



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم الاقتصادية

تخصص : إقتصاد عمومي و تسيير مؤسسات

أهمية تطبيق حوكمة الشركات في ترشيد

تسيير النفقات العمومية

- دراسة حالة -

إشراف الأستاذ:

خليدة عابي

إعداد الطلبة :

- المكي زيدي

- ابراهيم بيه

- الهادي شراحي

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ مساعد صنف - أ -

إبراهيم وصيف غدير

مشرفا

أستاذ محاضر صنف - ب -

خليدة عابي

مناقشا

أستاذ مساعد صنف - أ -

زكرياء بله باسي

السنة الجامعية : 2016-2017.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه وبعد:
الحمد لله الذي وفقني إلى هذا العمل، فلا هادي إلا إياه ولا موفق إلا سواه... وبعد
أهدي ثمرة جهدي هذه
وإلى التي تحت أقدامها الجنان، وبرضاها يرضخ القلأ كوان، إلبنبوعا لحبوا الحنان، زهرة الحجوم
صدر الاطمئنان إلى الأعلما في الوجود
أميا الغالية.
إلصاحباً لفضلومصدر الرعاية، إلبالذي لا يسعني إلا أن أقفأ ما مهوقفة احترامو عرفان
أبيا الغالي رحمة الله عليه .
وإلكل إخوتي وأخواتي
و إلى زوجتي الحبيبة وقررة عيني أبنائي (نور الإيمان، محمد أشرف ، تسنيم ، إلينا)
و إلى أعزاء أصدقائي و خاصة (محمد طه ، علي ، عبد العزيز ، الناصر)
إلى رفيقيا في هذا البحث الهادي و ابراهيم
إلى كل أصدقائي الأعزاء كل باسمه
و إلى من شاركوني أوقاتي وكانوا معي في السراء والضراء
إلى طلبة اقتصاد عمومي وتسيير مؤسسات دفعة ماي 2017

الإهداء

بسم الله والصلاة والسلام على رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه وبعد :

الحمد لله الذي وفقني إلى هذا العمل، فلا هادي إلا إياه ولا موفق إلا سواه . . . وبعد

أهدي ثمرة جهدي هذه

والسالتيتحتأقدامها الجنان، وبرضاها يرصنخالقالأكوان، إلسنبوعالجبوالحنان، زهرة

الجبومصدرالاطمئنانإلأعلمافياالوجودأميالغالية.

إلصاحبالفضلومصدرالرعاية، إلسالذيلايسعنيألأنأقفأمامهوقفةاحتراموعرفان؛

يالغالي .

وإلى كل إخوتي وأخواتي وأبنائهم وجميع أقاربي، إلى رفيقي في هذا

البحث:

مكي و ابراهيم

إلى كل أصدقائي الأغزاء كل باسمه

و إلى من شاركوني أوقاتي وكانوا معي في السراء والضراء

إلى طلبة اقتصاد عمومي وتسيير مؤسسات دفعة ماي 2017

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذه
الى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما
الى زوجتي و أبنائي إسماعيل و عقبه

ببيه ابراهيم



الشكر وغيره

قال الله تعالى بعد أعوذ بالله من الشيطان الرجيم:

﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾

(النمل الآية: 19)

الحمد لله حمدا طيبا مباركا فهو الأحق بالحق ، والشكر على جزيل نعمه ، ووقوفا

عند قوله عليه الصلاة والسلام : "من لم يشكر الناس لم يشكر الله "

أسألك اللهم أن تجعل عملنا هذا خالصا لوجهك الكريم

وأن تنفعنا به وتنفع كل من يقرأه

نتقدم بالشكر الخالص للأستاذة المشرفة على هذه المذكرة عابي خليدة التي لم تبخل علينا

بنصائحها وتوجيهاتها القيّمة في البحث، كما نشكر كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل

من قريب أو من بعيد ولو بكلمة أو دعاء.

وفي الأخير نتمنى من الله عز وجل أن يرشدنا إلى سواء السبيل

ويحقق هدفنا النبيل

(الطالبة: (الهاوي) - مني - لبراهيم

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	- الشكر
	- الإهداء
I	- فهرس المحتويات
V	- فهرس
VI	
-	- المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل لحوكمة الشركات لإطار النظري
02	تمهيد :
03	المبحث الأول: مفهوم واهمية ومبادئ حوكمة الشركات..
03	المطلب الأول : تعريف حوكمة الشركات.
04	المطلب الثاني : أهمية حوكمة الشركات
06	المطلب الثالث : مبادئ حوكمة الشركات
09	المبحث الثاني : القواعد و الركائز و المحددات الخاصة بحوكمة الشركات...
09	. المطلب الأول: قواعد حوكمة الشركات..
11	المطلب الثاني : ركائز حوكمة الشركات..
13	المطلب الثالث : محددات الحوكمة في الشركات .
15	المبحث الثالث : مستوى الإفصاح وعلاقته بحوكمة الشركات.
15	المطلب الأول: تعريف الإفصاح و أهميته.
16	المطلب الثاني : أساليب الإفصاح والشفافية في التقارير و العناصر المؤثرة فيهما..
19	المطلب الثالث:علاقة الإفصاح بحوكمة الشركات.
20	ملخص الفصل الأول
	الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة
21	تمهيد..
22	المبحث الاول : الخزينة العمومية والميزانية العامة للدولة
25	المطلب الأول : الخزينة العمومية في الجزائر
25	المطلب الثاني : الميزانية
25	المطلب الثالث: الميزانية
27	المبحث الثاني : أعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية للدولة
27	المطلب الأول : الأمر بالصرف

31	المطلب الثاني : المحاسب العمومي
34	المبحث الثالث : تطبيق الحوكمة اثناء تنفيذ النفقات العمومية للدولة .
34	المطلب الأول : صرف نفقات العمومية
37	المطلب الثاني : الرقابة على تنفيذ الميزانية
42	المطلب الثالث : من بين المبادئ الاساسية للمحاسبة العمومية التي تحقق مبداء الرقابة
45	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : الدراسة الميدانية
47	تمهيد
48	المبحث الأول :تقديم عام للخزينة ولاية الوادي
48	المطلب الأول : تقديم عام حول لخزينة ولاية الوادي
49	المطلب الثاني : الإطار العام للدراسة الميدانية
52	المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة
54	المبحث الثالث : اعداد الاستبيان و معالجته
54	المطلب الأول: إعداد الاستبيان
54	المطلب الثاني: هيكل الاستبيان
55	المطلب الثالث: معالجة الاستبيان
62	المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان
62	العنصر الأول : ابعاد ومبادئ الحوكمة وعبارات القياس
66	العنصر الثاني : حقوق اصحاب المصالح الاخرين : المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري والمخلفين*الموثق الطبيب المهندس المنفذ
70	العنصر الثالث : الافصاح والشفافية
72	العنصر الرابع : اسئلة فرعية اخرى
79	خلاصة الفصل الثالث
79	الخاتمة العامة
82	قائمة المراجع

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الأشكال
44	أشكال الفساد	01
55	توزيع النسب أفراد العينة حسب الجنس	02
56	يوضح توزيع النسب حسب فئات العمرية	03
57	يوضح توزيع النسب حسب فئات المؤهل العلمي	04
58	يوضح تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة	05
60	يوضح توزيع النسب حسب الخبرة المهنية	06

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
51	يوضح مدى صدق و ثبات الآداء	01
51	يوضح الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان	02
54	خيارات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	03
54	توزيع افراد العينة حسب الجنس	04
55	يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن	05
57	يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	06
59	يوضح تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة	07
60	يوضح توزيع النسب حسب الخبرة المهنية	08
62	يوضح توزيع العينة حسب الاطلاع	09

66	يوضح درجة اطلاع العينة على حقوق أصحاب المصالح	10
69	الافصاح والشفافية	11
71	السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات	12
72	الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة	13
72	المعرفة بالحوكمة	14
73	مسؤوليات مجلس الإدارة	15
74	التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها	16

السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها
استكمالاً للحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية** تخصص اقتصاد عمومي و تسيير المؤسسات**
بعنوان تطبيق حوكمة الشركات في ترشيد النفقات العمومية : دراسة حالة الخزينة العمومية – الوادي - .

و تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في ترشيد النفقات العمومية و نظراً
لأهمية رأيكم في هذا المجال ، نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة ، حيث أن صحة النتائج
التي سوف نصل إليها تعتمد - بدرجة كبيرة - على صحة إجاباتكم ، لذلك نثيب بكم أن تولوا هذا الاستبيان
اهتمامكم ، فمشاركتمكم ضرورية جداً و رأيكم عامل ضروري و مهم من عوامل نجاحه .

تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

تحت إشراف الدكتورة :

عابي خليدة

من إعداد الطلبة :

بيه إبراهيم

المهادي شراحي

المكي زيبيدي

القسم الأول : البيانات الشخصية و الوظيفية :

يهدف هذا القسم إلى معرفة بعض الخصائص الاجتماعية و الوظيفية لموظفي الخزينة العمومية بغرض تحليل النتائج في ما بعد ، لذا نرجوا منكم التكرم بالإجابة المناسبة على التساؤلات التالية و ذلك بوضع إشارة (X) في المربع المناسب لإختيارك .

- 1-الجنس : ذكر أنثى
- 2-العمر : أقل من 30 سنة 30 إلى أقل من 40 سنة 40 إلى أقل من من 50 سنة من 0 سنة فأكثر
- 3-المؤهل العلمي : ثانوي فأقل تقني سامي ليس دراسات عليا أخرى
- 4- مجال الوظيفة الحالية :

الأسلاك التقنية في الخزينة :

- عون معاينة - عون حفظ البيانات
- مراقب - إدارة
- مفتش - عون إداري رئيسي
- مفتش رئيسي - متصرف
- مفتش مركزي - متصرف رئيسي
- مفتش قسم - متصرف مستشار
- مفتش رئيسي
- 5-سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات 6 إلى 10 سنوات
- من 11 إلى 15 سنة 16 سنة فأكثر

القسم الثاني : محاور الاستبيان :

فيما يلي : مجموعة من العبارات التي من شأنها أن تقيس مستوى و أبعاد الحوكمة و المر جوا منكم تحديد رأيكم بوضع علامة (X) في المربع المناسب للاختيار كم

الرقم	أبعاد ومبادئ الحوكمة و عبارات القياس	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
ضمان وجود إطار فعال للحوكمة						
1	لدى إدارة الخزينة العمومية اهتمام بالحوكمة و مبادئها و الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية					
2	لدى إدارة الخزينة العمومية سياسات مكتوبة أو تشريعات رسمية تحدد أسلوب الخزينة العمومية لتحقيق مبادئ الحوكمة					
3	هناك إفصاح لدى الخزينة العمومية لتقاريرها السنوية وهذا بمدى التزام هذه الأخيرة بالسياسات الخاصة بالحوكمة					
4	هناك دورات و برامج تعليمية للموظفين حول أهمية الحوكمة					
5	تعد المعايير الأخلاقية من ضمن أولويات الخزينة العمومية					
6	تلتزم الخزينة العمومية بأحكام القانون و تعمل على تجسيد أخلاقيات الأعمال					
7	هذه القوانين تتماشى مع التشريعات القانونية في العمل					
ثانيا حقوق أصحاب المصالح الآخرين * المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري و المحلفين * الموثق الطبيب المهندس المنفذ....						
1	لدى أصحاب المصالح إمكانية لإيصال انشغالاتهم حول الممارسات غير القانونية و غير الأخلاقية إلى					

					مجلس إدارة الخزينة العمومية	
					يؤكد القانون الداخلي للخزينة العمومية على الاهتمام و الاحترام الكبيرين لحقوق أصحاب المصالح	2
					يتم إخبار أصحاب المصالح و إعلامهم بحقوقهم وواجباتهم	3
					يتم تعويض أصحاب المصالح في حالة انتهاك (حقوقهم)	4
					يوجد لدى مصلحة الخزينة العمومية ميثاق أخلاقيات الأعمال (أخلاقيات المهنة) معروف من طرف جميع العمال	5
					عند أصحاب المصالح سهولة وحرية في الحصول على المعلومات الكافية و الموثوق فيها على أساس منتظم وفي الوقت المناسب	6
ثالثا - الإفصاح و الشفافية						
					تقوم مصالح الخزينة بنشر تقارير مرحلية حول أداءها	1
					يتضمن إفصاح الخزينة بمعلومات موثقة عن كل النتائج المحاسبية و المالية	2
					يتم التعامل بين المسؤولين و الموظفين بكل شفافية ووضوح	3

أسئلة فرعية أخرى :

1- الإفصاح و الشفافية ما هي السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات :

- إعداد تقارير دورية مطبوعات و منشورات مواقع إلكترونية
- هل يحق لأصحاب المصالح الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة : نعم لا

2- المعرفة بالحوكمة: هل ليك علم بصدور ميثاق الحوكمة للمؤسسة الجزائرية في سنة 2009 بدعم من وزارة

- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة : نعم لا
- هل تعرف مصطلح الحوكمة من قبل. نعم لا

- 3- مسؤوليات مجلس الإدارة: هل للمؤسسة مجلس إدارة يجتمع وفقا لجدول منتظم؟ نعم لا
- هل يشمل مجلس الإدارة على أعضاء من غير عمال الخزينة العمومية؟ نعم لا
- 4- التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها: و تشمل ما يلي:
- القطاعات الحكومية ملتزمة بتوثيق أداء العاملين فيها و المحافظة على و وثائقها من العبث المتعمد .
نعم؟ لا
 - الأجهزة الرقابية ملزمة بمساءلة كافة المتهمين في قضايا الفساد الإداري و معاقبة من ثبتت إدانته دون تمييز.
نعملا لا
 - الأجهزة الرقابية لديها من الصلاحيات و الإمكانيات ما يمكنها من ممارسة مهامها الرقابية بكفاءة .؟ نعملا
- 5- القطاعا الحكومية ملتزمة حقية المواطنين و مؤسسات المجتمع المدني ووسائل الإعلام بمراقبة أدائها .
نعم؟ لا
- الأجهزة الرقابية ملتزمة بتقديم تقارير أداء دورية للجهات العليا بكل وضوح و دقة .؟ نعملا لا
 - هل أنت راض و مقتنع بأداء الخزينة حاليا .؟ نعملا لا
 - هل أنت مقتنع بأدائك داخل الخزينة و هل تقوم بمهمتك وفق أخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الخزينة العمومية .؟ نعملا لا

و الأخير أسمحوا لنا أن نقدم لكم أسمى عبارات الشكر و التقدير على تعاونكم معنا في التعبير عن رأيكم و الذي سوف يقدم بإذن الله تعالى الإضافة في تحليل معطيات الحوكمة وعلاقتها بترشيد النفقات العمومية أدامكم الله في خدمة الوطن و دتمم ذخرا لهذه الأمة و السلام عليكم و رحمة الله و بركاته .

قائمة الرموز و الاختصارات

قائمة الرموز و الاختصارات

اللغة الإنجليزية	اللغة العربية	الرمز
International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية	IFC
Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية	OCED
Banque d dedevlopemenyloquale	بنك التنمية المحلية	BNA
Programmes sectoriels non centralisés	برامج قطاعات غير متركزة	PSD

ملخص الدراسة

إن موضوع حوكمة الشركات تلقيا اهتماما كبيرا بالنسبة لمؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية، وسبب ذلك هو سلسلة الأزمات المالية الأخيرة التي مستب اقتصاديات بعض المناطق من العالم في النصف الثاني من عقد التسعينات، وبعض الأهميارات التي تعرضت لها أكبر الشركات العالمية .

إن تطبيق حوكمة أصبح مطلباً دولياً لا مفاضمته، والجزائر ليست بمعزل عن العالم، فرغبة منها في زيادة التكامل لاقتصاد العالم غير هاما لادولالنامية، فقد بذلت مجهودات لبناء إطار مؤسسي لحوكمة الشركات التي شملت تحسين مناخ الأعمال بها وافتتاح اقتصادها، وكذا إحص

دارميشاق الحوكمة سنة 2009

كمسعيهد في التطبيق مبادئ الحوكمة علماء الرضا لواقع وخاصة ما تعلق من نهج ترشيد النفقات العمومية التي تضاعفت مبالغها في السنوات الأخيرة خاصة .

إن الخزينة العمومية بامكانها أن تلعب دور كبير في تطبيق وتفعيل مبادئ الحوكمة من خلال الاهتمام بالمتزايد بالمراقبة القبلية والبعدية لمجموعات الكيف العمومية التي تنفقها الدولة خلال السنة المالية .

العبارات المفتاحية: حوكمة الشركات، ترشيد الإنفاق العام في الجزائر، الخزينة العمومية ، تحديات الحوكمة.

ABSTRACT

The issue of corporate governance has attracted the attention of international business and development programs. This is due to the recent series of financial crises affecting the economies of some regions of the world in the second half of the 1990s, and because of the world's largest companies collapses to major international companies.

The application of governance became an inevitable international requirement. Algeria is not isolated from the world. Its desire to increase global economic integration is similar to other developing countries. Efforts have been made to build an institutional framework for corporate governance, improving its business climate and opening up its economy. In The 2009 Governance Charter was issued as an endeavor to implement the principles of governance on the ground, especially with respect to the rationalization of public expenditures, which have doubled in recent years.

The public treasury can play a major role in implementing and enforcing the principles of governance through increased attention to tribal and post-tribal control of the total public costs spent by the state during the fiscal year.

Key phrases:

Corporate governance, rationalization of public expenditure in Algeria, public treasury, governance challenges.

المقدمة:

تعتبر حوكمة الشركات من أهم الموضوعات و أبرزها التي لقيت إهتماما كبيرا من طرف الشركات و المنظمات المحلية و الدولية، و زاد الإهتمام بها في كثير من الاقتصاديات العالمية ، خاصة بعد الإهيارات و الازمات المالية التي مست الكثير من الشركات في شتى دول العالم ، حيث أدت هذه الأزمات و الإهيارات إلى خسائر مالية معتبرة على المساهمين، مما حتم على أغلب المستثمرين إلى البحث عن الشركات التي تطبق مفهوم حوكمة الشركات و كذلك البحث عن منافذ استثمارية أخرى ، الأمر الذي أدى إلى إقتراح مناهج و سبل كفيلة من شأنها أن تحمي حقوق حملة الأسهم و أصحاب المصالح بصفة خاصة و بالتالي فهي تحمي الاقتصاد و المؤسسات العمومية بشكل عام .

إن تحقيق التنمية أصبح يتعرض لخطر الفساد و تبذير المال العام والذي هو من أكبر العوائق للتنمية الاقتصادية في الدولة . هذا كله في ظل نقص و محدودية موارد الدولة ، و كذلك زيادة نفقاتها و بالتالي زيادة حجم المديونية . هذا الأمر حتم على الدول أن تجعل إصلاح شؤون المالية العامة من الأولويات التي يجب الإهتمام بها من خلال التفكير في عملية ترشيد النفقات العامة و ضبطها من خلال تفعيل مبادئ الحوكمة .

أولا : إشكالية البحث .

إنطلاقا من ما سبق يمكن طرح الاشكالية الرئيسية التالية :

" كيف يمكن لمبادئ و ركائز الحوكمة أن تكون حل للحد من هدر المال العام و ترشيده و ضبطه ؟"

و لمعالجة و تحليل هذه الإشكالية و بغية الوصول إلى واقع الحوكمة و مدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق . قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- بماذا تتعلق حوكمة الشركات و ما هي مقوماتها و ركائزها الأساسية؟
- كيف يمكن ترشيد الإنفاق العام تحت أطر مبادئ الحوكمة و ما هي أهم الآليات التي يجب الإعتماد عليها في تحقيق ذلك ؟

ثانيا: فرضيات الدراسة .

للإجابة على إشكالية البحث المطروحة تم صياغة الفرضيات الآتية :



مقدمة عامة

- الحوكمة بصفة عامة هي مجموعة من العلاقات و القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة المؤسسات و أصحاب المصالح .
- يعد تبني مفهوم حوكمة الشركات بشكل عام ،أمرًا ضروريًا للتصدي لإستنزاف المال العام و هدره .
- لضمان نجاح عملية ترشيد النفقات العمومية لابد من توفر مجموعة هائلة من المتطلبات و الركائز الضرورية مثل الإدارة الجيدة و الإحساس بروح المسؤولية و توفر نظام رقابة و محاسبة فعالة و تفعيل دور المجالس الفعالة في الدولة مثل مجلس المحاسبة
- هناك قابلية و رغبة لتطبيق مبادئ الحوكمة في مختلف المؤسسات العمومية في الدولة .

ثالثا: مبررات إختيار الموضوع .

يعود اختيار الموضوع إلى عدة أسباب و دوافع نذكر منها :

- تفشي ظاهرة التبذير للمال العام على الرغم من التشريعات والقوانين التي تمنع ذلك.
- الحاجة الماسة إلى رفع كفاءة و فعالية الإنفاق الحكومي و تحسين إدارته تجنبًا لهدر المال العام.
- الأخطار الوخيمة والمتراكمة على عدم الحفاظ على المال العام و بالتالي انتشار الفساد الإداري و من ثم تدهور الاقتصاد و ما يتبعه من آثار إجتماعية و سياسية وخيمة لا تحمد عقباه.
- الرغبة الشخصية في معالجة و دراسة موضوع حوكمة الشركات . بالإضافة إلى إحساسنا بما تخصصه الدولة من مبالغ خيالية لتحقيق التنمية و لكن هذه الأموال تتعرض للنهب و كذلك الاستغلال غير العقلاني لها و هذا يجعل إقتصاد الدولة منهار كما نراه الآن .

رابعا: أهداف الدراسة .

- 1) التعرف على ماهية ومفهوم حوكمة الشركات وخصائصها ومحدداتها .
- 2) التعرف على الجوانب الايجابية ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها من اجل تحسين جودة المؤسسات العمومية
- 3) إبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجيدة للمال العام في الحفاظ على مواردها المالية و ترشيد الإنفاق العام.
- 4) معرفة الآليات التي تساهم بها مبادئ الحوكمة في حسن استغلال و إدارة الموارد العمومية المتاحة و ترشيد النفقات العمومية حتى تستفيد منها مختلف شرائح المجتمع و نتجنب صرفها في أوجه غير مريحة أو ذات مردودية ضعيفة ، وعدم تبذيرها وإسرافها.

خامسا: أهمية الدراسة .



تتمثل أهمية الدراسة في الدور الكبير الذي تلعبه حوكمة الشركات في إدارة الموارد المتعددة للدولة وبأفضل الطرق والممارسات الجيدة و الرائدة من خلال تعزيز نظم الرقابة الداخلية و المشاركة و التعاون و بعيدا عن كل أشكال التبذير و الإسراف و الحد من الفساد بكل أشكاله وهذا لأن من أهم المشكلات التي تواجه العالم اليوم هو سوء استخدام الموارد المتاحة و استغلالها في أغراض لا تخدم المصلحة العامة للمجتمع .

سادسا: الدراسات السابقة .

الدراسة الأولى: **عميري صافية** " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد الاداري دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة الجزائر "مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية تخصص : مالية وحوكمة الشركات. تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه الحوكمة وذلك من خلال تطبيق مبادئها حيث تعتبر هذه الاخير من إهمال وسائل الحديثة التي تهدف إلى حماية المؤسسات وضمن استقرارها وتحقيق الشفافية والنزاهة في القوائم المالية.

- الدراسة الثانية : **شعبان فرج**، " الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر

"دراسة حالة الجزائر (2000-2001) أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية.

تخصص: نقود و مالية. قسم العلوم الاقتصادية جامعة الجزائر، تناولت هذه الرسالة العلاقة التي تربط بين الحكم الراشد وكل من ترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر و كيفية عمل إرساء مبادئ الحكم الراشد خاصة الشفافية والمساءلة وحكم القانون والمشاركة و الإدارة الجيدة في تحقيق ترشيد الإنفاق والحد من الفقر بالجزائر. كما تم التطرق الحكم الراشد ضمن المبادرة الجديدة لتنمية إفريقيا وواقعه في الجزائر كما تم إبراز أهم البرامج التنموية للفترة المذكورة و نتائج هذه البرامج على تحقيق أهداف الألفية و على رأسها التخفيف من الفقر .

