



جامعة ابن خلدون - تيارت -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

في شعبة: المحاسبة و المالية تخصص: محاسبة و جباية معمقة

دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة  
و الشفافية و تحسين الأداء الحكومي  
دراسة ميدانية على مستوى ولاية تيارت

الأستاذ المشرف:

زياني عبد الحق

أستاذ محاضر أ

إعداد الطالبة:

مصطفى نعيمة

لجنة المناقشة:

الصفة	الدرجة العلمية	إسم ولقب الأستاذ:
رئيسا	أستاذة محاضرة - أ -	عبد الرحيم ليلي
مقررا	أستاذ محاضر - أ -	زياني عبد الحق
مناقشا 1	أستاذ محاضر - ب -	لعروس لخضر
مناقشا 2	أستاذ محاضر - أ -	حسين يحيى

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2022/06/06

السنة الجامعية : 2022/2021

## الشكر

بعد الحمد لله والشكر لله الذي أعانني وفقني لهذا

أتوجه بالشكر للوالدين الكريمين والأسرة الفاضلة

كما أخص بالشكر الأستاذ المؤطر زياني عبد الحق

واقفة له واقفة لإجلاله واحترامه فقد كان

لي أستاذاً حكيماً مرشداً

أتوجه بالشكر الجليل للأساتذة الكرام وكامل الأسرة الجامعية

أشكر كل الأصدقاء الذين ساعدوني في مشواري

الدراسي وكانوا معي بالدعاء

## الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى الوالدين الحبيبين

إلى سندي وتوأم روعي زوجي

إلى من هم سندي وقوتي ولفؤادي محبتي .. وأقرب إلى من

روحي وحبهم يجري في عروقي ابنتي آية وابني أنس

إلى جميع أفراد العائلة الذين ينتظروا هاته الفرحة على صفح

ساخن

كما أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم أراد التسليح بالعلم

وأنجح طريقه

قائمة المختصرات:

المعنى	المختصرات
Institute Of International Auditors	<b>IIA</b>
American Association of Accountants	<b>AAA</b>
American Institute of Certified Public Accountants	<b>AICPA</b>
International Auditing and Assurance Standards Board	<b>IAASB</b>
International Federation of Accountants	<b>IFACI</b>
rganisation for Economic Co-operation and Development	<b>OECD</b>
International Accounting Standards Committee	<b>IASC</b>

## فهرس المحتويات :

7	قائمة الجداول :
8	قائمة الأشكال البيانية :
9	قائمة الملاحق :
1	مقدمة
10	الفصل الأول: الجانب النظري للتدقيق
12	المبحث الأول: مدخل معرفي حول التدقيق
12	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه
15	المطلب الثاني: فروض التدقيق وأنواعه
21	المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق ومراحل إجراء عملية التدقيق:
25	المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي
25	المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي
31	المطلب الثاني: أنواع وأساليب التدقيق الداخلي
34	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي
36	المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:
36	المطلب الأول : معايير الصفات:
37	المطلب الثاني: معايير الأداء:
39	المطلب الثالث: أهداف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأهميتها
41	الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي
43	المبحث الأول: ماهية المساءلة والشفافية
43	المطلب الأول: مفهوم المساءلة
49	المطلب الثاني: مفهوم الشفافية
54	المطلب الثالث: العلاقة بين المساءلة و الشفافية
54	المبحث الثاني: ماهية الأداء الحكومي
55	المطلب الأول: مفهوم الأداء
55	المطلب الثاني: قياس الأداء:
57	المطلب الثالث: الأداء الحكومي وأهميته
58	المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالمساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي
59	المطلب الأول: علاقة المساءلة بالتدقيق الداخلي
62	المطلب الثاني: علاقة الشفافية بالتدقيق الداخلي

66	المطلب الثالث: دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي.....
75	الفصل الثالث: دراسة ميدانية .....
76	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة.....
76	المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة.....
78	المطلب الثاني: بناء محاور الفرضيات.....
78	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية وحدود مجتمع الدراسة.....
81	المبحث الثاني: دراسة وتحليل البيانات وعرض النتائج.....
81	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة.....
91	المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان.....
98	المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.....
108	خاتمة:.....
111	قائمة المراجع باللغة العربية:.....
116	قائمة المراجع باللغة الأجنبية:.....
118	قائمة الملاحق.....

## قائمة الجداول:

- جدول رقم : (1,1) أوجه الإختلاف بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي ..... 20
- جدول رقم : (2,3) مقياس ليكرت الحماسي ..... 77
- جدول رقم : (3,3) وضع مقياس ترتيبي للوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق مقياس لكارث ..... 77
- جدول رقم : (4,3) ترابط الفرضيات مع محاور الإستبائية ..... 78
- جدول رقم : (5,3) حدود الدراسة الإستبائية نسبة لمخرجات البرنامج ..... 79
- جدول رقم : (6,3) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس ..... 81
- جدول رقم : (7,3) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي و الشهادات ..... 82
- جدول رقم : (8,3) توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي ..... 83
- جدول رقم : (9,3) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة الوظيفية ..... 84
- جدول رقم : (10,3) معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات أداة الدراسة ..... 85
- جدول رقم : (11,3) صدق الإنساق الداخلي لفقرات المحور الأول ..... 86
- جدول رقم : (12,3) صدق الأنساق الداخلي لفقرات المحور الثاني ..... 87
- جدول رقم : (13,3) الصدق البنائي لمحور الدراسة ..... 89
- جدول رقم : (14,3) مقياس ليكرت الحماسي ..... 90
- جدول رقم : (15,3) سلم الإجابات حسب مقياس ليكرت ..... 90
- جدول رقم : (16,3) المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول ..... 91
- جدول رقم : (17,3) المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني ..... 94
- جدول رقم : (18,3) نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الأولى وفق إختبار ( One Sample T test ) .. 98
- جدول رقم : (19,3) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى وفق إختبار ( One Sample T test ) ... 99
- جدول رقم : (20,3) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية وفق إختبار ( One Sample T test ) 101
- جدول رقم : (21,3) نتائج إختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفق إختبار ( One Sample T test ) 102
- جدول رقم : (22,3) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى وفق إختبار ( One Sample T test ) . 103
- جدول رقم : (23,3) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية وفق إختبار ( One Sample T test ) 104

قائمة الأشكال البيانية:

الصفحات	عنوان الشكل	رقم الشكل
4	نموذج الدراسة	(1)
24	معايير التدقيق المتعارف عليها	(2،1)
27	تطور مهنة التدقيق الداخلي	(3،1)
38	معايير التدقيق الداخلي	(1،2)
62	دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بموجب المعيار رقم (2100)	(2،2)
73	أهداف وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة في دعم أهداف الحوكمة وتحسين الأداء	(3،2)

## قائمة الملاحق:

- الملحق رقم (01) : توزيع أفراد العينة حسب خصائصهم الشخصية ..... 119
- الملحق رقم (02) : معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات أداة الدراسة ..... 119
- الملحق رقم (03): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول و الثاني ..... 120
- الملحق رقم (04): المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول و الثاني ..... 121
- الملحق رقم (05): نتائج إختبار فرضيات الدراسة وفق إختبار (One Sample T test) ..... 137
- الملحق رقم (06): استمارة الاستبيان ..... 138

## مقدمة:

ينظر لوظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي باعتبارها جزءا مكملا للإدارة المالية الحكومية، وعنصرا أساسيا لقوة النظام المالي في القطاع الحكومي، وآلية هامة لحوكمة القطاع الحكومي، بالإضافة إلى أنها أداة لتحسين أداء هذا القطاع، ومنع واكتشاف الفساد وحماية المال العام. فمع تغير دور الدولة وتطور مهامها من دولة تهتم بوظائف رئيسية ذات طابع تقليدي كالمدافع والأمن الداخلي والخارجي إلى دولة متدخلة، تسعى إلى تحقيق مجموعة واسعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إلى دولة خدمات أو دولة رفاهية تتحمل مسؤولية تقديم جميع الخدمات التي يحتاجها المواطنون وضمان مستوى معيشي مرتفع لهم، إن هذا التطور لا بد أن يصاحبه إصلاحات عديدة. ويعتبر أهم العقبات التي تواجه الدولة هي مواكبة الإدارة الحكومية وتحد من قدرتها على مواكبة التحديات والتغيرات البيئية الداخلية منها والخارجية.

إن هذا التغير في دور الدولة أدى إلى تعقد أعمال الأجهزة الحكومية واتساع نطاق الوظائف والمهام التي تقوم بها وتنوع منظماتها ونشاطاتها مما استلزم ضرورة التوسع في عملية تفويض الصلاحيات ومنح المزيد من حرية التصرف لموظفي الحكومة لكي يتمكنوا من الإسهام في رفع الخدمات المقدمة للمواطنين من ناحية وتخفيف العبء المالي على الحكومة من ناحية.

في ظل هذه التغيرات أصبحت آلية المساءلة التقليدية التي تركز على مدى التزام الموظف بالقوانين والتعليمات المعمول بها غير كافية خاصة مع ظهور العديد من مشكلات التي تواجه الأجهزة الحكومية التي تتمثل في الفساد والروتين وكان بالتالي لا بد ان تعمل الأجهزة الحكومية على تطوير نظم المساءلة المستخدمة لديها لتتضمن مجموعة من الآليات، على درجة عالية من الكفاءة ولديها القدرة على التعامل مع واقع الأجهزة الحكومية، وتقديم حلول مناسبة للمشكلات التي تواجهها من خلال اكتشاف وعلاج أي خلل أو انحراف في مستوى أداء الأجهزة الحكومية والأفراد العاملين فيها، كما ان قدرة نظم المساءلة في تهيئة البيئة المناسبة إلى الوصول إلى مستوى متقدم من الإصلاح والتطوير الإداري تعتمد على نحو أساسي على مدى الوضوح والشفافية في المعلومات والقوانين التشريعات. ويعد تزايد وعي المواطنين وانتشار تكنولوجيا و المعلومات والاتصالات من أهم الأسباب التي جعلت الحكومات تهتم بتحسين كفاءة الإدارة في مجال تقديم الخدمات من حيث الجودة والتنوعية واستغلال أفضل الموارد المتاحة وذلك من خلال المطالبة بشفافية أكثر في عمل هذه الأجهزة وضرورة المساءلة عن مستوى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسات العامة المقترحة ومستوى تنفيذها.

فعلى الرغم من الإصدارات المتلاحقة لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

والتي تهدف إلى تطوير مهنة تدقيق الحسابات بحيث تصبح قادرة على تلبية الاحتياجات المتنوعة للمستفيدين من عمل المدقق الداخلي، وتوفير الحماية لهم من الغش والتدليس الذي قد تمارسه الإدارات، والعمل على تعزيز من جودة مخرجات العمل المحاسبي للمنشآت، وعلى الرغم من تطور وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي من مجرد التركيز على تدقيق الالتزام إلى إضافة قيمة للمنظمة من خلال دورها التوكيدي والاستشاري مع التركيز على تحسين الأداء والفاعلية واتسع نطاق التدقيق الداخلي ليشمل مراجعة الكفاءة، والاقتصاد والفاعلية، ومراجعة الأداء، وإدارة المخاطر، ومراجعة النظم. كما زاد الاهتمام الدولي والإقليمي بمدى فاعلية التدقيق الداخلي في الأجهزة الحكومية

إلا أنه يبقى هنالك تساؤل رئيسي وهو إلى أي مدى يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي؟

وعليه يمكن تحديد حجم مشكلة الدراسة وأبعادها وتحقيق الغرض منها من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

1- ما علاقة المساءلة والشفافية بالتدقيق الداخلي؟

2- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة و الشفافية؟

3- كيف تؤثر المساءلة والشفافية المعززة على تحسين الأداء الحكومي؟

**فرضيات الدراسة:**

من خلال إشكالية الموضوع و تساؤلاتها الفرعية قمنا باقتراح الفرضيات التالية:

**الفرضية الرئيسية الأولى: يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية**

الفرضية الفرعية الأولى : يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة و الشفافية من خلال تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

الفرضية الفرعية الثانية: يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر.

**الفرضية الرئيسية الثانية: تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي .**

الفرضية الفرعية الأولى : تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية الضبط

الإداري

الفرضية الفرعية الثانية: تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد

المالي.

## أهمية الدراسة

تبرز أهمية الدراسة من خلال النقاط التالية :

- إبراز حتمية تطبيق المؤسسات الحكومية للتدقيق الداخلي إذا أرادت تحسين أدائها وضمان بقائها .
- تزايد أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية نتيجة التطورات الحاصلة في وظائف الدولة .
- حاجة المؤسسات لتطبيق عملية التدقيق الداخلي لتأدية نشاطها بصورة صحيحة وتحقيق أهدافها على أكمل وجه.
- المساءلة والشفافية مبدئين من مبادئ الحوكمة، فغياب المساءلة والشفافية فيما يتعلق بالمال العام من شأنه أن يضر بالوضع الاجتماعي للبلد.

## أهداف الدراسة:

من الأهداف التي تسعى إليها هذه الدراسة:

- معرفة أهمية التدقيق الداخلي في القطاعات الحكومية .
- معرفة كيفية التعامل مع الأخطاء ثم اتخاذ القرار المناسب وتحديد المسؤوليات لتحقيق المساءلة الشفافية وتحسين الأداء الحكومي
- إبراز أهمية المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي وتحقيق الاستدامة المالية.

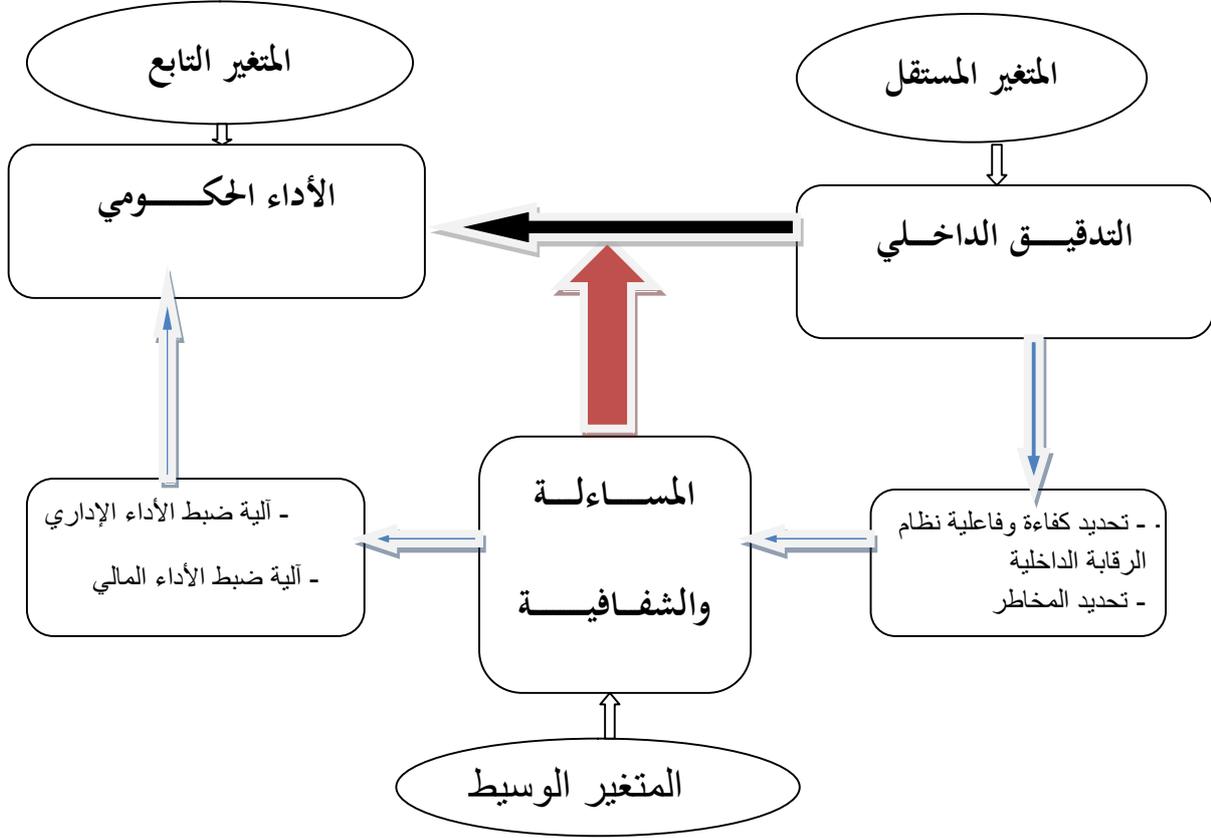
## دوافع اختيار موضوع البحث:

تم اختيار الموضوع لعدة دوافع أهمها:

- اهتمام الطلبة عموما بالمواضيع المتعلقة بالتدقيق كونها تدخل ضمن نطاق تخصصه الأكاديمي.
- راهنية موضوع الدراسة بالنظر إلى التحديات والتطلعات المواكبة لعملية إصلاح مهنة التدقيق الداخلي في الجزائر.
- محاولة تشكيل حلقة وصل بين الأكاديميين والمهنيين والمساهمة في تجسيد الهوة الموجودة بينهما من خلال تفعيل تبادل الخبرات والمعارف وإيجاد مواطن تعاون وتنسيق مشتركة.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بهذه الدراسة الأكاديمية التي يمكن أن تشكل مرجعا ومصدرا للمهتمين بالمهنة من الباحثين والممارسين، وذلك بغية تعميق البحث العلمي في موضوع دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي من جهة، والمساهمة في تطوير المهنة والنهوض بها في الواقع العملي من جهة أخرى.

- نموذج الدراسة

الشكل : رقم (01) نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مصادر متعددة

منهج الدراسة:

لقد تبنت الدراسة منهجية البحث الوصفي، و التحليلي، فعلى صعيد البحث الوصفي، تم إجراء المسح المكتبي والاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية، من أجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، والوقوف عند أهم الدراسات السابقة، التي تشكل رافداً حيويًا في الدراسة وبما تتضمنه من محاور معرفية . أما على صعيد البحث الميداني التحليلي، فقد تم تحليل البيانات المتجمعة كافة من خلال الإجابة عن الاستبيانات بطرق الإحصائية المناسبة، واستخدام إجراء المسح الميداني، وتحليل البيانات المتجمعة كافة بالطرق الإحصائية المناسبة، وكان اعتماد الدراسة على الاستبانة التي تم تطويرها .

صعوبات البحث:

أثناء إعداد المذكرة، صادفت الطالبة عدة صعوبات أهمها:

- صعوبة التواصل مع أفراد عينة البحث وتماطلهم في الإجابة و الرد على الاستبيان الموجه لهم ، وهو ما انعكس سلبا على الحجم النهائي لعينة الدراسة.

### الحدود المكانية والزمانية للدراسة:

مضمون ونتائج الدراسة مرتبطة بالزمن الذي أجريت فيه وهو من شهر أكتوبر 2021 إلى ماي 2022 ، أما الحقل المكاني فقد تمت الدراسة الميدانية في بيئة جزائرية ( مصلحة المحاسبة والمالية والرقابة المالية بولاية تيارت).

### الدراسات السابقة وما يميز موضوعنا:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع التدقيق الداخلي وتناولته من زوايا مختلفة وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية، سوف نستعرض فيما يلي الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة الى أبرز ملاحظاتها ثم سنقدم تعليقا عليها يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبين الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية، وهنا نشير الى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2008 و 2018 وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي .

### 1 . الدراسات باللغة العربية :

- **دراسة العبدلي محمد عبد الله حامد ،** أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2012، وقد هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي ، وقد شملت الدراسة الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وخلصت الدراسة إلى وجود أثر لتطبيق دعائم الحاكمية المؤسسية في جودة عملية التدقيق الداخلي كإفصاح والشفافية والمساءلة والمسؤولية والعدالة والاستقلالية والقوانين والأنظمة في جودة التدقيق الداخلي في الشركات عينة الدراسة، وقد أوصت الدراسات بالتأكيد على أهمية الالتزام بالإفصاح والشفافية وذلك لما لها من أثر على جودة التدقيق الداخلي مع مراعاة التقيد والإلزام بتنفيذ المهمات التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل موظفي الشركة .

- **دراسة عيسى سمير كامل محمد ،**العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين حوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية ، كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية العدد الأول، المجلد 45 2008 هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية وذلك باستخلاصها مما اقترحت المعايير التي أصدرتها المؤسسة المهنية ومن خلال ما اقترحت المعايير التي أصدرتها المؤسسات المهنية، زمن خلال ما اقترحت الكتب السابقة في هذا المجال، ويهدف الشق التطبيقي إلى اختيار تأثير تلك العوامل على جودة وظيفة المراجعة الداخلية، والتحقق علميا مما إذا كان لجودة وظيفة المراجعة الداخلية دور ايجابي في تحسين جودة حوكمة الشركات في مصر .

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها وجود اتفاق بين مجموعات عينة الدراسة التطبيقية الثلاث (مدير و أقسام المراجعة الداخلية رؤساء لجان المراجعة و شركاء المراجعة ) على صدق الفرضيات مما يعني أن التفاعل الجيد لوظيفة المراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة الشركات، الذي يتحقق من خلال تبادل المعلومات الكافية

والملائمة فيما بينهم ينعكس في النهاية وبصورة ايجابية على جودة وظيفة المراجعة الداخلية. كما أن تحسين جودة وظيفة المراجعة الداخلية يؤدي إلى إحكام الرقابة على المنشأة وتدنيه المخاطر التي تتعرض لها، كما يؤدي إلى تحقيق التفاعل الجيد مع باقي أطراف حوكمة الشركات ، مما ينعكس في النهاية بصورة ايجابية على جودة حوكمة الشركات.

- **دراسة وسام نعمة حسين:** مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المالية، مع دراسة تطبيقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011. هدفت الدراسة الى بيان الدور الذي يمكن للمدقق الداخلي القيام به في توجيه المحاسب عند إعداد القوائم المالية ، بغية تحقيق الشفافية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها .

وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها: أنه يمكن للمدقق الداخلي تعزيز شفافية المعلومات المالية من خلال:

- اقتراح اعتماد المعايير الدولية وذلك بتزويدها في التقارير والتوصيات والملاحظات.

- التأكيد على معايير إبداء الرأي وتحفظ الرأي للضغط وتطبيق معايير المحاسبة الدولية مما يعطي دافع لتعزيز الشفافية

- للمدقق الداخلي الفرصة الكبيرة من استجابة الإدارة إلى توصياته المؤكدة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية، لما لها من أثر في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية وشفافية الإفصاح المحاسبي، بما ينعكس ذلك على زيادة درجة المصدقية والثوقية من قبل مستخدمي هذه القوائم .

- **دراسة أحمد عبد الوهاب أبو حمد:** دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية (دراسة ميدانية) بمحليات النيل الأبيض للفترة الممتدة من 2004 إلى غاية 2014، تمثلت أهمية الموضوع في ابراز دور المراجعة الداخلية في تنفيذ المهام والاختصاصات المناط بها والتي تتمثل بشكل أساسي في رفع كفاءة الأداء. وتوصلت الدراسة إلى أن:

- تطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية والمتابعة المستمرة يساهم في رفع كفاءة الأداء الإداري والمالي .

- ايلاء ضوابط الرقابة الداخلية الفعالة من أجل ضبط الانفاق الحكومي والحد من الهدر المالي.

- **دراسة كريمة علي جوهر، شادي البرغوني وصالح العقدة ،** دور جهاز التدقيق الداخلي في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة (دراسة ميدانية البنك العربي)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل 2، سنة 2013، هدفت الدراسة إلى التعريف بمهوم المساءلة ومجالاتها وآلياتها ودورها في الكشف عن الفساد وتحديد الجهات التي تتولى ذلك، ودور جهاز التدقيق الداخلي في تحقيقه. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تتوزع بعض مهام التدقيق الداخلي وخاصة فيما يتعلق بالمخاطر أو الالتزام بالتشريعات على دائرتي ادارة المخاطر وإدارة الامتثال بالإضافة إلى جهاز التدقيق الداخلي.

دراسة زكي خديجة محمود: بعنوان تأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام: دراسة تطبيقية على الإداريين بمستشفى جامعة الملك عبد العزيز بجدة. الهدف التعرف على أدراك الموظفين الإداريين بمستشفى الملك عبد العزيز بجدة سنة 2018 لتأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام. استخدم المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة للنتائج وجود تجانس في آراء المبحوثين حول أبعاد محور المشاركة يطبق في جامعة الملك عبد العزيز بجدة بدرجة متوسطة بينما يطبق بعد المعلومات وبعد المساءلة في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز بدرجة كبيرة على مقياس ليكرت الخماسي. كما أظهرت الدراسة أن متوسط العام لعناصر محور وعي الموظفين بأحكام وأنظمة الحفاظ على المال في المستشفى ظهر بدرجة كبيرة ومتوسطة. التوصيات: تفعيل دور المشاركة كأحد أبعاد الشفافية الإدارية من خلال وضع نظام اتصال فعال. تفعيل آليات المساءلة الإدارية في مستشفى جامعة الملك عبد العزيز والإعلان عنها لجميع الموظفين على أن يتم مراجعتها ومراقبتها باستمرار وتطبيقها على الجميع دون تحيز.

## 2. الدراسات باللغة الانجليزية :

Rezaee, Z. Kingsley, and Mimmier, G, (2003), Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures, Managerial Auditing Journal. Vol.18 Issue 6/7, pp: 530-537.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحاكمي المشترك، وقد تكونت عينة الدراسة من المديرين التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحاكمية المؤسسية وهي :

-يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة ويتولى مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.  
-الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين  
-الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدالة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ونتائج عملياتها عن فترة محددة  
- يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق بمؤسسة تدقيق مستقلة للقيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة .

-يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقا لمعايير التدقيق، وتقوم بتبليغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق عن أي اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

## 2- دراسة ( Institute of Internal Auditors ) بعنوان: دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر

Internal Auditing's Role in Risk management هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور التدقيق

الداخلي في تفعيل أداء إدارة المخاطر من خلال: تحليل الدور الواجب القيام به والوسائل المستحدثة

لتفعيل أداء إدارة المخاطر وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي كما تم إعداد استبانة وتوزيعها بالتنسيق بين معهد المدققين الداخليين في كل من الولايات المتحدة وَايرلندا وبريطانيا توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك دور مهم للمدققين الداخليين في إدارة المخاطر، فهم سليم لمفهوم إدارة المخاطر من قبل الإدارة يساعد المدقق في وضع خطة التدقيق التي تراعي منهج التدقيق القائم على مخاطر الأعمال التعليق على الدراسات السابقة:

- اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك وهو إبراز دور التدقيق إلا دراسة العبدلي فقد هدفت إلى تبيان أثر الحوكمة على جودة التدقيق .
- اتفقت الدراسات السابقة في عينتها، حيث تم تطبيق الدراسة على عينة من المدققين والمحاسبين التابعين للقطاعات الحكومية ، إلا دراسي عيسى والعبدلي فقد تم تطبيقها على شركات اقتصادية.
- استخدمت كل الدراسات السابقة أداة الاستبيان لجمع البيانات .
- استخدمت الدراسات السابقة المنهج الوصفي والتحليلي .
- تفردت دراسة كريمة جوهرى بأنها عالجت جزء من مشكلة الدراسة وهو دور التدقيق الداخلي في تحقيق المساءلة من الجانب النظري مستخدمة منهج تحليل المحتوى.

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- إن أغلب الدراسات السابقة ركزت على الإطار العام للحوكمة والتعرف على مبادئها وآلياتها والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها، كذلك التعرف على مفاهيم حول التدقيق الداخلي وربط العلاقة بين كل منهما، في حين تناولت الدراسة الحالية توضيح دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية باعتبارها مبدأين من مبادئ الحوكمة ، كما تناولت جل الدراسات ربط التدقيق الداخلي بالأداء الحكومي مباشرة في حين هذه الدراسة ربطت العلاقة بين التدقيق الداخلي والأداء الحكومي من خلال متغير وسيط وهو المساءلة والشفافية.
- تناولت الدراسة الحالية جانبا مهما من الأعمال المنظمة وهو التدقيق الداخلي ونظرا لقلة الدراسات التي ركزت على مبادئ الحوكمة كجزئيات وربطها بالتدقيق الداخلي ، فإن هذه الدراسة تعد إسهاما جاء في تحقيق إضافة علمية في هذا المجال
- كما تتميز هذه الدراسات في كونها من أوائل الدراسات في هذا المجال في دولة الجزائر، إذ معظم الدراسات التي أتيت للطلاب الاطلاع عليها أجريت في بيئات مختلفة عن بيئة الجزائر، فمنها ما كان في الأردن ، العراق، فلسطين ومصر ومنها ما كان في بيئات أجنبية مثل الولايات المتحدة الأمريكية .
- إذ كانت الدراسة الميدانية شاملة لمجموعة من الموظفين التابعين لمصلحة المالية والمحاسبة والرقابة المالية بولاية تيارت كمجتمع للدراسة .

تقسيمات الدراسة:

لتجسيد موضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد خطة تتضمن فصلين نظريين وفصل تطبيقي (دراسة ميدانية)

**الفصل الأول:** والذي هو نقطة بداية الدراسة حيث تطرقنا إلى الجانب النظري للتدقيق الداخلي فقسمناه إلى ثلاثة مباحث: فيما يخص الأول كان عنوانه مدخل معرفي حول التدقيق، الثاني فتمثل في مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي أما المبحث الثالث فتناول المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

**الفصل الثاني:** تطرقنا إلى دور التدقيق الداخلي في تحقيق المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي، فقسمناه هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: فيما يخص المبحث الأول فحاولنا دراسة ماهية المساءلة والشفافية ، في المبحث الثاني فقد تناولنا الاداء الحكومي، أما الثالث فتطرقنا إلى علاقة المساءلة والشفافية بالتدقيق الداخلي و كذا علاقة المساءلة والشفافية المعززة بالأداء الحكومي.

**الفصل الثالث :** دراسة تطبيقية ( دراسة ميدانية، عينة من الموظفين العاملين بمصلحة المحاسبة، المالية والرقابة المالية بولاية تيارت)، قسمناه هذا الفصل إلى مبحثين ، المبحث الأول تناول الإطار العام للدراسة، بينما المبحث الثاني فتطرق إلى دراسة وتحليل البيانات وعرض النتائج.

## الفصل الأول:

الجانب النظري للتدقيق الداخلي

## مقدمة الفصل الأول:

إن التطور الذي شهدته المؤسسة في مختلف المجالات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية عبر الزمن ، الذي أدى بدوره إلى كبر حجم أعمالها ووظائفها مما نتج عنه فصل الملكية عن التسيير ، وذلك حتم عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي تسمح لها بتطبيق مراقبة أو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف إدارة أو المديرية العامة قصد تسيير المؤسسة ومراقبة الوسائل المادية والبشرية، والمالية المستعملة وذلك من أجل تحديد الانحرافات و التلاعبات و الأخطاء التي نتجت عن كثرة العمليات و المعلومات المتدفقة ، ولذلك لا بد من خلية أو قسم أو حتى مصلحة تخصص للتدقيق الداخلي في المؤسسة . ولدراسة أكثر تفصيل للتدقيق الداخلي وانطلاقاً مما سبق، سنحاول في هذا الفصل عرض الإطار النظري للتدقيق الداخلي، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول مدخل معرفي حول التدقيق ، المبحث الثاني مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي والمبحث الثالث المعايير الدولية للتدقيق الداخلي .

## المبحث الأول: مدخل معرفي حول التدقيق.

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ التدقيق، واتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات وزيادة حجمها الشيء الذي أدى إلى تنامي حاجات هذه الأخيرة في جميع الميادين، وكان لزاما عليها تحديد أولويات هذه الحاجات من جهة، والوقوف على الكيفية التي تتم بها تلك الحاجات من جهة أخرى، لما يتوفر لديها من إمكانيات مادية وبشرية، فأدى تنامي هذه الحاجات إلى تطور الممارسة المهنية للتدقيق .

## المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق ومفهومه.

نبعت الحاجة الى رقابة عمل الغير من قديم الزمان وذلك من أجل اكتشاف الأخطاء والاحتفاظ بالأصول ثم قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة.

ومن هنا فان المتبع لتاريخ التدقيق يعطي أساس لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض التدقيق وأساليبه، حتى أن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت نتيجة الأهداف المتوخاة من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذا الأخير بغية جعله يتماشى والتغيرات الكبرى.

## أولاً: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني: الشخص الذي يتحدث بصوت عال، وقد نشأت هذه المهنة منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.<sup>1</sup>

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها وهكذا نجد أن كلمة تدقيق Auditing مشتقة من الكلمة اللاتينية Adire ومعناها يستمع.<sup>2</sup>

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati و كانت تتطلب ست سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854. أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1883

<sup>1</sup>هادي التميمي: "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006، ص 17(بتصرف).

<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 17-18 (بتصرف)

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1916) وألمانيا عام 1896، وكندا عام 1902 وأستراليا عام 1904 وفنلندا، عام 1911، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر. وإن تطور المهنة في كل من البلدان آنفة الذكر مدين للسياسات المالية والضريبية فيها، وذلك لأن تطور السياسة المالية للدولة وأخذها بأسلوب فرض الضرائب على الدخل قد أظهر نوعاً جديداً من الرقابة هو الرقابة الضريبية، ومن أدواتها التدقيق الضريبي والذي خلق الحاجة إلى خدمات مدققي الحسابات.<sup>1</sup>

وفي الفترة ما بين 1930 و1940، أي بعد الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 تضاعفت وسائل التدقيق . فقد أقامت بورصة نيويورك لجنة خاصة بالسوق المالية والتي ألزمت كل مؤسسة عضو في البورصة أن تتأكد وتحقق من حساباتها عند خبراء خارجيين وذلك بهدف حماية مصالح المساهمين والأطراف الأخرى. وفي عام 1939 ظهرت فضيحة MC Kossoul and Robins نتيجة توزيع مزور وخاطيء للميزانية الحالية، مما أدى إلى نشر وثيقة خاصة تعرض بالتفصيل إجراءات التدقيق. وبالتالي فقد ساهمت الأزمات والفضائح المالية في ترسيخ مفهوم وضرة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية . وعلى إثر ذلك توسع مفهوم التدقيق كما تحددت تدريجياً المبادئ والتقنيات التي ساهمت بقسط كبير في تحسين ورفع درجة التحقق والتأكد من نوعية المعلومات في المؤسسات.<sup>2</sup>

### ثانياً: مفهوم التدقيق

يقصد بتدقيق الحسابات "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت تدقيق فحوصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي في محاييد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة"<sup>3</sup>

تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية \*AAA<sup>4</sup> للتدقيق على أنه عبارة "عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات بشكل موضوعي، تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين".<sup>5</sup>

وقد أشار Germond et Ban moult أن التدقيق يعتبر بمثابة: اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب فني من طرف مهني، مؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي محلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، على مدى احترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في التعبير عن الصورة الصادقة للموجودات

<sup>1</sup> خالد أمين عباد الله: "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2007، ص 17.

<sup>2</sup> أحمد فايد نور الدين: "التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015، ص 9.

<sup>3</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>4</sup> جمعية المحاسبة الأمريكية تأسست عام 1916 باسم الرابطة الأمريكية لمدرسي الجامعات في المحاسبة، وتم اعتماد اسمها الحالي في عام 1936، الرابطة هي مجموعة تطوعية من الأشخاص المهتمين بتعليم وأبحاث المحاسبة.

<sup>5</sup> أمين السيد لطفي: "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004، ص 18.

والوضعية المالية ونتائج المؤسسة.<sup>1</sup>

إذن مهما تعددت التعاريف واختلفت زاويا النظر فيها فخلاصة القول إن التدقيق هو عبارة عن: تحقيق و بحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة وبنوك.... إلخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة. وبالتالي، فإن عملية التدقيق تشمل الفحص، التحقيق والتقرير :

أ. **الفحص**: التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

ب. **التحقيق** : ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم الحالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة النتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ج. **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتهما في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المؤسسة وخارجها، وهو ختام عملية التدقيق حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المؤسسة المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة. وتعني عبارة التعبير ب عدالة توافق البيانات الواردة في القوائم المالية من واقع المؤسسة، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا ووافية أي لم يحذف شيء منها وأن المدقق يشهد بذلك كله.<sup>2</sup>

### ثالثا: العناصر الأساسية لعملية التدقيق:

من خلال دراسة المفاهيم السابقة للتدقيق يمكن استخلاص العناصر الأساسية التي تتركز عليها عملية التدقيق، وهي:<sup>3</sup>

- إن التدقيق عملية منتظمة تتم من خلال منهج يعتمد على التخطيط وفق برنامج محدد مسبقا يقوم بإعداده المدقق المستقل.

- إن عملية التدقيق تعتمد على حصول المدقق على الأدلة والقرائن المرتبطة بتأكيدات الإدارة عن الأحداث والأنشطة الاقتصادية للمنشأة قيد التدقيق .

<sup>1</sup> أحمد قايد نورالدين، مرجع سبق ذكره، ص 10

<sup>2</sup> أحمد قايد نورالدين، مرجع سبق ذكره ، ص 11

<sup>3</sup> رزق أبو زيد الشحنة: "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص 25.

