الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

علوم التسيير

تخصص :حكامة المنظمات

بعنوان

أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية و انعكاسها على زيادة الإيرادات الضريبية

دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بولاية سعيدة

من إعداد الطالبة: تحت إشراف الأستاذ:

* بن سعادة سعاد * د. يزيد قادة

الأستاذة: عيشور ذهبية..... رئيسا

الأستاذ: يزيد قادة ..... مشرفا ومقررا

الأستاذ: هاشمي طيب ..... ممتحنا

السنة الجامعية: 2015/ 2016

قال الله تعالى:

﴿ وَفَوْقَ كُلِّ ذِى عِلْمٍ عَلِيمٌ ﴾

صدق الله العظيم

سورة يوسف { الآية رقم 76 }

الإهـــداء

الحمد لله

بِسۡمِ ٱللَّهِ ٱلرَّحۡمَٰنِ ٱلرَّحِيمِ

«وَٱخۡفِضۡ لَهُمَا جَنَاحَ ٱلذُّلِّ مِنَ ٱلرَّحۡمَةِ وَقُل رَّبِّ ٱرۡحَمۡهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا»

إلى الماسة كانت ولازالت بأخلاقها و تربيتها ،جوهرة صباحي ،لؤلؤة مسائي

معبودتي كانت و لازالت حبيبتي الأولى على هذه الأرض إلـــى

والدتي الغالية

إلى القلب الطيب كان بالعطاء و الحب و التضحية، إلى الذي أفنى حياته من أجل تعليمي ..

..وتوسم في درجات العلى و السمو، إلى روح أبي الطاهرة تغمده الله برحمته الواسعة.

إلى قرة العين حبيبي أخي محمد علاء الدين .

إلى من أظهروا لي أجمل ما في الحياة أخواتي ..، فاطمة ، نجاة و الصغيرة أمينة.

إلى جميع الأصدقاء الذين عرفتهم طوال المشوار الدراسي.

إلى جميع زملاء العمل بمركز الضرائب *سعيدة*.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

شكر و تقدير

عملا بقول الرسول صلى عليه و سلم

«من لم يشكر الناس لم يشكر الله»

أشكر الله تعالى على توفيقه لي في إنجاز هذا البحث.

يسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم معي في إنجاز

هذا العمل سواء من قريب أو بعيد، وأخص بالذكر الأستاذ الفاضل"يزيد قادة"

المشرف هذه الدراسة التي تحمل عناء الإشراف والتوجيه والنصائح القيمة، كما أتقدم

بعظيم الشكر والامتنان لكافة الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم

بقبول المناقشة لهذا العمل, إلى كل من كانت له يد المساعدة لي في انجاز هذا العمل بالأخص

زميلاتي وزملائي في العمل بمركز الضرائب لولاية سعيدة ومساهمتهم في إثراء هذه الدراسة .

وفي الأخير أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل الأساتذة وخاصة أساتذة

تخصص حكامه المنظمات على مجهوداتهم المبذولة.

العناوين		رقم الصفحة
الإهداء		**I**
شكر و تقدير		**II**
قائمة المحتويات		**5**
قائمة الأشكال		**VI**
قائمة الجداول		**VIII**
قائمة الملاحق		**X**
المقدمة العامة		**أ -ح**
الفصل الأول : مدخل إلى حوكمة الشركات		
تمهيد		2
المبحث الأول : النظريات التأسيسية لحوكمة الشركات		**3**
المطلب الأول	نظريتي الوكالة وحقوق الملكية	3
المطلب الثاني	نظرية تكاليف الصفقات	8
المطلب الثالث	نظريتي التجذر و أصحاب المصلحة	10
المبحث الثاني : دوافع ظهور حوكمة الشركات		**12**
المطلب الأول	أسباب الاهتمام بحوكمة الشركات	12
المطلب الثاني	الفضائح المالية و الشركات المتعثرة	13
المطلب الثالث	الأزمات الاقتصادية والمالية	14

المبحث الثالث : الإطار الفكري لحوكمة الشركات		**15**
المطلب الأول	ماهية حوكمة الشركات	15
المطلب الثاني	مبادئ حوكمة الشركات حسب **OCED**	22
المطلب الثالث	الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات	24
خاتمة الفصل		29
الفصل الثاني : المصداقية في القوائم المالية		
تمهيد		31
المبحث الأول : ماهية القوائم المالية		
المطلب الأول	القوائم المالية (المفهوم،الخصائص ، الأهداف)	32
المطلب الثاني	مستخدمو القوائم المالية	36
المطلب الثالث	أنواع القوائم المالية و مبادئها المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الجديد	37
المبحث الثاني : الحوكمة وعلاقتها بمصداقية القوائم المالية		**42**
المطلب الأول	مفاهيم المصداقية و الإفصاح في القوائم المالية	42
المطلب الثاني	مؤشرات المصداقية في المعلومات المحاسبية و إيجابياتها	44
المطلب الثالث	الأبعاد الأساسية للحوكمة المؤثرة في مصداقية القوائم المالية	45
المبحث الثالث : الرقابة الجبائية على القوائم المالية		**48**
المطلب الأول	عموميات حول الرقابة الجبائية	48

المطلب الثاني	تفعيل طرق الرقابة الجبائية على القوائم المالية	51
المطلب الثالث	انعكاسات مصداقية القوائم المالية على الإيرادات الضريبية	54
	خاتمة الفصل	56
الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية		
	تمهيد	58
المبحث الأول : منهجية الدراسة التطبيقية و مكوناتها		**58**
المطلب الأول	مجتمع و عينة الدراسة	59
المطلب الثاني	أدوات الدراسة	60
المطلب الثالث	صدق و ثبات أداة الدراسة	61
المبحث الثاني : تحليل و تفريغ مخرجات برنامج spss		**62**
المطلب الأول	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	62
المطلب الثاني	تحليل و تفسير محاور الدراسة	68
المطلب الثالث	اختبار الفرضيات	74
المبحث الثالث : تأثير حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية والإيرادات الضريبية		**78**
المطلب الأول	أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية	78

المطلب الثاني	انعكاسات تطبيق حوكمة الشركات على الإيرادات الضريبية	80
المطلب الثالث	خلاصة نتائج الدراسة التطبيقية	81
	خاتمة الفصل	82
	الخاتمة العامة	84
	قائمة المراجع	87
	الملاحق	95
الملخص		

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 -1	مشاكل الوكالة	4
1 - 2	أصحاب المصلحة	12
1 -3	نظام حوكمة الشركات	18
1 -4	خصائص حوكمة الشركات	19
1 -5	أهمية الحوكمة في الشركات	21
1 -6	أهداف حوكمة الشركات	22
1 -7	مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية OCED لسنة 2004.	23
1 -8	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	25
1 -9	المحددات الداخلية و الخارجية لحوكمة الشركات	27
2 -1	الخصائص النوعية للقوائم المالية	34
2 -2	أهداف القوائم المالية	35
2 -3	مستخدمي القوائم المالية	37
2 - 4	أشكال الرقابة الجبائية	51
3 - 1	أعمدة نسبية توضح الجنس(ش. ع)	62
3 -2	دائرة نسبية توضح الجنس (ش.خ)	63
3 -3	دائرة نسبية توضح المؤهل العلمي (ش.ع)	63
3 - 4	دائرة نسبية توضح المؤهل العلمي (ش.خ)	64
3 -5	مدرج تكراري يوضح الوظيفة (ش.ع)	64
3 -6	أعمدة نسبية توضح الوظيفة (ش .خ)	65
3 -7	دائرة نسبية توضح الخبرة (ش.ع)	65
3 -8	دائرة نسبية توضح الخبرة (ش.خ)	66
3 -9	دائرة نسبية توضح طبيعة الملكية	66

3 - 10	مدرج تكرارات يوضح الوظيفة (ش.ع)	67
3 -11	دائرة نسبية تبين الوظيفة (ش.ع)	68
3 -12	تمثيل بياني يوضح الحوكمة في الشركات المساهمة	71
3 -13	تمثيل بياني يوضح مصداقية القوائم المالية لشركات المساهمة	73

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	رقم الصفحة
1-1	هيكلة تكاليف الصفقة في نظرية TCT	10
1-3	يبين مجمع الدراسة	59
2-3	يبين عينة الدراسة	60
3-3	مقياس درجات ليكارت الخماسي	61
4-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس (ش.ع)	62
5-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس (ش.خ)	63
6-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ش.ع)	63
7-3	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي (ش.خ)	64
8-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة (ش.ع)	64
3- 9	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة (ش.خ)	65
10-3	توزيع أفراد العينة حسب الميزة (ش.ع)	65
11-3	توزيع أفراد العينة حسب الميزة (ش.خ)	66
12-3	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة ملكية الشركة	66
13-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة (ش.ع)	67
14-3	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة (ش.خ)	67
15-3	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان	68
16-3	يوضح المتوسط الحسابي ودرجة الموافقة (حوكمة الشركات)	69
17-3	يوضح المتوسط الحسابي ودرجة الموافقة(مصداقية القوائم المالية)	72
18-3	نتائج اختبار T. Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة .	74
19-3	نتائج اختبار T. Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن مدى	75

	مصداقية القوائم المالية	
20-3	نتائج اختبار الانحدار البسيط **Régrission**	76
21-3	نموذج تحليل التباين **ANOVA**	77
22-3	يوضح نسب الموافقة الكلية لكل محور	78
23-3	يوضح النسب الكلية لتأثير الحوكمة في الشركات على مصداقية القوائم المالية	79
24-3	يبين الإيرادات الضريبية المحققة وفق تطبيق حوكمة الشركات	80

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة موجهة لشركات المساهمة	95
02	استمارة موجه للمدققين و المراقبين	98
03	قائمة شركات المساهمة	100

المقدمة العامة

المقدمة العامة:

في ظل ما يشهده العالم اليوم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي و ما يتبعه من تحولات وتغيرات ناجمة معظمها عن العديد من الأزمات المالية والاقتصادية بالإضافة إلى انتشار الكثير من الأحداث السلبية والاضطرابات داخل المؤسسات ، إذ تعود أسباب هذه الاضطرابات إلى الفساد الذي انتشر في بعض المؤسسات الكبرى في العالم وأنجر عنه انهيار مؤسسات وشركات عملاقة مثل إنرون (**ENRON**) للطاقة سنة 2001، وورلدكوم **WORLD**) (**CO M** للاتصالات سنة 2002، بالإضافة إلى شركة بارمالات الإيطالية، إلى جانب الفضائح المالية المستمرة، و هذا ما أدى إلى ظهور مفهوم حوكمة الشركات كأحد المواضيع الملحة على جدول أعمال الشركات والمنظمات الدولية.

و يتجلى هذا الفساد في المجال الإداري والمالي خاصة والذي يعود سببه إلى عملية التدليس في القوائم المالية من طرف مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحتها ومصداقيتها إذ تشكل هذه الأخيرة النواة الأولى التي تبنى عليها قرارات الشركة، حيث أنها تعبر عن الأهمية الاقتصادية لثروتها في لحظة معينة.

لقد تزايد الاعتماد على المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية، التي تحوي درجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية، وذلك لخدمة أصحاب المصالح ذوي العلاقة إلا أن المرونة الممنوحة لإدارة الشركة بغية تحقيق نتيجة أعمال قد تؤدي نوعا ما إلى التلاعب واغتنام الفرص سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية و التي قد تؤثر على مصداقية المعلومات في القوائم المالية.

ومن أجل الحد من الممارسات السلبية وأعمال التلاعب وتطبيقا لمبادئ و قواعد الحوكمة، كان لتنفيذ أعمال الرقابة والمراجعة الدقيقة خاصة الجبائية للمعلومات على مختلف جوانب أداء الشركة دورا في رفع مستوى الثقة والموثوقية.

إشكالية الدراسة:

لقد توجهت أنظار الباحثين لدراسة أسباب الانهيارات المالية لكبريات الشركات و الناجمة عن سوء اتخاذ القرار المبني على الفجوة والثغرات الموجودة في المعلومات المحاسبية المستمدة من القوائم المالية، وكذلك انخفاض ثقة المستثمرين مما أدى إلى زيادة الحاجة إلى تقارير مالية تتميز بجودة الإفصاح والشفافية و الموثوقية لتقييم المركز المالي للشركة وتحديد نتائج العمليات ونتيجة لظهور مبادئ الحوكمة وآلياتها لإدارة الشركات التي ألزمت الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات الرقابة على الإفصاح والمصداقية في القوائم المالية ، و عليه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية و ما مدى إسهامها في تحسين الإيرادات الضريبية ؟

من الإشكالية السابقة يمكننا طرح التساؤلات التالية:

-ما مفهوم حوكمة الشركات وفيما تتمثل مبادئها؟

- فيما تتمثل آليات حوكمة الشركات؟

- ما هي الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية؟

- ما أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية؟

- هل لمصداقية القوائم المالية دور في تحسين الإيرادات الضريبية ؟

الفرضيات:

لكي نتمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة و تحقيق أهداف الدراسة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق حوكمة الشركات

الفرضية الثانية:تتميز القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات الاقتصادية بالمصداقية .

الفرضية الثالثة: تطبيق المؤسسات الاقتصادية لحوكمة الشركات يؤثر على مصداقية القوائم المالية و يؤدي إلى تحسين الإيرادات الضريبية.

أهداف الدراسة:

يمكن إجمال أهداف الدراسة كما يلي:

-إبراز أهمية حوكمة الشركات ودورها في ضمان ثقة المساهمين وأصحاب المصالح.

- بيان مدى تأثير حوكمة الشركات في الحد من مظاهر التلاعب في القوائم المالية.

- ضرورة تفعيل آلية الرقابة بتأطير من مراقبي و مدققي الحسابات لضمان المصداقية في المعلومات المحاسبية.

- توضيح العلاقة بين تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة و تحسين مستوى التحصيل الضريبي.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات خاصة في السنوات الأخيرة، و هذا راجع للدور الذي تضطلع به حوكمة الشركات وقواعدها من توفير عناصر الإدارة السلمية للشركات وتفعيل تطبيق الآليات الرقابية والإشرافية فيها بهدف توفير الإفصاح والشفافية في المعلومات المستمدة من القوائم المالية وضمان المصداقية في تقاريرها المالية المصرح بها من قبل المكلفين الخاضعين للضريبة، بشكل يرفع أداء الشركات ومركزها المالي، إذ تتولى مصلحة الضرائب القيام بالمراجعة والرقابة على البيانات والمعلومات المالية قانونيا، والتأكيد على صحتها يمكن الأطراف المهتمة بأن تستوفي حاجتها من المعلومات دون عوائق وهذا ما يعزز الثقة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختياري لهذا الموضوع بالتحديد يرجع إلى:

*الميول الشخصي والمهني لمعالجة و دراسة موضوع حوكمة الشركات.

* أهمية هذا الموضوع كأحد ركائز التحول والانفتاح نحو الاقتصاد العالمي مما يفرض التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة أكثر في المؤسسات.

* محاولة التعرف عن أهم المبادئ و الآليات التي من خلالها نضمن المصداقية في المعلومات المحاسبية التي بدورها تحد من انتشار الفساد المالي والإداري في الشركات.

* إثراء الساحة المكتبة الجامعية وذلك لقلة الدراسات والبحوث في مجال علاقة الحوكمة في الشركات بمصداقية القوائم المالية وما تسببه هذه العلاقة في تحسين مستوى التحصيل الضريبي.

حدود الدراسة:

تقتصر هذه الدراسة على الحدود التالية :

الحدود المكانية : اقتصرت هذه الدراسة على عينة محدودة من المؤسسات الاقتصادية المتمثلة في شركات المساهمةو الخاضعة جبائيا لمركز الضرائب بولاية سعيدة.

الحدود الزمانية : تم تطبيق هذه الدراسة في مدة زمنية محدودة .

الحدود البشرية : اشتملت الدراسة على عينة من مسؤولي المؤسسات و كذلك المراقبين والمدقيقين فقط بمركز الضرائب لولاية سعيدة.

منهجية الدراسة وأدواتها:

لدراسة هذا الموضوع قمنا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لاختبار مدى صحة الفرضيات المطروحة بالاعتماد على جملة من المراجع والمذكرات والمجلات وكل ماله صلة بالدراسة من أجل إثراء الموضوع والإلمام بجميع جوانبه ، و لإسقاط ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة قمنا بإجراء دراسة تطبيقية على مجموعة من الشركات المساهمة العمومية و الخاصة ، وذلك بالاعتماد على الملاحظة المهنية والمقابلة المباشرة بالإضافة إلى توزيع استبيان .

صعوبات الدراسة:

من أهم صعوبات الدراسة ما يلي :

1- الافتقار إلى الكتب والمراجع المتعلقة بموضوع الدراسة.

2- عدم الدراية الكافية بمفهوم حوكمة الشركات .

3- هناك تحفظ فيما يتعلق بالإفصاح عن الشركات محل الدراسة.

4-عدم استجابة العديد من الشركات لإجراء هذه الدراسة .

الدراسات السابقة:

لقد تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة و من أهمها:

1/ دراسة :فيجاء عبد الله يعقوب، فرق فيصل جدعان العاتمي

"أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد (وعاء ضريبة الدخل)".

لقد كانت الحاجة الملحة لهذه الدراسة هو ربط العلاقة بين المجال الضريبي و الحوكمة، إذ ساعدت في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة سواء من داخلها أو خارجها و المتمثلة في مصلحة الضرائب ، وتسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية :

- الإفادة من تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.
- معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وذلك لتعزيز الثقة في التقارير المقدمة للهيئة العامة للضرائب لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

2/ دراسة :نادر يوسف محمد صلاح الدين 2005

"مدى مصداقية البيانات المالية المدققة في دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية"

تركز هذه الدراسة على قياس مدى مصداقية البيانات المالية المدققة المتمثلة في الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي، بدءا من تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف الأحداث الاقتصادية، وصولا إلى إعداد البيانات المالية والتي تمثل الناتج النهائي للعمل المحاسبي وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومرورا بتدقيق البيانات المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد لإعطاء رأيه المهني حول مدى صحة تمثيلها لواقع الشركة المالي ونتيجة أعمالها وذلك وفق لمعايير تدقيق متعارف عليها.

و قد توصلت الدراسة إلى إن الإقرار الضريبي يبدأ من حيث انتهى بيان الدخل، وأن ما يدخل عليه من تعديلات لاحقة ما هي إلا تعديلات تتم وفقا للقانون الضريبي المعمول به، وما جرى عليه العمل هو وفق لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

3- دراسة :سامح محمد رضا رياض أحمد، 2011

"دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية"

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان المراجعة في تحسين التقارير المالية في جمهورية مصر العربية، ولتحقيق هذا الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من الحوكمة ولجان المراجعة والتقارير المالية، وتحليل العلاقة بين خصائص المراجعة في شركات الأدوية المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية، وإمكانية حصول الشركة على تعزيز تطبيق كمقياس لجودة تقاريرها المالية.

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لكل من استقلالية أعضاء لجنة المراجعة وحجمها والخبرة المالية لأعضائها في تقرير المراجعة الخارجية.

4- دراسة :حسين عبد الجليل أل غزوي، وليد ناجي الحيالي 2015

"حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية".

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية و التي تخص الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية والمسجلة في سوق الأوراق المالية.

و ذلك من خلال تحقيق:

- ✓ بيان أثر حوكمة الشركات على المعلومات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية.
- ✓ توضيح مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في القوائم المالية

و قد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تركز الملكية في الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية وبين مستوى الإفصاح في القوائم المالية.

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول تمثلت في:

الفصل الأول: الذي يتمثل في مدخل إلى حوكمة الشركات ، بحيث قسم إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى النظريات التأسيسية لحوكمة الشركات أما المبحث الثاني اهتم بدوافع ظهور حوكمة الشركات و المبحث الثالث فسيتم فيه إبراز الإطار الفكري لحوكمة الشركات .

الفصل الثاني: يخص الحوكمة و مصداقية القوائم المالية حيث يتناول المبحث الأول ماهية القوائم المالية والثاني يخص الحوكمة و علاقتها بمصداقية القوائم المالية في حين المبحث الثالث نتطرق فيه إلى الرقابة الجبائية على القوائم المالية.

الفصل الثالث:و هو الفصل التطبيقي الذي نتناول فيه واقع حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية بالأخص شركات المساهمة ،إذ قمنا بدراسة هذا الفصل عن طريق صياغة استبيانين الأول موجه للشركات المساهمة أما الاستبيان الثاني موجه لمدققي و مراقبي الحسابات بمركز الضرائب لولاية سعيدة و القيام بمعالجتها و استخلاص النتائج.

الفصل الأول

مدخل إلى حوكمة الشركات

تمهيد:

بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد خلال عقد التسعينات من القرن الماضي نتيجة للأزمات المالية المختلفة وما صاحبها من ضياع حقوق أصحاب المصالح، وفقد ثقة المستثمرين، وكأسلوب لتفادي الوقوع في هذه الأزمات والتقليل من حدتها كان لزاما على الاقتصاديين والمهنيين بإيجاد الحلول من خلال دراسات أجريت حول أسباب هذه الانهيارات فوجد أن القسط الكبير يعود خاصة إلى الفساد المالي والإداري والمحاسبي من خلال التضليل والعبث والأخطاء المحاسبية فضلا عن تدني الأخلاق المهنية وأخلاق إدارات الشركات، نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بتطبيق مفهوم الحوكمة من خلال مبادئها وآلياتها، التي تضمن الممارسة السليمة لها.

ومن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة هذا المفهوم والدوافع التي ساهمت في ظهورها وإبراز أهميتها وكذلك التعرف على مختلف مبادئها وآلياتها والأهداف الرئيسية لها وعليه سوف نتناول ثلاث مباحث رئيسية متصلة في:

- المبحث الأول: النظريات التأسيسية لحوكمة الشركات.
- المبحث الثاني: دوافع ظهور حوكمة الشركات.
- المبحث الثالث: الإطار الفكري لحوكمة الشركات.

المبحث الأول: النظريات التأسيسية لحوكمة الشركات

في الأدبيات الاقتصادية تعتبر هذه النظريات كمرجع رئيس لحوكمة الشركات، إذ توصف المؤسسة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال أحد أو أكثر من العقود الاتفاقية، فمن أهم المقاربات نجد :

المطلب الأول: نظريتي الوكالة وحقوق الملكية:

الفرع الأول: نظرية الوكالة La théorie de l'agence

أولا: مفهوم نظرية الوكالة:

أ /مفهوم الوكالة:

تنشأ الوكالة عندما يفوض (يوكل) شخص معين (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الأصيل شخص آخر (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الوكيل للقيام بأداء خدمة أو مهمة محددة بالنيابة عن الأصيل.[1]

كما عرفها Meckling Jensen بأنها: "عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص(الموكل، أو المساهم) شخص آخر (الوكيل أو المسير) من أجل القيام بأعمال باسمه، بما يؤدي تفويض جزء من سلطته اتخاذ القرار للوكيل.[2]

مما سبق يتبين أن مفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل بين شخصين على الأقل حيث يمكن تقديم أطراف الوكالة كالآتي:

الطرف الأول: يسمى الموكل "الأصيل" Principal.

الطرف الثاني: يسمى الوكيل "العون" Agent الذي لديه التوكيل عن طريق الطرف الأول في

وتعرف نظرية الوكالة على أنها "علاقة تعاقدية بين طرفين بحيث يتراضى الطرفان على أن يقوم أحدهما بتمثيل

---

[1] .عدنا بن حيد بن يش: "**حوكمة لشركا لمس لإ** "، تحا لمصا لعربية، 2007، 75.

[2] مد علي عبد لصمد:" **لمرجعة لد خلية تطبيق حوكمة لمؤسسا** "، مذكر لنيل شها لماجستة ، لمدية، 2008- 2009، 03.

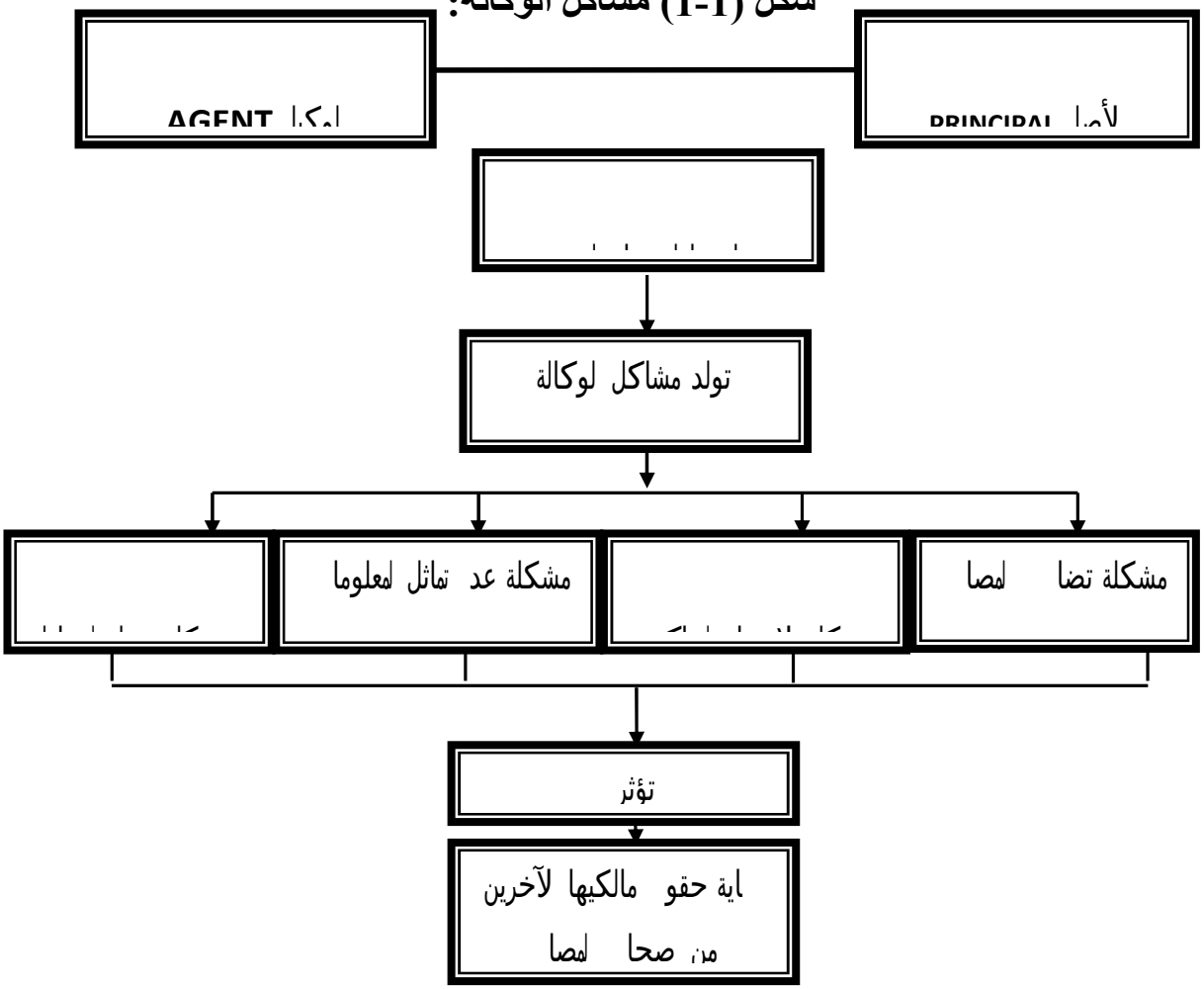
الآخر بشكل كلي أو جزئي".[3]

ب/مشاكل الوكالة:

تنشأ مشاكل الوكالة انطلاقا من اختلاف أهداف الموكل والوكيل، وبالتالي قد يمارس الوكلاء سياسات واستراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك "الموكلون" وربما تمكين الوكلاء من فهم هذا لعدم تماثل المعلومات

المتاحة للوكيل والموكلين.[4] والشكل التالي يبين المشاكل المختلفة للوكالة:

شكل (1-1) مشاكل الوكالة:



[3] . يا عبد لحليم لذيبة، خر : "**نظم لمعلوما لرقابة لندفيق**"، لطبعة لأ ، لمس للنشر لتو يع، 2011، 189.