- الدراسة الثالثة: **الاستاذ عباس حميد التميمي**" آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات

المملوكة للدولة"، تعرض الاستاذ في هذه الدراسة إلى مفهوم الحوكمة و تطورها و نشأتها و مبرراتها كما إستعرض أهم الآليات الخاصة بها والتي تركز على دور لجان التدقيق في مجالس الإدارة بإعتبارها من أبرز الدعائم التي تحقق هذه الآليات و تعرض أيضا خطر الفساد المالي و الإداري بالشرح و التحليل و أهم مظاهره و نتائجه على الاقتصاد بصفة خاصة و على المجتمع بصفة عامة كما بين دور آليات الحوكمة في الحد من خطورة هذا الفساد المالي و الإداري .



- الدراسة الرابعة: الكاتبان: قروج يوسف، قصاص فتيحة "عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية" - دراسة حالة المؤسسات التربوية في الجزائر ، مجلة الدراسات المالية

المحاسبية والإدارية Algerian Scientific Journal Platform

تعرض الكاتبان في هذه المداخلة : إلى تبني عقود النجاعة من طرف الوزارات كآلية لتحقيق فعالية حوكمة المؤسسات العمومية بحيث يلتزم المسير بتحقيق ما تم الاتفاق عليه والمتعلق بتحسين مستوى الخدمة أو مخرجات المؤسسة بصفة عامة وكذا تنظيم جميع الاجراءات التي تساهم في تحسين الأداء للوصول إلى تقديم خدمة ذات جودة عالية ترقى لمستوى الأفراد مقابل عقلنة الإنفاق الحكومي والذي يتطلب هو الآخر مجموعة من الاجراءات والسبل لحمايته من التبذير وترشيد صرفه حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى إمكانية اعتبار عقد النجاعة آلية جيدة لترشيد النفقة العامة وليس فقط لتفعيل الحوكمة وهذا بإلزام القائمين على تسيير المؤسسات التربوية باحترام بنوده وصياغة مشروع مؤسسة بتقدير النفقات الواجب صرفها مع احترام عناصر شفافية المالية العامة الصادرة عن صندوق النقد الدولي إضافة لقواعد حوكمة المؤسسات العمومية.

الدراسة الخامسة: الأستاذ: العياشي عجلان عنوان المداخلة: حوكمة النفقات الجبائية لتمويل التنمية المستدامة و تحقيق العمل المستدام -حالة بالجزائر بجامعة المسيلة

ملخص هذه المداخلة هو : تقدم مقارنة ميدانية لحوكمة وترشيدا لنفقات الجبائية المحفزة والمشجعة للاستثمار على مختلف مستوياته وأصنافه باعتبارها أم و العامة من ناحية مصدرها أو من ناحية تحصيلها لتمويل التنمية للأجيال الحالية و دون هدر حقوق الأجيال القادمة و لا يتم ذلك إلا من خلال تبني الحكم الراشد وجعله كأساس للتنمية المستدامة و جوهره .وركز الاستاذ على مدى تحقيق الإنصاف الجبائي بكل أبعاده وأهدافه المرتبطة بالحكم الراشد ومعالجة شتى أنواع الفساد في جوانب عديدة منها حوكمة النفقات الجبائية وتعزيز قدرات تمويل التنمية المستدامة وتوضيح الأنشطة غير الرسمية وإظهارها والإفصاح عنها والذي من شأنه أن يكشف حقيقة فرص العمل المتاحة المواكبة للنمو الاقتصادي وتحقيق العمل المستدام القائم والمستقبلي ونوعيته في إطار منظومة قانونية سيادية راشدة تدمج احتياجات الأجيال الحالية والمستقبلية.

الدراسة السادسة : الدكتور مناور حداد" دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية "المؤتمر العلمي الأول" حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي خلال الفترة (15-16 تشرين الأول 2008) جامعة دمشق كلية الاقتصاد



تناول الدكتور مناور حداد مداخلته في ثلاث باحث حيث كان المبحث الأول متعلقاً بمفاهيم عامة حول الحوكمة من تعاريف وأهمية ومحددات ومعاييرها في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لسنة 1999 و بعد إصدار المنظمة بعض التعديلات في سنة 2004 كما تعرض إلى معايير كلاً من لجنة بازل 1999 كذلك مؤسسة التمويل الدولية في 2003 في حين كان المبحث الثاني يتعلق بالحوكمة في الجهاز المصرفي وهذا لأن للمصارف دور هام في تطبيق الحوكمة على اعتبارها الممول الرئيسي للشركات في حين كان المبحث الأخير متعلق بدور الحوكمة في التنمية والإصلاح الاقتصاديين وهذا من خلال سن و تطوير المزيد من التشريعات والأنظمة والقوانين في الوطن العربي للارتقاء بأداء مجالس الإدارة والمديرين و حقوق المساهمين داخل الشركة و إعطاء دور للقطاعين العام و الخاص في تنفيذ سياسة التنمية وهو ما يعود بالنفع على مختلف الأعوان الاقتصاديين بصفة عامة .

سابعاً: الإطار الزمني و المكاني .

الإطار الزمني : تم إعداد المذكرة من 10 جانفي إلى غاية 14 ماي 2017 .

الإطار المكاني : الخزينة العمومية لولاية الوادي كنموذج في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في ترشيد النفقات العمومية .

ثامناً: صعوبات الدراسة .

على العموم ليس هناك صعوبات كبيرة في إعداد هذه المذكرة نظراً لتوفر المراجع الهائلة في الفصلين باستثناء بعض العراقيل التي كانت خلال تقديم و جمع الاستبيان الخاص بالدراسة و التي تم تذليلها من بعض المسؤولين

تاسعاً: منهجية البحث.

سوف نعتمد بإذن الله تعالى على المنهج الوصفي التحليلي والكمي العام وذلك بالاستناد الى واقع المعلومات والدراسات والدوريات العلمية والنشرات ومصادر المعلومات الالكترونية (الانترنت) المتوفرة .

ونظراً لأهمية البحث فقد تم تقسيم البحث إلى مقدمة وخاتمة وفصلين ، شمل الفصل الأول مدخل حوكمة الشركات و يشمل ثلاث مباحث ؛ المبحث الأول عرضاً لتعريف ومفهوم وأهمية ومبادئ حوكمة الشركات، في حين استعرض المبحث الثاني القواعد و الركائز و المحددات الخاصة بحوكمة الشركات ، اما المبحث الثالث فقد اشتمل على مستوى الإفصاح و العلاقة الموجودة بينه و بين حوكمة الشركات العمومية . أما الفصل الثاني فقد تم التعرض إلى النفقات العمومية و ترشيدها و علاقتها بالتنمية الاقتصادية والإصلاح الاقتصادي وهو مقسم إلى



مقدمة عامة

، واختتم البحث بالفصل الأخير والذي هو عبارة عن استبيان يعالج مدى تحقيق الحوكمة ومبادئها و تأثيرها على ترشيد النفقات العمومية كما عالج هذا الفصل أيضا تحليل الاستبيان و استخلاص النتائج المتوصل إليها وفي الأخير عرض الخاتمة التي تشمل على النتائج التحصل عليها والتوصيات والمراجع .



الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

تمهيد:

لكي تحافظ الشركات بمختلف أنواعها و في شتى دول العالم على تنافسيتها و على زبائنها و زيادة معدلات الربحية بالإضافة إلى خلق فرص استثمارية جديدة و فرص غزو الأسواق العالمية فإنها تعمل على إيجاد هيكل سليمة لحوكمة الشركات و التي من شأنها أن تضمن مستوى هائل من الشفافية و العدالة و الدقة و المسؤولية المالية . و سوف نتطرق في هذا الفصل الأول إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: مفهوم واهمية ومبادئ حوكمة الشركات.

المبحث الثاني : القواعد و الركائز و المحددات الخاصة بحوكمة الشركات

المبحث الثالث : مستوى الإفصاح وعلاقته بحوكمة الشركات.

المبحث الأول: مفهوم واهمية ومبادئ حوكمة الشركات المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات.

كان لمصطلح حوكمة الشركات اهتمام كبير من الأكاديميين والباحثين والتي هي من أهم واشمل المصطلحات التي أخذت تنتشر على المستوى العالمي خلال العقدين الأخيرين . وقد كان من الصعب التوصل إلى تعريف موحد لهذا المصطلح غير أن زيادة ترابط الأسواق المالية واستحداث أدوات مالية جديدة بصفة مستمرة جعلت مجال حوكمة الشركات يتسع مع مرور الوقت لذا سوف نعرض بعض التعاريف الواردة في هذا الشأن.

لقد تعددت التعريفات المقدمة لمصطلح الحوكمة بتعدد المهتمين بالمصطلح وانتماءاتهم السياسية والثقافية والاقتصادية والاجتماعية بحيث يعبر كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف وفيما يلي يقدم بعض التعاريف على سبيل المثال لا الحصر.¹

فقد عرفت مؤسسة التمويل الدولية "IFC" حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".²

و أيضا جاء تعريف عبد الوهاب علي وشحاته السيد ليظهر أهم مبادئ هذا النظام والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها إذ يعرفان حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط "Discipline" والشفافية "Transparency" والعدالة "Fairness" وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل".³

كما عرفها حماد عبد العال بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرحة".⁴

استنادا إلى هاته التعاريف يمكن القول بأن حوكمة الشركات هي أداة تمكن إدارة الشركة من تحقيق أهدافها على المدى البعيد بطريقة تحمي حقوق ذوي المصالح. بالإضافة إلى استنتاج مفاده أن حوكمة الشركات هي نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات.

وبصورة بسيطة حوكمة الشركات هي تعميم دور الرقابة ومتابعة الأداء في الشركات.

¹ البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.

² يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009،

ص.4.

³ حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص. 22.

⁴ عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2006/2007، ص.17.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

وبناء على ما تقدم فإن التعريفات السابقة تتضمن العديد من الجوانب أهمها:

- تعنى بوضع القوانين والمعايير التي تتضمن التحكم والسيطرة على الأمور.
- تعنى بمجموعة العلاقات بين مجلس الإدارة والملاك والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تسعى إلى الحفاظ على حقوق المساهمين ورعاية مصالحهم بشكل عادل.¹

المطلب الثاني : أهمية حوكمة الشركات :

تكمّن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات لاسيما فيما يتعلق بتفعيل دور الجمعيات العامة للمساهمين للاضطلاع بمسؤولياتهم وحماية دورهم الرقابي على أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات بما يكفل حماية حقوق أصحاب المصالح.

وتستمد الحوكمة أهميتها من اختصاصاتها بالجوانب التالية:

- تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في الشركات في مختلف المستويات التنظيمية.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن والاعتماد على الضوابط الوقائية التي تمنع حدوث الأخطاء ومن ثم تفادي تكاليف حدوثها.
- ضمان الاستفادة من نظم الرقابة الداخلية.
- التأكد من استقلالية وموضوعية وحيادية المراجعين الخارجيين وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة الشركة أو أي أطراف داخلية أخرى.
- إن الالتزام بتطبيق الحوكمة يعد اهم المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في إعتبارهم عند القيام باتخاذ قرار الاستثمار و لا سيما في ظل الاقتصاد العالمي الحالي الذي يتسم بالعمولة و اشتداد حدة المنافسة بين المؤسسات من أجل الاستثمار.
- إن تطبيق الحوكمة يؤدي إلى مساعدة المديرين و مجالس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة للشركة وضمان اتخاذ قرار الدمج أو الاستحواذ بناء على قرارات سليمة تعظيم القيمة السهمية للشركة و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية ، لا سيما في ظل استحداث أدوات و آليات مالية جديدة و حدوث اندماجات أو استحواذ من مستثمر رئيس.

¹ يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ماي 2007، ص.7.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- إن الالتزام بمعايير حوكمة الشركات من شأنه أن يفرز للشركات أعضاء مجالس إدارات أكثر تدريباً و دولية ، سواء أكانت تلك الشركات عامة أو خاصة .
- إن الحوكمة تؤكد مسؤوليات الإدارة و تعزيز مساءلتها و تحسين الممارسات المحاسبية و الادارية و المالية ، و التأكيد على الشفافية ، مما يساعد على سرعة اكتشاف التلاعب و الغش المالي و الفساد الاداري و اتخاذ الاجراءات الواجبة بشأنه و علاج اسبابه و آثاره قبل تفاقمها و تأثيرها على حياة المؤسسة
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة و التسيير ، و تعارض المصالح بين الأطراف
- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الاداري التي تواجهها الشركات و الدول ، حيث تعد مبادئ حوكمة الشركات أداة فعالة لمكافحة الفساد و ضمان معرفة أعضاء مجالس الادارات بالاحتياجات التي تفرضها بيئتهم المتغيرة و مصالح المساهمين على المدى البعيد .
- تحسن حوكمة الشركات مسؤولية المواطنة لدى الشركات في جانبها التطبيقي . إذ تهتم الشركات بتأثير أنشطتها على المجتمعات التي تعمل فيها و ما ورائها ، و نتيجة ذلك تغدو الممارسات الإدارية أكثر حساسية و استجابة لاحتياجات المجتمع في الدول النامية .
- على الصعيد القانوني يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المعنية في الشركة و الاقتصاد ككل .
- العمل على وضع إطار تنظيمي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة و سبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق تلك الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين
- توفير الحماية لأصحاب و المحافظة على حقوق حملة الأسهم و خاصة الأقلية منهم
- رفع مستويات الأداء للشركات و ما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية و التقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات
- الشفافية و الدقة و الوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات ، و زيادة ثقة المستثمرين بها و اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- تعتبر حوكمة الشركات عنصرا مهما في زيادة الفعالية الاقتصادية و ذلك من خلال تمكين الادارة من تعقب الأحداث و تسهيل عملية الرقابة ¹.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات بمثابة مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحكم وتوجه وتسيطر على الإدارة بما يعود بالفائدة على جميع الأطراف. وتستند تلك المبادئ إلى تجارب الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي "OCED" حيث قامت المنظمة بإنشاء فريق عمل متخصص لوضع تلك المبادئ كما تمت الاستفادة من إسهامات عدد من الدول غير الأعضاء وكذا إسهامات البنك الدولي.

وعموما تتمثل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات حسب "OCED" لعام 2004 النواحي التالية:²

1. ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

حيث تعمل الحوكمة على ضمان شفافية وكفاءة الأسواق المالية بما يتوافق مع حكم القانون مع تحديد وتوزيع واضح للمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

2. حقوق المساهمين:

يتعين أن يكفل إطار أساليب ممارسة حوكمة الشركات حماية المساهمين حيث أن لهم حقوق ملكية معينة وهي: الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة الحق في الحصول على نصيب من الأرباح حق المشاركة في التصويت في الجمعيات العامة للمساهمين الحق في نقل أو تحويل ملكية الأسهم الحق في الحصول على مختلف المعلومات الضرورية المتعلقة بنشاط الشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة.

3. المعاملة المتكافئة للمساهمين:

تضمن الحوكمة تحقيق المساواة في معاملة كافة المساهمين بما فيهم الأقلية والمساهمين الأجانب حيث يجب أن يحصل الجميع على الحقوق نفسها كما ينبغي أن تتوفر للجميع القدرة على الحصول على المعلومات.

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على اعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي تم إقرارها وفقا للقانون وأن يعمل أيضا على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركة وتمكينهم من الاطلاع على المعلومات المطلوبة.

¹ مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2)، المجلد 46، جوان 2009، ص. 18.

² أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (1)، المجلد 45، الإسكندرية، جانفي 2008، ص. 10.

5. الإفصاح والشفافية:

تضمن حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتأسيس الشركة وهذا بتوفير معلومات عن: النتائج المالية والتشغيلية للشركة أهداف الشركة أعضاء مجلس الإدارة الرواتب والمزايا الممنوحة لكبار المسؤولين و هياكل وسياسات حوكمة الشركات. وجدير بالذكر أنه يجب إعداد ومراجعة المعلومات وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة بهدف إتاحة التدقيق الموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية وصياغة التقارير المالية.

6. مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن يتيح أسلوب ممارسة حوكمة الشركات الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. لا ريب أن هذه المبادئ هي بمثابة نقاط مرجعية تضم عددا من العناصر المشتركة في ضوء حدوث تغيرات كبيرة في الظروف والتي تعد أساسا لحوكمة الشركات.

و يمكن أن نلخص في شكل نقاط العناصر المكونة لكل مبدأ في ما يلي :¹

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المنشآت وقد أضيف هذا المبدأ في الآونة الأخيرة إلى المبادئ الخمسة الأساسية ثم وضع في الأولوية ليكون المبدأ الأول ويتضمن باختصار:

- أنه ذو تأثير فعال على الأداء الاقتصادي الشامل.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق اختصاص تشريعي.
- توزيع المسؤوليات في نطاق تشريعي.
- لدى الجهات السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب الملكية: ويشمل باختصار:

- توافر الحقوق الأساسية للمساهمين.
- الحق في المعلومات عن القرارات.
- الحق في المشاركة بالتصويت شخصياً أو غيباً.
- الإفصاح عن الهياكل والترتيبات.

¹ يوسف محمد طارق ، مرجع سابق ، ص 14

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- تسهيل الممارسة لحقوق الملكية.

المبدأ الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين: ويتضمن:

- معاملة المساهمين معاملة متساوية.

- منع التداول بين الداخلين في المنشأة.

الإفصاح عن العمليات

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح ويشتمل على:

- المصالح وفقاً للقانون أو نتيجة لاتفاقيات متبادلة.

- التعويض مقابل انتهاك الحقوق.

- تطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.

- الحصول على المعلومات بالقدر المناسب وفي الوقت المناسب.

- استكمال إطار فعال للإعسار وآخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية ومضمونه باختصار:

- الإفصاح عن هياكل الحوكمة وسياساتها.

- الإفصاح طبقاً للمستويات النوعية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

- القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع خارجي مستقل كفؤ.

- قابلية المراجعة للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين.

- توفير فرصة متساوية وتوقيت مناسب لإيصال المعلومات لمستخدميها.

- استكمال إطار الحوكمة بمنهج فعال.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة وتشمل باختصار ما يلي:

- العمل وفقاً للمعلومات الكاملة مع العناية الواجبة.

- ضرورة المعاملة العادلة للمساهمين.

- تطبيق معايير أخلاقية عالية مع أخذ مصالح أصحاب المصالح الآخرين بعين الاعتبار.

- عرض استراتيجية المنشأة وسياساتها وخطط عملها السنوية.

- الحكم الموضوعي المستقل على شؤون المنشأة.

- إتاحة جميع المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة وفي الوقت المناسب.

المبحث الثاني : القواعد و الركائز و المحددات الخاصة بحوكمة الشركات.

المطلب الأول: قواعد حوكمة الشركات:

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بشكل أساسي بسلوك الفئات المختلفة ذات الصلة بالشركات لذا فهناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في هذه السلوكيات حتى يتحقق الغرض من وراء تطبيق هذا المفهوم. فهذه الخصائص تشكل الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات نذكر أهمها فيما يلي:¹

1. **الشفافية :** أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحا ماليا وغير مالي وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.

ويجب الإشارة إلى أن الشفافية ولكي تؤدي دورها لا بد من توفر مجموعة من المتطلبات يمكن توضيح أهمها في النقاط التالية²:

- توافر الديمقراطية في المجتمع، فالشفافية تتطلب وجود ديمقراطية في الممارسات العملية ، بما يضمن حق الوصول إلى المعلومات من خلال قوانين حرية المعلومات و الحصول عليها من قبل المواطنين المعنيين ، أو من خلال توافر الشفافية في القوانين و الإجراءات .
- نشر الوعي لدى المواطنين و الموظفين و تعريفهم لحقوقهم وواجباتهم في مجال طبيعة و نتائج توافر الشفافية في مختلف نواحي الحياة .
- وجود مجتمع واعي و ناضج، و حرية تشكيل المنظمات و الجمعيات و الأحزاب و غيرها، إلى جانب حرية الصحافة و الإعلام بمختلف أشكاله .
- وضع قواعد واضحة للنشر و الإفصاح تحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها و مواعيد نشرها، و كذا المسؤولية القانونية في حالة عدم نشرها، إلى جانب تقليل تكلفة الحصول على المعلومات أو مجانيته .
- الأخذ بمفاهيم إدارة الجودة الشاملة و ذلك بالتصوير و التحسين المستمرين للأنظمة و اللوائح و التشريعات و الإجراءات الإدارية لضمان حرية الاطلاع و الشفافية، من أجل الوصول إلى قواعد ملزمة تضمن إرضاء المواطنين أصحاب المصلحة المعنيين بتلقي خدمات القطاعات الحكومية .

¹ مها محمود رمزي رجاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008، ص. 97.

² يوسف محمد طارق ، حوكمة الشركات و التسريعات اللازمة لسلامة التطبيق ، مبادي و ممارسة حوكمة الشركات ، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مصر ، 2009 ،

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- التفاعل مع المعنيين و ذوي العلاقة، و السماح للمواطنين أن يلاحظوا و يفهموا و يقيموا قرارات و تصرفات الموظفين ، وهو ما يتطلب توفر قوانين و تعليمات تسمح بالوصول إلى المعلومات ، و كذا بناء قواعد و أنظمة قانونية و سياسية وواضحة، و هياكل مؤسساتية للسماح بتفاعل الشفافية بشكل كبير و مسؤول، خاصة في ظل و جود منظمات دولية راعية للشفافية .
 - التنسيق المستمر بين الأجهزة المعنية بالقوى البشرية و التطوير الإداري .
 - تطوير شبكة معلومات بين الدوائر و المؤسسات كافة و داخل المؤسسات نفسها، ما يسهل من تدفق المعلومات إلى المستويات المختلفة، وجمع معلومات تتعلق بالمؤسسات العالمية و المحلية التي تتعلق بالخدمة العامة بحيث تكون كافية و صحيحة.
 - توافر مناخ تنظيمي ملائم للشفافية يتصف بتوافر التدفق الانسيابي للمعلومات التي تمكن المديرين التنفيذيين من اكتشاف الأفكار البناءة و تشجيعها، و ضمان الاتصال المباشر و المتعدد بين الأقسام المختلفة وتوفير العلاقات الرأسية و الأفقية التي تؤمن المعلومات و الموارد و الدعم.
 - تطوير قدرات موظفي الأجهزة الحكومية و مهاراتهم، من خلال إثراء خبراتهم، و الاطلاع على التجارب الأخرى الناجحة في الدول المتقدمة، في مجال الشفافية و تعزيز مفهوم الوظيفة لديهم .
 - تعزيز دور أجهزة الرقابة المالية و الإدارية.
2. **المسؤولية:** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين.
3. **المساءلة:** وهي قاعدة تقضي بمحاسبة متخذي القرارات في الشركة أو الذين ينفذون الأعمال عن نتائج قراراتهم وأعمالهم تجاه الشركة والمساهمين وإيجاد آلية لتحقيقها.
- و عموما يمكن حصر أهداف المساءلة في النقاط التالية¹:
- 1.3 **المساءلة كوسيلة للرقابة و التحكم:** بحيث تشكل المساءلة إحدى آليات ضبط الأداء ، ولضمان حسن الاستخدام أو منع إساءة استخدام السلطة .
- 2.3 **المساءلة كنوع من الضمان :** بحيث تشكل وسيلة يضمن المواطنون و المشرعون و الرؤساء من خلالها حسن الالتزام قبل الممارسين للسلطة العامة في مجال الخدمة العامة ، و مراعاة الأولويات في استغلال المصادر.

¹مها محمود ، رمزي ربحاوي ، مرجع سابق ، ص 98 .