- إن عملية التدقيق تعتمد على فحص الأدلة وتقييمها بموضوعية لتحديد مدى الاتفاق بينها وبين تأكيدات الإدارة من جهة ومدى توافقها مع معايير الإبلاغ المالي الدولية من جهة أخرى.
- إن عملية التدقيق تنتهي بإصدار تقرير نهائي يوضح نتائج هذه العملية ومدى تعبير القوائم المالية عن حقيقة نشاط المنشأة خلال فترة محددة وإيصال هذا التقرير إلى الجهات المعنية التي تعتمد عليه.
- إن تأكيدات الإدارة التي تقدمها إلى المدقق في شكل إقرارات (صريحة وغير صريحة) و قوائم مالية تمثل اعترافاً من الإدارة بمسؤوليتها عن تقديم هذه القوائم بشكل عادل يتماشى مع الإطار المناسب للتقارير المالية.

### المطلب الثاني: فروض التدقيق وأنواعه.

#### أولاً: فروض التدقيق:

إن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن الملاحظ أن فروض التدقيق لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال المحاسبة، لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول اللازم في المهنة. تتمثل الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي:<sup>1</sup>

#### 1. قابلية البيانات المالية للفحص:

إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة ويتبع هذا الفرض المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميه وتمثل هذه المعايير في:

أ. الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب. القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لا بد أن يصلوا على المقاييس أو النتائج نفسها.

ج. البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

د. القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع: من الواضح أنه توجد علاقة تبادلية للمنفعة بين إدارة المشروع ومدقق الحسابات. فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 12 ص 13 (بتصرف)

ترتبط برأي مدقق الحسابات ولذلك تستفيد من المعلومات المالية التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام التدقيق أمراً مستحبا وأن تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

### 3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

ضرورة هذا الفرض مثل ضرورة الفرض السابق في جعل عملية التدقيق اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات عند إعداد برنامج التدقيق أن يوسع من اختباره، وأن يتقصى وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء، وهنا تبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء. لذلك يجب التركيز في هذا المجال على العناية المطلوبة من المدقق أثناء مزاولته لعمله حتى يكون هذا الفرض ذا قيمة حقيقية

### 4. وجود نظام للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه. فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية واقتصادية كباقي الفروض .

### 5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال :

يعني هذا الفرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعويض آرائهم. كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.<sup>1</sup>

### 6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

إن هذا الفرض مستمد من فرض محاسبي وهو فرض استمرار المشروع. يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها مثلا عند شراء أحد الأصول وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، والعكس صحيح. و هكذا تمكنا من حصر الفروض المهمة في هذه العناصر، ولكن يمكننا التطرق إلى عنصرين آخرين لا تقل أهميتهما عن العناصر الأخرى وهما:

• أن مدقق الحسابات يزاوّل عمله كمدقق فقط: أي استقلال المدقق بعمله كمراجع وهذا يعتبر سندا أساسيا لحيدة عملية التدقيق

• كما يفرض المركز المهني لمدقق الحسابات مهنية تتناسب وهذا المركز.

ويتضح لنا بعد هذا العرض لفروض التدقيق، أنها ترتبط بينها وترتبط جميعا بتحديد مسؤولية مدقق الحسابات

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 13 (بتصرف)

المدقق الخارجي. ولهذا يمكننا القول إن فروض التدقيق تعتبر أساسا للعمل الميداني.

ثانيا: أنواع التدقيق:

لا شك أن التعرض إلى فروض التدقيق واستخدامها في وقتنا الحاضر يجعل من الضروري أن نتعرض إلى أنواع التدقيق ومفهوم كل نوع منها .

**1- من حيث الالتزام القانوني:**

**1-1 التدقيق الإلزامي:** هو تدقيق الحسابات القانونية التي ينص على ضرورة القيام بها بموجب قانون صادر من الدولة، لما لها من سلطة سيادية، وتلتزم الوحدات الاقتصادية التي ينطبق عليها نصوص القانون بضرورة عرض حساباتها ونتائج أعمالها ومركزها المالي سنويا للتدقيق بمعرفة مدقق الحسابات مرخص له بمزاولة مهنة تدقيق الحسابات.<sup>1</sup>

**1-2 التدقيق الاختياري:** هو تدقيق الحسابات التي تتم دون إلزام قانوني على ضرورة القيام بها. وصفة الاختيار في تدقيق الحسابات تكون فقط للمنشآت: الفردية، وشركات الأشخاص التضامن، التوصية البسيطة والمحاصة (. وفي حالة تقرير القيام بتدقيق الحسابات في هذه المنشآت، يكون ذلك حسب رغبة واختيار أصحابها بهدف تقديمها للضرائب أو الحصول على قروض أو تسهيلات مصرفية.<sup>2</sup>

**2- من حيث نطاق عملية التدقيق:**

**2- 1 التدقيق الكامل:** وهو الذي يخول للمدقق وضع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تحدد الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به، وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا أي يقوم المدقق بفحص القيود وغيرها كلها حين كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم والعمليات قليلة العدد. وقد تحول إلى تدقيق كامل اختياري نتيجة التطور الذي حدث في مجال الأعمال وما صاحبه من ظهور الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة، بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات والسجلات والمستندات. إذ أن إتباع أسلوب العينة والاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات وحجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة، حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حالة ضعف تلك الأنظمة ووجود ثغرات فيها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره، ص 14 (بتصرف).

<sup>2</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع نفسه، ص 17 (بتصرف).

<sup>3</sup> احمد نور: "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1992، ص 17.

## 2-2 التدقيق الجزئي:

هنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها ، نتيجة الجهة التي تعين المدقق لهذه العمليات ، هذا ما يجعله مسؤولاً في نطاق ما تم تحديده ، لذلك يجب في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والأهداف المراد تحقيقها ، الجهة التي تعين المدقق لهذه العمليات ، هذا ما يجعله مسؤولاً في نطاق ما تم تحديده ، لذلك يجب في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والأهداف المراد تحقيقها ، إذ يقوم المدقق بإبراز ذلك في تقريره لتحديد مسؤوليته بوضوح لمستخدمي التقرير .<sup>1</sup>

## 3- من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات ) فينقسم إلى:

### 1-3 التدقيق الشامل (تفصيلي):

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .<sup>2</sup>

### 2-3 التدقيق الاختباري:

يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة .<sup>3</sup>

## 4- من حيث توقيت عملية التدقيق فينقسم إلى:

### 1-4 تدقيق مستمر:

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة كبر حجم المؤسسة وتعدد عملياتها.<sup>4</sup>

### 1-4 تدقيق نهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء من السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ

المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة<sup>5</sup>

<sup>1</sup> أحمد فايد نور الدين، مرجع سابق، ص 18.

<sup>2</sup> تامر مزيد رفاعه: "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص 16

<sup>3</sup> تامر مزيد رفاعه: مرجع سبق ذكره، ص 16 (بتصرف)

<sup>4</sup> الدكتور رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية، دار هومة للنشر، الجزائر 2013، ص 76 (بتصرف)

<sup>5</sup> تامر مزيد رفاعه، مرجع نفسه، ص 17 (بتصرف)

## 5- من حيث زاوية الجهة التي تقوم بالتدقيق:

5-2 التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي بأنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة، بشأن الأحداث والتصرفات الاقتصادية، لتحديد مدى تماشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة توصل النتائج لمستخدمي الكشوفات المالية لأصحاب المصلحة في المشروع.<sup>1</sup>

5-2 التدقيق الداخلي: هو نشاط تأكدي استشاري مستقل و موضوعي لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر والرقابة، التوجيه التحكم)، وذلك عن طريق إيجاد نظام رقابة كفؤ وبتكلفة معقولة.<sup>2</sup>

يوضح الجدول أدناه ملخص لمختلف أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، نجد من بين أهم أوجه الاختلاف من حيث الانتماء ففي التدقيق الداخلي نجد أن المدقق ينتمي إلى المؤسسة ويعين من طرف إدارتها العليا وهذا ما يجد من استقلاليته، في حين نجد أن المدقق الخارجي مستقل قانونيا عن المؤسسة محل التدقيق وهذا ما يعزز استقلاليته. بالإضافة إلى ذلك توجد عدة اختلافات من حيث الجهة المستفيدة من التدقيق، من حيث نطاق العمل والأهداف وكذا فترات التدقيق.

<sup>1</sup> فاتح غلاب: "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 61.

<sup>2</sup> بوبكر عميروش: "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 13.

جدول رقم (1،1): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي	البيان
متعاقد خارجي مستقل قانونيا ويعين من طرف الجمعية العامة	مستخدم ينتمي إلى المؤسسة ويعين من طرف الإدارة العليا	التعيين أو العهدة
مستقل قانونيا عن إدارة المؤسسة باعتباره يمارس مهنة حرة، وينبغي أن يكون مستقلا عن الملاك.	مستقل عن الأنشطة التي يدققها واستقلاله عن الإدارة مرتبط بالوضع التنظيمي والخضوع لتدخلاتها ورغباتها.	الاستقلالية
يعمل لصالح المساهمين، كما تستفيد منه أطراف أخرى (المستثمرون، البنوك، الموردون)	في خدمة الإدارة ويعمل لصالح مسؤولي تستفيد المؤسسة.	لجهة المستفيدة من التدقيق
المصادقة على الحسابات وإبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية.	مرتبطة باهتمامات الإدارة، تقييم نظام الرقابة الداخلية والمخاطر	نطاق العمل والأهداف
الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها	وثيقة التدقيق الداخلي، دليل التدقيق الداخلي، معايير الممارسة المهنية.	الإطار المرجعي
غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية عند غلق الحسابات .	العمل على مدار السنة بطريقة مستمرة حسب مهام مخططة.	توقيت العمل أو دورية التدقيق

المصدر: أحمد حلمي جمعة: " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 18.

كما توجد أنواع حديثة للتدقيق يمكن تلخيصها في <sup>1</sup>:  
التدقيق الإداري:

يعتبر هذا النوع من التدقيق من أهم أنواع التدقيق والقيمة المضافة من التدقيق الإداري أعلى من مثيلاتها من الجوانب الأخرى. ويقوم هذا النوع على التأكد من مدى كفاءة وفاعلية الوظائف المختلفة في المؤسسة، ومدى

<sup>1</sup> - <https://www.th3accountant.com/2020/08/Audit.html>

مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة. إضافة إلى التحقق من إجراءات تنفيذ المهام وطرق تقديم الخدمات. لذلك ينطوي تحت لواء هذا النوع من التدقيق جوانب عديدة منها على سبيل المثال :

-المظهر الداخلي والخارجي للمؤسسة ووحداتها.

-طريقة تقديم الخدمة للعملاء.

-العلاقة بين الموظفين والعملاء.

-علاقة الموظفين مع بعضه

### تدقيق أنظمة المعلومات:

ويتضمن هذا النوع تدقيق الجوانب المتعلقة بأنظمة المعلومات وشبكات الاتصال وإجراءات تشغيل الأنظمة إضافة إلى أجهزة ومعدات الحاسوب وكافة الجوانب الأخرى ذات العلاقة بالحاسوب ، وهذا النوع من التدقيق يتطلب القيام به من قبل أشخاص متخصصين في مجالات الحاسوب

### التدقيق البيئي:

و يقوم هذا النوع التدقيق على التحقق من مدى التوافق مع متطلبات البيئة ، و التحقق من تقييم المخاطر المتعلقة بالتلوث البيئي ، و التأكد من أن المنتجات تم إنتاجها بالتوافق مع متطلبات البيئة.

### المطلب الثالث: المعايير الدولية للتدقيق ومراحل إجراء عملية التدقيق:

#### أولاً: معايير الدولية للتدقيق :

ظهرت الحاجة إلى وضع معايير للمهنة بسبب اختلاف الممارسات بين المدققين، حيث أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين \*AICPA<sup>1</sup>، بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB\*<sup>2</sup> سنة 1947 قائمة بتسع معايير للتدقيق، وفي سنة 1954 أضاف المعيار العاشر، وهي نفس المعايير التي تتبعها الجزائر، حيث تم تقسيمها إلى <sup>3</sup>:

#### 1. المعايير الشخصية (العامة):

وتسمى بشخصية لأنها تتعلق أساساً بشخص المدقق، وعامة أحياناً أخرى لأنها تمثل مطالب أساسية للمهنة قبل معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، وهي ثلاثة معايير:

#### ✓ التأهيل العلمي والعملية:

<sup>1</sup> AICPA المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هي منظمة غير ربحية تضم المهنيين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية وجد هذا المعهد عام 1887

توجد مكاتبه في في مدينة نيويورك وواشنطن .

<sup>2</sup> ASB مجلس معايير التدقيق هو لجنة فنية عليا بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، تم انشاؤها سنة 1978 لتحل محل اللجان الفنية السابقة لتكون أعلى سلطة في وضع معايير التدقيق المقبولة عموماً في الولايات المتحدة.

<sup>3</sup> مسيف خالد: "دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق " ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد

إن الرأي المدقق وأهمية وموثوقية كبيرتين عند المعتمدين عليه في اتخاذ القرار، وبالتالي فمن المستوجب أن يصدر عن شخص ذو كفاءة عالية من العلم والخبرة المهنية .

فهي تخص التأهيل العلمي، فيجب أن يكون المدقق قد تلقى تكوين عال ملما فيه بالجانب المحاسبي، الإداري، القانوني، وفنون الاتصال والتعامل واللباقة كما عليه تحيين معلوماته من وقت لآخر عن طريق المشاركة في المنتديات 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 وتيسير في المعاني المهنية.

✓ **الاستقلالية الحياد:**

فعلى المدقق أن يكون أميناً، نزيهاً، صادقاً، ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين، لا يهادن، ولا يجادل، ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ، ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومة، وإنما يبدي آيه الفني، العلمي، الموضوعي عن اقتناع لما توصل إليه، ولا يكتفم أو يحرف أو يزيّف ما يكتشفه من وقائع أو مخالفات.

✓ **العناية المهنية اللازمة:**

ويقصد بها التزام المدقق بمستوى أداء معين وهذا حسب التشريعات والقوانين التي تحدد مسؤوليته القانونية، والتي تمثل الحد الأدنى من الاهتمام بالعناية المطلوبة .

**2. معايير العمل الميداني:**

يرتبط هذا المحور بمعايير تنفيذ عملية التدقيق ويضم :<sup>1</sup>

✓ **التخطيط والإشراف على مهمة التدقيق:**

إن التخطيط الجيد لمهمة التدقيق من شأنه تسهيل العمل الميداني، بحيث تمكن المدقق من تحديد ما يجب القيام به، من سيقوم به، الزمن اللازم لتنفيذ مهام التدقيق، فالتخطيط من شأنه رفع الكفاءة والفاعلية بالإضافة التحقيق الأهداف، هذا ويجب على المدقق الإشراف على مساعديه من خلال التوجيهات المستمرة والمتفحصات الدورية لعمل المساعدين.

✓ **دراسة وتقييم مناخ المؤسسة:**

يجب على المدقق الحصول على القدر الكافي من البيانات والمعلومات عن المؤسسة المدققة ومحيطها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم والبيانات المالية إن كان فيها خطأ أو غش، ولتحديد طبيعة توقيت وأهمية إجراءات المراجعة الأخرى.

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب وأحمد محمد كامل سالم : " أصول المراجعة الحديثة "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 45.

✓ الأدلة:

يجب على المدقق أن يقوم بجمع الأدلة الكافية والمقنعة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساس معقول لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص. وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمدقق والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة لهدف التدقيق .

3 معايير التقرير:

إن تقرير المدقق هي ثمرة العمل ووسيلة اتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية، والذي يبين فيه النتائج المتوسل إليها ويشمل:

✓ مدى توافق البيانات المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما:

القوائم المالية وجودتها، فيبين المدقق إذا ما تم إعداد حيث تعتبر معيار يقاس عليه مدى صدق عرض البيانات والقوائم المالية وجودتها، فيبين المدقق إذا ما تم إعدادها وفقا لهذه المبادئ.

✓ مدى ثبات تطبيق المبادئ المقبولة عموما:

في حال ثبات تطبيقها، يجب على المدقق تحديدها والإشارة لها في تقريره وسبب عدم الثبات في إتباعها، فالهدف من الثبات هو تمكين المدقق أو مستعملي البيانات المالية من إجراء مقارنة بين قوائم فترات مختلفة.

✓ مدى كفاية الإفصاح الإعلامي:

إن الإفصاح في البيانات هو من أجل التأمل وإعطاء درجة من الشفافية، وإظهار فعالية مقبولة.

✓ إبداء رأي حول القوائم المالية:

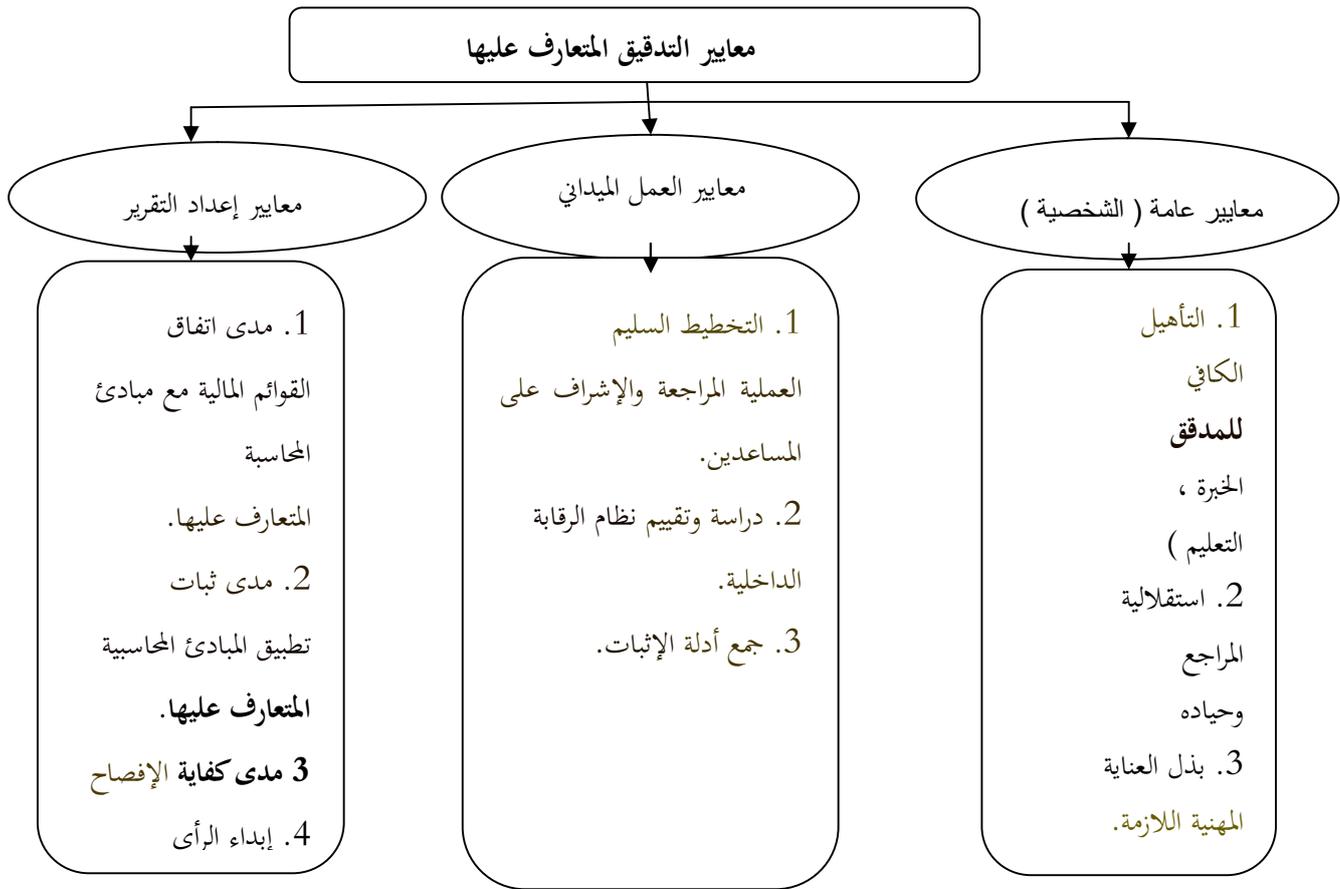
عد الإشارة لما سبق ذكره يقدم المدقق رأيه بكل موضوعية حول البيانات المالية المدققة مع ذكر كل النقاط التي تم تدقيقها، على أن يشار إلى عدم استطاعة المدقق إبداء رأيه في حال تعذر عليه الأمر، إن ارتباط اسم المدقق بالبيانات المالية يحتم عليه توضيح طبيعة عمله ودرجة المسؤولية المتحملة في تقريره، إذ تتم صياغة ووضع المعايير الدولية بالاتفاق والتعاون بين المنظمات، وبمساهمة بعض مكاتب التدقيق.<sup>1</sup>

حيث يوضح الشكل الموالي (أدناه) ملخصا موجزا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتي تنقسم إلى ثلاثة أقسام:

- معايير عامة (شخصية) ترتبط بالمدقق
- معايير العمل الميداني: تتعلق بمنهجية التدقيق
- معايير إعداد التقرير : تتعلق بكيفية إعداد التقرير ومتطلباته

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن: "مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 45.

الشكل رقم (1،2): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على عدة مراجع

باعتماد على مرجع سابق .

ثانيا: مراحل إجراء عملية التدقيق:

تتلخص مراحل إجراءات التدقيق بما يلي:<sup>1</sup>

- أ. فهم طبيعة عمل العميل من حيث الكيان القانوني ونوع النشاط والهيكل التنظيمي له وأنظمتها المحاسبية وعلى ضوء هذه المعلومات على المدقق قبول مهمة تدقيق العملية أو الاعتذار عن ذلك.
- ب. فهم مكونات نظم الضبط الداخلي المتوفرة لدى العميل وتشمل فهمه بيئة نظم الضبط الداخلي (آلية النظم المحاسبية المستخدمة)، وإجراءات نظم الضبط الداخلي ومعرفة مدى وضعها موضع التنفيذ والتي من خلال ذلك يقرر مدى قابلية حسابات العميل للتدقيق من خلال ذلك فإذا اتضح له عدم قابليتها للتدقيق عليه الانسحاب من المهمة.

<sup>1</sup> زاهره عاطف سواد: "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 196-197، (بتصرف)

ج. تقويم درجة المخاطرة في نظم الضبط الداخلي، فإذا اتفق على أن درجة المخاطرة عالية في أن تكتشف نظم الضبط الداخلي تلقائياً الأمور المادية التي أظهرت على غير حقيقتها في البيانات الختامية تكون مخاطر التدقيق عالية أو عندما تكون درجة المخاطر في التدقيق متدنية يجب فهم نظم الضبط وتحديد الأمور التي تعزز قناعة المدقق لأن درجة المخاطرة هي دون المستوى.

د. التدقيق الإخباري: يستخدم المدقق تقييمه لنظم الضبط الداخلي وموقفه بدرجة مخاطر التدقيق في تحديد طبيعة أعمال التدقيق، توقيت أعمال التدقيق والوقت اللازم لأعمال التدقيق وحجم العينة.

هـ. تقويم نتائج أعمال التدقيق: بعد أن يقوم مدقق الحسابات في أعمال المراجعة التي قرر القيام بها يقوم بتقويم نتائج أعمال التدقيق والاستنتاجات التي خرج بها بغرض معرفة مدى إمكانية توفر قاعدة يعتمد عليها في إبداء رأيه في البيانات الحسابية الختامية.

و. تقرير مدقق الحسابات: يبين تقرير مدقق الحسابات نطاق عمله الذي قام به ويبين استنتاجات المدقق فيما يتعلق بمدى عدالة البيانات الحسابية الختامية لكل من المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة موضوع التدقيق.

### المبحث الثاني: مفاهيم عامة حول التدقيق الداخلي.

تشهد مهنة التدقيق الداخلي تطوراً غير مسبوق، ويعود هذا التطور إلى أن أدوات الرقابة داخل منظمات الأعمال أصبحت تختلف اختلافاً كبيراً عما كانت عليه الحال في المنظمات التقليدية في معظم فترات القرن العشرين، حيث تعتمد منظمات الأعمال اليوم على المعلومات، كما أنها أصبحت كثيفة المعرفة نتيجة للدخول في عمليات بالغة التعقيد والتخصص عبر عدد من الصناعات والقطاعات على المستوى الدولي؛ وعليه فقد تغير هدف المنظمة ووظيفتها، وتغيرت حاجة المنظمات للرقابة وأضحت مهنة التدقيق الداخلي من الوظائف المساندة في هذه المنظمات، والعمود الفقري لمنظمات الأعمال بسبب حاجة الإدارة إلى معلومات موثوق بها عن كل جوانب النشاط في المنظمة.

### المطلب الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

يعتبر مفهوم التدقيق الداخلي ليس بالجديد، فقد عرف منذ فترة زمنية بعيدة، كما أن طبيعة ومجال خدمات المدقق الداخلي قد حدث فيها كثير من التطوير في الجانب النظري.

#### أولاً: نشأة وتطور التدقيق الداخلي:

لقد برزت حاجة المؤسسات إلى التدقيق الداخلي نتيجة لتطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية، فقد ظهر التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الأزمة الاقتصادية سنة 1929.<sup>1</sup> ولتفادي هذه الأزمات ألزم المشرع الأمريكي أن تكون حسابات المؤسسات المسعرة في البورصة مراقبة من طرف مدقق خارجي، وبالتالي أصبح واجباً على الشركات التعامل مع

<sup>1</sup> زاهره عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 15 بتصرف

مكاتب التدقيق الخارجي ، حيث أن هذه الأخيرة قامت برفع أسعارها نظرا لزيادة المعاملات ، مما دفع الشركات تدريجيا إلى تعيين مدققين داخليين يتقاضون أجرة في المؤسسات ، ولهم نفس مهام المدقق الخارجي ، وكانت مهمة التدقيق الداخلي أنذاك تقتصر على التأكد من مدى صدق البيانات وإثبات الوضعية المالية للمؤسسة ، والتي تعرف حاليا بالتدقيق المالي والمحاسبي . وفي سنة 1941 تم إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من أجل تطوير مهنة التدقيق الداخلي وتوسيع مجال تدخلها من تدقيق محاسبي إلى تدقيق تشغيلي، ثم تدقيق معلوماتي، وحديثا تدقيق استراتيجي.<sup>1</sup>

هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى تطور السريع للتدقيق الداخلي وزيادة الاهتمام بها داخل المؤسسة وتفعيل دورها بشكل كبير، ومن أبرز هذه العوامل ما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ انفصال الملكية عن الإدارة
- ❖ اتساع حجم المؤسسات وتعقد أنشطتها وعملياتها .
- ❖ و ظهور المؤسسات ذات الفروع والشركات المتعددة الجنسيات.
- ❖ التقارير والقوانين التي صدرت في العديد من دول العالم، والتي أوصت بتفصيل وتطوير دور التدقيق الداخلي في المؤسسات، ونذكر منها:

صدر قانون ساربان أوكسي\*<sup>3</sup> عقب إعلان إفلاس شركة وورلدكوم و أنرون للطاقة، مما دفع الكونغرس الأمريكي إلى سن هذا القانون الذي اعتبر من وجهة نظر الكثير من الباحثين أهم داعم لوظيفة التدقيق الداخلي. بالإضافة إلى تقرير لجنة بازل، حيث أُلزم بضرورة إنشاء تدقيق داخلي والتي تتمتع بالاستقلالية والحيادية ويجب تقديم تقرير لمجلس الإدارة .

مرت مهنة التدقيق بعدة مراحل من التطور ، كانت أولها هي نشأة مهنة التدقيق التي اعتمدت على الملاحظة والجرد " العد " ثم دخلت في مرحلة موابية بعد اختراع مبدأ نُظم الرقابة الداخلية عن طريق فيكتور برنك عام 1941م<sup>4</sup>، حيث تغير منظور مهنة التدقيق إلى التركيز على نُظم الرقابة، ومنذ سنوات دخلت مهنة التدقيق المرحلة جديدة من التطور حيث تغير منظورها مؤخرًا وأصبح يعتمد على مقارنة مع المخاطر في المؤسسة عند أداء مهامه كما يوضح الشكل أدناه.

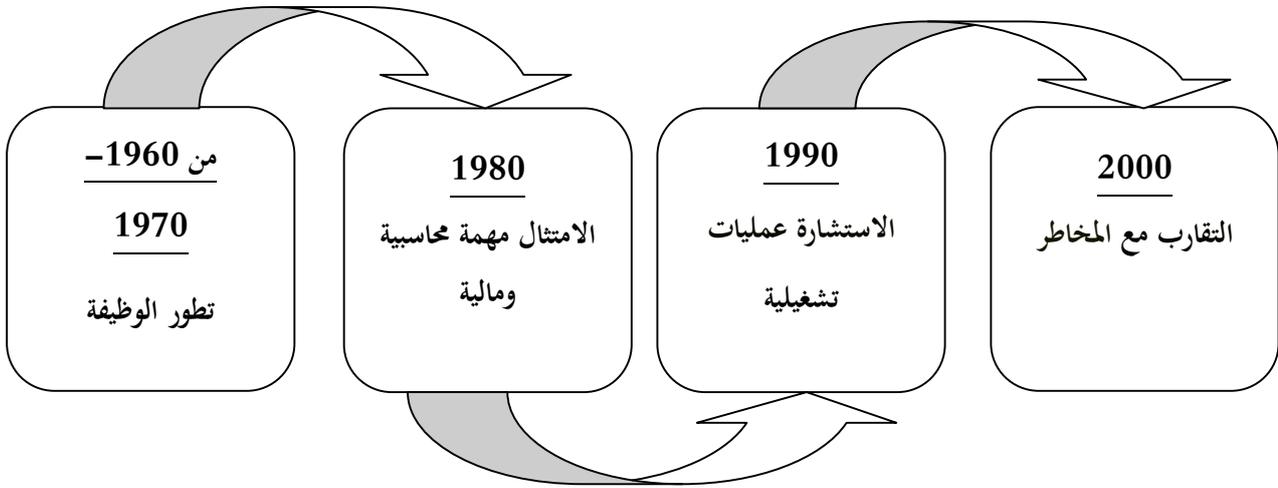
<sup>1</sup> أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 7 (بتصرف).

<sup>2</sup> صالح محمد يزيد: " أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2016، ص 41-42.

<sup>3</sup> Sarbanes-Oxley SOX : هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية، حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي ومدير القطاع المالي المسؤولية الشخصية عن اعلان بيانات مالية خاطئة.

<sup>4</sup> <https://www.albayan.ae/economy/last-deal/2013-01-01-1.179525>

شكل رقم (1،3): تطور مهنة التدقيق الداخلي:



المصدر: سايج نوال "التدقيق الداخلي مدخل لإدارة المخاطر في ظل التوجه الجديد للمعايير الدولية"، مجلة الاقتصاد الوطني، جامعة سطيف 01، العدد 11 ديسمبر 2016، ص 05

ثانيا: مفهوم التدقيق الداخلي:

ليس من اليسير القيام بجرد شامل، لمختلف المفاهيم التي تميز مصطلح التدقيق، ذلك أن التنوع الذي يتسم به التدقيق، سواء من حيث النطاق، أو من حيث طبيعة القائمين به، أو درجة إلزامه، أو حتى مدى كفاءة وسائله، في فحص المنظمة المدققة، بشكل يجعله يتحكم في مسار تغييرها، وتنظيمها، أو حتى إصلاحها، يعقد من إمكانية وضع مفهوم جامع مانع لهذه الوظيفة التي أضحت تميز تدبير الإدارات الحديثة وسوف نحاول أن نقف على بعض التعريفات :

عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكي (IIA) التدقيق الداخلي بأنه: "نشاط مستقل، موضوعي، يقدم تأكيدات واستشارات، تم تصميمه لإضافة قيمة للمؤسسة، وتحسين عملياتها، ومساعدتها على تحقيق أهدافها من خلال الالتزام بمنهج نظامي منضبط لتقييم وتحسين فاعلية كل من: إدارة المخاطر، والرقابة، وعمليات الحكومة"<sup>1</sup>.  
الجوانب الرئيسية التي يتضمنها التعريف:<sup>2</sup>

- صفة نشاط التدقيق الداخلي.
- . الأهداف الرئيسية للتدقيق الداخلي.
- المنهجية الواجب إتباعها لدى وحدات التدقيق الداخلي.

<sup>1</sup> <https://www.starshams.com/2021/05/internal-audit.html>

<sup>2</sup> زاهر عطا الرحمي: "الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية"، دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2018، ص

يرى خلف عبد الله الوردات أن التدقيق الداخلي: " هو مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تدقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية للاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى".<sup>1</sup>

يشير المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI) أن التدقيق الداخلي هو "عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف الإدارة العليا قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط يقوم به قسم تابع لإدارة المؤسسة ومستقل عن باقي الأقسام الأخرى إن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أي أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة".<sup>2</sup>

في هذا الصدد عرفه عبدالفتاح محمد الصمد بأنه " أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهي تساعد الإدارة على متابعة ومراقبة كافة عمليات وأقسام ومراكز وأنشطة المشروع. ومخرجاتها تقرير أو تقارير يقدم لمجلس مباشرة، والقائم بما موظف بالمشروع واستقلاله استقلال تنظيمي فقط، ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة التدقيق الداخلي مباشرة".<sup>3</sup>

يتضح من التعاريف السابقة على أن التدقيق الداخلي: مجموعة من أوجه النشاط المستقلة داخل المؤسسة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر، لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وأموال المؤسسة وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وأخيراً في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى .

### ثالثاً: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي وخصائصه ومبادئه:

1. أهمية التدقيق الداخلي: تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه يمثل رقابة فعالة، تساعد المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكاتها وأصولها، إضافة إلى أنه يعتبر عين وأذن المدقق

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات: " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق "، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 33 ص 34.

<sup>2</sup> محمد بوتين: " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2009، ص 15.

<sup>3</sup> عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: " الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006 ص 262.

الخارجي، وأهم آليات الحكومة، لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع، مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.

✓ ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها، وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

✓ الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي، وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات، ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات، وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

✓ حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير، وللتأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق الداخلي. فمسؤولية حماية أموال المؤسسة ومنع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة، ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية، عليها توفير نظام سليم للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي، من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، وكذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها.

✓ انتهاج أسلوب اللامركزية واضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات الإدارات الفرعية بالمؤسسة تزايدت أهمية مهنة التدقيق الداخلي في القرن الواحد والعشرين على ضوء الاهتمام بالفضائح المالية لمنظمات الأعمال الأمريكية، والرغبة في الحفاظ على القيمة الاقتصادية لهم، والحفاظ على حقوق المساهمين وأصحاب المصالح فيها، حيث أن وظيفة التدقيق الداخلي في بيئة الأعمال اليوم، أصبحت وظيفة الدعم الرئيسية للإدارة ولجنة التدقيق، مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وكل أصحاب المصلحة إذا تم تصميمها وتنفيذها بالشكل الصحيح.

<sup>1</sup> آدم حديدي: "دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية"، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، المجلد- 07 العدد 01، 2016، ص 05.

## 2. أهداف ومهام التدقيق الداخلي:

من أهداف ومهام التدقيق الداخلي مايلي:<sup>1</sup>

- ❖ : التأكد من مدى ملائمة وفعالية السياسات وإجراءات الضبط الداخلي المعتمدة لبيئة وظروف العمل والتحقق من تطبيقها.
- ❖ : التأكد من التزام الإدارات والدوائر من خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- ❖ اقتراح الإجراءات اللازمة لزيادة كفاءة وفعالية الدوائر التنفيذية والأنشطة، تأكيداً للمحافظة على الممتلكات والموجودات.
- ❖ التأكد من صحة البيانات، ومدى اعتماد العمليات، ودراسة الضبط Review فحص Examine عليها، من خلال مراجعة وتقييم إدارة المخاطر الداخلي وتدقيق البيانات.
- ❖ مراجعة إجراءات إدارة المخاطر وما اشتملت عليه من مراكز الخطر.
- ❖ مراجعة فعالية الأساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- ❖ التأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- ❖ : إعداد تقارير مفصلة ودورية بنتيجة التدقيق ورفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

## 3. خصائص التدقيق الداخلي:

للتدقيق الداخلي عدة خصائص يمكن ذكر أهمها:<sup>2</sup>

- أ. **التدقيق الداخلي نشاط:** حيث يوصف التدقيق الداخلي بأنه نشاط وليس وظيفة، حيث يمكن القيام به من طرف موظفين من داخل المؤسسة مستقلون عن الأنشطة التي يقومون بتدقيقها ويتبعون إدارياً الأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مثل مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق. كما توجد إمكانية ممارسة التدقيق الداخلي من أطراف والاستفادة من الخبرات العالية المتوفرة لدى مكاتب التدقيق الخارجي واستثمارها في تخفيض التكاليف والمحافظة على جودة العمل المنجز في نفس الوقت.
- ب. **الطبيعة التأكيدية للتدقيق الداخلي:** وتشير إلى دور التدقيق الداخلي في تقديم ضمانات و تأكيدات موضوعية ومعقولة بخصوص نظم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر وتماشياً مع معايير الحكومة المتطلبات الإدارية الحديثة الأخرى.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات: " دليل التدقيق الداخلي وفقاً للمعايير الدولية الصادرة عن IIA "، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2017، ص 32.