[4] فاتح غلا :"**نطو طيفة لندفيق ا لشركا لتجسيد مبا معاي لتنمية لمستد مة**"، مذكر لنيل شها لماجستة طا مد سة لدكتو لعلو لاقتصا ية علو لتسي ، سطيف، 2010- 2011، 4.

المصدر: د. بتول محمد نوري، د.علي خلف سليمان، **"حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل الوكالة"** ،الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق، ،2011،ص19.

من أهم المشاكل التي تنجر عن الوكالة ما يلي:

1-مشكلة عدم تماثل المعلومات: Asymétrie D'information

أكرلوف في مقاله بعنوان: "سوق الليمون" "عدم يقين الجودة وآليات السوق"

"The market for lemons : Quality uncertainty and the market Meckanism"

التي نشرت في المجلة الفصلية للاقتصاد في عام 1970، حدد بعض المشكلات الحادة التي تصيب الأسواق والتي تتميز بعدم تماثل المعلومات أو ما يعرف بتباين المعلومات، نماذج تباين المعلومة تفترض أن طرف واحد على الأقل لديه معلومات بخصوص الصفقة في حين أن الأفراد الآخرين ليس لديهم، فمشكلة عدم تماثل المعلومات ضمن حساب المساهم، لهذا ينبغي على هذا الأخير وضع وسائل لمراقبة الوكيل من طرفه، هذه الأساليب تدخل ضمن الشروط التعاقدية والقانونية "المساءلة"[5] .

2-مشكلة الخطر المعنوي(تحمل المخاطرة) : hazard moral

وهي تظهر نتيجة عدم التأكد من أن المسير سيلتزم بالعقد الذي وقعه ، حيث لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل على تحقيق مصالح الموكل أو تحقيق الأهداف التي وضعها[6] .

3- مشكلة تضارب المصالح :

إن كلا من الأصيل و الوكيل شخص يتميز بالتصرف الرشيد و يقصد بذلك أن كلا منهم يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة ، إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما فالمالكون سوف

---

[5] فصا فتيحة: "**حوكمة** لمؤسسا لعائلية لجزئر" مذكر لنيل شها لماجستـ ، بكر بلقايد، تلمسا ، 2011/ 2012، 49.

[6] طا عبد لغا ا :"**حوكمة** لشركا **(**لمفاهيم، لبا ، تطبيق **حوكمة** لمصا **)**" ، لد لجامعية، مصر، لإسكند ية، 2005، 79 .

يعملون على تعظيم ثروتهم بواسطة المدراء ، أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم بعدم بذل الجهد على حساب المالكين [7].

4- مشكلة الاختيار العكسي (أو المتناقض):Sélection adverse

إذا كانت نظرية الوكالة تدرس العلاقة "مسير / مساهم"، أي المشاكل التي يمكن أن تنشأ عن العقد المبرم بين "المساهم والمسير" وأساليب حلها، فإن النظرة الجديدة تدرس العلاقة "مسير / مستثمر محتمل" وفي هذه الحالة المعلومات والخبرات بين الطرفين أي أن المعلومات الموجودة عند المسيرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين وهذا ما يعبر عنه "بالاختيار العكسي".

ج/ تكاليف الوكالة:

تولد علاقات الوكالة مشاكل ناتجة عن تضارب المصالح فالهيكل التنظيمي للإدارة يجب أن يكون مهيكلا بصفة محكمة، حيث عرف "بازل" تكاليف الوكالة بأنها: "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو التكلفة التحويلية أو تكلفة الوكالة".[8]

تتوزع تكاليف الوكالة كما يلي:

1-**تكاليف العلاقة**: Coûts de liaison هي التكاليف المترتبة بضمان الموكلين للموكل تنفيذهم للالتزامات المتفق عليها والتي يمكن أن تترجم في شكل تعويض عن الأضرار عند عدم تنفيذهم لالتزاماتهم.

2-**التكاليف المتبقية**: Coûts résiduel هي التكاليف المرتبطة بالخسارة التي يتحملها الموكل بفعل التباعد بين المصالح آخذين في الحسبان تكاليف العلاقة وتكاليف المراقبة، فمثلا تتمثل التكاليف المتبقية بالنسبة للمساهمين في الفرق بين الثروة التي يحصلون عليها عندما يكونون هم

---

[7] بو لفتو :" **نظرية لوكالة : مدخل لتخفيض لتكاليف لعامة** "، لة لعربية للإ ، لمملكة لعربية لسعو ية ، 1998 ، 38- 39 .

[8] مد علي عبد لصمد، مرجع سبق كر ، 4- 5.

المسؤولين عن إدارة الشركة بشكل مباشر وبين الثروة التي يحصلون عليها عندما يوكلوا مهمة تسيير الشركة إلى الوكيل.[9]

3-**تكاليف المراقبة:** Coûts de contrôle يتحملها الموكل لمراقبة سلوك المسير وجعله يعمل على تعظيم مصلحته الشخصية، أي أنه يتحملها لاقتصاد السلوك الانتهازي للمسير، لأن الوكالة مبنية على أساس مبدأ النيوكلاسيك، أين يهدف كل عون إلى تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة الأم، ويمكن للمسير تحديد أثر هذه التكاليف على دخله على اعتبار أنه أعلم من الغير بوضعية المؤسسة.[10]

ثانيا: أشكال نظرية الوكالة

تصف نظرية الوكالة المؤسسة بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال واحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية.

وتنقسم أشكال نظرية الوكالة إلى:

- **النظرية المعيارية للوكالة: la théorie normatif de l'agence**

النظرية المعيارية تبحث انطلاقا من نماذج مرتكزة على فرضيات تستمد من هياكل التفضيلات، هياكل المعلومة، وطبيعة عدم التأكد لدراسة التوزيع للخطر بين الأعوان ،النتائج المحصلة من طرف النظرية المعيارية تعد هامة لفهم ظواهر الرقابة، التحفيز داخل المنظمات، اهتمامات ونموذجية النظرية مختلفة، فهي لا تبحث عن تعريف شكل العقود المثالي ولكن تبحث عن تفسير السلوك الحقيقي للمنظمات، والمتغيرات التي تفضلها هي طرق المراقبة، فهي ترتبط بظواهر السوق، كما تستند في الجهة الأخرى على المفهوم الخاص للشركة المعرفة من طرف Alchain و Demsetz الشركة تظهر كسوق داخلي "تجمع للعقود".

- **النظرية الإيجابية للوكالة: La théorie positif de l'agence**

---

[9] بلحمو خد ة:" **ية صحا لمصا حوكمة لشركا** "، مذكر لنيل شها لماجستـ ، بكر بلقايد، تلمسا ، 2011/ 2012، 56.

[10] لعايب ياسين :" **شكالية تمويل لمؤسسا لاقتصا ية**"، مذكر لنيل شها لماجستـ ، بكر بلقايد، تلمسا ، 2011/ 2012، 43.

Jensen يعتبرها كنظرية مدمجة للتنظيمات ترتكز على الجمع بين مساري بحث مختلفين: البحوث الاقتصادية التقليدية المرتكزة على عمل الأسواق من جهة والمجالات المتعلقة بعلم النفس، علم الاجتماع، السلوك التنظيمي، علم الإنسان وعلم الأحيان، حيث تعتمد على شرح السلوك الإنساني خاصة في جانبه الفردي، وحسبه هناك أربع مجموعات مكونة أساسية:

نموذج السلوك الإنساني، التكاليف المرتبطة بتحليل المعرفة، تكاليف الوكالة، قواعد اللعبة التنظيمية.[11]

الفرع الثاني: نظرية حقوق الملكية

إذ ترجع نظرية حقوق الملكية إلى كل من Alchain et Demetz سنة 1973.

أولا: منطلقات نظرية حقوق الملكية

أ – كل تبادل بين الأشخاص هو تداول لحقوق الملكية عن أشياء معينة.

ب – حقوق الملكية تمنح الحق والسلطة لاستهلاك، أو الحصول على دخل، أو التنازل على السلع أو الأصول الخاضعة لهذه الحقوق.

ج – تبين نظرية حقوق الملكية كيفيات تأثير مختلف أشكال الملكية في آليات عمل الاقتصاد.

د – تفوق الملكية الخاصة على الأشكال الأخرى للملكية.

ثانيا: فرضيات النظرية:

- ❖ العقلانية الكاملة.
- ❖ تعظيم المنافع.
- ❖ المعلومة غير كاملة وتكاليف المعلومة ليست معدومة.
- ❖ السوق هو المكان الذي تتجلى فيه تفضيلات الأشخاص.
- ❖ سلوكات الأفراد تتأثر بالهياكل التي ترعرعت فيها.

- يحدد هذه النظرية حقوق الملكية في ثلاث مكونات[12]:

[11] شرقي مهد :"**عمل السل لإ** "،مذكر لنيل شها لماجستة ، بكر بلقايد، تلمسا ، 2005 – 2006، 35 -36.

حق الاستعمال USUS ، حق الاستفادة من دخل الأصل FRUCTUS

حق التنازل للغير ABUSUS

إن حقوق الملكية يمكن تعريفها بصفة إجمالية على أنها:" حق اجتماعي يتمثل في اختيار استعمال سلعة اقتصادية"، وهذه الشروط الوضعية تشير إلى أن امتلاك مؤسسة يعني أن يقوم مختلف الموردين باختصار الموارد وذلك بموجب الشروط الموجودة في العقد[13].

المطلب الثاني: نظرية تكاليف الصفقات la théorie des couts de transaction

الفرع الأول: نظرية Ronald coase

في مقابلة نشرت سنة 1937 في Economia تحت عنوان: « The Nature of the firm »طرح "رونالد كاوس" السؤال التالي: لماذا وجدت المؤسسة؟ ، ويوضح أنه: "عندما شخص يرغب في إجراء معاملة في السوق من الضروري أن يبحث له عن متعاقد أو متعاقدين (عاملين Contractant) لتزويده بمعلومات مهمة ومعنية ووضع شروط للعقد، إجراء المفاوضات، إبرام العقود.[14]

Ronald Coasse الذي وصف مختلف تكاليف الصفقات (من تكاليف البحث والمعلومات، تكاليف التفاوض واتخاذ القرار، تكاليف المراقبة).

الفرع الثاني: نظرية Oliver Williamson 1985.

ركز williamson على تحليل تكاليف الصفقات (التبادلات) مستندا في ذلك على دراسات سابقة لـ Coasse، وذلك بالنظر إلى عمليات الإنتاج على أنها مجموعة من الخطوات المنفصلة فيما بينها تكنولوجيا،و ركز على الاهتمام بتكاليف الصفقات ما بين المراحل وقد قام بتعريف الصفقة على أنها:"هي عبارة عن انتقال منتج أو خدمة نتيجة اعتماد مرحلة على نتائج المراحل

---

[12] .غضبا حسا لدين:" **اضر نظرية لحوكمة**"، لطبعة لأ ، لحامد للنشر لتو يع، عما لأ ، 2015، 26.

[13] غلا نسيمة:" **فعالية حوكمة لشركا** " ، مذكر لنيل شها لماجستا علو لتسي ، بكر بلقايد، تلمسا ، 2010/ 2011 ، 19.

[14] فصا فتيحة، مرجع سابق، 54.

السابقة وهذا الانتقال يمكن أن يكون مكلفا"، وقد اعتمد "Williamson" على نتيجة العوامل المحددة لتكاليف الصفقات وركز في البداية على المقارنة بين المؤسسة والسوق[15].

كما تحلل نظرية تكاليف الصفقات من وجهة نظر كل من (Quelin ,2002 و 2004 , Barthelemy) كما يلي:

الجدول (1-1): هيكلة تكاليف الصفقة في نظرية TCT	
الأصناف	**المبدأ والتعريف**
Cout Exante	**تكاليف الميكانيزمات المحددة للصفقة** - تكلفة البحث عن الممول أو المورد والمفاوضات معه. - تكلفة تحرير العقد. - تكلفة التحديد، التفتيش وتوثيق الضمانات
Cout Exposte	**تكاليف ميكانيزمات قيادة الصفقة** - تكلفة التوافق الردئ للعقد. - تكلفة إعادة التفاوض على العقد. - تكلفة متابعة ومراقبة العقد.
Rupture de Contrat بطلان العقد	**تكلفة بطلان العقد** - لتخلف أحد أركانه لموضوعية العامة أو الخاصة.

[15] غلاي نسيمة ، مرجع أعلاه ، ص22-23 .

المصدر: زرقي عمار، **"التعهيد بإدارة الصيانة كاختبار استراتيجي، مدخل لتحسين الإنتاجية"**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قاصدي مرباح، ورقلة، 2011- 2012، ص150.

المطلب الثالث: نظريتي التجذر وأصحاب المصلحة

الفرع الأول: النظرية التجذرية La théorie de l'enracinement

إن التجذر في اللغة الفرنسية يعني Enracinement وتترجم تجذرية ومعناها أن المدير يبعث جذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه حيث أنه كلما كانت الجذور عميقة كان من الصعب اقتلاعها.

يعرف Pige التجذرية بأنها: "نسق أو سياق أو حالة من تكوين شبكة علاقات رسمية أو غير رسمية والتي من خلالها المسير يتمكن من التخلص ولو بصفة جزئية من مراقبة مجلس إدارته وبالتالي مساهميه فحالة التجذر حسبه لا تشكل حالة جامدة.

أما Ahmed , Aouadi فعرف التجذرية بأنها: "رغبة المسير أو المدير في التخلص ولو جزئيا من مراقبة المساهمين، لغرض الاحتفاظ بمنصبه وزيادة الحرية في عمله وبالتالي تعظيم مداخيله "[16]، بالإضافة لتعزيز المضلات الذهبية Parachutes d'or في التعويض La rémunération وبهذا السلوك يهدف إلى تعظيم وظيفة المنفعة وبالتالي تعظيم المصلحة الشخصية[17].

يمكن أن تقيم الحالة التجذرية التي يتواجد فيها المسير والتي تظهر حسب الظروف:

1- **التجذرية الحيادية**: وهي الحالة التي يتواجد فيها المسير في بداية عقده عندما يكون في محيط جديد بالنسبة له، فهذا المنصب الجديد يضعه في مواجهة شركاء جدد ومسؤوليات جديدة ، إن المسير مثل هذه الأوضاع سيعتمد سلوك عادي يقوم على احترام مصالح المؤسسة.

2- **التجذرية الهجومية**: إن المسير يمكن أن يثبت الانتهازية من خلال الاستفادة من مزايا حقوقه من منصبه بفضل علاقات حقيقية يستطيع نسجها مع مختلف شركاء المؤسسة سواء الداخليين أو

[16] غلا نسيمة،" **فعالية حوكمة لشركا** " مرجع سابق، 13- 14.
[17] فصا فتيحة، مرجع سبق كر ، 57.

الخارجيين ، هذا السلوك يتم تسميته بالسلوك التجذري الهجومي لأن المسير يبحث عن إعطاء صورة حسنة لكل الأعمال التي يقوم بها.

3- **التجذرية الدفاعية**: في هذه الحالة أن المسير يقترب من نهاية عقده وبالتالي فهو سيتعامل من منطلق خوفه وقلقه على ضياع منصبه وكنتيجة لهذه الأوضاع فإنه سيتبنى استراتيجيات دفاعية لممارسة الرقابة.

الفرع الثاني: نظرية أصحاب المصلحة

أولا: أصول مفهوم أصحاب المصلحة

أن للأطراف الأخرى مصلحة "حصة" في المؤسسة، و إن أصحاب المصلحة تسعى بذلك لتحل محل الرؤية التقليدية للمؤسسة، يشار إليها باسم "Stockholder Theory" الذي ينص على أن من واجب المدراء العمل بشكل حصري لسبيل مصالح المساهمين[18].

حيث أن:

لفظ Stakeholder، والمترجم عادة ب:" صاحب المصلحة"، "الطرف المعني"، ووفقا لـ Freeman استخدم لأول مرة في عام 1963 خلال عرض تقديمي لبحث في معهد ستانفورد للأبحاث.

وقبل استخدام لفظ مصطلح أصحاب المصلحة، يمكن أن نعتبر أن Dodd (1932)، وBernard (1938) كأول رواد لنظرية أصحاب المصالح حيث تقر بوجود أربعة أنواع من أصحاب المصالح

وهي: الموظفين، العملاء، المساهمين والمجتمع[19].

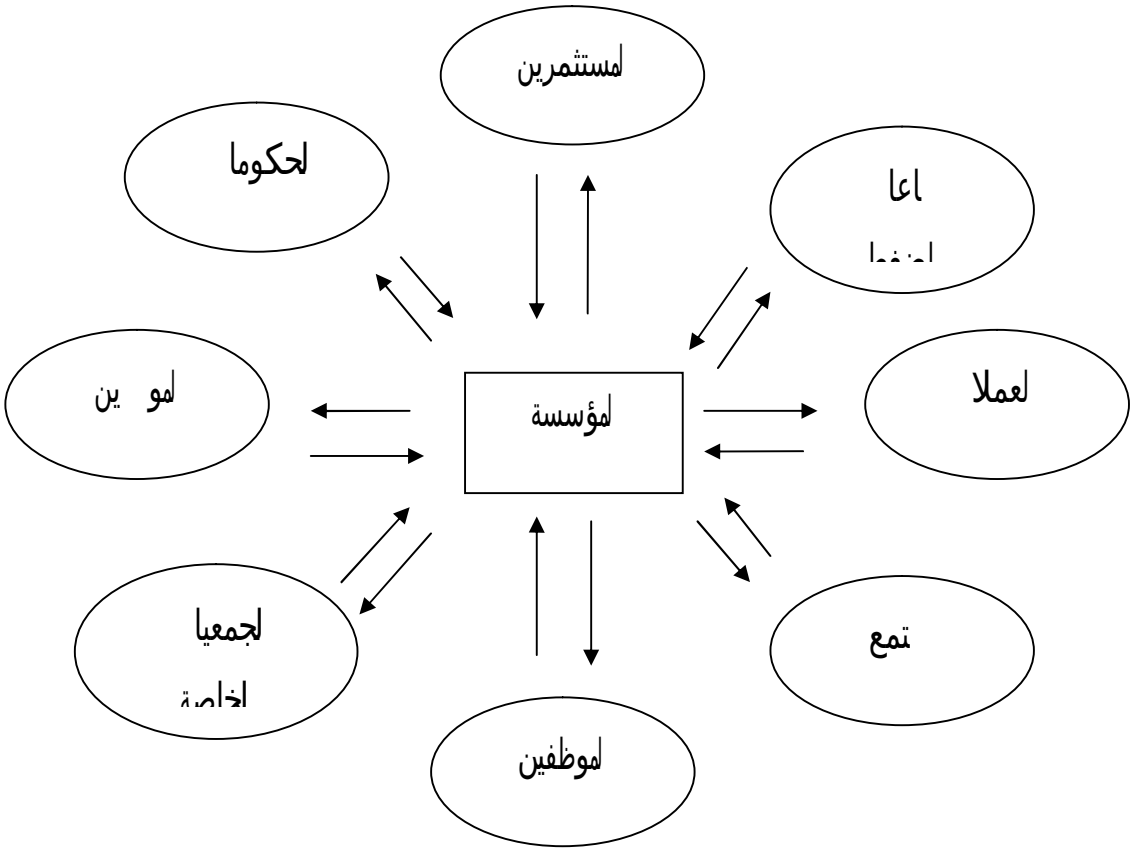
ثانيا: تعريف أصحاب المصلحة:

في التعريف الأصلي لمعهد بحوث ستانفورد (1963)،مفهوم أصحاب المصلحة يعني المجموعات الأساسية لبقاء المؤسسة، هذا المعنى مشابه جدا لمفهوم Rhenman (1965) و

[18] غلا نسيمة، نفس لمرجع علا ، 15- 27.
[19] بلحمو خد ة، مرجع سبق كر ، 65- 66.

Stymne،و الأكثر شهرة هو الذي اقترحه فريمان (1984)،باستئناف بما في ذلك Carroll (2000) و Buchholtz بأن:"أصحاب المصلحة هم كل فرد أو مجموعة من الأفراد التي يمكن أن توفر أو تتأثر بالأهداف التنظيمية في هذه الرؤية يعني: موردين، جماعات الضغط، العملاء والموظفين".[20]

و الشكل التالي يوضح ذلك : **الشكل (1-2) يوضح أصحاب المصلحة:**



La source : Samuel MERCIER, L'apport de la théorie des parties prenantes au management stratégique une synthèse de littérature, université de bourgogne, XIème conférence, 2001, p 04.

[20] غلا نسيمة، مرجع سبق كر ، 28.

المبحث الثاني: دوافع ظهور حوكمة الشركات

من دوافع الاهتمام بحوكمة الشركات هو إفلاس أكبر الشركات العالمية وتعدد الفضائح المالية والتي كانت بسبب عدم تطبيق حوكمة الشركات،بالإضافة إلى الأزمات المالية العنيفة .

المطلب الأول:أسباب الاهتمام بتطبيق الحوكمة

1- تقويم أداء الإدارة العليا بالمنشآت وتعزيز المساءلة.
2- توفير الحوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المنشآت بما يمكن تحقيق الأهداف العامة المنشأة ومساهميها.
3- مراجعة وتعديل قوانين الحوكمة لأداء المنشآت.
4- مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف الأصحاب في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل.
5- ضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين بما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء المنشأة.
6- تشجيع المنشآت على الاستخدام الأمثل لمواردها بكل السبل الممكنة.
7- توفير إطار عام لتحقيق لها وكل من الجمعية والتناسق بين أهداف المنشأة ووسائل تحقيق تلك الأهداف.
8- تحقيق نوع من التكامل بين المنشأة والبيئة المحيطة من حيث الجوانب القانونية والاجتماعية السائدة.
9- توفير إطار يساعد في تحديد سبيل الزيادة ووعي المسؤولين وأصحاب المصلحة بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسؤولية.[21]

المطلب الثاني:الفضائح المالية والشركات المتعثرة.

الفرع الأول: انهيار شركة وولدكوم

بدأت الشركة نشاطها في المدينة جاكسون عام 1979 تحت مسمى شركات الخدمات المحدودة للاتصالات للمسافات البعيدة،وفي 1983 إندمجت مع المؤسسات متميزة،وتحولت إلى

[21] حمد مصطفى سليما : " حوكمة لشركا معالجة لفسا لما لإ "، لطبعة لأ ، لد لجامعية، مصر، 2006، 16.

شركة مساهمة في البورصة وفي عام 1990 تحولت إلى شركة الاتصالات العالمية وفي 1992 إستوحذت على شركة MCI للاتصالات مما أدى إلى ارتفاع أسهمها في البورصة 2002 انهارت الأسعار وقد تم اتهامها من طرف محكمة نيويورك الو.م.أ بإخفاء تكلفة قدرها 4 مليارات دولار مما دفع الشركة إلى إعلان إفلاسها وتعد من أكبر فضائح المحاسبية وكان المسؤول التنفيذي للشركة هو مسؤول عن تزييف الحقائق المالية وتضليل المساهمين.

الفرع الثاني: انهيار شركة إنرون

تعد من أكبر الشركات بمجال الغاز والطاقة، انهارت عام 2001 نتيجة لعوامل منها انعدام أخلاقيات المهنة والتلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل يخدم المصالح الخاصة وتلاعب بالتقارير المالية من خلال رشوة المدققين والمراجعين وتزييف الحقائق[22].

الفرع الثالث: شركة Parmalat الإيطالية

أفلست شركة الأغذية الإيطالية العملاقة بارمالات في شهر ديسمبر 2003م بعد أن أدى تخلفها عن سداد قيمة السندات،إلى بدء تحقيقات في الأوضاع المالية للشركة وسرعان ما اكتشف المحققون أن مديري الشركة كانوا فعلا يخترعون أصولا ويزورون الحسابات لمدة 15 عاما ،وكان المراجع الخارجي للشركة هو المسؤول على بعض عملاء الشركة.[23]

بالإضافة إلى الفضائح التي تمت على مستوى كل من: شركة China Aviation Oli السنغافورية 2004م،شركة Chipas التشيلية عامي 1997-1998م ،بنك بارنج 1992م.

المطلب الثالث : الأزمات الاقتصادية و المالية

الفرع الأول: أزمة الكساد 1929م

تعد أهم أزمة عالمية اقتصادية شهدتها أمريكا ،حيث أدت إلى توقف معامل الإنتاج نتج عنها تشرد العائلات ،تدهور الصحة والأوضاع المعيشية للسكان وأسباب هذه الأزمة انهيار بورصة وول ستريت أو ما يسمى بالخميس الأسود ذلك بسبب التهافت على بيع الأسهم، إذ أصبح لا

---

[22] .ظهر شاهر لقشي:" **يا بعض لشركا لعالمية ثرها لبيئة لمحاسبية**"، لة لعربية للإ ،جامعة لد لعربية،لعد 02،2005، 25.

[23] ليد ناجي لحيا خر :"**حوكمة لشركا ثرها على مستو لإفصا لمعلوما لمحاسبية**"، لطبعة لأ ، مركز لكتا لأكا يمي، عما ، 2015، 34، 35.

يعكس قيمته وعدم التوازن بين العرض والطلب أي العرض يفوق الطلب مما جعل قيمة السهم تهبط وبالتالي ترتب ديون لا يمكن سدادها.

الفرع الثاني: الأزمة الأسيوية 1997م

لقد شكلت الدول الأسيوية قوة اقتصادية ومالية في نهاية القرن العشرين وقد جلبت هذه الدول رؤوس أموال أجنبية قد سببت أزمة مالية، حيث تسببت في انهيار الأسواق المالية في دول جنوب شرق آسيا، حيث جاء نتيجة بعض الممارسات والإجراءات غير الصحيحة في الأسواق المالية ، كما أن تشجيع الاستثمار الأجنبي للمضاربة في الأسواق الوطنية وغيرها كان من أهم الأسباب في حدوث هذه الأزمة.

الفرع الثالث: الأزمة المالية العالمية 2008

إن ما حدث في الأسواق المالية العالمية في هذه السنة يعتبر بحق أزمة مالية غير مسبوقة حيث أصبح الأمر يزداد

سوءا مع تفشي الرهن العقاري في أوت 2007 ،حيث أن هذه القروض تم تسويقها إلى عدد كبير من المؤسسات المالية في شكل سندات معقدة مما أدى إلى إفلاس البنوك وانهيار الأسهم وكان هذا له آثار وخيمة على الاقتصاد العالمي والأمريكي[24].

المبحث الثالث: الإطار الفكري لحوكمة الشركات

بعد ما أصدرت الو.م.أ مصطلح الخوصصة لمعظم دول العالم ، بدأ مصطلح جديد في غزو العالم وهو ما يطلق عليه مصطلح حوكمة الشركات، وبدأ صندوق النقد والبنك الدوليين في قياس مدى الالتزام للأسواق المالية العالمية لهذا المصطلح من خلال عدة معايير تم وضعها في إطار برنامج الإصلاح الاقتصادي التي تطبقها العديد من دول العالم.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

الفرع الأول: نشأة مفهوم حوكمة الشركات

أولا: أصل كلمة الحكومة

[24] ليد ناجي لحيا خر ، مرجع سبق كر ، 37، 41، 44.

يعتبر مصطلح الحكومة حديث الاستعمال في اللغة العربية ويعود استخدامه في بداية سنة 2000 والتي تعني قيادة السفينة Kubernao باللغة اليونانية وGouvernance وباللغة الإنجليزية و Gouvernent حيث استخرج هذا اللفظ في القرن 13م في الفرنسية القديمة كمرادف لمصطلح الحوكمة والتي تعني فن أو طريقة الحكم، ثم استخدامه كمصطلح قانوني في اللغة الفرنسية سنة 1487 ويقصد بها العمل أو طريقة الإدارة، حيث أخذت Gouvernance إلى الإنجليزية وأعطى ميلاد لكلمة الحوكمة سنة 1990 من قبل الاقتصاديين وعملاء السياسة والمؤسسات الدولية.