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- 3.3 **المساءلة كعملية للتحسين المستمر:** فعند تحقيق الهدفين السابقين تكون المساءلة أداة لحفض السلبية في الأداء ، و تخلق استعداد مسبقا لدى المسؤولين و الموظفين للبحث و تجنب الأعمال التي من شأنها أن تؤدي إلى تلك الأنواع من الأخطاء لتفاديها ، و بذلك يكون مفهوم المساءلة قد توسع أكثر من معناه الجوهري .
4. **الوضوح :** ويقصد به أن تتسم القوائم والتقارير المالية بالوضوح والشفافية والعدالة عن إعدادها ولتحقيق ذلك على الإدارة وعن طريق لجنة التدقيق أن تتحرى الفهم العام للقوائم المالية.
5. **الاستقلالية :** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة.
6. **العدالة :** بمعنى ضمان معاملة متساوية للمساهمين كافة.
- المطلب الثاني : ركائز حوكمة الشركات.**

لقد أصاب العالم الفرع من حالات الائتمارات المالية والأزمات الاقتصادية التي شهدتها العديد من الدول في أسواق المال والشركات والبنوك والتي كان أحد أهم أسبابها عدم الإفصاح الكامل وانعدام الشفافية فيما يتعلق بالمعلومات المحاسبية والمالية هذا من جهة ومن جهة أخرى تواطؤ بعض المسؤولين في الشركات مع أطراف ذات مصلحة واستغلال مناصبهم لتحقيق مآربهم.¹

ومن الطبيعي أن يستتبع ذلك شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر من إدارة شؤون هذه الشركات في مراجعة الحسابات والفساد المحاسبي بتواطؤ مكاتب المحاسبة مع الإدارة التنفيذية لإخفاء انحرافاتها واختلاساتها بالتلاعب في الحسابات.²

من هذا المنطلق أخذ موضوع حوكمة الشركات يتبوأ قمة اهتمامات العالم باعتبارها أداة لمكافحة مظاهر الفساد ومختلف الممارسات غير الأخلاقية تركز على المحاور التالية:

- 1 **أخلاقيات الأعمال:** لا ريب أن تعزيز قواعد الحوكمة الرشيدة بالقيم والسلوكيات التابعة من مرجعية أصيلة وأخلاقية هو البلسم الشافي من الممارسات اللاأخلاقية. إذ أن وضع أسس قوية لحوكمة الشركات هو أحد

¹ شريف غياطوفير وزجال، حوكمة الشركات: أداة لرفع مستوى الإفصاح حوكمة مكافحة الفساد وأثرها على كفاءة السوق المالي، جامعة 8 ماي 1945، مقالة بحث منشور في الأنترنت، ص 6 ،
² محمد عباس السراجي، الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية، جريدة اليمن، 09/134، أبريل 2009، ص. 6، عن موقع: www.algomhoriah.net تم الإطلاع على الموقع

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

الطرق **مُحَايِمَة** هذه المعضلة ومعضلات أخرى وهو أمر آخذ في الازدياد ليس فقط كأداة لزيادة الكفاءة وتحسين فرص إتاحة رأس المال وتأمين الحفاظ عليه بل أيضا كأداة فعالة لمكافحة الفساد. وباختصار فإن تحالف كل من الحوكمة الرشيدة للشركات والقيم والمبادئ الأخلاقية يساعد الشركات على اجتياز حقول ألغام الفساد ¹.

وتنص اتفاقية بازل فيما يتعلق بأخلاقيات الأعمال ضمن النسختين المعدلتين سنتي 2005 و2006 على ثلاث أمور هي: ²

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية هذه المؤسسة.

- تحذر الاتفاقية المسيرين من القيام بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغية الحصول على عوائد مالية في المدى القصير دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات.

- تفرض الاتفاقية على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين إلا إذا كانت متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك وعليه تطالب الاتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

2 **الرقابة والمساءلة:** تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة المرتبطة بأعمال الشركة وذلك من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أدائها من قبل: ³

- أطراف رقابية عامة مثل: البنك المركزي الهيئة العامة لسوق المال.
- أطراف رقابية مباشرة مثل: المساهمين مجلس الإدارة.
- أطراف خارجية مثل: الموردين العملاء المقرضين.
- لجنة المراجعة الداخلية: تهتم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها في اتخاذ القرارات من قبل مستخدميها. ⁴

¹ جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة

الشركات، الدليل السابع، ص. 18، عن الموقع www.albayaan.co.ae تاريخ الإطلاع على الموقع 26 مارس 2017

² عبد الرحمن العايب، إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009، ص. 17.

³ إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، عن

موقع: www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications تم الإطلاع على الموقع بتاريخ: 06 أبريل 2017

⁴ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: مفاهيم- مبادئ- تجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص. 47.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

3 إدارة المخاطر: تعتبر حوكمة الشركات عملية إدارة المخاطر من بين الركائز الأساسية التي تعتمد عليها ذلك أنها تمثل تلك العملية الديناميكية التي يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على أهداف الشركة والتعامل معها.¹

المطلب الثالث: المحددات الحوكمة في الشركات

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، وفيما يلي عرض لهاتين المجموعتين :²

1. المحددات الخارجية: إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة الشركة.

وتشمل هذه المجموعة :

- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات.
- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس .
- كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في أحكام الرقابة على الشركات.
- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية .
- وجود مؤسسات خاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية .

2. المحددات الداخلية :

هذه المحددات تشمل :

- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من اجل تخفيف التعارض بين مصالح هذه الأطراف.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص. 588.

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري. دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2009، ص. 29-30.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.
- خلق فرص العمل.

المبحث الثالث : مستوى الإفصاح وعلاقته بحوكمة الشركات.

تحتاج الشركات في سياق عملها الاعتيادي إلى معلومات دقيقة وسليمة من أجل ضمان استمراريتها وتعود الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية للعام 1837 حيث نشرت مجلة "MagazineRailway" مقالة عن الإفصاح أشارت فيها إلى أثر الإبلاغ عن أرباح الشركات على سلوك المستثمرين حيث ساد في الربع الأخير من القرن التاسع عشر اتجاه يحث على زيادة في الإفصاحات المحاسبية من حيث تقديمها معلومات عن الأرباح ورأس المال والاستهلاكات وتغيير الموجودات ودعم التشريعات التي تزيد من الإفصاح في القوائم المالية والحد من البدائل في المعالجات المحاسبية.¹

المطلب الأول: تعريف الإفصاح أهميته .

1 تعريف الإفصاح.

تعددت التعاريف التي تناولت الإفصاح حيث أشارت بعضها إلى أن الإفصاح هو: "إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع."²

كما عرف بأنه "نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها وذلك لزيادة فاعلية العمليات التي يقوم بها السوق المالي حيث أن الفئات المختلفة تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركات للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها."³

ويرى فريق آخر من الباحثين أن الإفصاح هو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية.⁴

من خلال استعراض التعاريف السابقة فإنها تلتقي جميعا في أن الإفصاح هو الالتزام بسياسة الوضوح والشفافية في إظهار جميع المعلومات المحاسبية والحقائق المالية الهامة عن الشركات المقيدة في السوق المالية التيمن شأنها أن تؤثر على سعر الورقة المالية والتي هم الفئات الخارجية على وجه الخصوص بحيث تعينها على اتخاذ قرارات استثمارية وإقراضية رشيدة.⁵

¹ Brief. Richard P, **The accountants responsibility historical perspective**, the Accounting Review, April 1975, p.268. الأردن

² طارق عبد العال حماد، التحليل الفني والأساسي للأوراق المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص. 80.

³ علي العبد خليل سعادة، مستوى الإفصاح في الأسواق المالية، مجلة للدق الأردنية، العدد 76/75، الأردن، مارس 2008، ص. 20-23.

⁴ حنان رضوان حلوة وأسامة أبو جاموس فوز الدين، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحماد، الأردن، 2004، ص. 61.

⁵ فيروز رجال، أثر الإفصاح المالي على كفاءة الأسواق المالية: دراسة حالة بورصة الجزائر للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قلعة - الجزائر، 2004، ص. 16.

2 أهمية الإفصاح.

تظهر أهمية الإفصاح لكل من الأطراف التالية على النحو التالي:¹

- بالنسبة للمستثمر: تتجلى أهمية الاستثمار في تحفيز اهتمامه بالأوراق المالية انطلاقاً من المعلومات المنشورة من خلال القوائم والتقارير المالية التي تعدها إدارة الشركة مما يضمن له بناء توقعات واقعية عن العائد الذي يمكن أن تدره عليه هذه الأوراق هذا ما يساعده على اتخاذ قرار الاستثمار في الشركة المعنية وفق أسس سليمة بعيداً عن الشائعات والمضاربات وبذلك يوفر الإفصاح حماية للمستثمرين وبالتالي تتحسن صورة الشركة فتكتسب سمعة جيدة من حيث النزاهة والشفافية في السوق المالية المسجلة فيها.

- بالنسبة للسوق المالية: يمكن الإفصاح من خلق جو استثماري خال من أساليب الاحتيال وتضارب المصالح بين المديرين والمساهمين ومن المضاربة مما يعزز الثقة في السوق إضافة إلى ذلك فهو يقلل من التقلبات الحادة لأسعار الأوراق المالية في السوق إذ بتوفر المعلومات المفيدة بشكل كاف فإنه يمكن تقييم سعر الورقة المالية بطريقة سليمة بما يضمن التسعير العادل لها.

إذن فالإفصاح عنصر جوهري من عناصر خلق الشفافية وتوطيد دعائم الثقة بالاستثمار في الأوراق المالية وذلك من خلال نشر كافة المعلومات المحاسبية والمالية بصورة دورية للمستثمرين لأن المعلومات المحاسبية تعد المصدر الأساسي في وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار النسبي للأوراق المالية.²

المطلب الثاني: أساليب الإفصاح والشفافية في التقارير: العناصر المؤثرة فيهما :

أولاً: أساليب الإفصاح و الشفافية في التقارير:

توجد العديد من أساليب التقييم كاستخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحدثا لاقتصادياً في القوائم المالية والملح قحيث يتوقع استخدامها بمنهجها الأساليب الطبيعية ونوعية ودرجة أهمية المعلومات .

وفي هذا المجال يجب التفرقة بين الإفصاح والشفافية. حيث أن الأخير أكثر عمومية. إذ أن الشفافية ليس هدفها في حد ذاتها بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصادات من تركيبتها لأنها تكلفه تقترن بتوفير المعلومات الدقيقة. وهناك وهنالك عيّن حوالاً لتوفيرها التكلفة المرتفعة

¹ لمزيد من الاطلاع ارجع إلى: كلا من المواقع التالية : - الإفصاح، عن موقع: www.jsc.gov.jo بتاريخ : 21 مارس 2017

- ماجد شوقي، حوكمة الشركات، سهولة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة، صعوبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة، عن موقع: www.cip-egypt.org بتاريخ: 24 مارس 2017

- سوق المال: الإفصاح (6)، ورقة مرجعية حول سياسات وإجراءات الإفصاح (أ)، 7 حويلية 2002، عن موقع: www.alwatan.com بتاريخ: . 26 مارس 2016

² محي الدين حمزة، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد(1)، مجلد 23، دمشق- سوريا، 2007، ص. 147.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

لتجميع المعلومات وتحليلها واستخدامها وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف. حيث كشفت الأزمات العالمية و الانحرافات التي تحدث في الشركات الكبرى ، الحاجة الماسة إلى تدعيم مفاهيم الإفصاح و الشفافية و المساءلة و النزاهة ، لأن اعتماد الشفافية أدى إلى افتقاد المساءلة.¹

1. أساليب الإفصاح.

حتلاتكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هنا كمجموعة من أساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق منها:²

- إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها: إنجزء من الإفصاح المحاسبية يمثل تعرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقا لعدد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التسلسل هعملية قراءتها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدم من أجل استخلاص المعلومات.

- المصطلحات والعرض النقص يلي:

يمكن أن تؤدي العناوين الواضحة والأوصاف الملائمة لعناصر القوائم المالية لفهما لجيد لها كما يؤدي استخدام المصطلحات العامة إلى التشتيت وسوء الفهم وقد تكون المصطلحات الفنية مفيدة إذا انطوت على معاني دقيقة وكانتمعرفة جيدا بصفة عامة.

- الملاحظة الهامشية: يتم استخدامها لتوضيحاً وتفسيراً وإضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية كالإفصاحات أحياناً للاحقة لتاريخ الميزانية أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة إضافة إلى الإفصاحات التي لا تخضع لالتزامات المحتملة.

- الملحق: ويشمل القوائم الإضافية ترفيقاً للقوائم الأصلية يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي تستوعبها الملاحظات الهامشية.

- شهادة المراجع: تقدير المراجع الخارج جيليس معدل للإفصاح حول كنهه يؤدي

دوره كطريقة للإفصاح من خلال إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستثمرين في المعلومات المنشورة.

2. الشفافية في القوائم المالية:

تعد القدرة على إعداد ونقل ونشر المعلومات توصيلها من إهمال

أمور في العصر الحالي حيث يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحرفي العصر الحديث باعتبارنا في عصر المعلومات حيث يقصد بالشفافية قيام الشركة

¹ جميل أحمد و سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية و الإفصاح، مداخلة في المنتدى الوطني حول : حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 06-07 ماي 2012، ص10

² محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكساتها على الدول العربية، القاهرة، إيتراكلنشر والتوزيع، 2005، صص: 583-585

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

تبرز علاقة الإفصاح بحوكمة الشركات باعتباره من أهم مبادئها التي يجب على مجلس الإدارة أن يهتم بها من خلال القوائم والتقارير المالية.

حيث تتجلى علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئها مما يساعد على تحقيق معدلات من الأرباح مناسبة الأمر الذي يساعد الشركات على تدعيم رأسمالها وزيادة الاحتياطات وتراكمها بشكل مستمر وهو ما يؤدي إلى توسع الشركات ونموها¹.

كما أن القوائم المالية تعتبر من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم لأعضاء مجلس الإدارة لاتخاذ مثل هذه القرارات حيث تتوقف نجاعة القرارات على جودة المعلومات الموجودة في تلك القوائم المالية.

أما عن علاقة التقرير المالي والحوكمة فتتجسد في تحليل أو تأصيل جذور كل منهما حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس أي نظام الحوكمة الشركات وفي المقابل يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مستوى جيد من الإفصاح ويعد الإفصاح أيضا واحدا من الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي حيث يرجح أن تعبر القوائم المالية عن نتيجة التعارض في الاهتمامات وتوازن القوى بين أصحاب المصالح وأن المعلومات المفصح عنها بواسطة التقارير المالية تصف ما تريده الأطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة وأداء الشركة.²

ملخص الفصل الأول

أن حوكمة الشركات تعتبر من أهم العناصر التي زاد الاهتمام بها خاصة بعد مجموع الأزمات و الإختلالات التي مست مجموع الشركات الكبرى في مختلف أنحاء العالم ، و يمكن اعتبار هذه الظروف و العوامل الدليل العلمي

¹ الخضيرى محسن أحمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005، ص. 67.

² عفيفي هلال عبد الفتاح، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية: دراسة اختيارية في البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد (1)، المجلد 30، مصر، 2008، ص. 429.

الفصل الأول : مدخل لحوكمة الشركات الإطار النظري

للمؤسسات للاسترشاد بها في التطبيق السليم و الفعال لحوكمة الشركات ، إن عنصري الإفصاح و الشفافية للمعلومات المالية و المحاسبية لهما الأثر الكبير في خدمة مصالح مختلف الأطراف. وهذا ما كشفت عنه تلك الأزمات العالمية والانحرافات ، وهذا يؤدي بالتدعيم الرقابة والمساءلة و في الأخير إلى النزاهة و صدق المعلومة المقدمة . كما أن تطبيق الحوكمة من شأنه يدر إيرادات كبيرة من خلال ترشيد مختلف التكاليف و بالتالي تحقيق التوازن في الميزانية العامة وهذا كله من المراقبة القبلية و البعدية لمختلف التكاليف من طرف أعوان الخزينة العمومية . و سوف يتم التعرف على هذه الأخيرة بالإضافة إلى معرفة مختلف الأعوان المكلفين بتنفيذ تلك النفقات ، كذلك كيفية تطبيق الحوكمة أثناء تنفيذ النفقات العمومية.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

تمهيد :

نتاول في هذا الفصل الدراسة النظرية للـخزينة العمومية فهي منشأة مكلفة بتسيير اموال الدولة من مهمتها الرئيسية هي (تحصيل الايرادات ، دفع النفقات) ، ودور المحاسب العمومي كأحد اطراف المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية و التعرف علي ميزانية الدولة و اهم مبدئها .

و نبرز العلاقة بين الحوكمة و الخزينة العمومية من خلال التعرف على اطراف الرقابة على المال العام

المبحث الاول : الخزينة العمومية و الميزانية العامة للدولة

المبحث الثاني : اعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية للدولة.

المبحث الثالث : تطبيق الحوكمة اثناء تنفيذ النفقات العمومية للدولة .

المبحث الاول : الخزينة العمومية و الميزانية العامة للدولة

سوف نتطرق في هذه المبحث الى ماهية الخزينة العمومية و تطورها التاريخي .

المطلب الاول : الخزينة العمومية في الجزائر .

أولا : مراحل تطور التاريخي للخزينة العمومية في الجزائر .

لقد عرفت الخزينة العمومية أربع مراحل تمثلت فيما يلي¹ :

1. الخزينة صندوق ودائع 1962-1966: يمكن أن تمثل الخزينة بصندوق ودايع لحساب مراسلين ذوي

صيغة بنكية مع ميزة أن تسيير الخزينة لحساب هؤلاء الزبائن تعتبر واجبا وليس اختياريا وبالتالي يلعبون دورا هاما في مشاكل الخزينة حيث عرفت هذه المرحلة نظام موسع وشامل فقد شملت معظم الوكلاء الاقتصاديين الماليين وغير الماليين باستثناء البنوك الخاصة الأجنبية وكل التعاونيات العامة.

2. مرحلة تكوين النظام المصرفي الجزائري وتحقيق الضغط المالي عليها 1966-1970: تزامنت هذه

المرحلة مع ظهور أول بنك وطني وهو البنك الجزائري BNA في 8 جوان 1966 وظهور هذه المؤسسة المالية الجديدة أدى تقليص إطار عمل الخزينة إذ باعتبارها بنط وطني لا بد عليها من توفير التمويل للأجل القصير للقطاع الزراعي الصناعي والتجاري الذي كان يعتمد قبل ظهور BNA في جزء كبير على قروض الخزينة العامة.

وهكذا فان نظام الخزينة العمومية يرجع إلى شكله الأصلي لسنة 1963 مع حدود مراسليه (ميزانية ملحقة ، مؤسسات عمومية ذات طابع إداري، جماعات محلية...)

3. مرحلة سيطرة الخزينة العمومية على الدائرتين البنكية ودائرتها العامة 1971-1987: تزامنت هذه

المرحلة مع المخطط الرباعي الأول في إصلاحات تمويل الاستثمارات لسنة 1971 مع تكوين خاص لرأس مال بحوالي 25 مليار دينار جزائري، أمام ضرورة تحديد التمويل النقدي انشات الخزينة العامة نظام تداول الادخار هذا النظام يسمح لها بتجميع مصادر مالية ضرورية لمراحل التراكم ومن جهة اخري تداول الادخار التضخمية مؤسسات يسمح بتطبيق المبدأ الخاص بتحويل الاستثمارات المنتجة بمصادر طويلة الأجل الذي يجنبضغوطات، إذن هذه التحويلات العميقة التي ستعرفها الخزينة من نظام بسيط لمجموع الودائع تحت الطلب ستتحوّل إلى نظام تجميع وتداول الادخار.

¹ بن رمضان بلقاسم ،دروس في الخزينة العمومية ،المدرسة الوطنية للضرائب 2013، القلعة في ، ص 2

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

جاء في المادة 7 من المرسوم رقم 70-93 ل 31 ديسمبر 1970 الحامل لقانون المالية لسنة 1971 " أن تمويل الاستثمارات المخططة للمؤسسات العمومية يجب تحقيقها بقروض طويلة الأجل ممنوحة على أساس مصادر الادخار المجمعة من طرف الخزينة " وهذا فالخزينة ستوفر تداول جزء كبير من الادخار الوطني بتوسيع نشاطها عن طريق إدماج متعاملين جدد وتحديد علاقات جديدة مع المتعاملين التقليديين

4. مرحلة انفصال دائرة الخزينة العامة من الدائرة البنكية 1987- إلى يومنا هذا:

وهنا أصبحت الخزينة العامة نظاما قائما بذاته لديه قوانين ومراسيم تحكمه وتعتبر كهيئة مالية لتحصيل الإيرادات وتغطية النفقات

ثانيا : تعريف الخزينة العمومية

توجد عدة تعاريف للخزينة العمومية

1. من ناحية القانونية : هي هيئة مالية وطنية ليست لها الشخصية المعنوية مكلفة بتحقيق الفعل المالي و الحركة المالية للدولة و الهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات و دفع النفقات .

كما أنّها العون الرئيسي الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة ، ميزانية الهيئات المحلية ؛ المؤسسات العمومية ذات طابع اداري، وتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة ، وتنفيذ عمليات الخزينة . هي تلك العمليات التي تتم بين محاسبين يقوم بها محاسب لفائدة محاسب آخر¹

2. من ناحية المالية و الاقتصادية : هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ علي توازن النقدي و المالي بموجب عملية الصندوق و البنك توجد عدة تعاريف من بينها .

التعريف الأول: " عرفها لوفنبارقر LofontBerger بأنها صراف وممول للدولة وبأنها تضمن حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية من خلال القيام بمختلف العمليات التي يسمح لها القانون"²

¹ بن رمضان بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 1

² حسين الصغير ، دروس في المالية و المحاسبة العمومية ، دار الحمديّة ، الجزائر 1999 ، ص 159

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

التعريف الثاني: يعرفها Jean Marcha "الخزينة العمومية تغطي التصريحات الضرورية التي تبين المداخيل العامة للدولة وتبين التزامات الإنفاق العام بالإضافة إلى تحميمها للموارد الضريبية كما تعمل على تأمين دفع النفقات المحددة في قوانين المالية"¹

التعريف الثالث: " تعتبر الخزينة العمومية صراف وممول للدولة والتي بفضلها يمكن أن نتمكن من حفظ أكبر التوازنات المالية والنقدية وذلك بإجراء عملية الصندوق (الخزينة) ، البنك ، والمحاسبة اللازمة لتسيير المالية العامة بممارسة نشاطات الرقابة على تمويل وتحريك الاقتصاد المالية"².
و منه نستنتج ان الخزينة العمومية:

- **كصندوق للدولة :** تقوم الخزينة العمومية بتحصيل الإيرادات و دفع النفقات ، سواء تعلق الأمر بعمليات الميزانية (محاسب لميزانية الدولة و الجماعات المحلية و مؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مع التنسيق مع الأمر الصرف) او تعلق الأمر بالعمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة ، بالإضافة لعمليات الخزينة (تحصيل و دفع نفقات من طرف محاسب مفوض لصالح محاسب مختص)

- **الخزينة العمومية كبنك للدولة :** تعتبر الخزينة العمومية بنك من بنوك الدولة وهي بذلك تضمن النشاط البنكي بكل معني الكلمة ، حيث تمارس مصلحة الحافظة هذا النشاط بواسطة مجموعة من الحسابات (حسابات الودائع) مع مجموعة من العملاء (اشخاص معنوية و اشخاص طبيعية) .

المطلب الثاني: الميزانية العامة للدولة

أولاً: تعريف الميزانية واهميتها :

1. تعريف الميزانية:

- "يمكن تعريف الميزانية العامة بأنها وثيقة قانونية مصادق عليها من البرلمان تهدف لتقدير النفقات الضرورية لإشباع الحاجات العامة والإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات عن فترة مقبلة عادة ما تكون سنة."³

¹ هني احمد ، العملة و النقود ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2000 ، ص 74

² بن رمضان بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 2 .

