

مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تخصص: الحوكمة والوقاية من الفساد
تحت عنوان:

أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة
بالقطاع العام
- دراسة حالة مجلس المحاسبة -

تحت إشراف:
- د. موساوي سامية

من إعداد الطالبتين:
- قروحي أميرة
- غزاي سهام

المخلص

الملخص:

تناولت الدراسة الدور الجوهرى الذى تلعبه جودة التدقيق الرقابى كمتغير مستقل فى تعزيز وتفعيل مبادئ الحوكمة فى القطاع العام، وذلك باتخاذ مجلس المحاسبة كنموذج لدراسة الحالة باعتباره أعلى هيئة رقابية على أموال الدولة، حيث سعت الدراسة إلى قياس مستوى التزامه بمعايير الجودة الدولية والمحاسبة -INTOSAI، من خلال واقع ممارساته الرقابية وكيف ينعكس ذلك على تكريس قيم الشفافية، المساءلة، النزاهة وسيادة القانون فى تسيير المال العام.

ولغرض تحقيق هذه الغاية اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفى التحليلى فى جانبها النظرى لتحديد المفاهيم المتعلقة بالحوكمة وجودة التدقيق الرقابى، بينما اعتمدت المنهج الكمي فى الجانب التطبيقى من خلال استقصاء آراء عينة من القضاة والمدققين الماليين التابعين لمجلس المحاسبة عبر استبيان علميو معالجة البيانات وتحليلها إحصائياً باستخدام نظام الحزمة الإحصائية (SPSS) لاختبار الفرضيات بدقة.

ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها: أن هناك اثر بين جودة مخرجات العملية الرقابية ومبادئ الحوكمة فى القطاع العام وفقاً لآراء أفراد عينة الدراسة.

الكلمات المفتاحية: جودة التدقيق الرقابى، الرقابة المالية، مبادئ الحوكمة، القطاع العام،

مجلس المحاسبة، الإنتوساي-INTOSAI.

Abstract:

This study examined the crucial role of audit quality as an independent variable in promoting and activating governance principles in the public sector. The Court of Accounts, as the highest oversight body for state funds, served as a case study. The study aimed to measure the Court's adherence to international quality and accounting standards (INTOSAI) by analyzing its audit practices and how these practices contribute to upholding the values of transparency, accountability, integrity, and the rule of law in the management of public funds.

To achieve this objective, the study employed a descriptive-analytical approach in its theoretical framework to define concepts related to governance and audit quality. In its applied section, the study utilized a quantitative approach by surveying a sample of judges and financial auditors affiliated with the Court of Accounts through a scientific questionnaire. The data was then processed and statistically analyzed using (SPSS) to rigorously test the hypotheses.

The study concluded that there is a correlation between the quality of audit outputs and governance principles in the public sector, according to the opinions of the study participants.

Keywords: Audit quality, financial control, governance principles, public sector, audit board, INTOSAI

Résumé:

Cette étude a examiné le rôle crucial de la qualité de l'audit en tant que variable indépendante dans la promotion et la mise en œuvre des principes de gouvernance au sein du secteur public. La Cour des comptes, organe suprême de contrôle des fonds publics, a servi d'étude de cas. L'étude visait à mesurer la conformité de la Cour aux normes internationales de qualité et de comptabilité (INTOSAI) en analysant ses pratiques d'audit et la manière dont celles-ci contribuent au respect des valeurs de transparence, de responsabilité, d'intégrité et d'État de droit dans la gestion des fonds publics.

Pour atteindre cet objectif, l'étude a adopté une approche descriptive et analytique dans son cadre théorique afin de définir les concepts liés à la gouvernance et à la qualité de l'audit. Dans sa partie appliquée, l'étude a utilisé une approche quantitative en interrogeant un échantillon de magistrats et d'auditeurs financiers affiliés à la Cour des comptes au moyen d'un questionnaire scientifique. Les données ont ensuite été traitées et analysées statistiquement à l'aide du logiciel (SPSS) afin de tester rigoureusement les hypothèses.

L'étude conclut à l'existence d'une corrélation entre la qualité des résultats d'audit et les principes de gouvernance dans le secteur public, selon l'avis des participants.

Mots-clés: qualité de l'audit, contrôle financier, principes de gouvernance, secteur public, conseil d'audit, INTOSAI

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين حمدا كثيرا طيبا
والصلاة والسلام على سيدنا محمد نبيه ورسوله الأمين وعلى سائر الأنبياء والمرسلين
الذي وفقنا وأعاننا على إتمام ثمرة جهدنا المتواضع، فله الفضل وله والمنة
ننتقدم بأسمى آيات الشكر والعرفان وبجميل الوفاء إلى الأستاذة المشرفة "موساوي سامية"
التي واكبت هذا البحث منذ بدايته كفكرة حتى استوى على سوقه عملا متكاملًا
شكرا لها على سعة صدرها، ونبل أخلاقها، وتوجيهاتها القيمة التي كانت السند المتين لتجاوز الصعاب
كل الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل في المدرسة الوطنية العليا للمناجمت
الذين لم يدخروا جهدا في تزويدنا بالمعارف والعلوم طيلة مسارنا الدراسي
كما نتوجه بشكر خاص إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على قبولهم تقييم هذا العمل وتصويبه
كما نخص بالشكر الجزيل إطارات وموظفي مجلس المحاسبة، الذين فتحو لنا أبواب المؤسسة
ومدوا لنا يد العون والمساعدة في توفير البيانات اللازمة لإتمام دراستنا، فجزاهم الله كل خير
إلى الوالدين الكريمين، نبع العطاء الذي لا ينضب، الذين كانا لنا خير سند ومعين
وصبروا معنا في كل لحظات الجهد والتعب، ومنحونا الدعم النفسي والمعنوي لمواصلة الدرب
لكم منا كل الوفاء والتقدير
إلى كل شخص قدم لنا يد المساعدة
وإلى زميلاتنا اللواتي شاركننا لحظات الدراسة والبحث
لكم منا خالص الشكر والامتنان.

فهرس المحتويات

i.....	الملخص
v.....	فهرس المحتويات
x.....	قائمة الجداول والأشكال
x.....	والملاحق والرموز
xi.....	قائمة الأشكال:
xii.....	قائمة الجداول:
xiv.....	قائمة الملاحق:
xv.....	قائمة الرموز:
16.....	مقدمة
25.....	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والأسس المفاهيمية للدراسة
26.....	تمهيد الفصل الأول:
27.....	I. مراجعة أدبيات الدراسة:
36.....	II. الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الرقابي:
36.....	1. II. ماهية جودة التدقيق الرقابي:
36.....	1.1. II. مفهوم جودة التدقيق الرقابي:
37.....	2.1. II. خصائص جودة التدقيق:
40.....	3.1. II. أهداف وأهمية جودة التدقيق الرقابي:
44.....	2. II. معايير وأبعاد جودة التدقيق الرقابي في القطاع العام:
44.....	1.2. II. معايير التدقيق الدولية (ISSAI) كمرجع للجودة:
47.....	2.2. II. الأبعاد الذاتية للجودة (الاستقلالية والموضوعية):
50.....	3.2. II. الأبعاد المهنية للجودة (الكفاءة والعناية المهنية اللازمة):
52.....	3. II. محددات جودة التدقيق والرقابة على جودة الأداء:
52.....	1.3. II. المحددات التنظيمية والقانونية لجودة التدقيق:
54.....	2.3. II. محددات جودة التقارير الرقابية (مخرجات العملية الرقابية):
55.....	3.3. II. نظام حوكمة جودة أعمال المراجعة الرقابية:
58.....	III. الإطار المفاهيمي للحوكمة وحوكمة القطاع العام:
58.....	1. III. مفهوم الحوكمة وحوكمة القطاع العام:

59	2.1.III تعريف الحوكمة من قبل بعض الهيئات الحكومية والدولية:
60	3.1.III مفهوم حوكمة القطاع العام وأهدافها:
64	2.III مبادئ ومؤشرات قياس حوكمة القطاع العام:
64	1.2.III مؤشرات حوكمة القطاع العام:
67	2.2.III المبادئ الأساسية للحوكمة حسب معهد المدققين الداخليين:
68	3.2.III مرتكزات ترسيخ حوكمة القطاع العام:
72	4.2.III متطلبات تتعلق بتحسين أداء الهيئات والإدارات التابعة للقطاع العام:
74	5.2.III ضرورة حوكمة عناصر المالية العمومية:
76	3.III آليات تفعيل جودة التدقيق الرقابي في تعزيز حوكمة القطاع العام:
76	1.3.III دور التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة:
77	2.3.III دور الرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام:
79	3.3.III تكامل الأدوار الرقابية كآلية لتعزيز حوكمة القطاع العام:
82	خاتمة الفصل الأول:
83	الفصل الثاني: الإطار المنهجي والمؤسسي للدراسة
84	تمهيد الفصل الثاني
85	I. الإطار الميداني والمنهجي للدراسة:
85	1.I. التعريف بالهيئة المستقبلة:
85	1.1.I. نشأة وتطور مجلس المحاسبة:
88	2.1.I. التعريف بمجلس المحاسبة:
88	3.1.I. مهام صلاحيات المجلس:
91	4.1.I. الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة:
96	5.1.I. أهم النتائج الرقابية:
98	2.I. العينة ومتغيرات الدراسة:
98	1.2.I. مجتمع الدراسة:
98	2.2.I. عينة الدراسة:
99	3.2.I. متغيرات الدراسة:
99	4.2.I. حدود الدراسة:

101	II. التصميم المنهجي والاحصائي للدراسة:
101	1.II. المقاربة المنهجية للدراسة:
101	1.1.II. منهج الدراسة:
102	2.1.II. مصادر جمع المعلومات:
104	2.II. قياس مدى الموافقة لمحاول الاستبيان:
105	1.2.II. الأساليب الإحصائية المعتمدة:
108	خلاصة الفصل الثاني:
109	الفصل الثالث: النتائج والمناقشة
110	تمهيد الفصل الثالث:
111	I. دراسة وتحليل الاستبيان:
111	1. I. إختبار أداة الدراسة:
111	1.1.I. ثبات الاستبيان:
112	2.1.I. إختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات العينة على عبارات الاستبيان:
114	2. I. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان:
114	1.2.I. الوصف الاحصائي لعينة الدراسة:
118	2.2.I. التحليل الوصفي لاتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة نحو عبارات الاستبيان:
123	II. اختبار فرضيات الدراسة:
123	1.II. الخطوات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة:
125	2.II. شرح الأداة الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة:
127	1.2.II. إختبار الفرضية الرئيسية:
130	2.2.II. إختبار الفرضية الفرعية الأولى:
133	3.2.II. إختبار الفرضية الفرعية الثانية:
136	4.2.II. إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:
139	5.2.II. إختبار الفرضية الفرعية الرابعة:
142	3.II. مناقشة النتائج وتفسيرها في ضوء الدراسات السابقة:
142	1.3.II. تحليل القدرة التفسيرية لنموذج جودة التدقيق (قراءة في معامل التحديد):
143	2.3.II. معنوية الأثر وتأثير الجودة على قيم النزاهة (قراءة في اختبار T):

143.....	3.3.II. المقارنة مع المعايير الدولية والبيئة الرقابية الوطنية:
143.....	4.3.II. استقراء العوامل غير المفسرة (الـ 65% المتبقية):
145.....	خلاصة الفصل الثالث:
146	خاتمة عامة.
150	قائمة المراجع
157	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال والملاحق والرموز

قائمة الأشكال:

- الشكل رقم (01): الأبعاد الاستراتيجية والأهداف الجوهرية لجودة التدقيق الرقابي 42
- الشكل رقم (02): هيكلية معايير الإنتوساي (ISSAI) كمرجع لجودة التدقيق 46
- الشكل رقم (03): أبعاد استقلالية وحياد المدقق 49
- الشكل رقم (04): نموذج يوضح التكامل بين الموضوعية والاستقلالية 50
- الشكل رقم (05): مؤشرات حوكمة القطاع العام 66
- الشكل رقم (06): المبادئ الأساسية للحوكمة حسب معهد المدققين الداخليين 68
- الشكل رقم (07): نموذج الحوكمة في القطاع العام 71
- الشكل رقم (08): دور الرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام 79
- الشكل رقم (09): يوضح نشأة وتطور مجلس المحاسبة 87
- الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة 91
- الشكل رقم (11): رسم توضيحي لمتغيرات الدراسة 99
- الشكل رقم (12): نموذج البحث 102
- الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس 115
- الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب السن 115
- الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي 116
- الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 116
- الشكل رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة 117
- الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة 118
- الشكل رقم (19): الخطوات الإحصائية لاختبار الفرضيات 124

قائمة الجداول:

الجدول رقم (01): استعراض تفصيلي للخصائص والدور الذي تلعبه في تدعيم أركان الحوكمة في القطاع العام	37
الجدول رقم (02): طبيعة الأثر الإيجابي لجودة التدقيق الرقابي	43
الجدول رقم (03): المحددات التشريعية والتنظيمية التي تحكم جودة الأداء الرقابي	53
الجدول رقم (04): محددات جودة التقارير الرقابية	54
الجدول رقم (05): علاقة الإجراءات الإدارية الإصلاحية بالهدف المنشود	73
الجدول رقم (06): دور التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة	76
الجدول رقم (07): اختصاص الغرف الإقليمية (غ. إ)	95
الجدول رقم (08): وصف فقرات الاستبيان	104
الجدول رقم (09): مقياس ليكرت الخماسي	104
الجدول رقم (10): يبين مجالات درجات الموافقة	105
الجدول رقم (11): يوضح المجالات المختلفة لدرجة الثبات (Alpha)	111
الجدول رقم (12): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان	112
الجدول رقم (13): مثال عن الأساليب الإحصائية المعلمية وغير المعلمية	113
الجدول رقم (14): يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة	113
الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس	114
الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب السن	115
الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي	116
الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	116
الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	117
الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	118
الجدول رقم (21): مقياس ليكرت الخماسي	118
الجدول رقم (22): يبين مجالات درجات الموافقة	119
الجدول رقم (23): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعيد: الاستقلالية والموضوعية	119
الجدول رقم (24): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعيد: الكفاءة المهنية	120

الجدول رقم (25): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: رقابة الأداء ..	120
الجدول رقم (26): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: جودة مخرجات العملية الرقابية.....	121
الجدول رقم (27): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة: مبادئ الحوكمة في القطاع العام	122
الجدول رقم (28): ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط	125
الجدول رقم (29): معامل الارتباط.....	126
الجدول رقم (30): مستويات التفسير الثلاثة، لمعامل التحديد R2.....	126
الجدول رقم (31): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الرئيسية. ...	128
الجدول رقم (32): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الأولى ...	131
الجدول رقم (33): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الثانية ...	134
الجدول رقم (34): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الثالثة ...	137
الجدول رقم (35): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الرابعة ...	140

قائمة الملاحق:

الملحق رقم 01: استمارة استبيان	158
الملحق رقم 02: مخرجات برنامج SPSS	163

قائمة الجداول والأشكال والملاحق والرموز:

قائمة الرموز:

الرمز / المختصر	الدالة
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
CSGA	Algerian Standards on Auditing
ISA	International Standards on Auditing
IFAC	International Federation of Accountants
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Institute of Internal Auditors
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
V26	Version 26

مقدمة

I. تمهيد:

في ظلّ التّغيرات الاقتصادية والإدارية السريعة التي يشهدها العالم، أصبح موضوع حوكمة القطاع العام من بين أهم الأسس التي تعتمد عليها معظم الدول من أجل تحقيق التطور المستدام وكذلك ضمان حسن استخدام وتوجيه الموارد العامة، حيث أصبح الأداء الحكومي لا يقاس بمدى تفعيل البرامج الحكومية، بل أصبح مرتبطا بمدى الالتزام بمبادئ الشفافية، المساءلة، النزاهة وسيادة القانون وهي ما يشكل جوهر الحوكمة الرشيدة في القطاع العام، وفي هذا السياق برزت أهمية الأجهزة العليا للرقابة المالية، وعلى رأسها مجلس المحاسبة باعتباره الهيئة الرقابية العليا على أموال الدولة، والتأكد من مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها، إذ لا يقتصر دور هذا الأخير في كشف الأخطاء والتجاوزات بل يمتد إلى تقديم التوصيات للهيئات الخاضعة للرقابة وكذا المساهمة في تحسين الأداء العام وتعزيز الثقة بين الحكومة والمجتمع.

غير أن فعالية هذا الدور لا تقوم إلا من خلال جودة التدقيق الرقابي الممارس، باعتبارها عنصرا حاسما في ضمان مصداقية النتائج الرقابية وفعالية التوصيات التي تم تقديمها، فكلما كانت عملية التدقيق مستقلة، موضوعية وملتزمة بمختلف المعايير الدولية، زادت قدرتها في دعم وترسيخ مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

II. إشكالية الدراسة:

وعليه يمكننا صياغة الإشكالية على النحو التالي:

إلى أي مدى تساهم جودة التدقيق الرقابي الممارس من قبل مجلس المحاسبة في تعزيز مبادئ

الحوكمة في القطاع العام؟

III. الأسئلة الفرعية:

يندرج من هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي من شأنها توجيهنا نحو فهم شامل للموضوع، وتمكيننا من التعمق في الدراسة والإجابة على الإشكالية، وتكمن هذه الأسئلة فيما يلي:

➤ ما المقصود بجودة التدقيق الرقابي؟ وما هي محدداتها؟

➤ هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للالتزام بالاستقلالية والموضوعية في تطبيق مبادئ

الحوكمة في القطاع العام؟

➤ إلى أي مدى تؤثر الكفاءة المهنية للمدققين على تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الحكومية؟

➤ ما مدى تأثير ممارسة رقابة الأداء بفعالية على تدعيم ركائز الحوكمة في القطاع العام؟
➤ هل تساهم جودة مخرجات العملية الرقابية (التقارير والتوصيات) في تحسين مستوى الالتزام بمبادئ الحوكمة؟

IV. الفرضيات:

بناءً على التساؤلات المطروحة، تم وضع مجموعة من الفرضيات العلمية كإجابات أولية ومؤقتة لتفحص الإشكالية بشكل دقيق، وتتمثل فيما يلي:

1.IV. فرضية الدراسة الرئيسية:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

2.IV. الفرضيات الفرعية:

➤ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.
➤ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.
➤ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة الأداء على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.
➤ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة مخرجات العملية الرقابية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

V. أهداف الدراسة:

تتلخص الأهداف التي ترمو الدراسة بلوغها في إبراز أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام، وذلك من خلال ما يلي:
➤ تحليل أثر جودة التدقيق الرقابي الذي يمارسه مجلس المحاسبة في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

➤ توضيح مفهوم جودة التدقيق الرقابي والأبعاد التي تقوم عليها.
➤ قياس مدى مساهمة استقلالية المدققين في تعزيز الشفافية.

- تقييم دور كفاءة وخبرة المدققين في تحسين الأداء المؤسسي.
- دراسة أثر الالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق في تعزيز المساءلة.
- الكشف عن دور التدقيق الرقابي في الحد من الفساد المالي والإداري.
- تقديم توصيات لتحسين جودة التدقيق الرقابي وتعزيز مبادئ الحوكمة.

VI. أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج أحد أكثر المواضيع حيوية في الفكر الإداري والرقابي المعاصر، حيث تتقاطع فيها متطلبات الجودة المهنية مع ضرورة الإصلاح المؤسسي. ويمكن حصر هذه الأهمية في البعدين التاليين:

1.VI. الأهمية العلمية (النظري):

1.1.VI. الإثراء المعرفي لمفهوم جودة التدقيق: تساهم الدراسة في تقديم تأصيل نظري حديث لجودة التدقيق الرقابي، ويتحقق ذلك بصفة خاصة عبر مواءمة الممارسات الرقابية مع الأطر الدولية الصادرة عن (INTOSAI)، مما يمنح الباحثين إطاراً مرجعياً حول كيفية تحويل المعايير النظرية إلى ممارسات ميدانية ملموسة.

2.1.VI. سد الفجوة البحثية في البيئة المحلية: تكتسي الدراسة أهمية خاصة نظراً لندرة الأبحاث التي تناولت أثر جودة التدقيق في تعزيز الحوكمة داخل مجلس المحاسبة الجزائري، وهو ما يساهم في سد ثغرة بحثية في المكتبة الأكاديمية الجزائرية حول دور الهيئات الرقابية العليا في الوقاية من الفساد.

3.1.VI. التكامل المفاهيمي: إبراز العلاقة العضوية بين "جودة المخرجات الرقابية" و"ترسيخ ركائز الحوكمة"، مما يغير النظرة النمطية للتدقيق من كونه مجرد وظيفة حسابية إلى كونه أداة لضمان النزاهة المؤسسية.

2.VI. الأهمية العملية (التطبيقية):

1.2.VI. تطوير الأداء الرقابي بمجلس المحاسبة: توفر هذه الدراسة لصناع القرار والممارسين في مجلس المحاسبة مؤشرات علمية دقيقة حول مدى تأثير جودة تقاريرهم في تحقيق الشفافية والمساءلة، مما يساعد في تحديد مجالات التحسين وتطوير آليات الرقابة الميدانية.

2.2.VI. دعم استراتيجيات الوقاية من الفساد: تساهم النتائج المتوصل إليها في تقديم رؤية استشرافية حول كيفية تفعيل مبادئ الحوكمة الرشيدة في القطاع العام، مما يعزز من فاعلية جهود الدولة في حماية المال العام وترشيد النفقات الحكومية.

3.2.VI. تقديم نموذج قياس كمي: تكمن القيمة التطبيقية للدراسة في استخدام المنهج الكمي وأدوات التحليل الإحصائي (SPSS) لقياس أثر الجودة على الحوكمة، مما يوفر نموذجاً إحصائياً يمكن الاستناد إليه في تقييم أداء الهيئات الرقابية الأخرى.

4.2.VI. الاستجابة للتحويلات الراهنة: تأتي هذه الدراسة في وقت تشهد فيه الإدارة الجزائرية تحولات نحو الرقمنة والمساءلة، مما يجعل التوصيات العملية المنبثقة عنها ذات قيمة استراتيجية لمواكبة هذه التوجهات الحديثة.

VII. أسباب اختيار الموضوع:

جاء اختيارنا لموضوع أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العام - دراسة حالة مجلس المحاسبة - إنطلاقاً:

- أهمية موضوع الحوكمة في القطاع العام في ظل التحديات الاقتصادية والإدارية؛
- الدور الذي يلعبه التدقيق الرقابي في حماية المال العام والحد من ظاهرة الفساد بصفة عامة والحد من هدر المال العام بصفة خاصة؛
- الرغبة في تسليط الضوء على دور الذي يلعبه مجلس المحاسبة بصفته هيئة رقابية عليا ومستقلة تساهم في تدعيم الشفافية وترسيخ مبدأ الشفافية؛
- قلة الدراسات التطبيقية التي تطرقت إلى تقييم جودة التدقيق الرقابي من زاوية علاقته بتعزيز مبادئ الحوكمة خاصة في القطاع العام؛
- توافق موضوع الدراسة مع خلفيتنا الأكاديمية في تخصص المالية لما يتضمنه من مفاهيم تتعلق بالرقابة المالية وتسيير الموارد العامة؛
- الرغبة في تقديم دراسة تحليلية تساهم بقيمة مضافة عن طريق التركيز على المساهمة التي تقدمها جودة التدقيق الرقابي الممارس من قبل مجلس المحاسبة في تطبيق مبادئ الحوكمة بفعالية.

VIII. صعوبات الدراسة:

VIII.1. حساسية البيئة المعلوماتية والسرية المهنية: واجهت الدراسة قيوداً ناتجة عن الطابع السيادي والسرية المهنية لأعمال مجلس المحاسبة، مما حدّ من إمكانية الوصول إلى بعض الوثائق والتقارير الرقابية التفصيلية، وأوجد نوعاً من التحفظ المؤسسي تجاه البيانات المرتبطة بآليات الوقاية من الفساد.

VIII.2. تحديات الاستقصاء الميداني (طبيعة العينة): استهدف فئة "النخبة الرقابية" من قضاة ومدققين شكّل تحدياً زمنياً نظراً لالتزاماتهم المهنية المكثفة ومهامهم الميدانية المستمرة، مما أدى إلى صعوبة في توزيع واسترجاع أداة الدراسة (الاستبيان) في الآجال المحددة.

VIII.3. تعقيد القياس الكمي للمتغيرات النوعية: تطلبت عملية تحويل المفاهيم النوعية المجردة (مثل النزاهة، الاستقلالية، والشفافية) إلى مؤشرات رقمية قابلة للمعالجة الإحصائية عبر برنامج SPSS دقة عالية وجهداً مضاعفاً لضمان صدق الاستجابات وبعدها عن الحياد.

VIII.4. ندرة المراجع المحلية المتخصصة: برزت فجوة بحثية في الأدبيات الجزائرية التي تزوج بين معايير التدقيق الدولية (INTOSAI) ومبادئ الحوكمة في القطاع العام بشكل تكاملي، مما فرض الاعتماد على المصادر الأجنبية والتقارير الدولية.

VIII.5. الإكراهات اللغوية والمصطلحية: واجهت الدراسة تحدياً في تعريب وتبئية المصطلحات التقنية الدقيقة الواردة في معايير الإنتوساي بما يتوافق مع القاموس القانوني والرقابي الجزائري دون الإخلال بالمعنى العلمي المقصود.

VIII.6. الضغط الزمني واللوجستي: شكل ضيق الفترة الزمنية المخصصة للتربص الميداني عائقاً في التوفيق بين العمل الميداني وبين متطلبات التدقيق الإحصائي والمراجعة الدقيقة لنموذج الانحدار لضمان دقة النتائج وسلامتها من الأخطاء القياسية.

IX. الإطار المنهجي والأدوات البحثية:

وبغية معالجة الإشكالية المطروحة والتحقق من مدى صحة الفرضيات المصاغة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع تم اعتمادنا على المنهج الوصفي الذي يسمح لنا بوصف موضوع محل الدراسة نظرياً وذلك بالاستعانة بالكتب والمقالات والدورات العلمية ومختلف المواقع حول أثر جودة

التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العام، أما الجانب التطبيقي المنهج المتبع فيه هو المنهج الكمي الذي يركز على رصد بيانات عديدة وتطبيقها على عينة من مجتمع الدراسة والبحث عن الأسباب والحقائق وذلك من منظور العلاقة التي تحدث بين المتغيرات حيث أن هذا الأخير يعتمد على البيانات الرقمية والإحصائية لتحليل المعطيات وذلك بغية الوصول إلى نتائج معينة؛ وفي دراستنا تمت الاستعانة بـ **الاستبانة** كأداة ووسيلة رئيسية لاستقاء المعلومات المتعلقة بجودة الأداء الرقابي وتحليلها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية SPSS.

ويتمثل مجال الدراسة فيما يلي:

1.IX. المجال الجغرافي: اقتصر النطاق المكاني للدراسة على مجلس المحاسبة الجزائري الواقع بولاية الجزائر العاصمة ببلدية سيدي امحمد. وقد وقع الاختيار على هذا المقر نظرا لمركزيته في ممارسة الرقابة البعدية العليا على الأموال العمومية، وتوفر المعطيات والتقارير الرقابية اللازمة التي تمكن من قياس أثر جودة التدقيق في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة ضمن السياق المؤسسي الوطني.

2.IX. المجال الزمني: انطلقنا في إعداد هذا الاستبيان في نهاية شهر مارس 2026 ثم توزيعه إلكترونيا عبر البريد الإلكتروني الشخصي لكل وحدات العينة، بعدها تمّ جمع البيانات وتحليلها إحصائيا باستخدام برنامج SPSS V26 خلال شهر أبريل 2026، مما مكّن من استخلاص نتائج حديثة تعكس الوضع الراهن داخل المؤسسة موضوع الدراسة.

3.IX. المجال البشري: تمثل المجال البشري للدراسة من عينة مستهدفة مكونة من 50 من قضاة ومراجعين مجلس المحاسبة حيث تمّ استهداف هذه الفئة نظرا لخبرتها الميدانية واحتكاكها المباشر بإجراءات التدقيق، ممّا يضمن الحصول على بيانات دقيقة تخدم أهداف البحث وتجب على تساؤلاته.

X. هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتنظيم هذه الدراسة وفقاً لإطار منهجي محدد جيداً. يتيح هذا النهج وصفاً تفصيلياً للمتغيرات ويوفر تحليلاً معمقاً لجميع البيانات ذات الصلة. وبناءً على ذلك، تم تنظيم البحث على النحو التالي:

1.X. الفصل الأول:

يخصص هذا الفصل لبناء القاعدة النظرية والأسس المفاهيمية للبحث سعياً لبناء الخلفية المرجعية للتدقيق الرقابي حيث سنتطرق في البداية إلى مفهوم هذا الأخير في القطاع العام، وذلك من خلال عرض المفاهيم التي تناولتها الأدبيات مع إبراز مختلف الخصائص والأهداف الأساسية والدور الذي يلعبه في حماية المال العام من أجل ضمان حسن استخدام الموارد العمومية؛ بالإضافة إلى أنواع التدقيق الرقابي وأهمية كل نوع في تحسين كفاءة وفعالية الأجهزة الحكومية.

وفي سياق آخر يتم التوسع في أثر جودة التدقيق الرقابي من خلال تحليل أبعاده المختلفة، كالاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية إلى جانب الالتزام بالمعايير الدولية من خلال تسليط الضوء على أهم المعايير المعتمدة التي تقيس جودة التدقيق سواء على المستوى الوطني أو الدولي، ومن خلال هذا الفصل أيضاً سنتناول محددات جودة التدقيق الرقابي ومختلف العوامل المؤثرة في هذا الأخير وكل هذا سيتم بعد استعراض عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة والقيام بتحليل النتائج المتوصل إليها سابقاً ومقارنتها بغية استخلاص الفجوة البحثية التي تسعى هذه الدراسة إلى معالجتها، من أجل بناء إطار نظري يدعم الجانب التطبيقي.

2.X. الفصل الثاني:

في الفصل الثاني قمنا بتسليط الضوء على الإطار المؤسساتي والمنهجي، من خلال التطرق لجزئين، ضم الجزء الأول الإطار الميداني والمنهجي، حيث استهدفنا من خلاله التعريف بالمؤسسة المستقبلية ألا وهي مجلس المحاسبة باعتباره الهيئة العليا المستقلة للرقابة البعيدة على الأموال العمومية، وتتبع المسار التاريخي لنشأة المجلس من خلال شكل توضيحي وتطوره التشريعي الذي عزز من مكانته كركيزة أساسية في الدولة، مع استعراض دقيق لجميع صلاحياته، وكذا توضيح تنظيم مجلس المحاسبة من خلال هيكل تنظيمي، أما الجزء الثاني خصص للتصميم المنهجي والإحصائي للدراسة من خلال تبيان النموذج المعتمد في هذه الأخيرة والمتغيرات التي تم استخدامها مع توضيح كيفية تحليل هذه البيانات وبأي أسلوب.

3.X. الفصل الثالث:

في هذا الفصل، نتناول الجانب التطبيقي للدراسة بهدف اختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية المطروحة، حيث يتم استعراض وتحليل البيانات التي تم جمعها من الميدان ومعالجتها إحصائياً؛ ونستهل هذا الفصل بعرض الخصائص الديموغرافية والمهنية لعينة الدراسة من قضاة ومدقي مجلس المحاسبة، تليها عملية تحليل كمي وكيفي لآراء العينة حول واقع جودة التدقيق الرقابي وأبعادها المتمثلة في الاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية ومدى الالتزام بالمعايير الدولية. كما يخصص حيز أساسي لاختبار الفرضيات وقياس أثر محددات الجودة في تعزيز الرقابة على الأموال العمومية، ليختتم الفصل بمناقشة معمقة للنتائج المتوصل إليها وربطها بالإطار النظري والدراسات السابقة، مما يسمح بتحديد مدى تحقق الأهداف المسطرة وتقديم جملة من التوصيات العملية التي تساهم في إرساء دعائم التطوير في الأداء الرقابي لمجلس المحاسبة وتفعيل دوره في حماية المال العام.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية والأسس المفاهيمية للدراسة

تمهيد الفصل الأول:

يُشكل التدقيق الرقابي الآلية المحورية لضمان استقامة التسيير العمومي، والركيزة الجوهرية لإرساء دعائم الحوكمة في المؤسسات الحكومية. فقد أدى تطور النظم المالية إلى تحول الممارسة الرقابية من التركيز التقليدي على المطابقة القانونية والقيود المحاسبية، إلى دور استراتيجي يهدف إلى تكريس الشفافية وتفعيل المساءلة وحماية الأموال العمومية من كافة أشكال الهدر. وتتأسس فرضية هذا البحث على وجود علاقة ترابطية بين فاعلية الحوكمة ومستوى جودة التدقيق الرقابي، حيث تُعد هذه الجودة نتاجاً للالتزام الصارم بالمعايير الدولية، وتوفر الاستقلالية التامة والكفاءة المهنية اللازمة لتقييم الأداء العام.

وعليه، يسعى هذا الفصل إلى تأصيل المفاهيم النظرية لمتغيرات الدراسة، من خلال استعراض ماهية التدقيق الرقابي في القطاع العام وتحديد أبعاده الوظيفية، بالتوازي مع تسليط الضوء على مبادئ الحوكمة ودورها في ترشيد استخدام الموارد الوطنية. كما سيتم تحليل محددات جودة التدقيق الرقابي كعامل مؤثر في تفعيل هذه المبادئ، وصولاً إلى استعراض نقدي للأدبيات والدراسات السابقة، بهدف استخلاص الفجوة البحثية التي تبرر مبررات الدراسة الراهنة، وبما يوفر قاعدة معرفية ومنهجية صلبة للجانب التطبيقي بمجلس المحاسبة.

I. مراجعة أدبيات الدراسة:

تهدف مراجعة الأدبيات التالية إلى تحليل الاسهامات البحثية التي تتقاطع مع متغيرات الدراسة وقد تم تصنيفها وفق رؤية منهجية تخدم اهداف البحث في المؤسسة محل الدراسة ومن هذا المنطلق سننتقل إلى الدراسات التالية:

تناولت دراسة (Rahmawaty, 2023)، محددات جودة التدقيق في القطاع العام، وذلك من خلال استكشاف وتحديد المؤشرات التي تؤثر على جودة التدقيق في القطاع العام نظرا لان معظم الأبحاث السابقة ركزت بشكل كبير على القطاع الخاص، وكذا معالجة غياب نموذج موحد لقياس جودة التدقيق في البيئة الحكومية بحيث اعتمدت الدراسة على (أحمد محمد، زهير احمد، و الصديق، جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية، 2025) مسح وتحليل 15 مقالا علميا محكما تم نشرها في الفترة مابين 2017 و 2021 باستخدام منهجية Kitchenham et al, 2009 التي تحتوي على ثلاث مراحل: التخطيط للمراجعة، إجراء المراجعة ثم كتابة التقرير. وقد خلص هذا التحليل الى وجود 34 محددًا لجودة التدقيق، في حين برزت 6 عوامل اساسية تم تكرارها في معظم الدراسات السابقة كعوامل حاسمة للجودة في القطاع العام وهي: الكفاءة، الاستقلالية، الشك المهني، الاخلاقيات المهنية، الدافعية وضغط وقت الميزانية. تتشابه الدراستين في أن كليهما تركزان على جودة التدقيق في القطاع العام مما يجعل هذه الدراسة مرجعا غنيا لبحثنا بحيث حددت الابعاد الجوهرية لقياس جودة التدقيق المذكورة سابقا، في حين تظهر اوجه الاختلاف بين الدراستين في أن هذه الدراسة اكتفت بتحليل وصفي للمراجعات الادبية ذات الصلة ورصد محددات الجودة على عكس ذلك تجاوزت دراستنا العرض الوصفي نحو اختبار الاثر المباشر لهذه الجودة في تفعيل حوكمة القطاع العام كمتغير تابع ومخرج نهائي للعملية الرقابية.

وفي دراسة للباحثين (أحمد محمد، زهير احمد، و الصديق، جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية، 2025)، تم التطرق لموضوع جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية، من خلال دراسة تطبيقية في أحد المصارف العراقية، وبناء على هذا الهدف قام الباحثان بتطوير نموذج مقترح لتقرير الممارس المكلف بتقديم

خدمة ارتباط التأكيد، استناداً إلى معيار ISAE 300، بهدف تقييم مدى التزام المصرف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وفق الخصائص النوعية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم والمقارنة)، من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، تم اعتماد منهجية تجمع بين المنهج النظري والتطبيقي وقد أظهرت هذه الدراسة من خلال تحليل البيانات أن ضعف الإفصاح عن البنود الجوهرية، وتجاهل تطبيق بعض المعايير الدولية، يؤديان إلى انخفاض جودة التقارير، تتمثل أبرز نقاط قوتها في قدرة الباحثين على بناء نموذج مقترح لتقرير ارتباط التأكيد استناداً إلى المعيار الدولي ISAE 3000، مما ساهم في تحديد أوجه القصور الميدانية بدقة واقتراح آلية رقابية منهجية لتحسين مخرجات التقارير، فضلاً عن تأكيدها على العلاقة الطردية بين الالتزام بالخصائص النوعية للمعلومات (كالملائمة والموثوقية) وتعزيز الثقة لدى المستخدمين. ولكن، تبرز بعض نقاط الضعف عند محاولة تطبيق نتائجها على دراستي الحالية، حيث انحصرت حدودها في البيئة المصرفية ذات الطبيعة الاستثمارية، في حين يحتاج القطاع العام (مجلس المحاسبة) لمعايير إضافية تتعلق بالرقابة على المشروعات والفعالية، كما ركزت الدراسة بشكل مكثف على الامتثال التقني للمعايير الدولية و IFRS مع إغفال نسبي لأثر الاستقلالية الذاتية للمدقق، بالإضافة إلى أن تركيزها على الإفصاح عن المخاطر المالية لم يوضح بشكل مباشر كيف يمكن لجودة هذه التقارير أن تعمل كأداة ردع إستباقية لممارسات الفساد الإداري، وهو الجانب الذي تسعى دراستي لتغطيته من خلال ربط جودة التدقيق بآليات الحوكمة الشاملة.

من جهة أخرى عالجت دراسة (معمر، مفتاح، و جمال، 2020)، متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق ISA220 من خلال رصد العوامل المحددة والمحفزة لجودة مخرجات التدقيق، وكذا تحديد أهم العوامل المؤثرة في هذه الجودة وذلك بالاعتماد على النسق الوصفي التحليلي في سياقها العام. توصلت الدراسة إلى أن تعزيز معايير الجودة في العملية التدقيقية يتوقف على ثلاثة ركائز أساسية وهي: استقلالية المدقق (ذهنيا وظاهريا)، التأهيل العلمي والعملية المستمر واعتماد دليل إجرائي لمراقبة الجودة. تعتبر كلا الدراستين أن استقلالية المدقق هي العمود الفقري للمهنة فبدونها تصبح مخرجات العملية التدقيقية بلا قيمة مضافة (جودة التقارير) وكذا الاعتماد على المرجعية المعيارية كدستور مهني لا يمكن تجاوزه.

تختلف الدراستين في الهدف من جودة التدقيق، ففي الدراسة المرفقة تهدف الجودة إلى حماية المستثمرين والمساهمين في مكاتب وشركات القطاع الخاص ولقياس مدى نجاعتها يعود إلى دقة القوائم المالية. على عكس دراستنا فإن الجودة تهدف إلى حماية المواطن والدولة بحيث يتجاوز التدقيق الرقابي مجرد فحص الأرقام إلى تقييم الاداء مما يساهم مباشرة في تفعيل اليات الحوكمة.

وفي دراسة الباحثين (شدري معمر و رشام، 2022)، تمت معالجة موضوع أثر **كفاءة المدقق الخارجي في رفع مستوى جودة عملية التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي** وذلك لإظهار مدى إسهام متطلبات المدقق الداخلي من كفاءة واستقلالية في تحسين جودة مخرجات العملية (التقرير النهائي)، حيث تم تبني **المقاربة الوصفية التحليلية** في هذه الدراسة كإطار منهجي من خلال توزيع استبيان على عينة من 52 فرداً من سلك محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين في الجزائر مركزتين على محددتين أساسيين للاعتماد على التدقيق الداخلي وهما استقلالية وكفاءة المدققين وتحليل نتائجها باستخدام برنامج SPSSV25. خلصت الدراسة ثبوت أثر طردي ذي معنوية إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05 لكفاءة المدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق عند اعتماده على أعمال التدقيق الداخلي. كما أظهرت البيانات الكمية لهذا الاستقصاء أن قرار اعتماد المدقق الخارجي على أعمال التدقيق الداخلي يرتبط بشروط محددة منها: الموضوعية بنسبة 13.1 % والكفاءة التقنية بنسبة 22.1% بالإضافة لجودة أداء عمل التدقيق الداخلي. من جهة أخرى كشفت الدراسة عن وجود إختلالات في الاستقلال التنظيمي للمدققين الداخليين في البيئة الجزائرية وذلك لحصول استقلالية خلية التدقيق على استجابة متوسطة. اهتمت كلا الدراستين بدراسة تأثير متغير محددات جودة التدقيق في البيئة المهنية الجزائرية وكذا استخدام المنهج التحليلي الوصفي في التحليل. في الوقت نفسه تتوجه دراستنا إلى دراسة متغير جودة التدقيق كمتغير مستقل في حين الدراسة السابقة تدرسه كمتغير تابع بحيث سعت إلى تحديد كيفية الوصول إلى هذه الجودة بينما تأتي دراستنا لتبيان كيف يمكن أن تعزز مبادئ الحوكمة كمتغير تابع.