Gouvernance corporate ومن خلال هذا الرصد للتطور التاريخي تم اقتراح مصطلح حوكمة المؤسسات، حكامة، حكومة المؤسسات، إن حوكمة المؤسسات تكون الأقرب إلى المفهوم باللغة الإنجليزية التي تنطبق على معاني الرقابة والحكم، كما تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من المتخصصين في اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة[25].

ثانيا: تعريف حوكمة الشركات

مفهوم الحوكمة:

أ/لغة: يعتبر لفظ الحوكمة مستحدث في قاموس اللغة العربية ، فهو لفظ مستمد من الحوكمة وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحكم بما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فإن لفظ الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب منه:

الحكمة: ما تقضيه من التوجيه والإرشاد.

الحكم : ما يقتضيه السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الاحتكام: وما يقتضيه الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية الثقافية وإلى خبرات ثم الحصول عليها من خلال التجارب السابقة.

التحاكم: طلبا للعدالة الخاصة عند انحراف السلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

ب/مفهوم حوكمة الشركات اصطلاحا:

لم تتفق كتابات عن تعريف واضح ومحدد لمصطلح حوكمة الشركات نجد منها:

---

[25] مد مصطفى سليما ،مرجع سبق كر ، 15-16 .

*عرفها البنك الدولي على أنها: "الحكم الراشد مرادف السير الاقتصادي الفعال والأمثل والذي يسعى للإجابة عن مختلف الانتقادات الخاصة والموجه للدول والشركات التي تشكك في الإصلاحات الهيكلية الميسرة بطريقة علوية من الأعلى إلى الأسفل".

* عرفتها مؤسسة التمويل الدولية **IFC** : بأنها "النظام الذي يقتص خلاله إدارة الشركات والتحكم في عملها ".

* كما عرفتها منظمة التعاون الاقتصادية "**OECD**" على أنها " مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهمها والأطراف ذات علاقة بها "[26].

* وعرفتها هذه اللجنة **Cadbury** عام 1992: أنها " نظام بمقتضاه تدار الشركات و تراقب".[27]

* وعرفها معهد المثقفين الداخليين **IIA** أنها:" هي العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف ومحافظة على قيم الشركة"[28].

* تعريف **G.CHARREAUX**: " حوكمة المؤسسات هي مجموعة الميكانيزمات التي تهدف إلى تحدد السلطات والتأثير على قرارات المتقدمة من طرف المدراء أي بعبارة أخرى تحكم قيادتهم للمؤسسة والتعرف مجال سلطتهم ".[29]

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي[30]:

- هو نظام متكامل للرقابة المالية والغير مالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها.

- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.

---

[26] حبا عبد لر :"**لالتز بمتطلبا لجنة با كمدخل لإ سا لحوكمة لقطا لمصر لعر ـ حالة ا فريقيا**، لة قتصا يا ا فريقيا ، لعد 7 ، لجزئر، 76 .

[27] طا عبد لعا ا ، مرجع سبق كر ، 11.

[28] طا عبد لعا ا :"**حوكمة لشركا لأ ما لمالية** "، لد لجامعية ، لإسكند ية ، 2005، 149 .

[29] طالب علا فرحا خر :" **لحكومة لمؤسسية لأ لما لاستر تيجي للمصا** "، لطبعة لأ ، لصفا للنشر لتو يع عما ، لأ ، 2011، 24.

[30] حمد مصطفى سليما ، مرجع سبق كر ، 14-15 .

- هو مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.

- العلاقة بين المؤسسة والمساهمين التي تحدد وتراقب اتجاه إستراتيجية وأداء المؤسسة.

الفرع الثاني: نظام حوكمة الشركات

يعد نظام الحوكمة من الأنظمة المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام ولأي شركة من شركات حيث يعتبر منظومة تفاعلية استهدافية مكونة من ثلاثة أجزاء تتخلص في مدخلات حوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها وهي كما يلي:

أولا: مدخلات النظام

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواء كانت متطلبات قانونية تشريعية، إدارية واقتصادية مجتمعة.

ثانيا: نظام تشغيل الحوكمة

ويقصد بها الجهات المسؤولة على تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق، وجهات الرقابة وكل أسلوب إداري داخل المؤسسة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير إحكامها والارتقاء بفعاليتها.

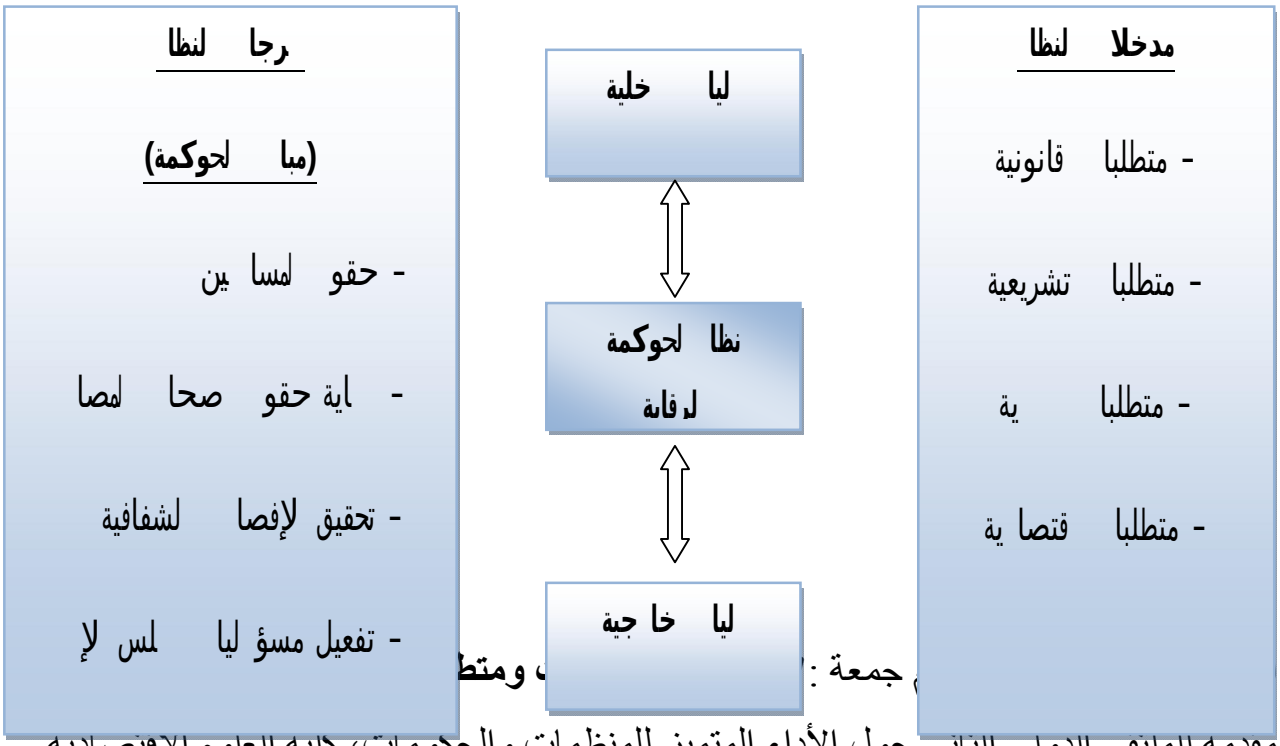
ثالثا: مخرجات نظام الحوكمة

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للمؤسسات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومنه يمكن أن نستخلص أن نظام حوكمة المؤسسات يتضمن مجموعة من المتطلبات القانونية والتشريعية، الإدارية والاقتصادية، كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية، المراجعة الخارجية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، المنظمات المهنية

والجهات الرقابية، والتي تتفاعل فيما بينها وهذا من أجل تحقيق مخرجات ما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.[31]

و الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (1-3) يوضح نظام حوكمة الشركات



جمعة : ومتط

مقدمة للملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22- 23 نوفمبر 2011، ص5.

[31] شر حنا ميخائيل: "تدفيق لحسابا طرفه طا منظومة حوكمة لشركا "، لمؤتمر لعر لأ حو لتدفيق لد خلي طا حوكمة لشركا (تدفيق لشركا – تدفيق لمصا لمؤسسا لمالية- تدفيق لشركا لصناعية)"، لقاهر ، مركز لمشر عا لد لية لخاصة، 24-26 يسم 2005، 05.

الفرع الثالث: خصائص حوكمة المؤسسات

الانضباط: أي إتباع سلوك أخلاقي مناسب وصحيح.

الشفافية: تقديم صورة حقيقة لما يحدث.

الاستقلالية:أي لا يوجد تأثيرات ضغوطات غير لازمة للعمل.

المساءلة: أي إمكانية تقديم وتقييم أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

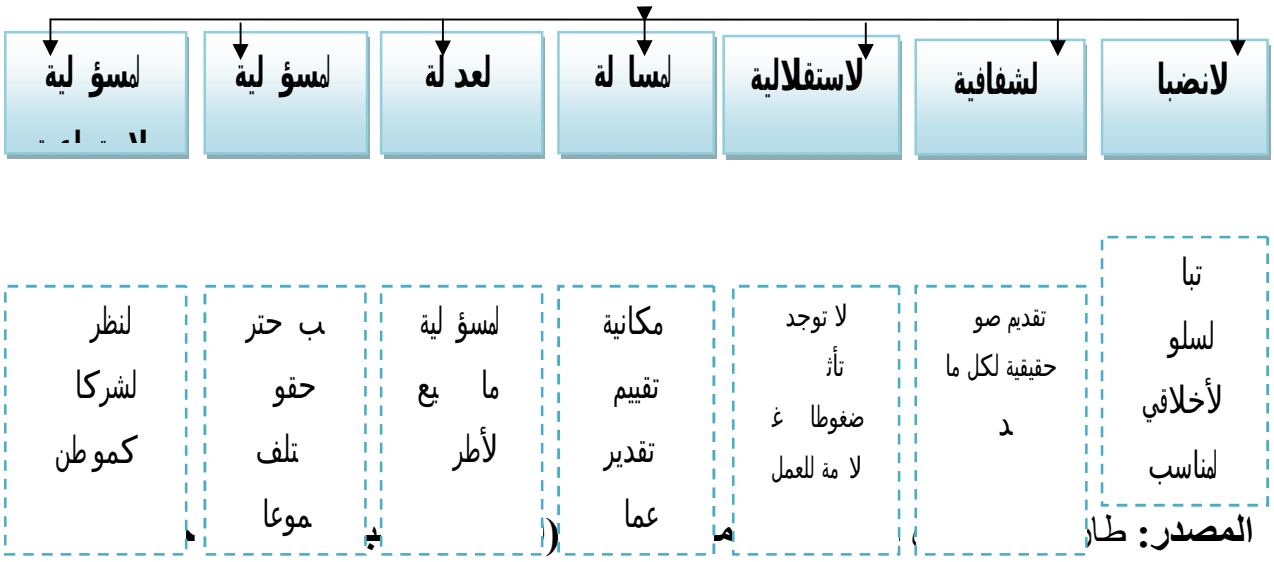
المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة.

العدالة:أي يجب احترام جميع حقوق المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة.

المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.[32]

يمكن تلخيص خصائص حوكمة الشركات في الشكل التالي:

الشكل (1-4) خصائص حوكمة الشركات:



المصدر: طا

المصارف) "،الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية،2005، ص23.

[32] .عبد لر ": **ملتقى حو حوكمة لشركا كآلية للحد من لفسا لما لإ** "، جامعة بسكر، 2012، 9.

الفرع الرابع: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

أولا: أهمية حوكمة الشركات

- **أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية والمحاسبية والرقابية:**

تتضح أهمية الحوكمة فيما يلي:

1- من الناحية الاقتصادية :

تتمثل في تحديد طريقة النشاط الاقتصادي، ولها تأثير قوي في تخطيط الأعمال والنشاط الاستثماري وحفظ تكاليف المعاملات وتشمل ما يلي:

* تكلفة بيع وشراء السلع والخدمات والحصول على التمويل ورأس المال.

* تكلفة ضمان وتنفيذ حقوق الملكية والحصول على المعلومات بشأن الأعمال وفرص الشراكة.

* تكلفة تكوين المؤسسات وتنظيمها.

* تكلفة نقل واستيراد وتصدير السلع والالتزام باللوائح والتمثيل الحكومي.

2- من الناحية القانونية:

يهتم القانونين بمبادئ واليات حوكمة المؤسسات كونها تعمل على الوفاء بحقوق كافة الأطراف التي تشمل حملة الأسهم،مجلس الإدارة،المدريين التنفيذيين، العاملين، المقرضين، وأصحاب المصالح وغيرهم....الخ، إذ تتداخل قواعد حوكمة المؤسسات بعدد من قوانين المؤسسات، أسواق المال، البنوك، المحاسبة والمراجعة، الاحتكار،منع الضرائب، كما تعمل على تنفيذ العقود بطريقة فعالة، وبهذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في2002 بأن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة المؤسسات(Code of corporate gouvernance).

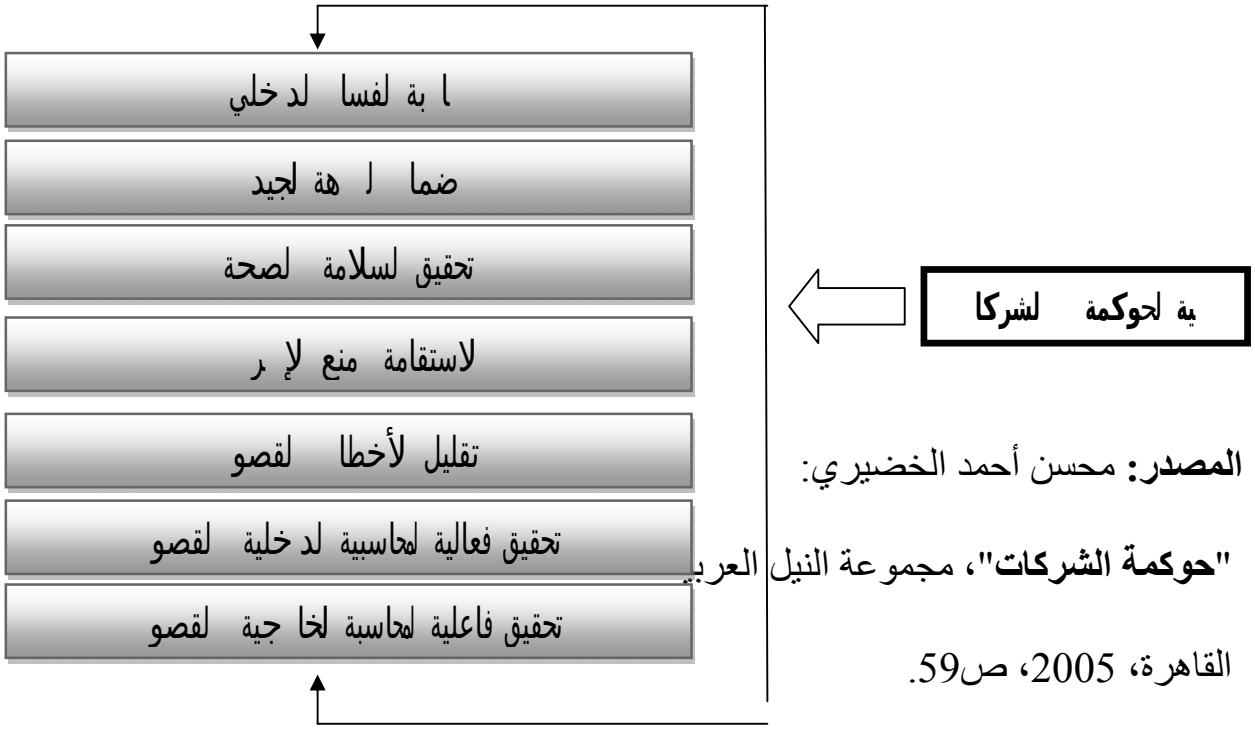
3- من الناحية المحاسبية والرقابية:

الأمر الذي يفوق أهمية مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي وأن أهمية الدور أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق تزداد من خلال التركيز على ثلاثة عوامل: الإفصاح،الشفافية،المعايير المحاسبية السليمة وسعيا لضمان المزيد من الانضباط أصدرت الو. م .أ تشريع جديد أطلق عليه

"srbanes-oxlet" ينصح عن أهمية إنتاج آليات دورية وسريعة لضمان الحصول على الإفصاح والشفافية المطلوبة، كما يدعو إلى تشكيل لجان مستقلين لمتابعة أعمال مراجعة الحسابات والقوائم المالية بحياد تام، كما يشير أيضا إلى إنشاء جهاز متابعة ومراقبة المؤسسات المحاسبية والمراجعة وضمان كفاءة أداء مهامها[33].

ويمكن تلخيصها في :

الشكل (1- 5) أهمية الحوكمة في الشركات



المصدر: محسن أحمد الخضيري: **"حوكمة الشركات"**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص59.

ثانيا :أهداف حوكمة الشركات

تعمل معايير ومحددات حوكمة الشركات على تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها ما يلي:

- ❖ تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها.
- ❖ تحسين عملية صنع القرار في الشركات بزيادة إحساس المديرين بالمسؤولية وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعية العامة.
- ❖ تحسن خاصية مصداقية البيانات والمعلومات وتحقيق سهولة فهمها غبر الحدود.

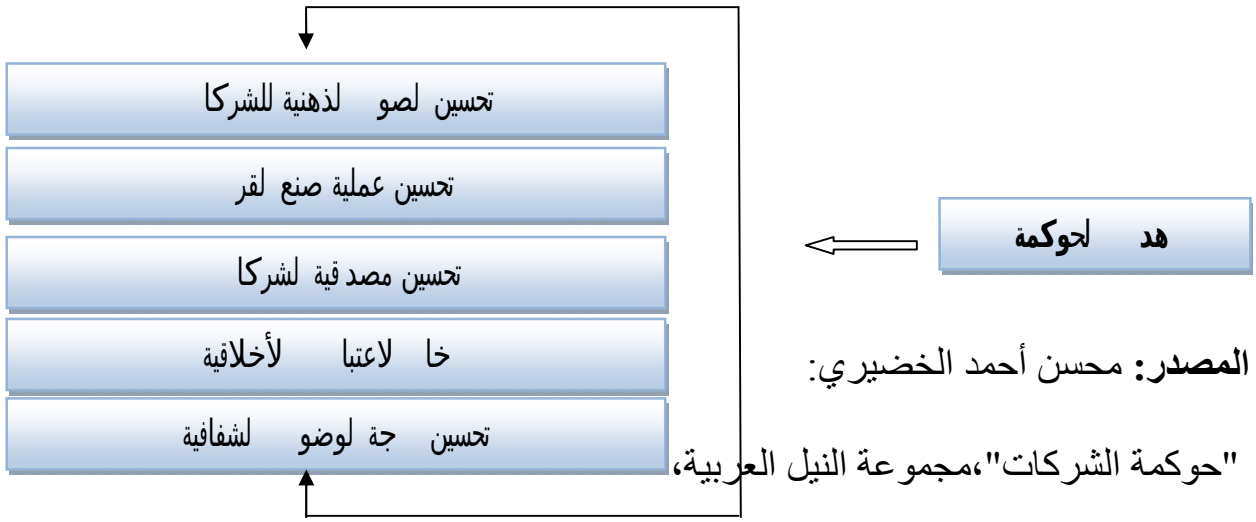
[33] صديقي خضر:" **لنأهيل لنظر لماهية حوكمة لشركا لعوئد لمحققة من جر تبنيها**" ، لمؤتمر لوط لثا حو متطلبا صا حوكمة لشركا لميزنية لعامة للد لة ، جامعة لبوير ، يومي 30-2010/10/31 .

- ❖ إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار.
- ❖ تحسين درجة الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات.
- ❖ زيادة قدرة المشروعات على تحسين موقفها التنافسي وجذب استثمارات أموال أخرى.
- ❖ زيادة قدرة الإدارة على تحفيز العاملين وتحسين معدلات دوران العمالة واستقرار العاملين.

وتسمح حوكمة الشركات كذلك بخلق الثقة بين المتعاملين في زمن الفضائح المالية والانهيارات وتمكن المستثمرين الماليين من الحصول على وسائل تقوم بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على محافظ استثمارية وتؤدي إلى تعظيم المنافع.[34]

يمكن تلخيصها في :

الشكل رقم (1- 6) أهداف حوكمة الشركات:



المصدر: محسن أحمد الخضيري: "حوكمة الشركات"،مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص21.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات حسب OCED

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCED من أول المنظمات التي أصدرت مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999،ثم أصدرت النسخة المعدلة منها في عام 2004، حيث اعتمدت معظم دول العالم على هذه المبادئ وتنقسم إلى ستة مبادئ رئيسية:

---

[34] . بر ين لدين خر : " **ليا لحوكمة لحد من لفسا لما لإ** "، لملتقى لوط حو حوكم لشركا كآلية للحد من لفسا لما لإ ، يومي 06- 07 ما 2012، 5.

1- تأكيد أساس الإطار الفعال لحوكمة الشركات: يتعين أن يعمل إطار حوكمة المؤسسات على تنمية أسواق تتسم بالشفافية والكفاءة،كما يتعين أن يتمشى مع حكم القانون وأن يضع بوضوح تقسيم المسؤوليات بين السلطات الإشرافية، والتنظيمية والتنفيذية.

2- حقوق المساهمين: يمتلك المساهمين الحق في المشاركة أو على الأقل الإحاطة علما بالقرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة، كما ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين وتتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية .

3- المعاملة المتكافئة للمساهمين: يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة ويجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية، كما ينبغي أن يطلب من إعفاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة لهم قد تتصل بعمليات أو مشاكل تمس الشركة.[35]

4-دور أصحاب المصالح: ينبغي على أطر حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة الاتفاقيات متبادلة،وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة.

5- الإفصاح والشفافية: نبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات والفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأجور المادية للشركة، بما في ذلك الموقف المالي والأدائي وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، كما ينبغي أن يكفل إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات المتصلة بتأسيس الشركة ومن بينها الوضعية المالية، الأداء، الملكية، والرقابة على الشركة[36].

6- مسؤوليات مجلس الإدارة: وتتمثل مجلس هيكل الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية[37].

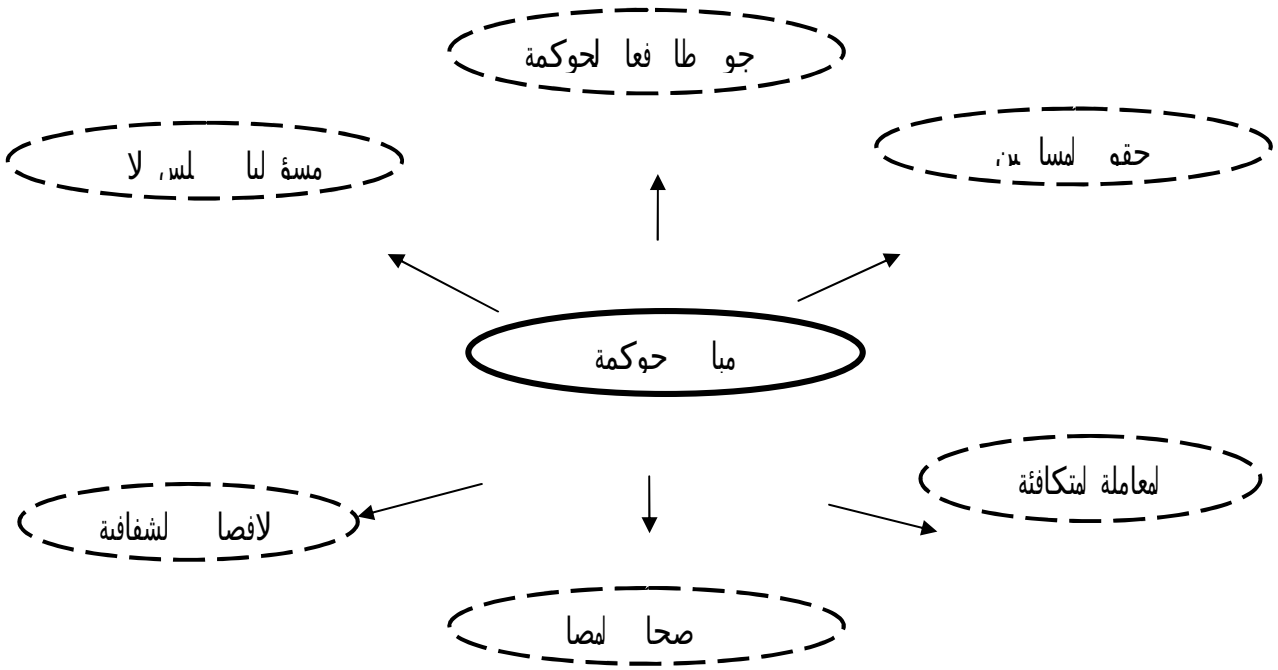
---

[35] http://www.oced.org.oced.principales and annotation corporate governance arabica translation p 6.7.

[36] مد حسين يوسف :" د لحوكمة معاي ها مع شا خاصة لنمط تطبيقها مصر" منشو بنك لاستثما لقومي ،يونيه 2007 ، 8 .

[37] بن لطاهر حسين خر : " سة ثر حوكمة لشركا على لشفافية لإفصا جو لقوئم لمالية ظل لنظا لمحاس "، مدخلة مقدمة لملتقى لوط حو حوكمة لشركا كآلية للحد من لفسا لما ، جامعة بسكر ، يومي 6 7 ما 2012. 7.

الشكل (1- 7) مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 2004 في مجال حوكمة الشركات.

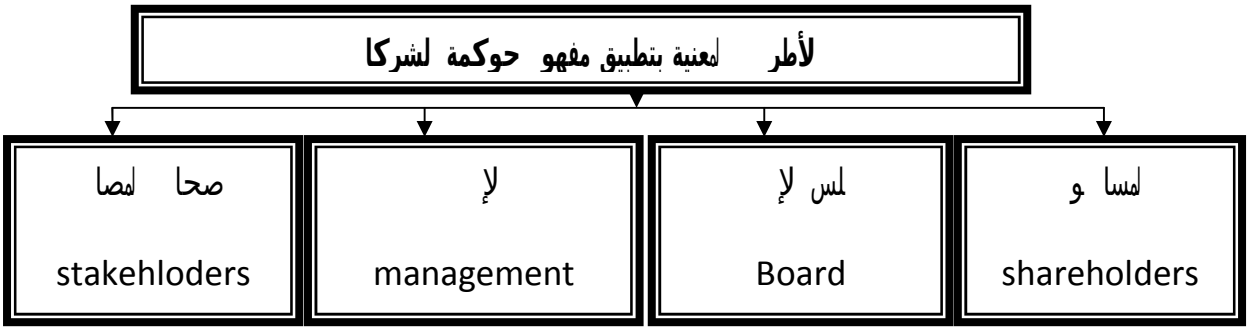


المصدر: أ.غضبان حسام الدين: **"محاضرات في نظرية الحوكمة"**، طبعة أولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص33.

المطلب الثالث: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات:

الفرع الأول: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

يوضح الشكل التالي: **الشكل (1- 8) الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.**



المصدر: نصر علي عبد الوهاب الشحاته السيد شحاته: **"مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص20.

1-**المساهمون (shareholders):** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم،وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل،وهم لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.[38]ويحق للمساهمين المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.[39]

2- **مجلس الإدارة(board of directors):** نظريا مجلس الإدارة يتم انتخابه أو اختياره بمفرده الملاك كلي يمثلهم ويتبنى مصالحهم، وبدراسة مشاكل مجلس الإدارة نجد منها مشاكل يسببها حق التصويت ومشاكل أخرى مثل تشكيل أو تكوين مجلس الإدارة والسيطرة على عملية اختار أو انتخاب أعضائه.[40]

3- الإدارة (management): وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم الأرباح

---

[38] مد مصطفى سليما ، مرجع سبق كر ، 20.

