وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

الموضوع:

أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية

–دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المنجمية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) في شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:

شعباني أمال

تحت إشراف:

أ.د. مزيود ابراهيم

المشرف المساعد:

د. زواق كمال

أعضاء لجنة المناقشة

سماي علي	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	رئيساً
مزيود ابراهيم	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	مشرفاً مقرراً
زواق كمال	أستاذ محاضر أ	جامعة يحي فارس بالمدية	مشرفاً مساعداً
بوعرعار شمس الدين	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	عضواً مناقشاً
بلحمري خيرة	أستاذة	جامعة يحي فارس بالمدية	عضواً مناقشاً
قنوش مولود	أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة	عضواً مناقشاً
رحيم سعيد	أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة	عضواً مناقشاً

السنة الجامعية: 2023–2024.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

الموضوع:

أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية

–دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المنجمية –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (ل م د) في شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:

شعباني أمال

تحت إشراف:

أ.د. مزيود ابراهيم

المشرف المساعد:

د. زواق كمال

أعضاء لجنة المناقشة

سماي علي	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	رئيساً
مزيود ابراهيم	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	مشرفاً مقرراً
زواق كمال	أستاذ محاضر أ	جامعة يحي فارس بالمدية	مشرفاً مساعداً
بوعرعار شمس الدين	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	عضواً مناقشاً
بلحمري خيرة	أستاذة	جامعة يحي فارس بالمدية	عضواً مناقشاً
قنوش مولود	أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة	عضواً مناقشاً
رحيم سعيد	أستاذ محاضر أ	جامعة البويرة	عضواً مناقشاً
			عضواً مناقشاً

السنة الجامعية: 2023–2024.

كلمة شكر وعرفان

عملا بقوله تعالى﴿ ... لئن شكرتم لأزيدنكم... ﴾سورة إبراهيم (الآية 07).

أشكر الله سبحانه على نعمة العلم والتوفيق والهداية لإتمام هذا العمل.

كما أشكر الأستاذ المشرف "مزيود إبراهيم " والأستاذ المشرف المساعد "زواق كمال" على توجيهاتهما ونصائحهما التي ساهمت في إتمام هذا العمل.

كما أتفضل بجزيل الشكر لأعضاء اللجنة الموقرة على قبولهم مناقشة وتقييم هذه الأطروحة.

أشكر الأستاذ "بوجمعة شتوان" على نصائحه وتدقيقه اللغوي التي كان له دورا بارزا في كتابة أطروحتي على أكمل وجه.

أشكر الدكتور "مراد مسعود سعداوي " الذي لم يدخر جهدا ولا وقتا لمساعدتي.

كما لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأساتذة جامعة المدية على كل ما قدموه من توجيهات ومساعدة.

كما أشكر كل من ساهم قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

الإهداء

إلى التي رحلت قبل أن تراني أحقق ما تمنت ودعت الله من أجلي سرا وعلانية–أمي–رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه وجمعني بها في الفردوس الأعلى.

إلى الذي كان حرصه وحبه ونصائحه شمعة تضيء لي آخر النفق وتشجعني في كل خطوة منه، إلى من يثق بي أكثر من نفسي–والدي–أغلى ما أملك في هذه الحياة حفضه الله وأمده بالصحة والعافية.

إلى إخوتي وأخواتي سندي وعزي رزقهم الله بكل خير ونعماء.

إلى زوجي وشريك حياتي الذي صبر على كل تقصير مني

إلى قرة عيني وفرحتي ابنتي الغالية–آنيا–

إلى كل من يحمل الإسلام وحب العلم في صدره أهدي عملي هذا.

المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور، ومساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية، وهذا في ظل المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركات الاقتصادية، والناتجة عن التطبيق غير السليم للوائح والتشريعات والقوانين، كما تسعى الدراسة في جانبها النظري إلى تسليط الضوء على حوكمة الشركات، وآليات التطبيق الفعال لها، وواقع تطبيقها في الجزائر ثم التطرق للتدقيق الجبائي كأحد هذه الآليات، ومحاولة ابراز دور التدقيق الجبائي وجودته في الحد من التهرب الضريبي، وانعكاس ذلك على تحسين حوكمة الشركات الاقتصادية.

ومن أجل الوصول لهذه الأهداف تم في الجانب التطبيقي القيام بدراسة استقصائية، على القطاع المنجمي في الجزائر ،كأحد أهم القطاعات الحيوية، وكمحاولة لتدعيم الجانب النظري وتأييد بيئة الجزائر ،وذلك بهدف ابراز أهمية تبني التدقيق الجبائي للشركات المنجمية كمتغير مستقل، على تعزيز وتفعيل الحوكمة في هذه الشركات.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود درجة ارتباط قوي جدا، بين تبني التدقيق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية، لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية.

وبذلك، فقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستحداث وظيفة للتدقيق الجبائي، في الشركات الاقتصادية الجزائرية، وتأهيل المدققين علميا وعمليا في المجال الجبائي، بالإضافة إلى تخصيص معايير في التدقيق الجبائي، ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الجبائي، المخاطر الجبائية، الشركات المنجمية.

Abstract :

This study aims to highlight the role and contribution of tax audits in enhancing the governance of economic companies, considering the tax risks these entities face due to improper application of regulations, legislation, and laws. The theoretical aspect of the study illuminates corporate governance and its effective implementation mechanisms, alongside an examination of its practical application in Algeria. Furthermore, the study scrutinizes tax audits as one of these mechanisms، and seeks to emphasize their role and quality in reducing tax evasion, thereby improving corporate governance in economic

companies. To achieve these objectives, a survey was conducted within the Algerian mining sector, chosen for its strategic importance, to support the theoretical framework and highlight the relevance of implementing tax audits in mining companies as an independent variable, for strengthening and activating corporate governance.

The study found, that there is a very strong degree of correlation between the adoption of tax audit, and the enhancement of corporate governance in the Algerian environment, and the existence of a statistically significant effect of the adoption of tax audit, in enhancing corporate governance.

Consequently, the study advocates for the establishment of a tax audit function within Algerian economic companies, and the provision of scientific, and practical qualifications for auditors in taxation. Additionally, it recommends the formulation of standards for tax auditing, within Algerian auditing guidelines.

Keywords : Corporate Governance, Tax Audit, Tax Risks, Mining Companies.

فهرس المحتويات

العنوان	رقم الصفحة
شكر وعرفان	**I**
الإهداء	**II**
المستخلص	**III**
فهرس المحتويات	**V**
قائمة الأشكال	**VII**
قائمة الجداول	**VIII**
قائمة الملاحق	**X**
مقدمة	**(أ-س)**
الفصل الأول أدبيات حوكمة الشركات وواقع تطبيقها في الجزائر	**(59-1)**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات	**3**
المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات	3
المطلب الثاني: مبررات اللجوء إلى حوكمة الشركات	11
المطلب الثالث: أهمية وأهداف وخصائص حوكمة الشركات	18
المبحث الثاني: متطلبات تطبيق الحوكمة السليمة	**24**
المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات	24
المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات	30
المطلب الثالث: مقومات حوكمة الشركات	39
المبحث الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر	**41**
المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد في الجزائر	42
المطلب الثاني: واقع ومقومات الحوكمة في الجزائر	49
المطلب الثالث: متطلبات تعزيز حوكمة الشركات في الجزائر	55
خلاصة الفصل	**59**

فهرس المحتويات

الفصل الثاني: مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات	**(113-60)**
تمهيد	**61**
المبحث الأول: مبررات الاهتمام بالتدقيق الجبائي	**62**
المطلب الأول: ضرورة التخصص النوعي للمدقق الجبائي.....	62
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كوسيلة لتبسيط التشريعات الضريبية.....	65
المطلب الثالث: اختلاف التدقيق الجبائي عن المفاهيم المشابهة له.....	67
المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي	**69**
المطلب الأول: مفهوم ومبادئ وأقسام التدقيق الجبائي	69
المطلب الثاني: تصور لمتطلبات تطبيق التدقيق الجبائي في إطار التخصص النوعي	75
المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات	**84**
المطلب الأول: دور التدقيق الجبائي في التحكم في المخاطر الجبائية وعلاقته بحوكمة الشركات	84
المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي وأثره على حوكمة الشركات	97
المطلب الثالث: جودة التدقيق الجبائي كآلية لتعزيز حوكمة الشركات	104
خلاصة الفصل	**113**
الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق الحوكمة في قطاع المناجم	**(171-114)**
تمهيد	**115**
المبحث الأول: قطاع المناجم في الجزائر وأهم الرسوم المفروضة به	**116**
المطلب الأول: تقديم حول القطاع المنجمي في الجزائر	116
المطلب الثاني: الضرائب والرسوم المفروضة على الشركات المنجمية	121
المطلب الثالث: نموذج مقترح بخصوص التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية	126
المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية	130
المطلب الأول: وصف متغيرات الدراسة	130
المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان	137
المطلب الثالث: تحليل نتائج أفراد العينة واختبار الفروقات	145
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار علاقة التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات المنجمية	155
المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة	155
المطلب الثاني: اختبار علاقة التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات في المؤسسات المنجمية الجزائرية	164
خلاصة الفصل	**171**
الخاتمة	**172**
قائمة المراجع	**178**
الملاحق	**197**

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أطراف حوكمة الشركات	11
02	دوافع الاهتمام بالحوكمة	18
03	أهداف حوكمة الشركات	22
04	خصائص حوكمة الشركات	24
05	معايير التدقيق الجبائي	83
06	مصادر الخطر الجبائي	93
07	النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة	132
08	النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير المؤهل العلمي	135
09	النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير الوظيفة	136
10	النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير الخبرة	137

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الإصدارات المهنية المساهمة في تطوير مفهوم الحوكمة	06
02	الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بالنسبة للاهتلاك	89
03	عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات	94
04	عقوبات النقص والغش في التصريحات الجبائية	95
05	سلم حق إعداد الوثيقة	122
06	كيفية حساب منتوج المنح	123
07	السلم الأساسي للرسم المساحي	124
08	نسبة الإتاوة المفروضة بعنوان استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة	125
09	مجتمع الدراسة	131
10	سلم ليكارت الخماسي	133
11	معيار تفسير الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	134
12	توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي	134
13	توزيع أفراد العينة وفق متغير الوظيفة	135
14	توزيع أفراد العينة وفق متغير الخبرة المهنية	136
15	الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	138
16	الصدق الداخلي لعبارات بعد اجتناب المخاطر الجبائية	139
17	الصدق الداخلي لعبارات بعد الحد من التهرب الضريبي	140
18	الصدق الداخلي لعبارات بعد تقرير المدقق الجبائي	141
19	صدق الاتساق البنائي للمحور الثاني	142
20	صدق الاتساق البنائي للاستبيان ككل	143
21	قيم الثبات بطريقة التجزئة النصفية	144
22	معاملات ألفاكرونباخ لكل بعد من أبعاد قائمة الاستبيان والاستبيان ككل	144
23	اختبار التوزيع الطبيعي	145

24	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير المؤهل العلمي	146
25	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير الوظيفة	147
26	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير الخبرة المهنية	148
27	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير المؤهل العلمي	149
28	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الوظيفة	150
29	نتائج اختبار **ANOVA** لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الخبرة المهنية	152
30	إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول المتعلق بوجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	156
31	إجابات المستجوبين حول البعد الأول للمحور الثاني المتعلق باجتناب المخاطر الجبائية	158
32	إجابات المستجوبين حول البعد الثاني للمحور الثاني المتعلق بالحد من التهرب الضريبي	160
33	إجابات المستجوبين حول البعد الثالث للمحور الثاني المتعلق بتقرير المدقق الجبائي	162
34	نتائج اختبار (**T**) حول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية.	164
35	نتائج تأثير تجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية	165
36	نتائج تأثير الحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية	167
37	نتائج تأثير تقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية	168
38	تأثير تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية	169

الرقم	العنوان	الصفحة
01	قائمة الاستبيان باللغة العربية	198
02	قائمة الاستبيان باللغة الفرنسية	202
03	مخرجات برنامج**SPSS**	206

مقدمة

تمهيد:

تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة، و النامية خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدها عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي، من تداعيات الانهيارات المالية، والمحاسبية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية، في سنة 2002، بالإضافة إلى الأزمة المالية العالمية التي ضربت النظام المالي، والاقتصادي العالمي، التي بدأت خلال سنة 2007 ومازالت تداعياتها مستمرة حتى الآن.

ويعد انعدام الثقة بين الأطراف ذات المصالح المتعارضة في الشركة، السبب الجوهري لظهور مفهوم حوكمة الشركات، ذلك المفهوم الذي أصبح يحتل أهمية بالغة خاصة في عالم المال والأعمال، ومن وجهة النظر المحاسبية، فإن الحوكمة هي النظام الذي يمكن من خلاله مراقبة أعمال الشركة، وتصحيح أخطائها وتحديد المسؤولية بشأن تلك الأخطاء.

كما يمثل التدقيق الجبائي الوجه المكمل للعمل المحاسبي و المالي بصفة عامة، ويمكن اعتباره آلية من آليات حوكمة الشركات، حيث يعكس مدى صدق وموضوعية التصريحات جبائية ، ومدى تقيد الشركات بالشروط التي يحددها التشريع الجبائي، ونظرا للتغيرات المستمرة التي تمس مختلف التشريعات، والتنظيمات الجبائية، مما ينجر عنه عدم الفهم الدقيق لنصوص القانون الجبائي، وبالتالي إمكانية تعرض الشركات للمخاطر التي تؤثر سلبا على تحقيق أهدافها ، حيث أصبحت المخاطر الجبائية اليوم من أهم مخاطر الأعمال، التي تواجه الشركات الاقتصادية، فقد وجب تبني تدقيق جبائي، يسهر على السير و الأداء الحسن لأنشطتها من الناحية الجبائية، وعلى التأكد من مدى احترامها للقوانين و التشريعات المعمول بها.

هذا ويملك قطاع المناجم في الجزائر، من الموارد ما يؤهله ليكون قاطرة الاقتصاد الوطني والممول الرئيسي لمخططات الحكومة، وفي هذا الشأن تهدف الجزائر إلى دعم التنقيب، والاكتشاف المنجمي، ومواصلة جهودها للنهوض بشركات هذا القطاع، الذي شهد تحولا جذريا كما اعتبرت سنة 2023 سنة إعادة بعث القطاع المنجمي في الجزائر.[1]

[1] نقلا عن وكالة الانباء الجزائرية : https://www.aps.dz/ar/economie

ونظرا لخصوصية هذا النوع من الشركات، سواء من ناحية تفرده بجملة من الضرائب والرسوم، التي تشكل جزءا هاما في إيرادات الدولة، أو من ناحية الدور الحيوي الذي تلعبه شركات القطاع المنجمي، في النهوض باقتصاد البلاد، كان لزاما الاستعانة بخدمات التدقيق الجبائي، سواء لفائدة الشركات المنجمية لتجنيبها الوقوع في مخاطر تؤثر على إيراداتها الضريبية، أو لفائدة الأطراف ذات العلاقة كمصالح الضرائب، من خلال الحد من التهرب الضريبي.

الإشكالية الرئيسية:

على ضوء ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي والذي تتمحور حوله الدراسة كالتالي:

"هل يمكن لتبني التدقيق الجبائي أن يساهم في تعزيز حوكمة الشركات المنجمية الاقتصادية في الجزائر؟"

يتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1-هل توجد ممارسات تعبر عن الحوكمة في الشركات المنجمية؟

2-هل يوجد تأثير لتجنب المخاطر الجبائية على تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية؟

3-ماهي طبيعة العلاقة بين التهرب الضريبي وحوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية؟

4-هل يوجد تأثير لتقرير التدقيق الجبائي على تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية؟

بالإضافة إلى ذلك فإن الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية تتطلب الإجابة عن جملة من الأسئلة أهمها:

1-ما هي تحديات تطبيق حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية؟

2-هل توجد علاقة بين المخاطر الجبائية والتدقيق الجبائي؟

3-كيف يمكن أن يؤثر التدقيق الجبائي على التهرب الضريبي؟

4-كيف تتحقق جودة التدقيق الجبائي؟

5-ماهي الضرائب والرسوم التي تفرض على الشركات الاقتصادية في القطاع المنجمي الجزائري؟

فرضيات الدراسة:

كإجابات أولية عن الأسئلة السابقة نقترح الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية: يوجد أثر لتبني التدقيق الجبائي يساهم في تعزيز حوكمة الشركات المنجمية الاقتصادية في الجزائر.

الفرضيات الفرعية:

1-توجد العديد من الممارسات التي تدل على وجود حوكمة في المؤسسات المنجمية

2-يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتجنب المخاطر الجبائية على تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية.

3-يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الحد من التهرب الضريبي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية.

4-يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقرير التدقيق الجبائي على تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية.

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة، من الاهتمام المتزايد بالحصول على معلومات من القوائم المالية، تحتوي على درجة عالية من الإفصاح والشفافية. وذلك ما تسعى إليه حوكمة الشركات، خدمة لأصحاب المصالح، وتعتبر التصريحات الجبائية أحد هذه المعلومات، ذات الأهمية البالغة. كما أن تطبيق التدقيق الجبائي كأحد آليات الحوكمة، من شأنه أن يساهم في تعزيز الحوكمة من خلال تمكين الشركات من اكتشاف المخاطر الجبائية، وكذا المساهمة في الحد من تهربها الضريبي.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة، إلى إبراز دور ومساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية، وهذا في ظل المخاطر الجبائية، التي تتعرض لها الشركات الاقتصادية، والناتجة عن التطبيق غير السليم للوائح والتشريعات والقوانين، والذي يمثل هاجسا لتلك المؤسسات. كما تهدف إلى ابراز دور التدقيق الجبائي وجودته، في الحد من التهرب الضريبي، والمساهمة في استغلال المزايا الممنوحة من السلطات الضريبية، وكيفية انعكاس ذلك على تحسين حوكمة الشركات الاقتصادية.

دوافع اختيار الموضوع:

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعت الباحثة إلى اختيار هذا الموضوع وهي تتمثل في:

الدوافع الشخصية:

– الميول الشخصي للمواضيع الحديثة خاصة أنها تتماشى مع التخصص، والرغبة في تطوير المعرفة العلمية باعتبار أن البحث العلمي يثري المعارف، وينمي القدرات وأيضا بهدف التحكم في الأدوات، والأساليب المنهجية، العلمية والعملية على حد سواء.

الدوافع الموضوعية:

– غياب المراجع والدراسات، التي دمجت بين موضوع التدقيق الجبائي والحوكمة، على مستوى المؤسسات في البيئة الجزائرية، وبالأخص على مستوى المؤسسات المنجمية، والتي كانت معوقاً ومحفزاً في نفس الوقت، لخوض مثل هذه تجارب البحثية.

– التطلع لأهمية التدقيق الجبائي، ومدى قدرته على دعم الرقابة الجبائية، وتعزيز الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية.

– إبراز أهمية الحوكمة، ومعرفة مدى تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وبالخصوص المؤسسات الاقتصادية المنجمية.

حدود الدراسة:

أ–الحدود المكانية:

ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري، من خلال دراسة أهمية تطبيق إجراءات التدقيق الجبائي، في تعزيز حوكمة الشركات، وذلك على عينة من المؤسسات الاقتصادية المنجمية في الجزائر.

فضلا عن إجراء مسح مكتبي، للدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع، بغية الاستفادة منها في تحقيق أهمية وأهداف الدراسة، بالإضافة إلى مسح وطني من خلال الفئة التي تم توجيه الاستبيان لها.

ب–الحدود الزمانية:

تمت الدراسة الميدانية ما بين السداسي الثاني لسنة 2023 والثلاثي الأول لسنة 2024.

المنهج المتبع:

سنقوم في هذه الدراسة بإتباع المنهج الوصفي بما يتوافق مع الدراسة النظرية، والاعتماد على منهج دراسة الحالة لمعرفة أهمية تبني التدقيق الجبائي من أجل تعزيز حوكمة الشركات، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية.

عينة ومجتمع الدراسة:

اتجهت الدراسة إلى التعامل مع مجتمع الشركات المنجمية، في كل من شمال وشرق وجنوب وغرب الجزائر، ومنها تم أخذ عينة عشوائية، بلغ عددها 50 شركة من مجتمع الدراسة الإجمالي، والذي بلغ عدده09 مجمعات منجمية كبرى.

الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات والبحوث العلمية التي اهتمت بموضوعي التدقيق الجبائي، وكذا حوكمة الشركات، لكن كل منها على حدا، أو تم ربطها بمتغيرات أخرى كالتهرب الضريبي، الأمن الجبائي، الخطر الجبائي وحتى الأداء المالي.

لذلك ارتأيت تقديم هذه الدراسة، التي تشمل كل من حوكمة الشركات كمتغير تابع، والتدقيق الجبائي كمتغير مستقل، ليكون إضافة تميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة، وتثري رصيد المكتبات والجامعة الجزائرية.

ومن بين الدراسات السابقة نذكر:

الدراسات باللغة العربية:

1-دراسة شراد سمير، بعنوان منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، 2014/2013.[1]

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة لوضع منهجية توضح كيفية إعداد مهمة التدقيق الجبائي، واقتراح نموذج نهائي يسمح بالخروج بمختلف التوصيات اللازمة لتفعيل الجانب الجبائي في المؤسسة.

توصل الباحث في دراسته إلى أن معالجة الخطر الجبائي يبدأ من معرفة مصادره المتنوعة، كما أن معالجة هذا الخطر لا تكون إلا عن طريق قيام المؤسسة بالتدقيق الجبائي، يسعى فيه المدقق الجبائي إلى انتهاج خطوات مهمة تساعده على تحقيق أهداف المهمة. كما أن المنهجية المتبعة من خلال التدقيق المالي، أو المحاسبي قد تبدو نفسها المطبقة في التدقيق الجبائي، لكنهما يختلفان في نظرتهما للمهمة، فللأولى نظرة مالية محاسبية تسعى لإعطاء رأي حول شرعية الحسابات والنتيجة وصدقهما، أما الثانية فتتعدى إبداء الرأي إلى الخروج بالتوصيات الضرورية والكافية لتفعيل الجانب الجبائي في الشركات، ولهذا تعتمد على عنصرين ملازمين لها هما مراجعة الفرصة ومراجعة الالتزام.

[1] شراد سمير، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، مذكرة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، 2014/2013.

2-دراسة سميرة بوعكاز، بعنوان مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لبسكرة ،2015/2014.[1]

تناولت الباحثة من خلال دراستها، العلاقة بين فعالية التدقيق الجبائي ومساهمته في الحد من التهرب الضريبي، حيث ان التدقيق الجبائي عنصر هام ضمن النظام التصريحي، ويجب إدارته بعدالة وفعالية، والذي يبنى على مدى صحة، ومصداقية المعلومات التي يقدمها المكلف بالضريبة، كما يعمل التدقيق الجبائي على اكتشاف المخالفات، والتجاوزات المرتكبة بهدف دفع المكلفين للتصريح، بمعلومات كاملة وصحيحة على المداخيل، التي يحققونها.

وتوصلت الدراسة، إلى أن التدقيق الجبائي يمكن أن يؤدي دورا هاما في الكشف عن مواطن التهرب الضريبي، واسترجاع مبالغ هامة لخزينة الدولة، إلا أن هذا يحتاج للكثير من الدعم لتحقيق الفعالية، والجودة المطلوبة وتوفير الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة، كذلك يمكن للتحفيزات المقدمة للمدققين، وأعوان الإدارة الضريبية سواء ماديا، أو معنويا أن ترفع من مردودية عملهم، وهذا ما يبعدهم عن كل تأثير خارجي، قد يخل باستقلاليتهم و تحيزهم إزاء الممولين، كما رجحت الدراسة إلى أن افتقار إدارة الضرائب الجزائرية للمدققين، وخاصة المؤهلين منهم، و المناسبين لأداء أعمال التدقيق، قد يشكل سببا لانتشار العديد من أوجه الفساد الإداري، و انعدام ثقة المكلفين بالنظام الضريبي ككل و تراجع معدلات التحصيل الضريبي.

3-دراسة العجال عدالة ومختار طلحة، بعنوان: الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، 2018.[2]

تهدف هذه الدراسة، التي هي عبارة عن مقال إلى الوقوف على دور تطبيق حوكمة الشركات في تحسين عملية التدقيق الجبائي، باعتباره أهم الآليات التي تلجأ إليها الإدارة الجبائية، للتأكد من مصداقية القوائم المالية وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية ومحاربة الغش الضريبي.

و توصلت الدراسة، إلى أنه من أجل تحسين و تفعيل عملية التدقيق الجبائي، و تحقيق النتائج المرجوة لابد على الإدارة الضريبية، الالتزام بتطبيق الحوكمة على مستوى كل مصالحها، وبالأخص مصلحة التدقيق الجبائي،

[1] سميرة بوعكاز، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لبسكرة- رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014.

[2] العجال عدالة، مختار طلحة: الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي لتندوف، المجلد 04، العدد 01، 2018.

وذلك من خلال التركيز على عملية تكوين و تدريب الموظفين، من أجل رفع كفاءة المصلحة وتحسين أداءها. خاصة وأنها تلعب دورا كبير في سلامة القوائم المالية الخاصة بالمكلفين، وفي تحديد الوعاء الضريبي لهم، وبالتالي متابعتهم والتأكد من الوفاء بالتزاماتهم، في الوقت المحدد وبالمبلغ المتفق عليه، وهذا ما سيساهم في محاربة التهرب الضريبي، وتحسين الإيرادات الضريبية، والذي ينعكس على تحسين الإيرادات العامة للدولة، وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية والرفاهية وزيادة النمو الاقتصادي للدولة.

4-دراسة زواق كمال، بعنوان أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال-دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر، 2019/2018.[1]

تهدف الدراسة، إلى إبراز دور ومساهمة التدقيق الخارجي، كآلية للرقابة ضمن آليات الحوكمة، في الوقاية من الاحتيال، والكشف والإبلاغ عنه في بيئة الجزائر، ومن وجهة نظر مدققي الحسابات الجزائريين. وذلك من خلال التحقيق في تصوراتهم عن طبيعة أدوارهم، وحجم مسؤولياتهم، في مجال الوقاية من الاحتيال والكشف والإبلاغ عنه، وعلاقة هذا الإدراك بالحد من ممارسات إدارة الاحتيال، كما قام الباحث بدراسة، لأثر التفاعل بين آلية التدقيق الخارجي، وآليتي التدقيق الداخلي، ولجان التدقيق في تعزيز الدور الحوكمي، للمدقق الخارجي بهدف كشف الاحتيال في بيئة الجزائر.

خلصت الدراسة إلى وجود وعي، وإدراك من قبل المستقصي منهم بطبيعة أدوارهم، وحجم ومسؤولياتهم تُجاه تقييم واكتشاف الاحتيال، مع وجود علاقة ارتباط طردية بين هذا الإدراك، وبين الحد من ممارسات الاحتيال؛ وفي مجال كشف الاحتيال والإبلاغ عنه. خلصت الدراسة إلى وجود التزام محتشم نوعاً ما من قبل المدققين بإتباع إجراءات البحث، والكشف والإفصاح عن الاحتيال، وهو الأمر الذي أثر، على دورهم كاستباقين في تحديد الاحتيال أثناء تقديم خدمات التدقيق، هذا مع وجود علاقة ارتباط طردية بين هذا الالتزام، وبين الحد من ممارسات الاحتيال، وقد أسفرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقاً بين المستقصين، على وجود مختلف ممارسات الاحتيال سواء ما تعلق منها باحتيال، الإدارة أو احتيال الموظفين في المؤسسات الجزائرية، في المقابل يرى المستقصين بوجود تأثير ناتج عن التفاعل بين آلية التدقيق الخارجي، وآليتي التدقيق الداخلي ولجان التدقيق في تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي، بهدف كشف الاحتيال، مع وجود علاقة ارتباط طردية بين هذا التفاعل وبين الحد من ممارسات الاحتيال.

[1] زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال-دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر- أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2019/2018.

5-دراسة نجار أيوب، بعنوان منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، 2022.[1]

تهدف هذه الدراسة، والتي هي عبارة عن مقال إلى تبيان دور التدقيق الجبائي، في التحكم في المخاطر الجبائية. حيث أصبحت المؤسسات الاقتصادية تعاني من ثقل العبء الجبائي، وإلزامية الامتثال للقوانين الجبائية، التي تتميز بالتعقد والتنوع وعدم الاستقرار، كل هذه العوامل جعلتها تبحث عن وسائل وآليات فعالة، تضمن لها الفعالية والأمن الجبائي.

وخلصت الدراسة، إلى أهمية التدقيق الجبائي كأالية للتقليل من المخاطر الجبائية، حيث يقوم المدقق بالتحقق من التزام الشركة بإيداع تصريحاتها، في الآجال القانونية واحتساب الضرائب، والرسوم الواجب دفعها من جهة، ومدى استغلالها للامتيازات الجبائية التي يمنحها المشرع الجبائي من جهة أخرى، وبالتالي يتسنى للمدقق الجبائي داخل الشركة تحديد المخاطر الجبائية المحتملة، وتقديم التوصيات اللازمة لتجنبها مستقبلا.

الدراسات باللغة الأجنبية:

1-دراسة (Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu,2010)

بعنوان:La bonne gouvernance dans le domaine fiscale[2]

تناول الباحثان في هذه الدراسة والتي هي عبارة عن مقال، أن الحوكمة الرشيدة في المجال الضريبي (الشفافية، تبادل المعلومات على جميع المستويات، التعاون الفعال عبر الحدود، والمنافسة الضريبية العادلة) هي العنصر الأساسي في إعادة بناء الاقتصاد العالمي بعد الانهيار المالي في 2008، وقدم الباحثان سلسلة من الخطوات لتعزيز الحكم الرشيد في مجال الضرائب، مما يستلزم اتخاذ إجراءات داخل وخارج الاتحاد الأوربي، وتنسيق أفضل بين أعضائه.

كخلاصة يتم لفت الانتباه والتوصية على: الحاجة إلى ضمان النقل السريع للتوجيهات المعتمدة بالفعل على المستوى الوطني، تسريع الإجراءات لمن هم قيد النظر لتطبيق سياسات أكثر تماسكا، وأفضل تنسيقا على مستوى الاتحاد الأوروبي، وأخيرا ضمان قدر أكبر من الاتساق بين المواقف من مختلف الدول الأعضاء، والمبادئ المنصوص عليها في شروط الحوكمة الرشيدة.

[1] نجار أيوب، منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 07، العدد 01، 2022.

[2] Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu, Annals of the University of Oradea Economic Science, vol 01, N°02, 2010.

2–دراسة (Mouna Guedrib Ben Abderrahmen,2013)

بعنوان: Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le Risque fiscale une étude menée dans le contexte Tunisien.[1]

تهدف الباحثة من خلال دراستها، والتي هي عبارة عن أطروحة دكتوراه إلى تحديد أهم المشاكل الجبائية، التي تنشأ بين إدارة الضرائب والمؤسسات التونسية، وذلك من خلال تحليل أحكام التشريع الجبائي التونسي، وتحديدا من خلال دراسة وتحليل 108 مادة جبائية، خلال السنوات 2005، 2006، 2007، 2008.

وخلصت الدراسة إلى أن أغلب المخاطر الجبائية، هي مخاطر عدم الامتثال لأحكام التشريع الجبائي، أو مخاطر ناتجة عن التهرب الضريبي، أو سوء التسيير الجبائي، بالإضافة للمخاطر الناتجة عن تعقد وغموض أحكام التشريع الجبائي.

3–دراسة: (Belbachir Abdelkader,2018)

بعنوان[2]. L'audit fiscal importance et enjeux cas de l'Algérie

يهدف الباحث من خلال دراسته، التي هي عبارة عن مقال إلى إبراز الأهمية البالغة للجباية، في كل أنواع المؤسسات الاقتصادية. ويرجع ذلك إلى أن حسن سير الجباية، يودي بدوره إلى حسن سير المالية في تلك المؤسسات، وبسبب تعدد وعدم استقرار النصوص والتشريعات الجبائية، تولدت مخاطر جبائية أدت إلى صعوبة وأحيانا استحالة اعتمادها في اتخاذ القرارات، من هنا توصلت الدراسة إلى ضرورة المناداة بالتدقيق الجبائي، الذي يسمح من جهة بمساعدة المؤسسة على حسن تسيير ضرائبها، ومن جهة أخرى قياس الخطر الجبائي الذي قد ينشأ عن الرقابة الجبائية، ويتم هذا العمل عن طريق تحديد كل المخالفات المرتكبة وتصحيحها ما أمكن ذلك.

كما توصلت الدراسة، إلى أن التدقيق الجبائي يعد وسيلة مساعدة لاتخاذ قرارات الإدارة، إما عن طريق تقديم معلومات عن وجود الخطر ومداه، أو من خلال إصدار حكم على مدى ملاءمة القرارات الضريبية السابقة أو المخطط لها، وبالتالي فإن التدقيق الجبائي يشكل الوسيلة المفضلة للوصول للتشخيص الجبائي الحقيقي للشركة.

[1]Mouna Guedrib ben abderrahman, Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le Risque fiscale : une étude menée dans le contexte Tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en science de gestion, université de Franche-comté, France, 2013.

[2] Belbachir Abdelkader, L'audit fiscal importance et enjeux cas de l'Algérie, international journal of managment & marketing research,Vol 02,2018.

4-دراسة:(Ayoub Errahoui, Hind Ben Khayat Zeggari hassani,2021)

بعنوان: L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière[1]

تهدف هذه الدراسة، التي هي عبارة عن مقال إلى توضيح العلاقة بين التدقيق الجبائي، والأداء المالي الذي يعتبر هدفا أساسيا للمساهمين، حيث تعرض الدراسة التدقيق الجبائي كأداة لإدارة الضرائب، تهدف إلى ضمان الالتزام بالقواعد الضريبية، واقتراح الحلول لتخفيف الأعباء الضريبية، التي تعتبر كمصدر لانخفاض أرباح الشركات.

وتوصلت الدراسة إلى أن التدقيق الجبائي، يلعب دورا جوهريا في تقليل الأعباء الجبائية، وهو ما يمكن أن يفسر عن طريق الرقابة على الانتقال، من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، هذه الرقابة تخلق تخفيضا في الضريبة المستحقة، والتي يمكنها أن تقود إلى الرفع من الأداء المالي، ما يترجم إلى اغتناء للمساهمين.

5-دراسة (Favourate Y.Sebele-Mpofu,2020)

بعنوان:

Governance quality and tax morale and compliance in Zimbabwe's informal sector.[2]

تهدف الدراسة والتي هي عبارة عن مقال، إلى تسليط الضوء على الأخلاق الضريبية والحوكمة، حيث يتم التطرق إلى الأخلاق الضريبية، في الأدبيات التي تشكل سلوك الامتثال الضريبي، وترتبط بشكل كبير باستراتيجيات الجهود الضريبية عبر البلدان. بالإضافة إلى ذلك، تؤثر الآراء المتعلقة بالحوكمة، وتحليل التكلفة والعائد على استخدام عائدات الضرائب، وجودة الإدارة على الأخلاق الضريبية، وبالتالي تؤثر بدورها على الامتثال الضريبي. وغالبًا ما تكون الحوكمة والأخلاق الضريبية، من أكثر أبعاد الامتثال الضريبي التي يساء فهمها ويتم التغاضي عنها، إلا أنها تعتبر بالغة الأهمية في نجاح السياسة الضريبية، وإدارة الضرائب. ويجب أن يقترن تحسين إنفاذ الإدارة الضريبية، بالإصلاحات الضريبية التي تعمل على تحسين الشفافية، والمساءلة في استخدام الإيرادات الضريبية. من أجل رفع الروح المعنوية، الضريبية وزيادة الامتثال الضريبي في البلدان النامية، وبلدان أفريقيا، جنوب الصحراء الكبرى، وزيمبابوي على وجه الخصوص.

[1] Ayoub Errahoui, Hind Ben Khayat Zeggari hassani, L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière, International Journal of Advanced Research in Innovation, Management & Social Sciences, Vol 4, Issue 1, 2021.

[2]Favourate Y.Sebele-Mpofu, Governance quality and tax morale and compliance in Zimbabwe's informal sector, Cogent Business & Management, vol 07, N° 01,2020.

تقدم الدراسة مساهمة نظرية في الأدبيات المتعلقة بالأخلاق الضريبية، والحوكمة، ومناقشة الامتثال الضريبي في القطاع غير الرسمي. حيث هناك ثلاث فجوات مهمة تحفز هذه الدراسة، وهي الثغرات في الأبحاث التي تستكشف العلاقة بين الحوكمة، والضرائب في البلدان النامية.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية، بين جودة الحوكمة والأخلاق الضريبية والامتثال الضريبي، كما توصل إلى أن الطريقة التي تنفق بها الحكومة عائدات الضرائب، وخاصة جودة وكمية السلع، والخدمات العامة المقدمة لدافعي الضرائب مقابل مساهماتهم الضريبية، تؤدي إلى فرض ضريبة أخلاقية، ويؤثر هذا في النهاية على اختيار دافعي الضرائب بين الامتثال للضرائب أو التهرب منها.

خصوصية الدراسة:

تتقاطع دراستنا مع الدراسات السابقة، في كونها تتطرق للجانب النظري لكل من التدقيق الجبائي، وحوكمة الشركات الذي يتفق مع الدراسات السابقة، ولكن أهم ما يميزها عنها أنها، اعتمدت أكثر على المراجع الحديثة وجمعت بين كل من المتغير المستقل (التدقيق الجبائي)، والمتغير التابع (حوكمة الشركات)، بأبعادهما ذات الأكثر أهمية في نظرنا، لتكون من الدراسات السباقة للبحث في العلاقة بين هذين المتغيرين. كما لاحظنا أن أغلب الدراسات تتناول المتغيرات إما بصفة منفردة، أو يتم ربطها بمتغيرات أخرى مغايرة لدراستنا، خاصة فيما يتعلق بالدراسات العربية عامة، والجزائرية خاصة، وأيضا من الناحية التطبيقية، إذ تم تطبيقها في البيئة الجزائرية، وعلى القطاع المنجمي في الجزائر، وهو قطاع لم يتم التطرق إليه في الجانب التطبيقي لأبحاث الدكتوراه ذات الصلة بالموضوع، وذلك سعيا منا في خلق قيمة مضافة للدراسة، وتعزيز المكتبة الجامعية بدراسات أصيلة.

صعوبات الدراسة:

مثلها مثل باقي الدراسات، واجهت هذه الدراسة عدة معوقات سواء في جزئها النظري، ونرجع ذلك لحداثة الموضوع، أو لقلة المراجع والمصادر أو انعدام الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع، خاصة في الجزائر في حدود علم الباحثة.

أما في جزئها التطبيقي، فقد واجهنا تجاوبا سلبيا مع الاستبيان المرسل لأفراد عينة الدراسة، حتى بعد عدة محاولات من ارساله مما أثر على عدد الإجابات.

هيكل الدراسة:

انطلاقا من طبيعة الموضوع، ولتحقيق الأهداف المرجوة منه، ومعالجة شافية لإشكالية الدراسة، تم تنظيمها في ثلاث فصول، تسبقها مقدمة عامة شاملة لموضوع الدراسة، وتعقبها خاتمة عامة، جامعة، وملخصة لمحتوى الدراسة، مع اختبار للفرضيات التي وردت في المقدمة العامة، ثم عرض لجملة من التوصيات، وفتح للأفاق المستقبلية للبحث، فكان تقسيم الدراسة وفق الآتي:

الفصل الأول: والذي يستعرض أدبيات حوكمة الشركات، وواقع تطبيقها في الجزائر، وذلك ضمن ثلاث مباحث، خصصنا المبحث الأول منها إلى التعرف على ماهية حوكمة الشركات، من خلال التطرق إلى مفهوم ونشأة حوكمة الشركات، ودواعي اللجوء إليها، اما المبحث الثاني فخصصناه إلى متطلبات التطبيق السليم للحوكمة، من مبادئ وأليات، ومقومات الحوكمة السليمة للشركات، وخصصنا المبحث الأخير إلى حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال التعريج على ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، والبحث في واقع ومتطلبات تفعيل تطبيق الحوكمة في الجزائر.

الفصل الثاني: يناقش مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات، من خلال ثلاث مباحث، الأول منها خصص إلى دوافع الاهتمام بالتدقيق الجبائي، والتي تشجع في المقابل على تبنيه، اما الثاني فخصص للتعريف بالتدقيق الجبائي، وأهميته ومبادئه، وكذا المنهجية التي يقوم عليها، والمبحث الثالث الذي خصص لإبراز دور التدقيق الجبائي في تفعيل الحوكمة، من خلال التطرق إلى علاقته بالمخاطر الجبائية، والتهرب الضريبي وذلك في ضوء جودة التدقيق الجبائي.

الفصل الثالث: ويعرض مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق الحوكمة في قطاع المناجم، ضمن ثلاث مباحث، يستعرض المبحث الأول تقديما حول القطاع المنجمي في الجزائر، ويتناول الثاني وصفا لواقع ممارسة التدقيق الجبائي، والحوكمة في قطاع المناجم بالجزائر، ويقدم الثالث اختبارا لعلاقة التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات، في المؤسسات المنجمية بالجزائر.

الفصل الأول

أدبيات حوكمة الشركات وواقع تطبيقها في الجزائر

تمهيد:

على مدار السنوات القليلة الماضية، زادت أهمية حوكمة الشركات خاصة بعد تعرض العديد من الشركات، إلى مشاكل وفضائح كبيرة أدت إلى انهيارها، وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي، بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي، يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور المدققين، وتأكيدهم على صحة القوائم المالية، وما تتضمنه من معلومات محاسبية، وذلك على خلاف الحقيقة. وقد نتج عن هذه الانهيارات فقدان الثقة في الأسواق المالية، وانصراف المستثمرين عنها، إضافة إلى فقدان الثقة في مكاتب المحاسبة والتدقيق، نتيجة فقدان الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. وكنتيجة لذلك، وبهدف استعادت الثقة في الاقتصاديات الوطنية، وتشجيع حركة رؤوس الأموال، تعاظم الاهتمام بموضوع الحوكمة، وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية.

كما أصبح موضوع حوكمة الشركات، من الموضوعات التي تستأثر باهتمام رجال الفكر الباحثين، والمساهمين، وغيرهم من أصحاب المصالح، حيث أقيمت لذلك العديد من الملتقيات الوطنية والدولية، للإلمام بهذا المفهوم، وإرساء إطار مرجعي له. وفي هذا الصدد قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بإصدار مجموعة من المبادئ والإرشادات بخصوص حوكمة الشركات، من أجل مساعدة الحكومات في تقييم، وتطوير الإطار التشريعي، والتنظيمي، والقانوني للحوكمة، وإمدادهم بدليل عمل يستعمل اليوم كمرجع أساسي، في أغلب التشريعات، والقوانين الخاصة بحوكمة الشركات.

ومن أجل التفصيل والتأصيل في أدبيات حوكمة الشركات، وواقع تطبيقها في الجزائر، ارتأينا معالجة هذا الفصل في ثلاث مباحث، خصصنا المبحث الأول منها إلى التعرف على ماهية حوكمة الشركات، من خلال التطرق إلى مفهوم، ونشأة حوكمة الشركات، ودواعي اللجوء إليها. اما المبحث الثاني، فخصصناه إلى متطلبات التطبيق السليم للحوكمة، من مبادئ وأليات، ومقومات الحوكمة السليمة للشركات. وخصصنا المبحث الأخير، إلى حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال التعريج على ميثاق الحكم الراشد في الجزائر، والبحث في واقع، ومتطلبات تفعيل تطبيق الحوكمة في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات:

نظرا لأهمية الحوكمة، والدور الذي تلعبه في الرقابة على الإدارة العليا للمؤسسات، للتأكد من انها تعمل على تحقيق حقوق أصحاب المصالح، وتجنب وقوعها في الإفلاس، ونظرا لتزايد اهتمام الأكاديميين والمهنيين بمصطلح الحوكمة، والاختلاف الذي لاحظناه في التسمية المصطلحية عليه من حوكمة، حاكمية، الحكم الراشد وغيرها. لذلك ارتأينا في هذا المبحث، التطرق إلى كل من نشأة ومفهوم الحوكمة كمطلب أول، ثم البحث في المطلب الثاني، عن أسباب ومبررات اللجوء إلى الحوكمة في الشركات، وكمطلب ثالث تطرقنا إلى أهمية الحوكمة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

تعود نشأة مصطلح الحوكمة، إلى الحضارة الإغريقية حيث استعملت مصطلح (kubernan) في القرن الثالث عشر، وكان يقصد بها قدرة ربان السفين ومهارته في قيادة سفينته وسط أمواج العواصف. ورمزت إلى ما يملكه من سلوك نزيه، وأخلاق نبيلة للحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعاية البضاعة التي بحوزته وإيصالها إلى أصحابها بأمانة، ويطلق عليه لفظ (good governer)، إذا وصل إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما. ومع بداية القرن الرابع عشر، استعمل مصطلح الحوكمة في اللغة اللاتينية بنفس معناه السابق ،وأطلق عليه لفظ (Gubernare) .كما استخدم مصطلح (Gouvernance) في اللغة الفرنسية، في بداية القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة (Gouvernement) ، وبداية من سنة 1487، استعمل المصطلح للإشارة إلى المنظمات التي تتبع هيكل اداري خاص، وفي اللغة الإنجليزية تم استعمال مصطلح (Governance) كدلالة على وسيلة إدارة أو حكم.[1]

وسنتناول في هذا المطلب بشيء من التفصيل والتأصيل، مراحل التطور التاريخي لحوكمة الشركات، تعريف الباحثين والهيئات المهنية والأكاديمية لمصطلح الحوكمة، والأطراف الفاعلة في إرساء حوكمة الشركات.

[1] زواق كمال، أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2019/2018 ص 17.

الفرع الأول: التطور التاريخي لحوكمة الشركات:

ترجع حتمية نشأة مفهوم حوكمة الشركات، إلى عدة عوامل أهمها ظهور مفهوم انفصال الإدارة عن الملكية، وانتشاره ليصبح صفة بارزة في شركات عصرنا الحالي، بالإضافة إلى ما صاحبه من مشاكل الوكالة، وما ارتبط بها من تعارض للمصالح، بين إدارة الشركات وملاكها. مما استدعى إلى البحث عن حلول للحد من التلاعب المالي، والإداري فظهرت حوكمة الشركات كسبيل لذلك،[1] كما تبرز حوكمة الشركات كواحدة من المراحل التي ساهمت في تطوير مفهوم الوحدة المحاسبية، أحد أهم أسباب ظهور علم المحاسبة إضافة إلى المعاملات المالية ووحدة النقد.[2]

ونجد أن التطور التاريخي لحوكمة الشركات يتفرع إلى المراحل التالية:[3]

المرحلة الأولى: مرحلة الكساد :1932-1976

هي المرحلة الأساسية، والتي تم فيها انطلاق الأبحاث المتعلقة بحوكمة الشركات، حيث كانت بداية للاعتراف بوجود فجوة بين إدارة الشركة وملاكها، وما نتج عنها من تعارض المصالح بين مختلف أطراف الشركة، وأن كل طرف يسعى لتحقيق مصالحه الخاصة، مما خلق الحاجة الملحة إلى دعم التوجه نحو تطبيق القوانين واللوائح بشكل سليم، وذلك بهدف المساهمة في التقليل من التلاعب وتعارض المصالح. حيث كانت هذه الفترة بداية أخذ فكرة الحوكمة حيزا مهما في الأدبيات الاقتصادية. وكان (Berle&means) أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة، وتأتي آليات حوكمة الشركات لتغطية الثغرات، التي يمكن أن تحدث بين المالكين ومديري الشركة، وكذا الممارسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة.

المرحلة الثانية: مرحلة بروز نظرية الوكالة:1976-1997

صب اهتمام هذه المرحلة في إيجاد وسائل، وآليات ومبادئ تعمل على ضبط السلوك الإداري، وتحفز المدراء على العمل لتحقيق مصالح المساهمين، والرفع من قيمة الشركات على المدى الطويل، مما يقلل من التعارض وأسباب الصراعات فيها.

---

[1] آل غزوي حسين عبد الجليل، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية -دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010، ص 08.

[2] محمد محمود أحمد صابر، مستويات الإطار الفكري للمحاسبة ومعايير المراجعة العامة -آليات أساسية وفعالة في حوكمة الشركات، جامعة الإسكندرية، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005، ص297.

[3] عبد المطلب عثمان محمود، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية، نشر مشترك بين الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2015، ص 57-59.

ونتيجة لتطور سوق المال والإشراف على شفافيته، فقد تطور مفهوم حوكمة الشركات، اضافة إلى التطور الذي حققته مهنة المحاسبة والمراجعة الأمريكية. وتعود بداية حوكمة الشركات الحقيقية، إلى صدور تقرير كادبوري (Cadbury) سنة 1992، بعد الخسائر التي لحقت بمجموعة من الشركات مثل (Maxwell&BCCI) .وما نتج عنه من انخفاض الثقة في التقارير المالية، التي هزت أسواق لندن المالية، لذلك أعد مجلس التقرير المالي لبورصة لندن للأوراق المالية، تقريرا يشمل القواعد الأساسية للممارسات المالية والإدارية للشركات، ويهدف بشكل رئيسي إلى تعزيز وتدعيم موضوعية، واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، و كذا تعزيز الأداء وضمان شفافية القوائم، والإفصاح عنها في الوقت الملائم، ودعا التقرير إلى زيادة مشاركة المساهمين، في ممارسة مسؤولياتهم واكتساب حقوقهم، بالإضافة إلى زيادة الحاجة الملحة إلى الشفافية والإفصاح المحاسبي.

كما صدر عن المجلس البريطاني لمعايير المراجعة مجموعة من الإرشادات للمدققين، حول الكيفية التي يتم بها إعداد التقارير المالية، لضمان التطبيق الجيد لإجراءات الحوكمة في الشركات.

المرحلة الثالثة: مرحلة ظهور مفهوم الحوكمة:1997–2000

كان لإصدار التشريعات والقوانين ذات الصلة بحوكمة الشركات، التأثير ملموس على كفاءة ممارسة الحوكمة، حيث وفي عام 1999، صدر تقرير (Turnbull) عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز(ICAEW) وقدم خطوات عامة لمجالس الإدارات بخصوص أعمال تدقيق المخاطر ،والمتمثلة في المخاطر المالية والتقنية لكل من الإدارة، ونظم الرقابة الداخلية والتشغيلية والبيئية. بعدها كانت الانطلاقة لمرحلة بداية اعتراف رسمي بمفهوم الحوكمة، بسن معايير حوكمة الشركات، من طرف منظمة التجارة، تبعتها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، إذ قامت بإصدار تقريرها الأول عام 1999 والذي تناول مبادئ الحوكمة في الشركات، ولقد تضمن مجموعة من القواعد الضرورية، لممارسات إدارية ومالية مثلى في الشركات العامة، ولاحقا قامت العديد من المؤسسات، والاتحادات المهنية –في الغالب محاسبية –بوضع مجموعة معايير بغرض تحقيق أهداف حوكمة الشركات.

المرحلة الرابعة: مرحلة تأكيد حتمية الحوكمة: 2001–2004

تواصل تطور مفهوم حوكمة الشركات مع تتابع الانهيارات المالية، التي شهدتها الشركات العالمية في الولايات المتحدة الأمريكية، و من أشهرها شركة أنرون عام 2001،مما جعل حوكمة الشركات تحتل حيزا كبيرا من الاهتمام، وذلك في مختلف دول العالم و منظماته، و بدأ السعي الجدي تجاه تطبيقها ، كما أن اهتمام

البنك الدولي بالحوكمة تمثل في الزامه لبعض المؤسسات، و اللجان و الهيئات لتبنيها. كما قام بإصدار تشكيلة ضوابط وتعليمات، تساعد على تطبيق حوكمة الشركات وتفعيلها، على غرار تأسيس المعهد الأوربي لتقديم الدعم اللازم لتطبيق الحوكمة، وتأسيس الجمعية الأسيوية لتقديم المساعدة في تطبيق الحوكمة. كما تم تقديم التعديل الثاني لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004.

المرحلة الخامسة: من2004إلى يومنا هذا

في سنة 2006، أصدرت لجنة بازل للرقابة المصرفية معيار "تعزيز حوكمة شركات الرقابة المصرفية"، ومما زاد احتدام النقاش حول الحوكمة بروز الأزمة العالمية سنة 2008، وما حدث بعدها من تورط محاسبين ومدققين ووكالات التصنيف، كان يفترض بهم المساهمة في موضوع الحوكمة والمساءلة في الأزمة، حيث عملوا على تغطية حقائق، وضعيات المؤسسات المالية بسبب المصالح المتحققة من تلك المؤسسات. مما دفع ببعض المختصين بالمناداة بنهاية مبادئ الحوكمة، كون أن القائمين عليها هم من تسبب في عدم الالتزام بها، كما تم التأكيد على ضرورة الاهتمام بموضوع المسؤولية الاجتماعية للشركات، حيث تم تأطيره من خلال جملة من القوانين واللوائح والتعليمات التي يمكن قياسها، مما جعله مطلبا رئيسيا يضاف إلى متطلبات وضع مبادئ الحوكمة، حيث أن الأخلاق هي أساس العلاقات التي تربط المؤسسة بمختلف أصحاب المصالح، وإذا لم تحترم أخلاقيات الأعمال التي تؤطر هذه العلاقات، ستؤدي إلى انهيار هذه الشراكة مهما كانت تتمتع بالصلابة.

وعلى إثر ما تقدم تم للمرة الثانية تنقيح مبادئ حوكمة الشركات، الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي (OCDE) والتنمية والتي قدمت إلى مؤتمر مجموعة العشرين المنعقد بتاريخ 15-16 سبتمبر2015 بأنطاليا.[1]

وتتفق الباحثة على أن بروز وتطور مصطلح حوكمة الشركات، جاء نتيجة محتمة للأزمات المالية التي مست الشركات العالمية، وهو ما جعل عدة جهات وهيئات حول العالم، تسارع لوضع مجموعة من القواعد من أجل إعادة الثقة في التقارير المالية.

وزيادة على ما سبق، ساهمت العديد من الإصدارات المهنية في تطور مفهوم حوكمة الشركات، نلخصها في الجدول التالي:

[1] نقاز نور الهدى، التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة وجباية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2023/2022، ص 07.

جدول رقم(01): الإصدارات المهنية المساهمة في تطوير مفهوم الحوكمة

السنة	الجهة المصدرة	أهم ما جاء في الإصدار
1992	Cadbury	إصدار القواعد البريطانية لحوكمة الشركات وتضمنها تقرير حيث ألزم Cadbury Adrian الشركات بالإفصاح عن الالتزام بقواعد الحوكمة وتقديم التفسيرات عما يتم الالتزام به.
1995	Greenbury	ركز التقرير على مكافئات أعضاء مجلس الإدارة وأوصى بالإفصاح الكامل عن مدفوعات الإدارة من رواتب ومكافئات.
1998	Hample	جاء هذا التقرير ليعيد النظر في نظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة مع شموله على القانونين السابقين له (Cadbury & Greenbury) .
1999	OECD	الإصدار الأول لمبادئ حوكمة الشركات والتي أصبحت معيارا دوليا لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات وأصحاب المصالح الآخرين مع مختلف الشركات في جميع أنحاء العالم.
2002	Sarbanes Oxley Act	تم إصداره استجابة للأزمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية وذلك بعدما أقره الكونغرس الأمريكي كتشريع وتم فيه تحديد متطلبات جديدة للحوكمة على غرار تكوين لجان تدقيق وتحديد مسؤولياته.
2004	OECD	إصدار النسخة الثانية لمبادئ الحوكمة والتي تضمنت مراجعة وتنقيح للنسخة السابقة وخلصت في هذا الإصدار إلى إضافة مبدأ جديد هو "ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات"
2015	OECD	إصدار النسخة الثالثة لمبادئ حوكمة الشركات والتي جاءت مراعاة لمختلف التطورات وتم فيها تنقيح مختلف بنود النسخة السابقة لها والاستفادة من خبرات سواء الدول المنظمة أو خارجها واصطلح عليها باسمOECD/G20.

المصدر: تكواشت رانية دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة الراصد العلمي، جامعة وهران، المجلد 07، العدد 02، 2020، ص 250.

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات:

أثار مفهوم حوكمة الشركات في بداية ظهوره غموضا ارتبط بحداثة المصطلح وأسنده الباحثون للأسباب رئيسية التالية: [1]

السبب الأول: ترجع جذور الحوكمة والعديد من الأمور المرتبطة بها إلى القرن التاسع عشر، حيث تناولتها نظرية المشروع وبعض نظريات التنظيم والإدارة، غير أنه كمصطلح لم يكن معرفا في اللغة الانجليزية، إضافة إلى أن مفهومه لم يتبلور إلا منذ قرابة عقدين أو ثلاثة عقود فقط.

السبب الثاني: يرجع إلى غياب تعريف قاطع وواحد لهذا المفهوم، إذ يتغير مفهومه بتغير الزاوية التي ينظر إليها منه، فينظر إليه من الزاوية الاقتصادية على أنه الآلية التي تساعد الشركة في الحصول على تمويل، وتضمن تعظيم قيمة أسهم الشركة واستمرارها على المدى الطويل، ومن الناحية القانونية، على أنه يتطرق إلى طبيعة العلاقة التعاقدية، سواء كانت كاملة أم غير كاملة، والتي تحدد حقوق وواجبات حاملي الأسهم وأصحاب المصالح من جهة، والمديرين من جهة أخرى.

السبب ثالث: ويرجع إلى النظر لمفهوم الحوكمة من الناحية الاجتماعية والأخلاقية، وذلك بالتركيز على المسؤولية الاجتماعية للشركة، في حمايتها لحقوق الأقلية وصغار المستثمرين بالإضافة إلى توفير تنمية اقتصادية عادلة وحماية البيئة.

وفي نظرنا، لا وجود لأي غموض او خلاف يتعلق بمصطلح أو حتى بمفهوم الحوكمة، بل على العكس من الضروري اختلاف وجهات النظر، تبعا للخلفية المعرفية والجانب الذي ينظر منه لموضوع الحوكمة، فهو إن صح التعبير تنوع واثراء لمصطلح ومفهوم الحوكمة، وليس غموضا. وما يفسر وجهة نظرنا أن التعاريف المذكورة على اختلاف الفترات التي ظهرت فيها، إلا أنها تصب في قالب واحد، هو أن الحوكمة نظام ويسعى لتعزيز الرقابة والإدارة في الشركة، ويرجع تعدد تعاريف الحوكمة لحرص واهتمام الهيئات الدولية، والباحثين والأكاديميين المتزايد بهذا المجال. وسنحاول عرض البعض منها بغية الوصول لتعريف شامل ويجمع بين مختلف جوانب الحوكمة:

بداية وصف تقرير كادبوري لسنة 1992 حوكمة الشركات بأنها "نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب".[2]

[1] سميحة فوزي، تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، أبريل 2003، ص 03.

[2] محمد جميل حبوش، مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة،2007، ص 24.

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وفي تقريرها لسنة 2004، فعرفت الحوكمة على أنها "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال الشركة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة كما يضع القواعد والإجراءات اللازمة باتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة للتقييم ومراقبة الأداء".[1]

وكتعريف آخر يرى (حماد، 2007) يرى بأن حوكمة الشركات، "هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".[2]

أما (الشعلان، 2008) فيرى أن حوكمة الشركات، هي" ضبط أداء الشركات ورفع كفاءتها عن طريق مجموعة من التدابير التي يتم من خلالها متابعة أداء إدارة الشركات والرقابة عليها ومعالجة المشكلات الناتجة عن ذلك والعلاقة بين الجهات التي تحكم عمل الشركات من الداخل والخارج. بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، وباستخدام الأدوات المالية والمحاسبية ووفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة".[3]

وحسب (حسانين، 2009) ينظر إلى نظام الحوكمة من خلال أثره على متخذي القرار أو أسواق المال، أي عن طريق منهج تعظيم حقوق المساهمين، ويعرف نظام الحوكمة على أنه "مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين الإدارة في الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح، من خلال مجموعة من الآليات في شكل إجراءات وأساليب لإدارة الشركة وتوجيه نشاطاتها، بما يؤدي إلى ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة، ومن ثم تعظيم حقوق المساهمين على المدى البعيد، بالإضافة إلى مراعاة حقوق ومصالح الأطراف الأخرى ذات الصلة بالمشروع".[4]

---

[1] فكري عبد الغني محمد جوده، مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية –دراسة حالة بنك فلسطين–رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، غزة، 2008، ص16.

[2] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 04.

[3] صالح بن ابراهيم الشعلان، مدى إمكانية تطبيق الحكومة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2008، ص 15.

[4] أحمد سعد قطب حسانين، التكامل بين الآليات المحاسبية وغير محاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة–دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي–مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 01، 2009، ص 16-17.

وتعرف الحوكمة أيضا حسب (بورسلي،2014) على أنها "منهج حديث لإدارة الشركة أو المؤسسة، بأسلوب يتسم بالشفافية والعدالة والنزاهة والمهنية بما يوفر أكبر حماية لكافة المستثمرين، والجهات ذات العلاقة، وباستخدام خطة استراتيجية ملائمة، وهياكل تنظيمية مثلى لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بما يضمن أداء أفضل للشركة وبما يحقق مصلحة المساهمين".[1]

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج كتعريف شامل بأن حوكمة الشركات هي: مجموع القواعد والإجراءات والنظم، التي تهدف إلى مراقبة وضبط أداء الشركات، والرفع من كفاءتها وتحقيق الشفافية والعدالة، من أجل توفير أكبر حماية لكافة المستثمرين والجهات ذات العلاقة، والمجتمع ككل.

الفرع الثالث: الأطراف الفاعلة في حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسة تتأثر وتؤثر، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل، في التطبيق السليم لحوكمة الشركات وهي:

– 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 وهذا يحدد مدى استمرارية الشركة من عدمها. وبالمقابل عدم تحقيق الأرباح المجدية، يقلص رغبة المساهمين في زيادة أنشطة الشركة، وقد يغادرونها إلى مشاريع أخرى أجدى نفعا ومردودا، ويمكن تحقيق أهداف المساهمين من خلال الإسهام في اختيار أعضاء مجالس الإدارة بصفة جيدة، وحسن الاختيار للإدارة العليا لإدارة شؤون الشركة، ضمن القوانين والسياسيات المطلوبة[2].

–مجلس الإدارةBoard of Director

وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين الذين توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين. إن إطار حوكمة

[1] أماني خالد بورسلي، أهمية تطبيق معايير الحوكمة في السوق الكويتي في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 05، العدد 02، 2014، ص 234.

[2] حسين صالح، أساليب الممارسة وإدارة السلطة في الشركات. قضايا عامة، بيروت، اتحاد المصارف العربية، 2005، ص 48.

الشركات يجب أن يؤمن توجيها استراتيجيا للمؤسسة، ورقابة فعالة على الإدارة التنفيذية العليا ومحاسبة أو مساءلة الإدارة تجاه المؤسسة ومساهميها، وهذا يعني أن أعضاء مجلس الإدارة يجب أن يعملوا على أساس معلومات شاملة، وبنية حسنة وبحذر شديد، ولصالح المؤسسة ومساهميها. كما أنه على مجلس الإدارة أن يؤمن الالتزام بالقوانين، آخذين بعين الاعتبار معاملة المساهمين على أساس متساو، وممارسة الحكم الموضوعي المستقل عن الإدارة والوصول إلى المعلومات الدقيقة والهامة في الوقت المناسب. [1]

-الإدارةManagement

وإدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، كما تعد حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، فهم الذين ينفذون توصيات المجلس والاستراتيجيات والأهداف الموضوعة. لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم في نهاية الأمر هم الجهة المنوط بها تنفيذ رغبات المساهمين ومجلس الإدارة.

وحتى يتم التأكد من قيامهم بواجباتهم، ويتحتم على مجلس الإدارة إيجاد الآلية التي من خلالها يتم متابعة أدائهم، ومقارنة الأداء المحقق مقابل الأهداف الموضوعة، وعمل الخطط البديلة اللازمة كلما تطلب الأمر[2].

