

العوامل المؤثرة على مكانة الحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية

Factors affecting the status of accounting governance against the fiscal background of Algerian economic institutions

ط.د/ زواويد نعيمة¹ (*)، د/ زغود تبر²

¹ جامعة قاصدي مرباح (ورقلة)، zouaouid.naima@univ-ouargla.dz

² جامعة قاصدي مرباح (ورقلة)، teberzghoud@gmail.com

تاريخ النشر: 2023-09-10

تاريخ القبول: 2023/08/30

تاريخ الاستلام: 2023/04/18

ملخص:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى توضيح العوامل المؤثرة في وجود فجوة تباين بين الممارسات المحاسبية وقواعد الحوكمة المحاسبية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال مستوى الإفصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية، وذلك من خلال الإجابة على الإشكالية المتمثلة في ماهية هذه العوامل ومدى انعكاسها على مكانة الحوكمة المحاسبية ومستوى الإفصاح؟

ولتحقيق هدف الدراسة تم عرض تجربة الجزائر باستخدام سبر آراء عينة من أصحاب المهنة وإطارات بالمؤسسات الاقتصادية بالجزائر بالاستعانة بأدوات البحث العلمي المتمثلة أساسا بالمقابلات الميدانية، الملاحظة والتحليل الوثائقي والمعالجة الإحصائية للمعطيات. وبعد تحليل النتائج واختبار الفرضيات توصلنا إلى أن الخلل في ممارسات الحوكمة المحاسبية من خلال ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي أساسه عوامل بيئة الممارسة المتمثلة أساسا في: السوق الموازي، نموذج الأعمال وبالتالي لا مكانة للحوكمة في ظل الخلفية الجبائية.

الكلمات المفتاحية: الممارسات المحاسبية، الحوكمة المحاسبية، الإفصاح المحاسبي، بيئة الممارسة، العوامل المؤثرة.

تصنيف JEL: M41;G34;K34

Abstract:

Through this study, we aim to clarify the factors influencing the disparity between accounting practices and accounting governance rules in Algeria through the level of accounting disclosure under the tax background, by answering the problem of what these factors are and how they reflect the status of accounting governance and the level of disclosure?

In order to achieve the objective of the study, the Algerian experience was presented using a sample of professions and frameworks in Algerian economic institutions using scientific research tools, mainly field interviews, observation, documentary analysis and statistical processing of data. After analysing the results and testing the hypotheses, we found that the imbalance in accounting governance practices through poor accounting disclosure was based on the practice environment factors represented mainly in: the parallel market, the business model and thus no place for governance under the tax background.

Keywords: Accounting Practices, Accounting Governance, Accounting Disclosure, Practice Environment, Factors Influencing

JEL codes classifications : M41, G34, K34

(* المؤلف المراسل

1. مقدمة:

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خاصة خلال الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عديد من الدول، ولعل من أبرزها أزمة انرون(2001)، ثم تلتها الأزمة المالية العالمية (2008)، والتي أدت إلى فقدان الثقة بالأسواق المالية، حيث شهدت حالات إعداد التقارير المالية الاحتياطية، وكثر الحديث عن فشل المراجعة، وتزايدت حالات انهيار المؤسسات الكبرى وتعرضها للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية لعملية المراجعة من قبل أكبر مكاتب المراجعة، خاصة في ظل التحقيقات التي أجريت على التقارير والبيانات المالية لأكبر المجمعات الأوروبية المسعرة، وتتبع شركاتها التابعة غير المصرح بها، بينت أن المجمع النرويجي البترولي العملاق "Statoil" الذي اعتبر أحسن مجمع من حيث الإفصاح وشفافية المعلومات المالية التي يقدمها سنة 2001، وجد أنه لم يتم الإفصاح إلا على 44 شركة تابعة، والتي لا تعبر عن الواقع الفعلي للمجمع خاصة تلك الكيانات الموجودة في البهاماس، هولندا، سنغافورة، الإمارات المتحدة، أدى بالمجمعات الكبرى الأوربية والدولية إلى توطين (Implanter) ما يقارب 5848 شركة تابعة أوفشور بمعدل 29 % مخفية في المراكز المالية أوفشور (CFO)، وكلها سلوكيات وممارسات قانونية غير أخلاقية والتي يصعب مراقبتها والقضاء عليها وتشير دراسة (Coppola et al(2019) أن الأرقام الحقيقية المرتبطة بأسمهم رؤوس الأموال الأمريكية بالصين تشكل 700 مليار دولار فيما يتم الإفصاح عن 160 مليار دولار فقط، ترتبط هذه المساهمات بشكل كبير بالكيانات ذات الغرض الخاص SPE's، لذلك دعت العديد من المنظمات المهنية الدولية إلى ضرورة إعادة النظر ومراقبة عرض المعلومات وأكدت على خاصيتي الصدق والموثوقية والاهتمام بإعداد التقارير عن فاعلية نظام المراجعة الداخلية من جهة وتعزيز نظم المحاسبة والمسؤولية وإدارة المخاطر من جهة أخرى، وهذه الإصلاحات كلها ركائز الحوكمة المحاسبية لتوفير عنصر المصداقية والإفصاح في التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات .

وليس بيئة الأعمال الجزائرية ببعيدة عما يحدث في مختلف دول العالم إلا إن فهم حقيقي لطبيعة التحولات والإصلاحات التي تحيط بالمؤسسات الجزائرية سواء تعلق بتطور التشريعات أو تطور الممارسات المحاسبية ليس بالضرورة لصالح المجموعة الوطنية، إذ أن هناك أبعاد وأهداف وراء تلك التحولات تميل في غالب الأحيان لصالح الجماعات الضاغطة، لأنه لا يمكن التعامل مع المحاسبة والمهنة بعيدا عن خصائص البيئة السياسية، والاقتصادية، فادا قلنا أن الفساد في الجزائر هو سلوك غير سوي، غير أخلاقي، غير طبيعي، غير قانوني، يسود في المجتمع نتيجة مسببات وربما نستشهد بقوله تعالى { إِنَّا مَكْنَأُ لَهُ فِي الْأَرْضِ وَآتَيْنَاهُ مِنْ كُلِّ شَيْءٍ سَبَبًا فَاتَّبِعْ سَبَبًا } فيكفي استعمال الأمثلة الجبائية بتعظيم الأرباح على حساب مصالح باقي الأطراف الفاعلة كسبب من خلال ممارستها من طرف السلطة ورجال المال والأعمال بحيث ارسى ممارسات سياسية، واقتصادية واجتماعية فاسدة، وادا قلنا أن فلسفة التشريع المحاسبي هي جعل المحاسبة أداة نخبرنا عن كل أعمال الكيانات العاملة في بيئة الأعمال الجزائرية والمصطلحات المعيارية بمسك محاسبة حقيقية منتظمة وتعيين محافظ حسابات ووضعية مالية حقيقية ومعلومات ذات مصداقية مساعدة علي اتخاذ القرار هي معايير جوهرية علي أساس أهداف منتظرة ولكن في الواقع ليس لها أي معنى لان هناك إشكال وخلل في الممارسة سواء تعلق الأمر بالمهنة أو تعلق بإدارة المؤسسات نتيجة جملة من العوامل تتحكم في تحقيق هذه الأهداف، لذلك تسعى هذه الدراسة في البحث عن مكانة الحوكمة المحاسبية من خلال مستوى الإفصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية ، في ظل تحكم العوامل التي تحدد مستوى هذا الإفصاح.

وبناء على ما سبق، تأتي هذه الدراسة للإجابة علي الإشكالية الرئيسية التالية:

هل تمتلك المؤسسات الاقتصادية بالجزائر الحوكمة المحاسبية بما يضمن مستوى كافي من الإفصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية؟ وما هي العوامل التي تؤثر على هذا المستوى؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة سوف نقوم باختبار الفرضيات التالية :

1. لا مكانة للحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية نتيجة ضعف الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال والمحاسبة بالجزائر.
2. تتأثر فجوة التباين بين الممارسات المحاسبية، وقواعد الحوكمة المحاسبية من خلال مستوى الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال والمحاسبة بالجزائر نتيجة جملة من العوامل أهمها: السوق الموازي وبيئة نموذج الأعمال.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- البحث في إبراز مظاهر حقيقية في أرض الواقع تثبت انه لا جدوى من المحاسبة ولا مكانة للحوكمة المحاسبية في ظل الخلفية الجبائية بالجزائر؛
- معرفة الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية بعد اعتمادها على النظام المحاسبي المالي؛
- إبراز ملامح ممارسات الحوكمة المحاسبية بأنها ضعيفة الأداء، وهذا لوجود مسببات ترجعها لعوامل السوق الموازي ونماذج الأعمال.

أهمية الدراسة:

- يستمد البحث أهميته من سلوكيات بعض الكيانات في بيئة الأعمال الجزائرية بدافع تحقيق الربح والبحث عن الأمثلية الجبائية، وتحقيق المصالح الضيقة؛
 - التعرف على طبيعة الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية من خلال صحة الإفصاح، والتقييم المحاسبي.
- محاور البحث : تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى أربعة محاور ، المحور الأول : الدراسات السابقة، المحور الثاني: الخلفية النظرية للحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي، المحور الثالث : تأثير العوامل البيئية على مستوى الإفصاح المحاسبي، المحور الرابع: الدراسة التطبيقية.

