



جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم تجارية



أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم
في شعبة علوم تجارية تخصص: دراسات محاسبية، جباية وندفيع

بعنوان:

دور الرقابة العمومية في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية للقطاع العمومي
-دراسة حالة المفتشية العامة للمالية-

إشراف الأستاذة:

سارة لعبني

إعداد الطالب:

ياسين حمود

لجنة المناقشة:

رئيساً

مشرفاً

عضواً

عضواً

عضواً

عضواً

جامعة الجزائر 3

جامعة الجزائر 3

جامعة الجزائر 3

جامعة برج بوعريش

جامعة بومرداس

جامعة الجزائر 3

أ. د محمد طويلب

د. سارة لعبني

د. بلال قندوز

د. نور الدين رافع

أ. د حمزة شعيب

د. كمال بن يخلف

الطبعة الجامعية 2024/2025 م 1446/1447 هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عَنْ عَائِشَةَ رَضِيَ اللَّهُ عَنْهَا قَالَتْ: قَالَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ:

إِنَّ اللَّهَ يُحِبُّ
إِذَا عَمِلَ أَحَدُكُمْ عَمَلًا أَنْ

يُتِمَّهُ

صَدَقَ رَسُولُ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ وَهُوَ الصَّادِقُ الْمَصْدُوقُ

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

"رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحاً ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين" (النمل الآية 19) صدق الله العظيم .

يسجد الطالب شكراً وعرفاناً بعظيم فضله وكرمه، أن أنعم عليه بالصبر، ومنحه القدرة والعزيمة، ويسر له كل السبل لإتمام هذه الدراسة .

ويطيب للطالب بعد أن انتهى من إعداد الدراسة بفضل الله أن يتوجه بخزير الشكر وعظيم التقدير إلى الأستاذ الدكتور لعبي عمر والأستاذة الدكتورة لعبي سامة الذي تفضلت بالإشراف على هذه الرسالة، لما قدمته من عناية ورعاية ونصح وإرشاد طيلة فترة الدراسة، فلها مني عظيم الشكر والتقدير والامتنان والوفاء والعرفان بالفضل .

إلى الأساتذة الكرام، أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الرسالة وتحملهم عناء قراءة وتقويم الدراسة، وتهذيب تواتها والإبانة عن مواطن القصور فيها وتقديمهم الآراء السديدة لإغنائها .

إلى كل من وجدت عندهم الدعم والتشجيع، وإلى كل من قدم لي العون والمساعدة سواء بالقول أو الفعل أو العمل أو الدعاء، لهم مني جميعاً كل الشكر والتقدير والامتنان .
وألف شكر إلى كل معلم وأستاذ إستمدت منه ولو بذرة علم منذ بداية الدرب الدراسي .

والله ولي توفيق

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
"وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ" صدق الله العظيم
أهدي هذا العمل المتواضع . . .

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك . . ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك . .
ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك . . ولا تطيب الجنة إلا برويتك .
"الله جل جلاله"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة . . ونصح الأمة . . إلى نبي الرحمة ونور العالمين .
"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى ملاكي في الحياة . . إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان، والتفاني . . إلى بسملة الحياة وسر الوجود . .
إلى من كان دعاؤها سر نجاحي وحنانها بلسم جرحي . . إلى أغلى الحبايب .
"أمي الحبيبة"

إلى من كلله الله بالهبة والوقار . . إلى من علمني العطاء بدون انتظار . . إلى من أحمل اسمه بكل اقتدار . .
إلى من سعى وشقي لأنعم بالراحة والهناء . . إلى الذي لم يخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح .
"أبي العزيز الغالي رحمه الله"

إلى رياحين حياتي الذين حبهم يجري في عروقي، إلى من شاركوني حلوهذا الزمان ومره وجمعنا بيت واحد
جدرانه التعاون والوفاء وسقفه الحبة الأبدية، إلى من أحاطوني بالعون والدعاء .
"إخوتي الأعزاء"

إلى من شاركني طعم الحياة وبادلتي الإخلاص والوفاء وكانت لي نعم الرفيق .
"زوجتي"

إلى من حلت بركة وجودهم في حياتي، ومن ملأت ضحكاتهم الجميلة عمري، أهدي هذا البحث .
"أولادي الأعزاء"

إلى كل العائلة الكريمة من أكبرهم وإلى أصغرهم كل باسمه وجسمه .

إلى كل من رافقني في درب العلم، إلى أعز الأصدقاء، إلى كل طالب علم أو معرفة، وجميع من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم
مذكرتي، إلى كل من ساندني من قريب أو من بعيد ولو بكلمة طيبة .

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

البسملة	
شكر وتقدير	
الإهداء	
I	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الملاحق
IX	الملخص
مقدمة	
أ	أولاً: توطئة
ب	ثانياً: إشكالية وتساؤلات الدراسة
ب	ثالثاً: فرضيات الدراسة
ج	رابعاً: أهداف الدراسة
ج	خامساً: أهمية الدراسة
د	سادساً: منهج الدراسة
د	سابعاً: صعوبات الدراسة
هـ	ثامناً: الدراسات السابقة
و	تاسعاً: هيكل الدراسة
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسات الاقتصادية العمومية
3	المطلب الأول: تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية
11	المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية

فهرس المحتويات

14	المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية العمومية وأشكالها
16	المبحث الثاني: مفهوم، أهمية وآليات الرقابة العمومية في المؤسسات العمومية
16	المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها
19	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة العمومية
20	المطلب الثالث: آليات الرقابة العمومية وأهميتها
22	المبحث الثالث: أجهزة الرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية
22	المطلب الأول: رقابة الجهات المركزية على المؤسسات الاقتصادية العمومية
24	المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية
29	المطلب الثالث: رقابة مجلس المحاسبة على المؤسسات الاقتصادية العمومية
35	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	
37	تمهيد
38	المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات
38	المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات
47	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات
52	المطلب الثالث: ركائز وأبعاد حوكمة المؤسسات
58	المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة المؤسسات
58	المطلب الأول: الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات
61	المطلب الثاني: نماذج حوكمة المؤسسات
66	المطلب الثالث: نظريات حوكمة المؤسسات
77	المبحث الثالث: مبادئ الحوكمة
77	المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
88	المطلب الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية

فهرس المحتويات

89	المطلب الثالث: المبادئ الصادرة من بعض الهيئات الدولية
94	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية	
96	تمهيد
97	المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات
97	المطلب الأول: آلية هيكل الملكية المركزة
99	المطلب الثاني: آلية مجلس الإدارة ولجانه
107	المطلب الثالث: آلية التدقيق الداخلي
115	المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات
115	المطلب الأول: التدقيق الخارجي
120	المطلب الثاني: آلية السوق وعمليات الاستحواذ والاندماج
122	المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي
124	المبحث الثالث: العلاقة النظرية للرقابة العمومية وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية
124	المطلب الأول: دور الرقابة العمومية في تجسيد مبادئ حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية
126	المطلب الثاني: دور الرقابة العمومية في تجسيد آليات حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية
130	المطلب الثالث: تحديات ومشاكل الرقابة العمومية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائية
134	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة	
136	تمهيد
137	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة
137	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
138	المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

فهرس المحتويات

152	المطلب الثالث: منهج وحدود الدراسة
154	المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
154	المطلب الأول: تحليل التوزيع الديمغرافي لعينة الدراسة
159	المطلب الثاني: اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول محاورها
173	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
181	المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة
181	المطلب الأول: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بدور المفتشية العامة للمالية في تفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية
183	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بدور المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية
185	المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بتحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيل الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية
186	خلاصة الفصل
الختاتمة	
188	أولاً: خلاصة الدراسة
188	ثانياً: النتائج العامة للدراسة
191	ثالثاً: التوصيات والمقترحات
192	رابعاً: آفاق الدراسة
194	قائمة المراجع
217	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
118	أنواع التدقيق الخارجي	1-3
138	الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة	1-4
140	مقياس ليكارت الخماسي	2-4
141	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الأول- مجلس الادارة-	3-4
142	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول- التدقيق الداخلي-	4-4
143	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الثاني- التدقيق الخارجي-	5-4
144	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الثاني- التنظيم القانوني-	6-4
146	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الثالث- مبدأ الافصاح والشفافية-	7-4
147	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الثالث- حماية حقوق أصحاب المصلحة-	8-4
148	نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثالث من المحور الثالث- حماية المال العام-	9-4
150	معاملات الثبات (حسب ألفا كرونباخ)	10-4
151	نتائج اختبار Kolmogorov-smirnov	11-4
160	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول-المحور الأول	12-4
162	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الأول	13-4
163	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول-المحور الثاني	14-4
165	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الثاني	15-4
167	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول-المحور الثالث	16-4
169	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الثالث	17-4
170	نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثالث للمحور الثالث	18-4
174	اختبار T-TEST للمحور الأول-البعد الأول-: رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الادارة	19-4
175	اختبار T-TEST للبعد الثاني -المحور الأول: رقابة المفتشية العام للمالية والتدقيق الداخلي	20-4

فهرس الجداول

176	اختبار T-TEST البعد الأول-المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي	21-4
177	اختبار T-TEST البعد الثاني-المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني	22-4
178	اختبار T-TEST البعد الأول- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية	23-4
179	اختبار T-TEST البعد الثاني-المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة	24-4
180	اختبار T-TEST البعد الثالث-المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام	25-4

فهرس الجداول

175	اختبار T-TEST للبعد الثاني -المحور الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي	20-4
176	اختبار T-TEST البعد الأول-المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي	21-4
177	اختبار T-TEST البعد الثاني-المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني	22-4
178	اختبار T-TEST البعد الأول- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية	23-4
179	اختبار T-TEST البعد الثاني-المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة	24-4
180	اختبار T-TEST البعد الثالث-المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام	25-4

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية.	1-1
31	الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	2-1
47	خصائص حوكمة المؤسسات	1-2
52	الهدف من الحوكمة وسبل الاستفادة منها	2-2
54	ركائز حوكمة المؤسسات	3-2
57	أبعاد حوكمة المؤسسات	4-2
60	الأطراف الفاعلة في تحقيق حوكمة المؤسسات	5-2
62	آلية النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة	6-2
65	آلية نموذج الحوكمة الألمانية	7-2
66	آلية عمل النموذج الياباني	8-2
70	المشاكل المترتبة على نظرية الوكالة	9-2
75	نظرية أصحاب المصالح	10-2
76	الاعتماد على الموارد	11-2
105	أهمية لجنة التدقيق	1-3
154	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الجنس	1-4
155	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	2-4
156	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص	3-4
157	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الرتبة الوظيفية	4-4
158	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية	5-4
159	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المستوى العلمي	6-4
172	تحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيلها لحوكمة المؤسسات الاقتصادية	7-4

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
217	الاستبيان	1
224	مخرجات التحليل لبرنامج spss	2

المخلص

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور الرقابة العمومية، ممثلةً بالمفتشية العامة للمالية، في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر. لتحقيق هذا الهدف، تم اعتماد المنهج التحليلي باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات. وُزعت الاستبيانات على عينة تضم 63 موظفاً يعملون في المفتشية العامة للمالية، ممن لهم علاقة مباشرة برقابة هذه المؤسسات ويساهمون في تطبيق مبادئ الحوكمة. خضعت البيانات المجمعة للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، بغرض اختبار العلاقة بين دور رقابة المفتشية العامة للمالية وآليات الحوكمة الداخلية والخارجية في المؤسسات العمومية الاقتصادية، بالإضافة إلى دراسة طبيعة دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة وتحليل التحديات التي تواجهها لتحقيق ذلك.

توصلت الدراسة إلى أن المفتشية العامة للمالية تؤدي دوراً إيجابياً في دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، إلا أن هذا الدور يعاني من عراقيل ترتبط بضعف استقلاليتها وتداخل مهامها مع بعض الهيئات الرقابية الأخرى. بناءً على هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة اتخاذ تدابير فعّالة لتعزيز استقلالية المفتشية العامة للمالية وتوضيح اختصاصاتها بشكل أفضل لضمان تحقيق أهداف الحوكمة بصورة أكثر فعالية.

الكلمات المفتاحية: رقابة عمومية، مؤسسات اقتصادية عمومية، حوكمة، آليات الحوكمة.

Abstract:

This study aimed to analyze the role of public oversight, represented by the General Inspectorate of Finance, in activating corporate governance for public economic institutions in Algeria. To achieve this objective, the analytical method was adopted, using a questionnaire as the primary data collection tool. The questionnaires were distributed to a sample of 63 employees working within the General Inspectorate of Finance, all of whom are directly involved in the oversight of these institutions and contribute to the implementation of governance principles. The collected data was subjected to statistical analysis using the Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) software, with the aim of examining the relationship between the oversight conducted by the General Inspectorate of Finance and the internal and external governance mechanisms in these institutions, while also studying the nature of its role in implementing governance principles and analyzing the challenges it faces in this regard.

The study concluded that the General Inspectorate of Finance plays a positive role in supporting and activating the governance of public economic institutions. However, this role is hindered by obstacles such as limited autonomy and overlapping responsibilities with other regulatory bodies. Based on these findings, the study recommended effective measures to strengthen the independence of the General Inspectorate of Finance and clarify its scope of authority to ensure the more effective achievement of governance objectives.

Keywords: Public Oversight, Public Economic Institutions, Governance, Internal Mechanisms, External Mechanisms.

مقدمة

أولاً: توطئة:

شهدت المؤسسات العمومية الاقتصادية تطوراً ملحوظاً على مدار العقود الماضية، حيث أصبحت أحد الركائز الأساسية في دعم الاقتصادات الوطنية، خصوصاً في الدول النامية التي تعتمد عليها لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية على غرار الجزائر. وشهدت العديد من التطورات استجابة للتغيرات الاقتصادية المحلية، حيث فرض عليها إعادة هيكلة عملياتها وتحسين إدارتها لمواكبة التحديات المتزايدة من خلال سن العديد من التنظيمات القانونية التي تعمل على ذلك، خاصة بالنظر إلى أهميتها البالغة بالنسبة للاقتصاد.

رغم سعي المشرع الجزائري لسن مواد وتنظيمات من شأنها تعزيز عمل المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنها تواجه العديد من التحديات، مثل تطور الهياكل الإدارية، ضعف الشفافية، والحاجة إلى تعزيز الرقابة الداخلية والخارجية لتفعيل مبادئ الحوكمة. ومن هنا تنبع أهمية الرقابة العمومية كآلية أساسية لضمان حسن إدارة الموارد، حماية المال العام، وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات على غرار بلوغ هدف الشفافية والإفصاح.

لبلوغ مختلف الأهداف السابقة سعت الجزائر على غرار مختلف دول العالم لتبني معايير الحوكمة لخطوة إستراتيجية لتعزيز النظام التسييري لمؤسساتها وتحسين كفاءتها، وهذا من خلال وضع ميثاق وطني ينظم الحكم الراشد بالجزائر سواء تعلق الأمر بمبادئه أو آلياته.

إن الأهمية البالغة التي تشهدها المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر وخاصة أنها مرتبطة بقطاعات إستراتيجية وحيوية جعل من تفعيل حوكمتها أمراً بالغ الأهمية، ونظراً لطبيعة الاقتصاد الجزائري وخصوصية النظام الإداري فلم يكن وضع هذا الميثاق كافياً لبلوغ درجات تطبيق عالية، مما حتم وضع هياكل رقابية تتمتع بالاستقلالية تعمل على تفعيل هذا الميثاق في هذه المؤسسات.

تعدّ الرقابة العمومية أحد الركائز الأساسية لضمان كفاءة واستدامة المؤسسات العمومية سواء كانت ذات طبيعة إدارية أو اقتصادية، حيث إنها تشكّل الأداة الأكثر فاعلية لتحقيق الشفافية وحماية المال العام. وفي ظل تعاظم دور المؤسسات العمومية الاقتصادية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، يصبح تعزيز الرقابة العمومية ضرورة لا غنى عنها لمواكبة التحديات التي تواجهها هذه المؤسسات. إلا أن التغيرات القانونية التي تضم هيئات الرقابة العمومية في الجزائر سواء تعلق الأمر بمجلس المحاسبة أو المفتشية العامة للمالية، وتغيير أدوارها بشكل كبير جعل من البحث والتدقيق في دورها في حماية المال العام المسير من قبل المؤسسات العمومية الاقتصادية أمراً بالغ الأهمية.

ثانياً: إشكالية وتساؤلات الدراسة:

في ظل التحديات الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر، برزت الحاجة الملحة إلى تعزيز الحوكمة كوسيلة لضمان الشفافية والمساءلة، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد العامة. ورغم أن الرقابة العمومية تشكل الأداة الأساسية لتفعيل مبادئ الحوكمة، إلا أن التحديات التي تواجهها وتعدد هياكلها، جعلت من دراسة طبيعة دورها أمراً بالغ الأهمية. وبهذا تطرح الإشكالية التالية:

"كيف يمكن للرقابة العمومية من خلال رقابة المفتشية العامة للمالية أن تساهم في تفعيل مبادئ وآليات الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية؟"

من خلال الاشكالية الرئيسية للدراسة، يمكن أن نصيغ بعض الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هو دور رقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل الآليات الداخلية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟
2. ما هو دور رقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل الآليات الخارجية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟
3. ما هو دور رقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟
4. ما هي أهم التحديات التي تواجهها المفتشية العامة للمالية في تفعيل الآليات الداخلية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة:

من خلال الأسئلة الفرعية السابقة نقدم الفرضيات التالية:

1. الفرضية الفرعية الأولى: وتنقسم هذه الفرضية إلى فرضيتين جزئيتين:
 - أ. الفرضية الجزئية الأولى: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
 - ب. الفرضية الجزئية الثانية: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
2. الفرضية الفرعية الثانية: تنقسم إلى فرضيتين جزئيتين كالتالي:
 - أ. الفرضية الجزئية الأولى: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل التدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

ب. الفرضية الجزئية الثانية: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل دور التنظيم القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

3. الفرضية الفرعية الثالثة: تنقسم إلى ثلاث فرضيات جزئية كالتالي:

أ. الفرضية الجزئية الأولى: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

ب. الفرضية الجزئية الثانية: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

ج. الفرضية الجزئية الثالثة: يوجد دور موجب لرقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبدأ حماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

رابعاً: أهداف الدراسة:

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

1. الوقوف أحد الهياكل الرئيسية للرقابة العمومية والمتمثل في المفتشية العامة للمالية ودورها في تفعيل الآليات الداخلية للحكومة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

2. اكتشاف العلاقة بين المفتشية العامة للمالية ودورها في تفعيل الآليات الخارجية للحكومة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

3. تحديد دور المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

4. اكتشاف التحديات التي تواجه الرقابة العمومية عموماً والمفتشية العامة خصوصاً في إطار تفعيلها لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

خامساً: أهمية الدراسة:

تتجلى الأهمية العلمية والعملية لهذا الموضوع بشكل واضح عند التركيز على دور المفتشية العامة للمالية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية. على الصعيد العلمي، يمكن دراسة المفتشية كآلية رئيسية لضمان تطبيق مبادئ الحوكمة، حيث توفر إطاراً نظرياً لفهم العلاقة بين الرقابة والإفصاح والشفافية، ويتعدى ذلك لتوضيح دورها في حماية المال العام وتحسين الأداء المؤسسي للمؤسسات محل الدراسة.

أما من الناحية العملية، فإن المفتشية العامة للمالية تؤدي دوراً استراتيجياً في مراقبة المؤسسات الاقتصادية العمومية وضمان الإفصاح عن المعلومات المالية والإدارية في الوقت المناسب. تسهم المفتشية في مكافحة الفساد وتقليل الهدر من خلال الكشف عن التجاوزات والتلاعبات، مما يعزز الثقة بين أصحاب المصلحة ويدعم استدامة هذه المؤسسات. مما يلزم بضرورة البحث في هذه المواضيع المهمة والتفصيل فيها.

سادساً: منهج الدراسة:

لإجراء هذه الدراسة على نحو علمي دقيق وشامل، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كإطار منهجي رئيسي. حيث كان المنهج الوصفي أساسياً في الجانب النظري من الدراسة، من خلال تحديد وضبط المتغيرات المعتمدة واستعراضها، مستنداً إلى تشكيلة واسعة من المصادر والمراجع ذات الصلة بالموضوع، والتي شملت الكتب العلمية، المقالات الأكاديمية، والمجلات البحثية، وغيرها من الأدبيات التخصصية. كما امتد استخدام المنهج الوصفي إلى الجانب التطبيقي، إذ تم وصف خصائص عينة الدراسة وتحليل اتجاهات إجابات أفرادها بشأن المحاور المختلفة التي تضمنها الاستبيان، مما أتاح تكوين رؤية واضحة وشاملة.

أما المنهج التحليلي، فقد لعب دوراً محورياً في اختبار الفرضيات المقترحة بالدراسة، من خلال تحليل النتائج المستخلصة من الاختبارات الإحصائية المتنوعة والمستخدمه للتأكد من مدى قبول أو رفض تلك الفرضيات. هذا الجمع بين المنهجين الوصفي والتحليلي ساهم في تقديم دراسة منهجية متكاملة، تعتمد على الوصف الدقيق والتحليل العميق لضمان دقة النتائج وقابليتها للتفسير العلمي.

سابعاً: صعوبات الدراسة:

تتمثل صعوبات الدراسة في:

1. صعوبة الامام وربط متغيرات الدراسة خاصة في الجانب النظري لشح الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع حسب اطلاعنا.
2. عدم استجابة الكثير من أفراد المجتمع الدراسة للإجابة عن الاستمارة.

ثامناً: الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة استمرارية لمجموعة من الدراسات السابقة، وسيتم عرض بعضها:

1. دراسة بن عثمان صلاح الدين وبن دعاس سهام مقال 2024 بعنوان: الرقابة الإدارية الخارجية كآلية لإصلاح المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر

كان الهدف من هذه الدراسة هو بيان دور الرقابة الإدارية الخارجية المفروضة على المؤسسة العمومية الاقتصادية من جانب قانوني، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي، حيث تم التفصيل في الإطار القانوني لهذه الرقابة ومختلف هياكلها على غرار رئيس الجمهورية، الحكومة والمفتشية العامة للمالية وغيرها، وقد تم التوصل إلى أنه ورغم منح المشرع الجزائري استقلالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنه فرض عليها رقابة خارجية تهدف بالأساس إلى حماية المال العام.

2. دراسة سكار شمس الدين ودحو مختار، مقال 2023، بعنوان: المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية

عالجت هذه الدراسة، موضوع المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية، بحيث يعتبر المعنى الحقيقي للاستقلالية المؤسسة هو عدم خضوعها إلى أي رقابة خارجية، وفقاً لما جاءت به سلسلة الإصلاحات التي عرفتها المؤسسة منذ 1988، رغم ذلك اخضعها المشرع لرقابة المفتشية العامة للمالية سنة 2008، من خلال إجراء دراسة نقدية لمختلف الأوامر المنظمة لرقابة المفتشية على المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الرقابة كانت مصوبة نحو مكافحة الفساد المالي الذي كانت تتخبط فيه المؤسسة في ظل تغير دور الدولة فكانت الاستقلالية نسبية.

3. دراسة حمزة زكرياء محي الدين أطروحة دكتوراه 2020 بعنوان: آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية- حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى فعالية تطبيق آليات الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث اعتمدت على مقارنة نوعية تمثلت في إجراء مقابلات شبه موجهة مع عينة متنوعة شملت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة، المديرين العامين، والإطارات الإدارية العليا المسؤولة عن المديرية التنفيذية في مجموعة من المؤسسات العمومية الاقتصادية، التي تعمل بصيغة شركات أسهم.

أظهرت نتائج البحث أن مجالس الإدارة في هذه المؤسسات تفتقر إلى الكفاءة والاحترافية المطلوبة في تشكيلها، كما أن المديرية العامة لا تلتزم بتطبيق المهام والخصائص التي تتطلبها مبادئ الحوكمة، مثل وجود ميثاق أخلاقيات المهنة

يوجه العمليات والقرارات. زتم تقديم مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تعديل وتثمين القانون التجاري الجزائري ليشمل موادا تتركز على مبادئ الحوكمة وتدعم تطبيقها بشكل فعال.

4. دراسة عالم كمال، مقال 2020، بعنوان: أثر تطبيق حوكمة الشركات على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية* دراسة حالة عدد من المؤسسات الاقتصادية

هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر تطبيق حوكمة الشركات على الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة حالة عدد من المؤسسات الاقتصادية، ولأجل بلوغ هذا الأهداف تم استخدام الاستبيان كأداة حيث بلغ حجم العينة 50 مفرا، وبعد اجراء اخضاعها للتحليل الاحصائي باستخدام برنامج spss تم التوصل الى مجموعة من النتائج أهمها أن الشركات محل الدراسة لا تطبق الحوكمة مما يفقد أثرها على الرقابة الداخلية، مما يستوجب ضرورة تفعيلها.

تاسعا: هيكل الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وجعلها أكثر شمولية، فقد تم تقسيمها إلى أربعة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، حيث تضمن الفصل الأول الإطار النظري للرقابة العمومية للمؤسسات الاقتصادية، وشمل ثلاثة مباحث تم من خلالها التطرق إلى الإطار النظري للمؤسسات الاقتصادية، بالإضافة إلى الإطار النظري للرقابة العمومية، أما المبحث الثالث فتضمن أهم هيئات الرقابة العمومية في الجزائر.

في الفصل الثاني، تم التفصيل في الإطار النظري لحوكمة المؤسسات من خلال تعريفها ونظرياتها وعرض أهم مبادئها، وكان ذلك من خلال ثلاثة مباحث. تلاه فصل ثالث تم من خلاله أيضا التفصيل في آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، وذلك في مبحثين، ليختتم الفصل بمبحث ثالث يضم العلاقة النظرية بين المتغيرين.

تم تخصيص الفصل الأخير للجانب التطبيقي، حيث تم من خلاله عرض مجريات الدراسة وجانبها المنهجي والاحصائي. وقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية، وزع على الموظفين بالمفتشيات العامة للمالية المركزية والجهوية، حيث تم التركيز على الموظفين ذوي العلاقة المباشرة بعمليات التفتيش، وقد أخضعت للتحليل الإحصائي باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "(SPSS)" ومن ثم تم اختبار الفرضيات وتحليل مختلف النتائج الإحصائية المتوصل إليها.

الفصل الأول:

الإطار النظري للرقابة

العمومية على المؤسسات

الاقتصادية العمومية

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

تمهيد:

رغبة منها في تنشيط الاقتصاد عملت الدولة الجزائرية على تفعيل دور مؤسساتها الاقتصادية ذات الطابع العمومي، وفي هذا الإطار عرفت هذه المؤسسات العديد من التغيرات التي رافقت مختلف التطورات الاقتصادية في الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، فعملت بهذا على تأميم مؤسساتها، ثم هيكلتها وخصوصة بعضها والعمل على منحها استقلالية واسعة لتكون لها الحرية في تحقيق أهدافها وخاصة تحقيق العوائد المرتفعة في ظل مختلف ممارسات المنافسة.

إن مختلف الإصلاحات التي مست الاقتصاد الجزائري بصفة عامة والمؤسسات العمومية الاقتصادية بصفة خاصة لم تمنعها من الوقوع في الأخطاء، بل تعدى ذلك حيث عرفت العديد من المؤسسات إفلاسات متتالية ناتجة عن عمليات الفساد والاختلاس.

إن النقاط السلبية سابقة الذكر بالإضافة إلى الطبيعة العمومية لهذه المؤسسات دفع الدولة الجزائرية لفرض رقابة خارجية عمومية على هذه المؤسسات بغية في حماية المال العام من جهة وتحقيق الحوكمة الرشيدة في تسييرها من جهة أخرى، وهذا من خلال وضع أجهزة مختصة في ذلك، وهذا ما تم التفصيل فيه في هذا الفصل، حيث تضمن ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسات الاقتصادية العمومية

المبحث الثاني: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات العمومية

المبحث الثالث: أجهزة الرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسات الاقتصادية العمومية

إن تغير دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة فتح لها مجالا للعمل على انشاء مشاريع استثمارية وتجارية هدفها ربحي بالدرجة الأولى رغم تبعيتها للقطاع العام، بالإضافة إلى تلك الخاصة أو الأجنبية التي تشارك الدولة في رأس مالها، ونظرا للدور الاستراتيجي والاقتصادي لهذه المؤسسات فقد اهتم المشرع بتنظيمها من خلال سن العديد من المواد والمراسيم المساعدة في ذلك، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الإطار النظري لها من خلال ثلاثة مطالب رئيسية

المطلب الأول: تطور المؤسسة الاقتصادية العمومية

قامت الدولة الجزائرية منذ الاستقلال بمحاولات عديدة ومتعددة لإصلاح المؤسسات الاقتصادية العمومية وفرضت العديد من القوانين والقرارات إلا أنها كانت في كل مرحلة تقوم بتغيير استراتيجيتها نظرا لضعف الأداء المالي والاقتصادي لهذه المؤسسات من جهة ونظرا لضعف انتاجيتها والمديونية المترتبة عليها من جهة أخرى، نظير ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مراحل تطور المؤسسات الاقتصادية العمومية ونتائج كل مرحلة:

أولاً: مرحلة التسيير الذاتي 1962-1965: بعد حصول الجزائر على استقلالها لم تكن هناك أي صناعة جزائرية على الإطلاق وأي تعاليم اقتصادية ملموسة، كان على القادة المسؤولين توجيه اهتمامهم إلى المؤسسات الاقتصادية المتواجدة آنذاك لتوظيف العمال وخلق جهاز إداري قادر على التكفل والتأقلم والإيديولوجية الرسمية للحكومة¹، برز مفهوم التسيير الذاتي للمؤسسات الاقتصادية العمومية بموجب المرسوم رقم 95/63 المؤرخ في 22 مارس 1963، حيث فرض هذا التسيير كمرحلة انتقالية بعد الاستقلال 1962 ومغادرة المعمرون الأوروبيين للجزائر، تاركين مؤسساتهم التي كانوا يسيرونها والتي أكمل العمال الجزائريين عمليات التسيير والإنتاج فيها تحت إشراف السلطة السياسية التي قامت بسن مجموعة من النصوص القانونية التي تحدد طبيعة الصيغ التنظيمية المتبعة للمؤسسات والمزارع وأبرزها ما يلي:²

- قرار 1962/11/23 والمتعلق بتشكيل لجان التسيير الذاتي للمؤسسات الصناعية والمنجمية والحرفية؛

- قرار 1963/03/18 المتعلق بحماية الأملاك السائبة من النهب؛

¹ بن علي بن عيسى، زيتوني عبد القادر: تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر وحتمية تطبيق الحكم الراشد، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد: 04، 2018، ص: 49.

² حشماوي مختارية: تكوين الإطارات المسيرة الجزائرية، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاجتماعية، جامعة وهران، الجزائر، 2011-2012، ص: 40، ص: 41.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- قرار 1963/03/28 والذي يقر بتأسيس مجلس العمال، لجنة التسيير، المدير.

كانت المؤسسات تسيير ضمن مرحلة التسيير الذاتي بواسطة لجنة التسيير التي تم انتخابها من طرف العمال، والذي تتم بعدها باختيار رئيس لها بطريقة ديمقراطية، بالإضافة إلى المدير الذي يعين من الوزارة الوصية، وهذا ما أظهر تناقض في تسيير المؤسسات العمومية بين تطبيق مبدأ المركزية واللامركزية، وخلق حالة من الازدواجية بين المدير المعين والهيئة المنتخبة.

ثانياً: مرحلة التسيير البيروقراطي 1965-1971: وتعرف أيضاً بمرحلة الشركة الوطنية والتي عرفت ترميم العديد من المؤسسات في مختلف القطاعات وأبرزها قطاع المناجم والنقل والبناء، وتم خلال هذه المرحلة إنشاء العديد من المؤسسات الوطنية كالشركة الوطنية للمناجم سوناريم، والشركة الوطنية لمواد البناء، وغيرها....، بالإضافة إلى الاستغناء التام عن دور العاملين في العملية التسييرية وتفويض مهام التسيير إلى مدير عام معين من طرف الوزارة، مما تسبب في إحداث صراعات كبيرة وسط المؤسسات الاقتصادية العمومية بين العاملين والإدارات بسبب الإفراط في استعمال السلطة من طرف بعض المسيرين وسوء الاتصال العمودي بين مختلف الأطراف في المؤسسة مما تجسدت فيها مختلف أشكال البيروقراطية، وقد كان يساعد المدير المسير أنذاك هيئة استشارية تتكون من مجموعة من الأعضاء الإداريين وبعض الأعضاء من الوزارات الأخرى مما أدى إلى تأثر المؤسسات الاقتصادية العمومية بمختلف التوجهات السياسية للدولة مما أثر على أدائها الاقتصادي¹.

ثالثاً: مرحلة التسيير الاشتراكي 1971-1980: تتميز هذه المرحلة بانتقال المؤسسات العمومية والمشاريع العامة إلى مؤسسات اشتراكية، نتيجة اعتبار أن المرحلة السابقة في عملية تطور المؤسسات الاقتصادية العمومية تتطلب إيجاد صيغة بديلة تقوم على المشاركة الفعالة في التسيير، وتحويل أسلوب هذا الأخير من الأسلوب التقليدي إلى الأسلوب الجديد الذي يقوم على ضرورة إشراك العاملين في عمليات التسيير والرقابة للاستفادة من مساهمتهم الفعلية في ذلك، إذ ان المشاركة العمالية هنا هي أساس تبني الجزائر للتسيير الاشتراكي للمؤسسات؛ إلا أن هذه المرحلة عرفت العديد من العوائق التي يمكن تصنيفها كالتالي: ²

¹ حولي محمد، بن وارت عبد الرحمان، دريس خالد: جهود تقويم أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية بين الواقع والمأمول، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 01، 2022، ص: 190.

² بن عنتر عبد الرحمان: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، العدد: 02، 2002، ص: 114 112.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

1. على مستوى المحيط الداخلي للمؤسسة:

- ظهور مشكلة ثنائية التسيير بسبب تعدد مراكز اتخاذ القرارات والذي يرجع أساسا لنقص كفاءة العاملين في ميادين التسيير وضعف تكوينه في الجوانب التقنية والسياسية، بالمقابل تأثر المسؤولين بنماذج التسيير الخارجية ومحاوله تطبيقها دون الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الاقتصاد الوطني وطبيعة الظروف السائدة؛
- تعدد توجهات المؤسسات التي أبدت اهتمامات خارج أطر الإنتاجية وخاصة على المستوى الاجتماعي كمشاكل الصحة والسكن والرياضة والنقل ودور أطفال العاملين، والتي أثرت بشكل كبير على أداء المؤسسات وإنتاجيتها ومواردها المالية؛
- أدى اضطلاع المؤسسات العمومية للكثير من مهام التموين والتوزيع والإنتاج إلى تضخم جهازها الإداري، مما أدى إلى تكرار العمل وإحداث تبذير في الجهود وتشابك للمسؤوليات، مما أدى إلى ضعف القدرة على التحكم في تسييرها وعدم القدرة على ضبط تكاليفها، نتج عن ذلك تحقيق خسائر كبيرة في نهاية العمليات الإنتاجية لأغلب المؤسسات؛
- ضعف القدرة على التحكم في العمليات الإنتاجية نتيجة نقص تأطير الكفاءات والتهميش المباشر للإطارات الوطنية ومنع الاندماج المباشر مع الخبرات الأجنبية للشركات متعددة الجنسيات المنفذة للمشاريع الوطنية في تلك الفترة؛
- تكس العمالة وارتفاع معدلات التوظيف دون تخطيط فعلي للاحتياجات الفعلية والدورية للمؤسسات.

2. على مستوى المحيط الخارجي للمؤسسة:

- تدخل الجهات الوصية في كل أمور المؤسسة الضرورية والغير ضرورية أدى إلى مراوغة المسير لإخفاء العديد من الحقائق عند إعداد التقارير اللازمة، بالمقابل ضعف الإطارات البشرية المسؤولة عن مراقبة وتحليل هذه التقارير؛
- إعادة تحديد دور المؤسسة العمومية وفق منظور جديد يقوم على تحسين الوضعية الاجتماعية من خلالها تكليفها بالاحتياجات الاجتماعية لتدارك النقص المسجل فيها، ورفع مستوى الكفاءات الإنتاجية لتعزيز عمليات الاستفادة منها، وكذا تحسين ظروف الأداء للنظام الإنتاجي الوطني لتحقيق الاستخدام الأمثل؛
- العمل على تبني أطر تنظيمية تقوم على رفع القيود المفروضة على عمليات التسيير وإنهاء الوصاية البيروقراطية والسعي لتوفير المحيط المناسب لها.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

رابعاً: مرحلة إعادة الهيكلة الاقتصادية 1980-1988: عرفت المرحلة الرابعة من تطور المؤسسات الاقتصادية العمومية توجه الدولة لإعادة هيكلتها بعد الفجوة التي أظهرتها المرحلة السابقة، ومن العوامل الأساسية التي كانت سببا في إحداث عملية إعادة الهيكلة ما يلي: ¹

1. عوامل تطويرية: نتيجة التطورات التي عرفتتها الدولة في تلك الفترة وعمليات التنمية التي حققتها في ميادين مختلفة منها:

- اكتساب الخبرة الصناعية؛

- تحسن البنية التحتية؛

- توفر الكفاءات والإطارات البشرية المؤهلة.

2. عوامل تنظيمية: والتي ترتبط بشدة المركزية وكبر حجم الشركات الصناعية وتعقد الجهاز البيروقراطي، الذي كان من المعوقات الأساسية لسوء سير التنظيم الصناعي الذي أوقع الوحدات الصناعية في بيروقراطية كبيرة تخضع قراراتها إلى المديرية العامة والوزارة، وتمثل هذه العوامل العجز الواضح في عدم القدرة على تسيير وإدارة التنظيمات الصناعية الكبرى.

3. عوامل سياسية: وهي عوامل غير ظاهرة تتمثل في ضرورة تحقيق خطوة جديدة وواضحة لتبني نظام اقتصادي واجتماعي جديد إذ أن عملية إعادة الهيكلة تعد خطوة ممهدة لضرورية للتحويلات القادمة.

واعتمدت مرحلة إعادة الهيكلة الاقتصادية مبدئين أساسيين هما: ²

- **مبدأ الاختصاص في نشاط المؤسسة:** بعد أن كانت تتضمن اختصاصات متعددة وتأخذ مناطق جغرافية مختلفة، تم الفصل بين وظيفتي الإنتاج والتوزيع في المؤسسات الاقتصادية لتصبح للمؤسسة مهمة واحدة، كما تم الفصل بين عملية الإنجاز وعملية الإنتاج؛

- **مبدأ استقلالية النواة القاعدية:** من خلال تحرير خطوط أو فروع التكنولوجيا المتجانسة والاستفادة من إمكانياتها كنواة لتطوير بعض الفروع المتخصصة في النشاط الصناعي أو الإنتاجي، مثل انقسام مؤسسة سونارم من المؤسسة الوطنية المختصة في أعمال البحث المنجمي، إلى المؤسسة الوطنية للاستغلال المنجمي.

¹ فرفار سامية: المسار التنموي للمؤسسة الصناعية في الجزائر، مجلة دراسات في التنمية والمجتمع، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2015، ص: 6.

² درامشية لمياء، بلقاسمي فاطمة: المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر -دراسة تأصيلية-، مجلة الحوار الثقافي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 02، 2016، ص: 4.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

وانقسمت عمليات الهيكلية إلى هيكلية عضوية ومالية يمكن إنجازها فيما يلي:

- أ. **إعادة الهيكلة العضوية:** كان الهدف الأساسي لهيكلة المؤسسات العمومية ضمن المخطط الخماسي للفترة 1980-1984 من أجل تقسيم المؤسسات العمومية الكبرى إلى وحدات صغيرة متخصصة أكثر لتمكينها من مواجهة المخاطر والصعوبات التي كانت تواجهها، ولعل أبرز أسباب إعادة الهيكلة العضوية كانت:¹
- كبر حجم المؤسسات العمومية الجزائرية والذي تسبب في ضعف القدرة على التحكم فيها وإدارتها، ومركزية عملية اتخاذ القرارات لتركزها في أيادي فئة قليلة من المسؤولين؛
 - ضعف ظروف العمل وغياب سياسة اجتماعية فعالة باعتبار أن أغلبية العمال كانوا تحت إشراف المديرية؛
 - تعدد وظائف وأدوار المؤسسات العمومية مما أدى إلى ظهور العديد من المشاكل أهمها نقص الفعالية في الأداء بسبب غياب مبدأ الخصوصية وتقسيم العمل، وكذا نقص عوامل الإنتاج الضرورية؛
 - ضعف النتائج المحققة من طرف المؤسسات العمومية بسبب مركزية التخطيط التي أدت لعدم القدرة على تحديد الوحدات المنتجة من الوحدات العاطلة؛
 - الاستثمار في المشاريع الضخمة التي تتطلب طول الأجل؛
 - ضعف عملية انتقال المعلومات الضرورية بين وحدات المؤسسات العمومية؛
 - ارتفاع نسبة العمالة الناتجة عن عمليات التوظيف الغير مدروسة.
- ب. **إعادة الهيكلة المالية:** نتيجة تراكم الخسائر الكبيرة وتضخم حجم القروض لدى المؤسسات العمومية والتي تسببت في عجز مالي كبير على مستوى المؤسسات، أصبح من الضروري تدعيم عمليات الإصلاح بإعادة الهيكلة المالية للمؤسسات العمومية من خلال تخصيص رؤوس أموالها وتحويل الديون طويلة الأجل إلى ديون قصيرة الأجل لتسهيل عمليات الرقابة عليها، ومن أسباب قيام الدولة بهذه العملية:²
- عملية تحديد أسعار المنتجات من طرف الدولة بشكل سابق دون الأخذ بعين الاعتبار التكلفة الحقيقية للمنتوج؛
 - إحداث خلل في عمليات الاستغلال للعملية الاقتصادية الواحدة نتيجة عدم قدرة المتعاملين على الوفاء بالتزاماتهم؛

¹ داودي الطيب: تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 03، ص 135 136.

² داودي الطيب: مرجع سابق، ص: 138.

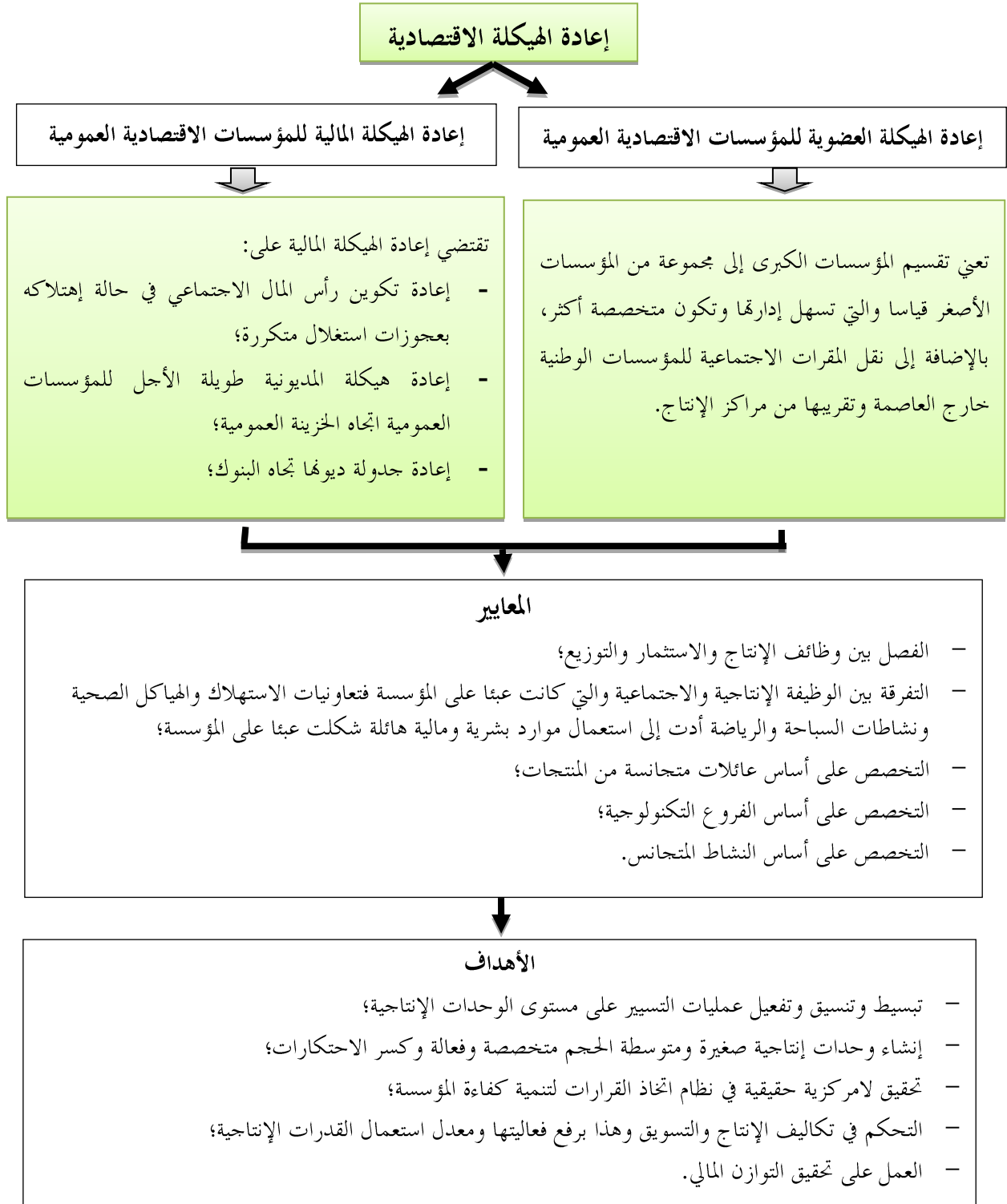
الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- تغطية احتياجات عمليات الاستغلال بالقروض الخارجية مما أدى إلى تزايد مديونية المؤسسات العمومية. وقد توصلت عملية إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تحقيق العديد من النتائج على المستوى الاقتصادي والاجتماعي:¹
- على المستوى الاجتماعي: من خلال القدرة على فك العزلة على العديد من المناطق من خلال تحسيد فكرة التوازن الجهوي وتوفير العديد من فرص العمل التي عملت على تحسين المردودية والربح هذا من جهة، ومن جهة أخرى أدت عملية إعادة الهيكلة إلى تدهور الاوضاع الاجتماعية للعمال و حدوث الإضرابات التي وصلت أعدادها إلى 819 إضراب سنة 1991، و855 إضراب سنة 1982، و688 إضراب سنة 1983.
- على المستوى الاقتصادي: ضعف نسبة التشغيل لدى القطاع الصناعي بالمقابل ارتفاع نسبها في القطاع الإداري، بالمقابل غياب كبير للإطارات التقنية المتخصصة والذي أدى إلى ضعف مردودية الإنتاج وتضخم كبير في الجهاز الإداري أدى لضعف القدرة على التحكم في عملية تسيير واتخاذ القرارات فيه.

¹ ساحي فوزية: الإصلاحات الاقتصادية في المؤسسة العمومية الجزائرية - الأسباب والنتائج-، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية -بحوث ودراسات-، المجلد: 08، العدد: 02، 2021، ص: 39.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

الشكل رقم 1-1: إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية.



المصدر: دومة علي طهراوي: تقييم مسار خوصصة المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في

علوم التسيير، جامعة دالي ابراهيم الجزائر، 2009-2010، ص: 11

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

خامساً: مرحلة استقلالية المؤسسات (المرحلة الانتقالية بعد سنة 1988): رغم المحاولات المتعددة للنهوض بالمؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية بتبني العديد من الإصلاحات إلا أنها عرفت فشلاً متتالياً، نتيجة الانخفاض الكبير في أسعار البترول ما نتج عنه ضعف كبير في مداخيل الدولة من العملة الصعبة التي أدت إلى نقص احتياطاتها المالية¹، لذا اعتزمت الدولة ضرورة التخلي عنها وضرورة البحث عن استراتيجية بديلة للنهوض بها وتحسين إنتاجيتها ورفع فعاليتها، لذا تم اللجوء إلى استقلالية المؤسسات بغية تحقيق ذلك، فبادرت السلطات الوطنية ابتداء من 28 ديسمبر 1987 من القيام بالإصلاحات الضرورية المتعلقة بتنظيم الاقتصاد الوطني²؛ وقد سمحت هذه المرحلة بإعطاء المسيرين الحرية في عمليات اتخاذ القرارات وصياغة الاستراتيجية المناسبة للمؤسسة بما يتماشى وظروف السوق السائدة وبما يحقق زيادة لمردودية المؤسسة وتحسين كفاءتها الاقتصادية³. وتمثلت الإصلاحات الاقتصادية الجديدة من إعطاء الاستقلالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية، من حيث الشكل القانوني الذي أرجعها شركات مساهمة وشركات محدودة المسؤولية تعود ملكية كل أسهمها أو حصصها إلى الدولة، وبالتالي أصبحت شخصيات معنوية قائمة لها رأس مال وتتمتع بالاستقلالية المالية وتعمل وفق مبدأ الربحية، ومن حيث العمل على فصل حق الملكية وعمليات الإدارة والتسيير⁴، وشملت مرحلة استقلالية المؤسسات مجموعة من المجالات التي تطبق فيها، وهي كالتالي⁵:

1. الاستقلالية في اتخاذ القرارات: حيث منحت الاستقلالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية في اتخاذ قراراتها، بعد أن كانت عملية اتخاذ القرارات تتم عن طريق الوزارة أو السلطة الوصية، ويتجلى مجال الاستقلالية في اتخاذ القرارات فيما يلي:

- الحرية الكاملة للمؤسسة في التصرف في موجوداتها حسب ما تقتضيه علاقاتها التعاقدية؛
- اتخاذ القرارات المرتبطة بالاستثمار حسب ما يخدم مصلحتها للرفع من معدلات مردودية الاستثمار؛
- تحديد أسعار المنتجات حسب تكلفة الإنتاج لتطبيق اللامركزية؛

¹ زهرة مصطفى: أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المعيار، العدد: 16، 2016، ص: 212.

² حشماوي مختارية: مرجع سابق، ص: 47.

³ حولي محمد، عبد الرحمان بن وارث، دريس خالد: مرجع سابق، ص: 192.

⁴ زهرة مصطفى: مرجع سابق، ص: 212.

⁵ براهيم آسية، ثابت أول وسيلة: الإصلاحات الاقتصادية في المؤسسة العمومية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 03، 2017، ص- ص: 77-78.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- تحديد أساليب المكافأة وشروط التشغيل بإصدار قانون رقم 90-11 المؤرخ في 21 ماي 1980 المتعلق بشروط التوظيف.

2. التحكم في الأمور المالية: يتعلق هذا الجزء من الاستقلالية بضرورة الكفاءة في التسيير، التي تجعل المسير يتحمل المسؤولية الكاملة لعملية التمويل والتحكم في تكاليف الإنتاج الذي سيضمن للمؤسسة تحقيق مستوى معين من الأرباح لتستعمله في إعادة الإنتاج كصورة من صور التمويل الذاتي، بالمقابل يضمن حقوق المقرضين من المخاطر المالية التي تحدث نتيجة العجز المالي.

3. المراقبة وتقييم الأداء: وكأكيد لتحقيق مبدأ اللامركزية في القرار هو مراقبة مدى تنفيذ القرارات المتخذة والأهداف الموضوعة من طرف المؤسسة، مما يتطلب رقابة صارمة ومنظمة في الوقت المناسب لضمان إتمام عملية الإنتاج بفعالية، إذ تهدف هذه الرقابة إلى:

- التأكد من تنفيذ المهام الأساسية؛
- محاولة معرفة نقاط الضعف والخلل ونقاط القوة على مستوى وظائف المؤسسة؛
- التأكد من اكتشاف الأخطاء عند حدوثها وفي الوقت المناسب.

المطلب الثاني: مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية من خلال تعريفها والتفصيل في خصائصها.

أولاً: تعريف المؤسسة الاقتصادية العمومية: عرفت المؤسسة الاقتصادية العمومية على أنها:

- مشروع اقتصادي تملكه الدولة وتمنح له الاستقلال ليقوم بتنفيذ البرامج المسطرة، ويعمل على أساس مبدأ الحساب الجاري والتكاليف بغرض الحصول على فائض¹،
- حسب المشرع الجزائري فإن مفهوم المؤسسة الاقتصادية العمومية قد تطور حسب العديد من القوانين، وقد خلاص إلى أنها شركة تجارية تحوز فيها الدولة أو إحدى هيئاتها من أشخاص القانون العام بصفة مباشرة أو غير مباشرة أغلبية رأسمالها الاجتماعي وتخضع للقانون العام².

¹ آيت منصور، عقد التسيير آلية لخصوصية المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون أعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2012/2011، ص: 5.

² أمر رقم 01-04 مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، ج. ر. عدد 47، صادر في 23 أوت 2001 معدل و متمم.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- تعرف كذلك بأنها نظام جاء لمواكبة التحولات والتطورات في دور الدولة وعلاقتها بالاقتصاد، حيث أن الدولة في هذا النوع من المؤسسات تمتلك كل أو أغلبية رأس المال فيها، وهذه المؤسسة تتمتع بالشخصية المعنوية والقانونية، والاستقلالية المالية والإدارية، وتحصل على أموالها من خلال الأنشطة التي تقوم بها، حيث أنها تسعى لتحقيق الربح¹.
- تعتبر المؤسسات العمومية الاقتصادية شركات مساهمة أو شركات محدودة المسؤولية، تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها مباشرة، أو بصفة غير مباشرة جميع الأسهم أو جميع الحصص. والمؤسسة الاقتصادية شخصية معنوية، مخصص لها رأس مال وتتمتع باستقلالية مالية، وتسير طبقاً لمبادئ تجارية وهي حسب القانون المدني والتجاري².
- مشروع أو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية ويتولى القيام بنشاط اقتصادي، صناعي أو تجاري مستعملاً في ذلك قواعد القانون الخاص³.

وبالتالي فالمؤسسة الاقتصادية العمومية هي مختلف المؤسسات ذات الطابع التجاري والتي تهدف إلى تحقيق الربح وتكون الدولة أو إحدى أجهزة مالكة لكل أو جزء من أسهمها.

ثانياً: خصائص المؤسسة الاقتصادية العمومية: من خلال تحليل مختلف التعاريف السابقة نجد أن المؤسسة العمومية الاقتصادية تتميز بـ:

1. صفة التاجر: تعمل المؤسسات العمومية الاقتصادية على القيام بمختلف الأعمال التجارية حسب تخصصها ونشاطها، وهي تهدف إلى تحقيق الربح، وفي هذا الخصوص فإنه من بين الخصائص الرئيسية لهذا النوع من المؤسسات هو الصفة التجارية، وبالتفصيل شركات تجارية من شركات الأموال⁴، وبهذا فهي مجبرة بمسك الدفاتر المحاسبية⁵، كما أنها خاضعة لقوانين الإفلاس والتسوية القضائية⁶.

2. الاستقلالية: تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية للقانون العام والخاص، وتتخذ صفة التاجر، وعلى غرار الشركات التجارية فإنها لا تكتسب الصفة المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري وهذا ما يضفي لها صفة الاستقلالية⁷، واكتسابها للاستقلالية يعني بأنها لها استقلالية بشئ أنواعها سواء كانت استقلالية إدارية والتي تمكنها من اكتساب الأهلية والشخصية المعنوية وبالتالي تصبح لها مختلف الحقوق الإدارية كالتقاضي والالتزامات الإدارية والقانونية.

¹ شهباز بلمرابط: إدارة المعرفة في المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، دراسة ميدانية بالمديرية العلمية لاتصالات الجزائر - قسنطينة، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية، تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة قسنطينة 3، صالح بوالبندير، 2023-2024، ص 88

² المادة رقم 5 من قانون رقم 88-01-12-88 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.

³ محمد الصغير بعللي: طور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، ديوان المطبوعات الجامعية، 1992، ص 37

⁴ المادة 02 و 05 من الأمر 04-01

⁵ أنظر المادة 09 من القانون التجاري الجزائري.

⁶ أنظر المادة 549 من القانون التجاري الجزائري.

⁷ أنظر المادة 02 من الأمر 04-01

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

بالإضافة إلى الاستقلالية القانونية والادارية فان اكتساب صفة التاجر يمنح للمؤسسات العمومية الاقتصادية الاستقلالية المالية تمكنها من التصرف في ممتلكاتها الخاصة حيث تكون ذمتها المالية مستقلة عن ذمة الدولة¹. وتجدد الإشارة إلى أنه ورغم تمتع المؤسسات العمومية الاقتصادية بالاستقلالية الا أنها لا تعتبر مطلقة حيث تخضع للعديد من أنواع الرقابة سيتم التطرق اليها لاحقا.

3. الشركات الاقتصادية العمومية هي شركات أموال: فحسب المادة 25 من الأمر 01-88 فان المؤسسات الاقتصادية العمومية تخضع عند انشائها وتنظيمها لقوانين التي تسيّر وتنظم شركات رؤوس الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري الجزائري، وحسب نص المادة 5 من الامر رقم 01-04 فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية هي شركات تجارية وتتخذ المؤسسات شركات رؤوس الأموال.

4. خاصية العمومية: إن خاصية العمومية التي تتميز بها المؤسسة الاقتصادية تعتبر نتيجة للتحليل القانوني الذي منح لها بموجب الأمر 01-04، والذي اعتبرها شخص من أشخاص القانون العام، ما يجعلها أداة الدولة للتدخل في المجال الاقتصادي دون المساس باستقلاليتها طبعاً كما أن هذه الخاصية مرتبطة بصورة مباشرة بطبيعة رأس المال الاجتماعي الذي تحوزه الدولة والأشخاص الخاضعين للقانون العام والذي يعتبر أموال عمومية خاضعة لأحكام القانون المالي الوطني. وعلى العموم يمكن القول بأن المؤسسة الاقتصادية لها صفة العمومية إذا اكتسبت الصفات التالية:²

- أن ترجع ملكيتها لسلطة عمومية، سواء كانت محلية أو مركزية بما لا يقل عن 51%؛
- أن توضع تحت ظل رقابة السلطة المالكة، والتي يرجع إليها تعيين هيئة التسيير العليا، واتخاذ القرارات الهامة؛
- أن تكون متعددة الأبعاد لبلوغ أهداف عمومية؛
- أن تمارس هذه المؤسسات مختلف النشاطات ذات الطابع الصناعي والتجاري، وتحدد أهداف الربح والاستثمار، وتقوم بتسويق مختلف خدماتها ومنتجاتها.

5. ازدواجية القانون: بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية فهي تخضع لكل من القانون العام وذلك في كل ما يتعلق بعلاقتها مع الدولة، باعتبارها أحد وحداتها الاقتصادية، كما تهدف إلى تحقيق نفع عام، وفي جانب آخر

¹ أنظر المادة 03 و 04 من الأمر 04-01

² إيمان بغداد: تطبيق قانون المنافسة على المؤسسة الاقتصادية، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد: 1، العدد: 2، 2021، ص 34

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

وبسبب امتلاكها لصفة التاجر فإنها تخضع بموجب القانون إلى مختلف مواد القانون التجاري خاصة تلك التي تتعلق بشركات الأموال، كما تخضع لقانون العقوبات¹.

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية العمومية وأشكالها

سيتم من خلال هذا المطلب الإشارة إلى أهداف المؤسسة الاقتصادية العمومية وتقديم أشكالها، وهذا كالتالي:

أولاً: أهداف المؤسسة الاقتصادية العمومية: كغيرها من المؤسسات تسعى المؤسسات الاقتصادية العمومية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن إدراجها في النقاط التالية:²

1. الأهداف الاقتصادية: من الناحية الاقتصادية تسعى المؤسسات الاقتصادية العمومية لتحقيق جملة من الأهداف يمكن توضيحها في:

- **تحقيق الأرباح:** يعتبر تحقيق الربح غاية لأي مؤسسة اقتصادية بما فيها العمومية، وهذا من خلال تركيزها على الجانب الاقتصادي من خلال تغطية تكاليف إنتاجها وضمان تحقيق الربح، ويكون ذلك أيضا من خلال الاعتماد على استمرارية نشاطاتها وزيادة نمو أعمالها وتطويرها؛

- **تحقيق متطلبات السوق أو تغطية متطلبات المجتمع:** ويكون ذلك عن طريق قيام المؤسسة بمختلف الأنشطة لتلبية حاجيات أفراد المجتمع بهدف تقديم مختلف المنتجات والطلبات سواء كانت سلع أو خدمات؛

- **عقلنة الإنتاج:** لا بد على المؤسسة أن تستخدم مواردها المادية وتسخر كل امكانياتها الإنتاجية بطريقة رشيدة، مما يؤدي إلى رفع الإنتاجية وزيادتها وذلك بالاعتماد على التخطيط الجيد والدقيق، مع الحرص على تشديد الرقابة عند عملية التنفيذ.

2. الأهداف الاجتماعية: إن طابع العمومية فرض على المؤسسة العمومية الاقتصادية مجموعة من الأهداف الاجتماعية والتي يستوجب تحقيقها، ومنها:

- **ضمان مستوى مقبول من الأجور:** إن الموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة تعتبر من أهم العناصر التي تساهم بشكل أساسي في استمرارية أنشطة المؤسسة وفعاليتها، ولهذا يجب أن تهتم المؤسسة بالأجر الذي تقدمه لهذا المورد نتيجة للجهد الذي يبذله داخلها سواء كان جهدا فكريا أو جهدا جسديا، لأن الأجر هو الحق القانوني الذي يتقاضاه المورد البشري، وهو مورد أساسي بالنسبة له لتلبية احتياجاته ومتطلباته اليومية.

²عبدالله قادية: الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعنوان اقتصادي، مجلة جامعة الشارقة، للعلوم القانونية، المجلد: 16، العدد: 1، 2019، ص: 616.

² شهاب بن مرابط: مرجع سابق، ص: 90-91.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- **المساهمة في تطوير مستوى معيشة الموظفين:** من خلال إعطائهم الأجور المناسبة وتوفير لهم السلع والخدمات التي تتماشى مع متطلبات العصر.
 - **توفير تأمينات ومرافق للعمال:** معظم المؤسسات تهتم بسلامة وأمن عمالها، وتوفير الظروف المناسبة لهم للعمل من أجل الحفاظ عليهم، كالتأمين الصحي، التأمين على حوادث العمل، توفير المطاعم لهم، وغيرها من المرافق الأخرى التي توفرها لهم.
 - **تأهيل العمال:** تهتم المؤسسة بالمستوى المهني لعمالها، لهذا فهي تضع خططاً وبرامج تكوينية وتدريبية من أجل الرفع من كفاءة عمالها، وتطوير مستواهم من خلال حصولهم أو تلقيهم دورات تكوينية داخل الوطن وخارجه.
- ثانياً- أشكال المؤسسات الاقتصادية العمومية:** توجد المؤسسة العمومية الاقتصادية في عدة أشكال يمكن ذكرها على النحو التالي:¹
1. **المؤسسة العمومية:** هي مؤسسات رأس مالها تابع للقطاع العام، تدير بواسطة شخص أو مجموعة أشخاص يتم اختيارهم من طرف الجهة الوصية، وتنقسم بدورها إلى نوعين:
 - **مؤسسات تابعة للوزارات:** وتسمى المؤسسات الوطنية، وتأخذ أحجاماً معتبرة وهي تخضع للمركز مباشرة، أي لإحدى الوزارات باعتبارها صاحبة إنشائها، والتي لها الحق في مراقبتها، وبالتالي مراقبة تسييرها بواسطة عناصر يتم تعيينها من قبلها، تقدم لها تقارير دورية عن نشاطها ونتائج المحققة.
 - **مؤسسات تابعة للجماعات المحلية:** وتشمل البلدية والولاية أو تجمع بينهما، وتكون ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها منشئها عن طريق إدارتها وتخصص عموماً في مجال النقل، البناء، والخدمات العامة.
 2. **المؤسسات النصف عمومية:** تسمى أيضاً باسم المؤسسات المختلطة، وسميت بهذا الاسم لأنها تتشكل من طرفين، حيث أن الدولة هي الطرف الأول أو إحدى هيئتها ولها الحق في مراقبتها، بينما الطرف الثاني فيتمثل في القطاع الخاص، وله بعض الضوابط والتشريعات التي تنظمها وأحكام يستند عليها انطلاقاً من معايير خاصة بنشاطها وأهدافها.
- ما يمكن قوله في هذا الخصوص أنه مهما كان نوع المؤسسة العمومية الاقتصادية سواء كانت مملوكة للدولة بصفة عامة أو كلية فإنها ليست بمنأى عن الخضوع للرقابة العمومية من خلال مختلف الأجهزة التي تحددها الجولة، والتي سيتم التفصيل فيها في المبحثين اللاحقين.

¹ ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية، الجزائر، 2010، ص: 66، 67.

المبحث الثاني: مفهوم، أهمية وآليات الرقابة العمومية في المؤسسات العمومية

إن الهدف الرئيسي للدولة في مجال استثماراتها وتسيير أموالها هو تحقيق عوائد إيجابية وحماية المال العام، ويبقى هذا الأخير محط تركيز لها، وباعتبار أن المؤسسات العمومية الاقتصادية أحد أهم أجهزة الدولة المسيرة لأموالها فقد أخضعتها هي الأخيرة للعديد من آليات الرقابة، أهمها الرقابة العمومية، ومن خلال هذا المبحث سيتم التفصيل في الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية، من خلال التفصيل في الرقابة بصفة عامة ثم الانتقال إلى التفصيل في الرقابة العمومية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة وأهميتها

تعتبر الرقابة وظيفة من وظائف التسيير، سواء تعلق الأمر بالمؤسسات الخاصة أو العمومية، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهومها وأهميتها.

أولاً: تعريف الرقابة: تعرف الرقابة على أنها:

- الرقابة هي مجموعة من العمليات المنظمة التي تقوم بها مجموعة من الهيئات المخولة لها القيام بذلك للتأكد من مدى مطابقة الأعمال المنجزة مع ما يقابلها من اللوائح والتنظيمات والتعليمات الموضوعية وبين الأهداف المخطط لها، وهي آلية مستمرة للتأكد من مدى تنفيذ العمليات واكتشاف الأخطاء والانحرافات التي تعيق هذا التنفيذ والعمل على معالجتها في الوقت المناسب¹.
- كما تعرف الرقابة بأنها عملية الملاحظة الدقيقة لمدى تنفيذ الأعمال والتأكد من أنها تسير حسب المخطط له، بالمقابل محاولة اكتشاف الانحرافات عن الأهداف الموضوعية ومعرفة الأسباب المؤدية إلى وجودها، واتخاذ الإجراءات الكفيلة بمنع وقوعها أو تقليل أثارها لضمان الوصول إلى الأهداف الأساسية التي يسعى نظام المراقبة إلى تحقيقها².
- هي نظام متكامل يحتوي على مجموعة من الوسائل والإجراءات والأساليب التي تستخدم للتأكد من سيرورة العمل وأنه يسير على نحو سليم، والتأكد من الأهداف قد تم تحقيقها وفق ما تم التخطيط له مسبقاً، وإبراز نقاط الضعف ومعالجة الانحرافات التي قد توجد³، ومن ثم استخدام هذه النتائج في وضع خطط وأهداف مستقبلية⁴.

¹ قريش محمد، بنونة شعيب، كوديد سفيان: أجهزة وأدوات الرقابة المالية من وجهة نظر النظام المالي الإسلامي والنظام المعاصر، Revue du Lareid، أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، العدد: 04، 2017، ص: 181.

² العيادي هاشم فوزي دباس وآخرون: دور الرقابة والشفافية الإدارية في مكافحة الفساد الإداري، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، الجامعة الإسلامية النجف، العراق، العدد: 06، 2009، ص: 323.

³ سهاد عبد الجمال عبد الكريم: الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، العراق، المجلد: 14، العدد: 51، 2016، ص:

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

انقسم تعريف الرقابة إلى ثلاثة اتجاهات أساسية، يشمل الاتجاه الأول الجانب الوظيفي للرقابة ومختلف الأهداف التي تسعى لتحقيقها، ويشمل الاتجاه الثاني الخطوات التي يجب القيام بها لإتمام العملية الرقابية، ويشمل الاتجاه الأخير أجهزة الرقابة المؤولة على عملية الفحص والمتابعة وتحليل النتائج¹، وانطلاقاً من ذلك يمكن القول إن الرقابة تشمل أساساً ما يلي:²

- تشمل عمليات الرقابة مختلف الأنشطة قبل بدايتها وتستمر حتى نهايتها،
- ترتبط عملية الرقابة ارتباطاً وطيداً بعملية التخطيط، إذ تقوم العملية التخطيطية على وضع الأهداف وصياغة الخطط في حين تتولى العملية الرقابية ترجمتها إلى أداة قياس لمعرفة الأداء الفعلي وتصحيح الانحرافات التي قد تظهر؛
- تتكون العملية الرقابية من مجموعة من العناصر الأساسية من وضع معايير الأداء وأسباب وضعها وأهميتها، لاكتشاف الانحرافات ومعرفة إذا تتطلب اتخاذ إجراء تصحيحي أو لا؛
- أهمية نظام المعلومات ووضوحه في عملية الرقابة؛
- إدراج الجانب الإنساني في عملية الرقابة؛
- قياس الأداء والتأكد من سيرورته وفقاً للمعايير والأنظمة المحددة سابقاً، وتصحيح الانحرافات إذا وجدت وتدعيم الانحرافات الإيجابية أيضاً.

ثانياً: أهمية الرقابة: تكمن أهمية عملية الرقابة في:³

- تعزيز الإدراك لدى الأفراد بوظائفهم ومسؤولياتهم وضرورة الالتزام بها، وكيفية تقييم أدائهم والمعايير المعتمدة في تحديد الأداء الفعال؛
- نتيجة التغير المستمر للعوامل البيئية المختلفة من الضروري وجود عمليات تقييم ورقابة مستمرة لمختلف الخطط الاستراتيجية والتشغيلية؛
- الاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية والمحافظة عليها مما يؤدي إلى خفض التكاليف على المؤسسة⁴؛

⁴ أحمد بن يحي ربيع، بشيرة بن روقيبي، عثمان بركي: الرقابة على الصفقات العمومية (مفهوم وأنواع الرقابة، وهيئات الرقابة)، مجلة مينا للدراسات الاقتصادية، أحمد زبانة غيليزان، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 02، 2021، ص: 76.

¹ سلمان مريم قصي: الرقابة الإدارية على كفاءة أعمال الموظفين العموميين، مجلة الحقوق، العراق، العدد: 46، 2023، ص: 311.

² الملاحى أحمد كمال مصطفى: دور الرقابة الإدارية في تحسين مستوى الأداء الإداري في جهاز الشرطة الفلسطينية، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في القيادة والإدارة، جامعة الأقصى فلسطين، 2016، ص -ص: 12- 13.