<sup>2</sup> محمد الصالح فروم: " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، مجلة أبحاث الدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت

ج. الطبيعة الاستشارية للتدقيق الداخلي: حيث تستفيد الإدارة من الخدمات الاستشارية للتدقيق الداخلي من خلال التحليلات والاقتراحات التي تساعد على اتخاذ القرارات، وان هذه الخدمات تم الاتفاق مسبقا حول طبيعتها ونطاقها، والتي تهدف إلى خلق القيمة المضافة وتحسين سيتورات الحكومة إدارة المخاطر، والرقابة الداخلية دمن أن يتحمل المدقق الداخلي أية مسؤولية إدارية ومن أمثلة هذه الخدمات: تدريب وتحفيز العاملين وتقديم النصائح والمشورة ..... إلخ.

د. التدقيق الداخلي نشاط مستقل: وتعني الاستقلالية التحرر من القيود التي تحدد قدرة نشاط التدقيق الداخلي على تنفيذ مسؤولياته بطريقة غير متحيزة. وهذا ما يتطلب ابتعاد المدققين الداخليين عن تدقيق وتقييم الأنشطة أو الوظائف التي كانت سابقا تخضع لمسؤوليتهم، وكذا من خلال ارتباط التدقيق الداخلي بمستوى إداري في قمة الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإدارة العليا أو لجنة التدقيق ( لأن ذلك يمكنه من الحصول على تعاون الجهات الخاضعة للتدقيق. كما أن اتصاله بهذا المستوى في المؤسسة يعزز من فعالية عمله لما يطيحه من فرص تطبيق التوصيات والاقتراحات التي يتضمنها تقريره.

هـ. التدقيق الداخلي الموضوعي: والموضوعية في موقف ذهني غير متحيز يسمح للمدقق الداخلي بإنجاز مهامه بطريقة يفتنح فيها بنتائج عمله، وأنه لم يقد بأي تسويات أو تنازلات جوهرية وتقتضي الموضوعية أن المدقق الداخلي لا يخضع أحكامه المتعلقة بالتدقيق لأحكام الآخرين، كما أن الموضوعية تقتضي أن يقوم بتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي أشخاص مهنيين ذوي خبرة وكفاءة عالية، وفي المقابل فإن غياب الموضوعية يفقد التدقيق الداخلي معناه والهدف الذي أنشئ من أجله.

و. التدقيق الداخلي نشاط شامل: إذ لم يعد يقتصر على الجوانب المالية والمحاسبة فقط، وإنما تعدى ذلك لتصبح الجوانب الإستراتيجية، التشغيلية والإدارية من صميم عمله واهتماماته

ز. التدقيق الداخلي يركز على منهجية صارمة ومنظمة: والتي تعتبر بمثابة سيرورة منطقية ومنظمة مجموعة من المراحل، تسمح للمدقق الداخلي بتجميع المعطيات وتحليلها وتقييمها ثم تحرير التقرير النهائي الذي يحتوي على توصيات اللازمة من أجل معالجة نقاط الضعف وتدعيم نقاط القوة ومن خلال هذه المنهجية يستعمل تقنيات ومؤشرات ومرجعيات خاصة، يطلق على المراحل السابقة بمهمة التدقيق الداخلي<sup>1</sup>

**المطلب الثاني: أنواع وأساليب التدقيق الداخلي.**

**أولا: أنواع التدقيق الداخلي**

يمكن تصنيف عمليات التدقيق الداخلي حسب أغراضها إلى:

<sup>1</sup> مرجع نفسه، ص 06.

أ. **التدقيق الداخلي المالي:** يعرف التدقيق الداخلي المالي بأنه " فحص البيانات المالية والسجلات لبيان مطابقتها لمبادئ التدقيق المتفق عليها وسياسات الإدارة كما عرف بأنه فحص العمليات والبيانات المالية والسجلات المحاسبية الخاصة بها لغرض التعرف على مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسياسات وإجراءات الإدارة وأي متطلبات أخرى". ويعد التدقيق المالي الداخلي المالي أداة مهمة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من التلاعب والضياع والاختلاس.<sup>1</sup>

ب. **تدقيق الالتزام (المطابقة):** ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، يهتم هذا التدقيق بمقارنة القاعدة مع الواقع من خلال التحقق من التطبيق الصحيح للقواعد والإجراءات ووصف العمل والخرائط التنظيمية وما إلى ذلك. فتدقيق المطابقة يهدف إلى الامتثال للأحكام التنظيمية والقانونية والتحقق من إجراءات ونظم الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويعتمد المدقق على مجموعة من طرق الفحص والاختبارات من أجل التأكد من مدى التزام المؤسسة بالأنظمة والقوانين والإجراءات. وتتمثل أنواع فحص التطابق في:

- **الفحص المستندي:** فحص جميع البيانات المحاسبية والمعلومات الموقفة في المستندات والسجلات المحاسبية وفحص مختلف الأدلة التي تثبت صحة الإجراءات الرقابية كالتوقيع، الاعتماد وغيرها.
  - **إعادة إجراءات الرقابة الداخلية:** بمعنى أن يوفر المدقق الداخلي بنفسه بإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وصحتها وإعادة الاحتساب.
  - **الملاحظة:** من خلال قيام المدقق الداخلي بمشاهدة ومراقبة العمال والموظفين أثناء تأدية مهامهم كمراقبة عمال مصلحة الإنتاج، مراقبة قسم التوزيع أثناء تسليم البضاعة وغيرها.
  - **الاستفسار:** تعتبر الملاحظة مراقبة ظرفية ولكي تكون ذات مغزى لا بد من دعمها بالإشهار للشخص المعني من أجل التأكد من سلامة تطبيق الإجراءات.<sup>2</sup>
- حيث يقوم المدققون في تدقيق الالتزام بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

### ج. التدقيق التشغيلي:

يطلق على التدقيق التشغيلي مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري أو تدقيق الأداء أو التدقيق الوظيفي، وجميع هذه المصطلحات تهدف على وصف عملية التدقيق الداخلي التي تهدف إلى تقييم العمليات التشغيلية لوظيفة أو

<sup>1</sup> محمد زامل فليح الساعدي وحكيم فلوح الساعدي: " التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية ، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد، العراق، 2019، ص 20 ص 21.

<sup>2</sup> عوماري عائشة: " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018 ص 57.

نشاط معين. ويعرف بأنه " الفحص الشامل للوحدة او المنظمة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها بالنسبة للأهداف الإدارية" <sup>1</sup>

يهدف إلى التحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل مشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك فح عمل واقعية. فقد يشمل تدقيق العمليات تقييماً كاملاً للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال : تدقيق المشتريات، الأصول الثابتة، المستودعات .... إلخ. <sup>2</sup>

ولكي يعتبر التدقيق التشغيلي مناسباً ومفيداً فإنه يجب أن يقدم للإدارة ما يلي:  
-زيادة الربحية للمنشأة ككل.

-استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعظيم الربحية.

-التعرف إلى المشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها في مراحلها الأولى.

-محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين مستويات الإدارة المختلفة.

**د- التدقيق الاجتماعي:** ان هناك مهام أخرى جديدة للتدقيق الداخلي هي تدقيق النشاط الاجتماعي للمنظمة

والنابع من المسؤولية الاجتماعية اتجاه المجتمع والبيئة المحيطة، حيث بدأت المنظمات تأخذ بمفهوم المحاسبة عن

المسؤولية الاجتماعية التي يتم الافصاح عنها حتى تم ادماجها مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية،

فظهرت الحاجة الى نشاط مستقل يهدف الى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية الناتجة ، وعن مدى

دلالة التقارير المنشورة عن الاداء الاجتماعي، ويعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم

للأداء الاجتماعي للمنظمات بهدف التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى

تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها ومدى مساهمتها في الرفاهية العامة للمجتمع. <sup>3</sup>

**هـ- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:** وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي

حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا القيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين

السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي

ويشمل هذا النوع عمليات التفتيش الفجائية التي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة

بهذا الموضوع. <sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الله، خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك عمان، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 34 (بتصرف)

<sup>2</sup> خلف عباد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص 56

<sup>3</sup> مقداد عمر يوسف مجّد ، المهنية لدى المدققين الداخليين في البنوك الأردنية وعلاقتها بمخرجات العمل دراسة ميدانية .رسالة ماجستير .جامعة اليرموك،

إربد، الأردن، 2002، ص 60 (بتصرف)

<sup>4</sup> الراوي سينا أحمد عبد الغفور، استخدام منهج سيقما ستة sigma six في ضبط جودة التدقيق الداخلي، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان ، الاردن، 2011، ص 27

ثانياً: أساليب التدقيق الداخلي:

- ✓ لكي يحقق التدقيق الداخلي أهدافه يتعين على المدقق القيام بما يلي:<sup>1</sup>
- ✓ فحص ودراسة وتحليل أنظمة الرقابة والضبط الداخلي وتقييم مدى كفايتها وفعاليتها.
- ✓ التحقق من وجود أصول المؤسسة وصحة قيدها في الدفاتر وكفاية وسائل حمايتها من الخسائر بكافة أنواعها.
- ✓ تدقيق الدفاتر والسجلات وفحص المستندات لاكتشاف والتلاعب ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً.
- ✓ التحقق من صحة الأرقام والمعلومات الظاهرة في القوائم المالية أو التقارير التي تعدها الإدارات المختلفة والإدارة العليا.
- ✓ تقييم نوعية الأداء في تنفيذ السياسات المقررة .
- ✓ إبداء التوصيات لتحسين أساليب العمل.
- ✓ التحقق من مدى مراعاة السياسات الموضوعية للخطط المرسومة والالتزام بها.
- ✓ تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة بتقديم الخدمات الأعضاء الإدارة.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني للتدقيق الداخلي

تؤكد معايير التدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين، على ضرورة التزام المدقق الداخلي بقواعد وأسس مناسبة للسلوك المهني أثناء تأديته لعمله، بحيث لا يكون هناك أي شك في نزاهتهم وموضوعيتهم أثناء تأديتهم لعملية التدقيق ويمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمدقق الداخلي والصادرة عن معهد المدققين الداخليين الأمريكي لعام 2007 فيما يلي:<sup>2</sup>

➤ **إظهار النزاهة:** النزاهة هي أولى قواعد الأخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي حيث حددت قواعد الأخلاقيات الحد الأدنى لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنزاهة هي القاعدة الأساسية لباقي المبادئ فالموضوعية والسرية والكفاءة تعتمد على النزاهة كما أن النزاهة تظهر من خلال الرأي الذي يقدم من قبل المدقق الداخلي خلال مهام التدقيق ومن خلال النتائج والتوصيات أيضاً.

➤ **إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:** الكفاءة هي أيضاً أحد قواعد الأخلاقيات، فعلى المدقق الداخلي أن تتوفر لديه المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة وعليه أن يطور كفاءته باستمرار. أما العناية المهنية اللازمة فهي معنية بتطبيق المعارف والخبرات كما أن العناية المهنية المناسبة تتضمن توفير الإشراف المناسب واتباع الإجراءات المعتمدة.

<sup>1</sup> شايب الذقن نور الدين، سلمي صالح: " دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة 2017، ص10.

<sup>2</sup> IIA (2007). Institute Of Internal Auditors. <https://www.theiia.org>

➤ أن يكون موضوعيا ومتحررا من أي تأثيرات غير مناسبة: هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الأول فالموضوعية هي سلوك ذهني غير متحيز بحيث لا يتم الاعتماد في إصدار الأحكام على الآخرين وهي تتأثر بالاستقلالية والتي تعني تحرر المدقق الداخلي من الظروف التي تمنعه من تأدية مهامه. فالموضوعية تتعزز بالدعم الذي يحصل عليه المدقق الداخلي والاستقلالية تتعزز من خلال إجراءات واضحة للتدقيق الداخلي.<sup>1</sup>

➤ أن يكون متوافقا مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة: هذا المبدأ هو أكثر المبادئ تأثيرا بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي لإضافة قيمة فلا بد أن تكون خطط التدقيق متسقة مع ما تطمح له المؤسسة.

➤ أن يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية: يعتبر هذا المبدأ أيضا مؤثرا في إضافة القيمة وهو داعم للمبادئ الأخرى فلا يمكن المحافظة على النزاهة والاستقلالية والموضوعية دون أن يكون التدقيق الداخلي في المركز الوظيفي المناسب ويتوفر لديه الموارد الكافية لتأدية مهامه.

إظهار الجودة والتحسين المستمر : هذا المبدأ معني بالمحافظة على فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي فلا بد من توفر إجراءات متسقة مع إجراءات المؤسسة وتتوافق مع إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولا بد من وضع برنامج التوكيد وتحسين الجودة ووضع خطة تواصل بهدف تعزيز دور التدقيق الداخلي.

➤ التواصل بشكل فعال: أهمية هذا المبدأ تكمن في الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة عند التواصل معهم، كما أنه لا بد من أن يتم التواصل بهدف التوعية عن التدقيق الداخلي مما يؤثر على زيادة فعاليته ولا بد من وضع خطة تواصل بهدف تعزيز دور التدقيق الداخلي.

تقديم توكيد مرتكز على المخاطر: هذا المبدأ يعتبر الدور الأساسي للتدقيق الداخلي ولا بد للتدقيق الداخلي أن يؤدي أغلب وقته لتحقيق هذا المبدأ فلا بد من تطوير خطة تدقيق مبنية على المخاطر مع الأخذ بالاعتبار إطار المخاطر الذي تبنته المؤسسة.

➤ ذو بصيرة ومبادر وذو نظرة مستقبلية: يجب ألا يعتمد التدقيق الداخلي على المعلومات التاريخية فقط لتقديم توكيد وإنما يجب أن يتمتع بنظرة مستقبلية ويكون مبادر حتى يكون عضو فعال ومؤثر في قيادة التغيير.

➤ يدعم تطوير وتحسين المؤسسة: هذا المبدأ هو الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي والذي طالب به تعريف التدقيق الداخلي وهو ما يجب أن تتميز به تقارير التدقيق الداخلي وهي القيمة الحقيقية التي يقدمها التدقيق الداخلي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> باسم حجاز وآخرون : " مجلة التدقيق الداخلي"، جمعية التدقيق الداخلي الأردنية، الأردن، العدد 09 سبتمبر 2019، ص 13.

<sup>2</sup> باسم حجاز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

### المبحث الثالث: المعايير الدولية للتدقيق الداخلي:

تمثل معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها المبادئ الأساسية لمهنة التدقيق الداخلي والتي يجب على المدققين الداخليين الالتزام بها عند أداء مهامهم المختلفة.

لا يوجد خلاف على أهمية وجود معايير تحكم وتحدد أي عمل مهني، ولهذا الغرض بادر معهد المدققين الداخليين إلى إصدار المعايير الدولية المهنية لممارسة التدقيق الداخلي سنة 1978، ثم أجرى عليها تطويرا عام 2001 لتكون دليلا وإطارا متكاملًا يساعد المدقق الداخلي على أداء مهامه باحترافية. وتتضمن هذه المعايير وصفا دقيقا لطبيعة التدقيق الداخلي، والمعايير المهنية والأخلاقية التي ينبغي أن يحرص المدقق الداخلي على الالتزام بها، وتنقسم هذه المعايير إلى مجموعتين: المعايير العامة، ومعايير الأداء.<sup>1</sup>

#### المطلب الأول : معايير الصفات:

تنقسم هذه المعايير إلى أربعة مجموعات رئيسية تضمنت الصفات التي ينبغي أن يتحلى بها المدقق الداخلي كالاستقلالية والموضوعية والعناية المهنية والجودة في أداء أعماله التدقيقية، وفي أدناه مختصر مبسط لكل معيار من هذه المعايير:<sup>2</sup>

- **المعيار (1000) الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات:** تضمن هذه المعايير أهم ما ينبغي أن يحتويه ميثاق التدقيق الداخلي من أهداف وصلاحيات ومسؤوليات، مع الإقرار بتعريف التدقيق الداخلي وميثاق الأخلاقيات وأن تتم المصادقة على ذلك من مجلس الإدارة.
- **المعيار (1100) الاستقلالية والموضوعية:** اختص هذا المعيار بالاستقلالية والموضوعية في أداء أعمال التدقيق الداخلي، والموقع الإداري للتدقيق الداخلي ضمن الهيكل التنظيمي، وأن يتم الالتزام بالحياد والابتعاد عن كل ما من شأنه أن يؤثر على تضارب المصالح، وكذلك الإفصاح عما يؤثر على الاستقلالية والموضوعية .
- **المعيار (1200) المهارات والعناية المهنية:** اختص هذا المعيار بالمهارة والعناية المهنية اللازمة والتطوير المهني المستمر، إذ أوجبت بأن يمتلك المدققون الكفاءة والمعرفة وبذل العناية المهنية في أداء الأعمال وأن يحسن المدققون مهاراتهم وكفاءتهم من خلال التطوير المهني المستمر.
- **المعيار (1300) برنامج ضمان وتحسين الجودة:** تضمن هذا المعيار برنامج ضمان وتحسين جودة التدقيق الداخلي، إذ حددت متطلبات البرنامج وكيفية إجراء التقييمات الداخلية والخارجية لجودة أعمال التدقيق الداخلي، وشكل ومضمون التقارير المتعلقة ببرنامج الجودة والجهة التي سيرفع لها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> صحابي عبد القادر وزيدان مُجد: "فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 247.

<sup>2</sup> مُجد زامل فليح الساعدي وحكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 31 – 32 (بتصرف).

<sup>3</sup> مُجد زامل فليح الساعدي وحكيم حمود فليح الساعدي، مرجع نفسه ذكره، ص 31 – 32 (بتصرف).

**المطلب الثاني: معايير الأداء:**

تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يقاس بما أداء التدقيق الداخلي، وتتكون من سبعة معايير رئيسية تشمل إدارة نشاط التدقيق الداخلي ( الخطة السنوية )، طبيعة العمل، التخطيط للمهمة، تنفيذ المهمة، إيصال النتائج، مراقبة ورصد مراحل الإنجاز ( متابعة سير العمل ) و قرار قبول الإدارة للمخاطر. وتنقسم إلى:<sup>1</sup>

■ **المعيار (2000) إدارة نشاط التدقيق الداخلي:** ورد في هذا المعيار الكيفية التي ينبغي فيها إدارة التدقيق الداخلي بفاعلية، وإعداد الخطة وتحديد الموارد اللازمة لها، ورفع تقارير دورية عن الأهداف والأداء والصلاحيات والمسؤوليات، وكيفية الحصول على خدمات تدقيق خارجية.

• **المعيار ( 2100 ) طبيعة العمل:** حدد هذا المعيار آليات تحسين مسار الحكومة، وتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر من خلال وجود نظم فعالة للرقابة الداخلية .

■ **المعيار (2200) التخطيط للمهمة:** حدد بموجبه اعتبارات التخطيط لمهمة التدقيق، وما الذي ينبغي أن يتضمنه برنامج العمل الخاص بمهمة التدقيق وكذلك برنامج عمل الخدمات الاستشارية .

■ **المعيار (2300) تنفيذ المهمة:** حدد هذا المعيار توقيت وتقييم وتوثيق المعلومات، واستخلاص الاستنتاجات والنتائج، والإشراف على مهمات التدقيق لتحقيق ضمان جودة التدقيق الداخلي وتطوير فريق التدقيق.

■ **المعيار (2400) تبليغ النتائج:** تضمن هذا المعيار كيفية توصيل نتائج التدقيق، وأن تكون النتائج موضوعية وواضحة وصحيحة وموجزة وكاملة وفي الوقت المناسب، وينبغي تصحيح تلك النتائج إذا احتوت على خطأ أو سهو، والإفصاح عن حالات عدم التوافق مع المعايير .

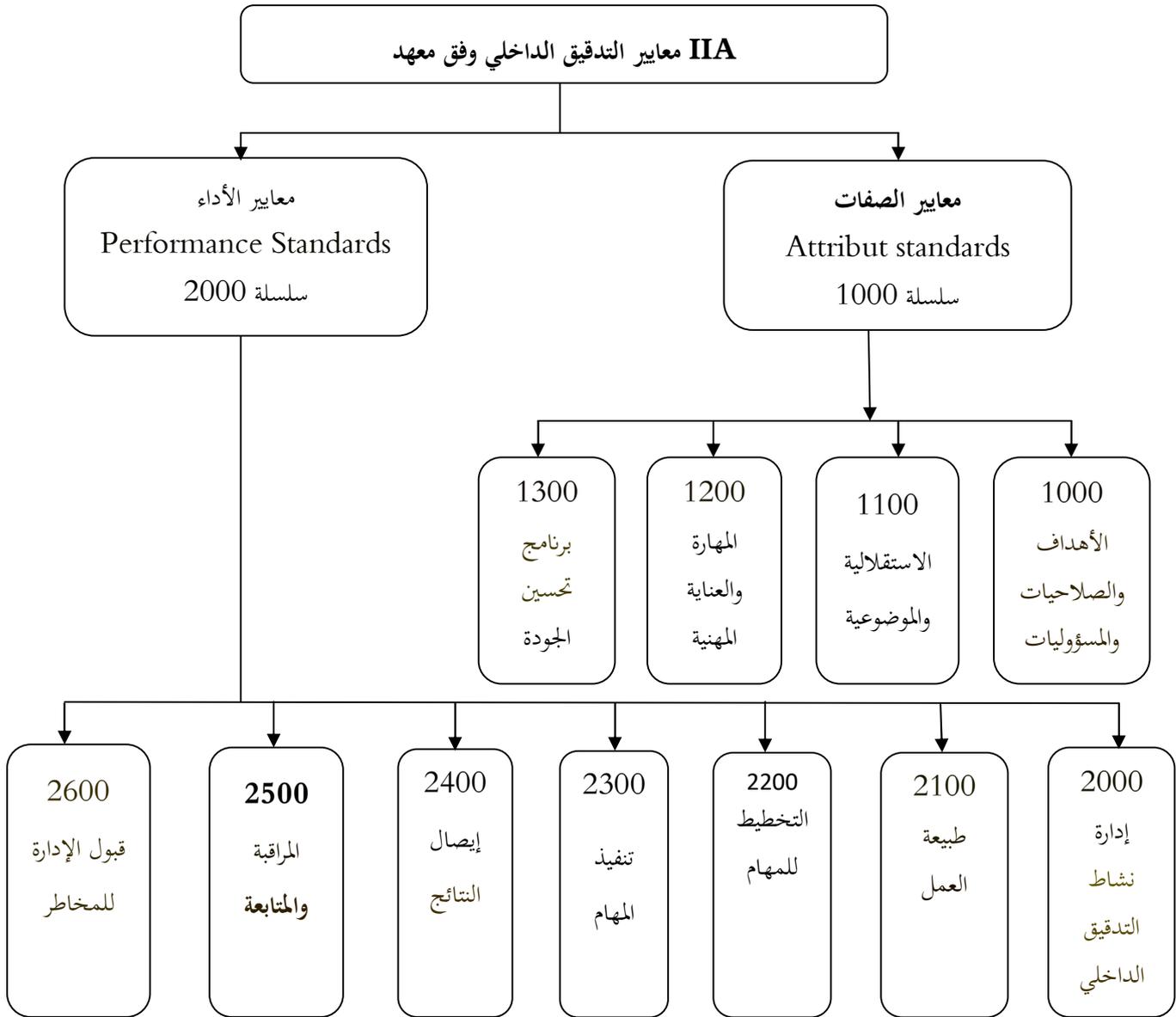
■ **المعيار (2500) متابعة سير العمل:** أوجب هذا المعيار على مدير التدقيق أن يضع نظاما للمتابعة للتأكد من أن الإجراءات التي اتخذتها الإدارة قد تم تطبيقها بشكل فعال وأن الإدارة العليا قد قبلت المخاطر إذ لم تقم باتخاذ أي إجراء، وكذلك التأكد من تنفيذ نتائج التوصيات الواردة في تقاريره .

■ **المعيار (2600) إبلاغ قبول المخاطر:** ركز هذا المعيار على أنه عندما يرى مدير التدقيق بأن الإدارة قبلت مستوى عالي من المخاطر فعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة أولاً، وإذ لم يتم حل الإشكال مع الإدارة فإن على مدير التدقيق الداخلي إبلاغ المجلس بذلك.

والشكل التالي يبين لنا بالتفصيل معايير التدقيق الداخلي التي تنقسم إلى معايير الصفات ومعايير الأداء

<sup>1</sup> محمد الصالح فروم، مرجع سبق ذكره، ص 07.

الشكل رقم (4.1): معايير التدقيق الداخلي.



المصدر : زاهر عطا الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

### المطلب الثالث: أهداف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي وأهميتها

ان توافر معايير للأداء المهني يعتبر من المقومات الأساسية التي ينبغي توافرها لأي عمل مهني متطور ناجح ولتنفيذ أعمال التدقيق الداخلي في بيئات متعددة الأشكال داخل المؤسسات والتي تختلف في الهدف والحجم والهيكل وبواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، هذا الاختلاف ممكن أن يوفر ممارسة المدقق الداخلي في كل بيئة .

#### أولاً: أهداف معايير التدقيق الداخلي:

إن الاستراتيجية المثلى لإصلاح مهنة التدقيق هي تكييفها مع معايير التدقيق الدولية ، كما أن الاعتماد على هذه المعايير في إصلاح مهنة التدقيق سيساهم إلى حد كبير في تحسين الأداء المهني للمدقق ، بالإضافة إلى الثقة التي تضيفها هذه المعايير على القوائم المالية المنشورة ولهذا المعايير عدة أهداف أهمها:<sup>1</sup>

- ✓ بيان المبادئ الأساسية التي تمثل ممارسة التدقيق الداخلي على الوجه الأكمل.
- ✓ وضع إطار عام لأداء وتعزيز القيمة المضافة التي تحققها أنشطة التدقيق الداخلي.
- ✓ وضع أسس لقياس وتقييم أداء المدققين الداخليين.
- ✓ التأسيس لعمليات ومعالجات تنظيمية متطورة وتشجيع إدخال تحسينات عليها.
- ✓ تعميق حالة الفهم لدى جميع المستويات الإدارية في منشآت الأعمال لحقيقة الدور والمسؤوليات المنوطة بالتدقيق الداخلي، وتعزيز إدراكها لأهمية المساهمة في تحسين أداء التدقيق الداخلي

#### ثانياً: أهمية معايير التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص أهميتها بما يلي:

- ✓ تعتبر ضرورية للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم.
- ✓ المعايير ضرورية للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المنشأة.
- ✓ وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يعتبر ضرورياً للمدقق الخارجي ليطمئن إلى متانة عمل المدققين الداخليين وكفاءته.
- ✓ يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.
- إذن تعتبر المعايير الدولية بمثابة تكملة للمعايير الوطنية ، تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية إذ تعتبر أساس التوحيد في ظل التغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيات المعلومات ، كما أن انتشار الشركات متعددة الجنسية يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.

<sup>1</sup> الدكتور رضا خلاصي : التدقيق الداخلي دار هومة للنشر، الطبعة الأولى ، الجزائر 2014 ص 85 (بتصرف)

## خلاصة الفصل:

إن الغرض من وظيفة التدقيق يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة من خلال ضمان مصداقية القوائم المالية، حيث تطورت هذه الأخيرة من مجرد عملية رقابية إلى وسيلة لرفع كفاءة موارد المؤسسة، حيث تشمل هذه الأخيرة على العديد من الوظائف منها وظيفة التدقيق الداخلي التي أصبحت من المهن الأساسية لحسن سير عمل أي مؤسسة.

ومن خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل استخلصنا مجموعة من النتائج تمثلت في :

✓ التدقيق عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات وفحصها وتقييمها بموضوعية وذلك بإعطاء رأي فني محايد حول نوعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

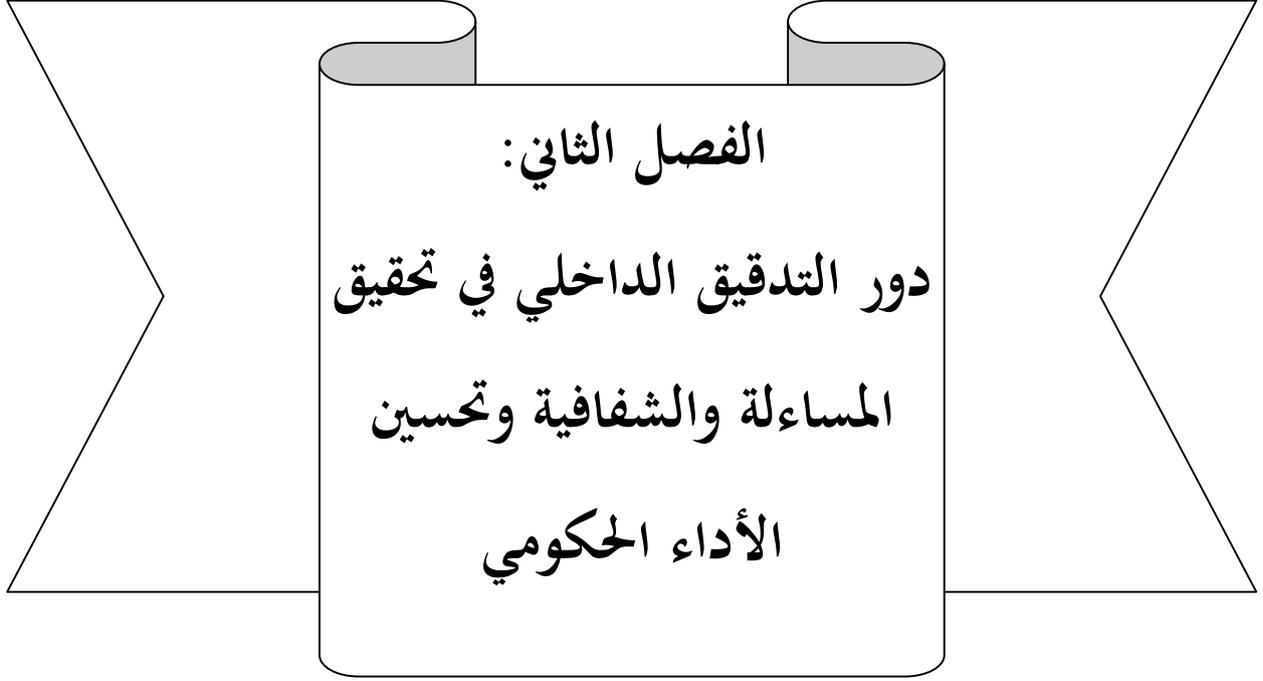
✓ إن للتدقيق فروض ومعايير تضبط هذه المهنة والتي يجب أن يتقيد بها المؤهل لهذه الوظيفة المدقق ( من الأجل السير الحسن لعملية التدقيق).

✓ يشمل التدقيق على مجموعة من الأنواع يعمل كل منها لتحقيق غرض معين .

✓ التدقيق الداخلي عبارة عن مجموعة من الأنظمة وأداة من أدوات الرقابة الداخلية تساعد الإدارة على مراقبة كافة العمليات الإدارية لتحقيق الأهداف المرجوة، من خلال التزام المدقق الداخلي بالمبادئ والمعايير المعروفة التي تحكم الجانب الميداني والأخلاقي لمهنتيها.

✓ للتدقيق الداخلي أساليب يتعين على المدقق الداخلي القيام بها للوصول إلى الأهداف المسطرة وللخروج

برأي موضوعي



## مقدمة الفصل:

لقد صاحب التطور المتسارع في مختلف الميادين و المهن تطورا ملحوظا في أهداف و مضمون مهنة التدقيق ، لعل أبرز ملامح هذا التطور يتضح في تغير النظرة إلى مفهوم التدقيق و أهدافه و على مهمة المدقق و الدور الذي يقوم به ، فلقد أصبح ينظر على التدقيق على أنه عملية منهجية للحصول بطريقة موضوعية على الإثباتات المتعلقة بالتوكيدات عن النشاطات الأحداث الاقتصادية ، موضوعيتها ، مصداقيتها و تقويمها للتأكد من درجة التوافق بين هذه التوكيدات و المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى المستفيدين ذوي العلاقة ، بهذا أضحي يناط بالمدقق (الداخلي على وجه الخصوص ) مهمة إيصال نتائج التدقيق إلى الأطراف المستخدمة للبيانات المالية من خلال تقرير مكتوب يضم ( من بين أمور أخرى) رأيه في البيانات المالية التي قام بتدقيقها ، و يعد رأي المدقق من الأهمية و الخطورة بمكان إذ له تأثير على جهات عدة و يتحدد في ضوءه مواقف و تتخذ قرارات ، لذا يجب أن يكون هذا الرأي بمستوى من الجودة ليفي بمتطلبات و تطلعات مستخدمي البيانات المالية و بالشكل الذي يؤدي إلى تفادي تعرض المدقق الداخلي للمساءلة و المشاكل القانونية . و بهذا يمكن القول أن رأي المدقق هو المنتج النهائي و الأساسي لعملية التدقيق. ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول ماهية الشفافية والمساءلة ، المبحث الثاني : ماهية الأداء الحكومي، المبحث الثالث علاقة التدقيق الداخلي بالمساءلة والشفافية و تحسين الأداء الحكومي

## المبحث الأول: ماهية المساءلة والشفافية

ازداد الاهتمام بالدور الذي تقوم به حوكمة الشركات في مجال التأكيد على الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية، وجذب الاستثمارات وتدعيم اقتصاديات الدول، وذلك عقب ظهور الأزمات المالية مؤخرا في دول شرق آسيا وروسيا والولايات المتحدة الأمريكية، ومن أبرز الأسباب التي أدت إلى ظهور تلك الأزمات الفساد الإداري والمالي، وسوء الإدارة ونقص الشفافية. لذلك تم وضع أسس معينة تنظم العلاقة بين مجلس الدارة والمديرين والمستثمرين وأصحاب المصالح على نحو يؤدي إلى تحديد المسؤولية، وتعزيز المساءلة و الالتزام بالشفافية في التعامل بين هذه الأطراف لمنع تكرار الانهيارات المالية في المستقبل .

إن مفهوم حوكمة الشركات تعتبر مفهوم واسع يتضمن "القواعد والممارسات التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات في المنظمات، ومدى المساءلة التي تخضع لها مجالس الإدارة والمديرون والموظفون"<sup>1</sup>. وفي ضوء هذا المفهوم تنامي الاهتمام بأجهزة التدقيق الداخلي الذي يعد وسيلة تقييم مستقلة تساهم في تعزيز فاعلية وكفاءة سير العمليات، وتساعد المنظمات على تحقيق أهدافها من أجل انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة ، والحاكمة المؤسسية .

## المطلب الأول: مفهوم المساءلة

أخذ معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (INSTITUTE OF INTERNATIONAL AUDITORS ,IIA) على عاتقه تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار المعايير التي تنظم عمل المدقق الداخلي ويلاحظ بالنسبة لأجهزة التدقيق الداخلي في معظم المنظمات العاملة أن عملها ينظم وفقا لتعليمات وضوابط خاصة تحدد واجبات وصلاحيات هذه الأجهزة دون الاستفادة في البعض منها من المعايير الدولية خصوصا فيما يتعلق بضمان استقلاليتها وموضوعيتها، مما يؤثر سلبا على عملية تعزيز دورها في تحقيق المساءلة .

## أولا: تعريف المساءلة:

المساءلة هي "آلية مهمة في الحاكمة المؤسسية لمحاسبة المسؤولين على أفعالهم وفحص و تدقيق قراراتهم و إتاحة الفرصة أمامهم لإيضاح أية نقاط غامضة أو تم توجيه إليهم سواء كانوا منتخبين أو معينين"<sup>2</sup>. إن التزام المنظمات و الدوائر العمة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها يهدف إلى رفع كفاءة و فاعلية هذه المنظمات .

<sup>1</sup> علي عبد الصمد عمر: حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للنشر، الجزائر 2017، ص 33

نجلاء ابراهيم عبد الرحمان وربا مجد النفيعي ، مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية ،مجلة الاقتصاد والمالية ، المجلد 06

<sup>2</sup> العدد 02 سنة 2020 ص 5

المساءلة و الشفافية ليستا مجرد آليات داخل أنظمة معقدة بقدر ما هما قيمتان إنسانيتان من قيم المجتمع الناضج و الصحي<sup>1</sup>. فالمجتمع يحتاج إلى نشر تلك القيمة بطرق تعليمية أكثر من فرضها كنمط إداري، و بالتالي يجب أن نغرس قيم الشفافية و المساءلة في ثقافة المجتمع بطرق تصل إلى القيم العامة. يعتبر المهتمون بتطوير أنظمة الحكم الداخلي للمنظمات، أن شيوع قيم الشفافية و المساءلة في ثقافة المجتمع بطرق تصل إلى القيم العامة. كما يعتبر المهتمون بتطوير أنظمة الحكم الداخلي للمنظمات ، أن شيوع قيم الشفافية و المساءلة يرتبط ببقاء ثقة الجمهور بهذه المنظمات .<sup>2</sup>

من الملاحظ أن العلاقة بين مفهومي المساءلة و الشفافية تبادلية و طردية ، بمعنى كلما زاد معدل الشفافية زاد مستوى المساءلة و العكس صحيح .