المحور الأول: الدراسات السابقة

لقد اتفقت الدراسات السابقة لكل من (الشحادة، 2007) و (مطر، 2009) ودراسة (فورين حاج فويدر، 2010) و(زلاسي ، 2012) ودراسة (أبو حمام، 2009) ودراسة (حماد ، 2013) ودراسة (غانم، 2010) على هدف مشترك وهو دراسة أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية التي تحكم تطبيقها في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم الحوكمة المطبقة في المؤسسات وأثر تطبيق قواعدها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بحيث من خلال مبادئ الحوكمة يتم ضبط المعالجة المحاسبية وحسم المشاكل الخاصة بعملية القياس المحاسبي وضبط الشكل وعرض محتوى القوائم المالية، هذا كله سيؤثر على جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، مما ينعكس على تطور أداء تلك المؤسسات وعلى القيمة السوقية لها ومعرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي الذي يعتبر من الأدوات الأساسية التي توفر المعلومات المحاسبية الضرورية للأسواق المالية، لذا يجب أن تتصف المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة بالشفافية والمصادقية والتي تمكن من تحقيق الحوكمة المحاسبية في الأسواق، باستثناء دراسة (رقايقية، 2013) التي هدفت إلى التعرف على

دور حوكمة المؤسسات في تحجيم أثار المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على مصداقية القوائم المالية أما دراسة كل من (بن عيشة وحميد، 2013) و (Nhu Tuyén، 2008) و (Barbu, 2005) فانفتحت على هدف مشترك وهو دراسة أهم العوامل المؤثرة علي الممارسات المحاسبية بإبراز ملامح ضعف المحاسبة من خلال الأبعاد السياسية والقانونية والاقتصادية وأثرها علي التطبيقات المحاسبية وتفسير أثر العوامل البيئية على الإفصاح المحاسبي، واتفق الباحث مع أهداف هذه الدراسات من خلال إظهار العلاقة بين الحوكمة المحاسبية والإفصاح المحاسبي وتطرقة لأهم العوامل المؤثرة علي الممارسات المحاسبية والمتمثلة في كل من السوق الموازي ونموذج الأعمال بإبراز ملامح ضعف المحاسبة والحوكمة المحاسبية من خلال نظرة التهميش للمحاسبة من طرف المجتمع المحاسبي، وبأنه لا جدوى للمحاسبة في ظل الخلفية الجبائية.

واستخدمت الدراسات السابقة أداة المقابلة، الملاحظة والتحليل الوثائقي والمعالجة الإحصائية لجمع البيانات باستثناء دراسة (أبو حمام، 2009) حيث استخدم أداة المنهج المقارن ودراسة كل من (Barbu، 2005) و (Nhu Tuyén، 2008) استخدمت أداة المنهج التاريخي.

وتشابهت دراسة الباحث في النتائج المتوصل لها من خلال دراسة (الشحادة، 2007) و (مطر، 2009) ودراسة (فورين حاج قويدر، 2010) و (زلاسي، 2012) في أن العديد من معايير المحاسبة له آثار ونتائج اقتصادية كبيرة وتؤثر التقارير المحاسبية على مختلف قطاعات المجتمع الاقتصادي، وعليه فان الممارسات المحاسبية التي تتبناها المؤسسة ما تؤثر على سعر أسهمها وعلى قيمته، وتقوم بعض إدارات المؤسسات بإصدار تقارير مالية قد تتجه إلى منطقة الشبهات مايبين عدم المشروعية والغش المكشوف .

ونتيجة للمتغيرات السريعة في بيئة الأعمال وأثر ذلك على المؤسسات عبر العالم بأسره والمنافسة الدولية فقد استجابت بعض المؤسسات بتحسين إدارة المخاطر وتحسين الجودة والنزاهة في إعداد التقارير المالية كونها الأساس في اتخاذ القرارات السليمة وأن المؤسسات المالية الناجحة هي تلك المؤسسات التي ستأخذ باليات والمفاهيم التي تقوم عليها عملية الحوكمة ودورها في ترسيخ القواعد والضوابط والسياسات المحاسبية والمالية القادرة على التخفيف من أساليب التلاعب المحاسبي في نتائج أعمال المؤسسات المالية.

وتشابهت دراسة الباحث مع دراسة (بن عيشة & حميد، 2013) في تأثير العوامل البيئية على الممارسات المحاسبية حيث توصل الباحث لتأثير عامل السوق الموازي ونماذج الأعمال على الحوكمة المحاسبية وبالتالي على الإفصاح والشفافية أما Williams سنة 1990 فأختبر مدى تأثير العوامل السياسية على الإفصاح الطوعي للمحاسبة، كما اتفقت الدراسة السابقة مع تحليل الباحث علي هشاشة المناخ الاقتصادي واعتماد الجزائر على اقتصاد ريعي والذي يعكس عدم تنوع الاقتصاد الجزائري حيث يقول بلاندين ديشمان (Blandine Dichemane) الاقتصاد الريعي هو ذلك الاقتصاد الذي توجد فيه مصادر مالية ضخمة غير مرتبطة بالجهد الإنتاجي الداخلي وبالتالي ضعف البنية الاقتصادية وفي دراسة أجرتها (Lasmin، 2011) أكدت أن الدول ذات مستوى تنمية اقتصادية ضعيفة هي أكثر عرضة لاعتماد المعايير IFRS، فضعف وضعها الاقتصادي وهشاشة مؤسساتها مع عدد قليل من البدائل المتاحة لتعزيز اقتصادياتها يجعلها أكثر تورط في الأسواق العالمية وأكثر عرضة لممارسة ضغوطات خارجية عليها. ولكن في المقابل إصدار هكذا قوانين مع ضعف وهشاشة البنية الاقتصادية واعتماد الجزائر علي اقتصاد ريعي دون التنوع في المجالات الأخرى قد يضعف الممارسات المحاسبية نتيجة عدم إمكانية تطبيق المبادئ والقواعد وبالتالي غياب المعلومة المالية والمحاسبية وهذا

ما ينافي المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت بها تلك المعايير مما بخلق خلل في الممارسات المحاسبية وهذا مادعمته أيضا دراسة (طيار & بن عيشة، 2016) في إبراز ملامح ضعف المحاسبة من خلال الحوكمة القائمة على الربح، وتميزت الدراسة الحالية في استعراضها لعامل السوق الموازي ونماذج الأعمال لتأثيره على الممارسات المحاسبية من خلال مبدأ إقليمية القوانين وعالمية الأنشطة حيث توصل الباحث أن نماذج الأعمال بالجزائر يعكس كل أساليب الاحتيال والتهرب الضريبي وتحويل لرؤوس الأموال بحثا عن الأمثلة الجبائية وأنه لا جدوى من المحاسبة بالجزائر في ظل الخلفية الجبائية.

المحور الثاني: الخلفية النظرية للحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي

تؤدي الحوكمة المحاسبية دوراً حيوياً في التأكيد على مدى بقاء ونمو واستمرار المؤسسات، حيث تختص بفحص أساسيات النظام المحاسبي لهذه المؤسسات للوقوف على مدى قدرة هذه المقومات في تحقيق الحوكمة الجيدة والإفصاح المحاسبي بكفاءة عالية، والتأكد من كفاءتها وفعاليتها واختبار مدى الإلتزام بالقوانين والنظم والسياسات والأوامر الإدارية الموضوعة بشكل متقن في المؤسسات الاقتصادية.

1.2 نبذة تاريخية عن نشوء مشكلات الحوكمة المحاسبية ومفهومها

تعتبر الحوكمة من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة، وقد حظي هذا الموضوع اهتمام دولي كبير في السنوات الأخيرة خاصة بعد الفضائح المالية وانهايار العديد من الشركات مثل شركة (Enron) للطاقة وشركة (Worldcom) للاتصالات والشركة الأوروبية للأغذية (Parmalate)، وتبين فيما بعد أن العيب ليس بمعاييرها المحاسبية ولكن في السلوكيات المطبقة، وكل ذلك أدى إلى أن يتم تحديد المسار الذي يجب أن يتم إتباعه لتحسين عملية الحوكمة بشكل عام والمحاسبة والمراجعة بشكل خاص (توفيق المشهداني، 2012، ص223)، حيث أن الجهات التي يمكن أن تشرع بتغييرات لتحسين نقاط الضعف في هذه الحوكمة والمحاسبة والمراجعة تشمل هيئة الأوراق المالية (SEC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي صمم لبناء الثقة في السوق وقد دفع إلى صدور قانون (Sardanes-Oxley) عام 2002 الذي أوجب على المؤسسات ومهنة المحاسبة جملة من المتطلبات تتعلق بالإفصاح والشفافية وبالرقابة الداخلية وبمسؤولية مجلس الإدارة وفرض إجراءات صارمة مما ولد التفكير لدى المعنيين بمهنة المحاسبة بتكوين نظام إنذار امني مبكر من شأنه أن يحفظ أمن المعلومات وسلامتها، وتلك التعليمات المقترحة من قبل سوق نيويورك للأوراق المالية (NYSE) والمتمثلة بالمتطلبات الجديدة الواجب توافرها بوظيفة المراجعة الداخلية، وترى (SEC) بشكل واضح افتقار الأسواق المالية للثقة الاجتماعية في الإشراف على التقارير المالية ومع ذلك فقد فشلت في إظهار قدرتها على تعيين أعضاء المجلس الإشرافي على المحاسبة القانونية خلال الفترة المعنية (دوغجي، بدون تاريخ، ص06).

2.2 مفهوم الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو المستوى التطبيقي بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتري المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة (زلاسي، 2012، ص69) ومن المنظور المحاسبي يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية (بن درويش، 2007، ص19).

1.2.2 الحوكمة من وجهة نظر المحاسبين:

ويلاحظ تركيز آراء المحاسبين فيما يتعلق بالحوكمة على محور هام جدا وهو الإفصاح والشفافية والتي تمثل أهم ركائز حوكمة المؤسسات وذلك لأهمية القسوى في تمكين إدارة المؤسسة والأطراف الأخرى ذات العلاقة في تحقيق التوازن المستهدف فيما بين مصالحها أولا (سعيد، 2009، ص40).

2.2.2 منظومة الحوكمة

أ- مدخلات نظام الحوكمة: حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من مطالب ومتطلبات قانونية وتشريعية أو إدارية أو اقتصادية.

ب - نظام تشغيل الحوكمة : ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة (المساهمون، مجلس الإدارة، الإدارة، أصحاب المصالح)، وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها وارتقاء بفعاليتها.

ج- مخرجات نظام الحوكمة : فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية سواء للمؤسسات أو الشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية (ميخائيل، 2005، ص173)

ومن هنا يمكن القول أن مخرجات الحوكمة هي عبارة عن مبادئ حوكمة المؤسسات.

3.2.2 أهداف وخصائص الحوكمة المحاسبية

للحوكمة المحاسبية أهداف وجدت من أجل تحقيقها وخصائص ساعدتها على ذلك ويمكن تلخيص أهدافها كالتالي

(غانم، 2010، ص02):

- ✓ تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها.
- ✓ فرض الرقابة الفعالة على أداء الوحدات الاقتصادية وتدعيم المساءلة المحاسبية بها.
- ✓ ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للوحدة الاقتصادية.
- ✓ تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة فيها.
- ✓ تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.