[39] ماجد اعيل بو ا :" **ثر تطبيق قو عد لحوكمة على لأ ضا لمحاس جو لنقا ير لمالية**"، سالة ماجستة غ منشو ، صص اسبة، لجامعة لإسلامية، غز ،2009، 20.

[40] عدنا بن حيد بن يش، مرجع سبق كر ، 86.

الشركة بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح stakeholders: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[41]

الفرع الثاني: محددات حوكمة الشركات:

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مجموعتين من المحددات داخلية وخارجية كما يلي:

1 - المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال:

* القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنح الممارسات الاحتكارية والإفلاس).

* كفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللازم للمشروعات.

* كفاءة الأجهزة والهيئة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.

* وجود بعض الشركات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات في سوق الأوراق المالية.

* وجود شركات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاكاة والمكاتب الاستثمارية المالية.

2- المحددات الداخلية:

تشير المحددات الداخلية إلى:

---

[41] محمد مصطفى سلميا ،" مرجع سبق ذكره، 21.

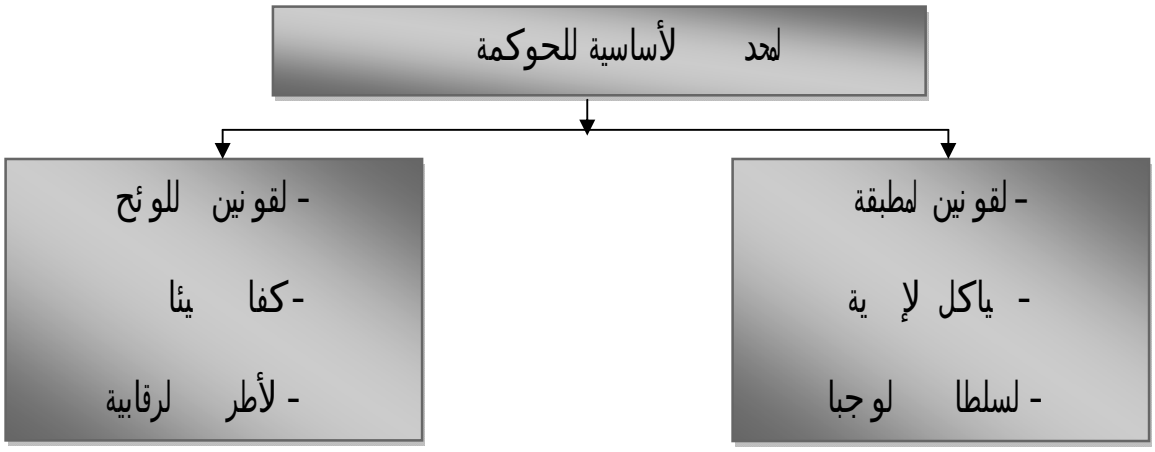
* آلية توزيع السلطة داخل الشركة.

* الآلية والقواعد والأسس الناظمة لكيفية اتخاذ القرارات الأساسية في الشركة.

* العلاقة الهيكلية بين الجمعية العمومية للشركة ومجلس إدارتها والمديرين التنفيذيين ووضع آلية مناسبة لتخفيف التعارض بين مصالح.

يمكن توضيح المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل (1- 9) المحددات الداخلية والخارجية حوكمة الشركات



المصدر: ماجد إسماعيل أبو حمام: **"أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل كلية التجارة الجامعية الإسلامية، غزة، 2009، ص28.

الفرع الثالث: آليات حوكمة الشركات

لقد صممت آليات حوكمة الشركات لتعظيم خيارات التطوير (وظيفة اتخاذ القرارات)،ضبط المسيرين (وظيفة المراقبة)،وضمان قيمة المساهمة للمستثمرين الماليين مع خفض تكاليف الوكالة المرتبطة بتضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين.[42]

أولا: الآليات الداخلية:

أ)- مجلس الإدارة:في ظل حوكمة الشركات يقوم مجلس الإدارة نيابة عن المستثمرين بمساءلة المسيرين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق أهداف الشركة ومصالح المسيرين، ولهذا وجب إعطاء درجة كافية من الاستقلالية لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرته في رقابة المسيرين وفصلهم إذ لم يحققوا الأداء المطلوب.[43]

ب) المراجعة الداخلية:هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة سير العمليات فيها، وهذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى والهدف الرئيسي

للمراجعين الداخليين هو التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية في كون أن المعلومات صادقة، ويمكن للمراجعين الداخليين أن يحصلوا على التراخيص من مجمع المراجعين الداخليين،ويطلق عليهم عندئذ مراجعين داخليين مؤهلين.[44]

ثانيا: الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة،من أمثلتها ما يلي[45]:

أ/ منافسة سوق المنتجات و سوق العمل الإداري:

---

[42] Pascal charpentier, management et gestion des organisations, armand colin, 5 eme édition , paris, 2007, p99.

[43] د. مد مصطفى سليما ، مرجع سبق كر ، 111.

[44] . عزيز بن يحة، خر :"**حوكمة لشركا ها نفعيل نظا لرقابة على شركا لنعا** "، حسيبة بن بوعلي، لشلف، 03-04-2012، 08- 09.

[45] حسا قية ، خر : " **ليا حوكمة لشركا ها لحد من لفسا لما لإ** " ، مد خلة مقدمة ضمن لملتقى لوط حو حوكمة لشركا كآلية للخد من لفسا لما لإ ، جامعة مد خيضر ، بسكر ، لمنعقد 6-7 ما ،2012 ، 20-21 .

تعد منافسة سوق المنتجات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس ،إذ أن منافسة سوق المنتجات يهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا وهذا يعني أن إدارة الشركة في حالة إفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة،حيث لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

ب/ الاندماجات و الإكتسابات:

مما لاشك فيه أن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة هيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، وهناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الإكتسابات 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 الاكتساب أو الاندماج.

ج) التدقيق الخارجي:

يمثل التدقيق الداخلي حجز الزاوية لحوكمة الشركات 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 Institute of Internal Auditiors 'IIA' على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصير، والحكمة.

د) التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في عملية الحوكمة، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbones-oxlet،متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية

CFO ،ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تحصدهم في الشركة[46].

[46] حسا فية خر ، مرجع سبق كر ،21 .

خاتمة الفصل:

ظهرت حوكمة الشركات بسبب انفصال الملكية عن التسيير وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة أحداث الفشل التي ضربت أكبر الشركات الأمريكية وأشهر أسواق المال العالمية بالإضافة إلى الأزمات المالية،حيث ساهمت هذه الظروف في وضع مجموعة من المبادئ التي كانت بمثابة الدواء الشافي لفقدان ثقة المستثمرين وأهداف أصحاب المصالح.

لذا لمنع حدوث مثل هذه الأزمات أو الحد منها في أقل تقدير، ازداد الاهتمام بصياغة مفهوم حوكمة الشركات ووضع مجموعة من الآليات تجعل الحوكمة تكتسب دورا فعالا في المؤسسات، حيث أن تطبيقات حوكمة المؤسسات تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وبيئة أعمال كل دولة.

الفصل الثاني

الحوكمة و مصداقية القوائم المالية

تمهيد:

يعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و نظام حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة ، يؤثر كل منها في الأخر و يتأثر به، كما أن القوائم المالية للشركة تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات ، حيث تتوقف نجاعة هذه الأخيرة على جودة المعلومات الموجودة في تلك القوائم المالية.

إن مصداقية القوائم المالية تعزز من جودة المعلومات المالية المحاسبية و ذلك بفضل التطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات ،و في هذا الإطار تتعدد الوسائل التي تساعد بشكل كبير على ضمان المصداقية في القوائم المالية للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية و من هذه الوسائل نجد الرقابة الجبائية التي تمكن من اكتشاف الأخطاء و الانحرافات ، و لهذه الآلية انعكاسات على الإيراد الضريبي.

ومن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة هذا القوائم المالية و أهم خصائصها وفيما تتمحور المصداقية في القوائم بتفعيل آلية الرقابة الجبائية و انعكاساتها وعليه سوف نتناول ثلاث مباحث رئيسية متصلة في:

- المبحث الأول: ماهية القوائم المالية.
- المبحث الثاني: الحوكمة و مصداقية القوائم المالية .
- المبحث الثالث: الرقابة الجبائية على القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية لقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مخرجات العملية المحاسبية في المؤسسة إذ تعد بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدمي تلك القوائم، من بينهم إدارة شركة المساهمين وحملة السندات والمحللين الماليين والموردين والبنوك والهيئات الرقابية والجهات الحكومية.

المطلب الأول: القوائم المالية(المفهوم، الخصائص، الأهداف)

الفرع الأول: مفهوم القوائم المالية

أولا: تعريف القوائم المالية

تقدم القوائم المالية معرفة شاملة عن نشاط المؤسسة لمختلف مستعمليها إذ يمكن تعريفها كما يلي:

- تعرف القوائم المالية على أنها:" الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية".

- وتعرف أيضا على أنها:" عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة أو مركزها المالي عن فترة مالية ماضية أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مقبلة".[47]

ومن جهة أخرى تعرف القوائم المالية بأنها:" هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة ".

ثانيا: الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية.

إن المنطلق الذي عرفت به القوائم المالية حسب جون فرنسوا دي روبر (Jean –François des robert) وفرنسوا اميشان (François Méchin) وهيرفي بيوتو (Hervé Puteaux) بأنها:" مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل في ما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية والأداء والتغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات"[48]، بهذا تقوم المؤسسة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية من خلال التقارير المالية وليس القوائم المالية فحسب، والتي تعتبر المحور الأساسي للتقارير المالية كتقرير مجلس

---

[47] سيد عطا الله لسيد: "**لند يب لحاس لما** "، لد لرية للنشر لتو يع، لأ ، 2013، 191.

[48] حنا بركة خر : "**فيا بنو لفوئم لمالية فق معاي لمحاسبة لد لية IAS/IFRS**" ،مذكر لنيل شها لماجستر علو لتسي ، صص اسبة، جامعة قاصد مربا ، قالمة، 2013، 46.

الإدارة والتنبؤات المالية، ووصف الخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة.

فمما سبق نجد أن التقارير المالية مفهومها أشمل و أوسع ، فهي تضييق معلومات أخرى غيرمالية لا تتضمنها القوائم المالية لكنها مفيدة لمستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية،فما تقدمه التقارير المالية فقط لزيادة منفعة

المعلومات المقدمة في القوائم المالية فمن بين ما تقدمه التقارير مما يلي:[49]

- ✓ تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين.
- ✓ تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار المتحصلات النقدية وتوزيع الأرباح.
- ✓ تقديم معلومات واضحة عن كيفية قيام أداء المؤسسة لمسؤولياتها.
- ✓ تقديم معلومات عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها.

ثالثا: خصائص القوائم المالية:

من الصفات والخصائص النوعية التي تجعل من المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل

فيما يلي:

1-الملائمة:

أي ملائمة المعلومات المالية لحاجات متخذي القرارات من خلال أثرها على قرارات المستخدمين وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية.

2- الدقة والموثوقية:

أي تكون معلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها، ولكي تكون ذات

[49] نو لحا :" **نعكاسا تطبيق لنوحيد لمحاس على لقوئم لمالية للمؤسسة لاقتصا ية لجزئر"،** مذكر لنيل شها لماجستر علو لتسي ، صص مالية اسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، لشلف، 2008، 48.

مصداقية ينبغي أن تتوفر فيها مجموعة من الصفات وهي التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية.

3- الاكتمال و الشمولية:

بمعنى أن تكون المعلومات المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة جوانب اهتمامات مستخدميها و أن تكون في شكلها النهائي ،وضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة ،فحذف المعلومات قد يجعلها مضللة و غير موثوقة،إذ ستؤثر سلبيا على مدى استفادة متخذ القرار من هذه المعلومات.

4- الثبات (التماثل و الاتساق) : يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى،إن تطبيق هذه الخاصية في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية،يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين،و نشير أن الثبات لا يعني منع تغيير الطرق

المحاسبية، فالظروف البيئية قد تفرض على المؤسسة تغيير بعض الأساليب التي تتبعها المؤسسة[50].

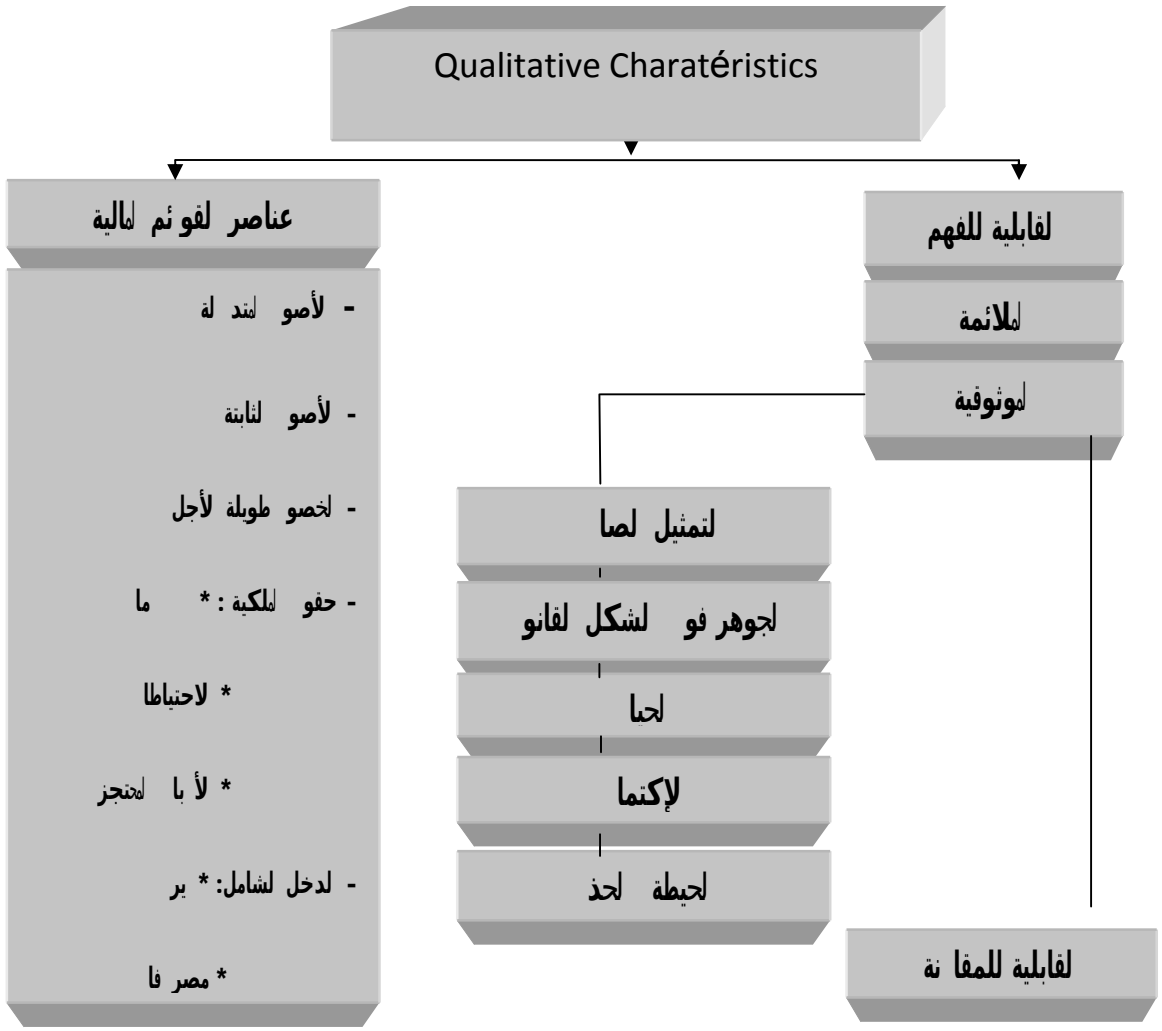
كما ينبغي أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية واضحة وسهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من المعرفة في التسيير والمحاسبة كما يمكن لمستخدمي المعلومة القيام بعملية المقارنة بالنسبة للقوائم المالية في مؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي المقارنة بالنسبة للقوائم المالية في مؤسسة نفسها أو بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي وذلك خلال فترات متعاقبة،كما يمكن مقارنة الأداء،[51] و الشكل التالي يبين ذلك.

---

[50] سليما عة :" **لرقابة لجبائية تحسين جو لمعلوما لمحاسبية**" مذكر نيل شها ماجستـ علو لتسيـ ، صص اسبة، جامعة مد خيضر، بسكر ، 2011/ 2012، 40-41.

[51] لمرسو لتنفيذ قم 08/ 156 لمؤ 28 ما 2008، لمتضمن تطبيق حكا لقانو 11/07 لمؤ 25 نوفم 2007، لجريد لر بة **للجمهو** ية لجز ئرية، لمؤ خة 25 ما 2008، لعد 27 لمو 8- 12- 12.

الشكل (2-1) يبين الخصائص النوعية للقوائم المالية:



المصدر: حنان بركة، نجوى محمودي: **"قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية /IAS IFRS- دراسة حالة النظام المحاسبي المالي SCF** "مذكرة ليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص59.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى التزويد بالمعلومات عن الوضعية المالية، الأداء المالي ،التدفقات النقدية والتغير في الأموال الخاصة المتعلقة بمؤسسة معينة لمستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرارات الاقتصادية ويمكن توضيح أهداف القوائم المالية وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم (2- 2):أهداف القوائم المالية

	لوضعية لمالية	لأ	تغ لوضعية لمالية	تغ لأمو	معلوما
لمرجع / لبيئة	- قيا قد لمؤسسة على ج تدفقا لخزينة. - تقديم حاجة لمؤسسة قر مستقبلية تو يع تدفقا لخزينة. - قيا قد لمؤسسة على حتر لتز ما ا لمالية	- قيا قد لمؤسسة على ج تدفقا لخزينة عتما على لمو لموجو. - عد حكا حو مد لفاعلية للا مة ا ينبغي توفرها ح تستطيع لمؤسسة توظيف مو	- خذ نظر حو لنشاطا لتشغيلية لاستثما ية لتمويلية خلا لد . - تأخذ نظر حو قد لمؤسسة على تحقيق مد خيل نقدية شبه نقدية تحديد حاجة لمؤسسة ستعما لتدفقا .	- تقديم تحليلا للحركا ا تؤثر على لأمو لخاصة	- عطا معلوما حو لعناصر لمقيد غ لمقيد لقوئم لمالية
	لميز نية	حسا لنتيجة	جد تدفقا لخزينة	جد تغي لأمو لخاصة	لملاحق

المصدر: لخضر علاوي :"**معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**"، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص36.

المطلب الثاني: مستخدمو القوائم المالية

يتعدد مستخدمو المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية والتي تساعدهم في ترشيد قراراتهم التي يتم اتخاذها من قبلهم بناء على هذه المعلومات، وكذلك تتعدد حاجاتهم من هذه المعلومات بسبب تنوع وتعدد قراراتهم، ويكن تحديد الفئات التالية كما يلي:[52]

أولا: المستثمرون

إن اهتمام المستثمرون الأساسي هو المعلومات حول المخاطر والعوائد المرتبطة باستثماراتهم، ويحتاجون المعلومات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات الشراء أو البيع، ويحتاج المساهمون أيضا معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم.

[52] حسين يوسف لقاضي خر :" **موسوعة لمعاي لمحاسبية لد لية معاي عد لتقا بر لمالية لد لية**"، لثقافة، عما ، لأ ، 1، 2012، 71.

ثانيا: الموظفون.

يهتم الموظفون بالمعلومات حول استقرار المؤسسة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

ثالثا: المقرضون.

يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم والفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

رابعا: الموردون والدائنون الآخرون

يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد مبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب.

خامسا: العملاء.

يقع اهتمام العملاء حول المعلومات التي تخص استمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو خدماتها.

سادسا: الدولة

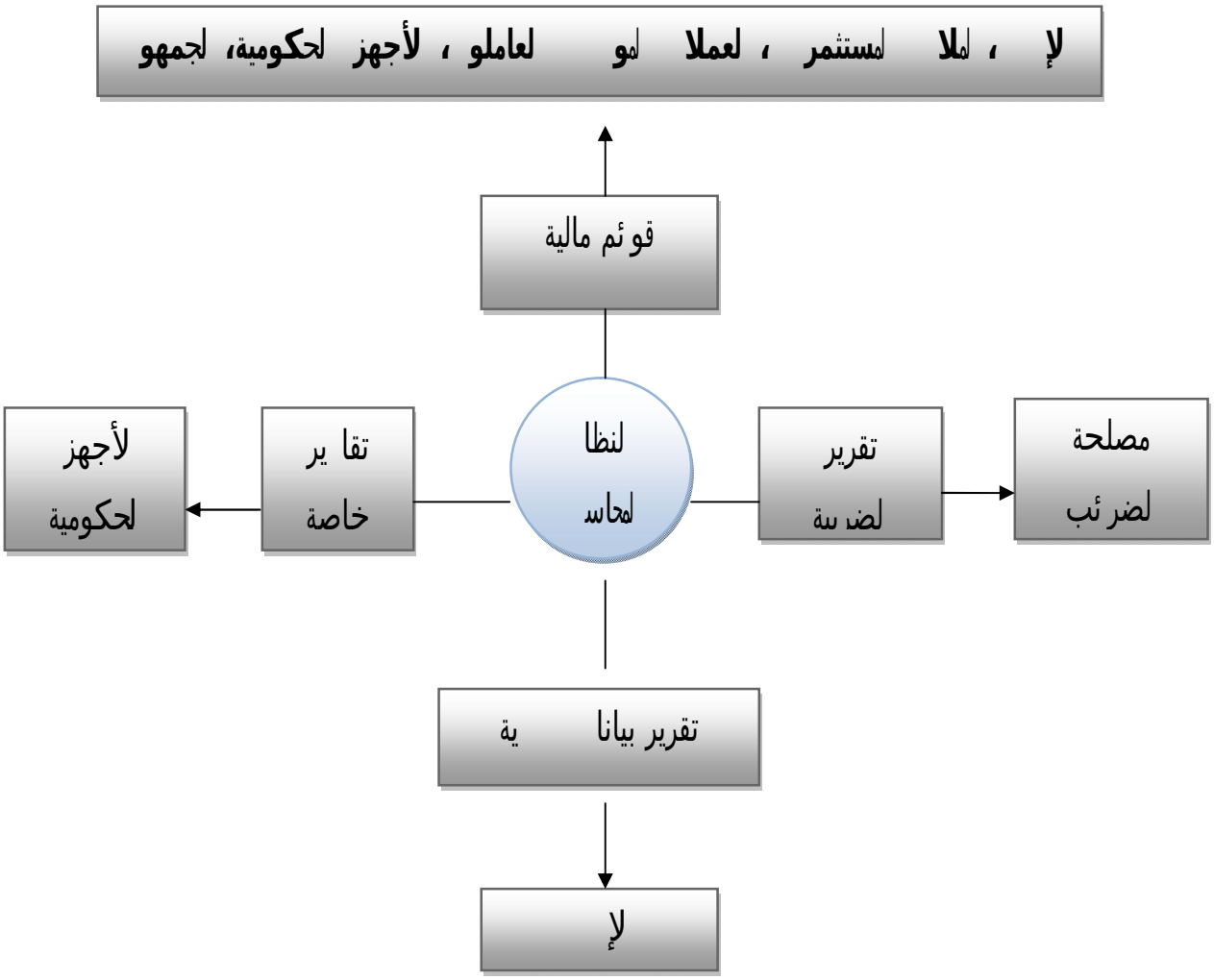
تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية، ومن أجل قياس الدخل الوطني وعمليات الإحصاء المختلفة.

ثامنا: الجمهور

تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل جديدة ومساندة الموردين المحليين، وبالتالي فللجمهور مصلحة بمعرفة الوضع المالي للمؤسسة.

ويمكن تلخيص ذلك في :

الشكل رقم (2-3): يبين مستخدمي القوائم المالية



المصدر: فالتر ميجس، روبرت ميجس: **"المحاسبة الدولية"**، ترجمة وتقريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، دار المريخ للنشر، 2007، ص29.

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية ومبادئ إعدادها في ظل النظام المحاسبي المالي

تعد القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة (قوائم مالية) بالإضافة إلى الجداول الملحقة والإيضاحات تقدم نهاية كل دورة محاسبية ومن هذا نتعرف على مختلف أنواع تلك القوائم وإعدادها محاسبيا في ظل النظام المحاسبي المالي.

الفرع الأول: أنواع القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد قوائم مالية تشتمل على:[53]

أولا: الميزانية (قائمة المركز المالي)

تصف الميزانية عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتحتوي على عمودين، الأولى للسنة الجارية والثانية للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقسيم الوضعية المالية للمؤسسة، نجد منها البنود التالية:

*** جانب الأصول:** تتمثل في :

التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الإهتلاكات،المساهمات،الأصول المالية،المخزونات،أصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،

الزبائن، والمدنيين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)،خزينة الأموال الإيجابية وما يعادلها.

جانب الخصوم:[54]

- ✓ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقدرة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز أعمال المصادر (في حالة شركات)، والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى.
- ✓ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- ✓ الموردون والدائنون الآخرون.
- ✓ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ✓ المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا).
- ✓ خزينة الأموال السلبية وما يعادلها.

ثانيا: حساب النتائج (قائمة الدخل)

---

[53] لجمهو ية لجزئرية لديمقرطية لشعبية، لقر لمؤ 2008/07/26، لجريد لر ية، 2009، لعد 19، 22- 23.

[54] لجمهو ية لجزئرية لديمقرطية لشعبية، لقر لمؤ 2008/07/26، مرجع سبق كر ، 23.

قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة، كما توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وتبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، مع الأهمية التي تخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية ومن المعلومات التي يستوجب إظهارها في جدول قائمة الدخل نجد:

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، بما يسمح تحديد النتائج الوسيطة.
- ✓ نواتج الأنشطة العادية.
- ✓ النواتج المالية والأعباء المالية.
- ✓ أعباء المستخدمين.
- ✓ الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة.
- ✓ مخصصات الإهتلاكات وانخفاض القيمة المرتبطة بالأصول العينية.
- ✓ مخصصات الإهتلاكات وانخفاض القيمة المرتبطة بالأصول غير المادية.
- ✓ نتائج الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر غير العادية للنواتج والأعباء.
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ✓ بالنسبة لشركات الأسهم، النتيجة الصافية للسهم .

تهدف هذه القائمة إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للوحدة، وكذلك المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[55]

ثالثا: جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)

قائمة التدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا والإجبارية في النظام المالي حسب المعيار (IAS7)، حيث تمكن مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستكمل نقديتها فهي ترتكز على أمرين هما:[56]

---

[55] شنا عبد لكريم:"**تكييف لقوئم لمالية لمؤسسا لجزئرية فق معاي لمحاسبة لد لية**"، مذكر ماجستـ علو لتسي ، صص اسبة، جامعة لحا لخضر، باتنة، لجزئر، 2009/2008، 50. 51.

الأول: أنها تتضمن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجية.

الثاني: أنه يتم تبويب القائمة إلى ثلاثة أقسام هي: أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار، أنشطة التمويل.

إذ تتمثل التدفقات النقدية في:

* التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).

* التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل).

* التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

* تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.[57]

تسمح قائمة التدفقات النقدية لمستعملي القوائم المالية بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء.[58]

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية، والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المتعلقة

بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.

