظيفته في متابعة وتحليل وتقييم المخاطر المرتبطة بالتنظيم والرقابة الملائمة لمواجهتها، والتقرير عن ذلك من خلال تقديم خدمات التأكيد والضمان في المجالات المختلفة.

وتساهم وظيفة التدقيق الداخلي في دعم الحوكمة من خلال التقارير والتوصيات التي تقدمها إلى الإدارة العليا ولجنة التدقيق حيث تتعلق التوصيات المقدمة إلى الإدارة العليا بالأمور التالية[1]:

- التقييم المستقل لنظام الرقابة الداخلية وتقديم التقارير المناسبة بخصوصها.
- المساهمة في تصميم نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم كفاءة العمليات والإجراءات الإدارية.
- تحليل المخاطر وتقديم التأكيدات بخصوص تلافيها.
- تسهيل قيام الأطراف المختلفة بالتقييم الذاتي للمخاطر ونظم الرقابة.

وقد تناولت معايير التدقيق الداخلي الحديثة دور التدقيق الداخلي في الحوكمة وذلك من خلال معيار "الحوكمة" رقم (2110)، والتابع للمعيار رقم (2100) "طبيعة العمل ضمن معايير الأداء، حيث نص معيار الحوكمة بأنه: " يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم وعمل توصيات ملائمة لتحسين عملية الحوكمة بالشركة"، وذلك من خلال[2]:

- **الدور التأكيدي** ويتمثل في:

- على نشاط التدقيق الداخلي تقييم تصميم وتنفيذ فاعلية الأخلاقيات بالشركة والمرتبطة بالأهداف والبرامج والأنشطة.

[1] – 4 Dana, H., & Rittenberg, L**, Internal Audit and Organizational Governance**, The Institute of Internal Auditors, . Florida-USA-, 2003, p32

[2] – IIA, **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**, 2012, Retrieved 09, 23, 2018, from Institute of Internal Auditors: www.theiia.org, p11.

- على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت المعلومات المتوفرة عن حوكمة الشركات تساند وتدعم إستراتيجيات وأهداف الشركة.

- **الدور الإستشاري:** وهو وجوب أن تكون أهداف المهام الإستشارية للتدقيق الداخلي متوافقة ومتسقة مع القيم والأهداف العامة للشركة .

- **دور لجنة التدقيق:** تعد لجان التدقيق من الدعائم الأساسية لتفعيل حوكمة الشركات، فوجود لجان للتدقيق يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالشركة، وقد أصبحت تساعد مجلس الإدارة بالقيام بالمهام الملقاة على عاتقه، من خالل متابعتها لضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخالت الإدارة على عملية التدقيق، وبالتالي فإن تكوين لجان للتدقيق من المديرين غير التنفيذيين والذين يتمتعون بالإستقلال عن مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في حوكمة الشركات وتساعد على تحسين أداء الشركة، فلجان التدقيق تعمل على نجاح حوكمة الشركات من خالل تأكيدها على فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية والإلتزام بالقواعد والمعايير، وفحص السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد التقارير المالية،كما تساهم لجان التدقيق في ضمان جودة التقارير المالية.

- **دور مجلس الإدارة:** في ظل البعد التعاقدي فإن مجلس الإدارة يعتبر كآلية يسهم في تخفيض خسائر القيمة الناتجة عن تكاليف الوكالة، حيث تقاس فعالية مجلس اإلدارة من خلال قدرته على تخفيض هذه التكاليف التي يتحملها المساهمين،وهذا بهدف حماية مصالح المساهمين وهو الهدف الذي يسعى نظام الحوكمة إلى تحقيقه، فهذا ألخير يستعمل مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية التي من بينها مجلس الإدارة بإعتباره كأداة لضبط وتوجيه سلوكيات المسيرين، حيث يسعى إلى تنفيذ رقابة جيدة على المسيرين وذلك على المستويين، مستوى الرقابة المالية ومستوى الرقابة الإستراتيجية، حيث تنفذ الأولى من طرف مدراء خارجيين ومستقلين يعملون على إضفاء مصداقية أكبر للمعلومات المحاسبية والمالية، أما الثانية تتعلق بالإستراتيجية المتبناة من طرف مسيري الشركة ومدى تطابقها مع الإستراتيجية المنفذة من طرف مجلس الإدارة، حيث أن المجال الإستراتيجي هي ميزة المدراء الداخلين الذين يعيشون داخل الشركة أين ال توجد حالة عدم تماثل المعلومات على اعتبارهم أنهم هم الذين يحضرون هذه المعلومات على عكس الرقابة المالية

المنفذة من طرف المدراء الخارجيين المستقلين الذين لا علاقة لهم بتحضير هذه المعلومات، وانما تتمثل مهمتهم في التأكد من صحتها ومصداقيتها[1].

ب. **دور الآليات الخارجية لحوكمة الشركات** :

- **دور التدقيق الخارجي:**

إن العلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة أو المهتمة بالشركة والتي تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية ففي ظل عدم تماثل المعلومات تنشأ، مع وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الاحتيال والغش، وهنا يكمن دور التدقيق الخارجي لما له من أهمية في تخفيف تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية، وفي ظل هذه العلاقات التعاقدية يكمن دور المحاسبة في إتمام العقود وضبطها بين أطراف الوكالة بشكل يخفض من حدة الصراعات بينهم وبالتالي تخفيض تكلفة الوكالة، لذا فإن صدق وصحة المعلومات المحاسبية المنبثقة عن القوائم المالية الختامية هي الضمان الوحيد لمصداقية جانب كبير من عقود الوكالة، ويتحقق ذلك من خلال التدقيق الخارجي وهذا لما تقوم به من دور غير مباشر في إتمام تلك التعاقدات من خلال المصادقة على سلامة مخرجات النظام المحاسبي وكذلك دور مباشر في إتمام تلك التعاقدات المتمثل أساسا في تحقيق الرقابة على بعض أطراف العالقات التعاقدية لمنع قيام الوكيل بتعظيم دالة منفعته على حساب المنفعة الشخصية للأصيل من خلال فرض الرقابة على العلاقة التعاقدية بين الإدارة وحملة الأسهم والسندات، وبالتالي تحقق التدقيق الخارجي التوازن بين المصالح المتعارضة في الشركة ولتحقيق ذلك يجب تضمين دور التدقيق:

- إبداء رأي فني محايد عما كانت السياسات التي تتبعها الإدارة تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الرقابة على سلوك الإدارة بإعتبارها ووكيلا عن المساهمين ومن ثمة منعها من تعظيم دالة منفعتها على حساب منفعة الأصيل .

- **دور الإفصاح والشفافية:** التطبيق السليم لحوكمة الشركات مدخل فعال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات الناتجة عنها، وذلك لما يحققه من دقة وموضوعية للتقارير المالية بجانب الالتزام بالقوانين والتشريعات، فتطبيق آليات الحوكمة يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي مما يؤكد على أنا الإفصاح

[1] – محمد لمين علون ، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، مقال بمجلة النورللدراسات الإقتصادية ، المجلد :05 ، العدد : 08 ، جوان2019 ، ص: 55

والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منها بالآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة وأحد أهم آليات الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية، كذلك فإن الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحوكمة هو إعادة الثقة للمعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات بإعتبارها التي تنتجها التقارير المالية هي من أهم الركائز التي يمكن العتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة، فضال عن دورها في عملية التنبؤ، اعتمادها على المعلومات المحاسبية لدراسة العائد المحاسبي، ومعدل النمو وبعض النسب المحاسبية، كما أن التقارير المالية تؤثر في قرارات المستثمرين بإمدادهم بالمعلومات عن الشركات التي تطرح أسهمها في السوق المالي قبل إتخاذ قرار الشراء أو البيع بهدف دعم وترشيد ذلك القرار.[1]

ثالثا :دور حوكمة الشركات في الحد من أساليب الغش :

لقد كشفت الأزمات العالمية والانحرافات التي تمت في الشركات الكبرى، الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم الإفصاح والشفافية والمساءلة والنزاهة وحوكمة الشركات، وترسيخ تطبيقها حتى تحول دون تكرار مثل هذه الأزمات لأن افتقاد الشفافية أدى إلى افتقاد المساءلة التي تلزم المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتنفيذ واجباتهم، والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش، وتتطلب المساءلة حرية الوصول إلى المعلومات ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الإفصاح والذي تضمنه الحوكمة.

إن الإفصاح المحاسبي يعد مطلباً أساسياً أفرزته ضروريات الحوكمة، فالإفصاح المحاسبي، يحقق الشفافية، والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية لأن تحقيق الهدف الأساسي من نظام حوكمة الشركات هو الحفاظ على مصالح المساهمين وكذلك الأطراف الأخرى، وكل شركة ملزمة قانونياً إعطاء معلومات ضرورية، صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح مما يؤثر على جودة المعلومات، وهذا يعد إجهاضا لمتطلبات الحوكمة،حيث

[1] – محمد لمين علون ، **مرجع سبق ذكره** ، ص : 56

قد يعتمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين .[1]

ومن أهم الأمثلة الواضحة لعدم التزام الشركات بتطبيق قواعد حوكمة الشركات ومعايير الإفصاح فلاس والشفافية هو انهيار وافلاس شركة " انرون للطاقة" التي كانت من كبرى شركات الطاقة بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد ضللت شركة انرون (Enron) المساهمين وكل الجهات العاملة بسوق الأوراق المالية، حيث تم بعلم مديرها الاتفاق مع مراجع الحسابات بالتلاعب في التقارير المالية، لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح مما أدى إلى ارتفاع أسعار أسهمها في البورصة[2] وتعد شركة انرون (Enron) نموذجا صارخا للإخلال بقواعد الحوكمة نتيجة عدم الالتزام بالشفافية تجاه المستثمرين في اتخاذ القرار وذلك من خلال التلاعب في التقارير المالية و إهدار حقوق صغار المساهمين .

رابعا .دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية :

أشارت لجنة المحاسبين المهنيين التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين خلال تطويرها لمبادئ الممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في عالم الأعمال إلى دور حوكمة الشركات في تزويد المستفيدين بالمعلومات والتقارير في أحد مبادئها والذي ينص:" ينبغي على هيئة الحوكمة التأكد من تزويد المستفيدين بالمعلومات والتقارير المطلوبة وأن هذه المعلومات واضحة ومفهومة ويعتمد عليها وذات صلة ". من خلال :

1. تتطلب الحوكمة الرشيدة أن تضطلع هيئة الحوكمة بمهمة الإشراف على إجراءات الإفصاح عن معلومات الشركة، بما في ذلك التقارير المالية وغير المالية، لضمان حصول المستفيدين على معلومات ذات علاقة ومفهومة وموثوق بها . ويجب أن تشتمل هذه التقارير على منظور تاريخي لأداء الشركة للفترة التي يغطي التقرير، و المعلومات التي من شأنها أن تتيح للمستفيدين تقييم أداء الشركة في المستقبل ؛

[1] – عكسة أحلام ، حواس صلاح ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مقال بمجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد10، العدد 10 ، جوان 2015 ، ص:107-108

[2] – Nasser Saidi, Nick Nadal, **Corporate Governance in MINA countries Improving Transparency and Disclosure**, The Second MENA Forum on Corporate Governance Beirut, June 3-5, 2004,p44

2. يجب أن تتضمن مسؤولية الإشراف على الرقابة ضمانات بأن هيئة الحوكمة قد استعرضت إدارة المخاطر للشركة ونظم الرقابة الداخلية لضمان فعاليتها. ويتم – عادة – توجيه هذا النوع من الرقابة من قبل لجنة المراجعة ؛
3. تعطي التقارير غير المالية للإدارة وهيئة الحوكمة، الفرصة لعرض وجهة نظرهم للقراء حول القدرات الكامنة والفرص المستقبلية للشركة، أي الاستدامة على المدى الطويل وجودة الأرباح. كما يجب أن يتضمن التقرير معلومات عن مدى فعالية الشركة في تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وكيفية إدارتها للموارد ؛
4. يجب أن تقتصر التقارير المرفوعة للمستفيدين على المعلومات ذات الأهمية النسبية، ويعد البند ذا أهمية نسبية إذا كان له تأثير على اتخاذ القرار، ويجب توخي الحذر من رفع تقارير تفصيلية غير ذات أهمية وقد تكون مضللة لمتخذي القرارات؛[1]
5. يجب أن يكون هناك تناسق بين المعلومات المالية و غير المالية، وكذلك بين المعلومات الداخلية و الخارجية المقدمة خلال فترة معينة. ويجب إدراج هذه العناصر الأربعة في مستند واحد متكامل، يربط بين الأداء في الماضي والتوقعات المستقبلية ؛
6. يجب أن يكون هناك تناغم بين معلومات التقارير من فترة إلى أخرى، ولا سيما لتلك البنود التي يمكن أن تؤثر – جوهرياً – على الأداء الإستراتيجي، مع مراعاة كون هذه المعلومات ذات صلة بنجاح الشركة ؛
7. عند إعداد التقارير، يجب الأخذ في الحسبان أن المستفيدين ليسوا جميعاً من العاملين في القطاع المالي. لهذا السبب، يجب توضيح المسائل المعقدة وعرضها، إما في جداول، أو باستخدام الرسوم البيانية، بحيث تكون سهلة الفهم لجميع القراء المهتمين، وليس – فقط – لذوي الخبرة التقنية في مجال المحاسبة؛
8. لكل شركة تقارير مالية وغير مالية خاصة بها. ومع ذلك، يجب توخي الحذر لضمان عدم تحول مثل هذه التقارير إلى أدوات تسويقية. فيجب كتابة هذه التقارير بشكل عادل ومتوازن، ويجب بدلاً من محاولة إخفائها. كما يجب – أيضاً – الإفصاح عن كل المعلومات إدراج النتائج السلبية، ذات الصلة؛
9. تكون هيئة الحوكمة مسؤولة عن: مراجعة الإجراءات والممارسات التي تساهم في توفير المعلومات للمستفيدين الخارجيين، وتقديم الاستفسارات حولها، و ضمان أن تحكم مبادئ النزاهة والمساءلة والشفافية هذه الإجراءات ؛

[1] – عكسة أحلام ، حواس صلاح ، **مرجع سبق ذكره** . ص: 109

10.يلعب المحاسبون المهنيون في قطاعات الأعمال دورا مهماً في توفير وتحليل وتفسير المعلومات لصياغة الإستراتيجية والتخطيط وصنع القرار والرقابة، كما يشاركون في قياس الأداء والتواصل مع هيئة الحوكمة والمستفيدين، ويشمل ذلك تدوين المعاملات المالية وإعداد التقارير اللاحقة للمستفيدين في إطار وطني، أو دولي لمعايير المحاسبة المتعارف عليه .

كما نرى أن دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية يتمثل أيضا في :

1. وضع نظام للرقابة والمتابعة والمساءلة فعال ومحكم ويعمل على تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية

2. توفير نظام إفصاح قوي ومعلومات محاسبية جيدة من خلال الإشراف على عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الكمية والنوعية بصورة دقيقة وواضحة وشاملة بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المالية والمحاسبية بما يحقق الشفافية ؛

3. توفير معلومات محاسبية فورية وبصفة مستمرة وفي الوقت المناسب من خلال إعداد القوائم المالية المرحلية التي تصب في اتجاه تحقيق الشفافية ؛

4. التطبيق السليم لكل من القوانين واللوائح التي تحدد مواصفات القوائم المالية التي تضمن الإفصاح الكامل عن كل المعلومات التي تؤثر على سلامة المركز المالي؛

5. الحد من أساليب الغش والاحتيال ومعالجة تضارب المصالح.

المطلب الرابع : محددات ومعايير جودة المعلومات المحاسبية :

1. **محددات جودة المعلومات المحاسبية** : عند تحديد درجة جودة المعلومات المحاسبية وذلك من قبل مستخديمها نجد مجموعة من من العوامل في : الأهمية النسبية، منفعة وتكلفة المعلومات لمتخذ القرار .

أ. **منفعة وتكلفة المعلومات** : وهي الموازنة بين تكلفة انتاج معلومات مفيدة وبين المنفعة المتوقعة من تلك المعلومات بحيث تكون المنفعة أكبر من التكلفة، أي أن المنافع الي يتم الحصول عليها من التقارير المالية المفيدة بحيث أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في إعداد تلك التقارير، ولايوجد معيار ثابت لاختيار الموازنة بين التكلفة والفائدة، فكل حالة تخضع لاجتهاد ومعالجة تختلف عن حالة أخرى .

ب. الأهمية النسبية : وهي الأهمية النسبية للمعلومات المنتجة ومدى قدرتها على التأثير على اتخاذ القرار من قبل شخص معين دون آخر،مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية اختلاف ذلك التأثير من شخص الى آخر، اعتمادا على نوعية المعلومات ووزنها النسبي ضمن المجموعة التي تنتمي إليها ومدى علاقتها بمعلومات .

2. **معايير جودة المعلومات المحاسبية** : تنتج وتعد المعلومات المحاسبية لتصبح في شكل أكثر نفعا لمتخذ القرار وذلك لقيمتها في صنع القرار، ولذلك يجب أن تكون هذه المعلومات أن تتمتع بمستوى عال من الجودة ونظرا لتعدد واختلاف مفهوم جودة المعلومات المحاسبية إلا أنه يمكن تحديد معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية

على النحو التالي :

أ. الدقة كمقياس لجودة االمعلومات المحاسبية : يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي درجة التمثيل للمعلومات للبيانات والأحداث المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل وانه كلما زادت دقة المعلومات كلما زادت جودة المعلومات كلما زادت قيمة المعلومات في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية .

ب. المنفعة المحاسبية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :ان جودة المعلومات تتحدد وتقيم من زاوية المنفعة المستمدة منه وتتمثل في هذه المتفعة في عنصرين هما : صحة المعلومات وسهولة استخدامها، وتحدد أهم منافع المعلومات فيما يأتي :

– **منفعة شكلية** : وتعني هذه المنفعة كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع تطابق متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية .

– **منفعة زمنية** : وتعني أنه يكون للمعلومات قيمة كبيرة جدا اذا توافرت لدى متخذ االقرار في الوقت الذي يحتاج اليه .

– **منفعة تقييمية وتصحيحية** : وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج .

ت. الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يقصد بالفاعلية مدى تحقيق الوحدة لأهدافها من خلال موارد محدودة وبتطبيق هذا التعريف للفعالية على نظام المعلومات فانه يمكن تتعريف جودة المعلومات المحاسبية من زاوية الفعالية بأنها : مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فان فعالية المعلومات هي مقياس لجودتها .

ث. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف الوحدة بأقل استخدام ممكن للموارد، والذي يستهدف انتاج المعلومات الجيدة بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن لا تزيد من قيمتها، ومن ثم أصبحت تكلفة المعلومات من المقاييس الهامة المحددة لجودة المعلومات .

ج. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقعات أحداث ونتائج المستقبل، وان هذه التوقعات تستخدم في التخطيط للمستقبل واتخاذ القرارات، وان هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ولذلك تتمثل جودة المعلومات في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ .[1]

[1] – أولاد قادة أمال ، **جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات التمويل والاستثمار في المؤسسات الاقتصادية** ، مرجع سبق ذكره ص : 122- 123

خاتمة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل مفاهيم النظام الضريبي بشكل عام انطلاقا من الضريبية باعتبارها الوحدة الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام الى تحديد انواعها والأهداف التي أسست من أجله ثم انتقلنا الى تحديد الآليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لجبايتها وحمايتها من الغش او التهرب من دفعها وهو ما تقوم علية الرقابة الجبائية بداية من ولادتها من التصريحات المقدمة من المكلفين بها الى المرحلة الأخيرة وتحصيلها .

ولكي يتحقق ذلك بفاعلية وبنجاح كان لزاما أن نركز على أهم نقطة في هذه المسيرة التي تبدأ من المكلف الى غاية نهايتها وتحصيلها من الإدارة الضريبة ألا وهي توفر الجودة في التصريح الجبائي، وفيما يلي أهم النقاط :

- جودة التصريحات يرتبط بصحة ودقة معلوماتها وهو ما ينعكس على مصداقيتها ؛
- هناك معايير يجب الإلتزام بها لتحقيق جودة عالية للتصريح الجبائي ؛
- دور وأهمية الحوكمة المؤسسية في جودة المعلومات المحاسبية بصفة خاصة وجودة التصريح الجبائي بشكل عام.

الفصل الرابع :

دراسة ميدانية لأثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية

تمهيد :

نهدف في هذا الفصل الى تحديد أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالقيام بتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية وتم التركيز على المبادئ الصادرة على منظمة التعاون الاقتصادي باعتبارها الأساس الذي اعتمد عليه المنظمات والهيئات الدولية فيما بعد وللوصول الى ذلك تم تناول كل من :

- **المبحث الأول** : مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية
- **المبحث الثاني** : منهجية الدراسة الميدانية
- **المبحث الثالث** : صدق وثبات الأداة
- **المبحث الرابع** :نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

المبحث الأول : مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية

من خلال هذا المبحث سنحاول تقديم فكرة عامة حول مفهوم المؤسسة الاقتصادية وأهم خصائصها والأهداف الرئيسية لها .