أما خصائصها المساعدة على بلوغها لهذه الأهداف فتتمثل في:

النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المؤسسة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية (حماد، 2013، ص02).

3.2 أبعاد وركائز الحوكمة المحاسبية والأطراف ذات العلاقة بها

1.3.2 الأبعاد المحاسبية

تأخذ الحوكمة أبعادا متعددة اقتصادية وقانونية وإدارية ومحاسبية، حيث تحظى الأبعاد المحاسبية باهتمام كبير وتشغل الحيز الأوسع من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق الحوكمة.

وتتمثل أبعاد المحاسبية للحوكمة في: (عقاري & بوسلمة، 2013، ص 50.51)

- ✓ المساءلة والرقابة المحاسبية;
- ✓ الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة;
- ✓ دور المراجعة الداخلية;
- ✓ دور المراجع الخارجي;

- ✓ دور لجان المراجعة;
- ✓ تحقيق الإفصاح والشفافية;
- ✓ تقويم أداء الوحدات الاقتصادية;
- ✓ إدارة الأرباح.

ويمكن القول أن الأبعاد المحاسبية تؤدي دورا أساسيا وهاما في تفعيل أعمال الحوكمة. فالنتائج النهائية من النظم المحاسبية يتمثل في التقارير والقوائم المالية التي تعد وسيلة الاتصال الأساسية في مجالات الأعمال، وتتأثر المحاسبة بصورة عامة بالمتغيرات البيئية المحيطة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

2.3.2 ركائز الحوكمة المحاسبية

يستمد نظام الحوكمة من علم المحاسبة أكثر من ركيزة، فالركيزة الأساسية التي يقوم عليها وهي تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الأطراف الأخرى أما الركيزة الأخرى لنظام الحوكمة فتتعلق بالضوابط اللازمة لتوفير عنصر المصادقية في التقارير المالية بالإفصاح الجيد ونذكر أهم الركائز المستمدة من المحاسبة لدعم الحوكمة هي كالاتي (مطر، 2009، ص463):

✓ النظرية الايجابية (Positive Theory) ونظرية الوكالة (Agency Theory): اللتين تؤكدان ضرورة وضع الضوابط في العلاقات التعاقدية التي تكفل تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة بالقدر الذي يؤدي إلى الحد من ظاهرة تضارب المصالح فيما بينها.

✓ المصادقية والإفصاح في التقارير المالية: إن وجود نظم محاسبية منتظمة في المؤسسة تدعمها معايير مهنية مقننة ومقبولة تحكم تطبيقها في الممارسة المهنية سيحسن من مصادقية مخرجات هذه النظم بشكل ينعكس إيجابا على نظام الحوكمة فيها وذلك سواء من حيث الفاعلية (Effectiveness) عن طريق تحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات الصلة، أو من حيث الكفاءة (Efficiency) عن طريق تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة وتعزيز فرص استمراريتهما بالقدر الذي يجعل الفوائد المحققة من النظام تفوق النفقات المدفوعة في تصميمه وتنفيذه.

وحسب ما تشير إليه الدراسات تكمن أهم وسائل أو عناصر الذي يعزز الإفصاح والشفافية في دور كل من معايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والمعايير الدولية للمراجعة وذلك على أساس أنها معايير حاکمة لمهنة المحاسبة وبالإضافة إلى وجود إطار لأخلاقيات وسلوكيات المهنة الذي يعتبر عنصر في غاية الأهمية لتحقيق فاعلية وكفاءة الحوكمة المحاسبية في المؤسسات.

3.3.2 علاقة الحوكمة المحاسبية بالأطراف ذات العلاقة بها

1- الحوكمة المحاسبية وعلاقتها بالتقارير المالية

تجسدت العلاقة فيما بين التقرير المالي والحوكمة في تحليل وتأصيل جذور كلا منهما حيث يمكن اعتبار الإفصاح واحد من الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي، حيث يرجح أن تعتبر القوائم المالية عن نتيجة التعارض في الاهتمامات وتوازن القوى بين أصحاب المصالح المختلفين وأن المعلومات المفصحة عنها في التقارير المالية تصف ما تريد أطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة وأداء المؤسسة، وقد ركزت أدبيات الإفصاح على دور الإفصاح عن المعلومات في التقارير للمساهمين في أسواق المال (آل غزوي، 2010، ص63).

وتكمن جودة الحوكمة المحاسبية من خلال الإبلاغ المالي، من حيث أن إدارات المؤسسات أولت اهتماما أكثر من السابق بإدارة الحسابات وأصبح أصحاب المناصب العليا أكثر موضوعية فيما يخص الحسابات، حيث يتم تركيز على استخدام

المعايير المحاسبية وإرغام المؤسسة على توظيف أشخاص ذوي خبرة عالية بمعايير المحاسبة (دوجي، بدون تاريخ ص18).

المحور الثالث : تأثير العوامل البيئية بالجزائر على مستوى الإفصاح المحاسبي

1. تشخيص عوامل البيئة المحاسبية بالجزائر

أولا/السوق الموازية (السوق غير الرسمي):

يشكل النشاط غير الرسمي في الجزائر نسبة كبيرة من الاقتصاد ويشمل العديد من النشاطات سيما الخدمات والصناعات التحويلية والفلاحة والتجارة الخارجية والتوزيع، وفقا لوزارة التجارة تم تسجيل منذ 2018 أكثر من 3000 مليار دينار جزائري قيمة مبادلات تجارية غير مفوترة وهذا إلى غاية نهاية 2019، ويمثل القطاع الفوضوي حوالي 40% من الدخل الوطني الخام، في غضون ذلك يشهد السوق الموازي (السوق غير الرسمي في الجزائر نشاطا كبيرا، فوجود رؤوس أموال غير مصرح بها تنشط وتتزايد في إطار غير رسمي يؤثر لا محالة على الوضع الاقتصادي، حيث ازدهر هذا السوق في الجزائر لأسباب نفسية ظاهرة الأنشطة غير الرسمية خلال فترة انتشار ونمو القطاع الخاص والانفتاح الاقتصادي (المجمعات العائلية، فروع شركات متعددة الجنسيات، ...)، وكذا ترسخ ثقافة النشاط خارج الأطر القانونية تقاديا للأعباء الضريبية، حيث عرفه قانون المالية لسنة 2006 على أنه "عمل غير مسجل وغير مصرح به ضمن محاسبة رسمية مكتوبة ممارس كنشاط رئيسي أو ثانوي" بمعنى غياب التسجيل والمحاسبة على نشاطات المؤسسة يعد مؤشرا عن عدم رسمية نشاط معين (طيار & العايب، 2017، ص51).

يتبين أن نسبة كبيرة من الأنشطة الاقتصادية لا يمكن مراقبتها وذلك بالرغم من الإجراءات المتخذة أهمها : (تحديد الحد المطبق على عمليات الدفع التي تتم بوسائل الدفع الكتابية عن طريق القنوات المالية والبنكية، وتنفيذ برنامج للمطابقة الجبائية الإرادية للأموال غير الرسمية المودعة لدى البنوك، وتسهيل عمليات الحصول على السجل التجاري)، وما يمكن إضافته في أن السوق غير الرسمي متغلغل حتى داخل السوق الرسمي بحيث أنه يشكل جزء كبير من (نشاط الشركات والمؤسسات الوطنية والأجنبية)، حيث أن حجم السوق الموازية في الجزائر في تطور وزيادة مستمرة ، وهذا ما ينعكس على أن تكون الأرقام المصرح بها غير حقيقية أي ضعف مستوى الإفصاح ، وما يؤثر على التقييم والقياس المحاسبي وذلك بتقديم معلومات لا تعبر عن الواقع الفعلي للمؤسسات ، مما يخلق فجوة تباين بين الممارسات المحاسبية وقواعد الحوكمة المحاسبية .

أما عن نسبة هذه السوق فقد جاء في تصريح حيث تتباين تقديرات حجم الاقتصاد غير الرسمي الجزائري تبايناً كبيراً، فإذا نظرنا إليه من زاوية الكتلة النقدية المتداولة داخله (جريدة العربي السفير ، 2018) ، وجدنا أنها تتراوح بين 3700 مليار دينار (40 مليار دولار) حسب الوزير الأول السابق عبد المالك سلال (أذار/ مارس 2015) و1700 مليار دينار (18.5 مليار دولار) حسب خلفه أحمد أويحيى (أيلول/ سبتمبر 2017)، قدر محافظ البنك المركزي، محمد لوكال، مطلع شباط/ فبراير 2018، الكتلة النقدية المتداولة في إطار الاقتصاد غير الرسمي بما بين 2500 و3000 مليار دينار، مذكراً تذكيراً عارضاً - لكنه بالغ الفائدة - بوجود كتلة نقدية أخرى خارج النظام البنكي قوامها ما بين 1500 و2000 مليار دولار هي مدخرات الفاعلين الاقتصاديين، بما فيهم الأسر، جريدة العربي السفير 2018/05/20 الجزائر: بين الاقتصاد غير الرسمي وسوق القرار الاقتصادي السوداني وعن التصاعد الذي عرفه التحصيل الجبائي لسنة 2018 والذي بلغ 6141 مليار دينار مقابل 5430 مليار دينار سنة 2017 فإن قيمة بواقي التحصيل ارتفعت بتاريخ 31 ديسمبر 2018 إلى 4652 مليار دينار مقابل 4071 مليار دينار سنة 2017 كما عرفت ارتفاعا سنة 2019 بـ372.1 مليار دينار لتصل إلى 5024 مليار دينار سنة 2020 وهو ما يكشف عن تزايد عمليات التسوية الجبائية التي تقوم بها المصالح

الجبائية. إلا أن قيمة التهرب الضريبي وصلت سنة 2020 إلى 12 ألف مليار دينار ومن الأمثلة (جريدة الشروق، 2020):

حسب تأكيد وزير المالية عبد الرحمن راوية أن حجم التهرب يقارب اليوم بعد ستين سنة من الاستقلال، مبلغ 12 ألف مليار دينار، وفقا لتوقعات أعضاء لجنة المالية وهو مبلغ ضخم من شأنه حل الأزمة المالية في الجزائر في حال تحصيله. (جريدة السلام، 2019) كما كشف محمد لوكال، وزير المالية سابقا، أن التهرب الضريبي لسنة 2019 بلغ أرقاما قياسية، وكبد الخزينة العمومية أموالا طائلة ما أدى إلى تسجيل عجز في الميزانية قدره 1580 مليار دينار.