---

[56] طا عبد لعا ا :"**تحليل لقوئم لمالية**"، لد لجامعية، لإسكند ية، مصر، 2006، 74.

[57] لجمهو ية لجز ئرية لديمقر طية لشعبية، لقر لمؤ 2008/07/26، مرجع سبق كر ، 26

[58] Catherine maillet, Anne le Manh, « **normes comptables internationales IAS/IFRS** » édition Berti, 2006, p22.

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة لرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض الشديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

خامسا: ملحق القوائم المالية

يوفر الملحق معلومات إضافية عن الوضع المالي للمؤسسة وذلك لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة من بينها :

*القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة).

*مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للقوائم المالية الأساسية السالفة الذكر.

*المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي عند الاقتصاد مع هذه الكيانات أو مسيرتها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأشعار التي تخص هذه المعاملات.

*المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.[59]

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية والتي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم المبادئ المحاسبية ما يلي:

1/ الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية.

[59] سليما عة ،مرجع سبق كر ، 63. 64.

2/ المصداقية: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، وأن تمثل بصدق العمليات المالية التي من المفروض أنها تمثل أو تعبر عنها بشكل معقول أو اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

3/التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي اعتمادا على تكلفة الحصول عليها.

4/أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، بحيث تسجل استثمارات القرض الايجاري ضمن الأصول في الميزانية.

5/الأهمية النسبية: تكون المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي تلك القوائم، لذا يجب أن تبرر القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة.[60]

بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك مبادئ أخرى اعتمدها النظام المحاسبي المالي وهي:

*/ **الدورية:** ويقصد بهذا المبدأ أن المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12 شهرا تمثل السنة المالية، تبدأ من 01/01/ن وتنتهي في 12/31/ن.

*/ **استقلالية الدورات:** يعبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن الدورة الأخرى.

*/**استقلالية الذمة المالية:** هذا المبدأ يكرس أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها، والمحاسبة المالية عادة ما تقوم على الفصل بين الأصول والخصوم[61] وأعباء وإيرادات المؤسسة كوحدة قانونية قائمة بذاتها.

*/ **وحدة العملة النقدية:** يفرض على أي عملية محاسبية تكون داخل التراب الوطني الجزائري أن تكون مقيمة بالعملة

[60] سليما بلعو :" **فع نا لانتفا لنظا لمحاس لما لجزئر**" ، لة قتصا ية، جامعة لو ، لعد لسا ، جو 2014، 209.
[61] لبو نو :" **طط لنظا لمحاس لما لجديد**" مؤسسة لفنو لمطبعية لمكتبية، بسكر ، لجزئر، 1، 2009، 5- 7.

الجزائرية وحتى وإن كانت هناك صفقات تمت بعملة أجنبية فيجب تحويلها إلى الدينار الجزائري.

*/ **الحيطة والحذر:** وينص هذا المبدأ على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحيانا، بينما لا تسجل التوقعات

الخاصة بالإيرادات إلا إذا تمت فعلا.[62]

*/ **ثبات الطرق المحاسبية:** وذلك من أجل ضمان الدقة والوضوح في القوائم المالية، أي أن النظام المحاسبي المالي منح استثناء لهذا المبدأ في حالتين وهما:

* تغير مفروض في إطار نص قانوني.

* عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الاستثناء الثاني يزيل عقدة التقيد بالتكلفة التاريخية خاصة عند عملية القياس اللاحق، وهذا الترخيص يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتضي على تقدم معلومات نزيهة وقانونية فقط وإنما التعبير بوفاء عن الوضعية المالية في تاريخ محدد.[63]

المبحث الثاني: الحوكمة ومصداقية القوائم المالية

تتجلى علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئها، مما يساعد على تحقيق معدلات من الأرباح المناسبة، إلا أنها تتوقف على مستوى الإفصاح والمصداقية للمعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية التي تعبر عن أنشطة وأداء الشركة.

المطلب الأول: مفاهيم حول المصداقية والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية

الفرع الأول: ماهية المصداقية في القوائم المالية

يتسع نطاق المحاسبة الضريبية ليشمل العديد من المجالات فهو يضم القياس للوعاء الضريبي، والحصر لممولي الضريبة والتحديد لقيمة الضريبة، حيث تترجم المصداقية من خلال العرض الصادق لذلك المحتوى المعلوماتي من خلال وظيفة

---

[62] لبو نو ، لمرجع لسابق، 5- 7.

[63] لقانو قم 11/07 لمؤ 25 نوفم 2007، لمتضمن لنظا لمحاس لما ، **لجريد لر ية للجمهو ية لجز ئرية** لمؤ خة 25 نوفم 2007، لعد 74، لما 39.

الإفصاح المحاسبي، فإنها تعتبر عاملا مؤثرا على تحقيق الفحص الضريبي العادل.

فإن مصداقية المعلومات المحاسبية لأغراض التحاسب الضريبي يمكن أن تضم أركان ثلاثة:

1/ الصدق في التقويم: بمعنى صدق القيم المالية في التعبير كما تعكسه من حقائق اقتصادية تتعلق بالمنشأة ويتحقق ذلك بملائمة طريقة القياس ودقته وكفاءة القائم بالتقويم وصدقه.

2/ الصدق في التسجيل: متضمنا دفاتر أولية أو ترحيل للإقرار في التقارير المالية والتي تمثل مرفقات أساسية للإقرار الضريبي.

3/ الصدق في التفسير: حيث يجب أن تكون القيم المالية قيما اقتصادية وهي ما تتفق معه الإدارة الضريبية.

وبناءا على ذلك عرفها د.جلال الشافعي: "بأنها الحالة التي يجب أن تكون عليها البيانات والمعلومات المحاسبية الواردة بالإقرار الضريبي عند تنفيذ الفحص الضريبي الذي يعرف بأنه نظام البحث والتقصي الموضوعي للظواهر المختلفة المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي تتضمنها الإقرارات التي يقدمها الممول بهدف التأثر من صدق تمثيل البيانات للإقرارات الضريبية نتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية".

أما لغويا: ماهية **المصداقية** كمفهوم مجرد فعبر عنها بأنها" مطابقة الخبر للواقع المخبر عنه"، فالمصداقية هي الحقيقة والأمانة ولذلك هي ترجمة لخصائص المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تعبر عن الحاضر في حاضره، لا قبله ولا بعده.

أما رياضيا: عبر عن المصداقية بأنها" أفضل طريقة تعطي درجة كبيرة من الثقة في البيانات الفعلية".

وعلى الجانب الآخر فقد شملت إصدارات IASC 1989، FASB 1980 خاصية المصداقية كأحد عناصر منفعة المعلومات المحاسبية، إذ تمثلت أركانها في صدق التعبير، الموضوعية والتكاملية.[64]

الفرع الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي

[64] لمنتد :" **لإ** لمالية لمحاسبة- **اسبة لضرئب لضريبة لموحد على لدخل**" منتد لمحاسب لعر ، 04-02-2013.

أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة".[65]

كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها".

فقد تم تصنيف الإفصاح المحاسبي من عدة زوايا أهمها:

1/زاوية درجة الالتزام بالإفصاح:

* **إفصاح إجباري:** يتم بإصدار المعايير المحاسبية التي يجب أن تتبع عند إعداد القوائم المالية، وتحدد المعلومات المحاسبية التي يجب أن تفصح عنها المنشأة للمستثمرين.

* **إفصاح اختياري:** يتم عن طريق الإفصاح الذاتي للمنشأة عن كافة المعلومات للمستثمرين بدون وجود مطلب قانوني.

2/ زاوية مقدار الإفصاح:

* **إفصاح كافي:** يعني توفير الحد الأدنى من المعلومات في القوائم والتقارير المالية لمتخذي القرارات بما يمكنهم من اتخاذ قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية.

* **إفصاح عادل:** يركز على تقديم المعلومات التي تعنى باحتياجات مستخدمي القوائم على قدم المساواة وبالتالي ينطوي هذا النوع من الإفصاح على جانب أخلاقي.

[65] سلا بد لدعو لتميمي: "**ثر تطبيق قوعد حوكمة لشركا على جو لتفا بر لمالية**" قة ثية مقدمة لمؤتمر لد لأ فلسطين، 2012، 15.

* **إفصاح كامل:** يعني توفير كافة المعلومات والإيضاحات في القوائم المالية لمتخذي القرارات في ظل مفهوم الأهمية النسبية بحيث يمكن إدراك أن عدم توفير معلومات وإيضاحات معينة قد تحدث ضررا بالغا بمن يعتمد عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية.[66]

المطلب الثاني: مؤشرات المصداقية في المعلومات المحاسبية وأهم إيجابياتها

الفرع الأول: مؤشرات المصداقية في المعلومات المحاسبية

لغرض ثبات أهم المؤشرات المرتبطة بمصداقية المعلومات المحاسبية محتوى إعلامي لمرفقات الإقرار الضريبي "القوائم المالية" وذلك كالتالي:

1- ضرورة التعبير بوضوح عن المركز المالي والأداء المالية والتدفقات النقدية للمنشئات.

2- التطبيق السليم للمعايير المحاسبية وذلك في نطاق الإعداد لتلك القوائم المالية.

3- الوصف الصحيح لسلامة العرض والإفصاح باستيفاء كافة متطلبات الإفصاح المحاسبي.

4- ضرورة الاختيار والتطبيق للسياسات المحاسبة مع العرض الملائم والموثوق فيه للمعلومات المحاسبية.

5- إن ضمان القوائم المالية يتوقف على صياغة السياسة المحاسبية التي توفر المعلومات المحاسبية.

6- الاعتراف بالمعاملات والأحداث عند وقوعها وقيدها في سجلات المحاسبة وإظهارها في القوائم المالية للفترات المالية المتعلقة بها (مقابلة محاسبية بين الإيرادات والمصروفات).

7- الثبات في العرض والتبويب للبنود المحاسبية ومعالجتها من فترة إلى أخرى.

الفرع الثاني: الإيجابيات المترتبة على مصداقية في المعلومات المحاسبية

تتحقق المصداقية في المعلومات المحاسبية المرفقة مع الإقرار الضريبي سيحقق الكثير من الإيجابيات والمزايا على النحو التالي:

---

[66] د. بن لطاهر حسين، خر :" **سة ثر حوكمة لشركا على لشفافية لإفصا جو لقوئم لمالية ظل لنظا لمحاس لما** " لملتقى لوط حو حوكمة لشركا كآلية للحد من لفسا لما لإ ، يومي 06- 07 ما 2012، 08.

- دعم موقف الممول الضريبي في عملية التفاوض مع الفاحص الضريبي عند نشوء اختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.
- تعزيز الثقة المتبادلة بين الممول الضريبي والقابض الضريبي، باعتبارهما أصحاب المصلحة الرئيسية في نجاح عملية المحاسب الضريبي.
- المساعدة على تضييق الفجوة الضريبية وذلك بتوافر خاصية المصداقية في المعلومات المحاسبية.
- المساعدة في وجود بيئة ضريبية صالحة وملائمة لتأسيس حوكمة شركات في ظل اقتصاد حر يعتمد على آليات السوق الحرة.
- التحديد الموضوعي لمفردات العينة العشوائية التي سيتم عليها إتمام الفحص الضريبي.[67]

المطلب الثالث: الأبعاد الأساسية للحوكمة المؤثرة في مصداقية القوائم المالية

لتهيئة قوائم مالية تتسم بالإفصاح الكافي والشفافية للأطراف الخارجية ومنها السلطة المالية لأغراض التحاسب الضريبي نجد:

1- نظام الرقابة الداخلية:

إن هدف الرقابة الداخلية هو تحديد المسؤوليات مما يجعل الأفراد مسؤولين عن الممتلكات التي تخضع لمراقبتهم

من خلال:

- توزيع العمل والمهام بحيث لا يكون هناك شخص واحد يتحكم بمفرده بالمعاملات والأصول أو الحسابات وغيرها من سجلات المراقبة.
- تنظيم سير العمل بحيث يستطيع أي موظف أثناء أداء عمله بصورة منفردة أن يقوم بتدقيق عمل موظف آخر بصورة آلية.

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق:

تؤدي المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق دورا هاما في تفعيل آلية تطبيق حوكمة الشركات من خلال التطبيق الصحيح

[67] منتد لمحاسب لعر :" **لإ لمالية لمحاسبة – اسبة لضرئب لضريبة لموحد على لدخل**" مرجع سابق لذكر.

لهذه المعايير، وتطوير معايير تتلاءم مع الأدوار الحديثة التي تضطلع لها الشركات،ولقد جاءت المعايير المحاسبية المحلية

والدولية،بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية.

3- دور لجنة التدقيق:

يبرز دور لجان التدقيق في إضفاء الثقة على التقارير المالية وتعزيز مصداقية مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية من خلال مهام و مسؤوليات اللجنة و هي كالآتي:

* مناقشة الإدارة والمدقق الخارجي حول:

أ- سياسة الإفصاح والمتطلبات التي تفرضها اللوائح والقوانين التي تفرضها الدولة بالإضافة إلى قيام اللجنة بمناقشة مدى مناسبة المبادئ المحاسبية التي تطبقها الشركة.

ب- كيفية إعداد التقارير السنوية للشركة والملاحظات والتفسيرات المرفقة لها.

ج- مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية.

* مناقشة المدقق الخارجي في التقارير المالية التي تم مراجعتها وفي التقرير الخاص به.

* مناقشة التغيرات التي تحدث في خطة التدقيق الخارجي.

* التوصية باختيار المدققين الخارجيين الأكفاء والمخصصين وتغييرهم دوريا وتحديد أتعابهم.

* حماية استقلال المرفق الخارجي عن طريق توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه، وحمايته من أي ضغوط من إدارة الشركة.

* مراجعة الخدمات غير التدقيقية التي يقوم المدقق الخارجي بتقديمها إلى الشركة.

4- دور الإدارة التنفيذية:

تتولى الإدارة التنفيذية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وفق الصلاحيات المخولة إليها من مجلس الإدارة من خلال :

* تنفيذ توجيهات مجلس الإدارة والاستماع إلى النصح والمشورة منها القضايا المصيرية للشركة.

* تحديد متطلبات البيئة الخارجية ومقابلتها بمعطيات البيئة الداخلية وذلك لمعرفة الفرص والتهديدات والقوة والضعف في بيئة الشركة.

* توجيه المستويات الإدارية في الشركة كافة بخطوات وأساليب تنفيذ الخطط لتحقيق الأهداف.

* تحديد الأهداف المطلوبة في ضوء توجيهات مجلس الإدارة .

5- دور التدقيق الداخلي:

يحظى التدقيق بأهمية بالغة باعتباره أداة رقابية فعالة تحفظ حقوق المساهمين وكافة المتفاعلين مع الشركة، ويمكن

إيضاح أهم وظائفه كمايلي:

*تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي وذلك يهدف.

*تقييم الخطط والإجراءات.

* مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.

* حماية أموال الشركة.

* تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية.

6- دور التدقيق الخارجي:

لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية ودور مراقب الحسابات في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال استقلاليته في الشركة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها ويمكن تلخيص واجبات مراقبة الحسابات بالآتي:

أ- مراقبة أعمال الشركة وأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.

ب- حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة والتبليغ عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة.

ج- تدقيق حسابات الشركة وفقا للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.

د- إبداء الرأي في صحة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على صحتها.

هـ- فحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية .

7- المساءلة والرقابة المحاسبية:

تعد التقارير البرلمانية مصدرا مهما وأساسيا للعديد من المؤشرات اللازمة لتحقيق الرقابة والمساءلة عن أي خلل أو قصور بعد تحديد المسؤولة ،فهناك علاقة وثيقة بين النزاهة والشفافية في التقارير عدم مساءلة ، إذ أن فقدان النزاهة والشفافية في العملية الإدارية نتيجة عدم مساءلة الإدارة يؤدي إلى الإفصاح عن بيانات مالية مضللة وغير متطابقة مع الواقع .

8- تحقيق الإفصاح والشفافية:

يعتبر مفهوم الإفصاح أداة اتصال بين الشركة والعالم الخارجي ويعتبر من القضايا الهامة وذلك لما له من تأثير على قرارات وتصرفات المهتمين بأنشطة الأعمال ونظرا لما اكتسبه من أهمية فقد أصبح الجميع يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح ومزيدا من الشفافية، يهدفأن تكون التقارير المالية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية ولضمان الجودة في تلك التقارير.[68]

المبحث الثالث: الرقابة الجبائية على القوائم المالية

تمثل الجباية بمختلف عناصرها نظام متكامل من الطرق والإجراءات، إذ تعد المورد الأساسي لإيرادات بعض الدول، فهي سلطة بيد الدولة من خلال فرض جملة من الضرائب والرسوم

[68] . . . فيجا عبد الله يعقو ، فريد فيصل لغاتي:" ثر تطبيق قو عد حوكمة لشركا مصد قية لتقا بر لمالية تحديد عا ضريبة لدخل (سة قسم لشركا لمهنية لعامة للضرائب) " 10- 11- 12- 13- 14.

بقواعد وأسس معنية، ، وإتباع طرق وأساليب قانونية في وجود مصالح جبائية مهمتها التحقيق في مصداقية التصريحات والقوائم .

المطلب الأول: عموميات حول الرقابة الجبائية

الفرع الأول: مفهوم الجباية

تتضمن الجباية في رأي دولة تشكيلات متنوعة من الضرائب والرسوم تغطي جميع النواحي الاقتصادية للدولة، ويتجدد نوع وعدد الضرائب والرسوم المفروضة وفقا للسياسة الاقتصادية والمالية إذ تعرف الجباية على أنها "مجموع الاقتطاعات الإجبارية المفروضة من طرف الدولة والتي تضم الضرائب والرسوم، الإتاوات والمساهمات الاجتماعية".[69]

أولا: تعريف الرسم

الرسوم هي مورد مالي تحصل عليه الدولة ممن يكون في حاجة إلى خدمة خاصة، تنفرد الدولة بأدائها،كالرسوم القضائية التي يدفعها من يطلب من الدولة إظهار حقه عن طريق القضاء ، و رسوم تسيير سيارة لمن يطلب من الدولة الانتفاع تسيير سيارته بالطرق العامة.[70]كما تم تعريفه على أنه: "مبلغ من النقود يدفعه الفرد إلى الدولة أو غيرها من أشخاص القانون العام جبرا مقابل انتفاعه بخدمة معينة تؤديها له، يترتب عليها نفع خاص إلى جانب نفع عام"[71].

ثانيا: تعريف الضريبة

صيغت العديد من التعاريف حول الضريبية من طرف الباحثين والمختصين كل عرفها حسب اتجاهاته وإيديولوجياته نجد منها:

الضريبة هي "مساهمة نقدية تفرض من قبل السلطة على المكلفين بها حسب قدرتهم التساهمية بشكل نهائي ودون

---

[69] حمد عبا ر :" **فتصا يا لجبابة لضرئب**"، هومة للطباعة لنشر لتو يع، 2003، 217.

[70] حسين مصطفى حسين:"**مبا لمالية لعامة**"، يو لمطبوعا لجامعية، لجزئر، 2001، 39.

[71] فرهو حمد سعيد: "**مبا لمالية لعامة**"، لجز لأ ، جامعة حلب، ، سو يا، 1994، 140.

مقابل محدد ، من أجل تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية".[72]

وفق تعريف أخر تم تعريف الضريبة على أنها: " اقتطاع إلزامي ونهائي من المال، محدد سلفا، ودون مقابل يقع على كاهل الذمة المالية لبعض الجماعات والأفراد من أجل تحقيق نفعا عاما وتغطية النفقات العامة".

ومن هذا التعريف نستنتج خصائص الضريبة التالية: [73]

- الضريبة اقتطاع مبلغ من المال وتدفع جبرا.

- الضريبة تدفع بصفة نهائية و بدون مقابل معين.

- المنفعة العامة.

ثالثا: العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضريبة

إن فرض وتحصيل الضرائب من المكلفين الخاضعين يتم وفق عدة طرق وآليات ومراحل،وهذا راجع إلى تنوع الضرائب المفروضة بسبب تنوع المداخيل المحققة من قبل الأشخاص الخاضعين(أو الشركات) ، إذ يمكن تلخيص هذه العناصر فيما يلي:

- **وعاء الضريبة:**

يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا.[74]

ويتضمن عنصرين هما:

أ-اختيار المادة الخاضعة للضريبة:ويعني به اختيار موضوع أو محل الضريبة،وقد يكون مالا أو تصرفا أو نشاطا معينا أو حتى شخصا[75].

---

[72] سليما عة :" **لرقابة لجبائية تحسين جو لمعلوما لمحاسبية**"، شها ماجست علو لتسي ، صص اسبة، جامعة مد خيضر، بسكر ، 2011-2012، 69.

[73] لدكتو بن عما منصو :" **لضرئب على لتدخل لإ ا IRG حسب تعديلا قانو لمالية، 2010**"، لضرئب مصلحتك لا: هومة للطباعة لنشر لتو يع، لجزئر، 2، 2011، 17- 18- 19.

[74] ي لخضر:" **لامنيا لضريبية عم لقد لتنافسية للمؤسسة لاقتصا بة لجزئرية**"، مذكر ماجست لعلو لتسي ، فر سترتيجية لسو ظل قتصا تنافسي، جامعة مد بوضيا بالمسيلة، لجزئر، 2006- 2007، 10.

[75] سو عد ناشد: "**لمالية لعامة**" منشو لجليس لحقوقية، لبنا ، 2003، 134.

ب-تقدير المادة الخاضعة للضريبة: يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بعدة طرق منها ما هو مباشر مثل طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف نفسه أو قبل الغير، وما هو غير مباشر من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي.

- **سعر الضريبة (معدل الضريبة):** يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدرا الضريبة والقدرة من المادة المكونة لوعائها، أي هو مقدار منسوبا إلى قيمة محلها أو وعائها.[76]

وبتعبير آخر هي النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوما إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فارتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي في معظم الأحيان إلى انخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائما اختيار السعر الأمثل الذي

يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية.[77]

- **تحصيل الضريبة:**

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار.[78]

تتم هذه المرحلة وفق عدة إجراءات وعمليات يتم من خلالها جميع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزينة في مواعيد مناسبة و محددة ويتم التحصيل الضريبي من خلال طرق منها[79]:

1* طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه .

2* طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديري على أقساط مسبقا.

3* طرقة الاقتطاع من المصدر.

الفرع الثاني : مفهوم الرقابة الجبائية :

---

[76] عا د حشتين:" **ساسيا لمالية لعامة، مدخل لد سة صو لفن لما للاقتصا لعا** "، لنهضة لعربية للطباعة لنشر، لقاهر ، مصر، 1992، 170.

[77] صا لر يلي:" **فنصا با لمالية لعامة**"، لطبعة لربعة، يو لمطبوعا ، لجزئر، 1992، 122.

[78] Louis Trotabas, « Finances Publiques », édition Dallaz, Paris, France, 1997, p130.

[79] يد بو يد :" **جبابة لمؤسسا** "، يو لمطبوعا لجامعية ، لجزئر ، 2005 ، 35-37 .

مفهوم الرقابة الجبائية:

تعد الرقابة الجبائية جزء لا يتجزأ من الرقابة العامة التي تفرضها الدولة للحفاظ على مصادر تمويل الخزينة العمومية ،إلا أن لها

بعض الخصوصيات والميزات تتصف بها عن باقي أشكال الرقابة.

الرقابة: هي المقابل المنطقي للنظام الجبائي التصريحي، إذ أن المكلف بالضريبة يقوم بتقديم المعلومات المتعلقة بنشاط مداخيله على شكل تصريحات للإدارة الجبائية وما على هذه الأخيرة إلا إثبات صحة هذه التصريحات عن طريق الرقابة التي يمكن أن تتخذ عدة أشكال .

الرقابة:حسب المفهوم الكلاسيكي للرقابة هي الفحص المنتظم و الشامل لجميع السجلات ووثائق المؤسسة لغرض تحقيق مجموعة من الأهداف.

الرقابة:حسب المفهوم الأجلوساكسوني هي فحص السجلات و التقارير المالية المنشأة بغرض التعبير عن مدى إخلاص طريقة عرض المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير و يتم الفحص وفقا للطرق المسطرة مما يضمن للعمل المؤدى درجة عالية من الامتياز.

مما سبق يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة الجبائية كما يلي :" هي مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الأجهزة المكلفة بالرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة"، و هذا في إطار قوانين محددة تهدف إلى التقليل من التهرب الضريبي ،و كل التجاوزات الجبائية المهددة للاقتصاد الوطني[80].

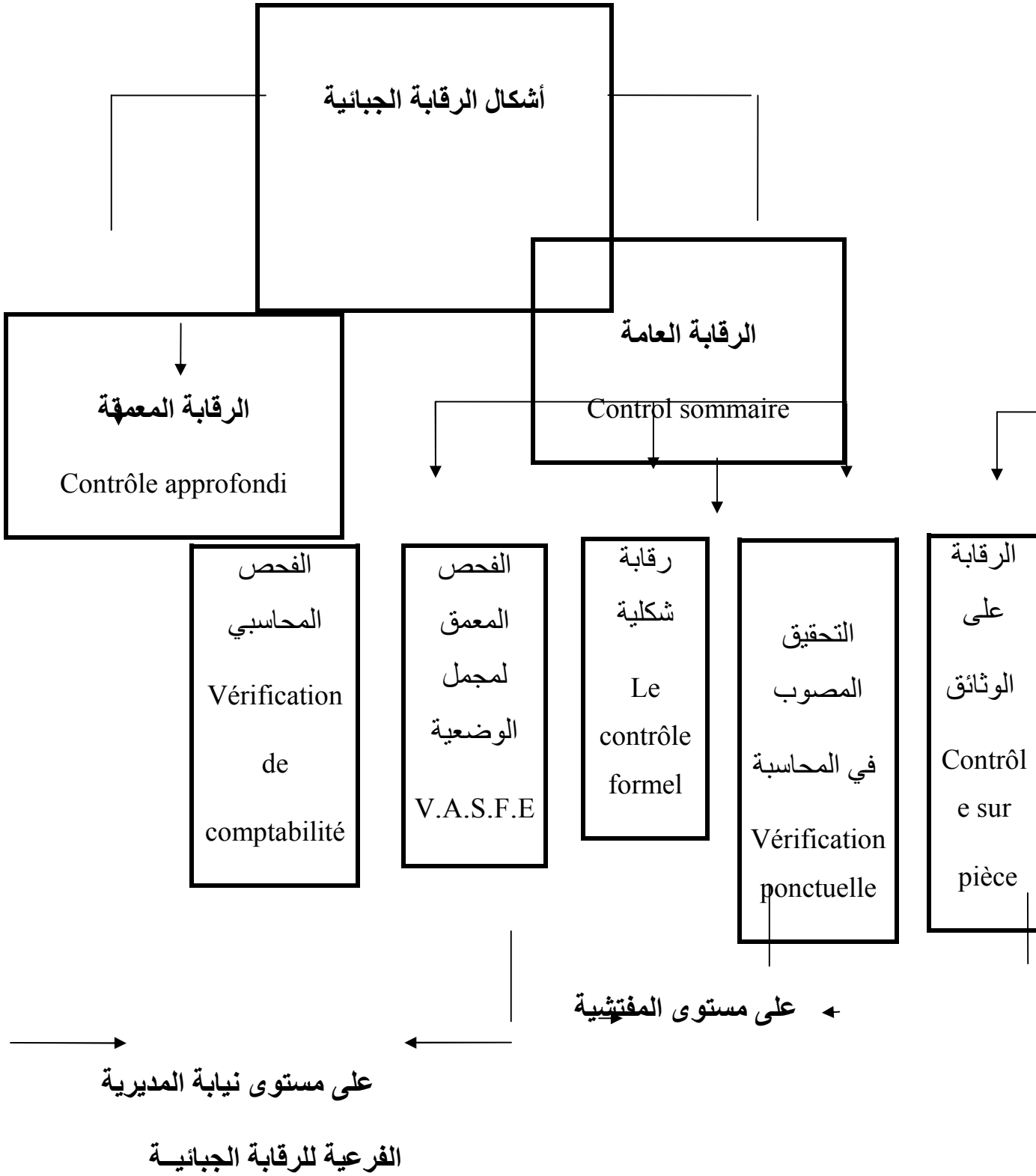
المطلب الثاني : تفعيل طرق الرقابة الجبائية على القوائم المالية

إن مراقبة و مراجعة التصريحات الجبائية يمكن أن تباشر بطريقة مجملة، كما يمكن أن تكون معمقة، كما أنه يمكن تحديد أيضا مجالات تطبيق الرقابة الجبائية و التي تتم على عدة مستويات، بحيث يمكن أن تطبق إما على مستوى مفتشية الضرائب، إما على المستوى الولائي و

[80] عبد لمنعم فو :"**لمالية لعامة**"، لنهضة لعربية، 2004، 46.