³ منصور الزين ، المحاسبة العمومية ، المدرسة العليا للضرائب ، الجزائر ، ص 6 .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- ميزانية الدولة تتشكل من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنويا والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

- الوثيقة التي تقدر و ترخص للسنة المالية مجموع الإيرادات و النفقات الخاصة بالتسيير و الاستثمار¹

2. أهمية الميزانية : تظهر أهمية الميزانية من حيث :

1.2 أهمية الميزانية العامة للدولة السياسية:

- ان اعتماد الميزانية من قبل البرلمان، معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وإن احتياج السلطة التنفيذية لمصادقة البرلمان يعني تمتع الشعب بحرياته الدستورية وحقوقه الديمقراطية.

- كما الميزانية بما تتضمنه من مؤشرات اتفافية وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة اتجاه المجتمع .

- ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الميزانية فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين .

2.2 أهمية الميزانية العامة للدولة الاقتصادية: للميزانية العامة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي

وذلك عن طريق استخدام السياسة الإنفاقية و الإيرادية، ففي حالة الكساد تتدخل الدولة لتعمل على زيادة الطلب عن طريق زيادة النفقات و تخفيض الضرائب لرفع القوة الشرائية لدى الأفراد مما يؤدي إلى زيادة الطلب الخاص بالإضافة إلى الطلب الحكومي وبذلك يخرج الاقتصاد من أزمته و يدخل مرحلة الانتعاش الاقتصادي.

3.2 أهمية الميزانية العامة للدولة الاجتماعية : الميزانية العمومية تؤثر و تتأثر بالقطاعات الاقتصادية،

فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العمومية و محتوياتها (النفقات و الإيرادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها .

ثانيا : المبادئ الأساسية للميزانية:

1. مبدأ وحدة الميزانية : تدرج الإيرادات والنفقات في وثيقة واحدة والهدف تسهيل العرض وسهولة فحص

ومراقبة التوازن

¹ الجريدة الرسمية، قانون 21/90، المؤرخ في 15/08/1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، العدد 35، الجزائر، المادة 6.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

2. مبدأ السنوية : تعني مدة حياة السنة المالية للدولة (اي مدة سنة) و هي تمكن البرلمان من مراقبة الحكومة في اطار احترام قاعدة سنوية و في الجزائر تنص المادة 3 من القانون 84-17 المتعلق بالقانون المالية¹
3. مبدأ الشمولية : المقصود بهذه القاعدة ان الميزانية جامعة وشاملة لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بالدولة بدون ضغط او تقصير ، اذن الميزانية فيها جانب الايرادات و اخر للنفقات ويظهر كل منهما مستقل عن الاخر² .
4. مبدأ عدم التخصيص : المقصود به الا يخصص نوع معين من الايرادات لانفاق حصيئلة على نوع معين اخر من الانفاق .
5. مبدأ العمومية : يقتضي هذا المبدأ باضهار كافة الايرادات و النفقات مها كان حجمها ، بحيث يتضح حليا جميع عناصر الايرادات و جميع عناصر النفقات دون ان يتم مقاصة بين النفقات و الايرادات و اظهار الرصيد المعبر عن زيادة النفقات عن الايرادات او زيادة الايرادات عن النفقات³ .
6. مبدأ التوازن : معناه ان تتساوي جملة الايرادات العامة مع جملة النفقات العامة و تأسيسها على ذلك فلا تعتبر الميزانية محققة بمبدأ التوازن اذا زاد اجمالي النفقات العامة عن اجمالي الايرادات العامة اعتبر بوجود فائض للدولة و اذا زادة النفقات العامة عن الايرادات فيعتبر هناك عجز⁴

¹ بعلي محمد علي ، يسري ابو علاء ، المالية العامة ، دار العلوم للتسيير و التوزيع ، الجزائر ، 2003 ، ص ، 92

² منصورى الزين ، المحاسبة العمومية مرجع سابق ص 16

³ حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992 ، ص 78

⁴ المرجع نفسه ، ص 80

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

المبحث الثاني : اعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العمومية للدولة.

إن تنفيذ الميزانية نعي به تحصيل الإيرادات ودفع النفقات وهاتين العمليتين تنجزان على مرحلتين مستقلتين ومن طرف عونين عموميين مستقلين عن بعضهما هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ويطلق عليهما عادة ب: أعوان المحاسبة العمومية .

المطلب الاول : الامر بالصرف.

1. مفهوم الأمر بالصرف : الآمرون بالصرف هم مبدئيا مدراء ورؤساء هيئات أو مصالح عمومية، أي هم الأشخاص المكلفون بتسيير هذه المصالح والإدارات حيث أن صلاحياتهم المالية ليست إلا مكتملة أو تابعة لصلاحياتهم الإدارية فهم إذا لا يمثلون سلكا متخصصا يضطلع بمهام التسيير المالي للهيئات العمومية، وإنما تلحق بهم هذه الصفة (أمر بالصرف) لوجودهم على رأس هذه الهيئات وعليه يمكن القول أن كل أمر بالصرف هو مدير والعكس فكل مدير ليس دوماً أمر بالصرف فبعض رؤساء الهيئات العمومية ليست لهم صفة الأمر بالصرف كرئيس الدائرة.

2. أنواعه:

1.2 الآمرون بالصرف الرئيسون: هم الذي تخصص له الاعتمادات المالية المرخص بها مباشرة وهو الذي يقوم أيضا بإصدار أوامر بالدفع لفائدة الدائنين أو أوامر بالإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين¹

"الآمرون بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون هم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين وأوامر تفويض الاعتمادات لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين" وتشتمل هذه الفئة من الآمرين بالصرف عموما على :

- الوزير في حالة تنفيذه لميزانية الدولة ويسمى أيضا بالأمر بالصرف الأولي أو الابتدائي.
- الوالي في حالة تنفيذه لميزانية الولاية.
- رئيس المجلس الشعبي البلدي في حالة تنفيذه لميزانية البلدية.
- المسؤولون المعينون قانونا على رأس المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .

¹ الجريدة الرسمية ، المرسوم التنفيذي من 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق اجراءات التي يمسهها المحاسبون العموميين، العدد43، الجزائر ، المادة 07

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- رؤساء المؤسسات الوطنية كرئيس المجلس الدستوري . رئيس مجلس المحاسبة. رئيس المجلس الشعبي الوطني ، رئيس مجلس الأمة.

2.2 الأمر بالصرف الثانويون:

الأمر بالصرف الثانوي هو الذي تفوض له الاعتمادات من قبل الأمر بالصرف الرئيسي مثل رئيس مصلحة غير مرمزة أو رئيس بعثة دبلوماسية أو عميد جامعة أو قنصل في الخارج....
الأمرون بالصرف الثانويون هم الذين يصدرون حوالات لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين"¹

3.2 الأمر بالصرف الوحيد: هو الوالي بالنسبة لعمليات نفقات التجهيز غير المرمزة المسجلة باسمه في

إطار البرامج القطاعية غير المرمزة . PSD.

كقاعدة عامة من الناحية التاريخية وجد صنفين من الأمرين بالصرف رئيسيين و ثانويين وأن صفة أمر بالصرف الوحيد اصطلاح حديث النشأة سواء بالنسبة للنظام الجزائري أو الأنظمة المقارنة، وفي هذا الإطار فإن الوالي هو الجهة الوحيدة التي ينطبق عليها هذا الوصف لأنه من جهة يعتبر بمثابة أمر بالصرف الرئيسي بالنسبة إلى ميزانية الولاية لأنها تتلقى الاعتمادات مباشرة من الميزانية كذلك لأنه يندرج ضمن طائفة الأجهزة الإدارية المركزية الذين يتمتعون بصفة الأمر بالصرف الرئيسي (الوزراء) لأنه من الناحية القانونية يعتبر مندوب الحكومة على مستوى الولاية ومن جهة أخرى فإن الوالي عندما يتصرف بصفته ممثلاً للدولة على مستوى الولاية فإنه يخضع لرقابة وزير الداخلية ومن هذه الجهة بالذات يعتبر بمثابة أمر بالصرف ثانوي مقارنة بوصف وزير الداخلية الذي يعتبر أمر بالصرف رئيسي في مواجهة الوالي، وهذا ما يجعل الوالي في الأخير يتميز بصفتين الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي في آن واحد.

4.2 الأمر بالصرف بالتفويض: يعطي قانون 21/90 لكل أمر بالصرف الحق أن يفوض صلاحياته

المحاسبية في حدود اختصاصاته ، وتحت مسؤولياته في إعطاء تفويض بالإمضاء إلى موظفين

دائمين (مرسمين) يكونون تحت سلطته المباشرة (المادة 29)

ومنهالشروط الخاصة بتفويضالصلاحيات:

- أن يكون أمرا بالصرف.

¹المادة 8 من المرسوم التنفيذي 91-313 المتعلق اجراءات التي يمسهها المحاسبون العموميين.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- أن يكون التفويض في حدود اختصاص الأمر بالصرف.

3. **إلتزامات الأمور بالصرف ومسئولياتهم** : إضافة إلى التزاماتهم ومسئولياتهم العامة المترتبة عن ممارسة وظائفهم كمسؤولين على الهيئات المعيّنين أو المنتخبين على رأسها فإن الأمرين بالصرف يخضعون إلى التزامات خاصة لممارسة صلاحياتهم المالية ويطلعون بمسؤوليات مترتبة عن ذلك، وفيما يتعلق بالالتزامات فإن الأمرين بالصرف ملزمون قبل ممارسة مهامهم بتقديم اعتماد أنفسهم لدى المحاسبين العموميين المخصصين وذلك طبقاً للمادة 24 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية ويتمثل هذا الاعتماد في تقديم ما تم تعيينهم أو إنتخابهم به وكذا نموذج توقيعهم إلى المحاسبين حتى يتعرفون عليه .

ومن المتفق عليه في هذا المجال أنه لا يحق للأمرين بالصرف بصفتهم موظفون عموميون أن تكون لهم أي فائدة أو مصلحة شخصية في الأعمال أو المشاريع التي يديرونها أو يراقبوها أو أن يحصلوا بأي مساهمات في المقاولات أو الشركات التي تبرم معها الهيئات العمومية التي يمثلونها صفقات معنية .

- أو المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبوها من جهة أخرى وفي هذا الصدد فإن مسؤولية الأمور بالصرف قد تكون سياسية أو تأديبية أو مدنية أو جزائية أو انضباطية أما فيما يخص مسؤوليات الأمرين بالصرف فهي تختلف باختلاف وظائفهم من جهة والأخطاء خاصة¹.

1.3 المسؤولية السياسية: تشمل هذه المسؤولية خصوصا أعضاء الحكومة أي الوزراء والمنتخبين

الذين لهم صفة الأمرين بالصرف لاسيما رؤساء المجالس الشعبية البلدية وهي تسند إلى فكرة أن الميزانية عبارة عن الترجمة المالية لسياسة معينة، ومن هنا فإن المكلفين بتنفيذ هذه الميزانية يكونون محل مساءلة من طرف الهيئات العليا التي أقرت الاعتمادات المالية، وفي هذا الشأن فإنه بالنسبة لأعضاء الحكومة يحق للبرلمان مساءلة أي وزير عن الانحرافات في استعمال الاعتمادات المالية المقررة لدائرته الوزارية كما يمكن مبدئياً أن يتعرض الوزير إلى العزل من طرف رئيس الجمهورية بسبب المخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها أما فيما يتعلق بالمنتخبين فيمكن إقحام مسؤولياتهم السياسية عن المخالفات المالية التي يرتكبوها وذلك من طرف هيئات للمداومة و يتمثل ذلك أساساً بسحب الثقة منه، فرئيس المجلس الشعبي البلدي مثلاً يمكنه أن يتعرض إلى هذا الإجراء بحكم المادة 55 من القانون البلدي باعتباره يخضع لرقابة المجلس الشعبي البلدي بصفته الأمر بالصرف لميزانية البلدية، وفي الأخير يجب ملاحظة أن

¹ بن رمضان بلقاسم، مرجع سابق ص 20.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحكومة

المسؤولية السياسية ليس لها أي فعالية في الواقع وذلك بسبب صعوبة تطبيقها خاصة بالنسبة لأعضاء الحكومة الذين باستطاعتهم دائماً اللجوء إلى المقتضيات السياسية لتبرير أعمالهم .

2.3 المسؤولية التأديبية: يمكن اعتبار المسؤولية التأديبية التي يتعرض لها الآمرون بالصرف الآخرون مقابل للمسؤولية السياسية الخاصة بأعضاء الحكومة والمسؤولين المنتخبين فالمدير الذي يرتكب المخالفات في تنفيذ الميزانية يكون مبدئياً محل مساءلة من قبل المسؤول السلمي الأعلى له الذي يمكن أن يسلب عليه عقوبة أو أكثر من العقوبات المقررة قانوناً مثل الإنذار أو التوبيخ أو التنزيل في الرتبة أو العزل الخ... ، غير أن التطبيق الفعلي لهذه المسؤولية يبقى محدوداً جداً، فالمخالفات المالية التي يمكن أن يرتكبها الأمر بالصرف غالباً ما تتم في إطار ممارسة صلاحياته الإدارية مما يجعل من الصعب إثبات الخطأ الشخصي لهذا الأخير .

3.3 المسؤولية المدنية: هذه المسؤولية أساسها الخطأ الشخصي الذي قد يرتكبه الأمر بالصرف عند تنفيذه للعمليات المالية الموكلة إليه والضرر الذي يمكن أن يلحق الهيئة العمومية المعنية من جراء ذلك، فتطبيق العقوبات الناتجة عن إقحام المسؤولية المدنية للأمر بالصرف يعني إجباره على تعويض ذلك الضرر من ماله الخاص، و ذلك طبقاً للمادة 31 من قانون 21/90 الذي جاء فيها: الآمرون بالصرف مسؤولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسؤولون عن الأفعال اللاشعرية والأخطاء التي يرتكبونها وكذلك المادة 32 الفقرة 01 من قانون 21/90 التي جاء فيها : الآمرون بالصرف مسؤولون مدنياً وجزائياً على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية:

4.3 المسؤولية الجزائية: فيبدو للوهلة الأولى بأن تطبيق المسؤولية الجزائية للآمرين بالصرف سهلاً نسبياً مقارنة بأنواع المسؤولية السابق ذكرها ، فالأمر بالصرف الذي يرتكب مخالفة في التسيير المالي يكون لها وصف الجريمة الجزائية طبقاً لقانون العقوبات (الاختلاس، الغدر، تبديد الأموال... الخ). فيكون محل مساءلة جزائية من طرف الجهة القضائية المختصة، إلا أن إثبات المسؤولية الجزائية يمكنه أن يطرح عدة صعوبات في الواقع كبيرة، فعلى الرغم من أهمية الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها الآمرون بالصرف أثناء تنفيذ الميزانية والعمليات المالية فإنه من الصعب عموماً إثبات طابعها الجزائي أي إقامة الدليل على وجود قصد جنائي لارتكاب الجريمة .

5.3 المسؤولية عند عدم مراعاة الانضباط الميزاني و المالي: إن عدم الفاعلية بالأخذ بمختلف أنواع المسؤولية للآمرين بالصرف ضمن قواعد القانون العام كما تم بيانه أعلاه، أدى بالمشرع الفرنسي إلى

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

تأسيس مسؤولية خاصة بمسؤولي وأعاون الهيئات العمومية المطلعين بالتسيير المالي (وذلك عند إنشائه لمحكمة الانضباط الميزاني والمالي، المتخصصة بمتابعة المخالفات المتعلقة بقواعد الميزانية والمحاسبة العمومية)¹

أما في الجزائر فإن التحقيق في هذه المخالفات والمعاقبة عليها هما من اختصاص مجلس المحاسبة ، وذلك بموجب أحكام الأمر 20/95 المؤرخ في 1995/07/17 والمتعلق بمجلس المحاسبة .

المطلب الثاني : المحاسب العمومي .

يعد محاسباً عمومياً كل شخص يعين قانوناً للقيام بالعمليات الخاصة بأموال الدولة سواء مباشرة أو بواسطة محاسبين آخرين، سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات كما يعتبر محاسباً عمومياً كذلك كل من يكلف قانوناً بمسك الحسابات الخاصة بالأموال العمومية أو حراستها.

وتعتبر أموال عمومية كل ما تعلق بميزانية الدولة وحسابات خزنتها أو ميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، حيث يعين للقيام بالعمليات التالية :

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات .
- حركة حسابات الموجودات.
- ضمان حراسة الأموال والسندات والقيم والأشياء أو المواد المكلف بحفظها وتداولها .

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته وينقسمون إلى عدة أصناف ورد ذكرها في المادة (3) من المرسوم التنفيذي 313/91 المؤرخ في 07/09/1991 المتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم مع الإشارة إلى أن هناك بعض التعديلات التي أدخلت على التصنيف الذي جاء به هذا النص أو المرسوم التنفيذي 313/91 المحدد لإجراءات المحاسبة العمومية.

1. أنواع المحاسبين العموميين :

1.1 المحاسبون العموميون الرئيسيون :

ورد ذكرهم في المادة 31 من المرسوم التنفيذي 313/91 المتعلق بإجراءات المحاسبة العمومية وهم :

¹ رمضان بلقاسم ، مرجع سابق ، ص 25

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- العون المحاسبي المركزي للخزينة .
- أمين الخزينة المركزي .
- أمين الخزينة الرئيسي .
- أمين الخزينة الولائي .

2.1 **المحاسبون العموميون الثانويين**: المرسوم التنفيذي 313/91 المحدد لإجراءات المحاسبة ذكر في مادته 32 أصناف المحاسبين الثانويين إلا أن هناك تعديل وقع على هذا التصنيف بموجب المرسوم التنفيذي 42/03 .

- قابض الضرائب .
- قابض أملاك الدولة.
- قابض الجمارك .
- محافظ الرهون .
- أمين خزينة البلدية.
- أمين خزينة المراكز الاستشفائية الجامعية والمؤسسات الصحية المتخصصة .
- أمين القطاعات الصحية .

2. مسؤولية المحاسب العمومي.

3. حساسية المنصب الذي يشغله المحاسب العمومي وتسييره للأموال العمومية يستدعي تطبيق نظام مسؤولية صارم ، حيث يكون مسؤولا شخصيا و ماليا عن العمليات الموكلة اليه ولا تقوم مسؤولية المحاسب العمومي الا بقرار من وزير المالية او بمقرر مجلس المحاسبة.¹ ومن مسؤولياته:

1.2 **المسؤولية النقدية**: المحاسب العمومي مسؤول عن تعويض الاموال والقيم الضائعة او الناقصة من الخزينة وتغطية العجز الذي سببه ، وليس بإمكانه ان يصلح الاجراءات فبمجرد ثبوت وجود نقص في الحسابات يجب عليه التعويض لكن مبلغ التعويض تدفعه شركة التامين التي تعاقد معها المحاسب العمومي ، او تعاضدية المحاسبين العموميين.

¹ الجريدة الرسمية ، القانون 90-21 ، المواد 38-46-20 قانون سابق .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

2.2 المسؤولية الشخصية: المادة 43 من القانون 21/90 تنص على ان المحاسب مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية ، فلا تتحمل الادارة الخطأ في الحسابات كما لا يمكن ان يرجع المحاسب المسؤولية على عاتق احد اعوانه او موظفيه.

المبحث الثالث : تطبيق الحوكمة اثناء تنفيذ النفقات العمومية للدولة.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة العمومية الى تحقيق العدالة والمساواة اثناء تنفيذ النفقات العمومية، وبالتالي تكون مخرجات محاسبية سليمة وفق قانون المحاسبة العمومية الجزائرية منح حق المساءلة للتغيير .

المطلب الاول : صرف نفقات العمومية.

يتم تنفيذ النفقات العمومية على مرحلتين أساسيتين هما المرحلة الإدارية والتي تتم على مستوى الأمر بالصرف و المرحلة المحاسبية تتم على مستوى المحاسب العمومي .

أولا : المرحلة الإدارية: تتم هذه المرحلة على المستوى الأمر بالصرف و التي تتم وفق ثلاث مراحل و هي الالتزام . التصفية و الأمر بالصرف .

1. **الالتزام:** هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين¹ فالالتزام هو مصدر النفقات قبل أن يكون إجراء لتنفيذها وهذا ما يؤدي إلى التمييز بين الالتزام القانوني و الالتزام المحاسبي ففي حالة التصرف الإداري، الالتزام المحاسبي يسبق الالتزام القانوني حيث يجب التحقق من مطابقة النفقة المزايم اجرائها لترخيص الميزانية ثم تأتي الإجراءات القانونية (المصادقة على الصفقة . كفاية الاعتمادات المخصصة) أما في الالتزام الإداري يحدث الالتزام القانوني قبل المحاسبي .

2. **التصفية:** وهي التحقق من وجود الدين² وضبط مبلغ النفقة وبالتالي فهي تعتبر تطبيق لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية وهي قاعدة أداء الخدمة أو قاعدة الحق المكتسب باستثناء بعض الحالات كالتسبيقات حيث تتمثل التصفية في القرار الخطي الذي يضعه الأمر بالصرف الإثبات على سند للنفقة (فاتورة . وضعية إشغال ...) .

3. **الامر بالصرف:** هو عبارة عن قرار إداري يعطي بموجبه الأمر بالصرف للمحاسب العمومي المخصص لدفع النفقة³ المصفاة بالتصفية ليس لها قوة تنفيذية قبل صدور الأمر بالصرف (الحوالة) .

ثانيا : المرحلة المحاسبية: تكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة ففي المراحل السابقة لا تزال الأموال العمومية في الخزينة إما بموجب هذه المرحلة فيتم إخراجها و دفعها لمستحقيها حيث أن المادة 22 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تعرف الدفع لأنه الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي .

¹ الجريدة الرسمية ، القانون 90-21 ، الماد 19 قانون سابق .

² الجريدة الرسمية ، القانون 90-21 ، الماد 20 قانون سابق .

³ الجريدة الرسمية ، القانون 90-21 ، الماد 21 قانون سابق .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

1. **رقابة المحاسب العمومي:** إن دور المحاسب العمومي لا يقتصر على إنجاز العمليات المالية والمتعلقة بإخراج النقود من الصندوق لتسديد النفقات بل له دور رقابي على عمليات الأمرين بالصرف ولكن هذه الرقابة لا تمارس إلا في حدود صلاحيات المحاسب العمومي وطبقا للإجراءات المقررة قانونا فإذا تحقق من شرعية النفقة وجب عليهم دفعها في الآجال المحددة وعليه فانالمحاسبين العموميين وتحت طائلة مسؤوليتهم المالية والشخصية بالتحقق من شرعية النفقة وقبول تنفيذها وهذا وفق الإجراءات التالية¹ :
 - **صفة الأمر بالصرف أو المفوض عنه:** و هو الجراء الأول الذي يقوم به المحاسب العمومي فبعد اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي فيبقى عليه القيام بالتوقيع على أمر أو حوالة الدفع والسندات المرفقة مع ذلك المقدم له .
 - **توفر الاعتمادات:** هو تحقق من وجود الاعتمادات التي تحسب منها النفقة او كفيبتها وذلك بجمع مبالغ أوامر او حوالات الدفع الصادرة منذ بداية السنة المالية والمقبولة للدفع بالنسبة للنفقة المعينة ومقارنتها بالاعتمادات المفتوحة في الميزانية .
 - **صحة حسم النفقة:** تطبيقا لقاعدة التخصيص الميزاني يجب ان تكون النفقة المقترحة للدفع محسومة بدقة حسب طبيعتها وموضوعها ومن الفصل المعني في الميزانية وان تكون متعلقة بالسنة المالية الجارية .
 - **وجود تأشيرات الرقابة القبلية:** إضافة لتأشيرة المراقب المالي يجب على المحاسب العمومي أن يتحقق من وجود تأشيرة أو رأي أي سلطة أو هيئة تقنية مخولة من طرف القانون لمراقبة تنفيذ النفقات مثل تأشيرة لجنة الصفقات العمومية .
 - **تبرير أداء الخدمة:** يتعلق الأمر أن موضوع النفقة تم انجازه فعلا حسب إقرار الأمر بالصرف على سندات الإثبات .
 - **صحة حساب عمليات التصفية:** على المحاسب العمومي أن يراجع كل العمليات حسب مبلغ النفقة التي قام بها الأمر بالصرف إثناء التصفية ليتأكد من صحتها .
 - **التقادم الرباعي:** حسب المادة من القانون 84-17 الديون المستحقة للغير تسقط بالتقادم وتنقضي نهائيا لصالح الهيئات العمومية المدينة بها في الأجل أربع سنوات فالمحاسب ملزم بالتحقق من أن الديون المأمور بدفعها لم تسقط اجلها بالتقادم .