وفتحت العدالة الجزائرية ملف فضيحة مدوية لقناة "بي إن سبورت" القطرية في الجزائر، على خلفية "إعفاء ضريبي" بقيمة 20 مليار سنتيم (قرابة مليوني دولار فلقضية بحسب وسائل إعلام جزائرية، تتعلق بإعفاء القنوات القطرية من تسديد مستحقاتها الضريبية بطريقة غير قانونية، والتي شارك فيها عدد من الهيئات في العاصمة الجزائرية التي تفوق مليوني دولار (جريدة العين الاخبارية، 2018).

من خلال ما سبق يتضح أن ثقل حجم هذا السوق الذي يعتبر ظاهرة عالمية مثل جزءا مهما من اقتصاديات العديد من البيئات بتأثيرها السلبي على المؤشرات الاقتصادية الكلية للدول ويعتبر نمو وتطور السوق الموازي بالجزائر محددات لتطور الممارسات المحاسبية بشكل عام.

ثانيا. نماذج الأعمال:

إن نموذج الأعمال وارتباطه بالفساد في القرن 21 هو محور الفساد، حيث أن كل الدول أصبح بإمكانها النشاط في البيئة الدولية والبحث عن الامتثالية الجبائية وعدم الافصاح لأنو هناك مبدأ عالمية الأنشطة إقليمية القوانين، خاصة وان من يسهر على ترقية هذا المبدأ منظمات وهيئات تفرض على الدول القبول ببعض التجاوزات مما أدى إلي مفارقة السلوك الغير سوي عالمية الأنشطة مقابل إقليمية القوانين، التي تجعل من نموذج أعمال الشركات يتوزع بين طرفين متناقضين يصعب التنسيق أو الجمع بينهما، حيث تجعل الشركات تنشط في بيئة وطنية وتنشط في بيئة دولية خارج هذه القوانين بما لا يمكن متابعتها خاصة وان هذه القوانين لا تضع آليات لمراقبة هذه الأنشطة في الخارج، وبالتالي غياب الافصاح وضعف المعلومات المصرح بها وهذا ما يؤثر على فجوة التباين بين الممارسات المحاسبية و قواعد الحوكمة المحاسبية.

إن انعدام الشفافية في طريقة الإبلاغ الشركات المتعددة الجنسيات ونشر حساباتها، والاستغلال السيئ للفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية الدولية والوطنية يسمح لها بتحويل الأرباح من بلد إلى آخر ، مثال على ذلك التقارير السنوية لا أكبر 50 شركة أوروبية أن منها 12 فقط صرح ضمن تقاريرها السنوية إلا على شركاتها التابعة الرئيسية التي من بينها 6 مدرجة في البورصة (CAC 40)، فمن الواضح أن انعدام اكتمال القوائم السنوية يشوه قيمة البيانات التي يتم تقديمها، وأصبح حتى مساهمة الدولة في رأس الشركات ليس معيار الشفافية المعلومات المالية المفصحة(عويبات، 2018، ص49)، من جهة أخرى فإن نشاط الشركات على المستوى الدولي تحت ما يعرف بشركات الاوفشور، هو في الحقيقة امتداد للأسواق الموازية بشكل وظهور مغاير عن السوق الموازي لكونها تنشط في إطار قانوني غير أخلاقي، كما أن نموذج الأعمال للمجمعات العمومية الخاصة / فروع متعددة الجنسيات)، التي تزاوّل نشاطا في الجزائر والذي شهد درجة تركيز عالية حول برامج الإنعاش الاقتصادي وبرامج النمو، التي تزامنت مع اتفاق الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، والإنزال الكبير لصناديق الاستثمار الأجنبية وجنيها لعقود شراكة إستراتيجية قوية في مختلف المجالات، هذا بواسطة الشركات متعددة الجنسيات التي تمتلكها أو تمتلك جزءا من رأسمالها وما تقوم به من تحويلات وتداولات مالية لا صلة لها بالاقتصاد الحقيقي في إطار ما يعرف بكينانات الشاشة (Societe Ecran) وتشكل ممارسات التهرب الضريبي التي تتبعها هذه الشركات قضية عالمية لانعدام الشفافية في طريقة الإبلاغ ونشر حساباتها، والاستغلال السيئ للفجوات والثغرات الموجودة في القوانين الضريبية الدولية والوطنية يسمح لها بتحويل الأرباح من بلد إلى آخر، التي لا تعود بأي

منفعة على المجموعة الوطنية على الرغم من شرعيتها القانونية (قانوني / غير أخلاقي)، سواء على المستوى الوطني وتقدر هذه الكيانات بحوالي 12000 مؤسسة ناشطة في بيئة الأعمال الجزائرية منها، خصخصة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت الأولى سنة 2006، وإنشاء فرع أجنبي للصندوق الاستثماري الإماراتي (UTC) الذي يعتبر كيان (الشاشة) ولا وجود له إلا كعنوان وتسجيل قانوني للشركة، أو على المستوى الدولي (سيفيتال)، سونا طراك (فضائح الفساد سونا طراك 2)، شركات الاوفشور الخاصة بمجمع (ETRHB Haddad) في الجزر العذراء البريطانية سنة 2004 المتخصصة في الاستثمارات العقارية (KOGC)، والمسيرة من قبل "GUY FEITE" برأسمال 88 ألف أورو وبعوائد سنوية تقارب 2.43 مليون جنيه استرليني هذه الشركة بدورها مملوكة من قبل شركة "Services" Corp Markham Financial، وبينت الوثائق بعد فضيحة "أوراق بنما" التي تم تحليلها عند الاستعانة بمصادر تمويل خارجية التي استخدمها مجمع "ERTHB حداد" خصوصا فيما يتعلق ب "ربط محطة التحلية "Tafsout ناين"، و"لالا سيتي" في ولاية تلمسان، بالإضافة مشروع التحويل المقترح من مياه "وادي الحراش" في ولاية الجزائر العاصمة، أسفر عن نقل الملايين من الدولارات إلى الخارج " هذه الحقائق تشهد على التلاعبات اللاأخلاقية التي تقوم بها هذه المؤسسات الدولية على حساب مصالح المجموعة الوطنية(طيار & العايب، 2017،ص8).

المحور الرابع: الدراسة التطبيقية

1- مجتمع وعينة الدراسة

شمل مجتمع الدراسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، البنوك التجارية، الهيئات الحكومية ذات الصلة بالنظام المحاسبي المالي (إدارة الضرائب) والأساتذة و الباحثين المختصين في هذا المجال، تشكيلة من المهنيين من الخبراء محاسبين، محافظي حسابات، معدي و مستعملي القوائم المالية، بهدف وصف الجانب المتعلق باعتقادات، سلوك وأراء المحاسبين وهو ما يعطي لنا فكرة عن النظرة المحاسبية ومكانة الحوكمة المحاسبية ومستوى الإفصاح في الجزائر .

2- أدوات الدراسة

لقد جاء الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على شكل دراسة استقصائية، وقد تم الاعتماد في ذلك على الملاحظة، التحليل الوثائقي والمقابلات لجمع المعلومات مع تبني المقابلة كأداة رئيسة لذلك، حيث يرى Jean - Christophe Vilatte أن المقابلة يمكن أن تكون الأداة الرئيسية المعتمد عليها لاختبار صحة الفرضيات من عدمه.

3- المنهج المستعمل للدراسة

وبهدف معالجة هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الاستنباطي الذي يعتبر من أكثر المناهج المستعملة في العلوم الإدارية، والذي يدعو للتحقق من وجهة نظر نظرية" ميدانيا (Mandzila, 2004;p187)،وعلى ضوء المعلومات والأدبيات المتوفرة عن موضوع البحث، تم اختيار المدخل الكيفي لغرض إجراء بحث استكشافي، وقد تم الاعتماد في إطار هذا المدخل على المقابلات النصف موجهة مع مجموعة من الإطارات المنتمية للهيئات المسؤولة عن تنظيم المهنة، الخبراء والأساتذة المختصين وكيانات اقتصادية بهدف وصف الجانب المتعلق باعتقادات، سلوك وأراء المحاسبين وهو ما يعطي لنا فكرة عن النظرة المحاسبية ومكانة الحوكمة المحاسبية ومستوى الإفصاح في الجزائر .

كما قمنا بالاعتماد على المدخل الكيفي لدعم النتائج المتوصل إليها إثر مقابلات موجهة ذات أسئلة مغلقة، صممت على ضوء نتائج المرحلة الأولى من البحث الاستكشافي، وقد تم توجيهها إلى المعدي ومستعملي القوائم المالية،

6- تشخيص ممارسات الحوكمة المحاسبية من خلال الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال الوطنية.

1.6 مكانة الحوكمة المحاسبية والجدوى من المحاسبة في النسيج المؤسساتي.

1.1.6 النسيج المؤسساتي (السوق الرسمي):

المؤسسات الخاصة: يمثل القطاع الخاص النسبة العظمى للنسيج الاقتصادي الوطني 98% وذلك بحوالي 181.853 وحدة قطاع خاص وطني لسنة 2019 (الديوان الوطني للإحصاء، 2019، ص2).

المؤسسات العمومية: بينما يمثل القطاع العام نسبة 1.8% من النسيج الاقتصادي الوطني وذلك بحوالي 574 وحدة مؤسسات اقتصادية عمومية، و3017 قطاع عمومي آخر والنسبة المتبقية من النسيج الاقتصادي الوطني تمثل القطاع المختلط بين العام والخاص ب 79 وحدة لسنة 2019 (الديوان الوطني للإحصاء، 2019، ص2).

المؤسسات الأجنبية: إضافة لذلك تمثل المشاريع الأجنبية والتي تنشط في الجزائر ما عدده (606) خواص أجنبي كذلك 19 وحدة قطاع عمومي أجنبي نسبة 1% من إجمالي المشاريع (المحلي 99%)، لسنة 2019.

