جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

أثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبتان: **تحت إشراف الدكتور :**

لوصيف سمراء **زواق كمال**

بن حجوجة إيمان

أعضـــاء لجنة المناقشة:

-

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
1. يوسف السعيدي	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة المدية	رئيسا .
2. زواق كمال	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة المدية	مقررا.
3. يرقي كريم	أستاذ محاضر قسم أ	جامعة المدية	عضوا ممتحنا.

السنة الجامعية :2022/2021

شكـر وتقدير

الحمد لله أولا وأخرا

الحمد لله كثيرا أن يسر لنا السبيل لانجاز هذا العمل.

نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المحترم المشرف **الدكتور زواق كمال**

على تهيئة الطريق لانجاز هذا العمل .

إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

- ✓ والديا الكريمين يحفظهما الله.
- ✓ إلى كافة أفراد عائلتي .
- ✓ إلى أخي الذي هو سندي في الحياة وكان له الفضل في انجاز هذا العمل.
- ✓ إلى كل الأهل والأصدقاء وخاصة " خديجة"

لوصيف سمراء

إهـداء

أهدي هذا العمل إلى:

- ✓ والديا الكريمين يحفظهما الله.
- ✓ إلى زوجي الغالي والعزيز الذي كان له الفضل الكبير، وساندني في هذا العمل.
- ✓ إلى أولادي الأعزاء أميرة يوسف أماني .

إلى كل من ساندني من قريب أو بعيد.

بن حجوجة إيمان

قائمـة المحتويـات

قائمة المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

فهرس المحتويات.....I

فهرس الجداول والأشكال.....a

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول: الإطار النظري للحوكمة 01

تمهيد.....02

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة 03

المطلب الأول : مفهوم الحوكمة وتطورها.....03

المطلب الثاني: أسباب ظهور الحوكمة.....05

المطلب الثالث: مبادئ ومؤشرات الحوكمة.....07

المطلب الرابع: آليات الحوكمة.....12

المبحث الثاني: الحوكمة في القطاع العمومي المحلي.....14

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة في القطاع العمومي.....15

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة القطاع العمومي المحلي.....15

المطلب الثالث: مقاييس الحوكمة المرتبطة بالتسيير في الإدارة العمومية.....17

المطلب الرابع: أسس تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العمومي المحلي.....18

خلاصة الفصل.....21

الفصل الثاني: مؤشرات الحوكمة العمومية على ضوء نظام المحاسبة العمومية 22

تمهيد.....23

المبحث الأول: المحاسبة العمومية كأحد مؤشرات الحوكمة العمومية.....24

المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية 24

المطلب الثاني: أطراف المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها.....25

المطلب الثالث:مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية.....32

المطلب الرابع: تقييم وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر العمومية 36

المبحث الثاني: آليات الحوكمة كنظام رقابي في ظل ممارسات المحاسبة العمومية.....40

المطلب الأول: الرقابة المالية السابقة (المراقب المالي).....40

المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية.....42

المطلب الثالث: رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الآمرين بالصرف.....45

المطلب الرابع: الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين.....47

خلاصة الفصل.....50

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.....51

تمهيد.....52

المبحث الأول: تصميم نموذج الدراسة المقترح اثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.....53

المطلب الأول: متغيرات الدراسة للنموذج المقترح.....53

المطلب الثاني: نموذج الدراسة المقترح 53

المطلب الثالث: فرضيات الدراسة للنموذج المقترح 54

المبحث الثاني: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية 54

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة.....54

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة.....57

المطلب الثالث: صدق وثبات قائمة الاستقصاء 59

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.....67

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة 68

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات 74

خلاصة الفصل.....81

الخاتمة العامة.....82

قائمة المراجع.....86

الملاحق.....92

فهرس الجداول والأشكال

قائمـة الجداول الأشكال

1-قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نموذج الدراسة المقترح لأثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	53

1-قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	توزيع عينة الدراسة	55
02	مقياس تحديد الأهمية النسبية	56
03	معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)	56
04	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	57
05	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	58
06	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	58
07	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول عن تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	60
08	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية.	62
09	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	63
10	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة	65

	الاستقصاء.	
11	معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل	66
12	معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء بعد حذف العبارات	67
13	إجابات المستقصى منهم عن مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	68
14	إجابات المستقصى منهم عن مدى التزامهم باتباع اجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	71
15	إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	73
16	نتائج اختبار (T) لفئة أعوان المحاسبة العمومية لتبنيهم لآليات الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.	76
17	نتائج اختبار (T) لفئة أعوان المحاسبة العمومية عن مدى التزامهم بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	78
18	معامل الارتباط لسبيرمان بين التزام الأعوان بإجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.	79

المقدمـــة العامـــــة

❖ **توطئة**

خلال العقود القليلة الماضية، تعاظم الإهتمام بحوكمة المؤسسات في العديد من الإقتصاديات المتقدمة والناشئة، وخاصة في أعقاب الإنهيارات الاقتصادية، والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين، وكذلك ما شهده الإقتصاد الأمريكي مؤخرا من تداعيات الإنهيارات المالية لعدد من أقطاب الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002م.

ومن أهم أسباب هذه الإنهيارات هو افتقار إدارة الشركات إلي الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة ونقص الشفافية وعدم الإهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة، التي تستند على تطبيق مبدأ الشفافية وتحقق الإفصاح في إظهار المعلومات والبيانات التي تعبر عن حقيقة الأوضاع المالية للشركة وغيرها من الممارسات الغير سليمة.

وقد حرص عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة، وعلى رأس هذا المؤسسات كل من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية التي أصدرت عام1999، مبادئ حوكمة الشركات والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة، لتطوير الأطر القانونية والمؤسسية لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات سواء التابعة للقطاع العام أو الخاص، من خلال تقديم عدد من المبادئ والإرشادات لتدعيم إدارة المؤسسات.

لقد أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة اتجاهاً دوليا، وذلك راجع إلى أن أهمية إتباع المبادئ السليمة للحوكمة يؤدي إلى توفير الإحتياطات اللازمة ضد الفساد المالي والإداري ويساهم في تشجيع وترسيخ الشفافية في الحياة الإقتصادية والإجتماعية.

ويعد تبني مفهوم حوكمة الشركات في الجزائر بصفة عامة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري بصفة خاصة، أمرا ضروريا لمواجهة حالات الفساد الإداري الذي تعاني منه معظم المؤسسات والإدارات العمومية، ومن هذا المنطلق كانت الجماعات المحلية هي الأخرى معنية بالإهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة نظرا للحاجة الملحة لتطبيق نظام محاسبي ذو جودة عالية، ذلك من أجل تحقيق كفاءة الإدارة.

❖ **الإشكالية:**

تأسيساً على ما سبق ذكره، يمكننا صياغة إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى تأثير تطبيق مبادئ الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية؟

ولمعالجة الإشكالية المطروحة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بحوكمة الشركات؟ وما هي أهم مبادئ تطبيقها؟
- ما واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر؟
- ما مدى تأثير آليات الحوكمة في نظام المحاسبة العمومية؟

❖ **فرضيات الدراسة**

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

1. **يَرَى** أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم المهنية بوجود مختلف مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.
2. **يلتزم** أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءا ت المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية،
3. **توجَدْ**علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني مبادئ الحوكمة وجودة نظام المحاسبة العمومية.

❖ **أهداف الدراسة**

تهدف هذه الدراسة إلى:

- توضيح مفهوم الحوكمة ومبادئها؛
- إبراز أهمية تطبيق الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية لضمان التحسين المستمر في الأداء ورفع مستوى الكفاءة وتحقيق جودة أعلى لنظام المحاسبة العمومية المنتهجة من طرف الجماعات المحلية؛
- تحقيق مستويات أفضل من الرضا للقائمين والمستفيدين من الخدمات المحلية؛
- تطوير الخدمات العمومية والرفع من جودتها و وتطوير أداء موظفي مؤسسات الجماعات المحلية.

❖ **أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية هذه الدراسة في طبيعة الأهداف المتوخاة منها والسالفة الذكر، بالإضافة إلى عدد من الإعتبارات أهمها:

- ترشيد عملية اتخاذ القرار ومنع الهدر في الإمكانات وتقليل المحسوبية والفساد؛
- تطبيق أفضل الممارسات في العمل لتعزيز التعاون وإشراك كافة الموظفين في صنع القرار؛
- تعزيز الرقابة والتنظيم والمساءلة والشفافية وتطوير الخدمات العمومية؛
- مكافحة الفساد الإداري وتعزيز النزاهة والشفافية في القطاع العمومي.

❖ **أسباب اختيار الموضوع**

يعود اختيارنا لهذا الموضوع إلى عدة أسباب ودوافع نذكر منها:

- يدخل البحث ضمن صميم تخصصنا الدراسي؛
- الأثر البالغ الذي يحمله تطبيق مبادئ الحوكمة على أداء مؤسسات الجماعات المحلية؛
- الرغبة الشخصية في معالجة ودراسة موضوع حوكمة المؤسسات؛

❖ **حدود الدراسة**

- **الإطار المكاني:**أراء لعينة من الأعوان الاقتصاديين العاملين بمؤسسات الجماعات المحلية (الولاية والبلدية) على مستوى ولاية المدية؛
- **الإطار الزمني:**تم انجاز هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر أفريل ومنتصف شهر ماي 2022، وهي المدة الخاصة بمراسلة العينة واستلام الردود.

❖ **منهج الدراسة**

على ضوء طبيعة الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها وقصد اختبار صحة فرضياتها سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، فالأسلوب الوصفي يستخدم في وصف خصائص الظاهرة المدروسة في سرد مختلف المفاهيم المرتبطة بالإطار النظري لحوكمة المؤسسات وكذا الإصلاحات الواردة على نظام المحاسبة العمومية، والمنهج التحليلي في جمع البيانات الخاصة بعينة الدراسة لتحليلها وتفسيرها لاستخلاص النتائج ، والكشف عن علاقاتها، مستخدمين في ذلك قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على أفراد عينة الدراسة، و من ثم تحليل النتائج المتوصل إليها من خلال برنامج spss.

❖ **صعوبات البحث:**

من خلال قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا العديد من الصعوبات نذكر منها:

- ندرة المصادر وقلة الدراسات السابقة التي تهتم بهذا بموضوع بحثنا.
- صعوبة تتعلق بجمع الاستبيانات من عينة الدراسة.
- ضيق الوقت المخصص لإعداد المذكرة.
- صعوبة الحصول على المعلومات اللازمة من المؤسسات محل الدراسة الميدانية.

❖ **الدراسات السابقة:**

إن الضرورة الموضوعية والمنهجية تفرض على الباحث في أي مجال أن يحاول التقصي في ما كتب في موضوع البحث من مقالات ودارسات وكتب، تنوعت الدراسات التي تناولت موضوع الحوكمة لكن أغلبها ركز على دراسة المؤسسات المالية وأهملت المؤسسات العمومية الإدارية وهذا ما سنحاول تسليط الضوء عليه من خلال إسقاط مبادئ الحوكمة على المؤسسات العمومية الجزائرية وجسدت بالضبط دراسة استقصائية عن مدى تأثير تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

❖ **دراسة أمجوج نوار:(مجلس المحاسبة، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية)؛**

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت سنة 2007 بكلية الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة؛

هدفت الدراسة إلى التعريف بالنظام القانوني لمجلس المحاسبة، ومعرفة طريقة تأسيسه ومراحل تطوره، وكذا الرقابة الممارسة على أموال الهيئات العمومية، تهدف إلى معرفة دور هذا الجهاز في تسيير الأموال.

❖ **دراسة بلقيرويش يحياة:(مجلس المحاسبة في الجزائر بين الطموحات والتراجع)؛**

البحث عبارة عن مذكرة ماجستيرقدمت سنة 2012 بكلية الحقوق ، جامعة الجزائر -1- ؛

هدفت الدراسة إلى كيفية تنظيم مجلس المحاسبة وطرقة عمله ومدى استقلاليته، واهم الصلاحيات التي يتمتع بها كهيئة دستورية، بالإضافة إلى صلاحيات الرقابة على الأموال العمومية.

❖ **دراسة أفالو وفاء، شرف يأمينة: (دور الحوكمة في تحسين الإدارة المحلية الجزائرية)؛**

البحث عبارة عن مذكرة ماستر قدمت سنة 2013 بكلية الحقوق ، جامعة قالمة؛

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- لتجسيد الحوكمة في الجزائر، لابد من توفر نظام سياسي يؤمن بضرورة دمقرطة مؤسساته وإعطاء الصلاحيات الكاملة و الاستقلالية التامة للسلطات العامة.
- إن النهوض بنظام الإدارة المحلية في الجزائر ومحاولة تحقيق تنمية محلية شاملة لا يأتي بمجرد إصدار قوانين أو مراسيم خاصة بذلك، وإنما لابد من الانسجام بين ما تقدمه القوانين وبين ظروف ومقتضيات التطور الذي يستوجب مشاركة جميع الأطراف في خدمة مصالحهم، فنجاح العمل التنموي المحلي يرجع أساسا إلى الاعتماد على الموارد المحلية و أثمن هذه الموارد هو العنصر البشري.

- ضرورة مواكبة الدولة للإصلاحات الجارية في البيئة الدولية لكي تكون في معزل عن المتغيرات الحاصلة والمستجدات الراهنة بما يمكنها من الانضمام إلى المعاهدات والاتفاقيات الدولية دون أن يقف تأخرها عائقا في وجه انسجامها مع المجتمع الدولي والإصلاحات المالية والفنية التي تطبع منظماته من حين إلى آخر.
- لا يمكن ترشيد الإدارة المحلية من دون أن تكون هناك بيئة مساعدة تتبنى اللامركزية في اتخاذ القرار وتوفير موارد كافية ومستوى من القدرات في المؤسسات المحلية، وثقافة تساعد على عملية المشاركة من أجل تحقيق التنمية المحلية الشاملة.

❖ **خطة وهيكل الدراسة**

لاستكشاف القضايا المبينة أعلاه وبُغية إعداد أفضل وأمثل للدراسة، وإعطاء معالجة شافية وكافية لإشكاليتها تم تنظيم هذه الدراسة في سلسلة من الأقسام المترابطة تتضمن ثلاثة فصول تسبقها مقدمة عامة شاملة لموضوع الدراسة وتعقبها خاتمة عامة جامعة وملخصة لمحتوى الدراسة مع اختبار للفرضيات التي وردت في المقدمة العامة، ثم عرضٌ لبعض التوصيات وسبل البحث في المستقبل، وكذا بعض الملاحظات الختامية؛ فكان التفصيل وفق الآتي:

الفصل الأول ....

خصصنا هذا الفصل" الإطار المفاهيمي للحوكمة " للتعريف بحوكمة المؤسسات وأساسيات تطبيقها، والذي قسم إلي مبحثين، تعرضنا في **المبحث الأول:** مفهوم الحوكمة وتطورها في المطلب الأول، أسباب ظهور الحوكمة في المطلب الثاني و مبادئ ومؤشرات الحوكمة و آليات الحوكمة في المطلب الثالث والمطلب الرابع على التوالي، كما قسم **المبحث الثاني** إلى أربعة مطالب، حيث تناول المطلب الأول مفهوم الحوكمة في القطاع العمومي، المطلب الثاني مبادئ حوكمة القطاع العمومي المحلي و المطلب الثالث مقاييس الحوكمة المرتبطة بالتسيير في الإدارة العمومية ،وأخيرا المطلب الرابع أسس تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العمومي المحلي.

الفصل الثاني.....

أما بالنسبة للفصل الثاني والذي يحمل عنوان(**مؤشرات الحوكمة العمومية على ضوء نظام المحاسبة العمومية)** قسم بدوره أيضا إلى مبحثين قدمنا في المطلب الأول من **المبحث الأول** الإطار القانوني للمحاسبة العمومية، كما تطرقنا في كل من المطلب الثاني والثالث إلى أطراف المحاسبة العمومية ومجال

تطبيقها،و مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية، أما المبحث الثاني فتضمن آليات الحوكمة كنظام رقابي في ظل ممارسات المحاسبة العمومية قدمنا الرقابة المالية (المراقب المالي) و رقابة المفتشية العامة للمالية في المطلبين الأول والثاني و رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الآمرين بالصرف في المطلب الثالث وفي المطلب الرابع تقييم وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر العمومية.ومطلب رابع تضمن الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين.

الفصل الثالث.....

وفيما يخص الفصل الثالث والذي يحمل عنوان" **دراسة ميدانية لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية** " قسم بدوره أيضا إلى ثلاثة مباحث قدمنا في المطلب الأول من **المبحث الأول متغيرات الدراسة للنموذج المقترح،** كما تطرقنا في كل من المطلب الثاني والثالث إلى **نموذج الدراسة المقترح و فرضيات الدراسة للنموذج المقترح.** كما تعرضنا في **المبحث الثاني** إلى **أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة** في المطلب الأول **و خصائص عينة الدراسة صدق وثبات قائمة الإستقصاء** في كل من المطلب الثاني والثالث.

والمبحث الأخير من الدراسة فقد خصص لدراسة وتحليل نتائج الإستبيان، وذلك من خلال ثلاثة مطالب، تناولنا **تحليل نتائج الدراسة** في المطلب الأول و**اختبار الفرضيات،** في المطلب الثاني.

الفصل الأول:

الإطار النظري للحوكمة

تمهيد:

لقد أصبح للحوكمة مكانة كبيرة في مختلف الدراسات الأكاديمية على المستوى المحلي والدولي نتيجة للإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي شهدها العالم على مدار العقود القليلة الماضية.

إن حوكمة المؤسسات فكرة واصطلاحا شاع استخدامها بشكل واسع مع بدابة التسعينات من قبل الهيئات الدولية كأسلوب ونظام إداريي يهدف إلى تحقيق التنمية للإقتصاديات الوطنية، إلا أن هذه الفكرة أصبحت اليوم على قدر كبير من الأهمية نتيجة تحديات العولمة والإندماج العالمي. فقد اكتسبت الحوكمة وممارساتها أهمية كبيرة منذ حدوث الأزمة المالية الآسيوية سنة 1997 و من ثم اكتشاف سلسلة الفضائح التي مست كبرى الشركات العالمية نتيجة تلاعبها بقوائمها المالية كإنرون، ووردكوم...، ما أدى إلى جعلها إحدى القضايا الأساسية التي استحوذت على اهتمام الملاك والمسرين في المؤسسات، و الباحثين في الجامعات والمعاهد.

وعليه تم اعتماد تقسيم تسلسلي لربط المفاهيم بعضها البعض، وهذا بهدف تسليط الضوء قدر الإمكان على أهم العناصر ذات العلاقة بهذا النظام، فكان المبحث الأول جامعاً للإطار العام لمصطلح الحوكمة ابتداءً من المبحث الأول المتضمن **الإطار المفاهيمي للحوكمة**، أما المبحث الثاني فجسد في **الحوكمة في القطاع العمومي المحلي**.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للحوكمة

ازداد الاهتمام بمفهوم الحوكمة مع نهاية عقد الثمانينات من القرن العشرين، على اثر طرح البنك الدولي لهذا المفهوم، حيث أبدت العديد من المؤسسات الدولية والإقليمية و المؤسسات الأكاديمية والعلمية ومنظمات المجتمع المدني اهتماما واسعا بهذا الطرح الجديد، الذي يعتبر إرساء مبادئه شرطا من شروط إحداث التنمية المستدامة .

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة وتطورها

في سنة 2003 أكد مجمّع اللغة العربية اعتماده لمصطلح **الحوكمة**؛ حيث أصدر بياناً له جاء فيه: "في رأينا أن الترجمة العربية (حوكمة الشركات) للمصطلح الإنجليزي (Corporate Governance) ترجمة صحيحة مبنىً ومعنىً؛ فهيجاء توفقا لصياغة العربية لمحافظتها على الجذر و الوزن، و تؤدي إلى المعنى المقصود بالمصطلح الإنجليزي، وهو تدعيم مراقبة نشاط الشركة ومتابعة أداء القائمين عليها، واعتماد هذا المصطلح بصورته تلك من شأنه أن يضيف جديد إلى الثروة المصطلحية للغتنا العربية في العصر الحديث"[1].

وفي هذا السياق عدّد **باطويح** خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير مصطلح الحوكمة وهي: حوكمة الشركة ، و حاكمية الشركة، وحكمانية الشركة، والتحكم المشترك ، والتحكم المؤسسي، و الإدارة المجتمعة، و ضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحكومية، وإدارة شؤون الشركة، و الشركة الرشيدة، وتوجيه الشركة، و الإدارة الحقيقية للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة.[2]

ويرى **ميخائيل** أن مصطلح الحوكمة يتضمن العديد من الجوانب، منها:

- **الحِكْمَة:** ما تقتضيه من التّوجيه والإرشاد.
- **الحكْم** : ما يقتضيه من السّيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السّلوك.

---

[1] محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات (بين النظرية والتطبيق)**، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، بدون سنة نشر، ص12.

[2] محمد عمر باطويح، **الحوكمة تشريع وثقافة وسلوك**، كتاب حوكمة الشركات – اتحاد الشركات الاستثمارية–، مكتبة آفاق، 2011، ص63.

- **الإِحْتِكَام:** ما يقتضيه من الرّجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبراتهم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- **التحَاكمْ** :طلب العدالة خاصة عند انحراف السّلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.[1]

وقد أشار Solomon, et al إلى عدم وجود تعريف واحد متفق عليه، وأن هناك فروقات جوهرية بين التعاريف تبعاً للبلد موضع الإهتمام، وأن مهمة وضع تعريف موحد لحوكمة الشركات ليست بالأمر الهين، خصوصاً إذا ما أخذنا بعين الاعتبار الطبيعة الديناميكية لها. في حين يرى بعض الباحثين أنه ليس هنالك حاجة لتعريف الحوكمة كي لا يتم تقييد المفهوم بمحددات التعريف، وهي جديدة كفرع علمي معرفي.[2]

وقد عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنميةOECD بأنها: "مجموعة من العلاقات بين الإدارة التنفيذية للشركة، ومجلس إدارتها، والمساهمين فيها، وغيرهم من الأطراف أصحاب المصلحة، وتقدم حوكمة الشركات أيضاً الهيكل الذي تتحدد خلاله أهداف الشركة، ووسائل تحقيق تلك الأهداف، ومتابعة لأداء"[3].

واقترح Solomon, et al التعريف الآتي: "حوكمة الشركات هي نظام من الضوابط والتوازنات، على الصعيدين الداخلي والخارجي للشركات، والتي تضمن خضوع الشركات للمساءلة من قبل أصحاب المصلحة، مع تحقيق مفهوم المسؤولية الإجتماعية في جميع أوجه نشاط الأعمال"[4].