³ برع أحمد عدنان، قمر السيد أحمد: الشفافية التنظيمية وتأثيرها في الرقابة الإدارية -دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في هيئة النزاهة الاتحادية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت العراق، 2023، ص: 195.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- السماح للمدراء بتفويض سلطاتهم دون الخوف من عدم قيام المنفذين بتنفيذ الأعمال المفوضة لها؛
 - ضمان حسن التنفيذ لمختلف العمليات والوظائف في المؤسسة لأن عملية تنقيطها تقوم وفقا للوائح والإجراءات التنظيمية؛
 - تعزيز عمليات الاتصال الداخلية والخارجية في مختلف المستويات الإدارية؛
 - مراقبة الأداء الوظيفي للمدراء ومتابعة قدراتهم على توجيه الأفراد والإشراف عليهم¹؛
 - رفع كفاءة الأفراد واكتشاف خبراتهم وتعزيزها؛
 - التقليل من تكرار المشاكل الناتجة عن عمليات الرقابة السابقة والانحرافات السلبية²؛
- ثالثاً: أساليب الرقابة: لتعزيز وظيفة الرقابة هناك مجموعة من الأساليب التي يتم تطبيقها وهي:³
1. **الرقابة بالاستثناء:** يقوم هذا الأسلوب من الرقابة على التركيز على الأخطاء المهمة ومراجعتها، وتجاوز بعض الأخطاء البسيطة من أجل المساهمة في تطبيق وظيفة الحوكمة بسهولة هذا من جهة، ولتبسيط تفاصيل تقارير الرقابة الإدارية من جهة أخرى؛
 2. **الملاحظات الشخصية:** من خلال محاولة متابعة المديرين للعمل بصفة شخصية، للتأكد من نوعية العمل المطبق وطريقة تحقيقه للخطط الموضوعة، إذ يعتبر هذا الأسلوب من الطرق الناجحة في بلورة نظرة حقيقية عن الأداء؛
 3. **التقارير:** وهي طريقة فعالة لمتابعة العمل والرقابة عليه بشكل مستمر، ويطبق بطريقتين إما شفويا من خلال نقل التقارير بشكل مباشر باستخدام الكلام وإما عن طريق تقارير رقمية أو تقارير الأشكال البيانية؛
 4. **الموازنات التقديرية:** هي من أبرز الوسائل المستخدمة في وظيفة التخطيط وإحدى الوسائل الأساسية في وظيفة الرقابة أيضاً، إذ يتم من خلالها مقارنة المخططات الفعلية مع تلك المطبقة والمحقة في الواقع؛
 5. **نظم المعلومات:** وهو الأسلوب الذي يوفر المعلومات والبيانات المناسبة للإدارة ضمن أي وظيفة أو عمل نريد اختباره والتأكد من مدى صحة الإجراءات المطبقة فيه.

⁴ الملاحى أحمد كمال مصطفى: مرجع سابق، ص- ص: 14-15.

¹ قاسم كاظم حميد، سهاد كشكول عبد: إجراءات الرقابة الإدارية وعلاقتها في تقويم الأداء الوظيفي -بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات-، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد العراق، المجلد: 13، العدد: 42، 2018، ص: 340.

² نضال رؤوف أحمد: أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي -بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد العراق، المجلد: 12، العدد: 39، 2017، ص: 128.

³ الشمري احمد ابراهيم محمد: أهمية الرقابة في العمل والدوائر الحكومية ومستوى الاهتمام بها، المجلة العربية للنشر العلمي، عمان، الاردن، المجلد: 05، العدد: 50، 2022، ص: 758.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

بالإضافة إلى الأشكال السابقة يمكن ادراج تقسيم آر والذي يتمثل في الرقابة الخاصة والرقابة العمومية، حيث تطبق الرقابة الخاصة على المؤسسات الخاصة والتي عادة ما تكون أكثر تطوراً، أما الرقابة العمومية فتطبق على مؤسسات القطاع العام والتي تكون الدولة أحد مساهميهها، وسيتم التفصيل فيها من خلال المطلب الموالي.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة العمومية

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة العمومية من خلال تعريفها وذكر خصائصها

أولاً: تعريف الرقابة العمومية: يمكن تعريف الرقابة العمومية على أنها:

– الرقابة المباشرة التي تقوم بها السلطة التنفيذية بواسطة أجهزتها الخارجية التي تنشئها الدولة، المخول لها صلاحية الرقابة على المؤسسة الاقتصادية العمومية دعماً للرقابة الداخلية لها من جهة، والحفاظ على المال العام من جهة أخرى¹.

– وجود جهة مستقلة تحددها القيادة العليا في الحكومة يكون دورها مراقبة وتقييم أداء قطاعاتها المختلفة، وذلك عبر التدقيق بشكل تفصيلي على الجوانب الإدارية والنواحي المالية، بحيث ترصد انحرافات العمل الإداري والأخطاء التي تشوبه، وفي جانب آخر ترصد أية عمليات تجاوز أو هدر أو سوء استخدام للمال العام، وفي كلا الجانبين تضع الجهة المستقلة التي تمارس عملية الرقابة الإدارية والمالية تقاريرها المفصلة بشأن كل ملاحظة، مع اقتراح الحلول والمعالجات، ومن ثم التأكيد من تنفيذ القطاعات لهذه التوصيات بهدف عدم تكرار الأخطاء والتجاوزات².

ومما سبق يمكن القول بأن الرقابة العمومية الخارجية تعبر عن مختلف الأجهزة العمومية التي تحددها الدولة وتسند إليها مهمة رقابة المؤسسات ذات الطابع العمومي للحفاظ على المال العام.

ثانياً: خصائص الرقابة العمومية: تتميز الرقابة العمومية بمجموعة من الخصائص تتمثل في:³

1. الشمولية: فالرقابة العمومية وباعتبارها خارجية لا تخص نشاط أو وظيفة معينة، بل تمتاز بكونها رقابة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسات الاقتصادية، سواء كانت مالية أو إدارية؛

¹ بن عثمان صلاح الدين، بن دعاس سهام: الرقابة الإدارية الخارجية كآلية لاصلاح المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد: 11، العدد: 02، 2024، ص: 138.

² معهد الإدارة العامة: الرقابة الإدارية، متاح على الموقع: <https://www.bipa.gov.bh/administrativeoversight/> تاريخ الاطلاع: 2024/02/14، الساعة 11:13

³ بن عثمان صلاح الدين، بن دعاس سهام: مرجع سابق، ص 139

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

2. **رقابة وقائية:** حيث أن هذا النوع من الرقابة لا تسعى فقط لاكتشاف أوجه القصور والتجاوزات بل تعمل على منع حدوثها من خلال تقديم الارشادات والنصائح لمسيرها؛
3. **الاستمرارية:** حرصا على حماية المال العام فإن الرقابة العمومية تعمل بشكل دائم ومستمر وليس لها وقت محدد، فقد تكون سابقة لتقديم الارشادات، أو تكون بعدية لتقييم أوجه القصور وتقديم العقوبات اللازمة؛
4. **حماية المال العام:** إن الهدف الرئيسي للرقابة العمومية هي حماية المال العام، من خلال إجراء أساليب الرقابة للكشف عن أي تهاون أو تلاعب أو اختلاس للمال العام؛
5. **الوضوح:** للرقابة العمومية أجهزة محددة تقوم بتطبيقها، كما أن لها مؤشرات خاصة وأساليب معينة مما يضيف عليها خاصية الوضوح.

المطلب الثالث: آليات الرقابة العمومية وأهميتها

لا يمكن الامام بالإطار النظري للرقابة العمومية دون التطرق لآلياتها المختلفة، والتعمق في أهميتها، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب

أولاً: آليات الرقابة العمومية: تعمل المؤسسات الاقتصادية العمومية على تسيير المال العام لتحقيق الأرباح والمساهمة في مداخل الدولة، ولهذا تتعدد آليات الرقابة للتمثل في رقابة الجانب الإداري والجانب المالي وهذا كالتالي:

1. **الرقابة الإدارية:** يقصد بالرقابة الإدارية تلك العمليات الإدارية في المؤسسات الاقتصادية، والتي تعمل على ضمان عدم الانحراف عن المعايير والخطط المسبقة والأهداف التي تم رسمها والقيام بتصحيح الأخطاء في الوقت المناسب، وباستخدام مجموعة من الأساليب والطرق التي تمنع ظهور مشاكل الفساد المالي والإداري، والعمل على استخدام الموارد أفضل استخدام ومنع هدرها وتضييعها، حيث كلما كانت الخطط الموضوعة واضحة كلما كانت الرقابة الإدارية ذو فعالية أكبر¹.

2. **الرقابة المالية:** هي تلك الآلية الفعالة المستخدمة لمراقبة الأموال العمومية إنفاقاً وتحصيلاً²، وهي حق قانوني يخول لبعض أجهزة السلطة العمومية في إصدار القرارات الضرورية لإنجاح المشروعات المخطط لها مع الحفاظ على الأموال

¹ أحمد شيماء رمضان، ثائر أحمد السمان: دور الرقابة الإدارية في تحسين الأداء الوظيفي -دراسة استطلاعية في مديرية بلدية الموصل-، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل العراق، المجلد: 42، العدد: 140، 2023، ص: 25.

² لطفائي محمد عبد الباسط: الآليات الحديثة لتفعيل الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 02، 2019، ص: 190.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

والتأكد من استخدامها استخداماً سليماً، والتأكد من توافق هذه القرارات مع الأحكام واللوائح الموضوعة، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتأكد من صحة البيانات المالية المدرجة وسلامتها والعمل على تصحيح الانحرافات¹.

ثانياً: أهمية الرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية: للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية أهمية بالغة يمكن إدراجها في النقاط التالية:²

1. العمل على الوصول إلى النتائج المخططة على مستوى المؤسسات الاقتصادية العمومية، وتفعيل آليات الحوكمة من خلال اضفاء الشفافية في طريقة تسييرها؛

2. الرقابة العمومية من شأنها تفعيل الأداء والكشف عن مختلف مواطن الفساد في تسيير المال العام، حيث كلفت الاختلاسات الممارسة على مستوى المؤسسات الاقتصادية العمومية الكثير من أموال الخزينة العمومية؛

3. العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المعنية، مما يساهم في تحسينه، وهذا بدوره ما ينعكس على أداء وفعالية العملية الانتاجية لهته المؤسسات؛

4. باعتبار أن المؤسسات العمومية الاقتصادية هي نواة الاقتصاد فإن الرقابة العمومية تساعد في تحقيق السياسة الاقتصادية الوطنية من خلال القضاء على تضارب الأنشطة وتحسين أدائها وكفاءتها.

بالإضافة إلى:³

5. تساهم الرقابة العمومية في إلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية في الالتزام بالقوانين مما يساهم في حسن سير الأعمال بكفاءة وفعالية؛

6. التأكد من أنه ما تم التخطيط له تم إنجازه والوقوف على مختلف الانحرافات في وقتها المناسب؛

7. منع إسراف وتبذير المال العام وسوء استخدامه⁴.

¹ سهاد عبد الجمال عبد الكريم: الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، العراق، المجلد: 14، العدد: 51، 2016، ص: 245.

² بن عثمان صلاح الدين، بن دعاس سهام: مرجع سابق، ص: 146.

³ سراوي حورية، خرشي الهام: الرقابة الادارية كآلية مكملة لتفعيل جودة خدمات المرفق العمومي، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 07، العدد: 01، جوان 2022، ص: 1500

⁴ لطفاوي محمد عبد الباسط، منصور جواد: الآليات الحديثة لتفعيل الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد: 03، العدد: 2، 2019، ص: 194

المبحث الثالث: أجهزة الرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية

بالإضافة إلى خضوعها للرقابة الداخلية يجبر التشريع الجزائري أن تخضع المؤسسات الاقتصادية لرقابة عمومية أو خارجية، تضمن حسن السير لنشاطها، والجدير بالذكر أن تفعيل الرقابة الخارجية أو العمومية على هذا النوع من المؤسسات فعل بشكل واضح من خلال الأمر 08-01 المؤرخ في 28 فيفري 2008 المتمم للأمر 01/04، ومن خلال هذا المبحث سيتم التفصيل في الرقابة العمومية المفروضة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المطلب الأول: رقابة الجهات المركزية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

باعتبار أن المؤسسات العمومية الاقتصادية تعمل على استثمار المال العام، فتخضع بقوة القانون لرقابة مجموعة من الأجهزة المركزية سيتم التفصيل فيها من خلال هذا المطلب.

أولاً: رقابة رئيس الجمهورية: يعتبر رئيس الجمهورية هو السلطة العليا في البلاد حسب المادة 78 من دستور 1996، حيث منح له هذا الأخير العديد من الصلاحيات، بهدف العمل على حماية المصلحة العليا للبلاد.

تظهر رقابة رئيس الجمهورية على المؤسسات الاقتصادية العمومية من خلال النقاط التالية:¹

- تعيين رؤساء مجالس الإدارة عن طريق مرسوم رئاسي أو باقتراح من الحكومة؛
- العمل على ترشيد مختلف نشاطات المؤسسات الاقتصادية مما يسمح بتوجيه الاقتصاد؛
- العمل على وضع أوامر وقوانين منظمة لعمل هذه المؤسسات والتي من بينها الأمر 04/01.

ثانياً: رقابة الحكومة: تعتبر الحكومة سلطة مركزية مهمة في مجال ممارسة الرقابة على المؤسسات الاقتصادية وهذا منذ تأسيسها، ذلك أن الحكومة هي التي تقضي بإنشائها وهذا ما تنص عليه المادة 14 من القانون 01-88: "تنشأ المؤسسة العمومية الاقتصادية بموجب قرار من الحكومة عندما يتعلق الأمر على الخصوص بتطوير أنشطة أولية أو فروع جديدة ذات أهمية"².

وتدعيماً لرقابة الحكومة على المؤسسات الاقتصادية فقد أعطى لها الحق في تعيين وعزل أعضاء مجلس إدارة هذه المؤسسات مما يسمح لها بممارسة رقابة قبلية وبعدية³.

¹بإدعة عبد القادر، ساجي علام: الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية آلية لتفعيل الإصلاح الاقتصادي في التشريع الجزائري، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد: 4، العدد: 2، 2016، ص: 03.

² المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، عدد 2 صادر في 13 جانفي 1988.

³ أنظر: المادة 07 من المرسوم التنفيذي 01-283، مؤرخ في 26 سبتمبر 2001، يتضمن الشكل الخاص لأجهزة إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها، ج ر عدد 55، صادر في 26 سبتمبر 2001.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

بالإضافة أن إلى مجلس مساهمات الدولة يتكون كله من أعضاء الحكومة، و يتولى رئاسته رئيس الحكومة، كما يتولى رئيس الحكومة أيضا رئاسة لجنة مراقبة عمليات خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية، هذا بالإضافة إلى السلطات التي يملكها رئيس الحكومة في التعيين في الوظائف السامية ماعدا تلك التي يعود فيها الاختصاص لرئيس الجمهورية، بالإضافة إلى سياسة إعادة الهيكلة والخوصصة التي تقوم به الحكومة بما لها من صلاحيات في ذلك، كما أن الحكومة هي المسؤولة عن المصادقة على إستراتيجية الخوصصة وبرنامجها¹.

بالإضافة أن إلى مجلس مساهمات الدولة يتكون كله من أعضاء الحكومة، ويتولى رئاسته رئيس الحكومة، كما يتولى رئيس الحكومة أيضا رئاسة لجنة مراقبة عمليات خوصصة المؤسسات العمومية الاقتصادية، هذا بالإضافة إلى السلطات التي يملكها رئيس الحكومة في التعيين في الوظائف السامية ماعدا تلك التي يعود فيها الاختصاص لرئيس الجمهورية، بالإضافة إلى سياسة إعادة الهيكلة والخوصصة التي تقوم به الحكومة بما لها من صلاحيات في ذلك، كما أن الحكومة هي المسؤولة عن المصادقة على إستراتيجية الخوصصة وبرنامجها.

وبهذا نقول إن الدور التدخل للحوكمة في مختلف العمليات التسييرية للمؤسسات العمومية الاقتصادية أتاح لها دورا رقابيا غير مباشر، إلا أنه يعتبر مهما مما يسمح لها بالعمل على تحسين كفاءتها في إدارة الأموال العمومية.

ثالثاً: رقابة المراقب المالي على المؤسسات الاقتصادية العمومية: يعتبر الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات الاقتصادية وتسييرها أهم مرجع قانوني في ذلك، إلا أن هذا الأخير لم ينص على رقابة المراقب المالي على المؤسسات الاقتصادية العمومية، وتعتبر سنة 2009 أول سنة لتطبيق هذا الأمر من خلال المرسوم التنفيذي 09-374.

حسب المادة 03 من المرسوم التنفيذي سالف الذكر، فإن المراقب المالي يتولى إجراء رقابة لاحقة على ميزانيات المؤسسات العمومية الاقتصادية²، ورغم أن المشرع صرح برقابة المراقب المالي على نفقات المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنه وضع شرطين رئيسيين في ذلك وهما:³

- أن تكون النفقات المراقبة موجهة لإنجاز عمليات لخدمات عمومية؛
 - أن تتعلق بالبرامج الخاصة بالتجهيز العمومي التي تفرضها الدولة والمنفذة من قبل المؤسسات الاقتصادية العمومية.
- يمكن القول إن هذا التعديل القانوني صرح بشكل مباشر على رقابة المراقب المالي على المؤسسات العمومية باعتباره أهم أعوان المالية العامة، إلا أن هذه الرقابة تشبها العديد من النقائص يمكن إدراجها في النقاط التالية:⁴

¹ أنظر: المادة 02، من المرسوم التنفيذي 01-253، المتعلق بتشكيلة مجلس مساهمات الدولة وتسييره، المؤرخ في 10/09/2001، جريدة رسمية عدد 51، الصادرة في 12 سبتمبر 2001.

² أنظر المادة 03 من المرسوم التنفيذي 09-374، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 92/414 المؤرخ في 16/11/2009، جريدة رسمية 67.

³ أسماء شاوش: رقابة المراقب المالي على المؤسسات الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة صدى الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 2، العدد: 1، 2020، ص: 104.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

1. تم عرضه هذا القرار في ثمن مواد فقط مما عكس غموضا ونقصا فيه، خاصة فيما يتعلق بكيفيات تطبيق رقابة النفقات التي يلتزم بها في شكلها اللاحق على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية، وهو ما سيجعل مهمة المراقب المالي صعبة جدا؛
2. عدم إمكانية تفادي المخالفات باعتبار أن رقابته على هذه المؤسسات رقابة بعيدية؛
3. ضعف الرقابة والتأهيل فيما يخص الرقابة على نفقات المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
4. الازدواجية في طبيعة أموال هذه المؤسسات وطابعها التجاري والعمومي يجعل من عمل المراقب المالي معقدا نوعا ما.

من خلال عرض رقابة الجهات الوصية أو المركزية بالإضافة إلى رقابة المراقب المالي فإنها عرفت العديد من أوجه القصور، فكانت الرقابة المركزية عبارة عن رقابة تسييرية فقط أما رقابة المراقب المالي فقد شأها العديد من نقاط القصور، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية تكون من قبل جهازين مهمين يتمثلان أساسا في المفتشية العامة للمالية، ومجلس المحاسبة وهذا ما سيتم التفصيل فيه في المبحثين اللاحقين.

المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية

تعتبر المفتشية العامة للمالية من أهم الأجهزة العمومية الرقابية والتي تعمل على حماية المال العام، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى الإطار النظري للمفتشية مع إبراز دورها في رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

أولاً: تعريف المفتشية العامة للمالية: تم إنشاء المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 53-80 المتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية سنة 1980، وهي جهاز دائم للرقابة المالية، يوضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، تنشط في مجال الرقابة الخارجية اللاحقة على مالية المؤسسات العمومية الإدارية والاقتصادية، ضمن إطار قانوني وآليات متعددة¹.

بالنسبة للقوانين المنظمة لعمل المفتشية فكانت كالتالي:

- المرسوم رقم 83_502 المؤرخ في 20 أوت 1983 المتضمن التنظيم الداخلي لها؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 78-92 المؤرخ في 22 فيفري سنة 1992 الذي حدد اختصاصاتها؛
- تم الغاء هذين النصين ثم إعادة النظر في مهامها، وصدرت أربع نصوص سنة 2008 كما يلي:²

⁴ أسماء شاوش: رقابة المراقب المالي على المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، مرجع سابق، ص: 108.

¹ دلاج محمد لخضر، نجاح عصام: رقابة المفتشية العامة للمالية على ميزانية الجماعات المحلية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 7، العدد: 2، 2022، ص: 980.

² مهدي رضا: دور المفتشية العامة للمالية في مكافحة الفساد المالي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 8، العدد: 2، 2022، ص: 259.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 في 6 سبتمبر 2008 الذي حدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.
 - المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 المتضمن تنظيم هيكلها المركزية؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008 الذي حدد تنظيم المفتشيات الجهوية لها؛
- بالإضافة إلى النصوص الثلاث السابقة جاء الأمر رقم 08-01 المؤرخ في 28 فيفري سنة 2008 الذي يتمم الأمر رقم 04-01 المؤرخ في 20 أوت سنة 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

ثانياً: مهام المفتشية العامة للمالية: للمفتشية العامة للمالية العديد من الأدوار والمهام والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:¹

1. إجراء مختلف عمليات التدقيق، الدراسات، التحقيقات والخبرة ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
2. تقييم ظروف تنفيذ السياسات العمومية ومختلف النتائج المتعلقة بها، ودراسة العلاقة الترابطية بين الوسائل المحددة مهما اختلفت طبيعتها والنتائج المتحصل عليها وكذا تحديد أسباب النقائص المحتملة والاختلالات الوظيفية؛
3. تقديم الاقتراحات وصياغة التوصيات قصد الإتيان بالتصحيحات اللازمة واتخاذ التدابير وإجراءات التقويم والتطهير وتحسين الجهاز المتعلق بالمعاينات المكتشفة.
4. إعلام السلطات عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المراقبة²؛
5. تدخلات خارج البرنامج: يحدد النشاط العملي للمفتشية العامة للمالية من خلال برنامج سنوي يصادق عليه الوزير المكلف بالمالية ومن خلال طلبات التدخل الصادرة عن السلطات المؤهلة، قد تلجأ المفتشية للقيام بعمليات خارج البرنامج نظراً لأهميتها.
6. تقديم اقتراحات وصياغة توصيات: إن الأحكام التي تترجم أكثر دور المفتشية العامة للمالية بصفقتها هيئة مساعدة في صنع القرار، والتي تنص في جوهرها على أن التقرير الأساسي: "يتضمن اقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم المؤسسات والهيئات المراقبة وتسييرها ونتائجها"³.

ثالثاً: مبادئ عمل المفتشية العامة للمالية: إن الدور الفعال للمفتشية العامة للمالية يفرض عليها أن تعمل وفق أسس ومبادئ، وتتمثل هذه الأخيرة في:⁴

¹ المادة 4 من المرسوم رقم 08 - 272 المؤرخ في 06 / 09 / 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية
² المادة 9 من المرسوم رقم 08 - 272 المؤرخ في 06 / 09 / 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية
³ المادة 21 (الفقرة 2 و 3) من المرسوم رقم 08 - 272 المؤرخ في 06 / 09 / 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية
⁴ غداوية رشيد، دور المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام من الفساد، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 6، العدد 2، 2022، ص:

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

1. قاعدة الفصل بين وظيفة المسير ووظيفة المفتش: ويعني هذا المبدأ عدم التدخل بين المفتش في تسيير الجهة الخاضعة لرقابته، على غرار توجيه الأوامر للآمرين بالصرف أو المحاسبين العموميين أو مديري المؤسسات العمومية الاقتصادية، أو لغيرها من الموظفين؛
2. مبدأ التزام المسير لطلبات المفتش: يستوجب على المسيرين مهما كانت طبيعة المؤسسة العاملين بها الالتزام بمختلف طلبات المفتش، وتوفير الجو المناسب والمعلومات اللازمة لقيامه بوظيفته على أحسن وجه، ولا يمكنهم في هذا الخصوص التحجج بالسرية المهنية؛
3. الفجائية: تعتبر الفجائية من أهم مبادئ عمل المفتشية، إذ أن رقابة مفتشيها على المؤسسات العمومية سواء كانت إدارية أو اقتصادية لا تتطلب توجيه أي إشعار مسبق، وهذا للوقوف على مختلف عمليات التقصير والاختلاس، مما يزيد من نجاعة عمل المفتشين؛
4. مبدأ الاتهام: يشير هذا المبدأ إلى أن أي شخص خاضع لرقابة المفتشية يعد متهما وعليه إبراء ذمته من خلال تقديم الأدلة والتبريرات والبراهين اللازمة.

رابعاً: رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية: للمفتشية العامة علاقة مباشرة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية، ويمكن إبرازها من خلال بعض العناصر المتضمنة في هذا الجزء

1. الاطار القانوني للإخضاع: نصت المادة 87 مكرر من الأمر 80/81 على ما يلي : "بغض النظر عن الأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري، يمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم برقابة وتدقيق تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية، بناء على طلب السلطات والأجهزة المؤهلة التي تمثل الدولة المساهمة حسب الشروط والكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، غير أن المؤسسات العمومية الاقتصادية المكلفة بمشاريع ممولة بمساهمة من الميزانية تخضع للرقابة الخارجية من المفتشية العامة للمالية، حسب الكيفيات المنصوص عليها بالنسبة للمؤسسات والإدارات المعنية".
- رقابة المفتشية العامة للمالية تتخذ شكلين إما إلزامية أو جوازية، فتكون جوازية في حالة إذا كانت المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع لأحكام القانون التجاري أي أنها ملك للدولة و/أو شخص من أشخاص القانون العام و/أو شخص من أشخاص القانون الخاص، في حين أنها تكون إلزامية إذا كانت هذه المؤسسات مكلفة بمشاريع ممولة من ميزانية الدولة¹.

¹ أنظر: المادة 7 مكرر من الأمر 01/08 المعدل والمتمم للأمر 10/10 01/04 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها و خصوصتها

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

رغم أن المشرع الجزائري قد نص صراحة على استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنها أخضعها لرقابة المفتشية نظرا لثلاث اعتبارات رئيسية والمتمثلة في الوقوف والحرق على حماية المال العام، تطهير المؤسسات العاجزة بالإضافة إلى ضعف وقصور الرقابة الداخلية وبالتالي محاولة تدعيمها¹.

2. مجال رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات الاقتصادية العمومية: لرقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية الاقتصادية عدة مجالات تتمثل في:²

- شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي والأحكام القانونية أو التنظيمية التي لها تأثير مالي مباشر؛
 - إبرام وتنفيذ كل عقد؛
 - المعاملات القائمة على الذمة المالية العقارية والمنقولة؛
 - التسيير والوضعية المالية؛
 - مصداقية المحاسبة وانتظامها؛
 - المقاربة بين التقديرات والإنجازات؛
 - شروط استعمال الوسائل وتسييرها؛
 - سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي؛
- كما يمكن لعمليات الرقابة أن تشمل أيضا جميع ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة.

3. مراحل رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات الاقتصادية العمومية:

تمر الرقابة المقررة من المفتشية العامة للمالية على المؤسسات الاقتصادية العمومية بعدة مراحل رئيسية، وتتمثل في:

- **مرحلة التحضير:** باعتبار أن عمل المفتشية يكون وفق برنامج سنوي، فإنها تقوم بإعداد هذا الأخير، ولا يكون هذا إلا بعد حصولها على طلب من قبل السلطات والأجهزة الممثلة لدور الدولة³، وبعد حصولها على مختلف هذه الطلبات تقوم المفتشية بإعداد برنامج سنوي حسب الأهداف والطلبات مع التنسيق مع مختلف المفتشيات الجهوية، ثم

¹ لمزيد من التفصيل أنظر: محمد حيمي: آلية الرقابة الخارجية على القطاع العام الاقتصادي بين محورية مكافحة الفساد ومركزية الحوكمة، المجلة المتوسطة للقانون والاقتصاد، المجلد: 4، العدد: 1، 2019، ص: 157

² شاوش أسماء: إخضاع المؤسسات العمومية الاقتصادية لرقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة صوت القانون، المجلد: 4، العدد: 3، 2017، ص: 8

³ نفس المرجع، ص 9.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

يتم عرضه على الوزير المكلف بالمالية خلال الشهرين الأوليين من السنة¹. وكاستثناء على هذا التدخل يمكن إجراء عمليات ذات طابع استعجالي خارج البرنامج بطلب من السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة².
تجدر الإشارة إلى أن المشرع الجزائري لم يبين من هي هذه السلطات المؤهلة لتقديم الطلب للمفتشية، بحيث يمكن أن تتمثل في الدولة أو أي سلطة عامة، كما يمكن أن تكون عبارة عن الأجهزة المساهمة على غرار مجلس مساهمات الدولة³.

- **مرحلة الرقابة التنفيذية:** بعد ضبط البرنامج السنوي لعمل المفتشية العامة للمالية تبشر في عملية رقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية وعادة ما تكون هذه العملية فجائية⁴، ويضمن مسؤولو المؤسسات العمومية الاقتصادية شروط العمل الضرورية لإتمام مهام الوحدات العملية، ويحق لمفتشي اللجنة الدخول إلى كل المحلات التي تستعملها أو تشغلها المؤسسات العمومية الاقتصادية المراقبة في إطار ممارسة مهامها⁵.

أثناء قيامها بمهمة الرقابة تقوم المفتشية بالعديد من المهام والتي تم التطرق إليها سابقا، كما يحق لها طلب أي وثائق تعمل في صالح عملية الرقابة، ويمكنها في ظل مهامها إشراك خبراء وأعوان مؤهلين من قطاع المؤسسات والإدارات العمومية وهذا تحت مسؤوليتها وبموافقة السلطة التابعين لها، بشرط التزامهم بالسريّة المهني والعمل بموضوعية، وتجنب أي تدخل في التسيير، وتقديم كل المعلومات للمفتش وابقائه على اطلاع بكل جديد⁶.

ويمكن القول بأن دور المفتشية ليس رقابيا فقط، ولكن الهدف الأساسي هي مساعدتها على وضع ركائز متينة للتسيير وفق أسس حديثة ومرنة تتماشى وأهداف المؤسسة سواء كانت على المدى القصي، المتوسط أو الطويل⁷.

- **مرحلة تحرير التقارير:** بعد الانتهاء من مهمتها في رقابة المؤسسة العمومية محل ذلك يقوم المفتش المنوط له هذه المهمة بإعلام مدير المؤسسة المراقبة بمختلف نتائج عملية الرقابة⁸، وبعدها يقوم بإعداد تقرير نهائي يبرز فيه مختلف الملاحظات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة محل الرقابة، بالإضافة إلى فعالية تسييرها بصفة عامة، ويتضمن

¹ غداوية رشيد: دور المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام من الفساد، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد: 06، العدد: 2، 2022، ص: 1186.

² سكار شمس الدين، دحو مختار: المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد: 12، العدد: 2، 2023، ص: 91.

³ سالمي وردة: طبيعة تدخل المفتشية العامة للمالية للرقابة وتدقيق تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية بعد الأمر 01-08، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 4، العدد: 2، 2015، ص: 37.

⁴ غداوية رشيد، مرجع سابق، ص: 1186.

⁵ شاوش أسماء، مرجع سابق، ص: 9.

⁶ سالمي وردة، مرجع سابق، ص: 39.

⁷ صالح بسمينة صفاء، مجدوبي شهرزاد: المفتشية العامة للمالية كأداة لقياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمناجمنت، المجلد: 7، العدد: 1، 2016، ص: 70.

⁸ سالمي وردة، مرجع سابق، ص: 40.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

أيضا مختلف الاقتراحات التي تصبوا إلى تحسين عملية التسيير والرفع من إنتاجية المؤسسة الاقتصادية العمومية التي تمت مراقبتها¹.

في المقابل فإنه للمسؤول الحق في الاجابة والرد عن محتوى التقرير في أجل أقصاه شهرين، وتعتبر هذه العملية إجبارية ليتم بعدها إعداد التقرير التلخيصي يضم إجابة المسير ورده حول فحوى التقرير ثم إبلاغه للسلطة الوصية². إن المفتشية لا تلتزم فقط بإعداد هذا التقرير ولكنها تعمل على إعداد مجموعة من التقارير تم الإشارة إليها في المرسوم 272-08 ... ومنها تقرير تلخيصي، سنوي، أساسي وخاص، كما يمكنها تقديم تقرير سري لخلية معالجة الاستعلام المالي في حال وجود اختلاسات أو عمليات إجرامية موجهة لتبييض الأموال أو تمويل الإرهاب³. بالإضافة إلى التقرير الرئيسي لكل مؤسسة أخضعت للتفتيش والرقابة فإن المفتشية العامة للمالية ملزمة بتقديم تقرير عام يفصل مختل أعمالها المنجزة خلال السنة والتي تلتزم بتقديمه لوزير المالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية⁴.

المطلب الثالث: رقابة مجلس المحاسبة على المؤسسات الاقتصادية العمومية

بالإضافة إلى المفتشية العامة للمالية فإن مجلس المحاسبة يعتبر من أهم الهيئات الرقابية على المؤسسات العمومية الاقتصادية، ومن خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى الإطار النظري لرقابته على هذه المؤسسات⁵. أولاً: إنشاء وتعريف مجلس المحاسبة: أنشئ مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989 و 170 من دستور 1996. يتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية⁵.

ولقد كان مجلس المحاسبة في ظل هذا القانون يمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموال عمومية وهذا مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه. ويتمتع فيها بصلاحيات قضائية وأخرى إدارية. ويخضع حالياً لأحكام الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بموجب الأمر 02-10 المؤرخ في 10 سبتمبر 2010 الذي عزز مكانة مجلس المحاسبة، وخوله صلاحيات كبيرة، أي حدد له الوصف القانوني، وأصبح مجال تدخله واسعاً جداً مما أعطاه دافعاً جديداً في مجال الرقابة البعدية على استعمال الأموال

¹ شاوش أسماء: مرجع سابق، ص:9.

² صالح بيسمينة صفاء، مجدوبي شهرزاد: مرجع سابق، ص:72.

³ غداوية رشيد، مرجع سابق، ص:1187.

⁴ المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لشروط وكيفيات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية.

⁵ <https://www.ccomptes.dz/ar/%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D9%85/>

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

العمومية من جهة، وتدقيق وتقييم استعمال تلك الأموال من طرف الجهات والأشخاص الذين استفادوا من دعم الدولة مباشرة أو بصفة غير مباشرة، بالتالي وسع القانون من نطاق رقابة مجلس المحاسبة¹.

وتخضع لرقابة مجلس المحاسبة المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية والمؤسسات والهيئات، التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية².

بالنسبة لتعريف مجلس المحاسبة فكان كالتالي:

— يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة رقابية في جانب المالية العمومية، ويتميز بشمولية وكبر اختصاصاته، وهو هيئة تابعة مباشرة لرئيس الجمهورية مما لا يخضع لأي سلطة معينة، ويمنحه استقلالية أكبر في قيامه بمهامه، ويمكن تصنيف رقابته كرقابة قضائية³؛

— مؤسسة عليا مستقلة للرقابة المالية، مكلف بالرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية. وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة⁴.

— من حيث التشكيلة البشرية لمجلس المحاسبة، فإنه يتكون من أعضاء يمارسون وظيفة قضائية ويتمتعون بمركز قانوني يحدده المرسوم رقم 95-23 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، وكذا على مدققين ماليين ومستخدمين إداريين يشرفون على تسيير مختلف المصالح الإدارية والأجهزة التقنية⁵.

ثانياً: تنظيم مجلس المحاسبة: يمكن توضيح تنظيم مجلس المحاسبة من خلال الهيكل التنظيمي الموالي⁶:

¹ صبرينة عصام: مجلس المحاسبة آلية رقابة تسيير الأموال العمومية في القانون الجزائري، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد: 15، العدد: 3، 2023، ص: 114

² أحمد بلودنين: صلاحيات مجلس المحاسبة وأوجه مراقبته، مجلة صوت القانون، العدد: 3، أبريل 2015، ص: 240

³ بن علال الهاشمي، دراجي كريمو: دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر – دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد: 11، العدد: 01، 2022، ص: 218

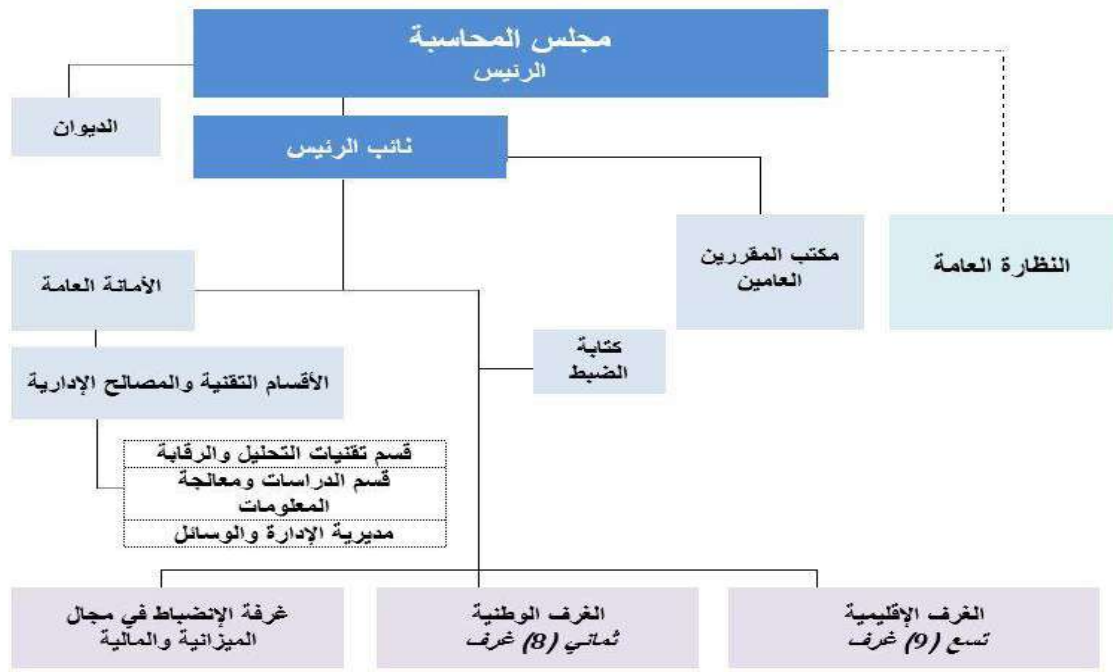
⁴ المادة 199 من التعديل الدستوري 2020.

⁵ راجي كريمو: المستجد في الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة قضايا معرفية، المجلد: 2، العدد: 4، ديسمبر 2022، ص: 75.

⁶ مجلس المحاسبة، التعريف والمهام، متاح على الموقع: <https://www.ccomptes.dz>

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

الشكل رقم 1-2: الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



المصدر: مجلس المحاسبة، الهيكل التنظيمي، متاح على الموقع: <https://www.ccomptes.dz>

من خلال الشكل السابق يتضح أن مجلس المحاسبة ينظم في شكل غرف ذات اختصاص وطني (8 غرف) وغرف ذات اختصاص إقليمي (9 غرف)، وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية. وتقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة (04). تنظم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تشكيلة للتحقيق وتشكيلة للحكم.

يدير المجلس رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية، ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة، الناظر العام بمساعدة نظار. يشمل المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط، على مستوى الغرف الوطنية والغرف الإقليمية على حد سواء.

يتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة أقسام تقنية (مديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والرقابة)، ومديرية الإدارة والوسائل، بينما يكلف الأمين العام الذي يضم إليه مكتب التنظيم العام ومكتب الترجمة بالتسيير المالي لمجلس المحاسبة وفقا للمادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وهو الأمر بالصرف الرئيسي ويمكنه تفويض توقيعه لمسؤولي المصالح الإدارية للمجلس ضمن الشروط المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما. ويتولى الأمين

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

العام بصفته الأمر بالصرف الرئيسي تنشيط الهياكل التقنية والإدارية ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

ثانياً: مهام مجلس المحاسبة: لمجلس المحاسبة اختصاصات ومهام واسعة جداً في مجال الرقابة. وتتمثل على وجه الخصوص في:¹

- التدقيق في شروط استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وفي تقييم تسييرها من طرف الهيئات التي تدخل في مجال اختصاصه، والتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات سارية المفعول؛
- تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للأموال العمومية، لتقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية؛
- يساهم المجلس في إطار صلاحياته في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها؛
- يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته القضائية عن طريق القرارات في حالة تصفية حسابات المحاسبين العموميين، وتقديم الحسابات والانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المسؤولون؛
- يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية من خلال مراقبة نوعية التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد؛
- يمكن رئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة أن يلتزم مجلس المحاسبة لدراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية؛
- كما تتم استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية؛
- إعداد التقرير السنوي: يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يتم رفعه لرئيس الجمهورية، ويتولى هذا الأخير نشره²، ويتضمن التقرير مختلف الملاحظات والمعاينات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك³.

¹ مجلس المحاسبة: مهام مجلس المحاسبة، متاح على الموقع:

<https://www.ccomptes.dz/ar/%d8%aa%d9%82%d8%af%d9%8a%d9%85-%d8%b9%d8%a7%d9%85/#missions-specialites>

² حدادو محفوظ، سلاوي يوسف: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تحقيق التوازن المالي للميزانية العامة أثناء وبعد جائحة كوفيد 19، - مجلس المحاسبة بالجزائر نموذجاً، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد: 58، العدد: 5، 2021، ص: 410

³ بن عون كمال، خدومة الوردي: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، المجلد: 22، العدد: 1، 2022، ص: 1388

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

ثالثاً: مجلس المحاسبة ورقابته على المؤسسات الاقتصادية العمومية: من بين أهم هياكل الرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية نجد مجلس المحاسبة، وما يؤكد ذلك مضمون الدستور حيث جاء في مضمونه: المؤسسات العمومية الاقتصادية تخضع لرقابة مجلس المحاسبة بموجب المادة 192 من الدستور¹. وقد تم توسيع وتعزيز رقابة مجلس المحاسبة من خلال التعديل الدستوري لسنة 2016 والذي يشير إلى أن رقابة المجلس تمس مختلف رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة².

1. مهام مجلس المحاسبة في رقابته على المؤسسات الاقتصادية: على غرار مختلف المؤسسات التي تقع تحت رقابة مجلس المحاسبة، فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية تعتبر من أهمها، وفي هذا الإطار يؤدي مجموعة من المهام المهمة تحقيقاً لوظيفته الرئيسية، وتمثل هذه المهام في:³

- تشجيع الاستخدام القانوني والفعال للموارد، والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية الالتزام بتقديم الحسابات والشفافية في الإدارة المالية العمومية؛
- المساهمة في تعزيز الوقاية ومكافحة مختلف أشكال التزوير والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية؛
- تقييم نوعية تسيير المؤسسات التي تملك المؤسسة مساهمة فيها، من خلال رقابة أدائها وفعاليتها⁴؛
- مراقبة تسيير أسهم المؤسسات العمومية الاقتصادية مهما كان نوعها⁵؛
- التأكد من مطابقة العمليات المالية والمحاسبية للمؤسسات العمومية الاقتصادية لمختلف الأنظمة والقوانين السارية، وكذا وجود الآليات والإجراءات الرقابية خاصة الداخلية، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية⁶؛
- تجدر الإشارة إلى أن مجلس المحاسبة لا يتدخل في عمليات تخطيط وتسيير المؤسسات الاقتصادية، إنما يقع محل تدخله في حماية المال العام وحسن تسييرها⁷.

يمكن القول بأن مختلف المهام سابقة الذكر هي مهام رقابة التسيير، فبالإضافة إليها يمكن لمجلس المحاسبة ممارسة رقابية قضائية. فحسب المادة 14 من الأمر 20-95 يمارس المجلس رقابته القضائية بناء على الوثائق المقدمة

¹ <https://www.aps.dz/ar/economie/70498-2019-05-06-17-27-041>

² ضياف ياسمين: مستجدات الدور الرقابي لمجلس المحاسبة الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد: 7، العدد: 2، 2022، ص: 370.

³ حرمل خديجة: دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام، مجلة صوت القانون، المجلد: 6، العدد: 2، نوفمبر 2019، ص: 1335.

⁴ عوية محمد: الإطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة ودوره في الرقابة المالية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد: 4، العدد: 2، 2021، ص: 268.

⁵ عوية محمد: مرجع سابق، ص: 268.

⁶ بن غلال الهاشمي، دراجي كريمو: مرجع سابق، ص: 224.

⁷ أحمد بلودنين: مرجع سابق، ص: 241.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

له، أو في عين المكان، كما يمكن أن تكون رقابته فجائية، أو بعد التبليغ عن أي اختلالات، ويمكن للقاضي الاطلاع على أي وثيقة يقوم بطلبها ضمنا لتسهيل العملية الرقابة¹.

2. أنواع رقابة المؤسسات الاقتصادية العمومية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة: لا تختلف أنواع رقابة المؤسسات الاقتصادية العمومية الممارسة من قبل مجلس المحاسبة على غيرها من المؤسسات الأخرى وتتمثل أساسا في: أ. رقابة المطابقة: يقصد برقابة المطابقة رقابة الشرعية أو الرقابة القانونية حيث تعمل على التأكد من مدى توافق الأنشطة والمعلومات المالية مع مختلف النصوص القانونية، ويكلف مجلس المحاسبة بمراقبة حسن استعمال الموارد والأموال والوسائل والقيم المادية من قبل الهيئات التي تدخل ضمن اختصاصاته بما فيها المؤسسات العمومية الاقتصادية، وكذا التأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبة للقوانين ومراقبة الأنظمة السارية المفعول².

ب. رقابة نوعية التسيير: رقابة نوعية التسيير هي تلك الصلاحية الإدارية الممنوحة لمجلس المحاسبة في إطار الرقابة البعدية الممارسة على الهيئات العمومية الإدارية والاقتصادية الخاضعة لرقابته، وذلك قصد مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي، والعمل على تحسين مستواها من حيث الأداء والمردودية، وذلك عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها على أساس الفعالية والنجاعة والاقتصاد³.

ومما سبق يمكن القول إن الدور الرقابي لمجلس المحاسبة يشمل الرقابة المالية المحاسبية التي تستهدف التدقيق في مختلف حسابات المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتأكد من سلامتها وصحتها، بالإضافة إلى الرقابة القانونية الإدارية التي تشمل مختلف المعاملات التي تقوم بها المؤسسات محل الرقابة بخصوص تسيير أموالها، بالإضافة إلى رقابة إدارية حول طبيعة ونوعية التسيير، مع العمل على تطويرها لبلوغ هدف حسن استعمال الموارد المالية للدولة⁴.

¹ سماعيل حسام الدين: صلاحيات مجلس المحاسبة في حوكمة التسيير المالي للدولة، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، المجلد: 9، العدد: 1، مارس 2024، ص: 557.

² لمزيد من التفصيل، أنظر: بومدين محمد: آليات رقابة المطابقة التي يماريها المجلس الدستوري طبقا للتعديل الدستوري 2016، مجلة الحقيقة للعلوم الإجتماعية والإنسانية، المجلد: 18، العدد: 4، 2019، ص: 31-01.

³ أنظر: المادة 6 من الأمر 20-95 المعدلة بموجب المادة 17 من الأمر 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 -

⁴ سماعيل حسام الدين، مرجع سابق، ص: 558.

الفصل الأول: الإطار النظري للرقابة العمومية على المؤسسات الاقتصادية العمومية

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى مفهوم المؤسسات الاقتصادية العمومية والتي تعني أنها مختلف المؤسسات التي تمتلك الدولة جزءا من رأس مالها أو كلها، والتي تكون ذات هدف ربحي، وهو ما يعكس الطبيعة التجارية لها، ورغم هذه الصفة الأخيرة إلا أن المشرع الجزائري فرض عليها العديد من أنواع الرقابة لحماية المال العام، خاصة في ظل الإفلاسات التي حدثت منذ التأميم إلى غاية خوصصتها أي قبيل سنوات الثمانينات وأولها.

إن امتلاك الدولة لرأس مال هذه المؤسسات جزءا أو كلا جعلها خاضعة للعديد من الأجهزة المركزية على غرار رئيس الجمهورية والحكومة، إلا أن هذه الرقابات كانت غير مباشرة ومتعلقة بطبيعة التسيير فقط، ليمل المشرع الجزائري على إخضاعها لرقابة بعض اعاون المالية العام والمراقب المالي، وكما تم الإشارة اليه فان هذا الاخير أيضا شابهته العديد من نقاط الضعف الناتجة أصلا عن التنظيم الضعيف الذي ينظم عمله كمراقب في هذه المؤسسات.

عوض المشرع الجزائري مختلف نقاط الضعف في الرقابات السابقة باستحداث جهازين رقابين خارجيين عموميين هما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، والذي سمح لهما بالتدخل المباشر لرقابة وحماية المال العام، وما يمكن استنتاجه مما تم تقديمه أن المشرع يعمل دائما على تحسين دورهما ضمانا لكفاءة عملهما مما يتيح لهم تحقيق الكفاءة والشفافية تكريسا لمبادئ الحوكمة والتي تعتبر من اهم الاستراتيجيات التي تعمل الجزائر على تطبيقها، ومن خلال الفصل الموالي سيتم التطرق للإطار النظري الخاص بها.

الفصل الثاني :

الإطار النظري

لحوكمة المؤسسات

تمهيد:

مع تزايد اللامات المالية والاقتصادية ومتطلبات العولة والتطور التكنولوجي الكبير الذي عرفه العالم، زاد الاهتمام بوضع أسس وقواعد تحكم عملية إدارة المؤسسات بمختلف أشكالها وأنواعها سواء في القطاع العام أو الخاص، وذلك لتمكينها من مسايرة هذه التطورات وحمايتها من تداعيات الغش والفساد، نظير ذلك جاء ما يعرف بالحوكمة وهو نظام حديث الاستخدام يهدف إلى فرض مجموعة من الآليات والقواعد التي تلزم المؤسسات وإدارتها على أداء مسؤولياتها دون المساس بمصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة، وحماية حقوقهم وحقوق المساهمين وتحقيق أهداف واستراتيجيات المؤسسة على المدى القصير والطويل، إذ تعمل الحوكمة على تفعيل متطلبات الشفافية والإفصاح عن كل ما يتعلق بالمؤسسة للأطراف المعنية لتسهيل عمليات اتخاذ القرار، وكذا مساءلة المعنيين في حالة ظهور أي قصور في معاملات المؤسسة وتقاريرها المالية، وإدارة المخاطر التي تواجهها ومراقبتها والرقابة عليها. وبغية التفصيل أكثر في مفهوم حوكمة المؤسسات وأسباب ظهورها، والتعاريف المتعددة التي جاءت بها الهيئات الدولية وتعاريف الباحثين، وكذا أهدافها وأبعادها ومبادئها قسمنا هذا الفصل حسب التقسيم التالي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة المؤسسات

المبحث الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

تعتبر الحوكمة من المواضيع الحديثة التي عرفت اهتماما متزايدا من طرف كل الهيئات الدولية والحكومية، نتيجة حدوث بعض الانهيارات والازمات العالمية وظهور عدد واسع من حالات الفشل والغش المالي وسوء الإدارة، التي أثرت على المؤسسات وربحياتها وكفاءة عملياتها ومدائها وتكبد المساهمين لخسائر مالية كبيرة، لذلك تم تبني مفهوم الحوكمة لدورها الفعال في تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء المؤسسات وحماية حقوق مختلف أصحاب المصالح فيها.

المطلب الأول: مفهوم حوكمة المؤسسات.

بغية تعزيز الأداء الاقتصادي والمالي والإداري للمؤسسات وتوفير البيئة المناسبة لممارسة اساليب المراقبة والرقابة على الأطراف ذات المصالح وحماية حقوقهم، يتم تطبيق آليات وقواعد الحوكمة التي تقدم أهمية كبيرة لتوفير الأسس البيئية والقانونية والإدارية المناسبة لتحسين أداء المؤسسات وفعاليتها.

أولاً: أسباب ظهور حوكمة المؤسسات: قبل التطرق لتعريف الحوكمة باعتباره مصطلح حديث، لابد من التطرق لأبرز الأسباب الأساسية لظهور الحوكمة، والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- **العولمة:** إن تحول العالم إلى قرية صغيرة من أبرز مظاهر القرن الحادي والعشرون وذلك للتطور الصناعي والتكنولوجي الكبير الذي عرفه العالم بالإضافة للاستخدام الكبير والواسع لمختلف وسائل الاتصال الحديثة والمتطورة، ونتيجة ذلك ظهرت العديد من نماذج الاندماج والتكامل الاقتصادي، تدويل الاقتصاديات وتحريرها ووضع سياسات وأسس للمحاسبة موحدة لتسهيل عمليات تداول وتحرك رؤوس الأموال وتخفيض تكاليف انتقالها، بالمقابل زيادة حجم التعاملات التجارية مما تطلب ضرورة وضع آليات واستراتيجيات موحدة لإدارة المؤسسات الاقتصادية لتسهيل مراقبة الأنشطة الإدارية المختلفة للشركات التابعة من طرف الشركة الأم؛¹

- **نظرية الوكالة:** نتيجة ظهور شركات المساهمة عرفت المؤسسات الاقتصادية تطورا كبيرا أدى إلى ضرورة توكيل إدارتها لمدراء متخصصين وذو كفاءة عالية، فانفصلت بذلك ملكية هاته الأخيرة من إدارتها مما أسهم في ظهور ما يعرف بنظرية الوكالة والتي عرفها Jensen and Malking أنها تعاقد بين المالك والموكل الذي يوكل له المالك الحق من أجل تنفيذ مهام الشركة وتصبح له السلطة والقرار في ذلك، وبالتالي فإن نظرية الوكالة تقوم على مبدأ

¹ تيايبيبة رضا: مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات - دراسة ميدانية تحليلية-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019-2020، ص: 29.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

أساسي هو الفصل بين ملكية الشركة وتسييرها بالإضافة إلى وجود علاقات تعاقدية بين المالك والمسير تتحقق من خلال تفويض صلاحية اتخاذ القرار من المالك المسير لتحقيق مصالح الشركة ومصالحهما المشتركة؛

- **الفضائح المالية:** نتيجة الأزمات المالية المتتالية والانهيارات الاقتصادية التي عرفها العالم في العقود الماضية خاصة في العديد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية، أبرزها أزمة شركتي ENRAN و WORLD COM التي أثبتت أن النقص والمشكل لم يكن في معايير المحاسبة المستخدمة ولكن في أخلاقيات وسلوكيات الموظفين الموكل لهم تطبيقها، فقد أظهرت قضية شركة ENRAN أن المعايير المحاسبية المتبعة كانت فعالة وتتطلب آليات كان من المفروض تطبيقها بالمقابل تم التعاون مع المراجع الخارجي الذي حاول إخفاء تلك التجاوزات التي تسببت في الأخير في انهيار الشركة نتيجة إتباع الإدارة وموظفيها أساليب غير أخلاقية، ولتقليل ومواجهة هاته الممارسات الغير مناسبة أصدرت حكومة الولايات المتحدة الأمريكية قانون Sarlon and Oxley التي ألزمت فيه المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بضرورة تطبيقه والتقييد به والذي أحدث تغيرات كبيرة في بنية الأعمال؛

- **التوجه نحو الخصوصية:** وذلك بتحويل ملكية المؤسسات من القطاع العام إلى القطاع الخاص، وهو أسلوب يدخل ضمن الإصلاحات الاقتصادية التي تبناها الدول من أجل التخلص من أعباء هاته المؤسسات على الخزينة العمومية، وبالتالي ضرورة اتباع منهج سليم لتسييرها قصد تحقيق أكبر قدر من الربح والشفافية في تحقيقه، إذ تسعى الخصوصية إلى رفع كفاءة المؤسسات وتحسين نوعية الخدمات المقدمة.¹

إضافة إلى ما سبق ظهرت الحوكمة لجملة من الأسباب الأخرى والتي تتمثل في:

- ضرورة إعداد نظام هيكلي تتحدد فيه أهداف المنظمة ومدى سعيها لتحقيقها، وكيفية متابعة مستوى أدائها؛²
- اكتساب مفهوم الحوكمة لأهمية كبيرة لدى الديمقراطيات الناشئة لضعف الأنظمة القانونية بها، والذي لا يمكن معه تنفيذ العقود وحل المنازعات بطرق ذات كفاءة وفعالية؛
- ضعف نوعية المعلومات المتداولة والتي تؤدي إلى ضعف إشراف ورقابة الإدارة وبالتالي ضعف الثقة وانتشار الفساد؛³

¹ الأغا سعاد: دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021-2022، ص: 17.

² مرزوق عاشور، معموري صورية: حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص: 5.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ضعف مجلس الإدارة الذي يمكن أن يؤثر على الإدارة التنفيذية والتي قد تعاني من عجز ونقص في كفاءتها وخبرتها في القيام بالممارسات الإدارية الناجحة؛
- زيادة الكفاءة المالية والاقتصادية للمؤسسات؛¹
- ضبط معايير الإدارات العليا وزيادة تعزيز الرقابة والتوجيه؛
- تعزيز الإدراك لدى مسؤولي الإدارة بمهمية الحوكمة؛
- محاولة الفصل بين مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة والأعضاء والمدراء؛

رغم الأسباب المتعددة لبروز مفهوم الحوكمة إلا أنه واجهت الباحثين صعوبة في تحديد الجذور الأولية لهذا المصطلح، الذي لا يزال يعتبر مفهوم في طور التطور، إذ أنه من المتعارف أنه ظهر لأول مرة في وثائق أنشطة التنمية التي تضطلع بها الأمم المتحدة وكذلك في وثائق البنك الدولي سنة 1992 وصندوق النقد الدولي سنة 1996، والتي أكدت من خلاله الأمم المتحدة كبداية على أهمية المشاركة والتشاور والشفافية وسيادة القانون باعتبارها ذات أهمية كبيرة لا بد أن تتوفر في المؤسسات والشركات لتحقيق الكفاءة².

ثانياً: تعريف حوكمة المؤسسات: بالرغم من التعاريف المتعددة والمختلفة للحوكمة إلا أنه لا يوجد أي تعريف موحد متفق عليه وذلك للتداخل الكبير لمختلف الأمور المالية والاقتصادية والتنظيمية والاجتماعية للمؤسسات، وبالتالي سيتم تعريف الحوكمة من وجهات نظر مختلفة كالتالي:

1. من وجهة نظر المؤسسات الدولية:

- تعريف لجنة الحوكمة العالمية: هي مجموعة من الطرق المختلفة التي تستخدم من طرف الأفراد والمؤسسات سواء كانت عامة أو خاصة وذلك لإدارة شؤونهم المشتركة، وهي عملية متتالية مستمرة يتم من خلالها إعادة توجيه المصالح المتضاربة واتخاذ إجراءات تعاونية³؛

³ ستو فاطمة الزهراء، غيش عز الدين: دور المنظمات والهيئات الدولية في تأصيل حوكمة الشركات، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمة لخضر، المجلد: 06، العدد: 02، 2022، ص: 285.

¹ البلوشي أحمد بن محمد بن شهاب: أثر الحوكمة على الأداء المؤسسي من وجهة نظر موظفي محافظة شمال الباطنة بسلطنة عمان، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الماجستير، جامعة الشرقية، عمان، 2023، ص: 14.

² Palya Katsamunsk : **The concept of Governance and public Governance theories**, journal Economic alternatives, university f national and world economy, sofia, Bulgaria, issue: 02, 2016, p: 139.

³ Thomas G Weiss : **Governance, Good Governance and Global Governance : conceptual and actual challenges**, journal Third world quarterly, vol: 21, N: 05, 2000, p: 797.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- **تعريف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD:** هي مجموعة من الإجراءات المستخدمة في إدارة المؤسسة وتوجيه أعمالها، بغية تحسين أداء المؤسسة وزيادة الشفافية والمساءلة والفعالية فيها، وتعظيم صلاحيات المساهمين على المدى الطويل وحماية حقوق مختلف الأطراف الفاعلة المرتبطة بالمؤسسة؛¹
- **تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC:** هو نظام إداري يتم من خلاله إدارة المؤسسات وكيفية التحكم في أعمالها؛²
- **تعريف بنك التسويات الدولية ممثلاً بلجنة بازل:** هو ذلك الأسلوب والمنهجية التي يمكن من خلالها إدارة المؤسسة عن طريق مجلس الإدارة والإدارة العليا والتحكم في مختلف أعمالها؛³
- **تعريف معهد المدققين الداخليين IIA:** هي تلك الآليات التي تستند على السلوكيات المستخدمة من طرف أصحاب المصالح من أجل تعزيز الإشراف على الرقابة وإدارة المخاطر والتأكد من فعالية الضوابط الموضوعية لإنجاز الأهداف المسطرة بكفاءة والحفاظ على مقومات المؤسسة؛⁴
- **تعريف برنامج المتحددة الإنمائي:** هي مختلف الممارسات والسلوكيات والآليات الاقتصادية والسياسية والإدارية التي يتم من خلالها إدارة شؤون الجماعات بما يمكن هاته الأخيرة ومختلف أفراد المجتمع من التعبير عن مصالحهم واختيار تفضيلاتهم والتمتع بكل حقوقهم القانونية؛⁵
- **تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE):** هو الإطار القانوني والإداري والمحاسبي الذي تمارس فيه المؤسسة وجودها، وتقوم الحوكمة على تحديد العلاقة بين الموظفين وأصحاب المصالح وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ووضعي النظم الحكومية، وكيفية التفاعل بين مختلف هاته الأطراف في الإشراف على عمليات المؤسسة؛⁶

¹ OECD : Organization for economic cooperation and development

² IFC : International Finance corporation

³ Basel committee on Banking supervision : **Enhancing corporate governance for banking Organization**, Bank of international settlements, 2005, p :04.

⁴ ولد محمد عيسى محمد محمود: **قراءة في نظام حوكمة الشركات**، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، المجلد: 03، العدد: 05، 2013، ص: 256.

⁵ مزوزي عبلة: **حوكمة الإدارة لتفعيل سياسات الإصلاح الإداري**، مجلة أبحاث، جامعة أحمد بن بلة، وهران، المجلد: 03، العدد: 02، 2018، ص: 64.

⁶ بابيس الأميرة نزيهة، كلاخي لطيفة: **واقع الحوكمة كآلية لمكافحة الفساد في الإدارات العمومية: دراسة تحليلية لمؤشرات الحوكمة العالمية WGI -إضاءة على الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2020-**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد: 19، العدد: 32، 2023، ص: 104.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- تعريف الميثاق الجزائري لحوكمة المؤسسات: هي مجموعة من العمليات الإدارية التي تسعى من خلالها المؤسسة لإدراج المزيد من الشفافية والصراحة في طرق إدارتها وتسييرها وكذا الرقابة عليها، أي أنها تلك الآليات العملية والتدابير الكفيلة بضمان استمرارية المؤسسة وتنافسيتها¹
- نلاحظ انطلاقاً من التعاريف السابقة وجود اختلافات متباينة بين تعريف مختلف الهيئات الدولية، وهذا أمر راجع إلى اختلاف ظروف تطبيقها وكذا اختلاف وجهات النظر، إذ قد نجد وجود تعاريف متعددة ومختلف نسبياً داخل نفس الهيئة كما هو الحال بالنسبة للبنك الدولي، والذي قدم تعريفات متوالية للحوكمة كالآتي:
- سنة 1994: هي الطريقة أو الأسلوب الذي تمارس به الدولة سلطتها في إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التنمية في الدولة²
- سنة 1989: ممارسة السلطة السياسية لإدارة شؤون الأمة³
- سنة 2007: هي الطريقة التي يكتسب بها المسؤولون والمؤسسات العام للسلطة ويمارسونها لوضع السياسات العامة وتشكيلها، وتوفير السلع والخدمات العامة؛
- سنة 2009: هي مجموعة من التقاليد والمؤسسات التي تستخدمها الحكومة لممارسة السلطة في دولة ما؛
- سنة 2010: هي حكم الحكام ضمن مجموعة معينة من القواعد؛
- 2. من وجهة نظر الباحثين: هي مجموعة من القواعد والأنظمة والآليات الحديثة المبتكرة التي يتم من خلالها إدارة المنظمات بغية تحقيق أفضل استثمار لمواردها لتحقيق أعلى كفاءة وفعالية في الإدارة، والانتقال من الإدارة التقليدية إلى الإدارة المعاصرة التي تركز على استخدام الممارسات التي تسهل الاستجابة لمتطلبات المجتمع في ظل التحولات البيئية المتسارعة⁴

¹ نؤارة محمد، شبايكي مليكة حفيظ: حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، العدد: 03، 2018، ص: 194.

² Rachdi hossem: **La Gouvernance Bancaire : un survey de literature**, faculty of economic and management sciences of tunis university of tunis el Manar, Tunisia, 2008 , p : 4.

³ Rachel M Gisselquist : **Good Gouvernance as a Concept and Why This Matters for Development Policy**, Wider working paper, N: 2012/ 30, united Nations University, World Institute for development economics research, 2012, p p : 3 4.

⁴ علي حسون، محمد عبد الرؤوف: الحوكمة وتأثيرها في جودة التعليم العالي، مجلة كلية العلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد: 59، 2019، ص: 70.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

هي نظام قانوني ومنهج إداري سليم يتم من خلاله توجيه الشركات والسيطرة عليها من خلال التركيز على مختلف هياكلها الداخلية والخارجية ومراقبة سلوكيات الإدارة والمديرين، وبالتالي التقليل من مخاطر الوكالة التي قد تحدث بسبب الممارسات الخاصة بالمسؤولين التنفيذيين للمؤسسات؛¹

هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه المؤسسات والتحكم فيها من خلال مجلس الإدارة الذي يعمل على تحديد الخطط الاستراتيجية للمؤسسة وتوفير القيادة اللازمة لتنفيذها، والإشراف على إدارة الأعمال وتقديم التقارير إلى المساهمين، الذي يتلخص دورهم في تعيين المديرين والمدققين والتأكد من وجود هيكل حوكمة مناسبة ومراقبة تقارير المجلس الإداري؛²

هي الهيكل التي تسعى المؤسسة من خلاله لتحقيق مختلف أهدافها بالاعتماد على مجموعة من الوسائل والطرق من طرف مجلس الإدارة الذي يلعب دورا كبيرا في تحقيق هذه الأهداف وهي مجموعة من قواعد العمل والرقابة التي تحكم المؤسسات في مختلف أطرها الزمانية والمكانية؛³

هي الإدارة الصادقة الموجهة نحو التنمية والتي تلتمز بتحسين نوعية حياة أصحاب المصالح، وهي تعني العمل بمستوى عال من الفعالية التنظيمية مع ضرورة تبني قيم جديدة للإدارة من أجل ترسيخ قدر أكبر من الكفاءة والفعالية والمصادقية وبالتالي القضاء على الخلل الوظيفي في المؤسسات؛⁴

هي محاولة إنشاء إطار مؤسسي يشجع جميع المشاركين على المساهمة في تحقيق أفضل أداء للشركات بما يتماشى مع ممارسات الإدارة الجيدة، وهي مجموعة من العمليات والأنظمة والممارسات والإجراءات والقواعد واللوائح التي تحكم المؤسسات، والطريقة التي بها تطبق هاته القواعد واللوائح ومدى إتباعها وكذا العلاقات التي تحددها وتنشئها هذه القواعد وطبيعة تأثيرات هاته العلاقات؛⁵

¹ Boufateh Belkacem , Fellag Nourredine : **Evaluation of corporate Governance practices in Algerian smal and medium sized enterprises : case f an industry SME in chlef**, journal of Excellence for economicsand management research, vol : 02, N : 03, 2018, p : 319.

² Cadbury commission: **report of the committee on The financial aspects of corporate Gvernancen**, Burgess science press, London, 1992, p: 14.

³ بورقبة شوقي عاشور، غربي عبد الحليم عمار: **أثر تطبيق حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية - حالة دول منطقة الخليج-**، مجلة الاقتصاد الإسلامي ، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية، 2015، ص ص: 127 128.

⁴ Meetika Srivitava : **Good Governance – concept, Meaning and Features : A Detailed Study**, SSRN electronic journal, Elsevier, Amsterdam, 2010, p: 2.

⁵ Fellag Nourredine, Zerouki brahim : **Detrminants f Gorporate Governance Quality in Algerian smal and medieum sized enterprises**, journal of Development and applied economics , université de m'sila, N : 02, 2017 , p p : 19 20.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

وحسب بعض الباحثين فإن تعريف الحوكمة يتم انطلاقاً من النقاط التالية:¹

- إدارة المنشآت لتعزيز إيراداتها وأدائها؛
- تقليل الغش من خلال تطبيق الأنظمة والقواعد التي تعمل على تقليل تضارب المصالح والممارسات الغير مقبولة؛
- وضع آليات للرقابة على مجلس إدارة الشركة ومختلف الأطراف الفاعلة فيها؛
- وضع هياكل يتم من خلالها إعادة توزيع الحقوق والمسؤوليات بين المشاركين كأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، وكذا وضع أنظمة تعمل على تحديد القواعد والممارسات المتعلقة بإدارة المنشأة.

أما الباحث عدنان بن حيدر بن درويش فقد عرف الحوكمة من خلال عدة مفاهيم تتمثل في:²

- **المفهوم اللغوي للحوكمة:** هو اصطلاح يتمثل في كيفية التحكم والسيطرة انطلاقاً من مجموعة من القواعد والأسس بغية تحقيق الرشد، وهي كلمة مشتقة من التحكم والتدخل والسيطرة، كما أنها تعني لغوياً نظم رقابية متكاملة ومتعارف عليها وذلك لدعم الشفافية والمسؤولية الاجتماعية؛
- **المفهوم المحاسبي للحوكمة:** هي عملية توفير مختلف المقومات التي تعمل على حماية المستثمرين والاهتمام بحصولهم على عوائدهم المناسبة وضمان الاستخدام الأمثل لأموالهم وعدم توجيهها إلى استثمارات غير آمنة ومنع استغلالها من طرف المديرين لتحقيق أهداف أخرى، ويتم ذلك بالاعتماد على مجموعة من الضوابط والمعايير المحاسبية؛
- **المفهوم الإداري للحوكمة:** هي مجموعة من الآليات والقواعد والإجراءات التي يشترط توفرها لدى المؤسسة لتوفير ضمانات تعمل على الحفاظ على حقوق المالكين وكذا أصحاب المصالح الأخرى، وهي مجموعة من الضوابط والممارسات الإدارية التي تعمل على تحسين وضبط العلاقة بين مختلف أصحاب المصالح والأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة؛
- **المفهوم القانوني للحوكمة:** هي مختلف القواعد القانونية والأطر التشريعية التي تسعى لحماية مصالح الأطراف ذوي العلاقة، وهي إطار متكامل من السياسات والقوانين الحاكمة لإدارة المشروعات والمنظمات والتي تسعى للحفاظ على الكيان المؤسسي للشركة وحماية حقوق كافة المستفيدين من الشركة وبقائها.

¹ خلوفي سفيان، شريط كمال، زغلامي مريم: تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الرشيد - دراسة حالة شركة (أن سي آي) رويبة الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة مصطفى اسطوبولي، معسكر، المجلد: 10، العدد: 04، 2021، ص. 51.

² عدنان بن حيدر بن درويش: حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص: 13 15.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكننا تعريف الحوكمة من وجهة نظر الباحث بأنها مجموعة من النظم والقواعد التي يتم تبنيتها من طرف المؤسسات بغية تحسين الأداء الفعلي للمؤسسة، وتحسين عملية توزيع المهام والوظائف وحماية حقوق أصحاب المصالح فيها والرقابة على مختلف الأنشطة الممارسة من طرف المؤسسة.