¹ الجريدة الرسمية ، القانون 90-21 ، الماد 36 قانون سابق .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- **الصحة القانونية للدفع**: يجب أن يكون لدافع النفقة طابع إبرائي وذلك عن طريق دفع النفقة للدائن نفسه أن نائبه أو من يحل محله قانونا .

- **توفر أموال الخزينة**: باستثناء الدولة صاحبة السيادة (ممثلة هنا في الخزينة العمومية) والتي يعتبر صندوقها دائما ذا وفرة مالية، إذا تحقق المحاسب من شرعية النفقة المأمور بدفعها بعد إجراء كل أشكال الرقابة سالفة الذكر فإنه يقوم بالتأشير على أمر أو حوالة الدفع بعبارة (مقبولة للدفع) كإقرار منه بقبول دفعها إذا هو ملزم في هذه الحالة بتسديدها إما إذا لا يتوفر شرط من الشروط السابقة فإنه يعلق دفعها بإخطار الأمر بالصرف رسميا بذلك بواسطة مذكرة يبين فيها سبب رفض الدفع

1. **حالات الدفع**: يميز في إجراء الدفع حالتين فإما أن يكون الدفع بشكل عادي وإما أن يكون عن طريق التسخير .

1.2 **الحالات العادية**: إذا تأكد المحاسب العمومي من النقاط السابقة وتوفر كل الشروط القانونية في ملف النفقة فإن المرسوم التنفيذي 93-46 المحدد لأجال دفع النفقات يعطيه مهلة 10 أيام من تاريخ استلام الحوالات الدفع لينفذها أما في حالة الرفض فللمحاسب العمومي مهلة 20 يوما للرد على الأمر بالصرف ردا كتابيا مبررا لدواعي الرفض .

2.3 **حالة التسخير**: يمكن للأمرين بالصرف في حالة رفض المحاسب العمومي لعملية الدفع ان يطلبوا منهم كتابيا دفعها مع تحمل الأمر بالصرف لمسؤولية الدفع عن طريق التسخير حيث يجب أن يتضمن الأمر بالتسخير زيادة عن الأسباب المبررة لذلك عبارة (يطلب من المحاسب بان يدفع) في كل عملية إنفاق مرفوض دفعها . فعلى المحاسب العمومي المأمور بدفع النفقة عن طريق التسخير أن يقدم تقريرا إلى الوزير المكلف بالمالية خلال 15 يوم والذي يذكر فيه تفاصيل الأسباب الداعية الى رفض الدفع

غير انه يجب على المحاسب العمومي أن يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض مععل بما يلي:

- عدم توفر الاعتمادات المالية .
- عدم توفر أموال الخزينة .
- انعدام إثبات أداء الخدمة .
- طابع النفقة غير إبرائي .
- انعدام تأشيرة النفقات الموظفة أو لجنة الصفقات العمومية المؤهلة .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

بعد ان يتم المحاسب العمومي كل أشكال الرقابة سألغة الذكر يبقى عليه تبرئة ذمة الهيئة العمومية وذلك بتوزيع هذه النفقات على مستحقها أما نقدا . أو دفع عن طريق التحويل . الدفع عن طريق أوامر الدفع . الدفع عن طريق المقاصة .¹

المطلب الثاني : الرقابة على تنفيذ الميزانية.

إن الرقابة على تنفيذ العمليات الميزانية تعني أكثر بجانب النفقات لان هذه الأخيرة هي التي تضع بين أيدي المسيرين أموالا عمومية، أما جانب الإيرادات فالمحاسب العمومي عند تنفيذه لعملية التحصيل يدخل الأموال مباشرة في الخزينة العمومية لكن هذا لا يعني عدم وجود الرقابة عليها.

فالرقابة التي تطبقها الأجهزة المختلفة قد تكون سابقة لتنفيذ الميزانية (المراقب المالي) أو لاحقة لتنفيذ الميزانية رقابة بعدية (المفتشية العامة للمالية، ومجلس المحاسبة).

أولا : الرقابة الداخلية المراقب المالي:

المراقب المالي هو موظف تابع لوزارة المالية، مهمته هي الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية والتأشير على مشروع الالتزام الذي يعده الأمر بالصرف.

تكمن أهمية الرقابة المالية القبلية مراقبة النفقات في كونها تمارس على قرارات الالتزام للآمرين بالصرف قبل إنتاج هذه القرارات لآثارها القانونية، أي قبل أن تترتب عنها ديون اتجاه الهيئات العمومية المعنية، و منه فالرقابة المالية القبلية تصبح بمثابة إجراء وقائي يسمح بالتصدي للمخافة المالية منذ بدايتها، و منع ظهور آثارها القانونية.

وطبقا للمادة 2 من الرسوم التنفيذي 92-414، فإن نطاق تطبيق الرقابة القبلية على الالتزام بالنفقات يشمل ميزانيات مؤسسات وإدارات التابعة للدولة، و الميزانيات الملحقه و الحسابات الخاصة للخزينة، و ميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وقد عدل هذا المرسوم بموجب المرسوم التنفيذي رقم 09-374 المؤرخ في 16-11-2009 والذي أضيفت فيه البلديات.

وقد استثنت نفس المادة ميزانيات المجلس الشعبي الوطني (البرلمان بغرفتيه).

1. مجال تدخل المراقب المالي :

¹ الجريدة الرسمية ، قانون رقم 21/90 ، العدد 35 المادة 48 .

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- النفقات الداخلية في الميزانيات المركزية أي نفقات الوزارات و الهيئات الدستورية.
 - نفقات المديرية الجهوية والإقليمية.
 - ميزانيات الولايات والهيئات العمومية ذات الطابع الولائي.
- يتدخل المراقب المالي أثناء تنفيذ رقابته السابقة بخصوص (المواد 5،7،6 من المرسوم التنفيذي 92-414):
- قرارات التعيين والتثبيت وكل القرارات المتعلقة بالحياة المهنية للموظفين.
 - الجداول الاسمية وهي الجرد للأجور يعد عند اختتام السنة المالية.
 - الجداول الأولية الذي يعد في بداية السنة وكذا الجداول المعدلة.
 - الالتزامات الخاصة بنفقات التسيير ونفقات التجهيز العمومي، والمدعمة بسندات الطلب أو الفواتير.
 - تحويلات الاعتمادات أو نقلها.

2. آليات الرقابة و آثارها :

يتلقى المراقب المالي ملف الالتزام الذي يحوي أساسا سند الطلب، الفاتورة الأولية ، كشف الالتزام الذي يحدد نوعية النفقة والفصل الميزاني التابع له، وحتى يمنح المراقب المالي تأشيرته لملف الالتزام هذا يتأكد من النقاط التالية :

- صفة الأمر بالصرف وكذا صحة التفويض إن وجد.
 - مطابقة الالتزام بالنصوص القانونية المعمول بها.
 - توفر الاعتمادات المالية أو المناصب المالية.
 - وجود تطابق بين مختلف المبالغ المدرجة في وثائق ملف الالتزام.
 - وجود التأشير والآراء المسبقة مثلا تأشيرة لجنة الصفقات، تأشيرة المديرية المعنية.
- إذا احتلت إحدى هذه النقاط يرفض المراقب المالي التأشير، ورفضه يكون مؤقتا إذا أمكن تصحيح الخلل.
- وقد يكون نهائيا إن لم يمكن تصحيح الخلل (المادة 10 و 12 المرسوم التنفيذي رقم 91-414). و هنا يستطيع المراقب المالي اللجوء إلى إجراء التعاضدي (و هو نادر الوقوع)، و لا يحتج به في حالة :

- عيب في صفة الأمر بالصرف،
- عدم وجود الاعتمادات،
- غياب الوثائق الثبوتية الخاصة بملف الالتزام،
- التخصيص الغير قانوني للالتزام.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

توجد رقابة أخرى سابقة غير إنها تمارس بخصوص صنف نوعي من النفقات، إنها الصفقات العمومية التي تهدف لجان الصفقات إلى التحقق من مطابقتها للنصوص القانونية وهي منظمة وفق المرسوم الرئاسي 02-250 المؤرخ في 24 جويلية 2002 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية.

و ما خلاص إليه أخيرا أن الرقابة السابقة للنفقات الخاصة، والعمليات الميزانية بشكل عام (رقابة المحاسب العمومي) تلعب دورا جوهريا في حراسة الأموال العمومية، وترشيد استعمالها، خاصة وإنها رقابة مستقلة تشرف عليها أجهزة هي في منأى عن كل الضغوطات.

ثانيا : المفتشية العامة للمالية :

هي هيئة رقابية تابعة لوزارة المالية و تخضع للسلطة المباشرة لوزير المالية، انشأت المفتشية العامة للمالية بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي كان المحدد لتنظيمها و سيرها و صلاحيتها أما تنظيمها الداخلي حدده المرسوم رقم 83-62 المؤرخ في 23 أوت 1983 الذي أعطى لها مكانة جديدة، حيث أصبحت تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، أما حاليا فهي تخضع لقواعد وإحكام المرسوم التنفيذي رقم 92-78 المؤرخ في 1992 والذي يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية كجهاز دائم للرقابة، أوكلت له مهمة مراقبة أعوان تنفيذ الميزانية. ويخضع لرقابتها كل المصالح المركزية والغير مركزية التابعة للدولة، وكذا الجماعات الإقليمية و الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري، و الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري، وعموما كل شخص يمكن أن يستفيد من مساعدات مالية من الدولة.

تتولى المفتشية العامة للمالية نوعان من المهام :

1. **المهام الرقابية:** تدخلات المفتشية العامة للمالية تكون إما عن طريق البعثات أو الفرق التفتيشية بصفة

مباغثة وميدانية، و تتحقق من :

- شروط تطبيق القوانين و ظروف تسيير المصالح و الهيئات.
- التأكد من صحة العمليات المحاسبية و مسكها.
- شروط استعمال و صرف الاعتمادات.
- ظروف سير الرقابة الداخلية في المصالح المعنية.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

من اجل هذا تمنح سلطة واسعة للمفتشين حيث يمكن أن يطلبوا أي نوع الوثائق الثبوتية و التي لا يمكن أن يحتاج أمامهم بالسر المهني.

2. **مهام الدراسات والتحليل:** يمكن أن تكلف المفتشية العامة للمالية في انجاز مهام تتمثل في دراسات أو

خبرات ذات طابع اقتصادي أو مالي أو تقني ويمكن أن يساعدها لهذا الغرض تقنيون مؤهلون من

الإدارات العمومية الأخرى هذا ما يعني أن المفتشية العامة تتولى مهمة التقييم الاقتصادي والمالي وذلك

عن طريق:

- القيام بدراسات وتحليل مالية واقتصادية لتقدير فعالية التسيير و نجاعته.
- القيام بدراسات مقارنة لنمط التسيير وفعاليتته على المستوى الداخلي والخارجي.
- القيام بتحليل هيكلية مقارنة لطرق التسيير.

إن المفتشية العامة للمالية تلعب دورا هاما في ممارسة الرقابة اللاحقة، ويتجسد ذلك من خلال المهام والصلاحيات الواسعة المنوحة لها.

ثالثا: مجلس المحاسبة:

تعود النشأة الأولى للمجلس إلى السنة 1980 بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفة المراقب من طرف مجلس المحاسبة، وبموجب الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 الذي يحدد حاليا صلاحيته وتنظيمه وسيره، حيث أصبح المجلس يتمتع باختصاصات قضائية وإدارية واسعة، سيتم التعرف أكثر عليه من خلال ما يلي:

1. **تعريفه:** يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة و الجماعات الإقليمية و المرافق

العمومية، و يعتبر هيئة وطنية مستقلة للرقابة المالية اللاحقة، يعمل بتفويض من الدولة ، تنحصر مهمته

الأساسية في مراقبة كل هيئة تخضع لقواعد القانون الداري و المحاسبة العمومية ، حيث تمارس هذه الرقابة

على السنة المنصرمة معتمدا على الحسابات و السجلات و الوثائق التي يمسكها بشكل نظامي كل من

الأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين و المسيرين الباقين، و يمكن ان يقوم بفحوصات لاحقة على

السنوات السابقة ، دون أن تتعدى هذا الفحص عشرة سنوات مالية متتالية،

2. **تنظيمه:** يتكون مجلس المحاسبة من أعضاء يتولون تسييره مباشرة مهام المراقبة، بحيث يتولى التسيير مجلس

متكون من:

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- المراقب العام. - رئيس مجلس المحاسبة.

- مستشارين اثنين منتخبين. - رئيس قسم الأكبر سنا.

- محتسبين اثنين منتخبين لمدة ثلاث سنوات.

ويتولى المجلس التسيير الإداري لشؤون موظفيه من حيث التوظيف النقل الترقية الانتداب والتسريح، أما الرقابة فيتكفل بها كل أعضاء مجلس المحاسبة وهم:

- رئيس مجلس.

- نائب الرئيس.

- المراقب العام.

- رؤساء الأقسام.

- المستشارون.

- رؤساء قطاع الرقابة

- المحتسبون وهم يتمتعون بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم وخصوصا ضد التهديدات والاهانات

والاعتداءات المختلفة.

3. اختصاصات المجلس: طبقا للمواد من 07 إلى 12 من المرسوم رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995

السالف الذكر تشمل اختصاصات مجلس المحاسبة فيما يلي :

- مراقبة حسابات وتسيير مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية، باختلاف أنواعها والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.

- مراقبة تسيير المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطها صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

- مراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني، والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأس مالها.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

- مراقبة تسيير الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية.

- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها وتقييمها.

- مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية، والتي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية، الاجتماعية، العلمية، التربوية، والثقافية على الخصوص وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

المطلب الثالث : من بين المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية التي تحقق مبدأ الرقابة:

1. مبدأ الفصل الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: هو أحد مبادئ المحاسبة العمومية يقوم على الفصل

التام بين مهام ومسؤوليات كل من المحاسب العمومي والأمر بالصرف. الأول يقوم بمهمة إدارية والثاني يقوم بمهمة محاسبية ومن مبررات الفصل هي

2. تقسيم المهام: تقوم المحاسبة العمومية على التمييز بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال فتسير اعتمادات

الأموال للميزانية يستند إلى الأمر بالصرف، وبالمقابل يستند تسيير الأموال إلى المحاسب العمومي وعلية

الأمر بالصرف محاسبة إدارية وتختتم حساباً إدارياً والمحاسب العمومي محاسبة الخزينة وتختتم بمحاسبة التسيير.

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

3. وحدة الصندوق: تجمع الاموال النقدية والورقية هي بحوزة الخزينة العمومية الجزائرية اي في صناديق المحاسبين العموميين والتي ترتبط فيها لتشكيل صندوق واحد وذلك تحت رقابة وزير المالية، كما تخضع كل المحاسبين العموميين الي سلطة واحدة تتمثل في وزير المالية فهو الذي يعينهم، ويرقيهم ويحولهم وتجمع عند العون المركزي للخزينة وترسل تقارير الي وزير المالية، وزير الاول، وحتى البرلمان.

4. سهولة المراقبة : يعمل كل امر بالصرف مع محاسب العمومي معتمد لدية الشئ ، الذي يسمح للمحاسب العمومي المختص بمراقبة جميع الاوامر الدفع و الاوامر بالتحصيل التي يصدرها الامر بالصرف ليتأكد من مدي مطابقتها للقوانين و الانظمة المعمول بها . كما يقوم الامر بالصرف بمراقبة اعمال المحاسب العمومي وخاصة في حالة رفض تسديد اوامر الدفع و مدي مطابقة هذا الرفض للمادة 36 من القانون 21/90 كما تكون الرقابة الوضعيات المحاسبية التي تخصص تسديد اوامر الصرف و تحصيل سندات التحصيل .

5. محاربة كل انواع الغش: مبدا ضمانة هامة لاستعمال الاموال العمومية وفق الإطار الشرعي والحفاظ عليها من كل تلاعب، تبديد واختلاس فالفصلين الامر بالصرف والمحاسب العمومي لم يجعل لكل منهما عملا خاصا هو رقابة متبادلة وانما يعتبر حاجزا ضد كل محاولة للتلاعب التبديد والاختلاس التي من شأنها ان تلحق اضرار بالأموال العمومية وتضعف الاقتصاد الوطني

6. الاستثناءات الواردة على مبدا الفصل: في بعض الاحيان التطبيق الصارم لهذا المبدأ يقود الي صعوبات في تسير المصالح العمومية كما ان الزامية التسيير المصالح العمومية تقتضي بعض المرونة مما جعل المشرع يضع بعض الاستثناءات على المبدأ كالا من النفقات و الايرادات.¹

1.6 النفقات:

- الدفع بواسطة وكالات التسبيقات.
- أصل راس المال و الفوائد المستحقة على القروض الدولة وكذا خسائر الصرف.
- مرتبات اعضاء الحكومة الجزائرية.
- المنح الجزائرية

2.6 الايرادات :

¹ منصورى الزين ، مرجع سابق ، ص 13 .

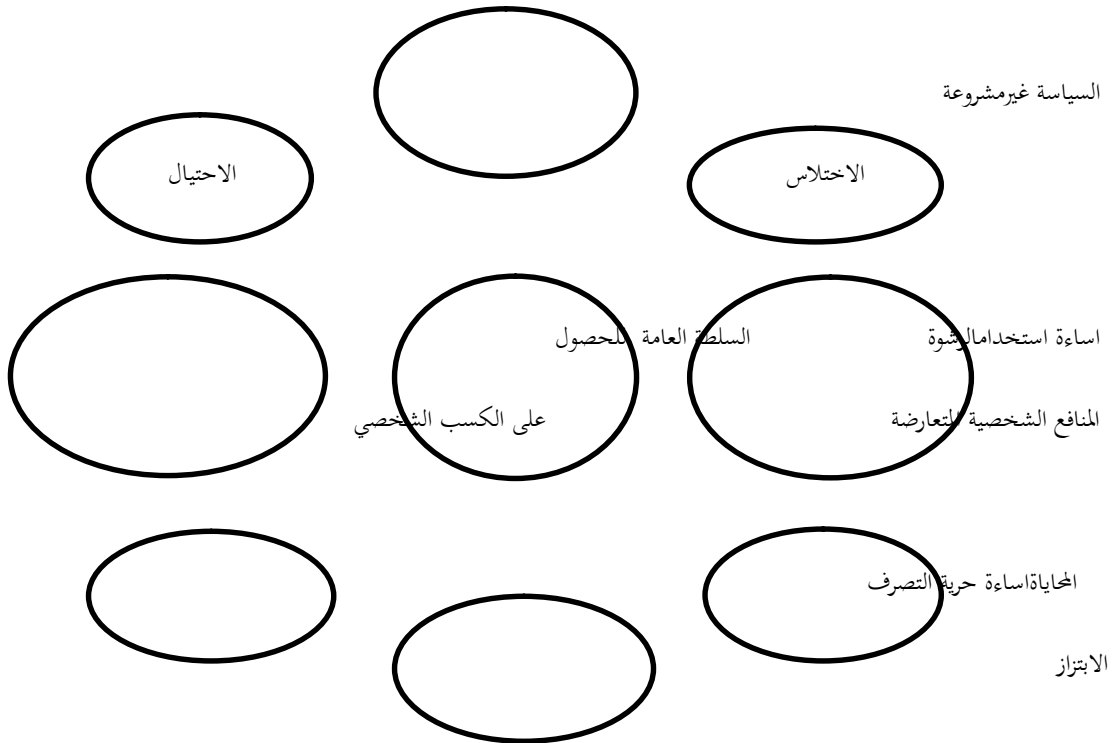
الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

تتعلق بتحصيل الإيرادات من قبل المحاسب العمومي دون تدخل الامر بالصرف و هي :

- الجباية نقدا
- الضرائب غير مباشرة
- الحقوق الجمركية
- حقوق التسجيل

يمكن للشكل التالي، ان يقدم انا بعض اهم الاشكال الفساد التي يجب محاربتها عن طريق الاطراف الرئيسة، في مجال الرقابة على المال العام، هذه الاطراف تكون فعاليتها ممكنة كلما كانت درجة استقلاليتها عن أطراف التنفيذ والمحاسبة ان تتوفر المعلومات والاليات الحقيقة من اجل اكتشاف الخطأ ولم يتحول نشاطها الي مجرد هيئات تصادق في مرحلة بعدية على قرارات الامرين بالصرف.

شكل رقم (1) : اشكال الفساد



LeaSource: Old dynamics of Corruption, The Rol of United Nation Helping Member States Build Intergrity to Curb Corruption, CICIP-3 , Vienna, Oct, 2002, p3.

خلاصة الفصل الثاني

الفصل الثاني : تنفيذ النفقات العمومية للدولة في ظل الحوكمة

يتضح من خلال دراستينا لهذا الفصل ان الخزينة العمومية هي صراف وممول للدولة ويجب ان تحافظ على التوازن المالي من خلال تساوي كلا من النفقات و الايرادات، وكما يعتبروا لمحاسب العمومي احد اعوان المحاسبة العمومية في تنفيذ النفقات العامة للدولة وتعتبر الميزانية العامة للدولة اداة تقدير لها.

ان الحفاظ على المال العام يؤدي بناء الي تطبيق حوكمة الشركات لكي يتم تسير ترشيد النفقات العمومية للدولة مما يؤدي الى بناء نموذج الحوكمة العمومية ويتم ذلك من خلال تفعيل اليات الرقابة الداخلية و رقابة المراقب المالي و قابة المفتشية العامة للمالية و مجلس المحاسبة لكي يكون هناك تسير حسن للمال العام .

تمهيد:

بعد التعرف على موضوع الخزينة العمومية حيث أنها مؤسسة مالية لها فعالية في تنشيط الاقتصاد الوطني ويبرز ذلك في دورها المالي والاقتصادي والذي تم التطرق إليه في الجانب النظري من ناحية تسيير أموال الدولة في تنميتها وسوف نعالج في هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية لخزينة ولاية الوادي وتشخيصها بالتعرف عليها، مثلاً أكثر وتوضيح أهم مصالحتها وهيكلها التنظيمي وإبراز المهام وأهداف المترتبة عليها وفي هذا السياق سنحاول التطرق إلى مبحثين : المبحث الأول تقدم عام لخزينة ولاية الوادي والإطار العام للدراسة الميدانية الذي أشرنا في باختصار شديد إلى نشأة الخزينة العمومية في ولاية الوادي و أهدافها بالإضافة إلى ،أما المبحث الثاني: فقد تم التطرق فيه إلى تحليل الاستبيان و الذي يبين الدور الكبير للخزينة العمومية في ترشيد النفقات العمومية في إطار المبادئ الكبرى لحوكمة الشركات .

المبحث الأول: تقديم عام لخزينة ولاية الوادي و الإطار العام للدراسة الميدانية.

المطلب الأول : تقديم عام حول لخزينة ولاية الوادي

بعد التطور الذي شهدته الخزينة العمومية أصبح لكل ولاية خزينة خاصة بها وفي هذا سنتطرق إلى دراسة خزينة ولاية الوادي على الوجه الخصوص وهذا بإبراز كل الجوانب المالية والاقتصادية بنشأة و تعريف بخزينة ولاية الوادي، الهيكل التنظيمي لخزينة الوادي، أهدافها

أولا: نشأة الخزائن الولائية وأهم مصالحها الخارجية.