المطلب الأول : تعريف المؤسسة الإقتصادية

هناك عدة تعاريف للمؤسسة الإقتصادية، وذلك عبر مختلف الأزمنة وحسب الإتجاهات والمداخل، إلا أن حصر كل أنواع المؤسسات وفروعها الإقتصادية وبأحجامها وأهدافها المختلفة في تعريف واحد يكون صعبا للغاية وفيما يلي بعض التعاريف المتعلقة بالمؤسسة الإقتصادية :

1. عبارة عن تجمع لأشخاص مهيكلين ومنظمين لإنتاج سلع وخدمات قابلة للمتاجرة، بهدف تحقيق أهداف معينة)الربح، النمو، تنمية سمعة المؤسسة.
2. يعرف (Henri Truchy) المؤسسة على أنها: " الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الإقتصادي .[1]
3. منظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المادية والإعلامية بغيةخلق قيمة مضافة حسب ألهداف في نطاق زماني ومكاني .
4. المؤسسة هي كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج من اجل إنتاج وتبادل السلع أوخدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة،وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز الزماني والمكاني الذي يوجد فيه، وتبعا لحجم ونوع نشاطه
5. المؤسسة هي : " شكل اقتصادي وتقني وقانوني واجتماعي لتنظيم العمل المشترك للعاملين فيها وتشغيل أدوات الإنتاج وفق أسلوب محدد لقيم العمل الاجتماعي بهدف إنتاج سلع أو وسائل الانتاج أو تقديم خدمات متنوعة . [2]

المطلب الثاني : خصائص المؤسسة الاقتصادية :

تتميز المؤسسات الاقتصادية بمجموعة من الخصائص من بينها :

[1] – ناصر دادي عدون، **اقتصاد املؤسسة**، دار المحمدية العاصمة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998،ص: 09

[2] – صمويل عبود، **اقتصاد املؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر الطبعة الثانية، 1982،ص:58

للمؤسسة الإقتصادية شخصية معنوية قانونية مستقلة من حيت الحقوق والصالحيات، أو من حيت واجباتها ومسؤولياتها مثل الشخص الطبيعي.

1. القدرة على الانتاج وأداء الوظيفة التي أسست من أجلها (بضمان وفرة المواد الأولية وكذا الموارد المالية).
2. قدرتها على البقاء، الشيء الذي يستلزم حد أدنى من الأموال الخاصة وظروف سياسية مواتية.
3. مرنة أي قدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدت في المحيط.
4. التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل التي تزاول نشاطها في حدودها (قد تكون أهداف تتعلق بكمية ونوعية والإنتاج أو بتحقيق رقم أعمال معين، أو بزيادة حصتها السوقية)
5. يجب على المؤسسة أن تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها.
6. التقرب من المستهلكين عن طريق تلبية حاجياتهم ورغباتهم المتعددة و المتجددة .
7. مساهمتها في نمو الدخل الوطني باعتبارها وحدة اقتصادية .
8. اللجوء إلى تكنولوجيا المعلومات والاعتماد على الإبداع والتجدد لما من شأنه تحسين التسيير والأداء على مستوى المؤسسة.

المطلب الثالث :الأهداف الرئيسية للمؤسسة الإقتصادية:

1. الأهداف الاقتصادية: تمثل أهم الأهداف الاقتصادية للمؤسسة فيما يلي:

أ. **تحقيق الربح** : يعتبر الربح من أهم المعايير الدالة على صحة المؤسسة اقتصاديا، نظرا إلى حاجة المؤسسة إلى الأموال من أجل تحقيق الاستمرارية في النشاط والنمو، حيث أن تحقيق الربح يسمح بتوسيع نشاطاتها المؤسسة،تجديد التكنولوجيات المستعملة وتسديد الديون وطبعا تختلف درجة الاهتمام بالأرباح بين المؤسسة العمومية والخاصة .

ب. **تغطية متطلبات المجتمع** : إن تحقيق المؤسسة للنتائج المسطرة يمر حتما عبر بيع الإنتاج المادي وتغطية تكاليفها، فهي بذلك تحقق طلبات المجتمع، من خلال إنتاج سلع معتدلة الثمن وكذا تلبية حاجات المستهلكين المحليين بأثمان معقولة[1]

[1] – عمار زيتوني،**مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي** ، ورقة بحثية مقدمة لمجلة،مجلة العلوم االنسانية، جامعةبسكرة، العدد : 09،مارس 2006، ص:43

ت. **عقلنة الإنتاج** : يتم ذلك من خلال الإستعمال العقلاني لعوامل الإنتاج،ورفع إنتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج و التوزيع، بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج، وهو ما يسمح بتحقيق رضا المستهلكين والأرباح وتدنية التكاليف.

ث. **الاستقلال الاقتصادي** : على المستوى الوطني وذلك بتقليل الواردات وزيادة الصادرات من الانتاج المحلي وبذلك تضمن دخلا معتبرا من العملة الصعبة.

2. **الاهداف الاجتماعية** : تتمثل في :

أ. امتصاص الفائض من العمالة وضمان مستوى مقبول من الاجور

ب. تحسين مستوى معيشة العمال

ت. اقامة انماط استهلاكية معينة وذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الاشهار والدعاية .

ث. توطيد العلاقات المهنية والاجتماعية بين العاملين وتنمية روح المسؤولية والمبادرة في العمل .

3. **الأهداف الثقافية والرياضية**: تتعلق هذه الأهداف بالجانب التكويني والترفيهي، ومن بينها: توفير وسائل ترفيهية وثقافية (المسرح، المكتبات، الرحلات) تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى، (تأهيل العمال[1])، وكذا تخصيص أوقات جيدة مماّ يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل . وهذه العناصر تعد جد مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز، مواكبة التطورات التقنية،وتحسين الكفاءة الانتاجية

4. **الأهداف التكنولوجية** : إن تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أومصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية، و ترصد لها مبالغ كبيرة إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها للوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة لتحسين الإنتاجية ورفع المردودية .

[1] – ابراهيم بختي، **دورالأنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق**،دراسة حالةالجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة،كليةالعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعةالجزائر، 2002-2003،ص:05

المبحث الثاني : منهجية الدراسة الميدانية

تتألف الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي؛ ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة استخدمنا منهجين المنهج الاستقرائي بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي وهو أكثر الأساليب استخداما في الدراسات الاجتماعية والإنسانية، والذي يحاول وصف الظاهرة موضوع الدراسة (مدى إمكانية تطبيق المؤسسات الإقتصادية لمبادئ الحوكمة المؤسسية)، وتحليل بياناتها وبيان العلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها بغية التوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات المصاغة في الدراسة.

ولجمع البيانات تم استخدام مصدرين؛ المصادر الثانوية لمعالجة الجانب النظري معتمدين في ذلك على الكتب والمراجع العربية منها والأجنبية ذات العلاقة بالدراسة، والمصادر الأولية لمعالجة الجانب التطبيقي او العملي من الدراسة والتي شملت استمارة كأداة رئيسية صممت لجمع البيانات الأولية من المؤسسات الإقتصادية المأخوذة كعينة، ليتم تفريغها وتحليل بياناتها باستخدام برنامج الإحصائي SPSS .

المطلب الأول : مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية اختيرت منه تسعة مؤسسات اقتصادية بالإضافة الى مديرية الضرائب باعتبارها هيئة تساعد على تقييم التصريحات المقدمة من طرف المؤسسات كما هو موضح في الجدول التالي،ثم أخذت من هذه المؤسسات عينة مقدارها 173 فرد من أعضاء مجلس الإدارة، المدراء العاملين ونوابهم ومساعديهم، المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين ومفتشي الضرائب، وزعت عليهم استمارات تم استرداد منها 112 استمارة صالحة للتحليل أي ما نسبته 64.7 % وهي نسبة مقبولة بالنظر الى صعوبة الحصول على المعلومات، حيث تم الاتصال بأكثر من 20 مؤسسة .

الجدول (1،4) : عينة الدراسة

المؤسسة	الإستمارات موزعة	الإستمارات مسترجعة	الإستمارات الصالحة
مجموعة كوسيدار	13	8	4
مطاحن الجلفة	35	33	29
مصنع الجلد	30	27	27
نفطال	25	20	15

كوندور	10	8	4
اريس سات	15	12	6
الجزائرية للمياه بالمسيلة	9	7	7
شركة لعموري للآجر بالأغواط	6	4	3
الجزائرية للمياه بالجلفة	15	13	12
مديرية الضرائب بالجلفة	15	7	5

ولمعالجة هذه الاستمارات تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية هي:

- معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة .

- طريقة ألفا كرونباخ Cronbach alpha' من أجل معرفة ثبات الدراسة .

- التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل فقرات الدراسة .

- استخدام الانحدار المتعدد التدريجي من أجل اختبار فرضيات الدراسة .

المطلب الثاني : أداة الدراسة : تم اعتماد استمارة حول تطبيقات الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية استنادا إلى أبرز المواثيق والمبادئ الموضوعة الخاصة بالحوكمة، حيث تتكون استمارة الدراسة من ثلاث محاور:

- **المحور الأول**: ويحتوي على بيانات شخصية عن عينة الدراسة متمثلة في أربع فقرات هي: الجنس، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة في العمل والمستوى الوظيفي.

- **المحور الثاني**:ويخص مبادئ الحوكمة المؤسسية يتكون من 53 فقرة تم إدراجها تحت ستة أبعاد رئيسية

- **المحور الثالث**: خاص بجودة التصريحات الجبائية ويتكون من 25 فقرة تم إدراجها تحت أربعة أبعاد رئيسية

الشكل (4،2) : مكونات الاستبانة

المحاور	الأبعاد	المحتوى	عدد الفقرات
المحور الاول		البينات الشخصية	04
مبادئ الحوكمة	البعد الأول	مبدأ توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية	09

	البعد الثاني	مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين	09
	البعد الثالث	مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	08
	البعد الرابع	مبدأ دور أصحاب المصالح	09
	البعد الخامس	مبدأ الإفصاح والشفافية	10
	البعد السادس	مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة	08
المحور الثالث : جودة التصريحات الجبائية	البعد السابع	المعايير القانونية	06
	البعد الثامن	المعايير الرقابية	07
	البعد التاسع	المعايير المهنية	06
	البعد العاشر	المعايير الفنية	06

المصدر : من إعداد الباحث

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس ايجابات المستهدفين حول فقرات الاستبيان كما هو مبين في الجدول الموالي:

الشكل (3،4) : جدول مستويات الموافقة

الاجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
درجة القياس	5	4	3	2	1
الوزن النسبي	%100	%80	%60	%40	%20

المصدر : من إعداد الباحث

المبحث الثالث : صدق وثبات الأداة

المطلب الأول : صدق الاتساق الداخلي :

ويقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستمارة مع المحور الذي تنتمي اليه هذه الفقرة، وتم التحقق من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على حجم عينة الدراسة البالغ 112 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له، والجداول الموالية توضح ذلك:

البعد الأول : توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الاول والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد الأول صادقة .

الشكل (4.4) : الصدق الداخلي للبعد الأول : توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
لدى المؤسسة دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	**0.611**	**0.000**
هناك قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين ووجباتهم .	**0.201**	**0.000**
تتوافق القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة .	**0.553**	**0.000**
المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ	**0.278**	**0.000**
تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات الإشرافية والتنفيذية، وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات.	**0.447**	**0.000**
للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.	**0.683**	**0.000**
توجد لجان ضمن مجلس الإدارة لمتابعة وقياس كفاءة تطبيق إدارة المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتعديلها عند الاقتضاء.	**0.635**	**0.000**
تعمل ادارة المؤسسة على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.	**0.665**	**0.000**
يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة .	**0.720**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد الثاني : حفظ حقوق جميع المساهمين

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد الأول صادقة

الشكل (4،5) : الصدق الداخلي للبعد الثاني :حفظ حقوق جميع المساهمين

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم	**0.195**	**0.000**
يتيح اطار الحوكمة للمساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم	**0.551**	**0.000**
يتم حصول المساهمين على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم .	**0.632**	**0.000**
حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات لخاصة بالجمعية العامة	**0.834**	**0.000**
للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغيرات الأساسية في المؤسسة	**0.821**	**0.000**
تقدم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد االجمعية العامة وكذا جدول أعمالها .	**0.548**	**0.000**
يجيب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين على كافة الاستفسارات وأسئلة حملة الاسهم فيما يتعلق بتقرير المراجع وبشفافية تامة .	**0.641**	**0.000**
تحرص المؤسسة على احترام العلاقة التعاقدية مع جميع الاطراف حسب الوقت المتفق عليه .	**0.356**	**0.000**
يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.	**0.636**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد الثالث : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات البعد الأول صادقة.

الشكل (4،6) : الصدق الداخلي للبعد الثالث: المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
تقوم المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق .	**0.802**	**0.000**
تحدد المؤسسة معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير.	**0.736**	**0.000**
يطلع المساهمون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين .	**0.495**	**0.000**
تسعى المؤسسة الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .	**0.455**	**0.000**
إزالة أي عوائق تحول دون إتمام عملية التصويت من قبل حملة الوثائق الأجانب أو عبر الحدود من طرف المؤسسة .	**0.443**	**0.000**
يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.	**0.802**	**0.000**
يوفر النظام القانوني للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت .	**0.840**	**0.000**
تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس الفئة من المساهمين، وهو ما يزيد من ثقتهم .	**0.852**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد الرابع : دور اصحاب المصالح

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الرابع من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الرابع والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة $\alpha=0.05$ وبذلك تعتبر فقرات البعد الأول صادقة .

الشكل (4،7) : الصدق الداخلي للبعد الرابع : دور أصحاب المصالح

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.	**0.778**	**0.000**
يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي	**0.624**	**0.000**

للقيام بمسؤولياتهم .		
تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.	**0.377**	**0.000**
عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.	**0.544**	**0.000**
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه العملاء .	**0.837**	**0.000**
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه الموردين.	**0.657**	**0.000**
يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم	**0.539**	**0.000**
تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم	**0.868**	**0.000**
تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم	**0.183**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد الخامس: الإفصاح والشفافية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الخامس من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الخامس والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة $\alpha=0.05$ وبذلك تعتبر فقرات البعد الأول صادقة

الشكل (4،8) : الصدق الداخلي للبعد الخامس : الإفصاح والشفافية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يكفل اطار الحوكمة الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة .	**0.813**	**0.000**
يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة لمجلس الإدارة .	**0.513**	**0.000**
يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين .	**0.555**	**0.000**
يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم .	**0.806**	**0.000**
تفصح المؤسسة عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي.	**0.901**	**0.000**
لدى المؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها .	**0.695**	**0.000**
تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي.	**0.549**	**0.000**

يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين .	**0.583**	**0.000**
تستخدم الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها .	**0.564**	**0.000**
يتم الافصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة .	**0.652**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد السادس من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد السادس والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة $\alpha=0.05$ وبذلك تعتبر فقرات صادقة

الشكل (4،9) : الصدق الداخلي للبعد السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يقوم مجلس الادارة بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.	**0.695**	**0.000**
يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.	**0.822**	**0.000**
يتابع ويراقب مجلس الإدارة كفاءة ممارسة قواعد الحوكمة وإجراء التعديلات عند الحاجة.	**0.527**	**0.000**
يقوم مجلس الإدارة بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية .	**0.607**	**0.000**
يحرص مجلس الإدارة على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.	**0.842**	**0.000**
يحرص أعضاء مجلس الإدارة على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة .	**0.690**	**0.000**
يأكد مجلس الإدارة من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة.	**0.811**	**0.000**
يسهر مجلس إدارة المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة	**0.802**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

المحور الثالث : جودة التصريحات الجبائية

البعد السابع: معايير قانونية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات صادقة

الشكل (4،10) : الصدق الداخلي للبعد السابع : المعايير القانونية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
تلتزم المؤسسة بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .	**0.795**	**0.000**
تحترم المؤسسة التوقيت الزمني للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها.	**0.866**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم .	**0.844**	**0.000**
تلتزم المؤسسة في باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة .	**0.856**	**0.000**
تتمتع المؤسسة بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي.	**0.608**	**0.000**
يشعر القائمون على المؤسسة بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات .	**0.685**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد الثامن : معايير رقابية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات صادقة

الشكل (4،11) : الصدق الداخلي للبعد الثامن: المعايير الرقابية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.	**0.749**	**0.000**
يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية.	**0.618**	**0.000**
يقوم المدقق الخارجي بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية .	**0.887**	**0.000**
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.	**0.903**	**0.000**
للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية .	**0.506**	**0.000**
للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.	**0625**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد التاسع : معايير مهنية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة $\alpha=0.05$ وبذلك تعتبر فقرات صادقة

الشكل (4،12) : الصدق الداخلي للبعد التاسع: المعايير المهنية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب.	**0.799**	**0.000**
تقوم المؤسسة بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.	**0.784**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها	**0.770**	**0.000**
تقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.	**0.724**	**0.000**
تتأكد المؤسسة من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها .	**0.869**	**0.000**

يتميز القائم على انجاز التصريح بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية .	**0.740**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني .	**0.803**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

البعد العاشر :معايير فنية

يبين الجدول الصدق الداخلي لفقرات البعد الرابع من خلال معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الرابع والمعدل الكلي لفقراته، والذي بين أن معاملات الارتباط المبينة موجبة ودالة عند المستوى الدلالة α=0.05 وبذلك تعتبر فقرات صادقة

الشكل (13–4) : الصدق الداخلي للبعد العاشر: المعايير الفنية

العبارة	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
يضمن التصريح الصحيح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به	**0.201**	**0.000**
تلزم المؤسسة بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به.	**0.890**	**0.000**
تحدد التصريحات الجبائية بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية	**0.844**	**0.000**
ترى المؤسسة أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها	**0.888**	**0.000**
تسعى المؤسسة إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب	**0.878**	**0.000**
تفضل المؤسسة رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة .	**0.587**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

المطلب الثاني : الصدق البنائي لأداة الدراسة :

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها،ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستمارة.

الشكل (14–4) : الإتساق البنائي لأبعاد الدراسة

فقرات المحور الثاني	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
البعد الأول : توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية	**0.854**	**0.000**
البعد الثاني : حفظ حقوق جميع المساهمين	**0.708**	**0.000**
البعد الثالث : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	**0.767**	**0.000**
البعد الرابع : دور اصحاب المصالح	**0.819**	**0.000**
البعد الخامس: الإفصاح والشفافية	**0.809**	**0.000**
البعد السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة	**0.685**	**0.000**
البعد السابع : معايير قانونية	**0.597**	**0.000**
البعد الثامن : معايير رقابية	**0.754**	**0.000**
البعد التاسع : معايير مهنية	**0.745**	**0.000**
البعد العاشر : معايير فنية	**0.589**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا مدى ارتباط كل محور من محاور الاستمارة بالدرجة الكلية لفقرات الاستمارة، والذي يوضح أن محتوى كل محور من محاور الاستمارة له علاقة قوية بالدراسة عند مستوى معنوية 0.05 .

المطلب الثالث : ثبات الاداة تم إجراء خطوات الثبات باستخدام معامل ألفا كرو نباخ Alpha Cronbach's، و يعد ألفا أكبر أو يساوي 0.7 معقولا في البحوث المتعلقة بالإدارة والعلوم الانسانية.

– ثبات الاستمارة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's

الشكل (15–4) : ثبات الدراسة

الأبعاد	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
البعد الأول : توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية	**09**	**0.737**
البعد الثاني : حفظ حقوق جميع المساهمين	**09**	**0.756**
البعد الثالث : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	**08**	**0.836**
البعد الرابع : دور اصحاب المصالح	**09**	**0.796**
البعد الخامس: الإفصاح والشفافية	**10**	**0.906**

البعد السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة	**8**	**0.896**
البعد السابع : معايير قانونية	**06**	**0.861**
البعد الثامن : معايير رقابية	**06**	**0.814**
البعد التاسع : معايير مهنية	**07**	**0.899**
البعد العاشر : معايير فنية	**06**	**0.813**
كل الأبعاد	**78**	**0.962**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين أن معاملات الثبات هذه تدل على تمتع الأداة بمعامل ثبات عال، وهو ما يدل على قدرة الأداة في تحقيق أهداف الدراسة، حيث يتضح من الجدول أن أعلى معامل ثبات هو 0.906 المتعلق بمحور الأسئلة المرتبطة بالإفصاح والشفافية، في ما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات كانت 0.737 مرتبطة بالمحور الخاص بالأسئلة المتعلقة بتوفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية في حين كان معامل ثبات فقرات الدراسة ككل 0.962 وهو معدل ثبات عال للدراسة .