ومن **الناحية العملية**، يمكن وصف الحوكمة الفعَّالة للشركات بأنها مجموعة قوية من الضوابط والتوازنات التي تحدد المسؤوليات و تتطلب المساءلة وتُنَفذ العقوبات. وفي هذا السياق، يرى Rezaee. أن مصطلح حوكمة الشركات يشير إلى "عمليات صنع القرار وإجراءات الرقابة التي يقوم بها مجلس الإدارة. وبشكل أضيق تعبر عن مدى امتثال الشركة للقوانين والقواعد واللوائح والمعايير وأفضل الممارسات، وعلى نطاق أوسع تعبر عن علاقة المنظمة مع مجموعة واسعة من المشاركين في الحوكمة،

---

[1] أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، فندق شيراتون القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005، ص05.

[2] Jill Solomon and Aris Solomon, **Corporate Governance and Accountability**,John Wiley & Sons, England, 2004, p12.

[3] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), **G20/OECD Principles of Corporate Governance**, France, 2015, p09.

[4] Jill Solomon and Aris Solomon, **op-cit**, p13p14.

بما في ذلك مجلس الإدارة، المدراء، مدققي الحسابات، المستشارين القانونيين، المستشارين الماليين، الجهات التنظيمية، واضعي المعايير، المساهمين، وأصحاب المصلحة الآخرين"[1].

وانطلاقاً من خلاصة المفاهيم السابقة حول الحوكمة، يمكننا تقديم التعريف التالي للحوكمة وهذا على النحو الآتي: "حوكمة الشركات هي النظام الذي يتم من خلاله تنظيم العلاقة بين الرؤساء والمرؤسين أو الإدارة والموظفين لضمان حسن سير المؤسسة وتسهيل عمل المراقبين والأطراف الخارجية.

المطلب الثاني: أسباب ظهور الحوكمة

أوّلاً- عولمة أسواق رأس المال: لقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول العديد من الدول من الإقتصاد الموجه إلى الإقتصاد الحر إلى فتح أسواق جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحا مرتفعة تمكنها من التوسع في مجال نشاطها، وما لهذا التوسع من أثر في خلق فرص استثمارية جديدة بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات.[2]

وبالمقابل أدت هذه العوامل إلى تعرض تلك الشركات إلى المنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأسمالية، فأصبحت الشركات تدرك أنها في سبيل أن تكون قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب تلك المنافسة الشرسة، لابد عليها من البحث من مستويات رأسمال تتعدّى مصادر التمويل التقليدية، فأصبح عدم القدرة على جذب مصادر تمويل بأقل تكلفة يهدد وجود تلك الشركات، بل يمتد الأثر سلبيا على اقتصاديات تلك الدول التي تنتمي إليها، فعدم تمكنها من زيادة رأسمالها عن طريق جذب استثمارات جديدة يجعل منها مجرد شركات تابعة إلى الشركات المتعددة الجنسيات، وأكثر من ذلك فإنها قد تواجه خطر خروجها من الأسواق المالية هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإنما شهده العالم من تحرير لإقتصاديات السوق وما تبعها من تحرير للأسواق المالية ترتب عنها تزايد انفصال رؤوس الأموال والتوسع في حجم الشركات، و انفصال الملكية عن الإدارة كل ذلك أدى إلى ضرورة

[1]Zabihollah, Rezaee, **Corporate governance post–Sarbanes–Oxley: regulations, requirements, and integrated processes**, John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2007, p22.

[2]محمد مصطفى سليمان،" **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص11.

الإستعانة بآليات جديدة للرقابة، من خلال هيكل تنظيمي ضمن حماية رؤوس الأموال في الشركات والمشروعات.[1]

ثانيا: الأزمات المالية

تعد الإنهيارات المالية لعدد من الشركات الأمريكية خلال عام 2002، وعلى رأسها كل من شركة "إنرون" و "وورلدكوم" (Enron – WorldCom) من أبرز الأمثلة الدافعة لمزيد من الإهتمام لمعايير الإفصاح والمعايير المحاسبية الدولية .ومن ثم ولإحداث مزيد من الإنضباط فقد تم صدور تشريع جديد في الولايات المتحدة يسمى" ساربنز–أوكسلى" (Sarbanes–Oxley Act)مؤكداً على أهمية انتهاج آليات دورية، وسريعة لإحداث الإفصاح والشفافية الفعالة .وكذلك أوجد التشريع الجديد لجان مراجعة داخلية تتشكل من أعضاء مستقلين لمتابعة أعمال المراجعة في حيادية تامة، بالإضافة إلى أن التشريع الجديد الخاص بالمحاسبة والمراجعة قد أشار إلى أهمية إنشاء جهاز يتابع ويراقب أداء شركات المحاسبة والمراجعة لضمان كفاءة أداء مهامها[2]، ويعد الإنهيار المالي لشركة إنرون للطاقة من أهم العبر التي يمكن إستخلاصها نتيجة غياب حوكمة الشركات وعدم الإلتزام بها، بحيث ضللت شركة إنرون المساهمين وكل الجهات العملة بسوق الأوراق المالية، حيث تم بعِلْم مديريها الإتفاق مع مراقبي الحسابات بالتلاعب في التقارير المالية لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح، مما أدى إلى إرتفاع أسعار أسهمها في البورصة، فاستغل مديروها المعلومات الداخلية المتوفرة لديهم، وقاموا ببيع حصصهم بالشركة لتحقيق أرباح شخصية، وذلك قبل أن يدُرِك باقي المساهمين والعاملين بالشركة الموقف المالي الحقيقي للشركة والأرباح المتضخمة الوهمية، والتي أدت في النهاية إلى الإنهيار المالي للشركة وإفلاسها[3].

ثالثا: نظرية الوكالة:

---

[1] حسين مصطفى هلالي،"**من أجل استراتيجية وطنية لحوكمة من منظور إدارة الدولة ولتمتع والحكم الرشيد**"،بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2007، ص91.

[2] نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات .. سبيل التقدم**، (www.cipe–arabia.org/files/html/art0811.htm)، مركز المشروعات الدولية، تاريخ الإطلاع: 2022/04/19.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر،2006، ص127.

تعتبر نظرية الوكالة من النظريات الحديثة، وذلك من أجل تعزيز أداء الشركات في ظل النمو الإقتصادي المتسارع من خلال الفصل بين الملكية والإدارة، والعلاقة بين الإدارة والمساهمين، والذي أدى بدوره إلى خلق مشاكل الوكالة بين مختلف الأطراف في المؤسسة.

تقوم علاقة الوكالة عند وجود أي علاقة عمل تستلزم أن يضع أحد الأطراف ثقته في الطرف الآخر ويترتب الناتج النهائي على التعاون بينهما وتنفيذ كلا الطرفين لإلتزامه، وعرفها (Makling& Jensen) على أنها " :تعاقد يفوض من خلاله شخص أو عدة أشخاص (الموكل/الموكلين) شخصا آخر (الوكيل) بأداء بعض الخدمات بالنيابة عنه، وبالتالي تفويض سلطة إتخاذ القرار للوكيل ".

إن عملية فصل الملكية عن الإدارة، ووظائف صنع القرار قد تتسبب في وجود بعض الصراعات، والتي تؤدي بمختلف الأطراف إلى تحمل ما يعرف" بتكاليف الوكالة"، وهي على ثلاثة أنواع رئيسية:

- **النوع الأول** :يتحمل به الأصيل الموكل،وتسمى هذه التكلفة بتكلفة الرقابة (Monitorin Cost)؛
- **النوع الثاني** :يتحمل به الوكيل، الذي يبذل جهده ليؤكد للأصيل أنه شخص موثوق به قادر على الوفاء بوعوده، هذه التكلفة تسمى بال(Bonding Cost) ؛
- **النوع الثالث والأخير**:و هو محض التباين، عفوا أو عمدا، بين القرارات التي يتخذها الوكيل والقرارات التي كان يتعين عليه اتخاذها تعظيم الرفاهة (ثراء) الأصيل، وهذه التكلف سمى بـ (Residual loss)أو فائض الخسارة[1].

المطلب الثالث: مبادئ وقواعد الحوكمة

يمكن تعريف قواعد ومبادئ حوكمة الشركات بأنَّها مجموعة الأسس والممارسات التي تطبق بصفة خاصة على الشركات المملوكة لقاعدة عريضة من المستثمرين وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع الشركة مثل مجلس الإدارة، المساهمين، الدائنين، البنوك، والموردين، ... وما إلى ذلك.

[1] شنافي كفية، **آليات ومبادئ الحوكمة في شركات التامين دراسة مقارنة بين الشركة الجزائرية للتامين وإعادة التامين (CAAR) وشركة (AXA) للتامين**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 45، 2015، ص 336.

وتظهر من خلال النظم واللوائح الداخلية المطبقة بالشركة والتي تحكم اتخاذ أي قرار قد يؤثر في مصلحة الشركة أو المساهمين فيها.[1]

وعلى المستوى الدولي اهتمت كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) وصندوق النقد والبنك الدوليين من خلال البرنامج المشترك لهما بخصوص تقارير الإلتزام بالمعايير والمواثيق (ROSC) والذي يقوم على أساس مقارنة المبادئ والمعايير التي وضعها البنك الدولي مع تقارير التقييم عن المبادئ والمعايير، التي تم إعدادها وفقاً للبرنامج. وعلى المستوى الإقليمي نجد مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) الذي اهتم بدعم جهود العديد من الدول التي يوجد بها فروع له.

وسنتناول أهم المبادئ والقواعد وأكثرها انتشاراً حسب الآتي:[2]

أولاً- مبادئ مجموعة العشرين/ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات G20/OECD

منذ صدورها لأول مرة عام 1999 أصبحت المبادئ المنظمة مرجعاً دولياً لصانعي السياسات، كونها تساعد على تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي والمؤسسي لحوكمة الشركات، كما أنها توفر إرشادات لأسواق الأوراق المالية والمستثمرين والشركات وغيرها من الجهات التي تلعب دور في تطوير حوكمة الشركات. وتم اعتمادها كأحد المعايير الرئيسية للأنظمة المالية السليمة الخاصة بمجلس الاستقرار المالي، وتشكل أساسا لتقارير البنك الدولي في مجال حوكمة الشركات. وتم إصدار آخر نسخة في مؤتمر قمة مجموعة العشرين في 15-16 سبتمبر 2015 في أنطاليا، باسم **مبادئ مجموعة العشرين/ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**. وقد تم الحفاظ على القيم الأساسية لنسخة 2004 مع تعزيزها بمراجعة شاملة لمنهجية تقييم وتنفيذ مبادئ حوكمة الشركات، وتم دعم تحديث المبادئ بعمل تجريبي وتحليلي مكثف بشأن الاتجاهات الناشئة في كل من القطاع المالي وقطاع الشركات، ويشمل ذلك دروس حوكمة الشركات المستخلصة من الأزمة المالية العالمية، والزيادة في الملكية العابرة للحدود

[1] صلاح حسن، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكتاب الحديث، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2011، ص 171.

[2] زواق كمال، **أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال – دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر –**، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، ة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019/2018، ص(27،28).

والتغيرات في الطريقة التي تعمل بموجبها أسواق الأوراق المالية والنتائج المترتبة على سلسلة الاستثمارات الأطول والأكثر تعقيداً من مدخرات الأسر إلى استثمارات الشركات، فصارت كما يلي:

أ. ضمان وجود أساس لإطار فعّال لحوكمة الشركات:

وفقاً لهذا المبدأ، ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات على شفافية وكفاءة الأسواق وتخصيص الموارد بكفاءة، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يدعم الإشراف والتنفيذ الفعال.

ب. الحقوق والمعاملة المتكافئة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات المساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم ويجب أن يكفل المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب. كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعليّ في حالة انتهاك حقوقهم.

ت. المستثمرون من المؤسسات وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء:

يجب أن يوفر إطار حوكمة الشركات توفر الحوافز السليمة في جميع أنحاء سلسلة الاستثمار ويسمح لأسواق الأسهم بالعمل بطريقة تساهم في الحوكمة الجيدة للشركات.

ث. دور أصحاب المصالح في أساليب حوكمة الشركات:

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالحة التي ينشئها القانون،أو التي تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، وأن يتم تشجيع التعاون النشيط بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات على أسس مالية سليمة.

ج. الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم عن كافة المسائل الهامة المتعلقة بالشركة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وأسلوب ممارسة حوكمة الشركة.

ح. مسؤوليات مجلس الإدارة:[1]

يجب أن توفر ممارسات حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركة، وأن تكفل متابعة الإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة تُجاه الشركة والمساهمين.

[1] د. زواق كمال، مرجع سابق،ص29.

هذا وتمثل مبادئ منظمة (OCED) أفضل المحاولات الرائدة في وضع إطار عام لمبادئ حوكمة الشركات، وأكثرها انتشاراً وقبولاً على المستوى الدولي، غير أنّ الملاحظ على هذه المبادئ أنها لم تتناول أي دور للمدقق الداخلي في عملية الحوكمة، في حين نرى أن لوظيفة التدقيق الداخلي ضمن آليات الحوكمة دور محوري وهي طرف ضروري وتكميلي.

ثانياً- مبادئ لجنة بازل لتعزيز حوكمة الشركات

أصدرت لجنة بازل تقرير عنمبادئ تعزيز الحوكمة في المصارف عام1999 ثم أصدرت نسخة معدلة منه عام2005، وفي فبراير 2006 أصدرت نسخة محدثة بعنوان:" **تعزيز حوكمة الشركات للمؤسسات المصرفية**"، غير أن إخفاقات حوكمة الشركات وثغراتها، والتي ظهر الكثير منها خلال الأزمة المالية العالمية 2008/2007 نتيجة لعدم كفاية رقابة المجلس على الإدارة العليا وعدم كفاية إدارة المخاطر والهياكل التنظيمية والأنشطة المصرفية المعقدة أو الغير ملائمة عجلت بقرار اللجنة إعادة النظر في توجيهاتها لعام 2006. وفي أكتوبر 2010 تم وضع اللمسات الأخيرة على النسخة الجديدة بعنوان"**مبادئ تعزيز حوكمة الشركات**" لمعالجة أوجه القصور في حوكمة الشركات المصرفية وتشجيع تبني ممارسات سليمة وفعَّالة لحوكمة الشركات لقطاع البنوك في جميع أنحاء العالم. وتسلط هذه المبادئ الضوء على أهمية الرقابة الإشرافية على سياسات وممارسات حوكمة الشركات في البنوك في المجالات الستة الاتية:

1. الدور الرقابي لمجلس الإدارة.
2. مؤهلات المجلس واستقلاليته وتكوينه.
3. أهمية منصب المسؤول التنفيذي عن المخاطر في وظيفة إدارة المخاطر.
4. مراقبة المجلس لترتيبات التعويضات التنفيذية في الأنشطة ذات المخاطر المفرطة.
5. فهم المدراء والمسؤولين للهيكل التشغيلي للبنك والتقييم المستمر للمخاطر.
6. الإفصاح والشفافية في مبادئ الحوكمة الجيدة للشركات.

ثالثاً- مبادئ مركز المديرين التنفيذيين[1]

أصدر المركز مبادئ حوكمة الشركات في عام 2005، وتضمنت تلك المبادئ أربعة مبادئ أساسية هي:

[1] د.زواق كمال، مرجع سابق،ص30.

أ. أصحاب الأدوار الأساسية في المنشأة:

تتطلب حوكمة الشركات الفعالة فهماً واضحاً لأدوار مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وعلاقتهما مع الأطراف الأخرى في الهيكل التنظيمي للمنشاة ويجب على جميع هذه الأطراف المساهمة في نجاح أعمال المنشاة، من خلال المحافظة على معايير مسؤولية وأخلاقية عالية.

ب. دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية:

على مجلس الإدارة الإشراف على أعمال المنشأة، من خلال تفويض عضو مجلس الإدارة المنتدب في تنفيذ الأعمال اليومية للمنشاة، وعلى المجلس اختيار العضو المنتدب المؤهل علمياً وأخلاقيا.

ج. كيفية تأدية مجلس الإدارة لوظيفته الإشرافية:

يجب أن يعمل مجلس الإدارة من خلال وجود أعضاء ذوي خبرة بالصناعة التي تعمل بها المنشأة، والتي ستنعكس في تحقيق فهم للتحديات التي تواجه النشاط، وحسن إدارة المخاطر والخصائص التنافسية للصناعة، ومن خلال تشكيل اللجان المعاونة للمجلس، وعلى المجلس وضع خطة سنوية للتقييم الذاتي لأعضاء المجلس وأعضاء اللجان التابعة له، على أن يكون ذلك التقييم لعمل المجلس ككل ولكل فرد على حدي.

د. العلاقات مع حملة الأسهم وأصحاب المصالح:[1]

يعتقد المركز أن قيمة حملة الأسهم تتعزز عندما تحافظ المؤسسة على علاقات جيدة مع موظفيها، تعمل عل خدمة عملائها بشكل جيد، تكوين علاقات جيدة مع الموردين، تحافظ على الإلتزام الفعال بالإجراءات واللوائح والقوانين، ويكون لديها ممارسات حوكمة جيدة وقوية. وعلى الشركة العمل على خلق بيئة للتواصل مع حملة الأسهم والمستثمرين وأصحاب المصالح، لتوصيل الفهم الجيد عن نشاط الشركة والمخاطر التي تتعرض لها، والوضع المالي للشركة، وممارسات حوكمة الشركات التي يطبقها المجلس.

يرى الباحث أنه لم يرد أي دور للمدققين الخارجيين أو الداخليين ضمن مبادئ مركز المديرين التنفيذيين كأحد الأطراف الفعالة في حوكمة الشركات، في حين ركزت معظم مبادئه على دور أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وهذا راجع إلى منظور المركز إلى الأطراف والجهات التي تمثل حوكمة الشركات.

[1] د.زواق كمال، مرجع سابق، ص30.

رابعاً–مبادئ البنك الدولي وصندوق النقد الدولي

تركز أنشطة حوكمة الشركات التابعة للبنك الدولي على حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين، ومعاملة أصحاب المصالح والإفصاح والشفافية، وواجبات أعضاء مجلس الإدارة. ونجد أن مبادئ منظمة التعاون والتنمية واضحة جدا في هذا المدخل. يستخدم البنك الدولي مبادئ منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لإعداد تقييمات حوكمة الشركات القطرية التي تقوم بتفصيل وتقييم الأطر والممارسات المؤسسية لحوكمة في البلدان المختلفة؛ الأمر الذي يمكن فيما بعد من استخدام هذه التقييمات لدعم حوار السياسات والعمل الاستراتيجي والعمليات، والمساعدة في تحديد مستوى المساعدة التقنية اللازمة في بلدان معينة فيما يتعلق بتطوير حوكمة الشركات.وبالإضافة إلى ذلك، يصدر صندوق النقد الدولي تقارير عن مراعاة المعايير والمدونات التي تلخص مدى احترام البلدان للمعايير والقواعد المعترف بها دوليا. وتندرج في هذه التقارير أقسام عن حوكمة الشركات والمحاسبة والتدقيق.

المطلب الرابع: آليات الحوكمة

هناك مجموعة من آليات تطبيق حوكمة الشركات يمكن تصنيف آليات الداخلية وآليات خارجية.

أولا :الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسات، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي[1]:

1- **مجلس الإدارة** :يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياتها لقانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:

[1] فريد كورتل،حوكمة المؤسسات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق،أيام 15 و 16 أكتوبر،ص9 .

- **لجنة التدقيق** :يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تصفح عنها المؤسسات، وذلك من خلال إعدادها التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.
- **لجنة المكافآت** :تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين حيث تتركز وظائف لجنة المكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.
- **لجنة التعيينات** :يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهارتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من المؤسسة وتتمثل واجبات هذه اللجنة في تحديد أفضل المرشحين المؤهلين وتقويم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان عن الوظائف المطلوب إشغالها.
- **التدقيق الداخلي** :تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دور هام في عملية الحوكمة وذلك بزيادة قدرتها المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين والعاملين في المؤسسات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي[1] .

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات:

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين على الشركة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن أمثلة ذلك ما يلي[2] :

---

[1] بوقرة رابح،غانم هاجرة،**الحوكمة المفهوم الأهمية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطني الأول حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر المنعقدة بالفترة06 / 70فيفرى 2012 ،ص14.

[2] حساني رقية،مروة كرامة، حمزة فاطمة،**آليات حوكمة الشركات ودوره افي الحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**،جامعة محمد خيضر– بسكرة –المنعقد في6–7ماي 2012 ،ص20.

1- **منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري** :تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تهذب سلوك الإدارة، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.

2- **الاندماجات و الإكتسابات** :مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

3- **التدقيق الخارجي** :يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه المؤسسة.

4- **التشريع والقوانين** :غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدوره ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم[1].

المبحث الثاني: الحوكمة في القطاع العمومي المحلي

إن نظام الحوكمة نظام لابد من توفره في مؤسسات القطاع العام والخاص، ونخص بالذكر في هذا المبحث الحوكمة في القطاع العمومي المحلي من خلال المطالب التالية.

[1] حساني رقية،مروة كرامة، حمزة فاطمة،**مرجع سابق**،ص21.

المطلب الأول: مفهوم الحوكمة في القطاع العمومي

ظهر مفهوم حوكمة القطاع العمومي أو ما يعرف بحوكمة الحكومات بشكل تطبيقي في نقاشات قادتها وزارة المالية الهولندية في عام2000، حين عقدت عددا من الاجتماعات وورش العمل بهدف تفعيل دور حوكمة القطاع العام في هولندا ومحاولة للإجابة عن ماهية هذا النوع من الحوكمة وكيفية تطبيقها.

أهم ما عنيت به حوكمة القطاع العمومي هو تكريس تضافر الجهود من كافة القطاعات الحكومية لدرء حدوث الأزمات الإدارية، التي تؤدي بشكل عام إلى هدر الأموال الحكومية و العامة وإلى فقدان التحكم في النظام الإداري وفقدان المسؤوليات عند حدوث خلل في تطبيق الأنظمة والمشاريع المختلفة أو تشغيل العمليات العامة بشكل يعرف بالأفقي بين دوائر القطاع العام.

من دون شك فإنه في كافة الأحوال المذكورة أعلاه أن المواطن هو المتضرر الأكبر ويليه النظام الإداري بما قد يفقده من موارد هو كفاءته، إضافة إلى تلك المظاهر التي تنجم عن هذا الضرر من فقدان الثقة ببعض المبادرات أو حتى السياسات والإجراءات المشتركة بين دوائر القطاع العمومي[1]

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة القطاع العمومي المحلي

حدد معهد المدققين الداخليين الأمريكي(The Institute of InternalAuditors) في إرشاداته المهنية الصادرة تحت عنوان" دور التدقيق في حوكمة القطاع العمومي "المبادئ الأساسية لحوكمة القطاع العمومي بالآتي:[2]

- **تحديد الاتجاه** :تعمل الحوكمة الجيدة بداية على وضع السياسات والاستراتيجيات لتوجيه أنشطة و أداء المنظمة، وفي القطاع العمومي فإن السياسة العامة للدولة توجه من خلال الأهداف الوطنية العامة، القوانين والأنظمة والإرشادات التشريعية، الخطط الإستراتيجية، الهيئات الرقابية،

[1] محاد عريوة، رابح بوقرة، **أهمية تطبيق الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة لقياس أداء القطاع العمومي المحلي، –دراسة لعينة من المجالس الشعبية–** الملتقى الدولي الثاني حول: الحوكمة والتنمية المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية LERDR، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج،7–8 ديسمبر2016، ص 12.