أنشأت الخزائن الولائية بموجب المرسوم التنفيذي رقم 67-37 المؤرخ في 08/02/1967 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة ثم المرسوم التنفيذي رقم 91-129 المؤرخ في 11/05/1991 الذي تم تعديله بموجب المرسوم التنفيذي رقم 40/03 المؤرخ في 19/01/2003 و المتعلق بتنظيم المصالح الخارجية للخزينة و صلاحيتها و عملها ثم جاء القرار المؤرخ في 07/09/2005 تطبقا للمرسوم 40/03.

يشرف على الخزينة الولاية أمين الخزينة يعين من قبل وزير المالية وهو مسؤول مسؤولية شخصية و مالية عن كل عمليات المالية التي يقو بها المركز المحاسبي الذي شرف عليه فترة ترأسه له ، ويساعد أمين خزينة الولاية في مهامه وكيالي مفوضين يمكنه أن يفوضهما للإمضاء فرديا أو جماعيا على وثائق تسيير المركز المحاسبي و المالي .

تعد الخزينة العمومية ذي مسؤولية كبيرة حيث قامت الدولة الجزائرية بتقسيم الإداري أول و الذي نجم عنه تقسيمات الخزينة المركزية وهذا بعد ما زاد حجم السكان وصعب التحكم في التسيير قامت الدولة سنة . بإنشاء خزينة فرعية لكل ولاية لتسهيل و تقريب الإدارة من المواطن في الحصول على كل ما يريد من 7600 وثائق أو معلومات وهنا يكون المواطن قريب من الإدارة ، وتكون الخزينة أدت مهامها على أكمل وجه من الناحية القانونية من جهة و من الناحية الإنسانية من جهة أخرى .

ثانيا: أهداف الخزينة العمومية (أهداف خزينة ولاية الوادي):

- مراقبة المحاسبين وإعداد التقارير خاصة بهم وإرسالها الى خزينة الدولة في الجزائر العاصمة .
- تسديد النفقات وبيع سندات التجهيز .
- توفير مقومات الحفاظ على الموجود النقدي بما في ذلك التأكد من صحة عمليات الدفع .

الفصل الثالث: دراسة حالة

- تنفيذ ومراقبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
- تعيين محاسب من المؤهلين بقرار الخزينة إلى المؤسسات الأخرى .
- التنسيق و الربط بين المؤسسات ذات الطابع الإداري .

المطلب الثاني : الإطار العام للدراسة الميدانية

بهدف تدعيم الدراسة النظرية تم إضفاء جانب تطبيقي على الموضوع، والمتمثل في الاستبيان الموجه للمهنيين (عون معاينة ، عون حفظ البيانات ، مراقب، عون إدارة، مفتش ، عون إدارة رئيسي، مفتش رئيسي، متصرف، مفتش مركزي، متصرف رئيسي ، مفتش قسم، متصرف مستشار... الخ)، حيث تم طرح مجموعة من الأسئلة التي تعكس إشكالية الدراسة، ومن خلال هذه الإشكالية نريد أن نختبر مدى إمكانية تطبيق حوكمة الشركات في ترشيد النفقات العمومية : دراسة حالة الخزينة العمومية – الوادي -. وأردنا الحصول على نتائج واضحة لاستكمال الموضوع. إن عناصر الدراسة مختارة حسب ملائمتها مع الموضوع، وتمثلة في أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة، مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى حدود وصعوبات الدراسة.

أولاً: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

1- أدوات الدراسة

لقد قمنا باستخدام الاستبيان وبعض البرامج كأحد أدوات جمع البيانات والتحليل حول موضوع الدراسة:

- الاستبيان: يعتبر الاستبيان من أهم الأدوات البحثية التي استخدمناها لتحليل رأي العينة الموجه لها الاستبيان، يحتوي الاستبيان على معلومات عامة حول عينة الدراسة بالإضافة إلى مضمون الاستبيان الذي يحتوي على:
- الإجراءات العملية للحوكمة حيث حاولنا من خلال الأسئلة المطروحة في هذا السياق إثبات وجود تطبيق حوكمة الشركات في ترشيد النفقات العمومية : دراسة حالة الخزينة العمومية – الوادي -.

البرامج والوسائل المستخدمة: لتحليل نتائج الاستبيان وبغية تسهيل العملية تم الاعتماد على البرنامجين التاليين: Excel وبرنامج Spss19

2- الأدوات الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث: دراسة حالة

تم استخدام برنامج خاص بالرمزة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss-19) في عملية تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، ولقد تم استخدام الأساليب المناسبة في التحليل والتي تعتمد أساساً على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدامها كل منها:

- الوسط الحسابي:

لقد تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المحيين على الاستبيان من فئات الدراسة، حيث تم اعتماد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشراً لتحديد درجة تطبيقاً بعد ومبادئ الحوكمة وكذا تحديد واقع إفصاح الخزينة لتقاريرها ومدى التزام العمال بأخلاقيات المهنة وإطلاعهم عليها وتوضيح حقوق أصحاب المصالح وواجباتهم بالإضافة إلى مدى ملائمة و التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها.

- الانحراف المعياري:

وقد تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

- صدق وثبات الأداة:

وذلك للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة بالاستبيان لمعرفة مدى صدق الاستبيان في قياس المفهوم المراد قياسه فعلاً وهو درجة المبادئ السابقة للحوكمة من إفصاح و شفافية و مساءلة و عدالة بين أصحاب المصالح و إهتمام العمال و إحساسهم بروح المسؤولية من خلال التزامهم بأخلاقيات المهنة . وتم استخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا (Alpha Cronbach) وقد بلغ معامل الثبات ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة للاستبيان بشكل عام 70.4 بالمئة وهي نسبة تدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس.

بالإضافة إلى كلا من التباين و الوسيط

الجدول رقم(01): يوضح مدى صدق وثبات الأداة

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombred'éléments
.704	40

الفصل الثالث: دراسة حالة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على برنامج spss19

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة

قسمنا مجتمع الدراسة إلى ستة فئات:

- الفئة الأولى: . عون معاينة - الفئة الثانية: عون حفظ البيانات - الفئة الثالثة: مراقب
- الفئة الرابعة: عون إدارة - الفئة الخامسة: عون إدارة رئيسي - الفئة السادسة: مفتش
- الفئة السابعة : مفتش رئيسي - الفئة الثامنة : مفتش مركزي - الفئة التاسعة : مفتش قسم
- الفئة العاشرة : متصرف رئيسي - الفئة الحادية عشر : متصرف مستشار

2- عينة الدراسة : تم توزيع عدد من استثمارات الاستبيان البالغ عددها 55 استثمارا شملت المهنيين، واعتمدنا على طريقة التسليم والاستلام المباشر .

الجدول رقم (02): يوضح الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة %
الاستثمارات الموزعة	55	100%
الاستثمارات المسترجعة	44	80%
الاستثمارات المفقودة والمهملة	11	20%
الاستثمارات الواردة بعد الأجل	00	00%
الاستثمارات الملغاة	04	7.27%
الاستثمارات الصالحة للدراسة	40	72.72%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) أن عدد الاستثمارات الموزعة هي 55 استثمارا، أما الاستثمارات المسترجعة فهي 44 استثمارا، ألغيت منها حوالي 04 استثمارات بحكم عدم وجود إجابات على بعض الأسئلة وعدم التطرق إليها، وهناك استثمارات أخرى تم الحصول عليها بعد الأجل ألغيت وهي حوالي 05 استثمارات وهي ضمن الاستثمارات المفقودة والمهملة التي عددها 11 استثمارا.

المطلب الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

أولا: حدود الدراسة

الفصل الثالث: دراسة حالة

تتمثل حدود هذه الدراسة في الآتي:

1. **الحدود المكانية:** إن الهدف من هذه الدراسة هو توضيح ما إذا كانت الخزينة تطبق الحوكمة في ترشيد النفقات العمومية .

2. **الحدود الزمنية:** قمنا بهذه الدراسة 26 مارس إلى غاية 14 ماي 2017.

ثانيا: **صعوبات الدراسة**

برغم من أهمية هذا الموضوع وحدائته وتزامنه مع العديد من التطورات التي تشهدها الجزائر، ورغم سعيينا للحصول على نتائج ذات موضوعية، لم تخلو دراستنا من بعض الصعوبات والعوائق يمكن توضيح أبرزها في التالي:

1. وجود بعض أفراد العينة خلال دراستنا بعدم لاهتمامهم لاستمارة الاستبيان ومضيعة الوقت في بعض الحالات وتأجيل المواعيد إلى وقت لاحق أو رفض الإجابة تماما بإعطاء مبررات فاشلة.

2. ضيق فترة الدراسة مما صعب علينا توسيع العينة لتشمل مجال كبر لإعطاءها أكثر مصداقية.

3. وجود نقص في الأشخاص ذوي كفاءة خبرة مهنية ولهم اطلاع كبير و متمكنين من الموضوع.

4. هناك من أفراد العينة من يرون أن بعض الأسئلة تخص أسرار العمل الموكل إليهم و هذا ما يؤثر على إجاباتهم و بالتالي التأثير على النتيجة .

الفصل الثالث: دراسة حالة

المبحث الثاني: إعداد الاستبيان ومعالجته

بعدها قمنا بتقديم إطار عام للدراسة الميدانية سنقوم بإعداد الاستبيان وهيكله وكيفية معالجته

المطلب الأول: بناء الاستبيان

عند قيامنا بإعداد الاستبيان حاولنا مراعاة مجموعة من النقاط والمتمثلة في الآتي:

1. أن تكون صياغة العبارات بأسلوب يفهمه جميع أفراد العينة الموجه لها الاستبيان وبلغة مفهومة.
2. أن تكون صياغة العبارات توصل المعنى الكامل والصحيح لقارئ الاستبيان وفهم المضمون بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة.
3. الاعتماد على آراء الأساتذة والممارسين للمهنة لضبط الاستبيان أكثر وحذف الأسئلة غير المرجوة واستبدالها بأسئلة أخرى ذات معنى صحيح وتوصلنا إلى نتائج أحسن وإعطائه مصداقية أكبر.
4. الحصول على نتائج حقيقية بعد ضبط الاستبيان بهدف الاستفادة من هذه النتائج.

المطلب الثاني: هيكل الاستبيان

تحتوي قائمة الاستبيان على خمسة أقسام تمثلت في:

1. القسم الأول: يحتوي هذا القسم على معلومات شخصية للعينة المدروسة (السن، المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة المهنية).
2. القسم الثاني: ضمان وجود إطار فعال للحكومة وفيه تم الإجابة على بعض الأسئلة وخاصة بالمبادئ العامة وتم التركيز على إعداد التقارير و برامج والدورات التعليمية للموظفين وكذا تماشي أخلاقيات المهنة مع التشريعات القانونية .
3. القسم الثالث: وفيه تم التركيز على أصحاب المصالح الآخرين و الاهتمام بحقوقهم وواجباتهم .
4. القسم الرابع: ركزنا فيه على الإفصاح و الشفافية من تقارير و نتائج محاسبية و مالية .
5. القسم الخامس : وتم التركيز ما هي السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات بالإضافة التزامات الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها من خلال تفعيل دور الرقابة و المساءلة وروح المسؤولية لدى الموظفين .

الفصل الثالث: دراسة حالة

ولقد استخدمنا مقياس "ليكارت ذي خمس درجات" لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بشأن الأسئلة التي تضمنها الاستبيان، وبالتالي تم تحديد خيارات الإجابة على الأسئلة وأوزان الإجابات من خلال ترميز لخيار موافق برقم 1 والخيار غير موافق برقم 2 و محايد برقم 3 موافق بشدة برقم 4 و غير موافق برقم 5 كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم (03): خيارات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

التصنيف	موافق	موافق بشدة	محايد	موافق	غير موافق بشدة
الرقم	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	1.95-1	2.5-1.96	3.4-2.6	4.2-3.5	5-4.3

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثالث: معالجة الاستبيان

أولاً: وصف خصائص عينة الدراسة

تتم عملية تفرغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف مجتمع الدراسة في استمارة واحدة بعد تحديد وزن كل إجابة ثم تبويبها في جداول بسيطة وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات. وبعد عملية تفرغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائياً لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحليل النتائج المتوصل إليها، وقد تم الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالانحراف المعياري، النسب المئوية والوسط الحسابي لكل سؤال من الأسئلة لتحديد اتجاه الإجابة باستخدام برنامج SPSS19، وتطبيق Excel لرسم الدوائر النسبية والأشكال البيانية.

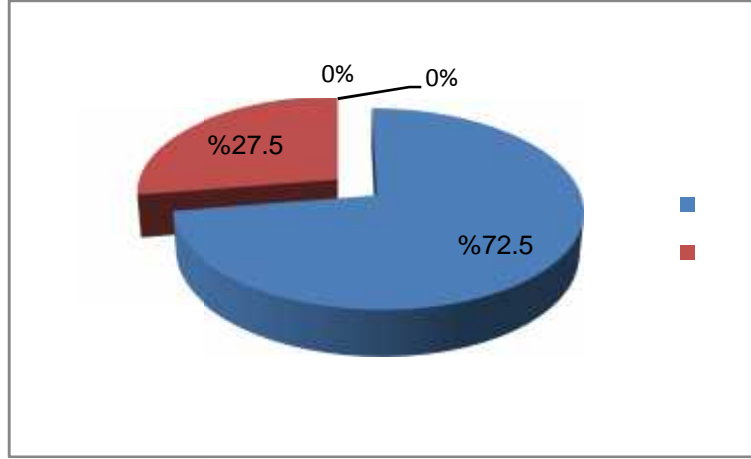
جدول رقم (04) : توزيع افراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	29	72.5%
انثى	11	27.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

الشكل رقم (02): توزيع النسب أفراد العينة

الفصل الثالث: دراسة حالة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

1. بالنسبة للسن:

انطلاقاً من عدد استمارات الاستبيان المقبولة في الدراسة والفئات العمرية التي وضعناها يمكن تحديد النتائج التالية والموضحة في الجدول التالي:

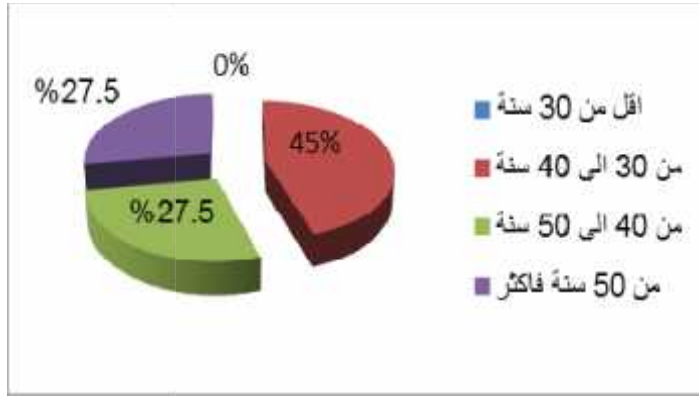
الجدول رقم (05): يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن

العمر	التكرار	النسبة %
اقل من 30 سنة	00	%00
من 30 الى اقل من 40 سنة	18	%45
من 40 الى 50 سنة	11	%27.5
من 50 سنة فأكثر	11	%27.5
المجموع	40	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

الشكل رقم(03): يوضح توزيع النسب حسب فئات العمر

الفصل الثالث: دراسة حالة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

نلاحظ من خلال الجدول (4-5) الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب السن (الفئة العمرية) أن:

- الفئة العمرية الثانية هي الفئة التي تمثل الأغلبية وهي فئة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 30 و40 سنة ويشكلون نسبة 45%.
 - أما الفئة العمرية الثالثة و الرابعة فهي تمثل على الترتيب الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 41 إلى 50 سنة، و كذلك الأفراد الذين سنهما أكبر من 50 سنة، والمشككين لنسبة متساوية 27.5%
 - بالنسبة للفئة العمرية الأولى والتي تمثل الأفراد الأقل من 30 سنة، حيث يشكلون 0%.
2. بالنسبة للمؤهل العلمي:

تم تقسيم عينة الدارسة بتحديد المؤهل العلمي لأفراد العينة حسب الشهادة (ثانوي فأقل ، تقني سامي ،الليسانس، دراسات عليا ، شهادات أخرى) والجدول التالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي مع التكرار والنسب.

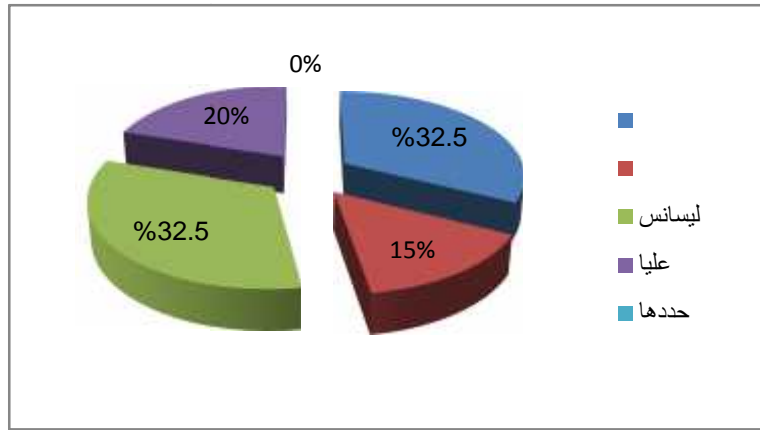
الجدول رقم(06): يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الفصل الثالث: دراسة حالة

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
32.5%	13	ثانوي فأقل
15%	6	تقني سامي
32.5%	13	ليسانس
20%	8	دراسات عليا
00%	00	اخرى حددها
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على نتائج Excel

الشكل رقم (04): يوضح توزيع النسب حسب فئات المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم أعلاه الذي يوضح تصنيف أفراد العينة حسب المؤهل العلمي والشهادات المتحصل عليها من طرف أفراد العينة محل الدراسة، في ما يلي:

نجد أن فئة حاصلين على مستوى ثانوي فأقل وصل تكراره إلى 13 أي بنسبة 32.50%، كما وصل تكرار فئة الحاصلين على شهادة الليسانس إلى نفس التكرار أي 13 شخص وهو ما يقبلها نفس النسبة، أما الحاصلين على دراسات عليا فوصل بتكرارهم إلى 08 أشخاص أي ما يعادل نسبة 20%، بينما فئة المتحصلين على تقني سامي فهي بتكرار 06 أي بنسبة 15%، أما فئة حاملي شهادات أخرى فلم يكن لهم نصيب معنا .

من خلال هذه النسب نلاحظ أن فئة الليسانس و مستوى ثانوي فأقل كانتا أكثر تكرار ووصلا إلى 13 أي نسبتها تقدر بـ 32.50% فهما تعتبر أكبر فئة وربما يعود سبب كبرهما إلى أن أغلب الموظفين التي تحتاجهم الخزينة العمومية هم من هذا المستوى بالإضافة إلى التشريع الذي ينص على توظيفهم بهذا المستوى بحكم المناصب المالية المتاحة .

الفصل الثالث: دراسة حالة

3. بالنسبة إلى الوظيفة:

تم تقسم عينة الدراسة إلى مجموعات كل حسب وظيفته ومهنته من خلال (أعوان المعاينة و المراقبين و مفتشين و المفتشين الرئيسيين و المفتشين المركزيين و أعوان الإدارة والمتصرفين ... الخ). والجدول التالي يوضح التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية.

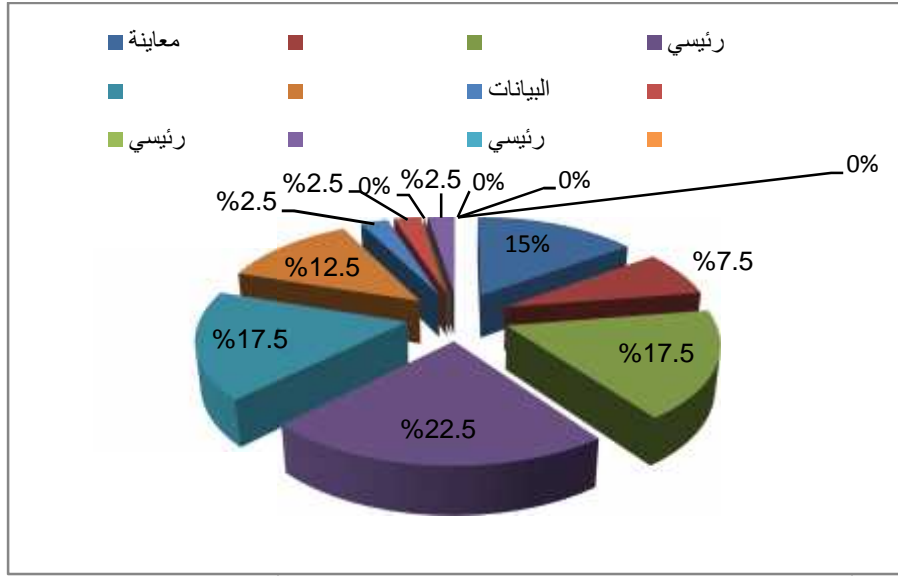
الجدول رقم(07): يوضح تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة %	التكرار	الاسلاك التقنية في الخزينة
15%	6	عون معاينة
7.5%	3	مراقب
17.5%	7	مفتش
22.5%	9	مفتش رئيسي
17.5%	7	مفتش مركزي
12.5%	5	مفتش قسم
2.5%	1	عون حفظ البيانات
2.5%	1	عون ادارة
00%	00	عون ادارة رئيسي
2.5%	1	متصرف
00%	00	متصرف رئيسي
00%	00	متصرف مستشار
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاتماد على برنامج Excel

الشكل رقم(05): يوضح توزيع النسب لتمثيل الفئات حسب الوظيفة الحالية

الفصل الثالث: دراسة حالة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-7) أن كل من نسبة المفتشين الرئيسيين هي النسبة الطاغية حيث بلغت نسبتهم 22.50% أما نسبة المفتشين والمفتشين المركزيين فقد تساوت ووصلتا إلى 17.50% أما نسبة أعوان المعاينة فقد بلغت 15% في حين بلغت نسبة مفتشي الأقسام نسبة 12.50% أما المراقبين كانت نسبتهم 7.50% وأما باقي الوظائف فكانت نسب قليلة وكانت متساوية مع بعضها بنسبة 2.50% وهذا وحتى تكون الدراسة تشمل على أطراف مختلفة من إمكاناتهم وقدراتهم الإجابة على الاستبيان والعمل على عدم إقصاء أي طرف والوصول إلى الهدف المخطط له من خلال هذه الدراسة و نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة هم من مختلف أنواع المفتشين و هم من أصحاب الخبرة المهنية الكبيرة و هو ما يضيفي على نتائج الاستبيان مزيد من المصداقية في النتائج المتحصل عليها وهو ما سوف نوضحه في العنصر أسفله مباشرة .