المبحث الرابع : نتائج التحليل الاحصائي واختبار الفرضيات :

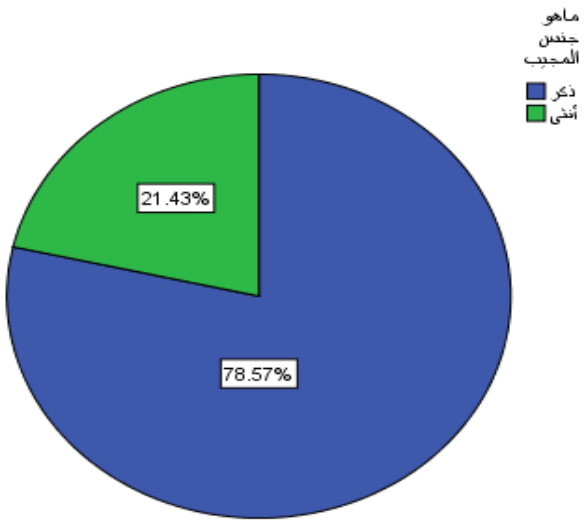
بعد اختبار صدق الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستمارة، نقوم فيمايلي بتحليل النتائج واختبار صحة فرضيات الدراسة.

المطلب الأول : تحليل السمات الشخصية : يمكن توضيح خصائص وسمات عينة الدراسة من خلال الجداول التالية:

1.الجنس :

الجدول رقم (16–4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس **الشكل (1–4) : نسب توزيع افراد العينة حسب الجنس**

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	88	78.6
أنثى	24	21.4
المجموع	**112**	**100**



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

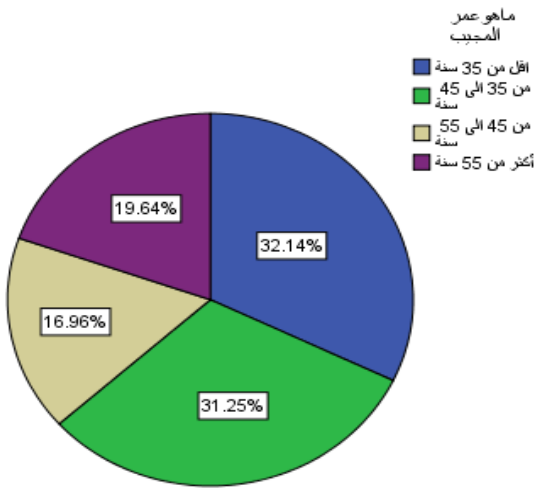
يبين الجدول أعلاه أن الفئة الأكبر للمستجوبين تغلب عليها فئة الذكور بنسبة 78.6 %بينما تمثل فئة الإناث ما نسبته 21.4 % ويرى الباحث أن هذا التفاوت يرجع خاصة إلى طبيعة المجتمع التي تضع بعض القيود على تواجد المرأة في هذه المؤسسات، وذلك لتواجد اغلبها خارج المحيط العمراني، بالإضافة إلى ظروف العمل الصعبة المفروضة على مثل هؤلاء الموظفين، مما يقلل تواجد الإناث في مثل هذه الوظائف.

2.عمر المجيب :

الجدول رقم (17–4): توزيع افراد العينة حسب العمر

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 35 سنة	36	% 32.2
من35 الى45 سنة	35	% 31.3
من45 الى 55 سنة	19	% 16.9
أكبر من 55 سنة	22	% 19.6
المجموع	**112**	**% 100**

الشكل (2–4): نسب توزيع افراد العينة حسب العمر



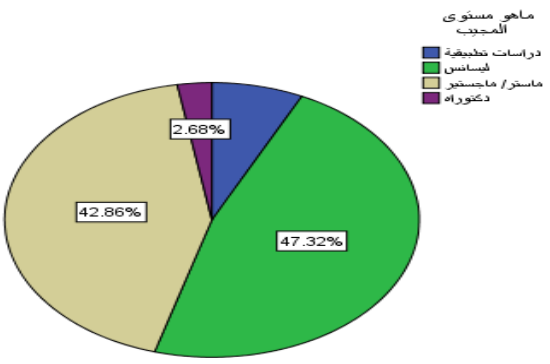
المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

تشير نتائج الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر لعمر أفراد عينة الدراسة هي الفئة الأقل من 35 سنة وهي الفئة الشباب نتيجة لعملية التوظيف في هذا القطاع.

3.المؤهل العلمي : الجدول رقم (18–4) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
الدراسات الجامعية التطبيقية	08	% 7.2
ليسانس	53	% 47.3
ماستر / ماجستير	48	% 42.8
دكتوراه	3	% 2.7
المجموع	**112**	**% 100**

الشكل(3–4) : نسب توزيع افراد العينة حسب المؤهل



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

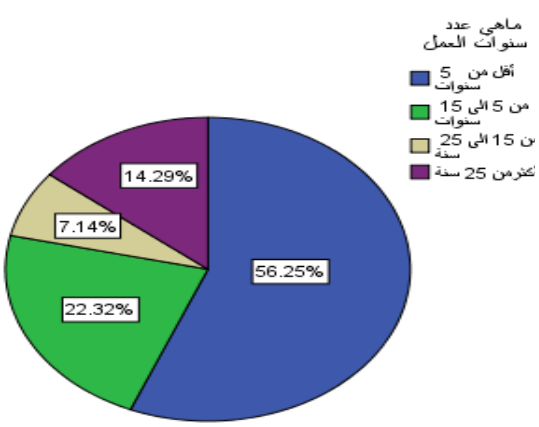
تشير نتائج الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر لأفراد عينة الدراسة هي الفئة الحاصلة على شهادة الليسانس بنسبة 47.3 % بينما بلغت فئة ماستر /الماجستير والدكتوراه نسبة 42.8% و2.7% على التوالي، في حين وجدنا أن ما نسبته 7.1 % كانت من حملة الشهادات الدراسات التطبيقية. وهو مايدل على أن غالبية الموظفين المستهدفين من حملة الشهادات العليا لكون هاته المناصب تحتاج الى قدر كبير من التأهيل العلمي .

4.سنوات الخبرة :

الجدول رقم (19–4) : **توزيع أفراد العينة حسب الخبرة**

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 05 سنوات	63	% 56.3
من 05 وأقل من 10 سنوات	25	% 22.3
من 10 وأقل من 25 سنة	8	% 7.2
أكثر من 25 سنة	16	% 14.4
المجموع	**112**	**%100**

الشكل(4–4) : **نسب توزيع افراد العينة حسب الخبرة**



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

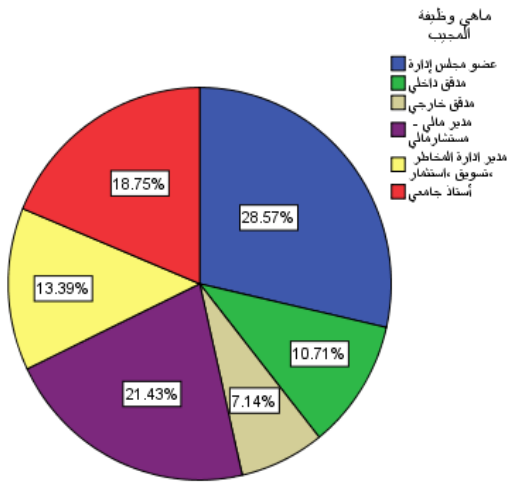
تشير نتائج الجدول توزيع أفراد عينية الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة أن ما نسبته 56.3% من المستجوبين هم ممن خبراتهم أقل من 05 سنوات وهم النسبة الغالبة وهذا راجع الى استحداث بعض المناصب بالإضافة الى الترقيات والتأهيل وفتح باب التوظيف .

4. المنصب الوظيفي :

الجدول رقم (4–20) : توزيع افراد العينة حسب الوظيفة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
عضو مجلس إدارة	32	%28.5
مدقق داخلي	12	%7.14
مدقق خارجي	8	%7.14
مدير مالي – مستشار مالي	24	%21.4
مدير ادارة المخاطر.تسويق.استثمار	15	%28.5
أستاذ جامعي	21	%32.14
المجموع	**112**	**%100**

الشكل(4–5) :نسب توزيع افراد العينة حسب الوظيفة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

يعزو الباحث ظهور هذه النسب بهذه الصورة الى أن الدراسة تتناول موضوع الحوكمة وعليه فان مجتمع الدراسة المستهدف يتكون من الفئات المذكورة أعلاه، كما نرى أن هذه النتيجة ملائمة ومناسبة للموضوع محل الدراسة .

المطلب الثاني : التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة :

لوصف مدى التزام عينة المؤسسات الاقتصادية بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية، لجأنا الى استخدام المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية والاعتماد على اختبار T، حيث تم الحكم على مدى الالتزام وفقا:

1–وجود اطار فعال للحوكمة المؤسسية

الجدول التالي يوضح نتائج توجة اراء العينة للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة للبعد الأول

الجدول رقم (21–4) : تحليل فقرات البعد الاول : توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية

فقرات البعد الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
لدى المؤسسة دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.	4	0.658	80	16.093	0.000
هناك قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين ووجباتهم .	4.29	0.454	85.8	29.985	0.000
تتوافق القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة .	3.79	0.560	75.8	14.838	0.000
المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ	3.93	0.459	78.6	21.390	0.000
تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات الإشرافية والتنفيذية، وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات.	3.86	0.517	77.2	17.532	0.000
للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.	3.79	0.864	75.8	9.624	0.000
توجد لجان ضمن مجلس الإدارة لمتابعة وقياس كفاءة تطبيق إدارة المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتعديلها عند الاقتضاء.	3.36	0.976	67.2	3.873	0.000
تعمل ادارة المؤسسة على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.	3.79	0.56	75.8	14.838	0.000
يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة .	3.64	0.721	72.8	9.435	0.000
مجموع البعد	34.4286	3.38974	76.5	23.193	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.36 و4.29 وباوزان نسبية 67.2 الى 85.5 ونسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهو يدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي :

الفقرة 02: الوزن النسبي قدره 85.5 وهي نسبة عالية ومتوسط حسابي قدره 4.29 وهي تدل على اتفاق العينة على وجود قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين وواجباتهم .

الفقرة 01: الوزن النسبي قدره 80% وهي نسبة جيدة ومتوسط حسابي قدره 4وهي تدل على اتفاق العينة على وجود دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة .

الفقرة 04: الوزن النسبي قدره 78.6% وهي نسبة جيدة ومتوسط حسابي قدره 3.93 وهي تدل على اتفاق العينة على أن المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ .

بالنسبة للفقرات 03، 06، 08 كانت لها نفس الأوزان النسبية وهي 75.8% بمتوسط حسابي 3.79 وهي نتيجة تفوق النسبة المتوسطة وهي 60 % وتدل على أن العينة تتفق على أن القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة، كما أن للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب،وأن ادارة المؤسسة تعمل على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.

الفقرة 09: كان المتوسط الحسابي للفقرة 3.93 وبالوزن نسبي قدره 72.8% وهي نسبة جيدة و أكبر من النسبة المتوسطة وهي 60% وهي تدل على اتفاق العينة على أنه يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة .

2- الإلتزام بمبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول التالي يوضح نتائج توجة اراء العينة للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة للبعد الثاني

الجدول رقم (22–4) : تحليل فقرات البعد : حفظ حقوق جميع المساهمين

فقرات البعد الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم	4.21	0.412	84.2	31.178	0.000
يتيح اطار الحوكمة للمساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم .	3.93	0.887	78.6	11.073	0.000
يتم حصول المساهمين على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم .	3.93	0.707	78.6	13.907	0.000
حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات لخاصة بالجمعية العامة	3.57	1.054	71.4	5.735	0.000
للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغيرات الأساسية في المؤسسة .	3.64	1.114	72.8	6.108	0.000
تقدم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد االجمعية العامة وكذا جدول أعمالها .	4	1.004	80	10.536	0.000
يجيب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين على كافة الاستفسارات وأسئلة حملة الاسهم فيما يتعلق بتقرير المراجع وبشفافية تامة .	3.86	0.642	77.2	14.135	0.000
تحرص المؤسسة على احترام العلاقة التعاقدية مع جميع الاطراف حسب الوقت المتفق عليه .	4.14	0.351	82.8	34.409	0.000
يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.	3.57	1.121	71.4	5.396	0.000
المجموع	34.8571	4.48994	77.46	18.520	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.57 و4.21 وبأوزان نسبية تتراوح بين 71.4 % الى 84.2 % ونسب عالية وتدل على ان أغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة،كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهويدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي :

الفقرة 01: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره 85.5% وهي نسبة عالية وأكبر من 60% وهي تدل على أن يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم .

الفقرة 07: المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره 82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % وهي تدل على أن يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم .

الفقرة 06: المتوسط الحسابي قدره 4 و الوزن النسبي قدره 80% وهي نسبة عالية وأكبر من 60% وهي تدل على أنه يتم تقديم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد الجمعية العامة وكذا جدول أعمالها.

الفقرة 02 و 03 :المتوسط الحسابي قدره 3.93 و الوزن النسبي قدره 78.6% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % بالنسبة لكلا الفقرتين وهي تدل على أن المساهمين يتم تقديم المعلومات المادية التي تهمه في الوقت المناسب كما انه يتم تعويضهم في حالة انتهاك لحقوقهم .

الفقرة 07: المتوسط الحسابي قدره 3.86 و الوزن النسبي قدره 77.2% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % وهي تدل على أن عينة الدراسة تتفق مع أن أعضاء مجلس الادارة يقوم بتقديم اجابات حول الإستفسارات والاسئلة المقدمة من المساهمين فيما يتعلق بتقرير المراجع وبكل شفافية .

الفقرة 04 و09 : المتوسط الحسابي قدره 3.57 و الوزن النسبي قدره 71.4% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % بالنسبة لكلا الفقرتين وهي تدل على أن حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس

الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات لخاصة بالجمعية العامة الى جانب ذلك يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.

3- الإلتزام بمبدأ المعاملة المتساوية بين جميع حقوق المساهمين.

الجدول التالي يوضح نتائج توجة اراء العينة للمؤسسات الاقتصادية بالنسبة للبعد الثالث

الجدول رقم (23–4): تحليل فقرات البعد : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

فقرات البعد الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
تقوم المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق	4.36	0.481	87.2	29.841	0.000
تحدد المؤسسة معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير.	4	0.759	80	13.937	0.000
يطلع المساهمون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين .	3.85	0.837	77	10.841	0.000
تسعى المؤسسة الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .	4	0.759	80	13.937	0.000
إزالة أي عوائق تحول دون إتمام عملية التصويت من قبل حملة الوثائق الأجانب أو عبر الحدود من طرف المؤسسة .	3.57	0.984	71.4	6.147	0.000
يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.	4.36	0.481	87.2	29.841	0.000
يوفر النظام القانوني للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت .	3.93	0.887	78.6	11.073	0.000
تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس	4	0.930	80	11.380	0.000

الفئة من المساهمين، وهو ما يزيد من ثقتهم .					
المجموع	**32.0714**	**4.2864**	**80.2**	**19.928**	**0.000**

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.57 و4.36 وبأوزان نسبية 71.4 الى 87.2 ونسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهو يدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي :

الفقرة 01 و06 : المتوسط الحسابي قدره 4.36 و الوزن النسبي قدره 87.2% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % بالنسبة لكلا الفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تقوم بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق، كم أنه يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.

الفقرة 02 و04 و08 المتوسط الحسابي قدره 4 و الوزن النسبي قدره 80% وهي نسبة عالية وأكبر من 60 % بالنسبة للفقرات المعنية وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تحدد معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير، و تسعى الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، كما تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس الفئة من المساهمين .

الفقرة 07: المتوسط الحسابي قدره 3.93 و الوزن النسبي قدره 78.6% وهي نسبة عالية وأكبر من نسبة المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن النظام القانوني يوفر للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت .

الفقرة 03: المتوسط الحسابي قدره 3.85 و الوزن النسبي قدره 77% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المساهمون يطلعون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين .

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 3.57 و الوزن النسبي قدره 71.4% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن عملية التصويت بالنسبة لحملة الوثائق الاجانب تتم بدون أي عوائق .

4- الإلتزام بمبدأ دور أصحاب المصالح.

الجدول رقم :المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالبعد الرابع

الجدول رقم(24-4) : تحليل فقرات البعد الرابع : دور أصحاب المصالح

فقرات البعد الرابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.	**3.64**	**0.815**	**72.8**	**8.349**	**0.000**
يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم .	**3.86**	**0.746**	**77.2**	**12.166**	**0.000**
تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.	**4.29**	**0.592**	**85.8**	**22.997**	**0.000**
عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.	**3.5**	**1.057**	**70**	**5.006**	**0.000**
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه العملاء .	**4**	**0.849**	**80**	**12.466**	**0.000**
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه الموردين.	**4**	**0.849**	**80**	**12.466**	**0.000**

يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم .	**4.14**	**0.351**	**82.8**	**34.409**	**0.000**
تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم	**3.86**	**0.837**	**77.2**	**10.841**	**0.000**
تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم	**3.71**	**1.035**	**74.2**	**7.305**	**0.000**
المجموع	**35**	**4.54011**	**77.8**	**18.648**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.5 و4.29 وباوزان نسبية 70 الى 85.5 ونسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهو يدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ دور أصحاب المصالح وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي:

الفقرة 03: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **المؤسسة تعلم أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.**

الفقرة 07: المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره 82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم .**

الفقرة 05 و06: : المتوسط الحسابي قدره 4 و الوزن النسبي قدره 80% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % لكلا الفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه العملاء والموردين .**

الفقرة 02 و08 : المتوسط الحسابي قدره 3.86 و الوزن النسبي قدره 77.2% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % لكلا الفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **أصحاب المصالح يحصلون**

وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم، كما أن المؤسسة تقوم بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم .

الفقرة 09: المتوسط الحسابي قدره 3.71 و الوزن النسبي قدره 74.2 % وهي نسبة أكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تعتمد على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم .

الفقرة 01: المتوسط الحسابي قدره 3.64 و الوزن النسبي قدره 72.8% وهي أكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات .

الفقرة 04 : المتوسط الحسابي قدره 3.5 و الوزن النسبي قدره 70% وهي نسبة أكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة .

5- الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية .

الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبدأ الإفصاح والشفافية .

الجدول رقم (25-4) : تحليل فقرات البعد : الافصاح والشفافية

فقرات البعد الخامس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
يكفل اطار الحوكمة الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة .	**4.14**	**0.919**	**82.8**	**13.163**	**0.000**
يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة لمجلس الإدارة .	**4.07**	**0.965**	**81.4**	**11.747**	**0.000**
يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم	**4.14**	**0.837**	**82.8**	**14.455**	**0.000**

المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين .					
يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم .	**3.57**	**1.121**	**71.4**	**5.396**	**0.000**
تفصح المؤسسة عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي.	**3.79**	**1.150**	**75.8**	**7.229**	**0.000**
لدى المؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها .	**3.36**	**0.976**	**67.2**	**3.873**	**0.000**
تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي.	**4**	**0.759**	**80**	**13.937**	**0.000**
يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين .	**3.93**	**0.802**	**78.6**	**12.250**	**0.000**
تستخدم الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها .	**3.71**	**1.166**	**74.2**	**6.484**	**0.000**
يتم الافصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة .	**3.93**	**0.887**	**78.6**	**11.073**	**0.000**
المجموع	**38.6429**	**7.12925**	**77.3**	**12.830**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.36 و4.14 وباوزان نسبية تتروح بين 67.2 % الى 82.8 %وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهويدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ الافصاح والشفافية وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الترتيب التنازلي للوزن النسبي :

الفقرة01 و03 : المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن اطار الحوكمة يكفل الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة كما أنه يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين .

الفقرة 02: المتوسط الحسابي قدره 4.07 و الوزن النسبي قدره81.4% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أنه يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة .

الفقرة 07: المتوسط الحسابي قدره 4 و الوزن النسبي قدره 80 % وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي .

الفقرة 08 و10 : المتوسط الحسابي قدره 3.93 و الوزن النسبي 78.6% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أنه يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين و يتم الإفصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة .

الفقرة 05: المتوسط الحسابي قدره 3.79 و الوزن النسبي قدره75.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تفصح عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي .

الفقرة 09: المتوسط الحسابي قدره 3.71 و الوزن النسبي قدره 74.2% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أنه يتم استخدام الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها.

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 3.57 و الوزن النسبي قدره 71.4 % وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أنه يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم

الفقرة 06: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن للمؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها .

6- الالتزام بالمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

. الجدول رقم 25 :المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و مدى المؤسسات الإقتصادية ومدى الالتزام بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (26-4) : تحليل فقرات البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

فقرات البعد السادس	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
يقوم مجلس الادارة بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.	**4**	**0.658**	**80**	**16.093**	**0.000**
يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.	**4.21**	**0.776**	**84.2**	**16.558**	**0.000**
يتابع ويراقب مجلس الإدارة كفاءة ممارسة قواعد الحوكمة وإجراء التعديلات عند الحاجة.	**3.79**	**0.864**	**75.8**	**9.624**	**0.000**
يقوم مجلس الإدارة بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية .	**4.14**	**0.642**	**82.8**	**18.847**	**0.000**
يحرص مجلس الإدارة على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.	**4.14**	**0.994**	**82.8**	**12.166**	**0.000**
يحرص أعضاء مجلس الإدارة على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة .	**3.93**	**0.965**	**78.6**	**10.180**	**0.000**
يأكد مجلس الإدارة من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة.	**3.71**	**0.963**	**74.2**	**7.853**	**0.000**
يسهر مجلس إدارة المؤسسة على ضمان	**3.93**	**0.707**	**78.6**	**13.907**	**0.000**

المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة .					
المجموع	**31.8571**	**5.06331**	**79.6**	**16.423**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.71 و4.29 وبأوزان نسبية 74.2 الى 85.5 ونسب عالية وتدل على ان اغلبية إيجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهو يدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي :

الفقرة 02: : المتوسط الحسابي قدره 4.21 و الوزن النسبي قدره 84.2% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **مجلس الإدارة يعمل على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.**

الفقرة 04 و05 : المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % لكلا الفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **مجلس الإدارة يقوم بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية و يحرص على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.**

الفقرة 01: : المتوسط الحسابي قدره 4 و الوزن النسبي قدره 80% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **مجلس الادارة يقوم بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة .**

الفقرة 06 و08: المتوسط الحسابي قدره 3.93 و الوزن النسبي قدره 78.6% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % للفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **أعضاء مجلس الإدارة يحرصون على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة كما أنه مجلس الإدارة للمؤسسة يسهر على ضمان المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة .**

الفقرة 05: : المتوسط الحسابي قدره 3.79 و الوزن النسبي قدره 85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن أعضاء مجلس الإدارة يحرصون على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة .

الفقرة 07 : المتوسط الحسابي قدره 3.71 و الوزن النسبي قدره75.8% وهي نسبة عالية وأكبر من المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن مجلس الإدارة يتأكد من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة .

7- الالتزام المؤسسات الإقتصادية بالمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية

الجدول رقم (27-4): تحليل فقرات البعد السابع: المعايير القانونية

فقرات البعد السابع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
تلتزم المؤسسة بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .	**4.14**	**0.517**	**82.8**	**23.377**	**0.000**
تحترم المؤسسة التوقيت الزمني للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها.	**3.85**	**0.746**	**77**	**12.166**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم .	**4.07**	**0.596**	**81.4**	**19.025**	**0.000**
تلتزم المؤسسة في باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة .	**3.93**	**0.802**	**78.6**	**12.250**	**0.000**
تتمتع المؤسسة بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي.	**3.57**	**0.984**	**71.4**	**6.147**	**0.000**
يشعر القائمون على المؤسسة بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات .	**3.57**	**1.054**	**71.4**	**5.735**	**0.000**

المجموع	23.1429	3.71716	77.2	14.642	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.57 و4.14 وباوزان نسبية 71.4 الى 82.8 وهي نسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهويدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق المعايير القانونية لجودة التصريحات وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الترتيب التنازلي للوزن النسبي :

الفقرة 01: المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره 82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **المؤسسة تلتزم بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .**

الفقرة 03: المتوسط الحسابي قدره 4.07 و الوزن النسبي قدره 81.4% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة **تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم**

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 3.79 و الوزن النسبي قدره 85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **المؤسسة تلتزم باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة .**

الفقرة 02 : المتوسط الحسابي قدره 3.85 و الوزن النسبي قدره 77% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن **المؤسسة تحترم التوقيت الزمني** للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها .

الفقرة 05 و06 : المتوسط الحسابي قدره 3.71 و الوزن النسبي قدره 71.4% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تتمتع بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي، كما أن القائمون على المؤسسة يشعرون بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات .

8- الالتزام المؤسسات الاقتصادية بالمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية

الجدول رقم (28-4): تحليل فقرات البعد الثامن : المعايير الرقابية

فقرات البعد الثامن	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.	**4.29**	**0.592**	**85.8**	**22.997**	**0.000**
يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية.	**4.29**	**0.592**	**85.8**	**22.997**	**0.000**
يقوم المدقق الخارجي بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية .	**4.29**	**1.035**	**85.8**	**13.149**	**0.000**
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.	**4.21**	**1.017**	**84.2**	**12.633**	**0.000**
للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية .	**3.71**	**1.226**	**74.2**	**6.166**	**0.000**
يمكن لأصحاب المصالح المعرفة الكافية بكل مايتعلق بصفة مباشرة بمصالحهم .	**3.64**	**1.114**	**72.8**	**6.108**	**0.000**
المجموع	**24.4286**	**4.15405**	**81.4**	**16.378**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.64 و4.29 وباوزان نسبية 72.8 الى 85.5 وهي نسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهويدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بالمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الترتيب التنازلي للوزن النسبي :

الفقرة 01 و02 و03: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره 85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية، وأن المدقق يقوم بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية، كما المدقق الخارجي يقوم بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 4.21 و الوزن النسبي قدره 84.2% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المدقق الخارجي يعمل على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.

الفقرة 05: المتوسط الحسابي قدره 3.71 و الوزن النسبي قدره 74.2% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية .

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 3.64 و الوزن النسبي قدره 72.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أنه يمكن لأصحاب المصالح المعرفة الكافية بكل مايتعلق بصفة مباشرة بمصالحهم .

9- التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بالمعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية

الجدول رقم (29–4): تحليل فقرات البعد التاسع : المعايير المهنية

فقرات البعد التاسع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب	**4.14**	**0.517**	**82.8**	**23.377**	**0.000**
تقوم المؤسسة بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.	**4.07**	**1.037**	**81.4**	**10.931**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها	**4.36**	**1.047**	**87.2**	**13.716**	**0.000**
تقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.	**4.43**	**0.625**	**88.6**	**24.170**	**0.000**
تتأكد المؤسسة من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها .	**4.29**	**0.592**	**85.8**	**22.997**	**0.000**
يتميز القائم على انجاز التصريح بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية .	**4.43**	**0.497**	**88.6**	**30.414**	**0.000**
تلتزم المؤسسة بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني .	**4.07**	**0.802**	**81.4**	**14.135**	**0.000**
المجموع.	**29.7857**	**4.21372**	**85.1**	**22.066**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 4.07 و4.43 وباوزان نسبية 81.4 الى 88.6 ونسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاة الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من

قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960 بالاضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهويدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية، وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الترتيب التنازلي للوزن النسبي :

الفقرة 04 و 06: المتوسط الحسابي قدره 4.43 و الوزن النسبي قدره 88.6% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن القائم على انجاز التصريح يتميز بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية، وتقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح .

الفقرة 03: المتوسط الحسابي قدره 4.36 و الوزن النسبي قدره 87.2% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها .

الفقرة 05: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره 85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تتأكد من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها .

الفقرة 01: المتوسط الحسابي قدره 4.14 و الوزن النسبي قدره 82.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب .

الفقرة 02 و07: المتوسط الحسابي قدره 3.64 و الوزن النسبي قدره 72.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % بالنسبة للفقرتين وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تقوم بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.و تلتزم بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني .

10- التزام المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بالمعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية

الجدول رقم (30-4) : تحليل فقرات البعد العاشر : المعايير الفنية

فقرات البعد العاشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	قيمة T المحسوبة	المستوى المعنوي
يضمن التصريح الصحيح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به	**3.93**	**0.707**	**78.6**	**13.907**	**0.000**
تلزم المؤسسة بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به.	**4.21**	**0.677**	**84.2**	**18.985**	**0.000**
تحدد التصريحات الجبائية بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية	**4.29**	**0.703**	**85.8**	**19.355**	**0.000**
ترى المؤسسة أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها	**4**	**0.658**	**80**	**16.093**	**0.000**
تسعى المؤسسة إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب	**3.79**	**0.994**	**75.8**	**8.811**	**0.000**
تفضل المؤسسة رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة .	**3.93**	**1.037**	**78.6**	**9.474**	**0.000**
المجموع	**24.1429**	**3.45592**	**80.5**	**18.811**	**0.000**

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

من خلال الجدول يتبين لنا أن :

المتوسطات جميعها ايجابي وتتراوح بين 3.79 و4.29 وبأوزان نسبية 75.8% الى 85.5% وهي نسب عالية وتدل على ان اغلبية ايجابات كانت في اتجاه الموافق والموافق بشدة كما ان الانحرافات كانت متوسطة الى ضعيفة وهي تدل على عدم وجود اختلاف كبير في ايجابات العينة محل الدراسة كما ان جميع قيم T المحسوبة اكبر من قيمةT الجدولية والتي تساوي 1.960بالإضافة الى ان مستوى المعنوية اقل من 0.05 وهو يدل على ان المؤسسات الاقتصادية تلتزم بتطبيق المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية وفيما يلي تفصيل كل فقرة على حدا حسب الوزن النسبي :

الفقرة 03: المتوسط الحسابي قدره 4.29 و الوزن النسبي قدره 85.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن التصريحات الجبائية تحدد بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية .

الفقرة 02: المتوسط الحسابي قدره 4.21 و الوزن النسبي قدره 84.2% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تلتزم بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به .

الفقرة 04: المتوسط الحسابي قدره 3.64 و الوزن النسبي قدره 72.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة ترى أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها .

الفقرة 01 و06 : المتوسط الحسابي قدره 3.93 و الوزن النسبي قدره 78.6% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن التصريح الصحيح يضمن العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به، وان المؤسسة تفضل رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة .

الفقرة 05 : المتوسط الحسابي قدره 3.64 و الوزن النسبي قدره 72.8% وهي نسبة عالية وأكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وهي تدل على اتفاق آراء عينة الدراسة على أن المؤسسة تسعى إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب .

المطلب الثالث : اختبار فرضيات الدراسة :

أولا : الفرضية الأولى

H_0 : لايوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لتأكد من وجود أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية (توفر اطار فعال للحوكمة، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار الإنحدار المتعدد التدريجي وقد كانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم (31–4): نتائج اختبار الفرضية الأولى (النموذج الأول)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الأول المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	5.354	0.455	0.207	28.664	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغير : حفظ حقوق جميع المساهمين، لان له تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.455 ومعامل التحديد R^2=0.207 أي أن ما نسبته 20.7% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و بلغت قيمة F المحسوبة 28.664 و هي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_1=1.670 +0.565x_2$$

حيث أن :

Y_1 : المعايير القانونية لجودة التصريحات

X_2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول رقم (32–4): نتائج اختبار الفرضية الأولى (النموذج الثاني)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثاني المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	3.777	0.525	0.275	20.686	0.000
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	3.208				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، ن، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرين : حفظ حقوق جميع المساهمين،المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين لان لهما تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط $R=0.525$ ومعامل التحديد $R^2=0.275$ أي أن ما نسبته 27.5% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين بلغت قيمة F المحسوبة 20.686 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_1=0.905 +0.419x_2+ 0.331x_3$$

حيث أن :

Y_1 : المعايير القانونية لجودة التصريحات

X_2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

X_3 : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الجدول رقم(33–4): نتائج اختبار الفرضية الأولى (النموذج الثالث)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثالث المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	4.654	0.573	0.329	17.629	0.000
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	4.418				
	دور أصحاب المصالح	2.936				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الثالث المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.573 ومعامل التحديد R^2=0.329 أي أن ما نسبته 32.9% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين و دور اصحاب المصالح و بلغت قيمة F المحسوبة 17.629 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_1=1.112 +0.528x_2+0.632x_3+0.472x_4$$

حيث أن :

Y_1 : المعايير القانونية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

X_4 : مبدأ دور اصحاب المصالح

الجدول رقم (34-4): نتائج اختبار الفرضية الأولى (النموذج الرابع)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الرابع المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	3.994	0.70	0.49	25.696	0.000
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	5.798				
	دور أصحاب المصالح	6.643				
	توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية	5.816				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.70 ومعامل التحديد R^2=0.49 أي أن ما نسبته 49% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و توفر اطار فعال للحوكمةو المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ودور اصحاب المصالح و بلغت قيمة F المحسوبة 25.696 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_1=0.606+0.406x_2+0.733x_3+1.510x_4+1.522x_1$$

حيث أن :

Y_1 : المعايير القانونية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

X4 : مبدأ دور أصحاب المصالح

X1 : مبدأ توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية

من خلال ماسبق وبما أن المستوى المعنوية أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : **يوجد أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .**

ثانيا : الفرضية الثانية

H_0 : لايوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لتأكد من وجود أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية (توفر اطار فعال للحوكمة، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) والمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار الإنحدار المتعدد االتدريجي وقد كانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم (35–4): نتائج اختبار الفرضية الثانية (النموذج الأول)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الأول المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	9.512	0.672	0.451	90.485	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغير : حفظ حقوق جميع المساهمين، لان له تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.672 ومعامل التحديد R^2=0.451 أي أن ما نسبته 45.1% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و بلغت قيمة F المحسوبة 90.485 و هي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_2=0.461 +0.932x_2$$

حيث أن :

Y_2 : المعايير الرقابية لجودة التصريحات

X_2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول رقم (36–4): نتائج اختبار الفرضية الثانية (النموذج الثاني)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثاني المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	8.699	0.744	0.554	67.708	0.000
	الإفصاح والشفافية	5.010				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، ن، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرين : حفظ حقوق جميع المساهمين،المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين لان لهما تاثير ذو دلالة

إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.525 ومعامل التحديد R^2=0.275 أي أن ما نسبته 27.5% من المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين بلغت قيمة F المحسوبة 20.686 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_2=0.294 +0.804x_2+ 0.324x_5$$

حيث أن :

Y_2 : المعايير الرقابية لجودة التصريحات

X_2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

X_5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (37–4): نتائج اختبار الفرضية الثانية (النموذج الثالث)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثالث المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	13.330	0.854	0.729	96.825	0.000
	الإفصاح والشفافية	10.448				
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	8.349				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الثالث المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، دور اصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، الافصاح والشفافية لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.854 ومعامل التحديد R^2=0.729 أي أن ما نسبته 72.9% من

المعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين و الإفصاح والشفافية و بلغت قيمة F المحسوبة 17.629 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_2=0.725 +0.1.030x_2+1.033x_5+1.156x_3$$

حيث أن :

Y_2 : المعايير الرقابية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X_3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الجدول رقم (38–4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الرابع)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الرابع المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	13.961	0.865	0.749	79.830	0.000
	الإفصاح والشفافية	11.154				
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	8.898				
	مسؤليات مجلس الإدارة	2.924				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الرابع المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤليات مجلس الإدارة لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.865 ومعامل التحديد R^2=0. 749 أي أن ما نسبته 74.9% من المعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و الافصاح والشفافية و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة و بلغت قيمة F المحسوبة 79.830 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_2=0.964+1.109x_2+1.134x_5+1.198x_3+0.193x_6$$

حيث أن :

Y_2 : المعايير الرقابية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X_3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

X_6 : مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

من خلال ماسبق وبما أن المستوى المعنوية أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : **يوجد أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .**

أولا : الفرضية الثالثة

H_0 : لايوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لتأكد من وجود أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية (توفر اطار فعال للحوكمة، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) والمعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار الانحدار المتعدد التدريجي وقد كانت النتائج كالتالي

الجدول رقم(39-4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الأول)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الأول المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	7.641	0.589	0.347	58.381	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغير : حفظ حقوق جميع المساهمين، لان له تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط $R=0.589$ ومعامل التحديد $R^2=0.347$ أي أن ما نسبته 34.7% من المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و بلغت قيمة F المحسوبة 58.381 و هي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_3=1.503 +0.710x_2$$

حيث أن :

Y_3 : المعايير المهنية لجودة التصريحات

X2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول رقم (40–4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الثاني)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثاني المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	6.710	0.663	0.439	42.689	0.000
	الإفصاح والشفافية	4.241				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرين : حفظ حقوق جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، لان لهما تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.663 ومعامل التحديد R^2=0.439 أي أن ما نسبته 43.9% من المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و الافصاح والشفافية بلغت قيمة F المحسوبة 42.689 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_3=0.881 +0.604x_2+ 0.267x_5$$

حيث أن :

Y_3: المعايير المهنية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (41-4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الثالث)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثالث المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	8.877	0.745	0.555	44.865	0.000
	الإفصاح والشفافية	6.975				
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	5.295				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الثالث المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، دور اصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط $R=0.745$ ومعامل التحديد $R^2=0.555$ أي أن ما نسبته 55.5% من المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين والافصاح والشفافية و بلغت قيمة F المحسوبة 44.865 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_3=1.601 +0.764x_2+0.768x_5+0.817x_3$$

حيث أن :

Y_3 : المعايير المهنية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_5 : مبدأ الافصاح والشفافية

X_3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

الجدول رقم (42–4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الرابع)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الرابع المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	9.512	0.764	0.583	37.466	0.000
	الإفصاح والشفافية	7.671				
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	5.706				
	مسؤوليات مجلس الإدارة	2.712				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، دور اصحاب المصالح لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة، لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.764 ومعامل التحديد R^2=0.583 أي أن ما نسبته 58.3% من المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين والافصاح والشفافية و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ومسؤوليات مجلس الإدارة و بلغت قيمة F المحسوبة 37.466 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_3=1.849+0.846x_2+0.874x_5+0.860x_3+0.201x_6$$

حيث أن :

Y_3 : المعايير المهنية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

X6 : مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

الجدول رقم (43–4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة (النموذج الخامس)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الخامس المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	7.976	0.782	0.611	33.320	0.000
	الإفصاح والشفافية	6.303				
	المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	5.809				
	مسؤوليات مجلس الإدارة	3.635				
	توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية	2.749				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : دور اصحاب المصالح لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة، توفر اطار فعال للحوكمة لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.782 ومعامل التحديد R^2=0.611 أي أن ما نسبته 61.1% من المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين والافصاح والشفافية و

المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، ومسؤوليات مجلس الإدارة و توفر اطار فعال للحوكمة و بلغت قيمة F المحسوبة 33.320 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_3=1.210+0.747x_2+0.751x_5+0.850x_3+0.283x_6+0.467x_1$$

حيث أن :

Y_3 : المعايير المهنية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X3 : مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين

X6 : مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

X1 : مبدأ توفر اطار فعال للحوكمة

من خلال ماسبق وبما أن المستوى المعنوية أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : **يوجد أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .**

رابعا : الفرضية الرابعة

H_0 : لايوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

H_1 : يوجد أثر ذو دلالة احصائية بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

لتأكد من وجود أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية (توفر اطار فعال للحوكمة، حفظ حقوق جميع المساهمين، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة) والمعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تم استخدام معامل الارتباط بيرسون واختبار الإنحدار المتعدد االتدريجي وقد كانت النتائج كالتالي :

الجدول رقم (44–4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (النموذج الأول)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الأول المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	6.813	0.545	0.297	46.420	0.000

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغير : حفظ حقوق جميع المساهمين، لان له تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط $R=0.545$ ومعامل التحديد $R^2=0.297$ أي أن ما نسبته 29.7% من المعايير الفنيةة لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و بلغت قيمة F المحسوبة 46.420 و هي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_4=1.588 +0.629x_2$$

حيث أن :

Y_4 : المعايير الفنية لجودة التصريحات

X_2 : حفظ حقوق جميع المساهمين

الجدول رقم (45–4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (النموذج الثاني)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثاني المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	7.628	0.593	0.352	29.546	0.000
	دور اصحاب المصالح	3.034				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الأول المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة،المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، الافصاح والشفافية، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرين : حفظ حقوق جميع المساهمين دور اصحاب المصالح لان لهما تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.593 ومعامل التحديد R^2=0.352 أي أن ما نسبته 35.2% من المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و توفر اطار فعال للحوكمة بلغت قيمة F المحسوبة 29.546 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_4 = 2.179 + 0.787x_2 + 0.310x_1$$

حيث أن :

Y_4 : المعايير الفنية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_1 :مبدأ توفر اطار فعال للحوكمة

الجدول رقم (46–4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (النموذج الثالث)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الثالث المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	9.418	0.704	0.495	35.347	0.000
	دور اصحاب المصالح	6.382				
	الإفصاح والشفافية	5.549				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الثالث المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : توفر اطار فعال للحوكمة،، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين،، دور اصحاب المصالح، الافصاح والشفافية لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط $R=0.704$ ومعامل التحديد $R^2=0.495$ أي أن ما نسبته 49.5% من المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين و الافصاح والشفافية و دور اصحاب المصالح و بلغت قيمة F المحسوبة 35.347 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_4=2.110 +0.874x_2+0.839x_4+0.463x_5$$