-أصحاب المصالحStakeholders

وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل العملاء، الدائنين، الموردين، العمال، والموظفين. ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح قد تكون متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان، فعلى سبيل المثال يهتم الدائنون بقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار. هذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة بالشركة، فهم الذين يقومون فعلا بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، ودونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فهم الأداة التي تحركها. فالعملاء هم الطرف الذي يشتري الخدمة أو المنتج، وبدونه لا داع لوجود الشركة، لذا يجب أن يكون مجلس الإدارة مدركا لهذه الحقائق، وأن يتأكد من حسن إدارة الشركة لخدمة العميل وإرضائه، وأن يرسخ في الشركة أهمية العميل، أما إذا أغفل هذا الجانب من قبل الشركة فهذا دليل قاطع على عدم وجود نظام إداري قادر على تسير الشركة بطريقة صحيحة. [3]

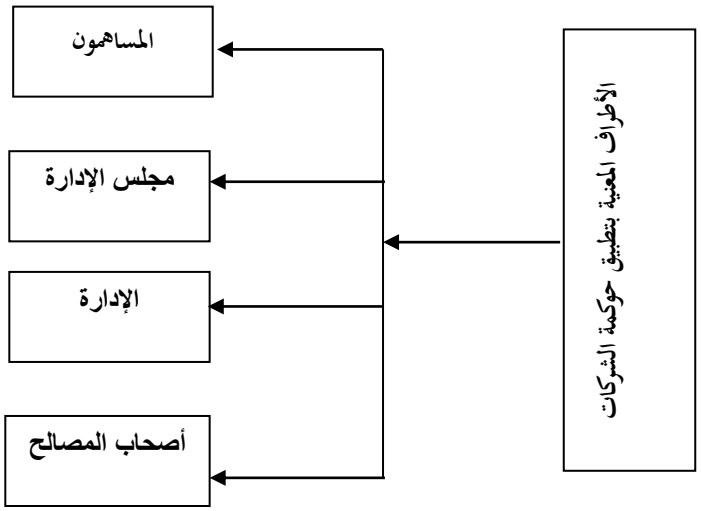
[1] اتحاد المصارف العربية، الحكم المؤسسي في القطاع المصرفي العربي ومتطلبات تطوير ممارساته وفق المعايير الدولية، بيروت، 2003.

[2] سليمان محمد مصطفى، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة تطبيقية)، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 18.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة، جمهورية مصر العربية، القاهرة، 2005، ص 22.

أما الموردون فهم جميع من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والبضائع والخدمات الأخرى، لذلك تعتمد الشركة اعتمادا كليا على كفاءتهم في توريد المواد والسلع والخدمات في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة، وأي تأخير في التسليم ينتج عنه تأخير في عمليات الإنتاج في الشركة، وبالتالي يؤثر على خدمة العميل. أما فيما يتعلق بالممولين كالمصارف، والشركات المالية، وجميع الأطراف التي تمنح الشركة تسهيلات ائتمانية، ومنهم الموردون الذين يمنحون الشركة مهلة لدفع المبالغ المستحقة على الشركة نتيجة الخدمات أو المواد التي يبيعونها للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهى الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع مستقبلا خطوط التمويل مما يؤثر سلبا على أعمال الشركة وخططها المستقبلية[1]. والشكل رقم (01) يلخص الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

الشكل رقم(01): أطراف حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المعلومات المذكورة أعلاه.

المطلب الثاني: مبررات اللجوء إلى حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات باهتمام الباحثين الأكاديميين وممارسي مهنة المراجعة والشركات على حد سواء، خاصة عقب تعدد وتتابع الأزمات والفضائح المالية والتي مست كبريات الشركات عبر العالم، والتي كان أحد أسبابها الفساد المحاسبي والمالي، ما دفع الباحثين لتوجيه الاتهام في الفساد المحاسبي إلى دور مراقبي الحسابات والمدققين، وذلك على خلفية دقة الحسابات والقوائم المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وإذا ما أمكن التعامل معها على أنها انعكاسا لواقع الشركة الحقيقي، كما وقع لشركة Arthur Anderson، حيث قدمت تقارير مراجعة مضللة، ما أدى لتعرضها لغرامات مالية كما فقد المتعاملون معها الثقة في

[1] صالح حسن علي حسين، ممارسة وإدارة السلطة في منظمات الأعمال: التطورات العالمية والوضع القائم في مملكة البحرين، 2003، ص 18.

معلوماتها المحاسبية. يضاف إلى هذا، اختلال هياكل التمويل فيها وعجزها على توفير التدفقات النقدية اللازمة لتسديد التزاماتها المستحقة، ونقص الشفافية والإفصاح وعدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الوضع المالي في الشركة. وقد ترتب عن كل ما سبق فقدان الثقة في المعلومة المحاسبية حيث أصبحت تتصف بعدم المصداقية مما أدى إلى فقدها لأحد أهم عوامل تميزها ألا وهو جودتها [1].

كما تجلت زيادة الاهتمام بحوكمة الشركات من خلال مطالبة العديد من المنظمات والهيئات الدولية بضرورة تطبيقها في إدارة الشركات على غرار لجنة Cadbury والتي تشكلت سنة 1992 في بريطانيا، وتولت مهمة وضع إطار ليختص بحوكمة الشركات وذلك تحت تسميةCadbury Best Practice . كما نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والتي قامت في عام 1999 بوضع مبادئ لحوكمة الشركات، وأيضا لجنة الشريط الأزرق Blue Ribbon Committee، في الولايات المتحدة الأمريكية، والتي قامت سنة 1999 بتقديم اقتراحات تخص مبادئ ومقومات حوكمة الشركات وآليات تطبيقها. كما تم في كل من البرازيل وتركيا سنة 2002 إنشاء ما يعرف بمعهد حوكمة الشركات.[2]

يبرز مما تقدم وبشكل جلي بواعث الاهتمام بحوكمة الشركات كوسيلة للحد من الممارسات المحاسبية غير الشرعية وذات الآثار السلبية على الأداء العام للشركة ككل وعليه، نلخص ظهور الحاجة إلى الحوكمة خلال العقود القليلة الماضية في الدوافع التالية:

الفرع الأول: مشكلة الوكالة

يعود ظهور نظرية الوكالة كبداية سنة 1932 للأمريكيين means & Berls، حيث لاحظا وجود فصل بين ملكية رأس المال وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات المسيرة، والذي كان يؤثر على مستوى أداء الشركة. بعد ذلك جاء دور الأمريكيين Jensen& Meckling سنة 1976 إذ عرفا هذه النظرية كما يلي:" هي تلك العلاقة التي يلجأ بموجبها صاحب رأس المال (المساهمين)، ويطلق عليه مصطلح الشخص الرئيسي (Principal)، لخدمات شخص آخر هو المسير ويطلق عليه اسم العامل (Agent)، لكي يقوم بدله ببعض المهام التي تستوجب نيابته في السلطة. "[3]

وتبين النظرية أن لكل طرف مصلحة في هذه العلاقة، حيث يتم تبادل المصالح بين مساهم يحتاج رأس المال البشري، ومسير يحتاج رأس المال المساهم، فحسب Jensen& Meckling تتصف هذه

[1] بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، ص 02، مقال متاح على موقع مكتبة عين الجامعة :https://ebook.univeyes.com/6924 ، تاريخ الاطلاع 2021/08/14

[2] بديسي فهيمة، الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، المرجع السابق، ص 03.

[3] Michael c. Jensen and william h. Meckling, theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure, journal of financial economics, vol 03, issue 4, october 1976, p 309.

العلاقات بالتضارب والنزاع على المصالح، يظهر هذا النزاع انطلاقا من إشكالية عدم التماثل في المعلومات والسلوك الانتهازي لدى الأطراف[1]، تشكل هذه النزاعات ما يعرف بمشاكل الوكالة، وتولد ثلاثة أنواع من التكاليف هي:[2]

تكاليف المراقبة: تنتج بهدف التأكد من تصرفات وأعمال الوكيل لأنه لا يعمل على تحقيق مصالحه الشخصية أثناء إدارته للمؤسسة.

تكاليف الالتزام: تنتج عن الدعم والتحفيز الذي يتحصل عليه الوكيل من أجل بناء الثقة.

الخسائر المتبقية: هي التكاليف لازمة لتباعد المصالح بين المدراء والمساهمين (كالعلاوة الضعيفة أو اختيار استراتيجية غير ملائمة).

كما أثارت نظرية الوكالة مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال والذي يعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير المفوضة للمسيرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل على زيادة ثروة المساهمين وخلق القيمة وفي المقابل يتقاضون أجورهم، إلا أن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المسيرين والمساهمين أدت إلى خلق صراع منفعة بين هذه الاثنين لتتعداه بعدها لباقي الأطراف الأخرى. [3] ويلجأ المسير حسب نظرية الوكالة إلى وضع جملة من الاستراتيجيات التي تعمل على حمايته وحفظ حقوقه وهو ما يعرف بنظرية التجذر (La théorie d'enracinement) والتي تعني نشر جذور المسير في المؤسسة لتثبيت منصبه. وفي عام 1989 طور كل من الأمريكيان Vishnyو Shleiferنظرية التجذر، انطلاقا من أن نظرية الوكالة تفرض على المسيرين أن يساهموا في زيادة ثروة الملاك في مقابل أجور يتقاضونها، إلا ان الواقع أظهر وجود صراع المنفعة بالإضافة إلى تعارض المصالح بينهما، حيث يقوم المسير وفق "نظرية التجذر "بوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه على غرار استغلال نفوذه وشبكة علاقاته وحجم المعلومات التي يعرفها، والتي تعمل في النهاية على خدمة مصالحه وأهدافه الشخصية قبل مصالح الآخرين. وعليه، جاءت حوكمة الشركات كرد فعل واستجابة للمساهمين الذين يطمحون للحد من التصرفات السلبية

[1] بالبركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، مجلد 03، العدد 01، 2015، ص 50.

[2] Benoit Pigé, Audit et contrôle interne, 4 -ème édition, Edition management et société(EMS), Paris, 2017, p 95.

[3] خاسف جمال الدين، فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية، الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية 20-21 أكتوبر2009، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، ص 07.

للمسيرين، بالإضافة إلى فرض الرقابة لحماية المصالح المشتركة للجميع من جهة، والحفاظ على استمرارية الشركة من جهة أخرى.[1]

وبناء على ما تقدم يمكن القول إن انفصال الإدارة عن الملكية أدى إلى حاجة الملاك للتأكد أن الإدارة تعمل على تعزيز الأرباح ودعم أداء الشركات في الأجل الطويل، وأن الإفصاح عن المعلومات المالية الذي تقوم به الإدارة يعكس بدقة الوضع المالي للشركة، وتتعاظم أهمية انفصال الإدارة عن الملكية في حالة امتلاك الحكومة للشركات ويرجع ذلك لانخفاض كفاءة هذه النوعية من الشركات رغم ما تتبعه الحكومة والتنظيمات العمالية فيها من اجراءات.[2]

الفرع الثاني: الأزمات المالية

كان للأزمات المالية أثر بالغ على اقتصاديات الدول حيث تسببت بتدهور حاد في أسواقها المالية خاصة بعد فشل الأنظمة المصرفية المحلية في تأدية مهامها الرئيسية والذي انعكس كتدهور كبير في قيمة العملة وأسعار الأسهم مما أثر بدوره سلبا على قطاع العمالة والإنتاج، وما نتج عن ذلك من إعادة توزيع للثروات والدخل فيما بين الأسواق المالية الدولية ككل.[3]

وتعرف الأزمة المالية بأنها "انهيار النظام المالي برمته، مصحوبا بفشل عدد كبير من المؤسسات المالية وغير المالية مع انكماش حاد في النشاط الاقتصادي"[4].

وسنحاول عرض أهم الأزمات المالية التي أثرت على الاقتصاد العالمي فيما يلي:[5]

كانت البداية منذ أزمة الكساد العظيم سنة 1929، عندما كشفت التحقيقات عن حدوث انحرافات وممارسات غير أخلاقية في الأسواق المالية، إضافة إلى المسبب الرئيسي الذي تمثل في عدم تطبيق لوائح حوكمة

---

[1] نوي فطيمة الزهرة، أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 40.

[2] بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، 18-19 ماي 2011، جامعة المستنصرية، بغداد، ص 21-23.

[3] قندوز بلال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص جباية ومحاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2014/2013، ص 21.

[4] حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2011، ص09.

[5] سفير محمد، أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في إرساء مبادئ الحوكمة-دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، 2014/ 2015، ص 07.

الشركات والتقصير في الإفصاح وغياب الشفافية مما أدى إلى هبوط حاد في مستوى الأسعار الذي انعكس سلبا على المستوى العام للأسعار في كافة قطاعات الاقتصاد الأمريكي، ومن ثم انتقل الكساد الى أوروبا.

بعدها في نيويورك وبتاريخ 1987/10/19 حدث ما يعرف بأزمة يوم الإثنين نظرا للهبوط الحاد في أسعار الأسهم والسندات في أسواق المال الأمريكية، والتي سبقها بخمسة أيام هبوط اخر في كل من فرنسا، نيوزلندا وإسبانيا، ونتيجة لذلك اتجهت العديد من الشركات إلى الاستثمار في المشتقات المالية والمضاربة في أسواق المال العالمية والتي لم تقدم أي توضيح بخصوص ذلك للمساهمين وخلت قوائمها المالية من الإفصاح عن تلك المعاملات، مع أن الإفصاح للمساهمين عن كل المعلومات المالية وغير المالية للمعاملات التي تقوم بها الشركة، كذلك الأزمة المالية التي مست دول جنوب شرق آسيا سنة 1997 والتي كانت نتيجة جملة من الممارسات والإجراءات غير الصحيحة في الأسواق المالية والتي تسببت بدف الاقتصاد العالمي إلى قرابة خمس سنوات من الركود مما دفع بالعديد من الشركات إلى الاستثمار في الأدوات المالية دون الإفصاح عن ذلك في قوائمها المالية وذلك بغية تحقيق الأرباح بشكل سريع وتحمل مخاطر عالية.

وفي سنة 2008 نشأت أزمة القروض عالية المخاطر والتي عرفت بأزمة الرهن العقاري والتي تسببت في تعرض القطاع المصرفي بأمريكا إلى خسائر مالية ضخمة. وأشارت معظم التحريات أن السبب الرئيسي وراء الفشل الذي تعرضت له المصارف الأمريكية تمثل في عدم كفاءة الإدارة، كما أن كثرة التعامل في الهندسة المالية سبب الكثير من المشاكل خاصة في ظل غياب الرقابة وعدم تطبيق الحوكمة بالشكل الصحيح، إضافة إلى عدم كفاية مبادئ الحوكمة السليمة للشركات.

الفرع الثالث: الفساد الإداري والمالي وتدني أخلاقيات الأعمال في الشركات

كان غياب عمليات المساءلة المؤسسية لأخطاء المديرين أمرا مساعدا على تفشي الفساد الإداري والمالي الذي ارتكب من طرف مكاتب التدقيق العالمية مثل ما هو الحال في شركة آرثر أندرسون للتدقيق[1]. ولقد أثارت الشكوك حول ممارسات المدققين إذ أن القوائم المالية المنشورة كانت لا تعبر عن حقيقة الشركات العالمية المنهارة، كما أن تقارير التدقيق كانت غير دقيقة ولا تعكس حقيقة هذه الشركات[2].

[1] رندة ديب الدبل، خالد الخطيب، تأثير حوكمة الشركات على الأزمة المالية الاقتصادية، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، العدد 12، 2013، ص118.

[2] إياد وليد محمد جبير، مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية–دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 28.

إضافة إلى المناهج و الأسس المستخدمة في إدارة الشركات و المعايير التي كانت تحكم سلوك الأفراد الذين يعملون فيها و مستوى تنفيذ مسؤولياتهم فعلى سبيل المثال كان الولاء الموجه للمكان و الشخص غير المناسبين يقع في قلب الأزمات التي أطاحت بالشركات المشار إليها سابقا، فالعمال و المديرين الذين يعملون في الشركات المنهارة كانوا قد وضعوا ثقتهم في أشخاص غير مؤتمنين على واجباتهم داخل المؤسسة تجاه حملة الأسهم و تطبيق القوانين في حين كان بإمكانهم مساءلتهم حول القضايا المشكوك في مصداقيتها ومدى انسجامها مع مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين.[1]

ومن جهة أخرى كشفت الدراسات المعدة في هذا المجال أن العديد من المدراء في الشركات المنهارة لم يكونوا أهلا لممارسة واجباتهم وتحمل مسؤولياتهم المهنية، الأمر الذي أدى إلى تدني مستويات الثقة والأمانة ونزاهة المدراء.

كل هذه الأسباب التي قمنا بذكرها أسهمت في بروز الحاجة الملحة لحوكمة الشركات لأنها تعمل على وضع الضوابط والوسائل الرقابية التي تكفل حسن إدارة الشركات وتحمي مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة مما يحد من التصرفات السيئة للمديرين التنفيذيين فيها، ويساهم في تفعيل دور مجالس الإدارة بها، خاصة بعدما أثبتت الدراسات أن العديد من حالات الفساد في الشركات يعود سببها إلى سيطرة المديرين التنفيذيين على موارد الشركة واستغلالها لصالحهم، وذلك إما نتيجة ضعف مجلس الإدارة أو بالتواطؤ معه[2].

كما أثبتت التجارب والدراسات أن ترك العمال وفق رغباتهم ومزاجهم يودي إلى تراكم المفاسد بالإضافة إلى خطر الخسارة والإفلاس وتراكم الأعمال و تباعد العاملين وتراجع العملاء والمدققين وكما أنه يفتح المجال للمفاسد الإدارية كالإهمال، الرشوة ، المحسوبية وتمكن الفاسدين من المناصب على حساب المخلصين الأسوياء ومع استمرار ذلك يصبح الإخلال بأخلاقيات العمل أمرا اعتياديا مما ينجم عنه صعوبة

[1] المشهداني بشرى، أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي، دراسة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال شركات المساهمة في العراق، 2019، ص 04، مقال متاح على الموقع https://www.researchgate.net/publication/338052208 تاريخ الاطلاع 2022/10/24.

[2] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 10.

احترامها مرة أخرى[1] ، كان هذا التدهور في أخلاقيات الأعمال و ضعف أنظمة الرقابة الداخلية على أنشطة معظم الشركات سببا رئيسيا في تبني قواعد حوكمة الشركات وذلك لتنظيم أعمال الشركات ومراقبتها.[2]

الفرع الرابع: ظاهرة العولمة وتحرير التجارة العالمية

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة أصبح الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه وسوق عالمية لكل الدول، ويرجع الباحثون بروز تيار الحوكمة إلى أربع عناصر أساسية هي: تحرير التجارة الدولية، تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة، الثروة المعرفية والتكنولوجية، وتعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات[3]، وهو ما دفع إلى الاهتمام بإزالة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال والأفراد لتسهيل حركتها بين الدول مما أدى في النهاية إلى ظهور مفهوم العولمة. لكن ومن الجهة المقابلة هذا الانفتاح خلق ضرورة ملحة لحماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري، خاصة وأن المستثمرين أصبحوا وحتى قبل الالتزام بأي قدر من التمويل يطالبون بأدلة على أن الشركات التي يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سليمة تقلل من الفساد الإداري والمالي الذي ينتج عن القائمين بإدارة الشركة. كما أن المستثمرين يريدون التمكن من تحليل الاستثمارات الحالية والمحتملة وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات درجة عالية من الشفافية والوضوح والدقة، حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات سليمة بشأن استثماراتهم[4]، كما أدى تحرير التجارة العالمية إلى ضرورة تبني الشركات لأطر وهياكل جيدة للحوكمة، حتى يكون لها القدرة على المنافسة وجذب الاستثمارات الخارجية، ولهذا يحرص المستثمرون والجهات المنظمة لأسواق المال على اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان توفير هياكل وأطر سليمة للحوكمة.[5]

وكملخص للدوافع والعوامل التي كانت وراء الحاجة لحوكمة الشركات يمكن الاستعانة بالشكل الآتي:

---

[1] سعيد بن ناصر الغامدي، أخلاقيات العمل ضرورة تنموية ومصلحة شرعية، الإدارة العامة للإعلام والثقافة، إدارة الثقافة والنشر، مكة المكرمة، 1431هـ-2010م، ص 35.

[2] Lin T, et al, Corporate governance in China: Recent developments ,Key problems, and solutions, Journal of accounting and corporate governance, vol 01, 2004, p 02.

[3] خلالفة هاجر، قراءة في المداخل والمقاربات المفسرة للعولمة والحوكمة، مجلة جيل العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 04، 2014، ص 218.

[4] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات خلال 2009-2010، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2011، ص 20.

[5] Krambia Kapardis, Jim Psaros, The Implementation of Corporate Governance Principles in an Emerging Economy: a Critique of Situation in Cyprus, (Corporate Governance: An International review, vol 14, N° 02, 2006, p 128.

الشكل رقم(02): دوافع الاهتمام بالحوكمة



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر أعلاه.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف وخصائص حوكمة الشركات

بعد التطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات والدوافع التي كانت وراء ظهورها سنتطرق في هذا المطلب إلى أهمية وأهداف تطبيق حوكمة الشركات وكذا الخصائص التي تساعدها في تحقيق هذه الأهداف.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات.

ترتسم أهمية الحوكمة في العديد من النواحي، نذكرها فيما يلي:[1]

من الناحية الاقتصادية: إن تطبيق الحوكمة الجيدة من خلال الإفصاح عن المعلومات المالية يمكن أن ينتج عنه تخفيض تكلفة رأس المال وأن يساهم في جذب رؤوس الأموال ومكافحة الفساد وما يسببه من إعاقة وعرقلة للنمو، فعند عدم حصول المستثمرين على ما يضمن لهم عائدا على استثماراتهم فإن التمويل لن يتدفق إلى

[1] غضبان حسام الدين، مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013، ص 20-22.

الشركة، وبدون تدفقات مالية من غير الممكن تحقيق الإمكانيات المتكاملة للنمو، وعليه فإن حوكمة الشركات تساعد على زيادة فرص التمويل.

كما تتمثل أهمية الحوكمة اقتصاديا من جهة اخرى في أنها تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية و تحد من الوقوع في الأزمات المالية من خلال إرساء عدد من معايير الأداء، بما يعمل على تدعيم الأسس الاقتصادية في الأسواق و كشف حالات التلاعب و سوء الإدارة و الفساد ، مما يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في هذه الأسواق و العمل على استقرارها و الحد من التقلبات الشديدة فيها مما يعمل على تحقيق التقدم الاقتصادي، حيث تسعى حوكمة الشركات إلى ضمان كفاءة استخدام الموارد وكذا تعظيم قيمة الشركات و تدعيم تنافسيتها في الأسواق مما يمكنها من جذب مصادر تمويل محلية و عالمية وتخلق فرص عمل جديدة، مع الحرص على تعزيز استقرار الأسواق.

ويمكن تلخيص أهمية الحوكمة من الناحية الاقتصادية في أنها:

-تضمن تحسين الأداء المالي وتخصيص أموال الشركات.

-تضمن وجود هياكل إدارية في الشركة لها القدرة على محاسبة الإدارة أمام المساهمين.

-توفر الرقابة المستقلة على المدراء والمحاسبين للوصول إلى قوائم مالية على أسس ومبادئ محاسبية ذات جودة.

-تضمن وجود عملية التصويت النزيهة التي توفر الإفصاح عن كل الحقائق.

-تدعم المركز التنافسي للشركة، وتساعد على كسب ثقة الأطراف المختلفة في السوق.

-تقي الشركات من الانزلاق في مشاكل مالية ومحاسبية مما يعزز استقرار نشاطها.

-تعد أداة فعالة لمواجهة الفساد الإداري والمالي.

-تساهم في جذب الاستثمارات.

من الناحية القانونية: تبرز أهمية الحوكمة من الناحية القانونية في أنها تسهر على ضمان حقوق مختلف الأطراف في الشركة، وتضم هذه الأطراف: مجلس الإدارة، مساهمين، إدارة وأصحاب المصالح. ولهذا فالتشريعات التي تعمل على تنظيم عمل الشركات تعد ركيزة لأطر وآليات الحوكمة، حيث تقوم بتنظيم القوانين والقرارات بشكل مضبوط ومحدد عن العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركات، حيث تتداخل مبادئ الحوكمة بعدد من القوانين على غرار قانون الشركات، قانون الضرائب وقانون المنافسة وغيرهم.

بالإضافة إلى الأشكال المختلفة للعقود بين الأطراف المعنية في الشركات وما تمثله من أساس في تنظيم العلاقات التعاقدية بينهم وتضمن حقوق كل طرف منهم. وتأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية في التغلب على سلبيات إجراء التعاقدات والتي يمكن أن تنتج عن الممارسات السلبية التي تنتهك صيغ العقود المبرمة أو القرارات أو النظم الأساسية المتبعة في تنظيم الشركات.

من الناحية الاجتماعية: تتأثر الشركات وتؤثر في الحياة العامة، إذ يمكن لأدائها أن يؤثر على الوظائف، الدخل، المدخرات والمستويات المعيشية... وغيرها من الأمور المتعلقة بحياة الأفراد والمجتمع. لذلك فإن حسن تسييرها يعد وسيلة تمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات بأسلوب يسمح بحماية أموال المساهمين ويوفر المعلومات العادلة والشفافة لكل الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

من ناحية الشركات: تظهر أهمية الحوكمة في كونها تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية من خلال وضع أسس للعلاقة بين الأطراف الأخرى، إضافة إلى وضع إطار تنظيمي يمكن من تحديد أهداف الشركة وطرق تحقيقها. فالشركات تعتبر نواة للاقتصاد، إذا صلحت صلح الاقتصاد ككل وإذا فسدت فتأثيرها يمكن أن يمتد ليضر فئات عديدة في المجتمع[1].

من ناحية الأطراف الأخرى: بالنسبة للزبائن نجد أن للحوكمة أهمية بالغة كونها تسمح بتوفير السلع والخدمات التي تمتاز بالجودة والسعر المناسب والتزام ثابت ودائم من أجل تحقيق رضاهم.

أما بالنسبة للإداريين فتبرز أهميتها في أنها تساعد على حماية ممتلكات الشركة كما تساهم في توجيه سلوكياتهم نحو أهداف الشركة المسطرة والرقابة الفعالة والحصول على منح...الخ.

وبالنسبة للمساهمين، تساعدهم الحوكمة على ضمان حقوقهم وحصر المخاطر الناتجة عن استثماراتهم، بالإضافة لمتابعة نشاط الشركة وأدائها...الخ.[2]

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

تدعم الحوكمة الجيدة للشركات الأداء وترفع من القدرة التنافسية، كما تعمل على جذب الاستثمارات وتحسين الاقتصاد بشكل عام، وطبقا لإصدارات منظمة التعاون الدولي فإن أهداف حوكمة الشركات يمكن تلخيصها فيما يلي:[3]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص24.

[2] Fernando. A.C, corporate governance: principles, policies and practices, Pearson Education, New Delhi, India, 2009, p 66.

[3] قطاف عقبة، دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018، ص 16.

-تحسين أداء المالي للشركات وزيادة أرباحها ومساعدتها على النمو والرفع من قدرتها التنافسية في الأسواق سواء المحلية أو الدولية.

-إلزام الشركات بقواعد وإجراءات عمل وفق مجال كل منها.

-تعظيم دور الشركات وإسهامها في عملية التنمية الاقتصادية على صعيد الاقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق الثروة وفرص للتوظيف للمجتمع.

-تحسين العلاقة بين الشركة وبقية الأطراف ذات المصالح المقترنة بها من مساهمين، عملاء، مقرضين، مديرين، موظفين وموردين وكذا المجتمع المحيط بها.

-نشر ثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع.

كما أشار باحثون آخرون لمجموعة من الأهداف الإضافية للحوكمة نلخصها فيما يلي:[1]

-تحقيق العدالة في جميع المعاملات والعمليات التي تقوم بها الشركات، وممارسة المحاسبة والتدقيق على نحو يمكنها من مكافحة الفساد الإداري والمالي.

-رفع القدرة التنافسية للشركات وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد القومي.

-فرض رقابة فعالة على أداء الشركات من طرف الجهات التي لديها الصلاحية اللازمة وتشجيع المساءلة المحاسبية فيها.

-إصلاح أداء الإدارات العليا ورفع درجة الثقة في القرارات التي يتخذونها.

-إرساء ثقافة الالتزام بالقوانين والمعايير المتعارف عليها وانشاء أنظمة للرقابة الذاتية في الشركات.

-ضمان تدقيق الأداء المالي والتشغيلي والاستثماري للشركات للتأكد من حسن استخدام أموال الشركات ومدى الالتزام بالقوانين.

-تحسين كفاءة وفعالية الشركات وتعظيم الأرباح على المدى الطويل.

-زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال لتعزيز المواطنة عن طريق الاستثمار، وتعميق دورها في تنمية المدخرات لزيادة معدلات الاستثمار من جهة ودعم قدرتها التنافسية من جهة أخرى.

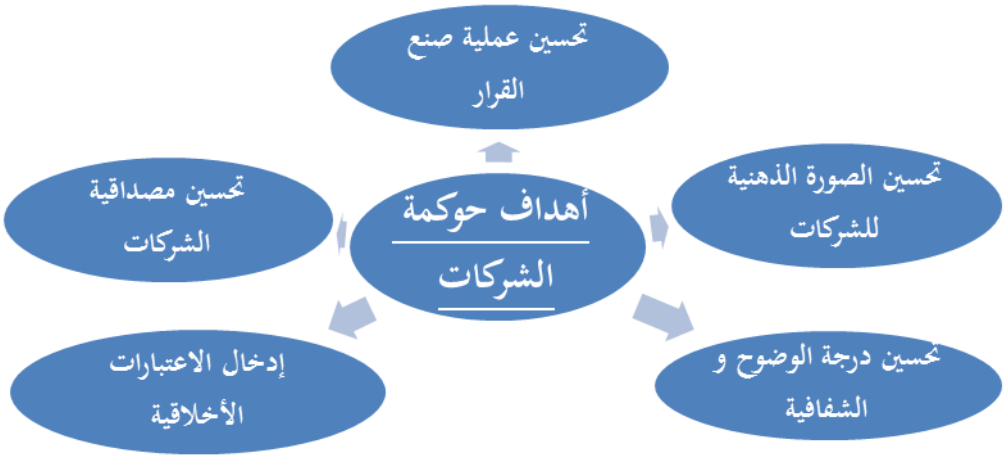
-تمكن الشركات من الحصول على التمويل المناسب من المصادر المحلية والخارجية بالإضافة إلى التنبؤ بالمخاطر المتوقعة والتحوط منها.

[1] نجاة جمعان، حوكمة الشركات متطلبات، مبادئها ونطاق تطبيقها، صنعاء، كونسبت للاستشارات الاستثمارية، فيفري 2009، ص 05.

-توفير الحماية اللازمة للملكية العامة ومراعاة مصالح مختلف الأطراف في الشركة وتفعيل التواصل بينهم.

ويمكننا تبسيط وتلخيص أهداف حوكمة الشركات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): أهداف حوكمة الشركات.



المصدر: بن علي بن عزوز، عبد الرزاق حبار، الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يوم 20-21 أكتوبر 2009، ص 05.

الفرع الثالث: خصائص وسمات حوكمة الشركات

إن تفعيل حوكمة الشركات يتطلب توافر مجموعة من الخصائص التي تمثل سمات الحوكمة والتي تساعد على تكامل الجوانب الفكرية الخاصة بها، كما تساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة، وتتضمن حوكمة الشركات الخصائص التالية:[1]

الانضباط: وهو اتباع سلوك أخلاقي في كل العمليات والأنشطة والقرارات التي تتخذها الشركة وذلك من خلال التزامها بمعايير الأخلاق والسلوك المهني في تحقيق مصالح جميع الأطراف.

الشفافية: وهي المصداقية والوضوح والإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء الشركة وكذا المشاركة وتقديم صور حقيقية لكل ما يحصل داخل الشركة.

[1] زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، حمداوي وئام، تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، بتصرف، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص 204-205.

الاستقلالية: وتعني الفصل بين الملكية والإدارة إضافة إلى استقلالية الرقابة عن التنفيذ وممارسة الإدارة لمهامها دون ضغوط من أي طرف يدفع الإدارة لاتخاذ مواقف وقرارات فيها تحيز لأي طرف، ويتحقق ذلك بوجود:

- رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة العليا؛
- مجلس إدارة إشرافي مستقل عن مجلس الإدارة التنفيذي؛
- لجنة مراجعة يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.

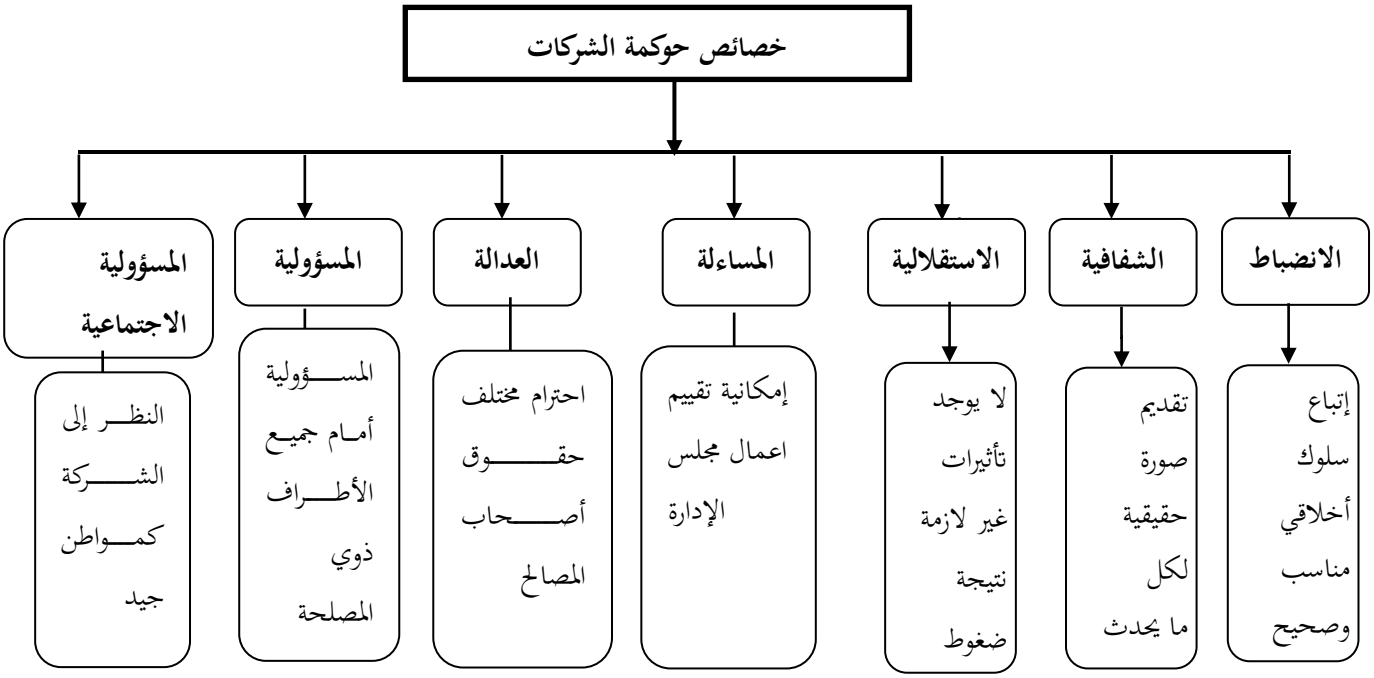
المساءلة: أي أن كل مسؤول في الشركة معرض للمساءلة عن عمله أمام المساهمين، وبمعنى أدق أن تلتزم الإدارة التنفيذية بالإجابة على استفسارات مجلس الإدارة فيما يتعلق بالقرارات التي اتخذتها وتنفيذ الخطط، كما يلتزم مجلس الإدارة بالاستجابة لتساؤلات المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

المسؤولية: والتي تنبع من إدراك الشركة لحقوق جميع الأطراف المهتمة بها والتي تتضمنها اللوائح والقوانين التنظيمية، وأن يكون للإدارة كافة الصلاحيات والسلطات التي تمكنها من اتخاذ كافة الإجراءات، وأن تكون مسؤولة أمام المساهمين.

العدالة: وذلك أن يعامل مختلف الأطراف بالتساوي وخاصة مساهمي الأقلية، وأن تقوم كل الأنظمة في الشركة بمعاملة كافة المساهمين والجهات ذات العلاقة بعدالة والأخذ في الاعتبار مصالحهم.

المسؤولية الاجتماعية: أي أن تتحمل الشركة مسؤوليتها الاجتماعية وتتمسك بالمعايير الأخلاقية اتجاه مجتمعها الداخلي من عمال، مسيرون، مساهمون وغيرهم من جهة، واتجاه مجتمعها الخارجي من زبائن، جمعيات، جماعات محلية، وغيرهم من جهة أخرى، لما لها من أثر كبير على زيادة الإنتاجية وتحسين سمعة الشركة. ويمكن تلخيص الخصائص التي تتميز بها حوكمة الشركات، من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(04): خصائص حوكمة الشركات:



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات" شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص25.

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق الحوكمة السليمة

يرتبط التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات بضرورة توفر ركائز او مقومات تبين حدودها وتحقق الأهداف المرجوة منها، بالإضافة إلى الالتزام بمبادئها حسب القطاع الذي تنشط فيه الشركة المعنية بالحوكمة وذلك في ظل توفرها على آليات الحوكمة السليمة سواء كانت آليات داخلية أو خارجية.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

يعتمد نجاح الحوكمة في الشركات على وجود مجموعة مبادئ موحدة وتكوِّن نظاما للحوكمة، تنفذ بواسطة الجهات المشرفة على شركات المساهمة العامة لخلق وتعزيز التفاعل بين كل من مجلس إدارة الشركة، لجان المراجعة، الإدارة التنفيذية والمدققين الداخليين والخارجيين. وذلك بهدف حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في الشركة، بالإضافة إلى أن إفصاح الشركات في التقارير السنوية عن مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعد أحد الأسباب التي تساهم في زيادة جودة القوائم والتقارير المالية للشركات.[1]

[1] علي أحمد زين، محمد حسني عبد الجليل صبحي، مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة،2009، ص 75.

وانطلاقا من تعريف حوكمة الشركات يمكن القول إن مبادئ حوكمة الشركات هي تلك القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل توازن بين مصالح الإدارة والمساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة، حيث تتواجد هذه المبادئ في التشريعات والقوانين التي تنفذها الدول وهو ما قد يجعلها مختلفة من دولة لأخرى باختلاف القوانين المتبعة. وفيما يلي أهم هذه المبادئ:

الفرع الأول: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي (OECD) سنة 1999 خمسة مبادئ رئيسية لحوكمة الشركات والتنمية تم تعديلها لاحقا سنة 2004 ثم مؤخرا في سنة 2015، داعية في تعديلها الأخير إلى وجوب التعامل مع القضايا والمعاملات التي تتعلق بالأطراف ذات الصلة من خلال مجموعة من الإجراءات مثل الكشف الإلزامي، وموافقة مجلس الإدارة، وموافقة المساهمين في بعض الحالات [1]. ونصت هذه المبادئ على ما يلي:

المبدأ الأول: ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات:

يركز هذا المبدأ أن على إطار حوكمة الشركات حتمية تشجيع الشفافية والكفاءة في الأسواق وأن يكون منسجما مع أحكام القانون ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤولية بين مختلف جهات الإشراف والجهات والتنظيمية والتنفيذية. [2]

فمن أجل ضمان وضع نطاق فعال للحوكمة، من الضروري توفر قاعدة قانونية وتنظيمية فعالة تسمح لكافة المشاركين في السوق بالاعتماد عليها لإنشاء ارتباطاتهم التعاقدية الخاصة، ويجب على الدول التي تهدف إلى تطبيق تلك المبادئ أن تتابع إطار حوكمة الشركات فيها، بما في ذلك الشروط التنظيمية، ومتطلبات القيد في البورصة والممارسات التجارية، بهدف تعزيز مساهمتها في نزاهة السوق والأداء الاقتصادي بشكل عام.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والهياكل الأساسية للملكية

يركز المبدأ الثاني بصفة خاصة على حماية حقوق المساهمين الأساسية، والتي أهمها هو حقهم في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة في الوقت الملائم وبصفة منتظمة.

---

[1] غربي صباح، زقاي دياب، رومي اسماعيل، نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات، 2016، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول الاتجاهات الجديدة في الأعمال، الأردن-عمان، 2016/04/05، ص 10.

[2] G20/OECD Principles of corporate governance, OECD publishing, paris, p13-15, available at : https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264236882-en , Accessed date 10/06/2023.

كما يجب أن تتضمن حقوقهم الأساسية الحق في المشاركة، وحصولهم على معلومات كافية حول القرارات المتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة، على سبيل المثال نذكر قرار تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس أو ما يشبههما من المستندات، كذلك فيما يتعلق بترخيص إصدار الأسهم الإضافية، أو أي عمليات استثنائية تفضي إلى بيع الشركة. كما يجب أن يحظى المساهمين بفرصة المشاركة الفعالة وحق التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وابلاغهم بالقوانين التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بما في ذلك إجراءات التصويت. وينبغي بهذا الخصوص تقديم المعلومات الكافية للمساهمين وفي وقتها المناسب خاصة التاريخ والمكان وجدول أعمال الجمعية العامة، والمعلومات الكاملة وفي الوقت الملائم عن المواضيع التي سيتم اتخاذ القرارات بشأنها في الاجتماع. كما يجب أن تمنح لهم فرصة توجيه الأسئلة لمجلس الإدارة خاصة ماله علاقة بالمراجعة الخارجية السنوية، ووضع الفقرات على جدول أعمال الجمعية العامة واقتراح قرارات في نطاق حدود معقولة، وتسهيل مشاركتهم الفعالة في القرارات الرئيسية الخاصة بحوكمة الشركات مثل ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وامكانية التعبير عن آرائهم حول سياسية مكافئات الأعضاء في مجلس الإدارة ومكافئات كبار التنفيذيين في الشركة، وحرية التصويت سواء شخصيا أم غيابيا مع منح نفس الأثر للأصوات مهما تباينت طريقة الإدلاء بها.[1]

المبدأ الثالث: المعاملة العادلة للمساهمين

يهتم هذا المبدأ بالمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، خاصة صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، على أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين في الحصول على التعويض في حالة انتهاك حقوقهم.

كما يحرص على المعاملة المتساوية لكافة المساهمين الحاملين لنفس طبقة الأسهم، وحماية مساهمي الأقلية من أن يتم استغلالهم أو من الإساءة التي يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كما يدعوا هذا المبدأ إلى أن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.
ولعل أحد الطرق التي تسهل للمساهمين تنفيذ حقوقهم هي قدرتهم على اتخاذ الإجراءات القانونية والإدارية ضد الشركة أو مجلس إدارتها، كما أن من العناصر الرئيسية التي تبين درجة احترام حقوق المساهم هي توفر الطرق الفعالة للحصول على تعويض مقابل الشكوى وبتكلفة معقولة بدون تأخير.

[1] علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية، نشر مشترك بين الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية–جامعة الدول العربية، 2015، ص 26.

وتزداد ثقة المستثمرين الأقلية عندما يسمح النظام القانوني بتوفير الآليات لمساهمي الأقلية من أجل رفع الدعاوى القانونية إذا ما توفر لديهم أساس معقول للاعتقاد أن حقوقهم تم انتهاكها.

ومن الجهة المقابلة فأن النظام القانوني الذي يسمح للمستثمر بتحدي نشاط الشركة أمام المحاكم، قد يشكل خطر أن يصبح طريقا للإفراط في التقاضي. وتجنبا للوقوع في هذا الخطر فإن كثيرا من النظم القانونية أدخلت مجموعة من النصوص تحمي إدارة الشركة وأعضاء مجلسها من إساءة استغلال التقاضي. بالإضافة إلى ضرورة إفصاح أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بالشركة لمجلس الإدارة حول أي مصلحة مادية مع الشركة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.[1]

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يركز هذا المبدأ على ضرورة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح في نطاق حوكمة الشركات، ويدعم التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في ميدان خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع القائمة على أسس مالية سليمة، وهو ما يستوجب توفر آليات لمشاركة أصحاب المصالح، إذ تساعد في تحسين مستوى الأداء، كما يحرص على توفير ضمانات تكفل لهم الحصول على معلومات متصلة بذلك.

وتسعى الحوكمة في الشركات إلى تأمين تدفق رأس المال المستثمر سواء على شكل حقوق للملكية أو ائتمان، كما يعد من اهتماماتها إيجاد طرق لتحفيز أصحاب المصالح الاستثمار في رأس المال البشري والمادي المتعلق بالشركات وفقا للمستويات الاقتصادية المثلى.

كما يبنى هذا المبدأ على اعتراف الشركات بأن مساهمات أصحاب المصالح تعتبر إحدى الموارد القيمة لخلق شركات تنافسية ومربحة، وعليه يمكننا أن نقول بأن المصالح طويلة الأجل للشركات تتطلب ضرورة تدعيم التعاون المنتج للثروة بينها وبين أصحاب المصالح. كما أن الاعتراف بمصلحة أصحاب المصالح وإسهامهم في نجاح الشركة في الأجل الطويل وهو ما يخدم مصلحة الشركة ككل.

بالإضافة إلى ما سبق يدعو هذا المبدأ إلى وضع وتطوير آليات تعزز أداء ومشاركة العاملين، هذه الآليات تعود بالفائدة على الشركات إما بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال استعداد العاملين لاستثمار مهاراتهم الخاصة في الشركة. وفي الجهة المقابلة، فمشاركة أصحاب المصالح في عملية الحوكمة تخول لهم الحصول على المعلومات الضرورية التي تمكنهم من القيام بواجباتهم ويجب أن تكون المعلومات كافية وفي الوقت الملائم وعلى أساس منتظم.[2]

[1] علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، مرجع سابق ، ص 27.

[2] علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، المرجع نفسه ، ص28.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

أشار المبدأ إلى ضرورة التقيد بالإفصاح المضبوط وفي الوقت الملائم عن المواضيع المهمة والتي تتعلق بالشركة، بما فيها: المركز المالي، الأداء، حقوق الملكية والرقابة.

ويعتبر نظام الإفصاح القوي مشجعا على الشفافية، وهو ما يضمن بشكل رئيسي للمساهمين مزاولة حقوق ملكيتهم وفق أسس مدروسة، بالإضافة إلى أن غموض المعلومات أو عدم كفايتها يعيق قدرة الأسواق على العمل، ويرفع من تكلفة رأس المال، مما ينتج عنه ضعف في تخصيص الموارد.

ولا نتوقع أن تفرض متطلبات الإفصاح أية أعباء إدارية أو تكلفة غير معقولة على المنشآت، أيضا، الشركات لا تفصح عن معلومات تسبب لها الخطر أو تهدد مركزها التنافسي إلا إذا كان الإفصاح ضروريا لتوفير معلومات كاملة من أجل تجنب تضليل المستثمرين ومساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. وتطبق كثير من الدول فكرة الأهمية النسبية من أجل تقرير الحد الأدنى من المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها، كما يتم تشجيع الشركات من أجل الإفصاح عن سياساتها ذات العلاقة بأخلاقيات العمل والبيئة وسياستها المتبعة مع الالتزامات العامة الأخرى وأهدافها التجارية. وتعتبر هذه المعلومات هامة سواء للمستثمرين أو المستخدمين الآخرين وذلك بغرض تثمين العلاقات بين الشركات والمجتمع الذي تعمل فيه وخطوات تنفيذ الأهداف. بالإضافة إلى الإفصاح عن المخاطر المادية التي تتوقع الشركات أن تتضمنها معلومات ومخاطر الصناعة أو المناطق الجغرافية التي تعمل فيها الشركة بالإضافة إلى مخاطر الأسواق المالية ومخاطر الالتزامات البيئية.[1]

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يدعو هذا المبدأ إلى وضع إرشادات استراتيجية لتوجيه الشركات في إطار الحوكمة، كما يجب أن يضمن المراقبة الفعالة للإدارة التنفيذية والتي يقوم بها مجلس الإدارة وأن تضمن مسئولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين، وفي سبيل تحقيق ذلك يجب على مجلس الإدارة أن يسعى لتوفير المعلومات الكاملة على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المعمول بها، كما يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تحقيق مصالح كل من الشركة والمساهمين. وفي ظل حوكمة الشركات، تعد من الوظائف الأساسية لمجلس الإدارة ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، وهو ما يتطلب ضرورة استقلالية المدقق وإيجاد أنظمة رقابة ملائمة، خاصة أنظمة متابعة المخاطر وأنظمة الرقابة المالية والالتزام بقوانينها. كما أنه من واجب مجلس الإدارة أن يشرف على عملية

[1] علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، مرجع سابق، ص 29.

الإفصاح والاتصالات. وليقوم مجلس الإدارة بمسؤولياته، يجب أن توفر له معلومات دقيقة وذات صلة وفي الوقت المناسب. [1]

الفرع الثاني: مبادئ معهد التمويل الدولي

وضع معهد التمويل الدولي عام 2003 القواعد والمعايير العامة أساسية التي تدعم حوكمة الشركات، سواء كانت مالية أو غير مالية ونلخصها في أربع مستويات كما يلي: [2]

-الممارسة المقبولة للحكم الجديد.

-خطوات إضافية لضمان الحكم الجديد.

-اسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا.

-القيادة الجديدة.

وشملت هذه المستويات خمسة مجالات هي:[3]

-حقوق المساهمين.

-هيكل ومسؤوليات الإدارة.

-المحاسبة والتدقيق.

-الشفافية في هيكل الملكية والرقابة.

-البيئة التنظيمية.

كما دعا معهد التمويل الدولي إلى تحقيق التطبيق العملي لهذه المبادئ بوضعه خطوطا إرشادية في صورة مجموعة من الآليات يتم تطبيقها بما يلائم بيئة كل دولة وظروفها، وقد صنفت هذه الآليات إلى:[4]

-آليات تنظيمية: تعنى بسياسات وممارسات الشركة.

-آليات رقابية: تهتم بقواعد القيد في البورصات المالية.

-آليات قانونية: تختص في قوانين الشركات وتأمينها.

---

[1] علا محمد شوقي إبراهيم عيسى، المرجع نفسه، ص 30.

[2] أمال عياري، أبو بكر خوالد، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012، ص 06.

[3] Equity advisory group, policies for corporate governance and transparency in markets, February 2002, p 11-19. Avialible at : http://info.worldbank.org/etools/docs/library/156/pillars/pdfs/bib/policies_corpgov. Institute of international finance (IIF), accessed date 08/09/2022.

[4] عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي، ص 48 2007، متاح على الموقع (iefpedia.com) ، تاريخ الإطلاع:2023/06/07

الفرع الثالث: مبادئ بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE)

أصدرت البورصات العالمية عبر دول العالم مبادئ حوكمة الشركات بناء على توصيات هيئات أسواق المال ومن بينها بورصة نيويورك، التي أصدرت سنة2003 جملة من المتطلبات التي اعتبرت كمبادئ لحوكمة الشركات وأصبحت إلزامية على الشركات المدرجة فيها، ونلخص هذه المبادئ فيما يلي:[1]

-استقلالية معظم أعضاء مجالس الإدارة.

-تشكيل لجان مجلس الإدارة في جميع الشركات المدرجة في البورصة (لجنة تعين الأعضاء والحوكمة-لجنة المكافئات والتعويضات-لجنة التدقيق) شرط أن التعيينات والمكافآت يقوم بها الأعضاء المستقلين، كما يجب وضع ميثاق عمل مكتوب لكل لجنة من اللجان المختلفة ويحدد فيه بشكل واضح أهداف ومسؤوليات اللجان بالإضافة إلى التقييم السنوي لأعمال كل لجنة.

-تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال مشاركتهم في جميع القرارات الجوهرية بالشركة.

-الإفصاح عن الخطوط الإرشادية التي تم اتباعها لتطبيق مبادئ الحوكمة مع توفير الفرص المتكافئة لكافة المساهمين للحصول على هذه المعلومات.

-توثيق الالتزام باتباع معايير حوكمة الشركات من خلال شهادة سنوية تصدر عن الشركة وتؤكد عدم الاخلال بأي من المعايير السابقة وهناك إمكانية لإصدار خطاب من البورصة لإنذار الشركات في حال مخالفة معايير الحوكمة.

المطلب الثاني: آليات تطبيق حوكمة الشركات

يتوجب على الشركات التي تتبنى مفهوم حوكمة الشركات أن تتعرف على هذا المفهوم وتطبق دعائمه المتضمنة لآليات حوكمة الشركات، حيث يعتبر التطبيق الصحيح لتلك الآليات خطوة رئيسية من أجل الاستفادة من مزايا الحوكمة وتقليل نزاعات الوكالة والتكاليف المرتبطة بها وأيضا تكاليف المعاملات المختلفة والتي تقوم بها الشركة في إطار نشاطاتها.

[1] قندوز بلال، دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، مرجع سابق، ص44.

وتعرف آليات الحوكمة بأنها "مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى الشركة لحل مشكل حوكمة الشركات ويتوقف استخدام هذه الطرق والأساليب على نظام الحوكمة المطبق في البلد محل الدراسة".[1] كما تضم جملة من الأهداف أبرزها الحرص على عدم انتهاك حقوق الأقلية من حملة الأسهم والرقابة على أداء المديرين وتغييرهم في حالة الإخلال بتأدية مهامهم. وتعنى هذه الآليات بالوظائف الإدارية، الإشرافية، الرقابية والتحفيزية كما تعمل على تنظيم علاقة مختلف الأطراف في الشركة. إضافة إلى أن آليات الحوكمة تؤثر على مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تقدمها الإدارة لحملة الأسهم، إذ تكفل لهم عدم الإفصاح عن أي بيانات أو معلومات خاطئة، كما تكفل للمستثمرين الحصول على العوائد الملائمة لاستثماراتهم.[2]

وفيما يلي بعض وجهات نظر الباحثين حول آليات الحوكمة:[3]

يرى (Donaldson 1990) أن آليات الحوكمة الفعالة لرقابة الإدارة تشمل: مجالس إدارة مستقلة تتألف غالبا من الأعضاء غير التنفيذيين الذين ليس لهم علاقة شخصية مع الإدارة، ورئيس مجلس إدارة مستقل، والذي لا يكون مديرا تنفيذيا للشركة، والرئيس التنفيذي والمدراء التنفيذيون الذين تتماشى مصالحهم الشخصية مع مصالح المساهمين من خلال ملكية الأسهم.

في حين قدم (Jensen1993) تصنيفا لآليات الحوكمة التي يمكن استخدامها لحماية حقوق المساهمين نضرا لفصل الملكية عن الرقابة، وتضمن تصنيفه تقسيم بيئة حوكمة الشركات إلى آليات داخلية كهيكل مجلس الإدارة، وحملة الأسهم، وهيكل ديون الشركة، وتعويضات التنفيذيين. وآليات أخرى خارجية من أمثلتها سوق رأس المال، النظم القانونية والسياسة التنظيمية، المنتج وعامل السوق.

وأشارت دراسة (shlifer&vishny1997) إلى أن عقود الحوافز عالية التأثير، والحماية القانونية لحقوق المستثمرين من التصرفات الانتهازية للمدراء، إضافة إلى تركز الملكية لدى كبار المستثمرين من خلال حيازة الأسهم الكبيرة، وكذا عمليات الاستحواذ والتمويل المصرفي تعتبر من أهم آليات الحوكمة.

وفي سنة 2001 أشارDenis إلى أن آليات حوكمة الشركات تكمن في أربع آليات هي:

[1] إلهام سنوساوي، أثر تطبيق أليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016/2015، ص 44.

[2] بهاء الدين سمير علام، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية–دراسة تطبيقية–وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، 2009، ص 21.

[3] زواق كمال، مرجع سابق، ص 47-49.

-الآليات القانونية والتنظيمية.

-آليات الرقابة الداخلية.

-آليات الرقابة الخارجية.

-سوق المنتجات التنافسي.

وفي سنة 2009 رأى (Holt & Dezoort) أن الإدارة ولجنة التدقيق والمدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي تشكل حجر الزاوية في حوكمة الشركات وتعبر أساسية لإدارة المخاطر التنظيمية. ونفس الشيء ذهب إليه كل من (Asiedu & Deffor) سنة 2017، حيث ذكرا أن في أدبيات حوكمة الشركات ثلاث آليات للرقابة تم اعتبارها ركائز أساسية لنجاح حوكمة الشركات وهي: التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، ومجلس الإدارة.

استنادا لما سبق، وجدت الباحثة أن نظريا وأكاديميا لم يستقر بعد الباحثين في مجال الحوكمة على تصنيف ثابت يصلح للتطبيق في كل الدول لآليات حوكمة الشركات إلا أن هناك شبه إجماع على تصنيف هذه الآليات إلى مجموعتين الأولى وتمثل آليات داخلية تطبق بواسطة الشركة والثانية عبارة عن آليات خارجية بواسطة السوق والأطراف الخارجية. ويتمثل الهدف الجوهري لهذه الآليات في تقليل أوجه القصور التي تنشأ عن المخاطر الأخلاقية وسوء الاختيار[1].

الفرع الأول: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات:

وهي تلك القواعد والأساليب من داخل الشركة والتي تعمل على الرقابة والإشراف على أنشطتها وذلك بهدف تحسين جودة التقارير المالية والحرص على الامتثال لمتطلبات التقرير الإلزامية.[2]

تطبق هذه الآليات من داخل الشركة، ويعد هدفها الأساسي الحد من المشكلات المترتبة على مفهوم الوكالة، حيث أن الأعمال تدار وتراقب بواسطة مجلس الإدارة الذي يعينه الملاك والمساهمين، وتعتبر من أهم تلك العلاقات التي تنشأ بينهم ما يصطلح عليه بمشكلة الوكالة (الملكية)، والتي تنشأ من تضارب المصالح بين هذين الطرفين إذ يتخذ المديرون قرارات تحقق مصالحهم على حساب مصالح المساهمين، الذين يدركون ذلك بدورهم،

[1] السعيد مبروك إبراهيم وآخرون، الحوكمة وعدم تماثل المعلومات المحاسبية، مؤسسة الباحث للاستشارات البحثية، القاهرة،2019، ص8.

[2] مدثر طه أبو الخير، دور المعلومات المحاسبية في تقييم آليات الحوكمة الناتجة عن خصخصة الشركات المصرية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، المجلد 01، العدد 01، 2007، ص 361.

كما أن اتخاذ المديرين قرارات تتنافى مع مصلحة باقي أطراف الشركة بهدف تعظيم منفعتهم الخاصة، ينجم عنه عدم كفاءة تخصيص الموارد مما يؤدي في الأخير لانخفاض مؤشرات الشركة وبالتالي انخفاض قيمتها.[1]

وتشمل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات ما يلي:

أ–آلية مجلس الإدارة: ويعتبر من أكثر الوسائل نجاعة لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يمنع سوء استغلال الإدارة لحقوق المساهمين.[2] كما يعد الهدف الرئيسي لتكوينه هو "وضع الاستراتيجية الشاملة للشركة واختيار وتعيين المديرين التنفيذيين من أجل تنفيذ هذه الاستراتيجية، بالإضافة إلى مراقبة المديرين للتأكد من مدى تحقيقها". ويضم مجلس الإدارة أعضاء من داخل الشركة (أعضاء تنفيذيين) وآخرين من خارج الشركة (أعضاء غير تنفيذيين)، وتتوفر في الأعضاء الداخليين الخبرة والمعرفة بالمنشأة وطبيعة أعمالها، في حين أن الأعضاء الخارجيين يجب أن يتمتعوا بالاستقلالية والخبرة اللازمة في مجال المالية والمحاسبة، ويستحسن أن يكون أغلبية الأعضاء غير تنفيذيين ومستقلين أو يكون ثلث الأعضاء كحد أدنى مستقلين يمتلكون مهارات فنية أو تحليلية لما لهم من فائدة للمجلس والشركة على حد سواء، دون إغفال أنه يجب أن يراعى التوازن في تشكيل مجلس الإدارة بحيث يضم أعضاء تنفيذيين وأخرين غير تنفيذيين.[3]

ومن أجل تحسين فاعلية مجلس الإدارة باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات يجب أن يتوفر على الخصائص التالية:[4]

–تشكيلة مجلس الإدارة:

ويقاس عدد المديرين غير التنفيذيين والمستقلين نسبة إلى حجم مجلس الإدارة ككل، وللموضوع وجهتي نظر مختلفتين ، فمن جهة يساهم زيادة عدد أو نسبة المديرين غير التنفيذيين على زيادة الإشراف على مجلس الإدارة وبالتالي تفعيل الرقابة على تصرفات المديرين التنفيذيين وسلوكياتهم مما يخفض من تكاليف الوكالة ويحد من مشاكلها التي تعد المصدر الرئيسي لمشكلة عدم تماثل المعلومات ،إذ يعتبر المديرين غير التنفيذيين أداة لتحقيق التوازن وتحسين كفاءة مجلس الإدارة كما تساهم في خلق صورة جيدة عن درجة استقلالية الهيكل

[1] السعيد مبروك إبراهيم آخرون، مرجع سابق، ص 09.

[2] Singh, Harbir, and Harianto Farid, Management beard relationship, takeover risk and adoption of golden parachutes, Academy of management journal, vol 32, 1989, p 15.

[3] السعيد مبروك إبراهيم وآخرون، مرجع سابق، ص09.

[4] Short, H., K. Kelsey, M. Wright, and A. Hull, Corporate governance: From accountability to enterprise, Accounting and Business Research, 1999, Vol 29, No 4, p 342.

التنظيمي للشركة مما يساهم في زيادة الإفصاح المحاسبي. أما من جهة أخرى يرى البعض الآخر أن زيادة عدد أو نسبة المديرين غير التنفيذيين سيخلق تعارض مع المديرين التنفيذيين عند وضع استراتيجيات الشركة.

-الفصل بين منصب كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي:

بالرجوع إلى نظرية الوكالة نجد أن عدم الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب المدير التنفيذي سيخلق حالة من انعدام الوضوح للمهام داخل مجلس الإدارة وفي المقابل فإن الفصل بينهما سيزيد من فعالية أداء الإدارة، إلا أن البعض يرى أن الازدواج أيضا سيساعد على تحسين فعالية الرقابة على الإدارة وذلك لأن المدير التنفيذي له القدرة على رقابة الاجتماعات واختيار أعضاء مجلس الإدارة.

-تمكن أعضاء مجلس الإدارة من المهارات المالية والمحاسبية:

لابد من توفر الخبرة المالية والمحاسبية في أعضاء مجلس الإدارة، بالإضافة إلى معرفتهم بطبيعة نشاط الشركة وذلك نظرا لطبيعة مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة.

-اللجان المنبثقة عن مجلس الإدارة:

تتمثل هذه اللجان في: لجنة التدقيق، ولجنة المخاطر، ولجنة الاستثمار، ولجنة المكافآت والحوافز، ويتم تشكيل هذه اللجان من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، ولابد أن يتضمن تشكيل كل لجنة عضوا مستقلا على الأقل. إذ يحق للمجلس أن يشكل اللجان من بين أعضائه ومن غيرهم وذلك من أجل القيام بمهام محددة ولفترات محددة ايضا، شريطة أن تخضع عملية تشكيل تلك اللجان لإجراءات عامة يضعها المجلس، من بين الإجراءات نجد: تحديد مهمة اللجنة، مدة عمل اللجنة، الصلاحيات الممنوحة للجنة، وطريقة رقابة مجلس الإدارة عليها والمعاملات المالية معها. تبلغ هذه اللجان مجلس الإدارة بالأعمال التي تقوم بها وما توصلت له من نتائج وما اتخذته من قرارات.

ب-آلية لجنة التدقيق:

يرجع الهدف الرئيسي لتكوين لجنة التدقيق إلى الحد من الاتصال المباشر بين المدققين والإدارة التنفيذية للشركة المعدة للقوائم المالية محل التدقيق مما سيقلل بدوره من تشكيل أي علاقة شخصية بين المدقق والإدارة التنفيذية من جهة، وعدم القدرة على الضغط على المدقق من قبل الإدارة التنفيذية من ناحية أخرى مما يدعم في نهاية الأمر استقلالية المدقق.[1]

[1] السعيد مبروك إبراهيم ومجموعة من الباحثين، مرجع سابق، ص15.

كما يتمثل دور لجنة التدقيق الأساسي في التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ بفاعلية، بالإضافة إلى أنها تقدم لمجلس الإدارة التوصيات التي ترى أنها تساهم في تفعيل النظام وتطويره مما يحقق أهداف الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة مقبولة.[1]

ولتحقيق الهدف من تكوينها لابد أن تتصف لجنة التدقيق بالفعالية، والتي تتوقف على أن توفر فيها الخصائص التالية:[2]

حجم واستقلالية أعضاء لجنة التدقيق: كخطوة أولى يجب أن تقتصر عضوية الجنة على الأعضاء المستقلين، وفى حالة عدم البلوغ العدد الكافي يجوز أن تضم اللجنة الأعضاء غير التنفيذيين، كما أشار دليل قواعد ومعايير الحوكمة لسنة 2011 أنه يتم تشكيل لجنة تدقيق من عدد لا يقل عن ثلاثة أعضاء مستقلين أحدهم خبير في العمليات المالية والمحاسبية.