الانفتاح على الجمهور من شأنه أن يؤدي إلى نجاح عملية المساءلة و تثبيت المصدقية أمام الجمهور و بالتالي حصول برنامج المنظمة و سياساتها الاقتصادية على التأييد ، أما انعدام الشفافية فإنه يفضي إلى زعزعة الاستقرار تعد المساءلة آلية مهمة من آليات مكافحة الفساد الإداري، فهي معيار ضابط لأداء المنظمات و تقييم هذا الأداء من خلال المحاسبة التي تخضع لها، على يد السلطات التشريعية أو القضائية أو الجهات المختصة لمكافحة الفساد.<sup>3</sup>

تعددت التعاريف الخاصة بالمساءلة ، و تفسر عادة لتناسب مع الظروف و تدل المساءلة على عدة قضايا مثل التدقيق ، و الرقابة ، و الفحص ، و القدرة على الاستجابة ، و الجزاء و العقاب أيضا. و يعتمد تفسير المساءلة على أربعة تساؤلات ، و هي:<sup>4</sup>

من تقع عليه المساءلة ؟ و من قبل من تكون المساءلة ؟ و فيما تكون المساءلة ؟ و بأي طريقة أو آلية تتابع هذه المساءلة ؟

فقد ورد في إعلان نيودلهي أن المساءلة تعني التزام الأشخاص أو السلطات المخولة بإدارة الموارد العامة برفع تقرير حول إدارتها لهذه الموارد ، و أن تسأل هذه الجهات عن المسؤوليات المالية و الإدارية و البرامج المنوطة بها. تساعد عمليات الرقابة الداخلية إدارة المنظمة في تحقيق المساءلة .<sup>5</sup>

كما تم تعريفها بأنها "تمكين المواطنين و ذوي العلاقة من الأفراد و المنظمات غير الحكومية من مراقبة و محاسبة الموظفين العموميين و المسؤولين عموما من خلال القنوات و الأدوات الملائمة ، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل

<sup>1</sup>نجلاء إبراهيم عبد الرحمان وريا محمد النفيعي، مرجع سبق ذكره، ص7

<sup>2</sup> جبر شمخي، الفساد الاداري : المفهوم والاثار واليات المكافحة ، مجلة الحوار المتمدن ، العدد 1889، الدانمارك، 2007 ص 33

<sup>3</sup> جبر شمخي، مرجع نفسه، ص 33.

<sup>4</sup> Mac Carthaigh, Muiris. Corporate Governance and Accountability; Institute of Public Administration, Ireland, 2005 p 02

<sup>5</sup> الجوهري علي كريمة، دور جهاز التدقيق في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد الثامن ، العدد 23، الفصل الثاني ، سنة 2013.

العمل أو الإساءة إليه بغير سند. و عرفت المساءلة أيضا بقابلية تحمل المسؤولية أي أن أصحاب القرار يعملون في جو من الشفافية و يقدمون المعلومات الكافية لتقييم القرارات المتخذة و نتائج تنفيذها على المجتمع بكل فئاته ، وهم يقبلون بالتنحي عن المسؤولية في حال ارتكابهم أخطاء في ممارسة وظائفهم ، بدلا من التقيد بالمصلحة العامة".<sup>1</sup>

إذن يشير مفهوم المساءلة إلى وجود طرق وأساليب مقننة ومؤسسية تمكن من مساءلة الشخص المسؤول، ومراقبة أعماله وتصرفاته في إدارة الشؤون العامة، مع إمكانية إقالته إذا تجاوز السلطة أو أخل بثقة الناس، فهي تستهدف تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومساءلة الموظفين والمسؤولين من خلال الأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل ، فعلى هذا فمبدأ المساءلة يرتبط بضرورة تفعيل دور القوانين في ملاحقة كل من يرتكب خطأ، أو يتعدى على حقوق الغير بالمخالفة للقرارات والقوانين وتنسحب على جميع الموظفين كبيرهم وصغيرهم دون تمييز.

### ثانيا : أهمية المساءلة

مع ازدياد الوعي العام، أصبح الطلب على المساءلة العامة على الأفراد أو الوحدات التي تدير الموارد العامة أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الحاجة ملحة لإيجاد عملية المساءلة و تشغيلها بفاعلية، و يمكن تلخيص أهمية المساءلة فيما يلي:<sup>2</sup>

- تقليل فرص الاتفاقات غير المشروعة بين المجالس المسؤولة و الجهات المكلفة بالرقابة و التدقيق .
- معاونة جهات الرقابة و التدقيق في القيام بعملها على الوجه الصحيح .
- كشف التلاعب أو الفساد بمعدل أسرع من المعتاد .
- حماية المصالح العامة بشكل أكثر فاعلية .
- توخي المسؤولين للمزيد من الحيطة و الحذر في أعمالهم طالما أن المساءلة متسعة المصادر.

### ثالثا : الجهات الخاضعة للمساءلة و الجهات التي تتولى المساءلة

#### الجهات الخاضعة للمساءلة :

حدد قانون سارينز أوكسلي (SOX) الجهات التي تكون خاضعة للمساءلة ، حيث ذكر انه من ضمن وظيفة و مسؤولية الإدارة العليا تأكيد صلاحية و سلامة القوائم المالية للشركات المساهمة العامة. و قد اقر الكونغرس الأمريكي هذا القانون ليتم تحميل الرئيس التنفيذي و المدير المالي المسؤولية في حال وجود فساد في المعلومات

<sup>1</sup> جبر شمخي:مرجع سبق ذكره،ص33

<sup>2</sup> نجلاء ابراهيم عبد الرحمان وريا محمد النفيعي ،مرج سبق ذكره، ص 06

أو القوائم المالية . و في السابق لم يكونوا يتحملون أية مسؤولية عند إدعائهم عدم المعرفة بالمخالفات و الفساد . و لكن هذا القانون أعطى القوة للزج بالسجن وفرض الغرامات على الرئيس التنفيذي و مدير القطاع المالي <sup>1</sup> . تخضع شركة المساهمة العامة عادة لسيطرة مجلس إدارة، و يفوض هذا المجلس جزءا من صلاحياته لمدير تنفيذي يتولى إدارة الشؤون اليومية على أن يقوم بالحصول على مصادقة مجلس الإدارة على القرارات الهامة. و تتعرض إدارة المنظمة و أعضاء مجلس الإدارة خلال ممارسة مهامهم لمواقف تتطلب منهم اتخاذ قرارات لا تؤثر على مصالح المساهمين فقط بل تتعداها إلى مصالح غيرهم من الأطراف ذات العلاقة ، مما يضعهم ضمن نطاق تضارب المصالح . و عليه فإن نجاح نظام الحاكمية المؤسسية في المنظمة يتطلب تطوير ميثاق للسلوك المهني يحكم ممارسات أعضاء مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين فيها ، و حثهم على مراعاة الأخلاقيات الوظيفية في اتخاذ القرارات. و تتمثل العناصر الأساسية للسلوكيات الوظيفية التي يفترض أن يتمسك بها أعضاء مجلس الإدارة في الاستقامة ، و النزاهة ، و الأمانة ، و المصادقية ، و الانفتاح ، و المسؤولية و المساءلة . و يعتبر مجلس الإدارة محلا بواجباته المهنية إذا ثبت ارتكابه إهمالا جسيما في اتخاذ قراراته ، أو إذا انخرط في معاملات أو صفقات تحقق مصلحته الخاصة على حساب مصلحة المنظمة <sup>2</sup> .

الجهات التي تتولى المساءلة:

يتولى مساءلة الإدارة و مجلس الإدارة جهاز التدقيق الخارجي ، باعتباره جهازا مستقلا و متخصصا يكفل الاطمئنان إلى أن الإدارة و مجلس الإدارة للمنظمة لا يخالف القواعد و الإجراءات . و توصي مبادئ منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية OECD بأن يتم إعداد المعلومات و الإفصاح عنها وفقا لمستويات شفافية ذات جودة عالية ، و أن يتم تدقيق البيانات المالية من مدقق حسابات خارجي مستقل و كفاء و مؤهل ، ليقدّم تأكيدات للمساهمين بأن البيانات المالية تظهر بصدق الموقف المالي للمنظمة و نتائج أعمالها من كل النواحي الهامة و أن يكون المدققون خاضعون لنظام هيئة رقابة مستقلة ، و أن يكون المدققين الخارجون قابليين للمساءلة أمام المساهمين و أن يقوموا بعملهم وفقا للعناية المهنية اللازمة بموجب المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ، و أن يتم توفير المعلومات بفرص متساوية لجميع الأطراف و في الأوقات المناسبة <sup>3</sup> . و يعتبر مجلس الإدارة مسؤولا مسؤولية كاملة عن التحقيق من وجود و استمرار نظام رقابة داخلي فعال و مناسب ، حيث تقع على عاتق المجلس عدة مسؤوليات منها : مواجهة المخاطر الرئيسية التي تواجه المنظمة ووضع تطبيق مقبول لها ن و المراجعة الدورية لاستراتيجيات العمل و السياسات العامة للمنظمة و مدى ملائمة إستراتيجيات و حدود المخاطر ، بالإضافة إلى

<sup>1</sup> Pcaob.public company accounting oversight board.www.pcaob.com, private non –profit corporation created by the sarbanes –oxley act of 2002

<sup>2</sup> - مطر ، مجّد و عبد الناصر نور ، مدى التزام الشركات المالية العامة الأردنية بمبادئ الحاكمية تامةؤسسية : دراسة تحليلية مقارنة بين القطاع المصرفي و

الصناعي ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 3، العدد1. الاردن 2007 ص 45

<sup>3</sup> - خوري، نعيم سابا ، الشفافية و الحاكمية في الشركات ، مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين ، العدد67-68 الأردن ، أيلول 2006 ص 5

التأكد من قيام الغدارة العليا باتخاذ الخطوات الضرورية لتحديد و قياس و مراقبة المخاطر . كما يقوم مجلس الإدارة بالتأكد من أن الإدارة العليا تراقب فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال المناقشة الدورية مع الإدارة العليا حول فاعلية نظام الرقابة و المراجعة الدورية لتقييم الإدارة لنظام الرقابة الداخلي للتأكد من قيامها بمتابعة تطبيق توصيات المدققين و الجهات الإشرافية فيما يتعلق بنقاط الضعف في نظام الرقابة ، و حتى يتم تحقيق ذلك يجب أن يتمتع أعضاء مجلس الإدارة بالموضوعية و الكفاءة ، و أن يكونوا على دراية بالنشاطات و المخاطر التي تواجه المنظمة . كما يجب أن يتصفوا بالقوة و الفعالية لاسيما إذا ما أقرن ذلك بنظام اتصالات فعال، و قدرة مالية، و تدقيق داخلي يتصف بالكفاءة و الفاعلية، و ذلك لتقديم إلية يتم من خلالها ضمان تصويب المشاكل التي قد تضعف من كفاءة نظام الرقابة الداخلية.<sup>1</sup> ازدادت أهمية لجان التدقيق مع ازدياد الاهتمام بالتدقيق الداخلي و حاجة المنظمات إلى بيانات صحيحة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار المناسب. و قد تم الإجماع على أن يكون أعضاء هذه اللجان من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، و على الأقل أن لا يكونوا من العاملين في المنظمة. و قد وضع معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) بيانا بين فيه علاقة لجان التدقيق مع جهاز التدقيق الداخلي و أن مسؤولياته المتعلقة بسياسات المنظمة و الرقابة الداخلية. و عليها أن تحافظ على خطوط الاتصال بين المجلس و التدقيق الخارجي و الداخلي و الإدارة المالية ، و التأكيد من قيام التدقيق الداخلي بفحص و تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية و الحكم عليها ، و دراسة خطة التدقيق الداخلي السنوية و مراجعة الملاحظات الواردة في تقارير التفتيش و تقارير التدقيق الداخلي و متابعة الإجراءات المتخذة بشأنها، و التأكد من دقة الإجراءات المحاسبية و الرقابية و سلامتها و مدى التقيد بها . كما يجب على لجنة التدقيق تحديد المخاطر المقبولة بالإضافة إلى التأكد من الالتزام بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي . و أخيرا دراسة أية مسألة تعرض عليها من قبل مجلس الإدارة أو أية مسألة ترى اللجنة ضرورة بحثها و إبداء الرأي بشأنها.<sup>2</sup>

و نتيجة لفاعلية الأسواق المالية و تزايد الشركات المساهمة العامة ، صار لزاما أن تلقى و وظيفة التدقيق الداخلي اهتماما كبيرا في إتمام عملية المساءلة، حيث تتولى هذه الوظيفة عملية التقييم المستمرة لكافة النشاطات المختلفة للتأكد من مدى التزام المنظمة و العاملين فيها بالقوانين و النظم و الأحكام العامة و كذلك السياسات و الإجراءات المعمول بها في المنظمة ، و تعزيز الكفاءة التشغيلية للأعمال ، و ذلك لإضافة قيمة للمنظمة و تحسين عملياتها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - الرحيمي، واهر عطا ، تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصاريف الأردنية ، بحث غير منشور، للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة

مقدم إلى كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا في جامعة عمان العربية ، الأردن 2004، ص 84

<sup>2</sup> - الوردات ، خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي ، الوراق للنشر و التوزيع، الأردن 2006، ص 77

<sup>3</sup> -Arens ,alvin ,randal J . Elder& marks S. Beasley, Auditing and Assurance Service- An Integrated Approach, Tenth Edition,prentice Hall.2003,P760

و تقع على عاتق إدارة التدقيق الداخلي مسؤوليات متعددة لتحقيق مهامها و ذلك بحسب الصلاحيات الموكلة إليها حيث يقوم مدير التدقيق الداخلي بوضع سياسات لنشاط التدقيق الداخلي ورفعها للمدير العام و لجنة التدقيق ، و المصادقة على جميع التقارير و المراسلات الصادرة عن التدقيق بما فيها التوصيات لتحسين العمل و تقديم التقارير الدورية للمدير العام و لجنة التدقيق بصورة منتظمة عن نتائج أعمال التدقيق ، و التعاون مع المدققين الخارجيين ، و التأكد من تنسيق الجهود و تحقيق الاستفادة المتبادلة . و يتطلب ذلك وجود موظفين يتمتعون بالخبرة ، و أن يخضعوا لبرامج تدريبية مستمرة تساعد على تطوهم و اكتسابهم المزيد من المعرفة و الخبرة . كما يجب ان يكون المدقق الداخلي ملما بأهداف المنظمة ، و سياساتها و خططها ، و برامجها ، و عملياتها و القوانين المالية و الإدارية ، و الإجراءات المحاسبية المتبعة و الممارسات الإدارية السائدة.<sup>1</sup> ويلعب المدققون الداخليون دورا هاما في تقييم كفاءة عمليات إدارة المخاطر حيث وضحت معايير معهد المدققين الأمريكيين (IIA) هذا الدور بما يلي :<sup>2</sup>

- إن دور المدققين الداخليين في تقييم كفاءة عمليات إدارة المخاطر هو دور استشاري من حيث مساعدة المنظمة على تحديد و تقييم و تطبيق منهجيات مناسبة لإدارة المخاطر و ذلك من خلال فحصها و تقييمها و تقديم التوصيات اللازمة لتحسين كفاءة هذه العمليات .
- هنالك خمسة عناصر أساسية يجب أن تحققها عمليات تقييم المخاطر حتى يتم تحقيق الكفاءة و هي :
  - تحديد أولويات المخاطر الناتجة عن إستراتيجية المنظمة.
  - قيام مجلس الإدارة و الإدارة العليا بتحديد مستوى المخاطر المقبولة للمنظمة.
  - تصميم وسائل للحد من المخاطر و تطبيقها لتخفيض المخاطر عند ذلك المستوى .
  - التقييم الدوري للمخاطر من خلال الرقابة المستمرة للأنشطة.
  - رفع تقارير دورية لمجلس الإدارة العليا بنتائج عمليات إدارة المخاطر ، و إطلاع المساهمين على المخاطر و إستراتيجياتها و الرقابة عليها و يتطلب من المدقق الداخلي ضرورة التعاون البناء فيما بينه و بين المدقق الخارجي فقد نصت معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي بتنسيق جهود التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي للتأكد من توفر التغطية المناسبة ، و لتقليل الجهود المكررة ، كما أن وجود لجنة تدقيق تتمتع بصلاحيات تكفل لها الاستقلالية و حق ممارسة دورها الرقابي على أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي للمنظمة ، و الأهم من ذلك هو الحق في متابعة تقاريرهم للتأكد من قيام إدارة المنظمة بتنفيذ ما تحويه تلك التقارير من مقترحات و توصيات يمكن أن تساهم في تعزيز دور هذه الجهات في تحقيق المساءلة.

<sup>1</sup> - الوردات ، خلف عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 263-288 (بتصرف)

<sup>2</sup> - الرحي، واهر عطا ، مرجع سبق ذكره، ص175

## المطلب الثاني: مفهوم الشفافية

تعد الشفافية من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في المجتمعات و ذاع توظيفها و هي أحد ممارسات الديمقراطية التي تتضمن المساءلة و المحاسبة و الحرية في الحصول على المعلومات و الإطلاع عليها ، و لقد ظهر هذا المفهوم نتيجة لتطور اتجاهات الفكر الإنساني و هو يعبر عن المعلومات الصحيحة و الصادقة لكل الأحداث المالية في المجال الاقتصادي .

### أولاً: تعريف الشفافية:

إن الشفافية بمفهومها العام البسيط هي "ظاهرة تشير على تقاسم المعلومات و التصرف بطريقة مكشوفة ، فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن و قد يكون لها دور حاسم في كشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم و تعني أيضا بتوفير إجراءات واضحة بكيفية صنع القرار على الصعيد العام ، وفتح تام لقنوات الاتصال بين أصحاب المصلحة و المسؤولين"<sup>1</sup>

و هناك من عرفها على أنها " إتاحة المعلومات للجمهور ووضوح الإجراءات و السياسات و القواعد و القوانين و القرارات ، و أنها في مجال خدمة العامة و اتخاذ القرار و السياسة العامة أداة لتقليل عدم التأكد و تساعد في القضاء على الفساد الإداري أو هي نشر المعلومات و الإفصاح عنها سهولة الوصول عليها بحيث تكون متاحة للجميع"<sup>2</sup>

ويلاحظ من هذه التعاريف و من أغلب وجهات النظر المتعلقة لهذا المفهوم أن الشفافية تنص بالدرجة الأساس على :

1. توفر في المعلومات و إتاحتها لمستخدميها.

2. الوضوح التام في الإجراءات و السياسات و القواعد و القوانين المتبعة و القرارات.

3. فتح قنوات الاتصال بين أصحاب المصلحة و المسؤولين

و تشير الشفافية إلى إتاحة المعلومات إلى الجمهور ووضوح الإجراءات و السياسات و القواعد و القوانين و القرارات ، و هي في الخدمة العامة و اتخاذ القرار و السياسة العامة أداة لتقليل عدم التأكد و تساعد في القضاء على الفساد الإداري.<sup>3</sup>

علاوة على ذلك فإن الشفافية تتمثل في التدفق الكامل للمعلومات من المدراء إلى أصحاب المصلحة في الشركة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - شمخي جبر <http://www.alsabaah.com/paper.php?so...page&sid=89101>

<sup>2</sup> - الربيعي، خلود هادي عبود مختار، 2005، تعزيز معطيات الشفافية في ظل ثقافة المعلومات و قراءات الإنتاج و العمليات ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة و

الإقتصاد ، جامعة الموصل ، الموصل ص 53

<sup>3</sup> -Ab-Khalil , Bin Ab hamid, 1998, Transparency in the civil service, Malaysia Experience.

<sup>4</sup> -Griser,1998 ,Paul,Managing values :Ethical change in organization,Macmillan press Ltd, London.

## الفصل الثاني: دور التدقيق الداخلي في تحقيق المساءلة و الشفافية و تحسين الأداء الحكومي

و مما تقدم يظهر أن مفهوم الشفافية يتعلق بعدد من المفاهيم منها المعلومات، و البيانات، و القوانين و الإجراءات و اتخاذ القرارات، و التشريعات، و الفساد الإداري، و أنها تعني توفير المعلومات التي تتميز بالوضوح و الدقة و الموضوعية و التكامل، و سهولة الفهم و غير مضللة لمستخدمي هذه المعلومات كافة عند الحاجة إليها في الوقت نفسه، و أن تكون ذات صلة وثيقة بالقرارات و التشريعات التي تخص ذلك النشاط للوحدة الاقتصادية، من أجل مكافحة الفساد الإداري و سيادة لغة الحوار الديمقراطي بين العاملين و من أجل اتخاذ قرارات شفافية و ملائمة للحالة القائمة في الوحدة الاقتصادية لتعزيز القبول لدى مستخدمي هذه المعلومات كما تعني الشفافية الوضوح و العقلانية و الالتزام بالمتطلبات أو الشروط المرجعية للعمل و تكافؤ الفرص للجميع و سهولة الإجراءات و الحد من الفساد

### ثانيا: مزايا الشفافية

و تحدد أهم المزايا بما يأتي<sup>1</sup>:

1. الدقة و الصدق عند تقديم المعلومة.
  2. بناء و توجيه سلوك مقاوم للفساد بشكل عقلائي و منطقي.
  3. تحقيق معايير الشرف و النزاهة.
- و يضاف إلى هذه المزايا عدة عناصر يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>2</sup>
- 4- توفير الوقت و التكاليف و تجنب الفوضى في العمل
  - 5- استقلالية الأفراد العاملون في المنظمات الإدارية عند القيام بواجباتهم الوظيفية و هذا يعزز الرقابة الذاتية بدلا من الرقابة الإدارية المستمرة.
  - 6- ترسيخ قيم التعارف و تضافر الجهود ووضوح النتائج إذ يكون أداء الأعمال جماعيا.
  - 7- تساعد في إعداد الدراسات بصورة دورية لتحديد نقاط القوة و الضعف.
  - 8- المشاركة في اتخاذ القرارات الإدارية الصحيحة.
  - 9- تحقيق المصلحة العامة لأن غياب الشفافية في بعض التشريعات و القوانين و عدم وضوح النص لهذه التشريعات و الأنظمة يعد سببا رئيسيا للاجتهادات الشخصية و بشكل لا يخدم المصلحة العامة.
  - 10- توفير النجاح و الاستمرارية لأي منظمة تريد مكافحة الفساد بكل أشكاله.

### ثالثا: أهمية الشفافية :

يمكن تحديد أهمية الشفافية في النواحي الآتية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - [www.arabtopics.com](https://aub.edu.lb.libguides.com/c.php?g=276460&p=1842614) https://aub.edu.lb.libguides.com/c.php?g=276460&p=1842614

<sup>2</sup> - الربيعي، خلود هادي عبود مختار، مرجع سبق ذكره، ص 59-60

<sup>3</sup> - الربيعي، خلود هادي عبود مختار، مرجع نفسه، ص 58.

1. تعزيز الرقابة الإدارية و تزيد من كفاءتها و ممارستها من خلال دقتها ووضوحها لإجراءات و الممارسات الإدارية المعمول بها.
2. جذب الاستثمار الأجنبي و المحافظة على الاستثمارات المحلية.
3. إغلاق الأبواب أمام الروتين و تعقيد الإجراءات .
4. تعمل على تحقيق التطور الإداري فضلا عن دورها في تحقيق التنمية الإدارية.
5. المساهمة في محاربة الفساد بكافة صور و أشكاله.
6. منع الممارسات الإدارية الخاطئة في العمل.
7. تعزز قدرات الأجهزة الإدارية على مواكبة المتغيرات و المستجدات المحيطة بها.
8. إنعاش الأسواق المالية من خلال تحقيق المصادقية في توفير المعلومات المالية.
9. تعمل على تضافر الجهود و الدعم الكافي و الالتزام على مستوى القيادات الإدارية.
10. تحديث الأنظمة و القوانين و تبسيط الإجراءات و جعلها واضحة.
11. تتضح أهميتها في العلنية، فالقرار السري لا يمكن أن يناقش و الأعمال الخفية لا يمكن المساءلة عنها.

#### رابعا: الشفافية في المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها "كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخليا"<sup>1</sup>.

وتتم الشفافية في وضوح التشريعات و القوانين ، و سهولة الإجراءات في الحصول على المعلومات و تدفقها من الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المستفيدة ، و تعد أداة لتقليل حالة عدم التأكد ، و القضاء على الفساد الإداري و أنها تركز بالدرجة الأولى على شفافية المعلومات، و الإفصاح عن المعلومات يعتمد على مدى توافر هذه المعلومات بخصائصها المطلوبة ، و المتمثلة بالدقة و الوضوح و الصدق و الشمولية ، لهذا نجد أن الهدف من الإفصاح و الشفافية التأكد من توفير المعلومات لمستخدميها كافة في وقت واحد و بالنحو الذي يسهم في مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة ، و هذا و أن المعلومات تلعب دورا مهما في تعزيز الشفافية و الإفصاح عن طريق الطلب الواسع على المعلومات ، بوصفها تشكل جوهر الشفافية و عنصرها الأساس لأن وضوح المعلومات ينعكس على كل الأنشطة و الفعاليات ، كما أن إظهار المعلومات و الإفصاح عن البيانات و زيادة درجة سهولة الوصول إليها يؤدي إلى زيادة درجة الشفافية ، علاوة على أن الشفافية تعد من أهم آليات تعزيز قوانين الإفصاح.

<sup>1</sup> يحيى زياد هاشم، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، الموصل، 1990 ، ص27.

و مما تقدم يتبين أيضا وجود علاقة وطيدة بين المعلومات و خصائصها التي تحملها و بين خصائص الشفافية و خصائص الإفصاح، التي من أهمها توافر المعلومات و البيانات ووضوحها و مصداقيتها. و للمعايير المحاسبية و التدقيق أثر بالغ في توافر قوائم مالية ذات جودة عالية تتسم بالإفصاح و الشفافية و كفاية و ملائمة و مصداقية ما تشمله من معلومات بما يفي باحتياجات المستخدمين لهذه التقارير، عن طريق التركيز على كيفية استجابة المهنة في تعزيز الثقة و الشفافية في القوائم المالية للمؤسسات ، عن طريق الالتزام بالقواعد و المعايير الصادرة عن المنظمات الدولية و المحلية المختصة بمهنة المحاسبة و التدقيق ، و يلعب الإفصاح المحاسبي الشفاف دورا كبيرا في تعزيز الرقابة و المساءلة في المؤسسات ، من أجل الارتقاء بمعايير المحاسبة و التدقيق و فاعليتهما لدعي المصدقية و الثقة في المعلومات و القوائم المالية ، و زيادة الوعي بمسؤوليات الإدارات العليا لتعزيز شفافية الإفصاح في مختلف القطاعات ، و تعزيز الثقة في مهنة المحاسبة.

### أنواع الإفصاح

#### الإفصاح في اللغة من الفصاحة و تعني البيان<sup>1</sup>

و يشير الإفصاح بشكل عام إلى " إظهار الشيء بحيث يكون واضحا و مفهوما ، و يهدف إلى توفير المعلومات التي تفيد مختلف الطوائف عند اتخاذ القرارات "

أما الإفصاح المحاسبي فهو يشير إلى إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية ، و هذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل.<sup>2</sup>

و نظرا لاختلاف وجهات نظر المستخدمين للمعلومات المفصح عنها و اختلاف حاجاتهم منها ظهرت إفصاحات عدة يمكن تحديدها بما يأتي:<sup>3</sup>

#### 1-1 الإفصاح الكامل:

و يقصد به شمولية القوائم المالية و أهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

#### 2-1 الإفصاح العادل:

و يهدف إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية ، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.

<sup>1</sup> العيساوي، عوض خلف دلف، 2003، الفرضيات و المبادئ و المخدات للإطار المفاهيمي المحاسبي المعاصر في ميزان الشريعة الإسلامية ، أطروحة

دكتوراه في المحاسبة ، كلية الإدارة و الاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، بغداد. ص 81

<sup>2</sup> زيود لطيف ، فيطم حسان ، مكية نغم أحمد فؤاد ، 2007 ، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار ، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 29 ، العدد 1 ، دمشق ص179.

<sup>3</sup> - <http://www.acc4arab.com/acc//showthread.php?t=6186>

### 1-3 الإفصاح الكافي:

و يعني تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات و المصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

### 1-4 الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي المعلومات و ظروف المنشأة و طبيعة نشاطها . إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المنشأة و ظروفها الداخلية.

### 1-5 الإفصاح الوقائي:

هو الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل القوائم المالية غير مضللة لمستخدميها و خاصة المستثمر منهم. حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي و يسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي).

### 1-6 الإفصاح التثقيفي:

لقد ظهر هذا النوع من الإفصاح أثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات و الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي و الإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة.

### 1- الإفصاح المحاسبي الذي يحقق الشفافية:

تقوم العديد من المؤسسات في مختلف أرجاء العالم بإعداد و عرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجين. و رغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة بين بلد و آخر، إلا أن هناك اختلافات بينها. هذه الاختلافات قد ترجع الى الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر، كما قد ترجع تلك الاختلافات الى أن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محليا.

مما تقدم يمكن القول أن الشفافية أو الإفصاح هي نقيض الغموض أو السرية، ولأن الشفافية تركز بالدرجة الأولى على شفافية المعلومات وان الإفصاح عن هذه المعلومات، إنما يعتمد على مدى توفرها بخصائصها المطلوبة، لذا فان الإفصاح يعد الركن الأول من أركان الشفافية، بل لا يمكن أن تقوم إلا به .

والشفافية والإفصاح لاينحصران بمجال دون الآخر، ففي المجال الاقتصادي خاصة (مايتعلق منها بنشر المعلومات وتوفيرها) تمتد الشفافية إلى الأنشطة الاقتصادية المختلفة وأسواق المال والرقابة على الشركات وتقارير تقييم الأصول وتدقيق الميزانيات ونشرها والبورصات وإسناد الأعمال وتقديم العطاء وترسية المناقصات أو المزادات، وكل ذلك في

صالح كل الأطراف ، ولا يسمح لأحد أن ينتفع بمعلومات أتحت له دون غيره بدون مبرر.<sup>1</sup> وهي على مستوى الأسواق المالية تعني إعلان المعلومات التي تتعلق بتداول الأوراق المالية وخاصة أوامر البيع والشراء بغرض إيجاد تفاعل بين قوى العرض والطلب، وإعلان المعلومات المتعلقة بالصفقات التي تبرم فعلا من حيث أحجامها والأسعار التي تبرم بها حتى يعرف المتعاملون اتجاهات السوق .

هذا فضلا على أنها تعمل على إنعاش الأسواق المالية من خلال تحقيق المصدقية في توفير المعلومات المالية، لذا فان الإفصاح الذي يحقق الشفافية هو الإفصاح الكامل.

### المطلب الثالث: العلاقة بين المساءلة و الشفافية

إن الشفافية و المساءلة مفهومان مترابطان يعزز كل منهما الآخر ، و ما لم يكن هنالك مساءلة فلن تكون للشفافية أية قيمة ، و يسهم وجود هاتين الحالتين في قيام إدارة كفوة و فعالة تؤدي دورها في تقديم الخدمات التي يحتاجها المواطنين . فالشفافية توفر الشروط و المتطلبات الأساسية لإيجاد أنظمة مساءلة فعالة تحقق الهدف منها في إيجاد الحلول المناسبة للعديد من مشكلات الإدارة الحكومية ، و تزيد من قدر على مواجهة التحدث ، ومواكبة التغيرات البيئية الداخلية منها و الخارجية ، لمقابل فإن وجود أنظمة مساءلة على مستوى متقدم من الكفاءة و الفعالية يساعد على تعزيز مفهوم الشفافية من خلال ما تتضمنه من آليات و عناصر.

إن الشفافية و الوضوح و العقلانية في القوانين و الأنظمة و اللوائح و التعليمات تحدد مدى شرعية و مشروعية المساءلة ، و من جهة أخرى فإن المساءلة و الشفافية يدعمان شرعية الحكومة أو المسؤولين الحكوميين و سياساتهم العامة و قرارهم أمام الشعب ، و يدعمان إحساس أفراد الشعب بهم كمواطنين لديهم اليد العليا في حكوماتهم<sup>2</sup> . كما تعتبر الشفافية أداة مهمة إلى تحقيق المساءلة و الديمقراطية و ضمان نجاحهما وصولا إلى ما يعرف " الحكومة المفتوحة " ، إذ أن العديد من القوانين تؤكد حق المواطنين في مراقبة وفهم و تقييم القرارات المتخذة من قبل المسؤولين ، و هذا لا يمكن أن يتحقق إلا إذا توافرت الفرصة للحصول على المعلومات الصحيحة بصورة شفافة<sup>3</sup> .

### المبحث الثاني: ماهية الأداء الحكومي

أصبح مفهوم الأداء داخل المؤسسات يمثل شرطا جوهري للاستمرارية والبقاء وعدم الاندثار، فلم يعد أمر اختياريا و يستهدف بشكل أساسي تكوين و دعم القدرات التنافسية و يندرج ضمن الفكر الإستراتيجي كون أن الطبيعة البيئية تنافسية و تتميز بعدم الاستقرار و عدم التأكد و يعبر عن الأداء من خلال الحكم على المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة ، فتسعى جميع المؤسسات جاهدة لتحقيق الاستمرارية من خلال تحقيق أعلى معدلات للأداء.

<sup>1</sup> <https://thebes.edu.eg/en/academy-managers/seddik-afifi>

<sup>2</sup> البرادعي، ليلي مصطفى: المساءلة في إطار مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع دراسة لدور هيئة الرقابة الإدارية في إدارة شؤون الدولة والمجتمع، المحرر سولي شعراوي جمعة، الطبعة الثانية، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2011

<sup>3</sup> Vaughn, R.2002. Transparency–The Mechanisms: Open Government and Accountability. Available on: [www.usinfo.state.gov/journals/itdhr/0800/ijde/vaughn.htm](http://www.usinfo.state.gov/journals/itdhr/0800/ijde/vaughn.htm)

## المطلب الأول: مفهوم الأداء

### أولاً: تعريف الأداء:

عرف ميلار بروملي الأداء : على أنه " انعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية و البشرية ، استغلالها بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها".<sup>1</sup>

بينما أشار بيتر داركرعلى أنها : "قدرة المؤسسة على الاستمرارية و البقاء محققة التوازن بين رضا المساهمين و العمال"<sup>2</sup>

و يتمثل الأداء بالنسبة لأحمد سيد مصطفى: "على أنه درجة بلوغ الفرد أو الفريق أو المنظمة الأهداف المخططة بكفاءة و فعالية".<sup>3</sup>

من هذه التعاريف يمكن القول أن الأداء:

- الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما الطريقة في استعمال الموارد أي الكفاءة، و النتائج المحققة من ذلك الاستخدام أي الفعالية.

- الأداء يعد مقياساً للحكم على مدى تحقيق المؤسسة لهدفها الرئيس، و هو البقاء في سوقها و استمرارها في نشاطها في ظل التنافس، و من ثم تتمكن من المحافظة على التوازن في مكافأة كل من المساهمين و العمال.

- الأداء يرتبط بالقدرة على تحقيق الأهداف و يعبر عن المقارنة بين ما هو مخطط و ما هو فعلي.

## المطلب الثاني: قياس الأداء:

### أولاً : تعريف قياس الأداء:

يعرف قياس الأداء بأنه "جزء من العملية الإدارية ، تستخدم فيها مجموعة من المقاييس و المؤشرات الكميّة و النوعية لتحديد مستوى كفاءة الأجهزة و المنظمات التابعة له من خلال استخدام الموارد المتاحة ، و قياس درجة النجاح في تحقيق الأهداف المحددة سلفاً خلال فترة زمنية محددة ، و مدى التحسن في مستوى جودة تقديم الخدمات ، و من ثم الكشف عن أوجه القصور عن وجدت و العمل على معالجتها في الحاضر ، و تجنب تكرارها في المستقبل و كذلك الوقوف على الجوانب".<sup>4</sup>

يرى البعض أن قياس الأداء عبارة عن "عملية مستمرة يتم من خلالها تحديد الأداء و التتبع المستمر لمستوى تطوره على مستوى الموظف و الوحدات الإدارية و الجهاز، و التأكد من فاعلية و كفاءة التنفيذ و إعطاء معلومات مرتدة و ربط ذلك بالأهداف الإستراتيجية للجهاز الحكومي".<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Miller kent & Bromiley Philip, Strategic risk and corporate performance : an analysis of alternative risk measures, Management Journal , Vol 33 No(4) ,1990,P759

<sup>2</sup> - Peter drucker, People and performance , Harvard Business School Press ,2007,p : 23

<sup>3</sup> - أحمد سيد مصطفى ، " إدارة البشر ( الأصول و المهارات ) ، مصر ، 2002 ، ص415 <https://www.anglo-egyptian.com/ar/book.php?id=22177>

<sup>4</sup> مصطفى عبد الحميد: قياس الأداء الحكومي، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، الجهاز الحكومي العربية للتنمية الإدارية ، 2006، ص 5

<sup>5</sup> - Aguinis herman, Performance management, Person practice Hall, (2009).

كما ينظر البعض إلى قياس الأداء على أنه " موازنة الجهاز الحكومي لأولويته الإستراتيجية بعد أن تجيب إدارته عن تساؤلات أساسية منها، أين يقع الجهاز الحكومي حالياً؟ و أين يرغب أن يكون مستقلاً؟ و هل عمله يصب في تحقيق الأهداف المرغوبة؟ و كيف يمكن أن يحقق ذلك؟ و هل يمكن تحقيقها؟ و من ثم صياغة مؤشرات أداء لكل هدف".<sup>1</sup>

في حين يرى البعض الآخرون أن قياس الأداء عبارة عن " تحديد النتائج النهائية للأعمال و الفعاليات التي يقوم بها الجهاز الحكومي و التي عندها تحدد المعايير و يتم مقارنتها بالنتائج المتحققة".<sup>2</sup>

مما سبق يمكن تعريف قياس الأداء في الأجهزة الحكومية على أنه " تفاعل مشترك في إطار تنظيمي للمدخلات و العمليات و المخرجات لتحقيق أهداف مشتركة و ذلك من خلال ، بناء نموذج ووضع مؤشرات ، و تحديد آلية عملية للقياس".