من جهة أخرى عالجت دراسة (صبرينة، 2023)، تحت عنوان **مجلس المحاسبة آلية لرقابة تسيير الأموال العمومية في القانون الجزائري**، الدور الذي يمارسه مجلس المحاسبة والمتمثل في الرقابة على تسيير المال العام، حيث انطلقت هذه الدراسة من خلال طرح الإشكالية والتي يدور

محتواها حول مدى فعالية مجلس المحاسبة كآلية لمراقبة تسيير الأموال العمومية وذلك في ظل مختلف الإصلاحات الدستورية والقانونية التي باشرتها الدولة الجزائرية، واعتمدت الدراسة للإجابة على هذه الإشكالية خطة مقسمة إلى محورين، ضم المحور الأول التأطير القانوني لمجلس المحاسبة، أما المحور الثاني فتمثل في خصوصية أشكال رقابة مجلس المحاسبة، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة إذ عالجت مختلف النصوص القانونية التي تنظم مجلس المحاسبة، تتجلى نقاط القوة لهذه الدراسة في الدقة القانونية وتبين ذلك من خلال استنادها لأحدث التعديلات التشريعية في الجزائر، وهذا ما يجعل هذه الدراسة مرجعا قويا بضبط المفاهيم القانونية لمجلس المحاسبة، أما نقاط الضعف فتمثل في اعتماد الدراسة بشكل كبير على الجانب النظري القانوني دون اللجوء إلى الجانب الميداني الذي يقوم بقياس الأثر الفعلي لهذه الرقابة، إلى جانب إغفالها للربط بين رقابة مجلس المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية، وعدم التركيز على دور الرقابة كآلية من آليات الحوكمة وهذا ما سنقوم دراستنا الحالية بمعالجته.

وفي دراسة تطبيقية حديثة للباحثين (عمروش و كلاخي، 2026)، التي تحمل عنوان **فعالية آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري-دراسة تطبيقية على البيئة الجزائرية-** تتبع أهمية هذه الدراسة في تركيزها على موضوع الشفافية في مجال المال والأعمال، باعتبارها إحدى الركائز الأساسية للحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد. كما تبرز أهميتها في معالجتها لقضايا واقعية قد يعيق نمو المؤسسات ويبطئ وتيرة التنمية الاقتصادية في الجزائر. حيث هدفت الدراسة إلى إستقصاء أثر الممارسات الحوكمية في تقويض مظاهر الانحراف المالي والوظيفي داخل بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من خلال تحليل تأثير كل آلية من آليات الحوكمة في تقليص ممارسات الفساد المالي والإداري، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري من خلال مراجعة الأدبيات، وعلى المنهج التحليلي باستخدام إستمارة إستبيان لجمع البيانات الأولية وإختبار الفرضيات حيث شمل مجتمع الدراسة المحاسبين والمديرين الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين المتعاملين مع بعض المؤسسات الجزائرية والعاملين معها. تم توزيع **400 إستبانة** خلال الفترة الممتدة من جويلية إلى نوفمبر، **2024** استرجع منها **366** بنسبة **91.5%** وبعد استبعاد **16** استبانة غير مكتملة، بلغ حجم العينة النهائية **350 مفردة**، وقد تم اختيار أفراد العينة باستخدام العينة العشوائية البسيطة من

بين العاملين في المجال المالي والمحاسبي، وذلك لمنح جميع أفراد المجتمع فرصاً متساوية في الاختيار وضمان تمثيل مناسب لمجتمع الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى نتائج أبرزها: لآليات الحوكمة تأثير ذات دلالة إحصائية في الحد من الفساد المالي والإداري لدى بعض من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، وتمثلت أبرز الاقتراحات في ضرورة تفعيل الحوكمة المؤسسية بصورة أكثر واقعية، من خلال مراجعة أطرها التنظيمية وتعزيز آلياتها بالتكوين والمتابعة الصارمة، لترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة، تمثلت أوجه التشابه بين دراستنا وهذه الدراسة في جعل مبادئ الحوكمة هدفاً أساسياً وذلك من خلال التركيز على تفعيل قيم الشفافية والمساءلة باعتبارها أدوات حتمية لإصلاح القطاع العام وفي إطار أوجه التشابه اعتمدت دراستنا أيضاً على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري والمنهج التحليلي من خلال استخدام الاستبيان كأداة أما أوجه الاختلاف فتتمثل في اعتماد الدراسة على معالجة آليات الحوكمة كإطار عام بينما انفردت دراستنا بالتركيز العميق على جودة التدقيق الرقابي كما ركزت الدراسة على الحوكمة في القطاع الإقتصادي في حين توجهت دراستنا نحو مجلس المحاسبة باعتبارها هيئة رقابية عليا ومن هنا ستبرز القيمة المضافة لبحثنا حيث لم نتوقف عند عتبة الوصف النظري للحوكمة بل التركيز على جودة التدقيق الرقابي كأداة لتعزيز مبادئ الحوكمة.

كما جاءت دراسة (الشيخ، 2022)، حول رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة بين سمو الأهداف وضعف النتائج، حيث هدفت هذه الدراسة إلى فحص التناقض بين الإطار الدستوري والإطار القانوني وبين فعالية النتائج الميدانية لمجلس المحاسبة فيما يخص حماية المال العام، مع تركيز الباحث على مفهوم رقابة نوعية التسيير باعتبارها آلية من الآليات المعززة للحكم الرشيد ومبدأ الشفافية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها: التقارير السنوية المتاحة لمجلس المحاسبة تعتبر كإحدى أهم الأدوات الرقابية لما تحمله من دور أساسي في إضفاء مبدأ الشفافية على تسيير المال العام، تبرز نقاط قوة هذه الدراسة في ربطها المباشر بمفاهيم المساءلة والنزاهة، أما نقاط الضعف فبرزت من خلال تركيز الدراسة على الجانب النظري وافتقارها للجانب الميداني وهذا ما تسعى دراستنا الحالية لتغطيته وذلك من خلال التركيز على أثر جودة التدقيق كمدخل لتعزيز حوكمة القطاع العام.

و في دراسة للباحثين (عبدلي و سفير، 2025)، حول دور الأجهزة للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام، من خلال دراسة تحليلية لمعايير الإنتوساي INTOSAI بهدف البحث عن كيفية مساهمة هذه المعايير في تفعيل مبادئ الحوكمة القطاع العام وتحديد إطارها المفاهيمي وعلاقتها بالموازنة العامة، مع تقييم تجربة مجلس المحاسبة في تطبيق هذه المعايير، تستند الدراسة في شقها النظري والميداني إلى آليات المنهج الوصفي لتحديد المفاهيم الأساسية التي شملت حوكمة القطاع العام، الموازنة العامة للدولة وكذا التعريف بمنظمة "الإنتوساي" ومعاييرها الدولية ISSAI باعتبارها المرجع العالمي للرقابة المالية، أما الجانب التحليلي فقد ركز على دراسة العلاقة بين المتغيرات بالاعتماد على تحليل القوانين الجزائرية الحديثة كالقانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية وتقييم اتفاقيات التوأمة والتعاون التي يعقدها مجلس لمحاسبة مع هيئات دولية (مثل فرنسا والبرتغال) بهدف نقل الخبرات وتجويد الاداء الرقابي. توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج من بينها حداثة وتطور أساليب الرقابة المالية بسبب تبني المعايير الدولية ISSAI، في حين كشف التطبيق الفعلي لهذه الأخيرة عن وجود فجوات في اليات تسيير الموازنة العمومية وكذا وجود تحديات تعيق فاعلية مجلس المحاسبة أبرزها نقص تأهيل المورد البشري والحاجة إلى استقلالية أكبر للاستفادة التامة من المعايير.

تتشترك الدراستان باعتماد المعايير الدولية ISSAI كإطار مرجعي لتقييم جودة الاداء الرقابي من جهة، ومن جهة أخرى الهدف الأساسي لكلا الدراستين هو تفعيل مبادئ الحوكمة في القطاع العام، في حين تختلف دراستنا الحالية أنها سعت لقياس اثر جودة التدقيق بمفهومه الشامل في تعزيز هذه المبادئ في نفس البيئة الميدانية ألا وهو مجلس المحاسبة.

في حين أن دراسة (جناني، مساهمة تبني المعايير الدولية لأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز حوكمة الموازنة العمومية -مجلس المحاسبة الجزائري نموذجاً، 2025)، المعنونة بمساهمة تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز حوكمة الموازنة العمومية - مجلس المحاسبة الجزائري، هدفت إلى إبراز الدور الذي يلعبه تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية وعلاقتها مع تعزيز حوكمة الميزانية العامة للدولة، وذلك باتخاذ مجلس المحاسبة كنموذج تطبيقي رائد يعمل على تحقيق هذه العلاقة حيث تم سلك مسلك المنهج الوصفي التحليلي في معالجة

المتغيرات وذلك بغية تحليل العلاقة بين تبني المعايير الدولية وتحسين الممارسات الرقابية، تجسدت مخرجات الدراسة الميدانية في حزمة من النتائج المحورية، والتي نبرز أهم معالمها فيما يلي:

ساعد تبني المعايير الدولية للرقابة المالية العليا في تحديث أساليب الرقابة المالية وذلك من خلال دراسة حالة مجلس المحاسبة. وبناءا على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج قامت بطرح مجموعة من التوصيات الهادفة إلى رفع كفاءة مجلس المحاسبة حيث شددت الدراسة على ضرورة تعزيز الاستقلالية المؤسسية لضمان فعالية عملية الرقابة، كما ركزت الدراسة على العنصر البشري وذلك من خلال توفير برامج تدريبية متخصصة لموظفي مجلس المحاسبة بهدف رفع كفاءتهم المهنية في تطبيق المعايير الدولية الحديثة، تتمثل أوجه التشابه بين دراستنا وهذه الدراسة في اتخاذ مجلس المحاسبة الجزائري محلاً للدراسة وذلك باعتباره الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الدولة، كما تشترك الدراستين في السعي نحو تعزيز الحوكمة، أما أوجه الاختلاف فتتمثلت في تركيز هذه الدراسة على حوكمة الموازنة العمومية بينما توجهت دراستنا نحو تعزيز الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يجعل نطاق بحثنا أوسع من الناحيتين الإدارية والتنظيمية كما اعتمدت هذه الدراسة على تحليل الوثائق بشكل أساسي في حين اعتمدت دراستنا على الاستبيان بهدف استطلاع آراء المدققين في الميدان وهذا ما يضيف بعد واقعي حول التحديات والممارسات الفعلية لعملية التدقيق.

بالإضافة إلى دراسة (نقاز و طرشي، 2021)، التي تناولت موضوع التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات وتكمن أهمية هذه الدراسة في التأكيد على الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في سبيل التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال التركيز على مهمة التدقيق الخارجي داخل الشركة، كما هدفت هذه الدراسة إلى تتبع المسار الإجرائي لعملية التدقيق وصولاً إلى "تقرير المدقق الخارجي" حيث اعتبرته منهجاً يعزز من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ومبدأ الإفصاح والشفافية، وبغية الوصول إلى الأهداف والإلمام بجوانب الموضوع استخدمت الدراسة في جانبها النظري "المنهج الاستنباطي" بأدواته الوصف والتحليل، وذلك من خلال تحديد الخلفية النظرية للموضوع من خلال الدراسات السابقة، أما الجانب التطبيقي للدراسة فتم الاعتماد على "المنهج الاستقرائي" من أجل تحليل وتفسير النتائج المتحصل عليها (رقمياً وإحصائياً)، وبهدف معرفة واستكشاف الدور الوظيفي لمهمة التدقيق الخارجي في تعزيز تطبيق مبادئ الحوكمة، قامت الدراسة

بتوزيع إستبانة على عينة مكونة من 45 محافظ حسابات وخبير محاسب، والتي تمت معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى ثبوت رابطة ارتباطية متينة، ذات قيمة إحصائية معتبرة تربط بين مهمة التدقيق الخارجي وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات عند مستوى الدلالة 0.01.

كما قدمت الدراسة مجموعة توصيات من شأنها معالجة الجانب السلبي من تأثير التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات نذكر أهمها: الالتزام بمفهوم الجودة في مهمة التدقيق الخارجي والتأكيد على ضرورة تبني القيم والمبادئ الأخلاقية بغية غرسها بين الأوساط المهتمة بالمهمة، إلى جانب الحث على تدعيم استقلالية المدقق الخارجي، تقاطعت دراستنا مع هذه الدراسة في اتخاذ الاستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليلها، وتركيز الدراستين على تعزيز مبادئ الحوكمة، في حين انفردت دراستنا عن هذه الدراسة في النطاق المؤسسي حيث قام الباحثين بدراسة التدقيق الخارجي للشركات، في حين اتجهت دراستنا نحو مجلس المحاسبة باعتباره جهاز أعلى للرقابة على الأموال، وهذا ما ينقل البحث من حوكمة الشركات إلى الحوكمة على القطاع العام.

كما تستعرض أيضا (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI)، في إصدارها لربيع 2021 موضوع استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة SAIs والتحديات التي فرضتها جائحة كورونا لإبراز دور هذه الأجهزة في تعزيز السياسات العامة، حيث تم التركيز على مبدأ الاستقلالية كركيزة للحوكمة باعتباره مبنى دستوري ضروري لضمان المساءلة والشفافية في القطاع العام مما يساهم فلانتقال بالأجهزة العليا للرقابة من الدور التقليدي إلى دور الفاعل الاستراتيجي في منظومة الحوكمة. كما أوصى بضرورة تبني منهجيات تدقيق حديثة مثل التدقيق القائم على المخاطر لتعزيز مساهمة الجهاز الرقابي في ظل الأزمات، تضمن أيضا المقال إشارة مباشرة لنشاط مجلس المحاسبة الجزائري COA كنموذج تطبيقي باعتباره الهيئة العليا للرقابة البعيدة على الأموال العمومية حيث ذكر نشره لتقريره السنوي لعام 2020 وتقديمه لتقرير تقييمي حول تنفيذ ميزانية الدولة لعام 2018 أمام البرلمان وهذا وان دل يدل على الاعتراف الدولي بمطابقة الممارسات الرقابية الجزائرية للمعايير الدولية من جهة، ومن جهة أخرى يعد النشر العلني لمخرجات

العملية الرقابية (التقارير السنوية) تكريسا لمبدأ الشفافية وكذا كذا مساهمته في المساءلة السياسية والمالية وهي من أهم أركان الحوكمة.

يتضح من خلال عرض الدراسات السابقة أنها قامت بطرح متغير جودة التدقيق كمتطلب قانوني وتنظيمي في حين نراها في دراستنا متغيرا مستقلا مركبا بإبعاده الحديثة تسعى المؤسسات الرقابية من خلاله لترسيخ مبادئ الحوكمة في القطاع العام وبالتطبيق في أعلى هيئة رقابية للمال العام ألا وهي مجلس المحاسبة وبالتالي الانتقال من وصف الواقع الرقابي إلى القياس الميداني للأداء في تحديد الأثر الفعلي للجودة في حماية المال العام وتعزيز الشفافية.

II. الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق الرقابي:

1.II. ماهية جودة التدقيق الرقابي:

1.1.II. مفهوم جودة التدقيق الرقابي:

يعد التدقيق الرقابي الركيزة الأساسية التي تستند إليه موثوقية المعلومات المالية ومختلف القرارات الإدارية، وذلك لكونه يعد من بين أبرز القضايا المحورية في الفكر المحاسبي والرقابي المعاصر، بحيث أن جودة التدقيق الرقابي لا تقتصر فقط على إجراءات روتينية للمراجعة، بل تتجاوز ذلك لتصبح آلية من الآليات الإستباقية التي تعزز سلامة النظام الرقابي، وفي هذا السياق ورد مفهوم جودة التدقيق الرقابي فيكونها الامتثال الفاعل للأطر المعيارية النازمة للمهنة، مع التركيز على جودة الأداء الفردي والمؤسسي داخل مكاتب الخبرة. ولا يقتصر هذا المفهوم على الجوانب التقنية فحسب، بل يمتد ليشمل المقومات السلوكية والمهنية الواجب توفرها في الممارسين، وعلى رأسها الاستقلالية التامة، والنزاهة، والموضوعية. كما تقتضي الجودة ضرورة الاستثمار في الرأس المال البشري عبر تعزيز المهارات والكفاءات، وضمان التوظيف الأمثل لها من خلال موازنة خبرات الأفراد مع طبيعة المهام الرقابية الموكلة إليهم. ويؤطر كل ذلك نظام إشرافي وتوجيهي دائم، مقرونًا بعمليات تقييم دورية ومستمرة لمدى نجاعة السياسات والتدابير الرقابية المطبقة لضمان استدامة الجودة. (عمر، 2017)

يلاحظ غياب اتفاق اصطلاحي موحد بين الباحثين حول ضبط مفهوم جودة التدقيق، حيث تباينت الرؤى المنهجية في توصيفها. فقد اتجه جانب من الدراسات إلى حصرها في القدرة الاحتمالية للمدقق على رصد التجاوزات واكتشاف الأخطاء الجوهرية بالتقارير المالية. في المقابل، ركز توجه آخر على معيارية الأداء ومدى انضباط العملية التدقيقية للمقاييس المهنية المعتمدة. بينما ذهب تيار ثالث نحو تبني مقاربة نفعية تربط الجودة بمدى تلبية تطلعات واحتياجات كافة الأطراف ذات المصلحة في البيئة الرقابية. (مقرمنت، ضيافي، و بوسالم، 2021)

انطلقت الجهود الأكاديمية لضبط مفهوم جودة التدقيق وآليات قياسها منذ مطلع الثمانينات، حيث برزت إسهامات (DeAngelo, 1981) كأولى المحاولات التأسيسية في هذا المجال. وقد حصرت هذه المقاربة الجودة في قدرة المدقق المزدوجة؛ والتي تتمثل أولاً في المهارة التقنية اللازمة

لرصد التحريفات الجوهرية والاختلالات ضمن التقارير المالية، وثانياً في النزاهة المهنية التي تدفعه للإفصاح عن تلك الثغرات وتضمينها بوضوح في تقريره النهائي. (مزهر، 2018).

و تأسيساً على ما سبق من تعريفات نستنتج أن جودة التدقيق الرقابي هي عملية تعتمد على مستوى الالتزام بالمعايير في ظل الإجراءات التي تم اتخاذها، وهذا ما يسمح بتوفير معايير النزاهة والاستقلال في مهمة التدقيق، وبالتالي تتعدى كونها مجرد عملية تقنية بل ركيزة أساسية تمنح للتقارير الرقابية قيمة استراتيجية وتجعل منها أداة فعالة في يد مختلف الهيئات الرقابية، وعليه يمكن القول أن جودة التدقيق الرقابي تمثل رابطاً قوياً يربط بين الأداء والنتائج المرجوة لتعزيز حوكمة القطاع العام، ويعود ذلك في عدم اكتفاءها على رصد الانحرافات وكشف الأخطاء، وإنما تعمل على تفعيل آليات المساءلة والشفافية، وضمان توجيه الموارد نحو تحقيق الأهداف بفعالية، ومن هذا المنطلق يعد رفع مستوى هذه الجودة في الهيئات الرقابية العليا وعلى رأسها مجلس المحاسبة بمثابة استثمار استراتيجي يهدف إلى ترشيد المال العام والحد من الهدر، وتعزيز ثقة مختلف الأطراف وزيادة المصداقية أمام الرأي العام والمجتمع.

II.2.1. خصائص جودة التدقيق:

بناء على التوجيهات الحديثة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي ومختلف معايير الرقابة الدولية، تغيرت النظرة إلى جودة التدقيق الرقابي من مجرد إجراء جامد إلى منظومة تقنية متكاملة تهدف إلى تقليل التحريفات وتعزيز موثوقية المعلومات المالية، ومن هذا المنطلق أصبحت هذه الأخيرة العامل الأساسي لنظام الحوكمة الرشيدة، باعتبارها أداة تعمل على تحويل مبادئ الحوكمة من مجرد إجراءات نظرية إلى واقع ملموس.

الجدول رقم (01): استعراض تفصيلي للخصائص والدور الذي تلعبه في تدعيم أركان الحوكمة في

القطاع العام

الخصائص	المفهوم
المصداقية	تنبثق مصداقية مخرجات التدقيق من مدى مطابقتها الواقعية للمجالات الخاضعة للفحص، حيث يتعين على المدقق صياغة استنتاجاته بناءً على توصيف دقيق للظروف الميدانية القائمة. كما يُشترط لسلامة الآراء الواردة في التقرير النهائي أن

	تكون مسنودة بحزمة متكاملة من أدلة الإثبات والبيانات التي تم استقراؤها وتحليلها خلال المسار الرقابي، مما يضمن وجود أساس موضوعي لكل تأكيد مهني يتم التصريح به.
الحياد	يقتضي العمل الرقابي التزاماً تاماً بمبدأ التجرد والحياد، بحيث تُنفذ كافة مراحل التدقيق بمعزل عن المؤثرات الشخصية أو الانحيازات الجانبية. ومن هذا المنطلق، يتعين على المدقق صياغة أحكامه المهنية وبلورة رأيه النهائي استناداً إلى القرائن المادية والحقائق الموضوعية التي يسفر عنها التحليل المعمق، بعيداً عن أي اعتبارات تخضع للمحاباة أو التقدير غير المبرر.
الالتزام بالآجال	تتجلى القيمة النفعية لمخرجات الرقابة في عنصر 'الآنية'، حيث يُعد الالتزام بالمدد الزمنية المحددة والآجال القانونية لتقديم التقارير شرطاً أساسياً لجودتها. ولا يقتصر التوقيت الملائم على مجرد إنهاء المهمة، بل يمتد ليشمل توفير البيانات الرقابية في اللحظات الحاسمة لصناع القرار، بما يتيح لهم رسم السياسات التصحيحية أو اتخاذ التدابير اللازمة في وقت تكون فيه نتائج التدقيق ذات جدوى تشغيلية قصوى وأثر ملموس.
الوضوح	الوضوح اللغوي من ركائز إعداد التقارير الرقابية الناجحة؛ إذ ينبغي صياغة نتائج الفحص، ونطاق العمل، والتوصيات المقترحة بأسلوب مباشر يسهل استيعابه من قبل المستويات الإدارية والتشريعية. والهدف من ذلك هو تمكين صناع القرار — سواء كانوا خبراء فنيين أو مسؤولين تنفيذيين — من فهم جوهر التقرير فوراً وترجمته إلى إجراءات عملية ملموسة، دون الوقوع في لبس التفسيرات المعقدة..
كفاءة الاستخدام	تتمثل في الإدارة العقلانية للموارد المتاحة (البشرية والزمنية والمالية) وتوجيهها نحو المهمة الرقابية بما يتناسب مع حجم المخاطر ومستوى التعقيد الفني للعملية؛ والهدف هو تحقيق أقصى درجات الضبط الرقابي بأقل استهلاك ممكن للموارد دون الإخلال بجودة النتائج.
الفعالية	تُقاس جودة التدقيق بمدى قدرة مخرجاته وتوصياته على إحداث استجابة فعلية وتغيير

والأثر	إيجابي لدى الجهات الخاضعة للرقابة أو السلطات التشريعية والتنفيذية. فالفعالية تكمن في تحويل الملاحظات الرقابية إلى إجراءات تصحيحية وقرارات ملموسة تتبناها المؤسسة المعنية والحكومة..
--------	---

المصدر: (عوض، 2008)

ومن خلال المعطيات التي وردت في الجدول يمكننا تحليل الخصائص المتعلقة بجودة التدقيق الرقابي على أنها نظام شامل يهدف إلى تعزيز الثقة في مختلف النتائج التي تم التوصل إليها سواء كانت مالية أو رقابية، حيث تتجلى هذه الخصائص كما يلي:

الموثوقية تعتبر الركيزة الأساسية لجودة التدقيق الرقابي كونها تعكس النتائج والاستنتاجات المتوصل إليها من طرف المدقق فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي تم اختبارها، كما أنه من الضروري تأييد جميع التأكيدات التي وردت في التقرير بمجموعة من المعلومات، البيانات والأدلة القوية التي تم جمعها من خلال عملية التدقيق، وتكتمل هذه الأخيرة بتوفر خاصية الموضوعية وهذا ما يجعل من عملية التدقيق عملية ذات نزاهة وحيادية كاملة، بعيدة عن مختلف أشكال الضغوط والتحيزات الشخصية، وهذا ما يجبر المدقق على اتخاذ القرار بناء على الحقائق والتحليل الموضوعية بعيدا عن التحيز.

ومن جهة أخرى تبرز خاصية التوقيت الملائم كميزة مهمة في عملية التدقيق، بحيث تتجلى أهمية تقديم النتائج في الوقت المحدد يضمن استجابة الهيئات الرقابية في تلبية المتطلبات والقيود، وهذا ما يتيح المعلومات الضرورية واللائمة لاتخاذ قرارات هامة وتصحيحية، كما يتطلب من التقرير الرقابي أن يكون واضحا من خلال الالتزام بمبدأ الشفافية وأن يكون عرض النتائج والمجال والتوصيات مختصر ومنظم بشكل جيد، وهذا ما يسهل فهمه من طرف الجميع حتى لغير المختصين.

أما على الصعيد العملي تتناسب أهمية وحجم المهمة الرقابية المنفذة في استخدام الموارد بطريقة معقولة خلال عملية التدقيق وهذا ما يعزز خاصية الكفاءة التي يتميز بها التدقيق الرقابي، بالإضافة إلى الفعالية التي تظهر من خلال قدرة النتائج والتوصيات التي تم تقديمها في التقارير السنوية على إحداث ردود فعل وتأثير إيجابي في القطاع العام، ومن خلال تحقيق الأهداف الرقابية وتحسين الأداء ترسخ دعائم الحوكمة الرشيدة.

II.3.1. أهداف وأهمية جودة التدقيق الرقابي:

أولاً- أهداف جودة التدقيق الرقابي:

تعتبر جودة التدقيق الرقابي الركيزة الأساسية والجوهرية التي يستند إليها عمل مختلف الهيئات الرقابية، وهذا ما يضمن الاستقلالية والموضوعية في الأعمال الرقابية، والتوافق مع المعايير الدولية وهذا ما يساهم في مصداقية التقارير المالية والرقابية وبالتالي تعزيز الثقة وفيما يلي تتجلى أهداف وأهمية جودة التدقيق الرقابي:

1- ضمان الالتزام بالمعايير المهنية: يشمل هذا الهدف التأكد من أن جميع العمليات الرقابية تتم وفقاً للمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية ومعايير التدقيق الدولية، بحيث "تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة توجيهات وإرشادات يستعين بها المدقق في القيام بمهمة التدقيق وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، وبالتالي يتجلى الارتباط الوثيق والتكامل بين جودة الممارسة التدقيقية ومستوى الامتثال مع معايير التدقيق الدولية، حيث يؤدي الالتزام بها إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، " (صنهاجي، عوادي، و عمامرة، 2017).

ومن خلال هذا تظهر أهمية الالتزام بالمعايير الدولية المتعلقة بعملية التدقيق في تعزيز الثقة في المعلومات المالية وزيادة مصداقيتها، زيادة جودة التدقيق من خلال التحسين من أداء المدققين والرفع من جودة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي، بالإضافة إلى توفير إطار عمل موحد دولياً يضمن توافق الممارسات المهنية.

2- تعزيز الثقة في التقارير المالية والرقابية: من خلال جودة التقارير المالية لكونها الركيزة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات حيث تم تعريف هذه الأخيرة على أنها: " تعد جودة التقارير المالية من المفاهيم المحورية نظراً لما تمثله من معيار رئيسي للحكم على مدى فاعلية وكفاءة المعلومات المعروضة في القوائم والتقارير المالية، ويقصد بجودة التقارير المالية مستوى الالتزام بالخصائص النوعية للمعلومات والتي تجعل من هذه المعلومات أكثر قدرة على تلبية احتياجات مستخدميها، بما يضمن ملاءمتها وموثوقيتها وقابليتها للفهم والمقارنة، ويشمل مفهوم الجودة هنا ليس فقط صحة ودقة البيانات، بل أيضاً وضوح العرض وشفافية الإفصاح، وشمولية المعلومات المقدمة بما يتوافق مع المعايير المعتمدة ومن هذا المنطلق فإن جودة التقارير المالية لا تقتصر على كونها هدفاً

فنيا بل تتعدى ذلك لتصبح عنصرا استراتيجيا في دعم الثقة، والحد من المخاطر، وتعزيز الحوكمة داخل البيئة المالية." (أحمد محمد، زهير احمد، و الصديق، جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية، 2025).

3- إضافة قيمة للقطاع العام: وذلك من خلال التوصيات المقدمة في التقارير الرقابية، كونها جزء حيوي هادف لاقتراح حلول عملية، منطقية، وقابلة للتنفيذ بناءً على نتائج التحليل، حيث تم تعريف هذه الأخيرة على أنها: "وثيقة مكتوبة تتضمن نتائج أعمال الرقابة التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة أيا كان نوعها أو أسلوبها، إذ يعرض من خلاله حصيلة ما توصل إليه من ملاحظات وتوصيات بشأن رقابته على الأموال العامة ليتم موافاة الجهات المعنية المختلفة بها سواء كانت تشريعية أو تنفيذية أو غيرها وتتنوع التقارير شكلا ومضمونا وفقا لأنواعها وأهدافها وطبيعة مستخدميها." (الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2016)

ويكمن الهدف من التوصيات المقدمة في التقارير الرقابية إلى تحسين الأداء وتوجيه ومعالجة الأخطاء والانحرافات التي تم تحديدها أثناء العملية الرقابية، بالإضافة إلى مساهمتها الفعالة في تعزيز مبدأ الفاعلية من خلال تحديد نقاط القوة والضعف وهذا ما يساعد القطاع العام على اتخاذ إجراءات تصحيحية فعالة.

4- تطوير الأداء المهني: يكون هذا من خلال التدريب والتأهيل المستمر للمدققين، بحيث يُعد الاستثمار في رأس المال البشري عبر آلية التدريب والتكوين المستمر أحد المحددات الجوهرية لفعالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛ فمن الناحية الوظيفية، يهدف التكوين إلى رفع كفاءة جودة التقارير الرقابية بشكل خاص وتحسين أداء الجهاز بشكل عام، "بشكل عام إن خضوع المدقق للتأهيل المهني المناسب والمستمر يؤدي إلى اكتسابه لمختلف المهارات المواكبة للتطورات والتغيرات المتلاحقة التي تشهدها بيئة أعمال الأجهزة الرقابية، خاصة المهارات الفكرية الذهنية، الوظيفية، والفنية المهنية، وكذلك السلوكية الشخصية والتواصل، والتي لها القدرة على تحسين جودة مخرجات التدقيق المتمثلة بتقارير رقابية مصاغة وفق متطلبات إعدادها، بسبب وجود عالقة طردية بينهم، فكلما كان المدقق متمكن مهنيا كلما بذل العناية المهنية اللازمة وكان قادرا على تقييم المخاطر وتنفيذ عمله بكفاءة وجمع أدلة إثبات مناسبة، وهذا ما يؤدي إلى إصدار وصياغة تقارير رقابية موضوعية وموثوقة بجودة

وكفاءة عالية تمكن المستخدمين وأصحاب القرار من اتخاذ القرارات الصحيحة بناء على المعلومات الواردة فيه بالوقت المناسب، لمعالجة مواطن الخلل والإرتقاء بالسياسات العامة وتصويبها بما يكفل تحسين مستوى الخدمات وضمان احترام وتطبيق القوانين والنظم المحاسبية والمالية. " (علم، 2024)

وفيما يلي سنقوم باستعراض الشكل الموالي لهيكلية أهداف جودة التدقيق الرقابي، والتي تتوزع بين أهداف تقنية تتعلق بسلامة العمليات الرقابية، وأهداف استراتيجية تصب في مصلحة الحوكمة العامة.

الشكل رقم (01): الأبعاد الاستراتيجية والأهداف الجوهرية لجودة التدقيق الرقابي.



المصدر: الشكل من استخلاص الطالبتين وفقاً لما ورد في الدراسة.

ثانياً - أهمية جودة التدقيق الرقابي:

تعد جودة التدقيق الرقابي العامل الأساسي الذي يضمن تحويل العمليات الرقابية من مجرد إجراءات روتينية إلى أداة فعالة تساهم في حماية المال العام وتعزيز النزاهة في القطاع العام. وتتبع أهمية الجودة من قدرتها على إحداث تغييرات جوهرية في بنية التسيير العمومي، حيث لا تقتصر آثارها على الجهاز الرقابي فحسب، بل تمتد لتشمل كافة مفاصل الدولة والمجتمع. فمن خلال الالتزام بمعايير الجودة، يتم الارتقاء بمستوى الأداء المهني للمدققين، مما يؤدي إلى إنتاج تقارير رقابية تتسم

بالدقة والموضوعية، وهو ما يساهم مباشرة في إضافة قيمة حقيقية للقطاع العام وتعزيز الثقة المتبادلة بين المواطن ومؤسسات الدولة.

وفي هذا الإطار، يكتسي تحسين جودة التسيير العمومي وتكريس مبدأ "الإدارة الرشيدة" أهمية بالغة، لما له من أثر إيجابي في تقويم الانحرافات الإدارية والمالية وتحفيز الانضباط الذاتي داخل الهيئات الوطنية. وبناءً على هذه المعطيات، سنستعرض في الجدول الموالي طبيعة الأثر الإيجابي لجودة التدقيق الرقابي، موضحين القيمة المضافة والأثر المستدام الذي تحققه على مختلف المستويات:

الجدول رقم (02): طبيعة الأثر الإيجابي لجودة التدقيق الرقابي

مستوى الأهمية	طبيعة الأثر الإيجابي (الأهمية)	العائد على نظام الحوكمة
على مستوى الجهاز الرقابي	تظهر أهمية وأثر جودة التدقيق الرقابي على مستوى الجهاز من خلال تعزيز موثوقية ومصداقية التقارير بالإضافة إلى تقييد المدققين بمختلف المعايير الدولية وهذا ما يمنح الهيئات والأجهزة الرقابية اعترافاً دولياً ومصداقية مهنية عالية في الممارسات الرقابية.	بناء أجهزة رقابية تتمتع بالاستقلالية التامة والحياد بعيدة كل البعد عن مختلف أشكال التحيز ما يجعل منها مرجع موثوق للسلطات العمومية.
على مستوى الجهات الخاضعة للرقابة	تظهر الأهمية من خلال عدم اكتفاء التدقيق الرقابي على كشف المخالفات والأخطاء، بل يعمل على تحليل الأسباب وتقديم توصيات مما يوفر خارطة طريق نحو إصلاح إداري ومالي، كما أن إدراك المسيرين بصرامة وجودة العمليات الرقابية يرفع من مستوى الالتزام بالقواعد القانونية والمالية وبالتالي تجنب الممارسات الخاطئة استباقياً.	التحسين من جودة التسيير العمومي، وتفعيل مبادئ الحوكمة الرشيدة داخل الهيئات والمؤسسات الوطنية.
على مستوى الدولة والمال	تعمل جودة التدقيق الرقابي كمانع ضد الهدر والاختلاس الذي يمس المال العام، وهذا من خلال تفعيل الرقابة	تحقيق الالتزام التام بمبادئ الشفافية والمساءلة

العام	التي تضمن التوجيه الصحيح للموارد العمومية وضمان وصولها إلى مستحقيها وتحقيق مختلف أهداف الميزانية. كما تعمل على تفعيل مبادئ الحوكمة منها المساءلة من خلال توفير أدلة إثبات موثوقة قانونياً.	الليدان يمثلان الركيزة الأساسية لأي نظام حوكمة فعال.
على مستوى صناع القرار	تعمل التقارير الرقابية التي تتميز بالجودة العالية على توفير بيانات إحصائية وتحليلية دقيقة تساعد الحكومة على تقييم مدى نجاعة البرامج التنموية وتحقيق الأهداف الاقتصادية، وبالتالي دعم السياسات العامة. كما أن جودة التدقيق الرقابي تمكن أعضاء البرلمان من ممارسة دورهم الرقابي بناء على تقارير تعكس الواقع الفعلي لتسيير المال العام بعيداً عن التقديرات الشخصية.	ترشيد عملية اتخاذ القرار وتوجيه الموارد نحو القطاعات الأكثر حاجة وإنتاجية.

المصدر: استخلاص شخصي للباحثين بناءً على المراجع المذكورة.

2.II. معايير وأبعاد جودة التدقيق الرقابي في القطاع العام:

1.2.II. معايير التدقيق الدولية (ISSAI) كمرجع للجودة:

تستمد جودة التدقيق الرقابي مشروعيتها ومصادقيتها من مدى التزام الأجهزة العليا للرقابة بالمعايير المهنية الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي، تأسست سنة 1953، وتعتبر مؤسسة مستقلة تتمتع بالسيادة الذاتية والمهنية والغير سياسية، اتخذت العاصمة النمساوية فيينا مقراً لها وذلك في مقر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة، تعمل على تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة وتنمية قدراتها والتعاون فيما بينها وتحسين أدائها بشكل مستمر، ويبرز هدف هذه الأخيرة في تشجيعها على تبادل الآراء والتجارب بينها وبين أعضائها، وكذلك مع المنظمات الدولية ومع أصحاب المصلحة في مجال الرقابة المالية العامة. (INTOSAI)

حيث قامت هذه المنظمة بصياغة (ISSAI)، والتي تهدف بالدرجة الأولى إلى توحيد الممارسات الرقابية ورفع كفاءتها على المستوى العالمي. وتتلجأ أهمية هذه المعايير في كونها توفر إطاراً مرجعياً

شاملاً يغطي كافة مراحل العملية الرقابية، بدءاً من التخطيط المبني على تقييم المخاطر، وصولاً إلى صياغة التقارير الرقابية النهائية.

حيث " ينص 100- ISSAI المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام على أنه يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة تصميم وتطبيق وتشغيل نظام لإدارة الجودة لتزويده بتأكيد معقول بأن الجهاز الأعلى للرقابة المالية ينفذ جميع عمليات التدقيق والارتباطات الأخرى على مستوى عال وثابت من الجودة ووفقاً للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، أو غيرها من المعايير ذات الصلة، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها." (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إنتوساي، 2019)

كما يحدد المعيار 100- ISSAI مختلف الركائز والمبادئ الجوهرية الهامة الحاكمة لمهام الرقابة في القطاع العام بمختلف أشكالها وسياقاتها، وبناء على هذه المبادئ تأتي المعايير (200-300) لتقديم إرشادات تخصصية ومفصلة لعمليات الرقابة المالية، ورقابة الالتزام -على التوالي- بحيث تُطبق هذه المعايير التخصصية بالتكامل مع المبادئ العامة لهذا المعيار وليس بمعزل عنها.