2.1.6 التحليل لهذا النسيج المؤسساتي:

إن أهم ما يميز الممارسة أو التطبيقات المحاسبية في الجزائر، هو عدم تميزها بين مختلف أشكال المؤسسات من حيث الحجم والطبيعة القانونية، ذلك أن قواعد النظام المحاسبي المالي إلزامية التطبيق على كل الشركات التجارية التي اختار أصحابها الخضوع حسب نظام الإخضاع الحقيقي وعليه سوف نحاول دراسة الممارسة المحاسبية استنادا لنماذج الأعمال المجمعات، بالتركيز على طبيعة الملكية.

1.2.1.6 1. معدود المعلومات:

أ. بالنسبة لنموذج القطاع الخاص : يعتبر المسير ونظرة للممارسة المحاسبية أحد أهم العوامل المساعدة على فهم ثقافة الإفصاح ومكانة الحوكمة المحاسبية باعتبار أن المسير في بيئة الأعمال الجزائرية يتميز بتوجهين؛ الأول المسير في القطاع الخاص، أين نجد أن المالك أو العائلة هو المسير على غرار (مجمع روية، مجمع حسناوي، مجمع رحيم، ...) وبداية تغير هذه النظرة بالنسبة لمجمع سيفيتال الذي عين مدير تنفيذي جديد للمجمع وجعل العائلة كمساهمين للتخصير لانتقال المجمع إلى الجيل الثاني نظرة المسير (المؤسسات العائلية) في بيئة الأعمال الجزائرية هو تعظيم الأرباح (تحقيق أكبر رقم أعمال ممكن) والخلفية الجبائية التي يبحث من خلالها عن الطرق الكفيلة بجلب الامتيازات الجبائية، وبالتالي تخفيض أو التخلص من الضرائب الذي يمثل الانشغال الأول لأصحاب هذه المؤسسات، إضافة إلى ارتكاز سلطة القرار في يد العائلة على الرغم من حالات الانفتاح التي شاهدها المؤسسات، لكنه يبقى في شكل صوري (طيار والعايب، 2017، ص9)

ب. القطاع العمومي (أهم المؤسسات مملوكة للدولة): إن أهم ما ميز الممارسات المحاسبية في المؤسسات العمومية هو عدم فعاليتها وضعف للحوكمة المحاسبية، رغم الاحترام الذي تبديه هذه المؤسسات لتطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، نتيجة التذبذب الكبير الذي ميز سياسة الإفصاح عن المعلومات في هذه الكيانات، والتي كانت في غالبها مضللة نتيجة لعدة اعتبارات أهمها انعكاس فشل السياسات الاقتصادية المتبناة في الجزائر، وطبيعة الدور الذي أوكلت به لها والذي يتعارض في غالب الأحيان مع دور المؤسسة الطبيعي (طيار & العايب، 2017).

استمر تردي الممارسات المحاسبية وضعف ركائز الحوكمة المحاسبية حتى بعد الإصلاحات الاقتصادية التي أدخلت تغيرات هيكلية منحت بموجبها المؤسسات العمومية استقلاليتها في التسيير، ومع ذلك استمرت نظرة المسير داخل القطاع العام لتحقيق نتائج إيجابية بصفة دائمة بغض النظر على الأداء الفعلي للكيان، وأصبحت من السلوكيات المميزة لهذه المؤسسات، استغلال إمكانيات الكيان للحصول على أغراض شخصية الترقية أو أغراض أشخاص أعلى سلطة منه، وإبرام صفقات مشبوهة تخدم مصالح المسيرين على مصلحة المؤسسة (خصوصة مجمع SNTA دون وجود أي مبرر،

فضائح سونا طراك المتعلقة بالتسيير، إقالة المدير العام لمجمع موبيليس،...، ما يجعل من الإفصاح أداة الالتزام شكلية وليست وسيلة لاتخاذ القرار؛ وهذا ما نجده في محاضر الجمعية العامة للمؤسسات العمومية، التي تبني على أساس القرارات والتعليمات من الجهات الحكومية (إقالة المدير العام لمجمع موبيليس بقرار من وزيرة الاتصالات وليس عن طريق مجلس الإدارة)، إضافة إلى ما شهادته حالة التأخر في تعيين محافظي الحسابات القانونيين (4 محافظي حسابات) لأكثر مؤسسة جزائرية (سونا طراك) للسنة المالية 2016 إلا مع بداية 2017 ما يعبر عن الصورة الفعلية لمكانة الحوكمة المحاسبية في القطاع العام.

وبالتالي نجد أن طريقة التسيير المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية ليست نفسها، واحدة للقطاع الخاص والثانية للقطاع العام. وليست باستطاعة البورصة (شبه غائبة) وإدارة الضرائب ولا الهيئات أن تؤثر في هذا المنهج التسييري، وحتى إدارة الضرائب كلما تضغط أكثر على المؤسسات فإن أنشطة هذه الأخيرة وجه نحو السوق الموازي وبالتالي يحاول المسيرين إيجاد حلول تحايلية، ما يجعل الإفصاح المحاسبي مجرد التزام وعبء لا وسيلة لاتخاذ القرارات أو التعبير عن الواقع الفعلي لتلك المؤسسات.

ج. فروع الشركات الأجنبية:

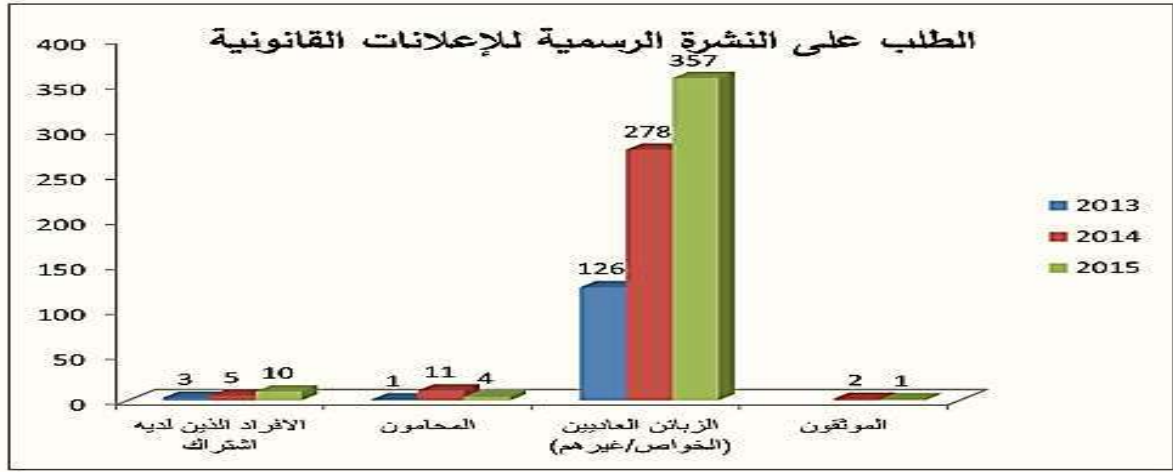
أما فيما يخص فروع الشركات المتعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر ولكون البيئة الجزائرية لا تعني بالإفصاح، نجد أن هذه المؤسسات سارت في درب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وانتهجتها. فهي الأخرى تغض الطرف على عنصر الإفصاح وحتى ما تقدمه كإفصاح اختياري في بيانات اقتصادية أخرى تعزف عن تقديمه في بيئة الأعمال الجزائرية؛ ويعود عدم اهتمامها بعنصر الإفصاح إلى عدم وجود طلب على المعلومات.

فالاطلاع على تقارير المؤسسات الأجنبية التي لها فروع في الجزائر كمؤسسة رونو (<http://www.renault.dz/decouvrez-renault/groupe/chiffres-cles>، 11:50، 2021) الجزائر، مؤسسة لافارج (<http://www.lafarge.dz>، 10.35، 2021)، مؤسسة ميشلان (Michelin)، يجعلنا نلتزم تشابه في مستويات الإفصاح ونتأكد من غياب الإفصاح الاختياري الذي قد تقدمه نفس المؤسسة في فرع لها بدولة أخرى (<http://fr.transnationale.org/entreprises/renault.php>، 11:20، 2021).

2.2.1.6 2. مستخدمو المعلومات:

احتياج الأطراف الفاعلة إلى المعلومة المالية يخلق الطلب عليها، ما يدفع بالمؤسسات إلى الرفع من مستوى ما تقدمه من معلومات، لكن ما يلاحظ على مستوى بيئة الأعمال الجزائرية هو غياب شبه تام للطلب على المعلومة بشكل عام أو في استخدام المخرجات المحاسبية لغاية اتخاذ مختلف القرارات؛ وهذا ما أضعف من اهتمام المسير هذه المخرجات وقلل من عنايته بها وحتى بعرضها والإفصاح عنها، كونها لا تمثل سوى وسيلة التزام وعبء بالنسبة للمؤسسة، بالإضافة لذلك لا نجد اكترات بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية (الإفصاح عن المعلومة المالية) رغم اعتبارها الوسيلة الوحيدة للحصول على معلومات عن المؤسسات غير المسعرة في البورصة وهو ما يتضح من خلال الإحصائيات المتعلقة بالطلب على هذه النشرة والمبينة في الشكل (1-2)

الشكل 2- 1: إحصائيات حول الطلب على النشرة الرسمية للإعلانات الرسمية



المصدر: فطيمة حميد، مرجع سابق، ص 92

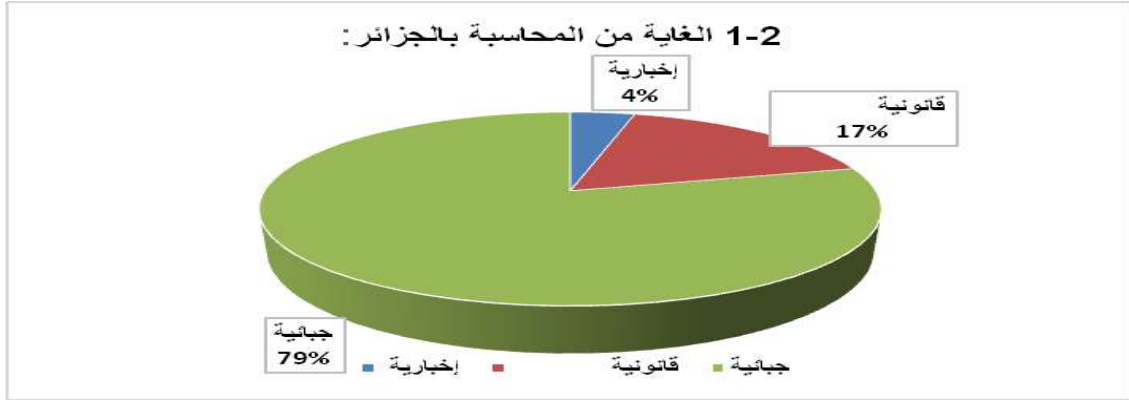
7. معالجة المعطيات وتحليل نتائج مكانة الحوكمة المحاسبية والعوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية

لقد جاء الجانب التطبيقي لهذه الدراسة على شكل دراسة استقصائية حاولنا من تحديد مستوى الإفصاح المحاسبي والحصول على المعلومة للفاعلين في المحاسبة - حسب النظام المحاسبي المالي - في ظل الخلفية الجبائية، والجدوى من المحاسبة بالجزائر ومن خلالها مكانة الحوكمة، وقد اعتمدنا في ذلك على تحليل كل عامل من العوامل من وجهة نظر معدي ومستعملي القوائم المالية، وقد تم الاعتماد في ذلك على الملاحظة، التحليل الوثائقي والمقابلات لجمع المعلومات مع تبني المقابلة كأداة رئيسة لذلك، حيث يرى Jean - Christophe Vilatte أن المقابلة يمكن أن تكون الأداة الرئيسية المعتمد عليها لاختبار صحة الفرضيات من عدمه.