### أهمية قياس الأداء:

من منطلق " أن ما نستطيع قياسه نستطيع تعديله و تطويره و تحسينه و التحكم فيه و في سبل و زمن عمليات تجويده " تأتي أهمية قياس الأداء ، و الإدارة الواعية و الجيدة هي الضمان الوحيد لنجاح العمل في القطاع الحكومي ، إذ تزداد الأعباء مع الوقت ، و في عصرنا الحاضر و باستخدام التقنيات الحديثة المتاحة في كل مجال أصبحت الكثير من الوحدات الإدارية الصغيرة تفوق الكبيرة في حسن إدارتها و حرصها على التطوير الذاتي و التحسين المستمر بهدف المضي في تقديم الخدمات للجمهور بسهولة و يسر و بأقل تكلفة و في اصغر مدة زمنية ممكنة مما يسهم في تحقيق أهدافها الإستراتيجية ، و استكمالاً لخطوات النجاح و التميز و حسن الإدارة في القطاع الحكومي ، يجب الاهتمام بقياس و إدارة الأداء و ذلك بانتهاج أسلوب أو منهج علي حديث ، إذ يعتبر قياس و إدارة الأداء في المنشآت و القطاعات الحديثة جزءاً لا يتجزأ من منظومة النجاح الإداري و التقني من خلال تحديد و قياس مؤشرات الأداء و التعرف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف المرسومة ، و يعد قياس الأداء إحدى الوسائل التقنية لمعرفة مدى نجاح أجهزة القطاع الحكومي أو الخاص على السواء في أداء مهامها الموكلة إليها ، أي يمكن اعتباره (قياس الأداء) عاملاً مساعداً في معرفة مقدار التقدم المتحقق نحو تحقيق الأهداف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> -Bloomquist peg and , Yeager Julia, "Using Balanced Scorecards to Align Organizational Strategies" Health care Executive , (2008) .

<sup>2</sup> - رزق كمال ، " نماذج عربية لتحقيق التميز في الأداء الحكومي " المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية " نحو أداء متميز للقطاع الحكومي " ، معهد الإدارة العامة ، الرياض (1430 هـ) .

<sup>3</sup> - أحمد عبد الوهاب أبو حمد: دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية (دراسة ميدانية) بمحليات النيل الأبيض، للفترة الممتدة من

2004 إلى غاية 2014 ص 09 (بتصرف). [https://www.wnu.edu.sd/magazine/magazine\\_issu/13/9.pdf](https://www.wnu.edu.sd/magazine/magazine_issu/13/9.pdf)

و تتبع أهمية بناء نظام قياس الأداء في القطاع الحكومي من كون القياس يعد مدخلا علميا حديثا يهدف إلى تحسين الأداء في القطاع الحكومي ، كما أنه يشخص واقع الأداء و يكون قاعدة بيانات أساسية لاستكمال دراسات ذات علاقة بتحسينه ، كما أنه يساعد في إيجاد مؤشرات موضوعية لقياس الأداء تدعم القرارات الحكومية المتعلقة بجهود التطوير الإداري ، كما أن مخرجات القياس تساعد في تصنيف أجهزة القطاع الحكومي استنادا لمستويات أدائها و بالتالي تحدد آفاق المنافسة بينها ، علاوة على أن قياس الأداء سيكون أساسا لدراسة أسباب انخفاض مستوى رضا المستفيدين ، كذلك يفيد وفق نماذج محددة و مؤشرات موضوعية في تبني برامج تدريبية ترفع من إنتاجية القوى العاملة ، و تتوافق مع احتياجات العاملين في الأجهزة الحكومية ، و تفيد بعضا من مخرجات نشاط الاستشارات في مراكز القياس ، بتوفير بيانات حول ضعف أو قوة الأداء في الأجهزة الحكومية و أسبابه ، و أخيرا فإننا نجد أن قياس الأداء يفتح آفاقا لتطلعات الجهود الوطنية للمنافسة العالمية من خلال مقارنة أداء الأجهزة الحكومية .<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الأداء الحكومي وأهميته

#### أولا: تعريف الأداء الحكومي:

هو "محصلة لكل من الأداء الفردي و أداء الوحدات التنظيمية الحكومية التي يعمل بها الأفراد ، بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية و الاقتصادية و الثقافية عليهما ، بشرط محاولة أنظمة العمل في كل إدارة أن تحقق أكبر قدر ممكن من الإنتاج بأقل قدر من التكلفة ، و في أقل وقت ممكن ، و على مستوى مناسب من الجودة".<sup>2</sup>

و يعكس الأداء الحكومي لأي دولة الأداء الجزائي لأجهزتها الحكومية المختلفة من وزارات و هيئات و غيرها بالإضافة إلى منظماتها الخاصة ، و لقد أثبتت التجارب أن منظومة الإدارة الحكومية التقليدية التي تعتمد على اللوائح و الإجراءات لا تستطيع الوفاء بتوقعات و طموحات المواطنين ، فد تبين أن مخرجات هذه المنظمات في كثير من الدول ضعيفة ، كما أنها لا تخضع للقياس الدقيق سواء من حيث إنتاجية الموارد المستخدمة أو الكفاءة التي تؤدي بها هذه المنظمات أعمالها أو جودة الخدمات التي تقدمها.<sup>3</sup>

#### ثانيا: أهمية الأداء الحكومي

تكمن أهمية الأداء الحكومي في الإجابة عن السؤال: لماذا يتم الاهتمام بقياس الأداء في المؤسسات الحكومية؟<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - الملكاوي ، إبراهيم الخلوف ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2009 ص 57

<sup>2</sup> - رسلان ، نبيل إسماعيل ، قياس و تقييم الأداء الحكومي (الضرورة - المبررات - الأهداف - الأساليب)، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، (يونيو 2007)

<sup>3</sup> - مصطفى ، عبد الحميد ، مرجع سبق ذكره، ص 07

<sup>4</sup> - إيمان أحمد عسيرات أولويات الإدارة الحكومية من التركيز على الوضع الراهن إلى تحديد الأهداف المستقبلية، - [www.informa](http://www.informa)

في عصر التغيير السريع لا يمكن لأي مؤسسة الاستمرار بدون زيادة و وتيرة اتخاذ القرارات ضمن المؤسسة. لهذا أتت الدعوة لزيادة التركيز على التخطيط لأهداف واقعية و رسم خطط لتنفيذ المبادرات و المشاريع الحكومية. في الولايات المتحدة الأمريكية ، أصدرت الحكومة تشريعات و قوانين تفرض استخدام آلية قياس الأداء و النتائج الحكومية . مما يتطلب من كافة المؤسسات الحكومية وضع خطط إستراتيجية مع أهداف محددة و مرتبطة بمعايير واضحة ، و برامج لغدارة و تقييم الأداء بما يكفل نجاح الخطط الإستراتيجية . أما القصد من ذلك فهو جعل المؤسسات الحكومية أكثر استعدادا للمساءلة العامة عن نتائج مبادراتها أمام المتعاملين.

يذكر أحيانا أن إدارة الأداء الحكومي مصطلح 'دائرة الأداء بلغة القطاع الخاص . في الواقع بعض من المؤسسات الحكومية تحصل على وفرة في ميزانياتها لضرورة المهام المنوطة بها ، بغض النظر عن أدائها مثل قوات الشرطة أو القوات المسلحة فإن كان لديها ضعف في الأداء ، لن يتم خفض ميزانياتها بل ربما سيحدث العكس و قد تحصل على المزيد من الأموال بهدف التوظيف ، و التدريب ، و التسليح لضمان قدرتها على القيام بمهامها الأمنية.

كما أن هنالك مؤسسات حكومية قائمة نظرا لصلاحيتها على المستوى السياسي، أيضا بغض النظر عن أداءها الإداري أو الخدماتي. و مع ذلك هناك دورا مهما لإدارة الأداء يوجه التركيز على فعالية و كفاءة العمل (المهام) المصرح به للمؤسسة .

كل مؤسسة لديها مهمة مسندة إليها .

لذا مقياس نجاح هذه المهمة يكون خاص بكل مؤسسة، و هكذا يتم تحديد معايير النجاح في ميثاق المؤسسة. و قياس الأداء في هذا السياق يعني ما مدى جودة عمل المؤسسة ؟ فمقاييس الأداء تجيب على هذا السؤال على شكل بطاقة الأداء المتوازن العاملة الموجهة نحو إنجاز المهام.

### المبحث الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالمساءلة و الشفافية و تحسين الأداء الحكومي

تلقى وظيفة التدقيق الداخلي اهتماما متزيدا في القطاع الحكومي، وذلك باعتبارها مكونا هاما للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء وحدات القطاع الحكومي من خلال تفعيل مبادئ الحوكمة خاصة (المساءلة و الشفافية)، فقد شهدت السنوات الماضية تغيرات و تطورات في بيئة القطاع الحكومي ، حيث أصبح هناك ما يعرف باسم " القطاع العام الجديد " في العديد من الاقتصاديات المتقدمة .وكان لهذه التطورات و التغيرات تأثير كبير على إدارة وحدات القطاع الحكومي سواء في البلدان المتقدمة أو النامية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> -Lawton, A. (2005), public service ethics in a changing world, *Futures* , vol. 37, p. 231.

## المطلب الأول: علاقة المساءلة بالتدقيق الداخلي

إن استكمال و تفعيل أنظمة المساءلة في القطاع العام يعني وضوح الالتزامات و قنوات الاتصال و تحديد المسؤوليات . فالمساءلة بمفهومها العام تفرض خضوع كل من حصل على تفويض من جهة معينة بصلاحيات و أدوات عمل، بالإجابة عن كيفية التصرف و استخدام الموارد و الصلاحيات التي وضعت تحت تصرفه . و يتعلق عمل المدقق الداخلي بإلزام الإدارات بالسياسات الموضوعة من قبل الإدارة العليا و المعتمدة بالمنظمة و مراقبة المخاطر، و ذلك بتحديد و تقييم التأثير المحتمل للمخاطر على المنظمة.<sup>1</sup> و يقوم جهاز التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحميل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:<sup>2</sup>

### 1- تحديد كفاءة و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في المنظمة:

تقوم الادارة بالتخطيط و التنظيم و الإشراف بطريقة توفر ضمانة معقولة بأن الأهداف و الغايات سوف يتم تحقيقها ، حيث يتم وضع الأهداف و الغايات و إجراءات الرقابة من قبل الإدارة و على المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

### 2- قابلية المعلومات للاعتماد عليها :

تعتبر الشفافية من الأبعاد الهامة للحاكمية المؤسسية ، و يمكن تعريف الشفافية بأنها الإفصاح العام عن معلومات موثوقة لمساعدة مستخدمي هذه المعلومات على إجراء تقييم دقيق للموقف المالي للمنظمة و إنجازاتها و أنشطتها و مخاطرها و غدارة هذه المخاطر. و لا يعني ذلك أن الإفصاح وحده يوفر الشفافية المطلوبة، بل يجب أن تتوفر في المعلومات المقدمة الدقة و الاكتمال من الناحية الكمية و النوعية و أنه يجري تقديمها في أوقاتها المناسبة. أما موضوع الإفصاح عن المعلومات وفقا لمتطلبات التي تتبع الحاكمية المؤسسية بما فيها إدارة المخاطر بشكل فعال، و تعاقب المنظمات التي تدير ظهرها للحاكمية و لا تعي إدارة مخاطرها بالشكل المطلوب ذات موثوقية و مقدمة في أوقاتها ، و يساهم المدقق الداخلي في تحقيق ذلك.<sup>3</sup>

### 3- الالتزام بالسياسات و الإجراءات الموضوعة :

يتحقق التدقيق الداخلي من أن العاملين في المنظمة يقومون بما هو مطلوب منهم إزاء إتباع السياسات و الخطط و الإجراءات و الأنظمة و التعليمات. و في حالة عدم التزام الموظفين بذلك، فإنه ينبغي على المدقق تحديد الأسباب. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة و لا يمكن تطبيقها و ليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط. كما يجب عليه تحديد التكلفة و المخاطر الناتجة عن عدم الالتزام ، و ما هي الطريقة التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات المحددة.

<sup>1</sup> - شقور ، عمر فريد مصطفى ، نشأة المحاسبية و تطورها ، جامعة الملك سعود ، الرياض، 2007 <http://faculty.ksu.edu.sa>

<sup>2</sup> - الوردات ، خلف عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 39 (بتصرف)

<sup>3</sup> - خوري، نعيم سابا ، مرجع سبق ذكره ، ص 3

## 4- تحديد مواطن المخاطر:

على المدقق الداخلي تحديد المناطق و الأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، و إعلام الإدارة عنها، و يتم تحديد مواطن المخاطر من خبرة المدقق السابقة في المنظمة، أو من وجوده في منظمات أخرى ذات نشاط مشابه، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى. و يشير معيار التدقيق الداخلي على أن إدارة التدقيق الداخلي يجب أن تساهم في تحسين إدارة المخاطر و أنظمة الرقابة عن طريق تقييم و تحديد تعرضها الجوهرية للمخاطر ، كما يجب أن توضع خطة التدقيق الداخلي المبينة على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل.<sup>1</sup>

رغم أنه من الصعب وضع سياسة مثلى لإدارة المخاطر حيث أنها ليست سياسة ثابتة بل تتغير من وقت لآخر ، و يجب الأخذ بالاعتبار توجيهات الإدارة و مجلس الإدارة في هذه العملية<sup>2</sup>

إن مسؤولية إدارة المخاطر ليست مسؤولية فردية تقع على عاتق الموظف المعني بإدارة المخاطر ، و إنما هي مسؤولية تكافلية للمستويات الإدارية كافة ، و على الشخص الذي يتولى إدارة المخاطر أن يكون على معرفة ودراية بما تعنيه المنهجية المستخدمة في إدارة و قياس المخاطر و الاهتمام بالمخاطر ذات الأثر الكبير التي يجب إطلاع الإدارة العليا عليها مباشرة و دون تأخير . كما يجب أن تكون الأدوات و الوسائل المستخدمة في عملية قياس المخاطر و الأنظمة و الأدوات المساعدة لها واضحة و معروفة جيدا.<sup>3</sup>

يقوم المدققون بتأسيس برامج للتدقيق الداخلي و انتهاج مدخل موضوعي لتقييم و تحسين فاعلية إدارة المخاطر و فاعلية الرقابة و عملية إدارة الحاكمية المؤسسية من خلال الإجراءات التفصيلية للتدقيق .

كما يقومون باستخدام آلية التقييم الذاتي للرقابة ، حيث يعتبر التقييم الذاتي للرقابة مفهوما حديثا في مجال الرقابة و المخاطر ، و هو نظام يساعد المنظمة في تحسين قدرتها على تحقيق أهدافها ، و يشارك العاملين في المنظمة بمختلف مستوياتهم في عملية تحديد المخاطر و تقييم الضوابط الرقابية .

و قد عرف معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) التقييم الذاتي بأنه "عملية يتم من خلالها اختبار و تقييم فاعلية الرقابة الداخلية بهدف توفير تأكيد معقول بأن كافة الأهداف التشغيلية قد تم تحقيقها"<sup>4</sup>

يتضح مما سبق أن عملية التقييم الذاتي للرقابة تعتمد على تقييم الرقابة الداخلية من خلال استخدام أساليب تقييم معينة بحيث يكون الدور الأكبر للإدارة التشغيلية و ليس للتدقيق الداخلي . و هناك عدد من المزايا تعود على المنظمة في حال تطبيق آلية التقييم الذاتي للرقابة مثل مساعدة الموظفين الأساسيين في كافة المستويات الإدارية على الفهم السليم لواجباتهم تجاه تفعيل الرقابة و إدارة المخاطر ، و زيادة الوعي داخل المنظمة حول فهم

<sup>1</sup> IIA, the Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management. The institute of Internal Auditor, UK, 2011

<sup>2</sup> -الوردات ، خلف عبد الله، مرجع سبق ذكره ،ص200

<sup>3</sup> -الرحمي، واهر عطا ، مرجع سبق ذكره ،ص31

<sup>4</sup>-Hubbard, Larry. Control Self-Assessment : Apractical Guide : the Institute of Internal Auditors,2000,P.2

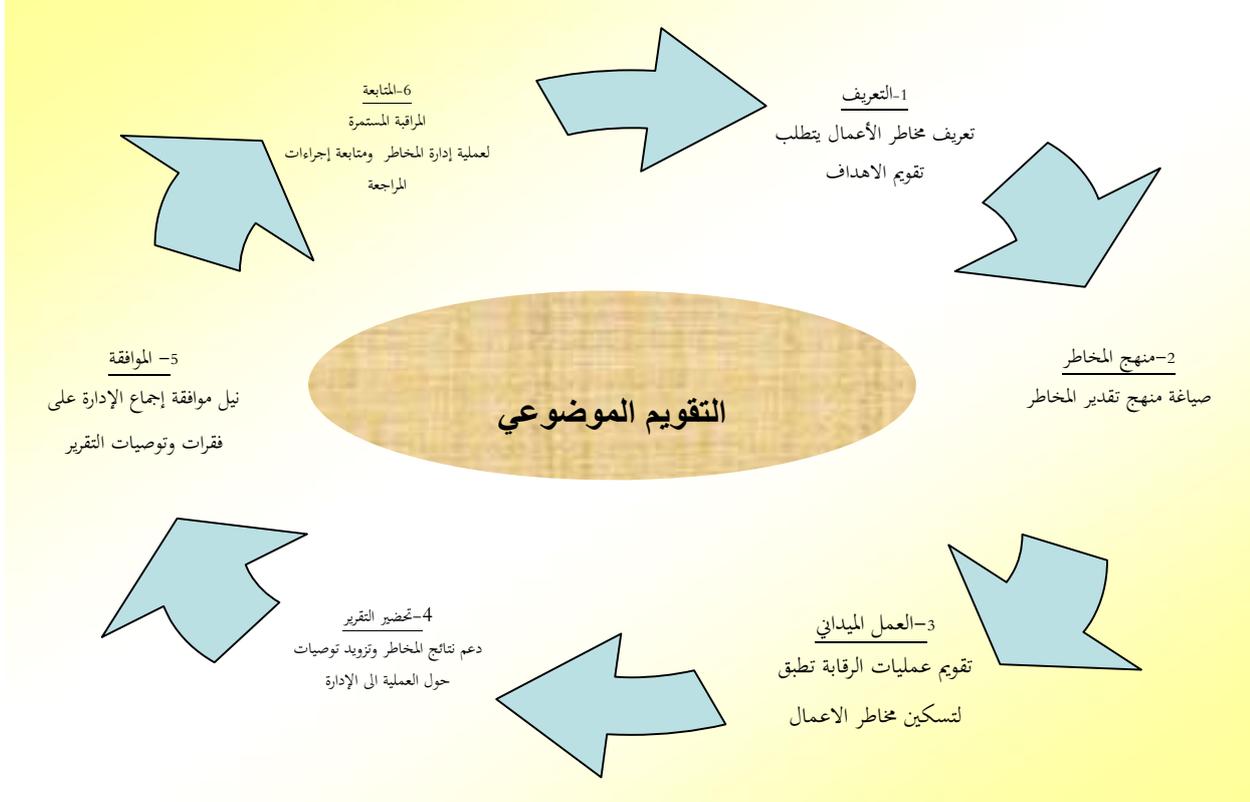
أهداف المنظمة ودور الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأهداف، و مساعدة جهاز التدقيق على توجيه انتباهها نحو الجوانب ذات المخاطر الأعلى و تركيز جهودها نحوها . و يمكن للمدقق استخدام بعض الآليات في تحليل المخاطر منها مصفوفة المخاطر التي تبين أثر كل خطر على أهداف الأنشطة الأساسية للمنظمة ، و تعبر عن قياس ذلك الأثر بشكل كمي.<sup>1</sup>

هذا المفهوم لإدارة المخاطر كان ينظر له في الماضي على أنه مفهوم سلبي أما في الوقت الحاضر فينظر للمخاطر باتجاه إيجابي حيث أصبحت تفهم بشكل أوضح من خلال العلاقة بين إدارة المخاطر والأداء الناجح، وعليه فكل منظمة يكون لديها نظام رقابة داخلي يعمل على إدارة المخاطر بصورة منظمة ووظيفة تدقيق داخلي مستقلة لمراقبة المخاطر وأنظمة رقابة، تزود الإدارة ومجلسها بتوقعات المخاطر والتأكيد على كفاية أنظمة الرقابة ووسائلها المستخدمة لتقليل هذه المخاطر سيزيد فاعلية مجلس الإدارة في تنفيذ المسؤوليات الإشرافية فيما يتعلق بإدارة المخاطر، ويمكن بيان دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر من خلال الشكل الآتي:

<sup>1</sup> - الرمحي، واهر عطا ، مرجع سبق ذكره ،ص113

الشكل رقم (1,2)

دور وظيفة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بموجب المعيار رقم (2100)



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مراجع سابقة

المطلب الثاني: علاقة الشفافية بالتدقيق الداخلي

أولاً: دور المدقق الداخلي في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية

يمكن للمدقق الداخلي من تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال التركيز على استخدام كيفية التقرير عن رأيه وفق معطيات يضمن من خلالها التأكيد على مصداقية المعلومات وإلزام المحاسب على أتباع الإجراءات المحاسبية والأسس الموضوعية في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية بما يحقق الموثوقية بتلك المعلومات ورغم أنه هناك عدة تصنيفات التقرير مدقق الحسابات، ولكن سيتم التركيز على التقارير من حيث إبداء الرأي لملائمة إمكانية التأثير مع تحقيق مصداقية المعلومات وتقسّم تصنيفات إبداء الرأي في تقرير مدقق الحسابات إلى ما يلي: <sup>1</sup>.

**1- الرأي المطلق ( Unqualified opinion )**: ويصدر هذا الرأي عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات أثناء قيامه بعملية التدقيق وتؤثر على صحة القوائم المالية ، أي إن القوائم المالية ممثلة لواقع المشروع، وان المدقق كون هذا الرأي بعد قيامه بعملية التدقيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها ، وان البيانات المالية كانت معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وان تلك المبادئ طبقت كما في السنة السابقة ، وإنها تحتوي كافة المعلومات الإضافية اللازمة .

<sup>1</sup> - عبد الله، عبد العظيم، الصبان محمد سمير ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، 2000 ص 145 (بتصرف)

**2- الرأي المتحفظ ( Qualified Opinion )**: ويصدر هذا الرأي عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية أن أمكن . أما إذا كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة لا بد من الامتناع عن إبداء الرأي ، أو إعطاء رأي معاكس إذ ما تكونت القناعة لدى المدقق بأنه ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المشروع.

ويذكر التحفظ عادة في فقرة السيطرة ( middle paragraph ) بين فقرتين النقاط والرأي .

وتقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام :

- \* التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق مثال ذلك ما يقرره المدقق من انه اعتمد حسابات الفروع مع انه لم يقيم بزياراتها شخصيا ، أو لم تصل إليه ردود من المصادقات من المدينين .
- \* التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والذي غالبا ما تشير إلى مخالفة المنظمة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه مثل عدم كفاية مخصصات الاستهلاك أو مخصصات الديون المشكوك فيها.
- \* التحفظات التي تشير إلى المخالفات لقانون المنظمة أو النظام الداخلي.

**3- الرأي المضاد أو المعاكس ( Adverse Opinion )**: ويصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق إن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمشروع سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليه وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي وذكرها .

**4 - الامتناع عن إبداء الرأي ( Disclaimer Opinion )** : ويصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة وقرائن إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، سواء كان ذلك بسبب تضيق نطاق التدقيق من حيث الزمن أو الكلفة ( Scope Limitations ) أو وجود ظروف استثنائية غير طبيعية (Unusual uncertainties) وقبل إبداء رأي المدقق الداخلي بصدق وعدالة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية عليه التأكد من:<sup>1</sup>

- 1- مبادئ المحاسبة المطبقة تمثل مبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولا عاما.
- 2- مبادئ المحاسبة مناسبة وملائمة في ضوء الظروف والبيئة المحيطة.
- 3- القوائم المالية وما يلحق بها من ملاحظات توفر معلومات كافية ومناسبة.
- 4- المعلومات التي تقدمها القوائم المالية مبوبة وملخصة بطريقة مقبولة.
- 5- القوائم المالية تعكس (بشكل مناسب) الأحداث والعمليات المالية في حدود مدى معقول وعملي.

<sup>1</sup> - توماس، وليم وهنكي، توماس، المراجعة بين النظرية والتدقيق، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989 ص 41

## ثانيا : دور التدقيق الداخلي في تفعيل شفافية المعلومات المحاسبية :

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال و بعد أن أصبحت المعلومة المحاسبية المنشورة مصدر هام لاتخاذ القرارات و ذات قيمة ، و من هنا نال موضوع الإفصاح اهتمام كبير من قبل الباحثين و الجمعيات المهنية المتخصصة بموضوع المعايير المحاسبية و التدقيقية و قد أدت الانهيارات المالية لبعض المؤسسات العالمية إلى زيادة المسؤوليات الملقاة على عاتق إدارات المؤسسات و ذلك بسبب سوء تمثيل الوقائع في التقارير المالية .

و يؤكد SIDNEY أن العامل الأول وراء ذلك هو ابتعاد الإدارة عن مسارات الشفافية في تعاملها مع أصحاب المصالح و العامل الآخر هو خروج هذه الإدارات عن مسار مسؤولياتها في تبني افتراضات قائمة على أساس منطقي و موضوعي من تصوراتها لواقعها المالي و المستقبلي ، مما أدى إلى زيادة و عي هذه الإدارات بشأن المستقبل أكثر من أي وقت مضى و القبول بفكرة الحاجة إلى وجهة نظر طويلة المدى من أجل نتائج عملية مقبولة ، و أصبحت هذه الإدارات على يقين تام بأهمية المعلومات المستقبلية تلك المستندة على افتراضات لإحداث قد تحدث أو لا تحدث في المستقبل و أفعال محتملة للوحدة الاقتصادية ووفقا للمعايير الدولية يمكن أن تكون المعلومات المستقبلية أما على شكل تنبؤ أو إسقاط أو مزيج بين الاثنين و تقع المسؤولية في الإفصاح عن هذه المعلومات على عاتق الإدارة بالدرجة الأولى و على المدقق باعتباره الجهة التي تضفى الثقة على المعلومات و كلاهما يعتبر من الأطراف الأساسية المسؤولة في تعزيز الشفافية في الإفصاح المحاسبي.<sup>1</sup>

و يكمن الهدف وراء إعداد القوائم المالية توفير المعلومات اللازمة عن المركز المالي لأي وحدة اقتصادية و أدائها و التغييرات الحاصلة في التدفقات النقدية فيها ، و لضمان تحقيق الشفافية في القوائم المالية لا بد من الإفصاح الكامل عن طريق عرض المعلومات المفيدة لقطاع عريض من المستخدمين بما يسهل تفسيرها من قبلهم و بالتالي تمكينهم من اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية . و كما هو معلوم أن المعلومات المالية هي روح الأسواق و المصدر الرئيس لاتخاذ قرارات الاستثمار ، أن استمرارية تدفقها و توقيتها و صحتها و دقتها و مصداقيتها هي الأساس في كفاءة هذه الأسواق و مثل هذه الصفقات و الخصائص لا تشمل في المعلومات المحاسبية المفصوح عنها ما لم تتبع و تنشر وفق المعايير و المبادئ المرسومة لها، و إذا ما تحققت هذه الخصائص في المعلومات المحاسبية مع التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الخاصة بالعرض و الإفصاح عنها سيتحقق معها شفافية تامة تعمل بدورها على إثراء الثقافة المحاسبية عند مستخدمي هذه المعلومات.

<sup>1</sup> <http://www.aleppoconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid>

### 1- محددات المعايير المحاسبية الخاصة بالإفصاح المحاسبي:

لقد أولت الهيئات و المنظمات الدولية المسعولة عن وضع المعايير و القواعد المحاسبية اهتمام كبيراً لموضوع الإفصاح المحاسبي ، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية و المعيار رقم (24) للإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة و المعيار رقم (30) الإفصاح في القوائم المالية<sup>1</sup>

### 2- محددات مستوى الشفافية المطلوب تحقيقها في الإفصاح المحاسبي:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة تيسر فهمها و ذلك عن طريق ترتيب و تنظيم و تصنيف بنود تلك المعلومات بصورة منطقية و وفقاً للأهمية النسبية و يقصد بتوفير الإفصاح المناسب يتوجب على معدي القوائم المالية مراعاة عرض المعلومات بمكان يسهل لإهتداء إليها سواء كان هذا المكان في صلب القوائم المالية أم في الإيضاحات المرفقة بها كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أكثر من مكان.<sup>2</sup>

### 3- القوائم المالية غير المدققة و موقف المدقق منها:

إذا اقترن اسم المدقق بأي بيانات أو قوائم مالية و لم يتم بتدقيقها فعليه أن يثبت عبارة " غير مدققة " على كل صفحة فيها و ذلك لإخلاء نفسه من المسؤولية التي قد يفترضها ذو العلاقة فيما لو كانت القوائم خالية من هذه العبارة . و يفضل في معظم الحالات أن يتمتع المدقق عن إبداء الرأي و يذيل القوائم المالية بذلك، كأن يذكر مثلاً " أن كشف الميزانية والإرباح والخسائر المرفقين لم يدققا من قبلنا ولذا نمتنع عن إبداء الرأي فيهما"

### ثالثاً: إجراءات المدقق الداخلي في تفعيل شفافية المعلومات المحاسبية

يمكن للمدقق الداخلي من تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية من خلال اتخاذ بعض الإجراءات الإضافية إلى جانب الإجراءات الأساسية المعتمدة في تدقيق المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية التي سيفصح عنها والتي يمكن أن تتمثل بالآتي:<sup>3</sup>

1- اقتراح اعتماد معايير المحاسبة الدولية: بما أن الإدارة تعتمد على المدقق الداخلي بتزويدها بالتقارير والتوصيات والملاحظات المهمة التي تخص نشاط المنشأة ومصداقية المعلومات المحاسبية وبهدف تعزيز الشفافية في القوائم المالية لما تتضمنه من تأكيد على الإفصاح العادل والشامل والتركيز على الموضوعية في الإفصاح.

2- التأكيد على معايير إبداء الرأي في ما يخص الإفصاح في القوائم المالية.

<sup>1</sup> - حماد، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة ، ج 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004 ص 25.

<sup>2</sup> - [www.aleppoconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid](http://www.aleppoconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid).

<sup>3</sup> وسام نعمة حسين: مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المالية، مع دراسة تطبيقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7،

- 3- تحفظ الرأي: يمكن للمدقق الداخلي الضغط لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من خلال فتح مجال التحفظ في الرأي في الإفصاح في القوائم المالية، مما يعطي دافع لتعزيز الشفافية في القوائم المالية. "
- 4- بما أن توجهات الإدارة المعاصرة هو إظهار القوائم المالية بصورة تعزز من موثوقيتها للمستخدمين لذا فإنه يمكن أن يكون للمدقق الداخلي الفرصة الكبيرة من استجابة الإدارة إلى توصياته المؤكدة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية لما لها من أثر في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية وشفافية الإفصاح المحاسبي وبما ينعكس ذلك على زيادة درجة المصداقية والموثوقية من قبل مستخدمي هذه القوائم.

### المطلب الثالث: دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي

يتزايد الاهتمام بدور التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي في تدعيم إدارة المال العام، والشفافية، والمساءلة، ومحاربة الفساد ، ويرجع ذلك إلى المطالب الشعبية المتزايدة وضغط الرأي العام حيث يصعب تواجد نظام فعال وكفاء للإدارة الحكومية مركزياً ومحلياً بدون توافر نوع من المساءلة المحاسبية الشعبية والتي من أجلها كان التدقيق الحكومي للاطمئنان عليها من خلال قياس وتقييم أداء إدارات الوحدات الحكومية في الاستحواذ على الموارد و تخصيصها على الأهداف المنوطة بها ولذلك يمكن أن نعرف التدقيق الحكومي (الرقابة المالية) بأنه " فحص كفاءة وفعالية أنشطة الوحدة الحكومية والتأكد من استخدام الموارد الموضوعة تحت تصرفها على نحو اقتصادي يمكن القول أن أهداف الرقابة على النشاط الحكومي تتلخص في الآتي:<sup>1</sup>

- 1- التأكد من دقة تقديرات الموازنة العامة
- 2- الحد من حوادث الاختلاس والسرقة والإهمال
- 1- مراقبة تنفيذ الموازنة العامة للدولة في جانب الإيرادات والمصروفات في إطار الخطة والقوانين واللوائح الموضوعة
- 2- الحكم على مدى نجاح الأجهزة الإدارية في تحقيق الأهداف المطلوبة منها

### أولاً: دور وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الحكومي

تلعب وظيفة التدقيق الداخلي دوار هاماً وحيوياً في وحدات القطاع الحكومي لأي بلد في العالم. ويظهر ذلك من خلال دور المدقق الداخلي في القطاع الحكومي في حماية المجتمع بأثره من احتمال سوء استخدام الموارد والممتلكات العامة وحماية المال العام. ويمكن تناول أهمية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال الجوانب التالية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زكي خديجة محمود. تأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام: دراسة تطبيقية على الإداريين بمستشفى جامعة الملك عبد العزيز جدة . مجلة

العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية: المركز القومي للبحوث غزة ، مج 2 ، ب ع 8 ، ص 50 ، 2018

<http://search.mandumah.com/Record/94014>

<sup>2</sup> - Dittenhofer, M. (2001), Internal auditing effectiveness: an expansion of present method, Managerial Auditing Journal, Vol. 16, No 8, p 443.

-تعتبر التدقيق الداخلي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للقطاع الحكومي ، وذلك من خلال ما توفره من تقييم موضوعي مستقل حول ما إذا كانت الموارد العامة يتم استخدامها وإدارتها بصورة صحيحة وفعالة لتحقيق النتائج المرغوبة والمستهدفة في القطاع الحكومي، وأيضاً من خلال دورها في تحفيز ودعم القيم الأخلاقية داخل المنظمة

-يعد نشاط التدقيق الداخلي آلية ضمان داخلي في الرقابة المالية للقطاع الحكومي، وأداة للرقابة والتقييم والتي تسبق التقييم الخارجي بواسطة مراجع الحسابات الخارجي.

-تعزيز التدقيق الداخلي المساءلة والشفافية وتحقيق العدالة، ومنع واكتشاف الفساد في القطاع الحكومي. لذلك تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءاً أساسياً وجوهرياً في نظام إدارة المال العام، وذلك من خلال التأكد من أن الإنفاق العام يتم في حدود المسموح به في الموازنة، ويتفق مع الإجراءات واللوائح، هذا بالإضافة إلى التحقق من دقة وسلامة حسابات الأصول ، وفاعلية نظم الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

-تعتبر التدقيق الداخلي جزءاً مكملًا للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي وذلك من خلال دورها في مراجعة الاقتصاد والكفاءة والفاعلية وتدعيم الإفصاح والمسائلة والشفافية(فعالية الحوكمة ) وتعزيز الثقة لدى المواطنين في حماية وحفظ الموارد والممتلكات العامة وترشيد وضبط الإنفاق العام.<sup>2</sup>

-تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي آلية رقابة وانضباط داخلي وذلك من خلال دورها الإشرافي والتقويمي لرقابة جميع أنشطة المنظمة وتحسين عمليات اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى وضع مقاييس أداء عملية وفقاً للمناخ الاقتصادي، وتقييم نظم الرقابة الداخلية، والمراجعة السابقة واللاحقة، ومن ثم تساعد التدقيق الداخلي في تحسين إدارة الموارد وتجنب إهدار المال العام.<sup>3</sup>

ومن خلال استعراض أهمية وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي ، يمكن تحديد ادوار التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي على النحو التالي:<sup>4</sup>

### 1- دور الإشراف: Rôle of supervision

يركز دور الإشراف لوظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي على إدارات و وحدات القطاع الحكومي، للتأكد من مدى التزامها بالقوانين واللوائح المقررة لضمان حماية أصول الدولة من خلال المساءلة.

### 2 - دور الدعم(التعزيز) : Rôle of promotion

يركز هذا الدور على تحسين نظم الرقابة الداخلية بالوحدات الحكومية من خلال المساءلة، وتقوية ودعم إدارة الوحدات وتحسين المنافع الاقتصادية والأداء.

<sup>1</sup> -Palmer, L. (2008), Considering Bias in Government Audit Reports, Journal of Business Communication, Vol. 45, No.3, p. 265

<sup>2</sup> -Enofe, A. O., Mgbame , C. J. , Osa-Erhabor, V. E. and Ehiorobo , A. J. (2012)," The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", Research Journal of Finance and Accounting , Vol. 4, No. 6, p. 162

<sup>3</sup> -Lowensohn, S. and Collins, F. (2001), The Role and Perceptions of independent Audit partner in the Governmental Audit Market. Accounting and the Public Interest, Vol. 1 ,p. 17

<sup>4</sup> -Khoury, H.,(2011), "Internal audit in the public sector – The quiet revolution , A Middle East Point of View, (February) p. 40

### 3 – دور المنع والحماية: Rôle of prévention and protection

يرتكز هذا الدور على حماية أصول الوحدات الحكومية ، وذلك من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الحوكمة ، بما يساهم في منع واكتشاف المخالفات وحالات الغش والفساد.