علماً بأن هذه المبادئ لا تُعد بديلاً عن التشريعات والأنظمة الوطنية، ولا تقيد الصلاحيات الممنوحة لمؤسسات الرقابة العليا في تفعيل آليات الفحص الرقابي والتدقيق في العمليات التشغيلية أو المهام الرقابية الأخرى التي قد تخرج عن نطاق المعايير الدولية الراهنة. (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إنتوساي، 2019)

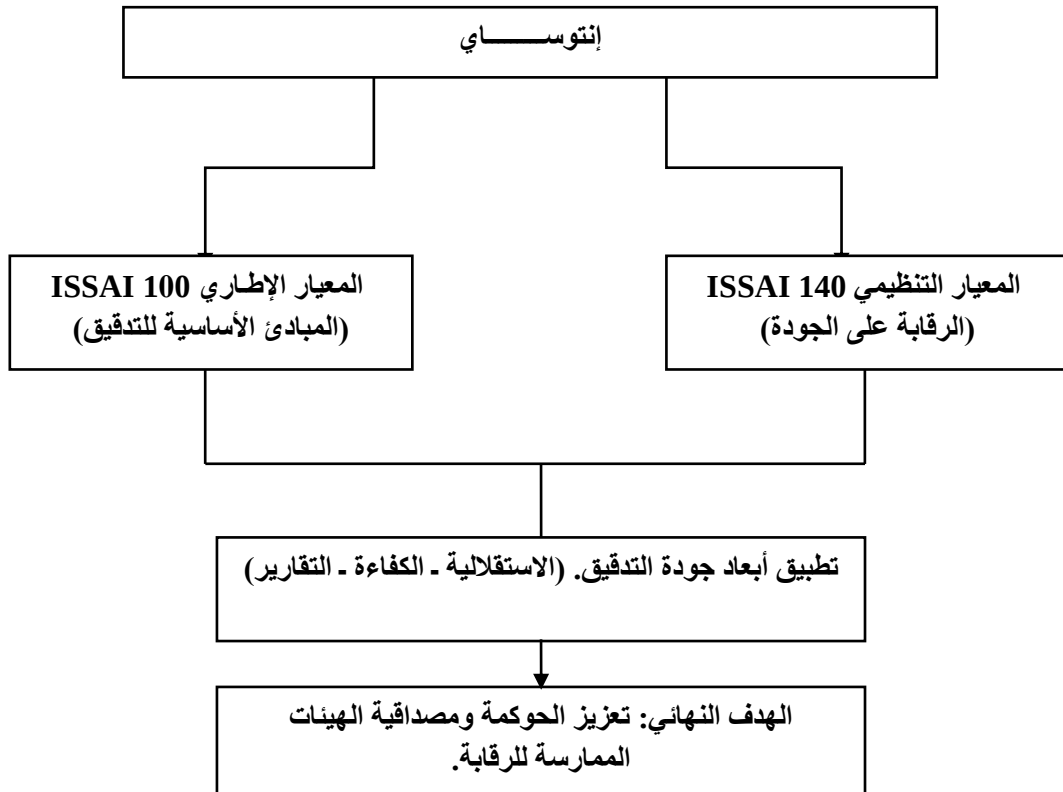
يعتبر المعيار الدولي (ISSAI 140) المكمل التنظيمي لهذه المنظومة، حيث يركز بشكل خاص على إرساء نظام متكامل للرقابة على الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة. ويشمل ذلك تحديد المسؤوليات القيادية، والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، وضمان كفاءة الموارد البشرية، فضلاً عن مراقبة أداء المهمات الرقابية بصفة مستمرة. وبذلك، فإن الالتزام بالمعيار (ISSAI 100) لا يكتمل إلا بالتطبيق الفعلي لمتطلبات المعيار (ISSAI 140) لضمان مخرجات رقابية ذات موثوقية عالية.

و من خلال كل ما سبق نستخلص أن جودة التدقيق الرقابي ليست مجرد التزام بالمعايير، بل منظومة متكاملة تعمل على تبني المبادئ العامة وتجسيدها من خلال القيام بإجراءات رقابية ملموسة،

فالعلاقة التكاملية بين المعيارين (ISSA-100) و (ISSAI-140) تعكس رغبة المنظمة في خلق بيئة رقابية تمنع الأخطاء المهنية، بحيث يعمل المعيار الأول على توفير الشرعية المهنية ويضمن المعيار الثاني الاستدامة في الجودة وهذا ما تسعى إليه الهيئات الرقابية على رأسهم مجلس المحاسبة على تكريسه لضمان جودة التقارير الرقابية وأن تكون مرجع يوفر حجج وأدلة قوية تعمل على تفعيل آليات الحوكمة والمساءلة في القطاع العام.

وبغرض توضيح هذا الترابط الهيكلي وتجسيد العلاقة الوظيفية بين مختلف مستويات معايير (ISSAI) ودورها المحوري كمرجع أساسي لجودة الأداء الرقابي، يمكننا تلخيص هذه المنظومة في الشكل التوضيحي الموالي، الذي يبرز كيفية انتقال الممارسة الرقابية من المبادئ العامة إلى المخرجات ذات الجودة العالية:

الشكل رقم (02): هيكلية معايير الإنتوساي (ISSAI) كمرجع لجودة التدقيق



المصدر: من صياغة الطالبتين بالاستناد إلى الأدبيات التنظيمية الصادرة عن منظمة (المنظمة الدولية

للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة - إنتوساي، 2019)

II.2.2. الأبعاد الذاتية للجودة (الاستقلالية والموضوعية):

تعد الجودة في الأداء الرقابي مفهماً بنيوياً يتجاوز مجرد الالتزام بالخطوات التقنية، فهي محصلة لتفاعل حيوي بين مجموعة من الخصائص الذاتية التي تشكل الهوية المهنية للجهاز الأعلى للرقابة ولمدقيقه على حد سواء. وتبرز الاستقلالية والموضوعية كركيزتين أساسيتين تمنحان مخرجات الهيئات العليا للرقابة الموثوقية القانونية.

بحيث أن فعالية الرقابة تعتمد بشكل أساسي على مدى تحرر المدقق من أي ضغوط قد تؤثر على أحكامه المهنية؛ فبدون استقلال تام، تفقد التقارير صبغتها الرقابية وتصبح مجرد إجراءات شكلية. وبالمثل، فإن غياب الموضوعية يؤدي إلى إضعاف حجية الملاحظات المسجلة. لذا، فإن تكامل هذين البعدين هو ما يضمن أن تكون مخرجات الهيئات العليا للرقابة تقارير تتسم بالدقة، الحياد، والقدرة على كشف الاختلالات في تسيير الأموال العمومية بكل شفافية.

أولاً- تعريف الاستقلالية والحياد:

تم تعريف استقلالية وحياد المدقق على أنها: "إمكانية المدقق القيام بعمله بنزاهة وأمانة وموضوعية، حيث أنه لا يقوم بإخفاء الحقائق أو إعطاء بيانات أو معلومات غير ممثلة للواقع، بالإضافة إلى عدم تلقيه لتعويضات مالية من المؤسسة محل التدقيق، وأن لا تربطه صلة قرابة يتم تحديدها من قبل القوانين والمنظمات المهنية، كما أنه لا ينجر وراء أهواء إدارة الشركة وعمل ما تمليه عليه". (الصمد، 2018)

وتعرف أيضاً على أنها: "محافظة المدقق منذ إبرامه لرسالة الارتباط مع الشركة التي سيراجع حساباتها وحتى تقديمه لتقريره النهائي، على موضوعيته واستقلالته وحياده تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقريره النهائي، سواء الإدارة أو العاملين أو الدائنين أو المقرضين أو الجهات الحكومية". (إسماعيل، 2014)

كما يكتسي معيار الاستقلالية والحياد دوراً بالغ الأهمية يكمن في تعزيز موثوقية المستفيدين من المعلومات المالية الواردة بالكشوفات المالية المدققة، إذ يتوجب على ضرورة التعرف على أهم الضغوطات المحتمل أن يتعرض لها المدقق ما يسبب تأثيراً على استقلاليته في أداء عمله المسند له وحياده في إبداء رأيه الفني، غالباً ما تصدر هذه الضغوطات من طرف الإدارة بالضبط عن مجلس

الإدارة أو تضارب المصالح باستعمال مختلف أساليب ووسائل الضغط كالعوامل المباشرة أو غير المباشرة للتأثير على المدقق منها: تحديد الأتعاب، التعيين والعزل وغيرها. (سردوك، 2004)

1- أبعاد استقلالية وحياد المدقق: تشمل هذه الأبعاد ما يلي (مخلوف و ميلود، 2024)

2- الاستقلال في مرحلة إعداد برنامج التدقيق: تعتبر هذه المرحلة حجر الزاوية في ضمان شمولية الرقابة؛ حيث تقتضي الجودة أن يتمتع المدقق بحرية مطلقة في تصميم "خريطة طريق" المهمة المسندة إليه. ويشمل ذلك قدرته على تحديد الأهداف، وتصميم برنامج التدقيق، واختيار خطوات العمل، وحجم العينات المراد فحصها دون أي تدخلات خارجية. إن ممارسة الاستقلال في هذا البند تسمح للمدقق بالإحاطة بكافة الجوانب الهامة، وكذا فحص الأجزاء الحساسة ضمن نظام المعلومات المحاسبية للجهة الخاضعة للرقابة، مما يمنع تحييد أي مجال قد يشوبه الفساد أو سوء التسيير.

3- الاستقلال في مرحلة الفحص وجمع أدلة الإثبات: تعد هذه المرحلة هي الاختبار الحقيقي

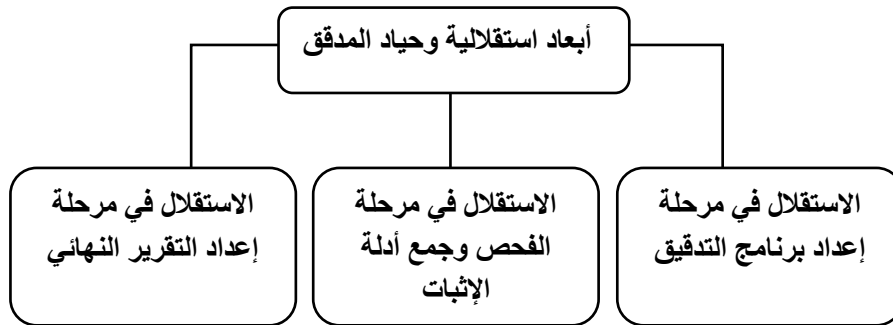
لحياد المدقق وموضوعيته، حيث يجب أن يتحقق استقلاله من خلال عدم خضوعه لأي تهديدات أو ضغوط ناتجة عن تدخلات الإدارة في اختيار الأنشطة محل الفحص. وتتجلى الجودة هنا في ممارسة المدقق لكافة صلاحياته القانونية التي تخوله الإطلاع على السجلات والمستندات في مختلف الأقسام والفروع. إن الهدف هو خلق مناخ من التعاون الفعال يسمح بجمع بيانات مقنعة وملائمة للمهمة، مع ضرورة التصدي لأي محاولة تضارب مصالح أو أساليب ضغط (كالتلويح بالأتعاب أو العزل) قد تهدف للتأثير على نزاهة عملية التقييم.

4- الاستقلال في مرحلة إعداد التقرير النهائي تمثل هذه المرحلة البعد الأهم في منظومة

الاستقلالية والحياد، فهي التي تبلور نتائج الجهد الرقابي في شكل رأي فني وقانوني. تركز الجودة في هذا المستوى على ضرورة عدم التدخل أو التأثير بالضغط على المدقق لتعديل أو حجب الوقائع التي تم اكتشافها أثناء الفحص الميداني. فاستقلالية المدقق في إبداء رأيه الفني النهائي حول مدى عدالة وصدق الكشوفات المالية هي التي تعزز موثوقية المعلومات لدى المستفيدين (كالبرلمان والرأي العام)، وتمنح تقارير مجلس المحاسبة حجيتها القانونية ومصادقيتها المهنية.

وفيما يلي سنعرض شكل يلخص أبعاد استقلالية وحياد المدقق.

الشكل رقم (03): أبعاد استقلالية وحياد المدقق



المصدر: من تصميم الباحثين استناداً إلى دراسة (مخلوف و ميلود، 2024)، والمعطيات المستخلصة سابقاً.

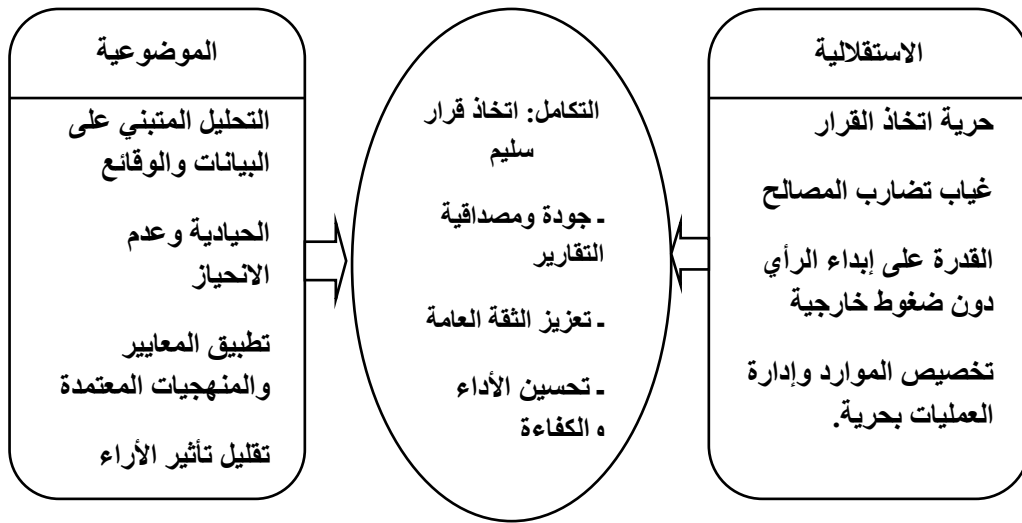
ثانياً - الموضوعية:

تعرف الموضوعية حسب معهد المدققين الداخليين IIA على أنها موقف ذهني غير متحيز يتيح للمدقق أداء مهام التدقيق بطريقة تجعلهم يثقون في النتائج المحصل عليها وأنه لم يحدث أي تنازل عن الجودة المرغوبة، وتفرض هذه الموضوعية المفروضة عدم خضوع المدقق لأحكام الآخرين. ومن هنا يمكننا القول أن الموضوعية ركيزة جوهرية في بيئة العمليات الرقابية، وهي لا تقل أهمية عن الاستقلالية وإنما تعد الوجه المكمل لها، فالاستقلالية تعمل على حماية كيان المدقق، في حين تحمي الموضوعية نزاهة أحكامه، وتتجلى الجودة من منظور الموضوعية في قدرة المدقق على الفصل التام بين قناعاته الشخصية والحقائق التي تتوصل إليها العمليات الرقابية، كما تتطلب الموضوعية من المدقق الالتزام الصارم بالحياد عند قيامه بتقييم أدلة الإثبات، بحيث لا تؤثر العلاقات السابقة أو المصالح على نتائج التدقيق. هذا الأمر يعزز ثقة جميع الجهات الخاضعة للرقابة في تقارير الهيئات العليا للرقابة على المال العام ويعتمدون عليها، كما أن جودة التدقيق هنا تعني أن المدقق يكتب ملاحظاته حسب الأدلة، ويرفض أي محاولة لتغيير الحقائق أو تقليل أهمية المشاكل. بذلك تزداد فعالية الرقابة في حماية المال العام وتطبيق الشفافية والمسؤولية. لهذا السبب، الموضوعية والحياد هما حماية مهمة لعمل الهيئات العليا للرقابة. إذا كانت التقارير دقيقة وواقعية وتعطي توصيات واضحة للإصلاح، سيكون الجهاز أمام الأطراف المعنية والمؤسسات أكثر مصداقية وشفافية.

تأسيساً على ما سبق، يمكن القول إن الاستقلالية والموضوعية لا تمثلان مجرد التزامات أخلاقية أو بروتوكولات إدارية، بل هما "الضمانة البنوية" التي تمنح مخرجات الهيئات الرقابية شرعيتها القانونية.

وفيما يلي سنستعرض مخطط يبين التكامل بين الاستقلالية والموضوعية:

الشكل رقم (04): نموذج يوضح التكامل بين الموضوعية والاستقلالية



المصدر: صياغة تركيبية للطالبين بناءً على التحليل السابق.

3.2.II. الأبعاد المهنية للجودة (الكفاءة والعناية المهنية اللازمة):

لا تقتصر جودة التدقيق على الجوانب التنظيمية فحسب، بل تتوقف بشكل جوهري على كفاءة العنصر البشري المكلف بالمهمة ومدى إخلاصه في أداء واجباته. ويتمحور هذا المطلب حول ركيزتين أساسيتين :

أولاً- الكفاءة والجدارة المهنية (المعرفة والمهارات):

يجب أن يمتلك المدققون ويحصلوا على الكفاءات اللازمة لأداء مسؤولياتهم بنجاح. تشمل الكفاءات المطلوبة المعرفة والمهارات والقدرات المناسبة للمنصب الوظيفي والمسؤوليات التي تتناسب مع مستوى خبرتهم، كما يجب أن يمتلك ويطور المدققون معرفتهم بالمعايير العالمية للتدقيق الصادرة عن مختلف الهيئات الدولية بحيث تقتضي الجودة أن يمتلك ويطور المدققون معرفة عميقة بالمعايير العالمية للتدقيق الداخلي، لضمان توافق الممارسات الرقابية الوطنية مع الأطر الدولية الحديثة، وهو ما

يعزز مصداقية التقارير، بالإضافة إلى مشاركتهم في الخدمات التي لديهم الكفاءات اللازمة لها أو يمكنهم الحصول عليها، وعلى كل مدقق أن يتحمل مسؤولية التطوير المستمر وتطبيق الكفاءات اللازمة للوفاء بمسؤولياته المهنية.

إن لرأي المدقق أهمية موثوقية كبيرة عند المعتمدين عليه في اتخاذ القرار، وبالتالي من المستوجب أن يصدر عن شخص ذو كفاءة عالية من العلم والخبرة المهنية، فهي تخص التأهيل العلمي، فيجب أن يكون المدقق قد تلقى تكوين عالٍ ملماً فيهللجانب المحاسبي، الإداري، القانوني، وفنون الاتصال والتعامل واللباقة كما عليه تحيين معلوماته من وقت لآخر عن طريق المشاركة في الملتقيات والدورات العلمية المتخصصة. أما عن الجانب العملي فيجب على المدقق أن يضع تكوينه العلمي على الميدان حتى يرسخ مكتسباته الأكاديمية ويتعلم كيفية توظيفها على أرض الواقع وبتيسير في المعاني المهنية.

ثانياً - المسؤولية عن التطوير المستمر وضبط جودة الموارد:

"قد يشمل التطوير المهني المستمر الدراسة الذاتية، والتدريب أثناء العمل، وفرص تعلم مهارات جديدة في مهام خاصة مثل برامج التناوب، والإرشاد، وتعليقات المشرفين، والتعليم المجاني والمدفوع. لتحسين جودة أداء خدمات التدقيق، ينبغي على المدققين البحث عن فرص للتعرف على الاتجاهات وأفضل الممارسات". (جمعية المدققين الداخليين، 2024)

كما يتجلى التطوير المستمر والعناية المهنية من خلال تفعيل المسؤولية المستمرة عن تطوير الكفاءات وهذا من أجل الوفاء بالالتزامات المهنية ما يضمن مخرجات رقابية تتسم بالدقة والاحترافية، إذ لا يقتصر هذا المسار على التحصيل الأكاديمي الأولي، بل يمتد ليشمل استراتيجيات التعلم الميداني والتدريب أثناء ممارسة المهام وكل هذا يضيف موثوقية عالية على تقارير مجلس المحاسبة ويعزز من دوره كأداة استراتيجية في حماية المال العام وتكريس مبادئ المساءلة والشفافية.

وتأسيساً على كل ما سبق يمكن أن نلخص جودة الأداء الرقابي الممارس من طرف الهيئات العليا للرقابة على المال العام على أنها لا تقتصر فقط على مجرد التزام بالإجراءات المنصوص عليها، بل هو منظومة متكاملة تركز على دعائم أخلاقية، ويتضح ذلك من خلال الاستقلالية

والموضوعية اللذان يشكلان درعا قانونيا وأخلاقيا يعمل على حماية حياد المدقق وعدم تعرضه لأي شكل من أشكال الانحياز، ويعزز من مصداقية التقارير التي يقدمها.

ومن جانب آخر تطرقنا إلى أن الكفاءة المهنية والمسؤولية عن التطوير المستمر تعتبر كمحرك عملي لجودة التدقيق الرقابي بحيث أن حرص المدقق على التطوير المستمر بالإضافة إلى استقلاليته تجعل مهاراته تتناسب مع تعقيدات الأنظمة الحديثة، وكل هذا يجعل من العملية الرقابية أداة استراتيجية فعالة تعمل على تفعيل دعائم الحوكمة والوقاية من الفساد، وضمان حماية المال العام والحد من الهدر.

3.II. محددات جودة التدقيق والرقابة على جودة الأداء:

لقد تزايدت الحاجة الدولية حول ضرورة إرساء دعائم حوكمة القطاع العام كأداة استراتيجية لضمان الامتثال للسياسات والقوانين الرقابية، وحماية المال العام من الهدر والضياع، وقد جاء هذا الاهتمام نتيجة للأزمات المالية والاختلالات الهيكلية التي شهدتها العديد من الدول، والتي أثبتت أن غياب الشفافية، ونقص المساءلة، وتفشي الفساد الإداري والمالي في المؤسسات الحكومية هي المسببات الرئيسية لضعف اقتصاديات الدول وفقدان الثقة في المرفق العام.

لذلك، اتجهت الجهود نحو وضع أطر تنظيمية صارمة تحكم العلاقة بين الهيئات التنفيذية، الأجهزة الرقابية، والمواطنين، بهدف تحديد المسؤوليات بوضوح وتعزيز آليات الرقابة على الإنفاق العام. وفي هذا الإطار، تبرز جودة التدقيق التي تمارسها أجهزة الرقابة كركيزة أساسية لا تقتصر مهامها على كشف المخالفات فحسب، بل تمتد لتشمل تقييم نجاعة تسيير الأموال العمومية وضمان الشفافية في التعاملات الحكومية.

إن تفعيل هذه الحوكمة في القطاع العام هو الضمانة الحقيقية لمنع الانحرافات المالية وتوجيه الموارد العمومية نحو تحقيق التنمية المستدامة، بما يحمي الدولة من مخاطر الانهيارات المالية ويعزز من هيبة مؤسساتها في مكافحة الفساد.

1.3.II. المحددات التنظيمية والقانونية لجودة التدقيق:

تستند جودة التدقيق إلى بيئة نظامية متكاملة تتداخل فيها النصوص التشريعية مع المعايير المهنية هذا ما يضمن نزاهة المخرجات الرقابية. ولا تقتصر أهمية هذه المحددات على توجيه سلوك

المدقق فحسب، بل تمتد لتشكل مرجعية قانونية وتنظيمية تمنح التقارير الرقابية حجيتها ومصداقيتها أمام الجهات القضائية والإدارية. ولتسليط الضوء على هذه الركائز، سنعرض الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): المحددات التشريعية والتنظيمية التي تحكم جودة الأداء الرقابي

المحددات	العنصر الأساسي	التفصيل والبيان الأكاديمي	الأثر على جودة التدقيق
1. المحددات القانونية والتشريعية:	النصوص والقوانين الوطنية	تشمل القوانين المالية والتجارية التي تمنح الصفة القانونية لمهنة التدقيق وتحدد نطاق المسؤوليات	تضمن ممارسة المهنة وفق أطر قانونية ملزمة تمنع العشوائية وتحدد الواجبات،
	الاستقلالية القانونية	التشريعات التي تضمن تحرر المدقق من أي ضغوط أو مصالح مشتركة مع الجهة الخاضعة للرقابة	تعزز الحياد التام وتمنح تقرير المدقق المصدقية اللازمة أمام الجهات القضائية والوصية،
	المسؤولية المدنية والجزائية	القوانين التي تضع المدقق تحت طائلة المساءلة في حال ارتكاب أخطاء جوهريّة أو إهمال مهني.	تعمل كقوة ردع تدفع المدقق لبذل "أقصى عناية مهنية ممكنة" لتجنب العقوبات.
2. المحددات التنظيمية والمهنية	المعايير التقنية	الالتزام الصارم بمعايير التدقيق الدولية، والمعايير الجزائرية للتدقيق (CSGA) المحدثة لعام 2024.	توحد لغة العمل الرقابي وتضمن أن المخرجات تتبع منهجية علمية معترفاً بها دولياً ووطنياً.
	إدارة نظام الجودة	إلزام الهيئات الرقابية ومكاتب التدقيق بوضع نظام رقابة داخلية لمراجعة جودة العمل قبل إصدار التقارير.	تقليل مخاطر الفشل في التدقيق وضمان توافق النتائج مع ميثاق المهنة وأهداف المؤسسة.

المواثيق الأخلاقية والسلوكية	الالتزام بمبادئ النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، والسرية المطلقة في التعامل مع البيانات.	تضبط السلوك المهني للمدقق وتمنحه الثقة اللازمة لممارسة مهامه بفعالية في بيئة معقدة.
------------------------------	--	---

المصدر: من تركيب الباحثين بالاستناد إلى التحليل المتقدم في هذا المبحث.

نستخلص مما سبق أن المحددات التشريعية والتنظيمية ليست مجرد نصوص جامدة، بل هي القواعد الجوهرية التي تضمن تحويل التدقيق من مجرد إجراء حسابي إلى أداة فعالة للحوكمة والوقاية من الفساد. فبينما توفر **المحددات التشريعية** الغطاء القانوني والمسؤولية اللازمة لردع التقصير، تضمن **المحددات التنظيمية** بلوغ أقصى درجات الاحترافية التقنية. إن هذا التكامل هو ما يسمح للأجهزة الرقابية، وعلى رأسها مجلس المحاسبة، بتقديم قيمة مضافة تساهم في ترشيد الإنفاق العام وحماية ثروات الأمة وفق معايير الجودة العالمية.

II.3.2. محددات جودة التقارير الرقابية (مخرجات العملية الرقابية):

"إن كفاءة وجودة التقارير الرقابية التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة هي مطلب هام وعدم تحقيقه يؤدي إلى ضعف كافة أجهزة الدولة ويؤثر على تفشي الفساد والبد من تحقيق تلك الجودة أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بكافة الصلاحيات من تفويضها واستقلاليتها وأن تكون أجهزة تسعى لأن تكون مواكبة وأخذة في اعتبارها كافة المتغيرات والتطورات المهنية الدولية العلمية والعملية والتكنولوجية والتي لا بد عليها أن تمتلك موارد بشرية قادرة على القيام بدورها المهني المنوطة به ومجابهة كافة التحديات المهنية والتغلب عليها بتطوير وتعزيز قدرات أعضائها والعمل على تدريبهم وتنمية مهاراتهم". (مصطفى)

الجدول رقم (04): محددات جودة التقارير الرقابية

تصنيف المحددات	المحدد الأساسي	الوصف الأكاديمي والأثر على الجودة
1. المحددات الموضوعية	دقة وموثوقية التقارير الرقابية	يستند هذا إلى وجود أدلة إثبات قابلة للتحقق، هذا ما يقلل من الطعن في صحة نتائج العملية الرقابية

الموضوعية والحياد	يعني أن يتم عرض الحقائق المتوصل إليها بموضوعية وحياد تام بعيدا عن جميع أشكال التحيز، هذا ما يضمن قبول التقرير لدى الجهات القضائية والوصية.
الأهمية النسبية	توجيه التركيز نحو الاختلالات الجوهرية التي تمس المال العام بشكل مباشر.
فعالية التوصيات المقدمة في التقارير	تقديم حلول عملية وقابلة للتنفيذ تعالج جذور الفساد وتساهم في تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة.
الوضوح والإيجاز	استخدام لغة مهنية دقيقة ومباشرة، تضمن فهم التقرير من قبل صناع القرار والجمهور غير المتخصص.
2. المحددات الشكلىة	يرتبط بتقديم المخرجات الرقابية في فترات زمنية تتيح الاستفادة القصوى منها، خاصة عند اتخاذ القرارات السيادية أو السياسية، مع الالتزام التام بالآجال القانونية والقيود الزمنية المحددة لعملية التدقيق.
الشمولية والاتساق	تغطية كافة أهداف المهمة الرقابية المسطرة، مع وجود ترابط منطقي بين الملاحظات والاستنتاجات
3. المحددات المهنية	مطابقة التقارير لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (INTOSAI) لضمان الاحترافية الدولية.
مراجعة الجودة	خضوع التقرير لمسار مراجعة داخلي (على مستوى الغرف) لتدقيق الصياغة القانونية والفنية قبل النشر.

المصدر: من تركيب الباحثين بالاعتماد على توليفة من الأدبيات النظرية والدراسات السابقة.

II.3.3. نظام حوكمة جودة أعمال المراجعة الرقابية:

يُمكن حصر جوهر العمل الرقابي في كونه آلية للتحقق من مدى مطابقة الممارسات الميدانية للمحددات الأخلاقية والمهنية المعتمدة. وفي هذا الصدد، تبرز حوكمة جودة أعمال الفحص كحزمة

من الضوابط والسياسات الداخلية التي تتبناها الهيئات الرقابية ذاتياً، لضمان استيفاء مخرجاتها للحدود الدنيا من المعايير الاحترافية، وتأكيد موثوقية تقاريرها النهائية.. (التميمي، 2006)

تُشير الرقابة على جودة أعمال الفحص الرقابي إلى تلك المنظومة المتكاملة من الآليات والمنهجيات المعتمدة لضمان وفاء الهيئة الرقابية بالتزاماتها المهنية تجاه الأطراف المستفيدة. وتتمثل هذه المنظومة في البناء التنظيمي للجهاز وما يتضمنه من مسارات إجرائية تضمن اتساق المخرجات مع المعايير الأخلاقية والتقنية السائدة. " (حسين، دحدوح، و عصام، 2014)

كما تم تعريفها على أنها تتمثل في الآليات التنفيذية المصممة للتحقق من انضباط الممارسة التدقيقية للمبادئ الأساسية ومدونات السلوك المهني. ويهدف هذا الإطار الإجرائي إلى تكريس معايير الإتقان في تنفيذ العمليات، بما يضمن استجابتها للتشريعات السارية وتحقيق القيمة المضافة من العمل الرقابي. (بشرى و عمار، 2017)

و اتباعا لما جاء في معيار التدقيق الدولي 220 فإن رقابة جودة التدقيق آلية استباقية تهدف إلى إخضاع الأحكام الجوهرية والنتائج التي صاغها فريق المهمة لفحص موضوعي ومستقل قبل الاعتماد النهائي للتقرير. وتعمل هذه العملية كصمام أمان لضمان سلامة الاستدلالات الرقابية وتوافق الاستنتاجات مع الأدلة الميدانية المجمعة.

*أهداف الرقابة على جودة التدقيق:

تجسدت جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين في صياغة ضوابط مهنية متكاملة تستهدف حوكمة جودة أعمال التدقيق، حيث حدد مجموعة من الغايات الأساسية التي يجب أن تسعى المكاتب لتحقيقها، وهي كما يلي: (الشحنة، 2015)

- يستهدف نظام الجودة تحقيق امتثال الكوادر الرقابية لضوابط مدونة السلوك المهني، والتي تفرض التمسك بمبادئ الاستقلالية والنزاهة كركائز أساسية. كما تستوجب الممارسة المهنية إرساء قيم الموضوعية والسرية، بالإضافة إلى الانضباط في السلوك الوظيفي، لضمان صدور تقارير تتسم بالمصداقية والشفافية؛

- تستهدف مكاتب التدقيق الحصول على تأكيدات معقولة بأن كافة الأعمال المنفذة تتوافق مع مقاييس الجودة المعيارية؛ ويتحقق ذلك من خلال تفعيل آليات التوجيه المنهجي، والرقابة الثنائية، ومتابعة الإنجاز عبر كافة الرتب والمستويات التدقيقية؛
 - إسناد المسؤوليات والمهام الرقابية حصراً للعناصر التي تكتسب التأهيل الفني والقدرات المهنية الملائمة، لضمان مواعمة تخصص الأفراد مع المتطلبات الميدانية لمجال العمل؛
 - الحصول على تأكيدات كافية بأن المهام المنفذة داخل بيئة التدقيق قد استوفت المقاييس المعيارية المطلوبة، وذلك عبر تفعيل مسارات الإرشاد والمواكبة والرقابة المستمرة لعمليات التدقيق في مختلف مستوياتها التنظيمية.
- نستخلص مما سبق أن نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق يمثل الركيزة الأساسية لتعزيز الثقة في مهنة التدقيق حيث أن الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية ليس خياراً، بل هو ضرورة حتمية. كما أن فاعلية هذا النظام لا تكمن فقط في صياغة السياسات والإجراءات، بل في قدرة مكاتب التدقيق على خلق "ثقافة جودة" داخلية تبدأ من الالتزام الأخلاقي بالاستقلالية والنزاهة، وصولاً إلى التدقيق الفني الدقيق والمتابعة المستمرة. وفي النهاية، فإن جودة التقرير النهائي للمدقق هي المرآة التي تعكس كفاءة نظام الرقابة الداخلي للمكتب، وهي الضامن الوحيد لمصداقية المعلومات المالية في بيئة الأعمال المعاصرة.

III. الإطار المفاهيمي للحوكمة وحوكمة القطاع العام:

لا يمكن الحديث عن إصلاح القطاع العمومي ومستوى تطور أدائه دون التطرق إلى مختلف المتطلبات التنظيمية والمرتكزات التي من خلالها تتوفر الكفاءة في استغلال الموارد العمومية ويتحقق مبدأ الشفافية الذي يتزأس مبادئ الحوكمة، ومن هذا المنطلق برز لدينا هذا الأخير كمصطلح وإطار عملي وفكري يهدف إلى ضبط العلاقات لاسيما في القطاع العام بين مختلف الأطراف الفاعلة فيه. وبناء على مبحثنا هذا سعيانا إلى تأصيل مفهوم الحوكمة من خلال تتبع مختلف جذورها اللغوية والاصطلاحية، بالإضافة إلى تعريفات بعض الهيئات الحكومية والدولية لها. وبعد تأصيلنا لمفهوم الحوكمة بشكل عام قمنا بتسليط الضوء على ملامحها في القطاع العام، نظرا لما يضم هذا الأخير من خصائص قانونية وتنظيمية تختلف عن القطاع الخاص.

III.1. مفهوم الحوكمة وحوكمة القطاع العام:

III.1.1. التعريف اللغوي والاصطلاحي للحوكمة:

نظرا لاتساع مفهوم الحوكمة وتعدد دلالاته في الأدبيات قمنا بتفكيك المصطلح من جذوره اللغوية، وصولا إلى تعاريف مختلف الهيئات والمنظمات الدولية لهذا الأخير، وهذا تمهيد لفهم أعمق ودقيق لواقعها في القطاع العام.

أولا- لغة: "مستمدة من الفعل الثلاثي حكم، حكما وحكومة في البلاد، تولى إدارة شؤونها فهو حكم جمع حكام". (قاموس المنجد في اللغة والإعلام، 2003)

معناها التحكم أو الحكم أي السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم العلاقات داخل المنظمات بصفة عامة سواء بالتوجيه والإرشاد، اللجوء على العدالة، أو الرجوع إلى المرجعيات الأخلاقية (غضبان، 2015).

ثانيا- اصطلاحا: بسبب الأهمية الكبيرة للفظ "الحوكمة" وتوسع نطاق الاهتمام به، تتعدد التعاريف المتعلقة به، حيث يعكس كل تعريف وجهة النظر الخاصة بالجهة التي تقدمه. على سبيل المثال، تعرف OECD الحوكمة بأنها "شبكة من الروابط الوظيفية التي تجمع القائمين على الإدارة التنفيذية مع أعضاء مجلس الإدارة وحاملي الأسهم وغيرهم من الأطراف". وفقا لهذا التعريف، تهدف الحوكمة إلى تحقيق وتنظيم التطبيقات والممارسات الفعالة للقائمين بإدارة المؤسسات، مع الحفاظ على

حقوق حاملي الأسهم والسندات والعاملين والمستفيدين الآخرين، يتم ذلك من خلال متابعة تنفيذ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، واستخدام الأدوات المالية والمحاسبية الصحيحة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية. (جنائي 2025)

ومصطلح **الحوكمة** في الحقيقة هو ترجمة مختصرة لـ **GOUVERNANCE**، الذي يشير إلى أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة؛ وبالنظر لاختلاف وجهة النظر لأسلوب الإدارة في حد ذاتها (اقتصادية، قانونية، سياسية....) لا يزال مصطلح الحوكمة محل اختلاف بين المنظرين والمطبقين، فإذا ركزنا على الجوانب الاقتصادية وتحديد الاقتصاد العمومي، نجد أن الحوكمة تتمثل في مصفوفة الضوابط التشريعية والترتيبات التنظيمية الهادفة لترسيخ قيم النزاهة والوضوح والإنصاف داخل المؤسسة. ويسعى هذا الإطار الرقابي إلى بلوغ مستويات ريادية في الأداء عبر عقلنة السلوك الإداري في التعامل مع الإمكانيات الاقتصادية، بما يضمن تعظيم المكاسب المحققة لجميع الفئات ذات الصلة وللمجتمع بوجه عام. (بن دعاس و رقوب، 2019)

III.2.1. تعريف الحوكمة من قبل بعض الهيئات الحكومية والدولية:

وفي هذا السياق، يمكن تفصيل أبرز التعريفات التي صاغتها الهيئات الدولية والوطنية كالتالي:

أولاً- البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة: فيرى أن الحوكمة هي تخصيص وإدارة الموارد استجابة لمشكلات جماعية تتسم بعدة سمات منها: المشاركة والشفافية والمساءلة الفاعلة، سيادة القانون، فهي تتضمن كيفية سماع صوت الأفراد وكيفية صنع القرارات وقضايا ذات اهتمام عالي (شمروخ، 2015)

ثانياً- تعريف مؤسسة التمويل الدولية: المنظومة المتكاملة التي تتولى توجيه دفة المؤسسات وفرض الرقابة على ممارساتها التشغيلية، لضمان سير الأعمال وفق الأطر المخطط لها (آماجير، 2007)

ثالثاً- تعريف البنك الدولي: " الحوكمة تتضمن العمليات والمؤسسات التي تمارس من خلالها السلطة في بلد ما معتمدة في ذلك على التسيير الحسن للمؤسسات، واختيار السياسات وتنسيقها من أجل تقديم خدمة جيدة وفعالة، ويتضمن هذا التعريف ما يلي: "العملية التي يتم من خلالها اختيار الحكومات وكذا مساءلتها ومراقبتها وتغييرها" قدرات الحكومة لإدارة الموارد وتموين الخدمات بفاعلية وصياغة ووضع تشريعات جديدة " احترام المؤسسات التي تحكم التفاعلات الاقتصادية والاجتماعية. (حاج زيان، 2023).

رابعاً - تعريف OECD: "عرفت الحوكمة على أنها استعمال السلطة السياسية وإجراء الرقابة في المجتمع، مع استعمال الموارد اللازمة لتحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية، وهيمنظومة الروابط التفاعلية التي تجمع الإدارة التنفيذية للمؤسسة بكل من مجلس إدارتها والمساهمين فيها، بالإضافة إلى الفئات الأخرى التي تمتلك مصلحة مباشرة في نشاطها، حيث تهدف هذه الروابط إلى تنظيم الصلاحيات وتوزيع المسؤوليات." (حاج زيان، 2023)

خامساً - تعريف بنك التنمية الآسيوي: هي الطريقة التي تمارس بها ممارسة السيادة في توجيه المقدرات الاقتصادية والاجتماعية للدولة بغرض النهوض بها، وذلك عبر توظيف النفوذ التنظيمي لتحقيق غايات التطوير الشامل (حاج زيان، 2023).

سادساً - تعريف الصندوق الدولي للضمان الاجتماعي: الحوكمة هي الطريقة التي تستخدم بها السلطة المخولة، صلاحيتها لتحقيق أهداف المؤسسة بما في ذلك صلاحيتها لتصميم وتنفيذ وابتكار سياسات المنظمة وقواعدها وأنظمتها وعملياتها وإشراك أصحاب المصلحة. (حاج زيان، 2023)

وبناء على ما تقدم، نلخص أن الحوكمة تمثل إطار قانوني وتنظيمي وهذا ما يجعلها تتجاوز كونها مجرد مصطلح إداري جامد، ورغم تعدد التعريفات من لغوية، اصطلاحية ومؤسسية إلا أنها تلتقي جميعها عند هدف واحد وهو: تحقيق الشفافية المساءلة وسيادة القانون، وبما أن دراستنا تركز على القطاع العام سنقوم بإسقاط هذه المبادئ على واقع هذا الأخير، وذلك لتوضيح كيف يمكن تتحول الحوكمة من مفهوم مجرد إلى ممارسات ميدانية.

III.1.3. مفهوم حوكمة القطاع العام وأهدافها:

"لاشك أن أهمية القطاع العام في سيرورة التنمية بشتى أشكالها وأبعادها تختلف بين الاقتصاديات المعاصرة باختلاف النظام الاقتصادي السائد فيها وهيكلها الاقتصادي ودرجة تطوره، وعادة ما يحضى القطاع العام بدور ريادي في الاقتصاديات التي تعتمد النهج التدخلية للدولة، إلا أن نجاحه في تحقيق وظائفه وأهدافه يتوقف بالدرجة الأولى على مدى التزامه بقواعد الحوكمة." (بن دعاس و رقوب، 2019، صفحة 275) (بن دعاس و رقوب، 2019)

وفي هذا الإطار سنحاول ضبط مفهوم حوكمة القطاع العام وإبراز أهميتها:

أولاً - تعريف القطاع العام:

ارتبط تطور مفهوم الدولة وهيكلها تاريخياً بتطور الحاجات الإنسانية، حيث يميز الفكر الاقتصادي والاجتماعي بين حاجات خاصة يسهر الفرد على تلبيتها بنفسه، وحاجات عامة تتكفل الدولة بتلبيتها وفق مبدأ التكافل والتضامن الاجتماعي، لكن هذا التطور في مفهوم الدولة ظل يحافظ على اختلاف نظراته للقطاع العام باختلاف العقيدة السياسية والاقتصادية لها، ففي الدولة الاشتراكية نجد القطاع العام يهيمن على تركيبة الناتج المحلي الخام للدولة، في حين نجد القطاع الخاص قائد للنمو الاقتصادي في الدول الرأسمالية، على أن تنحصر ملكية القطاع العام في قطاعات محدودة فقط، أما في الدول النامية فعادة ما نجد القطاع العام يحضى بأهمية بالغة في معظمها، رغم سعيها نحو تمكين القطاع الخاص من لعب دوره في جهود التنمية.