[2] محاد عريوة، رابح بوقرة، نفس المرجع، ص13.

ومن أجل تنفيذ هذه السياسات والاستراتيجيات الحكومية، لابد من تخصيص الموارد المالية والبشرية لتنفيذ الأنشطة المطلوبة والتي عادة ما يكون مصرح عنها في الموازنة العامة للدولة.

وبمعنى آخر، فان مبدأ تحديد الإتجاه يعني في النهاية" سيادة القانون " وبوضع الإدارة العمومية ضمن إطار سيادة القانون، يصبح مستخدمو النظام الحكومي أصحاب حقوق، ويستطيعون المطالبة بالخدمات قانونيا ومساءلة موظفي القطاع العمومي.

- **غرس الأخلاقيات** :تتضمن الحوكمة الجيدة قيم أخلاقية، أهداف واستراتيجيات واضحة، قيادة كفؤة ونزيهة ورقابة داخلية فعالة، ولتعزيز الحوكمة لابد من السياسات والإجراءات لتحفيز السلوك الإيجابي المنسجم مع أخلاقيات وقيم النزاهة للمنظمة الحكومية، وهناك عامل هام وضروري للوصول إلى السلوك المنسجم مع قيم الأخلاق والنزاهة ألا وهو وضع وفرض خطوط واضحة من المساءلة وذلك لتحميل الأشخاص مسؤولية أعمالهم وتحفيزهم على القيام بها بشكل صحيح، وتعتبر مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العمومية أداة هامة في غرس الأخلاقيات وتعزيز قيم النزاهة.
- **الإشراف على النتائج** :تتطلب الحوكمة الجيدة إشرافا مستمرا للتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات وأن الأداء في القطاع العمومي قد لبى التوقعات والاحتياجات ضمن إطار القوانين والتشريعات والسياسات العامة حيز التنفيذ.
- **تقارير المساءلة** :بما أن الحكومة تقوم بدورها كوكيل في استخدام الموارد، وتتمتع بالسلطة لتحقيق وإنجاز الأهداف المطلوبة، فإنه يتوجب محاسبة الحكومة بشأن كيفية استخدام هذه الموارد، وما تم إنجازه، وعليه فإن الحوكمة الجيدة تتطلب رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية والتأكد من صحتها ودقتها من قبل مدقق مستقل ومن جهة أخرى، يجب تطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات بحق أي شخص استغل سلطاته وأساء إستخدام الموارد لغير الغرض المنشود.
- **تصحيح المسار** :عند إخفاق المؤسسة العمومية في أهدافها المالية أو الإجرائية، أو عند الكشف عن وجود مشاكل إجراءات العمل أو هدر في المال العام، فان نظام الحوكمة الجيد لابد أن يحدد أسباب هذه المشاكل ويضع الإجراءات التصحيحية المطلوبة، ومتابعتها للتأكد من أن هذه الإجراءات قد تم تنفيذها بفعالية، كما أن ملاحظات وتوصيات المدققين والمراقبين تعتبر مدخلات هامة للحوكمة الجيدة، حيث تساعد الإدارة العمومية في اتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة ومناسبة لمعالجة مواطن الضعف و القصور في الأداء.

المطلب الثالث: مقاييس الحوكمة المرتبطة بالتسيير في الإدارة العمومية

لأجل التطبيق السليم للحكومة في القطاع العمومي وبالذات في تسيير الإدارة العمومية هناك عدة مقاييس ولعل أهمها المقاييس المرتبطة بالتسيير ومن بينها نذكر ما يلي:[1]

- **السلطة و المسؤولية** :يتم تحديد سلطة المنصب في ظل العمل الإداري على أساس حاجة شغل المنصب الفعلي الذي يتماشى مع الصلاحيات الموكلة للفرد، حتى يتمكن من تحقيق أهداف الإدارة، ويترتب على ذلك تفويض صلاحيات التنفيذ إلى المسؤولين الإداريين في مستويات إدارية عليا، وهنا يصبح كل إداري له المرجعية الشرعية التي يقره اله القانون في التحكم في عمل الإدارة، مسؤولا عن المهام الموكلة له وكذا عن إنجاز عمله.
- **القيادة** :حتى يتم تحقيق عمل الإدارة لابد من وجود نمط قيادي بالمشاركة، وبشكل خاص تحديد أهداف الإدارة والنتائج التي يتوقع المرؤوسين تحقيقها، وان إشراك الرؤساء والمرؤوسين معا في تحقيق أهداف الإدارة شرط أساسي لتحقيق نجاح عمل الإدارة، وعليه فإن المسؤول الإداري الأعلى و باعتباره القائد على مستوى الإدارة يحتاج إلى جملة من الشروط منها:
  - المهارات الفنية المتعلقة بالعمل نفسه.
  - المهارات الإنسانية وتتمثل في القدرة على التعامل مع الموظفين.
  - المهارات الفكرية وتتمثل في القدرة على التخطيط وتحليل المشكلات والتصرف بحكمة.
  - مهارات التحكم في التكنولوجي االحديثة واستخدامها بفعالية.
- **التخطيط:** تتمثل وظيفة التخطيط في تحديد الاستراتيجيات والسياسات والبرامج اللازمة للتمكن من تحقيق أهداف الإدارة .
- **فعالية الإدارة:** حتى يمكن أن نحكم على مدى فعالية الإدارة في أدائها لمهامها لابد أن نعتمد على العناصر التالية :
  - المردودية :أي مدى مردودية المشاريع الإدارية والبرامج، ومدى مردودية الموارد البشرية، اذ لابد من تحليل علمي للعمل المقدم وسن معايير تقييم المردودية والبحث عن اقصى للفائدة والفعالية وربح الوقت بالإمكانيات المتوفرة خدمة للمصلحة العامة.

[1] محاد عريوة، رابح بوقرة، مرجع سابق، ص 14.

- تقليص التكاليف :لابد من الاقتصاد واعتماد التحاليل وعلاقة التكلفة بالفعالية، واعتماد المحاسبة التحليلية خاصة في تسيير الإدارة العمومية.
- احترام المواعيد :أي إستعمال تقنية الشباك الوحيد للأنشطة الإدارية المتماثلة لربح الوقت ووضع الإدارة تحت رحمة الإلتزامات والاستحقاقات.
- الدقة :يلزم على الإدارة أن تكون دقيقة في أداء مهامها.

- **النوعية الإدارية** :إن إيجاد طرق لتحسين نوعية الخدمة الإدارية المقدمة تكون قائمة على[1] :
  - مدى قدرة الإدارة على تلبية احتياجات المواطنين.
  - مدى قدرة الإدارة على التحكم وحل المشاكل التي تواجهها.
  - احترام مواعيد تسليم المنتوج الإداري (الخدمة الإدارية.)
- **المراقبة** : يتم نشر نظام للرقابة وذلك للتحقق من أن الإدارة تسيير على الطريق الصحيح والمرغوب في هو عليه تخضع الإدارة إلى:
  - **الرقابة الإدارية** :والتي ترتكز على رقابة مشروعية نشاط الإدارة طبقا للنصوص التشريعية والتنظيمية.
  - **الرقابة المالية** :هذه الرقابة على نفقات الإدارة وتكون من اختصاص المحاسب العمومي وكذا من مهام هيئات مختلفة مثل مجلس المحاسبة...الخ.
- **التقييم** :ويتمثل أساسا في التقييم الدوري للموظفين، وكذا التقييم السنوي للإنجازات التي تم تحقيقها، وإذا لم يتم تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الإدارة عقب المدة المحددة فعلى الشخص المسؤول ورئيسه المباشر أن يركزا جهودهما على معرفة الأسباب ومحاولة إيجاد حلول سريعة لذلك.

المطلب الرابع: أسس تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العمومي المحلي

الحوكمة في القطاع العمومي المحلي تعمل من خلال مبادئها المعتمدة على إيجاد شراكة فعالة مع كل الأطراف ذات المصلحة المرتبطة ببيئته الخارجية ومنها القطاع الخاص من خلال تطبيق البعض من المبادئ المذكورة سابقا وذلك من خلال العناصر التالية:[2]

[1] محاد عريوة، رابح بوقرة، مرجع سابق، ص 15.

[2] محاد عريوة، رابح بوقرة، مرجع سابق ، ص 15.

- المشاركة في السلطة وتكامل الأدوار وخاصة فيما يتعلق بالممارسة للدور التشريعي من قبل القطاع العمومي والدور التنفيذي و الأدوار التنظيمية الأخرى من مؤسسات القطاع الخاص.
- الشفافية ويقصد بها تفاعل القطاعين في تبادل المعلومات، ومراعاة تنظيم الأنظمة والقواعد المعنية بالتنظيم المشترك.
- النظرة الإستراتيجية المشتركة وإستراتيجيات التعاون، وخاصة فيما يتعلق بمراجعة السياسات ذات العلاقة بالتنظيم المشترك، وتحقيق التعاون الاستراتيجي المتبادل على المستويين المحلي والدولي.
- تفاعل أطراف الشراكة معا على أساس شبكي والعمل على تطوير الإجراءات والمعايير الهادفة التزويد الخدمات بشكل أفضل.
- الريادة حيث أن الشراكة بين القطاع العمومي والخاص تعتبر شكلا من أشكال الريادة نظرا للإمكانيات والبدائل العديدة التي توفرها والتي يتم عن طريقها تجميع الموارد والخبرات.
- إدارة الأداء وهذا يتعلق بتطبيق مقاييس التقييم الفعالة على أساس من المساءلة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات واستنادا إلى المبادئ.
- المساءلة والمراقبة على أساس الفصل وتبني المبادئ الممكنة من تطبيق الرقابة.

من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة يظهر أو ينشا ما يسمى بالإدارة العمومية الجديدة (NPM) المبنية على تكامل الأدوار بين مختلف القطاعات والتي تهدف إلى تطوير وتحسين الخدمة العمومية مما يؤدي إلى تنمية شاملة تعكس طموحات الحكومة بتحقيق الأهداف المرسومة من خلال الاستعمال الرشيد لكل الموارد المتاحة، ونجد أيضا أنه من المتطلبات الضرورية لنموذج الحوكمة الجيدة في القطاع العمومي ما يلي[1]:

- **المتطلبات الاقتصادية** :وهذه المتطلبات تكون تكلفتها اقل من العوائد هذا من شأنه تعزيز كفاءة الحوكمة في الهيئة العمومية.
- **الفعالية الغير المحدودة** :أي تحقيق الإفصاح عما يحدث في الأقسام المختلفة في المؤسسة.
- **الإشباع الكامل لرغبات وحاجيات الأفراد** :وخاصة فيما يتعلق بحاجيات الأمن والثقة ومعالجة مشاكل التوتر الذي يحدث نتيجة اتساع دائرة الشك في مصداقية البيانات.
- **الاستهداف لمصلحة الجماعة والمجتمع** :عدم الجور بمصالح فئة من الفئات على حساب الفئة الأخرى أو أي طرف على الطرف الأخر.

[1] محاد عريوة، رابح بوقرة، مرجع سابق ، ص 16.

- **الخصوصية** :وهذه لابد أن تتفق مع خصائص المجتمع الذي تتطبق فيه وهذا ما يتطلب أن تتوافق مع الظروف الإقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفي الوقت نفسه قدرة المؤسسة العمومية على الإستمرار.

خلاصة الفصل:

تعد الحوكمة من المواضيع الحديثة التي يتم تناولها في الوقت الراهن ويجب الإشارة إلى أن تبني مبادئ الحوكمة في أي بلد لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كانن هناك مناخ وبيئة تضمن تطبيق هذه المبادئ، وهذا ضمن الأطر القانونية والتنظيمية، ويمكن القول أن عمليات وضع أي تشريعات تمثل إحدى تحديات المؤسسة العمومية أو الخاصة، خاصة في الدول النامية وتتجلى أهمية الحوكمة في تطوير البيئات التنظيمية، وذلك من خلال علاقتها بآليات وإجراءات الإصلاح الإداري الذي يعد احد العناصر المهمة في نظام الحوكمة الذي يساهم في ضبط العمل وتوجيه العمليات نحو النجاح ومحاربة الفساد.

الفصل الثاني:

مؤشرات الحوكمة العمومية على ضوء نظام المحاسبة العمومية

تمهيد:

لقد تطور مفهوم المحاسبة العمومية ليتلاءم مع التطور الحاصل في وظائف الدولة في الحياة الاقتصادية، فعندما كانت نشاطا تقتصر على أداء وظائف سياسية كالأمن والدفاع والعدالة، كانت المحاسبة العمومية عبارة عن تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات، وعندما تطورت وظائف الدولة وأصبحت تشمل وظائف أخرى مثل التعليم والصحة،....إلخ، أدى بدوره إلى زيادة وتنوع الخدمات كما ونوعا، مما ترتب عليها ازدياد في حجم النفقات وتنوع مصادرها، وتطور حجم الإيرادات وتنوع مصادرها، وانعكس ذلك على نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، بحيث أصبحت أداة مهمة لمراقبة وتقييم أداء وحدات القطاع العام في تسيير المال العام، ومصدرا مهما للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرار.

وعلى هذا الأساس قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول : المحاسبة العمومية كأحد مؤشرات الحوكمة العمومية**
- **المبحث الثاني : آليات الحوكمة كنظام رقابي في ظل ممارسات المحاسبة العمومية**

المبحث الأول: المحاسبة العمومية كأحد مؤشرات الحوكمة العمومية

يتناول هذا المبحث الايطار القانوني للمحاسبة العمومية وأطرافها و مجال تطبيقها بالإضافة إلى مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية وتقييم الإصلاحات الواردة عليها في الجزائر.

المطلب الأول: الإطار القانوني للمحاسبة العمومية [1]

يقصد بالمحاسبة العمومية " مجموعة القواعد القانونية و التقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية و بيانات عملياتها المالية و عرض حساباتها و مراقبتها و المحددة لإلتزامات و مسؤوليات الأمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

لقد مر تنظيم المحاسبة العمومية في القانون الجزائري بصيرورة تميزت بالإنتقال من مرحلة غياب نص قانوني مؤطر لكل قواعد و مبادئ المحاسبة العمومية إلى مرحلة صياغة إطار قانوني متكامل مع إصدار القانون90 /21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- **مرحلة 1962 إلى : 1990** تميزت هذه المرحلة بشبه الفراغ القانوني فيما يتعلق بتحديد قواعد المحاسبة العمومية و تقنينها. فبعد الاستقلال تم تمديد العمل بمعظم النصوص التشريعية و التنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في الفترة الاستعمارية وذلك بموجب القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر1962. لكن ما تجدر الإشارة إليه هو أن هذا الفراغ القانوني لا يعني عدم وجود أي نص قانوني متعلق بالمحاسبة العمومية وذي مصدر جزائري. بل على العكس من ذلك ، وبداية من السنوات الأولى للاستقلال، صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكييفها مع الواقع الجزائري. ولعل أهم هذه النصوص القانونية:

- ✓ المرسوم رقم65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لإلتزامات و مسؤوليات المحاسبين.
- ✓ المادة 08 من الأمر65 / 320المؤرخ في 31 ديسمبر 1965 و المتضمن قانون المالية لسنة 1966.
- ✓ القانون رقم 84/17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل و المتمم والمتعلق بقوانين المالية.

[1] أ.أمال حاج جاب الله، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص 768.

و عليه فان المقصود بالفراغ القانوني الملاحظ قبل صدور قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990 هو عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، و الجامع لمبادئها و قواعدها والمرجع الأول و الأساسي لها.

مرحلة من 1990 إلى يومنا هذا :تميزت هذه المرحلة بصدور القانون رقم90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 و المتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه و التي أصبحت تشكل في مجموعها المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر في إطار ما يسمى بـ<< تقنين المحاسبة العمومية code de la comptabilité publique>> فهذا القانون جاء ليحدد القواعد و المبادئ العامة التي تحكم المحاسبة العمومية و ذلك من خلال تعريف الميزانية، العمليات المالية و كذا مختلف المتدخلين في تطبيقها، كما أحال هذا القانون على مجموعة من النصوص التنظيمية من أجل تفصيل بعض الجوانب المتعلقة بتعيين المحاسبين العموميين ، تحديد شروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مسك المحاسبة و غيرها من المجالات التي لم يتم تفصيلها في القانون السالف الذكر.

وإذا كان التشريع و التنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد، تتمثل على وجه الخصوص في الدستور(مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها) والاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسيرا لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها في بعض الحالات[1].

المطلب الثاني: أطراف المحاسبة العمومية ومجال تطبيقها

أولا: أطراف المحاسبة العمومية

1- المحاسب العمومي:

أ- تعريف المحاسب العمومي:

لقد عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه

[1] أ.أمال حاج جاب الله، **مرجع سابق**، ص 769.

الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام، فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و 22 بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو الموارد المكلف بها وحفظها.
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
- حركة حسابات الموجودات.

ولقد عرف مرسوم 14 أكتوبر 1965 المحاسب على أنه يعد محاسبا عموميا كل موظف أو عون أسند إليه إنجاز العمليات المشار إليها في المادة الأولى من هذا المرسوم وذلك باسم :[1]

-الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير والتجهيز وعمليات الميزانية الإضافية.

-الجماعات العمومية.

-المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عونا محاسبيا أو رئيس مصلحة المحاسبة.

يتم تعيين المحاسبيين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته.

ب- :أصناف المحاسبين العموميون:

حسب المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم91 – 313المؤرخ في7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفياتها ومحتواها، يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض.

1- المحاسبون العموميون الرئيسيون:

لقد عرفت المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم91 – 313 المحاسبون العموميون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 26 من القانون90 – 21المؤرخ في 15أوت سنة1990.

[1] علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4 ، الجزائر، 2011 ، ص135 .

وحسب المادة 31 من نفس المرسوم فإنه يتصف بصفة المحاسبين الرئيسين التابعين للدولة هم:

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمناء الخزينة في الولايات.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2- المحاسبون العموميون الثانويون:

تعرف المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي رقم91 – 313بأنهم هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي ولقد حددت المادة 32 و 33 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر، المحاسبين الثانويين كتالي:

- أمناء الخزينة في البلدية، ويعتبرون المحاسبين الرئيسين لميزانية البلدية.
- أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
- الأعوان المحاسبون في المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة.
- قابضوا الضرائب.
- قابضوا أملاك الدولة.
- قابضوا الجمارك.
- محافظوا الرهون.
- قابضوا البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

3- المحاسبون العموميون المخصصون:

المحاسبون المخصصون عرفتهم المادة 12 من المرسوم 91-313 بأنهم المخولون بان يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات المأمور بها من صندوقهم، والتي يحاسبون عليها.

4- المحاسبون العموميون المفوضون:

تعرفهم المادة 13 من نفس المرسوم السابق المحاسبون العموميون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.

2- الآمر بالصرف

أ- تعريف الآمر بالصرف [1]

ويعد آمرا بالصرف طبقا لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومة كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصفيتها والأمر بتحصيلها، وفيما يخص النفقة، الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها.

ب- أصناف الآمر بالصرف

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الآمرين بالصرف وهي: -الآمر بالصرف الرئيسي؛ - الآمر بالصرف الثانوي؛ - الآمر بالصرف الوحيد.

1- .الآمرين بالصرف الرئيسيون أو الابتدائييون:

كما جاء في المادة 07 من المرسوم91 - 313الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها فإن الآمرون بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرون أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين.

حسب المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية فإن الآمرين بالصرف الأساسيين هم كالتالي[2] :

---

[1] سكوتي خالد، **دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر العدد الثاني، 15-06-2017،ص 511.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية العدد 48، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997 ، ص14 .

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة.
- الوزراء.
- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

2- الآمرون بالصرف الثانويين:

حسب نص المادة 08 من المرسوم91 -313 الذي سبق ذكره فإن الآمرون بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

3- الآمرون بالصرف الوحيدين:

لقد جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير والآمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير المقيدة في ميزانية الدولة والمرتبطة بالولاية التي يشرف عليها .وهكذا أصبحت الإعتمادات المخصصة للولايات تقدم منفصلة عن الإعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية.

ولقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة لأي سبب من الأسباب أو تنقلها لفائدتها .وفي سنة 1987 أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الإعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية والجماعات المحلية .وبهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الالتزام بالنفقة وتصفيتها والأمر بصرفها، ولكن رخصت المادة 09 من المرسوم 1987 تفويض هذه الصلاحيات. لكنه وبصدور قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير الممركزة من الولاة إلى رؤساء هذه المصالح (المديرون الولائيون)، وأضفت عليهم المادة 27 صفة الآمر بالصرف الثانويين.

أما بالنسبة لنفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الآمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 08-09- 1973جعل في مادته الثالثة من الوالي الآمر بالصرف الوحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز والاستثمار، غير أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية.
- العمليات المقيدة في برامج الاستثمار للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها.
- العمليات المقيدة لفائدة البلديات المنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.

ت- التزامات الآمرون بالصرف

يترتب على ممارسة الآمر بالصرف لمهامه التزامات خاصة بممارسة صلاحياتهم المالية تتمثل فيما يلي: [1]

1- الاعتماد لدى المحاسب العمومي:

مفهوم اعتماد الآمر بالصرف من طرف المحاسب العمومي أتى به القانون21/90 في المادة 24 لذلك فإن الآمرين بالصرف ملزمون قبل بداية مهامهم اعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين المخصصين، حيث يقدمون ما يثبت تعيينهم أو انتخابهم وكذلك نموذج توقيعهم إلى المحاسبين العموميين.

2- مسك محاسبة خاصة بهم

الآمرون بالصرف ملزمون مسك محاسبة خاصة بتسييرهم المالي، وتقديم حسابات نتائج هذا التسيير إلى هيئات أخرى منها وزارة الدالية أو الوزارة الوصية أو مجال المحاسبة.

3- مسؤوليات الآمرون بالصرف

تختلف مسؤوليات الآمر بالصرف باختلاف وظائفهم من جهة، والأخطاء أو المخالفات التي يمكن أن تحدث، وأهمها ما يلي:

أ- المسؤولية السياسية

وهي خاصة بالآمرين بالصرف الرئيسيين لاسيما أعضاء الحكومة(الوزراء)والمنتخبين الذين لهم صفة الآمر بالصرف(رؤساء المجالس الشعبية البلدية.)

تنبع هذه المسؤولية من أن المكلفين بتنفيذ الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئة التي أقرت الإعتمادات المالية ورخصت لهم باستعمالها في حدود القانون.

ب- المسؤولية التأديبية

[1] أ. براق عيسى،**محاضرات في المحاسبة العمومية**، جامعة البليدة2014،2.

تنبع هذه المسؤولية من كون أن الآمر بالصرف يكون مسئولا من قبل المسئول السلمي الأعلى والذي يمكن أن يسلط عليه عقوبة أو أكثر.