4. بالنسبة للخبرة المهنية

تم تحديد الخبرة المهنية من خلال تقسيمها إلى أربعة مجموعات لتسهيل عملية دراسة العينة الموجه لها

الاستبيان. وهو موضح في الجدول التالي:

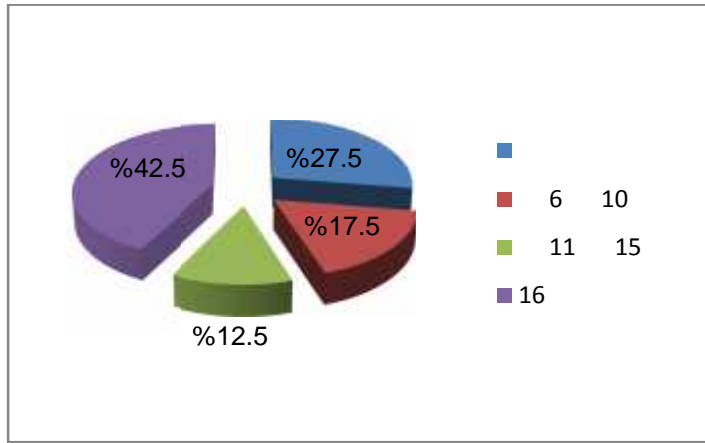
الجدول رقم (08) يبين سنوات الخبرة المهنية لأفراد العينة

الفصل الثالث: دراسة حالة

النسبة %	التكرار	سنوات الخبرة
27.5%	11	اقل من 5 سنوات
17.5%	7	من 6 الى 10 سنوات
12.5%	05	من 11 الى 15 سنة
42.5%	17	16 سنة فأكثر
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاعتماد على برنامج Excel

الشكل رقم (06): يوضح توزيع النسب حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان من خلال spss19

نلاحظ من خلال الجدول (4-8) الذي يحتوي على توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية على أنه تم تقسيم الخبرة إلى فئات سنوية وهي كالتالي: بالنسبة إلى الفئة العمرية الأكثر من 16 سنة أي أصحاب الخبرة، فقد كانت النسبة الكبيرة حيث بلغت 42.50% وهو ما يعكس فئة المفتشين الذين تم إيجادهم في العنصر الأعلى ، أما الفئة الأولى فكان الأفراد الذين ينتمون إليها يقدر بـ 11 أفراد أي بنسبة تقدر بـ 27.50% والفئة الثانية فقد مثلت فقد كانت نسبتها أقل بقليل حيث بلغت 17.50% في حين كانت الفئة الثالثة تمثل أقل نسبة بـ 12.50% . ومنه ترون لدينا النسبة الطاغية هي من فئة أكثر من 16 سنة و هم من ذوي التجربة الكبيرة في الميدان المالي و الحاسبي .

الفصل الثالث: دراسة حالة

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الاستبيان لمعرفة مدى إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية في بيئة المراجعة في الجزائر، فقد اعتمدنا على بعض الطرق الإحصائية كالتكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وسوف نتطرق إلى هذه النتائج وعرضها وتحليلها حسب المحاور.

العنصر الأول : ابعاد ومبادئ الحوكمة وعبارات القياس

السؤال المطروح هو : لمدى إدارة الخزينة العمومية اهتمامها بالحوكمة ومبادئها والصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ؟ هنا سوف نقدم جدول يوضح لنا مدى اطلاع العينة الدراسة على وتحديد تكرارها والمتوسط الحسابي لها وانحرافها المعياري.

الفصل الثالث: دراسة حالة

الجدول رقم(09): يوضح توزيع العينة حسب الاطلاع

الاتجاه	التباين	الوسيط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نوع الإجابة					الأسئلة
					محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بشدة	موافق	
					التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
					النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	النسبة%	
غير موافق	1.19	2.16 ^a	1.09	2.3	7	2	18	4	9	1- لدى ادارة الخزينة العمومية اهتمام بالحوكمة ومبادئها و الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.
					%17.5	%5	%45	%10	22.5%	
موافق	1.57	1.43 ^a	1.25	1.75	3	3	6	2	26	2- لدى ادارة الخزينة العمومية سياسات مكتوبة او تشريعات رسمية تحدد اسلوب الخزينة العمومية لتحقيق مبادئ الحوكمة.
					%7.5	%7.5	%15	%5	%65	
موافق	1.30	1.70 ^a	1.14	1.92	9	1	6	3	21	3- هناك افصح لدى الخزينة العمومية لتقاريرها السنوية وهذا بمدى التزام هذه الاخيرة بالسياسات الخاصة بالحوكمة.
					%22.5	%2.5	%15	%7.5	52.5%	
موافق	1.00	1.46 ^a	1.001	1.65	6	1	7	1	25	4- هناك دورات وبرامج تعليمية للموظفين حول اهمية الحوكمة.
					%15	%2.5	%17.5	%2.5	62.5%	
موافق	1.41	1.500 ^a	1.18	1.77	6	2	5	2	25	5- تعدد المعايير الاخلاقية من ضمن اولويات الخزينة.
					%15	%5	%12.5	%5	62.5%	
موافق	0.95	1.270 ^a	0.95	1.35	2	1	00	2	35	6- تلتزم الخزينة العمومية باحكام القانون وتعمل على تحسيد اخلاقيات الاعمال.
					%5	%2.5	%0	%5	87.5%	
موافق	1.58	1.400 ^a	1.26	1.72	6	3	2	1	28	7- هذه القوانين تتماشى مع التشريعات القانونية في العمل.
					%15	%7.5	%5	%2.5	%80	

المصدر: من إعداد الطلبة وباعتماد على برنامج spss19

نلاحظ من خلال الجدول و من خلال هذه الفرضية أن أغلبية العينة غير موافقة على أن لادارة الخزينة العمومية اهتمام بالحوكمة ومبادئها والصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية. حيث تقدر نسبة عدم الموافقة بـ 45%، أما الموافقون والمحايدون فكانت نسبتها على الترتيب 22.50% و 17.50% برجع إلى

الفصل الثالث: دراسة حالة

مقياس ليكارت الخماسي حيث وصل المتوسط الحسابي للإجابات 2.3 وهذه القيمة تقع في الفئة الثالثة والتي تتضمن الإجابة " غير موافق".

ثانياً: لادارة الخزينة العمومية سياسات مكتوبة وتشريعات رسمية تحدد أسلوب الخزينة العمومية لتحقيق مبادئ الحوكمة.

من خلال الجدول التالي سوف نوضح درجة اطلاع العينة . : تقول الفرضية بأنها تساعد معايير المراجعة الدولية على تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين المهنيين في معظم دول العالم لادارة الخزينة العمومية سياسات مكتوبة وتشريعات رسمية تحدد أسلوب الخزينة العمومية لتحقيق مبادئ الحوكمة ، فهي أخذت اتجاه موافق بنسبة 65%، أما الفئة الغير الموافقة فقد وصلت نسبتها إلى 15% والفئة المحايدة فقد وصلت نسبتها إلى 7.5%، فالأجاء عموماً يمثل الإجابة موافق، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتماداً على المتوسط الحسابي المقدر ب 1.75 والذي يقع في الفئة الأولى والتي هي تعبر على الإجابة موافق.

ثالثاً : هناك إفصاح لدى الخزينة العمومية لتقاريرها السنوية وهذا بمدى التزام هذه الأخيرة بالسياسات الخاصة بالحوكمة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلبية العينة موافقة على هذه الفرضية وتأييد بأن هناك إفصاح لدى الخزينة العمومية لتقاريرها السنوية وهذا بمدى التزام هذه الأخيرة بالسياسات الخاصة بالحوكمة. حيث وصلت نسبة الموافقة إلى 52.50% أما المحايدين فوصلت النسبة إلى 22.5%، أما الراضين إلى ذلك فوصلت إلى 15%، والمتوسط الحسابي 1.35 يقع ضمن الفئة الأولى التي تشير إلى الإجابة موافق، وكان الانحراف 0.95 وهو دال على التقارب الإجابات مما يدل على الموافقة

رابعاً : هناك دورات وبرامج تعليمية للموظفين حول أهمية الحوكمة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلبية العينة موافقة على هذه الفرضية وتأييد بأن هناك دورات وبرامج تعليمية للموظفين حول أهمية الحوكمة. حيث وصلت نسبة الموافقة إلى 62.50% أما الراضين إلى ذلك فوصلت إلى 17.5%، أما المحايدين فوصلت نسبة 15% والمتوسط الحسابي 1.65 يقع ضمن الفئة الأولى التي تشير إلى الإجابة موافق، وكان الانحراف 1.001 وهو دال على التقارب الإجابات مما يدل على الموافقة

الفصل الثالث: دراسة حالة

خامسا: تعد المعايير الاخلاقية من ضمن اولويات الخزينة.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أغلبية العينة موافقة على هذه الفرضية و التي تركز على المعايير الأخلاقية هي من ضمن أولويات الخزينة العمومية حيث تتساوى مع النسبة السابقة ، حيث وصلت نسبة الموافقة إلى 62.50% أما الراضين بذلك فوصلت إلى 12.5% ، أما المحايدين فوصلت نسبة 15% والمتوسط الحسب الي 1.77 يقعون من الفئة الأولى والتيتشير إلى الإجابة موافق، وكان الانحراف 1.18 وهو العلى التقاربا لإجابات ما يدل على الموافقة

سادسا: تلتزم الخزينة العمومية بأحكام القانون وتعمل لتجسيد أخلاقيات الأعمال

من خلال هذه الفرضية و التي تبين -التزام الخزينة العمومية بأحكام القانون وتعمل لتجسيد أخلاقيات الأعمال فهي أخذت اتجاه موافق بنسبة كبيرة جدا لما لديها من احترام كبير جدا لدى أغلبية الموظفين بنسبة 87.5%، والفئة المحايدة فقد وصلت نسبتها إلى 05%، فالإتجاه عموما يمثل الإجابة موافق ، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتمادا على المتوسط الحسابي المقدر ب 1.35 والذي يقع في الفئة الأولى وكان الانحراف 0.95 وهو العلى التقاربا لإجابات ما يدل على الموافقة الكبيرة .

سابعاً: هذه القوانين تتماشى مع التشريعات القانونية في العمل

من خلال هذه الفرضية والتيتوشح تماشي القوانين مع التشريعات القانونية في العمل فهياً أخذت اتجاه موافق بنسبة كبيرة جدا لما احترام كبير جدا من طرف الموظفين بنسبة 80%، والفئة المحايدة فقد وصلت نسبتها إلى 15%، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 05% وهذا يعبر عن قناعات الموظفين و التي يرونها في بعض الحالات لا تتماشى مع التشريعات القانونية وعموما فالإتجاه يمثل الإجابة موافق ، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتمادا على المتوسط الحسابي المقدر ب 1.72 والذي يقع في الفئة الأولى وكان الانحراف 1.26 وهو العلى التقارب في الإجابات ما يدل على الموافقة الكبيرة

نتائج الدراسة الخاصة بالعنصر الأول :

كان لأفراد العينة اتجاهات متعددة بالنسبة لهذا العنصر و سوف يتم تحليل هذه العناصر فيما يلي :

الفصل الثالث: دراسة حالة

- بالنسبة لمبادئ الحوكمة و الصادرة عن المنظمة التعاون الاقتصادي و التنمية فلم يكن هناك عدد كبير من الموافقين عنها و هذا مقارنة مع ما هو موجود في الواقع المعاش أي ما هو نظري و بين ما هو تطبيقي
- أما باقي النقاط التي تخص هذا العنصر مثل السياسات و تشريعات ، إفصاح لتقاريرها السنوية كذلك المعايير الأخلاقية و تجسيدها في أرض الواقع و أنها تتماشى مع التشريعات القانونية في عمل الخزينة فقد كان هناك إجماع كبير لدى أغلب أفراد العينة من خلال الموافقة على العناصر المذكورة وهذا من ما يبين أن الخزينة العمومية مهتمة ببعض أبعاد الخزينة .

- العنصر الثاني : حقوق اصحاب المصالح الاخرين : المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري والمحلين*الموثق الطبيب المهندس المنفذ ...
جدول رقم(10): يوضح درجة اطلاع العينة على حقوق أصحاب المصالح.

الفصل الثالث: دراسة حالة

الاتجاه	التباين	الوسيط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نوع الإجابة					الأسئلة
					محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بشدة	موافق	
					التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
					النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
غير موافق	1.344	1.41 ^a	1.159	1.7	4	1	4	4	27	1- لدى أصحاب المصالح إمكانية لإيصال انشغالهم حول الممارسات غير القانونية و غير الأخلاقية إلى مجلس إدارة الخزينة العمومية.
					%15	%2.5	%10	%10	%67.5	
موافق	1.85	1.41 ^a	1.36	1.8	3	4	4	2	27	2- يؤكد القانون الداخلي للخزينة العمومية على الاهتمام و الاحترام الكبيرين لحقوق أصحاب المصالح.
					%7.5	%10	%10	%5	%67.5	
موافق	0.97	1.36 ^a	0.98	1.55	5	1	5	1	28	3- يتم إخبار أصحاب المصالح و إعلامهم بحقوقهم وواجبهم.
					%12.5	%2.5	%12.5	%2.5	%70	
موافق	1.16	1.38 ^a	1.08	1.6	3	2	7	1	27	4- يتم تعويض أصحاب المصالح في حالة انتهاك حقوقهم.
					%7.5	%5	%17.5	%2.5	%67.5	
موافق	0.97	1.25 ^a	0.98	1.45	2	1	4	2	31	5- يوجد لدى مصلحة الخزينة العمومية ميثاق أخلاقيات الأعمال (أخلاقيات المهنة) معروف من طرف جميع العمال
					%5	%2.5	%10	%5	%77.5	
موافق	1.07	1.53 ^a	1.037	1.72	8	1	6	1	24	6- عند أصحاب المصالح سهولة وحرية في الحصول على المعلومات الكافية و الوثوق فيها على أساس منتظم وفي الوقت المناسب.
					%20	%2.5	%15	%2.5	%60	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss19.

أولاً:

لدى أصحاب المصالح إمكانية لإيصال انشغالهم حول الممارسات غير القانونية و غير الأخلاقية إلى مجلس إدارة الخزينة العمومية.

من خلال هذا الفرضية والتي مفادها
لدى أصحاب المصالح إمكانية لإيصال انشغالهم حول الممارسات غير القانونية و غير الأخلاقية إلى مجلس إدارة الخزينة العمومية. فهي أخذت اتجاهها موافق بنسبة كبيرة نسبياً و كانت بنسبة 67.5%، والفئة المحايدة فقد وصلت نسبته إلى 15%

الفصل الثالث: دراسة حالة

، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 10% وعموماً فالإجابات الإيجابية لموافقة موافق ، حيث ومن خلال المقياس ليكار تا الخماسي واعتماد اعلما متوسطا الحسا بيا المقدر ب 1.7 والذي يعقفا الفئة الأ ولو كانا الانحراف 1.159 وهو دالعا لتقارنيا لاجا بتماما يد لعلعا الموافقة الكيرة وهذا يعبر علها اهتماما مجلس ادارة الخزينة العمومية بأصحا بالمصالحوا نشغالا لهم .

ثانيا: يؤكد القانون الداخلي للخزينة العمومية علها لاهتماموا الاحتراما الكبيرين لحقوق أصحاب المصالح .

منحلا لهذا الفرضية والتي مفادها يؤكد القانون الداخلي للخزينة العمومية علها لاهتماموا الاحتراما الكبيرين لحقوق أصحاب المصالح . فهيا أخذتا اتجاه موافق بنسبة مرتفعة نسبيا و كانت بنسبة 67.50%، والفئة المحايدة فقد وصلت نسبتهما إلى 7.50% ، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 10% وعموماً فالإجابات الإيجابية لموافق ، حيث ومن خلال المقياس ليكار تا الخماسي واعتماد اعلما متوسطا الحسا بيا المقدر ب 1.8 والذي يعقفا الفئة الأ ولو كانا الانحراف 1.36 وهو دالعا لتقارنيا لاجا بتماما يد لعلعا الموافقة الكيرة وهذا يعبر علها اهتمام القانون الداخلي للخزينة العمومية بأصحا بالمصالحوا حقوقهم .

ثالثا: يتماخبار أصحاب المصالحوا اعلامهم بحقوقهم وواجباتهم

منحلا لهذا الفرضية والتي مفادها أن الخزينة العمومية تحبب أصحاب المصالح و تعلمهم بحقوقهم وواجباتهم . فهيا أخذتا اتجاه موافق بنسبة كبيرة نسبيا و كانت بنسبة 70%، أما الفئة غير الموافقة والمحايدة فهما متساويان بقيمة 12.50% وعموماً فالإجابات الإيجابية لموافق ، حيث ومن خلال المقياس ليكار تا الخماسي واعتماد اعلما متوسطا الحسا بيا المقدر ب 1.55 والذي يعقفا الفئة الأ ولو كانا الانحراف 0.98 وهو دالعا لتقارنيا لاجا بتماما يد لعلعا الموافقة الكيرة وهذا يعبر علها اهتمام الخزينة العمومية بحقوق وواجبات أصحاب المصالح .

رابعا: يتم تعويض أصحاب المصالحوا حال انتهاك حقوقهم).

هذا الفرضية أخذتا اتجاه موافق بنسبة كبيرة نسبيا و كانت بنسبة 67.50%، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 17.50% والفئة المحايدة فقد وصلت نسبتهما إلى 7.5% وعموماً فالإجابات الإيجابية لموافق ، حيث ومن خلال المقياس ليكار تا الخماسي واعتماد اعلما متوسطا الحسا بيا المقدر ب 1.6 والذي يعقفا الفئة الأ ولو كانا الانحراف 1.08 وهو دالعا لتقارنيا لاجا بتماما يد لعلعا الموافقة الكيرة وهذا يعبر على الخزينة العمومية بحقوق أصحاب المصالح من خلال تعويض هذه الحقوق في حالة انتهاكها .

الفصل الثالث: دراسة حالة

خامسا: يوجد لدى مصلحة الخزينة العمومية ميثاق أخلاقيات الأعمال (أخلاقيات المهنة) معروف من طرف جميع العمال .

هذه الفرضية أخذت اتجاهها موافقة بنسبة كبيرة نسبيا وكانت بنسبة 77.50%، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 10% والفئة المحايدة فقد وصلت بنسبتها إلى 05% وعموما فالأجتهام مثلا لإجابة موافق، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتماد ادعاء المتوسط الحسباً بالمقدرب 1.45 والذي يعقبا لفئة الأولى وكان الانحراف 0.98 وهو يدل على التقارب في الإجابة بما يدل على الموافقة الكبيرة وهذا يعبر عن معرفة أغلبية العمال بأخلاقيات المهنة وهذا يحكم المستوى الثقافي و الخبرة المهنية لدى أغلب أفراد العينة .

سادس:

عند أصحاب المصالح سهولة وحرية في الحصول على المعلومات الكافية والموثوق فيها علماً أساساً منتظم وفي الوقت المناسب .

هذه الفرضية أخذت اتجاهها موافقة بنسبة كبيرة نسبيا وكانت بنسبة 60%، والفئة المحايدة فقد وصلت بنسبتها إلى 20% أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت نسبة 15% وعموما فالأجتهام مثلا لإجابة موافق، حيث ومن خلال مقياس ليكارت الخماسي واعتماد ادعاء المتوسط الحسباً بالمقدرب 1.72 والذي يعقبا لفئة الأولى وكان الانحراف 1.037 وهو يدل على التقارب في الإجابة بما يدل على الموافقة الكبيرة وهذا يدل على أن لدى أصحاب المصالح سهولة وحرية في الحصول على المعلومات الكافية والموثوق فيها علماً أساساً منتظم وفي الوقت المناسب .

نتائج الدراسة الخاصة بالعنصر الثاني :

بالنسبة لهذا العنصر فإن عمال الخزينة بصفة عامة يرون أصحاب المصالح لديهم حقوق وواجبات و يجب على كل العمال إحترامها و وعدم إنتهاك هذه الحقوق بالإضافة إلى السهولة و الحرية في الوصول على المعلومات الكافية و في الوقت المناسب و هذا تبينه نتائج تحليل العينة من خلال الموافقة الكبيرة لمختلف مراحل هذا الجزء كذلك الحال بالنسبة لأخلاقيات المهنة و التي يعرفها تقريبا كل أفراد العينة لأنها تنمي روح المسؤولية و تحمي حقوق وواجبات جميع العمال .

العنصر الثالث : الإفصاح والشفافية:

جدول رقم (11) يبين عنصري الإفصاح و الشفافية

الفصل الثالث: دراسة حالة

الاتجاه	التباين	الوسيط	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	نوع الإجابة					الأسئلة
					محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بشدة	موافق	
					التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
					النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	1.29	1.64 ^a	1.13	1.87	5	2	11	2	20	1- تقوم مصالغ الخزينة بنشر تقارير مرحلية حول أداءها.
					12.5%	5%	27.5%	5%	50%	
موافق	0.97	1.27 ^a	0.98	1.47	5	1	2	1	31	2- يتضمن إفصاح الخزينة بمعلومات موثقة عن كل النتائج المحاسبية و المالية.
					12.5%	2.5%	5%	2.5%	77.5%	
موافق	0.86	1.28 ^a	0.93	1.45	3	1	5	1	30	3- يتم التعامل بين المسؤولين و الموظفين بكل شفافية ووضوح.
					7.5%	2.5%	12.5%	2.5%	75%	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج spss19.

أولاً: تقوم مصالغ الخزينة بنشر تقارير مرحلية حول أداءها.

هذا الفرضية أخذت اتجاه موافق بنسبة 50%، أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت بنسبة 27.5% والفئة المحايدة فقد وصلت بنسبة 12.5% وعموماً فالإجابات إيجابية موافقة، حيث ومن خلال مقياس ليكرت الخماسي واعتماداً على المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.87 والذي يعكس الفئة الأولى ولو كان الانحراف 1.13 وهو العنصر التقاريفي لإجابات مما يدل على الموافقة وهذا يبين أن مصالغ الخزينة تقوم بنشر تقارير مرحلية حول أداءها.

ثانياً: يتضمن إفصاح الخزينة بمعلومات موثقة عن كل النتائج المحاسبية و المالية.

هذا الفرضية أخذت اتجاه موافق بنسبة 77.5% أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت بنسبة 5% والفئة المحايدة فقد وصلت بنسبة 12.5% وعموماً فالإجابات إيجابية موافقة، حيث ومن خلال مقياس ليكرت الخماسي واعتماداً على المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.47 والذي يعكس الفئة الأولى ولو كان الانحراف 0.98

الفصل الثالث: دراسة حالة

وهود العلماء تقارنيا لإجابات ما يدل على الموافقة وهذا بين إفصاح الخزينة بمعلومات موثوقة عن كل النتائج المالية و المحاسبية بحكم الرقابة الشديدة على أعمالها من طرف الأشخاص الذين تم التطرق إليهم في الفصل الثاني .

ثالثا: يتم التعامل بين المسؤولين والموظفين كل شفافية ووضوح

هذا الفرضية أخذت اتجاه موافق بنسبة 75% أما الفئة غير الموافقة فقد بلغت بنسبة 12.50% والفئة المحايدة فقد وصلت بنسبة 7.5% وعموما فالأجابه مثلا لإجابة موافق ، حيث ومن خلال لمقياس ليكارت الخماسي واعتمادا على المتوسط الحسابي المقدرب 1.45 والذي يعنى الفئه الأولى ولو كان الانحراف 0.93 وهود العلماء تقارنيا لإجابات ما يدل على الموافقة وهذا تم تفعيل عنصرا الشفافية و الوضوح في التعامل بين كلا من المسؤولين و الموظفين .

نتائج الدراسة الخاصة بالعنصر الثالث :

أما بالنسبة للإفصاح و الشفافية و الوضوح حول كلا من المعلومات و النتائج و التعامل بين المسؤولين و الموظفين فقد كانت الموافقة بين أغلب أفراد العينة وبالتالي فإن الخزينة العمومية لديها نصيب كبير من الشفافية و الإفصاح حول العناصر المذكورة .

العنصر الرابع : استئله فرعية اخرى:

أولا: ماهي السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات

جدول (رقم 12) يبين السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات

الأسئلة	نوع الإجابة			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	التباين	الاتجاه
	اعداد تقارير دورية	مطبوعات ومنشورات	مواقع الكترونية					
	التكرار	التكرار	التكرار					
	النسبة %	النسبة %	النسبة %					

الفصل الثالث: دراسة حالة

موافق	0.24	1.400 ^a	0.49	1.4	00	16	24	1- ما هي السياسات المتبعة في الخزينة لنشر المعلومات؟
					%00	%40	%60	

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاتماد على برنامج spss19

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن اتجاه العينة كان جيد بنسبة تقدر 60% تؤيد نشر المعلومات من خلال إعداد تقارير دورية ، كما أن النسبة النسبة الباقية وهي نسبة 40% ترى وجود مطبوعات ومنشورات وهذا من أجل نشر المعلومات ، وأخير يمكن أن نقول أن اتجاه العينة معظمه يوافق على أن السياسة التي تتبعها الخزينة لنشر المعلومات هي إعداد تقارير دورية ومن خلال اعتماد اعلما المتوسط الحسابي المقدر بـ 1.4 والذي يعنى الفئة الأولى ولو كان الانحراف 0.49 وهو العلامات تقارب

ثانيا : هليحق لأصحاب المصالح الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة؟

جدول (رقم 13) يبين الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة

السؤال	نوع الإجابة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	التباين	الاتجاه		
	لا	نعم							
هل يحق لأصحاب المصالح الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة ؟			1.77	0.42	1.77 ^a	0.17	لا		
	التكرار	%						التكرار	%
	9	22.5%						31	77.5%

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاتماد على برنامج spss19

هليحق لأصحاب المصالح الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة؟

نلاحظ من خلال الجدول أن الأغلبية أجابت بلا أي بتكرار 31 فرد ووصلت النسبة إلى 77.50%، أما الذين أجابوا بنعم فهي بتكرار 09 افراد وبنسبة وصلت إلى 22.50% وهي نسبة منخفضة ، وهذا ما يدل على أن

الفصل الثالث: دراسة حالة

الأغلبية الذين أجبوا على الاستبيان مطلعين على القوانين التي تمنع على غير العاملين بالخبزينة العمومية الإطلاع على المعلومات المالية والمحاسبية للخبزينة بحكم أنها ملك للدولة فقط ، وهذا ما يوضحه المتوسط الحسابي و المقدر 1.77 و الذي يقع في الفئة الثانية و الإنحراف المعياري بين ذلك بنسبة 0.42.