### 4 – دور التقييم والاعتماد: Rôle of évaluation and certification

يرتكز هذا الدور على التقييم والتأكد من سلامة العمليات المالية التشغيلية ، والإدارية.

### 5 – الدور الاستشاري: Rôle of Consultancy

يرتكز هذا الدور على الشفافية في توفير المعلومات الكافية والدقيقة وفي الوقت المناسب للإدارة، للمساعدة في اتخاذ القرارات.

### ثانيا : دور الشفافية والمساءلة المعززة في تحسين الأداء الحكومي

بناء على ما سبق، يمكن القول بأن وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي لها أبعاد جديدة تمثل نتاجا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحديثة ، حيث أصبحت تركز على الأداء وإضافة قيمة للوحدات الحكومية ، مع تحول من الدور التقليدي لفحص صحة المعلومات المالية والتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح وسلامة الأصول إلى دورها الحديث والذي يتضمن تحسين عمليات الرقابة وإدارة المخاطر و الحوكمة ، وفحص فعالية استخدام وتنمية الموارد الاقتصادية بما يخدم إدارة الوحدات الحكومية ويدعم الإصلاحات الحكومية.

إذن يعتبر التدقيق نشاطا تأمينيا واستشاريا غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات التي تعرفها الإدارة بالقطاع العام من خلال تحقيق سليم للخطط و الأهداف<sup>1</sup>، بتفعيل مبادئ الحوكمة خاصة منها المساءلة والشفافية المعززة مما يتيح لها فرصة اكتساب نظام يعمل على تقييم جودة و فعالية الخدمات من خلال:<sup>2</sup>

- \* تحديد مدى فائدة وفعالية نظام الرقابة في الإدارة لضمان تدير عقلاني للأهداف
- \* صحة المعلومات وقابلية الاعتماد عليها في الوقت المناسب ليتسنى الاعتماد عليهما في اتخاذ القرارات و التخطيط لها مستقبليا ؛

- \* الالتزام بسياسات الإدارة العامة و الخاصة وإمكانية طلب التفسير في حالة عدم تنفيذها؛
  - \* اكتشاف الاحتيال و الغش و منعهما من خلال تقييم لجودة الإجراءات ومدى فعاليتها من قبل الإدارة.
- إذن تظهر أهمية التدقيق في تجويد الأداء من خلال تحقيق الفعالية والرقابة عن الأعمال وذلك على اعتبار أن نطاق عمل المدقق الداخلي يشمل ما يلي<sup>3</sup>:
- \* فحص وتقييم نظام رقابة المحاسبة للإدارة.

<sup>1</sup> <https://alhoriyatmaroc.yoo7.com/t1162-topic>

<sup>2</sup> موسى خليل الإدارة المعاصرة، المبادئ الوظائف و الأهداف، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 2005 ص 29

<sup>3</sup> موسى خليل ، المرجع نفسه، ص 114

- \* فحص المعلومات التي تقدمها الرقابة ومدى مصحتها.
  - \* فحص الجوانب الغير المالية (التدقيق العملياتي).
  - \* فحص وتقييم نظم الإدارة والرقابة سواء كان ذلك يشمل جوانب مالية أو غير مالية
- وبالتالي يساعد التدقيق من خلال تفعيل مبادئ الحوكمة وتعزيز الشفافية والمساءلة، في التحقيق من مدى فعالية النظام المتبع بالإدارة وتوافقه مع ما خطط له، وأيضا التمكن من قياس مدى فعاليته وملائمته مع الأهداف. إن الأهمية التي ينفرد بها نظام التدقيق تتمثل في كونه آلية تعمل على خدمة الإدارة بمختلف جهاتها الداخلية أو الخارجية، الأمر الذي يجعلها تعتمد عليه بكثره خصوصا إرتباطه بالتدقيق المستقبلي المتعلق بالأهداف المستقبلية و التكهن بمدى فعاليتها، مما يجعل من مصداقية توقيع المدققين على صحة الإجراءات له قيمة كبيرة في تحديد الخطوات المستقبلية للإدارة وتعزيز مبدأ الشفافية.

### 1- المساءلة والشفافية المعززة كآلية لضبط رقابة الأداء الإداري و المالي:

تتمثل الرقابة على الأداء في العمليات والإجراءات الضرورية للتأكد من أن التنفيذ سواء تعلق "بالأداء الفردي أو الجماعي" يتم مطابقا للخطة الموضوعة مسبقا، بمعنى آخر التأكد من أنه تم استخدام الموارد (المالية والبشرية والتقنية) المخصصة في ميزانياتها بدقة تامة و فعالية ليضمن ثلاثة عناصر وهي:

الفعالية: بحيث يتم قياس النتائج والأهداف من كل خطة عمل، من خلال تقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية.

الكفاءة: يتمحور معناها العام حول نهج أفضل الطرق للأداء الخطة، مع مراعاة الجودة في تفعيلها

التوفير: بمعنى القيام بالإجراءات عن طريق أصغر التكاليف بجودة عالية التي لا تكلف تبذير للموارد المالية و التقنية بالإدارة

### 2-المساءلة و الشفافية المعززة كآلية مكافحة الفساد المالي بالقطاع العام:

في ظل التحولات العميقة التي يعرفها المجتمع أضحت إشكالية الرقابة على اختلاف مستوياتها، الإشكالية المحورية الأكثر تداولاً في مختلف النقاشات والخطابات السياسية والاجتماعية والاقتصادية و الثقافية، بحيث لا يستقيم تدبير الأموال العامة في أي مجتمع دون وجود نظام رقابة فعال يعمل على تدبير إنفاق هذه الأموال.

فمنذ بداية الألفية التالية تزايد الاهتمام بالشأن المالي و بنظام الرقابة عليه، ولا غرابة في ذلك ما دام المال العام هو الرحى التي تدور حولها عجلة التنمية بالدولة في كافة المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، أيضا التطور الذي حصل في السياسة المالية لجل الدول، بحيث أصبحت تحتاج إلى نظام يفرض الشفافية على جميع النشاطات الإدارية بهدف<sup>1</sup>:

- \* التحقق من أن الموارد المالية العمومية قد تم تحصيلها وفق القواعد والقوانين واللوائح المعمول بها؛

<sup>1</sup> عون محمد الكفراوي الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية 1983 ص 96

\* الكشف عن أي مخالفة أو تقصير بهذا المجال.

تستند ممارسة الرقابة على المال العام في إلى العديد من النصوص القانونية، وجدير بالذكر أن النظام الرقابي الخاص بالمالية يستند على العديد من الأجهزة المختلفة من حيث الدور و الطبيعة وأسلوب عملها، ولكنها تتقاطع في هدف واحد يتجلى في الحرص على تأمين الاستعمال السليم للمال العام والتصدي للانحرافات ، والتجاوزات التي يمكن أن تمس العمليات الإدارية كذلك والسعي إلى تصحيحها و المساهمة في تقييم وتطوير التدبير العمومي، وتم الرقابة المالية بتقنيات متعددة وأساليب مختلفة يمكن التمييز بينها باعتماد عدة معايير، يبقى أهمها المعيار العضوي الذي تأسس على طبيعة الجهة المكلفة بالرقابة، وبناء عليه يمكن تصنيف الرقابة المالية إلى<sup>1</sup>:

\* رقابة بواسطة الأجهزة الإدارية ;

\* رقابة بواسطة المؤسسة البرلمانية ;

\* رقابة بواسطة المحاكم المالية.

تتضمن الرقابة المالية في جوهرها: على مايلي<sup>2</sup>

\* التحقق من حسن استخدام الأموال العمومية في الأغراض المخصصة لها.

\* التأكد من مدى ملائمة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، بالإضافة إلى إجراء التعديلات من شأنها أن تحقيق أهداف الرقابة المالية.

\* الكشف عن أية أخطاء وانحرافات أو مخالفات تحدث من الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، و توفير الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها. وتجنب تكرارها.

\* العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل ، لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية، واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة أداء الأجهزة التنفيذية وتحسين مستوى تقديم الخدمات العمومية على الأموال العمومية من خلال مراقبة التصرفات المالية.

\* ضمان عدم مخالفتها للقوانين وكذلك ضمان تحقيق الأهداف المحددة لكل إدارة، فتحقق أفضل النتائج بكل كفاءة وفعالية واقتصادية.

ومما لا شك فيه أن الفساد المالي له تكلفة اجتماعية واقتصادية باهظة بحيث يعمل على تأخير عملية التنمية وتحقيقها بشتى أنواعها، ويعيق بناء الديمقراطية ويقلص مجال دولة القانون والمؤسسات، وهذا ما يتيح للتدقيق الداخلي مراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد بأجهزة الدولة والحفاظ على المال العام بتنفيذ مبادئ الحوكمة (المساءلة والشفافية ) من خلال<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> <http://naciri-bennani.com/an/uploads/documentations/13.doc>

<sup>2</sup> كامل بربر الإدارة عملية و نظام، الموسوعة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع بيروت 1976 ص 56.

<sup>3</sup> - رمضان أحمد بطيخ الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، بدون سنة النشر ، ص 98

\* حماية المال العام من الاختلاسات وسوء التدبير.

\* التركيز على مراقبة جودة الوحدات الإدارية. ومدى تحقيق الأهداف المخطط لها.

\* الاهتمام بملائمة القوانين المتبعة وتعديلها.

\* أن لا ينشغل المدقق في البحث عن الأخطاء والانحرافات بقدر ما يجب أن يلعب دور الموجه والمساعد.

فإذا كان الهدف من الرقابة هو تقييم النتائج الفعلية فإنه من المفروض أن توجد معايير موضوعة يتم على أساسها هذا التقييم، و مكافحة كل أشكال الفساد الإداري والمالي، من أجل الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها.

إن فعالية التدقيق بالقطاع العام تجعلنا أمام تقاطعات مترابطة فيما بينها بحيث يمكن القول أن الإدارة الناجحة والتي تسعى إلى جودة التدبير من خلال نظام رقابي حديث "التدقيق" يحفظ لها ضبط الأداء الإداري، و يسعى إلى تجويده وفق ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون وتنفيذها بأفضل صورة ممكنة، من خلال مقارنة ما تم وسيتم إنجازه وفقاً للخطة الموضوعة التي تقاس نتائجها المتحققة بمعايير تمكن من معرفة أسباب الانحرافات والأخطاء من أجل اتخاذ تدابير تصحيحية يحفز عدم تكرارها في المستقبل.

- إذن يقوم المدقق الداخلي بالكشف عن الغش و الاحتيال (الفساد المالي) ويسعى الى الحد من هذه الظاهرة الموجودة منذ عشرات السنين و التي أصبحت متفشية و تجذب انتباه الباحثين و المحللين منذ العقود الثلاثة الأخيرة من القرن المنصرم<sup>1</sup>

و ذلك نظراً لأهمية مخاطر الغش و الاحتيال التي تتعرض لها المؤسسات الحكومية و دورها في انهيار الشركات أو حدوث خسائر كبيرة لديها و خروجها من السوق و ضياع أموال المساهمين ، و ما زلنا نبحث في دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء الإداري و المالي فلا بد لنا من أن نعرض على دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي و الغش و التحايل و التقليل من حالاته من خلال المسائلة و الشفافية حيث أن وجود التدقيق و الرقابة دائماً يمنع من تسول له نفسه من الأعمال غير المشروعة من القيام بها ظناً منه بإمكانية اكتشافه و محاسبته حيث أن مراجعة أوجه التلاعب تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسبة لأصول و الموجودات و ينشأ خطر الاحتيال كما هو معروف من تقاطع ثلاثة عوامل رئيسية هي:<sup>2</sup>

1- وجود ضغوط يتعرض لها شخص معين قد تدفع به إلى ممارسة الاحتيال .

2- وجود فرصة سانحة لحدوث الاحتيال مثل ثغرة في نظام الرقابة الداخلية .

3- أن يكون الشخص الذي توفرت عنده الضغوط الخاصة و الفرصة السانحة عنده قابلة لشخصية للتحايل بمعنى عدم نزاهته.

<sup>1</sup> - لبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 175

<sup>2</sup> -Ann L. Watkins, William Hillison, Susan E. Morecroft, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004, p 353

و بالتالي يقع على عاتق المدقق الداخلي تلمس الحالات السابقة بشكل دائم دون إغفال أية إشارات قد توحى بحدوث الغش و الاحتيال و رصدها و متابعتها و هذا يعتبر أحد الأدوار التقليدية للتدقيق الداخلي<sup>1</sup>.  
إلا أن الحذر و الشك المنطقي أو ما يقصد عليه الشك المهني يعتبرا من أهم المهارات التي يجب أن يتمتع بها المدقق الداخلي والتي تساعد في مهمته وأن الأهمية النسبية للتلاعب والاحتيال لا تتعلق بحجم المبلغ وإنما بالآثار النوعية أيضاً وذلك للأسباب التالية:-

1- إذا لم يتم منع حدوث التلاعب فهناك احتمالية لأن تنفشى أوجه التلاعب بسرعة كبيرة.

2- أن وجود التلاعب يشير بوضوح إلى ضعف في نظام الرقابة الداخلية.

3- أن التلاعب يتضمن موضوعات أخرى متكاملة ومغطاة قد يصعب الوصول إليها.

وقد أشارت إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول دور التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية إلى أهمية أن يرفع التدقيق، الداخلي تقاريره إلى مجلس الإدارة وليس الإدارة العليا للمؤسسة<sup>2</sup>. وذلك يتم بعد القيام بإجراء التحقيقات والتحريات الكافية وتفعيل المساءلة .  
مما سبق يمكن القول أنه:

في السنوات الأخيرة حدث تطور سريع على أهداف وظيفة التدقيق الداخلي التي يلخصها الشكل أدناه، بحيث أصبحت تتمثل الآن في:

- زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها .
  - تقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر في المؤسسة .
  - تقويم وتحسين فعالية الرقابة في المؤسسة.
  - تقويم وتحسين فعالية التحكم المؤسسي في الشركة .
- علماء بأن التكلفة لم تعد قيداً على أداء وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة .  
وكل هذه الأهداف الحديثة لوظيفة التدقيق الداخلي يوضحها الشكل المبين أسفله

<sup>1</sup> - الصبان واخرون، مرجع سبق ذكره، ص185

<sup>2</sup> - ذنبيات وشناق، مرجع سبق ذكره، ص193

الشكل رقم (2،2)

أهداف وظيفة التدقيق الداخلي الحديثة في دعم أهداف الحوكمة و تحسين الأداء



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مراجع سابقة

## خلاصة الفصل الثاني

إن علاقة التدقيق الداخلي بمبادئ الحوكمة خاصة منها (المساءلة والشفافية) هي علاقة دعم وتعزيز، فإذا كانت الحوكمة منهج الإدارة الذي يزود المؤسسة بالإجراءات والسياسات التي تحدد الأسلوب، الذي من خلاله تدار العمليات بكفاءة، والتي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق الأساليب المناسبة والفعالة لتحديد خطط وأهداف المؤسسة، فإن التدقيق الداخلي هو الآلية التي تقوم بتعزيز هذه المبادئ (الشفافية والإفصاح، إيجاد البيئة الرقابية الفاعلة وتعزيز المساءلة) لتحقيق أهداف المؤسسات في القطاع العام.

من خلا ما تطرقنا إليه في هذا الفصل استخلصنا مجموعة من النتائج:

- ✓ المساءلة والشفافية مبدأين رئيسيين من مبادئ الحوكمة
- ✓ التدقيق الداخلي آلية مهمة ذات دور رقابي وقائي لتعزيز هذه المبادئ
- ✓ المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين وتجويد الأداء المالي والإداري للمؤسسات الحكومية من خلال:

- سلامة القرارات المتخذة من خلال الشفافية
- تطوير وتحسين الأداء الإداري من خلال تفعيل دور الموظفين والمسؤولين في دعم التوجيهات لتحسين

## الأداء الحكومي

- تعزيز المسؤولية الاجتماعية مما يساهم في تعزيز المصداقية والعدالة والشفافية
- تحقيق الاستقرار المالي والاقتصادي للمؤسسات الحكومية من خلال الحفاظ على المال العام ومكافحة الفساد.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية  
عينة من مصلحة المحاسبة  
والمالية والرقابة المالية  
بولاية تيارت

## مقدمة الفصل:

استكمالاً لما سبق، وبغرض تدعيم الدراسة النظرية وإضفاء جانب عملي عليها، كان لا بد من إسقاط الجانب النظري في صورة عملية، وهذا ما قامت به الطالبة من خلال إجراء دراسة ميدانية تمثلت في توزيع استبانة علمية على عدد من المختصين بمجال المحاسبة، المالية والتدقيق للحصول على معلومات ساعدت الطالبة على وضع النتائج المناسبة للدراسة.

## المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

يتطرق هذا الفصل إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية باختبار الفرضيات، تتبع في هذه الدراسة الميدانية أسس البحث العلمي، وفق منهج يتناسب معها نظراً لطبيعة الموضوع محمداً في طياته الأدوات المستعملة في وصف وتحليل عينة الدراسة.

## المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

## أولاً - تحديد منهج الدراسة:

لقد تبنت الدراسة منهجية البحث الوصفي، بإجراء المسح المكتبي والاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية، من أجل بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، والوقوف عند أهم الدراسات السابقة، التي تشكل رافداً حيوياً في الدراسة وبما تتضمنه من محاور معرفية. أما على صعيد البحث التحليلي، فقد تم إجراء المسح الميداني، وتحليل البيانات المتجمعة كافة من خلال الإجابة عن الاستبيانات، واستخدام الطرق الإحصائية المناسبة، وكان اعتماد الدراسة على الاستبانة التي تم تطويرها باستخدام المنهج التحليلي في مختلف أطوار الفصل، إذ أن اعتماد المنهج التحليلي يبرز الحقائق العلمية للنتائج المتوصل إليها، فموضوع البحث يدرس " دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي" من خلال تحديد دور التدقيق الداخلي على المساءلة والشفافية و تحسين الأداء الحكومي.

ثانياً- أدوات البحث المستعملة: يرتبط اختيار الأدوات المستعملة في جمع البيانات بالمنهج المحدد في تحليل

النتائج، فقد اعتمد على الاستبيان في جمع آراء مجتمع الدراسة، لاختبار جملة فرضيات الدراسة

● الاستبيان: وجهت الإستبانة للمدققين والمحاسبين والمراقبين الماليين في مجال المحاسبة والرقابة المالية، لجمع آرائهم حول دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية، وكذا تأثير المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي.

لقد مر إعدادها على أربعة مراحل:

1- مرحلة التصميم: تم تصميم الاستبيان اعتماداً على عدة مراجع ( كتب، أطروحات، مواقع انترنت)،

تم إعداد الأسئلة وفق الأسس التالية:

- صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة
- صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى على أن تحتوي اختبار الصدق
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها
- احتواء الاستبيان على أسئلة شبه مغلقة

جدول رقم (3،1) : مقياس ليكرت الخماسي

اوفاق بشدة	اوفاق	حياد	غير موافق	غير موافق بشدة
(5) درجات	(4) درجات	(3) درجات	(2) درجتين	(1) درجة

المصدر: الصرني، 2006، ص 115

جدول رقم (3،2) : وضع مقياس ترتيبي للوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق مقياس لكارث

الدرجة	الأهمية	الوسط الحسابي
قوي جدا	دائما	[1.80-1]
قوي	غالبا	[2.60-1.80]
متوسط	أحيانا	[3.40-2.60]
بعض	نادرا	[4.20-3.40]
ضعيف جدا	على نحو معدوم	[5-4.20]

2 - مرحلة التحكيم: بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم تقديمها إلى الأستاذ المشرف، من أجل التحكيم

وتصويب صياغة الأسئلة لتغطي جوانب البحث تقنيا ومنهجيا.

3 - مرحلة التصميم النهائي : تم التصميم النهائي للاستبيان. ووزعت وجمعت الاستبيانات في نفس اليوم

من خلال الاتصال المباشر بأفراد العينة من موظفين بمصلحة المالية والمحاسبة والرقابة المالية بولاية تيارت

المطلب الثاني: بناء محاور الفرضيات

أولاً- ترابط الفرضيات مع محاور الاستبيان: تم ربط محاور الاستبيان بفرضيات البحث وفق متطلبات الدراسة، أين تم إدراج الأسئلة المتعلقة بكل فرضية على حدى وفق ما جاء في أسئلة كل محور، نجد وفق الجدول التالي:

جدول رقم: (3،4) ترابط الفرضيات مع محاور الإستبائية

مجموع الأسئلة	الفرضية الفرعية الثانية	الفرضية الفرعية الأولى	الفرضية الرئيسية	
20 سؤال	20-10	9-1	20-1	المحور الأول
17 سؤال	17-9	8-1	17-1	المحور الثاني
37	20	17	37	مجموع الاسئلة

المصدر : من اعدد الطالبة

ثانياً- أساس الترابط والاختبار: تم توظيف بعض المتغيرات ك (الخبرة، الشهادة،... إلخ) في دراسة الإجابات التي تقدم بها أفراد العينة، بناء على متطلبات اختبار الفرضيات في الإجابة على الإشكالية، ذلك كما هو موضح في الجدول حيث يختبر كل سؤال من المحاور الاثنان إلى المتغير.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية وحدود مجتمع الدراسة

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة فرضياتها، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي الآتية:

أولاً- الأساليب الإحصائية المستخدمة: استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في تحليل البيانات المجموعة، باستخدام الأساليب التالية:

- مقاييس الإحصاء الوصفي ( Descriptive Statistic Measures )، وذلك لوصف خصائص عينة الدراسة، اعتماداً على التكرارات والنسب المئوية، ومن أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة، ومعرفة الأهمية النسبية باستخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية.
- صدق وثبات الاستبيان: للحكم على دقة القياس، كذا تحديد ثبات الاستبيان في التعبير على إشكالية البحث مستخدمين في ذلك معامل الثبات ألفا كرونباخ في قياس مستوى المعنوية عن  $\alpha=0.05$
- الوسط الحسابي: باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد استخدم كمؤشر لترتيب الأحداث والأسباب حسب أهميتها من وجهة نظر عينات الدراسة، كما اعتمد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين

مؤشرا لتحديد طبيعة العلاقة بين التدقيق الداخلي والمساءلة والشفافية ، كذا تحديد تأثير المساءلة والشفافية المعززة على الأداء الحكومي

- الانحراف المعياري : استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي في دراسة مدى تعزيز التدقيق الداخلي للمساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي .
- التباين : في دراسة الفروقات الإحصائية بين آراء مختلف أفراد العينة حول أسئلة الاستمارة المجاب عنها.
- اختبار (T): لأجل بيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات ، بمعنى اختبار الفرق بين متوسطين

- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

- اختبار لعينة واحدة: **One Sample T Test** لاختبار الفروق بين متوسط إجابات العينة حول محاور عبارات الدراسة والوسط الفرضي من محاور وعبارات.

ثانيا- حدود مجتمع الدراسة:

أ- مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين العاملين في مجال المحاسبة،المالية والتدقيق الداخلي على مستوى ولاية تيارت (مديرين ماليين، مديري تدقيق داخلي ، رؤساء قسم محاسبة ، محاسبين ،مدققين داخليين،مراقبين ماليين)

ب- عينة الدراسة :

تم تحديد حجم عينة الدراسة بـ 60 مفردة ، بتوزيع 60 استبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (3،5) : حدود الدراسة الإستبائية نسبة لمخرجات البرنامج

النسب المئوية %	التكرار	البيان
100 %	60	الاستثمارات الموزعة
61.66%	37	الاستثمارات المسترجعة
38.33 %	23	الاستثمارات غير المسترجعة
3.33 %	02	الاستثمارات الملغاة
58.33 %	35	الاستثمارات الصالحة للاستعمال

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الإجمالي للاستثمارات الموزعة هو 60 استثماراً منها 37 مسترجعة بما يمثل 61.66% من الحجم الكلي للعينة، في حين لم تسترجع 23 منها بنسبة 38.33% من العدد الإجمالي، بعد فرز الاستثمارات المسترجعة توجب إلغاء 02 منها ما يعادل 3.33% لتناقض الإجابات وعدم الإجابة على بعض الأسئلة (عدم الجدية في التعامل مع الاستثمار)، في حين بلغ عدد الاستثمارات الصالحة 35 استثماراً بنسبة 58.33%.

### ج - تفرغ البيانات

تأتي عملية تفرغ البيانات بعد جمعها كمرحلة ثالثة تضمنت ثلاث خطوات، كالتالي:

**الخطوة الأولى:** تفرغ البيانات على برنامج الخطوة بجمع الأجوبة وتبويبها في جداول.

**الخطوة الثانية:** اختبارها إحصائياً باستخدام الاختبارات المنوه بها أنفاً وفق الأساليب المحددة .

**الخطوة الثالثة:** عرض ما خلصت له مجمل التحليلات واختبار للفرضيات، بالإجابة على الأسئلة الفرعية.

## المبحث الثاني: دراسة وتحليل البيانات وعرض النتائج

في هذا المبحث سيتم التطرق الى وصف الخصائص الشخصية لعينة الدراسة، والتعرف على الخصائص السيكومترية لأداة الدراسة، وكذا التعرف على مدى التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وعرض نتائج الدراسة وتحليلها وتفسيرها للإجابة على تساؤلات الدراسة، وصولاً الى اختبار فرضيات الدراسة.

## المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات المتعلقة بعينة الدراسة

يهدف هذا المطلب الى تحليل البيانات وعرض النتائج التي مثلت استجابات افراد الدراسة على أسئلة الأداة، وفيما يلي عرض لاهم نتائج الدراسة الميدانية:

## أولاً: تحليل البيانات الشخصية

فيما يلي سوف نتطرق الى دراسة وتحليل البيانات الشخصية لمبحوثي عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية:

## 1- توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس:

جدول رقم: (3،6) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
أنثى	18	51.4
ذكر	17	48.6
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 01)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن عينة الدراسة شملت كلا الجنسين من ذكور وإناث، وان هناك تناسب بين

الذكور والإناث وذلك نظراً لطبيعة العمل في مصلحة المالية والمحاسب لولاية تيارت، حيث بلغ عدد الذكور 17 ذكر بنسبة 48.6%، بينما عدد الإناث فقد بلغ 18 إناث بنسبة 51.4%.

## 2- توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي والشهادات:

جدول رقم (3،7) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي و الشهادات

المؤهل والشهادات	التكرار	النسبة المئوية%
بكالوريا	3	8.6
ليسانس	10	28.6
ماستر	15	42.9
ماجستير	3	8.6
دكتوراه	0	0
شهادة مهنية	4	11.4
المجموع	35	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 01)

يتضح من خلال الجدول رقم (07) أعلاه أن نسبة 42.9% وهذا يعني انه ما يفوق ثلث عينة الدراسة هم من حاملي شهادة الماستر وهو ما يعادل (15) عامل وهي الفئة الغالبة مقارنة بباقي الفئات، تليها فئة العاملين أصحاب المؤهل العلمي ليسانس بنسبة 28.6% أي ما يعادل (10) عمال، تليها فئة العمال ذوي الشهادات المهنية بنسبة 11.4%، في حين نجد أن نسبة 17.2% من عينة الدراسة مقسمة بالتساوي بين فئة البكالوريا وفئة الماجستير، تخص فئة الدراسات العليا بمعدل (04) عمال، نستنتج مما سبق أن طبيعة العمل في مصلحة المالية والمحاسبة بولاية تيارت يتطلب مؤهلات علمية ومستويات دراسية عالية، كما يعتمد على الكفاءات المهنية وهذا ما يؤدي إلى تشجيع التنافس الوظيفي بين العمال.

## 3- توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي:

جدول رقم (3،8) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة المئوية%	التكرار	المسمى الوظيفي
0	0	مدير مالي
5.7	2	رئيس قسم محاسبة
45.7	16	مدقق داخلي
5.7	2	مدير تدقيق داخلي
28.6	10	محاسب
14.3	5	مراقب مالي
100	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 01)

يتضح من خلال الجدول السابق رقم (08) أن الدراسة اشتملت على ما نسبته 45.7% يمثل فئة المدققين الداخليين أي ما يمثل (16) فردا من عينة الدراسة، تليها نسبة 28.6% والتي تخص فئة المحاسبين بمعدل (10)، تليها فئة المراقبين بنسبة وان نسبة 14.3%، أما نسبة 11.4 المتبقية فقسمت بالتساوي بين فئة رؤساء الأقسام وفئة المدراء، الأمر الذي يدل على تنوع الوظائف على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة لولاية تيارت.

## 4- توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة الوظيفية:

جدول رقم (3،9): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة الوظيفية

سنوات الخبرة الوظيفية	التكرار	النسبة المئوية%
5 سنوات فأقل	6	17.1
6-10 سنوات	16	45.7
11-15 سنة	12	34.3
16-20 سنة	1	2.9
أكثر من 21 سنة	0	0
المجموع	40	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 01)

يبين الجدول أعلاه أن فئة الخبرة الوظيفية ما بين (6-10 سنوات) هي الفئة الغالبة في الدراسة حيث بلغ عدد أفرادها (16) عامل بنسبة 45.7%، لتليها فئة العمال ذوي الخبرة الوظيفية ما بين (11-15 سنة) بمعدل (12) عامل أي ما نسبته 34.5%، وهي نسبة معقولة من أصحاب الخبرات، أما عدد العمال البالغ عددهم (06) عامل هم أصحاب خبرة من 5 سنوات فأقل وهذا بنسبة 17.1%، وأخيراً نجد فئة العمال ذوي الخبرة ما بين (16 إلى 20 سنة) بمعدل عامل واحد بنسبة 2.9% من إجمالي عينة الدراسة، مما سبق نستنتج أن مصلحة المالية والمحاسبة لولاية تيارت تهتم بالموظفين أصحاب الخبرات للاعتماد عليهم في العمل لما يمتلكونه من خبرة كبيرة، وفي نفس الوقت لا يستغني عن فئة الشباب لما يملكونه من نشاط وهو مؤشر ممتاز بحيث في هذه المرحلة يكون العمل ممزوج بين عنصري الخبرة والحياة ولذلك يكون من المتوقع أن يكون أدائهم جيد.

ثانياً: ثبات وصدق الاستبيان

1. ثبات وصدق الاستبيان: للتأكد من ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ وذلك من أجل معرفة مدى استقرار نتائج الاستبيان إذا تكررت على نفس العينة مرة أخرى، مع العلم أيضاً أن ألفا كرونباخ يجب أن يكون عند مستوى 0.60 فأكثر، وللتأكد من صدق الأداة تم حساب معامل " صدق المحك " من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات " ألفا كرونباخ "، وقد كانت النتائج كالتالي:

## جدول رقم (3،10) : معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

الرقم	المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
01	دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية	20	0,859	0,926
02	دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي	17	0,904	0,95
جميع المحاور		37	0,893	0,944

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 01)

من خلال الجدول رقم (10) أعلاه نلاحظ أن عبارات الاستبيان تمتاز بالثبات حسب معامل ألفا كرونباخ الذي بلغت نسبته المحققة 85.9% بالنسبة للمحور الأول، أي أنها مقبولة وهذا بمجموع 20 عبارة، أما بالنسبة للمحور الثاني فقد كانت نسبته 90.4% وهذا بمجموع 14 عبارة، أما المعامل الكلي للاستمارة فقد حقق نسبة تقدر 89.3% وهو معدل جد مرتفع بمجموع 37 عبارة، مما يدل على ثبات أداة القياس من ناحية العبارات الموضوعية في الاستمارة، كما نجد ان معامل الصدق الكلي لأداة الدراسة قد بلغ 94.4% وهو معامل مرتفع ومناسب لأغراض الدراسة وأهدافها، وبهذا يمكن القول أن جميع عبارات أداة الدراسة هي صادقة لما وضعت لقياسه.

**2. صدق الاتساق الداخلي:** للتأكد من صدق الاتساق الداخلي تم الاعتماد على معامل الارتباط لمعرفة درجة الارتباط بين كل فقرة مع البعد الذي تنتمي إليه ضمن محاور الاستبانة، والنتائج موضحة فيما يلي:

**قاعدة القرار:** نقبل الفرضية البديلة التي تنص على معنوية معامل الارتباط بمقارنة القيمة الاحتمالية **Sig** مع مستوى معنوية 5%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وفقا للفرضية التالية:

عدم معنوية معامل الارتباط  $H_0: \rho = 0$

عدم معنوية معامل الارتباط  $H_1: \rho \neq 0$

أ. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول:

جدول رقم (11,3) : صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
01	يقوم المدقق الداخلي بعملية التقييم المستمرة للمنظمة	0.222	0.200
02	عملية التدقيق الداخلي عملية منظمة تبدأ بالتخطيط والإشراف	0.483	0.003
03	يسهر المدقق الداخلي على التأكد من مدى التزام المنظمة والعاملين فيها بالقوانين والأنظمة والأحكام العامة	0.071	0.684
04	يساهم المدقق الداخلي بوضع سياسات لنشاط التدقيق الداخلي ورفعها للإدارة العامة ولجنة التدقيق	0.467	0.005
05	يقدم المدقق الداخلي التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق	0.503	0.002
06	يتأكد المدقق الداخلي أن العمليات قد نفذت كما خطط لها	0.681	0.000
07	يقدم المدقق الداخلي تقييم دقيق للموقف المالي للمنظمة	0.811	0.000
08	يتحقق المدقق الداخلي من مدى صحة الإجراءات المطبقة	0.463	0.005
09	يكشف المدقق الداخلي الإجراءات الخاطئة التي لا يمكن تطبيقها ويعفي الموظف المسؤول عنها من المسؤولية	0.350	0.039
10	يحدد المدقق الداخلي المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر	0.741	0.000
11	يعلم المدقق الداخلي الإدارة عن مواطن الخطر	0.580	0.000
12	يضع المدقق الداخلي خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل	0.722	0.000
13	يستخدم المدقق آلية التقييم الذاتي للرقابة	0.638	0.000
14	يوجه المدقق الداخلي المنظمة إلى المخاطر الأعلى وتركيز جهودها نحوها	0.643	0.000

		بالاعتماد على مصفوفة المخاطر	
15	0.718	0.000	يبين المدقق الداخلي أثر كل خطر على أهداف الأنشطة الأساسية للمنظمة
16	0.793	0.000	يحدد المدقق التكلفة والمخاطر الناتجة عن عدم الالتزام
17	0.253	0.142	يكشف المدقق الداخلي أسباب عدم إتباع الخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات
18	0.561	0.000	يتأكد المدقق الداخلي من مدى توفر دقة المعلومات من الناحية النوعية وأنها تقدم في وقتها المناسب
19	0.498	0.002	المدقق الداخلي هو الجهة التي تضفي الثقة على المعلومات
20	0.254	0.142	يسهل المدقق الداخلي تفسير المعلومات واتخاذ القرار

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 03)

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول دالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وتظهر بإشارة موجبة ماعدا الفقرات رقم 03، 17 و 20، وهذا راجع إلى أن القيمة الاحتمالية تفوق عن 0.05.

ب. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (3،12) : صدق الأنساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
01	فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة - الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة.	0.770	0.000
02	المساءلة والشفافية المعززة ترشد وتضبط الإنفاق العام.	0.697	0.000
03	المساءلة والشفافية المعززة مبادئ جوهرية في إدارة المال العام.	0.669	0.000
04	المساءلة والشفافية المعززة نشاط تأميني واستشاري غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات المالية في القطاع الحكومي.	0.660	0.000
05	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير	0.323	0.058

		المعلومات الدقيقة والكافية.	
06	0.735	0.000	بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التحقق أن الموارد العامة تم تحصيلها وفقا للقواعد والقوانين.
07	0.620	0.000	تضمن المساءلة والشفافية المعززة الاستعمال لسليم للمال العام والتصدي للانحرافات.
08	0.644	0.000	من خلال المساءلة والشفافية المعززة يتم الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها.
09	0.355	0.036	تراقب المساءلة والشفافية المعززة الأداء الإداري الفردي والجماعي
10	0.458	0.006	تضمن المساءلة والشفافية المعززة دور الإشراف على الوحدات الإدارية والتأكد من مدى التزامها بالقوانين.
11	0.730	0.000	بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التأكد من مدى استخدام الموارد العامة (مالية، بشرية، تقنية) بدقة وفعالية.
12	0.650	0.000	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الفعالية الإدارية وذلك بتقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية.
13	0.291	0.090	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الكفاءة الإدارية وذلك بنهج أفضل الطرق لأداء الخطط
14	0.716	0.000	تساعد المساءلة والشفافية في التوفير وذلك بالقيام بالإجراءات الإدارية عن طريق أصغر التكاليف وبجودة عالية.
15	0.798	0.000	بالمساءلة والشفافية المعززة يتم تقييم وتطوير التدبير العمومي.
16	0.646	0.000	المساءلة والشفافية آليتان لمراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد المالي بالقطاع الحكومي.
17	0.774	0.000	المساءلة والشفافية المعززة آليتان وقائيتان، تمنع من تسول له نفسه القيام بأعمال غير مشروعة من القيام بها ظنا منه بإمكانية اكتشافه ومساءلته.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 03)

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن معاملات الارتباط لجميع فقرات المحور الأول دالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% حيث أن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 ماعدا الفقرات رقم 05، و13، فقد تجاوزت القيمة الاحتمالية 0.05.