بالضبط على مستوى المديرية الفرعية للرقابة الجبائية و إما على المستوى المركزي و تتم بالخصوص على مستوى مديرية الأبحاث و التحقيقات يتم ذلك من خلال :

الشكل رقم(2-4) أشكال الرقابة الجبائية



المصدر: المديرية الولائية للضرائب – سعيدة -

الفرع الأول :الرقابة العامة

تأخذ الرقابة العامة طرقا عديدة يتوجب استعمالها في الوقت المناسب و هدا حسب أهميتها بما أنها تهدف أساسا إلى التأكد من صحة و مصداقية التصريحات المقدمة من المكلفين بالضريبة، و هذا ما نصت عليه المادة 18 ف1 " تراقب الإدارة الجبائية التصريحات و المستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو حق أو رسم أو أتاوة..."[81]

أولا:الرقابة الشكلية

تعتبر الرقابة الشكلية أول مرحلة لعمليات الرقابة الجبائية وكل العناصر التي تحدد الوعاء الضريبي.[82]

و تهدف إلى:

-تصحيح الأخطاء المادية على مستوى التصريحات و المتمثلة في (أخطاء الجمع، أخطاء الحساب،...)

- كشف المعلومات و العناصر المهملة و تكليف المكلف بتصحيحها.
- مراقبة شكل التصريحات دون التأكد من صحة هذه الأخيرة.

ثانيا :الرقابة على الوثائق

على عكس الرقابة الشكلية فإن الرقابة على الوثائق تفرض إحضار الوثائق و السجلات المحاسبية، حيث أنها يجب أن تكون شاملة و تتم على مستوى و محتوى و مضمون التصريحات المقدمة، وهذا وفقا لما جاء في مضمون المادة 19 من قانون الإجراءات الجبائية "يراقب المفتش التصريحات، و تطلب التوضيحات و التبريرات كتابيا، كما يمكن للمفتش أن يطلب دراسة الوثائق المحاسبية المتعلقة بالبيانات و العمليات" .

---

[81]- لما 18 من قانو لإجر لجبائية.

[82] - J. p. casimir," **les signes extérieurs de revenu** " , librairie de l'université, paris, 1979, p : 154.

الفرع الثاني : الرقابة المعمقة

إن الإدارة الجبائية خلال هذه الرقابة تخرج عن إطارها الضيق فهذه الرقابة تشمل جميع الضرائب و الرسوم و ذلك من خلال الزيارات الميدانية للورشات و أماكن التخزين للمؤسسات و هي الوسيلة الوحيدة التي تسمح بتحديد صحة العمليات المسجلة في المحاسبة من خلال :

أولا:التحقيق المحاسبي

التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي يستهدف منها مراقبة التصريحات الجبائية المكتوبة من طرف المكلف بالضريبة و فحص محاسبته مهما كانت طريقة حفضها و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية و غيرها حتى يتسنى معرفة مدى مصداقيتها. و هذا ما جاء في "المادة 20 من قانون الإجراءات الجبائية".

ثانيا :التحقيق في مجمل الوضعية الجبائية

هذا الإجراء تم اعتماده بموجب قانون المالية لسنة 1992 و نصت عليه المادة 21 من قانون الإجراءات الجبائية، و هو مجموعة العمليات التي يسعى من خلالها الأعوان المحققون إلى التأكد من الانسجام الحاصل بين المداخيل المصرّح بها من جهة، و الذمّة أو الحالة المالية و العناصر المكونة لنمط معيشة أعضاء المقر الجبائي، و يتم هذا التحقيق عادة عندما تظهر وضعية الملكية و عناصر نمط المعيشة لشخص غير محصي جبائيا، وجود أنشطة أو مداخيل متملصة من الضريبة.

ثالثا :التحقيق المصوب في المحاسبة

إجراء حديث نصت عليه أحكام المادة 20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية " يمكن لأعوان الإدارة الجبائية إجراء تحقيق مصوّب في محاسبة المكلفين بالضريبة لنوع أو عدة أنواع من الضرائب، لفترة كاملة أو لجزء منها غير متقادمة أو لمجموعة عمليات أو معطيات محاسبية لمدة تقل عن سنة جبائية...".

يمكن أن يطلب المحقق من المكلفين بالضريبة أثناء هذا التحقيق، تقديم الوثائق المحاسبية و التوضيحية على غرار الفواتير و العقود و وصول الطلبيات أو التسليم المرتبطة بالحقوق و الضرائب و الرسوم و الأتاوى المتعلقة بالتحقيق[83].

المطلب الثالث: انعكاسات مصداقية القوائم المالية على الإيرادات الضريبية

إن فعالية النظام الضريبي و الذي تعتبر المراجعة الجبائية احد محاوره الهامة ، يمكن للإدارة الضريبية من الوصول إلى أعلى درجة من اليقين، فمراجعة البيانات و المعلومات المالية تهدف إلى توفير معلومات موثوق بها لإدارة الضرائب ،و تقرير المراجعة الجبائية سيقدم خلال فترة من الزمن فيما إذا كانت البيانات الضريبية لا تحتوي على أخطاء جوهرية.

إن التصريحات المالية تشكل أساسا صالحا لتحديد و دفع المكلفين للضرائب ، كما سيؤدي بما لا يدعو للشك إلى تحسين التزامهم الضريبي الطوعي وتخفيض معدلات التهرب الضريبي ، و هذا ما ينعكس على حصيلة إيرادات الدولة و يؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة في إطار نظام ضريبي كفئ يحوز على ثقة المكلفين ودعمهم وذلك من خلال :

- وجود نظام فعال للمعلومات تتدفق من خلاله المعلومات المناسبة و درجة الإفصاح و الشفافية ، و مدى قدرة النظام على كشف حالات القصور في الإبلاغ عن الدخل و النفقات و هنا ما يزيد في امتثالهم الطوعي و هذا ما ينعكس في تصريحات الضريبة.
- إتباع الطرق المحاسبية و المعايير الدولية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية وفق اهتمامات مسؤولي الشركات .
- تبسيط التصريحات الجبائية لان دافعي الضرائب يأتون من خلفيات مختلفة ، مع اختلاف مستوى الدخل و الوعي الضريبي و هذه البساطة تساعد المكلفين بالضريبة لإتمام تصريحاتهم بدقة و زيادة الالتزام الضريبي[84] .

---

[83]- لما 20 من قانو لإجر لجبائية.

[84] فحمو ية : " لمر جعة لجبائية تحسين لنصر ا لجبائية "،مذكر لنيل شها ماجستـ لعلو لتجا ية ، صص اسبة جباية ،قاصد مربا ، قلة ، 2012-2011 ، 75-76 .

خاتمة الفصل:

إن من أهم مخرجات النظام المحاسبي القوائم المالية و التي تعتبر نتاج القرارات المتخذة في الشركات، إذ تلخص جميع العمليات و الأحداث المالية و يفصح عنها في تقارير و قوائم مالية مختلفة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF حتى تعطي صورة صادقة و سليمة لما تحتويه لدى مستخدميها وتعكس بذلك الوضعية المالية للشركة.

إن الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية للشركة ضمن القوائم المالية لابد أن يكون وفقا لأطر و معايير و خصائص متعارف عليها ، فمن خلال الآليات الرقابية يتم الحكم على مصداقية تلك القوائم المالية كتفعيل آلية الرقابة الجبائية لدى مصلحة الضرائب وقياس مدى تطبيق الشركات للحوكمة باعتبارها الأساس الذي يوفر الإفصاح و الشفافية في إعداد قوائم ذات مصداقية و موثوقية، هذا ما يعكس جبائيا.

الفصل الثالث

الـــدراسة التـطبيقية

تمهيد:

لكون حوكمة الشركات تمثل نظاما جديدا يعكس أهم القواعد و المبادئ التي توجه السلوك الإداري وموارد الشركات،نحو بناء إستراتيجية فعالة لتحقيق الأهداف والنمو في أعمالها و أنشطتها ، إذ تسعى العديد من الشركات والمؤسسات إلى تبني هذا النظام و تجسيده في سلوك إدارتها وتطبيق مبادئ الحوكمة، خاصة مبدأ الإفصاح والشفافية إلى جانب تفعيل آلية المراجعة و التدقيق، من خلال الإفصاح المحاسبي للمعلومات وضمان نزاهة القوائم المالية و التأكد من مصداقيتها و صحتها وفق نظام الرقابة والمراجعة بصفة عامة .

ولمعرفة علاقة تطبيق حوكمة الشركات وأثرها على المصداقية في القوائم المالية ، قمنا بدراسة تطبيقية لشركات المساهمة SPA ،لبيان أثر التطبيق الجيد للحوكمة و ذلك بعد التعرف على تطبيق هذا النظام في الشركات الخاضعة و التابعة جبائيا لمركز الضرائب لولاية سعيدة CDI ،فمن خلال دراسة القوائم المالية و تطبيق آلية الرقابة الجبائية يتم الحكم على مصداقية هذه القوائم لتعبر عن مدى تطبيق الشركات لقواعد الحوكمة .

و لهذا الغرض تم اعتماد على استمارة استبيان كأداة رئيسية في جمع المعلومات من عينة مجتمع الدراسة، بحيث تم توزيعها بصورة مباشرة مع الإشراف عليها و شرح لأفراد العينة المفردات و المفاهيم المتعلقة بها و ذلك للحصول على إجابات صحيحة و موضوعية اتجاه موضوع الاستبيان.

وقد تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية و مكوناتها

المبحث الثاني: تحليل و تفريغ مخرجات برنامج spss

المبحث الثالث: تأثير الحوكمة في الشركات على مصداقية القوائم المالية و زيادة الإيرادات الضريبية

المبحث الأول: منهجية الدراسة التطبيقية ومكوناتها

لقد تم تحديد منهجية الدراسة التطبيقية و إجمال مكوناتها بما يتوافق مع مجتمع الدراسة و عينة الدراسة ، مع توضيح الأسلوب المتبع لتحليل هذه الدراسة .

المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

وقع اختياري لمجتمع الدراسة كشرط أساسي على شركات المساهمة SPA بولاية سعيدة و ذلك لأهمية تطبيق حوكمة الشركات فيها، مع العلم أن تكون هذه الشركات خاضعة جبائيا لمركز الضرائب لولاية سعيدة بحيث بلغ عددها 15 شركة مساهمة وهي كالتالي :

جدول رقم(3-1): يبين مجتمع الدراسة

شركات المساهمة		
ARVIO SPA GAO	SPA LAITRERIE FORMAGERIE LA SOURCE SAIDA	SPA ORVO
SPA ECOMET	SPA MCS	SPA PAPCAS
SPA BENKREDDA ET ASSOCIES	SPA MOULAY ABDELKADER	SPA ENAD
SAC-AEH SPA ex SONIC	SPA SI RAMDANE FERME	SPA SI ABDOUNE FERME
SPA ABRAS ex ENAVA	SPA MOULIN FORSANE	SPA GROUP NAHLA

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: عينة الدراسة

أجريت هذه الدراسة على عينة عددها 08 شركات مساهمة أي بنسبة 53.33% من مجتمع الدراسة و هي

كما يلي :

جدول رقم(3-2): يبين عينة الدراسة

اسم الشركة	شركات المساهمة
SPA ORVO	الشركات العمومية
SPA PAPCAS	
SPA LAITRERIE FORMAGERIE LA SOURCE SAIDA	
SPA ECOMET	
SPA ENAD	
SPA ABRAS ex ENAVA	
SPA BENKREDDA ET ASSOCIES	الشركات الخاصة
SPA GROUP NAHLA	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

لقد تم توجيه هذه عينة الدراسة لمسؤولي و موظفي هذه الشركات فيما يخص تطبيق حوكمة الشركات ، في المقابل كذلك تم توجيه هذه العينة لمراقبي و مدققي مصلحة الضرائب المتمثلة في مركز الضرائب لولاية سعيدة و ذلك للحكم على مصداقية قوائمها المالية .

المطلب الثاني: أدوات الدراسة

من أجل تحصيل و جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة اعتمدت على الاستبيان كأداة للحصول على إجابات للإشكالية المطروحة و ذلك من خلال المقابلة التي أجريتها مع مسؤولي الشركات

فيما يخص الاستبيان المتعلق بحوكمة الشركات، وقمت كذلك بالمقابلة مع مدققي و مراقبي مركز الضرائبCDI -سعيدة – والملاحظة عن قرب للاستبيان المتعلق بمصداقية القوائم المالية و جودتها .

لكون علاقة تطبيق حوكمة الشركات و مصداقية القوائم المالية المعدة من طرف هذه الشركات تعكس التأثير بينها وهي ذات أهمية وجب علي الاعتماد على استبيانين وهم كالتالي:

1-الاستبيان الأول: خاص بحوكمة الشركات وفيه تم توزيع 50استمارة على الشركات عينة الدراسة(شركات المساهمة)،حيث تم استردادها كاملة أي بنسبة 100% ،وهو مكون من جزأين :

الجزء الأول :يشمل المعلومات الخاصة بالمجيب وتتمثل في الجنس والمؤهل العلمي ،الوظيفة ،الخبرة المهنية ،والمعلومات الخاصة بالشركة وتتمثل في طبيعة ملكية الشركة،عمر الشركة.

الجزء الثاني : يمثل محاور الدراسة حيث اشتمل على 30 عبارة موزعة على 06 محاور وهي: ضمان وجود الأساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حقوق المساهمين ، المعاملة المتساوية للمساهمين ، دور أصحاب المصالح ، الإفصاح و الشفافية ، مسؤوليات مجلس الإدارة .

2- الاستبيان الثاني : خاص بمصداقية القوائم المالية و جودتها و تم فيه توزيع فيه 27 استمارة على مدققي و مراقبي الحسابات بمركز الضرائب لولاية سعيدة ،كما تم استردادها كلها بنسبة 100% و هو مكون من جزأين :

الجزء الأول: يشمل المعلومات الخاصة بالمجيب و تتمثل في الوظيفة، بالإضافة إلى المعلومات الخاصة بالشركة التي تمثلت في طبيعة نشاط الشركة و عمر الشركة.

الجزء الثاني : يمثل محاور الدراسة حيث اشتمل على 16 عبارة موزعة على 04 محاور و هي : الملائمة ،الموثوقية و الدقة ، الاكتمال و الشمولية ، الثبات.

و لقد تم استخدام مقياس ليكارت لقياس درجة إجابات المستجوبين على عبارات الاستبيان ، إذ يعتبر من المقاييس الأكثر شيوعا ، حيث يطلب من المبحوث تحديد درجة موافقته أو عدم موافقته

و التي تمثلت في 05 خيارات محددة،يشير فيه المبحوث إلى واحد من هذه الخيارات وهي موضحة كالتالي :

جدول رقم (3-3): مقياس درجات ليكارت الخماسي

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المطلب الثالث : صدق وثبات أداة الدراسة

أولا : صدق أداة الدراسة

يعبر عن مقدرة أداة الدراسة على قياس ما جاءت من اجله ، و للتأكد من صدق الاستبيان المستخدم تم استشارة الأستاذ المشرف في صياغة الاستبيان لتحديد و معرفة مدى ملائمة عباراته لأهداف الدراسة، و في ضوء الاقتراحات و التوجيهات تم إعادة النظر في بعض العبارات من خلال تعديل بعضها و حذف البعض الآخر، ليتم التوصل إلى صورتها النهائية كما هو موجود في الملاحق.

ثانيا : ثبات أداة الدراسة

يقصد به أن يعطينا الاستبيان النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على نفس أفراد العينة في فترتين مختلفتين و في الظروف نفسها، و قد تم التحقق من ثبات الأداة باستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach للتأكد من الثبات الكلي للاستبيان و الداخلي بين عباراته.

المبحث الثاني: تحليل و تفريغ مخرجات برنامج spss

بعد قيامي بجمع المعلومات من الاستبيانات الموزعة بدقة ، قمت بتفريغها و تحليلها من خلال البرنامج الإحصائي المعروف باسم الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS طبعة 20، و الذي يعتبر من أهم البرامج الإحصائية المستعملة،ومنها قد تم استخدام المعالجات الإحصائية التالية:

معامل ألفا كرونباخ.

النسب المئوية و التكرارات و المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية.

اختبار الفروقات بين المتوسطات باستخدام T-Test.

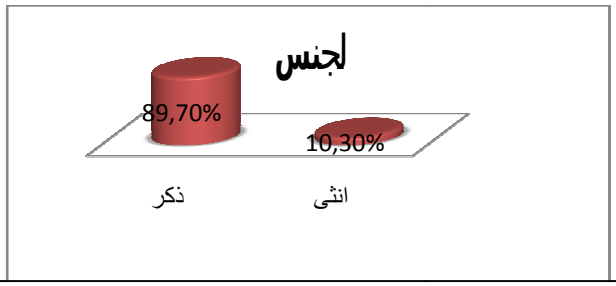
تحليل الانحدار الخطي البسيط Régression و تحليل التباين الأحادي Anova .

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

- توزيع أفراد العينة حسب الجنس
- الشركات العمومية

جدول رقم (3-4): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

	الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
1	ذكر	35	89.7
2	أنثى	4	10.3
3	المجموع	39	100



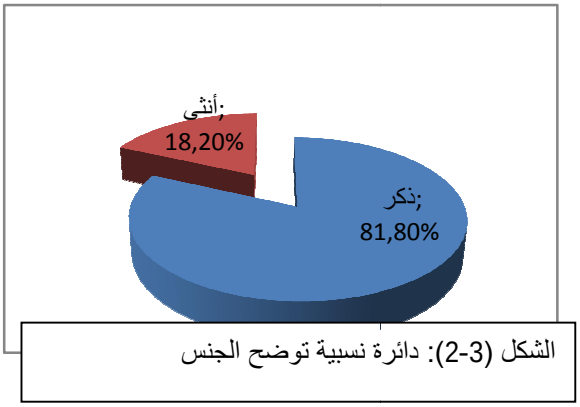
الشكل (3-1) : اعمدة نسبية توضح الجنس

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتSPSS

- الشركات الخاصة

جدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

	الجنس	التكرار	النسبة المئوية %
1	ذكر	9	81.8
2	أنثى	2	18.2
3	المجموع	11	100



الشكل (3-2): دائرة نسبية توضح الجنس

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتSPSS

التعليق :

يتضح لنا من خلال جداول توزيع العينة حسب الجنس بأن فئة الذكور المستجوبين تفوق فئة الإناث سواء في الشركات العمومية أو الشركات الخاصة، و هذا راجع إلى أن أغلبية الشركات تسير من قبل فئة الذكور.

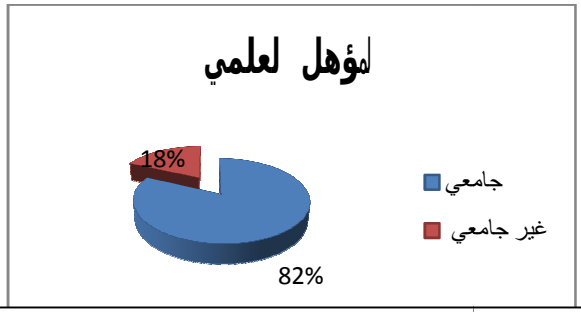
❖ توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

➢ الشركات العمومية

جدول رقم (3-6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
1	جامعي	32	82

2	غير جامعي	7	18
3	المجموع	39	100



الشكل (3-3):دائرة نسبية توضح المؤهل العلمي

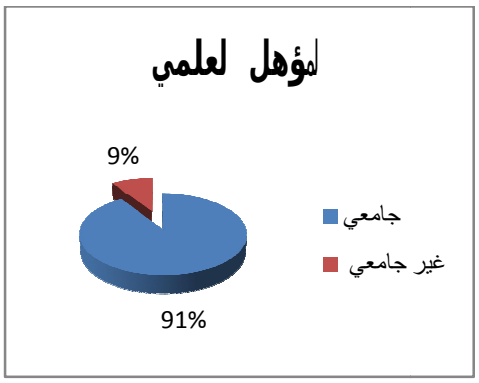
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجاتSPSS

- الشركات الخاصة

جدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
1	جامعي	10	91
2	غير جامعي	1	9

3	المجموع	39	100



الشكل(3-4): دائرة نسبية توضح المؤهل

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

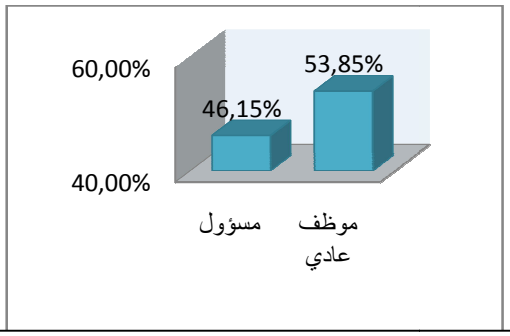
نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من المستجوبين هم من خرجي الجامعات حيث بلغت 82%و 91% في الشركات العمومية و الخاصة على التوالي، في حين البقية غير جامعيين هذا ما يدل على أن هذه الشركات توظف أكثر حاملي الشهادات الجامعية ،ما يساهم في ملأ الاستبيان الموجه إليهم بكل مصداقية و موضوعية لنسبة الوعي لديهم.

❖ توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

➢ الشركات العمومية

جدول رقم (3-8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
مسؤول	18	46.15
موظف عادي	21	53.85
المجموع	39	100



الشكل (3-5) : مدرج تكراري يوضح الوظيفة

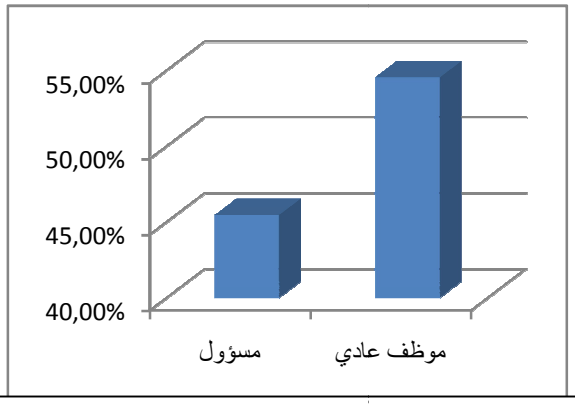
المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على

مخرجات *SPSS*

- الشركات الخاصة

جدول رقم (3-9): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
مسؤول	5	45.45
موظف عادي	6	54.54
المجموع	11	100



الشكل (3-6): أعمدة نسبية توضح الوظيفة

الاستمارة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

من خلال الجداول نلاحظ أن هناك تقارب من حيث الوظيفة سواء في الشركات العمومية أو الخاصة باعتبارها شركات مساهمة يتعدد فيها حاملي الأسهم و الموظفون العاديون داخل الشركات.

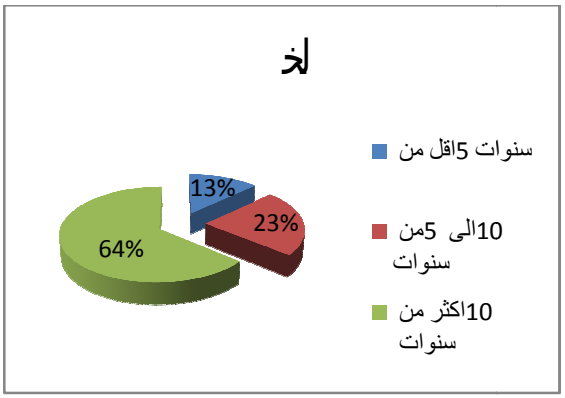
❖ توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

➢ الشركات العمومية

جدول رقم(3-10): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

	عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
1	أقل من 5 سنوات	5	13
2	من 5 إلى 10 سنوات	9	23
3	أكثر من 10 سنوات	25	64
4	المجموع	39	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

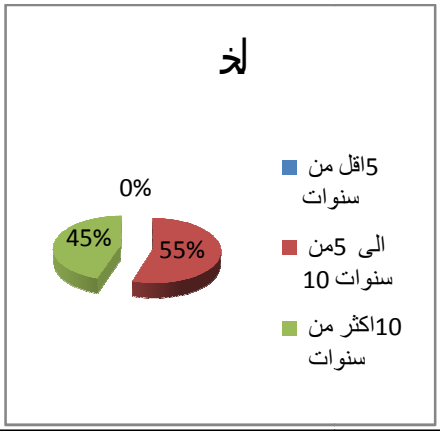


الشكل (3-7): دائرة نسبية توضح الخبرة

➢ الشركات الخاصة

جدول الخبرة حسب العينة أفراد توزيع رقم (3-11):

	عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %
1	أقل من 5 سنوات	0	0
2	من 5 إلى 10سنوات	6	55
3	أكثر من 10 سنة	5	45
4	المجموع	11	100



الشكل (3-8): دائرة نسبية توضح الخبرة

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجاتSPSS التعليق:

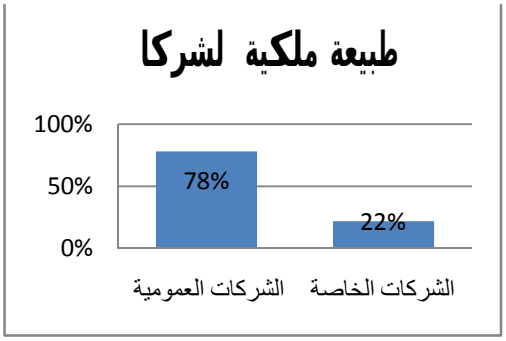
عند ملاحظة توزيع للعينة حسب الخبرة نجد أن مجمل المستجوبين لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات في الشركات العمومية و هذا راجع إلى أن التوظيف في قطاع الدولة يأخذ في عين الاعتبار الأقدمية ، في حين المستجوبين في الشركات الخاصة تتراوح الخبرة مهنية لديهم مابين 5 إلى 10سنوات، وهذا راجع لحداثة بعض هذه الشركات .

❖ توزيع أفراد العينة حسب طبيعة ملكية الشركة

جدول رقم(3- 12): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة ملكية الشركة

	طبيعة ملكية الشركة	التكرار	النسبة المئوية %
1	عمومية	39	78

2	خاصة	11	22
3	المجموع	50	100



الشكل (3-9) دائرة نسبية توضح طبيعة الملكية الملكيةالشركة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات spss

التعليق:

إن العينة المدروسة من شركات المساهمة كانت منها العمومية بنسبة 78%، في حين 22% تمثلت في الشركات الخاصة من مجمل الشركات العمومية الخاضعة جبائيا لمركز الضرائب لولاية سعيدة.

❖ توزيع أفراد العينة حسب عمر الشركة

من خلال نتائج الاستبيان لاحظنا أن جميع الشركات العمومية و الخاصة كانت ذات عمر يفوق 10 سنوات.