1.7 مكانة الحوكمة المحاسبية والجدوى من المحاسبة بيئة الأعمال الجزائرية

بالنظر لطابع التحفظ الذي يسود المؤسسات الجزائرية يقول نائب مدير المالية والمحاسبة بتعاونيه الحبوب بورقلة أن الغاية من المحاسبة هي التزام قانوني فقط فلولاً أن محافظ الحسابات يطلب في نهاية السنة المالية الميزانية السنوية والتقارير المالية من قوائم ماليه ومحاضر الجرد ووثائق ثبوتية لا ما تم إعدادها في وقتها، وهذا راجع لنظرة المدير المسير بالدرجة الأولى لأهمية المسك المحاسبي منها، فكل همه هو قضاء مصالحه الضيقة، وهذا ما أكده كذلك نائب مدير المالية والمحاسبة لمجمع الرياض اقروديف انه لا يوجد اهتمام بالمحاسبة من طرف المسير وان المحاسبة في نظرهم هو البحث عن منافذ التهرب الضريبي بكل الطرق والبحث عن الامتيازات الجبائية حيث كونه مجمع فانه معفى من بعض الضرائب وهناك استعمال كل أساليب المعرفة والمحسوبية، بحيث تبتعد المحاسبة عن دورها الحقيقي للأسف ومن يثبت عكس ذلك فهو يعيش في وسط ملائكي يتخيله وحده وتأكيدا لهذا التحليل يرى معظم المستجوبين بنسبه أعلى 79% أن الغاية من المحاسبة في الجزائر هي جبائية في حين كانت نسبه 19% رأيت أنها قانونية ونسبه 4% أن الغاية من المحاسبة إخبارية وهذا يدل على أن سياسة الإفصاح والإخبار منعدمة في البيئة الجزائرية .

الشكل رقم 2.2 يوضح الغاية من المحاسبة بالجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

إن توجه السلطة جبائي هدفها أكبر تحصيل ثابت بفرضها التقدير الجزافي، في حين يفقد التقدير الحقيقي لأصحاب المؤسسات من أجل التهرب الضريبي لأنهم هم معدوا القوائم المالية وبإمكانهم التلاعب لتحقيق الامثلية الجبائية، وهذا ما يراه جل المستجوبين أن الدولة تهدف للتحصيل الثابت في إصدار القوانين الضريبية دون الأخذ بعين الاعتبار القواعد المحاسبية بنسبه كبيره تقدر 69% في حين كانت نسبه 22% لا توافق ونسبه 9% محايدة.

الشكل رقم 2-3 يوضح هدف الدولة للتحصيل الضريبي الثابت في إصدار القوانين الضريبية

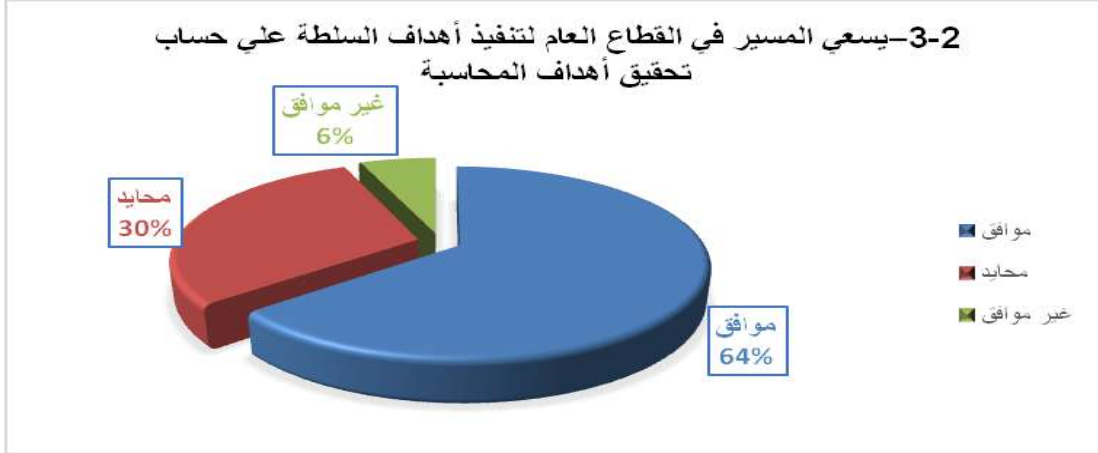


المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

وحسب رأي نائب مدير المالية والمحاسبة لتعاونية الحبوب في ظل القرارات التي تأتي من السلطات العليا يكون التحيز لصالح إرضاء المجتمع المدني على حساب القرارات الاقتصادية، فمثلا لجوء السلطة السياسية لعملية مسح الديون للفلاحين لسنة 2009 قبيل موعد الانتخابات بقليل بالرغم من انه هذه الديون بمبالغ ضخمة كان ذلك لشراء السلم الاجتماعي ورضا المجتمع على السلطة، حيث في غالب الأحيان المحاسبة مسيسه ولا مكانه لها في البيئة الجزائرية ذات الطابع القطاع العام فان المحاسبة تسير في تحقيق أهداف السلطة وليس في تحقيق هدف الريح حيث يطغى الجانب الاجتماعي، فيكون التوظيف على أساس الولاء لا على أساس الكفاءة فتصبح الرؤية غير واضحة، وعلى حسب الخبير ومخافض الحسابات س.ه أن المؤسسات العمومية أصبحت جهاز للتوظيف وبالتالي تطغى الغاية الوظيفية على حساب الغاية الاقتصادية مثل شركة سونلغاز والخطوط الجوية الجزائرية، ENAM فهي قطاعات مدعاه من طرف الدولة ولا تساهم في تطوير الاقتصاد فحسب قوله في الجزائر عدد الموظفين في الاتصالات 12000 عامل وحتى 24000 عامل في حين في تونس نجد أربعة آلاف وفي المغرب 6000 فكيف نفسر ونشرح هذا العدد الهائل، حيث أن هذه المؤسسات لديها مدير عام ومجلس الإدارة إلا انه يرجع الحكم للأمين العام وليس لمجلس الإدارة وهناك جهاز رئاسة الجمهورية هي التي تضغط على الوزراء فهناك توجهات من كل النواحي غير اقتصادية، حيث أكد جل المستجوبين ونسبه عالية بمقدار

64% إن المسير في القطاع العام يسعى لتحقيق أهداف السلطة وما نسبته 30% محايد وتبقي 6% غير موافقة وهذا يدل على أن الدولة مهيمنة على القطاع العام .

الشكل رقم 2-4 يوضح سعي المسير في القطاع العام لتنفيذ أهداف السلطة على حساب تحقيق أهداف المحاسبة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

ويؤكد نائب مدير المالية والمحاسبة لمجمع الرياض اجروديف أن القطاع الخاص لا يوجد فيه نفس الضغوطات التي عليها المؤسسات العمومية ، وأنهم يسعون لتدنيه التكاليف وتعظيم الأرباح، وهذا ما أكده مسير مطاحن جديع بتقوت انه لا يمكن لأي قطاع خاص أن ينفى التهرب الضريبي والبحث عن الامثلية الجبائية، لأنه حسب قوله هو البحث عن الربح فقط والازدهار ولو على حساب أهداف المحاسبة حيث يلجئون إلى طرق غير قانونية عن طريق عدم الفوترة وتضخيم التكاليف، ويرى الخبير والمحاسب ل.ح أن هناك ارتباط وطيد بين رجال الأعمال والسلطة السياسية في الحصول على اكبر الصفقات مثل مجمع ربراب وشركات صناعة السيارات والتركييب هذه شواهد كلها تدل على انه لا مكانه للمحاسبة في القطاع الخاص، حيث أكدت ذلك النسبة العالية للمستجوبين بمقدار 92% تؤكد أن المسير في القطاع الخاص يسعى لتحقيق الأمثلة الجبائي بالجوء إلى السوق الموازي على حساب تحقيق أهداف المحاسبة ونسبة 8%.

محايدة وفي هذا الصدد يضيف فارس مسدور لقناه الشروق أن الفضائح المالية لشركه سوناطراك جعلت من المسير المالي همه هو الحفاظ وحماية نفسه ولا يهتم بإنتاج المعلومة المحاسبية وإنما إنتاج المعلومة التي تخدم السلطة أو سيتم تغييره وتحتيته من منصبه.