انطلاقاً من التعاريف السابقة، يمكن أن نستنتج أن للحوكمة عدة خصائص وهي:

أ. **الانضباط:** أي التحلي بالسلوكيات الأخلاقية المناسبة عند أداء أي عمل من طرف كل فرد له علاقة بأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى ضرورة انضباط إدارة المؤسسة باعتبارها وسيط يعمل على تحقيق مصالح مختلف الأطراف، وكذا الانضباط في مراقبة كافة أعمال المؤسسة من الجهات الداخلية والخارجية، والانضباط نحو العملاء بتقديم خدمات عالية الجودة لكسب رضاه ودعمه¹

ب. **الشفافية:** وذلك بتقديم صورة حقيقية عن مختلف الأمور الجوهرية المرتبطة بأداء المؤسسة ومختلف الأنشطة التي تزاوئها في الوقت المناسب بكل وضوح وشفافية، وذلك لضمان حصول كل المستثمرين على المعلومات التي يحتاجونها بكل واقعية²

ج. **المساءلة:** وهي من أهم متطلبات تقييم ورقابة الأداء المؤسسي، والتي تقوم أساساً على وضع خطط واتفاقيات لأداء أعمال المؤسسة قائمة على مقاييس محددة للأداء، وانطلاقاً منها تأتي المساءلة لمعرفة مدى الالتزام بهاته المعايير ومدى إمكانية تحقيق الكفاءة والفعالية في الأداء، بالإضافة إلى مدى الالتزام بالبرامج والخطط الموضوعة من قبل الجهة المعنية كالجهاز الحكومية والتي لها حق مساءلة مجلس الإدارة عن مختلف نشاطاتهم وأعمالهم؛

د. **العدالة:** من خلال توفير احترام الحقوق بالنسبة لأصحاب المصالح في المؤسسة، والمعاملة المتماثلة والعادلة للمساهمين ذوي الحصص العالية للمساهمين ذوي الحصص القليلة، دون الاعتراض على آرائهم وقراراتهم كالمشاركة في تعيين المديرين، وإعطائهم مسؤولية الاعتراض عند التقليل من حقوقهم، وكذا العدالة في منح المكافأة لأعضاء مجلس الإدارة حسب جهودهم³

¹ بولجين فايزة: دور الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2021-2022، ص: 97.

² المنذري طالب بن علي بن عبد الله: أثر أبعاد الحوكمة على الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في سلطنة عمان، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل متطلبات الحصول على الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشارقة، عمان، 2022، ص: 13.

³ المقدم مصطفى صلاح، منصور العزمي عبد الله أسامة: أثر تطبيق أبعاد الحوكمة على أداء الشركات العائلية بالمملكة العربية السعودية، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، الجيزة، مصر، المجلد: 04، العدد: 04، 2024، ص: 1247 1248.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ه. **فعالية استخدام الموارد:** ويكون ذلك من خلال الاستغلال الجيد للموارد المالية والمادية والبشرية والطبيعية من طرف المؤسسات لتلبية مختلف الاحتياجات؛¹
- و. **الاستمرارية:** والتي تنص على مدى استمرارية نشاطات الحكومات والتنمية الشاملة على المدى البعيد بغية تقليل الفقر وتنمية الموارد البشرية؛
- ز. **المسؤولية:** أي القدرة على تحمل نتائج القرارات المتخذة أمام مختلف الأطراف ذات العلاقة والتعاون بينهم، وكذا القدرة على ضمان حقوقهم وتشجيع إشراكهم في الأعمال المشتركة التي تجمع بين كل هاته الأطراف الفاعلة؛²
- ح. **الاستقلالية:** وذلك من خلال ضمان عدم وجود ضغوطات في العمل داخل المؤسسة، والتي تتحقق عن طريق استقلالية رئيس مجلس الإدارة عن الإدارة العليا، توفير لجنة مراجعة مستقلة يرأسها عضو من مجلس الإدارة، وكذا وجود مجلس إدارة فعال يمتاز بالاستقلالية عن مجلس الإدارة؛
- ط. **فعالية مجلس الإدارة:** وذلك من خلال قدرته على اتخاذ القرارات بكفاءة ومسؤولياته في تحديد واختيار رئيس تنفيذي يعمل بالتشاور بين أعضاء مجلس الإدارة عند اتخاذ القرارات الصائبة للمؤسسة؛
- ي. **المسؤولية الاجتماعية:** تسعى المؤسسة التي تعمل وفق مبادئ الحوكمة على تحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع، والاستجابة لمختلف التغيرات الحاصلة فيه بفعالية، بالإضافة إلى الارتقاء بالتنمية وزيادة الثقيف والوعي الاجتماعي وكذا القضاء على البطالة.³

¹ ضويفي حمزة، محمودي أحمد: دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والحد من الممارسات الإبداعية، مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد: 03، 2018، ص: 378.

² تغليسية لمين: مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة -دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018، ص 33 34.

³ خيثري الخادم، لزرق محمد: مبادئ حوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل المسؤولية الاجتماعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية-، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، الجبل: 04، العدد: 02، 2020، ص: 130 131.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الشكل رقم 2-1: خصائص حوكمة المؤسسات



المراجع: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

تحتل الحوكمة أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الحديثة، بسبب قدرتها على معالجة العديد من المشاكل الصعبة المرتبطة بالإدارة والملكية، كما أنها ترتبط ارتباطاً مباشراً في تحديد استراتيجية تطوير المؤسسة، ويعتبرها المستثمرون معياراً يستندون إليه في تحديد المؤسسات التي تمارس حوكمة جيدة.

أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات: تتمثل أهمية الحوكمة فيما يلي:

1. بالنسبة للمؤسسة: حيث تعمل الحوكمة على ضرورة وضع أسس واضحة للعلاقة بين مدير المؤسسة ومجلس الإدارة والمساهمين، وتحديد حقوق وواجبات كل الأطراف الفاعلة في المؤسسة، مما يساعد على رفع الكفاءة الاقتصادية لها، بالإضافة إلى ضرورة وضع إطار تنظيمي يتم فيه تحديد مختلف أهداف المؤسسة على الأجلين القصير والبعيد وسبل تحقيق هاته الأهداف، وتوفير الحوافز والمكافآت المناسبة للأعضاء الفاعلين لحثهم على تحقيق تلك الأهداف بكل فعالية؛¹

2. بالنسبة للمساهمين: تعمل الحوكمة على ضمان حصول المساهمين على مختلف حقوقهم كحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وكذا حق المشاركة في مختلف القرارات التي تعمل على إحداث تغييرات جوهرية في المؤسسة، بالإضافة

¹ نورة محمد، شبايكي مليكة حفيظ: مرجع سابق، ص: 188.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

إلى الإفصاح التام عن أوضاع المؤسسة المالية والكشف عن قرارات مجلس الإدارة المتخذة بشأنه مما يمكنهم من معرفة حجم المخاطر التي تواجه استثماراتهم في المؤسسة، بالإضافة إلى الهدف الأساسي للحوكمة في حماية حقوق جميع أصحاب المصالح وخاصة المساهمين؛¹

3. بالنسبة لعملية توليد القيمة: إذ تسعى الحوكمة أساساً إلى تحقيق أهداف المديرين التي تقوم على تحقيق وتوليد الثروة التي يسعى لها المساهمين، مقابل حصولهم على عوائد مادية نتيجة جهودهم في تحقيق ذلك، بمعنى حصولهم على القيمة المالية نظير ما يقدمونه، ونتيجة بروز مفهوم الحوكمة أساساً لتضارب مصالح المديرين والمساهمين فإن عملية تحديد أجورهم مقابل أدائهم قد يؤدي إلى تقليص هذا التعارض، وقد أثبتت العديد من البحوث أنه كلما زادت أجور المديرين في المؤسسة كلما زادت عملية توليد القيمة وارتفعت جهودهم في تقديم أعمالهم؛²

4. بالنسبة للتنمية الاقتصادية: للحوكمة أهمية كبيرة في تحقيق التنمية الاقتصادية وتجنب الأزمات المالية، من خلال تحديد جملة من معايير الأداء التي يتم اتباعها، وبالتالي تدعيم الأسس الاقتصادية وكشف حالات الغش والتلاعب والفساد المالي والإداري وسوء التسيير، بما يحقق زيادة ثقة المتعاملين وزيادة استقرار المؤسسات والحكومات، ومنه تحقيق التقدم الاقتصادي المنشود؛³

5. بالنسبة لعمليات الإصلاح الإداري: إذ تعمل الحوكمة على ضمان حقوق الملكية سواء كانت عامة أو خاصة، وتوفير الأسس الثابتة التي تحقق ثقة المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة، وتزيد من مسؤولية الإدارة في تحقيق الأهداف المرجوة سواء التي تقوم على المبدأ الإداري الإدارة بالأهداف أو الإدارة بالنتائج والتي يتم من خلالها قياس مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية وفعاليتها ومدى نجاحها في تحقيق الأهداف المطلوبة؛

6. بالنسبة للجانب المحاسبي والرقابة: إذ تعمل الحوكمة على محاربة مختلف أشكال الفساد المالي والإداري وتحقيق النزاهة والكفاءة والاستقامة في تنفيذ الأعمال من طرف كافة العاملين في المؤسسة، وبالتالي ضمان تفادي الانحرافات والأخطاء سواء المتعمدة أو الغير متعمدة وذلك بالاعتماد على نظم الرقابية المختلفة لتوجيه العاملين ومراقبة أعمالهم وتحقيق الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية.

¹ محي الدين حمزة زكرياء: آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية - حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2020-2021، ص: 70.

² بورقية شوقي عاشور، غربي عبد الحليم عمار: مرجع سابق، ص: 132.

³ مشهور محمد عبد العزيز: آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، المجلد: 01، العدد: 01، 2021، ص: 58-59.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

7. أهمية الحوكمة من الناحية القانونية: تعتبر الحوكمة من أهم الوسائل التي تساعد في تطبيق القانون على مختلف المؤسسات من خلال قواعدها القانونية المتمثلة في سيادة القانون الشفافية والمساءلة والعدالة والمساواة، وهذا ما يساعد على المحافظة على حقوق مختلف الأطراف ذوي العلاقة وتنظيم العلاقات التعاقدية القائمة بين مجلس الإدارة والعمال، بالإضافة إلى العلاقات التعاقدية القائمة مع أطراف خارجية كالعملاء والمؤسسات والرقابة الخارجية والجهات الإدارية الأخرى التي لها تأثير مباشر على أعمال ونشاط المؤسسة¹

8. أهمية الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية: من الخصائص المميزة لمفهوم الحوكمة هو تحقيق المسؤولية الاجتماعية وتعزيزها، وذلك من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة في الحيز الاجتماعي للمؤسسة مما يؤدي إلى زيادة فعالية المؤسسات في استخدام مواردها بكفاءة في المجال الاجتماعي وتعظيم قيمتها وقدرتها التنافسية، وبالتالي زيادة توسعها ونموها واستدامتها²

9. أهمية الحوكمة على الصعيد الاجتماعي: زيادة على الهدف الأساسي للحوكمة المتمثل في تدعيم مكانة المؤسسة ورفع أدائها المالي وربحيته، فإنها تسعى إلى تعزيز تبني سلوكيات حسنة وملزمة بالمساءلة عن التزامات المؤسسة لتحقيق الرفاهية في المجتمع وتقدمه، باعتبار المؤسسة كائن حي يؤثر ويتأثر بالحياة العامة للمجتمع³.

ثانياً: أهداف حوكمة المؤسسات: تهدف الحوكمة من خلال تطبيق آلياتها وقواعدها لتحقيق جملة من الأهداف التي تعمل على رفع أداء المؤسسة وتحسين كفاءة موظفيها انطلاقاً من مجلس الإدارة، من خلال وضعها جملة من الآليات والأنظمة مع ضمان احترامها من مختلف الأطراف الفاعلة لتحقيقها بفعالية، وتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

1. حماية حقوق المساهمين: من خلال ضمان حقوق المساهمين والاحتفاظ بسجلات الملكية، وضمان توفير المعلومات لهم بكل شفافية، والسماح لهم بممارسة حقوقهم في الانتخاب والحصول على عوائد ربحية مقابل حصصهم في المؤسسة من الأرباح السنوية المتولدة⁴

¹ المنذري طالب بن علي بن عبد الله: مرجع سابق، ص: 18 19.

² غردي محمد: دور مبادئ وأسس الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الإقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد: 09، 2013، ص: 74.

³ زنخري حفصة: حوكمة المؤسسات غير الربحية كأداة لتحسين الخدمة العمومية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الغير ربحية لولاية ورقلة-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017-2018، ص: 26.

⁴ بله سيد عبد الرحمان: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، المجلة الاقتصادية والتجارية العربية، العدد: 08، 2013، ص: 66.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

2. تحقيق العدالة: من خلال الاعتراف بمختلف حقوق الأطراف الفاعلة في المؤسسة وذات المصالح فيها، على النحو الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين كافة المساهمين؛
3. حماية مصالح الأطراف المختلفة: وذلك بهدف خلق روح التعاون والولاء للمؤسسة وتنمية روح الانتماء إليها؛
4. إدارة المخاطر: من خلال توفير نظم الرقابة الداخلية بالتنسيق مع الرقابة الخارجية الممثلة في المراجع الخارجي، وبالتالي إدارة المخاطر بكفاءة وفعالية عالية؛
5. توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: وذلك بتوفير المعلومات اللازمة التي تهم مختلف الأطراف ذوي العلاقة في المؤسسة، بحيث يعكس ذلك مدى قدرة المؤسسة في التحكم في نظم الرقابة الداخلية والخارجية وسلامتها، بالإضافة لقدرتها على تطبيق القواعد والقوانين التي تدعم الحوكمة داخل المؤسسة مما ينعكس ذلك على فعاليتها وسلامة أداء المؤسسة؛¹
6. خلق القيمة للمؤسسة: وذلك من خلال تحقيق عوائد مناسبة للمساهمين وخلق مناصب الشغل والمساهمة على استمرار حياة المؤسسة في ظل تزايد المنافسة والتحديات الاقتصادية؛
7. تحقيق العدالة والشفافية: من خلال مساءلة إدارة المؤسسة حول مسؤوليتها الاجتماعية وذلك لحماية حقوق الأفراد المتعاملين ومراعاة مصالح الموظفين وظروف العمل؛²
8. تفعيل قدرة الدولة على تحقيق أهدافها: من خلال محاولة خلق الانطباعات الإيجابية من طرف المتعاملين مع المؤسسات وإدارتها وتوفير الحماية اللازمة للملكية العامة، مع ضرورة حماية مصالح هؤلاء المتعاملين وتقليل صور استغلال السلطة من طرف المسؤولين؛
9. زيادة الثقة بين إدارة المؤسسات وأفراد المجتمع: من خلال محاولات هذه المؤسسات في رفع مستوى أداء موظفيها، وتعزيز استعمال الحوكمة لأن هذه الأخيرة تعتبر كوسيلة لزيادة الثقة بعمل المؤسسات وينتج عن تطبيقها في الدولة وجود سياسات شفافة وعادلة تهدف إلى حماية الأفراد وتقليل ظهور عمليات الفساد الإداري في هيئاتها ومؤسساتها؛

¹ قرقاد عادل: أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020-2021، ص: 14 15.

² العجيلي صالح عبد عايد: دور الحوكمة كنظام إداري للوقاية من الفساد الإداري، مجلة تكريت للحقوق، العراق، المجلد: 06، العدد: 01، 2021، ص: 31 32 .

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

10. توفير فرص العمل: من خلال دعم المؤسسات بسبل الحصول على التمويل اللازم سواء داخلي أو خارجي، والسماح للمؤسسات ذات القطاع الخاص بإدارة بعض المرافق العامة لتدعيم التواصل وتوثيق العلاقة بين القطاعين العام والخاص؛

بالإضافة إلى ما سبق تهدف الحوكمة إلى تحقيق ما يلي:

- زيادة قيمة وفعالية المؤسسات الاقتصادية وتحسين القدرة التنافسية لها؛¹
- تدعيم المساءلة المحاسبية للمؤسسات من أجل فرض نظم الرقابة على أداؤها؛ وضمان المتابعة الفعلية للأداء المالي والتشغيلي للوحدات الاقتصادية ومراجعتها المستمرة؛
- زيادة الوعي والثقافة باحترام القوانين والمعايير المتفق عليها والمبادئ الموضوعية والالتزام بها، ورفع القدرة على إدارة المخاطر والتنبؤ بحجم المخاطر المتوقعة؛
- العمل على تجنب الغش والتدليس في المؤسسة من خلال تكوين لجنة مراجعة تتكون من أعضاء غير الإدارة التنفيذية؛²
- تحسين مستويات التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال ضمان شفافية وعدالة الممارسات الإدارية؛
- الحد من استغلال السلطة وما ينتج عنها من محسوبية وواسطة تؤثر على المصلحة العامة؛
- تعظيم الربحية من خلال تشجيع الاستثمار سواء المحلي أو الأجنبي وخلق فرص عمل جديدة بالإضافة إلى تنمية الادخار؛

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فقد حددت جمعيات الصناعة 7 أهداف أساسية لحوكمة المؤسسات حسب ما جاء في كتاب جون كولي، يتم تنقيحها بشكل مستمر بناء على استجابة للسلوك الشاذ في مجال المنظمات والأعمال وهي³:

- سن قوانين الاحتكار والتجارة العادلة للحفاظ على الأسواق التنافسية؛
- العمل على تنظيم الأسواق الغير تنافسية؛
- الحفاظ على التوازن بين رأس المال والعمالة؛

¹ حسانين أحمد سعيد قطب: التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة واثاره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنائة -دراسة ميدانية على وق الأسهم السعودي-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد: 46، العدد: 01، 2009، ص: 17.

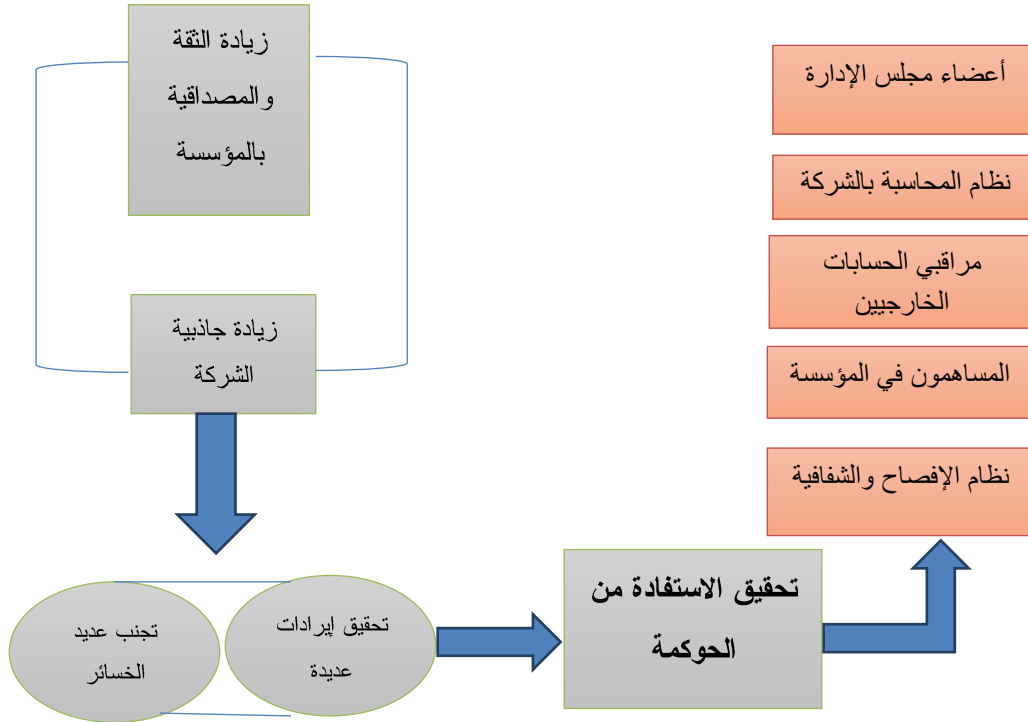
² الشوارة فيصل محمود: قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشرطات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق سوريا، المجلد: 25، العدد: 02، 2009، ص: 128 129.

³ John colley and outhor : What i corporte Governance, McGraw Hill Professional, 2004, p: 8.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ضمان استقرار أسواق رأس المال؛
- حماية المستهلكين من المنتجات غير الآمنة والاحتيايل؛
- المساواة في الحصول على فرص العمل والإسكان والتعليم؛
- حماية البيئة.

الشكل رقم 2-2: الهدف من الحوكمة وسبل الاستفادة منها



المصدر: لين تغليسية: مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة عالية -دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2017-2018، ص: 30.

المطلب الثالث: ركائز وأبعاد حوكمة المؤسسات:

جاء مفهوم الحوكمة لتعزيز عمل المؤسسات وتحسين أدائها ورفع كفاءة المديرين فيها، ولتحقيق مختلف الأهداف التي جاءت بها لابد من إتباع ركائزها الأساسية التي تنص عليها، وفهم مختلف أبعادها لتحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصالح وكذا المؤسسة والمجتمع والاقتصاد ككل.

أولاً: ركائز حوكمة المؤسسات: تعتبر ركائز حوكمة المؤسسات من الدعائم الأساسية التي تقوم عليها الحوكمة، والتي يجب الالتزام بها لتحقيق الأهداف الموضوعية وممارسة الحوكمة بأكثر فعالية وكفاءة، وتمثل هذه الركائز في:

1. السلوك الأخلاقي: باعتبار أن المؤسسات هي منظمات تعمل وفق أنظمة تتعامل مع شرائح مختلفة، لذلك يجب احترام جميع هاته الأطراف والالتزام بالمعايير الأخلاقية العالية والسلوكيات السليمة ومنع التعاملات التي تقوم على

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الغش والفساد¹، وبالتالي يعرف السلوك الأخلاقي بأنه مجموعة من المبادئ والأسس التي تحدد السلوك الصحيح والخطأ داخل المؤسسة، إذ إن تطبيق نظام الحوكمة يشترط توفر قواعد وسلوكيات أخلاقية قوية²، وهو ضمان الالتزام بالسلوكيات الحميدة والسلوك المهني الرشيد، بغية تحقيق التوازن في تحقيق مصالح الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وتقديم المعلومات اللازمة بكل شفافية ومصداقية، وكذا الحفاظ على البيئة والقيام بالمسؤولية الاجتماعية³.

2. الرقابة والمساءلة: تعتبر عملية الرقابة ركيزة وعنصر أساسي ذات أهمية كبيرة في الحوكم لأنها تساعد على تنفيذ الإجراءات والممارسات الخاصة في المؤسسة بطريقة فعالة، وتتم من خلال مساءلة العاملين ومحاسبتهم على أداء واجباتهم أو تقصيرهم في أدائها، ومعاقبتهم في حالة التقصير وسوء الإدارة.⁴ كما تعني المساءلة أن الإداريين والهيئات الإدارية معرضون للمساءلة عن مدى إيفائهم بالتزاماتهم المترتبة عن الوظائف التي يشغلونها.⁵

3. إدارة المخاطر: تعتبر إدارة المخاطر من أبرز أدوات حوكمة المؤسسات، والتي تقوم على ضرورة التعرف على القوانين التنظيمية للمؤسسة والتأكد من مدى تنفيذ الأنظمة الداخلية ومدى تطبيق الأنظمة واللوائح الخارجية، إذ يعتبر منع انتهاكات القانون أحد الأسس الأساسية لبرامج إدارة المخاطر في المؤسسات؛ إضافة إلى:⁶

4. وضع أنظمة لتحديد المخاطر وسبل إدارتها؛

5. الإفصاح عن المخاطر وتوصيلها إلى كافة المستخدمين في المؤسسة.

¹ الشمري صادق راشد: الحوكمة **Coprorate Governance** دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد العراق، العدد: 17، 2008، ص: 126.

² قرقاد عادل: مرجع سابق، ص: 25.

³ علون محمد أمين، سعدي عبد الحق: دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المؤسسي -دراسة حالة شركة نفطال بسكرة-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد: 05، العدد: 02، 2020، ص: 134.

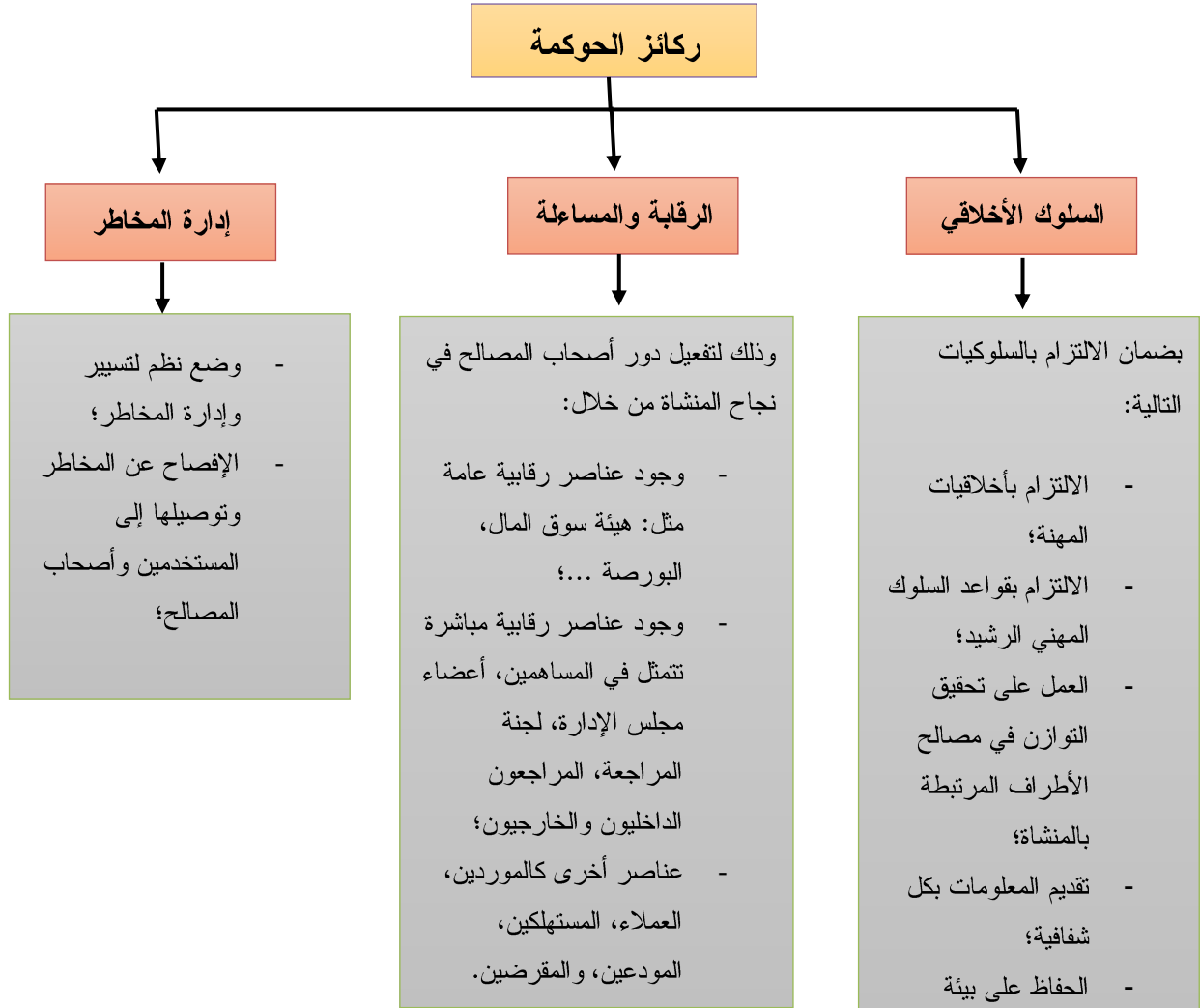
⁴ وجدان فاتح حسن، جنان مهدي: دور آليات الحوكمة في المصارف لتعزيز الإفصاح المعلوماتي -بحث استطلاعي في عينة من المصارف العراقية-، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العراق، المجلد: 18، العدد: 73، 2022، ص: 238.

⁵ YU Keping : **Governance and God Governance : A New framework for Political Analysis**, journal Grossmark, springer, 2017, p : 2.

⁶ حكمت مصطفى أحمد: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية العاملة في محافظة أربيل-، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأدنى، نيقوسيا، 2021، ص: 37.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الشكل رقم 2-3: ركائز حوكمة المؤسسات



المصدر: نجلاء إبراهيم يحيى عبد الرحمان: دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد: 19، العدد: 05، 2015، ص: 190.

ثانياً: أبعاد حوكمة المؤسسات: لحوكمة المؤسسات أبعاد متعددة تتمثل في:

1. **بعد المساءلة:** تعتبر المساءلة نظام كامل يفرض تحمل المسؤولية وهو عنصر جوهري في الحوكمة، ويعتبر كل الأطراف ذوي المصالح ومتخذي القرارات مسؤولين على تفسير أفعالهم للأطراف الأخرى ذات العلاقة، وأن يتحملوا نتائج هاته الأفعال والقرارات، وتعتبر المساءلة عملية جوهرية يتم بواسطتها إختيار متخذي القرارات ورسمي السياسات ومتابعة أفعالهم، وبالتالي إمكانية تغييرهم في حالة الخطأ أو عند عدم قدرتهم على تلبية الأهداف والتوقعات الموضوعية؛¹

¹ المنذري طالب بن علي بن عبد الله: مرجع سابق، ص ص: 15 16.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

2. البعد الرقابي: يقوم هذا البعد على ضرورة تفعيل وتدعيم أسس الرقابة على المستويين الداخلي والخارجي، إذ يدعم على المستوى الداخلي من خلال تفعيل نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيركز على تفعيل اللوائح والقوانين وتوسيع دور المراجع الخارجي ودعم استقلاليته؛¹

3. بعد الإفصاح والشفافية: ويتعلق بالإفصاح عن مختلف المعلومات اللازمة لترشيد القرارات داخل المؤسسة بالإضافة إلى الإفصاح عن المؤشرات الدالة على مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة من خلال التقارير العامة للمؤسسة؛

4. البعد الأخلاقي: وذلك من خلال محاولة نشر ثقافة الحوكمة بين المؤسسات، وتشجيع الممارسات والسلوكيات التي تتحلى بالزاهة والأمانة، إذ تعتبر الحوكمة وأخلاقيات العمل عنصرين أساسيين من العناصر المؤثرة على القرارات الاستثمارية وتدفقات رؤوس الأموال، إذ تتمثل الحوكمة في صياغة هيكل إداري لصنع القرارات وتطبيقها بالمقابل تعتبر الأخلاق بمثابة المرشد الذي يحقق المناخ المناسب لتطبيق هاته القرارات وتحقيق مبادئ الحوكمة؛²

5. بعد الاتصال وحفظ التوازن: يتمثل هذا البعد في ضرورة تنظيم العلاقات بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة وعلى رأسهم مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية هذا من جهة، وتنظيم العلاقات مع مختلف الأطراف خارج المؤسسة كالأطراف ذوي المصلحة والجهات الرقابية والإشرافية والتنظيمية؛³

6. البعد الاستراتيجي: إن الرقابة الاستراتيجية من الأبعاد الأساسية لحوكمة المؤسسات والتي تستند عليها لتقليل من مشاكل الوكالة القائمة بين مختلف مستويات الإدارة، وذلك من خلال التحديد الدقيق للأهداف، وقياس فعالية الأداء والتغذية العكسية، وهي من الآليات التي تستخدمها المؤسسة لتقييم استراتيجياتها الموضوعة للتأكد من فعاليتها في تحسين العوائد الناتجة عن استثمار رؤوس الأموال على المدى الطويل، ومعرفة مدى فعالية هاته الاستراتيجيات الموضوعة في تحقيق أعلى مستويات الكفاءة والجودة، ومدى استجابتها لمختلف احتياجات المتعاملين معها، بالإضافة

¹ قربة معمر، حوداسي إيمان: مدى الالتزام بأبعاد الحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي -دراسة حالة المديرية العملية اتصالات الجزائر الأغواط، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2019، ص: 266.

² سفير محمد: أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات - دراسة ميدانية لحالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص: 42.

³ محمد البشير بن عمر: دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016-2017، ص: 18 19.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

إلى تنمية آليات مقارنة الأداء الفعلي للمؤسسة بالأهداف والمعايير المراد تحقيقها، تم اتخاذ القرارات التصحيحية إذا كانت المقارنة قد بينت فوارق واضحة؛

7. البعد الإشرافي: ويتم ذلك من خلال دعم الدور الإشرافي لمجلس إدارة المؤسسة على الإدارة التنفيذية ومختلف الأطراف ذوي المصالح، من خلال عمليات التدقيق الفعال ووضع القوانين والآليات لعقاب الموظفين أو الأعضاء التنفيذيين في حالة إثبات مخالفاتهم لقرارات مجلس الإدارة؛¹

8. البعد القانوني: والذي يشمل:

- متطلبات الإفصاح المالي عن التقارير السنوية والسياسات المحاسبية المتبعة وكذا تقارير المراجعين الخارجيين؛
- تفعيل الرقابة الداخلية من خلال تعزيز دور المدقق الداخلي ولجنة التدقيق وكذا إدارة المخاطر وتحديد برامج تدريب الموظفين.

9. البعد الاقتصادي: ويشمل مختلف العمليات التي يتم من خلالها اتخاذ القرارات التي تخص الأنشطة الاقتصادية، ويؤثر هذا البعد خاصة على المواضيع المتعلقة بالفقر والعدالة ونوعية الحياة؛²

10. البعد التقني والإداري: والذي يقصد به مدى فاعلية الأجهزة الإدارية وكفاءتها، ومدى استقلاليتها عن السلطة السياسية، من خلال خلق نموذج إداري حديث يتضمن آليات وطرق جديدة لتحسين الإدارة يتم من خلالها تقديم خدمات عالية الجودة للأفراد وقطاع الأعمال بشكل يدعم الوصول إلى الحكم الرشيد؛³

11. البعد الاجتماعي: ويتعلق بمدى اهتمام الحوكم بتحسين الوضعية الاجتماعية للأفراد وتحقيق التوزيع العادل للموارد بالإضافة إلى تحسين الخدمات المقدمة للمواطنين وتوفير الاحتياجات الأساسية لهم بغية تحقيق نتائج إيجابية للارتقاء بالأوضاع الاقتصادية وبالتالي تقليل حالات الفقر ورفع المستويات الاقتصادية؛

¹ حكمت مصطفى أحمد: مرجع سابق، ص: 38 41.

² أبو النصر مدحت محمد: الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة-، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة مصر، 2015، ص: 58.

³ العجيلي صالح عبد عايد: مرجع سابق، ص: 29 30 .

الشكل 2-4: أبعاد حوكمة المؤسسات



المراجع: من إعداد الباحث بالاعتماد على ما سبق.

المبحث الثاني: نظريات ونماذج حوكمة المؤسسات

إن الحوكمة المؤسسية ليست هدف في حد ذاته، إنما مجموعة من السياسات والآليات التي يتفاعل فيها مجموعة من الأفراد مسيرين أو عاملين لتحقيق أهداف المؤسسة، وتختلف هذه القواعد والأسس من دولة إلى أخرى حسب حاجيات ومتطلبات كل دولة وحسب الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية والبيئية السائدة، وقد اختلفت نماذج تبني الحوكمة بين الحكومات كما تعددت واختلفت نظرياتها التعاقدية، والتي سنتطرق إليها تفصيلاً في هذا المبحث.

المطلب الأول: الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات

لتعزيز الحوكمة في المؤسسات المختلفة لابد من وجود أربعة أطراف رئيسية تشترك في التطبيق السليم لمختلف القواعد والآليات والممارسات المفروضة، وتتمثل هاته الأطراف في:

أولاً: المساهمين: إن المساهمين هم مجموعة من المستثمرين الذي قاموا باستثمار أموالهم في أنشطة مؤسسة ما، وبالتالي فإن هدفهم الأساسي هو الحصول على أعلى عوائد مالية ممكنة نظير مساهمتهم وكذا الحفاظ على القيمة الحقيقية للأسهم في السوق أو مضاعفتها، وبالتالي فالحق يعود لهم في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ما يمكن لهؤلاء المستثمرين والمساهمين التصويت لتغيير قواعد ولوائح المؤسسة، ورفض عمليات الاندماج أو البيع المقترحة، إلا أن المساهمين لا يكون لهم أي حق في اتخاذ قرارات مباشرة في إدارة نشاط المؤسسة؛¹

ثانياً: مجلس الإدارة: والممثلون في المساهمين وعدد من أصحاب المصالح، يقوم هذا المجلس بتحديد المديرين التنفيذيين والذين توكل إليهم إدارة الأعمال اليومية المشتركة وكذا الرقابة على أدائها، ويعتبر مجلس الإدارة الجيد هو ذلك الذي يضمن للمستثمرين بأن الأموال والأصول الذي قاموا باستثمارها سيتم استخدامها لتحقيق أغراض المؤسسة وبالتالي تحقيق أفضل عائد للمستثمرين، كما يضمن لهؤلاء الاستخدام الأمثل لأموالهم وعدم تضییعها، بل سيتم توجيهها لزيادة قيمة الشركة وتحقيق الرفاهية الاجتماعية؛² ولتحقيق ما سبق لابد من توفر الخصائص التالية:

1. استقلالية مجلس الإدارة: ويتم ذلك من خلال بعدين: الأول لابد أن يضم مجلس الإدارة أعضاء مستقلين حتى تتحقق فعاليته في اتخاذ القرارات والرقابة على أنشطة المؤسسة دون اتباع السلوكيات الانتهازية للإدارة، أما البعد

¹ روجي فيسة عمر، عيسى معروزي: تبني نموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات كآلية لمعالجة ظاهرة الفساد المالي والإداري -دراسة تطبيقية بشركة اتصالات الجزائر ولاية الأغواط-، مجلة التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد: 11، العدد: 04، 2023، ص: 231.

² عدنان بن حيدر بن درويش: مرجع سابق، ص: 76.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الثاني فيتمثل في ضرورة الفصل بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والمدير العام وذلك لتخفيض المشاكل الناشئة عن نظرية الوكالة وتحسين فعالية أداء المؤسسة؛¹

2. **حجم مجلس الإدارة:** أجريت العديد من الدراسات حول العدد المناسب لأعضاء مجلس الإدارة والتي حدد من خلالها العدد الأمثل بأقل من عشرة أعضاء وتجنب زيادة أعضاء المجلس عن هذا العدد، إذ يؤدي العدد الكبير لأعضاء مجلس الإدارة لنقص الفعالية التي تنشأ من صعوبة التنسيق والاتصال بين الأعضاء وبالتالي بطء وتذبذب اتخاذ القرارات؛

3. **اجتماعات مجلس الإدارة:** يعتبر عدد مرات اجتماع أعضاء مجلس إدارة الشركة بمثابة المؤشر الأكثر فعالية في تقييم نشاطه، إذ أثبتت الدراسات أن العدد المثالي لاجتماع الأعضاء يكون من أربع إلى ست مرات سنوياً ويزيد العدد في الحالات الاستثنائية وهو عدد كافٍ للرقابة على سيرورة المؤسسة ومعرفة اتخاذ القرارات المناسبة بها؛

4. **الكفاءة والخبرة الفنية لأعضاء مجلس الإدارة:** إن أقدمية أعضاء المؤسسة في مجال عمل المؤسسة يعتبر خطوة كبيرة في تعزيز معرفتهم بمحيط عملها، استراتيجياتها وإجراءاتها المحاسبية المتبعة، والتي تتيح لهم خبرة أكبر في اختيار البدائل الإدارية المناسبة لها عند اتخاذ القرارات وبالتالي تحسين أداء المؤسسة؛

5. **وجود اللجان الفرعية المتخصصة لمجلس الإدارة:** أثبتت العديد من التقارير والدراسات بضرورة تكوين لجان لمجلس الإدارة تتمثل في لجنة التدقيق، لجنة التعيينات، لجنة المكافآت، والتي تكون منفصلة عن مجلس الإدارة وتتمتع بالاستقلالية الكاملة.

يقوم مجلس الإدارة بعدة وظائف أساسية أبرزها تقييم فرص الاستثمار طويلة الأجل والمصادقة على قرارات تنفيذها، وكذا اختيار المديرين التنفيذيين ومراقبة أدائهم، بالإضافة إلى التخطيط الاستراتيجي ووضع السياسات المتبعة وذلك من خلال:²

6. تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمؤسسة بوضع الأهداف المرجو تحقيقها من طرف المؤسسة على المدى البعيد؛

7. وضع السياسات العامة للمؤسسة؛

8. وضع الحلول المتعلقة بمعالجة بعض أوجه القصور في المؤسسة وحل القضايا والمسائل القانونية التي تواجهها.

ثالثاً: أصحاب المصالح: وهم مختلف العناصر الذي يملكون مصالح داخل المؤسسة كالدائنين والعمال والموردين، والتي قد تتعارض وتختلف أهدافهم ومصالحهم في نفس الوقت، إذ أن مفهوم الحوكمة يرتبط ارتباطاً كبيراً أيضاً بتحسين

¹ خلخال منال: دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيدة، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، المجلد: 10، العدد: 02، 2022، ص ص: 152 153.

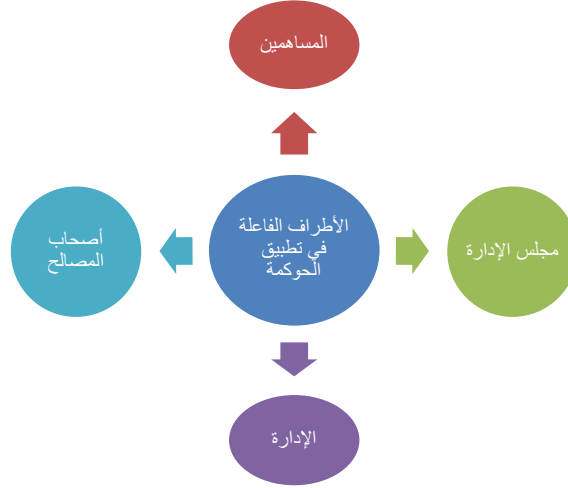
² الأغا سعاد: مرجع سابق، ص: 6.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

العلاقات بين مختلف هاته الأطراف باعتبارها عنصرا فعالا في المؤسسة، فهم من الركائز التي تقوم بأداء المهام التي تمكن المؤسسة من إنتاج وتقديم سلعتها وخدماتها، وبدون وجودهم لا تستطيع المؤسسة تحقيق استراتيجياتها الموضوعية، فبدون العملاء مثلا لا يمكن للمؤسسة من بيع منتجاتها التي يقوم هؤلاء بشرائها واقتنائها، كما لا يمكن للمؤسسة من الحصول على المواد الخام المستخدمة في سلعتها دون وجود علاقات مع الموردين، كما أن للممولين دورا أساسيا في توفير التمويل اللازم ومنح تسهيلات الائتمانية للمؤسسة، لذلك تسعى الحوكمة لتحسين العلاقة بين هؤلاء الأطراف والتعامل معهم بكل حرص ودقة، لتحقيق أهداف المؤسسة وعدم التأثير على التخطيط المستقبلي لها.¹

رابعا: الإدارة: تعتبر إدارة المؤسسة بأنها المسؤول الأساسي على تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها، وكذا المسؤولية الأولى على عمليات الإفصاح والشفافية للمعلومات المتداولة بين المساهمين، وهي عبارة عن حلقة وصل بين مجلس الإدارة وباقي الأطراف الفاعلة في المؤسسة، كما تعمل الإدارة على تطبيق توصيات مجلس الإدارة والأهداف والاستراتيجيات الموضوعية، لذلك من الضروري الحرص على اختيار أعضاء الإدارة حسب فعاليتهم وكفاءتهم، مع المتابعة المستمرة لأدائهم من طرف مجلي الإدارة ومقارنة ما تم التخطيط لتحقيقه مع الأداء المحقق فعلا.²

الشكل 2-5: الأطراف الفاعلة في تحقيق حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على ماسبق.

¹ محمد البشير بن عمر: مرجع سابق، ص: 7.

² قباجة عدنان وآخرون: تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس فلسطين، 2008، ص: 35.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

المطلب الثاني: نماذج حوكمة المؤسسات

تعددت نماذج الحوكمة واختلفت تقسيماتها نظير اختلاف الظروف الاقتصادية والقانونية والمؤسسية والبيئية والاجتماعية من دولة إلى أخرى، ونميز أكثر ثلاث نماذج أساسية وهي النموذج الأنجلوسكسوني، والنموذج الألماني-ياباني والنموذج المختلط والذي يعرف بالنموذج الفرنسي-إيطالي.

أولاً: النموذج الأنجلوسكسوني (**The Anglo-Saxon Model**) يطلق على هذا النموذج اسم النموذج الأنجلو أمريكي أيضاً أو النموذج الموجه نحو السوق، ويستخدم كأساس لحوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا، يعتبر نمط إدارة هذا النموذج أحادي أي أن الرئيس التنفيذي هو رئيس مجلس الإدارة، ولا يوجد انقسام بين مهام الرقابة والإدارة فيه، كما تعتبر المؤسسة في هذا النموذج عبارة عن مجموعة من المديرين التنفيذيين¹، تتمتع عموماً بالدول التي تتبنى هذا النظام بأسواق رأس مال متطورة وتوفر قواعد وأنظمة تحكم حركة رؤوس الأموال وترشد مؤسساتها²، ويقوم هذا النموذج على:

- يقوم المساهمين المديرين بتعيين مدراء آخرين لإدارة الأعمال، وبالتالي الفصل بين الإدارة والملكية³؛
- يتألف مجلس الإدارة عادة من المديرين التنفيذيين وعدد قليل من المديرين المستقلين وغالباً ما يمتلك مجلس الإدارة حصص ملكية محدودة في المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك يشغل فرد واحد منصبين الرئيس التنفيذي ورئيس مجلس الإدارة؛

- ضعف تأثير المؤسسات المالية على ممارسة حوكمة المؤسسات⁴؛
- اتباع آليات تحفيزية مبنية على كفاءة المسيرين وكذا أداء المؤسسة؛
- وجود عدد كبير من المساهمين؛
- توفر السيولة لوجود أسواق مالية كبيرة ومتطورة؛
- اتباع قواعد محاسبة صارمة تدعم شفافية وصدق المعلومات المالية المنشورة؛
- ضعف الملكية المتبادلة بين المؤسسات الغير مالية والبنوك، إذ لا تتعدى مشاركة البنوك 5% من رأسمال المؤسسة نفسها؛

¹ Rachdi hossem : **previous reference**, p : 5.

² Gezim Tosuni : **The impact of corporate Governance on the performance of financial institutions**, A Thesis submitted in partial fulfilment of the requirements of staffordshire university for the award of the degree doctor of philosophy economics, , 2023, p :31.

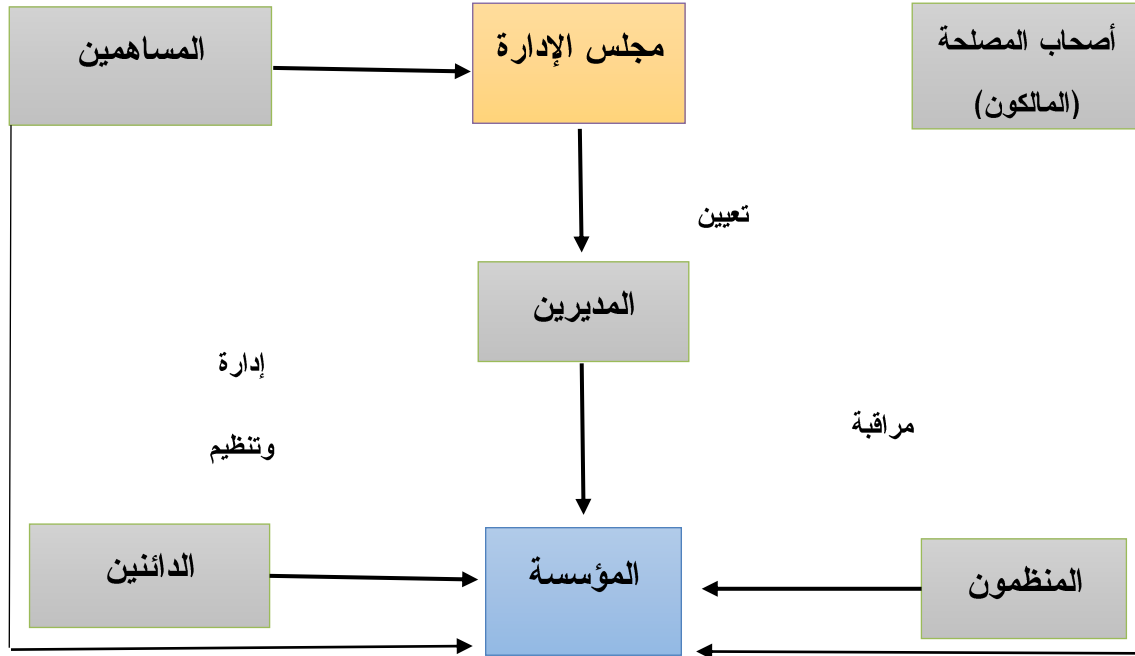
³ Fellage nourredine, Tagerut mohamed : **previous reference**, p : 359.

⁴ كموش عبد المجيد: دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2018، ص: 29.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

والشكل رقم 2-6 التالي يوضح طريقة عمل النموذج الأنجلوسكسوني:

الشكل 2-6: آلية النموذج الأنجلوسكسوني للحوكمة.



Source: Fellage Nourredine ,Tagrerout Mohamed : **corporate Governance model in Algerian smal and medium sized enterprise**, journal Maaref, v : 14, n : 02, 2019, p : 360.

يتم تأمين احتياجات رؤوس الأموال الإضافية حسب النموذج الأنجلوسكسوني من طرف المساهمين بالاعتماد على الأسواق المالية المتطورة نتيجة تشتت هيكل رأس المال في المؤسسة، لذلك يعتبر هذا النظام أقل تعرضا لحالات الفساد والاحتيال، لغياب المستثمرين المسيطرين بنسبة ملكية كبيرة بالإضافة إلى تبعية المؤسسة إلى الهيئات الإدارية والرقابية المستقلة أكثر من تبعيتها للملاك¹، يعتبر الهدف الاساسي لهذا النموذج هو تعظيم قيمة المستثمرين الحاليين من خلال التركيز على الأطراف الخارجية كما تطرقنا لها، إذ تعمل المؤسسات على إشراك عدد كبير من الاطراف الخارجية مقارنة بالأطراف الداخلية في هيكل حوكمة المؤسسات، وذلك من أجل تجنب إساءة استخدام السلطة، ومع ذلك في الآونة الأخيرة أصبحت الأطراف الخارجية تميل إلى التحول إلى اطراف داخلية، حيث يحصل المساهمين المؤسسين على حصة الأغلبية في المؤسسة، ويمارسون نفوذا قويا في الإدارة ويتولون دور الأطراف الداخلية الرئيسية.²

¹ عبيدي نعيمة: أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات -دراسة نقدية تحليلية-، دراسات -العدد الإقتصادي-، جامعة عمر تليجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 01، 2015، ص: 211-212.

² Dan Roxan Loredana, Buglea Alexandru, Hetes Roxana : **Comprative analysi between the traditional model of corporate Governance and Islamic model**, Academica Brancusi publisher, university of Târgu Jiu, 2016, N: 04, p: 167.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

ثانياً: نموذج الحوكمة الألماني-ياباني: أطلق على النموذج الثاني اسم الحوكمة الألماني-ياباني لاشتراكهما في ارتفاع نسبة ملكية البنوك والمستثمر المؤسسي في المؤسسة، إذ يعتبر هؤلاء المستثمرين أو المساهمين يتمتعون بقدرات وإمكانات عالية تمكنهم من الرقابة المباشرة على الإدارة وضبط أداء المؤسسة؛¹ ويطلق على هذا النموذج أيضاً النموذج المغلق أو النموذج الداخلي للحوكمة وهو عكس النموذج الأنجلوسكسوني، ويتمتع هذا النموذج بجملة من الخصائص هي:

- السيطرة الكبيرة للمستثمر المؤسسي والبنوك؛²
- تجانس وتمرکز الديون؛
- ضعف نشاط أسواق المال بسبب قلة المؤسسات المسعرة؛
- وجود تشتت رأس المال ضعيف نسبياً بين المساهمين والمؤسسة،
- اشتراك البنوك في رأس مال المؤسسة وتحملها مخاطر كبيرة نتيجة تقديمها لقروض ضخمة على المدى الطويل؛
- زياد تجانس وتركيز المستحقات؛³
- وجود عدد ضعيف من عمليات الاستحواذ.

يتمتع هذا الأسلوب بازدواجية الإدارة، أي أن هناك مجلس للإشراف ومجلس إدارة المؤسسة، حيث يتم تعيين أعضاء هذا الأخير أو عزلهم من طرف مجلس الإشراف الذي يتولى أخذ قرارات العضوية، وبالتالي يكون هناك فصل بين مهام السيطرة والتوجيه؛⁴ ويرى أنصار هذا النموذج أن العلاقة الوثيقة التي تقيمها المؤسسات مع البنوك وغيرها من حاملي الديون طويلة الأجل والأسهم تمنحها القدرة إلى الوصول إلى رأس المال بتكلفة أقل من نظيراتها في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وهذا يعني أن المشاريع التي يرفضها أنصار الأنجلوسكسونية بسبب الربحية ستقبلها المؤسسات الألمانية واليابانية؛⁵

1. النموذج الألماني: تتركز ملكية الأسهم في ألمانيا بشكل كبير لدى المؤسسات الغير مالية والبنوك وشركات التأمين أكثر من نصف جميع الأسهم سواء كانت المؤسسات مالية او غير مالية، والهدف الأساسي من امتلاك الاسهم

¹ سفير محمد: مرجع سابق ، ص: 49.

² حمادي نبيل: النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و م أ وفرنسا، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، 2013 ص ص: 832 833.

³ Boutaleb Kouider : **La problématique de la Gouvernance d'entreprise**, Revue economie & Management, N : 07, 2008, p : 177.

⁴ Rachdi hossem : **previous reference**, p : 5.

⁵ Gézim Tosuni : **previous reference**, p: 33.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

هو تعزيز العلاقات الطويلة الأجل والاعتماد المتبادل بين المؤسسات¹، وقد عرف عن حوكمة المؤسسات في ألمانيا معنى ضيق و آخر واسع وهما كالتالي²:

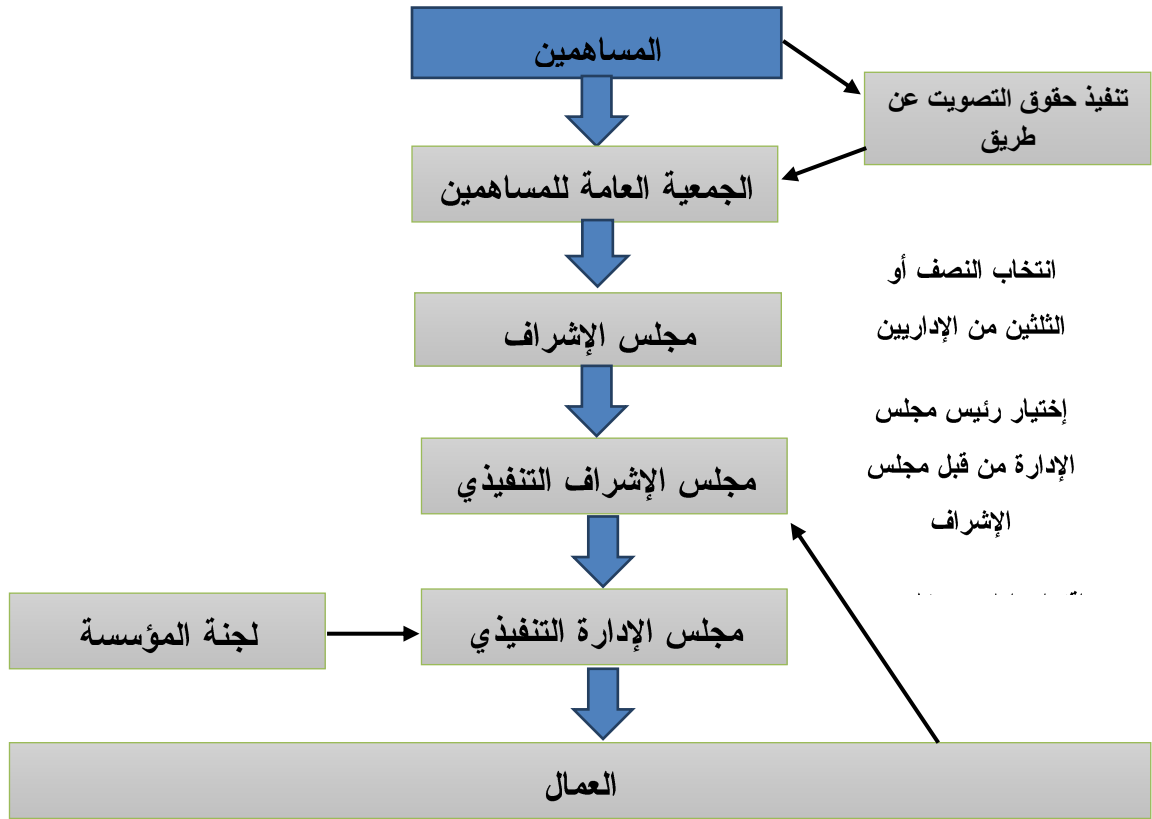
- **المعنى الضيق:** حوكمة المؤسسات مع الطرق التي يضمن بها مقدمو التمويل للمؤسسات عائدا على استثماراتهم؛
 - **المعنى الواسع:** يتعلق بالمؤسسات التي تؤثر على كيفية تخصيص المؤسسات للموارد والعوائد.
- يعتبر مستوى تركيز الملكية في ألمانيا مرتفعا جدا، ففي سنة 1996 كان حوالي 80% من المؤسسات المسجلة لديها مالك غير مالي يمتلك ما لا يقل عن 25% من الأسهم، إلا أن الوسطاء الماليين يلقون اهتماما خاصا باعتبارهم مالكين في المؤسسة ويمكن الإدلاء بأصواتهم نيابة عن المساهمين الآخرين عن طريق نظام التصويت بالوكالة؛ وفي المؤسسات الألمانية لا يتم اختيار مجلس الإدارة مباشرة من طرف المساهمين بل عن طريق مجلس الإشراف الذي يتحكم في الإدارة ويفصلها، وفي المؤسسات التي تضم 2000 موظف على الأقل يتم حجز نصف المقاعد في مجلس الإشراف للموظفين، بينما في المؤسسات الأقل حجما تكون هذه الحصة الثلث، وتمتد سلطة الموظفين بالمشاركة في اتخاذ القرارات عن طريق مجالس العمل والنقابات العمالية، والشكل 2-7 التالي يوضح ما تم شرحه:

¹ Jurgens Ulrich, Rupp Joachim : **The German system of corporate Governance : Characteristics and changes**, WZB discussin paper, wissenschaftszentrum Berlin fur Sozialforschung, Berlin, 2002, p: 9.

² Dariusz Wojcik : **change in the German model of Corporate Governance** : Evidence from blockholdings 1997-2001, p p : 4 6.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الشكل رقم 2-7: آلية نموذج الحوكمة الألمانية



المصدر: سفير محمد: أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات - دراسة ميدانية لحالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص: 49.

2. النموذج الياباني: عرفت الفترة من ستينيات إلى ثمانيات القرن الماضي على أن البنوك الرئيسية لعبت دورا رائدا في حوكمة المؤسسات اليابانية، حيث لا يمارس البنك الرئيسي سيطرة مباشرة على سياسة المؤسسة أو اختياره للإدارة رغم اعتباره مساهم رئيسي، وبالتالي فإن الانضباط يخلق من ممارسات العمل الداخلية التي تلعب دورا أساسيا تؤثر فيه على آلية الحوافز¹.

يقدم النموذج الياباني مفهوما حديثا وهو المؤسسات القابضة، والذي يقصد به المجموعات الصناعية التي تتكون من مؤسسات ذات مصالح مشتركة واستراتيجيات متشابهة، وتتجلى مسؤولية المديرين حسب النموذج الياباني في العلاقات مع المساهمين والموردين والعملاء، إذ يمثل الموردون والعملاء المخلصين للمؤسسة بمثابة نمطا معقدا من علاقات التعاون والمنافسة، إن أهم ما يميز الحوكمة اليابانية هو هيمنة نوعين أساسيين من العلاقات القانونية هما²:

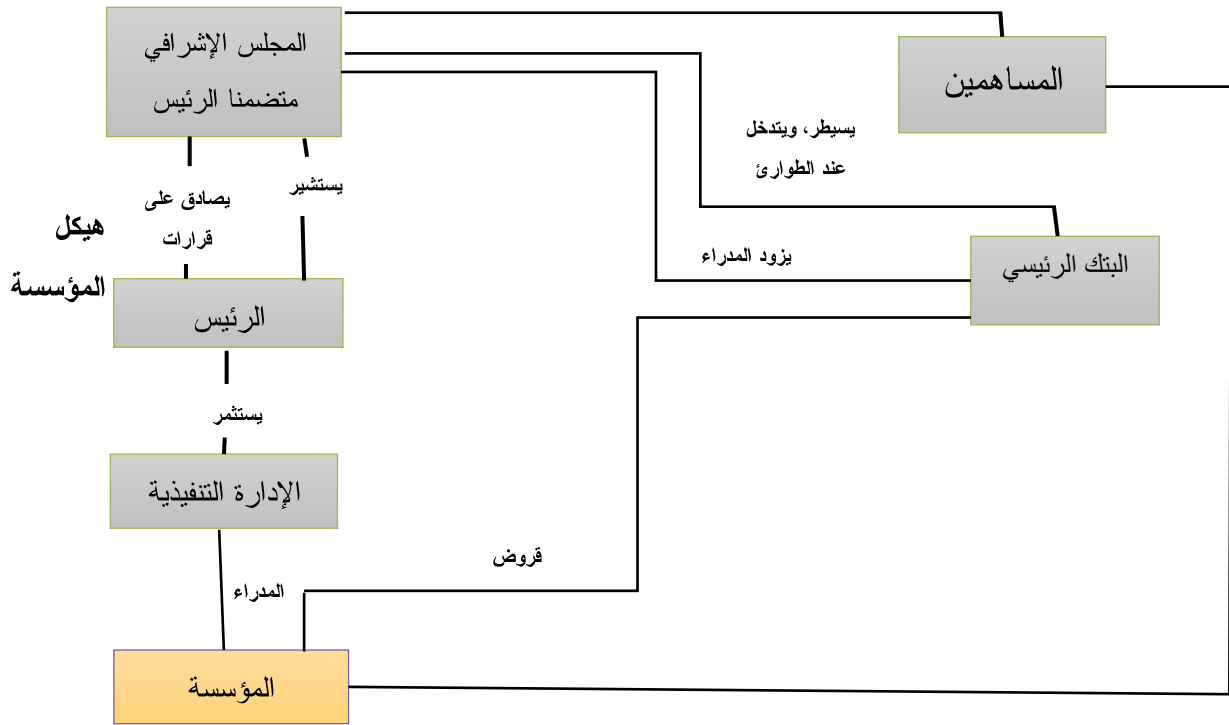
¹ Kotaro Tsuru : **Japanese Corporate Governance in Transition**, Seoul journal f econmics, V: 13, N: 03, 2000, p : 258.

² Ungureau Mihaela : **Models and Pratices of corporate Governance worldwide**, Ces working paper, Alexandru Ioan Cuza University of Iasi, Centre for European Studies,V : 04, N :3a, 2012, p : 629.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- الأول هو التعاون بين المساهمين والنقابات والموردين والعملاء والدائنين والحكومة؛
- الثاني يشمل العلاقة بين المديرين وأصحاب المصلحة فقط، إذ يقوم هذا النوع على حقيقة أن نشاط المؤسسة لا يجب أن يتأثر بالعلاقات بين كل هذه الأطراف، على اعتباره علاقات تولد المخاطر.

الشكل 2-8: آلية عمل النموذج الياباني



المصدر: الكايد زهير: الحكمانية GOVERNANCE قضايا وتطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003، ص: 35.

ثالثاً: النموذج الهجين الفرنسي -إيطالي: يجمع هذا النموذج بين خصائص النموذج الأنجلوسكسوني والنموذج الألماني-ياباني أي أنه يقوم على رقابة السوق المالي الرقابة الممارسة من طرف البنوك، يتميز بتدخل الدولة في تحديد الاطر التي تقوم عليها الحوكمة في البلد، كما يمكن للمؤسسة المفاضلة بين هيكليين مختلفين للحوكمة حسب ما تقتضيه مصلحة المؤسسة، خاصة في حالة دخول البنك مساهم بدون حقوق ملكية.¹

المطلب الثالث: نظريات حوكمة المؤسسات

تقوم الحوكمة المؤسسية وفقاً لعينة من النظريات التحليلية التعاقدية التي تم تطويرها بناءً على التجارب العملية والملاحظات التجريبية، وفي هذا المطلب سنقوم بالتطرق لمجموعة من هذه النظريات على سبيل الاختيار وليس على سبيل الحصر لتعددتها وتشابكها الكبير.

¹ كموش عبد المجيد: مرجع سابق، ص: 32 33.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

أولاً: **نظرية الوكالة**: ارتبط مفهوم ظهور الحوكمة بنظرية الوكالة باعتبارها أساس العلاقة بين أهم طرفي الشركة وهما المساهم والمسير، ومدى اتباع كل طرف لتحقيق مصالحه الشخصية على حساب المؤسسة والأطراف الأخرى، ولتحديد مكانة نظرية الوكالة في إبراز الحوكمة سوف نتطرق فيما يلي لمفهومها والفرضيات القائمة عليها.

1. تعريف نظرية الوكالة:¹ يعتبر الباحثين جانسن Jensen وماكلينغ MacLing من الباحثين الأوائل الذين تطرقوا إلى مفهوم نظرية الوكالة والذي عرفت حسبهم بأنها تعاقد بين عدة أطراف من بينهم المالك والموكل يوكل أو يفوض أطراف آخرين يطلق عليهم الموكلين من أجل تنفيذ المهام وتصبح لهم سلطة القرار بالتفويض، وهي عقد يلزم بموجبه شخص أو عدة أشخاص باعتبارهم المساهم أو النظرية بتفويض شخصاً آخر من أجل القيم بمهام وأعمال باسمه، وبالتالي تحويل سلطة اتخاذ القرار له؛² وتشير النظرية إلى أنه وبسبب الفصل بين إدارة المؤسسة وملكيته سوف يحتاج المساهمين إلى حمايتهم مقابل المديرين الذين غالباً ما يسعون لتحقيق أهداف تتعارض مع صلاحيات المالكين وبالتالي لا بد أن تكون حقوق ومسؤوليات الطرفين محددة في عقد متفق عليه بشكل متبادل³، وتستعمل نظرية الوكالة الوحدة الاقتصادية في تفسير العلاقات بين الأطراف المعنية، باعتبارها تقوم على عينة من العلاقات التعاقدية سواء كانت مباشرة أو ضمنية.

تستند نظرية الوكالة على مبدئين أساسيين وهما:⁴

- **مبدأ الرؤية التعاقدية للمؤسسة:** حيث قامت نظرية الوكالة بإلغاء الرؤية التقليدية للمؤسسة بأنها كيان مملوك لأطراف متعددة، بل جعلتها كيان قانوني يقوم على تعاقدات داخلية وخارجية المعلن عنها والضمنية التي تعمل على معالجة العلاقة بين مختلف الأعوان الاقتصاديين داخل المؤسسة وخارجها، إذ تسمح العقود الداخلية للمؤسسة بتحديد الحقوق المادية والمعنوية لكل عون على حدى وكذا تحديد مختلف أنظمة التقييم والمتابعة، وعلاقتهم بالالتزامات القانونية الخارجية لتحديد وظيفة الإنتاج للمؤسسة، وهي عبارة عن نظام معقد من التعاقدات التي تجمع بين مجموعة من الأفراد كل منهم يبحث عن منفعة الشخصية بأهداف متباعدة؛

¹ بالرقى تيجاني: مرجع سابق، ص: 99.

² عمر علي عبد الصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009، ص: 67.

³ Muhammad zahirul islam and others : Agency problem and the role of audit committee : implications for corporate sector in Bangladesh, international journal of economics and finance, vol: 02, no: 03, p:178.

⁴ شرقي مهدي: مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد: 01، العدد: 01، 2015، ص: 140.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- مبدأ الانتخاب الطبيعي: حيث يقوم هذا المبدأ على وجود منافسة بين مختلف الأشكال التنظيمية، والشكل الفعال الذي سيتسم هو الذي سيسمح للمؤسسة بتدنية تكاليف المؤسسة كتكاليف الوكالة.
- 2. فرضيات نظرية الوكالة: تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفرضيات التي يمكن تلخيصها كما يلي:
 - فرضية التصرف الشديد: أي يجب على كل من المالك والوكيل أي يتمتع بالرشد الاقتصادي، وأن يسعى كل من الطرفين إلى ضرورة تعظيم منفعته الذاتية؛¹
 - اختلاف في الأولويات والأهداف: حيث تختلف أهدافهما الأساسية فالمالك يسعى إلى الحصول على أفضل عائد وأكبر جهد للوكيل لكن مقابل أجر معقول، بينما يسعى الوكيل في الحصول على المزيد من المكافآت والمزايا وأجر أعلى مقابل أقل جهد ممكن؛
 - فرضية تباين المعلومات: كثير ما تتوافر العديد من المعلومات داخل المؤسسة لكن تبعا مجهولة بالنسبة للمستثمرين خارج المؤسسة، وبذلك يمكن للوكيل توجيه هاته المعلومات لخدمة مصالحه الشخصية والتي قد تتعارض من مصلحة المالك، وحتى لو توفرت هاته المعلومات بشكل واضح للمالك فإنه لا يستطيع تفسيرها بنفس منظور الوكيل باعتباره أكثر تخصصا فيها؛
 - فرضية لامركزية الوكيل: أي أن استقلالية الوكيل وتوفر قدر كبير من اللامركزية يمكنه من اتخاذ جملة من التقارير دون الرجوع إلى المالك؛²
 - فرضية تعارض المصالح: إذا بوجود طرفي العلاقة تختلف مصالحهم وأهدافهم فإن فرضية تعارض في مصالحهم تظل قائمة، لذلك لابد من وضع شروط تعاقدية للحد من التعارض المحتمل بين المالك والوكيل؛³
 - فرضية إدارة المخاطر: إذ تفترض النظرية أن موقف طرفي العلاقة متماثلا اتجاه المخاطر، رغم أن المالك هو الطرف الأكثر عرضة للمخاطر وذلك بسبب صعوبة الحصول على المعلومات الكافية من الوكيل وصعوبة ملاحظة وتقييم تصرفاته؛

3. التكاليف المترتبة على نظرية الوكالة: تعمل نظرية الوكالة على معالجة مشكلتي الخطر الأخلاقي والاختيار المعاكس اللتان تظهرا نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة، والتي تنشأ عنها تضارب المصالح بين المالك والوكلاء، هذا

¹ بن غانم وليد: تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في العلوم التجارية، الجزائر 3، 2014-2015، ص: 15.

² بوهدة محمد، زرقاطة مريم، شنافة جهرة: حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 02، 2020، ص: 419.

³ بالرقى تيجاني: مرجع سابق، ص: 100.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

التضارب يؤدي إلى تحمل المؤسسة لعدة تكاليف والتي تزيد من تكاليف الحصول على الأموال من خارج المؤسسة، وبالتالي زيادة الاعتماد على أموال المؤسسة باعتبارها أرخص مصدر تمويل مما قد يولد مشاكل الإعسار¹، وتتمثل هذه التكاليف في:

تنتج عن نظرية الوكالة العديد من التكاليف الزائدة والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

- **تكاليف الإشراف والرقابة:** وتتمثل في مختلف التكاليف التي يتحملها المالك نظير متابعة ومراقبة الوكيل للكشف عن تلاعباته والحد منها، بغية التأكد من قدرته على إدارة أعماله وفق توقعات المالك، مثل طلب هذا الأخير لتقارير دورية مدققة من طرف المسيرين والتي تسلم للمساهمين، والتي تنتج عنها تكاليف الرقابة، بالإضافة إلى التكاليف الغير ظاهرة والتي تنتج عن القيود التي تحد من هامش سلطة اتخاذ القرارات، والتي قد تسبب ضياع العديد من الفرص الاستثمارية المربحة للمساهمين²؛
- **تكاليف الالتزام أو التعهد:** وهي التكاليف التي تقع على عاتق الوكيل نظير تعهده للمالك بالعمل لصالحه، إذ يتعاقد الوكيل مع المؤسسة للبقاء معها وعدم قبول أي عروض أخرى، وهنا تكمن التكاليف في ضياع فرص العمل الجيدة التي تتميز بالعديد من الامتيازات أفضل من العمل مع المؤسسة المتعاقد معها؛
- **التكاليف الأخرى أو الخسارة المحتملة:** والتي تترتب نتيجة التباين في المصالح بين المالك والوكيل والتي تظهر رغم عمليات الرقابة والتعهد، والتي لا يمكن تحديدها عند مستوى معين، لأن تكاليف التقليل منها أكبر من العوائد الناتجة منها.