وعليه تختلف النظرة إلى القطاع العام باختلاف النظام الاقتصادي والاجتماعي القائم، وكذا باختلاف المدى المفاهيمي له، فوفق المفهوم الضيق نجده يعبر عن مجموع الوحدات والهياكل التابعة للحكومة المركزية والجماعات المحلية، أما وفق مفهومه الواسع فهو ذلك الجزء من الاقتصاد الذي يدار من طرف الحكومات، أي كل ما يتعلق بهياكل الحكومة المركزية والحكومات المحلية وصناديق التضامن الاجتماعي..، التي تدار من طرف الحكومات ولا يمكن إدارتها من طرف القطاع الخاص . (خميس، 2011)

من وجهة نظر المحاسبة العمومية ينظر إلى القطاع العام على أنه كل الهيئات العمومية التي تخضع في إدارة نفقاتها وإيراداتها لقواعد المحاسبة العمومية. (زهير، 2014)

كما يمكن النظر للقطاع العام بمفهوم أوسع على أنه مختلف هيئات الحكومة المركزية والإقليمية والمحلية والمؤسسات والوحدات الغير ربحية والربحية التي تسيطر عليها الدولة (تملك أكثر من 51% من رأسمالها الاجتماعي)، والتي يمكن أن تعتمد عليها الدولة لتحقيق مكاسب مالية أو مادية أو معنوية. (عبد الوهاب و شحاته، 2007).

ثانياً - حوكمة القطاع العام:

تتعدد المقاربات اللغوية والاصطلاحية لمفهوم الحوكمة في الأدبيات العربية، حيث تتقارب دلالاتها لتشمل أبعاداً إدارية ورقابية متنوعة. ومن أبرز هذه المترادفات ما يركز على الجانب الهيكلي مثل 'حاكمية أو ضبط المؤسسات'، وما يعكس الجانب القيمي ك الإدارة الرشيدة، والسديدة، والحكم

الصالح، كما تبرز مصطلحات تشير إلى طبيعة الممارسة مثل 'التحكم المشترك' و'الأسلوب الرصين في إدارة السلطة'، وصولاً إلى المفاهيم الشمولية التي تصفها بـ 'الإطار الفوقي' المنظم للعلاقات داخل بيئة العمل. (سندية مروان و محمد الجعفر، 2013).

إن صياغة تعريف شمولي وموحد للحوكمة تظل مسألة شائكة؛ نظراً لتداخل أبعادها وتعدد حقولها المعرفية بين القانون والاقتصاد وعلم الاجتماع والمنظومة الأخلاقية. ومع ذلك، تلتقي جميع هذه الرؤى عند غاية جوهرية تتمثل في إيجاد توازن بين مصالح الأفراد والكيانات المؤسسية والمجتمع، وهو ما يُفضي في المحصلة النهائية إلى تعزيز القوة الاقتصادية للدولة وتجسيد مستهدفات التنمية المستدامة. (عبد العزيز مخلوف، 2007).

وتتنوع زوايا النظر إلى حوكمة المؤسسات باختلاف التخصصات؛ فمن المنظور التشريعي، تُكيف باعتبارها رابطة تعاقدية تنظم التزامات الأطراف المختلفة. بينما يركز المفهوم من الوجهة المحاسبية على آليات الرفع من قيمة المنظمة وضمان استدامة أرباحها على المدى البعيد. وفي المقابل، يبرز البعد القيمي (الأخلاقي) للحوكمة من خلال دورها المحوري في صون مصالح صغار المساهمين وضمان عدم استلاب حقوقهم (عبد المعز الجمل، 2014). وفيما يتعلق بالبعد التطبيقي لحوكمة القطاع العام (أو ما يُصطلح عليه بحوكمة الحكومات)، فقد برزت ملامحها الجلية ضمن المداولات التي تبنتها وزارة المالية في هولندا مطلع العام 2000؛ حيث شكّلت منصات نقاشية وورش عمل تخصصية هدفت إلى تأصيل هذا المفهوم واستشراف آليات تنفيذه عملياً. وينصب تركيز هذا النوع من الحوكمة على حشد الطاقات المؤسسية وتنسيق الأدوار بين مختلف الهياكل الحكومية، بهدف التحوط من الأزمات التنظيمية وتجنب استنزاف المال العام، فضلاً عن معالجة تشتت المسؤوليات وضياح ضوابط الاحتكام الإداري، خاصة في العمليات ذات الطابع الأفقي التي تتقاطع فيها مهام دوائر حكومية متعددة. (عريوة و رابح، 2015).

تحتاج الحوكمة الجيدة في القطاع العمومي بوضع صياغة حازمة للمخرجات النهائية المرجوة، الأمر الذي يستوجب تحديداً دقيقاً لكافة الأطر التنظيمية والمقتضيات التشريعية التي تضبط آليات تقديم الخدمات العامة وقواعد التحصيل المالي وإعادة توظيف الفوائض. إن جوهر هذه العملية يكمن

في ترشيد اتخاذ القرار لضمان استغلال المقدرات المتاحة بأعلى كفاءة ممكنة، مع ترسيخ مبادئ المسؤولية والمحاسبة عن سبل إدارتها. (وزارة تطوير القطاع العام الأردنية، 2014)

وبالعودة إلى الأدبيات الاقتصادية نجدها تتعلق أساساً بالعمل على تحقيق العدالة وتحسين أداء القائمين على المرفق العام وفق نظام يسمح بتدقيق المهام ويسمح بإرساء ضوابط الرقابة، واتخاذ القرار وفق مبادئ التشاركية والمساءلة والشفافية، وعليه يمكن تعريف **الحوكمة في القطاع العام** على أنها حزمة المقتضيات التشريعية والأطر التنظيمية والمساطر الإجرائية التي ترسم مسار قيادة المؤسسات الرسمية، بما يضمن بلوغ غاياتها المسطرة وفق معايير احترافية وقيم أخلاقية تركز على الشفافية والنزاهة. ويستند هذا النموذج الإداري إلى أدوات منهجية للمراقبة والقياس، مع تفعيل منظومة حازمة للمساءلة عن النتائج والممارسات.

وبصيغة موجزة، تُمثل الحوكمة تلك المنهجية التنظيمية التي تعتمد المؤسسات العمومية لضمان بلوغ المخرجات المنشودة، بما يلبي تطلعات وحقوق مختلف الفئات المستفيدة وذوي المصلحة. (بوسليمان و ضريفي، 2019)

ثالثاً - أهداف حوكمة القطاع العام:

تتحقق جودة الحوكمة داخل المؤسسات الرسمية عند امتلاكها لمنظومة متكاملة من الضوابط التشريعية والمسارات الإجرائية التي تضمن مسارين أساسيين: أولهما **فاعلية الأداء** عبر تجويد إدارة البرامج العمومية، وثانيهما **الامتثال** من خلال عقلنة القرارات الإدارية لتتوافق مع النصوص القانونية وتطلعات الأطراف المعنية بالشفافية. وبشكل عام، تسعى هذه المنظومة إلى توطيد جسور الثقة بين الدولة والمجتمع عبر الغايات الآتية:

- الارتقاء بمعدلات الرضا الشعبي تجاه جودة ونوعية الخدمات العامة المقدمة؛
- تكريس ثقافة المسؤولية والامتثال القانوني داخل الهياكل الحكومية وبين أوساط الموظفين؛
- تفعيل قيم النزاهة في تدبير المال العام، ومحاصرة كافة أشكال استغلال النفوذ لتحقيق مآرب شخصية؛

- ترسيخ مبدأ الإنصاف وتكافؤ الفرص في الوصول إلى الحقوق والخدمات؛
- صون الأصول والممتلكات العامة مع الموازنة بين حقوق كافة الأطراف الفاعلة؛

- المساهمة في استدامة الاستقرار المالي للمؤسسات ودعم التوجهات الاستراتيجية للدولة؛
- تطوير القدرات التنظيمية عبر آليات التقييم المستمر، وإرساء أنظمة استباقية لإدارة المخاطر والأزمات المالية. (العام، 2014)

ختاماً لهذا المطلب وبناءاً على ما سبق، أن حوكمة القطاع العام لم تعد مجرد ترف تنظيمي، بل غدت المحرك الفعلي لقطار الإصلاح الإداري. فقيمتها الحقيقية لا تكمن في كونها هدفاً ننشده، بل في دورها كبوصلة استراتيجية تعيد ضبط المسار، وتضمن استثمار الموارد العامة بمنطق دون هدر؛ وكل ذلك في سبيل غاية أسمى تتجسد في صون المصلحة العليا للمجتمع.

كما نستخلص من خلال دراستنا للحوكمة في القطاع العام، أن هذا الأخير يستوجب متطلبات وركائز أساسية تضمن المبادئ الأساسية للحوكمة والمتمثلة في الشفافية، المساءلة وسيادة القانون وهذا ما سنسعى لتوضيحه في المطلب الموالي من خلال تسليط الضوء على أهم المبادئ والمؤشرات التي تحكم جودة الحوكمة في القطاع العام.

III.2. مبادئ ومؤشرات قياس حوكمة القطاع العام:

بمجرد ضبط الإطار المفاهيمي للحوكمة، يبرز لدينا تساؤل جوهري حول كيفية تحول هذه المفاهيم إلى واقع ملموس في القطاع العام، حيث أن الحوكمة لكي تقوم بدورها الإصلاحي المنشود يجب أن تستند إلى مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها دولياً، ويسعى مطلبنا هذا إلى التركيز على المتطلبات التي تقوم عليها حوكمة القطاع العام، بدءاً من المؤشرات التي تسمح لنا بتقييم مدى نجاح تطبيق الحوكمة وصولاً إلى الركائز الأساسية.

III.2.1. مؤشرات حوكمة القطاع العام:

يرتبط ترسيخ دعائم الحوكمة في المرفق العام بمدى تلاحم الأدوار بين مختلف الأطراف الفاعلة، بدءاً من إرساء علوية القانون ورفع كفاءة الأداء الإداري، وصولاً إلى تفعيل آليات المساءلة كجدار صد ضد ممارسات الفساد. وفيما يلي استعراض لأبرز المؤشرات الحاكمة في هذا السياق:

أولاً - علوية وسيادة القانون: تُشكل سيادة القانون الضمانة الجوهرية لغياب أي كيانات أو أفراد فوق مستوى المساءلة، وهي الركيزة التي يستند إليها الحكم الراشد لضمان الإنصاف بين كافة الأطراف. وبالرغم من أن المفهوم التقليدي لسيادة القانون يركز على المساواة المطلقة أمام القضاء،

إلا أن تجسيده الحقيقي في القطاع العام يكمن في خضوع الأجهزة الحكومية ذاتها للرقابة والمحاسبة؛ فعدم استثناء أي جهة إدارية من طائلة القانون هو ما يمنح النظام الرقابي صرامته وجديته، ويحول دون تفرد السلطة أو إساءة استخدامه (البسام، 2016)

ثانيا - الشفافية والعلنية: تتمثل الشفافية في ضمان تدفق المعلومات المرتبطة بصناعة القرار العمومي وجعلها في متناول الجميع بيسر ودون قيود مالية، مع ضرورة اتصافها بالوضوح والشمولية والموثوقية. إن تبني الحكومة لمبدأ العمل العلني لا يقتصر فقط على كشف البيانات، بل يعد الركيزة الجوهرية لتفعيل التواصل التفاعلي بين السلطة والمجتمع، مما يضمن بيئة تشاركية قائمة على الصدق والنزاهة الإدارية (ابوالنصر، 2015).

ثالثا - المساواة: تُعبر المساواة عن وجود إطار تنظيمي متكامل يرتكز على آليات قانونية واضحة ومُعلنة، تهدف إلى إخضاع كافة الممارسات المهنية للتقييم، ومجازاة أي تقصير أو تجاوز في الواجبات الوظيفية. ويقوم هذا النظام على مبدأ 'المساواة أمام الرقابة'، حيث لا يُستثنى أي فرد من المحاسبة بغض النظر عن مرتبته في الهيكل التنظيمي أو نفوذه القيادي. ويُشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في تحصين المؤسسات العمومية ضد مخاطر الفساد، من خلال غرس قيم النزاهة وتفعيل الرقابة الذاتية والمؤسسية (مغاوري، 2022) (مغاوري، 2022).

رابعا - كفاءة الأداء الحكومي: تتمحور فاعلية السلطة التنفيذية حول القدرة على قياس مستوى جودة المرفق العام والخدمات المدنية المقدمة، وضمان رقي معاييرها. ويمتد هذا المفهوم ليشمل مهارة الدولة في تصميم ورسم السياسات العامة وتحويلها إلى واقع ملموس، بشرط تمتع هذه العملية بالحصانة اللازمة ضد التجاذبات أو الضغوط السياسية. كما تبرز الفاعلية من خلال مدى جدية ومصداقية المؤسسات في الوفاء بتعهداتها المعلنة، مما يعكس استقرار البيئة الإدارية وقوة إرادتها في التطوير (زهور و سليم، 2014).

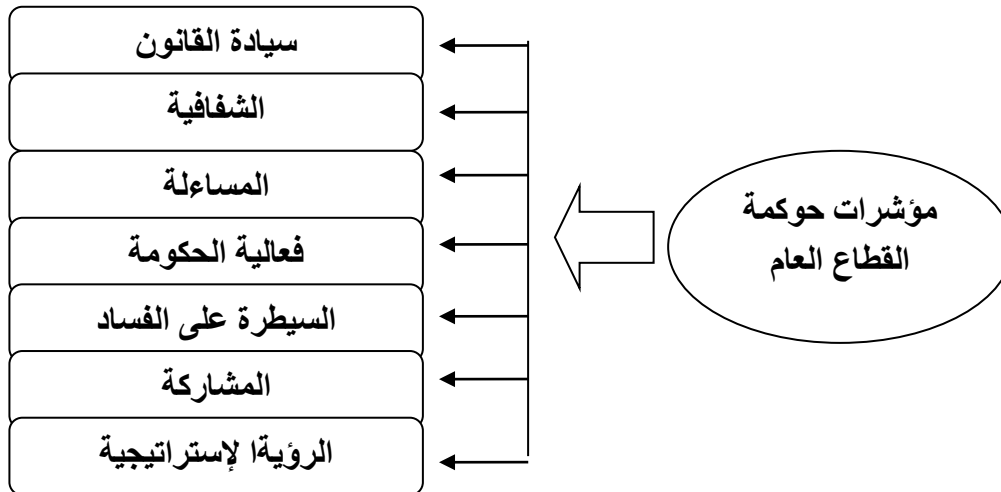
خامسا - مكافحة وتطويق الفساد: يعكس هذا المؤشر درجة حصانة السلطة العامة ضد محاولات التوظيف المصلحي والنفعي، ومدى قدرة المنظومة الإدارية على كبح جماح التجاوزات التي قد تؤثر سلباً على مناخ الأعمال. كما يسلط الضوء على مستوى محاصرة ظاهرة الرشوة وتجفيف

منابعها داخل المرافق والمصالح العمومية، لضمان نزاهة الفعل الإداري. (سامح و جودة السنطيل، 2020).

سادسا - المقاربة التشاركية: تعتبر مساهمة الفواعل غير الحكومية في صياغة السياسات العامة وهندسة القرار الوطني الركيزة الأساسية لنموذج الحوكمة الحديث. ولكي تخرج هذه المشاركة من حيزها النظري إلى الواقع العملي، يتطلب الأمر بيئة تشريعية وتنظيمية ضامنة لحرية التعبير، وتكفل حق التنظيم النقابي والجمعوي، مع وجود فضاء إعلامي حر يعزز الرقابة المجتمعية. (البسام، 2016، الصفحات 66-67)

سابعا - الاستشراف والرؤية الاستراتيجية: يستوجب هذا المبدأ بلورة توجهات مستقبلية واضحة للدولة، تنبثق من عمليات تخطيط منهجية وشاملة تراعي الأبعاد الوطنية الكبرى (الحايك، 2016)، هي بمثابة خارطة طريق قائمة على معطيات استشرافية دقيقة، تهدف في محصلتها إلى تنمية القدرات المؤسسية وتجسيد الغايات العليا للمجتمع (حاج، 2020).

الشكل رقم (05): مؤشرات حوكمة القطاع العام



المصدر: صياغة وتلخيص الطالبتين في ضوء الدراسات والمراجع المشار إليها

III.2.2. المبادئ الأساسية للحوكمة حسب معهد المدققين الداخليين:

وقد تضمنت الأدبيات المهنية الصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) ، وتحديدًا في دليله الإرشادي الموسوم بـ 'دور التدقيق في حوكمة القطاع العام'، جملة من المراكز الجوهرية التي تضبط إطار الحوكمة المؤسسية، والتي يمكن إيجازها فيما يلي: (النجداوي، 2018):

أولاً- رسم المسار الاستراتيجي (تحديد الاتجاه): ضطلع الحوكمة الرشيدة بدورها التوجيهي من خلال بلورة السياسات والخطط الاستراتيجية التي تقود أداء المرفق العام. وفي هذا السياق، تترجم الغايات الوطنية عبر قنوات تشريعية ورقابية، ويتم إسنادها بموارد مالية وبشرية محددة بدقة ضمن الموازنة العامة. إن جوهر "تحديد الاتجاه" يكمن في إخضاع الإدارة العامة لسيادة القانون؛ حيث يتحول المواطن من مجرد متلقٍ للخدمة إلى "صاحب حق" يمتلك السند القانوني للمطالبة بالجودة ومساءلة القائمين على الشأن العام.

ثانياً- المنظومة القيمية (غرس الأخلاقيات): لا تكتمل الحوكمة إلا بترسيخ مرتكزات أخلاقية وقيادية نزيهة مدعومة بنظام رقابة داخلية يقظ. ويتطلب تعزيز النزاهة ابتكار آليات تحفيزية للسلوك الإيجابي، مع وضع خطوط فاصلة وحازمة للمساءلة تضمن تحمل كل مسؤول لتبعات قراراته. وفي هذا الإطار، تبرز "مدونة قواعد السلوك الوظيفي" كوثيقة مرجعية وأداة استراتيجية لضبط الأداء المهني وتحسينه ضد الانحرافات الأخلاقية.

ثالثاً- الرقابة على المخرجات (الإشراف على النتائج): تستوجب الحوكمة الفعالة وجود نظام تتبع مستمر لضمان توافق التنفيذ الميداني مع السياسات المرسومة، والتأكد من أن مخرجات القطاع العام تلبي الاحتياجات المجتمعية الفعلية في إطار الالتزام التام بالمنظومة القانونية النافذة.

رابعاً- موثوقية الأداء (تقارير المساءلة): انطلاقاً من مبدأ "الوكالة" في تدبير الأموال العامة، تلتزم السلطة التنفيذية بتقديم كشف حساب دوري حول أوجه صرف الموارد وما تحقق من نتائج. وتقتضي الحوكمة إخضاع التقارير المالية والإدارية لفحص دقيق من جهات تدقيق مستقلة لضمان

خامساً - المعالجة والتفوييم (تصحيح المسار): عند اكتشاف ثغرات تؤدي إلى هدر المال العام، يتحتم على نظام الحوكمة تشخيص مسببات الخلل وتفعيل تدابير تصحيحية فورية. وهنا تبرز تقارير المدققين والمراقبين كـ "مدخلات تطويرية" تمكن الإدارة من معالجة مواطن الضعف بمرونة وسرعة، مما يضمن استدامة التحسين وتلافي القصور الإداري مستقبلاً.

ومن هذا المنظور قمنا بإعداد الشكل رقم (02) لتلخيص المبادئ الخمسة التي أقرها معهد المدققين الداخليين.

The diagram illustrates the relationship between basic principles and specific management practices. On the right, an oval contains the text "المبادئ الأساسية للحوكمة حسب" (Basic Principles of Governance according to). A large arrow points from this oval towards a vertical stack of five rounded rectangular boxes on the left. Each box contains a specific practice, and a smaller arrow points from the main arrow to each box, indicating that the basic principles inform these practices.

- تحديد الاتجاه
- غرس الأخلاقيات
- الإشراف على النتائج
- تقارير المساءلة
- تصحيح المسار

III.3.2. مرتكزات ترسيخ حوكمة القطاع العام:

أولاً- ضرورة وضع إطار عام للحوكمة:

1- هندسة هيكل الحوكمة: يهدف بناء هيكل الحوكمة إلى رسم خارطة دقيقة للحقوق والالتزامات، وتوضيح طبيعة الروابط الوظيفية بين كافة الفاعلين والأطراف المعنية على مختلف المستويات الهرمية. كما يضطلع هذا الهيكل بوضع قواعد صارمة لصناعة القرار، وتحديد منهجيات رسم الأهداف الاستراتيجية، بالإضافة إلى إرساء أدوات قياس ومراقبة الأداء سواء عبر القنوات الرقابية الداخلية أو الهيئات التفتيشية الخارجية.

2- تشكيلة الإدارة العليا للهيئات والدوائر الحكومية: تتعلق هذه المقتضيات بكيفية تشكيل وتكوين القيادات العليا داخل الهيئات والدوائر الحكومية، بما يضمن تكامل الكفاءات وتفعيل مبادئ النزاهة والمسؤولية في قمة الهرم الإداري.

3- حماية حقوق الأطراف المعنية: يتحقق ذلك من خلال رصد وحصر كافة الفواعل والمتعاملين مع الهيئات الرسمية على المستويين الداخلي والخارجي. ويستهدف هذا الإجراء صياغة ونشر البروتوكولات الفنية التي تنظم هذه العلاقات، مع وضع مؤشرات دقيقة لقياس جودة التدفق المعلوماتي، ومستويات رضا المستفيدين، ومدى الامتثال لمعايير النزاهة والشفافية المؤسسية.

ثانيا - وضع إطار عام للإفصاح والشفافية والمساءلة:

يتم تحديد الحد الأدنى للمعلومات المالية والغير مالية التي يجب أن تتاح للجمهور، وكيفية نشرها وتوقيت ذلك، بالإضافة إلى المعلومات التي يمكن نشرها عند الطلب والتي لا يجب تداولها (ذات الطابع السري).

كما يجب وضع إطار للمساءلة يتضمن مختلف الإجراءات الإدارية والقانونية لمحاسبة المسؤولين، والتحقيق في النتائج والمخالفات والعقوبات المترتبة عنها يتطلب هذا المحور إرساء بروتوكول يحدد السقف الأدنى للبيانات المالية وغير المالية الواجب كشفها للعموم، مع ضبط قنوات وتوقيتات النشر. كما يجب التمييز بدقة بين المعلومات القابلة للتداول بناءً على الطلب، وتلك المحمية بموجب "السر المهني". وبالموازاة مع ذلك، يتعين تفعيل إطار قانوني للمساءلة يحدد مسارات التحقيق الإداري، وآليات رصد المخالفات، ومنظومة الجزاءات المترتبة عنها.

1- الأطر التشريعية: وتعنى بكافة النصوص القانونية والتنظيمية التي تحكم عمل المؤسسات العمومية، والمستمدة من المرجعية الوطنية والأدلة التوجيهية المنظمة لحوكمة القطاع العام.

2- هيكل مصفوفة الصلاحيات وتفويض السلطة: تستهدف هذه المصفوفة فض الاشتباك التنظيمي عبر توضيح الاختصاصات لكل مستوى إداري، وضبط حدود تفويض السلطة ومرجعيتها القانونية. ويعد هذا الضبط صمام أمان لتفادي تداخل المهام الذي قد يعيق انسيابية الأداء المؤسسي أو يفتح ثغرات لإساءة استخدام السلطة.

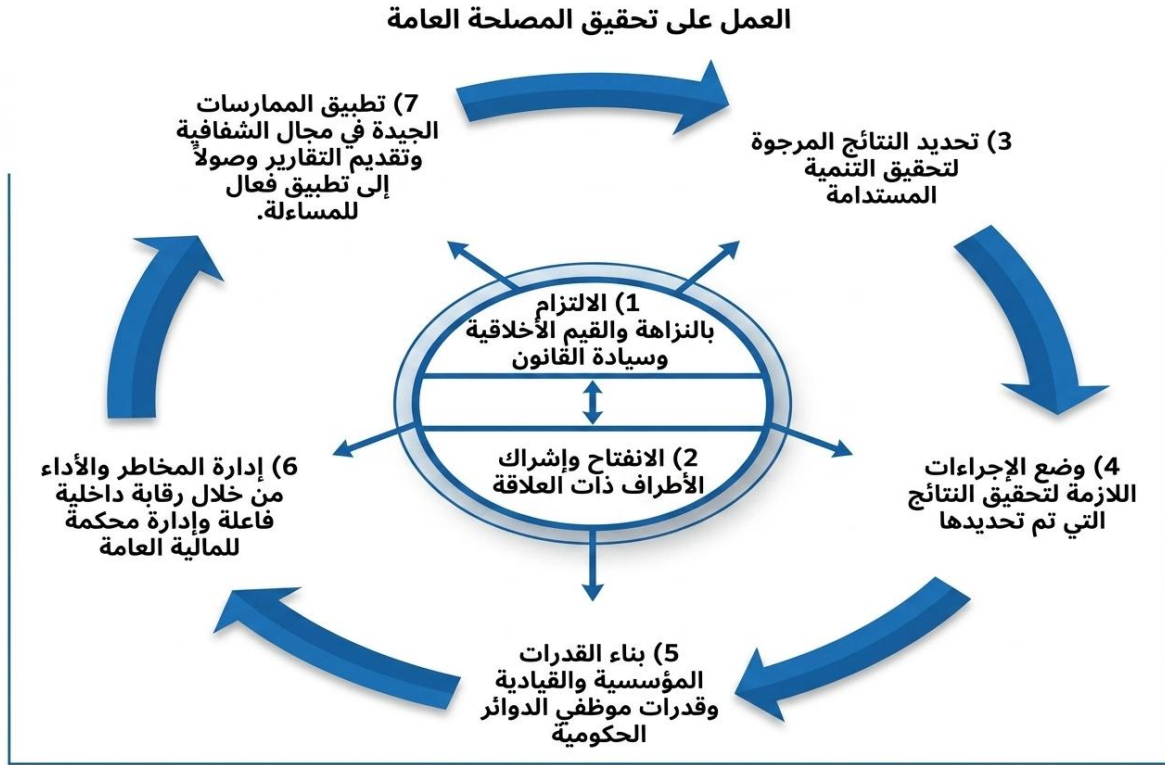
* منظومة الرقابة والتقييم

تشتمل على الآليات المنهجية المخصصة لمراقبة مدى امتثال الهيئات والدوائر الحكومية لمتطلبات الحوكمة. ويتم ذلك عبر جهات رقابية مخولة (مثل مجلس المحاسبة أو مكاتب التدقيق الخارجي)، لضمان حيادية التقارير وفعالية الإجراءات التصحيحية المتخذة.

ثالثاً- الالتزام بالنموذج الدولي لحوكمة القطاع العام:

توجد العديد من الهيئات والمؤسسات الدولية التي حاولت أن تلخص مبادئ الحوكمة في نموذج يمكن للدول الالتزام به للوفاء بمتطلباتها، حيث يستند على سبعة مبادئ يمكن تلخيصها في الشكل أدناه.

الشكل رقم (07): نموذج الحوكمة في القطاع العام



المصدر: وزارة تطوير القطاع العام الأردنية (2014)، دليل تطبيق الحوكمة في القطاع العام،

ص 12

بناءً على المعطيات الواردة في الشكل السابق، يمكن استخلاص المسار الإجرائي الذي تتبناه المؤسسات العمومية لتجسيد الحوكمة، والذي يركز على المحاور التالية:

1- **توطيد المرجعية القيمية:** من خلال تكريس سيادة القانون والالتزام بالمعايير الأخلاقية والنزاهة المؤسسية.

2- **تعزيز المقاربة التشاركية:** عبر انتهاج سياسة الانفتاح وضمان الانخراط الفعال لكافة الأطراف والفاعلين ذوي المصلحة.

3- **برمجة الأهداف الاستراتيجية:** بتحديد دقيق للمخرجات والنتائج المنشودة بوضوح.

4- **هندسة المسارات التنفيذية:** بوضع الآليات والتدابير الكفيلة بترجمة الأهداف المسطرة إلى

واقع ملموس.

5- الاستثمار في الرأس المال البشري: عبر الرفع المستمر لكفاءات وقدرات الكوادر الوظيفية داخل الإدارات العامة.

6- الحوكمة المالية والرقابية: من خلال تفعيل أنظمة يقظة لإدارة المخاطر، وضمان رقابة صارمة على تدبير الأموال العمومية.

7- عصنة نظم الإفصاح: بتبني أحدث الممارسات في مجالات الشفافية المؤسسية، وتطوير نظم تقارير المساءلة الدورية.

III.4.2. متطلبات تتعلق بتحسين أداء الهيئات والإدارات التابعة للقطاع العام:

أولاً- تجذير ثقافة الحوكمة لدى القيادات والكوادر: يُعد تبني الفكر الحوكمي من قبل الموارد البشرية في القطاع العام حجر الزاوية لتجويد مؤشرات الأداء. ويتحقق ذلك من خلال ترسيخ عقيدة "الخدمة العامة" كأولوية قصوى، والاعتماد على المنهجية العلمية في اختيار القيادات الإدارية وتوزيع السلطات. إن عقلنة عملية اتخاذ القرار بهذه الطريقة تساهم بشكل مباشر في تحجيم تضارب المصالح، وتخلق مناعة مؤسسية ضد محاولات استغلال النفوذ لتحقيق مآرب شخصية.

ثانياً- ضمان التكامل والتنسيق بين منظومات الحوكمة وأجهزة الرقابة: تتطلب ممارسة الحوكمة الفعالة وجود تنافس عالي المستوى بين الهياكل الإدارية ومختلف جهات الرقابة (المالية والإدارية، الداخلية منها والخارجية). ويستوجب ذلك تعزيز استقلالية الهيئات الرقابية كـ مجلس المحاسبة والمراقب المالي ومحافظي الحسابات، لضمان موضوعية التقارير الصادرة عنها. إن وضوح الأدوار وتفاذي التداخل التنظيمي يسهل عمل الإدارة العمومية ويجعل من التقارير الرقابية أداة حقيقية لقياس وتقويم الأداء الحكومي.

ثالثاً- التأسيس لمنصة مرجعية: تؤكد التجارب الدولية الرائدة أن استدامة الحوكمة تتوقف على تراكم المعرفة والتعلم المؤسسي المستمر. لذا، تبرز الحاجة الملحة لإيجاد كيان مؤسسي (معهد أو مركز وطني) يُعنى بهندسة أدلة الحوكمة وتطوير معاييرها بما يتوافق مع البيئة الوطنية. هذا "المختبر الإداري" سيعمل كداعم استراتيجي للدولة في تنفيذ خطط الإصلاح، وترسيخ قيم الإفصاح والشفافية بشكل مستدام.

رابعاً- تسريع وتيرة الإصلاح الإداري الهيكلي: يُشكل الإصلاح الإداري القائم على أهداف ومخرجات محددة القناة الأساسية للانتقال من البيروقراطية التقليدية إلى نماذج إدارية مرنة وشفافة. إن عملية الإصلاح هنا لا تقتصر على تحديث النصوص، بل تمتد لتشمل تطوير نظم الرقابة الفعالة، واعتماد "الاستحقاق والجدارة" كمعيار وحيد للتنمية واستثمار الموارد البشرية، مما يضمن كفاءة المرفق العام

ولكي نضع هذه الرؤية في سياقها الإجرائي العملي، قمنا بتقديم جدول (05): يوضح عرضاً تحليلياً يربط بين الهدف من الإجراءات الإدارية الإصلاحية بالهدف المنشود وهذا لضمان فهم أعمق للترابط بين أجزاء العملية الإصلاحية:

الجدول رقم (05): علاقة الإجراءات الإدارية الإصلاحية بالهدف المنشود

المجال / المحور	الإجراء الإصلاحي	الغاية من الإجراء
التنظيم المؤسسي	تشكيل لجنة مشتركة من ذوي الكفاءة والاختصاص تضم بعض موظفي الإدارة العامة.	تحسين الحوكمة الحكومية وضبط العمل.
الرقابة والمشاركة	تفعيل دور المجتمع المدني في الرقابة ورفع التقارير للجهات العليا.	مراقبة أداء الموظفين، تقييم سلوكهم، واقتراح حلول للمشاكل
اللامركزية	تفعيل المقاربة اللامركزية وتكريس الاستقلالية في اتخاذ القرارات وتوسيع صلاحيات المجالس المحلية	تعزيز استقلالية القرار الإداري المحلي.
الشراكة	تعميق الشراكة بين القطاعين العام والخاص، وتحميل القطاع الخاص جزء من المسؤوليات العامة	تخفيف الأعباء على القطاع العام
الجانب التشريعي	تحديث المنظومة التشريعية وتطوير الأطر التنظيمية الحاكمة.	ضمان تقديم المصلحة العامة على المصالح الخاصة
ضبط الوظيفة	التوصيف الدقيق للوظائف داخل الإدارة العامة.	تسهيل التعامل والرقابة والمساءلة
ثقافة الالتزام بالقوانين	تعزيز الوعي القانوني وترسيخ ثقافة	ضبط الأداء الإداري والارتقاء

الامتثال المشترك.	بطلب الخدمة	
العدالة والنزاهة	تعميق الفصل بين السياسة والقضاء.	مكافحة الفساد بعيداً عن الضغوطات السياسية
المنطق الاقتصادي	تغيير نظرة الوظيفة العامة (ليست للبطالة)	التحول نحو معايير الكفاءة والإنتاجية
تنمية الموارد	وضع خطط وبرامج تطوير أداء الموظفين	الرفع من كفاءة العنصر البشري
التطوير التقني	دعم الأبحاث واستكمال الحكومة الإلكترونية	التحديث والارتقاء بفعالية الهيئات الإدارية

المصدر: من اعتماد الطالبتين استناداً إلى (فريفر، 2017)، كما ورد في (بن دعاس و رقوب، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر، 2019)

III.5.2. ضرورة حوكمة عناصر المالية العمومية:

أضحى من الضروري على الدولة الجزائرية تبني استراتيجيات إصلاحية حازمة تستهدف استئصال مسببات الهدر المالي وتجفيف منابع تبديد المقدرات الوطنية. ويتحقق ذلك من خلال إرساء منظومة متكاملة لحوكمة النفقات والإيرادات العامة، قائمة على تفعيل الحقيقي للمبادئ الكونية للحوكمة، وفي مقدمتها الشفافية المطلقة في إدارة الموازنة، وتفعيل نظم المساءلة الصارمة تجاه كافة أوجه الصرف، بالإضافة إلى تعزيز المقاربة التشاركية في رسم السياسات المالية . (بن دعاس و رقوب، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر، 2019)

أولاً- متطلبات تتعلق بحوكمة سياسة الإنفاق:

يُفَضَّى الامتثال الشامل لمرتكزات الحوكمة الرشيدة، بصفة حتمية، إلى تجويد عمليات ترشيد الإنفاق العام وضبطها بفعالية. إذ تساهم الإدارة الرصينة للمقدرات الوطنية، المدعومة بتدفق معلوماتي يتسم بالشفافية والشمولية، في خلق بيئة رقابية مانعة للانحرافات. وبالموازاة مع ذلك، فإن تفعيل آليات المساءلة الجادة في شقيها (التحصيلي والإنفاقي)، يضمن توجيه كل دينار عمومي نحو الغرض المخصص له بدقة . (بن دعاس و رقوب، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر، 2019)

ثانيا- تطبيق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة:

تكتسب شفافية المالية العامة أهمية استراتيجية متزايدة في ظل التحديات الراهنة التي تواجهها الحكومات؛ إذ لا تقتصر وظيفتها على كشف البيانات، بل تمتد لتكون أداة تمكينية لصناع القرار في رصد واستشراف المخاطر المالية المحتملة على المديين القريب والمتوسط (صندوق النقد الدولي، 2007) (صندوق النقد الدولي، 2007)، ن ترسيخ هذا المبدأ يتيح للإدارة العمومية اتخاذ تدابير استباقية ووقائية لمواجهة التقلبات الاقتصادية، مما يقلص من فرص التعرض للآزمات المالية الحادة ويخفف من تداعياتها على الاستقرار العام (بن دعاس و رقوب، مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر، 2019).

ثالثا- حوكمة المالية للجماعات المحلية:

- يرتبط النجاح في تجسيد اللامركزية بمدى قدرة القيادات المحلية على ممارسة صلاحياتها بفعالية، وهو ما يضع "جودة المورد البشري" شرطاً لا غنى عنه. ومع ذلك، يواجه الواقع العملي إشكالية عميقة تتعلق بآليات اختيار وتعيين الكوادر في البلديات، والتي غالباً ما تحيد عن معايير الكفاءة والاستحقاق. هذا القصور في التأطير، وغياب مهارات التدبير الاستراتيجي لدى فئة واسعة من المنتخبين المحليين، يشكل عائقاً بنيوياً يحول دون تحويل البلديات إلى وحدات اقتصادية منتجة (رحماني، 2003).

رابعا- إصلاح الهيكل المالي والجبايي للجماعات المحلية:

في ظل التحديات الراهنة التي تواجه الخزينة العمومية وصعوبة استمرار سياسة الدعم المالي المباشر للبلديات، أضحى من المحتم الإسراع في هندسة نموذج مالي جديد يضمن الاستدامة المالية للجماعات المحلية. ويتحقق هذا التحول من خلال المحاور التالية (بن سعيد و نزار، 2015) (بن سعيد و نزار، 2015)

1- **عصرنة المنظومة الجبائية وتوسيع الأوعية الضريبية:** يتطلب الواقع الاقتصادي في الجزائر تسريع برامج الإصلاح الجبايي على المديين القصير والمتوسط، مع ضبط الأولويات الوطنية. ويستوجب ذلك تفعيل أداء المصالح الجبائية للرفع من كفاءة التحصيل، وتوسيع الوعاء الضريبي ليشمل أنشطة غير مستغلة، مما يساهم في تنويع الموارد المالية المحلية.

- 2- تطوير نظم الموازنة والاستثمار في الكفاءات: يعد الانتقال إلى أنظمة ميزانية حديثة قائمة على الأهداف والنتائج ضرورة ملحة، تماشياً مع إصلاحات الميزانية العامة. ويجب أن يرافق ذلك برنامج مكثف لتكوين وتأهيل إطارات التسيير المحلي لتمكينهم من أدوات التدبير المالي الحديث.
- 3- تفعيل الموارد الذاتية والعوائد العقارية: تبرز الحاجة إلى إعادة النظر في نظام جباية الإيجارات المتعلقة بالأموال العقارية للجماعات المحلية لضمان تناسبها مع القيم السوقية. كما يجب تفعيل الاستغلال الاستثماري للأموال العمومية الخاصة التابعة للبلدية كقناة لتدفقات مالية مستقرة.
- 4- العدالة التوزيعية والرسوم البيئية: ينبغي إرساء قواعد عادلة لمعالجة إشكالية توزيع الحصيلة الضريبية بين البلديات لتقليص الفوارق التنموية. بالإضافة إلى ذلك، يوصى بتخصيص حصص من الرسوم البيئية المحصلة وطنياً لصالح الجماعات المحلية لدعم جهودها في التنمية المستدامة، مع إشراكها بفعالية في تصميم الأنظمة الجبائية المحلية لضمان مواءمتها مع الواقع الميداني

III.3. آليات تفعيل جودة التدقيق الرقابي في تعزيز حوكمة القطاع العام:

III.3.1. دور التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً هاماً في عملية الحوكمة إذ تسمح بزيادة مصداقية وعدالة القوائم المالية، وكذا تحسين سلوك العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، كما أنها تمكن المواطنين من مساءلة المؤسسة، وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفية التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة من خلال مساهمته في اكتشاف ومنع الغش والتزوير (بن عمر، -2016، 2017 وبالتالي حماية مصالح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

الجدول رقم (06): دور التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة

مبادئ الحوكمة:	دور التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة
الشفافية:	مصادقية أكبر للقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالعمليات التي تم إعدادها من طرف الإدارة بالإضافة إلى المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية (معلومات التسيير) التي تنتجها أنظمة المعلومات الأخرى غير

المحاسبية ولا يمكن التأكد من صحتها إلا عن طريق المدقق الداخلي من خلال تقاريره، هذا ما يسمح بتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات حول المؤسسة وتوجيهها لتحقيق أهدافها.	
تقديم التقارير حول النتائج المتوصل إليها وكذا توصياتهم يعمل التدقيق الداخلي على كشف الانحرافات وذلك من خلال تقارير موضوعية تعمل على توثيق الوقائع.	المساءلة:
يسمح التدقيق الداخلي بالتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية التحقق والتقييم لهيكل الرقابة الداخلية ومدى الكفاءة في تنفيذ الوحدات المختلفة داخل المؤسسة للأعمال المستندة إليهم.	النزاهة:

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على (جلاخ و مولوة، 2024).