الشكل رقم 2-5 يوضح سعي المسير في القطاع الخاص لتعظيم الأرباح وتحقيق الامثلية الجبائية

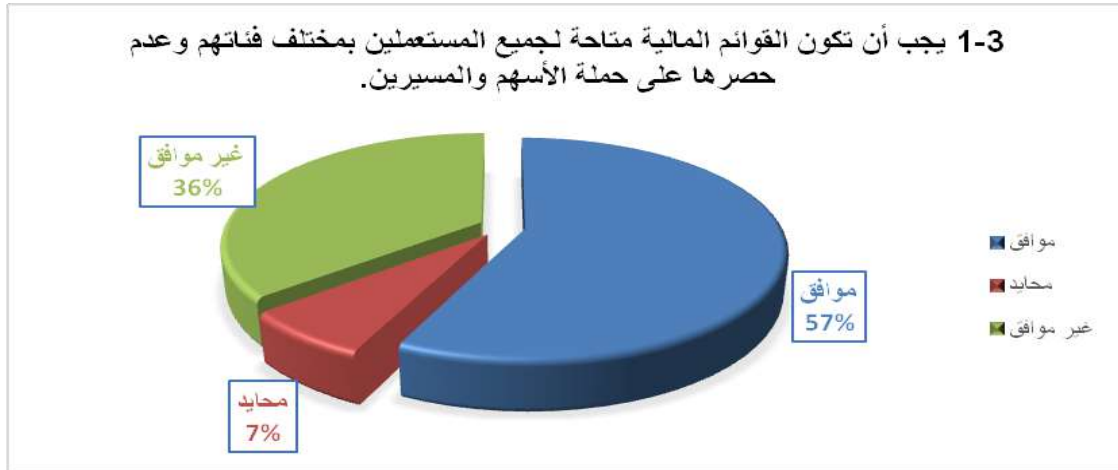


المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

2.7. غياب الإفصاح وضعف المعلومة المحاسبية بالجزائر

يتأثر مستوى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، بمستوى السرية التي تتميز بها الثقافة المحاسبية لبلد معين، حيث كلما كانت درجة السرية مرتفعة، كلما كان مستوى الإفصاح ضعيف والعكس صحيح، وقد اعتمدنا في تحديد مستوى الإفصاح على الأجوبة المتحصل عليها اثر المقابلات الموجهة والنصف موجهة التي أجريناها مع عينة الدراسة. وفي إطار المقابلات النصف موجهة، ألقى رئيس المصنف الوطني سابقا ح.ل الضوء على القصور الذي يعانيه الإفصاح في الجزائر، حيث أشار إلى أنه من الجانب القانوني، يجب على كل مؤسسة من نوع SARL و SPA إشهار حساباتها (الميزانية وجدول حسابات النتائج لدى المركز الوطني للسجل التجاري، وبذلك فإن الإفصاح القانوني (الإشهار) في الجزائر يقتصر على قائمتين فقط، نظرا لعدم مواكبة القانون التجاري للتغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، أما إدارة الضرائب من جهتها فهي تكتفي بفرض إيداع الميزانية الجبائية فقط، وهو ما يدفع بأغلبية الشركات لعدم إعداد القوائم المالية الأخرى (جدول تغيرات في حقوق الملكية، الملحق وجدول تدفقات الخزينة) خاصة إذا كان محافظ الحسابات لا يجبرها على ذلك، وهو ما ينجر عنه نقص كبير في المعلومات المفصح عنها، بالإضافة لذلك، فإن القوائم المالية المنشورة في إطار الحسابات الاجتماعية تعطي صورة سطحية عن حالة المؤسسة فالصيغة التي تنتشر فيها كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج بدون شرح أو تفسير لمضامينها، يؤدي إلى إفصاح قانوني غير كاف إلى حد كبير، على عكس المؤسسات في البلدان الأخرى المجبرة على الإفصاح عن 5 قوائم مالية بالإضافة لتقرير التسيير؛ أما في الجزائر فتقرير محافظ الحسابات بقي استعماله داخلي فقط، فلا أحد يطالب بمعرفة صحة الحسابات من عدمه أما فيما يخص الفئة المستهدفة من عملية الإفصاح، قد أيدت ما نسبته 57% من معدي القوائم المالية الذين تم استجوابهم في إطار المقابلات الموجهة، فكرة توجيه المعلومات المفصح عنها نحو جميع مستعملي القوائم المالية، في حين أيد 36% منهم فكرة حصرها على المستعملين الداخليين فقط ويمكن تفسير هذه النسب من حيث أن القوائم المالية كقائمة يمكن أن تكون متاحة لجميع مستعملي القوائم المالية أما إعداد القوائم المالية بالشكل الذي يضم كل مستعملي القوائم المالية من خلال توفير المعلومات التي يحتاجونها فهو غير ممكن، فالقوائم المالية في الجزائر حتى وإن كانت متاحة لجميع المستعملين فالمعلومات الواردة فيها موجهة حقيقة لمستخدم واحد ألا وهو الإدارة الضريبية وهو ما أكدته مختلف الأجوبة السابقة التي تم الحصول عليها أثر المقابلات الموجهة.

الشكل رقم 2-6 يوضح أن القوائم المالية متاحة لجميع المستعملين بمختلف فئاتهم

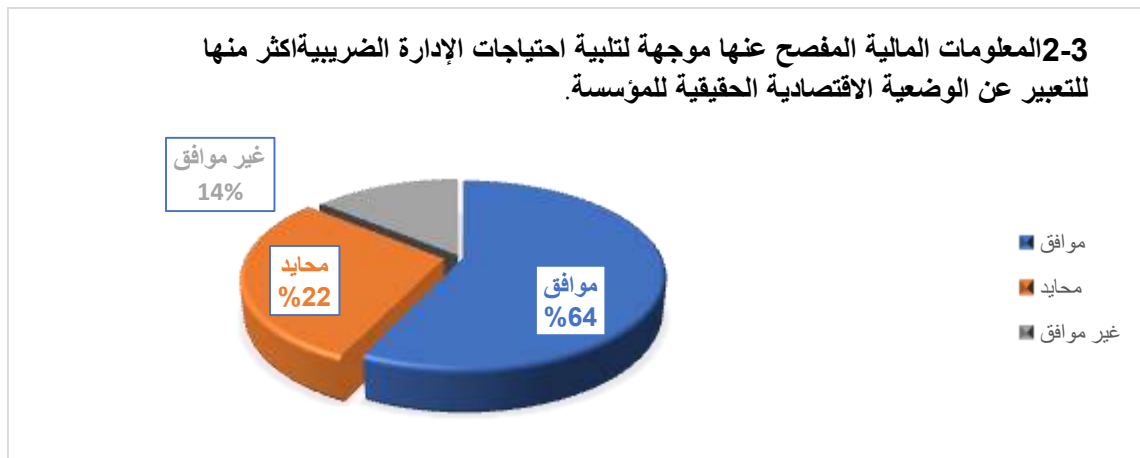


المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

وفيما يخص هذه النقطة، أدلى مدير مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع اقروديف بان القوائم المالية متاحة لكافة الجمهور باعتبار أنها منشورة على الموقع الالكتروني للمجمع إلا أن المعلومات الواردة فيها ليست مفصلة فهي عبارة عن ملخص فقط عن الحسابات الرئيسية، فالقوائم المالية الفعلية في تلك الموجهة للمجمع الأم، وفي نفس السياق، قدم نفس المستجوبين ترتيبا لمستخدمي القوائم المالية التي يعدونها، والذي يسعون لإرضائهم من حيث المعلومات الواجب توفيرها فيها، حيث جاء الترتيب كما يلي: الهيئات والجهات الحكومية، المقرضون، المستخدمون الداخليون للمؤسسة وأخيرا المستثمرين، ويتجلى من خلال هذا الترتيب الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية ألا وهو الامتثال لمتطلبات الجهات الحكومية على رأسها الإدارة الضريبية مما يطبع السرية على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ويبيدها عن إعطاء صورة حقيقية لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة مما يسهم في تهميش دور المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية سواء في اتخاذ القرار أو في الحث على الاستثمار في المؤسسة أما مدير مصلحة المحاسبة والمالية لمجمع اقروديف. أكد أن المجمع يعمل على تلبية احتياجات مجمع الأم وإدارة الضرائب من المعلومات ثم التوجه بعد ذلك لتلبية احتياجات المستثمرين وأخيرا تلبية الاحتياجات الداخلية أي تقديم المعلومات الضرورية للمجمع (مؤسسة أم).

أما الرئيس السابق للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ل. ح. فقد أشار إلى أن المصطلح الأكثر دقة ليس السرية وإنما الاحتفاظ بالمعلومة (rétenion de l'information)، وذلك أن كثير من مؤسسات القطاع الخاص تخفي جزءا من نشاطها عبر الاحتفاظ بالوثائق التبريرية التي تشكل الوثيقة المحاسبية (piece comptable)، وبالتالي فإن الإفصاح يكون عن المعلومات التي تخدم مصلحة المؤسسة والذي غالبا ما تسعى لتقليص العبء الضريبي، وقد قدم كمثل ما يلي: "...فمثلا طلب المسيرين إعداد ميزانيتين، ميزانية حقيقية وأخرى جبائية موجهة لإدارة الضرائب أين يتم تعديل بعض المعلومات بما يخدم المؤسسة..."، وهو ما أكده معدي القوائم المالية الذين أجرينا المقابلة الموجهة، حيث أكد ما نسبة 64% من المستجوبين أن المعلومات المالية المفصح عنها مرتبطة بأهداف حساب الضريبة على حساب التعبير عن الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، مقابل 14% فقط معدة لهذا الغرض.