توافر الخبرة في أعضاء لجنة التدقيق: لا يمكن اعتبار توفر الاستقلالية فقط في أعضاء لجنة التدقيق ضمانا كافيا إذ لابد أن تتوفر فيهم الخبرة اللازمة في الشئون المالية والمحاسبية والخبرة بمجال وطبيعة عمل الشركة وذلك نظرا لطبيعة مهام اللجنة.

فترة العضوية لأعضاء لجنة التدقيق: لابد أن تكون فترة عضوية اللجنة متوسطة تتراوح بين سنتين إلى ثلاث سنوات، حتى لا تكون قصيرة جدا، لا تكفي أعضاء اللجنة من أجل التعرف على هيكل الرقابة الداخلية للشركة والإلمام بطبيعة الأعمال فيها، في المقابل لا يجب أن تكون فترة طويلة جدا إلى حد خلق علاقات شخصية أو صداقات بين أعضاء لجنة التدقيق والمديرين داخل الشركة.

عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق: من الضروري وضع ضوابط عامة تنظم عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق وذلك حسب عبء عملها، ونجد أن دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات لسنة 2011 نص على أن تكون اجتماعات اللجنة بصفة دورية ووفق برنامج محدد ولا يقل عن مرة واحدة كل ثلاثة أشهر[3].

---

[1] عوض بن سلامة الرحيلي، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، مجلد 22، العدد 01، 2008، ص 196.

[2] Zabihollah Rezaee, Corporate governance role in financial reporting, Research in Accounting Regulation, 2004, Vol 17, N° 02, P 134.

[3] دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، فبراير 2011، ص 20-21.

ج–آلية التدقيق الداخلي:

نتيجة للتطور الحاصل في مفهوم ومعايير التدقيق الداخلي وقدرتها على تفعيل حوكمة الشركات، توجه الفكر المحاسبي نحو تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي، إذ أصبحت أنشطتها ذات قيمة اقتصادية وفي نفس الوقت أصبحت تضيف مهارات جديدة للمدقق الداخلي وتحسن من أدائه، خاصة في مجال التأكيد والاستشارات. كل هذه المحاولات من قبل الجهات المهنية المتصلة بأعمال التدقيق الداخلي تؤدي إلى دعم وتعزيز الحوكمة في الشركات. ويعتبر الهدف الأساسي من التدقيق الداخلي هو مساعدة الإدارة على الإلمام بمسئولياتها خاصة فيما تعلق بحماية الأصول، الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية التي يمكنها الاعتماد عليها، إجراء العمليات بكفاءة عن طريق إمداد الإدارة بالتحليلات والتقييمات والتوصيات التي تخص الأنشطة المراد فحصها. [1]

ولتحقيق هذا الهدف، لابد من فعالية إدارة التدقيق الداخلي والتي تتوقف على جملة من المعايير تعرف بـ "معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي" والتي نلخصها في: [2]

–معيار الاستقلال: ينص المعيار 110 على أنه " يجب أن يتوافر للمدقق الداخلي الاستقلال عن الأنشطة التي يتولى تدقيقها، ويعتبر المدقق الداخلي مستقلا عندما يقوم بأداء عمله بحرية وموضوعية، ويساعد الاستقلال المراجع الداخلي على إصدار أحكام نزيهة وغير متحيزة".

–معيار الكفاءة المهنية: أكد المعيار رقم 122 على" ضرورة توفر الكفاءة العلمية والفنية والمهنية للمدقق الداخلي، واشترط ضرورة وجود نظام تدريب مناسب داخل الإدارة وخارجها والإشراف على العمل المؤدى بمعرفة المدقق الداخلي ووجود خطة لعمله".

–معيار مجال عمل التدقيق الداخلي: تطرق المعيار 132 إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في تقديم توجيهات عامة للمدققين الداخليين من أجل مساعدتهم في تحديد الأنشطة التي يجب تدقيقها، ويشرح المعيار الهدف الأساسي للمدقق الداخلي، باعتبار أن المحدد الرئيسي لمجال الفحص هو التحقق من دقة وفعالية الرقابة

[1] الرملي محمد أحمد عبد الإله، إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور التكنولوجيا، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة بسوهاج، جامعة سوهاج، المجلد 08، العدد 02، 1994، ص 252.

[2] International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards),The Institute Of Internal Auditors , 2017, P 03-10, Avialible On Ippf-Standards-2017-English.Pdf (Theiia.Org) , Accessed Date :08/08/2023.

الداخلية، حيث نص المعيار على أن "مجال عمل التدقيق الداخلي يجب أن يتضمن فحص وتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة وجودة الأداء في تنفيذ المسئوليات المحددة".

-معيار تأدية أعمال التدقيق الداخلي: نظرا لتوسع مهام المدقق الداخلي من خلال قيامه بفحص وتقييم كافة العمليات في الشركة، أصبح من الضروري على المدقق الداخلي أن يتبع أسلوبا معينا عند أداءه لعمليات التدقيق المختلفة، وهو ما ينص عليه المعيار 200 " يجب أن تشمل أعمال التدقيق الداخلي تخطيط عملية التدقيق الداخلي، وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج ومتابعتها".

الفرع الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تهدف الآليات الخارجية لحوكمة الشركات إلى ممارسة الرقابة على الشركة بواسطة أصحاب المصالح الخارجيين والمنظمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات، حيث تشكل أحد مصادر الضغط على الشركات من أجل تطبيق الحوكمة، وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

أ-آلية النظام القانوني:

حسب أدبيات حوكمة الشركات فأن الأنظمة القانونية و التشريعات المطبقة من أجل حماية حقوق المستثمرين تعد آلية جيدة لحوكمة الشركات ،و ذلك عن طريق إرساء القواعد و الضوابط التي تهدف إلى حماية أموال المستثمرين(مساهمين كانوا أم دائنين) من الاستغلال ،سواء استغلالها من طرف الإدارة أو استغلال كبار المساهمين لأموال الأقلية من حملة الأسهم، بالإضافة إلى أن الأنظمة القانونية و التشريعات هي آلية فعالة لحل مشكل الوكالة بين الإدارة و حملة الأسهم تعد من الآليات الرئيسية للحوكمة ،إذ يعتبر أحد أسباب اختلاف أنظمة الحوكمة على مستوى العالم هو الاختلاف في طبيعة الالتزامات القانونية بين المديرين و مقدمي الأموال، إضافة إلى اختلاف طريقة تفسير و تطبيق هذه الالتزامات بواسطة الأنظمة القانونية المعمول بها . كما أن وجود نظم قانونية يوفر الحماية القانونية للمستثمرين ويؤثر بشكل رئيسي على أداء الشركة ويزيد من قدرتها في الحصول على التمويل اللازم من جهة، ويعمل على تخفيض تكلفة التمويل من جهة أخرى.[1]

[1] بهاء الدين سمير علام، مرجع سابق، ص 28.

ب–السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات:

يعد وجود الأسواق أحد أهم آليات الحوكمة إذ تساهم في انضباط الشركات، ذلك لأنه في حالة فشل الآليات الداخلية للحوكمة ستزيد وبدرجة كبيرة الفجوة بين القيمة الفعلية لشركة ما وقيمتها الافتراضية التي يتوقعها ملاك الشركة، مما سيخلق حافزا كبيرا لسيطرة الأطراف الخارجية واستحواذها على الشركة.[1]

كما أن وجود أسواق تنافسية يعمل على تهذيب سلوك الإدارة، خاصة إذا توفرت أسواق فعالة للعمل الإداري إذ يجعل الإدارة تحتاط من الوقوع في الإفلاس خاصة أنه يؤثر سلبيا على مستقبل المديرين وأعضاء مجلس الإدارة فغالبا اختبارات الملائمة للتعيين لا تسمح بتولي مناصب ذات مسؤولية من قبل أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الذين سبق وأن قادوا شركاتهم نحو الإفلاس أو التصفية.[2]

علما أن تحكم أطراف خارجية في الشركة يعد سلاحا ذو حدين، فمن جهة قد يكون حافزا جيدا لإدارة الشركة من أجل العمل على رفع قيمتها مما يؤدي إلى انخفاض الفجوة بين قيمتها المتوقعة وقيمتها الفعلية بشكل لا يحفز الأطراف الخارجية لمحاولة السيطرة على الشركة، ولكنه يجعل المديرين في خوف دائم على مراكزهم مما يدفعهم إلى هدر موارد الشركة في محاولة منهم للاستحواذ على شركات أخرى من خلال المبالغة في قيمة الاستحواذ على هذه الشركات عوض دفع العائد لحملة الأسهم.[3]

ج–آلية التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "عملية الرقابة والفحص المنتظم والمستقل للبيانات، والقوائم، والسجلات، والعمليات، والفعالية لأي منشأة". ومن خلالها يجمع المدقق مجموعة من الأدلة والقرائن ويقيمها لإبداء رأيه الفني الذي يوضحه في تقريره، كما يقوم بتوصيل نتائج التقييم لأصحاب المصالح داخل الشركة وخارجها، ويلعب المدقق الخارجي دورا أساسيا في مساعدة الشركة على تحسين نوعية البيانات المالية مما يعزز الثقة في هذه البيانات ويؤكد صدقها وعدالتها، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق حول نوعية تلك البيانات وليس مدى قبولها فقط[4].

---

[1] عفاف عويس محمد، أثر الأسلوب المستخدم في عمليات الخصخصة على كفاءة التحكم في المنشأة من منظور نظرية الوكالة المالية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2006، ص 146.

[2] Grossman,S , Hart,O, Costs and emerging a theory of vertical and lateral integration benefits of Ownership, Journal of political economy, vol 94, 2006, p 692.

[3] Diane.K.Denis, Johne.J. McConnell, International Corporate Governance, Purdue University, Finance Working Paper N° 05, 2003,p 27, available on: http://ssrn.com/abstract_id=320121, accessed date: 10/08/2023.

[4] أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية–دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013، ص 62.

كما يعد المدقق الخارجي جزءا مهم من نظام الحوكمة ومن أي نظام للرقابة المؤسسية، وذلك نظرا لدوره في تدقيق السجلات المالية للشركة، والتي يتم إعدادها وتتبعها من قبل المحاسبين. إلا أن دور المحاسبين تغير في السنوات الأخيرة، حيث بالإضافة إلى مسك الدفاتر والسجلات أصبح يطلب منهم أحيانا إدارة الأرباح لتحقيق الأهداف الداخلية والخارجية للشركة. فعلى المدقق الخارجي أن يقوم بتدقيق القوائم المالية للشركة والإجراءات المتبعة لإعدادها، ووظيفته هي المصادقة على دقة القوائم المالية وأنها تمثل بشكل جوهري حالة الشركة.

ويقيم المدقق الخارجي النظم والإجراءات المتبعة من طرف المدققين الداخليين، ليحدد إمكانية الاعتماد على التقارير المعدة بواسطة الإدارة. وقد يفشل المدققين في اكتشاف الممارسات الخاطئة في الشركة محل التدقيق، مما يضعف قدرتهم على اكتشاف الأخطاء. علاوة على ذلك قد يتعرض المدققين لمشكلة تعارض المصالح المحتملة إذا كانوا قد شغلوا منصب استشاري في الشركة، وعليه يجب على المدقق الخارجي المحافظة على استقلاليته

والتزاماته المرتبطة بحوكمة الشركات.[1]

المطلب الثالث: مقومات حوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم والفعال لحوكمة الشركات توافر مجموعة من العناصر التي تمثل ركائز ومقومات أساسية تضمن لحوكمة الشركات القيام بدورها تجاه منظمات الأعمال على النحو التالي:[2]

-توفر مجموعة من القوانين والقواعد والأنظمة التي تحدد حقوق ومسؤوليات وصلاحيات كل طرف من الأطراف الأساسية في الشركة وكذلك العقوبات على انتهاك هذه الحقوق والتقصير في أداء الواجب وتجاوز الصلاحيات.

-تشكيل اللجان الرئيسية التابعة لمجلس الإدارة بما في ذلك لجنة التدقيق، والتأكد أنها تتمتع بصلاحيات تكفل لها ممارسة دورها الرقابي على أعمال التدقيق الداخلي والخارجي، ومتابعة تقارير المدققين للتأكد من أن إدارة الشركة تنفذ المقترحات والتوصيات الواردة فيها.

[1] عبد المطلب عثمان محمود، مرجع سابق، ص 84.

[2] Shleifer Andrei, Vishny Robert, A survey of corporate governance, the journal of Finance, Vol 02, N° 02, 1997,P 37.

-فعالية وشفافية نظام التقارير المالية، وتوفير المعلومات الملائمة عن أداء الشركة لجميع الأطراف ذات العلاقة ممن يستخدمون التقارير المالية المنشورة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

-وضع هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات، وتساعده مجموعة من الأنظمة مثل نظام الرقابة الداخلية ونظام محاسبة المسؤولية وذلك لتوفير المؤشرات المالية وغير المالية من أجل المسائلة والتقييم.

-تفعيل دور الهيئات الرقابية التي تنظم عمل الشركات، وكذا الجهات غير الحكومية المساندة للشركات للقيام بمسؤولياتها تجاه تطبيق وتطوير إجراءات حوكمة الشركات.

كما أن مقومات حوكمة الشركات تعتبر الدعائم الأساسية التي يجب توفرها في الشركة، حتى يمكن الحكم بتطبيق الحوكمة في الشركات الاقتصادية وتقسم هذه المقومات إلى أربعة عناصر أساسية هي:[1]

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

-الإطار المؤسسي: وهو الإطار الذي يتضمن الجهات الحكومية الرقابية المنظمة لعمل الشركات، مثل الهيئة العامة لسوق المال، والرقابة المالية للدولة، والبنوك المركزية، والهيئات الرقابية، والهيئات غير الحكومية المساندة للشركات دون استهداف الربح كالجمعيات المهنية والعلمية المعنية والجمعيات الأهلية المعنية كجمعية حماية المستهلك، وكذلك الجهات غير الحكومية الهادفة للربح مثل شركات ومكاتب المحاسبة والتدقيق، والمحاماة، والتصنيف الائتماني، والتحليل المالي، وشركات الوساطة في الأوراق المالية وغيرها. ولا يقل دور الجهات العلمية كالجامعات أهمية عن دور الجهات السابقة، إذ يقع عليها عبء تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها، وينبغي أن

[1] صحراوي ياسين، إرساء مبادئ الحوكمة ودورها في دعم استمرارية الشركات العائلية-دراسة حالة-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص علوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2022/2021، ص 26.

تقوم جميع هذه الجهات بأدوارها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من أجل صالح الشركات والاقتصاد القومي عامة.

-الإطار التنظيمي: يتضمن عنصرين هما النظام الأساسي للشركة والهيكل التنظيمي لها موضحا عليه أسماء واختصاصات رئيس وأعضاء ولجان مجلس الإدارة وكذلك أسماء واختصاصات المديرين التنفيذيين.

-روح الانضباط والجدية والاجتهاد: وذلك بالحرص على المصلحة العامة للشركة وتشجيع العاملين بها للمضي قدما نحو تحسين أداء الشركة، وتعظيم قيمتها، وتعزيز مركزها التنافسي. وذلك من خلال نشر ثقافة الحوكمة في الشركة والعمل على تفعيلها قدر الإمكان.

المبحث الثالث: حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد

تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نقطة بداية بناء نظام حوكمة الشركات، فهي بمثابة ضوابط داخلية، ولكن الملاحظ أن الكثير من الاقتصاديات النامية، ومنها الجزائر، بها مجموعة من التشريعات التي تتصف بالضعف أو بعدم الوجود أحيانا، حيث بدون هذا الإطار القانوني والتنظيمي فان الضوابط الداخلية لن تكون لها سوى الأثر الضئيل. وفي هذا الصدد اقترحت منظمة التمويل الدولية في سنة 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات، كما تؤكد أنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة، إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي. وللتأصيل والتفصيل في جهود الجزائر من أجل إرساء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات نتطرق في هذا المبحث في مطلبه الأول إلى ميثاق الحوكمة في الجزائر، ثم واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث سنتطرق لمتطلبات تعزيز حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: ميثاق الحكم الراشد في الجزائر

سعت الجزائر لوضع إطار لحوكمة الشركات، وذلك من أجل بناء ثقافة للحوكمة الرشيدة والنهوض ببيئة الاعمال نحو الأفضل، بغية تحسين المناخ الاقتصادي، بما في ذلك تعزيز المسؤولية والمساءلة وتنمية الشركات المحلية، لكنها كانت ذات طابع طوعي، واهتم بها عددا محدودا من الشركات، فماهي بوادر الحوكمة في الجزائر؟ وماهي أبعاده؟

الفرع الأول: مفهوم وبوادر الحكم الراشد في الجزائر

ظهر مصطلح الحكم الراشد كبداية في البلدان الصناعية، وقد ترسخ اليوم في بقية أنحاء العالم كشرط من شروط صمود الشركات في حالة وقوع الأزمات. وفي معناه الأكثر شمولا، فإن الحكم الراشد يعتبر تلك العملية الطوعية والتطوعية للشركة، من أجل زيادة الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها.

ويعرف الحكم الراشد في المؤسسة بأنه "فلسفة تسيرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، بضمان استدامة وتنافسية الشركة بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة فيها، وتقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك".[1]

ويعرف صندوق النقد الدولي الحكم الراشد بأنه: "الطريقة التي بواسطتها تسير السلطة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لمنظمة ما لخدمة التنمية وذلك باستخدام طرق فعالة في التسيير بأقل التكاليف وتحقيق أكبر المنافع."[2]

وهو "الإدارة الجيدة لجميع الشركات في الدولة من خلال سياسات، وآليات، وممارسات تقوم على الشفافية والمساءلة، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، وتسعى لتحقيق العدالة، وعدم التمييز بين المواطنين والاستجابة لاحتياجاتهم وتتحرى الكفاءة للوصول بالسياسات والخدمات لأعلى مستوى من الفعالية والجودة التي ترضي المواطنين"[3]

---

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص 16.

[2] بقدي كريمة، دور المجتمع المدني في ترسيخ آليات الحكم الراشد بالجزائر، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 02، 2021، ص 1962.

[3] طكوش صبرينة، فاضل صباح، واقع الحكم الراشد في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 17، العدد 01، 2018، ص 10.

وفي الجزائر، مثل مضمون وإجراءات الحكم الراشد للشركات، والمدونة في ميثاق الحكم الراشد مرجعا لجميع أطراف الشركات الجزائرية، لأنه يهدف إلى وضع تحت تصرف الشركات الجزائرية الخاصة (جزئيا أو كليا)، وسيلة عملية مبسطة تساعدها على فهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد وتطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع. ويندرج هذا الميثاق في نطاق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول، فهو يأتي موافقا لها ومرجعا هاما ومصدرا في متناول الشركات الجزائرية.

إن الحكم الراشد لا يمكن بأي شكل من الأشكال أن يتم فرضه من قبل السلطات الوطنية، أو حتى المنظمات الدولية، بل هو إنجاز ونتيجة في حد ذاته في ظل دولة القانون والإدارة الصريحة، التي تمكن السلطة من تكييف الوسائل والإجراءات وتعمل على توفير بيئة مساعدة من خلال إصلاح الإدارة، مكافحة الفساد، تعزيز الشفافية وتكريس الديموقراطية. هذا الاهتمام المتزايد للسلطة الجزائرية بالحكم الراشد تجسد من خلال محاولة الاعتماد على ما جاء في دراسات البنك وأعماله حول الحكم الراشد والسعي إلى فهم وتطبيق الآليات والأسس النظرية له.[1]

الفرع الأول: بوادر الحكم الراشد في الجزائر

لقد كان لسعي الجزائر في التحول من الاقتصاد المركزي الموجه إلى اقتصاد السوق، دون إيجاد هيكل تشريعي يضمن حوكمة رشيدة للشركات العامة والخاصة، أثر بالغ على الشفافية في هذه الشركات، وهذا ما أثبته المستوى المتدني الذي احتلته الجزائر (المرتبة 99) في تقرير منظمة الشفافية الدولية الصادر سنة 2007، والمتعلق بتفشي الفساد والرشوة. وفي سبيل تصحيح ذلك من أجل استقطاب المستثمرين الأجانب، كان لزاما على الجزائر الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وبذلت في سبيل ذلك جهود جبارة سواء قبل أو بعد صدور ميثاق الحكم الراشد في الجزائر.

-الجهود المبذولة قبل صدور ميثاق الحكم الراشد في الجزائر:

تمثلت بوادر حوكمة الشركات في الجزائر قبل صدور الميثاق في القيام بالإصلاحات التالية:[2]

[1] صحراوي جمال الدين، عدوكة لخضر، صوان أسماء، دور الحكم الراشد في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص 129.

[2] شطارة نبيلة، دور حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، جامعة الجزائر 03، 2023/2022، ص 48-49.

-إقدام السلطات العمومية على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا بمراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها، تبسيط النظام الضريبي وتنشيط عمل السوق المالي بتشجيع دخول الشركات إليه، وهذا بإرساء الثقافة المالية لدى مسيري الشركات وبيان أهمية السوق المالي.

-انتقال الجزائر إلى اقتصاد حر والاندماج في الاقتصاد العالمي، حيث أصبح من العاجل والضروري إعادة بناء الثقة بين الشركات وبيئتها المؤسسية والمالية من خلال إعادة صياغة أنماط الحوكمة.

انضمام الجزائر إلى الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء والمعرفة اختصارا بـ (APRM)، سنة 2003، وكانت من مؤسسيها الرئيسيين، الهدف من هذه الآلية العمل بثبات وعزم على تحسين نوعية الحكامة على المستويات السياسية والمؤسساتية والاقتصادية والاجتماعية، وهذا في إطار الشراكة الجديدة من أجل تنمية إفريقيا والمعرفة باختصار بـ "النيباد" فيما يخص الحكم الراشد، والذي توج بصدور اول تقرير حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحكامة في نوفمبر 2008.

- إصدار قانون بأخلاقيات الأعمال، وذلك من خلال إعادة تكييف وعصرنة التشريعات والقوانين المطبقة في مجال المنافسة والممارسات والأنشطة التجارية والسجل التجاري وحماية المستهلك، حيث تم إعادة صياغة قانون المنافسة، بغية القضاء على الاحتكار وفتح التجارة الخارجية، وتحرير الأنشطة الاقتصادية والتجارية، وللقضاء على هذه الممارسات وعمل منافسة عادلة فيما بين المتعاملين في السوق، بالإضافة إلى صدور قانون متعلق بحماية المستهلك وقمع الغش.

-تكوين هيئة وطنية للوقاية من ومكافحة الفساد، حيث تأسست الهيئة سنة 2006 بموجب القانون 06-01، المؤرخ في 20 فيفري 2006، يتعلق نص القانون بالوقاية من الفساد ومكافحته، وحددت المادة 20 من نفس القانون مهام هذه الهيئة والتي تمحورت حول اقتراح السياسات والتوجيهات والتدابير للوقاية من الفساد، بالإضافة إلى تأسيس برامج لتوعية الشركات من مخاطر الفساد، وجمع المعلومات التي من شأنها أن تساهم في كشف أعمال الفساد والوقاية منه والفحص الدوري للآليات القانونية والإجراءات الإدارية، كما يتم الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة ومباشرة التحري حول وقائع الفساد. انضمت هذه الهيئة إلى "الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد" التي تشكلت سنة 2008، ليتم إضافتها إلى 42 وزارة وهيئة أخرى في

المنطقة العربية تشكل آلية إقليمية تشاركية فريدة من نوعها لتطوير القدرات وتبادل المعلومات والتشاور حول السياسات التي تكون ضمن حيز اختصاصها.[1]

-انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد في الشركات، والذي كان في جانفي 2007، قدم المؤتمر فرصة لالتقاء جميع الأطراف الفاعلة في محيط الشركة، والتي ساهمت بدورها إثراء الهدف الأساسي للملتقى والمتمثل في توعية المشاركين حول مصطلح وإشكالية حوكمة الشركات من زاويته العلمية، وبالإضافة إلى تطوير الأداء من خلال التحسيس بأهمية الحوكمة في دعم تنافسية الشركات الجزائرية. إن فعاليات هذا الملتقى كانت النواة الأولى التي بلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد كأول توصية وبداية عملية يتم تنفيذها.[2]

-إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات، حيث أطلقت جمعيات واتحادات أعمال جزائرية مبادرة لمعرفة الأساليب التي تشجع وتمهد لحوكمة الشركات الجديدة في عالم الأعمال، بغية اجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين، الخاص والعمومي، سنة 2007، بتأسيس مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي للحوكمة(GCGF) ، ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)وبرنامج ميدا لتطوير الشركات الصغيرة والمتوسطة. سرعان ما القت هذه المبادرة دعما من السلطات الحكومية الرئيسية، بما في ذلك وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، وزارة المالية، وزارة العدل، وكان دعم هذه الوزارات أمرا مهما في تعزيز ونجاح المدونة.[3]

-الجهود المبذولة بعد صدور ميثاق الحكم الراشد في الجزائر:

سعيا لتحقيق التكامل الاقتصادي وتنويع مصادر الدخل والتحرر من التبعية لقطاع المحروقات، عملت الحكومة الجزائرية على تحسين مناخ الأعمال من خلال ضمان المسائلة والشفافية للعمليات المرتبطة بإدارة الأعمال ومن بين المجهودات المبذولة لإرساء الإطار المؤسساتي لحوكمة الشركات بعد صدور ميثاق الحكم الراشد نذكر ما يلي:

[1] غلاي نسيمة، بتصرف، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات-دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص حوكمة الشركات، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014، ص 76.

[2] سفير محمد، مولاي بوعلام، بتصرف، أهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمة لخضر الوادي، 6-7ديسمبر 2017، ص 08.

[3] قطاف عقبة، مرجع سابق، ص 86.

-إصدار أول دليل جزائري لحوكمة الشركات: تم إصدار الدليل في سنة 2009 من قبل جمعيةCARE بمشاركة "اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر".[1]

-إطلاق مركز لحوكمة الشركات في الجزائر: خلق دليل حوكمة الشركات دافعا كبير، إذا بسببه قامت مجموعة "عمل حوكمة الشركات الجزائرية" بإطلاق "مركز حوكمة الجزائر" الذي كان في أكتوبر 2010 بالجزائر العاصمة، تأسس المركز حوكمة ليكون المنبر الذي يساعد الشركات الجزائرية على التقيد بمواد الدليل، واتباع أفضل الممارسات لحوكمة الشركات الدولية، وتوعية الجمهور بحوكمة الشركات، كما يعد إطلاق المركز مناسبة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامهم بتحسين البيئة الاقتصادية في البلد، وتحسين قيم حوكمة الشركات إضافة إلى تعزيز الديمقراطية والشفافية والمسائلة والمسؤولية.[2]

-برنامج الاتحاد الأوروبي لتعزيز حوكمة الشركات في الجزائر: تبنى الاتحاد الأوروبي برنامجا بـ 10 ملايين يورو من أجل تدعيم الحوكمة في الجزائر وذلك في إطار برنامج دعم الشراكة والنمو الشامل والإصلاح، ويهدف البرنامج إلى تعزيز هيئات الحكم الاقتصادية والسياسية، وتعزيز سيادة القانون بما في ذلك بغرض تحقيق العدالة إضافة إلى مكافحة الفساد وتشجيع مساهمة المواطنين في التنمية، وتحسين مراقبة إدارة المالية العامة.[3]

-إصلاح الإطار المحاسبي الجزائري: تماشيا مع مبادئ حوكمة الشركات الداعية لإرساء مبادئ ولوائح واضحة لعملية الإفصاح عن المعلومات لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة مع مراعاة الشفافية والعدالة في الإفصاح، تبنت الجزائر نظام محاسبي جديد يتوافق والمستجدات الدولية الراهنة ومع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وهو النظام المحاسبي المالي الذي طبق مع مطلع المؤسسة سنة 2010، كدعامة لتطبيق حوكمة الشركات. وبهذا حاز الوعي بقضايا الحكم الراشد للشركات في الجزائر تقدما معتبرا، إثر بروز العلاقة الوثيقة بينه وبين المرور إلى اقتصاد سوق حديث وفعال، من شأنه أن يكون البديل لما بعد النفط، فالهدف المنتظر من صدور الميثاق هو منح الشركات الجزائرية أداة إرشادية بسيطة تسمح لها بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة.[4]

---

[1] ميلودي محمد كريم، واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 12، العدد 03، ص 150.

[2] بن الشيخ سارة، عبد الرحمان ناريمان، مرجع سابق، ص 661.

[3] بن الشيخ سارة، عبد الرحمان ناريمان، المرجع نفسه، ص 662.

[4] شطارة نبيلة، مرجع سابق، ص 51.

الفرع الثاني: أبعاد الحكم الراشد في الجزائر

يمتاز الحكم الراشد بجملة من الأبعاد تشكل جوهر أفكار ورهانات الحكم الراشد وهي:[1]

البعد القانوني: يتجسد البعد القانوني للحكم الراشد من خلال:

-شفافية حسابات الحكومة.

- تأكيد حكم القانون.

-تحسين الكفاءة والمساءلة في القطاع العام.

-شفافية السياسات المالية والنقدية.

-مرجعية وسريان القانون على جميع المسؤولين بدون استثناء.

البعد الإداري: ويظهر من خلال:

-ضرورة توفر جهاز إداري قوي يمارس وظائفه بفعالية وشفافية.

-القضاء على مظاهر البيروقراطية ومحاسبة الفساد الإداري.

-تكوين وتدريب الكفاءات البشرية لتحسين الخبرة والجودة لديهم.

-مشاركة الدولة والمجتمع المدني في وضع السياسة العامة للبلاد.

البعد السياسي: ويتجسد عن طريق:

-تدعيم استقلالية السلطة القضائية لتصبح قادرة على تطبيق القوانين.

-تعزيز الحوكمة الديمقراطية ودعمها.

-تفعيل الشفافية ومبدأ المساءلة.

-حصر درجة الاستقرار والأمن وضرورتها لتجسيد ميثاق الحكم الراشد.

-تدعيم اللامركزية.

البعد الاقتصادي والاجتماعي: ويتجسد من خلال:

-التعاون مع أصحاب الحصص المالية.

-الاستخدام العقلاني للموارد المالية.

-التوزيع عادل للثروات.

[1] طكوش صبرينة، فاضل صباح، مرجع سابق، ص 11-12.

-ضمان التعليم الجيد.

-تعزيز النمو الاقتصادي.

-المساواة بين الجنسين خاصة في المجالات المهمة.

الفرع الثالث: مبادئ الحكم الراشد

تهدف مبادئ الحكم الراشد في الشركات لتعزيز احترام القواعد والمبادئ والعلاقات، التي تربط الأطراف الفاعلة للمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية، تكون هذه العلاقات محددة إلى حد بعيد ومضبوطة بقوانين الأعمال والقوانين الأساسية للمؤسسة والعقود والاتفاقات المحررة مع الغير.

إن القيمة المضافة التي تقدمها هذه المبادئ هي إبراز كيفية التدخل والتصرف بصرامة وإنصاف وفعالية في مختلف المراحل وهي موجهة لجميع الأشكال القانونية للشركة. [1]

ويقوم الحكم الراشد للشركة على أربع مبادئ، وهي كالآتي:[2]

1-الانصاف: هو توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة بالإضافة إلى الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة.

2-الشفافية: هو أن تكون الحقوق والواجبات والصلاحيات والمسؤوليات واضحة للجميع.

3-المساءلة: هو أن تكون مسؤولية كل فرد محددة بأهداف دقيقة غير مقسمة.

4-المحاسبة: هي أن كل طرف شريك يكون محاسبا ومسؤولا أمام الطرف عما هو مسؤول عنه والمسؤوليات المنوطة به.

إن هذه المبادئ الأربعة تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن فصلها عن بعضها البعض. وبعبارة أخرى، فإن عملية توزيع المسؤولية والرقابة على المحاسبة يجب أن تتم بإنصاف وشفافية، علاوة على ذلك، فإن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف.

وهذا يعني أن مبادئ الحكم الراشد للشركات متكاملة، رغم من أنها تعمل بطرق مختلفة حسب المبدأ المطروح، وتختلف عن المبادئ السابقة كالتي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مثلا، وهذا لا يمنع أن

[1] ميثاق الحكم الراشد، مرجع سابق، ص27.

[2] زعيش محمد، خياري زهية، واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات الجزائري-دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية عنابة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، المجلد 13، العدد 02، 2019، ص 30.

تكون كل المبادئ حاضرة في آن واحد ومتشابكة. فمثلا في مجال مناهج رصد ومراقبة النتائج، فإن مبدأ الشفافية في كيفية توزيع المسؤوليات هو الذي يهم أكثر، بالمقابل، فإن مبدأ المساواة يسترجع أوليته، كلما تعلق الأمر بتنظيم العلاقات بين الأطراف الشريكة الداخلية، بواسطة توزيع المسؤوليات فيما بينهم، أما مقاربة المسائل التي تمس نقل الملكية والخلافة ستخضع إلى ضرورة احترام المسؤولية المحددة لكل الأطراف بالنسبة للآخرين أي المساءلة، وهكذا دواليك...[1]

المطلب الثاني: واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر

تجدر الإشارة إلى أن الالتزام بمبادئ ميثاق الحكم الراشد في الشركات الجزائرية تطوعي وغير ملزم، وهو مرتبط بدرجة الوعي بضرورة بعث الحوكمة على المستوى الداخلي للشركة ودعمها واستخدامها، وتستمر الجزائر في عقد العديد من المؤتمرات والملتقيات والندوات حول موضوع حوكمة الشركات، ولمعرفة موقعها من هذه المستجدات وواقع تطبيقها لحوكمة الشركات يجب الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية: [2]

–القيم: ويقصد بها القيم المشتركة بين الأفراد.

–الهياكل: تتمثل في هياكل الدولة، الوزارات، مؤسسات الدولة التي يتلخص دورها في خدمة الشعب.

–إطارات التسيير: تشمل طريقة التسيير، كيفية تسيير التجهيزات، الموارد الأولية، المعلومات، الموارد البشرية.

–الوسائل والطرق: وتشمل السياسات والبرامج ومشاريع الدولة.

حيث يولد عدم التناسق بين العناصر الأربعة السابقة عدة صراعات مثل صراع انعدام الثقة، صراع تنظيمي، صراع تسييري، وأيضا صراع على الوسائل. ومن أجل تحقيق حوكمة جيدة يجب أن يتم التنسيق بين القيم والهياكل وإطار التسيير والوسائل، لأن تحقيق التناسق يكفل تحقق الشفافية والمسؤولية، بالإضافة إلى توفير الوسائل التي تمكن الشعب الجزائري من الحصول على خدمات جيدة كالعدالة والتعليم، النقل، الطاقة، الصحة، وغيرها.

[1] الشيخ إيمان، بن عبد الرحمان ناريمان، نفس المرجع السابق، ص 664.

[2] ميلودي كريم، مرجع سابق، ص 151.

ولكن للأسف في الجزائر لا يوجد تناسق بينها، فحسب دراسة (نمديلي وكروش) لا يوجد تطبيق فعلي للحوكمة بل مجرد بعض المحاولات التسيرية اليومية، كما لا توجد رؤية مستقبلية نظرا لغياب الهياكل القادرة على حمل المتغيرات الجديدة، كما أن الإطار التسيري ما يزال ذو طابع إداري حيث ما زال في النطاق البيروقراطي[1].

ورغم كل القوانين والتحسينات ما تزال الجزائر تحتل رتب متدنية في قائمة الدول الأكثر فسادا في العالم، لكن لا يجب أن نغفل عن دور الحكومة في تحسين بيئة الأعمال، وانفتاح القطاع الاقتصادي الجزائري، ونموه في السنوات الأخيرة هو خير دليل على الاهتمام بالتحول إلى اقتصاد السوق، الخوصصة وتنمية المشروعات الصغيرة، وإزالة المعوقات أمام نمو القطاع الخاص، وفتح السوق الجزائرية أمام المستثمرين الأجانب. لكن هذه الإصلاحات كانت تسير بخطى بطيئة ومترددة مما دفع بمجتمع الأعمال إلى الأخذ بزمام المبادرة في العديد من القضايا وأهمها بناء ثقافة الحوكمة الرشيدة للشركات المحلية، فتحسين حوكمة الشركات لا يساعد على زيادة حجم الشركات فحسب، بل يسرع من نهوض القطاع الاقتصادي بعد عقود من الركود. ويعد إنشاء مركز "حوكمة الجزائر" خطوة إيجابية وفرت فرصة للحكومة والقطاع العام للعمل معا على تحسين المناخ الاقتصادي ودفع النمو الاقتصادي للبلاد.[2]

ولتحليل واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، سنحاول تحليل مساهمة الإطار القانوني في إرساء المبادئ العامة لحوكمة الشركات في الجزائر كما يلي:[3]

-حماية حقوق المساهمين: نصت المادة 685 من القانون التجاري الجزائري على أن القانون الأساسي للشركة هو الذي يحدد عدد الأصوات التي يحوزها كل مساهم في الجمعيات العامة، كما أكدت المادة 603 من القانون التجاري على أن لكل مكتتب عدد معين من الأصوات يعادل عدد الحصص المكتتب بها دون أن تتجاوز 5% من العدد الإجمالي للأسهم ،أما بالنسبة لحق المساهمين في الاطلاع على المعلومات الضرورية فقد نصت المادة 687، و المادة 680 على ضرورة تزويد المساهمين قبل انعقاد الجمعية العامة بالمعلومات المتعلقة بأسماء القائمين بالإدارة و المديرين العامين، وبنص مشاريع القرارات التي قدمها مجلس الإدارة، و بتقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، وجداول الأعمال، وجداول حسابات النتائج، والوثائق التلخيصية والحصيلة و التقرير

[1] نمديلي بشرى، كروش صلاح الدين، دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب الدولية، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة تبسة، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 221.

[2] بن الشيخ إيمان، بن عبد الرحمان ناريمان، مرجع سابق، ص 663.

[3] بن عثمان مفيدة، محمدي نورة، حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة الباحث، المجلد 21، العدد 01، 2021، ص 306-308.

الخاص بمندوبي الحسابات و الأجور المدفوعة للأشخاص المتحصلين على أعلى أجر. وذلك كي يتسنى للمساهمين مراجعتها وتوجيه الأسئلة إلى رئيس وأعضاء مجلس الإدارة ومراقب الحسابات حول الأمور المشكوك فيها. وفي إطار حماية المساهمين من تضارب المصالح أو سوء تصرف أعضاء مجلس الإدارة في الشركة ومجلس مراقبتها ومالكي غالبية الأسهم فيها والمسيطرين على شؤونها فعليا، يمنع المشرع الجزائري كما جاء في المادة 715 مكرر 06، من تعيين مندوب للحسابات في شركة المساهمة من بين:

-الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة الشركة.

-القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواجهم الذين يمتلكون عشر رأسمال الشركة أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر رأسمال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم، غير نشاط مندوب الحسابات على أجرة أو مرتب، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.

-الأشخاص الذين منحتهم الشركة أجرة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

-الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المديرين أو مجلس المراقبة في أجل 5 سنوات.

مما سبق يتضح لنا أن المشرع الجزائري أعطى جزء لا بأس به من الحقوق التي تضمن حماية مصالح المساهمين كحق المشاركة باجتماعات الجمعية العامة للشركة، ومناقشة التقارير المالية وتقرير محافظ الحسابات وكافة القضايا الأخرى المدرجة في جداول الاجتماعات، مثل تعيين محافظ الحسابات وتحديد أجوره وإقرار نسب الأرباح الواجب توزيعها على الأعضاء، وغيرها من الحقوق المذكورة أعلاه، وبذلك يكون المشرع قد أقر بحق المساهمين بالاطلاع على أوضاع الشركة لحماية مصالحهم وهو ما نصت عليه مبادئ حوكمة الشركات، ولكن رغم ذلك هناك مجموعة من النقائص لم يكن فيها المشرع الجزائري دقيقا، خاصة فيما تعلق بعدد الأسهم التي يجب أن يمتلكها المساهم للتمكن من حضور اجتماعات الجمعية العامة إذ لم يشترط القانون نصابا محددا واكتفى بتحديد النصاب الإجمالي لصحة انعقاد الجمعية العامة و هو ما بينته الفقرة الثانية من المادة 674 من القانون التجاري الجزائري.

-المعاملة العادلة بين المساهمين:

أقر المشرع الجزائري في المادة 628 من القانون التجاري حضر التداول الداخلي لتجنب حالات تعارض المصالح والتي تعد أحد أهم آليات حوكمة الشركات، كما نصت على عدم السماح لأعضاء مجلس الإدارة بالانتفاع من أية مصالح مباشرة أو غير مباشرة في صفقات أو عقود تبرم مع الشركة إلا بعد الحصول على موافقة الجمعية العامة، والكشف عن طبيعة ومدى هذه المصالح. كما لا يسمح لأعضاء مجلس الإدارة الإدلاء بأصواتهم، أو المشاركة في إبرام ما تكون لهم فيه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة دون الكشف عنه والتصريح بطبيعته للأعضاء الآخرين غير المستفيدين والحصول على موافقة أغلبيتهم. كما أكد المشرع الجزائري على ضرورة المعاملة العادلة بين المساهمين وذلك من خلال ما جاء في نص المادة 715 مكرر 42 من القانون التجاري والتي أكدت على أن جميع الأسهم في الشركة تتمتع بنفس الحقوق والواجبات.

كما أكدت المواد 691، 712 معدلة من القانون التجاري على ألا يتخذ قرار زيادة رأس المال أو تخفيضه أو استهلاكه إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية، كما يجوز لها تفويض كل الصلاحيات لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين لتحقيق ذلك، غير أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال أن يمس هذا بمبدأ المساواة بين المساهمين.

ويتضح لنا مما سبق وجود جزء لا بأس به من المؤشرات التي تضمن المعاملة العادلة بين المساهمين، وخاصة ما يتعلق بموضوع حضر التداول الداخلي لتجنب حالات التعارض في المصالح والمساواة في الحقوق والواجبات لجميع حملة الأسهم، ولكن هناك بعض النقائص حيث لم تتضمن قواعد إدراج أسهم الشركات للتداول في بورصة الجزائر أية إجراءات بشأن الإفصاح عن معلومات المطلعين على المعلومات الداخلية والآليات التي يمكن تطبيقها من قبل حاملي أقلية الأسهم للتعويض عن انتهاك حقوقهم فيها، كما لم تتضمن إجراءات الإدراج ضرورة الإفصاح عن تقارير مجلس الإدارة ومحافظي الحسابات، واكتفت فقط بالإفصاح عن القوائم المالية.

-حقوق أصحاب المصالح:

لم يتناول الإطار القانوني في الجزائر حقوق أصحاب المصالح الآخرين في الشركة والمدى الذي يسمح لهم بتملك جزء من الأسهم، أو الحصول على نسبة معينة من الأرباح، أو الاطلاع على العمليات الأساسية في الشركة أو المشاركة في إدارتها، عدا ما أشارت إليه المادة 246 من القانون التجاري بشأن حقوق الدائنين في

الشركة. حيث أكدت على ضرورة جعل الديون غير المستحقة حالة الأجل بالنسبة للمدين في حال إفلاس الشركة المدينة. والمادة 247 من نفس القانون، إذ أكدت على عدم جواز تمسك جماعة الدائنين بتصرفات نقل الملكية العقارية المنقولة أو العقارية بغير عوض الصادرة عن الشركة المدينة منذ تاريخ التوقف عن الدفع.

-الإفصاح والشفافية:

يعتبر هذا المبدأ من أهم مبادئ حوكمة الشركات التي أكدت عليها أغلب التقارير واللوائح الخاصة بحوكمة الشركات، وبالرغم من هذا فالمشرع الجزائري لم يتناول إلا جانبا بسيطا من المتطلبات الأساسية للإفصاح والشفافية الواجب الالتزام بها، والتي جاءت أغلبها في إطار القانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

حيث نصت المادة 10 منه على أنه "يجب أن تستوفي المحاسبة الالتزامات والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها". وفي إطار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، نصت المادة 25 من نفس القانون على أنه يجب أن تقوم شركات المساهمة بإعداد كشوف مالية سنوية على الأقل، ويجب أن تتضمن الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تغيرات الأموال الخاصة، وملحق يوفر معلومات مكملة للميزانية ويبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة. كما نصت المادة 26 منه على وجوب عرض كل تغير يطرأ على حالة الكشوف المالية، وأن تعكس الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الشركة وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها. كما أكد القانون التجاري الجزائري في نفس السياق على دور محافظ الحسابات في إبداء رأيه حول صحة وعدالة ما تعبر عنه التقارير المالية للشركات.

أما عن متطلبات الإفصاح في سوق المال الجزائري فهناك غياب للنصوص القانونية الواضحة والصريحة، المنظمة لإشهار المعلومات المتعلقة بالشركات وسير أعمالها وكشف حقيقة مركزها المالي، ويقتصر فقط على توفير الحد الأدنى للإفصاح، كنشر الميزانية السنوية وجدول حسابات النتائج والتي عادة ما يتأخر صدورهما. كما أن النصوص القانونية المتعلقة ببورصة الجزائر لا تلزم الشركات المدرجة فيها بنشر تقارير مجلس الإدارة ولا تقارير محافظي الحسابات، وتكتفي فقط بإلزامها بنشر القوائم المالية السنوية. مما يؤكد أن الإفصاح في الجزائر مازال لم يرقى إلى المستوى المطلوب.

-مسؤوليات مجلس الإدارة ومجلس المديرين:

تناول القانون التجاري الجزائري العديد من القضايا ذات الصلة بمجلس الإدارة، ولاسيما فيما يرتبط بهيكل وتشكيلة مجلس الإدارة وكيفية اختيار أعضاءه، والسلطات الممنوحة له، ومداولاته ودوره في الإشراف على الإدارة العليا لشركات المساهمة، بالإضافة إلى المكافآت التي يحصل عليها.

وتعتبر استقلالية أعضاء مجلس المراقبة عن مجلس المديرين أحد أهم الآليات المستخدمة في حوكمة الشركات والتي نص علها القانون التجاري الجزائري في المادة 661 "لا يمكن لأي عضو من مجلس المراقبة الانتماء إلى مجلس المديرين" وذلك بغية ضمان نزاهة مجلس المراقبة". ولكن على الرغم من ذلك نعتقد أن هناك العديد من الجوانب ذات الصلة بمجلس الإدارة في إطار فعالية حوكمة الشركات التي لم يتطرق إليها المشرع الجزائري، ومنها أنه:

-لم يفصل في نسبة الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في تشكيلة مجلس الإدارة.

-لم يتطرق لموضوع استقلالية أعضاء مجلس الإدارة أو البعض منهم، ما عدا ما أشارت له المادة 616 من القانون التجاري بعدم جواز شغل عضو مجلس الإدارة لمنصب عمل في الشركة بعد تعيينه كعضو.

-عدم التطرق لضرورة تشكيل أي لجنة من اللجان التي أكدت عليها مبادئ حوكمة الشركات، كلجنة التدقيق، ولجنة التعيينات، ولجنة المكافئات.

- لم يتطرق لموضوع الفصل بين مهمة الاشراف ومهمة الإدارة، وخاصة الفصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة ومنصب المدير العام حيث عادة ما توكل هذه المناصب لنفس الشخص، وهو ما يطرح تساؤلا حول كيفية ضمان مراقبة المجلس للمدير العام في ظل هذه الازدواجية.

من خلال ما سبق وانطلاقا من تحليلنا لمستوى مساهمة الإطار القانوني في إرساء مبادئ حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية نعتقد أن المشرع الجزائري تناول جانبا لا بأس به من القوانين التي من شأنها أن تساهم في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر، ولكن رغم ذلك مازالت هناك عدة أوجه للقصور في بعض المجالات.

المطلب الثالث: متطلبات تعزيز حوكمة الشركات في الجزائر.

تعتبر حوكمة الشركات في الجزائر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى لتحقيقها، إلا أن ذلك ليس أمرا هينا في ظل ما تعانيه من مشاكل ومعوقات تحول دون تحقيق الحوكمة فيها ووصول الشركات إلى التنمية، فماهي التحديات التي تواجه التطبيق السليم لحوكمة الشركات في الجزائر؟ (الفرع الأول)، وماهي الإجراءات المتخذة لتحسينها؟ (الفرع الثاني).

الفرع الأول: تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر.

حدد ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة جملة من التحديات التي تواجه الشركات الساعية إلى تطبيق الحوكمة في الجزائر، نذكرها فيما يلي:[1]

– **تحسين العلاقة مع البنك:** في بيئة العمل الجزائرية تنتشر مشكلة صعوبة حصول الشركات على القروض البنكية، خاصة في ظل شكاوى البنك من نقص رأسمال هذه الشركات أو أن حساباتها السابقة أو المتوقعة لا تمثل حقيقتها الاقتصادية، لذلك كان تحديا أمام تطبيقها للحوكمة من خلال مبدئها المنادي بضرورة الاهتمام بصحة الحسابات وارتباطها بالحقيقة الاقتصادية والزامية شفافية المعلومات سواء من الجانب التاريخي أو التوقعي.

– **جذب مستثمرين خارجيين إلى المؤسسة:** في الجزائر لا توجد تجارب ناجحة كافية فيما يتعلق بفتح رأس المال، حيث غالبا ما تكون هذه الشركات عائلية، وهذا ما يطرح مشكلة الحذر المتبادل من الطرفين. فنظرا إلى الحذر الذي يبديه أقلية المساهمين الذين يخشون فقدان حقهم في المراقبة اللازمة لتسيير الشركة مقارنة بالمساهمين الغالبين. يكمن حل هذه المشاكل في التطبيق الصارم لمبادئ الحوكمة التي تتعلق بحماية حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية بينهم.

– **بناء علاقة ثقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية:** تبذل مصالح الإدارة الجبائية جهدا كبيا لإقناع رؤساء الشركات بضرورة التخلي عن الحذر التي لا طالما كان ملازما للعلاقة بينهما، وتشجع الإدارة الجبائية الشركات لبناء علاقة نزيهة وشفافة. وعليه، يعد الجهد المبذول من أجل شفافية ونزاهة الحسابات مقابل إجراءات الدعم التي تتخذها السلطات العمومية في هذا الشأن، عنصرا أساسيا يسمح للشركة ببناء مستقبلها بطريقة أكثر وضوحا.

[1] شطارة نبيلة، مرجع سابق، ص125-126.

– **توضيح العلاقة مع المساهمين:** تعرف الكثير من الشركات نزاعات داخلية بين المساهمين والتي تعطي لفكرة الجمعية مفهوما سلبيا. على الرغم من أن الجمعية حركة حضارية وهي ممر لابد منه للمقاول الراغب في توسيع شركته، وهي عنصر حيوي لنمو الشركة وتحديد قواعد تصرف المساهمين، والحل من وجهة نظر الحوكمة هو اعتماد مبدأ معاملة المساهمين على قدر من المساواة لاسيما فيما يخص الحقوق والواجبات وحماية مساهمي الأقلية.

– **توضيح العلاقة بين المسيرين المساهمين والمسيرين غير المساهمين:** أدى قبول المسيرين التنفيذيين الذين ليسوا مساهمين، وليسوا أعضاء العائلة في الشركة، إلى خلق وضع جديد في عدة شركات، وساهم هذا الوضع في بروز جملة من المشاكل، منها مشاكل الثقة، الامتياز، الأجر وعدم استقرار الإطار المسير غير المساهم أو غير المنتمي للعائلة، وعليه، تظهر الحاجة الملحة لتوضيح العلاقات بين المساهمين والمسيرين وتحديد هيئات مجلس الإدارة أو المراقبة للجنة المديرين وغيرها.

– **توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي:** تعاني العديد من الشركات تمييع المسؤوليات أو تركيزها المبالغ فيه وتحمل هذه الوضعيات مما يخلق الأزمات الداخلية والمنازعات، سواء لدى الفريق التنفيذي أو بين هذه الأخيرة والمساهمين على حد سواء. لذلك، فإن تبني قواعد الحوكمة سيسمح بحصر أفضل للمسؤوليات التنفيذية، وخاصة، بوضع تنظيم ومخطط هيكلي وضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف.

– **معالجة مشاكل انتقال الاستخلاف:** تعجز الغالبية العظمى من الشركات الصغيرة والمتوسطة عن تجاوز عقبة غياب مؤسسها، وذلك راجع لعدة عوامل منها: عدم جاهزية الورثة، غموض وضعية الأملاك، انعدام الهياكل الداخلية الدائمة للشركة بسبب تركيز السلطات.

ومهما كان نوع الشركة يمكن أن تتعرض لتحديات الحكم الراشد بطريقة منفردة. وعليه، يجب على كل شركة إن تقييم نفسها وتتأهب من خلال أخذ الإجراءات الضرورية والمستمدة من مبادئ الحكم الراشد.

الفرع الثاني: إجراءات لتحسين حوكمة الشركات في الجزائر:

من أجل التطبيق السليم لحوكمة الشركات يجب توفر جملة من الإجراءات يعتمد عليها نظام الحوكمة لتحسين أداء الشركات، تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

– **إجراءات قصيرة الأجل:** يتم الإفصاح عن السياسة المكتوبة الخاصة بالحوكمة والتي تتبعها الشركة، ويجب أن يوضح فيها إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات التي يتمتعون بها، بالإضافة إلى مجلس الإدارة

الاستشاري، كما يشترط فيها توضيح الاتصالات مع مساهمي الأقلية ومعاملاتهم والأنظمة المحاسبية والإفصاح ومعاملة المساهمين الآخرين بالإضافة إلى تعيين مدققين مستقلين، ونشر جدول زمني يشرح ما سيحدث بالشركة، ويمكننا تلخيص الإجراءات التي تنص عليها الحوكمة من أجل تحسينها فيما يلي: [1]

-إنشاء مجلس إدارة استشاري يتكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، يهدف إلى المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الإدارة بمقترحات موضوعية ذات بعد مستقل وتزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين لتعيينهم كأعضاء مجلس إدارة مستقلين.

-تعين الشركة عضو مجلس إدارة منتدب من بين الخبراء المتواجدين في السوق.

-تعمل الشركة على اتباع سياسة بيئية واجتماعية تجاه المواطنين مع ضرورة الإفصاح عنها.

- ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية والتي يتم تأكيدها في الوثائق الأساسية للشركة.

- إجراءات متوسطة الأجل: تنفيذا لسياسة حوكمة الشركات يتوجب على الشركة تكوين مجلس إدارة استشاري خلال سنة واحدة، يعقد هذا المجلس أربعة اجتماعات سنويا ويجب أن تحتفظ الشركة بالجدول والمستندات أساسية للاجتماعات، والتي يتم تقديمها إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبيل موعد الاجتماع، حيث تنص إجراءات حوكمة الشركات على ما يلي: [2]

-يتم تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقل وغير موظف لمدة سنتين ويمكن أن يكون عضو بمجلس الإدارة الاستشاري.

-تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي الذي تقدمه للمساهمين عن محتوى ومدى تنفيذها لسياسة الشركة المكتوبة والمتعلقة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية الاجتماعية للشركة تجاه المواطنين.

-تفصح الشركة في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية يجب تحقيق ما يلي:[3]

-مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله.

---

[1] صبايحي نوال، واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية، المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص 669.

[2] بوراس بودالية، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وإدارة أعمال، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2022/2021، ص67.

[3] صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، أليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 02، العدد 01، 2018، ص 58-59.

-نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع والشركات بضرورة الالتزام بمبادئ الحوكمة، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية حوكمة الشركات.

-الاستفادة من خبرات البلدان الرائدة في مجال الحوكمة.

-تفعيل مختلف الأدوات الرقابية.

-تفعيل وسائل الإعلام للتوعية بحوكمة الشركات خاصة في إطار تنشيط الأوراق المالية.

-تأسيس نظام لحوكمة الشركات يقوم على أساس القواعد لا على أساس العلاقات.

-التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل في الشركات.

خلاصة الفصل الأول:

بعد التطرق إلى الجانب النظري لحوكمة الشركات يمكننا القول إنها عبارة عن الطريقة التي تتصرف وتسير بها الشركات، والتي جاءت كنتيجة حتمية لمختلف الأزمات المالية والانهيارات التي مست العالم الاقتصادي ككل، بالإضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة وما صاحبها من مشاكل الوكالة وتضارب المصالح، الذي أسفر عنه تقديم معلومات مالية مغلوطة ولا تعكس الواقع الاقتصادي ولا المالي للشركات.

ولضمان التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يجب أن تتوفر الشركة على آليات للحوكمة، سواء داخلية أو خارجية، بالإضافة إلى التزامها بتطبيق مبادئ الحوكمة ومعاييرها كما نصت عليها المنظمات والهيئات الدولية، مما يسمح لها بإدارة المخاطر وحسن استغلال مواردها، ويحقق في النهاية أهدافها وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

ولم تغفل الجزائر عن الدور الحيوي الذي تلعبه الحوكمة، حيث قامت بإصدار ميثاق الحكم الراشد للشركات الصغيرة والمتوسطة بالإضافة إلى إنشائها لمركز حوكمة الجزائر، لكن وعلى الرغم من ذلك، لايزال تطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية محتشما نظرا للطبيعة الاختيارية وغير الإلزامية لها، بالإضافة إلى أن المبادئ التي حددها الميثاق تتعلق فقط بالشركات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الخاصة دون بقية المؤسسات.

الفصل الثاني

مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات

تمهيد:

إن التسيير الجيد للجباية يساعد على التسيير الفعال للشركات ككل، ولذلك كانت ولازالت القوانين المعقدة والمتغيرة والكثيرة، خطرا ملازما للشركات الاقتصادية، بالإضافة إلى عدة مخاطر جبائية أخرى تتعرض لها الشركة، ولا يمكن تقدير هذه المخاطر وتقييمها بالاعتماد فقط على مدقق الحسابات لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وكان من الضروري تعيين مدقق مختص وله الالمام الكامل بالجانب الجبائي للشركات.

وعلى اعتبار أن التدقيق الجبائي يخدم مصالح الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وإدارة الشركة على حد السواء، حاولنا التأصيل والتفصيل في التدقيق الجبائي باعتباره أحد أنواع التدقيق الخارجي، أو ما يصطلح عليه بالتدقيق التعاقدي ودوره في الحد من المخاطر الجبائية وتعزيز الامتثال الضريبي، والبحث في علاقة كل منهما بحوكمة الشركات الاقتصادية، والإفصاح والشفافية في القوائم المالية.

ومن أجل التعرف على التدقيق الجبائي ودوره في إرساء حوكمة الشركات، قمنا في هذا الفصل بالتطرق في مبحثه الأول إلى دوافع الاهتمام بالتدقيق الجبائي، من خلال توضيح أهمية التخصص النوعي للمدقق الجبائي، وكذا الفرق بين التدقيق الجبائي والمفاهيم التي قد تبدو مشابهة له. وفي المبحث الثاني، قمنا بالتعريف بالتدقيق الجبائي، وأهميته، ومبادئه، وكذا المنهجية التي يقوم عليها. أما في المبحث الثالث، فحاولنا التعريف بدور التدقيق الجبائي في تفعيل الحوكمة، من خلال التطرق إلى علاقته بالمخاطر الجبائية، والتهرب الضريبي وذلك في ضوء جودة التدقيق الجبائي.

المبحث الأول: مبررات الاهتمام بالتدقيق الجبائي

تحوز التكاليف الجبائية على تفكير واهتمام مسيري الشركات عند اعدادهم لنتيجة الدورة، خاصة في ظل إمكانية قيام إدارة الضرائب بالرقابة الجبائية، وما يمكن أن ينجم عنها من عقوبات وإجراءات تقويمية، وهكذا تنشأ ضرورة الاهتمام بمهمة تدقيق جبائي لمختلف تصريحات الشركة، خاصة أنها تعتبر أسلوب ممنهج يدعم الأهداف الشركة والأولويات المتعلقة بها ومراقبتها، كما تسمح بتحديد وتحليل وتقييم المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها الشركات. وهناك عدة عوامل تدعو إلى الاهتمام بالتدقيق الجبائي، سنحاول التطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: ضرورة التخصص النوعي للمدقق الجبائي

حتى لا يكون التدقيق الجبائي مجرد تدقيق مالي للجانب الجبائي، ومن أجل أن يؤدى بكفاءة وفعالية تشكل الفارق في الشركات التي تعتمد عليه من عدمها، كان لزاما التخصص النوعي للمدقق في مجال الجباية وهو ما سنحاول التفصيل فيه أكثر في هذا المطلب.

الفرع الأول: مفهوم وأهمية التخصص النوعي للمدقق

بدأ الاهتمام بالتخصص النوعي سنة (1917م)، وشكل مجالا للبحث والاهتمام جذب العديد من المهنيين والباحثين خاصة مع تزايد التعقيدات الاقتصادية واختلاف طبيعة النشاط في القطاعات الصناعية واحتفاظ كل صناعة بمميزات عن الصناعات الأخرى، وبما أن مهنة التدقيق تقوم أساسا على تقديم الخدمات لتلك الصناعات، وجب على المدقق الخارجي ضرورة المعرفة المتخصصة حسب كل قطاع، كما أن انهيارات وافلاس بعض الشركات العالمية الكبرى والمنافسة القائمة بين الشركات جعل من شركات التدقيق تنظر إلى التخصص النوعي (والذي عرف أيضا بالتخصص القطاعي أو الصناعي) كحل لمواكبة التغيرات والتطورات الحاصلة.[1]

وتنص الفقرة (06) لمعيار التدقيق الدولي رقم (550) بعنوان الأطراف ذوو العلاقة بأن:" المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال الشركة، والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية. وعمليا فإنه من الصعب أن تتوافر في

[1] مجاهد الفاتح عبد الجليل، التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ودوره في الحد من مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، بحث تكميلي مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2020، ص 23.

المدقق المعرفة الكافية بطبيعة كل النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق والتي تجعل منه مدققا لتلك النشاطات جميعها".[1]

فالتخصص النوعي للمدقق يتأتى إذن من خلال "المعرفة والدراية المكتسبة وما ينتج عنها من خبرات متراكمة في تدقيق قطاع العميل، وتشير البحوث التجريبية إلى أن المدققين الذين يمتلكون معرفة محددة في صناعة معينة، هم أكثر فهما لخصائص الشركة مما يعزز قدراتهم وأساليبهم في الكشف عن الخطأ"[2].

ويقصد بالتخصص المهني للمدقق "أن يكون لمحافظ الحسابات قدرات وإمكانيات وخبرات متخصصة، تمكنه من أداء أعمال التدقيق في صناعة (مجال أو مهنة أو قطاع) معينة، بجودة أعلى من مدققين آخرين تتوفر لهم نفس الظروف المحيطة أثناء تنفيذ عملية التدقيق، مما يؤثر على جودة تقارير التدقيق".[3]

كما يعرف التخصص النوعي بأنه: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، مما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع"[4].

وتبرز أهمية المدقق المتخصص في المجال الضريبي من خلال دعمه تقديم معلومات محاسبية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ووفق التشريع الضريبي، كما يحد من التلاعب في القوائم المالية التي تعبر عن أعمال الشركة بشكل عادل لأغراض التحاسب الضريبي، كما يسعى لتقديم معلومة محاسبية عادلة لتسهيل قياس الوعاء الضريبي لدافعي الضرائب بشكل صحيح، إضافة إلى أنه يعمل على حماية حقوق عملائه المكلفين بالضريبة من أي ممارسات غير قانونية قد تقوم بها الإدارة الضريبية.[5]

---

[1] عمر سيدي، أحمد عرموش، أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية، دراسة ميدانية في سوريا، مجلة جامعة البعث، جامعة سوريا، المجلد 37، العدد 26، 2015، ص 414.

[2] صبري ماهر مشتهى، تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2014، ص287.

[3] بلال سليم، شيخي بلال، تبني استراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودورها في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 541.

[4] علاء بوقفة، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني –استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة ورقلة، المجلد 09، العدد 01، 2022، ص 106.

[5] عصام السيد بريمة السيد، محمد عبيد كافي أبكر، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بجمهورية السودان 2020، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المركز الجامعي لإيليزي، المجلد 04، العدد 01، 2021، ص 265.