حيث أن :

Y_4 : المعايير الفنية لجودة التصريحات

X_2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X_4 : مبدأ دور اصحاب المصالح

X_5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

الجدول رقم (47–4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (النموذج الرابع)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الرابع المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	8.833	0.740	0.548	32.462	0.000
	دور اصحاب المصالح	7.214				
	الإفصاح والشفافية	5.122				
	توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية	3.537				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الرابع المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، مسؤوليات مجلس الإدارة لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، توفر اطار فعال للحوكمة،، الافصاح والشفافية، دور اصحاب المصالح لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.740 ومعامل التحديد R^2=0.548 أي أن ما نسبته 54.8% من المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين ودور اصحاب المصالح و الافصاح والشفافية و توفر اطار فعال للحوكمة و بلغت قيمة F المحسوبة 32.462 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_4=1.240+0.800x_2+1.293x_4+0.413x_5+0.815x_1$$

حيث أن :

Y_4 :المعايير الفنية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X4 : مبدأ دور اصحاب المصالح

X5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X1 : مبدأ توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية

الجدول رقم (48–4): نتائج اختبار الفرضية الرابعة (النموذج الخامس)

النموذج	المتغير	اختبار T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	F المحسوبة	مستوى المعنوية
النموذج الخامس المقبول	حفظ حقوق جميع المساهمين	8.847	0.763	0.582	29.504	0.000
	دور اصحاب المصالح	7.904				
	الإفصاح والشفافية	5.157				
	توفر اطار فعال للحوكمة المؤسسية	3.187				
	مسؤوليات مجلس الإدارة	2.921				

المصدر : من اعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي Spss

يبين الجدول السابق النموذج الرابع المقبول والذي من خلاله تم استبعاد المتغيرات : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، لضعف الارتباط ولعدم دلالتها وتم بقاء المتغيرات : حفظ حقوق جميع المساهمين، توفر اطار فعال للحوكمة،، الافصاح والشفافية، دور اصحاب المصالح، مسؤوليات مجلس الإدارة لأن لهم تاثير ذو دلالة إحصائية اذ بلغ معامل الارتباط R=0.763 ومعامل التحديد R^2=0.582 أي أن ما نسبته 58.2% من المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية يفسرها وجود حفظ لحقوق جميع المساهمين ودور اصحاب المصالح و

الافصاح والشفافية و توفر اطار فعال للحوكمة و مسؤوليات مجلس الإدارة و بلغت قيمة F المحسوبة 29.504 وهي دالة احصائيا ($\alpha \leq 0.05$)

ويمكن صياغة معادلة الإنحدار المتعدد التدريجي كالتالي :

$$Y_4=1.238+0.778\ x_2+1.399x_4+0.402x_5+0.718x_1+0.230x_6$$

حيث أن :

Y_4 :المعايير الفنية لجودة التصريحات

X2 : مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين

X4 : مبدأ دور اصحاب المصالح

X5 : مبدأ الإفصاح والشفافية

X1 : مبدأ توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية

X6 : مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

من خلال ماسبق وبما أن المستوى المعنوية أقل من 0.05 فاننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة : **يوجد أثر بين تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية والمعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل والذي يخص الدراسة الميدانية قمنا بتحليل البيانات للاستبيان عن طريق وصف لعينة الدراسة وقياس ثبات اداة الدراسة ثم انتقلنا الى اختبار صحة الفرضيات حيث استخدمنا الانحدار المتعدد التدريجي تم فيه اظهار النماذج المقبولة بتدريج واستبعاد النماذج التي ليس لها ارتباط قوي ووجدنا ان غالبية المبادئ لها دور على تأثير في المعايير جودة التصريحات بصورة منفصلة (المعايير القانونية، المعايير الرقابية، المعايير المهنية، المعايير الفنية) في حين اظهرت النتائج وجود تأثير لمبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستثناء مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة الذي لم يكن له تأثير قوي عليها .

الخاتمة

إن تحقيق الاهمية المرجوة من جودة التصريحات الجبائية يتطلب توفر معايير قانونية ورقابية ومهنية وفنية للمعلومات المحاسبية ولايتحقق ذلك الا في وجود نظام محاسبي ذو كفاءة ولمعرفة مدى توفر هاته المعايير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تم القيام بدراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية وتحليل المعطيات لأثر تطبيق الحوكمة المؤسسية لجودة التصريحات الجبائية ، ونتيجة لعملية التحليل للمعطيات اتضح لنا غياب كبير لتطبيق بعض المبادئ للحوكمة وهومانعكس على تحقيق الجودة في التصريحات المقدمة ، فقد تبين أن المؤسسات لاتحترم مبدأ حقوق المساهمين

نتائج الدراسة النظرية :

1- تمثل الحوكمة المؤسسية مجموعة الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة لتوجيه أعمالها من أجل تحديد وضبط مختلف العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة وذلك من خلال الالتزام بتطبيق مجموعة من المبادئ التي صدرت عن مختلف الهيئات الدولية .

2- هناك مجموعة من الأطراف المعنية بالحوكمة المؤسسية وهي : المساهمون ، مجلس الإدارة ، الإدارة ، اصحاب المصالح ويساهم كل منها في فعالية تطبيق الحوكمة المؤسسية .

3- الحوكمة المؤسسية كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن وانما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالمؤسسات لتعالج النقائص التصرفات التي كانت تحكم عمل المديرين ، وطبيعة العلاقة بين مالك المؤسسية ومديروها .

4- هناك نوعين من المحددات التي تحكم الحوكمة المؤسسية المحددات الداخلية والتي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل المؤسسة والمحددات الخارجية وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة ، وتمثل البيئة التي تعمل من خلالها المؤسسات .

5- توصلت المؤسسات الدولية والمعاهد الى وضع مجموعة من المبادئ التي تحكم وتساهم في التطبيق السليم للحوكمة المؤسسية على غرار مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي ومبادئ البنك العالمي وكذا مبادئ الصندوق الدولي واهمها :توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية ، حفظ حقوق جميع المساهمين ، المعاملة

المتساوية بين جميع المساهمين ، دور أصحاب المصالح ، الإفصاح والشفافية ، مسؤوليات مجلس الإدارة وجاءت تفاصيلها كالآتي :

– ويقصد بوجود إطار فعال للحوكمة المؤسسية ان يكون متوافقا مع حكم القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الاشرافية والتنظيمية والتنفيذية .

– ينبغي أن يوفر اطار الحوكمة المؤسسية الحماية للمساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم وذلك من خلال حقهم في المشاركة والتصويت ، توفير المعلومات الكافية ، مشاركتهم في القرارات الرئيسية ، تسهيل ممارسة حقوق الملكية ....

– ينص المبدأ الثالث المعاملة المساوية بين جميع المساهمين على أنه ينبغي على اطار حوكمة المؤسسات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين من نفس الفئة ، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب ، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال في حالة انتهاك حقوقهم كم أنه يجب أن يمنع التداول بين الداخليين في المؤسسة والتداول الشخصي التعسفي .

– ينبغي ان يعترف نظام حوكمة المؤسسة بحقوق مختلف اصحاب المصلحة وفقا للقانون الساري او وفقا للاتفاقيات المتبادلة ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب الشغل ، وضمان استمرارية المؤسسات ذات الصحة المالية ويقصد بأصحاب المصالح البنوك ، حملة السندات ، الموردين والعملاء .

– القيام بالافصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب على كافة الموضوعات الهامة والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة بما فيها المركز المالي والأداء وحقوق الملكية .

– يجب أن يضمن مجلس الادارة الالتزام بقوانين النافذة ، توفر جميع المعلومات على أساس تحقيق المعاملة المتساوية بين المساهمين ومراجعة استراتجيات الشركة واختيار المسؤولين الرئسيين وضمان سلامة التقارير المالية ومراجعة مستويات الرواتب ومزايا الموظفين .

– هناك تباين في تطبيق الحوكمة المؤسسية بين الدول فهناك دول رائدة في هذا المجال على سبيل المثال (امريكا ، فرنسا ، المانيا ...) ودول سارت نحو هذا النهج والمقصود بعض الدول الناشئة ، ولقدكان

للجزائر نصيب في هذا ومحاولة مواكبة التقدم الحاصل في تطبيق الحوكمة المؤسسية وتجلى ذلك في اصدار مجموعة من المواثيق والقيام ببعض الإجراءات التي تصب في هذا الإتجاه .

– تعتبر الضرائب موردا من الموارد الهامة التي تعتمد عليها الجزائر لتمويل النفقات العامة للدولة ولذلك حرصت على تحصيل الضرائب المفروضة على المكلفين بها ومحاربة ظاهرة التهرب الضريبي التي عملت على تقليص الحصيلة الحقيقية لعدم تقديم معلومات صحيحة وعدم جودة التصريحات الجبائية .

– تتمثل التصريحات الجبائية في تلك الوثائق القانونية التي تربط بين المكلف بالضريبة ومصالح الإدارة الجبائية، وتحتوي هذه الوثائق على معلومات تعبر عن الذمة المالية و رقم الأعمال المحققة من قبل المكلف بدفع الضريبة .

– يقصد بجودة التصريحات الجبائية صحة ومصداقية المعلومات المقدمة والتي تتضمنها التقارير المالية فالمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير ، بما يحقق الهدف من استخدامها ، وتتمثل هذه المعايير في :

– المعايير القانونية ويقصد بها الالتزام بالقوانين واللوائح في اعداد التصريحات الجبائية .

– المعايير الرقابية وتتمثل في تجسيد دور كل من المراجعين ، لجان المراجعة ، المساهمين واصحاب المصالح في الرقابة ما يساهم في جودة التصريحات الجبائية .

– المعايير المهنية ويتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وهو مايعني صحة المعلومة المحاسبية .

–إن صحة المعلومة وموثوقيتها وتوفرها في الوقت المناسب يساهم بشكل كبير في جودة التصريحات الجبائية وهي ماتدعى المعايير الفنية .

نتائج الدراسة التطبيقية :

لقد تم الجانب التطبيقي باعداد استبانة موجهة لعينة من مسيري المؤسسات الإقتصادية بالإضافة لمن لهم علاقة بها ، حيث تم توزيع الاستمارات واستراجعها ومن ثم القيام بعملية تحليلها بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS ، بعدبناء الفرضيات الرئيسية وقد اضفت النتائج الى مايلي :

– بالنسبة للفرضية الأولى تبين وجود تأثير لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير القانونية لجودة التصريحات الجبائية ،حيث كان التأثير مبدأ حفظ حقوق جميع المساهمين ومبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ودور أصحاب المصالح وتوفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية حسب التدرج فيما تم استبعاد باقي المبادئ لعدم أو ضعف ارتباطها .

– بالنسبة للفرضية الثانية تبين وجود تأثير لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الرقابية لجودة التصريحات الجبائية حيث تبين وجود تأثير حسب التدرج للمبادئ : حفظ حقوق المساهمين ، الافصاح والشفافية ،المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ، مسؤوليات مجلس الإدارة فيما كان لم يكن هناك تأثير لبقية المبادئ .

– بالنسبة للفرضية الثالثة تبين وجود تأثير لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير المهنية لجودة التصريحات الجبائية وذلك من خلال المبادئ : حفظ حقوق المساهمين ، الافصاح والشفافية ، المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ، مسؤوليات مجلس الإدارة ، توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية حسب التدرج فيما لم يكن هناك تأثير لدور أصحاب المصالح .

– بالنسبة للفرضية الرابعة تبين وجود تأثير لتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على المعايير الفنية لجودة التصريحات الجبائية وذلك من خلال المبادئ : حفظ حقوق المساهمين ،دور أصحاب المصالح ، الافصاح والشفافية ، توفر إطار فعال للحوكمة المؤسسية ، مسؤوليات مجلس الإدارة ، حسب التدرج فيما لم يكن هناك تأثير لتطبيق مبدأ المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين .

من خلال ماسبق يمكن أن نثبت صحة الفرضيات الرئيسية السابقة والقائلة أن هناك تأثير بين تطبيق مبادئ الحوكمة وجودة التصريحات الجبائية ، والتي تتمثل في ارساء المعايير الرئيسية للجودة (القانونية ، الرقابية ، المهنية ، الفنية)ورغم ذلك كان هناك تفاوت في التأثير يرجع حسب تطبيق المبادئ بالمستوى المطلوب .

التوصيات :

- التأكيد على تطوير العنصر البشري وتكوينه وتوعيته بأهمية تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية .
- مواكبة تطورات وكل ماهو جديد في مجال الحوكمة المؤسسية .
- تفعيل الدور الرقابي في مجال متابعة المؤسسات الإقتصادية في تطبيق قواعد الحوكمة المؤسسية.

- التأهيل الجيد للمسيرين وتقديم المزيد من الاستقلالية في اتخاذ القرار وكذا صلاحيات أوسع لأعضاء مجلس الإدارة .
- ضرورة توفر آلية عمل فعالة بين أصحاب المصالح ومجلس الإدارة بما يخدم نظام الرقابة الداخلية .
- إنشاء قسم مراقبة جودة الأداء لتحديد نقاط القوة والضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية .
- إتباع معايير الممارسات السليمة في منح المكفآت .
- خلق جو من المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية.
- حث المؤسسات على توسيع ودعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات والبيانات لكي تكون متاحة لمن لهم علاقة به .

أفاق الدراسة :

في نهاية هذا العمل تظهر لنا بعض الجوانب التي ترتبط به والتي قد تكون محل الدراسة اما بالالمام بالموضوع أو التوسع أكثر، لذا نقترح بعض المواضيع في هذا الشأن :

- آليات تفعيل الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الجزائرية
- أثر تطبيق نظام الرقمنة على جودة التصريحات الجبائية
- دور تكنولوجيا الاعلام والاتصال في ارساء مبدأ الإفصاح والشفافية

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية

I. الكتب :

1. احمد جمعة ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، مدخل تطبيقي معاصر ، دار النشر والتوزيع ، ط1 ، الاردن ، 2003
2. باهر محمد علتم:**المالية العامة**،جامعة القاهرة، طبعة 1991
3. ثناء عطية فراج ، سيد احمد عبد العاطي ،احمد محمد جابر ، مصطفى محمود جاد المولى ، عمر يعقوب ،محمد سلامة عمارة ، **كتاب حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة** ،كلية التجارة جامعة القاهرة
4. جهاد سعيد خصاونة، **علم المالية العامة و التشريع الضريبي** (بين النظرية و التطبيق)، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2010
5. –حامد عبد المجيد دراز، سعيد عبد العزيز عثمان، مبادئ المالية العامة، دار الجامعية، الإسكندرية، 1988
6. حسن صلاح ، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010
7. حسن صلاح ، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010
8. حسن صلاح الدين ، **البنوك والمصارف ومنظمات ومعايير حوكمة المؤسسات المالية** ، دار الكتاب الحديث ، مصر ، 2011 ،
9. حسن عواضة ، عبد الرؤوف قطيش، **المالية العامة و الموازنة و الضرائب**، دار الخلود للصحافة، 1995
10. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط05 ،2006
11. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة** ، دار وائل للنشر ،الأردن،ط1 ،2005
12. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، **أسس المالية العامة**، ط2 ،دار وائل للنشر، الأردن، 2005
13. خلفي عبد الرحمان ، **القانون الجنائي العام** ، دراسة مقارنة، دار بلقيس، الجزائر، 2016
14. سالم محمد الشوابكة، **المالية العامة والتشريعات الضريبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2015
15. سليم عثماني ، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، 2009
16. سليمان محمد مصطفى ، **حوكمة الشركات (دور أعضاء مجلس الادارة والمديرين النفذيين)**، الدار االجامعية ، مصر ، 2008 .
17. سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، دار الجامعة الجديدة، لبنان، 2000
18. سيد عطا الله سيد ، **نظم المعلومات المحاسبية** ، دار الراية للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2009

19.شحاتة السيد شحاتة ، عبد الوهاب نصر علي ، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة** ، مصر ، الدار الجامعية ، 2007

20.صلاح حسن ، **البنوك والمصارف ومنظمات الاعمال** ، القاهرة ، دار الكتاب الحديث ، 2011

21.صلاح حسن، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2011

22.صمويل عبود، **اقتصاد املؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر الطبعة الثانية، 1982

23.طارق عبد العال ، **حوكمة الشركات – المفاهيم المبادئ التجارب –** ، الدار لجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2005

24.طارق عبد العال حماد ، **إدارة المخاطر** (**أفراد، ادارات ، شركات ، بنوك**) ،كلية التجارة ، عين شمس ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2007،

25.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات :المفاهيم–المبادئ والتجارب**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2005 .

26.طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، – المفاهيم، المبادئ، التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية ، الطبعة أألولى، الإسكندرية، مصر، 2005

27.طلبة متولي سلامة، **الإصلاحات الدستورية والتشريعية المرتقبة في مصر** ،الطبعة الأولى، . مصر: مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع ، 2015

28.عادل أحمد حشيسي، **أصول الفن المالي لاقتصاد العام**، دار النهضة العربية، بيروت، 1999

29.عادل أحمد حشيشي، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ، بيروت، 1992

30.عباس عبد الرزاق: **التحقيق المحاسبي والنزاع الضريبي**، دارالهدى 2018 .

31.عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي، **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع ،2006

32.عبد الحميد عبد المطلب ، **اقتصاديات المالية العامة**، دار الجامعة العامة، مصر، 2004

33.عبد الفتاح الصحن ، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2004

34.عبد المنعم فوزي:**المالية العامة والسياسة المالية**، ،دار النهضة العربية،للطباعة والنشر ،مصر، ،سنة 226.

35.عبد الناصر نور، حسن عدس نائل، **الضرائب و محاسبتها**، دار المسيرة للنشر، الأردن، ط01 ،2003

36.عدنان بن حيدر بن درويش ، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة** ، اتحاد المصارف العربية ، 2007

37.عدنان بن حيدر بن درويش ، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة** ، اتحاد المصارف العربية ، بيروت ، لبنان ، 2007

38.عطاالله وارد خليل محمد عبد الفتاح العشماوي ، **الحوكمة المؤسسية**، الاسكندرية ، دارالحرية للنشر والتوزيع ، 2007

39.عطية عبد الواحد، **مبادئ و اقتصاديات المالية العامة**،دار النهضة العربية،القاهرة،2000 .

40.علاء فرحان طالب ، ايمان شيحان المشهداني ، **الحوكمة االمؤسسية والاداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2011 .

41.علاء فرحان طالب ، ايمان شيحان المشهداني ، **الحوكمة االمؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف** ، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان ، 2011

42.عمر صقر ، عادل المهدي ، سامي عفيفي حاتم ، **العلاقات الاقتصادية الدولية** ، دار المهندس للطباعة ،كلية التجارة ، جامعة حلوان ،سنة 2001.

43.–عوادي مصطفى و رحال ناصر، **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، للطلبة الجامعيين المكلفين بالضريبة و المهنيين، مكتبة بن موسى للنشر والتوزيع، 2011/2010

44.عوادي مصطفى ورحال ناصر: **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري**، النشر والتوزيع مكتبة بن موسى السعيد، الوادي ، 2010/ 2011

45.غسان اللامي ، **نظم المعلومات ودورها في تطوير منظمات الاعمال وتنميتها** ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، ط1 ، الأردن ، 2012.

46.غضبان حسام الدين ، **محاضرات في نظرية الحوكمة** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى ،2015 الاردن

47.فليح حسن خلف، **المالية العامة** (عالم الكتاب الحديث)، الأردن، 2008

48.كريم مفتاح، **خصوصية الإثبات في المادة الجبائية**، دار السلام للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الرباط ، المغرب، سنة 2016

49.كمال الدين الدهراوي ،محمد سرايا ، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، الاسكندرية: الدار الجامعية.2001

50.**مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي للحكم المشتركة** ، طبعة 2004 ، ترجمة OECD ، باريس

51.محمد خالد المهايني ، **التهرب الضريبي و أساليب مكافحته** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، جامعة الدول العربية، 2010

52.محمد عباس محرزي، **اقتصاديات الجباية و الضرائب**، ط4 ،دار هومة، الجزائر، 2008

53.محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفذيين** ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ،2008 ، ص :15

54.محمد مصطفى سليمان ، **حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين** ، الدار الجامعية . الاسكندرية ، 2008

55.محمد مصطفي سليمان ، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي و الإداري** ، الاسكندرية ، الدار الجامعية .