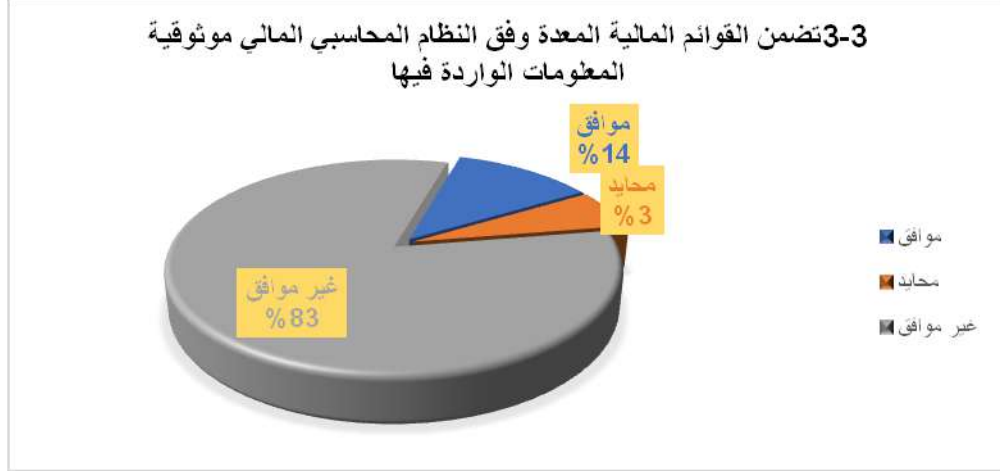
الشكل رقم 2-7 يوضح كيف أن المعلومات المالية المفصح عنها موجهة لتلبية احتياجات الإدارة الضريبية



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

ولقياس مستوى سرية المعلومات المحاسبية، فاعتمدنا بالإضافة للمقابلات النصف موجهة والموجهة مع معدي القوائم المالية، على آراء مستعملي القوائم المالية بنسبة 83 %، من المستجوبين لا يعتمدون على المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسات فقط، بل يعتمدون أيضا على مصادر خارجية ويمكن تفسير ذلك من خلال النقص في شفافية المعلومة المحاسبية وعدم الوثوق بها نظرا لتأثير الجانب الجبائي على المحاسبة، فالمحاسبية تعد تحت قيود ضريبية ؛ من هنا، يمكن أن نستنتج ارتفاع مستوى السرية في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.

الشكل رقم 2-8 يوضح مدى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي موثوقية المعلومات الواردة فيها



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على المعالجة الإحصائية (برنامج Excel)

خلاصة:

إن الأساس النظري للمحاسبة هو مسايرة أعمال الكيانات وإعطاء صورة صادقة عن واقعها الفعلي من خلال مجموعة من القوائم المالية والتي تعد لاتخاذ القرارات الاقتصادية، والتي من خصائصها أنها تتصف بتلبية مختلف الاحتياجات للأطراف الفاعلة: (الدولة، مستخدمون داخليون وخارجيون) وبما يحقق التوازن الفعال بين مختلف مصالحهم، ويفترض أن يشرف على ذلك أشخاص يتصفون بالكفاءة والنزاهة.

إلا أن التشريع يخضع لتأثير عوامل بيئية وفي هذا الصدد، تؤكد العديد من الدراسات التي بحثت العلاقة بين المحاسبة والبيئة، أن الأنظمة المحاسبية تكون فعالة حسب الظروف والبيئات الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية التي تطبق فيها، وفي هذا السياق، ارتأينا البحث حول تأثير هذه العوامل على الحوكمة المحاسبية والممارسة المحاسبية بالجزائر من خلال الافصاح.

وتم اختبار فرضية ضعف مستوى الافصاح المحاسبي في ظل الخلفية الجبائية في بيئة الأعمال والمحاسبة بالجزائر وتأثرها بالسوق الموازي وبالتالي لا مكانة للحوكمة المحاسبية تم تأكيدها من خلال توجه السلطة السياسية الجبائي فأصبحت الغاية من المحاسبة جبائية عوض إن تكون إخبارية، حيث كان دائما الغرض من المحاسبة هو تحديد الوعاء الضريبي من النتيجة المحاسبية وليست المحاسبة وسيلة لاتخاذ القرار، في المقابل نجد المؤسسات الاقتصادية تسعى للتهرب الضريبي سعيا لتحقيق الامثلية الجبائية واللجوء للسوق الموازي هروبا من آليات الرقابة ونتيجة الضغط الضريبي، حيث لا مكانة للمحاسبة فيكون ارتباط المحاسبة بتحقيق أهداف السلطة السياسية علي حساب أهداف المحاسبة الحقيقية.

كما تم اختبار فرضية تأثر مستوى الافصاح ببيئة نماذج الأعمال و تم تأكيدها نتيجة مساهمة سلطة الدولة لضغوطاتها في تبني المعايير المحاسبية خدمة في مصالحها في تمرير أعمال احتيالية إجرامية تفقد المحاسبة دورها الحقيقي في إعطاء معلومات مالية ومحاسبية ذات مصداقية تساهم في تطوير المحاسبة، بالإضافة لذلك لا توجد آليات رقابة متطورة علي مسوي البنوك الجزائرية تمنع تهريب رؤوس الأموال مما يسمح لنماذج الأعمال باستعمال كل الأساليب الاحتيالية الإجرامية لنقل تلك الأموال للجنات الضريبية بغرض تعظيم الأرباح علي حساب تعظيم منفعة الاقتصاد الجزائري.

المقترحات والتوصيات

بعدما استخلصنا نتائج الدراسة يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- التوافق بين القوانين التجارية والمالية والضريبية بالجزائر؛
- تنويع الاقتصاد الجزائري خارج قطاع المحروقات؛
- وضع آليات الرقابة وتفعيلها بالبنك المركزي بالجزائر؛
- تخفيف القيود القانونية للاستثمار الأجنبي؛
- إشراك السلطة السياسية للأطراف ذات العلاقة في صياغة القوانين المحاسبية،
- الاهتمام بالمحاسبة بتخلي السلطة السياسية عن التوجه الجبائي بالجزائر؛
- العمل على تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال تكييف "النظام الجبائي الجزائري والقانون التجاري" مع "الواقع المحاسبي الجديد"؛
- منح فرص أكثر ومجال تدخّل أوسع لمهنيي وممارسي المجال المحاسبي في عملية تطوير النظام المحاسبي المالي والإجراءات المحاسبية؛
- وأخيرا ضرورة الاهتمام وتعزيز دور السوق المالي (بورصة الجزائر) والمنع من البيئّة الجزائرية والعمل على تطويرها وتفعيلها في الاقتصاد " الثقافة البورصية "، وتشجيع المؤسسات والشركات على التسجيل فيها والاعتماد عليها في "التمويل" بغية الاستفادة من مزايا " المعايير المحاسبية الدولية " التي تكون فاعليتها خصوصا في "الأسواق المالية" .

قائمة المراجع

1. أشرف حنا ميخائيل. (2005). أهمية ودور المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات" - مؤتمّر العلمي الخامس حول: حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ليومي 8-10 سبتمبر. الإسكندرية.
2. الديوان الوطني للإحصاء. (2019). توزيع الأشخاص المعنويين حسب القطاع القانوني لسنة 2019.
3. جريدة السلام. (2019, 12 29).
4. جريدة الشروق. (2020, 03 21).
5. جريدة العربي السفير . (2018, 05 20). الجزائر: بين الاقتصاد غير الرسمي وسوق القرار الاقتصادي السوءاء.
6. جريدة العين الاخبارية. (2018, 01 16).

7. حسين عبد الجليل آل غزوي. (2010). حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية- دراسة اختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية- رسالة ماجستير في المحاسبة . الدنمارك: أكاديمية العربية.
8. خليل طيار، وباديس بن عيشة. (2016). تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية. مجلة الباحث (العدد16).
9. خليل طيار، وفوزية العايب. (جوان، 2017). مستوى الإفصاح المحاسبي والمالي ضمن بيئة الأعمال الجزائرية، دراسة حالة عينة من -المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (العدد 04).
10. رفايكية فاطمة الزهراء. (2013). مساهمة حوكمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على " القوائم المالية" -دراسة ميدانية-. الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة ، يومي 25-26 نوفمبر. ورقلة -الجزائر : جامعة قاصدي مرياح.
11. رياض زلاسي. (2012). إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية-دراسة حالة أليانس للتأمينات. رسالة ماجستير في العلوم التجارية . الجزائر: جامعة قاصدي مرياح-ورقلة.
12. مصطفى عقاري، حكيمة بوسلمة. (2013). اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية .مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية(العدد 09).
13. طارق عبد العال حماد. (2013). "دور الجامعات في نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع ووضع آليات لمكافحة الفساد المالي والإداري" . الملتقى العلمي الدولي حول : آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، 25-26 نوفمبر. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرياح ورقلة.
14. عبد الرزاق الشحادة. (2007). " التحكم المؤسسي والمنهج المحاسبي السليم((متطلبات ضرورية لإدارة المخاطر المصرفية)) . مجلة العلوم الإنسانية (العدد12).
15. عبدالله غانم. (2010). المبادئ الأساسية لتطبيق الحوكمة المحاسبية في المؤسسة " - ملتقى دولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة- واقع رهانات وأفاق - ليومي 07-08 ديسمبر . أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
16. عدنان بن حيدر بن درويش. (2007). حوكمة الشركات ودور مجلس الادارة . إتحاد المصارف العربية .
17. علي حسين دوغجي. (بدون تاريخ). حوكمة الشركات وأهميتها في تفعيل جودة ونزاهة التقارير المالية. ورقة بحثية مقدمة ومحكمة . العراق: جامعة بغداد.
18. عمر إقبال توفيق المشهداني. (2012). "تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات)في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (العدد 02).
19. عهد علي سعيد. (2009). الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا - دراسة ميدانية - . رسالة مقدمة لنيل درجة ماجستير في المحاسبة غير منشورة . جامعة تشرين كلية الاقتصاد قسم المحاسبة .
20. فورين حاج قويدر. (2010). الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي ودورها في نهوض بالسوق المالي. الملتقى الدولي الأول حول : الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وأفاق ، 07-08 ديسمبر . أم البواقي : جامعة العربي بن مهيدي.
21. ماجد إسماعيل أبو حمام. (2009). اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ((دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)). قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة والتمويل . فلسطين: الجامعة السلامية -غزة .
22. محمد عطية مطر. (2009). أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات

23. المساهمة العامة الأردنية. مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية (العدد2).
24. عوينات فريد. (2017-2018) . الممارسات المحاسبية الجزائرية في ظل التوافق مع النموذج الدولي للتوحيد، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة (الجزائر).
25. (01 16, 2021). تم الاسترداد من <http://www.renault.dz/decouvrez-renault/groupe/chiffres-cles>
26. (02 12, 2021). تم الاسترداد من <http://www.lafarge.dz> 10.35
27. (02 24, 2021). تم الاسترداد من <http://fr.transnationale.org/entreprises/renault.php>
28. Barbu, E. (2005). Harmonisation comptable Internationale et environnement comptable de l'influence à l'interaction.
29. Mandzila, E. E. (2004). la contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise. *business administration* .
30. Nhu Tuyén, L. (2008). Evolution des formes comptables en contexte de transition économique-cas du Vietnam.