من خلال تسليط الضوء على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في دعم مرتكزات الحوكمة تبين أنه لا يقتصر فقط على كونه وظيفة رقابية، بل يمثل ركيزة من الركائز الأساسية التي تجسد مبادئ الحوكمة، وذلك من خلال مبدأ الشفافية حيث يساهم التدقيق في ضمان مصداقية التقارير وهذا ما يكسر حاجز التعقيم وضمان وضع حقائق الأداء أمام صناع القرار بشفافية، أما عن المساءلة التدقيق الداخلي يعمل على توفير آليات رقابية لازمة لضبط القرارات والحد من السلوكيات الغير ملائمة، كما أنه يجسد مبدأ النزاهة عبر التحقق الدوري من التزام الهيئات بإجراءات الرقابة الداخلية، وهذا كله من أجل ضمان حماية قصوى للمال العام وضمان جودة الأداء.

III.2.3. دور الرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام:

تعد الرقابة الخارجية العامل الأساسي الذي يعزز مبدأ الشفافية على مستوى القطاع العام، حيث يتم تبنيها من قبل هيئات رقابية تتمتع بالاستقلالية وهذا ما يمنحها القدرة على الفحص والتقييم بموضوعية تامة لأداء المؤسسات، ويضمن وجود مثل هذه الهيئات الاستخدام الأمثل للموارد العامة وفقا للأهداف المرسومة كما "يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام. ويؤكد معهد المدققين الداخليين في

الولايات المتحدة الأمريكية على أن للتدقيق الخارجي دور محوري في توطيد أركان الحوكمة، حيث يساهم في تفعيل الرقابة الإشرافية، وتعميق الرؤية الاستشرافية، بالإضافة إلى ترشيد صناعة القرار بمنطق الحكمة الإدارية، بما يضمن نزاهة التقارير المالية ومصداقية الأداء المؤسسي. (مريني و حديدي، 2022).

ويتجلى الدور الذي تؤديه الرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام عبر المسارات التالية:

أولاً- ضمان الاستقلالية والموضوعية في التقييم: من بين الميزات التي تميز الرقابة الخارجية استقلاليته التنظيمية والوظيفية عن الجهات التي تخضع للرقابة، ويُمكن مقارنة مفهوم الاستقلالية كحالة من التحرر التام من أي تبعية وظيفية أو ضغوط خارجية قد تمارسها أطراف أو كيانات أخرى. فهي تمثل الحصانة التي تحمي صانع القرار أو المدقق من الخضوع لسيطرة الغير أو التأثير بتوجهاتهم، بما يضمن حيادية الأحكام ونزاهة المخرجات بعيداً عن أي شكل من أشكال الارتهاق أو الارتباط المصلحي وبالتالي تسمح هذه الاستقلالية للمدقق الخارجي برفع التقارير حول الأداء المالي والإداري دون انحياز، وهذا ما يعطي للتقارير الرقابية مصداقية تامة تعزز مبدأ الشفافية الذي يعتبر جوهر مبادئ الحوكمة.

ثانياً- تفعيل مبدأ المساءلة: وفقاً لمنظور (UNDP)، تتجسد المساءلة في إلزام القيادات الإدارية بتقديم تبريرات واضحة وموثقة لأصحاب المصلحة حول سبل ممارسة نفوذهم الوظيفي وإدارة التزاماتهم المهنية. ولا تقتصر المساءلة هنا على مجرد الإيضاح، بل تمتد لتشمل الانفتاح على النقد الموضوعي، والاستجابة للمطالب المشروعة، مع الإقرار الصريح بالمسؤولية القانونية والأخلاقية عن أي قصور في الأداء، أو حالات عدم الكفاءة، أو الانحرافات المتعلقة بالفساد والغش المالي. (هنان و هنان، 2017) وبالتالي تساهم التقارير الدورية التي تقوم بإصدارها الرقابة الخارجية بتعزيز مبدأ المساءلة من خلال حرصها على فرض تبرير القرارات والتصرفات المالية للمسؤولين في القطاع العام.

ثالثاً- تعزيز جودة الأداء: يُمثل فحصاً مستقلاً وموضوعياً لتقييم مدى امتثال المشاريع والأنظمة الحكومية لمعايير 'الاقتصاد، الكفاءة، والفعالية'. ولا يقتصر هذا التدقيق على مراجعة المطابقة فحسب، بل يمتد لتحديد فجوات الأداء وتقديم مقترحات عملية لتطوير وتعزيز كفاءة العمل المؤسسي

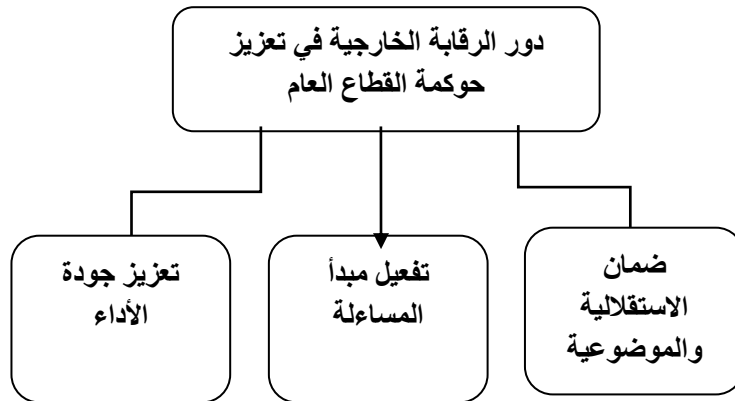
"تهدف رقابة الأداء إلى تحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية القطاع العام. كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الرشيد والمساءلة والشفافية. تسعى رقابة الأداء إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو رؤى جديدة وتوصيات للتحسين عندما يكون ذلك ملائماً."

وبالتالي يدعم هذا النوع من التدقيق الحوكمة من خلال تقليل الهدر وهذا ما يحول العملية الرقابية إلى شريك في التحسين.

وبناءً على ما تقدم، نرى أن الرقابة الخارجية ركيزة أساسية تعمل على تعزيز الحوكمة في القطاع العام بحيث أن كل ما كانت هذه الأخيرة قوية وذات مصداقية، زادت مستويات الإفصاح وذلك لكونها لا تكتفي فقط على رصد الخلل، بل تعمل على تقديم تقارير موضوعية تساهم على تفعيل مبدأ المساءلة والشفافية، وهذا ما يقلل من فرص الفساد، ويدعم على اتخاذ قرارات بناءً على أدلة موثوقة ومنه نؤكد على كون الرقابة الخارجية حجر الزاوية لحوكمة جيدة.

وبناءً على ذلك، يمكن تلخيص الدور الجوهرى للرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام من خلال المرتكزات الأساسية الموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (08): دور الرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المراجع السابقة والدراسة التحليلية.

III.3.3. تكامل الأدوار الرقابية كآلية لتعزيز حوكمة القطاع العام:

بعد أن قمنا بتسليط الضوء على الدور الكبير الذي يلعبه كل من التدقيق الداخلي والرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام، تبرز الحاجة إلى معرفة الرابط الاستراتيجي بينهما، بحيث أن الحوكمة لا تقوم على جهود متفرقة وإنما من خلال تكامل الأدوار الرقابية وتنسيقها وعليه يعرف

التكامل على أنه تعاون يهدف إلى توحيد الجهود الرقابية لبلوغ أهداف الحوكمة وضمان شامل لكافة العمليات المالية والإدارية.

وتبرز آليات التنسيق بين التدقيق الداخلي والرقابة الخارجية في تعزيز حوكمة القطاع العام من خلال:

أولاً- تبادل المعلومات ومختلف التقارير:

يبرز جوهر تكامل الأدوار الرقابية في تبادل المعلومات بحيث تتيح هذه الآلية للمدقق الخارجي الحصول على ما تم التوصل إليه من نتائج من طرف المدقق الداخلي، "ونظراً لأن هدف مهمة التدقيق هو الحصول على معلومات ذات جودة ومصداقية، فإن هذا يتطلب التعاون بين مهمة التدقيق الداخلي والخارجي، وهناك العديد من الهيئات والمنظمات التي أصدرت معايير تساعد في توجيه عمل بعضهما، حيث تهتم بمساعدة المدقق الداخلي للمدقق الخارجي بما يتوافق مع الواقع العملي" (بوابطة و بودرامه، 2022)

➤ ومن بين هذه المعايير: "معيّار التدقيق الدولي رقم 610 الذي تم إصداره من طرف لجنة

ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين في فبراير سنة 1988، وقد بين كيفية

استخدام المدققين الخارجيين لعمل المدققين الداخليين". (بوابطة و بودرامه، 2022).

بالإضافة إلى تقرير لجنة المنظمات المهنية الذي ساهم في تعزيز دور المدقق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي خاصة في تحديد نقاط الضعف لهذا النظام وتقديم توصيات لتحسينه، وكذلك الاستعانة بتقارير عمل المدققين الداخليين للحصول على فهم كامل للنظام. (بن لدغم و لعريجي، 2018)

ثانياً- تجنب ازدواجية المهام الرقابية:

إن تجنب الازدواجية يعتبر ركيزة أساسية ومن أهم مؤشرات كفاءة الحوكمة وذلك لكونه يتيح التنسيق بين عمليتي التدقيق الداخلي والرقابة الخارجية، ويعمل على توزيع مختلف المهام بشكل ذكي وهذا ما يقلل من استنزاف الوقت والجهد في تقييم وفحص نفس العمليات، فبناءً على مخرجات التدقيق الداخلي يقوم المدقق الخارجي بمهمته التكميلية، وبالتالي توفير للموارد المالية والبشرية، كما

يعمل هذا التنسيق أيضا على تخفيف العبء، والسماح لمختلف الأجهزة الرقابية بتوسيع نطاق فحصها وبالتالي تعزيز الحوكمة والرفع من جودتها.

وبالتالي فإن تجنب ازدواجية ليس مجرد خيار وإنما متطلب مهني عالمي وبرز هذا من خلال:
*معيار 2050 - التنسيق والاعتماد: ينبغي على كبير مسؤولي التدقيق تبادل المعلومات، وتنسيق الأنشطة، والنظر في الاعتماد على عمل مزودي خدمات التأكيد والاستشارات الداخليين والخارجيين الآخرين لضمان التغطية المناسبة وتقليل ازدواجية الجهود.

ثالثا - التقييم وتحديد الأولويات:

بناء على التنسيق والتقييم المستمر يمكن تحديد مواطن الخلل ونقاط الضعف خاصة تلك التي تتعلق بالفساد والمخاطر الناتجة عنه أو سوء استخدام الموارد العامة، وبالتالي تعمل هذه الممارسة على تعزيز فاعلية الخطط الرقابية والرفع من كفاءتها وجعلها متوافقة مع التحديات الفعلية، وهذا ما يؤدي إلى تحويل الرقابة من مجرد نشاط اعتيادي إلى أداة استباقية وبالتالي معالجة الثغرات قبل أن تتطور إلى انحرافات مالية وإدارية.

وختاما يمكن القول أن تكامل هذه الأدوار الرقابية يعد ركيزة أساسية تعزز الحوكمة في القطاع العام، من خلال تفعيل مبدأ المساءلة، رفع جودة التقارير المالية والإدارية وتكريس ثقافة النزاهة والشفافية، وذلك لكونها لا تقتصر فقط على كشف الانحرافات وإنما تعمل كأداة استراتيجية هادفة لتحسين الأداء في القطاع العام، ومن خلال التنسيق يتم توجيه الجهود نحو الاستغلال الأمثل للموارد بعيدا عن الهدر، وبناء على كل هذا يدرك القائمون على تسيير المرفق العام بأن الرقابة عملية متكاملة متصلة ومستمرة وهذا ما يعمل على تقليل التلاعب ويحد من استغلال السلطة، ويعزز ثقة أصحاب المصالح في سلامة الإجراءات.

خاتمة الفصل الأول:

يُمثل هذا الفصل الحجر الزاوية النظري للدراسة، حيث سعى إلى بناء قاعدة مفاهيمية صلبة تربط بين جودة التدقيق الرقابي وتعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام. وقد خلصت المراجعة النظرية إلى أن جودة التدقيق في البيئة الحكومية ليست مجرد إجراء حسابي، بل هي منظومة متكاملة تركز على دعائم الأخلاقيات المهنية والاستقلالية التامة والموضوعية، بما يضمن مصداقية النتائج الرقابية وفق المعايير الدولية (INTOSAI). كما اتضح من خلال تحليل الأدبيات أن الحوكمة في القطاع العام تُعد الإطار المحرك لترشيد الموارد العامة عبر تفعيل قيم الشفافية والمساءلة. وقد أثبت التأصيل النظري وجود علاقة ترابطية وظيفية؛ فكلما ارتقت جودة المخرجات الرقابية (التقارير والتوصيات)، تضاعفت قدرة الأجهزة الرقابية -وعلى رأسها مجلس المحاسبة- على سد "فجوة الثقة" وترسيخ سيادة القانون والوقاية من الفساد. وبناءً على ما تقدم، يشكل هذا الإطار النظري المرجعية الأساسية التي سيتم الاستناد إليها في الجانب التطبيقي لقياس أثر هذه المتغيرات ميدانياً وتفسير النتائج الإحصائية المستخلصة.

الفصل الثاني:

الإطار المنهجي والمؤسساتي للدراسة

تمهيد الفصل الثاني

بعد التطرق لأهم المفاهيم النظرية لجودة التدقيق الرقابي والتعرف على أهم محدداتها وكذا مبادئ الحوكمة في القطاع العام، ودراسة أثر ابعاد هذه المحددات في تعزيز حوكمة القطاع العام كنظرة شاملة، ومن أجل التأكد من كيفية مساهمة جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام، ارتأينا القيام بدراسة تطبيقية على مستوى مجلس المحاسبة الجزائري.

وقع اختيارنا على هذه المؤسسة باعتبارها الهيئة العليا للرقابة البعيدة على الأموال العمومية في الجزائر، والتي تسعى باستمرار لتطوير أدائها الرقابي لمواكبة التطورات العالمية والمعايير الدولية لضمان الرشادة في استخدام المال العام.

في هذا الفصل سنحاول إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال وصف تفصيلي للمنهجية البحثية المتبعة مع شرح المتغيرات المتضمنة وتوضيح الأدوات والخطوات التي اعتمدت في جمع البيانات الميدانية وصولاً للمعالجة الإحصائية المستخدمة لاستخلاص النتائج بدقة وموضوعية.

ومن هذا المنطلق تم المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى جزئين كالتالي:

- الجزء الأول: الإطار الميداني والمنهجي للدراسة؛
- الجزء الثاني: التصميم المنهجي والاحصائي للدراسة.

I. الإطار الميداني والمنهجي للدراسة:

يعرض هذا الجزء نبذة عن الهيئة المستقبلية، بكافة أقسامها التي هي محل الدراسة وتحديد غرفها وأدوارها ونموذج الدراسة المعتمد ومتغيرات الدراسة، وتحديد كيفية تحليل هذه التغيرات من خلال تحديد المجتمع والعينة التي سنجري عليها الدراسة، والمقاربة المنهجية وأساليب التحليل الإحصائي المستخدم هذا فيما يتضمن الإطار الميداني للدراسة.

1.I. التعريف بالهيئة المستقبلية:

انطلاقاً من كون مجلس المحاسبة هو الجهاز الرقابي الأول المعني بضمان جودة الأداء المالي في الجزائر، فإن الهدف من خلال هذا المبحث عرض بطاقة تعريفية لهذه الهيئة السيادية بحيث تم التركيز بشكل خاص على رؤيتها ومهمتها، لما لهما من أثر مباشر في تجسيد معايير الحوكمة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد العمومية، وهو ما يقع في صلب موضوع الدراسة.

1.1.I. نشأة وتطور مجلس المحاسبة:

إن التجربة الجزائرية في إرساء دعائم الرقابة المالية العليا قد جاءت متأخرة زمنياً عن نظيراتها في الانظمة الغربية وذلك لم يكن ناتجاً عن قصر الرؤية الإدارية بل كان حتمياً للظروف الوجودية التي أعقبت الاستقلال. بحيث سعت الجهود آنذاك نحو معركة البناء وتوفير الاحتياجات الأساسية للمواطنين، مما أدى إلى إرجاء هيكلة الرقابة المالية إلى دستور 1976 الذي مثّل الانطلاقة الفعلية لهذا الجهاز.

أولاً- مرحلة التأسيس الدستوري والقانوني (1976-1980):

1- دستور 1976: مثّل الانطلاقة الفعلية، حيث وضع الحجر الأساس والمبدأ القانوني الأول لتأسيس مجلس محاسبة في المادة (190)، ليكون الجهاز الأعلى للرقابة المالية في البلاد .

2- القانون رقم 80-05 (01 مارس 1980): جاء هذا القانون ليجسد النص الدستوري على أرض الواقع، حيث تم بموجبه إنشاء المجلس رسمياً وتزويده بالاختصاصات القضائية والإدارية لمراقبة الأموال العمومية.

ثانياً - مرحلة التكريس والتحول التشريعي (1989 - 1990):

1- دستور 1989: أعاد الدستور التأكيد على مكانة المجلس، حيث تم تكريس وجوده وصلاحياته بشكل أعمق بموجب المادة (160)، مما عزز من حصانته الدستورية كجهاز رقابي مستقل.

2- القانون رقم 90-32 (04 ديسمبر 1990): استهدف هذا القانون تنظيم وتحديد صلاحيات مجلس المحاسبة، مركزاً بشكل أساسي على تفعيل الوظيفة القضائية للمجلس وضمان استقلاله تجاه الهيئات الخاضعة لرقابته.

ثالثاً - مرحلة المراجعة وإعادة الهيكلة (1995 - 1996):

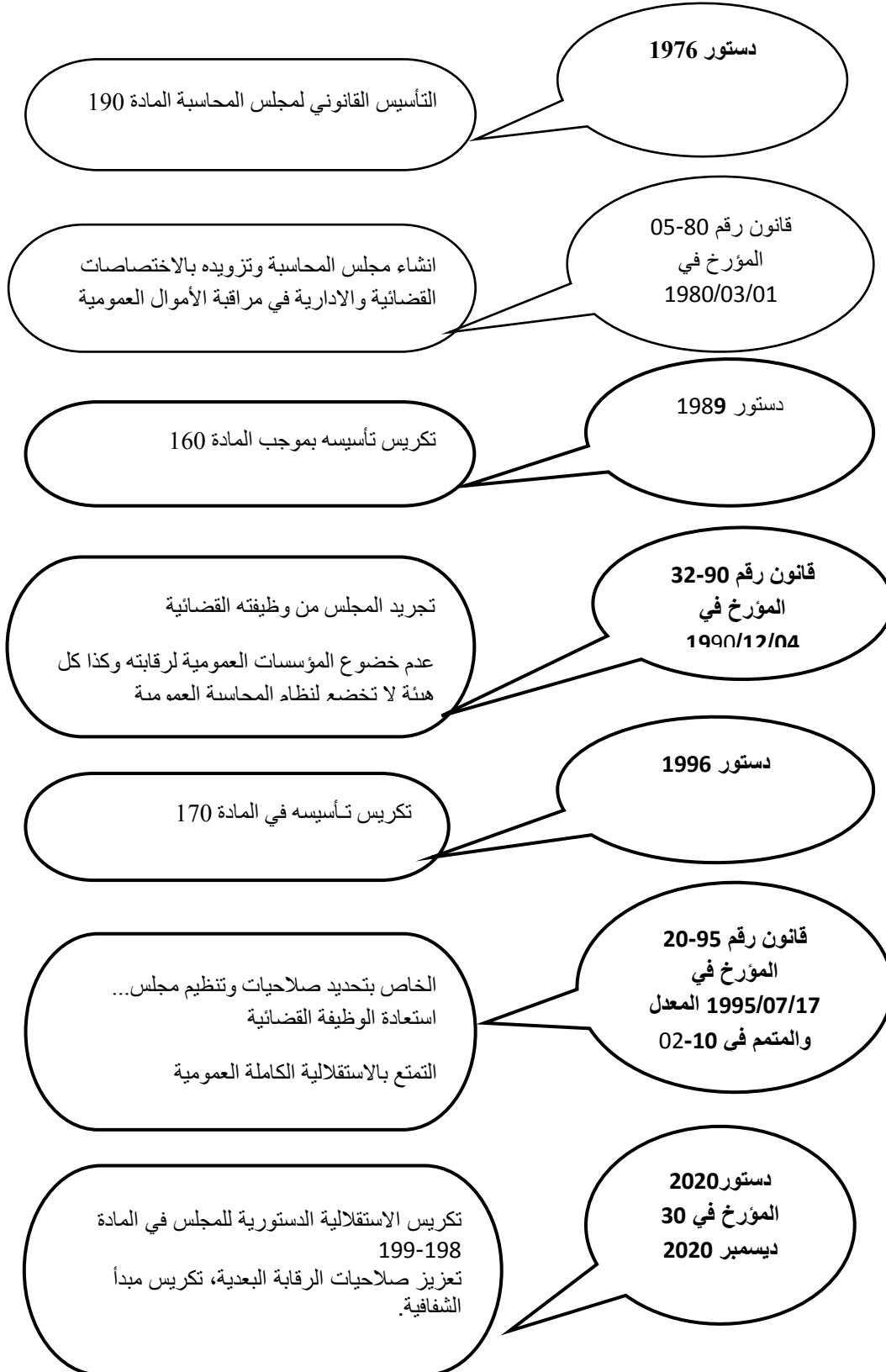
1- دستور 1996: استمر النهج الدستوري في دعم الهيئة، حيث تم تكريس وجود المجلس مجدداً في المادة (170)، مع التأكيد على تمتعه بالاستقلالية الكاملة في أداء مهامه.

2- الأمر رقم 95-20 (17 يوليو 1995): يعد هذا النص (المعدل والمتمم بالأمر 10-02) من أهم المحطات؛ إذ أعاد ضبط اختصاصات المجلس، وتضمن "تجريد المجلس من وظيفته القضائية" في سياقات معينة لإعادة توجيه الرقابة نحو المؤسسات العمومية التي لا تخضع لنظام المحاسبة العمومية، مع توسيع نطاق الرقابة لتشمل كل الهيئات التي تستهلك المال العام.

رابعاً - محطة التحديث الكبرى (تعديل 2020):

*دستور 2020: توج هذا المسار برفع مجلس المحاسبة إلى مصاف المؤسسات الرقابية المستقلة تماماً، مع إلزامية نشر تقاريره السنوية للرأي العام، وتحوله من "رقابة المشروعية" الكلاسيكية إلى "رقابة الأداء والنجاعة

الشكل رقم (09): يوضح نشأة وتطور مجلس المحاسبة



2.1.I. التعريف بمجلس المحاسبة:

التعريف القانوني لمجلس المحاسبة : يعرف المشرع الجزائر مجلس المحاسبة بأنه أعلى هيئة في البلاد التي تعنى بالرقابة البعدية على الأموال العمومية، حيث تنص المادة 160 من دستور 1989 الفقرة 01 على ما يلي: "يؤسس مجلس المحاسبة، يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية" (الجريدة الرسمية رقم. 1989)

يعتبر مجلس المحاسبة مؤسسة دستورية عليا مستقلة للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات المحلية والمرافق العمومية ورؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة انشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976 ونصت عليه المواد 160 من دستور 1989 و 170 من دستور 1996 وتأسس فعليا في 1980 بصدور القانون 80-05 المؤرخ في الفاتح مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفته الرقابية. وقد كرس الدستور الجديد لسنة 2016 في مادته 192 استقلالية المؤسسة وعزز دورها في مجال الرقابة على الأموال العمومية وخولها مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في تسيير العمومي. ويخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.

- يدقق في شروط استعمال الهيئات العمومية للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية.
- يقيم تسيير الهيئات العمومية ويتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات.

- يشجع الاستعمال الفعال والناجع للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية.
- يعمل على ترقية وجوب تقديم الحسابات، ويساهم في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العمومية وتعزيز الوقاية ومكافحة الغش والممارسات غير القانونية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات أو الضارة بالامتلاكات والأموال العمومية.

3.1.I. مهام صلاحيات المجلس:

تعد مؤسسة مجلس المحاسبة في الجزائر الهيئة العليا للرقابة البعدية على الأموال العمومية، وقد منحها المشرع بموجب الدستور والأمر 95-20 (المعدل والمتمم) (الجزائرية، 1995) ترسانة من الصلاحيات والمهام التي تجعل منها سلطة رقابية مزدوجة الطابع (إدارية وقضائية). ويهدف من

خلالها إلى ضمان الشفافية، وحماية المال العام، وتحسين الحوكمة المالية (بلودنين، 2015) ويمكن تقسيم هذه المهام والصلاحيات إلى ثلاثة فروع رئيسية :

أولاً- الصلاحيات والمهام ذات الطابع الإداري (رقابة التسيير):

تتمثل هذه الصلاحيات في الدور الرقابي الذي يمارسه المجلس لضمان الانضباط المالي وحسن أداء المرافق العمومية، وتتفرع إلى:

1. **رقابة نوعية التسيير والفعالية:** لا تقتصر مهمة المجلس على مراقبة مشروعية العمليات المالية فحسب، بل تمتد لتقييم مدى "فعالية" و"كفاءة" استخدام الموارد العمومية. فالمجلس يبحث فيما إذا كانت الأهداف المسطرة للهيئات قد تحققت بأقل تكلفة ممكنة وبأعلى جودة، وهو ما يعرف برقابة "الأداء".

2. **الرقابة على الهيئات والمؤسسات:** تشمل صلاحيات المجلس الرقابية طيفاً واسعاً من الأشخاص المعنوية، وهي:

- **المرافق العمومية الكلاسيكية:** وتضم مصالح الدولة، والجماعات الإقليمية (الولاية والبلدية)
- **المؤسسات العمومية:** بمختلف أصنافها (الإدارية، والصناعية والتجارية).
- **القطاع الاقتصادي العام:** الشركات والمقاولات التي تملك الدولة أو الجماعات الإقليمية أغلبية رأس مالها أو سلطة قرار مهيمنة فيها.

3. **رقابة المساعدات المالية والجمعيات:** يختص المجلس بمراقبة استخدام المساعدات والإعانات والضمانات المالية التي تمنحها الدولة أو الهيئات العمومية لأي جهة كانت، للتأكد من صرفها في الغرض المخصص لها. كما تمتد رقابته لتشمل الجمعيات والهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية.

4. **الوظيفة الإعلامية (التقرير السنوي):** يمارس المجلس مهمة إعلامية بالغة الأهمية من خلال إعداد "التقرير السنوي" الذي يرفعه لرئيس الجمهورية ويُنشر في الجريدة الرسمية. يتضمن هذا التقرير كشفاً للاختلالات الملاحظة، ويقترح حلولاً لإصلاح المنظومة المالية.

ثانياً - الصلاحيات والمهام ذات الطابع القضائي:

ينفرد مجلس المحاسبة عن غيره من أجهزة الرقابة بامتلاكه "سلطة قضائية" تسمح له بإصدار أحكام وقرارات ملزمة، وتتمثل مهامه القضائية في:

1. **مراجعة وتصفية الحسابات:** يمارس المجلس رقابة قضائية على الحسابات التي يودعها المحاسبون العموميون، حيث يتأكد من مطابقة العمليات المادية للتشريع المالي. وتنتهي هذه العملية إما بإبراء ذمة المحاسب أو تحميله المسؤولية.

2. **إقرار المسؤولية الشخصية والمالية:** للمجلس سلطة الحكم على المحاسبين العموميين الذين يثبت في حقهم وجود عجز مالي، أو ضياع قيم، أو نقص في المداخيل بسبب إهمالهم، حيث يلزمهم بجبر الضرر من أموالهم الخاصة.

3. **قمع المخالفات (الانضباط الميزانياتي):** يختص المجلس بمقاضاة الأمرين بالصرف والأعوان التابعين لهم في حال ارتكابهم أخطاء جسيمة أو خرق لقواعد الصفقات العمومية أو إلحاق ضرر مادي بالهيئة التي يعملون بها، وتصل العقوبات إلى غرامات مالية كبيرة.

4. **حجية القرارات القضائية:** تصدر قرارات المجلس في شكل "أحكام" تكتسي الصيغة التنفيذية، وهي قابلة للطعن فيها بالاستئناف أو المراجعة أمام الغرفة المختصة داخل المجلس نفسه، أو الطعن بالنقض أمام مجلس الدولة.

ثالثاً - المهام الاستشارية وأدوات التحري:

لضمان تكامل دوره، منح المشرع للمجلس مهاماً تدعم اتخاذ القرار المالي :

1. **تقييم قوانين ضبط الميزانية:** يقدم المجلس رأيه التقني للحكومة والبرلمان حول تنفيذ الميزانية العامة، وذلك من خلال تقرير تقييمي يرفق بمشروع قانون ضبط الميزانية

2. **سلطة التحري والاطلاع الواسع:** لتمكين المجلس من أداء مهامه، منحه القانون "حق

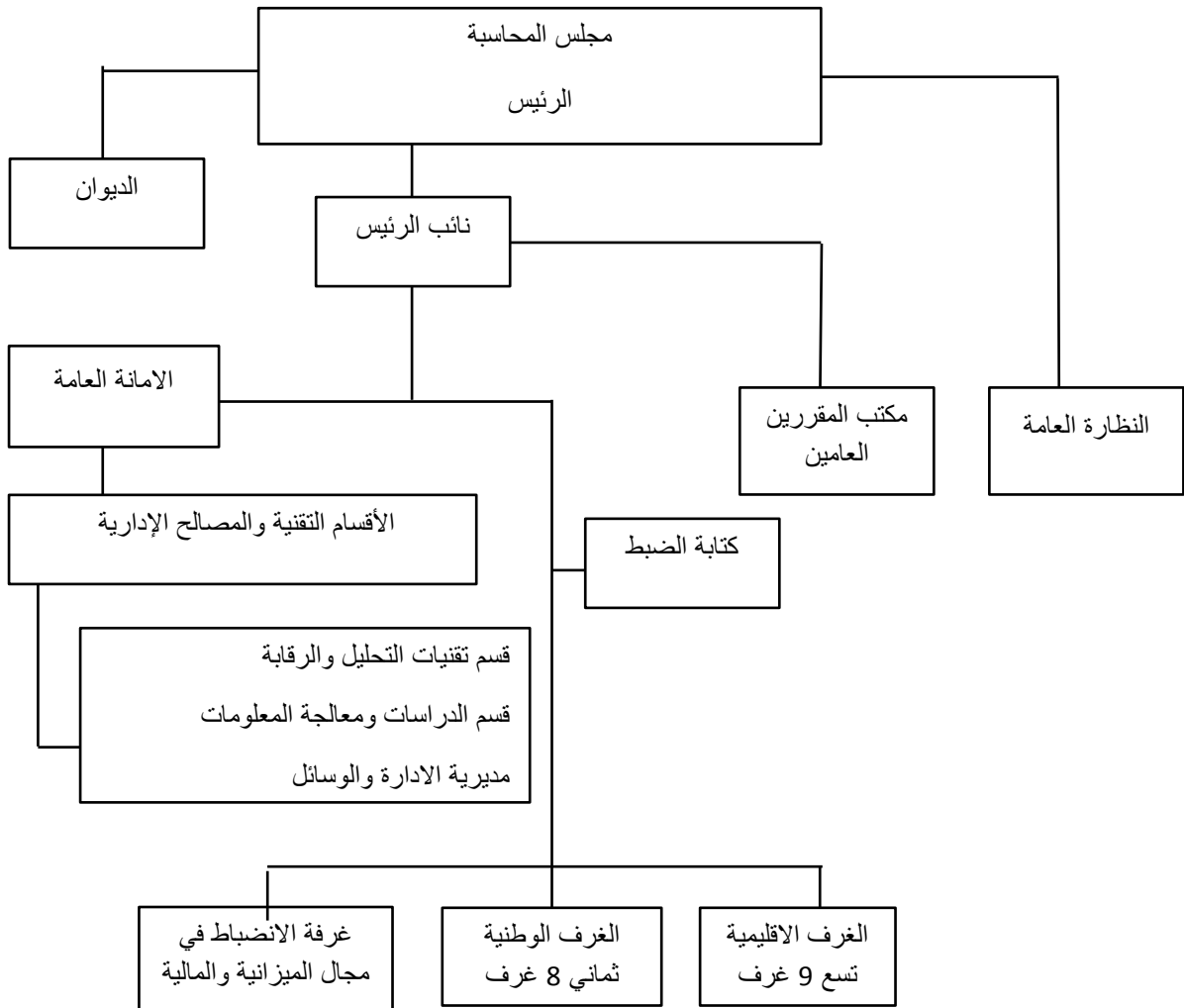
الاطلاع" على كافة الوثائق والملفات والمستندات (حتى السرية منها) التي يراها ضرورية لرقابته، ولا يمكن الاحتجاج تجاه قضاة المجلس بالسر المهني.

3. الإخطار القضائي: إذا اكتشف المجلس أثناء ممارسة مهامه وقائعاً تكتسي وصفاً جنائياً (اختلاس، تبديد، رشوة)، فإنه ملزم بإخطار النائب العام لدى المجلس القضائي المختص لتحريك الدعوى العمومية

4.1.I. الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة:

يمكن توضيح تنظيم مجلس المحاسبة من خلال الهيكل التنظيمي الموالي:

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



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

بالرجوع إلى الأمر رقم 95-20 والمرسوم الرئاسي رقم 377 المؤرخ في 20 نوفمبر سنة 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة (الجزائرية، 1995) ومن خلال الشكل السابق يتبين أنه:

- * يدير المجلس رئيس يتم تعيينه من طرف رئيس الجمهورية، ويساعده في ذلك نائب رئيس؛
- * يتولى دور النيابة العامة في مجلس المحاسبة ناظر عام يساعده نظار، كما يضم المجلس أيضا كتابة ضبط رئيسية تستند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط؛
- * ينظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني (ثمانى غرف) وغرف ذات اختصاص اقليمي (تسع غرف) وغرفة للانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتقسم تشكيلات الرقابة إلى فروع ثانوية بحيث لا يتجاوز عددها أربعة(04)؛
- * كما تنظم غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في تشكيلة للتحقيق وتشكيلة للحكم؛

- * يتولى مهمة الدعم التقني والاداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة أقساما تقنية:
- قسم الدراسات ومعالجة المعلومات؛
- قسم تقنيات التحليل والرقابة لتقديم الدعم اللازم لانجاز مهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه؛
- مديرية الادارة والوسائل المنوطة بتسيير المالية والمستخدمين والوسائل المادية بالمجلس.
- * بينما يكلف الامين العام الذي يضم اليه مكتب التنظيم العام ومكتب الترجمة بالتسيير المالي لمجلس الحاسبة وفقا للمادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، وهو الأمر بالصرف الرئيسي ويمكنه تفويض توقيعه لمسؤولي المصالح الإدارية للمجلس ضمن الشروط المحددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما. بحيث يتولى الامين العام بصفته الامر بالصرف الرئيسي تنشيط الهياكل التقنية والادارية ومتابعتها والتنسيق بينها، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة؛

- * يتألف سلك قضاة مجلس المحاسبة من قضاة خارج السلم بالإضافة إلى درجتين مقسمتين إلى مجموعات. ويساعد قضاة المجلس في أداء عملهم مدققون ماليون؛

* يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية، وذلك يتم كالآتي:

أولاً- رئيس مجلس المحاسبة:

- يتولّى إدارة مجلس المحاسبة رئيس ويساعده في مهمته نائب الرئيس؛
- يمثل الرئيس المجلس ويتولى علاقاته الخارجية ويسهر على حسن سير أشغاله. ويوافق على برامج النشاط السنوية وكذا الكشف التقديري للنفقات؛
- يساعد نائب الرئيس رئيس المجلس في تنسيق أشغاله ومتابعتها وتقييم فعاليتها.

ثانياً- الأمين العام:

- يتولّى الأمين العام، تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة، تنشيط ومتابعة نشاطات الأقسام التقنية والمصالح الإدارية للمجلس، والتنسيق بينها.

ثالثاً- الأقسام التقنية والمصالح الإدارية:

- يتولّى قسم تقنيات التحليل والرقابة وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات تقديم الدّعم الضروري للقيام بمهام المجلس والمساهمة في تحسين أداءه؛
- تتولّى مديرية الإدارة والوسائل تسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية.

رابعاً- الناظر العام:

- يؤدّي دور النيابة العامة من خلال متابعة ممارسة الصلاحيات القضائية للمجلس بمساعدته نظّار؛

- يسهر على تقديم الحسابات بانتظام ويطلب تطبيق الغرامات في حالة التأخر أو الرفض أو التعطيل أو في حالة التدخل في شؤون وظيفة المحاسب العمومي؛
- يطلب تنفيذ الإجراءات القضائية بخصوص الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛
- يتابع تنفيذ قرارات المجلس ويتأكد من مدى تنفيذ أوامره.

خامسا - الغرف الوطنية والإقليمية ومجال اختصاصها:

- تتولّى الغرف الوطنية، حسب اختصاصها القطاعي، رقابة السلطات العمومية والمؤسسات الوطنية والقطاعات الوزارية، وتراقب قطاعات التجارة والبنوك والمؤسسات المالية وشركات التأمين والشركات العمومية القابضة؛

- تتولّى الغرف الإقليمية، في دائرة اختصاصها الجغرافي، رقابة مالية الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات التابعة لها.

الغرفة الأولى: المالية
الغرفة الثانية: السلطات العمومية والهيئات الوطنية
رئاسة الجمهورية، مصالح رئيس الحكومة، الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية، الهيئات الوطنية، الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
الغرفة الثالثة: الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية
الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الاجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين، الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
الغرفة الرابعة: التعليم والتكوين
الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية، الوزارة المكلفة بالتعليم العالي والبحث العلمي
الغرفة الخامسة: الفلاحة والري
الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات، الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري
الغرفة السادسة: المنشآت القاعدية والنقل
الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية، الوزارة المكلفة بالنقل
الغرفة السابعة: التجارة والبنوك والتأمينات
الوزارة المكلفة بالتجارة، البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة العمومية
الغرفة الثامنة: الصناعات والمواصلات
الوزارات المكلفة بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية، الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية

الجدول رقم (07): اختصاص الغرف الإقليمية (غ. إ.)

الغرفة الإقليمية	الولايات
غ. إ. عنابة	عنابة، سكيكدة، الطارف، قالمة، سوق أهراس، تبسة، أم البواقي
غ. إ. قسنطينة:	قسنطينة، ميله، جيجل، باتنة، بسكرة، سطيف، خنشلة
غ. إ. تيزي وزو	تيزي وزو، بجاية، بومرداس، برج بوعرييج، مسيلة، البويرة
غ. إ. البليدة	البليدة، عين الدفلى، مديّة، شلف، جلفة، تيسمسيلت
غ. إ. الجزائر	الجزائر، تيبازة
غ. إ. وهران	وهران، مستغانم، غليزان، معسكر، سعيدة
غ. إ. تلمسان	تلمسان، سيدي بلعباس، عين تموشنت، تيارت، النعامة
غ. إ. ورقلة	ورقلة، غرداية، الأغواط، إليزي، الوادي، تمنراست
غ. إ. بشار	بشار، تندوف، أدرار، البيض

1- غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

- تُنظّم في تشكيلة للتحقيق وتشكيلة للحكم، تتكفل بالتحريات والملفات ذات الصلة بالانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية للأعوان المكلفين بتنفيذ النفقات العمومية.

2- كتابة الضبط:

- تتولّى استلام الحسابات والمستندات الثبوتية والردود والطعون وأية مستندات أخرى؛
- إعداد جدول أعمال جلسات المجلس وتدوين القرارات المتخذة؛
- تبليغ التقارير والمقررات والقرارات التي يصدرها المجلس؛
- حفظ الأرشيف المتعلق بممارسة صلاحيات المجلس.

3- تشكيلات المجلس:

يجتمع مجلس المحاسبة في:

أ- **تشكيلة للغرف وفروعها:** للفصل في نتائج التدقيقات والتحقيقات التي تقتضيها ممارستها لصلاحياتها القضائية، وعقب أشغالها التقييمية تضبط تقييماؤها النهائية وتقدم فيها كل التوصيات الملائمة والضرورية.

ب- **تشكيلة غرفة الانضباط:** في مجال تسيير الميزانية والمالية للبت في القضايا التي تُخطر بها.