56.مراد ناصر، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة 02 ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016

57.منصوري ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة** ،منشورات الجامعة المفتوحة،طرابلس ، 1994

58.ناصر دادي عدون، **اقتصاد املؤسسة**، دار المحمدية العاصمة، الجزائر، الطبعة الثانية، 1998

59.ناصر مراد ، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر** ، دار قرطبة للنشر والتوزيع ن الجزائر ،2004

60.ندى عبد الساتر 2006 ،نورمان بشارة، **النظام اللبناني للإدارة الرشيدة وحوكمة الشركات**، الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية، 2006

61.ين السيد أحمد لطفي، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010

II. الاطروحات :

1. ابراهيم بختي، **دورالأنترنت وتطبيقاتها في مجال التسويق**،دراسة حالةالجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، غير منشورة،كليةالعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعةالجزائر، 2002-2003
2. أولاد قادة أمال ، **جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات التمويل والاستثمار في المؤسسات الاقتصادية** ، أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف ، 2017
3. اياد وليد محمد جبير ، **مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية** ، قدمت هذه الرسالة استكملا للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان ، الأردن ، 2008
4. البرود أم الخير .**آليات ارساء الحوكمة المصرفية لتفعيل إدارة مخاطر القروض** ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم الاقتصادية ، جامعة علي لونيسي ، جامعة البليدة السنة الجامعية 2016-2017
5. بكريتي نصيرة ، **دراسة أثر الحوكمة على فعالية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2017-2018
6. توفيق عبد المحسن الخيال ، **تأثير آليات الحوكمة على الأداء المالي لشركات المساهمة السعودية** ، دراسة تطبيقية .، قسم المحاسبة ، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية 2009
7. حاكم الطاهر، طرق الطعن في قرارات الإدارة الجبائية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، فرع الإدارة والمالية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2014-2015
8. ديالا جميل الرزي ، **مدى إمكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين** ، اطروحة لنيل دكتوراه محاسبة ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان ، 2012-2013
9. ريمان رقوب ، **دور حوكمة الإنفاق العمومي في تحقيق التوازنات النقدية والمالية** ،أطروحة دكتوراه ، جامعة فرحات عباس سطيف ، السنة الجامعية 2018/2017 .

10.سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:** دراسة حالة مديرية الضرائب لولايةالوادي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير ، تخصص علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011

11.سمة قخموش دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، اطروحة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2013

12.شريف محمد ، **السياسة الجبائية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي** ، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة ابوبكر بلقايد ، تلمسان ، 2009-2010

13.طلحة أحمد ، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماجستير ، تخصص نقود مالية وبنوك ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي ، الإغواط ، 2011-2012

14.علي مانع صنيهيت شرار المطيري ، **دور نظم المعلومات المحاسبية الاكترونية في تحسين قياس مخاطر الإئتمان في البنوك الكويتية** ، رسالة ماجستير في المحاسبة ،قسم المحاسبة ،كلية الأعمال ، جامعة الشرق الاوسط ، 2012

15.غضبان حسام الدين ، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، اطروحة دكتوراه علوم تسيير ، تخصص تسيير منظمات ،كلية العلوم االاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محد خيضر ، بسكرة ، 2013-2014

16.فلاح محمد ، **السياسة الجبائية، الأهداف والأدوات حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005-2006 ،

17.قحموش سمية ، **دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية** ، مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وجباية ، جامعة قاصدي مرباح و ورقلة

18.قطاف عقبة ، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية** ، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم االإقتصادية ، تخصص : اقتصاد وتسيير المؤسسة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2019

19.كرمية نسرين ، **أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات** ، شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم االتسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2009

20.كمال شريط ، **الرقابة الجبائية في الجزائر** – الإجراءات وأدوات دراسة حالة مديرية الضرائب ، ماجستير جامعة منتوري قسنطينة 2003-2004

21.ماجد اسماعيل ابوحمام، **أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية** ، رسالة ماجستير ، –دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية فلسطين. فلسطين: الجامعة الاسلامية ، 2009

22.محمد البشير بن عمر ، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة** ، اطروحة دكتوراه ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،2016-2017

23.محمد جلاب ، **دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات** ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ، 2014-2015

24.محمود محمد الزيود، **دور أنظمة المعلومات في تحسين فاعلية عملية اتخاذ القرارات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007

25.مناد علي ، **دور حوكمة الشركات في الداء المؤسسي ، دراسة قياسية** ، تخصص : اقتصاد التنمية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جاامعة ابي بكر بلقايد ، تلمسان ، 2013-2014

26.نبيل قبلي ، **دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين** ، جامعة حسيبة بن بوعلي ، الشلف

27.نجيب زروقي،" **جريمة التملص الضريبي و آليات مكافحتها في التشريع الجزائري** "، مذكرة الماجستير في العلوم القانونية تخصص العلوم الجنائية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2013

28.نريمان رقوب ، **دور حوكمة الإنفاق العمومي في تحقيق التوازنات النقدية والمالية** ، مرجع سبق ذكره

29.نوي فطيمة الزهرة ، **أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية** ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016-2017

30.هشام بورمة ، **الحوكمة المؤسسية وتطبيقاتها في البنوك الاسلامية** ، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم تسيير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة

31.يحياوي أحمد، **الحوكمة المحلية واعداد الميزانية في الجماعات الاقلمية الجزائرية** ، اطروحة دكتوراه علوم ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة امحمد بوقرة ، بومرداس ،2017-2018

III. المجلات :

1. احمد أشرف عبد الحميد ، **مقال بعنوان الحوكة والتقارير المالية المنشورة في الشركات االمصرية** ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي ، المجلد السادس عشر ، لعدد الثاني ، ديسمبر 2002

2. أحمد بن محمد السلمان ، **تطور جودة المعلومات المحاسبية** ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد الحادي عشر العدد 02، جامعة الفصيم ، السعودية ، 2012

3. أحمد خيدل ، زهيرة كيسي ، **جريمة التهرب الضريبي** ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، المجلد 14 ، العدد 01 ، 2021 ، جامعة غرداية

4. أحمد قايد نور الدين ، هلايلي إسلام ، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية** ، مقال بمجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد 04 ، العدد01 ، جوان 2019 ،جامعة الشهيد حمه الأخضر ، الوادي
5. آسيا هبري ، عبد القادر بوعزة ، **نظام الامتثال الضريبي للحيسابات الخارجية FATCA ودوره في الحد من التهرب الضريبي الدولي** ، مقال بمجلة إقتصاد المال والأعمال ، المجلد :06 ، العدد:01
6. أماني حسين ، **مقال بعنوان : لجان المراجعة في الشركات وأهميتها** ، مجلة المحاسب ، مصر ، العدد السادس ، افريل 2000
7. امجد حسن عبد الرحمن محمد ، **أثر تطبيق آليات وركائز الحوكمة في البنوك التجارية على ترشيد قرارات منح الإتمان وتوريق الديون** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر
8. بشرى نمديلي ، صلاح الدين كروش ، **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خالل بعض التجارب العالمية** ، مقال بمجلة دراسات في الإقتصاد وإدارة الأعمال ، المجلد : 04 العدد : 01 ،جوان 2021
9. بلبركاني أم خليفة ، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية** ، مجلة التنظيم والعمل ، العدد 05
10. بهاء الدين سمير علام ، **أثر الاليات الداخلية لحوكمة الشركات على الاداء المالي للشركات المصرية** ، دراسة تطبيقية ، بحث مقدم لغرض الترقية ، كلية التجارة ، القاهرة ، 2009
11. بوزيد سفيان ، **التهرب الضريبي...مفهوم و قياس** ،مجلة الاقتصاد وادارة الأعمال ، العدد رقم : 15 ،جوان 2016
12. بوشيخي عائشة – بوشيخي فاطمة ، **أسباب الت‌هرب الضريبي و أثره على الخزينة العامة في الجزائر**، مقال بمجلة دراسات جبائية ، العدد 01
13. حاتم كريم كاظم، سندس ماجد رضا، **أثر تقنية المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية**، عدد2 ، مجلد 10 ،العراق، 2008
14. حسن زكي، **نموذج رياضي مقترح لتخصيص تكاليف الطاقة والتكاليف المشتركة في المنشآت الصناعية في ضوء نظرية الوكالة**، مجلة جرش للبحوث والدراسات، الأردن، المجلد الرابع، العدد الثاني، 2000
15. حسين أحمد دحدوح ، **دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات في سوريا**، مجلة إربد للبحوث والدراسات . العدد الأول ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، سوريا 2008
16. حكيمة بوسلمة؛ نجوى عبد الصمد؛ **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري** –قراءة تحليلية–. مقال بالمجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية،2018
17. خذيري صبرينة ، جنينة عمر ، **الرقابة الجبائية في الجزائر بين هدفي مكافحة التهرب الجبائي وتنمية الإيرادات الجبائية** ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، المجلد :12،العدد:02 ، 2019

18. رشا حمادة، **اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد: 26 ،جامعة دمشق،2010

19. سعداوي موسى، **حوكمة المؤسسات: مدخل للتسيير الفعال تجارب بعض الدول الاقتصادية الكبرى**، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير جامعة الجزائر03 ،2013

20. سمير كامل محمد عيسى ، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات** ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد الأول ، الاسكندرية ، مصر ، 2008

21. الشواودة فيصل محمود ، **قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 ، العدد 2

22. عبد الرحمن بكر ، **الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي** ، مقال بمجلة درلسات جبائية ، العدد 04

23. عبد الرحمن نجم المشهداني، **حوكمة الشركات**، جريدة المدى لإعلام والثقافة، أوت 2005 ،عدد 407 أنظر : www.almadapaper.com/sub/aboutus.htm

24. عبد اللطيف محمد خليل، **نموذج مقترح للإدارة وتقييم أداء وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء توجهاتها المعاصرة بالتطبيق على البنوك التجارية**. مجلة البحوث التجارية، المجلد 25 ،العدد 01 ،2003

25. عدنان قباجة وآخرون ، **تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين**، غزة: معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني، 2008

26. عكسة أحلام ، حواس صلاح ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، مقال بمجلة العلوم الإقتصادية ، المجلد10، العدد 10 ، جوان 2015

27. قسوري انصاف ، بلحسن محمد علي ، **تطبيق مبادئ الحوكمة في البنوك الجزائرية** ، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية ، المجلد :05 ،العدد : 03 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، السنة : 2018

28. كمال عبد السلام علي حسن، **نظرية الوكالة: كمدخل مقترح لتطوير المراجعة الخارجية**، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، مجلد15 ،عدد :03 ، 1991

29. محمد لمين علون ، **مساهمة آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، مقال بمجلة النورللدراسات الإقتصادية ، المجلد :05 ، العدد : 08 ، جوان2019

30. مركز المشروعات الدولية الخاصة (2002" ،(**المسؤولية الاجتماعية وحوكمة الشركات الخاصة في المغرب**"، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات، 46 العدد 2 ،ديسمبر

31. مركز المشروعات الدولية الخاصة ، " **حوكمة الشركات أساس نمو الاقتصاد الجزائري**"، حوكمة الشركات قضايا واتجاهات،2008

32.مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث،عدد01،2002 ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،الجزائر

33.مصباح حراق ، امحمد اعمر بوزيد ، **تأثير الغش الضريبي على فعالية النظام الجبائي حالة الجزائر(2010–2018**) ، مقال بمجلة العلوم التجارية ، المجلد : 18 العدد:02 ، ديسمبر 2019

34.مغاري عبد الرحمان ، شيخي بلال ، **دور الإدارة الجبائية في تنمية التحصيل الضريبي عن طريق تفعيل الرقابة الجبائية في الجزائر** ، مجلة دراسات جبائية ، العدد 02 ، جوان 2013

35.موفق اليافي ، " **من أجل تعزيز حوكمة الشركات في لبنان**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، جويلية ،2003

36.مونة مقلاتي ، توفيق بوليفة ، **دور الرقابة الجبائية في حماية النظام الجبائي** ، مقال بمجلة الدرسات القانونية والاقتصادية ، المجلد: 04 العدد: 01 السنة: 2021

37.ولهي بوعالم وعجلان العياشي ، التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد الاقتصادي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08.، 2008

38.يونس حسن عقل ، **تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقريرالمالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات** ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، العدد 2005 ، كلية التجارة وإدارة الاعمال ، جامعة حلوان

IV. الملتقيات :

1. احمد مخلوف ، **مداخلة بعنوان : الازمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور** ، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة المالية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 20–21 اكتوبر 2009
2. أمين مخفي؛ أمينة فداوي. **تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس حوكمة الشركات لتحقيق التنمية المستدامة**. الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة الشركات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر ،25–26 نوفمبر، 2013
3. بشير بن عيشي ، عمار بن عيشي ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المحاسبية** ، مداخلة الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات المنعقد بجامعة ورقلة يومي 24–25 نوفمبر 2014
4. بغدود راضية ، صبايحي نوال ، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل إدارة المخاطر المصرفية** ، الملتقى الدولي حول ادارة المخاطر المالية وانعكاستها على اقتصاديات دول العالم ، البويرة

5. خلف الله بن يوسف ، زيتوني كمال ، **دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية** ، مقال بمجلة جديد الإقتصاد ، المجلد : 14 ، العدد : 01 ، 2019

6. زعرور نعيمة ، السبتي وسيلة ، وئام حمداوي ، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر** ،مقال بمجلة شعاع للدراسات الإقتصادية ، العدد 01، مارس 2017

7. زيتوني ،**مصادر تمويل المؤسسات مع دراسة للتمويل البنكي** ، مجلة العلوم االنسانية، جامعةبسكرة، العدد : 09،مارس 2006

8. صابحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة**، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية 19 وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف ، – 20 -19/ نوفمبر 2013

9. صباحي نوال، **واقع حوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية–**، المؤتمر الدولي الثامن حول : دور حوكمة الشركات في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 18-19 نوفمبر2013

10. عبد الرحمان العايب ، مداخلة بعنوان : **ميكانيزمات تحفيز المسيرين كاحد محددات حوكمة الشركات وتاثيرها في الازمة الاقتصادية العالمية الراهنة** ، الملتقى العلمي الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، 20-21 اكتوبر 2009 ، جامعة فرحات عباس ، سطيف

11. عبد الرشيد بن ديب ، عبد القادر شلالي ، **مدخل استراتيجي لإدارة المخاطر** ، الملتقى الدولي الثالث حول :استراتجية ادارة المخاطر في المؤسسات – الافاق والتحديات – جامعة الشلف 25-26 نوفمبر 2008

12. عزيزة بن سمينة ، طبني مريم ، **حوكمة الشركت ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التكافلي** ، الملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية الواقع العملي وآفاق التطوير ، جامعة الشلف ، 03 و04 ديسمبر 2012

13. عماد محمد على ابو عجيلة ، علام حمدان ، **مداخلة بعنوان : اثر الحوكمة المؤسسية على ادارة الارباح** ، الملتقى الدولي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 20-21 اكتوبر 2009

14. فريد محرم فريد ابراهيم الجارحي ، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على أداء الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية** ،كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مصر ، 2010

15. فلة محتال ، احمد بساس ، **أثر تطبيق نظام التصريح الغلكتروني في الرقابة الجبائية الشكلية** ، مقال بمجلة دراسات العدد الغقتصادي ، المجلد : 11 ، العدد: 02 ، 2020

16. مال عياري ، ابوبكر خوالد ،تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية ،مداخلة ضمن ملتقى وطني بعنوان : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والأداري ، يوم : 06 – 07 ماي 2012 ، جامعة بسكرة

17. محمد براق، تسعديت بوسبعين، **تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات النظام الجبائي الحالي**، ملتقى دولي بعنوان ": النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS والمعايير الدوليةISA "،جامعة البليدة، الجزائر، 2011

18. محمد حسن بسيوني السعدني ، **الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات** ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الاصلاح الاقتصادي والهيكلي ، طبعة 2009

19. محمد حسن يوسف ، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، ورقة بحثية ،بنك الاستثمار القومي ، مصر ، يونيو 2007

20. محمد ناجي حسن ، **الإشراف والحوكمة في البنوك** ، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق في اطار حوكمة الشركات ،مصر ، 2005

21. محمد ياسين غادر ، **محددات الحوكمة ومعاييرها** ، بحث يدخل ضمن المؤتمر العالمي الدولي بعنوان العولمة الادارة في عصر المعرفية ، جامعة الجنان ، لبنان ، 2012

22. ناريمان بن عبد الرحمان، سارة بن الشيخ، **واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية**، الملتقي العلمي الدولي حول: آليات حوكمة في.المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، 25-26 نوفمبر 2013

23. ناصر عبد الحميد علي ، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة** ، مركز الخبرات المهنية للإدارة – بميك ، القاهرة ، 2014

24. يامه ابراهيم ، **تأسيس الدين الضريبي على ضوء التشريع الجبائي الجزائري** ، مقال بمجلة القانون والتنمية المحلية ، العدد: 01 ،السنة: جانفي2020 ،أدرار

V. القوانين :

1. المادة 195 من من الأمر رقم 76-101 المؤرخ في 09 ديسمبر 1976 ،المتضمن قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة ، المعدل و المتمم ، ج.ر.ج.ج عدد 102 الصادرة في 22 ديسمبر 1976.

2. المادة 99 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

3. المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية

VI. موقع الكتروني :

1. مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة االمؤسسات ،على الموقع. pdf www.oecd.org/dataoecd/13/63/35032070

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية :

1. Adrian cadbury ،T.F. (1992).The Financial Aspects of Corporate Governance .Londre : Burgess Science Press .Great Britain .
2. André Barilari : **Lexique Fiscale**، PUF، France، 1984
3. André Barilari، Lexique fiscal، 2ème édition، DALLOZ، Paris، 1992، .
4. Brasseur .C، data management qualité des données et compétitivité، lavoisier، hermes science، 2005.
5. Charles. H and Tran.V، **The causes and impact of the Asian financial crisis**، st.martin's press، USA، 2000
6. Commission Nationale Gouvernance D'Entreprise (2008)، Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance D'entreprise، CGEM، Mars
7. Dana، H.، & Rittenberg، L، **Internal Audit and Organizational Governance**، The Institute of Internal Auditors، . Florida-USA-، 2003
8. Disle، E.، & Jacques، S. (2014). Gestion fiscale. Paris: Dunod.
9. G shabbir Cheema .Frompublic administration to governance :The paradigm shift in the link between government and citizens ? new York ? United nations
10. Hanini، a. L'audit comptable et financie. Algérie: Edition bert.2001
11. Héla gharbi، **Actionnariat salarie et enracinement des dirigent: vers une compréhension fondée sur la théorie du pouvoir ET de la dépendance**، IRGU، university Montesquieu-Bordeaux،
12. IIA، **International Standards for The Professional Practice of Internal Auditing**، 2012، Retrieved 09، 23، 2018، from Institute of Internal Auditors: www.theiia.org
13. J. C. Martinez، la fraude fiscale، PUF، France، 1984
14. Jean Jaques Neuer : **Fraude Fiscale Internationale**.
15. lamiaa Bensmain hammadi l'audit sociale system d information des ressources humaine en algérie .essai d analyse .sémainer audit unversté inen khaldoun taira 30october، 2019.
16. Martins Rodrigo، et al، **Transactions cost theory influence in strategy search glob advantage**، center of research in international business and strategy، working paper n 61، 2010
17. ministère de l'action et des comptes publics، d. g.). téléprocédures des professionnels. Récupéré sur Fiche .2016. technique: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/2_professionnel/procedure_en_ligne_professionnels.pdf
18. Nasser Saidi & Nick Nadal (2004)، "**Corporate Governance in MENA Countries: Improving Transparency and Disclosure"**، The Second Middle East and North Africa Regional Corporate Governance Forum، Beirut، June 3-5
19. Nasser Saidi، Nick Nadal، **Corporate Governance in MINA countries Improving Transparency and Disclosure**، The Second MENA Forum on Corporate Governance Beirut، June 3-5، 2004

20. OCDE (2015) ،Lignes directrices de IODE sur la gouvernance des entreprises publiques ، Editions OCDE ،paris

21. OCDE، manuel de mise en ouvre des dispositions concernant l'échange de renseignement a des fins fiscales، modules sur contrôles fiscaux a l'étranger، 2006

22. Regional Corporate Governance، Corporate governance Morocco، Egypt، Lebanon، and Jordan Countries of the MENA Region، Working Group، CIPE، October 2003

23. Shleifer et vishny، **management entrenchment : the case of manager-specific investments**، journal of financial economics، North-Holland، 1989

24. Tim PLUMPTRE، John GRAHM، **Governance and Good Governance: International &** Aboriginal Perspectives، Institute on Governance، Ottawa، Canada

25. Williamson Oliver.E، **Transaction cost economics**، Elsevier science publishers B.V، 1989

الملاحق

الملحق رقم :01

جامعة زيان عاشور بالجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان لأثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية

الأخ الكريم، الأخت الكريمة

تحية طيبة وبعد.....

نضع بين أيديكم استبانة لدراسة **أثر تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية على جودة التصريحات الجبائية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** راجين التكرم والإجابة على الأسئلة المطروحة وتزويدنا بآرائكم القيمة من خلال وضع إشارة (×)على الإجابة التي ترونها ملائمة .