ت- المسؤولية المدنية

هي المسؤولية الناتجة عن الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الآمر بالصرف عند تنفيذ العمليات المالية الموكلة لو، والضرر الذي يدكن أن يلحق بالهيئة العمومية من جراء ذلك، فالمسؤولية المدنية يعني إجباره على تعويض الضرر الذي سببه للأفراد والخزينة العمومية.

ث- المسؤولية الجزائية

وتتمثل هذه المسؤولية في وجود مخالفات جزائية، أي ارتكاب الآمر بالصرف لمخالفات لذا وصف الجريمة الجزائية طبقا لقانون العقوبات(اختلاس، غدر، تبديد) ...فيكون بذلك الآمر بالصرف محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة.

ج- مسؤولية عدم مراعاة الانضباط المزاني و المالي

وهي المسؤولية التي تكون أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة، وذلك بسبب ارتكاب أخطاء أو مخالفة الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماتهم لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحهم أو لغيرهم على حساب الدولة أو الهيئة العمومية.

ثانيا: مجال تطبيق المحاسبة العمومية:

تطبق المحاسبة العمومية في الهيئات العمومية و المذكورة ضمن محتوى المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية و هي : الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الو طني، مجلس المحاسبة، الجماعات الإقليمية (الجماعات المحلية أي البلديات و الولايات)، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري(المستشفيات، الجامعات ، المعاهد)[1]، مضافًا إليها مجلس الأمة بعد إنشائه بموجب الدستور الصادر في سنة1996 .

إن هذه الهيئات العمومية تختلف عن المؤسسات الاقتصادية الأخرى (ذات الطابع التجار ي أو الصناعي والتي تطبق المحاسبة الخاصة)، هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام، و من هنا فإن تسيير إدارتها تكون وفق قواعد القانون الإداري.

[1] المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 15اوت 1990.

كما أن هذه الهيئات العمومية الخاضعة لمجال المحاسبة العمومية، تتميز عن غيرها المؤسسات الاقتصادية بأنه يتم تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزارة المالية، حيث يتم تكليفهم بتحصيل الإيرادات و دفع للنفقات الخاصة بهذه الهيئات العمومية و القيام بكل العمليات المحاسبية الخاصة بها، وكذلك العمليات المالية الخاصة بتنفيذ الميزانية ، من حيث بيانات تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة ب:

-صيانة و استعمال الممتلكات المنقولة و العقارية المخصصة لهم من الأموال العمومية[1] .

المطلب الثالث:مبادئ المحاسبة العمومية

1- المبدأ الإداري :مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي

تعتبر قاعدة الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي ، من بين القواعد القديمة التي تنظم المحاسبة العمومية في القانون الفرنسي ولقد أدرجت هذه القاعدة لأول مرة في المرسوم الملكي المتعلق بالمحاسبة واثبات النفقات العمومية لـ 14 سبتمبر 1822[2]، الآمر بالصرف ذلك الإداري الذي يأمر بدفع النفقة والمحاسب العمومي هو ذلك الذي توضع لديه الأموال العمومية اللازمة لدفع هذه النفقة، فالأول يقوم أساسا بمهام إدارية كالتوظيف، إبرام الصفقات، تقديم إعانات، ضمان سير المرافق العمومية ...الخ، قد يكون شخصا معينا كالوزير أو المدير أو منتخبا كرئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس البلدية، أما المحاسب العمومي فهو الشخص المعين قانونا من قبل الوزير المكلف بالمالية، ويقوم هذا الشخص بوظيفة موحدة في الشكل بحيث تنحصر في قبض أو صرف الأموال والمحافظة عليها، فالوظائف الأخيرة هذه تعتبر عمليات محاسبية[3]، في بداية السنة المالية، تنطلق عملية تنفيذ ميزانية الدولة، فهنا تقسم الوظائف بصورة طبيعية، فمنها ما هو إداري ويقوم به الآمر بالصرف ومنها ما هو مالي ويقوم به المحاسب العمومي، فالدولة إذن تستعمل كبقية المؤسسات الاقتصادية أو الإدارية وسائل الدفع عن طريق الكتابات المحاسبية (Les écritures comptable) والتي لا تحتوي إلا على شيء قليل من الاستعمال

[1] المادة 32 من القانون رقم 90-21، مرجع سابق.

[2] Le ministre Achille Fould a codifié l'ensemble des règles de la comptabilité publique par le décret du 31 mai 1862. il a établi définitivement le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Voir ouvrage de Daniel Jorgensen et Daniel le bègue : le trésor et la politique financière, édition Montchrestien, paris 1988.

[3] دنيدني يحي، **المالية العمومية**، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2014 . ، الجزائر، ص109 .

اليدوي للنقود، فالتصرفات التي تقوم بها الدولة من اجل القيام بمهامها في مجال تنفيذ المال العمومي تقوم بها مجموعتان من الأعوان الفصل بينهما ضروري بل إجباري، فمجموعة الأعوان الأولى تتمثل إذن في سلك الآمرين بالصرف و المجموعة الثانية تتمثل في سلك المحاسبين العموميين[1].

وعلى هذا الأساس " هناك فصل تام بين مهمة ومسؤولية كل من الآمر بالصرف الذي ي تولى تنفيذ الميزانية من خلال إجراءات الالتزام و التصفية والأمر بالدفع، بينما يتولى المحاسب العمومي التنفيذ الفعلي للميزانية من خلال إجراءات الدفع والتحصيل.

- **الاستثناءات الواردة مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي**
  - **الاستثناءات في مجال النفقات**

إن الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال النفقات محدودة جدا ومحصورة في حالات الدفع بدون أمر مسبق، ويمكن إدراجها في الحالات التالية:[2]

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات .
- أصل رأس المال وفوائده المستحقة على قروض الدولة، وكذا خسائر الصرف المتعلقة بأصل رأس المال.
- النفقات ذات الطابع النهائي المنفذة في ايطار عمليات التجهيز العمومي الممول من مساعدات خارجية.

في الواقع دفع النفقات من قبل المحاسب قبل الآمر بصرفها من طرف الآمر بالصرف يعتبر نسبيا، حيث انه فيما بعد من الضروري إصدار أوامر الصرف أو حوالات دفع للتسوية من طرف الآمر بالصرف، وذلك طبعا بعد أن يتحقق من شرعية النفقات المدفوعة.

كما توجد حالات مطلقة الدفع بدون أمر بالصرف، أي أن هذا النوع من النفقات يدفع مباشرة من طرف المحاسبين المكلفين بذلك بدون أي تدخل سابق أو لاحق من طرف الآمرين بالصرف وهنا ثلاث حالات وهي :

- معاشات المجاهدين، معاشات التقاعد المسددة من ميزانية الدولة.
- رواتب أعضاء القيادة السياسية والحكومة.

[1] إبراهيم بن داود، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010 ، ص129 .

[2] المادة 153 من المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 1993/01/09 المتعلق بقانون المالية لسنة 1993.

- المصاريف والأموال الخصوصية.

- **الاستثناءات الواردة في مجال الإيرادات**[1]

إن مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين في مجال الإيرادات يكون صعب التطبيق في كثير من الأحيان خاصة في الفصل بين المرحلة الإدارية (الإثبات و التصفية والأمر بالتحصيل من قبل الآمرين بالصرف)، والمرحلة المحاسبية(تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأسباب عملية مثل السرعة والتبسيط في إجراءات الإيرادات، وبناء عليه فان تطبيق المبدأ يكون مشروط بمدى ملائمته بطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها، وهناك حالتان أكثر شيوعا فيما يخص الاستثناءات في مجال الإيرادات على مبدأ الفصل بين الآمرين بالصرف و المحاسبين العموميين.

أ- **الجباية نقدا:** وهي القاعدة في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدينين بها أنفسهم، مثل الضرائب غير المباشرة، والحقوق الجمركية، وحقوق التسجيل....الخ.

فالإيرادات من هذا النوع يمكن تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين، أي دون تدخل الآمرين بالصرف.

ب-**وكالات الإيرادات:** وكيل الإيرادات الذي يتم تعيينه من قبل الآمر بالصرف واعتماده من قبل المحاسب العمومي المختص، يقوم هذا الوكيل بقبض حصيلة الإيرادات مباشرة (الإيرادات التي تتحصل عليها الهيئة العمومية المعنية)، ويقوم دوريا وفي خلال الأسبوع بنقلها إلى صندوق المحاسب المختص.

2- المبدأ القانوني :مبدأ التمييز بين الشرعية و الملائمة [2]

بموجب هذا المبدأ فإن كل ما هو شرعي أو قانوني يدخل في مفهوم الميزانية و من اختصاص المحاسب العمومي ، بينما يدخل في مجال الملائمة كل ما هو صادر من قرارات شخصية للآمر بالصرف.

فالشرعية أو القانونية تتعلق بكل ما هو قانوني أي العمل وفق القوانين السارية المفعول و لا يجوز الخروج عن الإطار القانوني المسطر للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملائمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم و لكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

[1] محمد مسعي ،مرجع سابق، ص25.

[2] د. منصوري الزين، **محاضرة المحاسبة العمومية**، جامعة سعد دحلب البليدة.2015

إن الشرعية و القانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الآمر بالصرف و المحاسب العمومي ، حيث أن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين ، و لكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم و لكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول بها.

فإذا افترضنا أن رئيس الجامعة يريد اقتناء عتاد و أجهزة الإعلام الآلي.فإن كل ما يتعلق بنوعية الأجهزة، ملائمته للاحتياجات، هل هو ضروري و يدخل في الاحتياجات الملحة للمؤسسة.

فإن كل هذه الاستفسارات تدخل في اختصاص الآمر بالصرف و تتعلق بالملائمة(**opportunité**) أما إذا تساءلنا عن طريقة التسديد لهذه الأجهزة و الوثائق المبررة لها فإن ذلك يدخل في نطاق لأن التسديد يخضع للإجراءات القانونية و من اختصاص المحاسب ، لأنه ، (**régularité**) الشرعية لا يصح دفع مبلغ الأجهزة قبل الاستلام المادي و القانوني لهذه الأجهزة و تبرير كيفية شرائها و مدى توفر الإعتمادات المالية اللازمة لدى المؤسسة لتسديدها.

3- المبدأ المحاسبي: مبدأ عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقات[1]

- **الإطار العام لمبدأ عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقات**

هذا المبدأ تضمنته المادة 08 من القانون 84-17 المتضمن قوانين المالية، حيث لا يمكن

تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، على اعتبار أن موارد الدولة تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بدون تمييز، فالإيرادات منفصلة عن النفقات لأن **خطورة** التخصيص تكمن في ربط تسيير المرافق أو الهيئات العمومية بإيرادات خاصة وما يمكن تحصيله فقط مما يؤدي في حالة عدم كفاية التحصيل إلى عرقلة نشاط هذا المرفق أو الهيئة، كما أن الزيادة في التحصيل والوفرة المالية تؤدي إلى تجاوز الحاجات وبالتالي الإنفاق دون رقابة أو يحول الفائض إلى حسابات سرية غير مصرح بها.

- **الاستثناءات الواردة على مبدأ عدم تخصيص إيراد معين لتغطية نفقات**

هناك عدة استثناءات على هذا المبدأ نذكر منها:

❖ **حالة مواجهة نفقات ذات النفع العام**

مواجهة بعض النفقات ذات النفع العام من طرف الأفراد وذلك بتقديمهم لمبالغ مالية يتم توظيفها

حسب إيراداتهم، حيث تفتح لها اعتماد إضافي بنفس المبلغ في الفصل الملائم(طبيعة النفقة التي قام

[1] أ. حملة سمير،**قانون المحاسبة العمومية**، * جامعة محمد لمين دباغين * سطيف2 ،2022،2021.

بتغطيتها المانح)الإيرادات تسجل في حساب201013 تسيير ومحاسبة هذه الأرصدة يتميز بنوع من التعقيد كما أن الإعلام بشأنها وتقديم كشوف للرقابة البرلمانية لا يتم إلا بمناسبة قانون ضبط الميزانية.

❖ **حالة إجراء إعادة الاعتماد**

هذه الحالة تسمح للإدارة في حالة حيازة منقول مثلا لوقت محدد ببيع وإدراج المبلغ ضمن الاعتماد الذي بموجبه يتم الشراء، وهذا ما يشجع المصالح الإدارية على الصيانة عتادها باستمرار مادام الثمن يعود إليها.

❖ **حالة تصحيح الاعتماد**

وهو ما نصت عليه أحكام المرسوم 199/98 المؤرخ في 1998/06/29 المتضمن كيفيات تطبيق المادة 10 من القانون 17/84 والتي تقر على إمكانية إصلاح الاعتماد لفائدة مختلف ميزانيات التسيير (ميزانية الدولة)ويمكن ذلك في إعادة الإعتمادات المصروفة إلى الفصول الخاصة بها في ميزانية التسيير ويتعلق الأمر بالاقتطاعات الناجمة عن غيابات الموظفين حتى يتم صرف مبالغ هذه الاقتطاعات من الفصول الخاصة بها في الميزانية مقابل إصدار سندات التحصيل(**صفراء اللون**)قصد استرجاع وتحصيل هذه المبالغ.

المطلب الرابع: تقييم وإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر العمومي

1- الإطار العام لمشروع الإصلاح

لقد مس الإصلاح عدة جوانب نوجزها في ما يلي:[1]

1.1- مشروع عصرنة أنظمة الميزانية : الإصلاح الميزاني كخطوة سابقة و ضرورية للإصلاح المحاسبي.

فقد تم البدء في مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في سنة 2005 أين أبرمت وزارة المالية (ممثلة في المديرية العامة للميزانية) عقدا مع مكتب استشارات كندي SOGEMA CRC من أجل وضع تصور شامل و متكامل لإصلاح المالية العمومية و ذلك في إطار الأشغال القرض المقدم من طرف البنك العالمي (crédit N° 7047-AL). لتنتهي بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع و التي برزت في محورين أساسين هما:

[1] أ.أمال حاج جاب الله.مرجع سابق، ص777.

1.1.1- الجوانب *المتعلقة بالميزانية Budgétisation* يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الميزانية، المحاسبة، و الرقابة على النفقات العمومية، و قد تمت صياغة كل ذلك في 04 مقومات:

- ✓ إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنواتBudgétisation pluriannuelle .
- ✓ تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة Amélioration de la présentation et de la diffusion du budget
- ✓ تطوير وظيفة الاستشارة لوزارة المالية Renforcement de la fonction conseil du ministre des Finances.
- ✓ إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية Restructuration du processus publique ‘exécution de la dépense Id.
- ✓ إدراج نظام محاسبة الذمةImplantation d'une comptabilité patrimoniale

1.1.2-الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات «Informatique et système d'information»

يشمل هذا المحور على:

- ✓ إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية schéma directeur informatique du ministère des Finance
- ✓ إعداد و تطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني système intégré de gestion budgétaire .
- ✓ تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي .

يعد المحور الأول المتعلق بالجوانب الميزانياتية أكبر الورشات التي تعمل عليها هياكل وزارة المالية حيث تم تكليف مكتب الاستشارات الكندي CRC SOGEMA بانجاز كل الجانب الأول و الثاني من المشروع ، فبالنسبة للجانب المتعلق ب" تحسين عرض ونشر الميزانية العامة للدولة "فقد أعد هذا المكتب في ماي 2006 تطبيق للإعلام الآلي" حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية " SIGBUD « système intégré gouvernemental de budgétisation»

أما الجانب المتعلق إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات فقد تم الشروع فيه منذ سنة 2004 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات ليقرر بعد ذلك إعداد ميزانية أو برنامج سنة2010 .

لكن و نظرا لعدة معوقات و نقائص فان هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا . وفي هذا السياق فقد صرح وزير المالية في حوار له مع الصحافة المكتوبة أنه سيتم إعداد الميزانية وفق مشروع MSB في سنة2015 .

أما فيما يتعلق بالجانب الرابع المتمثل في" إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" فقد تم تكليف مكتب استشارات GIP–ADTETEF حيث تم إبرام العقد سنة2006 .ليتم الشروع بعد ذلك في إعداد مخطط محاسبي جديد يتماشى فرنسي مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

2.1- مشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية "الإطار العملي لإصلاح المحاسبة العمومية[1]

يعد هذا المشروع جزءا من مشروع عصرنة أنظمة الميزانية المتعلق بالجوانب الميزانياتية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة . إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي و نظام المعلومات.

لقد تم الشروع في انجاز هذا المشروع في سنة 2007 ، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP–ADTETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين ، هيكلة الخزينة العمومية...) وكذا التقنية (مدونة حسابات الخزينة)، إلى جانب دراسة أسباب فشل المشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006 و على هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPAS. حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:

- وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية « circuit de la dépense » .
- الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة.

[1] أ.أمال حاج جاب الله.مرجع سابق، ص778.

- تكوين إطارات وزارة المالية و كذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة للتنفيذ النفقات العمومية.

2- دوافع الصلاح المحاسبة العمومية[1]

في هذا الصدد سنتطرق إلى الأسباب التي أدت إلى تبني الإصلاح :

1-الاستجابة للمستجدات و المعايير الدولية:

إن دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، مثل البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، وضعها أمام حتمية الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، التي– المعايير الدولية –تعمل على إيجاد طرق و آليات تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول. وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.

2- محدودية الإطار المحاسبي الحالي – مدونة حسابات الخزينة:

بالرغم من خضوع مدونة حسابات الخزينة الصادرة في التعليمة العامة لوزارة المالية سنة 1967 ، لعدة تعديلات من أجل تكييفها مع المتغيرات الاقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة لنشاط المالي والمحاسبي للدولة، إلا أنها بقيت عاجزة عن تأدية ومواكبة التطورات الجديدة نظرا لعدة أسباب منها :

أ- **عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** إن عملية التسجيل المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة تتعلق بعمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، مهملة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي من طرف مختلف المصالح المعنية. الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها.

ب- **طريقة الترقيم لحسابات المدونة:** الاعتماد على الترقيم الخطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو

[1] أ.عادل نقموش، **استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.ص 784.

التغير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة. إلى جانب هذا فإن عناوين الحسابات تتميز – في كثير من الأحيان – بعدم دقتها و عدم تناسبها مع محتوى وطبيعة العمليات التي تكون موضوع التقييد المحاسبي.

ج- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية: لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي .

بل إن عملية التركيز – في غالب الأحيان –لا تتم في الآجال المناسبة، مما يسب تأخر في حصر المعلومات و اتخاذ القرارات .وهو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة ترشيد النفقات العمومية والتسيير العصري للمالية العمومية.

د- تعقيد الوثائق المحاسبية: إن مجمل الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها .ولعل السبب الرئيسي في ذلك هو الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات .الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة .إلى جانب تميز هذه الوثائق بطابعها الجزئي و التقليدي، حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لاسيما في مجال معرفة ذمة الدولة.

المبحث الثاني: آليات الحوكمة كنظام رقابي في ظل ممارسات المحاسبة العمومية

ويتحدث هذا المبحث عن آليات الحوكمة المتمثلة في رقابة المراقب المالي و والمفتشية العامة للمالية بالإضافة إلى رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الآمرين بالصرف مراقبته القضائية على حسابات المحاسبين العموميين

المطلب الأول: الرقابة المالية السابقة (المراقب المالي)

أولا:تعريفه

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، وكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية أو البلدية، يعمل بمساعدة

مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، إن رقابة المراقب المالي هي رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية[1] .

ثانيا مهامه:[2]

إن المهمة الأساسية للمراقب المالي تتمحور في الرقابة السابقة على النفقة وهي الرقابة التي تتم قبل إجراء الصرف للتأكد من سلامة المستندات المقدمة للصرف ومن وجود الإعتمادات اللازمة لذلك والتحقق من اعتماد المستندات من السلطة المختصة ، ويمكن تلخيص مهام المراقب المالي وفقا للمادة 10من المرسوم التنفيذي رقم 381 – 11 المؤرخ في21 نوفمبر 2011 في تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية، ويكلف بهذه الصفة بالخصوص بما يأتي:

- تنظيم مصلحة المراقبة المالية وإدارتها وتنشيطها.
- تنفيذ الأحكام القانونية والتنظيمية فيما يتعلق بمراقبة النفقات الملتزم بها.
- القيام بأية مهمة أخرى مترتبة عن عمليات الميزانية.
- تمثيل الوزير المكلف بالمالية لدى لجان الصفقات العمومية ولدى المجالس الإدارية ومجالس توجيه المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات الأخرى.
- إعداد تقارير سنوية عن النشاطات وعروض الأحوال الدورية الوافية التي توجه إلى الوزير المكلف بالمالية.
- تنفيذ كل مهام الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية، بناء على قرار من الوزير الكلف بالمالية،و ممارسة السلطة السلمية على الموظفين الموضوعين تحت تصرفه وأطيرهم.
- المشاركة في تعميم التشريع والتنظيم المرتبط بالنفقات العمومية، المشاركة في دراسة وتحليل النصوص التشريعية والتنظيمية المبادر بها من المديرية العامة للميزانية، والتي لها أثر على ميزانية الدولة و/أو على ميزانية الجماعات المحلية والهيئات العمومية.

---

[1] براهيمي سهم و آخرون، **أبحاث في الإصلاح المالي تحت إشراف الدكتور مولود ديدان**، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، 2010 ، ص210 .

[2] عقيلة حاج ميهوب سيدي موسى، **دور المراقب المالي في الرقابة على النفقات العمومية الملتزم بها للجماعات المحلية ترشيدا لعملية تنفيذ السياسة المحلية**، مجلة أكاديميا للعلوم السياسية، جامعة الجزائر03 – المجلد 06 ، العدد 02(2020)، ص282.

- إعداد تقييم سنوي ودوري حول نشاط مراقبة المالية، مساعدة أية مهمة رقابية أو تقييم لمصالحه في إطار البرنامج المسطر من المديرية العامة للميزانية.
- تقديم نصائح للآمرين بالصرف على المستوى المالي قصد ضمان نجاعة النفقات العمومية وفعاليتها.
- المساهمة في الأعمال التحضيرية للميزانية المعهودة إليه وضمان متابعتها وتقييمها وكذا اقتراح كل تدبير ضروري يسمح بتسيير ناجع وفعال للنفقات العمومية.
- يحدد المراقب المالي مهام المراقب المالي المساعد الموضوع تحت سلطته، باستثناء بعض المهام وفق كيفيات تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالميزانية .

كما يقوم المراقب المالي في إطار وظيفته من خلال المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم – 92 414المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، في التحقق في العناصر التالية:

- صفة الآمر بالصرف.
- مطابقة النفقة مع القوانين والتنظيمات السارية المفعول.
- توفر الإعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- التحقق من مطابقة مبلغ الالتزام مع الوثائق الثبوتية.
- وجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرة قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية

أولا: تعريفها

المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية مكلفة قانونا بالمراجعة الموجهة أساسا للتسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية، وكل الأجهزة الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما تخضع لرقابتها المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، المستثمرات الفلاحية العمومية، هيئات الضمان الاجتماعي، وكل الهيئات التي تستفيد من إعانة الدولة[1]

ثانيا وظيفتها الرقابية

[1] المادة 28 من المرسوم 92-78،المؤرخ في 22 فيفري 1992، المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، العدد15.