4. مشاكل نظرية الوكالة: تتعرض الوكالة لعدة أنواع من المشاكل يمكن إيجازها فيما يلي:

- **مشكلة تضارب المصالح:** تنشأ نتيجة اختلاف تفضيلات وصلاحيات كل من المالك والوكيل حول البدائل المتاحة، ونتيجة عدم قدرة المالك من ملاحظة أداء الوكيل³؛
- **مشكلة الاختيار العكسي:** تنشأ نتيجة توفر كل المعلومات اللازمة عن البدائل المتاحة قبل اتخاذ القرار بالاختيار وقيامه بالأداء، بالمقابل عدم توفرها للمالك.

¹ زريقات زياد ، الغرابية محمد: تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية - دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بوصة عمان للأوراق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد: 12، العدد: 02، 2016، ص: 310.

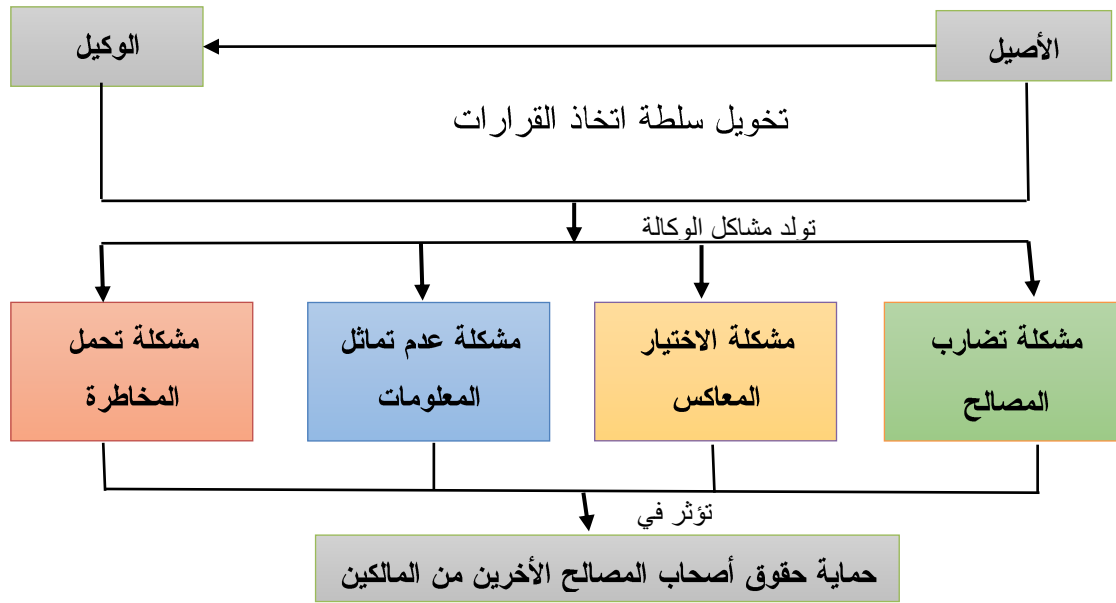
² بولعجين فايزة: مرجع سابق، ص: 97.

³ عدنان بن حيدر بن درويش: مرجع سابق، ص: 66.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- مشكلة تماثل المعلومات: من خلال استخدام الوكيل لكل المعلومات التي يمتلكها لتحقيق مصالحه حتى لو تعارضت مع مصالح المالك، والافصاح عن بعض المعلومات وإخفاء البعض¹؛
- مشكل الخطر المعنوي: نتيجة عدم التأكد بمدى التزام المسير بالعقد الذي قام بتوقيعه، إذ لا يوجد أي ضمان بأن الوكيل سيعمل لمصالح المالك ولتحقيق الأهداف الموضوعية للمؤسسة.

الشكل 2-9: المشاكل المترتبة على نظرية الوكالة



المصدر: علي خلف سلمان، بتول محمد نوري: حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول "الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة"، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، 18 ماي، 2011، ص:

18.

ثانياً: **نظرية حقوق الملكية**: إن فعالية المؤسسة تقوم على مدى تعريف حقوق الملكية، لأنه يعمل على تحديد شروط التصرف وامتلاك الفائض من عمليات الإنتاج، وقد تم تقسيم حقوق الملكية إلى ثلاث أصناف وهي²:

- حق الاستعمال والذي يعني الحق في استعمال المواد؛
 - حق الاستغلال ويرتبط بمدى استغلال المواد؛
 - حق الإفراط والتي تعني حق بيع المواد.
- تتميز نظرية حقوق الملكية بأربع خصائص هي:

¹ بوهدة مجد، زرقاطة مريم، شنافة جهرة: مرجع سابق، ص: 419 420.

² بليركاني أم خليفة: آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2014، ص: 48.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

1. **العمومية:** أي أن مختلف الموارد الموجود يقابلها نوع من الاختصاص؛¹
 2. **حق التصرف:** كل العوائد والأرباح الناتجة عن عملية شراء واستخدام الموارد هي من حق المالك لها، والتي يتم إعادة إرجاعها بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال عمليات التبادل؛
 3. **قابلية التحويل:** تعتبر مختلف القوانين قابلة للتحويل بين المتبادلين الذي يحوزهم عقود الملكية المماثلة؛
 4. **حماية الحقوق:** تعمل القوانين على حماية الطرفين والدفاع على حقوق المبادل والمتبادل التي تم التعدي عليها إراديا أو غير إراديا.
- وقد عرف الباحثين بيحوفيتش pejovich وفوروبوتن Furubtn نظرية الملكية بأنها مجموعة من الملكيات التي قسمها كما يلي:²
- **المؤسسات الرأسمالية L'entreprise capitaliste:** والتي يكون فيها حق التصرف والاستخدام من طرف واحد من خلال حالتين، الأولى يكون فيها المالك هو المسير أي أنه لا يوجد فصل بين وظيفة القرار وتوظيف الملكية، مما يجعلها مؤسسة مالية أكثر نجاعة، والحالة الثانية تكون بوجود مالك ومسير وبالتالي يكون حق استخدام الأصل مقسما بينهما باعتبار ان كل منهما له حقوق مرتبطة بالأصل.
 - **المؤسسة المسيطرة من المسير L'entreprise managérial:** والتي يكون فيها للمالك حق التصرف في الأصل فقط أي إمكانية بيعه أو التصرف في ملكيته، أما المسير فله حق الاستخدام، وبالتالي قد تواجه المؤسسة نزاعات بين أصحاب المصالح لتعارض أهدافهم، فالمسير لا يسعى لتعظيم الثروة بل يعتبر نفسه جزء من أعمال المؤسسة فقط، والمالك لا يستخدم أي وسائل تحفيزية تساهم في تحفيز المسيرين لتحقيق مصالحهم المشتركة وتعظيم ربحية المؤسسة.
 - **المؤسسة العمومية L'entreprise publique:** تكون الدولة هي المسؤولة على تحمل الأرباح والخسائر في هاته المؤسسات، ولها حق التصرف والاستغلال، لكن يعاب على هذا النوع من المؤسسات أن حق الاستخدام يكون جماعي وبالتالي فإن الموظفين يقدمون فعالية أقل في أعمالهم، مما يؤثر عكسيا على نمو المؤسسة؛

¹ علي مناذ: دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي -دراسة قياسية-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013-2014، ص: 76.

² محي الدين حمزة زكرياء: مرجع سابق، ص ص: 41 42.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- المؤسسات التعاونية **L'entreprise coopérative**: والتي يكون فيها حق الملكية جماعي ولا يوجد ملاك حقيقيون فيه وبالتالي فإن قرار استخدام الأصل سيكون جماعي من طرفهم، مما قد يؤثر سلبا على المؤسسة بسبب غياب الرقابة؛

ثالثاً: **نظرية تكاليف المعاملات**: وتعرف أيضا بنظرية تكاليف الصفقات، ترى نظرية تكلفة المعاملات المؤسسة كمنظمة تحتوي على عدد كبير من الأفراد لديهم وجهات نظر وأهداف مختلفة؛ وأن المؤسسات أصبحت كبيرة جدا لدرجة أنها تحل محل السوق في تحديد تخصيص الموارد، وانه يمكن لتنظيم وهيكل المؤسسة تحديد السعر والإنتاج، وتعتبر وحدة التحليل الأساسية وفق هذه النظرية هي المعاملة، لذلك يتم الجمع بين الافراد والمعاملات كمصطلح واحد، حيث يعتبر مديري نظرية تكلفة المعاملات أشخاص انتهازيون ويرتبون معاملات كبيرة لمؤسساتهم وفق مصالحهم الشخصية.¹

1. خصائص نظرية تكاليف المعاملات: تتميز نظرية تكاليف المعاملات بثلاث خصائص أساسية وهي:²

- **خصوصية الأصول**: أي أن الأصل حسب هذه النظرية مخصص لاستخدامه في صفقة واحدة فقط ولا يجوز إعادة استخدامه في صفقات آخرين، أي أنه لا يعاد استعماله في إبرام معاملات أخرى بتكاليف أقل من معاملات الاستثمار في أصول جديدة، مثل كابلات الألياف الزجاجية المدفونة، دراسة المقدمة لتركيب نظام المعلومات الدالي للمؤسسة.

- **عدم التأكد**: حول مدى قدرة الأعوان الاقتصاديين على التحكم في الإنتاج أو تقديمهم للخدمات، وتتمثل حالة عدم التأكد الداخلية في المؤسسة حول المهام الضمنية التي تمارسها المؤسسة داخليا، وفي حالة عدم التأكد من البيئة الخارجية للمؤسسة كعدم التأكد التكنولوجي والقانوني والجبائي والتنافسي، تكون المؤسسة في حالة عدم تأكد خارجي؛

- **تعدد الصفقة**: أو درجة التكرار في عدد المعاملات التي تحدث بين عونين اقتصاديين أو أكثر.

2. فرضيات نظرية تكاليف المعاملات: وتقوم هاته النظرية على الفرضيات التالية:

¹ Haslinfa Abdullah, Bendict Valentinne : **Fundamental and Ethics Theories of corporate Governance**, Middle Eastern Finance and Economics, Eurojournals Publishing, N:04, 2009, P: 92.

² الياس بن ساسي، مريم فيهاخير: **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقارنة أوليفار ويلماسيون الحائز على جائزة نوبل 2009**، ورقة علمية مقدمة للملتقى العلمي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة قاصدي مرباح، 25 26 نوفمبر 2013. ص: 3.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- **الرشادة المحدودة:** ويقصد بها محدودية القدرات الفيزيولوجية للأفراد في تلقي المعلومات المعقدة وتخزينها، مما يسبب عجز الأفراد على تحديد البدائل المتاحة الحالة والمستقبلية التي قد تؤدي إلى تعظيم منافعهم، أي أن هذه الفرضية تبين أن العاملون الراشدون لا يتخذون القرارات التي تعظم منافعهم بسبب محدودية المعلومات التي يستخدمونها، بالإضافة لصعوبة الحصول على المعلومات وتكاليفها العالية، وتكاليف معالجتها لاتخاذ القرارات، بالمقابل وجود حالة عدم التأكد الموجودة في المحيط الاقتصادي¹
- **انتهازية الفرد:** يعتبر الفرد شخصية انتهازية يعمل لتحقيق مصالحه الشخصية، وفي حالة تعارض مصالحه مع مصالح المؤسسة قد يسعى لخسارتها؛
- **نوعية الأصول:** حيث يوجد نوعين من الأصول التي يتم تبادلها، إذ تتوفر بعض الأصول التي لا يمكن استبدالها إلا مرة واحدة، بالمقابل هناك أصول يتم استبدالهم عدة مرات، وتعتبر هاته الأصول العنصر الأساسي في وجود المؤسسة والتي يتخللها الشك في قيام المعاملات مع الأعوان الآخرين ومدا إمكانية تكرار التبادل والمعاملات.
- رابعاً: نظرية التجذر:** ما يعرف بنظرية تجذر المسير، حيث يعتبر هذا الأخير هو الركيزة الأساسية في اتخاذ القرارات في المؤسسة، له القدرة في التحكم في المعلومات بإفشائها أو عدم تماثلها، كما له القدرة على زيادة أو عدم زيادة المساهمين، وبالتالي تكن له مكانة داخلية قوية تجعله متجذر فيها ويصعب على المساهمين أو مجلس الإدارة عزله بسهولة²، حتى لو كان أداؤه ضعيف وغير مرضي وقد تتواصل سيطرته في التحكم حتى في اجتماعات المساهمين مباشرة، وفي مختلف قرارات المؤسسة بشكل غير مباشر مما قد يحدث تعارضاً إذا كانت الملكية مركزة لدى مساهم خارجي، وبالتالي ظهور تعارض للمصالح والاهتمامات بين كبار المساهمين وصغار المساهمين، إذ يرى الباحثين في هذه النظرية أن حتى لو تركزت الملكية لدى أعضاء مجلس الإدارة فإن ذلك لا يعكس بالضرورة نتائج إيجابية وتحسين أداء المؤسسة، بل قد يؤدي إلى استخدام المؤسسة لتحقيق مصالح شخصية للمساهم³.
- خامساً: نظرية أصحاب المصلحة:** تعتبر نظرية أصحاب المصلحة بأن المؤسسة هي نظام من أصحاب المصالح يمارسون أعمالهم ضمن النظام الأكبر وهي الدولة الذي توفر البنية الأساسية والقانونية والسوقية اللازمة لنشاطات

¹ بوهدة محمد، زرقاطة مريم، شناعة جهرة: مرجع سابق، ص: 422 423.

² بليركاني أم خليفة: مرجع سابق، ص: 52.

³ حساني رقية، سكور أمال: أثر هيكل الملكية كميكانيزم داخلي لحوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 18، 2015، ص: 261.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

هذه المؤسسات، الذي يتمثل الغرض الأساسي من قيامها هو خلق الثروة والقيمة المضافة لأصحاب المصلحة من خلال تحويل حصصهم إلى سلع وخدمات قابلة للتداول.¹

ظهرت هذه النظرية سنة 1970 وقد تطویرها تدريجيا من طرف الباحثين، وهي عكس نظرية الوكالة تقوم النظرية على فكرة أن المديرين في المؤسسات لديهم مجموعة من العلاقات تخدم المؤسسة كالموظفين والموردين والشركاء التجاريين، هؤلاء يستحقون اهتمام المؤسسة نظير مشاركتهم في الأعمال التجارية للمؤسسة وضرورة حصولهم على فوائد منها²، تهم هذه النظرية بالقضايا المرتبطة بأصحاب المصلحة في المؤسسة، ومدى سعي الكيان المؤسسي إلى توفير التوازن بين مصالح مختلف الأطراف المتفاعلة ذات المصالح في المؤسسة بغية تحقيق الرضا في حصولهم على مصالحهم، وهي تعتبر النظرية الأكثر تفسيراً لدور حوكمة المؤسسات نظير تسليكه الضوء على صلاحيات مختلف أصحاب المصالح، وحسب النظرية فإن أصحاب المصالح يشمل كل من الهيئات الحكومية، المجموعات السياسية، الجمعيات التجارية، النقابات العمالية، المؤسسات المرتبطة والمنافسة، الموظفين، وعامة المجتمع، وفي بعض الأحيان يمكن اعتبار المنافسين والعملاء المحتملين أصحاب مصلحة لدورهم في تحسين كفاءة الأعمال في السوق.³ وينقسم أصحاب المصلحة إلى:

1. أصحاب المصلحة الجوهريون: وهم أصحاب المصلحة الأساسيون في المؤسسة، ويشمل كل من المساهمين والشركاء؛
2. أصحاب المصلحة التعاقديون: وهم أصحاب المصلحة الذي يؤثرون ويتأثرون بالمؤسسة دون أن يكون لهم دورا أساسيا فيها.

والشكل رقم 2-10 التالي يوضح أصحاب المصالح المؤثرين بالمؤسسة:

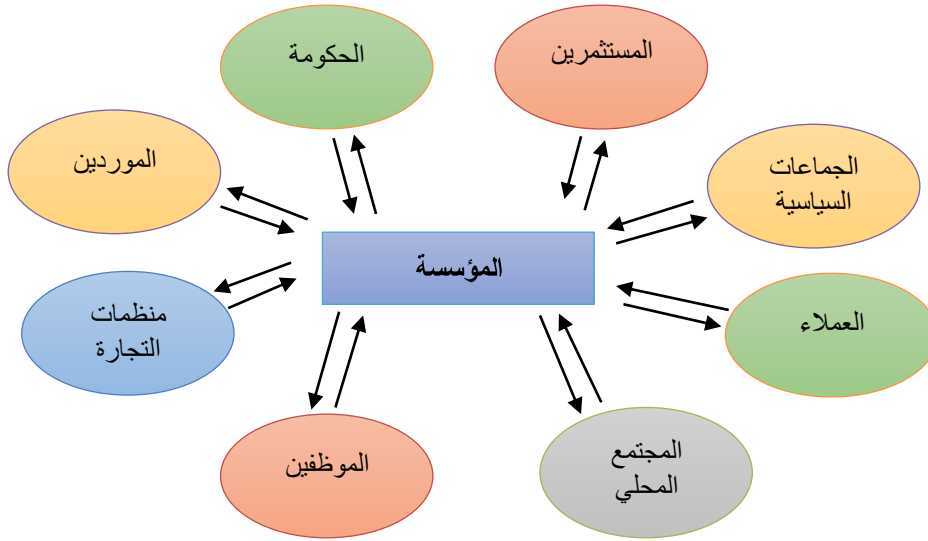
¹ Shann Turnbull : **coprorate Governance : Theories, challenges and paradigms**, translated and published in French as: **Gouvernement d'entreprise: Théories, Enjeux et paradigms**, V: 01, N: 01, 2000, p: 30.

² Haslinfa Abdullah, Bendict Valentinne : **previous reference**, p: 92.

³ Wan fauzia wan yusoff, Idris adamu Alhaji : **Insight of Corporate Governance Theories**, journal of Business & Management, Published Science and Education Centre Of North America, V : 01, N : 01, 2012, p : 55.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

الشكل 2-10: نظرية أصحاب المصالح



Source: Haslinfa Abdullah, Bendict Valentinne : **Fundamental and Ethies Theories of corporate Governance**, Middle Eastern Finance and Economics, Eurojournals Publishing, N:04, 2009, P: 92.

سادساً: **نظرية الاعتماد على الموارد**: تركز نظرية الاعتماد على الموارد على الدور الفعال لمجلس الإدارة في التعامل مع البيئة الخارجية للحصول على الموارد الحيوية اللازمة، وتؤكد أن مجلس الإدارة هو حلقة الوصل بين المؤسسة والموارد الأساسية التي تحتاجها لتعظيم أدائها، وحسب هذه النظرية يمكن اعتبار أن عملية تكوين مجلس الإدارة كان استجابة لبعض التحديات الخارجية التي تحتاجها المؤسسة، حيث يعمل مجلس الإدارة على تقليل حالات عدم التأكد التي تواجه المؤسسات كالمعلومات اللازمة والمهارات المقدمة للوصول إلى الأطراف الخارجية الرئيسية كالموردين والمشتريين وصناع القرار في السياسة العامة، ويتوقف احتياج المؤسسة حسب مدى استفادتها من مجلس الإدارة في الوصول إلى الموارد والمعلومات الضرورية، بالإضافة إلى قدرة مجلس الإدارة على تقديم أهم مورد للمؤسسة وهو رأس المال العلائقي الذي يتألف من مجموعة واسعة من العلاقات الرسمية والغير رسمية التي تساعد المؤسسة على الوصول إلى أفضل المعلومات وبالتالي المساهمة في اتخاذ أحسن القرارات التي تساهم في زيادة عوائد المؤسسة¹ إذ تؤثر عملية توفير الموارد في تعزيز الأداء التنظيمي وأداء المؤسسة وبقائها، ويمكن تصنيف المديرين حسب نظرية الاعتماد على الموارد إلى أربع فئات، وهي²:

1. المدبرون المطلعون: وهم المديرين التنفيذيين السابقون أو الحاليين في المؤسسة، وهم يقدمون الخبرة في مجالات محددة كالقانون والتمويل في المؤسسة نفسها بالإضافة إلى الاستراتيجية العامة والتوجيه؛

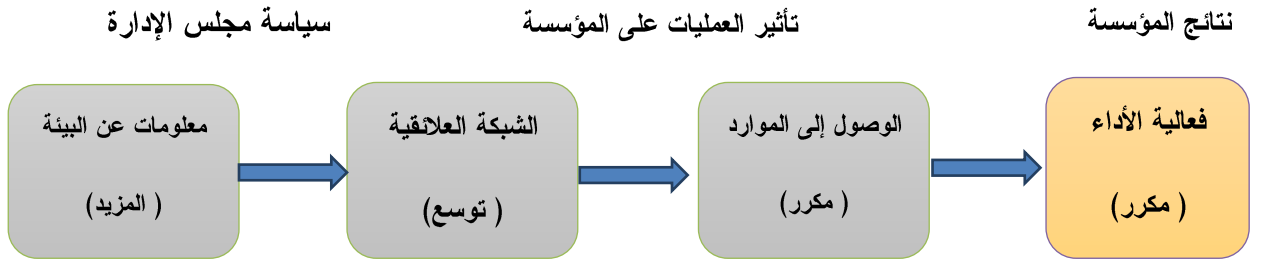
¹ Pankaj M.Madhani : **Diverse Roles of Corporate Board : Review Of Various corporate Governance Theories**, The IUP Journal of corporate Governance, V: 16, N: 02, 2017, p p: 8 9.

² Haslinda Abdullah, Benedict Valentine : **previous reference**, p : 92.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

2. خبراء الأعمال: هم كبار المديرين التنفيذيين والمديرين الحاليين أو السابقين الذي دفعوا المؤسسة لتحقيق ربحية كبيرة، وهم يقدمون الخبرة في استراتيجية الأعمال واتخاذ القرارات وحل المشاكل،
 3. المتخصصون في الدعم: وهم المحامين والمصرفيون وممثلو شركات التأمين وخبراء العلاقات العامة، حيث يقدمون الخبرة في مجال تخصصهم الفردي؛
 4. المؤثرين في المجتمع: هم الزعماء السياسيين وأعضاء هيئات التدريس في الجامعات وقاعة المنظمات الاجتماعية والمجتمعية.
- والشكل رقم 2-11 التالي يوضح العمليات التي من خلالها يؤثر مجلس الإدارة على أداء المؤسسة كما جاءت بها نظرية الاعتماد على الموارد.

الشكل 2-11: الاعتماد على الموارد



Source : Pankaj M.Madhani : **Diverse Roles of Corporate Board : Review Of Various corporate**

Governance Theories, The IUP Journal of corporate Governance, V: 16, N: 02, 2017, p : 10.

المبحث الثالث: مبادئ الحوكمة

نظرا للدور الكبير لمفهوم الحوكمة على الساحة المحلية والدولية زادت اهتمامات مختلف الهيئات الدولية لتعزيزه بتقديم مجموعات متنوعة من المبادئ والآليات والقواعد التي يمكن تطبيقها على مختلف الاقتصاديات، والتي تؤكد على ضرورة التزام المؤسسات بتطبيقها لتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ولعل أبرز هذه المبادئ هي مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD التي تعتبر بمثابة المعيار الاساسي لمبادئ الحوكمة وهي مبادئ اختيارية غير الزامية لكن نظير فعاليتها تم تبنيها من طرف العديد من الدول والحكومات، بالإضافة إلى معايير بنك التسويات الدولية ممثلا بلجنة بازل لحوكمة المؤسسات التي يتم تطبيقها على القطاع المصرفي، وكذا مجموعة متنوعة من الهيئات الدولية وعلى رأسها مؤسسة التمويل الدولية.

المطلب الأول: مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية

قبل التطرق إلى المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة المؤسسات وحوكمة المؤسسات المملوكة للدولة لابد من تعريف مبادئ الحوكمة التي عرفت بأنها مجموعة من الأسس والسلوكيات المطبقة على المؤسسات، والتي تتضمن حقوق وواجبات كافة المتعاملين فيها، والتي تبرز انطلاقا من الأنظمة واللوائح الداخلية المطبقة في المؤسسة، وهي عينة من الممارسات والقواعد التي تسعى لتحقيق أفضل حماية وتوازن لأصحاب المصالح المختلفين بدءا بمجلس الإدارة ومديري المؤسسة والمساهمين فيها.¹

جاءت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1999 بمجموعة من المبادئ التي تساعد على التطبيق الجيد للحوكمة، وقد تم وضع هذه المبادئ استجابة لدعوة من مجلس المنظمة للاجتماع على المستوى الوزاري في 27 و 28 أفريل سنة 1998 للتعاون مع الحكومات والمؤسسات الدولية الأخرى بغرض وضع معايير إرشادية ومبادئ توجيهية لحوكمة المؤسسات، وقد تم تعديلها وإعادة إصدارها سنة 2004، وتم صياغة هاته المبادئ بناء على العديد من التجارب والمبادرات الوطنية للدول الأعضاء، وتتميز هاته المبادئ بما يلي:²

- عدم إلزامية هذه المبادئ إذ تعتبر نقاط مرجعية فقط؛
- في تطور مستمر لارتباطها بالتغيرات التي تطرأ على الظروف المحيطة بعمل المؤسسات؛

¹ سايج فطيمة: دور مجلس الإدارة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات العالمية: شركة رويبة NCA نموذجا، مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 01، العدد: 04، 2019، ص: 148.

² بولعجين فايزة: مرجع سابق، ص: 105.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- لا تحتوي على نموذج واحد لحوكمة المؤسسات، بل تحتوي على العدد من الاساليب المشتركة التي تتماشى مع أي نموذج في أي دولة؛
- للحكومات حرية تطبيق هذه الأحكام، مع ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التكلفة والعائد؛
- إن إتباع المبادئ الصحيحة لحوكمة المؤسسات يؤدي إلى خفض معدلات الفساد وسوء الإدارة وزيادة صور الشفافية والإفصاح في المؤسسات، وبالتالي فإن تطبيق مبادئ الحوكمة يتطلب الإفصاح التام عن مختلف العمليات المالية والإدارية والمحاسبية¹؛ وفيما يلي سنقوم بتفصيل هذه المبادئ أكثر:
- أولاً: ضمان إرساء أسس نظام فعال لحوكمة المؤسسات: تم إضافة هذا المبدأ بعد تعديلات سنة 2004، والذي ينص على ضرورة تمتع نظام حوكمة المؤسسات بشفافية عالية، وأن يكون متوافقاً مع سيادة القانون، وأن يحدد بوضوح مسؤوليات الهيئات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختصة، ويتم ذلك من خلال:²
- وضع إطار قانوني وتنظيمي ومؤسسي مناسب وفعال لجميع المشاركين في السوق؛
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الأداء العام للاقتصاد عند تصميم هيكل الحوكمة لمراعاة تأثيره على الاقتصاد الكلي وعلى نزاهة وكفاءة السوق؛
- ضرورة أن يحتوي نظام حوكمة المؤسسات على آليات الانضباط الذاتي والالتزامات الطوعية، ومتطلبات ممارسات المؤسسة التي تختلف من دولة إلى أخرى حسب ظروف وتقاليد كل دولة؛
- يجب أن تكون الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات الحوكمة متناسبة مع سيادة القانون وشفافية وقابلة للتطبيق؛
- توزيع المسؤوليات والصلاحيات بين الهيئات المسؤولة عن التنظيم في الدولة بشكل محدد بوضوح؛
- ثانياً: حماية حقوق المساهمين: تقوم الحوكمة على ضرورة حماية المساهمين وتوفير التسهيلات اللازمة لممارسة هذه الحقوق، وذلك لدورهم الفعال في المؤسسة إذ تؤثر حقوق المساهمين في الشركة على أبرز المواضيع الأساسية فيها كانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وإدخال تعديلات على المستندات الضرورية للمؤسسات، وكذا ضرورة إظهار موافقتهم على العمليات الاستثنائية التي قد تقدم عليها المؤسسة؛ بالإضافة إلى ما يلي:³

¹ طروبيا نذير: تجارب دولية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد الاقتصادي - بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة-، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 04، 2014، ص: 97.

² OCDE : **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Organisation de cooperation et de developpement économiques, OCDE publications services, France, 2004, p p : 29 32.

³ سويلم محمد علي: حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة " بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية"، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص ص: 72 74.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

1. تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين في:
 - تسجيل ملكيته وفق طرق قانونية ومضمونة،
 - إمكانية تحويل وإرسال الأسهم التابعة لهم؛
 - الحصول على المعلومات الكافية واللازمة الخاصة بالشركة بشكل منتظم وفي الوقت المناسب؛
 - الحق في التصويت والمشاركة في الاجتماعات العامة للمساهمين؛
 - الحصول على العوائد المناسبة وفق حصصهم في المؤسسة.
 - الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو عزلهم؛
 2. ضرورة حصول المساهمين على المعلومات الكافية حول القرارات المصيرية المتعلقة بالأنشطة الأساسية للمؤسسة ومن ضمنها:
 - إمكانية تعديل عقد تأسيس المؤسسة أو النظام الأساسي لها؛
 - المشاركة في إصدار ترخيصات إصدار أسهم إضافية؛
 - مختلف الإجراءات الاستثنائية المرتبطة بإمكانية تحويل الأصول.
 3. التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين والمشاركة الفعالة في ذلك، مع توفير المعلومات والقواعد اللازمة التي تحكم عملية التصويت في هذه الاجتماعات؛
 4. توفير المعلومات الكافية حول جدول أعمال الجمعية العامة، ومختلف المعلومات التي يحتاجها المساهمين والتي ستم اتخاذ القرارات بشأنها؛
 5. منح الفرصة للمساهمين بطرح مختلف انشغالاتهم وأسئلتهم المتعلقة بالمراجعة الخارجية،
 6. إمكانية اقتراح قرارات معينة خاصة بالجمعية العامة للمؤسسة في نطق معقولة.
- ثالثاً: المعاملة المتساوية للمساهمين: من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها الحوكمة المعاملة المتكافئة والمتساوية بين مختلف المساهمين، سواء كانوا صغار المساهمين أو مساهمين أجانب، وإمكانية حصولهم على تعويضات في حالة تم انتهاك حقوقهم من أي جهة؛ وكذا:¹
1. المعاملة المتكافئة للمساهمين الذي ينتموا إلى نفس الفئة؛

¹ حماد طارق عبد العال: حوكمة الشركات " المفاهيم - المبادئ - التجارب"، كلية التجارة جامعة عين الشمس، مصر، 2005، ص: 30.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

2. أن يكون للمساهمين التابعين لنفس الفئة نفس الحقوق بما فيها الحق في التصويت والحق في الحصول على كافة المعلومات والتي تساعدهم على اتخاذ القرار حول قيامهم بشراء الأسهم وغيرها من القرارات التي تؤثر فيها عملية التصويت؛

3. يكون التصويت وفق طرق متفق عليها وبالاعتماد على أمناء ومفوضين لذلك؛

4. يجب تداول الأسهم بكل شفافية وإفصاح ومنع أي تداول لا يتصف بذلك؛

5. ضرورة تخفيض تكلفة التصويت ومنع رفع تكلفتها أو إيجاد صعوبات فيها من قبل الشركة؛

6. ضرورة الإفصاح عن مصالح كل من المديرين التنفيذيين وأعضاء مجالس الإدارة للتأكد من عدم تعارض مصالحهم مع مصالح الشركة؛

رابعاً: دور أصحاب المصالح: على نظام الحوكمة تحديد حقوق مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة وفق القانون المعمول به أو الاتفاقيات القائمة، مع ضرورة تشجيع التعاون الفعال بين المؤسسات وأصحاب المصالح لزيادة العوائد وخلق الثروة وفرص العمل وضمان استدامة المؤسسة وأعمالها المالية والتجارية، ويكون ذلك من خلال¹:

1. احترام حقوق أصحاب المصالح التي يكفلها القانون؛

2. حصول أصحاب المصالح على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛

3. تطوير آليات مشاركة الموظفين التي قد تعمل على تحسين أدائهم؛

4. الحصول على المعلومات اللازمة في الوقت المناسب وبكل فعالية وموثوقية؛

خامساً: الإفصاح والشفافية: تتطلب مبادئ الحوكمة ضرورة الإفصاح الصحيح وفي الوقت المناسب على جميع العمليات الجوهرية والاساسية والمالية للمؤسسة، كإفصاح على حقوق الملكية والوضع الإداري للمؤسسة، وقد نصت OECD على مجموعة من العناصر الواجب الالتزام بها لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وهي²:

1. يجب أن يتضمن الإفصاح مختلف المعلومات الجوهرية والاساسية للمؤسسة منها:

- النتائج التشغيلية والمالية للمؤسسة؛

- استراتيجيات وأهداف المؤسسة؛

- المساهمين الرئيسيين؛

- نظم الامتيازات والمكافآت والتعويضات المطبقة على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين؛

¹ OCDE : previous reference p : 21.

² قباجة عدنان وآخرون: مرجع سابق، ص ص: 45 46.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- الإفصاح على المعلومات المتعلقة بأعضاء مجلس الإدارة مثل مؤهلاتهم، وكيف تم اختيارهم؛
 - الإفصاح عن العمليات المطبقة مع الأطراف ذات المصالح مع المؤسسة؛
 - المخاطر المتوقعة؛
 - الإفصاح عن أي مواضيع تتعلق بالموظفين وأي طرف له علاقة بالمؤسسة؛
 - السياسات والهياكل الحكومية المتبعة في المؤسسة وطرق تطبيقها.
2. الإفصاح على المعلومات حسب المعايير المحاسبية والمالية المتعارف عليها؛
3. القيام بعمليات تدقيق سنوية من طرف مدققين خارج المؤسسة، يتمتع بكفاءة عالية ومؤهل لعملية التدقيق لتقديم تقرير موضوعي وصحيح لمجلس الإدارة والمساهمين عن مدى عكس القوائم المالية والبيانات لأداء المؤسسة؛
4. مسؤولية المدققين الخارجين للمساءلة من طرف المساهمين والمؤسسة عن صحة عملية التدقيق التي قاموا بها؛
5. الإفصاح عن كافة المعلومات من خلال قنوات نشر تمكن من وصولها لكافة الأطراف ذوي العلاقة، والحرص على تقديمها بتكلفة تمكن الجميع من الحصول عليها.

سدساً: مسؤوليات مجلس الإدارة:

1. ضرورة عمل مجلس الإدارة وفق المعلومات الأساسية المتاحة إليه، وكذا على أساس العمل لتحقيق مصالح المساهمين والمؤسسة بالنية الحسنة، ووفق القواعد المطبقة؛¹
2. ضرورة المعاملة المتكافئة للمساهمين والتي بناء عليها يتم صياغة القرارات التي لها تأثير تباين على فئات المساهمين المختلفة؛
3. يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل وفق القوانين السارية والأخذ بعين الاعتبار مختلف مصالح واهتمامات المساهمين؛
4. يقوم مجلس الإدارة بتقديم الوظائف التالية:
- المراجعة الدائمة والمستمرة لاستراتيجية المؤسسة وخطط العمل والأنشطة الموضوعة، مع الاهتمام بسياسة المخاطرة؛
 - الإشراف على عمليات بيع الأصول والإنفاق الرأسمالي على عمليات الاستحواذ؛
 - تعيين المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتحديد أجورهم والمزايا الممنوحة لهم والمتابعة المستمرة لهم؛
 - ضمان عملية انتخاب وترشح لأعضاء مجلس الإدارة؛

¹ حماد طارق عبد العال: مرجع سابق، ص: 33.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- المتابعة الصحيحة لمختلف أشكال تعارض المصالح بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة وكذا المساهمين، والعمل على تقليلها ومنع صور إساءة استخدام أصول الشركة التي قد تترتب عليها؛
 - وضع نظم رقابية ونظم متابعة المخاطر لضمان سلامة التقارير المالية والمحاسبية للمؤسسة، والالتزام بالقوانين بإحكام؛
 - مراقبة فعالية الحوكمة في المؤسسة ومتابعتها لمعرفة الإجراءات الممكنة التي تتطلبها؛
 - مراقبة عمليات الإفصاح والإشراف عليها؛
- أما بالنسبة للمؤسسات العمومية فقد صدر تقرير من طرف نفس الهيئة سنة 2015 يحدد فيها مجموعة من التوجيهات المقدمة للمؤسسة التي تعتبر الدولة هي المالك الأساسي فيها، حيث نص تقرير OECD الذي جاء تحت عنوان المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأ حوكمة المؤسسات العمومية مجموعة من التوجيهات لضمان قيام الحكومات بتسيير المؤسسات العمومية بكل شفافية ودقة.
- وتتمثل هاته المبادئ في:¹

1. المبررات الملكية للدولة:

- حيث تعمل الدولة في تسيير المؤسسات الحكومية لصالح مختلف أفراد المجتمع، أي أن الدولة التي تمارس حقوق الملكية للمؤسسات تكون مسؤولة على مختلف أفراد المجتمع وتقع على عاتقه واجبات تجاههم تماثل واجبات مجلس الإدارة تجاه المساهمين في المؤسسات الخاصة، وبالتالي يجب عليها وضع جملة من المعايير والأسس للشفافية والمسائلة لتمكين أفراد المجتمع من التأكد من أن الدول تقوم بواجباتها وتمارس مصالحها بما يتوافق ومصالحهم المختلفة، وحسب منظمة التعاون الاقتصادي فتشمل مبررات الملكية للدولة مجموعة من النقاط منها: فعالية الدولة في توفير السلع والخدمات العامة، عمد فعالية نظام السوق و وجود الاحتكارات الطبيعية، خدمة المصلحة الوطنية ودعم الأهداف الاقتصادية والاستراتيجية للدولة؛
- تحديد الهدف الأساسي والمتمثل في التخصيص الفعال للموارد لتعزيز القيمة لمختلف أفراد المجتمع، إذ تعمل الدولة على معرفة أي من المؤسسات المملوكة للدولة الواجب الحفاظ عليها أو البحث عن هيكل ملكية بديل من خلال قدرة المؤسسة على تخصيص الموارد بشكل فعال وتقديم خدمات اقتصادية تنافسية لأفراد المجتمع، وبالتالي

¹ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: المبادئ التوجيهية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، الطبعة العربية، 2015، ص ص: 27 70.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

زيادة تدفق الإيرادات إلى الخزينة العمومية من جهة وتوفير أفضل الخدمات للجمهور بطريقة فعالة وشفافة من جهة أخرى.

- على الدولة وضع سياسة ملكية واضحة للقيام الفعال بدورها كمالك من أجل السماح لأفراد المجتمع والسوق من فهم الأهداف العامة للدولة من وراء ملكية هاته المؤسسات، وتكون هذه السياسة في شكل وثيقة عامة وموجزة تتضمن معلومات مفصلة عن كيفية ممارسة حقوق الملكية في المؤسسات العمومية كتحديد سلطة جهاز الملكية ومهامه الأساسية وكذا أدوار ومسؤوليات مختلف الهيئات الحكومية المشاركة في حقوق الملكية، وكذا مختلف السياسات والقوانين واللوائح المطبقة على المؤسسات، بالإضافة إلى تضمينها الأهداف الأساسية للملكية كخلق القيمة وتقديم خدمات عامة و الأهداف الاستراتيجية كمحاولة الدولة الحفاظ على ملكية بعض القطاعات.

2. دور الدولة كمالك:

- يجب على الدولة أن تتصرف كمالك له درجة كبيرة من الوعي والشفافية والمساءلة، وأن تستند إلى معايير ومبادئ الحوكمة الموضوعية من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛

- ضرورة قيام الدولة بتوحيد الأشكال القانونية التي تعمل وفقها المؤسسات المملوكة للدولة، إذ تأخذ المؤسسات العمومية أشكالا قانونية تختلف عن المؤسسات الخاصة، نتيجة اعتبارات اجتماعية أو أهدافا معينة أو الحماية الخاصة الممنوح لبعض أصحاب المصالح كتحديد أجور ومرتبات الموظفين بموجب لوائح أو تحديدها من طرف هيئات تنظيمية، كما تتمتع المؤسسات المملوكة للدولة بإجراءات خاصة لحمايتها من الإعسار أو الإفلاس بموجب قانون خاص، ونتيجة ذلك قد لا يتم تطبيق العديد من العناصر التوجيهية للحوكمة بشكل مناسب فمثلا تختلف الشركات المملوكة للدولة عن الشركات الخاصة ذات المسؤولية المحدودة في صلاحيات كل من مجلس الإدارة والوزارات والإدارة، هيكل وتكوين مجالس الإدارة، متطلبات الإفصاح، مدى تمتعها بإجراءات الاعسار والافلاس، وغالبا ما يشمل الشكل القانوني للمؤسسات المملوكة للدولة إجراءات صارمة كمنعها من تنويع أنشطتها أو توسيع نطاقها إلى قطاعات أخرى، إذ تسعى هاته الإجراءات الصارمة لتجنب الاستخدام السيئ للأموال العامة؛

- منح الاستقلال التام على الجانب التشغيلي للمؤسسات المملوكة للدولة دون الإفراط في ذلك، إذ تقوم الدولة بوضع سياسة ملكية واضحة وتعمل على تحديد صلاحيات مجالس إدارة هاته المؤسسات والأهداف الواجب تحقيقها لكن دون عرقلة الاستقلالية القانونية التي يتمتع بها مجلس الإدارة في القيام بمهامه وواجباته، كعدم تدخلها في قرارات المؤسسة بما يتعلق بالتوظيف؛

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ضرورة تحديد المسؤولية القانونية للأشخاص والدولة في إدارة المؤسسات الحكومية إذا كان ضمن أعضاء مجالس الإدارة مسؤولون حكوميون؛
- وضع نظم شفافة لعملية انتخاب وترشح عضوية مجالس الإدارة تقوم على الكفاءة والتميز، إذ تتطلب عملية الترشح إلى عضوية مجالس الإدارة للمؤسسات المملوكة للدولة على المهارات والكفاءات والخبرات التي يملكها الشخص المترشح، ويتم وضع لجان ترشيح تعمل على اختيار أفضل المرشحين؛
- ضرورة تحديد الأهداف المالية للمؤسسات وتحديد هيكل رأس المال ومستويات تحمل المخاطر، والإشراف بانتظام على تحقيقها، ويكون ذلك بتحديد أهداف معينة للوصول إليها كتحديد معدل العائد وساسة توزيع الأرباح؛
- ضرورة وضع نظم رقابية لمراجعة وتقييم أداء المؤسسات المملوكة للدولة بانتظام ومتابعة مدى التزامها بمعايير الحوكمة، من خلال وضع نظم ملائمة لإعداد التقارير والتي يجب أن تعطي صورة صادقة وشفافة عن الوضع المالي والمعلومات الضرورية للمؤسسات المملوكة للدولة؛ ويكون ذلك باستخدام الأدوات والوسائل وطرق التقييم الملائمة؛
- وضع سياسات واضحة للإفصاح عن المعلومات اللازمة ووضع الآليات المناسبة لضمان جودة هاته المعلومات، وذلك من أجل ضمان مساءلة مجالس الإدارة بشكل صحيح أما الأطراف المعنية، إذ على الدولة أن تلتزم باعتباره مالك على وضع سياسة الإفصاح بعد محاولة تحديد ثغرات الموجودة في المتطلبات القانونية والتنظيمية الموضوعة، بالإضافة إلى تحديد الآليات التي تضمن فعالية الشفافية كوضع دليل توجيهي للمؤسسات المملوكة للدولة، ووضع مبادرات لمكافحة حسن الأداء؛
- ضرورة الحوار المستمر مع المراجعين الخارجيين.

3. الشركات المملوكة للدولة في السوق:

- ضرورة المعاملة المتكافئة والمتساوية للمساهمين وضمان المنافسة العادلة في السوق من خلال الإطار القانوني والتنظيمي الموجه للمؤسسات المملوكة للدولة، إذ في حالة قيام المؤسسات العمومية القيام بأي أنشطة اقتصادية لابد أن تكون المنافسة شفافة ألا تسبب أضرار أو منافع لأي مؤسسات أخرى غير مملوكة للدولة كضمان المعاملة المالية والضريبية والتنظيمية المماثلة، خاصة إذا كانت هاته المؤسسات المملوكة للدولة تجمع بين أهداف السياسة العامة للدولة وأنشطتها الاقتصادية؛
- ضرورة الفصل بين وظيفة الدولة كمسير للسوق ومالك لهذه المؤسسة التي تمارس الأنشطة الاقتصادية، لأنه قد ينتج عن ذلك تضارب المصالح التي قد تؤثر على الدولة والمؤسسة وأفراد المجتمع، أذ لابد على الدولة ضرورة الفصل

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

بين عملية تنظيم السوق وملكيته لبعض المؤسسات الناشطة في السوق لتجنب وجود مشاكل وتشوهات في السوق وضمان تكافؤ الفرص بين المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة؛

- حق مطالبة مختلف الأطراف المعنية ذوي المصالح كالدائنين والمنافسين بحقوقهم في حالة تم انتهاكها من طرف المؤسسات الاقتصادية العمومية، وأن يتم معاملة هاته الأخيرة من طرف المحاكم والمؤسسات القضائية بشكل متساوي مع المؤسسات الأخرى دون الخوف من ردود فعل عكسية من طرف المسؤولين الحكوميين أو الهيئات الحكومية التي تمارس حقوق الملكية في تلك المؤسسات الاقتصادية العمومية؛

- ضرورة الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية المتعلقة بالتكاليف والعوائد للمؤسسات الاقتصادية العمومية التي تمارس أنشطة اقتصادية مرتبطة بأهداف السياسة العامة للدولة؛

- على الدولة تمويل المؤسسة الاقتصادية العمومية بالتكاليف التي تساهم في تحقيقها أهداف السياسة العامة، رغم أن هذا التمويل الذي يشكل دعماً لأنشطتها الاقتصادية التنافسية موجه لتجنب تكاليف إضافية للعمل على تنفيذ الأهداف العامة التي قد تؤثر على تنافسية المؤسسة واستدامتها، إلا أنه قد يؤثر على مبدأ تكافؤ الفرص مع مختلف المؤسسات الأخرى؛

- ضرورة تطبيق القوانين العامة والضريبية واللوائح المطبقة بشكل متساوي وشفاف على كل المؤسسات وعدم إعفاء المؤسسات العمومية منها ولا تمييزها ضد منافسيها في السوق؛

- خضوع الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات العمومية لمتطلبات السوق بما في ذلك عمليات الاقتراض وطرح الأسهم، وعدم منحها أي دعم مالي يعطيها الأفضلية التنافسية ضد المؤسسات الخاصة، بالمقابل ضرورة تحقيق المؤسسات الاقتصادية العمومية لعوائد تتناسب مع العوائد المحققة من طرف المؤسسات الغير مملوكة للدولة مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف التشغيلية.

4. المعاملة المتكافئة للمساهمين والمستثمرين الآخرين:

- المعاملة المتساوية لمختلف المساهمين والمستثمرين في حالة وجود مالكين مستثمرين غير حكوميين أو كانت المؤسسة مدرجة في البورصة، مع ضرورة الاعتراف بكل حقوقهم مع ضمان حصولهم على كافة المعلومات الضرورية المتعلقة بالمؤسسة؛

- ضرورة تطبيق مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الخاصة بحوكمة المؤسسات في حالة وجود مالكيين غير الدولة، وتنفيذ كل التوجيهات والبنود ذات الصلة في حالة أن الدولة ليست المالك الوحيد لهاته المؤسسات؛ إذ يجب

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

على الدولة والمؤسسات المملوكة لها ضرورة المعاملة المتكافئة لمختلف المساهمين، والالتزام بأعلى معايير الشفافية من خلال السماح للأقلية الخارجيين من المساهمين بالمشاركة في اتخاذ القرارات كانتخاب مجلس الإدارة؛

- في حالة كانت المؤسسة المملوكة للدولة تسعى لتحقيق أهداف السياسة العامة، فعلى الدولة وتماشيا بتطبيقها لمبدأ الإفصاح والشفافية ضرورة الإفصاح عن أي معلومات مهمة تتعلق بأهداف السياسة العامة للدولة التي تلتزم بها المؤسسة وذلك أمام المساهمين غير الحكوميين؛

5. العلاقات مع أصحاب المصلحة وممارسة الأعمال بمسؤولية:

- ضرورة وضع آليات لحماية أصحاب المصالح من طرف الدولة وهيئاتها والمؤسسات المملوكة من طرفها، وضرورة احترام حقوقهم كما هو منصوص في القانون واللوائح التنظيمية؛

- ضرورة اعتراف الدولة والمؤسسات المملوكة منها بعلاقاتها مع أصحاب المصالح من أجل تعزيز الثقة وتحسين سمعتها، فمثلا يجب على المؤسسات العمومية المدرجة في البورصة منح المعلومات اللازمة بشأن سياستها نحو أصحاب المصالح للمستثمرين وأصحاب المصالح أنفسهم وذلك لتحسين شفافيتها ومدى التزامها بالتعاون معهم؛

6. الإفصاح والشفافية:

- ينبغي على المؤسسات المملوكة من الدولة ضرورة الإفصاح عن مختلف المعلومات المالية والغير مالية المتعلقة بالشركة بما يتماشى ومبادئ الإفصاح عالية الجودة المتعارف عليها دوليا، من خلال قيام مجالس الإدارة بالتوقيع على التقارير المالية التي تعكس وضعية المؤسسة بشكل لائق وهذا تحت شهادة المديرين التنفيذيين الرئيسيين، بالإضافة إلى الإفصاح عن إتباع المؤسسة لدليل الحوكمة وتحديد أي دليل تتبع، وكذا ضرورة الإفصاح عن المعلومات التشغيلية وسياسات الأجور والمكافآت ولكن دون الإخلال بصورة المؤسسة أمام منافسيها من القطاع الخاص؛

- الإفصاح عن المخاطر التي تواجه المؤسسات المملوكة للدولة وكيفية إدارتها، مع ضرورة وضع نظم داخلية للرقابة عليها وتقليلها؛

- ضرورة الإفصاح عن الإعانات المالية التي تحصلت عليها المؤسسات العمومية من طرف الدولة وأي التزامات أخرى بهدف التقليل من المخاطر وتقاسمها بين الدولة والمؤسسات المملوكة لديها؛

- ضرورة الإفصاح عن وجود أي علاقات تعاقدية أو تشاركية بين المؤسسات المملوكة للدولة وبين مؤسسات القطاع الخاص؛

- ضرورة خضوع البيانات المالية السنوية للمؤسسات المملوكة للدولة للمراجع الخارجي والذي يكون مستقلا لضمان أفضل الممارسات المحاسبية،

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ينبغي على المؤسسات المملوكة للدولة ضرورة إعداد تقارير سنوية حول وضعيتها، ولا بد أن يتضمن كافة المعلومات المتعلقة بسياسة الدولة في تسيير هذه المؤسسات وكيفية تنفيذ هاته السياسة بالإضافة إلى نشر طرق جمع البيانات الموضوعية في التقرير، والتي يتم نشرها عبر الانترنت لضمان حصول الجميع عليها؛

7. مسؤوليات مجالس إدارة الشركات المملوكة للدولة:

- ضرورة تحديد مهام مجالس إدارة المؤسسات المملوكة من الدولة ضمن قوانين محددة، تحدد فيها مهامه ومسؤوليتهم النهائية في أداء مهام المؤسسة، وكذا تحديد واجباتهم؛
- ضرورة التزام مجالس إدارة المؤسسات المملوكة من الدولة بالتراهة في القيام بمهامهم، واحترام جميع المساهمين سواء كانوا من طرف الدولة أو خارجيين أو أصحاب المصالح ومعاملة الجميع معاملة متساوية؛
- ضرورة ممارسة مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة لمهامهم بشكل فعال، ومن أبرز هذه المهام:
 - ✓ وضع استراتيجيات المؤسسة أو الموافقة عليها ومراجعتها والإشراف عليها لضمان تحقيقها للأهداف العامة للمؤسسة؛
 - ✓ تحديد أبرز المخاطر التي تواجه المؤسسة وسبل إدارتها والرقابة عليها، والتي تشمل المخاطر المالية والتشغيلية والضريرية والبيئية وكذا مخاطر حقوق الإنسان ومخاطر العمالة؛
 - ✓ تحديد مؤشرات الأداء المناسبة؛
 - ✓ متابعة عمليات الإفصاح ومراقبتها؛
 - ✓ مراقبة مدى ملائمة البيانات المالية لوضعية المؤسسة المملوكة للدولة؛
 - ✓ تتبع ومراقبة أداء الإدارة والمديرين في المؤسسة؛
 - ✓ تحديد التحفيزات والمكافآت الملائمة المقدمة للرئيس التنفيذي؛
 - ✓ تعيين المديرين التنفيذيين وإجراءات فصلهم.
- تعيين أعضاء مجلس الإدارة بناء على مؤهلاتهم وكفاءتهم وقدرتهم على تحمل المسؤولية القانونية المخولة لهم، وعدم التصرف كممثلين للجهات التي عينتهم بل العمل وفق ما يخدم مصالح المؤسسة؛
- ضرورة عزل وحماية مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة من التدخلات السياسية التي قد تحد من قدرتها على تحقيق أهدافها الموضوعية؛ مع ضرورة آليات وتدابير خاصة بهذا التدخل في حالات استثنائية؛
- إخضاع كافة أعضاء مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة للمساءلة بطريقة متساوية بين كافة الأعضاء؛

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- ضرورة فصل وظيفة رئيس مجلس الإدارة عن وظيفة الرئيس التنفيذي وذلك لتمكين مجلس الإدارة من اتخاذ القرارات بشكل موضوعي ودون تأثير من طرف الإدارة؛
- ضرورة قيام مجالس الإدارة للمؤسسات المملوكة للدولة من إنشاء لجان مؤهلة ومستقلة تساهم في تحسين أداء مجلس الإدارة خاصة في مجال المراجعة وإدارة المخاطر؛
- ضرورة إجراء تقييم سنوي لأداء مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة لمعرفة مدى فعاليته وفعالية كل عضو على حدى؛
- ضرورة إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية وذلك تحت إشراف مجالس إدارة المؤسسات المملوكة للدولة، تسعى هاته الوظيفة إلى تقديم تقييمات مستقلة لمجلس الإدارة وتعمل على تحسين إدارة المخاطر والرقابة عليها ومدى تطبيق المؤسسة للحوكمة ومبادئها.

المطلب الثاني: مبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية

قامت لجنة بازل بسن مجموعة من الإرشادات تتعلق بمبادئ الحوكمة المؤسسية وذلك سنة 1999، لتعيد تعديلها سنة 2006 بإضافة المبدأ الثامن، وتعرف أيضا بمبادئ لجنة بازل بالمبادئ العامة للحوكمة. وتمثل هذه المبادئ في¹:

1. يجب أن يكون أعضاء مجلس الإدارة مؤهلين للمناصب التي يشغلونها، أن يكون لهم مفهوم واضح لدورهم في إرساء حوكمة المؤسسات، وأن تكون لهم القدرة في ممارستها وذلك من خلال:
 - فهم دورهم الإرشادي وتنفيذه؛
 - الموافقة على الاستراتيجية العامة للمؤسسة، بما فيها سياسة إدارة المخاطر وإجراءات إدارتها؛
 - تقييم فعالية ممارستهم للحوكمة بشكل دوري، بما في ذلك ترشح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة وإدارة تضارب المصالح في المؤسسة؛
 - التدقيق الداخلي المستمر لمراقبة السياسات؛
 - تعزيز الجهد والوقت والكفاءة للوفاء بمسؤولياتهم.
2. يجب على مجلس الإدارة الموافقة على الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة والإشراف عليها، من خلال:
 - الرقابة على الإدارة العليا لضمان قيامها بتنفيذ السياسات والإجراءات الاستراتيجية؛

¹ Basel committee on Banking supervision : **Enhancing corporate governance for banking organisations**, bank for international settlements, Basel, February 2006, p p : 6 17.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- العمل على الحد من الأنشطة والعلاقات التي تقلل من جودة حوكمة المؤسسات؛
- 3. ضرورة وضع خطوط واضحة للمسؤولية والمساءلة في مختلف أنحاء المؤسسة من طرف مجلس الإدارة والعمل على تنفيذها، من خلال:
- وضع الضوابط التي تعمل على تفعيل ابعاد الحوكمة الرشيدة في المؤسسة؛
- الإشراف على تصرفات الإدارة والإدارة العليا في تنفيذ خطوط المساءلة والمسؤولية الموضوعة؛
- تفويض المهام إلى الموظفين وإنشاء هيكل إداري يعزز المساءلة.
- 4. يجب على مجلس الإدارة أن يضمن وجود رقابة مناسبة من طرف الإدارة العليا بما يتناسب مع سياسته.
- 5. ضرورة الاستفادة الفعلية من وظيفة التدقيق الداخلي والمراجعين الخارجيين وكذا مختلف وظائف الرقابة الداخلية من طرف مجلس الإدارة، وذلك من خلال:
- إدراك مدى أهمية عمليات التدقيق والرقابة الداخلية؛
- الاستفادة من نتائج عمليات التدقيق الداخلي في الوقت المناسب وبطرق فعالة؛
- تعزيز استقلالية المدققين الداخليين؛
- ضمان فعالية دور المراجع الخارجي في تحديد كفاءة الرقابة الداخلية وصحة البيانات المالية.
- 6. ضرورة التأكد من طرف مجلس الإدارة بأن سياسات وممارسات المكافآت تتناسب مع أهداف واستراتيجيات المؤسسة طويلة الأجل، وكذا مع بيئتها الرقابية؛
- 7. ضرورة إدارة المؤسسة بشفافية، إذ تعتبر عنصراً أساسياً في تفعيل الحوكمة السليمة في المؤسسة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهيكل الملكية الأساسي، والهيكل التنظيمي للمؤسسة وغيرها.
- 8. يجب على أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا فهم الهيكل التشغيلي للمؤسسة ووظيفة كل فرد، لتجنب ظهور مخاطر تتعلق بضعف الشفافية في بعض الهياكل، من خلال قيام مجلس الإدارة بتحديد سياسات واضحة وضمان أن الإدارة العليا تنفذ هاته السياسات.

المطلب الثالث: المبادئ الصادرة من بعض الهيئات الدولية

نظراً للأهمية الاقتصادية والإدارية والمحاسبية لحوكمة المؤسسات تعددت جهود الهيئات الدولية في تقديم مبادئ وإرشادات تعتبر بمثابة القواعد في تطبيق الحوكمة في أي مؤسسة سواء عامة أو خاصة أو مالية أو غير مالية، وسوف نتطرق في هذا المطلب لبعض هذه المبادئ حسب الهيئة التي أصدرتها.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- أولاً: مبادئ الشبكة الدولية لحوكمة الشركات ICGN: تأسست الشبكة الدولية لحوكمة الشركات سنة 1995 من طرف كبار المستثمرين، من أجل تعزيز الحوكمة المؤسسية وحماية المستثمرين في أنحاء العالم، وقد قدمت هذه الشبكة مجموعة من المبادئ على مر السنوات، لتعدها في آخر نسخة كالآتي:¹
1. دور ومسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على مجلس الإدارة تعزيز المصالح الطويلة الأجل للمؤسسة والتصرف بمسؤولية اتجاه المساهمين ومختلف أصحاب المصالح؛
 2. القيادة والاستقلال: تتطلب قيادة مجلس الإدارة ضرورة توضيح أدوار مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واستقلالية كل جهة عن الأخرى لتعزيز نجاح المؤسسة على المدى الطويل؛
 3. التكوين والتعيين: لا بد أن يضم مجلس الإدارة أعضاء ذو كفاءة ومعرفة وخبرة في مجال عمل المؤسسة، من أجل اتخاذ قرارات فعالة تتماشى مع غرض المؤسسة واستراتيجياتها؛
 4. ثقافة المؤسسة: يجب على مجلس الإدارة أن يضع ويفرض ثقافة المعايير العالية لأخلاقيات المهنة بما يتماشى مع المؤسسة وغرضها؛
 5. الأجر: ضرورة تصميم المكافآت بما يتماشى بشكل فعال وعادل مع جهود المدير التنفيذي والمسؤولين التنفيذيين والقوى العاملة واستراتيجية المؤسسة وأهدافها، وينبغي أن يكون نظام المكافآت متوازناً مع توزيع الأرباح للمساهمين وتخصيص جزء من رأس المال للاستثمار مستقبلاً،
 6. مراقبة المخاطر: يجب على مجلس الإدارة مراقبة المخاطر الرئيسية والإفصاح عنها وتحدد طرق إدارتها؛
 7. تقارير المؤسسات: ضرورة إشراف مجلس الإدارة على الإفصاحات المتعلقة بالأداء ونموذج الأعمال والاستراتيجية، وكذا إفصاحات الوضع المالي لأصحاب المصالح؛
 8. التدقيق الداخلي والخارجي: يجب على مجلس الإدارة وضع إجراءات تدقيق داخلية وخارجية والإشراف عليها بفعالية لضمان سلامة وجودة تقارير المؤسسة؛
 9. حقوق المساهمين: ضرورة أن تكون حقوق جميع المساهمين متساوية وأن يتمتع كل مساهم بحق التصويت حسب حصته، كما يجب حماية صغار المساهمين ومنحهم الحق في التصويت لاتخاذ القرارات حول المعاملات الرئيسية للمؤسسة؛
 10. اجتماعات المساهمين: ضرورة تسهيل الاجتماعات للمساهمين من طرف مجلس الإدارة بشكل فعال وديمقراطي.

¹ ICGN : ICGN Global Governance principles, International corporate Governance Network, 2021, p p : 6 7.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

ثانياً: المبادئ الصادرة عن مؤسسة التمويل الدولية: وضعت مؤسسة التمويل الدولية أربعة مبادئ أساسية سنة 2003، والتي اعتبرتها بمثابة قواعد ومعايير عامة لدعم الحوكمة في المؤسسات على اختلاف أنواعها، سواء أكانت مالية أو غير مالية، أو تابعة للقطاع العام أو القطاع الخاص، وتتمثل هذه المعايير في:¹

- الممارسات المقبولة للحكم الرشيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً؛
- القيادة.

ثالثاً: المبادئ الصادرة عن هيئة السوق المالي الأسترالي: قامت هيئة السوق المالي الأسترالي سنة 2010 بإصدار مجموعة من مبادئ حوكمة الشركات والتي اعتبرتها ضرورة حتمية على المؤسسات لتحقيق فعاليتها، وتتمثل هذه المبادئ في:²

1. وضع أسس متينة للإدارة والإشراف: من خلال ضرورة قيام المؤسسات بتحديد الأدوار والمسؤوليات الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والإفصاح عنها، مع ضرورة الكشف على عملية تقييمهم؛
2. هيكلية المجلس بما يضمن خلق قيمة للمؤسسة: يجب على المؤسسة أن يكون لها مجلس إدارة فعال أغلبية أعضائه أعضاء مستقلة، ولا يجب أن يتولى نفس الشخص منصب مدير مجلس الإدارة والمدير التنفيذي، مع ضرورة قيام مجلس الإدارة بإنشاء لجان خاصة والإفصاح عن عملية تقييمها وتقييم مجلس الإدارة أيضاً؛
3. تعزيز عملية اتخاذ القرارات الأخلاقية والمسؤولة: من خلال ضرورة قيام المؤسسة بوضع مدونة لقواعد السلوك المتبع والممارسات اللازمة للحفاظ على نزاهة المؤسسة، ومحاسبة الأفراد فيما يتعلق بعمليات الإبلاغ بالممارسات اللاأخلاقية؛
4. النزاهة في إعداد التقارير المالية: إذ يجب على المؤسسة أن يكون لها مصلحة مستقلة للتحقق من سلامة التقارير المالية كإنشاء لجنة التدقيق والتي يجب أن يكون لها ميثاق رسمي؛
5. الإفصاح بشكل متوازن وفي الوقت المناسب: وذلك عن المسائل الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة؛

¹ تحريشي جمانة: حوكمة الشركات المفهوم والمبادئ، مجلة البدر، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 06، 2012، ص: 137.

² Australian Securities Exchange : **Corporate Governance principles and Recommendations with 2010 Amendments**, 2nd Edition ASK Corporate Governance Council, 2010, p: 10 12.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

6. احترام حقوق المساهمين: ضرورة احترام حقوق كافة المساهمين وتسهيل ممارستهم لهذه الحقوق بشكل فعال، من خلال وضع سياسة اتصال لتعزيز التواصل الفعال مع المساهمين وتشجيع مشاركتهم في الاجتماعات العامة مع ضرورة تفعيل واستخدام الاتصالات الالكترونية بشكل فعال؛
 7. التعرف على المخاطر وإدارتها: إذ يجب على المؤسسة ضرورة إنشاء نظام سليم لمراقبة المخاطر وإدارتها والرقابة عليها، وتفعيل الرقابة الداخلية من خلال تقديم تقارير إلى مجلس الإدارة حول مدى فعالية إدارة هذه المخاطر؛
 8. تقديم المكافآت العادلة والمسؤولة: ينبغي على مجلس الإدارة إنشاء لجنة المكافآت ويجب أن تكون تركيبة هذه المكافآت معقولة وعلاقتها واضحة بالأداء.
- رابعاً: المبادئ الصادرة عن السوق المالي الأندونيسي: قامت أندونيسيا سنة 2006 بسن مجموعة من مبادئ حوكمة المؤسسات الواجب تطبيقها واحترامها من كافة المؤسسات المدرجة والغير مدرجة وتبنيها من طرف السوق المالية ككل بما يخدم المصلحة العامة للدولة، وتتمثل هذه المبادئ في:
1. الشفافية: من أجل ممارسة الأعمال التجارية بموضوعية في المؤسسة، لابد من توفير المعلومات الجوهرية لكافة أصحاب المصالح بسهولة وبطريقة تمكنهم من فهمها بسهولة، حيث يجب على المؤسسة أن تتبنى الإفصاح ليس فقط في القضايا التي تفرضها القوانين واللوائح، بل يجب أن تشمل كل المعلومات التي يراها المساهمون وأصحاب المصالح ضرورة لاتخاذ القرار؛¹
 2. المساءلة: يجب أن تكون المؤسسة مسؤولة عن أداؤها بكل شفافية وعدالة، بحيث تتوافق مصلحة المؤسسة مع مصالح المساهمين، ويجب على المؤسسة التأكد من أن كافة الموظفين وأجهزة المؤسسة لديهم المؤهلات التي تتناسب مع واجباتهم ومسؤولياتهم؛
 3. المسؤولية: ضرورة التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح المفروضة والوفاء بمختلف التزاماتها اتجاه بيئتها وأصحاب المصالح؛
 4. الاستقلالية: يجب إدارة المؤسسة بشكل مستقل مع ضرورة استقلالية كل مصلحة وعدم هيمنة مصلحة واحدة على الأخرى وبالتالي عدم تداخل مصالح ووظائف كل جهة مع الأخرى؛
 5. العدالة: ضرورة اتباع المؤسسة لمبدأ العدالة عند ممارسة أنشطتها والأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.

¹ KNKG : Indonesia's code of Good Corporate Governance, Published by National Committee on Governance, Indonesia, 2006, p p: 5 7.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

- خامساً: المبادئ الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين: سن معهد المراجعين الداخليين مجموعة من المبادئ التي اعتبرها عنصراً أساسياً من جوانب عمل المؤسسة للحفاظ عليها وضمان استمرارها، وتتمثل هذه المبادئ في:
- سادساً: مبادئ مركز حوكمة المؤسسات: أصدر مركز حوكمة الشركات CFCG مجموعة من القواعد والإرشادات والتي يمكن اعتبارها كمبادئ لإقامة نظام حوكمة جيد، وهي كالتالي¹:
1. الإفصاح عن الالتزام بقواعد حوكمة المؤسسات؛
 2. تحديد هيكل الملكية من حيث السياسات المتبعة ونظم الإدارة المطبقة؛
 3. علاقات مختلف أصحاب المصالح والقيادة؛
 4. الاهتمام بأصحاب المصالح، وتحديد المكافآت للمديرين غير التنفيذيين؛
 5. دور المساهمين في تعيين المدراء من خلال حقوق الملكية؛
 6. ضرورة الالتزام للقواعد التنظيمية والامتثال إليها، الشفافية والأداء والإفصاح عن التقارير المالية؛
 7. الأداء الاقتصادي والأخلاقي والبيئي في مجال الأعمال.

¹ حمدي معمر: دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني -دراسة بعض التجارب العربية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2017، ص: 112.

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

خلاصة الفصل:

أدى ظهور الحوكمة إلى تسليط الضوء على مختلف الأبعاد القانونية والإدارية في المؤسسة، وعلى مختلف المشاكل والمعوقات التي تواجه المؤسسات، ونتيجة ذلك زاد الاهتمام بها من طرف كافة الهيئات الدولية وحتى المحلية والمؤسسات والمنظمات بمختلف أنواعها، حيث تسعى الحوكمة إلى رفع الوعي التنظيمي والمؤسسي لدى كافة المؤسسات مع ضرورة احترام المبادئ التي جاءت بها المنظمات الإقليمية والدولية لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، وتحديد مسؤوليات كل الأطراف الفاعلة والتنسيق بينها لضمان وصول كل المعلومات الضرورية لمختلف مستويات الإدارة للمساهمة في تسهيل عملية اتخاذ القرار، بالإضافة إلى ضرورة تفعيل أساليب وممارسة المراقبة والرقابة وعمليات التدقيق الداخلية والخارجية لتعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية والمساءلة، وقد توصلنا في هذا الفصل إلى:

- تعددت واختلفت تعاريف الحوكمة إلا أن جوهرها يقوم على مجموعة من الآليات التي تسعى لتنظيم العمل الإداري والقانوني للمؤسسات؛
- تسعى حوكمة المؤسسات لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح؛
- رفع الأداء الإداري للمؤسسات وتحسين عملية استغلال مواردها وعملياتها بكفاءة؛
- تحقيق أعلى عائد للمساهمين وإدارة أموالهم وحصصهم بكفاءة؛
- تعزيز الثقة والكفاءة في الأسواق؛
- شفافية المعلومات المتداولة عن المؤسسات؛
- ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة لتفعيل أدوار مجالس الإدارة والمديرين وحماية حقوق مختلف الأطراف الفاعلة؛
- رفع مستويات التنمية الاقتصادية لأن نجاح المؤسسات واستدامتها يؤدي إلى رفع الربحية والأداء بالتالي التأثير على البيئة المحيطة بها والاقتصاد ككل.

الفصل الثالث:

آليات الحوكمة وعلاقتها

بالرقابة العمومية

تمهيد:

من خلال الفصلين السابقين تم التطرق الى الإطار النظري للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وآليات الرقابة العمومية عليها بمختلف أجهزتها، بالإضافة الى الإطار النظري للحوكمة، ومن خلال هذا الفصل سيتم التفصيل في آليات الحوكمة بنوعيتها داخلية وخارجية، مع التركيز على توضيح العلاقة النظرية التي تربط متغيرات الدراسة، وهذا من خلال ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

المبحث الثالث: العلاقة النظرية للرقابة العمومية وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية

المبحث الأول: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تعتبر الآليات الداخلية للحوكمة بمثابة الهيكل القاعدي الذي يبين كيفية إدارة واتخاذ القرارات في المؤسسة، حيث يشمل مجموعة من الأساليب والقواعد التي تطبق داخل المؤسسة والتي لا يمكن أن تحقق أهدافها إلا من خلال اتباع جملة من الآليات التي تساعد على توجيه وظائف وأدوار مختلف الفاعلين في المؤسسة للقيام بواجباتهم لتعزيز نتائج المؤسسة المرجوة.