للعلم أن جميع الأسئلة المطروحة ضمن هذا الاستبيان تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، وأن إجاباتكم ستعامل بالسرية التامة.

تقبلوا منا أسمى عبارات الاحترام التقدير

المحور الأول : معلومات العامة

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة (X)

1- الجنس :

مذكر ، مؤنث

2- العمر :

أقل من 35 سنة ، من 35 إلى 45 سنة ، من 45 إلى 55، أكثر من 55 سنة

3- المؤهل العلمي:

الدراسات الجامعية التطبيقية

ليسانس

ماستر / ماجستير

دكتوراه

4- المنصب الوظيفي :

عضو مجلس إدارة

مدقق داخلي

مدقق خارجي

مدير مالي – مستشار مالي

مدير إدارة مخاطر – تسويق – استثمار

استاذ جامعي

5- الخبرة العملية :

أقل من 5 سنوات

من 5 سنوات وأقل من15

من 15 سنوات وأقل من 25

من 25 سنة فأكثر

المحور الثاني : مبادئ الحوكمة المؤسسية

البعد الأول : توافر إطار فعّال للحوكمة المؤسسية						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	لدى المؤسسة دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة.					
2	هناك قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين ووجباتهم .					
3	تتوافق القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة .					

4	المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ					
5	تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات الإشرافية والتنفيذية، وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات.					
6	للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.					
7	توجد لجان ضمن مجلس الإدارة لمتابعة وقياس كفاءة تطبيق إدارة المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتعديلها عند الاقتضاء.					
8	تعمل ادارة المؤسسة على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.					
9	يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة .					
البعد الثاني : حفظ حقوق جميع المساهمين .						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم .					
2	يتيح اطار الحوكمة للمساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم .					
3	يتم حصول المساهمين على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم .					

4	حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات الخاصة بالجمعية العامة					
5	للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغيرات الأساسية في المؤسسة .					
6	تقدم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد االجمعية العامة وكذا جدول أعمالها .					
7	يجيب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين على كافة الاستفسارات وأسئلة حملة الاسهم فيما يتعلق بتقرير المراجع وبشفافية تامة .					
8	تحرص المؤسسة على احترام العلاقة التعاقدية مع جميع الاطراف حسب الوقت المتفق عليه .					
9	يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.					
البعد الثالث : المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين .						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	تقوم المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق .					
2	تحدد المؤسسة معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير.					

3	يطلع المساهمون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين .					
4	تسعى المؤسسة الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .					
5	إزالة أي عوائق تحول دون إتمام عملية التصويت من قبل حملة الوثائق الأجانب أو عبر الحدود من طرف المؤسسة .					
6	يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.					
7	يوفر النظام القانوني للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت .					
8	تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس الفئة من المساهمين، وهو ما يزيد من ثقتهم .					
البعد الرابع : دور أصحاب المصالح						
الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.					
2	يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم .					

3	تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.					
4	عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.					
5	تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه العملاء .					
6	تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزاماتها اتجاه الموردين.					
7	يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم .					
8	تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم					
9	تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم .					

البعد الخامس : الافصاح والشفافية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يكفل اطار الحوكمة الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة .					
2	يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة لمجلس الإدارة .					

3	يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين .					
4	يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم .					
5	تفصح المؤسسة عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي.					
6	لدى المؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها .					
7	تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي.					
8	يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين .					
9	تستخدم الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها .					
10	يتم الافصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة .					
البعد السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة .						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	يقوم مجلس الادارة بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.					

2	يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.					
3	يتابع ويراقب مجلس الإدارة كفاءة ممارسة قواعد الحوكمة وإجراء التعديلات عند الحاجة.					
4	يقوم مجلس الإدارة بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية .					
5	يحرص مجلس الإدارة على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.					
6	يحرص أعضاء مجلس الإدارة على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة .					
7	يأكد مجلس الإدارة من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة.					
8	يسهر مجلس إدارة المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة .					

المحور الثالث : جودة التصريحات الجبائية

البعد الأول: معايير قانونية						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	تلتزم المؤسسة بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح					

	وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج .					
2	تحترم المؤسسة التوقيت الزمني للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها.					
3	تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم .					
4	تلتزم المؤسسة في باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة .					
5	تتمتع المؤسسة بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي.					
6	يشعر القائمون على المؤسسة بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات .					

البعد الثاني: معايير رقابية .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.					
2	يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية.					
3	يقوم المدقق الخارجي بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية .					

4	يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.					
5	للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية .					
6	يمكن لأصحاب المصالح المعرفة الكافية بكل مايتعلق بصفة مباشرة بمصالحهم .					
البعد الثالث: معايير مهنية .						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب.					
2	تقوم المؤسسة بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.					
3	تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها					
4	تقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.					
5	تتأكد المؤسسة من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية					

	والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها .					
6	يتميز القائم على انجاز التصريح بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية .					
7	تلتزم المؤسسة بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني .					
البعد الرابع: معايير فنية .						
الرقم	**العبارة**	**موافق بشدة**	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
1	يضمن التصريح الصحيح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به					
2	تلزم المؤسسة بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به.					
3	تحدد التصريحات الجبائية بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية					
4	ترى المؤسسة أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها					
5	تسعى المؤسسة إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب					
6	تفضل المؤسسة رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة .					

الملحق رقم 02 : تحليل السمات الشخصية

جنس المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	88	78.6	78.6	78.6
	أنثى	24	21.4	21.4	100.0
	Total	112	100.0	100.0	

عمر المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 35	36	32.2	32.2	32.2
	من 35الى45	35	31.3	31.3	63.5
	من 45 الى 55	19	16.9	16.9	80.4
	اكبر من 55	22	19.6	19.6	100.0
	Total	112	100.0	100.0	

مستوى المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	دراسات تطبيقية	8	7.1	7.1	7.1
	ليسانس	53	47.3	47.3	54.4
	ماجستير /ماستر	48	42.9	42.9	97.3
	دكتوراه	03	2.7	2.7	100.0
	Total	112	100.0	100.0	

عدد سنوات العمل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 أقل من	63	57.1	57.1	57.1
	سنوات 15 الى 5 من	25	21.4	21.4	78.6
	سنة 25 الى 15 من	8	7.1	7.1	85.7
	سنة 25 أكثرمن	16	14.3	14.3	100.0
	Total	112	100.0	100.0	

وظيفة المجيب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عضو مجلس ادارة	32	28.6	28.6	28.6
	مدقق داخلي	12	10.7	10.7	39.3
	مدقق خارجي	8	7.1	7.1	46.4
	مستشارمالي - مدير مالي	24	21.4	21.4	67.8
	مدير ادارة المخاطر .تسويق	15	13.4	13.4	81.2
	استاذ جامعي	21	18.8	18.8	100.0
	Total	112	100.0	100.0	

الملحق رقم 03 : ثبات الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.962	78

الملحق رقم 04 : نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرات الدراسة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
لدى المؤسسة دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة	112	4.00	.658	.062
هناك قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين ووجباتهم .	112	4.29	.454	.043
تتوافق القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة .	112	3.79	.560	.053

المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ	112	3.93	.459	.043
تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات الإشرافية والتنفيذية، وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات.	112	3.86	.517	.049
للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.	112	3.79	.864	.082
توجد لجان ضمن مجلس الإدارة لمتابعة وقياس كفاءة تطبيق إدارة المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتعديلها عند الاقتضاء.	112	3.36	.976	.092
تعمل ادارة المؤسسة على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.	112	3.79	.560	.053
يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة .	112	3.64	.721	.068

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
لدى المؤسسة دليل يحدد الاجراءات التي تساهم في تفعيل مبادئ الحوكمة	16.093	111	.000	1.000	.88	1.12
هناك قوانين وتشريعات توضح حقوق المساهمين ووجباتهم.	29.985	111	.000	1.286	1.20	1.37
تتوافق القواعد والمتطلبات القانونية التنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة مع القواعد والقوانين المنظمة لإدارة المؤسسة.	14.838	111	.000	.786	.68	.89
المتطلبات القانونية للحوكمة في المؤسسة تتناسق مع سيادة القانون وقابلة للتنفيذ	21.390	111	.000	.929	.84	1.01
تقوم المؤسسة بتوزيع المسؤوليات الإشرافية والتنفيذية، وتطبيق القوانين بين مختلف الجهات.	17.532	111	.000	.857	.76	.95

للجهات الاشرافية والتنظيمية المسؤولة على تنفيذ القانون القدرة على تنفيذ مهامها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب.	9.624	111	.000	.786	.62	.95
توجد لجان ضمن مجلس الإدارة لمتابعة وقياس كفاءة تطبيق إدارة المؤسسة لمبادئ الحوكمة وتعديلها عند الاقتضاء.	3.873	111	.000	.357	.17	.54
تعمل ادارة المؤسسة على الحفاظ على سير العمليات وفق القوانين السائدة مع الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة.	14.838	111	.000	.786	.68	.89
يتم التأكد من معرفة وإدراك العاملين داخل المؤسسة لمضمون دليل الحوكمة.	9.435	111	.000	.643	.51	.78

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم	112	4.21	.412	.039
يتيح اطار الحوكمة للمساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.	112	3.93	.887	.084
يتم حصول المساهمين على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم.	112	3.93	.707	.067
حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات لخاصة بالجمعية العامة	112	3.57	1.054	.100
للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغيرات الأساسية في المؤسسة.	112	3.64	1.114	.105
تقدم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد االجمعية العامة وكذا جدول أعمالها .	112	4.00	1.004	.095
يجيب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين على كافة الاستفسارات وأسئلة حملة الاسهم فيما يتعلق بتقرير المراجع وبشفافية تامة.	112	3.86	.642	.061

تحرص المؤسسة على احترام العلاقة التعاقدية مع جميع الاطراف حسب الوقت المتفق عليه.	112	4.14	.351	.033
يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.	112	3.57	1.121	.106

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يوجد بالمؤسسة لوائح وأنظمة داخلية تحدد الإجراءات اللازمة لتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم	31.178	111	.000	1.214	1.14	1.29
يتيح اطار الحوكمة للمساهمين الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.	11.073	111	.000	.929	.76	1.09
يتم حصول المساهمين على المعلومات المادية وذات الصلة بالمؤسسة في الوقت المناسب وعلى اساس منتظم.	13.907	111	.000	.929	.80	1.06
حملة الأسهم لهم الحق في انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، كما ان لهم الحق في التصويت في الاجتماعات لخاصة بالجمعية العامة	5.735	111	.000	.571	.37	.77
للمساهمين الحق في المشاركة في القرارات التي تتعلق بالتغيرات الأساسية في المؤسسة.	6.108	111	.000	.643	.43	.85
تقدم المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب للمساهمين حول تاريخ ومكان عقد االجمعية العامة وكذا جدول أعمالها.	10.536	111	.000	1.000	.81	1.19
يجيب أعضاء مجلس الإدارة والمراجعين على كافة الاستفسارات وأسئلة حملة الاسهم فيما يتعلق بتقرير المراجع وبشفافية تامة.	14.135	111	.000	.857	.74	.98
تحرص المؤسسة على احترام العلاقة التعاقدية مع جميع الاطراف حسب الوقت المتفق عليه.	34.409	111	.000	1.143	1.08	1.21
يمكن لحملة الاسهم التصويت شخصياً أو غيابياً مع إعطاء نفس الأثر للأصوات.	5.396	111	.000	.571	.36	.78

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تقوم المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق.	29.841	111	.000	1.357	1.27	1.45
تحدد المؤسسة معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير.	13.937	111	.000	1.000	.86	1.14
يطلع المساهمون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين.	10.841	111	.000	.857	.70	1.01
تسعى المؤسسة الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	13.937	111	.000	1.000	.86	1.14
إزالة أي عوائق تحول دون إتمام عملية التصويت من قبل حملة الوثائق الأجانب أو عبر الحدود من طرف المؤسسة.	6.147	111	.000	.571	.39	.76
يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.	29.841	111	.000	1.357	1.27	1.45
يوفر النظام القانوني للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت.	11.073	111	.000	.929	.76	1.09
تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس الفئة من المساهمين، وهو ما يزيد من ثقتهم.	11.380	111	.000	1.000	.83	1.17

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.	112	3.64	.815	.077
يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم.	112	3.86	.746	.070

تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.	112	4.29	.592	.056
عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.	112	3.50	1.057	.100
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه العملاء.	112	4.00	.849	.080
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه الموردين.	112	4.00	.849	.080
يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم.	112	4.14	.351	.033
تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم	112	3.86	.837	.079
تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم	112	3.71	1.035	.098

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.	8.349	111	.000	.643	.49	.80
يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم.	12.166	111	.000	.857	.72	1.00
تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.	22.997	111	.000	1.286	1.17	1.40
عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.	5.006	111	.000	.500	.30	.70
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه العملاء.	12.466	111	.000	1.000	.84	1.16

تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه الموردين.	12.466	111	.000	1.000	.84	1.16
يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم.	34.409	111	.000	1.143	1.08	1.21
تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم	10.841	111	.000	.857	.70	1.01
تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم	7.305	111	.000	.714	.52	.91

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يكفل اطار الحوكمة الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة.	112	4.14	.919	.087
يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة لمجلس الإدارة.	112	4.07	.965	.091
يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين.	112	4.14	.837	.079
يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم.	112	3.57	1.121	.106
تفصح المؤسسة عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي.	112	3.79	1.150	.109
لدى المؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها.	112	3.36	.976	.092
تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي.	112	4.00	.759	.072
يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين.	112	3.93	.802	.076
تستخدم الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها.	112	3.71	1.166	.110
يتم الافصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة.	112	3.93	.887	.084

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يكفل اطار الحوكمة الافصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة.	13.163	111	.000	1.143	.97	1.31
يتم الافصاح على جميع المكافآت في المؤسسة الممنوحة بما فيها المقدمة لمجلس الإدارة.	11.747	111	.000	1.071	.89	1.25
يتم اصدار تقرير سنوي يضم القوائم المالية التي تهم المساهمين وأصحاب المصالح الأخريين.	14.455	111	.000	1.143	.99	1.30
يتم الافصاح عن كافة المعلومات المالية وغير المالية باستخدام صفحة الكترونية وتُحدّث بشكل دائم.	5.396	111	.000	.571	.36	.78
تفصح المؤسسة عن كافة المعلومات المقدمة في تقرير المدقق الخارجي.	7.229	111	.000	.786	.57	1.00
لدى المؤسسة مسؤول للعلاقات مع المستثمرين يقوم برد على استفسارات المساهمين المهتمين بالمؤسسة وأدائها.	3.873	111	.000	.357	.17	.54
تتضمن المعلومات المالية المفصح عنها ايضاحات حول المركز المالي.	13.937	111	.000	1.000	.86	1.14
يتم الافصاح عن مختلف الاجتماعات المنعقدة وقائمة الاسماء الحاضرين.	12.250	111	.000	.929	.78	1.08
تستخدم الوسائل المتاحة في عملية الافصاح كالمواقع الالكترونية والصحف اليومية والنشرات وغيرها.	6.484	111	.000	.714	.50	.93
يتم الافصاح عن المعلومات في الوقت الملائم بما يضمن الوصول العادل للمعلومة.	11.073	111	.000	.929	.76	1.09

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
لتحسين الأداء تقوم المؤسسة بعقد اجتماعات دورية بين الادارة والموظفين من أجل الاستماع لأراء ومناقشة الاقتراحات.	112	3.64	.815	.077
يحصل أصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي للقيام بمسؤولياتهم.	112	3.86	.746	.070
تعلم المؤسسة أصحاب المصالح وبشكل كاف عن حقوقهم والتزاماتهم عند ارتباطهم بالعمل لديها.	112	4.29	.592	.056
عدم تعرض أصحاب المصالح بما في ذلك العاملين لأي خطر نتيجة التبليغ عن أي تصرفات غير قانونية إلى مجلس الإدارة.	112	3.50	1.057	.100
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه العملاء.	112	4.00	.849	.080
تحرص المؤسسة على الوفاء بإلتزماتها اتجاه الموردين.	112	4.00	.849	.080
يخضع جميع اصحاب المصالح للقوانين والأنظمة حسب ما هو موقع معهم.	112	4.14	.351	.033
تقوم المؤسسة بتعويض أصحاب المصالح بشكل كامل عن أي انتهاك لحقوقهم	112	3.86	.837	.079
تعتمد المؤسسة على لوائح ملائمة في تعيين الموظفين وترقيتهم	112	3.71	1.035	.098

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يقوم مجلس الادارة بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.	112	4.00	.658	.062
يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.	112	4.21	.776	.073
يتابع ويراقب مجلس الإدارة كفاءة ممارسة قواعد الحوكمة وإجراء التعديلات عند الحاجة.	112	3.79	.864	.082

يقوم مجلس الإدارة بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية.	112	4.14	.642	.061
يحرص مجلس الإدارة على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.	112	4.14	.994	.094
يحرص أعضاء مجلس الإدارة على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة.	112	3.93	.965	.091
يأكد مجلس الإدارة من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة.	112	3.71	.963	.091
يسهر مجلس إدارة المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة.	112	3.93	.707	.067

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يقوم مجلس الادارة بما يلزم من العناية اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة.	16.093	111	.000	1.000	.88	1.12
يعمل مجلس الإدارة على وضع استراتيجيات شاملة للمؤسسة، ومراقبة سير تنفيذها بشكل فعّال.	16.558	111	.000	1.214	1.07	1.36
يتابع ويراقب مجلس الإدارة كفاءة ممارسة قواعد الحوكمة وإجراء التعديلات عند الحاجة.	9.624	111	.000	.786	.62	.95
يقوم مجلس الإدارة بتحديد المكافآت والمرتبات، ويراقب مختلف الإجراءات التنفيذية.	18.847	111	.000	1.143	1.02	1.26
يحرص مجلس الإدارة على عدم التدخل في عمل المراجعين الخارجيين والداخليين واستقلاليتهم.	12.166	111	.000	1.143	.96	1.33

يحرص أعضاء مجلس الإدارة على الفصل بين مصالح المؤسسة ومصالحهم الخاصة.	10.180	111	.000	.929	.75	1.11
يأكد مجلس الإدارة من نزاهة التقارير وسلامة النظم المحاسبية والمالية للشركة.	7.853	111	.000	.714	.53	.89
يسهر مجلس إدارة المؤسسة على ضمان المعاملة المتكافئة بين المساهمين من نفس الفئة.	13.907	111	.000	.929	.80	1.06

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تلتزم المؤسسة بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج.	112	4.14	.517	.049
تحترم المؤسسة التوقيت الزمني للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها.	112	3.86	.746	.070
تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم.	112	4.07	.596	.056
تلتزم المؤسسة في باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة.	112	3.93	.802	.076
تتمتع المؤسسة بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي.	112	3.57	.984	.093
يشعر القائمون على المؤسسة بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات.	112	3.57	1.054	.100

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تقوم المؤسسة بمعاملة كافة المساهمين من نفس الفئة معاملة متساوية من حيث الحقوق.	112	4.36	.481	.045

تحدد المؤسسة معايير واضحة في تصنيف فئات ومستويات العضوية وتضمن لهم الالمام التام بتلك المعايير.	112	4.00	.759	.072
يطلع المساهمون على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المدراء التنفيذيين.	112	3.86	.837	.079
تسعى المؤسسة الى حماية صغار المساهمين من أي إساءة أو استغلال التي قد يقوم بها أصحاب النسب الحاكمة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.	112	4.00	.759	.072
إزالة أي عوائق تحول دون إتمام عملية التصويت من قبل حملة الوثائق الأجانب أو عبر الحدود من طرف المؤسسة.	112	3.57	.984	.093
يتم ابلاغ المساهمين عن اي تغيير في حقوق التصويت.	112	4.36	.481	.045
يوفر النظام القانوني للمؤسسة آليات للمساهمين لرفع دعاوي قضائية والمطالبة بتعويضات، إذا ما توفرت لديهم أسس معقولة للاعتقاد بأن حقوقهم قد انتهكت.	112	3.93	.887	.084
تضمن المؤسسة تماثل حقوق التصويت لنفس الفئة من المساهمين، وهو ما يزيد من ثقتهم.	112	4.00	.930	.088

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تلتزم المؤسسة بتواريخ استحقاق الضريبة بعد ارسال التصريح وتقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج.	23.377	111	.000	1.143	1.05	1.24
تحترم المؤسسة التوقيت الزمني للحصول على المعلومة وتحرص على وصولها في الوقت المناسب لمستخدميها.	12.166	111	.000	.857	.72	1.00
تلتزم المؤسسة بوقت التصريحات الجبائية وبمعلوماتها لتفادي مشاكل التغريم.	19.025	111	.000	1.071	.96	1.18
تلتزم المؤسسة في باللوائح والقوانين في التصريح مما يصب في جودة المعلومات المقدمة.	12.250	111	.000	.929	.78	1.08