الفرع الثاني: علاقة التخصص النوعي بالتدقيق الجبائي

يلعب تخصص النوعي للمدقق في المجال الجبائي أهمية بالغة من ناحية إبراز دور وجود مدقق مختص في الجباية ، حيث أن الاكتفاء بمدقق مالي أو محاسب في الشركة يجعل منها عرضة بصفة أكبر مقارنة مع الشركات التي تعتمد على المدقق الجبائي لكل من المخاطر الجبائية و الغرامات و العقوبات التي قد تنتج عن إدراجها للرقابة الجبائية ،كما تضمن لها الاستعانة بمدقق مختص في المجال الجبائي وتقييم الفعالية الجبائية، وتساهم في وضع الاستراتيجية الجبائية وهو ما يسمح للشركة باستعمال الجباية لمصلحتها عن طريق تخفيض العبء الضريبي إلى أقصى حد ممكن في أطر قانونية، وتحقيق الأمن الجبائي[1] .

بالإضافة إلى ما سبق يبرز دور التخصص النوعي في تحسين عدة جوانب للمدققين وخاصة الجبائيين منهم وسنوضح ذلك من خلال ما يلي:[2]

1-رفع كفاءة المدقق: يحقق التخصص النوعي منفعة إضافية للمدقق قبل الشركة، فالمدقق المتخصص في الجباية يعتبر أكثر كفاءة في إنجاز مهمة التدقيق الجبائي من المدقق المالي، إذ يتطلب وقت أقل بكثير من الوقت المستهدف لإنجازها ويؤدي اختبارات تدقيق أقل بشكل عام، وتترجم هذه الكفاءة إلى رفع فعالية العمل، وأن أحد العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق الجبائي هي إلمامه بالمعرفة الصناعية المتخصصة في مجال الجباية.

2-المساهمة في اكتشاف الأخطاء والغش في التصريحات الجبائية: إن خبرة المدقق الجبائي في اكتشاف الأخطاء والغش في التصريحات الجبائية تكون بصورة أدق وأكثر كفاءة من المدقق غير المتخصص في الجباية وذلك لمعرفته الجيدة بطبيعة أعمال الشركة وأيضا للقوانين والتشريعات الجبائية، حيث أن كثرة تكرار الأعمال داخل بيئة معينة تخلق القدرة والكفاءة في التعامل داخل تلك البيئة، بل وتجعل المدقق يؤثر فيها من خلال تخطيطه الجيد لعملية التدقيق وجودة القرارات التي يتخذها والتي تؤثر بدورها على سمعة مكتب التدقيق.

3-تحقيق مستوى عالي من الإفصاح في القوائم المالية: إن العملاء الذين ينتهجون استراتيجية شفافة من أجل إصدار قوائمهم المالية يختارون مدققين مختصين في مجال أعمالهم لاقتناعهم بمساهمتهم الفعالة في تعزيز سياسات الإفصاح والشفافية للقوائم المالية وهو ما يؤكد مساهمة التخصص النوعي للمدقق الجبائي في تحقيق مستوى عال من الإفصاح الضريبي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.

---

[1] مولود زايمي، شارفي ناصر، دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 22، العدد 02،2021، ص 606 -607.

[2] رحمة غزالي، عمر شريقي، مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، (بتصرف)، دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سطيف، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 05، العدد 02، 2022، ص 650 -651.

4-مساهمة التخصص النوعي في تقليل مخاطر التدقيق: يعد التخصص النوعي للمدقق الجبائي أحد محاور التطوير المهني والتسيير الجبائي في الشركة، والتي قد تؤدي إلى قدرة المدقق الجبائي أكثر من غيره على اكتشاف ومنع مختلف المخاطر الجبائية المحيطة بعملية التدقيق والشركة ككل، بل يساهم في جودة قراراته الخاصة بالتخطيط و انعكاسها على مستوى أداءه المهني، حيث أكدت معايير التدقيق الدولية وعلى رأسها المعيار 315(تحديد مخاطر التحريف الجوهري و تقييمها من خلال فهم المنشأة و بيئتها) على:" ضرورة اعتبار تفهم المدقق لنشاط العميل ركنا أساسيا من أركان عملية قيام المدقق بتقدير المخاطر و التخطيط لعملية التدقيق".

5-مساهمة التخصص النوعي للمدقق في تخفيض تكاليف التدقيق: يؤدي عادة تخصص المدقق إلى تقليل حجم عينة التدقيق وبالتالي تقليل الوقت والجهد وكذا الموارد الضرورية للقيام بعملية التدقيق، مما يؤدي إلى خفض تكاليف التدقيق، وفي نظر الباحثة فإن تخصص المدقق بنفسه في مجال الجباية يقلل إلى حد ما من الاستعانة بالخبراء في الميدان الجبائي مما يقلل أيضا تكاليف التدقيق.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كوسيلة لتبسيط التشريعات الضريبية

رغم كثرة التعديلات التي مست مختلف المواد والقوانين الجبائية والالتباسات التي لحقت طرق فهمها وتطبيقها، فإن التدقيق الجبائي يبقى عنصرا أساسيا من عناصر الإدارة الجبائية ووسيلة للمساءلة في الشركات وسنحاول في هذا المطلب شرح ضرورة التدقيق الجبائي الناتجة عن غموض التشريع الضريبي وتعدد نصوصه.

أولا: تعدد وتشابك النصوص التشريعية

إن تعرض النصوص الضريبية للتعديلات الكثيرة وتعدد التشريعات الضريبية يخلق حالة من التعقيد الضريبي نتيجة التوسع في الهيكل الضريبي والأوعية الضريبية مما يخلق حالة عدم استقرار في عمل السلطة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد السواء، فالتعديلات والإضافات القانونية صعبت على العاملين في الإدارات الضريبية الإلمام بهذه العمليات، مما خول للمكلفين استغلال الوضع والتهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم. وهو ما استدعى تدخل التدقيق الجبائي للكشف عن مختلف حالات التهرب ومحاربتها، بالإضافة إلى أن تعدد التشريعات وتشابكها يسبب وجود تفاصيل مفرطة في القوانين الضريبية من جهة وتعدد العمليات الحسابية المطلوبة لتقدير الوعاء الضريبي من جهة أخرى وهو سبب رئيسي لضعف الوعي وعدم

الفهم لدى المكلفين بالضريبة. وذلك ما يستوجب اللجوء إلى التدقيق الجبائي وخدمات المدقق الجبائي للكشف عن المخاطر الجبائية واجتنابها وما قد ينتج عنها من تكبد للغرامات والعقوبات المالية.[1]

ثانيا: عدم وضوح النصوص الضريبية

عرف Swingen & Long الغموض الضريبي بأنه "تلك الخاصية المميزة في القانون الضريبي التي ينتج عنها تعدد في المواقف تجاه المادة القانونية التي يتم الدفاع أو الحديث عنها".

إذ تصدر التشريعات بصفة عامة للتعبير عن احتياجات المجتمع والظروف الخاصة به، كما تحتاج التشريعات الضريبية على وجه الخصوص إلى مهارات صياغة المستندات القانونية بطريقة تيسر تطبيقها في الأوساط القضائية أو التشريعية أو التنفيذية حتى لا يفتح المجال أمام الإدارة الضريبية بالتوسع بتفسير النصوص التشريعية وتأويلها بطريقة يمكن أن تلحق الضرر والظلم بالمكلفين. كما قد يفتح ثغرات ينفذ منها المكلفين بالضريبة للممارسات الخاطئة. إضافة إلى إمكانية أن يفسح سوء الصياغة المجال للتقييم الشخصي الذي يختلف باختلاف ذكاء المفسر وفطنته وما قد ينجم عنه من تجاوزات وانتهاكات تصعب مراقبتها والتحقق منها وعلى رأسها كل أشكال التهرب الضريبي فيما يعرف بـ (النفاذ من خلال النص) وهو ما يخلق نزاعات وخلافات بين المكلفين بالضريبة وإدارة الضرائب. كما أن زيادة الغموض الضريبي تؤثر بشكل مباشر على تكرار التقاضي (رفع الدعاوى القضائية) وأيضا على صياغة محتوى التقارير التي يصدرها المكلفين بالضريبة (الصراع بين المكلف والسلطة الضريبية)، مما قد يكلف الشركة تكاليف إضافية.[2]

وعليه، وكنتيجة حتمية للغموض الضريبي وعدم وضوح النصوص التشريعية الضريبية تولدت في نظرنا ضرورة اللجوء إلى التدقيق الجبائي وطلب الاستعانة من مدقق جبائي من أجل مساعدة المكلفين على فهم التشريعات والقوانين الضريبية وتجنب الوقوع في مخاطر جبائية تؤثر على عدة جوانب في الشركة.

[1] لرادي سفيان، العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة2، المجلد 06، العدد 01، 2017، ص 99-100.

[2] راقي دراجي، لرادي سفيان، تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي، مجلة دراسات ضريبية، جامعة البليدة2، المجلد 08، العدد 01، 2019، ص 112.

المطلب الثالث: اختلاف التدقيق الجبائي عن المفاهيم المشابهة له

إن أهم الأسباب التي كونت ضرورة ملحة لتبني التدقيق الجبائي في الشركات الاقتصادية هو الاختلاف القائم بينه وبين أهم المصطلحات والمفاهيم التي يمكن أن تظهر في البداية مشابهة له، وهو ما سنحاول شرحه في العنصر التالي:

أولا: التدقيق الجبائي والتدقيق المحاسبي

يعتبر هذان النوعان من التدقيق متشابهان جدا من ناحية المنهجية، فكلاهما يشترط أن يكون المدقق على دراية بأنظمة المعلومات داخل الشركة، وكلاهما يبدأ من خلال نظرة تحقق عامة على التدقيق الداخلي في الشركة، كما أن المدقق المحاسبي يأخذ بعين الاعتبار النواحي الجبائية في القوائم التي يقوم بمراجعتها، خاصة في ظل الروابط الكثيرة والمتشابكة بين المحاسبة والجباية ، الأمر الذي يمنعه من الحكم على نوعية المعلومات دون التطرق للجوانب الجبائية، إلا أن مساهمته تبقى محدودة فيما يتعلق بالنواحي الجبائية، فهناك اهتمامات محددة لكل شركة، ومجالات شاملة للفحص، ما يستدعي منه التخصص في أعمال التدقيق، إضافة إلى أن التدقيق الجبائي يسعى إلى اكتشاف وتحديد وتحليل الانتظام في الكفاءة الجبائية، وبالتالي فهو يركز كل جهوده على تحديد العبء الجبائي[1].

ثانيا: التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي

يعبر التسيير الجبائي عن محاولة لعدم وقوع الشركة في مجال الخطر الجبائي وتحقيق الفعالية الجبائية وكذا تحقيق استراتيجية الشركة باستخدام العامل الجبائي، والهدف من كل ذلك هو تقليل الأعباء الجبائية على الشركة من خلال الامتثال لأحكام التشريع الجبائي، وفي المقابل فإن التدقيق الجبائي يسعى إلى الكشف عن مدى الامتثال للقوانين الجبائية والتشريعات المعمول بها وعدم الوقوع في مجال مخالفتها.

من خلال هذا نجد أن التدقيق الجبائي هو طريقة وأداة من أدوات التسيير الجبائي في الشركات، وباكتشاف الانحرافات تسعى الشركات لتصحيحها حتى تتحقق الأهداف التي من أجلها وجد التسيير الجبائي، كالأمن الجبائي، الفعالية الجبائية للشركة، تحقيق استراتيجية الشركة.... إلخ.[2]

---

[1] فتحة أميرة، دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس–باتنة–رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017، ص44.

[2] قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية، جامعة محند آكلي أولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، بدون سنة نشر، ص 11.

كما أن التدقيق الجبائي يسمح بتحديد الالتزامات الجبائية للشركة واستراتيجيتها الجبائية من أجل تسيير جبائي أكثر فعالية مما سيسمح بدوره بتدنية التكاليف الجبائية، وعليه فإن التدقيق الجبائي والتسيير الجبائي يعملان على تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية هي:

-التأكد أن الشركة لا تواجه مخاطر جبائية لم يتم اكتشافها.

-التحقق أن الشركة ليس لها نزاعات جبائية.

-البحث عن الطرق القانونية من أجل تخفيف العبء الجبائي.

ثالثا: التدقيق الجبائي والاستشارة الجبائية

يقوم المدقق الجبائي باكتشاف الأخطاء بعد القيام بعملية تدقيق جبائي، ومن خلالها يقدم توصياته الواجب إتباعها لتصحيح هذه الأخطاء وتجنبها مستقبلا، كما أنه ملزم بعدم التدخل في تسيير الشركة، أما الاستشارة الجبائية فهي مستقلة عن التدقيق الجبائي ويمكن أن تنشأ الحاجة إليها تزامنا معه أو حتى بدونه، إذ تعرض الشركة على المستشار الجبائي مشكلا محددا طلبا للحلول التي تمكنها من الخروج منه. ويمكن القول إن المستشار الجبائي يكون على علم وإلمام بالمشاكل والأخطاء الموجودة في الشركة حتى يتمكن من اقتراح الحلول لتلافيها، وفي المقابل فإن المراجع الجبائي يقوم باكتشاف هذه الأخطاء أثناء قيامه بعملية التدقيق الجبائي. [1] وعليه، نستنتج أن المراجع الجبائي يقوم باكتشاف الأخطاء والمشاكل الجبائية في الشركة، بينما المستشار الجبائي يقدم حلولا فقط للمشاكل الجبائية التي تعرضها عليه الشركة.

رابعا: التدقيق الجبائي والرقابة الجبائية

يكون التدقيق الجبائي اختياريا أو إلزاميا، كما قد يكون داخليا يمارسه موظف في الشركة أو خارجيا يعهد إلى موظف خارجي مستقل عن الشركة، أو تابعا لإدارة الضرائب. فإذا كان التدقيق الجبائي خارجيا أو يقوم به موظف في إدارة الضرائب فإنه يعرف بالرقابة الجبائية، والتي تتلخص في الفحص الدقيق للملفات ومجمل وثائق الشركة، وتدقيق لمختلف الإجراءات المتبعة فيها، من أجل الوصول إلى مدى انحرافها عن تطبيق التشريعات الجبائية، وتنتهي بعقوبات وغرامات نتيجة مخالفة القوانين والتشريعات الجبائية المطبقة وعدم الامتثال لها، وفي المقابل نجد أن الأنواع الأخرى للتدقيق الجبائي (التدقيق الجبائي الداخلي أو حتى التدقيق الجبائي الخارجي المسند إلى شخص مستقل عن الشركة والإدارة الجبائية) لا توجد فيها عقوبات أو غرامات، بل تهدف إلى اكتشاف الانحرافات بغية تصحيحها وتلافيها مستقبلا. [2]

[1] حميداتو صالح، دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2012/2011، ص 45.

[2] Redha Khelassi, précis d'audit fiscal de l'entreprise, Berti édition, Alger, 2013, p 116.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الجبائي

تتميز الأنظمة الضريبية بالطبيعة التصريحية، حيث يقوم المكلفون بالإبلاغ عن أوعيتهم الضريبية انطلاقا من حسن نيتهم واثبات لها حتى يثبت العكس، ويعتبر التدقيق الجبائي الفعل المقابل والضروري لهذا النظام، كونه الاجراء الرقابي الذي يسمح بمراجعة التصريحات الضريبية.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ وأقسام التدقيق الجبائي

يعد التدقيق الجبائي أحد فروع تدقيق الالتزام والذي يعتبر تدقيقا للضوابط الرقابية (المالية والتشغيلية والعمليات)، للحكم على جودة وملائمة الأنظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة الضريبية. وسنتناول في هذا المطلب تديم مفهوم التدقيق الجبائي ومبادئه واقسامه.

الفرع الأول: تعريف التدقيق الجبائي

عرف (Bougon et Vallée,1986) التدقيق الجبائي أنه "مقياس لقابلية الشركة على تحريك الموارد المتأتية من الجباية، في إطار سياستها التسيرية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ضمن سياستها العامة".[1]

ووفقا لـ (Casta et Mikol, 1999) فإن التدقيق الجبائي هو "فحص انتقادي يهدف إلى التحقق من أن نشاط الشركة ينعكس بصدق وأمانة في حساباتها السنوية، مع احترام القواعد الضريبية".[2]

وقد عرفه الأستاذ A.Hamini بأنه "تلك الأداة التي تهدف إلى تشخيص محتوى الكتابات المحاسبية وفق ما يتلاءم مع القانون الجبائي، والتحقق من صحة هذا المحتوى مقارنة مع الإثباتات والتصريحات المقدمة"[3]

أما (حوسو، 2005) فعرف التدقيق الجبائي على أنه" عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد المدقق الضريبي في التحقق ومن ثم إبداء رأيه الفني والمحايد عن صحة وعدالة الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين سواء كانوا أشخاص أم شركات، والتأكد من صدقها ومدى تمثيلها

[1] Bougon et M. Vallée, 1986, audit et gestion fiscal, Editions Clef, atd, paris, p 53.
[2] Jean François Casta , Alain Mikol, Vingt ans d'audit: de la révision des comptes aux activités multiservices, Comptabilité - Contrôle - Audit, vol 05, N° 03, 1999, p 107.
[3] Allel Hamini, L'audit comptable et financier, édition Berti, Alger, 2001, P 172.

الصحيح والحقيقي لسجلات المكلف، وتماشيها مع متطلبات التشريع الضريبي الوطني وأية قوانين ضريبية أخرى".[1]

وحسب Davis. M Daniel التدقيق الضريبي هو "الأداة الرئيسية التي يتم استخدامها لتعزيز الامتثال للتشريعات و استخدام القوانين الضريبية، وضمان تنفيذ القوانين بشكل موحد، وردع التهرب من دفع الضرائب وتثقيف دافعي الضرائب"[2].

أما حسب كل من (Hélène et Fabro, 2008)، فيعرف بأنه "مهمة تهدف إلى التحقق من صحة الأعباء الجبائية للشركة، وتحديد وقياس المخاطر الضريبية التي قد تتعرض لها نتيجة عدم الامتثال للقواعد الجبائية"[3].

كذلك نجد أن الجمعية التقنية لتنظيم مكاتب التدقيق والاستشارة عرفته بأنه "مهمة تسمح بإبداء الرأي حول مجموعة من الهياكل الجبائية للمؤسسة وطريقة عملها، فالجباية تكون هي موضوع التدقيق داخل الشركة". [4]

من خلال التعاريف السابقة، وحسب رأي الباحثة، يمكن القول إن التدقيق الجبائي هو: وسيلة للفحص الشامل للوضعية الجبائية في الشركات، بغرض التأكد من امتثالها للقوانين الضريبية من جهة، والاستفادة من الموارد المتأتية من الجباية في تحسين التسيير الجبائي والوضعية الاقتصادية والمالية للمؤسسة من جهة أخرى. فهو بمثابة عملية وقائية تحمي الشركة من التعرض لمخاطر جبائية، وتقي إدارة الضرائب من الغش والتهرب الضريبي.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق الجبائي وأهدافه

يشكل التدقيق الجبائي ضرورة كبيرة للعديد من الأطراف، سواء تعلق الأمر بالشركة أو الإدارة الجبائية أو الجمهور وسنحاول توضيح كل من أهميته وأهدافه لهذه الأطراف من خلال ما يلي:

أولا: أهمية التدقيق الجبائي

تبعا لما تم سرده من تعاريف يمكن تصور أن أهمية التدقيق الجبائي تتمحور حول ما يلي:[1]

[1] حوسو محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005، ص 22.

[2] Daniel M. Davis, guide to sales and use tax audits, CCH, wolters lkuwer business, Chicago, America 2008, p 3.

[3] Marie-Hélène, pinard-fabro, Audit fiscal, Edition Francis lefebvre, paris, 2008, p 13.

[4] قحموش سمية، المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية –دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة–، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد 03، العدد 02، 2016، ص297.

1-أهمية التدقيق الجبائي بالنسبة للشركات: يسمح التدقيق الجبائي للشركة بالتحقق من مدى سلامتها من الناحية الجبائية، إضافة إلى أنه يكشف لها عن الانحرافات في تطبيق النظم والتشريعات الجبائية المفروضة عليها. وبالتالي يمكنها من اكتشاف الخطر الجبائي الذي قد تواجهه واتخاذ كافة الطرق المشروعة للابتعاد عنه.

2-أهمية التدقيق الجبائي بالنسبة للإدارة الجبائية: تسمح عملية التدقيق الجبائي حينما تقوم بها إدارة الضرائب، بمعرفة مدى الانحرافات الممارسة خلال تطبيق الشركات للتشريعات الجبائية، وهو ما يخدمها لتحقيق جملة من الأهداف أهمها:

-تحقيق العدالة الضريبية من خلال مكافحة الغش والتهرب الضريبي، الذي قد تلجأ إليه الشركات بهدف التملص من جزء أو كل الضرائب المفروضة عليها.

-استرجاع أموال الضرائب المتهرب منها، وتوفير موارد مالية لخزينة الدولة من خلال فرض الغرامات والعقوبات المالية على المكلفين المتهربين من الضريبة.

-الحرص على تطبيق القوانين الجبائية بطريقة سليمة.

3-بالنسبة للجمهور: ويقصد بهم المتعاملين مع الشركة، أو من لهم مصلحة معها، حيث أن التدقيق الجبائي الذي تقوم به الشركة طوعا يكشف لها الاختلالات الموجودة، وبالتالي تعمل على تصحيحها، مما يساهم بشكل أو بآخر في تحسين المركز والأداء المالي وقيمة الشركة، الأمر الذي يحفظ مصالح الغير ممن تربطهم علاقة قانونية معها.

بالإضافة إلى ما سبق، يمكننا القول إن أهمية التدقيق الجبائي تنبع من خلال أن الأطراف ذات العلاقة بالشركة لا يمكنها الوثوق بالمعلومات الواردة عنها، إلا إذا تم تدقيقها من طرف هيئة خارجية محايدة، تقوم بفحص انتقادي بشكل منظم ودقيق لتلك المعلومات، وتبدي رأيا محايدا حول مدى صحة وشرعية وسلامة محتواها.

ثانيا: أهداف التدقيق الجبائي

يسعى التدقيق الجبائي إلى تحقيق نوعين من الأهداف نلخصها فيما يلي:[2]

1-الأهداف الرئيسية:

-التأكد والتحقق من مدى انتظام الشركات اتجاه القوانين الجبائية.

- معالجة المشاكل ذات الطابع الجبائي.

---

[1] قاشي يوسف، مرجع سابق، ص 12.

[2] بوعكاز سميرة، مساهمة فعالية التدقيق الجبائي للحد من التهرب الضريبي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004، ص 83.

-التحقق من قابلية الشركة للاستفادة من الامتيازات التي يمنحها المشرع الجبائي.

2-الأهداف الثانوية:

-تقييم الخطر الجبائي وتوضيح خطورته.

-تجنب العقوبات والغرامات الناتجة عن التصريحات الخاطئة.

-إبراز نقاط القوة والضعف وتحسين اتخاذ القرارات ذات الطابع الجبائي.

كما نجد أن بعض الباحثين أضاف هدفين آخرين هما: [1]

-هدف الانتظام: ويتمثل في مراقبة الانتظام في دفع التصريحات الجبائية.

-هدف استراتيجي: يتمثل في مراقبة الفعالية الجبائية.

ويمكن شرح هذين الهدفين كما يلي:[2]

-مراقبة الانتظام: هي مراقبة موثوقية المعلومات، إذ تسمح بالكشف عن الحالات الشاذة ومخاطرها لإصلاح أي مخالفات ضريبية.

-مراقبة الفعالية: وذلك من خلال معرفة مدى استعداد الشركة لاستغلال المزايا الضريبية التي يمنحها القانون.

وعليه، يمكن القول إن التدقيق الجبائي:

- يحلل الأحكام الناتجة عن القواعد الجبائية التي تلتزم بها الشركة، أو قد تتحمل بسببها العقوبات.

- يساهم في الاختيار العقلاني للقرارات المتخذة من طرف الشركة، والتي تقوم على أساس المنفعة التي ستحصل عليها بعد خصم الضرائب.

- يسمح بتحقيق مورد مالي منظم ومتوازن للمكلفين عن طريق الامتيازات والإعفاءات

-يساهم في الانتماء الطوعي للمكلفين.

الفرع الثالث: مبادئ التدقيق الجبائي

يقوم التدقيق الجبائي على المبادئ التالية:[3]

-الصدق الجبائي: يسعى التدقيق الجبائي لطمئنة الشركات عن وضعيتها الجبائية بصفة صادقة، مما يجعلها مستعدة لمواجهة أي خطر قد ينتج عن عملية الرقابة الجبائية.

---

[1] Rédha Khelassi, op-cit, p 104.

[2] سمية ابراهيمي، ميادة بالعايش، مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة بحوث اقتصادية عربية، مركز دراسات الوحدة العربية، المجلد 21، العدد 67، 2014، ص 243.

[3] Rédha Khelassi, op-cit, p97.

–التدقيق الجبائي مهمة مصوبة: يعمل التدقيق الجبائي على تقليل عوائق الامتثال للأحكام الجبائية، مما ينعكس بشكل مباشر على السياسة المالية للشركة.

–التدقيق الجبائي وسيلة لتوقع وتقليل المخاطر الجبائية: من المخاطر المؤثرة على الشركات نجد تعقد، وكثرة، وعدم استقرار القوانين الجبائية، خاصة أن أي قرار قد تتخذه يتبعه انعكاسات جبائية تؤثر على سوق الشركة، وهو ما يبرز دور التدقيق الجبائي في تحقيق التسيير الجيد لجباية الشركة من جهة، وقياس الخطر الجبائي الناجم عن خضوعها لرقابة جبائية من جهة أخرى.

–التدقيق الجبائي أداة في خدمة الشركة: يسمح التدقيق الجبائي باكتشاف نقاط الضعف والقوة من الناحية الجبائية في الشركة، مما يسمح لها بتخفيض التكاليف الجبائية دون التعرض لخطر جبائي محتمل.

–التدقيق الجبائي يساعد على الامتثال للالتزامات الجبائية: إذ يعمل على تفسير وتبسيط القوانين الجبائية المعقدة، مما يسمح للشركات بتأدية التزاماتها الجبائية وأيضا، بالاستفادة من الامتيازات الجبائية التي يمنحها التشريع الجبائي.

الفرع الرابع: أقسام التدقيق الجبائي

يعبر التدقيق الجبائي عن عملية الفحص الانتقادي للحالة الجبائية في الشركة، ويتم التمييز بين نوعين من التدقيق الجبائي استنادا إلى الجهة التي تقوم به.

أولا: تدقيق جبائي تقوم به مصلحة الضرائب

تعمل مصلحة الضرائب على مراجعة السجلات المحاسبية للشركة، والتصريحات المكتتبة من طرف المكلفين، مستندة في ذلك إلى السلطة المخولة لها للقيام بعمليات التدقيق والفحص وفق ما تنص عليه التشريعات الجبائية المعمول بها، حيث تعمل الإدارة الضريبة على التأكد أن المؤسسة عند قيامها بمسك السجلات المحاسبية وملئ التصريحات الجبائية، قامت باحترام التشريعات والقوانين المعمول بها في تلك الفترة، كما أنها قامت بالإفصاح عن الوعاء الصحيح لمختلف الضرائب المفروضة عليها. [1]

وفي حال اكتشاف أي انحراف في تطبيق التشريعات والقوانين، قد يكلف ذلك الشركة ارتفاعا في الوعاء الضريبي المصرح به مع فقدانها للعديد من الامتيازات كالحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة، أو بعض التخفيضات الجبائية الممنوحة، إضافة إلى العقوبات الجبائية وغرامات التأخير التي تحدد نسبها حسب

[1] عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة –دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 05، العدد 01، 2021، ص 73.

نوع الأخطاء المرتكبة، مع امكانية برمجة ملف الشركة لتحقيق معمق بخصوص جميع العمليات والسجلات المحاسبية المتعلقة بالسنوات غير المتقادمة.

يهدف هذا النوع من التدقيق الجبائي بشكل رئيسي إلى تشجيع الالتزام الضريبي الطوعي بالقوانين الضريبية، ويعمل على تحقيق أعلى معدلات من الالتزام الضريبي في إطار النظام الضريبي التصريحي، بدءا بالرقابة العامة (الشاملة) والتي يتم تطبيقها داخل مكاتب الإدارة الجبائية وتسمح لأعوان الإدارة الجبائية بالتنقل إلى مقر نشاط المكلف، وإجراء علميات التدقيق اللازمة للدفاتر المحاسبية بغرض التأكد من صدق التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، و الرقابة الجبائية المعمقة المتعمدة في النظام الضريبي الجزائري ثلاثة أشكال هي: التحقيق المحاسبي، التحقيق المصوب في المحاسبة، التحقيق المعمق في الوضعية الجبائية الشاملة للمكلف. ولكل شكل رقابي خصائص تميزه عن الآخر، ويتم استعمالها بصفة منفصلة، وحسب خصوصية الملف الجبائي محل التحقيق، وعلى حسب درجة الإغفال التي يسجلها.[1]

ثانيا: تدقيق جبائي تقوم به الشركة بذاتها

هو ذلك النوع من التدقيق الجبائي الذي تقوم به الشركة بنفسها من أجل تسييرها الجبائي، حيث تقوم بتكليف إما جهة خارجية (المدقق الخارجي) أو جهة داخلية (خلية التدقيق الداخلي) بالاشتراك مع مستشار جبائي تعتمد عليه، وذلك بهدف تحقيق الشركة للفعالية الجبائية، وتسيير الخطر الجبائي المرتبط بعدم احترام القوانين الجبائية،[2] ويضم بدوره نوعين هما:

1-التدقيق الجبائي الداخلي: عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين بأنه "وظيفة داخل الشركة، ونشاط مستقل من أجل تقييم الرقابة على عمليات الشركة بهدف خدمة الإدارة، وفي هذا المجال يعتبر التدقيق الجبائي الداخلي رقابة وظيفتها تقدير وتقييم فعالية أنواع الرقابة الأخرى".[3]

بمعنى أنه ذلك التدقيق الذي تقوم به الإدارة خدمة لمصالحها، لأن مصلحة التدقيق الجبائي الداخلي تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلي في الشركة، ويقوم به موظف تابع لها بصفته أحد المستخدمين التابعين للإدارة، فهو بذلك اختبار تقني دقيق وبناء، من طرف شخص كفء ومستقل، من أجل أبداء رأيه بكل شفافية ووضوح حول نوعية ومصداقية المعلومات المتعلقة بالوضعية الجبائية للشركة، وفقا للقواعد القانونية والإجراءات الجبائية المعمول بها.

---

[1] عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، مرجع سابق، ص 74.

[2] عبد الرحيم لواج، فيصل بوزيان، وليد حمياني، مرجع سابق، ص 75.

[3] سعد داشر، عبد الحق عبدلي، المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005، ص 43.

2- التدقيق الجبائي الخارجي: ينسب هذا النوع إلى الجهة التي تقوم بعملية التدقيق والتي وجب أن تكون خارجية ومحايدة ومستقلة تماما عن الشركة، بهدف جعل التسيير الجبائي أكثر فعالية من أجل تخفيض التكاليف الجبائية في الشركة وذلك بتدقيق القوائم المالية مع التركيز الكبير على الناحية الجبائية لها، وهي مهمة تمارس بصفة متقطعة أو مستمرة، وقد تكون في بعض الأحيان مكملة لعملية التدقيق الداخلي، وقد تكون أيضا مهمة تعاقدية، أي أن الشركة تلجأ إلى مدقق خارجي بغية القيام بمهمة محدودة، في إطار عقد مبرم يسند فيه التدقيق الجبائي إليه من طرف الشركة بغية الكشف عن الانحرافات الموجودة، حتى تعمل الشركة على تصحيحها وتتجنب الوقوع في حالة الخطر الجبائي. [1]

المطلب الثاني: تصور لمتطلبات تطبيق التدقيق الجبائي في إطار التخصص النوعي للتدقيق

إن استمرار ونجاح أي مهمة مرتبط بمدى تحقيقها لأهدافها، وكفاءتها في تنفيذ سياستها، ومن هنا ولأجل تجنب أي انحراف، تلجأ الهيئات المعنية إلى وضع معايير محايدة لتنظيم وتقويم ومعالجة الانحراف فيها إن وجد، ومن هنا أصبح ضروريا قيام المدقق بخطوات منتظمة من أجل إبداء رأيه الفني المحايد بكل نزاهة واستقلالية استنادا إلى معايير واضحة ومحددة.

الفرع الأول: منهجية ممارسة التدقيق الجبائي

تجرى مهمة التدقيق الجبائي بشكل تعاقدي أو دوري، ويتطلب تنفيذها الامتثال لمنهجية واضحة وإتباع مجموعة من المراحل، من أجل تحقيق هدفها المحدد في رسالة المهمة. وتتلخص هذه المراحل فيما يلي:

1-التخطيط لمهمة التدقيق الجبائي

وهي أول خطوة تمكن المدقق الجبائي من التعرف على كافة المعلومات التي يمكنه استغلالها في عملية التدقيق، ويعمل المراجع في هذه المرحلة على التأكد مما يلي: [2]

-حصوله على قائمة أعضاء مجلس الإدارة التي سيدققها وأيضا الشركات الحليفة لها، وقائمة شركاء الحصص العينية؛

-إذا كان سيعوض زميلا معزولا، عليه التأكد من إن العزل لم يكن مبالغا فيه؛

[1] حميداتو صالح، مرجع سابق، ص 41.

[2] طبيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي، دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية –دراسة حالة بمديرية الضرائب-ولاية الوادي، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة تبسة، المجلد 02، العدد 04، 2019، ص 49-50.

-أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أكمل وجه؛

-انه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة تجاه مسئولي الشركة التي سيدقق جبايتها؛

وبعد قبول المهمة، يقوم المدقق بإعداد وثيقة تسمى" رسالة قبول المهمة"، تضم العناصر التالية:

- الالتزامات المتبادلة بين الطرفين؛
- نطاق العمل والهدف من المهمة؛
- الضرائب والرسوم موضوع التدقيق؛
- الآجال القانونية التي يجب الالتزام بها؛
-تحديد مبلغ الأتعاب وآجال تسديدها.

2-التعرف على الشركة محل التدقيق

وهي مرحلة مشتركة بين جميع مهام أنواع التدقيق الأخرى، وتعتبر ذات أهمية بالغة لأنها تسمح للمدقق الجبائي بفهم طريقة عمل الشركة، وتحديد مجالات الخطر التي يتحدد وينفذ على أساسها نطاق العمل، وترتكز هذه المرحلة على الخطوات التالية: [1]

-أخذ معرفة عامة حول الشركة: خاصة المعلومات المتعلقة بطبيعة الشركة، وتكون هذه المعلومات خارجية مثل (المشاكل المحاسبية الخاصة بالقطاع والخصائص الضريبية و القانونية والاجتماعية) أو داخلية مثل (نشاط الشركة ونظامها الأساسي ، مستخرج من سجلها التجاري ، قائمة مصانعها ، فروعها ، المخطط التنظيمي العام للشركة وعلى وجه الخصوص الخدمات المحاسبية والمالية، ووصف نظام معلومات الشركة، وتقرير المدققين القانونيين والمدققين الخارجيين ، إلخ...) كما يتضمن جمع المعلومات القانونية عن الشركة المراد تدقيقها مثل تكوين رأس المال، وتكوين مجلس الإدارة ، ومحاضر مجالس الإدارة الأخيرة والاجتماعات العامة ، وآخر التعديلات الضريبية والضمان الاجتماعي، وتفاصيل النزاعات الضريبية والاجتماعية الحالية ، وغيرها. أخيرا، يقوم المدقق الجبائي بجمع معلومات عن نظام محاسبة الشركة، على سبيل المثال مخطط الحسابات ودليل المحاسبة والإجراءات المالية، والحسابات السنوية للسنوات المالية الأخيرة، وقائمة السجلات المحاسبية وتنظيم الأرشفة... إلخ.

ومن أجل الحصول على المعلومات المذكورة أعلاه، يمتلك المدقق الجبائي وسائل مختلفة مثل الاتصال بالمدققين الجبائيين الذين سبقوه، وإجراء مقابلات مع مختلف الأشخاص في الشركة الخاضعة للتدقيق والذين من المحتمل أن يقدموا معلومات مناسبة، والمنشورات الداخلية المختلفة، وكذا تقارير المدققين الخارجيين

[1] Benazzouz Lotfi, Audit fiscal pour une sérénité fiscal assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine, Revue d'Etudes en Management et Finance d'Organisation, Vol 01, N° 02, 2016, P 15-17.

والداخليين، والتقارير المالية للشركات المماثلة العاملة في نفس قطاع النشاط، والمجلات المتخصصة في قطاع النشاط، وإصدارات الهيئات المهنية.

-التعرف على مجالات الشركة الحالية: إن الهدف من هذه الخطوة هو تحديد جميع الجوانب التي تستحق اهتماما خاصا من المدقق الجبائي بالنظر إلى المخاطر الجبائية الكبيرة التي قد تميز هذه الجوانب والتي تتعلق بشكل أساسي بالمجالات التالية:

-الوضع القانوني للشركة وعضويتها المحتملة في المجمع.

-طبيعة النشاط وأماكنه وطرقه.

-اللوائح الضريبية والقطاعية المطبقة.

-العقود الرئيسية المنظمة لأنشطة الشركة.

-الوضع العام للتنظيم.

- التعرف على المعاملات الاستثنائية: ويشمل ذلك إدراج جميع المعاملات الاستثنائية التي تمت خلال السنوات المالية غير المحددة والتي تتطلب معاملة ضريبية خاصة، وذلك بهدف توقع المخاطر التي قد تكون مرتبطة بها. ومن بين العمليات الرئيسية التي قد تحدث في حياة الشركة، من الضروري البحث بشكل خاص عن:

- الالتزامات التي تعهدت بها الشركة خلال السنة المالية الماضية والتي سيظهر تأثيرها على الحسابات في السنوات اللاحقة كمثال (إدخال أنشطة جديدة، إنشاء براءات اختراع، توسيع النشاط وما إلى ذلك...).

-المصادر التي تشرح التطورات الهامة التي لوحظت عند التدقيق التحليلي للميزانية التي سيتم إنشاؤها على مدار السنوات غير المحددة.

- التقييم العام للشركة: تهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة حول مجالات الخطر الأكثر دلالة، والتي بإمكانها أن تثير التساؤلات حول اكتمال المعاملات المسجلة مقارنة بتلك المعالجة، وحقيقة انتماء هذه العمليات للشركة، وتفسيرها الصحيح وحسن تقييمها وتسجيلها في المدة المناسبة.

3-دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي

تهدف الرقابة الجبائية الداخلية إلى توفير تأكيد معقول فيما يتعلق بأداء العمليات وتحسينها، وموثوقية المعلومات المالية والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها، ويؤدي إنشاء رقابة ضريبية داخلية فعالة إلى اعتبارها وسيلة للتحقق والتحكم في النشاط. فالرقابة الداخلية هي جزء من النهج القائم على المخاطر ويجب أن تدمج

الطريقة التي يتم بها تنظيم النشاط والمخاطر المرتبطة به وتقييمها مقابل الاستراتيجية من أجل التحكم فيها بشكل أفضل.[1]

ومن الممكن اعتبار الرقابة الداخلية كوسيلة لمعرفة أداء الشركة، حيث عرفتها لجنة حماية المنظمات COSO كما يلي: "الرقابة الداخلية هي العملية التي تتأثر بمجلس الإدارة والمديرين وموظفي الشركة والأشخاص الآخرين، والتي تم تصميمها لتوفير تأكيد معقول من أجل تحقيق الأهداف المتمثلة في فعالية وكفاءة العمليات، موثوقية واكتمال التقارير المالية، الالتزام بتطبيق القوانين والتشريعات".[2]

ويكون تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المرور بالمراحل التالية: [3]

–وصف الإجراءات: وهي تحديد المدقق ووصفه لإجراءات الرقابة بالاعتماد على طبيعة العمليات المنفذة داخل الشركة.

–اختبارات الامتثال: وهي تحقق المدقق من أن وصف نظام الرقابة الداخلية يمثل فعلا واقع الشركة.

–التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: خلال هذه المرحلة يحدد المدقق نقاط القوة والضعف بغية التمكن من تشكيل حكمه عن جودة الرقابة الداخلية.

–اختبارات الاستمرارية: وذلك عن طريق أخذ عينات بهدف التأكد من أن الإجراءات التي اعتبرت صحيحة وموثوقة يتم تطبيقها بشكل فعال.

–التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: يحدد المدقق من خلاله مستوى التدقيق الذي سيقوم به.

وبعد المرور بالخطوات المذكورة أعلاه، يركز المدقق الجبائي تدقيقه على الوظيفة الجبائية للشركة، من أجل تحليل طريقة معالجة المشاكل الضريبية في الشركة.

وللقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية الجبائي يتم الاعتماد على قوائم الأسئلة أو ما يعرف بالاستقصاء، تتضمن أسئلة حول الإجراءات و المهام و طريقة تقسيمها، يتم إعداد هذه القوائم حسب الأهداف المرجوة منها وتكون إجابتها بـ (نعم) أو (لا)، و كل سؤال هو وسيلة للوصول لهدف معين، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بعناية وأن تراعي مستويات معينة على غرار "مراعاة التفرقة بين أسباب القصور البسيطة و تلك الجسيمة في الرقابة الداخلية، و مراعاة احتواء الأسئلة على وصف تفصيلي لنواحي الضعف و نواحي القوة في

[1] Mohamed Ben Hadj Saad, L'audit fiscal dans les PME : proposition d'une démarche pour l'expert-Comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, 2008-2009, p 86.

[2] الغنودي عيسى عبد الله، إمكانية تبني إطار للرقابة الداخلية لتفعيل نظم الرقابة الداخلية COSO بمصرف الجمهورية بليبيا ،دراسة تطبيقية على فروع مصرف الجمهورية بالمنطقة الغربية ، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، ليبيا، المجلد 01، العدد 05، 2020، ص07.

[3] حميداتو صالح، مرجع سابق، ص51.

نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات عن كل سؤال و التحقيقات التي تمت للتأكد منها".[1]

تسمح قوائم الاستقصاء بتحقيق بما يلي: [2]

-معرفة نقاط القوة والضعف لإجراء ما، إذ تدل الإجابات السلبية على وجود نقاط ضعف، والإجابات الإيجابية على وجود نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية الجبائي.

-إحصاء النقاط التي يجب فحصها ومعالجتها خلال المهمة.

وكأمثلة عن هذه الأسئلة نذكر:

هل يوجد شخص أو أكثر تعهد له المهام الجبائية في المؤسسة؟

هل عينت الشركة مستشار جبائي تتعامل معه بانتظام أو حتى بشكل عرضي؟

هل توجد إجراءات للتدقيق الداخلي تم فيها التركيز على الجانب الجبائي؟

كما يتوجب على المدقق الجبائي اختبار مدى تطبيق نقاط القوة التي وجدها نظريا على أرض الواقع، وإذا توصل إلى نتيجة سلبية عليه إعادة تصنيفها كنقاط ضعف.

4-التحقق من العمليات ذات الطابع الجبائي: وذلك عن طريق:[3]

-الاطلاع على الوثائق الأساسية التي تقدم للمدقق الجبائي: وتتمثل فيما يلي:

-التصريحات الجبائية التي تشمل التصريح بالضريبة على الأرباح، والضريبة على الدخل الإجمالي للسنوات غير المتقادمة والضريبة على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني؛

-الوثائق المحاسبية الهامة كفواتير الشراء والبيع، الكشف البنكي وغيرهم؛

-الدفاتر الرئيسية الواجب مسكها: دفتر اليومية، الدفتر الكبير ودفتر الجرد؛

-مراسلات الشركة مع الإدارة الجبائية.

- برنامج العمل: من الأمور المساعدة على نجاح المدقق الجبائي في أداء مهمته بفاعلية وكفاءة، ضرورة التخطيط الجيد لها، وذلك من خلال وضع استراتيجية شاملة وما هو متوقع من إجراءات وخطوات تسمح له بتنفيذ المهمة على أكمل وجه.

[1] حميداتو صالح، نفس المرجع ، ص52.

[2] Hamini Allel, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger, 2003, p 57.

[3] Rédha Khelassi, op-cit, p369.

وعلى المدقق الجبائي ترجمة هذا التخطيط إلى برنامج عمل مفصل يحتوي إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط، وذلك بغية مساعدته على تشخيص المشاكل المحتملة والتي تتطلب اهتماما أكبر خلال عملية التدقيق.

من ناحية أخرى ينظر إلى هذا البرنامج على انه يشمل الخطوات والإجراءات الضرورية للقيام بمهمة التدقيق الجبائي بسهولة وفي الوقت المحدد له، كما يعد دليلا للمدقق نفسه ووسيلة تساعده على تقييم موضوعية العمليات والمعلومات الجبائية التي يقوم بتدقيقها، وهو ما يفسر درجة ثقته فيها، مما يؤدي في النهاية لحماية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

5-إعداد التقرير النهائي للتدقيق الجبائي:

إن كتابة تقرير نهاية المهمة هو محطة النهاية لعمل المدقق الجبائي، هذه الوثيقة التي يتم فيها تدوين استنتاجات عن عمله، والتي يجب أن تمنح الأطراف التي عينته للمهمة عناصر تطمئن مخاوفهم، وتتوافق مع توقعاتهم، التي بررت لجوؤهم لتعيينه من أجل مهمة التدقيق الجبائي، وبعد اعداده للتقرير يناقش نتائجه مع الإدارة التي عينته.

ويرتبط محتوى تقرير التدقيق الجبائي ارتباطا وثيقا بأهداف المهمة، ويعتبر كملخص لها، إضافة إلى إمكانية نقل نتائجه للأطراف المعنية به في شكلين مختلفين هما: [1]

-تقرير يعرض الوضع الجبائي للشركة: يحتوي هذا التقرير على ملف بمختلف المخالفات التي وجدها المدقق وعواقبها الضريبية على الشركة، خاصة فيما تعلق بالغرامات المتكبدة والرسوم الإضافية، فهو بمثابة جرد للمخالفات والحالات الشاذة، مرفقة بتقديره لأثرها الضريبي المحتمل.

-تقرير يعرض التوصيات المقترحة: يحدد فيه المدقق مختلف الإجراءات التي يجب على الشركة اتباعها بغية تصحيح المخالفات الجبائية التي وقعت فيها وكذلك بهدف عدم تكرارها مستقبلا.

ويجب ان يتوفر في التقرير الجبائي جملة من الخصائص نذكرها فيما يلي:

للمدقق الجبائي الحرية في إعداد تقريره بسبب غياب معايير مخصصة لتقرير التدقيق الجبائي تحديدا، لذا يمكن للمدقق والجهة المعنية بالتقرير (إدارة الشركة) الاتفاق على العناصر التي يجب أن يتضمنها، ويمكن أن يكون إما شفهيا أو كتابيا مع أفضلية التقرير الكتابي باعتباره وثيقة إثبات في حالة عدم الاتفاق على نوعية العمل،

[1] Benazzouz Lotfi, op-cit, p 19-20.

إضافة إلى استفادة الإدارة من نتائجه وإمكانية العودة إليه أثناء مهمة التدقيق الجبائي لفترات لاحقة.[1]

كما يجب ان يبرز التقرير في مضمونه العناصر التالية: [2]

-رأي المدقق الجبائي حول عدم الانتظام المكتشف.

-تقييما بالخطر الجبائي والغرامات والعقوبات التي ستتحملها الشركة.

- توضيحا لمسؤولية المكلفين بالوظيفة الجبائية داخل الشركة.

-اقتراحات بالامتيازات الجبائية التي يمكن أن تستفيد منها الشركة.

- توصيات لإصلاح الأخطاء والمخالفات بغية تحسين التسيير الجبائي للشركة.

-وصفا للأعمال التي قام بها في إطار مهمته.

-تقييما بكل الصعوبات التي واجهته وعمليات المراقبة التي لم يتمكن من القيام بها.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الجبائي

يعد الالتزام بقواعد التدقيق المتعارف عليها قاعدة عامة في عمليات التدقيق ، لكن بانتشار العولمة أصبح على كل دولة أن تقوم بتطوير معاييرها من أجل أن تتوافق مع المعايير الدولية التي صدرت عن اللجنة الدولية لتطبيق قواعد التدقيق العالمية، كما أن الجزائر طورت معايير جزائرية للتدقيق لتتلاءم وبيئتها وكذا طبيعة الشركات والقوانين فيها، لكن لوحظ أنها تخلو من باب توضيحي لمعايير التدقيق الجبائي على الرغم من أهميتها والحاجة الماسة إليها، وباعتبار التدقيق الجبائي أحد أنواع التدقيق ويدخل ضمن تدقيق العمليات، فيمكننا القول أنه يمكن أن يتبع نفس معايير التدقيق المتعارف عليها في انتظار أن يشرع له معايير أكثر تفصيلا وملائمة بطبيعته، وتنقسم معايير التدقيق المتعارف عليها إلى:

أولا: معايير عامة

تهتم هذه المعايير بالتأهيل الذاتي والصفات الشخصية للمدقق الجبائي وعلاقتها بنوعية وكفاية الأداء المطلوب ويتوجب على المدقق قبل التعاقد على المهمة الموكلة إليه أن يقرر إذا ما كانت هذه المعايير تتحقق فيه أو يمكنه استيفائها عند أداء هذه المهمة، ونذكرها فيما يلي: [3]

[1] جغلوف ثلجة نوال، التدقيق الضريبي بحثا عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010، ص 04.

[2] جغلوف ثلجة نوال، المرجع نفسه، ص 04.

[3] ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص 41.

1-أن يؤدى بواسطة شخص أو مجموعة أشخاص تلقوا مستوى مناسب من التدريب: حيث يتمتعون بالمهارة الفنية الملائمة والقدر الملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى تركيز المعيار على المهارة الشخصية للمدقق والخبرة العلمية بالعمل الذي سيقوم به.

2-حياد الاتجاه الذهني في كل مراحل العمل: إذ يعد الحياد مسألة يؤكد عليها كل من ميثاق السلوك المهني ونشرات معايير التدقيق، إضافة إلى وجود إجراءات في عمليات التدقيق الكبرى عند حصول خلاف بين الإدارة والمدقق.

3-بذل العناية المهنية في أعمال التدقيق وإعداد التقرير: ويقصد بها أن المدقق مسئول عن أداء العمل على نحو حذر وجاد، ويشمل بذل العناية المهنية عدة جوانب (اكتمال أوراق العمل، كفاية أدلة التدقيق وموضوعية تقرير التدقيق). كما يجب أن يتجنب المدقق الوقوع في الإهمال، ومن جهة أخرى لا يتوقع منه الوصول لحكم مثالي في كافة الأحوال.

ثانيا: معايير العمل الميداني

وهي معايير تتعلق بجمع الأدلة حول أداء العمل في الميدان وتضم: [1]

1-الإشراف والتخطيط الملائمين: ويقصد به التحقق من التخطيط الجيد للعمل لضمان سير عملية التدقيق بشكل مناسب، والإشراف على أداء المدققين المساعدين خاصة عند إسناد أنشطة العمل الميداني لمساعدين تنقصهم الخبرة العملية الكافية.

2-الفهم الكافي للرقابة الداخلية للعميل: ويعد التوصل إليه ضرورة ملحة، لأنه يساعد المدقق على التخطيط لعملية التدقيق وتحديد وقت ومدى وطبيعة الاختبارات الواجب عليه القيام بها، فاقتناعه أن العميل يتمتع بنظام رقابة داخلية جيد، سيوفر له بيانات يمكن الاعتماد عليها ويعمل على حماية سجلات المؤسسة وأصولها، فإن الأدلة التي سيجمعها تكون أقل مقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية مما يسبب عرقلة تنفيذ عملية التدقيق بشكل فعال.

3-جودة وكفاية الأدلة: تتطلب قرارات المدقق (خاصة ما تعلق منها بحجم ونوع الأدلة التي يجمعها)، أن يمارس قدرا من الحكم المهني، إذ يتطلب الحصول على أدلة كافية وذات جودة قدرا ملائما من الملاحظة، الفحص، الاستفسار والمصادقات بغية توفير أساس مناسب يوصله إلى رأي محدد بخصوص القوائم المالية التي يدققها.

[1] ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص44.

ثالثا: معايير التقرير

بهدف إعداد التقرير على المدقق الجبائي أن يلتزم بالمعايير التالية:

1-أن يحدد فيه مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة الى التزامه بالقوانين الجبائية

2-أن يحدد فيه التغيرات التي ظهرت في القواعد الجبائية المطبقة بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

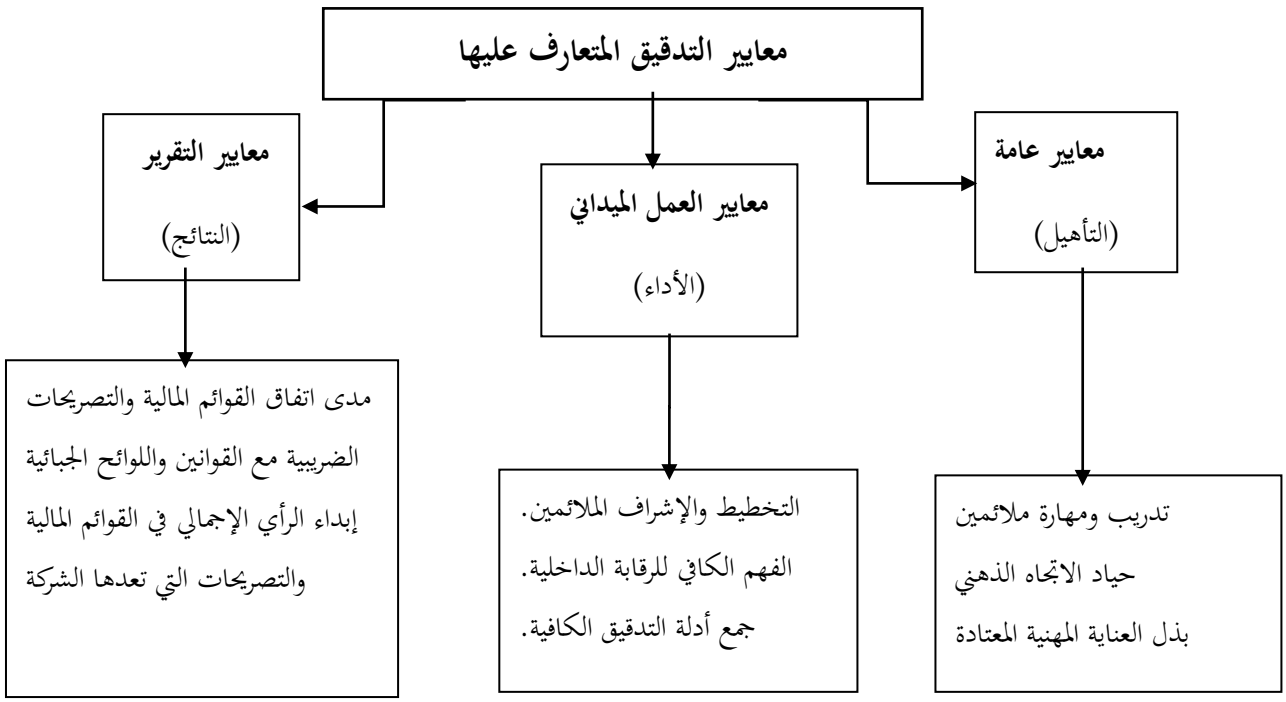
3-أن يحدد فيه مدى كفاية الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية والتصريحات الجبائية.

4-أن يحتوي على رأي المدقق الإجمالي في القوائم المالية والتصريحات الجبائية، أو بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي، وفي حالة عدم التمكن من التعبير عن رأي المدقق الإجمالي في القوائم المالية، يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك.

5-أن يشير التقرير على نحو قاطع إلى طبيعة عمل المدقق وكذا درجة مسؤوليته فيما يخص كل الوثائق التي اقترن اسمه بها. [1]

ويمكن أن نلخص معايير التدقيق المتعارف عليها في الشكل الموالي:

الشكل رقم(05): معايير التدقيق الجبائي.



المصدر: من اعداد الباحثة.

[1] إياد رشيد القريشي (بتصرف)، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، 2011، ص 36.

المبحث الثالث: دور التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق حوكمة الشركات

يرتبط التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات من خلال تعزيز الامتثال للتشريعات الجبائية والقوانين الضريبية، فالتدقيق الجبائي يلعب دورا حيويا في ضمان التزام الشركات بالقوانين الجبائية وحوكمتها بما يحد من المخاطر الضريبية كما أن معايير حوكمة الشركات تم تطويرها كما رأينا في الفصل الأول لضمان المساءلة والشفافية في العمليات التي تقوم بها الشركات وفي علاقاتها مع الغير بمن فيهم المصالح الضريبية، وهو ما سنحاول التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: دور التدقيق الجبائي في التحكم بالمخاطر الجبائية وعلاقته بحوكمة الشركات

تصنف المخاطر الجبائية اليوم من بين أهم مخاطر الأعمال التي تواجه الشركات الاقتصادية، فهي تعيش في حالة عدم اليقين من الناحية الجبائية، بسبب خضوعها لقوانين تعتبر معقدة وتتميز بتطورها باستمرار، بالإضافة إلى إمكانية خضوعها للرقابة الجبائية وما يصاحبها من تسويات أو عقوبات، كما أن تقييمها وترجمتها إلى الناحية المالية يشكل أداة هامة للتسيير المالي، ولتحديد وتقليل المخاطر الجبائية قد تلجأ الشركات إلى مجموعة من الآليات أهمها التدقيق الجبائي.

الفرع الأول: مفهوم المخاطر الجبائية

تم استخدام مفهوم الخطر الضريبي في العديد من الأبحاث الأكاديمية على غرار (Hanlon & Slemrod،2011)، (Brown & Chyz & al 2009)، وغيرها من الأبحاث التي خلصت إلى تحديد مفهوم الخطر الجبائي.

كما نجد أن (Duhem & Michel,1996)، عرف الخطر الجبائي بأنه "تلك الأعباء الإضافية التي تتحملها الشركة بسبب عدم احترامها للقواعد الضريبة، وتتمثل هذه الأعباء في العقوبات والغرامات، وعموما ينشأ الخطر الضريبي نتيجة عدم احترام التشريع الجبائي أو بسبب التعقيد والغموض في النظام الضريبي."[1]

وعرفه كل من (Ernst et young) بأنه "كل أعمال التراخي في الاستراتيجية الجبائية والعمليات والتقارير المالية، والذي يؤثر سلبا على ضريبة الشركات والأهداف التجارية لها نتيجة أعمال غير مقبولة أو غير

[1] Duhem Jaques, Michel Jammes, Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise, Editions EFE, Paris, 1996, p 75.

متوقعة مثل العقوبات، الضرائب الإضافية، الإضرار بسمعة الشركة، الفرص الضائعة، تحريف القوائم المالية، والتقييمات غير الكافية للمخاطر "[1]

أما (Wilson & Rego) فعرفاه سنة 2011، على أنه" حالة عدم التأكد من المواقف الضريبية والتي تدعمها حقائق بضعف وعدم وجود استدامة للتدقيق بالإضافة إلى عدم اليقين من الاستدامة الكاملة للموقف الضريبي للشركة".[2]

ويرتبط الخطر الجبائي بسلوك الشركات تجاه التزاماتها نحو إدارة الضرائب أي أنه يكون نتيجة عدم تقيد الشركة بالتزاماتها الجبائية المحددة في التشريع الجبائي، سواء بسبب عدم الفهم، أو بسبب سوء الترجمة لنصوص التشريع الجبائي، أو حتى بغرض الغش والتهرب الضريبي. مما يؤدي إلى تشويه سمعة الشركة أمام إدارة الضرائب وتحملها لأعباء إضافية تتمثل في الغرامات والعقوبات، فضلا عن الوقت الضائع الذي لا يكون لصالحها في حالة برمجتها للخضوع لمراقبة جبائية من طرف إدارة الضرائب.[3]

الفرع الثاني: مصادر وأقسام المخاطر الجبائية

أولا: مصادر المخاطر الجبائية (أسبابها)

يرى (Rossignol,2002) ، أن الخطر الجبائي ينبع من ثلاث مصادر تقليدية رئيسية نوضحها فيما يلي:

1-التشريع الضريبي المعقد: اعتبرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2004 أن"التشريع المعقد للغاية أو الغامض يضاعف احتمال اتباع دافعي الضرائب سلوك لا يعتبره المشرع مرغوبا فيه، وحتى عندما يكون القانون واضح فيما يتعلق بالغرض منه وتطبيقه، يمكن لدافعي الضرائب الفرار منه عندما يعتبرونه ثقيلا جدا".[4]

وفي الواقع تشكل الضريبة المرتفعة للغاية قيدا على أداء الشركة، مما يدفعها لتعديل وحتى تحريف بياناتها المالية بغية دفع ضريبة معقولة، مما تقدم يمكننا القول إن التغيرات في القوانين الضريبية والنصوص القانونية هي

[1] شراد سمير، منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2014، ص 63.

[2] عباسي صابر، محمود فوزي شعوبي، أهمية تسيير الخطر الضريبي في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية-دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 17، العدد 17، 2017، ص 71.

[3] أحلام سويسي، محمد بوحديدة، المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة2، المجلد 10، العدد 02، 2021، ص46.

[4] Tilila Taj, Abdelmadjid Salah Eddine, la problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines, revue de contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Vol 02, N° 03, 2018, p 66.

مصدر مخاطر ضريبية كبيرة، تستوجب أن يقوم مسئولي الضرائب بتحديث المستجدات الضريبية باستمرار، خلاف ذلك قد تؤدي هذه التعديلات الضريبية إلى عقوبات وغرامات مكلفة للشركة.

2-الهيكل التنظيمي للشركة:

يتعلق المصدر الثاني للمخاطر بهيكل الشركة ذاته، حيث أن تسليط الضوء على حجم الشركة واستثماراتها وأنشطتها، في الواقع تعد عوامل لها تأثير مباشر على المخاطر المالية، فمن المرجح أنه كلما كانت الشركة أكبر، تكون أكثر حرصا على الجانب المالي وقوتها المالية مقارنة بالشركات الصغيرة.

إضافة إلى أن هناك عمليات أخرى تولد مخاطر جبائية مثل عمليات الاندماج، الاستحواذ أو المعاملات بين المساهمين، وتكون أعلى من تلك المخاطر المرتبطة بالعمليات التجارية العادية، حيث أن الشركة تصبح أكثر عرضة للمخاطر إذا لم تقم بالتوثيق صحيح لهذا النوع من العمليات وتوفر جميع الموارد التنظيمية لتنفيذها. [1]

3-كفاءة الإدارة الضريبية:

ينشأ هذا المصدر في حالة عدم كفاءة الإدارة الضريبية وواقع عدم امتلاك السلطات الضريبية ما يكفي من الموارد المالية والتقنيات والأدوات الضرورية لاستغلال كميات هائلة من معلومات المكلفين بالضريبة، وجهلها بعدم الانضباط الضريبي لبعض الشركات مما يزيد من نسبة المخاطر، علاوة على ذلك فإن نقص المهارات والتدريب المستمر والتحكم في الأدوات من قبل موظفي إدارة الضرائب هي عوامل ترفع من خطر عدم الكشف عن الحالات الشاذة أثناء التدقيق الجبائي مما قد يزيد من حالات عدم الانضباط المالي. [2]

أما حسب (Khelassi,2013)، فتتنوع مصادر الخطر الجبائي إلى مصادر داخلية وأخرى خارجية:

1-المصادر الداخلية: وتنقسم بدورها إلى:

-مخاطر التنظيم الخاص بالشركة: إن تحديد مصادر الخطر الجبائي المحتملة في الشركة يتطلب أولا فهم كامل لما يحدث في كل وظيفة من وظائف الشركة أو في كل وحدة عمل بها، علما أن مجالات الخطر الجبائي لا تقتصر

[1] Tilila Taj, Abdelmadjid Salah Eddine, op-cit, p 67.

[2] كويدمي محمد أمين، مداحي عثمان، دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 06، العدد 02، 2020، ص 786.

على العمليات المتواجدة تحت سلطة الوظيفة الجبائية فقط، (إذ أن هذه الأخيرة لا تدير أكثر من 25٪ إلى 30 ٪ من المخاطر الجبائية في الشركة).[1]

وبناء على دراسة أجرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) فإن ملف التعرف على الشركة يعد عاملا هاما جدا، لأن باستطاعته التأثير على انضباطها من الناحية الجبائية.

وفي الواقع يعتبر هيكل الشركة واستثماراتها والأنشطة التي تمارسها بالغة التأثير في امتثالها بالتزاماتها الجبائية، إضافة إلى أن حجم الشركة يمكن أن يؤثر على مستوى الخطر الجبائي، وفي الواقع هناك احتمال كبير لعدوانية الشركات الكبرى من الجانب الجبائي مقارنة بالشركات الصغيرة، وذلك لأن لديها قوة سياسية واقتصادية أكبر.[2]

-مخاطر مرتبطة بالأفراد: يشكل الأفراد في الشركة مصدرا للمخاطر الجبائية في الحالات التالية:

-الإهمال؛

-نقص التكوين في الجانب الجبائي مما يؤدي بهم الى عدم إعطاءه أولوية؛

-غياب روح التعاون بين المستخدمين.