المطلب الأول: آلية هيكل الملكية المركزة

تعتبر آلية هيكل الملكية أو تركيز الملكية من أبرز الآليات الداخلية للحوكمة، إذ تعمل على محاولة تخفيض وتخفيف مشاكل الوكالة في المؤسسة، وتكتسب هاته الآلية أهمية كبيرة لقدرتها على التأثير على فعالية الرقابة على القرارات الإدارية في المؤسسة¹؛ إذ أن تركيز الملكية سيمنح للمالكين القدرة والحافز على مراقبة مجلس الإدارة والمديرين وتقديم المشورة لهم بشكل مباشر²، كما أن نظرية الوكالة التقليدية تتنبأ بأن ارتفاع مستوى الملكية المؤسسية مرتبط بانخفاض احتمالية المخاطر الأخلاقية كالاختيال والغش³؛ بالمقابل فإن زيادة نسبة الملاك في مجلس إدارة المؤسسة يؤدي إلى التأثير على مستويات الإفصاح على المعلومات، حيث تعتبر المؤسسات التي تكون فيها نسبة تركيز الملكية عالية ولا يوجد انفصال بين الملكية والإدارة ضعيفة الإفصاح مما يؤدي ضعف فعالية المؤسسة، وعلى العكس ففي حالة انفصال الملكية عن الإدارة ستزيد أهمية الإفصاح والحاجة إليه وبالتالي سيؤدي إلى تقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات وتوفرها لدى جميع أصحاب المصالح⁴، ويمكن حساب نسبة تركيز الملكية من خلال إجمالي نسبة ما يملكه أكبر مالك من أسهم المؤسسة⁵.

¹ المجحم أسامة بن عبد المحسن، وضاح آل الشيخ مبارك: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وأثرها على إدارة مخاطر البنوك: دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في سوق المال السعودي للفترة 2011-2021، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد: 46، العدد: 04، 2023، ص: 03.

² Ruth v. Aguilera, Kurt desender, Michael K.Bednar, Jun Ho Lee : **Connecting the dots-Bringing external corporate Governance into the corporate Governance puzzle**, Forthcoming the academy of management annals, 2015, p :5.

³ Wei shi Brian l. connelly, rper E. hoskisson: **External corporate Governance and financial fraud : Cognitive evaluation theory insights on agency theory prescriptions**, 2017, p: 8.

⁴ الجبلي وليد سمير عبد العظيم: الدور الوسيط للتحفظ المحاسبي في العلاقة بين آليات الحوكمة والحد من ممارسة الأرباح - دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية-، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد: 04، 2022، ص: 771.

⁵ عميرة غادة سعيد حامد: الدور الوسيط لعدم تماثل المعلومات في العلاقة بين آليات الحوكمة والقيمة السوقية لشركات المساهمة المصرية -دراسة اختبارية-، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد: 46، العدد: 02، 2024، ص: 365.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

كما تعتبر المؤسسات التي تتميز بتركز كبير في هيكل الملكية بأن المساهمين الرئيسيين فيهم لديهم حافز كبير لمتابعة أداء الإدارة، مما يؤدي إلى التقليل من تكاليف الوكالة وتوجيه القرارات المتخذة إلى خلق قيمة للمؤسسة، بالمقابل فإن المؤسسات التي تكون فيها الملكية مشتتة يكون هناك دافع ضعيف لدى المساهمين في القيام بالمهام الرقابية¹، ويمكن لآلية تركيز الملكية التأثير على أداء المؤسسة من خلال حالتين²:

- **حالة 1:** في حالة كانت الملكية مركزة فإن الأكثرية التي تتولى الشؤون الإدارية ستعمل على تحسين أداء المؤسسة وتعمل بجد وفعالية لتحقيق ذلك، وبالتالي فإن في الأخير سيعود هذا التأثير عليهم بالإيجاب في النهاية، وهذا لا يحدث إلا إذا كانت الملكية مركزة إذ في حالة كانت الملكية مشتتة فإن الأطراف الإدارية ستقل لديهم دوافع العمل لارتفاع التكاليف مقارنة بالمنافع والإيجابيات التي سوف يحققونها في النهاية؛

- **حالة 2:** قد يؤثر تركيز الملكية سلباً على الأداء إذ قاموا أكثرية حملة الأسهم باستغلال الاقلية على حساب فعالية المؤسسة ككل، إذ قد يستغل البعض منهم مناصبه في تحقيق مصالحه باتخاذ قرارات تؤثر على كفاءة المؤسسة وتقلل من حقوق البقية.

إلا أن هناك جملة من الأسباب التي قد تجعل الملكية المركز سلوكاً غير عقلاني للمساهمين وهي كالتالي³:

- قد تكون الملكية المركزة مكلفة جداً بالنسبة للمساهمين، خاصة عند الرغبة في زيادة حجم الشركة مقاسة بالقيمة المضافة؛
- قد لا تكون الملكية المركزة مرغوبة للمستثمرين الأفراد إذا أجبرت المساهمين مثلاً نظير حيازتهم للملكية على تحمل المخاطر التي كانوا يقوموا بتنويعها لولا ذلك؛
- وجود طرق بديلة لمراقبة المديرين؛
- رغبة المؤسسة في التركيز على ملكية الأسهم ستتأثر بقوة السوق؛
- التكاليف والفوائد النسبية لآليات المراقبة البديلة؛
- التنظيم القانوني.

¹ زامل بن محمد الزامل، محمد بن عبد الله آل عباس: أثر حوكمة الشركات على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين في شركة المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية في المملكة العربية السعودية -دراسة تطبيقية-، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد: 03، 2024، ص: 1070.

² قطاف عقبة، بن عيشي بشير: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، العدد: 13، 2017، ص: 140.

³ Cornelius Noel O'sullivan : **Internal and external governance in UK companies**, Thesis submitted to the university of Nottingham for the degree of doctor of philosophy, 2000, p: 17.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

المطلب الثاني: آلية مجلس الإدارة ولجانه

يمثل مجلس الإدارة باعتباره آلية داخلية للحوكمة المؤسسية حلقة وصل بين المالكين والإدارة، وهو مؤشر مهم للحوكمة الداخلية للمؤسسة لدوره الكبير في تحديد استراتيجية المؤسسة واتجاهها¹.

1. مجلس الإدارة: مجلس الإدارة هو مجموعة من المفوضين الذي يقومون بتمثيل مصالح المساهمين، وتقع على عاتقهم المسؤولية الرئيسية في الموافقة على القرارات الإدارية المهمة، لما في ذلك القرارات المتعلقة بسياسة الاستثمار، وسياسة تعويضات الإدارة، وحوكمة مجلس الإدارة نفسه، بالإضافة إلى مراقبة مدى تنفيذ هذه القرارات المتخذة²، لوجوده في قمة الهرم التنظيمي للمؤسسة³، مع ضرورة تمتع أعضاء مجلس الإدارة بالخبرات الكافية وأن يكونوا مؤهلين علميا للمنصب وقادرين على تحقيق أداء مالي فعال للمؤسسة، مما يمكنهم من القدرة على إيجاد الحلول المناسبة والمبتكرة والتعامل مع القضايا الصعبة بمرونة أكبر وطرح أفكار جديدة نتيجة امتلاكهم للقدرة على ذلك بسبب خبرتهم ومؤهلهم العالية⁴، إذ يعتبر مجلس الإدارة مسؤولا عن رفع أداء المؤسسة ومستوى نجاحها⁵.

أ. متطلبات تكوين مجلس الإدارة: تتمثل أساسا في:

- **استقلال مجلس الإدارة:** يقوم مبدأ استقلالية مجلس الإدارة على ضرورة الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي وكذا زيادة نسبة الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة⁶، إذ إن وجود مدرين مستقلين في مجلس الإدارة له تأثير كبير ومهم على مدى فعالية أنشطة الإشراف التي يقوم بها مجلس الإدارة، إذ يعتبر استقلالية المجلس ذو أهمية كبيرة في تعزيز وتحسين مصالح المساهمين⁷.

¹ Al najjar Basil, Clark Ephraim : **corporate Governance and cash holdings in MENA : Evidence from internal and external governance practices**, Research in international business and finance, V : 39, 2017, p : 4.

² Christiana Dharmastuti, Sugeng Wahyudi : **The Effectivity of internal and external Corporate Governance mechanisms towards corporate Performance**, journal of Finance and accounting, V: 04, N: 04, 2013, p: 133.

³ زناقي بشير، معاريف محمد: **مجلس الإدارة وإسهاماته في تعزيز حوكمة المؤسسات العائلية**، مجلة دفا تر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 01، 2019، ص: 92.

⁴ تلالوة محمد أحمد، الخطيب أحمد الشريف: **أثر تنوع أعضاء مجلس الإدارة عي الأداء المالي للمصارف الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والإقتصادية، غزة، فلسطين، المجلد: 08، العدد: 19، 2023، ص: 31.

⁵ كانم صليحة، عيادي عبد القادر: **إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي**، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 01، 2022، ص: 59.

⁶ هالة محمد، أحمد أبو طالب، محمد حمدي: **دراسة تحليلية للعلاقة بين مجلس الإدارة كإحدى آليات حوكمة الشركات وخطر انهيار الأسهم في سوق الأوراق المالية المصرية**، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، مصر، المجلد: 10، العدد: 17، 2024، ص: 805.

⁷ Zehri fatma, Zgrani Inaam : **Internal and exetrenal corporate governance mechanisms and earnings management: an international perspective**, journal Accounting and management System, V: 19, N: 01, 2020, p: 37.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- **انتخاب مجلس الإدارة:** يتم اختيار وتعيين أعضاء مجلس الإدارة بالاعتماد على عملية تصويت الجمعية العامة التي بدورها تختار أي من الأساليب التي يتم بها التصويت حسب ما حدده القانون وقواعد وتنظيمات المؤسسة، وهناك أنواع متعددة من التصويت إلى أن أبرز نوعين يعتمد عليهما هما¹:
- التصويت التراكمي من خلال منح المساهمين عددا من الأصوات يساوي عدد أسهمهم التي يملكونها في المؤسسة ضرب عدد المقاعد المتاحة في مجلس الإدارة، مع إمكانية تخصيص هذه الأصوات حسب رغبة المساهم، حيث يمكنه تركيز تصويته على مرشح واحد أو توزيعه حسب المرشحين المختلفين، ويتميز هذا النوع من التصويت بالسماح للأقلية من المساهمين بالتمثيل في مجلس الإدارة من خلال حصولهم على الدعم من المرشحين الذين يتوافقون معهم؛
- التصويت العادي من خلال منح المساهم الحق في التصويت بالاعتماد على عدد ثابت من الأصوات والتي يمكن استدامها للتصويت على مرشح واحد.
- **حجم وتكوين مجلس الإدارة:** ويختلف تكوين مجلس إدارة المؤسسة من حيث عدد أعضائه وهيكله حسب القوانين السائدة من جهة وحسب القانون الداخلي وخصوصيات كل مؤسسة من جهة أخرى، إلى أنه غالبا ما يتم تكوين مجلس الإدارة من المديرين التنفيذيين والمديرين الغير تنفيذيين والمديرين المستقلين والذي يمكن تفصيلهم فيما يلي²:
- المدير التنفيذي: هو ذلك المدير الذي يرتبط بالمؤسسة بدوام كامل وبمهارة وفعالية عالية، ترتبط وظائفه بكل ما يتعلق بالسياسة العامة وخطط العمل الأساسية للمؤسسة، وغالبا ما يعين المدير التنفيذي في الوظائف المرتبطة بالمالية والتسويق ونظام المعلومات وغيرها من الوظائف الرئيسية للمؤسسة، ويتم تعيين هؤلاء المديرين من طرف مجلس الإدارة الذي يحدد أيضا الحوافز والأجور المقدمة لهم والتي عادة ما تكون مميزة ومرتفعة؛
- المدير الغير تنفيذي: يعتبر من الأعضاء الأساسيين في المجلس إلى أنه يشغل نصبا تنفيذيا في المؤسسة، قد يكون مستقلا أو غير مستقل يساهم في تقديم الخبرة الخارجية والمعلومات اللازمة للمؤسسة، ويعتبر المديرين الغير تنفيذيين مصدرا جيدا للاتصالات الخارجية للمؤسسة؛

¹ طالب حسين سهام: أثر واقع تبني الحوكمة في الجزائر على تفعيل دور مجلس الإدارة -دراسة ميدانية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 02، 2024، ص: 362.

² قاسمي كمال، سعودي وسيلة: دور مجلس الإدارة في ظل تبني الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة بنك البركة الإسلامي البحريني-، مجلة معارف، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، العدد: 20، 2016، ص: 238.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- المدير المستقل: هو ذلك الذي لا تربطه أي موع من العلاقة مع المؤسسة ومالكها أو إدارتها أو فروعها أو مدراءها، وهناك مجموعة من الشروط الواجب توفرها فيه وهي¹:
 - ألا يكون موظفا بالمؤسسة الأم أو أي مؤسسة تابعة لها خلال الخمس سنوات الأخيرة؛
 - ألا يكون من الممولين والموردين والعملاء المهمين للمؤسسة أو له علاقة بهم؛
 - ألا تكون له أي علاقة قرابة واضحة مع أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية في المؤسسة وأي مؤسسة تابعة لها؛
 - ألا يكون مدقق للمؤسسة للسنوات الخمس الماضية أو موظف لدى المدققين الحاليين أو السابقين؛
 - لا توجد له أي مصلحة تربطه مع المساهمين أو المسيرين في المؤسسة؛
 - لم يمارس أي علاقة استثمارية مع المؤسسة خلال السنتين الماضيتين؛
 - ألا تكون له أي علاقة صداقة مع المدير العام أو أفراد الإدارة؛
 - ضرورة تمتعه بحرية التعبير؛
 - ألا يكون قد مارس وظيفة التسيير في المؤسسة خلال 12 سنة الماضية.
- ب. الدور الحوكمي لمجلس الإدارة: يسعى مجلس الإدارة من خلال مسؤولياته ووظائفه إلى حماية مصالح المساهمين وتعزيز أداء المؤسسة وانطلاقا من ذلك يسعى إلى تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ما يلي²:
- التأكد من تطبيق المؤسسة لإستراتيجيات الإدارة العليا، ومراقبة هذه الاستراتيجيات على المدى القصير والتأكد من مدى فعاليتها وموافقتها لميزانية المؤسسة وأهدافها الموضوعية؛
 - مراقبة عمل الإدارة العليا والتأكد من مدى كفاءتها في ممارسة المهام المنوطة لها؛
 - متابعة أنظمة الرقابة والتدقيق والتأكيد على ضرورة وجودها، والتأكد من ملائمة هذه الأنظمة مع النتائج المرجوة والتشريعات والمبادئ المنصوص عليها؛
 - تعزيز دور المديرين التنفيذيين في تحقيق أهداف المؤسسة الموضوعية، واتخاذ الاجراءات المناسبة نحوهم حسب فعالية أدائهم؛

¹ عيبرات مقدم، سمية طعابة: دور مجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات، مجلة دراسات، جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 16، العدد: 01، 2019، ص: 276.

² حرفوش أنيسة: أثر آليات الحوكمة الداخلية على جودة الأرباح دراسة قياسية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في الحوكمة ومالية المؤسسة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2014-2015، ص: 34 35.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- مراقبة نظم الرقابة الداخلية ومدى كفاءتها من خلال المتابعة المتوالية والمستمرة لجهود المدققين الداخلي والخارجي وتقاريرهم ومتابعة مدى تطبيق التوصيات الصادرة منهم؛
- متابعة عمل الإدارة العليا في وضع وتحديد الإجراءات الإدارية والتنظيمية والمحاسبية اللازمة، ومدى فعالية هذه الإجراءات؛

- متابعة عمليات إدارة المخاطر ومراقبتها والعمل على تعزيز وتطوير أساليب القياس والمراقبة لمختلف أنواع المخاطر التي قد تواجه المؤسسة كمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة وغيرها؛
- وضع الإرشادات الخاصة بعملية الحوكمة داخل المؤسسة ومراجعتها وكذا الإشراف على تطبيقها؛
- متابعة مدى التزام المؤسسة بتطبيق المتطلبات الخاصة بإعداد التقارير والقوائم السنوية ومتطلبات الإفصاح؛

2. لجان مجلس الإدارة: يحق لمجلس الإدارة إنشاء لجان فرعية تابعة له من أجل تعزيز أنشطته والمساهمة في تحسين عمليات اتخاذ القرار، وكذا أداء وظائفه بسهولة أكبر، إذ تعتبر عملية إنشاء وتحديد اللجان الفرعية لمجلس الإدارة من السمات الأساسية لحوكمة المؤسسات¹، شرط مراعاة ما يلي²:

- يجب أن يعكس عدد اللجان المنبثقة من المجلس وحجمها وأنواعها احتياجات المؤسسة، حيث تحتاج المؤسسة الكبيرة مثلاً لجاناً للتعين والمكافآت والتدقيق وغيرها من اللجان، عكس المؤسسة الصغيرة التي قد لا تحتاج بعضها؛
- ضرورة تحديد نطاق ودور اللجان بوضوح، ومتابعتها باستمرار مع تحديد المسؤوليات والحقوق ومراجعتها بشكل دائم ودوري من طرف مجلس الإدارة؛

- السماح لبعض اللجان التعامل مع بعض المصادر الخارجية دوم اللجوء إلى إدارة المؤسسة أولاً، كما هو الحال مع لجنة التدقيق التي تتواصل مع المدقق الخارجي بشكل مباشر؛
- ضرورة استفادة هذه اللجان من المديرين الغير تنفيذيين.

أ. لجنة التدقيق: ظهر مفهوم لجنة التدقيق بعد الازمات المالية وانهايارات العديد من المؤسسات الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم اصدار قانون ساربنس اكسلي سنة 2002 الذي ألزم المؤسسات على تشكيل لجنة المراجعة³، هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تتكون من عدد لا يقل من ثلاثة أفراد من الأعضاء الغير تنفيذيين في

¹ Dark tipuric, Boris tusek, Davor filipovic : **Internal and External Supervisory Mechanisms in corporate Governance**, School economics and business in sarejevo, University of Sarajevo, 2009 , p: 60.

² قاسمي كمال، سعود وسيلة: مرجع سابق، ص: 239.

³ عابي خليفة، فاتح سردوك: دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر-، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد: 12، 2017، ص: 472.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

المؤسسة والذي يتمتعون بأعلى درجة من الكفاءة والخبرة، تسعى هذه اللجنة إلى القيام بمختلف مهام الرقابة والتدقيق والمساءلة لتحقيق مبادئ الحوكمة¹؛ وتعتبر لجنة التدقيق أداة مهمة وأساسية لتنفيذ آلية الحوكمة الشاملة وتحقيق جودة عالية في عمليات التدقيق والإشراف على التقارير المالية²؛ وقد أثبتت الدراسات أن المؤسسات التي تمنح استقلالية للجان التدقيق وتختار أكثر الخبراء الماليين كفاءة ضمن أعضائها هي أقل المؤسسات عرضة لمشاكل الاحتيال والغش والفساد الإداري³، ويتمثل الدور الأساسي لهذه اللجنة في تأكيد مدى نزاهة وشفافية وصحة التقارير المالية وإجراءات التدقيق المتخذة من خلال التأكيد على ما سبق ذكره وهو استقلالية وحيادة المدقق، مما يعكس قدرة المؤسسة وامتلاكها لأنظمة رقابة داخلية سليمة وفعالة⁴، ومن أجل العضوية فيها لا بد أن تتمتع بمميزات وشروط تتمثل فيما يلي:

- ضرورة تكوين اللجنة من أعضاء مستقلين لهم القدرة على التقدير والحكم بشكل مستقل دون التعرض لأي ضغوطات خارجية⁵؛
- ضرورة اعتمادها من طرف كل المؤسسة المسجلة في البورصات؛
- ضرورة تمتع أصحاب لجنة التدقيق بالخبرة والمعارف الكافية من الجوانب المحاسبية والمالية والقانونية وأساليب المراجعة والتدقيق؛
- ضرورة منحهم حق الاطلاع على مختلف المعلومات والبيانات والسجلات والقوائم والمستندات الخاصة بالمؤسسة.
- ألا يكون عضو لجنة التدقيق موظفا في المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛
- ألا يحصل العضو على أي مكافآت مالية من المؤسسة أو المؤسسات التابعة لها بخلاف المكافآت التي يحصل عليها مقابل الخدمة في مجلس الإدارة؛
- ان لا يكون أحد عائلته أو أقاربه موظفا في المؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها؛

¹ لوجاني عزيز، ميلود عزوز: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد: 22، العدد: 01، 2022، ص: 833.

² Zehri fatma, Zgrani Inaam :Previos reference , p: 39.

³ Allan chang : The role of internal and external corprate Governance mechanisms on firm's financial performance in Malaysia, journal of Accounting and Governance , V: 06, p: 57.

⁴ يهيمن عثمان سعيد، هريم احمد عبد الله، ريباز سالار عبد الرحمن: تأثير المحاسبة الخضراء على تحسين الأداء المالي للشركة في ظل وجود لجان التدقيق، مجلة العلوم الانسانية لجامعة زاخو، العراق، المجلد: 11، العدد: 03، 2023، ص: 628.

⁵ طالب حسين سهام: مرجع سابق، ص: 362.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

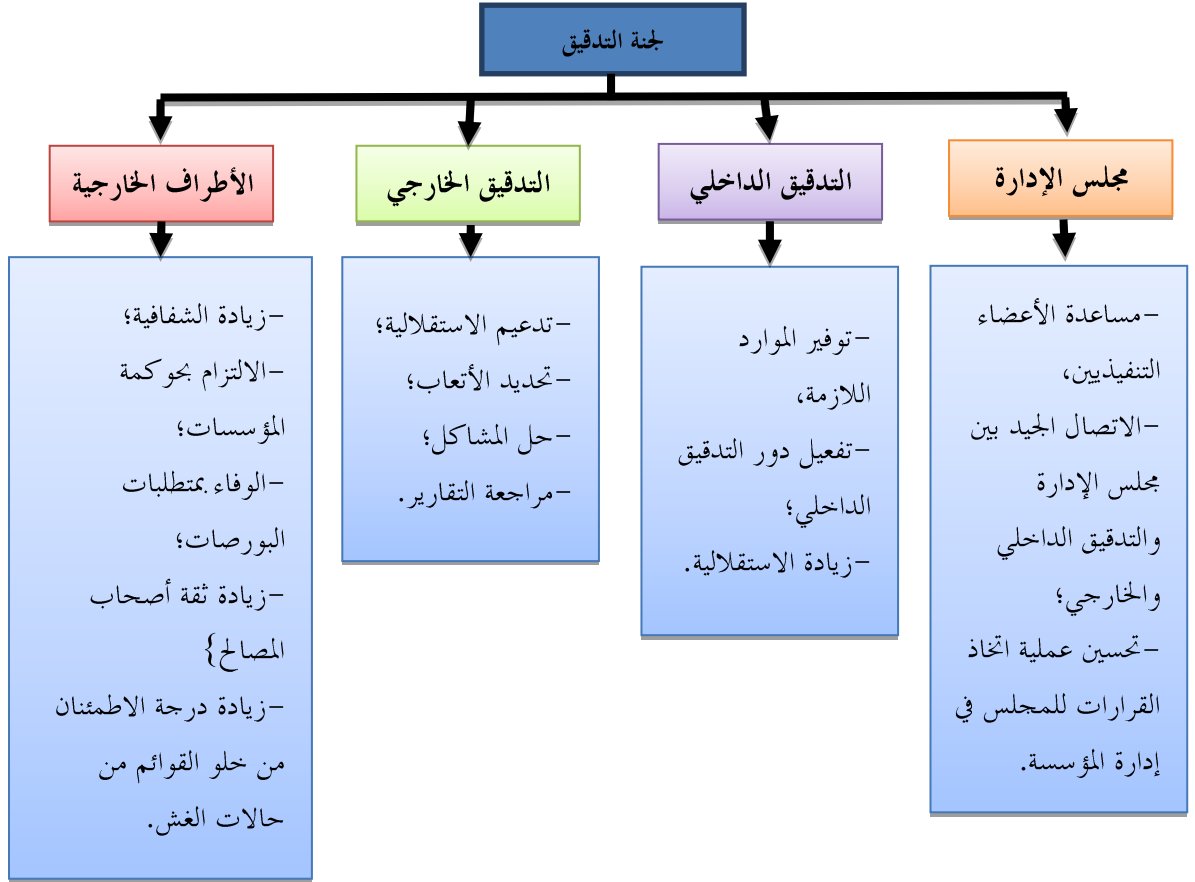
- ألا يكون عضو لجنة التدقيق مديراً تنفيذياً في إحدى المؤسسات التجارية التي لها علاقة بالمؤسسة أو إحدى المؤسسات التابعة لها¹؛
- ومن خصائص لجنة التدقيق الواجب توفرها لتعزيز فعاليتها أدائها هي ما يلي:
- **حجم لجنة التدقيق:** تعتمد عملية تحديد أعضاء لجنة التدقيق حسب حجم المؤسسة وحجم مجلس إدارتها، ومدى تعقد الأعمال المحاسبية والرقابية داخل المؤسسة، حيث تتأثر فعالية لجنة التدقيق بعدد أعضائها حيث أن أي نقص في عدد أعضائها سيؤثر عكسياً على فعاليتها²؛
- **استقلالية أعضاء لجنة التدقيق:** لضمان استقلالية لجنة التدقيق لابد من احتوائها على أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، كما يمنع المسؤول التنفيذي والمالي وأي عضو في مجلس الإدارة في المؤسسة من الانضمام للجنة التدقيق، ومن الضروري أن يكون الغالبية من أعضاء اللجنة أعضاء مستقلين وألا يكون مدير اللجنة هو رئيس المجلس أو رئيس أي لجنة أخرى منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة؛
- **مؤهلات وخبرات أعضاء لجنة التدقيق:** من المتطلبات الأساسية في لجنة التدقيق ضرورة وجود أعضاء مؤهلين تأهيلاً علمياً يتناسب مع المهام المنوطة لهم، وأن يتمتعوا بالخبرة الكافية وأن يكونوا حاصلين على مؤهلات علمية عالية في مجال المحاسبة والمراجعة والمالية؛
- **عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق:** يعتبر عدد اجتماعات أعضاء لجنة التدقيق خلال السنة معياراً لمدى كفاءتها وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها، حيث تجتمع اللجنة لمناقشة القضايا المتعلقة بتسيير العمليات وألا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع اجتماعات سنوياً؛
- **نسبة امتلاك أعضاء لجنة التدقيق لاسهم في المؤسسة:** إذ أشارت الدراسات أن زيادة نسبة امتلاك أعضاء لجنة التدقيق لاسهم في المؤسسة قد تساعد عملية إعداد التقارير المالية وتقلل فرصة التضليل والغش في التقارير المالية، إذ أن زيادة نسبة امتلاك أعضاء اللجنة لاسهم في المؤسسة يحفزهم على زيادة مراقبة الإدارة وزيادة الاهتمام بالمؤسسة.
- وللجنة التدقيق أهمية كبيرة بالنسبة لمختلف الآليات الأخرى للحوكمة ويمكن تلخيص هذه الأهمية في الشكل التالي:

¹ عناني عبد الله: دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، العدد: 07، 2017، ص: 244.

² شببطة محمد فوزي، الشطناوي حسن محمود: أثر خصائص لجان التدقيق على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الأردنية - دراسة تطبيقية -، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد: 26، العدد: 01، 2020، ص: 211.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

الشكل رقم 3-1: أهمية لجنة التدقيق



المراجع: دحدوح حسين أحمد: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في المؤسسات - دراسة ميدانية-، مجلة جامعة

دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، سوريا، المجلد: 24، العدد: 01، 2008، ص: 258.

ب. **لجنة المكافآت:** يقوم مجلس الإدارة بإنشاء لجنة المكافآت الذي يكون باقتراح منها وتصادق عليه الجمعية العامة للمؤسسة، حيث يتم اختيار أعضاء هذه اللجنة ومدة عضويتها وأسلوب العمل الواجب اتباعه فيها، حيث تعتبر لجنة المكافآت من اللجان بارزة الأهمية في المؤسسة لأنها تقوم بتحديد المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأسلوب المتبع في منح هاته المكافآت، حيث تتبع اللجنة طرق موضوعية سليمة لطريق منح المكافآت دون تشكيل الضرر بالمؤسسة¹، ويجب أن تتمتع هذه اللجنة بالاستقلالية عن مجلس الإدارة إذ أن استقلال لجنة المكافآت أمراً أساسياً لضمان اتخاذ القرارات بشفافية، ويشير هذا المفهوم إلى نسبة أعضاء اللجنة المستقلين إلى إجمالي أعضائها، حيث يلعب العضو المستقل دوراً بالغ الأهمية في عملية اتخاذ القرارات بموضوعية دون الخضوع لأي تأثيرات جانبية من أصحاب

¹ الحجيلي محمد بن عمر: حوكمة تشكيل مجلس إدارة الشركات المساهمة في النظام السعودي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث غزة، فلسطين، المجلد: 05، العدد: 12، 2021، ص: 87.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

السلطة والنفوذ في المؤسسة، وأن يسعى لتحقيق أهداف المؤسسة ومنح المكافآت حسب استحقاقها¹، وتتمثل صور مكافئة رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية واللجان المنبثقة منها كالتالي²:

- راتب معين؛
 - بدل حضور عن جلسات اجتماعات مجلس الإدارة؛
 - نسبة معينة من صافي الأرباح؛
 - مزايا معينة؛
 - بدل مصروفات؛
 - الجمع بين اثنين أو أكثر من صور المكافآت.
- إن لجنة المكافآت لا يقتصر دورها في تحديد نوع المكافآت التي يتم تقديمها لمجلس الإدارة واللجان التابعة له، بل يشمل وضع سياسة واضحة وشاملة تحدد مكافئة الأعضاء، وتتمثل أبرز مهام لجنة المكافآت فيما يلي³:
- وضع سياسة مكافآت واضحة لأعضاء مجلس الإدارة واللجان المنبثقة منه والإدارة التنفيذية، وتحويلها إلى مجلس الإدارة للتأكد من صحتها وإعادة النظر فيها تمهيدا للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمؤسسة؛
 - تحديد العلاقة بين المكافآت الممنوحة وسياسة المكافآت المعتمدة؛
 - المراجعة المستمرة والمتابعة الدورية لسياسة المكافآت، وتقييم فعاليته وكفاءته في تحقيق الأهداف الموضوعة؛
- ج. لجنة التعيينات:** تعتبر لجنة التعيينات من أهم وأبرز اللجان التابعة لمجلس إدارة المؤسسة، تهتم هذه اللجنة بالضوابط الخاضعة بالترشح لعضوية مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، تتكون لجنة التعيينات من 3 أعضاء كحد أدنى من أعضاء المجلس الغير تنفيذيين والتي يتولى مجلس الإدارة عملية تعيينهم، بناء على مجموعة من المهارات والخبرات الواجب توفرها فيهم وعينة من الآليات المناسبة للتعيين، من أجل ضمان اختيار أفضل الأعضاء المؤهلين⁴، وتقوم لجنة التعيين بجملة من الواجبات وهي⁵:

¹ زامل بن محمد الزامل، محمد بن عبدالله آل عباس: مرجع سابق، ص: 1072.

² الجهني سليمان سعد عائض: حوكمة لجان مجلس إدارة شركة المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، جامعة الأزهر، مصر، العدد: 47، 2024، ص: 5373.

³ الجهني سليمان سعد عائض: مرجع سابق، ص: 5369.

⁴ أولال حكيمة إكرام، شيخ محمد زكرياء: دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغزور خنشلة، الجزائر، المجلد: 11، العدد: 01، 2024، ص: 393.

⁵ التميمي عباس حميد: آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، المؤسسة العربية للبحث العلمي والتنمية البشرية، المجلة الدولية للعلوم التربوية والنفسية، المجلد: 01، العدد: 19، ص: 216.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- تقوم لجنة التعيينات مع مجلس الإدارة في المؤسسة ومصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات الواجب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والعاملين والموظفين؛
- ضرورة وضع آليات شفافة للتعيين مما يؤدي للحصول على أفضل المرشحين المؤهلين؛
- ضرورة قيام اللجنة بالاشتراك مع أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للمؤسسة بشكل دوري وباستمرار؛
- ضرورة قيام اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، والقيام بدعوة المرشحين المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين؛
- ضرورة تبني اللجنة للموضوعية في قراراتها من خلال مقارنة مؤهلات ومهارات المرشح مع المواصفات المطلوبة من المؤسسة؛

المطلب الثالث: آلية التدقيق الداخلي

1. تعريف التدقيق الداخلي: يعتبر التدقيق الداخلي من الوظائف الأساسية في المؤسسة يقوم بممارسته هيكل مستقل للتأكد من الاستغلال الأمثل لأموال المؤسسة وفق الخطة الموضوعية وبما يتماشى مع القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة والقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛¹ كلمة تدقيق لها أصولها في الكلمة اللاتينية REVIDERS والتي تعني المراجعة أو النظر إلى الوراء أو الفحص بأثر رجعي لوقائع معينة، وهي كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني الاستماع حيث كان المدققون في بداية أنشطتهم يقومون بالاستماع إلى تقرير شفوي من طرف العميل²؛ وهو عمل استشاري مستقل وموضوعي يتم تصميمه ابتغاء خلق قيمة مضافة للمؤسسة من خلال تحسين العمليات فيها، والعمل على تحقيق الأهداف المسطرة وتحسين فعاليتها أدائها، وكذا تعزيز عمليات إدارة المخاطر والرقابة عليها³؛ وهو يسعى إلى التأكد من أن النظام المحاسبي المتبع والمطبق كفؤ ويعكس الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة ويقدم بيانات مالية دقيقة وواضحة للإدارة⁴، وهو نشاط مستقر هدف إلى زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها⁵.

¹ المهديني محمد خالد، سلوم حسن عبد الكريم: التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد: 66، 2007، ص: 120.

² Dark tipuric, Boris tusek, Davor filipovic : Previos reference, p: 61.

³ بشير الزعر حسين، بن غالية كنزة: دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية -دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف 2023-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، المجلد: 20، العدد: 35، 2024، ص: 301.

⁴ تونسي ناجة: تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2006، ص: 133.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

كما يعرف التدقيق الداخلي بأنه جهاز تابع للمؤسسة الاقتصادية يقوم اساسا بمراجعة ومتابعة العمليات التي تتم داخل المؤسسة للتأكد من تطبيقها وفق المعايير والسياسات اللازمة ولتعزيز نظم الرقابة الداخلية فيها، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وحماية أصولها من مختلف أنواع المخاطر.¹ وحسب التعاريف السابقة فقد اتضح ان مسؤوليات التدقيق الداخلي لم تقتصر فقط على تدقيق الجوانب المالية والبيانات المحاسبية فقط، بل شملت عمليات تقييم وتحسين مفهوم الحوكمة وتحسين فعالية إدارة المخاطر وزيادة فعالية عملية الرقابة.² ويستخدم المدقق الداخلي مجموعة من الوسائل والتقنيات لتأدية مهامه على أكمل وجه، ومن بين هاته الوسائل ما يلي³:

- الجرد الفعلي والقيام بالمعاينة الفعلية للتأكد من حقيقة الرصد الدفترى لأصل معين والوثائق التي تثبت وجود هذا الاصل، بالإضافة إلى عمليات العد والقياس؛
- التدقيق المحاسبي للتأكد من سلامة البيانات المحاسبية والمالية من خلال تدقيق المستندات والكشوف والقوائم ومراجعة جميع صفحات دفتر اليومية؛
- التأكد من الشروط المطبقة في المستندات من خلال المراجعة المستندية التي تعتبر من بين أهم أدلة الإثبات في التدقيق؛
- التدقيق بالاعتماد على نظام المصادقات؛
- المتابعة والمراجعة من خلال نظام الاستفسارات الشفوية أو الكتابية.

2. خصائص التدقيق الداخلي: ويتمتع التدقيق الداخلي بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

⁵ Rim benaisa : **The role of internal Governance mechanisms in improving the financial performance of the algerian economic institutions**, journal management laboratory for sustainbale economic institutions, university eloued, Algeria, V: 07, N: 01, 2022, p: 549.

¹ الحياي وليد، الجعبري مجدي: **التدقيق الداخلي كأداة من أدوات تسيير المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، المجلد: 12، العدد: 24، 2020، ص: 05.

² غازي عبد العزيز البياني، جليل ابراهيم صالح، عثمان عبد القادر حمة أمين: **أهمية لجان التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات -دراسة ميدانية في عدد من الشركات المساهمة بمحافظة البصرة-**، المجلة الدولية للتنمية، الجمعية الأكاديمية المصرية للتنمية البيئية، مصر، المجلد: 03، العدد: 01، 2014، ص: 144.

³ كرسوع أرزاق أيوب محمد: **أثر التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لدى المحاسبين العاملين في وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في فلسطين**، المجلة الافريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الانسانية والاجتماعية، الأكاديمية الافريقية للدراسات، ليبيا، المجلد: 02، العدد: 04، 2023، ص: 84.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- **استقلالية النشاط:** إذ يتمتع المدقق الداخلي بالاستقلالية المطلقة في أداء واجباته المهنية بعيدا عن أي ضغوطات إدارية من طرف مجلس الإدارة أو المساهمين، لتمكينه من إتمام مختلف عمليات التدقيق للوصول إلى نتائج ذات شفافية عالية؛¹
 - **الفحص الموضوعي:** إذ تقوم عمليات التدقيق الداخلي بفحص مختلف العمليات بموضوعية مع عدم تقديم أي تنازلات قد تؤثر في جودة العمل، بالإضافة إلى توفير أساليب مناسبة لمتابعة إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها، وكذا مختلف العمليات الإدارية لحوكمة المؤسسات كالالتزام بالسياسات والقواعد داخل المؤسسة؛
 - **النشاط الاستشاري:** إذ نتيجة قيام المدقق الداخلي بكافة وظائفه باستشارية وثقة كاملة فإنه يقدم بذلك مجموعة من المنافع لكافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، مما يؤدي إلى استمرارية نشاط المؤسسة وديمومتها؛
 - **تحقيق القيمة:** من خلال تحسين الفرص لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحديد فرص التحسينات التشغيلية وكذا تقليل امكانية التعرض للمخاطر، من خلال القيام بخدمات تأكيدية استشارية مما يضمن بقاء المؤسسة واستمراريتها²؛
 - **إدارة المخاطر:** يسعى التدقيق الداخلي لتقليل وقوع أي أحداث تؤثر سلبا على نشاط المؤسسة، من خلال قياس حجم المخاطر المتوقع حدوثها ودرجة حدوثها؛
 - **وظيفة شاملة:** إذ يجب أن تخضع جميع وحدات المؤسسة ومختلف مصالحها إلى عمليات التدقيق والتقييم بصفة دورية ومستمرة³؛
- 3. أهداف التدقيق الداخلي:** يسعى التدقيق الداخلي لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي:
- مراجعة دقة وكفاءة عمليات تنفيذ البرامج والعمليات المخطط لها⁴؛
 - تقييم مدى كفاءة عمليات استغلال موارد المؤسسة؛
 - متابعة عمليات إدارة المخاطر وتقييم فعاليتها والمساهمة في تحسينها؛
 - المساهمة في تقييم عمليات الحوكمة المتبعة في المؤسسة واقتراح ممارسات وتوصيات تساهم في تعزيزها؛

¹ عباس زهرة، بن عويدة نجوى: **التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة المؤسسات**، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، جامعة محمد بن أحمد وهران، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2022، ص: 16-17.

² ناظم حسن رشيد: **دور الذكاء الأخلاقي للمدققين الداخليين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي -دراسة لأراء عينة من المدققين الداخليين في العراق-**، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العراق، المجلد: 22، العدد: 91، 2016، ص: 469.

³ البكيرات أنيسة قاسم حسين: **دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2024، ص: 36.

⁴ الحيايي وليد، الجعبري مجدي: **التدقيق الداخلي كأداة من أدوات تسيير المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، العدد: 24، 2020، ص: 5.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- متابعة الأداء المالي الإجمالي للإيرادات والنفقات؛¹
 - فحص وتدقيق متين لمختلف العمليات الداخلية والخارجية للمؤسسة؛
 - المحافظة على الضوابط الرقابية في المؤسسة من خلال مراقبة وتقييم فعاليتها وتحسينها بشكل دوري؛
 - متابعة عملية تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة وتقييمها وذلك من أجل تحديد نقاط الضعف التي تحدث نتيجة تطبيقها من طرف موظفي المؤسسة وإجراء التعديل اللازم عليها؛²
 - التحقق من القيم المالية للأصول ومطابقتها مع القيم المسجلة في الدفاتر وذلك بغير اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية أصول المؤسسة في حالة وجود أخطاء مع ضرورة التحقق من وجود التأمين المناسب لها؛
 - التحقق من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة وتحليلها للتأكد من المعلومات المحاسبية التي تم ادخالها في السجلات المحاسبية للمؤسسة؛
 - اقامة دورات تدريبية لتحسين أداء الموظفين، إذ يلعب التدقيق الداخلي دورا بارزا في عملية تقديم الدورات التدريبية التي تحسن أداء العاملين من خلال وضع سياسات وخطط استراتيجية تهدف إلى رفع الروح المعنوية وتحسين أداء الموظفين داخل المؤسسة؛
- 4. أنواع التدقيق الداخلي:** قام معهد المدققين الداخليين بتقسيم أنواع التدقيق الداخلي إلى ستة أنواع أساسية متداخلة ومرتبطة ببعضها البعض، ويتم استخدامها دون فصل أي نوع للوصول إلى أهداف التدقيق بفعالية، وتتمثل هذه الأنواع فيما يلي:
- **تدقيق الالتزام:** يهدف تدقيق الالتزام إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بمختلف القوانين والأنظمة الموضوع والمتعامل بها، والتأكد من التزام مجلس الإدارة ومختلف المستويات الإدارية الأخرى بالقوانين والقواعد واللوائح التي

¹ Riad med lebrague, abdellatif chelil, tadj meziane : **Internal audit and its role in assuring an effective corporate governance implementation: A theoretical analysis**, journal finance and business economies review, mila , Algeria,V: 3, N: 1, 2019, p: 212.

² ابراهيم هلال عبد السادة: أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات مركز الكوفة، جامعة الكوفة، المجلد: 01، العراق، العدد: 69، 2023، ص: 582.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- تصدرها المؤسسة وسياسات نظامها الداخلي¹، ويعتمد المدقق الداخلي على مجموعة من أساليب الفحص للتأكد من مدى التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة الموضوعية ومن بينها²:
- الفحص المستندي: والذي يقوم على فحص جميع البيانات المحاسبية والمعلومات الموجودة في المستندات مع فحص كل الأدلة التي تثبت صحة الإجراءات المتبعة كالتوقيع؛
 - إعادة إجراءات الرقابة الداخلية: من خلال قيام المدقق الداخلي بإعادة الحساب للتأكد من صحة المعلومات؛
 - الملاحظة: من خلال متابعة الموظفين والعاملين أثناء قيام بوظائفهم ومتابعتهم، كمرقبة عمال قسم الإنتاج أو قسم التوزيع أثناء قيامهم بتوزيع البضاعة وغيرها؛
 - الاستفسار: والتي تتبع عملية الملاحظة من خلال الاستفسار عن نقاط معينة للتأكد من سلامة الإجراءات المتبعة.
 - **التدقيق التشغيلي**: يعتبر هذا النوع من التدقيق بمثابة المجال الغير تقليدي للتدقيق الداخلي، حيث نشأ نتيجة التطورات والتعديلات التي مست مجال التدقيق الداخلي، إذ يسعى هذا التدقيق إلى مراجعة وفحص مختلف أعمال المؤسسة بطريقة شاملة لتنظيم مختلف الانظمة الرقابية والإدارية والأداء التشغيلي بغية تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام واستغلال الموارد المتوفرة وفق الأهداف الموضوعية، كما يسعى التدقيق التشغيلي إلى تقديم تقارير فعالة تعود بالنفع على مختلف المستويات الإدارية، ومن بين الوظائف التي يقوم بها المدققون الداخليون في الجانب التشغيلي ما يلي³:
 - تقييم الأداء التشغيلي لكل وحدة على حدى داخل المنظمة الواحدة بما يتماشى مع أهداف الإدارة؛
 - التأكد من مدى استوعاب وفهم خطط الإدارة المختلفة من طرف كل المستويات الإدارية؛
 - الحصول على كافة المعلومات اللازمة حول كيفية تطبيق السياسات الإدارية والخطط الموضوعية في كل الوحدات التشغيلية؛

¹ رنده محمد سعيد أبو شعبان: دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية -دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016، ص: 25.

² عوماري عائشة: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك -دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR-، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص: 57.

³ كمال محمد سعيد كامل النونو: مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص: 23 24.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- ضمان متابعة مختلف جوانب الضعف والقصور في الرقابة الإدارية للمؤسسة والحصول على كافة المعلومات المرتبطة بها؛
- لتحقيق الأهداف الأساسية للتدقيق التشغيلي لابد من استخدام كافة الموارد المتاحة بكفاءة لتعزيز الربحية،
- التعرف على المشاكل التي تواجه المؤسسة ومحاولة إيجاد حلول مناسبة لها؛
- تفعيل الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.
- **التدقيق المالي:** يهدف التدقيق المالي إلى فحص البيانات والحسابات المالية للتأكد من دقتها ومدى اتباع المؤسسة القواعد المحاسبية المتبعة، وبالتالي فهو يقوم أساساً على فحص وتقييم المعلومات المتداولة ومدى سلامة الإجراءات المالية والمحاسبية المطبقة فيها، وهو يهدف إلى إبراز الصورة الحقيقية للمؤسسة من خلال صحة ودقة بياناتها المالية والمحاسبية¹.
- **تدقيق نظم المعلومات:** تسعى عمليات التدقيق في نظم المعلومات إلى تقييم ضوابط أنظمة تكنولوجيا المعلومات المرتبطة بالمؤسسة ومختلف أنظمة التشغيل فيها، من خلال محاولة تحديد ومعالجة الثغرات الوقائية والحد من مخاطر الأعمال، وتعرف عملية تدقيق نظم المعلومات بأنها ذلك الأسلوب الذي يساعد المدقق في التخطيط والمراقبة وتوثيق أعماله بالاستعانة بأنظمة تكنولوجيا المعلومات، أو ما يمكن تسميته بالتدقيق الإلكتروني الذي يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق والتخطيط والتوثيق.²
- **تدقيق الأداء:** تعتبر عمليات تدقيق الأداء من أهم عمليات التدقيق التي تؤدي إلى تحسين الكفاءة والفعالية وتعرف أيضاً بعمليات تدقيق القيمة مقابل المال، حيث تهدف إلى مراقبة وتقييم مدة تحقيق أهداف العمل الموضوعة وطرق تقديمها وما إذ تم تقديمها بطرق فعالة واقتصادية أم لا، ويسعى تدقيق الأداء إلى تحسين عمل الموظفين وتحسين أدائهم لتجنب الوقوع في أخطاء قد تؤثر على المؤسسة ولتقليل نقاط ضعفهم وتجنبها، وكذا تحسين أداء بعض الوحدات والمصالح في المؤسسة والتي تتميز بضعف الإنتاجية أو ضعف الأداء.
- ويشمل تدقيق الأداء ثلاثة عناصر أساسية وهي³:
- الاقتصادية: من خلال توفير متطلبات المؤسسة في الوقت والمكان المناسبة وبالكمية المناسبة؛

¹ حناش حبيبة: واقع استخدام نظام المعلومات المحاسبي والمالي وأثره في التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية -دراسة ميدانية بقطب المحروقات سكيكدة-، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016/2017، ص: 78.

² البكيرات أنيسة قاسم حسين: مرجع سابق، ص: 38 39.

³ عوماري عائشة: مرجع سابق، ص: 59.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- الكفاءة: من خلال الاستفادة من الإمكانيات المتوفرة بأفضل طريقة؛
- الفعالية: بمطابقة مدة تحقيق النتائج المحققة بالنتائج المخطط لها.
- **التدقيق البيئي:** حيث ظهر مؤخراً هذا النوع من خلال تعريف وكالة الحماية البيئية له بأنه نشاط دورس ومستمر يبين مدى التزام المؤسسة بالسلوكيات البيئية، ويوثق الممارسات البيئية للمؤسسة للتأكد من مدى امتثالها للمتطلبات البيئية المفروضة من طرف الهيئات الدولية.¹
- 5. **التكامل بين التدقيق الداخلي والآليات الأخرى للحوكمة:** لتفعيل الحوكمة المؤسسية وتحقيق مبادئها وأهدافها، لا بد أن يكون هناك تكامل بين مختلف الأطراف الفاعلة فيه كالتالي:
- **التكامل بين التدقيق الداخلي ولجان التدقيق:** أدت عملية إنشاء لجان التدقيق في المؤسسات إلى زيادة فعالية قسم التدقيق الداخلي أكثر، حيث تقوم لجنة التدقيق بتوفير مختلف احتياجات هذا القسم واختيار رئيسه، والاجتماع المتوالي والمستمر مع المدققين الداخليين لمعالجة المشاكل والانحرافات التي قد تحدث بين المدققين الداخليين والإدارة بكل مستوياتها، وهذا ما يبين التكامل الكبير بين لجان التدقيق وقسم التدقيق الداخلي ومدى مساهمة هذه اللجان في زيادة فعالية قسم التدقيق الداخلي وتدعيم استقلاليته، كما أن قسم التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز أداء لجان التدقيق وبالتالي فإن هذه العلاقة التبادلية التكاملية تعمل على تفعيل الحوكمة في المؤسسة بشكل أفضل²؛
- **التكامل بين التدقيق الداخلي ومجلس الإدارة:** على قسم التدقيق الداخلي الإفصاح بشكل مستمر عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة وكذا ما تم إنجازه من المهام والخطط الموضوعة، كما يجب عليها الإفصاح عن المخاطر الجوهرية التي قد تواجه المؤسسة والإجراءات الرقابية الداخلية الواجب اتباعها وغيرها من الأمور التي تحتاجها الإدارة لمتابعة عمل المدققين الداخليين؛
- **التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:** يعتبر التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية للحوكمة المؤسسية، والتي تقوم وظيفته وتعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي حيث يعتمد في تحديد مهامه على مدى ضعف وقوة جودة المدقق الداخلي في متابعة عمليات المؤسسة، حيث كلما زادت جودة وفعالية المدقق الداخلي انعكس ذلك

¹ العجيلي عماد حمزة: دور التدقيق الداخلي في تقويم الأداء المستدام وتأثيره على جودة التقارير المالية - بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة السيارات والمعدات -، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء العراق، 2022، ص: 34.

² رزوقي يوسف: التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة في المؤسسة المالية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2021، ص: 47.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

على جودة وفعالية المدقق الخارجي، وبالتالي فإن هذه العلاقة التكاملية توفر العديد من المزايا لمختلف أصحاب المصالح وتعمل على زيادة فعالية حوكمة المؤسسات.

المبحث الثاني: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

إن تطبيق الآليات الداخلية للحوكمة لا يثبت فعالية المؤسسة إلا بتطبيق مجموعة من الآليات الخارجية التي تشجع المديرين على وضع وتنفيذ أنظمة قوية للحوكمة الداخلية هذا من جهة، ولوجود محيط خارجي يؤثر على المؤسسة وكيفية تسيير أنشطتها ومخاطبتها على ديمومتها من جهة أخرى، بالإضافة إلى الظروف القانونية والتنظيمية التي تمارس المؤسسة في ظلها أنشطتها المالية والمحاسبية وأنظمتها الرقابية المختلفة.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي

إن الغرض الأساسي من التدقيق الخارجي هو التأكيد على أن البيانات المالية التي تم تقديمها خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت عن طريق الاحتيال أو الخطأ.

1. تعريف التدقيق الخارجي: ويعرف بأنه تلك العملية التي يتم من خلالها فحص بيانات ومستندات وسجلات المؤسسة فحصاً محاذياً وفنياً وانتقادياً بغية التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية ومدى فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إبداء الرأي في عدالة المعلومات المالية المتوفرة¹. وهو وسيلة رقابية تسمح بتدقيق عملية إعداد التقارير المالية، من خلال إبداء الرأي إلى مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة الخاضعة للتدقيق².

كما يعرف التدقيق الخارجي بأنه مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى فحص أنظمة الرقابة الداخلية ومختلف العمليات المالية والمحاسبية المسجلة في دفاتر المؤسسة فحصاً نقدياً استناداً على أدلة مستندية للتأكد من سلامتها ومدى انتظامها وتوافقها مع القواعد المحاسبية، بحيث تعكس الوضع المالي الحقيقية خلال السنة المالية، وينتهي الفحص الذي يجريه المدقق الخارجي بتقرير مكتوب لمستخدمي البيانات المالية يبيد المدقق الخارجي فيه رأيه المهني، وتهدف عملية التدقيق الخارجي إلى توفير ضمانات معقولة حول مصداقية البيانات المالية وأنه تم الإفصاح عنها بشكل صحيح وفي الوقت المناسب وبالطريقة الملائمة³ وإن المدقق الخارجي مسؤول أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية

¹ العايب فوزية، عمارة مريم: مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استناداً إلى معيار التدقيق الجزائري NAA610 -دراسة تحليلية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، المجلد:

06، العدد: 02، 2021، ص: 26.

² Saadi djilali, abdelkader ayadi : **External audit, missions, responsibilities and mechanism, to strengthen trust between partners and company management**, Revue académique des études sociales et humaines, hassiba benbuali university of chlef, algeria, 2023, p :577.

³ Siham taleb hacine : **The role of Governance in activating tax compliance**, journal of development research and studies, Algeria , V : 11, N : 1, 2024, P P: 537 538.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

المراجعة وهو مسؤول عما جاء في تقريره منذ لحظة تقديم التقرير إلى الجمعية العامة للمؤسسة وأمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرار¹، وقد ركز مفهوم التدقيق الخارجي على ثلاثة عناصر أساسية وهي²:

- **الفحص:** والذي يقصد به عملية فحص المستندات والبيانات والسجلات الخاصة بالمؤسسة للتأكد من مدى صحتها وسلامتها، وكذا تحليلها والقيام بعملية تبويبها أي قياسها كميًا ونقدي لمطابقتها مع العمليات الاقتصادية الخاصة بأنشطة المؤسسة؛

- **التحقيق:** وذلك من خلال إلقاء الحكم على مدى صحة وصلاحيّة الأنظمة الفرعية للهرم الإداري للمؤسسة، ومدى انعكاس المراكز المالية للوضعية الحقيقية للمؤسسة خلال مدة زمنية معينة؛

- **التقرير:** ويتم من خلال بلورة نتائج عمليتي الفحص والتحقيق في تقرير موحد يقدم إلى الجهات المعنية، كمجلس إدارة المؤسسة والجمعية العامة أو أطراف خارجية.

وهناك مجموعة من المؤشرات الواجب توافرها لقياس مدى الالتزام بتطبيق آلية التدقيق الخارجي وهي³:

- الفترة الزمنية التي يقوم بها المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية للمؤسسة حيث يأخذ المؤشر القيمة واحد في حالة كون المدة الزمنية للمدقق الخارجي التي يرتبط بها مع المؤسسة لخمس سنوات أو أقل وفي حالة التعاقد الثاني يكون قد مر أكثر من سنتين على التعاقد الأول، والقيمة صفر في حالة عدم وجود ذلك؛

- قيام المدقق الخارجي بتقديم مهام إضافية للمؤسسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة حيث يأخذ المؤشر القيمة واحد في حالة عدم قيام المدقق الخارجي بأداء مهام إضافية للشركة والقيمة صفر في حالة القيام بمهام إضافية؛

- قيام المدقق الخارجي بإعداد تقرير تحليلي عن تقارير المقدم من المؤسسة بخصوص الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات حيث يأخذ المؤشر القيمة واحد في حالة وجود ذلك التقرير عن الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات والقيمة صفر في حالة عدم وجود ذلك.

¹ Rim bennaissa, amel boussouak : **The role of external Governance mechanisms in improving the financial performance of the Algeria economic institutions**, Algeria reviews of economic development , V: 08, N: 01, 2021, p: 420.

² بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقارير يزيد: التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الجوانرية -دراسة نظرية تحليلية-، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 08، العدد: 04، 2018، ص: 85.

³ رضا إبراهيم عبد القادر صالح وآخرون : العلاقة بين مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية: بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، الجزائر، العدد: 02، 2016، ص: 43.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

2. **أهداف التدقيق الخارجي:** كان الهدف الاساسي لمهنة التدقيق الخارجي في بداية ظهوره هو اكتشاف التلاعبات وحالات الغش التي تحدث في القوائم المالية، ثم تطور إلى اكتشاف الأخطاء الكتابية ثم تطور ليصل إلى محاولة إعطاء صورة واضحة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ونظام الرقابة الداخلية فيها¹، وفيما يلي يمكن ايجاز أبرز أهداف التدقيق الداخلي²:

- الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية والمحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد في دفاتر البيانات من أخطاء أو تحريفات؛
- تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية لتقليل حالات الغش وارتكاب الأخطاء؛
- الحصول على رأي محايد يستند إلى عملية مطابقة القوائم المالية للمؤسسة لما هو موجود فعلا؛
- التأكد من مدى دلالة القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال فترة معينة.

- الأهداف الحديثة:

- متابعة السياسات الموضوعية ودرجة تنفيذها ومتابعة أسباب وجود الأخطاء؛
- تقييم أداء المؤسسات ونتائج أعمالها؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية؛
- المصادقة على التقارير المالية والوثائق الإدارية لزيادة مصداقية المؤسسة؛
- مساعدة المؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة الواجب دفعها.

- الأهداف الخاصة:

- التحقق من الوجود الفعلي للأصول والخصوم والالتزامات في التاريخ المعين³؛

¹ مريم واکر، عبد القادر عيادي: أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق، مجلة التنمية والإستشراف في البحوث والدراسات، جامعة أکلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 02، 2021، ص: 347.

² عريوة محمد، طلال زغبة: مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة المؤسسات -دراسة لعينة من مدققي الحسابات، مجلة الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي، مخبر الإصلاحات الإقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي بالتعاون مع المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد: 14، العدد: 03، 2020، ص: 4.

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم - محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- التأكد من أن كافة الأصول والخصوم والايرادات والمصروفات قد تم تسجيلها وقيدها في الدفاتر والمستندات، وعدم وجود أي عمليات غير مسجلة؛
 - التأكد من أن كافة الأصول مملوكة للمؤسسة فعلا في التاريخ المعين، وأن كافة الخصوم والالتزامات هي التزامات فعلية على المؤسسة عند التاريخ المحدد؛
 - التأكد من أن كافة الأصول قد تم تقييمها وفقا لقيمتها الحقيقية؛
 - التأكد من أن كافة المعلومات المالية قد تم الإفصاح عنها وفقا للمتطلبات القانونية؛
- 3. أنواع التدقيق الخارجي:** تعددت واختلف أنواع التدقيق الخارجي، إلا أن هناك ثلاثة أنواع الأكثر تداولاً واستخداماً والتي سنتطرق إليها أكثر تفصيلاً في الجدول التالي:

الجدول رقم 3-1: أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدية	تدقيق قضائي
طبيعة المهمة	مؤسسية: ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يُحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات للتسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقرير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافضي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير مشروعة	نعم	لا	غ.م
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو النتائج وبحسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية: عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات: تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات: تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المرجع: عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية - دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني

وحازم حسن وشركاهم - محاسبون قانونيون - وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية -، أطروحة

مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص: 57.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

4. دور التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة المؤسسات: يعتبر التدقيق الخارجي من أبرز الآليات الخارجية التي ينبثق

ضمن آليات الحوكمة لتعزيز مبادئها وتحقيق الأهداف التي تسعى لها المؤسسة، ويتمثل دوره في:

- زيادة مصداقية القوائم المالية للمؤسسة والتي تخضع لعملية التدقيق للتأكد من جودة بياناتها ومعلوماتها؛
- تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلي وعمليات التدقيق الداخلية¹؛
- انعكاس موثوقة ومصدقية القوائم المالية على زيادة تنافسية المؤسسة والارتقاء بجودة منتوجاتها وارتفاع حصتها السوقية؛
- رفع ثقة المتعاملين مع المؤسسة وزيادة ثقة المعاملات معها؛
- الكشف عن الأخطاء المتعمدة والغير متعمدة في سجلات المؤسسة والتي قد تؤثر عكسيا عليها، وضمان الحصول على بيانات محاسبية خالية من الأخطاء؛
- مراجعة المستندات والبيانات مراجعة شاملة تسمح بالاعتماد عليها لاتخاذ القرار؛

المطلب الثاني: آلية السوق وعمليات الاستحواذ والاندماج

تقوم آلية السوق على محاولة ضبط أداء الإدارة والمديرين التنفيذيين والرقابة على المؤسسة من خلال محاولة مجموعة من المالكين المحتملين لشراء مراكز الملكية، وبالتالي تحقيق عوائد اضافية من استثماراتهم من خلال استبدال أعضاء الإدارة الذي كانوا قد تسببوا في أي محاولة غش أو انحراف قد يؤثر سلبا على أداء المؤسسة، كما تؤدي هذه الآلية إلى التخلص من انتهازية كبار حملة الأسهم الذي يقوموا بمحاولة تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب باقي المساهمين، وضمان انضباط أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الانتهازيون من طرف مساهمين كبار آخرين².

بالمقابل عندما يكون أداء الشركات ضعيفا فإنها تواجه خطرا متزايدا للاستحواذ عليها من طرف الملكية الخارجية، وهي الآلية المعروفة باسم سوق السيطرة على المؤسسات التي تستند إلى المنطق القائم على أن الأسواق تعمل جزئيا على تأديب المديرين ومحاسن الإدارة، حيث يتم تفعيل هذه الآلية عندما يتخذ المديرين قرارات استراتيجية خاطئة، سواء كان ذلك بسبب عدم كفاءتهم أو العمل على تحقيق مصالحهم على حساب المؤسسة أو التهرب من المسؤوليات وسوء التصرف أو أي سبب آخر، ونتيجة لذلك يتم التقليل من قيمة أصول المؤسسة في سوق الاسهم وعندما ينخفض السهم ينخفض معها قيمة أصول المؤسسة، وبالتالي تصبح المؤسسة أكثر عرضة للاستحواذ، وفي ظل

¹ بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تقارير يزيد: مرجع سابق ذكره 2018، ص: 93.

² المشهداني بشرى نجم عبد الله، ليلي ناجي مجيد الفتلاوي: المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، 2012، ص: 29.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

هذه الظروف ستقوم مجالس إدارة بعض المؤسسات الأخرى أو المستثمرون في المؤسسة بعمليات استحواذ معادية وإجراء تغييرات على إدارة المؤسسة وإستراتيجياتها في محاولة لزيادة سعر السهم المنخفض وتعزيز القيمة الإجمالية للمؤسسة¹.

تعتبر عمليات الاندماجات والاستحواذ من الآليات التقليدية للحوكمة خاصة لدى الشركات المملوكة للدولة، فمثلا أشارت OECD أن الحكومة الصينية قد استفادت من هذه الآلية بعد قيمتها بمنح مجموعة من المؤسسات الاستقلالية التامة في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستحواذ والاندماج، مع الرقابة على التأكد من عدم الإضرار بأسهمها كمالك جراء اتخاذ مثل هذه القرارات وأنه ليس له أي تأثير على المؤسسات المملوكة للدولة².

أما على مستوى الدولة فتقوم الدولة بتنظيم عمليات الاستحواذ على مؤسساتها المملوكة للدولة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية التي قامت بوضع خمسة قوانين شائعة لتنظيم عمليات الاستحواذ على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية وهي³:

- قوانين التجميد والتي تشترط مدة زمنية عادة تكون لثلاث سنوات يتعين خلالها العارض الذي يحصل على مسؤولية إدارة المؤسسة أن ينتظر هذه المدة الزمنية حتى يدمج المؤسسة المستهدف مع أصوله الخاصة؛
- قوانين السعر العادل للتأكد من أن المساهمين قد تحصلوا على نفس السعر نظير بيعهم لأسهمهم في عملية الاستحواذ تساوي نفس السعر الذي باع به المساهمين أسهمهم المستحوذة قبل هذه الفترة؛
- القوانين الملحقة بما يعرف بحبوب السم والتي تحمي المؤسسة التي تتبنى هذه الاستراتيجية؛
- قانون الاستحواذ على الأسهم الرقابية الذي يتطلب ضرورة مصادقة المساهم قبل أن يكون للعارض التصويت على أسهمه؛
- القانون الأساسي للمديرين التنفيذيين الذي يشمل المصالح الخاصة بغير المساهمين كالموظفين والدائنين أثناء دفاعهم ضد عمليات الاستحواذ.

¹ Ruth v.Aguilera, Kurt desender, Michael K.Bednar, Jun Ho Lee: **Previous reference**, p:19.

² عبدي نعيمة: حوكمة المؤسسات كمدخل لخلق القيمة -دراسة تحليلية من منظور المدخل الانضباطي-، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 33، العدد: 02، ص: 199.

³ بن عيسى ريم: تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء -حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية-، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011-2012، ص ص: 101 102.

المطلب الثالث: الإطار القانوني والتنظيمي

يعتبر الإطار القانوني والتنظيمي هو المسؤول العام عن تحديد حقوق المساهمين وخصائص وفعاليات كل طرف من الأطراف الفاعلة في المؤسسة، خاصة الأعضاء الرئيسيين وأعضاء مجلس الإدارة ولجانها والجمعية العامة للمؤسسة والمساهمين والمدقق الخارجي، بالإضافة إلى عقوبات انتهاك هذا الإطار القانوني والتنظيمي، والجهة المنوطة لها مراقبة مدى تطبيق هذه الإجراءات¹، ولضمان امتثال المؤسسات إلى المبادئ العالمية للحوكمة ومتطلبات العدالة والشفافية والمساءلة لحماية حقوق المساهمين والعملاء والموظفين والبيئة وحتى المنافسين من الممارسات الغير أخلاقية، لا بد على المؤسسة الامتثال للالتزامات القانونية والتنظيمية المنظمة والتي تعتبر جزءا من نظام الحوافز الخارجية، إذ يتم التعامل مع المؤسسات وممارساتها من خلال هيكل قانوني وتنظيمي متميز، يتم وضع العناصر الخارجية القانونية والتنظيمية كقواعد الشفافية ومعايير المحاسبة والتدقيق وتشريعات العمل والمعايير البيئية ومعايير الإدراج وغيرها من طرف هيئات وطنية متخصصة وهيئات دولية². ويشير النظام القانوني إلى مجموعة السياسات والهيكل المستخدمة لتفسير وتنفيذ القانون القائم، الذي يحدد كيفية تعريف وحماية حقوق الملكية، ويتضمن الإطار القانوني مؤسسات تنظيمية تشرف على القواعد والسلوكيات التي يجب على المؤسسات الالتزام بها، بالإضافة إلى مجموعة القوانين واللوائح المفروضة، وكذا ما يطلق عليها بالقوانين الناعمة والمتمثلة في المبادئ والمعايير التي يتم سنّها من قبل لجان البورصة أو الهيئات الدولية أو المجتمع لممارسة التأثير على حوكمة المؤسسات، يتميز النظام القانوني بعدم التجانس إذ أنه يتغير وفقا للبيئة السياسية والاقتصادية³.

تؤثر هذه القوانين والتنظيمات التي تم إصدارها والالتزام بتطبيقها على الفاعلين الرئيسيين للحوكمة وعلى كيفية تفاعلهم مع بعضهم البعض وليست على كيفية أدائهم لوظائفهم فقط، ورغم أن هذه القوانين تعتبر بمثابة قيود ملزمة التطبيق إلا أنها تعتبر أداة تنظيم فعالة يجب الالتزام بها لتجنب حالات الغش والاحتيال والسلوكيات الغير أخلاقية في المؤسسة وضمان السير الحسن لمختلف عملياتها، وتختلف أنواع القوانين المفروضة على المؤسسات حيث توجد قوانين خاصة بالاستثمار، وقوانين المؤسسات، وقوانين متعلقة بالإفلاس والمنافسة⁴.

¹ بن صغير مراد: مساهمة آليات حوكمة الشركات في الارتقاء بكفاءة الأسواق المالية، مجلة كلية القانوني الكويتية العالمية، الكويت، العدد: 15، 2016، ص: 511.

² Oluwatosin mary esan and Others : **Firm Value response to internal and external corporate in the Nigerian stock market**, journal Asian economic and financial review, V: 12, N: 4, 2022, p: 229.

³ Ruth v.Aguilera, Kurt desender, Michael K.Bednar, Jun Ho Lee: **Previous reference**, p:14.

⁴ حلّيمي نبيلة: معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الدكتوراه في علوم التدبير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022، ص: 33.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

بعد إصدار قانون Sarbanes-Oxly Act وذلك سنة 2002، والذي أصبح هو القانون الفيدرالي الأكثر شيوعا والذي يتضمن المتطلبات الجديدة للمؤسسة بما يزيد تفعيل الحوكمة والمتمثلة في ضرورة زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عمليات الرقابة وإعداد التقارير المالية، ووضع خطوط اتصال واضحة فيما يتعلق بالعلاقة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعين وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة على مصادقتهم لمختلف المعاملات التي تخص المؤسسة.¹

¹ محمد البشير بن عمر: دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013 -، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، ص: 37.

المبحث الثالث: العلاقة النظرية للرقابة العمومية وحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية

في إطار تبني معايير الحوكمة عملت الجزائر على طرح ترسانة من القواعد القانونية، انتهت بتقديم ميثاق الحكم الراشد، وكغيرها من المؤسسات الاقتصادية فإن المؤسسات العمومية الاقتصادية خاضعة لمختلف هذه القواعد المنظمة، كما تخضع من جهة أخرى إلى الرقابة العمومية باعتبارها مؤسسات ذات طابع عمومي، مما يستوجب فهم العلاقة بين الرقابة العمومية وتفعيل الحوكمة في هذا النوع من المؤسسات، وهذا ما سيتم التفصيل فيه في هذا المبحث.

المطلب الأول: دور الرقابة العمومية في تجسيد مبادئ حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية

من خلال هذا المطلب سيتم عرض الإطار النظري لدور الرقابة العمومية في تجسيد مبادئ حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، من خلال التركيز على أهم المبادئ وهذا كالتالي:

أولاً: الافصاح والشفافية: في إطار تفعيل مبادئ الحوكمة، وباعتبار الافصاح والشفافية من أهم مبادئ هذه الأخيرة، فقد تم وضع مجموعة من القوانين التي توصي بضرورة تفعيل هذا المبدأ خاصة في المؤسسات العمومية الاقتصادية. وباعتبارها خاضعة للقانون التجاري فتطبق عليها المادة 10 من النظام المالي والمحاسبي والتي تنص: يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها، وفي المادة 26 من ذات القانون: يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه للوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المادية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثاره المتعلقة بالنشاط¹.

ولتوضيح العلاقة بين الرقابة العمومية وتفعيل مبدأ الافصاح والشفافية فتجدر الإشارة إلى دور كل من السلطة العليا، المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة وهذا كالتالي:

1. دور السلطة العليا في تجسيد الشفافية: لتفعيل أسس الحوكمة لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية تم وضع مجموعة من التعليمات من أجل تجسيد مبدأ الشفافية، ففي هذا الخصوص عملت السلطة العليا على انشاء هياكل مستقلة للوصول للهدف المرغوب، ومن خلال دستور 2020 تم انشاء السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته، من صلاحياتها متابعة المؤسسات الاقتصادية العمومية لمدى التزامها بأنظمة الشفافية والوقاية من الفساد،

¹ نقلا عن: زوالمية رشيد، المركز القانوني للمؤسسة ذات الطابع الصناعي والتجاري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد: 13، العدد: 2، 2022، ص: 27.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

وفي حالة وجود انتهاكات توجه توصيات لاتخاذ الاجراءات اللازمة لذلك لغاية رفع المؤسسة تقريرها بخصوص مدى التزامها بالتوصيات، وفي حالة عدم الالتزام تبلغ الأجهزة المختصة من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك¹.