ج- **تشكيلة كل الغرف مجتمعة:** للبت في طلبات استئناف قرارات الغرف وفروعها المرفوعة أمامها، وإبداء الرأي في مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية، وكذا تقديم المشورة لرئيس مجلس المحاسبة فيما يعرضه عليها من مسائل تخص سير المجلس.

د- **لجنة البرامج والتقارير:** تتولى تحضير والمصادقة على التقرير السنوي، والتقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية، وكذا مشروع البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة وحصائل نشاطاته السنوية. كما تقدّم اللجنة المشورة لرئيس المجلس فيما يعرضه عليها من مسائل تخص سير المؤسسة.

د- **سلطات الاطلاع والتحري:** يمارس مجلس المحاسبة رقابته على أساس الوثائق أو في عين المكان، فجائيا أو بعد التبليغ، ويحقّ للمجلس طلب أية وثائق يراها مناسبة، وطلب المعلومات والوثائق والتقارير التي تتجزأ هيئات الرقابة الخارجية المؤهلة، سماع أيّ عون ودخول كافة محلات الهيئات العمومية، الاستعانة بأعوان القطاع العمومي المؤهلين وعند اللزوم بالخبراء والمختصين، يتمتع بحقوق الاطلاع وسلطات التحري الممنوحة للمصالح المالية للدولة.

5.1.I. أهم النتائج الرقابية:

أولا- النتائج القضائية:

- الغرامات ضد المحاسبين العموميين والأمينين بالصرف في حالة التأخر عن إيداع الحسابات.

- القرار النهائي بإبراء المحاسب العمومي الذي لم تسجل على ذمته أية مخالفة.

- القرار المؤقت بالوضع في حالة مدين للخرينة العمومية في حال تسجيل مخالفة، والذي

يصبح قرار نهائيا على ضوء إجابة المحاسب.

- الغرامات في الحالات المنصوص عليها في المادتين 88 و 91 من الأمر 95-20 في حق المسؤولين أو أعوان المرافق والمؤسسات والهيئات الذين ارتكبوا أخطاء أو مخالفات ألحقت ضررا بالخزينة العمومية أو بالهيئة العمومية التي يديرونها.

ثانيا - النتائج الإدارية:

1- التقرير السنوي: يُعدّ المجلس تقريراً سنوياً ينشره رئيس المجلس ويرفعه إلى رئيس الجمهورية، يتضمن المعاينات والملاحظات والتقييمات الناجمة عن تحريات المجلس مرفقة بالتوصيات التي يراها ضرورية وكذلك بردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك.

2- التقرير التقييمي حول مشروع ضبط الميزانية: يقوم المجلس بإعداده وإرساله إلى الحكومة التي تقوم بإرفاقه بمشروع قانون ضبط الميزانية الخاص به من أجل عرضه على الهيئة التشريعية.

3- التقرير المفصل: يتضمن الوقائع التي يلاحظها المجلس أثناء ممارسة رقابته والتي يمكن وصفها وصفا جزائياً، ويرسله الناظر العام إلى النائب العام المختص إقليمياً مصحوباً بمجمل الملف بغرض المتابعة القضائية.

ثالثاً - التقارير الرقابية:

1- مذكرة التقييم: تتضمن التقييمات النهائية وتوصيات واقتراحات المجلس إثر رقابة نوعية تسيير المصالح والهيئات العمومية ويرسلها المجلس إلى مسؤولي هذه الهيئات والوزراء والسلطات الإدارية المعنية.

2- رسالة رئيس الغرفة: تتضمن معاينات المجلس التي تتعلق بالوضعيات أو الوقائع أو المخالفات التي تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية ويرسلها رئيس الغرفة إلى مسؤولي المصالح والهيئات العمومية من أجل اتخاذ التدابير التي يتطلبها التسيير السليم للأموال العمومية.

*إذا اقتضى الأمر إبلاغ السلطات السلمية أو الوصية بالوقائع السابقة فيكون ذلك من طرف رئيس المجلس المحاسبة عبر المذكرة الاستعجالية.

3- المذكرة المبدئية: تتضمن النقائص المسجلة في النصوص المسيّرة لشروط استعمال وتسيير ومحاسبة ورقابة الوسائل الخاصة بالهيئات العمومية مرفقة بمعايناته وملاحظاته وتوصياته، ويرسلها رئيس المجلس المحاسبة إلى السلطات المعنية.

2.I. العينة ومتغيرات الدراسة:

سنعرض في هذا المطلب نموذج الدراسة المعتمد والمتغيرات التي تم إستخدامها، مع توضيح كيفية تحليل هذه البيانات وبأي أسلوب وهي كالاتي:

1.2.I. مجتمع الدراسة:

يعرّف مجتمع الدراسة إحصائياً بأنه المجموعة الكلية من الوحدات التي تشترك في خصائص محددة مرتبطة بمتغيرات البحث، والتي يسعى الباحث من خلالها إلى استخلاص نتائج قابلة للتعميم. وفي ضوء هذا يتمثل مجتمع دراستنا الحالي في كافة الاطقم الرقابية والقضائية العاملة بمجلس المحاسبة المعنية بتنفيذ المهام الرقابية لضمان جودة العملية الرقابية وبالتالي تفعيل آليات الحوكمة، ويشمل هذا المجتمع كلا من:

أولاً- سلك القضاة: المختصين بمتابعة الملفات القضائية والتدقيق القانوني في التجاوزات المالية.

ثانياً- سلك المدققين الماليين (المحققين): القائمين بالمهام الميدانية لفحص جودة التقارير المالية ومطابقتها للمعايير.

وقد وقع الاختيار على هذا المجتمع نظرا لارتباطه المباشر بموضوع البحث مما يجعل استجابته تعكس الواقع العملي بدقة مما يؤدي إلى التعزيز من مصداقية والقيمة العلمية للبيانات المحصل عليها، بحيث يساهم في تقديم فهما عميقا لتأثير جودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام مثل الشفافية، المساءلة، النزاهة وسيادة القانون.

2.2.I. عينة الدراسة:

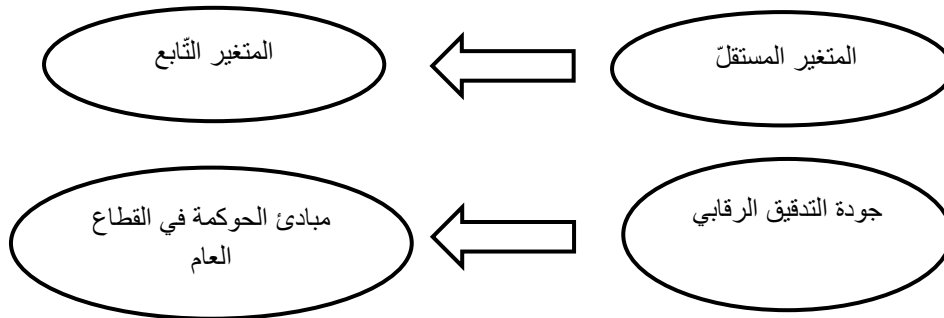
تعرف العينة على أنها جزء من مجتمع البحث الذي تجمع منه البيانات الميدانية، والذي يتم اختياره وفق خصائص منهجية محددة لتشمل الخصائص المميزة للمجتمع الأصلي بما يسمح بتعميم النتائج المستخلصة منها على ذلك المجتمع.

وفي إطار هذه الدراسة، تمّ الاعتماد على أسلوب العينة القصدية بهدف ضمان تمثيل فعلي للفئات الأكثر صلة بموضوع البحث. إذ تقوم هذه الطريقة على اختيار المبحوثين بصورة مقصودة ومدرسة، لا عشوائية، وذلك استناداً إلى معايير محددة تتعلق بطبيعة المهام التي يؤديها داخل مجلس المحاسبة ومدى ارتباطها المباشر بإشكالية الدراسة. وقد اشتملت العينة المختارة على فئتين رئيسيتين: قضاة المجلس والمدققون الماليون بوصفهم الفاعلين المركزيين في العملية الرقابية، فضلاً عن الإطارات الإدارية العاملة في الأقسام التقنية والمصالح الإدارية. وقد بلغ إجمالي أفراد العينة 50 مفردة، تمّ توزيع الاستبيان عليهم مباشرةً خلال فترة التريص الميداني، وذلك بعد التأكد من استيفائهم لشروط الاختيار المحددة مسبقاً.

3.2.I. متغيرات الدراسة:

تمّ تقسيم الاستبيان إلى وفق متغيرات الدراسة إلى متغير مستقلّ والمتمثل في جودة التدقيق الرقابي بأبعادها الأربعة، أما المتغير التابع فتمثل في مبادئ الحوكمة في القطاع العام حسب ما هو موضّح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (11): رسم توضيحي لمتغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

4.2.I. حدود الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة بإبراز أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام وتحدّد حدود هذه الدراسة في أربعة أبعاد رئيسية: الزمنية، الموضوعية، الجغرافية والبشرية على النحو التالي:

أولاً- الحدود الزمنية: انطلقنا في إعداد هذا الاستبيان في نهاية شهر مارس 2026 ثم توزيعه إلكترونياً عبر البريد الإلكتروني الشخصي لكل وحدات العينة، بعدها تمّ جمع البيانات وتحليلها إحصائياً باستخدام برنامج SPSS V26 خلال شهر أبريل 2026، مما مكّن من استخلاص نتائج حديثة تعكس الوضع الراهن داخل المؤسسة موضوع الدراسة.

ثانياً- الحدود الموضوعية: تركّزت الدراسة حول أثر جودة التدقيق الرقابي في تحسين وتعزيز مبادئ الحوكمة بمجلس المحاسبة، من خلال قياس وتحليل مدى تأثير هذه الجودة بأبعادها (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية، رقابة الأداء وجودة التقارير الرقابية) كمتغيّر مستقل، على تعزيز مبادئ الحوكمة كمتغيّر تابع، مع التركيز بشكل خاص على ركائز الشفافية، المساءلة، النزاهة والوقاية من الفساد دون التوسع في أشكال الرقابة الإدارية أو القضائية الأخرى الخارجة عن مجال اختصاص المجلس في هذا المجال.

ثالثاً- الحدود الجغرافية: اقتصر النطاق المكاني للدراسة على مجلس المحاسبة الجزائري الواقع بولاية الجزائر العاصمة ببلدية سيدي امحمد. وقد وقع الاختيار على هذا المقر نظراً لمركزته في ممارسة الرقابة البعدية العليا على الأموال العمومية، وتوفر المعطيات والتقارير الرقابية اللازمة التي تمكن من قياس أثر جودة التدقيق في تعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة ضمن السياق المؤسسي الوطني.

رابعاً- الحدود البشرية: تتمثل الحدود البشرية للدراسة من عينة مستهدفة مكونة من 50 من قضاة ومراجعين مجلس المحاسبة حيث تمّ استهداف هذه الفئة نظراً لخبرتها الميدانية واحتكاكها المباشر بإجراءات التدقيق، ممّا يضمن الحصول على بيانات دقيقة تخدم أهداف البحث وتجيّب على تساؤلاته.

II. التصميم المنهجي والاحصائي للدراسة:

تقتضي طبيعة البحث العلمي، الرامي إلى البحث عن الحقائق أو البرهنة على صحتها، الالتزام بمنهجية علمية واضحة المعالم، بحيث تمكّن الباحث من تشخيص الظاهرة محلّ الدراسة وتحليل أبعادها بدقة. ويستوجب ذلك الاعتماد على مجموعة من الأدوات البحثية المنهجية المخصصة لجمع البيانات ومعالجتها، بما يضمن الوصول إلى نتائج تُسمّ بالموضوعية والموثوقية.

1.II. المقاربة المنهجية للدراسة:

سنتناول شرح المنهج المتبع وأدوات جمع البيانات وما تتضمنه استمارة الاستبيان والتي نذكرها كالآتي:

1.1.II. منهج الدراسة:

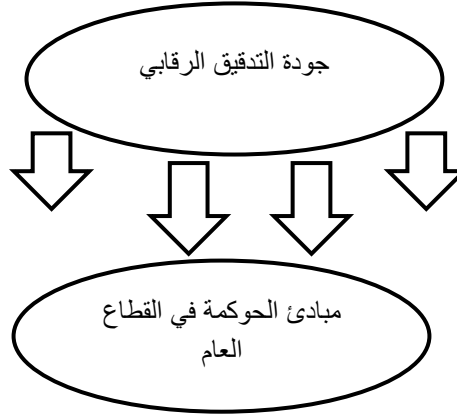
اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي (Descriptive Analytical Approach)، وهو المنهج الذي لا يقتصر فقط على وصف الظاهرة المدروسة، بل يمتد لتحليل بياناتها واستقصاء العلاقات بين مكوناتها للوصول إلى استنتاجات علمية دقيقة.

وتتجلى هيكلية هذا المنهج في دراستنا من خلال شقين أساسيين:

أولاً- الجانب الوصفي: تم استخدامه لاستعراض الأطر النظرية والمفاهيمية لمتغيرات الدراسة (جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة)، بالإضافة إلى توصيف واقع ممارسة هذه المهام داخل مجلس المحاسبة وتحديد الخصائص الديمغرافية والمهنية لعينة الدراسة

ثانياً- الجانب التحليلي: تم من خلاله معالجة البيانات الكمية التي تم جمعها بواسطة أداة "الاستبيان"، حيث جرى تحليلها إحصائياً باستخدام برنامج (SPSS 26) لاختبار الفرضيات، وقياس مدى تأثير المتغير المستقل (جودة التدقيق) في المتغير التابع (تعزيز الحوكمة)، وصولاً إلى تفسير النتائج واستخلاص التوصيات.

الشكل رقم (12): نموذج البحث



2.1.II. مصادر جمع المعلومات:

في إطار إعداد الدراسة، اعتمدنا على مصادر متعددة لضمان تغطية شاملة للجانبين النظري والميداني، وذلك على النحو التالي:

أولاً- المصادر العلمية النظرية:

تمثلت في مراجعة مجموعة من الكتب والمراجع الأكاديمية المتخصصة في مجالات التدقيق والرقابة سواء في المجال العام والخاص والبحث في مجال الجودة في هذا المجال وكذا الحوكمة في القطاع العام، كما تمّ الاستعانة بعدد من الدراسات السابقة المنشورة في المجالات المحكمة.

ثانياً- المصادر الميدانية الأولية:

في الجانب التطبيقي، اعتمدنا على الاستبيان الإلكتروني باعتباره الأداة الأساسية لجمع البيانات الميدانية من عينة قضاة ومراجعين مجلس المحاسبة، وقد صمّم الاستبيان ليغطّي ثلاث محاور رئيسية مرتبطة بجودة التدقيق الرقابي داخل المؤسسة، بما يسمح باختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة، وقد تمّ لاحقاً إدخال البيانات المحصّلة وتحليلها باستخدام برنامج SPSSV26 لاستخلاص النتائج الكمية وتفسيرها بشكل علمي دقيق.

1- تقديم إستبيان الدراسة: يمثل المصدر الرئيسي لجمع البيانات والمعلومات لهذه الدراسة والذي صمّم في صورته الأولية بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والجانب النظري للدراسة، ليكون شاملاً من كل الجوانب التي تخدم بحثنا الحالي، وقد تم استخدام نوع

الإستبيان المغلق الذي تكون أسئلته محدّدة الإجابات بحيث يتكوّن هذا الإستبيان من 20 سؤال، سعينا إلى إعداد وتصميم إستمارة إستبيان تمكّننا من الإحاطة الشاملة بمتغيرات الدراسة، حيث اعتبرت جودة التدقيق الرّقابي بأبعادها المتغيّر المستقل، وتعزيز مبادئ الحوكمة المتغيّر التابع. وقد تمّ بناء الإستبيان على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع بحيث استفدنا من الأدوات المنهجية المعتمدة في تلك الدراسات عند صياغة الأسئلة وتحديد محاورها.

كما تمّ الحرص على أن تكون أسئلة الإستبيان واضحة، مباشرة، ومحايدة، مع مراعاة بساطة اللغة ودقتها، بما يضمن فهمها من طرف كافة أفراد العيّنة، ويسهم في تحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها بطريقة علمية. وقد تمّ كذلك عرض المسودة الأولية على الأستاذ المشرف والمؤطر في المؤسسة محلّ الدراسة لأخذ الملاحظات وتصحيح أي خلل في الصياغة أو البناء المنطقي لل فقرات.

2- محاور الإستبيان: تضمّنت النسخة النهائية من استمارة الإستبيان (الملحق رقم 1) فقرة

موزّعة على ثلاثة محاور رئيسية، وهي كالتالي:

أ- المحور الأول: البيانات الشخصية: يشمل مجموعة من الأسئلة العامة حول خصائص المبحوثين مثل الجنس، المستوى التعليمي، الكفاءة المهنية، عدد سنوات الخبرة، بهدف التعرف على طبيعة العيّنة ودراسة الفروقات المحتملة في إجاباتهم حسب خصائصهم الفردية.

ب- المحور الثاني: جودة التدقيق الرّقابي: يتعلّق بالمتغيّر المستقل جودة التدقيق الرّقابي يتضمّن عددا من الفقرات التي تقيس جودة التدقيق الرّقابي داخل مجلس المحاسبة، ومدى تأثيرها على مبادئ الحوكمة في القطاع العام، بحيث يضمّ هذا المتغيّر 4 أبعاد رئيسية:

البعد الأول: يضمّ هذا البعد 03 عبارات لقياس جودة التدقيق الرّقابي من حيث الاستقلالية والموضوعية.

البعد الثاني: يضمّ هذا البعد 03 عبارات لقياس جودة التدقيق الرّقابي من خلال الكفاءة المهنية.

البعد الثالث: يضمّ هذا البعد 03 عبارات لقياس جودة التدقيق الرّقابي من خلال رقابة الأداء.

البعد الرابع: يضمّ هذا البعد 03 عبارات لقياس جودة التدقيق الرّقابي من خلال جودة مخرجات العملية الرقابية.

ج- المحور الثالث: تعزيز مبادئ الحوكمة: يضمّ هذا المحور أسئلة تتعلّق بقياس أثر أبعاد جودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام مثل: الشفافية، النزاهة، المساءلة، سيادة القانون. بحيث يضمّ هذا المحور المتمثّل في المتغير التابع 07 أسئلة لقياس أثر جودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

الجدول رقم (08): وصف فقرات الاستبيان

المحور	الفقرة	عدد الفقرات
المحور الأول	البيانات الشخصية	05
المحور الثاني	بعد الاستقلالية والموضوعية	03
	بعد الكفاءة المهنية	03
	بعد رقابة الأداء	03
	بعد جودة مخرجات العملية الرقابية	03
المحور الثالث	مبادئ الحوكمة في القطاع العام	07

المصدر: من إعداد الطالبتين.

2.II. قياس مدى الموافقة لمحاور الإستبيان:

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل محور من محاور الاستبيان حيث ارتبطت عبارات الاستبيان بمقياس سلم لكرت الخماسي والذي يعبر من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو عدم موافقتهم (اتجاه ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن خمس درجات كما يلي:

الجدول رقم (09): مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبين

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

– المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات المقياس ومقارنتها.

– الانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.

– المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق بشدة) – أدنى درجة (غير موافق بشدة)) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاههم نحو كل عبارة هل هم: موافقون بدرجة جدا، مرتفعة، موافق نوعا ما، منخفضة، مخفضة جدا.

– تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $0.8 = 5 / (1 - 5)$ حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم (10): يبين مجالات درجات الموافقة

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي	
درجة منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة	[1.80 – 1]
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة	[2.60 – 1.81]
درجة متوسطة	محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة	[3.40 – 2.61]
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة	[4.20 – 3.41]
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة	[5 – 4.21]

المصدر: من إعداد الطالبتين

1.2.II. الأساليب الإحصائية المعتمدة:

لمعالجة البيانات الأولية المحصلة من عينة الدراسة (قضاة ومدققي مجلس المحاسبة)، تم استخدام نظام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS V26) ، مع الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية مرتبة حسب تسلسلها المنهجي:

أولاً- الأساليب التمهيدية (اختبار جودة الأداة):

1- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha): للتأكد من ثبات أداة الاستبيان، حيث أثبتت النتائج أن الأداة تتمتع بدرجة ثبات عالية تسمح بالاعتماد على نتائجها .

2- اختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk): للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وهو شرط أساسي لاستخدام الاختبارات المعلمية.

ثانياً - الأساليب الوصفية:

1- التكرارات والنسب المئوية: لوصف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية لعينة الدراسة.

2- المتوسطات الحسابية: لترتيب محاور الدراسة (الجودة والحوكمة) حسب درجة الموافقة. وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان ومقارنتها بالمتوسط الفرضي المقدر ب (03) لأن التتقيط يتراوح من (01) إلى (05)، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة له.

3- الانحرافات المعيارية: وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل فقرة أو بعد، والتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.

ثالثاً - الأساليب الاستدلالية (اختبار الفرضيات):

1- معامل الارتباط لبيرسون (Pearson Correlation): لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين جودة التدقيق ومبادئ الحوكمة ويستخدم لقياس اتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرين ومن خلال قيمة معامل الارتباط يمكن إقرار أو عد إقرار وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين .

2- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression): لقياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع توضيح كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، ويضع في عين الاعتبار هامش الخطأ، والذي يؤول إلى الصفر عند تقدير معلمات النموذج. ومن خلاله يتم الحكم على قبول الفرضية أو عدم قبولها من خلال تحليل التباين ANOVA والقيمة الإحصائية F.

3- معامل التحديد (R^2): لتفسير نسبة التغير في الحوكمة الناتجة عن جودة التدقيق بحيث يقيس مدى مساهمة المتغير التابع في المتغير المستقل، ويكشف لنا النسبة التي يؤثر بها المتغير المستقل على المتغير التابع حيث كلما كانت هذه النسبة كبيرة كلما كانت الساهمة أكبر، وتعزى النسبة المتبقية لمتغيرات أخرى خارج الدراسة وكذا للخطأ العشوائي.

4- اختبار المعنوية (F -test) و (T -test): للتأكد من أن النتائج لم تكن وليدة الصدفة، بل هي ذات دلالة إحصائية حقيقية عند مستوى الدلالة ($Sig < 0.05$).

خلاصة الفصل الثاني:

يُمثل هذا الفصل الحجر الزاوية في الجانب الإجرائي للدراسة، حيث تم من خلاله نقل البحث من مستواه النظري المفاهيمي إلى حيزه الميداني والتطبيقي. فقد سمح الجزء الأول بتشخيص البيئة الرقابية المتمثلة في مجلس المحاسبة، وإبراز مركزه القانوني والتنظيمي كجهاز أعلى للرقابة البعدية في الجزائر، مما وفر الفهم اللازم للسياق الذي تُمارس فيه جودة التدقيق الرقابي. بينما تكفل الجزء الثاني بضبط المحور المنهجي والإحصائي، من خلال تحديد متغيرات الدراسة وتوصيف أدوات جمع البيانات، وصولاً إلى تعيين الأساليب الإحصائية الكفيلة بمعالجة المعلومات ميدانياً. وبذلك، يكون هذا الفصل قد أرسى القواعد العلمية الضرورية لعملية الإسقاط الميداني، مما يمهد الطريق في الفصل اللاحق لعرض النتائج وتحليلها، وصولاً إلى قياس الأثر الفعلي لجودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام، والتأكد من مدى تحقق الفرضيات المطروحة سلفاً.

الفصل الثالث: النتائج والمناقشة

تمهيد الفصل الثالث:

يُعد هذا الفصل المرتكز التطبيقي للدراسة، حيث يتم من خلاله الانتقال من مرحلة التأصيل المفاهيمي والضبط المنهجي إلى حيز التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات الميدانية. فبعد بلورة الإطار النظري لمتغيري جودة التدقيق الرقابي وحوكمة القطاع العام في الفصل الأول، وتوصيف البيئة التنظيمية لمجلس المحاسبة وتصميم الأداة البحثية في الفصل الثاني، يستهدف هذا الفصل معالجة البيانات المجمعة لاستكشاف طبيعة العلاقة الأثرية بين جودة الممارسة الرقابية وتعزيز مبادئ الحوكمة الرشيدة .

وترتكز المعالجة الميدانية في هذا الجزء على فحص استجابات عينة الدراسة وتحليلها إحصائياً، بهدف تقييم واقع جودة التدقيق الرقابي داخل مجلس المحاسبة الجزائري وقياس مدى إسهام أبعادها الوظيفية في تفعيل آليات الشفافية والمساءلة.

وبناءً عليه، تم تنظيم مسار هذا الفصل ليبدأ بعرض السمات الديموغرافية والمهنية للعينة، يليه التحليل الاستدلالي لمحاور الدراسة، وصولاً إلى اختبار الفرضيات القائمة ومناقشة النتائج في ضوء الأدبيات السابقة؛ وهو ما يتيح في المحصلة صياغة جملة من التوصيات العملية الرامية إلى تجويد الأداء الرقابي للمجلس وتفعيل دوره في حماية الموارد العمومية.

I. دراسة وتحليل الاستبيان:

I. 1. إختبار أداة الدراسة:

I. 1.1. ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات الاستبيان: انه يعطي نفس النتائج إذا ما أعيد على نفس المجموعة في نفس الظروف وبمعنى آخر لو كررت علميات قياس الفرد الواحد لأظهرت نفس درجة شيئا من الاتساق أي أن درجته لا تتغير جوهريا بتكرار، أي أن مفهوم الثبات يعني أن يكون الاختبار قادرا على أن يحقق دائما النتائج نفسها في حالة تطبيقه مرتين على نفس المجموعة. وتوجد عدة معادلات وطرق إحصائية لحساب ثبات الاستبيان.

وفي دراستنا تم التحقق من ثبات عبارات محاور الاستبيان الدراسة، من خلال استخدام طريقة معامل ألفا كرومباخ.

طريقة معامل ألفا كرومباخ: يعد من أكثر مقاييس الثبات استخداما من طرف الباحثين، حيث يقيس درجة ثبات عبارات الاستبيان، بمعنى ما نسبة الحصول على نفس النتائج أو الاستنتاجات فيما لو أعيد تطبيق نفس الأداة وفق ظروف مماثلة. ومجالات المختلفة لدرجة الثبات لمعامل

:Cronbach's Alpha

الجدول رقم (11): يوضح المجالات المختلفة لدرجة الثبات (Alpha)

قيمة (Alpha)	دلالة (Alpha)
$0.6 > \text{Alpha}$	غير كافية
$0.65 > \text{Alpha} > 0.6$	ضعيفة
$0.70 > \text{Alpha} > 0.65$	مقبولة نوعا ما
$0.85 > \text{Alpha} > 0.70$	حسنة
$0.90 > \text{Alpha} > 0.85$	جيدة
$0.90 < \text{Alpha}$	ممتازة

المصدر: (البلداوي، 2008)

وفي دراستنا تم استعانة ببرنامج **spss** في حساب الثبات بطريقة ألفا الكرومباخ وتحصلنا على النتائج التالية:

الجدول رقم (12): يبين قيمة معامل Cronbach's Alpha للاستبيان

محاور الاستبيان	معامل ألفا كرونباخ	نتيجة الاختبار
الاستبيان ككل	0.895	ثابت

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26.

*التعليق على الجدول أعلاه:

نجد أن قيمة معامل ألفا كرومباخ ذات قيم مرتفعة في جميع محاور الاستبيان وأن القيمة إجمالية لجميع عبارات الاستبيان بلغت 0.895 وهي أكبر من الحد الأدنى 0.6 مما يدل على ثبات أداة الدراسة وتجدر الإشارة أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كلما اقتربت قيمته من 1 دل على أن قيمة الثبات مرتفعة.

ومنه أداة الدراسة على درجة جيدة من الصدق والثبات.

2.1.I. اختبار كشف التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات العينة على عبارات الاستبيان:

يجب تحديد ما إذا كان بيانات أفراد العينة لإجاباتهم على المتغيرات الدراسة التي يتم دراستها يتبع التوزيع الطبيعي أم من التوزيعات الاحتمالية، وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع (طريقة اختبار Kolmogorov-Smirnov، طريقة حساب معاملي الالتواء والتقلطح وطريقة اختبار (Shapiro-Wilk)

1. كما أن اختبار Kolmogorov-Smirnov يستخدم إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي من 50، كما يستخدم اختبار Shapiro-Wilk إذا كان عدد الحالات أقل من 50 وفي دراستنا سنستخدم هذا Kolmogorov-Smirnov.

2. وللتذكير نعلم أن هناك نوعان من الأساليب الإحصائية التي تستخدم في اختبار الفرضيات: - أساليب إحصائية معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها يتبع التوزيع الطبيعي.

- أساليب إحصائية غير معلمية: وتستخدم في حالة البيانات الرقمية التي توزيعها لا يتبع التوزيع الطبيعي طبيعي.

وفيما يلي بعض الأساليب الإحصائية المعلمية واللامعلمية للتوضيح:

الجدول رقم (13): مثال عن الأساليب الإحصائية المعلمية وغير المعلمية

الأساليب الإحصائية المعلمية	الأساليب الإحصائية المعلمية	
اختبار مان ويتني Test de Mann-Whitney	اختبار ت' T- Test des échantillons indépendants	اختبار الفرق بين متوسطين
سبيرمان	بيرسون	اختبار الارتباط بين متغيرين

وعليه ومن أجل اختبار طبيعة التوزيع إجابات العينة نستخدم اختبار Shapiro-Wilk لأن عدد أفراد العينة أقل من 50

قاعدة: هي إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ أو (مستوى المعنوية sig) اكبر من 0.05 فان البيانات تتبع توزيع طبيعي

الجدول رقم (14): يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات إجابات أفراد العينة

	Tests of Normality						
نتيجة نوع التوزيع	Shapiro–Wilk			Kolmogorov–Smirnov ^a			
	Sig.	df	Statistic	Sig.	Df	Statistic	
البيانات تتبع التوزيع الطبيعي	,554	37	,975	,200*	37	,077	المحور الأول
البيانات تتبع التوزيع الطبيعي	,575	37	,975	,200*	37	,104	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 25

ومن خلال الجدول أعلاه نجد نتائج اختبار Shapiro-Wilk تظهر أن مستوى المعنوية (Sig) لاختبار التوزيع الطبيعي (Shapiro-Wilk) هي أكبر من (0.05)، وهذا بالنسبة لبيانات إجابات العينة على جميع فقرات المتعلقة بمحاور الدراسة مما يدل على إتباع البيانات إجابات أفراد العينة للتوزيع الطبيعي.

ومنه في دراستنا سنستخدم الأدوات الإحصائية المعلمية الوصفية والاستدلالية في تحليل إجابات وأراء افراد العينة.

2.I. عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على محاور الاستبيان:

سننظر في هذا المطلب إلى عرض وتحليل بيانات الدراسة بما فيها البيانات الشخصية وكذا البيانات الخاصة بمحاور الاستبيان.

1.2.I. الوصف الاحصائي لعينة الدراسة:

الجدول التالية توضح توزيع عينة الدراسة بالاعتماد على التكرارات والنسب المئوية حسب البيانات الشخصية:

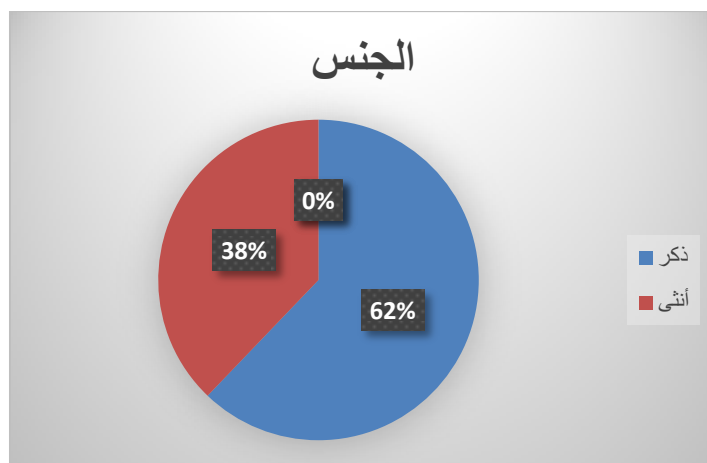
أولاً- توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس:

الجدول رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب الجنس.

الإجابة	التكرار	النسبة
ذكر	23	62.2%
أنثى	14	37.8%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS.V 26

الشكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

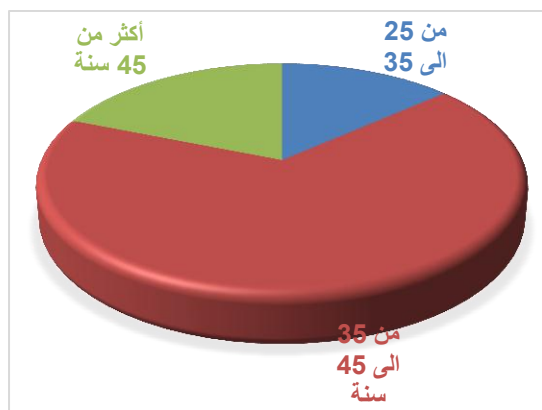


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

من خلال الجدول والشكل كذلك أعلاه، يتضح لنا بأن أكبر نسبة أفراد عينة الدراسة أي (62.2%) هم من فئة الذكور، أما النسبة المتبقية منهم أي (37.8%) هم من فئة الإناث.

ثانياً - توزيع أفراد العينة حسب السن:

الشكل رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب السن

النسبة	التكرار	الإجابة
13.5%	5	من 25 الى 35 سنة
67.7%	25	من 35 الى 45 سنة
18.9%	7	أكثر من 45 سنة
100%	37	المجموع

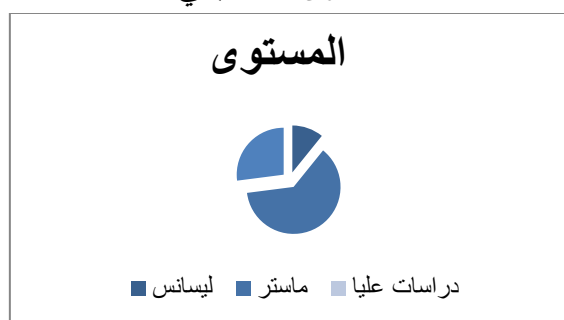
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول والشكل أعلاه؛ يتضح لنا بأن أغلب أفراد عينة الدراسة أي (67.7%) منهم يتراوح سنهم م من 35 الى 45 سنة ، بينما الذين هم من 25 الى 35 سنة قد بلغت نسبتهم (13.5%) من أفراد العينة، أما النسبة المتبقية أي (18.9%) تفوق أعمارهم ال 45 سنة.

ثالثاً - توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى الأكاديمي:

الشكل رقم (15): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSSV26

الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب المستوى الأكاديمي

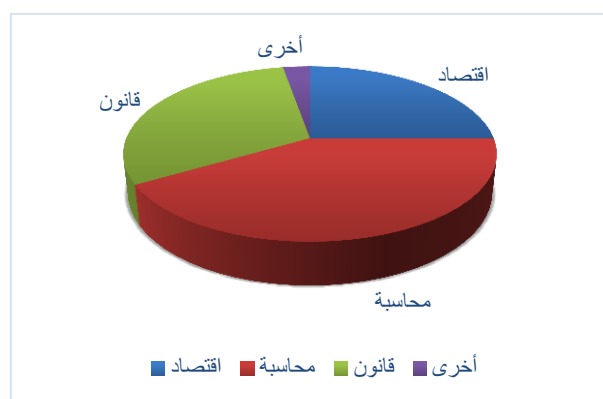
الإجابة	التكرار	النسبة
ليسانس	4	10.8%
ماجستير	23	62.2%
دراسات عليا	10	27%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV 26

من خلال الجدول والشكل أعلاه؛ يتضح لنا بأن أغلب أفراد عينة الدراسة أي (62.2%) منهم يمتلكون شهادة الماجستير، بينما أن (27%) من أفراد العينة يمتلكون دراسات وشهادات عليا، في حين أن النسبة المتبقية أي (10.8%) لديهم شهادة الليسانس.

رابعاً - توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي:

الشكل رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSSV26

الجدول رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

الإجابة	التكرار	النسبة
اقتصاد	9	24.3%
محاسبة	15	40.5%
قانون	11	29.5%
أخرى	2	5.4%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.V 26

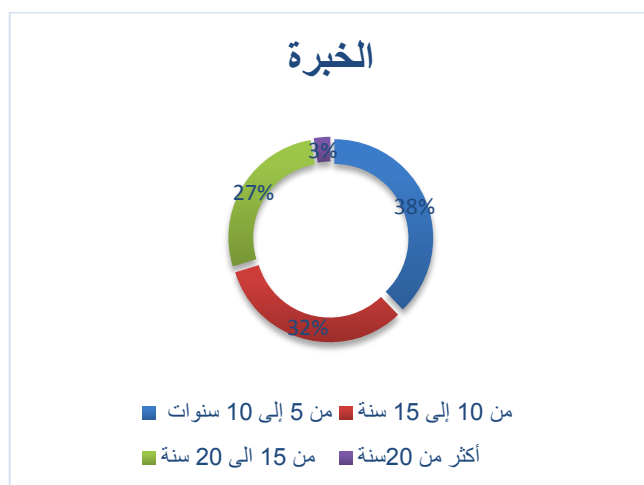
من خلال الجدول والشكل أعلاه؛ يتضح لنا بأن أغلب أفراد عينة الدراسة أي (40.5%) منهم تخصص محاسبة كمؤهل علمي، بينما الذين هم مختصون في القانون قد بلغت نسبتهم (29.5%) من أفراد العينة، في حين أن المختصين في العلوم الاقتصادية قد بلغت نسبتهم (24.3%) من أفراد العينة، أما النسبة المتبقية أي (5.4%) درسوا تخصصات أخرى.

خامسا- توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (19): توزيع أفراد العينة حسب

سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة



الإجابة	التكرار	النسبة
من 5 إلى 10 سنوات	14	37.8%
من 10 إلى 15 سنة	12	42.4%
من 15 إلى 20 سنة	10	27%
أكثر من 20 سنة	1	2.7%
المجموع	37	100%

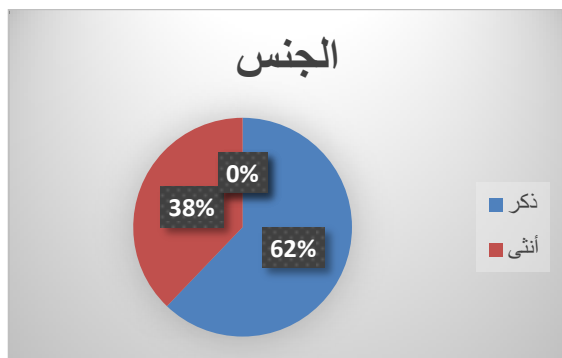
المصدر: من إعداد الطالبة

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول والشكل أعلاه؛ يتضح لنا بأن أغلب أفراد عينة الدراسة أي (42.4%) منهم عدد سنوات خبرتهم في العمل من 10 إلى 15 سنة، أما للذين يمتلكون خبرة بين الـ 5 و 10 سنوات قد بلغت نسبتهم (37.8%) من أفراد العينة، أما من يمتلكون خبرة من 15 إلى 20 سنة قد بلغت نسبتهم (27%) من أفراد العينة، في حين أن الذين عدد سنوات خبرتهم في العمل تتجاوز الـ 20 سنة قد بلغت نسبتهم (2.7%) من أفراد العينة.

سادسا- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (20): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الشكل رقم (18): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



الإجابة	التكرار	النسبة
مدقق	12	32.4%
قاضي	25	67.6%
المجموع	37	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على

مخرجات برنامج SPSS.V 26

مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول والشكل كذلك، يتضح لنا بأن أكبر نسبة أفراد عينة الدراسة أي (67.6%)

هم من القضاة، أما النسبة المتبقية منهم أي (32.4%) هم من المدققين.

2.2.I. التحليل الوصفي لاتجاهات وآراء أفراد عينة الدراسة نحو عبارات الاستبيان:

قبل اختبار الفرضيات نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة من خلال تحليل عبارات كل

محور من محاور الاستبيان حيث ارتبطت عبارات الاستبيان بمقياس سلم لكرت الخماسي والذي يعبر

من خلاله أفراد العينة عن مدى موافقتهم (اتجاه ورأي إيجابي لأفراد العينة) أو اعدم موافقتهم (اتجاه

ورأي سلبي لأفراد العينة) لكل عبارة من عبارات الاستبيان ضمن خمس درجات كما يلي:

الجدول رقم (21): مقياس ليكرت الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

ولتحديد مستويات الموافقة استخدمنا الأدوات الإحصائية التالية:

1. المتوسط الحسابي بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول عبارات المقياس

ومقارنتها.