كما يجب أن يتحلى الموظفين بسلوك يجعلهم يساهمون في الامتثال للقوانين الجبائية كما أصبح من الضروري توعيتهم وتنبيههم حول آثار الخطر الجبائي على أداء وقيمة الشركة، بالإضافة إلى أن الشركة عليها أن تسهر على تدريبهم بشكل مستمر.[3]

2-المصادر الخارجية: وتصنف بدورها إلى ما يلي:

-مصادر ناتجة عن تعقد النظام الجبائي: يمتاز النظام الجبائي بطابع التعقيد مما يجعل تطبيقه أكثر صعوبة سواء للإدارة الجبائية عند قيامها بمهامها وللمكلفين بالضريبة فيما يتعلق بالتزاماتهم الضريبية، انطلاقا من هذه الفكرة يصعب التحكم في النظام الجبائي كلما كان أكثر تعقيدا، مما قد يفسح المجال للتهرب الضريبي. ويمكن حصر الخطر الجبائي الذي نتج عن تعقد النظام الجبائي فيما يلي: تعدد النصوص القانونية، غموض وعدم استقرار النصوص الجبائية.[4]

-مصادر ناتجة عن الفقه الإداري: يعد الفقه الإداري مصدرا للمخاطر الجبائية بسبب تعقيده، فالقانون الجبائي يعد أرضية تفسير مواتية يعمل على شرح النصوص الغامضة من خلال منهجية بسيطة وواضحة

[1] فتحة أميرة، مرجع سابق، ص 86.

[2] Mouna Guedrib Ben Abderrahmane, op-cit, P 48.

[3] Rédha Khelassi, op-cit, P 148.

[4] Mohamed Ben Hadj Saad, op-cit, P 21.

ويسهل استيعابها دون تغيير لمحتوى النصوص، وتعتبر عملية التفسير من أهم الممارسات الحساسة التي تقوم بها الإدارة الجبائية، وخلافا لذلك فإن الفقه الإداري يميل إلى تجاوز دوره التفسيري إلى وضع التشريعات المتعلقة بالمسائل الجبائية، ليصبح بذلك قانون مستقل بذاته عن قانون الضرائب. كما أن التفسير الإداري يمكن أن يذهب إلى أبعد من المعنى المطلوب للنص مسببا تشويها في مضمونه، كما أنه قد يفرض رؤية تختلف عن الرؤية الخاصة بالمشرع، ومع ذلك، فإن هذه الممارسة التي تعد منتهكة للشرعية تخضع لقيود وحدود معينة، كما يقوم القاضي المختص في المسائل الجبائية بمراقبة الامتثال للتفسير الإداري للنصوص والتشريعات واقتراح التفسير الأكثر صرامة وحيادية.[1]

-مصادر ناتجة عن الاختلاف بين المحاسبة والجباية: ينص قانون الضرائب الجزائري على مسك المحاسبة بشكل منتظم، طبقا للتشريعات المحاسبية المعمول بها وأيضا حسب القانون التجاري. فالاعتراف القانوني بالمحاسبة كقاعدة لتحديد الأساس الخاضع للضريبة، يستدعي من الشركات اهتماما أكثر بالجانب المحاسبي، إلا أنه وفي حالة الاختلاف بين القاعدة المحاسبية والضريبية فيتم التركيز على القاعدة الضريبية وذلك بموجب القانون الجبائي، ومن الطبيعي أن توجد اختلافات بين المحاسبة والجباية نتيجة اختلاف المنهاج وكذلك المعايير المعتمدة لقياس النتائج، لكن هذا الاختلاف لا يجب أن يعني عدم التوافق بينهما.

كما أن الاختلافات بين الجانب النظري والتطبيقي في المحاسبة، والتشريعات، والأنظمة الضريبية، وإجراءاتها التطبيقية، تجعل الربح المحاسبي المحدد في القوائم المالية كمخرجات النظام المحاسبي لا يمثل الربح الجبائي الذي تعتمده إدارة الضرائب لتحديد مبلغ الضريبة الواجبة الدفع، حيث يمر الربح المحاسبي بجملة من عمليات الإضافة أو الاستبعاد من أجل الوصول في النهاية إلى تحديد الربح الجبائي الخاضع للضريبة.[2] وسنحاول التفصيل في هاته الاختلافات لأنها من وجهة نظرنا تبرز الاختلاف بين الجباية والمحاسبة بشكل أوسع وبالتالي تبرز أهمية الاختلاف بين التدقيق المحاسبي والجبائي، ولعل أهم الاختلافات بين المحاسبة والجباية تتعلق بما يلي:

-الاهتلاكات: يتلخص اختلاف الاهتلاكات بين قواعد النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي الجزائري في النقاط التالية:[3]

[1] Rédha Khelassi, op-cit, P146.

[2] محمد حلو داوود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة العراق، المجلد 06، العدد 24، 2009، ص 122.

[3] زهراوي عفاف، بتصرف، تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة2، المجلد 06، العدد 01، 2020، ص 38.

أولا: مدة الاهتلاك

تحسب مدة اهتلاك الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل (مدة المنفعة الاقتصادية)، في حين تحسب مدة الاهتلاك في النظام الضريبي على أساس العمر الإنتاجي للأصل (طبيعة الاستخدام)، والمنصوص عليها في المادة 141 الفقرة 3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتتناسب المدة الحقيقية مع وتيرة الاستعمال المحتملة والمحددة من طرف المؤسسة وهذا خلافا للقواعد الجبائية، التي تظهر بأن المدة الجبائية للاهتلاك تكون عادة قصيرة وأقل من المدة الحقيقية له.

ثانيا: طريقة وتاريخ بداية الاهتلاك:

إن الطريقة الواجب اتباعها حسب النظام المحاسبي المالي، هي تلك التي تعكس بصدق استهلاك الشركة لمنافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل (أي بدون تدخل القواعد الجبائية)، أما بالنسبة لتاريخ بداية الاهتلاك فيحسب ابتداء من تاريخ بداية استعمال وتشغيل الأصل وليس تاريخ الحصول على الأصل الثابت، (أي في اللحظة التي يكون فيها الأصل جاهزا للاستعمال وبداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية)، في حين يأخذ النظام الضريبي بتاريخ الحيازة. [1]

كما يلزم النظام المحاسبي المالي، في حالة ما تكون القيمة القابلة للاسترجاع للأصل (وهي القيمة الأكبر بين مبلغ البيع الصافي وقيمة المنفعة المنتظرة)، أقل من النتيجة المحاسبية الصافية، وجوب إنزال هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للاسترجاع والفارق يعتبر خسارة قيمة تخفض من قيمة الأصل وتسجل كتكلفة، في حين أن النظام الجبائي يعتبر أن تدهور قيمة الأصل يدخل ضمن الاهتلاكات.[2] ويلخص الجدول التالي الاختلاف بين القواعد الجبائية والمحاسبية فيما يخص الاهتلاك:

[1] محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أبريل 2013، ص 06.

[2] رضوان عادل، محمد العيد التجاني، صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 17 -18 جانفي 2010، ص 12ص13.

جدول رقم (02): الاختلاف بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية بالنسبة للاهتلاك:

الاهتلاك محاسبيا	الاهتلاك جبائيا
-مدة الاهتلاك تساوي مدة الانتفاع بالأصل. -القيمة التي على أساسها يتم حساب الاهتلاك تساوي قيمة الحيازة على الاستثمار منقوص منها القيمة الباقية المتوقعة. -من الممكن مراجعة مخطط الاهتلاك.	-مدة الاهتلاك هي مدة حياة الأصل. -القيمة التي يتم على أساسها حساب الاهتلاك هي تكلفة الحيازة. -لا يمكن مراجعة مخطط الاهتلاك.

المصدر: جاوحدو رضا، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 05-06 أبريل 2013، ص 06.

-إعادة تقييم الأصل: يسجل الأصل الثابت حسب النظام المحاسبي المالي بتكلفته، كما يمكن إعادة تقييمه حسب صنفه، وبمجرد إعادة تقييم عنصر من عناصر الأصول الثابتة فان كل الأجزاء المشكلة له يتم إعادة تقييمها. ويتم حساب الاهتلاك انطلاقا من القيمة المعاد تقديرها، فتقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة التي ترتبط بالقيمة السوقية أو القيمة المحددة من طرف الخبراء انطلاقا من توقعات، قد تزيد من صعوبات إدارة الضرائب في التأكد من صحة التقييم، لأن القواعد الجبائية تعتمد على التكلفة التاريخية في الاهتلاكات أو عند المحاسبة عن الفوائض الخاصة بالتنازل عن الاستثمارات. ذلك أن النظام الجبائي الجزائري يعتمد على التكلفة التاريخية ولا يقبل إعادة التقييم إلا في إطار تشريعي ضيق، وهذا سوف يخلق خلل ما بين الرزمة الجبائية والميزانية المحاسبية[1].

-الضرائب المؤجلة: يقتضي مبدأ الضرائب المؤجلة وفق النظام المحاسبي المالي، بأن تسجل محاسبيا ضمن الأعباء الضريبية المستحقة على النتائج، العمليات المتعلقة بالدورة فقط. وحسب المادة 134 -2 من الملحق رقم 01 للنظام المحاسبي المالي تعرف الضريبة المؤجلة على أنها "عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية".[2]

وتعد الضرائب المؤجلة من بين المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، نظرا لإمكانية وجود فارق زمني بين تاريخ الأخذ بعين الاعتبار محاسبيا لعبء ما أو إيراد ما، وتاريخ أخذ نفس العبء أو الإيراد في تحديد النتيجة الجبائية، كما ينتج عنها كذلك تسجيل الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية. فإدارة الضرائب تعتمد

[1] سفيان بن بلقاسم، النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 102ص103.

[2] زهراوي عفاف، مرجع سابق، ص 48.

أساسا على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، والظاهرة في جدول حساب النتائج. وبعد القيام بتعديلات عليها تصبح نتيجة جبائية تفرض عليها الضريبة على أرباح الشركات. بينما النظام المحاسبي المالي يفترض استقلالية القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهو ما تظهره الضرائب المؤجلة التي تعني وجود الضرائب مسجلة محاسبيا وجبائيا على فترات متباينة، وهو ما يجعل من الضروري على إدارة الضرائب التكيف معها وأخذها بعين الاعتبار[1]، كذلك تختلف النتيجة الجبائية عن النتيجة المحاسبية نتيجة اختلاف النصوص الواردة في قانون الضرائب عن القواعد المحاسبية، ولأجل ذلك ظهر المعيار المحاسبي الدولي (IAS12) المتعلق بدراسة مفاهيم الضريبة المستحقة والضريبة المفروضة على النتيجة الصافية للسنة المالية. وقد جاءت الضرائب المؤجلة من أجل تقليص الفوارق بين النتيجتين، وقد تم اتخاذ العديد من التدابير من أجل المقاربة بينهما[2].

–مصاريف البحث والتطوير: حسب النظام المحاسبي المالي فإن مصاريف البحث والتطوير تدرج كأعباء بمجرد تحملها، ويستثني من ذلك 3 حالات يمكن أن تدرج فيها المصاريف كتثبيت معنوي، وهي:[3]

–إذا كانت ذات صلة بعمليات نوعية ينتظر منها تحقيق مردودية مستقبلية؛

–إذا كان المؤسسة تنوي وتملك القدرة على إتمام العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير أو استعمالها أو بيعها؛

–إمكانية تقييم هذه المصاريف بصورة صادقة.

أما من جانب القواعد الجبائية فالمشرع يعتبرها أعباء غير قابلة للخصم في حدود 10 %من الربح، وفي حدود سقف 1000.000.00دج مع شرط إعادة استثمار المبلغ المرخص بخصمه[4].

–تكاليف الاقتراض: حسب القواعد المحاسبية معالجة تكاليف الاقتراض تكون بأدراجها كأعباء مالية في سنة المالية المترتبة فيها، ويمكن كذلك ضمها إلى تكلفة الأصل إذا كان قياسها بدقة وموثوقية ممكنا، أما من الجانب الجبائي فلم تتم الإشارة إليها وتم الاكتفاء بالإشارة إلى وجوب احترام الشركات للتعريفات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والتأكد من عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المتبعة لحساب الوعاء الضريبي[5].

–قرض الايجار التمويلي: ينص النظام المحاسبي المالي على وجوب إدراج الأصل المؤجر في الأصول بأدنى قيمة بين القيمة العادلة والقيمة المحينة لمبالغ الإيجار، كما يدرج ضمن الخصوم بنفس المبلغ مع تسجيل أقساط الاهتلاك المتعلقة به، في حين أن القواعد الجبائية لا تقبل تسجيل الأصل المؤجر ضمن المؤسسة حسب المادة

[1] محمد أمين بربري، عبد القادر بكحيل، مرجع سابق، ص 09.

[2] زهراوي عفاف، مرجع سابق، ص49.

[3] هوام جمعة، محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 68.

[4] المادة 171 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018، ص 44.

[5] المادة 141 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ص 38.

112، ولا تقبل الأصول المتأتية عن طريق عقد إيجار تمويلي وبالتالي لا وجود للاهتلاك، وتكتفي بتسجيله كأعباء[1].

–تحويل الديون والحقوق بالعملة الأجنبية: ينص النظام المحاسبي المالي على تسجيل الآثار الناتجة عن تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة، ضمن الأعباء إذا كانت خسارة ناتجة عن التحويل، أما إذا كانت ربح فتسجل ضمن النواتج، بينما النظام الجبائي يسمح للمؤسسات بإظهار الخسائر على التحويل فقط، ولم يشر إلى الفروق الموجبة الناتجة عن التحويل، وهو ما قد يؤثر على الأرباح الجبائية بالنقصان في حالة تسجيل خسارة في الصرف[2].

–التغير في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء: حسب النظام المحاسبي فانه يمكن للشركة أن تلجأ إلى تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية، ولا يتم إحداث تلك التغيرات إلا إذا فرضت في إطار تنظيم جديد أو كانت تسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للشركة [3]. تندرج التغييرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء الناتجة عن الدورات السابقة ضمن الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية في الحساب 115، بدون تسجيلها ضمن الأعباء والنواتج في حسابات النتائج، وبالتالي إبعاد التصحيحات عن النتيجة المحاسبية وهذا ما سيؤثر بالنقصان في الوعاء الضريبي باعتبار أن النتيجة المحاسبية هي أساس حساب النتيجة الجبائية.[4]

–الإعانات العمومية: حسب النظام المحاسبي المالي فإن الإعانات العمومية هي" عمليات تحويل موارد عمومية لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة". ويميز النظام المحاسبي المالي بين ثلاثة أشكال هي :[5]

–إعانات موجهة لتغطية الأعباء أو الخسائر التي سبق حصولها: ويتم إدراجها في تاريخ اكتسابها ضمن المنتجات.

---

[1] المرسوم رقم 95-27، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 68، 2013، ص 16.

[2] القرار المؤرخ في 23رجب 1924 الموافق ل 26 يوليو 2008المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، ص 20.

[3] مفيد عبد اللاوي، النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مطبعة مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2008، ص77.

[4] رضا جاوحدو، جليلة إيمان حمدي، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي يومي 05 -06 أبريل 2013، ص 8-9.

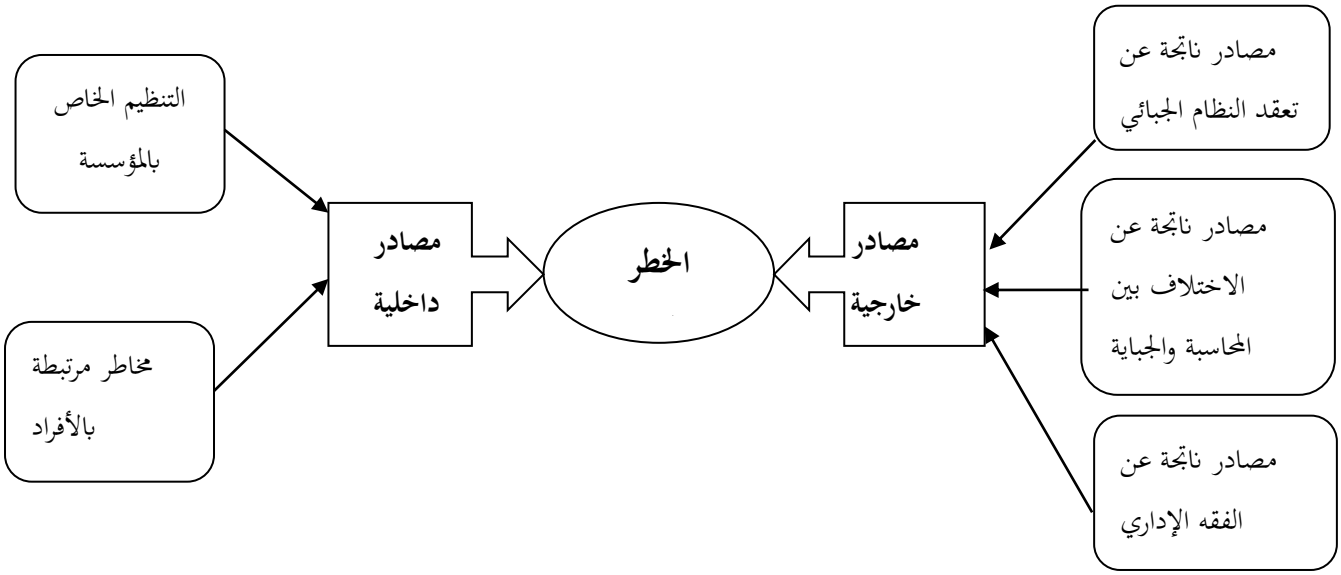
[5] محمد أعمر بوزيد، نجار أيوب، مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 134ص135.

-الإعانات التي يكون فيها التثبيت قابل للاهتلاك: وتدرج في الحسابات كمنتجات حسب تناسب الاهتلاك المحتسب، وإذا لم يحدد شرط عدم قابلية التصرف فإن الإعانة تسجل كنتيجة على مدى 10سنوات.

-الإعانات التي تمول تثبيتا غير قابل للاهتلاك : تسجل محاسبيا على المدى الذي يكون فيها التثبيت غير قابل للتصرف، أما بالنسبة للقواعد الجبائية فتنص على أن الإعانة يجب أن تدخل في ضمن النتائج المحققة في السنة المالية التي يتم فيها تحصيلها.

ويمكن أن نلخص مصادر الخطر الجبائي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(06): مصادر الخطر الجبائي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع السابقة.

ثانيا: أقسام المخاطر الجبائية.

ترتبط المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركات الاقتصادية بطبيعة النظام الجبائي السائد في البلاد والقوانين والتشريعات الضريبية فيه، ويمكن القول إن النظام الجبائي هو "مجموعة محدودة ومختارة من الصور الفنية للضرائب والتي تتلاءم مع الواقع الاقتصادي، والاجتماعي، والسياسي للمجتمع. تشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة، من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح الفنية، وذلك لتحقيق أهداف السياسة الضريبية"[1]. وبما أن التدقيق الجبائي يهدف لتحقيق الانتظام الجبائي والفعالية الجبائية، فتقسم المخاطر الجبائية إلى:[2]

[1] ناصر مراد فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2003، ص 18.

[2] حميداتو صالح، سارة ميسي، الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد 02، 2019، ص 73.

- مخاطر عدم الانتظام الضريبي.

- مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة.

1-مخاطر عدم الانتظام الضريبي: يعد النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيا، يفرض على الشركة التزامات جبائية معينة، تبعا لرزنامة زمنية وإجراءات جبائية محددة ومعلومة مسبقا، هذه الالتزامات قد تضع الشركة أمام خطر جبائي يتمثل في تحملها تكاليف إضافية نتيجة عدم التزامها بالقواعد الجبائية، أو عدم استيفاء شروط الاستفادة من الامتيازات الجبائية، وأهم وضعيات هذه المخاطر:[1]

– التأخير أو الامتناع عن إيداع التصريحات: حيث تلجأ مصالح الضرائب إلى إعادة تقدير الأسس بطريقة تلقائية، مع تطبيق العقوبات المالية المنصوص عليها.

– الغش في التصريح: حيث يتم عند اكتشافه تعديل الأوعية الجبائية مع تطبيق الغرامات والعقوبات.

وحسب النظام الضريبي الجزائري ومن خلال الجدولين التاليين نوضح العقوبات الناجمة عن عدم الانتظام الضريبي:

الجدول رقم(03): عقوبات عدم الإيداع أو التأخر في إيداع التصريحات:

طبيعة التصريح	غياب التصريح	التأخر في إيداع التصريح
التصريح بالوجود	30.000دج	تأخر لمدة شهر واحد: 30.000دج.
التصريحات الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات	إخطار المؤسسة لتسوية وضعيتها في أجل أقصاه شهر، وفي حالة عدم التجاوب تلجأ الإدارة إلى الفرض التلقائي للضريبة مع زيادة 30٪من الحقوق المستحقة كعقوبة	-مدة التأخير لا تتجاوز شهر: عقوبة10٪ على الحقوق المستحقة. -مدة التأخير تتجاوز شهر وأقل من شهرين: عقوبة20٪ على الحقوق المستحقة. -مدة التأخير تتجاوز شهرين: عقوبة 25٪ -تسديد متأخر للضريبة، تطبق عقوبة إضافية 10٪، مع إضافة 3٪ عن كل شهر تأخير ابتداء من الشهر الثاني لتاريخ استحقاق الضريبة دون أن تتجاوز 25٪.
التصريحات التي تحمل عبارة "لا شيء"، والمحققين لخسارة أو المستفيدين من إعفاء جبائي،	/	-عقوبة 2500 دج: مدة التأخير شهر واحد. -عقوبة 5000 دج: مدة التأخير تتجاوز شهر وتقل عن شهرين. -عقوبة 10.000دج: مدة التأخير تتجاوز شهرين.

[1] زواق الحواس، مداخلة بعنوان فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار، ضمن الملتقى دولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، الجزائر في 14-15 أبريل 2009، ص 10.

التصريح المفصل الخاص بالزبائن G03	-فقدان الاستفادة من التخفيض المنصوص عليه في المادة 219 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. -تطبيق غرامة جبائية ابتداء من 1000دج إلى10.000دج كل مرة تثبت فيها أخطاء أو إغفال أو عدم صحة المعلومات المطلوبة وتطبيق الزيادات بسبب نقص التصريح وفقا للمادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة. -تطبيق غرامة جبائية ابتداء من 5000دج إلى 50.000دج على كل من قام بمناورات التملص من الوعاء أو من التصفية الضريبية بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة أوردها في الجدول المفصل للزبائن. -استرجاع الرسم على القيمة المضافة المحمل للمشتريات بقيمة المبيعات بالجملة غير مصرح بها في الجدول الخاص بالزبائن.
التصريحات الشهرية أوالفصلية: (G50A/G50)	-10٪ عن الإيداع المتأخر. -25٪ عن الإيداع المتأخر وبعد إعذار الإدارة الجبائية للمدين من أجل تسوية وضعيته، في أجل شهر واحد. -بالنسبة للضريبة الدخل على المرتبات والأجور، يتم تحديد الأساس تلقائيا من طرف إدارة الضرائب، وتحسب الحقوق في حدود 20٪ عن الأساس المحدد تلقائيا، وفي حالة عدم الدفع تطبق العقوبات المنصوص عليها في المادة 134-الفقرة 02.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقانون الرسم على رقم الأعمال لسنة 2019.

أما فيما يخص النقص والغش في التصريحات تطرقت المادة 193من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، والمادة 116من قانون الرسوم على رقم الأعمال إلى العقوبات المترتبة عن إخفاء كل أو جزء من المبالغ مستحقة الدفع والعقوبات الناجمة عن أعمال الغش. ويبين الجدول أدناه كل من العقوبات الناجمة عن النقص في التصريحات الجبائية والاخرى المترتبة عن أعمال الغش:

الجدول رقم(04): عقوبات النقص والغش في التصريحات الجبائية.

عقوبات النقص في التصريح		عقوبات الغش والتدليس
الحقوق المغفلة	**نسبة الزيادة**	عند القيام بعمل تدليسي تطبق زيادة مساوية لنسبة الإخفاء المتبعة من طرف المكلف بالضريبة وتوافق هذه النسبة حصة الحقوق المستحقة التي تم إخفاؤها بعنوان نفس السنة. لا يمكن أن تقل هذه الزيادة عن 50٪، وفي حالة عدم الدفع تحدد بـ 100٪. كما تطبق أيضا نسبة 100٪ إذا تعلقت الحقوق المتملص منها
لا تتجاوز 50.000دج	10٪	
بين 50.000دج و200.000دج	15٪	

تتجاوز 200.000دج	25٪	بالحقوق الواجب جمعها عن طريق الاقتطاع من المصدر.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2019

2- مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة:

يقصد بالاختيارات الضريبية:" أي بديل أو هامش حركة يمكن أن تمارسه الشركة بحيث ينقلها إلى وضعية جبائية جديدة، أي مادام لهذا الخيار آثار على جباية المؤسسة فهو خيار جبائي مهما كان أصله أو شكله القانوني"[1].

وللخيار الجبائي ثلاث أشكال هي:[2]

-الخيار الجبائي الصرف: وهو ذلك الخيار الناتج عن التنظيم والتشريع الجبائي.

-الخيار الجبائي القانوني: وهو ذلك الخيار الناتج عن النصوص القانونية غير الجبائية.

-الخيار الجبائي التسيري: وهو ذلك الخيار ناتج عن متطلبات التسيير الجيد.

ويمكننا اختصار مخاطر الاختيارات الضريبية الخاطئة في غياب مراقبة الاختيارات الجبائية المتاحة أمام الشركة، مما قد ينتج عنه أن انتقاءها لخيار جبائي معين، بهدف الحصول على امتيازات مالية تدعم قدرتها الضريبية يمكن أن يتحول إلى مصدر للخطر جبائي ويكون ذلك في حالة عدم توفر تلك الشركة على شروط الاستفادة منه، أو توقفها في مرحلة معينة عن تحقيق الشروط المطلوبة بغية الحصول عليه، مما يؤدي إلى انقضاء حقها في الاستفادة من الامتياز السابق وإعادة إخضاعها للضريبة ومواجهة العقوبات الجبائية المتعلقة به[3].

الفرع الثالث: العلاقة التفاعلية بين التحكم في المخاطر الجبائية وحوكمة الشركات

يستغل معدو القوائم المالية بعض الثغرات القانونية والسياسات المحاسبية من أجل تقديم انطباع مضلل عن الأرباح التي يحققونها وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل بهدف تجنب الضرائب والرسوم المفروضة على المؤسسة، وهو ما يساهم في ظهور الخطر الجبائي من خلال اتباع الشركة لسياسات محاسبية التي تتعارض مع قواعد

[1] عياض محمد عادل، محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2003، ص 21.

[2] عياض محمد عادل، المرجع نفسه، ص21.

[3] حميداتو صالح، سارة ميسي، مرجع سابق، ص 73.

الإفصاح، ويتخذ التحايل المحاسبي التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في الإفصاح المحاسبي الذي يهدف إلى التحايل على دفع الرسوم والضرائب المفروضة، في شكل من أشكال التهرب الضريبي وزيادة الخطر الجبائي في المؤسسة عدة أساليب نذكر منها:[1]

-تضخيم فواتير المصاريف والأعباء.

-العمليات الوهمية.

-مصاريف متعلقة بالاهتلاكات.

-تدنية الإيرادات.

كما أن التدقيق الجبائي خدمة استراتيجية للشركات، سواء عند اختيار مجال الاستثمار أو حتى عند نهاية السنة، إما بتوزيع الأرباح أو إعادة استثمارها، فالجباية موجودة في كل هذه القرارات، لذا من المستحيل تجاوزها.[2]

وفي نظرنا، أحد أهم الأسباب الداعية لوجود التدقيق الجبائي هو الهدف الرئيسي من وجوده والمتمثل في تدنية المخاطر الضريبية، وبذلك نستنتج أن التدقيق الجبائي يمكن اعتماده من أجل زيادة الإفصاح في القوائم المالية، وتصريحات الشركات المكلفة بدفع الضريبة، وهو ما يساهم بشكل مباشر في تعزيز الحوكمة في هذه الشركات.

المطلب الثاني: التدقيق الجبائي كأداة للحد من التهرب الضريبي وأثره على حوكمة الشركات

تعتمد المصالح الضريبية على الرقابة الجبائية والعقوبات المترتبة عنها كأسلوب لردع التهرب الضريبي، لكن للتدقيق الجبائي الذي يعرف على أنه "رقابة جبائية على بياض" دور مهم في توعية المكلفين وتجنيبهم الوقوع في التهرب الضريبي وما قد يترتب عنه من عقوبات، وهو ما سنحاول التفصيل والتأصيل فيه من خلال هذا المطلب.

[1] واضح صالح، ولهي بوعلام، أثر الإفصاح المحاسبي على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة، دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف (2013-2016)، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 05، العدد 01، 2019، ص 988.

[2] مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون، تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية، دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص 69.

الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي وأنواعه

يشير التهرب الضريبي إلى "جميع الطرق القانونية وغير القانونية التي تستخدم لتجنب دفع الضرائب، ويعرف على أنه"تملص المكلف من دفع الضريبة بشتى الطرق المشروعة وغير المشروعة مستفيدا من ثغرات القانون"[1]

كما يعرف بأنه: "محاولة الممول لعدم دفع الضريبة، وذلك بإخفاء بعض العناصر كليا أو جزئيا باستعمال طرق احتيالية، أو غش يفضي بعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها"[2].

ويعرف التهرب الضريبي أيضا بأنه "ذلك السلوك الذي يحاول من خلاله المكلف القانوني بعدم دفع الضريبة المستحقة عليه كليا أو جزئيا، دون أن ينقل عبؤها إلى شخص آخر"[3]، ولتحقيق التهرب الضريبي يتخذ المكلف عدة أساليب قد تكون مشروعة أو غير مشروعة[4].

كما يعرف أيضا بأنه "لجوء المكلف الى استعمال طرق وأساليب احتيالية وتدليسيه قصد التخلص من دفع الضريبة التي عليه كليا أو جزئيا"[5]

ومن خلال التعاريف المقدمة عن التهرب الضريبي يمكن استنتاج نوعين من التهرب الضريبي هما:

1-التهرب الضريبي المشروع:

ويقصد به تملص المكلف من عبء الضريبة بشكل كلي أو جزئي، دون مخالفته لتشريعات الضريبية، وذلك عن طريق استغلاله للثغرات القانونية الموجودة في التشريع الضريبي، بهدف تقليل الضريبة المفروضة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، حيث يمكن لأي شخص التخلص من التزام دفع الضريبة دون أن يعتبر مخالفا للقانون. وبشكل أخر يكون التهرب المشروع بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، حيث يقوم المكلف بالاستعانة بخبراء وذوي الاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة، مرتكزين في ذلك إلى خلل أو ثغرة في التشريع الضريبي. ومن الأمثلة الشائعة للتهرب المشروع أن يهب الشخص أمواله في حياته إلى الورثة بغية عدم

[1] نوفان العليمات، كفاح عيسى، أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن دراسة ميدانية، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، المجلد 22، العدد 04، 2016، ص547

[2] محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2010، ص 118.

[3] ناصر مراد، التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة2، المجلد 02، العدد 01، 2007، ص 79.

[4] ناصر مراد، بن عياد سمير، شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة2، المجلد 02، العدد 02، 2013، ص 400.

[5] ابراهيم مزيود وآخرون، أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر دراسة ميدانية، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، المجلد 05، العدد 02، 2018، ص 96.

دفع ضريبة التركات بعد وفاته، أو مثلا عند فرض ضرائب مرتفعة على الأملاك العقارية، يمتنع عن شراء عقارات حتى لا يدفع الضريبة.[1]

وعليه فالتهرب المشروع هو "التهرب الذي لا يتضمن مخالفة قانون الضرائب، لكنه يحدث عن طريق الاستفادة من الثغرات التي يمكن أن تكون في القانون الضريبي، فينفذ المكلف من خلالها للتخلص من الالتزام بدفع الضريبة".[2]

2-تهرب ضريبي غير مشروع:

هو مخالفة المكلف لأحكام القانون باستعمال الغش والاحتيال للتملص من دفع الضرائب. وتعد وسائل التهرب غير المشروع مخالفات يعاقب عليها القانون، وغالبا تكون هذه المخالفات مقصودة وصريحة وتشمل نية المكلف في التملص من الضريبة، كما تكون في العديد من الأحيان الأخرى نتيجة عدم إدراك المكلف لمسئولياته أو جهله بالقانون، ومن الصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك فقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها والذي من أبرز أشكاله الاخفاء المادي للسلع المستوردة أو المباعة أو المنتجة والتي تخضع للضرائب الجمركية أو ضرائب الاستهلاك ، إضافة إلى تقدير السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بإعطاء فواتير غير حقيقة، أو تهريب سلع مصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون مرورها على مراكز دفع الضريبة الجمركية ، أو الامتناع عن تقديم بيانات يفرض القانون تقديمها في إطار ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو حتى تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة. من جهة أخرى قد يخالف المكلف القانون عند تحصيل الضريبة وذلك بغية منع جبايتها.[3]

ويعد الشكل الأبرز للتهرب الضريبي القيام بتزوير المستندات والتلاعب بالأرقام واستعمال حيل محاسبية.[4]

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن التهرب الضريبي

يؤثر التهرب الضريبي على مختلف الميادين والنشاطات داخل الشركة، وينتج عنه العديد من الانعكاسات السلبية. سنحاول تلخيصها في الجوانب التالية:

---

[1] سهام كردودي، الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011، ص 07.

[2] محمد بكري كمال جمعة، دور آليات حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب في السودان)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2019، ص 50.

[3] بالواضح الجيلاني، سعيدي يحي، فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة (2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 07، العدد 12، 2014، ص 31.

[4] أوكيل حميدة، مطبوعة محاضرات في المالية العامة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2021/2020، ص 61.

1-الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي:

يمكن اختصار الانعكاسات السلبية للتهرب الضريبي على الجانب الاقتصادي فيما يلي:[1]

-آثار التهرب الضريبي على توجيه الاستثمارات: إن انخفاض إيرادات الدولة نتيجة التهرب الضريبي يجعلها تقلص حجم الإعفاءات التي تمنحها في إطار ترقية الاستثمارات وهو ما ينتج عنه انتشار الركود الاقتصادي.

-آثار التهرب الضريبي على قواعد المنافسة: نتيجة للتهرب الضريبي تصبح الشركات المتهربة من الضريبة أفضل من تلك التي تؤديها، من حيث القدرة على تحسين الجهاز الإنتاجي وتعزيز مكانتها في السوق. حيث يؤدي التهرب إلى تراجع شروط المنافسة بين الشركات، إذ تكون الفرصة أكبر أمام الشركات المتهربة من الضريبة، مما يحقق لها التفوق على غيرها من الشركات، حتى لو كانت أكثر إنتاجا وفائدة للمجتمع، حيث تنخفض نفقات الإنتاج بقدر ما تهربت منه الشركات ضريبيا، مما يحقق انخفاض تكاليفها مقارنة مع غيرها من الشركات التي تطبق أحكام القانون وتمتثل لالتزاماتها الضريبية فتكون أمام منافسة غير متكافئة، وهو ما قد يشجع الشركات الأخرى على التهرب من دفع الضريبة كنوع من المواجهة، بحثا عن الاستمرار في السوق.

-أثر التهرب الضريبي على اقتصاد الظل: إن جزءا من الدخل المتولد داخل اقتصاد الظل لا يتم دفع الضرائب عنه، ويكون ذلك عند عدم كشف الأفراد عن دخلهم للإدارة الضريبية أو حتى طبيعة وظائفهم ،وكلما كان حجم اقتصاد الظل كبيرا كلما أدى إلى تخفيض أساسي في الإيرادات العامة للدولة مما يسبب الزيادة في معدلات الضريبة على الأنشطة داخل الاقتصاد الرسمي وهو الأمر الذي يجعل النظام الضريبي المبني على ضرائب الدخل في وجود حجم كبير لاقتصاد الظل أمرا غير عادل، مما يخلق ضغطا كبيرا للتوجه نحو تبني الضرائب غير المباشرة التي قد تؤدي إلى تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

2-الآثار المالية للتهرب الضريبي:

يتسبب التهرب الضريبي في إلحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة، من خلال خسارة جزء معتبر من الموارد المالية، يترتب عنه عجزها عن القيام بالإنفاق العام على أكمل وجه، كما تفقد قدرتها على أداء واجباتها نحو المواطنين، مما يدفع الدولة في ظل هذا العجز إلى اللجوء لوسائل تمويلية أخرى، مثل الإصدار النقدي والاقتراض.[2]

[1] سليمان دالي، رواد داؤد، دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة سوريا، المجلد 37، العدد 01، 2015، ص 286.

[2] سليمان دالي، رواد داؤد، مرجع سابق، ص 286.

3-الآثار الاجتماعية للتهرب الضريبي:

يعتبر التهرب الضريبي أحد أسباب ضعف أخلاق المجتمع، وكذا علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة، ومن الملاحظ أن الزيادة في الأعباء التي يتحملها المكلفين غير المتهربين قد تدفعهم بدورها إلى التهرب، كنتيجة لشعورهم بالتعسف وبالتالي انتشار روح الغش في المجتمع. [1]

4-الآثار على فعالية النظام الضريبي:

يعد انتشار التهرب الضريبي دليلا لعدم فعالية النظام الضريبي، إذ نجد أن التهرب الضريبي لا يحقق مبدأ العدالة الضريبة، كما يؤثر على التكافل الاجتماعي، ويخفض من إيرادات الدولة، وبالتالي فالتهرب الضريبي يؤثر أيضا على عدم تحقق أهداف كل من السياسات الضريبة، الاجتماعية والاقتصادية فهو يحد من أهمية الضريبة. لذلك يمكننا القول إن التهرب الضريبي ظاهرة اجتماعية خطيرة تسيئ للاقتصاد الوطني، وتمنع الدول عن تنفيذ سياساتها المالية ذات الأهداف التنموية، ونظرا للآثار التي تنشئ عنه التهرب فان مختلف التشريعات الضريبية تسعى لمكافحته بكل الوسائل المتاحة.[2]

الفرع الثالث: التدقيق الجبائي وسيلة لكبح التهرب الضريبي

نتيجة للآثار الخطرة التي يتسبب فيها التهرب الضريبي بصوره المختلفة، كان من الضروري أن تسعى الدول إلى مكافحته بكل الوسائل المتاحة، وفي الواقع فإن مكافحة التهرب الضريبي تتم إما باستعمال وسائل وقائية تعمل على ردع أسبابه، وإما باستعمال وسائل علاجية تعمل على معاقبة مرتكبيه. ويمكن تلخيص الوسائل الوقائية فيما يلي:[3]

-مراجعة التشريعات الضريبية: للتشريع الضريبي الجيد جملة من الصفات سواء من ناحية حسن الصياغة أو الانسجام مع الوضع الاقتصادي، فكلما كان التشريع المالي جيدا ومنسجما ومترابطا كان لا يحتوي على ثغرات تترك مجالا للتهرب أو لعدم المساواة.

-نشر الوعي الضريبي: وذلك بالاستعانة بأجهزة الأعلام المختلفة من أجل تعريف المواطن بالضريبة، طبيعتها وحق الدولة في تقاضيها، وطرق إنفاقها.

---

[1] سليمان دالي، رواد داؤد، نفس المرجع، ص 287.

[2] لابد لزرق، ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2012/2011، ص 61.

[3] خالد عيادة عليمات، التهرب الضريبي أسبابه، اشكاله وطرق الحد منه، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 04، العدد 02، 2013، ص 21.

-تحقيق العدالة الضريبية: لتحقيق هذا المبدأ من الضروري احترام جملة من السبل والإجراءات منها: شمولية الضريبة، ومعدل الضريبة المعقول.

-تشجيع المكلفين على مسك الدفاتر التجارية: حيث أن تقييد المكلفين لنشاطهم في دفاتر قانونية يساعد مصالح الضرائب على التحديد الصحيح للأرباح الحقيقية، ويعد غياب هذه الدفاتر أحد العوامل الرئيسة للتهرب الضريبي.

-الترابط بين الجهات المختلفة في الدولة: حيث أن أغلب المكلفين تربطهم معاملات مختلفة مع العديد من الهيئات والوزارات والإدارات والمصارف، فنجدهم على سبيل المثال يتعاملون مع المصارف عن طريق حسابات جارية وقروض وإيداعات.

-تحسين الجهاز الإداري الضريبي: من خلال تعزيز الجهاز الضريبي بالحواسيب والأجهزة المتطورة، اللازمة لتسريع وتيرة انجاز الاعمال، عن طريق انتهاج أسلوب عصري وحضاري في كل من تنظيم الإدارات الضريبية، واستلام التصريحات، ونظام الاستعلامات.

ويدل النظام الضريبي الأمثل عن الانسجام بين كل من إدارة الضرائب والمكلفين والتشريعات الضريبة وذلك من خلال قانون ضريبي ملائم ومكلفين ملتزمين وعلاقة شفافية بين الإدارة والمكلف، ولكن في العديد من الأحيان لا يحصل هذا انسجام بينهما مما يفضي لمشاكل عدة أهمها تراجع درجات الالتزام الضريبي، ما يؤثر بدوره على فعالية التدقيق الجبائي معبرا عن وضع لا يستجيب فيه المكلف للقوانين الجبائية.[1]

وباعتبار النظام الضريبي الجزائري نظاما تصريحيا فهو يقوم على مبدأين رئيسيين هما "مبدأ صدق نية المكلف بالضريبة ومبدأ صحة التصريح بالذمة المالية"، وفي مقابله منح المشرع صلاحيات واسعة لإدارة الضرائب بغية القيام بعمليات التدقيق الجبائي وإثبات وجود التهرب الضريبي أو عدمه، ويمكن لمعدلات التدقيق وشمولية عملياته أن تشجع المكلفين بالضريبة بغية الحذر في إتمام تصريحاتهم الضريبية ، ومن صلاحيات التدقيق الجبائي الممنوحة نجد إصلاح القصور و السهو والأخطاء التي قد يرتكبها دافعي الضرائب، إضافة إلى التأكد من دقة التصريحات المقدمة من طرفهم، لذلك فهو يمثل أداة جوهرية لمعالجة حالات عدم الفعالية أو الالتزام الضريبي[2]. وتعد رغبة المكلف في زيادة ثروته وتحسين مستواه المعيشي مهما تطلب الأمر، حتى على حساب

[1] بوعكاز سميرة، مرجع سابق، ص 213.

[2] لواج منير، لواج عبد الرحيم، تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، جامعة سوق أهراس، المجلد 08، العدد 01، 2022، ص 38.

دفع الضريبة، الهدف النهائي للتهرب الضريبي مهما تنوعت طرقه ، هذه الغاية تجعل المكلف أكثر حساسية للعبء الضريبي، يأبى تحمله على حساب ثروته ،خاصة إذا لاحظ أن القوانين الجبائية معقدة وصعبة الفهم، أو لاحظ إسرافا في الإنفاق العام ،[1] وهنا يبرز دور المدقق الجبائي في توعية المكلفين بالغرامات والعقوبات التي تقع على عاتقهم نتيجة انتهاكهم للقوانين الجبائية، أو وجود أخطاء ومخالفات في تصريحاتهم ، حيث تلجأ الشركة إلى المدقق الجبائي بغية التحقق من مدى احترامها للقوانين الجبائية عند اعداد النتائج، وذلك قبل تقديم التصريحات لحماية نفسها من المخاطر الجبائية من جهة، و فهم القوانين والتشريعات الجبائية التي تضمن لها الاستفادة من الامتيازات أو التخفيضات الجبائية[2](رقابة قبلية وقائية) من جهة أخرى.

فالتدقيق الجبائي إذن يشكل أداة رئيسية تعالج عدم الفعالية وعدم الالتزام الضريبي، كذلك فيما يتعلق بالتهرب المشروع أو ما يعرف بـ (التجنب الضريبي) فإن الاستعانة بمدقق جبائي يسهل للمكلفين الاستفادة من مهاراته في المجال الجبائي لتجنب الضريبة بدون التعرض لمخاطر جبائية، وذلك باستغلال الثغرات المتاحة في النصوص القانونية لعدم دقتها أو صياغتها بإحكام، ما يسهل للمكلفين تحريف النصوص وتفسيرها لصالحهم حتى دون مخالفتها .[3] أما فيما تعلق بالوسائل العلاجية فهي تتمثل في التدقيق الجبائي الخارجي أو ما يعرف بالرقابة الجبائية على مستوى المصالح الجبائية.

كما يعتبر التدقيق الجبائي أحد أهم المحددات الاقتصادية للامتثال الضريبي حيث بينت العديد من الدراسات، على غرار دراسة (Mohd، 2010) أن عمليات التدقيق الجبائي لها تأثير إيجابي في الحد من التهرب الضريبي، حيث أشارت الدراسة إلى أنه في أنظمة التقييم الذاتي يمكن أن تلعب عمليات التدقيق الجبائي دورا مهما، ويتمثل دورها المركزي في زيادة الامتثال الطوعي، حيث يمكن أن تشجع معدلات التدقيق ودقة عمليات التدقيق الجبائي دافعي الضرائب على أن يكونوا أكثر حذرا في استكمال تصريحاتهم الجبائية، والإبلاغ عن جميع الدخل المحقق، والمطالبة بالامتيازات الضريبية، والتأكد من مسؤولياتهم الضريبية.

كما أن عدم تعرضهم للرقابة الجبائية خلال فترة زمنية طويلة، يعطيهم شعورا بغياب المصالح الجبائية وبعدهم عن الكشف والعقاب، مما يجعلهم يتوجهون إلى التهرب الضريبي، إلا أن خضوعهم للتدقيق الجبائي

---

[1] حسينة بن فارس، إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص نقود وبنوك، 2007، ص 72.

[2] نجار أيوب، شارفي ناصر، دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، المجلد 11، العدد 01، ،2022، ص 234.

[3] قلاب ذبيح لياس، بتصرف، مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009، ص37-36.

بصفة دورية يحد من هذا الشعور، فحضور المدقق الجبائي لدى دافعي الضرائب يذكرهم دوما بإمكانية خضوعهم للرقابة الجبائية، إضافة إلى توعيتهم بالقوانين والإجراءات الجبائية، مما يرفع من فهمهم ووعيهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية، وهو ما يعزز قرار الامتثال الجبائي لديهم.[1]

المطلب الثالث: جودة التدقيق الجبائي كآلية لتعزيز حوكمة الشركات

إن الأساس في عملية التدقيق الجبائي هو تمكين المدقق الجبائي من تكوين رأي وإبدائه عما إذا كانت القوائم المالية تعرض بصورة صادقة وعادلة الجانب الجبائي للشركة، ولا يتحقق ذلك إلا إذا تمت عملية التدقيق بجودة واستقلالية ونزاهة وإذا ما تحققت جودة التدقيق الجبائي وباعتبارها آلية من آليات الحوكمة، سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى مفهومها ومؤشرات قياسها وكيفية مساهمتها في تعزيز حوكمة الشركات.

الفرع الأول: مفهوم جودة التدقيق الجبائي

يختلف مفهوم جودة التدقيق الجبائي باختلاف وجهات النظر للفئات المستفيدة من عملية التدقيق سواء كانوا مدققين أو معدين للقوائم المالية أو حتى مستخدمين لهذه القوائم، كما يتحدد مفهوم جودة التدقيق وفقا لمستويين هما:[2]

1-المفهوم العام: ويعبر عن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وخصائص الرأي المهني للمدقق الذي يحقق اشباع احتياجاتهم في حدود القيود الاقتصادية والعملية لبيئة التدقيق.

2-المفهوم التشغيلي: ويعبر عن وجهة نظر المدقق بخصوص القيام بمهمة التدقيق من حيث درجة التزامه بالمعايير المهنية والبرامج والخطط المسطرة ودرجة اكتشافه للأخطاء والمخالفات التي تتضمنها القوائم المالية وتقريره عنها.

أولا: تعريف جودة التدقيق الجبائي

تعد منظمة خدمة الإيراد الوطني الأمريكية الأولى والوحيدة التي قامت بتعريف جودة التدقيق الجبائي حيث عرفتها بأنها: "عبارة عن تحديد الضريبة الصحيحة بأقل كلفة بطريقة تعزز الثقة العامة في الخدمة"

ويدل هذا التعريف على أن جودة التدقيق الجبائي تتلخص في الخطوات التالية:[3]

---

[1] عمر باي، غلام الله جيلالي عياد، أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 08، العدد 02، 2022، ص 25.

[2] ايمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، المجلد 20، العدد 01، 2006، ص 106.

[3] سمية قحموش، مرجع سابق، ص 300-301.

–تحديد الضريبة بشكل صحيح: والتي تعتبر غاية ومقصد التدقيق الجبائي ولا يمكن تحديد الضريبة بشكل صحيح إلا إذا توفرت للمدقق كل الوسائل الإدارية والمالية والفنية المناسبة، فصحة الضريبة تنبع من انسجامها مع القانون الضريبي إضافة إلى صحة البيانات المالية التي اعتمد عليها في اعدادها وانسجامها مع الواقع الحقيقي الصادرة عنه.

–بأقل تكلفة: حيث يتم تحديد الضريبة استنادا لمبدأي الكفاية والأهمية النسبية وذلك للطرفين المكلف بالضريبة وأيضا الإدارة الضريبية.

–تعزيز الثقة في الخدمة: حيث يجب أن يعكس العمل الاهتمام بالمكلف وزيادة رضاه وتعزيز استجابته الطوعية وذلك رغم تضارب المصالح بين الإدارة التي ترغب أن تكون الضريبة القانونية أكبر ما يمكن وبين المكلف الذي يرغب أن تكون الضريبة في حدها الأدنى.

وبما أن التدقيق الجبائي الذي نركز عليه في دراستنا، يدخل ضمن التدقيق الذي يجريه المدقق الخارجي في إطار التخصص النوعي لصالح الشركة، فهو من منظور الشركة وليس من منظور إدارة الضرائب، إذ يتبع التدقيق التشغيلي فهو بالضرورة حسب نظرنا يتبع جودة التدقيق المتعارف عليها وليس جودة التدقيق الجبائي التي تحددها مصالح الضرائب، وفيما يلي بعض التعريفات التي تطرقت لجودة التدقيق:

من الناحية الأكاديمية تعتبر الباحثة (Elizabeth Deangelo) من أوائل الباحثين الذين سعوا إلى وضع تعريف لجودة التدقيق، حيث رأت بأنها "تقدير السوق لاحتمالية أن المدقق سيكتشف الانحراف في نظام العميل ويقوم بالتقرير عن هذا الانحراف"[1]، كما أشارت إلى أن إمكانية اكتشاف المدقق للخروقات يعتمد على القدرات والتكنولوجيات التي يمتلكها المدقق، إضافة إلى إجراءات التدقيق التي يتبعها خلال عملية التدقيق، وحجم العينات التي يأخذها، أما بخصوص الاحتمال الشرطي المتعلق بالإبلاغ عن الانتهاكات المكتشفة فيعد مقياسا لاستقلالية المدقق عن عميله.

وعرفت أيضا بأنها:" الالتزام بمعايير التدقيق و معايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، و تتعلق معايير الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توفرها في العاملين في المكاتب، كالنزاهة و الموضوعية و الاستقلال و توفر المهارات و الكفاءة في الأفراد، كي يتمكنوا من الوفاء بمسؤوليات المكلفين بها و توزيع الأفراد على المهام بطريقة تلائم بين الخبرات و المهارات لدى الأفراد، بالإضافة

[1] Deangelo Linda Elizabeth, AUDITOR SIZE AND AUDIT QUALITY, Journal of Accounting and Economics, Vol 03, N° 03, p 186.

إلى طبيعة المهمة و التوجيه و الإشراف الكامل على أداء العاملين في المكاتب، وأخيرا ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق".[1]

وعرفت أيضا بأنها " الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية تدقيق، للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع، كما تشير إلى قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات في نظام العميل، وقدرته على التقرير عن ذلك، وقيامه بتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعميل إلى أقل حد ممكن، في ضوء الأتعاب المتفق عليها".[2]

أما فيما يخص المنظمات المهنية، فنجد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الذي عرف جودة التدقيق من خلال المعيارين الدوليين لرقابة الجودة وهما: المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول المتعلق بالشركات التي تؤدي عمليات التدقيق للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، حيث أشار هذا المعيار إلى أن هدف مكاتب وشركات التدقيق في تحقيق جودة التدقيق هو إيجاد نظام رقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة تلبي الأهداف المنتظرة منها. والمعيار الدولي لرقابة جودة تدقيق البيانات المالية (IAS220)، الذي نص على ضرورة اتباع إجراءات وسياسات محددة لضمان جودة التدقيق، وأن هدف المدقق هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي توفر للمدقق ضمانا معقولا بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.[3]

كما أصدر المجلس البريطاني للتقارير المالية سنة 2008، الإطار العام لجودة التدقيق، والذي صمم لدعم التواصل الفعال بين كل من المدققين، لجان التدقيق، المستثمرين، معدي القوائم المالية وغيرهم من أصحاب المصالح، كما عين المجلس المبادئ الرئيسية لإطار جودة التدقيق والتي تشمل ما يلي:[4]

-الثقافة داخل مكتب التدقيق.

-مهارات وقدرات كل من الشركاء وأعضاء فريق التدقيق.

-فعالية وكفاءة عملية التدقيق.

---

[1] ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2017، ص 27.

[1] أنس عليان الشريف، معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الجنان، لبنان، 2010/ 2011، ص 15.

[3] مقرامنت عبد القادر، ضيافي نوال، بوسالم رفيقة، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، مجلد 09، عدد 04، 2021، ص 81

[4] لخذاري عبد الجليل، أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية، دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، 2019/2018، ص 120.

-منفعة تقارير التدقيق وإمكانية الاعتماد عليها.

-العوامل الأخرى الخارجة عن سيطرة مكاتب التدقيق لكنها تؤثر على جودة التدقيق، مثل الحوكمة، وكفاءة لجان التدقيق داخل المؤسسة محل التدقيق.

ثانيا: أهمية جودة التدقيق الجبائي

تكمن أهمية جودة التدقيق الجبائي في أن أصحاب المصالح وعلى رأسهم الإدارة الضريبية وكذا المستخدمين للقوائم المالية، يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق الجودة التامة، لأنهم يعتمدون عليها في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، فجودة التدقيق إذن، هي مصلحة مشتركة بين جميع الأطراف المستفيدة منه، ويمكن بيان أهمية جودة التدقيق الجبائي على هذه الأطراف كما يلي:[1]

-المدقق الجبائي: يهتم المدقق الجبائي بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك بغية تحسين شهرته وسمعته وتنافسيته.

- إدارة الشركة: تعتبر الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية، لذلك فإن تنفيذ عملية التدقيق الجبائي بأعلى جودة ممكنة يساعدها في التعرف على أماكن القوة والضعف لديها، ويمكنها من وضع خطط مستقبلية. ومن جهة أخرى لتقرير المدقق الجبائي ردود فعل قد تؤثر على الشركة كأن تتعرض للرقابة الجبائية.

-البنوك: تستند البنوك ومؤسسات التمويل على القوائم المالية المدققة، خاصة فيما يتعلق بقرار منح القروض والتسهيلات البنكية، وبدون شك، تؤثر جودة عملية التدقيق الجبائي في تلك القرارات.

- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة من طرف مدقق قانوني خارجي بهدف منح العملاء تسهيلات ائتمانية. ولا شك أن جودة التدقيق الجبائي سوف تؤثر بشكل كبير على قراراتهم في منح الائتمان.

- الهيئات والأجهزة الحكومية: تعتمد الأجهزة الحكومية وعلى رأسها المصالح الضريبية، على القوائم المالية المدققة لغايات عدة مثل (التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، وتقرير الإعانات...). كما تسعى إلى أن تتم أعمال التدقيق الجبائي وفق مستوى عال من الجودة بهدف حماية النشاط الاقتصادي والأطراف ذات الصلة بعملية التدقيق الجبائي.

-الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة: تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوي عال من الجودة بغية تطوير المهنة وتحسين الثقة فيها، واكسابها مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لها وللخدمات التي تقدمها.

[1] نشيدة أحططاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 01، 2019، ص 131ص132.

الفرع الثاني: مؤشرات قياس جودة التدقيق الجبائي

رغم تطرق العديد من الدراسات إلى موضوع جودة التدقيق، إلا أنه لم يتم الإجماع على مؤشرات لقياسها، حيث أن هذه المؤشرات اختلفت باختلاف الدراسات التي تناولتها حيث أن كل دراسة ركزت على وجهة نظر معينة.فنجد، (Deangelo, 1981-Eichenseher et al, 1989-Lennox, 1999-Nichols et Smith1983)، ربطوا جودة التدقيق أساسا بجودة المدقق نفسه وأن استقلالية وكفاءة المدقق تعد ضمانات لجودة عملية التدقيق. كما أن دراسة (Kaplan, 1995 -Krishnan et Schauer, 2000 al, 1997) Reckers et- توصلت إلى أن التركيز على خصائص الاستقلالية والكفاءة الأساسيين، يساعد على الوصول إلى جودة التدقيق،إلا أن الفضائح المالية مثل قضية شركة أنرون وإفلاس شركة أرثر أندرسون، أثبتت عدم كفاية النهج التقييمي المتعلق فقط بجودة المراجع من أجل تحقيق الجودة في التدقيق، إضافة إلى بروز أبحاث جديدة مثل:

(Carcello et al, 1992- Pigé, 2003- Chemangui, 2004- Manita 2008)، والتي اعتنت أكثر بتقييم الجودة انطلاقا من أعمال التدقيق التي أجريت، فكان التوجه نحو اقتراح مقياس لجودة التدقيق يعمل على مساعدة لجان التدقيق بصفته أسلوب تقييمي مركز يحلل مسار عملية التدقيق.[1]

ونظرا لأن جودة التدقيق الجبائي الذي نهتم به في دراستنا مختلف عن جودة التدقيق الجبائي في مصالح الضرائب والذي يخضع لمؤشرات ونسب لا تتناسب مع دراستنا، ونظرا لكون التدقيق الجبائي الذي تناولناه في دراستنا يدخل ضمن التدقيق التشغيلي فجودته من وجهة نظرنا قابلة للقياس وفق المؤشرات أدناه:

الاتجاه الأول: قياس جودة التدقيق من خلال تحليل جودة المدقق (النهج التقييمي)

يؤكد هذا الاتجاه على تقييم خدمات المدقق والخدمات المرتبطة بها، من خلال التقيد بالمعايير المهنية للتدقيق، دون مراعاة لدرجة الإشباع الذي تحققه لبقية الأطراف المستفيدة، حيث يقوم هذا الاتجاه بتعيين عدة متغيرات تؤثر على الجودة وتقييمها للحكم عليها وعلى صلتها بجودة التدقيق، ويمكننا تبويب هذه المؤشرات إلى أربع مجموعات هي:

المجموعة الأولى: مؤشرات يحددها السوق: وتشمل

سمعة مكتب التدقيق

حجم مكتب التدقيق

أتعاب مهمة التدقيق

[1] Riadh Manita, La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien, p 04, disponible sur : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00455733 , date de consultation 08/11/2022.

المجموعة الثانية: مؤشرات تتعلق بالخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق: تعد شركات التدقيق مثلها مثل أي شركة حيث تملك هيكل هرمي ومنظومة عمل خاصة بها، يصنف المدققين من خلالها في مستويات هرمية متفاوتة ولهم دوافع مختلفة لتقديم خدمات تدقيق تمتاز بالجودة، فشركات التدقيق لا تعتمد على مؤسساتها الداخلية فقط ولكن أيضا على جودة المجهودات التي يبذلها المدققين.[1] وتشتمل مؤشرات جودة الخصائص التنظيمية لمكتب التدقيق على ما يلي:

-الموارد البشرية.

-إجراءات الرقابة على الجودة.

-الخبرة في مجال التدقيق.

-التخصص المهني(الصناعي).

-القيام بالمهام الاستشارية.

-تغيير المدقق في الشركة.

المجموعة الثالثة: مؤشرات خصائص فريق التدقيق: وتضم ما يلي:[2]

-اهتمامات المديرين والشركاء بعمليات التدقيق.

-الاحتراف والمواظبة والشك المهني.

-التجربة السابقة مع العميل.

المجموعة الرابعة: مؤشرات متعددة الأبعاد

تم تطوير مؤشرات هذه المجموعة من خلال تهيئة قوائم بالصفات النوعية وإدارتها عن طريق الاستبيانات، إضافة إلى المزايا التي حددتها الأدبيات والتي غالبا ما تتعلق بتكوين فريق التدقيق، مؤهلاته وخبرته. كما تتعلق بخصائص مكاتب التدقيق وقدرتها على التحكم في أعمال التدقيق. لذلك يمكننا القول بأن مؤشرات التدقيق المتعددة الأبعاد هي مزيج بين مؤشرات المجموعات الثلاث المذكورة أعلاه.[3]

الاتجاه الثاني: قياس جودة التدقيق من خلال تحليل مسار عملية التدقيق (النهج المركز)

تعتبر أبحاث كل من(Carcello et Al, 1992)، (Sutton, 1993)، (Manita et Pigué, 2006) أرضية مهدت لبروز النهج المركز في تحديد مؤشرات لقياس جودة التدقيق، وذلك انطلاقا من تحليل مسار عملية التدقيق، خاصة بعد التحقق أن المؤشرات السابقة لم تكن كافية للحكم على جودته.

[1] Riadh Manita, Makram Chemangui, les approches d'évaluations et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit une revue critique, 2007, France, disponible sur : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780, date de consultation 10/11/2022.

[2] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 67-68.

[3] Riadh Manita, Makram Chemangui, op-cit, p15 .

تقسمت هذه المؤشرات إلى ست مراحل، تظهر مسار عملية التدقيق ابتداء من مرحلة قبول المهمة إلى غاية مرحلة إعداد التقرير، وسنحاول تحليلها فيما يلي:[1]

1-جودة قبول المهمة: وتحتوي على ستة معايير بغية تعريف المدقق على الشركة قبل قبول المهمة إضافة إلى التحقق من حفاظه على استقلاليته، ونلخص هذه المعايير فيما يلي:

-جمع معلومات أولية عن نشاطات الشركة وصناعاتها.

-مقابلة المدقق الداخلي وتقييم تقريره.

-تحديد أهداف عملية التدقيق.

-القيام بمقابلة أعضاء الإدارة والقيام بالزيارات الميدانية.

-التعرف على هيكل رأس المال وقائمة المساهمين والمديرين قبل قبوله للمهمة.

-توقيع المدقق على الالتزامات المرتبطة باستقلاليته.

2-جودة التخطيط لمهمة التدقيق: وقسمت إلى أربع مجموعات فرعية، لكل منها معايير خاصة بها سنوضحها فيما يلي:

-جودة تنظيم مرحلة التخطيط: من أجل تحقيق جودة هذه المرحلة يلزم التقيد بالمعايير الآتية:

-ضرورة بدأ هذه المرحلة قبل اقفال الحسابات.

-احترام مراحل التدقيق المختلفة، فمثلا لا تكون مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية قبل مرحلة التعرف على الشركة.

-وجود خطة مكتوبة قبل بدأ مهمة التدقيق، مع مراعاة أن تتلاءم مع الإمكانيات المادية والبشرية المستخدمة من طرف المدقق.

-جودة فهم المخاطر: ولتحقيق جودة هذه المرحلة يتوجب على المدقق الالتزام بالمعايير التالية:

-التحقق والتقدير الصحيح للمخاطر الجبائية التي قد تواجه الشركة.

-توافق توجهات مهمة التدقيق مع المخاطر المتوقعة ومع الوسائل المستعملة لمواجهتها.

- فهم المدقق للقوانين والسياسات الجبائية المطبقة في الشركة، وأيضا لإجراءات إدارة المخاطر الجبائية فيها.

-جودة فهم العميل: ويستوجب الوصول إليها فهم المدقق لبيئة الرقابة الداخلية لعميله، إضافة إلى فهمه لأنظمة معالجة المعطيات الجبائية، سواء يدويا أو آليا.

[1] حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 70 -74.

-جودة تكوين وتأهيل فريق العمل: لتحقيقها ينبغي تكوين وتأهيل الفريق المزاول لعملية التدقيق الجبائي بشكل جيد وفعال، وذلك من خلال إشراك الخبير الجبائي المسؤول عن المهمة والذي يتمتع بدرجة كفاءة عالية.