تعتبر الوظيفة الرقابية هي أساس وجود وإنشاء المفتشية العامة للمالية، حيث تقو برقابة واسعة لمصالح الإدارات والهيئات الخاضعة لسلطة الوزير المكلف بالمالية أو الموضوعة تحت وصايته، كما تعمل على فحص ومراجعة فعالية وعمل مصالح الرقابة التابعة لها، كل هذا بهدف توضيح الرؤى وإعلام الوزير المكلف بالمالية بظروف تنفيذ العمليات المالية والمحاسبية، ومدل التزام القائمين عليها بالقوانين والتنظيمات المعمول بها، وكذا اكتشاف الفروقات والأخطاء والتجاوزات المرتكبة . كما يخول لهذه الهيئة الرقابية في إطار تنفيذ مهامها الرقابية تقديم الاقتراحات التي من شأنها تسيير الأموال العمومية بشكل جيد، والإشادة بنقاط القوة في أداء المصالح محل الرقابة، فلابد أن تتصف تقاريرها بالموضوعية و الحياد قدر الإمكان.

ثالثا: مهام المفتشية العامة للمالية الرقابية:

يحدد وزير المالية كل سنة برنامج عمل المفتشية العامة للمالية،ويقوم بضبطه بقرار حسب الأهداف المحددة، مراعيا في ذلك طلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المخولة بذلك .وتأخذ رقابة هذه الهيئة شكلين من الرقابة:

– تفتيش كل حسابات الآمرين بالصرف والمحاسبين وذلك بالانتقال إلى عين المكان بدون إعلام هؤلاء، أي بناء على مبدأ المباغتة والمفاجأة، حيث تؤدي صيغة المفاجأة في العملية الرقابية للحد من مختلف أشكال التواطؤ والإهمال التي قد يقترفها القائمون على تنفيذ الميزانية، فيظهر ثقل وزن هذه الرقابة من خلال حرص هؤلاء على الالتزام بأداء مهامهم على أحسن وجه.

– وقد تكون هذه الرقابة بإشعار مسبق أي في شكل زيارات عادية بحيث يخطر المفتش العام المؤسسة العمومية المقصودة بالمراقبة، كما يحدد تاريخ الزيارة.

يحق لهده الهيئة المبادرة باقتراحات وأراء بشان الإجراءات والتقنيات التي تستخدم في مجال الفعالية والنجاعة. والهدف من هذه الرقابة هو التحقق من مدى تطبيق القوانين والتنظيمات المالية والمحاسبية المعمول بها، والتأكد من مدى صحة الحسابات وانتظامها، وكذا مقارنة ما تم إنجازه من أعمال بما هو مقدر في الوثائق، وتفحص ظروف استعمال الإعتمادات وكيفية سير الرقابة الداخلية للمؤسسة العمومية المعنية بالتفتيش .ولتجسيد أهداف رقابة المفتشية العامة للمالية، تركزت اعملها ومجالات تدخلها في[1]:

[1] بن داود ابراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة،2010 ، ص173.

- ممارسة حق مراجعة كافة العمليات المنجزة من طرف المحاسبون العموميون ومحاسبو الهيئات (الأشخاص المسيرين للأموال العمومية، والأعوان المكلفون بمسك محاسبة المواد وتسيير المخزون).
- الزيارات الميدانية للتأكد من أن عملية محاسبة أعمال التسيير ذات الأثر المالي تمت وفق أسس ومعطيات صحيحة، والتحقق من صحة الخدمة المنجزة.
- البحث والتحقق والمعاينة في عين المكان لمراقبة الأعمال المحاسبية.
- تقديم طلبات شفاهية أو كتابية للحصول على المعلومات التي يعتبرونها ضرورية في أداء مهامهم الرقابية.
- الاطلاع على كل الوثائق أو الأوراق أو السندات الثبوتية ومراجعتها، ويتعين على مسؤولي المصالح والهيئات العمومية المعنية بالتدخل توفير الظروف الملائمة لضمان دقة وإتقان عمل المفتشين، وذلك بإجبارهم على تقديم وبدون أي تأخير كل المعلومات والأوراق والسجلات والوثائق الثبوتية.

في نهاية كل تدخل من المفتشية العامة للمالية يلزم المفتشون بتحرير تقريرا كتابيا يشمل كل الملاحظات و المعاينات، ويبلغ هذا التقرير للمصالح والهيئات التي تمت مراقبتها، وعلى هذه الأخيرة الإجابة في مدة أقصاها شهرين عن كافة الملاحظات والمعاينات المدونة في التقرير، مع الحق في الاعتراض المدعم بالوثائق والسندات الثبوتية عن ما ورد في التقرير.[1]تجمع التقارير التي أعدها المفتشون خلال تحقيقاتهم لدى رئيس الفرقة التفتيشية والذي يقوم بدوره بتحرير تقريرا خاصا به، بعدها تحلل التقارير ليعد التقرير النهائي الذي يسلم للسلطة السلمية الوصية ورئيس مجلس المحاسبة.

كما تعد المفتشية العامة للمالية في نهاية كل سنة تقريرا سنويا عن حصيلة عملياتها مدعم بالاقتراحات والآراء الرامية لتحسين تسيير المصالح وتطوير مناهج الضبط المالي و المحاسبي يسلم التقرير للوزير المكلف بالمالية خلال الفصل الأول من السنة الموالية. وتعد معالجة نتائج العملية الرقابية من صلاحية الوزير المكلف بالمالية، الذي يقرر الإجراءات الواجب اتخاذها وفقا لما جاء في تقرير المفتشية.

[1] المادة 11 من المرسوم التنفيذي 92-87 ،المؤرخ في 22 فيفري 1992 ، المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، العدد 15.

المطلب الثالث: رقابة مجلس المحاسبة على تسيير الآمرين بالصرف

أوكل المشرع الجزائري لمجلس المحاسبة ممارسة نوعين من الرقابة على الآمرين بالصرف و هما : رقابة ذات طبيعة إدارية تتمثل في مراقبة نوعية التسيير ورقابة قضائية تتمثل في مراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

يقصد برقابة نوعية التسيير، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي و العمل على تحسين مستوى أدائها و مردوديتها، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد و الوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها، من حيث الفعالية و النجاعة و الاقتصاد.[1]

أولا: إجراءات رقابة نوعية التسيير

يماس مجلس المحاسبة إجراءات رقابة نوعية التسيير وفق ثلاثة مراحل على التوالي وهي مرحلة إجراء التحقيق، وإعداد تقرير الرقابة، ثم مرحلة المصادقة على التقرير وتبليغه إلى الهيئات المعنية وأخيرا محاولة المداولة والتقييم.

1- التحقيق و إعداد تقرير الرقاب

تبدأ مرحلة إجراء التحقيق، بعدما يصدر رئيس مجلس المحاسبة أمرا يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة، يحدد فيه بدقة طبيعة الرقابة الواجب إنجازها و نطاقها، و السنوات المالية المعنية و الآجال المحددة لإيداع .تقرير الرقابة .

وقبل مباشرة عمليات التحقيق و التدقيق، يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة أو الهيئات التي ستخضع للرقابة، عن طريق تكوين ملف يتوفر على العناصر المطلوبة (الأمر بالمهمة، بطاقات تقنية حول الهيئة، ضبط برنامج الرقابة و توزيع المهام على مساعديه المستندات المتعلقة بموضوع الرقابة...إلخ)، بعد ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له، و يتم من خلاله مراجعة الحسابات المقدمة و التأكد من مدى سلامتها و كذا مطابقتها للمستندات الثبوتية، تحليل أساليب الرقابة الداخلية و كيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها و مستوى أدائهم الوظيفي، إجراء

[1] المادة 06 من الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة، ضبط النقائص المسجلة و تقييم الآثار المترتبة على نتائج التسيير.

بعد انتهاء عمليات التدقيق، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه نتائج الرقابة ويعرض فيه الوقائع بشكل واضح ودقيق، و يقترح على التشكيلة المختصة الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات و الاقتراحات التي يتضمنها التقرير، ثم يوقع هذا التقرير و يرسله إلى التشكيلة المختصة لدراسته و المصادقة عليه.

2- المصادقة على التقرير

بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة و مناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة و المصادقة عليها، و بعد عملية المصادقة، يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية، بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة، وهذا في أجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل في كل الأحوال عن شهر واحد، و هو أجل قابل للتمديد من طرف رئيس الغرفة المختصة، إذا رأى إن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم.

3- المداولة والتقييم النهائي

عقب انتهاء الأجل المحدد للرد، يقوم المقرر بفحص الأجوبة المستلمة، ويتم بعد ذلك إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف، و يعرضه على رئيس التشكيلة المداولة المختصة، و هذا الأخير يمكن له و بمبادرته الشخصية أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطات المعنية، أن يقرر تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة و أعضاء التشكيلة المداولة.

تجتمع التشكيلة المختصة من جديد، لدراسة الملف على ضوء التوضيحات التي قدمها مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة، و تضبط بشكل نهائي تقييماتها النهائية و ترفقها بالتوصيات و الاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية و مردودية تسيير تلك المصالح و الهيئات المعنية.

عقب انتهاء أشغال المداولة، يتولى المقرر إعداد و تحضير مذكرة التقييم النهائية و يسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها و التأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة ، ثم يشرف على تبليغها بشكل رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة و إلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات.

المطلب الرابع : الرقابة القضائية على حسابات المحاسبين العموميين

إن مجلس المحاسبة يمارس اختصاصه القضائي، وذلك من خلال الرقابة القضائية في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين.

أولا: تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة

يجب على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل وثائق الثبوتية التي يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء.

تنص المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 56/96 على أنه[1]:" يجب على الآمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين وعلى المحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه30 (ثلاثين) يوليو من السنة الموالية للميزانية المقفلة".

ويتم تقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة من قبل المحاسب العمومي مع نهاية كل سنة مالية[2]، حيث ألزم المحاسب العمومي بتقديم حسابه لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، وفي حالة التأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق الثبوتية يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين المقصرين، وله أن يصدر في حقهم كذلك أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم.

ثانيا:مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

يجب على مجلس المحاسبة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وإصدار أحكام بشأنها، فهو يقدر مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن يخرج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته يمكنه من أن يتحمل المسؤولية الشخصية أو مالية للوكلاء أو الأعوان

[1] المرسوم التنفيذي رقم96-56 مؤرخ في 22 يناير1996 ، يحدد انتقالية الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.

[2]مولود صابري، **قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة معلومات بمجلس المحاسبة**، تصريح لجريدة الشروق اليومي بتاريخ 2016/02/14.

الموضوعيين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي المعني طبقا للتشريع والتنظيم المعمول به 2 [1]وهذا ما أكدته مادة 82 من الأمر رقم20/95.

كما نصت المادة 75 من الأمر رقم 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة على أنه:" يدقق في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها."

ثالثا : إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين

حدد الأمر رقم 20/95 متعلق بمجلس المحاسبة عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار صورة الرقابة إلى إجراءات إلزامية ويترتب عليها إما إبراء ذمة المحاسب العمومي أو إقحام مسؤوليته المالية الشخصية.

وتخضع عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لإجراءات أساسية حددها الأمر رقم 20/95 السالف الذكر، وقد تم توزيع هذه الإجراءات على ثلاث مراحل:

أ- **معاينة الحسابات:**

قبل البدء في عمليات التدقيق ينبغي على محاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة الوثائق والمستندات المطلوبة لإجراء عمليات الرقابة منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه(لقرار التعيين محضر التنصيب، محضر استلام المهام واكتتاب التأمين على مسؤوليته المالية) ومنها ما يتعلق بالعمليات المنجزة(كالوثائق الثبوتية للنفقات) إلى جانب بطبيعة الحال نسخة من الميزانية الأولية والإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة.

ويتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن على الخطوات التالية[2]:

- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به.
- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة.

---

[1]مكنية فريدة ، **دور مجلس المحاسبة في تسيير ومراقبة أملاك الدولة** ، رسالة ماجستير،الجزائر 2002 / 2001 ، ص06.

[2]شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام** ، رسالة الماجستير ، جامعة تلمسان ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،2011 – 2010 ، ص91.

- مراجعة مدى تطابق الحسابات وانسجامها.
- ضبط مبالغ الإعتمادات المالية المخصصة.
- مراجعة العمليات المالية المنجزة.
- مراقبة العمليات التالية المنجزة خارج الميزانية وحسابات التسبيقات.
- مراقبة عمليات الخزينة(حركات الأموال نقدا، حسابات إيداع الحسابات الجارية حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أوعليها .

ب- **الحكم على الحسابات :**

في هذه المرحلة يوجه الملف إلى تشكيلة المداولة للنظر والبث فيه فان لم يتم تسجيل أي مخالفة من المخالفات تصدر قرار نهائي بتبرئة ذمته.

أما في حالة وجود أخطاء أو مخالفات فإنها في هذه الحالة تصدر قرارا مؤقتا يوجه للمحاسب المعني لتقديم التبريرات الناقصة وإكمال كل ما تراه التشكيلة غير كافي من أجل تبرئة ذمته، ويبلغ هذا القرار المؤقت إلى محاسب الذي يجب عليه كتابة خلال مدة زمنية قدرها شهر مدعما ذلك بسندات الثبوتية.[1]

ج- إصدار القرار النهائي:

بانقضاء المدة الزمنية المحددة في القانون للإجابة، يعين رئيس الغرفة مقررا مرجعا بتحليل مدقق ومن ثمة استخلاص النتائج النهائية حول تسير المحاسب المعني تم يعود الملف مرة أخرى إلى رئيس الفرقة ثم إلى ناظر العام الذي يختمه باستنتاجاته الكتابية.[2]

فتعقد التشكيلة جلستها لدراسة الملف المعروض عليها وتداول فيه بعد الاطلاع على الاقتراحات والإثباتات والاستنتاجات، وتصدر بعد ذلك قرارا نهائيا تتخذه بأغلبية أصوات أعضاء التشكيلة أما بإبداء ذمته أو العكس و وضعه في حالة مدين[3].

---

[1] بلقيرويشي حياة ، **مجلس المحاسبة في الجزائريين الطموحات والتراجع**، رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر -1- كلية الحقوق 2012/2011،ص50.

[2] بلقيرويشي،حياة، نفس المرجع ، ص53.

[3] أمجوج نوار ، **مجلس المحاسبة ، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، رسالة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة ،2006-2007،ص121.

خلاصـة الفصـل

إن إصلاح نظام المحاسبة العمومية وحوكمته مهم في البلاد لان السياسة المحاسبية ستتغير بحيث سيكون هناك توجه اكبر نحو انجاز البرامج واشتراط النتائج بدل تزويد المؤسسات بالموارد، بالإضافة إلى تغيير آخر يتمثل في تدفق المعلومات بشكل واضح وموضوعي .

وتطبيق مبادئ الحوكمة على المستوى المحلي يساعد على محاربة الفساد واخذ الاحتياطات اللازمة ضد سوء التسيير، وذلك من خلال آليات الرقابة المطبقة من طرف المراقب المالية والمفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة بمراقبة عمل كل من المحاسب العمومي والآمر بالصرف والملاحظات المقدمة لهما بالإضافة إلى الجزاءات المرتبطة بالأخطاء المرتكبة أثناء أداء مهامها.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

تمهيـد:

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية الاستقصائية لعينة من **أعوان المحاسبة العمومية** حيث يهدف في محور أول إلى دراسة مدى تبني الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية وهذا من وجهة نظر أعوان المحاسبة العمومية، وفي محور ثانٍ دراسة مدى التزامهم بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية؛ وفي محور ثالث معرفة مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

ويعتبر مجتمع أعوان المحاسبة العمومية ممثلين في المحاسب رئيسي وعون محاسب والآمر الرئيسي أو وظيفة أخرى هو المجتمع الإحصائي الطبيعي للقيام بهذا البحث التجريبي، لذلك فقد تضمنت الدراسة قائمة استقصاء مكونة من مجموعة من الأسئلة أو البنود المستوحاة من الأدوار والمسؤوليات التقليدية والحديثة لأطراف المحاسبة العمومية ، بحيث تكفل العينة التي تم الحصول عليها من مجموع الردود تمثيل المجتمع أحسن تمثيل باستخدام الاختبارات الإحصائية، وعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة مع الإجابة على التساؤل المطروح في الإشكالية الرئيسة.

وعليه، نستعرض في هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: تصميم نموذج الدراسة المقترح

المبحث الثاني: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: تصميم نموذج الدراسة المقترح اثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

سنورد فيما يأتي متغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع مع بناء النموذج المتصور للدراسة.

المطلب الأول: متغيرات الدراسة للنموذج المقترح

- **المتغيرات المستقلة:** وتتمثل في:

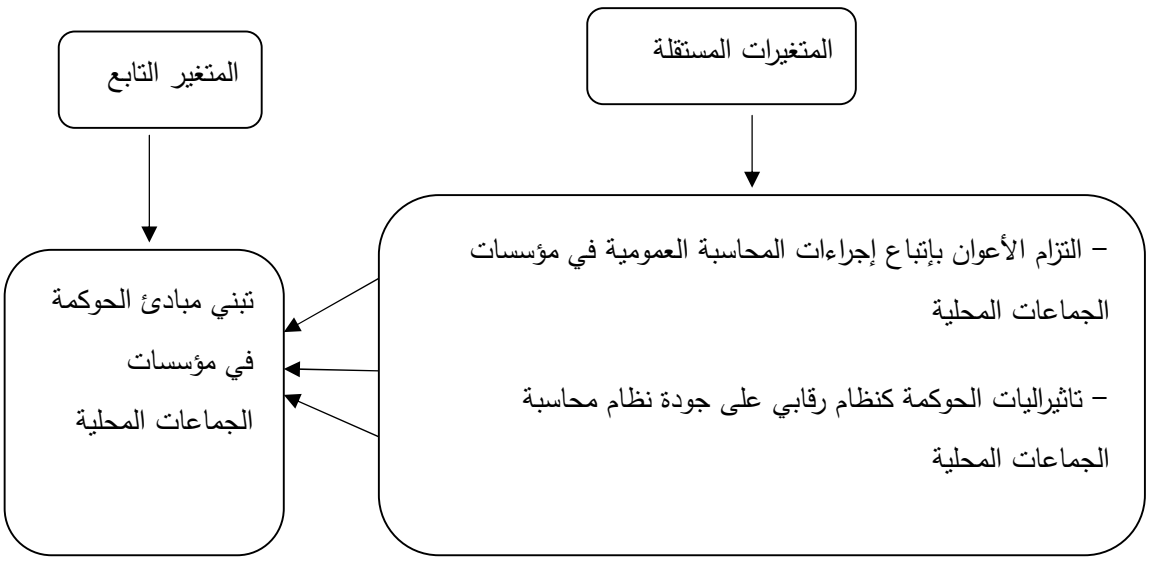
التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية؛تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية وتم قياس هذه المتغيرات من خلال المحاور الثاني والثالث على التوالي.

- **المتغير التابع:** ويتمثل في تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية قياسه من خلال المحور الأول.

المطلب الثاني: نموذج الدراسة المقترح

تم إعداد نموذج الدراسة بناءً على أسئلتها وفرضياتها، والشكل رقم (-1-) يوضح نموذج الدراسة ومكوناته.

الشكل رقم (-1-): نموذج الدراسة المقترح لاثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية



المصدر: من إعداد الطالبتان اعتماداً على أسئلة الدراسة وفرضياتها

المطلب الثالث: فرضيات الدراسة للنموذج المقترح

تبعاً لنموذج الدراسة المقترح سيتم اعتماد الفرضيات الرئيسة والفرعية الآتية:

4. **يرى** أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم المهنية بوجود مختلف مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.
5. **يلتزم**أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية،
6. **تُوجَدْ**علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني مبادئ الحوكمة وجودة نظام المحاسبة العمومية.

المبحث الثاني: منهجية إعداد وتحليل الدراسة الميدانية

يعالج هذا المبحث عرضاً عاما للإطار العام للدراسة الميدانية من حيث هدف الدراسة ونوع العينة التي تم اختيارها لتوزيع قوائم الاستقصاء عليها، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة

في ضوء الدراسة الميدانية، سيتم اختبار مدى صحة الفروض القائم عليها البحث، وتوضيح المكونات الرئيسة لقائمة الاستقصاء.

الفرع الأول: الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى معرفةالتصورات العامة لأعوان المحاسبة العمومية عن مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية، ومدى التزامهم بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية أثناء تأدية مهامهم.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة

القاعدة التي بني عليها مجتمع الدراسة هي فئة المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف.

الفرع الثالث: عينة الدراسة

تم توزيع قائمة الاستقصاء على مفردات العينة بالاعتماد على الاتصال المباشر بأطراف العينة. مع التنويه أنه تم مراسلة العينة لأكثر من مرتين وهذا ما بين شهري أفريل ومنتصف شهر ماي من سنة 2022 أين تم التوقف عن استلام الردود، وكان معدل الاستجابة ضعيف جدا وهذا، وبمجرد أن بلغت عدد الردود 30 رد تم التوقف عن استقبال الردود وتم الاكتفاء بهذا القدر نظرا لضيق الوقت الممنوح لنا

على مستوى طور الماستر، هذا وتعتبر كل أجوبة الردود صالحة للتحليل باعتبار أن عملية الانتقال من محور إلى محور أثناء الإجابة لا يتم إلاّ بعد التأشير على جميع فقرات المحور، وهي موزعة على مجتمع الدراسة وفقا لجدول توزيع العينة رقم (-1-).

الجدول رقم (-1-): توزيع عينة الدراسة

	المجموع	المحاسبين العمومين و أعوانهم	الآمرين بالصرف
المستجيبين	30	22	8
نسبة الاستجابة	% 100	%.73.33	% 26.67

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

وكما يبين الجدول السابق، فقد بلغ عدد المستقصى منهم من فئة المحاسبين العمومية واعوانهم22 وبنسبة (73.33%) من أصل 30مستقصي، ومن فئة الامرينبالصرف8 وبنسبة 26.67(%) من أصل 30مستقصي.

الفرع الرابع: تصميم قائمة الاستقصاء

في ضوء التحليل النظري المستفيض والسابق ذكره، تم إعداد قائمة الاستقصاء والتي تحتوي على مجموعة من العبارات تكون الإجابة عليها بالتدرج من (غير موافق بشدة إلى موافق بشدة) مع إعطاء أوزان ترجيحية لكل إجابة، وقدتم تبويب قائمة الاستقصاء إلى المحاور الآتية:

- **المحور الأول (الفقرة رقم 1-13)**: يهدف إلى قياس مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.
- **المحور الثاني (الفقرة رقم 1-08)**:ويهدف إلى التعرف على مدى التزام أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية.