2. والانحراف المعياري ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات حول درجة المتوسط الحسابي وعدم تشتتها.
3. المدى لتحديد طول الفئة = (أعلى درجة (موافق بشدة) - أدنى درجة (غير موافق بشدة)) / عدد المستويات، وهذا لتحديد اتجاههم نحو كل عبارة هل هم: موافقون بدرجة جدا، مرتفعة، موافق نوعا ما، منخفضة، مخفضة جدا.
4. تحديد طول الفئة باستخدام المدى حيث: $0.8 = 5 / (1 - 5)$ حيث نحصل على مجالات كما يلي:

الجدول رقم (22): يبين مجالات درجات الموافقة

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة [1 - 1.80]
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة [2.60 - 1.81]
درجة متوسطة	محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة [3.40 - 2.61]
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة [4.20 - 3.41]
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة [5 - 4.21]

المصدر: من إعداد الطالب

أولاً- عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور 02 من الاستبيان المتعلق بأبعاد جودة التدقيق

الجدول رقم (23): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: الاستقلالية والموضوعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
01		3,4595	1,1924	درجة عالية
02		3,9189	0,8293	درجة عالية
03		4,0000	0,8819	درجة عالية
	الاستقلالية والموضوعية	3,7928	0,7509	درجة عالية

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 02/ والمتعلق ببعد: الاستقلالية والموضوعية: بلغ ($\bar{x}=3.79$) بانحراف معياري بلغ (0.75) وهذا الأخير اقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد الذي ضمن مجال (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون إلى حد ما على أن الاستقلالية والموضوعية هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم.

الجدول رقم (24): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: الكفاءة المهنية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	درجة التقييم
01		3,5676	0,8673	درجة عالية
02		3,6486	1,0598	درجة عالية
03		2,5676	1,2369	درجة منخفضة
	الكفاءة المهنية	3,2613	0,8754	درجة متوسطة

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 02/ والمتعلق ببعد: الكفاءة المهنية: بلغ ($\bar{x}=3.26$) بانحراف معياري بلغ (0.88) وهذا الأخير اقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد الذي ضمن مجال (من 2.61 إلى 3.40 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون إلى حد ما على أن الكفاءة المهنية هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم

الجدول رقم (25): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: رقابة الأداء

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	درجة التقييم
01		3,0270	0,9856	درجة منخفضة
02		3,4324	1,1190	درجة منخفضة
03		3,5135	1,0960	درجة متوسطة
	رقابة الأداء	3,3243	0,8766	درجة منخفضة

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 02 والمتعلق ببعد: رقابة الأداء: بلغ ($\bar{x}=3.32$) بانحراف معياري بلغ (0.88) وهذا الأخير أقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد الذي ضمن مجال (من 2.61 إلى 3.40 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون إلى حد ما على أن رقابة الأداء هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم

الجدول رقم (26): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة ببعد: جودة مخرجات

العملية الرقابية

ارقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	درجة التقييم
01		4,2432	0,7960	درجة منخفضة
02		2,9189	1,2333	درجة منخفضة
03		2,8919	1,3700	درجة متوسطة
جودة مخرجات العملية الرقابية		3,3514	0,9127	درجة منخفضة

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 02/ والمتعلق ببعد: جودة مخرجات العملية الرقابية: بلغ ($\bar{x}=3.35$) بانحراف معياري بلغ (0.91) وهذا الأخير أقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد الذي ضمن مجال (من 2.61 إلى 3.40 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون إلى حد ما على أن جودة مخرجات العملية الرقابية هو بدرجة متوسطة حسب وجهة نظرهم.

ثانياً - عرض وتحليل إجابات أفراد العينة على فقرات المحور 03 من الاستبيان الموجه للأفراد والمتعلق بمبادئ الحوكمة في القطاع العام

الجدول رقم (27): نتائج تحليل إجابات أفراد العينة على الفقرات المتعلقة: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	انحراف المعياري	درجة التقييم
01		4,2432	0,7960	درجة عالية
02		4,1622	0,6877	درجة عالية جدا
03		4,2778	0,8146	درجة عالية
04		4,3243	0,6689	درجة عالية
05		4,1622	0,7998	درجة عالية
06		4,1081	0,7373	درجة عالية
07		3,6216	0,9818	درجة عالية
مبادئ الحوكمة في القطاع العام		4,1287	0,42084	درجة عالية

المصدر: من مخرجات برنامج SPSS.V 26

من خلال الجدول أعلاه نجد: المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور 03/ والمتعلق ببعد: مبادئ الحوكمة في القطاع العام: بلغ ($\bar{x}=4.12$) بانحراف معياري بلغ (0.42) وهذا الأخير أقل من الواحد مما يشير إلى تقارب آراء الأفراد وتمركزها حول قيمة المتوسط الحسابي العام للبعد الذي ضمن مجال (من 3.41 إلى 4.20 درجة) أي أن اتجاهات أفراد العينة موافقون إلى حد ما على أن مبادئ الحوكمة في القطاع العام هو بدرجة عالية حسب وجهة نظرهم.

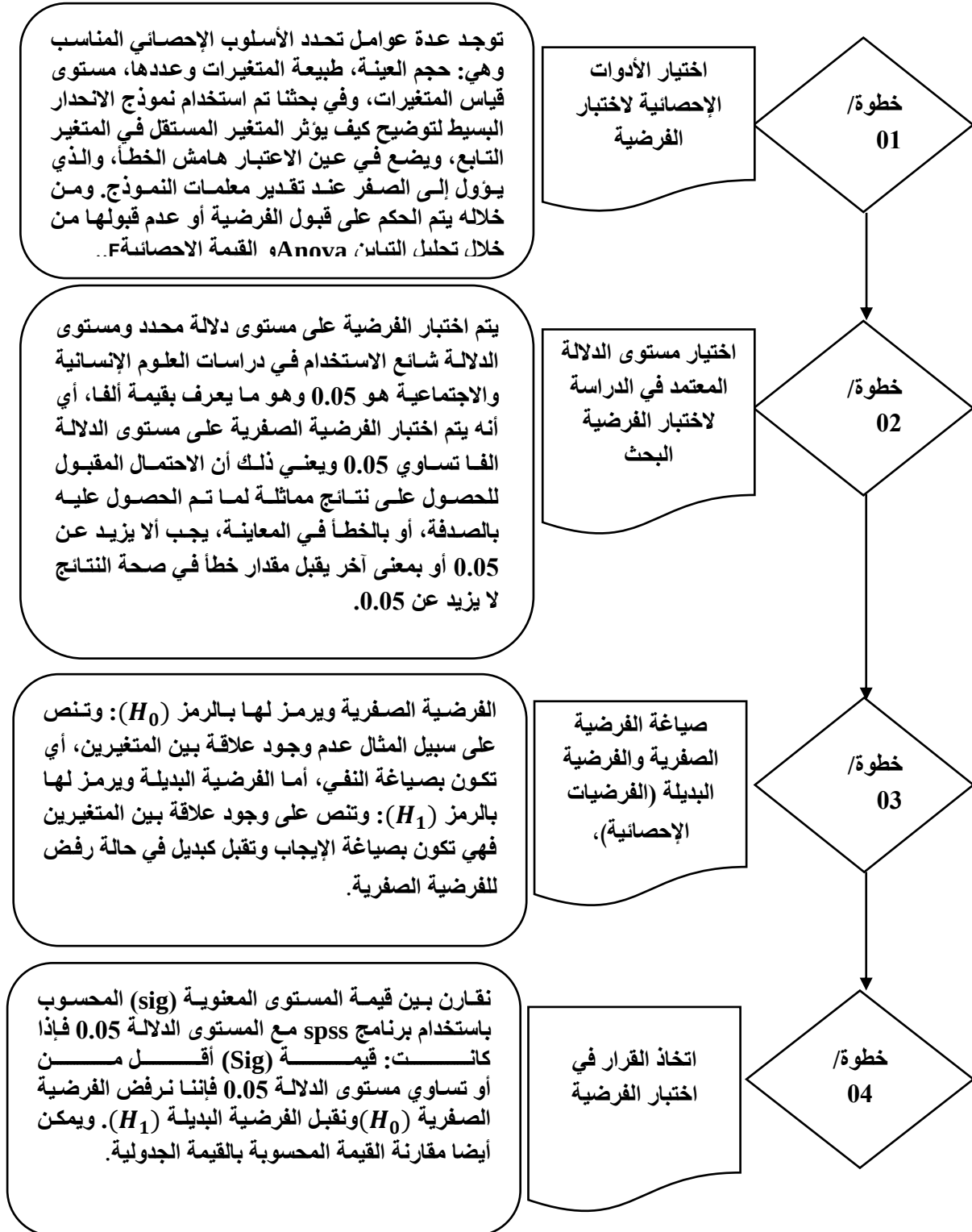
II. اختبار فرضيات الدراسة

أصبح اختبار الفرضيات الإحصائية من أهم الخصائص التي تميز البحوث الميدانية والتجريبية والهدف الأساسي من اختبار الفرضيات هو استنتاج خصائص المجتمع أو بعضها من ملاحظة العينة التي أخذت منه.

1.II. الخطوات الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة

ولاختبار الفرضيات الدراسة نتبع الخطوات التالية:

الشكل رقم (19): الخطوات الإحصائية لاختبار الفرضيات



المصدر: من إعداد الطالبتين

2.II. شرح الأداة الإحصائية لاختبار فرضيات الدراسة:

تتمحور فرضيات الدراسة في الإجابة على إشكالية الدراسة والمتمثلة فيما يلي: هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \geq \alpha$) للمتغير المستقل على المتغير التابع حيث سوف نقوم ومن خلال بيانات أفراد الدراسة، اختبار مدى مساهمة المتغير المستقل في التأثير على المتغير التابع ولتأكد من ذلك تم استخدام تحليل نموذج الانحدار الخطي البسيط لكشف على وجود ارتباط بين المتغيرات وكذلك عن مدى تأثير ومساهمة ودور المتغير المستقل في المتغيرات التابعة ويوفر لنا تحليل نموذج الانحدار عدة إحصائيات نعتمد عليها في دراسة العلاقة والتأثير بين المتغيرات الدراسة وهي كما يلي:

الجدول رقم (28): ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط

اختبار T (T-test): لمعاملات الانحدار (b0, b1)				معامل الارتباط بيرسون	معامل	تحليل التباين ANOVA اختبار F (F-test)	
مستوى معنوية (SIG)	T	B	المعاملات نموذج الانحدار	R ²	R	مستوى معنوية (SIG)	قيمة F المحسوبة
؟	؟	؟	(Constant)	؟	؟	؟	؟
؟	؟	؟	المتغير المستقل				

المصدر: (الزغبى و الطلافحة، 2012)

أولاً- معامل الارتباط بيرسون (Correlation de Pearson): ويستخدم لقياس اتجاه وقوة العلاقة الخطية بين المتغيرين وتقع قيمة معامل الارتباط بين -1 إلى +1 وهذه القيمة تدل على قوة أو ضعف العلاقة بين المتغيرين، فإذا كانت القيمة كبيرة كافية بغض النظر عن الإشارة فإن العلاقة بين المتغيرين قوية، أما إشارة معامل الارتباط فإنها تدل على اتجاه العلاقة بين المتغيرين فإذا كانت الإشارة موجبة فإن زيادة قيم أحد المتغيرات ترافقها زيادة في المتغير الآخر أي العلاقة بينهما طردية والعكس صحيح، ويمكن تقسيم مجالات قيمة معامل الارتباط على الشكل التالي:

الجدول رقم (29): معامل الارتباط

أقل من 0.3	ضعيفة
من 0.3 إلى 0.7	متوسطة
أكبر من 0.7	قوية

المصدر: (الزغبى و الطلافحة، 2012)

ثانيا - اختبار F (F-test): ويستخدم لاختبار معنوية الكلية لنموذج الانحدار الخطي، بكلمة أخرى معنوية العلاقة بين متغير المستقل والمتغير التابع للظاهرة المدروسة وكلما ارتفعت قيمتها يكون قبولها معنوية أعلى وله قيمتان إحداها تدعى بالقيمة المحسوبة (F_{cal}) وتحسب من نتائج تقدير نموذج الانحدار والثانية جدولية (F_{tab}) وتحدد بناء على عدد المتغيرات ودرجة الحرية فإذا كانت المحسوبة أكبر من الجدولية أو قيمة sig المرافقة للاختبار (F-test) أقل من 0.05 فإن نموذج الانحدار الممثل للعلاقة المدروسة نموذج معنوي.

ثالثا - معامل التفسير (Correlation of determination): ويرمز له بالرمز RR^2

(deux) ويعتبر مقياس لجودة النموذج الانحدار الخطي (جودة العلاقة المدروسة) وهو مربع معامل الارتباط بيرسون وكلما اقتربت قيمة معامل التحديد من 100% دل ذلك على جودة توفيق النموذج (جودة العلاقة المدروسة) وهو يمثل أيضا النسبة المئوية للتباين التي يمكن تفسيرها بواسطة المتغير المستقل في التغيرات التي تؤدي إلى تحسين المتغير التابع، وتقع قيمة R^2 بين 0 و 1 أي $0 \leq R^2 \leq 1$ وكلما تقترب قيمة R^2 من 1 يعني ارتفاع معنوية النموذج التفسيرية.

ويمكننا استخراج مستويات التفسير الثلاثة، لمعامل التحديد R^2 (مرتفع، متوسط، منخفض) ونحدد مجالات R^2 كما يلي: $0.333 = 3/(0 - 1)$ حيث (رقم 03) معناه ثلاثة مستويات للتفسير: (منخفض، متوسط، مرتفع) ونحصل على المجالات كما يلي:

الجدول رقم (30): مستويات التفسير الثلاثة، لمعامل التحديد R^2

مجال معامل التحديد R^2	من 0 إلى 0.333	من 0.334 إلى 0.666	من 0.667 إلى 1
درجة المساهمة	منخفض	متوسط	مرتفع
النسبة المئوية	أقل من 33.3 %	من 33.4 % إلى 66.6 %	أكثر من 66.7 %

المصدر: (البلداوي، 2008)

فإذا قلنا إن قيمة معامل التحديد قد بلغت نحو 80% يعني ذلك أن نحو 80% من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع سببها المتغير المستقل والباقي 20% تعود إلى عوامل أو متغيرات أخرى لم تدخل النموذج.

رابعاً - معاملات الانحدار (b_0, b_1) : b_0 يمثل مقدار الثابت ذلك ان الثابت b_0 ومعامل b_1 فهو قيمة التي يزيد بها المتغير التابع عند زيادة وحدة واحد في المتغير المستقل.

خامساً - اختبار T (T-test): ويستخدم لاختبار معنوية الجزئية لنموذج الانحدار الخطي، بكلمة أخرى يستخدم لتحقيق من معنوية معاملات (b_0, b_1) للنموذج الانحدار ولي (T-test) قيمتان أحدهما تدعى بالقيمة المحسوبة (T_{cal}) وتحسب من نتائج تقدير نموذج الانحدار والثانية جدولية (T_{tab}) وتحدد بناء على عدد المتغيرات ودرجة الحرية فإذا كانت المحسوبة أكبر من الجدولية أو قيمة sig المرافقة للاختبار (T-test) أقل من 0.05 فإن معامل الانحدار (b_0, b_1) يختلف عن الصفر ومنه له تأثير معني ويضم في نموذج الانحدار الممثل للعلاقة المدروسة.

ومنه فان لاختبار معنوية النموذج فانه نختبر أولاً معنوية الكلية من خلال اختبار (F-test) لیتم بعدها اختبار معنوية معاملات النموذج بصفة منفردة من خلال اختبار (T-test).

1.2.II. اختبار الفرضية الرئيسية:

أولاً - الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً - الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثالثاً - صياغة النموذج الانحدار الخطي البسيط: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل) (المؤثر) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية التي:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

y: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

B_0 : معامل الانحدار الثابت

B_1 : معامل الانحدار للمتغير المستقل (جودة التدقيق الرقابي) (x_1)

قيمة الخطأ العشوائي ϵ_i :

وبالاستعانة ببرنامج SPSS.V 26 لتقدير إحصائيات النموذج الانحدار البسيط والمتعلق باختبار مدى تأثير (جودة التدقيق الرقابي) على مبادئ الحوكمة في القطاع العام نتحصل على الجدول التالي وهو ملخص للجدول مخرجات برنامج SPSS: (جدول نموذج الانحدار (r, R^2) ، جدول تحليل التباين ANOVA يضمن قيم (F, Sig) ، جدول معاملات الانحدار (b_0, b_1) ، يضمن قيم اختبار $(T-Test)$ وقيم Sig لكل معلمة انحدار :

الجدول رقم (31): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الرئيسية

معنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA							
معنوية الجزئية / لمعاملات الانحدار				القدرة التفسيرية			
مستوى معنوية (SIG)	T	B	المعاملات نموذج الانحدار	R^2	r	مستوى معنوية (SIG)	قيمة F المحسوبة
0.000	10.877	2.911	(Constant)	0.38	0.6	0.000	21.607
0.000	4.618	0.355	جودة التدقيق الرقابي	2	18		
قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى معنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائيا. أي نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1)							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 26.

رابعا - التعليق على الجدول:

يتبن من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

1-معامل الارتباط (r): بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة في القطاع العام وفقا لأراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون $SIG=0.000$ عند $R=0.618$ وهو ضمن المجال ارتباط متوسط من $0.3 \pm$ الى $0.7 \pm$

2-اختبار F (F-test): إن دراسة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، لا يدل على صلاحية النموذج للتطبيق، وإحصائيا يجب اعتماد على الدلالة معنوية للعلاقة بين المتغيرين (بين جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) وعليه لابد من التأكد من معنوية النموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة اختبار F (F-test): حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة ($F_{cal}=21.607$) المحسوبة وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) معتمد من طرفنا في البحث وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين (جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة في القطاع العام)ومنه:

خامسا - نستنتج قرار اختبار الفرضية الرئيسية:

نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الرقابي على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

1-معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال قيمة معامل التحديد المقدرة بـ $R^2=0.38$ والتي تقع ضمن مستوى التفسير المتوسط (من 0.334 إلى 0.666)، يتضح بان جودة التدقيق الرقابي تفسر نسبة 38% من مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا وفقا لأراء المستجوبين حول هذه المؤسسة وبمعنى آخر وجدنا أن جودة التدقيق الرقابي تساهم بدرجة ضعيفة في مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يعني وجود قدرة تفسيرية متوسطة في نموذج الانحدار أي أن 38 % من التغيرات والتحسينات التي تحدث في أداء مبادئ الحوكمة في القطاع العام تعزى لمتغير جودة التدقيق الرقابي والباقيراجع إلى عوامل أخرى.

2- اختبار معنوية معاملات الانحدار (معنوية الجزئية للنموذج): ومن خلال قيمة اختبار (T-test) وقيمة (sig) لكل معامل انحدار في الجدول أعلاه نجد:

أ- بالنسبة لمعامل الانحدار (B_0) للنموذج هو معنوي لأن قيم مستوى معنوية ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في معادلة النموذج الانحدار.

ب- بالنسبة لمعامل الانحدار ($B_1=0.355$) لمتغير جودة التدقيق الرقابي هو ذو تأثير معنوي عند مستوى دلالة 0.000 لأن قيم مستوى معنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في النموذج.

ج- وتدل قيمة معامل الانحدار ($B_1=0.355$) للمتغير المستقل جودة التدقيق الرقابي انه بزيادة وحدة واحدة في متغير جودة التدقيق الرقابي يؤدي إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بقيمة 0.355 وحدة.

إذن نموذج الانحدار الخطي البسيط الممثل للعلاقة بين جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة في القطاع العام هو:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

مبادئ الحوكمة في القطاع العام = $0.355 + 2.911$ جودة التدقيق الرقابي

2.2.II. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

أولاً- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً- الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثالثاً- صياغة نموذج الانحدار الخطي البسيط: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل (المؤثر) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية التي:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

y: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

B_0 : معامل الانحدار الثابت

B_1 : معامل الانحدار للمتغير المستقل (الاستقلالية والموضوعية) (x_1)

قيمة الخطأ العشوائي ε_i :

وبالاستعانة ببرنامج SPSS.V 25 لتقدير إحصائيات النموذج الانحدار البسيط والمتعلق باختبار مدى تأثير (الاستقلالية والموضوعية) على مبادئ الحوكمة في القطاع العام نتحصل على الجدول التالي وهو **ملخص للجدول** مخرجات برنامج SPSS: (جدول نموذج الانحدار (r, R^2) ، جدول تحليل التباين ANOVA يضمن قيم (F, Sig) ، جدول معاملات الانحدار (b_0, b_1) ، يضمن قيم اختبار $(T-Test)$ وقيم Sig لكل معلمة انحدار :

الجدول رقم (32): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الاولى

معنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA				القدرة التفسيرية		معنوية الجزئية /معاملات الانحدار	
قيمة F المحسوبة	مستوى معنوية (SIG)	R	R ²	المعاملات نموذج الانحدار	B	T	مستوى معنوية (SIG)
15.509	0.000	0.554	0.307	(Constant)	2.951	10.877	0.000
				الاستقلالية والموضوعية	0.311	3.938	0.000
قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى معنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائيا. أي نرفض الفرضية الصفرية (H ₀) ونقبل الفرضية البديلة (H ₁)							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 26.

رابعا- التعليق على الجدول:

يتبن من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

1-معامل الارتباط (r) : بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين الاستقلالية والموضوعية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام وفقا لأراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ معامل الارتباط

بيرسون $SIG=0.000$ عند $R=0.554$ وهو ضمن المجال ارتباط متوسط (من ± 0.3 الى ± 0.7)؛

2- اختبار (F-test): إن دراسة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، لا يدل على صلاحية النموذج للتطبيق، وإحصائياً يجب اعتماد على الدلالة معنوية للعلاقة بين المتغيرين (بين الاستقلالية والموضوعية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) وعليه لابد من التأكد من معنوية النموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة اختبار (F-test): حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة ($F_{cal}=15.509$) المحسوبة وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) معتمد من طرفنا في البحث وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين (الاستقلالية والموضوعية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) ومنه:

خامساً - نستنتج قرار اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للاستقلالية والموضوعية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام..

1- معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال قيمة معامل التحديد المقدر بـ $R^2=0.32$ والتي تقع ضمن مستوى التفسير الضعيف (أقل من 0.333)، يتضح بأن الاستقلالية والموضوعية تفسر نسبة 32% من مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا وفقاً لأراء المستجوبين حول هذه المؤسسة وبمعنى آخر وجدنا أن الاستقلالية والموضوعية تساهم بدرجة ضعيفة بمبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يعني وجود قدرة تفسيرية متوسطة في نموذج الانحدار أي أن 32% من التغيرات والتحسينات التي تحدث في أداء مبادئ الحوكمة في القطاع العام تعزى لمتغير الاستقلالية والموضوعية والباقي راجع إلى عوامل أخرى.

2- اختبار معنوية معاملات الانحدار (معنوية الجزئية للنموذج): ومن خلال قيمة اختبار (T-test) وقيمة (sig) لكل معامل انحدار في الجدول أعلاه نجد:

أ- بالنسبة لمعامل الانحدار (B_0) للنموذج هو معنوي لأن قيم مستوى معنوية ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في معادلة النموذج الانحدار.

ب- بالنسبة لمعامل الانحدار ($B_1 = 0.311$) لمتغير الاستقلالية والموضوعية هو ذو تأثير معنوي عند مستوى دلالة 0.000 لأن قيم مستوى معنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في النموذج.

ج- وتدل قيمة معامل الانحدار ($B_1 = 0.311$) للمتغير المستقل الاستقلالية والموضوعية أنه بزيادة وحدة واحدة في متغير الاستقلالية والموضوعية يؤدي إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بقيمة 0.311 وحدة.

إذن نموذج الانحدار الخطي البسيط الممثل للعلاقة بين جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة في القطاع العام هو:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

مبادئ الحوكمة في القطاع العام = $0.311 + 2.951$ الاستقلالية والموضوعية

3.2.II. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

أولاً- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً- الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثالثاً- صياغة النموذج الانحدار الخطي البسيط: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل (المؤثر) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية التي:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

y: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

B_0 : معامل الانحدار الثابت

B_1 : معامل الانحدار للمتغير المستقل (الكفاءة المهنية) (x_1)

قيمة الخطأ العشوائي ε_i :

وبالاستعانة ببرنامج SPSS.V 25 لتقدير إحصائيات النموذج الانحدار البسيط والمتعلق باختبار مدى تأثير (الكفاءة المهنية) على مبادئ الحوكمة في القطاع العام نتحصل على الجدول التالي وهو ملخص للجدول مخرجات برنامج SPSS: (جدول نموذج الانحدار (r, R^2) ، جدول تحليل التباين ANOVA يضمن قيم (F، Sig)، جدول معاملات الانحدار (b_0, b_1) ، يضمن قيم اختبار (T-Test) وقيم Sig لكل معلمة انحدار:

الجدول رقم (33): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الثانية

معنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA				القدرة التفسيرية		معنوية الجزئية /معاملات الانحدار	
قيمة F المحسوبة	مستوى معنوية (SIG)	R	R ²	المعاملات نموذج الانحدار	B	T	مستوى معنوية (SIG)
7.905	0.008	0.429	0.184	(Constant)	3.456	13.956	0.000
				الكفاءة المهنية	0.206	2.812	0.008
قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى معنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائيا. أي نرفض الفرضية الصفرية (H ₀) ونقبل الفرضية البديلة (H ₁)							

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 26.

رابعا - التعليق على الجدول:

يتبين من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

1- معامل الارتباط (r) : بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين الكفاءة المهنية

ومبادئ الحوكمة في القطاع العام وفقاً لأراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ معامل الارتباط

بيرسون $SIG=0.008$ عند $R=0.429$ وهو ضمن المجال ارتباط قوي (من ± 0.3 الى ± 0.7)

2- اختبار F (F-test): إن دراسة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، لا يدل على صلاحية النموذج للتطبيق، وإحصائيا يجب اعتماد على الدلالة معنوية للعلاقة بين المتغيرين (بين الكفاءة المهنية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) وعليه لابد من التأكد من معنوية النموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة اختبار F (F-test): حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة ($F_{cal}=7.905$) المحسوبة وهي دالة إحصائيا حيث أن قيمة $SIG=0.008$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) معتمد من طرفنا في البحث وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين (الكفاءة المهنية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) ومنه:

ثالثا- نستنتج قرار اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للكفاءة المهنية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام..

1- معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال قيمة معامل التحديد المقدرة بـ $R^2=0.18$ والتي تقع ضمن مستوى التفسير الضعيف (أقل من 0.333)، يتضح بان الكفاءة المهنية تفسر نسبة 18% من مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا وفقا لأراء المستجوبين حول هذه المؤسسة وبمعنى آخر وجدنا أن الكفاءة المهنية تساهم بدرجة ضعيفة مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يعني وجود قدرة تفسيرية متوسطة في نموذج الانحدار أي أن 18 % من التغيرات والتحسينات التي تحدث في مبادئ الحوكمة في القطاع العام تعزى لمتغير الكفاءة المهنية والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

2- اختبار معنوية معاملات الانحدار (معنوية الجزئية للنموذج): ومن خلال قيمة اختبار T- (test) وقيمة (sig) لكل معامل انحدار في الجدول أعلاه نجد:

أ- بالنسبة لمعامل الانحدار (B_0) للنموذج هو معنوي لأن قيم مستوى معنوية ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في معادلة النموذج الانحدار.

ب- بالنسبة لمعامل الانحدار ($B_1=0.206$) لمتغير الكفاءة المهنية هو ذو تأثير معنوي عند مستوى دلالة 0.000 لأن قيم مستوى معنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في النموذج.

ج- وتدل قيمة معامل الانحدار ($B_1=0.206$) للمتغير المستقل الكفاءة المهنية انه بزيادة وحدة واحدة في متغير الكفاءة المهنية يؤدي إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بقيمة 0.206 وحدة.

إذن نموذج الانحدار الخطي البسيط الممثل للعلاقة بين الكفاءة المهنية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام هو:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

مبادئ الحوكمة في القطاع العام = $0.206 + 3.456$ الكفاءة المهنية

4.2.II. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

أولاً- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة الأداء على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً- الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة الأداء على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثالثاً- صياغة النموذج الانحدار الخطي البسيط: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل (المؤثر) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية التي:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

y: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

B_0 : معامل الانحدار الثابت

B_1 : معامل الانحدار للمتغير المستقل (رقابة الأداء) (x_1)

قيمة الخطأ العشوائي ε_i :

وبالاستعانة ببرنامج SPSS.V26 لتقدير إحصائيات النموذج الانحدار البسيط والمتعلق باختبار مدى تأثير (رقابة الأداء) على مبادئ الحوكمة في القطاع العام نتحصل على الجدول التالي وهو **ملخص للجدول** مخرجات برنامج SPSS: (جدول نموذج الانحدار (r, R^2) ، جدول تحليل التباين ANOVA يضمن قيم (F, Sig) ، جدول معاملات الانحدار (b_0, b_1) ، يضمن قيم اختبار T (Test) وقيم Sig لكل معلمة انحدار:

الجدول رقم (34): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الثالثة

معنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA				القدرة التفسيرية		معنوية الجزئية /المعاملات الانحدار	
قيمة F المحسوبة	مستوى معنوية (SIG)	R	R ²	المعاملات نموذج الانحدار	B	T	مستوى معنوية (SIG)
15.040	0.000	0.548	0.1301	(Constant)	3.254	13.958	0.000
				رقابة الأداء	0.263	3.878	0.000

قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى معنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج spss مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائيا. أي نرفض الفرضية الصفرية (H₀) ونقبل الفرضية البديلة (H₁)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 26

رابعاً - التعليق على الجدول:

يتبين من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

1- معامل الارتباط (r) : بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين رقابة الأداء ومبادئ

الحوكمة في القطاع العام وفقاً لأراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ معامل الارتباط

بيرسون $SIG=0.000$ عند $R=0.484$ وهو ضمن المجال ارتباط قوي (من ± 0.3 الى ± 0.7).

2- اختبار F (F-test): إن دراسة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، لا يدل على صلاحية النموذج للتطبيق، وإحصائياً يجب اعتماد على الدلالة معنوية للعلاقة بين المتغيرين (بين رقابة الأداء ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) وعليه لابد من التأكد من معنوية النموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة اختبار F (F-test): حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة ($F_{cal}=15.040$) المحسوبة وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) معتمد من طرفنا في البحث وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين (رقابة الأداء ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) ومنه:

خامساً - نستنتج قرار اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لرقابة الأداء على مبادئ الحوكمة في القطاع العام..

1- معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال قيمة معامل التحديد المقدرة بـ $R^2=0.30$ والتي تقع ضمن مستوى التفسير الضعيف (أقل من 0.333)، يتضح بأن رقابة الأداء تفسر نسبة 30% من مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا وفقاً لأراء المستجوبين حول هذه المؤسسة وبمعنى آخر وجدنا أن رقابة الأداء تساهم بدرجة ضعيفة بمبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يعني وجود قدرة تفسيرية متوسطة في نموذج الانحدار أي أن 30 % من التغيرات والتحسينات التي تحدث في مبادئ الحوكمة في القطاع العام تعزى لمتغير رقابة الأداء والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

2- اختبار معنوية معاملات الانحدار (معنوية الجزئية للنموذج): ومن خلال قيمة اختبار T- (test) وقيمة (sig) لكل معامل انحدار في الجدول أعلاه نجد:

أ- بالنسبة لمعامل الانحدار (B_0) للنموذج هو معنوي لأن قيم مستوى معنوية ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في معادلة النموذج الانحدار.

ب- بالنسبة لمعامل الانحدار ($B_1=0.263$) لمتغير الكفاءة المهنية هو ذو تأثير معنوي عند مستوى دلالة 0.000 لأن قيم مستوى معنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في النموذج.

ج- وتدل قيمة معامل الانحدار ($B_1=0.263$) للمتغير المستقل رقابة الأداء انه بزيادة وحدة واحدة في متغير رقابة الأداء يؤدي إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بقيمة 0.263 وحدة. إذن نموذج الانحدار الخطي البسيط الممثل للعلاقة بين رقابة الأداء ومبادئ الحوكمة في القطاع العام هو:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

مبادئ الحوكمة في القطاع العام $= 3.254 + 0.263$ رقابة الأداء

5.2.II. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

أولاً- الفرضية الصفرية (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة مخرجات العملية الرقابية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً- الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة مخرجات العملية الرقابية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

ثالثاً- صياغة النموذج الانحدار الخطي البسيط: من أجل دراسة العلاقة بين المتغير (المستقل (المؤثر) والتابع (المتأثر) نعتمد على المعادلة التالية التي:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

y: مبادئ الحوكمة في القطاع العام

B_0 : معامل الانحدار الثابت

B_1 : معامل الانحدار للمتغير المستقل (جودة مخرجات العملية الرقابية) (x_1)

قيمة الخطأ العشوائي ε_i :

وبالاستعانة ببرنامج SPSS.V 26 لتقدير إحصائيات النموذج الانحدار البسيط والمتعلق باختبار مدى تأثير (جودة مخرجات العملية الرقابية) على مبادئ الحوكمة في القطاع العام نتحصل على الجدول التالي وهو ملخص للجدول مخرجات برنامج SPSS: (جدول نموذج الانحدار r, R^2)

(، جدول تحليل التباين ANOVA يضمن قيم (F، Sig)، جدول معاملات الانحدار (b_0 ، b_1)، يضمن قيم اختبار (T-Test) وقيم Sig لكل معلمة انحدار:

الجدول رقم (35): يبين ملخص مخرجات تحليل الانحدار البسيط الخاص بالفرضية الرابعة

معنوية الكلية لنموذج الانحدار ANOVA				القدرة التفسيرية		معنوية الجزئية /معاملات الانحدار	
قيمة F المحسوبة	مستوى معنوية (SIG)	r	R ²	المعاملات نموذج الانحدار	B	T	مستوى معنوية (SIG)
18.760	0.000	0.591	0.349	(Constant)	3.216	14.736	0.000
				مبادئ الحوكمة	0.272	4.331	0.000
قاعدة القرار: نقارن بين قيمة المستوى معنوية (sig) المحسوب باستخدام برنامج SPSS مع المستوى الدلالة المعتمد من طرفنا 0.05 فإذا كانت (Sig) أقل من أو تساوي مستوى الدلالة 0.05 فإن العلاقة بين المتغيرات دالة إحصائياً. أي نرفض الفرضية الصفرية (H ₀) ونقبل الفرضية البديلة (H ₁)							

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS. V 26.

رابعا - التعليق على الجدول:

يتبين من جدول تحليل الانحدار البسيط ما يلي:

- 1- معامل الارتباط (r): بينت النتائج أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين جودة مخرجات العملية الرقابية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام وفقاً لأراء أفراد عينة الدراسة حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون $SIG=0.000$ عند $R=0.591$ وهو ضمن المجال ارتباط قوي (من ± 0.3 الى ± 0.7)
- 2- اختبار F (F-test): إن دراسة قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات، لا يدل على صلاحية النموذج للتطبيق، وإحصائياً يجب اعتماد على الدلالة معنوية للعلاقة بين المتغيرين (بين جودة مخرجات العملية الرقابية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) وعليه لابد من التأكد من معنوية

النموذج الانحدار البسيط من خلال نتيجة اختبار F (F-test): حيث ومن الجدول أعلاه نجد قيمة ($F_{cal}=18.760$) المحسوبة وهي دالة إحصائياً حيث أن قيمة $SIG=0.000$ وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05) معتمد من طرفنا في البحث وهذا يشير إلى معنوية نموذج الانحدار البسيط الممثل للعلاقة المدروسة بين المتغيرين (جودة مخرجات العملية الرقابية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام) ومنه:

خامساً - نستنتج قرار اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

نرفض الفرضية الصفرية (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لجودة مخرجات العملية الرقابية على مبادئ الحوكمة في القطاع العام

1- معامل التحديد (R^2) (نسبة التفسير): من خلال قيمة معامل التحديد المقدرة بـ $R^2=0.35$ والتي تقع ضمن مستوى التفسير المتوسط (أ من 0.334 إلى 0.666)، يتضح بأن جودة مخرجات العملية الرقابية تفسر نسبة 35% من مبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا وفقاً لأراء المستجوبين حول هذه المؤسسة وبمعنى آخر وجدنا أن جودة مخرجات العملية الرقابية تساهم بدرجة ضعيفة بمبادئ الحوكمة في القطاع العام وهذا ما يعني وجود قدرة تفسيرية متوسطة في نموذج الانحدار أي أن 35% من التغيرات والتحسينات التي تحدث في مبادئ الحوكمة في القطاع العام تعزى لمتغير جودة مخرجات العملية الرقابية والباقي يرجع إلى عوامل أخرى.

2- اختبار معنوية معاملات الانحدار (معنوية الجزئية للنموذج): ومن خلال قيمة اختبار T (test) وقيمة (sig) لكل معامل انحدار في الجدول أعلاه نجد:

أ- بالنسبة لمعامل الانحدار (B_0) للنموذج هو معنوي لأن قيم مستوى معنوية ($Sig=0.000$) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في معادلة النموذج الانحدار.

ب- بالنسبة لمعامل الانحدار ($B_1=0.272$) لمتغير جودة مخرجات العملية الرقابية هو ذو تأثير معنوي عند مستوى دلالة 0.000 لأن قيم مستوى معنوية (Sig) أقل من مستوى الدلالة (0.05) ومنه يضم في النموذج.

ج- وتدل قيمة معامل الانحدار ($B_1=0.272$) للمتغير المستقل جودة مخرجات العملية الرقابية انه بزيادة وحدة واحدة في متغير جودة مخرجات العملية الرقابية يؤدي إلى مبادئ الحوكمة في القطاع العام بقيمة 0.272 وحدة.

إن نموذج الانحدار الخطي البسيط الممثل للعلاقة بين جودة مخرجات العملية الرقابية ومبادئ الحوكمة في القطاع العام هو:

$$y = B_0 + B_1(x_1) + \varepsilon_i$$

مبادئ الحوكمة في القطاع العام = $0.272 + 3.216$ جودة مخرجات العملية الرقابية

3.II. مناقشة النتائج وتفسيرها في ضوء الدراسات السابقة:

تمثل عملية مناقشة النتائج المحطة الأهم في البحث العلمي، حيث يتم فيها الانتقال من لغة الأرقام الصماء إلى لغة التحليل المنطقي. وبناءً على ما أسفرت عنه المعالجة الإحصائية لبيانات الدراسة الميدانية بمجلس المحاسبة، يمكن تفصيل المناقشة وفق المحاور التالية :

1.3.II. تحليل القدرة التفسيرية لنموذج جودة التدقيق (قراءة في معامل التحديد):

كشفت نتائج التحليل الإحصائي أن معامل التحديد بلغ ($R^2=0.35$) ، وهي نتيجة تحمل دلالات إستراتيجية هامة؛ فهي تعني إحصائياً أن "جودة مخرجات العملية الرقابية" تمتلك القدرة على تفسير ما نسبته 35% من التباين الحاصل في مستوى تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام الجزائري . وعلى الرغم من أن هذه النسبة تقع ضمن النطاق "المتوسط" إحصائياً، إلا أن تأويلها الموضوعي يشير إلى أن مجلس المحاسبة ليس مجرد جهاز إداري، بل هو رافعة مؤسسية تؤثر بشكل مباشر في صياغة المشهد الحوكمي. وتتقاطع هذه النتيجة جزئياً مع دراسة (نقاز وطرشي، 2021) التي أكدت وجود ارتباط وثيق بين التدقيق الخارجي وتعزيز الحوكمة، لكن دراستنا الحالية تذهب أبعد من ذلك عبر تحديد "الجودة" كمعيار محرك لهذا الأثر، مما يعزز الفرضية القائلة بأن جودة التقرير الرقابي هي "المنتج النهائي" الذي تستهلكه الحوكمة لتحقيق الرشادة.

II.3.2. مغنوية الأثر وتأثير الجودة على قيم النزاهة (قراءة في اختبار T):

أثبت اختبار (T) مغنوية معامل الانحدار ($0.272 =$ عند مستوى دلالة $(Sig=0.000)$) هذا اليقين الإحصائي يؤكد أن العلاقة بين جودة التدقيق والحوكمة ليست علاقة عارضة، بل هي علاقة سببية طردية؛ فكلما ارتفعت المعايير المهنية، والالتزام بالحياد، ودقة الملاحظات الرقابية، أدى ذلك حتماً إلى تضيق الخناق على الممارسات غير القانونية وترسيخ قيم المساءلة. وتلتقي هذه النتيجة مع استنتاجات دراسة (شكري معمر ورشام، 2022)، التي ركزت على أن الاستثمار في "العنصر البشري" (المدقق) وتطوير مهاراته ينعكس آلياً على جودة المخرجات. وفي سياق مجلس المحاسبة، فإن هذا يعني أن تعزيز كفاءة القضاة والمراقبين يمثل المدخل الأساسي لصون نزاهة المؤسسات العمومية، وهو ما يجعل من "الجودة" أداة وقائية وعلاجية في آن واحد لمكافحة الفساد.