3-جودة تقييم نظام الرقابة الداخلية: وتم تبويبها في أربع مجموعات فرعية نلخصها فيما يلي:

- الجودة في التنفيذ ومتابعة التقييم.

-جودة تنظيم التقييم المتعلق بالرقابة الداخلية.

-جودة الاستجابة لتوقعات العميل.

-جودة تأهيل وتكوين فريق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4-جودة الجرد المادي: وخصص لقياسها أربعة معايير نلخصها فيما يلي:

-مراجعة تعليمات الجرد قبل المباشرة فيه.

-حضور المدققين من أجل مباشرة عملية الجرد المادي.

-حصر البنود المهمة التي يتوجب جردها إضافة إلى توزيعها الجغرافي.

-حصر التزامات الشركة خارج الميزانية.

5-جودة تدقيق الحسابات والتصريحات: بالإضافة إلى ضرورة تحقيق المدقق الجبائي للجودة خلال تحققه من دقة وصحة التصريحات الجبائية، وكنتيجة حتمية لتعلق الجانب الجبائي للشركة بالجانب المحاسبي، يلزم المدقق الجبائي بالتحقق من جودة مهمة التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال التحقق من أبعاد جودة هذه المرحلة، والتي تم تحديدها في أربعة أبعاد هي:

-جودة برنامج التدقيق.

-بذل العناية المهنية اللازمة.

-تكوين وتدريب الفريق من أجل فحص الحسابات.

-الاستجابة لتوقعات العميل من خلال تغطية كل النواحي القانونية، الجبائية والاجتماعية المتعلقة بقطاع نشاط العميل.

6-جودة نهاية المهمة: تم تخصيص أربعة معايير لها ترتبط بما يلي:

- استقلالية المدقق في نهاية مهمته عن طريق التحقق من جودة استنتاجاته التي توصل إليها.

- مطالبته للإدارة بتوقيعها على استلام التقرير.

-تقيد المدقق بقواعد الانتهاء من المهمة من خلال التأكد من تغطية برنامج التدقيق للأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات، وتدقيق معاملاته مع الأطراف ذات العلاقة.

- إعداد مذكرة شاملة.

الفرع الثالث: العلاقة التفاعلية بين جودة التدقيق الجبائي وحوكمة الشركات.

تساهم جودة التدقيق الجبائي في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات حيث يتضمن مفهوم حوكمة الشركات مجوعة من المبادئ التي تستهدف توفير اجراءات رقابة داخلية فعالة، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة، وذلك بغرض التحقق من مواجهة وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية، فضلا عن تلبية توقعات المسيرين وأصحاب المصلحة بأكبر قدر ممكن من الأمانة والشفافية[1].

وتكتسب جودة التدقيق الجبائي أهميتها كأداة أساسية من أدوات حوكمة الشركات، من خلال توفيرها تأكيدات للمسيرين بصحة التقارير المالية وصحة التصريحات الجبائية للشركة، وكفاءة وفعالية نظم الرقابة الداخلية المطبقة، والافصاح عن المخاطر المختلفة التي تهددها، وكذا الاجراءات التي اتخذت لمواجهتها مما يحسن من وسائل الاتصال ويزيد درجة الثقة بين الشركة والمساهمين والمحيط الخارجي[2].

كما تعد جودة التدقيق الجبائي أحد الآليات التي يمكن تضمينها في استراتيجية الحد من الفساد المالي والإداري، إذ أن وظائف التدقيق الجبائي هي أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لحماية أموال الشركات وحماية الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك تعد إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للشركة لأنها تدخل التحسينات والتعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية والرقابية.[3]

[1] علاء بوقفة، مرجع سابق، ص 111.

[2] بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015، ص 52.

[3] خيثري الخادم، لزرق محمد، التكامل بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس ووهران، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر3، المجلد 10، العدد 01، 2021، ص 314.

خلاصة الفصل:

بعد تعرفنا على الخلفية النظرية للتدقيق الجبائي ومنهجية القيام به، تبين أنه أحد أنواع التدقيق الخارجي ويمكن اعتباره رقابة جبائية على بياض، وأن اعتماد الشركات الاقتصادية عليه يساعدها على تطبيق التزاماتها الجبائية بأقل تكلفة، كما أن نتائجه تكون على شكل تقرير نهائي يشمل كل المراحل والنتائج والتوصيات الضرورية لتفعيل الجانب الجبائي للشركات الاقتصادية.

وفي محاولة منا لربط التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات والبحث عن العلاقة بينهما، توصلنا نظريا إلى أنه يمكن للتدقيق الجبائي أن يساهم بشكل فعال في تعزيز حوكمة الشركات من خلال قدرته على التقليل من المخاطر الجبائية التي قد تتعرض لها الشركات، كما أن الاعتماد على مدقق جبائي يمكنه أن يساعد على الحد من التهرب الضريبي، خاصة في ضل التخصص النوعي للمدقق والتزامه بتحقيق جودة التدقيق الجبائي.

الفصل الثالث: مساهمة التدقيق الجبائي في تعزيز تطبيق الحوكمة في قطاع المناجم

تمهيد:

بعد قيامنا بدراسة نظرية حاولنا فيها الإلمام بمختلف جوانب الموضوع نظريا ارتأينا القيام بدراسة ميدانية لتعزيز عملنا بنتائج علمية من واقع الشركات الجزائرية وذلك بالاعتماد على أحد أهم أدوات البحث العلمي والمتمثلة في الاستبيان الذي قمنا بإعداده وتوزيعه على عينة من الشركات المنجمية الجزائرية ثم معالجة مختلف البيانات التي تحصلنا عليها بالاستعانة بالبرنامج الإحصائيSPSS .

وبغرض تحقيق هدف الدراسة المتمثل أساسا في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية، وهذا في ظل المخاطر الجبائية التي تتعرض لها والناتجة عن التطبيق غير السليم للوائح والتشريعات والقوانين فقد حاولنا معرفة ما إذا كان هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الجبائي والحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية مع تسليط الضوء على القطاع المنجمي باعتباره أحد أهم القطاعات التي تساهم في النهوض باقتصاد الدولة الجزائرية. ولذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية:

المبحث الأول: تقديم حول القطاع المنجمي في الجزائر

المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار علاقة التدقيق الجبائي بحوكمة الشركات في المؤسسات المنجمية بالجزائر.

المبحث الأول: تقديم حول القطاع المنجمي في الجزائر

تراهن الحكومات المتعاقبة في الجزائر على التنويع الاقتصادي كسبيل للنهوض بالاقتصاد والتحرر من تبعية البترول، وأهم قطاع تعول عليه في ذلك هو القطاع المنجمي الذي يساهم في توفير المادة الأولية المستعملة في الصناعات التحويلية كما يسمح بتلبية حاجيات الصناعة المحلية من المواد الأولية، ناهيك عن البحث عن فرص التواجد في السوق العالمية للمعادن وجلب العملة الصعبة وتوفير مناصب الشغل، لهذه الأسباب وغيرها، اخترنا الشركات المنجمية كعينة للدراسة، وسنحاول في هذا المبحث تقديم أهم ما يخدم الدراسة حول القطاع المنجمي الجزائري.

المطلب الأول: النشاطات المنجمية في الجزائر

تعد الأنشطة المنجمية جميع الأنشطة المرتبطة بالثروة المعدنية سواء ما تعلق بالبحث عنها أو استخراجها أو استغلالها فهي تنقسم إلى قسمين البحث المنجمي والاستغلال المنجمي (الفرع الأول) وتشرف على ضبطه الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية (الفرع الثاني) ولا يتم القيام به إلا بالحيازة على ترخيص يقدم بشروط محددة (الفرع الثالث).

الفرع الأول: البحث والاستغلال المنجمي

قبل التطرق إلى النشاطات المنجمية يجب أن نعرج على مفهوم المنجم، إذ يعرف بأنه:" محيط قطعة الأرض الذي يمكن أن تحتوي معادن وعناصر معدنية وتركيزات جيولوجية لمواد معدنية أو متحجرة، أو مكمن لمواد معدنية أو متحجرة يمكن استغلاله أو تم استغلاله كليا أو جزئيا أو تم التخلي عنه أو استغلال منجمي تم هجره أو ليس له صاحب"[1].

أما النشاط المنجمي فيقصد به "كل بحث وتنقيب واستغلال بترخيص إداري وفقا للتشريع المعمول به عن ثروة معدنية في الإقليم التابع للدولة سواء كانت موجودة في باطن الأرض أو سطحها أو في قاع البحر الذي يتبع اختصاصها الإقليمي السيادي" أي هو ذلك النشاط التجاري المرخص للبحث في المناطق المنجمية واستغلالها وتعد كل شركة منجمية كل شركة تمارس النشاط المنجمي، وحسب قانون المناجم 05/14 تنقسم النشاطات المنجمية في الجزائر إلى نوعين:

[1] حازم رباب، بوضياف سامية، تأثير الأعباء الضريبية في المؤسسات المنجمية على سياسة توزيع الأرباح دراسة تطبيقية على شركة مناجم الفوسفات بتبسة، الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد 07، المجلد 01، 2022، ص157.

التنقيب المنجمي: ويتمثل في عملية التعرف حسب امتداد منطقة التنقيب ووفقا لطبيعة الخامات المعدنية موضوع البحث (التنقيب الاختصاصي أو البحث عن مؤشرات لخام معدني نوعي والتنقيب متعدد القيم أو البحث عن مؤشرات لمختلف الخامات المعدنية)[1]. فهو بذلك الفحص الطوبوغرافي والجيولوجي والجيوفيزيائي والتعرف على الأماكن وكذا الأبحاث الأخرى المتخصصة في مؤشرات الخامات المعدنية المتواجدة على سطح الأرض من أجل تحديد صفات الخامات المعدنية والخصائص الجيولوجية للأرض.[2]

الاستكشاف المنجمي: ويتمثل في إنجاز الدراسات الجيولوجية و الجيوفيزيائية المتعلقة بالبنيات و الجيولوجيا الباطنية و انجاز الأشغال التقديرية عن طريق الحفر السطحي و النقب و الحفر المعمق و تعريف و تحليل المعايير النسيجية و التركيزات و معايير التمعدن و المعايير الفيزيائية و الكيميائية و تجارب التمعدن و تعريف طرق التثمين و إعداد دراسة الجدوى التقنية و الاقتصادية لتطوير و استغلال المكمن، حيث تشمل توقيت برنامج الأشغال المقرر إنجازها و الأخذ بعين الاعتبار حماية البيئة و الجوانب المتعلقة بمرحلة ما بعد المنجم.

الاستغلال المنجمي: ويتمثل في أشغال التطوير أو التوسيع والأشغال التحضيرية وأشغال الاستخراج وتثمين المواد المعدنية أو المتحجرة وكذا نشاطات اللم والجمع و/أو الجني للمواد المعدنية من نظام المقالع المتواجدة على حالتها فوق سطح الأرض. ويشمل الاستغلال المنجمي:[3]

- استغلال مكامن المواد المعدنية أو المتحجرة من نظام المناجم.
- استغلال مكامن المواد المعدنية من نظام المقالع.
- الاستغلال المنجمي الحرفي للمواد المعدنية أو المتحجرة من نظام المناجم أو المقالع، حيث يتمثل النشاط في عملية استرجاع المنتوجات القابلة للتسويق باستعمال الطرق اليدوية أو التقليدية.
- نشاط اللم والجمع و/أو الجني للمواد المعدنية من نظام المقالع المتواجدة على حالتها فوق سطح الأرض.

كما تعتبر ملحقات للاستغلال المنجمي كل المنشآت الموجودة في أرضية المنجم، مقيدة بطريقة ثابتة او غير ثابتة وكذا المنشآت الأخرى الباطنية والسطحية التابعة لها والمرتبطة بنشاطها.[4]

---

[1] المادة 19 من قانون 05/14 المؤرخ في 24 ربيع الثاني 1435 الموافق لـ 24 فبراير 2014 المتعلق بالمناجم، الجريدة الرسمية عدد 18 لسنة 2014، ص 09.

[2] المادة 20 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 09.

[3] المادة 21 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 09.

[4] المادة 22 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 09.

وعليه تم تقسم الاستغلال المنجمي إلى نظام المناجم ونظام المقالع وذلك اعتمادا على نوع المادة المعدنية موضوع النشاط ومدى أهميتها الاقتصادية، فالمواد المعدنية المستغلة في نظام المقالع تعتبر أقل أهمية من المواد المعدنية المستغلة في إطار نظام المناجم. فنجد أن نظام الاستغلال للمناجم متعلق بالمواد المعدنية أو المتحجرة التالية:[1]

-المواد المشعة.

-المواد الوقودية الصلبة.

-المواد الفلزية وغير الفلزية.

-الفلزات الثمينة والأحجار النفيسة وشبه النفيسة.

أما نظام المقالع فيتضمن مواقع ومكامن المواد المعدنية غير الفلزية والموجهة خاصة للبناء ورصف الطرقات وتهيئة وتصفيف الأراضي.

الفرع الثاني: الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية

تم استحداثها بموجب القانون 01-10 وهي سلطة إدارية مستقلة تشرف على ضبط النشاط المنجمي، حيث أن المشرع الجزائري أسند للوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية مجموعة من المهام في مجال تسيير النشاط المنجمي ورقابته ويمكن إجمال هذه المهام في عنصرين هما:

-الترخيص بممارسة النشاط المنجمي.

-الرقابة على ممارسة النشاط المنجمي

كما لخص القانون 05/14 مهامها فيما يلي:[2]

-ترقية كل نشاط يساهم في التطور المنجمي للبلاد.

-تسيير السجل المنجمي.

-تسليم وتجديد وتعليق وسحب التراخيص المنجمية تحت رقابة الوزير المكلف بالمناجم.

-تسيير ومتابعة تنفيذ التراخيص المنجمية التي تصدرها.

-إصدار وثائق التحصيل المتعلقة بحق إعداد الوثائق المرتبطة بالرخص المنجمية الصادرة عنها والرسم المساحي والإيرادات الناتجة عن المزايدات التي تقوم بها.

-مراقبة وفحص التصريحات المعدة من طرف صاحب الترخيص المنجمي فيما يخص الأتاوى المفروضة بعنوان استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة ومتابعة التحصيلات بالتنسيق مع إدارة الضرائب.

-تقديم كل المساعدة للمستثمرين في تنفيذ نشاطاتهم المنجمية.

[1] المادة 08 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 07.

[2] المادة 40 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 12.

-مساعدة تنفيذ أي تحكيم أو مصالحة أو وساطة بين المتعاملين المنجميين فيما يتعلق بالتراخيص المنجمية التي تمنحها.

-القيام بالرقابة الإدارية والتقنية للاستغلال المنجمي السطحي والباطني وكذا ورشات البحث المنجمي.

-السهر على المحافظة على المكامن واستغلالها بطريقة منسقة وعقلانية.

-مراقبة احترام قواعد الفن المنجمي.

- تنظيم ومراقبة تأهيل المواقع المنجمية ومتابعة عملية إعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية خلال فترة الاستغلال المنجمي وبعد انتهاء الترخيص المنجمي.

-متابعة ومراقبة استعمال المؤونة من أجل تأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية والتكفل بمرحلة ما بعد المنجم.

-متابعة ومراقبة أشغال البحث المرتبطة بالاستغلال.

-متابعة ومراقبة استعمال المؤونة من أجل تحديد المكامن.

-مراقبة تقنيات تنفيذ المواد المتفجرة على مستوى الاستغلال المنجمي.

-استغلال تقارير النشاطات المنجمية المقدمة من طرف الحائزين على التراخيص المنجمية.

-متابعة وإصدار الاحصائيات المتعلقة بالنشاطات المنجمية بما فيها تلك المتعلقة بحوادث العمل والأمراض المهنية في قطاع النشاطات المنجمية.

-ممارسة شرطة المناجم وسلطة معاينة المخالفات طبقا لأحكام هذا القانون ونصوصه التطبيقية.

-إجراء الدراسات الاقتصادية العامة المتعلقة باحتياجات الخامات المعدنية ومواد المقالع.

-تنفيذ كل عمل يهدف إلى تطوير المواد الأولية المعدنية بعنوان برامج الدراسات والبحوث المنجمية وتجديد الاحتياطات.

كما تمسك محاسبة الوكالة وفق الشكل التجاري أي أنها لا تخضع للمحاسبة العمومية التي تخضع لها المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وإنما للمحاسبة التجارية التي تخضع لها الشركات التجارية والمتمثلة في النظام المحاسبي المالي، كما تخضع في علاقاتها مع الغير للقواعد التجارية وأنها مجبرة على انتداب محافظ حسابات لمسك حساباتها وفقا للتنظيم والتشريع المتعلق بتعيين محافظي الحسابات.[1]

الفرع الثالث: شروط منح التراخيص المنجمية

"تعتبر نشاطات البحث ونشاطات استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة أعمالا تجارية ولا يمكن ممارستها إلا من خلال ترخيص منجمي"، وتمنح التراخيص المنجمية من طرف الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية بطريقتين: إما عن طريق المزايدة أو المنح المباشر. ويعتبر المنح المباشر ترخيص منجمي دون دعوى

[1] المادة 38 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 11.

للمنافسة الرسمية ولكن يشترط أن يقدم طالب الترخيص المنجمي طلبا طبقا لأحكام القانون 14-05 كما يجب أن يقدم تبريرات حول القدرات التقنية والمالية اللازمة لإنجاز النشاطات المنجمية المقررة، ويطبق إجراء المنح المباشر على الفئات التالية فقط أما ما بقي فهو يخضع لإجراءات المزايدة:

1-يطبق اجراء المنح المباشر على التراخيص المنجمية الممنوحة في إطار برنامج البحث المنجمي لحساب الدولة.

2-أصحاب الترخيص بالتنقيب المنجمي الساري الصلاحية طبقا لأحكام المادة 92 من القانون 14-05 الذي يعطي الأولوية لصاحب الترخيص بالاستكشاف المنجمي "إذا تم استكشاف مواد معدنية أو متحجرة خلال أشغال التنقيب وقدم طلبا بذلك على الأقل على جزء من المساحة المرغوب فيها شريطة موافقة الوكالة على برنامج أشغال الاستكشاف والمصاريف التي يتعهد بها طالب الترخيص بالاستكشاف".

3-أصحاب الترخيص بالاستكشاف المنجمي الساري الصلاحية طبقا لأحكام المادة 106 من القانون 14-05 والتي نصت على أن "تعطى الأولوية لمنح الترخيص لاستغلال منجم أو مقلع لصاحب الترخيص بالاستكشاف الذي قام بتقدير المكمن ويرغب في مباشرة عملية الاستغلال المنجمي."

4-أصحاب التراخيص المنجمية السارية الصلاحية طبقا لأحكام المواد 82-90-95-107 من القانون 14-05، كما يطبق هذا الإجراء أيضا على:

-طلبات الترخيص المنجمية المقدمة طبقا للمادة 70 من القانون 14-05،"...يمنح الترخيص المنجمي حصريا للشركة العمومية الاقتصادية التي تمتلك الدولة رأسمالها حصريا سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو لشركة عمومية، ويمكن لها قصد ممارسة النشاطات المنجمية إبرام عقد مع أي شخص معنوي يخضع للقانون الأجنبي أو أي شخص معنوي يخضع للقانون الجزائري ..."

-طلبات الترخيص المنجمية المقدمة من أجل التلبية الحصرية لاحتياجات المنشآت في حالة نشاط لتحويل المواد المعدنية.

-طلبات الترخيص المنجمية المقدمة من قبل الشركات المختارة لإنجاز الهياكل الأساسية والتجهيزات والسكن المقررة في برامج التنمية الوطنية، حيث نصت المادة 63 من القانون 14-05 على "أن تمنح تراخيص البحث والاستغلال المنجميين من طرف الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية بعد الحصول على رأي مبرر للوالي المختص إقليميا... في إطار إنجاز مشاريع الهياكل الأساسية والتجهيزات والسكن المقررة في برامج التنمية للولايات..."

-طلبات التراخيص المنجمية المقدمة من قبل الشركات العمومية الاقتصادية المكلفة بمشاريع تطوير المواقع المعدنية التي تقررها السلطات العمومية. وفيما تعلق بمنح التراخيص المنجمية عن طريق المزايدة فيجب أن تحترم الخطوات التالية:[1]

1-مراقبة مطابقة العروض: وذلك بالتحقق من الوجود المادي للوثائق المطلوبة والفصل في قبول أو رفض الملف وفقا لأحكام دفتر الأعباء الخاص بالمزايدة ولأحكام هذا الفصل.

2-تقييم العروض التقنية: تقوم الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية بتقييم العروض التقنية للعروض المقبولة من أجل اختيار العروض المطابقة لأحكام دفتر أعباء المزايدة ولأحكام هذا الفصل ويمكن أن تطلب الوكالة معلومات إضافية من صاحب العرض المعني أثناء التقييم.

3-تبليغ النتائج المتعلقة بنتائج التقييم التقني: بعد الانتهاء من تقييم العروض تبلغ الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية أصحاب العروض غير المقبولة بأسباب رفض عروضهم التقنية وتستدعي مقدمي العروض المقبولة خلال تاريخ محدد في دفتر الأعباء لتقديم العرض المالي.

4-تقيم العروض المالية: تقوم الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية أثناء فتح الأظرف باختيار –في الحال- العروض المطابقة لأحكام دفتر الأعباء وتفتح بالعرض الأكثر فائدة على أساس المعايير المحددة فيه.

المطلب الثاني: الضرائب والرسوم المفروضة على الشركات المنجمية

فرض المشرع الجزائري على الشركات المنجمية كغيرها من الشركات الاقتصادية جملة من الضرائب والرسوم التي يجب عليها الالتزام بها، وهو ما سنحاول تسليط الضوء عليه في هذا المطلب.

الفرع الأول: رسوم خاصة بالنشاط المنجمي

تتميز الشركات المنجمية عن غيرها من الشركات بخضوعها لرسوم إضافية خاصة فقط بالقطاع المنجمي، وسنحاول التفصيل فيها وشرحها فيما يأتي:

أولا: حق إعداد الوثيقة (Droit d'établissement d'acte)

يدفع حق إعداد الوثيقة ويتم تحصيله بمناسبة منح وتعديل وتجديد التراخيص المنجمية الآتية:

[1] المادة 04 من المرسوم التنفيذي 18-202 المؤرخ في 05 أوت 2018، الذي يحدد كيفيات وإجراءات منح التراخيص المنجمية، الجريدة الرسمية العدد 49، 2018، ص 04.

-الترخيص بالتنقيب المنجمي.

-الترخيص بالاستكشاف المنجمي.

-الترخيص لاستغلال منجم.

-الترخيص لاستغلال مقلع.

-الترخيص بالاستغلال المنجمي الحرفي.

-الترخيص لممارسة عملية اللم والجمع و/أو الجني للمواد المعدنية من نظام المقالع المتواجدة على حالتها على سطح الأرض.

ويتم تحديدها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(05): سلم حق إعداد الوثيقة

نوع النشاط	المبلغ (دج)
1-البحث المنجمي:	
1-1 التنقيب المنجمي:	
-الطلب الأولي	30.000
-التجديد أو التعديل	50.000
1-2 الاستكشاف المنجمي:	
-الطلب الأولي	40.000
-التجديد أو التعديل	100.000
2-الاستغلال المنجمي:	
2-1 استغلال المناجم:	
-الطلب الأولي	75.000
-التجديد أو التعديل أو التحويل (كلي أو جزئي) أو التنازل	150.000
2-2 استغلال المقالع:	
-الطلب الأولي	100.000
-التجديد أو التعديل أو التحويل (كلي أو جزئي) أو التنازل	200.000
2-3 الاستغلال المنجمي الحرفي:	
-الطلب الأولي	40.000
-التجديد أو التعديل	100.000
2-4 عملية اللم والجمع و/او الجني:	
-الطلب الأولي أو التجديد	30.000

المصدر: الملحق رقم 01 من القانون 14-05 المتعلق بالمناجم، ص34.

يدفع حق إعداد الوثائق لدى قابض الضرائب الذي يقع في مجال اختصاصه هيكل الوكالة الوطنية للممتلكات المنجمية الذي أصدر أمر التحصيل[1]، وتحفظ وصولات دفع أوامر التحصيل التي تم دفع حقها مختومة لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية وبدونها لا يتم تسليم الترخيص.

ثانيا: منتوج المنح (Produit d'attribution)

يصاحب منح التراخيص المنجمية الخاضعة للمنح المباشر كما يدفع في حالة موافقة الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية على طلب التوسيع أو التعديل للتراخيص الممنوحة سابقا، ويسدد طبقا للتشريع لدى قابض الضرائب ويدفع في صندوق الأملاك العمومية المنجمية.

الجدول رقم(06): كيفية حساب منتوج المنح

المساحة بالهكتار	من1 إلى 50			من 51إلى 100			أكبر من 101		
المنطقة	أ	ب	ج	أ	ب	ج	أ	ب	ج
المادة المستخرجة: رمل حديد طين ...		(*)							

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا إلى المعلومات المقدمة في دراسة ميدانية لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية

كمثال للتوضيح: لنفرض أنه تم تقديم طلب بتوسيع محيط للاستغلال المنجمي للحديد يقع في (باتنة) بمقدار 10 هكتار: منتوج المنح الواجب الدفع هو: (*) المحدد قيمتها من وزارة المناجم طبقا للتشريع × 10

ثالثا: الرسم المساحي السنوي (La taxe superficiaire)

يخضع له أصحاب تراخيص الاستكشاف المنجمي وتراخيص الاستغلال المنجمي ولا يمكنه أن يعوض الايجار الذي يطالب به مالك الأرض أو ذوي حقوقه، يتم تسديده كما يلي:

- عند تسليم الترخيص المنجمي أو تجديده حسب عدد الأشهر الكاملة المتبقية من السنة المدنية.

-بداية كل سنة مدنية بالنسبة للسنوات اللاحقة.

[1] القرار الوزاري المشترك مؤرخ في 27 صفر1424 الموافق لـ 29 أفريل 2003، يتضمن تطبيق المادة 155 من قانون المناجم التي تحدد كيفيات تسديد كل حق أو اتاوة أو غرامة، المادة 02، ص11.

ويتم حسابه على أساس العلاقة التالية:

المبلغ الإجمالي للرسم المساحي المفروض= الحق الثابت السنوي + الحق النسبي السنوي للهكتار

الجدول رقم(07): السلم الأساسي للرسم المساحي.

طبيعة الترخيص	الحق الثابت السنوي (دج)	الحق النسبي السنوي للهكتار(دج)		
		المرحلة الأولية	التجديد الأولي	كل تجديد فيما بعد
نظام المناجم:				
الاستكشاف	5.000	100	150	200
الاستغلال	10.000	200	250	300
نظام المقالع:				
الاستكشاف	5.000	150	200	250
الاستغلال	10.000	250	300	350

المصدر: ملحق رقم 02 من القانون 14-05 المتعلق بالمناجم، ص35.

رابعا: الإتاوة المفروضة (La redevance exigible)

يخضع لهذه الإتاوة أصحاب تراخيص استغلال منجم وتراخيص استغلال مقلع وتراخيص الاستغلال المنجمي الحرفي بعنوان استغلال المواد المعدنية او المتحجرة المستخرجة من المكامن الأرضية أو البحرية.

يستثنى من دفع هذه الإتاوة أصحاب تراخيص عملية اللم والجمع و/أو الجني من نظام المقالع المتواجدة على حالتها على سطح الأرض وكذا أصحاب التراخيص بالاستكشاف بالنسبة للمواد المعدنية المستخرجة في إطار أحكام المادة 97 التي أباحت له المواد المعدنية المستخرجة من أجل انجاز حصص مخصصة لتجارب التعدين بشرط تقديم تصريح مسبق للوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية وأيضا ألا تكتسي هذه العمليات طابعا تجاريا.

تدفع الإتاوة في أجل أقصاه 30 أبريل من كل سنة بعنوان السنة المالية السابقة بناء على تصريح المستغل.

وتحدد النسب المطبقة لحساب الإتاوة المفروضة بعنوان استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة على أساس الجدول الموالي بحيث:

طن م: الطن المتري. القيراط: 0.20519655غرام

الأوقية (LB):31.103477غرام رطل(Livre US): 0.4535923كيلوغرام.

الجدول رقم(08): نسبة الإتاوة المفروضة بعنوان استغلال المواد المعدنية أو المتحجرة.

المواد المعدنية أو المتحجرة	وحدة القياس	النسبة (%)
المواد المعدنية المشعة:		
- اليورانيوم	LB*	3
- المواد المشعة الأخرى	LB	2
النضيد الصلب:	طن م*	1.5
المواد المعدنية الفلزية:		
- المواد المعدنية الفلزية الحديدية	طن م	1.5
-المواد المعدنية الفلزية غير الحديدية	طن م	2
المواد المعدنية غير الفلزية من نظام المناجم:	طن م	2.5
المواد المعدنية غير الفلزية من نظام المقالع:	م^3	6
-الفلزات الثمينة والأحجار النفيسة وشبه النفيسة	أوقية*، قيراط* أو غرام	6

المصدر: الملحق رقم03 من القانون 14-05 المتعلق بالمناجم، ص36.

وتحسب قيمة إتاوة المواد المعدنية أو المتحجرة وفق العلاقة التالية:

الكميات المستخرجة × القيم السوقية للمنتوج النهائي (حسب المنطقة ونوع المنتوج) × نسبة الإتاوة المستخرجة من الجدول أعلاه

تحدد القيم السوقية حسب مدونة وزارة الطاقة والمناجم للقيم المتوسطة السوقية للمنتوجات المنجمية والتي يتم تحيينها كل سنة، ويتم الحصول على الكمية المستخرجة من خلال:

-سجلات الاستخراج و الشحن و التسويق التي يكفلها القانون 14-05

-التقرير السنوي للنشاطات المنجمية.

-المخطط الطوبوغرافي.

-الحجم الذي تم ضخه (عندما يتعلق الأمر بالاستخراج بواسطة الضخ).

-معامل التمدد و الكثافة.

-معدل العقم والذي يتم السماح بوجوده في حدود 10% و تحذف من المساحة الاجمالية لأنها تعد عقيمة لا يتم استخراج أي عناصر منها ويجب توفر شرطين حتى تعتبر فعلا عقيمة أولا أن تكون بدون قيمة و ثانيا أن تبقى دائما ظاهرة في المخطط و المسح الطوبوغرافي و ذلك للتأكد من عدم بيعها.

- الاستهلاك المقنن للمواد المتفجرة.

– ميزان عمومي (pont bascule) حيث يجبر المتعاملين المنجميين على تركيبه ابتداء من 2017 من أجل قياس وزن حمولة الشاحنات من المواد المستخرجة.

الفرع الثاني: ضرائب ورسوم خاصة بالقطاع الاقتصادي

تخضع الشركات المنجمية على غرار الشركات الاقتصادية إلى الضرائب والرسوم المستمدة من قانون الضرائب لسنة 2024 كما يلي:

الضريبة على أرباح الشركات: تخضع الشركات المنجمية لنفس معدل المؤسسات الاقتصادية في ضريبة على أرباح الشركات والذي تم تحديده لسنة 2024بـ (19%) ويتم تسديده على 03 أقساط نسبة كل قسط 30% من إجمالي الضريبة.

بعدما كانت تخضع سابقا في قانون المناجم 10-01 للضريبة على الأرباح المنجمية (IBM) بنسبة (33%)[1]، استفادت المؤسسات المنجمية من خلال هذا التحول من الإعفاءات المقدمة لها كإعفاء إيرادات الأنشطة الموجهة للتصدير من الضريبة على أرباح الشركات باعتبار أغلب الشركات المنجمية تقوم بتسويق منتجاتها في السوق الدولي.

الرسم على النشاط المهني: والذي تم فرضه بموجب المادة 21 من قانون المالية منذ سنة 1996، وتم إلغاؤه سنة 2024 .

الرسم العقاري: والذي أقرته المادة 248من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتي تم تعديلها بموجب المادة 04من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

كما تخضع الشركات المنجمية إلى مختلف الرسوم الأخرى المنصوص عليها في القوانين الجبائية مثل رسم الترميم وإعادة المكان إلى حالته الأصلية، رسم التلوث، الحقوق الجمركية...إلخ

[1] سردون محمود، النظام القانوني لممارسة الأنشطة المنجمية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون الأعمال، 2016/2015، ص260.

المطلب الثالث: نموذج مقترح بخصوص التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية

حاولنا في هذا الفرع تقديم اقتراح حول المراحل التي على المدقق الجبائي اتباعها من أجل امساكه مهمة التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية بالجزائر، انطلاقا من إلمامه بالامتيازات الجبائية التي منحها المشرع الجزائري لهذه الفئة من الشركات، وكذا إلمامه بالمخاطر الجبائية التي من الممكن أن تواجهها، وصولا إلى نموذج مقترح للتدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية.

أولا: الامتيازات الجبائية الممنوحة للشركات المنجمية

على المدقق الجبائي أن يكون ملما بكافة الامتيازات التي تمنحها الدولة للشركات المنجمية في إطار الرقي بالصناعة المنجمية في الجزائر، حيث تعفى نشاطات المنشآت الجيولوجية والتنقيب والاستكشاف المنجميين من الرسوم التالية:[1]

-الرسم على القيمة المضافة على الخدمات المقدمة بما فيها الدراسات وعمليات الإيجار المنجزة في إطار النشاطات المذكورة في هذه المادة، والمنجزة من طرف أصحاب التراخيص المنجمية أنفسهم أو لحسابهم.

-الحقوق والرسوم والأتاوى الجمركية المفروضة على عملية استيراد التجهيزات، والمواد والمنتجات الموجهة مباشرة وبصفة دائمة للاستعمال في النشاطات المذكورة في هذه المادة، والمنجزة من طرف أصحاب التراخيص المنجمية أنفسهم أو لحسابهم.

-كما يرخص لأصحاب الترخيص بالاستغلال المنجمي تشكيل مؤونات منتظمة، من أجل تحديد المكامن حيث يمكن لصاحب الترخيص باستغلال منجم أو مقلع تشكيل مؤونة تحديد مكمن، تصل قيمتها كحد أقصى 10% من الربح الخاضع للضريبة في نهاية كل سنة، معفاة من الضريبة على الدخل، وتخصص حصريا هذه المؤونة لتمويل أشغال البحوث المنجمية في الجزائر، وتستعمل في أجل ثلاث(03) سنوات من تاريخ تشكيلها، ويعاد إجباريا الجزء الذي لم يستعمل منها لناتج السنة الرابعة التي تلي سنة تشكيلها.[2]

-يشكل أصحاب التراخيص بالاستغلال المنجمي سنويا وقبل تحديد الناتج الخام مؤونة التأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية والتكفل بالأخطار والاضطرابات والأضرار التي من شأنها أن تظهر بعد انتهاء الترخيص المنجمي وتحدد نسبتها من طرف الوكالة الوطنية كحد أقصى (2%) من رقم الأعمال السنوي خارج الرسوم وذلك حسب درجة الأضرار والتغيرات التي يمكن أن تحدث على هيئة الحال الأصلية للموقع المنجمي.

[1] المادة 137 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 27.

[2] المادة 140 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، نفس المرجع ، ص 27.

وفي نهاية الاستغلال بعد الإعادة التامة للأماكن إلى حالتها الأصلية يعاد دمج باقي المؤونة إلى النتيجة الخاضعة للضريبة لصاحب الترخيص المنجمي، وفي حالة ما إذا كانت غير كافية لتغطية كل المصاريف الخاصة بأشغال التأهيل وإعادة الأماكن لحالتها الأصلية يتعين على صاحب الترخيص بالاستغلال المنجمي أن يتكفل بذلك وكذا بالتدابير الخاصة بمراقبة وحماية من الأخطار المنجمية لمرحلة ما بعد المنجم.

ثانيا: المخاطر الجبائية التي تتعرض لها الشركات المنجمية

يمكن تلخيص المخاطر الجبائية التي تواجه الشركات المنجمية فيما يلي:

-كل تصريح كاذب يعرض صاحبه لتصحيحات وغرامة مالية تساوي نصف قيمة الإتاوة المتملص منها.[1]

-مختلف العقوبات والمخالفات والغرامات المالية التي تصل إلى السجن المنصوص عليها في الباب التاسع من قانون المناجم 05/14.

-تعليق الاشغال من خلال تعليق الترخيص المنجمي.[2]

-غلق مقر العمل مع إجبارية إعادة تأهيله وتسليم الموقع (سحب الترخيص).[3]

ثالثا: خطوات التدقيق الجبائي للشركات المنجمية (نموذج مقترح)

من أجل القيام بالتدقيق الجبائي نقترح الخطوات التالية التي على المدقق الجبائي التحقق من وجودها وصحتها:[4]

1-التأكد من الترخيص الممنوح وأنه ساري المفعول.

2-التأكد أن الشركة تملك القدرة التقنية والمادية لممارسة النشاط المنجمي.

3-التأكد أن الشركة قامت بتسديد رسومها كالرسم المساحي وحق إعداد الوثيقة لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية من أجل الحصول على الترخيص.

4-التحقق أن الشركة قامت بإيداع وصل الدفع لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية.

5-التحقق من صحة حساب مبلغ الإتاوة المفروضة وأنه تم دفعها قبل الموعد النهائي (30أفريل).

---

[1] المادة 136 من القانون 05/14 المتعلق بالمناجم، مرجع سابق، ص 26.

[2] المادة 58 من المرسوم التنفيذي 18-202 المحدد لكيفيات وإجراءات منح التراخيص المنجمية، مرجع سابق، ص 13.

[3] المادة 62 من المرسوم 18-202، مرجع سابق، ص13.

[4] من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات مقابلة مع السيد أكرور زهير رئيس مصلحة الجباية في الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية بتاريخ 2022/06/16.

6-مطابقة سعر بيع المواد المنتجة مع سعرها في التعليمة الوزارية المحينة كل سنة.

7-التأكد من أن الكمية المستخرجة تم حسابها بطريقة صحيحة.

8-في حال وجود خطأ التحقق من أن الشركة خضعت للتصحيحات المطلوبة دون تعسف من قبل المصالح المختصة.

9-التحقق أنه تم إرسال إعلان بالتصحيحات المقررة.

10-التأكد من الحفاظ على حق الطعن في الآجال المخصصة له.

11-التأكد من دفع المؤسسة لغرامة في حال التصريح الخاطئ في الآجال القانونية لها وبالمبلغ الصحيح.

12-التحقق من صحة باقي الضرائب في المؤسسة (TAP-TVA-IBS-IRG...).

13-التحقق من صحة احتساب المؤونة المخصصة لتجديد وتوسيع المكمن.

14-التحقق أن مؤونة تمويل أشغال البحوث لا تتعدى الثلاث سنوات وأنه يتم ارجاع الفائض منها لناتج السنة الرابعة الموالية لتشكيلها.

15-التأكد من أن الحساب البنكي للشركة يحتوي على (حساب-حجز) يتم فيه تسجيل مؤونة تأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها والتكفل بالأخطار والاضطرابات والأضرار التي تظهر بعد انتهاء الترخيص المنجمي وأنها لا تتعدى الحد الأقصى المسموح به (2%).

16-التحقق من أن الشركة عند نهاية عملها قامت بإعادة تأهيل الموقع قبل إرجاعه وذلك حتى لا تتعرض للعقوبات والغرامات الناجمة عن عدم تأهيله.

المبحث الثاني: منهجية وأدوات الدراسة

بعد عرض أهم العناصر التي تميز القطاع المنجمي في الجزائر تأتي مرحلة قياس اهتمام الشركات الاقتصادية في هذا القطاع بتبني التدقيق الجبائي، وذلك على عينة الدراسة، والبحث عن أثر هذا التبني أو عدمه على تفعيل حوكمة الشركات الاقتصادية ومن أجل ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى وصف متغيرات الدراسة ثم التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة وأخيرا القيام بتحليل نتائج أفراد العينة واختبار الفروقات.

المطلب الأول: وصف متغيرات الدراسة

إن وصف واقع متغيرات الدراسة المتمثلة في كل من التدقيق الجبائي والحوكمة في الشركات في المنجمية الجزائرية يتطلب ضرورة اتباع منهجية للدراسة فيما يتعلق بمجتمع وعينة الدراسة وكذلك متغيرات الدراسة وأدواتها.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة.

مجتمع الدراسة هو مجموعة المفردات والعناصر أو الأفراد التي يسعى الباحث لتعميم نتائج دراسته عليها، في حين تعتبر عينة الدراسة جزء من هذا المجتمع والتي يقوم الباحث بتطبيق دراسته عليها من أجل الوصول إلى نتائج ينتظر أن تعمم على المجتمع المسحوبة منه ومن أجل ذلك سنقوم في هذا الفرع بالتعريف بمجتمع الدراسة وتحديد العينة التي نريد تطبيق هذه الدراسة عليها.

أولا: مجتمع الدراسة

اتجهت الدراسة إلى التعامل مع مجتمع الشركات المنجمية، في كل من شمال وشرق وغرب وجنوب الجزائر، حيث لجمع البيانات حول مدى تطبيق الحوكمة في هذا النوع من الشركات الاقتصادية توجهنا نحو مجلس الإدارة، ولمعرفة أثر تطبيق التدقيق الجبائي على مدى تعزيز الحوكمة فيه تطلب التعامل مع ممارسي مهنة التدقيق الجبائي لفائدة الشركات المنجمية المختارة سواء كانوا خبراء محاسبين أو مدققين جبائيين.

ثانيا: عينة الدراسة

تم أخذ عينة عشوائية بلغ عددها 50 شركة من مجتمع الدراسة الإجمالي والذي بلغ عدده09 مجمعات منجمية كبرى، حيث يضم كل مجمع عددا من الشركات، ونلخص هذه المجمعات الكبرى في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): مجتمع الدراسة

اسم المجمع	النشاط الممارس
SOMIPHOS	استغلال وتسويق الفوسفات
SOMIFER	المناجم والمحاجر والركام ومواد البناء
ENOF	المؤسسة الوطنية لمنتجات التعدين غير الحديدية والمواد المفيدة
ENASEL	أكبر منتج وموزع للملح الجزائري
ENAMARBRE	استغلال الرخام الخام-معالجة الرخام-سحق مشتقات الرخام-تسويق الرخام
AGENOR	تحويل وتسويق المنتجات القائمة على المعادن الثمينة
ENOR	تعدين الذهب
MFE SPA	استغلال مناجم الحديد
ENG	انتاج وتسويق وتطوير الركام وكربونات الكالسيوم وأحجار الزينة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الموقع الرسمي لوزارة الطاقة والمناجم:

Ministère de l'Énergie | Algérie (energy.gov.dz)

الفرع الثاني: متغيرات وأدوات الدراسة

يعد تقديم وصف إحصائي لواقع تبني التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية، وأثره على تعزيز الحوكمة في هذه الشركات، هدفا من جمع البيانات والمعطيات وكذا المخاطر الجبائية التي تواجهها.

أولا: متغيرات الدراسة

تتضمن الدراسة متغيرين هما:

1-المتغير المستقل: التدقيق الجبائي

قمنا في هذه الدراسة بقياس التدقيق الجبائي عن طريق كل من قدرته على اجتناب المخاطر الجبائية والحد من التهرب الضريبي وأخيرا من خلال تقرير المدقق الجبائي وأهمية المعلومات التي يحملها في تشجيع تبني التدقيق الجبائي.

2-المتغير التابع: حوكمة الشركات

تقاس حوكمة الشركات بعدة طرق نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- من خلال مؤشراتها.

-من خلال آلياتها.

– من خلال مبادئها.

وقد اخترنا في دراستنا قياسها من خلال تطبيق مبادئها وعلى وجه التحديد المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) لسنة 2015 والتي شرحناها سابقا في الجزء النظري.

وبالاعتماد على الجانب النظري الذي تم فيه الاستعانة الدراسات السابقة وبعد تشكيل نظرة عامة حول الموضوع وبناء إشكالية الدراسة، سنتوجه إلى اختبار ما تم افتراضه حيث قمنا ببناء نموذج افتراضي يعكس العلاقة التي تربط متغيرات الدراسة المذكورة أعلاه ونوضحها في الشكل التالي:

الشكل رقم(07): النموذج الافتراضي لمتغيرات الدراسة

المتغير المستقل: X

التدقيق الجبائي بمحدداته الثلاث: المخاطر الجبائية– الحد من التهرب الضريبي –جودة التدقيق الجبائي

يؤثر على

المتغير التابع: Y

حوكمة الشركات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجانب النظري.

ثانيا: أدوات الدراسة

من أجل جمع بيانات الدراسة تم استخدام أسلوب الاستبيان، كما تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS,version24) من أجل عرض البيانات وتحليلها. كما تم استخدام برنامج الاكسال (Excel 2016).

كذلك تم عرض الاستبيان على مجموعة من المختصين في الإحصاء والأكاديميين من أساتذة جامعيين لتحكيمه وبعد إجراء التعديلات المناسبة تم توزيعه على عينة الدراسة حيث وزعنا 250 استبيان على العينة المتمثلة في 50 شركة منجمية، وذلك بالاعتماد على البريد الإلكتروني للشركات والذي تحصلنا عليه عن طريق وزارة الطاقة والمناجم، حيث تم إعداد الاستبيان في شكل رابط بصيغة "Google forms"، وإرساله إلى العينة الموزعة على مختلف ولايات القطر الجزائري، مع التنويه إلى أنه تم مراسلة العينة لأكثر من ثلاث مرات وذلك ما بين السداسي الثاني لسنة 2023 والثلاثي الثاني لسنة 2024 ،أين تم التوقف عن استقبال الردود عند 80 رد وتم الاكتفاء بهذا القدر لكونه يمثل نسبة لابأس بها من المجتمع الإحصائي، كما أن كل إجابات الردود تعد صالحة للتحليل إذ أن الانتقال من محور لآخر على قائمة الاستبيان من خلال" Google forms" لا يتم إلا بعد الإجابة على كل عبارات المحور حيث قمنا بوضعه كشرط إلزامي أثناء ملئ قائمة الاستبيان. كما تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود قائمة الاستبيان كما هو موضح على الجدول التالي:

الجدول رقم (10): سلم ليكارت الخماسي

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

المصدر: بالاعتماد على قائمة الاستبيان

ومن أجل تفسير قيم المتوسطات الحسابية وتحديد اتجاه العينة احتكمنا إلى الميزان التقديري وفقا لمقياس ليكارت الخماسي، حيث من أجل تحديد اتجاه العينة تستعمل العلاقة التالية: (أكبر درجة – أقل درجة) ÷ اعلى درجة، أي: (5-1) ÷5 = 0.8 وفي كل مرة نضيف 0.8 لتحديد اتجاه العينة كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (11): معيار تفسير الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

اتجاه العينة	المتوسط المرجح بالأوزان	مستوى الأهمية
غير موافق بشدة	من 1 إلى 1.80	غير مؤثر بتاتا
غير موافق	من 1.81 إلى 2.60	قليل التأثير
محايد	من 2.61 إلى 3.40	متوسط التأثير

موافق	من 3.41 إلى 4.20	مؤثر
موافق بشدة	من 4.21 إلى 5	مؤثر بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

الفرع الثالث: خصائص عينة الدراسة

بعد توضيح منهجية الدراسة التطبيقية تأتي مرحلة تفريغ بيانات الاستبيان في جداول إحصائية تحتوي على التكرارات، المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري وذلك لوصف الفئة المستهدفة في الاستبيان.

أولا: المؤهل العلمي

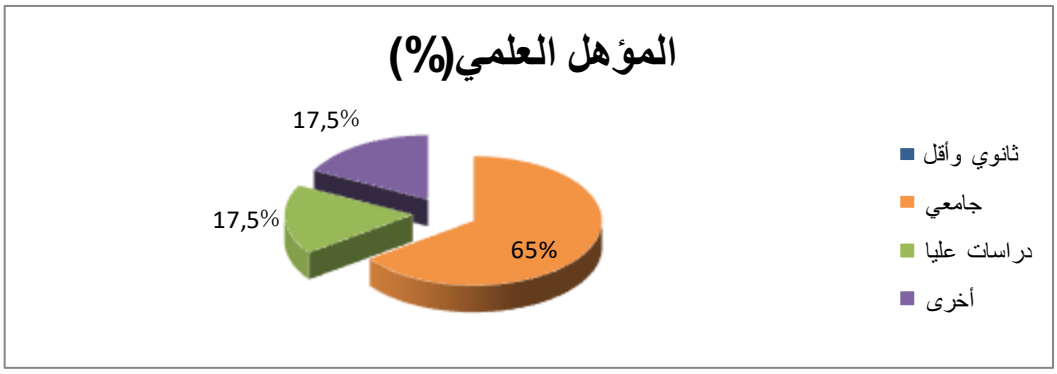
يلخص الجدول والشكل المواليين مواصفات الأفراد المستجوبين من حيث المؤهل العلمي:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة وفق المؤهل العلمي

البديل	التكرارات	النسبة المئوية (%)
ثانوي وأقل	00	00
جامعي	52	65
دراسات عليا	14	17.5
أخرى	14	17.5
المجموع	80	100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (08): النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (10) والرسم البياني له نجد أن النسبة الأعلى بلغت 56% وكانت لأصحاب المستوى الجامعي تقابلها نسبة متساوية بين أصحاب دراسات عليا ودراسات أو ديبلومات أخرى والتي قدرت بنسبة 17.5 % في حين سجلنا غياب فئة المستجوبين الذين بلغو مستوى الثانوي أو أقل منه، ومنه نستنتج أن أغلب مجتمع البحث من الأفراد الجامعيين (جامعي ودراسات عليا)، وهو ما يساعدهم من فهم مضمون عبارات الاستبيان والقدرة على الإجابة الدقيقة عنها.

ثانيا: الوظيفة

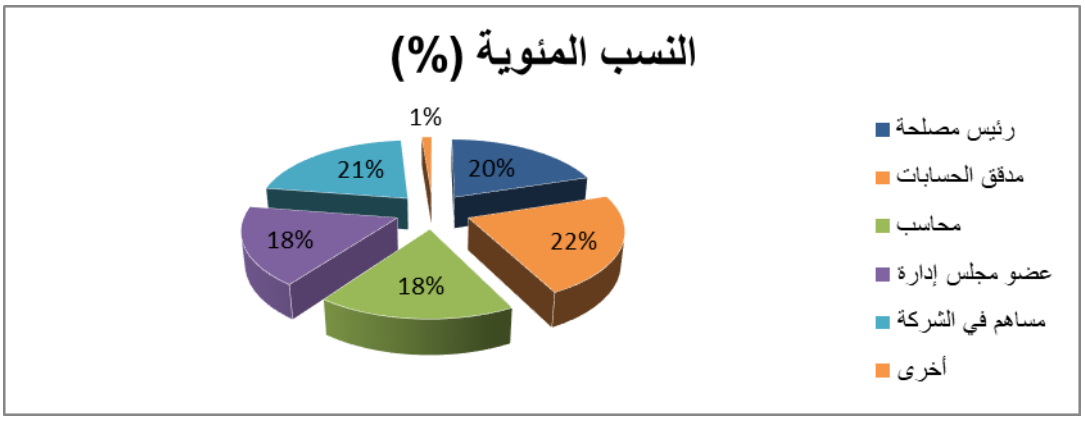
يلخص الجدول والشكل المواليين مواصفات الأفراد المستجوبين من حيث الوظيفة:

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة وفق متغير الوظيفة

البديل	التكرارات	النسبة المئوية (%)
رئيس مصلحة	16	20
مدقق حسابات	18	22
محاسب	14	18
عضو مجلس إدارة	14	18
مساهم في الشركة	17	21
أخرى	01	01
المجموع	80	100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (09): النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير الوظيفة



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (11) والرسم البياني له، نجد أعلى نسبة قدرت بـ 22% وتمثل نسبة التي أجابت على الاستبيان من مدققي الحسابات مقارنة مع النسبة الكلية للعينة، تليها فئة مساهمي الشركة بنسبة 21% ثم تأتي فئة رؤساء المصالح سواء من مصلحة المحاسبة أو الجباية وغيرهما في المؤسسة والتي كانت بنسبة 20%، في حين تساوت فئة أعضاء مجلس الإدارة وفئة المحاسبين المجيبين على الاستبيان إذ بلغ كل منهما نسبة 18% وأخيرا وبنسبة 1 % نجد غيرهم من الفئات الأخرى في الشركة. ومنه نستنتج أن إجابات أفراد العينة شملت كل الوظائف المستهدفة في الاستبيان وبنسب متقاربة وهو ما يساعد على الحصول على إجابات أكثر دقة.

ثالثا: الخبرة المهنية

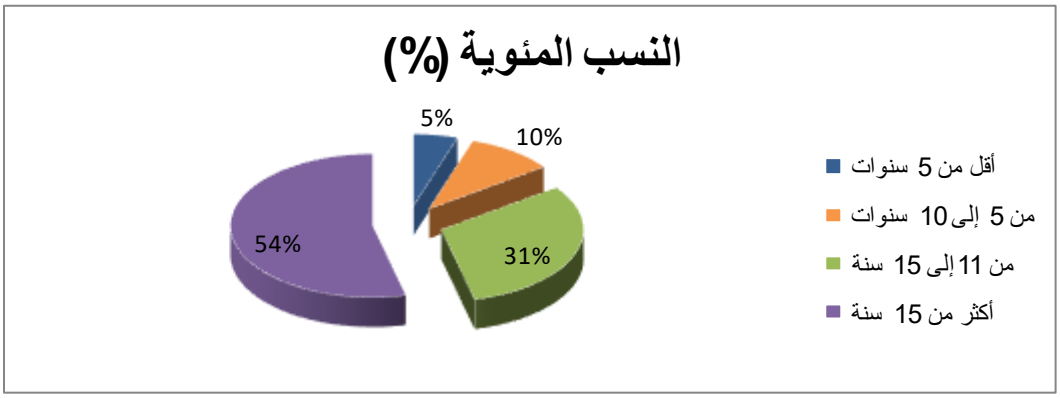
يلخص الجدول والشكل التاليين مواصفات الأفراد المجيبين على الاستبيان من حيث خبرتهم المهنية:

الجدول رقم (14): توزيع الموظفين وفق متغير الخبرة المهنية

البديل	التكرارات	النسبة المئوية (%)
أقل من 5 سنوات	04	05
من 5 إلى 10 سنوات	08	10
من 11إلى 15 سنة	25	31
أكثر من 15 سنة	43	54
المجموع	80	100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

شكل رقم (10): النسب المئوية لتوزيع الموظفين وفق متغير الخبرة



المصدر: تم إعداده بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (12) والرسم البياني له، نلاحظ أن النسبة الأعلى بلغت 54 % والتي عادت لأفراد العينة ذوي الخبرة أكثر من15 سنة، تلتها نسبة 31% لأصحاب خبرة من11 إلى 15 سنة بينما سجل أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات نسبة 10% وأخيرا مثل أفراد العينة الذين كانت خبرتهم تقل عن الخمس سنوات نسبة 5%. ونستنتج من خلال استقراء الجدول أن الفئة الغالبة من أفراد العينة يملكون خبرة طويلة في مجالهم، مما يسمح لهم بفهم الموضوع المطروح أمامهم للإجابة عليه مقارنة بمن يملكون خبرة قليلة، وهو ما يساعدنا على الحصول على إجابات أكثر صحة ودقة يمكن الاعتماد عليها مقارنة من أن يكون المستجوبين لا يتمتعون بخبرة.

المطلب الثاني: صدق وثبات الاستبيان

قمنا في هذا المطلب بقياس فقرات الاستبيان من أجل التحقق من صدقها وثباتها وهو ما نوضح فيما يلي:

الفرع الأول: صدق الاستبيان

يقصد بالصدق أن الاستبيان يقيس ما وضع لقياسه، وللتحقق من ذلك تم عرضه على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص من مهنيين وأساتذة الجامعيين في التدقيق والجباية والإحصاء للتحقق من صلاحيته كأداة لجمع البيانات وتم الالتزام بالتعديلات والحذف وكل التصحيحات التي اقترحوها في توصياتهم.

أولا: صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون (pearson) بين درجات كل عبارة من عبارات المحورين الأول والثاني والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما يلي:

1-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول: وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول عن مدى وجود ممارسات الحوكمة في الشركات المنجمية.

الجدول رقم (15): الصدق الداخلي لعبارات المحور الأول عن مدى وجود ممارسات الحوكمة في الشركات المنجمية

السؤال	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يقوم مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات العمل وسياسات إدارة المخاطر والاهداف والسياسات العامة.	0.88	0.000
02	تقوم الإدارة العليا بنشر المعلومات المالية وتقرير المدقق الخارجي وكافة المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب وبشكل يضمن وصولها إلى جميع الأطراف.	0.82	0.000
03	تكفل الشركة حق المساهمين في حضور اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت والاستفسار من المدقق الخارجي.	0.89	0.000
04	يتم اتاحة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة لمجلس الإدارة وإدراج بنود جديدة في جدول الأعمال واقتراح الحلول التي يرونها مناسبة.	0.89	0.000
05	تحرص الشركة على عقد الاجتماعات بصفة دورية مع موظفي وإدارة الشركة من أجل أخذ آراءهم ومناقشة مقترحاتهم لتحسين الأداء.	0.88	0.000
06	يخضع القائم بالتدقيق الخارجي بأنواعه للمساءلة والمحاسبة في مؤسستكم	0.72	0.000
07	يتأكد مجلس الإدارة من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقريرا عن مدى تطبيقها	0.41	0.02

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (15) نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقرات البعد الأول و المعدل الكلي لفقراته دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث بلغ الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.41، فيما بلغ الحد الأعلى لمعاملات الارتباط 0.89، وكانت القيمة الاحتمالية بين

أسئلة بعد حوكمة الشركات الاقتصادية والدرجة الكلية له تندرج ضمن المجال [0.000، 0.02] وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسئلة المحور الأول والدرجة الكلية له، مما يدل على وجود اتساق داخلي قوي لعبارات المحور الأول مع المحور الأول الذي تنتمي إليه وهو ما يثبت صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الأول أي أن الأسئلة المطروحة حول صحة وجود ممارسات الحوكمة في الشركات المنجمية تتمتع بصدق اتساق داخلي عال.

2-صدق الاتساق الداخلي لعبارات المحور الثاني لتبني التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية

2-1-صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الأول من المحور الثاني والمتعلق باجتناب المخاطر الجبائية

يبين الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الأول من المحور الثاني والمتمثلة في اجتناب المخاطر الجبائية والدرجة الكلية للبعد.

الجدول رقم (16): الصدق الداخلي لعبارات بعد اجتناب المخاطر الجبائية

السؤال	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تحقق المدقق الجبائي من الضرائب والرسوم التي تخضع لها مؤسستكم يحميها من الوقوع في المخاطر الجبائية	0.74	0.000
02	تنخفض المخاطر الجبائية من خلال توظيف أعوان جبائيين مختصين.	0.73	0.000
03	تطبيق اجراءات التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة.	0.76	0.000
04	اجتناب المخاطر الجبائية يكون من خلال التحكم في التكاليف الجبائية	0.45	0.01
05	مؤسستكم على وعي بالقوانين الجائية وما ينجم عن مخالفتها من مخاطر جبائية.	0.73	0.000
06	طمأنة المؤسسة جبائيا يسمح بالتقليل من وقوعها في مخاطر جبائية.	0.77	0.000
07	تقليل المخاطر الجبائية يساهم في نشر قوائم مالية تعكس بصدق واقع المؤسسة.	0.60	0.000

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (16) نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والمعدل الكلي لفقراته دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث بلغ الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.45، فيما بلغ الحد الأعلى لمعاملات الارتباط 0.77، وكانت القيمة الاحتمالية بين أسئلة بعد اجتناب المخاطر الجبائية والدرجة الكلية له تندرج ضمن المجال [0.000، 0.01] وهي أقل من مستوى

الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسئلة بعد اجتناب المخاطر الجبائية والدرجة الكلية له، مما يدل على وجود اتساق داخلي قوي لفقرات البعد الأول من المحور الثاني مع المحور الثاني الذي تنتمي إليه وهو ما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الأول من المحور الثاني أي أن أسئلة بعد اجتناب المخاطر الجبائية تتمتع بصدق اتساق داخلي عال.

2-2-صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثاني من المحور الثاني والمتعلق بالحد من التهرب الضريبي

يبين الجدول رقم (17) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الثاني عن الحد من التهرب الضريبي.

الجدول رقم (17): الصدق الداخلي لعبارات بعد الحد من التهرب الضريبي

السؤال	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	برنامج التدقيق الجبائي يوضح نقاط في القانون الجبائي كانت تسبب مشاكل ضريبية كبيرة لدى المكلف بالضريبة.	0.57	0.001
02	التدقيق الجبائي يساهم في تحسين الالتزامات المستقبلية للمكلف والحد من التهرب الضريبي.	0.65	0.000
03	عرقلة التدقيق الجبائي تشكل فرصة لتحريف التصريحات الجبائية مما يؤدي للتهرب الضريبي.	0.82	0.000
04	المدقق الجبائي يساهم في توعية المكلف بالضريبة مما ينعكس على الحد من وقوعه في التهرب الضريبي.	0.86	0.000
05	التنسيق بين المدققين الجبائيين يساهم في التقليل من مشكلة تنامي الغش والتهرب الضريبي في أوساط المؤسسات الاقتصادية.	0.82	0.000
06	الالتزام بتوصيات المدقق الجبائي يقلل من خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية وما يمكن أن يتبعها من عقوبات وغرامات تهدد سمعتها.	0.90	0.000
07	التدقيق الجبائي يساهم في تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا.	0.89	0.000

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (17) نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث بلغ الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.57، فيما بلغ الحد الأعلى لمعاملات الارتباط 0.90، وكانت القيمة الاحتمالية بين أسئلة بعد الحد من التهرب الضريبي والدرجة الكلية له تندرج ضمن المجال [0.000، 0.001] وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسئلة بعد الحد من التهرب الضريبي

والدرجة الكلية له، مما يدل على وجود اتساق داخلي قوي لفقرات البعد الثاني من المحور الثاني مع البعد الثاني الذي تنتمي إليه وهو ما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثاني من المحور الثاني أي أن أسئلة بعد الحد من التهرب الضريبي تتمتع بصدق اتساق داخلي عال.

2-3-صدق الاتساق الداخلي لعبارات البعد الثالث من المحور الثاني والمتعلق بتقرير المدقق الجبائي

يبين الجدول رقم (18) معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات البعد الثالث عن تقرير المدقق الجبائي.

الجدول رقم (18): الصدق الداخلي لعبارات بعد تقرير المدقق الجبائي

السؤال	العبارة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	يسعى المدقق الجبائي من خلال تقريره إلى جعل المؤسسة على دراية تامة بالممارسات الضريبية الخاصة بها.	0.58	0.001
02	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية التي تخدم مصلحة المؤسسة عموما ومصالح الجباية خصوصا.	0.53	0.003
03	يساهم تقرير المدقق الجبائي في إعطاء حق للمساهمين في الحصول على المعلومات الجبائية المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصفة عادلة بينهم.	0.71	0.000
04	يعمل تقرير المدقق الجبائي على الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع الجبائي للمؤسسة والمخاطر المحيطة بها.	0.80	0.000
05	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى إعطاء أصحاب المصالح (مقرضين، زبائن، عاملين...) الحق في الحصول على المعلومات الجبائية الخاصة بالمؤسسة بشكل دوري وفي الوقت الملائم.	0.61	0.000
06	يسمح تقرير المدقق الجبائي لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم.	0.75	0.000
07	يسعى تقرير المدقق الجبائي وكذا مجلس الإدارة إلى ضمان اشراك العامل الجبائي في اتخاذ مختلف قراراتهم.	0.55	0.002
08	يعمل تقرير المدقق الجبائي مع مجلس الإدارة على متابعة ومراقبة واختبار المسيرين الجبائيين القائمين على شؤون المؤسسة.	0.43	0.02

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق رقم (18) نلاحظ أن نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط لبيرسون بين كل فقرة من فقرات البعد الرابع والمعدل الكلي لفقراته دالة احصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث بلغ الحد الأدنى لمعاملات الارتباط 0.43، فيما بلغ الحد الأعلى لمعاملات الارتباط 0.80، وكانت القيمة الاحتمالية بين أسئلة بعد تقرير المدقق الجبائي والدرجة الكلية له تندرج ضمن المجال [0.000، 0.02] وهي أقل من

مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يدل على وجود ارتباط ذو دلالة إحصائية بين أسئلة بعد تقرير المدقق الجبائي والدرجة الكلية له. مما يدل على وجود اتساق داخلي قوي لفقرات البعد الثالث من المحور الثاني مع البعد الثالث الذي تنتمي إليه وهو ما يثبت صدق الاتساق الداخلي لفقرات البعد الثالث من المحور الثاني، أي أن أسئلة بعد تقرير المدقق الجبائي تتمتع بصدق اتساق داخلي عال.