-**المحور الثالث (الفقرة رقم 1-12)**: ويهدف إلى التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية .

كما تم اعتماد مقياس ليكارت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود قائمة الاستقصاء، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (-2-).

جدول رقم (-2-): مقياس تحديد الأهمية النسبية

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

المصدر: تم إعداد الجدول بناءً على قائمة الاستقصاء

هذا وتم وضع معيار لتفسير هذه الأرقام بإعطاء المتوسط الحسابي النظري مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج،حيث يتم حساب المدى كمرحلة أولى والذي يساوي أكبر رقم في مقياس ليكارت ناقصاً أصغر رقم، أيْ أن المدى يساوي: (5-1= 4)، بعدها يتم حساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات(الخيارات)، أيْ أن طول الفئة يساوي:(5/4 =0,8) فتكون الفئة الأولى لقيم المتوسط الحسابي هي من 1 إلى (1+0,8)، وهكذا بالنسبة لبقية قيم المتوسطات الحسابية، فيكون كما هو موضح في الجدول رقم (-3-)الذي يبين طريقة تفسير قيم المتوسطات الحسابية.

جدول رقم (-3-): معايير تفسير النتائج (الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي)

الوسط الحسابي	الأهمية
1- 1,80	غير موافق بشدة
1,81 - 2,60	غير موافق
2,61 - 3,40	محايد
3,41 - 4,20	موافق
4,21- 5	موافق بشدة

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي

الفرع الخامس: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS, version 20) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، أما عند تحليل نتائج الدراسة فقد تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة في هذا النوع من الدراسات والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وفيما يلي نورد أهم الأساليب التي تم استخدامها.

1) **التكرارات والنسب المئوية:** تم استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات قائمة
2) **المتوسط الحسابي:** تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستقصى منهم؛
3) **الانحراف المعياري:** وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن متوسطها الحسابي؛
4) **اختبار الدلالة الإحصائية (T.test) لعينتين مستقلتين؛**
5) **معامل الارتباط بيرسون (Pearson):** لاختبار صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الثلاث والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة.
6) **معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman):** لاختبار فرضيات الدراسة الفرعية والرئيسة.
7) **اختبار (One Sample T-Test)**للعينة المفردة لاختبار فرضيات الدراسة بمستوى معنوي (5%)

المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي والوظيفة الحالية والخبرة المهنية في مجال تبني مبادئ الحوكمة في محاسبة الجماعات المحلية.

الفرع الأول: المؤهل العلمي

يعرض الجدول رقم (-4-) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي وهي كالآتي:

الجدول رقم(-4-): توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	22	% 73.33
ماجستير /ماستر	7	%23.33
دكتوراه	1	% 3.34
المجموع	30	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS** .

من خلال الجدول رقم (-4-)، يتضح أنَّ أعلى نسبة تعود لحاملي شهادة ليسانس بنسبة (73.33%) ثم يليها حاملي شهادة ماجستير /ماستر بنسبة (23.33%)، ثم يليها حاملي شهادات الدكتوراه بنسبة (3.34%).

ويمكن القول بأن جلّ أفراد عينة الدراسة يحملون مؤهلات علمية جِّدُ عالية، وهذا يعني أن عينة الدراسة تمثل الفئة المؤهلة علميًا القادرة على الإجابة على أسئلة الاستقصاء وعن وعي بمحاورها.

الفرع الثاني: الوظيفة الحالية

يوضح الجدول رقم(-5-) توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية وهي موزعة كما يلي:

الجدول رقم(-5-): توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة
امرر بالصرف	8	%26.67
محاسب عمومي وأعوانه	22	% 73.33
المجموع	30	% 100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS**.

يتضح من الجدول رقم (-5-) أن فئة محاسب عمومي وأعوانهتمثل (73.33%) وهذا منطقي كونها الفئة الأكثر تمثيلاً لمجتمع الدراسة، ثم تليها فئة الآمرين بالصرف بـ (26.67%).

الفرع الثالث: الخبرة المهنية

يقوم الجدول رقم (-6-) بعرض توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية وهي كالآتي:

الجدول رقم(-6-): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	8	% 26.67
من 5-10 سنوات	10	%33.33
أكثر من 10 سنوات	12	%40
المجموع	30	%100

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS**.

يظهر الجدول أعلاه نتائج الدراسة المتعلقة بعدد سنوات الخبرة، وقد تم توزيع سنوات الخبرة إلى ثلاث مجلات كما هو موضح، حيث الفئة لأكثر من 10 سنوات تمثل أكبر نسبة بـ 40% ثم تليها الفئة ذات المجال من 5 سنوات عمل إلى 10 سنوات بنسبة33.33% فآخر فئة لأقل من 05 سنوات بنسبة 26.67%، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جدّ عالية، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على نتائج الدراسة.

المطلب الثالث: صدق وثبات قائمة الاستقصاء

تم قياس فقرات قائمة الاستقصاء وذلك للتأكد من صدقها وثباتها، وهو ما يحتويه هذا العنصر.

الفرع الأول: صدق الأداة

نقصد بالصدق أن تقيس قائمة الاستقصاء ما وضعت لقياسه، ولأجل ذلك تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص في المحاسبة والتدقيق والإحصاء عن مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الردود تم إجراء مايلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم وتوصياتهم.

أولا: صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء

تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي لقائمة الاستقصاء بحساب معامل الارتباط بيرسون (**Pearson**)بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الخمس والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة، وهذا وفق الآتي:

1- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية

يبين الجدول رقم (-7-) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأولعن تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية والدرجة الكلية للمحور.

الجدول رقم (-7-): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول عن تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	يتم وضع السياسات والاستراتيجيات لتوجيه أنشطة وأداء جميع مؤسسات الجماعات المحلية	,011	,955
02	يتم تخصيص الموارد المالية والبشرية لتنفيذ الأنشطة المطلوبة والتي عادة ما يكون مصرح عنها في الموازنة العامة للدولة.	,500**	,005
03	يتم وضع وفرض خطوط واضحة من المساءلة وذلك لتحميل الأشخاص مسؤولية أعمالهم وتحفيزهم على القيام بها بشكل صحيح	,603**	0,000
04	يتم تحديد سلطة المنصب في ظل العمل الإداري على أساس حاجة شغل المنصب الفعلي الذي يتماشى مع الصلاحيات الموكلة للفرد.	,187	,321
05	يتم إشراك جميع الرؤساء والمرؤوسين في تحقيق أهداف الإدارة	-,022	,909
06	يتم اعتماد مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العمومية كأداة هامة لغرس الأخلاقيات وتعزيز قيم النزاهة.	,139	,465
07	يوجد إشراف مستمر للتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ.	,191	,312
08	يتم التأكد وبشكل دوري من أن الأداء قد لبّى التوقعات والاحتياجات ضمن إطار القوانين والتشريعات والسياسات العامة	-,437*	,016
09	يتم رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية لمدقق مستقل (محافظ حسابات) للتأكد من صحتها ودقتها.	,618**	,000
10	يتم تطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات بحق أي شخص	,163	,389

	استغل سلطاته وأساء استخدام الموارد لغير الغرض المنشود.		
11	يتم تحديد أسباب الإخفاق في إنجاز الأهداف المالية أو الإجرائية، أو عند الكشف عن وجود مشاكل إجراءات العمل وهدر في المال العام .	,664**	,000
12	يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في إعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والإيرادات.	,719**	,000
13	يتم الأخذ بآراء وملاحظات وتوصيات المدققين والمراقبين عند اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة مواطن الضعف والقصور في الأداء.	,552**	,002

****الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS**.

من نتائج الجدول نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.909)،حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (-0.437) فيما كان الحد الأعلى (0.719) ومستوى الدلالة لكل فقرة أكبر من(0.05) وهذا يعني أن الارتباط ليس قوي وعليه فإن جميع فقرات المحور الأول غير **متسقة** داخلياً مع المحور الأول الذي تنتمي إليه مما يثبت عدم **صدق** الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

2- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية.

يبين الجدول رقم (-8-) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني عن مدى إلتزام أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية.

الجدول رقم(-8-): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني لمدى التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية.

الرقم	الفقــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	في نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الجماعات المحليةيتم الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي	.773**	0,000
02	يمتنع أعضاء المجالس الولائية والبلدية عن ممارسة وظيفة المحاسب العمومي فينفس دائرة الاختصاص.	.566**	0,001
03	يقوم الآمرون بالصرف بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية، بينما يقوم المحاسبون العموميون بتنفيذ إجراءات المرحلة المحاسبية.	.385*	0,036
04	يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ إجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيتها ثم الأمر بتحصيلها	.355	0,054
05	يقوم المحاسب العمومي بالتحقق من أن الإيرادات مرخص بها في قانون المالية، وأن الآمر بالصرف المعني يملك صلاحية الأمر بذلك	.963**	0,000
06	يلتزم الآمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.	.191	0,311
07	يقوم المحاسب العمومي بمراقبة مدى مطابقة النفقات العمومية لقواعد المحاسبة العمومية ويتولى تسديدها ماديا لصالح الأشخاص المعنيين بها	-,022	0,910
08	لا يقوم المحاسب العمومي بصرف الأموال إلا إذا تحصل على أمر من الآمر بالصرف مطابق في شكله ومضمونه لقواعد المحاسبة العمومية.	.898**	0,000

****الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%**

***الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS.**

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني(مدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية)والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01) و(0.05)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.022−)، فيما كان الحد الأعلى (0.935)، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من(0,05) وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي،ما يدل على وجود **اتساق** داخلي قوي جداً لفقرات المحور الثاني ،إلا فيما يخص الفقرتين السادسة والسابعة حيث كان معامل الارتباط (0.191) و (0.022−) ومستوى دلالة (0.311) و (0.910) على التوالي.

3- الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

الجدول رقم(−9−): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث لمدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

الرقم	الفقـــرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تسمح الرقابة المالية القبلية بتصحيح استعمال النفقة أي قبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية.	0.638**	0,000
2	تسمح الرقابة المالية البعدية بمحاسبة الآمرين بالصرف، وكذا المحاسبين العموميين.	.211	0,262
3	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.	.025	0,897
4	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق وحدود الاعتمادات المقررة من خلال مراجعة مستندات	.142	0,455

	الصرّف، وصحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد.		
5	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من كفاية المعلومات والأنظمة المحاسبية والإجراءات المستخدمة.	.051	0,788
6	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة.	.453*	0,012
7	تسمح الرقابة المالية ببيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهه.	.245	0,193
8	تساهم الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة في مجال تسيير الميزانية والمالية في تحديد المسؤوليات وتوقيع الجزاءات.	.609**	0,000
9	تساهم الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة على الحسابات الإدارية في تحسين مردودية الهيئات الخاضعة لرقابته.	.440**	0,015
10	تساهم رقابة المفتشية العامة للمالية في تحديد جميع النقائص والتجاوزات إلى جانب تقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح الوضع	.387*	0,035
11	تسمح رقابة المفتشية العامة للمالية بتقييم مدى فعالية وكفاية التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الجماعات المحلية.	.755**	0,000
12	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.	.467*	0,016

****الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS**

من نتائج الجدول السابق نجد أن جميع معاملات الارتباط بيرسون بين ك لفقرة من فقرات المحور الثالث(مدى تأثير آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية) والمعدل الكلي لفقراته دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.025)، فيما كان الحد الأعلى (0.755)، ومستوى الدلالة لكل فقرة أقل من(0.05)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود **اتساق** داخلي قوي جداً لفقرات المحور الثالث.

ثانيا:صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

1- صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة الثلاث

يظهر جدول رقم(-10-)معامل الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.

الجدول رقم(-10-): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	0.598**	0,000
02	مدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	0.651**	0,000
03	مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	0.818**	0,000

****الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 1%.**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من نتائج الجدول السابق يتضح أن جميع معاملات الارتباط بين كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)، حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط (0.598)، فيما كان الحد الأعلى (0.818)، ومستوى الدلالة لكل محور أقل من(0,01)، وهذا يعني أن الارتباط قوي ومعنوي، ما يدل على وجود **اتساق** داخلي قوي جداً لمحاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء، مما يثبت **صدق** الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة الخمس.

الفرع الثاني: ثبات فقرات قائمة الاستقصاء

تم إجراء خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية بطريقة معامل الثبات ألفاكرونباخ (Alfa Cronbach)،حيثتعتبر أنسب طريقة لحساب ثبات الأوزان المستخدمة في البحوث كالاستبيانات أو مقاييس الاتجاه، وهي ملائمة لأداة الدراسة الحالية كونها تشمل على عدة أبعاد، حيث إنها تستخدم

للحصول على الثبات عندما تتكون الأداة من أبعاد أو مجالات، وعادة ما تتراوح قيمة معامل (Alfa Cronbach)بين (0 – 1) وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس ذلك قـوة التماسـك الداخلي للمقياس.
ويظهر الجدول(11-)معاملات (Alfa Cronbach)لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل.

الجدول رقم(11-): معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء والقائمة ككل

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل (Alfa Cronbach)
01	تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	13	0.223
02	مدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	08	0.695
03	مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	12	0.514
		33	0.648

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS**

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات العام (Alfa Cronbach) مرتفع، حيث بلغ قيمة(**64%**)لإجمالي فقرات الاستبيان (33)، فيما تراوح ثبات المحاور ما بين (**22%**) كحد أدنى وبين (**69%**)كحد أعلى وهذا يدل على أن قائمة الاستقصاء تتمتع بدرجة عال من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة

وعليه ومن خلال نتائج الثبات والاتساق الداخلي في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة (قائمة الاستقصاء) بدرجات متفاوتة وصدق اتساقها الداخلي في بعض المحاور وهذا راجع اعدم تفاعل الفئة المستهدفة من الاستبيان لوجود درجة كبيرة من التحفظ في الإجابات.

وفي حالة ما اذا استغنينا عن بعض الفقراتمن كل المحاور فتتغير قيمة Alfa Cronbah

لذا استغنيا عن الفقرات (04-05-06-07-08-10) من المحور الاول والفقرات ((06-07) من المحور الثاني والفقرات (03-05-07) من المحور الثالث فنتحصل على النتائج التالية

الجدول رقم(-12-): معاملات (Alfa Cronbach) لكل مجال من مجالات قائمة الاستقصاء بعد حذف العبارات

الرقم	المحاور	عدد الفقرات	معامل (Alfa Cronbach)
01	تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	06	0.804
02	مدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	06	0.799
03	مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	09	0.664
		21	0.757

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

يتناول هذا المبحث عرضاً لما تم جمعه من إجابات لعينة الدراسة على أسئلة وفقرات وتفاصيل قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها وإرسالها إليهم واستلامها منهم؛ وقد عرضت النتائج في شكل جداول توضح عدد ونسب الإجابات إلى كل خيار من خيارات الأسئلة التي تتمثل في خمسة حقول تنتقل من السلبي إلى الإيجابي، وكل تلك الجداول موجودة ضمن مخرجات برنامج (spss) دون ذكرها تفصيلاً في هذا المبحث.

كما يتضمن المبحث تحليلاً وصفياً معززاً بقيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية واتجاه آراء أفراد عينة الدراسة لنتيجة كل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء على حدى مع نتيجة المحور ككل، وهذا في سبيل التوصل إلى استنتاجات مفصلة ومستقلة وصحيحة قدر الإمكان للوصول إلى درجة إثبات أو رفض الفرضيات التي استندت إليها الدراسة؛ ويتم تقسيم هذا المبحث وفقاً للمحاور الأساسية الثلاث لقائمة الاستقصاء ليتسنى لنا بناء استنتاجات سليمة على أساس المواضيع الأساسية التي كونت الهيكل الارتكازي لهذه الدراسة.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: تحليل نتائج الدراسة للمحور الأول

لمعرفة التصورات العامة أعوان المحاسبة العمومية في بيئة الجزائر عن اثر آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية تم إعداد فقرات ضمن المحور الأول تتعلق بقياس مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية؛ كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة إلى غير موافق بشدة؛ ويقدم الجدول رقم (-13-) إجابات المستقصى منهم عن مدى وجود عينة من تلك الممارسات ووفق الآتي:

الجدول رقم (-13-): إجابات المستقصى منهم عن مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	يتم وضع السياسات والاستراتيجيات لتوجيه أنشطة وأداء جميع مؤسسات الجماعات المحلية	**4.20**	**0.407**	**(موافق)**
02	يتم تخصيص الموارد المالية والبشرية لتنفيذ الأنشطة المطلوبة والتي عادة ما يكون مصرح عنها في الموازنة العامة للدولة.	**4.27**	**2.450**	**(موافق بشدة)**
03	يتم وضع وفرض خطوط واضحة من المساءلة وذلك لتحميل الأشخاص مسؤولية أعمالهم وتحفيزهم على القيام بها بشكل صحيح	**4.00**	**1.017**	**(موافق)**
04	يتم تحديد سلطة المنصب في ظل العمل الإداري على أساس حاجة شغل المنصب الفعلي الذي يتماشى مع الصلاحيات الموكلة للفرد.	**3.98**	**0.868**	**(موافق)**
05	يتم إشراك جميع الرؤساء والمرؤوسين في تحقيق أهداف الإدارة	**4.30**	**0.702**	**(موافق بشدة)**
06	يتم اعتماد مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات	**4.03**	**1.189**	**(موافق)**

	الوظيفة العمومية كأداة هامة لغرس الأخلاقيات وتعزيز قيم النزاهة.			
07	يوجد إشراف مستمر للتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ.	**3.80**	**0646**	**(موافق)**
08	يتم التأكد وبشكل دوري من أن الأداء قد لبّى التوقعات والاحتياجات ضمن إطار القوانين والتشريعات والسياسات العامة	**3.87**	**0.507**	**(موافق)**
09	يتم رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية لمدقق مستقل (محافظ حسابات) للتأكد من صحتها ودقتها.	**2.90**	**1.094**	**(محايد)**
10	يتم تطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات بحق أي شخص استغل سلطاته وأساء استخدام الموارد لغير الغرض المنشود.	**4.23**	**0.568**	**(موافق بشدة)**
11	يتم تحديد أسباب الإخفاق في إنجاز الأهداف المالية أو الإجرائية، أو عند الكشف عن وجود مشاكل إجراءات العمل وهدر في المال العام .	**3.57**	**0.728**	**(موافق)**
12	يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في إعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والإيرادات.	**4.27**	**0.450**	**(موافق بشدة)**
13	يتم الأخذ بآراء وملاحظات وتوصيات المدققين والمراقبين عند اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة مواطن الضعف والقصور في الأداء.	**3.57**	**0.935**	**(موافق)**
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الأول ككل	**3.917**	**0.242**	**(موافق)**

يتضح من الجدول رقم (-12-) أن معظم الإجابات تتفق حول تبني مبادئ الحوكمة والواردة في قائمة الاستقصاء في مؤسسات الجماعات المحلية.

حيث نجد أنّ الفقرة رقم (05) والتي تنص على: " يتم إشراك جميع الرؤساء والمرؤوسين في تحقيق أهداف الإدارة. "، تمثل أول الفقرات ترتيباً وهي أكثرها تجانساً في إجابات المستقصى منهم

(المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.30) بانحراف معياري (0.702) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (-3-)، وبإجمالي إجابات موافق وموافق بشدة عددها (30) من أصل (30) وذلك يعكس مدى التوافق والانسجام والتجانس بين إجابات المستقصى منهم تجاه الفقرة ومحتواها.

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (09) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: " يتم رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية لمدقق مستقل (محافظ حسابات) للتأكد من صحتها ودقتها. "، وهذا بانحراف معياري (1.094) ومتوسط حسابي (2.90) وهو ما يقابل درجة محايد في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات غير موافق ومحايد عددها (22) من أصل (30)، أي ما نسبته (73.33%) من المستقصى منهم يرون بقلة تبني هذه المبادئ في مؤسسات الجماعات المحلية.

كل هذا يتفق ويتناسب مع قيمة المتوسط المرجح للأوزان للمحور الأول والذي بلغ قيمة (3.917) بانحراف معياري (0.24)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى **تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية ولكن بنسب متفاوتة ولعل تفسير ذلك راجع إلى قلة عدد أفراد العينة المستجوبين على قائمة الاستقصاء و البالغ عددهم 30 فرداً.**

الفرع الثاني: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثاني

يهتم هذا العنصر بدراسة المحور الثاني من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة والذي يهتم بمعرفة التزام أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومة في مؤسسات الجماعات المحلية؛ كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدّة إلى غير موافق بشدّة؛ ويقدم الجدول رقم (-14-) إجابات المستقصى منهم عن مدى إدراكهم لطبيعة أدوارهم ووفق الآتي:

الجدول رقم (-14-): إجابات المستقصى منهم عن مدى التزامهم باتباع اجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	في نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الجماعات المحلية يتم الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي	4.43	0.774	**(موافق بشدة)**
2	يمتنع أعضاء المجالس الولائية والبلدية عن ممارسة وظيفة المحاسب العمومي فينفس دائرة الاختصاص.	4.60	0.498	**(موافق بشدة)**
3	يقوم الآمرون بالصرف بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية، بينما يقوم المحاسبون العموميون بتنفيذ إجراءات المرحلة المحاسبية.	4.17	0.379	**(موافق)**
4	يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ إجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيتها ثم الأمر بتحصيلها	4.33	0.479	**(موافق بشدة)**
5	يلتزم الآمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.	3.67	0.884	**(موافق)**
6	يقوم المحاسب العمومي بمراقبة مدى مطابقة النفقات العمومية لقواعد المحاسبة العمومية ويتولى تسديدها ماديا لصالح الأشخاص المعنيين بها	3.80	0.610	**(موافق)**
7	لا يقوم المحاسب العمومي بصرف الأموال إلا إذا تحصل على أمر من الآمر بالصرف مطابق في شكله ومضمونه لقواعد المحاسبة العمومية.	4.27	0.450	**(موافق بشدة)**
8	يلتزم الآمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.	4.33	0.758	**(موافق بشدة)**
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثاني	4.2	0.354	**(موافق)**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات **SPSS**

يبين الجدول أعلاه، أن معظم الإجابات تتفق على وجود التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومة في مؤسسات الجماعات المحلية، ويستدل على ذلك من قيمة المتوسط العام الذي بلغ قيمة (4.27) وهي تتردد في فئة موافق بشدة.

ونتيجة لذلك، يتضح أن الفقرة رقم (2) والتي تنص على: " يمتنع أعضاء المجالس الولائية والبلدية عن ممارسة وظيفة المحاسب العمومي فينفس دائرة الاختصاص."، هي أكثر العبارات تجانساً في إجابات المستقصى منهم (المحاسبين العمومين والآمرين بالصرف)، وأولها في الترتيب، حيث بلغ المتوسط الحسابي للعبارة (4.60) بانحراف معياري (0.498) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم (-3-)، وهو ما يعني أنَّ كل الأعوان المستقصون منهم في الجزائر يتفقون ويدركون أنهم ملزمون بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية خاصة في ما يتعلق بالدفع والتحصيل.