ثالثا: المعرفة بالحوكمة :

جدول (رقم 14)يبين المعرفة بالحوكمة

السؤال	نوع الإجابة				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	التباين	الاتجاه
	نعم	لا	التكرار	%					
هل ليك علم بصدور ميثاق الحوكمة للمؤسسة الجزائرية في سنة 2009 بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ؟	نعم	لا	التكرار	%	1.67	0.47	1.67 ^a	0.22	لا
	26	13	13	32.5%					
	65%	27	27	67.5%					
هل تعرف مصطلح الحوكمة من قبل؟	نعم	لا	التكرار	%	1.35	0.48	1.35 ^a	0.23	نعم
	26	14	14	35%					

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاعتماد على برنامج spss19

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة ليس لديهم علم بصدور ميثاق الحوكمة للمؤسسة الجزائرية في سنة 2009 بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا ما بينه الإجابة ب لا من خلال التكرار 27 فرد من أصل 40 بنسبة 67.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.67 و الذي يقع في الفئة الثانية كذلك الإنحراف المعياري ب 0.47 .

في حين يوجد 26 فرد من أصل 40 فرد لديهم دراية و معرفة بمصطلح الحوكمة و هذا من خلال الإجابات ب نعم و بنسبة 65% و المتوسط الحسابي 1.35 والذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الإنحراف المعياري ب 0.48 .

رابعا مسؤوليات مجلس الإدارة :

جدول (رقم 15)يبين مسؤوليات مجلس الإدارة

السؤال	نوع الإجابة				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	التباين	الاتجاه
	نعم	لا	التكرار	%					
هل للمؤسسة مجلس إدارة يجتمع وفقا لجدول منظم ؟	نعم	لا	التكرار	%	1.42	0.50	1.42 ^a	0.25	نعم
	26	14	14	35%					

الفصل الثالث: دراسة حالة

					42.5%	17	57.5%	23	
لا	0.71	1.92 ^a	0.26	1.92	92.5%	37	7.5%	3	هل يشمل مجلس الإدارة على أعضاء من غير عمال الخزينة العمومية؟

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاتماد على برنامج spss19

بالنسبة السؤال الأول هل للمؤسسة مجلس إدارة يجتمع و وفقا لجدول منتظم نجد هنا أن أغلب الإجابات كانت بنعم بحكم الدراية بإجتماعات مجلس الإدارة خاصة المناصب العليا مثل المفتشين بمختلف أنواعهم وهذا ما يبينها إجابة بنعم من خلال التكرار 23 فرد من أصل 40 بنسبة 57.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.42 والذي يعنى الفئة الثانية كذلك الانحراف المعياري 0.50 .

أما بالنسبة للسؤال الثاني : هل يشمل مجلس الإدارة على أعضاء من غير عمال الخزينة العمومية؟

فإن أغلبية أفراد العينة لا يرون أن في مجلس الإدارة أعضاء آخرين من غير عمال الخزينة وهذا ما تبينها إجابة بلامنحلال التكرار 37 فرد من أصل 40 بنسبة 92.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.92 الذي يعنى الفئة الثانية كذلك الانحراف المعياري 0.26 .

خامسا : التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها:

جدول (رقم 16) يبين التزام الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها

السؤال	نوع الإجابة				المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	التباين	الاتجاه
	نعم	لا	نعم	لا					
القطاعات الحكومية ملتزمة بتوثيق أداء العاملين فيها و المحافظة على و وثائقها من العبث المتعمد ؟	36	4	90%	10%	1.1	0.30	1.1000 ^a	0.92	نعم
	38	2	95%	5%					
	38	2	95%	5%					
الأجهزة الرقابية ملزمة بمساءلة كافة المتهمين في قضايا الفساد الإداري و معاقبة من ثبتت إدانته دون تمييز	38	2	95%	5%	1.05	0.22	1.0500 ^a	0.049	نعم

الفصل الثالث: دراسة حالة

نعم	0.049	1.0500 ^a	0.22	1.05	5%	2	95%	38	الأجهزة الرقابية لديها من الصلاحيات و الإمكانيات ما يمكنها من ممارسة مهامها الرقابية بكفاءة
نعم	0.25	1.4250 ^a	0.50	1.42	42.5%	17	57.5%	23	القطاعات الحكومية ملتزمة بأحقية المواطنين و مؤسسات المجتمع المدني ووسائل الإعلام بمراقبة أداؤها
نعم	0.112	1.1250 ^a	0.33	1.12	12.5%	5	87.5%	35	الأجهزة الرقابية ملتزمة بتقديم تقارير أداء دورية للجهات العليا بكل وضوح و دقة
نعم	0.17	1.2250 ^a	0.42	1.22	22.5%	9	77.5%	31	هل أنت راض و مقتنع بأداء الخزينة حالياً؟
نعم	0.92	1.1000 ^a	0.30	1.1	10%	4	90%	36	هل أنت مقتنع بأدائك داخل الخزينة و هل تقوم بمهمتك وفق أخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الخزينة العمومية؟

المصدر: من إعداد الطلبة وبالاعتماد على برنامج spss19

القطاعات الحكومية ملتزمة بتوثيق أداء العاملين فيها والمحافظة على وثائقها من العبث المتعمد؟

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يرون أن القطاعات الحكومية ملتزمة بتوثيق أداء العاملين فيها وكذلك المحافظة على وثائقها من العبث المتعمد وهذا ما يبينها إجابة بنعم من خلال التكرار 36 فرداً من أصل 40 بنسبة 90% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.1 والذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الانحراف المعياري 0.3

الأجهزة الرقابية ملزمة بمساءلة كافة المتهمين في قضايا الفساد الإداري و بمعاينة منشآت انتهد و تمييز من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة يؤيدون أن الأجهزة الرقابية ملزمة بمساءلة كافة المتهمين في قضايا الفساد الإداري و معاينة من ثبت إدانته دون تمييز، وهذا ما يبينها إجابة بنعم من خلال التكرار 38 فرداً بنسبة 95% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.05 والذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الانحراف المعياري 0.22 .

الأجهزة الرقابية لديها من الصلاحيات و الإمكانيات ما يمكنها من ممارسة مهامها الرقابية بكفاءة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلب أفراد العينة يؤيدون أن الأجهزة الرقابية لديها من الصلاحيات ما يمكنها من ممارسة مهامها الرقابية بكفاءة ، وهو بنفس نسبة السابقة وهذا ما يبينها إجابة بنعم من خلال التكرار 38 فرداً بنسبة 95% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.05 والذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الانحراف المعياري 0.22 .

الفصل الثالث: دراسة حالة

القطاعات الحكومية ملتزمة بأحقية المواطنين ومؤسسات المجتمع المدني ووسائل الإعلام بمراقبة أداؤها

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالباً أفراد العينة يؤيدون أن القطاعات الحكومية ملتزمة بأحقية المواطنين و مؤسسات المجتمع المدني ووسائل الإعلام بمراقبة أداؤها، وهذا ما تبينها لإجابة بنعم من خلال التكرار 23 فردو بنسبة 57.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.42 والذي يقع في الفئة الأولى كذلك الانحراف المعياري 0.5، كما نلاحظ أن 17 فرد الباقية لا يوافقون هذا الرأي و بنسبة مرتفعة بعض الشيء بلغت 42.50% وهذا ما يمكن تفسيره بتعسف بعض المسؤولين بعدم كشف بعض الأسرار التي تخص الخزينة .

الأجهزة الرقابية ملتزمة بتقديم تقارير أداء دورية للجهات العليا بكل وضوح و دقة

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالباً أفراد العينة يؤيدون أن الأجهزة الرقابية ملتزمة بتقديم تقارير أداء دورية للجهات العليا بكل وضوح و دقة ، وهذا ما تبينها لإجابة بنعم من خلال التكرار 35 فردو بنسبة 87.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.125 والذي يقع في الفئة الأولى كذلك الانحراف المعياري 0.33، وهذا يمكن تفسيره بالقوانين الصارمة في هذا الشأن و التي تفرض على المسؤولين متابعة جميع المراحل التي تخص الخزينة .

هل أنت راض و مقتنع بأداء الخزينة حالياً؟

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالبية أفراد العينة مقتنعون بأدائهم المهني في الخزينة العمومية وهذا ما تبينها لإجابة بنعم من خلال التكرار 31 فرد من أصل 40 بنسبة 77.50% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.22 والذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الانحراف المعياري 0.42.

وهذا ما يفسر قناعتهم بالعمل في القطاع الهام في الدولة .

هل أنت مقتنع بأدائك داخل الخزينة و هل تقوم بمهمتك وفق أخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الخزينة العمومية؟

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن غالبية أفراد العينة ليس لديهم هذا ما تبينها لإجابة بنعم من خلال التكرار 36 فرد من أصل 40 بنسبة 90% بالإضافة إلى المتوسط الحسابي 1.1 الذي يقع في الفئة الأولى وكذلك الانحراف المعياري 0.3 .

الفصل الثالث: دراسة حالة

وبذلك فإن لدى أفراد العينة قناعة بأدائهم داخل الخزينة وكذلك التزامهم بأخلاقيات المهنة المنصوص عليها في الخزينة العمومية و هو عنصر مهم جدا من مبادئ الحوكمة . .

نتائج الدراسة الخاصة بالعنصر الرابع :

يتضمن هذا القسم دراسة ملائمة وذلك من خلال ما يلي:

- كان اتجاه العينة ايجابيا وبالموافق وذلك بخصوص السياسة المتبعة من طرف الخزينة لنشر المعلومات و كان التوافق بين أفراد العينة بين العنصرين من خلال إعداد تقارير دورية و كذلك المطبوعات و المنشورات و الذي من شأنه أن يوضح كافة التشريعات و المعلومات بعكس المواقع الإلكترونية التي لم تلقى قبول عام لأفراد العينة وذلك لعدم تفعيلها من طرف الإدارة و المسؤولين .
- لا يحق لأصحاب المصالح الإطلاع على المعلومات المالية للخزينة وهذا لإعتبار أغلب الموظفين أنها من أسرار عمل الخزينة .
- بالنسبة لصدور ميثاق الحوكمة للمؤسسة الجزائرية في سنة 2009 بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فقد كان إجماع بعدم معرفة هذا الميثاق و لعدم إطلاعهم على بعض المواثيق و التشريعات و التي تحكم الخزينة وهذا لقناعة بعض العمال أنها تشريعات روتينية و موجودة في التشريعات و القوانين الخاصة بالخزينة.
- بالنسبة لمعرفة الحوكمة كمصطلح فإن عدد لا بأس به من العمال و الذي يقدر ب 26 من أصل 40 يعرفون مصطلح الحوكمة بحكم الخبرة و التجربة الكبيرتين .
- أما السؤال الخاص باجتماعات مجلس الإدارة فإنه لديه جدول منتظم حسب رأي أغلبية أفراد العينة بحكم أن بعض المفتشين سواء المركزيين ز الرئيسيين هم أعضاء فيه أما الباقي فهناك من ليس لديه علم بتلك الاجتماعات .
- بالنسبة إلى أن مجلس الإدارة و الذي حسب رأي الأغلبية الكبيرة من أفراد العينة لا يوجد فيه عمال أجنب عن الخزينة فهذا يخص القوانين الخاصة بها .
- و عندما نتجه إلى الالتزامات الأجهزة الرقابية بمساءلة القطاعات الحكومية عن فسادها :
فإنها تصب كلها في الموافقة على معاقبة المتهمين دون التمييز بينهم وهذا حسب رأي أغلب أفراد العينة بالإضافة إلى الصلاحيات التي يمكنها من ممارسة مهامها الرقابية بكل كفاءة و نزاهة كذلك الحال بالنسبة لالتزامها بتقديم تقارير دورية للأداء العام لكافة العمال للجهات العليا بكل وضوح و دقة .

الفصل الثالث: دراسة حالة

و الأخير فإن أغلب أفراد العينة هم مقتنعون و راضون بأداءهم في الخزينة العمومية وفقا لأخلاقيات المهنة و كذلك بالنسبة لأداء الخزينة في الوقت الحالي.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال دراستنا لمعايير الحوكمة و مبادئها في أهم بيئة في الدولة وهي الخزينة العمومية ، نلاحظ من خلال الدراسة الميدانية التي شملت عينة الدراسة أفراد منهم، أعوان معاينة ، أعوان حفظ البيانات ،أعوان الإدارة ،مراقبين ، مختلف أنواع المفتشين و المتصرفين فقد توصلنا إلى ما يلي:

- إن الخزينة العمومية لديها قدرة كبيرة على تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال الرقابة على المال العام و هذا من خلال تفعيل دور المبادئ المختلفة للحوكمة من إفصاح ووضوح و شفافية و دقة في إعداد التقارير السنوية و الدورية حول عملها وكذلك حماية حقوق وواجبات أصحاب المصالح و بالإضافة للالتزام بأخلاقيات الأعمال في جميع الأعمال الموكلة إليهم .
- وإيضا تعطى مجلس الإدارة مسؤوليات كبيرة في الاهتمام و المحافظة على المال العام و حمايته من مختلف أنواع الفساد الإداري و المالي
- تفعيل عمل الأجهزة الرقابية على المال العام من خلال الصلاحيات و الإمكانيات الموكلة إليها وتطبيق مبدأ المساءلة و العدالة و بالتالي بث روح المسؤولية لدى كافة عمال الخزينة .

الفصل الثالث: دراسة حالة

قائمة المراجع

الكتب

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- بعلبي محمد علي، يسري ابو علاء، المالية العامة، دار العلوم للتسيير و التوزيع، الجزائر، 2003.
- بن رمضان بلقاسم، دروس في المحاسبة العمومية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة في، 2013.
- جميل أحمد و سفير محمد، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية و الإفصاح، مداخلة في الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 06-07 ماي 2012.
- حسين مصطفي حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- حماد طارق عبد العال، حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- حنان رضوان حلوة وأسامة أبو جاموس فوز الدين، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2004.
- الخضير محسن أحمد، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2005.
- طارق عبد العال حماد، التحليل الفني والأساسي للأوراق المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: مفاهيم- مبادئ- تجارب، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007/2006.
- علي العبد خليل سعادة، مستوى الإفصاح في الأسواق المالية، مجلة المدقق الأردنية، العدد 76/75، الأردن، مارس 2008.
- فصل ابراهيم بن رمضان بلقاسم، دروس في الخزينة العمومية، المدرسة الوطنية للضرائب، القليعة في 2016/2015
- فيروز رجال، أثر الإفصاح المالي على كفاءة الأسواق المالية: دراسة حالة بورصة الجزائر للفترة (1999-2003)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قلمة - الجزائر، 2004.
- محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، القاهرة، ايتراكل للنشر والتوزيع، 2005.
- محمد مصطفي سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري. دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الاسكندرية 2009.
- محي الدين حمزة، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق عمان للأوراق المالية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد(1)، مجلد 23، دمشق- سوريا، 2007.
- منصوري الزين، المحاسبة العمومية المدرسة العليا للضرائب
- مها محمود رمزي ربحاوي، الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات: حالة دراسية للشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (1)، المجلد 24، دمشق، 2008.
- يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ماي 2007.
- يوسف محمد طارق، حوكمة الشركات والتشريعات اللازمة لسلامة التطبيق: مبادئ وممارسات حوكمة الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2009.

القرارات و القوانين:

- الجريدة الرسمية ، المادة 6 منالقانون 84-17، 1984/07/07 المتعلقبالقانونالمالية .
- الجريدة الرسمية ، المادة 6 منالقانون 90/21، 1990/08/15، المتعلقبالحاسبةالعمومية.
- الجريدة الرسمية ، المادة07 والمادة08 منالمرسومالتنفيذي 91-313 المتعلقباجراءاتالتييمسكهاالحاسبونالعموميين.
- الجريدة الرسمية ، المواد 38 الي 46 من القانون 90/21 المتعلقبالحاسبةالعمومية.
- الجريدة الرسمية ، مادة 19 من القانون 90/21 المتعلق بالحاسبة العمومية.
- الجريدة الرسمية ، مادة 21 من قانون 90/21 المتعلق بالحاسبة العمومية .
- الجريدة الرسمية ، المادة36 من قانون 90/21 المتعلق بالحاسبة العمومية.
- الجريدة الرسمية ، المادة 48 منقانون 90/21 المتعلق بالحاسبة العمومية.

المواقع الإلكترونية :

- الإفصاح، عن موقع: www.jsc.gov.jo
- سوق المال: الإفصاح (6)، ورقة مرجعية حول سياسات وإجراءات الإفصاح (أ)، 7 جويلية 2002، عن موقع: www.alwatan.com
- ماجد شوقي، حوكمة الشركات، سهولة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة، صعوبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة، عن موقع: www.cip-egypt.org
- إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر، عن موقع www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications
- جون د، سوليفان، تقديم: جورج كيل، البوصلة الأخلاقية للشركات.. أدوات مكافحة الفساد قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة، وحوكمة الشركات، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، الدليل السابع عن موقع: www.faculty.ksu.edu.sa/72669/Publications.
- محمد عباس السراجي، الحوكمة في مواجهة أزماتنا الاقتصادية، جريدة اليمن، عدد رقم 09/780،، أبريل 2009، عن موقع: www.algomhoriah.net

المجلات و النشريات و ال

ملتقيات :

- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.
- مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (2)، المجلد 46، جوان 2009.
- أحمد رجب عبد الملك، دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الأوراق المالية- دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد (1)، المجلد 45، الإسكندرية، جانفي 2008.
- شريفغياطوفيروزرجال، حوكمة الشركاتأداةلرفعمستوىالإفصاحومكافحةالفسادوأثرهاعلىكفاءةالسوقالمالي، جامعة 8 ماي 1945 مقالبحث منشور في الأنترنت .

قائمة المراجع

عبد الرحمن العايب، إشكالية حوكمة الشركات واحترام أخلاقيات الأعمال في ظل الأزمة الاقتصادية الراهنة، الملتقى الوطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة- الجزائر، نوفمبر 2009.

عفيفي هلال عبد الفتاح، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري في التقارير السنوية: دراسة اختيارية في البيئة المصريّة، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد (1)، المجلد 30، مصر، 2008.

الكتب باللغة الأجنبية :

1. Brief. Richard P, **The accountants responsibility historical perspective**, the Accounting Review, April 1975, p.268. **الأردن**

يشكل إرساء مبادئ حوكمة الشركات مطلباً حقيقياً لدولة لما يوفره من فرص كبيرة على مستوى النمو الاقتصادي المستمر ، حيث يساعد على استخدام الفعال للموارد المالية للدولة وحسن استغلالها، وهذا عن طريق مواجهته للفساد بكل أشكاله وأنواعه، وكذلك اهتمامه بقيم الشفافية والرقابة والمساءلة في إدارة الأموال العامة بالإضافة إيجاد الفرصة للمتعاملين الفاعلين في المجتمع وهذا من أجل المساهمة الفعالة في ترشيد وحسن استغلال المال العام يساعد على تحقيق أولويات وأهداف السياسة العامة للدولة.

كما نعلم أن الجزائر كانت السباقة لإرساء حوكمة الشركات من خلال اصدار ميثاق الحوكمة للمؤسسات الجزائرية في سنة 2009 الذي تضمن هذا الطرح أطلقت عدة برامج إصلاحية كمحاولة منها لتجسيد أهداف هذا الميثاق، ومنها الإدارة الاقتصادية السليمة من خلال الإدارة الجيدة للمالية العامة وتعزيز المساءلة والنزاهة والكفاءة والنظم النقدية والمالي كل ذلك وأكثر يؤدي في الأخير الى الوفاء الاقتصادي.

من خلال دراستنا لموضوع حوكمة الشركات ترتيب النفقات العمومية توصلنا الى مجموعة من النتائج.

نتائج الدراسة: يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- يعد التزام مبادئ الحوكمة الشركات شرطا ضروريا لتوسيع نطاق قدرات الدولة على تسيير مواردها من خلال المشاركة والشفافية والمساءلة في جميع القطاعات وخاصتا الخزينة العمومية بحكم انها الصراف الأول لدولة.
- تطبيق مبادئ حوكمة الشركات هو وسيلة لتحقيق تنمية اقتصادي شاملة وهذا يتحقق عندما يؤمن الافراد والاعوان الاقتصاديون مهما كانت مستوياتهم ومسؤولياتهم بان تحقق التنمية اقتصادي شاملة هو واقع يجب تجسيده وهذا يالسلوب اقناعي واضح.
- اضحي تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ملازما لجهود مكافحة الفساد بكل انواعه من خلال مشاركة كافة افراد المجتمع في مواجهته.

- الالتزام باخلاقيات المهنة وحماية حقوق اصحاب المصالح بلاضافة الى تفعيل الافصاح والشفافية وهذا كله يدعم التسيير الجيد للموارد وترشيد النفقات لما يحقق الاهداف المسطر للحكومة.
- المسؤوليات والالتزامات الكبير للاجهزة الرقابية على كافة القطاعات الحكومية بالمساءلة عللى فسادها وتقديم تقارير للجهات العليا بكل دقة ووضوح.

التوصيات

- لا يكفي تفعيل مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات الجزائرية العمومية لمختلف مصالحها فقط الا تشمل الدائرتين المهمتين والتي لهما (القطاع الخاص والمجتمع المدني) من نقاط قوى كبيرة لتفعيل كل المبادئ.
- ينبغي اتخاذ الإجراءات الملموسة لتعزيز إدارة المالية العامة والمساءلة لضمان استخدام الموارد المحدودة طمانة أصحاب المصالح بان هذه الموارد تسيير بطريقة عقلانية وهذه الإجراءات تتمثل في تعزيز الرقابة على المال العام ودعم الشفافية المالية ومحاربة كل أوجه الفساد.
- تمكين افراد المجتمع من المشاركة على نمو أكثر والمباشر في عمليات صنع القرار.
- تفعيل منظمات المجتمع المدني ووسائل الإعلام لمراقبة اداء القطاعات الحكومية والمساهمة الفعلية والجادة في التنمية، والعمل على تنشيط المشاركة الشعبية في عملية الصلاح وتنمية وزيادة وعي الناي بحقوقهم ومسؤولياتهم.

افاق الدراسة

في الختام نشير الى أن موضوع حوكمة الشركات وعلاقته بترشيد النفقات (إرشاد النفقات العامة) موضوع متشعب يحمل ابعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية تتشابك هذه الأبعاد في ما بينها، لهذا يمكن للمهتمين بهذا الموضوع التطرق الى الكثير من مواضيع الدراسات اقتصاديات عدة نذكر منها:

- حوكمة الموازنة العامة وتحقيق التنمية المستدامة .
- ترشيد الإنفاق العام من خلال السياسة المالية او النقدية.
- مكافحة الفساد.

- تطبيق الحكم الراشد وعلاقته بالمال العام.