❖ توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

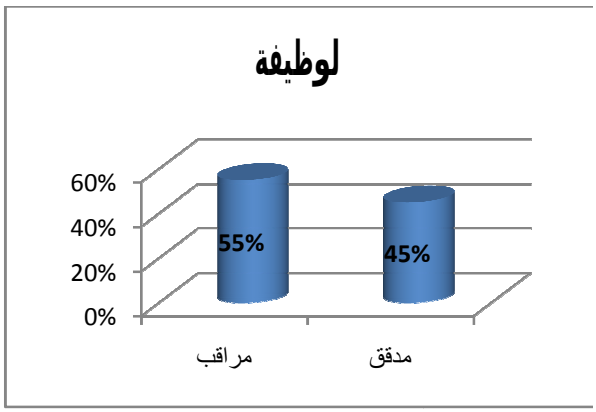
لفهم توزيع هذه العينة حسب الوظيفة قمت بتوزيع الاستبيان على كل مدقق و مراقب لكن حسب عينة الدراسة، أي أن المدقق أو المراقب الواحد قام بالحكم على قوائم مالية لعدد من الشركات العمومية و الخاصة.

➢ الشركات العمومية

جدول رقم (3-13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

	الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية%

1	مراقب	11	55
2	مدقق	9	45
3	المجموع	20	100



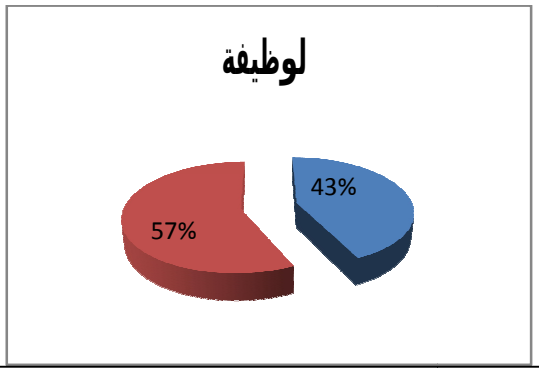
الشكل (3-10): مدرج تكراري يوضح الوظيفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

➢ الشركات الخاصة

جدول رقم (3-14): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

	الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية%
1	مراقب	3	43
2	مدقق	4	57
3	المجموع	7	100



الشكل (3-11) :دائرة نسبية توضح الوظيفة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

فمن خلال الجداول التي تبين لنا أن الحكم على المصداقية في القوائم المالية يكون من خلال مراقبي الحسابات و المدقيقين داخل مصلحة الضرائب سواء في الشركات العمومية أو الخاصة لابد من إتباع أساليب الرقابة عليها.

المطلب الثاني : تحليل و تفسير محاور الدراسة

❖ قياس ثبات الاستبيان

يتم الحكم على ثبات أداة الدراسة من خلال اختبار معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach لقياس ثبات الاستبيان كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (3-15) : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

شركات المساهمة / المحاور	معامل ألفا كرونباخ	
	الشركات العمومية	الشركات الخاصة
لحوكمة الشركات 30 عبارة	0.914	0.895
مصداقية القوائم المالية و جودتها 16 عبارة	0.759	0.587
جميع عبارات الاستبيان 46	0.933	0.865

المصدر:من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجاتSPSS

التعليق :

في الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للشركات العمومية كانت قيمة ثبات عالية للمحورين 0.914 و 0.759 على التوالي ، كذلك في الشركات الخاصة لكلا المحورين بقيم ثابتة 0.895 و 0.587 بالتتابع إذ تدل قيمته على الثبات العالي نتيجة لتناسق جميع عبارات

الاستبيان بقيمة 0.933 و 0.865 لمجمل المؤسسات هذا ما مكننا من التحليل و استخلاص النتائج .

❖ تحليل فقرات المحاور

➢ حساب المتوسط الحسابي لعبارات محور حوكمة الشركات – الشركات العمومية و الخاصة-

جدول رقم (3-16): يوضح المتوسط الحسابي و درجة الموافقة(حوكمة شركات)

الرقم	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول واقع حوكمة الشركات	الشركات العمومية		الشركات الخاصة	
		المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
المحور الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات					
01	المؤسسة لديها قانون داخلي ينظم المهام ويحتكم إليه في حل النزاعات الداخلية	4.72	موافق بشدة	4.91	موافق بشدة
02	المسؤوليات والصلاحيات موزعة بوضوح و وفقا للتشريع الوطني.	4.64	موافق بشدة	4.82	موافق بشدة
03	العقود التي تبرمها المؤسسة مع جميع الأطراف محمية بالقانون.	4.66	موافق بشدة	4.45	موافق بشدة
04	القوانين المنظمة للأسواق تضمن النزاهة و المنافسة العادلة .	3.74	موافق	4.27	موافق بشدة

المحور الثاني :حقوق المساهمين					
05	حق المشاركة في الجمعية العامة للشركة و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و تحديد الأهداف.	3.87	موافق	4.18	موافق
06	حصول المساهمين على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بالقدر الكافي.	4.30	موافق بشدة	4.36	موافق بشدة
07	الحصول على الأرباح السنوية في حالة توزيعها.	3.77	موافق	4.36	موافق بشدة
08	القيام بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة حول نشاط الشركة.	3.43	موافق	3.64	موافق
المحور الثالث :المعاملة المتساوية للمساهمين					
09	هناك معاملة متساوية بين كافة المساهمين مهما كانت ملكيتهم للأسهم.	3.56	موافق	4.00	موافق
10	كل مساهم تنتهك حقوقه يعوض مهما كانت مساهمته.	3.63	موافق	4.09	موافق
11	جميع المساهمين يحصلون على المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة في الوقت الملائم دون تمييز.	3.88	موافق	4.18	موافق
12	القانون يحمي مساهمي الأقلية من سوء الاستغلال لصالح مساهمي الأغلبية.	3.64	موافق	4.36	موافق بشدة
المحور الرابع : دور أصحاب المصالح					
13	تحرص الشركة على الالتزام بالعقود المبرمة مع	4.47	موافق	4.09	موافق

	جميع الأطراف المرتبطة بها		بشدة		
14	إشراك أصحاب المصالح في الرقابة على أداء الشركة.	4.10	موافق	3.91	موافق
15	تمكين جميع أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات الخاصة بنشاط الشركة.	4.34	موافق بشدة	4.00	موافق
16	الشركة تلتزم بتعويض جميع أصحاب المصالح	4.32	موافق	3.63	ق
	حقوقهم				
	المحور الخامس : الإفصاح و الشفافية				
17	تعلن الشركة عن سياستها وأهدافها المستقبلية.	4.53	موافق بشدة	3.91	موافق
18	الشركة تفصح عن جميع المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب و هي متاحة للجميع.	4.00	موافق	3.55	موافق
19	الشركة تعلن عن المخاطر التي تهددها و تهدد نشاطها.	3.21	محايد	3.73	موافق
20	تقارير التدقيق الداخلي والخارجي متاحة للجميع.	4.00	موافق	3.73	موافق
21	الإعلان عن جميع الترقيات و الوظائف الجديدة	4.13	موافق	4.09	موافق

	بطريقة شفافة و نزيهة.				
22	التحفيزات والمكافآت مبنية على معايير واضحة و معروفة للجميع.	4.24	موافق بشدة	4.36	موافق بشدة
23	نظام الأجور المتبع يتميز بالعدالة والموضوعية.	4.19	موافق	4.36	موافق بشدة
المحور السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة					
24	يقوم مجلس الإدارة بتحديد أهداف و إستراتيجيات الشركة و يسهر على متابعة و مراقبة تنفيذها.	4.55	موافق	4.64	موافق بشدة
25	يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدراء التنفيذيين وتحديد أجورهم ومكافآتهم.	4.30	موافق بشدة	4.55	موافق بشدة
26	يقوم بمراقبة ومساءلة المسيرين ومحاسبتهم.	3.42	موافق	3.83	موافق
27	يعمل على ضمان حماية حقوق جميع أصحاب المصالح.	4.50	موافق بشدة	3.91	موافق
28	يتكون مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين ومستقلين.	4.09	موافق	3.91	موافق
29	يلتزم المجلس بإعداد تقرير سنوي عن أداء الشركة و يبلغ الجميع به.	4.06	موافق	4.18	موافق
30	اللجان المنبثقة عن المجلس (لجنة التدقيق ، لجنة الأجور والمكافآت...) تتكون فقط من الأعضاء غير التنفيذيين و المستقلين.	3.91	موافق	3.73	موافق

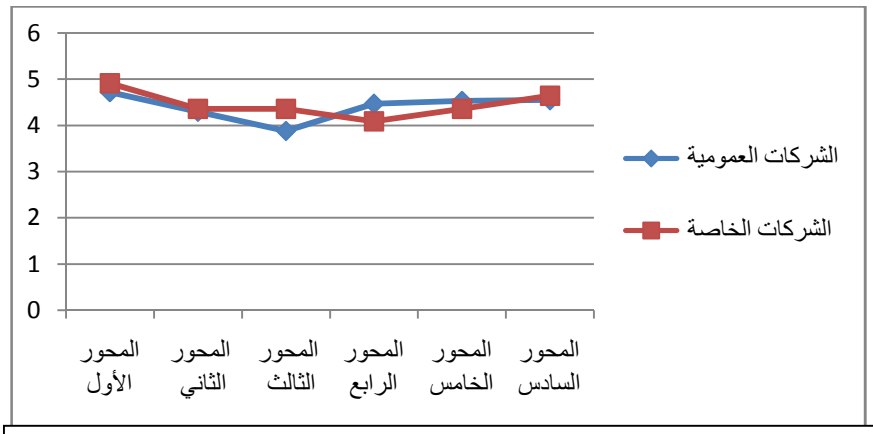
حوكمة الشركات	3.97	موافق	3.73	موافق

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

يبين الجدول أعلاه المتوسطات الحسابية لعبارات الاستبيان المتعلقة بمحور حوكمة الشركات سواء الشركات العمومية أو الخاصة ، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي للمحور في الشركات العمومية 3,97 ، هذا يعني أن اتجاه إجابات لأغلبية أفراد العينة كانت بدرجة موافق ،ما يفسر تطبيق لمبادئ الحوكمة بكل شفافية التزام هذا ما تؤكد عليه العبارة الأولى و هي" المؤسسة لديها قانون داخلي ينضم المهام ويحتكم إليه في حل النزاعات الداخلية " بمتوسط حسابي قدره 4.72 بدرجة موافق بشدة، إلا أن العبارة التاسعة عشر و هي تشير إلى أن " الشركة تعلن عن المخاطر التي تهددها وتهدد نشاطها "بمتوسط حسابي قدره 3.21 بدرجة محايد وهنا نجد تحفظ في الإعلان عن المخاطر و التهديدات التي تواجه الشركات العمومية ،في حين أن الشركات الخاصة كذلك تطبيق قواعد و مبادئ الحوكمة ما يدل على متوسط حسابي بقيمة 3.73يعني درجة موافق، حيث جاءت العبارة الأولى بدرجة موافق بشدة و هي"المؤسسة لديها قانون داخلي ينضم المهام ويحتكم إليه في حل النزاعات الداخلية" بمتوسط حسابي يقدر ب 4.91 و مثلت العبارة الثامنة عشر "الشركة تفصح عن جميع المعلومات المالية و غير المالية في الوقت المناسب و هي متاحة للجميع" بمتوسط حسابي قدره 3.55 بدرجة موافق هذا يعني أن مجمل أفراد العينة موافقين بأن الشركات الخاصة تلتزم بالإفصاح في المعلومات، وهذا ما يوضحه التمثيل البياني التالي:

المتوسط الحسابي



الشكل (3-12) : تمثيل بياني يوضح الحوكمة في شركات المساهمة

الرقم	اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة حول مصداقية القوائم المالية	الشركات العمومية		الشركات الخاصة	
		المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
المحور الأول: الملائمة					
01	ملائمة المعلومات المالية للقرارات المزمع اتخاذها.	4.26	موافق بشدة	3.33	محايد
02	وجوب أن تكون المعلومات ذات قدرة تنبؤية لتحسين احتمالات متخذي القرار.	3.74	موافق	3.33	محايد
03	التحقق من التوقعات عن طريق الرقابة و التقييم.	3 .74	موافق	32.3	غير موافق

04	الوقت المناسب بتوفير المعلومات في حينها.	3.58	موافق	2.67	محايد
المحور الثاني: الموثوقية و الدقة					
05	المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة .	4.11	موافق	2.67	محايد
06	التمثيل الصادق للعمليات و الأحداث .	4.00	موافق	2.67	محايد
07	أن تعبر المعلومات المالية عن حقيقتها الاقتصادية و ليس بمجرد الشكل القانوني.	4.21	موافق بشدة	3.33	محايد
08	الاعتماد على المعايير و المقاييس المحاسبية الدولية.	3.21	محايد	3.67	موافق
المحور الثالث: الاكتمال و الشمولية					
09	المعلومات المقدمة كاملة وتغطي جوانب اهتمامات مستخدميها.	3.58	موافق	2.67	محايد
10	المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة	4.16	موافق	3.33	محايد
11	احتواء القوائم المالية لكافة الإفصاحات الضرورية.	4.47	موافق بشدة	3.86	موافق
12	توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.	3.84	موافق	3.33	محايد
المحور الرابع: الثبات					
13	الحرص على تطبيق نفس المبادئ و الإجراءات	4.16	موافق	3.33	محايد

	لمحاسبية من سنة لأخرى			
14	المرونة في إتباع الأسس المحاسبية أكثر موثوقية في حالة التغيير.	4.26	موافق بشدة	3.67	موافق
15	تماثل و اتساق المعلومات المالية لغرض إتخاد القرار.	3.89	موافق	2.67	محايد
16	الإفصاح وبيان اثر التغيير على الدخل	3.84	موافق	3.67	موافق
	مصداقية القوائم المالية و جودتها	3.74	موافق	3.64	موافق

- حساب المتوسط الحسابي لعبارات محور مصداقية القوائم المالية و جودتها (الشركات العمومية والخاصة)

جدول رقم (3-17): يوضح المتوسط الحسابي و درجة الموافقة(مصداقية القوائم المالية)

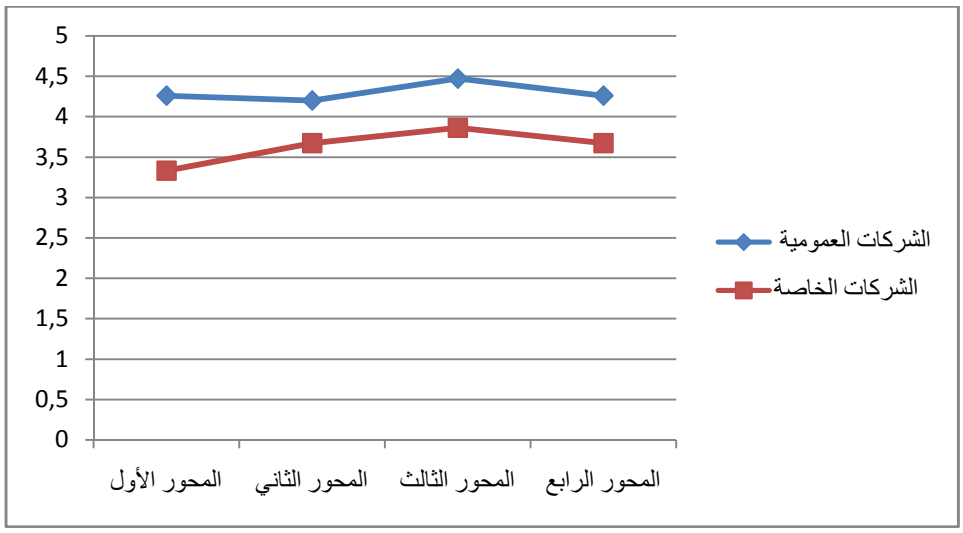
المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

يبين الجدول المتوسطات الحسابية لعبارات الاستبيان المتعلق بمصداقية القوائم المالية و جودتها، حيث بلغت القيمة الكلية للمتوسط الحسابي لمصداقية القوائم المالية للشركات العمومية هو 3.74 هذا يعني أن اتجاه أغلبية أفراد العينة كانت بدرجة موافق، حيث جاءت العبارة الحادي عشر وهي " احتواء القوائم المالية لكافة الافصاحات الضرورية" بمتوسط حسابي قدره 4.47 بدرجة موافق ،إذ يعبر هذا عن مدى ضرورة الإفصاح المحاسبي لكافة المعلومات الخاصة بالشركات،أماما جاءت به العبارة الثامنة وهي " الاعتماد على المعايير و المقاييس المحاسبية الدولية "بمتوسط حسابي قدره 3.21 بدرجة محايد التي تفسر عن التحفظ الذي التزم

به مراقبو و مدققو الحسابات ، أي أن القوائم المالية للشركات لا تعتمد في الغالب على المعايير و المقاييس المحاسبية الدولية وذلك لمحدودية الاستعانة بها ،أما ماتحتويه القوائم المالية للشركات الخاصة تجسدت مصداقيتها في القيمة الكلية للمتوسط الحسابي هو 3.64 هذا يعني درجة موافق، حيث كانت العبارة الحادي عشر وهي" احتواء القوائم المالية لكافة الافصاحات الضرورية" بمتوسط حسابي قدره 3.86 بدرجة موافق ،هذا ما يبين انعكاس التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات خاصة مبدأ الإفصاح و الشفافية ، حيث جاءت العبارة الثالثة وهي " التحقق من التوقعات عن طريق الرقابة و التقييم"بمتوسط حسابي قدره 2.33بدرجة غير موافق ،يفسر هذا أغلبية أفراد العينة غير موافقين على هذه العبارة ،أي أن الشركات الخاصة لا تعتمد على أساليب الرقابة و التقييم التي تضمن النجاح لاستيراتيجيتها المتوقعة و يمكن توضيح ذلك في التمثيل البياني التالي:

المتوسط الحسابي



الشكل (3-13) : تمثيل بياني يوضح مصداقية القوائم المالية لشركات المساهمة

المطلب الثالث : اختبار الفرضيات

❖ الفرضية الرئيسية الأولى

H1 تلتزم المؤسسات الاقتصادية بتطبيق حوكمة الشركات.

قمت باختبار هذه الفرضية بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على كل عبارات الاستبيان حول تطبيق الحوكمة في الشركات العمومية مع المتوسط الحسابي للأداة و هو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي.

جدول رقم (3-18): نتائج اختبار T-Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة

تطبيق حوكمة الشركات	المتوسط الحسابي	الدلالة المعنوية sig
الشركات العمومية	3.97	0.000
الشركات الخاصة	3.73	0.000

الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0,05

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات الاستبيان خاص بتطبيق الحوكمة في الشركات العمومية و الخاصة قدرت ب3.97 و 3.73 على التوالي ،أي ما يقابل درجة موافق مما يعني أن هناك تطبيق للحوكمة في شركات المساهمة ، كما أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية في جميع الشركات هيSig=0.000 أقل من0.05 مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة، وهي قيمة دالة إحصائيا ، بهذا ارفض الفرضية H0و نقبل الفرضية البديلة H1 التي تعني أن الشركات العمومية و الخاصة تلتزم بتطبيق حوكمة الشركات.

❖ الفرضية الرئيسية الثانية

H1 تتميز القوائم المالية مصداقية القوائم المالية المعدة من طرف الشركات المساهمة بالمصداقية.

قمت باختبار هذه الفرضية بمقارنة

المتوسط الحسابي للإجابات على كل عبارات الاستبيان حول مدى مصداقية القوائم المالية للشركات العمومية مع المتوسط الحسابي للأداة و هو (3) على مقياس سلم ليكارت الخماسي.

جدول رقم (3-19): نتائج اختبار T-Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن مدى مصداقية القوائم المالية

مصداقية القوائم المالية	المتوسط الحسابي	الدلالة المعنوية Sig
الشركات العمومية	3.74	0.000
الشركات الخاصة	3.64	0.001

الارتباط معنوي عند مستوى الدلالة 0,05

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

من الجدول أعلاه نجد أن قيمة المتوسط الحسابي لجميع عبارات الاستبيان المتعلقة بمصداقية القوائم المالية قدرت بـ 3.74 و 3.64 في الشركات العمومية و الخاصة على التوالي، هذا ما يقابل درجة موافق يعني أن هناك مصداقية في قوائم هذه الشركات و اتصافها بالموثوقية و خلوها من الأخطاء و محاولة التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية ،إذ نجد أن قيمة مستوى الدلالة المعنوية أقل من 0,05 (مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة)، وبهذا يتمُّ رفض الفرضية H0و نقبل الفرضية البديلة H1و التي تشير إلى أن هناك مصداقية في القوائم المالية مما يعكس قيمة الشركة.

❖ الفرضية الرئيسية الثالثة

H1 تطبيق المؤسسات الاقتصادية لحوكمة الشركات يؤثر على مصداقية قوائمها المالية و يؤدي إلى تحسين الإيرادات الضريبية.

لاختبار هذه الفرضية قمت بتحليل الانحدار الخطي البسيط Régression و تحليل التباين ANOVA،كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (3-20) : نتائج اختبار الانحدار البسيط Régression

المتغير المستقل : حوكمة الشركات					
الخطأ المعياري للتقدير	معامل التحديد المصحح	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	النموذج	
,365	,239	,281	,531	الشركات العمومية	المتغير التابع: مصداقية القوائم المالية
1,024	,018	,214	,463	الشركات الخاصة	

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

جدول رقم (3-21) : نموذج تحليل التباين ANOVA

النموذج		مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	D	الدلالة المعنوية Sig
الشركات العمومية	الانحدار	,889	1	,889	6,660	,019
	البواقي	2,269	17	,133		
	المجموع	3,158	18			
الشركات الخاصة	الانحدار	1,143	1	1,143	1,091	,355
	البواقي	1,490	4	1,048		
	المجموع	5,333	5			

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

من خلال الجدول رقم (3-20) تفسر قيمة معامل الارتباط0.531 =R وجود ارتباط و تأثير بين تطبيق الحوكمة في الشركات العمومية و مصداقية قوائمها المالية من خلال توفير الإفصاح و الشفافية في المعلومات المالية و ضرورة أن يكون التدقيق الداخلي و الخارجي متاح لجميع المساهمين ما يمكن من معرفة المخاطر التي تواجه هذه الشركات ،هذا ما تعبر عنه قيمة معامل التحديد0.281= R^2 أي 28.1%،أما هذا التأثير و الارتباط كان في الشركات الخاصة موجود لكن ضعيف إذ قدر معامل الارتباط ب 0.463= R ومعامل التحديد بنسبة 0.214 أي 21.4% و هذا راجع إلى عدم التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة و آلياتها التي تنعكس في معلوماتها و قوائمها المالية.

أما تحليل التباين ANOVA من خلال الجدول رقم (3-21)نجد أن مستوى الدلالة المعنوية في الشركات العمومية قد بلغت 0,019 =Sig و هي أقل من 0,05 مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة بهذا نرفض الفرضية الصفرية H0 و نقبل الفرضية البديلةH1 التي تشير إلى أن تطبيق المؤسسات الاقتصادية لحوكمة الشركات يؤثر على مصداقية قوائمها المالية ،في حين قدر مستوى الدلالة المعنوية في الشركات الخاصة ب Sig=0,355 و هو أكثر من 0,05 مستوى الدلالة المعنوية المعتمدة، و بهذا فإننا نرفض الفرضية البديلة و نقبل الفرضية الصفرية H0 على أن تطبيق الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية لايؤثر على مصداقية قوائمها المالية إذ رغم وجود حوكمة فيها إلا أن تطبيقها غير كافي لينعكس على قوائمها المالية .

المبحث الثالث : تأثير حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية و الإيرادات الضريبية

المطلب الأول: أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية

إن تأثير تطبيق المؤسسات لما نصت عليه مبادئ حوكمة الشركات و آلياتها يتجلى جبائيا في صدق القوائم وموثوقية المعلومات المالية التي تحتويها هذه الأخيرة و وفقا لهذه الدراسة نلخصها في الجداول التالية:

جدول رقم (3-22): يوضح نسب الموافقة الكلية لكل محور

	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	نسبة الموافقة الكلية
النسبة المعتمدة %	100	75	50	25	0	
الشركات العمومية	حوكمة الشركات					
	14	15	6	3	1	%75
	مصداقية القوائم المالية					
	1	14	4	0	0	%75
الشركات الخاصة	حوكمة الشركات					
	2	5	3	1	0	%75
	مصداقية القوائم المالية					
	0	0	4	2	0	%50

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين مدى تأثير الحوكمة في الشركات على مصداقية قوائمها المالية ،حيث نلاحظ أن تطبيقها في الشركات المساهمة العمومية تجلى في 75% أي بدرجة موافق ، هذا ما يدل على أن مبادئ الحوكمة ذات فعالية ممارسة من قبل هذه الشركات من خلال 75% كنسبة المصداقية في قوائمها المالية ، أما الحوكمة في الشركات الخاصة كان تطبيقها بنسبة 75% لكن لم تعكس هذه النسبة العالية إلا 50 % من المصداقية بدرجة محايد ، هذا راجع لسياسة الشركات الخاصة نحو الالتزام الضريبي الطوعي .

جدول رقم (3-23): يوضح النسب الكلية لتأثير الحوكمة في الشركات على مصداقية القوائم المالية

شركـــات المساهمـــة SPA	حوكمـة الشركات %	مصداقية القوائم المالية %
SPA ORVO	%50	%66.5
SPA PAPCAS	%100	%60
SPA LAITRERIE FORMAGERIE LA SOURCE SAIDA	%60	%80
SPA ECOMET	%42.9	%28.6
SPA ENAD	%83.3	%50
SPA ABRAS ex ENAVA	%60	%30
SPA BENKREDDA ET ASSOCIES	%63.7	%18.2
SPA GROUP NAHLA	%75	%12.5

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

التعليق :

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن هناك علاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومصداقية القوائم المالية بالنسبة لشركات المساهمة ، بحيث أن بالنسبة للمؤسسات العمومية نجد أن كلها تطبق الحوكمة و هناك مصداقية في قوائمها المالية .حيث بلغت أعلى نسبة بالنسبة لشركة الورق SPA PAPCAS 100 % ومصداقية بنسبة 60% إلا أن شركة البناءات الحديدية SPA ECOMET كانت بها نسبة الحوكمة قليلة تقدر ب 42.9% و هذا ما انعكس بالسلب عل نسبة المصداقية في قوائمها المالية 28.6% و هذا راجع إلى أن هذه الشركة لا تتوفر فيها الممارسة الصحيحة لمبادئ الحوكمة من ضرورة توفير الإطار الفعال الذي يضمن اتخاذ قرارات تنعكس في قوائمها المالية التي نجد بدورها لا تتميز بخصائص المصداقية و الموثوقية في التقارير و التصريحات .

أما بالنسبة للشركات الخاصة فنجد انه رغم وجود نسب عالية لتطبيق الحوكمة به قدرت ب 63.7 % و 75%على التوالي إلا أن مصداقية القوائم المالية كانت ضعيفة بنسب 18.2 %و 12.5% تعكس سوء تطبيق الحوكمة خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي و عدم تجسيد ذلك في القوائم المالية بالإضافة إلى عدم التصريح بها في الآجال المحددة و احتوائها على الانحرافات المقصودة للتهرب الضريبي.