ثانيا: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

قبل قياس الصدق البنائي للمحاور نقوم أولا بقياس صدق الاتساق البنائي بين أبعاد كل محور ثم بعدها صدق الاتساق البنائي بين المحاور التي تخص الاستبيان ككل.

أ–صدق الاتساق البنائي للمحور الثاني:

لاستخراج صدق الاتساق البنائي لمحور تبني التدقيق الجبائي تم حساب معامل الارتباط بين كل بعد من أبعاد المحور والدرجة الكلية للمحور والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (19): معامل الارتباط بين معدل كل بعد من أبعاد المحور الثاني مع المعدل الكلي لأبعاد المحور

الرقم	عنوان البعد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	**اجتناب المخاطر الجبائية**	0.74	0.000
02	**الحد من التهرب الضريبي**	0.88	0.000
03	**تقرير المدقق الجبائي**	0.79	0.000

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال نتائج الجدول رقم (19)، نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط بين كل بعد من أبعاد المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، حيث كانت أدنى قيمة لمعامل الارتباط للبعد الأول اجتناب المخاطر الجبائية وبلغت 0.74.

أما أعلى قيمة له فكانت 0.88 وتعلقت بالبعد الثاني الحد من التهرب الضريبي، كما أن قيمة الاحتمالية بين أبعاد المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور بلغت 0.000 لكل منها، وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05. وهذا يعني وجود ارتباط قوي جدا ومعنوي بين أبعاد المحور الثاني والدرجة الكلية للمحور مما يدل على وجود اتساق داخلي قوي جدا لأبعاد المحور الثاني مع المحور الذي تنتمي إليه، مما يثبت صدق الاتساق البنائي لأبعاد المحور الثاني.

ب–صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان ككل

لاستخراج صدق الاتساق البنائي للاستبيان ككل تم حساب معامل الارتباط بين كل محور من محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبيان والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (20): صدق الاتساق البنائي للاستبيان ككل

الرقم	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	**حوكمة الشركات الاقتصادية**	0.96	0.000
02	**تقرير المدقق الجبائي**	0.89	0.000

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال نتائج الجدول رقم (20) أن معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات الاستبيان دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 حيث بلغ معامل الارتباط للمحور الأول 0.96 وهو أعلى قيمة مقارنة بالمحور الثاني الذي بلغ 0.89 كما أن مستوى الدلالة لكل محور هو 0.000 أي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وهذا يعني وجود ارتباط معنوي وقوي، وهو ما يدل على وجود اتساق بنائي قوي جدا لمحاور الدراسة مع المعدل الكلي لعبارات الاستبيان.

الفرع الثاني: ثبات فقرات الاستبيان

تم قياس الثبات على العينة الاستطلاعية وذلك بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل الثبات ألفاكرومباخ كما يلي:

أولا–الثبات بطريقة التجزئة النصفية (Split–Half coefficient)

وفق هذه الطريقة يتم تجزئة الاستبيان إلى نصفين ومن ثم إيجاد معامل الارتباط بين نصفي الاختبار بطريقة بيرسون (Pearson)، بعدها نقوم بتصحيح معامل الارتباط باستخدام معادلة (سبيرمان) و في حالة عدم تساوي معامل الثبات ألفاكرونباخ بين نصفي الاستبيان مع عدم تساوي التباين بين النصفين ، يتم الأخذ بمعامل الثبات جيثمان (guttman coefficient) للتجزئة النصفية و الذي لا يشترط تساوي التباين و معامل الثبات ألفا كرونباخ بين النصفين، و بالرجوع إلى مخرجات spss، نجد أن معامل ألفا كرونباخ و التباين لجزئي أبعاد الدراسة غير متساوية، و بالتالي نأخذ بمعامل الثبات جيثمان بدل معامل سبيرمان، وهذا وفق الجدول التالي :

الجدول رقم (21): قيم الثبات بطريقة التجزئة النصفية

الرقم	عنوان المحاور	معامل الارتباط	معامل guttman	القيمة الاحتمالية
01	**حوكمة الشركات الاقتصادية**	0.87	0.80	0.000
02	**تبني التدقيق الجبائي**	0.88	0.81	0.000
الاستبيان ككل		0.90	0.72	0.000

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (21) نلاحظ أن معامل جيثمان كبير وقوي لكلا محوري قائمة الاستبيان وكذا للاستبيان ككل، كما نجد أن القيمة الاحتمالية لكلا المحورين وأيضا للاستبيان ككل بلغت 0.000 لكل منها وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على أن استبيان الدراسة يتمتع بمعامل ثبات قوي وكبير.

ثانيا: الثبات بطريقة ألفاكرونباخ (Alpha Cronbach)

تم حساب معامل الثبات كذلك بطريقة ألفا كرونباخ والتي تعتبر ملائمة لأداة الدراسة كونها تستخدم عندما تتشكل الأداة من أبعاد أو مجالات، وهو الحال في دراستنا، وتتراوح قيمه بين الصفر والواحد وكلما اقتربت من الواحد كلما دل ذلك على ثبات وقوة المقياس، والجدول رقم (22) يوضح معاملات الثبات بطريقة ألفا كرونباخ كما يلي:

الجدول رقم (22): معاملات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور قائمة الاستبيان والاستبيان ككل.

الرقم	عنوان المحاور	عدد العبارات	قيمة معامل الارتباط
01	**حوكمة الشركات الاقتصادية**	07	0.88
02	**تبني التدقيق الجبائي**	22	0.91
الاستبيان ككل		29	0.93

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (22)، يتضح أن معامل الثبات العام لألفا كرونباخ مرتفع، حيث بلغت قيمته 93%، لفقرات الاستبيان ككل، فيما تراوح ثبات محاوره بين 88% كحد أدنى، و91% كحد أقصى، وهي قيم عالية وهذا ما يدل على أن استبيان الدراسة يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

وعليه ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي والبنائي الموضح في الجداول السابقة يتضح لنا أن ثبات وصدق اتساق أداة الدراسة له درجة عالية مما يجعلنا نطبقه على كامل عينة الدراسة.

المطلب الثالث: تحليل نتائج أفراد العينة واختبار الفروقات

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

صمم اختبار التوزيع الطبيعي (كولموجروف سميرنوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعا طبيعيا أم لا، ويعد اختبارا ضروريا لمعرفة نوع الاختبارات التي سنعتمد عليها عند عرض وتحليل نتائج الدراسة وكذا اختبار الفرضيات، ويعرض الجدول رقم (23) نتائج الاختبار لأبعاد الدراسة.

الجدول رقم (23): اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة z	القيمة الاحتمالية
01	**وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية**	07	0.12	0.19
02	**تبني التدقيق الجبائي**	22	0.10	0.20
الاستبيان ككل		29	0.22	0.07

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (23) نلاحظ أن قيمة الاحتمالية لمحاور الدراسة وكذا للاستبيان ككل بلغت: 0.19، 0.20و0.07 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على أن بيانات الدراسة تتوزع توزيعا طبيعيا.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج أفراد العينة:

أولا: دراسة الفروق بين أفراد العينة في قياس وجود ممارسات الحوكمة وفق متغير المؤهل العلمي

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في ممارسة حوكمة الشركات حسب متغير المؤهل العلمي قمنا بإجراء اختبار (F) لتحليل التباين الأحادي (ANOVA test) لنتائج المحور الأول باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (24): نتائج اختبار ANOVA لمقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
جامعي	52	4.03	0.36	3.08	0.052	غير دالة إحصائيا
دراسات عليا	14	4.18	0.36			
أخرى	14	4.30	0.45			
الكلي	80	4.11	0.38			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (24)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ (F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول وجود ممارسات للحوكمة تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 3.08، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.052 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

ثانيا: دراسة الفروق بين أفراد العينة في مقياس وجود ممارسات للحوكمة في المؤسسات المنجمية وفق متغير الوظيفة

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في وجود ممارسات للحوكمة تعزى لمتغير الوظيفة، قمنا بإجراء اختبار (F) لتحليل التباين الأحادي (ANOVA test) لنتائج المحور الأول باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (25): نتائج اختبار ANOVA لقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
رئيس مصلحة	16	4.11	0.41	0.44	0.82	غير دالة
مدقق الحسابات	18	4.05	0.41			
محاسب	14	4.04	0.29			
عضو مجلس إدارة	14	4.19	0.44			

مساهم في الشركة	17	4.16	0.39			إحصائيا
أخرى	01	3.86	00			
الكلي	80	4.11	0.38			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (25)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ (F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول وجود ممارسات للحوكمة تعزى لمتغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.44، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.82 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

ثالثا: دراسة الفروق بين أفراد العينة في مقياس وجود ممارسات الحوكمة وفق متغير الخبرة المهنية

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في وجود ممارسات للحوكمة تعزى لمتغير الخبرة المهنية، قمنا بإجراء اختبار (F) لتحليل التباين الأحادي (ANOVA test) لنتائج المحور الأول باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (26): نتائج اختبار ANOVA لقياس وجود ممارسات الحوكمة حسب متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	**حجم العينة**	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**قيمة F**	**القيمة الاحتمالية**	**الدلالة الإحصائية**
أقل من 05 سنوات	04	4.21	0.25	0.95	0.42	غير دالة إحصائيا
05-10 سنوات	08	3.98	0.39			
11-15 سنة	25	4.03	0.28			
أكثر من 15 سنة	43	4.16	0.44			
الكلي	80	4.11	0.38			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (26)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ(F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في وجود ممارسات للحوكمة تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.95، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.42 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا. وبالعودة إلى الجداول رقم (24)، (25)، (26) وعليه نستنتج **عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول وجود ممارسات الحوكمة تعزى للمتغيرات الشخصية.**

رابعا: دراسة الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس تبني التدقيق الجبائي وفق متغير المؤهل العلمي

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في تبني التدقيق الجبائي حسب متغير المؤهل العلمي قمنا بإجراء اختبار (**F**) لتحليل التباين الأحادي (**ANOVA test**) لنتائج المحور الثاني باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (27): نتائج اختبار ANOVA لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير المؤهل العلمي.

المتغير	المؤهل العلمي	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيم F	القيمة الإحتمالية	الدالة الإحصائية
البعد الأول اجتناب المخاطر الجبائية	جامعي	52	4.09	0.35	0.50	0.61	غير دالة إحصائيا
	دراسات عليا	14	4.12	0.27			
	أخرى	14	4.19	0.38			
	الكلي	80	4.11	0.34			
البعد الثاني الحد من التهرب الضريبي	جامعي	52	4.01	0.38	1.99	0.14	غير دالة إحصائيا
	دراسات عليا	14	4.08	0.33			
	أخرى	14	4.23	0.44			
	الكلي	80	4.06	0.38			
البعد الثالث تقرير المدقق لجبائي	جامعي	52	3.84	0.35	2.12	0.13	غير دالة إحصائيا
	دراسات عليا	14	3.94	0.19			
	أخرى	14	4.04	0.46			
	الكلي	80	3.89	0.35			
المحور الثاني تبني التدقيق الجبائي	جامعي	52	3.99	0.31	2.37	0.10	غير دالة إحصائيا
	دراسات عليا	14	4.08	0.24			
	أخرى	14	4.19	0.38			
	الاستبيان ككل	80	4.04	0.32			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (27)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ(F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في إمكانية تجنب المخاطر الجبائية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.50، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.61 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في الحد من التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 1.99، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.14 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول تقرير المدقق الجبائي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 2.12، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.13 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول إمكانية تبني التدقيق الجبائي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 2.37، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.10 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

خامسا: دراسة الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس تبني التدقيق الجبائي وفق متغير الوظيفة:

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الوظيفة قمنا بإجراء اختبار **(F)** لتحليل التباين الأحادي **(ANOVA test)** لنتائج المحور الثاني باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالآتي:

الجدول رقم (28): نتائج اختبار ANOVA لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الوظيفة

المتغير	الوظيفة	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول اجتناب المخاطر الجبائية	رئيس مصلحة	16	4.11	0.43	0.18	0.97	غير دالة إحصائيا
	مدقق الحسابات	18	4.12	0.35			
	محاسب	14	4.09	0.28			
	عضو مجلس إدارة	14	4.11	0.33			
	مساهم في الشركة	17	4.12	0.33			
	أخرى	01	4.42	00			
	الكلي	80	4.11	0.34			
البعد الثاني الحد من التهرب الضريبي	رئيس مصلحة	16	4.01	0.26	0.80	0.55	غير دالة إحصائيا
	مدقق الحسابات	18	3.95	0.43			
	محاسب	14	4.18	0.44			
	عضو مجلس إدارة	14	4.03	0.41			
	مساهم في الشركة	17	4.14	0.36			
	أخرى	01	4.14	00			
	الكلي	80	4.06	0.38			
البعد الثالث تقرير المدقق الجبائي	رئيس مصلحة	16	3.90	0.35	0.27	0.93	غير دالة إحصائيا
	مدقق الحسابات	18	3.83	0.28			
	محاسب	14	3.88	0.32			
	عضو مجلس إدارة	14	3.91	0.49			
	مساهم في الشركة	17	3.96	0.36			
	أخرى	01	3.75	00			
	الكلي	80	3.89	0.35			
المحور الثاني تبني التدقيق الجبائي	رئيس مصلحة	16	4.03	0.31	0.21	0.96	غير دالة إحصائيا
	مدقق الحسابات	18	3.99	0.32			
	محاسب	14	4.05	0.30			
	عضو مجلس إدارة	14	4.06	0.36			
	مساهم في الشركة	17	4.09	0.34			
	أخرى	01	4.04	00			
	الاستبيان ككل	80	4.04	0.32			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (28)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ(F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في إمكانية تجنب المخاطر الجبائية تعزى لمتغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.18، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.97 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في الحد من التهرب الضريبي تعزى لمتغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.80، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.55 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول تقرير المدقق الجبائي تعزى لمتغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.27، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.93 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول إمكانية تبني التدقيق الجبائي تعزى لمتغير الوظيفة، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.21، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.96 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

سادسا: دراسة الفروق بين أفراد عينة الدراسة في مقياس تبني التدقيق الجبائي وفق متغير الخبرة المهنية

للتحقق مما إذا كانت هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة فيما يخص درجاتهم في بعد تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الخبرة المهنية، قمنا بإجراء اختبار **(F)** لتحليل التباين الأحادي **(ANOVA test)** لنتائج المحور الثاني باعتبار أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وبعد التحقق من نتائج الاختبار وشروطه، كانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم (29): نتائج اختبار ANOVA لمقياس تبني التدقيق الجبائي حسب متغير الخبرة المهنية.

المتغير	الخبرة المهنية	حجم العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (F)	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول اجتناب المخاطر الجبائية	أقل من 05 سنوات	04	4.11	0.14	1.91	0.14	غير دالة إحصائيا
	05-10 سنوات	08	3.89	0.21			
	11-15 سنة	25	4.07	0.27			
	أكثر من 15 سنة	43	4.18	0.39			
	الكلي	80	4.11	0.34			
البعد الثاني الحد من التهرب الضريبي	أقل من 05 سنوات	04	4.32	0.38	0.75	0.53	غير دالة إحصائيا
	05-10 سنوات	08	04	0.38			
	11-15 سنة	25	4.08	0.31			
	أكثر من 15 سنة	43	4.04	0.42			
	الكلي	80	4.06	0.38			
البعد الثالث تقرير المدقق الجبائي	أقل من 05 سنوات	04	3.97	0.33	0.31	0.82	غير دالة إحصائيا
	05-10 سنوات	08	3.88	0.42			
	11-15 سنة	25	3.84	0.24			
	أكثر من 15 سنة	43	3.92	0.40			
	الكلي	80	3.89	0.35			
المحور الثاني تبني المدقق الجبائي	أقل من 05 سنوات	04	4.15	0.25	0.69	0.56	غير دالة إحصائيا
	05-10 سنوات	08	3.94	0.32			
	11-15 سنة	25	4.01	0.20			
	أكثر من 15 سنة	43	4.07	0.38			
	الاستبيان ككل	80	4.04	032			

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (29)، وبالنظر إلى قيم اختبار الدلالة الإحصائية لـ(F)، وكذا القيمة الاحتمالية لاختبار ANOVA نلاحظ أنه:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في إمكانية تجنب المخاطر الجبائية تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 1.91، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة

بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.14 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في الحد من التهرب الضريبي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.75، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.53 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول تقرير المدقق الجبائي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.31، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.82 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة حول إمكانية تبني التدقيق الجبائي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، وهذا ما دلت عليه قيمة F التي بلغت 0.69، والتي هي أصغر من القيمة الجدولية المقدرة بـ 3.09، كما أن القيمة احتمالية لاختبار أنوفا والبالغة 0.56 والتي هي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهي بذلك غير دالة إحصائيا.

وبالعودة إلى الجداول رقم (27)، (28)، (29) نقرر **بعدم وجود** أي فروق لدى أفراد عينة الدراسة حول تبني التدقيق الجبائي تعزى للمتغيرات الشخصية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار علاقة التدقيق الجبائي بالحوكمة في الشركات المنجمية بالجزائر.

نتطرق في هذا المبحث إلى عرض ما تم جمعه من إجابات لعينة الدراسة على أسئلة وعبارات الاستبيان المرسلة إليهم، وقد عرضنا النتائج المتحصل عليها في جداول توضح عدد ونسب الإجابات لكل خيار من خيارات الأسئلة، التي اخترنا أن تكون وفق سلم ليكارت الخماسي، وكل هذه الجداول موجودة ضمن مخرجات برنامج Spss.

كذلك قدمنا فيه تحليلا وصفيا لقيم المتوسطات والانحرافات المعيارية واتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لنتيجة كل عبارة من عبارات أبعاد الاستبيان على حدا مع نتيجة البعد الكلية، كل ذلك بغية الوصول لاستنتاجات مفصلة وصحيحة قدر المستطاع حول آراء المستجوبين.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة

قدمنا في هذا المطلب عرضا لنتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المحور الأول والثاني من الاستبيان في شكل جداول توضح تكرار ونسب الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتدرج في خمسة خيارات من غير موافق بشدة إلى الموافق بشدة وكل هذه الجداول موجودة ضمن الملاحق بعنوان مخرجات برنامج (spss)، لذلك فضلنا عدم إعادتها في المطلب وركزنا في الجداول فقط على أهم ما يخدم المطلب.

كما قمنا بتحليل هذه الإجابات من أجل الحصول على استنتاج يوصلنا إلى فهم وكذا التحقق من صحة آراء المستجوبين، حيث تم تقسيم المطلب إلى فرعين حسب عدد محاور الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة للمحور الأول

لمعرفة أراء عينة الدراسة حول حوكمة الشركات الاقتصادية كمتغير تابع، تم إعداد عبارات تتعلق بقياس وجود ممارسات أو تطبيق للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية من خلال الالتزام بمبادئ الحوكمة، كما تم تصنيف الإجابات في خمسة بدائل تدرجت من الموافق بشدة إلى غير موافق بشدة ويقدم الجدول رقم (30) إجابات أفراد العينة كما يلي:

الجدول رقم (30): إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الأول المتعلق بوجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية.

الرقم	العبارة	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
01	يقوم مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات العمل وسياسات إدارة المخاطر والاهداف والسياسات العامة.	02	4.21	0.50	موافق بشدة
02	تقوم الإدارة العليا بنشر المعلومات المالية وتقرير المدقق الخارجي وكافة المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب وبشكل يضمن وصولها إلى جميع الأطراف.	06	4.10	0.54	موافق
03	تكفل الشركة حق المساهمين في حضور اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت والاستفسار من المدقق الخارجي.	01	4.28	0.48	موافق بشدة
04	يتم اتاحة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة لمجلس الإدارة وإدراج بنود جديدة في جدول الأعمال واقتراح الحلول التي يرونها مناسبة.	04	4.14	0.55	موافق
05	تحرص الشركة على عقد الاجتماعات بصفة دورية مع موظفي وإدارة الشركة من أجل أخذ آراءهم ومناقشة مقترحاتهم لتحسين الأداء.	03	4.16	0.46	موافق
06	يخضع القائم بالتدقيق الخارجي بأنواعه للمساءلة والمحاسبة في مؤسستكم	05	4.11	0.50	موافق
07	يتأكد مجلس الإدارة من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقريرا عن مدى تطبيقها	07	3.74	0.78	موافق
المحور ككل			**4.11**	**0.38**	**موافق**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول أن معظم الإجابات توافق على وجود حوكمة في الشركات المنجمية الاقتصادية بالجزائر وذلك من خلال وعي المستجوبين وإدراكهم وتطبيقهم لمختلف المبادئ التي تنص عليها حوكمة الشركات، ونستدل على ذلك من خلال المتوسط العام الذي بلغت قيمته (4.11) التي تتردد في فئة الموافق وتتجه نحو الموافق بشدة.

وكنتيجة لذلك نجد أن العبارة رقم (03) والتي نصت على أن "الشركة تكفل حق المساهمين في حضور اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت والاستفسار من المدقق الخارجي"، هي الأكثر

تجانسا والأولى من حيث الترتيب بمتوسط حسابي قدره 4.28، وانحراف معياري قدره 0.48، وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات بين الموافق والموافق بشدة عددها 79 من أصل 80 وهو ما يعني أن 99% من المستقصي منهم من مدققين و مساهمين و رؤساء المصالح و أعضاء مجلس الإدارة وغيرهم يطبقون ويتفقون على أهمية وجود حوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية و الأول أهمية بالنسبة لها والأول تطبيقا من بنود الحوكمة هو ما تعلق بحماية حقوق المساهمين.

وفي المرتبة الثانية تأتي العبارة رقم (01)، والتي تنص على أن " مجلس الإدارة يقوم بوضع استراتيجيات العمل وسياسات إدارة المخاطر والاهداف والسياسات العامة"، بمتوسط حسابي قيمته 4.21، وانحراف معياري قيمته 0.50، وهو ما يقابل درجة موافق بشدة في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات تراوحت بين الموافق والموافق بشدة عددها (79) من أصل (80) إجابة ما يعني أن 99% من المجيبين على الاستبيان يتفقون على دور الإدارة ومهامها من أجل إرساء حوكمة سليمة في الشركات المنجمية الجزائرية.

ومن ناحية أخرى احتلت العبارة رقم (07) المرتبة الأخيرة والتي تنص على أن مجلس الإدارة يتأكد من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقريرا عن مدى تطبيقها بأدنى متوسط حسابي قدر بـ 3.47، وأعلى انحراف معياري إذ بلغ 0.78، وهو ما يقابل درجة موافق في مقياس ليكارت الخماسي وبإجمالي إجابات عددها (51) من أصل (80) إجابة، ما يعني أن أكثر من 63% من المستقصي منهم يتفقون على أن مجلس الإدارة يقوم بالتحقق من أن الحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية تمارس بفعالية كما يقوم بإعداد تقرير عن مدى تطبيقها.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة للمحور الثاني

لمعرفة أراء عينة الدراسة حول تبني التدقيق الجبائي كمتغير مستقل للدراسة، تم إعداد عبارات تتعلق بقياس مدى اهتمام الشركات المنجمية الجزائرية بتبني التدقيق الجبائي الذي اخترنا قياسه وفق ثلاث أبعاد هي اجتناب المخاطر الجبائية، الحد من التهرب الضريبي وتقرير المدقق الجبائي، ويقدم الجدول رقم (31) إجابات المستجوبين حول كل بعد كما يلي:

أولا: عرض وتحليل نتائج بعد اجتناب المخاطر الجبائية

لمعرفة آراء عينة الدراسة حول إمكانية تبني التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية من تجنيبها الوقوع في مخاطر جبائية وعلاقة ذلك بالقدرة على تحسين الحوكمة في تلك الشركات، قمنا بإعداد أسئلة هذا

البعد وكذا تصنيف إجابات المستجوبين في خمسة بدائل حسب سلم ليكارت، وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (31): إجابات المستجوبين حول البعد الأول للمحور الثاني المتعلق باجتناب المخاطر الجبائية

السؤال	العبارة	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
08	تحقق المدقق الجبائي من الضرائب والرسوم التي تخضع لها مؤسستكم يحميها من الوقوع في المخاطر الجبائية.	02	4.20	0.40	موافق
09	تنخفض المخاطر الجبائية من خلال توظيف أعوان جبائيين مختصين.	03	4.15	0.42	موافق
10	تطبيق اجراءات التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة.	01	4.24	0.43	موافق بشدة
11	اجتناب المخاطر الجبائية يكون من خلال التحكم في التكاليف الجبائية.	07	4.04	0.54	موافق
12	مؤسستكم على وعي بالقوانين الجائية وما ينجم عن مخالفتها من مخاطر جبائية.	04	4.09	0.48	موافق
13	طمئنة المؤسسة جبائيا يسمح بالتقليل من وقوعها في مخاطر جبائية.	05	4.05	0.50	موافق
14	تقليل المخاطر الجبائية يساهم في نشر قوائم مالية تعكس بصدق واقع المؤسسة.	06	4.04	0.63	موافق
البعد الأول ككل			4.11	0.34	موافق

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال دراسة البيانات المعروضة في الجدول رقم (31) يتضح لنا أن إجابات المستجوبين تتجه ككل نحو الاتجاه الموافق، حيث بلغ المتوسط العام لإجابات البعد (4.11) بانحراف معياري (0.34)، وهذا يدل على الموافقة على معظم الفقرات المتعلقة بعلاقة التدقيق الجبائي باجتناب المخاطر الجبائية. وكنتيجة لذلك يتضح لنا أن العبارة رقم (10) تحتل المرتبة الأولى من وجهة نظر عينة الدراسة والتي نصت على أن" تطبيق اجراءات التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة"، بمتوسط حسابي

قدره (4.24) و انحراف معياري قدره (0.43)، وهو ما يقابل درجة "موافق بشدة" في سلم ليكارت الخماسي و بإجمالي إجابات موافق و موافق بشدة عددها (80) و التي تمثل كامل إجابات العينة، مما يعني أن كافة أفراد العينة مدركين وواعين ويوافقون على أهمية اتباع منهجية التدقيق الجبائي سيساهم لا محالة في الكشف عن المخاطر الجبائية التي تواجه الشركات المنجمية في الجزائر. لتليها العبارة رقم (08) التي جاءت في المرتبة الثانية والتي نصت على أن " تحقق المدقق الجبائي من الضرائب و الرسوم التي تخضع لها المؤسسة يحميها من الوقوع في المخاطر الجبائية" بمتوسط حسابي بلغ (4.20)، وانحراف معياري (0.40)، وهو ما يقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، و اجمالي إجابات بين الموافق و الموافق بشدة بلغ عددها (80) وهو ما يقابل إجمالي إجابات العينة مما يعني أن جل المستقصي منهم موافقون على أن تعيين مدقق جبائي من أجل التحقق من صحة الضرائب و الرسوم التي تخضع لها الشركات المنجمية في الجزائر و كذا التصريحات الجبائية التي تقدمها و اتباعها السليم للقوانين الجبائية من شأنه أن يحمي هذه الشركات لا محالة من الوقوع في مخاطر جبائية ما يعني أن جل أفراد العينة متفقين على ضرورة تعيين مدقق جبائي و مدى أهميته في الكشف عن و المخاطر الجبائية و حمايتها منها .

في حين جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الأخيرة حيث نصت على أن" اجتناب المخاطر الجبائية يكون من خلال التحكم في التكاليف الجبائية"، بمتوسط حسابي قدره (4.04)، وانحراف معياري قدره (0.54)، والتي تقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، بإجمالي إجابات بين الموافق والموافق بشدة بلغ عددها (70) من أصل 80 إجابة، مما يعني أن أكثر من 87% من أفراد العينة موافقين على أن جزء من المخاطر الجبائية التي تواجه الشركات المنجمية يمكن اجتنابها عن طريق التحكم في التكاليف الجبائية، إلا أن هناك مخاطر جبائية أخرى لا تتعلق بالتكاليف الجبائية و بالتالي لا يمكن اجتنابها من خلال التحكم في التكاليف الجبائية و هو ما فسر أن أكثر من 12% كانت اجابتها محايدة على العبارة رقم (11).

ثانيا: عرض وتحليل نتائج بعد الحد من التهرب الضريبي

للاطلاع على قناعات عينة الدراسة حول تبني التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية وقدرته على الحد من التهرب الضريبي، وعلاقة ذلك بالقدرة على تحسين الحوكمة في هذا النوع من الشركات، قمنا بإعداد أسئلة البعد الثالث وكذا تصنيف إجابات أفراد العينة في خمسة بدائل وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (32): إجابات المستجوبين حول البعد الثاني للمحور الثاني المتعلق بالحد من التهرب الضريبي

السؤال	العبارة	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
15	برنامج التدقيق الجبائي يوضح نقاط في القانون الجبائي كانت تسبب مشاكل ضريبية كبيرة لدى المكلف بالضريبة.	07	3.96	0.54	موافق
16	التدقيق الجبائي يساهم في تحسين الالتزامات المستقبلية للمكلف والحد من التهرب الضريبي.	02	4.14	0.41	موافق
17	عرقلة التدقيق الجبائي تشكل فرصة لتحريف التصريحات الجبائية مما يؤدي للتهرب الضريبي.	06	3.99	0.58	موافق
18	المدقق الجبائي يساهم في توعية المكلف بالضريبة مما ينعكس على الحد من وقوعه في التهرب الضريبي.	03	4.11	0.39	موافق
19	التنسيق بين المدققين الجبائيين يساهم في التقليل من مشكلة تنامي الغش والتهرب الضريبي في أوساط المؤسسات الاقتصادية.	04	4.05	0.47	موافق
20	الالتزام بتوصيات المدقق الجبائي يقلل من خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية وما يمكن أن يتبعها من عقوبات وغرامات تهدد سمعتها.	05	4.01	0.65	موافق
21	التدقيق الجبائي يساهم في تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا.	01	4.16	0.46	موافق
البعد الثاني ككل			**4.06**	**0.38**	**موافق**

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال النتائج المحصل عليها من الجدول رقم (32) نلاحظ بأن افراد عينة الدراسة متفقين ويؤيدون أن تبني التدقيق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية من شأنه أن يقلل من حدوث التهرب الضريبي، حيث إجابات أفراد العينة في الاتجاه الإيجابي الموافق بمتوسط حسابي عام بلغ (4.06) وبانحراف معياري قدره (0.38). وتتمثل أهم مظاهر هذا التأييد في العناصر المرتبة وفق ما يلي:

- أكثر من 96% من المستجوبين يوافقون على أن تبني التدقيق الجبائي يساهم في تفادي العقوبات والغرامات الناتجة عن التهرب الضريبي مستقبلا، حيث جاءت هذه العبارة والتي تحمل الرقم 21 على قائمة الاستبيان في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.16)، وانحراف معياري قدره (0.64)، وهو ما يقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات موافق وموافق بشدة عددها (77) من أصل (80).

- أكثر من 97% من أفراد العينة يوافقون على العبارة رقم (16)، والتي نصت على أن "التدقيق الجبائي يساهم في تحسين الالتزامات المستقبلية للمكلف والحد من التهرب الضريبي"، و التي جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.14) و انحراف معياري قيمته (0.41)، وهو ما يقابل درجة موافق على مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات بين الموافق و الموافق بشدة عددها (78) من أصل (80) إجابة، وهو ما يدل على أن أغلب أفراد العينة يتفقون على أن وجود مدقق جبائي يساهم في زيادة وعي الشركات المنجمية بالالتزامات المفروضة عليها و هو ما يساهم في تقليل وقوعها في تهرب ضريبي.

- أكثر من 83% من المستجوبين موافقون على العبارة رقم (15) والتي نصت على أن "برنامج التدقيق الجبائي يوضح نقاط في القانون الجبائي كانت تسبب مشاكل ضريبية كبيرة لدى المكلف بالضريبة"، والتي احتلت المرتبة الأخيرة بأدنى متوسط حسابي قدره (3.96) وانحراف معياري قدره (0.54)، وهو ما يقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات تراوحت بين الموافق والموافق بشدة بلغ عددها (67) من أصل (80) إجابة. في حين تبقى نسبة 13% من الإجابات محايدة حول الدور الذي يلعبه برنامج التدقيق الجبائي وأنه لا يحقق بالقدر الكافي الوضوح للمشاكل التي تواجه الشركات المنجمية من ناحية الالتزام بالقانون الجبائي.

ثالثا: عرض وتحليل نتائج بعد تقرير المدقق الجبائي

لمعرفة آراء عينة الدراسة حول أهمية تقرير المدقق الجبائي في الشركات المنجمية الجزائرية وقدرته على تفعيل تطبيق الحوكمة في تلك الشركات، قمنا بإعداد أسئلة البعد الرابع وكذا تصنيف إجابات المستقصي منهم في خمسة بدائل وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (33): إجابات المستجوبين حول البعد الثالث للمحور الثاني المتعلق بتقرير المدقق الجبائي

السؤال	العبارة	الترتيب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
22	يسعى المدقق الجبائي من خلال تقريره إلى جعل المؤسسة على دراية تامة بالممارسات الضريبية الخاصة بها.	01	4.15	0.45	موافق
23	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية التي تخدم مصلحة المؤسسة عموما ومصالح الجباية خصوصا.	07	3.41	0.76	موافق
24	يساهم تقرير المدقق الجبائي في إعطاء حق للمساهمين في الحصول على المعلومات الجبائية المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصفة عادلة بينهم.	04	4.10	0.49	موافق
25	يعمل تقرير المدقق الجبائي على الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع الجبائي للمؤسسة والمخاطر المحيطة بها.	03	4.13	0.37	موافق
26	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى إعطاء أصحاب المصالح (مقرضين، زبائن، عاملين...) الحق في الحصول على المعلومات الجبائية الخاصة بالمؤسسة بشكل دوري وفي الوقت الملائم.	05	3.98	0.59	موافق
27	يسمح تقرير المدقق الجبائي لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم.	08	3.33	0.71	محايد
28	يسعى تقرير المدقق الجبائي وكذا مجلس الإدارة إلى ضمان اشراك العامل الجبائي في اتخاذ مختلف قراراتهم.	02	4.14	3.81	موافق
29	يعمل تقرير المدقق الجبائي مع مجلس الإدارة على متابعة ومراقبة واختبار المسيرين الجبائيين القائمين على شؤون المؤسسة.	06	3.90	0.61	موافق
البعد الثالث ككل			3.89	0.35	موافق
المحور الثاني ككل			4.04	0.32	موافق

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (33) أن بعد تقرير المدقق الجبائي محتشم نوعا ما مقارنة بالأبعاد الأخرى بغية تبني التدقيق الجبائي حيث بلغ المتوسط الحسابي العام (3.89)، والانحراف المعياري (0.35) وهي أدنى قيم مقارنة بالأبعاد أعلاه ولكن رغم ذلك تبقى أغلب الإجابات تتجه نحو الموافقة مما يعكس أن أغلب أفراد عينة

الدراسة توافق وتجمع على أن تقرير المدقق الجبائي رئيسي وذو أهمية كبيرة إذا أردنا تبني التدقيق الجبائي كما يدل على موافقة العينة أن تقرير المدقق الجبائي يساهم في إرساء و تعزيز مبادئ حوكمة الشركات على غرار الحفاظ على حق المساهمين في الحصول على المعلومات والإفصاح وحماية حقوق أصحاب المصالح. وتظهر جليا هذه الموافقة من خلال ما يلي:

- 98% من المستجوبين يوافقون على أن المدقق الجبائي يسعى من خلال تقريره إلى جعل الشركات على دراية تامة بالممارسات الضريبية الخاصة بها. حيث جاءت هذه العبارة والتي تحمل الرقم 22 في قائمة الاستبيان في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.15)، وانحراف معياري قدره (0.45) وهو ما يقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات بين الموافق والموافق بشدة بلغ عددها (79)، من أصل (80) إجابة. أي أن جل أفراد عينة الدراسة على أن تقرير المدقق الجبائي يكفل للمؤسسة معرفة كامل الالتزامات الواجب عليها احترامها وكذا الامتيازات التي تتمتع بها.

-في المرتبة الثانية نجد العبارة رقم (28)، والتي نصت على أنه " يسعى تقرير المدقق الجبائي وكذا مجلس الإدارة إلى ضمان اشراك العامل الجبائي في اتخاذ مختلف قراراتهم "، بمتوسط حسابي قدره (4.14)، وانحراف معياري قدره (3.81)، وهو ما يقابل درجة موافق على سلم ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات بين الموافق والموافق بشدة، بلغ عددها (79)، من أصل (80) إجابة، وهو ما يؤكد أفراد عينة الدراسة يتفقون أن المدقق الجبائي يهدف في تقريره إلى ادراج العامل الجبائي في مختلف القرارات التي تتخذها الشركات الجبائية مما يقلل من وقوعها في مخاطر جبائية ويساهم في تفعيل الحوكمة في هذه الشركات.

-وأخيرا احتلت العبارة رقم (27) المرتبة الأخيرة، والتي نصت على أنه" يسمح تقرير المدقق الجبائي لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم"، بمتوسط حسابي قدره (3.33) وانحراف معياري قدره (0.71) وهو ما يقابل درجة المحايدة على سلم ليكارت الخماسي، حيث نجد ان نسبة 55% من أفراد عينة الدراسة كانوا محايدين أي ما يقابل عدد (44) إجابة من أصل (80) إجابة، أما بقية أفراد عينة الدراسة فتوزعوا كما يلي: 8.8% غير موافق، في حين أن نسبة 31.3 %منهم كان موافقا، وفقط5% كان موافقا بشدة.

المطلب الثاني: اختبار علاقة التدقيق الجبائي بالحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الاربعة، بناء على ما تقدم من تحليلنا السابق لنتائج محاور الدراسة وفي ظل تساؤلات الدراسة وأهدافها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الجزئية الأولى:

لاختبار الفرضية الجزئية الأولى والتي تنص على أنه "توجد ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية"، تم استخدام اختبار (one simple T test) عند متوسط حسابي فرضي يساوي (3.5)، وفي هذا الصدد تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية : لا توجد ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية.

H1 الفرضية البديلة : توجد ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية.

حيث يتم رفض الفرضية أو قبولها استنادا لقيمة اختبار (T) المحسوبة والقيمة الاحتمالية sig لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول من الاستبيان والمعبر عن الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الرئيسية وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (34): نتائج اختبار (T) حول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية.

المحور	المتوسط النظري (الفرضي)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية	القيمة احتمالية Sig
وجود ممارسات للحوكمة في المؤسسات المنجمية	3.50	4.11	0.38	95.40	79	*0.000

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (34) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي لمحور مدى وجود ممارسات الحوكمة في المؤسسات المنجمية بلغت 4.11 وبانحراف معياري 0.38، كما نلاحظ أن قيمة ت المحسوبة بلغت 95.40 وبقيمة احتمالية 0.000، وهي أقل من نسبة الخطأ 0.05 وهذا ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي والمتوسط الفرضي، لصالح المتوسط الحسابي لأن قيمته (4.11) أكبر من قيمة المتوسط الفرضي (3.50)، وبناء على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، وهذا

ما يحقق صحة الفرضية الفرعية الأولى والقائلة أنه: " **توجد ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية**".

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الثانية

قصد اختبار الفرضية الجزئية الأولى والتي تنص على أنه " تؤثر تدنية المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية." تم استخدام معامل التأثير (معامل التحديد)، وفي هذا السياق تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو التالي:

H0 الفرضية الصفرية : لا يوجد أثر لتجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات.

H1 الفرضية البديلة : يوجد أثر لتجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة معامل التحديد والقيمة الاحتمالية له بخصوص إجابات عينة الدراسة حول البعد الأول من المحور الثاني والمعبر عن الفرضية الفرعية الأولى، ويظهر الجدول رقم (35)، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التأثير والقيمة الاحتمالية لأثر تجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم (35): نتائج تأثير تجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون المحتسبة	قيمة احتمالية بيرسون (sig)	قيمة معامل التحديد	قيمة احتمالية معامل التأثير
المحور الأول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	4.11	0.38	0.74	0.000	0.54	0.000
البعد الأول من المحور الثاني تجنب المخاطر الجبائية	4.11	0.34				

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (35) نلاحظ أن قيمة احتمالية بيرسون والبالغة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباطية بين تجنب المخاطر الجبائية وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية وطبيعة هذه العلاقة طردية والإشارة الموجبة لقيمة بيرسون المحتسبة (0.74+) تدل على ذلك كما تعبر عن

وجود ارتباط قوي بين حوكمة الشركات و تجنب المخاطر الجبائية (قيمة معامل بيرسون المحتسبة هي 0.74 ومحصورة بين القيمتين0.6و 0.79 و التي تدل على وجود ارتباط قوي)، كما بلغت احتمالية معامل التأثير 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية.

كما أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.54، وهو ما يدل على أن تدنية المخاطر الجبائية تؤثر بنسبة 54% في تعزيز حوكمة الشركات المنجمية.

وبناء على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة أي ما يحقق صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأنه: **"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية"**.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الجزئية الثالثة

قصد اختبار الفرضية الجزئية الثانية والتي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية." وفي هذا السياق تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو التالي:

H0 الفرضية الصفرية :لا يوجد أثر للحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات.

H1 الفرضية البديلة :يوجد أثر للحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة معامل التحديد والقيمة الاحتمالية له لإجابات عينة الدراسة حول البعد الأول من المحور الثاني والمعبر عن الفرضية الفرعية الثانية، ويظهر الجدول رقم (36)، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التأثير والقيمة الاحتمالية لأثر تجنب الحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات كما يلي:

جدول رقم (36): نتائج تأثير الحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون المحتسبة	قيمة احتمالية بيرسون (sig)	معامل التحديد	احتمالية معامل التأثير
المحور الأول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	4.11	0.38	0.61	0.000	0.36	0.000
البعد الثاني من المحور الثاني الحد من التهرب الضريبي	4.06	0.38				

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (36) نلاحظ أن قيمة احتمالية بيرسون والبالغة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباطية بين الحد من التهرب الضريبي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية وطبيعة هذه العلاقة طردية والإشارة الموجبة لقيمة بيرسون المحتسبة (0.61+) تدل على ذلك كما أنها تدل على وجود ارتباط قوي بين الحد من التهرب لضريبي و تعزيز الحوكمة لأن قيمة معامل بيرسون و التي بلغت 0.61 محصورة بين القيمتين 0.6، و 0.79 .

كما بلغت احتمالية معامل التأثير 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية. كما نجد أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.36، بمعنى أن الحد من التهرب الضريبي يؤثر بنسبة 36% في تعزيز حوكمة الشركات المنجمية.

بناء على ما سبق فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود أثر بين الحد من التهرب الضريبي وتعزيز حوكمة الشركات وهو ما يحقق صحة الفرضية الفرعية الثالثة، والقائلة بأنه: **"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للحد من التهرب الضريبي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية"**.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الجزئية الرابعة

قصد اختبار الفرضية الجزئية الرابعة والتي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية"، تم استخدام معامل التحديد، وفي هذا السياق تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو التالي:

H0 الفرضية الصفرية :لا يوجد أثر لتقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات.

H1 الفرضية البديلة :يوجد أثر لتقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات.

حيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة معامل التحديد المحسوبة والقيمة الاحتمالية له لإجابات عينة الدراسة حول البعد الثاني من المحور الثاني والمعبر عن الفرضية الفرعية الثالثة، ويظهر الجدول رقم (37)، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التأثير والقيمة الاحتمالية لأثر تقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات كما يلي:

الجدول رقم(37): نتائج تأثير تقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون المحتسبة	احتمالية بيرسون (sig)	قيمة معامل التأثير	احتمالية معامل التأثير
المحور الأول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	4.11	0.38	0.67	0.000	0.44	0.000
البعد الثالث من المحور الثاني تقرير المدقق الجبائي	3.89	0.35				

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (37) نلاحظ أن قيمة احتمالية بيرسون والبالغة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباطية بين تقرير المدقق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية وطبيعة هذه العلاقة طردية والإشارة الموجبة لقيمة بيرسون المحتسبة (0.67+) تدل على ذلك، كما أنها تدل

على وجود ارتباط قوي بين تقرير المدقق الجبائي وتعزيز الحوكمة لأن قيمة معامل بيرسون و التي بلغت 0.67 محصورة بين القيمتين 0.6، و 0.79 ،كما بلغت احتمالية معامل التأثير 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتقرير المدقق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية. كما بلغت قيمة معامل التحديد 0.44، وهو ما يفسر أن تقرير المدقق الجبائي يؤثر بنسبة 44% في تعزيز حوكمة الشركات المنجمية.

ومن خلال ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر بين تقرير المدقق الجبائي وحوكمة الشركات، وهو ما يحقق صحة الفرضية الفرعية الرابعة والقائلة بأنه: **"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية"**.

الفرع الرابع: التحقق من الفرضية الرئيسية

قصد اختبار الفرضية الرئيسية والتي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية"، تم استخدام معامل التحديد، وفي هذا السياق تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو التالي:

H0 الفرضية الصفرية: لا يوجد أثر لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية.

H1 الفرضية البديلة: يوجد أثر لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية.

حيث يكون القرار برفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة متعلق بقيمة معامل التحديد والقيمة الاحتمالية له لإجابات عينة الدراسة. ويظهر الجدول رقم (38)، المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل التأثير، والقيمة الاحتمالية لأثر تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات في البيئة الجزائرية كما يلي:

الجدول رقم (38): تأثير تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية

	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة بيرسون المحتسبة	قيمة احتمالية بيرسون (sig)	قيمة معامل التأثير	قيمة احتمالية معامل التأثير
المحور الأول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية	4.11	0.38	0.87	0.000	0.75	0.000
المحور الثاني تبني التدقيق الجبائي	4.04	0.32				

المصدر: تم اعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول (38) نلاحظ أن قيمة احتمالية بيرسون والبالغة 0.000 أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود علاقة ارتباطية بين تبني التدقيق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية وطبيعة هذه العلاقة طردية والإشارة الموجبة لقيمة بيرسون المحتسبة (0.87+) تدل على ذلك، كما أنها تدل على وجود درجة ارتباط قوي جدا بين تبني التدقيق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية، لأن قيمة معامل بيرسون والتي بلغت 0.87 وهي أكثر من 0.80.

كما بلغت احتمالية معامل التأثير 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية. كما نجد أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.75، وهو ما يدل على أن تبني التدقيق الجبائي يؤثر بنسبة 75% في تعزيز تطبيق الحوكمة في الشركات المنجمية.

وبناء على ما تقدم فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ما يعني تحقق الفرضية الرئيسية القائلة بأنه: **"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية"**.

خلاصة الفصل:

ناقش الفصل الأخير من الدراسة تعريفا بالشركات المنجمية الجزائرية وأهم ما يميزها، بالإضافة إلى الدراسة الميدانية الاستقصائية لهذا النوع من الشركات بغية التحقق من فرضيات الدراسة وما تم التطرق إليه في الجانب النظري، حيث قمنا بعرض قائمة الاستبيان المكونة من البيانات الشخصية لعينة الدراسة والتي تكونت من محافظي حسابات، محاسبين، رؤساء المصالح ومساهمين، لتكون الإجابات أشمل حول موضوع الدراسة، بالإضافة إلى محورين المحور الأول ويظم المتغير التابع والمتمثل في حوكمة الشركات، أما المحور الثاني فيظم المتغير المستقل والمتمثل في التدقيق الجبائي بأبعاده الثلاث (المخاطر الجبائية، الحد من التهرب الضريبي، تقرير المدقق الجبائي).

وأظهرت نتائج الدراسة اتفاقا بين المستجوبين حول وجود ممارسات للحوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية وأهمية تطبيقها لمبادئ حوكمة الشركات، والأول أهمية بالنسبة لها والأول تطبيقا من بنود الحوكمة هو ما تعلق بحماية حقوق المساهمين.

كما خلصت الدراسة إلى أن أفراد العينة مدركين، وواعين ويوافقون، على أن اتباع منهجية التدقيق الجبائي سيساهم لا محالة، في الكشف عن المخاطر الجبائية التي تواجه الشركات المنجمية في الجزائر، وأن وجود مدقق جبائي يساهم في زيادة وعي الشركات المنجمية بالالتزامات المفروضة عليها، وهو ما يساهم بدوره في تقليل وقوعها في التهرب الضريبي، مما ينعكس إيجابا على حوكمة الشركات في هذا القطاع، مع وجود علاقة ارتباط طردية قوية إلى قوية جدا، بين أبعاد التدقيق الجبائي التي تم اختيارها وبين حوكمة الشركات الاقتصادية.

خاتمة عامة

1-خلاصة الدراسة:

ناقشت الدراسة أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية وهذا من خلال القيام بدراسة استقصائية للمؤسسات الاقتصادية المنجمية، وذلك وفق منهجية علمية أكاديمية تم من خلالها تقسيم الدراسة لثلاثة فصول، اثنان منها مثلت الجانب النظري، والثالث عبارة عن دراسة ميدانية استقصائية لقطاع المناجم بالجزائر.

وقد هدفت الدراسة ابتداءً إلى التعرف على الإطار النظري للتدقيق الجبائي ومخاطره، وكذا حوكمة الشركات الاقتصادية والبحث في كيفية تحسينها، بالتركيز على الدوافع التي أدت إلى ظهور كل من الحوكمة والتدقيق الجبائي والمخاطر التي يساهم في تقليلها التدقيق الجبائي وتحديد تقسيم مناسب لهذه المخاطر، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة التفاعلية بين كل من تبني التدقيق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات آخذة في الاعتبار التدقيق الجبائي كأحد آليات حوكمة الشركات وذلك من خلال دراسة العلاقة النظرية بين كل من التحكم في المخاطر الجبائية وتدنية التهرب الضريبي وتحقيق جودة التدقيق الجبائي وعلاقة كل منهم بتحقيق وتحسين حوكمة الشركات الاقتصادية.

وأخيرا تناولت الدراسة التحقق من صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة كمحاولة منا لتدعيم البيئة الجزائرية بدراسة جديدة.

2-نتائج الدراسة:

سمحت نتائج اختبار الفرضيات التي تم اعتبارها إجابات أولية على الإشكالية المقدمة، بالتوصل إلى نتائج نقدمها بشكل نتأكد معه من مدى صحة تلك الفرضيات.

- نتائج الدراسة النظرية:

أسفرت الدراسة النظرية عن مجموعة من النتائج لعل أهمها ما يلي:

أ-تعبر حوكمة الشركات عن الطريقة التي تسير وتراقب بها الشركات، والتي جاءت كنتيجة حتمية لمختلف الأزمات المالية والانهيارات التي مست العالم الاقتصادي ككل، بالإضافة إلى انفصال الملكية عن الإدارة وما صاحبها من مشاكل الوكالة وتضارب المصالح، والذي أسفر عنه تقديم معلومات مالية مغلوطة ولا تعكس الواقع الاقتصادي ولا المالي للشركات.

ب-تواجه الجزائر جملة من الصعوبات والمعيقات التي تحول دون التطبيق الفعال لحوكمة الشركات على غرار علاقة الشركات الجزائرية مع البنوك أو حتى مع الإدارة الجبائية وكذلك النزاعات الداخلية بين المساهمين. بالإضافة إلى أن المبادئ التي حددها ميثاق الحكم الراشد تعلقت فقط بالشركات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الخاصة دون بقية المؤسسات.

ت-إلزامية التخصص النوعي للمدقق في مجال الجباية حتى لا يكون التدقيق الجبائي مجرد تدقيق مالي للجانب الجبائي، ومن أجل أن يؤدى بكفاءة وفعالية تشكل الفارق في الشركات التي تعتمد عليه من عدمها.

ث-أحد أهم الأسباب الداعية لوجود التدقيق الجبائي هو الهدف الرئيسي من وجوده والمتمثل في تدنية المخاطر الضريبية، ويرتبط الخطر الجبائي بسلوك الشركات تجاه التزاماتها نحو إدارة الضرائب فيكون نتيجة عدم تقيد الشركة بالتزاماتها الجبائية المحددة في التشريع الجبائي، سواء بسبب عدم الفهم، أو بسبب سوء الترجمة لنصوص التشريع الجبائي، أو حتى بغرض الغش والتهرب الضريبي.

ج-تعتبر خدمات الدقيق الجبائي من الخدمات الاستراتيجية للشركات، سواء عند اختيار مجال الاستثمار أو حتى عند نهاية السنة، إما بتوزيع الأرباح أو إعادة استثمارها، فالجباية موجودة في كل هذه القرارات، لذا من المستحيل تجاوز التدقيق الجبائي، وتتحقق جودة التدقيق الجبائي من خلال التزام المدقق الجبائي بالاستقلالية وبذل العناية المهنية الكافية.

ح-يمكن اعتماد التدقيق الجبائي من أجل زيادة الإفصاح في القوائم المالية للشركات الاقتصادية، والحصول على تصريحات جبائية تتمتع بالصدق ووفق ما ينص عليه التشريع والقانون الجبائي، وهو ما يساهم بشكل مباشر في تعزيز الحوكمة في هذه الشركات.

- نتائج الدراسة التطبيقية:

أ-الفرضية الفرعية الأولى: "توجد العديد من الممارسات التي تدل على وجود حوكمة في المؤسسات المنجمية".

تم قبول الفرضية انطلاقا من وذلك انطلاقا من نتائج الدراسة الاستقصائية ونتائج برنامج الحزمة الإحصائية التي أظهرت أن قيمة ت المحسوبة بلغت 95.40 وبقيمة احتمالية أقل من 0.05، خلصت الدراسة إلى وجود العديد من الممارسات التي تدل على وجود حوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية وأن هناك اتفاق ووعي بأهمية وجود حوكمة في الشركات المنجمية الجزائرية والأول أهمية بالنسبة لها والأول تطبيقا من بنود الحوكمة هو ما تعلق بحماية حقوق المساهمين.

ب–الفرضية الفرعية الثانية: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتجنب المخاطر الجبائية على تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية".

تم قبول الفرضية استنادا إلى نتائج الدراسة الاستقصائية التي أكدت وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتجنب المخاطر الجبائية في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية حيث بلغت قيمة معامل التحديد 0.54 وبقيمة احتمالية 0.000، كما أكدت وجود علاقة ارتباط طردي قوي بين تدنية المخاطر الجبائية وتعزيز حوكمة الشركات بمعنى أنه كلما تجنبت الشركات الاقتصادية المخاطر الجبائية التي تهددها كلما كانت لها فرصة لتعزيز حوكمة الشركات وتطبيقها بشكل فعال.

ت–الفرضية الفرعية الثالثة:" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الحد من التهرب الضريبي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية ".

وتم قبول الفرضية استنادا إلى نتائج الدراسة الاستقصائية التي أكدت وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين الحد من الهرب الضريبي وتعزيز الحوكمة حيث بلغ معامل التحديد 0.36 وبقيمة احتمالية 0.000، كما أكدت الدراسة وجود ارتباط طردي قوي بين الحد من التهرب لضريبي وتعزيز الحوكمة، بمعنى أنه كلما قل التهرب الضريبي كان ذلك سبيل لتعزيز وتفعيل الحوكمة في الشركات الاقتصادية.

ث–الفرضية الفرعية الرابعة: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتقرير التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية المنجمية ".

وتم قبول الفرضية انطلاقا من نتائج الدراسة الاستقصائية والتي أكدت أن معامل التحديد بلغ 0.44، وبقيمة احتمالية 0.000، كما أكدت وجود ارتباط قوي وطردي بين تقرير المدقق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية، بمعنى أنه كلما كان تقرير المدقق الجبائي معد بجودة وموجه للأطراف المعنية به في الوقت الملائم ويحتوي كافة الملاحظات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من خلال تصحيحها وتلافيها مستقبلا كلما أدى ذلك إلى تفعيل وتعزيز الحوكمة.

ج–الفرضية الرئيسية " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية في البيئة الجزائرية."

تم قبول الفرضية الرئيسية انطلاقا من نتائج الدراسة الاستقصائية التي أكدت وجود علاقة ارتباطية طردية قوية بين تبني التدقيق الجبائي وتعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية. كما بلغت احتمالية معامل التأثير 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتبني التدقيق

الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية. كما أن قيمة معامل التحديد بلغت 0.75، وهو ما يدل على أن تبني التدقيق الجبائي يؤثر بنسبة 75% في تعزيز تطبيق الحوكمة في الشركات المنجمية.

3-توصيات الدراسة:

بناءً على النتائج التي توصل البحث إليها، يمكن تقديم توصيات للاستفادة منها سواء في الدراسات العلمية أو على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وخاصة المنجمية محل الدراسة الميدانية، بغية تحسين تطبيق الحوكمة فيها أو الاستفادة من خدمات التدقيق الجبائي، ومن هذه التوصيات:

أ-تحسين شروط تطبيق الحوكمة في الشركات الاقتصادية الجزائرية وذلك بدءا بتحيين ميثاق الحوكمة الذي لم يجدد منذ سنة 2009 رغم الملتقيات والدراسات التي تجرى في هذا المجال.

ب-استحداث وظيفة للتدقيق الجبائي للشركات الاقتصادية الجزائرية من خلال اصدار قوانين تلزم بها، وتكوين وتأهيل المدققين علميا وعمليا في المجال الجبائي بالإضافة إلى تخصيص معايير في التدقيق الجبائي ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

ت-المطالبة بتحيين قانون المناجم الجزائري 14-05 وتضمينه للشروحات والجزئيات الضرورية والتي تواجه مسيري الشركات المنجمية الجزائرية وبما يخدم مبادئ حوكمة الشركات، وهذا حتى تتفادى تفسيرها بشكل خاطئ مما يحميها من الوقوع في مخاطر منها المخاطر الجبائية.

ث-التحقق من دقة البرامج الالكترونية التي يتم من خلالها احتساب الرسوم المنجمية لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية.

ج-اعتماد أساليب قياس مخصصة بجودة التدقيق الجبائي وذلك لمختلف الجوانب التي تميزه عن التدقيق المالي والتي تحقق الأهداف المرجوة منه بشكل أفضل.

آفاق الدراسة:

بعد الانتهاء من معالجة إشكالية الدراسة وذلك من خلال دراسة مختلف الجوانب التي ترتبط بواقع كل من حوكمة الشركات الاقتصادية والتدقيق الجبائي بالإضافة إلى تقدير واختبار العلاقة الممكنة بينهما تراءت لنا مواضيع جديرة بالبحث نسرد بعضها:

1-أثر وظيفة التدقيق الجبائي الداخلي على تحسين أداء الشركات الاقتصادية.

2-واقع تطبيق التدقيق الجبائي وأثره على جودة التصريحات الجبائية.

3-أثر الاعتماد على خدمات المدقق الجبائي على جودة المراجعة الخارجية.

4-حوكمة الشركات الاقتصادية كآلية للحد من الغش والتهرب الضريبي.

5-التدقيق الجبائي كآلية لتحقيق اليقظة الجبائية في الشركات الاقتصادية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ-الكتب والمطبوعات:

1-ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002.

2-أوكيل حميدة، **مطبوعة محاضرات في المالية العامة**، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2021/2020.

3-بهاء الدين سمير علام، **أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية-دراسة تطبيقية-**وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، 2009.

4-حماد عبد العال طارق، **حوكمة الشركات**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.

5-حماد عبد العال طارق، **حوكمة الشركات" شركات قطاع عام وخاص ومصارف المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات"**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2008.

6-حسين صالح، **أساليب الممارسة وإدارة السلطة في الشركات. قضايا عامة**، بيروت، اتحاد المصارف العربية، 2005.

7-زين علي أحمد، محمد حسني عبد الجليل صبحي، **مبادئ وممارسات حوكمة الشركات**، جامعة الدول العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة،2009.

8-سعيد بن ناصر الغامدي، **أخلاقيات العمل ضرورة تنموية ومصلحة شرعية**، الإدارة العامة للإعلام والثقافة، إدارة الثقافة والنشر، مكة المكرمة،2010.

9-السعيد مبروك إبراهيم وآخرون، **الحوكمة وعدم تماثل المعلومات المحاسبية**، مؤسسة الباحث للاستشارات البحثية، القاهرة، 2019.

10-سليمان محمد مصطفى، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة تطبيقية)**، الدار الجامعية، مصر، 2006.

11-صالح حسن علي حسين، **ممارسة وإدارة السلطة في منظمات الأعمال: التطورات العالمية والوضع القائم في مملكة البحرين**، بدون ناشر، 2003.

12-طاقة محمد، هدى العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2010.

13-عبد المطلب عثمان محمود، **نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية**، نشر مشترك بين الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية،ARADO ،2015.

14-عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاته، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.

15-عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية، موسوعة الاقتصاد والتمويل الاسلامي،2007، متاح على (iefpedia.com).

16-عيسى علا محمد شوقي إبراهيم، **تأثير تطبيق حوكمة الشركات على مخاطر نظم المعلومات المحاسبية**، نشر مشترك بين الدار الجزائرية والمنظمة العربية للتنمية الإدارية-جامعة الدول العربية، 2015.

17-قاشي يوسف، **محاضرات في مقياس المراجعة الجبائية**، جامعة محند آكلي أولحاج، البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، بدون سنة النشر.

18-القريشي إياد رشيد، **التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا**، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد،2011.

19-كردودي سهام، **الرقابة الجبائية بين النظرية والتطبيق**، دار مفيد للنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2011.

20-مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، جمهورية مصر العربية، القاهرة، 2005.

21-مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديدSCF** ، مطبعة مزوار للطباعة والنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر،2008.

22-ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، دار هومه للطباعة والنشر، الجزائر، 2003.

23-هوام جمعة، **محاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

ب-المقالات:

1-ابراهيمي سمية، ميادة بالعايش، **مساهمة المراجعة الجبائية في مكافحة الغش والتهرب الضريبي لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مجلة بحوث اقتصادية عربية، مركز دراسات الوحدة العربية، المجلد 21، العدد 67، 2014.

2-أحططاش نشيدة، **تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية:** دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات في الجزائر، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 05، العدد 01، 2019.

3-بالبركاني أم خليفة، **آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، مجلد 03، العدد 01، 2015.

4-بالواضح الجيلاني، سعيدي يحي، **فعالية الرقابة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي** -دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية المسيلة خلال الفترة(2007-2012)، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة مسيلة، المجلد 07، العدد 12، 2014.

5-باي عمر، غلام الله جيلالي عياد، **أثر التدقيق الجبائي على قرار الامتثال الجبائي**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الشلف، مجلة الاقتصاد والمالية، جامعة الشلف، المجلد 08، العدد 02، 2022.

6-بديسي فهيمة، **الحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة، ص 02، مقال متاح على موقع عين الجامعة: http://ebook.univeyes.com/6924. .

7-بقدي كريمة، **دور المجتمع المدني في ترسيخ آليات الحكم الراشد بالجزائر**، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، جامعة المسيلة، المجلد 06، العدد 02، 2021.

8-بلال سليم، شيخي بلال، **تبني استراتيجية التخصص المهني لمحافظ الحسابات ودورها في التنبؤ بقدرة الشركات على الاستمرار**، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، لمجلد 04، العدد 01، 2021.

9-بن عثمان مفيدة، محمدي نورة، **حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 21، العدد 01، 2021.

10-بورسلي أماني خالد، **أهمية تطبيق معايير الحوكمة في السوق الكويتي في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، المجلد 05، العدد 02، 2014.

11-بوقفة علاء، **التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني** -استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة ورقلة، المجلد 09، العدد 01، 2022.

12-تكواشت رانية، **دور حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة الراصد العلمي، وهران، المجلد 07، العدد 02، 2020.

13-جمعان نجاة، **حوكمة الشركات متطلبات، مبادئها ونطاق تطبيقها**، صنعاء، كونسبت للاستشارات الاستثمارية، فيفري 2009.

14-حازم رباب، بوضياف سامية، **تأثير الأعباء الضريبية في المؤسسات المنجمية على سياسة توزيع الأرباح دراسة تطبيقية على شركة مناجم الفوسفات بتبسة**، الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، المجلد 01، العدد 07، 2022.

15-حميداتو صالح، سارة ميسي، **الخطر الجبائي وعلاقته بالدور الاقتصادي للمؤسسة**، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الوادي، المجلد 04، العدد 02، 2019.

16-خلالفة هاجر، **قراءة في المداخل والمقاربات المفسرة للعولمة والحوكمة**، مجلة جيل العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 04، 2014.