من خلا ما سبق يمكن القول أن المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

3. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة: يبين صدق الاتساق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور أداة الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، والجدول رقم (13) يوضح ذلك:

جدول رقم (3،13) الصدق البنائي لمحور الدراسة

الرقم	المحور	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية Sig
01	دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية	0.782	0.000
02	دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي	0.818	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 03)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ:

- أن هناك علاقة موجبة وقوية ودالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% (Sig=0.00) قدرت 0.782 بين المحور الأول (دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية) والدرجة الكلية للاستبيان.
- أن هناك علاقة موجبة وقوية ودالة إحصائية عند مستوى معنوية 5% (Sig=0.00) قدرت 0.818 بين المحور الثاني (دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي) والدرجة الكلية للاستبيان.

ثالثاً: تحديد مجالات اتجاه الإجابات حسب مقياس ليكارت:

تم استخدام مقياس ليكارت لإعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات

الاستبيان كما هو موضح فيما يلي:

1. درجات مقياس ليكارت الخماسي

تم إعداد أسئلة الاستبانة بالاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات مقسمة

إلى درجات كالآتي:

جدول رقم (3،14) مقياس ليكارت الخماسي

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

المصدر: الصرفي، 2006، ص 115

2. مجالات اتجاه الإجابات حسب مقياس ليكارت:

لتحديد مجالات القياس لمقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبيان تم حساب المدى بين أكبر واصغر قيمة لدرجات مقياس ليكارت (4=1-5)، ثم تقسيمه على درجات المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (0.8=5/4)، وبعدها تضاف هذه القيمة إلى الحد الأدنى في المقياس والتي هي (1) وذلك من اجل تحديد الحد الأعلى للفئة (1.8=1+0.8) فنحصل على المجال [1.8 - 1] وهكذا مع كل مجالات الموافقة، وتفيد هذه العملية في التعرف على اتجاه إجابات الافراد على كل عبارة وعلى كل محور حيث نحصل على المجالات كما يلي:

جدول رقم (3،15) سلم الإجابات حسب مقياس ليكارت

الإجابة	الزمن	المتوسط الحسابي	الاتجاه
غير موافق بشدة	1	[ 1.8 - 1 ]	غير موافق بشدة
غير موافق	2	[2.6-1.8 ]	غير موافق
محايد	3	[3.4-2.6 ]	محايد
موافق	4	[ 4.2-3.4 ]	موافق
موافق بشدة	5	[ 5-4.2 ]	موافق بشدة

المصدر: الصرفي، 2006، ص 115.

المطلب الثاني: التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان

معرفة تقييم العينة لفقرات الدراسة، تم الاعتماد على المتوسط الحسابي وهو يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة وتكون محصورة بين (1 و 5) تبعا للدرجات المعطاة لبدائل مقياس ليكارت المستخدم في الدراسة، والانحراف المعياري لمعرفة مدة تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة حول وسطها الحسابي.

1. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الأول من الاستبيان:

يوضح الجدول رقم (15) نتائج تحليل فقرات المحور الأول لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا بهدف التعرف على مدى قيام التدقيق الداخلي بدوره في تعزيز المساءلة والشفافية على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة والرقابة المالية لولاية تيارت:

جدول رقم (3،16) : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

الاتجاه	الانحراف المعياري $\delta$	المتوسط الحسابي $\bar{X}$	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق	المحور الأول
			بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	بشدة	
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.802	4.057	0	3	1	22	9	01
			0	8.6	2.9	62.9	25.7	
موافق	0.919	3.914	0	3	7	15	10	02
			0	8.6	20	42.9	28.6	
موافق بشدة	0.866	4.314	0	2	3	12	18	03
			0	5.7	8.6	34.3	51.4	
مرتفع	1.172	3.514	3	5	3	19	5	04
			8.6	14.3	8.6	54.3	14.3	
مرتفع	0.817	3.914	0	3	4	21	7	05

			0	8.6	11.4	60	20	
مرتفع جدا	0.905	3.942	0	3	6	16	10	06
			0	8.6	17.1	45.7	28.6	
مرتفع	1.097	3.971	0	6	3	12	14	07
			0	17.1	8.6	34.3	40	
مرتفع	0.984	4.171	0	4	2	13	16	08
			0	11.4	5.7	37.1	45.7	
مرتفع	1.144	3.571	0	8	9	8	10	09
			0	22.9	25.7	22.9	28.6	
مرتفع	0.598	3.771	0	0	3	2	30	10
			0	0	8.6	5.7	85.7	
مرتفع	0.701	4.085	0	1	4	21	9	11
			0	2.9	11.4	60	25.7	
مرتفع	1.168	3.40	3	6	4	18	4	12
			8.6	17.1	11.4	51.4	11.4	
مرتفع	1.171	3.742	2	5	2	17	9	13
			5.7	14.3	5.7	48.6	25.7	
مرتفع	1.147	3.514	2	4	11	10	8	14
			5.7	11.4	31.4	28.6	22.9	

مرتفع	0.872	3.657	2	2	3	27	1	15
			5.7	5.7	8.6	77.1	2.9	
مرتفع	0.993	3.885	2	2	1	23	7	16
			5.7	5.7	2.9	65.7	20	
مرتفع	0.719	4.20	0	0	6	16	13	17
			0	0	17.1	45.7	37.1	
مرتفع	0.816	4.257	0	2	2	16	15	18
			0	5.7	5.7	45.7	12.2	
مرتفع	0.807	4.228	0	0	8	11	16	19
			0	0	22.9	31.4	45.7	
مرتفع	0.939	4.00	0	3	6	14	12	20
			0	8.6	17.1	40	34.3	
مرتفع	0.494	3.905	دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية					المحور 1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 04)

يشير الجدول أعلاه والذي يتضمن نتائج تحليل المحور الأول وهو دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية، والذي كان عدد العبارات الذي يقيسه هو 20 عبارة تمثلت في العبارات من 1 الى 20 كما جاء في أداة الدراسة، أن العبارة الثالثة تحتل المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.314 بانحراف معياري 0.866، وهو يدل على تمركز إجابات عينة الدراسة حول الموافقة بشدة، الأمر الذي يدل أن المدقق الداخلي يسهر على التأكد من مدى التزام المنظمة والعاملين فيها بالقوانين والأنظمة والأحكام العامة، تليها العبارة رقم (18) بمتوسط حسابي 4.257 وانحراف معياري 0.816، ليعكس ذلك تمركز إجابات أفراد العينة حول الموافقة بشدة، الأمر الذي يشير إلى أن المدقق الداخلي يتأكد من

مدى توفر دقة المعلومات من الناحية النوعية وأنها تقدم في وقتها المناسب، في حين تحتل المرتبة الثالثة العبارة رقم (19) بمتوسط حسابي قدره 4.228 وانحراف معياري مقدر ب 0.805 مما يعني أنها حازت على درجة موافقة عالية جداً، وهو ما يشير إلى أن المدقق الداخلي هو الجهة التي تضفي الثقة على المعلومات، بينما تحتل المرتبة الرابعة العبارة (رقم 17) بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 0.719 مما يعني أنها حققت مستوى موافقة عالي، الأمر الذي يدل على انالمدقق الداخلي يعمل على كشف أسباب عدم إتباع الخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، تليها العبارة (رقم 09) بمتوسط حسابي قدره 4.171 وانحراف معياري قدره 0.984 مما يعني انها حازت على تقييم عالي وهو ما يشير المدى تتحقق المدقق الداخلي من صحة الإجراءات المطبقة، بينما تأتي في المرتبة السادسة العبارة (رقم 11) بمتوسط حسابي قدره 4.085 وانحراف معياري قدره 0.701 ليعكس هذا حيازتها على مستوى موافقة عالي من قبل عينة الدراسة، وبالتالي فان المدقق الداخلي يعلم الإدارة عن مواطن الخطر، تليها العبارة الأولى بمتوسط حسابي 4.057 وانحراف معياري 0.802، الأمر الذي يدل على قيام المدقق الداخلي بعملية التقييم المستمرة للمنظمة، ثم تأتي باقي العبارات بشكل تنازلي ليعكس هذا عدم اختلاف الأفراد كثيراً في إجاباتهم على هذه العبارات.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الكلي لدور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية بلغ 3.905 وهو يدل على تمركز إجابات عينة الدراسة حول الموافقة، الأمر الذي يدل على أن أغلبية أفراد الدراسة موافقين على أن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية والرقابة المالية لولاية تيارت.

## 2. التحليل الإحصائي لعبارات المحور الثاني من الاستبيان:

يوضح الجدول رقم (17) نتائج تحليل فقرات المحور الثاني لأداة الدراسة من خلال حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وهذا بهدف التعرف على دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية لولاية تيارت:

جدول رقم (3، 17) : المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

الاتجاه	الانحراف المعياري $\delta$	المتوسط الحسابي $\bar{X}$	غير موافق	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المحور الأول
			بشدة	بشدة	بشدة	بشدة		
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار		
			%	%	%	%	%	

مرتفع جدا	0.859	4.285	1	0	3	15	16	01
			2.9	0	8.6	42.9	45.7	
مرتفع	0.886	4.085	0	4	0	20	11	02
			0	11.4	0	57.1	31.4	
مرتفع	0.796	4.114	0	1	6	16	12	03
			0	2.9	17.1	45.7	34.3	
مرتفع	0.816	3.742	1	2	5	24	3	04
			2.9	5.7	14.3	68.6	8.6	
مرتفع	0.562	3.914	0	1	4	27	3	05
			0	2.9	11.4	77.1	8.6	
مرتفع جدا	0.683	4.342	0	0	4	15	16	06
			0	0	11.4	42.9	45.7	
مرتفع	0.923	4.028	1	1	5	17	11	07
			2.9	2.9	14.3	48.6	31.4	
مرتفع	0.857	4.028	0	4	0	22	9	08
			0	11.4	0	62.9	25.7	

مرتفع	0.471	4.114	0	0	2	27	6	09
			0	0	5.7	77.1	17.1	
مرتفع	0.785	3.971	0	2	5	20	8	10
			0	5.7	14.3	57.1	22.9	
مرتفع	1.231	3.885	3	2	4	13	13	11
			8.6	5.7	11.4	37.1	37.1	
مرتفع	0.781	3.914	0	0	12	14	6	12
			0	0	34.3	40	25.7	
مرتفع	0.663	4.028	1	0	1	28	5	13
			2.9	0	2.9	80	14.3	
مرتفع	0.802	4.057	0	1	7	16	11	14
			0	2.9	20	45.7	31.4	
مرتفع	0.797	4.20	0	1	5	15	14	15
			0	2.9	14.3	42.9	40	
مرتفع	1.136	4.057	2	3	0	16	14	16
			5.7	8.6	0	45.7	40	

مرتفع	1.111	4.00	2	1	6	12	14	17
			5.7	2.9	17.1	34.3	40	
مرتفع	0.536	4.045	دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي					المحور 2

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 04)**

يشير الجدول أعلاه والذي يتضمن نتائج تحليل المحور الثاني وهو دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي، والذي كان عدد العبارات الذي يقيسه هو 17 عبارة تمثلت في العبارات من 01 إلى 17 كما جاء في أداة الدراسة، ان العبارة رقم (06) تحتل المرتبة الأولى حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة حول ان بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التحقق أن الموارد العامة تم تحصيلها وفقا للقواعد والقوانين قيمة 4.342 بانحراف معياري 0.683، وهو يدل على تركز إجابات عينة الدراسة حول الموافقة بشدة، تليها العبارة رقم (01) بمتوسط حسابي قدره 4.285 وانحراف معياري 0.859 ويشير الاتجاه العام لهذه العبارة إلى أن فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة - الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة، بينما تحتل المرتبة الثالثة العبارة (رقم 15) بمتوسط حسابي قدره 4.20 وانحراف معياري 0.797، أي أن اتجاه الأفراد نحو هذه العبارة تركز حول الموافقة الأمر الذي يشير إلى انه بالمساءلة والشفافية المعززة يتم تقييم وتطوير التدبير العمومي، وتأتي في المرتبة الرابعة العبارة (رقم 09) بمتوسط حسابي قدره 4.114 وانحراف معياري 0.471 حيث تركز الاتجاه العام لهذه العبارة حول الموافقة، مما يدل على أن المساءلة والشفافية المعززة تراقب الأداء الإداري الفردي والجماعي، بينما العبارة رقم (03) فقد جاءت في المرتبة الخامسة حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة حول ان المساءلة والشفافية المعززة مبادئ جوهرية في إدارة المال العام قيمة 4.114 بانحراف معياري 0.790، وهو يدل على تركز إجابات عينة الدراسة حول الموافقة، بينما تحتل المرتبة السادسة العبارة (رقم 02)، حيث بلغ المتوسط العام لإجابات عينة الدراسة حول هذه العبارة قيمة 4.085 بانحراف معياري 0.886، الامر الذي يدل على ان المساءلة والشفافية المعززة ترشد وتضبط الإنفاق العام، ثم تأتي باقي العبارات بشكل تنازلي ليعكس هذا عدم اختلاف الأفراد كثيرا في إجاباتهم على هذه العبارات.

كما نلاحظ من الجدول أعلاه أن المتوسط الكلي لدور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية بلغ 4.045 وهو يدل على تركز إجابات عينة الدراسة حول الموافقة، الامر الذي يدل على ان اغلبية افراد الدراسة موافقين على ان المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين الأداء الحكومي على مستوى مصلحة المحاسبة والمالية والرقابة المالية لولاية تيارت.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

لاختبار وتحليل فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المتوسط الحسابي المرجح، الانحراف المعياري، التكرارات والنسب المئوية لتحديد اتجاهات إجابات الأفراد حول محاور الدراسة، من أجل اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار (T test Sample One) ، حيث نقوم بمقارنة القيمة الاحتمالية Sig مع مستوى معنوية 5%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي. وفيما يلي نتائج اختبار فرضيات الدراسة:

#### 1. اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

من أجل اختبار الفرضية الرئيسة الأولى والتي تنص على " يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية" وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق (عينة الدراسة بلغت 35 مفردة) تم استخدام اختبار (One Sample T test) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في مقياس ليكارت الحماسي المستخدم من أجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة حول هذا المحور ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم: (3،18) نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى وفق اختبار (One Sample T test)

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T المحسوبة	القيمة الاحتمالية Sig	مستوى الموافقة
	$\bar{x}$	$\delta$				
يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية	3.9057	0.49405	0.90571	10.864	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

لقيام بهذا الاختبار نقوم بمقارنة القيمة الاحتمالية Sig مع مستوى معنوية 5%، فإذا كانت القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 نقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الأول وفقاً للفرضية التالية:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الأول.
- الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الأول.

القراءة الإحصائية للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية البديلة وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الأول، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 0.90571 وعلية فان متوسط إجابات أفراد العينة يساوي 3.90571 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الرئيسية الأولى القائلة "يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية" إذ يعتبر التدقيق الداخلي جزءا أساسيا وجوهريا في القطاع الحكومي، لما يقوم به من دعم وتعزيز للشفافية والإفصاح، و ضمان للمساءلة وزيادة وعي الإدارة والموظفين بضرورة تفعيل مباديء الحوكمة والحكم الرشيد.

#### أ- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

من اجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية " وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق تم استخدام اختبار (One Sample T test) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في مقياس ليكارت الخماسي المستخدم من اجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة حول هذه العبارات ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم: (3،19) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى وفق اختبار ( One Sample T test )

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة
	$\bar{x}$	$\delta$				
يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد	3.93016	0.51066	0.93016	10.776	0.000	موافق

						كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية
--	--	--	--	--	--	---

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وهي (العبارات من 1 إلى 09 في المحور الأول).
- الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية وهي (العبارات من 1 إلى 09 في المحور الأول).

القراءة الإحصائية للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية البديلة وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل كفاءة وفاعلية نظام الرقابة وهي (العبارات من 1 إلى 09 في المحور الأول)، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 0.93016 وعليه فان متوسط إجابات أفراد العينة يساوي 3.93016 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة "يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية"

إذ يقوم المدقق الداخلي بتعزيز الشفافية والمساءلة من خلال التأكد من أن البرامج والعمليات قد نفذت كما خطط لها مما يدعم مبدأ الشفافية والإفصاح العام عن المعلومات من جهة ، ويعزز المساءلة في القطاع الحكومي بتوضيح الالتزامات وقنوات الاتصال وتحديد المسؤوليات من جهة أخرى .

#### ب- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

من اجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر " وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق تم استخدام اختبار (One Sample T test) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في مقياس ليكارت الخماسي المستخدم من اجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة حول هذه العبارات ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم: (3،20) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية وفق اختبار ( One Sample T test )

المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة
يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر	3.88571	0.57171	0.88571	9.165	0.000	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

● الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي مواطن الخطر وهي (العبارات من 10 إلى 20 في المحور الأول).

● الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل مواطن الخطر وهي (العبارات من 10 إلى 20 في المحور الأول).

القراءة الإحصائية للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية البديلة وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل مواطن الخطر وهي (العبارات من 10 إلى 20 في المحور الأول)، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 0.88571 وعلية فان متوسط إجابات أفراد العينة يساوي 3.88571 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة " يساهم التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر "

إذ يقوم المدقق الداخلي باستخدام آلية التقييم الذاتي للرقابة في مجال الرقابة والمخاطر، وذلك بتوجيه الانتباه نحو الجوانب ذات المخاطر الأعلى وتركيز الجهود نحوها، كما يحدد مسؤولية المستويات الادارية كافة.

## 2. اختبار الفرضية الرئيسة الثانية

من اجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي " وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق تم استخدام اختبار ( One Sample T test ) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في مقياس ليكارت الخماسي المستخدم من اجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة حول هذا المحور ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم: (3،21) نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفق اختبار (One Sample T test)

المحور الاول	المتوسط الحسابي $\bar{x}$	الانحراف المعياري $\delta$	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة
تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي	4.04538	0.53611	1.04538	11.536	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

● الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الثاني.

● الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الثاني.

القراءة الإحصائية للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية البديلة وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة والمتوسط الفرضي حول المحور الأول، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 1.04538 وعليه فان متوسط إجابات أفراد العينة يساوي 4.04538 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الرئيسية الأولى القائلة "تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي"

إذ تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي لها أبعاد جديدة، تمثل ناتجا للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الحديثة، حيث أصبحت تركز على تحسين الأداء وإضافة قيمة للوحدات الحكومية.

أ. اختبار الفرضية الفرعية الأولى

من اجل اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على " تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء

الحكومي من خلال آلية الضبط الإداري " وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق تم استخدام

اختبار (One Sample T test) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في

مقياس ليكارت الخماسي المستخدم من اجل تحديد اتجاه إجابات أفراد العينة حول هذه العبارات ونتائج الاختبار

موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم: (3،22) نتائج إختبار الفرضية الفرعية الأولى وفق إختبار ( One Sample T test )

المحور الاول	المتوسط الحسابي $\bar{X}$	الانحراف المعياري $\delta$	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي 3	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة
تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية الضبط الإداري	4.02540	0.61398	1.02540	9.880	0.000	موافق

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

فرضيات الاختبار:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل آلية الضبط الإداري وهي (العبارات من 01 الى 08 في المحور الثاني).
  - الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل آلية الضبط الإداري وهي (العبارات من 01 إلى 08 في المحور الثاني).
- القراءة الإحصائية للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية البديلة وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل آلية الضبط الإداري وهي (العبارات من 01 إلى 08 في المحور الثاني)، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 1.06786 وعلية فان متوسط إجابات أفراد العينة يساوي 4.06786 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة " تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية الضبط الإداري"

وذلك من خلال : تأكد المدقق الداخلي أنه تم استخدام الموارد (المالية، البشرية والتقنية)المخصصة في ميزانية القطاع الحكومي بصفة عقلانية، ليضمن ثلاثة عناصر: الفعالية، الكفاءة والتوفير

ب. اختبار الفرضية الفرعية الثانية

من اجل اختبار الفرضية الفرعية الاولى والتي تنص على " تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد المالي " وبما أن شرط التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة محقق تم استخدام اختبار (One Sample T test) للمحور الأول حول متوسط فرضي يساوي 3، وهي تمثل إجابة الحياد في مقياس ليكارت الخماسي المستخدم من اجل تحديد اتجاه إجابات افراد العينة حول هذه العبارات ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم : (3،23) نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية وفق اختبار ( One Sample T test )

المحور الاول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	متوسط الفرق عن المتوسط الفرضي	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	مستوى الموافقة
	$\bar{x}$	$\delta$	3			
والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد المالي	4.06786	0.54177	1.06786	11.661	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (انظر الملحق رقم 05)

فرضيات الاختبار:

- الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل آلية مكافحة الفساد المالي وهي (العبارات من 09 إلى 17 في المحور الثاني).
  - الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي تمثل آلية مكافحة الفساد المالي وهي (العبارات من 09 الى 17 في المحور الثاني).
- القراءة الإحصائية البديلة وبالتالي توجد للمعطيات: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه ان القيمة الاحتمالية تقل عن 0.05 وتساوي 0.000 وعلية نقبل الفرضية فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات افراد العينة والمتوسط الفرضي حول العبارات التي آلية مكافحة الفساد المالي وهي (العبارات من 09 الى 17 في المحور الثاني)، حيث قدر مقدار الاختلاف ب 1.02540 وعليه فان متوسط إجابات افراد العينة يساوي 4.02540 الأمر الذي يدل على أن الاتجاه العام لإجابات الأفراد حول هذا المحور يتمركز حول الموافقة، وهذا ما يفسر صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة: " تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد المالي "

وذلك من خلال : تحقق المدقق الداخلي أن الموارد المالية العمومية قد تم تحصيلها وفقا للقوانين واللوائح المعمول بها، وحرصه على الاستعمال السليم للمال العام والتصدي للانحرافات والتجاوزات التي يمكن أن تمس به.

### نتائج الدراسة:

من خلال الإجابات التي تحصلنا عليها من عينة الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- هناك تناسب بين الذكور والإناث وذلك نظرا لطبيعة العمل في مصلحة المالية والمحاسب لولاية تيارت.
- طبيعة العمل في مصلحة المالية والمحاسبة بولاية تيارت يتطلب مؤهلات علمية ومستويات دراسية عالية، كما يعتمد على الكفاءات المهنية وهذا ما يؤدي الى تشجيع التنافس الوظيفي بين العمال.
- تنوع الوظائف على مستوى مصلحة المالية والمحاسبة لولاية تيارت.
- اهتمام مصلحة المالية والمحاسبة لولاية تيارت بالموظفين أصحاب الخبرات للاعتماد عليهم في العمل لما يمتلكونه من خبرة كبيرة، وفي نفس الوقت لا يستغني عن فئة الشباب لما يملكونه من نشاط وهو مؤشر ممتاز بحيث في هذه المرحلة يكون العمل ممزوج بين عنصرَي الخبرة والحَيوية ولذلك يكون من المتوقع ان يكون أدائهم جيد.
- صحة الفرضية الرئيسية الأولى القائلة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية، وذلك من خلال:
- صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال:
- قيام المدقق الداخلي بعملية التقييم المستمرة للمنظمة.
- تأكد المدقق الداخلي أن العمليات قد نفذت كما خطط لها.
- مساهمة المدقق الداخلي في وضع سياسات لنشاط التدقيق الداخلي ورفعها للإدارة العامة ولجنة التدقيق.
- صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأن التدقيق الداخلي في يساهم تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر، من خلال:
- تحديد المدقق الداخلي المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر.
- وضع المدقق الداخلي خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل.
- صحة الفرضية الرئيسية الثانية القائلة بأن تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي، وذلك من خلال:

- صحة الفرضية الفرعية الاولى القائلة بأن المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية الضبط الإداري، وذلك من خلال:
  - ضمان المساءلة والشفافية المعززة دور الإشراف على الوحدات الإدارية والتأكد من مدى التزامها بالقوانين.
  - التأكد من خلال المساءلة والشفافية المعززة من مدى استخدام الموارد العامة (مالية، بشرية، تقنية) بدقة وفعالية.
  - مساهمة المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الكفاءة الإدارية وذلك بنهج أفضل الطرق لأداء الخطط.
- صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأن المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد المالي، من خلال:
  - فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة - الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة.
  - ترشيد وضبط المساءلة والشفافية المعززة الإنفاق العام.
  - تساهم المساءلة والشفافية المعززة في اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والكافية

## خلاصة الفصل الثالث:

تناول هذا الفصل الدراسة الإحصائية لتطبيق دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي بمصلحة المالية والمحاسبة وكذا الرقابة المالية بولاية تيارت. بالإضافة إلى تحليل نتائج إجابات أفراد العينة وتم التوصل إلى أنه وبالرغم من عدم التطبيق الكلي لهذه المنهجية من التدقيق الداخلي في المؤسسات المالية الحكومية بولاية تيارت، نظرا لكونها منهجية حديثة تستلزم البحث، والتكوين، والجهد، والتكلفة. إلا أنه يعتبر أداة فعالة تساهم في الكشف عن مكامن الخلل والخطر، وكيفية إدارتها وبالتالي التحسين من كفاءة عمليات المؤسسة مما يعزز في تحسينها لأدائها. وفي الأخير قامت الطالبة باختبار فرضيات الدراسة، والتوصل باستخدام الأدوات الإحصائية إلى إثباتها وهذا ما سيتم شرحه بالتفصيل في خاتمة الدراسة.

## خاتمة:

بعد استكمال الدراسة بشقيها النظري والميداني، استطعنا من الخروج بمجموعة من النتائج الخاصة بالدراسة، وكذلك الخاصة باختبار فرضيات الدراسة.

## نتائج عامة:

من خلال هذه الدراسة التي توضح لنا علاقة التدقيق الداخلي بكل من المساءلة والشفافية والأداء الحكومي، تبين لنا أن وظيفة التدقيق الداخلي تلقى اهتماما متزيدا في القطاع الحكومي، وذلك باعتبارها مكونا هاما للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء وحدات القطاع الحكومي فقد شهدت السنوات الماضية تغيرات وتطورات في بيئة القطاع الحكومي، حيث أصبح هناك ما يعرف باسم "القطاع العام الجديد" في العديد من الاقتصاديات المتقدمة. وكان لهذه التطورات والتغيرات تأثير كبير على إدارة وحدات القطاع الحكومي سواء في البلدان المتقدمة أو النامية.

وتلعب وظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما وحيويا في وحدات القطاع الحكومي لأي بلد في العالم. ويظهر ذلك من خلال دور المدقق الداخلي في القطاع الحكومي في حماية المجتمع بأثره من احتمال سوء استخدام الموارد والممتلكات العامة وحماية المال العام. ويمكن تلخيص أهم النقاط التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة والتي تثبت دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي وأهميته في القطاع الحكومي فيما يلي:

- تعتبر التدقيق الداخلي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للقطاع الحكومي، وذلك من خلال ما توفره من تقييم موضوعي مستقل حول ما إذا كانت الموارد العامة يتم استخدامها وإدارتها بصورة صحيحة وفعالة لتحقيق النتائج المرغوبة والمستهدفة في القطاع الحكومي، وأيضا من خلال دورها في تحفيز ودعم القيم الأخلاقية داخل المنظمة.
- يعد نشاط التدقيق الداخلي آلية ضمان داخلي في الرقابة المالية للقطاع الحكومي، وأداة للرقابة والتقييم والتي تسبق التقييم الخارجي بواسطة مراجع الحسابات الخارجي.
- يعزز ويدعم التدقيق الداخلي المساءلة والشفافية وتحقيق العدالة، ومنع واكتشاف الفساد في القطاع الحكومي. لذلك تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي جزءا أساسيا وجوهريا في نظام إدارة المال العام، وذلك من خلال التأكد من أن الإنفاق العام يتم في حدود المسموح به في الموازنة، ويتفق مع الإجراءات واللوائح، هذا بالإضافة إلى التحقق من دقة وسلامة حسابات الأصول، وفعالية نظم الرقابة الداخلية وكذا تحديد المخاطر.
- يعتبر التدقيق الداخلي جزءا مكملا للإدارة المالية الحكومية، وأداة لتحسين أداء القطاع الحكومي.

## خاتمة

- التدقيق الداخلي في المنظمة الحكومية هي وظيفة مستقلة داخل المنظمة ، تقدم خدمات توكيدية واستشارية مع التركيز على موضوعياتها.

- يوفر نشاط التدقيق الداخلي نتائج وتوصيات تساعد إدارة الوحدة الحكومية على اتخاذ القرارات وتحسين جودة الأداء الإداري.

- تتمثل القيمة المضافة لنشاط التدقيق في قدرته على تحسين قدرتها على تحسين نظم الرقابة الداخلية ، وإدارة المخاطر، وتحسين عمليات الحوكمة بالمنظمة.

- إن المدقق الداخلي هو المروج والمدعم للقيمة المضافة للتدقيق الداخلي من خلال تحسين عمليات المنظمة ، وخلق الفرص، وضمان تعزيز المساءلة و الشفافية، وزيادة وعى الإدارة العليا والعاملين بالوحدة الحكومية بدور التدقيق الداخلي بها.

### نتائج الدراسة:

من خلال الإجابات التي تحصلنا عليها من عينة الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- صحة الفرضية الرئيسية الأولى القائلة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية وهذا ما أكدته (دراسة العبدلي محمد عبد الله حامد):

- صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية، وهذا ما يتوافق مع دراسة (أحمد عبد الوهاب أبو حمد)

- صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأن التدقيق الداخلي يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية من خلال تحديد مواطن الخطر ، هذا ما أكدته دراسة ( IIA2011 )

- صحة الفرضية الرئيسية الثانية القائلة بأنه تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي، هذا ما أثبتته دراستي (عيسى سيمير كامل محمدو Rezaee, Z. Kingsley, and Mimmier )،

- صحة الفرضية الفرعية الأولى القائلة بأن المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية الضبط الإداري وهذا يتماشى مع دراسة (أحمد عبد الوهاب أبو حمد):

- صحة الفرضية الفرعية الثانية القائلة بأن المساءلة والشفافية المعززة تساهم في تحسين الأداء الحكومي من خلال آلية مكافحة الفساد المالي وهذا ما توصلت إليه دراستي ( كريمة علي جوهر ، زكي خديجة

محمود)،

بناء على ما أظهرته الدراسة من النتائج المذكورة أعلاه فيما يلي أهم التوصيات :

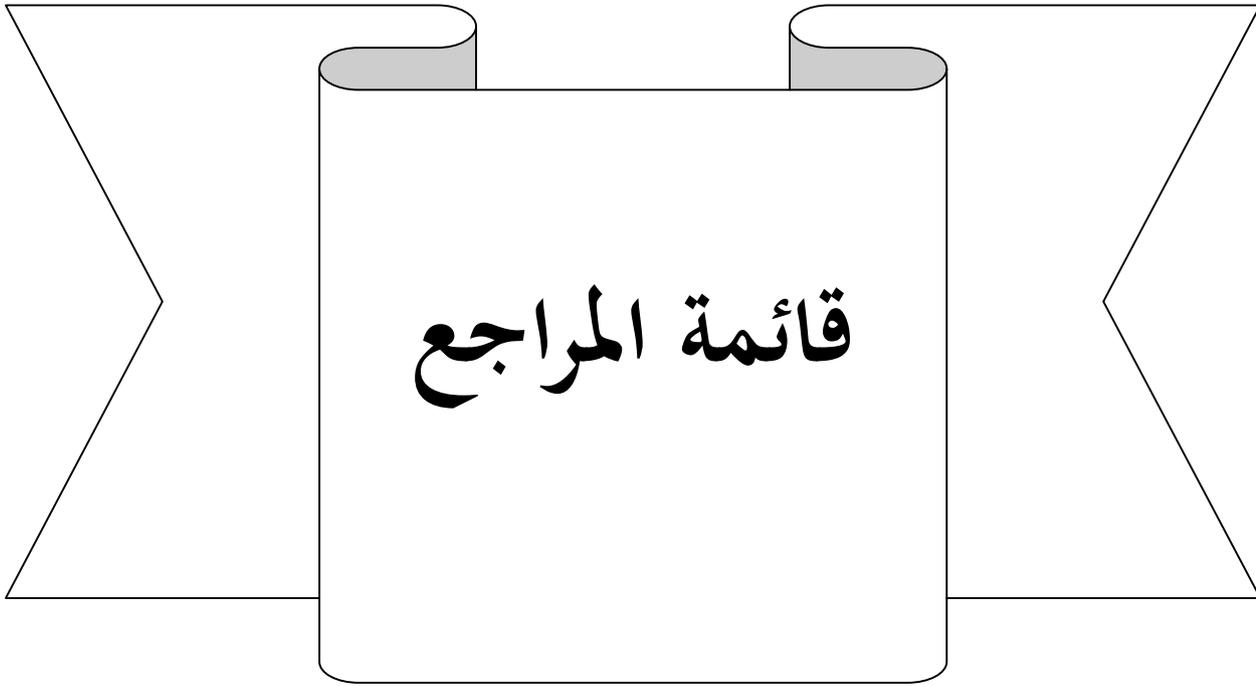
- ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق الداخلي في الجزائر وتفعيل دورها من خلال إنشاء معهد للمدققين الداخليين على غرار الدول المتقدمة ، تقع عليه مهام إصدار معايير للتدقيق الداخلي ملائمة لبيئة التطبيق

## خاتمة

- العملي في الجزائر، وتدريب وتأهيل المدققين الداخليين ليواكبوا مستجدات التدقيق الداخلي عالميا ، ومنح شهادة المدقق الداخلي.
- ضرورة تفعيل وظيفة التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي، وإلزام الأجهزة الحكومية بتوفير كافة الموارد المادية والبشرية اللازمة لممارسة هذه الوظيفة من خلال وحدات مهنية مستقلة، إذ غالبية القطاعات الحكومية تفتقر لدائرة التدقيق الداخلي حيث تضم دوائر مالية أو رقابة داخلية فقط
- تحسين أطر الحوكمة وتعزيز إجراءات تحسين الوقاية بالمساءلة و الشفافية ومعاينة الفساد، وتبني عملي أكبر للمعايير الدولية ذات الجودة العالية في إعداد التقارير المالية والتدقيق والأخلاقيات. واعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من قبل الحكومات ومؤسسات القطاع العام.
- ضرورة رفع كفاءة المدققين الداخليين من خلال برامج التدريب والتعليم المستمر لمواكبة كل ما يمكنهم من أداء وظيفتهم بشكل كفاء وفعال
- عمل دورات تدريبية للموظفين وللمدققين الداخليين في إدارة المخاطر ونشر ثقافة إدارة المخاطر في القطاع العام

### آفاق الدراسة:

- جاءت هذه الدراسة بسبب قلة الدراسات العلمية في ميدان التدقيق الداخلي في القطاع الحكومي، ومحاولة منا في تحفيز الباحثين على تناوله في أشكال أخرى، وفي الأخير فإننا نقترح بعض المواضيع التي قد تكون آفاق للدراسة وإشكاليات لدراسات جديدة، نقترح منها:
- دور أسلوب التدقيق الداخلي المبني على المخاطر في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات العمومية الجزائرية.
- أثر التدقيق في ظل أسلوب التدقيق المبني على المخاطر على تفعيل حوكمة شركات المساهمة الجزائرية؛
- دور التدقيق الداخلي في الرفع من جودة الأداء الإداري والمالي في المؤسسات العمومية الجزائرية.



#### 1- الكتب:

- أحمد حلمي جمعة: " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- أحمد سيد مصطفى ، " إدارة البشر ( الأصول و المهارات ) ، الناشر لتوزيع مصر ، 2002
- أحمد فايد نور الدين: "التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"، دار الجنان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- احمد نور : "مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية مصر، 1992.
- أمين السيد لطفي: "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2004.
- البرادعي ليلي مصطفى: المساءلة في إطار مفهوم إدارة شؤون الدولة والمجتمع دراسة لدور هيئة الرقابة الإدارية في إدارة شؤون الدولة والمجتمع، المحرر سلوى شعراوي جمعة، الطبعة الثانية، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، جامعة القاهرة، القاهرة، 2011
- تامر مزيد رفاعه: "أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
- توماس، وليم وهنكي، توماس، المراجعة بين النظرية والتدقيق، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض السعودية، 1989.
- حماد، طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة ، ج 1 ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2004.
- خالد أمين عباد الله: "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2007.
- خلف عبد الله الواردات: " التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
- خلف عبد الله الواردات: "دليل التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية الصادرة عن IIA"، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2017.
- رضا خلاصي: مرام المراجعة الداخلية، دار هومة للنشر، الطبعة الأولى الجزائر 2013.
- رضا خلاصي : التدقيق الداخلي دار هومة للنشر، الطبعة الاولى ، الجزائر 2014
- رزق أبو زيد الشحنة: "تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)"، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- رمضان أحمد بطيخ الرقابة على أداء الجهاز الإداري، دار النهضة العربية، بدون سنة النشر.
- زاهر عطا الرمحي: " الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية"، دار المأمون للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2018.
- زاهر عاطف سواد: "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن ، 2009.