II.3.3. المقارنة مع المعايير الدولية والبيئة الرقابية الوطنية:

تنسجم هذه النتائج انسجاماً تاماً مع الأدبيات المعيارية لمنظمة (INTOSAI)، التي تعتبر أن نجاعة الأجهزة العليا للرقابة تُقاس بمدى قدرة تقاريرها على إحداث تغيير ملموس في إدارة المال العام. فالدراسة الحالية تؤكد أن الالتزام بمعايير الإنتوساي يساهم في سد "فجوة الثقة" بين المواطن ومؤسسات الدولة. كما تجد هذه النتائج صدقاً قوياً في دراسة (عمروش وكلاخي، 2026)، التي بحثت في آليات الحد من الفساد في الجزائر؛ حيث يتجلى مجلس المحاسبة من خلال نتائجنا كحجر زاوية في مسار الإصلاح الحوكمي، كونه الجهة القادرة على تحويل "مبادئ الحوكمة" من شعارات نظرية إلى ممارسات ميدانية عبر الرقابة الصارمة والجودة العالية في تقصي الحقائق المالية.

II.4.3. استقرار العوامل غير المفسرة (الـ 65% المتبقية):

من الأمانة العلمية الإشارة إلى أن نسبة 65% من التباين في مستوى الحوكمة لا تعود لجودة التدقيق الرقابي بمفرده، بل تعزى لعوامل هيكلية وسياقية أخرى مكتملة، وهو ما يفتح آفاقاً بحثية جديدة. ومن أهم هذه العوامل التي لمستها الدراسة ضمناً:

أولاً - الإرادة السياسية والاستقلالية: مدى استجابة الجهات التنفيذية لتوصيات مجلس المحاسبة.

ثانياً - المنظومة التشريعية: الحاجة لترسانة قانونية تتماشى مع متطلبات الحوكمة الإلكترونية والرقابة المعاصرة .

ثالثاً - الثقافة التنظيمية: درجة تقبل المؤسسات العمومية لمفهوم "المساءلة" كأداة للتطوير وليس كأداة للعقاب .

بناءً على ذلك، نستخلص من واقع دراستنا الميدانية أن الوصول إلى نموذج حوكمة متكامل في الجزائر يستوجب تبني مقاربة شمولية تزوج بين "الصرامة المعيارية في التدقيق" وبين "الاستقلالية المؤسسية الفعالة". إن هذا التكامل هو الكفيل بتحويل توصيات مجلس المحاسبة من مجرد ملاحظات تقنية إلى قوة تغيير حقيقية تساهم بفعالية في الوقاية من الفساد، حماية الاقتصاد الوطني، وتحقيق تطلعات التنمية المستدامة.

خلاصة الفصل الثالث:

لقد مكّنا هذا الفصل من تجسيد الترابط الوثيق بين الأطر النظرية والواقع الميداني، من خلال إسقاط محاور الدراسة على مؤسسة مجلس المحاسبة؛ حيث انتقلنا من المقاربة المفاهيمية إلى التشخيص الإحصائي لواقع العلاقة التفاعلية بين جودة التدقيق الرقابي ومبادئ الحوكمة. ومن خلال المعالجة الآلية للبيانات المستقاة من استبيان "النخبة الرقابية" (قضاة ومدققين) عبر برنامج SPSS، كشفت النتائج عن امتلاك المجلس لأرضية مهنية صلبة تركز على التزام قضاة ومعاونيهم بمعايير جودة مرتفعة، وهو ما انعكس إحصائياً في إثبات وجود علاقة سببية طردية تؤكد أن الارتقاء بجودة المخرجات الرقابية يُعد محركاً أساسياً لتعزيز مستويات الشفافية والمساءلة وتفعيل نظم الوقاية من الفساد. كما أظهرت القوة التفسيرية لنموذج الدراسة أن جودة التدقيق الرقابي تساهم بنسبة 35% في تفسير التباين الحاصل في مستوى تطبيق الحوكمة الرشيدة؛ وهي نتيجة تتقاطع في مجملها مع التوجهات المعاصرة ومعايير الإنتوساي (INTOSAI) في التأكيد على أن جودة العمل الرقابي ليست مجرد التزام فني، بل هي ركيزة استراتيجية وحاسمة لحماية المال العام. وبناءً على ما تقدم، نستخلص أن جودة التدقيق في مجلس المحاسبة تتجاوز كونها إجراءً روتينياً لتصبح أداة استراتيجية لإرساء دعائم الحوكمة بالقطاع العام، مع الإشارة إلى أن تعظيم هذا الأثر يظل رهناً بمدى فاعلية المتابعة الميدانية لتنفيذ التوصيات بالتنسيق مع الجهات المختصة، وهو ما يفتح آفاقاً لبلورة جملة من التوصيات العملية في ختام هذه الدراسة.

خاتمة عامة

وفي ختام هذه الدراسة التي سعت إلى استقصاء "أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة بالقطاع العام" بالوصول إلى فهم أعمق للدور المحوري الذي يلعبه مجلس المحاسبة الجزائري كضامن للنزاهة العمومية.

ومن خلال المزوجة بين الطرح النظري المرجعي والتحليل الميداني لآراء النخبة الرقابية من قضاة ومدققين، استطاعت الدراسة صياغة استنتاجات جوهرية تعكس واقع الممارسة الرقابية وآفاق تطويرها.

أولاً - الاستنتاجات النظرية والتحليلية المحورية:

1- جودة التدقيق:

أظهرت الدراسة أن جودة التدقيق الرقابي تتجاوز كونها مجرد التزام بالمعايير الفنية، بل هي نسق متكامل يهدف إلى إضفاء القيمة المضافة على الأداء الحكومي.

إن تبني مجلس المحاسبة لمتطلبات المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI) يُعد اللبنة الأولى في بناء جدار الثقة بين المؤسسة الرقابية والمجتمع، حيث تسهم التقارير ذات الجودة العالية في تحويل الشفافية من مفهوم نظري إلى ممارسة واقعية تتيح تتبع مسارات المال العام بدقة.

2- الحوكمة كحصانة مؤسسية:

خلص التحليل إلى أن مبادئ الحوكمة (المساءلة، الشفافية، سيادة القانون) لا يمكن تفعيلها بمعزل عن وجود جهاز رقابي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية. فالتدقيق الرقابي الجيد يعمل كآلية إنذار مبكر، ليس فقط لاكتشاف الاختلالات، بل للوقاية من مخاطر الفساد الإداري والمالي قبل وقوعها، مما يعزز من كفاءة "دولة المؤسسات".

3- عرض ومناقشة النتائج الميدانية (التحليل الإحصائي):

كشفت المعالجة الإحصائية للبيانات المستخلصة من عينة الدراسة باستخدام برنامج (SPSS) عن مؤشرات ذات دلالة علمية هامة:

أ-العلاقة الارتباطية والأثر: أكدت نتائج الاختبارات الإحصائية وجود تأثير إيجابي ذو دلالة معنوية لمتغير "جودة مخرجات العملية الرقابية" على تعزيز مبادئ الحوكمة، وهذا يشير إلى أن أي تحسين في جودة العمل الرقابي يتبعه بالضرورة تحسن ملموس في مستوى الالتزام بمعايير الحوكمة في الجهات الخاضعة للرقابة.

ب-القدرة التفسيرية للنموذج (R^2): من خلال قيمة معامل التحديد المقدرة بـ $R^2 = 0.35$ ، يتضح أن جودة التدقيق الرقابي تفسر ما نسبته 35% من التغيرات الحاصلة في مستوى حوكمة القطاع العام. وبالرغم من أن هذه النسبة تقع ضمن مستوى التفسير المتوسط، إلا أنها تؤكد الدور الجوهري للمجلس، مع الإشارة إلى وجود عوامل أخرى (65%) ترتبط بالبيئة التشريعية، السياسية، والثقافية للمؤسسات، والتي تعمل جنباً إلى جنب مع التدقيق الرقابي.

ج-الواقع الرقابي: ظهرت النتائج الميدانية وجود مستوى متقدم من الإدراك لدى ممارسي المهنة في مجلس المحاسبة بضرورة مواصلة الممارسات المحلية مع المعايير الدولية، مما يعكس نضجاً مهنيّاً يؤسس لمرحلة جديدة من الرقابة النوعية.

ثانياً - اقتراحات الدراسة:

بناءً على التوصيف والتحليل السابقين، تقترح الدراسة جملة من المسارات لتطوير الأداء الرقابي:

1- تكريس الاستقلال في ضوء المعايير الدولية:

تفعيل مقتضيات "إعلان المكسيك" و"إعلان ليما" فيما يخص الاستقلال المالي والإداري التام للمجلس، لضمان ممارسة رقابية بعيدة عن أي ضغوط تنفيذية قد تؤثر على حيادية المخرجات.

2- استراتيجية التحول الرقمي الرقابي:

الانتقال من الرقابة التقليدية إلى "التدقيق الذكي" عبر دمج تقنيات البيانات الضخمة (Big Data) والذكاء الاصطناعي في المنظومة الرقابية، مما يسمح بالرقابة الآنية والشاملة بدلاً من الرقابة بالعينة.

3- مأسسة التكامل الرقابي-القضائي:

تطوير آليات التنسيق الوظيفي بين المجلس والجهات القضائية المختصة لضمان تحويل التجاوزات المالية المرصودة في التقارير إلى إجراءات رادعة، مما يفَعّل الركن الأساسي للحوكمة وهو "المساءلة الفعلية".

4- الاستثمار في الرأسمال البشري:

وضع برامج تكوينية متخصصة في "رقابة الأداء" (Performance Audit) "والتدقيق في ظل الأنظمة الرقمية، لتمكين المدققين من تقييم مدى تحقيق الأهداف والبرامج الحكومية بكفاءة وفعالية.

ثالثاً- آفاق البحث العلمي:

- تفتح هذه الدراسة آفاقاً بحثية واعدة يمكن للباحثين مستقبلاً سبرها، ومنها:
- تقييم أثر "الرقابة الإلكترونية" في الحد من البيروقراطية وتعزيز الشفافية في الإدارات العمومية الجزائرية؛
- دراسة دور التدقيق الرقابي في دعم أهداف التنمية المستدامة (SDGs) والمسؤولية الاجتماعية للقطاع العام؛
- إجراء دراسات مقارنة بين مجلس المحاسبة الجزائري والأجهزة العليا للرقابة في الدول الرائدة في مؤشرات الحوكمة العالمية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب: أولاً

- الماجير، م. (2007). *حوكمة الشركات: منظور المخاطر*. المعهد المصرفي المصري، القاهرة.
- ابن دعاس، ز.، ورقوب، ن. (2019). *مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر*. ص. (276)
- ابن لدغم، م.، ولعرجي، م. ل. (2018). *مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية*. مجلة التماطل الاقتصادي،
- ابن سعيد، م.، ونزار، ب. (2015). *سياسات إصلاح المالية المحلية لتعزيز التنمية المحلية في الجزائر*. مدخل مقدمة في ملتقى التنمية المحلية ورهانات التحول الاقتصادي، ص. (833).
- ابن عبد الله البسام، ب. (2016). *الحوكمة في القطاع العام*. مركز البحوث، الإدارة العامة للطباعة والنشر، السعودية.
- أبو النصر، م. م. (2015). *الحوكمة الرشيدة: فن إدارة المؤسسات عالية الجودة*. ط. (1). دار الكتب المصرية، مصر.
- الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية. (2016). *دليل إعداد وكتابة التقارير الرقابية لدواوين المراقبة والمحاسبة*. ببول مجلس التعاون. الرياض.
- البلداوي، ع. م. (2008). *الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام برنامج SPSS*. الشروق للنشر والتوزيع.
- الجمال، ج. ع. م. (2014). *المراجعة وحوكمة الشركات*. ط. (1). دار الكتاب الجامعي، لبنان.
- الزغبى، م. ب.، والطلافة، ع. (2012). *النظام الإحصائي: فهم وتحليل البيانات الإحصائية*. دار وائل للنشر، عمان.
- الشحنة، ر. أ. (2015). *تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية*. ط. (1). دار وائل للنشر، عمان.
- الصمد، ع. ع. (2018). *التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والواقع العملي*. دار هومه للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر.
- التميمي، ه. (2006). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية*. دار وائل للنشر، عمان.
- حاج زيان، و. (2023). *الحوكمة وأخلاقيات المهنة*. جامعة لونيسي علي - البليدة. 2.
- حسين، ي. ق.، دحدوح، ح. أ.، وعصام، ن. ق. (2014). *أصول المراجعة*. منشورات جامعة دمشق.
- رحماني، ش. (2003). *أموال البلديات: الاعتلال، العجز، والتحكم الجيد في التسيير*. دار القصة للنشر، الجزائر.
- شلال، ز. (2014). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة*. جامعة بومرداس.
- شمروخ، م. ج. ع. (2015). *الحوكمة ومنظمات المجتمع المدني*. المكتب الجامعي الحديث.
- صندوق النقد الدولي. (2007). *ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة*.

قائمة المراجع:

- عبد المجيد، ع. ع.، وشحاته، س. (2007). *مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية المعاصرة*. الدار الجامعية، مصر.
- عبد المطلب، س.، والسنتيل، ي. ج. (2020). *حوكمة المؤسسات في ضوء الفكر المعاصر*. دار الفكر، الأردن.
- غضبان، ح. أ. (2015). *محاضرات في نظرية الحوكمة* ص. (15). دار ومكتبة حامد للنشر والتوزيع، عمان.
- مخلوف، ح. ع. (2007). *مسؤولية مجلس إدارة الشركة المساهمة في ضوء مبادئ حوكمة الشركات*.
- مصطفى، م. م. (بلا تاريخ). *دور التأهيل المهني للمدقق في كفاءة وجودة التقارير الرقابية*. جمهورية مصر العربية.
- هنان، م.، وهنان، ع. (2017). *مظاهر المساءلة في التشريع الجزائري كآلية للحد من الفساد*. جامعة غرداية.
- وزارة تطوير القطاع العام [الأردن]. (2014). *[لنيل ممارسات الحوكمة في القطاع العام - لنيل تطبيق الحوكمة في القطاع العام*. منشورات وزارية، الأردن.

الرسائل الجامعية :ثانياً

- الحايك، ن. أ. (2016). [*أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء في المؤسسات الحكومية*] رسالة ماجستير، إدارة الأعمال . الجامعة الافتراضية السورية.
- إسماعيل، س. ي. م. (2014). *مدى مساهمة لجان المراجعة في دعم وتعزيز استقلال المراجع الداخلي* رسالة ماجستير . الجامعة الإسلامية، غزة.
- ديلمي، ع. (2017). *نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية* أطروحة دكتوراه . [كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

المقالات والدراسات العلمية :ثالثاً

- ابن دعاس، ز.، ورقوب، ن. (2019). *مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر*. حوليات جامعة الجزائر.
- أروى خالد النجدوي. (2018). *نحو قطاع عام أكثر حاكمية*. ص. (2-3).
- أميرة بوباطة، ومصطفى بودرامة. (2022). *أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي*. مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة.
- بسام بن سعيد، وبسمة نزار. (2015). *سياسات إصلاح المالية المحلية لتعزيز التنمية المحلية في الجزائر*. مدخل مقدمة في ملتقى التنمية المحلية ورهانات التحول الاقتصادي، ص. (1).
- بشرى، ف. خ.، وعمار، ل. ع. (2017). *تأثير خبرة المدقق على جودة المدقق الداخلي*. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، (100)، 23.

قائمة المراجع:

- بوسليمان، ص.، وضريفي، ن. (2019). فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي. *مجلة الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة*.
- بياريت فريفر. (2017). القطاع العام اللبناني بين الحوكمة والخصخصة. *مجلة وزارة الدفاع (مجلة الجيش اللبناني)*، 7-11.
- جناي، م. ع. أ. (2025). مساهمة تبني المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز حوكمة الموازنة العمومية – مجلس المحاسبة الجزائري نموذجاً. *مجلة المنبر*، 12(1)، 186.
- جلاخ، ح.، ومولوة، م. (2024). دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات. *المجلة العلمية للحوار الاقتصادي*، 3(2)، 44.
- خليل خميس. (2011). مساهمة القطاع العام والخاص في التنمية الوطنية بالجزائر. *مجلة الباحث، جامعة ورقلة*، 94.
- زهور، أ.، وسليم، ع. (2014). أثر الحوكمة على التنمية البشرية. *مجلة التجارة والعلوم الاجتماعية باكستان*، 8(3).
- سردوك، ف. (2004). معيار استقلال مراجع الحسابات الخارجي وحياده في مواجهة احتياجات العملاء. *مجلة البحوث والدراسات*، 1(1)، 102.
- سلطان الحياي، س. م.، والجعفر، ل. م. س. م. (2013). دور الحوكمة في دعم قرار الاستثمار. ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر الدولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الشلف، (ص).
- شدري معمر، س.، ورشام، ك. (2022). أثر كفاءة المدقق الخارجي على تحسين جودة التدقيق بالاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي. *مجلة الاستراتيجية والتنمية*، 12(1).
- صيرينة، ع. (2023). مجلس المحاسبة آلية لرقابة تسيير الأموال العمومية في القانون الجزائري. *مجلة دراسات وأبحاث (المجلة العربية للأبحاث والدراسات في العلوم الإنسانية والاجتماعية)*، 15(3).
- صنهاجي، ه.، عوادي، ع. ق.، وعمامرة، م. ع. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي*، 1(1).
- عبدلي، ل.، وسفير، م. (2025). دور الأجهزة للرقابة المالية في تعزيز الحوكمة المالية في القطاع العام: دراسة تحليلية لمعايير الانتوساي وتطبيقاتها. *مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية*، 11(1).
- عبد المجيد، ع.، وشحاته، س. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية المعاصرة. *الدار الجامعية*.
- علم، ت. إ. (2024). دور التأهيل المهني للمدقق في زيادة كفاءة وجودة التقارير الرقابية. *المسابقة الرابعة عشرة للبحث العلمي في مجال الرقابة*، 76.
- عمروش، ن.، وكلاخي، ل. (2026). فعالية آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري – دراسة تطبيقية على البيئة الجزائرية. *مجلة الاستراتيجية والتنمية*، 16(1).
- عوض، أ. م. (2008). أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية*، 41، 4(2).

قائمة المراجع:

- فريفر، ب. (2017). القطاع العام اللبناني بين الحوكمة والخصخصة. *مجلة وزارة الدفاع (مجلة الجيش اللبناني)*، 7-11.
- فقيري محمد الشيخ. (2022). رقابة نوعية التسيير لمجلس المحاسبة بين سمو الأهداف وضعف النتائج. *مجلة صوت القانون*، 8(2).
- قاسم علي حاج. (2020). استراتيجية حوكمة الإدارة العامة في الجزائر. *المجلة الجزائرية للعلوم السياسية والعلاقات الدولية*، 159، (14).
- مخلوف، ن.، وميلود، ع. (2024). دراسة تحليلية لمتطلبات متابعة لجنة مراقبة النوعية: استقلالية وحياد المدقق في ظل القانون 10-01 بالجزائر. *مجلة المنهل الاقتصادي*، 6، 198.
- مرفت شمروخ. (2015). الحوكمة ومنظمات المجتمع المدني.
- مريني، م.، وحديدي، أ. (2022). آليات تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية*.
- مزهري، س. ج. (2018). العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل*.
- معمر، أ.، مفتاح، ح.، وعمورة، ج. (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق. *SA 220 مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة*، 3(2).
- مغاوري، ه. أ. (2022). تفعيل مبادئ الحوكمة الرشيدة في مؤسسات التعليم الجامعي المصري. *مجلة التربية، مصر*، (196)، الجزء 1، 15.
- مقرامنت، ع. ق.، ضيافي، ن.، وبوسالم، ر. (2021). العوامل المؤثرة على جودة التدقيق: التشريعات والإجراءات المنظمة للمهنة في الجزائر. *مجلة التنظيم والعمل*، 81.
- محاد عريوة، وبوقرة رابع. (2015). أهمية تطبيق الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة لقياس أداء القطاع العمومي المحلي. *مداخلة في الملتقى الدولي الثاني حول الحوكمة والتنمية المحلية*، ص. (12-13). جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج.
- مليكة هنان، وعلي هنان. (2017). مظاهر المساءلة في التشريع الجزائري كآلية للحد من الفساد. جامعة غرداية.
- محمد بن لدغم، ومحمد أمين لعرجي. (2018). مساعدة التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي من أجل تحسين الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية. *مجلة التماطل الاقتصادي*، 86.
- نفاذ، ن. ه.، وطرشي، م. (2021). التدقيق الخارجي ودوره في تعزيز تطبيق مبادئ حوكمة الشركات. *المجلة الجزائرية للاقتصاد والإدارة*، 15(2).
- حلومي، م. أ.، علي أحمد، ز. أ.، وبابكر، إ. ص. (2025). جودة التقارير المالية وأثرها في تعزيز الثقة بالمعلومات المحاسبية. *مجلة الجامعة العراقية*، (220).
- جمعية المدققين الداخليين. [IIA]. المعايير العالمية للتدقيق الداخلي. لبنان.

قائمة المراجع:

رابعاً: النصوص القانونية والتشريعية

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1976). *الدستور، المادة (190) تأسيس مجلس المحاسبة*. (الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية1980). ، 1 مارس. (القانون رقم 80-05/متعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 09.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1989). *الدستور، المادة (160) تكريس مجلس المحاسبة*. (الجريدة الرسمية، العدد 09.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية1990). ، 4 ديسمبر. (القانون رقم 90-32/متعلق بتنظيم مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 52.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية1995). ، 17 يوليو. (الأمر رقم 95-20/متعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 39.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية1995). ، 20 نوفمبر. (المرسوم الرئاسي رقم 95-377/لمحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 75.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (1996). *الدستور، المادة (170) تكريس استقلالية مجلس المحاسبة*. (الجريدة الرسمية.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية2010). ، 26 أوت. (الأمر رقم 10-02/المعدل والمنم للأمر رقم 95-20/متعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد 48.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية2020). ، 30 ديسمبر. (دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية) المادة (199) الجريدة الرسمية، العدد 82.

خامساً: المراجع باللغات الأجنبية

- INTOSAI. (2019). *ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing*.
<https://www.issai.org/pronouncements/issai-100/>
- INTOSAI. (2021). Independence of Supreme Audit Institutions and the challenges of the COVID-19 pandemic. *INTOSAI Journal*.
- Rahmawaty, D., & Sari, M. (2023). Determinants of audit quality in the public sector. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 20(1), 97–118.

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة استبيان

أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام
-دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري-

السيد/ة السيد (قاضي /مدقق مجلس المحاسبة المحترم /ة)

تحية طيبة وبعد،

في إطار دراسة أكاديمية تتجز في المدرسة الوطنية العليا للمناجمت بالقليلة لنيل شهادة الماستر، ضمن تخصص "الحوكمة والوقاية من الفساد ومكافحته" نسعى من خلالها إلى دراسة أثر جودة التدقيق الرقابي في تعزيز مبادئ الحوكمة في القطاع العام بمجلس المحاسبة. بحيث تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور المحوري الذي تلعبه جودة التدقيق في تعزيز مبادئ الحوكمة داخل مؤسسات القطاع العام، وذلك من خلال استطلاع آراءكم نظرا لما تتمتعون به من خبرة ميدانية وكفاءة مهنية في هذا المجال، ومنه فإن مساهمتكم من خلال الاجابة على فقرات هذا الاستبيان يشكل أساس للوصول إلى نتائج علمية دقيقة وموضوعية .

كما نحيطكم علما أن هذه البيانات مخصصة فقط لأغراض البحث العلمي، مع الالتزام التام بسرية المعلومات وعدم الافصاح عن الهوية الشخصية أو استخدام المعطيات لأغراض أخرى. يرجى من سيادتكم التفضل بالإجابة على جميع الفقرات بموضوعية وفقا لرؤيتكم المهنية شاكرين لكم سلفا سعة صدركم ووقتكم الثمين الذي تخصصونه لخدمة البحث العلمي.

تقبلوا منا أسمى عبارات التقدير والاحترام.

من إعداد الطالبتين:

*قروجي أميرة

*غزاي سهام

تحت إشراف الأستاذة: موساوي سامية

➤ المحور الاول: يتضمن البيانات الشخصية لأفراد العينة والمتمثلة في:

* الجنس

- ذكر ☐

- أنثى ☐

* الفئة العمرية

- أقل من 25 سنة ☐

- من 25- 35 سنة ☐

- من 35- 45 سنة ☐

- أكثر من 45 سنة ☐

* عدد سنوات الخبرة

- من 5 الى 10سنوات ☐

- من 10 الى 15سنة ☐

- من 15 الى 20 سنة ☐

- اكثر من 20 سنة ☐

* المستوى الاكاديمي

- ليسانس ☐

- ماستر ☐

- دراسات عليا (ماجستير، دكتوراه) ☐

* المجال المهني

- إقتصاد ☐

الملاحق:

- محاسبة ☐

- حقوق ☐

- أخرى ☐

حددها.....

* الوظيفة

قاضي ☐

مدقق ☐

➤ المحور الثاني: أبعاد جودة التدقيق الرقابي

* يضم هذا المحور اربع (4) مبادئ لقياس جودة التدقيق الرقابي من حيث: الاستقلالية والموضوعية،

الكفاءة المهنية، رقابة الاداء وكذلك جودة مخرجات العملية الرقابية.

* ضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع ما تراه مناسباً.

* البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يتمتع قضاة ومدققي مجلس المحاسبة بحرية كاملة في تحديد نطاق المهمة الرقابية					
تمنع الحصانة القانونية للقضاة والمدققين من مواجهة أي ضغوط من الجهات الخاضعة للرقابة					
يمتلك مدققي وقضاة المجلس صلاحيات الوصول لأي تقارير مطلوبة					

*البعد الثاني: الكفاءة المهنية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يملك المدققون الخبرات المالية الكافية لكشف الثغرات والاختلالات					
يلتزم الفريق المكلف بالرقابة بالدليل المنهجي المعتمد من طرف المجلس					
يخضع القضاة والمدققين إلى دورات تدريبية كافية على أحدث معايير التدقيق الدولية واستخدام البرامج الإحصائية في التحليل					

*البعد الثالث: رقابة الأداء

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
يتم إعداد الخطط السنوية للرقابة على منهجية علمية بناء على تقييم مخاطر الفساد					
تتبع المهمة الرقابية خطوات منظمة وفق المعايير الدولية ISSAI					
يغطي التدقيق كافة الجوانب الجوهرية للجهات الخاضعة للرقابة					

*البعد الرابع: جودة مخرجات العملية الرقابية

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تسعى التقارير الرقابية إلى وضع الملاحظات					

الملاحق:

					بدقة لتشخيص الاختلالات
					توجد آليات متابعة دورية تلزم الادارات بتنفيذ التوصيات المقدمة من طرف المجلس
					تخضع المؤسسات محل التدقيق إلى عقوبات إدارية وقضائية إذا لم تلتزم بتنفيذ الاجراءات التحسينية المقدمة لها

➤ المحور الثاني: مبادئ الحوكمة في القطاع العام:

*يضم هذا المحور 7 عبارات لقياس مبادئ الحوكمة في القطاع العام

*ضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع ما تراه مناسباً

العبارات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
تساهم جودة التقارير في توفير معلومات موثوقة حول كيفية صرف الاموال العمومية					
تضمن الرقابة الفعالة تحسين جودة الحسابات والميزانيات المعلنة من طرف المؤسسات العمومية					
التدقيق القضائي الجيد يفعل مساءلة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين عن قراراتهم					
يؤدي تفعيل المساءلة القانونية الى ردع الممارسات غير الأخلاقية					
يضمن التدقيق المنهجي إمتثال المسيّرين للقوانين المنظمة للمال العام					
تؤدي الاستجابة للتوصيات الرقابية إلى تقليل الهدر في الموارد العامة					
يساهم تطبيق مخرجات التدقيق في تحسين جودة الخدمات العمومية					

الملحق رقم 02: مخرجات برنامج SPSS

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	36	97,3
	Exclue ^a	1	2,7
	Total	37	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,895	19

Récapitulatif de traitement des observations						
	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	
Unstandardized Predicted Value	37	100,0%	0	0,0%	37	
Unstandardized Predicted Value	37	100,0%	0	0,0%	37	

Descriptives				
			Statistiques	
Unstandardized Predicted Value	Moyenne		4,1433398	
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	4,0797393	
		Borne supérieure	4,2069402	
	Moyenne tronquée à 5 %		4,1475075	
	Médiane		4,1609222	
	Variance		,036	
	Ecart type		,19075378	
	Minimum		3,72722	
	Maximum		4,46451	
	Plage		,73729	
	Plage interquartile		,27106	
	Asymétrie		-,303	
	Kurtosis		-,496	
Unstandardized Predicted Value	Moyenne		4,1433398	
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	4,0797393	
		Borne	4,2069402	

	supérieure		
	Moyenne tronquée à 5 %	4,1475075	
	Médiane	4,1609222	
	Variance	,036	
	Ecart type	,19075378	
	Minimum	3,72722	
	Maximum	4,46451	
	Plage	,73729	
	Plage interquartile	,27106	
	Asymétrie	-,303	
	Kurtosis	-,496	

Tests de normalité						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistique s	ddl	Sig.	Statistique s	ddl	Sig.
Unstandardized Predicted Value	,077	37	,200*	,975	37	,554
Unstandardized Predicted Value	,077	37	,200*	,975	37	,554

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors

Fréquence Stem & Feuille
3,00 37. 299
,00 38.
6,00 39. 004466
6,00 40. 555599
6,00 41. 136688
9,00 42. 002226699
4,00 43. 3579
3,00 44. 446

Largeur du radical: ,10000

Chaque feuille: 1 observation(s)

Fréquences Remarques

Sortie obtenue	
Commentaires	
Entrée	Données C: \Users\DELL\Desktop\PDG\SIHAM.sav
	Jeu de données actif Jeu_de_données1
	Filtre <sans>
	Pondération <sans>

Scinder un fichier		<sans>
N de lignes dans le fichier de travail		37
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES=الجنس الفئة العمرية المستوى الأكاديمي المجال المهني الوظيفة /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00: 00: 00,03
	Temps écoulé	00: 00: 00,01

Statistiques						
		الجنس	الفئة العمرية	المستوى الأكاديمي	المجال المهني	الوظيفة
N	Valide	37	37	37	36	37
	Manquant	0	0	0	1	0

Table de fréquences

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	ذكر	23	62,2	62,2	62,2
	أنثى	14	37,8	37,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	
الفئة العمرية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	من 25 الى 35 سنة	5	13,5	13,5	13,5
	من 35 الى 45 سنة	25	67,6	67,6	81,1
	أكثر من 45 سنة	7	18,9	18,9	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

المستوى الأكاديمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	ليسانس	4	10,8	10,8	10,8
	ماستر	23	62,2	62,2	73,0
	دراسات عليا	10	27,0	27,0	100,0

	Total	37	100,0	100,0	
--	-------	----	-------	-------	--

المجال المهني					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقتصاد	9	24,3	25,0	25,0
	محاسبة	11	29,7	30,6	55,6
	قانون	15	40,5	41,7	97,2
	أخرى	1	2,7	2,8	100,0
	Total	36	97,3	100,0	
Manquant	Système	1	2,7		
Total		37	100,0		

الوظيفة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مدقق	12	32,4	32,4	32,4
	قاضي	25	67,6	67,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Statistiques

	Q1	Q2	Q3	A1	Q4	Q5	Q6
N Valide	37	37	37	37	37	37	37
Manquant	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,46	3,92	4,00	3,7928	3,57	3,65	2,57
Ecart type	1,192	,829	,882	,75093	,867	1,060	1,237

Table de fréquences

Q1					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	10	27,0	27,0	29,7
	محايد	5	13,5	13,5	43,2
	موافق	13	35,1	35,1	78,4
	موافق بشدة	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q2					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	3	8,1	8,1	8,1
	محايد	5	13,5	13,5	21,6
	موافق	21	56,8	56,8	78,4

	موافق بشدة	8	21,6	21,6	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q3					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق	4	10,8	10,8	10,8
	محايد	2	5,4	5,4	16,2
	موافق	21	56,8	56,8	73,0
	موافق بشدة	10	27,0	27,0	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

A1					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	2,00	1	2,7	2,7	2,7
	2,33	2	5,4	5,4	8,1
	2,67	1	2,7	2,7	10,8
	3,00	1	2,7	2,7	13,5
	3,33	8	21,6	21,6	35,1
	3,67	6	16,2	16,2	51,4
	4,00	6	16,2	16,2	67,6
	4,33	5	13,5	13,5	81,1
	4,67	4	10,8	10,8	91,9
	5,00	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q4					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	1	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	4	10,8	10,8	13,5
	محايد	7	18,9	18,9	32,4
	موافق	23	62,2	62,2	94,6
	موافق بشدة	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q5				
	Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé

Valid e	غير موافق بشدة	2	5,4	5,4	5,4
	غير موافق	4	10,8	10,8	16,2
	محايد	5	13,5	13,5	29,7
	موافق	20	54,1	54,1	83,8
	موافق بشدة	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q6					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	9	24,3	24,3	24,3
	غير موافق	10	27,0	27,0	51,4
	محايد	8	21,6	21,6	73,0
	موافق	8	21,6	21,6	94,6
	موافق بشدة	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

A2					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	1,00	1	2,7	2,7	2,7
	1,67	1	2,7	2,7	5,4
	2,00	3	8,1	8,1	13,5
	2,33	2	5,4	5,4	18,9
	2,67	4	10,8	10,8	29,7
	3,00	3	8,1	8,1	37,8
	3,33	8	21,6	21,6	59,5
	3,67	6	16,2	16,2	75,7
	4,00	2	5,4	5,4	81,1
	4,33	5	13,5	13,5	94,6
	4,67	2	5,4	5,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q7					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	3	8,1	8,1	8,1
	غير موافق	7	18,9	18,9	27,0
	محايد	14	37,8	37,8	64,9
	موافق	12	32,4	32,4	97,3
	موافق بشدة	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q8					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	3	8,1	8,1	8,1
	غير موافق	4	10,8	10,8	18,9
	محايد	9	24,3	24,3	43,2
	موافق	16	43,2	43,2	86,5
	موافق بشدة	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q9					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	1	2,7	2,7	2,7
	غير موافق	8	21,6	21,6	24,3
	محايد	5	13,5	13,5	37,8
	موافق	17	45,9	45,9	83,8
	موافق بشدة	6	16,2	16,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

A3					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	1,00	1	2,7	2,7	2,7
	1,33	1	2,7	2,7	5,4
	2,00	1	2,7	2,7	8,1
	2,33	2	5,4	5,4	13,5
	2,67	5	13,5	13,5	27,0
	3,00	4	10,8	10,8	37,8
	3,33	7	18,9	18,9	56,8
	3,67	6	16,2	16,2	73,0
	4,00	5	13,5	13,5	86,5
	4,67	5	13,5	13,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q10					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق	2	5,4	5,4	5,4
	محايد	2	5,4	5,4	10,8
	موافق	18	48,6	48,6	59,5
	موافق	15	40,5	40,5	100,0

	بشدة				
	Total	37	100,0	100,0	

Q11					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	5	13,5	13,5	13,5
	غير موافق	11	29,7	29,7	43,2
	محايد	6	16,2	16,2	59,5
	موافق	12	32,4	32,4	91,9
	موافق بشدة	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q12					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق بشدة	9	24,3	24,3	24,3
	غير موافق	6	16,2	16,2	40,5
	محايد	5	13,5	13,5	54,1
	موافق	14	37,8	37,8	91,9
	موافق بشدة	3	8,1	8,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

A4					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	1,33	1	2,7	2,7	2,7
	2,00	3	8,1	8,1	10,8
	2,33	3	8,1	8,1	18,9
	2,67	5	13,5	13,5	32,4
	3,00	3	8,1	8,1	40,5
	3,33	7	18,9	18,9	59,5
	3,67	2	5,4	5,4	64,9
	4,00	4	10,8	10,8	75,7
	4,33	5	13,5	13,5	89,2
	4,67	3	8,1	8,1	97,3
	5,00	1	2,7	2,7	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

FREQUENCIES VARIABLES=Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q20 CH22
/STATISTICS=STDDEV MEAN
/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Statistiques									
N	Valide	Q13	Q14	Q15	Q16	Q17	Q18	Q20	
	Manquant	0	0	1	0	0	0	0	
Moyenne		4,24	4,16	4,28	4,32	4,16	4,11	3,62	
Ecart type		,796	,688	,815	,669	,800	,737	,982	

Table de fréquences

Q13					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق	2	5,4	5,4	5,4
	محايد	2	5,4	5,4	10,8
	موافق	18	48,6	48,6	59,5
	موافق بشدة	15	40,5	40,5	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q14					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	محايد	6	16,2	16,2	16,2
	موافق	19	51,4	51,4	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q15					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق بشدة	1	2,7	2,8	2,8
	محايد	2	5,4	5,6	8,3
	موافق	18	48,6	50,0	58,3
	موافق بشدة	15	40,5	41,7	100,0
	Total	36	97,3	100,0	
Manquant	Système	1	2,7		
Total		37	100,0		

Q16					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid	محايد	4	10,8	10,8	10,8

e	موافق	17	45,9	45,9	56,8
	موافق بشدة	16	43,2	43,2	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q17					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق	2	5,4	5,4	5,4
	محايد	3	8,1	8,1	13,5
	موافق	19	51,4	51,4	64,9
	موافق بشدة	13	35,1	35,1	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q18					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	محايد	8	21,6	21,6	21,6
	موافق	17	45,9	45,9	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Q20					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	غير موافق	1	2,7	2,7	2,7
	محايد	24	64,9	64,9	67,6
	موافق بشدة	12	32,4	32,4	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

CH22					
		Fréquenc e	Pourcentag e	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valid e	3,14	2	5,4	5,4	5,4
	3,57	5	13,5	13,5	18,9
	3,86	5	13,5	13,5	32,4
	4,00	2	5,4	5,4	37,8
	4,14	4	10,8	10,8	48,6
	4,29	3	8,1	8,1	56,8
	4,33	1	2,7	2,7	59,5
	4,43	11	29,7	29,7	89,2

	4,71	4	10,8	10,8	100,0
	Total	37	100,0	100,0	

Régression

Récapitulatif des modèles								
Mo dèle	R	R- deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimat ion	Modifier les statistiques			
					Variatio n de R- deux	Variatio n de F		
1	,618 ^a	,382	,364	,33561	,382	21,607		

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,434	1	2,434	21,607	,000 ^b
	de Student	3,942	35	,113		
	Total	6,376	36			

a. Variable dépendante: CH22

b. Prédicteurs: (Constante), CH1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,911	,268		10,877	,000
	CH1	,355	,076	,618	4,648	,000

a. Variable dépendante: CH22

Régression

Récapitulatif des modèles								
Mo dèle	R	R- deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimat ion	Modifier les statistiques			
					Variatio n de R- deux	Variatio n de F		
1	,554 ^a	,307	,287	,35529	,307	15,509		

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,958	1	1,958	15,509	,000 ^b
	de Student	4,418	35	,126		
	Total	6,376	36			

a. Variable dépendante: CH22

b. Prédicteurs: (Constante), A1

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2,951	,305		9,683	,000
	A1	,311	,079	,554	3,938	,000

a. Variable dépendante: CH22

Régression

Récapitulatif des modèles								
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques			
					Variation de R-deux	Variation de F		
1	,429 ^a	,184	,161	,38549	,184	7,905		

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,175	1	1,175	7,905	,008 ^b
	de Student	5,201	35	,149		
	Total	6,376	36			

a. Variable dépendante: CH22

b. Prédicteurs: (Constante), A2

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,456	,248		13,956	,000
	A2	,206	,073	,429	2,812	,008

Régression

Récapitulatif des modèles								
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques			
					Variation de R-deux	Variation de F		
1	,548 ^a	,301	,281	,35695	,301	15,040		

ANOVA ^a						
--------------------	--	--	--	--	--	--

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,916	1	1,916	15,040	,000 ^b
	de Student	4,459	35	,127		
	Total	6,376	36			

a. Variable dépendante: CH22

b. Prédicteurs: (Constante), A3

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,254	,233		13,958	,000
	A3	,263	,068	,548	3,878	,000

Régression

Récapitulatif des modèles								
Mo dèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Modifier les statistiques			
					Variation de R-deux	Variation de F		
1	,591 ^a	,349	,330	,34438	,349	18,760		

ANOVA ^a						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2,225	1	2,225	18,760	,000 ^b
	de Student	4,151	35	,119		
	Total	6,376	36			

a. Variable dépendante: CH22

b. Prédicteurs: (Constante), A4

Coefficients ^a						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,216	,218		14,736	,000
	A4	,272	,063	,591	4,331	,000

a. Variable dépendante: CH22