تتمتع المؤسسة بالوعي الضريبي وهو ما ينعكس على التزامها وتطبيقها لمبادئ القانونية في الدفع الضريبي.	6.147	111	.000	.571	.39	.76
يشعر القائمون على المؤسسة بأنهم شركاء في عملية تقدير وتحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو ما يظهر في التزامهم بالتصريحات.	5.735	111	.000	.571	.37	.77

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.	112	4.29	.592	.056
يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية.	112	4.29	.592	.056
يقوم المدقق الخارجي بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية.	112	4.29	1.035	.098
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.	112	4.21	1.017	.096
للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية.	112	3.71	1.226	.116
يمكن لأصحاب المصالح المعرفة الكافية بكل مايتعلق بصفة مباشرة بمصالحهم.	112	3.64	1.114	.105

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
للتدقيق الداخلي دور في اصفاء الثقة على عمليات الادارة والتقارير المالية.	22.997	111	.000	1.286	1.17	1.40
يقوم المدقق بفحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق اهدافها التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية.	22.997	111	.000	1.286	1.17	1.40

يقوم المدقق الخارجي بتأكد من جودة المعلومات وموثوقية ومصداقية القوائم المالية.	13.149	111	.000	1.286	1.09	1.48
يعمل المدقق الخارجي على اكتشاف ماقد يوجد من اخطاء في الدفاتر والسجلات من اخطاء متعمدة وغير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الاخطاء.	12.633	111	.000	1.214	1.02	1.40
للمساهمين حق الاطلاع على جميع العمليات الاساسية والاستفسار حول كل ما يظهر في القوائم المالية.	6.166	111	.000	.714	.48	.94
يمكن لأصحاب المصالح المعرفة الكافية بكل مايتعلق بصفة مباشرة بمصالحهم.	6.108	111	.000	.643	.43	.85

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب.	112	4.14	.517	.049
تقوم المؤسسة بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.	112	4.07	1.037	.098
تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها	112	4.36	1.047	.099
تقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.	112	4.43	.625	.059
تتأكد المؤسسة من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها.	112	4.29	.592	.056
يتميز القائم على انجاز التصريح بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.	112	4.43	.497	.047

تلتزم المؤسسة بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني.	112	4.07	.802	.076

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تتقيد المؤسسة بالالتزامات المحاسبية والجبائية المفروضة من مصلحة الضرائب.	23.377	111	.000	1.143	1.05	1.24
تقوم المؤسسة بتحديد الربح الخاضع للضريبة عن طريق تحديد الربح الصافي حسب نتيجة مختلف العمليات ايا كانت طبيعتها المحققة بما في ذلك التنازلات عن اي عنصر من عناصر الاصول.	10.931	111	.000	1.071	.88	1.27
تلتزم المؤسسة بمسك المحاسبة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها	13.716	111	.000	1.357	1.16	1.55
تقدم المؤسسة لمفتش الضرائب كل الوثائق المحاسبية ونسخ من الاوراق والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي من شأنها اثبات صحة النتائج المبنية في التصريح.	24.170	111	.000	1.429	1.31	1.55
تتأكد المؤسسة من مطابقة التصريح مع المعطيات المادية والوثائق التبريرية لتأكد من مصداقيتها.	22.997	111	.000	1.286	1.17	1.40
يتميز القائم على انجاز التصريح بإتقان التقنيات المحاسبية والكفاءة العالية والخبرة الكافية.	30.414	111	.000	1.429	1.34	1.52
تلتزم المؤسسة بالمعايير الدولية لممارسة التدقيق الداخلي وتعمل على تكيفيها مع القوانين والواقع الاقتصادي الوطني.	14.135	111	.000	1.071	.92	1.22

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يضمن التصريح الصحيح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به	112	3.93	.707	.067
تلزم المؤسسة بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به.	112	4.21	.677	.064
تحدد التصريحات الجبائية بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية	112	4.29	.703	.066
ترى المؤسسة أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها	112	4.00	.658	.062
تسعى المؤسسة إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب	112	3.79	.944	.089
تفضل المؤسسة رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة.	112	3.93	1.037	.098

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يضمن التصريح الصحيح العدالة بالنسبة للعبء الضريبي على المكلف باعتباره أدرى بوضعية السيولة الخاصة به	13.907	111	.000	.929	.80	1.06
تلزم المؤسسة بالتصريح الضريبي وتلتزم بتسديد على ما صرح به.	18.985	111	.000	1.214	1.09	1.34
تحدد التصريحات الجبائية بشكل دقيق وهو ما يعبر عن صحة ومصداقية التسجلات المحاسبية	19.355	111	.000	1.286	1.15	1.42
ترى المؤسسة أن موثوقية المعلومات والتحكم فيها ضمان لاستمرارها	16.093	111	.000	1.000	.88	1.12
تسعى المؤسسة إلى تحديث المعلومة لاستغلالها في الوقت المناسب	8.811	111	.000	.786	.61	.96
تفضل المؤسسة رقمنة التصريحات الجبائية وجعلها الكترونية مما يوفر لها السرعة والراحة.	9.474	111	.000	.929	.73	1.12

الملحق رقم 05 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لابعاد الدراسة

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأبعاد الدراسة

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
X1	112	34.4286	3.38974	.32030
X2	112	34.8571	4.48994	.42426
X3	112	32.0714	4.28640	.40503
X4	112	35.0000	4.54011	.42900
X5	112	38.6429	7.12925	.67365
X6	112	31.8571	5.06331	.47844
Y1	112	23.1429	3.71716	.35124
Y2	112	24.4286	4.15405	.39252
Y3	112	29.7857	4.21372	.39816

الملحق رقم 06 : إختبار t teste لأبعاد الدراسة

	Valeur du test = 27					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
X1	23.193	111	.000	7.42857	6.7939	8.0633
X2	18.520	111	.000	7.85714	7.0164	8.6978
X3	19.928	111	.000	8.07143	7.2688	8.8740
X4	18.648	111	.000	8.00000	7.1499	8.8501
X5	12.830	111	.000	8.64286	7.3080	9.9777
X6	16.423	111	.000	7.85714	6.9091	8.8052
Y1	14.642	111	.000	5.14286	4.4469	5.8389
Y2	16.378	111	.000	6.42857	5.6508	7.2064

Y3	22.066	111	.000	8.78571	7.9967	9.5747
Y4	18.811	111	.000	6.14286	5.4958	6.7899

الملحق رقم 07 : اختبار الفرضية الأولى

Récapitulatif des modèles[e]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.455[a]	.207	.200	.55429
2	.525[b]	.275	.262	.53228
3	.573[c]	.329	.310	.51459
4	.700[d]	.490	.471	.45064

a. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x3 ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x4 ،x3 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x1,x4 ،x3 ،x2

e. Variable dépendante : y1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	8.807	1	8.807	28.664	.000[b]
	Résidu	33.797	110	.307		
	Total	42.603	111			
2	Régression	11.722	2	5.861	20.686	.000[c]
	Résidu	30.882	109	.283		
	Total	42.603	111			
3	Régression	14.004	3	4.668	17.629	.000[d]
	Résidu	28.599	108	.265		
	Total	42.603	111			
4	Régression	20.874	4	5.218	25.696	.000[e]
	Résidu	21.730	107	.203		
	Total	42.603	111			

a. Variable dépendante : y1

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x3 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x4 ،x3 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes)،x1. x4 ،x3 ،x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
		A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1	(Constante)	1.670	.412		4.057	.000			
	X2	.565	.105	.455	5.354	.000	.455	.455	.455
2	(Constante)	.905	.462		1.960	.053			
	X2	.419	.111	.338	3.777	.000	.455	.340	.308
	X3	.331	.103	.287	3.208	.002	.425	.294	.262
3	(Constante)	1.112	.452		2.460	.015			
	X2	.528	.114	.426	4.654	.000	.455	.409	.367
	X3	.632	.143	.547	4.418	.000	.425	.391	.348
	X4	-.472-	.161	-.384-	-2.936-	.004	.252	-.272-	-.231-
4	(Constante)	-.606-	.494		-1.226-	.223			
	X2	.406	.102	.327	3.994	.000	.455	.360	.276
	X3	.733	.126	.634	5.798	.000	.425	.489	.400
	X4	-1.510-	.227	-1.230-	-6.643-	.000	.252	-.540-	-.459-
	X1	1.522	.262	.926	5.816	.000	.413	.490	.402

a. Variable dépendante : قانونية

Variables exclues[a]

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité
						Tolérance
1	X1	.239[b]	2.438	.016	.227	.719

	X3	.287[b]	3.208	.002	.294	.833
	X4	.030[b]	.300	.764	.029	.744
	X5	.231[b]	2.683	.008	.249	.923
	X6	.145[b]	1.567	.120	.148	.831
	X1	.095[c]	.818	.415	.078	.491
2	X4	-.384-[c]	-2.936-	.004	-.272-	.363
	X5	-.012-[c]	-.070-	.944	-.007-	.242
	X6	.050[c]	.519	.605	.050	.727
	X1	.926[d]	5.816	.000	.490	.188
3	X5	.148[d]	.876	.383	.084	.219
	X6	.257[d]	2.442	.016	.230	.535
	X5	-.221-[e]	-1.384-	.169	-.133-	.186
4	X6	.182[e]	1.933	.056	.185	.524

a. Variable dépendante : y1

b. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x3 ،x2

d. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x4 ،x3 ،x2

e. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x1 ،،x4 ،x3 ،x2

الملحق رقم 08 : اختبار الفرضية الثانية

Récapitulatif des modèles[e]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.672[a]	.451	.446	.51516
2	.744[b]	.554	.546	.46657
3	.854[c]	.729	.721	.36541
4	.865[d]	.749	.740	.35328

a. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x4، x5 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x6. x4، x5 ،x2

e. Variable dépendante : Y2

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	24.014	1	24.014	90.485	.000[b]
	Résidu	29.193	110	.265		

	Total	53.206	111			
	Régression	29.478	2	14.739	67.708	.000[c]
2	Résidu	23.728	109	.218		
	Total	53.206	111			
	Régression	38.786	3	12.929	96.825	.000[d]
3	Résidu	14.421	108	.134		
	Total	53.206	111			
	Régression	39.852	4	9.963	79.830	.000[e]
4	Résidu	13.354	107	.125		
	Total	53.206	111			

a. Variable dépendante : Y2

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x4 ،x5 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes) ،x6 ،x4 ،x5 ،x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
		A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1	(Constante)	.461	.383		1.203	.231			
	X2	.932	.098	.672	9.512	.000	.672	.672	.672
2	(Constante)	-.294-	.378		-.777-	.439			
	X2	.804	.092	.579	8.699	.000	.672	.640	.556
	X5	.324	.065	.334	5.010	.000	.494	.433	.320
3	(Constante)	.725	.320		2.265	.026			
	X2	1.030	.077	.742	13.330	.000	.672	.789	.668
	X5	1.033	.099	1.063	10.448	.000	.494	.709	.523
	X4	-1.156-	.138	-.894-	-8.349-	.000	.330	-.626-	-.418-
4	(Constante)	.964	.320		3.011	.003			
	X2	1.109	.079	.799	13.961	.000	.672	.803	.676
	X5	1.134	.102	1.168	11.154	.000	.494	.733	.540
	X3	-1.198-	.135	-.927-	-8.898-	.000	.330	-.652-	-.431-
	X6	-.193-	.066	-.177-	-2.924-	.004	.335	-.272-	-.142-

a. Variable dépendante : رقابية

Variables exclues[a]

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité
						Tolérance
1	X1	.291[b]	3.690	.000	.333	.719
	X3	.067[b]	.861	.391	.082	.833
	X4	.185[b]	2.309	.023	.216	.744
	X5	.334[b]	5.010	.000	.433	.923
	X6	.071[b]	.917	.361	.087	.831
2	X1	.061[c]	.591	.556	.057	.383
	X3	-.894-[c]	-8.349-	.000	-.626-	.219
	X4	-.177-[c]	-1.658-	.100	-.158-	.353
	X6	-.119-[c]	-1.514-	.133	-.144-	.649
3	X1	.018[d]	.224	.823	.022	.381
	X4	.009[d]	.104	.917	.010	.328
	X6	-.177-[d]	-2.924-	.004	-.272-	.642
4	X1	.125[e]	1.478	.142	.142	.325
	X3	.154[e]	1.636	.105	.157	.260

a. Variable dépendante : Y2

b. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x5 ،x2

d. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x3 x5 ،x2

e. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x6 ،x3 x5 ،x2

الملحق رقم 09 : اختبار الفرضية الثالثة

Récapitulatif des modèles[f]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.589[a]	.347	.341	.48875
2	.663[b]	.439	.429	.45489
3	.745[c]	.555	.542	.40718
4	.764[d]	.583	.568	.39571
5	.782[e]	.611	.593	.38412

a. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) x3 x5 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes)، x6 ،x3 x5 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes) ،x1. x6 ،x3 x5 ،x2

f. Variable dépendante : مهنية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	13.946	1	13.946	58.381	.000[b]
	Résidu	26.276	110	.239		
	Total	40.222	111			
2	Régression	17.667	2	8.833	42.689	.000[c]
	Résidu	22.555	109	.207		
	Total	40.222	111			
3	Régression	22.315	3	7.438	44.865	.000[d]
	Résidu	17.906	108	.166		
	Total	40.222	111			
4	Régression	23.467	4	5.867	37.466	.000[e]
	Résidu	16.755	107	.157		
	Total	40.222	111			
5	Régression	24.582	5	4.916	33.320	.000[f]
	Résidu	15.640	106	.148		
	Total	40.222	111			

a. Variable dépendante :Y3

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x3 x5 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes) ،x6 ،x3 x5 ،x2

f. Valeurs prédites : (constantes) ،x1. x6 ،x3 x5 ،x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
		A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1	(Constante)	1.503	.363		4.140	.000			
	X2	.710	.093	.589	7.641	.000	.589	.589	.589
2	(Constante)	.881	.368		2.391	.019			
	X2	.604	.090	.501	6.710	.000	.589	.541	.481
	X5	.267	.063	.317	4.241	.000	.456	.376	.304
3	(Constante)	1.601	.357		4.488	.000			
	X2	.764	.086	.633	8.877	.000	.589	.649	.570
	X5	.768	.110	.910	6.975	.000	.456	.557	.448

	X3	-.817-	.154	-.727-	-5.295-	.000	.320	-.454-	-.340-
	(Constante)	1.849	.359		5.157	.000			
	X2	.846	.089	.701	9.512	.000	.589	.677	.593
4	X5	.874	.114	1.035	7.671	.000	.456	.596	.479
	X3	-.860-	.151	-.766-	-5.706-	.000	.320	-.483-	-.356-
	X6	-.201-	.074	-.211-	-2.712-	.008	.265	-.254-	-.169-
	(Constante)	1.210	.418		2.893	.005			
	X2	.747	.094	.619	7.976	.000	.589	.612	.483
	X5	.751	.119	.890	6.303	.000	.456	.522	.382
5	X3	-.850-	.146	-.757-	-5.809-	.000	.320	-.491-	-.352-
	X6	-.283-	.078	-.298-	-3.635-	.000	.265	-.333-	-.220-
	X1	.467	.170	.292	2.749	.007	.556	.258	.166

a. Variable dépendante : Y3

Variables exclues[a]

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité
						Tolérance
	X1	.340[b]	3.987	.000	.357	.719
	X3	.095[b]	1.131	.261	.108	.833
1	X4	.207[b]	2.370	.020	.221	.744
	X5	.317[b]	4.241	.000	.376	.923
	X6	.028[b]	.330	.742	.032	.831
	X1	.178[c]	1.545	.125	.147	.383
	X3	-.727-[c]	-5.295-	.000	-.454-	.219
2	X4	-.102-[c]	-.843-	.401	-.081-	.353
	X6	-.164-[c]	-1.862-	.065	-.176-	.649
	X1	.144[d]	1.387	.168	.133	.381
3	X4	.053[d]	.469	.640	.045	.328
	X6	-.211-[d]	-2.712-	.008	-.254-	.642
	X1	.292[e]	2.749	.007	.258	.325
4	X4	.237[e]	1.963	.052	.187	.260
5	x4	.007[f]	.043	.966	.004	.127

a. Variable dépendante : Y3

b. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x5 ،x2

d. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x3 ،x5 ،x2

e. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x6 ،x3 ،x5 ،x2

f. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x1 ،x6 ،x3 ،X5 ،x2

الملحق رقم 10 : اختبار الفرضية الرابعة

Récapitulatif des modèles[f]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.545[a]	.297	.290	.48521
2	.593[b]	.352	.340	.46806
3	.704[c]	.495	.481	.41479
4	.740[d]	.548	.531	.39431
5	.763[e]	.582	.562	.38113

a. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x4 ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x4 ،x2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x1 ،x5 ،x4 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes) ،x6 ،x1 ،x5 ،x4 ،x2

f. Variable dépendante : Y4

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
	Régression	10.929	1	10.929	46.420	.000[b]
1	Résidu	25.897	110	.235		
	Total	36.825	111			
	Régression	12.946	2	6.473	29.546	.000[c]
2	Résidu	23.880	109	.219		
	Total	36.825	111			
	Régression	18.244	3	6.081	35.347	.000[d]
3	Résidu	18.581	108	.172		
	Total	36.825	111			
	Régression	20.189	4	5.047	32.462	.000[e]
4	Résidu	16.636	107	.155		
	Total	36.825	111			
	Régression	21.428	5	4.286	29.504	.000[f]
5	Résidu	15.397	106	.145		
	Total	36.825	111			

a. Variable dépendante : Y4

b. Valeurs prédites : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites : (constantes) ،x4 ،X2

d. Valeurs prédites : (constantes) ،x5 ،x4 ،x2

e. Valeurs prédites : (constantes) ،x1 ،x5 ،x4 ،x2

f. Valeurs prédites : (constantes) ،x6 ،X1 ،X5 ،X4 ،x2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.	Corrélations		
		A	Erreur standard	Bêta			Corrélation simple	Partielle	Partie
1	(Constante)	1.588	.360		4.405	.000			
	X2	.629	.092	.545	6.813	.000	.545	.545	.545
2	(Constante)	2.179	.399		5.467	.000			
	X2	.787	.103	.682	7.628	.000	.545	.590	.588
	X4	-.310-	.102	-.271-	-3.034-	.003	.073	-.279-	-.234-
3	(Constante)	2.110	.353		5.969	.000			
	X2	.874	.093	.757	9.418	.000	.545	.672	.644
	X4	-.839-	.131	-.734-	-6.382-	.000	.073	-.523-	-.436-
	X5	.463	.083	.573	5.549	.000	.239	.471	.379
4	(Constante)	1.240	.416		2.977	.004			
	X2	.800	.091	.693	8.833	.000	.545	.649	.574
	X4	-1.293-	.179	-1.133-	-7.214-	.000	.073	-.572-	-.469-
	X5	.413	.081	.511	5.122	.000	.239	.444	.333
	X1	.815	.230	.533	3.537	.001	.247	.324	.230
5	(Constante)	1.238	.403		3.075	.003			
	X2	.778	.088	.674	8.847	.000	.545	.652	.556
	X4	-1.399-	.177	-1.226-	-7.904-	.000	.073	-.609-	-.496-
	X5	.402	.078	.498	5.157	.000	.239	.448	.324
	X1	.718	.225	.469	3.187	.002	.247	.296	.200
	X6	.230	.079	.252	2.921	.004	.277	.273	.183

a. Variable dépendante : Y4

Variables exclues[a]

Modèle		Bêta dans	t	Sig.	Corrélation partielle	Statistiques de colinéarité
						Tolérance
1	X1	-.058-[b]	-.611-	.542	-.058-	.719
	X3	-.075-[b]	-.860-	.392	-.082-	.833
	X4	-.271-[b]	-3.034-	.003	-.279-	.744
	X5	.095[b]	1.145	.255	.109	.923
	X6	.064[b]	.727	.469	.069	.831
2	X1	.669[c]	4.062	.000	.364	.192
	X3	.222[c]	1.854	.067	.176	.406
	X5	.573[c]	5.549	.000	.471	.437
	X6	.329[c]	3.283	.001	.301	.543
3	X1	.533[d]	3.537	.001	.324	.186

	X3	-.396-[d]	-2.690-	.008	-.252-	.203
	X6	.293[d]	3.292	.001	.303	.540
4	X3	-.238-[e]	-1.542-	.126	-.148-	.175
	X6	.252[e]	2.921	.004	.273	.528
5	X3	-.155-[f]	-1.007-	.316	-.098-	.167

a. Variable dépendante : Y4

b. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x2

c. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x4 ،x2

d. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x5 ،x4 ،X2

e. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،x1 ،x5 ،x4 ،X2

f. Valeurs prédites dans le modèle : (constantes) ،X6 ،x1 ،x5 ،X4 ،x2