## قائمة المراجع

- عبد الفتاح الصحن:"مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا"، مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1994.
- عبد الفتاح مُجَّد الصحن وآخرون:" الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2006.
- عبد الله، خالد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك عمان، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- عبد الله، عبد العظيم، الصبان مُجَّد سمير ،الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية للنشر الإسكندرية، مصر ، 2000 .
- علي عبد الصمد عمر: حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة للنشر ،الجزائر 2017.
- عوض لبيب فتح الله الديب وأحمد مُجَّد كامل سالم : " أصول المراجعة الحديثة "، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2002.
- عون مُجَّد الكفراوي الرقابة المالية في الإسلام، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية 1983.
- كامل بربر الإدارة عملية و نظام، الموسوعة الجامعية للدراسات و النشر و التوزيع بيروت 1976.
- مُجَّد بوتين : " المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، بن عكنون الجزائر، 2009.
- مُجَّد زامل فليح الساعدي وحكيم فلوح الساعدي : " التدقيق الداخلي في الشركات العامة وفق معايير التدقيق الدولية ، دار عشتار الأكاديمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، بغداد، العراق، 2019.
- الملكاوي ، إبراهيم الخلوف ، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع عمان ، الأردن 2009.
- موسى خليل الإدارة المعاصرة، المبادئ الوظائف و الأهداف، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع 2005.
- هادي التميمي: "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية "، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، 2006.
- الوردات ، خلف عبد الله، التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولي الوراق للنشر و التوزيع، الأردن 2006.
- 2- أطروحات الدكتوراة و رسائل الجامعية :
- بوبكر عميروش:" دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- الراوي سينا أحمد عبد الغفور، استخدام منهج سيقما ستة shgma six في ضبط جودة التدقيق الداخلي ،رسالة ماجستير، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة عمان ، الاردن، 2011

## قائمة المراجع

- الربيعي، خلود هادي عبود مختار، 2005، تعزيز معطيات الشفافية في ظل تقانة المعلومات و قراءات الإنتاج و العمليات ، أطروحة دكتورة ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، جامعة الموصل.
- شايب الذقن نور الدين، سالمي صالح: " دور التدقيق الداخلي في اتخاذ القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية "، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد بوضياف، المسيلة 2017.
- صالح محمد يزيد: " أثر التدقيق الداخلي كآلية للحكومة على رفع تنافسية المؤسسة "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد خيضر، بسكرة، 2015/2016.
- عوماري عائشة: " دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة الخدمة البنكية من وجهة نظر موظفي البنك "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017 - 2018.
- العيساوي، عوض خلف دلف، 2003، الفرضيات و المبادئ و المخحدات للإطار المفاهيمي المحاسبي المعاصر في ميزان الشريعة الإسلامية ، أطروحة دكتورة في المحاسبة ، كاية الإدارة و الإقتصاد، الجامعة المستنصرية ، بغداد.
- فاتح غلاب: "تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.
- مسيف خالد: " دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق " ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجّد خيضر، بسكرة 2016/2017.
- مقداد عمر يوسف مُجّد ، المهنية لدى المدققين الداخليين في البنوك الأردنية وعلاقتها بمخرجات العمل دراسة ميدانية .رسالة ماجستير .جامعة اليرموك، إربد، الأردن، 2002.
- يحي زياد هاشم، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في وحدات القطاع الاشتراكي ،رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل ، الموصل، 1990

### 3- المقالات العلمية

أحمد عبد الوهاب أبو حمد: دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية (دراسة ميدانية) بمحليات النيل الأبيض، للفترة الممتدة من 2004 إلى غاية 2014

[https://www.wnu.edu.sd/magazine/magazine\\_issu/13/9.pdf](https://www.wnu.edu.sd/magazine/magazine_issu/13/9.pdf)

- آدم حديدي: " دور التدقيق الداخلي في الحد من المخاطر التشغيلية في البنوك التجارية الجزائرية "، مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان <https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-871308>، العدد 01، 2016.

871308

- باسم حجاز وآخرون : " مجلة التدقيق الداخلي "، جمعية التدقيق الداخلي الأردنية، الأردن، العدد 09 سبتمبر 2019. <https://shaqaiq.org.sa/sites/default/files>

- جبر شمخي، الفساد الاداري : المفهوم والاثار واليات المكافحة ، مجلة الحوار المتمدن ، العدد 1889، الدانمارك، 2007. <https://www.ahewar.org/debat/show.art.asp?aid=94303>

## قائمة المراجع

- الجوهر علي كريمة، دور جهاز التدقيق في الكشف عن الفساد من خلال المساءلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 23، الفصل الثاني، سنة 2013 <https://www.iasj.net/iasj/download/66d1bff4a30071>
- خوري، نعيم سابا، الشفافية و الحاكمية في الشركات، مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، العدد 67-68 الأردن، أيلول 2006.
- <https://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2020/01>
- الرمحي، واهر عطا، تطوير أسلوب للتدقيق المبني على المخاطر لدى المصاريف الأردنية، للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة في المحاسبة مقدم إلى كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا في جامعة عمان العربية، الأردن 2004.
- <https://alrai.com/article/78675>
- زكي خديجة محمود. تأثير ممارسة الشفافية الإدارية في الحفاظ على المال العام: دراسة تطبيقية على الإداريين بمستشفى جامعة الملك عبد العزيز جدة. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية: المركز القومي للبحوث غزة، مج 2، ب ع 8، ص 46-76
- <http://search.mandumah.com/Record/9401442018>،
- زيود لطيف، قيطم حسان، مكية نغم أحمد فؤاد، 2007، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 29، العدد 1، دمشق.
- <http://journal.tishreen.edu.sy/index.php/econlaw/article/view/7514>
- سايح نوال "التدقيق الداخلي مدخل لإدارة المخاطر في ظل التوجه الجديد للمعايير الدولية"، مجلة الاقتصاد الوطني، جامعة سطيف 01، العدد 11 ديسمبر 2016. <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/83/6/2/19634>
- صحابي عبد القادر وزيدان مُجَّد: "فعالية التدقيق الداخلي في اكتشاف ومنع الاحتيال وانعكاسها على نظام حوكمة الشركات"، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، المجلد 14، العدد 18، 2018.
- <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/62551>
- مُجَّد الصالح فروم: " دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية"، مجلة أرساد للدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2019.
- <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/122587>
- مطر، مُجَّد و عبد الناصر نور، مدى التزام الشركات المساهمة العامة الاردنية بمبادئ الحاكمية المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاع المصرفي و الصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 1. الأردن 2007.
- [https://staff.najah.edu/media/published\\_research/2018/10/09](https://staff.najah.edu/media/published_research/2018/10/09)
- نجلاء ابراهيم عبد الرحمان وريا مُجَّد النفيعي، مدى ارتباط المساءلة المالية بتحقيق الاستدامة المالية في الوحدات الحكومية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 06 العدد 02 سنة 2020. <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/118270>
- وسام نعمة حسين: مدى مساهمة المدقق الداخلي في تعزيز شفافية المعلومات المالية، مع دراسة تطبيقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 22، 2011.
- <https://www.iasj.net/iasj/download/d9ce1fc143847b3f>

## قائمة المراجع

- إيمان أحمد عسيرات، ندوة حول أولويات الإدارة الحكومية من التركيز على الوضع الراهن إلى تحديد الأهداف المستقبلية. <https://www.mobt3ath.com>
- رزيق كمال، " نماذج عربية لتحقيق التميز في الأداء الحكومي " المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية " نحو أداء متميز للقطاع الحكومي "، معهد الإدارة العامة ، الرياض (1430 هـ. <https://www.researchgate.net>
- رسلان ، نبيل إسماعيل ، قياس و تقييم الأداء الحكومي (الضرورة - المبررات - الأهداف - الأساليب)، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، (يونيو 2007). <https://search.mandumah.com>.
- شقور ، عمر فريد مصطفى ، نشأة المحاسبية و تطورها ، جامعة الملك سعود ، الرياض، 2007 : <http://faculty.ksu.edu.sa>
- مصطفى ، عبد الحميد ، قياس الأداء الحكومي ، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي"، الجهاز الحكومي العربية للتنمية الإدارية . (2006) <https://www.arado.org>
- 5 الأنترنيت:

- <https://www.anglo-egyptian.com/ar/book.php?id=22177> le 22/02/2022 a 22 :00
- [www.aleppoeconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid](http://www.aleppoeconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid) le03/03/2022a 10 :30
- [www.informa mea.com/governmentperformance 2015](http://www.informa mea.com/governmentperformance 2015). le 10/03/2022 a 23 :45
- <https://thebes.edu.eg/en/academy-managers/seddik-afifi> le 22/03/2022 a 15:00
- <http://www.alsabaah.com/paper.php?so...page&sid=89101>. شمخي جبر le 31/03/2022 a11 :00
- <https://alhoriyatmaroc.yoo7.com/t1162-topic> le10/04/2022 a 9 :00
- <https://www.albayan.ae/economy/last-deal/2013-01-01-1.179525> le 15/04/2022 a 15 :00
- <https://www.th3accountant.com/2020/08/Audit.html> le 15/04/2022 a 16 :30
- <https://aub.edu.lb/libguides.com/c.php?g=276460&p=1842614> le 30/04/2022 a 15 :00
- <http://www.aleppoeconomics.com/vb/attachment.php?attachmentid> le 01/05/2022 a 13 :00
- <http://naciri-bennani.com/an/uploads/documentations/13.doc> - Le 15/05/2022 a 4 :00

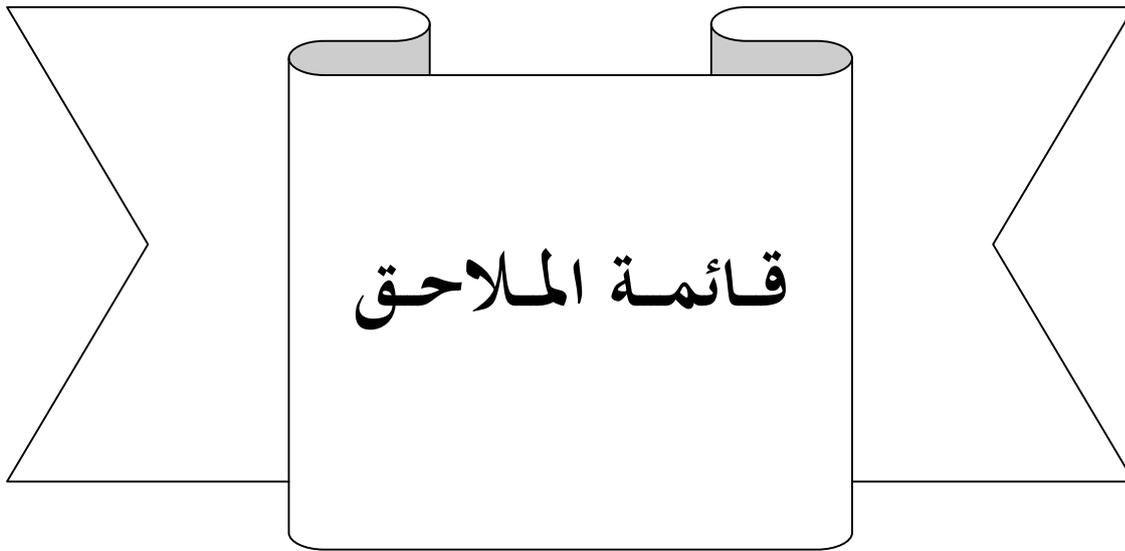
## -6 قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

### Scientific Articles

- Ab-Khalil , Bin Ab hamid, Transparancy in the civil service, Malaysia Experience, 1998.
- Aguinis herman, Performance management, Person practice Hall, (2009).
- Ann L. Watkins, William Hillison, Susan E. Morecroft, Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004.
- Arens ,alvin ,randal J . Elder& marks S. Beasley, Auditing and Assurance Service- An Integrated Approach, Tenth Edition,prentice Hall.2003.
- Bloomquist peg and , Yeager Julia, "Using Balanced Scorecards to Align
- Dittenhofer, M. Internal auditing effectiveness: an expansion of present method, Managerial Auditing Journal, Vol. 16,No 8, (2001).
- Enofe, A. O., Mgbame , C. J. , Osa-Erhabor, V. E. and Ehiorobo , A. J. (2012)," The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector", Research Journal of Finance and Accounting , Vol. 4, No. 6.
- Griser, Paul,Managing values :Ethical change in organization,Macmillan press Ltd, London ,1998 .

## قائمة المراجع

- Hubbard, Larry. Control Self-Assessment : A practical Guide : the Institute of Internal Auditors,2000,.
- IIA, the Role of Internal Auditing in Enterprise-Wide Risk Management. The institute of Internal Auditor, UK, 2011
- Khoury, H.,(2011), "Internal audit in the public sector – The quiet revolution , A Middle East Point of View, (February) .
- Lawton, A., public service ethics in a changing world, **Futures** , vol. 37. (2005)
- Lowensohn, S. and Collins, F. (2001), The Role and Perceptions of independent Audit partner in the Governmental Audit Market. Accounting and the Public Interest, Vol. 1."Organizational Strategies" Health care Executive , (2008) .
- Mac Carthaigh, Muiris. Corporate Governance and Accountability; Institute of Public Administration, Ireland,2005
- Miller kent & Bromiley Philip, Strategic risk and corporate performance an analysis of alternative risk measures, Management Journal , Vol 33 No(4) ,1990.
- Palmer, L, Considering Bias in Government Audit Reports, Journal of Business Communication, Vol. 45, No.3.(2008).
- Pcaob.public company accounting oversight board.www.pcaob.com, private non –profit corporation created by the sarbanes –oxley act of, 2002
- Peter drucker, People and performance , Harvard Business School Press ,2007.
- Vaughn, R.2002. Transparency–The Mechanisms: Open Government and Accountability. Available on: [www.usinfo.state.gov/journals/itdhr/0800/ijde/vaughn.htm](http://www.usinfo.state.gov/journals/itdhr/0800/ijde/vaughn.htm)



## قائمة الملاحق

الملحق رقم (01) : توزيع أفراد العينة حسب خصائصهم الشخصية

### الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	17	48,6	48,6	48,6
انثى	18	51,4	51,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### المؤهل العلمي والشهادات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريا	3	8,6	8,6	8,6
ليسانس	10	28,6	28,6	37,1
ماسنر	15	42,9	42,9	80,0
ماجستير	3	8,6	8,6	88,6
مهندبة شهادة	4	11,4	11,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### المسمى الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة قسم رئيس	2	5,7	5,7	5,7
داخلي مدقق	16	45,7	45,7	51,4
داخلي تدقيق مدير	2	5,7	5,7	57,1
محاسب	10	28,6	28,6	85,7
مالي مراقب	5	14,3	14,3	100,0
Total	35	100,0	100,0	

### سنوات الخبرة الوظيفية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid فاقل سنوات 5	6	17,1	17,1	17,1
سنوات 6-10	16	45,7	45,7	62,9
سنة 11-15	12	34,3	34,3	97,1
سنة 16-20	1	2,9	2,9	100,0
Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (02) : معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات أداة الدراسة

Reliability Statistics		Reliability Statistics		Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items	Cronbach's Alpha	N of Items
,904	17	,859	20	,893	37

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم (03): صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول و الثاني

### Correlations

		المورد 1	المورد 2
المورد الكلي	Pearson Correlation	1	,818**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000
	N	35	35
المورد 1	Pearson Correlation	,782**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,102
	N	35	35
المورد 2	Pearson Correlation	,818**	,281
	Sig. (2-tailed)	,000	,102
	N	35	35

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

		Correlations																																						
		المورد الكلي	المورد 1	المورد 2	المورد 3	المورد 4	المورد 5	المورد 6	المورد 7	المورد 8	المورد 9	المورد 10	المورد 11	المورد 12	المورد 13	المورد 14	المورد 15	المورد 16	المورد 17	المورد 18	المورد 19	المورد 20	المورد 21	المورد 22	المورد 23	المورد 24	المورد 25	المورد 26	المورد 27	المورد 28	المورد 29	المورد 30	المورد 31	المورد 32	المورد 33	المورد 34	المورد 35			
المورد الكلي	Pearson Correlation	1																																						
المورد الكلي	Sig. (2-tailed)																																							
المورد الكلي	N																																							
المورد 1	Pearson Correlation		1																																					
المورد 1	Sig. (2-tailed)																																							
المورد 1	N																																							
المورد 2	Pearson Correlation			1																																				
المورد 2	Sig. (2-tailed)																																							
المورد 2	N																																							

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).



## قائمة الملاحق

N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,9429	3,9714	4,1714	3,5714	3,7714
Std. Deviation		,90563	1,09774	,98476	1,14496	,59832

Statistics						
		يعلم المدقق الداخلي الإدارة عن مواطن الخطر	يضع المدقق الداخلي خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل	يستخدم المدقق آلية التقييم الذاتي للرقابة	يوجه المدقق الداخلي المنظمة إلى المخاطر الأعلى وتركيز جهودها نحوها بالاعتماد على مصفوفة المخاطر	يبين المدقق الداخلي أثر كل خطر على أهداف الأنشطة الأساسية للمنظمة
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,0857	3,4000	3,7429	3,5143	3,6571
Std. Deviation		,70174	1,16821	1,17180	1,14716	,87255

Statistics						
		يحدد المدقق التكلفة والمخاطر الناتجة عن عدم الالتزام	يكشف المدقق الداخلي أسباب عدم إتباع الخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات	يتأكد المدقق الداخلي من مدى توفر دقة المعلومات من الناحية النوعية وأنها تقدم في وقتها المناسب	المدقق الداخلي هو الجهة التي تضفي الثقة على المعلومات	يسهل المدقق الداخلي تفسير المعلومات واتخاذ القرار
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,8857	4,2000	4,2571	4,2286	4,0000
Std. Deviation		,99325	,71948	,81684	,80753	,93934

## قائمة الملاحق

Statistics						
		فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة – الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة.	المساءلة والشفافية المعززة مبادئ الإنفاق العام	المساءلة والشفافية المعززة مبادئ جوهرية في إدارة المال العام.	المساءلة والشفافية المعززة نشاط تأميني واستشاري غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات المالية في القطاع الحكومي.	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والكافية.
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,2857	4,0857	4,1143	3,7429	3,9143
Std. Deviation		,85994	,88688	,79600	,81684	,56211

Statistics						
		بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التحقق أن الموارد العامة تم تحصيلها وفقا للقواعد والقوانين.	تضمن المساءلة والشفافية المعززة الاستعمال لسليم للمال العام والتصدي للانحرافات	من خلال المساءلة والشفافية المعززة يتم الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها	تراقب المساءلة والشفافية المعززة الأداء الإداري الفردي والجماعي	تضمن المساءلة والشفافية المعززة دور الإشراف على الوحدات الإدارية والتأكد من مدى التزامها بالقوانين .
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,3429	4,0286	4,0286	4,1143	3,9714
Std. Deviation		,68354	,92309	,85700	,47101	,78537

## قائمة الملاحق

Statistics						
		تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الفعالية الإدارية وذلك بتقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية.	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الكفاءة الإدارية وذلك بنهج أفضل الطرق لأداء الخطط	تساعد المساءلة والشفافية في توفير وذلك بالقيام بالإجراءات الإدارية عن طريق أصغر التكاليف وبجودة عالية.	بالمساءلة والشفافية المعززة يتم تقييم وتطوير التدبير العمومي.	
N	Valid	35	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,8857	3,9143	4,0286	4,0571	4,2000
Std. Deviation		1,23125	,78108	,66358	,80231	,79705

Statistics					
		المساءلة والشفافية المعززة أليتان وقائمتان، تمنع من تسول له نفسه القيام بأعمال غير مشروعة من القيام بها ظنا منه بإمكانية اكتشافه ومساءلته.	المساءلة والشفافية أليتان لمراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد المالي بالقطاع الحكومي.	المحور 1	المحور 2
N	Valid	35	35	35	35
	Missing	0	0	0	0
Mean		4,0571	4,0000	3,9057	4,0454
Std. Deviation		1,13611	1,11144	,49405	,53611

يقوم المدقق الداخلي بعملية التقييم المستمرة للمنظمة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	1	2,9	2,9	11,4
	موافق	22	62,9	62,9	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

عملية التدقيق الداخلي عملية منظمة تبدأ بالتخطيط والإشراف					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	7	20,0	20,0	28,6
	موافق	15	42,9	42,9	71,4
	موافق بشدة	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يسهر المدقق الداخلي على التأكد من مدى التزام المنظمة والعاملين فيها بالقوانين والأنظمة والأحكام العامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
	محايد	3	8,6	8,6	14,3
	موافق	12	34,3	34,3	48,6
	موافق بشدة	18	51,4	51,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يساهم المدقق الداخلي بوضع سياسات لنشاط التدقيق الداخلي ورفعها للإدارة العامة ولجنة التدقيق					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8,6	8,6	8,6
	غير موافق	5	14,3	14,3	22,9
	محايد	3	8,6	8,6	31,4
	موافق	19	54,3	54,3	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

يقدم المدقق الداخلي التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	4	11,4	11,4	20,0
	موافق	21	60,0	60,0	80,0
	موافق بشدة	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يتأكد المدقق الداخلي أن العمليات قد نفذت كما خطط لها					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	6	17,1	17,1	25,7
	موافق	16	45,7	45,7	71,4
	موافق بشدة	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يقدم المدقق الداخلي تقييم دقيق للموقف المالي للمنظمة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	17,1	17,1	17,1
	محايد	3	8,6	8,6	25,7
	موافق	12	34,3	34,3	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

يتحقق المدقق الداخلي من مدى صحة الإجراءات المطبقة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11,4	11,4	11,4
	محايد	2	5,7	5,7	17,1
	موافق	13	37,1	37,1	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يكشف المدقق الداخلي الإجراءات الخاطئة التي لا يمكن تطبيقها ويعفي الموظف المسؤول عنها من المسؤولية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	8	22,9	22,9	22,9
	محايد	9	25,7	25,7	48,6
	موافق	8	22,9	22,9	71,4
	موافق بشدة	10	28,6	28,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يحدد المدقق الداخلي المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	2	5,7	5,7	14,3
	موافق	30	85,7	85,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

يعلم المدقق الداخلي الإدارة عن مواطن الخطر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	4	11,4	11,4	14,3
	موافق	21	60,0	60,0	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يضع المدقق الداخلي خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8,6	8,6	8,6
	غير موافق	6	17,1	17,1	25,7
	محايد	4	11,4	11,4	37,1
	موافق	18	51,4	51,4	88,6
	موافق بشدة	4	11,4	11,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يستخدم المدقق آلية التقييم الذاتي للرقابة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	5	14,3	14,3	20,0
	محايد	2	5,7	5,7	25,7
	موافق	17	48,6	48,6	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

يوجه المدقق الداخلي المنظمة إلى المخاطر الأعلى وتركيز جهودها نحوها بالاعتماد على مصفوفة المخاطر					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	4	11,4	11,4	17,1
	محايد	11	31,4	31,4	48,6
	موافق	10	28,6	28,6	77,1
	موافق بشدة	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يبين المدقق الداخلي أثر كل خطر على أهداف الأنشطة الأساسية للمنظمة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	2	5,7	5,7	11,4
	محايد	3	8,6	8,6	20,0
	موافق	27	77,1	77,1	97,1
	موافق بشدة	1	2,9	2,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

يحدد المدقق التكلفة والمخاطر الناتجة عن عدم الالتزام					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	2	5,7	5,7	11,4
	محايد	1	2,9	2,9	14,3
	موافق	23	65,7	65,7	80,0
	موافق بشدة	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يكشف المدقق الداخلي أسباب عدم إتباع الخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	6	17,1	17,1	17,1
	موافق	16	45,7	45,7	62,9
	موافق بشدة	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يتأكد المدقق الداخلي من مدى توفر دقة المعلومات من الناحية النوعية وأنها تقدم في وقتها المناسب					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
	محايد	2	5,7	5,7	11,4
	موافق	16	45,7	45,7	57,1
	موافق بشدة	15	42,9	42,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

المدقق الداخلي هو الجهة التي تضفي الثقة على المعلومات					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	8	22,9	22,9	22,9
	موافق	11	31,4	31,4	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

يسهل المدقق الداخلي تفسير المعلومات واتخاذ القرار					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	8,6	8,6	8,6
	محايد	6	17,1	17,1	25,7
	موافق	14	40,0	40,0	65,7
	موافق بشدة	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة - الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	3	8,6	8,6	11,4
	موافق	15	42,9	42,9	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

المساءلة والشفافية المعززة ترشد وتضبط الإنفاق العام.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11,4	11,4	11,4
	موافق	20	57,1	57,1	68,6
	موافق بشدة	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المساءلة والشفافية المعززة مبادئ جوهرية في إدارة المال العام.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	6	17,1	17,1	20,0
	موافق	16	45,7	45,7	65,7
	موافق بشدة	12	34,3	34,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المساءلة والشفافية المعززة نشاط تأميني واستشاري غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات المالية في القطاع الحكومي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	غير موافق	2	5,7	5,7	8,6
	محايد	5	14,3	14,3	22,9
	موافق	24	68,6	68,6	91,4
	موافق بشدة	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

تساهم المساءلة والشفافية المعززة في اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والكافية.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	4	11,4	11,4	14,3
	موافق	27	77,1	77,1	91,4
	موافق بشدة	3	8,6	8,6	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التحقق أن الموارد العامة تم تحصيلها وفقا للقواعد والقوانين.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	4	11,4	11,4	11,4
	موافق	15	42,9	42,9	54,3
	موافق بشدة	16	45,7	45,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

تضمن المساءلة والشفافية المعززة الاستعمال لسليم للمال العام والتصدي للالتراقات.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	غير موافق	1	2,9	2,9	5,7
	محايد	5	14,3	14,3	20,0
	موافق	17	48,6	48,6	68,6
	موافق بشدة	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

من خلال المساءلة والشفافية المعززة يتم الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11,4	11,4	11,4
	موافق	22	62,9	62,9	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

تراقب المساءلة والشفافية المعززة الأداء الإداري الفردي والجماعي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	5,7	5,7	5,7
	موافق	27	77,1	77,1	82,9
	موافق بشدة	6	17,1	17,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

تضمن المساءلة والشفافية المعززة دور الإشراف على الوحدات الإدارية والتأكد من مدى التزامها بالقوانين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
	محايد	5	14,3	14,3	20,0
	موافق	20	57,1	57,1	77,1
	موافق بشدة	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التأكد من مدى استخدام الموارد العامة (مالية، بشرية، تقنية) بدقة وفعالية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	8,6	8,6	8,6
	غير موافق	2	5,7	5,7	14,3
	محايد	4	11,4	11,4	25,7
	موافق	13	37,1	37,1	62,9
	موافق بشدة	13	37,1	37,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الفعالية الإدارية وذلك بتقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	12	34,3	34,3	34,3
	موافق	14	40,0	40,0	74,3
	موافق بشدة	9	25,7	25,7	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الكفاءة الإدارية وذلك بنهج أفضل الطرق لأداء الخطط					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	1	2,9	2,9	5,7
	موافق	28	80,0	80,0	85,7
	موافق بشدة	5	14,3	14,3	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

تساعد المساءلة والشفافية في التوفير وذلك بالقيام بالإجراءات الإدارية عن طريق أصغر التكاليف وبجودة عالية.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	7	20,0	20,0	22,9
	موافق	16	45,7	45,7	68,6
	موافق بشدة	11	31,4	31,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

بالمساءلة والشفافية المعززة يتم تقييم وتطوير التدبير العمومي.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	2,9	2,9	2,9
	محايد	5	14,3	14,3	17,1
	موافق	15	42,9	42,9	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المساءلة والشفافية آليتان لمراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد المالي بالقطاع الحكومي.					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	3	8,6	8,6	14,3
	موافق	16	45,7	45,7	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

المساءلة والشفافية المعززة آليتان وقانيتان، تمنع من تسول له نفسه القيام بأعمال غير مشروعة من القيام بها ظنا منه بإمكانية اكتشافه ومساءلته					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	5,7	5,7	5,7
	غير موافق	1	2,9	2,9	8,6
	محايد	6	17,1	17,1	25,7
	موافق	12	34,3	34,3	60,0
	موافق بشدة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): نتائج إختبار فرضيات الدراسة وفق إختبار (One Sample T test)

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور 1	35	3,9057	,49405	,08351
المحور 2	35	4,0454	,53611	,09062
فرضية 1	35	3,9302	,51066	,08632
فرضية 2	35	3,8857	,57171	,09664
فرضية 3	35	4,0254	,61398	,10378
فرضية 4	35	4,0679	,54177	,09158

### One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور 1	10,846	34	,000	,90571	,7360	1,0754
المحور 2	11,536	34	,000	1,04538	,8612	1,2295
فرضية 1	10,776	34	,000	,93016	,7547	1,1056
فرضية 2	9,165	34	,000	,88571	,6893	1,0821
فرضية 3	9,880	34	,000	1,02540	,8145	1,2363
فرضية 4	11,661	34	,000	1,06786	,8818	1,2540

الملحق رقم (06): استمارة الإستمابان



جامعة ابن خلدون - تيارت-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

شعبة: المحاسبة و المالية

تخصص: محاسبة و جباية معمقة

الأخ الكريم /الأخت الكريمة،،،

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

### الموضوع /تعبئة استبانة مذكرة ماستر

في إطارا عداد مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة علوم التسيير تخصص محاسبة و جباية معمقة، تقوم الطالبة بدراسة " دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي " ، نظراً لأهمية التدقيق الداخلي في المؤسسات الحكومية وكذلك أهمية المساءلة والشفافية كمبدأين من مبادئ الحوكمة لتحسين الأداء الحكومي ، وذلك كبحث أكاديمي لنيل شهادة الماستر في المحاسبة و الجباية المعمقة.

إن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية بدقة وموضوعية بوضع علامة ( X ) في الخانة التي تراها مناسبة، سيؤدي إلى تقييم أفضل لموضوع الدراسة مما سيعود بالنفع والخير لما فيه مصلحة لمؤسساتنا و المجتمع بإذن الله، علماً بأن هذه البيانات يراعى فيها السرية التامة و ستستخدم لأغراض البحث العملي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم،،،

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الطالبة:

مصطفى نعيمة

الجزء الأول: البيانات الشخصية:

الملحق رقم (06): إستمارة الإستمابان

1-	الجنس	ذكر ( )	أنثى ( )
2-	المؤهل العلمي والشهادات	بكالوريا ( )	ماجستير ( )
		ليسانس ( )	دكتوراه ( )
		ماستر ( )	شهادة مهنية ( )
3-	المسمى الوظيفي	مدير مالي ( )	مدير تدقيق داخلي ( )

## قائمة الملاحق

رئيس قسم محاسبة ( )	محاسب ( )
مدقق داخلي ( )	مراقب مالي ( )

4- سنوات الخبرة الوظيفية	5 سنوات فأقل ( )	6-10 سنوات ( )
	11-15 سنة ( )	16-20 سنة ( )
	أكثر من 21 سنة ( )	

### الجزء الثاني: دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	يقوم المدقق الداخلي بعملية التقييم المستمرة للمنظمة				
2	عملية التدقيق الداخلي عملية منظمة تبدأ بالتخطيط والإشراف				
3	يسهر المدقق الداخلي على التأكد من مدى التزام المنظمة والعاملين فيها بالقوانين والأنظمة والأحكام العامة				
4	يساهم المدقق الداخلي بوضع سياسات لنشاط التدقيق الداخلي ورفعها للإدارة العامة ولجنة التدقيق				
5	يقدم المدقق الداخلي التقارير الدورية للمدير العام ولجنة التدقيق				
6	يتأكد المدقق الداخلي أن العمليات قد نفذت كما خطط لها				
7	يقدم المدقق الداخلي تقييم دقيق للموقف المالي للمنظمة				
8	يتحقق المدقق الداخلي من مدى صحة الإجراءات المطبقة				
9	يكشف المدقق الداخلي الإجراءات الخاطئة التي لا يمكن تطبيقها ويعني الموظف المسؤول عنها من المسؤولية				
10	يحدد المدقق الداخلي المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر				
11	يعلم المدقق الداخلي الإدارة عن مواطن الخطر				
12	يضع المدقق الداخلي خطة مبنية على أساس تقييم المخاطر مرة واحدة سنويا على الأقل				
13	يستخدم المدقق آلية التقييم الذاتي للرقابة				
14	يوجه المدقق الداخلي المنظمة إلى المخاطر الأعلى وتركيز جهودها نحوها بالاعتماد على مصفوفة المخاطر				
15	يبين المدقق الداخلي أثر كل خطر على أهداف الأنشطة الأساسية للمنظمة				
16	يحدد المدقق التكلفة والمخاطر الناتجة عن عدم الالتزام				
17	يكشف المدقق الداخلي أسباب عدم إتباع الخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات				
18	يتأكد المدقق الداخلي من مدى توفر دقة المعلومات من الناحية النوعية وأنها تقدم في وقتها المناسب				
19	المدقق الداخلي هو الجهة التي تضفي الثقة على المعلومات				
20	يسهل المدقق الداخلي تفسير المعلومات واتخاذ القرار				

### الجزء الثاني: دور المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي

## قائمة الملاحق

الرقم	الفقرة	درجة الموافقة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	فعالية مبادئ الحوكمة (المساءلة - الشفافية) تعزز الثقة لدى المواطنين في حفظ الموارد والممتلكات العامة.				
2	المساءلة والشفافية المعززة ترشد وتضبط الإنفاق العام .				
3	المساءلة والشفافية المعززة مبادئ جوهرية في إدارة المال العام .				
4	المساءلة والشفافية المعززة نشاط تأميني واستشاري غايته الأساسية إضافة جودة للعمليات المالية في القطاع الحكومي .				
5	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في اتخاذ القرارات المالية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والكافية .				
6	بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التحقق أن الموارد العامة تم تحصيلها وفقاً للقواعد والقوانين.				
7	تضمن المساءلة والشفافية المعززة الاستعمال لسليم للمال العام والتصدي للانحرافات.				
8	من خلال المساءلة والشفافية المعززة يتم الوقوف على الاختلالات ومعرفة أسبابها، وإخطار الجهات المختصة باتخاذ القرارات العلاجية لمنع تكرارها.				
9	تراقب المساءلة والشفافية المعززة الأداء الإداري الفردي والجماعي				
10	تضمن المساءلة والشفافية المعززة دور الإشراف على الوحدات الإدارية والتأكد من مدى التزامها بالقوانين .				
11	بالمساءلة والشفافية المعززة يمكن التأكد من مدى استخدام الموارد العامة (مالية، بشرية، تقنية) بدقة وفعالية.				
12	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الفعالية الإدارية وذلك بتقييم النتائج الحالية بالنتائج المستقبلية.				
13	تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحقيق الكفاءة الإدارية وذلك بنهج أفضل الطرق لأداء الخطط				
14	تساعد المساءلة والشفافية في التوفير وذلك بالقيام بالإجراءات الإدارية عن طريق أصغر التكاليف وبجودة عالية.				
15	بالمساءلة والشفافية المعززة يتم تقييم وتطوير التدبير العمومي .				
16	المساءلة والشفافية آليتان لمراقبة سلامة الأداء الإداري ومكافحة الفساد المالي بالقطاع الحكومي.				
17	المساءلة والشفافية المعززة آليتان وقائيتان، تمنع من تسول له نفسه القيام بأعمال غير مشروعة من القيام بما ظنا منه بإمكانية اكتشافه ومساءلته.				

تمت بحمد الله

شكراً لحسن تعاونكم

### ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تعزيز المساءلة والشفافية وتحسين الأداء الحكومي، تكونت عينة الدراسة من (35) محاسب، مراقب مالي ومدقق داخلي من الموظفين التابعين لمصلحة المالية والمحاسبة وكذا الرقابة المالية بولاية تيارت. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبانة شملت (37) فقرة، مقسمة إلى محورين تم تحليلها بواسطة الرزمة الإحصائية (SPSS).

خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: التدقيق الداخلي يعزز المساءلة والشفافية من خلال تحديد فاعلية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية وكذا تحديد مواطن الخطر، كما تساهم المساءلة والشفافية المعززة في تحسين الأداء الحكومي من خلال آليتي الضبط الإداري ومكافحة الفساد المالي. و توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها ضرورة مسايرة المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع العام واعتمادها لتوفير الشفافية المطلوبة في تحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات في ظل مبادئ الحكم الراشد والتسيير العقلاني للموارد وتحسين الأداء الحكومي.

**الكلمات المفتاحية:** التدقيق الداخلي، المساءلة، الشفافية، الأداء الحكومي.

### Abstract:

This study aimed to highlight the role of internal audit in enhancing accountability and transparency and improving government performance. (37) Paragraphs, divided into two axes, were analyzed by the statistical package (SPSS).

The study concluded several results, the most important of which are: Internal audit enhances accountability and transparency by determining the effectiveness and efficiency of the internal control system, as well as identifying areas of risk. Enhanced accountability and transparency also contribute to improving government performance through the mechanisms of administrative control and combating financial corruption. The study reached some recommendations, the most important of which is the necessity of keeping pace with international standards of internal auditing in the public sector and adopting them to provide the required transparency in achieving accountability, oversight and decision-making in light of the principles of good governance, rational management of resources and improving government performance.

**Keywords:** Internal Audit, Accountability, Transparency, Government Performance.