2. دور المفتشية العامة للمالية في تجسيد مبدأ الافصاح والشفافية²: لقد نصت المادة 05 من المرسوم التنفيذي 96/09 على مجموعة من مهام المفتشية والتي تخص أساسا العمل على تحقيق الشفافية في عمل المؤسسات الاقتصادية العمومية منها:

- فحص الأموال والقيم والسندات والمواد من أي نوع والتي يحوزها المسيرين والمحاسبون؛
- التحصل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصاتهم بما في ذلك التقارير التي تعدها أية هيئة رقابية أو خبيرة خارجية؛
- القيام في عين المكان بأي بحث أو إجراء أي تحقيق، بغرض فحص النشاطات أو العمليات المسجلة في المحاسبات؛
- التأكد من صحة المستندات المقدمة ومصادقية المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة؛
- القيام بكل فحص في المكان، بقصد تأكد من أن أعمال التسيير ذات التأثير المالي قد قيدت بصفة صحيحة وكاملة، ومعاينة حقيقة الخدمة المنجزة عند الاقتضاء.

3. دور مجلس المحاسبة في تجسيد مبدأ الافصاح والشفافية: في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية يساهم مجلس المحاسبة في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات وللنزاهة أو تلحق ضررا بالأموال العمومية³. وبهذه الصفة يساهم مجلس المحاسبة بشكل مباشر في تجسيد مبدأ الشفافية من خلال تقديم مختلف التوصيات لدعم آليات الوقاية والتسيير الأمثل للمال العام وحمايته من مختلف أنواع الغش والممارسات غير القانونية والتي تمس بالنزاهة⁴.

وكغيرها من المؤسسات التجارية ولتحقيق مبدأ الافصاح والشفافية فقد أخضعها المشرع الجزائري لرقابة محافظ الحسابات، حيث يعمل هذا الأخير بتقديم تقارير حول مصداقية القوائم المالية لها.

¹ منى مالع، وردة بن بو عبد الله: السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته في القانون رقم 08/22 الصادر بتاريخ 05 ماي 2022، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد: 06، العدد: 02، 2022، ص: 865

² شاوش أسماء، إخضاع المؤسسات العمومية الإقتصادية لرقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة صوت القانون: المجلد: 4، العدد: 3، 2017، ص: 7

³ عبد القادر عوادي وآخرون، مرجع سابق، ص: 62

⁴ دواغر عفاف، محمد الطاهر بوعارة: الرقابة المالية العليا لمجلس المحاسبة على تنفيذ الأموال العمومية، مجلة نوميروس الأكاديمية، المجلد: 1، العدد: 02، 2020، ص: 201

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

ثانياً: الرقابة العمومية وتفعيل مبدأ أصحاب المصلحة: كل طرف من أطراف أصحاب المصلحة له تأثير خاص على المؤسسة الاقتصادية العمومية، وفي ظل سعي كل طرف لتحقيق مكاسب خاصة استوجب ضبط هذه العلاقة ورقابتها¹، فمن خلال القوانين التي تفرض على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي فقد فصل المشرع الجزائري في تحديد تعاملاتها معها، فعلى غرار المؤسسات الاقتصادية الخاصة فقد أخضعت لمجموعة من التنظيمات والقوانين التي تحدد حقوقها والتزاماتها اتجاه الغير.

ثالثاً: حماية حقوق المساهمين: حسب ما تم التطرق اليه في تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، فإن عدم الفصل بين المساهمين وسيطرة الدول على هذه المؤسسات قد استمر طويلاً في الجزائر، إلا أن سنوات التسعينات كانت فاصلاً في ذلك، وبفضل منح الاستقلالية لها فقد اهتم المشرع الجزائري بشكل مباشر بحماية حقوق المساهمين من خلال وضع القوانين المنظمة لذلك.

وبهذا فقد صرح القانون بشكل واضح بفصل حق ملكية رأس المال من ذرف المؤسسة وصلاحيات الإدارة وحق التسيير فيها، حيث امتلكت الشخصية المعنوية المتميزة عن الدولة، ورغم امتلاك هذه الأخيرة لرأس مالها إلا أنها لا تسيرها مما جعلها تحت تصرف الشخصية المعنوية متمثلة في المؤسسة وحذا حسب المادة 698 من القانون التجاري².

المطلب الثاني: دور الرقابة العمومية في تجسيد آليات حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية

إن نجاح حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية مرهون بفعالية آلياتها الداخلية والخارجية، والتي تعتبر حجر الأساس فيها، وما يتطلبه تفعيلها هو توفير آليات رقابية فعالة لتجسيد هذه المبادئ، ومن خلال هذا المطلب سيتم عرض العلاقة بين الرقابة العمومية ودورها في تجسيد آليات حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية سواء كانت داخلية أو خارجية.

أولاً: الرقابة العمومية وتفعيل الآليات الداخلية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية: من خلال هذا العنصر سيتم عرض العلاقة النظرية لدور الرقابة العمومية في تفعيل الآليات الداخلية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا كالتالي:

1. الرقابة العمومية الملكية المركزة في المؤسسات العمومية الاقتصادية: إن ما يميز المؤسسات العمومية الاقتصادية

الجزائرية هو الملكية العامة، ورغم أنها تخضع للتسيير من قبل مجلس الإدارة إلا أنهم في النهاية يعتبرون تابعين لجهة

¹ حمادي نبيل، زواركي إيمان: الحوكمة المؤسسية وأثرها على ربحية المؤسسة العمومية الاقتصادية – حالة الوكالة الولائية للتسيير العقاري بالمدينة، مجلة الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، المجلد: 13، العدد: 2، 2016، ص: 101

² لمياء درامشية، فاطمة بلفاسمي، المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر – دراسة تأصيلية، مجلة الحوار الثقافي، المجلد: 5، العدد: 2، 2016، ص:

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

واحدة وهي الدولة، وهي ما يعكس تركيز عالي للملكية، مما يضعف الرقابة العمومية باعتبارها هي الأخرى تابعة للدولة ومن ثم ينعكس على فعالية الحوكمة.

2. الرقابة العمومية ومسؤوليات مجلس الإدارة: حسب الأمر 01-04 فان مجلس الادارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية يتشكل من 3 إلى 12 عضو وهو ما يتوافق ما جاء به القانون التجاري المنظم لشركات رؤوس الأموال، الا أن هنالك استثناء يخص هذا النوع من المؤسسات والذي جاء لتكريس مبدأ العمومية ويتمثل في اشراك عاملين يخضعان لنفس صلاحيات باقي الأعضاء¹. ومهما كانت الجهة المعنية لعضو مجلس الإدارة فلا يجب أن يكون الشخص في وضعية تمنع تعيينه، وأن يكون خاضعا لنفس شروط والتزامات القائمين بالإدارة باسمهم الخاص، ولنفس المسؤولية المدنية والجزائية، كما لا يجوز أن يعين تعيين 29 عضو مجلس الإدارة في أكثر من ثلاث مجالس إدارة في نفس الوقت² رغم أن هنالك العديد من أوجه القصور في ما يخص مجلس ادارة المؤسسات العمومية الاقتصادية الا أن المشرع الجزائري قد أشار وعزز العديد من نقاط الرقابة العمومية والتي من شأنها تعزيز حوكمة الشركات فيما يخص فعالية عمل مجلس الادارة، فنشير مثلا إلى المادة 422 من القانون العام والتي تنص في فحواها على مختلف الجرائم التي قد يرتكبها مسيريها كجرائم الاهمال، العبث واتلاف المال العام ومختلف العقوبات المتعلقة بها، بالإضافة الاشارة إلى جرائم الاختلاس التي قد يقوم بها مسيرو المؤسسات العمومية الاقتصادية في المادة 119 من قانون العقوبات³. بالنسبة لرقابة مجلس الإدارة ونظرا لعلاقته المباشرة مع محافظ الحسابات فيعتبر هذا الأخير مراقبا مباشرا له، وحرصا على شفافية مهامه فتطبق عليه المواد 802 حتى 815 من قانون العقوبات فيما يخص ارتكاب الأخطاء، أو إخفاء الأخطاء الصادرة عن مجلس الإدارة أو المسيرين، كما أنه يقوم باطلاع المسيرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه والذي قد يعرقل استمرارية الاستغلال للمؤسسة وهذا ما من شأنه تعزيز الشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية⁴.

3. التدقيق الداخلي: تعتبر المؤسسات العمومية الاقتصادية عنصر تركيز للدولة الجزائرية حيث تحرص هذه الأخيرة على تحسين أدائها، وباعتبار التدقيق الداخلي من أهم متطلبات تحسين الأداء والرفع من الشفافية فقد تم فرضه على هذه المؤسسات من خلال المادة 10 من القانون 01/88، ورغم الغاء هذا القانون فإن السلطات المعنية استمرت في

¹ المادة 05 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات الاقتصادية العمومية وتسييرها.

² مهدي شرقي: مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد: 1، 2015، ص: 150

³ بخدة عبد القادر، ساجي علام: الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية آلية لتفعيل الاصلاح الاقتصادي في التشريع الجزائري، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد: 4، العدد: 2، 2016، ص-ص: 222-223.

⁴ لوشان وليد، حسياني عبد الحميد: واقع أهم الآليات الرقابية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد : 10، العدد: 2، 2019 ص: 267

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

إرسال التعليمات التي توصي بضرورة تطبيق معايير التدقيق الداخلي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، كما عملت على وضع معايير محلية والاستعانة بأخرى دولية لتفعيل مبادئ الحوكمة وتعزيز الرقابة من جهة أخرى¹.

في ظل سعي الرقابة العمومية لتفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، فقد تم تفعيل دور كل مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية لتأدية هذا الدور حيث تعتبر من أهم مهامها، فحسب التشريع الجزائري فإن مجلس المحاسبة يقوم برقابة صارمة على هاته المؤسسات للتأكد من وجود آليات وإجراءات الرقابة والمراجعة الداخليين وملائمتها وفعاليتها وفعاليتها².

إن خاصية عمومية المؤسسات الاقتصادية العمومية جعلها خاضعة للرقابة العمومية متمثلة أساسا في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، وتعتبر هذه الأخيرة ذات علاقة وطيدة بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة ففيما يخص التدقيق الداخلي فقد نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 على أن المفتشية تعمل بشكل مباشر على مراقبة سير الرقابة الداخلية وهياكل التدقيق الداخلي، كما تشمل عمليات الرقابة مختلف ميادين الرقابة وتدقيق التسيير التي تطلبها السلطات أو الأجهزة الممثلة للدولة المساهمة³. ويمكن القول بأن المفتشية لا تقوم فقط بدور رقابي بل تقوم بالتشارك في وضع أسس قوية لتفعيل نظام التدقيق الداخلي من خلال مختلف التوصيات والاستشارات التي تقدمها والناجمة عن عملياتها التدقيقية⁴، مما يغطي تأثيرا إيجابيا فيما يخص تعزيز التدقيق الداخلي⁵.

بالنسبة لمجلس المحاسبة فأثناء قيامه بتدقيقه، يتأكد من مدى ملائمة وفعالية آليات وإجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين، كما يوصي في النهاية بمختلف الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك⁶، كما يساهم المجلس في إطار اختصاصاته وصلاحياته الإدارية في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل خرقا للأخلاقيات والزهارة أو تلحق ضررا بالأموال العمومية.

¹¹ نور الدين مزياي: ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية، مجلة العلوم الانسانية – جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد: 28/27، نوفمبر 2012، ص: 188.

² مجلس المحاسبة، الأنشطة الرئيسية، متاح على الموقع:

<https://www.ccomptes.dz/ar/%D8%A7%D9%84%D8%A3%D9%86%D8%B4%D8%B7%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B1%D8%A6%D9%8A%D8%B3%D9%8A%D8%A9%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B4%D8%A7%D8%B7%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%A9/>

³ محمد لمين علون: الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مجلة الحقيقة، المجلد: 16، العدد: 4، 2017، ص: 566

⁴ صالح بسمينة صفاء، مجدوبي شهرزاد: المفتشية العامة للمالية كأداة لقياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد: 07، جانفي 2016، ص: 69

⁵ سكار شمس الدين، دحو مختار: المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد: 12، العدد: 2، 2023، ص: 94

⁶ عبد القادر عواوي وآخرون: مجلس المحاسبة الجزائري كضمانة لحوكمة التسيير والمال العام، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد: 7، العدد: 1، 2020، ص: 62

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

ثانياً: الرقابة العمومية وتفعيل الآليات الخارجية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية: من خلال هذا العنصر سيتم عرض العلاقة النظرية لدور الرقابة العمومية في تفعيل الآليات الخارجية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا كالتالي:

1. التدقيق الخارجي: تجسيدا لمبادئ الحوكمة عملت الجزائر على وضع مجموعة من الأسس لتنظيم مهنة التدقيق، حيث قامت وزارة المالية بإصدار معايير التدقيق الجزائرية، وفي هذا الخصوص فقد تعددت إصدارات مجلس المحاسبة باعتباره أحد أهم أطراف الرقابة العمومية لمعايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها إلى 19 معيار¹. وتجدر الإشارة إلى أن المعايير التي تم إصدارها من قبل وزارة المالية والتي تحوز على اسم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتوافق بشكل كبير مع نظيرتها الدولية من حيث رقم المعيار، الهدف ونطاق التطبيق لأجل ترشيد المدققين أثناء ممارستهم لمهامهم².

2. الرقابة العمومية وعمليات الاندماج والاستحواذ في المؤسسات العمومية الاقتصادية: كما تمت الإشارة إليه في الجانب النظري فإن عمليات الاندماج والاستحواذ من الأساليب التقليدية للحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب أو الآلية ضعيف جدا بالنسبة للمؤسسات الجزائرية سواء كانت عمومية أو خاصة. ويرجع هذا أساسا لضعف السوق المالي الجزائري وعدم كفاءته، بالإضافة إلى قلة المؤسسات المدرجة فيه، وبالتركيز على المؤسسات الاقتصادية العمومية فإن سوء التسيير الممارس من قبل المدراء يعالج عن طريق تنحيتهما أما الفشل المالي فعادة ما يتم علاجه عن طريق تمويل هذا العجز عن طريق الخزينة العمومية، مما لا ينعكس على قيمة المؤسسات خاصة أن أغلبها غير مدرجة في البورصة مما لا يسمح بالتقييم الدائم لأسهمها.

3. دور الرقابة العمومية في إرساء النظام القانوني لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية: حتى قبيل سنة 2009 لم يكن هنالك تنظيم خاص بالحوكمة في الجزائر بشكل صريح، بل جاءت في شكل مجموعة القوانين والتعليمات التي تحث على ضرورة القضاء على الفساد والالتزام بقواعد الشفافية والنزاهة، ومن بين هذه القوانين نجد القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته³، وفي السنة سالفة الذكر حدث تغيير جذري في هذا الخصوص إذ تم الاعلان عن ميثاق الحكم الراشد للجزائر⁴، والذي يخص كل من المؤسسات الخاصة والعمومية ومهما

¹ للتفصيل أكثر أنظر: وزارة المالية، مجلس المحاسبة، مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04.

² بهاز جيلالي، بلي لمين: المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، مداخلة مقدمة لأعمال الملتقى الوطني الافتراضي بعنوان: التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق في ظل التحديات الراهنة، - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي-البلدية، 21 أكتوبر 2024، ص: 06

³ دكار نسيم بلقاسم: تعزيز مبادئ الحوكمة كآلية لوقف تداعيات الفساد في المؤسسات العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، السياسية والاقتصادية، المجلد: 57، العدد: 02، 2020، ص: 299.

⁴ للإطلاع على الحكم الراشد للجزائر أنظر: <https://linksshortcut.com/yDxNI>

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

كان نوعها، حيث حدد أهم المبادئ والآليات التي يستوجب العمل بها من قبل مختلف الأطراف ذات المصلحة لتطبيق الحوكمة في الجزائر من قبل مختلف مؤسساتها.

بالإضافة إلى الميثاق تم في 2010 إطلاق مركز حوكمة الجزائر بالجزائر العاصمة، وهذا لمساعدة المؤسسات بالالتزام بمواد الميثاق، مما يضمن تطبيق أفضل لها، وتحقيق هذا الأخير تم أيضا تطبيق برنامج الاتحاد الأوروبي والذي كان في شكل برنامج بمبلغ 10 ملايين يورو لدعم الحوكمة في الجزائر من خلال الوصول إلى العدالة ومحاربة الفساد¹.

بالنسبة للرقابة العمومية فان مجلس المحاسبة يعتبر المسؤول الأول عن تطبيق ومراقبة مدى تطبيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية وهذا طبقا لنص المادة 192 الفقرة الثانية من التعديل الدستوري 2016 للمرسوم الرئاسي 442-20 والتي تنص: "يساهم مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية"².

المطلب الثالث: تحديات ومشاكل الرقابة العمومية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية

تسعى الجزائر من خلال مختلف تعديلاتها القانونية إلى تعزيز الرقابة العمومية، وتفعيلها لتحقيق تجسيدها فعالا للحوكمة بمؤسساتها خاصة تلك الاقتصادية ذات الطابع العمومي، إلا أن نظام الرقابة والحوكمة لازالا يشهدان العديد من أوجه القصور ويواجهان العديد من التحديات والتي سيتم عرضها من خلال هذا المطلب.

أولاً: ضعف الحوكمة وتفشي الفساد: إن من أهم متطلبات حوكمة المؤسسات الاقتصادية هي توفير المساءلة لتعزيز مبدأ الشفافية، إلا أن الواقع الجزائري يعكس ضعف نظام الحوكمة والنتائج أساسا عن ضعف الرقابة في التسيير³.

بالنسبة لمحاربة الفساد والذي يعتبر من بين أهم مؤشرات الحوكمة فإن الجزائر تحتل مراتب متأخرة من حيث محاربة الفساد، وهو ما يعتبر مؤشر سلبي على ضعف الرقابة العمومية والشفافية لدى القطاع العمومي.

ثانياً: إشكالية مجلس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية: إن ما يثير الجدل في تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية كون أن أعضائه معينون، ولا يعتبرون شركاء، وهذا ناتج عن طبيعة ملكية هذا النوع من المؤسسات، وإضافة إلى هذه النقطة ورغم سعي الدولة الجزائرية إلى تطبيق مبادئ الحوكمة وتفعيل الرقابة

¹ ابن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان ناريمان: واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، الملتقى العلمي الدولي حول المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26 نوفمبر 2013، ورقة، ص، ص: 661، 662

² أكحل محمد: الحوكمة في الجزائر، مجلة المشكاة في الاقتصاد والتنمية والقانون، المجلد : 6، العدد : 2، 2021، ص: 54

³ لطيفة بوراس: المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد: 54، العدد: 3، 2017، ص: 526

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

العمومية لتحقيق هذا الهدف إلا أن هنالك العديد من نقاط الضعف في مجال تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، يمكن الإشارة إليها في النقاط التالية:¹

1. إشكالية آلية التعيين: يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة وفق شروط معينة منها ضرورة الانتماء للقطاع العام، عدم ممارسة وظيفة عمومية ذات سلطة أو الانتساب سابقا للقطاع الخاص، واكتساب الأعمال بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وهذا ما يؤكد أنها متوافقة مع شروط الوظيف العمومي، مما يعكس الانحياز نحو طبيعة القطاع وليس الكفاءة؛

2. محدودية صلاحيات مجلس الإدارة: رغم أن المشرع الجزائري أعطى صفة التاجر للمؤسسات العمومية الاقتصادية والتي يفترض أنها تهدف إلى تحقيق الربح من خلال مختلف الاستراتيجيات التي يضعها مجلس الإدارة، إلا أنها تعرف نوعا من التقييد في إطار تحقيق المشاريع التنموية للدولة والتي تعيق وتتعارض في كثير من الأحيان متطلباتها الربحية؛

3. ضعف الحوافز المقدمة لمجلس الإدارة: إن كون أعضاء مجلس الإدارة هنا معينون وليسوا مساهمين يفقدون من الحصول على الأرباح المحققة، وإنما يستفيدون بشكل رسمي من الأجور المحددة لهم مما يفقدون التحفيز اللازم لرفع كفاءة المؤسسة؛

4. إن الهدف من تشكيل مجلس الإدارة في المؤسسات الربحية هو حماية حقوق المساهمين بالإضافة لحماية كل الأطراف ذوي المصلحة، وهنا تظهر إشكالية أخرى أن مختلف الأعضاء في المؤسسات العمومية الاقتصادية يمثلون الدولة، فعلى أي أساس يتم اتخاذ القرارات؟²

5. كفاءة مجلس الإدارة: إن الطابع العمومي للمؤسسات الاقتصادية وضعها أمام بعض التحديات التي تعيق نجاعتها التسييرية ومن أمثلة ذلك نجد التوظيف المفروض حسب السياسات المتبعة وليس حسب حاجة المؤسسة، بالإضافة إلى أنه وفي كثير من الأحيان وبسبب سوء التسيير والأزمات التي مرت على الإقتصاد الوطني فقد سبب ذلك فشل الكثير منها، وعولج هذا الأخير عن طريق ضخ أموال عمومية من الخزينة مما أضعف من تحملها لمسؤولياتها المالية.

6. ضعف استقلالية مسيري المؤسسات العمومية الاقتصادية مما يضعف قدرتهم في مواجهة المنافسة.³

¹ اخيزري إيمان رقية: نظام مجلس الإدارة في شركات المساهمة ذات رؤوس الأموال العمومية، دراسات وأبحاث –المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد: 13، العدد: 5، أكتوبر 2021، ص: 32

² مولاي علي: مجالس الإدارة وحوكمة المؤسسة العمومية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد: 4، العدد: 3، 2021، ص: 118

³ وكالة الأنباء الجزائرية، مؤسسات عمومية اقتصادية: مزيد من الاستقلالية من أجل حوكمة أفضل، متاح على الموقع:

<https://www.aps.dz/ar/economie/109853-2021-07-12-18-47-36>

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

إن ما يمكن قوله في هذا الخصوص أنه ورغم الجهود المبذولة لتفعيل الرقابة على المؤسسات العمومية بغية في تحقيق مبادئ الحوكمة إلا أن هنالك تقصير في مجال القواعد المنظمة لمجالس إدارتها مما ينعكس على الحوكمة بشكل مباشر.

ثالثاً: تحديات متعلقة بالتدقيق الخارجي: يواجه محافظو الحسابات العديد من التحديات أثناء قيامهم بمهامهم، حيث يخضع محافظ الحسابات للعديد من التشريعات المتنوعة كالقانون التجاري، المالية وغيرها بالإضافة إلى التغييرات المستمرة في التشريعات ووجود بعض التناقضات مما يشكل صعوبة أمام تنفيذ عملية التدقيق بشكل جيد من جهة والرقابة على هذا التدقيق من جهة أخرى. إضافة إلى هذا فإن المشرع الجزائري قد أعطى للمؤسسة الاقتصادية مهما كان نوعها عمومية أو اقتصادية إمكانية تعيين أكثر من محافظ حسابات مع إمكانية عدم معرفتهم ببعضهم، مما يخلق إمكانية وجود تضارب بين التقارير، كما يمكن هذا من استخدام المؤسسة للتقارير التي تتماشى ومصلحة أطراف معينة، وبالتالي التأثير على مصداقية وشفافية هذه المؤسسة¹.

رابعاً: تضارب المصالح: تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية إلى العديد من أوجه الرقابة المفروضة عليها مما يخلق العديد من الثغرات القانونية، بالإضافة إلى التساهل في بعض أوجه الرقابة على بعض الأطراف في هذه المؤسسات مما يتيح لهم التصرف في السلطة بشكل تقديري ولمصلحتهم الخاصة، هذا من جهة ومن جهة أخرى يمكنهم من تكوين تحالفات مضرة بكفاءة المؤسسة².

خامساً: إشكالية فعالية رقابة المفتشية العامة للمالية: حسب ما هو متعارف عليه فإن الرقابة الفجائية تكون أكثر جدوى من حيث تحديد مواطن الفساد والاختلاس وبالتالي تحقيق شفافية أكبر، مما ينعكس على حوكمة أكثر، إلا أن هذا الأمر غير مطابق لما نص عليه التشريع الجزائري فيما يخص رقابة المفتشية العامة للمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية، ففحوى هذا الموضوع تنص المادة 07 مكرر 01 الفقرة 01 من الأمر 01-04 على أن انتقال المفتشية إلى المؤسسة الاقتصادية العمومية مرهون بموافقة السلطات التي تمثل الدولة المساهمة، وهي شركات تسيير مساهمات الدولة بعد إشعارها مسبقاً عن إرسال هيئة التفتيش للمؤسسة المعنية³. كما أن تقاريرها لا تعتبر اجبارية التنفيذ أو الردع رغم تصريحها بالعديد من عمليات الفساد⁴.

¹ حجاج زينب: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات - دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد: 5، العدد: 02، 2016، ص: 191

² لوشان وليد، حسياني عبد الحميد، مرجع سابق، ص: 262

³ دكار نسيم بلقاسم: مرجع سابق، ص: 304.

⁴ نفس المرجع، ص: 305.

الفصل الثالث: آليات الحوكمة وعلاقتها بالرقابة العمومية

- سادساً: اشكالية كفاءة مجلس المحاسبة: رغم كون مجلس المحاسبة من أهم الجهات الرقابة العمومية بالنسبة للمؤسسة العمومية الاقتصادية إلا أن هنالك العديد من الاشكالات المتعلقة بكفاءة عمله والتي تتمثل أساساً في:¹
1. ضعف الاهتمام بجودة التقارير التي يعدها؛
 2. ضعف الاستقلالية الوظيفية والعضوية لأعضاء المجلس رغم مختلف التعديلات؛
 3. ضعف الضمانات القانونية التي تمكن قضاة مجلس المحاسبة من تأدية وظائفهم بشكل كامل.
- سابعاً: اشكالية الإفصاح والشفافية: رغم سعي المشرع الجزائري إلى وضع قوانين لتفعيل الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية العمومية، إلا أنها تعرف نوع من القصور في هذا الخصوص، حيث أن أهم ما يميز الإفصاح في هذا النوع من المؤسسات هو عدم فعاليته، نتيجة التذبذب الكبير الذي ميز سياساتها، والتي غالباً ما كانت مضللة نظراً لعدة اعتبارات أهمها طبيعة الدور الذي أوكلت به هذه المؤسسات. وهذا ما انعكس على الإفصاح واتخاذها اتجاهها شكلياً وليس وسيلة لاتخاذ القرارات، حيث تبنى هذه الأخيرة من جهات حكومية وليس من طرف مجلس الإدارة..

¹ ضريفي نوال: عبد الرحيم نادية: دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي – دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد: 23، العدد: 1، 2020، ص: 1063

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى الآليات الداخلية للحوكمة والمتمثلة أساسا في آلية هيكل الملكية المركزة، مجلس الإدارة ولجانه و التدقيق الداخلي، كما تم التطرق إلى الآليات الخارجية لها مركزين على المراجعة الخارجية، آلية السوق وعمليات الاستحواذ والاندماج و الإطار القانوني والتنظيمي، وهذا في المبحث الأول والثاني، أما المبحث الثالث فقد تم من خلاله عرض العلاقة النظرية التي تربط الرقابة العمومية بتنفيذ الحوكمة من خلال عرض علاقتها ببعض مبادئ الحوكمة ومختلف آلياتها، بالإضافة إلى نقاط القصور والتحديات التي تواجه الرقابة العمومية في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية بالجزائر، وقد توصلنا من خلال هذا الفصل إلى مجموعة من الاستنتاجات منها:

- آليات الحوكمة سواء كانت داخلية أو خارجية تعتبر نقطة الأساس في تجسيدها مما يفرض على المؤسسات ضرورة الاهتمام بتنفيذها؛
- تبدل الجزائر مجهودات جبارة لترسيخ الحوكمة في مؤسساتها العمومية الاقتصادية؛
- للرقابة العمومية في الجزائر خاصة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة دور فعال في وضع الإطار القانوني والتنظيمي لضبط آليات الحوكمة خاصة بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- يواجه تطبيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية العديد من التحديات على غرار المشاكل المتعلقة باستقلالية مجلس المحاسبة وكفاءته، آليات إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية، وغيرها من التحديات والتي تتطلب وضع حلول جذرية لهذه المشاكل.

الفصل الرابع:

الإطار التطبيقي

للدراصة

تمهيد:

بعد استعراض وتحليل الجوانب النظرية المتعلقة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية والرقابة العمومية عليها، تم التعمق في دراسة مفهوم الحوكمة بمختلف أبعادها، مع التركيز على العلاقة النظرية التي تربطها بمياكل وإجراءات الرقابة على هذه المؤسسات. هذه الخطوة جاءت في سياق محاولة تقديم فهم شامل للإطار المفاهيمي الذي يحدد كيف تسهم الحوكمة في تعزيز الأداء المؤسسي وتحقيق الشفافية والفعالية في إدارة الموارد العامة. تم تقسيم هذه المعالجة النظرية إلى ثلاثة فصول مستقلة، تناول كل منها زاوية مختلفة من الموضوع لتقديم صورة متكاملة حول المحاور الأساسية للدراسة.

في هذا الفصل، سيتم الانتقال إلى الجانب التطبيقي للبحث، حيث يتم التركيز على تحليل الدور الذي تضطلع به المفتشية العامة للمالية في تحقيق الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية. سنبداً هذا الفصل بتفصيل الجانب المنهجي للدراسة، الذي يتضمن تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة المناسبة، بالإضافة إلى الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية المعتمدة لتحليلها. بعد ذلك، سيتم عرض وتحليل النتائج الإحصائية المستخلصة باستخدام برنامج SPSS، وهذا من خلال:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات؛

المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

تعتبر المنهجية جوهر العملية البحثية وأساس نجاح أي دراسة علمية. فهي تمثل الإطار المنظم الذي يساعد الباحثين على تحليل البيانات واستخلاص النتائج بطريقة دقيقة وموضوعية مما يسمح بإعطاء نتائج دقيقة إلى حد كبير، ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الإطار المنهجي للدراسة بمختلف حيثياته.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يساعد تحديد العينة في ضمان أن تكون الدراسة ممثلة لجميع أفراد المجتمع الذي يتم بحثه، مما يجعل النتائج قابلة للتعميم، كما يساهم في تعزيز دقة التحليل الإحصائي وضمان أن تكون النتائج ذات مغزى علمي، ويُجنب تحيز النتائج، ومن خلال هذا المطلب سيتم عرض مجتمع الدراسة وتحديد العينة المستهدفة.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

في إطار دراسة دور الرقابة العمومية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات العمومية، يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الموظفين والعاملين التابعين للمفتشية العامة للمالية الذين لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات الرقابة العمومية والحوكمة. ويشمل هذا المجتمع المفتشين الماليين، مديري الأقسام، والمشرفين المعنيين بمراقبة وتقييم المؤسسات العمومية الاقتصادية، ثم توزيع الاستثمارات قصدياً، معتمدين على التقديم المباشر، وقد تم التركيز على هؤلاء الأفراد، من أجل أن تتوافق خصائص مجتمع الدراسة مع موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

بما أن موضوع الدراسة محدد تحديداً دقيقاً فقد تم اختيار عينة بحث تمثل 100 فرد من مجتمع الدراسة المتمثل في موظفي المفتشية العامة للمالية. وقد تم اعتماد العينة الطبقية العشوائية لضمان تمثيل شامل لكافة الفئات الوظيفية والمستويات الإدارية داخل المؤسسة، حيث تشمل العينة موظفين يشغلون مناصب ذات علاقة مباشرة بالرقابة العمومية والحوكمة، يعكس اختيار العينة توازناً بين الوظائف الإدارية والتنفيذية لضمان جمع بيانات تعكس آراء وتجارب مختلفة، مما يساهم في تعزيز موثوقية النتائج وقابليتها للتعميم في البحث العلمي، وكان تفاصيل ذلك كالآتي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (4-1): الاستبانات الموزعة والمسترجعة من عينة الدراسة.

الاستبانة	العدد	النسبة %
الإستبانات الصالحة للدراسة	63	63%
الإستبانات المستبعدة	17	17%
الإستبانات الغير المسترجعة	20	10%
الإستبانات الكلية	100	100%

المصدر: من إعداد الطالب

تفيد البيانات الواردة في الجدول السابق أن نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل بلغت 63%، وهي نسبة تُعد مقبولة كقاعدة أساسية للتحليل العلمي. في المقابل، لم يتم استرداد أو الإجابة عن 10 استبانات من أصل 100 تم توزيعها، في حين تم استبعاد 17 استبانة إضافية بسبب أخطاء أو مشاكل في عملية التعبئة، مما يجعل نسبة الاستبانات غير المستغلة تُقدّر بحوالي 27%. هذا النقص يعكس تحديات ملموسة، أبرزها صعوبة إقناع بعض الموظفين بأهمية المشاركة في الدراسة، وضغوط العمل اليومية التي حالت دون استجابتهم، إلى جانب التخوف لدى البعض الآخر رغم تقديم ضمانات مؤكدة بشأن سرية المعلومات. تُبرز هذه العوامل أهمية تبني استراتيجيات أكثر فاعلية للتحفيز على المشاركة، وتعزيز الوعي بأهمية الدور الذي تلعبه البيانات الدقيقة في إثراء الدراسات المستقبلية ودعم اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

تحديد أداة الدراسة يمثل أحد أهم الخطوات المنهجية في البحث العلمي، حيث تُعد الوسيلة التي يتم من خلالها جمع البيانات وتحليلها لتحقيق الأهداف البحثية بطريقة علمية وموثوقة. يعتمد نجاح البحث ودقته على مدى ملائمة الأداة المختارة لطبيعة الدراسة ومجتمعها وعينتها، وهو ما يجعل هذه الخطوة أساسية لتقديم نتائج ذات مصداقية عالية. في إطار هذا المطلب، سيتم عرض أداة الدراسة المستخدمة مع توضيح أسباب اختيارها، ومدى مطابقتها لمتطلبات الدراسة وأهدافها. كما سيتم عرض الخصائص الفنية لهذه الأداة من حيث الموثوقية والثبات، وكيفية تصميمها بما يتناسب مع طبيعة البيانات المطلوب جمعها. بالإضافة إلى ذلك، سيتم تفصيل الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل البيانات المجمعة عبر هذه الأداة، بما يشمل أساليب تحليل وصفية واستدلالية تعزز من دقة النتائج وقدرة على دعم الفرضيات البحثية.

الفرع الأول: أداة الدراسة

على غرار الدراسات الاستقصائية الأخرى، تم اختيار الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات في هذه الدراسة، استناداً إلى مجموعة من الدراسات السابقة المحلية والدولية التي تناولت موضوعات مشابهة. وفي هذا السياق، سيتم استعراض مراحل إعداد أداة الاستبيان بالتفصيل، مع التركيز على اختبار مدى صلاحيتها لإجراء الدراسة من خلال إجراء اختبارات الصدق والثبات لضمان موثوقيتها ودقتها في قياس المتغيرات البحثية.

أولاً: مراحل إعداد الأداة: من أجل بناء الاستبيان واعتماده كأداة رئيسية للدراسة فقد تم المرور بعدة مراحل رئيسية تتمثل في:

1. مرحلة إعداد الاستبيان: لإعداد النسخة الأولية من الاستبيان، تم إجراء مراجعة دقيقة وتحليل متعمق لمجموعة من الدراسات السابقة، بالإضافة إلى استكشاف الأدبيات النظرية المرتبطة بشكل مباشر بموضوع الدراسة. بناءً على ذلك، تم تقسيم الاستبيان إلى محاور رئيسية تعكس بشكل واضح فرضيات الدراسة، بحيث يضم كل محور مجموعة من الفقرات التي تُعبر عن مضمونه بدقة. وقد تم تصميم الاستبيان ليشتمل على أربعة محاور كالتالي:

– **المحور الأول:** يربط هذا المحور بين رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الداخلية للحوكمة، حيث تم تقسيمه إلى بعدين رئيسيين من خلال ربط العلاقة بين المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة ثم مع التدقيق الداخلي بعدد عبارات 9 و8 على التوالي.

– **المحور الثاني:** يربط هذا المحور بين رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحوكمة، حيث تم تقسيمه إلى بعدين رئيسيين من خلال ربط العلاقة بين المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي ثم مع التنظيم القانوني بعدد عبارات 7 و9 على التوالي.

– **المحور الثالث:** يربط هذا المحور بين رقابة المفتشية العامة للمالية ومبادئ الحوكمة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة أبعاد رئيسية، من خلال ربط العلاقة بين المفتشية العامة للمالية والإفصاح والشفافية بعدد عبارات قدرت بـ 08 عبارات، ثم مع متغير حماية حقوق أصحاب المصلحة بـ 07 عبارات، وأخيراً مع متغير حماية المال العام بـ 05 عبارات.

– **المحور الرابع:** كان في شكل سؤال مفتوح لتحديد أهم العراقيل التي تواجه المفتشية العامة للمالية في تحقيق حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.

فيما يخص الأسلوب المستخدم فقد تم الاعتماد على الأسئلة المغلقة اعتماداً على مقياس ليكارت الخماسي،

بالإضافة إلى الأسئلة المفتوحة، وبدائل الإجابة للأسئلة المغلقة كانت موضحة في الجدول الموالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (4-2): مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالب

2. مرحلة تحكيم الاستمارة: لضمان التحقق من صدق أداة الدراسة، تم عرض النسخة الأولية من الاستبيان على نخبة من الأساتذة المحكمين المنتسبين لجامعات مختلفة على مستوى الوطن، بالإضافة إلى استشارة خبيرين مختصين من المفتشية العامة للمالية. أسهم هؤلاء الخبراء في تقديم ملاحظات قيمة وتوصيات مستفيضة حول مدى انسجام المحاور الرئيسة للاستبيان ووضوح الأسئلة وصياغتها من حيث الدقة والملاءمة البحثية. بناءً على تلك التوصيات والملاحظات الدقيقة، تم إجراء التعديلات اللازمة لضمان تحقيق أعلى مستويات الدقة والاتساق في أداة الدراسة، وصولاً إلى الشكل النهائي للاستبيان الذي يعكس أهداف البحث بدقة ويعزز من موثوقية نتائجه.

3. مرحلة توزيع الاستمارة واسترجاعها: تم توزيع الاستبيان على الباحثين بشكل مباشر من قبل الباحث، وذلك بهدف رصد واستيعاب كافة الملاحظات والمقترحات التي يمكن أن يقدمها المشاركون، مما يعزز من جودة البيانات المجمعة ويضفي موثوقية أعلى على الدراسة. للاستفادة المثلى من شبكة العلاقات الشخصية الموثوقة، تم توظيف هذه العلاقات كوسيلة لدعم عمليات التوزيع وزيادة معدلات المشاركة.

ومع ذلك، تم مواجهة بعض التحديات أثناء تنفيذ هذه المرحلة، منها تفاوت استجابة الباحثين بين التفاعل الفوري والتأخر، وصعوبة الوصول إلى بعض المشاركين بسبب انشغالهم المهني أو عدم تفرغهم.

استغرقت عملية توزيع الاستبيانات وجمعها فترة امتدت إلى سبعة أشهر، بدأت في أكتوبر 2024 واستمرت حتى نهاية جانفي 2025، مما تطلب جهوداً مضاعفة لضمان إتمام العملية بنجاح وتحقيق هدف الدراسة.

ثانياً: قياس صدق وثبات الأداة: يُعد قياس صدق وثبات أداة الدراسة خطوة محورية في تعزيز موثوقية وموضوعية النتائج التي يتم الحصول عليها من خلال استخدام الاستبيان. وفي هذا السياق، سيتم التركيز على إجراء اختبارات دقيقة لضمان صلاحية أداة الدراسة. يبدأ ذلك باختبار صدق الاتساق البنائي للاستبيان باستخدام معامل Spearman، وهو أداة فعالة للتحقق من مدى ارتباط العناصر ببعضها وانسجامها مع الأهداف البحثية. يلي ذلك قياس ثبات الاستبيان عبر حساب معامل Alpha Cronbach's، الذي يحدد درجة الاتساق الداخلي للأداة، مما يُمكن من تقييم مدى استقرار البيانات المجمعة. بالإضافة إلى ذلك، سيتم اختبار اعتدالية التوزيع الطبيعي لضمان

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

توافق البيانات مع المتطلبات الإحصائية، ما يرفع مستوى دقة التحليل ويعزز مصداقية النتائج النهائية. هذه الإجراءات مجتمعة تُشكل منهجية متكاملة لضمان سلامة ودقة أدوات القياس المستخدمة في الدراسة.

1. اختبار صدق الاتساق البنائي للاستبيان: يقصد بصدق الاستبيان مدى شمولية محتوياته للعناصر الأساسية التي يتعين تضمينها في التحليل، إلى جانب وضوح فقراته بما يضمن سهولة فهمها واستخدامها من قبل المشاركين والمحللين على حد سواء. لتحقيق هذا الهدف، تم اختبار صدق الفقرات من خلال حساب معاملات الارتباط Spearman بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والمحور أو الجزء التابع لها، وذلك للتحقق من درجة الاتساق بين الفقرات ومحاورها. هذه الطريقة العلمية تُتيح تأكيد العلاقة المنهجية بين العناصر المختلفة للاستبيان، مما يضمن انسجام محتوياته مع أهداف الدراسة ويدعم موثوقية النتائج المستخلصة، وهذا كالتالي:

أ. اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الأول: من أجل إثبات صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الثاني والذي كان عنوانه "رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الداخلية للحكومة"، تم حساب معاملات الارتباط لجميع فقرات كل بعد مع الدرجة الكلية للبعد التابعة له، والعنصرين المواليين يوضحان ذلك:

– البعد الأول من المحور الأول – مجلس الإدارة –: والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (4-3): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الأول – مجلس الإدارة –

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	توجد إجراءات واضحة لقيام المفتشية بإجراء الرقابة على عمل مجلس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.848	0.000
02	توجد آليات واضحة لتفادي التعارض بين دور المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.687	0.000
03	يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالكفاءة اللازمة في تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية حسب نتائج عمليات التفتيش	0.433	0.000
04	تضمن عمليات التفتيش تحقيق العدالة والمساواة بين أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.627	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

05	تساهم إرشادات المفتشية العامة للمالية في مساعدة مجلس الإدارة في تقديم تقريرها بشفافية	0.454	0.000
06	يؤدي تكرار التفتيش في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.514	0.000
07	تساهم عملية التفتيش في ضمان المساءلة عن المخالفات المالية	0.442	0.000
08	تساهم فجائية عمليات التفتيش في تحسين أداء مجلس إدارة لمؤسسات العمومية الاقتصادية	0.525	0.000
09	يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية بتنفيذ توصيات التفتيش مما يساهم في تحسين كفاءتها	0.492	0.000

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يظهر من خلال الجدول رقم (4-3) أن معاملات الارتباط لـ Sperman لجميع فقرات البعد الأول للمحور الأول تتراوح بين 0.422 و 0.0848، وهي تعتبر دالة عند مستوى الدلالة أقل من 0.05، وذلك لأن كافة فقرات هذا المحور يقابلها مستوى دلالة 0.000 وهو ما يؤكد أن فقرات هذا البعد صادقة، وصالحة للغرض الذي وضعت لأجله.

- البعد الثاني من المحور الأول - التدقيق الداخلي -: والجدول الموالي يوضح ذلك

الجدول رقم (4-4): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الأول - التدقيق الداخلي -

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تدقق المفتشية العامة على وجود هيكل واضح للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.452	0.000
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على وضع أسس لرقابة مدى فعالية القيام بعمليات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.737	0.000
03	تحرص المفتشية العامة للمالية على تحقيق استقلالية المدقق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.659	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

04	تعمل المفتشية العامة للمالية على التأكد من موضوعية تقارير التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.761	0.000
05	تعمل المفتشية العامة للمالية على مراقبة إدارة المخاطر في المؤسسات العمومية الاقتصادية ومقارنتها بمختلف المشاكل الحاصلة	0.701	0.000
06	تحرص المفتشية العامة للمالية على الالتزام بالمعايير المحددة للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.702	0.000
07	يلتزم المدقق الداخلي بتنفيذ التوصيات المقدمة له من قبل المفتشية العامة المالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.720	0.00
08	يعمل التعاون والتشاور بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي.	0.884	0.00

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي *SPSS*

تكشف بيانات الجدول رقم (4-4) أن معاملات الارتباط لـ *Sperman* لجميع فقرات البعد الثاني من المحور الأول تتراوح بين 0.452 و0.884، وفي السياق نفسه تعتبر دالة عند مستوى الدلالة 5%، وذلك لأن كافة فقرات هذا المحور يقابلها مستوى دلالة 0.000 أي أقل من 0.05، وهو ما يؤكد أن فقرات هذا البعد صادقة.

ب. اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الثاني: من أجل إثبات صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الثاني والذي كان عنوانه "رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحوكمة"، تم حساب معاملات الارتباط لجميع فقرات كل بعد مع الدرجة الكلية للبعد التابعة له، يتضح ذلك في العناصر التالية:

- البعد الأول من المحور الثاني- التدقيق الخارجي-: وتظهر نتائج الاتساق البنائي من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-5): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الثاني- التدقيق الخارجي-

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تؤثر المفتشية العامة للمالية بشكل مباشر على استقلالية المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.718	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

02	تساعد العمليات الرقابية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في تحسين مصداقية عمل المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.499	0.000
03	تدعم المفتشية العامة للمالية تطبيق إجراءات تصحيحية بناء على تقرير المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.623	0.000
04	يتم تبادل المعلومات بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الخارجي بشكل شفاف للرفع من كفاءة التدقيق	0.354	0.000
05	توجد آليات واضحة تبين العلاقة بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الخارجي	0.498	0.000
06	يستفيد المدقق الخارجي من تقارير المفتشية العامة للمالية مما يزيد من كفاءة عمله	0.494	0.000
07	تعمل المفتشية العامة للمالية على التأكيد على تطبيق توصيات المدقق الخارجي لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية لضمان نتائج أفضل.	0.323	0.000

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تكشف بيانات الجدول رقم (4-5) أعلاه أن معاملات الارتباط لـ Sperman لجميع فقرات البعد الأول للمحور الثاني تتراوح بين 0.323 و 0.718، وهي تعتبر دالة عند مستوى الدلالة أقل من 0.05، وذلك لأن كافة فقرات هذا البعد يقابلها مستوى دلالة 0.000 وهو ما يؤكد أن فقراته صادقة، وصالحة للغرض الذي وضعت لأجله.

- البعد الثاني من المحور الثاني- التنظيم القانوني-: وتظهر نتائج الاتساق البنائي من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-6): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الثاني- التنظيم القانوني-

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تسهم المفتشية العامة للمالية في وضع تنظيمات من شأنها تعزيز حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.480	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

02	تعمل المفتشية العامة للمالية على مراقبة تحديث القوانين المنظمة لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لتساير التطورات العالمية	0.485	0.000
03	تقيم المفتشية العامة للمالية بشكل دوري القوانين المنظمة لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.694	0.000
04	تتابع المفتشية العامة للمالية ممارسات الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.852	0.000
05	تعمل المفتشية العامة للمالية على وضع آليات واضحة لرقابة مدى الالتزام بقواعد الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.400	0.000
06	تساهم الرقابة المباشرة للمفتشية العامة للمالية على مدى الدقة في المعاملات المالية والمحاسبية للمؤسسات العمومية الاقتصادية على تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.492	0.007
07	تجد المفتشية العامة للمالية تعاوناً مع الأطراف الرقابية الأخرى في الحرص على تطبيق القوانين	0.673	0.003
08	تساهم الاستقلالية التامة للمفتشية العامة للمالية في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.630	0.003
09	تساعد دورية عمليات التفتيش في المؤسسات العمومية الاقتصادية في معرفة نقاط الضعف في القوانين المنظمة للحوكمة وتحديثها	0.550	0.00

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تُظهر بيانات الجدول رقم (4-6) أن معاملات الارتباط وفق اختبار Sperman لجميع فقرات البعد الثاني من المحور الثاني تتراوح ما بين 0.400 و0.852. تعكس هذه القيم ارتباطات تتراوح بين المتوسطة والقوية، مما يُبرز قوة العلاقة بين الفقرات.

بالإضافة إلى ذلك، فإن جميع معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 5%، حيث حُصرت قيمة الدلالة الإحصائية لكل الفقرات بين 0.000 و0.007، وهي أقل من العتبة المحددة 0.05. تُعزز هذه النتيجة

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

مصدقية الفقرات وتؤكد صلاحيتها، مما يدعم اعتمادها في قياس المتغير محل الدراسة بدرجة عالية من الدقة والثقة الإحصائية.

ج. اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الثالث: من أجل إثبات صدق الاتساق البنائي لفقرات المحور الثالث والذي كان عنوانه " رقابة المفتشية العامة للمالية لمبادئ الحوكمة "، تم حساب معاملات الارتباط لجميع فقرات كل بعد مع الدرجة الكلية للبعد التابعة له، والعناصر الموالية توضح ذلك:

- البعد الأول من المحور الثالث - مبدأ الافصاح والشفافية-: وتظهر نتائج الاتساق البنائي من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-7): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الأول من المحور الثالث - مبدأ الافصاح والشفافية-

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تعمل المفتشية العامة للمالية على إلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بنشر تقاريرها بشكل دوري	0.808	0.000
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على إلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بالامتثال للمعايير الوطنية والدولية في إعداد تقاريرها المالية	0.707	0.000
03	تساهم عمليات التفتيش في تحسين جودة التقارير المالية المعدة من قبل المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.617	0.000
04	تساعد التوصيات المقدمة من قبل المفتشية العامة للمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية في تحسين طريقة إعداد القوائم	0.507	0.000
05	تحسن المفتشية العامة للمالية من سرعة الوصول إلى المعلومات المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية من قبل مستخدميها	0.477	0.000
06	تساهم كفاءة لجان التفتيش من القدرة على تحديد نقاط القصور في القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية ومعالجتها	0.473	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

07	تساهم عمليات التفتيش الدائم على زيادة درجة الامتثال بقواعد الإفصاح والشفافية لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.466	0.000
08	يؤدي وجود سند قانوني ينظم عمل المفتشية العامة للمالية في إطار رقابتها على حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من زيادة كفاءتها	0.620	0.00

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي *SPSS*

تُظهر بيانات الجدول رقم (4-7) أن معاملات الارتباط وفق اختبار *Sperman* لجميع فقرات البعد الأول للمحور الثالث تتراوح بين 0.466 و0.808. تعكس هذه القيم ارتباطات تتراوح بين المتوسطة والقوية، مما يُشير إلى مستوى جيد من الاتساق البنائي للفقرات.

علاوة على ذلك، تُعد جميع معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لجميع الفقرات 0.000، مما يدل بوضوح على أن العلاقات بين الفقرات ليست عشوائية، بل تُعبر عن ارتباطات حقيقية ذات دلالة إحصائية قوية.

- البعد الثاني من المحور الثالث - حماية حقوق أصحاب المصلحة -: وتظهر نتائج الاتساق البنائي من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-8): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثاني من المحور الثالث - حماية حقوق أصحاب المصلحة -

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تمتلك المفتشية العامة للمالية قواعد واضحة لحماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.585	0.000
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على تقديم إرشادات واضحة من شأنها حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.576	0.000
03	تساهم كفاءة مفتشي المفتشية العامة للمالية على اكتشافات حالات تضارب المصالح في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.377	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

04	تساعد عمليات التفتيش الدورية في تقليل التزاعات بين مختلف الأطراف في المؤسسات العمومية الاقتصادية	0.574	0.000
05	تساعد إستقلالية المفتشية العامة للمالية في وضع حلول كفأة لمشاكل أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية.	0.439	0.000
06	يساهم التعاون المستمر بين المفتشية العامة للمالية والمؤسسات العمومية الاقتصادية في حل التزاعات في الوقت المناسب	0.545	0.000
07	تعمل المفتشية العامة للمالية على إشراك أصحاب المصلحة في تحقيق حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.	0.525	0.00

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي *SPSS*

تُظهر بيانات الجدول رقم (4-7) أن معاملات الارتباط وفق اختبار سبيرمان (Spearman) لجميع فقرات البعد الثاني للمحور الثالث تتراوح بين 0.377 و0.585، مما يعكس ارتباطات تتراوح بين المستوى المتوسط إلى الجيد. جميع هذه المعاملات دالة إحصائياً عند مستوى دلالة 5%، حيث بلغت قيمة الدلالة الإحصائية لكل الفقرات 0.000، وهو أقل من العتبة المحددة 0.05. هذه النتائج تؤكد اتساق الفقرات البنائي وصدقها الإحصائي، مما يعزز من صلاحيتها كأداة قياس دقيقة وقوية للمتغير المدروس.

– **البعد الثالث من المحور الثالث – حماية المال العام** –: وتظهر نتائج الاتساق البنائي من خلال الجدول الموالي: الجدول رقم (4-9): نتائج اختبار صدق الاتساق البنائي لفقرات البعد الثالث من المحور الثالث – حماية المال العام –

رقم الفقرة	مضمون الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	تساعد عمليات التفتيش الدورية على تمكين الوزارة الوصية من الحصول على المعلومات المختلفة حول المؤسسة الخاضعة للتفتيش	0.578	0.000
02	يساهم الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية في حث المؤسسات العمومية الاقتصادية على الإفصاح على مختلف المعلومات.	0.488	0.000

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

03	تشكل إستقلالية المفتشية العامة للمالية نقطة ايجابية للتمكن من حل التزايدات الحاصلة بين الهيئة المسيرة والدولة باعتبارها المساهم	0.678	0.000
04	يساعد امتلاك المفتشية العامة للمالية آليات واضحة للتدخل المؤسسات الاقتصادية من حماية المال العام	0.720	0.000
05	تمكن المفتشية العامة للمالية مختلف مساهمي المؤسسات العمومية الاقتصادية من توفير المعلومات الملائمة للدولة في الوقت المناسب	0.853	0.000

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تُظهر بيانات الجدول رقم (4-9) أن معاملات الارتباط وفق اختبار سبيرمان (Spearman) لفقرات البعد الثالث من المحور الثالث تتراوح بين 0.488 و 0.853، مما يعكس ارتباطات قوية إلى متوسطة بين الفقرات. تُعد هذه القيم دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من 5%، حيث جميع الفقرات تحقق قيمة دلالة 0.000، وهي أقل من العتبة المحددة 0.05. هذه النتائج تُبرز صدق الفقرات واتساقها البنائي، مما يعزز صلاحيتها كأداة موثوقة لقياس المتغير المدروس بدقة وفعالية.

2. اختبار ثبات الاستبيان: الثبات يُعبر عن مدى اتساق وترابط مجموعة العبارات التي تُكوّن أداة القياس، بما يضمن تحقيق نتائج موحدة عند إعادة تطبيق الأداة في نفس الظروف ومع نفس العينة. وبهذا المعنى، فإن الثبات يُعد مؤشراً أساسياً لمدى قدرة المقياس على تقديم نتائج متكررة وموثوقة، ما يبرر اعتماده كوسيلة قياس علمية. وفي هذه الدراسة، تم تقييم مستوى الثبات من خلال استخدام معامل Alpha Cronbach's، وهو أحد الأدوات الإحصائية الرائدة في قياس الاتساق الداخلي، مما يضمن دقة النتائج وموثوقيتها في تحقيق أهداف البحث.

حيث يكون معامل الثبات:

- ضعيفا إذا كانت ألفا أقل من (60%).
- مقبولا إذا كانت ألفا تقع بين (60% و 70%).
- جيدا إذا كانت ألفا تقع بين (70% و 80%).
- ممتازا إذا كانت ألفا أكبر من (80%).

والجدول أدناه يبين معاملات ألفا كرونباخ أو معامل الثبات لكل محور، والكلبي لأداة الدراسة.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

جدول رقم (4-10): معاملات الثبات (حسب ألفا كرونباخ)

المحور	عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ	درجته
المحور الأول	17	0.934	ممتازة
المحور الثاني	16	0.849	ممتازة
المحور الثالث	20	0.965	ممتازة
معامل الثبات الكلي	53	0.940	ممتازة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

تشير نتائج جدول معاملات الثبات إلى أن محاور الدراسة تتميز بدرجة مرتفعة من الاتساق الإحصائي والموثوقية، حيث بلغ معامل الثبات الإجمالي 0.940 (أي بنسبة 94%)، مما يعكس مستوى عالٍ من الاعتمادية. وعند تحليل كل محور على حدة، نجد أن قيم معامل الثبات تراوحت بين 0.849 و0.965، وهي مؤشرات تُبرز انسجام البيانات واستقرار الأداة البحثية المستخدمة.

تعكس هذه القيم قدرة الاستبيان على تقديم نتائج موحدة ودقيقة حتى في حال تكرار الدراسة ضمن نفس الخصائص والظروف. هذا المستوى من الثبات يعزز من مصداقية النتائج المستخلصة ويوفر قاعدة صلبة لاتخاذ قرارات بحثية رصينة. بالتالي، يُعد الاستبيان أداة قوية ليس فقط لقياس الظواهر المدروسة، بل أيضاً لضمان أن النتائج المستخلصة قابلة للتطبيق والإعادة، مما يساهم في رفع مستوى الجودة العلمية.

3. اختبار التوزيع الطبيعي: يعتبر اختبار اعتدالية التوزيع من أبرز الأدوات الإحصائية التي تهدف إلى التحقق من توافق بيانات العينة المستحوبة مع خصائص التوزيع الطبيعي الخاص بمجموع المجتمع محل الدراسة. في هذا السياق، تم اعتماد اختبار Kolmogorov-Smirnov، المتاح عبر البرنامج الإحصائي SPSS، لتقييم مدى اعتدالية توزيع البيانات المجمعة. يهدف هذا الاختبار إلى تعزيز مصداقية التحليل الإحصائي من خلال اختبار فرضيات منهجية محددة، وضمان التوافق مع المعايير الإحصائية الضرورية لدقة النتائج وموثوقيتها.

وكانت فرضيتي هذا الاختبار كالتالي:

- الفرضية العدمية H_0 ، والتي تؤكد على أن عينة الدراسة المسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي؛
- الفرضية البديلة H_1 ، والتي تؤكد أن عينة الدراسة المسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

وعليه نستعرض في الجدول أدناه نتائج اختبار كلومجروف سيمنوف (Kolmogorov-smirnov)، على النحو التالي:

الجدول رقم (4-11): نتائج اختبار *Kolmogorov-smirnov*

البيان	مستوى الدلالة
كل محاور الاستبيان	0.184

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي *SPSS*

ومن خلال النتائج المتحصل عليها وفق مخرجات برنامج *SPSS* لاختبار *Kolmogorov-smirnov*، الموضحة في الجدول رقم (4-11)، نلاحظ أن مستوى المعنوية "الدلالة" لكل محاور الاستبيان قيمته 0.184 وهي أكبر من 0.05 أي 5%، وهو ما يؤكد أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه فإننا نقبل الفرضية H_1 ونرفض الفرضية العدمية H_0 ، وهذا ما تؤكد عليه نظرية التزعة المركزية، أي أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي عندما يتجاوز حجم العينة 30 مفردة، وفي حالة العينة محل الدراسة حجمها كان 63 فرداً، كل هذه المعطيات يمكن من خلالها استخدام الاختبارات المعلمية المتاحة وفق البرنامج الإحصائي *SPSS*.

الفرع الثاني: أساليب المعالجة الإحصائية

لتحقيق استغلال فعال وشامل للبيانات التي تم جمعها، تم الاعتماد على مجموعة متنوعة من الأساليب الإحصائية بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي *SPSS*، المعروف بالبرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية. وقد ساهمت هذه الأساليب في تحليل البيانات بطرق دقيقة ومنهجية تعزز موثوقية النتائج واستنتاجاتها العلمية. فيما يلي عرض شامل للأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

1. المدى: لقياس مدى توافق آراء الباحثين حول عبارات محاور الدراسة، تم تصميم الاستمارة باستخدام الشكل المغلق، وذلك بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي الذي يتيح تصنيفاً دقيقاً واستجابة منهجية. لتحديد طول الفئات لهذا المقياس (بين الحدود العليا والدنيا)، تم حساب المدى باستخدام العلاقة $(5-1=4)$ ، وقُسم الناتج على عدد فئات المقياس للحصول على طول الفئة الدقيق، أ. $(4/5=0.8)$ بعد ذلك، أُضيفت القيمة المحسوبة إلى الحد الأدنى للمقياس (الواحد الصحيح) لتحديد الحد الأعلى لكل فئة. وبهذا الإجراء المنهجي، تم توزيع الفئات على نحو يعكس تصنيفاً واضحاً ومتسقاً مع متطلبات الدراسة، مما يضمن توفير أداة قياس دقيقة لدراسة مدى توافق آراء الباحثين وتحقيق أهداف البحث، وهكذا أصبح طول الفئات كالاتي:

- من (1 إلى 1,80) يمثل (غير موافق تماماً)

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- من (1,80 إلى 2,60) يمثل (غير موافق)
- من (2,60 إلى 3,40) يمثل (محايد)
- من (3,40 إلى 4,20) يمثل (موافق)
- من (4,20 إلى 5,00) يمثل (موافق تماما)

2. التكرارات والنسب المئوية: تم الاستعانة بالتكرارات والنسب المئوية لتحديد الخصائص الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، وكذا تحديد إجابات أفرادها حول عبارات محاور الاستبيان.

3. المتوسط الحسابي: يُعتبر المتوسط الحسابي من أبرز الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، حيث تم استخدامه في هذه الدراسة لتحديد مستوى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة تمثل متغيرات الدراسة. يعمل المتوسط الحسابي كمعيار يعكس الاتجاه العام لآراء الباحثين، مما يساهم في فهم أكثر دقة وتفصيلاً لمدى توافق الإجابات مع أهداف الدراسة ومحاورها.

4. الانحراف المعياري: يُعد الانحراف المعياري أداة إحصائية محورية تُستخدم لقياس مدى تباعد أو تقارب استجابات أفراد عينة الدراسة عن المتوسط الحسابي لكل عبارة من العبارات المرتبطة بمحاور الدراسة. يساهم هذا المؤشر في تقديم رؤية دقيقة حول توزيع الإجابات ومدى تجانسها مع المتوسط الحسابي. وبذلك، يعزز استخدام الانحراف المعياري من كفاءة التحليل الإحصائي.

5. معامل ألفا كرونباخ: لقياس ثبات الاستمارة.

6. معامل الارتباط بيرسون: لقياس صدق الاستمارة.

7. اختبار T-TEST لعينة واحدة: لاختبار متوسط درجة الاستجابة.

المطلب الثالث: منهج وحدود الدراسة

ستلزم الدراسات العلمية بمختلف أنواعها تبني منهجية مدروسة تتناسب مع طبيعة الدراسة وأهدافها، بما يضمن الوصول إلى نتائج علمية دقيقة وموثوقة. كما يقتضي نجاح البحث تحديد وضبط الحدود المختلفة للدراسة، سواء كانت هذه الحدود زمنية، مكانية أو بشرية، لضمان سياق منهجي واضح وشامل. وفي إطار هذا المطلب، سيتم التطرق إلى منهج الدراسة المختار بالتفصيل، مع استعراض الحدود التي تم تحديدها بعناية لدعم انسجام البحث وموثوقيته، وذلك كما يلي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

أولاً: منهج الدراسة: بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة وأهدافها، تم تبني كل من المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كأساس منهجي لإتمام الدراسة. إذ أدى المنهج الوصفي دوراً محورياً في تقديم تصور شامل حول المتغيرات محل الدراسة، وذلك من خلال وصف دقيق وشامل للعناصر الأساسية والخصائص الديمغرافية التي تميز عينة الدراسة. وعلى الجانب الآخر، تم توظيف المنهج التحليلي لتحليل الإجابات المستخلصة من أفراد العينة، والوقوف على الأنماط والعلاقات التي تربط بين مختلف المتغيرات المدروسة.

ثانياً: حدود الدراسة: تحديد حدود الدراسة يُعد خطوة أساسية لضمان وضوح الإطار الذي يعمل فيه الباحث، حيث يُساهم في تركيز البحث على نطاق محدد من المتغيرات والعوامل، مما يُعزز دقة النتائج وصلاحياتها. بالإضافة إلى ذلك، يساعد في تنظيم الجهود البحثية من خلال تحديد الحدود الزمنية والمكانية والبشرية، مما يُمكن الباحث من استثمار الموارد بشكل فعال وتحقيق أهداف الدراسة بكفاءة أكبر. وحدود هذه الدراسة تتمثل في:

1. الحدود المكانية: طبقت هذه الدراسة في الجزائر، حيث اشتملت على المفتشيات العامة للمالية سواء كانت المركزية أو الجهوية؛

2. الحدود الزمنية: بغض النظر عن الدراسة النظرية فإن الجانب التطبيقي قد استغرق حوالي عام، حيث تم استغراق 07 أشهر في الإعداد، التحكيم والتوزيع. وثلاثة أشهر في إجراء الاختبارات الإحصائية والتحليل، وقد دام من شهر ماي 2024 إلى أفريل 2025.

3. الحدود البشرية: طبقت الدراسة على كل جميع الموظفين والعاملين التابعين للمفتشية العامة للمالية الذين لهم علاقة مباشرة بعمليات الرقابة العمومية والحوكمة. ويشمل هذا المجتمع أعضاء مجلس الإدارة، المفتشين، والإداريين المشرفين المعنيين بمراقبة وتقييم المؤسسات العمومية الاقتصادية.

4. الحدود الموضوعية: تم اختيار أبعاد ومحاور الدراسة حسب الأبعاد المطبقة في الجزائر والتي تم الاتفاق عليها في الدراسات السابقة، وهي موضحة في الجانب التطبيقي.

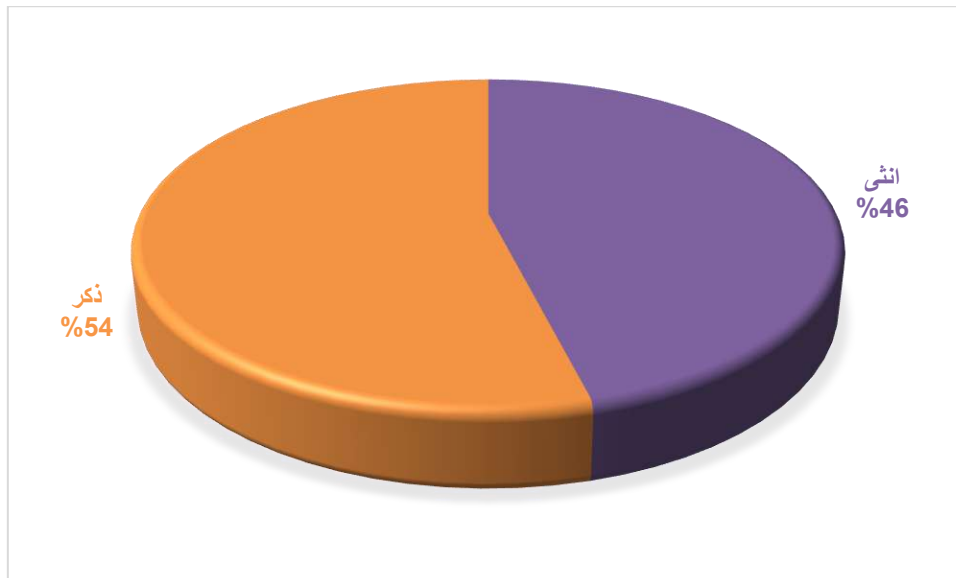
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

بعد التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة، يهدف هذا المبحث إلى إجراء تحليل شامل للنتائج المستخلصة عقب تطبيق الاختبارات الإحصائية. سيتم البدء بتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، ثم الانتقال إلى استعراض وتحليل استجابات أفراد العينة المتعلقة بمحاور الاستبيان المختلفة، مما يتيح فهماً أعمق لتوجهاتهم. وفي المرحلة الأخيرة، سيتم اختبار الفرضيات الموضوعية بدقة علمية، لضمان استخلاص استنتاجات موثوقة تدعم أهداف الدراسة وتعزيز موثوقيته.

المطلب الأول: تحليل التوزيع الديمغرافي لعينة الدراسة

تعد الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة عاملاً جوهرياً في تحديد مستوى إدراك وفهم أفراد العينة لطبيعة الدراسة وأسئلتها. وتساهم عناصر مهمة مثل العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، والخبرة العملية في تعميق تحليل نتائج الدراسة. كما أن هذه الخصائص تمثل أساساً لقياس مدى موثوقية الآراء المقدمة من العينة، مما يعزز من دقة ومصداقية النتائج النهائية المستخلصة. وفيما يلي استعراض مفصل للسمات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة أولاً: تبويب المشاركين في الدراسة حسب الجنس: تضمنت الفقرة الأولى من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب متغير الجنس، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-1):

الشكل رقم (4-1): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الجنس



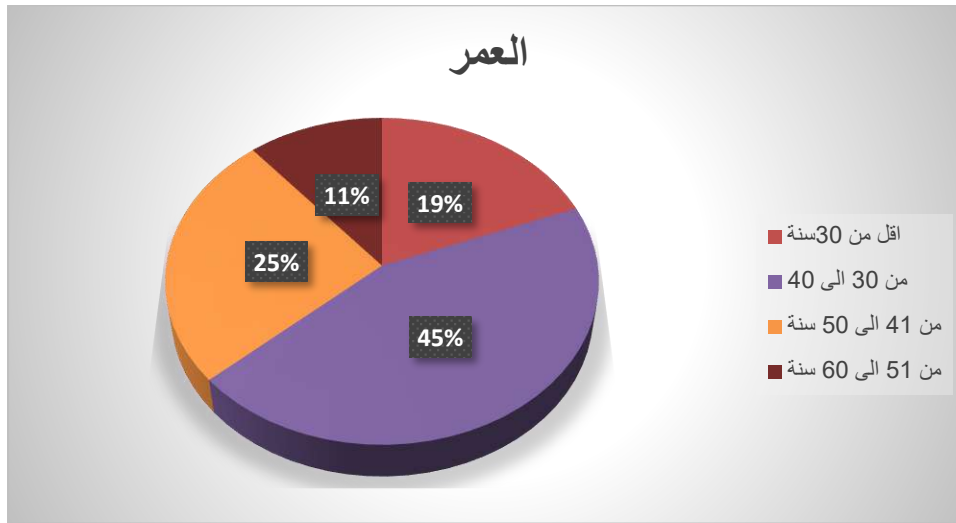
المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي SPSS22

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن هنالك تقارب في عينة الدراسة من حيث متغير الجنس، حيث كانت نسبة الذكور 54% والذين بلغ عددهم 34، فيما شكلت فئة الإناث نسبة 46% بتكرار 29 فرداً، ويعزى هذا لطبيعة العمل الإداري والذي يعرف استقطاباً لكلا الجنسين.