17-خيثري الخادم، لزرق محمد، **التكامل بين حوكمة الشركات وجودة التدقيق ودوره في الحد من الفساد المالي والإداري**-دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات لولايتي سيدي بلعباس ووهران، مجلة المؤسسة، جامعة الجزائر 3، المجلد 10، العدد 01، 2021.

18-الدبل ديب رندة، الخطيب خالد، **تأثير حوكمة الشركات على الأزمة المالية الاقتصادية**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، العدد 12، 2013.

19-راقي دراجي، لرادي سفيان، **تحليل العوامل الاقتصادية والتشريعية والإدارية للتهرب الضريبي**، مجلة دراسات ضريبية، جامعة البليدة 2، المجلد 08، العدد 01، 2019.

20-غزالي رحمة، شريقي عمر، (بتصرف)، **مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي**، دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين لولاية سطيف، مجلة المنهل الاقتصادي، جامعة الوادي، المجلد 05، العدد 02، 2022.

21-الرحيلي عوض بن سلامة، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات**، حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، السعودية، مجلد 22، العدد 01، 2008.

22-الرملي محمد أحمد عبد الإله، **إطار مقترح لمعايير المراجعة الداخلية في ظل تطور التكنولوجيا**، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة بسوهاج، جامعة سوهاج، المجلد 08، العدد 02، 1994.

23-زايمي مولود، شارفي ناصر، **دور التدقيق والاستشارة الجبائية في مصداقية التصريحات الجبائية**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة باتنة 1، المجلد 22، العدد 02، 2021.

24-زعرور نعيمة، السبتي وسيلة، حمداوي وئام، **تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر**، بتصرف، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 01، العدد 01، 2017.

25-زعيش محمد، خياري زهية، **واقع التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات الجزائري**-دراسة استقصائية لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية عنابة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، المجلد 13، العدد 02، 2019.

26-زهراوي عفاف، بتصرف، **تكييف النظام الجبائي الجزائري مع متطلبات النظام المحاسبي المالي من خلال الاهتلاكات والضرائب المؤجلة**، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة قسنطينة 2، المجلد 06، العدد 01، 2020.

27-سلمان محمد حلو داوود، عبد الخالق ياسين زاير البدران، **الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية وإمكانية التقريب بينهما**، مجلة العلوم الاقتصادية، العراق، المجلد 06، العدد 24، 2009.

28-سليمان دالي، رواد داؤد، **دور التدقيق الضريبي في اكتشاف التهرب الضريبي دراسة ميدانية في مديريات المال بمحافظة اللاذقية**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، جامعة سوريا، المجلد 37، العدد 01، 2015.

29-سويسي أحلام، بوحديدة محمد، **المخاطر الجبائية وتأثيراتها على الوضعية المالية للمؤسسة**، مجلة دراسات جبائية، البليدة 2، المجلد 10، العدد 02، 2021.

30-سيدي عمر، عرموش أحمد، **أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية**، دراسة ميدانية في سوريا، مجلة جامعة البعث، جامعة سوريا، المجلد 37، العدد 26، 2015.

31-الشاطري ايمان حسين، العنقري حسام عبد المحسن، **انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 01، 2006.

32-صافي أحمد، صفيح صادق، بن زيدان ياسين، **أليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر**، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، جامعة المسيلة، المجلد 02، العدد 01، 2018.

33-صبري ماهر مشتهى، **تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي**، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات الإدارية والاقتصادية، المجلد 01، العدد 01، 2014.

34-صحراوي جمال الدين، عدوكة لخضر، صوان أسماء، **دور الحكم الراشد في ترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي**، جامعة المسيلة، المجلد 03، العدد 02، 2019.

35-طبيب عبد السلام، منصر عبد العالي، فارس صحراوي، **دور المراجعة الجبائية في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية** –دراسة حالة بمديرية الضرائب-ولاية الوادي، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة تبسة، المجلد 02، العدد 04، 2019.

36-طكوش صبرينة، فاضل صباح، **واقع الحكم الراشد في الجزائر**، مجلة العلوم الاقتصادية، المدرسة العليا للتجارة، المجلد 17، العدد 01، 2018.

37-عباسي صابر، محمود فوزي شعوبي، **أهمية تسيير الخطر الضريبي في الرفع من قيمة المؤسسة الاقتصادية**-دراسة مقارنة بين عينة من المؤسسات الاقتصادية الأجنبية والجزائرية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، المجلد 17، العدد 17، 2017.

38-العجال عدالة، مختار طلحة، **الحوكمة ودورها في تحسين عملية التدقيق الجبائي**، مجلة مجاميع المعرفة، المركز الجامعي لتندوف، المجلد 04، العدد 01، 2018.

39-عصام السيد بريمة السيد، محمد عبيد كافي أبكر، **دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية**، دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بجمهورية السودان 2020، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المركز الجامعي لإليزي، المجلد 04، العدد 01، 2021.

40-عليمات عيادة خالد، **التهرب الضريبي أسبابه، اشكاله وطرق الحد منه**، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، المجلد 04، العدد 02، 2013.

41-الغنودي عيسى عبد الله، **إمكانية تبني إطار للرقابة الداخلية لتفعيل نظم الرقابة الداخلية COSO** بمصرف الجمهورية دراسة تطبيقية على فروع مصرف الجمهورية بالمنطقة الغربية، مجلة كلية الاقتصاد للبحوث العلمية، جامعة الزاوية، المجلد 01، العدد 05، 2020.

42-فوزي سميحة، **تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية**، ورقة عمل رقم 82، المركز المصري للدراسات الاقتصادية بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، أبريل 2003.

43-قحموش سمية، **المراجعة الجبائية كآلية تساهم في تحسين جودة التصريحات الجبائية** -دراسة حالة بإدارة الضرائب لولاية بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد 03، العدد 02، 2016.

44-قطب حسانين أحمد سعد، **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير محاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة**-دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي- مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، المجلد 46، العدد 01، 2009.

45-كويدمي محمد أمين، مداحي عثمان، **دور التدقيق الجبائي في الحد من الخطر الجبائي في المؤسسة الاقتصادية**-دراسة حالة، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 06، العدد 02، 2020.

46-لرادي سفيان، العوامل النفسية والاجتماعية للتهرب الضريبي: دراسة مفاهيمية، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 06، العدد 01، 2017.

47-لواج منير، لواج عبد الرحيم، **تقييم فعالية التحقيق المصوب في المحاسبة في مكافحة التهرب الضريبي**، مجلة الحدث للدراسات المالية والاقتصادية، جامعة سوق أهراس، المجلد 08، العدد 01، 2022.

48-لواج عبد الرحيم، فيصل بوزيان، وليد حمياني، **دور التدقيق الجبائي في الكشف عن الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلفين بالضريبة** -دراسة حالة ملف جبائي خاضع للتدقيق المحاسبي، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، جامعة تيسمسيلت، المجلد 05، العدد 01، 2021.

49-محمد عوض أمال، **أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 02، 2008.

50-محمد أعمر بوزيد، نجار أيوب، **مدى مواكبة المشرع الجبائي لقواعد النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية على ضوء القوانين الجبائية لسنة 2018**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 04، العدد 01، 2019.

51-مدثر طه أبو الخير، **دور المعلومات المحاسبية في تقييم آليات الحوكمة الناتجة عن خصخصة الشركات المصري**ة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، المجلد 01، العدد 01، 2007.

52-مزيود إبراهيم وآخرون، **أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر دراسة ميدانية، المجلة المصرية لعلوم المعلومات**، المجلد 05، العدد 02، 2018.

53-المشهداني بشرى، **أهمية حوكمة الشركات في مواجهة الفساد المالي والمحاسبي**، دراسة تحليلية للإطار القانوني والرقابي الذي ينظم أعمال شركات المساهمة في العراق، 2019، مقال متاح على الموقع:

https://www.researchgate.net/publication/338052208

54-مقرامنت عبد القادر، ضيافي نوال، بوسالم رفيقة، **العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر**، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، مجلد 09، عدد 04، 2021.

55-مصطفى إيدير، عمر الفاروق زرقون، **تقييم فعالية المراجعة الجبائية والرقابة الجبائية في البيئة الجزائرية**، دراسة ميدانية من وجهة نظر عينة من المؤسسات الاقتصادية وإدارة الضرائب بولاية ورقلة، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 03، العدد 02، 2019.

56-ميلودي محمد كريم، **واقع وتحديات حوكمة المؤسسات في الجزائر**، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 12، العدد 03، 2018.

58-ناصر مراد، **التهرب الضريبي وأثره على الاقتصاد الوطني**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة البليدة 2، المجلد 02، العدد 01، 2007.

57-ناصر مراد، بن عياد سمير، **شروط فعالية النظام الضريبي الجزائري**، مجلة دراسات جبائية، جامعة البليدة 2، المجلد 02، العدد 02، 2013.

58-نجار أيوب، شارفي ناصر، **دور التدقيق الجبائي في الحد من مخاطر الرقابة الجبائية**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة2، المجلد 11، العدد 01، 2022.

59-نجار أيوب، **منهجية التدقيق الجبائي في تدنئة المخاطر الجبائية**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة المسيلة، المجلد 07، العدد 01، 2022.

60-نمديلي بشرى، كروش صلاح الدين، **دراسة تقييمية لحوكمة الشركات في الجزائر من خلال بعض التجارب الدولية**، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، جامعة تبسة، المجلد 04، العدد 01، 2021.

61-نوفان العليمات، كفاح عيسى، **أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن** دراسة ميدانية، مجلة المنارة، جامعة آل البيت، المجلد 22، العدد 04، 2016.

62-واضح صالح، ولهي بوعلام، **أثر الإفصاح المحاسبي على مخاطر التدقيق الجبائي على محاسبة المؤسسة**، دراسة حالة مركز الضرائب لولاية سطيف (2013-2016)، مجلة البشائر الاقتصادية، جامعة بشار، المجلد 05، العدد 01، 2019.

ج–الملتقيات:

1-بتول محمد نوري، علي خلف سليمان، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة،** الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة المستنصرية، بغداد، 18-19 ماي 2011.

2-بن علي بن عزوز، عبد الرزاق حبار، **الحوكمة في المؤسسات المالية والمصرفية: مدخل للوقاية من الأزمات المالية والمصرفية بالإشارة لحالة الجزائر،** الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، يوم 20-21 أكتوبر 2009.

3-بربري محمد أمين، عبد القادر بكحيل، **تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأثر ذلك على النظام الجبائي،** الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، يومي 05-06 أبريل 2013.

4-جاوحدو رضا، جليلة إيمان حمدي، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،** كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 05-06 أبريل 2013.

5-جبران محمد علي، **العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن،** الندوة الثانية عشر لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010.

6-جغلوف ثلجة نوال، **التدقيق الضريبي بحثا عن الكفاءة الضريبية أو التهرب الضريبي،** الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة سكيكدة، الجزائر، أكتوبر 2010.

7-خاسف جمال الدين، **فلسفة التوريق والأزمات المالية العالمية،** الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر2009.

8-رضوان عادل، محمد العيد التجاني، **صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 17 -18 جانفي 2010.

9-زواق الحواس، **فعالية التسيير الجبائي في ترشيد صناعة القرار**، الملتقى دولي حول التسيير الفعال في المؤسسة، جامعة المسيلة، الجزائر في 14-15 أبريل 2009.

10-سفير محمد، مولاي بوعلام، بتصرف، **أهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمة لخضر الوادي، 6-7ديسمبر 2017.

11-صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة مع التركيز على التجربة الجزائرية**، المؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013.

12-عياري أمال، أبو بكر خوالد، **تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 6-7 ماي 2012.

13-غربي صباح، زقاي دياب، رومي اسماعيل، **نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات**، 2016، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول الاتجاهات الجديدة في الأعمال، الأردن-عمان،2016/04/05.

14-محمد محمود أحمد صابر، **مستويات الإطار الفكري للمحاسبة ومعايير المراجعة العامة –آليات أساسية وفعالة في حوكمة الشركات**، جامعة الإسكندرية، المؤتمر الخامس بعنوان حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، 2005.

د-أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:

1-آل غزوي حسين عبد الجليل، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية** - دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك،2010.

2-بكري محمد كمال جمعة، **دور آليات حوكمة الشركات في الحد من التهرب الضريبي** (دراسة ميدانية على ديوان الضرائب في السودان)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2019.

3-بن بلقاسم سفيان، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطور الأسواق المالية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010/2009.

4-بن فارس حسينة، **إشكالية التهرب الضريبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، 2007.

5-بودونت أسماء، **محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق دراسة ميدانية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2015.

6-بوراس بودالية، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد الإداري والمالي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وإدارة أعمال، جامعة بلحاج بوشعيب، عين تيموشنت، 2022/2021.

7-بوعكاز سميرة، **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبي**-دراسة حالة بمديرية الضرائب مصلحة الأبحاث والمراجعات لبسكرة-رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،2015/2014.

8-جبير إياد وليد محمد، **مدى التزام النقابات المهنية الأردنية بتطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية**-دراسة تحليلية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.

9-جوده فكري عبد الغني محمد، **مدى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية** -دراسة حالة بنك فلسطين-رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

10-حبوش محمد جميل، **مدى التزام شركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة،2007.

11-حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012/2011.

12-حميداتو صالح، **دور المراجعة في تدنئة المخاطر الجبائية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية الوادي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2012/2011.

13-حوسو محمود ذيب، **التدقيق للأغراض الضريبية**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، مقدمة إلى كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.

14-داشر سعد، عبد الحق عبدلي، **المراجعة والتسيير الجبائي للمؤسسات الاقتصادية**، مذكرة لنيل شهادة الدراسات العليا في الجباية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة، الجزائر، 2005.

15-ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2017.

16-زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**-دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات خلال 2009-2010، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2012/2011.

17-زواق كمال، **أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال** دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2019/2018.

18-سردون محمود، **النظام القانوني لممارسة الأنشطة المنجمية في الجزائر**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، كلية الحقوق والعلوم السياسية، تخصص قانون الأعمال، 2016/2015.

19-سفير محمد، **أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في إرساء مبادئ الحوكمة**-دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، 2014/ 2015.

20-سنوساوي إلهام، **أثر تطبيق أليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية**، دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2016/2015.

21-شراد سمير، **منهجية المراجعة الجبائية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية ضمن إطار المراجعة التعاقدية**، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2، 2014/2013.

22-الشريف أنس عليان، **معايير جودة مهنة المراجعة في ظل مخاطر الأعمال**، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة الجنان، لبنان، 2011/2010.

23-شطارة نبيلة، **دور حوكمة الشركات في تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية لدخول سوق الأوراق المالية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص الإدارة المالية للمؤسسات، جامعة الجزائر 03، 2023/2022.

24-الشعلان صالح بن ابراهيم، **مدى إمكانية تطبيق الحكومة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي**، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2008.

25-صحراوي ياسين، **إرساء مبادئ الحوكمة ودورها في دعم استمرارية الشركات العائلية**-دراسة حالة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث تخصص علوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2022/2021.

26-عويس عفاف محمد، **أثر الأسلوب المستخدم في عمليات الخصخصة على كفاءة التحكم في المنشأة من منظور نظرية الوكالة المالية**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2006.

27-عياض محمد عادل، **محاولة تحليل التسيير الجبائي وآثاره على المؤسسات**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2003.

28-غضبان حسام الدين، **مساهمة في اقتراح نموذج لحوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013.

29-فتحة أميرة، **دور المراجعة الجبائية في تحقيق الأمن الجبائي بالمؤسسة الاقتصادية**-دراسة حالة شركة مطاحن الأوراس-باتنة-رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017.

30-غلاي نسيمة، بتصرف، **الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للشركات**-دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص حوكمة الشركات، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، 2015/2014.

31-فداوي أمينة، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية**-دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم المالية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013.

32-قطاف عقبة، **دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر، **أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019/2018.

33-قلاب ذبيح لياس، بتصرف، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية**، دراسة حالة بمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2009.

34-قندوز بلال، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص جباية ومحاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2014/2013.

35-لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، دراسة حالة ولاية تيارت، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بالقايد، تلمسان، 2012/2011.

36-لخذاري عبد الجليل، **أثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية**، دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، 2019/2018.

37-مجاهد الفاتح عبد الجليل، **التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ودوره في الحد من مخاطر المراجعة**، دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية بولاية الخرطوم، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2020.

38-نقاز نور الهدى، **التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الجزائرية والدولية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وجباية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2023/2022.

39-نوي فطيمة الزهرة، **أثر تطبيق الحوكمة المؤسسية على تحسين أداء البنوك الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

هـ-قوانين ومعايير ومواثيق:

1-اتحاد المصارف العربية، **الحكم المؤسسي في القطاع المصرفي العربي ومتطلبات تطوير ممارساته وفق المعايير الدولية**، بيروت، 2003.

2-وزارة الاستثمار، **دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية**، مركز المديرين المصري، فبراير 2011.

3-**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، إصدار 2009.

- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة**، 2019.

-المرسوم رقم 95-27، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 68، 2013.

-**القرار** المؤرخ في 23 رجب 1924 الموافق ل 26 يوليو 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009.

-**قانون الرسم على رقم الأعمال** لسنة 2019.

- **قانون** 05/14 المؤرخ في 24 ربيع الثاني 1435 الموافق لـ 24 فبراير 2014 المتعلق بالمناجم، الجريدة الرسمية عدد 18 لسنة 2014.

-**المرسوم التنفيذي** 18-202 المؤرخ في 23 ذي القعدة 1439 الموافق لـ 05 غشت 2018، الذي يحدد كيفيات وإجراءات منح التراخيص المنجمية الجريدة الرسمية، العدد 49.

- **القرار الوزاري المشترك** مؤرخ في 27 صفر 1424 الموافق لـ 29 أفريل 2003، يتضمن تطبيق المادة 155 من قانون المناجم التي تحدد كيفيات تسديد كل حق أو اتاوة أو غرامة.

المقابلات:

1-مقابلة مع السيد أكرور زهير، رئيس مصلحة الجباية في الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية بتاريخ: 2022/06/16.

مواقع الانترنت:

-1https://www.aps.dz/ar/economie

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

Livre :

1-Allel Hamini, **L'audit comptable et financier**, édition Berti, Alger, 2001.
2-Allel Hamini, **Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU, Alger, 2003.
2-Benoit Pigé, **Audit et contrôle interne**, 4 -ème édition, Edition management et société(EMS), Paris, 2017.
3-Bougon et M. Vallée, **audit et gestion fiscal**, Editions Clef, atd, pari, 1986.
CCH, wolters lkuwer business, Chicago, America 2008.
4-Daniel M. Davis, **guide to sales and use tax audits**,
5-Duhem Jaques, Michel Jammes, **Audit et Gestion Fiscale de L'entreprise**, Editions EFE, Paris, 1996.
6-Fernando. A.C, **corporate governance: principles, policies and practices**, Pearson Education, New Delhi, India, 2009.
7-Marie-Hélène, pinard-fabro, **Audit fiscal**, Edition Francis lefebvre, paris, 2008.
8-Redha Khelassi, **précis d'audit fiscal de l'entreprise ,** Berti édition, Alger, 2013.

Revues :

1-Ayoub Errahoui, Hind Ben Khayat Zeggari hassani, **L'impact de l'audit fiscal sur la performance financière**, International Journal of Advanced Research in Innovation, Management & Social Sciences, Vol 4, Issue 1, 2021.
2- Belbachir Abdelkader, L'audit fiscal importance et enjeux cas de l'Algérie, international journal of managment & marketing research,Vol 02,2018.
3-Benazzouz Lotfi, **Audit fiscal pour une sérénité fiscal assurée face aux risques fiscaux de la PME Marocaine**, Revue d'Etudes en Management et. Finance d'Organisation, Vol 01, N° 02, 2016
4-Deangelo Linda Elizabeth, **Auditor size and audit quality**, Journal of Accounting and Economics, Vol 03, N° 03.

5-Diane.K.Denis,Johne.J.McConnell, **International Corporate Governance**, Purdue University, Finance Working Paper N° 05, 2003, available on: http://ssrn.com/abstract_id=320121.

6-Favourate Y.Sebele-Mpofu, **Governance quality and tax morale and compliance in Zimbabwe's informal sector**, Cogent Business & Management, vol 07, N° 01,2020.

7-Grossman,S , Hart,O, **Costs and emerging a theory of vertical and lateral integration benefits of Ownership**, Journal of political economy, vol 94, 2006,

Jean Alain Mikol**, Vingt ans d'audit : de la révision des** François Casta 8-**comptes aux activités multiservices, Comptabilité - Contrôle - Audit**, vol 05, N° 03, 1999.

9-Krambia Kapardis, Jim Psaros, **The Implementation of Corporate Governance Principles in an Emerging Economy** : a Critique of Situation, vol14, n°02 in Cyprus, (Corporate Governance : An International review, 2006.

-10-Lin T, et al, **Corporate governance in China**: Recent developments problems, and solutions, Journal of accounting and corporate governance, vol01, 2004.

11- Maria Zenovia Grigore, Andrei Diamandescu, Annals of the University of Oradea, Economic Science, vol 01, N°02.

12-Michael C. Jensen And William H. Meckling, **Theory Of The Firm**: Managerial Behavior, Agency Costs And Ownership Structure, Journal Of Financial Economics, Vol 03, Issue 4, October 1976.

13-Short, H., K. Kelsey, M. Wright, and A. Hull, **Corporate governance: From accountability to enterprise**, Accounting and Business Research, Vol 29, N°04, 1999.

14-Riadh Manita, **La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien**, disponible sur : https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00455733 .

15-Riadh Manita, Makram Chemangui, **les approches d'évaluations et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit une revue critique**, 2007, France, disponible sur site :
https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00534780 .

16-Shleifer Andrei, Vishny Robert, **A survey of corporate governance**, the journal of Finance, Vol 02, N° 02, 1997,

17-Singh, Harbir, and Harianto Farid, **Management beard relationship, takeover risk and adoption of golden parachutes**, Academy of management journal, vol 32, 1989.
18-Tilila Taj, Abdelmadjid Salah Eddine, **la problématique de gestion du risque fiscal dans les entreprises marocaines**, revue de contrôle de la comptabilité et de l'audit, N° 06, 2018.
19-Zabihollah Rezaee, **Corporate governance role in financial reporting, Research in Accounting Regulation**, Vol 17, N° 02, 2004.

Mémoires et thèses :

1-Mohamed Ben Hadj Saad, **L'audit fiscal dans les PME**: proposition d'une démarche pour l'expert- Comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable ,2008-2009.
2-Mouna Guedrib ben abderrahman, **Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le Risque fiscale** : une étude menée dans le contexte Tunisien, thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en science de gestion, université de Franche-comté, France, 2013.

Lois, décret et autres :

1-Equity advisory group, **policies for corporate governance and transparency in markets**, February 2002, Avialible at : http://info.worldbank.org/etools/docs/library/156/pillars/pdfs/bib/policies_corpgov. Institute of international finance (IIF).
2-G20/OECD **Principles of corporate governance**, OECD publishing, paris, p13-15, available at : https://www.oecdilibrary.org/docserver/9789264236882-en .
3-**International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards),**The institute of internal auditors 2017, avialible on ippf-standards-2017-english.pdf (theiia.org) .

الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الاستبيان باللغة العربية

تحية طيبة وبعد،

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه بعنوان: أهمية تبني التدقيق الجبائي في تعزيز حوكمة الشركات الاقتصادية الجزائرية –دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية المنجمية– والذي سنوضح من خلاله علاقة حوكمة الشركات بالتدقيق الجبائي، ودور هذا الأخير في تعزيز حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية المنجمية و إرساء مبادئها.

يسرنا سيدي، سيدتي: أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة لمشاركتنا بإثراء هذا الموضوع، قناعة منا بتعاونكم في خدمة البحث العلمي.

لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة، وذلك بالتأشير على الإجابة التي ترونها مناسبة.

ومع شكرنا المسبق نتعهد لكم أن تحاط إجاباتكم بالسرية التامة و أنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

من إعداد الباحثة: شعباني أمال.

للإجابة على فقرات المحاور الآتية يرجى وضع علامة (X) في العمود الذي يمثل إجابتك.

- البيانات الشخصية :

1-المؤهل العلمي:

ثانوي وأقل ☐ **، جامعي** ☐ **،دراسات عليا** ☐ **،أخرى** ☐

2-الوظيفة:

رئيس مصلحة ☐ **،مدقق الحسابات** ☐ **محاسب** ☐ **ضو مجلس إدارة** ☐

مساهم في الشركة ☐ **، أخرى** ☐

3- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ **، من 5 إلى 10 سنوات** ☐ **، من 11إلى 15 سنة** ☐

أكثر من 15 سنة ☐

المحور الأول: وجود ممارسات الحوكمة في المؤسسات المنجمية

يرجى الإجابة بوضع علامة(×) في الخانة المناسبة:

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يقوم مجلس الإدارة بوضع استراتيجيات العمل وسياسات إدارة المخاطر والاهداف والسياسات العامة.					
02	تقوم الإدارة العليا بنشر المعلومات المالية وتقرير المدقق الخارجي وكافة المعلومات ذات الأهمية النسبية في الوقت المناسب وبشكل يضمن وصولها إلى جميع الأطراف.					
03	تكفل الشركة حق المساهمين في حضور اجتماعات الجمعية العامة وممارسة حقهم في التصويت والاستفسار من المدقق الخارجي.					
04	يتم اتاحة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة لمجلس الإدارة وإدراج بنود جديدة في جدول الأعمال واقتراح الحلول التي يرونها مناسبة.					
05	تحرص الشركة على عقد الاجتماعات بصفة دورية مع موظفي وإدارة الشركة من أجل أخذ آراءهم ومناقشة مقترحاتهم لتحسين الأداء.					
06	يخضع القائم بالتدقيق الخارجي بأنواعه للمساءلة والمحاسبة في مؤسستكم					
07	يتأكد مجلس الإدارة من فعالية ممارسة الحوكمة ويعد تقريرا عن مدى تطبيقها					

المحور الثاني: تبني التدقيق الجبائي في المؤسسات المنجمية

البعد الأول: اجتناب المخاطر الجبائية						
08	تحقق المدقق الجبائي من الضرائب والرسوم التي تخضع لها مؤسستكم يحميها من الوقوع في المخاطر الجبائية					
09	تنخفض المخاطر الجبائية من خلال توظيف أعوان جبائيين مختصين.					
10	تطبيق اجراءات التدقيق الجبائي يساهم في اكتشاف المخاطر الجبائية التي قد تقع فيها المؤسسة.					
11	اجتناب المخاطر الجبائية يكون من خلال التحكم في التكاليف الجبائية					

12	مؤسستكم على وعي بالقوانين الجائية وما ينجم عن مخالفتها من مخاطر جبائية.					
13	طمئنة المؤسسة جبائيا يسمح بالتقليل من وقوعها في مخاطر جبائية.					
14	تقليل المخاطر الجبائية يساهم في نشر قوائم مالية تعكس بصدق واقع المؤسسة.					
البعد الثاني: الحد من التهرب الضريبي						
15	برنامج التدقيق الجبائي يوضح نقاط في القانون الجبائي كانت تسبب مشاكل ضريبية كبيرة لدى المكلف بالضريبة.					
16	التدقيق الجبائي يساهم في تحسين الالتزامات المستقبلية للمكلف والحد من التهرب الضريبي.					
17	عرقلة التدقيق الجبائي تشكل فرصة لتحريف التصريحات الجبائية مما يؤدي للتهرب الضريبي.					
18	المدقق الجبائي يساهم في توعية المكلف بالضريبة مما ينعكس على الحد من وقوعه في التهرب الضريبي.					
19	التنسيق بين المدققين الجبائيين يساهم في التقليل من مشكلة تنامي الغش والتهرب الضريبي في أوساط المؤسسات الاقتصادية.					
20	الالتزام بتوصيات المدقق الجبائي يقلل من خضوع المؤسسة للرقابة الجبائية وما يمكن أن يتبعها من عقوبات وغرامات تهدد سمعتها.					
21	التدقيق الجبائي يساهم في تفادي العقوبات والغرامات مستقبلا.					
البعد الثالث: تقرير المدقق الجبائي						
22	يسعى المدقق الجبائي من خلال تقريره إلى جعل المؤسسة على دراية تامة بالممارسات الضريبية الخاصة بها.					
23	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى توزيع المسؤوليات وفق القوانين وإجراءات العمل الداخلية التي تخدم مصلحة المؤسسة عموما ومصالح الجباية خصوصا.					
24	يساهم تقرير المدقق الجبائي في إعطاء حق للمساهمين في الحصول على المعلومات الجبائية المتعلقة بالمؤسسة في الوقت المناسب وبصفة عادلة بينهم.					
25	يعمل تقرير المدقق الجبائي على الإفصاح في الوقت المناسب عن الوضع الجبائي للمؤسسة والمخاطر المحيطة بها.					

26	يهدف تقرير المدقق الجبائي إلى إعطاء أصحاب المصالح (مقرضين، زبائن، عاملين...) الحق في الحصول على المعلومات الجبائية الخاصة بالمؤسسة بشكل دوري وفي الوقت الملائم.					
27	يسمح تقرير المدقق الجبائي لأصحاب المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية وذلك لحماية حقوقهم.					
28	يسعى تقرير المدقق الجبائي وكذا مجلس الإدارة إلى ضمان اشراك العامل الجبائي في اتخاذ مختلف قراراتهم.					
29	يعمل تقرير المدقق الجبائي مع مجلس الإدارة على متابعة ومراقبة واختبار المسيرين الجبائيين القائمين على شؤون المؤسسة.					

الملحق رقم 02: قائمة الاستبيان باللغة الفرنسية

Salutations,

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat intitulée : L'importance de l'adoption du contrôle fiscal dans le renforcement de la gouvernance des entreprises économiques algériennes - étude de cas des institutions économiques minières - à travers laquelle nous expliquerons la relation de la gouvernance avec l'audit fiscal, et le rôle de ce dernier dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise dans les institutions économiques minières et l'établissement de leurs principes.

Nous sommes heureux, Monsieur, Madame de mettre entre vos mains ce questionnaire afin de enrichir ce sujet, convaincus de votre coopération au service de la recherche scientifique.

A cette effet nous vous priants de répondre au questionnaire avec nos remerciements d'avance.

Nous vous promettons que vos réponses resteront strictement confidentielles et qu'elles ne seront utilisées qu'à des fins de recherche scientifique.

Préparé par la chercheuse : Chabani Amel.

Pour répondre aux paragraphes des axes suivants, veuillez inscrire un (x) dans la colonne qui représente votre réponse.

- les données personnelles

1- Diplôme académique :

Secondaire et moins ☐ , universitaire ☐ , études supérieures ☐ , Autres ☐ .

2 - Fonction :

Responsable du Département ☐ , Commissaire aux comptes ☐ , Comptable ☐

Membre du Conseil d'administration ☐ , Un actionnaire de la société ☐ , Autres ☐

3 - Expérience professionnelle :

Moins de 5 ans ☐ , De 5 à 10 ans ☐ ,De 11à15 ans ☐ ,plus de 15 ans ☐ .

Veuillez répondre en inscrivant un (×) dans la case appropriée :

N°	Phrase	Pas du tout d'accord	je ne suis pas d'accord	neutre	d'accord	Tout à fait d'accord
Le premier axe : Existence de la pratiques de gouvernance dans les sociétés minières						
01	Le conseil d'administration établit les stratégies de travail, les politiques de gestion des risques, les objectifs et les politiques générales.					
02	La direction générale publie l'information financière, le rapport du vérificateur externe et toute information d'importance relative en temps opportun et d'une manière qui en assure l'accès à toutes les parties.					
03	La société garantit le droit des actionnaires d'assister aux réunions de l'Assemblée générale et d'exercer leur droit de vote et d'information auprès du commissaire aux comptes.					
04	Les actionnaires ont la possibilité de poser des questions au Conseil d'administration, d'inscrire de nouveaux points à l'ordre du jour et de proposer les solutions qu'ils jugent appropriées.					
05	L'entreprise doit organiser périodiquement des réunions avec les salariés et la direction de l'entreprise afin de recueillir leurs avis et discuter de leurs propositions d'amélioration de performance.					
06	L'auditeur fiscal est soumis au control des autorités compétents .					
07	Le conseil d'administration s'assure de l'efficacité de la pratique de gouvernance et établit un rapport sur l'étendue de sa mise en œuvre.					
Le deuxième axe : L'Adoption de l'audit fiscal dans les sociétés minières La première dimension : éviter les risques fiscaux						
08	La vérification par l'auditeur fiscal des taxes et redevances auxquelles					

	votre organisation est soumise la protège contre les risques fiscaux					
09	Les risques fiscaux sont réduits par le recrutement de cadre spécialiste en fiscalité.					
10	L'application des procédures d'audit fiscal contribue à découvrir les risques fiscaux dans lesquels l'organisation peut confronter					
11	Éviter les risques fiscaux passe par la maitrise des questions fiscales.					
12	Votre organisation est consciente des risques dus au non-respect des lois fiscales.					
13	La sécurisation fiscale permet à l'établissement de réduire sa survenance de risques fiscaux.					
14	La réduction des risques fiscaux contribue à la publication d'états financiers fidèles à la réalité de l'organisation.					
La deuxième dimension : réduire l'évasion fiscale						
15	Le programme de l'auditeur fiscal identifier les points faibles qui posent des problèmes fiscaux majeurs au contribuable.					
16	L'audit fiscal contribue à l'amélioration des obligations futures du contribuable et à la réduction de l'évasion fiscale					
17	L'absence de l'audit fiscal constitue une opportunité de fausser les déclarations fiscales, ce qui conduit à l'évasion fiscale.					
18	L'auditeur fiscal contribue au civisme du contribuable, par son recoure à l'évasion fiscale.					
19	La coordination entre les auditeurs fiscaux contribue à réduire le problème de la fraude et de l'évasion fiscale croissante entre les institutions économiques.					
20	Le respect des recommandations de l'auditeur fiscal contribue à minimisé les risques en cas de contrôle fiscal.					
21	L'audit fiscal contribue aussi à					

	éviter les pénalités et les amendes à l'avenir					
La troisième dimension : le rapport de l'auditeur fiscal						
22	Dans son rapport l'auditeur fiscal cherche à rendre l'organisme pleinement conscient de ses pratiques fiscales.					
23	Le rapport de l'auditeur fiscal vise à répartir les responsabilités selon les lois et les procédures de travail internes qui servent l'intérêt de l'organisation.					
24	Le rapport de l'auditeur fiscal contribue à donner aux actionnaires le droit d'obtenir en temps utile et de manière juste les informations fiscales relatives à l'établissement.					
25	Le rapport de l'auditeur fiscal révèle, en temps opportun, le statut fiscal de l'établissement et les risques qui l'entourent.					
26	Le rapport de l'auditeur fiscal vise à donner aux tiers (prêteurs, clients, employés,...) le droit d'obtenir périodiquement et au moment opportun les informations fiscales de l'organisation.					
27	Le rapport de l'auditeur fiscal permet aux tiers de contacter le conseil d'administration pour exprimer leurs préoccupations concernant des actions illégales afin de protéger leurs droits					
28	Le rapport de l'auditeur fiscal vise à s'assurer que l'élément fiscal est impliqué dans la prise de ses différentes décisions.					
29	Le rapport de l'auditeur a pour objet de suivre, contrôler et tester les gestionnaires en charge des affaires de l'organisation.					

الملحق رقم 03: مخرجات برنامجSPSS

المؤهل_العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	جامعي	52	65,0	65,0	65,0
	دراسات عليا	14	17,5	17,5	82,5
	أخرى	14	17,5	17,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	رئيس مصلحة	16	20,0	20,0	20,0
	مدقق الحسابات	18	22,5	22,5	42,5
	محاسب	14	17,5	17,5	60,0
	عضو مجلس إدارة	14	17,5	17,5	77,5
	مساهم في الشركة	17	21,3	21,3	98,8
	أخرى	1	1,3	1,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	5,0	5,0	5,0
	من 5 إلى 10 سنوات	8	10,0	10,0	15,0
	من 11إلى 15 سنة	25	31,3	31,3	46,3
	أكثر من 15 سنة	43	53,8	53,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س1

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	60	75,0	75,0	76,3
	موافق بشدة	19	23,8	23,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س2

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	10,0	10,0	10,0
	موافق	56	70,0	70,0	80,0
	موافق بشدة	16	20,0	20,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س3

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	56	70,0	70,0	71,3
	موافق بشدة	23	28,7	28,7	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س4

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	8,8	8,8	8,8
	موافق	55	68,8	68,8	77,5
	موافق بشدة	18	22,5	22,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س5

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	3,8	3,8	3,8
	موافق	61	76,3	76,3	80,0
	موافق بشدة	16	20,0	20,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س6

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	3	3,8	3,8	5,0
	موافق	62	77,5	77,5	82,5
	موافق بشدة	14	17,5	17,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س7

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	4	5,0	5,0	5,0
	محايد	25	31,3	31,3	36,3
	موافق	39	48,8	48,8	85,0
	موافق بشدة	12	15,0	15,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س8

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	64	80,0	80,0	80,0
	موافق بشدة	16	20,0	20,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س9

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	64	80,0	80,0	82,5
	موافق بشدة	14	17,5	17,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س10

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	61	76,3	76,3	76,3
	موافق بشدة	19	23,8	23,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س11

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	10	12,5	12,5	12,5
	موافق	57	71,3	71,3	83,8
	موافق بشدة	13	16,3	16,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س12

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	6	7,5	7,5	7,5
	موافق	61	76,3	76,3	83,8
	موافق بشدة	13	16,3	16,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س13

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	10,0	10,0	10,0
	موافق	60	75,0	75,0	85,0
	موافق بشدة	12	15,0	15,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س14

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	1,3	1,3	1,3
	غير موافق	2	2,5	2,5	3,8
	محايد	2	2,5	2,5	6,3
	موافق	63	78,8	78,8	85,0
	موافق بشدة	12	15,0	15,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س15

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	13	16,3	16,3	16,3
	موافق	57	71,3	71,3	87,5
	موافق بشدة	10	12,5	12,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س16

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	65	81,3	81,3	83,8
	موافق بشدة	13	16,3	16,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س17

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	2,5	2,5	2,5
	محايد	8	10,0	10,0	12,5
	موافق	59	73,8	73,8	86,3
	موافق بشدة	11	13,8	13,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س18

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	2	2,5	2,5	2,5
	موافق	67	83,8	83,8	86,3
	موافق بشدة	11	13,8	13,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س19

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	7	8,8	8,8	8,8
	موافق	62	77,5	77,5	86,3
	موافق بشدة	11	13,8	13,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س20

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	2,5	2,5	2,5
	محايد	10	12,5	12,5	15,0
	موافق	53	66,3	66,3	81,3
	موافق بشدة	15	18,8	18,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س21

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	3	3,8	3,8	3,8
	موافق	61	76,3	76,3	80,0
	موافق بشدة	16	20,0	20,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س22

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	65	81,3	81,3	82,5
	موافق بشدة	14	17,5	17,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س23

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	8,8	8,8	8,8
	محايد	39	48,8	48,8	57,5
	موافق	28	35,0	35,0	92,5
	موافق بشدة	6	7,5	7,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س24

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	3	3,8	3,8	5,0
	موافق	63	78,8	78,8	83,8
	موافق بشدة	13	16,3	16,3	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س25

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	68	85,0	85,0	86,3
	موافق بشدة	11	13,8	13,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س26

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	2	2,5	2,5	2,5
	محايد	9	11,3	11,3	13,8
	موافق	58	72,5	72,5	86,3
	موافق بشدة	11	13,8	13,8	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س27

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	7	8,8	8,8	8,8
	محايد	44	55,0	55,0	63,7
	موافق	25	31,3	31,3	95,0
	موافق بشدة	4	5,0	5,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س28

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	1	1,3	1,3	1,3
	موافق	67	83,8	83,8	85,0
	موافق بشدة	12	15,0	15,0	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

س29

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	1	1,3	1,3	1,3
	محايد	16	20,0	20,0	21,3
	موافق	53	66,3	66,3	87,5
	موافق بشدة	10	12,5	12,5	100,0
	Total	80	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
س1	80	2,00	5,00	4,2125	,49539
س2	80	3,00	5,00	4,1000	,54191
س3	80	3,00	5,00	4,2750	,47667
س4	80	3,00	5,00	4,1375	,54526
س5	80	3,00	5,00	4,1625	,46235
س6	80	2,00	5,00	4,1125	,50300
س7	80	2,00	5,00	3,7375	,77531
س8	80	4,00	5,00	4,2000	,40252
س9	80	3,00	5,00	4,1500	,42397
س10	80	4,00	5,00	4,2375	,42824
س11	80	3,00	5,00	4,0375	,53825
س12	80	3,00	5,00	4,0875	,48244
س13	80	3,00	5,00	4,0500	,50063
س14	80	1,00	5,00	4,0375	,62528
س15	80	3,00	5,00	3,9625	,53825
س16	80	3,00	5,00	4,1375	,41319
س17	80	2,00	5,00	3,9875	,58448
س18	80	3,00	5,00	4,1125	,38954
س19	80	3,00	5,00	4,0500	,47468
س20	80	2,00	5,00	4,0125	,64619
س21	80	3,00	5,00	4,1625	,46235
س22	80	2,00	5,00	4,1500	,45284
س23	80	2,00	5,00	3,4125	,75797

س24	80	2,00	5,00	4,1000	,49299
س25	80	3,00	5,00	4,1250	,36888
س26	80	2,00	5,00	3,9750	,59481
س27	80	2,00	5,00	3,3250	,70755
س28	80	3,00	5,00	4,1375	,38133
س29	80	2,00	5,00	3,9000	,60796
حوكمة_الشركات_الاقتصادية	80	3,43	5,00	4,1054	,38490
اجتناب_المخاطر_الجبائية	80	3,43	5,00	4,1143	,34126
الحد_من_التهرب_الضريبي	80	3,29	5,00	4,0607	,38425
تقرير_المدقق_الجبائي	80	3,25	5,00	3,8906	,35320
تبني_التدقيق_الجبائي	80	3,52	5,00	4,0427	,31926
N valide (liste)	80				

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
حوكمة_الشركات_الاقتصادية	115,	80	185,	958,	80	126,
تبني_التدقيق_الجبائي	,170	80	,200*	,950	80	,567
الاستبيان_ككل	,216	80	,074	,883	80	,064

a. Correction de signification de Lilliefors

Corrélations

		حوكمة_الشركات_الاقتصادية	اجتناب_المخاطر_الجبائية	الحد_من_التهرب_الضريبي	تقرير_المدقق_الجبائي	تبني_التدقيق_الجبائي
حوكمة_الشركات_الاقتصادية	Corrélation de Pearson	1	,739**	,606**	,671**	,867**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	80	80	80	80	80
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Corrélation de Pearson	,739**	1	,654**	,636**	,863**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	80	80	80	80	80
الحد_من_التهرب_الضريبي	Corrélation de Pearson	,606**	,654**	1	,786**	,876**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	80	80	80	80	80
تقرير_المدقق_الجبائي	Corrélation de Pearson	,671**	,636**	,786**	1	,885**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	80	80	80	80	80
تبني_التدقيق_الجبائي	Corrélation de Pearson	,867**	,863**	,876**	,885**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	80	80	80	80	80

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	اجتناب_المخاطر_الجبائية[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,739[a]	,546	,540	,26093

a. Prédicteurs : (Constante), اجتناب_المخاطر_الجبائية

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	6,393	1	6,393	93,908	,000[b]
	de Student	5,310	78	,068		
	Total	11,704	79			

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Prédicteurs : (Constante), اجتناب_المخاطر_الجبائية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	,676	,355		1,902	,061
	اجتناب_المخاطر_الجبائية	,834	,086	,739	9,691	,000

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الحد_من_التهرب_الضريبي[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,606[a]	,367	,359	,30814

a. Prédicteurs : (Constante), الحد_من_التهرب_الضريبي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4,298	1	4,298	45,260	,000[b]
	de Student	7,406	78	,095		
	Total	11,704	79			

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Prédicteurs : (Constante), الحد_من_التهرب_الضريبي

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,641	,368		4,458	,000
	الحد_من_التهرب_الضريبي	,607	,090	,606	6,728	,000

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	تقرير_المدقق_الجبائي[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,671[a]	,450	,443	,28718

a. Prédicteurs : (Constante), تقرير_المدقق_الجبائي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5,271	1	5,271	63,915	,000[b]
	de Student	6,433	78	,082		
	Total	11,704	79			

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Prédicteurs : (Constante), تقرير_المدقق_الجبائي

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,260	,357		3,526	,001
	تقرير_المدقق_الجبائي	,731	,091	,671	7,995	,000

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

Descriptives

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
جامعي	52	4,0330	,35629	,04941	3,9338	4,1322	3,43	5,00
دراسات عليا	14	4,1837	,36066	,09639	3,9754	4,3919	3,71	5,00
أخرى	14	4,2959	,45336	,12117	4,0342	4,5577	3,86	5,00
Total	80	4,1054	,38490	,04303	4,0197	4,1910	3,43	5,00

ANOVA

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,867	2	,433	3,079	,052
Intragroupes	10,837	77	,141		
Total	11,704	79			

Descriptives

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
رئيس مصلحة	16	4,1071	,40908	,10227	3,8892	4,3251	3,57	5,00
مدقق الحسابات	18	4,0476	,40702	,09594	3,8452	4,2500	3,43	5,00
محاسب	14	4,0408	,29346	,07843	3,8714	4,2103	3,71	4,71
عضو مجلس إدارة	14	4,1939	,43622	,11659	3,9420	4,4457	3,71	5,00
مساهم في الشركة	17	4,1597	,39085	,09479	3,9587	4,3606	3,86	5,00
أخرى	1	3,8571	.	.	.	.	3,86	3,86
Total	80	4,1054	,38490	,04303	4,0197	4,1910	3,43	5,00

ANOVA

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,340	5	,068	,443	,817
Intragroupes	11,364	74	,154		
Total	11,704	79			

Descriptives

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
					Borne inférieure	Borne supérieure		
أقل من 5 سنوات	4	4,2143	,24744	,12372	3,8206	4,6080	4,00	4,43
من 5 إلى 10 سنوات	8	3,9821	,39263	,13881	3,6539	4,3104	3,57	4,86
من 11إلى 15 سنة	25	4,0343	,28356	,05671	3,9172	4,1513	3,71	5,00
أكثر من 15 سنة	43	4,1595	,43889	,06693	4,0244	4,2945	3,43	5,00
Total	80	4,1054	,38490	,04303	4,0197	4,1910	3,43	5,00

ANOVA

حوكمة_الشركات_الاقتصادية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	,421	3	,140	,946	,423
Intragroupes	11,283	76	,148		
Total	11,704	79			

Descriptives

		N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
						Borne inférieure	Borne supérieure		
اجتناب_المخاطر_الجبائية	جامعي	52	4,0907	,34881	,04837	3,9935	4,1878	3,43	5,00
	دراسات عليا	14	4,1224	,27369	,07315	3,9644	4,2805	3,71	4,86
	أخرى	14	4,1939	,38254	,10224	3,9730	4,4147	3,86	5,00
	Total	80	4,1143	,34126	,03815	4,0383	4,1902	3,43	5,00
الحد_من_التهرب_الضريبي	جامعي	52	4,0082	,37575	,05211	3,9036	4,1129	3,29	5,00
	دراسات عليا	14	4,0816	,33014	,08823	3,8910	4,2723	3,57	4,71
	أخرى	14	4,2347	,43622	,11659	3,9828	4,4866	3,71	5,00
	Total	80	4,0607	,38425	,04296	3,9752	4,1462	3,29	5,00
تقرير_المدقق_الجبائي	جامعي	52	3,8365	,34614	,04800	3,7402	3,9329	3,25	5,00
	دراسات عليا	14	3,9375	,18830	,05033	3,8288	4,0462	3,63	4,25
	أخرى	14	4,0446	,46152	,12335	3,7782	4,3111	3,38	5,00
	Total	80	3,8906	,35320	,03949	3,8120	3,9692	3,25	5,00
تبني_التدقيق_الجبائي	جامعي	52	3,9921	,31365	,04350	3,9048	4,0794	3,52	5,00
	دراسات عليا	14	4,0813	,23710	,06337	3,9444	4,2182	3,75	4,56
	أخرى	14	4,1923	,37591	,10047	3,9752	4,4093	3,81	5,00
	Total	80	4,0427	,31926	,03569	3,9717	4,1138	3,52	5,00

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Intergroupes	,119	2	,059	,503	,607
	Intragroupes	9,081	77	,118		
	Total	9,200	79			
الحد_من_التهرب_الضريبي	Intergroupes	,573	2	,287	1,989	,144
	Intragroupes	11,091	77	,144		
	Total	11,664	79			
تقرير_المدقق_الجبائي	Intergroupes	,515	2	,257	2,123	,127
	Intragroupes	9,340	77	,121		
	Total	9,855	79			
تبني_التدقيق_الجبائي	Intergroupes	,467	2	,234	2,372	,100
	Intragroupes	7,585	77	,099		
	Total	8,052	79			

Descriptives

		N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
						Borne inférieure	Borne supérieure		
اجتناب_المخاطر_الجبائية	رئيس مصلحة	16	4,1071	,42538	,10635	3,8805	4,3338	3,43	5,00
	مدقق الحسابات	18	4,1190	,34734	,08187	3,9463	4,2918	3,71	5,00
	محاسب	14	4,0918	,27796	,07429	3,9313	4,2523	3,86	5,00
	عضو مجلس إدارة	14	4,1122	,33234	,08882	3,9204	4,3041	3,71	5,00
	مساهم في الشركة	17	4,1176	,34343	,08330	3,9411	4,2942	3,86	5,00
	أخرى	1	4,4286	.	.	.	.	4,43	4,43
	Total	80	4,1143	,34126	,03815	4,0383	4,1902	3,43	5,00
الحد_من_التهرب_الضريبي	رئيس مصلحة	16	4,0089	,25803	,06451	3,8714	4,1464	3,57	4,57
	مدقق الحسابات	18	3,9524	,43275	,10200	3,7372	4,1676	3,29	5,00
	محاسب	14	4,1837	,44273	,11832	3,9280	4,4393	3,71	5,00
	عضو مجلس إدارة	14	4,0306	,41244	,11023	3,7925	4,2687	3,57	5,00
	مساهم في الشركة	17	4,1429	,36422	,08834	3,9556	4,3301	3,86	5,00
	أخرى	1	4,1429	.	.	.	.	4,14	4,14
	Total	80	4,0607	,38425	,04296	3,9752	4,1462	3,29	5,00
تقرير_المدقق_الجبائي	رئيس مصلحة	16	3,8984	,35420	,08855	3,7097	4,0872	3,38	5,00
	مدقق الحسابات	18	3,8264	,27500	,06482	3,6896	3,9631	3,38	4,50
	محاسب	14	3,8750	,32150	,08593	3,6894	4,0606	3,50	4,50
	عضو مجلس إدارة	14	3,9107	,48889	,13066	3,6284	4,1930	3,25	5,00
	مساهم في الشركة	17	3,9559	,35888	,08704	3,7714	4,1404	3,63	5,00
	أخرى	1	3,7500	.	.	.	.	3,75	3,75
	Total	80	3,8906	,35320	,03949	3,8120	3,9692	3,25	5,00

تبني_التدقيق_الجبائي	رئيس مصلحة	16	4,0304	,30891	,07723	3,8658	4,1950	3,55	4,86
	مدقق الحسابات	18	3,9864	,32326	,07619	3,8256	4,1471	3,52	4,80
	محاسب	14	4,0478	,30469	,08143	3,8719	4,2238	3,73	4,80
	عضو مجلس إدارة	14	4,0619	,36134	,09657	3,8532	4,2705	3,73	5,00
	مساهم في الشركة	17	4,0940	,33823	,08203	3,9201	4,2679	3,83	5,00
	أخرى	1	4,0446	.	.	.	.	4,04	4,04
	Total	80	4,0427	,31926	,03569	3,9717	4,1138	3,52	5,00

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Intergroupes	,107	5	,021	,175	,971
	Intragroupes	9,093	74	,123		
	Total	9,200	79			
الحد_من_التهرب_الضريبي	Intergroupes	,600	5	,120	,803	,551
	Intragroupes	11,064	74	,150		
	Total	11,664	79			
تقرير_المدقق_الجبائي	Intergroupes	,176	5	,035	,270	,928
	Intragroupes	9,679	74	,131		
	Total	9,855	79			
تبني_التدقيق_الجبائي	Intergroupes	,110	5	,022	,205	,960
	Intragroupes	7,942	74	,107		
	Total	8,052	79			

Descriptives

		N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne		Minimum	Maximum
						Borne inférieure	Borne supérieure		
اجتناب_المخاطر_الجبائية	أقل من 5 سنوات	4	4,1071	,13678	,06839	3,8895	4,3248	4,00	4,29
	من 5 إلى 10 سنوات	8	3,8929	,21258	,07516	3,7151	4,0706	3,43	4,00
	من 11إلى 15 سنة	25	4,0686	,27080	,05416	3,9568	4,1804	3,71	5,00
	أكثر من 15 سنة	43	4,1827	,39101	,05963	4,0624	4,3031	3,71	5,00
	Total	80	4,1143	,34126	,03815	4,0383	4,1902	3,43	5,00
الحد_من_التهرب_الضريبي	أقل من 5 سنوات	4	4,3214	,37571	,18785	3,7236	4,9193	4,00	4,71
	من 5 إلى 10 سنوات	8	4,0000	,38180	,13499	3,6808	4,3192	3,57	4,86
	من 11إلى 15 سنة	25	4,0800	,31157	,06231	3,9514	4,2086	3,57	5,00
	أكثر من 15 سنة	43	4,0365	,42412	,06468	3,9060	4,1671	3,29	5,00
	Total	80	4,0607	,38425	,04296	3,9752	4,1462	3,29	5,00
تقرير_المدقق_الجبائي	أقل من 5 سنوات	4	3,9688	,32874	,16437	3,4456	4,4919	3,50	4,25
	من 5 إلى 10 سنوات	8	3,8750	,42258	,14940	3,5217	4,2283	3,50	4,88
	من 11إلى 15 سنة	25	3,8400	,24077	,04815	3,7406	3,9394	3,25	4,38
	أكثر من 15 سنة	43	3,9157	,40156	,06124	3,7921	4,0393	3,38	5,00
	Total	80	3,8906	,35320	,03949	3,8120	3,9692	3,25	5,00
تبني_التدقيق_الجبائي	أقل من 5 سنوات	4	4,1529	,25423	,12711	3,7484	4,5574	3,88	4,38
	من 5 إلى 10 سنوات	8	3,9375	,32026	,11323	3,6698	4,2052	3,55	4,65
	من 11إلى 15 سنة	25	4,0057	,19665	,03933	3,9245	4,0869	3,72	4,44
	أكثر من 15 سنة	43	4,0736	,37796	,05764	3,9573	4,1899	3,52	5,00
	Total	80	4,0427	,31926	,03569	3,9717	4,1138	3,52	5,00

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Intergroupes	,646	3	,215	1,913	,135
	Intragroupes	8,554	76	,113		
	Total	9,200	79			
الحد_من_التهرب_الضريبي	Intergroupes	,336	3	,112	,751	,525
	Intragroupes	11,328	76	,149		
	Total	11,664	79			
تقرير_المدقق_الجبائي	Intergroupes	,117	3	,039	,306	,821
	Intragroupes	9,738	76	,128		
	Total	9,855	79			
تبني_التدقيق_الجبائي	Intergroupes	,212	3	,071	,686	,563
	Intragroupes	7,840	76	,103		
	Total	8,052	79			

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	تبني_التدقيق_الجبائي[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,867[a]	,751	,748	,19313

a. Prédicteurs : (Constante), تبني_التدقيق_الجبائي

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	8,795	1	8,795	235,791	,000[b]
	de Student	2,909	78	,037		
	Total	11,704	79			

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

b. Prédicteurs : (Constante), تبني_التدقيق_الجبائي

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	-,120	,276		-,433	,666
	تبني_التدقيق_الجبائي	1,045	,068	,867	15,355	,000

a. Variable dépendante : حوكمة_الشركات_الاقتصادية

Corrélations

		س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7	حوكمة_الشركات_الاقتصادية
س1	Corrélation de Pearson	1	,743**	,871**	,800**	,841**	,492**	,164	,875**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,006	,388	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س2	Corrélation de Pearson	,743**	1	,647**	,686**	,621**	,457*	,329	,824**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,011	,076	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س3	Corrélation de Pearson	,871**	,647**	1	,800**	,871**	,767**	,053	,889**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,779	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س4	Corrélation de Pearson	,800**	,686**	,800**	1	,800**	,621**	,197	,888**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,297	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س5	Corrélation de Pearson	,841**	,621**	,871**	,800**	1	,622**	,164	,875**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,388	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س6	Corrélation de Pearson	,492**	,457*	,767**	,621**	,622**	1	,050	,721**
	Sig. (bilatérale)	,006	,011	,000	,000	,000		,793	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س7	Corrélation de Pearson	,164	,329	,053	,197	,164	,050	1	,411*
	Sig. (bilatérale)	,388	,076	,779	,297	,388	,793		,024
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

حوكمة_الشركات_الاقتصادية	Corrélation de Pearson	,875**	,824**	,889**	,888**	,875**	,721**	,411*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,024	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		س8	س9	س10	س11	س12	س13	س14	اجتناب_المخاطر_الجبائية
س8	Corrélation de Pearson	1	,919**	,906**	-,143	,484**	,380*	,274	,742**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,450	,007	,038	,142	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س9	Corrélation de Pearson	,919**	1	,840**	-,147	,427*	,483**	,247	,733**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,437	,019	,007	,189	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س10	Corrélation de Pearson	,906**	,840**	1	,023	,458*	,365*	,255	,756**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,906	,011	,047	,174	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س11	Corrélation de Pearson	-,143	-,147	,023	1	,333	,455*	,332	,454*
	Sig. (bilatérale)	,450	,437	,906		,072	,011	,073	,012
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س12	Corrélation de Pearson	,484**	,427*	,458*	,333	1	,536**	,236	,733**
	Sig. (bilatérale)	,007	,019	,011	,072		,002	,209	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س13	Corrélation de Pearson	,380*	,483**	,365*	,455*	,536**	1	,384*	,768**

	Sig. (bilatérale)	,038	,007	,047	,011	,002		,036	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س14	Corrélation de Pearson	,274	,247	,255	,332	,236	,384*	1	,601**
	Sig. (bilatérale)	,142	,189	,174	,073	,209	,036		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Corrélation de Pearson	,742**	,733**	,756**	,454*	,733**	,768**	,601**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,012	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		س15	س16	س17	س18	س19	س20	س21	الحد_من_التهرب_الضريبي
س15	Corrélation de Pearson	1	,364*	,287	,351	,498**	,402*	,397*	,568**
	Sig. (bilatérale)		,048	,123	,057	,005	,028	,030	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س16	Corrélation de Pearson	,364*	1	,398*	,667**	,608**	,365*	,579**	,653**
	Sig. (bilatérale)	,048		,029	,000	,000	,047	,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س17	Corrélation de Pearson	,287	,398*	1	,597**	,512**	,824**	,652**	,819**
	Sig. (bilatérale)	,123	,029		,000	,004	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س18	Corrélation de Pearson	,351	,667**	,597**	1	,749**	,667**	,869**	,861**
	Sig. (bilatérale)	,057	,000	,000		,000	,000	,000	,000

	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س19	Corrélation de Pearson	,498**	,608**	,512**	,749**	1	,670**	,618**	,823**
	Sig. (bilatérale)	,005	,000	,004	,000		,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س20	Corrélation de Pearson	,402*	,365*	,824**	,667**	,670**	1	,802**	,900**
	Sig. (bilatérale)	,028	,047	,000	,000	,000		,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
س21	Corrélation de Pearson	,397*	,579**	,652**	,869**	,618**	,802**	1	,886**
	Sig. (bilatérale)	,030	,001	,000	,000	,000	,000		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
الحد_من_التهرب_الضريبي	Corrélation de Pearson	,568**	,653**	,819**	,861**	,823**	,900**	,886**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		س22	س23	س24	س25	س26	س27	س28	س29	تقرير_المدقق_الجبائي
س22	Corrélation de Pearson	1	,050	,526**	,760**	,339	,321	,166	,024	,575**
	Sig. (bilatérale)		,793	,003	,000	,067	,084	,380	,899	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س23	Corrélation de Pearson	,050	1	,077	,350	,282	,488**	,208	-,061	,529**
	Sig. (bilatérale)	,793		,685	,058	,130	,006	,271	,751	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س24	Corrélation de Pearson	,526**	,077	1	,526**	,332	,390*	,372*	,363*	,705**

	Sig. (bilatérale)	,003	,685		,003	,073	,033	,043	,048	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س25	Corrélation de Pearson	,760**	,350	,526**	1	,791**	,596**	,166	,024	,802**
	Sig. (bilatérale)	,000	,058	,003		,000	,001	,380	,899	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س26	Corrélation de Pearson	,339	,282	,332	,791**	1	,518**	-,047	-,041	,610**
	Sig. (bilatérale)	,067	,130	,073	,000		,003	,806	,829	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س27	Corrélation de Pearson	,321	,488**	,390*	,596**	,518**	1	,191	,028	,747**
	Sig. (bilatérale)	,084	,006	,033	,001	,003		,313	,884	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س28	Corrélation de Pearson	,166	,208	,372*	,166	-,047	,191	1	,674**	,554**
	Sig. (bilatérale)	,380	,271	,043	,380	,806	,313		,000	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
س29	Corrélation de Pearson	,024	-,061	,363*	,024	-,041	,028	,674**	1	,431*
	Sig. (bilatérale)	,899	,751	,048	,899	,829	,884	,000		,017
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تقرير_المدقق_الجبائي	Corrélation de Pearson	,575**	,529**	,705**	,802**	,610**	,747**	,554**	,431*	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,003	,000	,000	,000	,000	,002	,017	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		اجتناب_المخاطر_الجبائية	الحد_من_التهرب_الضريبي	تقرير_المدقق_الجبائي	الدرجة_الكلية
اجتناب_المخاطر_الجبائية	Corrélation de Pearson	1	,470**	,286	,735**
	Sig. (bilatérale)		,009	,125	,000
	N	30	30	30	30
الحد_من_التهرب_الضريبي	Corrélation de Pearson	,470**	1	,836**	,884**
	Sig. (bilatérale)	,009		,000	,000
	N	30	30	30	30
تقرير_المدقق_الجبائي	Corrélation de Pearson	,286	,836**	1	,792**
	Sig. (bilatérale)	,125	,000		,000
	N	30	30	30	30
الدرجة_الكلية	Corrélation de Pearson	,735**	,884**	,792**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Corrélations

		حوكمة_الشركات_الاقتصادية	تقرير_المدقق_الجبائي	الاستبيان_ككل
حوكمة_الشركات_الاقتصادية	Corrélation de Pearson	1	,720**	,955**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	30	30	30
تقرير_المدقق_الجبائي	Corrélation de Pearson	,720**	1	,894**

	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	30	30	30
الاستبيان_ككل	Corrélation de Pearson	,955**	,894**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,876	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
391,	22

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,929	29

Corrélations

		حوكمة_الشركات_الاقتصادية_القسم1	حوكمة_الشركات_الاقتصادية_القسم2
حوكمة_الشركات_الاقتصادية_القسم1	Corrélation de Pearson	1	,869**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	15	15
حوكمة_الشركات_الاقتصادية_القسم2	Corrélation de Pearson	,869**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	15	15

Corrélations

		تبني_التدقيق_الجبائي_القسم1	تبني_التدقيق_الجبائي_القسم2
	Corrélation de Pearson	1	,881**
	Sig. (bilatérale)		,000
تبني_التدقيق_الجبائي_القسم1	N	15	15
	Corrélation de Pearson	,881**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
تبني_التدقيق_الجبائي_القسم2	N	15	15

Corrélations

		الاستبيان_ككل_القسم1	الاستبيان_ككل_القسم2
الاستبيان_ككل_القسم1	Corrélation de Pearson	1	,898**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	15	15
الاستبيان_ككل_القسم2	Corrélation de Pearson	,898**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	15	15

Statistiques de fiabilité

Lambda	1	,750
	2	,888
	3	,876
	4	,798
	5	,869
	6	,912
Nombre d'éléments		7

Statistiques de fiabilité

Lambda	1	,680
	2	,814
	3	,793
	4	,813
	5	,787

	6	,874
	Nombre d'éléments	7

Statistiques de fiabilité

Lambda	1	,897
	2	,938
	3	,929
	4	,722
	5	,921
	6	.
	Nombre d'éléments	29

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مدى_وجود_ممارسات_الحوكمة	80	4,1054	,38490	,04303

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
					Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Inférieur	Supérieur
مدى_وجود_ممارسات_الحوكمة	95,399	79	,000	4,10536	4,0197	4,1910