ومن ناحية أخرى، احتلت الفقرة رقم (5) المرتبة الأخيرة من وجهة نظر المستقصى منهم، والتي تنص على: " يلتزم الآمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها."، حيث سُجلت أعلى قيمة للانحراف المعياري بـــ (0.884)، وأدنى قيمة في المتوسط الحسابي بـــ (3.67) وهو ما يقابل درجة (الموافق) في مقياس ليكارت الخماسي، ما يعني أنَّ أكثر من (73.3%) من الأعوان المستقصى منهم يتفقون ويدركون أن الآمر بالصرف يلتزم بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها ويأمر بتسديد بعدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.

كل هذا يتفق ويتناسب مع قيمة المتوسط المرجح للأوزان للمحور الثاني والذي بلغ قيمة (4.20) بانحراف معياري (0.354)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، مما يشير إلى وجود **التزام من قبل الأعوان بما جاء به قانون المحاسبة العمومية.**

الفرع الثالث: تحليل نتائج الدراسة للمحور الثالث

يتناول هذا العنصر المحور الثالث من محاور قائمة الاستقصاء محل الدراسة والذي يتضمن مجموعة من الفقرات تهدف عموماً إلى قياس مستوى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية، كما تم تصنيف إجابات المستقصى منهم في خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدّة إلى غير موافق بشدّة؛ ويقدم الجدول رقم (-14-) إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثير آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية ووفق الآتي:

الجدول (-15-): إجابات المستقصى منهم عن مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تسمح الرقابة المالية القبلية بتصحيح استعمال النفقة أيقبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية.	4.40	0.724	**(موافق بشدة)**
2	تسمح الرقابة المالية البعدية بمحاسبة الآمرين بالصرف، وكذا المحاسبين العموميين.	4.27	0.583	**(موافق بشدة)**
3	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.	4.10	0.481	**(موافق)**
4	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق وحدود الاعتمادات المقررة من خلال مراجعة مستندات الصرّف، وصحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد.	3.93	0.254	**(موافق)**
5	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من كفاية المعلومات والأنظمة المحاسبية والإجراءات المستخدمة.	3.90	0.759	**(موافق)**
6	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من مدى التزام الإدارة في تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة.	3.93	0.640	**(موافق)**
7	تسمح الرقابة المالية ببيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهه.	3.30	0.952	**(موافق)**
8	تساهم الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة في مجال تسيير الميزانية والمالية في تحديد المسؤوليات وتوقيع الجزاءات.	3.93	0.785	**(موافق)**
9	تساهم الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة على الحسابات الإدارية في تحسين مردودية الهيئات الخاضعة لرقابته.	4.03	0.890	**(موافق)**

10	تساهم رقابة المفتشية العامة للمالية في تحديد جميع النقائص والتجاوزات إلى جانب تقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح الوضع.	3.33	0.844	**(موافق)**
11	تسمح رقابة المفتشية العامة للمالية بتقييم مدى فعالية وكفاية التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الجماعات المحلية	4.37	0.615	**(موافق بشدة)**
12	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.	4.15	0.675	**(موافق)**
	المتوسط الموزون والانحراف المعياري للمحور الثالث	3.96	0.26	**(موافق)**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS

يشير الجدول رقم (-15-) إلى وجود تأثير مبادئ الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية ؛ إذْ أنَّ المتوسط الحسابي البالغ (3.96) أكبر من المتوسط الافتراضي (3,5)؛ وتتمثل أهم مظاهر التأثير في العناصر المرتبة وفق الآتي:

- أكثر من (86%) من المستقصى منهم يتفقون وبشدة على "تسمح الرقابة المالية القبلية بتصحيح استعمال النفقة أي قبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية."؛ حيث جاءت هذه الفقرة ورقمها (01) في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.40) وانحراف معياري (0.724) وهو ما يقابل درجة (موافق بشدّة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح سابقاً في الجدول رقم(-3-) ، وبإجمالي إجابات موافق بشدة عددها (16) من أصل (30)واجابات موافق عددها (10) من أصل (30).
- أكثر من (67.7%) من المستقصى منهم يتفقون وبشدة على " تسمح رقابة المفتشية العامة للمالية بتقييم مدى فعالية وكفاية التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الجماعات المحلية."؛ وجاءت هذه الفقرة ورقمها (11) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ (4.37) وانحراف معياري (0.615) ، وهو ما يقابل درجة (موافق بشدّة) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات موافق بشدة عددها (13) من أصل (30).

- ما يقرب من (50%)منالمستقصى منهم يتفقون على " تساهم رقابة المفتشية العامة للمالية في تحديد جميع النقائص والتجاوزات إلى جانب تقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح الوضع."؛ وجاءت هذه الفقرة ورقمها (10) في المرتبة ما قبل الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ(3.33) وانحراف معياري (0.58)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، وبإجمالي إجابات موافق عددها (56) من أصل (43).
- يرى أكثر من(56%)من أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم لا يتفقون على " تسمح الرقابة المالية ببيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهه."؛حيث نالت هذه الفقرة ورقمها (07) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (3.30) وانحراف معياري (0.95)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي.

ومن خلال ما سبق، نلاحظ أن هناك اتفاقاً بين أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم في بيئة الجزائر مع وجود تأثير آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية؛ وقد تأكد ذلك من مؤشر المتوسط العام المرجح للأوزان لهذا البعد والذي بلغ قيمة (3.96) بانحراف معياري (0.952)، وهو ما يقابل درجة (موافق) في مقياس ليكارت الخماسي، الأمر الذي يعكس مدى حرص وسعي أغلبية أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر على اثر تطبيق آليات الحوكمة على نظام محاسبة الجماعات المحلية.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

من خلال هذا المبحث سنقوم باختبار فرضيات الدراسة الثلاث بناءً على ما تقدم من تحليل سابق لنتائج محاور الدراسة وفي ضوء تساؤلات الدراسة وأهدافها.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى والتي تنص على: "**يَرَى أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم المهنية بتبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية**"؛ تم استخدام اختبار (T student) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، والذي حدد باستخدام طريقة العلامة الوسطى على تدريج سلم ليكارت الخماسي؛ وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية: H_0: μ<3 (لا يرى** أعوان المحاسبة العمومية بأيّ تبني لمبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية).

- **الفرضية البديلة:** H_1: **μ≥ 3** (**يرى** أعوان المحاسبة العمومية وجود تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية).

- بحيثُ يكون القرار **برفض** الفرضية الصفرية **وقبول** الفرضية البديلة متعلق بنتيجة اختبار (Tstudent) المحسوبة والقيمة الاحتمالية **Sig**، بحيث إذا كانت قيمة اختبار (**T**) المحسوبة لإجابات أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم حول المحور الأول المعبر عن الفرضية العامة الأولى **أكبر** من القيمة الجدولية بقيمة احتمالية **Sig** أقل من مستوى الدلالة (α=0,05)، فهذا يعني **رفض** الفرضية **الصفرية وقبول** الفرضية **البديلة**، والعكس من ذلك إذا كانت النتائج عكسية؛ ويقدم الجدول رقم (-16-) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) student لمجال تصورات أعوان المحاسبة العمومية عن مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.

جدول رقم (-16-): نتائج اختبار (T) لفئة أعوان المحاسبة العمومية لتبنيهم لآليات الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية.

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
يَرَى أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم المهنية بتبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	**3.91**	**0.24**	**7.78**	**0.91**	**0,000**

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات **SPSS**.

1. تشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه إلى أن المتوسط الحسابي لإجابات أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم بلغ (3.91) بانحراف معياري (0.24) وهو **أكبر** من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (0,91+)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـــ (7.78) **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـــ (1.660)،وبقيمة احتمالية **Sig** (0,000) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0,05) وهي

بهذا **ذات دلالة إحصائية؛** وعليه يكون **القرار برفض** الفرضية الصفرية القائلة بـــ: "**لا يرى** أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم المهنية بوجود مختلف مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية."؛ **وقبول** الفرضية البديلة، أيّ أنَّ: "أعوان المحاسبة العمومية وبناءً على خبرتهم **يَرَونَ** بتبني مبادئ الحوكمة الواردة في قائمة الاستقصاء في مؤسسات الجماعات المحلية "، غير أن هذا التبني قليل جدا وفق لآراء المستقصى منهم.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

لاختبار الفرضية الثانية والتي تنص على: " **يلتزم**أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية "؛ تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، عند متوسط حسابي مفترض يساوي (3)، وفي هذا السياق ولأجله تم صياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية: μ <3** :H_0**(لا يلتزم** أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية،**)**.
- **الفرضية البديلة: μ≥3**:H_1 **(يلتزم** أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية**)**.

حيثُ يكون القرار **برفض** الفرضية الصفرية **وقبول** الفرضية البديلة متعلق بقيمة اختبار **(T)** المحسوبة والقيمة الاحتمالية **Sig** لإجابات المدققين حول المحور الثاني والمُعبر عن الفرضية الثانية وبنفس الشروط والتحليل السابق ذكرهما؛ ويظهر الجدول رقم (-17-) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار (T) لمجال إدراك المدققين الخارجيين لطبيعة أدوارهم وحجم مسؤولياتهم اتجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية .

جدول رقم (-17-): نتائج اختبار (T) لفئة أعوان المحاسبة العمومية عن مدى التزامهم بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية

المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (T) المحسوبة	فرق المتوسط عن القيمة	القيمة الاحتمالية Sig
يُوجَدْ التزام من طرف أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	4.20	0.35	3.145	1.20	0.04

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن متوسط إجابات أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم **أكبر** من المتوسط الحسابي المفترض بفرق متوسط قدره (1.20+)، حيث بلغ (4.20) بانحراف معياري (0.35)، كما قُدرت نتيجة اختبار (T) بـــ (3.145) **أكبر** من القيمة الجدولية المقدرة بـــ (1.660)،وبقيمة احتمالية **Sig** (0.04) **أقل** من مستوى الدلالة (α=0,05) وهي بهذا **ذات دلالة إحصائية**؛ وعليه يكون **القرار برفض** الفرضية الصفرية القائلة بـــ: "**لا يُوجَدْ**التزام من طرف أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية"، ويتم **قبول** الفرض البديل، أيٌّ أنَ: "أعوان المحاسبة العمومية الجزائريون **ملتزمون** بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية "، وهذا من وجهة نظر المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف في الجزائر.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على: "**تُوجَدْعلاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية**"، أي دراسة العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل فإننا نعتمد معامل الارتباط لسبيرمان (Spearman)، وفي هذا السياق ولأجله قمنا بصياغة الفرضيتين الصفرية والبديلة على النحو الآتي:

- **الفرضية الصفرية:** H_0: **r = 0(لاتُوجَدْ** علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الأعوان بإجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية).

- **الفرضية البديلة:** H_1: **r ≠ 0(تُوجَدْ** علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام الأعوان بإجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية). حيثُ يكون القرار **برفض** الفرضية الصفرية **وقبول** الفرضية البديلة متعلق بنتيجة معامل الارتباط (r) والذي يجب أن يتراوح ضمن المجال (−1) و(+1)، بحيث إذا كانت قيمة (r) سالبة وضمن المجال فهي تعني وجود علاقة ارتباط عكسية، أما إذا كانت قيمة (r) موجبة وضمن المجال فتعني وجود علاقة ارتباط طردية، وتكون القيمة الاحتمالية **sig أقل** من مستوى الدلالة (α=0,05) فإذا ما

- توفر هذان الشرطان فهذا يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية؛ هذا ويظهر الجدول رقم (−18−) معامل الارتباط بين التزام الأعوان بإجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

جدول رقم (−18−): معامل الارتباط لسبيرمان بين التزام الأعوان بإجراءات المحاسبة العمومية وبين جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

***الارتباط معنوي (دال إحصائياً) عند مستوى دلالة 5%.**

المجال		المحور الأول مبادئ الحوكمة	المحور الثاني التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية
المحور الأول مبادئ الحوكمة	معامل الارتباط	1	0.584**
	القيمة الاحتمالية Sig	−	0.001
المحور الثاني تاثير آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية	معامل الارتباط	0.584**	1
	القيمة الاحتمالية Sig	0.001	−

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على مخرجات**SPSS.**

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نجد أن معامل الارتباط قدر بـ(0.584)وهي قيمة موجبة وأكبر من القيمة الجدوليةوذات **دلالة إحصائية** عند مستوى معنوية (α=0,05) ما يعني **وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة نوعا ما**بين المتغيرين؛ وعليه يكون **القرار برفض** الفرضية الصفرية القائلة بـ: "**لا تُوجَدْ**علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني مبادئ الحوكمة وجودة نظام المحاسبة العمومية "؛**ونقبل** بالفرض البديل أي أنّه "**توجد** علاقة ارتباط طردية **متوسطة** علاقة بين تبني مبادئ الحوكمة وجودة نظام المحاسبة العمومية"؛ بمعنى كلما **زاد** تبني لآليات الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية، وبالنتيجة **ارتفاع** في جودة المحاسبة العمومية.

خلاصة الفصل

ناقش هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية الاستقصائية اثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية ؛ وهذا عن طريق عرض قائمة استقصاء على عينة مُكوَّنة من أعوان المحاسبة العمومية (المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف) وقسمت القائمة إلى ثلاث محاور، ناقش المحور الأول المتغير التابع في الدراسة والمتمثل فيتبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية، أما باقي المحاول فناقشت المتغيرات المستقلة حيث تناول المحور الثاني– التزام الأعوان بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية؛ بينما ناقش المحور الثالث تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

وقد أظهرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقاً بين المستقصى منهم على وجود نسب قليلة لمختلف المبادئ في مؤسسات الجماعات المحلية. كما خلصت الدراسة إلى وجود التزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في هذه المؤسسات، مع وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين التبني وجودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

الخـاتمة العامـــة

من خلال دراستنا التي جاءت تحت عنوان "تأثير تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية " ومن أجل رفع الغموض والإبهام الذي يتعلق به، حاولنا قدر الإمكان تقديم معالجة تكون أقرب إلى واقع الحال وهذا من خلال تطوير ثلاثة(03) فرضيات كإجابات أولية لإشكالية الدراسة، ثم اختبار لهذه الفرضيات وفق منهجية علمية أكاديمية تم من خلالها تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، اثنان منها مَثَّلَت الجانب النظري الإطار المفاهيمي للحوكمة ومن ثم تطرقنا إلى **مؤشرات الحوكمة العمومية على ضوء نظام المحاسبة العمومية** ،ثم تم توضيح أهم مبادئ الحوكمة المستعملة في مؤسسات الجماعات المحلية، وكذا الإجراءات الواجب إتباعها، وأخيرا تم تسليط الضوء على اثر مبادئ الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية، وذلك عن طريق دراسة ميدانية لعينة من أعوان المحاسبة العمومية الجزائريين للإجابة على الإشكالية المطروحة في مقدمة الدراسة، وللوصول إلي نتائج وتوصيات.

نتـــائج الدراسة النظرية

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

لقد سعت هذه الدراسة إلى معرفة وإبراز أهم الجوانب والمبادئ والمعايير التي تنادي المؤسسات في عالمنا المعاصر اليوم ومايشهده من تداعيات الأنظمة والأصرحة الاقتصادية، من أجل هذا يسعى العالم الاقتصادي اليوم إلى تدارك الوضع، وبما يواجهه من تحديات يحتم عليه تبني إجراءات صارمة تحد من الانفلات والسلوكيات الغير أخلاقية، وقد تمكنا وبعد الاطلاع على جميع الأدبيات العلمية الخاصة بموضوع الدراسة، بالخروج بالاستنتاجات التالية:

الدور الكبير الذي تلعبه حوكمة المؤسسات، في إدارة مؤسسات الجماعات المحلية، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة وإدارة المؤسسات في استغلالها لمواردها مراقبة وظائفها، وهو ما يعتبر كمؤشر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها الدور الكبير الذي تلعبه الآليات الرقابية في تكريس العمل بمبادئ الحوكمة، وما ينبغي للأمر من مسؤولية والتحلي بمعايير وقواعد المحاسبة العمومية من خلال الجهات المعنية بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية بتسيير وتنظيم مؤسسات الجماعات المحلية، الشفافية عند تقييم المعلومات.

نظرا لأهمية مهنة أعوان المحاسبة العمومية بالنسبة للدولة ، فإن المشرع الجزائري كان حريصا كل الحرص على التنظيم الجيد لها، ليكون أداؤها فعالاً، وهذا كان جلياً من خلال محتوى القانون القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 15 أوت 1990.

- الحوكمة بشكل عام هي مجموعة القوانين و القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسات من جهة، و الممولين و أصحاب المصالح من جهة أخرى كما تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي أهم المبادئ المطبقة في مجال حوكمة المؤسسات .
- يعد تبني مفهوم الحوكمة عامة، أمرا ضروريا لتسيير الأموال العمومية حيث تعمل الحوكمة على تحقيق كل من الرقابة القبلية والرقابة البعدية على مهام كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف.
- تطبيق آليات الحوكمة يعمل على كشف الانحرافات والتجاوزات وتقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح الأوضاع.
- التزام مسيري مؤسسات الجماعات المحلية بقوانين المحاسبة العمومية .

نتـــائج الدراسة الميدانية الاستقصائية

ناقشت الدراسة الميدانية الاستقصائية تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على محاسبة الجماعات المحلية؛ وهذا عن طريق عرض قائمة استقصاء على عينة مُكوَّنة من المحاسبين العموميين وأعوانهم والآمرين بالصرف وقسمت القائمة إلى ثلاث محاور، ناقش المحور الأول المتغير التابع في الدراسة والمتمثل في تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية، أما المحور الثاني فناقش المتغير المستقل والمتعلق بمدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية، أما المحور الثالث فناقش المتغير المستقل والمتعلق بمدى تأثير آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية.

أسفرت نتائج عملية الاستقصاء اتفاقا بين المستقصين منهم (المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف) على عدم تبني آليات الحوكمة بالشكل الكافي ، وهذا بناء على إجابات أفراد العينة التي كانت متفاوتة ؛خلصت الدراسة إلى عدم وجود وعي وإدراك من قبل المستقصي منهم لأهمية هذه المبادئ .

و خلصت الدراسة إلى وجود التزام من قبل أعوان المحاسبة العمومية المستقصى منهم بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية أثناء تأدية مهامهم؛ كما أسفرت الدراسة عن وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين التزام أعوان المحاسبة العمومية بإتباع إجراءاتها.

التوصيـــات

انطلاقا من الجانب النظري دراسة و النتائج المتوصل إليها نوصي بضرورة:

- وضع نظام للحوكمة معلن لكافة الإطراف المعنية بتطبيقه، يوضح واجبات ومسئوليات كل موظف في المؤسسة.
- البدء في التطبيق الفعلي لمبادئ الحوكمة للحد من الفساد الإداري.
- توسيع الممارسات الديمقراطية، ودعم وتحرير وسائل الإعلام للمساهمة في الكشف عن الفساد ومحاربته مع الأخذ بعين الاعتبار جهود التوعية للحد من انتشاره.
- تفعيل دور الرقابة في المؤسسات العمومية، ومنح حق المساءلة لضمان التسيير الفعال وحفظ المال العام، بالإضافة إلى ضمان نزاهة واستقلالية القضاء وذلك عن طريق سن تشريعات وقوانين صارمة ورادعة، تضمن محاسبة الفاسدين والمفسدين.
- إن الحل الأمثل والأصح لضمان جود نظام المحاسبة في مؤسسات الجماعات المحلية هو ضرورة وضع نظام رقابة صارم سواء الخاص بالرقابة القبلية أو الرقابة البعدية.

من خلال دراستنا لواقع العمل لآليات الحوكمة كنظام رقابي في مؤسسات الجماعات المحلية وجد أن هذه الآليات لازالت تحتاج إلى مزيد من التطوير بما يخدم الحوكمة المؤسسية، حيث أن القوانين والتشريعات التي تنظم عمل هذه الآليات لا تستجيب لمتطلبات لحوكمة الشركات في الجزائر، بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والمؤسسات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب.

أفاق الدراسـة:

إنهاء هذه الدراسة لا يعني الإلمام بكل الجوانب المتعلق به، فهي لا تخلو من النقائص والقصور فيها بالنظر إلى أهمية الدراسة وتشعبها ، لذا نقترح بعض الإشكاليات حتى تكون مواضيع بحث مستقبلية نذكر أهمها:

- اثر تطبيق الحوكمة الالكترونية على نظام المحاسبة العمومية .
- في ظل الحوكمة الالكترونية هل ستؤدي المحاسبة العمومية وظائفها بالشكل المطلوب.
- الحوكمة الالكترونية ومحاسبة الجماعات المحلية.

قائمــة المراجــع

المراجع بالعربية

الكتب العلمية:

1. إبراهيم بن داود، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010 .
2. براهيمي سهم و آخرون، **أبحاث في الإصلاح المالي تحت إشراف الدكتور مولود ديدان**، دار بلقيس، دار البيضاء، الجزائر، 2010 .
3. بن داود ابراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، القاهرة،2010 ، .
4. دنيدني يحي، **المالية العمومية**، الطبعة الثانية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، 2014 . ، الجزائر.
5. صلاح حسن، **تحليل وإدارة وحوكمة المخاطر المصرفية الالكترونية**، دار الكتاب الحديث، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2011.
6. علي زغدود، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4 ، الجزائر،.2011
7. محمد طارق يوسف، **حوكمة الشركات (بين النظرية والتطبيق)**، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، بدون سنة نشر.
8. محمد عمر باطويح، **الحوكمة ... تشريع وثقافة وسلوك**، كتاب حوكمة الشركات – اتحاد الشركات الاستثمارية–، مكتبة آفاق، 2011.
9. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، بدون طبعة، الدار الجامعية، مصر،2006.

المجلات العلمية:

1. سكوتي خالد، **دور الآمر بالصرف في مراقبة الميزانية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر العدد الثاني،15 –06–2017.
2. شنافي كفية، **آليات ومبادئ الحوكمة في شركات التامين دراسة مقارنة بين الشركة الجزائرية للتامين وإعادة التامين (CAAR) وشركة (AXA) للتامين**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 45، 2015.
3. مولود صابري، **قاضي مستشار أول بمديرية الدراسات ومعالجة معلومات بمجلس المحاسبة**، تصريح لجريدة الشروق اليومي بتاريخ 2016/02/14.

المذكرات والرسائل الجامعية:

1. أمجوج نوار ، **مجلس المحاسبة ، نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، رسالة الماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة منتوري قسنطينة ،2006-2007.
2. بلقيرويشي حياة ، **مجلس المحاسبة في الجزائريين الطموحات والتراجع**، رسالة ماجستير ،جامعة الجزائر -1- كلية الحقوق 2012/2011.
3. زواق كمال، **أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودوره في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال – دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر** –، أطروحة مقدّمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، ة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2019/2018.
4. شويخي سامية، **أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام** ، رسالة الماجستير ، جامعة تلمسان ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية،2011 – 2010 .
5. مكنية فريدة ، **دور مجلس المحاسبة في تسيير ومراقبة أملاك الدولة** ، رسالة ماجستير،الجزائر 2002 / 2001.