المطلب الثاني :انعكاسات تطبيق حوكمة الشركات على الإيرادات الضريبية

يعد الإفصاح المحاسبي و الشفافية من أهم المبادئ التي تعكس تطبيق الحوكمة في المؤسسات من خلال إتاحة جميع العمليات و الافصاحات المالية و غير المالية سواء داخل الشركة(المساهمين ، مجلس الإدارة ، أصحاب المصالح ،...)،

أو خارجها (الدائنين ، مصلحة الضرائب ،...)، إذ أن تأثير ذلك يظهر في القوائم المالية التي تتبع المعايير المحاسبية الدولية فزيادة الالتزام الضريبي يمكن من ضرورة تقديم قوائم مالية خالية من محاولات التهرب الضريبي و ذلك لخضوعها للرقابة الجبائية آلية لتفعيل الحوكمة مما ينعكس هذا على الإيرادات الضريبية و الجدول التالي يوضح ذلك :

جدول رقم(3-24) : يبين الإيرادات الضريبية المحققة وفق تطبيق حوكمة الشركات

(DA)مبالغ التحصيل الضريبي			
السنوات شركات المساهمة	2012	2013	**2014**
SPA ORVO	108.624,00	939.341,00	945.793,00
SPA BENKREDDA	82.654.00	122.580.00	230.540,00
SPA LAITRERIE	/	895.549,00	1.240.723,00
SPA G.	100.230,00	112.003,00	125.333،00

SPA ECOMET	/	636.360,00	975.750,00
SPA ENAD	2.681.043,00	3.187.467,00	3.178.179,00
SPA ABRAS ex ENAVA	111.936,00	26.628,00	178.391,00
SPA PAPCAS	1.230.225,00,	1.820.745,00,	2.122.050,00
المجموع	4.314.712,00	7.740.673,00	**8.818.368,00**

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق :

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الإيرادات المحققة جبائيا ما هي إلا انعكاس لتطبيق الشركات للحوكمة سواء الشركات العمومية أو الخاصة، و ذلك من خلال تحقيق الشفافية و الموثوقية في المعلومات المحاسبية و الالتزام بالمدة المحددة للتصريحات في الوقت المناسب ،و جعل التوقعات و التنبؤ في محل اهتمامات متخذي القرارات ما يسهم في نجاح استيراتيجية الشركات من سنة لأخرى و هذا ما لاحظناه من خلال الزيادة في مبالغ التحصيل الضريبي بدءا من سنة 2012 إلى سنة 2014 .

المطلب الثالث : خلاصة نتائج الدراسة التطبيقية

من خلال الدراسة التطبيقية التي أجريت لمعرفة مدى تطبيق الحوكمة في الشركات المساهمة العمومية و الخاصة و الخاضعة ضريبيا لمركز الضرائب لولاية سعيدة و تأثيرها على مصداقية القوائم المالية و مدى مساهمتها في زيادة الإيرادات الضريبية توصلنا إلى النتائج التالية :

- تلتزم الشركات **المساهمة العمومية و الخاصة** بتطبيق مبادئ الحوكمة .
- وجود مصداقية في القوائم المالية للشركات العمومية.

ضعف المصداقية في القوائم المالية للشركات الخاصة.

- وجود علاقة تأثيرية بين حوكمة الشركات و مصداقية القوائم المالية.

تطبيق حوكمة الشركات انعكس على زيادة الإيرادات الضريبية .

خاتمة الفصل :

من خلال الدراسة التطبيقية لمحاولة معرفة مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية ، تم التركيز على مبادئها في صياغة الاستبيان و معرفة اتجاه تسيير الشركات المساهمة العمومية و الخاصة ، حيث تضمن الاستبيان ستة محاور تمثلت في أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ، حقوق المساهمين ، المعاملة المتساوية للمساهمين ، دور أصحاب المصالح ، الإفصاح و الشفافية و مسؤوليات مجلس الإدارة ، و قد بينت نتائج الدراسة أن تطبيق المؤسسات لحوكمة الشركات لها تأثير على مصداقية القوائم المالية و على زيادة الإيرادات الضريبية .

الخـاتمة العامـة

الخاتمة العامة:

لقد أثبتت الانهيارات و الفضائح المالية التي طالت الشركات فشل الأساليب التقليدية في الإدارة ،بسبب افتقار إدارة هذه الشركات للممارسات السلمية في الرقابة والإشراف،بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية ، و التي نتج عنه فقدان الثقة في الأسواق المالية المختلفة وانصراف المستثمرين عنها ،وهو ما أدى إلى تبني مفهوم **حوكمة الشركات Corporate Gouvernance** كنظام متكامل لتحقيق ذلك ولاسيما ما يتصل بإعداد القوائم المالية التي تحوي المعلومات المحاسبية الخاصة بالشركات وذلك وفق معايير محاسبية دولية متعارف عليها ،إذ تتضمن القوائم المالية المعدة من طرف الشركات إفصاحا محاسبيا في المعلومات ليعطي صورة صادقة عن الوضعية والمركز المالي للشركة لمختلف العمليات والأحداث التشغيلية والمالية ، وبفضل التطبيق الجيد لقواعد الحوكمة وتفعيل آلياتها يتم الحكم على مصداقية هذه القوائم لاكتشاف الأخطاء والانحرافات من طرف مستخدميها .

من المؤكد أن تطبيق الحوكمة في الشركات يعمل على تحسين و زيادة فعالية و كفاءة الإدارة في إظهار الشفافية و المحاسبة و تحسين الأداء المالي و التشغيلي للمؤسسة و الحفاظ على السمعة الاقتصادية و حماية حقوق المساهمين ،و الالتزام بالممارسات المهنية السليمة و هذا ما ينعكس عند تقييم قوائمها المالية و ما مدى شفافية و موثوقية المعلومات المالية و التأكد من صحتها من خلال فعالية النظام الضريبي و الرقابة الجبائية بالتحديد بالاعتماد على الأطر المحاسبية و الخصائص المتعارف عليها .

وفي مايلي خلاصة لأهم ما تضمنته هذه الدراسة من نتائج و اقتراحات:

النتائج :

تتمحور هذه الدرسة نظريا و تطبيقيا باستخلاص في العموم أن هناك غياب و تأخر نسبي في فهم و إطلاع حول تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالمفهوم الصحيح بالرغم من وجود بعض المؤشرات التي توجب الاهتمام بهذا المفهوم الحديث حيث :

- تعتبر حوكمة الشركات النظام الذي تدار به المؤسسات و تراقب من طرف أصحاب المصالح و ذوي العلاقة مع المؤسسة وهي تضمن الكفاءة و الإدارة الرشيدة في استغلال الموارد و كفاءات المؤسسة.
- إدراك المدراء و مسوؤلي الشركات لضرورة جعل حوكمة الشركات منهجا تطبيقيا يعمل به في مجال تسيير إدارة شؤون الشركات و إيصال مفهومه و محتواه إلى كل موظف.
- ضرورة إجراء تدقيق سنوي لحسابات الشركة بواسطة مدقق خارجي مستقل و ذلك لضمان بان القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للمؤسسة.
- تعتبر القوائم المالية نتاج القرارات المتخذة من قبل مسؤولي الشركات إذ تلخص أهم العمليات و الأحداث المالية في ظل النظام المحاسبي.
- تعزز مصداقية القوائم المالية من جودة المعلومات المحاسبية .

و قد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية على مستوى بعض الشركات المساهمة بولاية سعيدة بأن هذه الأخيرة تطبق أسس الحوكمة و مبادئها بما يتوافق مع استيراتيجيتها و هذا ما ينعكس على قوائمها المالية بتوفير الموثوقية و المصداقية فيها حيث:

- ✓ رغم حداثة تطبيق مفهوم حوكمة الشركات إلا انه يسري تطبيقه في الشركات العمومية و الخاصة .
- ✓ تبني هذه المؤسسات لإطار فعال للحوكمة يضمن تطبيق القوانين الداخلية و المسؤوليات وفقا للتشريع الوطني هذا ما تجسد في الموافقة الشديدة للشركات محل الدراسة.
- ✓ اتصاف القوائم المالية الخاصة بالشركات العمومية بالمصداقية و الموثوقية أكثر من الشركات الخاصة.
- ✓ حرص الشركات العمومية على الالتزام بالوقت المناسب لتوفير المعلومات المالية لمصلحة الضرائب.
- ✓ لا تعبر القوائم المالية للشركات الخاصة عن التمثيل الصادق للعمليات و اهتمامات مستخدميها.
- ✓ مساهمة الشركات خاصة العمومية في تحقيق إيرادات ضريبية تتماشى مع الدخل المحقق.

الاقتراحات:

بناءا على الدراسة النظرية و الميدانية و النتائج المتحصل عليها يمكننا أن ندرج الاقتراحات التالية :

- اعتماد نظام حوكمة الشركات كمنهج في الإدارة السليمة في المؤسسات .
- توعية الموظفين و المدراء بمبادئ حوكمة الشركات وإبراز دورها في تحقيق الشفافية و حماية حقوق جميع الأطراف المتعاملة مع الشركة.
- الالتزام بضرورة توفير قوائم مالية خالية من الانحرافات تعكس قيمة الشركة.
- الأخذ بعين الاعتبار الوقت المناسب لإيداع التصريحات المالية لتفادي الوقوع في مشكل التهرب الضريبي.

المراجـــع

مراجع باللغة العربية:

1) د.أ.غضبان حسام الدين،**محاضرات في نظرية الحوكمة** ،الطبعة الأولى،دار حامد للنشر والتوزيع،عمان،ا

2) د.بن عمارة منصور،**الضرائب على الدخل الإجمالي حسب تعديلات قانون المالية 2010**،الضرائب مصلحتك أولا، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر الطبعة الثانية،2011.

3)حسين مصطفى حسين،**مبادئ المالية العامة**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2001.

4) حسين يوسف القاضي،سمير معذي الريشاني،**موسوعة المعايير المحاسبية الدولية"معايير إعداد التقارير المالية الدولية**،دار الثقافة،عمان الأردن،الجزء الأول،2012 .

5) حميد بوزيدة،**جباية المؤسسات**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005.

6) د. زياد عبد الحليم الذببة ،د.نضال محمود الرمحي ،د.عمر عبد الجعدي،**نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**،الطبعة الأولى ،جار المسيرة للنشر والتوزيع، 2011.

7) سوزي عدلي ناشد،**المالية العامة**،منشورات الجليس الحقوقية،لبنان،2003.

8) سيد عطاء الله السيد،**التدريب المحاسبي والمالي**،الدار الراية للنشر والتوزيع،الأردن،2013.

9) صالح الرويلي،**اقتصاديات المالية العامة**،الطبعة الرابعة،ديوان المطبوعات،الجزائر،1992.

10) طارق عبد العال حماد ،**"حوكمة الشركات و الأزمات المالية "**،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 .

11) طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، تطبيق حوكمة المصارف)** ،الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية،2005.

12)طارق عبد العال حماد،**تحليل القوائم المالية**،الدار الجامعية،الإسكندرية-مصر،2006.

13) عادل احمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**،مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام،دار النهضة العربية للطباعة والنشر، القاهرة ، مصر،1992.

14) عبد المنعم فوزي،**المالية العامة**،دار النهضة العربية،2004.

15) عدنان بن حيدر بن درويش،**حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**،اتحاد المصارف العربية،الإسكندرية،

2007.

16) علاء فرحان طالب،**الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**،الطبعة الأولى،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان، 2011.

17) فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة الدولية**، ترجمة وتقريب وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، دار المريخ للنشر،2007 .

18) فرهود محمد سعيد،**مبادئ المالية العامة**،الجزء الأول،جامعة حلب، سوريا،1994.

19) لبوز نوح،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد**،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزء الأول،بسكرة- الجزائر،2009.

20) محسن أحمد الخضيري،**حوكمة الشركات**، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005.) لخضر علاوي ،**معايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
21) محمد عباس محرزي ،**اقتصاديات الجباية والضرائب**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2003.

22) محمد مصطفى سليمان، **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006 .

23) نصر علي عبد الوهاب الشحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

24) وليد ناجي الحيالي،حسن عبد الجليل أل غزوي،**حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**،الطبعة الأولى،مركز الكتاب الأكاديمي،عمان،2015.

مراجع باللغة الفرنسية:

1. Catherine Maillet ,Anne le manch, « **normes contaples internationales IAS/IFRS** »édition béti, 2006.
2. J.P.casimir, « **les signe extérieurs de revenu** », librairie de l`université paris,1979.
3. Louis Trotabas , « **finances publiques** », édition dallaz ,paris ,France,1997.
4. pascal charpentier , »**management et gestion des organisation** », Armand colin,5eme édition ,paris,2007.
5. Samuel Mercier, « **L'apport de la théorie des parties prenantes au managent stratégique une synthèse de littérature** », université de bourgogne, XI^{ème} conférence,2001.

المذكرات:

1) بلحمو خديجة،**أهمية أصحاب المصالح في حوكمة الشركات**،مذكرة ماجستير،أبي بكر بلقايد،تلمسان،2011-2012 .

2) حنان بركة،نجوى محمودي ،**قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجستير،تخصص محاسبة،جامعة قاصدي مرباح،قالمة،2013.

3) زروقي عمار،**التعهيد بإدارة الصيانة كاختبار استراتيجي،مدخل لتحسين الإنتاجية**،مذكرة ماجستير،قاصدي مرباح، ورقلة ، 2011-2012 .
4) سليمان عتير،**دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة،جامعة محمد خيضر،بسكرة،2011-2012 .
5) شرقي مهدي،**عمل ودور مجالس الإدارة**،مذكرة ماجستير،أبي بكر بلقايد،تلمسان،2005-2006.

6) شناي عبد الكريم،**تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق المعايير المحاسبية الدولية**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير،تخصص محاسبة،جامعة الحاج لخضر،باتنة،الجزائر،2008-2009 .

7) العايب ياسين،**إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية**،مذكرة ماجستير أبي بكر بلقايد،تلمسان،2011-2012.

8) غلاي نسيمة، **فعالية حوكمة الشركات**،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية،أبي بكر بلقايد،تلمسان ،2010-2011.
9) فاتح غلاب،**تطور وظيفة التدقيق في مجال الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة**،مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،سطيف،2010-2011.

10) قحموش سمية،**دور المراجعة الجبائية في تحسين التصريحات الجبائية**،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،2011- 2012 .

11) قصاص فتيحة،**حوكمة المؤسسات العائلية في الجزائر**،مذكرة ماجستير،أبي بكر بلقايد،تلمسان،2011-2012.

12) ماجد إسماعيل أبو حمام،**تطبيق قواعد الحوكمة على الأوضاع المحاسبي وجودة التقارير المالية**،رسالة ماجستير غير منشورة تخصص محاسبة،الجامعة الإسلامية،غزة،2009

13) محمد علي عبد الصمد،**دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**،مذكرة ماجستير،المدية، 2008-2009.

14) نوي الحاج،**إمكانية تطبيق التوحيد في الجزائر**،مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008

15) يحي لخضر،**دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية**،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية"فرع إستراتيجية السوق في ظل اقتصاد تنافسي" ، جامعة محمد بوضياف،المسيلة،2006-2007.

الملتقيات :

1)أ.م.د. فيجاء عبد الله يعقوب، فريد فيصل الغاتمي**" أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل (دراسة في قسم الشركات في المهنية العامة للضرائب).**

2) بتول .محمد نوري ،د.علي خلف سليمان ،**حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظريات الوكالة**، ملتقى دولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق،2011.

3) بروش زين الدين،أ.دهيمي جبابر ،**دور آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري** ،الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري،2012.

4) بن الطاهر حسين ،بوطلاعة محمد،**دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي**، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي،جامعة بسكرة،2012.

5) حساني رقية ،مروة كرامة ، حمزة فاطمة ، **"آليات حوكمة الشركات و دورها في الحد من الفساد المالي و الإداري "** ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للخد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، المنعقد في 6-7 ما ي،2012.

6) عبد الرزاق زاوي ، **حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي** ،ملتقى ،جامعة بسكرة،2012.

7) عزيزة بن سميحة، أ. طبني، **"حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التعاون"**، حسيبة بن بوعلي، الشلف، 03-04-2012.

8) فداوي أمينة، هوام جمعة، **حوكمة المؤسسات ومتطلبات حماية البيئة**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 22- 23 نوفمبر 2011.

المؤتمرات :

1) اشرف حنا ميخائيل،**تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات** ،المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات(تدقيق الشركات،تدقيق المصارف والمؤسسات المالية،تدقيق الشركات الصناعية)،القاهرة ،مركز المشروعات الدولية الخاصة 25/24 ديسمبر 2005 .
2) صديقي خضرة،**التأهيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة من جراء تبنيها** ،المؤتمر الثاني حول متطلبات ارصاء حوكمة الشركات في إدارة الميزانية العامة للدولة،جامعة البويرة، 2010 .
3) منتدى **الإدارة المالية والمحاسبية** ،محاسبة الضرائب الضريبية الموحدة على الدخل ،منتدى المحاسب العربي،2013.

المقالات و المجلات:

1) أبو الفتوح سمير ، **نظرية الوكالة : مدخل لتخفيض التكاليف العامة** ، المجلة العربية للإدارة ، المملكة العربية السعودية ، 1998.
2) إسلام بدوي الداعور التميمي،**اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية** ،ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي في فلسطين ،2012 .

3) حبار عبد الرزاق "**الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي ـ حالة دول شمال إفريقيا**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 7 ، الجزائر.

4) سليمان بلعور،**واقع وأثار انتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر**،مجلة رؤى اقتصادية ،جامعة الوادي العدد 2014،06.

5) ظهر شاهر القشي،**انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في البيئة المحاسبية** ،المجلة العربية للإدارة ،جامعة الدول العربية،العدد 2005،02.

6) محمد حسين يوسف ،**محددات الحوكمة و معاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر** ،منشورات بنك الاستثمار القومي، يونيه 2007.

الجرائد الرسمية و القوانين التشريعية:

1) المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في2008/05/28 المتضمن **تطبيق أحكام القانون** 11/07 المؤرخ في 2007/11/25،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/25 العدد27.

2) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،القرار المؤرخ في 2008/07/26 الجريدة الرسمية 2009،العدد09.

3) القانون رقم07/ 11المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن **النظام المحاسبي المالي**، الجريدة السمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد 74.

4) المادة **18**، المادة **20** من قانون الإجراءات الجبائية .

المواقع الالكترونية :

1. http://www.oced.org.oced.principales and annotation corporate governance arabica translation.

الملاحـق

جامعة د.مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيانQuestionnaire

تحية طيبة وبعد:

استكمالا لمتطلبات الحصول على **شهادة الماستر** في علوم التسيير **تخصص حوكمة المنظمات**, تقوم الطالبة بإجراء دراسة بعنوان " **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية و انعكاسها على زيادة الإيرادات الضريبية** " و قد تم اختياركم ضمن العينة المشاركة في هذه الدراسة .

نرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبيان المرفق بكل **شفافية و موضوعية** , علما أن آرائكم واقتراحاتكم ستساهم في تحقيق أهداف الدراسة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

أشكركم على حسن تعاونكم و لكم مني فائق التقدير و الاحترام

ملاحظة: نرجو منكم وضع العلامة (x) في المربع المناسب.

1- المعلومات الخاصة بالمجيب :

الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى

المؤهل العلمي: ☐ جامعي ☐ غير جامعي

الوظيفة : ☐ مسؤول ☐ موظف عادي

الخبرة: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

2- المعلومات الخاصة بالشركة :

طبيعة ملكية الشركة: ☐ خاصة ☐ مختلطة ☐ عمومية

عمر الشركة : أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

3- محاور الاستبيان الخاصة بحوكمة الشركات

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المحور الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات					
1	المؤسسة لديها قانون داخلي ينظم المهام و يحتكم إليه في حل النزاعات الداخلية.					
2	المسؤوليات والصلاحيات موزعة بوضوح و وفقا للتشريع الوطني.					
3	العقود التي تبرمها المؤسسة مع جميع الأطراف محمية بالقانون.					
4	القوانين المنظمة للأسواق تضمن النزاهة و المنافسة العادلة .					
	المحور الثاني :حقوق المساهمين					
5	حق المشاركة في الجمعية العامة للشركة و انتخاب أعضاء مجلس الإدارة و تحديد الأهداف.					
6	حصول المساهمين على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب و بالقدر الكافي.					
7	الحصول على الأرباح السنوية في حالة توزيعها.					
8	القيام بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة حول نشاط الشركة.					
	المحور الثالث :المعاملة المتساوية للمساهمين					

9	هناك معاملة متساوية بين كافة المساهمين مهما كانت ملكيتهم للأسهم .					
10	كل مساهم تنتهك حقوقه يعوض مهما كانت مساهمته.					
11	جميع المساهمين يحصلون على المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة في الوقت الملائم دون تمييز.					
12	القانون يحمي مساهمي الأقلية من سوء الاستغلال لصالح مساهمي الأغلبية.					
	المحور الرابع : دور أصحاب المصالح					
13	تحرص الشركة على الالتزام بالعقود المبرمة مع جميع الأطراف المرتبطة بها .					
14	إشراك أصحاب المصالح في الرقابة على أداء الشركة.					
15	تمكين جميع أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات الخاصة بنشاط الشركة.					
16	الشركة تلتزم بتعويض جميع أصحاب المصالح (العمال، الموردون، البنوك...) في حالة انتهاك حقوقهم.					
	المحور الخامس : الإفصاح و الشفافية					
17	تعلن الشركة عن سياستها وأهدافها المستقبلية.					
18	الشركة تفصح عن جميع المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب و هي متاحة للجميع.					
19	الشركة تعلن عن المخاطر التي تهددها و تهدد نشاطها.					
20	تقارير التدقيق الداخلي والخارجي متاحة للجميع.					
21	الإعلان عن جميع الترقيات و الوظائف الجديدة بطريقة شفافة و نزيهة.					
22	التحفيزات والمكافآت مبنية على معايير واضحة و معروفة للجميع.					

23	نظام الأجور المتبع يتميز بالعدالة والموضوعية.					
	المحور السادس : مسؤوليات مجلس الإدارة					
24	يقوم مجلس الإدارة بتحديد أهداف و إستراتيجيات الشركة و يسهر على متابعة و مراقبة تنفيذها.					
25	يقوم مجلس الإدارة بتعيين المدراء التنفيذيين وتحديد أجورهم ومكافآتهم.					
26	يقوم بمراقبة ومساءلة المسيرين ومحاسبتهم.					
27	يعمل على ضمان حماية حقوق جميع أصحاب المصالح.					
28	يتكون مجلس الإدارة من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين ومستقلين.					
29	يلتزم المجلس بإعداد تقرير سنوي عن أداء الشركة و يبلغ الجميع به.					
30	اللجان المنبثقة عن المجلس (لجنة التدقيق ، لجنة الأجور والمكافآت...) تتكون فقط من الأعضاء غير التنفيذيين و المستقلين.					

من إعداد الطالبة: **تحت**

إشراف:

بن سعادة سعاد

د.يزيد قادة

جامعة د.مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

استبيان Questionnaire

تحية طيبة وبعد:

استكمالا لمتطلبات الحصول على **شهادة الماستر** في علوم التسيير **تخصص حوكمة المنظمات**, تقوم الطالبة بإجراء دراسة بعنوان " **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية و انعكاسها على زيادة الإيرادات الضريبية** " و قد تم اختياركم ضمن العينة المشاركة في هذه الدراسة .

نرجو منكم التفضل بالإجابة على الأسئلة الواردة في الاستبيان المرفق بكل **شفافية و موضوعية**, علما أن آرائكم واقتراحاتكم ستساهم في تحقيق أهداف الدراسة وستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

أشكركم على حسن تعاونكم و لكم

منى فائق التقدير و الاحترام

ملاحظة: نرجو منكم وضع العلامة (x) في المربع المناسب.

1- المعلومات الخاصة بالمجيب :

الوظيفة : مراقب ☐ مدقق ☐

2- المعلومات الخاصة بالشركة :

طبيعة نشاط الشركة: خ☐ ط☐ ☐مية

3- محاور الإستبيان الخاصة بمصداقية القوائم المالية وجودتها.

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المحور الأول: الملائمة					
1	ملائمة المعلومات المالية للقرارات المزمع اتخاذها.					
2	وجوب أن تكون المعلومات ذات قدرة تنبؤية لتحسين احتمالات متخذي القرار.					
3	التحقق من التوقعات عن طريق الرقابة و التقييم .					
4	الوقت المناسب بتوفير المعلومات في حينها.					
	المحور الثاني : الموثوقية و الدقة					
5	المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة .					
6	التمثيل الصادق للعمليات و الأحداث .					
7	أن تعبر المعلومات المالية عن حقيقتها الاقتصادية و ليس بمجرد الشكل القانوني.					
8	الاعتماد على المعايير و المقاييس المحاسبية الدولية.					
	المحور الثالث : الاكتمال و الشمولية					
9	المعلومات المقدمة كاملة وتغطي جوانب اهتمامات مستخدميها.					
10	المعلومات الواردة بالقوائم المالية كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية و التكلفة.					
11	احتواء القوائم المالية لكافة الإفصاحات الضرورية.					

12	توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصلحة.					
	المحور الرابع : الثبات					
13	الحرص على تطبيق نفس المبادئ و الإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى.					
14	المرونة في إتباع الأسس المحاسبية أكثر موثوقية في حالة التغيير.					
15	تماثل و اتساق المعلومات المالية لغرض إتخاد القرار.					
16	ح و بيان اثر التغيير على الدخل					

من إعداد الطالبة: **تحت**

إشراف:

بن سعادة سعاد **د.يزيد قادة**

قائمة شركات المساهمة

الرقم	الشركة	التسمية	نشاط الشركة
01	SPA ORVO	المكتب الإقليمي للحوم الغرب	التسمين
02	SPA PAPCAS	شركة الأسهم وراقة و مصنع الورق سعيدة	صناعة عجينة الورق و صناعة الورق المقوى
03	SPA LAITRERIE FORMAGERIE LA SOURCE SAIDA(OROLAIT)	المؤسسة الوطنية للحليب و مشتقاته الغرب سعيدة	إنتاج الحليب و مشتقاته
04	SPA ECOMET	مؤسسة البناء الحديدي لولاية سعيدة	البناء المعدني (صنع العناصر و التركيب)

05	SPA ENAD	شركة الأسهم فرع الغرب إيناد/سوديور	صناعة منتجات التبيض و مواد الصيانة السائلة
06	SPA ABRAS ex ENAVA	شركة أسهم المواد الكاشطة	صناعة المواد الكاشطة
07	SPA BENKREDDA ET ASSOCIES	شركة الأسهم بن كريدة و شركاءه	مؤسسة أشغال البناء
08	SPA GROUP NAHLA	شركة الأسهم فريق نحلة للمشروبات غير الكحولية	إنتاج المياه المعدنية و المشروبات المختلفة غير الكحولية

" أثر تطبيق حوكمـة الشركـات على مصداقية القوائم الماليـة و انعكاسها على زيادة الإيرادات الضريبية"

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات و تأثيرها على مصداقية القوائم المالية و مدى مساهمتها في تحسين الإيرادات الضريبية ،حيث جاءت حوكمة الشركات بمثابة الدواء الشافي لسلسلة الانحرافات التي وقعت في تسيير الشركات الكبرى وذلك من خلال ترسيخ مبادئها والإلمام بآلياتها فكان من أبرز اهتماماتها الإفصاح المحاسبي والشفافية و المساءلة في الشركات.

حيث قمنا بإجراء دراسة تطبيقية على مستوى بعض الموئسات المساهمة العمومية والخاصة وذلك من خلال توزيع استبيانين، الأول يتعلق بحوكمة الشركات وموجه لهذه الموئسات أما الثاني فيتعلق بمصداقية القوائم المالية وهو موجه لمراقبي ومدققي الحسابات على مستوى مركز الضرائب لولاية سعيدة.وقد أفضت نتائج هذه الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية وهذا ما أدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات ، مصداقية القوائم المالية ، الإيرادات الضريبية.

Summary :

This study aims to clarify the importance of relationship between the application of corporate governance and its impact on the financial credibility statements and the extent of their contribution to the improvement of tax revenues, where it came as a panacea for a series of distractions that have taken place in the conduct of large companies, through the consolidation of its principles and familiarity , wich included leading concerns the disclosure accounting, transparency and accountability in companies.

Where we have conducted a practical study on some level of public and private institutions and through the distribution of two questionnaires, the first respect to corporate governance and the prompt for this institutions, while the second relates to the credibility of the financial statements, which monitors and auditors prompt on the level of the tax state Center Saida . led results of this study to the existence of the impact of corporate governance on the credibility of the financial statements and this is what has led to increased tax revenues.

Key words: corporate governance, credibility of financial statements, tax.