ثانياً: تبويب المشاركين في الدراسة حسب العمر: تضمنت الفقرة الثانية من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب متغير العمر، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-2):

الشكل رقم (4-2): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي SPSS

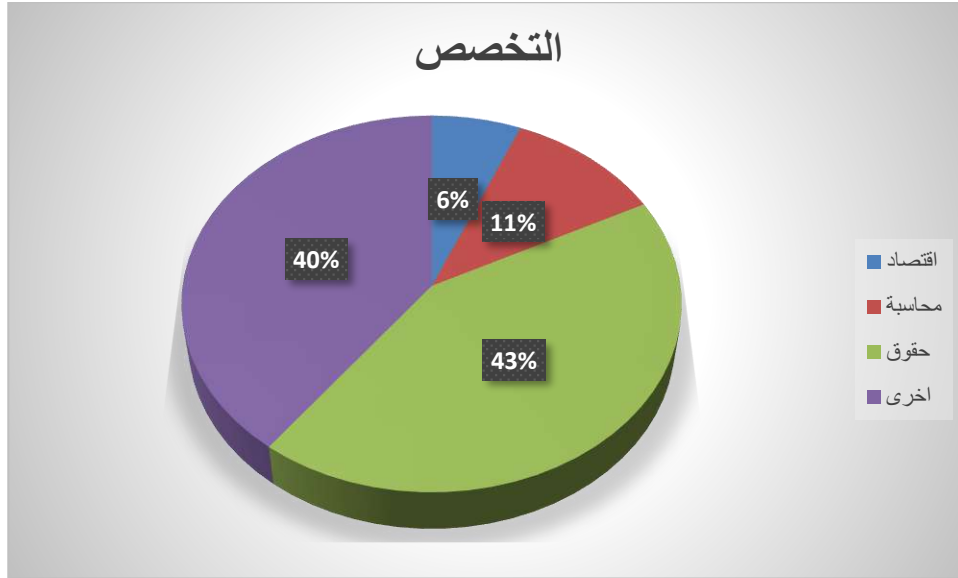
من الشكل أعلاه نلاحظ أن البيانات تعكس توزيعاً عمرياً متفاوتاً بين موظفي عينة الدراسة، مما يتيح رؤية مهمة لفهم الطبيعة الديموغرافية للمشاركين. يمكن ملاحظة أن الفئة العمرية "من 30 إلى 40 سنة" تشكل النسبة الأكبر بنسبة 44.4%، مما يشير إلى أن معظم العينة تتكون من موظفين في مرحلة الشباب المتقدم أو منتصف العمر، وهي فترة عادةً ما ترتبط بالنضج المهني والخبرة العملية.

بالإضافة إلى ذلك، تأتي الفئة العمرية "من 41 إلى 50 سنة" بنسبة 25.4%، ما يُظهر تمثيلاً جيداً للموظفين ذوي الخبرة الأكبر، والذين قد يشغلون مناصب قيادية أو استشارية داخل المؤسسات. أما الفئة الأقل من 30 سنة، فتُمثل 19%، مما يعكس وجود مشاركين في المراحل الأولى من حياتهم المهنية، وهو أمر قد يعزز منظوراً جديداً وطاقمة شبابية في العمل. وأخيراً، نجد أن الفئة العمرية "من 51 إلى 60 سنة" تشكل النسبة الأدنى بـ 11.1%، مشيرة إلى مشاركة أقل من الموظفين الأكبر سناً، الذين قد يكونون قد توجهوا على التقاعد.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

ثالثاً: تبويب المشاركين في الدراسة حسب الرتبة التخصص: تضمنت الفقرة الثالثة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب متغير التخصص، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-3):

الشكل رقم (4-3): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي *SPSS*

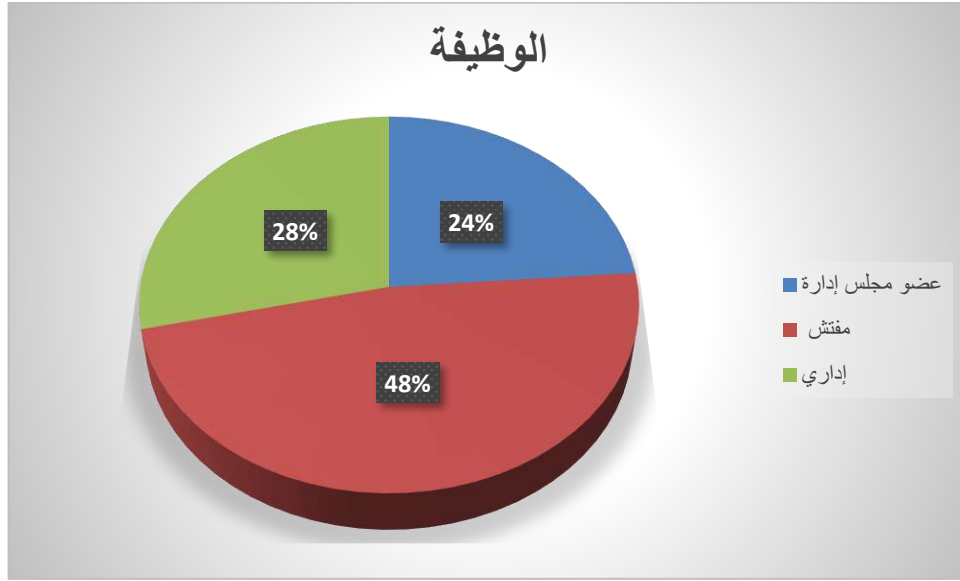
تظهر البيانات تنوعاً واضحاً في تخصصات أفراد العينة، حيث تضم اختصاصات متنوعة مثل الاقتصاد، المحاسبة، الحقوق، وتخصصات أخرى تشمل محللين برمجيين ومختصين في الإحصاء. التوزيع يشير إلى أن تخصص الحقوق هو الأكثر تمثيلاً بنسبة 42.9%، مما يدل على أن جزءاً كبيراً من العينة ينتمي إلى الخلفية القانونية، والتي يمكن أن تضيف عمقاً في فهم الأبعاد التشريعية والتنظيمية لوظيفتهم، أما تخصص "أخرى"، الذي يشمل محللين برمجيين ومختصين في الإحصاء، فقد سجل نسبة عالية بلغت 39.7%، مما يبرز وجود مساهمة كبيرة من المشاركين ذوي المهارات التقنية والتحليلية، ما يعزز دقة النتائج الإحصائية ويثري الجوانب التطبيقية للدراسة.

تخصص المحاسبة جاء بنسبة 11.1%، وهو يمثل فئة يمكن أن تضيف منظوراً مالياً وتنظيماً هاماً في سياق تحليل البيانات. وأخيراً، تخصص الاقتصاد بنسبة 6.3%، يعكس مجموعة صغيرة لكنها نوعية، حيث يمكنها توفير رؤية تحليلية تركز على الأبعاد الاقتصادية، مما يساهم في تقديم فهم شامل للجوانب المالية والاقتصادية لمختلف عمليات التفتيش.

رابعاً: تبويب المشاركين في الدراسة حسب الرتبة الوظيفية: تضمنت الفقرة الثالثة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب متغير الرتبة الوظيفية، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-4):

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الشكل رقم (4-4): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الرتبة الوظيفية



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي *SPSS*

يعكس الشكل توزيعاً مهنيًا متنوعاً لأفراد عينة الدراسة بين المفتشين والإداريين وأعضاء مجلس الإدارة، حيث بلغ العدد الإجمالي للمشاركين 63. يشكل المفتشون الفئة الأكبر بنسبة 47.62%، مما يعكس دورهم البارز في العمليات الرقابية ودورهم المحوري في فهم المحاور المتعلقة بالدراسة. وتأتي فئة الإداريين في المرتبة الثانية بنسبة 28.57%، وهو ما يشير إلى مساهمتهم في تقديم وجهات نظر ترتبط بالنواحي التنظيمية والإدارية. أما أعضاء مجلس الإدارة، فقد مثلوا نسبة 23.81% من العينة، مما يبرز دورهم في تقديم تصورات استراتيجية تعزز من فهم القضايا المتعلقة بالرقابة والتفتيش وعلاقتها بالحوكمة.

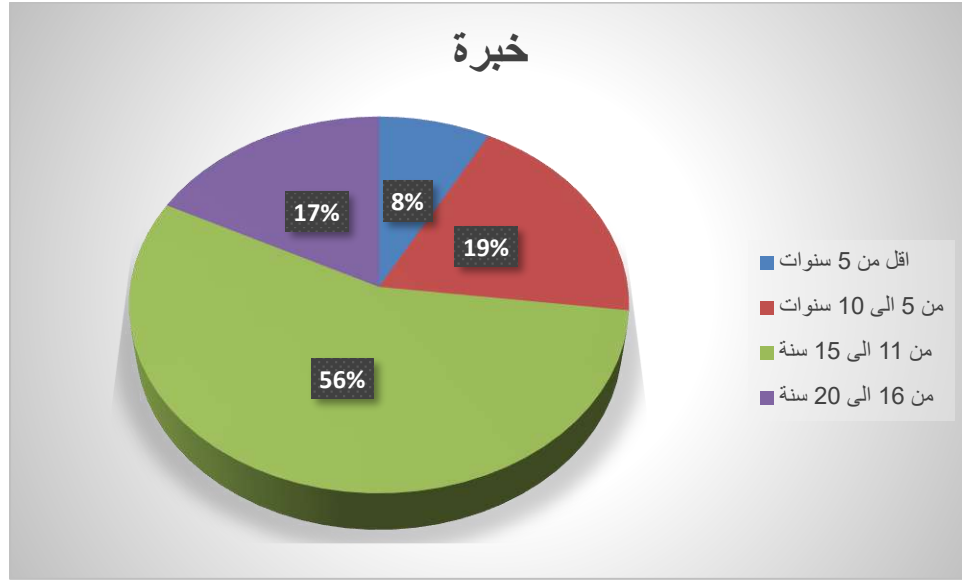
الفرع الرابع: تبويب المشاركين في الدراسة حسب الخبرة المهنية

تضمنت الفقرة الرابعة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية حسب

متغير الخبرة المهنية، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-5):

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الشكل رقم (4-5): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي *SPSS*

تُظهر بيانات الشكل السابق أن الفئة "من 11 إلى 15 سنة" هي الأكثر تمثيلاً بنسبة 55.6%، مما يعكس أن أغلب المشاركين يتمتعون بخبرة عملية متوسطة، وهي مرحلة غالباً ما تجمع بين الكفاءة المهنية والنضج في الأداء الوظيفي.

أما الفئة "من 5 إلى 10 سنوات"، التي تمثل نسبة 19%، فتشير إلى مجموعة من المشاركين الذين ينمون في مسيرتهم المهنية، حيث تتسم هذه المرحلة بالقدرة على التعلم السريع والتكيف مع متطلبات العمل. الفئة "من 16 إلى 20 سنة"، بنسبة 17.5%، تبرز الموظفين ذوي الخبرة العميقة، الذين غالباً ما يمتلكون معرفة واسعة ويؤدون أدواراً قيادية أو استشارية. وأخيراً، الفئة "أقل من 5 سنوات"، التي تشكل نسبة 7.9%، تعكس وجود مشاركون في بداية رحلتهم المهنية.

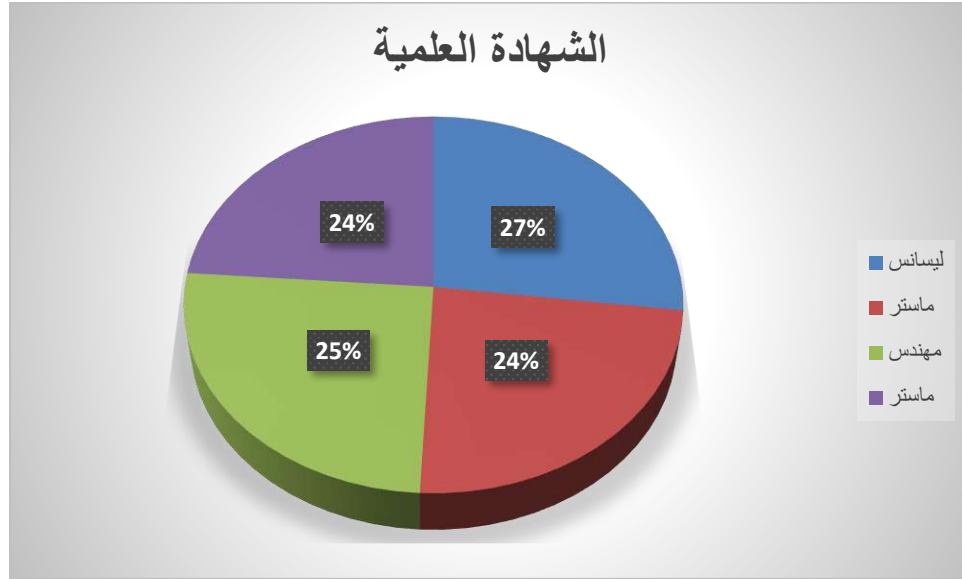
الفرع الخامس: تبويب المشاركين في الدراسة حسب المستوى العلمي

تضمنت الفقرة الخامسة من الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة تبويب المشاركين في الدراسة الميدانية

حسب متغير المستوى العلمي، كما يوضح ذلك الشكل رقم (4-6):

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الشكل رقم (4-6): التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المستوى العلمي



المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج برنامج التحليلي الإحصائي *SPSS*

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه إلى وجود توزيع متنوع في المؤهلات العلمية لعينة الدراسة، حيث أن حاملي شهادة الليسانس يشكلون النسبة الأكبر بنسبة 27.0%، وهو ما يبرز دور الأفراد الحاصلين على التعليم الجامعي الأساسي في تقديم تصوراتهم ومساهماتهم في الدراسة. أما حاملو شهادتي الماستر والماجستير، فقد بلغت نسبة كل منهما 23.8%، مما يشير إلى حضور قوي للأفراد ذوي التعليم العالي والمتخصص، الذين يتمتعون بقدرات تحليلية وخبرات أكاديمية متقدمة. وفي المقابل، يمثل المهندسون نسبة 25.4%، وهو ما يعكس مساهمة ملحوظة من الأفراد ذوي الخلفيات التقنية والتطبيقية.

المطلب الثاني: اتجاهات أفراد عينة الدراسة حول محاورها

قبل الشروع في اختبار الفرضيات التي تم اعتمادها كأساس للدراسة، كان من الضروري تقديم تحليل شامل لنتائج إجابات أفراد العينة وفق محاور الدراسة المختلفة. وقد اعتمد هذا التحليل على مخرجات برنامج التحليل الإحصائي *SPSS*، والتي شملت المتوسطات الحسابية، بالإضافة إلى الانحرافات المعيارية، مما أتاح رؤية دقيقة وشاملة للبيانات واستخلاص مؤشرات تدعم مصداقية النتائج المرتقبة، وهذا كالتالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

أولاً: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول: من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالمحور الأول: "رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الداخلية للحكومة"، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات لكلا البعدين المشكلين لهذا المحور، وذلك على النحو التالي:

1. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الأول- المحور الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة

لتحليل عبارات الاتجاهات لإجابات أفراد عينة الدراسة حول محتوى البعد الأول للمحور لأول والمتعلق برقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة، تم عرض الجدول الموالي وتحليله وهذا كالتالي:

الجدول رقم (4-12): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول- المحور الأول

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	4,0000	1,17775	4	قوي
العبارة 02	3,9683	1,03126	5	قوي
العبارة 03	3,4603	1,24208	9	قوي
العبارة 04	3,7619	1,39947	6	قوي
العبارة 05	3,5714	1,31633	8	قوي
العبارة 06	4,2381	1,04286	1	قوي جدا
العبارة 07	4,0794	1,06713	2	قوي
العبارة 08	3,7302	1,25988	7	قوي
العبارة 09	4,0159	1,09974	3	قوي
البعد الكلي	4,0079	,94822	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

يظهر الجدول توزيع المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لترتيب العبارات المدروسة، مما يعكس اتجاهات عينة الدراسة حول دور المفتشية العامة للمالية في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، مع تقييم استقرار هذه الإجابات. يمكن تحليل البيانات كما يلي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- **العبارة 06:** سجلت أعلى متوسط حسابي (4.2381) مع انحراف معياري منخفض نسبياً (1.04286)، مما يشير إلى درجة عالية جداً من الموافقة بين المستجوبين وتجانس كبير في استجاباتهم. هذا يبرز أهمية العبارة وارتباطها القوي بالمتغير المدروس.
 - **العبارة 07:** جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.0794) وانحراف معياري (1.06713)، مما يدل على درجة مرتفعة من الموافقة واتساق كبير في الإجابات.
 - **العبارة 09:** احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.0159) وانحراف معياري (1.09974)، مما يُظهر توازناً بين الاتفاق ومستوى التباين بين المشاركين.
 - **العبارة 01:** جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.0000) وانحراف معياري (1.17775)، مما يعكس موافقة مرتفعة مع مستوى مقبول من التباين.
 - **العبارة 02:** جاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.9683) وانحراف معياري منخفض (1.03126)، مما يشير إلى استجابات متسقة وموافقة مرتفعة.
 - **العبارة 04:** حصلت على متوسط حسابي (3.7619) مع انحراف معياري مرتفع نسبياً (1.39947)، مما يعكس اختلافاً أكبر بين المستجوبين مقارنةً بالعبارات الأخرى، على الرغم من وجود موافقة مرتفعة.
 - **العبارة 08:** جاءت في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.7302) وانحراف معياري (1.25988)، مما يُظهر تفاوتاً ملحوظاً في آراء المشاركين.
 - **العبارة 05:** سجلت متوسط حسابي (3.5714) وانحرافاً معيارياً مرتفعاً (1.31633)، مما يشير إلى درجة أقل من الموافقة مع تنوع كبير في الاستجابات.
 - **العبارة 03:** جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.4603) وانحراف معياري مرتفع نسبياً (1.24208)، ما يُظهر تفاوتاً ملحوظاً في الآراء وانخفاضاً نسبياً في مستوى الاتفاق.
- البعد الكلي حقق متوسطاً حسابياً (4.0079) مع انحراف معياري (0.94822)، مما يشير إلى اتجاه عام إيجابي قوي نحو الموافقة على عبارات هذا البعد مع استقرار نسبي في الإجابات.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

2. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الثاني- المحور الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي

من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالبعد الثاني للمحور الأول والمتعلقة برقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الأول

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	3,6984	1,32756	7	قوي
العبارة 02	4,2857	1,11339	1	قوي جدا
العبارة 03	4,0952	1,27904	8	قوي
العبارة 04	4,1587	1,12460	3	قوي
العبارة 05	4,2063	1,10947	2	قوي جدا
العبارة 06	4,1429	1,09039	4	قوي
العبارة 07	3,9206	1,23526	5	قوي
العبارة 08	3,8413	1,33448	6	قوي
البعد الكلي	3,7698	1,15642	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

بعد تحليل عبارات البعد الثاني للمحور الأول، الذي يعكس اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول دور المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، تظهر النتائج أن أفراد العينة عبروا عن مستوى مرتفع من الموافقة على مضمون هذه العبارات. وقد بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.7698 من أصل 5، وهو ما يضعه ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، والتي تعبر عن الخيار "موافق"، مما يعكس مستوى عالٍ من التجانس والاتفاق لدى المستجوبين.

أما الانحراف المعياري فقد بلغ 1.15642، مما يشير إلى وجود درجة متوسطة من التباين بين الإجابات، إلا أنه لا يؤثر على الاتجاه العام الذي يظهر توافقاً واضحاً في الآراء حول مضمون هذه العبارات. بناءً على البيانات المقدمة، يمكن ترتيب عبارات البعد الأول للمحور الثاني وفقاً لدرجة موافقة أفراد العينة بشكل تنازلي كما يلي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- **العبارة 02:** حصلت على أعلى متوسط حسابي (4.2857) وأقل انحراف معياري نسبياً (1.11339)، ما يشير إلى وجود إجماع كبير بين أفراد العينة على محتوى هذه العبارة، وترتيبها في المرتبة الأولى يُبرز أهميتها بالنسبة للمتغير المدروس.
 - **العبارة 05:** تأتي في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.2063) وانحراف معياري منخفض نسبياً (1.10947)، مما يدل أيضاً على مستوى عالٍ من الاتفاق بين أفراد العينة.
 - **العبارة 04:** (4.1587) و**العبارة 06** (4.1429) تحتلان المرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي، مما يُظهر تقارباً نسبياً في مستوى الاتفاق المرتفع عليها، ويعكس توافقاً نسبياً في الآراء مع انخفاض التشتت كما يُظهر الانحراف المعياري.
 - بالنسبة للعبارتين **07** و**08:** فقد احتلتا المرتبتين الخامسة والسادسة على التوالي بالمتوسطات الحسابية التالية: (3.9206) و(3.8413)، يتضح وجود مستوى مرتفع من الاتفاق مع تباين ملحوظ، حيث سجلت هذه العبارات انحرافات معيارية أعلى (1.23526 و1.33448 على التوالي)، مما يعكس درجة الانحراف المعياري.
 - **العبارة 01** (3.6984) و**العبارة 03** (4.0952): تأتيان في المرتبتين السابعة والثامنة على التوالي، مع متوسطات أقل نسبياً وانحرافات معيارية مرتفعة نسبياً (1.32756 و1.27904). هذا قد يشير إلى تنوع الآراء واختلاف مستويات الاتفاق حول هذه العبارات.
- ثانياً: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحوكمة
- من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالمحور الثاني: "رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحوكمة"، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للبعدين المشكلين لهذا المحول وهذا كالتالي
- 1. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الأول- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي:**
- وهي موضحة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-14): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول- المحور الثاني

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	3,6984	1,37530	7	قوي

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

العبارة 02	3,7937	1,28463	5	قوي
العبارة 03	3,9048	1,29159	2	قوي
العبارة 04	3,7302	1,31009	6	قوي
العبارة 05	3,8889	1,19287	3	قوي
العبارة 06	4,1905	1,11958	1	قوي
العبارة 07	3,8095	1,18943	4	قوي
البعد الكلي	3,7540	1,10670	–	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

يشير الجدول إلى اتجاهات إجابات عينة الدراسة حول بعد التدقيق الخارجي، حيث تم قياس هذه الاتجاهات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع ترتيب العبارات حسب درجة الموافقة. يمكن تحليل البيانات كما يلي:

– **العبارة 06:** حصلت على أعلى متوسط حسابي (4.1905) وأقل انحراف معياري نسبياً (1.11958)، مما يدل على وجود إجماع قوي وثبات في استجابات العينة حول مضمون هذه العبارة، الأمر الذي يبرز أهميتها ودورها المحوري ضمن المتغير المدروس.

– **العبارة 03:** احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.9048) وانحراف معياري (1.29159)، مما يظهر مستوى قوي من الاتفاق مع تباين بسيط في الإجابات، ما يعكس قيمة هذه العبارة في قياس توجهات العينة.

– **العبارة 05:** جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.8889) وانحراف معياري أقل نسبياً (1.19287)، مما يشير إلى درجة قوية من التجانس والاتفاق بين أفراد العينة على مضمونها.

– **العبارة 07:** جاءت في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.8095) وانحراف معياري منخفض (1.18943)، مما يعكس مستوى توافق جيد بين المشاركين.

– **العبارة 02:** سجلت متوسطاً حسابياً (3.7937) وانحرافاً معيارياً (1.28463)، واحتلت المرتبة الخامسة. هذا يشير إلى وجود درجة متوسطة من الاتفاق مع تباين بسيط في الإجابات.

– **العبارة 04:** جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.7302) وانحراف معياري (1.31009)، مما يدل على تباين أكبر في الإجابات مقارنة بالعبارات الأخرى.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- **العبارة 01:** سجلت أدنى متوسط حسابي (3.6984) مع أعلى انحراف معياري (1.37530)، مما يشير إلى اختلاف أكبر في استجابات العينة حول مضمون هذه العبارة.

بالنسبة للبعد الكلي، فإن المتوسط الحسابي العام بلغ 3.7540، مما يضعه ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي، والتي تشير إلى الخيار "موافق"، ويظهر توجهاً إيجابياً قوياً عام نحو مضمون عبارات هذا البعد.

2. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الثاني- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني: من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة البعد الثاني للمحور الثاني والمتعلقة برقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق التنظيم القانوني، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-15): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الثاني

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	4,1111	0,98556	2	قوي
العبارة 02	3,6825	1,35391	7	قوي
العبارة 03	4,1270	1,05482	1	قوي
العبارة 04	4,0952	1,05821	3	قوي
العبارة 05	3,8095	1,13389	6	قوي
العبارة 06	3,5714	1,26637	8	قوي
العبارة 07	3,9206	1,11155	5	قوي
العبارة 08	3,4603	1,28044	9	قوي
العبارة 09	4,0952	1,14602	4	قوي
البعد الكلي	4,1032	,70229	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

يشير الجدول إلى اتجاهات إجابات عينة الدراسة حول بعد التنظيم القانوني، حيث تم قياس هذه الاتجاهات باستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري مع ترتيب العبارات حسب درجة الموافقة. يمكن تحليل البيانات كما يلي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- العبارة 03: حازت على أعلى متوسط حسابي (4.1270)، مما يشير إلى أعلى مستوى من الموافقة بين المستجوبين. الانحراف المعياري نسبياً منخفض (1.05482)، مما يعكس توافقاً جيداً بين الإجابات واتساقاً في الآراء، ما يعزز أهمية مضمون هذه العبارة.
 - العبارة 01: احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1111) مع انحراف معياري منخفض نسبياً (0.98556)، مما يدل على موافقة مرتفعة وتجانس كبير في استجابات المشاركين.
 - العبارة 04: جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.0952) وانحراف معياري (1.05821)، مما يعكس مستوى عالٍ من الموافقة واتساقاً نسبياً في الإجابات.
 - العبارة 09: حققت متوسطاً حسابياً مماثلاً للعبارة 04 (4.0952) لكنها حلت في المرتبة الرابعة نظراً للانحراف المعياري الأعلى (1.14602)، مما يشير إلى تفاوت طفيف في الاستجابات مقارنةً بالعبارة 04.
 - العبارة 07: سجلت متوسطاً حسابياً (3.9206) واحتلت المرتبة الخامسة مع انحراف معياري (1.11155)، مما يعكس اتفاقاً جيداً مع درجة تباين مقبولة بين المستجوبين.
 - العبارة 05: جاءت في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي (3.8095) وانحراف معياري معتدل (1.13389)، ما يشير إلى موافقة متوسطة مع تباين نسبي في الآراء.
 - العبارة 02: حصلت على متوسط حسابي أقل نسبياً (3.6825) واحتلت المرتبة السابعة مع أعلى انحراف معياري نسبياً بين العبارات المرتفعة (1.35391)، مما يدل على اختلاف كبير في آراء المشاركين حول مضمونها.
 - العبارة 06: سجلت متوسطاً حسابياً منخفضاً نسبياً (3.5714) وحلت في المرتبة الثامنة مع انحراف معياري مرتفع نسبياً (1.26637)، مما يشير إلى تباين كبير في الاستجابات.
 - العبارة 08: جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.4603) وانحراف معياري مرتفع (1.28044)، ما يعكس انخفاضاً نسبياً في مستوى الموافقة مع تباين ملحوظ بين المستجوبين.
- بالنسبة للبعد الكلي، فإن المتوسط الحسابي العام بلغ 4,1032، مما يضعه ضمن الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي، والتي تشير إلى الخيار "موافق"، ويظهر توجهاً إيجابياً قوياً عام نحو مضمون عبارات هذا البعد.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

ثالثاً: نتائج إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثالث:

من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالمحور الثالث: "رقابة المفتشية العامة للمالية ومبادئ الحوكمة"، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابات لكلا الأبعاد الثلاثة المشكلة لهذا المحور، وذلك على النحو التالي:

1. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الأول- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية:

لتوضيح إتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حول رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية، والذي يمثل البعد الأول للمحور الثالث، سيتم عرض وتحليل إجابات عينة الدراسة من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-16): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على الفقرات المرتبطة بالبعد الأول- المحور الثالث

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	3,8730	1,18447	6	قوي
العبارة 02	3,8254	1,02453	7	قوي
العبارة 03	3,9048	1,18749	5	قوي
العبارة 04	3,8095	1,13389	8	قوي
العبارة 05	4,1587	1,05044	1	قوي
العبارة 06	4,1111	1,13750	2	قوي
العبارة 07	4,0159	1,12869	3	قوي
العبارة 08	3,9206	1,12596	4	قوي
البعد الكلي	3,8968	,99660	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

يشير الجدول إلى اتجاهات استجابات عينة الدراسة تجاه مبدأ الإفصاح والشفافية، حيث تم قياسها باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى ترتيب العبارات وفقاً لدرجة الموافقة عليها. تحليل الجدول يشمل النقاط التالية:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- **العبارة 05:** سجلت أعلى متوسط حسابي (4.1587)، مما يشير إلى درجة موافقة مرتفعة جداً من العينة على محتوى هذه العبارة. الانحراف المعياري (1.05044) منخفض نسبياً، مما يعكس استقراراً واتساقاً في استجابات المشاركين.
 - **العبارة 06:** احتلت المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.1111)، مما يعكس أيضاً مستوى عالٍ من الموافقة. الانحراف المعياري (1.13750) يشير إلى وجود بعض التفاوت بين الإجابات ولكنه يظل معتدلاً.
 - **العبارة 07:** جاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.0159) وانحراف معياري (1.12869)، مما يعكس موافقة مرتفعة مع درجة تفاوت منخفضة نسبياً.
 - **العبارة 08:** متوسط حسابي (3.9206) مع انحراف معياري (1.12596) جعلها تحتل المرتبة الرابعة. هذا يُظهر توازناً بين الموافقة والتفاوت في الإجابات.
 - **العبارة 03:** حصلت على متوسط حسابي (3.9048) وانحراف معياري (1.18749)، مما يضعها في المرتبة الخامسة. تشير هذه القيم إلى درجة موافقة جيدة مع تباين معتدل.
 - **العبارة 01:** سجلت متوسطاً حسابياً (3.8730) وانحرافاً معيارياً (1.18447)، مما جعلها في المرتبة السادسة. تشير هذه القيم إلى درجة موافقة متوسطة إلى مرتفعة مع تفاوت طفيف في الإجابات.
 - **العبارة 02:** جاءت في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي (3.8254) وانحراف معياري (1.02453)، مما يشير إلى موافقة قوية مع تباين منخفض نسبياً.
 - **العبارة 04:** حازت على أقل متوسط حسابي نسبياً (3.8095) وانحراف معياري (1.13389)، مما يضعها في المرتبة الثامنة. يشير ذلك إلى أدنى مستوى من الموافقة مع تباين مقبول.
- بالنسبة للبعد الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي (3.8968) يشير إلى درجة موافقة عامة مرتفعة على جميع العبارات. أما الانحراف المعياري الإجمالي (0.99660) يعكس استقراراً كبيراً في استجابات العينة، مما يعزز موثوقية النتائج.
2. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الثاني- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية وحماية حقوق أصحاب المصلحة: من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالبعد الثاني للمحور الثالث والمتعلقة برقابة المفتشية العامة للمالية وحماية حقوق أصحاب المصلحة، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في الجدول الموالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (4-17): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثاني للمحور الثالث

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	3,9524	1,09881	2	قوي
العبارة 02	3,7581	1,09672	6	قوي
العبارة 03	3,9206	1,09694	3	قوي
العبارة 04	3,8413	1,08072	4	قوي
العبارة 05	3,9841	1,00791	1	قوي
العبارة 06	3,8413	1,18057	5	قوي
العبارة 07	3,6667	1,24434	7	قوي
البعد الكلي	3,8095	1,02952	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

يشير الجدول إلى اتجاهات استجابات عينة الدراسة تجاه بعد مبدأ حماية أصحاب المصلحة، حيث تم قياسها باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى ترتيب العبارات وفقاً لدرجة الموافقة عليها. تحليل الجدول يشمل النقاط التالية:

- **العبارة 05:** حصلت على أعلى متوسط حسابي (3.9841)، مما يدل على أكبر توافق بين أفراد العينة حول محتواها. الانحراف المعياري (1.00791) منخفض نسبياً، مما يشير إلى تباين محدود بين استجابات العينة، وهو ما يعزز قوتها وإجماع المشاركين.
- **العبارة 01:** جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.9524) وانحراف معياري (1.09881)، ما يشير إلى مستوى عالٍ من الموافقة مع تباين مقبول بين الإجابات
- **العبارة 03:** احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.9206) وانحراف معياري (1.09694)، ما يعكس مستوى جيداً من الاتفاق واتساقاً في استجابات المشاركين.
- **العبارة 04:** احتلت المرتبة الرابعة حيث سجلت متوسطاً حسابياً (3.8413) مع انحراف معياري أقل نسبياً (1.08072)، مما يدل على درجة متوسطة إلى مرتفعة من الاتفاق مع استقرار ملحوظ في الإجابات.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

- العبارة 06: جاءت بالمرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (3.8413) أيضاً، ولكن بانحراف معياري أعلى (1.18057) مقارنةً بالعبارة 04، مما يشير إلى توافق مشابه مع تفاوت أكبر في الآراء.
 - العبارة 02: احتلت المرتبة السادسة حصلت على متوسط حسابي (3.7581) مع انحراف معياري معتدل (1.09672)، مما يظهر موافقة متوسطة ومستوى تباين معتدل في استجابات المشاركين
 - العبارة 07: جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.6667) وانحراف معياري مرتفع نسبياً (1.24434)، مما يدل على تفاوت ملحوظ في الآراء ومستوى أقل من الاتفاق مقارنةً بباقي العبارات.
- بالنسبة للبعد الكلي فقد بلغ متوسطه الحسابي العام (3.8095) يشير إلى توافق مرتفع عموماً بين المشاركين على مضمون العبارات. أما الانحراف المعياري الإجمالي (1.02952) يعكس استقراراً نسبياً في استجابات العينة، مما يبرز اتساق التوجه العام

3. نتائج إجابات أفراد العينة للبعد الثالث- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية وحماية المال العام: من أجل توضيح نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة عن الفقرات المرتبطة بالبعد الثالث للمحور الثالث والمتعلقة برقابة المفتشية العامة للمالية وحماية المال العام، وجب عرض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4-18): نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة على البعد الثالث للمحور الثالث

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب العبارة	إتجاه العبارة
العبارة 01	3,8413	1,13885	3	قوي
العبارة 02	3,9683	1,13547	2	قوي
العبارة 03	3,8095	1,11958	4	قوي
العبارة 04	4,0159	1,11431	1	قوي
العبارة 05	3,6984	1,33965	5	قوي
البعد الكلي	3,7698	1,09921	-	قوي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ومخرجات برنامج SPSS .

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

تحليل هذا الجدول يشير إلى اتجاهات استجابات عينة الدراسة حول مضمون البعد الثالث للمحور الثالث المتعلق برقابة المفتشية العامة للمالية وحماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية، مع تسليط الضوء على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لترتيب هذه العبارات. النقاط الرئيسية للتحليل كالتالي:

– **العبارة 04:** حققت أعلى متوسط حسابي (4,0159)، مما يشير إلى مستوى مرتفع من الموافقة بين المشاركين. أما الانحراف المعياري (1,11431) منخفض نسبياً، مما يعكس اتساقاً ملحوظاً في الإجابات وتوافقاً جيداً بين أفراد العينة.

– **العبارة 02:** جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3,9683) وانحراف معياري (1,13547)، مما يعكس موافقة مرتفعة نسبياً مع درجة جيدة من الاتساق في الإجابات.

– **العبارة 01:** احتلت المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3,8413) مع انحراف معياري معتدل (1,13885). هذا يعبر عن درجة متوسطة إلى مرتفعة من الموافقة مع تباين بسيط بين آراء المستجوبين.

– **العبارة 03:** سجلت متوسط حسابي (3,8095) واحتلت المرتبة الرابعة. يشير ذلك إلى موافقة متوسطة إلى مرتفعة مع انحراف معياري (1,11958) منخفض نسبياً يعكس تماسكاً في الإجابات.

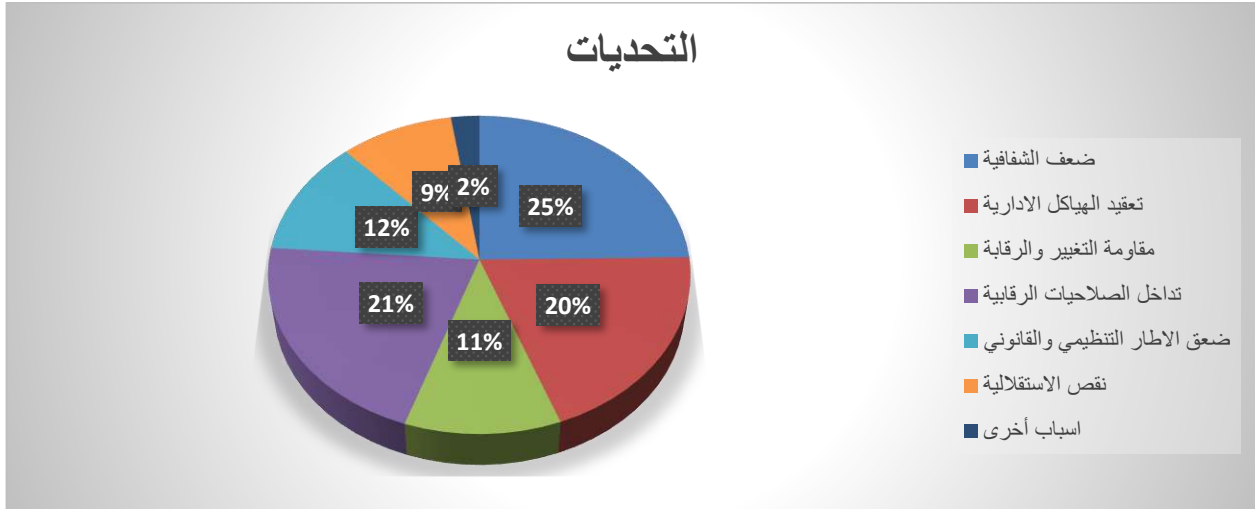
– **العبارة 05:** جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3,6984) مع أعلى انحراف معياري (1,33965) بين العبارات، مما يُظهر مستوى أقل من الاتفاق وتفاوتاً أكبر في استجابات العينة.

بالنسبة للبعد الكلي فقد بلغ المتوسط الحسابي العام (3,7698)، مما يشير إلى مستوى اتفاق عام مرتفع بين أفراد العينة على مضمون العبارات. أما الانحراف المعياري الكلي (1,09921) يعكس استقراراً نسبياً في استجابات العينة مع وجود تباينات طفيفة.

رابعاً: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول المحور الرابع: تحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيلها لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية: حسب إجابات الباحثين فإنه وفي إطار تفعيلها للحوكمة تواجه المفتشية العامة للمالية في الجزائر تحديات متعددة في عمليات تفتيش ورقابة المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي تؤثر على كفاءة وفعالية دورها الرقابي. يمكن تلخيص أبرز هذه التحديات في الشكل الموالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الشكل رقم 4-7: تحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيلها لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على إجابات أفراد العينة

يظهر من خلال الشكل السابق بأن المفتشية العام للمالية وفي إطار محاولة تفعيلها لحوكمة الشركات الاقتصادية العمومية تواجه العديد من التحديات، يمكن عرضها كما يلي:

1. **ضعف الشفافية والمعلومات المتاحة:** أكد 25% من المبحوثين بأن المفتشية تعاني من صعوبة في الحصول على بيانات دقيقة ومحدثة حول أداء المؤسسات الاقتصادية. هذا النقص في الشفافية يعيق عمليات التفتيش ويحد من قدرتها على تقييم الأداء بشكل شامل، مما يساهم في عدم القدرة الكافية في تفعيل عمليات التدقيق الداخلية والخارجية وهذا ما ينعكس على الحوكمة بشكل مباشر.

2. **تعقيد الهياكل الإدارية:** أشار 20% من المبحوثين أن المؤسسات الاقتصادية تتميز بهياكل إدارية معقدة، مما يجعل من الصعب تتبع العمليات المالية والإدارية. هذا التعقيد يؤدي إلى صعوبة الكشف عن التجاوزات أو سوء الإدارة. وبالتالي ينعكس سلباً على عمليات الإفصاح.

3. **مقاومة التغيير والرقابة:** تواجه المفتشية مقاومة من بعض المؤسسات الاقتصادية التي قد ترى في الرقابة تدخلاً في استقلاليتها. هذه المقاومة تعيق تنفيذ التوصيات والإصلاحات التي تهدف إلى تحسين حوكمة هذه المؤسسات. وهذا ما أشار إليه 11% من المبحوثين.

4. **تداخل الصلاحيات الرقابية:** أكد 21% من المبحوثين على وجود أجهزة رقابية متعددة، وهذا ما يؤدي أحياناً إلى تداخل في الصلاحيات، وتضارب في بعض التقارير، مما يضعف التنسيق بين الجهات الرقابية ويؤثر على فعالية عمليات التفتيش، وهذا بدوره ينقص من درجة حوكمة المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

5. **ضعف الإطار القانوني والتنظيمي:** اتفق 12% من المبحوثين أن الإطار القانوني الحالي قد لا يكون كافياً لدعم تطبيق الحوكمة بشكل فعال، حيث تحتاج المؤسسات العمومية الاقتصادية إلى قوانين وتشريعات واضحة ومحدثة تعزز من فاعلية الحوكمة ورقابة درجة تطبيقها.

6. **نقص الاستقلالية:** أكد 09% من المبحوثين بأن نقص الاستقلالية الفعلية في نشاط المفتشية من أهم العراقيل التي تواجهها في عملياتها الرقابية لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية العمومية، مما يتطلب إعادة النظر في هذا الخصوص.

تعتبر هذه الأسباب أهم التحديات التي اتفق عليها أغلب المبحوثين والتي تشكل عراقيل في قيامهم بعمليات الرقابة والتفتيش والتي تهدف بشكل أساسي إلى الرقي بالمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتفعيل حوكمتها، إلا أنه تمت الإشارة إلى بعض العراقيل الثانوية، كضعف دورات التكوين والتدريب، نقص الكادر البشري، وأيضاً الحاجة إلى استخدام التكنولوجيا لتسهيل العمل. بالإضافة إلى مشكل عدم قدرة المفتشية للتوجه نحو القضاء بل الاكتفاء بتقديم تقارير فقط وهو وما يشكل ضعفاً في إجراءاتها نحو عمليات الفساد وحماية المال العام.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم إجراء اختبار لكل الفرضيات التي تم تأسيسها بناء على محاور الاستبيان، ومن أجل اختبار هذه الفرضيات سيتم الاعتماد على اختبار (T) لعينة واحدة (*One sample T- Test*)، سيتم الاعتماد على تحليل نتائج المحور الثاني من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان، ويستوجب في هذا السياق وضع الأسس التي تبني عليها تلك القرارات للنتائج المتحصل عليها، وتكون المحاور إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواه إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، وتكون الفقرات سلبية أي أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية، بالإضافة إلى الاعتماد على المتوسطات الحسابية.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى:

من أجل اختبار الفرضية الأولى والتي تسعى لمعرفة طبيعة العلاقة بين رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الداخلية للحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، قمنا بتقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كالتالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الأولى: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع والتي كان عدد عباراته 09 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t-test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الاحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (4-19): اختبار T-TEST للمحور الأول- البعد الأول- رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس

الإدارة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T-test	مستوى الدلالة	الدلالة
للمحور الأول- البعد الأول- رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة	4,0079	0,94822	8.437	0.000	دال

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع اذ قدر بـ 4.0079 كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 8.437. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني للمحور الأول، والتي كان عدد عباراته 08 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t -test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الاحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (4-20): اختبار T-TEST للبعد الثاني - المحور الأول: رقابة المفتشية العام للمالية والتدقيق

الداخلي

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T-test	مستوى الدلالة	الدلالة
البعد الثاني - المحور الأول: رقابة المفتشية العام للمالية والتدقيق الداخلي	3,7698	1,15642	5,284	0.000	دال

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العام للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع إذ قدر بـ 3.7698، كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 5.284. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: من أجل اختبار الفرضية الثانية والتي تسعى لمعرفة طبيعة العلاقة بين إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحكومة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، قمنا بتقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كالتالي:

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثانية: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات البعد الأول – المحور الثاني- والتي كان عدد عباراته 07 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t -test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الاحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار

الجدول رقم (4-21): اختبار T-TEST البعد الأول- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق

الخارجي

الدلالة	مستوى الدلالة	T-test	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثانية
دال	0.000	5.407	1.106	3.37540	البعد الأول- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع اذ قدر بـ 3.37540، كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 5.407. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني- المحور الثاني- والتي كان عدد عباراته 09 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t -test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الإحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (4-22): اختبار T-TEST البعد الثاني- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم

القانوني

اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	مستوى الدلالة	الدلالة
البعد الثاني- المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني	4.1032	0.702	12.468	0.000	دال

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع اذ قدر بـ 4.1032، كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 12.468. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة: من أجل اختبار الفرضية الثالثة والتي تسعى لمعرفة طبيعة العلاقة بين إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، قمنا بتقسيمها إلى ثلاث فرضيات جزئية كالتالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

1. اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية. والانحراف المعياري لعبارات البعد الأول - المحور الثالث- والتي كان عدد عباراته 8 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t -test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الإحصائية لهذه الفرضية كالتالي:
- H_0 : لا توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.
- H_1 : لا توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار

الجدول رقم (4-23): اختبار T-TEST البعد الأول- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ

الإفصاح والشفافية

اختبار الفرضية الجزئية الأولى للفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	مستوى الدلالة	الدلالة
البعد الأول- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية الإفصاح والشفافية	3.8968	0.809	7.143	0.000	دال

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع إذ قدر بـ 3.8968، كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 7.143. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

2. اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة تم حساب كل من المتوسطات الحسابية. والانحراف المعياري لعبارات البعد الثاني- المحور الثالث- والتي كان عدد عباراته 07 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t -test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الإحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (4-24): اختبار T-TEST البعد الثاني- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ

حماية حقوق أصحاب المصلحة

اختبار الفرضية الجزئية الثانية للفرضية الفرعية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T-test	مستوى الدلالة	الدلالة
البعد الثاني- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة	3,8095	1,02952	6,241	0.000	دال

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع اذ قدر بـ 3,8095، كما أن قيمة T - TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 6,241. بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05، ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

3. اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة: تم حساب كل من المتوسطات الحسابية. والانحراف المعياري لعبارات البعد الثالث- المحور الثالث- والتي كان عدد عباراته 05 عبارات، بالإضافة إلى إجراء اختبار t-test لعينة واحدة، وكانت الصياغة الإحصائية لهذه الفرضية كالتالي:

H_0 : لا توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

H_1 : توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (4-25): اختبار T-TEST البعد الثالث- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام

الدلالة	مستوى الدلالة	T-test	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اختبار الفرضية الجزئية الثالثة للفرضية الفرعية الثالثة
دال	0.000	5,559	1,09921	3,7698	البعد الثالث- المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام

المصدر: إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS

تظهر نتائج الجدول السابق بأن قيمة المتوسط الحسابي لبعد رقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية حقوق المال العام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مرتفع إذ قدر بـ 3,7698، كما أن قيمة T-TEST معنوية إذ قدرت قيمتها بـ 5,559 بمستوى معنوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وبهذا نرفض فرضية العدم H_0 التي تنص بأنه لا توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05. ونقبل فرضية البديل H_1 التي تؤكد بأنه توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية لرقابة المفتشية العامة للمالية ومبدأ حماية المال العام في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة 0.05.

المبحث الثالث: مناقشة نتائج الدراسة

تم من خلال المبحث السابق عرض مختلف النتائج الإحصائية المتوصل إليها من خلال عملية تحليل نتائج الاستبيان، ومن خلال هذا المبحث سيتم مناقشتها، عبر مناقشة النتائج المتعلقة بدور رقابة المفتشية العامة للمالية في تفعيل آليات الحوكمة الداخلية والخارجية، بالإضافة الى دورها في تفعيل مبادئ الحوكمة، وأهم التحديات التي تواجهها في ذلك.

المطلب الأول: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بدور المفتشية العامة للمالية في تفعيل آليات

الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية

أظهرت نتائج الاستبيان وفق آراء عينة الدراسة الدور الحيوي الذي تؤديه المفتشية العامة للمالية في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية. أكد المشاركون أن عمليات التفتيش المتكررة والمفاجئة تسهم في رفع كفاءة الأداء الإداري عبر تحسين إدارة الموارد المالية والبشرية وتقليل الهدر المالي، مما يعزز الإنتاجية ويقوي دور مجلس الإدارة في تحقيق أهدافه. كما أشاروا إلى أن المفتشية تسهم في ضمان العدالة والمساواة بين أعضاء مجلس الإدارة، إلى جانب تقديم التقارير بشفافية، وهي عناصر أساسية لتعزيز الثقة داخل المؤسسات العمومية وتحقيق التفاعل الفعال بين الأعضاء.

وبيّنت النتائج أن المفتشية لها دور رئيسي في تعزيز المساءلة عن المخالفات المالية، مما يدفع مجالس الإدارة إلى الالتزام بأعلى معايير الحوكمة. كما أكد المشاركون على أهمية التوجيهات التي تقدمها المفتشية في دعم مجالس الإدارة بمعلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات استراتيجية تحسن تخصيص الموارد وتعزز الأداء المؤسسي. بالإضافة إلى ذلك، أشارت آراء العينة إلى أن الالتزام بتوصيات المفتشية يسهم في تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسات، مما يقلل من اعتمادها على الدعم الحكومي ويعزز استدامتها الاقتصادية.

هذه النتائج تعكس بوضوح الدور الإيجابي للمفتشية في تمكين مجلس الإدارة من أداء مهامه بفعالية، عبر الرقابة والمساءلة والشفافية، مما يسهم في تحسين كفاءة المؤسسات العمومية الاقتصادية وتعزيز أدائها المستدام.

– بالنسبة للتدقيق الداخلي فقد أكدت نتائج الاستبيان، بناءً على آراء المبحوثين، الدور المحوري الذي تؤديه المفتشية العامة للمالية في تعزيز التدقيق الداخلي داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية. شدد المبحوثون على أن وجود هيكل تنظيمي واضح يُعد أساساً لضمان فعالية عمليات الرقابة، ويساهم في تقييم فعالية التدقيق الداخلي ومراقبة

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

الأداء، مما يحد من الهدر المالي ويعزز الكفاءة. وأبرزت النتائج حرص المفتشية على ضمان استقلالية المدقق الداخلي وموضوعية تقاريره، وهو ما يدعم النزاهة والشفافية في الإدارة المالية ويعزز الثقة في عمليات الرقابة.

كما أشار المبحوثين إلى أن المفتشية تُولي أهمية كبيرة لإدارة المخاطر والالتزام بالمعايير الدولية، مما يعزز تنافسية المؤسسات الاقتصادية العمومية. ويُعد التعاون بين المفتشية والمدقق الداخلي عنصراً رئيسياً في رفع كفاءة العمليات الرقابية وتطوير بيئة عمل متجانسة تحقق أهداف الحوكمة المالية بفعالية. هذه النتائج تؤكد أن المفتشية العامة للمالية تشكل ركيزة أساسية لتحسين الأداء المؤسسي ودعم التنمية الاقتصادية المستدامة.

– **فيما يخص التدقيق الخارجي** تبرز نتائج الاستبيان الدور المركزي الذي تؤديه المفتشية العامة للمالية في تعزيز التدقيق الخارجي داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، مما يساهم في تحقيق الرقابة الفعالة وتعزيز الحوكمة المالية. تأثير المفتشية في ضمان استقلالية المدقق الخارجي يمثل عنصراً حاسماً لترسيخ الثقة والمصادقية في العمليات الرقابية. علاوة على ذلك، فإن عمليات التفتيش التي تنفذها المفتشية تُعزز من مصداقية المدقق الخارجي، ما يُمكن المؤسسات من اتخاذ قرارات مالية مستنيرة تُخفف المخاطر وتعزز الأداء. ومن خلال دعم تنفيذ الإجراءات التصحيحية بناءً على تقارير التدقيق الخارجي، تُساهم المفتشية في معالجة الثغرات وتحسين استغلال الموارد المالية. كما يُعد تبادل المعلومات بشفافية بين المفتشية والمدقق الخارجي ركيزة أساسية لرفع كفاءة العمل الرقابي وتعزيز التكامل بين جهود الطرفين. تبرز نتائج الاستبيان أيضاً وجود آليات واضحة تُنظم العلاقة بين المفتشية والمدقق الخارجي، مما يقلل من التداخل ويعزز التعاون المؤسسي. وبالاعتماد على تقارير المفتشية، يحقق المدقق الخارجي نتائج أكثر دقة وكفاءة في عمليات التدقيق، بينما يؤدي التأكيد على تطبيق التوصيات إلى تحسين الأداء المؤسسي وضمان تحقيق الأهداف الاقتصادية بكفاءة عالية. هذه النتائج تؤكد أن المفتشية العامة للمالية تُعتبر أداة استراتيجية في تعزيز التدقيق الخارجي.

– **التنظيم القانوني:** أكدت نتائج الاستبيان وفق آراء المبحوثين الدور الهام الذي تؤديه المفتشية العامة للمالية في تفعيل الإطار القانوني لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية. أظهر المبحوثين إجماعاً قوياً على أهمية مساهمة المفتشية في وضع تنظيمات دقيقة وآليات رقابية واضحة لتعزيز الالتزام بمبادئ الحوكمة. كما أفادوا بأن المفتشية تلعب تؤدي دوراً حيوياً في تحديث القوانين المنظمة للحوكمة لتواكب التطورات العالمية، مما يعكس وعيها بضرورة مجاراة التحولات الاقتصادية والتشريعية الدولية. وأبرزت آراء المشاركين أهمية التقييم الدوري الذي تقوم به المفتشية لضمان استجابة القوانين للتحديات المعاصرة.

وأشار المبحوثين إلى أن المفتشية العامة تتابع ممارسات الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية بدقة، مما يساهم في تعزيز الشفافية والعدالة. كما أوضحوا أن التعاون الذي تقيمه المفتشية مع الأطراف الرقابية الأخرى يعزز

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

من جودة القوانين المنظمة للحكومة ويضمن تكامل الجهود الرقابية. كما أثنى المشاركون على استقلالية المفتشية العامة للمالية، باعتبارها عاملاً حاسماً في إرساء مبادئ الحوكمة بعيداً عن أي تأثيرات خارجية قد تؤثر على نزاهة عمليات الرقابة.

وأكدت آراء الباحثين على أن دورية عمليات التفتيش التي تنفذها المفتشية توفر فرصة هامة لاكتشاف نقاط الضعف في الإطار القانوني وتقديم التوصيات المناسبة لتحديثه. هذه النتائج، المستخلصة من إجماع الباحثين، تعكس بوضوح الدور الاستراتيجي الذي تلعبه المفتشية في تحسين الإطار القانوني لحوكمة المؤسسات، وتعزيز التنمية المستدامة للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بدور المفتشية العامة للمالية في تفعيل مبادئ

الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية

- فيما يخص الإفصاح والشفافية: أكدت نتائج الاستبيان، استناداً إلى آراء عينة الدراسة، الدور الإيجابي للمفتشية العامة للمالية في تعزيز الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية. أجمع الباحثون على أن إلزام المفتشية للمؤسسات بنشر تقاريرها الدورية يعد خطوة أساسية في تحسين الشفافية وتمكين مختلف الأطراف من الوصول إلى المعلومات بسهولة. هذا يعكس أهمية الإفصاح كركيزة رئيسية لتعزيز الثقة المؤسسية بين المستثمرين وأصحاب المصلحة.

وأبرز الباحثون أن المفتشية تؤدي دوراً رئيسياً في إلزام المؤسسات بالامتثال للمعايير الوطنية والدولية في إعداد تقاريرها المالية، مما يساهم في رفع جودة التقارير وتعزيز مصداقيتها. هذه النتيجة تستند إلى ممارسات الحوكمة التي تؤكد أن الامتثال للمعايير الدولية يعزز من الثقة والشفافية في التعاملات المالية. بالإضافة إلى ذلك، أشاد المشاركون بأثر عمليات التفتيش على تحسين جودة القوائم المالية، حيث تساهم جهود المفتشية في معالجة الأخطاء واكتشاف نقاط القصور لتقديم تقارير دقيقة تعكس الواقع المالي.

كما دلت إجابات الباحثين على أهمية التوصيات التي تقدمها المفتشية لتحسين إعداد القوائم المالية، مما يعكس فاعليتها في توفير دعم عملي ومباشر للمؤسسات. كذلك أكد الباحثون أنهم يسعون لتفعيل سرعة الوصول إلى المعلومات المالية بالنسبة لمختلف الأطراف، وهي خطوة حاسمة لتمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ قراراتهم بسرعة وكفاءة، مما يعزز من قدرة المؤسسات على الاستجابة لاحتياجات السوق.

الفصل الرابع: الإطار التطبيقي للدراسة

وبيّنت النتائج أن لجان التفتيش والحرص على كفاءتهم يُسهم في تحديد نقاط الضعف في القوائم المالية ومعالجتها، مما يرفع من مستوى الامتثال لقواعد الإفصاح والشفافية. وأجمع المبحوثين على أن عمليات التفتيش الدائمة ترفع درجة الالتزام بتلك القواعد، حيث ينعكس ذلك في تحسين الأداء المالي والإداري للمؤسسات. كما أشاروا إلى أهمية وجود سند قانوني يُنظم عمل المفتشية، مما يعزز من استقلاليتها وفعاليتها في تنفيذ مهامها الرقابية بحيادية.

أكدت نتائج الاستبيان، استناداً إلى آراء عينة الدراسة، على الدور الحاسم للمفتشية العامة للمالية في ضمان حماية حقوق أصحاب المصلحة وتعزيز الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية. أشار المشاركون إلى أن وجود قواعد واضحة تُشرف عليها المفتشية يضمن حفظ حقوق كافة الأطراف ويضع إطاراً تنظيمياً يرسخ الثقة داخل المؤسسات. والتي تلعب دوراً جوهرياً في تحسين آليات الحوكمة وحماية مصالح أصحاب المصلحة وفقاً لمعايير واضحة ودقيقة.

وأكدت العينة أن كفاءة مفتشي المفتشية تُسهم بشكل كبير في اكتشاف حالات تضارب المصالح ومعالجتها، وهو ما يضمن نزاهة التعاملات داخل المؤسسات، ويجد من الانحرافات المالية والإدارية. كذلك، أثنى المبحوثين على فعالية عمليات التفتيش الدورية التي تقلل من النزاعات بين الأطراف المختلفة، مما يخلق بيئة عمل مستقرة ومنتجة. وشدد المشاركون على أن استقلالية المفتشية تُعد عنصراً جوهرياً يمكنها من وضع حلول موضوعية وفعالة لمعالجة مشكلات أصحاب المصلحة، بعيداً عن أي تأثيرات خارجية قد تعيق عملية صنع القرار. بالإضافة إلى ذلك، أكدوا على أن التعاون المستمر بين المفتشية والمؤسسات العمومية يُسهم في حل النزاعات في الوقت المناسب، مما يعزز من سرعة الاستجابة للمشكلات المالية والإدارية.

أكدت نتائج الدراسة، بناءً على آراء عينة البحث، أن المفتشية العامة للمالية تساهم بشكل إيجابي في حماية المال العام من خلال مجموعة من الآليات الفعالة. أوضحت العينة أن عمليات التفتيش الدورية تمثل أحد أهم أدوات المفتشية، حيث تُمكن جميع المساهمين، بغض النظر عن طبيعتهم، من الوصول إلى معلومات دقيقة ومفصلة حول أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية، مما يدعم الشفافية ويعزز الرقابة على الموارد العامة مما يقلل من فرص الفساد وسوء الإدارة. بالإضافة إلى ذلك، أكدت العينة على أن استقلالية المفتشية تُعد عنصراً بالغ الأهمية في حل النزاعات بين المساهمين بفعالية وحيادية، مما يساهم في استقرار المؤسسات وتعزيز استخدامها الرشيد للموارد.

هذه النتائج تبرز أهمية الدور الذي تقوم به المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام، من خلال تعزيز الشفافية، ضمان المساءلة، ودعم استدامة المؤسسات العمومية الاقتصادية بما يتماشى مع مبادئ الحوكمة الرشيدة.

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الدراسة المتعلقة بتحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيل

الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية

أظهرت الدراسة أن المفتشية العامة للمالية تواجه تحديات متعددة تُعيق تحقيق الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية. أكد المبحوثين أن ضعف الشفافية وصعوبة الوصول إلى بيانات دقيقة يُضعف عمليات الرقابة والتدقيق، في حين أن تعقيد الهياكل الإدارية يزيد من صعوبة تتبع العمليات والكشف عن التجاوزات. كما لفتوا إلى مقاومة بعض المؤسسات للإصلاح والرقابة، مما يحد من تنفيذ التوصيات.

أشار المستجوبون أيضاً إلى أن تداخل الصلاحيات بين الأجهزة الرقابية يخلق تضارباً في التقارير ويؤثر سلباً على التنسيق، بينما يؤكدون أن الإطار القانوني الحالي غير كافٍ لدعم تطبيق الحوكمة بفعالية. بالإضافة إلى ذلك، أوضح المبحوثين أن نقص الاستقلالية الفعلية للمفتشية يُعد تحدياً رئيسياً يعوق حيادية الرقابة.

عبر المبحوثين أيضاً عن مجموعة من العوامل الأخرى التي تحول دون التقدم في تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات العمومية الاقتصادية والمتعلقة بتأخر وضع ميثاق قوي للحوكمة والحرص على تنفيذه ليكون مساهماً للتطورات العالمية. بالإضافة إلى ضعف التعاون مع الدول الرائدة في ذلك لتفعيلها بشكل أحسن.

لتجاوز هذه التحديات، تتطلب معالجة القضايا تعزيز التشريعات، تحسين الموارد البشرية، واعتماد التكنولوجيا الحديثة، مع تشجيع ثقافة التعاون الداخلي لدعم تطبيق الحوكمة بشكل فعال.

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل تقديم الإطار التطبيقي للدراسة، الذي قام بدراسة دور المفتشية العامة للمالية في تحقيق حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من الجانب التطبيقي. ت ضمن هذا الفصل عرض الإطار المنهجي للدراسة من خلال تفصيل مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى توضيح الأداة المستخدمة واختبار صلاحيتها. بعد ذلك، تم عرض وتحليل النتائج الإحصائية المستخلصة باستخدام برنامج SPSS، ثم اختبار الفرضيات المطروحة، وختاماً تم مناقشة النتائج المتوصل إليها وتقديم الرؤى المستخلصة لدور المفتشية في تعزيز الحوكمة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية بالجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

أولاً: خلاصة الدراسة:

تعد المؤسسات العمومية الاقتصادية ركيزة أساسية في بنية الاقتصاديات، حيث تسهم بشكل فعال في إدارة الصناعات الاستراتيجية، مما جعلها محور اهتمام بالغ خاصة فيما يتعلق بتحسين تسييرها والارتقاء بمستويات كفاءتها. وكما أظهرت هذه الدراسة، فقد حظيت المؤسسات العمومية الاقتصادية في الجزائر باهتمام كبير، انعكس في سلسلة من الإصلاحات التي خضعت لها عبر العقود، استجابةً للظروف التي فرضتها كل حقبة زمنية. ونظراً لطبيعة دورها في إدارة المال العام واستثماره، تم إخضاعها لمقتضيات القانون العام وفرض رقابة عمومية عليها، عبر أجهزة متخصصة مثل مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.

وجدير بالذكر أن الرقابة العمومية لا تقتصر مهمتها على الكشف عن الاحتيال المالي داخل هذه المؤسسات، بل تتجاوز ذلك إلى أبعاد أعمق، حيث تساهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز الكفاءة التشغيلية، بالإضافة إلى دعم تفعيل مبادئ الحوكمة داخل هذه المؤسسات.

أما حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، فقد كانت ولا تزال من القضايا التي تحظى باهتمام بالغ من قبل المشرع الجزائري والباحثين وغيرهم من الأطراف المعنية، باعتبارها مساراً استراتيجياً يهدف إلى رفع الكفاءة وتعزيز قدرة المؤسسات على مواكبة التحولات العالمية المتسارعة. وفي هذا السياق، تم تكليف جهات الرقابة العمومية، مثل المفتشية العامة للمالية، بمهمة الإشراف على تطبيق الحوكمة، لما لها من علاقة مباشرة بتفعيل مبادئها.

وفي إطار هذه الدراسة، تم دراسة إشكالية تحليل الدور الذي تضطلع به المفتشية العامة للمالية، باعتبارها واحدة من أهم هيئات الرقابة العمومية في الجزائر، في دعم حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية. وقد أفضت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية التي سيتم استعراضها لاحقاً، بهدف تسليط الضوء على الأثر الفعلي لهذه الهيئة في تعزيز مبادئ الحوكمة وتحقيق الكفاءة المؤسسية.

ثانياً: النتائج العامة للدراسة:

ولقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع سواء من الجانب النظري والتطبيقي إلى جملة من النتائج، يمكن إدراجها كما يلي:

1. نتائج الدراسة النظرية والتحليلية:

تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:

الخاتمة

- إن وضعية المؤسسات العمومية الاقتصادية الحالية كانت نتاج تضافر العديد من الجهود، حيث عرفت العديد من الإصلاحات بما يتوافق ومتطلبات كل فترة؛
- تعتبر المؤسسات العمومية الاقتصادية جزء محوري في الاقتصاد الوطني، خاصة وأنها مسؤولة عن الاستثمار في القطاعات الحيوية على غرار الطاقة؛
- من بين أهم النقاط التي لاتزال تثير النقاش فيما يخص المؤسسات العمومية الاقتصادية هي ازدواجية القانون الخاضعة له، وإشكالية فعلية استقلاليتها؛
- إن الطبيعة العمومية والاقتصادية للمؤسسات العمومية الاقتصادية شكل لها تحديا فيما يخص التعارض بين هدي الربحية وتحقيق المنفعة العامة عن طريق تحقيق الأهداف الاجتماعية؛
- على غرار مختلف المؤسسات المملوكة للدولة كليا أو جزئيا تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لرقابة عمومية من خلال مجموعة من الأجهزة تتمثل أساسا في المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة؛
- تعتبر رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة رقابة مباشرة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي تهدف إلى حماية المال العام؛
- تشكيلة المفتشية العامة للمالية ومختلف المهام المنوطة لها تساهم في الرفع من كفاءتها الرقابية مما يعزز الدور المسند إليها؛
- لا تعتبر الجزائر في منأى عن التغيرات العالمية، حيث سعت إلى مسايرتها، وفي هذا الإطار عملت على وضع أساس رصين لتفعيل حوكمة مؤسساتها من خلال ميثاق الحوكمة الصادر سنة 2009؛
- رغم المجهودات التي تبذلها الجزائر في إطار ترسيخ الحكم الرشيد إلا أن ميثاق الحوكمة يعرف ضعفا في التطبيق حسب العديد من الدراسات السابقة مما يتطلب إعادة النظر في شأنه؛
- إن ضعف الحوكمة دفع الهيئات المسؤولة إلى تعزيز الرقابة العمومية من أجل تحسين حوكمة المؤسسات وخاصة المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال هيئات الرقابة العمومية وعلى رأسهم المفتشية العامة للمالية.

2. نتائج الدراسة الميدانية:

- من خلال الدراسة الإحصائية وتحليل نتائجها تم التوصل إلى جملة من النتائج ندرجها فيما يلي:
- للمفتشية العامة للمالية دور إيجابي في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وها ناتج عن كفاءة موظفيها ومجلس أدارتها، بالإضافة إلى مختلف العمليات التفتيشية التي تقوم بها؛

الخاتمة

- إن عمليات الاستشارة التي تقدمها المفتشية العامة للمالية وتقاريرها المفصلة المقدمة للمؤسسات العمومية الاقتصادية ساهمت بشكل إيجابي في تعزيز التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- إن الدور الفعال الذي ساهمت به المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيلها للتدقيق الداخلي وتحسين أداء مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية انعكس أيجاباً على تفعيل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في هذه المؤسسات.
- إن خبرة مفتشي المفتشية العامة للمالية ولد لها دوراً هاماً ومساهمة فعالة في تفعيلها للتدقيق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث لها دور إيجابي في التحقق من طبيعة مهامه ومدى كفاءتها وصحتها، بالإضافة أنهما تضمن له الاستقلالية التامة ليقدم تقاريره بكل موضوعية ومصداقية؛
- تساهم المفتشية العامة للمالية بشكل مباشر وإيجابي في متابعة مسار التنظيم القانوني لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال المساهمة في وضع التشريعات اللازمة في ذلك ومقارنتها بنظيرتها على المستوى العالمي، وخلق تعاونيات خارجية فيما يخص ذلك؛
- أثبتت الدراسة التطبيقية أن للمفتشية العامة للمالية دور فعال في تفعيلها للمبادئ الخارجية لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا من خلال مساهمتها الإيجابية في تحقيق فعالية التدقيق الخارجي والعمل على وضع إطار قانوني صلب ينظم الحوكمة بصفة عامة وحوكمة هذه المؤسسات بصفة خاصة نظراً لطبيعتها ودورها الحيوي في الاقتصاد.
- أكدت الدراسة أن للمفتشية العامة دوراً إيجابياً في دعم مبدأ الإفصاح والشفافية في المؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا ناتج عن إلزام هذه الأخيرة بنشر تقاريرها والتي يتوجب أن تكون مطابقة للمعايير المعمول بها، هذا من جهة، بالإضافة إلى مختلف عمليات الإرشاد التي تقدمها لها في الخصوص والمتابعة الدورية لها؛
- وجود قواعد واضحة تُشرف عليها المفتشية تضمن حفظ حقوق كافة الأطراف ويضع إطاراً تنظيمياً يُرسخ الثقة داخل المؤسسات العمومية الاقتصادية، بما يضمن حقوق مختلف الأطراف؛
- الرقابة الدائمة للمفتشية وكفاءة ممثليها تساهم بشكل إيجابي في اكتشاف حالات تضارب المصالح ومعالجتها، وهو ما يضمن نزاهة التعاملات داخل المؤسسات، ويحد من الانحرافات المالية والإدارية؛

الخاتمة

- إن استقلالية المفتشية تُعد عنصراً بالغ الأهمية بالنسبة لحماية المال العام، حيث تدعم الشفافية ويعزز الرقابة على الموارد العامة مما يقلل من فرص الفساد وسوء الإدارة، كما تعمل على حل التزايدات بين المساهمين بفعالية وحيادية، مما يساهم في استقرار المؤسسات وتعزيز استخدامها الرشيد للموارد.
- أكدت الدراسة التطبيقية على وجود دور فعال وإيجابي للمفتشية في تعزيز مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية، من خلال استقلاليتها وكفاءة مفتشيها وخبرتهم؛
- رغم المساهمة الإيجابية للمفتشية العامة للمالية في تعزيز حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية إلا أنها تعرف العديد من التحديات في هذا الخصوص على غرار التداخل في صلاحيات بعض الهيئات الرقابية الأخرى، بالإضافة إلى تزامت بعض المؤسسات فيما يخص عملياً الرقابة تحججاً باستقلاليتهم؛
- تعقد الهياكل الإدارية للمؤسسات العمومية الاقتصادية يشكل أهم التحديات التي تواجهها عمليات الرقابة العمومية؛
- نقص استقلالية المفتشية العامة للمالية في بعض المواطن يعتبر من أهم التحديات التي تحول دون إمكانيتها بالعمل بأكثر كفاءة.