المحاضرات:

1- حملة سمير،**قانون المحاسبة العمومية**، * جامعة محمد لمين دباغين * سطيف 2،2022،2021.

2- براق عيسى،**محاضرات في المحاسبة العمومية**، جامعة البليدة2.

3- منصوري الزين، **محاضرة المحاسبة العمومية**، جامعة سعد دحلب البليدة.

الملتقيات الوطنية والدولية:

- أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، فندق شيراتون القاهرة، 24-26 سبتمبر 2005.

- أمال حاج جاب الله، **واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- بوقرة رابح،غانم هاجرة،**الحوكمة المفهوم الأهمية، مداخلة مقدمة ضمن أعمال الملتقى الوطنى الأول حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والادارى**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد خيضر المنعقدة بالفترة06 / 70فيفرى 2012 .
- حساني رقية،مروة كرامة، حمزة فاطمة،**آليات حوكمة الشركات ودوره افي الحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**،جامعة محمد خيضر- بسكرة -المنعقد في6-7ماي 2012 .
- حسين مصطفى هلالي،"**من أجل استراتيجية وطنية لحوكمة من منظور إدارة الدولة ولتمتع والحكم الرشيد**"،بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2007.
- عادل نقموش، **استراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- عقيلة حاج ميهوب سيدي موسى، **دور المراقب المالي في الرقابة على النفقات العمومية الملتزم بها للجماعات المحلية ترشيدا لعملية تنفيذ السياسة المحلية**، مجلة أكاديميا للعلوم السياسية، جامعة الجزائر03 - المجلد 06 ، العدد02 (2020).
- فريد كورتل،حوكمة المؤسسات، منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي الاول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق،أيام 15 و 16 اكتوبر.
- محاد عريوة، رابح بوقرة، **أهمية تطبيق الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة لقياس أداء القطاع العمومي المحلي،- دراسة لعينة من المجالس الشعبية-** الملتقى الدولي الثاني حول: الحوكمة والتنمية المحلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومخبر الدراسات والبحوث في التنمية الريفية LERDR، جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج،7-8 ديسمبر2016.

القوانين والمراسيم:

1. المرسوم التنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الآمرين بالصرف ومسؤولياتهم، الجريدة الرسمية العدد48 ، الصادر بتاريخ 23 يوليو 1997 .
2. المرسوم التنفيذي رقم96-56 مؤرخ في 22 يناير1996 ، يحدد انتقالية الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة.الأمر 20/95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.
3. المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 1993/01/09 المتعلق بقانون المالية لسنة 1993.
4. المرسوم التنفيذي 92-87 ،المؤرخ في 22 فيفري 1992 ، المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، العدد 15.
5. القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والمؤرخ في 15اوت 1990.
6. المرسوم 92-78،المؤرخ في 22 فيفري 1992، المتعلق بصلاحيات المفتشية العامة للمالية، العدد15.

الدراسات الالكترونية:

- نرمين أبو العطا، **حوكمة الشركات .. سبيل التقدم**، (www.cipe-arabia.org/files/html/art0811.htm، مركز المشروعات الدولية، تاريخ الإطلاع: 2022/04/19.

المراجع باللغة الفرنسية

1- Le ministre Achille Fould a codifié l'ensemble des règles de la comptabilité publique par le décret du 31 mai 1862. il a établi définitivement le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables. Voir ouvrage de Daniel Jorgensen et Daniel le bègue : le trésor et la politique financière, édition Montchrestien, paris 1988.

2- Jill Solomon and Aris Solomon, **Corporate Governance and Accountability**,John Wiley & Sons, England, 2004.

3- Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), **G20/OECD Principles of Corporate Governance**, France, 2015.

4- Zabihollah, Rezaee, **Corporate governance post–Sarbanes-Oxley: regulations, requirements, and integrated processes**, John Wiley & Sons, Inc, Canada, 2007.

الملاحـــق

الملحق رقم 01:

يوضح استبيان حول تأثير تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

السيد (ة) الفاضل (ة) المحترم (ة):

السَّلاَمُ عَلَيّكُم وَرَحْمَةُ الله وبَرَكَاتُه

تقوم الطالبتان بإعداد دراسة للحصول على درجة الماستر في المحاسبة بعنوان "**أثر تطبيق آليات الحوكمة على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية**". وقائمة الاستبيان الماثلة بين يديك الآن هي جزء من هذه الدراسة.

وتشير الطالبتان بدايةً إلى أن هدف الدراسة هو التعرف على مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية .

وتشكر لكم الطالبتان مقدماً حسن تعاونكم. كما أنه في ذات الوقت الذي نرجو فيه منكم الإجابة على العبارات الواردة بالقائمة،لما تشكله أرائكم واقتراحاتكم من أهمية في إتمام هذه الدراسة،نؤكد بأن البيانات والإجابات التي ستضعونها ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

والله ولي التوفيق...

- **معلومات ديموغرافية:** الرجاء وضع علامة (X) حول الفئة التي تُمثلك و المُعبر عنها بالمتغيرات التالية:

1. المؤهل العلمي:شهادة مهنية ☐ ليسانس☐ ماجستير ☐ ماستر/دكتوراه ☐
2. الوظيفة الحالية: محاسب رئيسي ☐عون محاسب ☐آمر بالصرف ☐ أخرى ..... ☐
3. الخبرة المهنية: أقل من 05 سنوات ☐ من 05 – 10 سنوات☐ أكثر من 10 سنوات ☐

- **المحور الأول: مدى تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية**

الرقم	بَيِّنْ مدى موافقتك (أو عدم موافقتك) عن تبني مبادئ الحوكمة في مؤسسات الجماعات المحلية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يتم وضع السياسات والاستراتيجيات لتوجيه أنشطة وأداء					

	جميع مؤسسات الجماعات المحلية					
02	يتم تخصيص الموارد المالية والبشرية لتنفيذ الأنشطة المطلوبة والتي عادة ما يكون مصرح عنها في الموازنة العامة للدولة.					
03	يتم وضع وفرض خطوط واضحة من المساءلة وذلك لتحميل الأشخاص مسؤولية أعمالهم وتحفيزهم على القيام بها بشكل صحيح					
04	يتم تحديد سلطة المنصب في ظل العمل الإداري على أساس حاجة شغل المنصب الفعلي الذي يتماشى مع الصلاحيات الموكلة للفرد.					
05	يتم إشراك جميع الرؤساء والمرؤوسين في تحقيق أهداف الإدارة					
06	يتم اعتماد مدونة قواعد السلوك الوظيفي وأخلاقيات الوظيفة العمومية كأداة هامة لغرس الأخلاقيات وتعزيز قيم النزاهة.					
07	يوجد إشراف مستمر للتأكد من تنفيذ السياسات والإجراءات الموضوعة حيز التنفيذ.					
08	يتم التأكد وبشكل دوري من أن الأداء قد لبّى التوقعات والاحتياجات ضمن إطار القوانين والتشريعات والسياسات العامة					
09	يتم رفع تقارير أداء وتقارير مالية دورية لمدقق مستقل (محافظ حسابات) للتأكد من صحتها ودقتها.					
10	يتم تطبيق مبدأ المساءلة وفرض العقوبات بحق أي شخص استغل سلطاته وأساء استخدام الموارد لغير الغرض المنشود.					
11	يتم تحديد أسباب الإخفاق في إنجاز الأهداف المالية أو					

	الإجرائية، أو عند الكشف عن وجود مشاكل إجراءات العمل أو هدر في المال العام .					
12	يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في إعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والإيرادات.					
13	يتم الأخذ بآراء وملاحظات وتوصيات المدققين والمراقبين عند اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومعالجة مواطن الضعف والقصور في الأداء.					

المحور الثاني: مدى الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية

الرقم	بَيِّنْ مدى موافقتك (أو عدم موافقتك) عن الالتزام بإتباع إجراءات المحاسبة العمومية في مؤسسات الجماعات المحلية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	في نظام المحاسبة العمومية الذي تخضع له الجماعات المحليةيتم الفصل بين وظيفة الآمر بالصرف والمحاسب العمومي					
02	يمتنع أعضاء المجالس الولائية والبلدية عن ممارسة وظيفة المحاسب العمومي فينفس دائرة الاختصاص.					
03	يقوم الآمرون بالصرف بتنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمرحلة الإدارية، بينما يقوم المحاسبون العموميون بتنفيذ إجراءات المرحلة المحاسبية.					
04	يقوم الآمر بالصرف بتنفيذ إجراءات إثبات حقوق الدائن العمومي وتصفيتها ثم الأمر بتحصيلها					
05	يقوم المحاسب العمومي بالتحقق من أن الإيرادات مرخص بها في قانون المالية، وأن الآمر بالصرف المعني يملك صلاحية الأمر بذلك					
06	يلتزم الآمر بالصرف بالنفقة العمومية وهو الذي يقدر مبلغها					

	ويأمر بتسديدها بعد التأكد من تنفيذ موضوعها.					
07	يقوم المحاسب العمومي بمراقبة مدى مطابقة النفقات العمومية لقواعد المحاسبة العمومية ويتولى تسديدها ماديا لصالح الأشخاص المعنيين بها					
08	لا يقوم المحاسب العمومي بصرف الأموال إلا إذا تحصل على أمر من الآمر بالصرف مطابق في شكله ومضمونه لقواعد المحاسبة العمومية.					

- المحور الثالث:مدى تأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية

الرقم	**بَيِّنْ مدى موافقتك (أو عدم موافقتك)لتأثير آليات الحوكمة كنظام رقابي على جودة نظام محاسبة الجماعات المحلية**	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تسمح الرقابة المالية القبلية بتصحيح استعمال النفقة أيقبل أن تترتب عنها ديون تجاه الهيئات العمومية المعنية.					
02	تسمح الرقابة المالية البعدية بمحاسبة الآمرين بالصرف ، و كذا المحاسبين العموميين.					
03	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين و التعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.					
04	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من عدم تجاوز الوحدات النقدية في الإنفاق وحدود الاعتمادات المقررة من خلال مراجعة مستندات الصرّف، وصحة توقيع الموكل لهم سلطة الاعتماد.					
05	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من كفاية المعلومات والأنظمة المحاسبية والإجراءات المستخدمة.					
06	تسمح الرقابة المالية بالتأكد من مدى التزام الإدارة في					

	تنفيذها للميزانية وفقاً للسياسة المعتمدة.					
07	تسمح الرقابة المالية ببيان آثار التنفيذ على مستوى النشاط الاقتصادي واتجاهه.					
08	تساهم الرقابة القضائية لمجلس المحاسبة في مجال تسيير الميزانية والمالية في تحديد المسؤوليات وتوقيع الجزاءات.					
09	تساهم الرقابة الإدارية لمجلس المحاسبة على الحسابات الإدارية في تحسين مردودية الهيئات الخاضعة لرقابته.					
10	تساهم رقابة المفتشية العامة للمالية في تحديد جميع النقائص والتجاوزات إلى جانب تقديم الاقتراحات اللازمة لتصحيح الوضع.					
11	تسمح رقابة المفتشية العامة للمالية بتقييم مدى فعالية وكفاية التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الجماعات المحلية.					
12	تسمح الرقابة المالية بالكشف عن الانحرافات والتأكد من مدى مطابقة العمليات المالية للقوانين والتعليمات وضمان سلامة التصرفات المالية.					

الملحق رقم 02

Corrélations

Variables		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	a8	a9	a10	a11	a12	a13	T1
a1	Corrélation de Pearson	1	-,302	,167	-,547**	,266	-,585**	,408*	,134	-,418*	,388*	,303	-,302	,417*	,011
	Sig. (bilatérale)		,105	,379	,002	,156	,001	,025	,481	,021	,034	,104	,105	,022	,955
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a2	Corrélation de Pearson	-,302	1	,302	,224	-,044	,112	-,277	-,443*	,617**	-,252	,154	,659**	,120	,500**
	Sig. (bilatérale)	,105		,105	,235	,819	,556	,138	,014	,000	,179	,415	,000	,527	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a3	Corrélation de Pearson	,167	,302	1	-,390*	-,241	-,485**	-,102	-,267	,589**	,179	,792**	,302	,544**	,603**
	Sig. (bilatérale)	,379	,105		,033	,199	,007	,591	,153	,001	,344	,000	,105	,002	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a4	Corrélation de Pearson	-,547**	,224	-,390*	1	-,418*	,670**	-,024	-,334	,356	-,387*	-,156	,400*	-,334	,187
	Sig. (bilatérale)	,002	,235	,033		,021	,000	,900	,071	,054	,035	,409	,028	,071	,321
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a5	Corrélation de Pearson	,266	-,044	-,241	-,418*	1	,112	,429*	,116	-,633**	,337	-,209	-,262	,047	-,022
	Sig. (bilatérale)	,156	,819	,199	,021		,557	,018	,541	,000	,069	,267	,162	,804	,909
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a6	Corrélation de Pearson	-,585**	,112	-,485**	,670**	,112	1	,009	-,221	,082	-,318	-,262	,112	-,421*	,139
	Sig. (bilatérale)	,001	,556	,007	,000	,557		,963	,240	,666	,087	,162	,556	,021	,465
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a7	Corrélation de Pearson	,408*	-,277	-,102	-,024	,429*	,009	1	,327	-,503**	,128	,385*	-,277	-,144	,191
	Sig. (bilatérale)	,025	,138	,591	,900	,018	,963		,077	,005	,501	,036	,138	,447	,312
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a8	Corrélation de Pearson	,134	-,443*	-,267	-,334	,116	-,221	,327	1	-,522**	,112	-,162	-,443*	-,417*	-,437*
	Sig. (bilatérale)	,481	,014	,153	,071	,541	,240	,077		,003	,557	,393	,014	,022	,016
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a9	Corrélation de Pearson	-,418*	,617**	,589**	,356	-,633**	,082	-,503**	-,522**	1	-,294	,420*	,757**	,327	,618**
	Sig. (bilatérale)	,021	,000	,001	,054	,000	,666	,005	,003		,115	,021	,000	,078	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a10	Corrélation de Pearson	,388*	-,252	,179	-,387*	,337	-,318	,128	,112	-,294	1	-,081	,018	,456*	,163
	Sig. (bilatérale)	,034	,179	,344	,035	,069	,087	,501	,557	,115		,672	,925	,011	,389
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a11	Corrélation de Pearson	,303	,154	,792**	-,156	-,209	-,262	,385*	-,162	,420*	-,081	1	,154	,322	,664**

	Sig. (bilatérale)	,104	,415	,000	,409	,267	,162	,036	,393	,021	,672		,415	,082	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a12	Corrélation de Pearson	-,302	,659**	,302	,400*	-,262	,112	-,277	-,443*	,757**	,018	,154	1	,530**	,719**
	Sig. (bilatérale)	,105	,000	,105	,028	,162	,556	,138	,014	,000	,925	,415		,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a13	Corrélation de Pearson	,417*	,120	,544**	-,334	,047	-,421*	-,144	-,417*	,327	,456*	,322	,530**	1	,552**
	Sig. (bilatérale)	,022	,527	,002	,071	,804	,021	,447	,022	,078	,011	,082	,003		,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
T1	Corrélation de Pearson	,011	,500**	,603**	,187	-,022	,139	,191	-,437*	,618**	,163	,664**	,719**	,552**	1
	Sig. (bilatérale)	,955	,005	,000	,321	,909	,465	,312	,016	,000	,389	,000	,000	,002	
	N	30	30	30	30	30	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).

الملحق رقم 03

Corrélations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	T2
b1	Corrélation de Pearson	1	,733**	,098	,155	,722**	-,248	-,046	,627**	,773**
	Sig. (bilatérale)		,000	,607	,414	,000	,186	,808	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b2	Corrélation de Pearson	,733**	1	,000	,000	,470**	-,272	,031	,365*	,566**
	Sig. (bilatérale)	,000		1,000	1,000	,009	,146	,872	,047	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b3	Corrélation de Pearson	,098	,000	1	,253	,480**	,149	-,270	,160	,385*
	Sig. (bilatérale)	,607	1,000		,177	,007	,432	,150	,398	,036
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b4	Corrélation de Pearson	,155	,000	,253	1	,190	,236	-,426*	,253	,355
	Sig. (bilatérale)	,414	1,000	,177		,315	,210	,019	,177	,054
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b5	Corrélation de Pearson	,722**	,470**	,480**	,190	1	,256	-,029	,840**	,963**
	Sig. (bilatérale)	,000	,009	,007	,315		,173	,879	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b6	Corrélation de Pearson	-,248	-,272	,149	,236	,256	1	-,553**	,149	,191
	Sig. (bilatérale)	,186	,146	,432	,210	,173		,002	,432	,311
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b7	Corrélation de Pearson	-,046	,031	-,270	-,426*	-,029	-,553**	1	,236	-,022
	Sig. (bilatérale)	,808	,872	,150	,019	,879	,002		,209	,910
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
b8	Corrélation de Pearson	,627**	,365*	,160	,253	,840**	,149	,236	1	,898**
	Sig. (bilatérale)	,000	,047	,398	,177	,000	,432	,209		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
T2	Corrélation de Pearson	,773**	,566**	,385*	,355	,963**	,191	-,022	,898**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,036	,054	,000	,311	,910	,000	
	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).

الملحق رقم 04

Corrélations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9	c10	c11	c12	T3
c1	Corrélation de Pearson	1	,147	-,317	,150	-,050	,208	,220	,473**	-,075	,508**	,279	,194	,638**
	Sig. (bilatérale)		,438	,088	,428	,792	,269	,243	,008	,694	,004	,136	,343	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c2	Corrélation de Pearson	,147	1	-,590**	-,342	,062	,049	-,211	,115	-,018	,584**	-,186	,008	,211
	Sig. (bilatérale)	,438		,001	,065	,744	,796	,263	,543	,926	,001	,325	,970	,262
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c3	Corrélation de Pearson	-,317	-,590**	1	,622**	,217	-,202	,083	,201	,153	-,595**	,105	,062	,025
	Sig. (bilatérale)	,088	,001		,000	,248	,285	,663	,287	,419	,001	,581	,764	,897
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c4	Corrélation de Pearson	,150	-,342	,622**	1	-,036	-,453*	,086	,670**	,010	-,215	,162	-,369	,142
	Sig. (bilatérale)	,428	,065	,000		,851	,012	,653	,000	,957	,255	,392	,063	,455
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c5	Corrélation de Pearson	-,050	,062	,217	-,036	1	-,014	-,243	-,185	,056	-,431*	-,214	,242	,051
	Sig. (bilatérale)	,792	,744	,248	,851		,941	,195	,327	,768	,018	,255	,234	,788
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c6	Corrélation de Pearson	,208	,049	-,202	-,453*	-,014	1	-,249	,060	,367*	-,085	,503**	,750**	,453*
	Sig. (bilatérale)	,269	,796	,285	,012	,941		,184	,755	,046	,655	,005	,000	,012
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c7	Corrélation de Pearson	,220	-,211	,083	,086	-,243	-,249	1	,028	-,216	,257	,336	-,306	,245
	Sig. (bilatérale)	,243	,263	,663	,653	,195	,184		,885	,252	,170	,070	,128	,193
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c8	Corrélation de Pearson	,473**	,115	,201	,670**	-,185	,060	,028	1	,003	,243	,481**	,046	,609**
	Sig. (bilatérale)	,008	,543	,287	,000	,327	,755	,885		,986	,196	,007	,822	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c9	Corrélation de Pearson	-,075	-,018	,153	,010	,056	,367*	-,216	,003	1	-,107	,544**	,256	,440*
	Sig. (bilatérale)	,694	,926	,419	,957	,768	,046	,252	,986		,573	,002	,208	,015

	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c10	Corrélation de Pearson	,508**	,584**	-,595**	-,215	-,431*	-,085	,257	,243	-,107	1	,089	,005	,387*
	Sig. (bilatérale)	,004	,001	,001	,255	,018	,655	,170	,196	,573		,642	,980	,035
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c11	Corrélation de Pearson	,279	-,186	,105	,162	-,214	,503**	,336	,481**	,544**	,089	1	,247	,755**
	Sig. (bilatérale)	,136	,325	,581	,392	,255	,005	,070	,007	,002	,642		,225	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
c12	Corrélation de Pearson	,194	,008	,062	-,369	,242	,750**	-,306	,046	,256	,005	,247	1	,467*
	Sig. (bilatérale)	,343	,970	,764	,063	,234	,000	,128	,822	,208	,980	,225		,016
	N	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26
T3	Corrélation de Pearson	,638**	,211	,025	,142	,051	,453*	,245	,609**	,440*	,387*	,755**	,467*	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,262	,897	,455	,788	,012	,193	,000	,015	,035	,000	,016	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق رقم 05:

Corrélations

		T1	T2	T3	T
T1	Corrélation de Pearson	1	-,119	,584**	,598**
	Sig. (bilatérale)		,532	,001	,000
	N	30	30	30	30
T2	Corrélation de Pearson	-,119	1	,224	,651**
	Sig. (bilatérale)	,532		,234	,000
	N	30	30	30	30
T3	Corrélation de Pearson	,584**	,224	1	,818**
	Sig. (bilatérale)	,001	,234		,000
	N	30	30	30	30
T	Corrélation de Pearson	,598**	,651**	,818**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الملحق رقم 06:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,223	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,514	12

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,695	8

الملحق رقم 07:

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	a7	a8	a9	a10	a11	a12	a13	T1
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,20	4,27	4,00	3,93	4,30	4,03	3,80	3,87	2,90	4,23	3,57	4,27	3,57	3,9179
Ecart-type		,407	,450	1,017	,868	,702	1,189	,664	,507	1,094	,568	,728	,450	,935	,24236

الملحق رقم 08:

Statistiques

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	b8	T2
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne		4,43	4,60	4,17	4,33	3,67	3,80	4,27	4,33	4,2000
Ecart-type		,774	,498	,379	,479	,884	,610	,450	,758	,35447

الملحق رقم 09:

Statistiques

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	c8	c9	c10	c11	c12	T3
N	Valide	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	26	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	0
Moyenne		4,40	4,27	4,10	3,93	3,90	3,93	3,30	3,93	4,03	3,33	4,37	4,15	3,9699
Ecart-type		,724	,583	,481	,254	,759	,640	,952	,785	,890	,844	,615	,675	,26216

الملحق رقم 10:

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	4,259	,541		7,878	,000
	T2	-,081	,128	-,119	-,634	,532

a. Variable dépendante : T1

الملحق رقم 11:

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,775	,564		3,146	,004
	T3	,540	,142	,584	3,806	,001

a. Variable dépendante : T1

الملحق رقم 12:

Corrélations

		T1	T3
Corrélation de Pearson	T1	1,000	,584
	T3	,584	1,000
Sig. (unilatérale)	T1		,000
	T3	,000	
N	T1	30	30
	T3	30	30