ثالثاً: التوصيات والمقترحات:

- في ظل النتائج التي أسفرت عنها الدراسة يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- على السلطات المعنية إعادة النظر في شأن استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- تحسين ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر وتحديثه بما يتوافق والمعايير العالمية؛
- وضع تشارك جماعي من مختلف الهيئات والأطراف اللازمة لتكييف ميثاق الحوكمة في الجزائر؛
- وضع نموذج وطني للرقابة العمومية على المؤسسات العمومية الاقتصادية، بحيث تتوافق مع المعايير الدولية؛
- تنسيق الجهود بين المفتشية والجهات الرقابية الأخرى لتجنب التداخل وتحقيق التكامل في الرقابة المالية؛
- تطوير آليات إجبارية لإلزام المؤسسات العمومية بنشر تقارير مالية وإدارية دورية تتماشى مع المعايير الوطنية والدولية؛
- دعم المفتشية العامة للمالية للمؤسسات في تحسين هياكل وآليات التدقيق الداخلي ونظم الرقابة الداخلية لتكون أكثر كفاءة في اكتشاف ومعالجة نقاط الضعف؛
- دعم المفتشية العامة بموارد بشرية مؤهلة وتزويدها بتكنولوجيا حديثة لتسهيل عمليات التفتيش والرقابة؛

الخاتمة

- ضمان استقلالية المفتشية العامة عن أي تأثيرات خارجية، مما يُمكنها من العمل بحيادية وشفافية؛
- زيادة عمليات التفتيش المفاجئة والدورية لتعزيز الالتزام بقواعد الحوكمة ومكافحة الفساد؛
- العمل على تحديث القوانين المنظمة لعمل المفتشية بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية لضمان استجابة أكثر فاعلية لتحديات الحوكمة؛
- نشر الوعي داخل المؤسسات بأهمية الحوكمة والتزامها بمبادئ الشفافية والمسؤولية والمساءلة؛
- على الجهات الوصية إعادة النظر في شأن نشر تقارير المفتشية لدعم الافصاح بشكل أكبر.

رابعاً: آفاق الدراسة:

إن خاصية تراكمية العلم وتسلسله دفعت بنا لاقتراح مواضيع مكملة لموضوع دراستنا، وقد تم تلخيصها في العناوين التالية:

- مقارنة نظرية لدرجة التوافق بين الرقابة العمومية المحلية والدولية؛
- دراسة مقارنة لفعالية رقابة مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على كفاءة تسيير المال العام؛
- نحو بناء نموذج لتبني استغلال الذكاء الاصطناعي في الرقابة العمومية؛
- دور الرقابة العمومية في تحقيق الاستدامة المالية.

قائمة المراجع

الجزء الأول: المصادر والمراجع باللغة العربية

الكتب:

1. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد: مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية، الجزائر، 2010.
2. سويلم محمد علي: حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة " بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية"، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.
3. حماد طارق عبد العال: حوكمة الشركات " المفاهيم-المبادئ-التجارب"، كلية التجارة جامعة عين الشمس، مصر، 2005.
4. محمد الصغير بعلي: طور تنظيم القطاع العام (استقلالية المؤسسات)، ديوان المطبوعات الجامعية 1992،
5. أبو النصر مدحت محمد: الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة-، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة مصر، 2015.
6. أمين السيد احمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
7. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2007.
- إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختيار تأثير اليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2009.

المقالات:

1. بن علي بن عيسى، زيتوني عبد القادر: تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر وحتمية تطبيق الحكم الرشيد، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، العدد: 04، 2018.
2. حولي محمد، بن وارث عبد الرحمان، دريس خالد: جهود تقويم أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية بين الواقع والمأمول، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 01، 2022.
3. بن عنتر عبد الرحمان: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاقها المستقبلية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، العدد: 02، 2002.
4. فرفار سامية: المسار التنموي للمؤسسة الصناعية في الجزائر، مجلة دراسات في التنمية والمجتمع، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2015.
5. درامشية لمياء، بلقاسمي فاطمة: المؤسسة الاقتصادية العمومية في الجزائر -دراسة تأصيلية-، مجلة الحوار الثقافي، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 02، 2016.

6. داودي الطيب: تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المفكر، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 03،
7. ساحي فوزية: الإصلاحات الاقتصادية في المؤسسة العمومية الجزائرية - الأسباب والنتائج -، مجلة التنمية وإدارة الموارد البشرية - بحوث ودراسات -، المجلد: 08، العدد: 02، 2021.
8. زهرة مصطفى: أداء العاملين في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المعيار، العدد: 16، 2016.
9. براهمي آسية، ثابت أول وسيلة: الإصلاحات الاقتصادية في المؤسسة العمومية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 05، العدد: 03، 2017.
10. إيمان بغداد: تطبيق قانون المنافسة على المؤسسة الاقتصادية، مجلة التحولات الاقتصادية، المجلد: 1، العدد: 2، 2021.
11. عبد الله قادية: الإطار القانوني للمؤسسة العمومية في الجزائر كعنوان اقتصادي، مجلة جامعة الشارقة، للعلوم القانونية، المجلد: 16، العدد: 1، 2019.
12. قریش محمد، بنونة شعیب، كودید سفیان: أجهزة وأدوات الرقابة المالية من وجهة نظر النظام المالي الإسلامي والنظام المعاصر، Lareiid ,Revue du، أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، العدد: 04، 2017.
13. العبادي هاشم فوزي دباس وآخرون: دور الرقابة والشفافية الإدارية في مكافحة الفساد الإداري، مجلة الكلية الإسلامية الجامعة، الجامعة الإسلامية النجف، العراق، العدد: 06، 2009.
14. سهاد عبد الجمال عبد الكريم: الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، العراق، المجلد: 14، العدد: 51، 2016.
15. أحمد بن يحيى ربيع، بشيرة بن روقي، عثمان بركي: الرقابة على الصفقات العمومية (مفهوم وأنواع الرقابة، وهيئات الرقابة)، مجلة مينا للدراسات الاقتصادية، أحمد زبانه غيليزان، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 02، 2021.
16. سلمان مريم قصي: الرقابة الإدارية على كفاءة أعمال الموظفين العموميين، مجلة الحقوق، العراق، العدد: 46، 2023.
17. برع أحمد عدنان، قمر السيد أحمد: الشفافية التنظيمية وتأثيرها في الرقابة الإدارية -دراسة تحليلية لآراء عينة من العاملين في هيئة النزاهة الاتحادية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت العراق، 2023.
18. قاسم كاظم حميد، سهاد كشكول عبد: إجراءات الرقابة الإدارية وعلاقتها في تقييم الأداء الوظيفي -بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات -، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد العراق، المجلد: 13، العدد: 42، 2018.
19. نضال رؤوف أحمد: أهمية اعتماد الرقابة الإدارية في زيادة كفاءة الفحص الضريبي -بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب -، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد العراق، المجلد: 12، العدد: 39، 2017.

20. الشمري احمد ابراهيم محمد: أهمية الرقابة في العمل والدوائر الحكومية ومستوى الاهتمام بها، المجلة العربية للنشر العلمي، عمان، الاردن، المجلد: 05، العدد: 50، 2022.
21. بن عثمان صلاح الدين، بن دعاس سهام: الرقابة الادارية الخارجية كآلية لاصلاح المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، المجلد: 11، العدد: 02، 2024.
22. أحمد شيماء رمضان، ثائر أحمد السمان: دور الرقابة الإدارية في تحسين الأداء الوظيفي -دراسة استطلاعية في مديرية بلدية الموصل-، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل العراق، المجلد: 42، العدد: 140، 2023.
23. لطفاوي محمد عبد الباسط: الآليات الحديثة لتفعيل الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 02، 2019.
24. سهاد عبد الجمال عبد الكريم: الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، العراق، المجلد: 14، العدد: 51، 2016.
25. سراوي حورية، خرشي الهام: الرقابة الادارية كآلية مكتملة لتفعيل جودة خدمات المرفق العمومي، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 07، العدد: 01، جوان 2022،
26. لطفاوي محمد عبد الباسط، منصور جواد: الآليات الحديثة لتفعيل الرقابة على المال العام، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد: 03، العدد: 2، 2019،
27. بخدة عبد القادر، ساجي علام: الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الاقتصادية آلية لتفعيل الإصلاح الاقتصادي في التشريع الجزائري، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد: 4، العدد: 2، 2016.
28. أسماء شاوش: رقابة المراقب المالي على المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة صدى الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 2،
29. دلاج محمد لخضر، نجاح عصام: رقابة المفتشية العامة للمالية على ميزانية الجماعات المحلية، مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 7، العدد: 2، 2022.
30. مهدي رضا: دور المفتشية العامة للمالية في مكافحة الفساد المالي، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 8، العدد: 2، 2022.
31. غداوية رشيد، دور المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام من الفساد، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 6، العدد 2، 2022،
32. محمد حيمي: آلية الرقابة الخارجية على القطاع العام الاقتصادي بين محورية مكافحة الفساد ومركزية الحوكمة، المجلة المتوسطة للقانون والإقتصاد، المجلد: 4، العدد: 1، 2019،

33. شاوش أسماء: إخضاع المؤسسات العمومية الاقتصادية لرقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة صوت القانون، المجلد: 4، العدد: 3، 2017.
34. غداوية رشيد: دور المفتشية العامة للمالية في حماية المال العام من الفساد، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد: 06، العدد: 2، 2022.
35. سكار شمس الدين، دحو مختار: المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد: 12، العدد: 2، 2023.
36. سالمى وردة: طبيعة تدخل المفتشية العامة للمالية للرقابة وتديق تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية بعد الأمر 08-01، مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد: 4، العدد: 2، 2015.
37. صالح يسمينة صفاء، مجدوي شهرزاد: المفتشية العامة للمالية كأداة لقياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمناجنت، المجلد: 7، العدد: 1، 2016.
38. صبرينة عصام: مجلس المحاسبة آلية رقابة تسيير الأموال العمومية في القانون الجزائري، مجلة دراسات وأبحاث، المجلد: 15، العدد: 3، 2023.
39. أحمد بلودنين: صلاحيات مجلس المحاسبة وأوجه مراقبته، مجلة صوت القانون، العدد: 3، أبريل 2015.
40. بن علال الهاشمي، دراجي كريمو: دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات المالية في الجزائر - دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد: 11، العدد: 01، 2022.
41. راجحي كريمة: المستجد في الرقابة المالية لمجلس المحاسبة في التعديل الدستوري لسنة 2020، مجلة قضايا معرفية، المجلد: 2، العدد: 4، ديسمبر 2022.
42. دادو محفوظ، سلاوي يوسف: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في تحقيق التوازن المالي للميزانية العامة أثناء وبعد جائحة كوفيد 19، - مجلس المحاسبة بالجزائر نموذجاً-، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد: 58، العدد: 5، 2021.
43. بن عون كمال، خدومة الوردي: دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في ترشيد النفقات العامة - دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري، مجلة العلوم الانسانية، المجلد: 22، العدد: 1، 2022.
44. ضياف ياسمين: مستجدات الدور الرقابي لمجلس المحاسبة الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد: 7، العدد: 2، 2022.
45. حرم خديجة: دور مجلس المحاسبة في حماية المال العام، مجلة صوت القانون، المجلد: 6، العدد: 2، نوفمبر 2019.
46. عوية محمد: الإطار المفاهيمي لمجلس المحاسبة ودوره في الرقابة المالية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد: 4، العدد: 2، 2021.

47. سماعيل حسام الدين: صلاحيات مجلس المحاسبة في حوكمة التسيير المالي للدولة، مجلة العلوم القانونية والإجتماعية، المجلد: 9، العدد: 1، مارس 2024.
48. بومدين محمد: آليات رقابة المطابقة التي يماريها المجلس الدستوري طبقاً للتعديل الدستوري 2016، مجلة الحقيقة للعلوم الإجتماعية والإنسانية، المجلد: 18، العدد: 4، 2019.
49. ستو فاطمة الزهراء، غيش عز الدين: دور المنظمات والهيئات الدولية في تأصيل حوكمة الشركات، المجلة الدولية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة الشهيد حمة لخضر، المجلد: 06، العدد: 02، 2022.
50. ولد محمد عيسى محمد محمود: قراءة في نظام حوكمة الشركات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، المجلد: 03، العدد: 05، 2013.
51. مزوزي عبلة: حوكمة الإدارة لتفعيل سياسات الإصلاح الإداري، مجلة أبحاث، جامعة أحمد بن بلة، وهران، المجلد: 03، العدد: 02، 2018.
52. بايس الأميرة نزيهة، كلاخي لطيفة: واقع الحوكمة كآلية لمكافحة الفساد في الإدارات العمومية: دراسة تحليلية لمؤشرات الحوكمة العالمية WGI -إضاءة على الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2020-، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، المجلد: 19، العدد: 32، 2023.
53. نواره محمد، شبايكي مليكة حفيظ: حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، الجزائر، العدد: 03، 2018.
54. علي حسون، محمد عبد الرؤوف: الحوكمة وتأثيرها في جودة التعليم العالي، مجلة كلية العلوم الاقتصادية الجامعة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد: 59، 2019.
55. بورقة شوقي عاشور، غربي عبد الحليم عمار: أثر تطبيق حوكمة الشركات في أداء المصارف الإسلامية - حالة دول منطقة الخليج -، مجلة الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2015.
56. خلوفي سفيان، شريط كمال، زغلامي مريم: تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الرشيد - دراسة حالة شركة (آن سي آي) روية الجزائر، مجلة التنظيم والعمل، جامعة مصطفى اسطمبولي، معسكر، المجلد: 10، العدد: 04، 2021.
57. المقدم مصطفى صلاح، منصور العزمي عبد الله أسامة: أثر تطبيق أبعاد الحوكمة على أداء الشركات العائلية بالمملكة العربية السعودية، مجلة المعهد العالي للدراسات النوعية، الجيزة، مصر، المجلد: 04، العدد: 04، 2024.
58. ضويفي حمزة، محمودي أحمد: دور حوكمة الشركات تعزيز جودة المعلومات الحاسبية والحد من الممارسات الإبداعية، مجلة التنمية والإقتصاد التطبيقي، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، العدد: 03، 2018.
59. خيثري الخادم، لزرقي محمد: مبادئ حوكمة المؤسسات ودورها في تفعيل المسؤولية الإجتماعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الجزائرية-، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، المجلد: 04، العدد: 02، 2020.

60. مشهور محمد عبد العزيز: آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، مجلة الإدارة وريادة الأعمال، جامعة آكلي محمد أولحاج، البويرة، المجلد: 01، العدد: 01، 2021.
61. غردي محمد: دور مبادئ وأسس الحوكمة في تعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الإقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، الجزائر، العدد: 09، 2013.
62. بله سيد عبد الرحمان: دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية -دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، المجلة الاقتصادية والتجارية العربية، العدد: 08، 2013.
63. العجيلي صالح عبد عايد: دور الحوكمة كنظام إداري للوقاية من الفساد الإداري، مجلة تكريت للحقوق، العراق، المجلد: 06، العدد: 01، 2021.
64. حسانين أحمد سعيد قطب: التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنتاة -دراسة ميدانية على وق الأسهم السعودي-، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد: 46، العدد: 01، 2009.
65. الشواورة فيصل محمود: قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشرطات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق سوريا، المجلد: 25، العدد: 02، 2009.
66. الشمري صادق راشد: الحوكمة Coporate Governance دليل عمل للإصلاح المالي والمؤسسي، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، بغداد العراق، العدد: 17، 2008.
67. علون محمد لمين، سعدي عبد الحق: دور حوكمة الشركات في تحسين الأداء المؤسسي -دراسة حالة شركة نفطال بسكرة-، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد: 05، العدد: 02، 2020.
68. وجدان فاتح حسن، جنان مهدي: دور آليات الحوكمة في المصارف لتعزيز الإفصاح المعلوماتي -بحث استطلاعي في عينة من المصارف العراقية-، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العراق، المجلد: 18، العدد: 73، 2022.
69. قرية معمر، حوداسي إيمان: مدى الالتزام بأبعاد الحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي -دراسة حالة المديرية العملية اتصالات الجزائر الأغواط، مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المركز الجامعي أفلو، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2019.
70. رويحي فيسة عمر، عيسى معروزي: تبني نموذج منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات كآلية لمعالجة ظاهرة الفساد المالي والإداري -دراسة تطبيقية بشركة اتصالات الجزائر ولاية الأغواط-، مجلة التكامل الإقتصادي، جامعة أحمد دراية، أدرار، المجلد: 11، العدد: 04، 2023.
71. خلخال منال: دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة حالة المؤسسة المينائية لسككدة، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955، سككدة، المجلد: 10، العدد: 02، 2022.

72. كموش عبد المجيد: دراسة تحليلية لنماذج حوكمة الشركات، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 02، 2018.
73. عبيدي نعيمة: أثر هيكل الملكية في تحقيق مبادئ حوكمة المؤسسات -دراسة نقدية تحليلية-، دراسات -العدد الإقتصادي-، جامعة عمر ثلجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 01، 2015.
74. شرقي مهدي: مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة - حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري-، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، المجلد: 01، العدد: 01، 2015.
75. بوهدة محمد، زرقاطة مريم، شنافه جهرة: حوكمة الشركات في ظل النظريات التعاقدية وسبل إرسائها في بيئة الأعمال الجزائرية، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة محمد بوقرة بومرداس، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 02، 2020.
76. زريقات زياد، الغرابية محمد: تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية -دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بوسة عمان للأوراق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن، المجلد: 12، العدد: 02، 2016.
77. بلبركاني أم خليفة: آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، جامعة مصطفى اسطمبولي معسكر، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2014.
78. حساني رقية، سكور أمال: أثر هيكلية الملكية كميكانيزم داخلي لحوكمة المؤسسات على أداء البنوك التجارية، أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد: 18، 2015.
79. سايب فطيمة: دور مجلس الإدارة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات العائلية: شركة روية NCA نموذجاً، مجلة بحوث الإدارة والإقتصاد، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 01، العدد: 04، 2019.
80. طروبيا نذير: تجارب دولية لإرساء مبادئ حوكمة الشركات كآلية لمحاربة الفساد الاقتصادي -بين إلزامية المرحلة واحتشام المحاولة-، مجلة التكامل الاقتصادي، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، المجلد: 02، العدد: 04، 2014.
81. تحريشي جمانة: حوكمة الشركات المفهوم والمبادئ، مجلة البدر، جامعة طاهري محمد بشار، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 06، 2012.
82. المجحم أسامة بن عبد المحسن، وضاح آل الشيخ مبارك: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وأثرها على إدارة مخاطر البنوك: دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في سوق المال السعودي للفترة 2011-2021، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، المجلد: 46، العدد: 04، 2023.
83. الجبلي وليد سمير عبد العظيم: الدور الوسيط للتحفظ المحاسبي في العلاقة بين آليات الحوكمة والحد من ممارسة الأرباح -دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية-، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد: 04، 2022.
84. عميرة غادة سعيد حامد: الدور الوسيط لعدم تماثل المعلومات في العلاقة بين آليات الحوكمة والقيمة السوقية لشركات المساهمة المصرية -دراسة اختبارية-، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد: 46، العدد: 02، 2024.

85. زامل بن محمد الزامل، محمد بن عبد الله آل عباس: أثر حوكمة الشركات على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين في شركة المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية في المملكة العربية السعودية -دراسة تطبيقية-، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة المنوفية، مصر، العدد: 03، 2024.
86. قطاف عقبة، بن عيشي بشير: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، العدد: 13، 2017.
87. زناقي بشير، معارف محمد: مجلس الإدارة وإسهاماته في تعزيز حوكمة المؤسسات العائلية، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 10، العدد: 01، 2019.
88. تلالوة محمد أحمد، الخطيب أحمد الشريف: أثر تنوع أعضاء مجلس الإدارة عي الأداء المالي للمصارف الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، غزة، فلسطين، المجلد: 08، العدد: 19، 2023.
89. كانم صليحة، عيادي عبد القادر: إسهامات مجلس الإدارة في تفعيل الإفصاح المحاسبي، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، المجلد: 04، العدد: 01، 2022.
90. هالة محمد، أحمد أبو طالب، محمد حمدي: دراسة تحليلية للعلاقة بين مجلس الإدارة كإحدى آليات حوكمة الشركات وخطر انهيار الأسهم في سوق الأوراق المالية المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، مصر، المجلد: 10، العدد: 17، 2024.
91. طالب حسين سهام: أثر واقع تبني الحوكمة في الجزائر على تفعيل دور مجلس الإدارة -دراسة ميدانية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، المجلد: 09، العدد: 02، 2024.
92. قاسمي كمال، سعودي وسيلة: دور مجلس الإدارة في ظل تبني الحوكمة المؤسسية في المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة بنك البركة الإسلامي البحريني-، مجلة معارف، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، العدد: 20، 2016.
93. عبيرات مقدم، سمية طعابة: دور مجلس الإدارة في تحسين الأداء المالي في ظل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات: دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات، مجلة دراسات، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر، المجلد: 16، العدد: 01، 2019.
94. عابي خليفة، فاتح سردوك: دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل حوكمة الشركات بالجزائر-، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد: 12، 2017.
95. لوجاني عزيز، ميلود عزوز: دور الآليات الداخلية لحوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية-، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، المجلد: 22، العدد: 01، 2022.
96. يهيمن عثمان سعيد، ههريم احمد عبد الله، ريباز سالار عبد الرحمان: تأثير المحاسبة الخضراء على تحسين الأداء المالي للشركة في ظل وجود لجان التدقيق، مجلة العلوم الانسانية لجامعة زاخو، العراق، المجلد: 11، العدد: 03، 2023.

97. عناني عبد الله: دور لجنة التدقيق في دعم وتعزيز حوكمة المؤسسات، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، العدد: 07، 2017.
98. شبيطة محمد فوزي، الشطناوي حسن محمود: أثر خصائص لجان التدقيق على كفاءة رأس المال الفكري في البنوك التجارية الأردنية -دراسة تطبيقية-، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد: 26، العدد: 01، 2020.
99. الحجيلي محمد بن عمر: حوكمة تشكيل مجلس إدارة الشركات المساهمة في النظام السعودي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المركز القومي للبحوث غزة، فلسطين، المجلد: 05، العدد: 12، 2021.
100. الجهني سليمان سعد عائض: حوكمة لجان مجلس إدارة شركة المساهمة المدرجة في السوق المالية السعودية (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث الفقهية والقانونية، جامعة الأزهر، مصر، العدد: 47، 2024.
101. أولال حكيمة إكرام، شيخ محمد زكرياء: دور مجلس الإدارة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عباس لغرور خنشلة، الجزائر، المجلد: 11، العدد: 01، 2024.
102. التميمي عباس حميد: آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة، المؤسسة العربية للبحث العلمي والتنمية البشرية، المجلة الدولية للعلوم التربوية والنفسية، المجلد: 01، العدد: 19.
103. المهائبي محمد خالد، سلوم حسن عبد الكريم: التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، العدد: 66، 2007.
104. بشير إلزعر حسين، بن غالية كنزة: دور الرقابة الداخلية في دعم آليات الحوكمة في الشركات الاقتصادية -دراسة عينة من الشركات على مستوى ولاية الشلف 2023-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الجزائر، المجلد: 20، العدد: 35، 2024.
105. تونسلي نجا: تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2006.
106. الحياي وليد، الجعبري مجدي: التدقيق الداخلي كأداة من أدوات تسير المؤسسات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، المجلد: 12، العدد: 24، 2020.
107. غازي عبد العزيز البياني، جليل إبراهيم صالح، عثمان عبد القادر حمة أمين: أهمية لجان التدقيق الداخلي في تطبيق حوكمة الشركات -دراسة ميدانية في عدد من الشركات المساهمة بمحافظة البصرة-، المجلة الدولية للتنمية، الجمعية الأكاديمية المصرية للتنمية البيئية، مصر، المجلد: 03، العدد: 01، 2014.
108. كرسوع أرزاق أيوب محمد: أثر التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لدى المحاسبين العاملين في وزارة الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات في فلسطين، المجلة الأفريقية للدراسات المتقدمة في العلوم الانسانية والاجتماعية، الأكاديمية الأفريقية للدراسات، ليبيا، المجلد: 02، العدد: 04، 2023.

109. عباس زهرة، بن عويدة نجوى: التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات الداخلية لتجسيد مبادئ حوكمة المؤسسات، مجلة بحوث متقدمة في الاقتصاد واستراتيجيات الأعمال، جامعة محمد بن أحمد وهران، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2022.
110. ناظم حسن رشيد: دور الذكاء الأخلاقي للمدققين الداخليين في دعم أداء عملية التدقيق الداخلي -دراسة لأراء عينة من المدققين الداخليين في العراق-، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد: 22، العدد: 91، 2016.
111. الحياي وليد، الجعبري مجدي: التدقيق الداخلي كأداة من أدوات تسيير المؤسسات الاقتصادية، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، العدد: 24، 2020.
112. ابراهيم هلال عبد السادة: أثر العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات مركز الكوفة، جامعة الكوفة، المجلد: 01، العراق، العدد: 69، 2023.
113. رزوقي يوسف: التدقيق الداخلي وأطراف الحوكمة في المؤسسة المالية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة ابن خلدون، الجزائر، المجلد: 03، العدد: 01، 2021.
114. العايب فوزية، عمارة مريم: مدخل للحوكمة الفعالة من خلال الترابط بين التدقيق الداخلي والخارجي استنادا إلى معيار التدقيق الجزائري NAA610 -دراسة تحليلية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 02، 2021.
115. بن زعما سليمة، بصري رمة، تفرات يزيد: التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الجوائية -دراسة نظرية تحليلية-، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 08، العدد: 04، 2018.
116. رضا إبراهيم عبد القادر صالح وآخرون: العلاقة بين مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية: بالتطبيق على بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، الجزائر، العدد: 02، 2016.
117. مريم واكر، عبد القادر عيادي: أثر كفاءة وموضوعية المدقق الداخلي في تحديد درجة اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق، مجلة التنمية والإستشراف في البحوث والدراسات، جامعة أكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر، المجلد: 06، العدد: 02، 2021.
118. عريوة محمد، طلال زغبة: مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة المؤسسات -دراسة لعينة من مدققي الحسابات، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي، مخبر الإصلاحات الاقتصادية والإندماج في الاقتصاد العالمي بالتعاون مع المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، المجلد: 14، العدد: 03، 2020.
119. المشهداني بشرى نجم عبد الله، ليلي ناجي مجيد الفتلاوي: المداخل المعتمدة في قياس إدارة أرباح الشركات وأثر آليات الحوكمة في تخفيضها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، 2012.

120. عبيدي نعيمة: حوكمة المؤسسات كمدخل لخلق القيمة -دراسة تحليلية من منظور المدخل الانضباطي-، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، المجلد: 33، العدد: 02.
121. بن صغير مراد: مساهمة آليات حوكمة الشركات في الارتقاء بكفاءة الأسواق المالية، مجلة كلية القانوني الكويتية العالمية، الكويت، العدد: 15، 2016.
122. زوالمية رشيد، المركز القانوني للمؤسسة ذات الطابع الصناعي والتجاري، المجلة الأكاديمية للبحث القانوني، المجلد: 13، العدد: 2، 2022.
123. منى مالح، وردة بن بوعبد الله: السلطة العليا للشفافية والوقاية من الفساد ومكافحته في القانون رقم 08/22 الصادر بتاريخ 05 ماي 2022، مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد: 06، العدد: 02، 2022.
124. شاوش أسماء، إخضاع المؤسسات العمومية للإقتصادية لرعاية المفتشية العامة للمالية، مجلة صوت القانون: المجلد: 4، العدد: 3، 2017.
125. حمادي نبيل، زواركي إيمان: الحوكمة المؤسسية وأثرها على ربحية المؤسسة العمومية الإقتصادية - حالة الوكالة الولائية للتسيير العقاري بالمدينة، مجلة الاقتصاد والاحصاء التطبيقي، المجلد: 13، العدد: 2، 2016.
126. لمياء درامشية، فاطمة بلقاسمي، المؤسسة الإقتصادية العمومية في الجزائر - دراسة تأصيلية، مجلة الحوار الثقافي، المجلد: 5، العدد: 2، 2016.
127. مهدي شرقي: مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة، حالة المؤسسات العمومية الإقتصادية في التشريع الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد: 1، 2015.
128. بخدة عبد القادر، ساجي علام: الرقابة الخارجية على المؤسسات العمومية الإقتصادية آلية لتفعيل الاصلاح الاقتصادي في التشريع الجزائري، مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد: 4، العدد: 2، 2016.
129. لوشان وليد، حسياني عبد الحميد: واقع أهم الآليات الرقابية للحوكمة في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد : 10، العدد: 2، 2019.
130. نور الدين مزياني: ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الإقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية، مجلة العلوم الانسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد: 28/27، نوفمبر 2012.
131. محمد لمين علون: الإجراءات العملية للتدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية: دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، مجلة الحقيقة، المجلد: 16، العدد: 4، 2017.
132. صالح يسمينة صفاء، مجدوي شهرزاد: المفتشية العامة للمالية كأداة لقياس أداء عمل المؤسسة العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة، العدد: 07، جانفي 2016.

133. سكار شمس الدين، دحو مختار: المؤسسة العمومية الاقتصادية بين الاستقلالية ورقابة المفتشية العامة للمالية، مجلة التنظيم والعمل، المجلد: 12، العدد: 2، 2023.
 134. عبد القادر عوادي وآخرون: مجلس المحاسبة الجزائري كضمانة لحوكمة التسيير والمال العام، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد: 7، العدد: 1، 2020.
 135. دكار نسيم بلقاسم: تعزيز مبادئ الحوكمة كآلية لوقف تداعيات الفساد في المؤسسات العمومية الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، السياسية والاقتصادية، المجلد: 57، العدد: 02، 2020.
 136. أكحل محمد: الحكامة في الجزائر، مجلة المشكاة في الاقتصاد التنمية والقانون، المجلد: 6، العدد: 2، 2021.
 137. لطيفة بوراس: المفهوم القانوني لحوكمة المؤسسة الاقتصادية، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، المجلد: 54، العدد: 3، 2017.
 138. خيزري إيمان رقية: نظام مجلس الادارة في شركات المسهمه ذات رؤوس الأموال العمومية، دراسات وأبحاث — المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الانسانية والاجتماعية، مجلد: 13، العدد: 5، أكتوبر 2021.
 139. مولاي علي: مجالس الادارة وحوكمة المؤسسة العمومية، مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد: 4، العدد: 3، 2021.
 140. حجاج زينب: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كآلية لمحاربة المخالفات — دراسة حالة في مؤسسة خاصة وعمومية، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد: 5، العدد: 02، 2016.
 141. ضريفي نوال: عبد الرحيم نادية: دور رقابة مجلس المحاسبة في تقييم فعالية تسيير القطاع العمومي — دراسة حالة الرقابة على قطاع الصحة العمومية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد: 23، العدد: 1، 2020.
 142. خليل طيار، فوزية العايب: مستوى الافصاح المحاسبي والمالي ضمن بيئة الأعمال الجزائرية — دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد: 4، 2017.
- الأطروحات:**
1. حشماوي مختارية: تكوين الإطارات المسيرة الجزائرية، رسالة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاجتماعية، جامعة وهران، الجزائر، 2011-2012.
 2. آيت منصور، عقد التسيير آلية لخصوصية المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي، أطروحة دكتوراه في القانون، تخصص قانون أعمال، جامعة مولود معمري تيزي وزو، 2011/2012.
 3. شهنياز بلرباط: إدارة المعرفة في المؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر، دراسة ميدانية بالمديرية العلمية لاتصالات الجزائر — قسنطينة، أطروحة دكتوراه في العلوم السياسية، تخصص تنظيم سياسي وإداري، جامعة قسنطينة 3، صالح بوالبندير، 2023-2024.
 4. الملاحى أحمد كمال مصطفى: دور الرقابة الإدارية في تحسين مستوى الأداء الإداري في جهاز الشرطة الفلسطينية، رسالة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير في القيادة والإدارة، جامعة الأقصى فلسطين، 2016.

5. تيايبي رضا: مدى تأثير حوكمة الشركات وتنظيم مهنة المراجعة في الجزائر على فجوة التوقعات - دراسة ميدانية تحليلية-، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة 1، الجزائر، 2019-2020.
6. الأغا سعاد: دور النظام المحاسبي المالي في تفعيل حوكمة المؤسسات، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2021-2022.
7. البلوشي أحمد بن محمد بن شهاب: أثر الحوكمة على الأداء المؤسسي من وجهة نظر موظفي محافظة شمال الباطنة بسلطنة عمان، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الماجستير، جامعة الشرقية، عمان، 2023.
8. بولعجين فايزة: دور الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات في استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2021-2022.
9. المندري طالب بن علي بن عبد الله: أثر أبعاد الحوكمة على الأداء المؤسسي في القطاع الحكومي في سلطنة عمان، رسالة مقدمة استكمالاً لنيل متطلبات الحصول على الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الشرقية، عمان، 2022.
10. تغليسية لمن: مساهمة مبادئ حوكمة الشركات في الإفصاح عن معلومات مالية ذات جودة -دراسة ميدانية لعينة من شركات المساهمة الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2017-2018.
11. محي الدين حمزة زكرياء: آليات حوكمة المؤسسة العمومية الاقتصادية -حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2020-2021.
12. زنجري حفصة: حوكمة المؤسسات غير الربحية كأداة لتحسين الخدمة العمومية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الغير ربحية لولاية ورقلة-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017-2018.
13. قرقاد عادل: أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية -دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2020-2021.
14. حكمت مصطفى أحمد: دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية العاملة في محافظة أربيل-، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة الشرق الأدنى، نيقوسيا، 2021.
15. سفير محمد: أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات - دراسة ميدانية لحالة الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2014-2015، ص: 42.
16. محمد البشير بن عمر: دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية (2008-2013)-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2016-2017.

17. عمر علي عبد الصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2008-2009.
18. بن غانم وليد: تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة مقدمة لنيل متطلبات الماجستير في العلوم التجارية، الجزائر 3، 2014-2015.
19. علي مناذ: دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي -دراسة قياسية-، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2013-2014.
20. سويلم محمد علي: حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة " بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية"، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.
21. حمدي معمر: دور تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم نشاط شركات التأمين التعاوني -دراسة بعض التجارب العربية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2017.
22. حرفوش أنيسة: أثر آليات الحوكمة الداخلية على جودة الأرباح دراسة قياسية، رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماجستير في الحوكمة ومالية المؤسسة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2014-2015.
23. البكيرات أنيسة قاسم حسين: دور التدقيق الداخلي في تقييم مدى تطبيق معايير الاستدامة لتحسين جودة التقارير المالية، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2024.
24. رنده محمد سعيد أبو شعبان: دور التدقيق الداخلي في تقييم إدارة المخاطر التشغيلية -دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة- رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2016.
25. عوماري عائشة: دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك -دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR-، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2017-2018.
26. كمال محمد سعيد كامل النونو: مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009.
27. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة: التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية -دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم - محاسبون قانونيون- وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية-، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010.

28. بن عيسى ريم: تطبيق آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الأداء -حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الأوراق المالية- ، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011-2012.
29. حليمي نبيلة: معايير التدقيق الجزائرية ودورها في تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021-2022.
30. محمد البشير بن عمر: دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال في الفترة الزمنية 2008-2013 -، أطروحة مقدمة لنيل متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017.
- القوانين والمراسيم:**
1. أمر رقم 04-01 مؤرخ في 20 أوت 2001، يتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها، ج.ر عدد 47، صادر في 23 أوت 2001 معدل ومتمم.
 2. المادة رقم 5 من قانون رقم 88-01-12-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.
 3. المادة 549 من القانون التجاري الجزائري.
 4. المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988، يتضمن القانون التوجيهي للمؤسسة العمومية الاقتصادية، الجريدة الرسمية، عدد 2 صادر في 13 جانفي 1988.
 5. المادة 07 من المرسوم التنفيذي 283-01، مؤرخ في 26 سبتمبر 2001، يتضمن الشكل الخاص لأجهزة إدارة المؤسسة العمومية الاقتصادية وتسييرها، ج.ر عدد 55، صادر في 26 سبتمبر 2001.
 6. المادة 02، من المرسوم التنفيذي 253-01، المتعلق بتشكيله مجلس مساهمات الدولة وتسييره، المؤرخ في 10/09/2001، جريدة رسمية عدد 51، الصادرة في 12 سبتمبر 2001.
 7. المادة 03 من المرسوم التنفيذي 374-09، المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي 414/92 المؤرخ في 16/11/2009، جريدة رسمية 67.
 8. المادة 21 (الفقرة 2 و3) من المرسوم رقم 08-272 المؤرخ في 06 / 09 / 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية
 9. المادة 7 مكرر من الأمر 01/08 المعدل والمتمم للأمر 01/04 المؤرخ في 10/10/2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصائصها
 10. المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 96/09 المؤرخ في 22 فيفري 2009 المحدد لشروط وكيفية رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية.
 11. المادة 199 من التعديل الدستوري 2020.
 12. المادة 6 من الأمر 20-95 المعدلة بموجب المادة 17 من الأمر 02-10 المؤرخ في 26 أوت 2010 -.

13. المادة 05 من الأمر 01-04 المتعلق بتنظيم المؤسسات الاقتصادية العمومية وتسييرها.

الملتقيات والندوات الوطنية والدولية:

1. مرزوق عاشور، معموري صورية: حوكمة الشركات بين فلسفة المفهوم الإداري وإمكانية التجسيد الفعلي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 6-7 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012،
2. حمادي نبيل: النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و م أ وفرنسا، الملتقى العلمي الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، 2013.
3. الياس بن ساسي، مريم فيهاخير: قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقارنة أوليفار ويلماسيون الحائز على جائزة نوبل 2009، ورقة علمية مقدمة للملتقى العلمي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة قاصدي مرياح، 25 26 نوفمبر 2013.
4. بهاز جيلالي، بلي لمن: المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات في الجزائر، مداخلة مقدمة لأعمال الملتقى الوطني الافتراضي بعنوان: التطبيق السليم للمعايير الجزائرية للتدقيق في ظل التحديات الراهنة، - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لونيبي - البليدة، 21 أكتوبر 2024.
5. بن الشيخ سارة، بن عبد الرحمان ناريمان: واقع الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل المستجدات الحالية، الملتقى العلمي الدولي حول المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26 نوفمبر 2013.

ميثاقات وتقارير:

1. عدنان بن حيدر بن درويش: حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، 2007.
2. أبو النصر مدحت محمد: الحوكمة الرشيدة - فن إدارة المؤسسات عالية الجودة -، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة مصر، 2015.
3. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: المبادئ التوجيهية لتنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات المملوكة للدولة، الطبعة العربية، 2015.

الجزء الثاني: المراجع باللغة الأجنبية

الكتب:

1. Rachdi hossem: **La Gouvernance Bancaire : un survey de literature**, faculty of economic and management sciences of tunis university of tunis el Manar, Tunisia, 2008.
2. Cadbury commission: **report of the committee on The financial aspects of corporate Gvernancen**, Burgess science press, London, 1992,

3. John Colley and others : **What is Corporate Governance**, McGraw Hill Professional, 2004.
 4. Dariusz Wojcik: **change in the German model of Corporate Governance: Evidence from blockholdings 1997–2001**.
 5. Ruth V. Aguilera, Kurt Desender, Michael K. Bednar, Jun Ho Lee : **Connecting the dots–Bringing external corporate Governance into the corporate Governance puzzle**, Forthcoming the Academy of Management Annals, 2015.
- Dark Tipuric, Boris Tusek, Davor Filipovic : **Internal and External Supervisory Mechanisms in corporate Governance**, School Economics and Business in Sarajevo, University of Sarajevo, 2009.

المقالات:

1. Palya Katsamunska : **The concept of Governance and public Governance theories**, Journal Economic Alternatives, University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, issue: 02, 2016,
2. Thomas G Weiss : **Governance, Good Governance and Global Governance : conceptual and actual challenges**, Journal Third World Quarterly, vol: 21, N: 05, 2000.
3. Rachel M Gisselquist : **Good Governance as a Concept and Why This Matters for Development Policy**, Wider working paper, N: 2012/ 30, United Nations University, World Institute for Development Economics Research, 2012,.
4. Boufateh Belkacem , Fellag Nourredine : **Evaluation of corporate Governance practices in Algerian small and medium sized enterprises : case of an industry SME in Chlef**, Journal of Excellence for Economics and Management Research, vol : 02, N : 03, 2018.
5. Meetika Srivitava : **Good Governance – concept, Meaning and Features : A Detailed Study**, SSRN electronic journal, Elsevier, Amsterdam, 2010,

6. Fellag Nourredine, Zerouki brahim : **Detrminants f Gorporate Governance Quality in Algerian smal and medieum sized enterprises**, journal of Development and applied economics , université de m'sila, N : 02, 2017.
7. YU Keping : **Governance and God Governance : A New framework for Political Analysis**, journal Grossmark, springer, 2017.
8. Dan Roxan Loredana, Buglea Alexandru, Hetes Roxana : **Comprative analysi between the traditional model of corporate Governance and Islamic model**, Academica Brancusi publisher, university of Tàrgu Jiu, 2016, N: 04.
9. Boutaleb Kouider : **La problématique de la Gouvernance d'entreprise**, Revue economie & Management, N : 07, 2008.
- 10.Jurgens Ulrich, Rupp Joachim: **The German system of corporate Governance : Characteristics and changes**, WZB discussin paper, wissenschaftszentrum Berlin fur Sozialforschung, Berlin, 2002.
- 11.Kotaro Tsuru: **Japanese Corporate Governance in Transition**, Seoul journal f econmics, V: 13, N: 03, 2000.
- 12.Ungureau Mihaela : **Models and Pratices of corporate Governance worldwide**, Ces working paper, Alexandru loan Cuza University of lasi, Centre for European Studies,V : 04, N :3a, 2012.
- 13.Muhammad zahirul islam and others : **Agency problem and the role of audit committee : implications for corporate sectorin Bangladesh**, international journal of economics and finance, vol: 02, no: 03.
- 14.Haslinfa Abdullah, Bendict Valentinne : **Fundamental and Ethies Theories of corporate Governance**, Middle Eastern Finance and Economics, Eurojournals Publishing, N:04, 2009.
- 15.Shann Turnbull: **coprorate Governance: Theories, challenges and paradigms**, translated and published in French as: **Gouvernement d'entreprise: Théories, Enjeux et paradigms**, V: 01, N: 01, 2000.

16. Wan fauzia wan yusoff, Idris adamu Alhaji : **Insight of Corporate Gouvernance Theories**, journal of Business & Management, Published Science and Education Centre Of North America, V : 01, N : 01, 2012.
17. Pankaj M. Madhani : **Diverse Roles of Corporate Board : Review Of Various corporate Governance Theories**, The IUP Journal of corporate Governance, V: 16, N: 02, 2017.
18. Wei shi Brian l. connelly, rper E. hoskisson: **External corporate Governance and financial fraud: Cognitive evaluation theory insights on agency theory prescriptions**, 2017.
19. Al najjar Basil, Clark Ephraim : **corporate Governance and cash holdings in MENA : Evidence from internal and external governance practices**, Research in international business and finance, V : 39, 2017.
20. Christiana Dharmastuti, Sugeng Wahyudi : **The Effectivity of internal and external Corporate Governance mechanisms towards corporate Performance**, journal of Finance and accounting, V: 04, N: 04, 2013.
21. Zehri fatma, Zgrani Inaam : **Internal and external corporate governance mechanisms and earnings management: an international perspective**, journal Accounting and management System, V: 19, N: 01, 2020.
22. Allan chang : **The role of internal and external corporate Governance mechanisms on firm's financial performance in Malaysia**, journal of Accounting and Governance , V: 06.
23. Rim benaïsa : **The role of internal Governance mechanisms in improving the financial performance of the algerian economic institutions**, journal management laboratory for sustainable economic institutions, university eloued, Algeria, V: 07, N: 01, 2022.

24. Riad med lebrague, abdellatif chelil, tadj mezziane : **Internal audit and its role in assuring an effective corporate governance implementation: A theoretical analysis**, journal finance and business economies review, mila , Algeria, V: 3, N: 1, 2019.
25. Saadi djilali, abdelkader ayadi : **External audit, missions, responsibilities and mechanism, to strengthen trust between partners and company management**, Revue académique des études sociales et humaines, hassiba benbouali university of chlef, algeria, 2023.
26. Siham taleb hacine: **The role of Governance in activating tax compliance**, journal of development research and studies, Algeria, V: 11, N: 1, 2024.
27. Rim benaissa, amel boussouak : **The role of external Governance mechanisms in improving the financial performance of the Algeria economic institutions**, Algeria reviews of economic development , V: 08, N: 01, 2021.
28. Oluwatosin mary esan and Others: **Firm Value response to internal and external corporate in the Nigerian stock market**, journal Asian economic and financial review, V: 12, N: 4, 202.

الأمطروحات:

1. Gezim Tosuni : **The impact of corporate Governance on the performance of financial institutions**, A Thesis submitted in partial fulfilment of the requirements of staffordshire university for the award of the degree doctor of philosophy economics, 2023.
2. Cornelius Noel O'sullivan: **Internal and external governance in UK companies**, Thesis submitted to the university of Nottingham for the degree of doctor of philosophy, 2000.

مبثاقات وتقارير:

1. **OECD** : Organization for economic cooperation and development
2. **IFC** : International Finance corporation

3. Basel committee on Banking supervision : **Enhancing corporate governance for banking Organization**, Bank of international settlements, 2005,
4. OCDE : **Principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE**, Organisation de cooperation et de developpement économiques, OCDE publications services, France, 2004.
5. Basel committee on Banking supervision : **Enhancing corporate governance for banking organisations**, bank for international settlements, Basel, February 2006.
6. ICGN: **ICGN Global Governance principles**, International corporate Governance Network, 2021.
7. Australian Securities Exchange: **Corporate Governance principles and Recommendations with 2010 Amendments**, 2nd Edition ASX Corporate Governance Council, 2010.
8. KNKG: **Indonesia's code of Good Corporate Governance**, Published by National Committee on Governance, Indonesia, 2006.

المواقع الالكترونية:

1. معهد الادارة العامة: الرقابة الادارية، متاح على الموقع:
<https://www.bipa.gov.bh/administrativeoversight/> تاريخ الاطلاع: 2028/02/14، على الساعة 11:13
2. <https://www.aps.dz/ar/economie/70498-2019-05-06-17-27-04>
3. مجلس المحاسبة، الأنشطة الرئيسية، متاح على الموقع:
<https://www.ccomptes.dz/ar/%D8%A7%D9%84%D8%A3%D9%86%D8%B4%D8%B7%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B1%D8%A6%D9%8A%D8%B3%D9%8A%D8%A9/%D8%A7%D9%84%D9%86%D8%B4%D8%A7%D8%B7%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%A5%D8%AF%D8%A7%D8%B1%D9%8A%D8%A9/>
4. للإطلاع على الحكم الراشد للجزائر أنظر: <https://linksshortcut.com/yDxNI>

5. لمزيد من التفصيل أنظر: <https://www.transparency.org/ar/news/cpi-2023-middle-east-north-africa-dysfunctional-approach-fighting-corruption>
6. وكالة الأنباء الجزائرية، مؤسسات عمومية اقتصادية: مزيد من الاستقلالية من أجل حوكمة أفضل، متاح على الموقع: <https://www.aps.dz/ar/economie/109853-2021-07-12-18-47-36>

الملاحق

الملحق رقم (01): الاستبيان:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

الجامعة الجزائرية 3

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

مشروع إعداد رسالة دكتوراه علوم فرع علوم تجارية تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق

تحت عنوان: دور الرقابة العمومية في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية للقطاع العمومي

—دراسة حالة المفتشية العامة للمالية—

إشراف الدكتورة: لعبني سارة

اعداد الطالب: حمود ياسين

في إطار قيامنا ببحث أكاديمي حول دور الرقابة العمومية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية يشرفنا أن نضع بين ايديكم هذا الاستبيان، من وجهة نظر مهنيي المفتشية العامة للمالية. استكمالا تحضير رسالة دكتوراه شعبة علوم تجارية تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق.

لذلك أرجو التكرم بتخصيص جزء من وقتكم، لتعبئة الاستبانة المرفقة، مع مراعاة الدقة في الإجابة عن الأسئلة المطروحة، والذي سيكون له أثر وفائدة في الوصول إلى نتائج أكثر دقة كونها ستستخدم للأغراض العلمية فقط.

1. الرجاء منكم ملأ هذه الاستمارة، علما أن: سرية البيانات الشخصية مضمونة.

2. لا تستخدم هذه الاستمارة إلا في حدود هذا البحث.

3. مشاركتكم الجادة ضرورية للوصول إلى نتائج صحيحة.

4. الإجابة تكون بوضع علامة (X) في خانة واحدة بالنسبة لكل عبارة.

شكراً جزيلاً على اهتمامكم ومشاركتكم، وعلى إجاباتكم الصريحة. وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

البيانات الشخصية

الرجاء وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة للإجابة.

1. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐
2. العمر: أقل من 30 ☐ من 30-40 ☐ من 41 إلى 50 ☐ من 51 إلى 60 ☐ أكثر من 60 سنة ☐
3. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ من 16 إلى 20 ☐ أكثر من 20 سنة ☐
4. المستوى العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ حددتها: ☐
5. المجال المهني: إقتصاد ☐ محاسبة ☐ حقوق ☐ أخرى: ☐ حددتها:
6. الوظيفة: عضو مجلس الإدارة ☐ مفتش ☐ إداري ☐

الملاحق

المحور الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الداخلية للحكومة:

الرجاء وضع علامة (X) أمام العبارة المناسبة لرأيك.

البعد الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة					
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	توجد إجراءات واضحة لقيام المفتشية بإجراء الرقابة على عمل مجلس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية				
02	توجد آليات واضحة لتفادي التعارض بين دور المفتشية العامة للمالية ومجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
03	يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالكفاءة اللازمة في تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية حسب نتائج عمليات التفتيش				
04	تضمن عمليات التفتيش تحقيق العدالة والمساواة بين أعضاء مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
05	تساهم إرشادات المفتشية العامة للمالية في مساعدة مجلس الإدارة في تقديم تقريرها بشفافية				
06	يؤدي تكرار التفتيش في تفعيل دور مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
07	تساهم عملية التفتيش في ضمان المساءلة عن المخالفات المالية				
08	تساهم فجائية عمليات التفتيش في تحسين أداء مجلس إدارة المؤسسات العمومية الاقتصادية				
09	يلتزم مجلس الإدارة في المؤسسات العمومية الاقتصادية بتنفيذ توصيات التفتيش مما يساهم في تحسين كفاءتها				
البعد الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية التدقيق الداخلي					
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	تدقق المفتشية العامة على وجود هيكل واضح للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على وضع أسس لرقابة مدى فعالية القيام بعمليات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				

الملاحق

03	تحرص المفتشية العامة للمالية على تحقيق إستقلالية المدقق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
04	تعمل المفتشية العامة للمالية على التأكد من موضوعية تقارير التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
05	تعمل المفتشية العامة للمالية على مراقبة إدارة المخاطر في المؤسسات العمومية الاقتصادية ومقارنتها بمختلف المشاكل الحاصلة				
06	تحرص المفتشية العامة للمالية على الالتزام بالمعايير المحددة للتدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
07	يلتزم المدقق الداخلي بتنفيذ التوصيات المقدمة له من قبل المفتشية العامة للمالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
08	يعمل التعاون والتشاور بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية على تعزيز كفاءة التدقيق الداخلي.				

المحور الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والآليات الخارجية للحكومة:

الرجاء وضع علامة (X) أمام العبارة المناسبة لرأيك.

البعد الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية والتدقيق الخارجي					
الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	تؤثر المفتشية العامة للمالية بشكل مباشر على استقلالية المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
02	تساعد العمليات الرقابية التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية في تحسين مصداقية عمل المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
03	تدعم المفتشية العامة للمالية تطبيق إجراءات تصحيحية بناء على تقرير المدقق الخارجي في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
04	يتم تبادل المعلومات بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الخارجي بشكل شفاف للرفع من كفاءة التدقيق				
05	توجد آليات واضحة تبين العلاقة بين المفتشية العامة للمالية والمدقق الخارجي				
06	يستفيد المدقق الخارجي من تقارير المفتشية العامة للمالية مما يزيد من كفاءة عمله				

الملاحق

07	تعمل المفتشية العامة للمالية على التأكيد على تطبيق توصيات المدقق الخارجي لدى المؤسسات العمومية الاقتصادية لضمان نتائج أفضل.					
البعد الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية والتنظيم القانوني						
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تسهم المفتشية العامة للمالية في وضع تنظيمات من شأنها تعزيز حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية					
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على تحديث القوانين المنظمة لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لتساير التطورات العالمية					
03	تقيم المفتشية العامة للمالية بشكل دوري القوانين المنظمة لحوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية					
04	تتابع المفتشية العامة للمالية ممارسات الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية					
05	تعمل المفتشية العامة للمالية على وضع آليات واضحة لرقابة مدى الالتزام بقواعد الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية					
06	تساهم الرقابة المباشرة للمفتشية العامة للمالية على مدى الدقة في المعاملات المالية والمحاسبية للمؤسسات العمومية الاقتصادية على تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية					
07	تجد المفتشية العامة للمالية تعاوناً مع الأطراف الرقابية الأخرى في سن القوانين المنظمة للحوكمة					
08	تساهم الاستقلالية التامة للمفتشية العامة للمالية في إرساء مبادئ الحوكمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية					
09	تساعد دورية عمليات التفتيش في المؤسسات العمومية الاقتصادية في معرفة نقاط الضعف في القوانين المنظمة للحوكمة وتحديثها					

المحور الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية ومبادئ الحوكمة

الرجاء وضع علامة (X) أمام العبارة المناسبة لرأيك.

البعد الأول: رقابة المفتشية العامة للمالية وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية					
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	تعمل المفتشية العامة للمالية على إلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بنشر تقاريرها بشكل دوري				
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على إلزام المؤسسات العمومية الاقتصادية بالامتثال للمعايير الوطنية والدولية في إعداد تقاريرها المالية				
03	تساهم عمليات التفتيش في تحسين جودة التقارير المالية المعدة من قبل المؤسسات العمومية الاقتصادية				
04	تساعد التوصيات المقدمة من قبل المفتشية العامة للمالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية في تحسين طريقة إعداد القوائم				
05	تحسن المفتشية العامة للمالية من سرعة الوصول إلى المعلومات المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية من قبل مستخدميها				
06	تساهم كفاءة لجان التفتيش من القدرة على تحديد نقاط القصور في القوائم المالية للمؤسسات العمومية الاقتصادية ومعالجتها				
07	تساهم عمليات التفتيش الدائم على زيادة درجة الامتثال بقواعد الإفصاح والشفافية للمؤسسات العمومية الاقتصادية				
08	يؤدي وجود سند قانوني ينظم عمل المفتشية العامة للمالية في إطار رقابتها على حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية من زيادة كفاءتها				
البعد الثاني: رقابة المفتشية العامة للمالية وحماية حقوق أصحاب المصلحة					
الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	تمتلك المفتشية العامة للمالية قواعد واضحة لحماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
02	تعمل المفتشية العامة للمالية على تقديم إرشادات واضحة من شأنها حماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
03	تساهم كفاءة مفتشي المفتشية العامة للمالية على اكتشاف حالات تضارب المصالح في المؤسسات العمومية الاقتصادية				

الملاحق

04	تساعد عمليات التفتيش الدورية في تقليل النزاعات بين مختلف الأطراف في المؤسسات العمومية الاقتصادية				
05	تساعد إستقلالية المفتشية العامة للمالية في وضع حلول كفأة لمشاكل أصحاب المصلحة في المؤسسات العمومية الاقتصادية.				
06	يساهم التعاون المستمر بين المفتشية العامة للمالية والمؤسسات العمومية الاقتصادية في حل النزاعات في الوقت المناسب				
07	تعمل المفتشية العامة للمالية على إشراك أصحاب المصلحة في تحقيق حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية.				

البعد الثالث: رقابة المفتشية العامة للمالية وحماية حقوق المساهمين

الرقم	العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تعمل المفتشية العامة للمالية من خلال خبرتها على تحقيق المعاملة المتكافئة بين مختلف المساهمين					
02	تساعد عمليات التفتيش الدورية على تمكين مختلف المساهمين مهما كانت طبيعتهم من الحصول على مختلف المعلومات حول المؤسسة					
03	يساهم الدور الرقابي للمفتشية العامة للمالية في حث المؤسسات العمومية الاقتصادية على الافصاح على مختلف المعلومات.					
04	تشكل إستقلالية المفتشية العامة للمالية نقطة ايجابية للتمكن من حل النزاعات الحاصلة بين المساهمين في المؤسسات العمومية الاقتصادية					
05	يساعد امتلاك المفتشية العامة للمالية آليات واضحة للتدخل في مساهمي المؤسسات العمومية الاقتصادية من حمايتهم وتحسين أدائهم					
06	تمكن المفتشية العامة للمالية مختلف مساهمي المؤسسات العمومية الاقتصادية من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب					

المحور الرابع: ما هي تحديات المفتشية العامة للمالية في إطار تفعيلها حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية؟

- -
- -
- -
- -

شكرا لكم لحسن تعاونكم

الملحق رقم (02): مخرجات التحليل لبرنامج spss:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,965	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,940	53

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,849	16

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,934	17

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
استبيان	,294	63	,184	,840	63	,165

التكرارات

Statistiques

	الجنس	العمر	المستوى	الخبرة	التخصص
N Valide	63	63	63	63	63
Manquant	0	0	0	0	0

الجنس

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أنثى	29	46,0	46,0	46,0
ذكر	34	54,0	54,0	100,0
Total	63	100,0	100,0	

الملاحق

العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	12	19,0	19,0	19,0
	من 30 إلى 40	28	44,4	44,4	63,5
	من 41 إلى 50 سنة	16	25,4	25,4	88,9
	من 51 إلى 60 سنة	7	11,1	11,1	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

المستوى

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	17	27,0	27,0	27,0
	ماجستير	15	23,8	23,8	50,8
	مهندس	16	25,4	25,4	76,2
	ماجستير	15	23,8	23,8	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	5	7,9	7,9	7,9
	من 5 إلى 10 سنوات	12	19	19	26,9
	من 11 إلى 15 سنة	35	55,6	55,6	82,5
	من 16 إلى 20 سنة	11	17,5	17,5	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقتصاد	4	6,3	6,3	6,3
	محاسبة	7	11,1	11,1	17,5
	حقوق	27	42,9	42,9	60,3
	اخرى	25	39,7	39,7	100,0
	Total	63	100,0	100,0	

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاختبار اتجاهات اجابة عين الدراسة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x11	63	1,00	5,00	4,0000	1,17775
x12	63	1,00	5,00	3,9683	1,03126
x13	63	1,00	5,00	3,4603	1,24208
x14	63	1,00	5,00	3,7619	1,39947
x15	63	1,00	5,00	3,5714	1,31633
x16	63	1,00	5,00	4,2381	1,04286
x17	63	1,00	5,00	4,0794	1,06713
x18	63	1,00	5,00	3,7302	1,25988
x19	63	1,00	5,00	4,0159	1,09974
مجلس الإدارة	63	1,00	5,00	4,0079	,94822
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x21	63	1,00	5,00	3,6984	1,32756
x22	63	1,00	5,00	4,2857	1,11339
x23	63	1,00	5,00	4,0952	1,27904
x24	63	1,00	5,00	4,1587	1,12460
x25	63	1,00	5,00	4,2063	1,10947
x26	63	1,00	5,00	4,1429	1,09039
x27	63	1,00	5,00	3,9206	1,23526
x28	63	1,00	5,00	3,8413	1,33448
تدقيق داخلي	63	1,00	5,00	3,7698	1,15642
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
y11	63	1,00	5,00	3,6984	1,37530
y12	63	1,00	5,00	3,7937	1,28463
y13	63	1,00	5,00	3,9048	1,29159
y14	63	1,00	5,00	3,7302	1,31009
y15	63	1,00	5,00	3,8889	1,19287
y16	63	1,00	5,00	4,1905	1,11958
y17	63	1,00	5,00	3,8095	1,18943
تدقيق خارجي	63	1,00	5,00	3,7540	1,10670
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
y21	63	1,00	5,00	4,1111	,98556
y22	63	1,00	5,00	3,6825	1,35391
y23	63	1,00	5,00	4,1270	1,05482
y24	63	1,00	5,00	4,0952	1,05821
y25	63	1,00	5,00	3,8095	1,13389
y26	63	1,00	5,00	3,5714	1,26637
y27	63	1,00	5,00	3,9206	1,11155
y28	63	1,00	5,00	3,4603	1,28044
y29	63	1,00	5,00	4,0952	1,14602
تنظيم قانوني	63	2,00	5,00	4,1032	,70229
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
z11	63	1,00	5,00	3,8730	1,18447
z12	63	1,00	5,00	3,8254	1,02453
z13	63	1,00	5,00	3,9048	1,18749
z14	63	1,00	5,00	3,8095	1,13389
z15	63	1,00	5,00	4,1587	1,05044
z16	63	1,00	5,00	4,1111	1,13750
z17	63	1,00	5,00	4,0159	1,12869
z18	63	1,00	5,00	3,9206	1,12596
افصاح شفافية	63	1,50	5,00	3,8968	,99660
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
z21	63	1,00	5,00	3,9524	1,09881
z22	62	1,00	5,00	3,7581	1,09672
z23	63	1,00	5,00	3,9206	1,09694
z24	63	1,00	5,00	3,8413	1,08072
z25	63	1,00	5,00	3,9841	1,00791
z26	63	1,00	5,00	3,8413	1,18057
z27	63	1,00	5,00	3,6667	1,24434
اصحاب المصلحة	63	1,00	5,00	3,8095	1,02952
N valide (liste)	62				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
z31	63	1,00	5,00	3,8413	1,13885
z32	63	1,00	5,00	3,9683	1,13547
z33	63	1,00	5,00	3,8095	1,11958
z34	63	1,00	5,00	4,0159	1,11431
z35	63	1,00	5,00	3,6984	1,33965
حماية المالا العام	63	1,00	5,00	3,7698	1,09921
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
افصاحو شفافية	63	1,50	5,00	3,8968	,99660
اصحاب المصلحة	63	1,00	5,00	3,8095	1,02952
حماية المالا العام	63	1,00	5,00	3,7698	1,09921
مبادئ الحوكمة	63	1,00	5,00	3,7857	1,05002
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
مجلس الادارة	63	1,00	5,00	4,0079	,94822
تدقيق داخلي	63	1,00	5,00	3,7698	1,15642
آليات تدخلية	63	1,00	5,00	3,9206	1,08956
N valide (liste)	63				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تدقيق خارجي	63	1,00	5,00	3,7540	1,10670
تنظيم قانوني	63	2,00	5,00	4,1032	,70229
الياتخارجية	63	1,50	5,00	3,8968	,80902
N valide (liste)	63				

اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
مجلس الادارة	63	4,0079	,94822	,11947
تدقيق داخلي	63	3,7698	1,15642	,14569
آليات داخلية	63	3,9206	1,08956	,13727
تدقيق خارجي	63	3,7540	1,10670	,13943
تنظيم قانوني	63	4,1032	,70229	,08848
اليات خارجية	63	3,8968	,80902	,10193
افصاح شفافية	63	3,8968	,99660	,12556
اصحاب المصلحة	63	3,8095	1,02952	,12971
حماية المال العام	63	3,7698	1,09921	,13849
مبادئ الحوكمة	63	3,7857	1,05002	,13229

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
مجلس الادارة	8,437	62	,000	1,00794	,7691	1,2467
تدقيق داخلي	5,284	62	,000	,76984	,4786	1,0611
آليات داخلية	6,707	62	,000	,92063	,6462	1,1950
تدقيق خارجي	5,407	62	,000	,75397	,4752	1,0327
تنظيم قانوني	12,468	62	,000	1,10317	,9263	1,2800
اليات خارجية	8,799	62	,000	,89683	,6931	1,1006
افصاح شفافية	7,143	62	,000	,89683	,6458	1,1478
اصحاب المصلحة	6,241	62	,000	,80952	,5502	1,0688
حماية المال العام	5,559	62	,000	,76984	,4930	1,0467
مبادئ الحوكمة	5,939	62	,000	,78571	,5213	1,0502

Corrélations

	x11	x12	x13	x14	x15	x16	x18	x19	آليات داخلية
x11									
Corrélation de Pearson	1	,651**	,419**	,587**	,499**	,460**	,337**	,386**	,848**
Sig. (bilatérale)		,000	,001	,000	,000	,000	,007	,002	,000
N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
x12									
Corrélation de Pearson	,651**	1	,314*	,419**	,406**	,427**	,341**	,413**	,687**
Sig. (bilatérale)	,000		,012	,001	,001	,000	,006	,001	,000

الملاحق

N		63	63	63	63	63	63	63	63	63
x13	Corrélation de Pearson	,419*	,314*	1	,398**	,162	,312*	,142	,302*	,433**
	Sig. (bilatérale)	,001	,012		,001	,204	,013	,265	,016	,000
N		63	63	63	63	63	63	63	63	63
x14	Corrélation de Pearson	,587*	,419**	,398**	1	,434**	,515**	,347**	,464**	,627**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,001		,000	,000	,005	,000	,000
N		63	63	63	63	63	63	63	63	63

الملاحق

x15	Corrélation de Pearson	,499*	,406**	,162	,434**	1	,264*	,474**	,283*	,454**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,204	,000		,037	,000	,024	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
x16	Corrélation de Pearson	,460*	,427**	,312*	,515**	,264*	1	,344**	,756**	,514**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,013	,000	,037		,006	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
x17	Corrélation de Pearson	,359*	,501**	,386**	,402**	,300*	,635**	,460**	,631**	,442**
	Sig. (bilatérale)	,004	,000	,002	,001	,017	,000	,000	,000	,000

الملاحق

N		63	63	63	63	63	63	63	63	63
x18	Corrélation de Pearson	,337*	,341**	,142	,347**	,474**	,344**	1	,434**	,525**
	Sig. (bilatérale)	,007	,006	,265	,005	,000	,006		,000	,000
N		63	63	63	63	63	63	63	63	63
x19	Corrélation de Pearson	,386*	,413**	,302*	,464**	,283*	,756**	,434**	1	,492**
	Sig. (bilatérale)	,002	,001	,016	,000	,024	,000	,000		,000
N		63	63	63	63	63	63	63	63	63

الملاحق

آليات داخلية	Corrélation de Pearson								
		,848*	,687**	,433**	,627**	,454**	,514**	,525**	,492**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63

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

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

Corrélations

		x28	آليات داخلية
x21	Corrélation de Pearson	,510**	,452**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x22	Corrélation de Pearson	,747**	,737**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x23	Corrélation de Pearson	,642**	,659**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x24	Corrélation de Pearson	,705**	,761**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x25	Corrélation de Pearson	,633**	,701**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x26	Corrélation de Pearson	,659**	,702**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x27	Corrélation de Pearson	,755**	,720**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	63	63
x28	Corrélation de Pearson	1	,884**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	63	63
آليات داخلية	Corrélation de Pearson	,884**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	63	63

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

Corrélations

		y11	y12	y13	y14	y15	y16	y17	البياتخارجية
y11	Corrélation de Pearson	1	,713**	,755**	,563**	,697**	,666**	,487**	,718**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y12	Corrélation de Pearson	,713**	1	,620**	,656**	,595**	,656**	,512**	,499**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y13	Corrélation de Pearson	,755**	,620**	1	,518**	,600**	,526**	,544**	,623**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y14	Corrélation de Pearson	,563**	,656**	,518**	1	,569**	,453**	,256*	,354**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,043	,004
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y15	Corrélation de Pearson	,697**	,595**	,600**	,569**	1	,656**	,519**	,498**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y16	Corrélation de Pearson	,666**	,656**	,526**	,453**	,656**	1	,645**	,494**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
y17	Corrélation de Pearson	,487**	,512**	,544**	,256*	,519**	,645**	1	,323**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,043	,000	,000		,010
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
البياتخارجية	Corrélation de Pearson	,718**	,499**	,623**	,354**	,498**	,494**	,323**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,004	,000	,000	,010	

الملاحق

N	63	63	63	63	63	63	63	63
---	----	----	----	----	----	----	----	----

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

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

		الياتخارجية
الياتخارجية	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	1 63
y21	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,480** ,000 63
y22	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	,485** ,000 63
y23	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	**694, ,000 63
y24	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	, 852* 00,0 63
y25	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale) N	**0,40 000, 63
y26	Corrélation de Pearson Sig. (bilatérale)	92**4, 007,

الملاحق

	N	63
y27	Corrélation de Pearson	,673**
	Sig. (bilatérale)	,003
	N	63
y28	Corrélation de Pearson	**630,
	Sig. (bilatérale)	003,
	N	63
y29	Corrélation de Pearson	,550**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	63

Corrélations

	مبادئ الحوكمة	z11	z12	z13	z14	z15	z16	z17	z18
مبادئ الحوكمة	Corrélation de Pearson	1	,808**	,707**	,617**	,507**	,477**	,473**	,466**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
z11	Corrélation de Pearson	,808**	1	,673**	,599**	,546**	,457**	,418**	,412**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,001	,001	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
z12	Corrélation de Pearson	,707**	,673**	1	,768**	,596**	,476**	,460**	,449**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63
z13	Corrélation de Pearson	,617**	,599**	,768**	1	,681**	,685**	,665**	,639**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63

الملاحق

z14	Corrélation de Pearson	,507**	,546**	,596**	,681**	1	,567**	,554**	,507**	,468**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
z15	Corrélation de Pearson	,477**	,457**	,476**	,685**	,567**	1	,835**	,814**	,747**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
z16	Corrélation de Pearson	,473**	,418**	,460**	,665**	,554**	,835**	1	,865**	,725**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
z17	Corrélation de Pearson	,466**	,412**	,449**	,639**	,507**	,814**	,865**	1	,788**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
z18	Corrélation de Pearson	,620**	,488**	,617**	,670**	,468**	,747**	,725**	,788**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	63	63	63	63	63	63	63	63	63

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

Corrélations

	مبادئالحوكمة	z21	z22	z23	z24	z25	z26	z27
مبادئالحوكمة	Corrélation de Pearson	1	,585**	,576**	,377**	,574**	,439**	,545**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,002	,000	,000	,000
	N	63	63	62	63	63	63	63
z21	Corrélation de Pearson	,585**	1	,719**	,572**	,591**	,669**	,554**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000	,000

الملاحق

	N	63	63	62	63	63	63	63	63
z22	Corrélation de Pearson	,576**	,719**	1	,607**	,749**	,585**	,612**	,643**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000
	N	62	62	62	62	62	62	62	62
z23	Corrélation de Pearson	,377**	,572**	,607**	1	,669**	,612**	,600**	,512**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000		,000	,000	,000	,000
	N	63	63	62	63	63	63	63	63
z24	Corrélation de Pearson	,574**	,591**	,749**	,669**	1	,546**	,625**	,644**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000
	N	63	63	62	63	63	63	63	63
z25	Corrélation de Pearson	,439**	,669**	,585**	,612**	,546**	1	,662**	,652**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
	N	63	63	62	63	63	63	63	63
z26	Corrélation de Pearson	,545**	,554**	,612**	,600**	,625**	,662**	1	,864**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
	N	63	63	62	63	63	63	63	63
z27	Corrélation de Pearson	,525**	,543**	,643**	,512**	,644**	,652**	,864**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	63	63	62	63	63	63	63	63

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

Corrélations

Correlations							
	مبادئالحوكمة	z31	z32	z33	z34	z35	
مبادئالحوكمة	Corrélation de Pearson	1	,578**	,488**	,678**	,720**	,853**

الملاحق

	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63
z31	Corrélation de Pearson	,578**	1	,832**	,811**	,777**	,571**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63
z32	Corrélation de Pearson	,488**	,832**	1	,744**	,740**	,471**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63
z33	Corrélation de Pearson	,678**	,811**	,744**	1	,739**	,746**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000
	N	63	63	63	63	63	63
z34	Corrélation de Pearson	,720**	,777**	,740**	,739**	1	,641**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000		,000
	N	63	63	63	63	63	63
z35	Corrélation de Pearson	,853**	,571**	,471**	,746**	,641**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	63	63	63	63	63	63

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

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